

日本船主協会 令和5年度税制改正要望事項（電子経済課税関連）短縮版

電子経済の課税上の課題（国際海運業所得特有の事情等）への対応

経済の電子化に伴う新たな国際課税ルール第2の柱（GloBEモデルルール）を国内法制化するにあたっては、その計算の複雑性、特に国際海運業所得については、第2の柱の適用除外となる所得と除外対象外の所得が生じることを踏まえ、国際合意および各国の裁量の範囲内で可能な限り企業の事務負担へ配慮し、また、外国子会社合算税制等の関連税制との整合を図るべきである。

（1）国際海運業所得等のみなし計算

「GloBEモデルルール」では、国際海運業所得及び適格国際海運業付随所得（以下、両方の所得をあわせて「国際海運業所得等」という）は、対象外とされているものの、その区分計算には大きな事務負担が懸念される。そのため、日本においてGloBEルールを導入する際、日本の構成事業体に関する国際海運業所得等の範囲をトン数標準税制の特定の所得の範囲、具体的には、対外船舶運航事業等の所得の範囲とみなす措置を選択適用として認めるべきである。なお、日本で適格国内最低税率課税（以下、「QDMTT」という）を採用する場合は、GloBEモデルルールと同様、国際海運業所得等の範囲について同様の措置とすべきである。日本のトン数標準税制の対象となる事業に係る船舶は日本船籍船か準日本船籍船に限定されているが、外航船舶事業から生じる所得という点においてはGloBEモデルルールの国際海運業所得と同様であり、国際ルールの範囲から逸脱するものではない。

（2）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。

（3）国際海運業所得等に含まれる売船益で、定期傭船やリース取引での期間を考慮

GloBEモデルルール Article 3.3.2(f)で、1年以上保有する船舶の売却益は、国際海運業所得に該当する旨の規定があるが、船舶の「保有」の形態には法的に所有する他、ファイナンスリース・オペレーティングリース・定期傭船を含む旨の明確化を求める。

（4）裸傭船契約の期間で延長オプション期間は考慮しないこと

GloBEモデルルール Article 3.3.3(a)で、構成事業体ではない法人へ裸傭船契約で船舶をチャーターする場合、適格国際海運業付随所得に該当するためには、チャーター期間は3年間を超えない場合とされているが、契約時点で確定していないチャーター契約における延長オプションを考慮すべきではなく、その点の明確化を求める。

（5）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モデルルール 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。

(6) 国際海運業所得等以外の所得のデミニマス基準の適用

売上の大部分（例 95%以上）が国際海運業所得等である場合は、その構成事業体の全所得を国際海運業所得等として、GloBE 所得から除く手当てにより事務負担の軽減を求める。事務負担の軽減に関するものであり、国際海運業所得等を対象外にするという国際ルールから逸脱するものではない。

(7) カーブアウトの対象外にする有形固定資産の限定

GloBE モデルルール Article 5.3.4 でカーブアウトの対象外にする有形固定資産は、Article 3.3.6 の管理要件も充足し実際に GloBE 所得から除かれる国際海運業所得等に関連するものである旨の明確化を要望する。

(8) 戦略上・商業上の管理活動の外部への委託を許容すること

GloBE モデルルール Article 3.3.6 に定めるその戦略上又は商業上の管理要件は、国際海運業所得等を獲得する法人が JV である場合も考慮して、他の構成事業体のみならず、グループ外の第三者に委託していたとしても要件を満たす旨の明確化を求める。

(9) GloBE 情報申告の申告期限への配慮

GloBE 情報申告の申告期限は、GloBE モデルルール上、初年度は事業年度終了から 18 か月以内、次年度以降は 15 か月以内とされている。15 か月以内の場合、法人税申告作業の繁忙期と重複することが懸念されるため、次年度以降も申告期限を 18 か月内とすべきである。

(10) 外国子会社合算税制を適用する内国法人が欠損である場合、GloBE モデルルール Article 4.3.2(c)による外国子会社への対象税額をみなし計算すること

