

1.4 OECD デジタル課税ルール

1.4.1 OECD デジタル課税ルール

経済協力開発機構（OECD：Organisation for Economic Co-operation and Development）は、2021年10月に第1の柱（市場国への課税権配分）、第2の柱（グローバルミニマム（最低法人税率）課税）から成る、いわゆるデジタル課税ルールについて大枠合意に至り、その後、2022年初めにかけて、各柱に係るモデルルール等が取り纏められていた。

当協会は、財務幹事会の下に、本件に関心の高い会員会社4社（飯野海運、川崎汽船、商船三井、日本郵船）による「デジタル課税WG」を組織し、税務の専門家（PwC 税理士法人、以下 PwC）の支援も受けつつ、本件に対応している。（「船協海運年報 2023」1・4 参照）

2024年4月以降の以降の主な動きは概要以下のとおり。

1. 第1の柱関連

〔制度概要〕

- ・ 対象は、全世界売上が200億ユーロ（約3.2兆円）超、かつ利益率が10%超の多国籍企業。基準売上高について、多国間条約発効7年後にレビューを行い、円滑な制度の実施を条件として100億ユーロ（約1.6兆円）に引下げ。
- ・ 売上の10%を超える超過利益の25%を売上等に応じて市場国に配分。
（国際海運は（居住地国課税等から）、当初、適用除外の方向で検討されていたが、最終的には認められず。しかしながら、現行基準に照らせば、2024年度末時点で第1の柱の対象となる邦船社は無い）

第1の柱については、2025年中の発効を目指すことで関係国が合意した旨を2023年7月11日に発表されたものの、2025年1月20日に就任したトランプ大統領は、デジタル課税の枠組みから事実上離脱する方針を表明。

この米国の離脱により、約140カ国・地域で合意された国際課税の枠組みの行方が不透明となり、専門家からは「米国無くして機能しない」との懸念が示されている。

前述のとおり、制度の在り方自体が揺らいでいるものの当協会は引き続き動向を注視していく。

2. 第2の柱関連

〔制度概要〕

- ・ 全世界売上が7.5億ユーロ（約1千億円）超の多国籍企業が対象で、最低法人税率（実効税率）を15%と設定。外航海運（国際海運業所得）は唯一、適用除外。
- ・ しかしながら、国際海運業所得および適格国際海運業付随所得以外は対象となるため、船社は全世界の収益を区分する必要がある。従って、最低法人税率課税に係る国際規範「GloBEルール」の国内法制化にあたり、国際海運業所得の区分が曖昧、または、実務と異なるような取扱いとなれば、区分処理が複雑になり大きな事務負担が生じる恐れがある。

(1) 令和 5 年度・6 年度税制改正

当協会は、GloBE ルールの国内法制化にあたり、PwC の支援の下、海運実務に照らして 11 項目の明確化等を求めた令和 5 年度税制改正要望を海事局経由、財務省に提出したが、同年度税制改正の結果、GloBE ルールの国内法制化は令和 5 年度・令和 6 年度にまたがって行われることとなった。

その後、GloBE ルールのうち、2023 年 6 月に所得合算ルール（IIR）を国内法制化する「法人税法施行令の一部を改正する政令」と、「法人税法施行規則の一部を改正する省令が同年 6 月 30 日にそれぞれ公布（いずれも 2024 年 4 月施行）、また、同年 9 月にはこれらに関する法令解釈通達が出された。これを踏まえ、当協会は令和 5 年度要望に加えて手当てを求めたい 7 項目について、令和 6 年度税制改正要望として海事局経由、2023 年 8 月に財務省に提出していた。

（令和 5 年度・6 年度税制改正要望の詳細および動きについては、「船協海運年報 2023」1・4 参照）

(2) 令和 7 年度税制改正

PwC 支援の下、関係各社および海事局と相談の結果、過去 2 カ年度の要望事項中、未決着の以下事項について、令和 7 年度税制改正要望として財務省に明確化等を求めた。

【令和 5 年度税改要望未決着分】

- ① 国際海運業所得等が損失の場合のその他の所得の税金費用の手当
- ② 代理店業務等の取り扱いの明確化
→グループが国際海運業所得を有する場合であれば、自ら国際海運業を営まない者も付随的国際海運業を計上できるのか。

【令和 6 年度税改要望未決着分】

- ① 国際最低課税の計算に関する経過措置（CbCR セーフハーバー）
→CbCR セーフハーバーのテスト段階において、調整後税引前利益、所得除外額に関して国際海運業に係る部分を除外する趣旨であるか。
- ② 国際海運業の定義における裸傭船契約
→船主と船舶運航会社との間に船舶管理会社等が介在するような 3 社間契約における船主・船舶管理会社間の裸傭船契約が、本税制上の「裸傭船契約」に該当するか。
- ③ 三者間の裸傭船契約に係る傭船料
→グループ外の法人が介在する 3 社間傭船契約の裸傭船部分が本税制上の「裸傭船契約」に該当し、ひいてはその傭船料が付随的国際海運業所得に該当するか。
- ④ 国際海運業の定義における船舶の譲渡
→モデルルール 3.3.2 条(f)の要件の判定において、同一の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等が保有していた期間を含めて 1 年以上保有していたか否かで当該要件を判断するか。

財務省は当協会要望を受け、前述項目中、我が国のみでの判断が難しい下線の事項について OECD 事務局に照会するなどして、各要望事項への回答を示したが、「OECD 内でも議論未了のため確定的とはいえない点もある」として、海事局経由、口述による非公式回答となった。

外航課によれば、国税庁は IIR 含め、国際海運に係るデジタル課税関係制度の運用を全国統一的な形で行うべく所要の措置を講じる姿勢を示しているとのことであるため、当協会は引き続きその動向を注視していく。

4. ICS による OECD への働きかけ

当協会も加盟する国際海運会議所 (ICS) は、他国際海運団体 (欧州船主協会 : ECSCA・世界海運評議会 : WSC・クルーズライン国際協会 : CLIA) と連携し、国際海運にデジタル課税ルールが不合理な形で適用されることのないよう、かねてより OECD 事務局に対して様々なインプットを行ってきている。(2023 年までの動きは「船協海運年報 2023」1・4 参照)

2023 年 7 月、OECD は、GloBE モデルルールの「運営指針 (Administrative Guidance)」および「GloBE 情報申告指針 (GloBE Information Return)」を公表したものの、国際海運業界団体連合の意見 (特に実体ベース所得控除 (SBIE) に関する内容) は反映されなかった。

このため、ICS 等は 2024 年 2 月に OECD 事務局と面談し、SBIE をはじめとした懸念点について協議し、同事務局が必要とする追加情報を提供した。

国際海運は第 2 の柱から適用除外とされているものの、国際海運業所得とそれ以外の所得 (海運に直接関係しない事業等) を区分する必要があることから、ICS 等はその適用範囲と方法に関する指針を OECD に継続的に要請しており、特に、従前より懸念されている SBIE の計算方法について、「voyages method」は海に面していない内陸国の会社は全く使えない恐れがあることから海運業界にとっては適さないとして、OECD に代替案の検討を求めている。

1・4・2 国連モデル租税条約第 8 条 (国際海運及び航空運輸) の改正提案への対応

ICS 事務局は、従前より国連租税国際協力専門家委員会 (The Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters) にオブザーバー参加し、国際海運および航空運送による利得に係る国連モデル租税条約*第 8 条に関する議論を注視している。

