

# 諸外国及び日本におけるトン数標準税制の動向に関する考察

浅井 俊一

(株)日通総合研究所経済研究部研究主査)

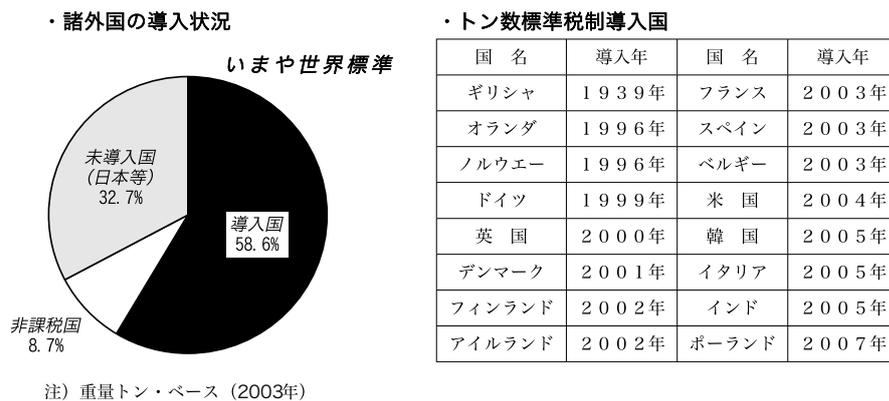
## 目 次

1. はじめに
2. トン数標準税制とは
3. トン数標準税制の導入効果・メリット
4. 諸外国におけるトン数標準税制の概要
5. 日本版トン数標準税制の特徴と今後の制度設計のポイント

### 1. はじめに

トン数標準税制とは、外航海運企業の法人税について、実際の利益ではなく船舶の運航トン数をベースにして課税する一種の外形標準課税である。1996年のオランダ、ノルウェーを皮切りに、欧州の主要海運国が自国海運業の国際競争力の強化を目的とした海運施策として相次いで導入、最近では米国、韓国、インドも導入している。トン数標準税制の適用を受ける船舶は、船腹量ベースでは世界運航船腹の6割を超えている（図表1参照）。<sup>1)</sup>

図表1 諸外国におけるトン数標準税制の導入状況



資料) 交通政策審議会海事分科会国際海上輸送部会「安定的な国際海上輸送の確保のための海  
事政策のあり方について (中間とりまとめ)」、平成19年6月。

1) シンガポール、香港など海運業に対する非課税国の税制適用を受ける船舶を合わせると、7割に達している。

日本ではまだトン数標準税制は導入されておらず、海運業界が公平な競争条件の整備（イコール・フッティング）、国際的な租税政策の一致（コンバージェンス）の観点から、2007年度税制改正として導入を要望していた。2006年6月の自民党海運・造船対策特別委員会のなかで日本でも導入に取り組むべきとの方向が示され、同年12月の自民党税制改正大綱のなかで、安定的な国際海上輸送を確保するための関連法の整備を条件に2008年度税制改正で具体的に導入を検討することとなり、2008年度導入へ向けての道筋ができた。

これを受けて、2007年2月に安定的な国際海上輸送のあり方について、国土交通大臣から国土交通省交通政策審議会海事分科会海上輸送部会への諮問がなされ、同年6月28日の中間とりまとめでは、①トン数標準税制の導入と②外航日本籍船・日本人船員（海技者）確保の法律整備が2大施策として打ち出され、日本のトン数標準税制についての方向性が示された。この中間とりまとめを踏まえ、2008年度からの導入を目指して、トン数標準税制の具体的な制度設計・法整備を行うとともに、制度導入の条件とされている国際海上輸送確保法（仮称）の整備作業が進められている（図表2参照）。

上記の中間とりまとめでは具体的な制度設計までは踏み込んでいないが、日本のトン数標準税制は、諸外国、とりわけオランダ等多くの欧州諸国が導入している制度に比べて、制度の位置づけや導入目的・理由も含めて、かなり異なるものとなることが予想される。

本稿では、まずトン数標準税制の基本的な仕組み・内容、その導入効果やメリットについて整理する。次に、諸外国において既に導入されているトン数標準税制の内容や特徴、各国における導入の効果・評価についての整理・分析を行う。

最後に、諸外国のトン数標準税制と比較した日本版トン数標準税制の特徴を明らかにし、諸外国のトン数標準税制と比べて異質な制度となる背景・要因について分析を行い、今後の具体的な制度設計にあたってのポイントについて付言する。

なお、本稿は(財)海事産業研究所「海運先進国における海運産業・海運政策の実態調査」（平成15年3月）、国土交通省海事局「国際船舶制度推進調査報告書～オランダ・イタリアにおける外航海運政策に関する調査」（平成18年3月）等で得られた資料、知見をもとにしている。これらの調査では現地の海事・財務当局や船主協会・船社へのヒアリング調査を実施しており、筆者も参加させていただいているが、本稿における考察は筆者の個人的な見解である。

## 2. トン数標準税制とは

### （1）トン数標準税制の内容

トン数標準税制とは、外航海運企業の法人税について、実際の利益ではなく、船舶の運航トン数をベースにして課税する、一種の外形標準課税である。<sup>2)</sup>

船舶の純トン数に応じた係数（みなし利益率）を設定して、船舶ごとに「みなし利益」

---

2) 交通政策審議会海事分科会国際海上輸送部会「安定的な国際海上輸送の確保のための海事政策のあり方について 中間とりまとめ」、平成19年6月、9頁では、「外航海運企業に課される法人税につき、実際の利益ではなく、船舶のトン数を基準として一定のみなし利益を算定する課税標準の特例」と定義されている。

図表2 日本におけるトン数標準税制導入へ向けての検討経過

時 期	検討状況
2006年 1月5日	鈴木船協会長、賀詞交換会でトン数標準税制の2007年度要望に初めて言及。
3月16日	自民党政務調査会の海運・造船対策特別委員会（海造特）、外航海運政策を巡る検討に着手、海造特の下に「海運税制（トンネージ・タックス等）問題小委員会」を設置。
3月17日	国土交通省を事務局とする「新外航海運政策検討会」が議論をスタート。
6月13日	船協、自民党海運税制小委員会で日本籍船を当面の対象に英国・オランダ並みの「みなし利益」を基にした船協案を提示。
6月15日	自民党海造特、国際的な海運税制の大きな相違を早急に是正し、租税政策の国際的一致の観点から外航海運税制にトン数税制を導入すべきとの海運税制小委の中間報告を了承。
6月21日	鈴木船協会長、通常総会後の記者会見で、トン数税制について「一刻も早い実現」を求め、2007年度税制改正で要望する意向を示す。
6月23日	新外航海運政策検討会、トン数税制導入や日本人海技者の確保・育成などを柱とする政策骨子を決定。
8月29日	国土交通省、外航海運の法人税制にトン数税制（みなし利益課税）創設を盛り込んだ2007年度税制改正要望事項を発表。
8月31日	船協、国交省のトン数税制要望案を了承。行政・業界の共通案となる。
9月19日	日本経団連、2007年度税制改正に関する提言でトン数税制導入論議について、「国際的な整合性の観点を踏まえた取り組みが必要」と言及。
9月22日	船主協会、自民党税調にトン数税制の導入、船舶特別償却制度の延長を柱とする海運関係税制要望を提出。
10月12日	超党派国会議員、海事諸団体で構成する海事振興連盟、トン数税制の早期導入を目指すことを盛り込んだ決議を採択。
12月5日	自民党税制調査会小委員会、トン数税制創設を船舶特別償却制度の延長とともに継続審議の判定下す。
12月7日	有志国会議員、民間有識者で構成する海洋基本法研究会、海洋政策大綱の主要施策に「海上輸送の確保」を盛り込み、付属資料で税制等の国際競争条件の均衡化に言及。
12月13日	自民党税調小委、トン数税制については関係法の整備を踏まえ2008年度に導入を検討すると判断。船舶特別償却制度は2年間の延長を決定。
12月14日	自民党、2007年度税制大綱で上記海運税制の取り扱いを正式決定。
2007年 2月8日	国土交通大臣、「今後の安定的な海上輸送のあり方」について交通政策審議会海事分科会海上輸送部会に諮問。同部会でトン数標準税制について検討。
6月28日	第5回部会で、トン数標準税制の導入と外航日本籍船・日本人船員（海技者）確保を2大施策とする中間とりまとめを行う。

