

摘要

国际航运业是国家经济发展中一个重要的行业，对于保证世界经济的繁荣、促进国际贸易的发展起着举足轻重的作用。随着我国加入WTO，国际航运业的竞争势必会进一步的加剧，如何在激烈的市场竞争中求得生存和发展，是摆在我国国际航运企业面前的一个重要任务。税收筹划可以降低企业的税负，降低企业运营成本，直接影响企业的整体利益。税收筹划在我国国际航运企业提高国际竞争力中将会发挥更加重要的作用。在全球经济一体化下，我国国际航运企业如何进行有效的税收筹划，是值得我们研究的课题。

本文采用理论阐述和案例研究相结合的研究方法，并运用比较分析法和因素分析法，首先阐述了国际航运企业税收筹划的特点及世界主要航运国家如美国、英国、法国、德国、挪威、荷兰、日本、新加坡的税收优惠制度，以及我国目前的国际航运业税收制度，论述了我国国际航运企业进行税收筹划的可能。

其次，本文阐述了我国国际航运企业主要的税收筹划方法，包括通用的国际税收筹划方法和航运业专用的国际税收筹划方法，通用的国际税收筹划方法包括：在国际避税地进行公司注册和非国际避税地进行公司注册的税收筹划；专用的国际税收筹划方法指国际航运企业船舶登记的筹划；从会计角度产生的税收筹划方式包括国际航运企业船舶折旧和资产减值的筹划，国际航运企业船舶租赁的筹划。

笔者通过例举中远集团和招商局明华公司的税收筹划实例，阐述了上述税收筹划方法在实践中的具体运用。

最后，笔者论述了国际航运企业在进行国际税收筹划时应注意的问题及发展前景。

本文在对各主要航运国家的税收制度进行评述的基础上，结合我国的实际情况，将航运企业所能运用的税收筹划方式分为通用和专用两类，在理论上将税收筹划方式进行细化，并提出航运企业在进行税收筹划的过程中可能遇到的风险，如外汇管制、政治风险等，提出应对该风险的一些措施，并对其前景进行展望，充分论证了我国航运企业国际税收筹划的可行性和必要性。

关键词：航运企业 税收筹划 国际税收筹划

ABSTRACT

International marine is a very important industry to the country's economic development. It acts as a significant role in the prosperity of world economy and the development of international trade. As China has entered into WTO, the competition in the field of international marine will be more strong. How to survive and develop in thus situation will be a vital task to the international marine enterprises of Chinese. Tax planning could reduce enterprises' taxation and reduce enterprises' cost; it could influence the whole benefit of enterprises direct. Tax planning could act an important role more and more in our nation international marine enterprises to improve their international competition. Under economic globalization, how to planning effective in our nation international marine enterprises will be a worth study topic.

This thesis is tie up my subject, it discusses the idea with theory analyzing and case Researching together, and with the methods of comparison and factor analysis. At first, we described the shipping policy, and the characteristics of shipping enterprises' accounting calculation and tax planning, and the taxing preferential system of the major shipping countries as America, Britain, France, Germany, Norway, Japan, Singapore and China. It discussed the possibility of our international shipping enterprises' tax planning.

Secondly, the thesis described the main methods of our international shipping enterprises' tax planning. It includes general and special tax planning methods. The general methods include using tax planning methods in the international tax shelters and non international tax shelters. The special methods of international shipping enterprises' tax planning include the planning of ship registry, depreciation, impairment and financial lease.

The thesis described the tax planning examples of ZhongYuan Corporation and the MingHua Company of Merchants bureau. It discussed the concrete application in practice of the above tax planning methods.

At last,we discussed the problems we should be pay attention to and the developing prospect in the tax planning.

On the basis of the review of the main countries' tax system, and based on the practical situation in China, I divided the tax planning methods into two groups,

general and special one, and put forward the venture we may met in the process of the tax planning ,as foreign exchange control ,political risks and so on. I proposed some of measures coping with the risks, and have a prospect on it, and fully demonstrated the feasibility and necessity on the international tax planning of our country.

Key words: shipping enterprise, tax planning, international tax planning

独 创 性 声 明

本人声明，所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。据我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果，也不包含为获得武汉理工大学或其它教育机构的学位或证书而使用过的材料。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中明确的说明并表示了谢意。

研究生签名: 秦俭 日期 2007.11.29

关于论文使用授权的说明

本人完全了解武汉理工大学有关保留、使用学位论文的规定，即：学校有权保留送交论文的复印件，允许论文被查阅和借阅；学校可以公布论文的全部内容，可以采用影印、缩印或其他复制手段保存论文。

(保密的论文在解密后遵守此规定)

研究生签名: 秦俭 导师签名: 胡光 日期 2007.11.29

第1章 导论

1.1 选题的目的和意义

1.1.1 选题的目的

随着我国加入WTO及经济贸易水平的不断发展，我国税收制度已逐渐同国际税收制度接轨。当然，我国税收制度与其他各国的税收制度之间仍存在着不同程度上的差异。就是这种差异，为我国航运企业的税收筹划提供了很大的可能。

但是在目前，我国还是少有学者对航运企业的税收筹划进行专门的研究。本文通过研究国家之间税收制度的差异及外国税收制度方面的优惠政策，可以为我国航运企业的税收筹划提供一个理论基础和一些切实可行的方案。

1.1.2 选题的意义

国际航运业是一个投入巨大，经营高风险，回报率相对较低，有周期规律的行业，它对保证国际经济的繁荣，促进国际贸易的发展起到重要的作用，而国际航运业的发展又主要取决于国际贸易的发展。自新中国建立以来，我国已逐步建立起了我国自己的国有大型船队，成为我国外贸运输的主要力量。伴随着我国改革开放的发展，我国的国际航运业也取得了长足的发展，作为我国参与国际航运市场竞争的一个重要力量，并已成为我国经济发展不可或缺的重要组成部分。

目前我国的国际航运市场基本形成以国有大型航运企业为主，中、外国际航运企业并存，多家航运企业参与竞争的局面。在国际航运业中，税收支出是企业成本支出非常关键和重要的组成部分，从船舶注册登记税收入、船舶运行收入税收入、船舶吨税、车船使用税收入、船舶租赁的税收入，到航运企业的利润所得税收入，在船舶运营的各个环节都发生税收入。世界各国的航运税收制度存在差异，世界各国对航运企业都有较为优惠的税收政策，而我国对国际航运企业的税收优惠确很少，相比较而言，我国国际航运企业的整体税负较重，而这些税收差异为航运企业进行税收筹划提供了广阔的空间，

因此，我国国际航运企业必须进行相应的税收筹划，以降低其整体税负，降低企业的运营成本，提高其国际竞争力。经济全球化、贸易自由化加剧了全球经济竞争，WTO将更多的国际航运企业带入中国，国际航运企业的竞争开始成为一种全方位多角度的竞争。目前全球经济的复苏是带动航运市场的重要原因，全球贸易的快速增长为航运企业提供了巨大的市场，航运市场两年来空前繁荣，面

对复杂多变、竞争激烈的市场，我国的国际航运企业要充分利用世界各国的税收优惠，结合自身实际情况进行税收筹划，实现企业价值最大化，从而在激烈的竞争中处于不败之地，不断的发展壮大自己。^[1]

1.2 国内外相关研究综述

1.2.1 国外相关研究综述

从世界范围来看，税收筹划的历史并不长，真正意义的税收筹划起源于 20 世纪 50 年代。目前为止，国外关于税收筹划的定义有很多：

荷兰国际财政文献局(IBFD)《国际税收辞汇》是这样下定义的：“税收筹划是指通过纳税人经营活动或个人事务活动的安排，实现缴纳最低的税收。”

印度税务专家 N·J·雅萨斯威《个人投资和税收筹划》一书说，税收筹划是：“纳税人通过财务活动的安排，以充分利用税收法规所提供的包括减免税在内的一切优惠，从而享得最大的税收利益。”^[2]

另一名印度税务专家 E·A·史林瓦斯在他编著的《公司税收筹划手册》中说到：“税收筹划是经营管理整体中的一个组成部分……。税务已成为重要的环境要素之一，对企业既是机遇，也是威胁。”

美国南加州大学 W·B·梅格斯博士在与别人合著的、已发行多版的《会计学》中，在援引知名法官汉德：“法院一再声称，人们安排自己的活动以达到低税赋的目的，是无可指责的。每个人都可以这样做，不论他是富翁，还是穷光蛋。而且这样做是完全正当的，因为他无须超过法律的规定来承担国家赋税；税收是强制课征的，而不是靠自愿捐献。以道德的名义来要求税收，不过是侈谈空论而已”的一段名言之后，作了如下阐述：“人们合理而又合法地安排自己的经营活动，使之缴纳可能最低的税收。他们使用的方法可称之为税收筹划。……少缴税和递延缴纳税收是税收筹划的目标所在。”他接着说：“美国联邦所得税已变得如此之复杂，这使为企业提供详尽的税收筹划，成为一种谋生的职业。现在几乎所有的公司都聘用专业的税务专家，研究企业主要经营决策上的税收影响，为合法地少纳税制订计划。”另外还说：“在纳税发生之前，有系统地对企业经营或投资行为作出事先安排，以达到尽量地少缴所得税，这个过程就是筹划主要如选择企业的组织形式和资本结构，投资采取租用还是购入的方式，以及交易的时间。”^[3]

如果把时间追溯到更早一点。1935 年英国上议院议员汤姆林爵士针对“税务局长诉温斯特大公”一案，作了有关税收筹划的声明：“任何一个人都有权安

排自己的事业,依据法律这样做可以少缴税。为了保证从这些安排中得到利益……不能强迫他多缴税。”汤姆林爵士的观点赢得了法律界的认同,英国、澳大利亚、美国等在以后的税收判例中经常援引这一原则精神。

1.2.2 国内相关研究综述

我国税收筹划的历史更短,1994年,我国才出版了第一部关于税收筹划的专著,书名就是《税收筹划》(著者唐腾祥),而“纳税人需要税收筹划”的观念是直到近几年才受到社会的普遍关注。

张中秀在《纳税筹划宝典》^[4]中的定义为:所谓纳税筹划,是指通过对纳税业务进行筹划,制定一套完整的纳税操作方案,从而达到节税的目的。他认为税收筹划应包括四个方面的内容:一是采用合法的手段进行的节税筹划;二是采用非违法的手段进行的避税筹划;三是采用经济手段,特别是价格手段进行的税收转嫁筹划;四是归整纳税人账目,实现涉税零风险。

蔡昌在《税收筹划方法与案例》^[5]中给税收筹划下的定义为:税收筹划在微观上是指纳税人在实际纳税义务发生之前对纳税负担的低位选择,即纳税人在法律许可的范围内,通过对经营、投资、理财等事项的事先安排和筹划,以充分利用税法所提供的包括减免税在内的一切优惠政策,从而获得最大的税收利益; 税收筹划在宏观上是指经济实体在税收法规许可的范围内,通过对经营和财务活动的合理筹划和安排,达到减轻税收负担目的的行为。就目的和结果而言, 税收筹划常被称为节税。

王韬、刘芳在《企业税收筹划》^[6]中指出:税收筹划是指纳税人(法人、自然人)依据所涉及到的现行税法,在遵守税法、尊重税法的前提下,运用纳税人的权利,根据税法中的“允许”与“不允许”、“应该”与“不应该”以及“非不允许”与“非不应该”的项目、内容等规定,对经营、投资、筹资等活动进行的旨在减轻税负的谋划和对策。

周叶在《税收筹划——策略、技巧和案例》^[7]一书中提出:税收筹划是指纳税人在其战略目标的指引下,在税法规定许可的范围内,在尊重、遵守和不违反税法政策的前提下,为达到纳税人价值最大化的目标,依据成本效益原则对经营管理等涉税活动进行科学的决策、计划和安排。税收筹划的结果表现为纳税人涉税活动的优化及纳税人总体税后收益的增加。在该书中,作者将税收筹划分为狭义的税收筹划和广义的税收筹划。狭义的税收筹划仅指节税筹划;广义的税收筹划既包括节税筹划又包括避税筹划和转嫁筹划。

彭夯、蒋懿、严晨智在《企业税收筹划实务》^[8]一书中提出:税收筹划是纳税人顺应国家政策方向,对自身的经营活动作战略性策划与安排,以达到税

负最小化的目的，其实质是遵守法律、合理策划、用足政策、用好政策。作者在书中也明确提出了税收筹划的特性之一是政策导向性，即符合国家的政策导向、立法意图。这是与避税的重要区别。人们常说的“避税”，通常具有贬义，是指纳税人利用现行税法的漏洞和缺陷，投机取巧，谋取税收利益的行为。

1.3 研究内容和研究方法

1.3.1 研究内容

本文第一章阐述本文研究目的和研究意义、国内外关于国际航运企业税收筹划的研究综述、研究内容和研究方法及所采用的技术路线。

第二章阐述了航运政策及国际航运企业税收筹划的特点。

第三章阐述了世界主要航运国家如美国、英国、法国、德国、挪威、荷兰、日本、新加坡的税收优惠制度，以及我国目前的国际航运业税收制度，论述了我国国际航运企业进行税收筹划的可能。

第四章阐述了我国国际航运企业主要的税收筹划方法，包括通用的国际税收筹划方法、航运业专用的国际税收筹划方法和从会计角度考虑产生税收筹划方法，通用的国际税收筹划方法包括：在国际避税地进行公司注册和非国际避税地进行公司注册的税收筹划；专用的国际税收筹划方法指国际航运企业船舶登记的筹划；从会计角度产生的税收筹划方法包括国际航运企业船舶折旧和资产减值的筹划，国际航运企业船舶租赁的筹划。

第五章通过例举中远集团和招商局明华公司的税收筹划实例，阐述了上述税收筹划方法在实践中的具体运用。

第六章论述了国际航运企业在进行国际税收筹划时应注意的问题，最后一部分是结论与展望。

本文在对各主要航运国家的税收制度进行评述的基础上，结合我国的实际情况，将航运企业所能运用的税收筹划方式分为通用和专用两类，在理论上将税收筹划方式进行细化，并提出航运企业在进行税收筹划的过程中可能遇到的风险，如外汇管制、政治风险等，提出应对该风险的一些措施，并对其前景进行展望，充分论证了我国航运企业国际税收筹划的可行性和必要性。

1.3.2 研究方法

(1) 理论与实践相结合。在本文撰写过程中，将国际上有关航运业的税收制度加以归纳，在此基础上，与航运业的实际相结合，列举两个大型国际航运

企业税收筹划的案例。

(2) 运用比较分析法, 因素分析法。将可用于航运业税收筹划的税收制度综合起来进行比较分析, 从而摘选出在特定的环境下, 企业可用的最优税收筹划方式。除此之外, 将企业在税收筹划过程中可能遇到的风险进行因素分析。

