

国際課税関係の改正

目	次
はじめに……………	627
一 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 ……	629
二 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）の見直し ……	630
三 その他……………	635
I 子会社からの配当と子会社株式の譲 渡を組み合わせた租税回避を防止する ための措置（子会社株式簿価減額特 例）の見直し……………	635
II 通算制度の施行に伴う外国税額控除 の見直し……………	649
III 国内源泉所得の範囲の明確化……………	659
IV 振替社債等の利子等の課税の特例の 改正……………	660
V 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 る非居住者及び外国法人に係る課税の 特例の廃止……………	661
VI 租税条約等実施特例法の改正……………	662
1 上場株式等の配当等に係る源泉徴 収義務等の特例の適用がある場合に おける租税条約の適用手続に関する 特例の改正……………	662
2 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…	663
3 租税条約等の相手国等からの個人 番号の受領に関する規定の創設……	674

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す。昨年10月には、OECD/G20「BEPS 包括的枠組み」において、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、国際的な合意がまとめられ、現在も OECD を中心に、引き続き、制度の実施に向けた具体的な課題等について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4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、近年、恒久的施設を有しない外国法人の法人税の申告について、所得の金額に比して過大な利子を計上することにより課税所得を圧縮していると認められる事例が見受けられることを踏まえ、これに適切に対応する観点から、過大支払利子税制の適用対象範囲の見直しが行われました。

第二に、外国子会社合算税制における、いわゆる保険特例について、企業活動の実態により一層即した仕組みとする観点からの見直しが行われました。

このほか、子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避を防止するための措置（子会社株式簿価減額特例）の見直し、グループ通算制度の施行に伴う外国税額控除の見直し及び

国内源泉所得の範囲の明確化がそれぞれ行われています。

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)

- ・ 所得税法等の一部を改正する法律（令4.3.31法律第4号）

(政令)

- ・ 所得税法施行令の一部を改正する政令（令4.3.31政令第136号）
- ・ 法人税法施行令等の一部を改正する政令（令4.3.31政令第137号）
- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（令4.3.31政令第148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施行令の一部を改正する政令（令4.3.31政令第154号）

(省令)

- ・ 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3.12.28総務省・財務省令第5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4.3.31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4.3.31財務省令第13号）
 - ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第14号）
 - ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第23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4.3.31財務省令第34号）
 - ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令4.4.15財務省令第39号）（申告書別表関係）
 - ・ 地方法税法施行規則の一部を改正する省令（令4.4.15財務省令第40号）（申告書別表関係）
- なお、令和2年度税制改正において措置された

連結納税制度からグループ通算制度への移行は、令和4年4月1日から施行されています。この改正に関し、所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号。以下「令和2年改正法」といいます。）第3条の規定による改正後の法人税法、令和2年改正法第4条の規定による改正後の地方法人税法等の規定は、同日以後に開始する事業年度及び課税事業年度から適用することとされるとともに、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税及び連結親法人事業年度が同日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税並びに同日前に開始した課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税については、令和2年改正法第3条の規定による改正前の法人税法、令和2年改正法第4条の規定による改正前の地方法人税法等の規定は、なおその効力を有することとされています（令和2年改正法附則14）。

(注1) 令和4年4月1日以後に開始する事業年度及び課税事業年度のうち、連結子法人の連結親法人事業年度が同日前に開始した事業年度（以下「旧事業年度」といいます。）の所得に対する法人税及び旧事業年度の基準法人税額に対する地方法人税については、令和2年改正法第3条の規定による改正後の法人税法、令和2年改正法第4条の規定による改正後の地方法人税法等は適用されず、令和2年改正法第3条の規定による改正前の法人税法（以下「令和2年改正前法人税法」といいます。）、令和2年改正法第4条の規定による改正前の地方法人税法（以下「令和2年改正前地方法人税法」といいます。）等の規定は、なおその効力を有することとされています（令和2年改正法附則14）。したがって、旧事業年度については、令和2年改正前法人税法、令和2年改正前地方法人税法等の規定が適用されます。

(注2) 連結納税制度の適用の有無にかかわらず、令和4年4月1日以前に開始し、同日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税及び同日前に開始し、同日以後に終了する課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税につ

いては、令和2年改正前法人税法、令和2年改正前地方税法等の規定が適用されます。したがって、令和4年度税制改正事項のうち、改正後の制度を令和4年4月1日前に開始した事業年度及び旧事業年度の所得に対する法人税並びに連結親法人事業年度が同日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税並びに同日前に開始した課税事業年度及び旧事業年度の基準法人税額に対する地方税法についても適用すべき事

項については、令和2年改正前法人税法、法人税法施行令等の一部を改正する政令（令和2年政令第207号。以下「令和2年改正令」といいます。）附則第2条第2項の規定によりなおその効力を有するものとされる令和2年改正令第1条の規定による改正前の法人税法施行令（以下「令和2年改正前法人税法施行令」といいます。）等を改正することにより対応が行われています。

一 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

(1) 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2、66の5の3）。

(2) 外国法人に係る本制度の適用

外国法人については、恒久的施設を有する外国法人に係る恒久的施設帰属所得に係る所得の金額についてのみ、本制度を適用することとされています（旧措法66の5の2⑧、66の5の3⑤）。

2 改正の内容

近年、恒久的施設を有しない外国法人の法人税の申告について、一部ではあるものの所得の金額

に比して過大な利子を計上することにより課税所得を圧縮している可能性が認められる事例が見受けられている状況です。また、外国法人に対する過大支払利子税制の適用について、恒久的施設を有する外国法人の恒久的施設帰属所得にその適用を限定すべき積極的な理由は見当たらないところです。

これらの状況等を踏まえ、外国法人に係る次に掲げる国内源泉所得に係る所得の金額についても本制度を適用することとされました（措法66の5の2⑧）。

- (1) 恒久的施設を有する外国法人に係る恒久的施設帰属所得以外の国内源泉所得
- (2) 恒久的施設を有しない外国法人に係る国内源泉所得

3 適用関係

上記2の改正は、法人の令和4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39）。

二 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）の見直し

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の概要

外国子会社合算税制は、外国子会社等を利用した租税回避を抑制するため、一定の要件に該当する外国子会社等の所得に相当する金額について、日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税する制度です。

外国関係会社（注1）がペーパー・カンパニー等である場合（特定外国関係会社）又は経済活動基準（注2）のいずれかを満たさない場合（対象外国関係会社）には、その外国関係会社の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなして、課税することとされています（会社単位の合算課税）。

（注1） 上記の「外国関係会社」とは、居住者・内国法人等が直接又は間接に50%を超える持分を有する外国法人又は居住者・内国法人が外国法人の残余財産のおおむね全部について分配を請求することができるなど会社財産に対する支配関係がある場合のその外国法人をいいます。以下同じです。

（注2） 上記の「経済活動基準」とは以下の基準をいいます。

- ① 事業基準（主たる事業が株式の保有等の一定の事業でないこと）
- ② 実体基準（本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること）
- ③ 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）
- ④ 次のいずれかの基準
 - イ 所在地国基準（主として本店所在地国で事業を行っていること）
 - ※ 下記以外の業種に適用
 - ロ 非関連者基準（主として関連者以外

の者と取引を行っていること）

※ 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業、航空機貸付業に適用

また、外国関係会社が経済活動基準を全て満たす場合（部分対象外国関係会社）であっても、配当、利子等の一定の受動的所得については、内国法人等の所得とみなして、課税することとされています（受動的所得の合算課税）。

ただし、外国関係会社の租税負担割合が一定（特定外国関係会社は30%、それ以外の外国関係会社は20%）以上の場合には、合算課税の適用を免除することとされています。

(2) ペーパー・カンパニー

事務所等の実体がなく、かつ、事業の管理支配等を自ら行っていない一定の外国関係会社はいわゆるペーパー・カンパニーに分類され、特定外国関係会社として会社単位の合算課税の対象になります。

すなわち、次のいずれにも該当しない外国関係会社（合算対象とならない子会社配当等が収益の大宗である外国関係会社など、一定の要件の下で租税回避リスクが限定的であると整理されているものを除きます。）は、ペーパー・カンパニーに該当します（措法66の6②ニイ）。

- ① 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外国関係会社（実体基準）
- ② その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っている外国関係会社（管理支配基準）

(3) ペーパー・カンパニーの判定における保険特例

保険引受子会社と管理運営子会社を別会社とした上で、これらを一体として実体ある保険業

が営まれる場合があることを踏まえ、その保険引受子会社と管理運営子会社を一体として上記(2)のペーパー・カンパニーの判定における実体基準及び管理支配基準の判定を行う特例が措置されています。

① 実体基準の特例

上記(2)①の外国関係会社には次のイ及びロに掲げる外国関係会社を含むものとされています（措法66の6②二イ(1)、旧措令39の14の3①）。

イ 一の内国法人等（一の内国法人（保険業を主たる事業とするもの又は保険持株会社（注1）に限ります。）及び当該一の内国法人との間に特定資本関係（注2）のある内国法人（保険業を主たる事業とするもの又は保険持株会社に限ります。）をいいます。イ及びロにおいて同じです。）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外国関係会社で保険業法第219条第1項に規定する引受社員に該当するもの（以下「特定保険外国子会社等」といいます。）に係る特定保険協議者（特定保険外国子会社等が行う保険の引受けについて保険契約の内容を確定するための協議を行う者で次に掲げる要件の全てを満たすものをいいます。以下同じです。）がその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、店舗その他の固定施設を有している場合における当該特定保険協議者に係る当該特定保険外国子会社等に該当する外国関係会社

(イ) 当該一の内国法人等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外国関係会社に該当すること。

(ロ) 当該特定保険外国子会社等の本店所在地国と同一の国又は地域に本店又は主たる事務所が所在すること。

(ハ) その役員又は使用人がその本店所在地国において保険業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従

事していること。

(注1) 上記の「保険持株会社」とは、保険業法第2条第16項に規定する保険持株会社をいいます。以下同じです。

(注2) 上記の「特定資本関係」とは、次に掲げる関係をいいます（措令39の17④）。以下同じです。

- i 二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係
- ii 二の法人が同一の者によってそれぞれその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される場合における当該二の法人の関係（iに掲げる関係に該当するものを除きます。）

ロ 一の内国法人等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外国関係会社でその本店所在地国の法令の規定によりその本店所在地国において保険業の免許（免許に類する許可、登録その他の行政処分を含みます。ロにおいて同じです。）を受けているもの（以下「特定保険委託者」といいます。）に係る特定保険委託者（特定保険委託者が当該法令の規定によりその本店所在地国において保険業の免許の申請をする際又は当該法令の規定により保険業を営むために必要な事項の届出をする際にその保険業に関する業務を委託するものとして申請又は届出をされた者で次に掲げる要件を満たすもの（その申請又は届出をされた者が当該一の内国法人等に係る他の特定保険委託者に該当する場合には、当該他の特定保険委託者が当該法令の規定によりその本店所在地国において保険業の免許の申請をする際又は当該法令の規定により保険業を営むために必要な事項の届出をする際にその保険業に関する業務を委託するものとして申請又は届出をされた者で次に掲げる要件の全てを満たすものを含み

ます。)をいいます。以下同じです。)がその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、店舗その他の固定施設を有している場合における当該特定保険受託者に係る当該特定保険委託者に該当する外国関係会社

(イ) 当該一の内国法人等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外国関係会社に該当すること。

(ロ) 当該特定保険委託者の本店所在地国と同一の国又は地域に本店又は主たる事務所が所在すること。

(ハ) その役員又は使用人がその本店所在地国において保険業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事していること。

② 管理支配基準の特例

上記(2)②の外国関係会社には次のイ及びロに掲げる外国関係会社を含むものとされています(措法66の6②二イ(2)、旧措令39の14の3④)。

イ 外国関係会社(特定保険外国子会社等に該当するものに限ります。イにおいて同じです。)に係る特定保険協議者がその本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っている場合における当該外国関係会社

ロ 外国関係会社(特定保険委託者に該当するものに限ります。ロにおいて同じです。)に係る特定保険受託者がその本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っている場合における当該外国関係会社

(注) 次のイからハまでに掲げる判定の場面においても、上記と同様の趣旨から一定の保険引受子会社と管理運営子会社を一体として判定を行うこととされています。

イ 保険に係る事実上のキャッシュ・ボックスの判定における非関連者等収入保険料及び非関連者等支払再保険料合計額の判定(措

法66の6②二ハ(1)(2)、旧措令39の14の3⑬二⑮一)

ロ 経済活動基準の判定における実体基準、管理支配基準及び非関連者基準の判定(措法66の6②三ロハ(1)、旧措令39の14の3⑮⑯⑰五)

ハ 外国金融子会社等の判定における法令準拠要件及び業務従事要件の判定(措法66の6②七、旧措令39の17①②)

2 改正の内容

上記1(3)①イの特定保険外国子会社等及び特定保険協議者並びに上記1(3)①ロの特定保険委託者及び特定保険受託者の判定における「一の内国法人等」は、「一の内国法人」及び「当該一の内国法人との間に特定資本関係のある内国法人」から構成される法人の集りとして定義されています。ここでいう「一の内国法人」及び「当該一の内国法人との間に特定資本関係のある内国法人」の範囲について、それぞれ次の改正が行われました。

(1) 一の内国法人

一の内国法人の範囲に、保険会社等(保険業を主たる事業とする内国法人又は保険持株会社に該当する内国法人をいいます。以下同じです。)にその発行済株式又は出資(自己が有する自己の株式等(株式又は出資をいいます。(1)において同じです。))を除きます。)の総数又は総額((1)において「発行済株式等」といいます。)の全部を直接又は間接に保有されている(注1)内国法人(保険会社等を除きます。2において「判定対象内国法人」といいます。)で、次に掲げる要件の全てに該当するものを追加することとされました(措令39の14の3①一、措規22の11①)。

① 当該判定対象内国法人が専ら保険外国関係会社等(外国関係会社で次に掲げる要件の全てに該当するものをいいます。以下同じです。)の経営管理及びこれに附帯する業務を行っていること。

イ その主たる事業が保険業又はこれに関連する事業であること。

ロ 判定対象内国法人等（当該保険会社等並びに当該判定対象内国法人及び当該保険会社等に係る他の判定対象内国法人をいいます。）によってその発行済株式等の50%を超える数又は金額の株式等を直接又は間接に保有されていること（注2）。

ハ 当該判定対象内国法人によってその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されていること。

② 当該保険会社等に係る他の判定対象内国法人（当該保険外国関係会社等の発行済株式又は出資を直接又は間接に保有するものに限ります。（2）において同じです。）がある場合には、当該他の判定対象内国法人が専ら当該保険外国関係会社等の経営管理及びこれに附帯する業務を行っていること。

（注1） 発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されているかどうかの判定は、保険会社等の内国法人に係る直接保有株式等保有割合（当該保険会社等の有する当該内国法人の株式等の数又は金額が当該内国法人の発行済株式等のうちに占める割合をいいます。）と当該保険会社等の当該内国法人に係る間接保有株式等保有割合とを合計した割合により行うものとされています（措規22の11②）。

ここでいう間接保有株式等保有割合とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、それぞれ次に定める割合の合計割合）をいいます（措規22の11③）。

イ 内国法人の株主等である他の内国法人（（注1）において「株主内国法人」といいます。）の発行済株式等の全部が保険会社等によって保有されている場合 当該株主内国法人の有する当該内国法人の株式等の数又は金額がその発行済株式等のうちに占める割合（当該株主内国法人が

2以上ある場合には、当該2以上の株主内国法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ロ 内国法人に係る株主内国法人（上記イに掲げる場合に該当するその株主内国法人を除きます。）と保険会社等との間にこれらの者と株式等の保有を通じて連鎖関係にある1又は2以上の内国法人（ロにおいて「出資関連内国法人」といいます。）が介在している場合（出資関連内国法人及び当該株主内国法人がそれぞれその発行済株式等の全部を保険会社等又は出資関連内国法人（その発行済株式等の全部が保険会社等又は他の出資関連内国法人によって保有されているものに限ります。）によって保有されているものに限ります。） 当該株主内国法人の有する当該内国法人の株式等の数又は金額がその発行済株式等のうちに占める割合（当該株主内国法人が2以上ある場合には、当該2以上の株主内国法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

（注2） 発行済株式等の50%を超える数又は金額の株式等を直接又は間接に保有されているかどうかの判定は、発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されているかどうかの判定（注1参照）に準じて行うこととされ、所要の読替規定が措置されています（措規22の11④）。

（2） 当該一の内国法人との間に特定資本関係のある内国法人

「当該一の内国法人との間に特定資本関係のある内国法人」の範囲に、保険会社等に係る他の判定対象内国法人で、専ら保険外国関係会社等の経営管理及びこれに附帯する業務を行っているものを追加することとされました（措令39の14の3①一、措規22の11⑤）。

また、上記の改正に伴い、次の①から③までに掲げる判定の場面においても、それぞれ改正

後の範囲による特定保険外国子会社等及び特定保険協議者並びに特定保険委託者及び特定保険受託者により判定されることとなります。

① 保険に係る事実上のキャッシュ・ボックスの判定における非関連者等収入保険料及び非関連者等支払再保険料合計額の判定（措法66の6②二ハ(1)2、措令39の14の3⑬二⑮一）

② 経済活動基準の判定における実体基準、管理支配基準及び非関連者基準の判定（措法66の6②三口ハ(1)、措令39の14の3⑮⑯⑳五）

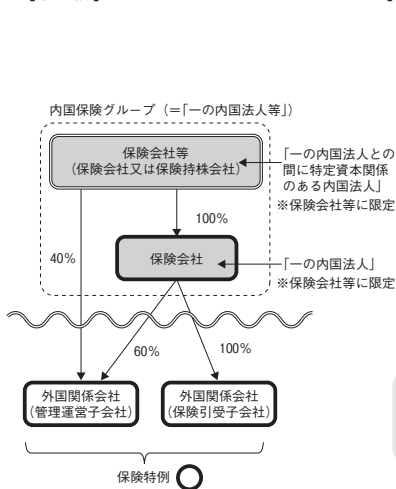
③ 外国金融子会社等の判定における法令準拠要件及び業務従事要件の判定（措法66の6②七、措令39の17①②）

