

国際課税関係の改正

目 次	
一 グローバル・ミニマム課税への対応…	741
I 各対象会計年度の国際最低課税額に 対する法人税等に係る改正…	744
(1) 共存システムへの対応…	744
① 最終親会社等の所在地国に 関する適用免除基準…	744
② 国別特別税額控除等相当額が ある場合の国別実効税率等の計算の 特例…	746
③ 移行期間 CbCR セーフ・ハー バー…	756
(2) 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 等の取扱いに係る執行ガイダンスへ の対応…	758
II 各対象会計年度の国際最低課税残余 額に対する法人税に係る改正…	765
III 各対象会計年度の国内最低課税額に 対する法人税に係る改正…	767
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) 等の見直し …	768
三 その他…	781
I 外国組合員に対する課税の特例の見 直し…	781
II 非居住者のカジノ行為の勝金に係る 一時所得の非課税措置の適用開始時期 の見直し…	789
III 特定外国法人が特定金融機関等との 間で行う債券現先取引に係る利子等の 非課税措置の改正…	789
IV 租税条約等実施特例法の改正…	790
1 新たな限度税率を定める租税条約 に対応するための国内法の整備…	790
2 非居住者に係る金融口座情報の自 動的交換のための報告制度の改正…	791
3 特定電子移転財産権の徴収手続の 整備等に伴う徴収共助制度の改正…	793
4 国税犯則調査手続の見直しに伴う 租税条約等の相手国等への情報提供 のための調査手続に関する規定の整 備…	795

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ました。

令和3年(2021年)10月にOECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」(Inclusive Framework on BEPS)において合意された「2本の柱」の解決策については、グローバル・ミニマム課税(「第2の柱」)

について、令和5年度税制改正で所得合算ルール(IIR: Income Inclusion Rule)、令和7年度税制改正で軽課税所得ルール(UTPR: Undertaxed Profits Rule)及び国内ミニマム課税(QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)が法制化されました。

「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、今般の税制改正においても、引き続き、国際合意に則った法制化を行っています。具体的には、グローバル・ミニマム課税と、独自のミニマム課税制度を有する米国を含む一定の要件を満たす国の制度との共存等に

ついて、令和8年1月5日に合意が成立したことから、当該合意に則り、

- (1) 共存適格国に最終親会社が存在する多国籍企業グループについて所得合算ルール（IIR）と軽課税所得ルール（UTPR）の適用免除を認める「SbS（Side by Side）セーフ・ハーバー」の創設
- (2) 共存適格要件のうち国内課税要件のみを満たした国に最終親会社が存在する多国籍企業グループの最終親会社所在国の利益について軽課税所得ルール（UTPR）の適用免除を認める「UPE（Ultimate Parent Entity）セーフ・ハーバー」の創設
- (3) 投資促進のための一定の税額控除等（設備投資・試験研究等）について調整後対象租税の合計額に一定の上限額まで加算することを許容する国別実効税率計算の特例の創設
- (4) 移行期間 CbCR（Country-by-Country Report）セーフ・ハーバーの適用期間の延長を行っています。また、令和7年（2025年）1月にOECDから公表されたガイダンスの内容に沿った見直しについても今般の税制改正において行われています。

加えて、「第2の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、令和7年度改正に引き続き、外国子会社合算税制についても見直しを行っています。具体的には、解散した部分対象外国関係会社等に関して、解散後の一定期間（特例清算事業年度）は、引き続き部分対象外国関係会社等に該当するものとみなす特例の創設や、ペーパー・カンパニー特例に係る「資産割合要件」の見直し及びいわゆる累進課税制度である場合の租税負担割合の計算の特例の見直しを行っています。

また、外国組員に対する課税の特例について、その適用要件のうち投資組合財産に対する持分割合等について見直しを行っています。これらのほか、非居住者のカジノ行為の勝金に係る一時所得の非課税措置の適用時期の見直し、特定外国法人が特定金融機関等との間で行う債券現先取引に係

る利子等の非課税措置の適用期限の延長及び非居住者に係る金融口座情報の自動的情報交換のための報告制度における特定取引の範囲の見直し等をそれぞれ行っています。

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8.3.31法律第12号）

（政令）

- ・ 所得税法施行令の一部を改正する政令（令8.3.31政令第93号）
- ・ 法人税法施行令及び法人税法施行令及び法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令の一部を改正する政令（令8.3.31政令第94号）
- ・ 地方法人税法施行令の一部を改正する政令（令8.3.31政令第95号）
- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（令8.3.31政令第98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8.3.31政令第99号）
- ・ 復興特別所得税に関する政令の一部を改正する政令（令8.3.31政令第103号）
- ・ 防衛特別法人税に関する政令の一部を改正する政令（令8.3.31政令第105号）

（省令）

- ・ 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令の一部を改正する省令（令7.12.26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8.3.31総務省・財務省令第3号）
- ・ 所得税法施行規則の一部を改正する省令（令8.3.31財務省令第17号）
- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令8.3.31財務省令第18号）

- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令 8.3.31財務省令第21号）
- ・ 復興特別所得税に関する省令の一部を改正する省令（令 8.3.31財務省令第25号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令 8.4.14財務省令第39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 8.4.14財務省令第40号）（申告書別表関係）
- ・ 防衛特別法人税に関する省令の一部を改正する省令（令 8.4.14財務省令第42号）（申告書別表関係）
- ・ 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 8.5.22総務省・財務省令第 4 号）（告示）
- ・ 法人税法第82条の 3 第 7 項の規定に基づき財務大臣が指定する国又は地域を定める件（令 8.3.31財務省告示第89号）

一 グローバル・ミニマム課税への対応

令和 8 年（2026年）1 月、グローバル・ミニマム課税について、いわゆる共存システム（Side-by-Side system：SbS）の導入が OECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」（Inclusive Framework on BEPS）において合意されました。その合意は、大きく 3 つの内容から構成されています。

○ 共存ルール

- ・ SbS セーフ・ハーバー

共存適格要件（国内課税要件、国外課税要件等）を満たす共存適格国に最終親会社等が所在する多国籍企業グループには、所得合算ルール（IIR）と軽課税所得ルール（UTPR）を適用免除とすること。

- ・ UPE セーフ・ハーバー

共存適格要件のうち国内課税要件のみを満たした国に最終親会社等（Ultimate Parent Entity：UPE）が所在する多国籍企業グループの最終親会社等所在国の利益には、軽課税

所得ルール（UTPR）を適用免除とすること。

○ 税額控除等

投資促進のための一定の税額控除等（設備投資・試験研究等）について実効税率計算における影響を緩和すること。

○ 簡素化（実効税率計算）

既存の経過措置である移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用期限の 1 年延長（令和 9 年（2027 年）12 月末まで）と恒久的措置の導入（令和 9 年（2027 年）以降）。

我が国のグローバル・ミニマム課税についてもこの国際合意に対応するため、今般の税制改正において改正が行われています。

また、令和 7 年（2025 年）1 月に OECD からガイダンスが公表されているところです。このガイダンスの内容に沿った見直しについても今般の税制改正において対応が行われています。

グローバル・ミニマム課税と米国等の税制との共存に係る国際合意の詳細（①共存システム）

- 共存システム ① Side by Side セーフ・ハーバー
 - 適格要件を満たす共存適格国に最終親会社が所在する多国籍企業グループのIIRとUTPRを適用免除
 - ※ 2028年中に（その時点の制度を前提に）要件認定の審査の申出が必要、2026年1月時点では米国のみ該当
- 共存システム ② UPE セーフ・ハーバー
 - 適格要件のうち国内課税要件のみを満たす国に最終親会社が所在する多国籍企業グループについて、最終親会社所在国の利益にはUTPRを適用免除
 - ※ 2026年1月1日時点で施行されている制度が対象

適格要件

【国内課税要件】

- ✓ 地方税調整後（該当する場合）の法定名目法人税率が少なくとも20%以上であること
- ✓ QDMTT又は、グローバル・ミニマム課税の政策目的と整合的な調整を経た財務諸表上の所得に基づき、名目税率で15%以上の税率の法人代替最低税を有していること
- ✓ 当該多国籍企業グループの国内事業全体の利益に対する実効税率が15%未満となる実質的なリスクがないこと

【国外課税要件】

- ✓ 広範な課税ベースに基づき、外国所得に対して適用される包括的な税制を有すること
 - ※ 当該所得が分配されているかに関わらず外国子会社等の受動的・能動的所得の両方が課税ベースとされていること等
- ✓ BEPSリスクに対処するため、一方的に機能する実質的なメカニズム（※）を組み込んでいる制度であること
 - ※ 能動的所得に関して生じた外国税額控除につき、受動的所得に関して生じた租税債務の相殺に使用できないこと等
- ✓ 当該多国籍企業グループが国外事業全体の利益に対して15%未満の実効税率となるリスクがないこと

【外国税額控除要件】

- ✓ QDMTTを含む外国法人所得税に対する外国税額控除制度を提供すること

【ストック・テイク（2029年までの検証及び見直し）】

- ✓ 共存システム等の運用により、①企業グループ間で重大な競争上の不均衡が生じていないか、②低税率を得るための企業行動が発生していないか等についてIFで検討。その結果を踏まえ、特定されたりリスクへの対応を約束。
- ✓ QDMTT導入へのコミットメントの重要性を確認。グローバル・ミニマム課税の対象企業の事務負担軽減等のため、簡素化の検討を継続。

グローバル・ミニマム課税と米国等の税制との共存に係る国際合意の詳細 (②税額控除等)

- 今般合意された新たな税額控除等の取り扱い (SBTIセーフ・ハーバー) においては、法域別の実効税率計算上、一定の実質ベースの税制優遇措置 (適格税制優遇措置: QTI) を、その法域に存在する構成事業体の調整後対象租税の合計額に一定の上限額まで加算することを許容する。
 ※ QTIの定義を満たすQRTC (適格還付あり税額控除) 等は、GloBE所得 (分母) から除外する取り扱いも可能。
 (年次選択)
- QTIとは、一般に利用可能な税制優遇措置のうち、税制優遇措置の額が、その法域内で発生した支出、又はその法域内で生産された有形資産の数量に基づいて算定されるものをいう。

【上限額】

- ① 5.5% × (当該法域における適格給与費用の合計額又は適格有形資産に係る減価償却費等のいずれか大きい方)
- ② 1% × 当該会計年度の当該法域の適格有形固定資産 (土地等の非減価償却資産を除く。) の帳簿価額 (5年選択)

事例: QTI調整の例

- ・ 多国籍企業グループのGloBE純所得は、11,000。QTIの定義を満たすQRTC1,000が含まれる。
- ・ 同グループの税額控除前の税額は、1,500。QTIの定義を満たす税額控除 (還付なし) 500を適用したため、調整後対象租税額は、1,000。
- ・ SBTIセーフ・ハーバーを適用する場合の上限額は、1,100。

従来の実効税率計算

$$ETR = \frac{1,500 - 500}{11,000} = 9.1\%$$

SBTIセーフ・ハーバーを適用

$$ETR = \frac{1,500 - 500 + 500}{11,000 - 600} = 14.4\%$$

① QTI500を調整後対象税額に加算
 ※ QRTCでないQTIの方が実効税率の引上げ効果が大きい

② 上限の残額 (1100 - 500 =) 600のQRTCをGloBE所得から除外
 ※ QRTCの税額は引き続き分子に含まれる

※ SBTI: Substance-Based Tax Incentive
 QTI: Qualified Tax Incentive
 QRTC: Qualified Refundable Tax Credit

グローバル・ミニマム課税と米国等の税制との共存に係る国際合意の詳細 (③簡素化)

▶ グローバル・ミニマム課税 (GMT) の実施 (実効税率 (ETR) 計算等) に関して、多国籍企業グループ及び税務当局双方の負担を大幅に軽減する取組みとして、以下の簡素化パッケージに合意。

- ① 既存の暫定的な簡素化措置 (移行期間CbCRセーフ・ハーバー (SH)) の1年間延長 (~2027年末)
- ② 恒久的な簡素化措置 (簡易ETRセーフ・ハーバー (SH)) の導入 (2027年~)
- ③ 更なる簡素化の作業計画 (2026年以降継続議論)

① 移行期間CbCR SHの延長



令和8年度税制改正で対応

- ▶ 既存の情報申告制度 (CbCR) を計算の一部に活用
 - ▶ GMT制度導入期のコンプライアンスコストを軽減
 - ▶ 簡易ETR SHへの円滑な移行を後押しするため、1年間延長 (2027年末までに開始する会計年度まで)
- ※①及び②の簡素化措置が重複する2027年は、納税者が適用措置を選択可能

② 簡易ETR SHの導入



令和9年度以後の税制改正で対応検討

- ▶ 所得及び租税に最小限の調整を加えてETR計算を行う簡素化
 - ↳ GloBE本則計算の調整項目の大半について、省略又は選択
 - ▶ 簡易ETR計算が15%以上となる場合又は簡易計算による損失がある場合に適用可能
 - ↳ 移行期間CbCR SHのバッファレート (~17%) は設けない
 - ▶ 一定の場合に簡易ETR SHの再適用が可能
 - ↳ 移行期間CbCR SHの "Once out, Always out" は設けない
 - ▶ 2027年から全てのグローバル・ミニマム課税実施国・地域で適用可能
- ◆ M&A調整を簡素化
 - ↳ 一定の場合に会計処理による金額からの調整が不要
 - ◆ 繰延税金負債の取戻しに関する簡素化
 - ↳ 繰延税金負債の取戻しのための複数年にわたる管理が不要
 - ◆ 会計年度終了後の調整を簡素化
 - ↳ 会計年度終了後の所得及び租税の変動は、原則、進行年度へ計上
 - ◆ プッシュダウンの選択制
 - ↳ 移行期間CbCR SHと異なりCFC税額等のプッシュダウンが可能

③ 更なる簡素化の作業計画



2026年 (令和8年) 以後、IFにて継続議論

- ▶ 「通常利益テスト」及び「デミニマステスト」の策定
- ▶ GloBE本則計算への簡素化の適用の検討
- ▶ 少数被保有構成事業体 (MOCE) 等の更なる簡素化
- ▶ GloBE情報申告書 (GIR) 等の報告に関する合理化 等

I 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等に係る改正

(1) 共存システムへの対応

① 最終親会社等の所在地国に関する適用免除基準

イ 改正前の制度の概要

各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は、一定の要件を満たす場合にグループ国際最低課税額等をゼロとする複数の適用免除基準が措置されています。

例えば、そのひとつとして自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準を挙げることができます。これは、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一定の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 (注) に係る「構成会社等に係るグループ国際最低課税額」をゼロとすることができる措置です (旧法82の3⑥)。

(注) 無国籍構成会社等も含まれます。

ロ 改正の内容

(イ) 制度の概要

令和8年 (2026年) 1月の国際合意を受け、SbSセーフ・ハーバーに対応する新たな適用免除基準を措置することとされました。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等が各対象会計年度において次に掲げる要件その他の国際的に認められた要件を満たしていると国際的に認められる国又は地域として財務大臣が指定する国又は地域を所在地国とする場合には、その対象会計年度のその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等 (注) の「構成会社等に係るグループ国

際最低課税額」は、零とすることとされています（法法82の3⑦、法規38の43の2）。

（注） 無国籍構成会社等も含まれます。

i その国又は地域の租税に関する法令（令和11年1月1日前に制定されたものに限ります。ii及びivにおいて同じです。）において、20%以上の税率により会社等の所得に対する租税を課することとされていること。

ii 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こと、又は会社等の所得に対する租税の額がその会社等の当期純損益金額に照らして過少であると認められる場合において租税の適正な負担を求めるためその会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額を基礎として計算した金額に対して15%以上の税率により租税（自国内最低課税額に係る税を除きます。）を課することとされていること。

iii その国又は地域における構成会社等又は共同支配会社等に係る国別実効税率が基準税率（15%をいいます。以下同じです。）を下回ることとなる可能性が低いこと。

iv その国又は地域の租税に関する法令において、他の会社等に持分を直接又は間接に有される会社等（ivにおいて「子会社等」といいます。）がその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていない場合その他の場合において、その子会社等の所得の金額を当該他の会社等の収益の額とみなして益金の額に算入する規定であって、原則としてその子会社等の全ての所得の金額を基礎としてその益金の額に算入する金額を算出するものが設け

られていること。

v その国又は地域の租税に関する法令において、会社等の所得に対する租税の額からその国又は地域以外の国又は地域の租税に関する法令によりその会社等の所得に対して課される租税の額を控除することができる規定（自国内最低課税額に係る税の額を控除することができるものに限ります。）が設けられていること。

(ロ) 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グループ国際最低課税額等報告事項等（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。（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グループ国際最低課税額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。）に限りに適用することとされています（法法82の3⑩）。

(ハ) 共同支配会社等に係る取扱い

共同支配会社等についても構成会社等と同様の取扱いが措置されています。具体的には、最終親会社等が上記の財務大臣が指定する国又は地域を所在地国とする場合における特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（注）の「共同支配会社等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（法法82の3⑭において準用する⑦）。また、構成会社等と同様に適用要件も措置されています（法法82の3⑭において準用する⑩）。

（注） 無国籍共同支配会社等も含まれます。

(ニ) 財務大臣が指定する国又は地域

財務大臣は上記(イ)の国又は地域を指定したときは、これを告示することとされ、具体的には、アメリカ合衆国が指定告示されています（法法82の3⑯、財務省告

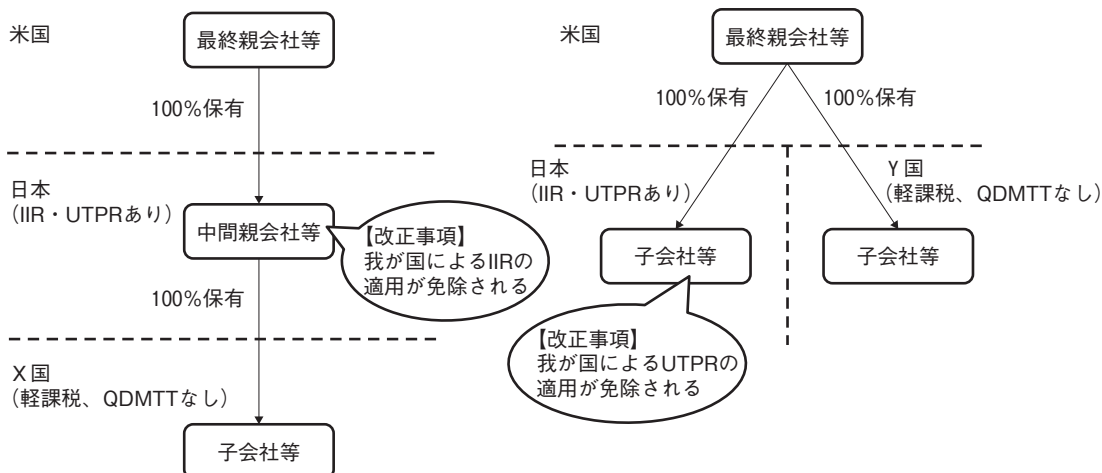
示第89号）。

なお、今後も引き続き行われる国際的な議論の動向によっては、指定される国又は地域が増える可能性があります。

グローバル・ミニマム課税に係る新たな適用免除制度（SbSセーフ・ハーバー）の創設

制度の概要

- 特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の所在地国が適格な課税制度を有する国・地域であると国際的に認められたもの（OECDによる公表情報に基づき、財務大臣による告示で米国を指定）である場合には、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・共同支配会社等の当期国別国際最低課税額等を零とすることにより、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（いわゆるIIR）の適用を免除する措置を講ずる。【適用関係：令和8年1月1日以後開始対象会計年度について適用】
- この措置により、自動的に各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税（いわゆるUTPR）についてもその適用が免除される。
※ なお、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税（いわゆるQDMTT）については、本適用免除制度の対象外。