資料) 日本海事新聞2006年12月14日付より作成。

を算出、このみなし利益に法人税率を乗じる仕組みにしている国が多い。このみなし利益率が従来の法人税率に比べて極めて低く設定されており、好況期においては船社の租税負担は大きく軽減され、実質的に減税効果が生じる。

また、通常の法人税との選択制として、いったんトン数標準税制を選択した場合、一定期間（5年～10年間）は変更できなくなる「拘束期間」が設けられている場合が多い。

## （2）トン数標準税制導入の背景ないし目的

欧州の伝統的な海運国においては、1980年代に便宜置籍国へのフラッキング・アウトが進展し、自国籍船・自国船社の海外流出や、雇用の喪失、造船、港湾、舶用品、保険等の関連産業も含めた海事産業全体の衰退への危機感があつた。

各国ではフラッキング・アウト対策として、一定の条件の下に、外国人船員を出身国の賃金水準で雇用することや、船舶登録料、船員所得税等の減免等を認める第二船籍制度（国際船舶制度）を導入した。このほか、船員所得税や社会保険料の減免、船員の派遣・帰国費補助、船員の訓練費補助等の船員、船社の負担軽減措置が実施された。しかし、これらの施策はフラッキング・アウト対策として一定の歯止めにはなつたものの、必ずしも十分な効果が上がらず、新たな施策が必要となつた。

これを受けて欧州各国が、新たな自国籍船のフラッキング・アウト抑止策、自国における海事産業の発展及び国際競争力強化を目的とした新しい海運施策として導入したのがトン数標準税制である。ただし、欧州各国では、自国籍船の増加や自国商船隊の復興・拡充というよりも、船社や船舶の国籍を問わずに自国内で海運業を行わせ、自国の海運業を発展・競争力を強化することに重点が置かれていた点に留意する必要がある。

## 3. トン数標準税制の導入効果・メリット

### （1）トン数標準税制の導入の効果・メリット

トン数標準税制の導入は、その適用を受ける船社に、どのような効果・メリットをもたらすのか。

トン数標準税制では、実際の利益とは無関係に税額が決まるため、船社にとっては税額が安定化・予見しやすくなり、キャッシュフローアウトが確定し、経営計画が組みやすくなる。また、好況期における「利益消し」、節税目的のための無駄な船舶投資を抑制し、好況期における内部留保を活用して、機動的かつ低コストでの船舶投資が可能となる。

実際の利益とは関係なく税額が一定水準で安定化し、利益が上がれば上がるほどメリット（内部留保額）が大きくなるため、船社経営を船舶運航業での収益向上へと誘導する効果がある。

### （2）船社・海事当局・財務当局からみたメリット・デメリット

船社にとっては上記のようなメリットがある一方で、損失が発生した場合も、みなし利益により課税所得を計算するため、課税されるというデメリットもある。実際にオランダのP&Oネドロイド社では、オランダでトン数標準税制が導入された当初からトン数標準税制の適用を受けているが、トン数標準税制の適用を受けた10年間のうち5年間は不況で

業績が悪かったために、一般の法人税課税に比べて税負担が重くなったとしている。<sup>3)</sup>

海事当局にとっては、便宜置籍国へのフラッグング・アウトや自国海運業の流出抑止、自国籍船の増加や自国海運業の競争力強化、さらに自国における海運産業の発展、国全体の経済発展への寄与が見込まれる。

財務当局においては、不況期で船社に利益が発生していなくても、みなし利益により課税所得を計算するため、安定的な税収を確保することができる。一方で好況期においては船社に税の軽減効果が生じ、通常の法人税課税であれば得られたであろう税収が失われることになる。また、海運業という特定産業だけを対象とした税制であるため、税制公平の原則が損なわれる恐れがある。

### (3) トン数標準税制導入国における船社（外船社）と未導入国の船社（邦船社）の比較

トン数標準税制の適用を受ける外船社と、トン数標準税制を持たない邦船社の間では、トン数標準税制の有無によって、どのような有利・不利が生じるのであろうか。

両者の違いは、まず利益率の違いとなってあらわれる。図表3は定期船・不定期船を兼業する邦船大手3社（日本郵船、商船三井、川崎汽船）、邦船不定期専門船社（第一中央汽船、飯野海運、親和海運）と、トン数標準税制導入国の主要不定期船社の利益率を比較したものである（図表3参照）。トン数標準税制の適用により、税額を低位安定させることができる外船社では、現在のような好況期において、とくに営業利益に対する当期利益率が高くなる。これに対して邦船社では、好況期に利益を上げて、それに比例して税額も上がるため、営業利益率に対する当期利益率の水準が低くなっている。税制面での差異（トン数標準税制を持たないこと）が、最終的な収益力（競争力）がそがれる一因となっているのである。不定期船部門では、邦船社は日系荷主を対象とした長期固定契約中心の安定的な収益構造をとってきたため、好況期における増益メリットは外船社に比べて小さい。外船社との収益構造の違いに税制面での違い（トン数標準税制の有無）があいまって、外船社との収益力の格差が定航部門に比べてより鮮明にあらわれている。

このままトン数標準税制が日本に導入されなければ、好況期においてトン数標準税制の適用を受ける外船社と同税制を持たない日本との税引後利益の内部留保の格差がますます拡大し、邦船社の国際競争力が相対的に低下していく可能性がある。

また、内部留保の厚みにも大きな違いが生じる。欧州の外船社では、トン数標準税制によって得られた減税メリットをもとにキャッシュフローを改善して内部留保を蓄積、厚みを増しており、資金調達の観点からM&Aを展開しやすい状況にある。外船社に比べて財務面の安定性や収益性の低い邦船社は、このままトン数標準税制が導入されなければ、外船社との国際競争力が低下して近い将来経営危機に陥り、これまでのサービス水準が維持できなくなって倒産、ひいては外船社による合併・買収の可能性も否定できない。<sup>4)</sup>

3) 国土交通省海事局「平成17年度国際船舶制度推進調査報告書～オランダ・イタリアにおける外航海運政策に関する調査」、平成18年3月、27～28頁。

4) ただし、トン数標準税制の適用を受けていたオランダのP&Oネドロイド社は、2005年にデンマークのマースク・シーランド社に買収されており、トン数標準税制の導入が直ちに買収防衛策となるわけではない。トン数標準税制を導入し、内部留保を厚くした場合は、反対に合併・買収の対象となる可能性も否定できない。

