

## ドイツのトン数標準税制をめぐる議論

掲載誌・掲載年月：日本海事新聞 202504

日本海事センター 企画研究部

上席研究員 野村 摂雄

元企画研究部専門調査員 中井 亜弓

### 1. はじめに

ドイツは、所得税法を改正して、1999年にいわゆるトン数標準税制を導入した。その背景には、ドイツの商船隊が激しい国際競争にさらされ、そのままでは存続が危ぶまれる状況となる一方、隣国のオランダが1996年に同税制を導入し、自国の船舶や海事部門の雇用者が増加し、成功を収めていたことがある。

海運拠点としてのドイツの維持・強化を図る方策の実施が期待されるなか、導入された同税制の目的は、以下のものが挙げられた。

- ・ドイツの船員及び船主の国際競争力を維持し、海運拠点としてのドイツを維持・強化すること。
- ・ドイツ海運業に対する実効税率を軽減すること。
- ・国際交通におけるドイツ商船の経済的不利益を低減すること。
- ・ドイツ籍船の海外流出を食い止め、海事産業部門の雇用の増加を図ること。

本稿では、同税制の最新の内容と最近の議論を紹介する。

### 2. トン数標準税制の内容

#### (1) 適用対象者

ドイツのトン数標準税制を適用できるのは、次の要件をすべて満たす者である。船舶管理だけを行う者は対象とならない。

①主に国際交通として商船の運航を行っていること。なお、連邦財政裁判所は、ここには長期的に運航する意図が必要であるとして、同税制の要件を満たしてから1年以内に対象船舶を譲渡した場合には、商船の運航を行ったとは認められないとした。もっとも、複数の船舶を保有している場合には、少なくとも1隻について長期的に運航する意図があれば良い。

②経営管理をドイツ国内で行っていること。

③船舶管理をドイツ国内で行っていること。なお、船舶管理には、例えば以下の活動が含まれる。

- ・船舶の使用に関する契約の締結
- ・船舶の設備と食料支給
- ・船長及び船員の雇用
- ・船舶の貨物の積載
- ・燃料油及び潤滑油契約の締結
- ・船舶の保守
- ・船舶と設備に関する保険契約の締結
- ・帳簿の管理
- ・会計

④商船を所有又は用船していること。当該商船は、主としてドイツの船舶登録を受けていること。

⑤主として人又は貨物の輸送を行っていること。その他の事業がある場合には、区分経理を行うこと。

これらの要件を満たす者が書面申請を行うことにより、対象船舶ごとにトン数標準税制の適用が認められる。その申請は、対象となる商船の取得又は就航と同年度内に行わなければならない、これを逃した場合、取得又は就航の年度から10年を経過した後に申請することが可能となる。

#### (2) 適用対象船舶

ドイツは、船舶の公法上の登録と私法上の登記とが分かれており、原則、公法上の登録がドイツでなされているならば、私法上の登記がドイツ以外でなされている船舶も本税制を適用することが可能である。

したがって、トン数標準税制の適用対象となる船舶は、まず、適用対象事業者が所有又は借り入れた船舶であって、当該会計年度中の半数を超える期間においてドイツの船舶登録簿に登録され、国際交通における商船として主に人又は貨物の輸送に用いられるものとなる。

また、他に貸し出している船舶は、裸貸出しでない場合には対象となる。

一方、裸用船で借り入れた船舶や、その船舶の再貸出しは、その借入又は貸出期間中に自身が保有又は自ら船員配乗等を行う対象船舶を外航で運航している場合には適用対象となる。

なお、ドイツで船舶登録していない用船については、上記の対象船舶の3倍（純トン数ベース）を超えず、かつ、その基本的な船舶管理をドイツ国内で行っている場合に適用対象となる。

#### (3) 対象所得

トン数標準税制の適用対象となる所得は、主に対象船舶の運航から得るものである。また、以下の活動からの所得も含まれる。

- ・船舶の貸出し。ただし、対象船舶について貸出人が船員の配乗等を行うことが必要であり、裸用船貸出しは前述の場合を除いて対象とならない。
- ・商船の使用又は貸出しに直接関連する付随的・補助的業務。付随的業務とは、必ずしも本来の事業活動そのものからは生じないが、事業活動と時間的に並行して行われるものであり、例えば用船契約に基づく船舶貸出の対価として得た株式を譲渡する行為は船舶貸出の付随的業務であるとした裁判例がある。補助的業務とは、通常、事業活動に必然的に伴うもので、時間的には事業活動に先行して行われ、例えば、主たる活動に必要な人員の採用や事業用地の賃借、商船の取得・建造などが該当する。
- ・商船の譲渡や、運航に直接使用されるモノの譲渡。

