

由各國航運稅制論我國因應之道 Taiwan's Future Strategies in Considering Other Countries' Shipping Taxation Schemes

李佳逸 Marie Chia-Yi Li*

張志清 Chih-Ching Chang**

包嘉源 Jya-Yuan BAO***

呂頌揚 Song-Yang Lu****

摘要

航運業因從事跨國經濟活動，而常可選擇在某一低稅國設立子公司，並將其屬輪以該公司名義在該國登記，以降低稅賦負擔。此等現象造成權宜船盛行，而使許多傳統海運國家之國輪船隊大量出籍。各國為能維持一定數量之國輪船隊，乃提供優惠之船舶登記制度及航運優惠稅制，包括國際船舶登記制度、第二船籍制度、噸位稅制、投資抵免等。我國亦考慮採行歐盟國家之噸位稅制以吸引本國航商將其屬輪登記回籍。惟因航運業常能選擇對其最有利之稅制，而造成國際稅制競爭，而有必要比較分析各國航運稅制之內容。本文探討開放船籍登記制度、航運稅制、以及各國之航運優惠稅制，包括新加坡、香港、英國、日本、韓國及中國之航運稅制，以提供我國制定航運優惠稅制的參考。

關鍵字：航運稅制、航運政策、船舶登記制度、權宜船、噸位稅。

ABSTRACT

Shipping companies engage in multi-national economic activities across the world, therefore opting for a country with favorable taxation policies becomes a common practice for ship registry. Such operation causes a great number of ships in traditional maritime countries to flag out, resulting in the prevalence of flag of convenience. In

* 國立臺灣海洋大學航運管理學系博士教師。

** 國立臺灣海洋大學航運管理學系教授兼海運暨管理學院院長(本文部分改寫自作者接受國科會補助專題研究案 NSC96-2622-H-019-001-CC3)，e-mail: cchang@mail.ntou.edu.tw。

*** 開南大學物流與航運管理學系助理教授。

**** 國立臺灣海洋大學航運管理學系碩士。

response to the phenomenon, each country offers preferential ship registry systems and favorable shipping taxation policies to maintain its minimum national-owned ships. These policies include international ship registry system, second registry system, tonnage tax scheme, capital allowance and etc. Our government is also contemplating upon adopting the EU tonnage tax system to draw in domestic flagged-out ships. This article explores issues regarding various open registry schemes, shipping taxation regimes, and discusses different preferential shipping taxation systems administered in Singapore, Hong Kong, the United Kingdom, Japan, South Korea and China. By reference to these successful examples, Taiwan will make efforts in designing a better taxation package in the face of severe declines in national ships, and will further facilitate the domestic shipping industry in achieving its full economic potential.

Keywords: Shipping Taxation Scheme, Shipping Policy, Ship Registry System, Flag of Convenience, Tonnage Tax

壹、緒論

航運業為資本密集及高度國際競爭產業，航商常選擇對其有利之稅制，將其屬輪登記於權宜船籍國家。在此種情況下，除了象徵性的繳交船舶登記費，每年僅按登記之船舶的噸位收取低廉的噸稅。而權宜船國家對於設籍航商及其屬輪幾無管制的便利性，且稅負甚低常有租稅天堂之稱。造成主要海運國家如西歐、日本、美國等之國輪船隊皆有不同程度的流失。各國為能維持並擴大其國輪船隊之規模與海運競爭力，推出各種航運租稅優惠措施，以期吸引航商回籍或入籍。而航商亦運用各國租稅優惠之特色，選擇對其最有利之稅制，來達到避稅或節稅的效果。

行政院於 2009 年 7 月 31 日審查所得稅法中之噸位稅制，希望將此修正案列為新會期優先法案。希藉由實施噸位稅制以吸引航商將其屬輪改懸國旗，並繁榮航運週邊產業及培訓本國船員。鑒於各國租稅制度常有相互競爭之現象，且稅制合理性與航商之經營成本及競爭力息息相關。一個良好稅制能吸引投資，促進相關產業繁榮，故有必要深入研究各主要海運國之海運稅制。本研究比較分析世界主要海運國家如何透過船籍登記制度及航運租稅優惠，以改善其國輪船噸逐年下滑問題，以提供我國採行航運獎助政策之參考。