1.3.3 技术路线

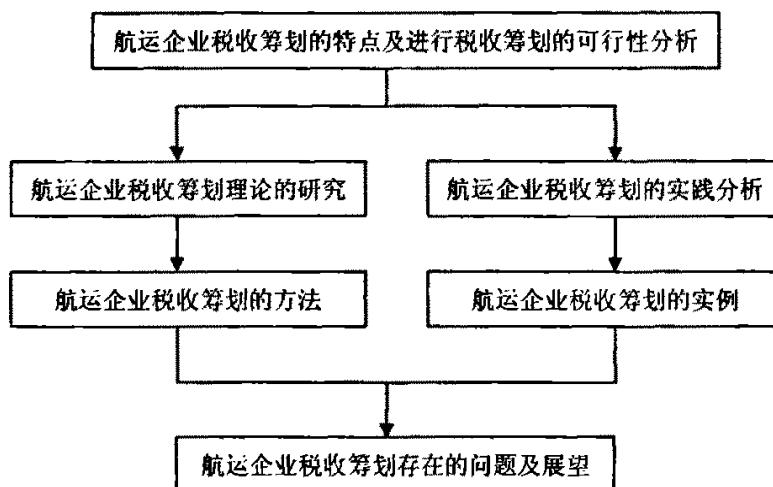


图 1-1 技术路线

第2章 国际航运企业税收筹划的特点

2.1 航运政策简述

航运政策是一个国家或地区为了达到某种发展目的，在所能实施控制或影响的范围内，以某种适宜的表现形式，对该国或地区的航运业及其活动所制定的行动指南或行为准则。

(1) **自由主义航运政策**。^[9]即主张所谓的航运自由，推崇尊重船舶所有人的独立经营权，尽量避免政府行政干预，将政府补贴降低到最低程度。究其实质，自由主义的航运政策还是起到了有所侧重的保护作用，竞争力强的航运企业的“自由”不可避免地会侵害到竞争力弱的航运企业的“自由”。

(2) **保护主义航运政策**。主要出于对本国航运企业的竞争弱势的庇护，运用行政手段、法律手段、经济手段等扶植本国的航运业的发展。不同的国家或地区在不同的时期根据不同的政策目的，可以采取相应的航运政策。保护主义的航运政策通常包括：造船补贴、营运补贴、税收优惠、货载优先、融资担保、沿海运输权等。海运发达国家因其先获竞争优势而主张自由主义的航运政策，竭力进入他国航运市场，从而间接保护其在国际航运市场上的垄断地位，即冠自由之名、行保护之实。航运不发达国家为了打破世界航运不平衡的格局，竭力反对垄断，维护本国航运业的生存与发展。可见，两种航运政策的根本目的都在于保护本国的航贸利益，只是自由主义的航运政策采取了更为隐蔽的手法。

必须指出的是，即便是航运发达国家，也会采取一定的保护主义政策；而航运不发达国家的航运政策也会含有一些自由主义的成分。我们不能将自由主义的航运政策与保护主义的航运政策截然分开，既要看到对立的一面，也要看到统一的一面。从国际航运发展的历史规律看，随着一国航运业的不断发展壮大，该国航运政策中的保护主义成分会减弱，而自由主义成分会增强。海运自由化客观上要求国际航运政策更加趋于开放透明，航运政策在起到保护功效的同时日益自由化，而在自由化的进程中其变相保护手法更为灵活。近年来，海运发达国家开始制定新形势的保护主义政策，其中最为典型的是海运绿色壁垒。所谓海运绿色壁垒，是指海运发达国家以维护海运安全和防止环境污染为由，通过立法形式不断提高海运业的各种技术标准和管理标准，以限制或禁止“低标准”的船舶进入国际航运市场，成为在一定程度上限制与排斥发展中国家参与国际航运竞争的一种新型航运保护主义政策。另一方面，反保护规制则是“反他国航运保护来推行本国航运保护”的一种应对性、不确定性的航运保护主义政策。^[10]

2.2 国际航运企业税收筹划的特点

税收国际化是经济、贸易国际化的重要组成部分。其突出的特点是出现了跨国的纳税人和跨国的征税对象，国际航运企业就是如此。在税收产生后的几千年发展历史中，税收关系一直没有跨越国界。一国的纳税人全部是自己国家的国民或者是居民，征税对象则是发生于本国境内的税收经济事项。国家之间的税收利益没有直接的关系。经济、贸易的国际化以及跨国公司的出现使得税收征管更加复杂，甚至出现重复征税，这就必然要求跨国企业集团进行国际税收筹划。我们现在对航运企业国际税收筹划的特点做一个分析：

航运企业的经营活动往往具有连续、长期的特点，这就决定了税收筹划必然以对各国政治经济环境，包括经济形势、税法和税制改革的充分了解和研究为前提，对企业经营活动进行有前瞻性的长远规划，致力于企业的长远发展，而不会局限于短期的节税利益，具有时间跨度上的长远性。

面对航运企业进行的全球性税收筹划，税务部门以不断加强征税筹划相应对，防止税收流失。世界各国在税收立法、税收征管等方面不断推出新的反避税措施，加大反避税力度。例如，在税收立法方面不断完善反避税立法，如对避税港投资进行限制、规范转让定价、针对资本弱化制定一系列措施和法规等。^[11]许多国家先后仿效美国实行转让定价法规，要求跨国交易作价遵守公平交易原则。在税收征管方面，寻求国际税收征管领域的合作和协调，来解决逃避税和国际税收冲突。从纳税人有关资料信息的获取，到反避税审计、调整方法都不断改善和加强，实质重于形式这一原则得到日益广泛的运用。

例如美国规定，凡外国人持有至少 25% 股价的美国公司，均须详细报告其与外国所有者和任何有关人员参与的全部交易活动，并完整保存记载其与外国所有者和有关实体之间的关系以及参与交易的文件、账目和记录。这些资料必须保存在美国，或能按照税务主管部门要求在 60 天内在美国呈报，违反规定的会受到巨额罚款。自 1996 年起美国要求凡企业汇款给国外企业单位者，均须在当天向税务部门申报，违者按汇款额的 35% 罚款。美国还规定美国企业必须向税务机关提交拥有财产的所有文件，这类规定甚至可以突破银行保密限制。^[12]征税筹划的加强增加了税收筹划的难度，限制了个案和个别税种的筹划空间，这要求税收筹划人员在合法性的前提下，针对企业发展战略及可能涉及的所有税种作综合性的筹划。而只有经过充分的专业培训，税收筹划人员掌握相关专业知识，才可能实现这种筹划。由于信息不对称和各国税制存在差异，航运企业可以通过专业性的税收筹划把税赋减少到最小程度。

专业性的特点使纳税人自己进行税收筹划并不现实，以提供税收筹划为业务

的社会中介机构的竞争和发展，提高了税收筹划的质量，使纳税人可以在市场上购买所需要的服务，税收筹划呈现市场性的特点。但是，市场化取向受利益驱动，容易使税收筹划人员混淆涉税风险和其他财务风险的区别，即涉税风险本质上是法律风险，对企业可能造成无法承受的损失。这一点是我们航运企业在进行税收筹划时应该特别注意的。

第3章 国际航运业税收优惠制度

3.1 世界主要国家航运税收优惠制度

3.1.1 美国的航运税收优惠制度

美国的资本建设基金制度(Capital construction funds, CCF), 可用于在美国境内建造、登记的船舶。

CCF 中需要设立三个账户, 即资本账户、资本收益账户及一般收入账户, 将已完税收入(即折旧费)存入资本账户, 将延期纳税收入(即资本收益)及一般收入分别存入资本收益账户和一般收入账户, 从而将已完税存款与延期纳税存款加以区别, 经营人能享受到税收补贴的是存入资本收益账户与一般收入账户的存款。

它对何种船舶所有人、何种收入不能存入该基金没有任何保留性限制, 使得该制度可以让美国船舶所有人最广泛地享受美国政府对航运业的税收优惠补贴。该制度对船方来说, 主要是获得税收延期带来的收益。

CCF 只是美国政府通过税收延期的方式给经营人以资助, 税收延期并不等于免税, 但它确实在一定程度上减少了部分税收。延期时间越长, 折现率越高, 则税收延期所减免的税收就越多。或者说, 经营人可以一再把款项用于新造船的再投资存入 CCF, 这样纳税人就可以无限期地延期。^[13]

3.1.2 欧共体的航运税收优惠制度

(1) 英国

英国的船舶折旧, 是根据船舶建造合同的预期折旧和船舶建造前的先期付款, 使用余额递减法, 这也是该国允许使用的唯一方法。英国规定, 悬挂英国国旗船舶的最大折旧率是每年 25%, 租往国外的为每年 10%。1984 年, 英政府还曾规定每年对航运业实行 3000 万英镑的减税特许和允许对新船投资实行自由折旧。但从 1985 年起, 自由折旧逐步取消, 一般折旧期为 8 年。

英国政府还采用减免法人税(含地方税)、免征船舶固定资产税等方法鼓励船舶经营。对于全年在海外时间 1/2 以上(183 天)的船员免征个人所得税, 同时减免船员的社会保险费及教育费用补助。此外, 还以补助标准经济航空票价 35% 的补贴方式, 来补贴海运公司用来接送在国外海域船舶上工作的船员的费用。

对于处理资产(含船舶)的前一年及后三年内取得的资产, 征税时采取减值

入账的方式，即对后三年内取得的资产，在征税时减去取得资产当年度的收入。

(2) 法国

法国政府在 1990-1994 年计划中已确定每年给予海运公司 6000 万法国法郎的减税额度，主要通过对法国公司税海运部分的返还来实现（返还部分根据船舶租金和船员工资来确定）。同时，船公司还可以设立免税留存收益帐户用于购买或修理船舶，通过收入记账将亏损移后扣减 5 年，移前扣减 3 年（长期资金取得按 18% 纳税），以获得税收上的优惠。

另外，船舶所有人可以在不少于 8 年的时间里，将其投资部分加速折旧，而且在前一财政年度的船舶款项已经付清的情况下，可以在其后的财政年度里先期折旧。船舶所有人可以选择直线折旧法或余额递减法折旧，但使用任何一种方法，第一年的折旧量均不能超过 31.25%，10 年为 25%，25 年为 16.66%，20 年为 12.5%，并且折旧率不得大于平均年限折旧率的 2.5 倍。

(3) 德国

德国规定，一个海运公司至少连续 6 年因出售船舶所得的账面利润，可以存入一项特别免税基金。这部分特殊的资金可以用来购买在出售船舶后 2 年内建造的新船，或对船舶进行大的改装。在这种情况下，此项资金的使用不许交任何税费，但是该新船或改装船舶的账面价值（此价值关系到船舶的折旧）必须在上述免税资金中扣除。此免税期限可延长为 4 年。

对于有亏损的航运公司，德国规定亏损可以延后冲销以后 5 年的利润，亦可、抵前（与前期净利抵除）1 年，以此降低企业应税利润。对于悬挂德国国旗、从事国际航运半年以上，达到 125000 的德国马克免税限额的船舶，其 75% 的营运财产纳税。

通常在国外交纳的各种税费，均可在国内税中免除。但海运公司的船舶（自有或租用均可），凡在德国登记半年以上、已悬挂德国国旗、已在该征税年中从事半年以上的国际运输者，其经营国际运输收入的 80% 按一般税率的一半交税，其余的 20% 按正常税率交税。不过，1997 年，德国政府已决定从 1999 年起，取消国内从事远洋业务的船公司所享有的 20% 所得税优惠。

另外，德政府实行加速折旧。远洋船舶的折旧，通常以规定的 12 年“使用年限”为基础（客船是 16 年）。船舶可以按直线折旧法或余额递减法折旧。大型客船按 18.75% 递减，其他船舶按 25%

(4) 挪威

挪威于 1987 年 6 月首创国际船舶登记制度（NIS），同年 7 月实施。任何船舶所有人只要在挪威委托有住所的法定代理人，其船舶即可在 NIS 登记并悬挂挪威国旗。

除船长为挪威人外，其他任何岗位均可雇佣外国船员，其工资按所属国工资标准支付。免除外国船员的所得税和社会保障费用（一年可节省 50 万美元），登记费和吨税也大幅度降低至方便旗水平。外国船舶所有人通常被免除根据税法向挪威交付的税金。

（5）荷兰

船舶所有人可以选择使用直线折旧法，折旧期为 12—20 年；也可以选择余额递减折旧法，折旧率为 12%—16%，最高折旧额为船舶原价减为 10%的津贴以及出售另一船舶的纯利。

除某些例外情况外，经营亏损可以移后扣减 8 年或移前扣减 3 年。减征船员所得税和社会保险费的各 35%，退还业主。

远洋运输船舶（除不用于公共运输的游艇外）免征增值税，建造这些船舶、装置和修船所用的产品和服务也同样免征增值税。进口的船舶不收增值税。

用于远洋船舶建造、修理、保养或改装的物品免征关税，用于对远洋船舶装修和装备的物品也免征关税。

荷兰从 1996 年 1 月 1 日起实行新的海运政策，即法人所得税除了原有的以实际净利润为对象外，还可选择新方式下的以荷兰为据点而运输的货物吨数为对象，船公司可以自由选择原方式或新方式，但至少要保持所选方式 10 年不变。

3.1.3 日本

（1）特别折旧

其目的在于减少船公司应税利润额，实行减税。具体办法是：每年可以提存船价的 15%作为折旧，提存不足额除延后一年外，还可以从以后 7 年利润中扣除。对 2000 总吨以上的船舶可以在第一个财政年度里得到按船舶原价 12%进行折旧的特别折旧许可，计算机化、自动化的 5000 总吨以上专门远洋船舶，可以在第一个财政年度里，得到按船舶原值 18%折旧的特别许可，这种折旧方式是在 1987 年 4 月到 1993 年 3 月间实行的临时措施，对这些船舶，最多允许其报废船舶价值的 95%。

正常情况下，船公司可以按最大比例为 20.6%的固定比例法或按最多为 15 年的单船固定数额法进行折旧，并允许在此两种方法之间进行转换。

（2）税收优惠

① 储备基金免税允许船舶所有人将其各项收益存入该项基金，以延缓纳税。如果从基金中提款用于在本国造船、船舶改建和更新等，则给予免税。

② 节能减税措施

日本各船舶所有人如在船舶上安装各种节能设备，可按设备价格的 30%提取

特别折旧，或按设备价格的 7%予以减免税。

③削减双壳体油船税率的优惠

日本政府在 1994 年财政年度（1994 年 4 月——1995 年 3 月）里修正航运税收政策，削减 560 亿日元所得税和其他税，以鼓励船主用双壳体油船取代单壳体油船。按照新的税收政策，双壳体油船的税率将从原来的 0.3% 降低为 0.2%。据称，日本运输省还将削减液化天然气运输船的税率。^[14]

④对造船业采取减税的优惠

日本政府十分重视造船业，对新产品开发、生产技术引进、设备更新等尤为支持。对造船企业在这方面的投资，政府减税率为 3.05%。对于政府批准的技术革新计划，将给予长期优惠，即减收税率为 3.2%。为促进新船的实验性研究，对于新增的研究费用减收税率达 10%。

⑤其他税收优惠

- a. 船舶买旧换新、战争保险可计为公司损失，从财务决算中注销。
- b. 减低远洋船舶登记税。
- c. 远洋船舶资产税按占船价的 1/12 优惠税率征收；
- d. 集装箱税按标准价格减少 4/5；
- e. 光船租金不被作为所得税预扣税赋对象；
- f. 日本为保证日籍船员数量，降低船员工资收入税。
- g. 关税优惠

日本对 100 总吨以上的海船进口免征关税。据介绍，1996 年，日本财政预算为船舶所有人提供的减免税额达 70 亿日元，另外，又通过日本海员雇佣中心向国内船舶所有人提供大约 6 亿日元的补贴。