図表3 外船社と邦船社の利益率の比較

		2005年			2006年		
		対売上高 営業利益率	対売上高 当期利益率	対営業利益 当期利益率	対売上高 営業利益率	対売上高 当期利益率	対営業利益 当期利益率
邦 船 社	日本郵船	7.3%	4.8%	65.5%	4.8%	3.0%	62.0%
	商船三井	12.7%	8.3%	65.7%	10.7%	7.7%	72.0%
	川崎汽船	9.4%	6.6%	71.0%	5.7%	4.7%	84.0%
	新和海運	12.3%	5.8%	46.9%	14.2%	8.4%	58.9%
	飯野海運	16.9%	11.5%	67.7%	16.5%	4.8%	29.2%
	第一中央汽船	12.0%	6.9%	57.2%	11.3%	6.3%	56.0%
外 船 社	フロントライン	57.4%	40.3%	70.3%	51.9%	32.6%	62.7%
	オドフェイル	16.3%	12.3%	75.3%	14.3%	10.7%	74.2%
	ウィルヘルムセン	29.9%	27.7%	92.7%	30.2%	23.6%	78.2%
	トーム	51.8%	51.1%	98.7%	40.1%	38.8%	96.9%
	J・ローリッツェン	35.9%	35.3%	98.3%	24.7%	26.4%	106.9%
	ノルデン	25.3%	25.9%	102.5%	16.4%	14.3%	87.1%
	GOLAR LNG	37.8%	20.2%	53.4%	48.0%	29.9%	62.2%
	CMB	42.6%	36.2%	85.0%	38.8%	31.7%	81.7%
	OSG	55.3%	46.5%	84.0%	43.3%	37.5%	86.7%
OMI	47.8%	42.2%	88.3%	47.3%	42.6%	90.1%	

注1) 対売上高営業利益率 = 営業利益 / 売上高 × 100

2) 対売上高当期利益率 = 税引き後当期利益 / 売上高 × 100

3) 対営業利益当期利益率 = 税引き後当期利益 / 営業利益 × 100

4) 連結ベースでの実績値をもとに算出。

資料) 各社の年次報告書（アニュアルレポート）、有価証券報告書等に掲載・公表されている財務諸表より作成。

さらに、トン数標準税制の有無は船隊整備・船舶投資効率の面でも格差を生み出すことになる。トン数標準税制の適用を受ける外船社では、好況期に得た内部留保を活用した機動的かつ低コストでの船舶投資が可能であり、好況期における船舶への過剰投資を抑制することが可能である。これに対して、トン数標準税制を持たない邦船社では、好況期における利益を内部留保として蓄積し、それを不況期に活用して機動的な船隊整備・船舶投資を行うことができず、船舶投資効率・船隊整備の面でも不利な立場に置かれる可能性がある（図表4参照）。

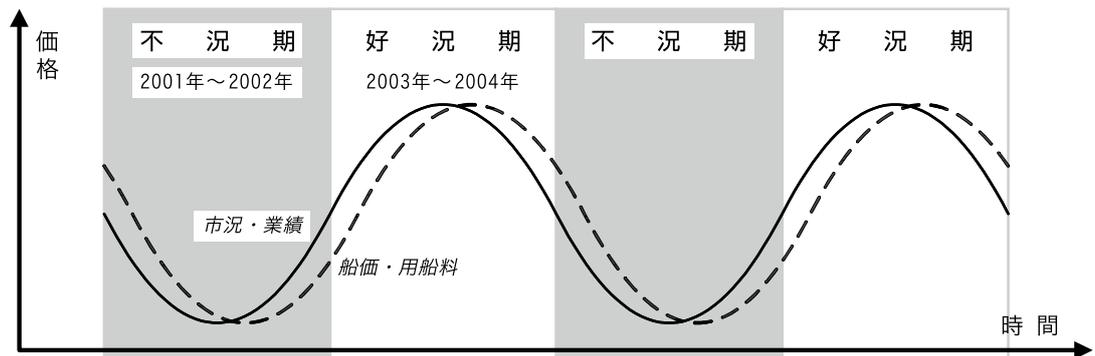
#### 4. 諸外国におけるトン数標準税制の概要

##### (1) 制度の導入状況

冒頭でみたとおり、トン数標準税制は1996年のオランダ、ノルウェーを皮切りに、欧州の主要海運国が、主に自国海運業の国際競争力の強化を目的として相次いで導入、最近では米国、韓国、インドも導入している。1996年1月にオランダで導入された同制度が効果をあげたことから、他の欧州諸国がオランダの制度に倣って、自国の事情に応じて改善を加えながら、相次いで導入していったのである。

ここでは最初の導入国であり、各国がモデルとしたオランダの制度を例としてトン数標

図表4 トン数標準税制と船社の船舶投資行動



◆トン数標準税制の有無による船社の船舶投資行動モデルの比較◆

ト 適 用 数 を 標 準 受 け る 制 場 合	不況期 2001年～2002年	好況期 2003年～2004年	不況期	好況期
	用船 発注・買船	売船 内部留保の確保 内部留保の蓄積 買取OP 新造船の 発注抑制	用船 内部留保の投入 発注・買船 自己資本による 船舶投資	売船 買取OP
ト 適 用 数 が 標 準 な 税 制 場 合		用船 発注・買船	売船 買取OP	用船 発注・買船
		<ul style="list-style-type: none"> <li>○好況期における高値での売却による売船利益の確保</li> <li>○好況期に売船利益も含めてトン数標準税制の適用によりCF改善・内部留保の蓄積が可能</li> <li>○好況期における節税対策のための船舶投資が不要</li> <li>○不況期の船価の低い時期に、低コストでの船舶の調達確保・船隊拡充が可能</li> <li>○好況期に蓄えた内部留保の活用による自己資金での船舶投資が可能</li> </ul>		
			<ul style="list-style-type: none"> <li>○好況期における節税対策のためのムダな船舶投資</li> <li>○好況期における「高値掴み」（投資コスト高）のリスク</li> <li>○不況期における船舶の不良資産化、低価格での売却を余儀なくされるリスク</li> <li>○不況期における低価格での船舶調達・確保が困難</li> <li>○好況期に内部留保が蓄積できず、船舶投資に十分な自己資金の投入が困難</li> </ul>	

参考：欧州不定期船社J・ローリッツェン社（デンマーク）のケース

船舶投資効率からみた国際競争力の比較

トン数標準税制の適用を受ける船社では、内部留保を活用した機動的かつ低コストでの船舶投資が可能であり、好況期における船舶への過剰投資を抑制する効果がある。トン数標準税制の適用を受けない船社は、機動的な船隊整備、船舶投資効率の点で劣位に置かれる可能性がある。

資料) 「日本海運を襲う税制格差」『COMPASS』(2005年5月)より作成。

準税制の基本的な内容を整理し、それ以外の各国については、オランダの制度との違い・特徴について明らかにする。

(2) 各国における制度の特徴

1) オランダ (1996年)

通常の法人税との間選択制がとられており、船社はトン数標準税制による課税と通常

の法人税による課税のいずれかを選択することができるが、いったんトン数標準税制を選択すると10年間変更することができない（拘束期間の設定）。これは船社が税金逃れのために、黒字の年にはトン数標準税制、赤字の年には従来の税制の適用を受けるといった使い分けをすることを避けるためである。

