

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・地域は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。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域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）。

（ニ） 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、居住地域、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

(iv) 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(イ)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）。
- (ハ) 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す。）があるものに限ります。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す。）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

(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。）

(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。）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 までに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、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前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る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）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）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）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6の17①による準用後の実特令6の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(i)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6の17①による準用後の実特令6の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6の17①による準用後の実特令6の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年を経過する日と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は限りません。）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(1号電子決済手段又は3号電子決済手段(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ゝ）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2⑤一・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。

ニ 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(イ)(ト)及び(ウ)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)をいいます。

- (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 ①四～六）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（実特法10の10①）。

(注) 「特定居住地国」とは、次に掲げる国又

は地域をいいます（実特法10の10①）。

(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) 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者（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(イ)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合員等（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合員等との間に一定の支配的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、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、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）。

ニ 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。）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、(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、(ix)において同じです。）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、(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、(ix)において同じです。）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、(ix)においては、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(i)に掲げるものに限り、(ix)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(ii)に掲げるものに限り、(ix)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(iii)に掲げるものに限り、(ix)において同じです。）……金融商品取引法第2条第9項に規定する金融商品取引業者及び外国金融商品取引業者（同法に相当する外国の法令の規定によりその外国において同法第29条の登録と同種類の登録（その

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(i)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(i)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ににおける売買価格(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に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(i)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に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に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(i)v(vi)、(vii)若しくは(ix)の移転又は上記(i)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に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に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(イ) 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上記(イ) 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(イ) 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(イ) 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(イ) 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は除きます。）
 - (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
- 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せんが、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(イ)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りる記号番号
- 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

(ハ) 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3⑤)。

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とされました(所得相互免除法41の3⑦⑧、所得相互免除令33の3②)。

(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2⑦)。

(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3⑨)。

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3⑩、国税質問検査章規則2⑥、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附則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）。

ニ 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。）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、表示される場合に限り、)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2④四)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る、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ときに、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れ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れ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 少額の特定電子決済手段等取引

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2②⑩）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2②⑩）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(i) 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3①～⑭⑰～⑳㉔）。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(i)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3⑤⑨⑩)。

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(外国に限ります。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3②、旧実特規16の3⑪)。

(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、)があるものが有する法人番号をいいます(旧実特規16の3⑩)。

(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は限り、)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3②、実特規16の3⑩)。

(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3⑩)。

(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6⑬、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(イ) 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(イ) 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こととされます(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(イ) 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(イ) 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(イ)(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同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、）があるものに限り、）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、）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5⑥六

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5⑥六イ）

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5⑥六ハ）

(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た個人)
- 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) 少額の特定電子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(イ)のとおり、少額の特定電子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が、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、少額の特定電子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電子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 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 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12⑩一ワ）。

(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 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。）がその個人の新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ます。）の提供をする場合において、上記1(2)④ロ(i) 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、