3.1.4 新加坡

从 80 年代中期开始，新加坡贸易发展当局制定的政策就是要使新加坡成为重要的航运中心。百余年来，自由港政策一直是新加坡最突出的贸易和航运政策，即“该地的贸易对所有国家的任何船舶开放，免税，公平交易”。在自由港政策框架下，新加坡进一步制定了具体的优惠政策。主要包括：

税收优惠：对悬挂新加坡国籍的船公司营运收入予以免税，现在又进一步规定对船公司股息免税，出售船舶收益免税；对租出光租船的国内外船舶所有人的收入予以免税。

对船舶实行“开放登记政策”，国外船舶所有人的船舶船龄在 15 年以下可以登记，国内船龄限制为 11 年。

新加坡目前通行的造船信贷条件为：对国内外船舶所有人贷款额为 85%，利

率为 8%，对出口船实行固定汇率，偿还期为 7—10 年，2 年宽限期。

3.2 我国航运税收优惠制度

在了解我国对航运企业的税收优惠政策之前，先来看看我国航运业的总体税赋。我国的航运企业主要交纳的税种有：

(1) 船舶进口关税和增值税

按照国家规定，在国外购置船舶、建造船舶回国登记注册，需缴纳税率为 9% 的进口关税和 17% 的增值税（《中华人民共和国增值税暂行条例》，国务院令 [1993] 第 134 号）。如我国某航运公司进口一艘 4 万载重吨的巴拿马籍船舶，该船舶进口价格 2450 万美元，按照规定，需缴纳 9% 的进口关税和 17% 的增值税，美元对人民币汇率为 1：7.55，则：该船舶需缴纳的进口关税为： $2450 \times 7.55 \times 9\% \approx 1664.78$ （万元）

需缴纳的增值税为： $2450 \times 7.55 \times (1+9\%) \times 17\% \approx 3427.59$ （万元）

缴纳的进口关税和增值税合计： $1664.78 + 3427.59 = 5092.37$ （万元）

该船舶税负的综合税率高达 $5092.37 \div 7.55 \div 2450 \approx 27.53\%$

高额的税负大大增加船舶经营成本，在竞争激烈的国际航运市场中，严重影响我国航运企业的国际市场竞争能力。

(2) 营业税

根据我国税法规定，目前国际航运企业按营运收入缴纳的营业税税率为 3%（《中华人民共和国营业税暂行条例》，国务院令 [1993] 第 136 号），加上城建税、教育费附加，综合税率为 3.33%；对于国际航运企业船舶光租租金收入缴纳的营业税率为 5%，加上城建税、教育费附加，综合税率为 5.55%。同时，按照合同（营业）收入金额还需缴纳千分之一或万分之五的印花税。

(3) 车船使用税

航运企业的船舶须按照净吨缴纳车船使用税，税率为定额税率，分为：1 万吨以下的每吨 4.2 元；1 万吨以上的每吨 5 元（《中华人民共和国车船税暂行条例》，国务院令 [1986] 第 90 号）。每年交纳一次。

(4) 船舶吨税

这是国际航运船舶进入港口时，由主权国家海关征收的一种关税。通常按船舶净吨位分为若干级别来制定税率，以 1 个月、3 个月或 1 年为计征期。在一个计征期内，统一船舶不论进港几次，只收一次吨税。^[16] 凡与港口所在国家签订的贸易、通航协定中，有“优惠国条款”规定者，可享受最惠国待遇，按优惠税率计征。

(5) 企业所得税

根据我国税法规定，内资企业所得税税率为 33%（《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，国务院令[1993]第 137 号）。我国国际航运企业实行集团统一汇总缴纳的税收政策。而在我国注册的外资航运企业，其所得税税率为 15%，远远低于内资企业所得税税率，此外还享受两免三减半的税收优惠。

从 2008 年开始，我国将实行“两税合一”，统一内外资企业所得税为 25%。

从上面的介绍我们可以看出，目前我国航运业的税收负担还是较重的。我国大约一半的远洋船舶不挂五星红旗，主要目的就是减轻税赋。而根据从 2007 年 7 月 1 日起在上海、天津、大连实施的一项船舶注册制度，“回家”注册的中资远洋船队将免税两年。

经中央批准，交通部从 2007 年 7 月 1 日开始已实施中资船舶的特案免税政策，即两年内申请办理报关进口的，免征关税和进口环节增值税，申请船舶可选择上海、天津、大连为船籍港办理船舶登记手续。据初步测算，这项政策的实施，未来两年内五星红旗远洋船队规模预计增长约 400 万载重吨。

这个特案主要表现在以下几个方面：第一，是一次性的政策，而且在两年的时间之内；第二，在回国登记过程中，对船龄作了一定的规定：该船资本形成的时限必须在 2005 年 12 月 31 日以前取得对该船舶的所有权。第三，对免税进口的船舶进行特案政策处理登记时，对原来企业的资质有一定的规定。

交通部同时承诺，将探索、总结一次性特案免税政策的经验，并在此基础上与有关部门进一步协商，建立起一个长期稳定的免税船舶登记制度，保障我国海运船队的发展，确保运输对经济安全运行的支撑。

第4章 我国国际航运企业进行税收筹划的主要内容和方法

4.1 通用的国际避税方法

4.1.1 我国国际航运企业在国际避税地公司注册的税收筹划

(1) 避税方法分析

国际投资者利用避税港实施避税的主要手段是通过在国际避税港建立象征性的控股公司，即外国基地公司（FBC）或离岸公司（OSC），^[16]将在避税境外的所得和财产汇集到外国基地公司的账户下，或虚构避税港的营业和财产，再有计划地利用转移定价，将母公司和子公司的利润转移到这类基地公司名下，以减轻母公司与子公司所在国的应税负担。

外国基地公司，是指跨国公司在低税国或无税国建立的受外国股东控制的外国子公司。而所谓离岸公司就是泛指在低税国或无税国的离岸管辖区成立的有限责任公司或国际商业公司。^[17]基地公司或离岸公司有多种形式，如信托公司、投资公司、财务公司、金融公司、受控保险公司等。通过外国基地公司虚构避税地营业和财产进行避税活动，采用的主要避税方法有：

①把基地公司作为虚假的中转销售公司。

例如，某跨国公司的母公司设在甲国，有两个子公司：其中一个作为基地公司，设在避税地乙国；另一个子公司设在丙国。母公司要向丙国子公司销售一批产品，可以在账上处理为先低价卖给乙国基地公司，然后再由基地公司销售给丙国子公司。在这种虚假的销售中，通过转移定价手段，利润就能转移到基地公司账上，从而获取减税或免税的好处。

②把基地公司作为信托公司，把在避税港境外的财产转为基地公司的信托财产。

这样，实际经营这些信托财产的所得就“名正言顺”地挂在基地信托公司名下。国际避税港大多都有很多的与该国家或地区的面积、资源不相称的金融部门，通常包括众多的银行和信托公司。^[18]这样，可以利用国际避税港对外国公司的税收优惠，达到避税目的。

③以基地公司作为控股公司，把在各国的子公司的利润以股息形式汇到基地控股公司的账下。

这样，可以逃避母公司所在国对股息的征税。而且，控股公司还可以运用这些资金在避税港或其他地区从事各种交易，赚取更多的利润。

④可以利用基地公司作为收付代理人，收取利息、特许权使用费、劳务费

或者贷款。然而，实际上这些交易活动如贷款的发放、专项技术的转让、劳务的提供，以及货物的出售等都是在另一个国家进行的。

（2）反避税措施分析

国际避税港的存在对国际经济的影响如何，一直是各国政府和国际税务专家非常关注的问题。由于经济利益和地位、环境不同，人们对国际避税港的评价便褒贬不一。本人认为，国际避税港自产生以来几十年不衰，说明有其生存的气候和客观经济条件，它的出现可以说是国际经济发展到一定历史阶段的必然产物。同时，由于对利用国际避税港所进行的各种国际避税活动的应对不得不涉及到国际间的有效合作，因此，该避税行为不是靠禁止与反对就能轻易取缔的，至少在可预见的未来便是如此。

4.1.2 我国国际航运企业在非国际避税地公司注册的税收筹划

所谓公司的普通境外注册，是指公司的境外注册地不必是国际避税地。不过，利用该方式进行国际避税仍然有一个基本前提，即公司的境外注册地的税收制度与其母国相比仍须具备相当的比较优势，即税收负担应更轻。^[19]显而易见，以公司的普通境外注册为基础的国际避税方法对于那些在国际避税地注册的公司而言当然更是适用的。

（1）利用双边税收协定，选择适当的境外公司注册地

① 避税方法分析

双边税收协定是两个国家为了协调相互之间的税收关系和处理税务方面的问题，通过谈判缔结的一种协议或条约。^[20]截止 2007 年 10 月，已有 85 个国家和两个地区与我国签署了双边税收协定，目的是为了改善投资环境，促进国际经济合作。我国在对外签署的税收协定中，本着平等互利、对等协商的原则，做出了一些有利于缔约国之间的资金流动、贸易往来和文化交流的规定，为缔约国居民相互到对方国家投资和从事劳务，提供了一些优于国内税法规定的税收优惠。因此，利用税收双边协定，选择适当境外子公司注册地能有效地降低公司的交纳税额。

国际税收协定中一般都有互相向对方国家的居民提供所得税尤其是预提所得税优惠的条款。假定有一航运企业的母公司设在香港，美国子公司要向香港母公司支付 50 万美元的利息。由于香港与美国之间没有国际税收协定，故要缴纳 30% 的股息预提税，税后净股息只有 35 万美元。^[21]为了避免这一预提税缴付，美国这家子公司在荷兰建立一家对其拥有控股权的公司（母公司拥有荷兰控股公司 100% 股份），由于美国与荷兰之间有税收协定，当美国子公司再向荷兰控股公司支付股息时，只需按 5% 的税率在美国缴纳预提税，而荷兰对控股公司收取的股

息不征税。因此荷兰控股公司取得股息只缴纳美国的预提税 5 万美元，税后获得净股息 45 万美元。因此，我国航运企业在进行国际贸易活动中，要关注贸易国与所在国之间的税收协定，以及与其他国家之间的税收协定，妙用税收协定，以达到减轻总税负的目的。

② 反避税措施分析

只要公司注册是完全符合东道国的有关法律，对于这种避税方式便通常没有有效的反避税措施予以应对。从某种意义上说，这是一种事前的避税措施，风险相对较小。

(2) 通过转让定价的手段避税

① 避税方法分析

这种方式是跨国公司在国际避税活动中采用最广也最引人注目的一种方式。转让定价也叫转移价格、划拨价格。它是跨国公司根据全球的经营战略目标，在关联公司之间销售商品、提供劳务和专门技术、资金借贷等活动所确定的企业集团内部价格。^[22]它不决定于市场供求，只服从于跨国公司整体利益的需要。按照国际税收中的特定含义，关联公司主要是指母公司与其子公司之间以及子公司与子公司之间的关系。

关联公司利用转让定价的手法很多，主要是通过调整影响关联公司产品成本的各种费用和因素来转移关联公司的利润。

- a. 通过零部件的销售价格和进出口价格以影响产品成本。
- b. 通过关联公司的固定资产的购置价格与使用年限来影响其产品成本费用。
- c. 通过提供贷款的利息费用、特许权使用费、咨询等劳务费用以及租金等影响关联公司的产品成本和利润。
- d. 通过关联公司之间收取较高或较低的运输费用、保险费、佣金、回扣等转移利润。

② 反避税措施分析

跨国公司母国的税务当局通过对转让价格的重新认定，从而会较为有效地应对此种国际避税形式。^[23]但是，由于大量转让价格往往不存在可参照的市场价格，同时，该种避税形式又常与跨国公司的全球战略目标紧紧联系在一起，因此，这种避税实践在跨国公司的经营中仍然是很常见的。

4.2 我国国际航运企业专用的国际避税方法

所谓航运企业专用的国际避税方法，是指以船舶的境外注册为前提条件实施的国际避税方法。为了达到避税的目的，船舶的境外注册地通常只能是国际避税

港。由于船舶在境外注册便必须悬挂当地的旗帜，因此，该避税方法被形象地称为“悬挂方便旗”。^[24]

早期方便旗船的产生可以追溯到 16 世纪，主要是为了便于国际贸易交往。如英国船东，为方便与处于西班牙控制下西印度群岛从事贸易，经常悬挂西班牙的国旗航行。

现代方便旗船出现始于一战之前，以船东为其拥有的船舶在其本土之外的国家进行登记为标志。出于经济利益的考虑，这大大降低了船舶的营运成本。战争期间，为了避免与敌对国家的冲突，一些国家的船东也经常把船舶入方便籍。

二战结束后，方便旗船发展迅速，到今天其总载重吨约占世界商船总载重吨的三分之一，对世界航运市场产生了巨大的影响。其原因是多方面的：

(1) 从方便籍的授籍国方面来看，这些国家把船舶登记看作一个商业行为，并为之制定了宽松的船舶登记条件和优惠的政策吸引其他国家的船舶前往登记，以收取可观的登记费和税金，弥补其外汇收入的不足。

(2) 从发达国家船东方面来看，战后经济的高速发展，国际贸易海运量成倍增长，促进了各商船队的迅速发展。由于方便船籍国宽松的入籍条件，加上它们在行政、技术及社会事务上几乎不对方便旗船进行管制，这降低了船舶的营运成本，使船东得以逃避有关国际条约的义务，使他们在国际航运的竞争中处于有利地位，因而受到了各国船东的欢迎，纷纷把他们的船舶入籍方便船籍国。^[25]

(3) 从发展中国家方面来看，在八、九十年代，由于发展中国家船队在国际航运市场上的劣势地位和 WTO 的限制，发展中国家放弃航运保护政策，制定了特殊的航运、金融和税收政策，鼓励本国船舶入方便船籍。在提高本国航运企业在国际航运市场上的竞争力的同时又减少了对它们的财政补贴。

(4) 从战后国际政治格局的发展看，一些国家和地区为了避免与其政治敌对国家在贸易上的直接交往，它们往往借助方便旗船间接地与其进行贸易交往。

综上所述，经济利润最大化和政治敌对国家之间经济交往的需要是方便旗船得以发展并存在的一般原因。^[26]具体到我国航运企业，在国际避税港注册以悬挂“方便旗”主要是基于以下考虑：国际避税的实施、优惠的融资政策的享受以及有关通航问题的解决。其中，国际避税与融资政策这两个方面的问题往往又是交织在一起的。

值得指出的是，由于航运企业专用的国际避税方法的运用与国际避税港的客观存在是联系在一起的，加上航运企业的发展与本国整体经济利益之间的关系较为复杂，因此，至少在目前，尚没有相应有效的反避税方法，在发展中国家尤其如此，从而避税风险相对较小。

4.3 会计角度产生的税收筹划方法分析

4.3.1 我国国际航运企业船舶折旧和资产减值的税收筹划

(1) 船舶折旧的税收筹划

船舶折旧是指在船舶使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊法。折旧作为成本的重要组成部分，有着“税收挡板”的效用。按我国现行会计制度规定，企业常用的折旧方法有年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法，双倍余额递减法和年数总和法又叫加速折旧法。运用不同的折旧方法，计算出的折旧额在数量上是不相等的，因而分摊到各期成本的固定资产成本也不同。因此，折旧的计算和提取必将影响到成本的大小，进而影响航运企业的利润水平，最终影响企业的税负轻重。