トン数標準税制の適用条件として、当該国内（オランダ）において「戦略的・商業的な管理」が実施されていること、具体的には戦略的に重要な意思決定機能があり、オペレーションの実体があることが必要である。この条件を満たしているのであれば、当該国以外に本籍を持つ事業者（外国船社の現地法人）でも適用可能である。

対象となる事業は外航海運業とそれに関連する事業であり、非海運事業からの利益は対象とはならず、通常の法人税による課税となる。また、トン数標準税制の適用期間中であっても船舶の売却は制限されず、船舶売却益も対象となる。

対象船舶は自国籍船に限定されず、所有船のほか、海外からの用船にも適用可能である。1996年の制度導入時においては、「所有船+裸用船」の3倍以内であれば、定期用船にも適用可能という条件が設けられていた（1：3ルール）。しかし後述のとおり、海上輸送に対する国家補助に関するEU新ガイドライン（2004年）のなかで、トン数標準税制の適用条件としてEU船籍要件が設けられたことを受けて、この条件は撤廃された（2006年）。<sup>5)</sup>

船舶の純トン数に応じた係数（みなし利益率）が設定されており、トン数標準税制による納税額は①この係数に運航日数を乗じることで各々の運航船舶のみなし利益を算出し、②このみなし利益に通常の法人税率を乗じて算出する（図表5～6参照）。

図表5 オランダのトン数標準税制のみなし利益率（係数）

純トン数	みなし利益
最初の1,000トンまで	9.08ユーロ
1,000トン超10,000トンまで	6.81ユーロ
10,000トン超25,000トンまで	4.54ユーロ
25,000トン超	2.27ユーロ

注) みなし利益は1日千純トン当たりである。

資料) オランダ海事当局。国土交通省海事局「平成17年度国際船舶制度推進調査報告書～オランダ・イタリアにおける外航海運政策に関する調査」、平成18年3月、25頁。

図表6 トン数標準税制および法人税の算出式の比較

課税方式	税額の算出式
現行の法人税	現行の法人税額 = (収益 - 費用) × 法人税率
トン数標準税制 オランダ方式	トン数標準税額 = (船舶の純トン数 × みなし利益 × 運航日数) × 法人税率
トン数標準税制 ノルウェー方式	トン数標準税額 = 船舶の純トン数 × トン数標準税率 × 運航日数

資料) 交通政策審議会海事分科会国際海上輸送部会「安定的な国際海上輸送の確保のための海事政策のあり方について（中間とりまとめ）」、平成19年6月。

5) 定期用船の比率制限を撤廃する制度改正は、「2005年その他財政法」(OFM2005: Other Fiscal Measures) として実現、2006年1月1日より施行されている。国土交通省海事局「前掲書」、30頁。

図表7 ノルウェーのトン数標準税制のみなし利益率（係数）

純トン数	税率
1,000トンまで	無税
1,000トン超10,000トンまで	50クローネ
10,000トン超25,000トンまで	33クローネ
25,000トン超	16クローネ

注) 税率は1日千純トン当たりである。  
 資料) 日本船主協会調べによる(平成18年12月現在)。日本船主協会  
 「日本海運の現状」、平成19年1月、26頁。

算出式としては「トン数標準税による納税額＝(船舶のトン数×みなし利益率×運航日数)×法人税率」となる。なお、通常の法人税による課税を選択した場合の納税額は、「現行の法人税額＝(収益－費用)×法人税率」となる。

## 2) ノルウェー（1996年）

ノルウェーの制度は、船舶の純トン数に応じて直接「税率」を設定、通常の法人税率とは無関係に税額が定まる仕組みであり、オランダ等他国の制度のように「みなし利益」は算出されない(図表6～7参照)。この税率は数回にわたって変更されており、その水準は概してオランダを始めとする他の欧州諸国の税率と比べて高い。<sup>6)</sup>

通常の法人税との選択制とされているが、オランダ等の制度のように、選択企業に対する拘束期間は設けられておらず、随時適用が可能である。ただし、トン数標準税制を選択した企業には配当制限が設けられており、配当を行った場合は、トン数標準税制の適用を受けていた期間に遡って通常の法人税が課される。

一方で、環境・安全対応面でのクオリティの高い船舶に対しては、税の軽減率が高くなる仕組みがとられている。<sup>7)</sup>

## 3) ドイツ（1999年）

ドイツでは船舶登録(レジスター)と旗国・船籍(フラッグ)が分かれており、①ドイツ登録かつドイツ籍船、②ドイツ登録の非ドイツ籍船、③非ドイツ登録、非ドイツ籍船の3つのカテゴリーがあるが、いずれもトン数標準税制の適用対象となる。

トン数標準税制の適用を受けるためには、原則としてドイツ登録船であれば足り、ドイツ籍船であることまでは必要とされない(上記②のカテゴリーも含む)。

チャーター船(定期用船)も一定割合でトン数標準税制の適用対象となり、非ドイツ登録のチャーター船については、所有船の3倍を超えなければ適用対象となる。

6) ノルウェー船主協会へのヒアリングによると、トン数標準税制課税レベルはオランダの3～4倍であり、しばしば変更されるために、ドイツやオランダ等他国に比べて魅力的な制度となっていない。財団法人海事産業研究所「海運先進国における海運産業・海運政策の実態調査報告書」、28頁。

7) 1999年から導入された仕組みであり、船舶の環境格付けの向上を目的としている。船舶の環境パフォーマンス指数に基づいて、トン数標準税制の税率で計算した額から最大25%の軽減を受けることができる。海事産業研究所「前掲書」、27頁。

船社が、個別の船舶ごとにトン数標準税制を適用するか否かを選択することができることもドイツの制度の特徴である。ただし、この選択は船舶建造年もしくは運航開始年度内に行わなければならない。<sup>8)</sup>

#### 4) 英国 (2000年)

トン数標準税制を選択した船社に対して、船員の訓練義務を課しているのが、英国のトン数標準税制の大きな特徴であり、船社は船舶職員15名当たり1人の訓練生を雇用して訓練を実施する必要がある。必要な人数の訓練を実施できない船社は、「罰金」として訓練実施機関に訓練相当費用を支払う必要がある。<sup>9)</sup> 訓練生は英国籍またはEU / EEA加盟国籍で英国に居住している者とされている。

外航海運のほか内航海運にも適用可能であり、海上航行による英国港湾間の海上輸送はトン数標準税制の適用対象となる。ただし、河川を利用した内航海運には適用されない。

また、グループ単位での適用が条件とされており、グループ内での個別の企業ごとにトン数標準税制の適用を受けるか否かを選択することは認められない。これは租税回避への対抗策として導入された仕組みで、トン数標準税制の適用を受ける会社とそうでない会社を分ける租税回避操作をさせないためである。

#### 5) デンマーク (2001年)

制度導入当初、定期用船に対するトン数標準税制の適用は、船社の船隊に占める所有船の比率が20%以上（いわゆる1：4ルール）という範囲内で認められていたが、海上輸送に対する国家補助に関するEUガイドライン（2004年1月）に基づき、EU籍船の比率が60%以上に達しているか、比率が減少しない範囲で認めることと変更された。<sup>10)</sup>

内航海運もトン数標準税制の対象となるが、一つの港湾内を移動するような場合は除外される。また、英国と同様、グループ単位での適用が条件とされており、グループ内での個別の企業ごとにトン数標準税制の適用を受けるか否かを選択することは認められない。

