

### 【新設】(裸傭船契約の期間の判定)

18-1-52 令第155条の19第1項第2号イ(国際海運業所得)の「貸付けその他これに類するもの」は、裸傭船契約(同項第1号ニに規定する裸傭船契約をいう。以下18-1-52において同じ。)に係るもので同項第2号イの「その契約の期間が3年を超えないもの」に限られるのであるから、例えば、次に掲げるものは、これに該当しないことに留意する。

(1) 裸傭船契約の期間が3年を超えることが当該裸傭船契約等からみて明らかであるもの

(2) 裸傭船契約の期間が3年以下であっても、当該裸傭船契約の更新をし、当該更新をする前の裸傭船契約の期間と当該更新をした後の裸傭船契約の期間を通算すると3年を超えることとなる場合における当該更新をした後のもの

(注) 上記(2)の「通算すると3年を超えることとなる場合における当該更新」をした日以後の裸傭船の貸付けその他これに類するものは同号イに掲げる事業に該当しないのであるが、同日前の裸傭船の貸付けその他これに類するものは同号イに掲げる事業に該当することに留意する。

### 【解説】

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされた(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額(国別調整後対象租税額)が、その全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額からその全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、その当期純損益金額に所要の加算調整又は減算調整を行うことにより計算される特例適用前個別計算所得等の金額に対し、特定の業種のみに関係する調整や特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる調整を行うことにより計算することとされている(法82二十六)。
- 4 この特定の業種のみに関係する調整の一つとして、国際海運業所得に係る調整が規定されている(令155の19)。

国際海運業に対しては、多くの国又は地域において、資本集約的な性質、収益性及び経済的なライフサイクルの長さ等、業種固有の性質を踏まえ、いわゆるトン数標準税制等、他の業種とは異なる税制が導入されている。本制度における実効税率の計算において、国際海運業所得に対して何ら調整を行わない場合にはそのような国々の政策目的を損なう可能性があることから、OECDモデル租税条約第8条の対象とされる利得の範囲を基礎とした国際海運業に係る一定の収益又は費用に関しては、個別計算所得等の金額に含まないこととされている（令155の19①）。

5 具体的には、構成会社等が国際海運業（次の(1)から(6)までに掲げる事業をいう。以下同じ。）を行う場合において、国際海運業及び付随的国際海運業（次の(7)から(11)までに掲げる事業をいう。以下同じ。）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って、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（その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、その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、その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、個別計算所得等の金額の調整を行うこととされている（令155の19①）。

- (1) 国際航路において運航される船舶（その構成会社等が、所有権、賃借権その他これらに類する権利に基づきその船舶を利用することができるものに限る。）による旅客又は貨物の輸送
- (2) 国際航路において運航される船舶による旅客又は貨物の輸送（(1)に掲げるものを除くものとし、船舶の一部を目的とする運送契約に係るものに限る。）
- (3) 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（その構成会社等が、船員の乗組み、艀装及び需品の補給を行うものに限る。）の貸付けその他これに類するもの
- (4) 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（裸傭船契約に係るものに限る。）
- (5) 国際航路において運航される船舶による旅客又は貨物の輸送の共同経営その他これに類するもの
- (6) 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（その構成会社等が、利用のために1年以上有していたものに限る。）の譲渡
- (7) 船舶運航事業者（船舶の運航を行う他の者をいう。以下同じ。）のうちその構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等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って、その契約の期間が3年を超えないものに限る。）
- (8) その構成会社等が船舶の運航を行う国際航路の一部である内陸水路について船舶運航事業者が船舶の運航を行う場合におけるその運航に係る乗船券の販売

- (9) コンテナの貸付け若しくは短期間に限り行われる保管又は貸付けを行ったコンテナの返還が遅滞した場合における賠償の請求
- (10) 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。）
- (11) 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(7)から(10)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

6 ここで、付随的国際海運業となる上記5(7)の「船舶の貸付けその他これに類するもの」は、裸傭船契約に係るものであって、その契約の期間が3年を超えないものに限定されていることから、その契約の期間が重要なポイントとなるため、本通達では、「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当しない船舶の貸付け等を次のとおり例示により留意的に明らかにしている。

まず、本通達の(1)では、「裸傭船契約の期間が3年を超えることが当該裸傭船契約等からみて明らかであるもの」を掲げている。ここでは、裸傭船契約に係る船舶の貸付け等が既に3年を超えて行われている実績のあるものが「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当しないことは当然であるが、裸傭船契約の貸付け等の期間が3年を超えることとなっているものも「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当しないことを明らかにしている。したがって、その裸傭船契約の内容等からみてその貸付け等が3年を超えて行われることが明らかである場合には、その貸付け等は3年を超えないものに該当しないものとして取り扱われることとなる。

次に、本通達の(2)では、「裸傭船契約の期間が3年以下であっても、当該裸傭船契約の更新をし、当該更新をする前の裸傭船契約の期間と当該更新をした後の裸傭船契約の期間を通算すると3年を超えることとなる場合における当該更新をした後のもの」を掲げている。ここでは、「その契約の期間が3年を超えないもの」の判定に当たって、裸傭船契約の期間が3年以下であっても、その裸傭船契約の更新をした場合には、その更新前の期間とその更新後の期間を区分して判定を行うのか、それとも、これらの期間を通算して判定を行うのか疑義が生ずるところ、法令上、裸傭船契約の期間が3年を超えないものに限り付随的国際海運業に該当する貸付け等とした趣旨は、上記5(7)に係る国際海運業所得に係る調整の規定が長期の船舶の賃貸契約から生ずる所得にまで適用されないようにすることを意図したものであると解されるから、契約の更新をした場合には、その更新前後の期間を通算したところで3年を超えないものであるかどうかの判定を行うことが相当である。したがって、裸傭船契約の期間は3年以下であるが、その裸傭船契約の更新をし、その更新をする前の裸傭船契約の期間とその更新をした後の裸傭船契約の期間を通算すると3年を超えることとなる場合におけるその更新をした後のものは、「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当しないこととなる。

なお、本通達(2)について、その更新をした日以前の裸傭船の貸付け等は、その契約の期間が3年を超えていないのであるから、その貸付け等は「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当し、付随的国際海運業に該当することとなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

7 おって、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 19⑤）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。