同ルール 4.3.2(c)による外国子会社への内国法人で生じる合算課税額の配分は、仮に内国法人が欠損又は繰越欠損金の利用により、日本においてキャッシュアウトする納税額が生じない場合でも、合算所得へ適用される法定税率から合理的に算定される税額相当額を外国子会社へ配分することとする旨の明確化を求める。

(11) 外国子会社合算税制の経済活動基準について、GloBE モデルルール Article 3.3.6 と同様、同一国内のグループ法人が有する活動実態を考慮して経済活動基準の充足を判断すること

GloBE モデルルール Article 3.3.6 は同一国内の他の構成事業体の戦略上・商業上の管理実態を評価して、国際海運業所得等を GloBE 所得計算から除くか否かを判断しているが、外国子会社合算税制の経済活動基準における管理支配基準や実体基準の評価でも同様の考え方を採用すべきである。

以上

日本船主協会 令和5年度税制改正要望事項（電子経済課税関連）詳細版

【A. 電子経済の課税上の課題への対応に係る税制改正要望の背景】

OECD がリードする形で経済の電子化に伴う新たな国際課税ルール、すなわち、第1の柱と第2の柱の制度設計が進められている。こうした国際合意に基づくこうした新たな国課税ルールのうち、第2の柱について国内法制化するにあたっては、各国の裁量の範囲内で可能な限り企業の事務負担へ配慮し、また、外国子会社合算税制等の関連税制との整合を図るべきである。

海運業という観点からは、OECD より公表された最低法人税率に係るモデルルール（GloBE モデルルール）及びコメンタリーでは、最低法人税課税の対象外とする国際海運業所得及び適格国際海運業付随所得（以下、両方の所得をあわせて「**国際海運業所得等**」という）について具体的に規定及び解説がされている。

海運業は GloBE ルールからの対象から除かれており一見、税制上優遇されているとも理解できる。しかしながら、日本企業をはじめとする多国籍企業で問題となっている実務負担に関しては、**GloBE ルール上の国際海運業所得等を切り出し計算することが、現行のトン数標準税制の計算対応に追加が必要となり、その結果、平均的な GloBE ルールの適用企業の実務負担よりも海運業に従事する企業の実務負担の方が重くなることが懸念される¹**。こうした背景を受け、主に以下の点の実現を念頭に要望事項を整理している。

- ① モデルルールに基づき、我が国の国内法での制度の導入が見込まれるが、今後、国内法で制定される中で、除外される国際海運業所得等の区分計算、除外されない所得に関する実効税率計算、トップアップ課税の計算等における事務負担の軽減の実現
- ② モデルルールで詳細が決まっていない事項に関して、制度趣旨を鑑みた適正な課税上の取扱いを実現
- ③ 海運業界は外国子会社合算税制の申告の事務負担が重い業種であり、モデルルールの導入に伴い、両制度の整合を図り、外国子会社合算税制の簡素化、適正な納税、事務負担の軽減等を実現

【B. 具体的な要望事項】

上記を背景に具体的な要望事項は以下のとおりである。

¹ GloBE ルール上の国際海運業所得等の範囲は欧州のトン数標準税制を参考に整理されていると推察され、欧州の海運企業においては、日本と異なりこうした切り出し計算による事務負担はさほど問題視されていない。

1. トン数標準税制の対象と GloBE ルールから除外される国際海運業所得等との関係における要望事項

上記の通り、海運業界はすでに日本をはじめトン数標準税制の対応にあたって、システム対応など大きな事務負担が生じている状況である。それに加え、日本をはじめ GloBE ルールにおける国際海運業所得等の切り分けを行うことは追加の事務負担として許容できる範囲を超えており、適正な申告を行うことができるか懸念されるところである²。他国の動向として、欧州以外の国の中で米国では、国際海運業所得等の除外は、米国の海運関連税制の整理と大幅に異なっており、トップアップ課税の懸念などが確認されている。こうした状況を踏まえ、GloBE ルール上の国際海運業所得等の除外と自国の海運税制が異なる国では、日本や米国と同様、トップアップ課税や切り出し計算の問題が生じることが懸念される。