* 一般的に、国連モデル租税条約は、所得源泉地国の課税権を大きく認めているため、開発途上国有利と言われ、一方で OECD モデル租税条約は、源泉地国の課税権を比較的制限しているため、先進国有利のモデル条約と言われている。

現行国連モデル租税条約では、OECD モデル租税条約第 8 条同様、国際海運事業者について本社所在国に課税権を認める条項 (Alternative A) と並んで、市場国 (market jurisdiction) に課税権を認める条項 (Alternative B) が記載されており、どちらを選んでも構わないこととされている (下掲)。

実際の運用では、利益配分ルールや課税対象所得の範囲が明確に定義されていないことから **Alternative B** が採用されることは極めて稀ではあるものの、大規模船隊を整備可能であるのが先進国の事業者に限られ、該当する事業者の所得に対する課税権を先進国にとられてしまう後進国が、自国が仕出・仕向国となる立場から、先進国企業に偏りがちな課税権の配分を見直すため、**Alternative B** が注目され、現に後者を基にした租税条約を採用するに至った例もある（インド・パキスタンなど）。

< 現行の国連モデル租税条約第 8 条 : United Nations Model double Taxation Convention between developed and developing countries 2021 >

Article 8 INTERNATIONAL SHIPPING AND AIR TRANSPORT

Article 8 (Alternative A)

1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.
2. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 8 (Alternative B)

1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.
2. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in that State unless the shipping activities arising from such operation in the other Contracting State are more than casual. If such activities are more than casual, such profits may be taxed in that other State. The profits to be taxed in that other State shall be determined on the basis of an appropriate allocation of the overall net profits derived by the enterprise from its shipping operations. The tax computed in accordance with such allocation shall then be reduced by ___ per cent [the percentage is to be established through bilateral negotiations].
3. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

OECD のデジタル課税ルール「第 1 の柱」に基づき、市場国への課税権配分が導入されたことを受け、2022 年 4 月以降、国連租税国際協力専門家委員会で後進国を中心に国連モデル租税条約第 8 条の改正議論が開始された。

2023 年 3 月末の会合では、**Alternative A** 削除を含む改正案が提示され、これが実現すれば国際海運業所得における本社課税主義が覆され、二重課税回避が困難となる恐れがあるため、ICS 等は、現行規定の維持を求める意見書を OECD に提出した。

2024 年 3 月 20 日に開催された国連租税委員会の多くのメンバーはこれまでの状況とは打って変わって多数が **Alternative A** の維持を支持したことから ICS 等も同様に維持を強く維持する旨表明した。

その後、2024 年 10 月 16 日に開催された第 29 回国連租税委員会にて **Alternative A**

と B の順序を入れ替えた（結果的に **Alternative A**：本社所在国に課税権を認める条項、**Alternative B**：市場国（market jurisdiction）に課税権を認める条項）ものの上述の通り、どちらを選んでも構わないとされていることから実務への影響は限定的となる。

一方で、順序の入れ替えを行ったことにより、源泉地国課税を優先していく傾向にあり、将来的に国連モデル租税条約から居住地国課税を削除または弱体化させる方向への一歩に繋がる恐れがあるため **ICS** は引き続き状況を注視していくこととした。

以上

日本船主協会からの継続要望事項

グローバル最低税率課税への対応

ページ

[目次]

- | | |
|--|----|
| 1. 国際海運業所得等が損失の場合のその他の所得の税金費用の手当 | 1 |
| 2. 代理店業務等の取り扱いの明確化 | 2 |
| 3. 国際最低課税の計算に関する経過措置（CbCR セーフハーバー） | 6 |
| 4. 国際海運業の定義における裸傭船契約、三者間の裸傭船契約に係る傭船料 | 9 |
| 5. 国際海運業の定義における船舶の譲渡 | 14 |

令和6年7月23日

海事局

1. **国際海運業所得等が損失の場合のその他の所得の税金費用の手当**
GloBE 所得から除く国際海運業所得等が損失の場合、当該損失と相殺により圧縮されているその他の所得に対する税金相当額を GloBE 所得に対応する税金として考慮のうえ、ETR を計算する旨の明確化を求める。(R5 要望)

課題認識

- 国際海運業所得・付随的国際海運業所得が赤字となる一方、その他の事業による所得により当期利益が黒字となった場合、所在国の法人税率が 15%を超えていたとしても、国際最低課税額が納税額を上回ることが想定され、国際海運業を営む多国籍グループの事務負担・税負担が重くなる。
- 具体例を挙げると、国際海運業所得▲100、その他の事業による所得 200 の場合、税引前利益は 100 であり、所在国の法人税 20%の場合の納税額は 20 となる。他方、国際最低課税では海運業所得を除外して考えるため、所得 200 に対して 15%を掛けた 30 が国際最低課税額となり、実際の納税額である 20 との差分である 10 が、未達分として親会社等で課税されることとなる。
- 国際最低課税において国際海運業所得等を除外することの趣旨は、世界的に採用されている国際海運業所得に対するトン数標準税制の効果を損ねないようにするためのものである。この点、国際海運業所得を除外することでかえって税負担が大きくなることは、国際最低課税の考え方にも反するものと言える。

具体的な要望内容

- 法人税法施行令第 155 条の 19 (ETR (計算上の国別実効税率) の計算) において、相殺部分の税金相当額を実際の納税額に加算する旨、規定していただきたい (通達等に対応可能であればその限りではない)。

参考：OECD・他国の状況

- 当該論点については、OECD において引き続き議論中。

○法人税法施行令 (昭和 40 年政令第 97 号) (抄)

(国際海運業所得)

第一百五十五条の十九 構成会社等が国際海運業 (第一号に規定する事業をいう。以下第三項までにおいて同じ。) を行う場合において、**国際海運業及び付随的国際海運業** (第二号に規定する事業をいう。次項において同じ。) に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額若しくは**損失の額**であつて、当期純損益金額に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額 (当該収益の額又は利益の額を得るために間接に要した費用の額として財務省令で定めるところにより計算した金額を含む。) 若しくは損失の額としている金額があるときは、当該構成会社等の各対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、当該当期純損益金額にはこれらの金額を含まないものとして、前条及び第一百五十五条の二十一から第一百五十五条の三十三まで (保険会社に係る個別計算所得等の金額の計算等) の規定を適用する。

一・二 (略)

2~5 (略)

2. 代理店業務等の取り扱いの明確化

適格国際海運業付随所得の範囲のうち、GloBE ルール Article 3.3.3(d)で海運業における代理店業務やバンカリング船のチャーター事業から生じる所得も国際海運業所得等に該当する旨の明確化を求める。(R5 要望)

課題認識

- 代理店業務を自社で内製化した場合、費用を抑えることで事実上海運業の利益を上げることができる一方で、グループ会社に外出した場合に当該利益が付随的国際海運業所得と認められなければ、矛盾が生じると考える。
- このため、代理店業務についても広く国際海運業所得等に該当することとしてもらいたい。が、法人税法施行令第 155 条の 19 第 1 項第 2 号二の「船舶運航事業者に対する人的役務の提供（船舶の運航の事業に係るものに限る。）」の規定のみでは、各種業務が付随的国際海運業所得に当たるかの判断が困難。
- 加えて、今年度の制度開始以降、燃料等の価格変動をヘッジするために生じるデリバティブ損益や、傭船料収入等に係る債権債務から生じる為替差損益について、国際海運業所得に該当するものか、あるいは第 155 条の 19 第 1 項第 2 号ホに規定する付随的国際海運業所得に該当するものか、法令解釈に疑義が生じているところ。

