

国際課税関係の改正

目	次
はじめに……………	623
一 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の改正……………	625
I 企業グループ等に係る最終親会社の範囲……………	625
II 構成会社等に係るグループ国際最低課税額の計算の見直し……………	626
III 個別計算所得等の金額の計算……………	626
IV 調整後対象租税額の計算……………	643
V 国別グループ純所得の金額から控除する金額……………	659
VI 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準……………	665
VII 収入金額等に関する適用免除基準…	669
VIII 連結除外構成会社等に関する適用免除基準……………	671
IX 移行期間 CbCR セーフ・ハーバー……………	673
X 国際最低課税額に係る確定申告書等の提出期限の特例の創設……………	680
XI 申告書別表の整備……………	680
XII 各国におけるグローバル・ミニマム課税に対する法令上の整備に伴う他の制度の見直し……………	681
XIII 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度……………	683
XIV 適用関係……………	688
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 ……	689
三 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備等…	696
I 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度等の整備……………	696
II 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等の見直し…	729
四 その他……………	749
1 対象純支払利子等に係る課税の特例の改正……………	749
2 子会社株式簿価減額特例の改正……	750
3 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……………	755
4 振替社債等の利子等の課税の特例の改正……………	755
5 振替国債等の利子の課税の特例等における番号確認書類の範囲の改正……	756
6 特定目的会社の利益の配当に係る源泉徴収等の特例等における外国法人税相当額等の通知に係る電子交付の特例等の改正……………	758

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おり、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。

令和 3 年（2021 年）10 月には、OECD/G20 「BEPS 包摂的枠組み」（IF：Inclusive Framework on BEPS）において、市場国への新たな課税権の配分（「第 1 の柱」）及びグローバル・ミニマム課税（「第 2 の柱」）の「2 本の柱」からなる解決策が最終的に合意されました。このうち「第 2 の

柱」については、令和5年度税制改正において所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）に係る法制化（各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の創設等）が行われたところです。「第2の柱」は、我が国の国際競争力の維持及び向上につながるものであり、令和5年度税制改正に引き続き、今般の税制改正においても国際合意に則った法制化を行っています。具体的には、所得合算ルールについて、OECDにより発出されたガイダンスの内容や、国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点からの見直しが行われました。

（注） グローバル・ミニマム課税の制度的枠組みは、各国が国内法整備に当たって参照すべき「モデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）」（令和3年（2021年）12月公表）及びその解釈を示した「コメンタリー（Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules）」（令和4年（2022年）3月公表）のほか、これらを補足する「執行ガイダンス（Administrative Guidance）」（令和5年（2023年）2月、7月、12月及び令和6年（2024年）6月公表）等によって構成されています。本稿においては、以下、これら一連のルール等を含めて「GloBEルール」（GloBE Rule：Global Anti-Base Erosion Rule）といいます。加えて、「第2の柱」の導入により企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、令和5年度税制改正に引き続き、外国子会社合算税制について追加的な見直しが行われました。具体的には、いわゆるペーパー・カンパニー特例に係る収入割合要件について、外国関係会社の事業年度に係る収入等がない場合には、その事業年度における収入割合要件の判定を不要とする見直しが行われています。

また、分散型台帳技術を使用する暗号資産等を利用した国際的な脱税及び租税回避を防止する観点から、令和4年（2022年）、OECDにおいて策定された「暗号資産等の取引や移転に関する自動的情報交換の報告枠組み」（CARF：Crypto-Asset Reporting Framework）に基づき、非居

住者の暗号資産に係る取引情報等を租税条約等に基づいて各国税務当局と交換するため、国内の暗号資産取引業者等に対して非居住者の暗号資産に係る取引情報等を税務当局に報告することを義務付ける制度が整備されました。

これらのほか、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見直し、過大支払利子税制の見直し、子会社株式簿価減額特例の見直し、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適用期限の延長及び非居住者又は外国法人が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につき支払を受ける剰余金の配当等の非課税措置の廃止等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6.3.30法律第8号）

（政令）

- ・ 法人税法施行令等の一部を改正する政令（令6.3.30政令第142号）
- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（令6.3.30政令第151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令の一部を改正する政令（令6.6.21政令第214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6.6.21政令第215号）

（省令）

- ・ 所得税法施行規則の一部を改正する省令（令6.3.30財務省令第14号）
- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令6.3.30財務省令第15号）
- ・ 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（令6.3.30財務省令第24号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令6.4.12財務省令第36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6.4.12財務省令第37号)(申告書別表関係)
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令(令6.5.24財務省令第41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6.6.28総務省・財務省令第4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6.6.28総務省・財務省令第5号)
- ・ 国税質問検査章規則の一部を改正する省令(令6.6.28財務省令第48号)

一 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の改正

I 企業グループ等に係る最終親会社の範囲

1 改正前の制度の概要

本税制における主な企業グループ等は、次に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るものとされています(旧法82二)。また、ここでいう最終親会社は、他の会社等の支配持分を直接又は間接に有する会社等(他の会社等がその支配持分を直接又は間接に有しないものに限ります。)をいうこととされています(旧法82二イ)。

- (1) 特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類に、その財産及び損益の状況が連結して記載される会社等その他の一定の会社等
- (2) (1)の計算書類が作成されていない企業集団につき、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従ってその企業集団の暦年の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類を作成するとしたならば作成されることとなる計算書類に、その財産及び損益の状況が連結して記載されることとなる会社等その他の一定の会社等

2 改正の内容

改正前は、政府関係会社等(法82十四イ)のうち国等の資産を運用することを主たる目的とするもの(いわゆる「ソブリン・ウェルス・ファン

ド」)についても最終親会社に該当することとされていました。そのため、ソブリン・ウェルス・ファンドが最終親会社として連結等財務諸表を作成している場合において、連結総収入金額が7.5億ユーロ相当額以上であるときは、その企業グループ等は特定多国籍企業グループ等に該当し、そのソブリン・ウェルス・ファンド傘下の会社等が本税制の対象となることとされていました。しかし、例えばソブリン・ウェルス・ファンド傘下の会社等を国等が直接保有している場合には、国等は連結等財務諸表の作成を求められないことから、その企業グループ等は特定多国籍企業グループ等に該当しないにも関わらず、ソブリン・ウェルス・ファンドが介在することによって、特定多国籍企業グループ等に該当し得るという問題が指摘されていました。

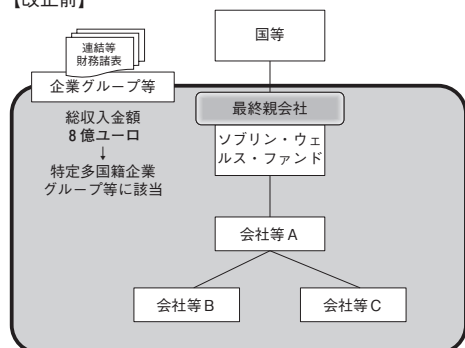
この問題に対応するため、OECD から新たに公表された執行ガイダンス(令和5年(2023年)2月公表執行ガイダンス1.4)において、①ソブリン・ウェルス・ファンドを最終親会社に該当しないものとし、②会社等が最終親会社に該当するかを判定する際にソブリン・ウェルス・ファンドが有する支配持分はないものとみなすことが明らかにされたため、この執行ガイダンスに沿った改正が行われています。

具体的には、企業グループ等に係る最終親会社の範囲から、政府関係会社等のうち国等がその持分の全部を直接又は間接に有する会社等であって、国等の資産を運用することを主たる目的とし、かつ、法人税法施行令第155条の11第1項第2号か

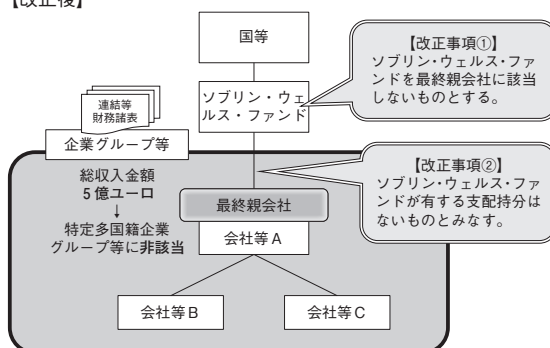
ら第4号までに掲げる要件を満たすもの（ソブリン・ウェルス・ファンド）を除くこととされています。また、他の会社等について最終親会社に該当するかどうかの判定を行う場合には、ソブリ

ン・ウェルス・ファンドが直接又は間接に有する支配持分はないものとみなすこととされています（法法82ニイ、法令155の4①）。

【改正前】



【改正後】



Ⅱ 構成会社等に係るグループ国際最低課税額の計算の見直し

1 改正前の制度の概要

構成会社等に係るグループ国際最低課税額の計算について、構成会社等（無国籍構成会社等を除きます。）である場合に、その所在地国において自国内最低課税額に係る税（いわゆるQDMTT）が課されているときは、その自国内最低課税額に係る税の額を控除することとされています（法法82の2②一～三）。

他方、無国籍構成会社等である場合には、無国籍構成会社等にはそもそも所在地国がなく、自国内最低課税額に係る税を課す国又は地域が想定されにくいことから、その計算上自国内最低課税額に係る税の額を控除することとはされていませんでした（旧法法82の2②四～六）。

また、共同支配会社等についても構成会社等と同様の取扱いとされています。

2 改正の内容

執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス4）により、無国籍構成会社等が設立された国若しくは地域又はその事業が行われ

る場所のある国若しくは地域が、無国籍構成会社等に対して自国内最低課税額に係る税を課することができることが明確化されました。

そのため、本執行ガイダンスに沿って、無国籍構成会社等が自国内最低課税額に係る税を課されている場合には、無国籍構成会社等に係るグループ国際最低課税額の計算上、その自国内最低課税額に係る税の額を控除することとされました（法法82の2②四～六）。

（注） 無国籍共同支配会社等についても、上記と同様の改正が行われています（法法82の2④四～六）。

Ⅲ 個別計算所得等の金額の計算

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の概要

個別計算所得等の金額は、次に掲げる会社等の区分に応じそれぞれ次に定めるものをいいます（法法82二十六、法令155の18①）。

① 構成会社等 構成会社等個別計算所得等の金額（構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額（注）に加算調整額を加算した金額から減算調整額を減算した金額（以下「特例適用前個別計算所得等の金額」とい

ます。)をいい、個別計算所得等の金額の計算の特例規定の適用がある場合にはその適用後の金額とされています。以下同じです。)

- ② 共同支配会社等 共同支配会社等個別計算所得等の金額(共同支配会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に加算調整額を加算した金額から減算調整額を減算した金額(以下「共同支配会社等に係る特例適用前個別計算所得等の金額」といいます。))をいい、個別計算所得等の金額の計算の特例の適用がある場合にはその適用後の金額とされています。以下同じです。)

すなわち、個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、その当期純損益金額に所要の加算調整又は減算調整を行うことにより計算される特例適用前個別計算所得等の金額に対し、特定の業種のみに関係する調整や特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる調整を行うことにより計算することとされています。

(注)「当期純損益金額」とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表(構成会社等にあつては①に掲げる連結等財務諸表をいい、共同支配会社等にあつては②に掲げる連結等財務諸表をいいます。)の作成の基礎となるその構成会社等又はその共同支配会社等の当期純利益又は当期純損失の金額のうちの一定の金額をいいます(法法82二十六、法令155の16)。

- ① その構成会社等に係る最終親会社等の連結等財務諸表
② その共同支配会社等に係る共同支配親会社等の連結等財務諸表

(2) 特例適用前個別計算所得等の金額の計算の概要

上記(1)の「特例適用前個別計算所得等の金額」とは、構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に加算調整額を加算した金額から減算調整額を減算した金額をいいます(法令

155の18①―②③)。すなわち、特例適用前個別計算所得等の金額は、当期純損益金額に対して、次に掲げる項目等の一定の項目に関して加算又は減算を行うことにより計算することとなります。

① 除外資本損益

イ 概要等

「除外資本損益」とは、当期純損益金額に含まれる次に掲げる損益を指します。

(イ) 所有持分の時価評価損益(対象会計年度終了の日において、その所有持分に係る特定多国籍企業グループ等の保有割合が一定以上であるもの(下記ロ(イ) i をご参照ください。))に限ります。)

(ロ) 所有持分の持分法による損益

(ハ) 所有持分の譲渡損益(譲渡の直前において、その所有持分に係る特定多国籍企業グループ等の保有割合が一定以上であるもの(下記ロ(イ) iii をご参照ください。))に限ります。)

本調整は当期純損益金額に含まれている除外資本損益を個別計算所得等の金額から除外する調整であり、損失の額として当期純損益金額を減少させる要因となっている場合にはその額を当期純損益金額に加算し、利益の額として当期純損益金額を増加させる要因となっている場合にはその額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととなります。

ロ 意義

(イ) 除外資本損益に係る加算調整額

次に掲げる金額が除外資本損益に係る加算調整額とされています(法令155の18②二―四)。

i 除外資本損益のうち、一定の所有持分の時価評価損

構成会社等の他の会社等に対する所有持分(各対象会計年度終了の日における次に掲げる割合の全てが10%以上であるもの)に限ります。下記(ロ) i にお

いて同じです。)を時価により評価した価額がその評価した時の直前の帳簿価額を下回る場合におけるその下回る部分の金額(その所有持分に係る減損損失の額(注)を含みます。)で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額

(注) 最終親会社等財務会計基準における資産について減損が生じたことによる損失の額をいいます。

(i) その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利(利益の配当を受ける権利に限りまゝす。(i)において同じです。))に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合(注)

(注) その利益の配当を受ける権利が、各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利とそれ以外の権利とに区分されている場合にあっては、a及びbに掲げる割合の全てとされています。

a その各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

b 当該それ以外の権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

(ii) その構成会社等の特定多国籍企業グ

ループ等に属する全ての会社等有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利(残余財産の分配を受ける権利に限りまゝす。(ii)において同じです。))

に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

(iii) その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等有する当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の合計数が、当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の総数のうちに占める割合

ii 除外資本損益のうち、所有持分の持分法による損失

持分法(注)により生じた損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額

(注) 「持分法」とは、会社等が他の会社等に対する所有持分を有する場合において、当該他の会社等の純資産及び損益のうちその会社等に帰属する部分の変動に応じて、その投資の金額を各対象会計年度ごとに修正する方法をいいます(法規38の11①)。

iii 除外資本損益のうち、一定の所有持分の譲渡損

構成会社等の他の会社等に対する所有持分(次に掲げる割合の全てが10%以上であるものに限りまゝす。下記(ロ)iiiにおいて同じです。))の譲渡に係る損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額

(i) その譲渡の直前において、その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利(利益の配当を受ける権利に限りまゝす。(i)において同じです。))に基づき受け

ることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合（注）

（注） その利益の配当を受ける権利が、各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利とそれ以外の権利とに区分されている場合にあっては、a 及び b に掲げる割合の全てとされています。

a その各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

b 当該それ以外の権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

(ii) その譲渡の直前において、その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（残余財産の分配を受ける権利に限ります。（ii）において同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

(iii) その譲渡の直前において、その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等有する当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の合計数が、当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の総数のうちに占める割合

(ロ) 除外資本損益に係る減算調整額

次に掲げる金額が除外資本損益に係る減算調整額とされています（法令155の18③三～五）。

i 除外資本損益のうち、一定の所有持分の時価評価益

構成会社等の他の会社等に対する所有持分を時価により評価した価額がその評価した時の直前の帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額

ii 除外資本損益のうち、所有持分の持分法による利益

持分法により生じた利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額

iii 除外資本損益のうち、一定の所有持分の譲渡益

構成会社等の他の会社等に対する所有持分の譲渡に係る利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額

② 適格給付付き税額控除額・非適格給付付き税額控除額

イ 概要等

研究開発等の特定の活動に対する政府からの援助として、給付付き税額控除（給付と税額控除を組み合わせる仕組みその他これに準ずるものをいいます。以下同じです。）が税制上の措置として導入されている国又は地域があります。給付付き税額控除を認められた納税者は、租税債務がある場合には給付付き税額控除の額をその租税債務に対する税額控除として適用を受け、租税債務がない場合にはその額の給付が受けられることとなります。この点において、給付付き税額控除における給付は、税額計算の誤りやいわゆるインピュテーション方式等に基づき過年度に納付した税額が還付

されることとは異なるものといえます。

財務会計上、給付付き税額控除の額は、補助金、すなわち収益として取り扱われる場合もあれば、税額控除、すなわち法人税等の額の減額として取り扱われる場合もあります。しかし、本税制における実効税率計算においては、そのどちらとして扱われるかにより、結果に違いが生じることとなります。割合は、同一の額について、分子から減算するほうが、分母に加算するよりも、基本的に低くなるため、給付付き税額控除の額が、収益として取り扱われることよりも、法人税等の額の減額として扱われるほうが、実効税率がより低くなることを意味します。

そのため、給付付き税額控除の額は、適格給付付き税額控除額と非適格給付付き税額控除額とに区分され、それぞれ異なる取扱いをすることとされています。

ロ 意義

(イ) 税額控除の額に係る加算調整額

「適格給付付き税額控除額」とは、国等から受ける給付付き税額控除の額のうち、その国等の租税に関する法令においてその給付付き税額控除を受ける要件を満たすこととなった日から起算して4年以内に現金又はこれに相当するものによる支払が行われる部分の金額をいいます。

本税制においては、適格給付付き税額控除額については補助金と同じ特徴を有していることから、収益の額として取り扱うこととされています。したがって、適格給付付き税額控除額が当期純損益金額に係る収益の額とされていない場合には、その額を当期純損益金額に加算する調整を行うこととされています。また、調整後対象租税額の計算においては、適格給付付き税額控除額が法人税等の額の減額として取り扱われている場合、その

額を足し戻す調整を行うこととされています（旧法令155の18②十二、155の35②二ハ）。

(ロ) 税額控除の額に係る減算調整額

「非適格給付付き税額控除額」とは、国等から受ける給付付き税額控除の額のうち、適格給付付き税額控除額以外のものをいいます。

本税制においては、非適格給付付き税額控除額は、税額控除の額として取り扱うこととされています。したがって、非適格給付付き税額控除額が当期純損益金額に係る収益の額とされている場合には、特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、その額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととされています。また調整後対象租税額の計算においては、非適格給付付き税額控除額が法人税等の額の減額として取り扱われていない場合、その額を減算する調整を行うこととされています（旧法令155の18③十一、155の35②三口）。

(注) 共同支配会社等に係る特例適用前個別計算所得等の金額の計算についても、上記と同様とされています（旧法令155の18①二④）。

(3) 個別計算所得等の金額の計算の特例の概要

特例適用前個別計算所得等の金額は、当期純損益金額に対し、課税所得と財務会計上の利益との間の差異に係る一定の項目に係る調整を行うことによって計算されます。個別計算所得等の金額は、この特例適用前個別計算所得等の金額に対し、国際海運業等の特定の業種にのみ適用される規定及び特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる特例による調整を加えることにより計算することとされています（法令155の19～155の24、155の25～155の33）。

2 改正の内容

(1) 個別計算所得等の金額の計算における一定の税額控除の額に係る調整の見直し

上記1(2)②のとおり、税額控除の額のうち給付付き税額控除の額については、特例適用前個別計算所得等の金額の計算における調整方法が規定されていましたが、執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス2）において、これらの税額控除の額以外の税額控除の額も含めたより一般的な個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額の計算における調整方法が明らかにされたことに伴い、所要の改正が行われました（注）。

（注） 調整後対象租税額の計算における税額控除の額に係る調整の見直しについては、下記Ⅳ2(1)及び(3)をご参照ください。

① 適格適用者変更税額控除額等に係る調整

国又は地域によっては、いわゆる「譲渡」

（注）が認められる税額控除（譲渡可能税額控除：Transferable tax credits）が法令上定められている場合があります。すなわち、税額控除の適用を受けることができる者がその税額控除を自身の税を減少させるために適用するだけではなく、しばしば対価を得て、他者（購入者）にその税額控除を受けることができるステータスの譲渡を行うことが認められ、その購入者がその税額控除を自身の税を減少させるために適用することができるものです。

（注） ここでの「譲渡」とは、下記イの「適用者変更」のことをいい、国又は地域の租税に関する法令において、税額控除を受けることができる者和其他の者との間の取引に基づき、その税額控除を受けることができる者がその税額控除を受けることができる金額の全部又は一部につきその適用を受けることができないこととなることにより、その適用を受けることができないこととなる金額に相当する額につき当該他の者が税額控除を受けることができることを指します。

また、以下(1)及び下記Ⅳ2(1)において、税額控除を受けることができるステータスの「譲渡」について、「譲渡を行う場面」と「譲渡を受ける場面」を特に区別する必要がある場合には、前者を「譲渡」、後者を「購入」として説明することとします。

政府から全額の給付を受けるのではなく、その「譲渡」に際して税額控除を割安で売却しなければならないため、給付付き税額控除ほど価値がないとはいえ、税額控除として適用を受ける以外に対価を得られるという意味では、その「譲渡」が認められる税額控除は給付付き税額控除と類似しているといえます。

そこで、この譲渡可能税額控除の額のうち、市場性がある一定のものについて、適格適用者変更税額控除額として位置付け、本税制において、適格給付付き税額控除額と同様に収益として取り扱うこととされたほか、その「譲渡」が可能であるという性質を踏まえ、個別計算所得等の金額の計算における所要の調整が措置されました（法令155の18②十二、法規38の16⑩～⑫⑬～⑳）。

イ 適格適用者変更税額控除額に係る調整（原則）

特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、適格適用者変更税額控除額のうち当期純損益金額に係る収益の額としていない金額を、当期純損益金額に加算する調整を行うこととされました（法令155の18②十二）。

ここでいう「適格適用者変更税額控除額」とは、国又は地域の租税に関する法令において、税額控除を受けることができる者和其他の者との間の取引に基づき、その税額控除を受けることができる者がその税額控除を受けることができる金額の全部又は一部につきその適用を受けることができないこととなることにより、その適用を受けることができないこととなる金額に相当する額につき当該他の者が税額控除を受ける

ことができること（以下「適用者変更」といいます。）が認められる税額控除に係る最初にその適用を受けることができる金額（適格給付付き税額控除額（上記1(2)②ロ(イ)の適格給付付き税額控除額をいいます。以下同じです。）を除きます。以下「適用者変更税額控除額」といいます。）のうち、各対象会計年度におけるその適用者変更税額控除額に係る構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額とされています(法規38の16⑩)。

- (イ) その対象会計年度において、その適用者変更税額控除額に係る当初適用者（税額控除につき最初にその適用を受けることができることとなった者をいいます。以下同じです。）に該当することとなった構成会社等又は共同支配会社等（注1）その適用者変更税額控除額

すなわち、当初適用者に係る適格適用者変更税額控除額に係る調整においては、その適用を受けることができることとなった対象会計年度において、その適用者変更税額控除額（額面金額）が、特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象となります。

(注1) その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限ります。

- i その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から1年3月以内において当初適用者が他の者（その当初適用者と特殊の関係（注2）にある者を除きます。）との間で適用者変更を行うことが認められていること。
- ii その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から1年3月以内に当初適用者のいずれか

と他の者（その当初適用者と特殊の関係（注2）にある者を除きます。）との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払を受けた対価の額が適格適用者変更価格（注3）以上であったと認められること。

なお、上記 i 及び ii の要件は執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス2）における当初適用者に係る「法的譲渡性基準（legal transferability standard）」及び「市場性基準（marketability standard）」に対応するものとして規定されています。

(注2) 「特殊の関係」とは、次に掲げる関係をいいます（法規38の16⑪—⑫）。

- i 一方の者が他方の会社等の持分（自己が有する自己の持分を除きます。）の総数又は総額（iiにおいて「総持分数」といいます。）の50%以上の数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一方の者が他方の者を直接又は間接に支配する関係
- ii 二の会社等が同一の者によってそれぞれその総持分数の50%以上の数又は金額の持分を直接又は間接に保有される場合における当該二の会社等の関係その他の二の者が同一の者によって直接又は間接に支配される場合における当該二の者の関係（iに掲げる関係に該当するものを除きます。）

なお、上記 i の直接又は間接に保有する関係及び上記 ii の直接又は間接に保有される関係の判定は、法規38の12②③と同様に行うこと

とされ、所要の読替規定が措置されています。

(注3) 「適格適用者変更価格」とは、適用者変更税額控除額に係る当初適用者又は新適用者がその適用者変更税額控除額に係る適用者変更を行った場合において、その適用者変更税額控除額につきその適用を受けることができる期間内の日の属する各年のその適用を受けることができる金額を適格割引率(注4)を用いてその適用者変更を行った時の現在価値として割り引いた金額の合計額に80%を乗じて計算した金額をいいます(法規38の16①二)。

(注4) 「適格割引率」とは、適用者変更税額控除額に係る当初適用者又は新適用者がその適用者変更税額控除額に係る適用者変更を行った対象会計年度においてその適用者変更税額控除額に係る国等が発行した債券（発行日から償還日までの期間が5年以下である債券のうち、その適用者変更税額控除額につきその適用を受けることができる期間とその償還日までの期間がおおむね同一であるもの（その適用を受けることができる期間が5年を超える場合にあっては、その償還日までの期間が最も長いもの）に限ります。）の利回りのうち、その適用者変更税額控除額のその適用者変更を行った時の現在価値を算定する際の割引率として合理的と認められるものをいいます（法規38の16①三）。

(ロ) その適用者変更税額控除額に係る新適用者（税額控除につき適用者変更によりその適用を受けることができることとなった者をいいます。以下同じです。）に該当する構成会社等又は共同支配会社等

(注1) 次の算式により計算した金額

《算式》

$$\frac{\text{新適用者変更税額控除額（注2）} \times \text{その新適用者変更税額控除額のうちその対象会計年度においてその適用を受けた部分の金額（注3）}}{\text{その新適用者変更税額控除額}}$$

すなわち、新適用者に係る適格適用者
変更税額控除額における調整においては、
税額控除として適用を受けた対象会計年
度において、上記の算式により計算した
金額（適用者変更を行った際の割引額
のうち、税額控除として適用を受けた部
分の金額に対応する金額）が、特例適用
前個別計算所得等の金額の計算におけ
る加算調整額の対象となります。

例えば、ある適用者変更税額控除額120のうちの100について、対価90を支払い、適用者変更を行った新適用者が、その100のうちの50について税額控除として適用した場合には、次の算式により計算される5が、新適用者に係る適格適用者変更税額控除額として、その特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象となります。

《計算例》

$$(100 - 90) \times 50/100 = 5$$

(注1) その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限ります。

i その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度において構成会社等又は共同支配会社等が他の者（その構成会社等又は共同支配会社等と特殊の関係（上記イ）（注２）の特殊の関係をいいます。）にある者

を除きます。iiにおいて同じです。)との間で適用者変更を行うことが認められていること。

- ii 他の者との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払った対価の額が適格適用者変更価格(上記イ)(注3)の適格適用者変更価格をいいます。)以上であったこと。

なお、上記 i 及び ii の要件は執行ガイダンス(令和5年(2023年)7月公表執行ガイダンス2)における新適用者に係る「法的譲渡性基準(legal transferability standard)」及び「市場性基準(marketability standard)」に対応するものとして規定されています。

(注2) 「新適用者変更税額控除額」とは、その適用者変更税額控除額のうち適用者変更により構成会社等又は共同支配会社等がその適用を受けることができることとなった部分の金額をいいます。

(注3) その対象会計年度がその適用を受けた課税期間(国税通則法第2条第9号(定義)に規定する課税期間又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに相当するものをいいます。以下同じです。)終了の日の属する対象会計年度である場合におけるその金額に限ります。

ロ 適格適用者変更税額控除額に係る適用者変更(譲渡)を行った場合における調整

各対象会計年度において、適用者変更税額控除額に係る構成会社等又は共同支配会社等が次に掲げる場合に該当する場合には、その対象会計年度に係るその適用者変更税額控除額に係る適格適用者変更税額控除額は、上記イにかかわらず、それぞれ次に定

める金額とされています(法規38の16⑱)。

(イ) その構成会社等又は共同支配会社等(上記イ(イ)に掲げる構成会社等又は共同支配会社等に該当するものに限り、その対象会計年度(その適用者変更税額控除額につきその適用を受けることができることとなった対象会計年度に限り、(注1)においてその適用者変更税額控除額に係る適用者変更を行った場合) 次の算式により計算した金額

《算式》

その適用者変更 につき支払を受 けた対価の額	+	その適格適用者変更税 額控除額(その適用者 変更を行った部分の金 額を除きます。)
【譲渡価額】		

すなわち、当初適用者に係る適格適用者変更税額控除額における調整においては、上記イ(イ)のとおり、原則として、その適用を受けることができることとなった対象会計年度において、適用者変更税額控除額(額面金額)が特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象となりますが、その対象会計年度(注1)においてその全部又は一部につき適用者変更を行った場合には、その適用者変更につき支払を受けた対価の額とその適格適用者変更税額控除額(その適用者変更を行った部分の金額を除きます。)との合計額が、特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象となります。

例えば、当初適用者が適用者変更税額控除額100の適用を受けることができることとなった対象会計年度において、その100のうちの50について適用者変更を行い、対価40を得た場合の当初適用者に係る適格適用者変更税額控除額は、次の算式により計算される90となります。

《計算例》 $40 + (100 - 50) = 90$

(注1) 上記イ(イ)に掲げる構成会社等又は

共同支配会社等が適用者変更税額控除額につきその適用を受けることができることとなった対象会計年度終了の日の翌日から1年3月以内にその適用者変更税額控除額に係る適用者変更を行った場合には、その終了の日においてその適用者変更を行ったものとみなして、イ)の適用をすることとされています(法規38の16⑩)。

(注2) 上記イ(イ)に掲げる構成会社等又は共同支配会社等が、過去対象会計年度において適格適用者変更税額控除額につき最初にその適用を受けることができることとなったことにより、その適格適用者変更税額控除額につき上記イの適用があった場合において、その過去対象会計年度終了の日の翌日から1年3月を経過した日以後にその適格適用者変更税額控除額に係る適用者変更を行ったときは、次の算式により計算した残額のうち、その構成会社等又は共同支配会社等の当期純損益金額に係る損失の額としていない金額をその構成会社等又は共同支配会社等のその適用者変更を行った対象会計年度に係る個別計算所得等の金額から減算することとされています(法規38の16⑪)。

《算式》

その適格適用者変更 税額控除額のうちそ の適用者変更を行っ た部分の金額	—	その適用者 変更につき 支払を受け た対価の額
---	---	----------------------------------

すなわち、当初適用者に係る適格適用者変更税額控除額に係る調整においては、上記イ(イ)のとおり、原則として、その適用を受けることができることとなった対象会計年度において、その適用者変更税額控除額

(額面金額)が、特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象となります。その後、その適用者変更税額控除額につき、その対象会計年度(過去対象会計年度)終了の日の翌日から1年3月を経過した日以後に適用者変更を行った場合には、その適用者変更を行った部分について、個別計算所得等の金額の計算上、その適用者変更を行った対象会計年度において、上記の算式により計算した金額(適用者変更の際の割引額)が、個別計算所得等の金額の計算における減算調整の対象となります。

例えば、当初適用者は、適格適用者変更税額控除額100の適用を受けることができることとなった対象会計年度(Y1年)において、その対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額の計算上、その100を加算することとなりますが、その対象会計年度(Y1年)終了の日の翌日から1年6月後に、その100の全額について適用者変更を行い、対価90を得た場合には、10(100 - 90)が、その適用者変更を行った対象会計年度(Y3年)に係る個別計算所得等の金額の計算における減算調整の対象となります。

(ロ) その構成会社等又は共同支配会社等(上記イ(ロ)に掲げる構成会社等又は共同支配会社等に該当するものに限ります。)がその対象会計年度においてその適用者変更税額控除額に係る新適用者変更税額控除額(上記イ(ロ)の新適用者変更税額控除額をいいます。(ロ)において同じです。)に係る適用者変更を行った場合 次の算式により計算した金額

《算式》

$$\underbrace{\text{その適格適用者変更税額控除額}}_{\text{（上記イ(ロ)の算式により計算した金額）}} + \underbrace{\left(\begin{array}{l} \text{その適用者} \\ \text{変更（譲渡）につき} \\ \text{支払を受けた対価の額} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{その新適用者変更税額控除額の} \\ \text{うちその適用者} \\ \text{変更（譲渡）を} \\ \text{行った部分の金} \\ \text{額} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{その適用者変更税額} \\ \text{控除額に係る適用者} \\ \text{変更（購入）につき} \\ \text{支払った対価の額} \\ \text{その新適用者変更税} \\ \text{額控除額} \end{array} \right)}_{\text{【B】適用者変更（譲渡）を行った部分について計算}}$$

【A】税額控除の適用を受けた部分について計算

【B】適用者変更（譲渡）を行った部分について計算

上記イ(ロ)のとおり、新適用者に係る適格適用者変更税額控除額に係る調整においては、原則として、その適用を受けた対象会計年度において、上記イ(ロ)の算式により計算した金額（適用者変更を行った際の割引額のうちその税額控除の適用を行った額に対応する金額）が、特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象となります。しかし、対価を支払うことによって適用者変更（購入）を行った新適用者が、そのようにして得た適用者変更税額控除額につき、さらに適用者変更（譲渡）を行うことによって対価を得る場合もあります。このような場合、すなわち、その全部又は一部につきさらに適用者変更（譲渡）を行った場合においては、上記の算式により計算した金額が、その適用者変更（譲渡）を行った対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象となります。なお、上記算式のうち【B】の部分の金額を適用者変更（譲渡）を行ったことにより生じる損益の額として捉えるとするならば、この【B】の部分の金額は、適用者変更（購入）につき支払った対価の額（購入価額）と適用者変更（譲渡）につき支払を受けた対価の額（譲渡価額）とがどのような金額であるかによって、利益又は損失のいずれにもなり得ることとなります。

例えば、ある適用者変更税額控除額

120のうちの100について、対価90を支払い、適用者変更（購入）を行った新適用者が、その100のうちの60について税額控除として適用した対象会計年度において、残りの40については対価38の支払を受けて、適用者変更（譲渡）を行った場合には、次の算式により計算される8が、新適用者に係る適格適用者変更税額控除額として、その対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象となります。

《計算例》

$$((100-90) \times 60/100) + (38-40 \times 90/100) = 8$$

ハ 適用者変更を行うことができる適格給付付き税額控除額に係る調整

適格給付付き税額控除額について適用者変更を行うことができる場合には、その適格給付付き税額控除額は適格適用者変更税額控除額と同様に取り扱われることとされています（法規38の16㉑）。

したがって、適格給付付き税額控除額は、当初適用者がその適用を受けることができることとなった対象会計年度において、その適格給付付き税額控除額（額面金額）を、特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象とすることが原則的な処理となりますが、その適格給付付き税額控除額が適用者変更を行うことができる場合においては、例えば、その対象会計年度においてその全額につき適用者変更を行ったときは、原則的な処理とは異なり、その適用者変更につき支払を受けた対価の

額が、その対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額の計算における加算調整額の対象となります。

ニ 一定の適用者変更税額控除額等が失効した場合の調整

構成会社等又は共同支配会社等が、各対象会計年度において税額控除の額（適格給付付き税額控除額又は適用者変更税額控除額（当初適用者に該当する構成会社等又は共同支配会社等にあつては上記イ(イ)（注1）に掲げる要件の全てを満たすものに限るものとし、新適用者に該当する構成会社等又は共同支配会社等にあつては上記イ(ロ)（注1）に掲げる要件の全てを満たすものに限ります。））に限り、新適用者に該当する構成会社等又は共同支配会社等にあつては上記イ(ロ)（注1）に掲げる要件の全てを満たすものに限り、その適用を受けることができる期間が経過したことにより、その適用を受けることができなくなった場合（失効した場合）には、次に掲げる構成会社等又は共同支配会社等の区分に応じそれぞれ次に定める金額のうち、その構成会社等又は共同支配会社等に係る当期純損益金額に係る損失の額としていない金額をその構成会社等又は共同支配会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得等の金額から減算することとされています（法規38の16②）。

- (イ) その税額控除の額に係る当初適用者に該当する構成会社等又は共同支配会社等
その税額控除の額のうちその適用を受けることができなくなった部分の金額
（失効した部分の金額）

例えば、当初適用者に係る税額控除の額100が期限切れにより失効した場合には、その失効した対象会計年度に係る個別計算所得等の金額の計算上、その100を減算することとなります。

- (ロ) その税額控除の額に係る新適用者に該当する構成会社等又は共同支配会社等
次の算式により計算される金額

《算式》

新適用者変更税額控除額 （その税額控除の額のうち、適用者変更によりその構成会社等又は共同支配会社等がその適用を受けることができることとなった部分の金額をいいます。）のうちその適用を受けることができなくなった部分の金額 【失効した部分の金額】	×	その税額控除の額に係る適用者変更につき支払った対価の額 その新適用者変更税額控除額
---	---	--

例えば、新適用者が、ある税額控除の額120のうちの100について、対価90を支払い、適用者変更を行った場合において、その100が期限切れにより失効したときは、その失効した対象会計年度に係る個別計算所得等の金額の計算上、次の算式により計算される90を減算することとなります。

《計算例》 $100 \times 90 / 100 = 90$

ホ 適格適用者変更税額控除額等について一定の会計処理を行っている場合の特例

各対象会計年度において、構成会社等又は共同支配会社等が、資産の取得に係る税額控除の額（適格給付付き税額控除額又は適格適用者変更税額控除額に限り、その適用に係る当初適用者に該当する場合において、その構成会社等又は共同支配会社等に係る当期純損益金額の計算上次に掲げる会計処理のいずれかを行っているときは、その対象会計年度に係るその税額控除の額については、上記イは適用しないこととされています（法規38の16③）。

- (イ) その資産の帳簿価額からその税額控除の額を減算する会計処理
(ロ) その税額控除の額につきその資産の耐用年数に応じた収益の額を計上する会計処理

すなわち、この場合には、会計どおりに処理されることとなります。

- ② 適格給付付き税額控除額及び適格適用者変更税額控除額以外の税額控除の額に係る調整

上記1(2)②ロ(ロ)のとおり、非適格給付付き税額控除額については、特例適用前個別計算所得等の金額の計算における減算調整額の対象とされていましたが、執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス2）において、非適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額のうち、減算調整額の対象

とするものが明らかにされたことに伴い、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。

具体的には、税額控除の額（適格給付付き税額控除額及び適格適用者変更税額控除額を除きます。）で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額を当期純損益金額から減算することとされました（法令155の18③十一）。

当初適用者に係る適用者変更税額控除額の取扱いの概要

	① 税額控除につき最初にその適用を受けることができたこととなった時	② 税額控除につき最初にその適用を受けることができたこととなった対象会計年度又はその対象会計年度の終了の日の翌日から1年3月以内に適用者変更を行った時	③ 税額控除につき最初にその適用を受けることができたこととなった対象会計年度終了の日の翌日から1年3月を経過した日以後に適用者変更を行った時	④ 税額控除として適用を受けた時	⑤ 期限超過により失効した時
適格	【調整を行う対象会計年度】 最初に適用を受けることができることとなった対象会計年度 【調整方法】 適用者変更税額控除額（額面金額）を個別計算所得等の金額の増額として取り扱う（法令155の18②十二、法規38の16⑩一）	【調整を行う対象会計年度】 最初に適用を受けることができることとなった対象会計年度 【調整方法】 適用者変更を行った部分の金額について、①の調整に代えて、適用者変更につき支払を受けた対価の額（譲渡価額）を個別計算所得等の金額の増額として取り扱う（法規38の16⑩一⑨）	【調整を行う対象会計年度】 適用者変更を行った対象会計年度 【調整方法】 適用者変更を行った部分の金額について、適用者変更の際の割引額を個別計算所得等の金額の減額として取り扱う（法規38の16⑩二）	【調整を行う対象会計年度】 税額控除として適用を受けた課税期間終了の日の属する対象会計年度 【調整方法】 税額控除の適用額のうち当期法人税等の額の計算上減算されている額を調整後対象租税額の増額として取り扱う（法令155の35②二ハ）	【調整を行う対象会計年度】 失効した対象会計年度 【調整方法】 失効した部分の金額を個別計算所得等の金額の減額として取り扱う（法規38の16⑩二一）
非適格	【調整を行う対象会計年度】 最初に適用を受けることができることとなった対象会計年度 【調整方法】 当期純損益金額の計算上加算されている額を個別計算所得等の金額の減額として取り扱う（法令155の18③十一）	【調整を行う対象会計年度】 適用者変更を行った対象会計年度 【調整方法】 適用者変更につき支払を受けた対価の額（譲渡価額）を調整後対象租税額の減額として取り扱う（法令155の35②三口、法規38の28⑨一イ(2)）	【調整を行う対象会計年度】 適用者変更を行った対象会計年度 【調整方法】 適用者変更につき支払を受けた対価の額（譲渡価額）を調整後対象租税額の減額として取り扱う（法令155の35②三口、法規38の28⑨一イ(2)）	【調整を行う対象会計年度】 税額控除として適用を受けた課税期間終了の日の属する対象会計年度 【調整方法】 税額控除の適用額を調整後対象租税額の減額として取り扱う（法令155の35②三口、法規38の28⑨一イ(1)）	【調整方法】 会計どおりに取り扱う

※ 上記の表では、主な取扱いのみ記載

新適用者に係る適用者変更税額控除額の取扱いの概要

	① 適用者変更（購入）を行った時	② 税額控除として適用を受けた時	③ 適用者変更（譲渡）を行った場合において、利益が発生した時	④ 適用者変更（譲渡）を行った場合において、損失が発生した時	⑤ 期限超過により失効した時
適格	【調整方法】 会計どおりに取り扱う	【調整を行う対象会計年度】 税額控除として適用を受けた課税期間終了の日の属する対象会計年度 【調整方法】 適用者変更（購入）を行った際の割引額のうち、税額控除として適用を受けた部分の金額に対応する金額を個別計算所得等の金額の増額として取り扱う（法令155の18②十一、法規38の16⑩二）	【調整を行う対象会計年度】 適用者変更（譲渡）を行った対象会計年度 【調整方法】 適用者変更（譲渡）に係る利益の額を個別計算所得等の金額の増額として取り扱う（法規38の16⑩二）	【調整を行う対象会計年度】 適用者変更（譲渡）を行った対象会計年度 【取扱い】 適用者変更（譲渡）に係る損失の額を個別計算所得等の金額の減額として取り扱う（法規38の16⑩二）	【調整を行う対象会計年度】 失効した対象会計年度 【調整方法】 失効した部分の金額に対応する損失の額を個別計算所得等の金額の減額として取り扱う（法規38の16⑩二）
非適格	【調整方法】 会計どおりに取り扱う	【調整を行う対象会計年度】 税額控除として適用を受けた課税期間終了の日の属する対象会計年度 【調整方法】 適用者変更（購入）を行った際の割引額のうち、税額控除として適用を受けた部分の金額に対応する金額を調整後対象租税額の減額として取り扱う（法令155の35②三口、法規38の28⑨一ロ(1)）	【調整を行う対象会計年度】 適用者変更（譲渡）を行った対象会計年度 【調整方法】 適用者変更（譲渡）に係る利益の額を調整後対象租税額の減額として取り扱う（法令155の35②三口、法規38の28⑨一ロ(2)）	【調整を行う対象会計年度】 適用者変更（譲渡）を行った対象会計年度 【調整方法】 適用者変更（譲渡）に係る損失の額を個別計算所得等の金額の減額として取り扱う（法規38の16⑩二）	【調整方法】 会計どおりに取り扱う

※ 上記の表では、主な取扱いのみ記載

(2) 資本損益合算選択（除外資本損益に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）の創設

① 特例の趣旨

上記1(2)①のとおり、除外資本損益については、個別計算所得等の金額から除外する調整を行うこととされています。これは、多くの国又は地域の課税所得の計算上このような除外資本損益が除外されることを踏まえ、本税制においても同様とすることにより、本税制とこのような現地の税制との間の整合性を担保するためのものです。

しかし、国又は地域によっては、課税所得の計算上、除外資本損益が含まれる場合があります。このような所在地国の税制であれば、除外資本損益に係る調整を行わなくても本税制との間での乖離は生じないこととなりますが、現行ではこのような税制であっても、本調整を行わなければならないこととされていました。