保険特例の見直し

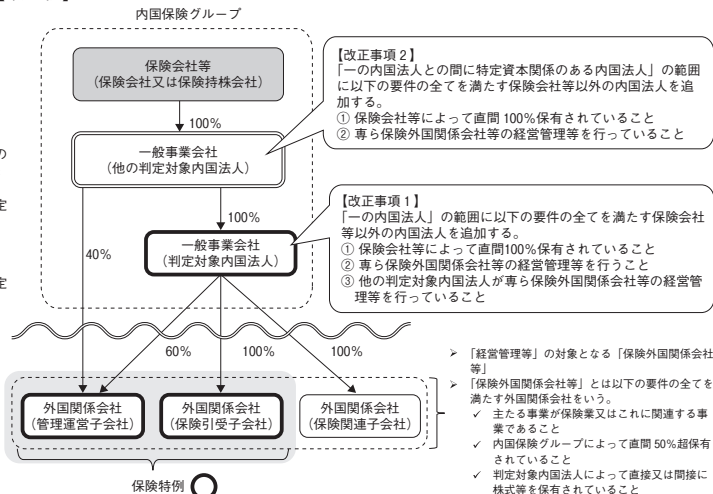
改正の概要

- ✓ 保険特例における管理運営子会社及び保険引受子会社は、100%資本関係のある内国保険グループ（一の内国法人等）＜改正前：保険会社又は保険持株会社に限定＞によって直間100%保有されている外国関係会社に限定されている（内国保険グループ保有要件）。
- ✓ 今回の改正において、内国保険グループ保有要件を判定するための「内国保険グループ」の範囲に、保険会社・保険持株会社と一体となって管理運営子会社等の経営管理を行っていると認められる一定の内国法人が追加された。

【改正前】



【改正後】



なお、令和2年改正令附則第2条第2項の規定によりなおその効力を有するものとされる令和2年改正令第3条の規定による改正前の租税特別措置法施行令（以下「令和2年改正前租税特別措置法施行令」といいます。）及び法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令和2年財務省令第56号）附則第2条第2項の規定によりなおその効力を有するものとされる同令第3条の規定による改正前の租税特別措置法施行規則（以下「令和2年改正前租税特別措置法施行規則」といいます。）についても上記と同様の改正が行われています（令和2年改正前措令39

の14の3①、39の114の2①、令和2年改正前措規22の11①～⑤、22の76①～⑤）。

3 適用関係

上記2の改正は、外国関係会社の令和4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、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並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額について適用し、その外国関係会社の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、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並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金

額については、従前どおりとされています（改正措令附則19）。

なお、令和2年改正前租税特別措置法施行令及び令和2年改正前租税特別措置法施行規則についても同様です（改正措令附則29、35）。

三 その他

I 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避を防止するための措置（子会社株式簿価減額特例）の見直し

1 改正前の制度の概要

(1) 移動平均法を適用する株式等について対象配当等の受領があった場合の一単位当たりの帳簿価額の算出方法

内国法人が他の法人（当該内国法人が通算法人である場合には他の通算法人を除きます。以下同じです。）から配当等の額を受ける場合（当該配当等の額に係る決議日等において当該内国法人と当該他の法人との間に特定支配関係がある場合に限ります。）において、対象配当等の額（その受ける配当等の額から完全支配関係内みなし配当等の額を除いた金額をいいます。以下同じです。）及び同一事業年度内配当等の額の合計額がこれらの配当等の額に係る各基準時の直前において当該内国法人が有する当該他の法人の株式等（株式又は出資をいい、移動平均法によりその一単位当たりの帳簿価額を算出するものに限ります。以下(3)までにおいて同じです。）の帳簿価額のうち最も大きいものの10%相当額を超えるときは、当該内国法人が有する当該他の法人の株式等の当該対象配当等の額に係る基準時における移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額は、当該株式等の当該基準時の直前における帳簿価額から当該対象配当等の額に係る益金不算入相当額を減算した金額を当該株式等の数で除して計算した金額と

することとされています（旧法令119の3⑦）。

なお、ここでいう「同一事業年度内配当等の額」等の用語の意義は、次のとおりとされています。

① 同一事業年度内配当等の額

「同一事業年度内配当等の額」とは、対象配当等の額を受ける日の属する事業年度開始の日（同日後に当該内国法人が当該他の法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった場合には、その有することとなった日）からその受ける直前の時までの間に当該内国法人が当該他の法人から配当等の額を受けた場合（当該配当等の額に係る決議日等において当該内国法人と当該他の法人との間に特定支配関係があった場合に限ります。）におけるその受けた配当等の額（完全支配関係内みなし配当等の額を除きます。）をいいます（旧法令119の3⑦）。

② 益金不算入相当額

「益金不算入相当額」とは、対象配当等の額のうち、益金不算入規定（次に掲げる規定をいいます。以下(3)までにおいて同じです。）により益金の額に算入されない金額（同一事業年度内配当等の額のうち本特例の適用を受けなかったものがある場合には、その適用を受けなかった同一事業年度内配当等の額のうち益金不算入規定により益金の額に算入されない金額の合計額を含みます。）に相当する金額をいいます。

イ 法人税法第23条第1項（受取配当等の益金不算入）

ロ 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)

ハ 法人税法第62条の5第4項（現物分配による資産の譲渡）

(2) 本特例に係る適用除外基準

次のいずれかに該当する場合には、本特例の適用はありません。

① 内国株主割合要件

当該他の法人（普通法人に限るものとし、外国法人を除きます。）の設立の時から当該内国法人が当該他の法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日（以下「特定支配日」といいます。）までの期間を通じて、当該他の法人の発行済株式又は出資（当該他の法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額のうちに占める内国株主（普通法人（外国法人を除きます。）若しくは協同組合等又は居住者をいいます。）が有する当該他の法人の株式又は出資の数又は金額の割合が90%以上であること（当該期間を通じて当該割合が90%以上であることを証する書類を当該内国法人が保存していない場合を除きます。）（旧法令119の3⑦一）。

② 特定支配日利益剰余金額要件

特定支配日が当該対象配当等の額を受ける日の属する他の法人の事業年度開始の日前である場合において、イの金額からロの金額を減算した金額がハの金額以上であること（当該減算した金額がハの金額以上であることを証する書類を当該内国法人が保存していない場合を除きます。）（旧法令119の3⑦二）。

イ 当該他の法人の当該対象配当等の額に係る決議日等前に最後に終了した事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額
ロ イの事業年度終了の日の翌日から当該対象配当等の額を受ける時までの間に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受ける配当等の額の合計額

ハ 当該他の法人の特定支配日前に最後に終了した事業年度（当該特定支配日の属する

事業年度が当該他の法人の設立の日の属する事業年度である場合には、その設立の時）の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額（当該他の法人の当該特定支配日の属する事業年度開始の日以後に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受けた配当等の額（当該配当等の額に係る基準時が当該特定支配日前であるものに限り、）がある場合には、当該配当等の額に対応して減少した当該他の法人の利益剰余金の額の合計額を減算した金額）

③ 10年超支配要件

特定支配日から当該対象配当等の額を受ける日までの期間が10年を超えること（旧法令119の3⑦三）。

④ 金額要件

対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額の合計額が2,000万円を超えないこと（旧法令119の3⑦四）。

(3) 株式等の帳簿価額から減算する金額に関する特例計算（金額特例）

内国法人が受ける対象配当等の額（特定支配日の属する事業年度に受けるものを除きます。）に係る基準時の属する事業年度の確定申告書、修正申告書又は更正請求書に当該対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額並びに特定支配後増加利益剰余金額超過額及びその計算に関する明細を記載した書類を添付し、かつ、一定の書類を保存している場合には、本特例の適用による他の法人の株式等の当該基準時の直前における帳簿価額から減算する金額は、上記(1)にかかわらず、当該対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額（本特例の適用に係るものを除きます。）の合計額のうち、特定支配後増加利益剰余金額超過額に達するまでの金額（益金不算入規定により益金の額に算入されない金額に限り、）とすることができます（旧法令119の3⑧、旧法規27①）。

ここでいう特定支配後増加利益剰余金額超過

額とは、支配後配当等の額の合計額が特定支配後増加利益剰余金額を超える部分の金額（当該支配後配当等の額のうち当該内国法人以外の者が受ける配当等の額がある場合には、当該を超える部分の金額に当該支配後配当等の額のうち当該内国法人が受ける配当等の額の合計額が当該支配後配当等の額の合計額のうち占める割合を乗じて計算した金額）に相当する金額から当該内国法人が当該対象配当等の額を受ける前に当該他の法人から受けた配当等の額のうち本特例の適用に係る金額を控除した金額をいいます。

① 支配後配当等の額

特定支配日から当該対象配当等の額を受ける時までの間に他の法人の株主等が当該他の法人から受ける配当等の額（当該配当等の額に係る基準時が特定支配日以後であるものに限り。）をいいます。

② 特定支配後増加利益剰余金額

イの金額にロの金額を加算した金額からハの金額を減算した金額をいいます。

イ 当該他の法人の当該対象配当等の額に係る決議日等前に最後に終了した事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額

ロ 特定支配日から当該対象配当等の額に係る決議日等の属する当該他の法人の事業年度開始の日の前日までの間に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受けた配当等の額（当該配当等の額に係る基準時が当該特定支配日以後であるものに限り。）に対応して減少した当該他の法人の利益剰余金の額の合計額

ハ 当該他の法人の特定支配日前に最後に終了した事業年度（当該特定支配日の属する事業年度が当該他の法人の設立の日の属する事業年度である場合には、その設立の時）の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額（当該他の法人の当該特定支配日の属する事業年度開始の日以後に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受けた配当等の額（当該配当等の額に係る基準時が

当該特定支配日前であるものに限り。）がある場合には、当該配当等の額に対応して減少した当該他の法人の利益剰余金の額の合計額を減算した金額）

(4) 適用回避防止規定

本特例に係る適用除外基準（上記(2)参照）の多くは、子法人の状況に着目して設けられています。そのため、グループ法人間で操作することにより、本来であれば本特例の適用を受けべき法人が、その適用を回避することが想定されます。このような回避を防止するため、次の取扱いが設けられています（旧法令119の3⑩）。

① 内国法人との間に特定支配関係がある法人間における合併又は分割型分割に係る合併法人又は分割承継法人の取扱い

他の法人が、関係法人（内国法人との間に特定支配関係がある法人をいいます。以下同じです。）を被合併法人又は分割法人とする合併又は分割型分割（特定支配日と対象配当等の額を受ける日の10年前の日とのうちいずれか遅い日以後に行われたものに限り。）に係る合併法人又は分割承継法人に該当する場合には、次のイからハまでによることとされています（旧法令119の3⑩一）。

ただし、当該関係法人（普通法人に限るものとし、外国法人を除きます。）の設立の時から当該内国法人が当該関係法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日までの期間を通じて内国株主割合（当該関係法人の発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額のうち占める普通法人（外国法人を除きます。）若しくは協同組合等又は居住者が有するその関係法人の株式又は出資の数又は金額の割合をいいます。以下同じです。）が90%以上である場合（当該期間を通じて当該内国株主割合が90%以上であることを証する書類を当該内国法人が保存していない場合を除きます。）又は同日から対象配当等の額を

受ける日までの期間が10年を超える場合には、当該関係法人から直接配当を受けたとしても本特例の適用がないことから、この適用回避防止規定の適用もありません。

イ 当該他の法人は内国株主割合要件（上記(2)①参照）及び10年超支配要件（上記(2)③参照）に該当しないものとされます。

ロ 合併又は分割型分割が当該他の法人の当該対象配当等の額に係る決議日等の属する事業年度開始の日前に行われたものである場合には、関係法人支配関係発生日利益剰余金額のうち当該合併により当該関係法人から当該他の法人に引き継がれた利益剰余金の額に達するまでの金額（当該分割型分割にあつては、関係法人支配関係発生日利益剰余金額のうち当該分割型分割の直前の当該関係法人の利益剰余金の額に達するまでの金額に当該分割型分割により当該関係法人から当該他の法人に引き継がれた利益剰余金の額が当該分割型分割の直前の当該関係法人の利益剰余金の額のうち占める割合を乗じて計算した金額）を、当該他の法人の特定支配日の利益剰余金の額（上記(2)②ハ及び(3)②ハの金額）に加算することとされています。

なお、ここでいう「関係法人支配関係発生日利益剰余金額」とは、当該内国法人が当該関係法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日前に最後に終了した当該関係法人の事業年度（同日の属する事業年度が当該関係法人の設立の日の属する事業年度である場合には、その設立の時）の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額（当該最後に特定支配関係を有することとなった日の属する当該関係法人の事業年度開始の日以後に当該関係法人の株主等が当該関係法人から受けた配当等の額がある場合において、当該配当等の額に係る基準時が当該最後に特定支配関係を有することとなった日前であるときは、当該配

当等の額に対応して減少した当該関係法人の利益剰余金の額の合計額を減算した金額）をいいます。以下同じです。

ハ 上記イ及び下記②イを適用しないものとしたならば当該他の法人が内国株主割合要件又は10年超支配要件に該当する場合には、当該合併又は分割型分割が行われなければ当該他の法人から受ける配当について本特例は適用されないことから、上記ロ及び下記②ロを適用しない場合の当該他の法人の特定支配日の利益剰余金の額（上記(2)②ハ及び(3)②ハの金額）は零とし、上記(3)の適用に際し当該合併又は分割型分割の日を特定支配日とみなすこととされています。

② 関係法人から配当等の額を受けた場合の取扱い

他の法人が、関係法人から配当等の額を受けた法人（特定支配日、当該内国法人が当該関係法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日又は対象配当等の額を受ける日の10年前の日のうち最も遅い日以後に当該配当等の額（当該配当等の額及び当該法人が当該配当等の額を受けた日の属する事業年度において当該関係法人から受けた他の配当等の額の合計額が2,000万円を超え、かつ、当該合計額がこれらの配当等の額に係る各基準時の直前において当該法人が有する当該関係法人の株式又は出資の帳簿価額のうち最も大きいものの10%相当額を超える場合における配当等の額に限り、以下「関係法人配当等の額」といいます。）を受けたもので、当該法人の当該関係法人配当等の額を受けた日の属する事業年度の前事業年度（同日の属する事業年度が当該法人の設立の日の属する事業年度である場合には、その設立の時）の貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額のうち占める当該各基準時の直前において当該法人が有する当該関係法人の株式又は出資の帳簿価額のうち最も大きいものの割合が50%を超える場合に限り、以下「関係法人配当等の額」をいいます。）に該当す

る場合には、次のイからハまでによることとされています（旧法令119の3⑩二）。

ただし、当該関係法人及び他の関係法人（当該関係法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の関係法人をいいます。以下同じです。）の全てがその設立の時から当該内国法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日までの期間を通じて内国株主割合が90%以上である場合（当該関係法人又は他の関係法人が外国法人である場合及び当該期間を通じて当該内国株主割合が90%以上であることを証する書類を当該内国法人が保存していない場合を除きます。）又は同日から当該対象配当等の額を受ける日までの期間が10年を超える場合のいずれかに該当するもの（ロにおいて「除外要件該当法人」といいます。）である場合には、これらの法人から直接配当を受けたとしても本特例の適用はないことから、この適用回避防止規定の適用もありません。

イ 当該他の法人は、内国株主割合要件及び10年超支配要件に該当しないものとされます。

ロ 当該他の法人が当該関係法人から特定支配日等（特定支配日と当該内国法人が当該関係法人又は他の関係法人（それぞれ除外要件該当法人を除きます。）との間に最後に特定支配関係を有することとなった日のうち最も早い日とのうちいずれか遅い日をいいます。以下同じです。）以後に配当等の額（当該他の法人の当該対象配当等の額に係る決議日等の属する事業年度開始の日前に受けたものに限り、）を受けたことにより生じた収益の額の合計額を、当該他の法人の特定支配日の利益剰余金の額（上記(2)②ハ及び(3)②ハに掲げる金額）に加算することとされています。

ハ 上記イ及び①イを適用しないものとしたならば内国株主割合要件又は10年超支配要件に該当する場合には、上記ロ及び①ロを適用しない場合の当該他の法人の特定支配

日の利益剰余金の額（上記(2)②ハ及び(3)②ハの金額）は零とし、上記(3)の適用に際し当該他の法人が当該関係法人から特定支配日等以後最初に配当等の額を受けた日を特定支配日とみなすこととされています。

（注）総平均法の場合も、移動平均法の場合と同様に帳簿価額を減額することになります（旧法令119の4①）。

2 改正の内容

(1) 特定支配日利益剰余金額要件の見直し

- ① 対象配当等支払後の利益剰余金の額の計算
利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合には、他の法人の対象配当等の額に係る決議日等前に最後に終了した事業年度（(1)において「直前事業年度」といいます。）の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額にイとロの金額の合計額を加算することにより、対象配当等支払後の利益剰余金の額を計算することとされました（法令119の3⑩二）。これにより、直前事業年度終了後に増加した利益剰余金の額を原資として支払われた配当（いわゆる期中配当）がある場合に、その利益剰余金の額を対象配当等支払後の利益剰余金の額に含めて特定支配日利益剰余金額要件の判定を行うことが可能となります。

イ 当該対象配当等の額を受ける直前の当該他の法人の利益剰余金の額（注）から当該他の法人の当該直前事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額を減算した金額