こうした問題点を解決するため、日本において GloBE ルールを導入する際、日本の構成事業体に関する国際海運業所得等の範囲をトン数標準税制の特定の所得の範囲、具体的には、対外船舶運航事業の所得の範囲とみなす措置を選択適用として認めることが考えられる。また、今後各国で QDMTT が導入されることが予想されるが、日本においても QDMTT を導入する場合、QDMTT において対外船舶運航事業の所得を国際海運業所得等とみなす措置を選択適用として認めることも考えられる。このように日本において適格 IIR や QDMTT の導入の際に、日本の海運税制の状況を考慮した国際海運業所得等の範囲とするような制度導入を要望する。

2. 国際海運業所得等の計算実務に関する要望事項

GloBE 所得から除く国際海運業所得等が損失の場合の対象税額の算定において、当該損失と相殺により圧縮されている税金相当額を GloBE 所得に対応する税金として考慮して GloBE ルールにおける ETR を計算する旨の明確化を要望する³。仮にこうした計算が認められない場合、国際海運業所得等がプラスかマイナスかにより、GloBE 所得に対応する対象税額が変動し、その結果、ETR の計算に歪みが生じ不合理な計算となることが懸念される。

3. 国際海運業所得等の範囲や計算の明確化に関する要望事項

² GloBE ルールにおける IIR は原則として、海外子会社の ETR 計算とトップアップ課税を想定した制度である。一方、この場合、最終親会社が所在する国（すなわち日本）での低税率に対する課税もれが生じるため、UTPR で補完することが想定されている（コメンタリー 第 2 章 パラ 76）。海外の税制改正では、最終親会社所在地国の UTPR の適用を避けるため適格国内最低税率課税（以下、「QDMTT」という）の導入が議論されているケースも確認されている。

³ OECD 公表の事例集では Example 3.3.1-1 から 3 で国際海運所得等を除く事例が示されているが対象税額の算定まで示す事例は公表されていない。

(ア)船舶の売却に関する事項

GloBE モデルルール Article 3.3.2(f)により、1年以上保有する船舶の売却益は、国際海運業所得に該当する旨の規定があるが、船舶の「保有」の形態には法的に所有する他、リース取引などにより経済的実質的に保有することも実務上は一般に行われている。従って、例えば、ファイナンスリース・オペレーティングリース・定期傭船で船舶を使用後、買取オプションなど用いて所有権を取得する場合は、リース等での使用期間を保有期間に含め判定できる旨の明確化を要望する。また、売却以外の船舶の除却損やリース契約の解約に伴う損失等の取り扱いの明確化も望まれる。

(イ)裸傭船契約に関する事項

GloBE モデルルール Article 3.3.3(a)により、構成事業体ではない法人へ裸傭船契約で船舶をチャーターする場合、適格国際海運業付随所得に該当するためには、チャーター期間は3年間を超えない場合とされているが、契約時点で確定していないチャーター契約における延長オプションを考慮すべきではなく、その点の明確化を要望する。

(ウ)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、特に GloBE モデルルール Article 3.3.3(d)が代理店業務を含むか十分に明確ではない。海外子会社では、いわゆる国際海運業所得を生じる活動のみならず、代理店業務を行うケースが多く存在するため国際海運業所得等に該当する旨の明確化を要望する。また、同様に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要望する。

(エ)国際海運業所得等以外の所得のデミニマス基準

ある構成事業体で売上の大部分（例 95%以上）が国際海運業所得又はその付随所得である場合は、その構成事業体の全所得を国際海運業所得等として、GloBE 所得から除く手当てにより事務負担の軽減を要望する。

(オ)国際海運業所得等には該当するものの、戦略上・商業上の管理要件を充足しないため、GloBE 所得に含まれる所得の創出のために使用される有形固定資産に関する SBIE(いわゆるカーブアウト)の取扱い

GloBE モデルルール Article 5.3.4 の2段落目で国際海運業所得等を創出するための有形固定資産はカーブアウトの対象外にすることが規定されている。ただし、国際海運業所得等に該当しても、GloBE モデルルール Article 3.3.6 に定める戦略上・商業上の管理要件を充足しない場合、当該所得を GloBE 所得から除くことができない。従って、Article 5.3.4 でカーブアウトの対象外にする有形固定資産は、あくまで GloBE 所得から除かれる国際海運