ハ 適用関係

上記の改正は、内国法人の令和8年1月1日以後に開始する対象会計年度について適用されます。すなわち、同月の国際合意に沿って遡及適用を行うことが認められています。また、遡及適用に伴い必要な読替規定が措置されています（改正法附則15、改正法規附則7②）。

② 国別特別税額控除等相当額がある場合の国別実効税率等の計算の特例

イ 改正前の制度の概要

構成会社等又は共同支配会社等に係る国別実効税率は、国別グループ純所得の金額

に占める国別調整後対象租税額の割合によって算出されます（法法82の3②一イ(3)、④一イ(3)）。

グローバル・ミニマム課税は、基本的に会社等の経済活動実態の有無にかかわらず国別実効税率が基準税率に達していない部分の金額に対して課税を確保する仕組みです。そのため、例えば会社等が政策的な観点から措置された税額控除制度の適用を受けている場合には、その税額控除制度を適用した後の金額を基礎として国別調整後対象租税額を計算することとされています。

他方、一定の給付付き税額控除について

は、税額控除ではなく補助金としての側面が強いことが考慮され、国別調整後対象租税額の計算において減算調整を行うのではなく、国別グループ純所得の金額に加算調整を行うこととされています（法令155の18②十二、155の35②二ハ）。

ロ 改正の内容

(イ) 議論の背景・制度の趣旨

国別実効税率の計算（国別調整後対象租税額÷国別グループ純所得の金額）においては、給付付き税額控除以外の税額控除については、分子（国別調整後対象租税額）からの減算調整として扱われる一方、一定の給付付き税額控除は一定の要件のもと補助金と同様に分母（国別グループ純所得の金額）への加算調整とし

て扱われます。この取扱いの下では、分子の減算調整として扱われる方が、分母への加算調整として扱われる場合に比して、国別実効税率の減少幅が大きくなります。そのため、給付付き税額控除以外の税額控除の方が国別実効税率の計算において不利な取扱いとなっていました。

この問題意識を発端にして国際的な議論が進められた結果、多国籍企業グループが適用を受ける所在地国における経済的実体と強く結びついた特定の税制優遇措置に係る税額控除額等については、選択により分子に加算調整することにより国別実効税率の値を引き上げることができると合意されました。

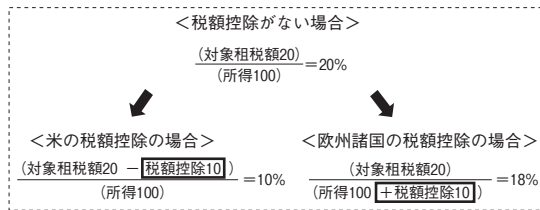
実効税率の計算に係る税額控除等の取扱いに係る見直しの背景

【国際的な議論の経緯・背景】

- ・グローバル・ミニマム課税制度は、多国籍企業グループの構成会社等の所在地国における「実効税率」が最低税率（15%）を下回る場合に、各国（IIRの場合は親会社等の所在地国）においてその税負担が最低税率に至るまで課税する制度。
- ・上記の「実効税率」の計算は、次の通り。

$$\left(\frac{\text{国別調整後対象租税額}}{\text{国別グループ純所得の金額}} \right) \rightarrow \begin{array}{l} \text{同一所在地国の全構成会社等の調整後対象租税額（P/L上の法人税等に一定の調整を行った金額）の合計額} \\ \text{同一所在地国の全構成会社等の個別計算所得等の金額（P/L上の純損益に一定の調整を行った金額）の合計額} \end{array}$$

- ・本制度上、給付付き税額控除以外の一定の税額控除（例：日・米の税額控除）は、国別調整後対象租税額（分子）の減少として取り扱われる。
 - ・他方で、一定の給付付き税額控除（例：欧州諸国の税額控除）については、国別グループ純所得の金額（分母）の増加として取り扱われる。
- 実効税率への影響は次のとおり。



➤ 実効税率の計算において、給付付き税額控除以外の税額控除については、分子（国別調整後対象租税額）からの減算と扱われる一方、一定の給付付き税額控除は一定の要件のもと補助金と同様に分母（国別グループ純所得の金額）の加算として扱われる。この取扱いの下では、分子の減算調整として扱われる方が、分母の加算調整として扱われる場合に比して、実効税率の減少幅が大きくなるため、給付付き税額控除以外の税額控除（我が国、米国等が採用）の方が実効税率計算において不利な取扱いとなっていた。

(ロ) 制度の内容

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国際最低課税額等報告事項等（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国に係る「構成会社等に係るグループ国際最低課税額」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グループ国際最低課税額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、その対象会計年度に係る国別調整後対象租税額には、その対象会計年度に係る国別特別税額控除等相当額（その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の特別税額控除等相当額（適格給付付き税額控除額等に該当するものを除きます。）の合計額（その合計額が、適用上限額を超える場合には、その適用上限額）をいいます。以下同じです。）を含むものとして、その所在地国に係る国別実効税率及び当期国別国際最低課税額の

計算並びに国別調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額の計算を行うこととされています（法令155の42の2①）。

（注1） 国別特別税額控除等相当額は、基本的には国・地域単位でその計算を行うこととされています。他方、例えば被少数保有構成会社等がある場合における国別特別税額控除等相当額の計算においては、グルーピング特例により、その所在地国における被少数保有構成会社等と他の構成会社等（被少数保有構成会社等を除きます。）とは別々に計算を行うこととされています（法令155の42の2⑤）。

（注2） 本特例は、国・地域単位で算出される国別実効税率に関する特別な取扱いです。そのため、国別実効税率を算出するために必要とされる個社単位の概念である調整後対象租税額の計算過程（例えば、被配分当期対象租税額や被配分繰延対象租税額）について影響を及ぼすものではありません。

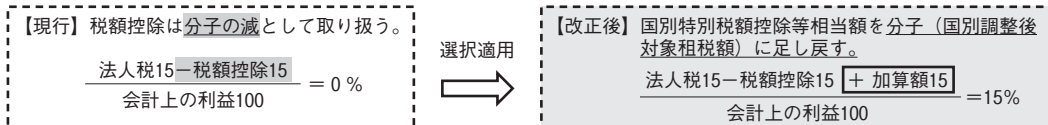
特別税額控除等相当額（適格給付付き税額控除額等以外のもの）に係る実効税率計算の特例の概要

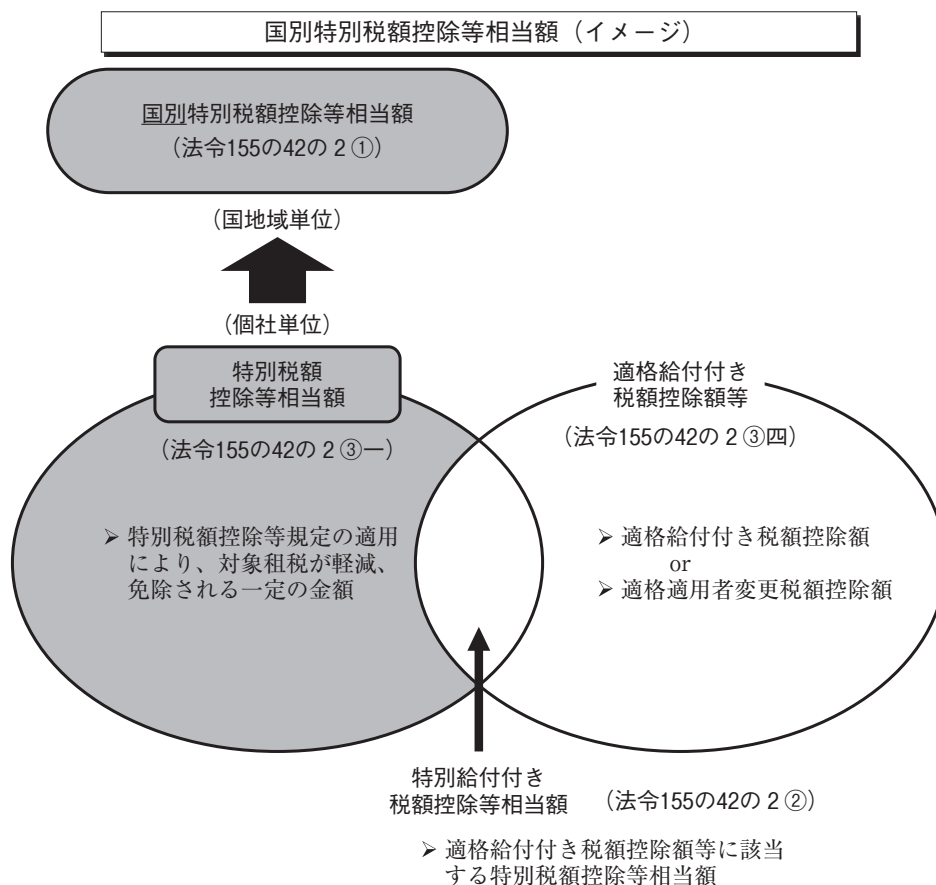
【特例の概要】

- 現地の一定の税制優遇措置の適用によって対象租税が軽減された金額に相当する金額（例：現地の一定の設備投資促進税制の適用により税額控除された金額）は、法人の選択により、国単位の実効税率の計算上、一定の範囲内で分子に含めることができる措置を創設。
 <適用関係：令和8年1月1日以後開始対象会計年度について適用>
- 具体的には、**国別特別税額控除等相当額**（＝国地域単位の「特別税額控除等相当額（※）」の合計額）を**国別調整後対象租税額（分子）**に含めることができることとする。
 ※ 原則として適格給付付き税額控除額等は除かれる。
- ただし、本特例の対象を現地での経済活動実態に紐付いた範囲に限定する観点から、分子に含める金額は、原則として次に掲げる金額のうちいずれか多い金額の5.5%相当額を限度とする。
 - ① その所在地国に係る全ての構成会社等の「特定費用」の額（いわゆるSBIE（Substance-Based Income Exclusion）の適格給与費用（特定資産に含まれる特定費用も含まれる。）の額）の合計額
 - ② その所在地国に係る全ての構成会社等の「特定資産」の減価償却費（いわゆるSBIEの適格有形資産の減価償却費）の額の合計額
- なお、法人の選択（5年選択）により、上記の5.5%相当額に代えて「特定資産の額（※）に係る帳簿価額の1%相当額」とすることができる。
 （※）いわゆるSBIEの適格有形資産の額（土地等の非償却資産を除外するため、減価償却資産に限定）
- 本特例の適用を受けようとする旨を含むグループ国際最低課税額等報告事項等の提供がある場合に限り適用する（国地域単位の選択適用）。

（事例） 適格給付付き税額控除額等以外（例：米国、日本の税額控除等）の場合

- ・ 会計上の利益100、税額控除前の法人税15、税額控除額は15であった。
- ・ 税額控除額は、適格給付付き税額控除額等に該当しないものとする。





(イ) 適格給付付き税額控除額等である特別税額控除等相当額に係る国別実効税率計算の特例

給付付き税額控除については「給付付き税額控除以外の税額控除」の取扱いとのバランスから、特別給付付き税額控除等相当額（特別税額控除等相当額のうち、適格給付付き税額控除額等（注）に該当するものをいいます。以下同じです。）に該当する場合には、本特例の適用を選択した場合に限り、一般的な特別税額控除と同様に、国別実効税率計算の分子に加算することができることとされています。具体的には、上記(ロ)のグループ国際最低課税額等報告事項等又はグループ国際最低課税額等報告事項等に相当する事項に、上記(ロ)の特定多国籍企業グループ

等に属する構成会社等に係る特別給付付き税額控除等相当額について本特例の適用を受けようとする旨が含まれているときは、特別給付付き税額控除等相当額の合計額の全部又は一部について本特例の対象とすることができます（法令155の42の2②前段、法規38の34の2⑭）。

（注） 適格給付付き税額控除額等とは、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をいいます（法令155の42の2③四）。

この場合において、その所在地国に係る国別実効税率及び当期国別国際最低課税額の計算並びに国別調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額及び特定国別調整後対象租税額の計算については、その特別給付付き税額控除等相当額

をその構成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及び調整後対象租税額から減算することとされています（法令155の42の2②後段、法規38の34の2⑨）。

これは、適格給付付き税額控除額等に係る取扱いは、原則として分子の減算調整ではなく、分母の加算調整を行うこととされているところです。この点、本特例の適用を受ける場合には、「特別給付付き税額控除等相当額」を分母及び分子

から減算調整することにより、本特例の適用を受けることを選択した適格給付付き税額控除額等に限って、分母の加算調整（給付付き税額控除を補助金と同様の取扱いとする調整）をキャンセルし、分子の減算調整（通常の税額控除と同様の取扱いとする調整）を行うことが求められます。すなわち、本特例の適用を受ける場合には、一般的な特別税額控除と同等の取扱いの状態に引き直す調整を行う必要があります。

適格給付付き税額控除額等である特別税額控除等相当額に係る実効税率計算の特例について

【特例の概要】

➤ 前述の適格給付付き税額控除額等以外の税額控除の取扱いとのバランスから、特別給付付き税額控除等相当額（※）についても、特例の適用を選択した場合に限り、適格給付付き税額控除額等以外と同様に、本特例により、国別実効税率計算の分子に加算することができることとする。

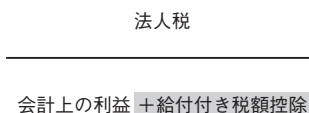
※ 「特別給付付き税額控除等相当額」…特別税額控除等相当額のうち、適格給付付き税額控除額等に該当するもの。

➤ また、本特例の適用を受けようとする特別給付付き税額控除等相当額については、個別計算所得等の金額（分母）及び調整後対象租税額（分子）から減算することとする。

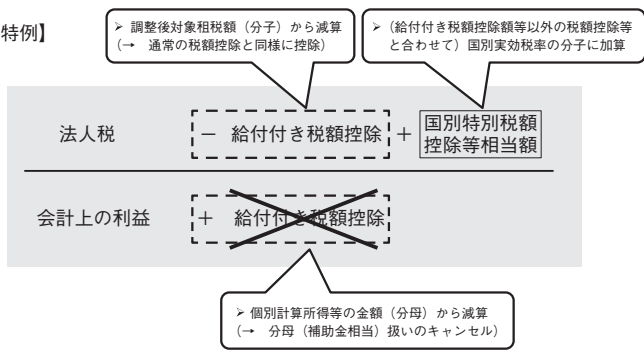
<趣旨>

既述のとおり適格給付付き税額控除額等は元々、分子の減扱いではなく、分母の増扱いとされている。この点、特別給付付き税額控除等相当額を分母及び分子から減算とすることにより、選択した税額控除等に限り、分母の増扱い（所得扱い）をキャンセルし、分子の減扱い（税金からの控除扱い）とする。言い換えれば、本特例の適用を受ける適格給付付き税額控除額等は、適格給付付き税額控除額等以外の税額控除と同等の取扱いの状態に引き直す所要の調整を行う必要がある。

【原則】



【特例】



※ 税額控除は分母の増として取り扱う。

(二) 用語の意義

上記の「特別税額控除等相当額」は、「特別税額控除等規定」の適用に係る金額に一定の調整を加えた金額とされています。ここでいう特別税額控除等規定及び特別税額控除等相当額の意義は、次の

とおりです。

i 特別税額控除等規定

(i) 意義

特別税額控除等規定は本特例の対象とされる規定であり、具体的には税額控除等規定のうち、次に掲げる

要件のいずれかを満たすものをいいます（法令155の42の2③二）。

- a 構成会社等が各対象会計年度において支出した金額（その税額控除等規定の施行前に支出した金額を除きます。）を基礎として対象租税が軽減され、又は免除される金額（その課税標準から控除し、又はその課税標準に含めないこととされる金額を含みます。bにおいて同じです。）を計算することとされていること。
- b 構成会社等が各対象会計年度においてその所在地国で生産した有形資産（その税額控除等規定の施行前に生産したものを除きます。）の数量その他これに準ずるものを基礎として対象租税が軽減され、又は免除される金額を計算することとされていること。

(注) その税額控除等規定の施行前に支出した金額を基礎として対象租税が軽減され、又は免除される金額を計算することとされている税額控除等規定については、上記aの要件を満たさないため、その規定全体が特別税額控除等規定の対象外とされます。同様に、その税額控除等規定の施行前に生産した数量等を基礎として対象租税が軽減され、又は免除される金額を計算することとされている税額控除等規定については、上記bの要件を満たさないため、その規定全体が特別税額控除等規定の対象外とされます。すなわち、その施行前に支出した金額等を基礎として計算された部分の金額に限って本特例の対象外とされるわけではありません。

(ii) 特別税額控除等規定から除外される規定

上記(i)a又はbの要件を満たす税額控除等規定であっても、次に掲げる規定に該当する場合には、特別税額控除等規定の範囲から除外することとされています（法令155の42の2③二、法規38の34の2⑩）。

- a 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みがその適用を受けることができることとされている規定
- b 国若しくは地域又はその地方公共団体との対象租税に係る取決めが存在することその他これに準ずる事由に基づきその対象租税が軽減され、又は免除される金額を計算することとする規定
- c 個別計算所得等の金額に含まれない収入等を得るために構成会社等が各対象会計年度において支出した金額のみを基礎として対象租税が軽減され、又は免除される金額を計算することとする規定
- d 上記(i)aに掲げる要件を満たす税額控除等規定の適用により対象租税の額が軽減され、又は免除される金額が、その金額の計算の基礎となる上記(i)aの支出した金額を超えることとなるその税額控除等規定

(注) 上記(i)bに掲げる要件を満たす税額控除等規定は、対象外です。

(iii) 税額控除等規定

上記(i)及び(ii)の「税額控除等規定」とは、構成会社等の所在地国の租税に関する法令におけるその対象租税を軽減し、又は免除することと

する規定のうち、次に掲げるものをいいます（法令155の42の2③三、法規38の34の2⑫）。

- a その構成会社等の対象租税の額から一定の金額を控除することとする規定（例：税額控除制度）
- b その構成会社等の対象租税の額の計算において、課税標準とされる所得の金額から一定の金額を控除することとする規定（例：所得控除制度）
- c その構成会社等の対象租税の額の計算において、課税標準とされる所得の金額に一定の金額を含めないこととする規定（例：非課税制度）
- d 構成会社等の対象租税の額の計算において通常の税率より低い税率を適用することとする規定（例：税率優遇制度）
- e aからdまでに掲げる規定に準ずる規定

ii 特別税額控除等相当額

本特例の対象とされる金額を「特別税額控除等相当額」といいます。

具体的には、次に掲げる特別税額控除等規定（構成会社等の所在地国における投資又は特定の事業を促進するために特別にその対象租税を軽減し、又は免除することとするもの）に限ります。

(注) の区分に応じそれぞれに定める

金額を基礎として、その所在地国の対象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とされています（法令155の42の2③一、法規38の34の2⑩）。

(注) 例えば、国際的な二重課税調整を行うための外国税額控除制度は、ここでいう特別税額控除等規定の範囲から除外されます。

- (i) 上記 i (iii) a に該当する特別税額控除等規定 その規定の適用により、各対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額から控除された金額
- (ii) 上記 i (iii) b に該当する特別税額控除等規定 その規定の適用により、各対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額の計算上課税標準から控除された金額（その規定が上記 i (i) a に掲げる要件を満たすものであり、かつ、その金額がその対象租税の額の計算上通常その課税標準から控除できるものである場合にあっては、その金額のうちその構成会社等に係る上記 i (i) a の支出した金額を超える部分の金額に限ります。

(注)