（注）「当該対象配当等の額を受ける直前の当該他の法人の利益剰余金の額」とは、例えば、他の法人が当該対象配当等の額の支払に当たって作成した決算書等に記載されている利益剰余金の額が該当するものと考えられます。

ロ 当該直前事業年度終了の日の翌日からその対象配当等の額を受ける直前の時までの期間（②において「対象期間」といいま

す。)内に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受ける配当等の額に対応して減少した当該他の法人の利益剰余金の額の合計額

② 利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合

上記①における「利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合」とは、その対象期間内に当該他の法人の利益剰余金の額が増加した場合において、当該直前事業年度終了の日の翌日からその対象配当等の額を受ける時までの期間内に当該他の法人から受ける配当等の額に係る基準時のいずれかが当該翌日以後であるとき（次に掲げる金額を証する書類を保存している場合に限り。）をいいます（法令119の3⑩ニイ）。以下同じです。

なお、上記①の取扱いの適用は納税者の選択に委ねられています。そのため、その適用を選択しない納税者は、その保存を行う必要はありません。

イ 当該対象配当等の額を受ける直前の当該他の法人の利益剰余金の額から当該他の法人の直前事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額を減算した金額

ロ 当該他の法人の特定支配日の属する事業年度開始の日からその特定支配日の前日までの期間内に当該他の法人の利益剰余金の額が増加した場合において、その開始の日以後に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受ける配当等の額に係る基準時のいずれかがその期間内であったときは、その特定支配日の前日の当該他の法人の利益剰余金の額から当該他の法人のその特定支配日前に最後に終了した事業年度（その特定支配日の属する事業年度が当該他の法人の設立の日の属する事業年度である場合には、その設立の時。(1)において「特定支配直前事業年度」といいます。)の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額を減算した金額（法令119の3⑩ニイ(1)）

(注) 適用回避防止規定（内国法人との間に特定支配関係がある法人間における合併又は分割型分割に係る合併法人又は分割承継法人の取扱い（上記1(4)①）に限り）の適用を受ける場合の保存書類

他の法人が法人税法施行令第119条の3第14項第1号に掲げる法人に該当することにより内国法人が同号の規定の適用を受ける場合で、かつ、当該内国法人が同号の関係法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日の属する当該関係法人の事業年度開始の日から当該最後に特定支配関係を有することとなった日の前日までの期間内に当該関係法人の利益剰余金の額が増加した場合において、当該開始の日以後に当該関係法人の株主等が当該関係法人から受ける配当等の額に係る基準時のいずれかが当該期間内であったときは、上記イ及びロに掲げる金額を証する書類に加え、当該最後に特定支配関係を有することとなった日の前日の当該関係法人の利益剰余金の額から当該最後に特定支配関係を有することとなった日前に最後に終了した当該関係法人の事業年度（同日の属する事業年度が当該関係法人の設立の日の属する事業年度である場合には、その設立の時）の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額を減算した金額を証する書類を保存することとされています（法令119の3⑩ニイ(2)）。

③ 特定支配日の利益剰余金の額の計算

上記①の加算を行う場合において、特定支配日の属する事業年度開始の日から特定支配前までの期間に増加した利益剰余金の額を原資として支払われた配当があるときは、その利益剰余金の額を特定支配日の利益剰余金の額に加算することとされました。具体的には、利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合において、当該他の法人の特定支配日の属する事業年度開始の日からその特定支配日

の前日までの期間内に当該他の法人の利益剰余金の額が増加し、その開始の日以後に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受ける配当等の額に係る基準時のいずれかがその期間内であったときの特定支配日の利益剰余金の額は、イの金額にロの金額を加算して計算した金額とすることとされました（法令119の3⑩二ハ）。

イ 当該他の法人の特定支配直前事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額
 ロ 次に掲げる金額の合計額から特定支配前配当等の額（当該他の法人のその特定支配日の属する事業年度開始の日以後に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受けた配当等の額（その配当等の額に係る基準時がその特定支配日前であるものに限ります。）をいいます。）に対応して減少した当該他の法人の利益剰余金の額の合計額を減

算した金額

(イ) 当該特定支配日の前日の当該他の法人の利益剰余金の額から当該他の法人の特定支配直前事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額を減算した金額

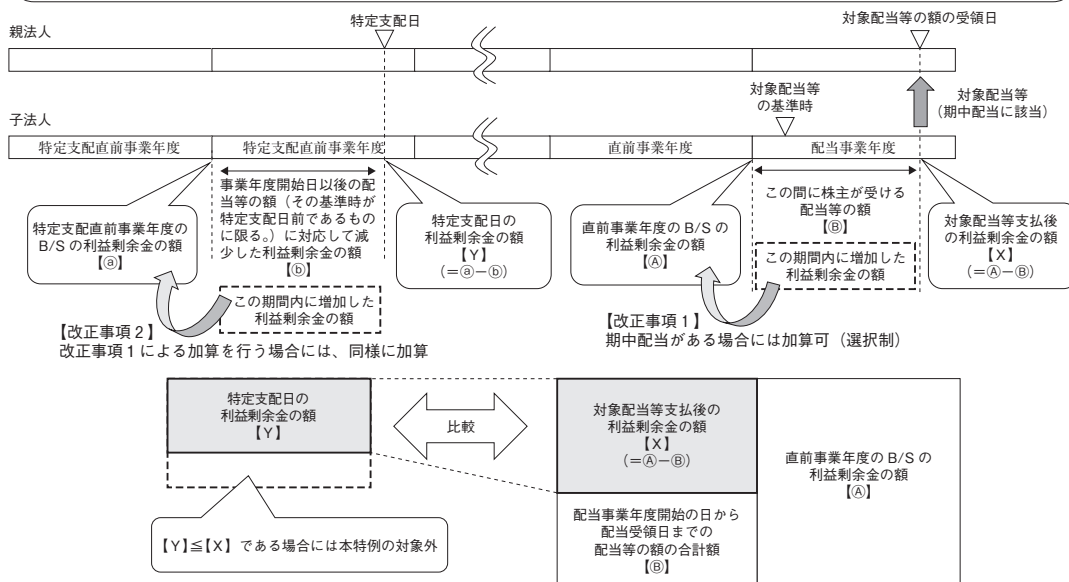
(注) 「当該特定支配日の前日の当該他の法人の利益剰余金の額」とは、例えば、他の法人が特定支配前配当等の額の支払に当たって作成した決算書等に記載されている利益剰余金の額からその支払にあてた利益剰余金の額を控除した金額が該当するものと考えられます。

(ロ) 当該他の法人の当該特定支配日の属する事業年度開始の日から当該特定支配日の前日までの期間内に当該他の法人の株主等が当該他の法人から受ける配当等の額に対応して減少した当該他の法人の利益剰余金の額の合計額

適用除外基準（特定支配日利益剰余金額要件）の見直し

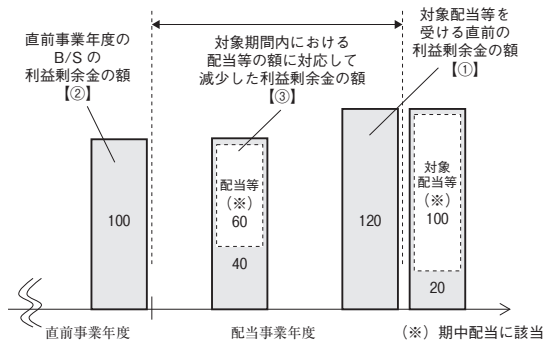
【制度の概要】 子法人の「対象配当等支払後の利益剰余金の額【X】」が「特定支配日の利益剰余金の額【Y】」を下回らない場合には、その配当は、親法人が子法人を支配した後に生じた利益を原資とした配当であると整理できることに着目し、本特例を適用しないこととされている。

【改正の概要】 直前事業年度終了の日の翌日から子法人の対象配当等の額を受けるまでの期間内に利益剰余金の額が増加した場合に、配当事業年度開始の日以後を基準時とする配当（期中配当）が支払われたときは、一定の書類保存要件に、「直前事業年度のB/Sの利益剰余金の額【A】」に、期中に増加した利益剰余金の額を加算することができることとする（選択制）。



期中配当がある場合の「対象配当等支払後の利益剰余金の額」の計算（イメージ）【法令119の3⑩ニイロ】

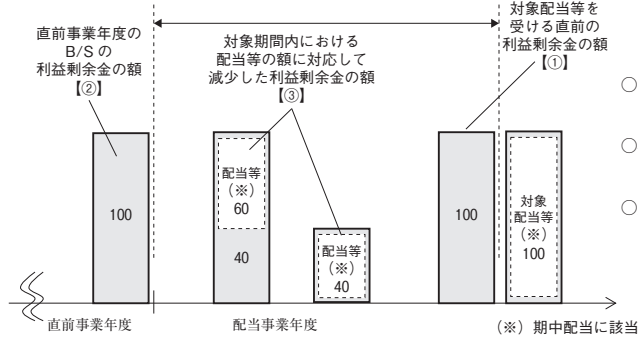
〈ケース1〉



- 期中に増加した利益剰余金の額
〔①〕120-〔②〕100+〔③〕60=80
- 株主等が受けた配当等の額（法令119の3⑩二ロ）
60+100=160
- 対象配当等支払後の利益剰余金の額（法令119の3⑩ニイ）
【②】100+80-160=20

改正により加算可

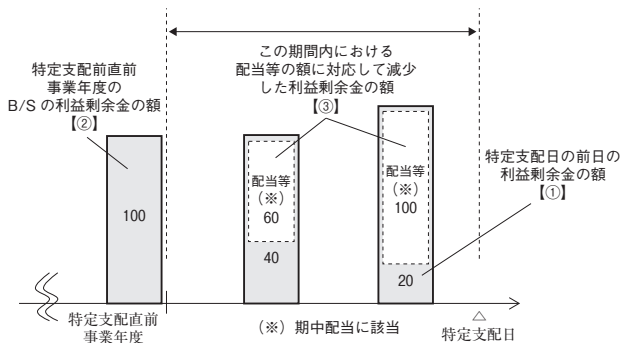
〈ケース2〉



- 期中に増加した利益剰余金の額
〔①〕100-〔②〕100+〔③〕100=100
- 株主等が受けた配当等の額（法令119の3⑩二ロ）
60+40+100=200
- 対象配当等支払後の利益剰余金の額（法令119の3⑩ニイ）
【②】100+100-200=0

改正により加算可

期中配当がある場合の「特定支配日の利益剰余金の額」の計算（イメージ）【法令119の3⑩ニハ】



- 期中に増加した利益剰余金の額
〔①〕20-〔②〕100+〔③〕160=80
- 特定支配前の配当等の額に対応して減少した利益剰余金の額
60+100=160
- 特定支配日の利益剰余金の額（法令119の3⑩ニハ柱書のカッコ書）
【②】100+80-160=20

改正により加算

④ 株式等の帳簿価額から減額する金額に関する特例計算

利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合には、本特例計算における特定支配後増加利益剰余金額の計算に用いる「当該他の法人の当該対象配当等の額に係る決議日等前に最後に終了した事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額」について、上

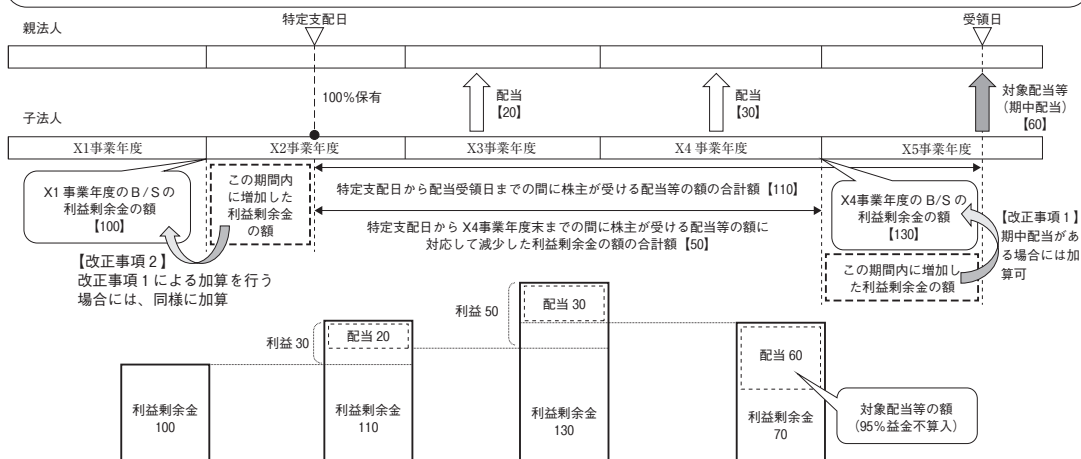
記①と同様に計算することとされました（法令119の3⑩ニイ、⑪一）。

また、上記①と同様の計算を行う場合には、特定支配後増加利益剰余金額の計算に用いる「特定支配日の利益剰余金の額」についても、上記③と同様の計算を行うこととされています（法令119の3⑩ニハ、⑪三）。

株式等の帳簿価額から減算する金額に関する特例計算（イメージ）

【制度の趣旨】

この特例計算は、適用除外基準に該当せず、本特例の対象となる場合であっても、その益金不算入相当額の全額について株式等の帳簿価額を引き下げるのではなく、配当のうち特定支配日後に生じた利益剰余金の額から支払われたと認められる部分については、本特例の対象から除くために設けられたものである。



(2) 適用回避防止規定の見直し

- ① 内国法人との間に特定支配関係がある法人間における合併又は分割型分割に係る合併法人又は分割承継法人に係る取扱い

イ 適用回避防止規定が不適用とされる要件の追加

改正前の制度では、関係法人（普通法人に限るものとし、外国法人を除きます。）の設立の時から内国法人が当該関係法人との間に最後に特定支配関係を有することとなった日までの期間を通じて内国株主割合が90%以上である場合（一定の書類を当該内国法人が保存していない場合を除きます。）又は同日から対象配当等の額を受ける日までの期間が10年を超える場合には、本適用回避防止規定は適用されないこととされています。

これらの要件に加え、次のいずれかを満たす場合についても、本適用回避防止規定

は適用しないこととする改正が行われています。

- (イ) 対象配当等の額に係る基準時以前10年以内に当該他の法人との間に当該他の法人による特定支配関係があった関係法人の全てがその設立の時からその基準時（その基準時に当該他の法人との間に当該他の法人による特定支配関係を有しなくなった関係法人にあっては、最後にその特定支配関係を有しなくなった時の直前）まで継続して当該他の法人との間に当該他の法人による特定支配関係がある関係法人（(イ)において「継続関係法人」といいます。）である場合（当該他の法人又は継続関係法人を合併法人又は分割承継法人とする合併又は分割型分割で、継続関係法人でない法人を被合併法人又は分割法人とするものが行われていた場合を除きます。）（法令119の3⑭柱

書)

(注) この場合、関係法人以下の層の法人をグループ単位で捉えると、その利益剰余金の額の全てが親法人による特定支配後に生じたものと整理することが可能であること等から、適用回避防止規定の対象から除くこととしています。

(ロ) 内国法人と関係法人との間に当該関係法人の設立の時から関係法人を被合併法人又は分割法人とする合併又は分割型分割の直前の時（(ロ)において「直前時」といいます。）まで継続して当該内国法人による特定支配関係があり、かつ、当該直前時以前10年以内に当該関係法人との間に当該関係法人による特定支配関係があった他の関係法人の全てがその設立の時から当該直前時（当該直前時以前に当該特定支配関係を有しなくなった他の関係法人にあっては、最後に当該特定支配

関係を有しなくなった時の直前）まで継続して当該関係法人との間に当該関係法人による特定支配関係がある他の関係法人（(ロ)において「継続関係子法人」といいます。）である場合（当該関係法人又は継続関係子法人を合併法人又は分割承継法人とする合併又は分割型分割で、継続関係子法人でない法人を被合併法人又は分割法人とするものが行われていた場合を除きます。）（法令119の3⑭一）

(注) この場合、関係法人以下の層の法人をグループ単位で捉えると、その利益剰余金の額の全ては親法人による特定支配後に生じたものと整理することが可能であり、関係法人から直接配当を受けた場合には特定支配日利益剰余金要件を満たすものと考えられることから、適用回避防止規定の対象から除くこととしています。

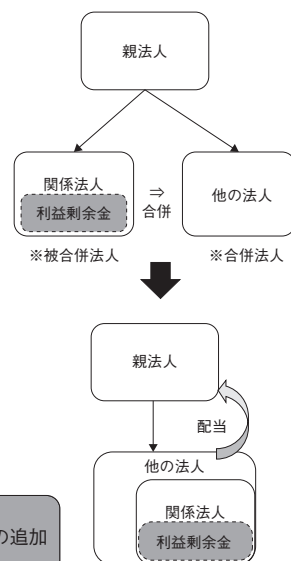
適用回避防止規定（合併・分割型分割を用いたスキームへの対応）

概要

親法人が特定支配関係を有する法人間における合併（合併法人（他の法人）との特定支配日と対象配当等の額を受ける日の10年前の日とのうちいずれか遅い日以後に行われたものに限る。）に係る合併法人に該当する場合には、次によることとする。