#### 6) イタリア (2005年)

制度適用の条件として、オランダ等他の欧州諸国では、主に運航船舶に占める定期用船の比率を75%以内としていたが、イタリアでは50%以内とされており、より厳格となっている。

英国と同じく、トン数標準税制を選択した船社には船員の訓練義務が課せられており、訓練を実施できない企業には訓練基金もしくは訓練施設への金額支払いというオプション

---

8) 2006年までは適用申請までの期間が長く、特別償却制度の適用を受けた後で、改めてトン数標準税制の適用を受けることが可能であった。

9) ただし、翌年以降に15人につき1人の条件を上回る訓練生をリクルートして訓練を実施すれば、それまでに支払った費用は払い戻しされる。

10) デンマーク船主協会によると、1：4とされたのは、当時のデンマーク船社の「自社船+裸用船」と「定期用船」の比率に応じたもので、オランダ等と同じく1：3としたのでは、デンマーク船社でトン数標準税制を選択できないところが出てしまうからである。

が設けられている。

法案段階では、船舶の船齢に応じてみなし利益の水準を変更、船齢の若い船舶についてはみなし利益の水準を低くする制度を検討していたが、欧州委員会に承認されなかった。

#### 7) 韓国 (2005年)

トン数標準税制の選択企業には拘束期間が設けられているが、拘束期間は5年とされ、オランダ等の欧州諸国 (10年間) の半分に設定されている。また、いったん既存の法人税による課税を選択した船社でも、トン数標準税制の適用を望む場合は、随時の選択 (変更) が可能とされている点が特徴的である。

みなし利益率 (係数) についても、当初は国際競争力強化の観点から英国の半分程度の水準で要求していたが、実際には要望していた水準の3倍近くに引き上げられ、結果的には英国など欧州諸国と同程度に落ち着いた。

所有船のほか海外からの用船に対しても適用可能であるが、財政経済部令で定める基準船舶 (所有船+裸用船+韓国船舶投資会社からの用船+2年以上の定期用船) に対し、2年未満の短期用船が5倍を超えてはならない。欧州の制度に比べて、用船への適用制限は緩やかになっている。

トン数標準税制の導入 (2005年) により、法人税の大幅軽減メリットを受けることとなる海運業界が、毎年純利益の1%程度を社会に寄付する「海運1%クラブ」を展開しようという動きがあったが、あくまで自主的な取り組みであって義務ではなく、実際には行われていない。<sup>11)</sup>

#### 8) インド (2005年)

トン数標準税制による減税効果の用途制限として、船舶への投資が義務付けられている点が、インドのトン数標準税制の特徴である。

インドの制度では、トン数標準税制により得られた減税効果、純利益の一部 (20%以上) を、新しい船舶への投資・取得のための資金として積み立て、8年以内に使用することが義務付けられている。

#### 9) 米国 (2004年)

米国のトン数標準税制は、①米国資本75%以上の企業で、②米国にて建造された船舶で、③米国人船員フル配乗の米国籍船から得られた外航海運業による収益のみに適用を認めるものである。欧州のトン数標準税制に比べてかなり制限的であり、一概に米国のそれを欧州のトン数標準税制と同質の税制として捉えることは不相当と考えられる。

適用対象船舶が自国籍船に限定されている点が大きな特徴であり、自国籍以外の船舶にも適用を認める欧州各国の制度とは大きく異なる。

---

11) 韓国の『連合ニュース』2005年1月4日付及び韓国海洋水産部へのヒアリングによる。尹宋漢「韓国トン数標準税制の現況と課題」、海運2005年4月、31頁

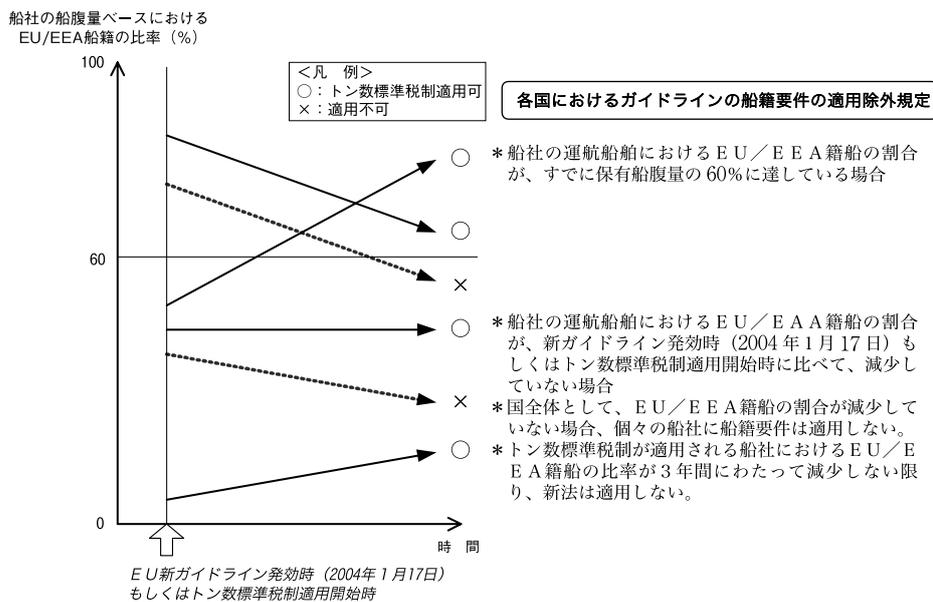
### (3) 欧州委員会による規制

トン数標準税制と欧州委員会（European Commission）の競争政策との関係について付言すると、欧州委員会では特定産業に対する国家の補助・優遇制度についての規則を厳しく定めており、もしEUのある国が特定産業に対して優遇措置を行う施策を実施しようとする場合、その内容についてその都度欧州委員会の承認を得る必要がある。しかしながら現在、ほとんどのEU諸国が海運政策に対する優遇政策を実施しているため、基本的にトン数標準税制は外航海運については適用可能と判断されている。<sup>12)</sup>

1997年、欧州委員会の「海運に関する国家補助についてのガイドライン」が採択され、トン数標準税制がEUにおける共通海運政策としてオーソライズされた（オランダ、ノルウェーについては追認の形）。トン数標準税制は国家の税制による海運業への補助金政策と位置づけながら、その他の補助金を止めることを条件として、トン数標準税制の導入を認めるようになった。

2004年1月の新ガイドラインでは、新たに船舶をトン数標準税制の対象とするためにはEU / EEA加盟国の船籍でなければならないとされた。<sup>13)</sup>ただし、船社の運航船舶に占めるEU / EEA籍船のシェアが維持・増加しているか、EU / EEA籍船の比率が60%を超えていれば、EU / EEA籍船以外にもトン数標準税制を適用することができる（図表8

図表8 EUの新ガイドラインによるトン数標準税制に係る要件



資料) "Tax Alert on European tonnage tax systems" (Ernst & Young International Shipping Group, October, 2005) より作成。

12) 欧州委員会運輸エネルギー総局でのヒアリングによる。山本雄吾「海事産業におけるトン数標準税制の動向とその意義」、大分大学経済論集第55巻第5号、86頁。

13) EEA (European Economic Area) とは欧州経済地域のことで、EC (欧州共同体) とEFTA (欧州自由貿易連合) の市場を統合した経済圏のことである。1994年1月、当時のEC加盟12カ国とEFTA加盟7カ国が欧州経済地域条約に調印して発足した。EFTAの現在の加盟国はスイス、ノルウェー、アイスランド、リヒテンシュタインであり、このうちスイスのみEEAに加盟していない。