貳、開放船籍登記制度之種類

開放船籍登記制度有別於傳統船舶登記制度，乃允許外國法人或自然人亦即受益船東(Beneficial Owner)，將其屬輪登記在該國，而設立之船舶登記制度。可劃分為下三類：

(一) 獨立開放授籍(Independent Open Registers)

此制度乃基於商業的理由，以賺取登記費與年費為主要目的。採行獨立開放授籍之國家諸如巴拿馬、賴比瑞亞和巴哈馬。

(二) 屬地授籍(Dependent Registers)

此制度係為鼓勵本國航商在屬地登記船籍，除可以屬地之獨立立法，給予船東營利上之優惠外，另透過船舶之設籍，設立子公司以繁榮屬地經濟。例如：英屬直布羅陀及卡門群島(Cayman Islands)等。

(三) 第二船籍登記制度(Second Registry System)

此種制度乃某些傳統海運國家為期降低船東的營運成本(例如放寬船員僱用限制及降低稅負)而設立。第二船籍登記制度之實施方式可分為二大類：離島船籍登記制度(Off-shore Registry System)與國際船籍登記制度(International Ship Registry System)。

離島船籍登記制度亦稱岸外授權籍，以離島屬地或尚未形成政治力量的自治領土為船籍登記地，如法屬克革倫島(Kerguelen)、英屬曼島(Isle of Man)及荷屬安地列斯(Netherlands Antilles)等。此種岸外授籍船除享有較優惠之稅賦及船員僱用之利益外，原則上仍懸掛本國國旗，並接受相同之本國航政法令規範。實施岸外授籍國家之國輪船噸並因此制度而流失。由於此種船舶登記制度較原有權宜船之開放船籍登記制度品質為高，故海運界亦稱之為品質船籍登記(Flag of Quality, FOQ)。

國際船舶登記制度中較著名的有「挪威國際船籍登記」(Norwegian International Ship Registry, NIS)、「丹麥國際船籍登記」(Danish International Ship Registry, DIS)，以及「德國國際船籍登記」(Germany International Ship Registry, GIS)。第二船籍登記制度特性如下：

1. 通常選擇有一定獨立自治權之離島、自治領或在本國內選擇一特定都市，使制度擬定時之阻礙減少，並可爭取時效。
2. 船員國籍資格條件放寬，允許僱用外籍船員，並可自由交涉僱用契約內容，船東可在船員薪資成本上獲得競爭優勢。
3. 遵守國際組織公約對於船舶安全、船員勞動條件方面的規範，並在該船籍國內設置實際的分支機構，以負擔實際管理船舶的責任與義務。懸掛本國旗，受該國政府的規範與管理，故有「真實聯繫(Genuine link)」而與傳統權宜船籍有所區別。
4. 減少資金流動管制，增加外匯之運用。
5. 船上人員配置數額具彈性。

6. 登記費、稅負方面與權宜船籍國相似，具吸引力與競爭力。

2.1 權宜船籍

國際運輸工人聯盟(International Transport Workers Federation, ITF)對權宜籍船之認定為：「該船舶之受益船東被認定設籍於船旗國家之外之地區者，該船舶即被視為權宜籍船」(ITF 公告之權宜船國名單如表 1 所示)。權宜籍船舶之登記船東常為在該權宜船國設立之空殼公司。受益船東設立此公司之目的，在形式上表明該公司擁有該船舶所有權(通常為「一船公司」之型態)，以登記船東之公司名稱，將其船舶向權宜籍國登記。這些國家之法律對外國法人設立公司並未訂定任何排除或限制之條款。這些空殼公司名稱背後所隱藏真正的主人，散佈於世界各地。可能是個人、財團或控股公司，才為船舶營運上利潤最終的受益者(受益船東)。不論船舶發生任何事情，受益船東才是最終有船舶營運及登記等的決策者。