航运企业的投资额巨大，其中各类运输设备等固定资产占相当大的比重，相应地，固定资产的折旧费用占成本的比重也较大，使得固定资产的计价和折旧成为影响航运企业应纳税所得额的重要项目，也就必然成为航运企业税收筹划所关注的重点之一，选择税法允许而对企业有利的折旧方法，就成为航运企业税收筹划的重要项目。

在税率一定的情况下，从账面上看，在固定资产价值不变时，无论企业采用何种折旧方法，也无论折旧年限多长，计算提取的折旧总额都是一致的。^[27]但是，由于资金受时间价值因素的影响，企业会因为选择的折旧方法不同，而获得不同的资金时间价值收益和承担不同的税负水平。如果企业采用加速折旧的方法，选择较短的折旧年限，就可以使固定资产在使用前期计算提取的折旧额较大，在使用后期计算提取的折旧额较小，造成企业开始年度利润较少，缴纳的所得税较少，把税款推迟到后期缴纳，延迟了缴纳所得税的时间，相当于依法从国家上取得了一笔无息贷款。

因此，在税率一定的情况下，航运企业在不违背税法的前提下，采用加速折旧方法可以推迟所得税的缴纳时间，以获得资金时间价值。

(2) 利用资产减值准备进行筹划

会计准则规定，企业应根据谨慎性原则的要求，合理地预计各项资产可能发生的损失，对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备，不得刻意多提或少提。^[28]由于客观情况发生变化导致已计提资产减值准备的资产价值又得以恢复时，企业应冲减已计提的资产减值准备，同时将冲减的资产减值准备计入当年的利润中，增加当期的应纳税所得额。

目前，税法对各项资产减值准备允许扣除的数额并无具体的规定，并且由于

在资产减值的确认标准、确认方式和“可收回金额”的计算上，需要企业会计人员运用较多的职业判断，在这种情况下，航运企业应及时灵活地计提各项资产减值准备，在税法允许范围内，尽可能地使允许扣除的项目尽早得到扣除，因为扣除越早，企业缴纳的税金就越少，从而获得尽可能多的节税收益，达到节税的目的。

4.3.2 我国国际航运企业船舶租赁的税收筹划

租赁是指出租人根据与承租人签订的租赁契约，以收取一定的租金为条件，将租赁物在规定时期内交给承租人使用，其所有权仍属出租人的一种经济行为。租赁可分为经营性租赁和融资性租赁。经营性租赁是一种短期租赁，比较典型的是设备租赁，从一个承租人转到另一个承租人手中。融资性租赁是一种长期租赁，租赁期满，租赁物的所有权往往归承租人所有。租赁公司带有金融机构的性质，用户（承租人）选择和指定设备，出租人承担全部购买成本并在整个租赁期间摊提成本，租赁期间租赁公司以租金的形式取得收入。

租赁已成为企业进行纳税筹划，借以减轻税负的重要方式。航运这种固定资产较多的行业更是如此。对承租人来说，租赁可以获得双重好处：一是可以避免因长期拥有机器设备而要承担的负担和风险；二是在经营活动中以支付租金的方式减少企业的利润，减轻税负。对出租人来说，一方面租赁可以获得租金收入，另一方面租金收入在某些国家还可比一般经营利润收入享受更为优惠的税收待遇。^[29]

因此，租赁的税收筹划不单是承租企业要考虑的，对出租方来说也存在着因租赁方式不同，税收负担差异的比较、选择，并通过税收筹划实现节税的问题。考虑到航运业的企业性质，我们主要分析承租企业的税收筹划。

（1）融资租赁和贷款购置两种方式选择

例如，某航运企业因业务扩大，需增设船舶一支，价值 200 万元，每年可增加利润 80 万元，残值 10 万元。该企业有两种选择方案，一是向固定资产租赁公司融资租赁，年租金 40 万元，租赁期 6 年；一是向银行贷款，期限 6 年，年利率为 10%，分期付息一次还本。设备折旧情况相同，在此可不予考虑。（货币时间价值 $PVIF(10\%, 6) = 0.565$; $PVIFA(10\%, 5) = 3.791$; $PVIFA(10\%, 6) = 4.355$ 。）

	租赁	银行贷款	
	第1-6年	第1-5年	第6年
息税前利润	80	80	90
租金 / 利息	40	20	20
税前利润	40	60	70
所得税(33%)	13.2	19.8	23.1
税后利润	26.8	40.2	46.9

从上表可知，通过融资租赁，其税后利润的现值和为 $26.8 \times 4.355 = 116.71$ 万元；向银行贷款，其税后利润的现值和为 $40.2 \times 3.791 + 46.9 \times 0.565 = 178.90$ 万元。表面上看，后者的现值要大于前者，但实际上后者因为第6年要支付200万元的贷款，所以银行贷款的现值应为65.9万元($178.9 - 200 \times 0.565$)。相比之下，企业采用融资租赁方式更合算。^[30]

(2) 集团内部通过租赁进行税收筹划

当承租人与出租人同属一个大的利益集团时，租赁可以使其直接公开地将资产由一个企业转给另一个企业。^[31]常用的资产租赁避税形式有：

①同一利益集团中甲企业出于某种税收目的，将赢利的生产项目连同设备一道以租赁形式转租给企业乙，并按照有关规定收取足够高的租金，最终使利益集团所享受的税收待遇最为优惠，税赋最低。所以，租赁这种形式可以调节集团内部各企业的利润水平，降低纳税。

②某集团内部有甲、乙、丙三个企业，甲企业购买设备后验收记入固定资产账，过段时间后再以较为正常的价格出售给乙企业，从而使该设备以自己使用过的物品的名义出售出去；乙企业再以较低的价格将该设备出租给丙企业，这样集团总体照提了固定资产折旧，乙企业可按租金收入的5%缴纳营业税，而丙企业的租金支出则可计入成本费用，按33%的比例减少应缴所得税。

③在企业划分核算单位的情况下，企业将房屋、建筑物以较低的租金水平租给所属独立核算的经营单位使用，一方面集团总部照提固定资产折旧，另一方面所属经营单位的租金支出又可以各种成本费用列支，同时房产税也改按租金收入的12%缴纳，这样就大大减轻了企业的房产税负担。

当企业从外部融资租入固定资产时，由于它计入了企业固定资产范畴进行管理，故它必然会因此增加企业固定资产折旧费，相应则会减轻企业纳税负担；同时融资租入固定资产而发生的长期应付款，其利息负担往往直接计入财务费用，从而也会因利润的减少而减少应缴所得税。^[32]

第 5 章 我国主要航运企业国际避税实践的典型分析

在竞争激烈的国际航运市场中，高额的税赋大大增加船舶经营成本，不利于我国航运企业参与国际市场的竞争。正是基于上述背景，国内各主要航运企业纷纷将国际避税的考量作为实施其国际化乃至全球化战略的一个重要组成部分。下文以中远集团以及招商局旗下的香港明华船务有限公司为例，对国内航运企业的国际避税实践做一个简要的概括。

5.1 中远集团的国际避税实践

一个企业的国际避税实践是与该企业的经营领域及其国际化乃至全球化的进程是息息相关的，企业的产业分布领域以及企业经营的国际化为诸多国际避税措施的运用提供了基本的前提。因此，在概括中远集团的国际避税实践之前，我们首先对其经营领域以及国际化进程做一个简要的描述。

5.1.1 中远集团的经营领域

中远集团是以航运和物流为主业的多元化经营的跨国企业集团。在致力于为全球客户提供航运、物流等优质服务的同时，还同时为客户提供船舶代理、货物代理、船舶工业（修船与造船）、码头建设、贸易、金融、房地产和 IT 等多个行业服务。

（1）航运与物流

航运与物流是中远集团的核心产业。中远集团是中国目前规模最大、历史最久的远洋运输企业。目前，中远集团拥有和经营着 550 余艘、近 4000 万载重吨、年货运量 1.8 亿吨、航线覆盖全球 160 多个国家和地区 1300 多个港口的现代化商船队。在上海、天津、广州、大连、青岛、深圳、厦门、香港和新加坡等地，中远集团拥有数支实力雄厚的专业化远洋运输船队，经营着包括集装箱船、干散货船、杂货船、客货船、特种船和油轮等能够满足全球客户不同需求的远洋运输船舶。2002 年年初，中远集团整合物流资源，成立了中国远洋物流公司，标志着中远由全球承运人向以航运为依托的全球物流经营人的历史性转变。

中远集团的集装箱运输主要由中远集装箱运输有限公司（简称中远集运）承担，经营着 120 余艘、总箱位逾 25 万 TEU 的集装箱船队。其中，13 艘 5400TEU 超巴拿马型集装箱船是当今世界最先进的船舶，5 艘在造的 8000TEU 集装箱船也已于 2004 年开始陆续下水投入运营。目前，中远集运开辟了跨太平洋、远东至

欧洲、日澳、中澳等 20 多条全球运输主干航线，船舶挂靠世界上 100 多个重要港口。在全球拥有 1000 多个代理分支机构，在中国本土，拥有货运机构 300 多个，覆盖全国铁路枢纽、公路网站、国际空港和沿海主要口岸。

中远集团的油轮运输主要由大连远洋运输公司承担。公司现拥有和经营着包括 3 艘 VLCC 在内的油轮船舶 30 余艘、约 200 余万载重吨。为适应中国经济高速发展的需求和国家石油安全战略的需要，发展和建立一支国内领先、国际一流的油轮船队，是中远集团的战略目标之一。

发展在物流业的领先地位，是中远集团的既定战略和使命。为实现这一战略目标，2002 年 1 月成立了中国远洋物流公司，以整合内部物流资源、优化全球供应链管理，为客户提供全方位物流服务。目前该公司已跻身于中国最大的专业化物流企业之列，在国内拥有 300 多个业务网点。中远在细致考察市场需求的基础上，重点开拓了汽车物流、家电物流、项目物流和展品物流，为客户提供高附加值服务，并着力建设铁路运输、驳船运输、城际快运和航空运输四大物流通道。中远各海外区域公司，也通过延伸传统海运业务，为客户提供增值物流服务。

（2）船舶代理

从事船舶代理业务的公司主要是中国外轮代理总公司。作为国际运输公共代理人，中远在中国各开放口岸设有 81 家船舶代理公司，并在日本、韩国和中国香港设有办事机构，与世界上 180 多个国家和地区的 5000 多家企业建立了密切的业务联系，形成了一个为船东、货主提供优质高效服务的网络系统，成为联结船、港、货三方的桥梁和纽带。

（3）船舶工业

中远集团的船舶工业是伴随着船队成长而发展的。目前，已形成以船舶建造、船舶修理、集装箱制造为核心的船舶工业体系。其中，从事修船业务的公司主要是中国船务工程集团有限公司，从事造船业务的是南通中远川崎船舶工程有限公司，从事集装箱制造业务的公司是中国国际海运集装箱（集团）股份有限公司。

（4）贸易

中远集团的国际贸易主要由船舶贸易和燃油贸易两部分构成。中远国际船舶贸易有限公司（中远船贸）是中远集团总公司船舶贸易的窗口。主要业务包括新船及二手船舶的买卖、光租船、船用设备买卖，以及提供有关船舶技术、贸易及商业谈判的顾问服务。

中远集团船舶燃油供应服务主要由中国船舶燃料有限责任公司提供。该公司在中国大陆各港口有完善的船舶供油、供水系统，可以为远洋船舶、沿海、内河水上船舶及港口供应成品油、港口机械用油及淡水；并可利用现有的油库基地和

设备，开展船用润滑油来料加工和成品油批发、仓储、运输、代理等服务。

(5) 金融业

中远集团金融产业主要由中远财务有限责任公司和中远集团所掌控的广泛金融资源构成。中远财务有限责任公司为中远集团成员单位提供结算、信贷等金融服务，在中远集团内部对资金实行集中管理。同时，中远集团在银行、证券、保险、基金等领域拥有数十亿元的投资，是境内上市公司招商银行的第二大股东。中远集团的金融业务涉及船舶租赁、股权投资、资本运营、以及债券融资等领域。

(6) 房地产

中远集团房地产业主要由中远房地产开发有限责任公司、上海中远三林置业集团有限公司以及各航运公司下属房地产企业构成。与此同时，中远投资通过哈林顿房地产私人有限公司还持有部份新加坡房地产，不过新加坡的房地产业务在公司的不断发展中正陆续被剥离。这是一个值得航运业关注的企业产业结构战略调整的新动向。

5.1.2 中远集团的国际化进程

中远分别在亚洲、欧洲、美洲、澳洲以及非洲设立了大量的子公司，这些子公司分别从事着以航运与物流为核心的相关产业。因此，中远是国内的一家国际化进程较为深刻的航运集团企业。

(1) 中远集团的亚洲子公司

中远集团在亚洲设立的子公司主要有中远日本株式会社、中远韩国有限公司、中远控股（新加坡）有限公司、中远投资（新加坡）有限公司、中远（新加坡）有限公司以及中远阿联酋瑞斯公司等。

中远日本株式会社于 1994 年 6 月成立。是中远船舶在日本的总代理，同时也是中远在日本的区域公司，统一管理中远驻日本的机构。中远日本株式会社及所属机构主要从事船舶代理、揽货拼箱、集装箱管理、船舶物料供应、船舶及集装箱修理、客货班轮经营以及劳务旅游等业务。

中远韩国有限公司是中国远洋运输（集团）总公司在韩国地区的全资子公司，于 1995 年 6 月在韩国汉城注册成立。目前负责管理下属四家子公司：京汉海运有限公司、远城海运有限公司、中远物流（韩国）有限公司以及中远韩国旅行社。中远韩国公司还作为中远集团在韩国地区的区域性管理机构，代表中远集团总公司管辖中国外轮代理总公司（中远物流公司）驻韩国办事处和大仁轮渡有限公司。目前主要经营中韩两国之间集装箱班轮航线，以及韩国至美洲、大洋洲、欧洲乃至全球各地集装箱运输，一条中国经韩国至孟加拉的定期杂货班轮航线，还经营韩国至远东的不定期散杂货班轮航线，经营的范围包括租船；各类海运货物的揽

货定舱；韩国各港口的船舶代理；船舶燃油和物品供应；内陆运输与物流服务、国际旅游服务等等。

中远控股（新加坡）有限公司是中远集团在新加坡注册成立的独资（自）子公司，是中远集团在东南亚及南亚设立的区域总部。负责管理和开拓中远在东南亚及南亚地区的业务。主要从事航运、航运相关业、以及石油储运、燃料供应等业务。

中远投资（新加坡）有限公司（COSCO INV）是中远集团全资子公司中远控股（新加坡）有限公司控股的上市公司，于 1993 年在新加坡证券交易所上市，主要从事航运、修船及航运相关业务等。目前中远控股（新加坡）有限公司持有中远投资（新加坡）53% 的股权。

中远（新加坡）有限公司是中远投资（新加坡）有限公司的全资子公司。目前共拥有 13 艘散装货轮，约 60 多万载重吨，此外公司还承租了数艘散货轮，从事全球干散货贸易运输，穿梭航运于东南亚、太平洋与大西洋区域。

中远阿联酋瑞斯公司是中远集团和阿联酋 RAIS HASSAN SAADI 集团于 1996 年 1 月建立的一家合资公司。该公司主要经营代理中远集团在阿联酋的所有业务，其中包括集装箱、散杂货、空运、仓储、清关和内陆运输等。