参照)。それまでの欧州諸国のトン数標準税制は、船籍とは関係なく適用が可能なフラッグブラインドの制度であったが、このガイドラインにより、EU / EEA加盟国の船籍要件というフラッグリンクが設定された。

最近になってからの欧州の導入国の場合、欧州委員会がトン数標準税制を海運補助政策として承認したことが、導入の大きな原動力となった。つまり、EUのルールへの適合とEU他国との競争条件の同一化を理由に、比較的容易に制度を導入することができたのである。各国とも欧州委員会の承認を得られるよう、みなし利益の水準や拘束期間の設定等、オランダ等の先行導入国と同じような内容で制度設計・申請している。

なお、ベルギーやイタリアでは、法案段階で船齢に応じてみなし利益の水準を変える（船齢が低い船舶ほど有利になる）仕組みの導入を検討していたが、いずれも欧州委員会から不当な競争を引き起こすものとみなされて承認されず、最終的には導入されなかった（図表9参照）。

#### （4）導入国におけるトン数標準税制の利用状況・評価

トン数標準税制は通常の法人税との選択制であるが、導入各国の海事当局・船主協会では、概ねほとんどの船社がトン数標準税制を選択したとしている。例えば、オランダの場合、自国商船隊の約9割がトン数標準税制を選択、適用を受けているとされている。<sup>14)</sup>

各国の船社では、自国にトン数標準税制が導入されたことから自国に留まり、結果として海運業及び関連産業も国内に留まったのであり、トン数標準税制が導入されなければ、船舶（船籍）のみならず海運会社及び関連産業も海外へ流出、自国海運産業が衰退していたとしている。自国籍船が増加、自国に海運業・関連産業が留まったことで、導入以前に比べると海運業からの税収は増加したとみられている。

また、導入効果のところでもみたとおり、機動的・効率的な船舶投資が可能となり、好況期の内部留保を活用して、船価の低い時期に船舶投資を行うことができるようになったと評価している。つまり、それまでのように、無駄な船舶投資をして損失を計上、償却制度を利用して節税をすることがなくなった。

図表9 船価に応じたみなし利益率の設定案（イタリア）

船 齢	係 数
5年未満	0.90
5～10年未満	0.95
10～25年未満	1.05
25年～	1.10

注) みなし利益に対して、さらに乗じる係数である。

資料) イタリア海事当局。国土交通省海事局「平成17年度国際船舶制度推進調査報告書～オランダ・イタリアにおける外航海運政策に関する調査」、平成18年3月、25頁。

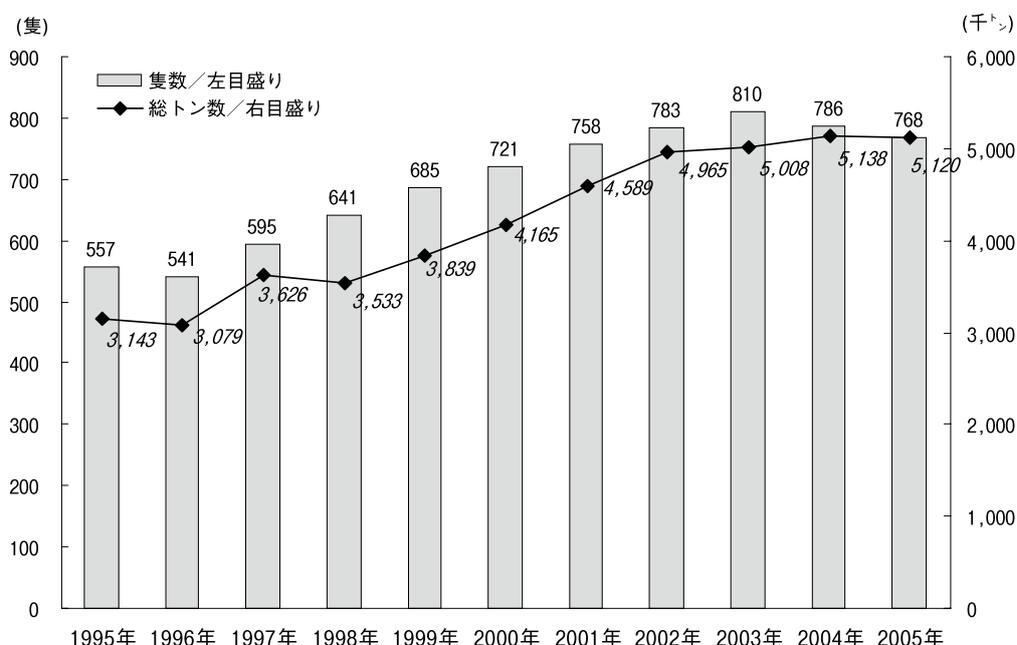
14) オランダ海事当局によると、オランダ商船隊の約90%がトン数標準税制を選択、適用を受けている。オランダ船主協会も、オランダ船社の90～95%がトン数標準税制を選択しているとみている。国土交通省海事局「前掲書」、27頁。

最初にトン数標準税制を導入したオランダでは、制度導入直後に自国籍船・商船隊の隻数が増加しており、一応の成功を納めたと評価されている。

ただしオランダ海事当局では、他の欧州諸国が相次いでオランダの制度を真似て、さらに自国の事情に応じて改善を加えながらトン数標準税制を導入したため、現在ではオランダの制度の優位性は失われて魅力的な制度ではなくなり、最近では自国籍船・商船隊の隻数が再び減少に転じていることから、トン数標準税制の効果が低減しているとみている(図表10参照)。<sup>15)</sup>

ノルウェーでは、1996年の制度導入後、自国商船隊は増加基調にあったが、自国籍船については2000年までは増加したものの、それ以降は再び減少に転じている。この理由として、ノルウェー船主協会では、ノルウェーのトン数標準税制の税率が他国よりも高く(オランダの3～4倍)、またその他の支援措置についても他国に比べて不利であることをあげている。<sup>16)</sup>

図表10 オランダ籍船の隻数・総トン数の推移



年	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
隻数(隻)	557	541	595	641	685	721	758	783	810	786	768
総トン数(千ト)	3,143	3,079	3,626	3,533	3,839	4,165	4,589	4,965	5,008	5,138	5,120

出所) オランダ船主協会年次報告書。国土交通省海事局「平成17年度国際船舶制度推進調査報告書～オランダ・イタリアにおける外航海運政策に関する調査」、平成18年3月、11頁。

- 15) 1996年に導入されたトン数標準税制は、船籍とは無関係に制度の適用を認める「フラッグブライント」の制度であるが、海事当局や船主協会では、自国籍船の隻数を、トン数標準税制導入の効果をみるためのメルクマールのひとつとしている。国土交通省海事局「前掲書」、5頁。
- 16) ノルウェー船主協会でのヒアリングによる。山本雄吾「前掲書」、86頁。

ドイツでは、配当制限や船員訓練義務などの条件が課されておらず、フレキシビリティの高い制度である点、同国の伝統的な船舶投資制度であるKGと相まって、船舶投資を促進・活性化し、KG制度を通じて投資家もメリットを享受できたことが評価されている。