具体的な要望内容

- 業界として、国際海運業所得等への該当性に疑義があると考えている以下の業務について、法人税法施行令第 155 条の 19 第 1 項第 2 号二に規定する事業にあたるか否か、見解をお伺いしたい。
 - ✓ 外航コンテナ等の集荷業務を担う代理店業務
 - ✓ 傭船契約・貨物輸送契約委託業務を担う代理店業務
 - ✓ 港湾入出港業務を担う代理店業務
 - ✓ 船舶管理業務を担う船舶管理会社業務
 - ✓ 親会社からの請負による集荷・配船業務
 - ✓ バンカリング船のチャーター事業※上記のうち、1～5 点目は昨年 11 月ヒアリングの宿題返答時に、また、6 点目は令和 5 年度要望時にそれぞれ言及した業務。
- また、燃料等の価格変動をヘッジするために生じるデリバティブ損益や、傭船料収入等に係る債権債務から生じる為替差損益について、法人税法施行令第 155 条の 19 第 1 項第 2 号ホに規定する付随的国際海運業所得ではなく、国際海運業所得に当たると解釈してよいか、見解をお伺いしたい。
 - ※これらの損益は、法人税法施行令第 155 条の 19 第 1 項第 2 号ホに規定する「国際海運業のために行う金銭の預託」に含まれる概念であると思われるが、細目を規定する法人税法施行規則第 38 条の 17 第 3 項に定める「国際海運業のために行う金銭の預託その他の利子若しくは利益の配当又はこれらに類する収益を生ずべき事業（国際海運業又は同号イからニまでに掲げる事業に該当するものを除く。）」には当たらないことから、法人税法施行令第 155 条の 19 第 1 項柱書の「国際海運業に係る利益の額又は費用の額若しくは損失の額」と整理すべきものとする。なお、実際の会計においても、当該損益は原価や販管費部分で整理される部分であるとのこと。

参考：OECD・他国の状況

- モデルルールにおいては、「技術者、機器整備士、貨物運搬担当者、船内食担当

者、顧客サービス担当者によるほかの海運事業者へのサービス提供」とされており、コメントリーにおいてもそれ以上に具体化するコメントは付されていない。

- ドイツ及びシンガポールにおける国内法制化状況につき調査したところ、両国共にモデルルールの規定がそのまま記載されているのみとのことであった。

○法人税法施行令（昭和40年政令第97号）（抄）

（国際海運業所得）

第一百五十五条の十九 構成会社等が国際海運業（第一号に規定する事業をいう。以下第三項までにおいて同じ。）を行う場合において、国際海運業及び付随的国際海運業（第二号に規定する事業をいう。次項において同じ。）に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額若しくは損失の額であつて、当期純損益金額に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額（当該収益の額又は利益の額を得るために間接に要した費用の額として財務省令で定めるところにより計算した金額を含む。）若しくは損失の額としている金額があるときは、当該構成会社等の各対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、当該当期純損益金額にはこれらの金額を含まないものとして、前条及び第一百五十五条の二十一から第一百五十五条の三十三まで（保険会社に係る個別計算所得等の金額の計算等）の規定を適用する。

一 （略）

二 次に掲げる事業（国際海運業を除く。）

イ～ハ （略）

ニ 船舶運航事業者に対する人的役務の提供（船舶の運航の事業に係るものに限る。）

ホ 国際海運業のために行う金銭の預託その他の財務省令で定めるもの

2～5 （略）

○法人税法施行規則（昭和四十年大蔵省令第十二号）（抄）

（国際海運業所得）

第三十八条の十七

3 令第一百五十五条の十九第一項第二号ホに規定する財務省令で定めるものは、国際海運業のために行う金銭の預託その他の利子若しくは利益の配当又はこれらに類する収益を生ずべき事業（国際海運業又は同号イからニまでに掲げる事業に該当するものを除く。）のうち、国際航路における船舶の運航に欠くことのできないものとする。

○モデルルール

Article 3.3. International Shipping Income exclusion

3.3.1 For an MNE Group that has International Shipping Income, each Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss under Article 3.2 for the jurisdiction in which it is located. Where the computation of a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income results in a loss, the loss shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss.

3.3.2 略

3.3.3 Qualified Ancillary International Shipping Income means net income obtained by a Constituent Entity from the following activities that are performed primarily in connection with the transportation of passengers or cargo by ships in international traffic:

(a) (b) (c) 略

(d) provision of services to other shipping enterprises by engineers, maintenance staff, cargo handlers, catering staff, and customer services personnel; and

(e) investment income where the investment that generates the income is made as an integral part of the carrying on the business of operating the ships in international traffic.

参考訳

第3.3条 国際海運所得の適用除外

3.3.1. 国際海運所得を有するMNEグループの場合、各構成事業体の国際海運所得および適格付随的国際海運所得は、各構成事業体が所在する国・地域における第32条に基づくGloBE所得・損失の算定から除外するものとする。また、構成事業体の国際海運所得および適格付随的国際海運所得の算定の結

果、損失となる場合、当該損失は、当該構成事業体のGloBE所得・損失の算定から除外するものとする。

3.3.2 略

3.3.3 適格付随的国際海運所得とは、構成事業体が、主に国際航路における旅客または貨物の船舶輸送に関連して行われる以下の活動から稼得する純所得をいう。

(a) (b) (c) 略

(d) 技術者、機器整備士、貨物運搬担当者、船内食担当者、顧客サービス担当者による他の海運事業者へのサービス提供

(e) 投資所得を生ずる投資が、国際航路での船舶を運航する事業を遂行するために不可欠なものとして行われる場合の当該投資所得

○モデルルールコメンタリー

168. Paragraph (e) of Article 3.3.3 covers investment income where the investment that generates the income is made as an integral part of carrying on the business of operating the ships in international traffic (as mentioned in paragraph 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention). This would apply to interest income generated, for example, from cash deposits or other short-term working capital necessary for the carrying on of that business. This would also apply to interest income on bonds posted as security where this is required by law in order to carry on the business; in such cases, the investment is needed to allow the operation of the ships at that location.

参考訳

168. 第 3.3.3 条第 e 項は、投資所得を生み出す投資が国際航路において船舶を運航する事業を遂行するために不可欠なものとして行われる場合の当該投資所得(OECD モデル租税条約第 8 条に関するコメンタリーのパラグラフ 14 において言及されているもの)を除外規定の対象としている。これは、例えば、その事業の遂行ために必要な現預金やその他の短期運転資金から生じた利子所得に適用される。また、これは事業を継続するために、担保として差し入れることが法的に義務付けられる債券に係る利子所得にも適用されるが、そのような場合には、当該投資はその場所における船舶の運航を可能にするために必要なものでなければならない。

○OECD モデル租税条約第 8 条に関するコメンタリー

14. Investment income of shipping or air transport enterprises (e.g. income from stocks, bonds, shares or loans) is to be subjected to the treatment ordinarily applied to this class of income, except where the investment that generates the income is made as an integral part of the carrying on of the business of operating the ships or aircraft in international traffic in the Contracting State so that the investment may be considered to be directly connected with such operation. Thus, the paragraph would apply to interest income generated, for example, by the cash required in a Contracting State for the carrying on of that business or by bonds posted as security where this is required by law in order to carry on the business: in such cases, the investment is needed to allow the operation of the ships or aircraft at that location. The paragraph would not apply, however, to interest income derived in the course of the handling of cash-flow or other treasury activities for permanent establishments of the enterprise to which the income is not attributable or for associated enterprises, regardless of whether these are located within or outside that Contracting State, or for the head office (centralisation of treasury and investment activities), nor would it apply to interest income generated by the short-term investment of the profits generated by the local operation of the business where the funds invested are not required for that operation.