（2）中远的欧洲子公司

中远集团在欧洲设立的子公司主要是中远欧洲有限公司。

中远欧洲有限公司于 1989 年 2 月 15 日在德国汉堡市成立，是中远（集团）总公司最早在海外设立的地区性公司。目前管辖区域在欧洲、西非和北非，包括地中海和黑海沿岸地区。主要管理中远在欧洲地区的独资或合资企业和机构共 40 余个。主要业务是对集装箱班轮航线、杂货班轮航线和不定期散、杂货船舶的现场管理以及船代、货代、陆路运输、码头仓储、船舶技术服务等，重点对中远在远东—西北欧、远东—地中海—美东、大西洋、西非等 4 条集装箱班轮航线进行现场管理。

（3）中远的美洲子公司

中远在美洲设立的子公司主要有中远美洲公司、中远北美公司、中远加拿大公司等。

中远美洲公司成立于 1982 年 8 月，是中远统管美加、中北美、南美等整个美洲地区的区域中心。主要业务范围包括：对管辖区域内的中远机构、人员和业务进行管理；对中远美洲地区的集装箱班轮航线、杂货班轮航线和集团总公司所属其他船公司的散、杂货不定期船舶以及集团总公司航运以外的其他产业进行现场管理。

中远北美公司成立于 1985 年，是中远集装箱运输公司在北美地区的总代理，

负责中远集装箱运输在美洲地区的管理职能，包括船舶现场操作和货物代理等，是中远在北美地区的核心企业。

中远加拿大公司成立于 1994 年，总部设在温哥华，为中远美洲公司全资拥有，主要经营中远集团船队在加拿大的代理业务，在多伦多设有分公司，在加拿大其他 3 个城市设有分支机构。

（4）中远的澳洲子公司

中远在澳洲设立的子公司主要有中远（澳洲）有限公司、中远（新西兰）有限公司、五星航运代理有限公司等。

中远（澳洲）有限公司成立于 1995 年 10 月，是中远（集团）总公司在澳洲地区组建的一家区域性的有限公司，主要职能是负责大洋洲地区中远所属各公司的综合管理、开发研究、投资决策及资产经营。

中远（新西兰）有限公司成立于 1991 年，是中远集团船舶在新西兰的总代理，目前主要业务是为中远集装箱运输业务提供船舶现场管理、市场营销、集装箱设备管理以及港口作业安排等服务。

五星航运代理有限公司是在 1980 年 10 月 1 日由中远总公司与 BURNS PHILP 公司合资成立的，是中澳两国之间在澳大利亚成立的第一家合资企业。1994 年 1 月五星航运代理有限公司成为中远集团的独资企业，1995 年 10 月成为新组建的中远（澳洲）有限公司的下属企业。五星航运代理有限公司主要经营中远集团集装箱班轮运输的代理业务。

5.1.3 中远集团的国际避税实践

通过前文的对中远集团的经营领域以及国际化进程的分析，我们认为，中远集团坚持的是一个“相关业务型的多元化及国际化经营战略”。应该说，这一战略模式的形成首先是由远洋运输产业竞争的内在逻辑所决定的。不过，我们现在关注的是该战略模式为中远集团实施有效的国际避税提供的一种可能性。由于中远集团实施的是相关业务的多元化战略，因此，中远集团的整体业务事实上几乎涵盖了一个完整的价值链或产业链，也就是说中远集团的各个成员企业所处的行业具有产业意义上的相关性。同时，由于中远集团实施的是国际化的经营战略，使得上述产业链处于跨国界状态。以上两种效应综合起来，使得中远集团很容易运用“转让定价从而转移利润”这一国际避税活动中最重要的方式进行避税。当然，利用延期付税的规定不分或少分股息，通过集团内部的不正常借款以及通过建立各种公司转移资金和财产进行避税的实践也是可能的。此外，中远集团在设立海外子公司时通过将公司注册在低税国或无税国，以及选择有利的企业组织形式来规避国际税收也是一种理性的选择。事实上，中远也正是通过在与我国大陆

已签定双边税收协定、并且其税收政策又是相当优惠的香港设立运做其国际运输业务的境外子公司的方式而规避了该公司所从事的远洋运输业务应交纳的营业税。不过，需要补充说明的是，以上对中远集团国际避税策略的使用主要还是基于中远集团经营领域的广泛性以及深刻的国际化进程的合理推测，并不意味着中远集团事实上正运用着上述所有的国际避税方法。由于相关资料的保密性，对中远集团应用上述方法进行避税的实践进行明确的分析是不太可能的。

值得指出的是，作为大型的国际性航运企业，中远集团不仅可以通过公司注册来实施国际避税，还可以利用船舶注册，即悬挂“方便旗”的方式进行国际避税。我们将利用船舶注册而实施的国际避税称为航运企业专用的国际避税方法，而将通过公司注册而实施的各种国际避税称作通用的国际避税方法。对于航运企业而言，专用的国际避税方法中悬挂“方便旗”进行国际避税与各种通用的国际避税方法相比，具有两个明显的优势：其一，避税风险相对较小。大多数通用的国际避税方法已经或正在受到国际反避税措施的节制，而运用悬挂“方便旗”进行国际避税所受到的国际节制相对较少；其二，避税效果相对明显。悬挂“方便旗”能合法地、方便地将船舶的运输收入整体转移到有关国际避税地（港），从而极大地降低了企业的纳税支出。有鉴于此，下文主要对中远集团利用悬挂“方便旗”的方式所进行的国际避税实践进行一个简要的描述性统计。

（1）中远船舶注册的基本情况

中远集团所属的船队包括集装箱船、油轮、干散货船、杂货船、特种船。我们分析的重点是集装箱船以及油轮。中远集团船舶注册的基本情况参见符表。

（2）对中远集团船舶悬挂“方便旗”的描述性统计

对船舶悬挂“方便旗”的统计分析可以分别按船舶的实物数量以及船舶的运输能力进行，但由于不同运力的船舶不具有可比性，因此，按照船舶的运力所进行的统计分析更具有说服力。同时出于集装箱船舶与油轮总装载量的计量单位不同，因此，下面的统计分析将分别集装箱船舶和油轮单独进行。根据上述船舶注册资料，我们得出如下描述性统计数据，见表 5-1、5-2。

表 5-1 集装箱船舶注册的描述性统计

船旗	比重(%)	船型			合计
		超巴拿马型	巴拿马型	其他	
CHINA		7.5%	13.12%		20.62%
小计		7.5%	13.12%		20.62%
Hellenic	10.35%				10.35%
LIBERIA	12.88%			2.31%	15.19%
PANAMA	14.2%	9.96%	12.79%		36.95%
BAHAMAS	4.63%				4.63%
CYPRUS		1.87%			1.87%
MARSHALL				0.78%	0.78%
GERMANY				1.53%	1.53%
MALTA				0.48%	0.48%
HONG KONG	6.17%			1.45%	7.60%
小计	48.23%	11.83%	19.32%		79.38%
合计	48.23%	19.33%	32.44%		100%

表 5-2 油轮注册的描述性统计

船旗	比重(%)	船型					合计
		VCLL	巴拿马型	灵便型	液化气船	散化船	
CHINA	10.95%	28.22%	8.32%	0.68%	0.30%		48.47%
PANAMA	51.44%			0.09%			51.53%
合计	62.39%	28.22%	8.32%	0.77%	0.30%		100%

根据表 5-1, 按运力计算, 高达 79.38% 的船舶在国际避税港注册, 其中, 具备最大运力的超巴拿马型集装箱船舶在国际避税港注册的比率高达 100%, 该型船舶的运力占集装箱船舶总运力的 48.23%, 而在国内注册的船舶为零。在国际避税港中, 注册比率从高到低依次为 PANAMA、LIBERIA、Hellenic、HONG KONG、

BAHAMAS、CYPRUS、GERMANY、MARSHALL。由此可见，PANAMA 是中远集团首选的船舶境外注册地，其注册比率高达 36.95%，在境外总注册量中几乎占到一半。

根据表 5-2，按运力计算，油轮在国内注册的比例为 48.47%，在境外注册的比例为 51.53%，二者在总量上基本相当。然而，具备最大运力的 VLCC 在境外注册的比例高达 51.44%，占该型油轮总注册量的 82.45%。值得关注的是，中远集团油轮的境外注册地仅有 PANAMA 一家。

5.2 招局明华公司的国际避税实践

5.2.1 明华公司的经营领域

1980 年，招商局组建专门的航运公司——香港明华船务有限公司，进行专业化的船舶经营与管理。1988 年，招商局斥资收购香港董氏集团的 5 条 Aframax 和 4 条成品油轮，开始组建当时中国最大的油轮船队。历经 90 年代的发展，明华船队不断壮大，形成了在远东市场颇具规模的油轮船队，管理经营着 6 条 VLCC，1 条 SUEZMAX，7 条 AFRAMAX；散货船队也在不断发展，拥有 12 艘 HANDYMAX 和 2 艘 PANAMAX，公司总运力已达 320 万载重吨。2002 年，明华公司斥资订购两条双底双壳超级油轮（VLCC），新船分别于 2004 年和 2005 年交付使用。2003 年，招商局和中远共同投资中国首个 LNG 项目，订购了 4 条 LNG 船舶，组建中国第一只 LNG 项目运输船队。

（1）油轮运输

香港明华船务有限公司的油轮船队由 6 艘 VLCC、1 艘 SUEZMAX 和 7 艘 AFRAMAX 型船组成，其经营管理由明华属下的专业管理公司海宏轮船（香港）有限公司（AMCL）负责，海宏轮船（香港）有限公司有十几年的超大型油轮管理经验和一套行之有效的管理体系，并严格遵循“健康、安全、环保、高效”的管理方针，实行高标准、高质量的船舶经营管理服务。

明华油轮船队业务范围遍及世界各主要港口，除运输原油及成品油外，也作大型储油业务、租船业务，由于公司管理标准高，船舶技术状况好，服务意识强，因此在油轮市场上有较高的声誉。

面对中国原油进口量持续的快速的增加，招商局集团已经把能源运输纳为集团的核心产业加以重点扶持，明华公司及其下属的海宏公司将为招商局的能源运输战略提供了坚实的管理基础和发展平台。

（2）散货运输

香港明华船务有限公司干散货船队由 12 艘 4.2 万至 4.9 万载重吨的大型灵

便型船和 2 艘 7.3 万载重吨的巴拿马型船组成，所有船只均为 90 年代日本建造的现代化船舶，具有船龄轻、设备先进、载重吨位大、吃水浅、船速快、油耗低等特点，大型灵便型船舶全部配备 30 至 35 吨克令吊和大容量抓斗，船舶自装自卸能力强，适合市场需要，经营范围覆盖全球航线，市场声誉良好，深受租家欢迎。

(3) LNG 运输业务

天然气，作为一种清洁能源，代表着中国能源的未来。1999 年，招商局集团作为主要发起人开始进行中国 LNG 进口运输项目的研究和推动工作，同年，招商局和中远集团合作成立 LNG 运输项目筹备小组，并正式启动参与了广东 LNG 运输项目的筹备建设工作，该运输项目是我国第一个进口 LNG 试点项目—广东 LNG 总体项目的重要组成部分。目前，该项目的可行性研究报告已获中国政府批准，各项工作正在实施中。2003 年，筹备小组又开始承担福建 LNG 运输项目的研究工作。2004 年，招商局集团所属香港明华船务有限公司和中远集团所属大连远洋公司在香港合资设立中国液化天然气运输（控股）有限公司（简称“CLNG”），它也是中国第一家 LNG 运输公司，在广东、福建 LNG 运输项目的筹备和实施基础上，该公司将进一步推动中国 LNG 运输的发展。2004 年 9 月 17 日，经国家商务部批准，中国液化天然气船务（国际）有限公司（LNGSICO）在香港登记成立。它是 CLNG 和 BP Shipping (Holdings) Limited 共同投资成立的 LNG 船舶专业经营管理公司。

5.2.2 明华公司的国际避税实践

与中远集团一样，通过悬挂“方便旗”是明华公司实施国际避税的主要策略。下文将就明华公司这方面的实践予以分析。

(1) 明华公司船舶注册的基本情况

油轮运输及散货运输船舶注册情况参见附表。

(2) 对明华公司船舶悬挂“方便旗”的描述性统计

根据上述船舶注册资料，我们得出如下描述性统计数据，见表 5-3、5-4。

表 5-3 油轮注册的描述性统计

比重(%) 船型 船旗	船型			合计
	VCLL	SUEZMAX	AFRAMAX	
LIBERIA	68.57%	5.71%	25.72%	100%
合计	68.57%	5.71%	25.72%	100%

表 5-4 散货运输船舶注册的描述性统计

比重(%) 船型 船旗	船型		
	HANDYMAX	PANAMAX	合计
LIBERIA	66.92%	21.07%	87.99%
HONGKONG	12.01%		12.01%
合计	78.93%	21.07%	100%

根据表 5-3, 香港明华公司的油轮在境外国际避税港(即不包括香港)注册的比例高达 100%, 而境外国际避税港仅有 LIBERIA 一家。

根据表 5-4, 散货运输船舶境外注册的比例高达 87.99%, 其余的船舶在香港注册。如果考虑的香港也是国际避税港, 则可以认为明华公司的油轮在国际避税港注册的比例高达 100%。

5.3 小结

通过上面对中远集团以及香港明华公司国际避税实践的分析, 我们可以得出如下结论:

(1) 国际化甚至全球化是大型航运企业发展战略的必然选择, 而我国国民经济的高速发展以及相关的贸易政策、能源政策又为国内大型航运企业的这种战略抉择构造了一个宏大的背景与平台。可以预计, 国内大型航运企业实现跨越式发展的图景将变得日益清晰。^[33]

(2) 国际航运市场是一个充满激烈竞争的市场。为提高自身的竞争力, 各航运企业除了在战略模式的选择上坚持相关业务的多元化经营战略之外, 一个重要的措施就是有效地实施国际避税。可以说, 国际避税的有效实践是我国航运企业实现其国际化乃至全球化过程中的一个重要组成部分, 这对于国内贸易政策和

能源政策相对有利、而国内税收政策和金融政策相对不利的我国大型航运企业而言尤为重要。

(3) 国内主要航运企业，包括中远集团、招商局，在其跨国经营活动中，除了利用诸以公司注册为基础的各种通用避税方法进行国际避税实践外，最重要的还是利用以船舶的境外注册为基础的专用的国际避税方法。相对于各种通用的避税方法，航运企业专用的避税方法更能有效地降低企业纳税的现金支出。这一点对于迈向国际化的航运企业有着重要的借鉴意义。^[34]

第6章 我国国际航运企业税收筹划应注意的问题

航运企业在进行国际税收筹划之前，要充分了解各国税收制度及其发展趋势。当前世界各国税收制度千差万别，税种、税率，计税方法各种各样，课税关系相当复杂。因此，跨国纳税人必须充分、详细地了解、熟悉所在地的税法、会计、法律等条例，并随时掌握所在地的税法、会计、法律等条例的发展变化情况，依据新的课税制度及时修订税务计划。^[35]

同时，我们也应当考虑到避税风险。影响国际避税风险大小的主要有以下三个因素：母国国内税收法律中关于反避税的相关规定、东道国的外汇管制与政治风险、所具体运用的国际避税方法。由于避税方法与避税风险之间的关系已在本文的第四章已做了讨论，这里只分析前两个因素对避税风险的具体影响。