もっとも、除外資本損益に係る利益が課税所得の計算上益金とされることにより、除外資本損益に係る利益について対象租税が課されたとしても、下記Ⅳ1(3)③イのとおり、構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額以外の金額に係る当期法人税等の額は調整後対象租税額から除外されます。その結果、除外資本損益に係る利益が生じた場合には、本税制における実効税率計算において、

分子と分母の両方からその影響が排除されることとなり、分子と分母の整合性が確保されているといえます。

他方、除外資本損益に係る損失が課税所得の計算上損金とされる場合には、構成会社等又は共同支配会社等の租税負担は減少することとなりますが、その損失は個別計算所得等の金額から除外されることとなり、すなわち、その損失の額が個別計算所得等の金額の計算上加算されることとなり、本税制における実効税率が過少となり得ることとなります。

そのため、執行ガイダンス（令和5年（2023年）2月公表執行ガイダンス2.9及び7月公表執行ガイダンス2）において、特定多国籍企業グループ等の選択により、除外資本損益のうち課税所得の計算に含まれる一定のものについては、本調整の対象外とすることができるとされました。これに伴い、「除外資本損益に係る個別計算所得等の金額の計算の特例」（資本損益合算選択）が創設されました（注）。

（注） 本特例を選択した場合には、調整後対象租税額の計算において、「資本損益合算選択を行った場合における一定の導管会社等を通じて得られる税額控除等に係る調整後対象租税額の計算の特例」の適用を受けることとされています（下記Ⅳ2(2)をご参照ください。）。

個別計算所得等の金額の計算の特例

【個別計算所得等の金額の前提となる当期純損益金額に係る収益・費用の調整を行う規定】

法令	モデルルール	調整の対象	規定の概要	選択
155の19	3.3	国際海運業に係るあらゆる収益・費用	個別計算所得等の金額の計算において、当期純損益金額に係る左記収益・費用を除外する調整	
155の20	3.2.8	国内グループ内取引に係るあらゆる収益・費用	個別計算所得等の金額の計算において、当期純損益金額に係る左記収益・費用を除外する調整	選択、国別、5年

【特定の業種について、特例適用前個別計算所得等の金額に対し、一定の加減算を行う規定】

法令	モデルルール	調整の対象	規定の概要	選択
155の21	3.2.9 AG3.4	保険会社の投資関連の収益・費用	保険会社が保険契約者に代わり保有する投資資産に係る一定の収益・費用を特例適用前個別計算所得等の金額に含める調整	
155の22	3.2.10 AG3.3	銀行等のその他Tier1資本に係る収益・費用	左記収益・費用を特例適用前個別計算所得等の金額に含める調整	

【特定多国籍企業グループ等の選択により、特例適用前個別計算所得等の金額に対し、一定の加減算等を行う規定】

令和6年度改正
において措置

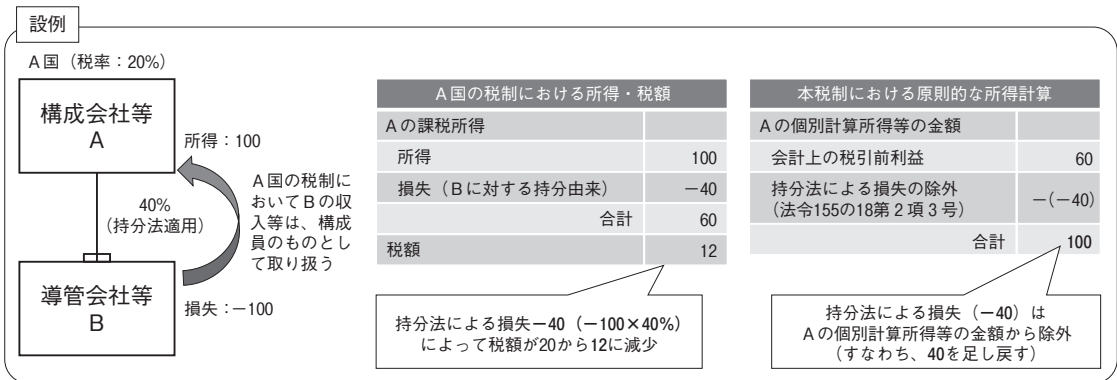
法令	モデルルール	調整の対象	規定の概要	選択
155の23	3.2.2	株式報酬費用	税務上の株式報酬費用の取扱いと一致させる調整	選択、国別、5年
155の24	3.2.5	資産・負債の時価評価損益	左記損益を個別計算所得等の金額から除外し、譲渡時等に個別計算所得等の金額に含める調整	選択、国別、5年
155の24の2	AG2.9	除外資本損益	左記損益を個別計算所得等の金額に含める調整	選択、国別、5年
155の25	3.2.6	不動産の譲渡益	左記譲渡益を当該対象会計年度以前の5対象会計年度に配分する調整	選択、国別、1年
155の26	AG2.2	所有持分に係るヘッジ処理に係る損益	左記損益を個別計算所得等の金額から除外する調整	選択、個社、5年
155の27	AG3.5	長期保有のポートフォリオ株式からの配当	原則（法令155の18③ニ）では除外される左記収益を個別計算所得等の金額に含める調整	選択、個社、5年
155の28	AG2.4	債務免除等に係る利益	破産手続等のために生じた債務免除益を個別計算所得等の金額から除外する調整	選択、個社、1年
155の29	6.3.4	税務上認識する資産・負債の時価評価損益	税務上、認識する資産・負債の時価評価損益が課税される一定の場合において、その損益を特例適用前個別計算所得等の金額に含め、その後の対象会計年度においては、その税務上の簿価を基礎として、当期純損益金額の計算を行うこととする調整	選択、個社、1年

【上記の調整後の金額の減額等を行う規定】

法令	モデルルール	調整の対象	規定の概要	選択
155の30	3.4.5	上記調整後の金額	上記調整後の恒久的施設等（PE）の損失の金額について、本店・PE間で配分	
155の31	7.6	上記調整後の金額	適用株主等：各種投資会社等からの利益の配当を上記調整後の金額に含める調整 対象各種投資会社等：適用株主等の持分割合に対応する金額を上記調整後の金額から減算する調整	選択、個社、5年
155の32	7.1	上記調整後の金額	導管会社等である最終親会社等及びそのPEに関して、一定の要件の下、上記調整後の金額を控除する調整	
155の33	7.2	上記調整後の金額	配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等及び一定の会社等に関して、一定の要件の下、上記調整後の金額を控除する調整	

※ AG：令和5年（2023年）2月公表執行ガイダンス

資本損益合算選択が必要となる例



本特例の適用なし

$$\begin{aligned} \text{実効税率} &= \frac{(100-40) \times 20\%}{(100-40) - (-40)} \\ &= \frac{12}{100} = 12\% \end{aligned}$$

「-(-40)」に対応する調整がないため、A国の税率は20%であるにもかかわらず、実効税率が12%に過少計算

本特例の適用あり

$$\begin{aligned} \text{実効税率} &= \frac{(100-40) \times 20\%}{(100-40) - \boxed{\geq 40}} \\ &= \frac{12}{60} = \boxed{20\%} \end{aligned}$$

持分法による損失（-40）を構成会社等Aの個別計算所得等の金額に含める（除外しない）ことで実効税率の過少計算を回避

② 特例の内容

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等及びその構成会社等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。ロにおいて同じです。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（法人税法第150条の3第3項（特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供）の規定の適用がある場合（以下「提供義務免除規定の適用がある場合」といいます。）に限ります。）には、その構成会社等のその対象会計年度以後の各対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算におけるその構成会社等有する所有持分に係る上記1(2)①の特例適用前個別計算所得等の金額の計算における除外資本損益に係る加算調整額又は減算調整額の取扱いについては、次のとおりとされています（法令155の24の2①）。

イ 次に掲げる金額を除外資本損益に係る加算調整額（上記1(2)①ロ(イ)をご参照ください。）から除くこととされています。

(イ) 上記1(2)①ロ(イ) i に掲げる金額のうち、当期法人税等の額（下記Ⅳ1(3)①の当期法人税等の額をいいます。下記ロ(イ)において同じです。）又は法人税等調整額（下記Ⅳ1(2)②の法人税等調整額をいいます。下記ロ(イ)において同じです。）の計算の基礎となるその構成会社等の所在地国の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上損金の額に算入される金額（適格持分（下記Ⅳ2(2)②の適格持分をいいます。②において同じです。）に係るものを除きます。）

（法規38の20の2①）

(ロ) 上記1(2)①ロ(イ) ii に掲げる金額のうち、

特定所有持分（導管会社等（ロにおいて「対象導管会社等」といいます。）に対する所有持分（適格持分を除きます。）のうち次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める要件を満たすものをいいます。下記ロ(ロ)において同じです。）に係るその構成会社等の所在地国の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上損金の額に算入される金額（法規38の20の2②）

i 対象導管会社等に対する所有持分をその構成会社等有する場合 その対象導管会社等の収入等がその構成会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われること。

ii 対象導管会社等に対する所有持分を有する他の会社等（導管会社等に限ります。ロにおいて同じです。）に対する所有持分の全部又は一部をその構成会社等有する場合 その対象導管会社等の収入等がその所有持分を有する当該他の会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われ、かつ、当該他の会社等の収入等がその所有持分を有するその構成会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われること。

iii 対象導管会社等と他の会社等（その所有持分の全部又は一部をその構成会社等有するものに限ります。iiiにおいて同じです。）との間に一又は二以上の会社等（導管会社等に限ります。iiiにおいて「介在会社等」といいます。）が介在する場合であって、その構成会社等、当該他の会社等、介在会社等及びその対象導管会社等有する所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合

その対象導管会社等の収入等がその所有持分を有する介在会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等と、介在会社等の収入等がその所有持分を有する他の介在会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等と、介在会社等の収入等がその所有持分を有する当該他の会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等と、当該他の会社等の収入等がその所有持分を有するその構成会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われること。

- （ハ） 上記 1(2)①ロ(イ)iii に掲げる金額のうち、所有持分（適格持分を除きます。）に係るその構成会社等の所在地国の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上損金の額に算入される金額（法規38の20の 2 ③）
- ロ 次に掲げる金額を除外資本損益に係る減算調整額（上記 1(2)①ロ(ロ)をご参照ください。）から除くこととされています。
- （イ） 上記 1(2)①ロ(ロ) i に掲げる金額のうち、当期法人税等の額又は法人税等調整額の計算の基礎となるその構成会社等の所在地国の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上益金の額に算入される金額（適格持分に係るものを除きます。）（法規38の20の 2 ④）
- （ロ） 上記 1(2)①ロ(ロ) ii に掲げる金額のうち、特定所有持分に係るその構成会社等の所在地国の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上益金の額に算入される金額（法規38の20の 2 ⑤）
- （ハ） 上記 1(2)①ロ(ロ)iii に掲げる金額のうち、所有持分（適格持分を除きます。）に係

るその構成会社等の所在地国の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上益金の額に算入される金額（法規38の20の 2 ⑥）

③ 特例の取りやめ

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その対象会計年度以後の各対象会計年度において本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。③において同じです。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）におけるその対象会計年度以後の各対象会計年度の上記②の所有持分に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、本特例は、適用しないこととされています。ただし、過去対象会計年度において本特例により上記②イ(イ)又は(ロ)の金額として上記②イの加算調整額から除かれた金額がある場合には、その対象会計年度以後の各対象会計年度のその除かれた金額に係る所有持分に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、この限りでないこととされています（法令155の24の 2 ②）。

（注1） 本特例は5年選択（選択規定のうち、その規定の適用を開始する対象会計年度の直前の4対象会計年度のうちにその規定の適用の取りやめを行った対象会計年度がない場合に限り、適用を開始することができ、その規定の適用を取りやめる対象会計年度の直前の4対象会計年度のうちにその規定の適用を受けることとなった対象会計年度がない場合に限り、適用を取りやめることができる選択規定をいいます。）とされています（法令155の24の 2 ③④）。

（注2） 法人税法第82条の 2 第3項（国際最低

課税額)の規定は、上記②の所在地国を所在地国とする同項に規定する特定構成会社等がある場合について準用することとされています(法令155の24の2⑤)。

(注3) 共同支配会社等の共同支配会社等個別計算所得等の金額の計算についても上記②及び③と同様とされています(法令155の24の2⑥)。

Ⅳ 調整後対象租税額の計算

1 改正前の制度の概要

(1) 概要

調整後対象租税額は、国又は地域における実効税率の計算の分子とされる金額で、対象租税の額に多くの調整を加えることにより算出されます。

(2) 意義

構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいいます(法82三十、法令155の35①)。

① 当期対象租税額

② 法人税等調整額(税効果会計(注)の適用により計上される法人税等(法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいいます。以下同じです。)の調整額をいいます。以下同じです。)について一定の調整を加えたところにより計算した金額(以下「繰延対象租税額」といいます。)(法規38の28①②)

(注)「税効果会計」とは、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得の計算の結果算定された資産及び負債の金額との間に差異がある場合において、その差異に係る法人税等の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益の金額と法人税等の額を合理的に対応させるための会計処理をいいます(法規38の28①)。

③ 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表(純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限ります。)に記載された対象租税の額(その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限ります。)(法規38の28⑦)

(注) 各対象会計年度において、各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例(法令155の31)の適用を受ける場合等、個別計算所得等の金額から一定の金額を減算する特例の適用を受ける場合には、その対象会計年度に係る調整後対象租税額には、一定の金額を含まないものとされています(旧法令155の35⑦～⑨、旧法規38の29⑪～⑬)。

(3) 当期対象租税額

上記(2)①の当期対象租税額とは、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る①の金額に②の金額を加算した金額から③の金額を減算した金額をいいます(旧法令155の35②)。

① 当期純損益金額に係る法人税等の額(対象租税の額に限ります。以下「当期法人税等の額」といいます。)に「被配分当期対象租税額」を加算した金額

② 次に掲げる金額等の一定の金額

イ ①の金額のうち当期法人税等の額の計算

上減算されている適格給付付き税額控除額

ロ その対象会計年度において過去対象会計年度に係る当期対象租税額が過大であったことが判明した場合におけるその過大であった金額(当期法人税等の額又は費用の額の計算上減算されているものに限ります。)

③ 次に掲げる金額等の一定の金額

イ ①の金額のうち構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額以外の金額に係る当期法人税等の額(一定の金額を除きます。)

ロ ①の金額のうち当期法人税等の額の計算上減算されていない非適格給付付き税額控除額(国又は地域の法令においてその非適

格給付付き税額控除額に係る税額控除を受ける要件を満たすこととなった日が移行対象会計年度（注）開始の前日であるものを除きます。）

（注）「移行対象会計年度」とは、次に掲げる特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の区分に応じそれぞれ次に定める対象会計年度をいいます（法令155の3②十一）。

（イ） 構成会社等又は共同支配会社等（下記ロ）に掲げる会社等を除きます。） 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の全てが所在地国としていなかった国又は地域をその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等のいずれかが最初に所在地国としたその構成会社等又は共同支配会社等に係る対象会計年度

（ロ） 無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等となった又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等となった最初の対象会計年度

ハ ①の金額のうち、還付を受け、又は対象租税の額から控除された金額（適格給付付き税額控除額を除くものとし、当期法人税等の額又は費用の額の計算上減算されていないものに限ります。）

（4） 被配分当期対象租税額

上記(3)①における被配分当期対象租税額とは、一定の場合において他の構成会社等又は共同支配会社等から配分される対象租税の額をいいます（法令155の35③）。

例えば、構成会社等又は共同支配会社等の持

分を直接又は間接に有する他の構成会社等又は共同支配会社等（(4)、下記(5)及び2(4)において「親会社等」といいます。）が租税特別措置法第66条の6（内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例）若しくは第66条の9の2（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）の規定又は我が国以外の国若しくは地域の法令におけるこれらの規定に相当する規定（以下「外国子会社合算税制等」といいます。）の適用を受ける場合における外国子会社合算税制等により構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされるその構成会社等又は共同支配会社等に係る所得の金額の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額を合計した金額が、被配分当期対象租税額となります（法令155の35③四、法規38の29④）。

① 受動的所得の金額以外の所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額

イ その親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（その親会社等がその所在地国において外国税額控除等（外国税額控除（所法95、法法69）の規定又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれらの規定に相当する規定をいいます。以下同じです。）の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合の対象租税の額）のうち外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

ロ その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける金額のうちイに掲げる金額に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額及び受動的所得の金額の合計額のうちに占める割合

② 受動的所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額（その金額がニに掲げる金額を超える場合には、ニに掲げる金額）

イ ①イに掲げる金額

ロ ①ロに掲げる金額

ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額及び受動的所得の金額以外の所得の金額の合計額のうちに占める割合

ニ その構成会社等又は共同支配会社等の受動的所得の金額に、基準税率から被配分当期対象租税額（受動的所得の金額に係る部分に限ります。）がないものとして計算した場合のその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国に係る国別実効税率（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の無国籍構成会社等実効税率又は無国籍共同支配会社等実効税率）を控除した割合を乗じて計算した金額

（注）「受動的所得の金額」とは、構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれる次に掲げる金額のうち、外国子会社合算税制等によりその構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされるものをいいます（法規38の29⑤）。

(イ) 支払を受ける利子（これに相当するものを含みます。）の額

(ロ) 支払を受ける利益の配当（これに相当するものを含みます。）の額

(ハ) 支払を受ける資産の貸付けによる対価の額

(ニ) 支払を受ける使用料の額

(ホ) 保険契約であって年金を給付する定めのあるものに基づいて支払を受ける年金の額

(ヘ) (イ)から(ホ)までに掲げる金額に係る利益の額（これに類する利益の額を含みます。）を生じさせる資産につき、その運用、保有、譲渡、貸付けその他の行為により生ずる利益の額（(イ)から(ホ)までに掲げる金額に係る利益の額を除きます。）

(5) 経過措置として認められる被配分当期対象租税額

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又は共同支配会社等の令和6年4月1日から令和7年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和9年6月30日までに終了するものに限ります。）において、その構成会社等又は共同支配会社等の親会社等が特定外国子会社合算税制等（外国子会社合算税制等のうち、親会社等に係る複数の外国関係会社等（租税特別措置法第66条の6第2項第1号に規定する外国関係会社若しくは同法第66条の9の2第1項に規定する外国関係法人又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれらに相当するものをいいます。以下同じです。）の所得又は損失を通算して外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額を算出することとされるものをいいます。（5）において同じです。）の適用を受ける場合には、①に掲げる金額に②に掲げる金額が③に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額を被配分当期対象租税額とすることが認められています（旧令和5年6月改正法規附則2①）。

① その親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合には、

その適用後の対象租税の額)のうち特定外国子会社合算税制等の適用によりその親会社等の益金の額に算入される部分の金額に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

② その構成会社等又は共同支配会社等(これらのうち外国関係会社等に該当するものに限ります。)に係る配分基準額

③ その親会社等に係る全ての外国関係会社等(特定外国子会社合算税制等の適用に係るものに限ります。)に係る配分基準額

(注1)「配分基準額」とは、外国関係会社等の対象所得金額(特定外国子会社合算税制等の適用により親会社等の益金の額に算入されることとなる所得の金額のうち各外国関係会社等に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額をいいます。)に適用基準税率(特定外国子会社合算税制等に係る課税額(特定外国子会社合算税制等の適用により親会社等に課することとされる法人税に相当する税の額から外国関係会社等の所得に対して課される税の額が控除される場合におけるその控除後の残額をいいます。)が生ずることとなる税率としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した割合をいいます。)から特定国別実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいいます(令和5年6月改正法規附則2②)。

(注2)(注1)における「特定国別実効税率」とは、被配分当期対象租税額(上記(4)①及び②に係る部分に限ります。)がないものとし、かつ、自国内最低課税額に係る税の額(特定外国子会社合算税制等の適用を受けることにより親会社等が法人税に相当する税の額から控除することがで

きる金額に限ります。)が対象租税の額に含まれるものとして計算した場合の外国関係会社等の所在地国に係る国別実効税率(その外国関係会社等が無国籍会社等である場合には、その外国関係会社等の無国籍構成会社等実効税率又は無国籍共同支配会社等実効税率)をいいます(旧令和5年6月改正法規附則2③)。

(6) 繰延対象租税額

上記(2)②の「繰延対象租税額」は、具体的には、①の金額に②の金額を加算した金額から③の金額を減算した金額をいいます(旧法規38の28③)。

① 調整後法人税等調整額(各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額を次に定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいいます。)

イ その当期純損益金額に係る繰延税金資産(税効果会計の適用により資産として計上される金額をいいます。以下同じです。)又は繰延税金負債(税効果会計の適用により負債として計上される金額をいいます。以下同じです。)のうちに、基準税率を上回る適用税率(繰延税金資産又は繰延税金負債の計算に用いられた税率をいいます。以下同じです。)により算出された繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債は基準税率により算出されたものとします。

ロ その当期純損益金額に係る繰延税金資産(その対象会計年度における個別計算損失金額に係るものに限ります。)のうちに、基準税率を下回る適用税率により算出されたものがある場合には、その繰延税金資産はその対象会計年度において基準税率により算出されたものとすることができます。

ハ その当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債のうちに、個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る繰延税

金資産又は繰延税金負債がある場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとします。

ニ その当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債のうちに、不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとします。

ホ その当期純損益金額に係る繰延税金負債のうちに、他の構成会社等又は他の共同支配会社等に対する所有持分を有する場合における当該他の構成会社等又は他の共同支配会社等の利益剰余金に係る繰延税金負債（当該他の構成会社等又は他の共同支配会社等から受ける利益の配当があった場合に取り崩されることとなるものに限り。）がある場合には、その繰延税金負債はないものとします。

ヘ その当期純損益金額に係る繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除された金額（いわゆる評価性引当額）がある場合には、その金額はないものとします。

ト その当期純損益金額に係る繰延税金資産のうちに、その対象会計年度後の対象会計年度における法人税等の額を減少させる見込みに変更があったことにより計上された繰延税金資産がある場合には、その繰延税金資産はないものとします。

チ その当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債のうちに、適用税率の引上げ又は引下げにより計上された繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとします。

リ その当期純損益金額に係る繰延税金資産のうちに、繰越外国税額（法人税法第69条第3項（外国税額の控除）に規定する繰越控除対象外国法人税額又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれに相当するものをいいます。）その他当該対象会計年度後

の対象会計年度の法人税等の額から控除されることとなる金額に係る繰延税金資産（一定の繰延税金資産を除きます。）がある場合には、その繰延税金資産はないものとします。

ヌ 特定取引（対象会社等（特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等をいいます。①において同じです。）が、令和3年12月1日から他の会社等（その特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等又はその対象会社等に係る他の共同支配会社等をいいます。①において同じです。）に係る移行対象会計年度開始の日の前日までの期間において、当該他の会社等から行われた一定の資産の移転をいいます（法規38の15④）。①において同じです。）が行われた場合において、他の会社等がその特定取引の直前においてその特定取引に係る資産に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を有していたときは、その特定取引の時にその繰延税金資産又は繰延税金負債に相当する繰延税金資産又は繰延税金負債が対象会社等において生じたものとします。

ル 帳簿価額の変更（最終親会社等財務会計基準を他の会計処理の基準に変更すること等により令和3年12月1日から移行対象会計年度開始の日の前日までの期間に行われた一定の資産の帳簿価額の変更をいいます（法規38の15⑤）。①において同じです。）により取り崩された繰延税金資産又は繰延税金負債があった場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債は、その帳簿価額の変更によっては取り崩されなかったものとします。

ヲ 当期純損益金額に係る繰延税金資産のうちに、移行対象会計年度前の特定取引又は帳簿価額の変更により生じた繰延税金資産がある場合には、その繰延税金資産は次に

掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額に相当する部分の金額を限度として生じたものとします。

(イ) その繰延税金資産が特定取引により生じた場合 次に掲げる金額の合計額

i その特定取引について他の会社等が支払った租税の額（当該他の会社等が連結等納税規定（注）の適用を受ける場合には、その特定取引についてその連結等納税規定により課された租税の額のうち当該他の会社等に帰せられる部分の金額）

（注） 法人税法施行令第155条の20第1項（同条第6項において準用する場合を含みます。）（連結等納税規定の適用がある場合の個別計算所得等の金額の計算の特例）に規定する連結等納税規定をいいます。以下同じです。

ii その特定取引がなかったならば取り崩されなかった又は計上された他の会社等の欠損の金額に係る繰延税金資産（当該他の会社等が連結等納税規定の適用を受ける場合には、その特定取引がなかったならば取り崩されなかった又は計上された欠損の金額に係る繰延税金資産のうち当該他の会社等に帰せられる部分の金額）

iii その特定取引が移行対象会計年度以後の各対象会計年度において生じたものであったならば他の会社等の被配分当期対象租税額となった金額

(ロ) その繰延税金資産が帳簿価額の変更に
より生じた場合 次に掲げる金額の合計額

i その帳簿価額の変更について対象会社等が支払った租税の額（その対象会社等が連結等納税規定の適用を受ける場合には、その帳簿価額の変更についてその連結等納税規定により課された

租税の額のうちその対象会社等に帰せられる部分の金額）

ii その帳簿価額の変更がなかったならば取り崩されなかった又は計上された対象会社等の欠損の金額に係る繰延税金資産（その対象会社等が連結等納税規定の適用を受ける場合には、その帳簿価額の変更がなかったならば取り崩されなかった又は計上された欠損の金額に係る繰延税金資産のうちその対象会社等に帰せられる部分の金額）

iii その帳簿価額の変更が移行対象会計年度以後の各対象会計年度において生じたものであったならば対象会社等の被配分当期対象租税額となった金額

ワ その当期純損益金額に係る繰延税金負債のうちに、移行対象会計年度前の特定取引又は帳簿価額の変更により生じた繰延税金負債がある場合には、その繰延税金負債はないものとします。

② 次に掲げる金額

イ 過去対象会計年度において調整後対象租税額から減算された③ハに係る部分の金額に係る繰延税金負債のうち、その対象会計年度において支払われた部分に相当する金額

ロ 過去対象会計年度において「5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに支払われることが見込まれない部分に係る金額がある場合に係る特例（下記③（注）をご参照ください。）」により調整後対象租税額から減算された金額に係る繰延税金負債のうち、その対象会計年度において支払われた部分に相当する金額

ハ 次に掲げる金額のうち、その対象会計年度において支払われた部分に相当する金額

(イ) 過去対象会計年度における法人税法施行令第155条の40第2項第3号イ（構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額）（同令第155条の48第1項（共同支配

会社等に係る再計算国別国際最低課税額)において準用する場合を含みます。)に規定する再計算国別調整後対象租税額の計算において減算された法人税法施行規則第38条の32第1項第2号(構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額)(同令第38条の37第1項(共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額)において準用する場合を含みます。)に規定する取戻繰延税金負債

(ロ) 過去対象会計年度における法人税法施行令第155条の44第2項(無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額)(同令第155条の51第1項(無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額)において準用する場合を含みます。)に規定する再計算調整後対象租税額の計算において減算された法人税法施行規則第38条の35第1項第2号(無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額)(同令第38条の39第1項(無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額)において準用する場合を含みます。)に規定する取戻繰延税金負債

ニ その対象会計年度において取り崩された繰延税金負債のうち、過去対象会計年度の当期純損益金額に係る繰延税金負債が適用税率の引上げにより増加した場合(引上げ前の適用税率が基準税率を下回る場合に限り。)におけるその増加した繰延税金負債(引上げ後の適用税率が基準税率を上回る場合には、適用税率が基準税率まで引き上げられたものとした場合に増加する繰延税金負債として計算される金額)に相当する金額

③ 次に掲げる金額

イ その対象会計年度において生じた欠損の金額についてその対象会計年度後の対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないことにより繰延税金資

産が計上されなかった場合において、その欠損の金額がその対象会計年度後の対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれるとしたならば計上されることとなる繰延税金資産に相当する金額

ロ その対象会計年度において生じた欠損の金額がある場合において、欠損金の繰戻還付(法人税法第80条(欠損金の繰戻しによる還付)若しくは第144条の13(欠損金の繰戻しによる還付)の規定又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれらの規定に相当する規定をいいます。)に係る還付金の額がある場合においてその欠損の金額がその対象会計年度後の対象会計年度に繰り越されたとしたならば計上されることとなる繰延税金資産に相当する金額

ハ 所有持分の移転により特定多国籍企業グループ等に属することとなった構成会社等又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に該当することとなったもの(その特定多国籍企業グループ等に係る共同支配親会社等に係る共同支配会社等に該当していたものがその特定多国籍企業グループ等に係る他の共同支配親会社等に係る共同支配会社等に該当することとなった場合におけるその共同支配会社等を含みます。)のその属することとなり、又はその該当することとなる前の過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうち、その移転の日を含む対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額(一定の金額を除きます。)に相当する金額

(注) 5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに支払われることが見込まれない部分に係る金額がある場合に係る特例

各対象会計年度の当期純損益金額に係る繰延税金負債(その対象会計年度において

計上されたものに限りまゝす。)のうちにその対象会計年度((注)において「適用対象会計年度」といいます。)の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに支払われることが見込まれない部分に係る金額がある場合において、特定多国籍企業グループ等の適用対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等(繰延対象租税額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むもの)に限りまゝす。(注)において同じです。)の提供があるとき、又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供があるとき(提供義務免除規定の適用がある場合に限りまゝす。)は、その見込まれない部分に係る金額に相当する金額を繰延対象租税額から減算することとされていまゝす(法規38の28④)。

(7) 移行対象会計年度前の対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合の取扱い

移行対象会計年度前の対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合における繰延対象租税額(その繰延税金資産又は繰延税金負債に係るものに限りまゝす。)の計算については、上記(6)①(ハからリまでに係る部分に限りまゝす。)、②並びに③ロ及びハ((注)の特例を含みます。)の取扱いは、適用しないこととされていまゝす。

ただし、その計上された繰延税金資産のうちに、個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る繰延税金資産(令和3年12月1日以後に行われた取引に係るものに限りまゝす。)がある場合におけるその繰延税金資産については、この限りではありません(旧法規38の28⑥)。

(8) 過大であった過去対象会計年度における調整後対象租税額が少額である場合に係る特例

① 概要

本税制では、過去対象会計年度に係る調整後対象租税額が過大であったことが判明した場合には、原則として再計算国別国際最低課税額(法令155の40、155の48)又は再計算国際最低課税額(法令155の44、155の51)の計算においてその調整を行うこととされていまゝす。

ただし、過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額の合計額が僅少と認められる場合には、再計算国別国際最低課税額又は再計算国際最低課税額の計算における調整を行わないことを選択することができます。

② 特例の内容

構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度において、過去対象会計年度に係る調整後対象租税額が過大であったことが判明した場合(構成会社等にあつては(注1)に掲げる場合に限るものとし、共同支配会社等にあつては(注2)に掲げる場合に限るものとしまゝす。)において、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等(構成会社等及びその構成会社等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等の調整後対象租税額若しくは無国籍構成会社等の調整後対象租税額又は共同支配会社等及びその共同支配会社等の所在地国を所在地国とするその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の調整後対象租税額若しくは無国籍共同支配会社等の調整後対象租税額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むもの)に限りまゝす。(8)において同じです。)の提供があるとき又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供があるとき(提供義務免除規定の適用がある場合に限りまゝす。)は、再計算国別国際最低課税額又は再

計算国際最低課税額の計算に関連する次に掲げる金額は、零とすることとされています（法令155の35④、旧法規38の28⑪）。

イ 上記(3)②ロに掲げる金額及び上記(6)③ロに掲げる金額

ロ 過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（調整後対象租税額に含まれていたものに限りまゝ。）がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額（法令155の40①一、155の44①一）

ハ 法人税法施行令第155条の40第1項第4号（同令第155条の48第1項において準用する場合を含みます。）若しくは第155条の44第1項第4号（同令第155条の51第1項において準用する場合を含みます。）に掲げる金額

（注1） 構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額の合計額（無国籍構成会社等にあつては、その無国籍構成会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額）が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たない場合

（注2） 共同支配会社等及びその共同支配会社等の所在地国を所在地国とするその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額の合計額（無国籍共同支配会社等にあつては、その無国籍共同支配会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額）が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たない場合

2 改正の内容

(1) 還付を受け、又は控除された対象租税の額がある場合における調整後対象租税額の計算の見直し

執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス2）において、税額控除等の額（還付を受け、又は対象租税の額から控除された金額をいいます。以下同じです。）に係る個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額の計算における調整方法が明らかにされたことに伴い、所要の改正が行われました（注）。

（注） 個別計算所得等の金額の計算における税額控除の額に係る調整の見直しについては、上記Ⅲ2(1)をご参照ください。

① 当期対象租税額の計算上加算される税額控除等の額の範囲の見直し

当期対象租税額の計算上加算される金額に、上記1(3)①の金額のうち当期法人税等の額の計算上減算されている適格適用者変更税額控除額が加えられました（法令155の35②二ハ）。

これは、上記Ⅲ2(1)①のとおり、本執行ガイダンスにおいて、適格適用者変更税額控除額は、本税制においては適格給付付き税額控除額と同様に収益として取り扱うこととされたためです。

② 当期対象租税額の計算上減算される税額控除等の額の範囲の見直し

上記Ⅲ2(1)①のとおり、本税制において、適格給付付き税額控除額及び適格適用者変更税額控除額が収益として取り扱われるのに対し、これら以外の税額控除等の額は、会計上の取扱いにかかわらず、調整後対象租税額を減額するものとして取り扱われることとされました。

具体的には、各対象会計年度に係る上記1(3)①の金額のうち、税額控除等の額（適格給付付き税額控除額及び適格適用者変更税額控除額を除くものとし、当期法人税等の額又は費用の額の計算上減算されていないものに限

ります。)のうち次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額が、当期対象租税額の計算上減算される金額とされました(法令155の35②三口)。

イ 非適格適用者変更税額控除額(当初適用者に該当する構成会社等若しくは共同支配会社等に係る適用者変更税額控除額(上記Ⅲ2(1)①イ(イ)(注1) i 又は ii に掲げる要件を満たさないものに限ります。)又は新適用者に該当する構成会社等若しくは共同支配会社等に係る適用者変更税額控除額(上記Ⅲ2(1)①イ(ロ)(注1) i 又は ii に掲げる要件を満たさないものに限ります。)をいいます。イにおいて同じです。)次に掲げる構成会社等又は共同支配会社等の区分に応じそれぞれ次に定める金額(法規38の28⑨一)

(イ) その非適格適用者変更税額控除額に係る当初適用者に該当する構成会社等又は共同支配会社等 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

i その対象会計年度においてその構成会社等又は共同支配会社等がその非適格適用者変更税額控除額につきその適用を受けた場合(その対象会計年度がその適用を受けた課税期間終了の日の属する対象会計年度である場合に限り)ます。)その適用を受けた部分の金額

ii その対象会計年度においてその構成会社等又は共同支配会社等がその非適格適用者変更税額控除額に係る適用者変更を行った場合 その適用者変更につき支払を受けた対価の額

(ロ) その非適格適用者変更税額控除額に係る新適用者に該当する構成会社等又は共同支配会社等 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額(iiに定める金額にあつては、零を超えるものに限り)ます(注。)

i その対象会計年度においてその構成

会社等又は共同支配会社等が新適用者変更税額控除額(その非適格適用者変更税額控除額のうち、適用者変更によりその構成会社等又は共同支配会社等がその適用を受けることができることとなった部分の金額をいいます。(ロ)において同じです。)につきその適用を受けた場合(その対象会計年度がその適用を受けた課税期間終了の日の属する対象会計年度である場合に限り)ます。) 次の算式により計算される金額(適用者変更を行った際の割引額のうち、税額控除として適用を受けた部分の金額に対応する金額)

《算式》

$$\left[\begin{array}{l} \text{新適用者変更} \\ \text{税額控除額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{その非適格適用者変} \\ \text{更税額控除額に係る} \\ \text{適用者変更につき支} \\ \text{払った対価の額} \end{array} \right] \times \frac{\begin{array}{l} \text{その新適用者変更税額控除額のうち} \\ \text{その対象会計年度においてその適用} \\ \text{を受けた部分の金額} \end{array}}{\text{その新適用者変更税額控除額}}$$

ii その対象会計年度においてその構成会社等又は共同支配会社等が新適用者変更税額控除額に係る適用者変更を行った場合 次の算式により計算される金額

《算式》

$$\left[\begin{array}{l} \text{適用者変} \\ \text{更(譲渡)} \\ \text{につき} \\ \text{支払を} \\ \text{受けた} \\ \text{対価の} \\ \text{額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{その新適用者変更} \\ \text{税額控除額のうち} \\ \text{その適用者変更(譲} \\ \text{渡)を行った部分} \\ \text{の金額} \end{array} \right] \times \frac{\begin{array}{l} \text{その非適格適用者変更税額} \\ \text{控除額に係る適用者変更} \\ \text{(購入)につき支払った対} \\ \text{価の額} \end{array}}{\text{その新適用者変更税額控除額}}$$

(注) なお、上記 ii の算式により計算される金額を、適用者変更(譲渡)を行ったことにより生じる損益の額として捉えたとするならば、適用者変

更（購入）につき支払った対価の額（購入価額）と適用者変更（譲渡）につき支払を受けた対価の額（譲渡価額）とがどのような金額であるかによって、利益又は損失のいずれにもなり得ることとなります。上記 ii に定める金額が零を下回る場合（損失が生じる場合）には、その下回る部分の金額のうち、その構成会社等又は共同支配会社等の当期純損益金額に係る損失の額としていない金額をその構成会社等又は共同支配会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得等の金額から減算することとされています（法規38の16②）。

ロ 非適格給付付き税額控除額（国等から受ける給付付き税額控除の額のうち、適格給付付き税額控除額以外の金額（その金額のうち適用者変更税額控除額を除きます。）をいいます。ロにおいて同じです。）その非適格給付付き税額控除額のうちその対象会計年度においてその適用を受けた金額（その対象会計年度がその適用を受けた課税期間終了の日の属する対象会計年度である場合におけるその金額に限るものとし、国又は地域の法令においてその非適格給付付き税額控除額に係る税額控除を受ける要件を満たすこととなった日が移行対象会計年度開始の日前であるものを除きます。）（法規38の28⑨二）

ハ 上記イ及びロに掲げる金額以外の税額控除等の額 その対象会計年度においてその適用を受けた金額（その対象会計年度がその適用を受けた課税期間終了の日の属する対象会計年度である場合におけるその金額に限ります。）（法規38の28⑨三）

③ 過大であった過去対象会計年度における調整後対象租税額が少額である場合に係る特例の見直し

執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月

公表執行ガイダンス2）に沿って、各対象会計年度において過去対象会計年度に係る当期対象租税額が過大であったことが判明したことにより、上記1(8)の選択をした場合において、その過大であった部分の金額が当期法人税等の額又は費用の額の計算上減算されていないときは、その過大であった部分の金額をその構成会社等又は共同支配会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額から減算することとされました（法規38の28⑩）。

すなわち、過去対象会計年度における調整後対象租税額が過大であったことにより、その過去対象会計年度の対象租税の額に係る税額控除等の額がある場合には、財務会計上、当期法人税等の額又は費用の額の計算上減算されないときであっても、過大であった過去対象会計年度における調整後対象租税額が少額である場合に係る特例により再計算国別国際最低課税額又は再計算国際最低課税額の計算における調整を行わないことを選択したときは、その税額控除等の額を当期の調整後対象租税額から減算することとなります。

(2) 資本損益合算選択を行った場合における一定の導管会社等を通じて得られる税額控除等に係る調整後対象租税額の計算の特例の創設

① 特例の趣旨

投資先であるパートナーシップ（本税制では導管会社等に該当）に生じた税額控除の額について、投資者が自らの税額を減少させるために適用できる税制を有する国又は地域があります。このような税制は、税額控除の額がなければ、投資額が投資収益の額を下回るような事業について、税額控除等の税制上のメリットを与えることによって投資を促そうとするものであるといえます。

しかし、本税制においては、基本的に、税額控除の額を調整後対象租税額の減額として取り扱うため（上記(1)をご参照ください。）、このような税額控除の額によっても実効税率

が低下し、国際最低課税額が発生すれば、このような税制の政策目的と乖離する結果が生じることとなっていました。

そのため、執行ガイダンス（令和5年（2023年）2月公表執行ガイダンス2.9及び7月公表執行ガイダンス2）において、資本損益合算選択（上記Ⅲ2(2)をご参照ください。）を行う場合には、一定の導管会社等に対する持分を通じて得られる一定の税額控除の額等を実効税率の分子の減少としないルールが示されたため、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。

② 特例の内容

構成会社等又は共同支配会社等が、各対象会計年度において資本損益合算選択の適用を受ける場合において、導管会社等（その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等を除きます。）に対する持分のうちその持分を有することにより受けることができる見込まれる収益の額（適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額を除きます。）がその持分の取得に要した額を下回ることその他の要件（注1）の全てを満たすもの（イにおいて「適格持分」といいます。）を有するときは、その構成会社等又は共同支配会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の計算については、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところによることとされています（法令155の35⑦）。

イ その適格持分を有することにより受ける投資収益の額（注2）がその取得に要した額以下である場合 その適格持分を有することにより受ける税額控除の額及びこれに類するもの（注3）をその調整後対象租税額に加算することとされています。

ロ 上記イの投資収益の額がその取得に要した額を超える場合（その対象会計年度以前の各対象会計年度において上記イにより加算された金額がある場合に限ります。）そ

の超える部分の一定の金額（注4）（その加算された金額（過去対象会計年度においてロにより減算された金額がある場合には、その減算された金額を除きます。）に相当する金額を限度とします。）をその調整後対象租税額から減算することとされています。

（注1） 次に掲げる要件をいいます（法規38の29⑪）。

（イ） その導管会社等（（注1）において「対象導管会社等」といいます。）に対する持分を有することにより受けることができる見込まれる収益の額（適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額を除きます。）がその持分の取得に要した額を下回ること。

なお、ここでの「収益の額」は、その持分を取得した時に見込まれる収益の額とされています（法規38の29⑫）。

（ロ） 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める要件を満たすこと。

i 対象導管会社等に対する持分をその構成会社等又は共同支配会社等（（ロ）において「保有会社等」といいます。）が有する場合 その対象導管会社等の収入等がその保有会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われること。

ii 対象導管会社等に対する持分を有する他の会社等（導管会社等に限るものとし、保有会社等の特定多国籍企業グループ等に属する会社等又は保有会社等に係る他の共同支配会社等を除きます。（ロ）において同じです。）に対する持分の全部又は一部を保有会社等有する場合 その対象導管会社等の収入

等がその持分を有する当該他の会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われ、かつ、当該他の会社等の収入等がその持分を有するその保有会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われること。

iii 対象導管会社等と他の会社等（その持分の全部又は一部を保有会社等が有するものに限ります。iiiにおいて同じです。）との間に一又は二以上の会社等（導管会社等に限るものとし、その保有会社等の特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその保有会社等に係る他の共同支配会社等を除きます。iiiにおいて「介在会社等」といいます。）が介在する場合であって、その保有会社等、当該他の会社等、介在会社等及びその対象導管会社等が持分の保有を通じて連鎖関係にある場合、その対象導管会社等の収入等がその持分を有する介在会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等と、介在会社等の収入等がその持分を有する他の介在会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等と、当該他の会社等の収入等がその持分を有するその保有会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われること。

(i) 保有会社等の所在地国の租税に関する法令及び対象導管会社等が事業を行う国又は地域において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準において、その対象導管会社等の純資産の部に計上される持分であること。

(ii) 対象導管会社等に対する持分を有する者のうち、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等のみが、その持分を有することにより税額控除及びこれに類するものを受けることができるものでないこと。

(注2) 「投資収益の額」とは、次に掲げる金額の合計額とされています（法規38の29¹³）。

(i) 適格持分を有することにより受けられることができる税額控除の額

(ii) 国又は地域の租税に関する法令において構成会社等又は共同支配会社等の所得の金額の計算上損金の額に算入される適格持分に係る導管会社等の損失の額にその構成会社等又は共同支配会社等に適用される税率を乗じて計算した金額

(iii) 適格持分に係る利益の配当の額及びこれに類するもの

(iv) 適格持分の譲渡により受ける対価の額

(注3) 「税額控除の額及びこれに類するもの」とは、上記（注2）(i)及び(ii)に掲げる金額（適格給付付き税額控除額を除きます。）の合計額のうち当期法人税等の額の計算上減算されている額とされています（法規38の29¹⁴）。