参考訳

海運企業又は航空運送企業の投資所得（例えば、株式、債券、株式又は貸付金からの所得）は、その所得を発生させる投資が、当該締約国において国際交通において船舶又は航空機を運航する事業の一体として行われ、当該投資が当該運航に直接関連していると考えられる場合を除き、この種の所得に通常適用される取扱いに従うものとする。したがって、このパラグラフは、例えば、当該事業を遂行するために締約国において必要とされる現金や、当該事業を遂行するために法律で義務付けられている場合に担保として差し入れられる債券によって生じる利子所得に適用される。しかしながら、このパラグラフは、キャッシュフローの処理又はその他の財務活動の過

程で生じる利子所得には適用されず、また、キャッシュフローの処理又はその他の財務活動の過程で生じる利子所得は、その所得が帰属しない企業の恒久的事業所又は関連企業（これらの事業所が当該締約国の内外に所在するか否かを問わない）、又は本社（財務及び投資活動の集中化）には適用されず、また、投資された資金がその事業のために必要とされない場合には、事業の現地運営によって生じる利益の短期投資によって生じる利子所得には適用されない。

3. 国際最低課税の計算に関する経過措置（CbCR セーフハーバー）

CbCR セーフハーバーの制度趣旨上は、実質ベースの所得除外額から国際海運業所得等に係るものを除外することは想定していないと考えられる。したがって、CbCR セーフハーバーにおいて、人件費の額及び有形固定資産の額に国際海運業所得等に係るものを含むことについて適正化を要望する。**(R6 要望)**

課題認識

- 国際最低課税の本格導入までの間、2024～2026 事業年度の3か年においては、各社は3つの方法のいずれかにより、簡易的な税率計算等を利用することができる（CbCR セーフハーバー）とされている。このうちの1つの方法である通常利益要件（ルーティン利得テストと同義）では、各国で便宜的に計算した「所得除外額」と「調整後税引前当期利益」とを比較し、後者が前者を下回った場合には、当該国における国際最低課税額をゼロとして良いこととされている。
- この通常利益要件について、我が国における取扱いは法人税法の令和5年法律第3号による改正附則第14条第1項第3号において規定されているところ、別添①のとおり、通常利益要件のテストに用いられる「調整後税引前当期利益」には国際海運業所得・付随的国際海運業所得が含まれるものの、比較対象となる「所得除外額」には両所得に関する人件費等が控除されている。
- このため、構造的に「所得除外額」の方が小さくなりやすく、企業にとってテストの結果にマイナスの影響が生じる可能性があることに加え、テスト段階で「所得除外額」を計算するに当たり国際海運業にかかるものを除外する事務作業が発生する。

具体的な要望内容

- テストで使用する「所得除外額」から国際海運業に係るものが除外される原因となっている、法人税法の令和5年法律第3号による改正附則第14条第1項第3号を改正し、国際海運業に係るものを控除しない形にしていきたい。

参考：OECD・他国の状況

- モデルルールにおいては、調整後当期利益に国際海運業に係るものが含まれることは明らかである。一方、テストで使用する「所得除外額」について、国際海運業に係るものを含む又は除外する旨の明文規定はない（別添②参照）。
- 比較対象の基準の統一、経過措置的に事務上の手間を一部免除する制度趣旨等の観点から、モデルルールにおいては所得除外額から国際海運業に係る部分を除外することは想定されていないと解される。

○法人税法（昭和40年法律第34号）（抄）

（国際最低課税額）

第八十二条の二（略）

2 前項の「構成会社等に係るグループ国際最低課税額」とは、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額の合計額をいう。

- 一 各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（無国籍構成会社等を除く。以下第三号までにおいて同じ。）の所在地国におけるイ（3）に規定する国別実効税率が基準税率（百分の十五をいう。以下この項及び第四項において同じ。）を下回り、かつ、当該対象会計年度において当該所在地国に係る当該特定多国籍企業グループ等のイ（1）に規定する国別グループ純所得の金額がある場合 イからハまでに掲げる金額の合計額からニに掲げる金額を控除した残額

- イ 当該対象会計年度の当該所在地国に係る当期国別国際最低課税額（（１）に掲げる金額から（２）に掲げる金額を控除した残額に（３）に掲げる割合を乗じて計算した金額をいう。ロにおいて同じ。）
- （１） 略
- （２） 次に掲げる金額の合計額
- （イ） 当該所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の当該対象会計年度に係る俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の費用の額として政令で定める金額の百分の五に相当する金額
- （ロ） 当該所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の当該対象会計年度に係る有形固定資産その他の資産の額として政令で定める金額の百分の五に相当する金額
- （３） 略
- ロ～ニ 略
- 二～六 略
- 三～15 略

附 則（令和５年法律第３号）（抄）

（国際最低課税額の計算に関する経過措置）

第十四条 構成会社等（令和六年新法人税法第八十二条第十三号に規定する構成会社等をいう。以下この条及び附則第十六条第三項において同じ。）である内国法人が属する特定多国籍企業グループ等（令和六年新法人税法第八十二条第四号に規定する特定多国籍企業グループ等をいう。以下附則第十八条の二までにおいて同じ。）に属する構成会社等（対象外構成会社等（令和六年新法人税法第八十二条第十八号に規定する無国籍構成会社等その他の政令で定めるものをいう。以下この項において同じ。）を除く。以下この項において同じ。）が令和六年四月一日から令和八年十二月三十一日までの間に開始する対象会計年度（令和十年六月三十日までに終了するものに限る。）において次に掲げる要件のいずれかを満たす場合には、当該対象会計年度の当該構成会社等の所在地国（令和六年新法人税法第八十二条第七号に規定する所在地国をいう。以下この条において同じ。）における当該対象会計年度に係る令和六年新法人税法第八十二条の二第二項第一号から第三号までに定める金額は、零とする。

一 略

二 イに掲げる金額がロに掲げる金額（零を超えるものに限る。）のうちに占める割合が百分の十七（令和六年四月一日から同年十二月三十一日までの間に開始する対象会計年度については百分の十五とし、令和七年一月一日から同年十二月三十一日までの間に開始する対象会計年度については百分の十六とする。）以上であること。

イ 略

ロ 当該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当該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（当該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、当該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当該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）

三 前号ロに掲げる金額が当該対象会計年度の当該構成会社等に係る令和六年新法人税法第八十二条の二第三項の規定を適用しないで計算した場合の同条第二項第一号イ（２）に掲げる金額（当該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六十六条の四の四第一項の事業が行われる国又は地域と前号ロの所在地国が同一である構成会社等（対象外構成会社等を除く。）に係るものに限る。）以下であること。

二～七 略

○法人税法施行令（昭和４０年政令第９７号）（抄）

第一百五十五条の三十八

一 当該所在地国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因する当該構成会社等の特定費用（俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の財務省令で定める費用をいう。次項において同じ。）の額（当期純損益金額に係るもの及び有形資産（次号に規定する特定資産を除く。）の帳簿価額に含まれるものに限るものとし、国際海運業（第一百五十五条の十九第一項（国際海運業所得）に規定する国際海運業をいう。同号におい

て同じ。) 及び付随的国際海運業 (同条第一項に規定する付随的国際海運業をいう。同号において同じ。) に係るものとして財務省令で定める金額を除く。 次項において同じ。)

