

**【新設】（船舶に係る事業運営上の重要な決定及び事業活動の例示）**

18-1-53 令第155条の19第3項（国際海運業所得）の「船舶に係る事業運営上の重要な決定」には、例えば、重要な財産の処分及び譲受け、主要な契約の締結、戦略的提携若しくは船舶共同計算に関する合意又は海外拠点の展開等についての取締役会等における意思決定が該当する。

また、同項の「船舶に係る事業活動」には、例えば、配船若しくは運航計画、貨物若しくは旅客の輸送に係る予約の受付、船舶に係る各種保険の手配、資金調達、輸送行為に必要な陸上人員若しくは船員に係る採用、配置等の人事、輸送行為に必要な設備、機器、燃料、資材等の調達又は輸送行為に必要な技能等に係る教育、訓練若しくは研修に関する管理が該当する。

(注) 同項の「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」を他の者に委託している事実があるとしても、そのことのみをもって同項の「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第1項の構成会社等の所在地国において行われていない場合」に該当することにはならない。

**【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、この国際海運業所得に係る調整は、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その船舶に係る事業活動が構成会社等の所在地国において行われていない場合には、適用しないこととされていることから（令 155 の 19③）、具体的にどのようなものが「船舶に係る事業運営上の重要な決定」及び「船舶に係る事業活動」に該当するのかが重要なポイントとなる。
- そこで、本通達では、国際海運業の実態を踏まえ、「船舶に係る事業運営上の重要な決定」には、重要な財産の処分及び譲受け、主要な契約の締結、戦略的提携若しくは船舶共同計算に関する合意又は海外拠点の展開等についての取締役会等における意思決定が該当することを、また、「船舶に係る事業活動」には、配船若しくは運航計画、貨物若しくは旅客の輸送に係る予約の受付、船舶に係る各種保険の手配、資金調達、輸送行為に必要な陸上人員若しくは船員に係る採用、配置等の人事、輸送行為に必要な設備、機器、燃料、資材等の調達又は輸送行為に必要な技能等に係る教育、訓練若しくは研修に関する管理が該当することをそれぞれ例示により明らかにしている。
- 7 ところで、国際海運業を行う構成会社等がこれらの「船舶に係る事業運営上の重要な決定」及び「船舶に係る事業活動」を他の者に委託するということが多くあり、このような場合に、法人税法施行令第 155 条の 19 第 3 項の要件を満たしているかどうか疑義が生ずる。
- この点、法令上特段の制限は設けられておらず、また、国際海運業に係る実務においてこのような委託が一般的に行われていることを踏まえると、他の者に委託している事実があるとしても、そのことのみをもってこの要件を満たさないと解することは相当ではない。本通達の注書では、このことを明らかにしている。なお、同項の規定は、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その船舶に係る事業活動が、その「国際海運業を行う構成会社等の所在地国において行われていること」を担保することを目的とした規定であるから、委託を受けた「船舶に係る事業運営上の重要な決定」及び「船舶に係る事業活動」は、委託者である構成会社等の所在地国で行われていなければならないことに留意が必要である。
- 8 また、同項の規定は、「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その船舶に係る事業活動が国際海運業を行う構成会社等の所在地国において行われていることを求めるものであるから、国際海運業を行う構成会社等の船舶（国際海運業に係るものに限る。）が複数ある場合において、その複数ある船舶の全てについて事業運営上の重要な決定及び事業活動がその構成会社等の所在地国において行われていないときは、その複数ある全ての船舶に係る国際海運業所得に係る調整が行われないうこととなる。一方、特定多国籍企業グループ等のうち、国際海運業を行う一の構成会社等について同項の規定の適用があった場合でも、そのことは、国際海運業を行う他の構成会社等についての同項の規定の適用に影響を与えない。つまり、同項の規定は、構成会社等ごとに適用されることに留意が必要である。

9 なお、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。