(注4) 「その超える部分の一定の金額」とは、適格持分に係る上記（注2）(i)から(iv)までに掲げる金額を最も古いものからその適格持分の取得に要した金額に順

次充てるとした場合において、その充てられることとなる金額がその取得に要した金額を超えるときにおけるその超える部分の金額のうち、その対象会計年度に係る適格給付付き税額控除額並びに上記（注２）（イ）及び（ロ）に掲げる金額に係る部分の金額とされています（法規38の29⑮）。

（注５） 一定の会計処理を行っている場合には、上記イ及びロの取扱いとは異なる調整を行うこととされています。具体的には、適格持分を有する構成会社等又は共同支配会社等が、各対象会計年度において資本損益合算選択の適用を受ける場合において、その適格持分の帳簿価額から（イ）に掲げる金額を減額する会計処理又はこれに類するものを行っているとき（過去対象会計年度（下記（注６）の適用対象会計年度に限り）において下記（注６）の適用を受けた場合を含みます。）は、その対象会計年度に係る調整後対象租税額の計算については、上記イ及びロの取扱いにかかわらず、（イ）に掲げる金額を限度として、（ロ）に掲げる金額をその対象会計年度に係る調整後対象租税額に加算することとされています（法規38の29⑯）。

（イ） その適格持分の取得に要した額に
 i に掲げる金額が ii に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額

 i その対象会計年度に係る上記（注２）（イ）及び（ロ）に掲げる金額の合計額

 ii その適格持分を取得した時に見込まれるその取得した日の属する対象会計年度以後の各対象会計年度に係る上記（注２）（イ）及び（ロ）に掲げる金額の合計額

（ロ） その対象会計年度に係る上記（注

３）の税額控除の額及びこれに類するもの

（注６） 上記（注５）の会計処理を行っていない場合であっても、一定の場合には上記（注５）と同様の取扱いを受けることができることとされています。具体的には、適格持分を有する構成会社等又は共同支配会社等が、各対象会計年度において資本損益合算選択の適用を受ける場合において、上記（注５）の会計処理又はこれに類するものを行っていないときは、その適格持分を取得した日の属する対象会計年度（その取得した日が資本損益合算選択の適用を受ける最初の対象会計年度開始の日前である場合には、その最初の対象会計年度。（注６）において「適用対象会計年度」といいます。）に係る調整後対象租税額の計算については、上記イ及びロの取扱いにかかわらず、（イ）に掲げる金額を限度として、（ロ）に掲げる金額をその適用対象会計年度に係る調整後対象租税額に加算することができることとされています（法規38の29⑰）。

（イ） その適格持分の取得に要した額に
 i に掲げる金額が ii に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額

 i その対象会計年度に係る上記（注２）（イ）及び（ロ）に掲げる金額の合計額

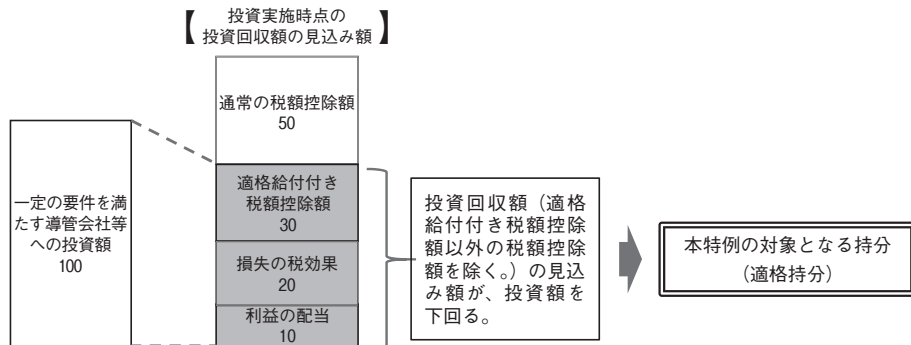
 ii その適格持分を取得した時に見込まれるその取得した日の属する対象会計年度以後の各対象会計年度に係る上記（注２）（イ）及び（ロ）に掲げる金額の合計額

（ロ） その対象会計年度に係る上記（注３）の税額控除の額及びこれに類するもの

本特例の対象となる持分（適格持分）

導管会社等に対する持分のうち以下の要件を満たすものが、本特例の対象となる持分（適格持分）とされる。（法規38の29⑬）

- ① 持分を通じて受ける収益の見込み額（適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額を除く。）が、その持分の取得に要した額を下回ること。（※下図参照）
- ② グループ外の導管会社等に対する持分であること。
- ③ 構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令及びその導管会社等が事業を行う国又は地域において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準において、資本持分とされていること。
- ④ 本税制（GloBEルール）の対象となる構成会社等又は共同支配会社等のみが、その持分を有することにより税額控除及びこれに類するものを受けることができるものでないこと。



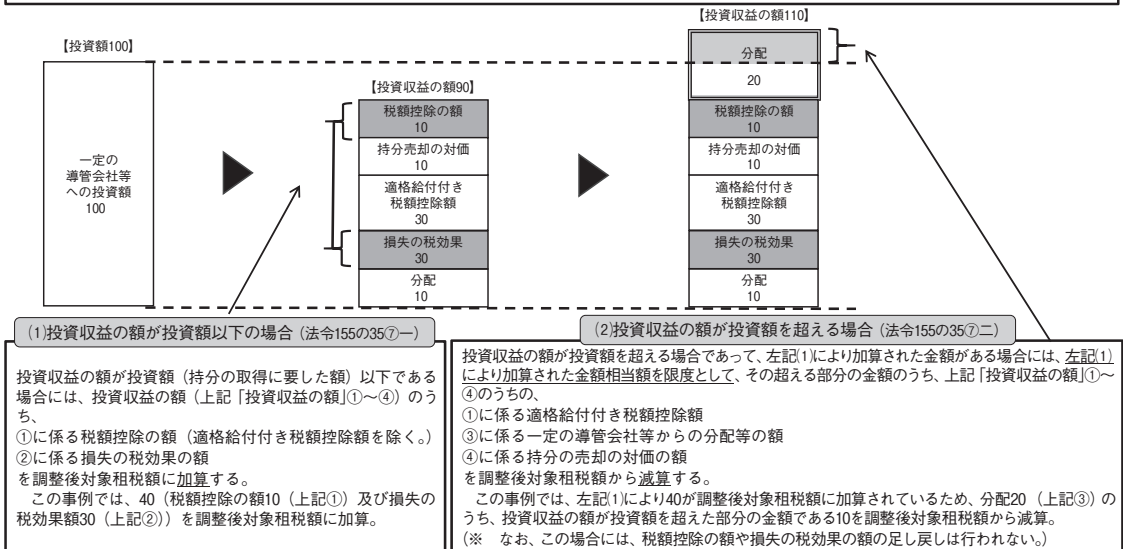
本特例による調整後対象租税額の調整

「投資収益の額」の範囲（法規38の29⑬）

調整後対象租税額の調整方法の閾値として使用される投資収益の額は、以下のとおり。

- ① 一定の導管会社等に対する持分を通じて得た税額控除の額
- ② 損失の税効果の額（一定の導管会社等の損失の額で構成会社等の損金の額に算入される金額に構成会社等に適用される税率を乗じて計算した金額）
- ③ 一定の導管会社等からの分配等の額 ※資本の払戻しを含む。
- ④ 持分の売却の対価の額

※ なお、本特例の対象となる持分の判定においても「収益の額」の見込み額が使用されるが、ここでの「収益の額」とはその範囲が異なる。



(3) 移行対象会計年度前の対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債の取扱いの見直し

上記1(7)のとおり、移行対象会計年度前の対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合における繰延対象租税額（その繰延税金資産又は繰延税金負債に係るものに限ります。）の計算については、上記1(6)①（はからりまでに係る部分に限ります。）、②並びに③ロ及びハ（注）の特例を含みます。）の取扱いは、適用しないこととされていました。

今般の改正において、執行ガイダンス（令和5年（2023年）2月公表執行ガイダンス4.1）に沿って、移行対象会計年度前の対象会計年度において計上された繰延税金資産がある場合における繰延対象租税額（その繰延税金資産に係るものに限ります。（3）において同じです。）の計算においても、上記1(6)①（へ及びトに係る部分に限ります。）の取扱いについては、適用することとされました（法規38の28⑥）。

すなわち、移行対象会計年度前の対象会計年度において計上された繰延税金資産がある場合における繰延対象租税額の計算においても、その当期純損益金額に係る繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除された金額（いわゆる評価性引当額）がある場合には、その金額はないものとし、その当期純損益金額に係る繰延税金資産のうちに、その対象会計年度後の対象会計年度における法人税等の額を減少させる見込みに変更があったことにより計上された繰延税金資産がある場合には、その繰延税金資産はないものとする事となります。

(4) 経過措置として認められる被配分当期対象租税額の計算の見直し

① 改正の趣旨

上記1(5)のとおり、原則的な被配分当期対象租税額の計算方法に代えて経過的に用いることができる簡便な計算方法における特定国

別実効税率は、本税制における国別実効税率（外国関係会社等が無国籍会社等に該当する場合には無国籍構成会社等実効税率又は無国籍共同支配会社等実効税率。（4）において同じです。）を基礎として算出されます。しかしながら、外国関係会社等が、次に掲げる場合に該当する場合には、国別実効税率の計算を要しないこととされています。

イ 下記Ⅵの自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準（いわゆる QDMTT セーフ・ハーバー）の適用を受ける場合

ロ 下記Ⅶの収入金額等に関する適用免除基準の適用を受ける場合

ハ 下記Ⅸの移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受ける場合

ニ その外国関係会社等が特定多国籍企業グループ等に属する会社等及びその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に該当しない場合

そのため、執行ガイダンス（令和5年（2023年）12月公表執行ガイダンス4）に沿って、このような場合における特定国別実効税率の算出方法が明確化されました。

② 改正の内容

具体的には、各対象会計年度において、外国関係会社等が次に掲げる場合に該当する場合には、その対象会計年度に係る特定国別実効税率は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合とすることとされました（令和5年6月改正法規附則2④）。

イ その対象会計年度においてその外国関係会社等が下記Ⅵの自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の適用を受ける場合 自国内最低課税額に係る税に関する法令におけるその外国関係会社等に係る国別実効税率（法法82の2②一イ(3)又は④一イ(3)）（その外国関係会社等が無国籍会社等である場合にあっては、無国籍構成会社等実効税率（法法82の2②四）又は無国籍共同支配会社等実効税率（法法82の2④四））

に相当する割合（その外国関係会社等に対して課される自国内最低課税額に係る税の額がある場合において、その額につき親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受けることができるときは、その外国関係会社等の調整後対象租税額にその額が含まれるものとして合理的な方法により計算したその割合）

ロ その対象会計年度においてその外国関係会社等が下記Ⅶの収入金額等に関する適用免除基準の適用を受ける場合 その外国関係会社等の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める割合

(イ) 構成会社等である外国関係会社等 i
に掲げる金額が ii に掲げる金額のうちに占める割合

i 令和5年改正法附則第14条第1項第2号イに掲げる金額（下記Ⅸ1(2)②イをご参照ください。）

ii その外国関係会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の連結等財務諸表に記載された税引前当期純利益金額の合計額からその連結等財務諸表に記載された税引前当期純損失金額の合計額を控除した残額

(ロ) 共同支配会社等である外国関係会社等
令和5年改正法附則第14条第3項第2号に規定する割合（下記Ⅸ1(3)②をご参照ください。）

ハ その対象会計年度においてその外国関係会社等が下記Ⅸの移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受ける場合 令和5年改正法附則第14条第1項第2号に規定する割合（その外国関係会社等が共同支配会社等である場合にあっては、同条第3項第2号に規定する割合）（下記Ⅸ1(2)②(3)②をご参照ください。）

ニ その対象会計年度においてその外国関係会社等が特定多国籍企業グループ等に属する会社等及びその特定多国籍企業グループ

等に係る共同支配会社等に該当しない場合

その外国関係会社等の所在地国を所在地国とする構成会社等に係る国別実効税率（法法82の2②一イ(3)）及びその所在地国を所在地国とする共同支配会社等に係る国別実効税率（法法82の2④一イ(3)）のうちいずれか高い割合（その所在地国を所在地国とする構成会社等及び共同支配会社等がない場合にあっては、(イ)に掲げる金額が(ロ)に掲げる金額のうちに占める割合）

(イ) その対象会計年度に係るその外国関係会社等及び他の外国関係会社等（その所在地国を所在地国とするものに限るものとし、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に該当するものを除きます。(ロ)において同じです。）の個別財務諸表（会社等ごとの財産及び損益の状況を記載した計算書類をいいます。(ロ)において同じです。）における法人税の額

(ロ) その対象会計年度に係るその外国関係会社等及び他の外国関係会社等の個別財務諸表に記載された税引前当期純利益金額の合計額からその個別財務諸表に記載された税引前当期純損失金額の合計額を控除した残額

V 国別グループ純所得の金額から控除する金額

1 改正前の制度の概要

当期国別国際最低課税額の計算に当たっては、実体を有する経済活動を行う企業への配慮の観点から、その経済活動の近似として、一定の給与等の額及び一定の有形資産の帳簿価額の5%に相当する額の合計額（いわゆる実質ベース所得除外額）をその国別グループ純所得の金額から控除することとされています。

具体的には、その所在地国を所在地国とする全

ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除きます。１において同じです。）の各対象会計年度に係る(1)に掲げる金額（(3)及び(4)の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の５％（注１）に相当する金額とその対象会計年度に係る(2)に掲げる金額（(3)及び(4)の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の５％（注１）に相当する金額との合計額をその国別グループ純所得の金額から控除することとされています（法82の２②一(2)）。

（注１） 実体を有する経済活動を行う企業は、早急な投資先の変更が困難であることを踏まえ、令和６年中に開始する対象会計年度においては、(1)に掲げる金額に乘じる割合は9.8％、(2)に掲げる金額に乘じる割合は7.8％とし、それぞれ９年間で５％に逡減する経過措置が設けられています（令和５年改正法附則14⑤⑥）。

（注２） 共同支配会社等についても同様とされます（法82の２④一(2)、旧法令155の46、旧法規38の36、令和５年改正法附則14⑤⑥）。

(1) その所在地国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するその構成会社等の特定費用（その構成会社等の従業員又はこれに類する者に係る次に掲げる費用をいいます。以下同じです。）の額（当期純損益金額に係るもの及び有形資産（下記(2)の特定資産を除きます。）の帳簿価額に含まれるものに限るものとし、国際海運業及び付随的国際海運業に係るものを除きます。下記(3)において同じです。）（旧法令155の38①一、旧法規38の31①）

- ① 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与
- ② 人的役務の提供に対する報酬（①に掲げる費用を除きます。）
- ③ その構成会社等が負担する社会保険料
- ④ 福利厚生に係る費用
- ⑤ ①から④までに掲げる費用に類する費用
- ⑥ ①から⑤までに掲げる費用の支払に基因してその構成会社等に対して課される税

(2) その所在地国にあるその構成会社等有する

特定資産（最終親会社等財務会計基準（最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合には、代用財務会計基準。Ⅴにおいて同じです。）における次に掲げる資産（投資、売却又はリースを目的として有するものを除きます。）をいいます。１において同じです。）の額（その構成会社等の各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表（その構成会社等が恒久的施設等（無国籍会社等を除きます。）に該当する場合には、最終親会社等財務会計基準に従って作成されるその恒久的施設等の個別財務諸表。Ⅴにおいて同じです。）の作成の基礎となるその特定資産のその対象会計年度開始の時の帳簿価額（その開始の時にいてその特定資産を有しない場合には、零）とその対象会計年度終了の時の帳簿価額（その終了の時にいてその特定資産を有しない場合には、零）の平均額をいい、国際海運業及び付随的国際海運業に係るものを除きます。下記(3)において同じです。）（旧法令155の38①二、旧法規38の31③）

- ① 有形固定資産
- ② 天然資源
- ③ リース資産（有形資産に係るものに限りま
す。）又はこれに相当するもの
- ④ 国等の認可（これに準ずるものを含みま
す。）を要する不動産の使用又は天然資源の
開発に係る権利その他これらに相当する権利

（注） 所有持分の移転により構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属しないこととなった場合又は特定多国籍企業グループ等に属することとなった場合におけるその構成会社等有する特定資産については、その構成会社等がその特定多国籍企業グループ等に属していた日数に応じ按分して計算することとされており、所要の読替規定が措置されています（旧法規38の31⑦⑧）。

(3) その所在地国を所在地国とする構成会社等が法人税法施行令第155条の16第14項（第２号に係る部分に限りま
す。）（導管会社等に係る当期純損益金額の特例）の規定の適用を受ける場合

には、対象導管会社等の各対象会計年度に係る特定費用（その所在地国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するものに限ります。）の額及び特定資産（その所在地国に所在するものに限ります。）の額にその構成会社等のその対象導管会社等に係る請求権割合の合計割合をそれぞれ乗じて計算した金額を、その構成会社等のその対象会計年度に係る上記(1)及び(2)の金額にそれぞれ加算することとされています（法令155の38②）。

- (4) その所在地国を所在地国とする構成会社等が法人税法施行令第155条の32第1項（導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）の規定の適用を受ける場合には、その構成会社等の各対象会計年度に係る上記(1)及び(2)の金額（上記(3)の適用がある場合には、その適用後の金額。(4)において同じです。）にその構成会社等に対する所有持分を有する一定の構成員のその構成会社等に係る請求権割合の合計割合をそれぞれ乗じて計算した金額を、その構成会社等のその対象会計年度に係る上記(1)及び(2)の金額からそれぞれ控除することとされています（法令155の38③）。

(注) 構成会社等である恒久的施設等が法人税法施行規則第38条の25第1項（導管会社等の恒久的施設等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）の規定の適用を受ける場合のその恒久的施設等の上記(1)及び(2)の金額の計算についても同様とされています（旧法規38の31⑥）。

2 改正の内容

(1) 複数の国又は地域において勤務等する従業員等及び所在する資産に係る特定費用の額及び特定資産の額の計算

実質ベース所得除外額は、構成会社等の所在地国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するその構成会社等の特定費用及びその所在地国にあるその構成会社等が有する特定資産に基づき計算することとされています。

しかしながら、その構成会社等の従業員又は

これに類する者（以下「従業員等」といいます。）がその構成会社等の所在地国を含む複数の国又は地域で業務を遂行する場合や、その構成会社等の特定資産がその所在地国を含む複数の国又は地域に所在する場合もあり、コメントリーにおいて、このような場合における実質ベース所得除外額の計算について今後検討することとされていました。

これを受けて、執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス3）において、これらの場合における実質ベース所得除外額の計算方法について明らかにされたことから、今般、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。具体的には以下のとおりです。

① 複数の国又は地域において勤務等する従業員等に係る特定費用の額

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の各従業員等に係るイに掲げる期間がその従業員等に係るロに掲げる期間のうちに占める割合が50%以下である場合におけるその構成会社等の各対象会計年度に係る特定費用の額（その従業員等に係る部分に限ります。

①において同じです。）は、その特定費用の額にその割合を乗じて計算した金額とすることとされました（法規38の31③）。

なお、その割合が50%を超える場合には、その特定費用の額の全額が実質ベース所得除外額として考慮されます。

イ その対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の事業に関する業務に係る勤務その他の人的役務の提供（その構成会社等の所在地国において行うものに限ります。）に係る期間

ロ その対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の事業に関する業務に係る勤務その他の人的役務の提供に係る期間

② 複数の国又は地域において所在する特定資産の額

各対象会計年度において構成会社等が特定資産を有する場合に、イに掲げる期間がロに

掲げる期間のうちに占める割合が50%以下であるときにおけるその特定資産に係るその対象会計年度開始の時と終了の時の帳簿価額の平均額は、その平均額にその割合を乗じて計算した金額とすることとされました（法規38の31⑧）。

なお、その割合が50%を超える場合には、その特定資産に係る帳簿価額の平均額の全額が実質ベース所得除外額として考慮されます。

イ その対象会計年度の期間のうちにその構成会社等の所在地国にその特定資産が存在する期間

ロ その対象会計年度の期間

(注) 所有持分の移転により構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属しないこととなった場合又は特定多国籍企業グループ等に属することとなった場合におけるその構成会社等の上記①又は②の割合については、その構成会社等がその特定多国籍企業グループ等に属していた日数に応じて計算することとされており、所要の読替規定が措置されました（法規38の31⑩⑪）。

(2) リースに係る特定資産の額の計算

改正前の制度においては、特定資産には、リース取引の借手のリース資産又はこれに相当するものが含まれ、他方で、リースを目的として貸手が有する資産については除かれていました。

しかしながら、オペレーティング・リースについては、リース期間が資産の耐用年数より大幅に短いことが多く、その対象となる資産は、その耐用年数の全てにわたって貸手の事業に使用されていないとは言いきれないこと、また、国又は地域に係る会計基準によっては、オペレーティング・リース取引の借手において資産として認識しない場合もあり、この場合は、そのオペレーティング・リース取引の貸手と借手の両方において実質ベース所得除外額として認められないといった問題点がありました。

これを受けて、執行ガイダンス（令和5年

（2023年）7月公表執行ガイダンス3）において、オペレーティング・リース取引の対象となる資産の帳簿価額の一部を貸手の特定資産の額に含めることとされたこと、その他、リースに係る特定資産の額の計算について明らかにされたことから、今般、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。

① 特定資産の範囲

ファイナンス・リース取引（注1）の目的となる資産（同一の所在地国の構成会社等と他の構成会社等との間又は同一の所在地国の共同支配会社等とその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等との間の取引に係る一定のものに限り、下記②イ（注）（イ）に掲げる資産を参照）及びオペレーティング・リース取引（注2）の目的となる資産については、リース取引の貸手の特定資産に含まれることとされました（法規38の31④）。

(注1) 「ファイナンス・リース取引」とは、リース契約に基づくリース期間の途中においてそのリース契約を解除することができないリース取引若しくはこれに準ずるリース取引で、そのリース契約により使用する物件の賃借人が、その物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、その物件の使用に伴って生ずる費用若しくは損失を実質的に負担することとなるもの又は最終親会社等財務会計基準におけるこれに相当するものをいいます（法規38の31⑥一）。

(注2) 「オペレーティング・リース取引」とは、最終親会社等財務会計基準におけるファイナンス・リース取引以外のリース取引をいいます（法規38の31⑥二）。

② 特定資産の帳簿価額の平均額

上記①のとおり特定資産の範囲の拡張に伴い、特定資産の対象会計年度開始の時と終了の時の帳簿価額の平均額について、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額とされました（法規38の31⑤）。

よって、ファイナンス・リース取引の目的となる資産が特定資産に該当する場合には、イに掲げる場合に区分され、オペレーティング・リース取引の目的となる資産が特定資産に該当する場合には、そのオペレーティング・リース取引の賃借人等に応じて、イからハまでに掲げる場合のいずれかに区分されることになります。

イ ロ及びハに掲げる場合以外の場合 構成会社等の各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等が有する特定資産のその対象会計年度開始の時の特定帳簿価額（注）（その開始の時に於いてその特定資産を有しない場合には、零）とその対象会計年度終了の時の特定帳簿価額（その終了の時に於いてその特定資産を有しない場合には、零）の平均額（注）「特定帳簿価額」とは、次に掲げる資産の区分に応じそれぞれ次に定める帳簿価額をいいます（法規38の31⑥三）。

(イ) (ロ)に掲げる資産以外の資産 その資産の帳簿価額（資産の帳簿価額を時価により評価した価額とする会計処理（パーチェス会計による処理を除きます。）が行われた場合には、その会計処理が行われなかったものとしたならば算出される帳簿価額）

(ロ) 有形固定資産（リースを目的として有するものに限ります。）及びリース資産（有形資産に係るものに限ります。）又はこれに相当するもののうち、構成会社等と他の構成会社等（その構成会社等の所在地国を所在地国とするものに限ります。）との間又は共同支配会社等とその共同支配会社等に於ける他の共同支配会社等（その共同支配会社等の所在地国を所在地国とするものに限ります。）との間の取引に係るもの（連結財務諸表を作成する際におけるグループ内取引の相殺処理の対象となるもの

に於きます。）以外のもの これらの資産の帳簿価額（その相殺処理又は(イ)の会計処理が行われた場合には、これらの会計処理が行われなかったものとしたならば算出される帳簿価額）

ロ 構成会社等が有する特定資産が最終親会社等財務会計基準における上記イ（注）(ロ)に掲げる資産（その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する会社等をその資産の賃借人とするオペレーティング・リース取引の目的となるものに於けるものと、短期貸貸資産（注1）を除きます。）に於該当する場合（イ）の金額から(ロ)の金額を控除した残額

(イ) その構成会社等の各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその特定資産のその対象会計年度開始の時の特定帳簿価額（その開始の時に於いてその特定資産を有しない場合には、零）とその対象会計年度終了の時の特定帳簿価額（その終了の時に於いてその特定資産を有しない場合には、零）の平均額

(ロ) その会社等のその特定連結等財務諸表の作成の基礎となる特定資産（そのオペレーティング・リース取引に係る最終親会社等財務会計基準におけるリース資産（有形資産に係るものに於きます。）又はこれに相当するものに於きます。）(ロ)に於いて同じです。）のその対象会計年度開始の時の特定帳簿価額（その開始の時に於いてその特定資産を有しない場合には、零）とその対象会計年度終了の時の特定帳簿価額（その終了の時に於いてその特定資産を有しない場合には、零）の平均額（注2）

（注1）「短期貸貸資産」とは、異なる賃借人に対して定期的に貸貸される資産で、かつ、各賃借人に対する貸貸の平均期間が30日以内のものをいいます（法規38の31⑥四）。

(注2) 所有持分の移転によりその会社等
がその特定多国籍企業グループ等に
属しないこととなった場合又は所有
持分の移転により会社等（その構成
会社等が有する最終親会社等財務会
計基準における上記イ（注）(ロ)に掲
げる資産の賃借人に該当するものに
限ります。）がその特定多国籍企業グ
ループ等に属することとなった場合
における(ロ)の金額については、所要
の読替え規定が措置されています
（法規38の31⑫⑬）。

ハ 構成会社等が有する特定資産が最終親会
社等財務会計基準における上記イ（注）(ロ)
に掲げる資産（その構成会社等の特定多国
籍企業グループ等に属する会社等以外の者
をその資産の賃借人とするオペレーティ
ング・リース取引の目的となるものに限るも
のとし、短期賃貸資産を除きます。）に該

当する場合（イ）に掲げる金額から(ロ)に掲げ
る金額を控除した残額

(イ) その構成会社等の各対象会計年度に係
る特定連結等財務諸表の作成の基礎とな
るその特定資産のその対象会計年度開始
の時の特定帳簿価額（その開始の時に
おいてその特定資産を有しない場合には、
零）とその対象会計年度終了の時の特定
帳簿価額（その終了の時ににおいてその特
定資産を有しない場合には、零）の平均額
(ロ) その対象会計年度開始の時のその特定
資産に係る未経過リース料の金額（その
開始の時ににおいてその未経過リース料の
金額がない場合には、零）とその対象会
計年度終了の時のその未経過リース料の
金額（その終了の時ににおいてその未経過
リース料の金額がない場合には、零）の
平均額

実質ベース所得除外額（リースに係る特定資産の額）

リースの種類	貸手と借手 の関係	貸手と借手 の所在地	資産の所在地	連結相殺消去	特定帳簿価額	貸手の特定資産の 額への計上可否	借手の特定資産の 額への計上可否
ファイナンス ・リース	同一の特定 多国籍企業 グループ等 (MNEグル ープ)	同一	貸手・借手の所在地	対象	法規38の31⑥三イに定める帳簿価額 (連結相殺消去後)	○ (法規38の31⑤一)	× (注1)
				対象外	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額		○ (法規38の31⑤一)
		異なる	貸手の所在地	対象	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額 (連結相殺消去前)		×
				対象外	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額		
			借手の所在地	対象	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額 (連結相殺消去前)	×	○ (法規38の31⑤一)
				対象外	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額		
	同一のMNE グループ以外 の者	同一・ 異なる	貸手・借手の所在地	対象外	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額		○ (法規38の31⑤一)
			貸手の所在地				×
			借手の所在地				○ (法規38の31⑤一)
オペレー ティング ・リース	同一のMNE グループ	同一	貸手・借手の所在地	対象	法規38の31⑥三イに定める帳簿価額 (連結相殺消去後)	○ (法規38の31⑤一)	×
				対象外	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額		○ (法規38の31⑤一)
		異なる	貸手の所在地	対象	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額 (連結相殺消去前)	○ (法規38の31⑤二) (注3)	×
				対象外	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額		
			借手の所在地	対象	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額 (連結相殺消去前)	×	○ (法規38の31⑤一)
				対象外	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額		
	同一のMNE グループ以外 の者	同一・ 異なる	貸手・借手の所在地	対象外	法規38の31⑥三ロに定める帳簿価額	○ (法規38の31⑤三) (注4)	○ (法規38の31⑤一)
			貸手の所在地				×
			借手の所在地			×	○ (法規38の31⑤一)

(注1) 連結相殺消去処理により借手のリース資産（使用権資産）は消去される。

(注2) 法規38の31④柱書により特定資産に該当しない。

(注3) 貸手の特定資産の額は、リースの対象となる資産の期首・期末の帳簿価額の平均額から借手のリース資産（使用権資産）の期首・期末の帳簿価額の平均額を控除した残額とする。

(注4) 貸手の特定資産の額は、リースの対象となる資産の期首・期末の帳簿価額の平均額から未経過リース料の全額の期首・期末の平均額を控除した残額とする。

(3) 配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の適用を受ける場合の特定費用の額及び特定資産の額の計算

個別計算所得等の金額の計算については、導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（法令155の32）に類似する規定として、配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等の構成会社等個別計算所得等の金額について、特例適用前個別計算所得等の金額から一定の持分保有者に対し支払う利益の配当の額等を控除する特例（配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）も設けられています（法令155の33）。

しかしながら、GloBE ルールにおいて、本特例の適用を受ける場合における特定費用の額及び特定資産の額を控除する規定は存在しなかったことから、本特例の適用を受ける最終親会社等の所在地国に係るグループ国際最低課税額が過少となり得ました。

これを受けて、執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス3）において、本特例の適用を受ける場合にも、特例適用前個別計算所得等の金額が控除される割合に基づき特定費用の額及び特定資産の額を控除することとされたことから、今般、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。

具体的には、構成会社等が法人税法施行令第155条の33第1項（配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）の規定の適用を受ける場合には、その構成会社等の各対象会計年度に係る特定費用の額及び特定資産の額（上記1(3)の適用がある場合には、その適用後の金額。(3)において同じです。）に特例適用前個別計算所得等の金額から控除される金額がその特例適用前個別計算所得等の金額のうちに占める割合をそれぞれ乗じて計算した金額を、その構成会社等のその対象会計年度に係る特定費用の額及び特

定資産の額からそれぞれ控除することとされました（法令155の38④）。

また、構成会社等が法人税法施行規則第38条の26第3項（配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）の規定の適用を受ける場合のその構成会社等の特定費用の額及び特定資産の額の計算についても同様とされました（法規38の31⑨）。

（注） 共同支配会社等に係る実質ベース所得除外額についても、上記(1)から(3)までと同様の改正が行われています（法令155の46、法規38の36）。

Ⅵ 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準

1 制度の概要

国又は地域に係るグループ国際最低課税額の計算に当たっては、その国又は地域で課せられる自国内最低課税額に係る税を控除することとされています。自国内最低課税額に係る税は、基本的には、GloBE ルールに沿って計算することとされていることから、その国又は地域で自国内最低課税額に係る税が課せられていれば、その国又は地域に係るグループ国際最低課税額は生じないこととなります。

他方、GloBE ルールと自国内最低課税額に係る税に関する法令の両方において類似の計算を行う必要があるため、その事務負担の増大が懸念されていました。

これを受けて、執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス5.1）において、その国又は地域において一定の要件を満たす自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合には、選択により、その国又は地域に係るグループ国際最低課税額を零とする制度（いわゆる QDMTT セーフ・ハーバー）が導入され、今般、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。

具体的には、特定多国籍企業グループ等に係る構成会社等が我が国以外の国又は地域の租税に

関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合において、各対象会計年度のその自国内最低課税額に係る税が次に掲げる要件の全てを満たすときは、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係るグループ国際最低課税額（その構成会社等が無国籍構成会社等である場合にあっては、その構成会社等に係るグループ国際最低課税額）を零とすることができる特例が設けられました（法82の2⑥）。

(1) 自国内最低課税額に係る税に関する法令が、次に掲げる要件のいずれかを満たすものであること（法82の2⑥一、法令155の54①、法規38の43①）。

① 法人税法施行令第155条の16第1項、第2項及び第10項（当期純損益金額）の規定に相当する規定並びに法人税法施行規則第38条の13（第5項を除きます。）（当期純損益金額）及び第38条の15第1項から第3項まで（移行対象会計年度に係る当期純損益金額等）の規定に相当する規定に基づき構成会社等及び共同支配会社等の当期純損益金額を計算することとされていること。

② 次に掲げる要件の全てを満たすこと。

イ その国又は地域の自国内最低課税額に係る税を課することとされている特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等の所在地国等財務諸表（注1）（その作成に係る期間がその特定多国籍企業グループ等の対象会計年度と同一であるものに限り、②において同じです。）が作成されている場合には、その所在地国等財務諸表に係る所在地国等財務会計基準（注2）に従ってこれらの構成会社等の当期純損益金額に相当する金額を計算することとされ、かつ、これらの構成会社等のうちいずれかの構成会社等の所在地国等財務諸表が作成されていない場合には、①の規定に基づきその当期純損益金額を計算することとされていること。

（注1）「所在地国等財務諸表」とは、次に掲

げる構成会社等又は共同支配会社等の区分に応じそれぞれ次に定める計算書類（その計算書類が複数ある場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の所在地国（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合にあっては、その設立国。（注2）まで及び3(2)において同じです。）の自国内最低課税額に係る税に関する法令で定める所在地国等財務会計基準に従って作成されたものに限り、②）をいいます（法令155の54②二、法規38の43②）。

イ 構成会社等又は共同支配会社等（恒久的施設等を除きます。）その所在地国に係る所在地国等財務会計基準に従って作成されたその構成会社等若しくは共同支配会社等の個別財務諸表又はその所在地国等財務会計基準に従って作成されたその構成会社等若しくは共同支配会社等に係る企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類で、その自国内最低課税額に係る税に関する法令以外のその所在地国の法令によりその使用又は保存がされるものと認められるもの

ロ 恒久的施設等 その所在地国に係る所在地国等財務会計基準に従って作成されたその恒久的施設等の個別財務諸表

（注2）「所在地国等財務会計基準」とは、構成会社等又は共同支配会社等の所在地国において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準をいいます（法令155の54②一）。

ロ その国又は地域の自国内最低課税額に係る税を課することとされている特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の所在地国等財務諸表が作成されてい

る場合には、これらの所在地国等財務諸表に係る所在地国等財務会計基準に従ってその共同支配会社等及び当該他の共同支配会社等の当期純損益金額に相当する金額を計算することとされ、かつ、その共同支配会社等及び当該他の共同支配会社等のうちいずれかの共同支配会社等の所在地国等財務諸表が作成されていない場合には、①の規定に基づきこれらの当期純損益金額を計算することとされていること。

(2) 自国内最低課税額に係る税に関する法令が、次に掲げる要件を満たすものであること（法82の2⑥二、法令155の54③、法規38の43③）。

① その国又は地域の自国内最低課税額に係る税に関する法令が、最終親会社等又は被部分保有親会社等が各対象会計年度開始の日からその終了の日までの期間においてその国又は地域を所在地国とする全ての構成会社等に係る持分の全てを有する場合にのみ自国内最低課税額に係る税を課することとされているものでないこと。

② その国又は地域の自国内最低課税額に係る税に関する法令が、特定多国籍企業グループ等に係るその国又は地域を所在地国とする共同支配会社等に対して自国内最低課税額に係る税を課することとされているもの（その特定多国籍企業グループ等に属するその所在地国を所在地国とする構成会社等がある場合において、その共同支配会社等に代えて、その構成会社等に対してその共同支配会社等のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税を課することとされているものを含みます。）であること。

③ その国又は地域の自国内最低課税額に係る税に関する法令が、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税における個別計算所得等の金額の計算に関する規定に相当する規定が設けられているものであること。

④ ①から③までに掲げるもののほか、その国又は地域の自国内最低課税額に係る税に関す

る法令が、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税におけるその国又は地域に係るグループ国際最低課税額の計算に関する規定に相当する規定が設けられていないことによりその国又は地域に係るグループ国際最低課税額が生ずるおそれがあると認められるものでないこと。

(注1) 自国内最低課税額に係る税の額の計算において、適用する会計基準などGloBEルールとの若干の相違が許容されているため、自国内最低課税額に係る税の額がその国又は地域に係るグループ国際最低課税額の全額を控除するに至らない場合があります。このような場合における自国内最低課税額に係る税を本特例の対象とすることは適切ではないことから、上記(1)及び(2)の要件が設けられており、これらの要件は、執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス5.1）における「QDMTT会計基準（QDMTT Accounting Standard）」及び「整合性基準（Consistency Standard）」に対応するものとして規定されています。

(注2) 執行ガイダンス（令和5年（2023年）7月公表執行ガイダンス5.1）では、下記のGloBEルールとの乖離のある自国内最低課税額に係る税に関する法令は、常にGloBEルールに比して同等以上の結果を生み出すことから、整合性基準を満たすこととされています。よって、これらの自国内最低課税額に係る税に関する法令は、上記(2)④の要件を満たすものとされます。

① 国別グループ純所得の金額から控除する金額（実質ベース所得除外額）の規定を設けないこと又は本規定がGloBEルールより厳しいこと。

② 収入金額等に関する適用免除基準の規定を設けないこと又は本規定がGloBEルールより厳しいこと。

③ 最低税率が15%超であること。

④ 適格分配時課税制度を有しない所在地国

において、適格分配時課税制度を有する所在地国に係る国別調整後対象租税額等の計算の特例（法規38の41）を設けないこと。

なお、これらの乖離以外の GloBE ルールとの乖離についても、今後、OECD / G20「BEPS 包摂的枠組み」（Inclusive Framework on BEPS）において整合性基準を満たす乖離として認められれば、その認められた乖離のある自国内最低課税額に係る税に関する法令についても、上記(2)④の要件を満たすものと考えられます。

(注3) なお、本特例の適用要件を満たす自国内最低課税額に係る税を措置している国又は地域について、今後、OECDより公表される予定です。

2 適用要件

本特例は、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（内国法人について本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限り、2において同じです。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定の適用がある場合に限り、適用することとされています（法法82の2⑩））。

3 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準が適用されない一定の特定多国籍企業グループ等

自国内最低課税額に係る税が本特例の対象となるかどうかは、国又は地域ごとに判定されるものであり、特定多国籍企業グループ等ごとに判定されるものではありません。しかし、その国又は地域の法制上の制限等から、特定の形態の会社等に関して、自国内最低課税額に係る税を課さない場合があります。

このような場合においても、その自国内最低課税額に係る税が本特例の対象外となると影響が大

きいことから、本特例の対象としつつ、その自国内最低課税額に係る税が課されない会社等又はその会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の会社等については、本特例は適用されないこととされます（いわゆるスイッチオフ・ルール）。

具体的には、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合において、次に掲げる場合のいずれかに該当するときは、各対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係るグループ国際最低課税額（その構成会社等が無国籍構成会社等である場合にあっては、その構成会社等に係るグループ国際最低課税額）については、本特例は適用されないこととされます（法規38の43④）。

- (1) その自国内最低課税額に係る税に関する法令において、その特定多国籍企業グループ等に属するその所在地国を所在地国とする導管会社等に対してその自国内最低課税額に係る税を課さないこととされている場合
- (2) その自国内最低課税額に係る税に関する法令において、その対象会計年度に係るその構成会社等のその国又は地域に係るその自国内最低課税額に係る税の額が、特定多国籍企業グループ等の対象会計年度が国際的な事業活動の初期の段階における期間に該当する場合にその特定多国籍企業グループ等のその国又は地域に係る自国内最低課税額に係る税の額を零とする規定（特定多国籍企業グループ等の対象会計年度が国際的な事業活動の初期の段階における期間に該当し、かつ、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされているその特定多国籍企業グループ等の最終親会社等、中間親会社等又は被部分保有親会社等がその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その国又は地域を所在地国とするもので、かつ、その国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされているものに限り、及びその特定多国籍企業

グループ等に係る全ての共同支配会社等（その国又は地域を所在地国とするもので、かつ、その国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされているものに限り、）の所有持分を有していない場合にその特定多国籍企業グループ等のその国又は地域に係る自国内最低課税額に係る税の額を零とする規定を除きます。）の適用により零となる場合

- (3) その自国内最低課税額に係る税に関する法令において、その特定多国籍企業グループ等に属するその所在地国を所在地国とする他の構成会社等（各種投資会社等を除きます。(3)において同じです。）がある場合において、その構成会社等（各種投資会社等に限り、(3)において同じです。）に代えて、当該他の構成会社等に対してその構成会社等のその国又は地域に係るその自国内最低課税額に係る税を課することとされているとき。

(注) 共同支配会社等についても、上記 1 から 3 ままで同様の改正が行われています（法82の2⑬、法令155の54、法規38の45①）。なお、特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の上記 3 の適用については、我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合において、上記 3 (1)及び(2)の他に、その特定多国籍企業グループ等に属するその国又は地域を所在地国とする構成会社等（その共同支配会社等が各種投資会社等である場合には、その共同支配会社等に係る他の共同支配会社等（各種投資会社等を除きます。）を含みます。）がある場合に、その共同支配会社等に代えて、その構成会社等に対してその共同支配会社等のその国又は地域に係るその自国内最低課税額に係る税を課することとされているときのいずれかに該当するときは、各対象会計年度のその共同支配会社等の所在地国に係るグループ国際最低課税額（その共同支配会社等が無国籍共同支配会社等である場合にあっては、その共同支配会社等に係るグ

ループ国際最低課税額）については、本特例は適用されないこととされます。

Ⅶ 収入金額等に関する適用免除基準

1 改正前の制度の概要

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除きます。）が各対象会計年度において次に掲げる要件の全てを満たす場合には、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係る「当期国別国際最低課税額」は、零とする特例が設けられています（旧法82の2⑥⑦、旧法令155の54、旧法規38の43）。

なお、無国籍構成会社等に対する本適用免除基準の適用は認められていません。

(1) 収入金額要件

次に掲げる金額の合計額を適用対象会計年度（本特例の適用を受けようとする対象会計年度をいいます。Ⅶにおいて同じです。）及び直前 2 対象会計年度（その適用対象会計年度の直前の 2 対象会計年度をいいます。Ⅶにおいて同じです。）の数で除して計算した金額が1,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

① 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除きます。）の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（各種投資会社等を除きます。）のその適用対象会計年度に係る収入金額（その収入金額（売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額をいいます。）につき、法人税法施行令第155条の16から第155条の18までの規定の例により計算した金額（その期間が1年でない対象会計年度にあっては、その金額をその対象会計年度の月数で除し、これに12を乗じて計算した金額）に限り、）②において同じです。）の合計額

② ①の全ての構成会社等のその直前 2 対象会計年度に係る収入金額の合計額

(2) 所得金額要件

適用対象会計年度に係る所在地国所得等の金額（①に掲げる金額から②に掲げる金額を減算した金額（その期間が1年でない対象会計年度にあっては、その金額をその対象会計年度の月数で除し、これに12を乗じて計算した金額）をいいます。（2）において同じです。）と直前2対象会計年度に係る所在地国所得等の金額の合計額をその適用対象会計年度及び直前2対象会計年度の数で除して計算した金額が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

① 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除きます。）の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（各種投資会社等を除きます。）の各対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額

② ①における全ての構成会社等の各対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額

（注） 構成会社等の直前2対象会計年度のうちにイ又はロに掲げるいずれかの対象会計年度がある場合には、その直前2対象会計年度からその対象会計年度を除いたところにより適用免除基準を適用することとされています（旧法規38の43③）。

イ 適用対象会計年度におけるその構成会社等（各種投資会社等を除きます。）の所在地国を所在地国とするその構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除きます。）がないその適用対象会計年度前の対象会計年度