(注) すなわち、一時差異を生じさせるような特別償却は対象外であり、いわゆるスーパー・ディダクションが対象とされます。

【特定支出型に係るイメージ】

(前提) 収入 150

支出 100

Super deduction 200

(支出100に加えて

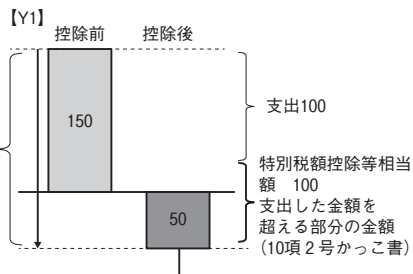
更に100控除可能)

Super deduction 200

課税標準から控除され

た金額

(10項2号)



[Y2]

50

150

※

※

※

※

※

(※) 欠損金繰越控除に対応する部分は、特別税額控除等相当額に該当しない。

欠損金繰越控除制度を介して、控除されるものであり、欠損金には色がなく、また、「構成会社等の所在地国における投資又は特定の事業を促進するために特別にその対象租税が軽減され、又は免除される規定」に該当しない。

- (iii) 上記 i (iii) c に該当する特別税額控除等規定 その規定の適用により、各対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額の計算上課税標準に含まれないこととされた金額
 - (iv) 上記 i (iii) d に該当する特別税額控除等規定 各対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額の計算上通常の税率を適用して計算した場合における対象租税の額から、その規定の適用により通常の税率より低い税率により計算したその対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額を控除した金額
 - (v) 上記 i (iii) e に該当する特別税額控除等規定 上記(i)から(iv)に準じて計算した金額
- (ホ) 適用上限額の計算方法

i 制度の概要

上記(ロ)の適用上限額とは、次に掲げる金額のいずれか多い金額に5.5%を乗じて計算した金額をいいます(法令155の42の2①、法規38の34の2①②)。これは、業種の違いによって、労働集約型の事業、資本集約型の事業など様々であることを踏まえ、まず、現地の給与等の費用の額の総額及び有形固定資産等の減価償却費の総額のいずれが多いかを判定し、それに対し、国際的に合意された指数である5.5%を乗じて計算する仕組みとされています。

- (i) その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その対象会計年度に係る特定費用の額(法人税法施行令第155条の38第1項第1号(国別グループ純所得の金額から控除する金額)中「有形資産(次号に規定する特定資産を除く。)」とあるのを「有形資産」と読み替えた場合における同号に掲げる金額に

つき、同条第2項から第4項までの規定に準じて計算した金額をいいます。)の合計額(法規38の34の2①)

(注) いわゆるSBIE(Substance-Based Income Exclusion: 実質ベースの所得除外)の適格給与費用の額の合計額(その所在地国に係る全ての構成会社等の「特定費用」の額の合計額)をいいます。なお、ここでいう適格給与費用には、「資産計上」されている特定費用も含まれます。

- (ii) その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その対象会計年度に係る特定償却費の額(法人税法施行令第155条の38第1項第2号中「の帳簿価額を基礎として財務省令で定めるところにより計算した金額」とあり、及び法人税法施行規則第38条の31第7項(構成会社等に係る国別グループ純所得の金額から控除する金額)中「の同号に規定する財務省令で定めるところにより計算した金額」とあるのを「に係る償却費の額」と、同条第8項中「第5項」とあるのを「令第155条の38第1項(第2号に係る部分に限る。)」と、「の同項各号に定める金額は、当該金額」とあるのを「に係る同項第2号に規定する償却費の額は、当該償却費の額」と読み替えた場合における同号に掲げる金額につき、法人税法施行令第155条の38第2項から第4項までの規定に準じて計算した金額をいいます。)の合計額(法規38の34の2②)

(注) いわゆるSBIE(実質ベースの所得除外)の適格有形資産に係る償却費の額の合計額(その所在地国に係る全ての構成会社等の「特定

資産」に係る償却費の額の合計額)をいいます。

ii 適用上限額の計算方法に係る特例

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国際最低課税額等報告事項等(国別特別税額控除等相当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。ii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グループ国際最低課税額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、上記iにかかわらず、減価償却資産総額に1%を乗じて計算した金額を適用上限額とすることが認められています(法規38の34の2③)。

ここでいう「減価償却資産総額」とは、法人税法施行令第155条の42の2第1項(国別特別税額控除等相当額がある場合の国別実効税率等の計算の特例)の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の減価償却資産の額(同令第155条の38第1項第2号中「をいう」とあるのを「をいい、減価償却資産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に限る」と読み替えた場合における同号に掲げる金額につき、同条第2項から第4項までの規定に準じて計算した金額をいいます。)の合計額をいいます(法規38の34の2④)。

iii 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グループ国際最低課税額等報告事項等(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。以下iii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グループ国際最低課税額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、その対象会計年度以後の各対象会計年度において、本特例は、適用しないこととされています(法規38の34の2⑤)。

(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(法規38の34の2⑥⑦)。

(注2) 適用上限額の計算に係る特例の適用を受けることとなった対象会計年度以後の各対象会計年度においてその特例の適用を取りやめて上記iの原則計算を行う場合には、その特例の適用に際して減価償却資産総額の計算の基礎となった資産は、上記i(ii)(注)の特定資産に該当しないものとして原則計算を行う調整規定が措置されていません(法規38の34の2⑧)。

(ハ) 再計算国別実効税率及び再計算当期国別国際最低課税額の計算

過去対象会計年度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の所在地国について本特例の適用を受けた場

合には、その過去対象会計年度に係るその所在地国の再計算国別調整後対象租税額には、その過去対象会計年度に係るその所在地国の国別特別税額控除等相当額を含むものとして、その所在地国に係る再計算国別実効税率及び再計算当期国別国際最低課税額の計算を行うこととされています（法令155の42の2④）。

この場合において、その過去対象会計年度においてその構成会社等に係る特別給付付き税額控除等相当額について上記(ハ)の特例の適用があったときは、その所在地国に係る再計算国別実効税率及び再計算当期国別国際最低課税額の計算については、その特別給付付き税額控除等相当額をその構成会社等のその過去対象会計年度に係る個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額から減算することとされています（法規38の34の2⑬）。

すなわち、本特例の適用を受ける場合には、上記(ハ)と同様の趣旨から、一般的な特別税額控除と同等の取扱いの状態に引き直す調整を行う必要があります。

(ト) 共同支配会社等に係る取扱い

共同支配会社等についても、構成会社等に係る上記(ロ)から(ハ)までと同様の措置が設けられています（法令155の49の2、法規38の38の2）。

ハ 適用関係

上記の改正は、内国法人の令和8年1月1日以後に開始する対象会計年度について適用することとされています。すなわち、国際合意に沿って遡及適用を行うことが認められています。また、遡及適用に伴い必要な読替規定が措置されています（改正法令附則7、改正法規附則7①）。

③ 移行期間 CbCR セーフ・ハーバー

イ 改正前の制度の概要

(イ) 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ます。）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）。

(ロ) 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に属する構成会社等（対象外構成会社等（無国籍構成会社等その他の一定の構成会社等をいいます。（ロ）において同じです。）を除きます。（ロ）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 i から iii 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「構成会社等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）。

i 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、令和5年6月改正法規附則3①②）。

(i) 収入要件

その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ます。（ロ）において同じです。）又はこれに相当す

る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（特定多国籍企業グループに係る国別報告事項の提供）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。（ロ）において同じです。）に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又はこれに相当する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）（その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあっては、その国別報告事項又はこれに相当する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構成会社等の所在地国に係るその収入金額）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。

(ii) 利益要件

その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する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。（ロ）において「調整後税引前当期利益の額」といいます。）（その国別報告

事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあっては、その国別報告事項又はこれに相当する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）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。

ii 簡素な実効税率要件

(i)に掲げる金額が(ii)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3④⑤⑩）。

(i) その対象会計年度に係るその構成会社等の所在地国を租税特別措置法第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（これらの金額のうち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。）

(ii) その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する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調整後税引前当期利益の額（その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあっては、その国別報

告事項又はこれに相当する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)

iii 通常利益要件

上記 ii(ii)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条の3③)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又はこれに相当する事項における租税特別措置法第66条の4の4第1項の事業が行われる国又は地域と上記 ii(ii)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)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グループ国際最低課税額等報告事項等(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)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)。

iv 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(対象外共同支配会社等(無国籍共同支配会社等その他の一定の共同支配会社等をいいます。))を除きます。iv)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 i から iii 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(旧令和5年改正法附則14③)。

i デミニマス要件

ii 簡素な実効税率要件

iii 通常利益要件

(注) 上記 i から iii までの要件は、それぞれ構成会社等に係る上記(i) i から iii までの要件と基本的に同様です。

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グループ国際最低課税額等報告事項等(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)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)。

ロ 改正の内容

今般の改正において、構成会社等及び共同支配会社等に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバーについて、令和8年(2026年)1月の国際合意における簡易 ETR セーフ・ハーバーへの円滑な移行を後押しする観点から、その適用期限を1年間延長(令和9年(2027年)末までに開始する対象会計年度まで)することとされています(令和5年改正法附則14①③)。

ハ 適用関係

上記の改正は、令和8年4月1日から施行されています(改正法附則1)。

(2) 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等の取扱いに係る執行ガイダンスへの対応

① 改正前の制度の概要

イ 調整後対象租税額の計算の概要

国別実効税率等を算出するために、構成会社等又は共同支配会社等の調整後対象租税額を算出する必要があります。

(イ) 調整後対象租税額とは、次に掲げる金額の合計額をいいます（法82第三十、法令155の35①）。

- i 当期対象租税額
- ii 繰延対象租税額
- iii 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。）に記載された一定の対象租税の額

(ロ) 当期対象租税額

当期対象租税額とは、当期法人税等の額に被配分当期対象租税額（構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合等の一定の場合において構成会社等又は共同支配会社等から他の構成会社等又は共同支配会社等に配分される対象租税の額をいいます。）を加算した金額に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を減算する等の一定の調整を加えた金額をいいます（法令155の35②）。

(ハ) 繰延対象租税額

繰延対象租税額とは、調整後法人税等調整額（基準税率を上回る適用税率により算出された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する等の一定の前提の下で算出した場合における法人税等調整額をいいます。）に一定の調整を加えた金額をいいます（旧法規38の28③）。

ロ 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（特定外国子会社合算税制等に係る部分の金額を除きます。）に限ります。）の計算については、一定の調整は行わないこ

ととされています（旧法規38の28④）。

すなわち、移行対象会計年度（グローバル・ミニマム課税の適用初年度）より前に計上された繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しに係る繰延税金費用は、簡素化の観点から必要最小限の調整のみを行えば、移行対象会計年度以後に取り崩された場合であっても調整後対象租税額（実効税率計算の分子）に含まれることとされています。

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28④）。

ハ その他の関連制度

その他、移行対象会計年度前の特定取引に着目した措置等として以下の措置が設けられています。

(イ) 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の調整

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されます（旧法規38の28④一ラ(1)）。

(注) 上記の「特定取引」とは、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。ハにおいて同じです。）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。ハにおいて同じです。）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受けた一定の資産の移転をいいます（法規38の15④）。

- 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）
- 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又は被配分繰延対象租税額となった金額

グループ内の特定取引によって移行対象会計年度前に繰延税金資産が生じてもグローバル・ミニマム課税制度の適用開始前であるため、その年度の実効税率計算を行う必要はなく、グローバル・ミニマム課税に係る納税額も生じません。加えて、この繰延税金資産を移行対象会計年度以後に取り崩すことにより国別実効税率を引き上げることが可能です。そのため、このような租税回避を防ぐ観点から、基本的にはそのような繰延税金資産の計上は認められていません。

ただし、例えば他の会社等（つまり、特定取引に係る譲渡側）において、特定取引が行われる前から計上されていた欠損の金額に係る繰延税金資産のうち、特

定取引がなかったならば取り崩されなかった金額など、一定の範囲内に限り、対象会社等において繰延税金資産の計上を認めることとされているものです。

なお、その繰延税金資産が帳簿価額の変更により生じた場合も上記と同様とされています（旧法規38の28③一ラ(2)）。

（注） 上記の「帳簿価額の変更」とは、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）。

- (ロ) 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準

- i 概要

「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）とは、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一定の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（注）に係る「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をいいます（旧税法82の3⑥）。

（注） 無国籍構成会社等も含まれます。

- ii 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、例えばその国又は地域の法制上の制限等から、特殊な会社等に関して、自国内最低課税額に係る税を課さない場合等があり得ます。

このような場合において、その国又は地域に係る自国内最低課税額に係る税を本特例の対象外として取り扱うこととすると他の多国籍企業グループ等への影響が大きいことから、引き続き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、本特例を適用しないこととされています（いわゆるスイッチオフ・ルール）。

具体的には、我が国又は我が国以外の国若しくは地域の自国内最低課税額に係る税が、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その他の一定の場合に該当するときは、各対象会計年度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ています（旧法規38の43④）。

(注) 共同支配会社等についても、上記と同様とされています（旧法82の3⑬、法令155の54、旧法規38の45①）。

- い) 移行期間 CbCR セーフ・ハーバー
移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの改正前の制度の概要については、上記(1)③イをご参照ください。

② 改正の内容

イ 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の見直し

上記①ロのとおり、移行対象会計年度より前に計上された繰延税金資産・繰延税金負債の取崩しに係る繰延税金費用は、必要最小限の調整のみを行えば、移行対象会計年度以後に取り崩された場合であっても調整後対象租税額に含まれることとされていました。

この点について、令和3年12月以降（モデルルール起草以降）、特定多国籍企業グループ等が、特定の国・地域の政府と、グローバル・ミニマム課税の適用開始に先立って、一定の税務上の便益（税額控除や税務簿価のステップアップ）を得るための取決めを締結すること等により、会計上その便益に係る繰延税金資産を計上し、グローバル・ミニマム課税の適用開始後に取り崩すことにより、国別実効税率等を押し上げることができるといった問題が指摘されていました。

この問題に対応する観点から、令和7年（2025年）1月にOECDにより公表された執行ガイダンス（以下「令和7年1月ガイダンス」といいます。）において、このような一定の繰延税金資産等の取り崩しに係る繰延税金費用は、調整後対象租税額に含まないこととされました。

我が国においても、今般の改正において令和7年1月ガイダンスに沿った対応が行われました。具体的には、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うち次に掲げる繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合にあっては、その繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとする事とされています（法規38の28⑳）。

- (イ) 令和3年12月1日以後にされた国若しくは地域又はその地方公共団体（イ）にお

いて「国等」といいます。)との税額控除等(対象租税の額から一定の金額を控除することその他の対象租税を軽減し、又は免除することをいいます。(イ)において同じです。)に係る取決め(その税額控除等の額に係る繰延税金資産を計上するためにされたものに限ります。)が存在することその他これに準ずる事由により計上された繰延税金資産

(注1) (イ)は、令和7年1月ガイダンスにより追加される「コメンタリー(Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules)」第9章パラグラフ第8.5(a)(b)に対応するものとして規定されています。

(注2) 「その他これに準ずる事由」とは、例えば、所在地国の租税に関する法令において2以上の税務処理のうち1つを選択することができることとされている場合において、令和3年12月1日以後にされた国等との取決め(その選択を変更することにより繰延税金資産を計上するためにされたものに限ります。)に基づき、遡及

的にその税務処理が変更されたケースはこれに該当するものと考えられます。

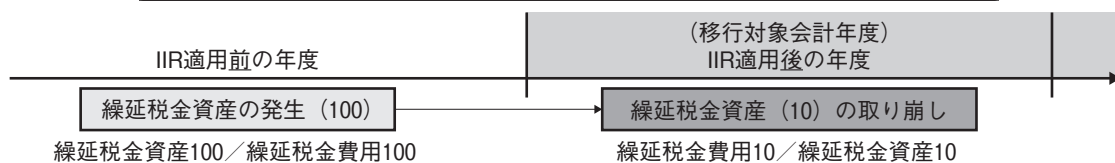
(ロ) 法人税に相当する税に関する法令(令和3年12月1日から移行対象会計年度開始の日の前日までの間に新たに制定されたものに限ります。(ハ)において同じです。)の規定により、資産又は負債の金額が時価により評価されることにより計上された繰延税金資産又は繰延税金負債

(注) (ロ)は、令和7年1月ガイダンスにより追加されるコメンタリー第9章パラグラフ第8.5(c)に対応するものとして規定されています。

(ハ) 法人税に相当する税に関する法令の規定により、その法令が施行された日を含む対象会計年度の5対象会計年度前の対象会計年度開始の日前に生じた欠損の金額が繰り越されることにより計上された繰延税金資産

(注) (ハ)は、令和7年1月ガイダンスにより追加されるコメンタリー第9章パラグラフ第8.7に対応するものとして規定されています。

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の見直し



⇒ 通常、発生した繰延税金費用100は国別実効税率の分子から控除されるため、国別実効税率を引き下げる。
⇒ しかし、IIR適用前の年度であるためIIR計算が不要であることから、会計上繰延税金費用100を認識してもこのデメリットを回避できる。

⇒ 取り崩された繰延税金費用10は国別実効税率の分子に加算されるため、国別実効税率を引き上げる。

【改正事項】

➢ 国・地域との間で締結された繰延税金資産を増加させるための取決めがあること等により生じた繰延税金資産は、ないものとして国別実効税率を計算することとする。

ロ その他の関連制度に係る見直し

令和7年1月ガイダンスにおいて、上記イの見直しに伴い関連制度についても見直しを行うこととされたことから、我が国においても今般の改正において以下のとおり、令和7年1月ガイダンスに沿った改正が行われています。

(イ) 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の調整

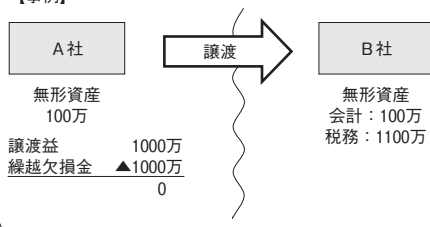
上記①ハ(イ)iiの他の会社等の欠損の金額に係る繰延税金資産の範囲から、繰延税金資産のうち、上記イ(イ)又は(ロ)に掲げる金額を除くこととされました。

すなわち、上記イ(イ)又は(ロ)に該当するような繰延税金資産が、他の会社等（つまり、特定取引に係る譲渡側）において計上されていた場合で、その特定取引により繰越欠損金が控除されることに伴いその繰延税金資産が取り崩されたときは、そのような繰延税金資産を用いた租税回避を防止する観点から、その取り崩された繰延税金資産の金額は特定取引に係る資産の取得側においては考慮されないこととされました（法規38の28③一ヲ(1)(ii)）。

なお、その繰延税金資産が帳簿価額の変更により生じた場合も上記と同様とされています（法規38の28③一ヲ(2)(ii)）。

移行対象会計年度前のグループ内取引等により計上された繰延税金資産・負債の見直し

【事例】



- 2022年1月（＝移行対象会計年度前）に対価1100万で、無形資産をA社がB社に譲渡した。この無形資産について、その依拠する会計基準では簿価を引き継ぐこととされているため、B社の簿価は100万だった。他方、B社の所在地国の税務上の簿価は、対価により評価するため、1100万だった。
- A社は国内税法上の繰越欠損金1000万及び対応する繰延税金資産150万を有していた。A社では譲渡益1000万に対して欠損金の相殺により、支払う税金はなかった。（→繰延税金資産150万円は取崩された。）
- この無形資産は、会計上及び税務上、10年定額法で償却される。
- A社及びB社の所在地国の税率は15%である。
- 制度適用後の対象会計年度Y1年度において、B社の収益は1010万あり、償却費以外の費用はなかったものとする。

【B社の繰延税金資産】



【B社の実効税率】

	税務上	会計上
①収益	1010万	1010万
②償却費（簿価÷10）	110万	10万
③税引前利益（①－②）	900万	1000万
④法人税等（税務上③×15%）	135万	135万
⑤法人税等調整額	—	15万
⑦実効税率（(④+⑤)÷③）	15%	15%