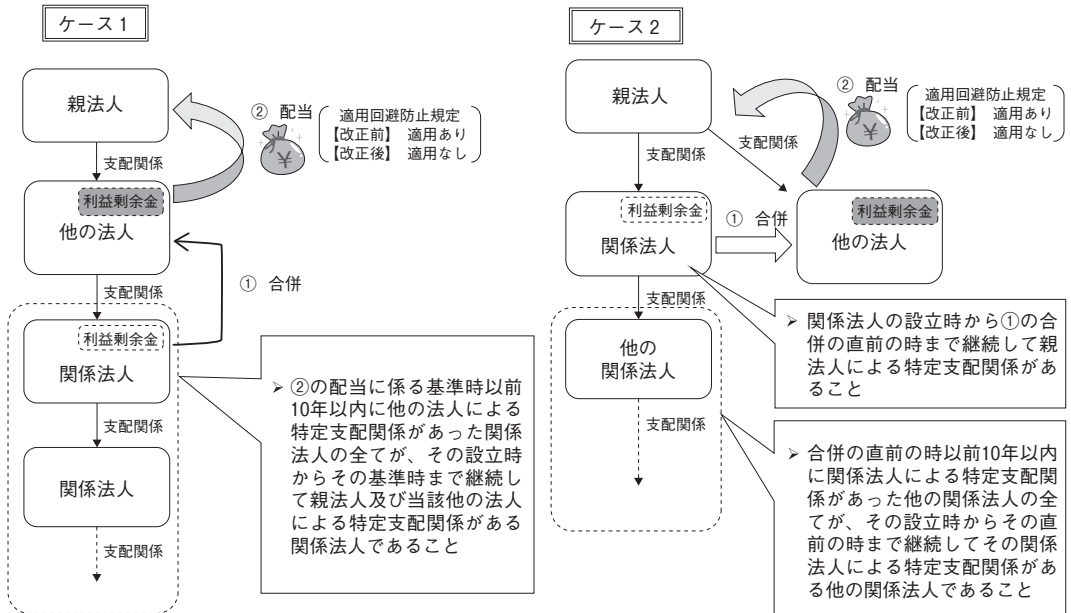
- ① 合併が金銭等不交付合併である場合には、他の法人（合併法人）は内国株主割合要件及び10年超支配要件を満たさないこととする。
 - ② 合併が合併法人の対象配当等の額に係る決議日等の属する事業年度開始の前日に行われたものである場合には、被合併法人の特定支配日の利益剰余金の額のうち、その合併により合併法人に引き継がれた利益剰余金の額に達するまでの金額を、合併法人の特定支配前に稼得した利益剰余金の額に加算する（＝「特定支配後に稼得した利益剰余金の額」として扱わない。）。
 - ③ 合併法人が適用除外基準のうち内国株主割合要件又は10年超支配要件のいずれかを満たす場合には、上記②における「合併法人の特定支配前に稼得した利益剰余金の額」はゼロとし、その合併の日を特定支配日とみなす。
- ただし、関係法人（被合併法人）が内国株主割合要件又は10年超支配要件のいずれかを満たす場合には、この適用回避防止規定は適用されない。
- 分割型分割も合併と同様の扱い。

【改正事項】
適用回避防止規定が不適用とされる要件の追加（詳細は次頁図参照）。



改正の概要

➤ 次のケースについても、適用回避防止規定を適用しないこととする。



ロ 特定支配日利益剰余金額要件の見直しに伴う改正

特定支配日利益剰余金額要件の見直し(上記(1)参照)に伴い、利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合で、かつ、当該関係法人の当該最後に特定支配関係を有することとなった日の属する事業年度開始の日から当該最後に特定支配関係を有することとなった日の前日までの期間内に当該関係法人の利益剰余金の額が増加した場合において、当該開始の日以後に当該関係法人の株主等が当該関係法人から受ける配当等の額に係る基準時のいずれかが当該期間内であったときの関係法人支配関係発生日利益剰余金額は、(イ)の金額に(ロ)の金額を加算して計算した金額とする等、所要の改正が行われています(法令119の3⑭一口(2))。

(イ) 当該最後に特定支配関係を有することとなった日前に最後に終了した当該関係法人の事業年度(同日の属する事業年度

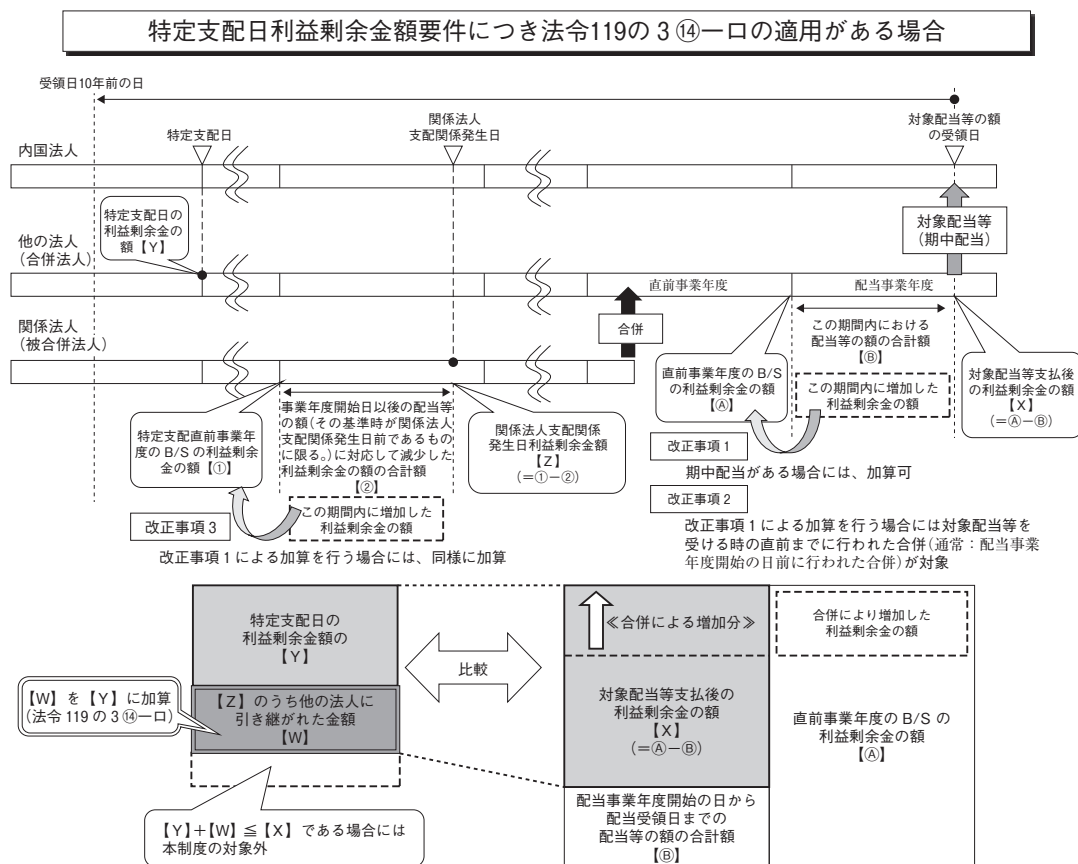
が当該関係法人の設立の日の属する事業年度である場合には、その設立の時。(ロ)において「特定支配直前事業年度」といいます。)の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額

(ロ) 次に掲げる金額の合計額から特定支配前配当等の額(当該開始の日以後に当該関係法人の株主等が当該関係法人から受けた配当等の額(当該配当等の額に係る基準時が当該最後に特定支配関係を有することとなった日前であるものに限ります。)をいいます。)に対応して減少した当該関係法人の利益剰余金の額の合計額を減算した金額

- i 当該最後に特定支配関係を有することとなった日の前日の当該関係法人の利益剰余金の額から特定支配直前事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額を減算した金額
- ii 当該期間内に当該関係法人の株主等が当該関係法人から受ける配当等の額

に対応して減少した当該関係法人の利

益剰余金の額の合計額



② 関係法人から配当等の額を受けた場合に係る取扱い

イ 適用回避防止規定が不適用とされる要件の追加

次のいずれかを満たす場合についても、本適用回避防止規定は不適用とすることとされました。

(イ) 対象配当等の額に係る基準時以前10年以内に当該他の法人との間に当該他の法人による特定支配関係があった関係法人の全てがその設立の時からその基準時(その基準時前に当該他の法人との間に当該他の法人による特定支配関係を有しなくなった関係法人にあっては、最後にその特定支配関係を有しなくなった時の直前)まで継続して当該他の法人との間

に当該他の法人による特定支配関係がある関係法人((イ)において「継続関係法人」といいます。)である場合(当該他の法人又は継続関係法人を合併法人又は分割承継法人とする合併又は分割型分割で、継続関係法人でない法人を被合併法人又は分割法人とするものが行われていた場合を除きます。)(法令119の3⑭柱書)

(注) この場合、関係法人以下の層の法人をグループ単位で捉えると、その利益剰余金の額の全てが親法人による特定支配後に生じたものと整理することが可能であること等から、適用回避防止規定の対象から除くこととしています。典型的なケースとして、親法人に特定

支配されている子法人（他の法人）が孫法人（関係法人）を設立して特定支配を行い、さらにその孫法人（関係法人）がひ孫法人（他の関係法人）を設立して特定支配を行っているケースがあげられます。

- (ロ) 内国法人と関係法人との間にその関係法人の設立の時からその関係法人配当等の額に係る基準時まで継続してその内国法人による特定支配関係があり、かつ、その基準時以前10年以内にその関係法人との間にその関係法人による特定支配関係があった他の関係法人の全てがその設立の時からその基準時（その基準時前にその特定支配関係を有しなくなった他の関係法人にあっては、最後にその特定支配関係を有しなくなった時の直前）まで継続してその関係法人との間にその関係法人による特定支配関係がある他の関係法人（(ロ)において「継続関係子法人」といいます。）である場合（その関係法人

又は継続関係子法人を合併法人又は分割承継法人とする合併又は分割型分割で、継続関係子法人でない法人を被合併法人又は分割法人とするものが行われていた場合を除きます。）（法令119の3⑭二）

(注) この場合、関係法人以下の層の法人をグループ単位で捉えると、その利益剰余金の額の全ては親法人による特定支配後に生じたものと整理することが可能であり、関係法人から直接配当を受けた場合には特定支配日利益剰余金額要件を満たすものと考えられることから、適用回避防止規定の対象から除くこととしています。典型的なケースとして、親法人に設立時から特定支配されている事業会社（関係法人）がひ孫法人（他の関係法人）を設立して特定支配を行った後、SPC等のピークル事業体（他の法人）をその親法人と事業会社（関係法人）との資本関係の間に置くといったケースがあげられます。

適用回避防止規定（子法人を経由した配当を用いたスキームへの対応）

概要

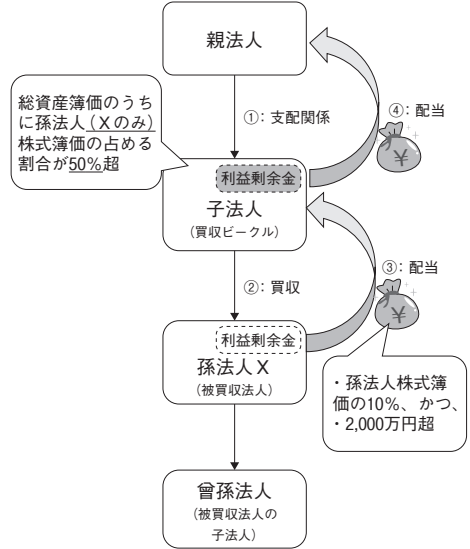
子法人（配当等の額を受けた事業年度の前事業年度の総資産の帳簿価額のうちに各基準時直前の孫法人株式の帳簿価額の占める割合が50%を超えるもの）が、孫法人から1事業年度中に受ける配当等の額（※1）が、孫法人株式の帳簿価額の10%を超え、かつ、2,000万円を超える場合には、次によることとする。

（※1） 特定支配日、関係法人特定支配日又は対象配当等の額を受ける日の10年前の日のうち最も遅い日以後に受けたものに限る。

- ① 子法人は内国株主割合要件及び10年超支配要件を満たさないこととする。
 - ② 子法人が孫法人から特定支配日等（※2）以後に受けた配当等の額を、子法人の「特定支配前に稼得した利益剰余金の額」に加算する（＝「特定支配後に稼得した利益剰余金の額」として扱わない。）。
- （※2） 特定支配日と親法人が孫法人又は曾孫法人（それぞれ内国株主割合要件又は10年超支配要件を満たすものを除く。）との間に特定支配関係を有することとなった日のうち最も早い日とのうちいずれか遅い日をいう。
- ③ 子法人が内国株主割合要件又は10年超支配要件のいずれかを満たす場合には、上記②における子法人の「特定支配前に稼得した利益剰余金の額」はゼロとし、子法人が孫法人から特定支配日以後最初に配当等の額を受けた日を特定支配日とみなす。

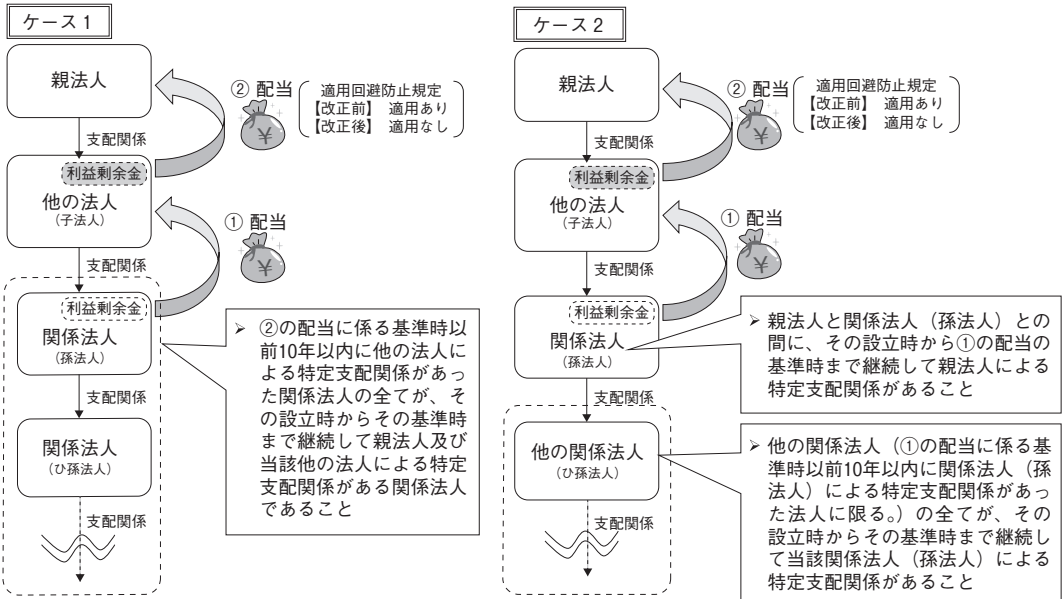
➢ ただし、孫法人及び曾孫法人の全てが内国株主割合要件又は10年超支配要件のいずれかを満たす場合には、この適用回避防止規定は適用されない。

【改正事項】
適用回避防止規定が不適用とされる要件の追加（詳細は次図参照）。



改正の概要

➢ 次のケースについても、適用回避防止規定を適用しないこととする。



ロ 特定支配日利益剰余金額要件の見直しに伴う改正

特定支配日利益剰余金額要件の見直し(上記(1)参照)に伴い、本適用回避防止規定の適用により特定支配日利益剰余金額要件及び金額特例の計算において特定支配日の利益剰余金の額に加算することとされる金額は、利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合には特定支配日等から対象配当等の額を受ける時の直前までに受けた配当等の額を受けたことにより生じた収益の額の合計額とされています。(法令119の3⑭二口)。

なお、令和2年改正前法人税法施行令についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています(令和2年改正前法令119の3⑦～⑫)。

3 適用関係

上記2の改正は、法人が令和2年4月1日以後に開始した事業年度において受ける対象配当等の額について適用することとされています(改正法令附則6⑤)。

II 通算制度の施行に伴う外国税額控除の見直し

1 改正前の制度

(1) 制度の概要

我が国の税制においては、内国法人の外国支店等で生じた所得を含むその内国法人の全世界所得を課税標準として法人税が課されることとされています。しかし、外国支店等で生じた所得については、通常、所在地国においても課税されることとなるため、同一の所得に対して我が国と外国の双方で課税されることとなり、国際的な二重課税が生ずることとなります。そこで、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、原則として、控除限度額(次の算式により計算した金額をいいます。)を限度として、その外国法人税の額

(外国法人税のうちその所得に対する負担が高率な部分の額、通常行われる取引と認められない取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額その他一定の外国法人税の額を除きます。以下「控除対象外国法人税の額」といいます。)をその事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされています(法69①)。

《算式》

$$\text{控除限度額} = \text{法人税額} \times \frac{\text{調整国外所得金額}}{\text{所得金額}}$$

(2) 通算制度における外国税額控除

通算制度における外国税額控除の仕組みは、基本的には、単体納税における外国税額控除の仕組みと同様です。通算制度においても、それぞれの通算法人が納付する外国法人税の額のうち各通算法人の控除限度額に達するまでの金額を、法人税額から控除することとされています(法69①)。

なお、控除限度額についてグループ調整計算により算出することや、期限内申告書の申告期限後において当初申告税額控除額の誤りが発覚した場合の調整方法について、通算制度の独自の取扱いが定められています。

① 控除限度額の計算

通算法人の外国税額控除に係る控除限度額は、通算法人の通算事業年度の調整前控除限度額からその通算事業年度の控除限度調整額を控除した金額(その調整前控除限度額が零を下回る場合には、零)とされています(法令148①)。

《算式》

$$\text{通算法人の控除限度額} = \text{調整前控除限度額} - \text{控除限度調整額}$$

イ 調整前控除限度額

調整前控除限度額とは、(イ)に掲げる金額に(ロ)に掲げる金額のうち(イ)に掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額をいいます(旧法令148②)。

- (イ) 次に掲げる金額の合計額
- i 通算法人のその通算事業年度の所得に対する法人税の額
 - ii 他の通算法人の他の事業年度の所得に対する法人税の額の合計額
- (ロ) 次に掲げる金額の合計額
- i 通算法人のその通算事業年度の所得金額
 - ii 他の通算法人の他の事業年度の所得金額の合計額
- (ハ) 通算法人のその通算事業年度の調整国外所得金額