ロ 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除きます。）の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（各種投資会社等を除きます。）がその事業活動を行っていない対象会計年度

2 改正の内容

構成会社等のうちに連結除外構成会社等（下記Ⅷ参照。2において同じです。）がある場合にお

いて、特定多国籍企業グループに係る国別報告事項の提供制度における国別報告事項（我が国以外の国又は地域におけるこれに相当する事項を含みます。以下同じです。）を用いた簡便な計算方法が措置されました。この簡便な計算方法は、連結除外構成会社等ごとに選択を行うことが可能です。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等（恒久的施設等に該当するものを除きます。）の所在地国を所在地国とする構成会社等が連結除外構成会社等である場合に、その連結除外構成会社等に係る次に掲げる金額の計算につき簡便な計算方法の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。以下2において同じです。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その連結除外構成会社等に係る次に掲げる金額は、それぞれ次に定める金額とすることとされています（法令155の55③）。

（1）収入金額要件の判定に係る適用対象会計年度に係る収入金額 その適用対象会計年度に係る国別報告事項として所轄税務署長等（租税特別措置法第66条の4の4第1項若しくは第2項に規定する所轄税務署長又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局をいいます。以下2において同じです。）に提供されたその所在地国に係る収入金額（その連結除外構成会社等に係る部分に限るものとし、その期間が1年でない対象会計年度にあっては、その収入金額をその対象会計年度の月数で除し、これに12を乗じて計算した金額とします。以下2において「調整後収入金額」といいます。）（その国別報告事項が提供されない場合にあっては、その国別報告事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合におけるその連結除外構成会社等の所在地国に係る調整後収入金額（注）。以下2において同じです。）

(注) 連結除外構成会社等が恒久的施設等を有する場合における調整後収入金額は、その恒久的施設等に係る部分の金額を除いた金額とされます(法令155の55⑧)。

- (2) 収入金額要件の判定に係る直前2対象会計年度に係る収入金額 その直前2対象会計年度に係る国別報告事項として所轄税務署長等に提供されたその所在地国に係る調整後収入金額
- (3) 所得金額要件に係る各対象会計年度に係る個別計算所得金額 その対象会計年度に係る国別報告事項として所轄税務署長等に提供されたその所在地国に係る調整後収入金額が零を超える場合におけるその超える部分の金額
- (4) 所得金額要件に係る各対象会計年度に係る個別計算損失金額 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める額

- ① その対象会計年度に係る国別報告事項として所轄税務署長等に提供されたその所在地国に係る調整後収入金額が零である場合 零
- ② その対象会計年度に係る国別報告事項として所轄税務署長等に提供されたその所在地国に係る調整後収入金額が零を下回る場合 その下回る部分の金額

(注) ここでいう「収入金額が零を下回る場合」とは、稀なケースではあるものの、例えば、前対象会計年度において計上された収入金額が過大に計上されていたため、その調整のために当該適用対象会計年度においてマイナスの収入金額が計上されるケース(当該対象会計年度の収入金額は零)が想定されます。

Ⅷ 連結除外構成会社等に関する適用免除基準

1 概要

連結除外構成会社等について、その国別報告事項に記載された「発生税額」と「収入金額」を用いた適用免除基準が新たに措置されました。

2 制度の内容

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(その構成会社等の所在地国を所在地国とする構成会社等のうちに連結除外構成会社等が含まれるものに限ります。以下2において同じです。)が各対象会計年度において次に掲げる要件のいずれかを満たす場合には、当該対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額は、零とすることとされます(法法82の2⑧、法令155の55⑤⑥)。

(1) 実効税率要件

①に掲げる金額が②に掲げる金額(零を超えるものに限ります。)のうちに占める割合が15%以上であること。

① 次に掲げる金額の合計額

イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等(連結除外構成会社等を除きます。)のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額

ロ その対象会計年度に係る国別報告事項として所轄税務署長等に提供されたその所在地国に係る発生税額に係る事項に係る金額(連結除外構成会社等に係る部分に限ります。Ⅷにおいて「調整後税額」といいます。)(その国別報告事項が提供されない場合にあつては、その国別報告事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合におけるその連結除外構成会社等の所在地国に係る調整後税額)

② 次に掲げる金額の合計額

イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等(連結除外構成会社等を除きます。)のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額からその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額を減算した金額

ロ その対象会計年度に係る国別報告事項として所轄税務署長等に提供されたその所在

地国に係る収入金額（連結除外構成会社等に係る部分に限ります。Ⅷにおいて「調整後収入金額」といいます。）（その国別報告事項が提供されない場合にあっては、その国別報告事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合におけるその連結除外構成会社等の所在地国に係る調整後収入金額）

（注） 連結除外構成会社等が恒久的施設等を有する場合における①口の調整後税額及び②口の調整後収入金額は、その恒久的施設等に係る部分の金額を除いた金額とすることとされています（法令155の55⑧）。

（2） 通常利益要件

上記(1)②に掲げる金額がその対象会計年度のその構成会社等に係る実質ベース所得除外額以下であること。

3 連結除外構成会社等の定義

連結除外構成会社等とは、次に掲げる要件の全てを満たす構成会社等（恒久的施設等に該当するものを除きます。）及びその恒久的施設等とされています（法法82の2⑧、法規38の44⑤）。

(1) 特定多国籍企業グループ等（その特定多国籍企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表が法人税法第82条第1号イに掲げる連結等財務諸表であるものに限ります。）に属する構成会社等のうちその連結等財務諸表においてその資産、売上高（役務収益を含みます。）、損益、利益剰余金、キャッシュ・フローその他の項目からみて、連結の範囲から除いても企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しいことにより連結の範囲から除かれるものであること。

(2) 構成会社等の各対象会計年度に係る調整後収入金額が5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額

に換算した金額以上である場合において、当該対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国別報告事項が特定財務会計基準若しくはその構成会社等の所在地国に係る所在地国等財務会計基準（上記Ⅵ1(1)②イ（注2）参照。（2）において同じです。）に従って作成されたその構成会社等の個別財務諸表又は特定財務会計基準若しくはその所在地国等財務会計基準に従って作成されたその構成会社等に係る企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類を基礎として作成されていること。

4 適用要件

本特例は、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（内国法人について本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。4において同じです。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）に限り、適用することとされています（法法82の2⑩）。

また、上記2(1)又は(2)の連結除外構成会社等は、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その所在地国を所在地国とする構成会社等が連結除外構成会社等である場合に、その連結除外構成会社等について本適用免除基準の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。4において同じです。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）におけるその連結除外構成会社等に限るものとされています（法令155の55⑦）。

Ⅸ 移行期間CbCRセーフ・ハーバー

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の概要

移行期間 CbCR セーフ・ハーバーは、令和 6 年 4 月 1 日から令和 8 年 12 月 31 日までの間に開始する対象会計年度（令和 10 年 6 月 30 日までに終了するものに限り。）において、一定の要件を満たす国又は地域について、その対象会計年度に係るグループ国際最低課税額を零とすることにより実効税率及び国際最低課税額の計算が不要となる特例であり、構成会社等に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバーと共同支配会社等に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバーがそれぞれ規定されています（旧令和 5 年改正法附則 14①～④）。

(2) 構成会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー

構成会社等である内国法人が属する特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る国別報告事項（連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限り。）Ⅸにおいて同じです。）につき所轄税務署長等（租税特別措置法第 66 条の 4 の 4 第 1 項若しくは第 2 項に規定する所轄税務署長又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局をいいます。Ⅸにおいて同じです。）に提供された場合において、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（無国籍構成会社等その他の一定の構成会社等（(2)において「対象外構成会社等」といいます。）を除きます。Ⅸにおいて同じです。）が令和 6 年 4 月 1 日から令和 8 年 12 月 31 日までの間に開始する対象会計年度（令和 10 年 6 月 30 日までに終了するものに限り。）において①から③までの要件のいずれかを満たすときは、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度に係るグループ国際最低課税額は、零とすることとされて

います（旧令和 5 年改正法附則 14①）。

① デミニマス要件

次に掲げる要件の全てを満たすことをいいます（旧令和 5 年改正法附則 14①一、旧令和 5 年 6 月改正法規附則 3 ①②）。

イ 収入要件

その対象会計年度に係る国別報告事項として提供されたその構成会社等の所在地国に係る収入金額（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等のうちに、その持分が譲渡することを目的として保有されていることにより、各対象会計年度に係る国別報告事項として提供された構成会社等の所在地国に係る収入金額にその収入金額が含まれないその構成会社等がある場合には、その構成会社等に係る一定の金額を加算した金額）が 1,000 万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

ロ 利益要件

その対象会計年度に係る国別報告事項として提供されたその構成会社等の所在地国に係る税引前当期利益の額（その税引前当期利益の額の計算において、5,000 万ユーロ相当額を超える一定の時価評価損に係る金額がある場合には、その金額を含まないものとして計算した金額。下記②ロにおいて「調整後税引前当期利益の額」といいます。）が 100 万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

② 簡素な実効税率要件

イに掲げる金額がロに掲げる金額（零を超えるものに限り。）のうちに占める割合が 17%（令和 6 年 4 月 1 日から同年 12 月 31 日までの間に開始する対象会計年度については 15% とし、令和 7 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの間に開始する対象会計年度については 16%）以上であることをいいます（旧令和 5 年改正法附則 14①二、旧令和 5 年 6 月改正法規附則 3 ④⑤⑩）。

イ その対象会計年度に係るその構成会社等

の所在地国を国別報告事項に係る国又は地域（租税特別措置法第66条の4の4第1項の事業が行われる国又は地域をいいます。）とする全ての構成会社等（対象外構成会社等を除きます。）の連結等財務諸表に記載された法人税等の額及び法人税等調整額（当期純損益金額に係るものに限ります。）の合計額（その合計額のうちに対象租税以外の租税の額等の一定の金額が含まれている場合には、これらの金額を除きます。）

の合計額

ロ その対象会計年度に係る国別報告事項として提供されたその構成会社等の所在地国に係る調整後税引前当期利益の額

③ 通常利益要件

上記②ロに掲げる金額が、その対象会計年度のその構成会社等に係るグルーピング特例（法第82の2③）を適用しないで計算した場合の実質ベース所得除外額（その対象会計年度に係る国別報告事項に係る国又は地域（租税特別措置法第66条の4の4第1項の事業が行われる国又は地域をいいます。）と上記②ロの所在地国が同一である構成会社等（対象外構成会社等を除きます。）に係るものに限ります。）以下であることをいいます（令和5年改正法附則14①三）。

なお、本特例は、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その内国法人について本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。）の提供があること等の一定の要件を満たす場合に限り、適用することとされています（令和5年改正法附則14②）。

(3) 共同支配会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー

構成会社等である内国法人の属する特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（無国籍共同支配会社等その他の一定の共同支配会社等（(3)において「対象外共同支配会社等」とい

います。）を除きます。（3)において同じです。）が、令和6年4月1日から令和8年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和10年6月30日までに終了するものに限ります。）において①から③までの要件のいずれかを満たす場合には、その対象会計年度のその共同支配会社等の所在地国におけるその対象会計年度に係るグループ国際最低課税額は、零とすることとされています（令和5年改正法附則14③）。

① デミニマス要件

次に掲げる要件の全てを満たすことをいいます（令和5年改正法附則14③一）。

イ 収入要件

その対象会計年度に係るその共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等（その共同支配会社等の所在地国を所在地国とするものに限るものとし、対象外共同支配会社等を除きます。（3)において同じです。）の連結等財務諸表に記載された共同支配会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額が1,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと（令和5年改正法附則14③一イ、令和5年6月改正法規附則3⑥）。

ロ 利益要件

その対象会計年度に係るその共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の連結等財務諸表に記載された共同支配会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の税引前当期純利益金額の合計額からその連結等財務諸表に記載された共同支配会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の税引前当期純損失金額の合計額を控除した金額（その金額の計算において、5,000万ユーロ相当額を超える一定の時価評価損に係る金額がある場合には、その金額を含まないものとして計算した金額。下記②ロにお

いて「調整後税引前当期利益の額」といいます。)が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと(令和5年改正法附則14③一口、令和5年6月改正法規附則3⑦⑧)。

② 簡素な実効税率要件

イに掲げる金額がロに掲げる金額(零を超えるものに限りまゝす。)のうちに占める割合が17%(令和6年4月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度については15%とし、令和7年1月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度については16%)以上であることをいいます(令和5年改正法附則14③二、旧令和5年6月改正法規附則3⑤⑨⑩)。

イ その対象会計年度に係るその共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の連結等財務諸表に記載された共同支配会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の法人税等の額及び法人税等調整額(当期純損益金額に係るものに限りまゝす。)の合計額(その合計額のうちに対象租税以外の租税の額等の一定の金額が含まれている場合には、これらの金額を除きまゝす。)の合計額

ロ その対象会計年度に係るその共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の調整後税引前当期利益の額

③ 通常利益要件

上記②ロに掲げる金額がその対象会計年度のその共同支配会社等に係るグルーピング特例(法82の2⑤)を適用しないで計算した場合の実質ベース所得除外額以下であることをいいます(令和5年改正法附則14③三)。

なお、本特例は、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等(その内国法人について本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限りまゝす。)の提供があること等の一定の要件を満たす場合に限り、適用することとさ

れています(令和5年改正法附則14④)。

2 改正の内容

(1) 国別報告事項の提供義務がない場合における移行期間CbCRセーフ・ハーバーの取扱い

国別報告事項の提供義務がない特定多国籍企業グループ等についても、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることができることが明らかにされました(令和5年改正法附則14①一、二ロ)。

(2) 恒久的施設等を有する構成会社等に係る適用

構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等を有する場合において、構成会社等又は共同支配会社等の本店の所在地国と恒久的施設等の所在地国の双方における移行期間CbCRセーフ・ハーバーの判定に用いられること(二重計上)を防ぐため、構成会社等又は共同支配会社等の本店に係る次に掲げる金額から恒久的施設等に係る部分の金額を除くこととされています(令和5年6月改正法令附則4⑪)。

① 構成会社等に係るデミニマス要件の判定に用いる収入金額及び調整後税引前当期利益の額(上記1(2)①ロの調整後税引前当期利益の額をいいます。①において同じです。)並びに簡素な実効税率要件の判定に用いる税額(上記1(2)②イの金額をいいます。)及び調整後税引前当期利益の額

② 共同支配会社等に係るデミニマス要件の判定に用いる売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額(上記1(3)①イ参照)及び調整後税引前当期利益の額(上記1(3)①ロの調整後税引前当期利益の額をいいます。②において同じです。)並びに簡素な実効税率要件の判定に用いる税額(上記1(3)②イの金額をいいます。)及び調整後税引前当期利益の額

(3) 利益の配当の取扱い

各対象会計年度において構成会社等に係る国別報告事項として所轄税務署長等に提供された

その構成会社等の所在地国に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの判定に用いる収入金額又はその所在地国に係る税引前当期利益の額に利益の配当の額（その利益の配当を支払う会社等が当該構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等である場合において、当該他の構成会社等の連結等財務諸表においてその利益の配当の額が費用の額として計上されている額に限り、(3)において同じです。）が含まれていない場合には、その収入金額又はその税引前当期利益の額にその利益の配当の額が含まれるものとして、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーを適用することとされています（令和5年6月改正法規附則3⑪）。

(4) 連結等財務諸表

構成会社等が移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受ける場合において、その構成会社等のほかに、その構成会社等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等があるときについての取扱いです。この場合における国別報告事項は、同一の連結等財務諸表を基礎として作成されたものでなければならないこととされています（令和5年6月改正法規附則3⑫）。

例えば、X国を所在地国とする構成会社等がA社とB社のみである場合において、A社とB社がそれぞれ別の会計基準に基づいて個別財務諸表が作成され、それを基礎として国別報告事項が作成されているときであっても、これらの個別財務諸表がここでいう連結等財務諸表に該当するときは、その国別報告事項は、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの判定に用いることができます。

(5) パーチェス価格会計に係る調整

① 概要

会社等が企業グループ等に属する場合に、その企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表におけるその会社等の資産又は負債の帳簿価額を用いて、構成会社等の個別

財務諸表が作成されることがあります。そのため、このような個別財務諸表を基に作成された国別報告事項は、原則として移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの判定に用いることができないことが明らかにされました。

② 制度の内容

構成会社等が移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受ける場合において、その連結等財務諸表の範囲から、特定会計処理（会社等が企業グループ等に新たに属することとなる場合において、その企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表におけるその会社等の資産又は負債の帳簿価額を用いてその会社等の個別財務諸表を作成する会計処理をいいます。）又はこれに準ずる会計処理を適用することが認められる連結等財務諸表を含まないこととされました（令和5年6月改正法規附則3⑬）。

ただし、次に掲げる場合のいずれにも該当する場合は、この限りではありません。

イ 令和5年1月1日以後に開始する各対象会計年度に係る国別報告事項が特定会計処理又はこれに準ずる会計処理が適用される連結等財務諸表に基づき作成されている場合（これらの会計処理を適用して連結等財務諸表を作成することが定められている法令の規定によりこれらの会計処理が適用される連結等財務諸表が作成されている場合を含みます。）

（注） すなわち、これらの会計処理を継続適用して作成された国別報告事項は、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの判定に用いることができることとされています。

ロ 構成会社等が令和3年12月1日以後に行う取引に係るのれんがその構成会社等の連結等財務諸表に計上されている場合において、その対象会計年度に係る次に掲げる金額に当該のれんに係る損失の額が加算されている場合

（イ） 簡素な実効税率要件の判定を行う場合

における調整後税引前当期利益の額（上記1(2)②ロの金額をいいます。（ロ）において同じです。）（上記1(2)②イの金額に当該のれんに係る損失の額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が含まれていない場合に限ります。）

（注） 簡素な実効税率要件における実効税率に係る算式の分母の金額にのれんに係る損失の額が含まれている場合において、その算式の分子の金額に当該のれんに係る損失の額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が含まれている場合には、分母及び分子の金額に対して同趣旨の調整が行われていることから、本調整の対象外とするものです。

（ロ） 通常利益要件の判定を行う場合における調整後税引前当期利益の額

（注） JGAAPでは、のれんの償却が認められています。具体的には、買収に伴う高価買入部分は、資産として計上したうえで、一定の期間にわたり費用化（償却費計上）の処理が行われ、のれんの価値を零にするものです。

本調整は、このようなのれんの償却は対象外とされていることに留意を要します。

（6）費用又は損失に対応する収入が認識されないケースへの対応等

構成会社等に係る次に掲げる取引が行われる場合には、次に掲げる取引に係る費用又は損失の額を減算しないで、その対象会計年度に係る調整後税引前当期利益の額を計算することとされています（令和5年6月改正法規附則3⑭）。

① 費用又は損失に対応する収入が認識されないケース

構成会社等が資金供与会社等（その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であって、他の当該特定多国籍企業グループ等に属する会社等又は当該

特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に対して直接又は間接に資金の供与を行うものをいいます。以下同じです。）から直接又は他の会社等（その特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であって、その構成会社等及びその資金供与会社等以外のものをいいます。ロ(ロ)において同じです。）を通じて間接に受ける資金の供与（令和4年12月15日以前に行われた取引を除きます。）であって、これらの取引に係る費用（法人税法施行令第155条の22第1項中「銀行業又は保険業」とあるのを「銀行業」と読み替えた場合における同項に規定する特定金融商品に係る同項に規定する金銭等の分配を除きます。以下①において同じです。）又は損失の額がその構成会社等のその対象会計年度に係る連結等財務諸表に計上されるもの（次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限ります。）

イ その資金供与会社等のその対象会計年度に係る連結等財務諸表においてこれらの取引に係る収入の額が計上されないこと。

ロ その資金供与会社等の所得の金額の計算上、これらの取引に係る益金の額に算入される金額（次に掲げる金額を除きます。）がないこと。

（イ） その益金の額に算入される金額のうち、法人税法第57条第1項又はこれに相当する規定によりその資金供与会社等の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額（これらの規定に係る欠損の金額が生じた過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないこと（令和4年12月16日以後に行われるこれらの取引がないものとした場合に、当該過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないことを含みます。）によりその欠損の金額に係る繰延税金資産が計上されていない

ものに限ります。)に対応する部分の金額その他これに準ずる金額

(注) 過年分の繰越欠損金を控除することにより実際に益金の額に算入されない金額は除くこととされています。ただし、その繰越欠損金が生じた事業年度において将来に利益が生じる見込みがないことにより、その繰越欠損金に係る繰延税金資産が計上されていないものに限ります。

また、当期の費用・損失が生ずる取引がなかったとしても、資金供与会社等において将来に利益が生じる見込みがないことによりその繰越欠損金に係る繰延税金資産が計上されていないものも含まれます。

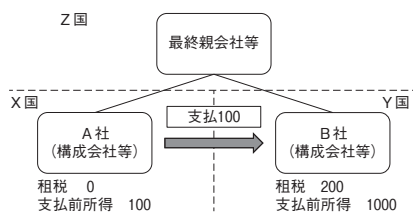
(ロ) その費用又は損失の額((ロ)において「費用等の額」といいます。)のうち、他の会社等(当該資金供与会社等の所在地国を所在地国とするものに限ります。(ロ)において同じです。)の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額(その費用等の額のうち、当該対象会計年度に係るその所在地国の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されるもの(当該他の会社等が有する導管会社等の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されることにより、その所在地国の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されるものを含まず。))を除きます。)

費用・損失に対応する収入が認識されないケースへの対応

➤ 調整後税引前当期利益の額について、次の取引に係る費用又は損失の額を減算しないで計算することとされた(令5改正法規附則3④一)。

構成会社等が資金供与会社等(資金の供与を行う特定多国籍企業グループ等に属する一定の会社等・共同支配会社等をいう。)から直接又は間接に受ける資金の供与(令和4年12月15日以前に行われた取引を除く。)であって、これらの取引に係る一定の費用又は損失の額が当該構成会社等の連結等財務諸表に計上されるもの(次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限る。)

- ✓ その資金供与会社等の連結等財務諸表においてこれらの取引に係る収入の額が計上されていないこと。
- ✓ その資金供与会社等の所得の金額の計算上、これらの取引に係る益金の額に算入される金額(一定の金額を除く。)がないこと。



【A社】

- A社は所得100で、納税額0。その所在地国であるX国には法人所得税がない。
- A社は、X国の会計基準において費用とされる支払100をB社に行った。
- その結果、A社の適格財務諸表における所得は0(100-100)となったため、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの要件を充足。

【B社】

- B社の適格財務諸表は連結の会計基準に基づく。つまり、A社とB社の適格財務諸表の会計基準は異なっている。
- そのため、このA社の支払いは、B社の適格財務諸表においては、所得として認識されなかった。

	X国	Y国
本税制における所得計算	控除可能 (X国の会計基準)	所得に不算入 (連結の会計基準)
現地税制における所得計算	法人所得税無し	益金不算入

調整措置がなければ、支払100がどの国・地域においても所得として計上されない結果となる。

② 損失が二重に計上されるケース

構成会社等と他の会社等(その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等をいいます。以下②におい

て同じです。)との間で行われる取引(令和4年12月15日以前に行われた取引を除きます。以下②において同じです。)であって、その取引に係る費用又は損失の額がその構成会社等の連結等財務諸表に計上されるもの(次に掲

げる要件のいずれかを満たすものに限りです。)

イ その費用又は損失の額のうちに、当該他の会社等のその対象会計年度に係る連結等財務諸表においても費用又は損失の額として計上される金額（その構成会社等及び当該他の会社等の連結等財務諸表においてその取引に係る収入の額として計上される金額がある場合には、当該他の会社等の連結等財務諸表にその取引に係る収入の額として計上される金額を控除した残額）があること。

ロ その費用又は損失の額のうちに、当該他の会社等の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額（その構成会社等の連結等財務諸表にその取引に係る収入の額として計上され、かつ、その計上された金額がその構成会社等の所得の金額の計算上、益金の額に算入される場合には、その計上された金額とその算入される金額のうちいずれか少ない金額を控除した残額）があること。

(注1) 令和4年12月15日以前に行われた取引に係る取扱い

令和4年12月15日以前に行われた上記①又は②に掲げる取引が次に掲げる要件のいずれかを満たす場合には、これらの取引は、令和4年12月16日以後に行われたものとみなすこととされています（令和5年6月改正法規附則3⑮）。

イ その取引に係る契約の内容が変更されたこと（ロに該当するものを除きます。）。

ロ その取引に係る契約において令和4年12月16日以後にその内容を変更することが定められていること。

ハ その取引に係る会計処理が変更されたこと。

(注2) 構成会社等が導管会社等に該当する場合の取扱い

構成会社等が導管会社等である場合において、その構成会社等の構成員の所在地国における租税に関する法令において導管会

社等の収入がその導管会社等の構成員の収入として取り扱われるときは、その構成会社等の連結等財務諸表に計上される上記①又は②に掲げる取引に係る費用又は損失の額は、その連結等財務諸表に計上されていないものとみなすこととされています（令和5年6月改正法規附則3⑯）。

(注3) 各対象会計年度において上記②の構成会社等の所在地国を所在地国とする上記②の他の会社等で、既に(6)（②に係る部分に限ります。）の適用を受けるものがある場合には、その対象会計年度に係るその構成会社等については、(6)の適用はないものとする事とされています（令和5年6月改正法規附則3⑰）。

(7) 租税が二重に認識されるケースへの対応

① 概要

各対象会計年度において、構成会社等と他の会社等（その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等をいいます。以下(7)において同じです。）との間で行われる取引（令和4年12月15日以前に行われた取引を除きます。以下(7)において同じです。）に係る法人税等の額及び法人税等調整額の合計額（以下(7)において「法人税額等」といいます。）がその構成会社等の連結等財務諸表に計上される場合において、その法人税等の額が当該他の会社等の調整後対象租税額又は上記1(2)②イの金額（当該取引に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が含まれていないものに限りです。以下(7)において同じです。）に含まれるときは、その構成会社等のその対象会計年度に係る上記1(2)②イの金額からその法人税額等を減算することとされています（令和5年6月改正法規附則3⑱）。ただし、次に掲げる場合に該当する場合は、この限りではありません。

イ その取引が行われることにより、当該他

の会社等の所得の金額の計算上、益金の額に算入される金額がある場合

ロ その構成会社等の所在地国における租税に関する法令において、その構成会社等に係る簡素な実効税率要件の判定に用いる税額からその構成会社等の調整後対象租税額の計算上当該他の会社等に配分される金額を控除すること又はこれに相当する調整を行わないこととされている場合

② 令和4年12月15日以前に行われた取引に係る取扱い

令和4年12月15日以前に行われた上記①に掲げる取引が次に掲げる要件のいずれかを満たす場合には、これらの取引は、令和4年12月16日以後に行われたものとみなすこととされています（令和5年6月改正法規附則3⑯において準用する⑮）。

イ その取引に係る契約の内容が変更されたこと（ロに該当するものを除きます。）。

ロ その取引に係る契約において令和4年12月16日以後にその内容を変更することが定められていること。

ハ その取引に係る会計処理が変更されたこと。

③ 構成会社等が導管会社等に該当する場合の取扱い

構成会社等が導管会社等である場合において、その構成会社等の構成員の所在地国における租税に関する法令において導管会社等の収入がその導管会社等の構成員の収入として取り扱われるときは、その構成会社等の連結等財務諸表に計上される上記①に掲げる取引に係る費用又は損失の額は、その連結等財務諸表に計上されていないものとみなすこととされています（令和5年6月改正法規附則3⑰において準用する⑮）。

(8) 共同支配会社等に係る取扱い

共同支配会社等に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバーにおいても、上記(5)から(7)までの

改正と同様の改正が行われています（令和5年6月改正法規附則3⑳）。

X 国際最低課税額に係る確定申告書等の提出期限の特例の創設

1 改正前の制度の概要

国際最低課税額に係る確定申告書及び特定基準法人税額に係る確定申告書は、対象会計年度終了の日の翌日から1年3月以内（最初に提出すべき一定の場合は1年6月以内）に提出しなければならないこととされています（法法82の6①②、地法法24の4）。

2 改正の概要

今般、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度における導入当初の納税者及び税務当局双方の準備期間を十分に確保する観点から、その提供期限が令和8年6月30日（注）前である場合には、同日とする旨が国際的に合意されました。

（注） なお、各国における納税申告の期限についてはモデル・ルール等の国際的な合意はないため、その期限の設定は各国に委ねられています。我が国では、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の計算と特定多国籍企業グループ等報告事項等が密接に関係することを踏まえ、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供期限を参考に、国際最低課税額に係る確定申告書及び特定基準法人税額に係る確定申告書の提出期限が措置されています。

この国際合意を受け、国際最低課税額に係る確定申告書及び特定基準法人税額に係る確定申告書の提出期限が令和8年6月30日前である場合には、その提出期限は同日とすることとされました（令和5年改正法附則14の2、18の2）。

XI 申告書別表の整備

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に係る申告書別表として法人税法施行規則別表20から別表20付表4までが新たに定められました。

なお、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人には、別途、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務（法法150の3）が課されています。そのため、特定多国籍企業グループ等報告事項等における記載内容と法人税法施行規則別表における記載内容との重複を可能な限り排除することによって、申告等に係る事務の負担の増加を抑制することとされています。

また、特定基準法人税額に対する地方法人税に係る申告書別表についても、地方法人税法施行規則別表5が新たに定められました。

XII 各国におけるグローバル・ミニム課税に対する法令上の整備に伴う他の制度の見直し

(一) 外国税額控除

1 改正前の制度の概要

(1) 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。）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》

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

（注） 通算制度における外国税額控除については、別途の算式により、グループ全体で控除限度額を計算することとされています。

(2) 外国法人税の定義

「外国法人税」とは、外国の法令により課される我が国の法人税に相当する税とされており（法法69①）、具体的には、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税とされています（法令141①）。

① 外国法人税に含まれるものとされる税

外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれるものとされています（旧法令141②）。

イ 超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税

ロ 法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税

ハ 法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの

ニ 法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税

② 外国法人税に含まれないものとされる税

外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれないものとされています（旧法令141③）。

イ 税を納付する者が、その税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税

ロ 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めるこ

とができる税

ハ 複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税（その複数の税率のうち最も低い税率（その最も低い税率がその合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合にはその適用されるべき税率）を上回る部分に限ります。）

ニ 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

2 改正の概要

(1) 改正の趣旨・背景

各国においてグローバル・ミニマム課税に対応するための法令上の整備が進められています。具体的には各国の判断に基づき、次に掲げる税に関する法令の整備が行われています。

① 外国における各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税（いわゆる Income Inclusion Rule（IIR）に係る税）

② 我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において、その国又は地域を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に対して課される税（グループ国際最低課税額に相当する金額のうち各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税の課税標準とされる金額以外の金額を基礎として計算される金額を課税標準とするものに限ります。）又はこれに相当する税（法令155の34②三）（いわゆる Undertaxed Profits Rule（UTPR）に係る税）

③ 自国内最低課税額に係る税（いわゆる Qualified Domestic Minimum Top-up Tax（QDMTT）に係る税）

このような状況のなか、各国の判断によってはこれらの税を法人の所得に対する税として位置付けて法令の整備が行われる可能性があります。そのため、我が国の外国税額控除制度におけ

る外国法人税の範囲について、これらの税に係る取扱いを明らかにする必要性があることから、次の見直しが行われています。

(2) 具体的な内容

① 外国における QDMTT

自国内最低課税額に係る税（QDMTT）は、構成会社等の外国におけるいわゆる所得法人税の課税標準となる所得の金額となり得る損益計算書上の当期純損益金額を基点に計算されることから、外国法人税に該当することが明らかにされました（法令141②五）。

② 外国における IIR 及び UTPR

GloBE ルールのコメントリーに従って、外国における各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税（外国における IIR）及び法人税法施行令第155条の34第2項第3号に掲げる税（外国における UTPR）は、所得法人税における計算の循環を防止するため、外国法人税の範囲から除外することが明らかにされました（法令141③四・五）。

(二) 適格合併等の範囲に関する特例

1 改正前の制度の概要

三角合併を利用することにより、内国法人をその経済実態や株主構成を変えずに、外国法人の子会社とすること（いわゆる「コーポレート・インバージョン」）が容易になります。このような組織再編成により、内国法人の株主が軽課税国にある実体のない外国法人を通じて内国法人を所有する形態を作り出せば、外国子会社合算税制の適用を免れるなど、国際的な租税回避を行うことが容易になると考えられます。このような濫用的な組織再編成に対応し、国際的な租税回避を防止するため、企業グループ内の内国法人間で行われる一定の三角合併のうち、軽課税国に所在する外国親法人の株式を対価とするもの（特定グループ内合併）について、適格合併に該当しないこととされ

ています（措法68の2の3①）。

この特定グループ内合併とは、次の(1)及び(2)のいずれにも該当する合併（一定の適用除外要件を満たす合併を除きます。）をいいます（措法68の2の3①⑤一、三、措令39の34の4①⑩⑪）。

- (1) 被合併法人と合併法人との間に特定支配関係（合併、分割又は株式交換の直前に二の内国法人のいずれか一方の内国法人が他方の内国法人の発行済株式等の50%超を直接又は間接に保有する等の関係をいいます。）があること。
- (2) 被合併法人の株主等に特定軽課税外国法人等（特定軽課税外国法人及び合併、分割又は株式交換（(2)において「合併等」といいます。）の直前において特定軽課税外国法人（その合併等の直前において合併法人、分割承継法人又は株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有するものに限り、）の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する外国法人（特定軽課税外国法人に該当するものを除きます。）をいいます。）に該当する親法人の株式が交付されること。

特定軽課税外国法人とは、次の①又は②の外国法人をいいます（措法68の2の3⑤二、旧措令39の34の4⑤）。

- ① 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店等を有する外国法人
- ② 合併、分割、株式交換又は現物出資が行われる日を含むその外国法人の事業年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度のうちのいずれかの事業年度において、その事業年度の所得に対して課される租税の額がその所得の金額の20%未満であった外国法人

(注) 上記①又は②に該当する外国法人であっても、その外国法人が外国子会社合算税制の経済活動基準と同様の要件（①事業基準、②実体基準、③管理支配基準及び④非関連者基準又は所在地国基準）に該当する場合には、特定軽課税外国法人に該当しないこととされています（措令39の34の4⑦）。

また、適格分割、適格株式交換及び適格現物

出資の範囲についても同様に特例が設けられています（措法68の2の3②～④、措令39の34の4②④）。

2 改正の概要

各国におけるグローバル・ミニマム課税に対応するための法令上の整備が進められていることに伴い、適格合併等の範囲に関する特例においても上記(→)2(1)①から③までの税に係る取扱いについて明確化が行われています。

具体的には、法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域（いわゆる無税国）に本店等がある外国法人が特定軽課税外国法人に該当するか否かの判定について、ここでいう「法人の所得に対して課される税」には、上記(→)2(1)①から③までの税が含まれないことが明らかにされています（措令39の34の4⑤一）。

(三) 外国子会社合算税制

各国におけるグローバル・ミニマム課税に対応するための法令上の整備が進められていることに伴い、外国子会社合算税制においても上記(→)2(1)①から③までの税に係る取扱いについて明確化が行われています。詳細は下記二2(2)をご覧ください。

Ⅳ 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度

1 改正前の制度の概要

- (1) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供
特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人（その所在地国が我が国でないものを除きます。以下同じです。）は、その特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等を、その各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月以内に、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により、その内国法人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（旧法150の3①）。

(注) 特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供しなければならないこととされる内国法人が複数ある場合において、その特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供対象となる各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月以内に電子情報処理組織を使用する方法(e-Tax)により、その内国法人のうちいずれかの法人がこれらの法人を代表して特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供する法人の名称その他の事項をその一の法人の納税地の所轄税務署長に提供したときは、その特定多国籍企業グループ等報告事項等を代表して提供するものとされた法人以外の法人は、特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供することを要しないこととする特例が措置されています(旧法150の3②)。

(2) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務の免除

上記(1)により特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供しなければならないこととされる内国法人であっても、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等(指定提供会社等を指定した場合には、指定提供会社等)の所在地国の税務当局がその特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する情報の提供を我が国に対して行うことができると認められる一定の場合に該当するときは、その特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を要しないこととされています(旧法150の3③、旧法令212③)。

(3) 最終親会社等届出事項の提供

上記(2)により特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を要しないこととされる内国法人は、特定多国籍企業グループ等のその提供を要しないこととされる各対象会計年度に係る最終親会社等届出事項を、その各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月以内に、電子情報処理組織を使用する方法(e-Tax)により、その内

国法人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(法150の3④)。

(4) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供期限の特例

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人が最初に特定多国籍企業グループ等報告事項等又は最終親会社等届出事項を提供しなければならないこととされる場合(その対象会計年度前のいずれかの対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等であった他の内国法人が特定多国籍企業グループ等報告事項等又は最終親会社等届出事項を提供しなければならないこととされていた場合を除きます。)には、特定多国籍企業グループ等報告事項等及び最終親会社等届出事項等の提供期限を各対象会計年度終了の日の翌日から1年6月以内に延長することとされています(法150の3⑥)。

2 改正の内容

(1) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の見直し

令和5年(2023年)7月にOECDから公表された「GloBE情報申告書に関するドキュメント」において、GloBE情報申告書の提供様式が策定されるとともに、構成会社等の所在地国の税務当局にとってその国又は地域のGloBEルールの実行のために特定多国籍企業グループ等に関する情報の全てが必要となるわけではないことなどを踏まえ、特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等に対して均一な情報の提供を求めるのではなく、提供義務者の区分(最終親会社等、一定の中間親会社等・被部分保有親会社等、その他の会社等)に応じた情報の提供を求めることとされました。

そこで、今般の改正において、我が国の特定多国籍企業グループ等報告事項等についても上記と同様の見直しを行い、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人が提供すべき事項は、次に掲げる場合の区分に応じ

それぞれ次に定める事項とされました（法法150の3①一イロ、法規68⑤～⑦）。なお、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税において一定の規定の適用を受けようとする旨及び一定の規定の適用を受けることをやめようとする旨（法法150の3①二・三）については、引き続き特定多国籍企業グループ等報告事項等として提供しなければならないこととされています。

① ②に掲げる場合以外の場合 次に掲げる事項（法法150の3①一イ、法規68⑤）

イ 特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の名称その他最終親会社等に係る一定の事項（法規68⑤一）

ロ 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の名称その他構成会社等又は共同支配会社等に係る一定の事項（法規68⑤二）

（注） 既に所轄税務署長又は我が国以外の国若しくは地域の税務当局に提供された当該事項又はこれに相当する事項（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）のうち、最も新しい対象会計年度に係るものから変更がない場合には、ロに掲げる事項は提供する必要はありません。

ハ 特定多国籍企業グループ等に属する除外会社等（最終親会社等を除きます。）の名称及び類型（法規68⑤三）

（注） 既に所轄税務署長又は我が国以外の国若しくは地域の税務当局に提供された当該名称及び類型又はこれらに相当する事項（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）のうち、最も新しい対象会計年度に係るものから変更がない場合には、ハに掲げる事項は提供する必要はありません。

ニ 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の所在地国ごと（無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等にあ

っては、無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等ごと）の国別実効税率（無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等にあっては、無国籍構成会社等実効税率又は無国籍共同支配会社等実効税率）の水準及び構成会社等に係るグループ国際最低課税額又は共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の水準（法規68⑤四）

（注） ただし、各種の適用免除基準又は移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用がある場合には、国別実効税率の水準などの一定の事項については提供する必要はありません（法規68⑤四イ、改正法規附則3一）。

ホ その他参考となるべき事項（法規68⑤五）

すなわち、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人のうち、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が課されないような内国法人については、いわゆるグループ情報（最終親会社等・構成会社等の名称、所在地国、組織構造）や各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の適用に関する基本情報（所在地国ごとの実効税率の水準）等、その特定多国籍企業グループ等に関する基本的な事項のみを提供する必要があります。

② 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人が次に掲げる構成会社等に該当する場合 上記①に定める事項及び次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める事項（法法150の3①一ロ、法規68⑥）

イ 最終親会社等 次に掲げる事項

（イ） 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の所在地国ごと（無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等にあっては、無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等ごと）の国別実効税率（無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等にあっては、無国籍構成会社等実効税率又は無国籍共同支配会社等

実効税率)及びその計算の基礎となる一定の事項(法規68⑥ーイロ)

(ロ) 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の所在地国ごと(無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等にあつては、無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等ごと)の構成会社等に係るグループ国際最低課税額又は共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額及びその計算の基礎となる一定の事項(法規68⑥ーハニ)

(ハ) 特定多国籍企業グループ等の親会社等(最終親会社等、中間親会社等又は被部分保有親会社等をいいます。)が有する構成会社等又は共同支配会社等に係る国際最低課税額及びその計算の基礎となる一定の事項(法規68⑥ーホ)

(ニ) その他参考となるべき事項(法規68⑥ーヘ)

すなわち、最終親会社等に該当する内国法人は、その特定多国籍企業グループ等に関する基本的な事項に加え、所在地国ごとの実効税率、会社等別国際最低税額、国際最低課税額及びこれらの計算の基礎となるべき事項等、その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額に関する事項を提供する必要があります。

(注) ただし、各種の適用免除基準又は移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用がある場合には、上記の事項に代えて一定の事項のみの提供を求める簡素化措置等が設けられています(法規68⑦、改正法規附則3二)。

ロ 中間親会社等(注1)又は被部分保有親会社等(注2) 上記イに定める事項(その中間親会社等又は被部分保有親会社等の国際最低課税額の計算に必要な部分に限ります。)(法規68⑥二)

すなわち、中間親会社等又は被部分保有

親会社等に該当する内国法人は、その特定多国籍企業グループ等に関する基本的な事項に加え、その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額に関する事項のうち、その内国法人の国際最低課税額の計算に必要な事項を提供する必要があります。

(注1) 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされる最終親会社等がある場合における中間親会社等及びこれらの税を課することとされる中間親会社等が他の中間親会社等に対する支配持分を直接又は間接に有する場合における当該他の中間親会社等並びに下記ハの指定提供内国法人を除きます。

(注2) 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされる他の被部分保有親会社等がその被部分保有親会社等の持分の全部を直接又は間接に有する場合におけるその被部分保有親会社等及び下記ハの指定提供内国法人を除きます。

ハ 指定提供内国法人 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める事項(法規68⑥三)

(イ) 財務大臣と特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の所在地国の権限ある当局との間に適格当局間合意がある場合
上記イに定める事項

すなわち、この場合には、最終親会社等が提供することとされる事項を提供する必要があります。

(ロ) (イ)に掲げる場合以外の場合 その指定提供内国法人に係る上記ロに定める事項及び財務大臣との間に適格当局間合意がある権限ある当局の国又は地域におけるその特定多国籍企業グループ等に係る上記ロに定める事項に相当する事項

すなわち、この場合には、その特定多国籍企業グループ等に関する基本的な事項に加え、指定提供内国法人に係る上記口に定める事項と財務大臣との間に適格当局間合意がある権限ある当局の国又は地域を所在地国とする構成会社等がその所在地国で提供することとされる上記口に定める事項に相当する事項を提供する必要があります。

（注１）「指定提供内国法人」とは、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等以外のいずれか一の構成会社等である内国法人で、その特定多国籍企業グループ等の法第150条の３第１項の規定により提供する事項に相当する事項をその内国法人の納税地の所轄税務署長に提供するものとしてその最終親会社等が指定したものをいいます（法規68⑥三）。すなわち、指定提供内国法人は、モデ

ルルールにおける指定申告事業体（Designated Filing Entity）に対応するものです。

（注２）「適格当局間合意」とは、特定多国籍企業グループ等報告事項等又はこれに相当する情報を相互に提供するための財務大臣と我が国以外の国又は地域の権限ある当局との間の特定多国籍企業グループ等報告事項等又はこれに相当する情報の提供時期、提供方法その他の細目に関する合意（特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供期限において現に効力を有するものに限りま

す。をいいます（法規68⑥三イ）。（参考）特定多国籍企業グループ等報告事項等については、「GloBE情報申告書に関するドキュメント」で示された様式に和訳を付したものと及びその記載要領が、国税庁ホームページにおいて公表されています。