- 二 当該所在地国にある当該構成会社等が有する特定資産 (有形固定資産その他の財務省令で定める資産をいう。以下この号及び次項において同じ。) の額 (当該特定資産の帳簿価額の平均額として財務省令で定めるところにより計算した金額をいい、国際海運業及び付随的国際海運業に係るものとして財務省令で定める金額を除く。 同項において同じ。)

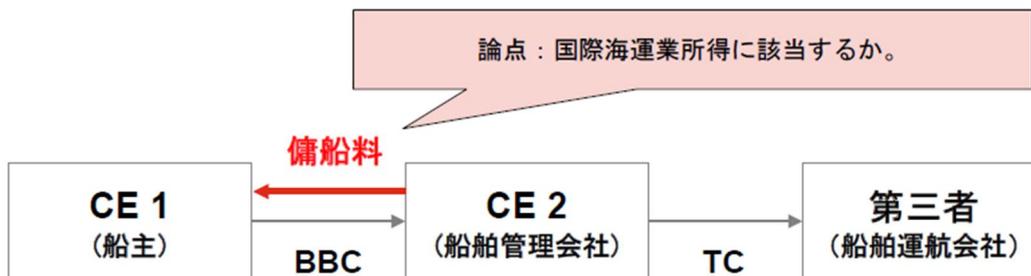
4. 国際海運業の定義における裸傭船契約、三者間の裸傭船契約に係る傭船料

GloBE ルールではリース取引について、貸手が船員等の配備を行う定期傭船契約とこれを行わない裸傭船契約に区分して整理されている。したがって、貸手が船員等の配備を行わない船舶の賃貸借契約や船舶リース契約も、上記法令に定める裸傭船契約に該当する点について明確化を要望する。

実務では、ある構成会社等が他の会社等に対して裸傭船契約に基づき船舶の貸付けを行い、他の会社等が当該船舶に係る人員等の配備を行い、船舶の運航を行うものに対して定期傭船契約に基づき船舶の貸付けを行うケースが一般にみられ、業界での裸傭船契約の用語の使用において、船員等の配備を行う者と運航者を同一であることは必ずしも想定していないことが一般的である。したがって上記のケースのように、船舶の運航を行うものと当該船舶に係る人員等の配備を行うものが異なる場合であっても、裸傭船契約に該当するものと解釈し、裸傭船契約に基づき船舶の貸付けを行う場合の傭船料は、国際海運業所得等の除外規定が適用される点について柔軟な解釈を要望する。(R6 要望)

課題認識

- 法人税法施行令第 155 条の 19 第 1 項第 1 号二では「裸傭船契約（船舶の運航を行う者が船員の乗組みを行う運送契約として財務省令で定めるものをいう。次号イにおいて同じ。）」と定められており、船舶運航者と船員配乗者の同一性を求めている（施行規則でも同様。運航者の作為に注目した定義）。本規定を文字通りに解釈すれば、業界慣行として一般的な船舶運航者と船員配乗者が異なる 3 社間契約の場合が排除されてしまう。
- 上記問題のほか、3 社間契約を念頭においた場合、各社間で生じる収益等が国際海運業所得に該当するか疑義が生じている。
 - ✓ 以下のようなスキーム（以下「ケース 1」という。）の場合、同一の多国籍企業グループに属する法人である CE1 と CE2 の間で生じる裸傭船契約の収益は、国際海運業所得の一つである「他の構成会社等に対する国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶の貸付け」に該当するか。



※CE1,CE2 は、同一の多国籍企業グループに属する法人。

- ✓ 以下のようなスキーム（以下「ケース2」という。）の場合、CE1 と第三者企業との間で生じる裸傭船契約の収益は、付随的国際海運業所得の一つである「船舶運航事業者（船舶の運航を行う他の者をいう。…中略…）のうち当該構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等以外のものに対する船舶の貸付け」に該当するか。



※CE1,CE2 は、同一の多国籍企業グループに属する法人。

具体的な要望内容

- 業界慣行を踏まえ、法人税法施行令第 155 条の 19 第 1 項第 1 号二における「裸傭船契約」の定義について、「裸傭船契約（貸主が船員の乗組みを行わない運送契約として財務省令で定めるものをいう。）」といった、三社間契約の場合も読める形に改正するとともに、同条から委任されている法人税法施行規則第 38 条の 17 第 2 項についても「船舶の運航を行う者が当該船舶に係る船員の乗組みを行う運送契約」を「貸主が当該船舶に係る 船員の乗組みを行わない運送契約」と改正していただきたい。
- そのうえで、ケース 1 が国際海運業所得にあたりと明確化するため、法人税法施行令第 155 条の 19 第 1 項 1 号二の「国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される」とは、「当該船舶が最終的に国際航路において旅客又は貨物の輸送の用に供されていれば可」とする解釈通達を発出していただきたい。
- また、ケース 2 が付随的国際海運業所得に該当することを明確化するため、法人税法施行令第 155 条の 19 第 1 項 2 号イについて「船舶運航事業者（船舶の運航を行う他の者をいう。ロ及びニにおいて同じ。）のうち」を削除いただくか、又は 最終的に船舶の運航を行うものに貸渡され運航される場合、直接の貸渡先が船舶の運航を行うものでなくとも可とする旨の解釈通達を発出していただきたい。

参考：OECD・他国の状況

- モデルルールにおいては、貸手が船員等の配備を行う定期傭船契約とこれを行わない裸傭船契約に区分して整理されている（貸手の作為に注目した定義）。このため、運航者と船主の間に船舶管理会社が介在していたとしても、少なくとも各社が同一グループであれば船主と船舶管理会社間の契約は裸傭船契約として国際海運業に係るものとなる。
- 一方、前述した 2 スキームについては、モデルルールにおいても可否が定かではない。昨年 11 月のヒアリングにおいて、イギリス・オランダの国内法制化の草案から現地専門家の見解を報告したところ、ケース 1 はイギリス・オランダともに該当、ケース 2 はイギリスのみ潜在的に該当するとの回答であった。（詳細は別添③参照。）。

○法人税法施行令（昭和 40 年政令第 97 号）（抄）

（国際海運業所得）

第一百五十五条の十九 構成会社等が国際海運業（第一号に規定する事業をいう。以下第三項までにおいて同じ。）を行う場合において、国際海運業及び付随的国際海運業（第二号に規定する事業をいう。次項において同じ。）に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額若しくは損失の額であつて、当期純損益金額に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額（当該収益の額又は利益の額を得るために間接に要した費用の額として財務省令で定めるところにより計算した金額を含む。）若しくは損失の額としている金額があるときは、当該構成会社等の各対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、当該当期純損益金額にはこれらの金額を含まないものとして、前条及び第一百五十五条の二十一から第一百五十五条の三十三まで（保険会社に係る個別計算所得等の金額の計算等）の規定を適用する。

一 次に掲げる事業

イ～ハ （略）

二 他の構成会社等に対する国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶の貸付けその他これに類するもの（裸傭船契約（船舶の運航を行う者が船員の乗組みを行う運送契約として財務省令で定めるものをいう。次号イにおいて同じ。）に係るものに限る。）

ホ・ヘ （略）

二 次に掲げる事業（国際海運業を除く。）

イ 船舶運航事業者（船舶の運航を行う他の者をいう。ロ及びニにおいて同じ。）のうち当該構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等以外のものに対する船舶の貸付けその他これに類するもの（裸傭船契約に係るものであつて、その契約の期間が三年を超えないものに限る。）