※ 毎期15万ずつ取り崩される。

【本規定の意義】

- グループの特定取引によって移行対象会計年度前に計上された繰延税金資産の取崩しを通じた租税回避を防ぐ観点から、基本的には移行対象会計年度前の特定取引に係る繰延税金資産の計上は認められない。
- ただし、A社の欠損の金額に係る繰延税金資産のうち、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なかった金額の範囲内で繰延税金資産の計上が認められる。
- 本事例においては、A社にてDTA150万が取崩されていることから、B社において150万円を限度にDTAの計上が認められる。

➢ 当該特定取引がなかりせばA社にて取崩されなかったDTA150万円を限度に計上可能。

【改正事項】
左記のDTAから、上記イ(イ)又は(ロ)に係るDTAを除外する。

(ロ) 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の見直し

構成会社等又は共同支配会社等の所在地国において、令和7年1月ガイダンスの内容を反映していないQDMTTが適用される場合やその内容を反映していたとしても下記③ロのいわゆる猶予期間制限が適用される場合には、スイッチオフ・ルールが適用されることとされました。

具体的には、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構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係るその所在地国を所在地国とする共同支配会社等について、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上記イ(イ)及びロに掲げる繰延税金資産及び繰延税金負債がないものとされない場合には、スイッチオフ・ルールが適用され、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こととされました（法規38の43④五、38の45①）。

なお、下記Ⅲ(2)①（注）のとおり、我

が国の各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税（QDMTT）においては、いわゆる猶予期間制限は措置されていないため、これにより我が国のQDMTTについてスイッチオフ・ルールが適用されることはありません。

(ハ) 移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける簡素な実効税率要件の見直し

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特定繰延税金資産等（繰延税金資産又は繰延税金負債のうち上記イ(イ)から(ハ)までに掲げる金額をいいます。(ハ)において同じです。)がある場合における上記(1)③イ(ロ)ii(i)の法人税等調整額は、その特定繰延税金資産等がないものとした場合の当該法人税等調整額とすることとされました。

すなわち、移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける簡素な実効税率要件の判定における分子の計算においても、特定繰延税金資産等は考慮しないこととされました（令和5年6月改正法規附則3⑤⑪）。

移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける簡素な実効税率要件の見直し

簡素な実効税率要件

次の計算式による簡素な実効税率が次に掲げる対象会計年度の区分に応じそれぞれ次に定める割合以上であること。

1. 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 15%
2. 令和7年中に開始する対象会計年度 16%
3. 令和8年中に開始する対象会計年度 17%

【改正事項】

国・地域との間で締結された繰延税金資産を増加させるための取り決めがあること等により生じた繰延税金資産等がないものとした場合の法人税等調整額とする。

$$\text{簡素な実効税率} = \frac{\text{連結等財務諸表に係る法人税等及び法人税等調整額の国別合計額}}{\text{適格CbCRにおける税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額}}$$

③ 適用関係

イ 原則

上記②の改正は、内国法人の令和8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し、内国法人の同日前に開始した対象会計年度

の国際最低課税額に対する法人税については、従前どおりとされています（改正法規附則6①）。

ロ 経過的な取扱い（いわゆる猶予期間制限）
令和7年1月ガイダンスにおいて、繰延税金資産のうち上記②イ(ロ)に掲げる金額

(以下「特定繰延税金資産」といいます。)については、一定期間はその20%に相当する金額について計上が認められる経過的な取扱い(いわゆる猶予期間制限)を設けることとされたことから、我が国においてもこれに沿った経過措置が設けられています。

具体的には、令和8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(令和10年7月1日以後に終了するものを除きます。以下「特定対象会計年度」といいます。)において、上記②イ(ロ)の法人税に相当する税に関する法令が令和6年11月19日前に制定された場合における繰延税金資産については、その特定対象会計年度に係る特定繰延税金資産は、その特定繰延税金資産(基準税率を上回る適用税率により算出された特定繰延税金資産にあっては、その特定繰延税金資産が基準税率により算出されたものとした場合のその算出された金額)に80%を乗じて計算した金額とする経過的な措置が設けられています(改正法規附則6②)。

なお、この経過的な取扱いである猶予期間制限を利用して事後的に特定繰延税金資産の取崩し額を増加させることにより実効税率を引き上げる租税回避行為を防止する観点から、令和6年11月19日以後のその法令の改正又は会計方針の変更その他の事情により、特定繰延税金資産につき特定対象会計年度において取り崩される金額が増加することとなった場合における猶予期間制限の適用については、その増加することとなった金額はないものとみなすこととされています(改正法規附則6③)。

II 各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税に係る改正

(1) 改正前の制度の概要

各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の課税標準は、内国法人にあっては各

対象会計年度の内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額とされ、外国法人にあっては各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国際最低課税残余額とされており(法法82の12①、145の3①)、これらの課税標準国際最低課税残余額は、各対象会計年度の国際最低課税残余額とされています(法法82の12②、145の3②)。

この国際最低課税残余額を計算するために、まず、グループ全体に係る基準税率に満たないものとされる「グループ国際最低課税額」から各国・地域の所得合算ルール(IIR)の対象となる金額等を控除して、軽課税所得ルール(UTPR)の対象とされるグループ全体の「グループ国際最低課税残余額」を算出することとされています(法法82の11②)。

次に、グループ国際最低課税残余額について、軽課税所得ルール導入国の構成会社等の従業員等の数及び有形資産の額に応じて我が国の軽課税所得ルールの対象とされる「国内グループ国際最低課税残余額」を算出し(法法82の11②)、この国内グループ国際最低課税残余額について、我が国の納税義務者である構成会社等の従業員等の数及び有形資産の額に応じて各納税義務者に帰せられる「国際最低課税残余額」を算出することとされています(法法82の11①、145の2①)。

(2) 改正の内容

令和8年(2026年)1月のBEPS包摂的枠組みにおけるいわゆる共存システム(Side-by-Side system : SbS)に関する国際合意においては、SbSセーフ・ハーバーのほか、共存適格要件のうち国内課税要件のみを満たした国に最終親会社等(Ultimate Parent Entity : UPE)が所在する多国籍企業グループについてはその最終親会社等の所在地国から生ずる軽課税利益に対する軽課税所得ルールの適用を免除するUPEセーフ・ハーバーの導入についても合意されたため、今般の税制改正において、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税におけるグループ国際最低課税残余額について、

この国際合意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の最終親会社等が各対象会計年度において次に掲げる要件を満たしていると国際的に認められる国又は地域として財務大臣が指定する国又は地域（注1）を所在地国とする場合には、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グループ国際最低課税残余額には、そのグループ国際最低課税残余額のうちその最終親会社等の所在地国に係る部分の金額（注2）を含まないこととされています（法法82の11④、法規38の50⑥）。

- ① その国又は地域の租税に関する法令（令和8年1月1日において施行されていたものに限ります。②において同じです。）において、20%以上の税率により会社等の所得に対する租税を課することとされていること。
- ② 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こと、又は会社等の所得に対する租税の額がその会社等の当期純損益金額に照らして過少であると認められる場合において租税の適正な負担を求めるためその会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額を基礎として計算した金額に対して15%以上の税率により租税（自国内最低課税額に係る税を除きます。）を課することとされていること。
- ③ その国又は地域における構成会社等又は共同支配会社等に係る国別実効税率が基準税率を下回ることとなる可能性が低いこと。

（注1） 財務大臣は、上記の国又は地域を指定したときは、これを告示することとされています（法法82の11⑦）。本措置の対象となる国又は地域については、OECDにおける議論を踏まえ、今後定められる予定です。

（注2） 「最終親会社等の所在地国に係る部分の金額」は、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の所在地国を所在地国とする構成会社等ごとのイに掲げる金額の合計額とその所在地国を所在地国とする共同支配会社

等ごとのロに掲げる金額の合計額とを合計した金額とされています（法令155の59⑨）。

イ その構成会社等の会社等別国際最低課税額等からその構成会社等の法人税法第82条の11第2項第1号（国際最低課税残余額）に規定する国際最低課税額等を控除した残額

ロ その共同支配会社等の会社等別国際最低課税額等からその共同支配会社等の法人税法第82条の11第2項第2号イ及びピロに掲げる金額の合計額を控除した残額

すなわち、グループ国際最低課税残余額に含まないこととされる金額は、本措置を適用しなければグループ国際最低課税残余額に含まれることとなる最終親会社等の所在地国に所在する構成会社等及び共同支配会社等に係る金額とされています。

なお、本措置は、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国際最低課税額等報告事項等（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残余額の計算につき本措置の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。（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グループ国際最低課税額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11⑤）。

（注） 上記の改正のほか、グループ国際最低課税残余額を零とする「国際的な事業活動の初期段階における適用免除」（法法82の11③）における「国際最低課税残余法人税等施行日（軽課税所得ルールが全世界で最も早く施行された日と国際的に認められる日）」は令和6年12月31日とする改正が行われています（法規38の50⑤）。

（3）適用関係

上記の改正は、法人（人格のない社団等を含みます。）の令和8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残余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14）。

Ⅲ 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税に係る改正

(1) 共存システムへの対応

令和8年（2026年）1月、グローバル・ミニマム課税について、いわゆる共存システム（Side-by-Side system：SbS）の導入がBEPS包摂的枠組みにおいて合意されました。我が国における今般の税制改正において、国内最低課税ルール（QDMTT）についても所得合算ルール（IIR）と基本的に同様の改正が行われています。

① 国内特別税額控除等相当額がある場合の国内実効税率等の計算の特例

イ 改正前の制度の概要

国内実効税率は、国内グループ純所得の金額に占める国内グループ調整後対象租税額の割合によって算出されます（国・地域単位）。

グローバル・ミニマム課税における基本的な考え方として、会社等の実体の有無にかかわらず基準税率に実効税率が達しているかどうかを判定する仕組みです。そのため、会社等が税額控除の適用を受けている場合には、税額控除を適用した後の金額を基礎として国内グループ調整後対象租税額が計算されます。

他方、一定の給付付き税額控除については、税額控除ではなく補助金の側面が強いことが考慮され、国内グループ調整後対象租税額において減算調整を行うのではなく、国内グループ純所得の金額に加算調整することとされています。

ロ 改正の内容

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る国内グループ最低課税額報告事項等（国内グループ最低課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国内グループ国内最低課税額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6項の規定の適用がある場合に限り）には、その対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額には、その対象会計年度に係る国内特別税額控除等相当額（我が国を所在地国とする全ての構成会社等の特別税額控除等相当額（特別給付付き税額控除等相当額に該当するものを除きます。）の合計額（その合計額が、適用上限額を超える場合には、その適用上限額）を含むものとして、国内実効税率及び当期国内グループ国内最低課税額の計算並びに国内グループ調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額の計算を行うものとして）とされています（法令155の68の2①）。

また、特別給付付き税額控除等相当額の全部又は一部についても本特例の適用を受けることが認められています（法令155の68の2②）。

これらの制度は、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国別特別税額控除等相当額がある場合の国別実効税率等の計算の特例と基本的に同様であるため、詳細については上記Ⅰ(1)②をご参照ください。

（注） 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（法令155の76の2）。

ハ 適用関係

上記の改正は、法人（人格のない社団等を含みます。）の令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度について適用することとされています（改正法令附則8）。

② 移行期間 CbCR セーフ・ハーバー

イ 改正前の制度の概要

法人税法第82条の19第1項第1号（国内最低課税額）に掲げる内国法人（各種投資会社等である構成会社等に対する所有持分を有する他の構成会社等のうちに我が国をその所在地国としないものがある場合におけるその各種投資会社等である構成会社等その他の一定の構成会社等を除きます。イにおいて同じです。）が令和8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（令和10年6月30日までに終了するものに限ります。）において一定の要件を満たす場合には、その対象会計年度のその内国法人に係る構成会社等に係る国内最低課税額は、零とすることとされています（旧令和7年改正法附則18①）。

また、共同支配会社等についても同様の移行期間 CbCR セーフ・ハーバーが措置されています（旧令和7年改正法附則18③）。

ロ 改正の内容

今般の改正において、構成会社等及び共同支配会社等に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバーについて、令和8年（2026年）1月の国際合意における簡易 ETR セーフ・ハーバーへの円滑な移行を後押しする観点から、その適用期限を1年間延長（令和9年（2027年）末までに開始する対象会計年度まで）することとされています

（令和7年改正法附則18①③）。

ハ 適用関係

上記の改正は、令和8年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

(2) 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等の取扱いに係る執行ガイダンスへの対応

① 改正の内容

各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税についても、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上記 I (2)②イ並びにロ(イ)及び(イ)と同様の改正が行われています（令和7年改正法規附則8）。

（注） 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税における上記 I (2)③ロに対応する改正は行われていません。これは、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税について、我が国以外の国又は地域によるスイッチオフ・ルールの適用を回避するためです。

② 適用関係

上記の改正は、法人の令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度の国内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（改正法規附則10）。

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）等の見直し

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、その外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（会社単位の合算課税）。

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、外国金融子会社等に該当しない部分対象外国関

係会社については配当、利子等の一定の受動的所得（注3）について、外国金融子会社等に該当する部分対象外国関係会社については異常な水準の資本に係る所得等の一定の受動的所得（注4）について、その外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（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の割合（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。

（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

（注3） 外国金融子会社等に該当しない部分対象外国関係会社に係る受動的所得の合算課税

の対象となる所得は、①剰余金の配当等、②受取利子等、③有価証券の貸付けの対価、④有価証券の譲渡損益、⑤デリバティブ取引に係る損益、⑥外国為替差損益、⑦その他の金融所得、⑧保険所得、⑨固定資産の貸付けの対価、⑩無形資産等の使用料、⑪無形資産等の譲渡損益、⑫異常所得とされています。

（注4） 外国金融子会社等に該当する部分対象外国関係会社に係る受動的所得の合算課税の対象となる所得は、①異常な水準の資本に係る所得、②固定資産の貸付けの対価、③無形資産等の使用料、④無形資産等の譲渡損益、⑤異常所得とされています。

（2） 解散した外国金融子会社等に係る特例

部分対象外国関係会社（外国金融子会社等に該当するものを除きます。）が、その事業年度において特定所得（上記(1)（注3）における①から⑫までの所得をいいます。）の金額を有する場合には、その事業年度の特定所得の金額に係る部分適用対象金額のうち部分課税対象金額に相当する金額は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（旧措法66の6⑥）。

この点、解散により外国金融子会社等に該当しないこととなった部分対象外国関係会社の解散後の一定の事業年度について、以下の特例が設けられています。

① 部分適用対象金額の計算に関する特例

外国金融子会社等とは、その本店所在地国の法令に準拠して銀行業等（銀行業、金融商品取引業（金融商品取引法第28条第1項（通則）に規定する第一種金融商品取引業と同種類の業務に限ります。）又は保険業をいいます。）を行うこと等の要件を満たす部分対象外国関係会社をいい、一定の金融所得について部分合算課税の対象外とされているところです。

他方で外国金融子会社等が解散した場合、

免許の失効等により、一般事業会社である部分対象外国関係会社に該当し、金融所得も合算課税の対象となってしまうことが想定されます。この点への配慮として、本特例の適用を受ける場合、解散により外国金融子会社等に該当しないこととなった部分対象外国関係会社（清算外国金融子会社等）の特定清算事業年度については、特定金融所得金額がないものとして、特定所得の金額を計算することとされています（旧措法66の6⑥）。すなわち、解散によって外国金融子会社等から一般事業会社である部分対象外国関係会社にステータスの変更されることを前提としたうえで、合算所得を調整する仕組みといえます。

また、部分適用対象金額についても、特定所得の金額と同様に清算外国金融子会社等の特定清算事業年度における特定金融所得金額がないものとした場合の金額とされています（旧措令39の17の3③）。

イ 特定清算事業年度

上記の特定清算事業年度とは、解散により外国金融子会社等に該当しないこととなった部分対象外国関係会社（清算外国金融子会社等）のその該当しないこととなった日から同日以後3年を経過する日（注1・2）までの期間内の日を含む事業年度をいいます（旧措法66の6⑥）。

（注1） その清算外国金融子会社等の残余財産の確定の日がその3年を経過する日前である場合にはその残余財産の確定の日とされます（旧措法66の6⑥）。

（注2） また、その本店所在地国の法令又は慣行その他やむを得ない理由によりその残余財産の確定の日がその3年を経過する日後である場合には特定日（注3）以後5年を経過する日とのいずれか早い日とされます（旧措法66の6⑥、旧措令39の17の3①）。

（注3） 特定日とは、解散により外国金融子会社等に該当しないこととなった部分

対象外国関係会社のその該当しないこととなった日をいいます（旧措令39の17の3①）。ロにおいて同じです。

ロ 特定金融所得金額

上記の特定金融所得金額とは、上記(1)（注3）における①から⑧までの所得の金額に係る利益の額又は損失の額で、特定日の前日に有していた資産若しくは負債又は特定日前に締結した契約に基づく取引に係るものをいいます（旧措法66の6⑥、旧措令39の17の3②）。

② 事実上のキャッシュ・ボックスの判定に関する特例

外国関係会社が事実上のキャッシュ・ボックス（注）に該当するかどうかを判定するための受動的所得の計算方法について、特定外国関係会社に該当しないものとした場合に清算外国金融子会社等に該当することとなる外国関係会社の特定清算事業年度にあっては、総資産額に対する特定金融所得金額がないものとした場合の上記(1)（注3）における①から⑦まで及び⑨から⑪までの所得に係る金額に相当する金額の合計額が30%を超えるかどうかで判定することとされています（旧措法66の6②二ロ）。

（注） BEPSプロジェクトの最終報告書では、豊富な資本を持ちながら、能動的な事業遂行やリスク管理に必要な機能をほとんど果たしていない事業体を「キャッシュ・ボックス」と呼び、BEPSリスクが高い旨を指摘しています。そこで、本制度において、その総資産に比べて受動的所得の占める割合が高い外国関係会社については、「事実上のキャッシュ・ボックス」として、ペーパー・カンパニー等と並んで、特定外国関係会社に分類することとされています。

(3) 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6②二イ(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（注））。

（注） 収入割合要件（1(3)②イ(i)、ロ(i)、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ています（旧措令39の14の3⑥⑧⑨、旧措規22の11⑩⑭⑯）。

（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（外国税額の控除）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。）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。
 - (ハ) 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）。
 - (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、措規22の11⑩⑪）
- (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。）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(ハ)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11⑫⑬）
- 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 上記イからハマ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11⑩⑪⑭⑮⑱～㉑）

(4) 租税負担割合の計算

本税制の適用免除の基準となる租税負担割合は、外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される租税の額をその所得の金額で除して計算した割合とされており、この租税の額は、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、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国若しくは地域において課される外国法人税の額とされています（措令39の17の2①②二）。

ただし、外国関係会社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（いわゆる累進課税制度である場合）の租税負担割合については、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を用いて計算することができることとする特例（下記2(3)において「累進税率特例」といいます。）が措置されています（旧措令39の17の2②四）。

2 改正の内容

(1) 解散した部分対象外国関係会社又は外国金融子会社等に係る特例の創設（清算特例）

① 部分対象外国関係会社及び外国金融子会社等に係る特例清算事業年度におけるみなし規定（みなし特例）

部分対象外国関係会社（経済活動実体を有する外国子会社）が解散決議を行った場合、その清算結了までには一般的に3年程度の期間を要するところ、清算結了に向けて将来的に消滅する会社であるにもかかわらず、部分対象外国関係会社に該当しなくなってしまうことにより会社単位の合算課税の対象とされ、

各事業年度において外国関係会社がいずれの類型（特定外国関係会社・対象外国関係会社）に該当するかを判定する事務負担や合算所得の計算の申告事務の負担が生ずる課題が指摘されていました。