#### (4) みなし利益の水準

トン数標準税制が設定しているみなし利益の水準は、対象船舶の1運航日、100純トン当たり、以下の通りである（為替レートは、2025年3月29日1ユーロ162.30円）。

- ・最初の1,000純トンまで：0.92ユーロ（約149円）
- ・1,000純トンを超える部分から10,000純トンまでについて：0.69ユーロ（約112円）
- ・10,000純トンを超える部分から25,000純トンまでについて：0.46ユーロ（約75円）
- ・25,000純トンを超える部分について：0.23ユーロ（約37円）

例えば、10,000純トンの船舶が360日運航した場合のみなし利益は、以下のように算出される。

$(1,000/100 \times 0.92\text{€} + 9,000/100 \times 0.69\text{€}) \times 360 \text{日} = 25,668\text{€}$ （約4,165,916円）。

なお、ドイツの2025年の連邦税（法人税+連帯付加税）は、15.825%であり、地方税（営業税）が別途課せられる。

#### （5）途中脱退の可否

トン数標準税制の適用期間は、適用申請した会計年度から10年間を単位とし、途中脱退は認められない。当該単位期間を満了し、適用を取り下げる申請を行えば、その翌年以降はトン数標準税制から脱退することができる。但し、再び適用を申請するには、それから10年間が経過することが必要である。

#### （6）導入効果

##### ①減税規模

トン数標準税制による減税規模は、連邦財務省によれば、2021年7,910百万€（約1.29兆円）、2022年11,125百万€（約1.80兆円）、2023年2,225百万€（約0.36兆円）、2024年1,320百万€（約0.21兆円）と推定されている（表参照）。

なお、2021年及び2022年が2023年以降と比較して多額なのは、パンデミックによって海運需要が高まり、運賃が急騰したためであり、一時的なもののみなされている。

【表：トン数標準税制による推定税収減】（ ）内は連邦に配分される額。

|             | 2021年                    | 2022年                    | 2023年                  | 2024年                 |
|-------------|--------------------------|--------------------------|------------------------|-----------------------|
| 額（単位：百万ユーロ） | 7,910 (2,239)            | 11,125 (3,122)           | 2,225 (624)            | 1,320 (375)           |
| 円換算（単位：百万円） | 約1,284,000<br>(約363,000) | 約1,806,000<br>(約507,000) | 約361,000<br>(約101,000) | 約214,000<br>(約61,000) |

（出典：連邦財務省公表資料に基づいて筆者2が作成）

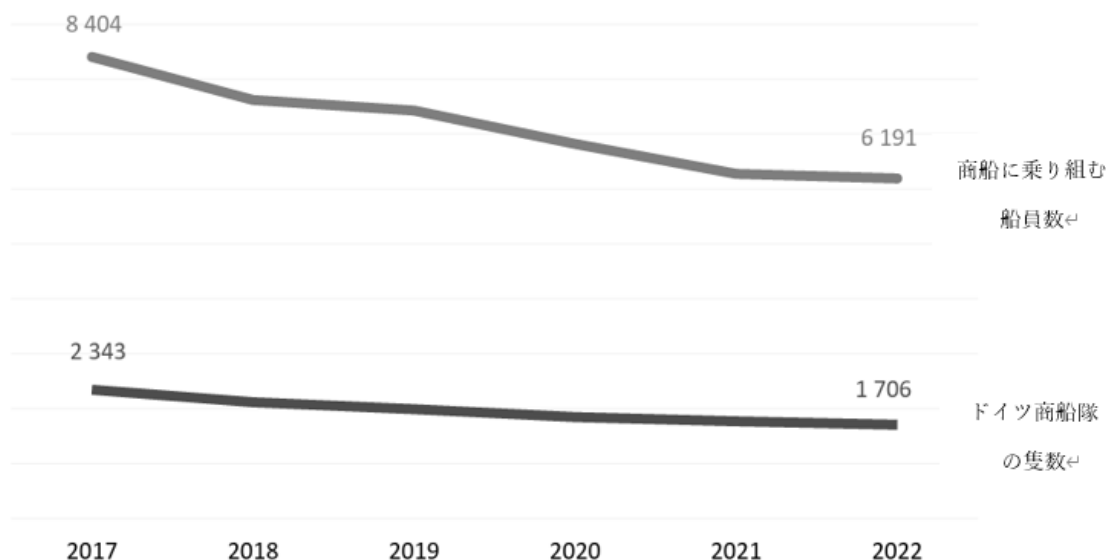
##### ②商船隻数・船員数

同税制の導入当初は、ドイツ船舶登録簿に登録された商船数と雇用の発展に良い影響があったことが報告されている。すなわち、ドイツ船舶登録簿に登録された商船は、1999年から2006年までに1,283隻（約86%）、総トン数ベースで3,970万トン（約306%）増加し、それまで続いていたドイツ船舶登録簿からの離脱傾向が逆転した。特に外航のドイツ籍船（ドイツの国旗を掲げる船舶）は、2006年時点では約400隻であるところ、ドイツ船主は、2008年までに500隻、2009年又は2010までに600隻まで増加することをドイツ海事会議で約束した。もっとも、ドイツ籍船は、2009年645隻を境に、再び減少に転じ、2012年には530隻、2018年は302隻、2023年は268隻となっている。また、船員についても、2006年時点で8,300人超となって1999年から10%超の増加を示し、キャデットも915人まで増えたが、近年は減少傾向にある。