ロ～ホ （略）

2～5 （略）

○法人税法施行規則（昭和 40 年大蔵省令第 12 号）（抄）

（国際海運業所得）

第三十八条の十七 （略）

2 令第一百五十五条の十九第一項第一号二に規定する財務省令で定める運送契約は、船舶の運航を行う者が当該船舶に係る船員の乗組みを行う運送契約とする。

3～7 （略）

○モデルルール

3.3.2 International Shipping Income means the net income obtained by a Constituent Entity from:

- (a) the transportation of passengers or cargo by ships that it operates in international traffic, whether the ship is owned, leased or otherwise at the disposal of the Constituent Entity;
- (b) the transportation of passengers or cargo by ships operated in international traffic under slot-chartering arrangements;
- (c) leasing a ship, to be used for the transportation of passengers or cargo in international traffic, on charter fully equipped, crewed and supplied;
- (d) leasing a ship on a bare boat charter basis, for the use of transportation of passengers or cargo in international traffic, to another Constituent Entity;
- (e) the participation in a pool, a joint business or an international operating agency for the transportation of passengers or cargo by ships in international traffic; and
- (f) the sale of a ship used for the transportation of passengers or cargo in international traffic provided that the ship has been held for use by the Constituent Entity for a minimum of one year.

3.3.3 Qualified Ancillary International Shipping Income means net income obtained by a Constituent Entity from the following activities that are performed primarily in connection with the transportation of passengers or cargo by ships in international traffic:

- (a) leasing a ship on a bare boat charter basis to another shipping enterprise that is not a Constituent Entity, provided that the charter does not exceed three years;

参考訳

3.3.2 国際海運所得とは、構成事業体が、以下により稼得した純所得をいう。

- (a) 所有、賃借、その他利用の形態如何にかかわらず、当該構成事業体が自由に使用できる場合における、当該構成事業体が国際航路で運航する船舶による旅客または貨物の輸送
- (b) スロットチャーター契約に基づき国際航路で運航される船舶による旅客または貨物の輸送
- (c) 国際航路における旅客または貨物の輸送のために使用される船舶の賃貸で、装備、乗組員およびその他必要なものが完備されたもの
- (d) **国際航路における旅客または貨物の輸送の用に供することを目的とした裸用船契約に基づく船舶の賃貸で、他の構成事業体に対するもの**
- (e) 国際航路における旅客または貨物の船舶輸送を目的としたプール事業、共同事業または国際運航代理事業への参加
- (f) 国際航路における旅客または貨物の輸送に使用された船舶の売却。ただし、当該船舶が当該構成事業体による使用のために1年以上所有されていたことを条件とする。

国際海運所得には、同一の国・地域内の内陸水路を運航する旅客または貨物の船舶輸送から得られる純所得は含まれないものとする。

3.3.3-適格付随的国際海運所得とは、構成事業体が、主に国際航路における旅客または貨物の船舶輸送に関連して行われる以下の活動から稼得する純所得をいう。

- (a) 構成事業体ではない他の海運事業者への**裸用船契約に基づく船舶の賃貸**。ただし、契約期間が3年を超えないものに限る。
- (b)~(e) 略

○ モデルルールコメンタリー

3.3.2

157 Paragraph (d) covers intragroup leasing of ships on a bare boat charter basis, for the use of transportation of passengers or cargo in international traffic, where the Constituent Entity is the lessor and leases out a ship to another shipping enterprise that is a Constituent Entity on charter without crew or master. This income is covered under Paragraph 5 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention only if the leasing (whether or not intragroup) is an ancillary activity of an enterprise engaged in the international operation of ships. The leasing of ships on a bare boat charter basis is considered as international shipping income (instead of ancillary) for purposes of the GloBE Rules as an exception, under the condition that the lessee is also a Constituent Entity of the same MNE Group and has International Shipping income. Including this item of income ensures that the structure of intragroup transactions involving Constituent Entities of the same MNE Group does not affect the characterisation of International Shipping Income.

163 Paragraph (a) of Article 3.3.3 covers leasing arrangements on a bare boat charter basis (as mentioned in paragraph 5 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention) where a Constituent Entity leases out a ship as an ancillary activity to another shipping enterprise that is not a Constituent Entity on charter without crew or master (i.e. where the Constituent Entity is the lessor and the vessel is operated by another party, the charterer). For this purpose, a shipping enterprise is an enterprise that operates ships. For this purpose, a shipping enterprise is an enterprise that operates ships. See above the Commentary on paragraph (d) of Article 3.3.2 where the lessee is a Constituent Entity.

参考訳

3.3.2

157. 第d項は、国際航路における旅客または貨物の輸送に使用される裸用船契約に基づくグループ内の船舶の賃貸であって、ある構成事業体が貸主であり、かつ、**別の構成事業体である海運企業に乗組員および船長なしで船舶を賃貸するものをその除外規定の対象**としている。このような所得は、OECDモデル租税条約第8条に関するコメンタリーのパラグラフ5のもとでは、当該賃貸(グループ内か否かを問わない)が船舶の国際運航に従事している企業の付随的活動である場合に限り、当該除外規定の対象とされている。GloBEルール上は、裸用船契約に基づく船舶の賃貸は、借主も同様のMNEグループの構成事業体であり、国際海運所得を有することを要件として、例外的に、(付随的所得ではなく)国際海運所得として取り扱われることとしている。この所得項目を(除外規定の対象に)含めることで、同一のMNEグループの構成事業体が関与するグループ内取引のストラクチャーによって国際海運所得の性格付けに影響が生じないようにしている。

3.3.3

163. 第 3.3.3 条第 a 項は、(OECD モデル租税条約第 8 条に関するコメントリーのパラグラフ 5 において言及されている) 裸用船契約に基づく船舶の賃貸であって、構成事業体が付随的活動として構成事業体ではない別の海運企業に乗組員および船長なしで船舶を賃貸するもの (つまり、構成事業体が貸主であり、当該船舶が別の当事者、すなわち用船主によって運航されるもの)をその除外規定の対象としている。ここでいう海運企業とは、船舶を運航する企業をいう。借主が構成事業体である場合は第 3.32 条第 d 項に関する上述のコメントリーを参照されたい。

○ OECD モデル租税条約第 8 条に関するコメントリー

5. Profits obtained by leasing a ship or aircraft on charter fully equipped, crewed and supplied must be treated like the profits from the carriage of passengers or cargo.

Otherwise, a great deal of business of shipping or air transport would not come within the scope of the provision. However, Article 7, and not Article 8, applies to profits from leasing a ship or aircraft on a bare boat charter basis except when it is an ancillary activity of an enterprise engaged in the international operation of ships or aircraft.