今般の改正において、この課題に対応するため、清算部分対象外国関係会社・清算外国金融子会社等については、特例清算事業年度において引き続き部分対象外国関係会社・外国金融子会社等とみなす措置が創設されています。この改正により、例えば、租税負担割合20%以上の部分対象外国関係会社が解散によりパーパー・カンパニーに該当することとなったケースでは、一定の期間について会社単位の合算課税の対象から除外されます。これに伴い、その合算所得の計算に係る申告事務の負担が軽減されます。また、解散により

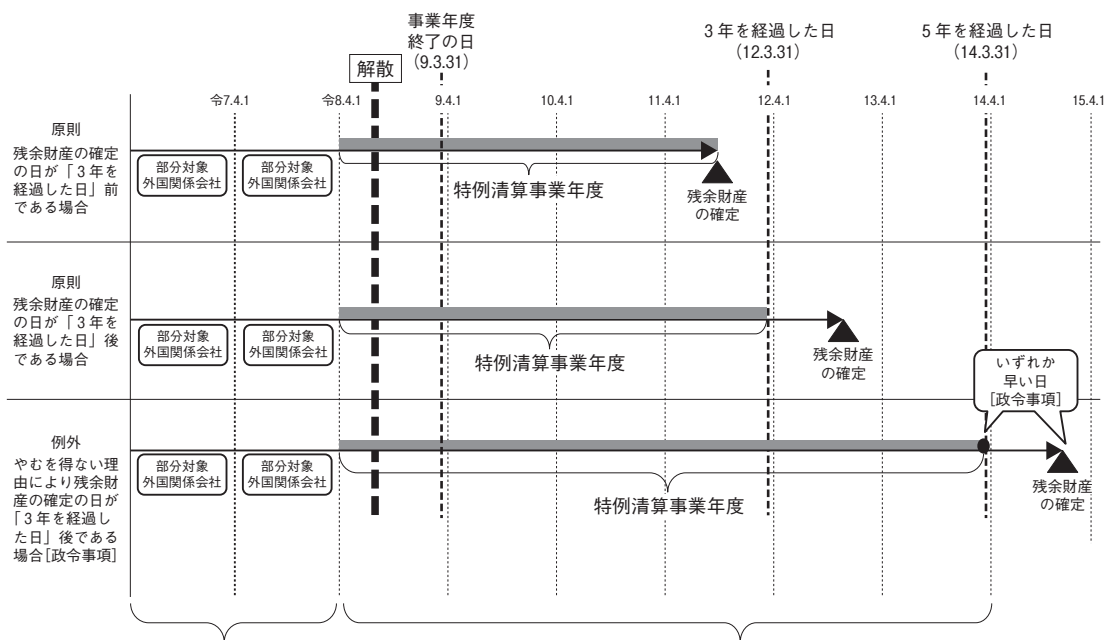
最初に部分対象外国関係会社に該当しないこととなった事業年度から一定期間については、外国関係会社がいずれの類型（特定外国関係会社・対象外国関係会社）に該当するかを各事業年度において判定する事務負担が削減されます。

具体的には、内国法人に係る外国関係会社が清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等に該当することとなった場合におけるその清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等の特例清算事業年度については、その清算部分対象外国関係会社は部分対象外国関係会社と、その清算外国金融子会社等は外国金融子会社等とそれぞれみなして、本税制を適用することとされています（措法66の6⑬）。

清算部分対象外国関係会社・清算外国金融子会社等に係る特例（イメージ）

《3月決算で、令和9年3月期中に解散した一般事業会社のケース》

→ 解散の日の属する事業年度において部分対象外国関係会社に該当しなくなったことを前提



➢ 解散前の2事業年度において部分対象外国関係会社に該当
➔ 「清算部分対象関係会社」に該当

【改正事項】

➢ 特例清算事業年度において引き続き部分対象外国関係会社とみなす。

② 異常所得の金額に係る計算

部分合算所得の一類型である異常所得の金額について、外国関係会社が解散を経て清算に至るまでの過程においては、債務免除益等が発生する可能性がある一方で、法人としての事業活動の縮小に伴い総資産の額、人件費の額及び減価償却累計額が減少することにより、異常所得の金額の計算における所得控除の額が減少する可能性があります。そのため、解散フェーズにおける異常所得の金額の計算について見直しが行われています。

具体的には、清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等の特例清算事業年度については、異常所得の金額の計算における所得控除の金額の計算の基礎となるイからハ

までに掲げる金額は、それぞれ次に定める金額を用いることとされています（措令39の17の3²⁸²⁹）。

- イ 総資産の額 解散直前事業年度（清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等が最初に部分対象外国関係会社又は外国金融子会社等に該当しないこととなった事業年度の前事業年度をいいます。以下同じです。）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
- ロ 人件費の額 解散直前事業年度の人件費の額
- ハ 減価償却累計額 解散直前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減価償却累計額

清算部分対象外国関係会社等に係る異常所得の金額の計算方法の見直し

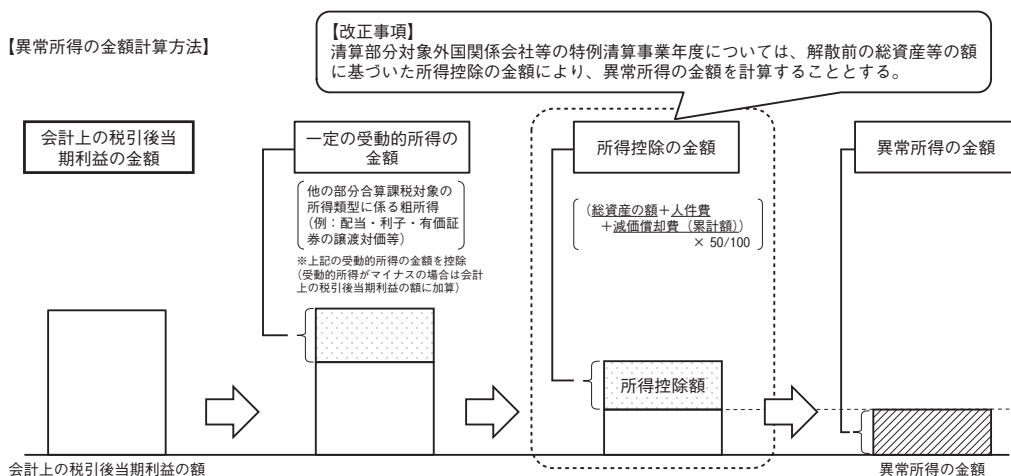
【見直しの背景】

- ▶ 外国関係会社の資産規模や人員等の経済実態に照らせば、その事業から通常生じ得ず、発生する根拠のないと考えられる所得については、「異常所得」の金額として部分合算課税の対象とされる。
- ▶ 外国関係会社の清算の過程においては、債務免除益等が発生する一方で、法人としての事業活動の縮小に伴い「総資産の額」、「人件費の額」及び「減価償却累計額」が縮小し、所得控除の金額（下記図を参照）が減少することで、異常所得の金額として部分合算課税の対象となることがあった。

【改正事項】

清算部分対象外国関係会社等の特例清算事業年度については、異常所得の金額の計算における「所得控除の金額」の計算上、「総資産の額」、「人件費の額」及び「減価償却累計額」は、その解散により部分対象外国関係会社に最初に該当しないこととなった事業年度の直前事業年度に係る金額とする（※清算外国金融子会社等についても同様）。

【異常所得の金額計算方法】



③ 異常な水準にある資本（異常資本）に係る所得の金額の計算

旧清算特例（上記1(2)における「解散した外国金融子会社等に係る特例」をいいます。③において同じです。）において清算外国金融子会社等がその適用を受ける場合には、その清算外国金融子会社等は部分対象外国関係会社のステータスであることを前提とした制度設計であったため、異常な水準にある資本に係る所得の金額の計算は不要とされていました。

今般の改正において、上記①のみなし特例が創設されたことに伴い、清算外国金融子会社等については引き続き外国金融子会社等として取り扱うこととされました。そのため、旧清算特例と同様の取扱いを維持するため、特例清算事業年度における清算外国金融子会社等については、部分合算課税の対象所得である「異常な水準にある資本」に係る所得の金額の計算は不要とする改正が行われています（措令39の17の4③三）。

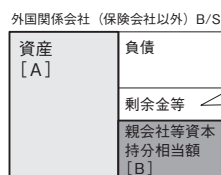
清算外国金融子会社等に係る異常資本に係る所得の課税の見直し

【制度の概要】

- ▶ 外国金融子会社等のうち、その事業規模に照らして通常必要とされる水準を大幅に超えた、異常な水準の資本が投下されている場合には(I)、その異常な水準の資本から生じた所得(II)については、自らが直接事業を行って得たものと言え難く、租税回避リスクも高いことから、「異常な水準にある資本に係る所得」として部分合算課税の対象とすることとされている。
- ▶ なお、設立から5年以内の部分対象外国関係会社又は解散から3年以内の部分対象外国関係会社は、本制度の適用対象外とされる。

(I) 【異常な水準にある資本の状態に該当するかどうかの判定】

$$\frac{\text{親会社等資本持分相当額 [B]}}{\text{総資産の額 [A]}} > 70\%$$



- ①利益剰余金の額
 - ②利益剰余金の資本組入額
 - ③累積損失額
 - ④その有する他の外国金融機関等（持株割合50%超に限る。）の株式等の帳簿価額
- ※④は金融持株会社の場合のみ

(II) 【異常な水準にある資本に係る所得の金額の計算方法】

$$\left(\text{親会社等資本持分相当額 [B]} - \text{本店所在地国の法令に基づく最低資本金を勘案した金額} \right) \times \text{親会社の資本に係る利益率}$$

【改正の内容】

- ▶ 清算特例の創設に伴い、清算外国金融子会社等についても、解散後の外国金融子会社等に係る異常資本の従前の取扱いに相当する措置を講ずる。
- ▶ 具体的には、その事業年度が特例清算事業年度である場合における部分対象外国関係会社については、部分合算課税の対象所得である異常な水準にある資本に係る所得の金額の計算は不要とする。

④ 用語の定義

清算部分対象外国関係会社、清算外国金融子会社等及び特例清算事業年度の定義は、次のとおりです。

イ 清算部分対象外国関係会社

解散した外国関係会社のうち、その解散の日を含む事業年度開始の日前2年以内に

開始した事業年度のいずれにおいても部分対象外国関係会社に該当していたものをいいます（措法66の6②八）。

ロ 清算外国金融子会社等

解散した外国関係会社のうち、その解散の日を含む事業年度開始の日前1年以内に開始した事業年度のいずれにおいても外国

金融子会社等に該当していたものをいいます（措法66の6②九）。

ハ 特例清算事業年度

清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等が最初に部分対象外国関係会社又は外国金融子会社等に該当しないこととなった事業年度終了の日から同日以後3年を経過した日（注1・2）までの期間内の日を含む事業年度をいいます（措法66の6②十、措令39の17⑩）。

（注1） その清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等の残余財産の確定の日がその3年を経過した日前である場合には、その残余財産の確定の日とされます。また、その本店所在地国の法令又は慣行その他やむを得ない理由によりその残余財産の確定の日がその3年を経過した日後である場合には、清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等の残余財産の確定の日と最初に部分対象外国関係会社又は外国金融子会社等に該当しないこととなった事業年度終了の日以後5年を経過した日とのいずれか早い日とされます。

（注2） なお、特例清算事業年度が開始するかどうかの判定に当たっては、部分対象外国関係会社又は外国金融子会社等が解散により、それぞれ部分対象外国関係会社又は外国金融子会社等に該当しないこととなったことを要します。したがって、単にそれらの外国関係会社が解散したことのみで、特例清算事業年度が開始するわけではありません。

⑤ 清算特例に係る担保措置

イ 清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等に係る担保措置

国税庁の当該職員又は内国法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、内国法人に係る外国関係会社が清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等のいずれかに該当するかどうかを判定するために必要があるときは、その内国法人に対し、期間を定めて、その外国関係会社が清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等に該当することを明らかにする書類その他の資料の提示又は提出を求めることができることとされています。この場合において、当該書類その他の資料の提示又は提出がないときは、その外国関係会社は清算部分対象外国関係会社又は清算外国金融子会社等に該当しないものと推定されます（措法66の6⑤）。

ロ 特例清算事業年度に係る担保措置

国税庁の当該職員又は内国法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、内国法人に係る外国関係会社の各事業年度が特例清算事業年度に該当するかどうかを判定するために必要があるときは、その内国法人に対し、期間を定めて、各事業年度が特例清算事業年度に該当することを明らかにする書類その他の資料の提示又は提出を求めることができることとされています。この場合において、当該書類その他の資料の提示又は提出がないときは、当該各事業年度は特例清算事業年度に該当しないものと推定されます（措法66の6⑥）。

⑥ 改正前の解散した外国金融子会社等に係る特例の廃止

改正前の解散した外国金融子会社等に係る特例（上記1(2)参照）については、上記①から⑤までの改正に伴い廃止することとされました。

新旧特例の相違（イメージ）

【旧清算特例（部分適用対象金額の計算に関する特例）】

▶ 外国金融子会社等が解散した場合、免許の失効等により、一般事業会社である部分対象外国関係会社に該当し、金融所得も合算課税の対象となってしまうことへの配慮として、解散により外国金融子会社等に該当しないこととなった部分対象外国関係会社の特定清算事業年度にあっては、一定の金融所得（特定金融所得金額）はないものとして、部分適用対象金額を計算することとされている（旧措法66の6⑥⑦）。

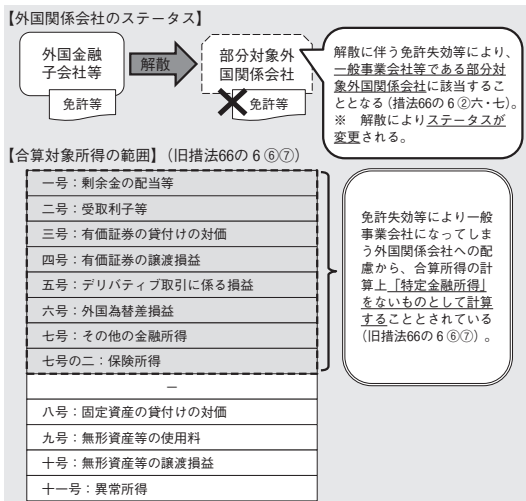
【新清算特例】

▶ 新清算特例においては、外国関係会社の解散後一定期間は、解散前のステータスが維持されることになる。

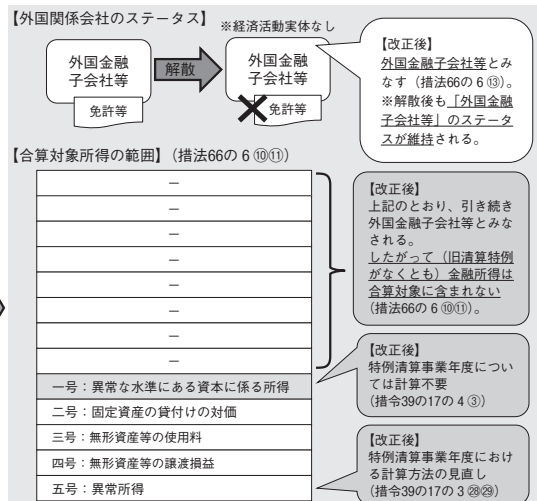
▶ 具体的には、解散により外国金融子会社等に該当しないこととなった部分対象外国関係会社の特例清算事業年度にあっては、引き続き外国金融子会社等として合算対象所得を計算することとなる（措法66の6⑩⑪⑬）。

→ 引き続き外国金融子会社等とみなされることにより、旧清算特例がなくとも、金融所得は合算対象に含まれないこととなる。

《旧清算特例のイメージ》



《新清算特例のイメージ》



（※）旧清算特例では解散後は部分対象外国関係会社として合算所得を計算する仕組みであったため、異常な水準にある資本に係る所得は合算対象外。

(2) ペーパー・カンパニー特例に係る資産割合要件の見直し

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資産割合要件（上記1(3)②イ(ロ)、ロ(ト)、ハ(イ)iv、(ロ)viii、ニ）の判定方法について、その外国関係会社の事業年度終了の時の貸借対照表に計上されている総資産の額が零である場合には、その事業年度における資産割合要件を満たさないこととされていました。

そのため、例えば、全ての資産を売却し、その事業年度終了の時の総資産の額が零となった外国関係会社については本特例の適用を受けることができず、ペーパー・カンパニー（特定外国関係会社）として会社単位の合算課税の対象となるため、租税負担割合の計算と、

これに伴う情報収集等に係る事務負担が生ずる課題が指摘されていました。

今般の改正において、この課題に対応するため、その外国関係会社の事業年度終了の時の貸借対照表に計上されている総資産の額が零である場合には、その事業年度における資産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11⑩⑬⑭⑰）。

これに伴い、事業年度終了の時の貸借対照表に計上されている総資産の額が零である外国関係会社の事業年度において、資産割合要件以外の要件の全てを満たす場合（収入の金額がない場合を含みます。）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。

ペーパー・カンパニー特例に係る資産割合要件の判定の見直し

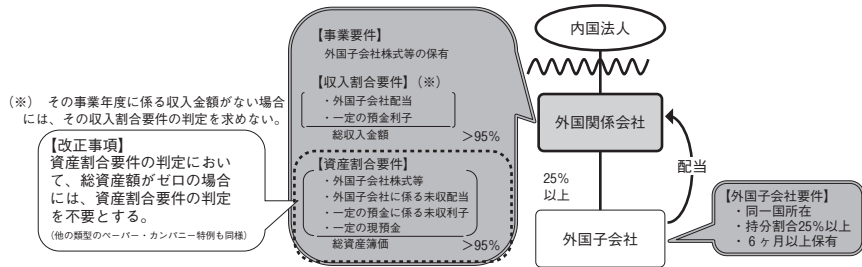
【制度の概要】

- 外国子会社合算税制は、内国法人が実質的に活動を伴わない外国子会社を利用する等により、我が国の税負担を軽減・回避する行為に対処するため、こうした外国子会社の所得を内国法人に合算して課税する制度。こうした観点から、事業に必要な固定施設がなく、かつ、事業の管理支配等を自ら行っていないいわゆるペーパー・カンパニーは、特に租税回避リスクが高いものとして、租税負担割合が27%以上でない限り、会社単位の合算課税の対象とされる。
- しかし、海外のビジネス上一般的に用いられる実態があり、かつ、租税回避リスクが限定的であると考えられる次の①～③に掲げる外国関係会社は、ペーパー・カンパニーの範囲から除外される特例が設けられている（ペーパー・カンパニー特例）。
 - ① 株式会社である一定の外国関係会社
 - (1) 株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、その収入金額のうち占めるその株式等に係る剰余金の配当等の額の割合が著しく高いこと等の一定の要件に該当するもの（措令25の19の3②、39の14の3⑥）
 - (2) 株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、その本店所在地国を同じくする一定の外国関係会社（管理支配会社）によってその事業の管理、支配及び運営が行われていること、その収入金額のうち占めるその株式等に係る剰余金の配当等の額及びその株式等の譲渡に係る対価の額の割合が著しく高いこと等の一定の要件に該当するもの（措令25の19の3④、39の14の3⑧）※ 持株会社等が現地で行う事業から退出する等の場合に持株会社が子会社株式を譲渡し、その譲渡益を得るケースにおいては、①(1)に該当しないことから、一定の要件を設けた上でペーパー・カンパニーに該当しないこととされたもの
 - ② 不動産保有に係る一定の外国関係会社
 - (1) 不動産会社である管理支配会社の事業に必要な不動産の保有を主たる事業とする等の一定の外国関係会社（措令25の19の3⑤一、39の14の3⑨一）
 - (2) 管理支配会社が自ら使用する不動産の保有を主たる事業とする等の一定の外国関係会社（措令25の19の3⑤二、39の14の3⑨二）
 - ③ 同一国内の実体のある会社が行う同一国内資源開発等プロジェクトの遂行上不可欠な機能を果たしている一定の外国関係会社（措令25の19の3⑤三、39の14の3⑨三）