特定多国籍企業グループ等報告事項等の見直し

【改正の背景】

- 令和５年（2023年）７月にOECDから公表された「GloBE情報申告書に関するドキュメント」において、GloBE情報申告書の提供様式が策定されるとともに、全ての構成会社等に対して均一な情報の提供を求めるのではなく、提供義務者の区分（最終親会社等、一定の中間親会社等・被部分保有親会社等、その他の会社等）に応じた情報の提供を求めることとされた。

【特定多国籍企業グループ等報告事項等の分類（改正後）】

A グループに関する基本情報

- ・グループ情報（最終親会社等・構成会社等の名称、所在地国、組織構造等）
- ・GloBEルールの適用に関する基本情報（所在地国ごとの実効税率の水準等）

B グループ国際最低課税額に関する詳細情報

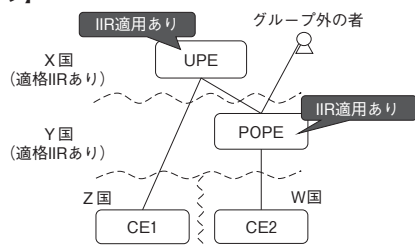
- ・IIR課税に関する情報（所在地国ごとの実効税率、会社等別国際最低税額、国際最低課税額（IIR課税額）及びこれらの計算明細等）
- ・各種の適用免除基準・セーフハーバーの適用に関する情報

【提供義務者の区分に応じた特定多国籍企業グループ等報告事項等（改正後）】

提供義務者の区分	報告事項等
最終親会社等	A及びB（＝全情報）
一定の中間親会社等・被部分保有親会社等	A及びB（Bについては左記の内国法人のIIR課税に必要な部分に限る。）
上記以外の内国法人	Aのみ

（注）指定提供内国法人の場合には、財務大臣との間に適格当局間合意がある国・地域を所在地国とする構成会社等が提供することとされるBに相当する事項も合わせて提供する必要。

【イメージ】



【提供すべき情報】

- X国が日本の場合
⇒ 最終親会社等（UPE）は全情報を日本に提供
- Y国が日本の場合
⇒ 被部分保有親会社等（POPE）はAの情報及びBのうちIIR課税額の計算に必要な部分のみ（※）を日本に提供
※ 例えばZ国の実効税率等の計算明細は提供不要。
- Z国・W国が日本の場合
⇒ その他の構成会社等（CE）はAの情報のみを日本に提供

(2) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の見直しに伴う改正

今般の改正において、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人は、その区分に応じた特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供しなければならないこととされたことを踏まえ、次の改正が行われました。

① 特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供すべき内国法人が複数ある場合の特例

上記1(1)(注)の特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供すべき内国法人が複数ある場合の特例を適用する場合には、その複数ある内国法人を代表して提供するものとされた法人に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等は、本特例の適用により特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供することを要しないこととされる法人に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等を含むこととされました(法法150の3②)。

② 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務の免除

上記1(2)の特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務の免除の要件について、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等(指定提供会社等を指定した場合には、指定提供会社等)の所在地国の税務当局がその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人が提供することとされているものの全部を含む特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する情報の提供を我が国に対して行うことができると認められる場合に限り、その提供義務を免除することとされました(法法150の3③、法令212③)。

(3) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供期限に係る経過措置

特定多国籍企業グループ等報告事項等及び最終親会社等届出事項並びにこれらを提供すべき法人が複数ある場合の特例の適用を受ける際に提供しなければならないこととされる事項 ((3)

において「報告事項等」といいます。)の提供期限は各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月(一定の場合には、1年6月)以内とされていますが、執行ガイダンス(令和5年(2023年)12月公表執行ガイダンス5)において、GloBE情報申告における導入当初の納税者及び税務当局双方の準備期間を十分に確保する観点から、その提供期限が令和8年6月30日前である場合には、その提供期限を同日とする旨が国際的に合意されました。この国際的な合意を踏まえ、今般の改正において、我が国の特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度においても、報告事項等の提供期限が令和8年6月30日前である場合には、その提供期限を同日とすることとされました(令和5年改正法附則16③)。

(注) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務の免除の要件(法令212③)についても同趣旨の改正が行われています(令和5年6月改正法令附則4の2)。

XIV 適用関係

- 1 上記ⅠからⅩIまでの改正は、内国法人の令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度の国際最低課税額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10、令和6年4月改正法規附則⑤)。
- 2 上記ⅩI(一)の改正は、内国法人の令和6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8)。
- 3 上記ⅩI(二)の改正は、令和6年4月1日以後に行われる合併、分割、株式交換又は現物出資について適用し、同日前に行われた合併、分割、株式交換又は現物出資については、従前どおりとされています(改正措令附則20)。
- 4 上記ⅩII 2(1)及び(2)の改正は、令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等について適用することとされています(改正法附則11)。

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27%、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

① ペーパー・カンパニーの概要

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（ペーパー・カンパニーの範囲から除外される一定の外国関係会社（下記②参照）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6②二イ）。

イ 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）

ロ 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）

② ペーパー・カンパニーの範囲から除外される外国関係会社

次に掲げる外国関係会社は、租税回避リスクが限定的であると考えられることから、ペ

ーパー・カンパニーに該当しないこととされています（措法66の6②イ(3)～(5)、旧措令39の14の3⑤～⑨、旧措規22の11⑦～⑳）。

イ 外国子会社の株式等の保有を主たる事業とする等の一定の外国関係会社

外国子会社（注）の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で次の要件の全てに該当するもの（旧措令39の14の3⑥、措規22の11⑧⑨）

（注） 上記の「外国子会社」とは、外国法人（外国関係会社とその本店所在地国を同じくするものに限ります。（注）において同じです。）の発行済株式等のうちにその外国関係会社が保有しているその株式等の数又は金額の占める割合その他の一定の割合のいずれかが25%以上であり、かつ、その状態が一定期間継続している場合のその外国法人をいいます（措令39の14の3⑤）。イにおいて同じです。

(イ) その事業年度の収入金額の合計額のうち占める外国子会社から受ける一定の剰余金の配当等の額その他の一定の金額の合計額の割合が95%を超えていること（収入割合要件）。

(ロ) その事業年度終了の時における貸借対照表（これに準ずるものを含みます。②において同じです。）に計上されている総資産の帳簿価額のうちに占める外国子会社の株式等の帳簿価額その他の一定の資産の帳簿価額の合計額の割合が95%を超えていること（資産割合要件）。

ロ 特定子会社の株式等の保有を主たる事業とする等の一定の外国関係会社

特定子会社（注）の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で次に掲げる要件の全てに該当するもの（旧措令39の14の3⑧、措規22の11⑫⑬）

（注） 上記の「特定子会社」とは、租税特別措置法第66条の6第1項各号に掲げる内国法人に係る他の外国関係会社（管理支

配会社とその本店所在地国を同じくするものに限ります。）で、部分対象外国関係会社に該当するものをいいます（措令39の14の3⑦）。ロにおいて同じです。

(イ) その事業の管理、支配及び運営が管理支配会社によって行われていること。

(ロ) 管理支配会社の行う事業（その管理支配会社の本店所在地国において行うものに限ります。）の遂行上欠くことのできない機能を果たしていること。

(ハ) その事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が、その本店所在地国において、管理支配会社の役員又は使用人によって行われていること。

(ニ) その本店所在地国を管理支配会社の本店所在地国と同じくすること。

(ホ) 次に掲げる外国関係会社の区分に応じそれぞれ次の要件に該当すること。

i 下記iiに掲げる外国関係会社以外の外国関係会社 その本店所在地国の法令においてその外国関係会社の所得（その外国関係会社の属する企業集団の所得を含みます。）に対して外国法人税（法人税法第69条第1項に規定する外国法人税をいいます。以下同じです。）を課されるものとされていること。

ii その本店所在地国の法令において、その外国関係会社の所得がその株主等である者の所得として取り扱われる外国関係会社 その本店所在地国の法令において、その株主等である者（租税特別措置法第66条の6第1項各号に掲げる内国法人に係る他の外国関係会社に該当するものに限ります。）の所得として取り扱われる所得に対して外国法人税を課されるものとされていること。

(ヘ) その事業年度の収入金額の合計額のうち占めるその事業年度の特定子会社が

ら受ける一定の剰余金の配当等の額その他の一定の金額の合計額の割合が95%を超えていること（収入割合要件）。

- (ト) その事業年度終了の時における貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額のうちに占める特定子会社の株式等その他の一定の資産の帳簿価額の合計額の割合が95%を超えていること（資産割合要件）。

ハ 不動産の保有、資源開発等プロジェクトの遂行上欠くことのできない機能を果たしている等の一定の外国関係会社

- (イ) 特定不動産（注）の保有を主たる事業とする外国関係会社で次に掲げる要件の全てに該当するもの（旧措令39の14の3⑨一、旧措規22の11⑬⑭）

（注） 上記の「特定不動産」とは、その本店所在地国にある不動産（不動産の上に存する権利を含みます。ハにおいて同じです。）で、その外国関係会社に係る管理支配会社の事業の遂行上欠くことのできないものをいいます。（イ）において同じです。

- i 管理支配会社の行う事業（その管理支配会社の本店所在地国において行うもので不動産業に限ります。）の遂行上欠くことのできない機能を果たしていること。
- ii 上記ロ(イ)及び(イ)から(ホ)までに掲げる要件の全てに該当すること。
- iii その事業年度の収入金額の合計額のうちに占める特定不動産の譲渡に係る対価の額その他の一定の金額の合計額の割合が95%を超えていること（収入割合要件）。
- iv その事業年度終了の時における貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額のうちに占める特定不動産その他の一定の資産の帳簿価額の合計額の割合が95%を超えていること（資産割合

要件）。

- (ロ) 次の要件の全てに該当する外国関係会社（旧措令39の14の3⑨三、措規22の11⑳㉑）

- i その主たる事業が次のいずれかに該当すること。

- (i) 特定子会社（注）の株式等の保有

（注） 上記の「特定子会社」とは、その外国関係会社とその本店所在地国を同じくする外国法人で、次に掲げる要件の全てに該当するものをいいます。（ロ）において同じです。

a その外国関係会社のその事業年度開始の時又は終了の時ににおいて、その発行済株式等のうちにその外国関係会社が有するその株式等の数又は金額の占める割合その他の一定の割合のいずれかが10%以上となっていること。

b 管理支配会社等の行う資源開発等プロジェクトの遂行上欠くことのできない機能を果たしていること。

- (ii) その外国関係会社に係る関連者以外の者からの資源開発等プロジェクトの遂行のための資金の調達及び特定子会社に対して行うその資金の提供

- (iii) 特定不動産（その本店所在地国にある不動産で、資源開発等プロジェクトの遂行上欠くことのできない機能を果たしているものをいいます。）の保有

- ii その事業の管理、支配及び運営が管理支配会社等によって行われていること。

- iii 管理支配会社等の行う資源開発等プロジェクトの遂行上欠くことのできない機能を果たしていること。

- iv その事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が、その本店所在地国において、管理支配会社等の役員又は使用人によって行われていること。
- v その本店所在地国を管理支配会社等の本店所在地国と同じくすること。
- vi 上記ロ(ホ)に掲げる要件に該当すること。
- vii その事業年度の収入金額の合計額のうちを占める特定子会社から受ける一定の剰余金の配当等の額その他の一定の金額の合計額の割合が95%を超えていること（収入割合要件）。
- viii その事業年度終了の時における貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額のうちに占める特定子会社の株式等その他の一定の資産の帳簿価額の合計額の割合が95%を超えていること（資産割合要件）。

ニ 上記イからハまでに掲げる外国関係会社と同様に、会社の類型に応じた収入割合要件その他の一定の要件の下で租税回避リスクが限定的であると考えられる一定の外国関係会社（旧措令39の14の3⑨二、旧措規22の11⑩⑪⑭⑮⑰～⑳）

(3) 適用対象金額の計算

① 適用対象金額

適用対象金額は、基準所得金額に繰越欠損金額及び納付法人所得税の額に関する調整を加えた金額とされています（措法66の6②四、措令39の15⑤）。

② 基準所得金額の概要

基準所得金額は、特定外国関係会社又は対象外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき本邦法令基準又は現地法令基準によって計算した金額とされています（措法66の6②四、旧措令39の15①②）。

③ 現地法令基準による基準所得金額

現地法令基準による基準所得金額は、外国関係会社の決算に基づく所得の金額につき、その外国関係会社の本店所在地国の法人所得税に関する法令（法人所得税に関する法令が二以上ある場合には、そのうち主たる法人所得税に関する法令）の規定（企業集団等所得課税規定を除きます。）により計算した所得の金額にその所得の金額に係る調整を加えた金額とされています（旧措令39の15②）。

(4) 租税負担割合の計算

外国関係会社の租税負担割合は、次に掲げる区分に応じそれぞれ次の算式により計算することとされています（旧措令39の17の2）。

① ②に掲げる外国関係会社以外の外国関係会社

《算式》

本店所在地国において課される外国法人税 + 本店所在地国以外の国・地域において課される外国法人税

$$\frac{\text{本店所在地国の法令で非課税とされる所得（受取配当を除く）} + \text{損金算入された支払配当} + \text{損金算入された外国法人税} + \text{損金算入されない保険準備金} + \text{益金算入すべき保険準備金}}{\text{本店所在地国の法令に基づく所得} + \text{本店所在地国以外の国・地域において課される外国法人税}} \times 100$$

② 無税国に本店等を有する外国関係会社(注)

《算式》

本店所在地国以外の国・地域において課される外国法人税

$$\frac{\text{決算に基づく所得（会計上の利益）} + \text{費用計上している支払配当} + \text{費用計上している外国法人税} + \text{損金算入されない保険準備金} + \text{益金算入すべき保険準備金} - \text{受取配当} - \text{還付外国法人税}}{\text{本店所在地国以外の国・地域において課される外国法人税}} \times 100$$

(注) 上記の「無税国に本店等を有する外国関係会社」とは、法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域（無税国）に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社をいいます。

なお、その本店所在地国の外国法人税の税率が所得の額に応じて高くなる場合には、上記の算式の外国法人税の額は、これらの税率をこれらの税率のうち最も高い税率で

あるものとして算定した外国法人税の額とすることができることとされています（措令39の17の2②四）。

また、所得の金額がない場合又は欠損の金額となる場合には、上記①に掲げる外国関係会社の租税負担割合については、その主たる事業に係る収入金額から所得が生じたとした場合にその所得に対して適用される本店所在地国の外国法人税の税率に相当する割合とされ、上記②に掲げる外国関係会社については零とされています（措令39の17の2②五）。

(5) 書類添付義務

内国法人は、添付対象外国関係会社（次に掲げる外国関係会社をいいます。以下同じです。）の各事業年度の貸借対照表及び損益計算書その他の一定の書類（注）を当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む各事業年度の確定申告書に添付しなければならないこととされています（措法66の6⑪）。

① 租税負担割合が20%未満である部分対象外国関係会社（当該各事業年度において次のいずれかに該当する事実がある部分対象外国関係会社を除きます。）

イ 各事業年度における部分適用対象金額が2,000万円以下であること。

ロ 各事業年度の決算に基づく所得の金額に相当する金額のうちに当該各事業年度における部分適用対象金額の占める割合が5%以下であること。

② 租税負担割合が20%未満である対象外国関係会社

③ 租税負担割合が27%未満である特定外国関係会社

（注）上記の「一定の書類」とは、添付対象外国関係会社に係る次に掲げる書類その他参考となるべき事項を記載した書類をいいます（旧措規22の11④8）。

イ 貸借対照表及び損益計算書（これに準ず

るものを含みます。）

ロ 株主資本等変動計算書、損益金の処分に
関する計算書その他これらに準ずるもの

ハ イに掲げるものに係る勘定科目内訳明細
書

ニ 本店所在地国の法人所得税に関する法令
により課される税に関する申告書で各事業
年度に係るものの写し

ホ 企業集団等所得課税規定の適用がないも
のとした場合に計算される法人所得税の額
に関する計算の明細を記載した書類及びそ
の法人所得税の額に関する計算の基礎とな
る書類で各事業年度に係るもの

ヘ 各事業年度終了の日における株主等の氏
名及び住所又は名称及び本店若しくは主た
る事務所の所在地並びにその有する株式等
の数又は金額を記載した書類

ト 各事業年度終了の日における内国法人と
添付対象外国関係会社との間に介在する外
国法人の株主等に係るへに掲げる書類

2 改正の内容

(1) ペーパー・カンパニーの範囲から除外される
外国関係会社に係る判定方法の見直し

① 改正の趣旨・背景

令和5年度税制改正において、「各対象会計年度に係る国際最低課税額に対する法人税」が導入され、対象企業に追加的な事務負担が生じることを契機として、外国子会社合算税制における特定外国関係会社については、租税負担割合が27%以上（改正前：30%）の場合に会社単位の合算課税の適用を免除することとされました。

引き続き令和6年度税制改正においても、外国子会社合算税制に関して、想定される租税回避リスクと企業の事務負担等とを総合的に勘案した検討が進められた結果、下記の見直しを行うこととされました。

② 具体的内容

ペーパー・カンパニーの範囲から除外され

る外国関係会社に係る収入割合要件（上記1(2)②イ(i)、ロ(へ)、ハ(i)iii、(ロ)vii、ニ）の判定方法について、その事業年度に係る収入の金額がない場合には、その収入割合要件の判定を求めないこととされました（措令39の14の3⑥⑧⑨、措規22の11⑩⑭⑮⑯）。

これに伴い、収入の金額がない外国関係会社の事業年度において、収入割合要件以外の要件の全てを満たす場合には、その外国関係会社はペーパー・カンパニーの範囲から除外されることとなります。

(2) 各国におけるグローバル・ミニマム課税に対する法令上の整備に伴う対応

① 改正の趣旨・背景

各国においてグローバル・ミニマム課税に対応するための法令上の整備が進められています。具体的には各国の判断に基づき、次に掲げる税に関する法令の整備が行われています。

イ 外国における各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税（いわゆる Income Inclusion Rule (IIR) に係る税）

ロ 我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において、その国又は地域を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に対して課される税（グループ国際最低課税額に相当する金額のうち各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税の課税標準とされる金額以外の金額を基礎として計算される金額を課税標準とするものに限ります。）又はこれに相当する税（法令155の34②三）（いわゆる Undertaxed Profits Rule (UTPR) に係る税）

ハ 自国内最低課税額に係る税（いわゆる Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) に係る税）

このような状況のなか、各国の判断によっ

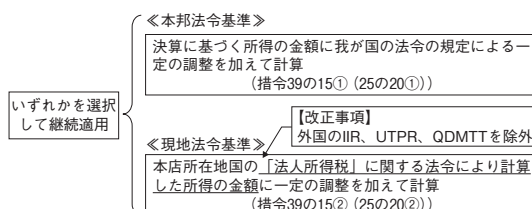
てはこれらの税を法人の所得に対する税として位置付けて法令の整備が行われる可能性があります。そのため、我が国の外国子会社合算税制において、これらの税に係る取扱いを明らかにする必要があることから、次の見直しが行われています。

② 具体的な内容

イ 適用対象金額の計算

現地法令基準を用いて適用対象金額を計算する場合に、その計算の基礎となる「本店所在地国の法人所得税に関する法令により計算した所得の金額」は、外国における上記①イからハまでの税に関する法令により計算された金額でないことが明らかにされています（措令39の15②）。

（イメージ）適用対象金額の計算



ロ 租税負担割合の計算

税法令がある国に本店等がある外国関係会社に係る租税負担割合について、その租税負担割合の計算における分母の金額に係る「外国法人税（注）に関する法令により計算した所得の金額」は、外国におけるQDMTTに関する法令により計算された金額でないことが明らかにされています（措令39の17の2②一イ）。

（注） IIR及びUTPRに係る税は、外国法人税の定義において、その範囲から除外することとされています。

また、法人の所得に対して課される税が存在しない国・地域（いわゆる無税国）に本店等がある外国関係会社に係る租税負担割合について、ここでいう「法人の所得に対して課される税」には、上記①イからハまでの税が含まれないことが明らかにされ

ています（措令39の17の2②一口）。

（イメージ） 租税負担割合の計算

（1）税法令がある国に本店等がある外国関係会社の場合（措令39の17の2②ーイ）

$$\text{租税負担割合} = \frac{\text{「外国関係会社の本店所在地国」又は「本店所在地国以外の国」で課される外国法人税}}{\text{決算に基づく所得につき本店所在地国の外国法人税に関する法令により計算した所得} + \text{本店所在地国の法令により外国法人税の課税標準に含まれない所得（受取配当を除く）} + \text{損金算入支払配当} + \text{損金算入外国法人税} + \text{損金算入されない保険準備金} + \text{益金算入すべき保険準備金} - \text{還付外国法人税}}$$

【改正事項】 外国のQDMTT除外

【改正事項】 外国のIIR、UTPR、QDMTTを除外

（2）法人の所得に対して課される税が存在しない国・地域に本店等がある外国関係会社の場合（措令39の17の2②一口）

$$\text{租税負担割合} = \frac{\text{「本店所在地国以外の国」で課される外国法人税}}{\text{決算に基づく所得（会計上の利益）} + \text{費用計上している支払配当} + \text{費用計上している外国法人税} + \text{損金算入されない保険準備金} + \text{益金算入すべき保険準備金} - \text{受取配当} - \text{還付外国法人税}}$$

ハ 書類添付義務に係る書類の範囲

内国法人の各事業年度の確定申告書に添付することとされている書類のうち本店所在地国の法人所得税に関する法令により課される税に関する申告書で各事業年度に係るものの写しについて、ここでいう「法人所得税に関する法令により課される税」には、上記①イからハまでの税が含まれないことが明らかにされています（措規22の11④四）。

（3）居住者の外国関係会社に係る所得の課税の特例

居住者の外国関係会社に係る所得の課税の特例についても、上記(1)及び(2)と基本的に同様の改正が行われています（措令25の19の3②④⑤、25の20②、措規18の20④⑧⑭⑳四）。

（4）関連制度の見直し

内国法人が、その経済実態や実質的な株主構成を変えずに、外国法人の子会社となるような事象をコーポレート・インバージョンとして捉え、このような外国法人の所得を内国法人等の所得とみなして課税することとされる制度（特殊関係株主等である内国法人等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、上

記(2)②ハと基本的に同様の改正が行われています（措規18の20の2⑬四、22の11の3⑭四）。

3 適用関係

- （1）上記2(1)及び(2)（②ハを除きます。）の改正は、内国法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度に係る課税対象金額、部分課税対象金額及び金融子会社等部分課税対象金額を計算す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係る課税対象金額、部分課税対象金額及び金融子会社等部分課税対象金額を計算する場合については、従前どおりとされています（改正措令附則17）。
- （2）上記2(2)②ハの改正は、内国法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度に係る添付書類について適用し、内国法人の同日前に開始した事業年度に係る添付書類については、従前どおりとされています（改正措規附則17①）。また、上記2(4)のうち、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についても同様です（改正措規附則17②）。
- （3）上記2(3)（上記2(2)②ハに関連する部分を除きます。）の改正は、居住者の令和7年分以後の各年分の課税対象金額、部分課税対象金額及び金融子会社等部分課税対象金額を計算する場合について適用し、居住者の令和6年分以前の

各年分の課税対象金額、部分課税対象金額及び金融子会社等部分課税対象金額を計算する場合については、従前どおりとされています（改正措令附則9）。

- (4) 上記2(3)（上記2(2)②ハに関連する部分に限ります。）の改正は、居住者の令和7年分以後の各年分の添付書類について適用し、居住者の

令和6年分以前の各年分の添付書類については、従前どおりとされています（改正措規附則10①）。また、上記2(4)の改正のうち、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です（改正措規附則10②）。

三 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備等

I 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度等の整備

1 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備

(1) 制度整備の背景・趣旨等

① 租税条約等に基づく税務当局間の情報交換の概要

経済取引のグローバル化が進展する中で、国境を越える取引が恒常的に行われ、資産の保有・運用の形態も複雑化・多様化していますが、租税の賦課徴収を確実に行うためには、国内で入手できる情報だけではなく、国外にある情報を適切に入手することが重要です。しかしながら、この国外にある情報を入手するには外国の主権（執行管轄権）により制約を受けます。このため、我が国を含め、各国の税務当局は租税条約等に基づき租税に関する情報を互いに提供する仕組み（情報交換）を設け、国際的な脱税及び租税回避に対処しています。

我が国は、令和6年6月1日現在、86の租税条約等を締結し、155か国・地域に適用されていますが、全ての租税条約等に情報交換に関する規定が定められています。

この租税条約等に基づく税務当局間の情報交換には、①自動的情報交換、②自発的情報

交換、及び③要請に基づく情報交換の3つの形態があり、近年、我が国では、年間数百万件の情報交換を実施しています。

（注）「租税条約等」には、租税条約のほか、我が国が締結したその他の国際約束（行政取極）で租税に関する情報を相互に提供することを定める規定を有するものが含まれます（実特法2二）。

（参考1） 令和6年6月1日現在、我が国が締結している条約数及び適用されている国・地域数の内訳は、以下のとおりです。

イ 租税条約（二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止を主たる内容とする条約）：73条約、80か国・地域

ロ 情報交換協定（租税に関する情報交換を主たる内容とする条約）：11条約、11か国・地域

ハ 税務行政執行共助条約（締約国は我が国を除いて124か国。適用拡張により142か国・地域に適用。このうち我が国と二国間条約を締結していない国・地は63か国・地域）

ニ 日台民間租税取決め：1本、1地域

（参考2） 令和4事務年度における我が国の税務当局間の情報交換の実績は、以下のとおりです（令和6年1月、国税庁報道発表資料「令和4事務年度 租税条約等に基づく情報交換実績の概要」より）。

イ 自動的情報交換

- (イ) CRS情報（共通報告基準（CRS：Common Reporting Standard）に基づく非居住者の金融口座情報）
 - i 外国からの受領件数：2,526,181
 - ii 我が国からの提供件数：532,037
- (ロ) CbCR情報（多国籍企業グループの国ごとの活動状況に関する国別報告書（CbCR：Country by Country Report））
 - i 外国からの受領件数：2,237
 - ii 我が国からの提供件数：866
- (ハ) 支払調書情報（法定調書により把握した非居住者への支払利子、配当、不動産賃借料等についての情報）
 - i 外国からの受領件数：77,103
 - ii 我が国からの提供件数：750,791
- ロ 自発的情報交換
 - (イ) 外国からの受領件数：812
 - (ロ) 我が国からの提供件数：131
- ハ 要請に基づく情報交換
 - (イ) 外国からの要請件数：252
 - (ロ) 我が国からの要請件数：641

② 暗号資産等取引情報の自動的交換を巡る国際的な取組みの経緯

暗号資産等を利用した脱税等のリスクが顕在化したことを受け、2022年（令和4年）、OECDにおいて、各国の税務当局が自国の暗号資産交換業者等から報告される非居住者の暗号資産等取引情報を租税条約等に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準として「暗号資産等報告枠組み（CARF：Crypto-Asset Reporting Framework）」が策定され、承認・公表されました。

2023年、G20ニューデリー首脳宣言において、「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム（171か国が参加するOECDの関連組織）」に対し、2027年（令和9年）の情報交換開始を原則とするCARF実施スケジュールの検討を要請しました。

（参考） G20ニューデリー首脳宣言（和文仮訳抜粋）

我々は、暗号資産等報告枠組（CARF）及びCRSの改訂の迅速な実施を求める。我々は、著しく多くのこれらの法域が2027年までにCARFによる情報交換を開始するという強い願望を踏まえ、税の透明性及び情報交換に関するグローバル・フォーラム（「グローバル・フォーラム」）に対して、関連する法域による情報交換を開始する適切かつ調整されたタイムラインを明らかにし、その作業の進展について我々の将来の会合に報告することを要請する。

③ CARFの実施スケジュール及び我が国の対応

このような経緯を経て、各国はCARFを実施するための国内法制を整備する段階に移行することとなり、我が国においては、今般の改正において、このCARFに従った情報交換を実施する観点から、非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度を整備することとされました。

なお、本制度の施行に当たっては、暗号資産交換業者等のシステム整備等の準備期間を考慮して、我が国においては、2026年（令和8年）から本制度が施行され、2027年（令和9年）に2026年（令和8年）分の報告を暗号資産交換業者等から受け、租税条約等に基づき、CARFに従った税務当局間の情報交換を開始することとしています。

(2) 制度の内容

① 制度の概要

イ 居住地国の特定手続

次に掲げる者は、特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店等の所在地、居住地国、外国の納税者番号等の所定の事項を記載した届出書（①において「新規届出書」といいます。）を、所定の期限までに、それぞれ(イ)又は(ロ)の報告暗号資産交換業者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ました（実特法10の9①）。

(イ) 令和8年1月1日以後に報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行う者

(ロ) 令和7年12月31日において報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引をしている者

(注) 本制度の施行後に暗号資産等取引を行う者については、下記Ⅱ1の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における居住地国の特定手続と同様に、新規届出書を提出することとされています。他方、本制度の施行前に暗号資産等取引を行った者については、下記Ⅱ1の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における既存特定取引に関する特定手続（実特法10の5②）と異なり、本制度の施行後に暗号資産等取引を行う者と同様に、新規届出書を提出することとされています。なお、両制度の差異は、CARF及びCRSの差異に基因するものです。

ロ 居住地国等の再特定手続

(イ) 暗号資産等取引を行った者による異動届出書の提出

新規届出書を提出した者は、その新規届出書に記載された居住地国等一定の事項について異動を生じた場合には、その異動を生じた後のその特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店等の所在地、居住地国等の所定の事項を記載した届出書（(ロ)において「異動届出書」といいます。）を、所定の期限までに、上記イの報告暗号資産交換業者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ました（実特法10の9②③）。

(注) 上記の暗号資産等取引を行った者による異動届出書の提出は、下記Ⅱ1の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における特定取引を行った者による異動届出書の提出

（実特法10の5④）と基本的に同様の手続とされています。

(ロ) 報告暗号資産交換業者等による新規届出書等を提出した者等の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続

報告暗号資産交換業者等は、特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域その他の事実が新規届出書等（上記イにより提出された新規届出書又は上記(イ)により提出された異動届出書をいいます。二(ロ)において同じです。）に記載された居住地国等一定の事項と異なることを示す一定の情報（(ロ)において「新情報」といいます。）を取得した場合には、所定の期限までに、その特定対象者につき新情報の種類等に応じた各特定手続を実施しなければならないこととされました（実特法10の9④）。

(注) 上記の報告暗号資産交換業者等による新規届出書等を提出した者等の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続は、下記Ⅱ1の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における報告金融機関等による新規届出書等を提出した者等の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続（実特法10の5⑥）と基本的に同様の手続とされています。

ハ 報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供

報告暗号資産交換業者等は、その年の12月31日において、その報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行った者（報告対象外の者を除きます。）が報告対象契約を締結している場合等には、特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店等の所在地、居住地国、外国の納税者番号等及びその年において行われた暗号資産等売買等に係る暗号資産等の種類ごとの名称、その種類ごとの暗号資産等

の売却又は購入の対価の額の合計額等の所定の事項（ハ及びニにおいて「報告事項」といいます。）を、その年の翌年4月30日までに、その報告暗号資産交換業者等の本店等の所在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ました（実特法10の10①）。

（注1） 上記の報告事項は、CARFにおいて税務当局間で情報交換することとされている情報を踏まえたものとされており、いわゆる納税者番号については、外国の納税者番号は報告事項とされますが、我が国のマイナンバー（個人番号）は報告事項とはされていません。

（注2） 上記の報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供は、下記Ⅱ1の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における報告金融機関等による報告事項の提供（実特法10の6①）と基本的に同様の手続とされています。ただし、同制度における報告事項には金融資産に関するフロー情報のほか残高情報も含まれますが、本制度における報告事項は暗号資産等に関する取引情報のみとされています。

ニ その他

（イ） 暗号資産等取引を行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為等があった場合の特例

暗号資産等取引を行った者若しくはその関係者又は報告暗号資産交換業者等が、その暗号資産等取引に係る契約に関する報告事項について、提供を回避することを主たる目的の一つとしてその報告事項に係る行為を行った場合等には、その行為がなかったもの等として本制度を適用することとされました（実特法10の11）。

（ロ） 報告暗号資産交換業者等による記録の作成及び保存

報告暗号資産交換業者等は、新規届出

書等の提出を受けた場合等には、特定対象者の特定居住地国に関する事項等の所定の事項に関する記録を文書等により作成し、保存しなければならないこととされました（実特法10の12）。

（ハ） 報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供に係る当該職員の質問検査権

税務職員は、報告事項の提供に関する調査について必要があるときは、その報告事項の提供をする義務がある者に質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件（その写しを含みます。）の提示若しくは提出を求めることができることとされました（実特法10の13、10の14）。

（二） 罰則

新規届出書の提出義務及び報告事項の提供義務に対する違反行為等について所要の罰則を規定することとされました（実特法13④～⑥）。

② 居住地国の特定手続

イ 暗号資産等取引を行う者による新規届出書の提出手続

（イ） 暗号資産等取引を行う者等による新規届出書の提出

次に掲げる者（(2)において「暗号資産等取引実施者」といいます。）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の所定の事項を記載した届出書（(2)において「新規届出書」といいます。）を、iに掲げる暗号資産等取引実施者にあつてはiの暗号資産等取引を行う際、iiに掲げる暗号資産等取引実施者にあつては令和8年12月31日までに、それぞれi又はiiの報告暗号資産交換業者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ました（実特法10の9①前段）。

i 令和8年1月1日以後に報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を

通じて暗号資産等取引を行う者

- ii 令和7年12月31日において報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引をしている者（注1）「営業所等」とは、国内にある営業所又は事務所をいいます（実特法10の9⑤二）。

（注2） 新規届出書の記載事項の電磁的方法による提供

暗号資産等取引実施者は、新規届出書の提出に代えて、その新規届出書に記載すべき事項を電磁的方法により提供することができることとされています（実特法10の9⑥）。

上記の「電磁的方法」の意義は、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における「電磁的方法」と同様とされており（実特法10の5⑨）、具体的には、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。（注2）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。（注2）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（（注2）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

法をいいます（実特規16の11①）。なお、この電磁的方法は、受信者ファイルに記録されている記載情報について、提供を受ける者が電子計算機の映像面への表示及び書面への出力ができるようにするための措置が講じられているものでなければなりません（実特規16の11②）。

（注3） 法令上、新規届出書には所定の事項を記載しなければならないこととされていますが、その様式は定められていません。

（注4） 実質的に暗号資産等取引を行った者の判定

暗号資産等取引を行ったとみられる者（次に掲げる者を除きます。）が単なる名義人（外国におけるこれに相当するものを含みます。）であって、その暗号資産等取引に係る契約の利益を享受せず、その者以外の者がその暗号資産等取引に係る契約の利益を享受する場合には、その暗号資産等取引は、その利益を享受する者が行ったものとして、本制度を適用することとされています（実特法10の9⑦、実特令6の22）。

(i) 報告暗号資産交換業者等

(ii) 報告金融機関等

(iii) 外国の法令に準拠して設立された法人で次に掲げるもの

a 報告暗号資産交換業者等に類するもの

b 報告金融機関等に類するもの

(ロ) 新規届出書の記載事項

新規届出書に記載すべき事項は、次に掲げる事項とされています（実特規16の14①）。

- i 暗号資産等取引実施者（暗号資産等取引実施者が特定組合員等である場合には、暗号資産等取引をその業務として行うその特定組合員等に係る組合等とされます。ii 及びiiiにおいて同じです。）の氏名、住所及び生年月日又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地
- ii 暗号資産等取引実施者（次に掲げる場合には、それぞれ次に定めるものとされます。）の居住地国の名称及びその居住地国（外国に限ります。）においてその者の納税者番号がある場合には、その納税者番号
 - (i) 暗号資産等取引実施者が特定組合員等（外国に税務上の居住地を有する法人等に該当する信託以外の信託の受託者に限ります。(2)において「特定信託受託者」といいます。）である場合……その特定信託受託者
(注) 「外国に税務上の居住地を有する法人等」とは、下記④チ(i)に掲げる法人等をいいます。
 - (ii) 暗号資産等取引実施者（暗号資産等取引実施者が特定組合員等以外の者である場合には法人に限るものとされ、暗号資産等取引実施者が特定組合員等である場合にはその特定組合員等に係る組合等とされます。vにおいて同じです。）が遺産法人等である場合……その遺産法人等に係る被相続人
- iii 暗号資産等取引実施者の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在する国又は地域と上記iiの居住地国とが異なる場合には、その事情の詳細
- iv 暗号資産等取引実施者が特定組合員等である場合には、その特定組合員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（その特定組合員等が特定信託受託者である場合には、その旨を含みます。）
- v 暗号資産等取引実施者が遺産法人等である場合には、その遺産法人等に係る被相続人の氏名、その死亡の時ににおける住所及び生年月日
- vi 暗号資産等取引実施者が特定法人である場合には、その旨
- vii 暗号資産等取引実施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、その実質的支配者に係る上記i からiiiまでに掲げる事項
- viii 暗号資産等取引実施者が特定法人である場合において、その特定法人が内国法人であり、かつ、その特定法人に係る実質的支配者の居住地国が外国であるときは、その特定法人の法人番号（その特定法人が法人番号を有する場合に限ります。）
- ix 暗号資産等取引実施者が報告対象外の者に該当する場合には、その旨及びその該当する事実
- x その他参考となるべき事項
(注) 上記ii 又はviiに掲げる事項（納税者番号に係る部分に限ります。）については、その納税者番号が、その納税者番号を発行した国又は地域の法令により報告暗号資産交換業者等に提供することができないこととされている場合には、その旨を記載することにより、それぞれ上記ii 又はviiに掲げる事項の記載を省略することができます（実特規16の14②）。
- ㏽ 報告暗号資産交換業者等による新規届出書の記載事項の確認
報告暗号資産交換業者等の営業所等の長は、暗号資産等取引実施者から新規届出書の提出を受けたときは、その新規届出書に記載されている事項がその提出の

際にその暗号資産等取引実施者から提出又は提示を受けた他の書類の内容と合致していることを確認しなければならないこととされました（実特法10の9①後段、実特規16の14③）。

- (二) 新規届出書の提出をする者が内国法人である特定法人の場合における法人番号確認書類の提示及び報告暗号資産交換業者等による法人番号の確認

i 原則

新規届出書の提出をする者（内国法人である特定法人のうち、その特定法人に係る実質的支配者（居住地国が外国であるものに限りまゝ。）があるものに限りまゝ。iiにおいて同じです。）は、法人番号を有する場合には、新規届出書の提出の際、その提出する報告暗号資産交換業者等の営業所等の長にその提出をする者の法人番号確認書類を提示しなければならないこととされ、その報告暗号資産交換業者等の営業所等の長は、その新規届出書に記載された名称、本店又は主たる事務所の所在地及び法人番号をその法人番号確認書類により確認しなければならないこととされました（実特令6の15①による準用後の実特令6の2①）。

（注1）「法人番号」とは、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第2条第15項（定義）に規定する法人番号をいいます（実特令6の2①）。

（注2）「法人番号確認書類」とは、次に掲げる書類のいずれかをいいます（実特規16の14④による準用後の実特規16の2④）。

- (i) 法人番号通知書（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施行令第38条《法人番号の通知

》（同令第39条第4項《届出による法人番号の指定等》）において準用する場合を含みます。）の規定による通知に係る書面をいい、内国法人の名称、本店又は主たる事務所の所在地及び法人番号の記載のあるものに限りまゝ。）で、報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に提示する日前6月以内に作成されたものの

- (ii) a 又は b に掲げる書類及び法人確認書類（注3）

a 法人番号通知書（上記(i)に掲げるものを除きます。）

b 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第39条第4項《通知等》の規定により公表されている内国法人の名称、本店又は主たる事務所の所在地及び法人番号を電子情報処理組織（国税庁の使用に係る電子計算機（入出力装置を含みます。）とその内国法人の使用に係る電子計算機とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織をいいます。）に係る電子計算機を用いて出力することにより作成した書面（報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に提示する日前6月以内に作成されたものに限りまゝ。）

- （注3）「法人確認書類」とは、内国法人の次に掲げる書類（その内国法人の名称及び本店又は主たる事務所の所在地の記載のあるものに限りまゝ。）のいずれかをいいます（実特規16の14④による準用後の

実特規16の2⑤)。

- (i) その内国法人の設立の登記に係る登記事項証明書（その内国法人が設立の登記をしていないときは、その内国法人を所轄する行政機関の長のその内国法人の名称及び本店又は主たる事務所の所在地を証する書類）若しくはこれらの書類の写し、印鑑証明書又は法令の規定に基づき官公署から送付を受けた許可、認可若しくは承認に係る書類（報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に提示する日前6月以内に交付又は送付を受けたものに限ります。）
- (ii) 国税若しくは地方税の領収証書、納税証明書又は社会保険料（所得税法第74条第2項各号《社会保険料控除》に掲げる保険料、納付金又は掛金をいいます。）の領収証書（領収日付又は発行年月日の記載のあるもので、その日が報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に提示する日前6月以内のものに限ります。）

ii 特例

法人番号が、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の規定に基づき国税庁の法人番号公表サイトにおいて公表されており、広く一般に閲覧可能な情報であること等を踏まえ、報告暗号資産交換業者等における法人番号確認事務負担の軽減を図る観点から、以下の特例が設けられました。

- (i) 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の規定により公表された法人情

報による新規届出書の記載事項の確認を受けた場合の本人確認書類の提示の特例

新規届出書の提出をする者で法人番号保有者に該当するものが、その提出の際、その提出する報告暗号資産交換業者等の営業所等の長が、その新規届出書に記載された名称、本店又は主たる事務所の所在地及び法人番号につき、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第39条第4項の規定により公表されたその提出をする者の名称、本店又は主たる事務所の所在地及び法人番号と同じであることの確認をした場合には、①その提出をする者は、その報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に対しては、法人番号確認書類の提示を要しないものとし、②その報告暗号資産交換業者等の営業所等の長は、上記 i の確認を要しないものとされました（実特令6の15①による準用後の実特令6の2②）。

（注）「法人番号保有者」とは、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第39条第4項に規定する法人番号保有者をいいます（実特令6の2②）。

- (ii) 登記情報提供サービスにより提供を受けた登記情報による新規届出書の記載事項の確認をした場合の法人確認書類の提示の特例

新規届出書の提出をする者がその提出する報告暗号資産交換業者等の営業所等の長にその提出の際、その報告暗号資産交換業者等の営業所等の長が、その新規届出書に記載された名称及び本店又は主たる事務所の

所在地につき、指定法人から送信を受けた登記情報に記録されたその提出をする者の名称及び本店又は主たる事務所の所在地と同じであることの確認をした場合には、その提出をする者は、その報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に、法人確認書類の提示をしたものとみなすこととされました（実特規16の14⑤による準用後の実特規16の2⑥）。

（注）「指定法人」とは、電気通信回線による登記情報の提供に関する法律第3条第2項（指定等）に規定する指定法人をいい、「登記情報」とは、同法第2条第1項（定義等）に規定する登記情報をいいます。

ロ 暗号資産等取引を行う者等による新規届出書のみなし提出の特例

（イ）暗号資産等取引に係る提出済届出書を提出した者が暗号資産等取引を行う場合における新規届出書のみなし提出の特例
新規届出書を提出した者又は下記③イ（イ）の異動届出書を提出した者がこれらの届出書（（イ）において「提出済届出書」といいます。）を提出した後にその提出済届出書に係る暗号資産等取引をしている報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行う場合において、次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、その者は、その暗号資産等取引について、新規届出書の提出を要しないこととされ、その暗号資産等取引を行う者は、その暗号資産等取引を行う際、その提出済届出書のうち直近に提出されたものに居住地国として記載された国又は地域と同一の国又は地域が居住地国として記載された新規届出書の提出をしたものとみなすこととされました（実特令6の15②、実特規16の14⑥）。

i 犯罪による収益の移転防止に関する法律第4条第3項（取引時確認等）の規定により、その暗号資産等取引を行う際、同条第1項又は第2項（これらの規定を同条第5項の規定により読み替えて適用する場合を含みます。）の規定による確認が行われないこと。

ii 上記 i に掲げるもののほか、暗号資産等取引を行う際、その他法令の規定によるその提出済届出書に係る暗号資産等取引を行った者に関する上記イ（ロ）i から ix までの掲げる事項の更新の手続が行われないこと。