参考訳

5. 装備、乗員、供給が完備された形で船舶や航空機として貸し出すことによって得られる利益は、旅客や貨物の運送から得られる利益と同様に扱われなければならない。そうでなければ、多くの海運業や航空運送業はこの規定の適用範囲に入らない。ただし、船舶または航空機の国際的運航に従事する企業の付随的な活動である場合を除き、船舶または航空機を裸用船の形でリースすることによる利益には、第 8 条ではなく、第 7 条が適用される。

5. 国際海運業の定義における船舶の譲渡

同一の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が船舶を保有していれば、当該グループとして（売買目的の）船舶売買活動のために船舶を保有していたのでないことが明らかである。したがって、同一の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等が保有していた期間を含めて一年以上保有していたか否かで国際海運業の判定を行うことについて明確化を要望する。(R6 要望)

課題

- 当該規定の趣旨は、短期で船舶の売買を繰り返し投機的利益を得る者が、国際海運業所得の除外の対象となることを回避するというものであるところ、多国籍企業グループがグループ内での売買の後1年以内に外部売却を行ったとしても、グループ全体で見ると1年以上保有していた場合は当該趣旨に反するものではないと考えられる。
- 実際に中長期にわたってグループ内で運航してきた船舶であっても、以下のような場合に、外部売却前の最終所有者の所有期間が1年を切ってしまう、国際海運業所得に計上できないケースが想定される。
 - ✓ 同一多国籍企業グループのイギリス法人がシンガポール法人（両方とも船舶運航事業者）に船舶を売却し、後者が市況等の影響で1年以内に当該船舶を手放す場合。
 - ✓ 日本籍の老齢船を海外売船する際、日本籍のままでは海外船主に売却できず、売船のために一度パナマ籍等への転籍を要し、パナマ籍とするためパナマ子会社に所有権移転した後にほどなく売却した場合。
 - ✓ 外航船を相手国の内航船としても活用する際（いわゆる「内外併用船」として活用する際）、カボタージュ規制（内航海運を行う船舶はその国の船籍であることを要する世界標準の規制）の関係で当該相手国の船籍にする必要があり、相手国法人であるグループ内の子会社へ所有者を変更、その後1年以内に売船した場合。
- 日本の場合、トン数標準税制の要件となっている日本船舶・船員確保計画において日本籍船の確保を求めており、日本の船舶運航事業者が抱える船舶について、便宜置籍国と日本籍との船籍変更が頻繁に行われるといった事情があるため、本論点が業界において大きな課題となっている。

具体的な要望内容

- 法人税法施行令第155条の19第1項第1号の「当該構成会社等が、利用のために一年以上保有していたものに限る」は「同一の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等が保有していた期間を含めて一年以上保有していたものに限る」とする解釈通達を発出していただきたい。
 - ※ 業界としては、上記のような各事例については、2023年6月の打合せにおいて貴省にお示しいただいた、「法人税法施行令第155条の19第1項第1号の「利用のために一年以上有していた」が法的所有に限られない」という解釈を前提としても、なお課題として存在すると考えているため、追加の解釈通達を発出していただきたいと考えているところ。

参考：OECD・他国の状況

- 諸外国においては、我が国と同様の状況は生じておらず、本論点は日本のトン数標準税制の制度設計により実務上頻発する問題となっている（このため、モ

デルルールにおいては本件論点について特段触れられておらず、他国の国内法制化においても大きな議論とはなっていない模様である。)

○法人税法施行令（昭和 40 年政令第 97 号）（抄）

（国際海運業所得）

第百五十五条の十九 構成会社等が国際海運業（第一号に規定する事業をいう。以下第三項までにおいて同じ。）を行う場合において、国際海運業及び付随的国際海運業（第二号に規定する事業をいう。次項において同じ。）に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額若しくは損失の額であつて、当期純損益金額に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額（当該収益の額又は利益の額を得るために間接に要した費用の額として財務省令で定めるところにより計算した金額を含む。）若しくは損失の額としている金額があるときは、当該構成会社等の各対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、当該当期純損益金額にはこれらの金額を含まないものとして、前条及び第百五十五条の二十一から第百五十五条の三十三まで（保険会社に係る個別計算所得等の金額の計算等）の規定を適用する。

一 次に掲げる事業

イ～ホ （略）

ハ 国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航された船舶（当該構成会社等が、利用のために一年以上有していたものに限る。）の譲渡

二 （略）

2～5 （略）

個社の税務申告書・決算書

国ごとに単純集計

国別報告書

参照条文: 租特66条の4の4
(平成28年、移転価格文書化制度のため創設)

記載の利益は、単に一般的な税用語としての税引前利益

国ごとの税引前当期利益

抜粋

構成会社の時価評価損のうち5千万ユーロを超える分を含まず計算する調整。
法人税法改正附則第14条1項1号
法人税法施行令改正附則第4条
法人税法施行令第155条の18第2項2号及び第3項3号

調整後税引前当期利益

比較

所得除外額

所得除外額の方が大きい場合、当該国に関して構成会社等に係るグループ国際最低課税額を0としてよい
法人税法改正附則第14条1項3号

国際海運業関係控除後

通常利益判定

国際海運業所得の除外調整なし

リファー

リファー
法人税法改正附則第14条1項3号
→ 齟齬の原因

☆ 諸々の調整 (ex: 時価評価損の勘案)
(法人税法施行令第155条の18)
☆ 国際海運業所得の除外
(同条の19)

個別計算所得 (定義: 法人税法第82条26号)

所在地国毎に足し合わせ
法人税法第82条の2第2項1号イ(1)

国別グループ純所得

☆ 人件費・有形固定資産の額面の一部 (国際海運業に係るものを除く) を控除
法人税法第82条の2第2項1号イ(2)
法人税法施行令第155条の38第1項

上記控除後の金額に、基準税率(15%) - 国別実効税率 (国別グループ純所得に占める合計の租税額) を乗する
法人税法第82条の2第2項1号イ

構成会社等に係るグループ国際最低課税額

※ グローバル課税額の計算過程に関し、共同支配会社などの煩雑なケースは捨象している

グローバル課税額算定

【別添②】モデルルール・法人税法の比較

通常利益要件とは

調整後当期利益 < 実質ベースの所得除外額(人件費・有形固定資産より算定)

→当該国に関して構成会社等に係るグループ国際最低課税額を0としてよい、というもの。

各ルール・計算過程において、国際海運業収益を含むor含まない？

	モデルルール		現行法人税法体系	
	GloBE所得計算	CbCR セーフハーバー	GloBE所得計算	CbCR セーフハーバー
調整後当期利益	含まない	含む	含まない	含む
所得除外額	含まない	含む	含まない	含まない

乖離

乖離

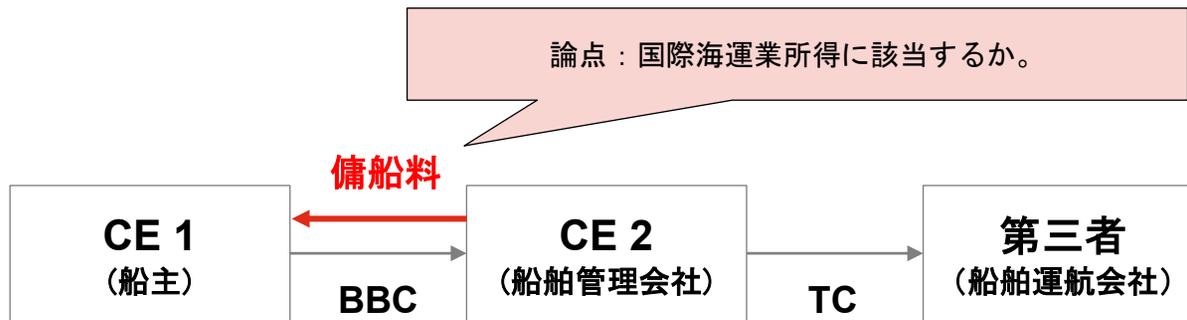
所得除外額が少額となり、船社に不利
→R6要望で「含まない」の是正を要望

【別添③】

三社間傭船取引の論点

三者間で行われる傭船取引（以下の2つのケースを想定）に係る傭船料が、イギリス及びオランダの国内法の草案において国際海運業所得もしくは付随的国際海運業所得に該当するか。