業所得等に関連するものに限定すべき点について明確化を要望する⁴。

4. 国際海運業所得等を GloBE 所得から除くための戦略上・商業上の管理要件に関する要望事項
(戦略上・商業上の管理要件における外部委託の可否)

GloBE モデルルール Article 3.3.6 に定めるその戦略上又は商業上の管理要件は、こうした管理活動が構成事業体の所在する国で行われていることを定めているが、他の構成事業体ではなく、グループ外の第三者に外注することも許容されることを要望する。また、こうした取り扱いは、GloBE モデルルール Article 6.4.1 に定める Joint Venture(以下、「JV」という)を通じて国際海運業所得等を獲得する実務での事例も多くみられ、GloBE モデルルール上、JV は最終親会社が所属する多国籍企業グループとは別のグループとして判定されることからグループ外の第三者に外注することも許容されることを要望する⁵。

5. GloBE 情報申告の申告期限への配慮

GloBE 情報申告の申告期限は、GloBE モデルルール上、初年度は事業年度終了から 18 か月以内、次年度以降は 15 か月以内とされている。15 か月以内の場合、法人税申告作業の繁忙期と重複することが懸念されるため、次年度以降も申告期限を 18 か月内としていただけるようご配慮をお願いしたい。

6. 外国子会社合算税制に関する要望事項

(ア)外国子会社合算税制を適用する内国法人が欠損である場合の GloBE モデルルール Article 4.3.2(c)による外国子会社への対象税額の配分の規定の適用

同ルール 4.3.2(c)による外国子会社(便宜置籍船国における仕組船会社を想定)への合算を行う内国法人(海運親会社を想定)の対象税額の配分は、仮に内国法人が欠損又は繰越欠損金の利用により、日本においてキャッシュアウトする納税額が生じない場合でも、合算所得への適用される法定税率から合理的に算定される税額相当額を外国子会社へ配分する

⁴ GloBE モデルルール Article 5.3.3(b)では、人件費に関するカーブアウトの適用に関して、人件費のカーブアウトのうち対象外とするものは、GloBE 所得から除かれる国際海運業所得等に帰属するものに限定されている。また、コメンタリー第 5 章 パラ 48 では、適格国際海運業付随所得が国際海運業所得の 50%の対象上限を超える場合について言及しているにとどまっており、十分に明確ではない。ただし、こうした規定から、モデルルールの意図としては GloBE 所得から除かれる国際海運業所得等に関連する有形固定資産のカーブアウトを除外することを想定していると推察する。

⁵ Article 6.4.1(a)では、JV のトップアップ税額は JV を別の MNE グループかのように計算する旨が規定されている。一方、Article 3.3.6 及びコメンタリー 第 3 章 パラ 185 はあくまで国際海運業所得等を獲得する法人が所在する国で戦略上又は商業上の管理を行うことを求めるにとどめ、その主体の範囲までを厳密に限定していない。

ことを要望する⁶。仮に認められない場合、パナマをはじめとする便宜置籍船国の合算所得へのトップアップ課税の有無が、日本の親会社で課税所得を有するか否かに左右され、不合理な結果を招くことが懸念されるためである。

(イ) GloBE モデルルール Article 3.3.6 と同様、同一国内のグループ法人が有する活動実態を考慮して経済活動基準の充足を判断

前述のとおり同ルール Article 3.3.6 は同一国内の構成事業体の戦略上・商業上の管理実態を評価して、国際海運業所得等を GloBE 所得計算から除くか否かを判断している。こうした個々の法人ではなく同一国でのグループ法人の活動全体を評価する方法は、グループ経営の観点から、ある国で経営活動を実施することの経済合理性を評価するにあたって妥当と思われ、外国子会社合算税制の経済活動基準における管理支配基準や実体基準の評価でも同様の考え方を採用することを要望する。

以上

⁶ Article 4.3.2 における配分のルールは、対象税額のみならず Article 4.4 における法人税等調整額相当額にも適用される（コメンタリー 第4章 パラ 42）。