最近の当局統計によると、2017年12月から2022年12月までのドイツ商船隊の隻数（100総トン以上）は2,343隻から1,706隻まで27.2%減（同期間にドイツ籍船は326隻から278隻まで14.7%減、他国籍船も2,017隻から1,428隻まで29.2%減）、船員は8,404人から6,191人まで26.3%減で推移して

いる（図参照）。ちなみにドイツ船主協会は、2022 年末時点で社会保険加入対象となる船員の総数は 7,079 人、そのうちドイツ人船員は 4,540 人と公表しているが、当局統計との相違や詳細について文献調査によってはこれ以上の詳細は確認できなかった。

【図：近年のドイツ商船隊の推移（2017 年から 2022 年）】



（出典：連邦会計検査院『連邦議会予算委員会への報告書』（2024 年 5 月）図 1（13 頁）を筆者 2 が翻訳）

ドイツ登録船舶数が減少している原因としては、①2008 年までの海運ブームで船舶の新造が相次いだことにより市場への船腹供給が過剰となり、世界貿易の低成長と相まって海運市況の下落を招き、船舶の解体や海外への売却が進んだこと、②大手金融機関の用船者への融資が消極姿勢に転じたことにより、用船会社の資金調達が難しくなり、船舶の借入れが困難となっていること、③新造船の発注が低迷していること、④新しい船舶が大型化していること、⑤ドイツの船舶登録に関する手続きが煩雑であることなどが指摘されている。また、特にドイツ籍船については、自国籍又は EU/EEA 国籍の船員配乗が必要とされる点が船員費の観点から敬遠され、安い労働力を雇用できる非ドイツ籍船の選択が進んでいること、などがしばしば指摘されている。

船員の減少については、若年層の人材確保が困難になっていることが背景にある。ワークライフバランスを重視する今の若者にとって家から長く離れる点が船員職を敬遠する主たる理由のひとつとなっていると分析されている。

### 3. むすびに代えて

ドイツのトン数標準税制は、対象船舶の国籍は問わず、また、船員の訓練義務などもないため、概して融通性の高い制度であると評価されている。これまでのところ同税制は、導入当初から大枠を維持しているが、主な改正としては、①2002 年にドイツマルクからユーロへの切替、②2004 年に申請期限を船舶の取得又は就航と同年度内にしたこと、③欧州委員会からの指摘に基づいて 2008 年に海底エネルギー鉱床の測量船を対象船舶から除外したことが挙げられる。

ドイツ国内での同税制に関する議論としては、1つには、同税制が投資家の「節税モデル」として濫用されてきたことが挙げられる。これは、船社の多くが有限合資会社の形態をとっており、同税制によってそこからの配当が非課税同然となるため、同税制のメリットを享受しているのは船社ではなく投資家となりうるからである。そこで、投資家の投機的な投資を減らし、持続可能な事業慣行を迫するインセンティブをもたらすものにすべきとの主張がなされてきた。この点、2017年に連邦財政裁判所は、資本投資又は資本会社への資本参加から生じる収益は、船舶の運航と直接関連性を欠くとして、トン数標準税制の対象所得から除外する判決を出して一応の解決を見た。

また、2023年に連邦会計検査院は、国内最大規模の税制優遇措置の一つに数えられるトン数標準税制について、連邦政府が①長年にわたり同税制による税収減を過少評価し、議会に適切な情報を提供しなかった、②大幅な税収減に対して何ら具体的な対策を講じていない、③近時の統計上、海運拠点としてのドイツは衰退していると認識しているにもかかわらず、当該事実を反映した本税制の評価を行っていない、④独立した機関による外部評価が2009年以降実施されておらず、また、内部調査も実施していないことから適切な評価を先延ばしにしている、と指摘した上で、期限の定めのない軽減税制という補助金を投入した結果、膨大な税収減をもたらしていることについて、これに見合う効果があるのかを検証し、この国家援助のあり方を再検討すべきだと勧告した。

ドイツのトン数標準税制は、欧州委員会が適正な国家補助として1998年に承認したが、それは同委員会が定める国家補助ガイドラインに沿っているということであって、上記の議論はドイツ国内で納税者の合意を得られるかという点でより重要である。今後の見直しの動きを見守りたい。