《算式》

$$\text{調整前控除限度額} = \frac{\text{各通算法人の法人税額の合計額}}{\text{通算法人の調整国外所得金額}} \times \frac{\text{通算法人の調整国外所得金額}}{\text{各通算法人の所得金額の合計額}}$$

なお、上記の調整前控除限度額の計算は、マイナスの調整国外所得金額を有する通算法人についても行うこととなりますので、その通算法人についてはマイナスの調整前控除限度額が算出されることとなります。

ロ 控除限度調整額

控除限度調整額とは、(イ)に掲げる金額に(ロ)に掲げる金額のうち(ロ) i に掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額をいいます(法令148⑦)。

- (イ) 他の通算法人の他の事業年度の調整前控除限度額が零を下回る場合のその下回る額の合計額
- (ロ) 次に掲げる金額の合計額
- i 通算法人のその通算事業年度の調整前控除限度額(零を超えるものに限ります。)
 - ii 他の通算法人の他の事業年度の調整前控除限度額(零を超えるものに限ります。)

《算式》

$$\text{控除限度調整額} = \frac{\text{各通算法人の調整前控除限度額が零を下回る場合のその下回る額の合計額}}{\text{通算法人の調整前控除限度額(零を超えるものに限る。)}} \times \frac{\text{各通算法人の調整前控除限度額(零を超えるものに限る。)}の合計額}{\text{各通算法人の調整前控除限度額(零を超えるものに限る。)}の合計額}$$

すなわち、マイナスの調整国外所得金額を有する通算法人が存在する場合には、その通算法人のマイナスの調整国外所得金額に対応したマイナスの調整前控除限度額を各通算法人にプラスの調整前控除限度額の比で配分することにより、グループ全体の控除限度額の計算において勘案することとなります。

(3) 期限内申告書の申告期限後において当初申告税額控除額の誤りが発覚した場合の調整方法

① 適用事業年度における当初申告税額控除額に係る固定措置

通算法人が外国税額控除(法人税法第69条第1項から第3項までの規定による控除をいいます。①及び②において同じです。)の適用を受ける場合において、通算法人のその適用を受ける各事業年度(その通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものに限ります。以下「適用事業年度」といいます。)の税額控除額(その適用事業年度における外国税額控除をされるべき金額をいいます。以下同じです。)が、当初申告税額控除額(その適用事業年度の期限内申告書に添付された書類にその適用事業年度の税額控除額として記載された金額をいいます。以下同じです。)と異なるときは、当初申告税額控除額を税額控除額とみなすこととされています(旧法第69⑮)。

すなわち、通算法人の適用事業年度に係る期限内申告における当初申告税額控除額の計算に誤りがあった場合であっても、その適用事業年度に係る外国税額控除額は変わらない

ことになり、その適用事業年度に係る修正申告又は更正は不要とされます。

- ② 税額控除額と当初申告税額控除額の差額に関する進行事業年度における調整措置（進行事業年度調整措置）

当初申告税額控除額に係る固定措置の適用がある場合には、その税額控除額と当初申告税額控除額の差額については、対象事業年度（進行事業年度）における法人税の額から控除し、又は加算することにより、その調整を行うこととされています。

- イ 税額控除不足額相当額に関する対象事業年度の法人税の額からの控除措置（進行事業年度控除措置）

通算法人の各事業年度（以下「対象事業年度」といいます。）において、過去適用事業年度（その対象事業年度開始の前日に開始した各事業年度で当初申告税額控除額に係る固定措置の適用を受けた事業年度をいいます。以下同じです。）における税額控除額（その対象事業年度開始の前日に開始した各事業年度（以下「対象前各事業年度」といいます。）においてその過去適用事業年度に係る税額控除額につき進行事業年度控除措置（イの措置をいいます。以下同じです。）又は進行事業年度加算措置（下記ロの措置をいいます。以下同じです。）の適用があった場合には、進行事業年度加算措置によりその対象前各事業年度の法人税の額に加算した金額の合計額から進行事業年度控除措置によりその対象前各事業年度の法人税の額から控除した金額の合計額を減算した金額を加算した金額をいいます。以下ロまでにおいて「調整後過去税額控除額」といいます。）が過去当初申告税額控除額（その過去適用事業年度の期限内申告書に添付された書類にその過去適用事業年度の外国税額控除をされるべき金額として記載された金額をいいます（注）。以下同じです。）を超える場合には、税額

控除不足額相当額（その調整後過去税額控除額からその過去当初申告税額控除額を控除した金額に相当する金額をいいます。以下同じです。）をその対象事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされています（旧法第69⑰）。

（注） その過去適用事業年度について当初申告税額控除額固定解除措置の適用を受けた場合には、その適用に係る修正申告書又は更正に係る更正通知書に添付された書類にその過去適用事業年度の外国税額控除をされるべき金額として記載された金額をいいます。詳細は、下記③イを参照してください。

- ロ 税額控除超過額相当額に関する対象事業年度の法人税の額への加算措置（進行事業年度加算措置）

通算法人の対象事業年度において過去当初申告税額控除額が調整後過去税額控除額を超える場合には、その対象事業年度の所得に対する法人税の額は、法人税法第66条第1項から第3項まで及び第6項の規定にかかわらず、これらの規定により計算した法人税の額に、税額控除超過額相当額（その過去当初申告税額控除額からその調整後過去税額控除額を控除した金額に相当する金額をいいます。以下同じです。）を加算した金額とすることとされています（旧法第69⑱）。

- ハ 対象事業年度における当初申告税額控除不足額相当額又は当初申告税額控除超過額相当額の固定措置（当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置）

進行事業年度控除措置又は進行事業年度加算措置の適用がある場合において、通算法人の対象事業年度の税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額が当初申告税額控除不足額相当額又は当初申告税額控除超過額相当額（それぞれその対象事業年度の期限内申告書に添付された書類にその対

象事業年度の税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額として記載された金額をいいます。以下同じです。)と異なるときは、当初申告税額控除不足額相当額又は当初申告税額控除超過額相当額をその対象事業年度の税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額とみなすこととされています(旧法69¹⁹)。

すなわち、進行事業年度控除措置又は進行事業年度加算措置の適用があった通算法人の対象事業年度に係る期限内申告書の当初申告税額控除不足額相当額又は当初申告税額控除超過額相当額の計算に誤りがあった場合においても、その対象事業年度に係る修正申告又は更正は不要とされます。

その対象事業年度の税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額と当初申告税額控除不足額相当額又は当初申告税額控除超過額相当額との差額については、その対象事業年度後の事業年度において進行事業年度控除措置又は進行事業年度加算措置を適用することにより調整を行うこととされています。

③ 当初申告税額控除額に係る固定措置又は当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置の不適用

イ 当初申告税額控除額に係る固定措置の適用がない場合(当初申告税額控除額固定解除措置)

通算法人の適用事業年度について、(イ)から(ハ)までに掲げる場合のいずれかに該当するときは、その適用事業年度については、当初申告税額控除額に係る固定措置は不適用とされます(旧法69¹⁶)。その結果、原則に則り、税額控除額と当初申告税額控除額との差額の調整は、適用事業年度に係る修正申告又は更正により行われることとされています。

(イ) 通算法人又は他の通算法人が、適用事業年度における税額控除額の計算の基礎

となる事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して税額控除額を増加させることによりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合

(ロ) 法人税法第64条の5第8項(損益通算)の規定の適用がある場合

(ハ) 地方法人税法における外国税額控除において、通算法人又は他の通算法人が、適用課税事業年度における税額控除額の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して税額控除額を増加させることによりその地方法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合

ロ 当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置の不適用(当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置)

通算法人の対象事業年度について、(イ)から(ハ)までに掲げる場合のいずれかに該当するときは、その対象事業年度については、当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置は不適用とされます(旧法69²⁰)。その結果、原則に則り、当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置を適用した事業年度に係る修正申告又は更正が行われることとなります。

(イ) 税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して、その税額控除不足額相当額を増加させ、又はその税額控除超過額相当額を減少させることによりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合

(ロ) 進行事業年度控除措置の適用により法人税の額から控除した税額控除不足額相当額又は進行事業年度加算措置の適用により法人税の額に加算した税額控除超過額相当額に係る過去適用事業年度について当初申告税額控除額固定解除措置の適用がある場合

い) 地方法人税法における外国税額控除において、その地方法人税法における外国税額控除に係る税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して、その税額控除不足額相当額を増加させ、又はその税額控除超過額相当額を減少させることによりその地方法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合に該当することにより、地方法人税法における外国税額控除に係る当初申告税額控除額固定解除措置の適用がある場合

2 改正の内容

(1) 進行事業年度調整措置の適用に係る見直し

令和2年度税制改正において、当初申告税額控除額に係る固定措置及び進行事業年度調整措置が措置されたところですが、改正前の制度では、税務当局が調査において外国税額控除について税額控除額が当初申告税額控除額と異なることとなり進行事業年度調整措置を適用すべきと認める金額を把握した場合であっても、その把握した内容を納税者に対して知らせる法令上の根拠規定が設けられていませんでした。また、納税者が税務当局による調査結果に納得しないこと等を理由にその調査結果に沿った進行事業年度調整措置の適用を行わない場合、一定の要件に該当しない限りは、当初申告税額控除額に係る固定措置及び当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置が適用されることから、税務当局が更正を行うことが困難になる場面が生じ得ました。これらの問題に対応するため、次の改正が行われました。

① 税務当局による進行事業年度調整措置の適用に係る説明制度

法人税に関する調査を行った結果、通算法人（通算法人であった内国法人を含みます。以下①において同じです。）の各事業年度（確定申告書の提出期限が到来していないも

のに限ります。）において進行事業年度調整措置を適用すべきと認める場合には、国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、その通算法人に対し、その調査結果の内容（進行事業年度調整措置を適用すべきと認めた金額及びその理由を含みます。）を説明するものとされました（法法69③②）。

また、実地の調査により質問検査等を行った通算法人について税務代理人がある場合において、その通算法人の国税通則法第74条の11第4項（調査の終了の際の手續）の同意があるときは、その通算法人への上記の説明に代えて、その税務代理人への上記の説明を行うことができることとされました（法法69③③）。

② 当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置に係る適用要件の見直し

対象事業年度（上記①の説明が行われた日の属するものに限ります。②において同じです。）の期限内申告書に添付された書類にその対象事業年度の税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額として記載された金額及びその計算の根拠が上記①の説明の内容と異なる場合には、その対象事業年度における当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置を不適用とすることとされました（法法69②③）。

(注) 税務当局による上記①の説明が行われた後に、その説明の内容とは異なる理由により進行事業年度調整措置を適用すべき金額が把握されたような場合には、進行事業年度調整措置を適用すべき最終的な金額がその説明の内容と異なるものの、その計算根拠はその説明の内容に沿っているケースが想定されるところです。このケースでは、税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額として記載された金額及びその計算の根拠の双方がその説明の内容と異なっているわけではないため、本適用要件の対象にあたらないものと考えられます。

(2) 当初申告税額控除額に係る再固定措置の導入

改正前の制度では、適用事業年度について当初申告税額控除額固定解除措置の適用を受けた場合には、その適用事業年度について当初申告税額控除額に係る固定措置が再度適用されることはありませんでした。すなわち、当初申告税額控除額固定解除措置の適用を受けた後に、その適用事業年度について税額控除額に変動が生ずることとなる場合には、その都度その適用事業年度について修正申告又は更正を行うこととされていました。これは、適用事業年度について一度でも当初申告税額控除額固定解除措置の適用を受けた場合には、それ以降は原則どおりの調整を行うことと整理されていたためです。

今回の改正において、税務申告に係る事務負担や制度の安定性への配慮から、当初申告税額控除額固定解除措置の適用を受けた場合であっ

ても、原則として(注)、当初申告税額控除額に係る固定措置を再適用することとされました。具体的には、その当初申告税額控除額固定解除措置の適用によって修正申告書の提出又は更正がされた後は、その修正申告書又はその更正に係る更正通知書に添付された書類にその適用事業年度の税額控除額として記載された金額を当初申告税額控除額とみなして当初申告税額控除額に係る固定措置を再適用することとされました(法法69⑰)。

(注) 通算制度における他の措置との平仄から、適用事業年度について、法人税法第64条の5第8項(損益通算)の規定の適用があることによって当初申告税額控除額固定解除措置の適用を受けた場合には、当初申告税額控除額に係る再固定措置の適用はありません。

当初申告税額控除額に係る再固定措置の適用イメージ

【前提】

- (1) X期について、税額控除額500で申告。
- (2) X2期において、X期の当初申告税額控除額500につき仮装隠蔽が判明(正しい税額控除額は100)。
- (3) X3期において、X期の税額控除額につき、計算誤り等が判明(正しい税額控除額は40)。

【改正前の処理イメージ(仮装隠蔽があった場合)】

	X期(適用事業年度)	X1期	X2期	X3期
た 事 実 及 び 判 明 し	当初申告税額控除額 500 ↓ 税額控除額 100 《修正》			
		《上記(2)》 仮装隠蔽あり ⇒税額控除額は当初申告税額控除額(500)で固定せず、過不足額(400)につきX期の申告に係る修正を行う(法法69⑯-1)。		
た 事 実 及 び 判 明 し	税額控除額 40 《修正》			
		《上記(3)》 ⇒一度固定解除された事業年度の税額控除額は再固定されないため、過不足額(60)につきX期の申告に係る再修正を行う(進行事業年度調整措置は発動しない。)(法法69⑯-1)。		

【改正後の処理イメージ(仮装隠蔽があった場合)】

	X期(適用事業年度)	X1期	X2期	X3期(対象事業年度)
た 事 実 及 び 判 明 し	当初申告税額控除額 500 ↓ 税額控除額 100 《修正》			
		《上記(2)》 ⇒改正前と同様		
		【改正後】 《上記(3)》 ⇒税額控除額は修正に係る修正申告書等の記載額で再固定する(法法69⑰)。 ⇒上記の再固定がなされる結果、適用事業年度の再修正は不要となる。また、進行事業年度調整措置が発動し、修正申告書等の記載額と税額控除額の差額につき、進行事業年度の申告において調整(法法69⑱⑲)。		
た 事 実 及 び 判 明 し	税額控除額 40 《修正不要》			X3期の法人税額 xxx + 税額控除超過額相当額 60

(3) 当初申告税額控除額固定解除措置に係る適用要件の見直し

上記(2)のとおり、当初申告税額控除額に係る再固定措置の導入に伴い、当初申告税額控除額固定解除措置の適用要件について見直しが行われました。具体的には、当初申告税額控除額固定解除措置に係る適用要件のうち「(令和4年度税制改正前の) 地方法人税法第12条第6項(第1号に係る部分に限る。)の規定の適用がある場合」が削除されました。これは、当初申告税額控除額に係る再固定措置は、当初申告税額控除額固定解除措置の適用に伴い法人税に係る修正申告書の提出又は更正が行われることを前提とした仕組みです。そのため、当初申告税額控除額固定解除措置に係る適用要件のうち、その適用要件に該当する場合に法人税に係る修正申告書の提出又は更正が必ず行われるとは限られないものについて廃止することとされたためです(旧法69⑩三)。

(参考) 当初申告税額控除額固定解除措置に係る適用要件

改正前	改正後
① 税額控除額の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して税額控除額を増加させることによりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合	同左
② 法人税法第64条の5第8項(損益通算)の規定の適用がある場合	同左
③ 旧地方法人税法第12条第6項(第1号に係る部分に限る。)の規定の適用がある場合(※地方法人税における上記①と同様の場合)	【廃止】

(4) 当初申告税額控除不足額相当額等に係る再固定措置の導入

改正前の制度では、対象事業年度について当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置の適用を受けた場合には、その対象事業年度について当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置が再度適用されることはありませんでした。すなわち、当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置の適用を受けた後にその対象事業年度に係る進行事業年度調整措置について変動が生ずることとなる場合には、その都度その対象事業年度について修正申告又は更正を行うこととされていました。

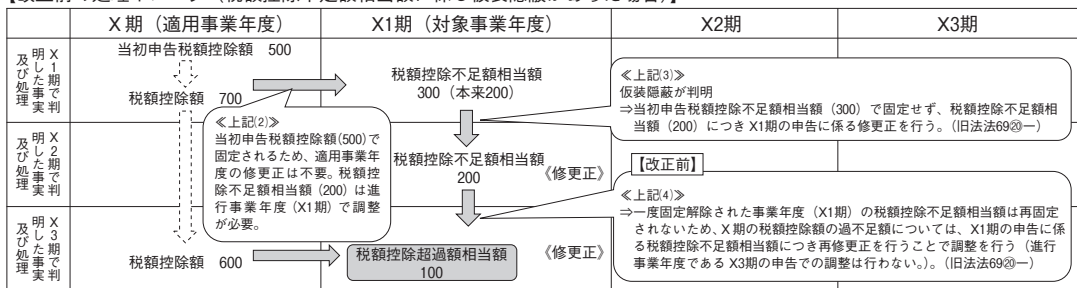
今回の改正において、税務申告に係る事務負担や制度の安定性への配慮から、対象事業年度について当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置の適用を受けた場合であっても、当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置を再適用することとされました。具体的には、当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置の適用によって修正申告書の提出又は更正がされた後は、その修正申告書又はその更正に係る更正通知書に添付された書類にその対象事業年度の税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額として記載された金額を当初申告税額控除不足額相当額又は当初申告税額控除超過額相当額とみなして、当初申告税額控除不足額相当額等に係る固定措置を再適用することとされました(法69⑫)。