（ロ）特定取引に係る提出済届出書を提出した者が暗号資産等取引を行う場合における新規届出書のみなし提出の特例

下記Ⅱ1の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における特定取引に係る新規届出書等（実特法10の5①③④）を提出した者が、その後に、報告金融機関等にも該当する報告暗号資産交換業者等との間で暗号資産等取引を行う場合には、既に報告暗号資産交換業者等により記載内容確認済の同様の届出書が提出され、手続的に重複することを踏まえ、本制度における新規届出書の提出は要しないこととされました。

具体的には、下記Ⅱ1の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における新規届出書（実特法10の5①）、任意届出書（実特法10の5③）又は異動届出書（実特法10の5④）を提出した者がこれらの届出書（（ロ）において「提出済届出書」といいます。）を提出した後に i 又は ii に掲げる場合のいずれかに該当する場合において、同制度における特定対象者の居住地国等の異動を生じた場合（実特法10の5④）に該当しないときは、その者は、それぞれ i 又は ii の暗号資産等取引について、新規届出書の

提出を要しないこととされ、i の暗号資産等取引を行う者にとってはその暗号資産等取引を行う際、ii の暗号資産等取引をしている者にとっては令和8年12月31日（その新規届出書の提出を要しないこととなった時から同日までの間において特定対象者の居住地国等の異動を生じた場合には、その異動を生じた日の前日）に、その提出済届出書のうち直近に提出されたものに居住地国（実特法10の5⑧七）として記載された国又は地域と同一の国又は地域が居住地国として記載された新規届出書の提出をしたものとみなすこととされました（実特令6の15③）。

i 令和8年1月1日以後に報告暗号資産交換業者等（その提出済届出書に係る特定取引（実特法10の5⑧三）に係る契約を締結している報告金融機関等（実特法10の5⑧一）に該当するもの）に限り、ii において同じです。）との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行う場合

ii 令和7年12月31日において報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引をしている場合

（注） なお、上記と届出書の提出順が逆の場合については、下記Ⅱ1の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において、暗号資産等取引に係る提出済届出書を提出した者が新規特定取引を行う場合における新規届出書のみなし提出の特例が設けられています（実特令6の2⑤）。

③ 居住地国等の再特定手続

イ 暗号資産等取引を行った者による異動届出書の提出手続

（イ） 暗号資産等取引を行った者による異動届出書の提出

新規届出書を提出した者は、その新規

届出書に記載された事項のうち次に掲げる事項について異動を生じた場合には、その異動を生じた後のその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、居住地国等の所定の事項を記載した届出書（(2)において「異動届出書」といいます。）を、その異動を生じた日（その異動を生じた事項がその者に係る実質的支配者に係るものである場合には、その異動を生じたことを知った日）から3月を経過する日までに、上記②イ(イ)の報告暗号資産交換業者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ました。なお、その異動届出書の提出をした後、再びその異動を生じた場合についても、同様とすることとされています（実特法10の9②、実特規16の15①）。

i 暗号資産等取引実施者の居住地国の異動に関する事項

上記②イ(ロ)iiに掲げる事項（暗号資産等取引実施者の居住地国に係る部分に限り、ii）

ii 特定法人該当性に関する事項

上記②イ(ロ)viに掲げる事項

iii 特定法人に係る実質的支配者該当性に関する事項

上記②イ(ロ)viiに掲げる事項（特定法人に実質的支配者があるかどうかに係る部分に限り、ii）

iv 特定法人に係る実質的支配者の居住地国の異動に関する事項

上記②イ(ロ)viiに掲げる事項（特定法人に係る実質的支配者に係る上記②イ(ロ)iiに掲げる事項（その実質的支配者の居住地国に係る部分に限り、ii）に係る部分に限り、ii）

v 報告対象外の者該当性に関する事項

上記②イ(ロ)ixに掲げる事項（報告対象外の者に該当するかどうかに係る部

分に限ります。)

(注1) 異動届出書の記載事項の電磁的方法による提供

新規届出書を提出した者は、上記②イ(イ)(注2)の新規届出書の記載事項の電磁的方法による提供と同様に、異動届出書の提出に代えて、その異動届出書に記載すべき事項を電磁的方法により提供することができますこととされています(実特法10の9⑥)。

(注2) 法令上、異動届出書には所定の事項を記載しなければならないこととされていますが、その様式は定められていません。

(注3) 上記iii及びivの「特定法人」は、次に掲げる場合における特定法人に限られています(実特規16の15①)。

(i) 報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行った際に犯罪による収益の移転防止に関する法律第4条第1項又は第2項の規定により特定法人に係る実質的支配者につきその報告暗号資産交換業者等が同条第1項第4号に掲げる事項の確認を行っていた場合

(ii) 報告暗号資産交換業者等が犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則第20条第1項第24号《確認記録の記録事項》に掲げる事項に変更又は追加があることを知った場合において、同条第3項の規定により、その変更若しくは追加に係る内容を確認記録(犯罪による収益の移転防止に関する法律第6条第1項《確認記録の作成義務等》に規定する確認記録をいいます。(ii)において同じです。)に付記したとき、又は確認記録に付記

することに代えて、その変更若しくは追加に係る内容の記録を別途作成したとき。

(注4) なお、異動届出書の提出期限については、下記Ⅱ1の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と異なり、異動を生じた日から3月を経過する日までとされています。なお、両制度の差異は、CARF及びCRSの差異に基因するものです。

(ロ) 異動届出書の記載事項

異動届出書に記載すべき事項は、上記(イ)の異動を生じた後の上記②イ(ロ)の新規届出書の記載事項及び異動届出書を提出する者が上記(イ)の異動を生じた場合に該当することとなる前に提出した新規届出書等(上記②イ(イ)により提出された新規届出書又は上記(イ)により提出された異動届出書をいいます。(2)において同じです。)に記載した事項(その異動を生じたものに限ります。)とされています(実特規16の15②)。

(ハ) 報告暗号資産交換業者等による異動届出書の記載事項の確認

報告暗号資産交換業者等の営業所等の長は、新規届出書を提出した者から異動届出書の提出を受けたときは、上記②イ(ハ)の新規届出書の記載事項の確認と同様に、その異動届出書に記載されている事項を確認しなければならないこととされました(実特法10の9③、実特規16の15③による準用後の実特規16の14③)。

(ニ) 暗号資産等取引を行った者が内国法人である特定法人の場合における法人番号確認書類の提示及び報告暗号資産交換業者等による法人番号の確認

新規届出書の提出をした者(内国法人である特定法人のうち、その特定法人に係る実質的支配者(居住地国が外国であ

るものに限ります。)があるものに限ります。(二)において同じです。)が法人番号を有する場合において、その提出をした者が上記イ)の異動を生じた場合(その異動を生じた後のその特定法人に係る実質的支配者の居住地国が外国である場合に限ります。)には、上記②イ(二)と同様に、その提出をした者による法人番号確認書類の提示及び報告暗号資産交換業者等による法人番号の確認をしなければならないものとされました(実特令6の16①において準用する実特令6の15①による準用後の実特令6の2①、実特令6の16②において準用する実特令6の15①による準用後の実特令6の2②、実特規16の15④⑤において準用する実特規16の14④⑤による準用後の実特規16の5④～⑥)。

ただし、既に新規届出書の提出の際に上記②イ(二)により上記の新規届出書の提出をした者の法人番号の確認が行われている場合又は既に異動届出書の提出の際に上記により上記の新規届出書の提出をした者の法人番号の確認が行われている場合には、改めて法人番号の確認をする必要はありません(実特令6の16①括弧書、実特令6の16②括弧書)。

ロ 報告暗号資産交換業者等による新規届出書等を提出した者等の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続

(イ) 概要

報告暗号資産交換業者等は、一定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その他の事実が新規届出書等に記載された居住地国等一定の事項と異なることを示す一定の情報を取得した場合には、その取得の日から3月を経過する日までに、その特定対象者につき以下の各特定手続(新情報の種類等に応じ、①下記ロ)の手続、②下記ロ)及びハ)の手

続)を実施しなければならないこととされました(実特法10の9④)。

(ロ) 特定対象者に係る新情報を取得した場合における報告暗号資産交換業者等による新規届出書等を提出した者に対する異動届出書の提出の要求

報告暗号資産交換業者等は、特定対象者の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在する国又は地域((2)において「住所等所在地国」といいます。)と認められる国又は地域その他の事実が新規届出書等に記載された事項のうち上記イ(イ) i から v までに掲げる事項と異なることを示すその報告暗号資産交換業者等が保存している記録に追加される新情報を取得した場合には、その新規届出書等を提出した者に対し異動届出書の提出の要求をしなければならないこととされました。なお、その要求の時から異動届出書の提出までの間に、特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域その他の事実がその要求又は特定の基因となったものと異なることを示す新情報を取得した場合についても、同様とすることとされています(実特法10の9④、実特規16の16①②)。

(注) 「新情報」の意義は、下記Ⅱ 1 の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における「新情報」の意義(実特規16の15の2②)と基本的に同様とされています(実特規16の16②)。

ハ) 特定対象者に係る新情報を取得した場合における異動届出書の提出がなかったときにおける報告暗号資産交換業者等によ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

i 特定対象者(特定法人に係る実質的支配者を除きます。)の居住地国と異なることを示す新情報を取得した場合

において異動届出書の提出がなかったときにおける報告暗号資産交換業者等による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の特定手続

新規届出書等の提出を受けた報告暗号資産交換業者等は、特定対象者（特定法人に係る実質的支配者を除きます。

i において同じです。）につき、その保存している記録に追加されるその特定対象者の居住地国と異なることを示す新情報を取得したことにより、その新規届出書等を提出した者に対し上記(ロ)の異動届出書の提出の要求をした場合において、その異動届出書の提出がなかったときは、その新情報に基づき、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の特定をしなければならないこととされました。なお、その特定の時から異動届出書の提出までの間に、その特定の基因となった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異なることを示す新情報を取得した場合も、同様とすることとされています（実特令6の17①による準用後の実特令6の5①）。

- ii 特定法人該当性又は特定法人に係る実質的支配者該当性に関する新情報を取得した場合において異動届出書の提出がなかったときにおける報告暗号資産交換業者等によるその特定法人に係る実質的支配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

新規届出書等の提出を受けた報告暗号資産交換業者等は、その保存している記録に追加される次に掲げる新情報を取得したことにより、その新規届出書等を提出した者に対し上記(ロ)の異動届出書の提出の要求をした場合において、その異動届出書の提出がなかったときは、その保存している記録により

特定対象者に係る実質的支配者に係る住所等所在地国情報があるかどうかを確認し、その特定対象者に係る実質的支配者の住所等所在地国情報があった場合には、各住所等所在地国情報に基づき、その特定対象者に係る実質的支配者の住所等所在地国と認められる国又は地域を、それぞれ特定しなければならないこととされました。なお、その特定の時から異動届出書の提出までの間に、次に掲げる新情報（その特定の基因となったものに限りします。）を取得した場合も、同様とすることとされています（実特令6の17①による準用後の実特令6の5②）。

- (i) 特定対象者（暗号資産等取引を行った法人に限りします。）が特定法人に該当するかどうかに関する新情報
(ii) 特定対象者（特定法人に限りします。）に実質的支配者があるかどうかに関する新情報

(注) 上記（上記(i)及び(ii)を除きます。）

の「特定対象者」は、上記イ(イ)（注3）(i)又は(ii)に掲げる場合における報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行った法人に限られています。

- iii 特定法人に係る実質的支配者の居住地国と異なることを示す新情報を取得した場合において異動届出書の提出がなかったときにおける報告暗号資産交換業者等によるその特定法人に係る実質的支配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

新規届出書等の提出を受けた報告暗号資産交換業者等は、特定法人に係る実質的支配者につき、その保存している記録に追加されるその特定法人に係る実質的支配者の居住地国と異なることを示す新情報（住所等所在地国情報

に限ります。iiiにおいて同じです。)を取得したことにより、その新規届出書等を提出した者に対し異動届出書の提出の要求をした場合において、その異動届出書の提出がなかったときは、その新情報に基づき、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の特定をしなければならないこととされました。なお、その特定(上記iiの特定を含みます。iiiにおいて同じです。)の時から上記(ロ)の異動届出書の提出までの間に、その特定の基因となった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異なることを示す新情報を取得した場合についても、同様とすることとされています(実特令第6の17①による準用後の実特令第5③)。

(二) その他

- i 特定法人該当性に関する情報を取得した場合において異動届出書の提出がなかったときにおける特定法人該当性に関する特例

新規届出書等の提出を受けた報告暗号資産交換業者等が、特定対象者(暗号資産等取引を行った法人に限ります。)につき、その保存している記録に追加される上記(イ)ii(イ)に掲げる新情報を取得したことにより、その新規届出書等を提出した者に対し上記(ロ)の異動届出書の提出の要求をした場合において、その異動届出書の提出がなかったときは、その要求の時から異動届出書の提出までの間は、その特定対象者は特定法人に該当するものとして、上記(イ)ii及びiiiの各特定手続を適用することとされました(実特令第6の17①による準用後の実特令第5④)。

- ii 報告対象外の者該当性に関する情報を取得した場合において異動届出書の

提出がなかったときにおける報告対象外の者該当性に関する特例

新規届出書等の提出を受けた報告暗号資産交換業者等が、特定対象者(暗号資産等取引を行った法人に限ります。)につき、その保存している記録に追加される報告対象外の者に該当するかどうかに関する新情報を取得したことにより、その新規届出書等を提出した者に対し上記(ロ)の異動届出書の提出の要求をした場合において、その異動届出書の提出がなかったときは、その新規届出書等を提出した者は報告対象外の者に該当しないものとして、報告事項の提供に関する規定(実特法10の10①)を適用することとされました。なお、その要求の時から異動届出書の提出までの間に、その要求の基因となったその報告対象外の者に該当するかどうかに関する新情報を取得した場合についても、同様とすることとされています(実特令第6の17①による準用後の実特令第5⑤)。

- iii 特定対象者の生年月日等を保有していない場合における報告暗号資産交換業者等による情報取得措置

報告暗号資産交換業者等は、上記(イ)の特定手続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(外国に限ります。(i)において同じです。)の特定をした場合において、その保存している記録に、その特定対象者の生年月日又は外国納税者番号等がないときは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める頻度で、その特定対象者に係る暗号資産等取引を行った者に対し、電話、返送を求める書面の送付その他の方法(iiiにおいて「電話等」といいます。)により、これらの情報を取得するための措置をとらなけ

ればならないこととされました（実特令6の17②による準用後の実特令6の3②、実特規16の16⑥による準用後の実特規16の3⑩）。

- (i) その特定をした日（同日においてその特定をした国又は地域が報告対象国に該当しない場合には、その特定をした国又は地域が報告対象国に該当することとなった日とされます。iiiにおいて「起算日」といいます。）から2年を経過する日がその特定対象者に係る暗号資産等取引に係る契約が終了した日（iiiにおいて「暗号資産等取引契約終了日」といいます。）後に到来する場合（その起算日から2年を経過する日とその暗号資産等取引契約終了日が同日である場合を含みます。）……次に掲げる期間の区分に応じそれぞれ次に定める頻度

a その起算日から1年を経過する日までの期間……次に掲げる頻度

- (a) その報告暗号資産交換業者等が本人特定事項等（犯罪収益移転防止法施行規則20①二十～二十四、二十六～二十九）に変更又は追加があることを知った場合（犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則第20条第3項の規定により、その変更若しくは追加に係る内容を確認記録（犯罪収益移転防止法6①）に付記する場合又は確認記録に付記することに代えて、その変更若しくは追加に係る内容の記録を別途作成する場合に限ります。）において、その付記し、又はその作成するために、その電話等によりその特定対象者に係る暗号資産等取引を行った者

に連絡をするとき。

- (b) 上記(a)の連絡がない場合には、少なくとも年1回

b 上記aに掲げる期間の末日の翌日から1年を経過する日までの期間……上記aに定める頻度

- (ii) 暗号資産等取引契約終了日が起算日から2年を経過する日後に到来する場合……次に掲げる期間の区分に応じそれぞれ次に定める頻度

a その起算日から1年を経過する日までの期間……上記(i)aに定める頻度

b 上記aに掲げる期間の末日の翌日から1年を経過する日までの期間……上記(i)aに定める頻度

c 上記bに掲げる期間の末日の翌日からその暗号資産等取引契約終了日までの期間……上記(i)a(a)に掲げる頻度

- (注) 「外国納税者番号等」とは、特定対象者の住所等所在地国と認められる国若しくは地域（外国に限ります。）として特定された国若しくは地域においてその特定対象者が有する納税者番号又は内国法人である特定法人のうちその特定法人に係る実質的支配者（住所等所在地国と認められる国又は地域が外国であるものに限ります。）があるものが有する法人番号をいいます（実特規16の16⑥による準用後の実特規16の3⑩）。

- ハ 暗号資産等取引に係る契約に変更があった場合の新規届出書の提出手続

暗号資産等取引に係る契約の契約者の変更があった場合には、その変更により新たに契約を締結する者は、上記②イ(イ)により暗号資産等取引を行う者として新規届出書を提出しなければならないこととされました（実特令6の23による準用後の実特令6

の13前段)。

なお、上記の暗号資産等取引に係る契約者の変更によりその暗号資産等取引に係る契約を締結していた者については、その契約を終了したものとして、下記⑤イの報告事項の提供を適用することとされます(実特令6の23による準用後の実特令6の13後段)。

④ 用語の意義

イ 暗号資産等

「暗号資産等」とは、次に掲げるものをいいます(実特法10の9⑤三、実特令6の19①)。この「暗号資産等」は、CRAF上の「暗号資産(Crypto-Asset)」に相当するものを規定する観点から定義されており、「暗号資産(Crypto-Asset)」の性質を有するものとして我が国の国内法において規定されているものが列挙されています。

(イ) 暗号資産

具体的には、資金決済に関する法律第2条第14項《定義》に規定する暗号資産をいい、この「暗号資産」とは、次に掲げるものをいいます。ただし、下記(イ)に掲げる電子記録移転有価証券表示権利等は除かれます。

- i 物品等を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値(電子機器その他の物に電子的方法により記録されているものに限り、本邦通貨及び外国通貨、通貨建資産並びに電子決済手段(通貨建資産に該当するものを除きます。))を除きます。iiにおいて同じです。)であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの
- ii 不特定の者を相手方として上記iに掲げるものと相互に交換を行うことができる財産的価値であって、電子情報

処理組織を用いて移転することができるもの

(ロ) 4号電子決済手段

具体的には、資金決済に関する法律第2条第5項第4号に掲げるものをいい、具体的には、物品等を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値(電子機器その他の物に電子的方法により記録されているものに限り、本邦通貨及び外国通貨、通貨建資産並びに電子決済手段(資金決済法2⑤一・三)に該当するものを除きます。))のうち、その代価の弁済のために使用することができる範囲、利用状況その他の事情を勘案して金融庁長官が定めるものをいいます(電子決済手段等取引業者内閣府令2③)。

(注) 4号電子決済手段については、通貨建資産に該当しない一定の暗号資産型デジタル資産が想定されていることを踏まえ、本制度の対象とれていますが、他方、資金決済に関する法律上の他の電子決済手段(資金決済法2⑤一～三)については、下記Ⅱ1の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対象となる「特定電子決済手段等」に該当することとされています(実特令6の8一ニ(1))。

(ハ) 電子記録移転有価証券表示権利等

具体的には、金融商品取引法第29条の2第1項第8号《登録の申請》に規定する権利を表示するもの(資金決済に関する法律第2条第14項各号に掲げる財産的価値に限り、本邦通貨及び外国通貨、通貨建資産並びに電子決済手段(資金決済法2⑤一・三)に該当するものを除きます。))をいいます。

(注) なお、本制度の対象となる電子記録

移転有価証券表示権利等は、暗号資産の性質を有するものを報告対象とする観点から、「資金決済に関する法律第2条第14項各号に掲げる財産的価値」に限定しています。

ロ 暗号資産等取引

「暗号資産等取引」とは、次に掲げる行為（(2)において「暗号資産等売買等」といいます。）を行うことを内容とする契約の締結をいいます（実特法10の9⑤三、実特令6の19②）。

(イ) 暗号資産等の売買

(ロ) 暗号資産等と他の暗号資産等との交換

(ハ) 上記(イ)又は(ロ)に掲げる行為の媒介、取次ぎ又は代理

(ニ) 暗号資産等の移転又は受入れ

ハ 報告暗号資産交換業者等

「報告暗号資産交換業者等」とは、次に掲げる者（上記ロ(イ)から(ハ)までに掲げる行為のいずれかを業として行う者に限ります。）をいいます（実特法10の9⑤一、実特令6の18）。この「報告暗号資産交換業者等」は、CRAF上の「報告暗号資産サービス・プロバイダ（Reporting Crypto-Asset Service Provider）」に相当するものを規定する観点から定義されており、顧客との間で暗号資産等取引をすることが想定される者として我が国の国内法において規定されているものが列挙されています。なお、CARFにおいては、暗号資産の「保管」や「移転」のみを行う事業者は報告義務者とはされないため、本制度においても、暗号資産等の「保管」や「移転」のみを行う事業者を報告暗号資産交換業者等の範囲から除外する観点から、「上記ロ(イ)から(ハ)までに掲げる行為のいずれかを業として行う者」に限定しています。

(イ) 資金決済に関する法律第2条第16項《定義》に規定する暗号資産交換業者

(注) 暗号資産交換業者は、暗号資産交換

業として暗号資産の売買及び交換並びにこれらの行為の媒介、取次ぎ又は代理を行うことができることから（資金決済法2⑩一・二）、暗号資産に係る暗号資産等取引を行う者との関係において報告暗号資産交換業者等として本制度の対象となることが想定されています。

(ロ) 資金決済に関する法律第2条第12項に規定する電子決済手段等取引業者（同法第62条の8第2項《電子決済手段を発行する者に関する特例》の規定により電子決済手段等取引業者とみなされる者を含みます。）

(注) 電子決済手段等取引業者は、電子決済手段等取引業として、4号電子決済手段の売買及び交換並びにこれらの行為の媒介、取次ぎ又は代理を行うことができることから（資金決済法2⑩一・二）、4号電子決済手段に係る暗号資産等取引を行う者との関係において報告暗号資産交換業者等として本制度の対象となることが想定されています。

(ハ) 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

(注) 金融商品取引業者は、金融商品取引業として電子記録移転有価証券表示権利等の売買及び売買の媒介、取次ぎ又は代理を行うことができることから（金商法2⑧）、電子記録移転有価証券表示権利等に係る暗号資産等取引を行う者との関係において報告暗号資産交換業者等として本制度の対象となることが想定されています。

二 特定対象者

「特定対象者」とは、暗号資産等取引実施者（ただし、①暗号資産等取引実施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暗号資産等取引実施者が特定組合員等（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、その暗号資産等取引をその業務として行うその特定組合員等に係る組合等とされます。)をいいます(実特法10の9①)。なお、「特定対象者」の意義は、下記Ⅱ1の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における「特定対象者」の意義(実特法10の5①)と基本的に同様とされています。

ホ 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9⑤四、実特令6の20による準用後の実特令6の9)。なお、「特定法人」の意義は、下記(ヘ)(ト)及び(リ)に掲げる法人を除き、下記Ⅱ1の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における「特定法人」の意義(実特法10の5⑧四、実特令6の9)と基本的に同様とされています。

- (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
- (ロ) 上記(イ)に掲げる法人((2)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 同一の者がその上場法人及び当該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(法人に限るものとし、一定の報告金融機関等(実特令6の7①四～六)に掲げる者を除きます。)
- (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(これらのうち外国の法令に準拠して設立された一定の報告金融機関等(実特令6の7①四～六)に類するものを除きます。)
- (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つて、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(実特法10の5⑧一)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(ヌ)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に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終了の時の投資関連所得を生ずべき資産の額の合計額の占める割合が50%に満たないこと。

(注) 「投資関連所得」とは、利子所得、配当所得等の一定の所得をいいます。なお、「投資関連所得」の意義は、下記Ⅱ 1 の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における「投資関連所得」の意義（実特規16の9 ②）と基本的に同様とされています（実特規16の17による準用後の実特規16の9 ②）。

(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一定の報告金融機関等（実特令6の7 ④四～六）に類する法人を除きます。）

ヘ 実質的支配者

「実質的支配者」とは、法人の事業経営を実質的に支配することが可能となる関係にある一定の者をいい（実特法10の9 ⑤五）、具体的には、犯罪による収益の移転防止に関する法律第4条第1項又は第2項又は犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則第20条第3項（同条第1項第24号に係る部分に限ります。）の規定により、同令第11条第2項各号《実質的支配者の確認方法等》に定める者として確認された者とされています（実特規16の18による準用後の実特規16の10）。なお、「実質的支配者」の意義は、下記Ⅱ 1 の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における「実質的支配者」の意義（実特法10の5 ⑧五、実特規16の10）と基本的に同様とされています。

ト 特定組合員等

「特定組合員等」とは、次に掲げるもの（(2)において「組合等」といいます。）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9 ⑤六、実特令6の21による準用後の実特令6の10）。なお、「特定組合員等」の意義は、下記Ⅱ 1 の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

制度における「特定組合員等」の意義（実特法10の5 ⑧六、実特令6の10）と基本的に同様とされています。

(イ) 組合契約によって成立する組合……組合契約を締結している組合員（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、暗号資産等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……暗号資産等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、暗号資産等取引をその信託の業務として行うもの

チ 居住地国

「居住地国」とは、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域をいいます（実特法10の9 ⑤七）。なお、「居住地国」の意義は、下記Ⅱ 1 の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における「居住地国」の意義（実特法10の5 ⑧七）と基本的に同様とされています。

(イ) 外国の法令において、その外国に住所を有し、若しくは一定の期間を超えて居所を有し、若しくは本店若しくは主たる事務所若しくはその事業が管理され、かつ、支配されている場所を有することその他その外国にこれらに類する場所を有することにより、又はその外国の国籍を有することその他これに類する基準により、所得税又は法人税に相当する税を課されるものとされている個人又は法人等（法人又は組合等をいいます。チにおいて同じです。）……その外国

(ロ) 外国にその財務及び営業又は事業の方針につき実質的な決定が行われている場所が所在する法人等（上記(イ)に掲げる法人等、内国法人及び信託を除きます。）

……その外国

- (ハ) 居住者又は法人等（上記(イ)及び(ロ)に掲げる法人等並びに信託を除きます。）

……我が国

(注) 本制度上、我が国の所得税法上の居住者とされる個人は、租税条約上の「双方居住者の振分けルール」の適用の有無に関わらず、国内に住所又は居所を有するものとして取り扱うために、「双方居住者の取扱い」に関する規定（実特法6）の適用の及ぶ租税条約等実施特例法の規定から、本制度に関する規定（実特法10の9～10の12）を除外することとされています（実特法6）。

⑤ 報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供

イ 報告事項の提供

報告暗号資産交換業者等は、その年の12月31日においてその報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行った者（報告対象外の者を除きます。）が報告対象契約を締結している場合又はその年中にその者の締結していた報告対象契約が終了した場合には、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及び特定居住地域、外国の納税者番号並びにその年においてその報告暗号資産交換業者等との間で行われた暗号資産等売買等に係る暗号資産等の種類ごとの名称及びその種類ごとの暗号資産等の売却又は購入の対価の額の合計額等の所定の事項（(2)において「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ました（実特法10の10①）。

(注) 「特定居住地域」とは、次に掲げる国又

は地域をいいます（実特法10の10①）。

- (イ) 新規届出書等に特定対象者の居住地域国として記載された国又は地域

- (ロ) 上記③ロ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 報告対象外の者の範囲

CARFにおいては、CRSと同様に、脱税リスクの低いと考えられる事業体（上場法人等、上場法人の関連会社等及び国等）に関する報告事項の提供は不要とされています。そこで、次に掲げる者については「報告対象外の者」とすることで、報告事項の提供は不要とすることとされました（実特法10の10①）。なお、「報告対象外の者」の範囲は、下記Ⅱ1の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における「報告対象外の者」の範囲（実特令6の14①、実特規16の12①～⑧）と基本的に同様とされています。

- (イ) 上記④ホ(イ)から(ハ)まで及び(ト)に掲げる法人（実特令6の24①による準用後の実特令6の14①一）

- (ロ) 上場組合等に係る特定組員等（実特令6の24①による準用後の実特令6の14①一、実特規16の19①による準用後の実特規16の12①）

- (ハ) 上場法人又は上場組合等に係る特定組員等との間に一定の支配的關係がある法人又は組合等に係る特定組員等（実特令6の24①による準用後の実特令6の14①一、実特規16の19③による準用後の実特規16の12④～⑧）

- (ニ) 外国政府又は外国の地方公共団体に準ずるもの（実特令6の24①による準用後の実特令6の14①一、実特規16の19②による準用後の実特規16の12②③）

ハ 報告対象契約の範囲

- (イ) 報告対象契約の意義

「報告対象契約」とは、暗号資産等取

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10②）。

- i 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に係る特定組合員等を含みます。）が締結しているもの
- ii 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

（注）「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10②一）、具体的には、租税条約等の相手国等のうちCARFに従って非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換を実施することについての税務当局間の合意がなされた国又は地域をいい、今後、この税務当局間の合意を踏まえ、順次、規定することとしています。

- (ロ) 報告暗号資産交換業者等との間で締結している報告対象契約の他の暗号資産等取引に係る契約がある場合の取扱い

報告暗号資産交換業者等との間で締結し、又は締結していた報告対象契約の他にその報告暗号資産交換業者等との間で締結していた他の暗号資産等取引に係る契約（報告対象契約を除きます。（ロ）において同じです。）がある場合において、次に掲げる場合のいずれかに該当するときは、当該他の暗号資産等取引に係る契約は報告対象契約とみなされ、当該他の暗号資産等に係る契約に係る暗号資産等売買等に関する情報についても、報告対象契約に係る暗号資産等売買等に関する情報と共に報告の対象とされています（実特令6の24③）。

- i その年の12月31日において報告対象

契約を締結している場合

（注） 上記の場合に該当するケースとしては、ある年において、居住地国が報告対象国でない者が締結した暗号資産等取引に係る契約Aを締結・終了し、その後に、その者の居住地国が報告対象国となり、暗号資産等取引に係る契約Bを締結して年末を迎えるケースが想定されます。この場合、契約Aは「他の暗号資産等取引に係る契約」に該当し、契約Bは「報告対象契約」に該当することとなります。したがって、契約A及び契約Bに係る暗号資産等売買等に関する情報の双方が報告対象となります。

- ii その年中に終了したその報告暗号資産交換業者等との間で締結していた暗号資産等取引に係る契約のうち最後に終了したものが報告対象契約である場合（その年の12月31日において当該他の暗号資産等取引に係る契約を締結している場合を除きます。）

（注） 上記の場合に該当するケースとしては、ある年において、居住地国が報告対象国でない者が締結した暗号資産等取引に係る契約Aを締結・終了し、その後に、その者の居住地国が報告対象国となり、暗号資産等取引に係る契約Bを締結・終了して年末を迎えるケースが想定されます。この場合、契約Aは「他の暗号資産等取引に係る契約」に該当し、契約Bは「報告対象契約」に該当することとなります。したがって、契約A及び契約Bに係る暗号資産等売買等に関する情報の双方が報告対象となります。

なお、暗号資産等取引に係る契約を締結している者の居住地国が、ある年

において、報告対象国以外の国から報告対象国に異動して年末を迎えた場合については、その者は、その年の12月31日において報告対象契約を締結していることから、居住地国が報告対象国以外の国であった期間において行ったその暗号資産等取引に係る契約に係る暗号資産等売買等に関する情報も含めて報告対象となります（実特法10の10①）。

二 報告事項の範囲

(イ) 報告事項の内容

報告暗号資産交換業者等が報告すべき事項は、報告対象契約に係る次に掲げる事項とされています（実特法10の10①、実特規16の19④）。

- i その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った者（次に掲げる場合には、それぞれ次に定めるものとされます。
 - ii において同じです。）の氏名、住所（(ii)に定める者にあつては、その者の死亡の時ににおける住所とされます。）及び生年月日又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地
- (i) その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った者が特定組合員等である場合（(ii)に掲げる場合を除きます。）……その報告対象契約に係る暗号資産等取引をその業務として行ったその特定組合員等に係る組合等
- (ii) その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った者（その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った者が特定組合員等以外の者である場合には法人に限るものとされ、その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った者が特定組合員等である場合にはその特定組合員等に係る組合等とされます。）が遺産法人等である場合……その遺産法人等に係る被相

続人

- ii その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った者（その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った者が特定信託受託者である場合には、その特定信託受託者とされます。ii において同じです。）の特定居住地国の名称及びその特定居住地国（外国に限ります。）においてその暗号資産等取引を行った者の納税者番号がある場合（上記②イロ（注）の適用がある場合を除きます。）には、その納税者番号（上記③ロ(イ)により特定されたその暗号資産等取引を行った者の住所等所在地国と認められる国又は地域の納税者番号にあつては、報告暗号資産交換業者等が保有している場合に限ります。）
- iii その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った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（特定居住地国が報告対象国である者に限ります。）があるときは、次に掲げる事項
 - (i) その実質的支配者に係る上記 i 及び ii に掲げる事項
 - (ii) その実質的支配者とその特定法人との関係（犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則第20条第1項第24号に掲げる関係に該当するものに限ります。）
- iv 上記 iii の場合において、特定法人が内国法人であるときは、その特定法人の法人番号（その特定法人が法人番号を有する場合に限ります。）
- v その年において報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて行われたその報告対象契約に係る暗号資産等売買等に係る暗号資産等の種類ごとの次に掲げる事項
 - (i) 暗号資産等の名称

(ii) 暗号資産等の売却（本邦通貨又は外国通貨を対価として行われるものに限るものとし、特定電子支払手段（次に掲げるものをいいます。（2）において同じです。）との交換による暗号資産等の譲渡を含みます。（2）において同じです。）の対価の額（その売却に係る取引手数料がある場合には、その取引手数料の額を控除した残額）の合計額、売却をした暗号資産等の総数量及び暗号資産等の売却の件数の合計数

a 資金決済に関する法律第2条第5項第1号から第3号までに掲げるもの

b 物品等を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために特定の者に対して使用することができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されている通貨建資産に限るものとし、上記aに掲げるもの、有価証券（金商法2①②）、電子記録債権その他これらに類するものを除きます。）であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの

(iii) 暗号資産等の購入（本邦通貨又は外国通貨を対価として行われるものに限るものとし、特定電子支払手段との交換による暗号資産等の取得を含みます。（vi）を除き、（2）において同じです。）の対価の額（その購入に係る取引手数料がある場合には、その取引手数料の額を控除した残額）の合計額、購入をした暗号資産等の総数量及び暗号資産等の購入の件数の合計数

(iv) 他の暗号資産等との交換による譲

渡をした暗号資産等の公正市場価値額（その譲渡に係る取引手数料がある場合には、その取引手数料の額を控除した残額）の合計額及び総数量並びにその譲渡の件数の合計数

(v) 他の暗号資産等との交換による取得をした暗号資産等の公正市場価値額（その取得に係る取引手数料がある場合には、その取引手数料の額を控除した残額）の合計額及び総数量並びにその取得の件数の合計数

(vi) 移転をした暗号資産等（(ii)の売却及び(iv)の交換による譲渡をした暗号資産等のいずれにも該当しないものであり、かつ、物品購入等（物品その他の財産的価値の購入、譲受け、借受けその他の方法による受入れ又は役務の提供を受けることをいいます。（vi）において同じです。）の対価の額（その対価の支払が外国通貨で行われる場合には、その物品購入等の時における外国為替の売買相場により、本邦通貨表示の金額に換算した金額）が500万円を超える場合におけるその物品購入等の対価として支払われるものに限ります。）の公正市場価値額の合計額及び総数量並びにその移転の件数の合計数

（注） 上記の「移転をした暗号資産等」は、CARF上の「報告対象リテール決済取引（Reportable Retail Payment Transaction）」に対応する観点から規定されています。なお、上記の閾値を超えない物品購入等の対価として支払われた暗号資産等については、上記の移転をした暗号資産等に該当しないこととなる一方、下記(vii)の移転をした暗号資産等に該当することとなり、報告の対象となります。

(vii) 移転をした暗号資産等（その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った者の暗号資産等勘定（その報告暗号資産交換業者等の営業所、事務所その他これらに類するものに設定される暗号資産等の管理に係る勘定をいいます。(vii)及び(viii)において同じです。）からその者の他の暗号資産等勘定への移転をしたものを除くものとし、上記(ii)の売却、上記(iv)の交換による譲渡及び上記(vi)の移転をした暗号資産等のいずれにも該当しないものに限りま

す。(vii)において同じです。）に係る次に掲げる事項
a 移転をした暗号資産等の公正市場価値額の合計額及び総数量並びにその移転の件数の合計数

b 移転をした暗号資産等のその移転の種類（その報告暗号資産交換業者等がその移転の種類を把握するために必要な情報を保有している場合におけるその移転の種類に限りま

す。）ごとに、その名称及び上記 a に掲げる事項
(viii) 受入れをした暗号資産等（その報告対象契約に係る暗号資産等取引を行った者の他の暗号資産等勘定からその者の暗号資産等勘定に受入れをしたものを除くものとし、上記(iii)の購入及び上記(v)の交換による取得をした暗号資産等のいずれにも該当しないものに限りま

す。(viii)において同じです。）に係る次に掲げる事項
a 受入れをした暗号資産等の公正市場価値額の合計額及び総数量並びにその受入れの件数の合計数

b 受入れをした暗号資産等のその受入れの種類（その報告暗号資産交換業者等がその受入れの種類を把握するために必要な情報を保有

している場合におけるその受入れの種類に限りま

す。）ごとに、その名称及び上記 a に掲げる事項
(ix) 移転をした暗号資産等が次に掲げる暗号資産等の区分に応じそれぞれ次に定める勘定に受入れをされたものである場合（その報告暗号資産交換業者等がその受入れをされたものであることを把握するために必要な情報を保有している場合に限りま

す。）には、それぞれ次に掲げる暗号資産等の公正市場価値額の合計額及び総数量
a 暗号資産等（上記④ハ(イ)に掲げるものに限りま

す。aにおいて同じです。）……資金決済に関する法律第2条第16項に規定する暗号資産交換業者及び同条第17項に規定する外国暗号資産交換業者以外の者において設定される暗号資産等の管理に係る勘定
b 暗号資産等（上記④ハ(ロ)に掲げるものに限りま

す。bにおいて同じです。）……資金決済に関する法律第2条第12項に規定する電子決済手段等取引業者（同法第62条の8第2項の規定により電子決済手段等取引業者とみなされる者を含みます。）及び同法第2条第13項に規定する外国電子決済手段等取引業者以外の者において設定される暗号資産等の管理に係る勘定
c 暗号資産等（上記④ハ(ハ)に掲げるものに限りま

登録に類するその他の行政処分を含みます。)を受けて金融商品取引業を行う者をいいます。)以外の者において設定される暗号資産等の管理に係る勘定

(注) 上記の「移転」は、CARF上の「外部ウォレットアドレスへの移転(Transfers to External Wallet Addresses)」に相当するものとして規定されています。

vi 上記vに掲げる事項の金額を表示する通貨の種類

vii その他参考となるべき事項

(ロ) 公正市場価値額の意義

上記(イ)v(iv)から(ix)までの公正市場価値額とは、次に掲げる暗号資産等の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいいます(実特規16の19⑤)。この「公正市場価値額」は、CARF上の「公正市場価値(fair market value)」に相当するものとして規定されています。

i 上記(イ)v(iv)の交換による譲渡をした暗号資産等……次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

(i) その譲渡をした暗号資産等に係るその譲渡の時点における売買価格(その報告暗号資産交換業者等が暗号資産等の種類ごとにその売買の価格として合理的な方法(その方法が2以上ある場合には、いずれかの方法に限りします。)を継続して適用することにより算出した金額をいいます。(ロ)において同じです。)がある場合……その売買価格

(ii) その譲渡により交換した他の暗号資産等に係るその譲渡の時点における売買価格がある場合(上記(i)に掲げる場合を除きます。)……その売買価格

ii 上記(イ)v(v)の交換による取得をした

暗号資産等……次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

(i) その取得をした暗号資産等に係るその取得の時点における売買価格がある場合……その売買価格

(ii) その取得により交換した他の暗号資産等に係るその取得の時点における売買価格がある場合(上記(i)に掲げる場合を除きます。)……その売買価格

iii 上記(イ)v(vi)、(vii)若しくは(ix)の移転又は上記(イ)v(viii)の受入れ(iiiにおいて「移転等」といいます。)をした暗号資産等……次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

(i) その移転等をした暗号資産等に係るその移転等の時点における売買価格がある場合……その売買価格

(ii) その移転等の時において報告暗号資産交換業者等の会計帳簿にその移転等をした暗号資産等と同種類の暗号資産等の価額が記載されていた場合(上記(i)に掲げる場合を除きます。)……その記載されていたその同種類の暗号資産等の価額

(iii) 上記(i)及び(ii)に掲げる場合以外の場合……その移転等をした暗号資産等に係るその移転等の時点における売買価格に準ずるものとして暗号資産等の種類ごとに合理的と認められる方法(その方法が2以上ある場合には、そのうち最も合理的と認められる方法)により算出した金額

(注) なお、上記(iii)に掲げる場合については、CARFのコメンタリーにおいて、報告暗号資産サービス・プロバイダは、次に掲げる評価方式により、順次依拠しなければならない旨が定められています。

a 会計上の簿価を用いることが

できない場合には、第三者である会社又はウェブサイトが提供する、関連暗号資産の最新の価格を集計した価値を用いなければならない（ただし、その第三者が用いる評価方式が信頼できる価値の指標を提供するものであると合理的に期待できる場合に限る。）。

b 上記 a に掲げる評価方式を用いることができない場合には、報告暗号資産サービス・プロバイダによる関連暗号資産の最新の評価価値を用いなければならない。

c 上記 a 及び b に掲げる価値がまだ付されていない場合には、最終手段として、合理的な見積額を用いることができる。

(ハ) 暗号資産等の売却等該当性の判定

上記(i) v において、暗号資産等の移転又は受入れがそれぞれ i 若しくは iii 又は ii 若しくは iv に掲げるものに該当するかどうかの判定は、その移転又は受入れの時ににおいて上記(i) v の報告暗号資産交換業者等が入手可能な情報に基づきその移転又は受入れがそれぞれ i 若しくは iii 又は ii 若しくは iv に掲げるものに該当すると認められるかどうかにより行うものとされています（実特規16の19⑥）。

i 暗号資産等の売却

ii 暗号資産等の購入

iii 暗号資産等の他の暗号資産等との交換による譲渡

iv 暗号資産等の他の暗号資産等との交換による取得

(ニ) 外国通貨で表示された金額等の取扱い

報告対象契約に係る次に掲げる行為の区分に応じそれぞれ次に定める額（外国通貨で表示されたものに限ります。）は、

外国通貨で表示された金額又は外国通貨で表示された金額を本邦通貨表示に換算した金額（特定電子支払手段のうちその価額が外国通貨で表示されたものにあつては、その価額をその表示された外国通貨の金額とみなして、本邦通貨表示に換算した金額とされます。）とされています（実特規16の19⑦前段）。

i 上記(i) v (ii)又は(iii)の暗号資産等の売却又は購入……これらの対価の額

ii 上記(i) v (iv)から(ix)までの交換による譲渡若しくは取得又は移転若しくは受入れ……これらの行為をした暗号資産等の上記(i) v (iv)から(ix)までの公正市場価値額

なお、上記の外国通貨の本邦通貨への換算は、上記 i 又は ii に掲げる行為の時のにおける外国為替の売買相場により行うものとされています（実特規16の19⑦後段）。

ホ 報告事項の提供先

報告暗号資産交換業者等は、その報告暗号資産交換業者等の次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める場所の所轄税務署長に報告事項を提供する必要があります（実特法10の10①、実特令6の24②）。

(イ) 報告暗号資産交換業者等が国内に本店又は主たる事務所の所在地を有する場合……本店又は主たる事務所の所在地

(ロ) 報告暗号資産交換業者等が国内に本店又は主たる事務所を有しない場合……国内に有するその事業に係る事務所、事業所その他これらに準ずるもの（(ロ)において「事務所等」といいます。）の所在地（その事務所等が2以上ある場合には、主たるものの所在地とされます。）