（1）国内税收法律中有关反避税规定对避税风险的影响

国内税收法律（主要指所得税法）中是否存在有关反避税的相关规定，以及该规定是否详细、严格，对于国际避税风险有着直接的、重大的影响。就我国现行的《企业所得税暂行条例》而言，关于反避税的相关规定主要体现在对关联企业应纳税所得额的确定方法的规定上。根据该规定，纳税人与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或支付价款、费用，否则，税务机关有权进行合理调整。该条例还对关联企业应纳税所得额的调整方法做了具体规定，从而增加了相关规定的可操作性。应该指出，《企业所得税暂行条例》上述反避税规定的基本背景是由于在中国境内存在不同的税率以及行业优惠，其目的主要是限制国内范围的避税行为，而不是国际避税。因此，由于现行所得税法关于反避税相关规定总体上并不全面，本人认为，航运企业应用通用避税方法进行国际避税的风险相对较小，该相对较小的避税风险也主要存在于运用转移定价方法这一特定国际避税实践上。而且，鉴于上述反避税规定的基本背景，本人认为现行反避税规定对国际范围内的转移定价行为的约束作用相对有限。

值得关注的是，随着我国企业所得税法改革的实质性推动，内资企业的国际避税实践也将在一定程度上受到抑制。这主要是由于新法将对反避税措施做出明确规定。当前，一些企业运用各种避税手段规避所得税的现象日趋严重，避税与反避税的斗争日益激烈。^[36]为防范各种避税行为，草案借鉴国际惯例，对防止关联方转让定价作出了明确规定，同时增加了一般反避税、防范资本弱化、防范避税地避税、核定程序和对补征税税款加收滞纳金等条款，强化了反避税手段，有利于防范和制止避税行为，维护国家利益。由于我国《企业所得税法（草案）》关于反避税措施的相关规定尚不得而知，下面我们将对国际上其他国家的做法做一

介绍，以供参考。

①关于基地公司，以英国、比利时和美国为代表加以说明。

英国的特点是通过法律制裁阻止基地公司的建立。英国 1970 年《所得税和公司税法》第 482 节以及 1988 年《所得税和公司税法》第 765 节规定，未经财政部的批准，英国居民公司不得擅自迁出英国，其中，包括将公司迁至避税港、在避税港设立子公司或者将部分营业迁到避税港。^[7]对违反者，第 482 节规定，除仍按英国居民公司依法计税外，还将给予刑事处分。

比利时的特点是禁止非正常利润转移来制止基地公司的设立。比利时《所得税法》第 24 条规定，对于比利时公司向国外关联企业非正常转移的利润，包括对避税港和低税国的利润转移，在计算应纳税所得额时一律不予扣除。1973 年 1 月，欧洲共同体委员会建议各成员国仿效这一做法。

美国的特点是通过取消延期纳税使基地公司在税收上占不到便宜，以打击设立基地公司的积极性。这一规定载入美国《国内收入法》F 分部。不过，美国取消延期纳税是有限度的，在基地公司中，只将美国主要股东占有 50% 以上有投票权的股票的公司列为受控制的外国公司，取消其延期纳税的待遇。而所谓主要股东则指持有 10% 或更多有投票权股票的股东。日本、德国和加拿大等也有类似美国的取消延期纳税的规定。

由此，我们可以得出一个大致的结论：欧洲国家基本上禁止利用基地公司避税，而以美国、日本为代表的其他发达资本国家以及各新兴经济体则往往只是限制利用基地公司避税。^[8]本人预计，由于我国属于新兴经济体，并且当前正处于政府大力鼓励国内企业实施境外投资的历史阶段，未来的企业所得税法完全禁止利用避税港进行国际避税的可能性不会太大。

②关于转让定价，美国的对策最具代表性。

美国《国内收入法》第 482 节规定，按“正常交易”原则对跨国公司的转让定价进行调整。不过，在国内实行“正常交易”原则时，难度不大，而在国家间则相当困难。因为，如果跨国公司的两个机构分设两国，提高一方的所得固然容易，但相应降低另一方的所得并非易事。这将会导致跨国公司重复纳税，从而影响到跨国公司的国际竞争力。目前，在国际上，由于缺乏更有效的防止转移定价的办法，联合国税收专家小组以及经济合作发展组织的税收专家都建议推广美国《国内收入法》第 482 节所采取的措施。

由此可见，由于反避税的困难，即使我国改革后的企业所得税对此有所规定，利用转移定价进行国际避税的实践仍难以完全杜绝。

（2）东道国外汇管制及政治风险对国际避税风险的影响

外汇管制是指一国政府对外汇的收支、结算、买卖和使用所采取的限制性

措施，又称外汇管理。国家通过法令或条例，对国际结算、外汇收支和买卖及汇价等外汇业务活动实行管理和限制，目的在于有效地使用外汇，防止外汇投机，限制资本流出入，改善国际收支和稳定汇率。^[39]外汇管制是国际经济关系发展到一定阶段的产物，当代世界各国为了平衡国际收支、对付国际金融领域中的不稳定因素，都不同程度地实行外汇管制。

外汇管制可分为3种类型：a. 全面外汇管制，即对所有外汇收支活动都实行管制。多数发展中国家和社会主义国家都采取这种方式。b. 部分外汇管制，即对外汇收支的某些项目实行管制。少数较发达的发展中国家和部分发达国家采取这种方式。c. 名义上取消外汇管制，实际上仍有某些变相或间接的外汇管制，一些发达国家采取这种方式。

外汇管制的内容各国各时期不尽相同，主要包括以下一些方面：a. 贸易外汇管制，又分为进口外汇管制和出口外汇管制。前者如实行进口许可证制和进口配额制；后者除实行出口许可证等限制措施外，还包括一些鼓励出口的措施。b. 非贸易外汇管制，即对贸易和资本项目外的外汇收支实行管制。c. 资本输出入管制。d. 本币、外币和黄金出入境管制。e. 外汇买卖管制。

显然，如果东道国实施外汇管制，则对避税风险有着直接的影响，外汇管制是一个国家以财政手段控制国际避税的替代或补充，加强了对避税的控制。外汇管制的主要内容是禁止外汇的自由交易。^[40]这主要表现在境外营业利润与其他所得及其资本的流动上受到限制。当然，东道国的政治风险对国际避税乃至整个国际投资也会带来重大影响。在这种情况下，我们可以选择一些无外汇管制或逐步刚开外汇管制以及具有极小政治风险的国家作为国际避税地。比如香港、新加坡及巴拿马、韩国，下面我们将对这些国家的外汇管理制度以及政治风险做一个具体的描述。

① 香港

香港是全球第十一大贸易体系、第六大外汇市场及第十二大银行中心。香港股票市场规模在亚洲排名第二。香港提倡兼奉行自由贸易，拥有自由开放的投资制度、不设贸易屏障、对外来投资者一视同仁、资金自由流动、在1973年就取消了外汇管制。法治体制历史悠久、规章条文透明度高、税率低而明确，自97香港回归后，该地区的政局也是相当稳定。^[41]

选择香港作为东道国的优势有：无外汇管制，资金及盈利自由进出不受限制；成立公司后可于世界各地开立银行账户；如不在当地经营业务，可免收任何税款，可妥善安排税务，合理合法避税；在香港注册公司无须持有香港居民身份证，无须到香港居住，无须把您的资金调往香港，无须亲身到香港便可办理一切注册公司手续；香港公司允许无业务，允许空壳公司存在。香港公司注册无须验资，注

册资本可以任意提高，但到位资金不限；公司经营范围极少限制，没有什么特业，学院、交流中心、研究院、传媒集团、出版社、杂志社、协会、联合会、生产、航运代理、化妆品、医药、拍卖、集团、进出口、学院、食品等都能注册经营。

②新加坡和巴拿马

新加坡和巴拿马都是无外汇管制的国家，且政局稳定，长期以来，与我国都是非常好的贸易合作伙伴。总体说来，选择新加坡和巴拿马离岸公司的优势有：可免交公司税、所得税、利润税、资产税等一切税项；不需要缴纳任何税项，合理合法避税；注册资本不用到位；股份可以自由买卖；不必每年递交公司帐目；政治、经济和贸易环境非常稳定；国际法律地位高，受政府保护；政府保护公司利益，不会公开公司受益人的身份；政府为各企业提供私隐保护，董事及股东资料绝对保密；在世界各地均可开立银行帐户。巴拿马有一百多家国际银行，世界各大有实力的银行在巴拿马均设有分行或代表机构。中国银行也于 1993 年在巴设立了分行。^[42]在巴拿马的银行存款无须纳税，无外汇管制，募集资金容易，利润汇出汇入自由。

③韩国

韩国财政部部长韩德洙表示，韩国政府计划在 2011 年前分阶段实现外汇管制的全面放开。放开管制的内容包括：解除对韩国投资者海外投资的额度限制，简化外资公司在韩元计价证券市场融资的手续等。

20 世纪 90 年代以来至今，韩国外汇管制进一步放松，规定只有 1000 万美元以上的外汇投资项目才需报批，30 万美元以下的小项目只需获得外汇银行的认可，即可进行对外直接投资。韩国政府最近采取的一个放松管制的举措是取消了针对某些类型外汇交易的预审批规定，改而规定外汇交易各方只需向财政经济部和韩国央行中的任一家报告即可。

总之，对于东道国外汇管制及政治风险给国际避税带来的不确定性，我们可以选择适当的境外投资地（包括境外公司注册地以及船舶登记地）予以规避。具体而言，应优先选择经济自由度高的国家和地区注册实体性的子公司。在这方面，我们可以参照美国传统基金会每年发布的《经济自由度指数》报告。^[43]比如，根据 2007 年《经济自由度指数》报告，香港、新加坡与澳大利亚为自由经济体的前三名。当然，出于国际避税的需要，在关注公司注册地的经济自由度指数的同时，还要关注该国家和地区是否具有税收的相对优势。至于注册基地公司的国际避税港，以及登记船舶的开放登记国，通常它们的经济自由度较高，外汇管理较为宽松，政治风险通常较小。

至于国内税收法律反避税规定带来风险，透彻领会国内所得税法关于反避税措施的相关规定以及我国与其他国家和地区所签定的避税双重征税协定的相关

内容是应对该避税风险的基本前提。在此基础上，航运企业还必须遵循以下原则，方能将相关避税风险降至最小，从而实现企业价值的最大化：

①企业必须充分、详细地了解和熟悉贸易往来国家和地区的税法、会计、法律等条例，接受当地专业会计师的指导，做到账目分明、一丝不苟，并要拥有本企业精通该方面事务的专业人员。^[44]尽管有的航运企业国际避税工作缺乏良好基础（主要是缺乏对国际税务知识和税收政策的了解和把握），不能通过自身实施国际税务筹划工作，以合理合法地避税，但通过委托高素质的财务管理专家或国际税务咨询公司参与企业税务筹划，取得了很好的效果，有效地提高了企业的国际避税水平，从而提高了参与国际竞争的能力。

②企业避税的每一笔收入必须有足够的依据。原始财务资料要能证明所避税的合法性，经得起当地税务机关的核查。我国航运企业在运用避税方法时，要做到因时因地而异，绝不可照搬照抄。同时，坚决杜绝那种抱侥幸心理进行非法避税、漏税和逃税的行为，以免得不偿失，给我国航运企业的声誉、利益带来损失，并影响到我国海外投资业的拓展以及国际市场的开拓。

③企业必须做好税务计划并周密实施。合法避税需要作长期规划，这就要求企业作好税务计划，进行周密细致的安排。^[45]在国外，这些税务计划无一例外几乎都是重金聘请会计师和律师指定的，可见，做好税务计划是进行国际避税的关键。

④必须经常检查和修订税务计划，适应税法及经济形势的变化和要求。因为各国的法律条例不断修订完善，使一些已制定好的税务计划失去效用，甚至会与法律相抵触。因此，企业要随时掌握所在地的会计、税务、法律等条例的变化情况，参考有关材料，采纳专业人员的建议，依照新的课税制度，作出新的税务计划安排。

最后，必须从全球的观点安排经营活动，筹划税务。追求每项税赋最小并不等于整体纳税负担最小；追求税赋最小不等于收入一定最大，比如为了减少预提税税赋硬性挂靠某国，企图利用该国与他国的税收协定，不料该国有沉重的所得税税收。又比如某国税收情况于己有利，但该国的经济环境却不能令人满意，利用它反而因小失大。

结论与展望

本文在对国际税收筹划理论分析的基础上，对我国航运企业国际税收筹划的具体方法做了进一步研究。在了解航运政策及航运企业税收筹划特点的基础上，对主要航运国家的税收优惠政策及税收筹划通用方法进行分析，并在此基础上研究航运企业专用的避税方法以及从会计角度产生的税收筹划方法。

综上所述，从税收筹划的角度考虑，我国航运企业船舶海外注册地选择的基本原则应该是：第一，注册地必须是开放登记国（即方便旗国）；第二，注册地必须属于国际避税地；第三，注册地应尽可能已经与中国政府已签定了双边税收协定。其中，第一个原则是实施船舶境外注册的一个基本前提，第二个原则是利用船舶境外注册进行国际避税的必要条件，而第三个原则可以为利用船舶境外注册以实施国际避税提供更好的税收法律环境，并且可以有限地降低国际避税风险。

本文的创新点有：

- (1) 将航运企业所能运用的税收筹划方式分为通用和专用两类，在理论上将税收筹划方式进行细化。
- (2) 预测航运企业在税收筹划过程中可能遇到的风险，如外汇管制、政治风险等，提出应对该风险的一些措施。
- (3) 通过比较分析，得出以下创新结论：国际航运企业在进行公司注册地筹划、船舶注册登记地筹划、以及对船舶折旧年限和方法进行筹划、船舶租赁的税收筹划时，所选择的最佳筹划方式。

展望未来，关于航运企业的税收筹划还有很多值得研究的地方。随着现代商业活动全球化以及在国际经济体系中各国经济的一体化，税务协调、各国税收政策的协调、税负水平、税基确定方法和税收优惠性质的趋向接近，国际航运企业的税收筹划将面临更大的挑战。到这个时候，航运企业的国际税收筹划问题将向着更高层次发展，这将对税收筹划人员提出更高的要求。