【改正の内容】

- このペーパー・カンパニー特例の適用を受けるための要件のひとつとして、実体のあるビジネスに関して必要性がある資産が、その外国関係会社の総資産の95%超であることという資産割合要件が設けられている。本要件は、他の要件と同様、租税回避リスクが限定的であることを担保するための要件であるが、例えば期中に全資産を売却したケースについては本要件を満たすことができず、ペーパー・カンパニー特例の適用を受けることができないこととされていた。
- そのため、外国関係会社の事業年度終了時における貸借対照表に計上されている総資産額がゼロの場合には、その事業年度に係る資産割合要件の判定を不要とする改正を行う。

①(1) 株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、その収入金額のうち占めるその株式等に係る剰余金の配当等の額の割合が著しく高いこと等の一定の要件に該当するもの



(3) 租税負担割合の計算の特例の見直し

近年、諸外国の外国子会社合算税制等を調査した上で、当該税制の適用を回避するように自国の税制の制度設計をすることにより、現地における経済活動実態が伴わない企業の誘致を行うような国・地域も把握されており、我が国の税制の特例等を利用した租税回避のリスクが高まっています。

今般、見直しの対象となる租税負担割合の計算における累進税率特例は、外国関係会社の各事業年度の租税負担割合の計算において、ある事業年度の所得の金額が少なかったために低率の累進税率が適用され、その事業年度の所得に対する租税の額が少なくなり租税負担割合が低く計算されるケースに対応するために措置されているものです。しかしながら、ある国において、同国の経済規模を踏まえれば、同国の法人に対して適用されることが想定し難いような高

額の所得区分に対して最高税率27%以上の累進税率が設定された累進課税制度を採用することにより、この累進税率特例の適用を受け、我が国の外国子会社合算税制の適用を回避する事例が把握されています。

今般の改正においては、このような特殊な累進課税制度を念頭に、外国関係会社の本店所在地国において、累進税率の最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと、その最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていることその他の事情（注）により、累進税率特例を適用することが著しく不相当であると認められる場合は、累進税率特例を適用することができないこととされました。したがって、累進税率特例を適用することが著しく不相当と認められる累進課税制度を有する国・地域を本店所在地とする外国関係会社の租税負担割合は、原則どお

り実際に課される外国法人税の額に基づき計算することになります。

(注) 上記の「その最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていること」は、例えば、その本店所在地国の累進課税制度において最高税率が適用される所得の金額が少額の金額に限定されているといった特殊な累進課税制度が該当するものと考えられます。

また、上記の「その他の事情」は、例えば、本店所在地国において、形式的には累進課税制度の最高税率が適用されるものの、税額控除、補助金等により、実際の法人税の負担が著しく低くなることにより、実質的には「累進税率の最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと」と同様の状況となるような制度が設けられていることが該当するものと考えられます。

なお、今般の改正において累進税率特例の対象外とされるのは、上記のような事情により累進税率特例を適用することが著しく不適当であると認められる場合に限定されていますので、一般的な累進課税制度を採用する国・地域を本店所在地国とする外国関係会社の租税負担割合は、これまでと同様に累進税率特例を適用して計算することができます。

(4) 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)から(3)までと基本的に同様の改正が行われています(措法40の4、措令25の19の3、25の20、25の22～25の24、措規18の20)。

(5) 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(1)から(4)までと基本的に同様の改正が行われています(措法40の7、66の9の2、措令25の25～25の31、39の20の2～39の20の7、39の20の9、措規18の20の2、22の11の3)。

3 適用関係

(1) 上記2(1)から(3)までの改正は、外国関係会社の令和8年4月1日以後に開始する事業年度に係る適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額について適用し、外国関係会社の同日前に開始した事業年度に係る適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額については従前どおりとされています(改正法附則63①)。

(注) 上記2(5)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(改正法附則63④)。

(2) 上記2(4)の改正に係る適用関係については、内国法人についての特例に関する適用関係(上記(1))と同様とされています(改正法附則40①)。

(注) 上記2(5)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(改正法附則40②)。

三 その他

I 外国組員に対する課税の特例の見直し

1 改正前の制度の概要

(1) 制度の概要

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

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

(2) 適用要件

本特例の適用を受けることができる外国組員は、次に掲げる要件の全てを満たす者に限られます（旧措法41の21①一～五、67の16①）。

① 投資組合契約によって成立する投資組合（注1）の有限責任組員（注2）であること。

（注1）「投資組合」とは、投資事業有限責任組合契約に関する法律第2条第2項に規定する投資事業有限責任組合及び外国組合契約により成立するこれに類するものをいいます（旧措法41の21④二）。

（注2）「有限責任組員」とは、投資事業有限責任組合契約に関する法律第2条第2項に規定する投資事業有限責任組合の有限責任組員及び外国組合契約におけるこ

れに類する者をいいます（旧措法41の21④三）。

② 投資組合事業（注1）に係る業務の執行（注2）を行わないこと（以下「業務執行要件」といいます。）。

（注1）「投資組合事業」とは、投資組合契約に基づいて行う事業をいいます（旧措令26の30①一）。

（注2）「業務の執行」には、投資組合事業に係る次に掲げる行為が含まれます。

イ 投資組合事業に係る業務の執行（旧措令26の30①一）

ロ 投資組合事業に係る業務の執行の決定（旧措令26の30①二）

ハ 投資組合事業に係る業務の執行又はその決定についての承認、同意その他これらに類する行為（その投資組合事業に係る次に掲げる行為（その決定を含みます。）についての承認、同意その他これらに類する行為を除きます。）（旧措令26の30①三）

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

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

③ 投資組合財産持分割合（注1）が25%未満であること（以下「投資組合財産持分割合要件」といいます。）。

（注1）「投資組合財産持分割合」とは、投資組

合財産（注2）に対する持分割合として計算した一定の割合をいい（旧措法41の21①三）、具体的には、投資組合財産（注2）に対する一定の持分の割合又は特例適用投資組合契約に係る一定の損益分配割合のうちいずれか高い割合をいいます（旧措令26の30④）。

（注2）「投資組合財産」とは、特例適用投資組合契約に係る組合財産（次に掲げる財産をいいます。）をいいます（旧措法41の21④四、旧措令26の30②）。

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

ロ 外国組合契約における上記イに掲げる財産に類する財産

④ 投資組合契約によって成立する投資組合の無限責任組員（注）と特殊の関係のある者でないこと。

（注）「無限責任組員」とは、投資事業有限責任組合契約に関する法律第2条第2項に規定する投資事業有限責任組合の無限責任組員及び外国組合契約におけるこれに類する者をいいます（旧措法41の21④五）。

⑤ 投資組合契約（複数の投資組合契約について本特例の適用を受けている場合には、その複数の投資組合契約）に基づいて恒久的施設を通じて事業を行っていないとしたならば、恒久的施設帰属所得を有しないこととなること（旧租税特別措置法第41条の21第1項第5号に規定されていることから、以下「第5号要件」といいます。）。

(3) 適用要件の判定時期

本特例の適用を受けようとする外国組員は、原則として、上記②①から⑤までの適用要件の全てを投資組合契約の締結の日から継続して満たしている必要があります（旧措法41の21⑤、67の16④）。

また、本特例の適用を受けている外国組員

が適用要件を満たさなくなった場合には、その満たさなくなった日以後は、たとえその後再び適用要件を満たすこととなった場合であっても、特例適用申告書に係る投資組合の解散の日又はその外国組員がその投資組合から脱退することなどによりその組員でなくなる日までは、本特例の適用を受けることができなくなります（旧措法41の21⑥、67の16④、旧措令26の30⑬）。

なお、複数の投資組合契約について本特例の適用を受けている場合に、そのいずれかの投資組合契約について本特例の適用要件を満たさなくなると、他の投資組合契約についても第5号要件を満たさなくなるため本特例の適用を受けることができないこととなります。

(4) 適用手続

① 特例適用申告書の提出等

イ 特例適用申告書の提出

外国組員が本特例の適用を受けようとする場合には、特例適用申告書に所定の書類を添付して、これを、配分の取扱者（注）を経由して所得税法第161条第1項第4号に掲げる国内源泉所得に係る源泉徴収に係る所得税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（旧措法41の21⑤、67の16④、旧措規19の12①②、22の19の2①）。

（注）「配分の取扱者」とは、投資組合契約に係る投資組合の無限責任組員で、その投資組合事業から生ずる利益の配分（所法161①四）の取扱いを行う者をいいます（旧措法41の21⑤）。

ロ 特例適用申告書の添付書類の提出

特例適用申告書には、特例適用投資組合契約（ファンド・オブ・ファンズとして組合契約によって成立する組合が連鎖する場合の各組合契約を含みます。ロにおいて同じです。）の契約書（以下「投資組合契約書等」といいます。）で、本特例の適用を

受けようとする外国組合員が上記(2)①から③までの適用要件の全てを満たすものであることを証する事項の記載があるものの写し（その投資組合契約書等が外国語で作成されている場合には、その翻訳文を含みます。以下同じです。）を添付しなければならないこととされています（旧措法41の21⑤、67の16④、旧措規19の12②、22の19の2①）。

ハ 本特例の適用期間

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

なお、上記(3)のとおり、本特例の適用を受けようとする外国組合員は、本特例の適用要件の全てを、本特例が適用される特例適用申告書の提出の日以後の期間のみならず、特例適用投資組合契約の締結の日から特例適用申告書の提出の日までの期間においても継続して満たしている必要があります。

ニ 第5号要件の判定時期の特則

本特例は、本特例の適用を受けようとする外国組合員が本特例の適用要件の全てを特例適用投資組合契約の締結の日から継続して満たしている場合に限り、特例適用申告書の提出の日以後の期間について適用されます。したがって、特例適用申告書を提出する日までの間において本特例の適用を受けようとする投資組合契約に係る恒久的施設の他に恒久的施設を有していた場合には、その投資組合契約についてはもちろん、その投資組合契約の解散等の日までは他の投資組合契約についても、本特例の適用を受けることができません。

そこで、このような状況における第5号要件の判定時期に関する特則が以下のとおり設けられています。

(イ) 単一の投資組合契約を締結している場合の特則

投資組合契約の締結の時に第5号要件を満たしていない外国組合員が、第5号要件を満たすこととなった場合（他の恒久的施設を閉鎖するなど、投資組合契約に係る恒久的施設の他に恒久的施設を有しなくなった場合）には、第5号要件以外の適用要件をその投資組合契約の締結の日から継続して満たし、かつ、第5号要件をその満たすこととなった日から継続して満たしていることを条件として、本特例を適用することができることとされています（旧措令26の30⑱、39の33②）。

(ロ) 複数の投資組合契約を締結している場合の特則

複数の投資組合契約を締結している外国組合員が、その全ての投資組合契約の締結の時に第5号要件を満たしていない場合において、仮に締結している投資組合契約が一つであるとしたならば第5号要件を満たすこととなるときは、それぞれの投資組合契約について第5号要件以外の適用要件をそれぞれの締結の日から継続して満たし、かつ、第5号要件をその満たすこととなった日から継続して満たしていることを条件として、本特例を適用することができることとされています（旧措令26の30⑲、39の33③）。

② 変更申告書等の提出等

イ 変更申告書等の提出

特例適用申告書を提出した外国組合員が、(イ)又は(ロ)に掲げる場合に該当することとなった場合には、①所得税に関する本特例の適用については、これらの場合に該当することとなった日以後最初にその特例適用申告書に係る特例適用投資組合契約に基づいて受ける所得税法第161条第1項第4号に掲げる国内源泉所得の支払があったものとみなされる日の前日（その外国組合員が非居住者である場合には、その前日又はその

該当することとなった日以後最初に国内源泉所得を有することとなった日の属する年の翌年3月15日のいずれか早い日)までに、②法人税に関する本特例の適用については、国内源泉所得を有することとなった日を含む事業年度に係る法人税の申告書の提出期限までに、それぞれ変更申告書又は更新申告書(以下「変更申告書等」といいます。)に所定の書類を添付して、これを、配分の取扱者を経由して上記①イの税務署長に提出しなければならないこととされています(旧措法41の21⑨、67の16④)。

(イ) その特例適用申告書に記載した所定の事項の変更をした場合

(ロ) その特例適用申告書を提出した日、変更申告書を提出した日又は更新申告書を提出した日のいずれか遅い日の翌日から5年を経過した場合

ロ 変更申告書等の添付書類の提出

変更申告書には、上記イ(イ)の変更が特例適用申告書に係る投資組合契約の内容の変更である場合におけるその変更後の投資組合契約書等で、本特例の適用を受けようとする外国組合員が上記(2)①から③までの適用要件の全てを満たすものであることを証する事項の記載があるものの写しを、更新申告書には、上記①ロの添付書類を、それぞれ添付しなければならないこととされています(旧措法41の21⑨、67の16④、旧措規19の12④⑥、22の19の2①)。

ハ 変更申告書等を提出しなかった場合の取扱い

特例適用申告書を提出した外国組合員が上記イにより提出すべき変更申告書等を提出しなかった場合(上記イにより変更申告書等に添付すべき所定の書類を添付しなかった場合を含みます。)には、上記イ(イ)又は(ロ)に掲げる場合に該当することとなった日以後は、その特例適用申告書に係る投資組合の解散の日又はその外国組合員がその

投資組合から脱退することなどによりその組合員でなくなる日までは、本特例の適用を受けることができなくなります(旧措法41の21⑩、67の16④)。

(5) 租税特別措置法等の適用の特例

① 恒久的施設を有する非居住者又は外国法人を対象としている租税特別措置法等の各制度(旧措法41の21⑭一～十七・二十～二十三、旧措令26の30⑳、旧措規19の12⑰四)

本特例の適用がある場合、上記(1)のとおり、一定の国内源泉所得は非課税とされますが、投資組合事業に係る恒久的施設を有していることに変わりはないものの、第5号要件があるため「他の恒久的施設」を有することがないことを踏まえ、恒久的施設を有しない非居住者又は外国法人と同様の取扱いとすべく、本特例の適用がある外国組合員については、上記の各制度を「適用しない」こととすることで、上記の各制度の対象外とすることとされています(旧措法41の21⑭一～十七・二十～二十三、旧措令26の30⑳、旧措規19の12⑰四)。

② 恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上認識することとされる内部取引を対象としている所得税法の各制度(旧措法41の21⑭十八・十九・二十四、67の16⑤各号、旧措規19の12⑰三・五、22の19の2②四・五)

本特例の適用がある場合、上記(1)のとおり、一定の国内源泉所得は非課税とされますが、投資組合事業に係る恒久的施設を有していることに変わりはないものの、第5号要件があるため「他の恒久的施設帰属所得」を有することがないことを踏まえ、恒久的施設帰属所得を有しない非居住者又は外国法人と同様の取扱いとすべく、本特例の適用がある外国組合員については、上記の各制度を「適用しない」こととし、又は所要の読替えをすることで、上記の各制度の対象外とすることとされています(旧措法41の21⑭十八・十九・二十

四、67の16⑤各号、旧措規19の12⑰三・五、22の19の2②四・五。

2 改正の内容

(1) 適用要件の見直し

恒久的施設を通じて投資組合事業を行う投資組合及びその外国組合員の実態等を踏まえ、本特例の適用要件について、次の見直しを行うこととされました。

① 業務執行要件の見直し

上記1(2)②(注2)ハのとおり、業務執行要件の例外として、投資組合事業に係る業務の執行又はその決定についての承認、同意その他これらに類する行為(以下「承認等」といいます。)から除外される行為は、その業務の執行を行う者が行う自己取引(上記1(2)②(注2)ハイ)及び運用財産相互間取引(上記1(2)②(注2)ハロ)(これらの決定を含みます。以下同じです。)についての承認等に限定して除外することとされていました(旧措令26の30①三)。

そこで、今般の税制改正において、業務執行要件の例外として、上記の自己取引及び運用財産相互間取引に限定せず、投資組合事業に係る業務の執行を行う者が行う利益相反取引(その決定を含みます。)についての承認等を除外することとされました。この「利益相反取引」とは、具体的には、上記の自己取引及び運用財産相互間取引のほか、投資組合事業に係る業務の執行であって、その業務の執行を行う者又はその業務の執行を行う者と特殊の関係のある者(注)その他のその業務の執行を行う者の利害関係人とその投資組合事業に係る投資組合の有責任組合員との利益が相反する取引をいいます(措令26の30①三八)。

(注)「投資組合事業に係る業務の執行を行う者と特殊の関係のある者」とは、次に掲げる者をいいます(措令26の30②～④)。

イ 次に掲げる個人

- (イ) 投資組合事業に係る業務の執行を行う者(個人に限ります。(ロから(ニ)までにおいて同じです。))の親族
- (ロ) 投資組合事業に係る業務の執行を行う者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- (ハ) 投資組合事業に係る業務の執行を行う者の使用人
- (ニ) 上記(イ)から(ハ)までに掲げる者以外の者で投資組合事業に係る業務の執行を行う者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
- (ホ) 上記(ロ)から(ニ)までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- (ヘ) 投資組合事業に係る業務の執行を行う者(法人に限ります。)の役員及びその役員に係る次に掲げる者
 - i その役員の親族
 - ii その役員と事実上婚姻関係と同様の関係にある者
 - iii 上記 i 及び ii に掲げる者以外の者でその役員から生計の支援を受けているもの
 - iv 上記 ii 又は iii に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- ロ いわゆる親子会社等の関係にある者として、投資組合事業に係る業務の執行を行う者と他の者との間にいずれか一方の者(その者が個人である場合には、その個人の親族、使用人等を含みます。)が他方の者(法人に限ります。)を直接又は間接に支配する関係がある場合における当該他の者
- ハ いわゆる兄弟会社等の関係にある者として、投資組合事業に係る業務の執行を行う者と他の者(法人に限ります。)との間に同一の者(その者が個人である場合には、その個人の親族、使用人等を含みます。)がその業務の執行を行う者及び当該他の者を直接又は間接に支配する関係

がある場合における当該他の者

(参考) 令和7年6月経済産業省産業組織課「投資事業有限責任組合契約書例及びその解説(令和7年版)」

第19条 利益相反

1.～6. 省略

7. 無限責任組合員は、次の各号に規定する行為をすることができない。

① 自己又はその取締役、執行役、監査役、役員に類する役職にある者若しくは使用人との間において取引を行うことを内容とした組合財産の運用を行うこと

② 金融商品取引法第42条第1項に規定される権利者のため運用を行う金銭その他の財産との間において取引を行うことを内容とした組合財産の運用を行うこと

③ 自己又は第三者のために本組合と取引すること(前各号の取引を除く。)

④ 自己の勘定で投資先事業者等又はその候補に対する投資を行うこと

⑤ 本組合又は投資先事業者等をして特定関係者〔又は特定関係者が無限責任組合員、ジェネラル・パートナー、無限責任社員、取締役、業務執行者その他これらに類似する役職としてその運営に関与するファンド〕と取引をさせること

8.～13. 省略

② 投資組合財産持分割合要件の見直し

投資組合財産持分割合要件について、投資組合契約において、その投資組合契約によって成立する投資組合に組合員等委員会(注1)を設置する旨が定められている場合には、その投資組合の有限責任組合員の投資組合財産持分割合を50%未満に引き上げることとされました(措法41の21①三)。