ヘ 報告事項の提供方法

本制度の報告の対象となる報告事項については、次のいずれかの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

特法10の10①各号)。

(イ) 電子情報処理組織 (e-Tax) を使用して報告事項を送信する方法

この方法により報告事項の提供を行うためには、以下の手続により行う必要があります。

i 電子情報処理組織を使用して記載事項の提供をしようとする報告暗号資産交換業者等は、その名称及び所在地、電子情報処理組織を利用して申請事項の提供を行う旨、その他参考となるべき事項を税務署長に届け出なければならぬなど、あらかじめ、国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第4条第1項から第3項まで、第6項及び第7項《事前届出等》の定めに従って手続を行う必要があります(実特規16の19⑧による準用後の実特規16の12⑭)。

ii 報告暗号資産交換業者等がその所轄税務署長に確認事項を送信する場合には、識別符号及び暗証番号を入力して記載事項の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明と併せてこれらを送信するなど、国税関係法令による行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第1項《電子情報処理組織による申請等》の定めに従って送信する必要があります(実特規16の19⑧による準用後の実特規16の12⑮)。

(ロ) 報告事項を記録した光ディスク又は磁気ディスクを提出する方法(実特規16の19⑧による準用後の実特規16の12⑯)

(注) この方法により報告事項の提供を行う場合には、あらかじめ税務署長に届出を行う必要はありません。

⑥ その他

イ 暗号資産等取引を行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為

等があった場合の特例

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においては、報告を回避する目的で特定取引に係る契約に関する行為を行った場合であっても、その行為に基づく特定手続及び報告金融機関等による報告がいずれも適法であれば、これに対処することができないことを踏まえ、特定取引を行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為等があった場合の特例(実特法10の7)が設けられています。

そこで、本制度においても上記と同様の報告回避行為等を防止する観点から、暗号資産等取引を行った者等が、その暗号資産等取引に係る契約に関する報告事項について、提供を回避することを主たる目的の一つとしてその報告事項に係る行為を行った場合等には、その行為がなかったもの等として本制度を適用する旨の規定が設けられました(実特法10の11)。

(イ) 報告事項の提供の回避を主たる目的の一つとしてその報告事項に係る行為等を行った場合

報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行った者若しくはその関係者又はその報告暗号資産交換業者等が、その暗号資産等取引に係る契約に関する報告事項について、上記⑤による提供を回避することを主たる目的の一つとしてその報告事項に係る行為を行った場合又はその行為がなかったならば上記⑤により提供されたであろう報告事項と異なる内容の報告事項を提供させることを主たる目的の一つとしてその行為(その暗号資産等取引に係る契約に関する報告事項に係る行為に限ります。)を行った場合には、これらの行為がなかったものとして、本制度を適用することとされました(実特法10の11①)。

- (ロ) 報告事項の提供の回避を主たる目的の一つとしてその報告事項に関し通常行われると認められる行為等を行わなかった場合

報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行った者若しくはその関係者又はその報告暗号資産交換業者等が、その暗号資産等取引に係る契約に関する報告事項について、上記⑤による提供を回避することを主たる目的の一つとしてその報告事項に関し通常行われると認められる行為を行わなかった場合又はその行為があったならば上記⑤により提供されたであろう報告事項と異なる内容の報告事項を提供させることを主たる目的の一つとしてその行為（その暗号資産等取引に係る契約に関する報告事項に関し通常行われると認められる行為に限ります。）を行わなかった場合には、これらの行為があったものとして、本制度を適用することとされました（実特法10の11②）。

- ロ 報告暗号資産交換業者等による記録の作成及び保存

(イ) 記録の作成

報告暗号資産交換業者等は、新規届出書の提出若しくは異動届出書の提出を受けた場合、上記③ロ(ロ)による要求をした場合又は上記③ロ(イ)による特定対象者の住所等所在地国と認められる国若しくは地域の特定を行った場合には、特定対象者の特定居住地国に関する事項等一定の事項に関する記録を、文書、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。）又はマイクロフィルムを用いて作成しなければならないこととされました（実特法10の12①、

実特規16の20①）。

(ロ) 記録事項の範囲

報告暗号資産交換業者等が記録すべき事項は、次に掲げる事項とされています（実特規16の20②）。

i 新規届出書等の提出に関する次に掲げる事項

- (i) その新規届出書等の提出を受けた年月日
- (ii) その新規届出書等に記載された事項（その新規届出書等を文書、電磁的記録又はマイクロフィルムを用いて上記(イ)の記録に添付する場合を除きます。）
- (iii) その新規届出書等の提出が上記③ロ(ロ)による異動届出書の提出の要求によるものである場合には、その旨

ii 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に関する次に掲げる事項

- (i) 上記③ロ(ロ)による異動届出書の提出の要求に関する次に掲げる事項
 - a その要求の基因となった新情報を取得した年月日その他新情報に該当することとなる事情の詳細
 - b その要求を行った年月日及び行った手続の内容
 - c その要求を行った新規届出書等を提出した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
 - d 報告暗号資産交換業者等が上記cの新規届出書等を提出した者に係る暗号資産等取引に係る契約を識別するために用いる番号、記号その他の符号
 - e その要求を行った場合において、その異動届出書の提出がなかったときは、その旨
- (ii) 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に関する次に掲げる事項

- a その特定を行った年月日及び行った手続の内容
 - b その特定を行った暗号資産等取引に係る特定対象者（上記(i)cの新規届出書等を提出した者を除きます。）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
 - c その特定が行われた場合には、その特定が行われた国又は地域の名称及びその特定の基礎となった情報
 - d その特定が行われなかった場合には、その旨
- (iii) 報告事項を提供した年月日及びその報告事項
- (iv) 上記⑤ニ(i) v (ix)の受入れに係る識別子又はその識別子を特定するに足る記号番号

(注) 上記の「外部ウォレットアドレス (external wallet addresses)」は、報告事項とはされていませんが、CARFのコメンタリーにおいて記録の作成・保存が要求されています。

- (v) 上記(i)から(iv)までに掲げる事項のうち上記イの特例の適用に係るものがある場合には、次に掲げる事項
- a その事項につき上記イの暗号資産等取引を行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為等があった場合の特例の適用がないものとした場合における上記(i)から(iv)までに掲げる事項
 - b その事項に係る特定行為（上記イ(i)によりなかったものとされた行為又は上記イ(ii)によりあったものとされた行為を行わなかったこ

とをいいます。(2)において同じです。)の内容及びその特定行為が上記イ(i)又は(ii)の主たる目的の一つとして行われたものであることについての事情の詳細

(vi) その他参考となるべき事項

ハ) 記録の保存期間

報告暗号資産交換業者等は、上記(i)により作成した記録を、その記録に係る暗号資産等取引に係る契約が終了した日の属する年の翌年から5年間、保存しなければならないこととされました（実特法10の12②）。

ハ) 報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供に係る税務職員の質問検査権

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、報告事項の提供に関する調査について必要があるときは、その報告事項の提供をする義務がある者に質問し、その者の報告対象契約に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件（その写しを含みます。）の提示若しくは提出を求めることができるほか、報告事項の提供に関する調査について必要があるときは、その調査において提出された物件を留め置くことができることとされました（実特法10の13①②、実特規16の21）。

(注1) 「帳簿書類」には、その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合におけるその電磁的記録を含むこととされています（実特法9①）。

(注2) 上記の当該職員の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならないこととされています（実特法10の13③）。

その際、国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、上記の質問、検査又は提示若しくは提出の要求をする場合には、その身分を示す証明書を携帯し、

関係人の請求があったときは、これを提示しなければならないこととされています（実特法10の14、国税質問検査章規則2⑥、別表第六）。

二 罰則

新規届出書等及び報告事項の提供に関しては、本制度の実効性を担保するため、次のいずれかに該当する場合には、その違反行為をした者は、6月以下の懲役又は50万円以下の罰金に処することとされました（実特法13④）。

- (イ) 上記ハの当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又は上記ハの検査を拒み、妨げ、若しくは忌避したとき。
- (ロ) 上記ハの物件の提示又は提出の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件（その写しを含みます。）を提示し、若しくは提出したとき。
- (ハ) 新規届出書を暗号資産等取引の際若しくは令和8年12月31日までに報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に提出せず、若しくは新規届出書若しくは異動届出書に偽りの記載をし、若しくは特定行為に係る記載をして報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に提出し、又は電磁的方法により偽りの事項若しくは特定行為に係る事項を提供したとき（これらの違反行為に係る届出書提出義務者が租税条約等実施特例法第10条の9第5項第7号イ又はロに掲げる者に該当する場合（その届出書提出義務者が特定組合員等である場合には、その特定組合員等が同号イに掲げる法人等に該当する信託以外の信託の受託者であるときを除き、その特定組合員等に係る組合等の居住地国が外国である場合におけるその特定組合員等に該当するとき）に限ります。）。

（注）「届出書提出義務者」とは、暗号資産

等取引実施者又は異動届出書を提出した者をいいます（実特法10の9⑥、13④五）。

- (ニ) 報告事項をその提供の期限までに上記⑤へ(イ)若しくは(ロ)に掲げる方法により税務署長に提供せず、又は上記⑤へ(イ)若しくは(ロ)に掲げる方法により偽りの事項若しくは特定行為に係る事項を税務署長に提供したとき。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和8年1月1日から施行されます（改正法附則1六ロ、令和6年6月改正実特令附則1、令和6年6月改正実特規附則1、令和6年6月改正国税質問検査章規則附則）。

2 外国との間での暗号資産等取引情報の自動的な提供のための報告制度の整備

(1) 制度整備の背景・趣旨等

上記1のとおり、租税条約等に基づく税務当局間の情報交換を前提とした、非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度が創設されることを契機として、外国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）と同様に、外国との間で CRS に従った税務当局間の自動的情報交換に相当する枠組みを構築することを可能とする観点から、今般の改正において、「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」((2)において「外国居住者等所得相互免除法」といいます。)の一部を改正し、外国を居住地国とする者の暗号資産等取引情報について、暗号資産交換業者等による報告制度を整備することとされました。

(2) 制度の内容

① 制度の概要

イ 報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供

報告暗号資産交換業者等は、その年の12

月31日において、その報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行った者（報告対象外の者を除きます。）が報告対象契約を締結している場合等には、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及びその年において行われた暗号資産等売買等に係る暗号資産等の種類ごとの名称、その種類ごとの暗号資産等の売却又は購入の対価の額の合計額等の所定の事項（①において「報告事項」といいます。）を、その年の翌年4月30日までに、その報告暗号資産交換業者等の本店等の所在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ました（所得相互免除法41の3①）。

（注1） 上記1の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における居住地国の特定手続（実特法10の9）においては、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における居住地国の特定手続（実特法10の5）と同様に、いわゆるWider Approachが採用されており、暗号資産等取引を行う者の居住地国が同制度における報告対象国（実特法10の10②一）に該当するか否かに関わらず、居住地国の特定手続を実施することとされています。したがって、本制度における報告事項の提供義務を負っている報告暗号資産交換業者等は、暗号資産等取引を行う者の居住地国が租税条約等の相手国等以外の外国である場合、非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度において本制度の対象となる外国も居住地国として特定済みであることから、本制度においては居住地国の特定手続は設けられていません。

（注2） 上記の報告事項は、CARFにおいて

税務当局間で情報交換することとされている情報を踏まえたものとされており、いわゆる納税者番号については、外国の納税者番号は報告事項とされますが、我が国のマイナンバー（個人番号）は報告事項とはされていません。

ロ その他

（イ） 暗号資産等取引を行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為等があった場合の特例

暗号資産等取引を行った者若しくはその関係者又は報告暗号資産交換業者等が、その暗号資産等取引に係る契約に関する報告事項について、提供を回避することを主たる目的の一つとしてその報告事項に係る行為を行った場合等には、その行為がなかったもの等として本制度を適用することとされました（所得相互免除法41の3③）。

（ロ） 報告暗号資産交換業者等による記録の作成及び保存

報告暗号資産交換業者等は、上記イにより報告事項の提供を行った場合には、その報告事項に関する事項等の所定の事項に関する記録を文書等により作成し、保存しなければならないこととされました（所得相互免除法41の3④⑤）。

（ハ） 報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供に係る当該職員の質問検査権

税務職員は、報告事項の提供に関する調査について必要があるときは、その報告事項の提供をする義務がある者に質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件（その写しを含みます。）の提示若しくは提出を求めることができることとされました（所得相互免除法41の3⑦）。

（ニ） 罰則

報告事項の提供義務に対する違反行為等について所要の罰則を規定することと

されました（所得相互免除法47）。

② 報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供

イ 報告事項の提供

報告暗号資産交換業者等は、その年の12月31日においてその報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行った者（報告対象外の者を除きます。）が報告対象契約を締結している場合又はその年中にその者の締結していた報告対象契約が終了した場合には、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及び特定居住地国、外国の納税者番号並びにその年においてその報告暗号資産交換業者等との間で行われた暗号資産等売買等に係る暗号資産等の種類ごとの名称及びその種類ごとの暗号資産等の売却又は購入の対価の額の合計額等の所定の事項（(2)において「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ました（所得相互免除法41の3①）。

（注1） 報告暗号資産交換業者等が提供すべき報告事項は、上記1(2)⑤ニの非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における報告事項と同様とされています（所得相互免除法41の3①、所得相互免除規22①による準用後の実特規16の19④～⑦）。

（注2） 報告暗号資産交換業者等が提供すべき報告事項の提供先は、上記1(2)⑤ホの非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における報告事項の提供先と同様とされています（所得相互免除法41の3①）。

（注3） 報告暗号資産交換業者等が提供すべ

き報告事項の提供方法は、上記1(2)⑤への非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における報告事項の提供方法と同様とされています（所得相互免除法41の3①各号）。

（注4） 「報告暗号資産交換業者等」、「営業所等」、「暗号資産等取引」、「報告対象外の者」、「特定対象者」、「特定居住者国」、「暗号資産等売買等」及び「暗号資産等」の意義は、上記1の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における意義と同様とされています（所得相互免除法41の3①）。

ロ 報告対象契約の範囲

（イ） 報告対象契約の意義

「報告対象契約」とは、暗号資産等取引に係る契約のうち次に掲げるものをいいます（所得相互免除法41の3②）。

- i 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に係る特定組合員等を含みます。）が締結しているもの
- ii 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

（注1） 「報告対象国」とは、報告事項に相当する事項（居住者及び内国法人に係るものを含みます。）の提供を求めするために必要な措置が講じられている外国として総務省令、財務省令で定めるものとされています（所得相互免除法41の3②一）。

なお、今後、外国において CARF に従った我が国の居住者及び内国法人に係る暗号資産等取引情報に相当する情報の提供を求めるために必要

な措置が講じられていることが確認された後に、省令において規定することとなります。

(注2) 「組合等」、「特定組合員等」、「特定法人」及び「実質的支配者」の意義は、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における意義と同様とされています（所得相互免除法41の3②各号）。

(ロ) 報告暗号資産交換業者等との間で締結している報告対象契約の他の暗号資産等取引に係る契約がある場合の取扱い

報告暗号資産交換業者等との間で締結し、又は締結していた報告対象契約の他にその報告暗号資産交換業者等との間で締結していた他の暗号資産等取引に係る契約（報告対象契約を除きます。(ロ)において同じです。）がある場合において、次に掲げる場合のいずれかに該当するときは、当該他の暗号資産等取引に係る契約は報告対象契約とみなして、上記イを適用することとされています（所得相互免除令33の3①）。

- i その年の12月31日において報告対象契約を締結している場合
- ii その年中に終了したその報告暗号資産交換業者等との間で締結していた暗号資産等取引に係る契約のうち最後に終了したものが報告対象契約である場合（その年の12月31日において当該他の暗号資産等取引に係る契約を締結している場合を除きます。）

③ その他

イ 暗号資産等取引を行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為等があった場合の特例

本制度においても、報告回避行為等を防止する観点から、上記1(2)⑥イの非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における暗号資産等取引を

行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為等があった場合の特例と同様の特例が設けられました（所得相互免除法41の3③）。

ロ 報告暗号資産交換業者等による記録の作成及び保存

(イ) 記録の作成

報告暗号資産交換業者等は、上記②イにより報告事項を提供した場合には、上記1の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における報告事項を提供した場合と同様に、その報告事項に関する記録を、文書、電磁的記録又はマイクロフィルムを用いて作成しなければならないこととされました（所得相互免除法41の3④、所得相互免除規22②による準用後の実特規16の20①）。

(ロ) 記録事項の範囲

報告暗号資産交換業者等が記録すべき事項は、次に掲げる事項とされています（所得相互免除規22②による準用後の実特規16の20②）。

- i 報告事項を提供した年月日及びその報告事項
- ii 上記1(2)⑤ニ(i) v (ix)の受入れに係る識別子又はその識別子を特定するに足る記号番号
- iii 上記i及びiiに掲げる事項のうち上記イの特例の適用に係るものがある場合には、次に掲げる事項
 - (i) その事項につき上記イの暗号資産等取引を行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為等があった場合の特例の適用がないものとした場合における上記i及びiiに掲げる事項
 - (ii) その事項に係る特定行為（上記イの特例によりなかったものとされた行為又は上記イの特例によりあった

ものとされた行為を行わなかったことをいう。(ii)において同じです。)の内容及びその特定行為が上記イ(イ)又はロ)の主たる目的の一つとして行われたものであることについての事情の詳細

iv その他参考となるべき事項

イ) 記録の保存期間

報告暗号資産交換業者等は、上記イ)により作成した記録を、上記 1 の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における記録の保存期間と同様に、その記録に係る暗号資産等取引に係る契約が終了した日の属する年の翌年から 5 年間、保存しなければならないこととされました(所得相互免除法 41 の 3 ⑤)。

ハ 報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供に係る税務職員の質問検査権

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、上記 1 の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度と同様に、報告事項の提供に関する調査について必要があるときは、その報告事項の提供をする義務がある者に質問し、その者の報告対象契約に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件(その写しを含みます。)の提示若しくは提出を求めることができるほか、報告事項の提供に関する調査について必要があるときは、その調査において提出された物件を留め置くことができることとされました(所得相互免除法 41 の 3 ⑦⑧、所得相互免除令 33 の 3 ②)。

(注 1) 「帳簿書類」には、その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合におけるその電磁的記録を含むこととされています(所得相互免除法 41 の 2 ⑦)。

(注 2) 上記の質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解して

はならないこととされています(所得相互免除法 41 の 3 ⑨)。

その際、国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、上記の質問、検査又は提示若しくは提出の要求をする場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があったときは、これを提示しなければならないこととされています(所得相互免除法 41 の 3 ⑩、国税質問検査章規則 2 ⑥、別表第六)。

ニ 罰則

報告事項の提供等に関しては、本制度の実効性を担保するため、上記 1 (2)⑥ニ(イ)、(ロ)及び(ニ)の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と同様の罰則を設けることとされました(所得相互免除法 47)。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和 8 年 1 月 1 日から施行されます(改正法附則 1 六イ、令和 6 年 6 月改正所得相互免除令附則、令和 6 年 6 月改正所得相互免除規則①、令和 6 年 6 月改正国税質問検査章規則附則)。

Ⅱ 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等の見直し

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見直し

(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(旧実特法 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 年から金融機関等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 5 年分までの報告を金融機

関等から受け、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) 令和4事務年度の上記の自動的情報交換では、我が国から約53万件（個人口座約51万件、同残高約1.1兆円、法人口座約2万件、同残高約4兆円）の非居住者・外国法人に係る金融口座情報が78か国・地域の外国税務当局に提供され、また、95か国・地域の外国税務当局から約253万件（個人口座約250万件、同残高約10.9兆円、法人口座約3万件、同残高約5.5兆円）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6年1月、国税庁報道発表資料「令和4事務年度 租税条約等に基づく情報交換実績の概要」より）。

① 居住地国等の特定手続

イ 新規特定取引に関する特定手続

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、住所又は本店等の所在地、居住地国、外国の納税者番号等の所定の事項を記載した届出書（以下「新規届出書」といいます。）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（旧実特法10の5①）。

ロ 既存特定取引に関する特定手続

(イ) 報告金融機関等によ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、所定の期限までに、その者のステータスに応じた各特定手続を実施し、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（旧実特法10の5②）。

(ロ) 既存特定取引を行った者による任意届出書の提出手続

特定取引に係る契約を締結している者は、新規届出書に記載すべき事項及びその特定取引に関する一定の事項を記載した届出書（以下「任意届出書」といいます。）を、その特定取引に係る報告金融機関等の営業所等の長に提出することができることとされています（旧実特法10の5③）。

② 居住地国等の再特定手続

イ 新規特定取引（既存特定取引につき任意届出書の提出があった場合を含みます。）に関する再特定手続

(イ) 新規特定取引を行った者による異動届出書の提出

新規届出書又は任意届出書を提出した者は、その新規届出書又は任意届出書に記載された居住地国等一定の事項について異動を生じた場合には、その異動を生じた後のその特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店等の所在地、居住地国等の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、所定の期限までに、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（旧実特法10の5④⑤）。

(ロ) 報告金融機関等による新規届出書等を提出した者等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、特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域その他の事実が新規届出書等（上記①イにより提出された新規届出書、上記①ロ(ロ)により提出された任意届出書又は上記(イ)により提出された異動届出書をいいます。以下同じです。）に記載された居住地国等一定の事項と異なることを示す一定の

情報（以下「新情報」といいます。）を取得した場合には、所定の期限までに、特定対象者につき新情報の種類等に応じた各特定手続を実施しなければならないこととされています（旧実特法10の5⑥）。

- ロ 既存特定取引（既存特定取引につき任意届出書の提出があった場合を除きます。）に関する再特定手続

報告金融機関等は、特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域が特定した国又は地域と異なることを示す新情報を取得した場合等の一定の場合には、所定の期限までに、特定対象者につき新情報の種類等に応じた各特定手続を実施しなければならないこととされています（旧実特法10の5⑦）。

③ 報告金融機関等による報告事項の提供

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（報告対象外の者を除きます。）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の所定の事項（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（旧実特法10の6①）。

④ その他

- イ 特定取引を行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為等があった場合の特例

特定取引を行った者若しくはその関係者又は報告金融機関等が、その特定取引に係

る契約に関する報告事項について、提供を回避することを主たる目的の一つとしてその報告事項に係る行為を行った場合等には、その行為がなかったもの等として本制度を適用することとされています（旧実特法10の7）。

- ロ 報告金融機関等による記録の作成及び保存

報告金融機関等は、新規届出書等の提出を受けた場合等には、特定対象者の特定居住地国に関する事項等の所定の事項に関する記録を文書等により作成し、保存しなければならないこととされています（旧実特法10の8）。

- ハ 報告金融機関等による報告事項の提供に係る当該職員の質問検査権

税務職員は、報告事項の提供に関する調査について必要があるときは、その報告事項の提供をする義務がある者に質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件（その写しを含みます。）の提示若しくは提出を求めることができることとされています（旧実特法10の9、10の10）。

二 罰則

新規届出書の提出義務及び報告事項の提供義務に対する違反行為等について所要の罰則が設けられています（旧実特法13④～⑥）。

(2) 改正の内容

上記 I 1(1)のとおり、2022年、OECDにおいて、各国の税務当局が自国の暗号資産交換業者等から報告される非居住者の暗号資産等取引情報を租税条約等に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準（CARF：Crypto-Asset Reporting Framework）が策定されましたが、CRSについても報告事項を拡充する等の改訂をし、承認・公表されました。

そこで、今般の改正において、CRSの改訂等を踏まえ、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について必要な見直しを行うこととされました。

なお、改訂 CRS の実施スケジュールについては、CARF と同様とされており、具体的には、金融機関等のシステム整備等の準備期間を踏まえ、我が国においては、2026年（令和8年）から改正後の本制度が施行され、2027年（令和9年）に2026年（令和8年）分の報告を金融機関等から受け、租税条約等に基づき、情報交換を実施することとされています。

① 本制度の対象となる特定取引等の定義

イ 特定取引の範囲の見直し

(イ) 特定取引の範囲の追加

今般の CRS の改訂により、いわゆるステーブルコインや電子マネーを念頭においた「特定電子マネー商品（Specified Electronic Money Products）」が報告対象に追加されたことに伴い、これに対応するため、特定取引の範囲に、「1～3号電子決済手段（資金決済法2⑤一～三）」及び「既存のデジタルマネー」の管理に関する契約の締結を加えることとされました。

具体的には、本制度の対象となる特定取引の範囲に、次に掲げる取引を加えることとされました（実特令6の8一ニ・ヌ）。

i 特定電子決済手段等の管理に関する契約の締結

具体的には、特定電子決済手段等（次に掲げるものをいいます。（2）において同じです。）の管理に関する契約の締結をいいます。

(i) 電子決済手段（資金決済法2⑤）

のうち次に掲げるもの（資金決済に関する法律第2条第5項第1号に規定する流通性その他の事情を勘案して内閣府令で定めるもののうち一定のものを除きます。）

a 1号電子決済手段

具体的には、物品等を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されている通貨建資産に限り、有価証券、電子記録債権、前払式支払手段その他これらに類するものとして一定のもの（流通性その他の事情を勘案して内閣府令で定めるものを除きます。）を除きます。bにおいて同じです。）であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの（cに掲げるものに該当するものを除きます。）をいいます（資金決済法2⑤一）。

b 2号電子決済手段

具体的には、不特定の者を相手方として上記aに掲げるものと相互に交換を行うことができる財産的価値であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの（cに掲げるものに該当するものを除きます。）をいいます（資金決済法2⑤二）。

c 3号電子決済手段

具体的には、特定信託受益権をいいます（資金決済法2⑤三）。

（注1） 上記aの「1号電子決済手段」の対象となる財産的価値からは「流通性その他の事情を勘案して内閣府令で定めるもの」が除かれていますが、具体的には、移転の完了のつど発行者の承諾等を要しない前払式支払手段が定められています（電子決

済手段等取引業者府令2②)。
したがって、この除外された前
払式支払手段は、上記aの「1
号電子決済手段」に該当するこ
ととなります。他方、本報告制
度においては、CRS上の「特定
電子マネー商品」の要件の一つ
として発行者に対して電子マネ
ーの額面金額につき償還の請求
が可能である旨が定められてい
るところ、前払式支払手段は原
則として払戻しが禁止されてい
る(資金決済法20)ことから、
本制度の対象となる電子決済手
段の範囲から除外する必要があ
ります。このため、上記(i)の電
子決済手段の範囲から、「資金
決済に関する法律第2条第5項
第1号に規定する流通性その他
の事情を勘案して内閣府令で定
めるもののうち一定のもの」と
して、上記aの「1号電子決済
手段」に該当する前払式支払手
段(電子決済手段等取引業者府
令2②)を除くこととしていま
す(実特規16の8②)。

(注2) 上記cの「特定信託受益権」
とは、金銭信託の受益権(電子
情報処理組織を用いて移転する
ことができる財産的価値(電子
機器その他の物に電子的方法に
より記録されるものに限りま
す。)に表示される場合に限り
ます。)であって、受託者が信
託契約により受け入れた金銭の
全額を預貯金により管理するも
のであることその他一定の要件
を満たすものをいいます(資金
決済法2⑨、電子決済手段等取
引業者府令3)。

(注3) 資金決済に関する法律上の電
子決済手段は、上記aからcま
でに掲げるもののほか、4号電
子決済手段(資金決済法2⑤
四)がありますが、これは通貨
建資産に該当しない一定の暗号
資産型デジタル資産が想定され
ていることを踏まえ(電子決済
手段等取引業者府令2③)、上
記I1の非居住者に係る暗号資
産等取引情報の自動的交換のた
めの報告制度の対象となる「暗
号資産等」に該当することとさ
れています(実特法10の9⑤三、
実特令6の19①)。

(ii) 物品等を購入し、若しくは借り受
け、又は役務の提供を受ける場合に、
これらの代価の弁済のために特定の
者に対して使用することができる財
産的価値(電子機器その他の物に電
子的方法により記録されている同条
第7項に規定する通貨建資産に限る
ものとし、同条第5項第1号から第
3号までに掲げるもの、有価証券
(金商法2①②)、電子記録債権、前
払式支払手段その他これらに類する
一定のものを除きます。)であって、
電子情報処理組織を用いて移転する
ことができ、かつ、その財産的価値
を発行する者に対し、その償還を請
求することができるもの

(注1) 「その他これらに類する一定
のもの」とは、電子決済手段等
取引業者に関する内閣府令第2
条第1項に規定する財産的価値
をいい(実特規16の8③)、具
体的には、対価を得ないで発行
される財産的価値であって、そ
の財産的価値を発行する者又は
その発行する者が指定する者か

ら物品等を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために提示、交付、通知その他の方法により使用することができるものをいいます（電子決済手段等取引業者府令2①）。

（注2） 上記の「財産的価値」は、資金移動業者が発行する未達債務を用いたデジタルマネーなど、いわゆる既存のデジタルマネーを想定して規定されているものです。

なお、預金又は貯金の預入を内容とする契約の締結（実特令6の8一イ）を伴う預金債権型デジタルマネーとの重複を排除するため、特定電子決済手段等の管理に関する契約の締結から、「預金又は貯金の預入を内容とする契約の締結」を除くこととされています（実特令6の8一二括弧書き）。

ii 電子決済手段等の預託をすることを内容とする契約の締結

具体的には、次に掲げるものの預託をすることを内容とする契約の締結をいいます。

- (i) 資金決済に関する法律第2条第5項に規定する電子決済手段
- (ii) 金融商品取引法第29条の2第1項第8号に規定する権利
- (iii) 資金決済に関する法律第2条第14項に規定する暗号資産（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関して預託をするものに限ります。）

(ロ) 除外取引の範囲の追加

本制度の対象となる特定取引の範囲から除外される「報告を免れるおそれがない取引」の範囲に、次に掲げる取引を加えることとされました（実特令6の8一

柱書）。

i 少額の特定期間決済手段等取引

具体的には、上記(i) iに掲げる取引（以下「特定電子決済手段等取引」といいます。）のうち、次に掲げる要件の全てを満たすものに係るものをいいます（実特規16の8①二）。

- (i) 報告金融機関等との間でその営業所等を通じて行われる特定電子決済手段等取引に係る契約において、その特定電子決済手段等取引に係る特定電子決済手段等勘定（その報告金融機関等の営業所、事務所その他これらに類するものに設定されるその特定電子決済手段等取引に係る特定電子決済手段等の管理に係る勘定をいいます。（ii）において同じです。）

の残高の合計額が上限額（100万円に相当する金額をいいます。（ii）において同じです。）以下であることが定められていること。

- (ii) 上記(i)の報告金融機関等において、上記(i)の特定電子決済手段等勘定に係る上限額を超える特定電子決済手段等を保有しないための技術的措置が講じられていること。

- (iii) 上記(i)の報告金融機関等の営業所等の長において、上記(i)の特定電子決済手段等取引を行う際、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める確認が行われること。

- a その特定電子決済手段等取引を行う際に犯罪による収益の移転防止に関する法律第4条第1項又は第2項（これらの規定を同条第5項の規定により読み替えて適用する場合を含みます。）の規定（(iii)において「本人確認規定」といいます。）の適用がある場合……その本人確認規定による確認

- b その特定電子決済手段等取引を行う際に本人確認規定の適用がない場合（犯罪による収益の移転防止に関する法律第4条第3項の規定の適用がある場合を除きます。）……上記 a に定める確認に相当する確認
- ii 信託に係る契約であって、その受益権を表示する一定の電子記録移転有価証券表示権利等が金融商品取引業者等を通じて取得されるもの等
具体的には、信託に係る契約であって、その受益権を表示する金融商品取引法第29条の2第1項第8号に規定する権利（第一項有価証券（金商法2③）に該当するものに限ります。）が金融商品取引業者等（金商法34）を通じて取得されるもの等をいいます（実特規16の8①三）。
- iii 振替特別法人出資に係る特別口座の開設（社債等振替法247の2の3①）に係る契約の締結
具体的には、租税条約等実施特例法施行令第6条の8第1号チに掲げる取引のうち、社債、株式等の振替に関する法律第247条の2の3第1項《特別法人出資に関する株式に係る規定の準用》において準用する同法第131条第3項本文に規定する申出による口座の開設に係るものをいいます（実特規16の8①五）。
- ロ 報告金融機関等の範囲の見直し
 - (イ) 報告金融機関等の範囲の追加
上記イ(イ)の特定取引の範囲の追加を踏まえ、顧客との間で特定電子決済手段等の管理に関する契約の締結を行うことが想定される者として、本制度の対象となる報告金融機関等の範囲に、次に掲げる者を加えることとされました（実特令6の7一）。
 - i 資金決済に関する法律第2条第3項に規定する資金移動業者
 - ii 資金決済に関する法律第2条第12項に規定する電子決済手段等取引業者（同法第62条の8第2項の規定により電子決済手段等取引業者とみなされる者（＝電子決済手段を発行する者）を含みます。）
(注) 顧客との間で特定電子決済手段等の管理に関する契約の締結をする者としては、上記 i 及び ii に掲げる者のほかに、為替取引を行うことができる銀行等や信託会社が該当しますが、既に報告金融機関等（実特法10の5⑧一、実特令6の7①一・三）として本制度の対象とされています。なお、信託会社については、特定信託受益権を発行し、その営業所等を通じて特定電子決済手段等取引が行われる場合には、収入割合要件にかかわらず、報告金融機関等に該当することとなります（実特令6の7①三・②③、実特規16の7①一・②）。
 - (ロ) 報告金融機関等に係る収入割合要件の見直し
次に掲げる報告金融機関等（実特令6の7①三～六）に係る収入割合要件の計算上、その報告金融機関等との間で特定取引を行った者に対し、その報告金融機関等以外の者がそれぞれ次に定める行為を行った場合におけるその行為に係る対価の額等に相当する金額を加算することとされました（実特規16の7①）。
 - i 報告金融機関等（実特令6の7①三）……次に掲げる行為
 - (i) その報告金融機関等との間の特定取引（実特令6の8一チ～ヌ）に係る契約に基づき管理する金銭等につきその特定取引を行った者に対する役務の提供（実特規16の7①二イ

(2))

(注)「金銭等」とは、金銭若しくは電子決済手段、有価証券（金商法2①②）又は暗号資産（資金決済法2②4）（デリバティブ取引（金商法2②0）に関して預託をするものに限ります。）をいいます。

(ii) 金融商品取引法第2条第8項各号に掲げる行為又は商品先物取引法第2条第22項各号に掲げる行為（実特規16の7①二ロ(2)）

ii 報告金融機関等（実特令6の7①四～六）……有価証券（金商法2①②）又はデリバティブ取引（金商法2②0）に係る権利に対する投資（実特規16の7①三ロ）

ハ 特定法人の範囲の見直し

(イ) 特定法人から除外される法人（実特令6の9①十）に係る収入割合要件等における投資関連所得の範囲の見直し

特定法人から除外される法人（実特令6の9①十）に係る収入割合要件等における投資関連所得の範囲に、上記Ⅰ1の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の対象となる暗号資産等に係る所得（暗号資産等に係るデリバティブ取引の決済による所得を含みます。）を追加することとされました（実特規16の9②五）。

(ロ) 特定法人から除外される法人（実特令6の9①十）に係る投資関連所得に係る資産額割合要件の計算の基礎となる直前事業年度終了時の資産の額の見直し

i 改正前の制度の概要

特定法人から除外される法人（実特令6の9①十）に係る投資関連所得に係る資産額割合要件は、(i)のうちに(ii)の占める割合が50%に満たないこととされていました（旧実特令6の9①十ロ）。

(i) 直前事業年度終了の時の総資産の額

(ii) 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

ii 改正の内容

特定法人から除外される法人（実特令6の9①十）に係る投資関連所得に係る資産額割合要件の計算の基礎となる直前事業年度終了時の資産の額について、その直前事業年度においてその資産に係る投資関連所得が発生しているか否かは問わないこととされました（実特令6の9①十ロ）。

ニ 居住地国の範囲の見直し

(イ) 改正前の制度の概要

「居住地国」とは、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域をいうこととされていました（旧実特法10の5⑧七）。

i 外国の法令において、その外国に住所を有し、若しくは一定の期間を超えて住所を有し、若しくは本店若しくは主たる事務所若しくはその事業が管理され、かつ、支配されている場所を有することその他その外国にこれらに類する場所を有することにより、又はその外国の国籍を有することその他これに類する基準により、所得税又は法人税に相当する税を課されるものとされている個人（租税条約の規定によりその租税条約の相手国等の居住者でないものとみなされる居住者を除きます。）又は法人等（法人又は組合等をいいます。(イ)において同じです。）……その外国

(注)「組合等」とは、組合契約によって成立する組合（実特法10の5⑧六イ）、これに準ずる事業体（実特法10の5⑧六ロ）又は信託（実特法10

の5⑧六ハ)をいいます。

- ii 外国にその財務及び営業又は事業の方針につき実質的な決定が行われている場所が所在する法人等(上記iに掲げるもの、内国法人及び信託を除きます。)……その外国
 - iii 居住者又は法人等(上記i及びiiに掲げるもの並びに信託を除きます。)……我が国
- (ロ) 改正の内容

外国における税務上の居住地国を定めている上記(i) iについて、租税条約上の「双方居住者の振分けルール」に関する規定を削除することとされました(実特法10の5⑧七イ)。本改正により、我が国及び外国の双方が税務上の居住地国に該当する個人について、我が国の締結した租税条約上の「双方居住者の振分けルール」の適用の有無にかかわらず、本制度上、我が国及び外国のいずれも居住地国に該当することとなります。

(注) 上記の改正を踏まえ、本制度上、我が国の所得税法上の居住者とされる個人は、租税条約上の「双方居住者の振分けルール」の適用の有無に関わらず、国内に住所又は居所を有するものとして取り扱うために、「双方居住者の取扱い」に関する規定(実特法6)の適用の及ぶ租税条約等実施特例法の規定から、本制度に関する規定(実特法10の5～10の8)を除外することとされています(実特法6)。

② 居住地国等の特定手続

イ 新たに追加された特定取引を行う者による新規届出書の提出手続

(イ) 新たに追加された特定取引を行う者による新規届出書の提出等

令和8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上記①イ(i) i及びiiに掲げる特定取引を行う者

は、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(実特法10の5①)など、上記①イ(i) i及びiiに掲げる特定取引についても、他の特定取引を行う場合と同様に、新規特定取引に関する特定手続の対象とされます(実特法10の5①、実特令6の2、実特規16の2)。

(ロ) 暗号資産等取引に係る提出済届出書を提出した者が新規特定取引を行う場合における新規届出書のみなし提出の特例

上記I 1の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における暗号資産等取引に係る新規届出書等(実特法10の9①②)を提出した者が、その後に、報告暗号資産交換業者等にも該当する報告金融機関等との間で特定取引を行う場合には、既に報告金融機関等により記載内容確認済の同様の届出書が提出され、手続的に重複することを踏まえ、本制度における新規届出書の提出は要しないこととされました。

具体的には、上記I 1の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における新規届出書(実特法10の9①)又は異動届出書(実特法10の9②)を提出した者がこれらの届出書((ロ)において「提出済届出書」といいます。)を提出した後に報告金融機関等(その提出済届出書に係る暗号資産等取引(実特法10の9⑤三)をしている報告暗号資産交換業者等(実特法10の9⑤一)に該当するものに限り)との間でその営業所等を通じて特定取引を行う場合において、同制度における特定対象者の居住地国等の異動を生じた場合(実特法10の9②)に該当しないときは、その者は、その特定取引について、新規届出書の提出を要しないこととされ、その特定取引を行う者は、その特定取引を

行う際、その提出済届出書のうち直近に提出されたものに居住地国（実特法10の9⑤七）として記載された国又は地域と同一の国又は地域が居住地国として記載された新規届出書の提出をしたものとみなすこととされました（実特令6の2⑤）。

（注） なお、上記と届出書の提出順が逆の場合については、上記Ⅰ1の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度において、特定取引に係る提出済届出書を提出した者が暗号資産等取引を行う場合における新規届出書のみなし提出の特例が設けられています（実特令6の15③）。

ロ 新たに追加された既存特定取引等に関する特定手続

（イ） 新たに追加された既存特定取引に関する特定手続

報告金融機関等は、令和7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上記①イ（イ）i及びiiに掲げる特定取引を行う者で同日においてその特定取引（特定取引につき新規届出書を提出すべき場合におけるその特定取引を除きます。）に係る契約を締結しているものにつき、所定の期限までに、他の既存特定取引に関する特定手続と同様に、その者のステータスに応じた各特定手続を実施し、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の特定等をしなければならないこととされます（実特法10の5②一、実特令6の3①～⑭⑰～⑳⑳㉔）。ただし、法人既存特定取引契約者に係る特定手続の免除に関する特例（実特令6の3⑮）又は一定期間取引等がない特定取引契約に係る特定手続の免除に関する特例（実特令6の3⑯）の適用がある場合には、他の既存特定取引と同様に、その適用があるまでの間は、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の特定を要しないこととされます。

に、その適用があるまでの間は、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の特定を要しないこととされます。

（注1） 新規届出書の提出義務者は、「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」とされているため（実特法10の5①）、平成29年1月1日から令和7年12月31日以前に上記①イ（イ）の新たに追加された特定取引を行った者についても新規届出書を提出する義務が生じるのではないかと疑義が生じ得ますが、これは遡及適用となることから、新規届出書の提出義務は生じないものと解されます。

（注2） 改正前の既存特定取引に関する特定手続の対象者は、「平成28年12月31日以前に……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」とされていましたが（旧実特法10の5②）、この特定手続の期限が原則として平成30年12月31日で終了していることを踏まえ、今般の改正を契機として、この既存特定取引の基準日を「令和7年12月31日」にアップデートし、この特定手続の対象者を「令和7年12月31日以前に特定取引を行った者で同日においてその特定取引（特定取引につき新規届出書を提出すべき場合におけるその特定取引を除きます。）に係る契約を締結しているもの」とすることとされました（実特法10の5②一）。なお、平成29年1月1日から令和7年12月31日までに行われた改正前から対象とされていた特定取引については、新規届出書の提出の対象とされているため、重複

排除の観点から、既存特定取引に関する特定手続の対象から「特定取引につき新規届出書を提出すべき場合におけるその特定取引」が除外されています。したがって、報告金融機関等は、改正前から対象とされていた特定取引を行った者について、改めて既存特定取引に関する特定手続を行う必要はないこととなります。

(注3) なお、上記(注2)のとおり、既存特定取引の基準日が「令和7年12月31日」にアップデートされたことを踏まえ、既存特定取引の特定手続を定めた各規定においても同趣旨のアップデートがなされています(実特令6の3)。また、この一環として、保険契約等に係る特定手続の免除に関する特例(旧実特令6の3⑮)及び関連規定(旧実特令6の3⑳二)が本則から削除されています。しかしながら、このような既存特定取引についても、引き続き本制度の対象とする必要があることから、改正前と同様の適用関係が維持されています(改正法附則56①、令和6年6月改正実特令附則3)。

(ロ) 新規届出書が提出されなかった場合の新規特定取引に関する特定手続

これまで、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については、新規届出書の提出義務が課されたうえ(旧実特法10の5①)、この実効性を担保する観点から新規届出書の不提出に対して所要の罰則が定められていましたが(旧実特法13④三、⑤⑥)、今般の改正において、新規届出書の提出をしなかった者について、既存特定取引に関する特定手続を適用し、報告金融機関等の保有する情報に基づき住所等所在地国と認められる

国又は地域を特定することとされました。

具体的には、報告金融機関等は、令和8年1月1日以後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う者で新規届出書の提出をしなかったもの(以下「新規届出書提出義務懈怠者」といいます。)につき、所定の期限までに、既存特定取引に関する特定手続と同様に、その者のステイタスに応じた各特定手続を実施し、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の特定等をしなければならないこととされました(実特法10の5②二、実特令6の3①～⑭⑰～⑳㉓㉔)。ただし、法人既存特定取引契約者に係る特定手続の免除に関する特例(実特令6の3⑮)の適用がある場合には、既存特定取引と同様に、その適用があるまでの間は、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の特定を要しないこととされています。

(注) なお、報告金融機関等は、新規届出書提出義務懈怠者に対しても、一定の場合には、既存特定取引に関する特定手続と同様に、新規届出書の提出要求をしなければならないこととされています(実特令6の3⑤⑨⑪)。