参考文献

- [1] 刘铁利. 我国国际航运企业税收筹划研究: [硕士学位论文]. 天津: 南开大学, 2005
- [2] 李国田, 张开桂. 企业税收筹划的理性认识. 福建税务, 2003(4): 26~27
- [3] L Mills, M Erickson, E Maydew. Investments in tax planning. *Journal of the American Taxation Association*. 1998
- [4] 张中秀. 纳税筹划宝典. 北京: 机械工业出版社, 2002
- [5] 蔡吕. 纳税筹划方法与案例. 广州: 广东经济出版社, 2003
- [6] 王韬, 刘芳. 企业税收筹划. 北京: 科学出版社, 2002
- [7] 周叶. 税收筹划—策略、技巧、和案例. 上海: 上海财经大学出版社, 2007
- [8] 彭芬, 蒋懿, 严晨智. 企业税收筹划实务. 北京: 清华大学出版社, 2003
- [9] 杨斯, 郭哲平. 偏向自由化的航运政策符合国情. 中国水运, 2006(9): 8~9
- [10] Farrar, Dand L. Swlyn, "Taxes, Corporate Financial Policy and Return to Investors", *National Tax Journal*, Oct 1967
- [11] 杨林. 企业跨国经营纳税筹划研究. 中国海洋大学学报, 2003(1)
- [12] Kenneth J. Klassen, Douglas A. Shackelford. State and provincial corporate tax planning. *Journal of Accounting and Economics*. Volume 25, Issue 3, 30 June 1998
- [13] 郭勇, 吕靖, 林汉新. 世界各主要国家航运税收政策评述. 世界海运, 2000(2)
- [14] 孙广圻, 王杰. 国际海运政策. 大连: 大连海事大学出版社, 1998. 157~159
- [15] 刘铁利, 王全喜. 中外国际航运业税收制度的比较与借鉴. 涉外税务, 2005(9): 48~49
- [16] Spudis, Barbara C. Lemein, Gregg D. Waimon, David A. Using partnerships in international tax planning. *Tax*. Chicago. Dec 1995. Vol. 73. Iss. 12. Pg. 834
- [17] 陈均平. 税收筹划在企业中的具体应用. 财务与会计, 2002(8): 22~23
- [18] 徐燕. 跨国公司国际避税及其防范措施. 苏州大学学报, 2000(4): 23~25
- [19] Stephen C Fox. International tax planning for closely held U.S. companies. *Journal of Taxation*. New York: Dec 2002. Vol. 97, Iss. 6; p. 359
- [20] 萧承龄. 面对经济全球化的国际税收管理对策. 涉外税务, 2000(10): 30~35
- [21] LiMing Huang. An advance in tax planning theory: The effective tax planning. *International taxation in China*. 2004 No.2.p.69~72
- [22] Lawrence Farber. keep more of your investment earnings. *Medical Economics*. Feb 2, 2007. Vol. 84. Iss ,3
- [23] 曾露. 跨国公司国际避税的主要手段及法律规制. 湖南行政学院学报, 2003(6)
- [24] 刘铁利, 王全喜. 我国国际航运企业船舶登记的税收筹划. 交通财会, 2005(12)
- [25] 刘秉谦, 赵金涛. 经济全球化与我国国际航运业. 中国水运, 2003 (1)
- [26] E.A. Srinivas. *Hand Book of Corporate Tax Planning*, New Delphi:Tata MacGraw-Hill Pub.Co. Ltd. , 1989
- [27] John Dixon, Malcolm Finney. *Tolley's international corporate tax planning*. London:Tolley, 2002
- [28] 李晓梅. 水运企业的税收筹划. 中国水运, 2006(2): 177~178

- [29]刘明, 高萍. 税收优惠政策操作实务. 北京: 中国税务出版社, 2004
- [30]唐向. 租赁如何税收筹划. 福建税务, 2002(8): 11~12
- [31]Dolan,D Kevin, Wslsh,Michael F.Use of holding companies in international tax planning.Tax.Chicago.Dec 1995.Vol.73,Iss.12,pg.873
- [32]Clarke, Giles. Offshore tax planning.London Butterworths, 2003
- [33]王琴娥. 论我国企业的国际税收筹划. 企业管理, 2005(7)
- [34]唐淑文, 刘学艺. 国际避税问题探讨. 学术之窗, 2005(7)
- [35] Karayan, John E. Strategic corporate tax planning. Hoboken, NJ.J. Wiley, 2002
- [36]吕靖, 王浩林. 新经济体制下国际航运业发展的趋势浅析. 航运管理, 2001(5)
- [37] Santhanam, R. delhi. Tax Planning for Collaborations. Commercial Pub.House, 1995
- [38]邓力平, 曲晓辉. 税收国际协调与会计准则全球趋同关系之辨析. 会计研究, 2003(9)
- [39]何灵, 李雯. 浅谈跨国企业的税收筹划. 科技情报开发与经济, 2005(12)
- [40]Anonymous. Mid-Year Planning Tips. CPA Client Bulletin. New York: Jun 2006.p.1
- [41]徐孟洲. 论税法的基本原则. 经济法学评论, 2000(5)
- [42]潘文芳, 史洪波, 王鸣. 加入 WTO 后有关避税与反避税的思考. 山东税务纵横, 2002(3)
- [43]盖地. 税务筹划. 北京: 高等教育出版社, 2003
- [44]Campbell,Dennis ed. International Tax Planning. London: Kluwer Law Internationa1, 1995
- [45]张国义. 我国跨国集团的税务筹划战略. 战略研究, 2006(2).
- [46]危敬议. 浅议税收筹划的发展前景. 江西财税与会计, 2002(7)

致 谢

本研究及学位论文是在我的导师石友蓉教授的亲切关怀和悉心指导下完成的。她严肃的科学态度，严谨的治学精神，精益求精的工作作风，深深地感染和激励着我。从课题的选择到项目的最终完成，石老师都始终给予我细心的指导和不懈的支持。两年多来，石教授不仅在学业上给我以精心指导，同时还在思想、生活上给我以无微不至的关怀，在此谨向石老师致以诚挚的谢意和崇高的敬意。

在此，我还要感谢在一起愉快的度过研究生生活的会计 0502 班的各位同学，正是由于你们的帮助和支持，我才能克服一个一个的困难和疑惑，直至本文的顺利完成。特别感谢我的师兄黄寿昌同学，他对本课题做了不少工作，给予我不少的帮助。

在论文即将完成之际，我的心情无法平静，从开始进入课题到论文的顺利完成，有多少可敬的师长、同学、朋友给了我无言的帮助，在这里请接受我诚挚的谢意！最后我还要感谢含辛茹苦培养我的父母，谢谢你们！

攻读硕士学位期间发表的论文及参加的科研情况

发表的论文: 《浅谈我国航运企业的国际税收筹划问题》, 发表于《当代经理人》(ISSN1672-8149), 2006年第12期。

参加的课题: 1. 南京油运公司的国际税收筹划研究
2. 长江航道局加强工程经营单位会计核算与财务管理体系研究

附表**我国对外签订避免双重征税协定一览表****EFFECTIVE TAX TREATIES**

序号 Serial No.	国家 Country	签署日期 Signed on	生效日期 Effective from	执行日期 Applicable since
1	日本 JAPAN	1983. 9. 6	1984. 6. 26	1985. 1. 1
2	美国 U. S. A.	1984. 4. 30	1986. 11. 21	1987. 1. 1
3	法国 FRANCE	1984. 5. 30	1985. 2. 21	1986. 1. 1
4	英国 U. K.	1984. 7. 26	1984. 12. 23	1985. 1. 1
5	比利时 BELGIUM	1985. 4. 18	1987. 9. 11	1988. 1. 1
6	德国 GERMANY	1985. 6. 10	1986. 5. 14	1985. 1. 1/7. 1
7	马来西亚 MALAYSIA	1985. 11. 23	1986. 9. 14	1987. 1. 1
8	挪威 NORWAY	1986. 2. 25	1986. 12. 21	1987. 1. 1
9	丹麦 DENMARK	1986. 3. 26.	1986. 10. 22	1987. 1. 1
10	新加坡 SINGAPORE	1986. 4. 18.	1986. 12. 11	1986. 1. 1
11	芬兰 FINLAND	1986. 5. 12	1987. 12. 18	1988. 1. 1
12	加拿大 CANADA	1986. 5. 12	1986. 12. 29	1987. 1. 1
13	瑞典 SWEDEN	1986. 5. 16	1987. 1. 3	1987. 1. 1
14	新西兰 NEW ZEALAND	1986. 9. 16	1986. 12. 17	1987. 1. 1
15	泰国 THAILAND	1986. 10. 27	1986. 12. 29	1987. 1. 1
16	意大利 ITALY	1986. 10. 31	1989. 11. 14	1990. 1. 1
17	荷兰 THE NETHERLANDS	1987. 5. 13	1988. 3. 5	1989. 1. 1
18	原捷克 CZECHOSLOVAKIA	1987. 6. 11	1987. 12. 23	1988. 1. 1
19	波兰 POLAND	1988. 6. 7	1989. 1. 7	1990. 1. 1
20	澳大利亚 AUSTRALIA	1988. 11. 17	1990. 12. 28	1991. 1. 1

21	保加利亚 BULGARIA	1989.11.6	1990.5.25	1991.1.1
22	巴基斯坦 PAKISTAN	1989.11.15	1989.12.27	1989.1.1/7.1
23	科威特 KUWAIT	1989.12.25	1990.7.20	1989.1.1
24	瑞士 SWITZERLAND	1990.7.6	1991.9.27	1990.1.1
25	塞浦路斯 CYPRUS	1990.10.25	1991.10.5	1992.1.1
26	西班牙 SPAIN	1990.11.22	1992.5.20	1993.1.1
27	罗马尼亚 ROMANIA	1991.1.16	1992.3.5	1993.1.1
28	奥地利 AUSTRIA	1991.4.10	1992.11.1	1993.1.1
29	巴西 BRAZIL	1991.8.5	1993.1.6	1994.1.1
30	蒙古 MONGOLIA	1991.8.26	1992.6.23	1993.1.1
31	匈牙利 HUNGARY	1992.6.17	1994.12.31	1995.1.1
32	马耳他 MALTA	1993.2.2	1994.3.20	1995.1.1
33	阿联酋 UNITED ARAB EMIRATES	1993.7.1	1994.7.14	1995.1.1
34	卢森堡 LUXEMBOURG	1994.3.12	1995.7.28	1996.1.1
35	韩国 KOREA	1994.3.28	1994.9.27	1995.1.1
36	俄罗斯 RUSSIA	1994.5.27	1997.4.10	1998.1.1
37	巴新 PAPUA NEW GUINEA	1994.7.14	1995.8.16	1996.1.1
38	印度 INDIA	1994.7.18	1994.11.19	1995.1.1
39	毛里求斯 MAURITIUS	1994.8.1	1995.5.4	1996.1.1
40	克罗地亚 CROATIA	1995.1.9	2001.5.18	2002.1.1
41	白俄罗斯 BELARUS	1995.1.17	1996.10.3	1997.1.1
42	斯洛文尼亚 SLOVENIA	1995.2.13	1995.12.27	1996.1.1
43	以色列 ISRAEL	1995.4.8	1995.12.22	1996.1.1
44	越南 VIET NAM	1995.5.17	1996.10.18	1997.1.1

45	土耳其 TURKEY	1995.5.23	1997.1.20	1998.1.1
46	乌克兰 UKRAINE	1995.12.4	1996.10.18	中(China): 1997.1.1 乌(Ukraine): 股利特个人(Dividend, Interest, Royalties and Individual Income Tax): 1996.12.17; 企业所得税(corporate IncomeTax): 1997.1.1
47	亚美尼亚 ARMENIA	1996.5.5	1996.11.28	1997.1.1
48	牙买加 JAMAICA	1996.6.3	1997.3.15	1998.1.1
49	冰岛 ICELAND	1996.6.3	1997.2.5	1998.1.1
50	立陶宛 LITHUANIA	1996.6.3	1996.10.18	1997.1.1
51	拉脱维亚 LATVIA	1996.6.7	1997.1.27	1998.1.1
52	乌兹别克 UZBEKISTAN	1996.7.3	1996.7.3	1997.1.1
53	孟加拉 BANGLADESH	1996.9.12	1997.4.10	中(China)98.1.1 孟(Bangladesh)98.7.1
54	南斯拉夫 YUGOSLAVIA	1997.3.21	1998.1.1	1998.1.1
55	苏丹 SUDAN	1997.5.30	1999.2.9	2000.1.1
56	马其顿 MACEDONIA	1997.6.9	1997.11.29	1998.1.1
57	埃及 EGYPT	1997.8.13	1999.3.24	2000.1.1
58	葡萄牙 PORTUGAL	1998.4.21	2000.6.7	2001.1.1
59	爱沙尼亚 ESTONIA	1998.5.12	1999.1.8	2000.1.1
60	老挝 LAOS	1999.1.25	1999.6.22	2000.1.1
61	塞舌尔 SEYCHELLES	1999.8.26	1999.12.17	2000.1.1
62	菲律宾 THE PHILIPPINES	1999.11.18	2001.3.23	2002.1.1
63	爱尔兰 IRELAND	2000.4.19	2000.12.29	中(China)2001.1.1 爱(Ireland)2001.4.6
64	南非 SOUTH AFRICA	2000.4.25	2001.1.7	2002.1.1
65	巴巴多斯 BARBADOS	2000.5.15	2000.10.27	2001.1.1
66	摩尔多瓦	2000.6.7	2001.5.26	2002.1.1

武汉理工大学硕士学位论文

	MOLDOVA			
67	古巴 CUBA	2001. 4. 13	2003. 10. 17	2004. 1. 1
68	委内瑞拉 VENEZUELA	2001. 4. 17	2004. 12. 23	2005. 1. 1
69	哈萨克斯坦 KAZAKHSTAN	2001. 9. 12	2003. 7. 27	2004. 1. 1
70	印度尼西亚 INDONESIA	2001. 11. 7	2003. 8. 25	2004. 1. 1
71	阿曼 OMAN	2002. 3. 25	2002. 7. 20	2003. 1. 1
72	突尼斯 TUNIS	2002. 4. 16	2003. 9. 23	2004. 1. 1
73	伊朗 IRAN	2002. 4. 20	2003. 8. 14	2004. 1. 1
74	巴林 BAHRAIN	2002. 5. 16	2002. 8. 8	2003. 1. 1
75	希腊 GREECE	2002. 6. 3	2005. 11. 1	2006. 1. 1
76	吉尔吉斯 KYRGYZSTAN	2002. 6. 24	2003. 3. 29	2004. 1. 1
77	摩洛哥 MOROCCO	2002. 8. 27	2006. 8. 16	2007. 1. 1
78	斯里兰卡 SRILANKA	2003. 8. 11	2005. 5. 22	2006. 1. 1
79	特立尼达和多巴哥 TRINIDAD AND TOBAGO	2003. 9. 18	2005. 5. 22	针对不同所得项目分别于2005. 6. 1 和 2006. 1. 1 起执行
80	阿尔巴尼亚 ALBANIA	2004. 9. 13	2005. 7. 28	2006. 1. 1
81	文莱 BRUNEI	2004. 9. 21	2006. 12. 29	2007. 1. 1
82	阿塞拜疆 AZERBAIJAN	2005. 3. 17	2005. 8. 17	2006. 1. 1
83	格鲁吉亚 GEORGIA	2005. 6. 22	2005. 11. 10	2006. 1. 1
84	墨西哥 MEXICO	2005. 9. 12	2006. 3. 1	2007. 1. 1
85	沙特阿拉伯 SAUDI ARABIA	2006. 1. 23	2006. 9. 1	2007. 1. 1

与香港特别行政区（HKSAR）和澳门特别行政区（MCSAR）的安排

序号 Serial No.	地区 Region	签署日期 Signed on	生效日期 Effective from	执行日期 Applicable since
1	香港特别行政区 HKSAR	2006.8.21	2006.12.8	内地 (Mainland): 2007.1.1 香港 (HKSAR): 2007.4.1
2	澳门特别行政区 MCSAR	2003.12.27	2003.12.30	2004.1.1

国际运输收入税收处理情况一览表(海运)