当初申告税額控除不足額相当額等に係る再固定措置の適用イメージ

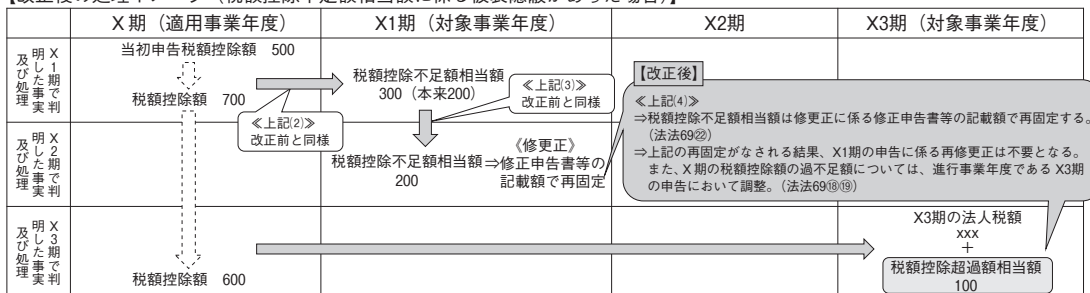
【前提】

- (1) X期について、税額控除額500で申告。
- (2) X1期において、X期の当初申告税額控除額500につき計算誤り等が判明（正しい税額控除額は700）。
⇒(処理)X期は当初申告税額控除額500で固定し、税額控除不足額相当額200（=700-500）をX1期の法人税額から控除すべきところ、仮装することにより、300を控除（税額控除不足額相当額が100過大）。
- (3) X2期において、上記(2)の仮装隠蔽が判明。
- (4) X3期において、X期の税額控除額につき計算誤り等が判明（正しい税額控除額は600）。

【改正前の処理イメージ（税額控除不足額相当額に係る仮装隠蔽があった場合）】



【改正後の処理イメージ（税額控除不足額相当額に係る仮装隠蔽があった場合）】



(5) 当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置に係る適用要件の見直し

上記(4)のとおり、当初申告税額控除不足額相当額等に係る再固定措置の導入に伴い、当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置の適用要件について見直しが行われました。具体的には、「(令和4年度税制改正前の) 地方法人税法第12条第10項（第1号に係る部分に限る。）の規定の適用がある場合」を削除することとされました。これは、当初申告税額控除不足額相当額等に係る再固定措置は、税額控除不足額相当額等固定解除措置の適用に伴い、法人税に係る修正申告書の提出又は更正が行われることを前提とした仕組みです。そのため、当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置の適用要件の

うち、その適用要件に該当する場合に法人税に係る修正申告書の提出又は更正が必ず行われるとは限られないものについては廃止することとされたためです（旧法69②三）。

また、税務当局による進行事業年度調整措置の適用に係る説明制度の導入に伴い、当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置に係る適用要件として、次に掲げるものが追加されます（法69②三）（上記(1)②参照（再掲））。

- 対象事業年度（上記(1)①による説明が行われた日の属するものに限り）の期限内申告書に添付された書類にその対象事業年度の税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額として記載された金額及びその計算の根拠が上記(1)①の説明の内容と異なる場合

(参考) 当初申告税額控除不足額相当額等固定解除措置に係る適用要件

改正前	改正後
① 税額控除不足(超過)額相当額の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して税額控除不足(超過)額相当額を増加(減少)させることによりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合	同左
② 税額控除不足(超過)額相当額に係る過去適用事業年度について法人税法第69条第16項の規定の適用がある場合(※過去適用事業年度の税額控除額の固定が解除された場合)	同左
③ 旧地方法人税法第12条第10項(第1号に係る部分に限る。)の規定の適用がある場合(※地方法人税における上記①と同様の場合)	【廃止】
	【新設】 進行事業年度調整措置の適用額及びその計算の根拠が税務当局による調査結果の説明の内容と異なる場合

(6) 調整前控除限度額の計算式の適正化

調整前控除限度額について、①に掲げる金額に②に掲げる金額のうち③に掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額とすることとされました(法令148②)。

① 次に掲げる金額の合計額

- イ 通算法人のその通算事業年度の所得に対する法人税の額
- ロ 他の通算法人の他の事業年度の所得に対する法人税の額の合計額

② イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除

した金額

イ 通算法人のその通算事業年度の所得金額と他の通算法人の他の事業年度の所得金額の合計額とを合計した金額

ロ 通算法人のその通算事業年度の欠損金額と他の通算法人の他の事業年度の欠損金額の合計額とを合計した金額

③ 通算法人のその通算事業年度の調整国外所得金額

(7) 進行事業年度加算措置の適用に係る書類の添付義務の見直し等

進行事業年度加算措置の適用に係る書類の添付義務について、進行事業年度控除措置を適用する場合の書類の添付要件との平仄をとる観点から、添付書類の範囲(改正前：進行事業年度加算措置により法人税の額に加算されるべき金額及びその計算に関する明細を記載した書類)に次に掲げる書類が追加されました(法第69③前段、法規30の5による読替後の法規30の2①)。

① 進行事業年度加算措置により法人税の額に加算されるべき金額に係る過去適用事業年度の税額控除額及びその計算に関する明細並びに過去当初申告税額控除額を記載した書類

② その過去適用事業年度の控除対象外国法人税の額の計算に関する明細を記載した書類(これらの書類が対象前各事業年度の申告書等に添付されている場合におけるその書類を除きます。)

③ 対象前各事業年度においてその過去適用事業年度に係る税額控除額につき進行事業年度控除措置又は進行事業年度加算措置の適用があった場合には、その対象前各事業年度の進行事業年度控除措置により法人税の額から控除した金額の合計額及び進行事業年度加算措置により法人税の額に加算した金額の合計額に関する明細を記載した書類

④ その過去適用事業年度における繰越控除限度額を用いた控除及び繰越控除対象外国法人税額を用いた控除をされるべき金額に係る繰

越控除限度額又は繰越控除対象外国法人税額に係る事業年度のうち最も古い事業年度以後の各事業年度（以下「繰越控除限度額等に係る各事業年度」といいます。）の控除限度額及びその繰越控除限度額等に係る各事業年度において納付することとなった控除対象外国法人税の額を記載した書類（これらの書類が対象前各事業年度の申告書等に添付されている場合におけるその書類を除きます。）

また、進行事業年度控除措置の適用に係る書類の保存義務との平仄をとる観点から、進行事業年度加算措置の適用に係る書類の保存義務が

措置され、その過去適用事業年度の法人税法施行規則第29条の4第2項各号及び第30条第2項各号に掲げる書類を保存することとされました（法法69①前段、法規30の5による読替後の法規30の2②）。

この場合において、進行事業年度調整により加算されるべき金額の計算の基礎となる控除対象外国法人税の額等は、税務署長において特別の事情があると認める場合を除くほか、その明細書にその金額として記載された金額を限度とすることとされています（法法69①後段）。

進行事業年度加算措置の適用に係る添付・保存書類（改正後のイメージ）

	書類の種類	具体例
添付義務	進行事業年度加算措置により法人税の額に加算されるべき金額及びその計算に関する明細を記載した書類	対象事業年度（進行事業年度）の別表6(2)付表6
	進行事業年度加算措置により法人税の額に加算されるべき金額に係る過去適用事業年度の税額控除額及びその計算に関する明細並びに過去当初申告税額控除額を記載した書類	過去適用事業年度の別表6(2)～別表6(2)付表5、別表6(3)～別表6(3)付表3、別表18(1)
	その過去適用事業年度の控除対象外国法人税の額の計算に関する明細を記載した書類（これらの書類が対象前各事業年度の申告書等に添付されている場合におけるその書類を除く。）	過去適用事業年度の別表6(2の2)、別表6(4)～別表6(5)（過去に添付された書類で修正がないものを除く。）
	対象前各事業年度においてその過去適用事業年度に係る税額控除額につき進行事業年度控除措置又は進行事業年度加算措置の適用があった場合には、その対象前各事業年度の進行事業年度控除措置により法人税の額から控除した金額の合計額及び進行事業年度加算措置により法人税の額に加算した金額の合計額に関する明細を記載した書類	対象前各事業年度の別表6(2)付表6
	その過去適用事業年度における繰越控除限度額を用いた控除及び繰越控除対象外国法人税額を用いた控除をされるべき金額に係る繰越控除限度額又は繰越控除対象外国法人税額に係る事業年度のうち最も古い事業年度以後の各事業年度（以下「繰越控除限度額等に係る各事業年度」という。）の控除限度額及びその繰越控除限度額等に係る各事業年度において納付することとなった控除対象外国法人税の額を記載した書類（これらの書類が対象前各事業年度の申告書等に添付されている場合におけるその書類を除く。）	繰越控除限度額等に係る各事業年度の別表6(2)～別表6(5)（過去に添付された書類で修正がないものを除く。）
保存義務	過去適用事業年度の法規第29条の4第2項各号及び第30条第2項各号に掲げる書類	過去適用事業年度の ・外国の法令により課される税に係る申告書の写し ・上記の税が既に納付されている場合のその納付を証する書類 ・控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類 等

(8) 地方法人税法に関する改正

地方法人税法における通算法人に係る外国税額控除についても、上記(1)から(5)までと同じ趣旨の改正が行われています（地税法12⑥⑦⑪⑫⑱⑲）。なお、改正の詳細については省略させていただきます。

3 適用関係

- (1) 上記2(1)から(7)までの改正は、内国法人の令和4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することとされています（改正法附則12）。
- (2) 上記2(8)の改正は、法人の令和4年4月1日以後に開始する課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税について適用することとされています（改正法附則17）。

Ⅲ 国内源泉所得の範囲の明確化

1 改正前の制度の概要

外国法人は国内源泉所得について法人税の納税義務があるものとされており（法4③）、国内源泉所得は次に掲げる6種類の所得に区分して定められています（法138①一～六）。

- ① 恒久的施設帰属所得
- ② 国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得

(注) 上記②のうち、下記イからチまでに該当するものについては、上記②から除かれています。これは、下記イからチまでに該当する国内源泉所得（上記①に掲げる恒久的施設帰属所得に該当するものを除きます。）は、所得税の源泉徴収のみで課税関係を終了させることから、これらの国内源泉所得が法人税の課税対象とならないよう、除かれているものです。

- イ 債券利子等（所法161①八）
- ロ 配当等（所法161①九）
- ハ 貸付金利子等（所法161①十）
- ニ 使用料等（所法161①十一）
- ホ 事業の広告宣伝のための賞金（所法161①

十三）

- ヘ 生命保険契約に基づく年金等（所法161①十四）
- ト 給付補填金等（所法161①十五）
- チ 匿名組合契約等に基づく利益の分配金等（所法161①十六）

- ③ 国内にある資産の譲渡による所得
- ④ 人的役務提供事業の対価
- ⑤ 国内不動産等の貸付け対価
- ⑥ 上記①から⑤までに掲げるもののほかその源泉が国内にある所得として一定のもの

2 改正の内容

上記1②に掲げる国内源泉所得（以下「国内資産の運用・保有所得」といいます。）について、その改正の経緯を概括すると、昭和37年度税制改正において、「この法律の施行地にある資産の所得」とされることを法令上明らかにする観点から規定された後、昭和40年度の法人税法等の全文改正において、国内源泉所得の一種類として区分され、現在に至っています（法138①二）。

また、昭和37年度税制改正においては、国内資産の運用・保有所得が「この法律の施行地にある資産の所得」とされることを法令上明らかにするとともに、国内資産の運用・保有所得の全てを限定列挙することは不可能であることを踏まえ、問題となり得る所得を国内資産の運用・保有所得として例示列挙することにより、法令上の取扱いの明確化もなされています。この例示列挙された所得についても、昭和40年度の法人税法等の全文改正において引き継がれ、現在に至っています（法177①各号）。

他方、国内資産の運用・保有所得に含まれない所得については、これまで例示列挙されていみせんでしたが、国内資産の運用・保有所得に含まれる所得については問題となり得る所得を例示として列挙することにより法令上の取扱いを明らかにしていることを踏まえ、今般の改正において、国内資産の運用・保有所得に含まれない所得についても、具体的に問題となり得る所得を同様に例示

列挙することにより法令上の取扱いを明らかにすることとされました。

具体的には、外国法人が得る金融商品取引法第2条第21項（定義）に規定する市場デリバティブ取引又は同条第22項に規定する店頭デリバティブ取引の決済により生ずる所得は、国内資産の運用・保有所得に含まれないことを法令上明確化することとされました（法令177②二）。

（注1） 内国法人に係る外国税額控除の控除限度額の計算における国外所得金額の計算の基礎となる国外源泉所得である国外にある資産の運用又は保有により生ずる所得（以下「国外資産の運用・保有所得」といいます。）についても、上記と同趣旨の改正が行われています。具体的には、金融商品取引法第2条第23項に規定する外国市場デリバティブ取引又は同条第22項に規定する店頭デリバティブ取引の決済により生ずる所得は、国外資産の運用・保有所得に含まれないことを法令上明確化することとされました（法令145の3②）。また、外国法人に係る外国税額控除の控除限度額の計算における国外所得金額の計算の基礎となる国外源泉所得である国外資産の運用・保有所得についても同様とされています（法令199）。

なお、令和2年改正前法人税法施行令についても、上記と同様の改正が行われています（令和2年改正前法令145の3②、177②二、199）。

（注2） 非居住者の国内源泉所得である国内資産の運用・保有所得及び個人に係る外国税額控除の控除限度額の計算における国外所得金額の計算の基礎となる国外源泉所得である国外資産の運用・保有所得についても、上記と同様の改正が行われています（所令225の3②、280②二、292の13）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正法令附則1）。

Ⅳ 振替社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) 特定振替社債等の利子等の非課税

非居住者又は外国法人が、特定振替社債等で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ものにつき支払を受ける利子又は剰余金の配当（以下「利子等」といいます。）については、一定の要件の下、所得税を課さないこととされています（措法5の3①）。

上記の「特定振替社債等」とは、振替社債等のうちその利子等の額がその発行者又はその発行者の特殊関係者の事業に係る利益の額等の指標を基礎として算定されるもの（利益連動債）以外のものをいい、令和4年3月31日までに発行された振替特定目的信託受益権のうち社債的受益権に該当するもの等を含みます（旧措法5の3④七、措令3の2⑫）。

（注1） 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特定振替社債等の利子等については、非課税の対象外とされています（措法5の3②）。

（注2） 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、一定の要件の下、源泉徴収に関する規定（所法212、措法9の3の2）を適用しないこととされています（措法5の3③）。

(2) 特定振替社債等の償還差益の非課税

非居住者又は外国法人が、特定振替社債等（割引債に該当するものを除きます。）につき支払を受ける償還差益でその特定振替社債等の発行者の特殊関係者でないものが支払を受けるも

のについては、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（措法41の13②、67の17②）。

また、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、ないものとみなすこととされています（措法41の13④、67の17⑩）。

（注） 上記の償還差益又は損失の額のうち、恒久的施設を有する非居住者若しくは外国法人が支払を受けるもの又は恒久的施設を有する非居住者若しくは外国法人につき生ずるもので恒久的施設帰属所得（所法164①一イ、法141一イ）に該当するものについては、上記の所得税及び法人税を非課税とする取扱い並びに損失の額をないものとする取扱いは適用しないこととされています（措法41の13⑤、67の17⑪）。

2 改正の内容

引き続き市場のニーズや政策効果を見極める必要があることから、本特例の対象となる振替特定目的信託受益権のうち社債的受益権に該当するものの発行期限を令和6年3月31日まで2年延長することとされました（措法5の3④七ホ）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

V 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及び外国法人に係る課税の特例の廃止

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（(1)において「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3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（旧措法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3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3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

本特例は、適用期限（令和3年12月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法41の23、67の16の2、旧措令26の33、39の33の3、旧措規19の14の2、22の19の3の2）。

3 適用関係

上記2の改正は、次に掲げる者の区分に応じそれぞれ次に定める国内源泉所得については、従前どおりとされています（改正法附則38、49）。

- (1) 上記1(1)の非居住者……一定の国内源泉所得（平成31年4月1日から令和3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。）
- (2) 上記1(2)の外国法人……一定の使用料（平成31年4月1日から令和3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。）
- (3) 上記1(3)の外国法人……令和4年1月1日前に開始した事業年度の一定の恒久的施設帰属所得

VI 租税条約等実施特例法の改正

1 上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例の適用がある場合における租税条約の適用手続に関する特例の改正

(1) 改正前の制度の概要

- ① 相手国居住者等から税務署長に対する特例届出書の提出

相手国居住者等が、その支払を受ける相手国居住者等配当等のうち租税特別措置法第9条の3の2第1項（上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例）に規定する上場株式等の配当等（同項に規定する利子等を除きます。以下「相手国居住者等上場株式等配当等」といいます。）に対して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、

配当等に関する事項の記載を要しない届出書（以下「特例届出書」といいます。）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（実特規2①）をしたものとみなすこととされています（実特規2⑩）。

（注） 上記の相手国居住者等から税務署長に対する特例届出書の提出、下記②の相手国居住者等から支払の取扱者に対する配当等に関する事項の通知及び下記③の支払の取扱者から税務署長に対する光ディスク等の提出並びに特典条項の適用がある場合の手続については、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上場株式等の配当等（株主等上場株式等配当等、相手国団体上場株式等配当等、第三国団体上場株式等配当等及び特定上場株式等配当等）についても、同様の措置が講じられています（旧実特規2の2～2の5、9の5～9の9）が、基本的な仕組みは相手国居住者等上場株式等配当等と同じですので、説明は省略します。

- ② 相手国居住者等から支払の取扱者に対する配当等に関する事項の通知

特例届出書を提出した相手国居住者等は、相手国居住者等上場株式等配当等の支払者が異なるごとに、上記①において特例届出書に記載を要しないこととされた配当等に関する事項を、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、特例届出書を提出した支払の取扱者に通知しなければならないこととされています（実特規2⑬）。