ハ 特定対象者の生年月日等を保有していない場合における報告金融機関等による情報取得措置の見直し

(イ) 改正前の制度の概要

報告金融機関等は、上記(1)①ロ(イ)の特定手続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(外国に限りません。ハにおいて同じです。)の特定をした場合において、その保存している記録に、その特定対象者の生年月日及び外国納税者番号等がないときは、その特定をした日(同日においてその特定をした

国又は地域が報告対象国に該当しない場合にあっては、その特定をした国又は地域が報告対象国に該当することとなった日。1において「起算日」といいます。）から2年を経過する日までの間、少なくとも年1回、その特定対象者に係る特定取引を行った者に対し、電話、返送を求める書面の送付その他の方法（ハにおいて「電話等」といいます。）により、これらの情報を取得するために必要な措置をとらなければならないこととされています（旧実特令6の3㉔、旧実特規16の3㉑）。

（注）「外国納税者番号等」とは、特定対象者の住所等所在地国と認められる国若しくは地域として特定された国若しくは地域におけるその特定対象者の納税者番号又は内国法人である特定法人のうちその特定法人に係る実質的支配者（住所等所在地国と認められる国又は地域が外国であるものに限ります。）があるものが有する法人番号をいいます（旧実特規16の3㉑）。

（ロ） 改正の内容

上記(イ)のとおり、報告金融機関等は、起算日から2年間は、少なくとも年1回、電話等により、特定対象者の生年月日及び外国納税者番号等を取得するために必要な措置をとることとされていましたが、CRSの改訂に伴い、犯罪による収益の移転防止に関する法律における特定事業者による本人特定事項等の更新又は追加の機会を捉えて、特定対象者の生年月日及び外国納税者番号等を取得するために必要な措置をとることとされました。

具体的には、報告金融機関等は、上記(イ)の措置に加え、上記(イ)の起算日以後に、特定対象者の本人特定事項等（犯罪収益移転防止法施行規則20①二十～二十四、二十六～二十九）に変更又は追加がある

ことを知った場合（犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則第20条第3項の規定により、その変更若しくは追加に係る内容を確認記録（犯罪収益移転防止法6①）に付記する場合、又は確認記録に付記することに代えてその変更若しくは追加に係る内容の記録を別途作成する場合に限ります。）において、その付記し、又はその作成のために、電話等によりその特定対象者に係る特定取引を行った者に連絡をするときは、その特定対象者に係る特定取引を行った者に対し、電話等により、その特定対象者の生年月日及び外国納税者番号等を取得するための措置をとらなければならないこととされました（実特令6の3㉔、実特規16の3㉑）。

（注1） なお、上記の起算日から2年を経過する日までの期間の1年目又は2年目において、それぞれ上記の措置がとられている場合には、それぞれ1年目又は2年目における上記(イ)の措置をとることは不要となります（実特規16の3㉑）。

（注2） 新規特定取引（既存特定取引につき任意届出書の提出があった場合を含みます。）に関する再特定手続及び既存特定取引（既存特定取引につき任意届出書の提出があった場合を除きます。）に関する再特定手続における特定対象者の生年月日等を保有していない場合における報告金融機関等による情報取得措置についても、上記と同様の見直しが行われています（実特令6の5⑥、6の6⑯、実特規16の15の2③、16の6①）。

③ 居住地国等の再特定手続

イ 新たに追加された新規特定取引に関する再特定手続

(イ) 新たに追加された新規特定取引を行っ

た者による異動届出書の提出

上記①イ(i) i 及び ii に掲げる特定取引につき新規届出書を提出した者は、その新規届出書に記載された居住地国等一定の事項について異動を生じた場合には、異動届出書を、所定の期限までに、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（実特法10の5②）など、上記①イ(i) i 及び ii に掲げる特定取引についても、他の特定取引につき新規届出書を提出した場合と同様に、新規特定取引に関する再特定手続の対象とするとされます（実特法10の5④、実特令6の4①二・②二・③、実特規16の5）。

- (ロ) 報告金融機関等による新たに追加された新規特定取引に係る新規届出書を提出した者等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、特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域その他の事実が上記①イ(i) i 及び ii に掲げる特定取引に係る新規届出書等に記載された居住地国等一定の事項と異なることを示す新情報を取得した場合には、他の新規特定取引に係る新情報を取得した場合と同様に、所定の期限までに、特定対象者につき新情報の種類等に応じた各特定手続を実施しなければならないこととされます（実特法10の5⑥、実特令6の5、実特規16の15の2）。

- ロ 新たに追加された既存特定取引等に関する再特定手続

- (イ) 新たに追加された既存特定取引に関する再特定手続

報告金融機関等は、令和7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行われた上記①イ(i) i 及び ii に掲げる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が特定した国又は地域と異なること

を示す新情報を取得した場合等の一定の場合には、他の既存特定取引に係る新情報を取得した場合と同様に、所定の期限までに、特定対象者につき新情報の種類等に応じた各特定手続を実施しなければならないこととされます（実特法10の5⑦、実特令6の6、実特規16の6）。

(注) なお、上記②ロ(i) (注2) のとおり、既存特定取引の基準日が「令和7年12月31日」にアップデートされたことを踏まえ、既存特定取引の再特定手続を定めた各規定においても趣旨のアップデートがなされています（実特令6の6）。しかしながら、このような既存特定取引についても、引き続き本制度の対象とする必要があることから、改正前と同様の適用関係が維持されます（令和6年6月改正実特令附則5）。

- (ロ) 新規届出書が提出されなかった場合の新規特定取引に関する再特定手続

報告金融機関等は、新規届出書提出義務懈怠者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が特定した国又は地域と異なることを示す新情報を取得した場合等の一定の場合には、既存特定取引に係る新情報を取得した場合と同様に、所定の期限までに、特定対象者につき新情報の種類等に応じた各特定手続を実施しなければならないこととされました（実特法10の5⑦、実特令6の6、実特規16の6）。

(注) なお、報告金融機関等は、新規届出書提出義務懈怠者に対しては、上記の「一定の場合」であっても、既存特定取引を行った者と異なり、新規届出書の提出要求をする必要はありません（実特法10の5⑦、実特令6の6①③⑨～⑬）。

- ハ 特定取引を行った者が内国法人である特定法人の場合における法人番号確認書類の

提示及び報告金融機関等による法人番号の
確認手続に関する改正

(イ) 改正前の制度の概要

新規届出書又は任意届出書の提出をした者（内国法人である特定法人のうち、その特定法人に係る実質的支配者（居住地国が外国であるものに限ります。）があるものに限ります。ハにおいて同じです。）が法人番号を有する場合において、その提出をした者がその新規届出書又は任意届出書に記載された居住地国等一定の事項について異動を生じた場合（その異動を生じた後のその特定法人に係る実質的支配者の居住地国が外国である場合に限ります。）には、その提出をした者による法人番号確認書類の提示及び報告金融機関等による法人番号の確認をしなければならないこととされています（旧実特令6の4①二・②二）。

(ロ) 改正の内容

既に新規届出書若しくは任意届出書の提出の際に上記(イ)の新規届出書又は任意届出書の提出をした者の法人番号の確認が行われている場合（実特令6の2①②）又は既に異動届出書の提出の際に上記(イ)の新規届出書又は任意届出書の提出をした者の法人番号の確認が行われている場合には、上記(イ)の法人番号の確認は不要とすることとされました（実特令6の4①二括弧書・②二括弧書）。

④ 報告金融機関等による報告事項の提供

イ 報告対象外の者の範囲の追加

報告対象外の者の範囲に、次に掲げる者を加えることとされました（実特令6の14①）。

(イ) 上場組合等（次に掲げるものをいいます。(ロ)において同じです。）に係る特定組合員等（実特令6の14①一、実特規16の12①）

i その組合契約（実特法10の5⑧六

イ）に基づく権利が外国金融商品市場において売買されている組合（実特法10の5⑧六イ）

ii 上記 i に掲げる組合に準ずる事業体

iii その受益権が外国金融商品市場において売買されている信託（実特法10の5⑧六ハ）

(ロ) 上場法人又は上場組合等に係る特定組合員等との間に一定の支配関係に準ずる関係がある法人又は組合等に係る特定組合員等（実特令6の14①一、実特規16の12④～⑧）

(ハ) 事後的に少額の特定電子決済手段等取引に該当する特定取引のみを行った者

特定電子決済手段等取引のうち、上記①イ(ロ)の除外取引に該当する少額の特定電子決済手段等取引の要件を満たさないものであっても、事後的に少額の特定電子決済手段等取引に該当するケースがあり得ることを踏まえ、事後的に少額の特定電子決済手段等取引に該当する特定取引のみを行った者については、報告対象とすべき事項が特定電子決済手段等取引に関するもののみとなることに鑑み、報告対象外の者の範囲に加えることにより、報告対象外とすることとされました。

具体的には、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（その特定取引が特定電子決済手段等取引のみであり、かつ、その特定取引に係る特定取引契約資産額の合計額の90日移動平均の金額がその年中のいずれの日においても100万円を超えなかった場合におけるその特定取引を行った者に限ります。）をいいます（実特令6の14①二）。

(注) 「特定取引に係る特定取引契約資産額の合計額の90日移動平均の金額」とは、判定期間（その年の1月1日から12月31日までのいずれかの日において終了する90日の期間をいいます。以下同じ

です。) ごとに、各判定期間内の日における上記の特定取引に係る特定取引契約資産額の合計額を90で除してそれぞれ計算した金額をいいます(実特規16の12⑨)。

ロ 報告事項の範囲の見直し

(イ) 報告事項の範囲の追加

報告事項の範囲に、次に掲げる事項を加えることとされました(実特規16の12⑩)。

i 特定法人とその特定法人に係る実質的支配者との関係性に関する事項

報告対象契約に係る特定取引を行った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(特定居住地国が報告対象国である者に限ります。iにおいて同じです。)があるときは、その実質的支配者とその特定法人との関係(犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則第20条第1項第24号に掲げる関係に該当するものに限ります。)

ii 特定取引に係る契約を締結している者と一定の報告金融機関等との関係性に関する事項

報告対象契約に係る特定取引が次に掲げる特定取引である場合には、それぞれ次に定める事項

(i) 租税条約等実施特例法施行令第6条の8第3号に定める特定取引……その特定取引に係る契約を締結している者がその特定取引に係る一定の報告金融機関等(実特令6の7①五)に係る組合又は団体(実特令6の7①五)に係る下記(ii)aからdまでに掲げる者に相当する者に該当する旨

(ii) 租税条約等実施特例法施行令第6条の8第4号に定める特定取引……その特定取引に係る契約を締結して

いる者がその特定取引に係る一定の報告金融機関等(実特令6の7①六)に係る信託(実特令6の7①六)に係る次に掲げる者に該当する旨

- a その信託の委託者
- b その信託の受託者
- c その信託の受益者
- d その信託に係る上記 a から c までに掲げる者以外の者

iii 一定の要件を満たす新規届出書等が提出されているか否かに関する事項

次に掲げる要件の全てを満たす新規届出書等(新規届出書等が提出されている場合には、直近に提出されたのものに限ります。)が提出されているか否かの別

(i) 次に掲げる者のいずれかの署名があること又はその他の方法により報告対象契約に係る特定取引を行った者により提出されたものであることが明確であること。

- a その特定取引を行った者(その特定取引を行った者が法人である場合には、その代表者その他の現にその特定取引の任に当たっている個人)
- b その特定取引を行った者の代理人

(ii) 報告対象契約に係る特定取引を行った者(その特定取引を行った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、その実質的支配者を含みます。(ii)において同じです。)の氏名、住所及び生年月日又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地並びに居住地国(報告対象国に限ります。(ii)において同じです。)の名称及びその居住地国における納税者番号

(その特定取引を行った者の納税者番号につき新規届出書等の記載省略の特例(実特規16の2②)の適用がある場合には、その納税者番号を除きます。)の記載等があること。

(iii) その提出を受けた年月日の記載があること。

iv 共同保有口座か否かに関する事項

報告対象契約が2以上の者と報告金融機関等との間で締結されているものであるか否かの別(その報告対象契約が2以上の者と報告金融機関等との間で締結されているものである場合には、その報告金融機関等との間でその報告対象契約を締結している者の数を含みます。)

v 特定取引の種類に関する事項

報告対象契約に係る特定取引が次に掲げる特定取引の種類のいずれかに該当する旨

(i) 租税条約等実施特例法施行令第6条の8第1号イからニまでに掲げる特定取引(CRS上の預金口座(Depository Account)に相当する区分)

(ii) 租税条約等実施特例法施行令第6条の8第1号ホからトまでに掲げる特定取引(CRS上のキャッシュバリュー保険契約・年金保険契約(Cash Value Insurance Contract、Annuity Contract)に相当する区分)

(iii) 租税条約等実施特例法施行令第6条の8第1号チからヌまでに掲げる特定取引(CRS上の保管口座(Custodial Account)に相当する区分)

(iv) 租税条約等実施特例法施行令第6条の8第2号から第4号までに定める特定取引(CRS上の投資持分

(Equity Interest)に相当する区分)

vi 新規特定取引又は既存特定取引の区分に関する事項

報告対象契約に係る特定取引が新規特定取引(実特令6の2③)又は既存特定取引(実特令6の2③)のいずれかに該当する旨

(ロ) 少額の特定期間決済手段等取引に係る資産の額の報告事項の範囲からの除外

上記イ(ハ)のとおり、少額の特定期間決済手段等取引のみを行った者は、報告対象とすべき事項が特定電子決済手段等取引に関するもののみとなることから、報告対象外の者に範囲に加えることにより報告対象外としています。一の契約に特定電子決済手段等取引に係る契約及び他の特定取引に係る契約が含まれている場合には、他の特定取引に関する事項については報告対象とする必要があるため、少額の特定期間決済手段等取引に関する事項を報告事項の範囲から除外することにより報告対象外とすることとされました。

具体的には、報告事項とされている次に掲げる事項の「資産」から「報告対象契約に係る特定取引のうちに特定電子決済手段等取引に該当するものがあり、かつ、判定期間ごとに、各判定期間内の日におけるその報告対象契約に係る特定電子決済手段等取引に係る特定取引契約資産額の合計額を90で除してそれぞれ計算した金額がその年中のいずれの日においても100万円を超えなかった場合におけるその特定電子決済手段等取引に係る資産」を除くこととされ、これにより少額の特定期間決済手段等取引に関する事項を報告対象外とすることとされました(実特規16の12⑩一ヲ・ワ)。

i その年の12月31日における報告対象契約に係る資産の価額

- ii その年における報告対象契約に係る資産の運用、保有又は譲渡による収入金額及びその種別
- （ハ）非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における報告事項との重複排除

電子記録移転有価証券表示権利等の譲渡等による収入金額のうち、上記Ⅰ１の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における報告事項の対象となるものについては、二重報告を防止する観点から、本制度における報告事項の範囲から除外することとされました。

具体的には、上記（ロ）iiの収入金額から、その年における暗号資産等報告対象契約に係る上記Ⅰ１の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における報告事項に該当するものを除くこととされました（実特規16の12⑩一ウ）。

（注）「暗号資産等報告対象契約」とは、報告対象契約に係る特定取引を行った者が報告暗号資産交換業者等でその報告対象契約に係る特定取引に係る報告金融機関等に該当するものとの間で締結している上記Ⅰ１の非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度における報告対象契約をいいます。

（３）適用関係

- ① 上記（２）（①イ（ロ）iiiを除きます。）の改正は、令和８年１月１日から施行されます（改正法附則１六ロ、令和６年６月改正実特令附則１、令和６年６月改正実特規附則１）。なお、上記（２）の改正については、次のとおり適用関係が定められています。

イ 上記（２）①イ及びロの改正は、令和８年１月１日以後に新規届出書を提出する場合に

ついて適用し、令和８年１月１日前に新規届出書を提出した場合については、従前どおりとされています（令和６年６月改正実特令附則６）。

- ロ 上記（２）①ニの改正は、令和８年１月１日以後に新規届出書を提出する場合、上記（２）③イ（イ）の異動（令和７年12月31日において次に掲げる個人に該当していた者が令和８年１月１日においてそれぞれ次に定める場合に該当することのみによって生ずるものを除きます。）を生じた日が令和８年１月１日以後である場合又は同日以後に新情報を取得した場合に該当する場合（令和７年12月31日において次に掲げる個人に該当していた者が令和８年１月１日においてそれぞれ次に定める場合に該当することのみによって該当する場合を除きます。）について適用し、令和８年１月１日前に新規届出書を提出した場合、上記（２）③イ（イ）の異動を生じた日が令和８年１月１日前である場合又は同日前に新情報を取得した場合に該当した場合については、従前どおりとされています（改正法附則56④）。

（イ） 租税条約の規定によりその租税条約の相手国等の居住者とみなされる個人（外国（その相手国等に限りません。）を上記（２）①ニの改正前の居住地国（（ロ）において「旧居住地国」といいます。）とするものに限りません。）……我が国がその個人の上記（２）①ニの改正後の居住地国（（ロ）において「新居住地国」といいます。）となる場合

（ロ） 租税条約の規定によりその租税条約の相手国等の居住者でないものとみなされる個人（我が国を旧居住地国とするものに限りません。）……外国（その相手国等に限りません。）がその個人の居住地国となる場合

- ハ 上記（２）②ロ（イ）の改正は、報告金融機関等が令和７年12月31日において上記（２）②ロ（イ）

の特定取引に係る契約（旧既存特定取引契約を除きます。）を締結している場合について適用し、報告金融機関等が同日において旧既存特定取引契約を締結している場合については、従前どおりとされています（改正法附則56①）。

（注）「旧既存特定取引契約」とは、上記(2)②ロ(イ)の改正前の特定取引に係る契約（上記(2)②ロ(イ)の改正後の特定取引に係る契約で令和8年1月1日以後に特定義務が生じるもの（実特令6の3②、令和6年6月改正実特令附則3①による読替え後の実特令6の3②二・三、令和6年6月改正実特令附則3②による読替え後の旧効力実特令6の3②三、令和6年6月改正実特令附則3③）を除きます。）をいいます。

ニ 上記ハによりなお従前の例によることとされる場合における上記(2)②ロ(イ)の改正前の規定（旧実特法10の5②、旧実特令6の3）により令和8年1月1日以後に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がされ、又は特定がされないこととなる場合には、上記(2)②ロ(イ)の改正後の規定（実特法10の5②、実特令6の3）により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の特定がされ、又は特定がされなかったものとみなして、本制度及び下記2の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を適用することとされています（改正法附則56②）。

ホ 上記(2)②ロ(ロ)の改正は、令和8年1月1日以後に特定取引を行う者が新規届出書の提出をしなかった場合について適用されます（改正法附則56③）。

ヘ 上記(2)②ハ(ロ)の改正は、令和8年1月1日以後に次に掲げる場合に該当することとなる場合（上記(2)②ハ(ロ)の連絡をするときにあっては、報告金融機関等が令和8年1月1日以後に上記(2)②ハ(ロ)の事項に変更又

は追加があることを知った場合に該当することとなる場合に限り。）について適用し、令和8年1月1日前に起算日から2年を経過する日が到来した場合については、従前どおりとされています（令和6年6月改正実特規附則2）。

(イ) 起算日から2年を経過する日が特定対象者に係る特定取引に係る契約が終了した日（へにおいて「特定取引契約終了日」といいます。）後に到来する場合（上記の2年を経過する日とその特定取引契約終了日が同日である場合を含みます。）

(ロ) 特定取引契約終了日が起算日から2年を経過する日後に到来する場合

ト 上記(2)③ハの改正は、令和8年1月1日以後に異動届出書を提出する場合について適用し、令和8年1月1日前に異動届出書を提出した場合については、従前どおりとされています（令和6年6月改正実特令附則4）。

チ 上記(2)④の改正は、令和8年1月1日以後の各年の12月31日において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が締結している報告対象契約に係る報告事項の提供について適用し、令和8年1月1日前の各年の12月31日において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が締結していた報告対象契約に係る報告事項の提供については、従前どおりとされています（令和6年6月改正実特令附則7、令和6年6月改正実特規附則3①）。

リ 報告金融機関等は、報告事項（令和8年分又は令和9年分の報告事項に限り。）の提供をする場合において、上記(2)④ロ(イ) i 又は ii に掲げる事項のうち、報告金融機関等が保有する特定取引データベース（実特令6の3④四）に報告対象契約に係る特定取引（令和7年12月31日以前に行われた

ものに限ります。)を行った者に係るものが記録されていないときは、その記録されていない事項については、報告事項から除外することとされています(令和6年6月改正実特規附則3②)。

- ② 上記(2)①イ(ロ)iiiの改正は、情報通信技術の進展等の環境変化に対応するための社債、株式等の振替に関する法律等の一部を改正する法律(令和5年法律第80号)の施行の日から施行されます(令和6年3月改正実特規附則本文)。

2 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の見直し

(1) 改正前の制度の概要

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(旧所得相互免除法41の2)は、台湾との間でCRSに従った税務当局間の自動的情報交換に相当する枠組みを構築する観点から設けられています。

(注) 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における居住地国の特定手続(実特法10の5)においては、いわゆるWider Approachが採用されており、特定取引を行う者の居住地国が同制度における報告対象国(実特法10の6②一)に該当するか否かに関わらず、居住地国の特定手続を実施することとされています。したがって、本制度における報告事項の提供義務を負っている報告金融機関等は、特定取引を行う者の居住地国が台湾である場合、上記1の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において台湾を居住地国として特定済みであることから、本制度においては居住地国の特定手続は設けられていません。

我が国においては、これまで、令和元年分から令和5年分までの報告を金融機関等から受け、これを台湾に提供しています。また、台湾からも、共通報告基準に従った居住者・内国法人に係る金融口座情報に相当する情報が我が国に提

供されています。

① 報告金融機関等の報告事項の提供

イ 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(報告対象外の者を除きます。)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、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の所定の事項(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、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(旧所得相互免除法41の2①)。

(注) 「報告金融機関等」、「営業所等」、「特定取引」、「報告対象外の者」、「特定対象者」及び「特定居住者国」の意義は、上記1の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における意義と同様とされています(旧所得相互免除法41の2①)。

ロ 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(旧所得相互免除法41の2②)。

(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契約によって成立する組合の特定組合員を含みます。)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、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

(注) 「組合契約」、「特定組合員」、「特定法人」及び「実質的支配者」の意義は、上記 1 の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における意義と同様とされています(旧所得相互免除法41の2②各号)。

ハ 報告対象国の意義

「報告対象国」とは、報告事項に相当する事項(居住者及び内国法人に係るものを含みます。)の提供を求めるために必要な措置が講じられている外国をいい、具体的には台湾が定められています(旧所得相互免除法41の2②一、旧所得相互免除規21②)。

ニ 報告事項の範囲

報告金融機関等が提供すべき報告事項は、上記 1 の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における報告事項と同様とされています(旧所得相互免除法41の2①、旧所得相互免除規21①)。

② その他

イ 特定取引を行った者等による報告事項の提供の回避を主たる目的とする行為等があった場合の特例

特定取引を行った者若しくはその関係者又は報告金融機関等が、その特定取引に係る契約に関する報告事項について、提供を回避することを主たる目的の一つとしてその報告事項に係る行為を行った場合等には、その行為がなかったもの等として本制度を適用することとされています(旧所得相互免除法41の2③)。

ロ 報告金融機関等による記録の作成及び保存

報告金融機関等は、上記①により報告事項を提供した場合には、上記 1 の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における報告事項を提供した場合と同様に、その報告事項に関する記録を、文書、電磁的記録又はマイクロフィルムを用いて作成しなければならないこととされ

ています(旧所得相互免除法41の2④、旧所得相互免除規21②による準用後の旧実特規16の13①)。

また、報告金融機関等は、その作成した記録を、上記 1 の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と同様に、その記録に係る特定取引に係る契約が終了した日等一定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(旧所得相互免除法41の2④)。

ハ 報告金融機関等による報告事項の提供に係る税務職員の質問検査権

税務職員は、上記 1 の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と同様に、報告事項の提供に関する調査について必要があるときは、その報告事項の提供をする義務がある者に質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、又はその物件(その写しを含みます。)の提示若しくは提出を求めることができることとされています(旧所得相互免除法41の2⑥⑦⑩、旧所得相互免除令33の2②)。

ニ 罰則

報告事項の提供等に関しては、上記 1 の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と同様に、本制度の実効性を担保するため、報告事項の提供義務に対する違反行為等について所要の罰則が設けられています(旧所得相互免除法47)。

(2) 改正の内容

今般の改正において、上記 1 (2) の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を踏まえ、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についても、上記 1 (2)④の改正と同様の改正が行われました(所得相互免除法41①～③、所得相互免除規21①③)。

(注) なお、上記 1 (2) (④を除きます。)の改正についても、上記(1) (注) のとおり、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にその内容が反映されることとなります。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和8年1月1日から施行されます（改正法附則1六イ、令和6年6月改正所得相互免除規附則①）。なお、上記(2)の改正については、次のとおり適用関係が定められています。

① 上記2の改正は、令和8年1月1日以後の各年の12月31日において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が締結している報告対象契約に係る報告事項の提供について適用し、令和8年1月1日以前の各年の12月31日において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

った者が締結していた報告対象契約に係る報告事項の提供については、従前どおりとされています（令和6年6月改正所得相互免除規附則②）。

② 報告金融機関等は、報告事項（令和8年分又は令和9年分の報告事項に限りです。）の提供をする場合において、上記1(2)④ロ(イ) i 又は ii に掲げる事項のうち、報告金融機関等が保有する特定取引データベース（実特令6の3②四）に報告対象契約に係る特定取引（令和7年12月31日以前に行われたものに限ります。）を行った者に係るものが記録されていないときは、その記録されていない事項については、報告事項から除外することとされています（令和6年6月改正所得相互免除規附則③）。

四 その他

1 対象純支払利子等に係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

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 超過利子額（損金不算入額の繰越額）の損金算入

法人の各事業年度開始の日前7年以内に開始した事業年度において本制度により損金の額に算入されなかった金額（この措置及び本制度に係る超過利子額と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）との適用調整によりその各事業年度前の事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものを除きます。以下「超過利子額」といいます。）がある場合には、その超過利子額（本制度に係る超過利子額と外国子会社合算税制との適用調整により各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるものを除きます。）に相当する金額は、その法人の各事業年度の調整所得金額の20%に相当する金額から対象純支払利子等の額を控除した残額に相当する金額を限度として、その法人のその各事業年度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ます（措法66の5の3①）。

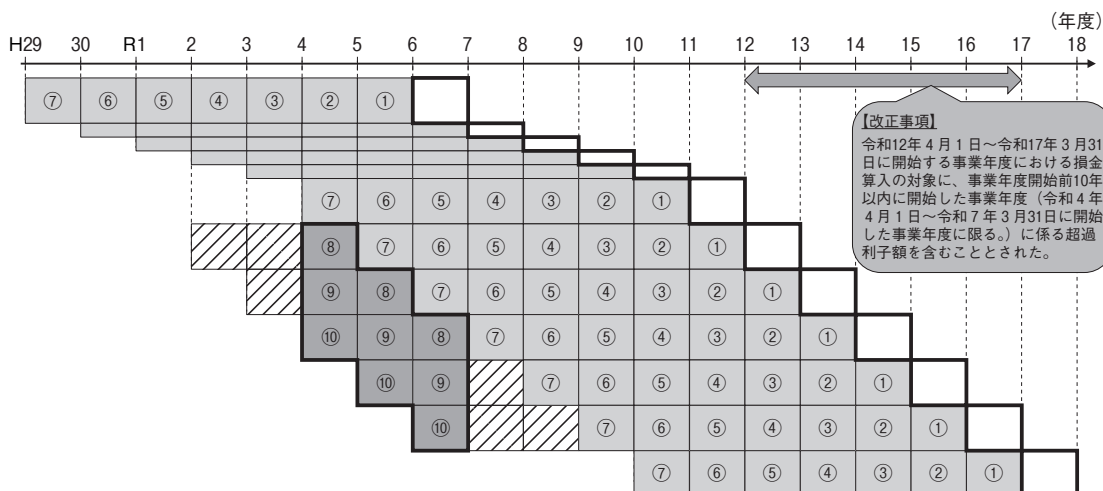
(2) 改正の概要

急激に金利環境が変化したことによる本税制における影響を緩和するため、令和12年4月1日から令和17年3月31日までの間に開始する事業年度における超過利子額の損金算入の対象に、

当該事業年度開始前10年以内に開始した事業年度（令和4年4月1日から令和7年3月31日までに開始した事業年度に限ります。）に係る超

過利子額を含むこととされました（措法66の5の3④、措令39の13の3⑥）。

改正のイメージ



(3) 適用関係

上記(2)の改正は、法人の令和6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38）。

2 子会社株式簿価減額特例の改正

(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（その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。2において同じです。）から配当等の額を受ける場合（その配当等の額に係る決議日等においてその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。）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その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。②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、その内国法人が有する当該他の法人の株式等のその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、その株式等のその基準時の直前における帳簿価額からその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その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（法令119の3⑩）。

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。

イ 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（同日後にその内国法人が当該他

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その間にその内国法人が当該他の法人から配当等の額を受けた場合（その配当等の額に係る決議日等においてその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、）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（法令119の3⑩）。

ロ 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。②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 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その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その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、その対

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3⑪、法規27②）。

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（その支配後配当等の額のうちその内国法人以外の者が受ける配当等の額がある場合には、そのを超える部分の金額にその支配後配当等の額のうちその内国法人が受ける配当等の額の合計額がその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その内国法人がその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。

イ 支配後配当等の額

特定支配日からその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（その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。

ロ 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) 当該他の法人のそ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（ロにおいて「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（利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合（注）は、iとiiの金額の合計額を加算した金額）

i その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そ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

- ii その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（ロにおいて「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
- (ロ) 特定支配日からその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（その配当等の額に係る基準時がその特定支配日以後であるものに限ります。）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
- (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（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。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（iに掲げる場合にはiの金額を減算した金額とし、iiに掲げる場合にはiiの金額を加算した金額とする。）
 - i 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。（ハ）において「特定支配前配当等の額」といいます。）がある場合（iiに掲げる場合を除きます。）その特定支配前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
 - ii 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 次に掲げる金額の合計額から特定支配前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

- (i) 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) 当該他の法人のそ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
- (注) 利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合

「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、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その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ます。）をいいます（法令119の3⑩二イ）。

- i その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

ii 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（法令119の3⑩ニイ(1)）

iii 当該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、その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その関係法人の事業年度開始の日からその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その関係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その関係法人の株主等がその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その期間内であったときは、その最後に特定支配関係を有することとなった日の前日のその関係法人の利益剰余金の額からその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その関係法人の事業年度（同日の属する事業年度がその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（法令119の3⑩ニイ(2)）

③ 適用回避防止規定

グループ法人間で合併若しくは分割型分割又は配当等を行うことで操作をすることにより、本来であれば本特例の適用を受けるべき法人が、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、適用回避防止規定が設けられています（旧法令119の3⑭）。

(2) 改正の概要

① 見直しの背景

金額特例（上記(1)②参照）については、基本的に、対象配当等の額を受ける日の直前事業年度末に係る貸借対照表の利益剰余金の額と特定支配日の直前事業年度末の貸借対照表に係る利益剰余金の額を基準に判定することとされています。そのため、同じ事業年度内に対象配当等の額を受ける日と特定支配日の両日が属するケースについては金額特例は適用できない仕組みとされていました。

しかし、令和4年度税制改正において、特定支配日後に生じたものと認められる利益剰余金の額の計算について、対象配当等の額を受ける日の直前事業年度末に係る貸借対照表の利益剰余金の額に、その直前事業年度末の翌日から対象配当等の額を受ける日までの間に増加した利益剰余金の額を加算できることとする見直しが行われています（書類保存が適用要件）。これにより、「対象配当等の額を受ける日」と「特定支配日」の両日が同一事業年度内に属するケースであっても、その両日の間に増加した利益剰余金の額を観念することが潜在的に可能となっていました。

このような状況を踏まえ、今般の改正において、金額特例の対象にこの両日が同一事業年度内に属するケースを加えることとされました。

② 具体的内容

金額特例における特定支配後増加利益剰余金額について、対象配当等の額を受ける日の

属する当該他の法人の事業年度（②において「対象事業年度」といいます。）の期間内に特定支配日がある場合（利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合（当該対象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あっては、利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合に準ずる場合（注1））に限ります。）には、イに掲げる金額からロに掲げる金額を減算した金額とされます（法令119の3⑪二）。

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対象事業年度の前事業年度（当該対象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。ロにおいて同じです。）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と当該対象事業年度開始の日から当該直前の時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とを合計した金額

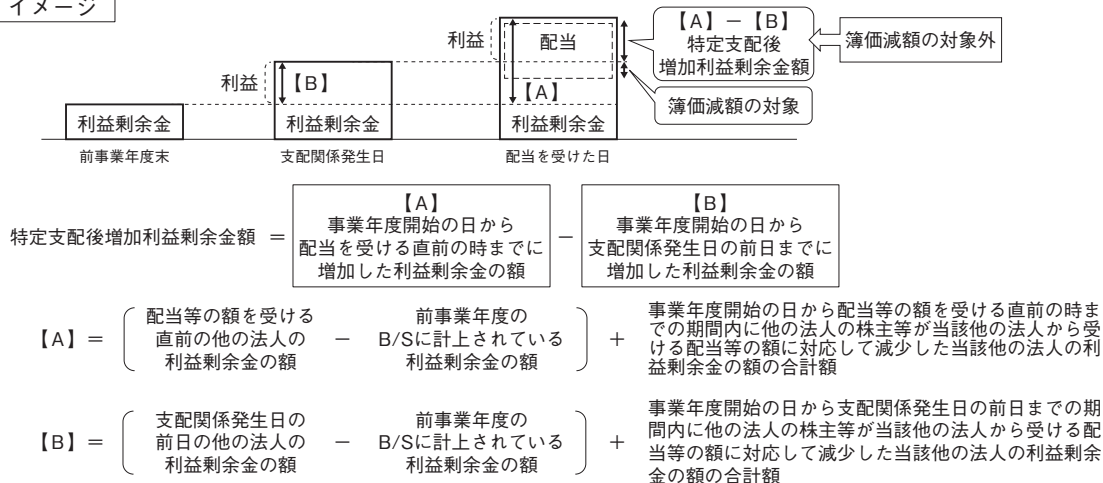
ロ 当該特定支配日の前日の当該他の法人の利益剰余金の額から当該前事業年度の貸借

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と当該対象事業年度開始の日から当該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（注2）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とを合計した金額

（注1） ここでいう「利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合に準ずる場合」とは、法人税法施行令第119条の3第10項第2号イ中「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」とあるのを「設立の時」と、「事業年度終了の日の翌日」とあるのを「設立の日」と、「当該翌日」とあるのを「同日」と読み替えた場合における同号イに規定する利益剰余金期中増加及び期中配当等があった場合をいいます（法規27③）。

（注2） ここでいう他の法人から受ける配当等の額は、その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定されていないことに留意が必要です。

イメージ



③ 関連規定の整備

上記②の改正に伴い、新たに上記②ロに掲

げる金額が特定支配前日までに増加した利益剰余金の額として定められました。適用回避

防止規定（法令119の3⑭）及び会社分割があった場合における利益剰余金の取扱い（法令119の3⑮）においては、特定支配日まで増加した利益剰余金の額を用いてこれらの判定を行う仕組みが措置されているため、上記②ロに掲げる金額をこれらの判定に用いることとするための規定の整備が行われています（法令119の3⑭一口、ハ、二ロ、ハ、⑮一）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、内国法人の令和6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7）。

3 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 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6年3月31日までにを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（同条第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（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6年3月31日までにを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を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) 改正の内容

本特例の適用期限が、令和9年3月31日まで3年延長されました（措法42①②）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

4 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（旧措法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6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、旧措令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（旧措法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（旧措法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（旧措法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（旧措法41の13④、67の17⑪）。

（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17⑫）。

（2） 改正の内容

非居住者又は外国法人が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につき支払を受ける剰余金の配当等の非課税措置は、適用期限（令和6年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法5の3④七ホ）。

（3） 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

5 振替国債等の利子の課税の特例等における番号確認書類の範囲の改正

（1） 改正前の制度の概要

① 非課税適用申告書等の提出

非居住者又は外国法人が、振替国債等の利子等について所得税の非課税の適用を受けようとする場合には、非課税適用申告書等を、最初に所得税の非課税の適用を受けようとする際、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等に提出しなければならないこととされています（措法5の2①⑫、5の3①、6④⑪⑬、41の13の3①、41の21⑤⑨）。

② 本人確認手続

非課税適用申告書等の提出をする非居住者又は外国法人は、その提出をする際、その経由する特定振替機関等の営業所等の長等にその提出をする非居住者又は外国法人の本人確認書類を提示しなければならないものとされ、その特定振替機関等の営業所等の長等は、その非課税適用申告書等に記載されている事項をその本人確認書類により確認しなければならないものとされています（措法5の2①⑪、5の3⑨、41の13の3⑫、41の21⑧、措令3の2の2①⑩③③）。

また、非課税適用申告書等の提出をする非居住者又は外国法人は、個人番号又は法人番号を有する場合には、その提出をする際、その経由する特定振替機関等の営業所等の長等

にその提出をする非居住者又は外国法人の番号確認書類を提示しなければならないものとされ、その特定振替機関等の営業所等の長等は、その非課税適用申告書等に記載されている事項をその番号確認書類により確認しなければならないものとされています（措令3⑰、3の2⑳、3の2の2⑪③③、26の20㉔、26の30⑭）。

③ 非居住者における番号確認書類の範囲

非居住者が非課税適用申告書等の提出をする際に提示すべき上記②の番号確認書類は、次に掲げる書類とされています（旧措規3の18⑰、3の19⑮、3の20②②④、19の7⑮、19の12⑦）。

イ 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（特定振替機関等の営業所等の長又は適格外国仲介業者の特定国外営業所等の長等に提示する日前6月以内に作成されたものに限り。）

ロ 還付された個人番号カード（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に規定する個人番号、個人番号カード、特定個人情報の提供等に関する命令32①）

(2) 改正の内容

① 番号利用法の改正に伴う非居住者における番号確認書類の範囲の改正

「情報通信技術の活用による行政手続等に係る関係者の利便性の向上並びに行政運営の簡素化及び効率化を図るための行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律等の一部を改正する法律（令和元年法律第16号）」第4条の規定による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（以下「番号利用法」といいます。）の改正及び「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

法律等の一部を改正する法律（令和5年法律第48号）」第1条の規定による番号利用法の改正を踏まえ、上記(1)③の番号確認書類の範囲に個人番号カードで提示する日において有効なものが追加されました（措規3の18⑰一、3の20②一、19の12⑦一）。また、還付された個人番号カードが、上記(1)③の番号確認書類の範囲から除外されました。

（注） 上記の番号利用法の改正等については、前掲「**所得税法等の改正**」の「**七 本人確認書類の範囲の改正**」の2(1)をご参照ください。

② 還付された個人番号カード所持者に係る経過措置

上記①により、番号確認書類の範囲から還付された個人番号カードが除外されましたが、還付された個人番号カード所持者については、引き続きその者の還付された個人番号カードを上記(1)③ロの番号確認書類とする経過措置が設けられています（租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令和6年財務省令第41号）附則2）。

（注） 上記の「還付された個人番号カード所持者」とは、令和6年5月27日において既に還付された個人番号カードの交付を受けている者（上記の改正の施行の際現に個人番号カードの交付を受けている者及び同日以後に個人番号カードの交付を受けた者を除きます。）をいいます（租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令和6年財務省令第41号）附則2）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年5月27日から施行されています（租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令和6年財務省令第41号）附則1）。

6 特定目的会社の利益の配当に係る源泉徴収等の特例等における外国法人税相当額等の通知に係る電子交付の特例等の改正

(1) 改正前の制度の概要

- ① 特定目的会社の利益の配当に係る源泉徴収等の特例等における通知外国法人税相当額その他の事項の通知に係る電子交付の特例

イ 制度の概要

特定目的会社（これに準ずる一定の者を含みます。以下①において同じです。）は、個人又は法人に対して国内においてその特定目的会社の利益の配当の支払をする場合において、その支払の確定した利益の配当に係る通知外国法人税相当額があるときは、その通知外国法人税相当額等を書面により通知しなければなりません（措令4の9⑪⑬）、書面による通知に代えて、その個人又は法人の承諾を得て、その書面に記載すべき事項を電磁的方法により提供すること（電子交付すること）ができることとされています（措令4の9⑮）。

ただし、その個人又は法人の請求があるときは、書面により通知しなければならないこととされています（措令4の9⑮ただし書）。

なお、書面に記載すべき事項を電磁的方法により提供した場合には、その特定目的会社は、書面により通知したものとみなされます（措令4の9⑯）。

- ロ 支払通知書に記載すべき事項の電磁的方法による提供の承諾等

上記イの特定目的会社は、書面に記載すべき通知外国法人税相当額等の事項を電磁的方法により提供しようとするときは、あらかじめ、上記イの個人又は法人に対し、所定の事項を示し、その提供に関し書面又は電磁的方法による承諾を得なければならないこととされています（措令4の9⑰、

措規5の4の2⑪において準用する旧所規92の3）。

（注） 投資法人の配当等に係る源泉徴収等の特例（措法9の6の2）、特定目的信託の剰余金の配当に係る源泉徴収等の特例（措法9の6の3）及び特定投資信託の剰余金の配当に係る源泉徴収等の特例（措法9の6の4）についても、通知外国法人税相当額その他の事項の通知に係る電子交付の特例が定められています（措令4の10⑦⑨⑪～⑬、4の11⑦⑨⑪～⑬、5⑦⑨⑪～⑬、措規5の4の3⑧において準用する旧所規92の3、措規5の4の4⑨において準用する旧所規92の3、措規5の4の5⑧において準用する旧所規92の3）が、これらの特例は特定目的会社の利益の配当に係る源泉徴収等の特例等における通知外国法人税相当額その他の事項の通知に係る電子交付の特例と同様ですので、説明は省略します。

- ② 信託財産に係る利子等の課税の特例における通知外国所得税の額その他の事項の通知に係る電子交付の特例

イ 制度の概要

集団投資信託を引き受けた外国法人（これに準ずる一定の者を含みます。以下②において同じです。）は、個人又は法人に対して国内においてその集団投資信託の収益の分配の支払をする場合において、その支払の確定した収益の分配に係る通知外国所得税の額があるときは、その通知外国所得税の額等を書面により通知しなければなりません（所令306の2④⑥）、書面による通知に代えて、その個人又は法人の承諾を得て、その書面に記載すべき事項を電磁的方法により提供すること（電子交付すること）ができることとされています（所令306の2⑧）。

ただし、その個人又は法人の請求があるときは、書面により通知しなければならない

いこととされています（所令306の2⑧ただし書）。

なお、書面に記載すべき事項を電磁的方法により提供した場合には、その外国法人は、書面により通知したものとみなされます（所令306の2⑨）。

ロ 書面に記載すべき事項の電磁的方法による提供の承諾等

上記イの外国法人は、書面に記載すべき通知外国所得税の額等の事項を電磁的方法により提供しようとするときは、あらかじめ、上記イの個人又は法人に対し、所定の事項を示し、その提供に関し書面又は電磁的方法による承諾を得なければならないこととされています（所令306の2⑩、所規72の6⑩において準用する旧所規92の3）。

(2) 改正の内容

上記(1)①イの特定目的会社又は上記(1)②イの外国法人が上記(1)①イ又は②イの個人又は法人

から上記(1)①ロ又は②ロの承諾を得ようとする場合において、その特定目的会社又は外国法人が定める期限までに承諾をしない旨の回答がないときは承諾があったものとみなす旨の通知をし、その期限までにその個人又は法人から回答がなかったときは、その承諾を得たものとみなすこととされました（措規5の4の2⑪において準用する所規92の3②、所規72の6⑩において準用する所規92の3②）。

(注) この通知における回答期限等について、法令上、具体的な定めは設けられていませんが、回答に必要な期間を十分に見積もっていただくことや期限前にリマインドを行うこと等が求められるものと考えます。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、上記(1)①イの特定目的会社又は上記(1)②イの外国法人が令和6年4月1日以後に行う上記(2)の通知について適用されます（改正所規附則4）。