项目	国家(或地区)	依据
1. 互征企业所得税	减半征收: 泰国、马来西亚、孟加拉、印尼、斯里兰卡	避免双重征税协定(或安排)
	税款不超过总收入的 1.5%: 菲律宾	
2. 互免企业所得税	除项目1所列国家外其他所有与我国有税收协定(或安排)的国家(或地区)	避免双重征税协定(或安排)
	智利、朝鲜、黎巴嫩	海运协定税收条款
	阿根廷	互免国际运输收入税收协议或换函
3. 互免个人所得税	前南斯拉夫、克罗地亚、希腊、黎巴嫩	海运协定税收条款
4. 互免间接税	日本、丹麦、新加坡(第8条及议定书)、阿联酋、韩国(第8条及议定书)、印度(第8条及议定书)、毛里求斯、斯洛文尼亚、以色列、乌克兰、牙买加、马来西亚(2000年议定书)、香港	避免双重征税协定(或安排)
	日本、比利时、德国、挪威、丹麦、芬兰、瑞典、荷兰、保加利亚、巴基斯坦、塞浦路斯、罗马尼亚、巴西、马耳他、克罗地亚、越南、乌克兰、希腊、古巴、格鲁吉亚、阿尔及利亚、智利、朝鲜、意大利	海运协定税收条款
	美国、前南斯拉夫(互免海运收入税收协定)、俄罗斯(海运合作协定)、老挝(海运协定)、波兰、斯里兰卡、阿根廷、智利、意大利	互免国际运输收入税收协议或换函

中远集团船舶注册的基本情况：

集装箱型船舶—超巴拿马型

船名	英文船名	建造年份	标准箱位	船旗
中远宁波	COSCO NINGBO	2006. 3	9449	Hellenic
中远广州	COSCO ZHUANGZHOU	2006. 2	9449	Hellenic
中远希腊	COSCO GREECE	2006	9449	Hellenic
中远德国	COSCO GERMANY	2006. 4	8204	Hellenic
中远中国	COSCO CHINA	2005. 11	8204	LIBERIA
中远长滩	COSCO LONG BEACH	2004	7455	LIBERIA
中远西雅图	COSCO SEATTLE	2004	7455	LIBERIA
中远深圳	COSCO SHEN ZHEN	2004	7455	LIBERIA
中远横滨	COSCO YOKOHAMA	2004	7455	LIBERIA
中远温哥华	COSCO VANCOVER	2004	7445	LIBERIA
中远厦门	COSCO XIAMEN	2005	5816	PANAMA
中远大连	COSCO DA LIAN	2005. 3	5816	PANAMA
中远天津	COSCO TIAN JIN	2005. 6	5816	PANAMA
中远费力克斯托	COSCO FELIXSTOVE	2002	5446	BAHAMAS
中远香港	COSCO HONGKONG	2002	5446	BAHAMAS
中远鹿特丹	COSCO ROTTERDAM	2002	5446	BAHAMAS
中远新加坡	COSCO SINGAPORE	2001	5446	HONG KONG
中远汉堡	COSCO HAMBURG	2001	5446	HONG KONG
中远安特卫普	COSCO ANTWERP	2001	5446	HONG KONG
中远上海	COSCO SHANGHAI	2001	5446	HONG KONG
中远青岛	COSCO QINDAO	1997	5446	PANAMA
川河	CHUAN HE	1997	5446	PANAMA
晋河	JIN HE	1997	5446	PANAMA
皖河	WAN HE	1997	5446	PANAMA
粤河	YUE HE	1997	5446	PANAMA
鲁河	LU HE	1997	5446	PANAMA
合计			170266	

集装箱型船舶—巴拿马型

船名	英文船名	建造年份	标准箱位	船旗
俊河	RIVER ELEGENCE	1994	3802	PANAMA
聪河	RIVER WISDOM	1994	3802	PANAMA
珍河	ZHEN HE	1994	3801	CHINA
大河	DA HE	1994	3801	CHINA
山河	SHAN HE	1994	3801	CHINA
中河	ZHONG HE	1994	3764	CHINA
远河	YUAN HE	1994	3764	CHINA
腾河	TENG HE	1994	3764	CHINA
飞河	FEI HE	1994	3764	CHINA
天后	EMPERESS HEAVEN	1993	3494	PANAMA
海后	EMPERESS SEA	1994	3494	PANAMA
龙后	EMPERESS DRAGON	1994	3494	PANAMA
凤后	EMPERESS	1994	3494	PANAMA
纳西河	NA XI HE	1997	3400	PANAMA
珞巴河	LUO BA HE	1998	3400	PANAMA
锡伯河	XI BO HE	1997	3400	PANAMA
裕固河	YU GU HE	1997	3400	PANAMA
中远诺福克	COSCO	1993	3330	CYPRUS
中远连云港	COSCO LIANYUNGANG	1993	3265	CYPRUS
合计			68234	

其他集装箱船舶

船名	英文船名	建造年份	标准箱位	船旗
布依河	BU YI HE	1997	3400	PANAMA
哈尼河	HA	1998	3400	PANAMA
SILS	SILS	1998	2824	PANAMA
民河	MINHE	1998	2761	PANAMA
中远达曼	COSCO	2005. 8	2741	MARSHALL
中远墨尔本	COSCO MELBOURNE	2005. 6	2741	LIBERIA
河	TAI	1989	2716	CHINA
普河	PUHE	1989	2716	CHINA
中远悉尼	COSCO SYDNEY	2004	2702	GERMANY
中远布里斯班	COSCO	2005. 2	2702	LIBERIA
中远巴拿马	COSCO PANAMA	2005. 12	2702	LIBERIA
中远卡拉奇	COSCO KARACHI	2005. 9	2702	GERMANY
荣河	HONOR	1990	1932	PANAMA
丽河	BEAUTY	1990	1932	PANAMA
秀河	PRETTY RIVER	1993	1932	PANAMA
雅河	DAINTY RIVER	1993	1932	PANAMA
虹云河	HONG YUN HE	1999	1702	CHINA
白云河	BAI YUN HE	2000	1702	PANAMA
青云河	QING YUN HE	2000	1702	CHINA
祥云河	XIANG YUN HE	2000	1702	MALTA
华云河	HUA YUN HE	2000	1702	HONG KONG
虹云河	HONG YUN HE	1999	1702	HONG KONG
瑞云河	RUI YUN HE	1999	1702	HONG KONG
华云河	HUA YUN HE	2000	1702	CHINA
瑞云河	RUI YUN HE	1999	1702	CHINA
腾云河	TENG YUN HE	2000	1702	CHINA
飞云河	FEI YUN HE	2000	1702	CHINA
凌云河	LING YUN HE	2000	1702	CHINA
冰河	BING HE	1985	1696	CHINA
松河	SONG HE	1986	1688	CHINA

香河	XIANG HE	1985	1686	CHINA
玉河	YUN HE	1986	1686	CHIAN
庄河	ZHUANG HE	1985	1668	CHINA
松云河	SONG YUN HE	1998	1432	PANAMA
彩云河	CAI YUN HE	2000	1432	PANAMA
密云河	MI YUN HE	2001	1432	PANAMA
奇云河	QI YUN HE	2001	1432	PANAMA
锦云河	JIN YUN HE	2000	1432	PANAMA
峰云河	FENG YUN HE	1998	1432	PANAMA
银河	YING HE	1984	1328	CHINA
星河	XING HE	1984	1328	CHINA
春河	CHUN HE	1984	1322	CHINA
潮河	CHAO HE	1985	1322	CHINA
沙河	SHA HE	1983	1234	CHINA
辽河	LIAO HE	1983	1234	CHINA
STEINDEICH	STEINDEICH	2006. 3	1203	CHINA
宝河	PRECIOUS RIVER	1982	969	PANAMA
贵河	NOBLE RIVER	1983	969	PANAMA
新会河	XIN HUI HE	1996	836	PANAMA
潮汕河	CHAO SHAN HE	1996	836	PANAMA
阳江河	YANG JIANG HE	1997	836	PANAMA
肇庆河	ZHAO QING HE	1996	836	PANAMA
大清河	DA QING HE	1996	764	PANAMA
子牙河	ZI YA HE	1996	764	PANAMA
永定河	YONG DING HE	1996	764	PANAMA
盛河	SHENG HE	1994	725	CHINA
磐河	PAN HE	1995	725	CHINA
艳河	YAN HE	1996	725	CHINA
隆河	LONG HE	1994	725	CHINA
明城	MING CHENG	1985	724	CHINA
松城	SONG CHENG	1987	724	CHINA
高城	GAO CHENG	1984	724	CHINA
商城	SHANG CHENG	1984	724	CHINA

滨城	BIN CHENG	1985	724	CHINA
凌泉河	LING QUAN HE	1983	672	CHINA
利丰东海	LIFENG DONGHAI	1983	650	CHINA
利丰南海	LIFENG NANHAI	2006. 4	605	CHINA
海盛隆	HAI SHENG LONG	2005. 9	584	CHINA
松子	MATSUKO	1999	564	PANAMA
梅子	UMEKO	1999	564	PANAMA
竹子	TEKEKO	1999	564	PANAMA
中远 樱花号	COSCO SAKURA	2001	542	PANAMA
中远 兰花号	COSCO RAN	2001	542	PANAMA
中远 菊花号	COSCO KIKU	2002	542	PANAMA
东龙	STAR RIVER	1982	494	PANAMA
柏安 12	BAI AN12	1982	478	PANAMA
柏安 2	BAI AN2	2006. 4	478	PANAMA
海龙	SEA DRAGON	1985	424	PANAMA
怀集河	HUAI JI HE	1985	424	CHINA
怀来河	HUAI LAI HE	1985	424	CHINA
汉中河	HAN ZHONG HE	1984	422	CHINA
汉江河	HAN JIANG HE	1984	422	CHINA
汉水河	HAN SHUI HE	1985	422	CHINA
汉涛河	HAN TAO HE	1985	422	CHINA
丽涟	PRETTY RIPPLE	1996	420	PANAMA
丽涛	PRETTY BILLOW	1996	420	PANAMA
联顺 7	LIAN SHUN7	2006. 3	407	PANAMA
成功 35	CHENG GONG35	2006. 3	279	PANAMA
益友爱 68	YIYOU168	2006. 3	228	PANAMA
新成功 28	XINCHENGGONG 28	2006. 3	213	PANAMA
合计			114546	
总计			353046	

油轮—VCLL

船名	英文船名	建造年份	总载重吨(吨)	船旗
远盛湖	YUAN SHENG HU	2006. 2	299145	PANAMA
远荣湖	COSGREAT LAKE	2003	299145	PANAMA
远惠湖	COSGRACE LAKE	2006	299118	PANAMA
远明湖	COSBRIGHT LAKE	2003	299079	PANAMA
远大湖	COSGREAT LAKE	2002	298833	PANAMA
大明湖	DA MING HU	2003	159149	CHINA
大理湖	DA LI HU	2004. 12	159149	CHINA
合计			1813618	

油轮—巴拿马型

船名	英文船名	建造年份	总载重吨(吨)	船旗
连兴湖	LIAN XING HU	2006	75504	CHINA
连盛湖	LIAN SHENG HU	2006	75499	CHINA
连云湖	LIAN YUN HU	2006. 5	75493	CHINA
连顺湖	LIAN SHUN HU	2005. 6	71940	CHINA
连安湖	LIAN AN HU	2005. 5	71940	CHINA
玄武湖	XUAN WU HU	2000	68429	CHINA
班公湖	BAN GONG HU	2000	68404	CHINA
艾丁湖	AI DING HU	1999	65012	CHINA
吉利湖	JI LI HU	2000	65012	CHINA
洞庭湖	DONG TING HU	1995	61938	CHINA
武昌湖	WU CHANG HU	1983	60678	CHINA
昆明湖	KUNMING HU	1982	60585	CHINA
合计			820434	

油轮—灵便型

船名	英文船名	建造年份	总载重吨(吨)	船旗
连平湖	LIAN PING HU	2005	71940	CHINA
雁水湖	YAN SHUI HU	1995	43300	CHINA
明泽湖	MING ZE HU	1995	43300	CHINA
映松湖	YING SONG HU	1995	43300	CHINA
阳澄湖	YANG CHENG HU	1982	19989	CHINA
镜泊湖	JING BO HU	1982	19986	CHINA
合计			241815	

油轮—液化气船

船名	英文船名	建造年份	总载重吨(吨)	船旗
竹源	ZHU YUAN	1992	4229	CHINA
远祥	YUAN XIANG	1980	3984	CHINA
远吉	YUAN JI	1980	3984	CHINA
百花源	BAI HUA YUAN	1997	3300	CHINA
菊源	JU YUAN	1984	2999	CHINA
芙蓉源	FU RONG YUAN	1996	2854	PANAMA
百合源	BAI HE YUAN	1986	1204	CHINA
合计			22554	

油轮—散化船

船名	英文船名	建造年份	总载重吨(吨)	船旗
大都峰	TIAN DOU FENG	1994	3191	CHINA
兴化	XING HUA	1993	2999	CHINA
紫云峰	ZI YUN FENG	1995	2584	CHINA
合计			8774	
总计			2907195	

注: Hellenic-希腊; LIBERIA-利比里亚; PANAMA-巴拿马; BAHAMAS-巴哈马群岛; CYPRUS-塞浦路斯; MALTA-马耳他; MARSHALL-马绍尔群岛。

招商局明华公司船舶注册情况：

油轮运输—超级油轮（VCLL）

船名	英文船名	建造年份	总载重吨(吨)	船旗
凯业	NEW VENTRUE	1992	291640	LIB
凯旋	NEW VICTORY	1993	291613	LIB
凯力	NEW VITALITY	1993	290691	LIB
凯勇	NEW VALOR	1992	281598	LIB
凯鸿	NEW CENTURY	2004	299031	LIB
凯誉	NEW SPIRIT	2005	298972	LIB
合计			1753545	

油轮运输—苏伊式型油轮（SUEZMAX）

船名	英文船名	建造年份	总载重吨(吨)	船旗
凯福	NEW FORTUNER	1992	146041	LIB

油轮运输—阿美拉型油轮（AFRAMAX）

船名	英文船名	建造年份	总载重吨(吨)	船旗
凯盟	NEW ALLIANCE	1998	106118	LIB
凯和	NEW AMITY	1998	106120	LIB
凯安	NEW ASSURANCE	1987	89617	LIB
凯仪	NEW ACE	1987	88878	LIB
凯舟	NEW ARGOSY	1987	88782	LIB
凯珠	NEW AMBER	1987	89558	LIB
凯志	NEW AMBITION	1987	88761	LIB
合计			657834	
总计			2557420	

散货运输—大灵便船 (HANDYMAX)

船名	建造年份	总载重量(吨)	船旗
PACIFIC PIONEER	1992	41971	HKG
PACIFIC WISDOM	1992	42010	HKG
PACIFIC ENDEAVOR	1992	43366	LIB
PACIFIC VIGOROUS	1993	43354	LIB
PACIFIC CAREER	1993	43415	LIB
PACIFIC EMBOLDEN	1993	43396	LIB
PACIFIC ACADIAN	1995	49052	LIB
PACIFIC DOLPHIN	1996	49047	LIB
PACIFIC EMERALD	1996	49016	LIB
PACIFIC MERCURY	1996	49016	LIB
PACIFIC PRIMATE	1997	49061	LIB
PACIFIC SCORPIO	1997	49052	LIB
合计		551756	

散货运输—巴拿马型船 (PANAMAX)

船名	建造年份	总载重量(吨)	船旗
PACIFIC PROSPECT	1993	73630	LIB
PACIFIC PARADISE	1993	73645	LIB
合计		147275	
总计		699031	