英国では、最近の統計をみると、適用対象となる英国籍船、英国人船員数はさほど増加していないが、海事当局としては安定的に推移しているとして評価している。船員の訓練義務については、海運業界にとってもともと実施しなければならないもので、とくに大きな負担でもなかったとしているものの、毎年継続的に訓練生を確保することが困難となっている。また、船員組合等からは、訓練期間終了後の訓練生が実際に雇用されている比率が低いとの指摘があり、雇用まで義務付けるかどうか議論されている。

最近になってからの導入国における評価はまだ明らかではないが、イタリア（2005年）の場合、1998年に導入された国際船舶制度により、すでに大幅な軽減措置（法人税課税対象の8割の軽減等）が実施されており、トン数標準税制の導入により追加的な大幅減税がなされたわけではなく、それほど大きな減税効果は期待されていない。国際船舶制度の補完策、EU各国で行われている施策、税制へのハーモナイゼーション（調和化）の一環との位置づけである。<sup>17)</sup>

## 5. 日本版トン数標準税制の特徴と今後の制度設計のポイント

### （1）諸外国の制度との比較

諸外国の海運政策において、トン数標準税制は自国海運業の国際競争力の強化、自国の海事産業の発展へ向けての施策と位置づけられている。これに対して日本では、邦船社の国際競争力確保のほか、日本籍船・日本人船員（海技者）の増加・確保を図るための手段としての位置づけが明確化されているのが特徴的である。

諸外国のトン数標準税制では、自国籍船や自国船員の増加そのものが主要目的とされているわけではなく、米国、英国やイタリア等一部の国を除けば、トン数標準税制の法律・仕組みのなかで、自国籍船や船員の増加へ向けての取り組みが義務付けられているわけではない。

諸外国においても、例えばドイツのように自国籍船や自国船員の増加目標が掲げられていることがあるが、あくまで政治的な合意事項であって、トン数標準税制のスキームのなかで法律上の義務や条件とされているわけではない。これに対して日本では、日本籍船や日本人船員の計画的増加を図るための法律などの担保措置を一体的に講じることが、トン数標準税制導入の条件とされている。<sup>18)</sup>

諸外国のトン数標準税制のほとんどは適用対象を自国籍船に限らず、概ね所有船の他、海外登録の定期用船にも一定範囲内で適用を認めている。これに対して日本の制度では、原則として適用対象船舶を自国籍船に限定、ナショナルフラッグにリンクさせた制度となる見込みであり、この点で諸外国の制度とは大きく異なる。

日本籍船の隻数は1972年の1,580隻をピークに2006年には95隻まで減少、日本商船隊に

17) 国土交通省海事局「前掲書」、55頁。

18) 交通政策審議会海事分科会海上輸送部会「前掲書」、13頁。

占める日本籍船の割合は4.3%に過ぎない（図表11参照）。<sup>19)</sup>このような状況のもと、対象が日本籍船に限定されている日本のトン数標準税制では、好況期における減税効果は諸外国に比べてかなり小さく、邦船社にとっては（外船社に比べて）メリットの小さい、制限的な制度とならざるを得ない。

## （2）諸外国との違いの背景・要因

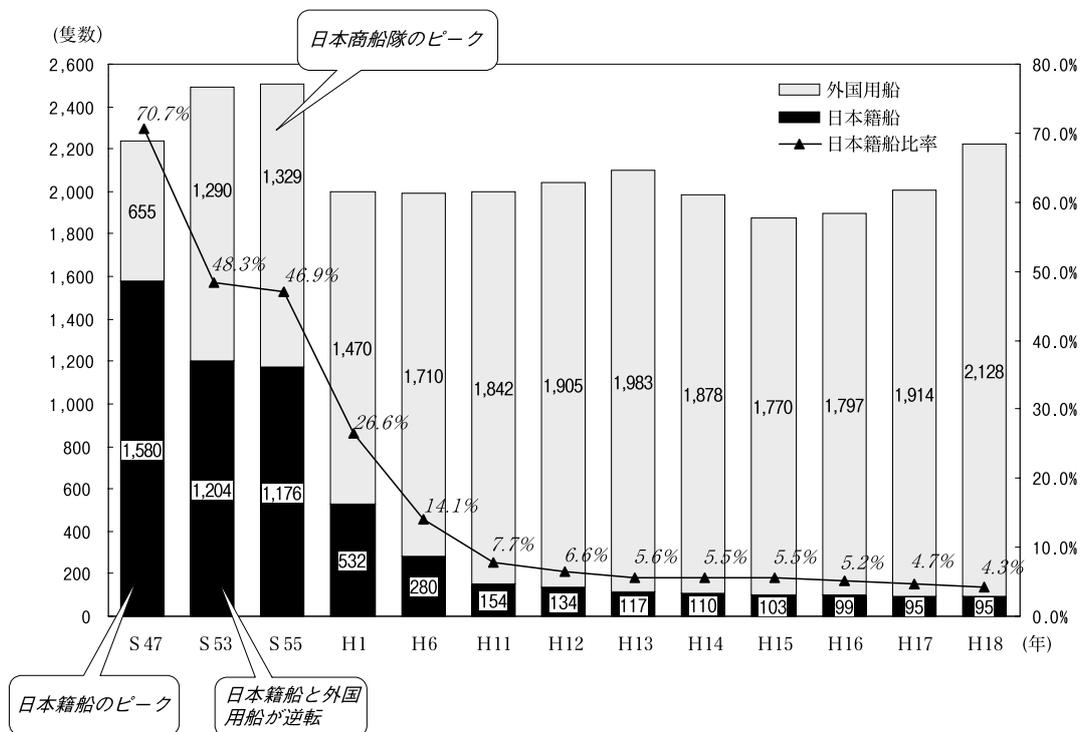
諸外国と日本との間で、上記のような違いが生じるのは、どのような背景・要因によるものであろうか。

初期の導入国、例えばオランダが制度を導入した当時、海運市場はまだ不況期にあり、海運業は構造不況業種とみられていた。もともと海運業界からの納税がほとんどなかったことから、赤字の産業からも一定の税収が期待できるということで、財務当局の抵抗もそれほど大きくなかった。現在のような海運市況の高騰と海運業の収益拡大、それにとまう大幅な減税効果は予想されていなかったと思われる。

これに対して日本では、海運市場が好況期に入って邦船社が史上最高益を更新しており、トン数標準税制を導入すれば実質大幅減税となることが明らかな状況下で制度導入を要望したことから、より丁寧な説明・強固な理論武装が必要とされた。

自国の海運業が国の経済全体に占める割合の違いも背景・要因のひとつである。オランダ、ノルウェー、デンマーク等の欧州の伝統的な海運国では、国の経済規模に比べて海運

図表11 日本籍船の隻数及び日本商船隊に占める割合の推移



資料) 国土交通省海事局「平成19年版海事レポート」、平成19年7月、117頁。

19) 国土交通省海事局「平成19年版海事レポート」、平成19年7月、116～117頁。

業及び海事関連産業の占める割合が高く、海運業及び海事関連産業を優遇し、その維持・発展を図ることがとくに重要であった。また、これらの国では、自国発着トレードが少なく、三国間トレードが船社のビジネスの中心となっているため、海運業が重要な外貨獲得手段となっている。<sup>20)</sup>日本の経済規模はオランダ、ノルウェー等よりも大きく、海運業及び海事関連産業が国全体の経済に占める割合はさほど大きなものではない。また、自国発着トレードが中心であることから、外貨獲得産業としての位置づけもない。