- ③ 支払の取扱者から税務署長に対する配当等に関する事項を記録した光ディスク等の提出
特例届出書を提出した相手国居住者等に対し相手国居住者等上場株式等配当等の交付を

する支払の取扱者は、特例届出書を提出した相手国居住者等の各人別に、上記②において通知を受けた事項等を、その交付をした日の属する月の翌月10日までに、これらの事項を記録した光ディスク、磁気テープ又は磁気ディスクを提出する方法によりその支払の取扱者の納税地の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(旧実特規2⑰)。

(2) 改正の内容

上記(1)③の支払の取扱者の配当等に関する事項の提供方法から磁気テープを提出する方法を除外することとされました(実特規2⑰)。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年4月1日から施行されています(改正実特規附則①)。

2 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

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を行い、これまで、平成29年分から令和2年分まで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実施されています。

(注) 我が国にとって4回目となる令和3事務年度の上記の自動的情報交換では、令和3年12月31日までに、我が国から約67万件の非居住者・外国法人に係る金融口座情報が77か国・地域に提供され、また、92か国・地域から約247万件の居住者・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。

① 居住地国等の特定手続

イ 新規特定取引(平成29年1月1日以後に行う特定取引)を行う者による新規届出書の提出

平成29年1月1日以後に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う者は、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、居住地国、外国の納税者番号等一定の事項を記載した届出書(新規届出書)を、その特定取引を行う際、その報告金融機関等の営業所等の長に提出しなければならないこととされています(実特法10の5①)。

ロ 報告金融機関等による既存特定取引(平成28年12月31日以前に行われた特定取引)に係る特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続

報告金融機関等は、平成28年12月31日以前にその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で同日においてその特定取引に係る契約を締結しているものにつき、平成30年12月31日(一定の特定取引に係る契約については、平成29年12月31日)までに、その者のステータスに応じた所定の特定手続を実施し、その報告金融機関等の保有する特定対象者の住所その他の情報に基づきその特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域を特定しなければならないこととされています(実特法10の5②本文)。

ただし、上記の特定取引を行った者から任意届出書の提出(実特法10の5③)を受けた場合は、報告金融機関等は、上記の特定手続を実施する必要はありません(実特法10の5②ただし書)。

(注) 平成29年1月1日以後に報告金融機関等に該当することとなった場合の取扱い

平成29年1月1日以後に報告金融機関等に該当することとなった者は、該当日(下記③イ(ハ)又は(ニ)に掲げる者が最初にそ

それぞれ下記③イ(ハ) (注)又は(ニ) (注)の要件を満たした期間の末日から2年を経過した日の属する年の12月31日をいいます。(注)において同じです。)以前にその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で該当日においてその特定取引に係る契約を締結しているものにつき、該当日から2年を経過する日(一定の特定取引に係る契約については、該当日から1年を経過する日)までに、その者のステイタスに応じた所定の特定手続を実施し、その報告金融機関等の保有する特定対象者の住所その他の情報に基づきその特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域を特定しなければならないこととされています(実特法10の5⑩、実特令6の12)。

ただし、上記の特定取引を行った者から任意届出書の提出を受けた場合は、報告金融機関等は、上記の特定手続を実施する必要はありません(実特法10の5⑩)。

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、その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、その報告対象契約に係る資産の価額、その資産の運用、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、次に掲げる方法のいずれかにより、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(旧実特法10の6①)。

イ 電子情報処理組織(e-Tax)を使用して送付する方法

ロ 報告事項を記録した光ディスク、磁気テープ又は磁気ディスクを提出する方法

③ 用語の意義

イ 報告金融機関等

「報告金融機関等」とは、次に掲げる者をいいます(実特法10の5⑧一)。

(イ) CRS上の「預金機関」に相当するもの

銀行、信用金庫、信用金庫連合会、労働金庫、労働金庫連合会、信用協同組合、信用協同組合連合会、農業協同組合、農業協同組合連合会、漁業協同組合、漁業協同組合連合会、水産加工業協同組合、水産加工業協同組合連合会、農林中央金庫、株式会社商工組合中央金庫及び無尽会社(実特令6の7①一)

(ロ) CRS上の「特定保険会社」に相当するもの

保険会社、保険業法第2条第7項(定義)に規定する外国保険会社等、共済水産業協同組合連合会、消費生活協同組合及び消費生活協同組合連合会(実特令6の7①二)

(ハ) CRS上の「保管機関」に相当するもの

金融商品取引法第2条第9項(定義)に規定する金融商品取引業者、同条第30項に規定する証券金融会社、特例業務届出者(同法第63条第5項(適格機関投資家等特例業務)に規定する特例業務届出者をいいます。下記(ニ)において同じです。)、信託会社、信託業法第50条の2第1項(信託法第3条第3号に掲げる方法によってする信託についての特例)の登録を受けた者、貸金業法施行令第1条の2第3号(貸金業の範囲からの除外)に掲げる者、商品先物取引法第2条第23項(定義)に規定する商品先物取引業者、社債、株式等の振替に関する法律第2条第2項(定義)に規定する振替機関及び同条第4項に規定する口座管理機関(旧実特令6の7①三)

(注) 保管機関のうち報告金融機関等とされるのは、平成23年1月1日以後に開始する事業年度のうち連続する3事業年度（その者が個人である場合には、平成24年分以後の年分のうち連続する3年間）において、次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限られます（旧実特規16の7①一）。

i その者の収入金額の合計額のうち
に特定取引（次に掲げるものに限り
ます。）に係る契約に基づき管理する
金銭又は有価証券（金融商品取引法
第2条第1項に規定する有価証券又
は同条第2項の規定により有価証券
とみなされる権利をいいます。（i）及
び下記(=)（注）において同じです。）
につきその特定取引を行った者に提
供した役務の対価の合計額の占める
割合が20%以上であること。

(i) 信託（下記(=)iiiの信託を除きま
す。）に係る契約（金銭及び有価証
券以外の財産のみを信託財産とす
る定めのあるものを除きます。）の
締結

(ii) 社債、株式等の振替に関する法
律第12条第1項（口座の開設及び
振替口座簿の備付け）又は第44条
第1項（口座管理機関の口座の開
設）の規定による同法第2条第1
項に規定する社債等の振替を行う
ための口座の開設を受けることを
内容とする契約の締結

(iii) 金銭又は金融商品取引法第2条
第1項に規定する有価証券の預託
をすることを内容とする契約の締
結

ii その者の収入金額の合計額のうち
に金融商品取引法第2条第8項各号
に掲げる行為及び商品先物取引法第
2条第22項各号に掲げる行為に係る

収入金額の合計額の占める割合が50
%以上であること。

保管機関が上記 i 又は ii に掲げる要
件のいずれかを満たした場合には、そ
の保管機関は、最初にその要件を満
たした期間の末日から2年を経過した日
の属する年の12月31日後、報告金融機
関等に該当するものとされます（実特
令6の7②、実特規16の7②）。

なお、上記 i 又は ii に掲げる要件の
いずれかを満たすことにより報告金融
機関等に該当することとなった保管機
関は、特定取引を行う際、その報告金
融機関等との間でその特定取引を行う
者がそれを認識することができるよう
必要な措置を講じておかなければなら
ないこととされています（実特規16の
7③）。

(=) CRS 上の「投資事業体」に相当する
もの

i 次に掲げる法人（その財産の運用を
金融商品取引業者等（金融商品取引法
第34条《特定投資家への告知義務》に
規定する金融商品取引業者等をいま
す。（=）において同じです。）又は特例
業務届出者が同法第28条第4項各号
《通則》に掲げる行為（(=)及び下記(2)
①ロにおいて「投資運用業」といま
す。）として行う場合に限りま
す。）（旧実特令6の7①四）

(i) 資産の流動化に関する法律第2条
第3項《定義》に規定する特定目的
会社

(ii) 投資信託及び投資法人に関する法
律第2条第12項《定義》に規定する
投資法人

(iii) 株式会社、合名会社、合資会社又
は合同会社

(iv) 外国の法令に準拠して設立された
法人で上記(i)から(iii)までに掲げる法

人に類するもの

- ii 次に掲げる組合（その財産の運用を金融商品取引業者等又は特例業務届出者が投資運用業として行う場合に限り、その契約の区分に応じそれぞれ次に定める者（旧実特令6の7①五））
 - (i) 民法第667条第1項《組合契約》に規定する組合契約……その組合契約によって成立する組合の業務を執行する組合員
 - (ii) 匿名組合契約（当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約を含みます。（ii）において同じです。）……その匿名組合契約に基づいて出資を受ける者
 - (iii) 投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条第1項《投資事業有限責任組合契約》に規定する投資事業有限責任組合契約……その投資事業有限責任組合契約によって成立する同法第2条第2項《定義》に規定する投資事業有限責任組合の業務を執行する無限責任組合員
 - (iv) 有限責任事業組合契約に関する法律第3条第1項《有限責任事業組合契約》に規定する有限責任事業組合契約……その有限責任事業組合契約によって成立する同法第2条《定義》に規定する有限責任事業組合の業務を執行する同法第29条第3項《会計帳簿の作成及び保存》に規定する組合員
 - (v) 外国における上記(i)から(iv)までに掲げる契約に類する契約……その契約によって成立する団体に係る上記(i)から(iv)までに定める者に類する者
- iii 信託（委託者のみが受益者である信託以外の信託に限り、かつ、その信託

財産の運用を金融商品取引業者等又は特例業務届出者が投資運用業として行う場合に限り、その契約の区分に応じそれぞれ次に定める者（旧実特令6の7①六）

(注) 上記 i から iii までに掲げる投資事業体のうち報告金融機関等とされるのは、平成23年1月1日以後に開始するその投資事業体に係る事業年度又は計算期間のうち連続する3事業年度又は3計算期間において、その投資事業体の収入金額の合計額のうち有価証券又は金融商品取引法第2条第20項に規定するデリバティブ取引に係る権利に対する投資に係る収入金額の合計額の占める割合が50%以上であるものに限られます（旧実特規16の7①二）。

上記 i から iii までに掲げる投資事業体が上記の収入割合要件を満たした場合には、その投資事業体は、最初にその要件を満たした期間の末日から2年を経過した日の属する年の12月31日後、報告金融機関等に該当するものとされます（実特令6の7②、実特規16の7②）。

なお、上記の収入割合要件を満たすことにより報告金融機関等に該当することとなった投資事業体は、特定取引を行う際、その報告金融機関等との間でその特定取引を行う者がそれを認識することができるよう必要な措置を講じておかなければならないこととされています（実特規16の7③）。

ロ 特定対象者

「特定対象者」とは、特定取引を行う者をいいます。ただし、①特定取引を行う者が特定法人である場合において、その特定法人に係る実質的支配者があるときは、その特定法人及びその実質的支配者とされ、

②特定取引を行う者が特定組員等（信託の受託者にあつては、その信託が外国に税務上の居住地を有する法人等に該当する場合におけるその受託者に限ります。）である場合には、その特定取引をその業務として行うその特定組員等に係る下記（注）(イ)から(ハ)までに掲げるものとされています（実特法10の5①）。

（注）「特定組員等」とは、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める者をいいます（実特法10の5⑥六）。

- (イ) 組合契約（上記イ(ニ)ii(i)、(iii)及び(iv)に掲げる契約並びに外国におけるこれらに類する契約又は匿名組合契約等（匿名組合契約及び外国におけるこれに類する契約をいいます。(イ)において同じです。）をいいます。(イ)において同じです。）によって成立する組合……組合契約を締結している組員（匿名組合契約等にあつては、匿名組合契約等に基づいて出資を受ける者）であつて、特定取引をその組合契約によって成立する組合の業務として行うもの
- (ロ) 上記(イ)に掲げる組合に準ずる事業体……特定取引をその事業体の業務として行う者
- (ハ) 信託……信託の受託者であつて、特定取引をその信託の業務として行うもの

ハ 特定法人

「特定法人」とは、次に掲げる法人以外の法人をいいます（実特法10の5⑧四、実特令6の9①、実特規16の9）。

(イ) その発行する株式が外国金融商品取引所又は金融商品取引所において上場されている法人

（注）「外国金融商品取引所」とは、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に類するもので外国の法令に基づき設立されたものをいい（実特

法10の5⑧四）、「金融商品取引所」とは、同項に規定する金融商品取引所をいいます。

(ロ) 上記(イ)に掲げる法人（iiにおいて「上場法人」といいます。）と他の法人との間に次に掲げる関係がある場合における当該他の法人

- i いずれか一方の法人が他方の法人を直接又は間接に支配する関係
- ii 同一の者が上記の上場法人及び上記の他の法人を直接又は間接に支配する関係

(ハ) 国、地方公共団体若しくは日本銀行又は外国政府、外国の地方公共団体、外国の中央銀行若しくは我が国が加盟している国際機関

(ニ) 上記(ハ)に掲げる法人が資本金、基本金その他これらに準ずるものの全部を出資している法人

(ホ) 法人税法別表第一に掲げる法人及び同法別表第二に掲げる法人（収益事業を行っていないものに限りします。）

(ヘ) 外国報告金融機関等以外の報告金融機関等（法人に限りします。）

（注）「外国報告金融機関等」とは、報告金融機関等で、外国の法令に準拠して設立された法人であるものをいいます（実特令6の3⑨一ロ）。下記(ト)において同じです。

(ト) 外国の法令に準拠して設立された法人（外国報告金融機関等を除きます。）で上記(ヘ)に掲げる法人に類するもの及び外国報告金融機関等（これらのうち外国（報告対象国及び次に掲げる11の租税条約等の相手国等を除きます。下記(ル)において同じです。）の法令に準拠して設立された上記イ(ニ)に掲げる者に類するものを除きます。）

- i アラブ首長国連邦
- ii アンギラ

- iii 英領バージン諸島
 - iv クウェート
 - v ケイマン諸島
 - vi タークス及びカイコス諸島
 - vii ナウル
 - viii バーレーン
 - ix バハマ
 - x バミューダ諸島
 - xi マーシャル
- (チ) 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律第9条第4項第1号に規定する持株会社であって、法令又は定款の規定により、その同条第5項に規定する子会社（報告金融機関等を除きます。）の経営管理を行うこと及びこれに附帯する業務のほか、他の業務を営むことができないことが定められているもの
- (リ) 主として上記(ロ) i 又は ii に掲げる関係にある法人（報告金融機関等を除きます。）に対する出資、融資その他これらに準ずる取引を行うことを業務とする法人
- (ヌ) 法人の直前の事業年度（(ニ)において「直前事業年度」といいます。）が次に掲げる要件の全てに該当する場合におけるその法人
- i 直前事業年度の総収入金額のうちその直前事業年度の投資関連所得に係る収入金額の占める割合が50%に満たないこと。
 - ii 直前事業年度終了の時の総資産の額のうちその直前事業年度の投資関連所得の基因となるその直前事業年度終了の時の資産の額の合計額の占める割合が50%に満たないこと。
- (ル) その設立の日以後2年を経過していない法人であって、その事業を開始していないもの（外国の法令に準拠して設立された上記イ(ニ)に掲げる者に類する法人を除きます。）

ニ 報告対象契約

「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14③）。

- (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上記ロ（注）(イ)から(ハ)までに掲げるものに係る特定組員等を含みます。）が締結しているもの

（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）。

- i 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
- ii 既存特定取引に関する（再）特定手続（実特法10の5②⑥⑦）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

- (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、その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

ホ 報告対象国

「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、95か国・地域が定められています（旧実特規16の12⑩、別表）。

(2) 改正の内容

① 報告金融機関等の範囲の見直し

新型コロナウイルス感染症等の影響による社会経済情勢の変化に対応して金融の機能の強化及び安定の確保を図るための銀行法等の一部を改正する法律（令和3年法律第46号）

第3条の規定による金融商品取引法の改正により、投資運用業のグローバルな拠点再配置の加速への対応・日本市場強化のための措置として、主として海外投資家を出資者とする集団投資スキームの運用に係る届出制度（海外投資家等特例業務）及び海外投資家向けの投資運用業を行う外国法人などについて、届出制の下、一定期間国内において業務を行うことを可能にする制度（移行期間特例業務）が創設されたことに伴い、報告金融機関等の範囲を次のとおり見直すこととされました。

イ CRS上の「保管機関」に相当するもの

上記(1)③イ(ハ)の保管機関の範囲に、海外投資家等特例業務届出者（金融商品取引法第63条の9第4項（海外投資家等特例業務の届出等）に規定する海外投資家等特例業務届出者をいいます。以下同じです。）及び移行期間特例業務届出者（同法附則第3条の3第1項（同条第7項において準用する場合を含みます。）（移行期間特例業務に関する特例）の規定による届出をした者をいい、同条第1項ただし書（同条第7項において準用する場合を含みます。）の規定の適用がある者を除きます。以下同じです。）を追加することとされました（実特令6の7①三）。

(注) なお、海外投資家等特例業務届出者又は移行期間特例業務届出者のうち報告金融機関等とされるには、上記(1)③イ(ハ)(注) i又はiiに掲げる要件のいずれかを満たす必要がありますが、海外投資家等特例業務届出者又は移行期間特例業務届出者の判定期間については、上記(1)③イ(ハ)(注) i又はiiの判定期間の趣旨を踏まえ、平成30年1月1日以後に開始する事業年度のうち連続する3事業年度（その者が個人である場合には、平成30年分以後の年分のうち連続する3年間）とされています（実特規16の7①一）。

ロ CRS上の「投資事業体」に相当するもの

の

上記(1)③イ(ニ) iからiiiまでの投資事業体の範囲に、次に掲げる者をそれぞれ追加することとされました（実特令6の7①四～六）。

(イ) 上記(1)③イ(ニ) i(i)から(iv)までに掲げる法人（その財産の運用を海外投資家等特例業務届出者又は移行期間特例業務届出者が投資運用業として行う場合に限りま