ケース1



前提

- 構成事業体（以下「CE」）1及びCE2は同じ特定多国籍企業グループ等に属している。
- CE1の所在地国において国際海運業に係る全ての船舶に係る事業運営上の重要な決定及び当該船舶に係る事業活動が行われている。

ケース1の取引及び論点

- CE1（船主）はCE2（船舶管理会社）に対して、国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶を裸傭船契約（以下「BBC」）により貸付ける。
- CE2はCE1から借受けた船舶を、第三者（船舶運航会社）に対して定期傭船契約（以下「TC」）により貸付ける。
- 論点：CE1からCE2へのBBCに係る傭船料は、CE1の国際海運業所得に該当するか。

ケース2の取引及び論点

- CE1（船主）は第三者（船舶管理会社）に対して、国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶をBBCにより貸付ける。
- 第三者はCE1から借受けた船舶を、CE2（船舶運航会社）に対してTC（契約期間が3年を超えないもの）により貸付ける。
- 論点：CE1から第三者へのBBCに係る傭船料は、CE1の付随的国際海運業所得に該当するか。

ケース2



【ケース1】

CE1からCE2へのBBCに係る傭船料は、イギリス国内法及びオランダ国内法の草案において、CE1の国際海運業所得に該当するものと考えられる。

	イギリス国内法	オランダ国内法	(参考) OECDモデルルール
結論	<ul style="list-style-type: none"> 国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> 国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> 国際海運業所得に該当するものと考えられる。
要旨	<ul style="list-style-type: none"> CE1が所在地国において、船舶の戦略上または商業上の管理を行っており、CE2へのBBCの目的がCE2により国際運輸に供されるTCを行うことであるため、当該傭船料は国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> CE1及びCE2が同一国に所在し、当該所在地国において戦略上または商業上の管理が行われており、国際運輸に供することを目的とした他の構成会社へのBBCであるため、当該傭船料は国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> CE1からCE2へのBBCに基づく船舶の貸付けは、国際航路における旅客または貨物の運送のために供されることを目的としており、CE1からみて他の構成事業体であるCE2への貸付けであるため、当該傭船料は国際海運業所得に該当するものと考えられる。
根拠法令	<p>イギリス国内法</p> <ul style="list-style-type: none"> Finance (No. 2) Act 2023 Section 156 構成事業体の所在地国において、当該構成事業体が船舶の戦略上または商業上の管理を行っている場合には、国際海運業及び付随的国際海運業から生じた利益又は損失は当該構成事業体の個別計算所得等の金額から除かれる。 Section 157(6)(b)(ii) 賃借人が<u>同じ多国籍企業グループの構成事業体</u>であり、当該賃借人により、<u>国際運輸を行うことを目的とする</u>賃貸借取引。 	<p>オランダ国内法</p> <ul style="list-style-type: none"> Dutch Pillar II proposal article 6.12 paragraph 7.a.4. 国際航路における旅客または貨物の運送の用に供することを目的とした裸傭船契約に基づく船舶の賃貸で、<u>他のグループ会社に対するもの。</u> 	<p>OECDモデルルール</p> <ul style="list-style-type: none"> Article 3.3.2(d) 国際航路における旅客または貨物の運送の用に供することを目的とした裸傭船契約に基づく船舶の賃貸で、<u>他の構成事業体に対するもの。</u>

【ケース2】

CE1から第三者へのBBCに係る傭船料は、イギリス国内法の草案においては、CE1の付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。オランダ国内法の草案においては、第三者が海運企業に該当する場合にはCE1の付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。

	イギリス国内法	オランダ国内法	(参考) OECDモデルルール
結論	<ul style="list-style-type: none"> 潜在的に (Potentially) 付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> 第三者が海運企業 (船舶を利用 (Exploit) する企業) に該当する場合には、付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> 第三者が海運企業 (船舶を運航 (Operate) する企業) に該当する場合には、付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。
要旨	<ul style="list-style-type: none"> CE1から第三者へのBBCに係る傭船料は、Section 158の付随的国際海運業所得に潜在的に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> CE1及びCE2が同一国に所在し、当該所在地国において戦略上または商業上の管理が行われており、第三者が海運企業すなわち船舶を利用する企業に該当する場合には、当該傭船料は付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> CE1から構成事業体ではない第三者へのBBCに基づく船舶の貸付けは、契約期間が3年を超えないものである。船舶管理会社である第三者が海運企業すなわち船舶を運航する企業に該当するものと解釈できるかは明確ではない。
根拠法令	<p>イギリス国内法</p> <ul style="list-style-type: none"> Finance (No. 2) Act 2023 Section 158 以下に該当する国際航路において運航される船舶の貸付けは、付随的国際海運事業に含まれる。 (i)船舶が乗組員、艀装及びその他必要なものが完備されたものではない。 (ii)賃借人が第三者である。 (iii)賃貸借契約が3年を超えるものではない、又は、賃貸借契約が当該期間有効となる条件で締結されている。 	<p>オランダ国内法</p> <ul style="list-style-type: none"> Dutch Pillar II proposal article 6.12 paragraph 7.b.1 BBCに基づく、多国籍企業グループでない他の海運企業への貸付け。ただし、傭船契約が3年を超えないことを条件とする。 オランダ議会では、<u>海運企業とは船舶を利用する企業と定義されている。</u> 	<p>OECDモデルルール</p> <ul style="list-style-type: none"> Article 3.3.3(a) 構成事業体ではない他の海運企業への裸傭船契約に基づく船舶の賃貸。ただし、契約期間が3年を超えないものに限る。 Commentary Paragraph 163. Article 3.3.3(a)は、裸傭船契約に基づく船舶の賃貸であって、構成事業体が付随的活動として構成事業体でない別の海運企業に乗組員および船長なしで船舶を賃貸するもの (当該船舶が傭船主によって運航されるもの) を除外規定の対象としている。ここでいう、<u>海運企業とは、船舶を運航する企業をいう。</u>

(参考) オランダでの国内法策定状況

- EUでは、EU域内で統一的な解釈や運用を図るべく、EU域内で追加的な例外事項を設けることなく、OECDモデルルールに沿ったEU指令が採択された。
- オランダ議会においても、EU指令に基づき、OECDモデルルールやコメンタリーをそのまま国内法に導入するとの意向を示している。
- 「OECDモデルルールは、世界的に確立されており、統一された実施でのみ効率的に機能する。欧州レベルで追加的な例外事項を行うことは、これらのルールの機能に逆効果をもたらし、公平な競争条件の創出を損なうだろう。EU指令は、実効税率を計算する際に、国際海運における国際海運業および付随的国際海運業から生じる所得に対する免除を規定しており、この規定は、OECDモデルルールが完全に採用されたものである。」
(Commentary on Dutch Pillar II Act (抜粋))

(参考) OECDモデルルールの趣旨

OECDモデルルールは、海運業界の実務に即して国際海運業所得及び付随的国際海運業所得を特定し、これらを最低法人課税の対象外とすることを意図して策定されている。一方でArticle3.3.3(a)は、裸傭船契約における傭船者が船舶を運航する二者間の裸傭船契約を想定した記載ぶりになっているようにも見受けられる。

海運業界の実務で行われる三者間の裸傭船契約を含む取引では、船員等の配備を行う者と運航者が異なることが一般にみられ、業界での裸傭船契約の用語の使用において、船員等の配備を行う者と運航者を同一であることは必ずしも想定してないことが一般的である。したがって上記のOECDモデルルール策定の意図を鑑みて、船舶の傭船者と運航者が必ずしも同一でなくてよいといった柔軟な解釈をすることが望ましい。