(注1)「組合員等委員会」とは、投資組合の無限責任組合員が行うその投資組合に係る

投資組合事業に係る業務の執行の一部についてその投資組合の有限責任組合員若しくは無限責任組合員又はこれらの者が指名する者(以下「有限責任組合員等」といいます。)が助言をし、意見を述べ、又は承認(その有限責任組合員等の過半数をもって行われるものに限り)をすることができる有限責任組合員等から構成される合議体をいいます(措令26の30⑫)。なお、合議体によっては、その承認について、その合議体の構成メンバーの過半数の承認ではなく、例えば、その構成メンバーの3分の2以上の承認といったように、その構成メンバーの過半数を上回る割合以上の多数決をもって行われることも想定されるようですが、このような承認も、結局、合議体の構成メンバーの2分の1を超える数(=過半数)をもって行われていることには変わりないため、「その有限責任組合員等の過半数をもって行われるもの」に該当するものと考えられます。

(注2) 上記の「組合員等委員会」に該当する合議体の例として、令和7年6月経済産業省産業組織課「投資事業有限責任組合契約書例及びその解説(令和7年版)」における同契約書第20条第1項(諮問委員会)に基づき設置される諮問委員会が考えられます。なお、実務上、諮問委員会は、アドバイザー・コミッティーやアドバイザー・ボードといった名称で呼ばれることもあります。

(参考) 令和7年6月経済産業省産業組織課「投資事業有限責任組合契約書例及びその解説(令和7年版)」

第20条 諮問委員会

1. 無限責任組合員は、本条に規定するところに従い、本組合の諮問委員会を設置する。

2. 諮問委員会の委員は、出資約束金額

が〔 〕円以上である有限責任組員（特定関係者である有限責任組員〔、特別有限責任組員〕及び不履行有限責任組員を除く。）が〔その裁量により指名する者/指名する自己の役員又は従業員〕とする〔（当該有限責任組員が個人の場合には当該有限責任組員とする。）〕。なお、いずれの有限責任組員も、諮問委員会の委員として複数人を指名することはできない。

3.～6. 省略

7. 諮問委員会は、次の各号に規定する行為を行うことができるものとする。無限責任組員は、本項第①号、第②号及び第④号に規定する行為又は取引については、これらに規定するところに従って諮問委員会の承認を得ること又は諮問委員会の意見陳述若しくは助言の機会を設けることを条件として、かかる行為又は取引を行うことができるものとする。なお、本項〔第①号、第②号、〕第③号及び第④号において、諮問委員会は、意見陳述又は助言提供の機会を与えられるに留まり、無限責任組員は、かかる意見又は助言に拘束されないものとする。

- ① 前条第2項に規定する行為及び前条第7項第③号から第⑤号までに規定する行為であって無限責任組員から予めその〔承認/承認又は意見陳述若しくは助言〕を求められたものについての〔承認/承認又は意見陳述若しくは助言〕
- ② 前号に規定する行為のほか、本組合の利益と相反し、又は相反する可能性のある無限責任組員又は特定関係者の行為又は取引（前条第7項第①号及び第②号の取引を除く。）の

うち、無限責任組員から予めその〔承認/意見陳述又は助言〕を求められたものについての〔承認/意見陳述又は助言〕

- ③ 本条第12項に従い無限責任組員から報告を受けた事項についての意見陳述又は助言
- ④ その他無限責任組員から照会を受けた本組合に関する事項についての意見陳述又は助言及び無限責任組員から承認を求められた事項についての承認

8.・9. 省略

10. 諮問委員会の承認は、諮問委員会の委員の〔 〕分の〔 〕以上の承認をもって行われるものとする。

11.～16. 省略

また、投資組合財産持分割合要件の見直しに伴い、ファンド・オブ・ファンズの場合の投資組合財産持分割合要件における特殊関係組合契約の判定上の25%要件についても、同様に、組合契約が投資組合契約である場合であって、その投資組合契約において、その投資組合契約によって成立する投資組合に組員等委員会を設置する旨が定められているときは、その組合契約に係る組合財産に対するその組合契約を締結している外国組員である非居住者又は外国法人に係る各特殊関係組員の持分割合を合計した割合を50%未満に引き上げることとされました（措令26の30^⑩各号）。

③ 第5号要件の廃止

第5号要件は廃止することとされました（旧措法41の21^{①五}）。

また、第5号要件の廃止に伴い、上記1(4)①ニの第5号要件の判定時期の特則も廃止することとされました（旧措令26の30^{⑱⑲}、39の33^{②③}）。

(2) 投資組合財産持分割要件の見直しに伴う変更申告書に添付すべき投資組合契約書等の添付事由の追加

上記1(4)②ロのとおり、変更申告書に添付すべき投資組合契約書等の添付事由は、例えば、特例適用申告書の記載事項（措規19の12①一）であり、かつ、組合契約書の記載事項（投資事業有限責任組合法3③四）でもある、有限責任組合員の氏名又は名称を変更するケースなど、特例適用申告書の記載事項の変更が投資組合契約書等の内容の変更である場合とされていました。

上記(1)②の投資組合財産持分割要件の見直しにより、組合員等委員会を設置する旨の投資組合契約の内容の変更をした場合において、その変更後に、投資組合財産持分割が25%未満から25%以上50%未満に変更されるケースが想定されますが、投資組合財産持分割は、特例適用申告書の記載事項とされている（措規19の12①六）一方、組合契約書の記載事項とされているとは限りません。

そこで、今般の改正において、変更申告書に添付すべき投資組合契約書等の添付事由に、上記1(4)②イ(イ)の変更が投資組合財産持分割の変更（組合員等委員会を設置する旨の投資組合契約の内容の変更をした場合におけるその変更後最初に投資組合財産持分割を25%以上とするものに限り、）である場合におけるその投資組合契約の内容の変更を追加することとされました（措法41の21⑨柱書、67の16④）。

(3) 租税特別措置法等の適用の特例の改正

① 恒久的施設を有する非居住者又は外国法人を対象としている租税特別措置法等の各制度（旧措法41の21⑭一～十七・二十～二十三、旧措令26の30②、旧措規19の12⑰四）

第5号要件の廃止により、本特例の適用がある場合であっても「他の恒久的施設」を有することがないとの前提がなくなることに加え、上記の各制度は非居住者又は外国法人に

つき恒久的施設の有無で対象者を画しており、投資組合事業に係る恒久的施設か否かで取扱いを区別することは適当ではないと考えられることから、上記の各制度を「適用しない」こととする措置は削除することとされ（旧措法41の21⑭一～十七・二十～二十三、旧措令26の30②、旧措規19の12⑰四）、したがって、本特例の適用がある外国組合員についても、上記の各制度の対象とすることとされました。

② 恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上認識することとされる内部取引を対象としている所得税法の各制度（旧措法41の21⑭十八・十九・二十四、67の16⑤各号、旧措規19の12⑰三・五、22の19の2②四・五）

第5号要件の廃止により、本特例の適用がある場合であっても「他の恒久的施設帰属所得」を有することがないとの前提がなくなことを踏まえ、所要の読替えを行うことで、本特例の適用がある外国組合員についても、本特例の適用により非課税となる一定の国内源泉所得に係る所得の金額の計算上認識することとされる内部取引のみを上記の各制度の対象外とすることとされました（措法41の21⑭各号、67の16⑤、措規19の12⑰三・五、22の19の2②四・六）。

3 適用関係

(1) 所得税の特例に関する適用関係

上記2の改正は、外国組合員である非居住者が令和8年4月1日以後に有することとなる国内源泉所得又は外国組合員である外国法人が同日以後に支払を受けるべき国内源泉所得について適用し、外国組合員である非居住者が同日前に有することとなった国内源泉所得又は外国組合員である外国法人が同日前に支払を受けるべき国内源泉所得については従前どおりとされています（改正法附則49）。

(2) 法人税の特例に関する適用関係

上記2の改正は、外国組合員である外国法人

が令和8年4月1日以後に有することとなる国内源泉所得について適用し、外国組合員である外国法人が同日前に有することとなった国内源泉所得については従前どおりとされます（改正法附則66、改正措令附則22、改正措規等附則10）。

Ⅱ 非居住者のカジノ行為の勝金に係る一時所得の非課税措置の適用開始時期の見直し

1 改正前の制度の概要

令和9年1月1日（注1）から令和13年12月31日までの間において一定の非居住者につき生ずるカジノ行為の勝金（注2）に係る一時所得については、所得税を課さないこととされています（旧措法41の9の2）。

（注1） 本非課税措置の適用開始時期は令和9年1月1日であるため、同日から施行することとされています（旧令和5年改正法附則1八口）。

（注2） 「カジノ行為の勝金」とは、特定複合観光施設区域整備法（以下「IR整備法」といいます。）第2条第9項に規定するカジノ事業者により同条第7項に規定するカジノ行為において勝ちとなった顧客に対して支払われる金銭をいいます（旧措法41の9の2、措規19の3の2、カジノ管理委員会関係特定複合観光施設区域整備法施行規則3②五）。

2 改正の内容

本非課税措置は令和5年度税制改正において創設されましたが、その適用開始時期は、令和4年4月に申請された「大阪・夢洲地区特定複合観光施設区域の整備に関する計画」及び「九州・長崎特定複合観光施設区域整備計画」における各特定複合観光施設（IR）の開業時期を踏まえ、「令和9年1月1日」とされていました。

上記の「大阪・夢洲地区特定複合観光施設区域の整備に関する計画」については、令和5年4月

にIR整備法第9条第11項に基づく国土交通大臣の認定がなされた後、同年9月にIR整備法第11条第2項に基づく変更の届出がなされ、同計画におけるIRの開業時期が令和12年秋頃に後倒しすることとされました。

そこで、今般の税制改正において、IR事業者の予測可能性を確保する観点から、本非課税措置の適用開始時期を「令和12年1月1日」に後倒しすることとされ、具体的には、本非課税措置の適用期間を「令和12年1月1日から令和16年12月31日まで」の5年間とすることとされました（措法41の9の2）。これに伴い、本非課税措置の施行日も「令和12年1月1日」とすることとされました（令和5年改正法附則1八の二）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和8年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

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

1 改正前の制度の概要

特定外国法人が、平成29年4月1日から令和8年3月31日までの間に開始する振替国債等を用いて行う債券現先取引で一定の要件を満たすものにつき、特定金融機関等から支払を受ける利子及び差益については、それぞれ所得税及び法人税を課さないこととされています（旧措法42の2③、67の17⑨）。ただし、特定外国法人が適用除外とされる特定金融機関等の国外関連者に該当する場合には、非課税とされません（旧措法42の2④、67の17⑩）。

また、適用除外とされない場合であっても、恒久的施設を有する特定外国法人が支払を受ける利子及び差益で、恒久的施設帰属所得（法法141-I）に該当するものについては、非課税とされません（旧措法42の2⑥、67の17⑫）。

2 改正の内容

本非課税措置の適用期限が、令和11年3月31日まで3年延長されました（措法42の2③、67の17⑨）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和8年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

IV 租税条約等実施特例法の改正

1 新たな限度税率を定める租税条約に対応するための国内法の整備

(1) 改正前の制度の概要

租税条約の中には、所得税や法人税のみならず、住民税（道府県民税、市町村民税及び都民税をいいます。以下同じです。）もその対象とするものがあります。租税条約の限度税率が住民税も含めて規定されている場合には、住民税も含めた税負担を限度税率以下とする必要があります。

（注）「限度税率」とは、租税条約において相手国居住者等に対する課税につき一定の税率又は一定の割合で計算した金額を超えないものとしている場合におけるその一定の税率又は一定の割合をいいます（実特法2五）。

そこで、外国法人が配当等又は譲渡収益に係る所得（申告納税の対象となるものに限ります。）につき課される法人税について限度税率を定める租税条約の規定に基づき軽減を受けようとする場合において、その租税条約の限度税率が住民税をも含めて規定されているときは、法人税の軽減額の計算に係る限度税率は、次の算式により計算した税率とすることとされています（実特法4⑧）。

〈算式〉

$$\text{法人税の軽減額の計算に係る限度税率} = \frac{\text{租税条約に規定する限度税率}}{\text{地方法人税の税率 (10.3\%)} + \frac{\text{住民税の法人税割の標準税率 (7\%)}}{1}}$$

なお、上記の算式により計算される法人税の軽減額の計算に係る限度税率は、租税条約の限度税率（2%、4%、5%、7%、10%、12%、15%及び16%の税率）の区分に応じて、それぞれ1.7%、3.4%、4.2%、5.9%、8.5%、10.2%、12.7%及び13.6%の税率が具体的に定められています（旧実特令4）。

(2) 改正の内容

令和7年12月19日に東京において署名された「所得に対する租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とキルギス共和国との間の協定（(2)において「日・キルギス租税協定」といいます。）」では、住民税がその対象とされており（日・キルギス租税協定第2条3(a)(vi)、かつ、これまでに我が国が締結した租税条約にはない8%の限度税率が定められています（日・キルギス租税協定第11条2、第12条2）。

そこで、この新たな限度税率を定める租税条約に対応するため、租税条約の限度税率が住民税をも含めて規定されている場合における法人税の軽減額の計算に係る限度税率について、限度税率が8%である場合には6.8%の税率とすることとされました（実特令4五）。

（注）日・キルギス租税協定の効力発生については、両国それぞれの国内手続（我が国においては国会の承認を得ることが必要であり、日・キルギス租税協定は第221回国会で承認されました。）を経た後、外交上の経路を通じて、その国内手続の完了を確認する通告を相互に行い、遅い方の通告が受領された日の後30日目の日に効力を生ずることとなります（日・キルギス租税協定第28条1）。

なお、日・キルギス租税協定の詳細は、後

掲「租税協定の締結」の「日本・キルギス租税協定の締結」をご参照ください。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和8年4月1日から施行されています（改正実特令附則）。

2 非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度の改正

(1) 改正前の制度の概要

非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度（実特法10の5～10の8、10の13、10の14）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。

① 居住地国等の特定手続

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（注1）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（実特法10の5①）。

（注1）「特定取引」とは、預金又は貯金の預入れを内容とする契約の締結等の一定の取引をいいますが（実特法10の5⑧三、実特令6の8各号、実特規16の8②～④）、勤労者財産形成貯蓄契約（勤労者財産形成促進法6①）、履行保証金信託契約（資金決済法45④）等の一定の取引については、この特定取引の範囲から除外することとされています（実特令6の8柱書、旧実特規16の8①）。

（注2）なお、居住地国等の特定手続としては、上記の新規特定取引を行った者による新規届出書の提出手続のほか、報告金融機関等による既存特定取引に係る特定対象

者の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続（実特法10の5②一）、新規届出書が提出されなかった場合の報告金融機関等による新規特定取引に係る特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続（実特法10の5②二）及び既存特定取引を行った者による任意届出書の提出手続（実特法10の5③）等がありますが、これらの特定手続の対象となる特定取引の範囲は同様のため、説明は割愛します。

② 報告金融機関等の報告事項の提供

報告金融機関等は、その年の12月31日において、その報告金融機関等との間でその営業所等を通じて特定取引を行った者（一定の者を除きます。）が報告対象契約（注1）を締結している場合には、その報告対象契約ごとに、特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地及び特定居住地国、外国の納税者番号、その報告対象契約に係る資産の価額、その資産の運用、保有又は譲渡による収入金額等一定の事項（以下「報告事項」といいます。）を、その年の翌年4月30日までに、その報告事項を電子情報処理組織（e-Tax）を使用して送付する方法又はその報告事項を記録した光ディスク等を提出する方法のいずれかの方法により所轄税務署長に提供しなければならないこととされています（実特法10の6①）。

（注1）「報告対象契約」とは、特定取引に係る契約のうち次に掲げるものをいいます（実特法10の6②、実特令6の14③）。

イ 特定居住地国（次に掲げる国又は地域をいいます。以下同じです。）が報告対象国である者（特定居住地国が報告対象国（注2）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

イ) 新規届出書等に特定対象者の居住地国として記載された国又は地域

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

ロ 特定居住地国が報告対象国(注2)
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(注2)であ
る特定法人が締結しているもの

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

(注2) 「報告対象国」とは、租税条約等の相手
国等のうち一定の国又は地域をいい(実
特法10の6②一)、具体的には、107か国・
地域が定められています(旧実特規16の
12⑰、別表)。

(2) 改正の内容

① 特定取引の範囲の改正

令和7年6月に成立した資金決済に関する
法律の一部を改正する法律(令和7年法律第
66号。以下「改正資金決済法」といいます。)
において、資金移動業者の破綻時等における
利用者資金の返還方法の多様化が図られ、資
金移動業者の破綻時の利用者資金の返還につ
いて、既存の供託を経由する返還(注)に加
え、新たに、履行保証金弁済信託契約に基づ
く信託会社等による直接返還等が追加されま
した(資金決済法45の5等)。

(注) 改正資金決済法による改正前の資金決済
に関する法律において、資金移動業者が利
用者から受け入れた資金の保全については、
①供託のほか、②履行保証金保全契約に基
づく銀行等による保証や③履行保証金信託
契約に基づく信託も認められていましたが、

上記②及び③の場合であっても、破綻時に
は、必ず供託手続を通じて国が各利用者に
返還するとされているため、最低170日が必
要とされていました。

なお、上記③の履行保証金信託契約の締
結は、上記(1)①(注1)のとおり、特定取
引に該当しないため、本制度の対象外とさ
れています(旧実特規16の8①四口)。

そこで、今般の税制改正において、本制度
の対象となる特定取引の範囲から、履行保証
金弁済信託契約(資金決済法45の5①)の締
結を除外することとされました(実特令6の
8柱書、実特規16の8①四口)。したがって、
履行保証金弁済信託契約の締結は、特定取引
に該当しないため、本制度の対象外となりま
す。

② 報告対象国の範囲の改正

報告対象国の範囲について、イからハまで
に掲げる租税条約等の相手国等を追加するこ
ととされ(実特規別表五十三・六十六・百
五)、ニからハまでに掲げる租税条約等の相
手国等を除外することとされました(旧実特
規別表九十七・九十八・百)。

イ セネガル

ロ トリニダード・トバゴ

ハ ルワンダ

ニ モロッコ

ホ モンテネグロ

ヘ ヨルダン

上記の改正により、我が国においては、令
和8年4月30日までに報告金融機関等から令
和7年分として107か国・地域の非居住者に
係る金融口座情報の提供を受けることが可能
となり、租税条約等に基づき、CRSに従っ
た税務当局間の自動的情報交換が行われるこ
ととなります。