す。）
(ロ) 上記(1)③イ(ニ) ii(i)から(v)までに掲げる組合又は団体（その組合又は団体の財産の運用を海外投資家等特例業務届出者又は移行期間特例業務届出者が投資運用業として行う場合に限りま

す。）の契約の区分に応じそれぞれ上記(1)③イ(ニ) ii(i)から(v)までに定める者
(ハ) 信託（委託者のみが受益者である信託以外の信託に限り、かつ、その信託財産の運用を海外投資家等特例業務届出者又は移行期間特例業務届出者が投資運用業として行う場合に限りま

す。）の受託者
(注) なお、上記(イ)から(ハ)までに掲げる者のうち報告金融機関等とされるには、上記(1)③イ(ニ)(注)の収入割合要件を満たす必要がありますが、上記(イ)から(ハ)までに掲げる者の判定期間については、上記(1)③イ(ニ)(注)の判定期間の趣旨を踏まえ、平成30年1月1日以後に開始する投資法人等（上記(イ)に掲げる法人、上記(ロ)に掲げる者に係る上記(ロ)の組合若しくは団体又は上記(ハ)に掲げる者に係る上記(ハ)の信託をいいます。）に係る事業年度又は計算期間のうち連続する3事業年度又は3計算期間とされています（実特規16の7①二）。

(参考) 金融商品取引法（昭和23年法律第25号）

(抄)

（海外投資家等特例業務）

第63条の8 この節において「海外投資

家等特例業務」とは、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 第2条第2項第5号又は第6号に掲げる権利（同一の出資対象事業（同項第5号に規定する出資対象事業をいう。）に係る当該権利を有する者が海外投資家等（次のいずれにも該当しないものに限る。）のみであるものに限る。）を有する海外投資家等から出資され、又は拠出された金銭（これに類するものとして政令で定めるものを含む。以下この号及び次条第9項において同じ。）の運用を行う第2条第8項第15号に掲げる行為（その出資又は拠出を受けた金銭が主として非居住者（外国為替及び外国貿易法第6条第1項第6号に規定する非居住者をいう。次条第9項において同じ。）から出資又は拠出を受けた金銭であるもの限り、投資者の保護に支障を生ずるおそれがあるものとして内閣府令で定めるものを除く。）

イ その発行する資産対応証券（資産の流動化に関する法律第2条第11項に規定する資産対応証券をいう。）を海外投資家等以外の者が取得している特定目的会社（同条第3項に規定する特定目的会社をいう。）

ロ 第2条第2項第5号又は第6号に掲げる権利に対する投資事業に係る匿名組合契約（商法第535条に規定する匿名組合契約をいう。）で、海外投資家等以外の者を匿名組合員とするものの営業者又は営業者になろうとする者

ハ イ又はロに掲げる者に準ずる者として内閣府令で定める者

二 その行う前号に掲げる行為に関し
て海外投資家等で同号イからハまで

のいずれにも該当しない者を相手方として行う第2条第2項第5号又は第6号に掲げる権利に係る募集又は私募（海外投資家等（前号イからハまでのいずれにも該当しないものに限る。）以外の者が当該権利を取得するおそれが少ないものとして政令で定めるもの限り、投資者の保護に支障を生ずるおそれがあるものとして内閣府令で定めるものを除く。）

2 省 略

（海外投資家等特例業務の届出等）

第63条の9 金融商品取引業者及び第33条第1項に規定する金融機関以外の者は、第29条の規定にかかわらず、あらかじめ、内閣府令で定めるところにより、次に掲げる事項を内閣総理大臣に届け出て、海外投資家等特例業務を行うことができる。ただし、次条第3項第2号に該当することとなつたときは、この限りでない。

一～九 省 略

2・3 省 略

4 内閣総理大臣は、海外投資家等特例業務届出者（第1項の規定による届出をした者をいい、次条第3項第2号に該当する旨の同項の規定による届出をした者を除く。以下同じ。）に係る第1項各号に掲げる事項のうち内閣府令で定める事項を公衆の縦覧に供しなければならない。

5～11 省 略

（海外投資家等特例業務届出者の地位の承継等）

第63条の10 省 略

2 省 略

3 海外投資家等特例業務届出者は、次の各号のいずれかに該当することとなつたときは、遅滞なく、その旨を内閣総理大臣に届け出なければならない。

- 一 海外投資家等特例業務を休止し、又は再開したとき。
- 二 海外投資家等特例業務を廃止したとき。
- 三 その他内閣府令で定める場合に該当するとき。

4 省 略

附 則

(移行期間特例業務に関する特例)

第3条の3 金融商品取引業者、第33条第1項に規定する金融機関、特例業務届出者及び海外投資家等特例業務届出者以外の者で、外国の法令に準拠し、外国において投資運用業（第28条第4項に規定する投資運用業をいう。以下この条において同じ。）を行う者（以下この条において「外国投資運用業者」という。）は、第29条及び第58条の2の規定にかかわらず、あらかじめ、内閣府令で定めるところにより、次に掲げる事項を内閣総理大臣に届け出て、移行期間特例業務を行うことができる。ただし、その届出の日から5年を経過したとき（当該期間が経過するまでの間に、金融商品取引業者等（投資運用業を行う者に限る。）、特例業務届出者又は海外投資家等特例業務届出者となつたときは、当該金融商品取引業者等、特例業務届出者又は海外投資家等特例業務届出者となつたとき）、又は第4項の規定により適用される第63条の10第3項第2号に該当することとなつたときは、この限りでない。

一～九 省 略

2 前項の規定による届出は、新型コロナウイルス感染症等の影響による社会経済情勢の変化に対応して金融の機能の強化及び安定の確保を図るための銀行法等の一部を改正する法律（令和3年法律第46号）の施行の日から起算し

て5年を経過する日までにしなければならない。

3 省 略

4 第1項の規定により外国投資運用業者が移行期間特例業務を行う場合においては、同項の規定による届出を第63条の9第1項の規定による届出と、当該移行期間特例業務を第63条の8第1項に規定する海外投資家等特例業務とみなして、この法律（第29条の4第1項第1号ロ(7)及び第2号へ(7)、第63条の9第1項及び第6項並びに第63条の11を除く。）並びに住民基本台帳法（昭和42年法律第81号）、金融サービスの提供に関する法律及び犯罪による収益の移転防止に関する法律（平成19年法律第22号）の規定（これらの規定に基づく命令の規定を含む。）を適用する。この場合において、第63条の9第2項第1号及び第2号中「第6項第1号」とあるのは「附則第3条の3第3項第1号」と、同条第8項中「第39条」とあるのは「第38条の2、第39条」と、「第42条の7」とあるのは「第42条の7、第42条の8」と、同条第9項中「海外投資家等特例業務として開始した前条第1項第1号に掲げる行為に係る第2条第2項第5号若しくは第6号に掲げる権利が前条第1項第1号」とあるのは「移行期間特例業務として開始した附則第3条の3第5項第1号イに掲げる行為に係る投資一任契約が同号イに規定する投資一任契約に該当しなくなつたとき、同号ロに掲げる行為に係る外国投資信託の受益証券に表示される権利が同号ロに規定する外国投資信託の受益証券に表示される権利に該当しなくなつたとき、又は同号ハに掲げる行為に係る第2条第2項第6号に掲げる権利が附則第3条の3第5項第1号

ハ」と、「とき、又は当該権利を有する海外投資家等（同条第2項に規定する海外投資家等をいう。）から出資され、若しくは拠出された金銭が主として非居住者から出資若しくは拠出を受けた金銭に該当しなくなつたときは」とあるのは「ときは」と、第63条の13第2項第1号中「又は」とあるのは「(外国の法令を含む。)又は当該」と、第194条の7第2項第2号の3中「第63条の8第1項各号」とあるのは「附則第3条の3第5項各号」とするほか、必要な技術的読替えは、政令で定める。

5 第1項及び前2項の「移行期間特例業務」とは、外国投資運用業者が国内に設ける営業所又は事務所において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 外国の法令に準拠し、当該外国において行う投資運用業に係る次に掲げる行為

イ 投資一任契約（その相手方が海外投資家等（次のいずれにも該当しないものに限る。）のみであるものに限る。）に基づき行う第2条第8項第12号に掲げる行為（投資者の保護に支障を生ずるおそれがあるものとして内閣府令で定めるものを除く。）

(1) その発行する資産対応証券（資産の流動化に関する法律第2条第11項に規定する資産対応証券をいう。）を海外投資家等以外の者が取得している特定目的会社（同条第3項に規定する特定目的会社をいう。）

(2) 第2条第2項第5号又は第6号に掲げる権利に対する投資事業に係る匿名組合契約（商法第535条に規定する匿名組合契約を

いう。）で、海外投資家等以外の者を匿名組合員とするものの営業者又は営業者にならうとする者

(3) (1)又は(2)に掲げる者に準ずる者として内閣府令で定める者

ロ 第2条第1項第10号に規定する外国投資信託の受益証券に表示される権利（当該権利を有する者が海外投資家等（イ(1)から(3)までのいずれにも該当しないものに限る。以下この項において同じ。）のみであるものに限る。）を有する海外投資家等から拠出を受けた金銭の運用を行う同条第8項第14号に掲げる行為（投資者の保護に支障を生ずるおそれがあるものとして内閣府令で定めるものを除く。）

ハ 第2条第2項第6号に掲げる権利（同一の出資対象事業（同項第5号に規定する出資対象事業をいう。）に係る当該権利を有する者が海外投資家等のみであるものに限る。）を有する海外投資家等から出資され、又は拠出された金銭（これに類するものとして政令で定めるものを含む。）の運用を行う同条第8項第15号に掲げる行為（投資者の保護に支障を生ずるおそれがあるものとして内閣府令で定めるものを除く。）

二 前号に掲げる行為に関する次に掲げる行為

イ その行う前号イに掲げる行為に関して海外投資家等を相手方として行う第2条第1項第10号に規定する外国投資信託の受益証券、同項第11号に規定する外国投資証券又は同条第2項第6号に掲げる権利に係る募集の取扱い又は私募の取扱い（海外投資家等以外の者が

これらの有価証券を取得するおそれが少ないものとして政令で定めるもの限り、投資者の保護に支障を生ずるおそれがあるものとして内閣府令で定めるものを除く。

ロ その行う前号ロに掲げる行為に関して海外投資家等を相手方として行う第2条第1項第10号に規定する外国投資信託の受益証券に係る募集又は私募（海外投資家等以外の者が当該受益証券を取得するおそれが少ないものとして政令で定めるもの限り、投資者の保護に支障を生ずるおそれがあるものとして内閣府令で定めるものを除く。）

ハ その行う前号ハに掲げる行為に関して海外投資家等を相手方として行う第2条第2項第6号に掲げる権利に係る募集又は私募（海外投資家等以外の者が当該権利を取得するおそれが少ないものとして政令で定めるもの限り、投資者の保護に支障を生ずるおそれがあるものとして内閣府令で定めるものを除く。）

6 省 略

7 第1項、第2項、第3項（第1号イ及びロ並びに第3号を除く。）及び第4項の規定は、外国投資運用業者（第3項第1号又は第2号（ロ及びハを除く。）に該当する者を除く。）の子会社が国内に設ける営業所又は事務所にお

いて投資一任契約（その相手方が当該外国投資運用業者のみであるものに限る。）に基づき第2条第8項第12号に掲げる行為（投資者の保護に支障を生ずるおそれがあるものとして内閣府令で定めるものを除く。）を業として行う場合について準用する。この場合において、これらの規定中「移行期間特例業務」とあるのは「第7項に規定する行為に係る業務」と、第1項第5号中「第5項各号に掲げる行為に係る業務の種別」とあるのは「第7項に規定する行為に係る業務」と、第4項中「同項」とあるのは「第1項」と読み替えるものとするほか、必要な技術的読替えは、政令で定める。

② 報告対象国の追加

報告対象国の範囲に、次の租税条約等の相手国等を加えることとされました（実特規別表二十四、三十三、四十一、九十一、九十二）。

イ カタール

ロ ケニア

ハ ジャマイカ

ニ モルディブ

ホ モロッコ

我が国においては、令和4年5月2日までに報告金融機関等から令和3年分として100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、CRS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3年12月31日現在）

① アイスランド	②⑥ キプロス	⑤① セントマーチン	⑦⑥ ブルネイ
② アイルランド	②⑦ キュラソー	⑤② セントルシア	⑦⑦ ベリーズ
③ アゼルバイジャン	②⑧ ギリシャ	⑤③ 大韓民国	⑦⑧ ベルギー
④ アルゼンチン	②⑨ クック	⑤④ チェコ	⑦⑨ ベルギー
⑤ アルバ	③⑩ グリーンランド	⑤⑤ 中華人民共和国	⑧⑩ ポーランド
⑥ アルバニア	③⑪ グレナダ	⑤⑥ チリ	⑧① ポルトガル
⑦ アンティグア・バーブーダ	③⑫ クロアチア	⑤⑦ デンマーク	⑧② 香港
⑧ アンドラ	③⑬ ケニア	⑤⑧ ドイツ	⑧③ マカオ
⑨ イスラエル	③⑭ コスタリカ	⑤⑨ ドミニカ	⑧④ マルタ
⑩ イタリア	③⑮ コロンビア	⑤⑩ トルコ	⑧⑤ マレーシア
⑪ インド	③⑯ サウジアラビア	⑤⑪ ナイジェリア	⑧⑥ マン島
⑫ インドネシア	③⑰ サモア	⑤⑫ ニウエ	⑧⑦ 南アフリカ共和国
⑬ ウルグアイ	③⑱ サンマリノ	⑤⑬ ニューカレドニア	⑧⑧ メキシコ
⑭ 英国	③⑲ ジブラルタル	⑤⑭ ニューゼーランド	⑧⑨ モーリシャス
⑮ エクアドル	④⑰ ジャージー	⑤⑮ ノルウェー	⑨⑩ モナコ
⑯ エストニア	④⑱ ジャマイカ	⑤⑯ パキスタン	⑨⑪ モルディブ
⑰ オーストラリア	④⑲ シンガポール	⑤⑰ パナマ	⑨⑫ モロッコ
⑱ オーストリア	④⑳ スイス	⑤⑱ バヌアツ	⑨⑬ モントセラト
⑲ オマーン	④㉑ スウェーデン	⑤⑲ バルバドス	⑨⑭ ラトビア
⑳ オランダ	④㉒ スペイン	⑤⑲ ハンガリー	⑨⑮ リトアニア
㉑ ガーナ	④㉓ スロバキア	⑤⑲ フィンランド	⑨⑯ リヒテンシュタイン
㉒ ガーンジー	④㉔ スロベニア	⑤⑲ フェロー諸島	⑨⑰ ルーマニア
㉓ カザフスタン	④㉕ セーシェル	⑤⑲ ブラジル	⑨⑱ ルクセンブルク
㉔ カタール	④㉖ セントクリストファー・ネービス	⑤⑲ フランス	⑨㉑ レバノン
㉕ カナダ	⑤⑰ セントビンセント	⑤⑲ ブルガリア	⑩⑰ ロシア

③ 報告金融機関等の報告事項の提供方法の見直し

上記(1)②ロの報告金融機関等の報告事項の提供方法から磁気テープを提出する方法を除外することとされました（実特法10の6①二、実特規16の12⑨）。

（注）台湾との間での金融口座情報の自動的な提供のための報告制度（所得相互免除法41の2）についても、上記と同様に、報告金融機関等の報告事項の提供方法から磁気テープを提出する方法を除外することとされました（所得相互免除法41の2①二、所得相互免除規21①）。

(3) 適用関係

- ① 上記(2)①の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正実特令附則、改正実特規附則①）。
- ② 上記(2)②の改正は、令和3年12月28日から

施行されています（令和3年12月改正実特規附則）。

- ③ 上記(2)③の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正法附則1、改正実特規附則①）。

3 租税条約等の相手国等からの個人番号の受領に関する規定の創設

(1) 改正前の制度の概要

上記2(1)のとおり、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を行い、これまで、平成29年分から令和2年分まで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実施されています。このCRSに従った自動的情報交換においては、租税条約等に基づき、我が国から外国税務当局へ非居住者・外国法人に係る金融口座情報（外国の納税者番号を含みます。）を提供するとともに、我が国は外

国税務当局から居住者・内国法人に係る情報（個人番号・法人番号を含みます。）を受領しているところです。

(2) 改正の内容

租税条約等の相手国等の税務当局との情報交換において、その租税条約等に定めるところにより、その相手国等の法令の規定により収集された個人番号を受領することができること及びその手続を法令上明確化することとされました。

具体的には、国税庁長官は、租税条約等の相手国等の租税に関する法令を執行する当局（以下「相手国等税務当局」といいます。）から、その租税条約等に定めるところにより、その相手国等の法令の規定により収集された個人番号の受領をすることができる旨が規定されました（実特規16の15①）。

なお、上記の受領は、国税庁長官が、上記の相手国等税務当局から行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律別表第一の十七の項又は三十八の項の下欄に掲げる事務の処理に関し必要な情報を受領する旨の合意をした後に、その合意により定めるところにより行うものとされています（実特規16の15②）。

(参考) 行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律（平成25年法律第27号）（抄）

別表第一（第9条関係）

省 略	省 略
十七 国税庁長官	地方税法による譲渡割の賦課徴収又は譲渡割に関する調査（犯則事件の調査を含む。）に関する事務であって主務省令で定めるもの
省 略	省 略
三十八 国税庁長官	国税通則法その他の国税に関する法律による国税の納付義務の確定、納税の猶予、担保の提供、還付又は充当、附帯税（国税通則法第2条第4号に規定する附帯税をいう。）の減免、調査（犯則事件の調査を含む。）、不服審査その他の国税の賦課又は徴収に関する事務であって主務省令で定めるもの
省 略	省 略

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正実特規附則①）。