オランダでは海運業のほか、造船、港湾、舶用品、漁業、海軍など関連産業を含めた海事クラスターが形成されて有効に機能しており、海事クラスター全体としてまとまってトン数標準税制を要望したことも、制度導入の大きな要因となっている。<sup>21)</sup>英国でも大規模の海事クラスターが形成されており（マリタイム・ロンドン）、マリタイム・ロンドンの発展に寄与するということで、海事当局と財務当局がトン数標準税制導入についての合意に至っている。これに対して日本では、英国、オランダのような海事関連産業の集積があるわけではなく、海事クラスターが形成されているとは言いがたい。

オランダやノルウェーに続いて制度を導入したドイツやその他の欧州諸国では、トン数標準税制を導入しなければ近隣諸国（トン数標準税制の導入国）に船舶、船社が移転してしまうという可能性・危機感があり、一部顕在化していたことも制度導入の原動力となっていた。<sup>22)</sup>日本においても、隣国の韓国でトン数標準税制が導入されており（2005年）、香港、シンガポールのような海運業に対する軽課税・無税の国がアジア域内に存在するが、実際に日本籍船や邦船社がこれらの国々に流出する可能性は小さい。

最近になってから導入した欧州各国の場合、欧州委員会がトン数標準税制を国家による海運補助政策としながらも導入を認め、同制度についてのガイドラインを発表していることも、制度導入の原動力となった。すなわち、後になってからの導入国は、EU加盟国の施策、税制への調和（ハーモナイゼーション）を理由に、比較的容易に導入することができた。しかし、EU加盟国ではない日本では、当然こうした推進力は働かない。

欧州各国の船社は、特別償却制度を活用して節税効果を得ることを目的として、わざわざ劣悪な船舶を仕込んで損失を計上するといった無駄な船舶投資を行っており、船腹過剰となっていた。トン数標準税制の導入により、船社はこうした節税目的の無駄な船舶投資を行う必要がなくなり、過剰船腹投資の抑制効果が期待できた。しかし、邦船社の場合、基本的に輸送需要に見合った船舶を確保するという投資行動をとっており、こうした節税のための無駄な船舶投資は行っておらず、こうした効果があまり該当しない。

上記のとおり、導入時における海運市況、海事産業の重要性（雇用やGDPに占める割合）、船舶投資行動など、諸外国の海運業との間に多くの違いがあることから、日本のトン数標準税制は諸外国、特に欧州で既に導入されている制度と比べて、極めて異質な制度とならざるを得なかったといえる。

---

20) ノルウェーでは、海事産業への従事者が国民の20%に達している。また、デンマークでは、海運業の輸出額は国内2番目であり、海運業の95%が三国間輸送に従事している。

21) 国土交通省海事局「前掲書」、平成18年3月、23頁。

22) 山本雄吾「前掲書」、86頁。なお、オランダでも、ある大手船社がベルギーに本社を移転させる動きがあったことが、トン数標準税制導入の要因のひとつとなっている。

### (3) 制度導入の理由や位置づけにみる特殊性

諸外国では制度導入の理由・目的として、自国海運業の発展と国際競争力強化の観点が強し、自国籍船の確保・増加そのものを目的とはしていない。制度導入にあたって、経済安全保障や非常時における国防の観点はほとんど示されていない。

これに対して日本では、トン数標準税制の必要性を説明するうえで経済安全保障の観点が強く打ち出されているのが特徴的である。すなわち、安定的な国際海上輸送の確保を目標として掲げ、平時及び非常における物資の安定輸送の担い手として、一定規模の日本籍船や日本人船員が不可欠であるとして、トン数標準税制を日本籍船や日本人船員確保・育成の手段としても位置づけている。<sup>23)</sup> 輸出入における海運への依存度の高さ、日本籍船の隻数の減少や日本商船隊に占める割合の低下から、制度導入の必要性を説明している。日本では、国際競争力の強化やイコール・フットィングのみを理由として、欧州各国と同じ制度の導入を要望することが困難であり、経済安全保障の観点からの説明、自国籍船・日本人船員確保の手段との位置づけをせざるを得なかったと考えられる。

### (4) 今後の制度設計のポイント

前述の交通政策審議会海事分科会海上輸送部会の中間取りまとめ（2007年6月）では、①邦船社の国際競争力の強化と、②日本籍船・日本人船員の確保の両立が焦点となっており、今後のトン数標準税制の具体的な制度設計においても、同部会で焦点となった船社の国際競争力確保と日本籍船・日本人船員の確保を調和させていくとされている。

中間とりまとめにあるとおり、日本籍船や日本人船員の増加を図るための施策がどのような形で制度設計のなかに盛り込まれるかが大きなポイントである。日本籍船の増加策については、適用対象を原則として日本籍船に限定した制度とすることで対応する方向である。日本人船員の増加策としては、例えば英国やイタリアのように一定数の船員訓練実施義務を課すことが考えられる。<sup>24)</sup>

もうひとつのポイントは、好況期に得られた減税効果（内部留保）の用途を、上記政策目的のための投資に義務付けるような仕組みが設けられるかという点である。例えば、配当制限や役員報酬制限（ノルウェー）、船員訓練（イギリス・イタリア）、船舶投資（インド）などが考えられる。

財務省との折衝にあたっての大きなポイントとなりそうなのが、対象となる利益の範囲やみなし利益の水準設定である。諸外国の制度では、海運業及び海事関連産業のための支援

---

23) 交通政策審議会海事分科会海上輸送部会「前掲書」、13頁。なお、同部会では、非常時において、一定規模の国民生活、経済活動水準を維持する輸入貨物量を全て日本籍船で輸送し、当該日本籍船の船舶職員を全員日本人船員で配乗するものとして、日本籍船の必要規模は約450隻、日本人船員の必要規模は約5,500人と試算している。平成18年に日本の外航海運業界は、業界の総意として、日本籍船を5年で2倍、日本人船員を10年で1.5倍に増加させることを目標とする旨を表明している。

24) 日本船主協会では、国際競争力の確保にウェートを置いた、船社にとって過度な経済負担とならないような、使いやすい制度設計を求めている。日本籍船・日本人船員の確保については、経済合理性の範囲内で最大限努力するとしており、船員雇用数が義務付けられることについては、消極的な姿勢を示している。日本海事新聞平成19年5月24日付。

施策と位置づけられていることから、対象利益を海運業及び関連・付随する事業に限る「リングフェンス」の仕組みとされているが、具体的にどの事業の利益まで含めるか、対象事業の範囲については議論があるところである。みなし利益の水準については、欧州各国の場合、欧州委員会の承認を得られるよう、また他の欧州諸国とのイコール・フットイングの観点から、オランダ等の既導入国とほぼ同程度の水準に設定されている。<sup>25)</sup>日本は欧州加盟国ではなく、EUのルールによる制約を受けないため、韓国のように国際競争力強化の観点から他の欧州諸国よりも有利な水準の設定を求めることも可能であるが、他の欧州諸国と同程度の水準ということで要望している。しかし、逆に欧州各国のようにEUのルールの制約を受けない分、好況期における税収減を嫌う財務省との折衝のなかでは、高めに設定される可能性もある。

---

25) オランダ船主協会によると、オランダのみなし利益（係数）は、既にトン数標準税制の原型となる外形標準課税制度を導入していたギリシャ（1939年）、同じ時期にトン数標準税制の導入を進めていたノルウェー（1996年6月）の制度を参考として、これらの国に比べて不利にならないような水準で設定されている。国土交通省海事局「前掲書」、26頁。