CRSに従った自動的情報交換の「報告対象国」一覧表（令和7年12月31日現在）

① アイスランド	②3 オランダ	④5 ジョージア	⑥7 トルコ	⑧9 マカオ
② アイルランド	②4 ガーナ	④6 シンガポール	⑥8 ナイジェリア	⑧0 マルタ
③ アゼルバイジャン	②5 ガーンジー	④7 スイス	⑥9 ニューカレドニア	⑧1 マレーシア
④ アルゼンチン	②6 カザフスタン	④8 スウェーデン	⑦0 ニュージーランド	⑧2 マン島
⑤ アルバ	②7 カタール	④9 スペイン	⑦1 ノルウェー	⑧3 南アフリカ共和国
⑥ アルバニア	②8 カナダ	⑤0 スロバキア	⑦2 パキスタン	⑧4 メキシコ
⑦ アルメニア	②9 キプロス	⑤1 スロベニア	⑦3 パナマ	⑧5 モーリシャス
⑧ アンティグア・バーブーダ	③0 キュラソー	⑤2 セーシェル	⑦4 バヌアツ	⑧6 モナコ
⑨ アンドラ	③1 ギリシャ	⑤3 セネガル	⑦5 バルバドス	⑧7 モルディブ
⑩ イスラエル	③2 クック	⑤4 セントクリストファー・ネビス	⑦6 ハンガリー	⑧8 モルドバ
⑪ イタリア	③3 グリーンランド	⑤5 セントビンセント	⑦7 フィンランド	⑧9 モントセラト
⑫ インド	③4 グレナダ	⑤6 セントマーチン	⑦8 フェロー諸島	⑨0 ラトビア
⑬ インドネシア	③5 クロアチア	⑤7 セントルシア	⑦9 ブラジル	⑨1 リトアニア
⑭ ウガンダ	③6 ケニア	⑤8 タイ	⑧0 フランス	⑨2 リヒテンシュタイン
⑮ ウクライナ	③7 コスタリカ	⑤9 大韓民国	⑧1 ブルガリア	⑨3 ルーマニア
⑯ ウルグアイ	③8 コロンビア	⑥0 チェコ	⑧2 ブルネイ	⑨4 ルクセンブルク
⑰ 英国	③9 サウジアラビア	⑥1 中華人民共和国	⑧3 ベリールズ	⑨5 ルワンダ
⑱ エクアドル	④0 サモア	⑥2 チリ	⑧4 ベルギー	⑨6 レバノン
⑲ エストニア	④1 サンマリノ	⑥3 デンマーク	⑧5 ベルギー	⑨7 ロシア
⑳ オーストラリア	④2 ジブラルタル	⑥4 ドイツ	⑧6 ポーランド	
㉑ オーストリア	④3 ジャージー	⑥5 ドミニカ	⑧7 ポルトガル	
㉒ オマーン	④4 ジャマイカ	⑥6 トリニダード・トバゴ	⑧8 香港	

(3) 適用関係

(1) 上記(2)①の改正は、改正資金決済法の施行の日（令和8年6月1日）から施行されています（令和8年5月改正実特規附則）。

(2) 上記(2)②の改正は、令和7年12月26日から施行されています（令和7年12月改正実特規附則）。

3 特定電子移転財産権の徴収手続の整備等に伴う徴収共助制度の改正

(1) 改正前の制度の概要

① 徴収共助制度

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

具体的には、租税条約等の相手国等から共助対象外国租税の徴収の共助の要請があったときは、所轄国税局長等は、一定の場合を除き、その共助対象外国租税（その滞納処分費を含みます。以下同じです。）を徴収することとされており、この場合、所轄国税局長等

は、その共助対象外国租税に係る租税条約等の定めるところによるほか、国税通則法及び国税徴収法の一部の規定を準用して共助対象外国租税の徴収等を行うこととされています（旧実特法11④、実特令7①、旧実特規17③）。

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

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

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

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

② 徴収共助における滞納処分に係る罰則規定
徴収共助は、相互主義の下、我が国からの外国への要請による徴収を間接的に確保する

ためのものです。こうした徴収共助の趣旨に鑑みれば、我が国の税務当局が国税徴収法上の滞納処分に準じて租税条約等の相手国等の納税者の財産から徴収しようとする際にも、その納税者が外国租税の滞納処分の執行を免れる目的で行うその財産の隠蔽等の行為については、我が国国税を徴収する場合と同様に防止する必要があります。

また、国際標準である OECD モデル租税条約等では、被要請国は要請国の租税債権を「自国の租税債権と同様に徴収する」と規定していることから、我が国が行う外国租税の徴収に際しても上記のような行為を、我が国国税と同様に罰則の対象とすることで防止する必要があります。

徴収共助においても、国税徴収法上の罰則規定（①滞納処分免脱犯、②不答弁・虚偽答弁・検査妨害等犯、③両罰規定）と同様の罰則規定が設けられています（旧実特法13①～③④七～十、⑤⑥）。

(2) 改正の内容

① 特定電子移転財産権の徴収手続の整備

今般の国税徴収法の改正において、令和7年5月に成立した「情報通信技術の進展等に対応するための刑事訴訟法等の一部を改正する法律（令和7年法律第39号。以下「刑事訴訟法等改正法」といいます。）」における「組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律」の改正による没収の裁判の執行及び没収保全の手続の整備を参考として、暗号資産等の電子情報処理組織を用いて移転する一定の財産に係る権利（特定電子移転財産権）の徴収手続の整備が行われたことに伴い、上記(1)①及び②の整理の下で、共助対象外国租税の徴収についても、国税徴収法の改正において整備がされた規定（徴法54、72、72の2、80②三、122の2）を準用することとされました（実特法11④柱書）。

また、罰則規定についても同法の改正（徴法187の2）と同趣旨の整備が行われました（実特法13①）。具体的には、正当な理由がなく、租税条約等実施特例法第11条第4項において準用する国税徴収法第72条の2第1項ただし書の規定による特定電子移転財産権の差押えに係る命令に違反したときは、その違反行為をした者は、2年以下の拘禁刑若しくは150万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています（実特法13①）。また、この罰則は両罰規定の対象とされていません（実特法13⑥）。

② 差押えに係る不動産の売却価額等に相当する額の国税の納付による差押解除手続の整備

今般の国税徴収法の改正において、差押えに係る不動産の売却価額等に相当する額の国税の納付による差押解除手続の整備が行われたことに伴い、上記(1)①の整理の下で、共助対象外国租税の徴収についても、同法の改正において整備がされた規定（徴法79②四）を準用するとともに（実特法11④柱書）、必要な読替規定が整備されました（実特法11④の表徴法79②四イの項）。

（注） 特定電子移転財産権の徴収手続の整備及び差押えに係る不動産の売却価額等に相当する額の国税の納付による差押解除手続の整備については、後掲の「**国税通則法等の改正**」の「二 特定電子移転財産権の徴収手続の整備」の「2 改正の内容」及び「三 その他納税環境整備関係の改正」の「1 差押えに係る不動産の売却価額等に相当する額の国税の納付による差押解除手続の整備」の「(2) 改正の内容」をそれぞれご参照ください。

(3) 適用関係

上記(2)①及び②の改正は、令和9年4月1日から施行されます（改正法附則1六口、改正実特規附則二）。

4 国税犯則調査手続の見直しに伴う租税条約等の相手国等への情報提供のための調査手続に関する規定の整備

(1) 改正前の制度の概要

租税条約等の情報交換規定に基づいて、租税条約等の相手国等からその相手国等の租税に関してその相手国等の租税に関する法令を執行する当局が行う犯則事件の調査に必要な情報（4において「必要犯則情報」といいます。）の提供の要請があった場合には、必要犯則情報の提供を行うために、国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、任意調査（質問・検査・領置）を行うことができることとされ（実特法10の2）、また、司法審査を経た上で、強制調査（臨検・捜索・差押え等）も行うことができることとされています（旧実特法10の3）。これら任意調査又は強制調査については、その性質に鑑み、国税通則法の国税に関する犯則事件の調査に関する規定（国税通則法第11章第1節）を準用することとされています（旧実特法10の4）。

① 相手国等から犯則事件に関する情報の提供要請があった場合の任意調査

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、租税条約等の規定に基づきその租税条約等の相手国等から必要犯則情報の提供の要請があった場合には、租税条約等実施特例法第8条の2第1項（相手国等への情報提供）の規定によりその必要犯則情報の提供を行うために、その要請において特定された者（①において「提供対象者」といいます。）に対する質問、提供対象者の事業に関する帳簿書類その他の物件の検査又は提供対象者が任意に提出した物の領置をすることができることとされています（実特法10の2）。

② 相手国等から犯則事件に関する情報の提供要請があった場合の強制調査

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、上記①の質問、検査又は領置をすることができる場合で、かつ、必要犯則情報が相手国等

の租税に関する法令を執行する当局が行う犯則事件の調査に欠くことのできないものであることを明らかにしたその相手国等の書面（(1)において「不可欠性の書面」といいます。）がある場合において、必要があると認めるときは、地方裁判所の裁判官があらかじめ発する許可状により、臨検、捜索、差押え又は記録命令付差押えをすることができることとされています（旧実特法10の3①）。

(注) 国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、許可状を請求する場合においては、相手国等の犯則事件が存在すると認められる資料及び不可欠性の書面を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3③）。また、許可状の請求があった場合においては、地方裁判所の裁判官は、相手国等の犯則事件の犯則嫌疑者の氏名（法人については、名称）、罪名並びに臨検すべき物件若しくは場所、捜索すべき身体、物件若しくは場所、差し押さえるべき物件又は記録させ、若しくは印刷させるべき電磁的記録及びこれを記録させ、若しくは印刷させるべき者並びに請求者の官職氏名、有効期間、その期間経過後は執行に着手することができずこれを返還しなければならない旨、交付の年月日及び裁判所名を記載し、自己の記名押印した許可状を国税庁、国税局又は税務署の当該職員に交付しなければならないこととされています（旧実特法10の3④）。

③ 相手国等から犯則事件に関する情報の提供要請があった場合の通信事務を取り扱う者に対する差押え

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、任意調査をすることができる場合で、かつ、不可欠性の書面がある場合において、必要があると認めるときは、許可状の交付を受けて、相手国等の犯則事件の犯則嫌疑者から発し、又は相手国等の犯則事件の犯則嫌疑者に対して発した郵便物、信書便物又は電信についての書類で法令の規定に基づき通信事務を取り

扱う者が保管し、又は所持するものを差し押さえることができることとされています（旧実特法10の3の2①）。

④ 相手国等から犯則事件に関する情報の提供要請があった場合の鑑定等の嘱託

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、租税条約等実施特例法第8条の2第1項の規定により必要犯則情報の提供を行うため必要があると認めるときは、学識経験を有する者に領置物件、差押物件若しくは記録命令付差押物件についての鑑定を嘱託し、又は通訳若しくは翻訳を嘱託することができることとされています（旧実特法10の3の3）。

⑤ 国税通則法の国税に関する犯則事件の調査に関する規定の準用

上記①の質問、検査若しくは領置、上記②の臨検、搜索、差押え若しくは記録命令付差押え、上記③の差押え又は上記④の鑑定の嘱託については、その性質に反しない限り、国税犯則調査に関する規定（国税通則法第11章第1節）を準用することとされています（旧実特法10の4）。

(2) 改正の内容

今般の税制改正において、刑事訴訟法等改正法による刑事訴訟法等の改正内容を踏まえて、刑事手続のデジタル化との一体性に配慮しつつ、国税犯則調査手続のデジタル化に対応するための措置が講じられました。

(注) 国税犯則調査手続のデジタル化に対応するための措置の詳細については、後掲の「**国税通則法等の改正**」の「一 国税犯則調査手続の見直し」をご参照ください。

こうした国税犯則調査手続の見直しに伴い、租税条約等の相手国等から必要犯則情報の提供要請があった場合の調査手続についても、今般の国税犯則調査手続のデジタル化に対応するための措置の趣旨に加え、国税犯則調査手続において認められる範囲とその調査権限等を一致させている現行制度の趣旨や租税条約等の相手国

等からの情報提供要請に応じて機動的に適時・的確な情報収集をする必要性に鑑み、国税犯則調査手続と同様の見直しを行うこととされました。

なお、租税条約等に基づく情報交換は相互主義が前提となっていることから、今般の改正は、租税条約等の相手国等からの情報提供要請の実効性がより確保されることを通じて、我が国からの情報提供要請の実効性の確保に資するものと考えられます。

① 相手国等から犯則事件に関する情報の提供要請があった場合の強制調査手続の整備

イ 電磁的記録提供命令の創設

国税犯則調査において、刑事訴訟法等改正法による刑事訴訟法の改正に倣い、電磁的記録に係る証拠収集手続が整備された（通法132①等）ことに伴い、国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、任意調査をすることができる場合で、かつ、必要犯則情報が相手国等の租税に関する法令を執行する当局が行う犯則事件の調査に欠くことのできないものであることを明らかにしたその相手国等の書面又は電磁的記録がある場合において、必要があると認めるときは、地方裁判所の裁判官があらかじめ発する許可状により、電磁的記録を保管する者又は電磁的記録を利用する権限を有する者に対して、次に掲げる方法（電磁的記録を利用する権限を有する者に対しては、電磁的記録を記録媒体に記録させるものに限ります。）により必要な電磁的記録を提供することを命ずる命令（(2)において「電磁的記録提供命令」といいます。）をすることができることとされました（実特法10の3①）。

(イ) 電磁的記録を記録媒体に記録させ又は移転させてその記録媒体を提出させる方法

(ロ) 電気通信回線を通じて電磁的記録をその命令をする者の管理に係る記録媒体に記録させ又は移転させる方法

(注1) 上記の「電磁的記録を保管する者」

とは、電磁的記録を自己の実力支配内に置いている者をいい、「電磁的記録を利用する権限を有する者」とは、適法に電磁的記録にアクセスして利用することができる者をいいます。

(注2) 上記の「記録」については、電磁的

記録をそのまま他の記録媒体に複写させることのほか、複数の記録媒体に記録されている電磁的記録を用いて必要な電磁的記録を作成させた上で、その電磁的記録を他の記録媒体に保存させることも含まれます。また、上記の「移転」とは、対象となる電磁的記録を他の記録媒体に記録させるとともに、元の記録媒体から電磁的記録を消去させることをいいます。

(注3) 国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、

地方裁判所の裁判官があらかじめ発する許可状により、電磁的記録を保管する者その他電磁的記録を利用する権限を有する者に命じて、必要な電磁的記録を記録媒体に記録又は印刷させた上で、その記録媒体を差し押さえること（記録命令付差押え）ができることとされていましたが、この記録命令付差押えについては、電磁的記録提供命令の創設に伴い、廃止されます。

ロ 電磁的記録提供命令に係る秘密保持命令

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、電磁的記録提供命令をする場合において、必要があると認めるときは、地方裁判所の裁判官の許可を受けて、その電磁的記録提供命令を受ける者に対し、1年を超えない期間を定めて、みだりにその電磁的記録提供命令を受けたこと及びその電磁的記録提供命令により提供を命じられた電磁的記録を提供し又は提供しなかったことを漏らしてはならない旨を命ずること（口において「秘密保持命令」といいます。）ができるこ

ととされました（実特法10の3②）。

また、秘密保持命令をした後、その必要がなくなったと認めるときは、国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、自ら又はその命令を受けた者の請求により、これを取り消さなければならないこととされています（実特法10の3⑥）。

なお、秘密保持命令は、地方裁判所の裁判官の許可を受けて行うこととされていますが、その裁判官は、その許可をするときは、許可状にその旨及びその電磁的記録提供命令により提供を命じられた電磁的記録を提供し又は提供しなかったことを漏らしてはならない旨を命ずる期間を記載し、又は記録しなければならないこととされています（実特法10の3③）。

ハ 許可状の電子化

国税犯則調査手続において、刑事訴訟法等改正法による刑事訴訟法の改正に倣い、臨検、搜索、差押え又は電磁的記録提供命令の許可状について、書面によるほか、電磁的記録によることができることとされた（通法132⑥）ことなど許可状が電子化されたことに伴い、相手国等から必要犯則情報の提供要請があった場合の強制調査における許可状についても、電磁的記録によることができることとされました（実特法10の3⑤）。

また、臨検、搜索、差押え又は電磁的記録提供命令の許可状の請求があった場合において、地方裁判所の裁判官が許可状を発するときは、その裁判官は、一定の事項を記載し、又は記録した許可状を国税庁、国税局又は税務署の当該職員に発しなければならないこととされました（実特法10の3⑦）。

(注1) 上記の許可状には、犯則嫌疑者の氏名（法人については、名称）、罪名並びに臨検すべき物件若しくは場所、搜索すべき身体、物件若しくは場所、差し

押さえるべき物件又は提供させるべき電磁的記録、提供させるべき者及び提供の方法並びに請求者の官職氏名、次に掲げる場合の区分に応じ次に定める事項、発付の年月日及び裁判所名その他一定の事項を記載し、又は記録することとされています（実特法10の3⑦）。

(イ) その許可状が書面による場合 有効期間及びその期間経過後は執行に着手し、又は電磁的記録提供命令をすることができず許可状を返還しなければならない旨

(ロ) その許可状が電磁的記録による場合 有効期間及びその期間経過後は執行に着手し、又は電磁的記録提供命令をすることができず国税庁、国税局又は税務署の当該職員の使用に係る電子計算機から許可状を消去することその他の一定の措置をとり、かつ、当該措置をとった旨を記録した電磁的記録をその裁判官に提出しなければならない旨

(注2) 上記の許可状は、次に掲げる場合の区分に応じ、次に定める措置がとられたものでなければならないこととされています（実特法10の3⑧）。

(イ) その許可状が書面による場合 その裁判官が記名押印すること。

(ロ) その許可状が電磁的記録による場合 その裁判官が記名押印に代わる一定の措置（その許可状に記録された事項を電子計算機の映像面、書面その他のものに表示したときに、併せてその裁判官の氏名が表示されることとなるものに限ります。）をとること。

(注3) 上記のとおり、許可状について、書面によるほか、電磁的記録によることができることとされましたが（実特法10の3⑤）、その具体的な方法について

は、最高裁判所規則で定めることとされています。また、上記（注1）の許可状の記載事項の一部や上記（注2）（ロ）の「記名押印に代わる一定の措置」についても、最高裁判所規則で定めることとされています。これらは、裁判官が発する許可状や裁判官が行う措置の細目を定めるものであることから租税条約等実施特例法の規定に基づき最高裁判所規則に委任することとされたものですが、その最高裁判所規則の具体的な内容については、今後制定される予定の刑事訴訟法に基づく最高裁判所規則の内容を踏まえ、定められることになるものと考えられます。

ニ 必要犯則情報が相手国等の租税に関する法令を執行する当局が行う犯則事件の調査に欠くことのできないものであることを明らかにしたその相手国等の書面の電子化

必要犯則情報が相手国等の租税に関する法令を執行する当局が行う犯則事件の調査に欠くことのできないものであることを明らかにしたその相手国等の書面について、書面によるほか、電磁的記録によることができることとされました（実特法10の3④、10の3の2①）。

ホ 電磁的記録提供命令等に係る罰則

正当な理由がなく、上記イ又はロの命令に違反したときは、その違反行為をした者は、6月以下の拘禁刑又は200万円以下の罰金に処することとされました（実特法13④）。また、この罰則は両罰規定の対象とされています（実特法13⑥）。

② 相手国等から犯則事件に関する情報の提供要請があった場合の鑑定等の嘱託

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、租税条約等実施特例法第8条の2第1項の規定により必要犯則情報の提供を行うため必要があると認めるときは、学識経験を有する者に電磁的記録提供命令により提出させた記録

媒体若しくは提供させた電磁的記録についての鑑定を囑託し、又は通訳若しくは翻訳を囑託することができることとされました（実特法10の3の3）。

③ 国税通則法の国税に関する犯則事件の調査に関する規定の準用

相手国等から必要犯則情報の提供要請があった場合の調査手続については、仮に国税犯則調査に関する規定を適用しても調査の趣旨・目的と矛盾しない、ないしは問題が生じないならば、国税犯則調査に関する規定を準用することとされていますが、新たに創設された電磁的記録提供命令についても、国税犯則調査に関する規定を準用することとされています（実特法10の4）。

また、上記①及び②以外にも、今般の国税犯則調査手続の見直しにより国税通則法の国税犯則調査に関する規定が改正されています

（通法134①、137、139、140、141、142①、143、144①、145、146①、146の2、147②④～⑧、148、149、150、151、152）。従前と同様に、相手国等から必要犯則情報の提供要請があった場合の調査手続については、これらの改正後の国税犯則調査に関する規定を準用することとされています。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和9年10月1日から施行されます（改正法附則1七へ）。

なお、記録命令付差押えについては廃止されることとなりますが、刑事訴訟法における記録命令付差押えの廃止の経過措置（刑事訴訟法等改正法附則2）と同様、令和9年10月1日前に記録命令付差押えに係る許可状が発せられた場合におけるその記録命令付差押えについては、従前どおりとされています（改正法附則71）。