表 1 2008 年 ITF 公告權宜船國名單

安地瓜與巴不達(Antigua and Barbuda)	宏都拉斯(Honduras)
巴哈馬(Bahamas)	牙買加(Jamaica)
巴貝多(Barbados)	黎巴嫩(Lebanon)
貝里斯(Belize)	賴比瑞亞(Liberia)
英屬百慕達(Bermuda UK)	馬爾他(Malta)
玻利維亞(Bolivia)	美屬馬紹爾群島(Marshall Islands USA)
緬甸(Burma)	模里西斯(Mauritius)
柬埔寨(Cambodia)	蒙古(Mongolia)
開曼群島(Cayman Islands)	荷屬安地列斯群島(Netherlands Antilles)
科摩洛(Comoros)	北韓(North Korea)
塞浦路斯(Cyprus)	巴拿馬(Panama)
赤道幾內亞(Equatorial Guinea)	聖多美與普林西比(Sao Tome and Príncipe)
法國國際船舶登記 (French International Ship Register, FIS)	聖文森(St Vincent)
德國國際船舶登記 German International Ship Register, GIS)	斯里蘭卡(Sri Lanka)
喬治亞(Georgia)	東加(Tonga)
英屬直布羅陀(Gibraltar UK)	萬那度(Vanuatu)

資料來源：<http://www.itfglobal.org/flags-convenience/flags-convenience-183.cfm>

有關權宜船籍船舶之定義，最常被引用者，即英國 Rochdale Report (1970)

的定義¹：

1. 權宜船籍國准許非該國之國民所擁有或控制之船舶在該國登記。
2. 登記入籍手續簡便，只要在權宜船籍國設於外國辦事處登記即可。同時，船東得任意申請變更船籍，毫無限制。
3. 權宜船籍國不對船舶經營所得課稅或僅課徵極輕微稅捐。一般僅依船舶噸位計收登記費及年費，而且往往授與永久免稅保證書(但對大量船舶噸位所徵收之小額費用卻對該國的國民所得及國際收入有相當之貢獻)。
4. 權宜船籍國都是些小國，在可預知的情況下不需要徵用登記之船舶，可避免政治因素之干擾。
5. 准許自由僱用任何國籍之船員。
6. 無特定船籍協會之約束。
7. 船舶可自由買賣、租賃，不受船籍國法令限制，營業之外匯收入不需申報或管制，銀行融資方便，但船籍國政府無任何財務支援。
8. 權宜船籍國不但無力或無行政措施對登記之船舶執行政府或國際管制規定，且亦無意控制船舶所屬公司。

2.2 航商選擇權宜船籍之因素

航商將其屬輪登記為權宜船之理由甚多。而登記為權宜船籍後之效益，也因航商不同的考量以及權宜旗國優惠條件等因素而有不同。Cullinane and Robertshaw (1996)認為，航運公司船舶設籍之選擇主要考量為經濟因素，其中設籍稅捐規費會影響航運公司船籍選擇。若船舶登記費係以船價作為計費單位，且依航運公司營利收入課徵營所稅，成本負擔相對較重，航商選擇出籍之可能性大增。交通部運輸研究所(2007)於「海運實施噸位稅可行性之研究」表示，部分航商及學界代表並未將「採噸位稅制」列為影響我國航商將其權宜籍屬輪回籍之因素中的第一順位，另尚有「採較優惠之所得稅制」(例如「海運投資抵免營利事業所得稅」、「加速折舊」、「遞延扣稅」及「放寬外籍船員僱用限制」等)。以及經濟及經營成本因素，資本市場限制因素，及政治及行政因素。

參、航運租稅制度分析

本節分析適用於航運業之租稅制度，包括在傳統所得稅制及噸位稅制。

3.1 海運所得稅制

世界各國對經營國際航線之航商之營利所得的課稅方式主要有二種，一為

¹林光、張志清(2006)，海運學，頁 584。

傳統所得稅制，另一為噸位稅制。

(一) 傳統所得稅制

傳統所得稅制是指各國依其公司營利事業所得稅法之規定，對航運公司營運之利潤課徵「營利事業所得稅」，但為了獎勵投資或減輕航商之稅賦負擔，亦另外訂有其他投資抵免或加速折舊等稅賦優惠方案。

(二) 噸位稅制

噸位稅制可區分二種，一為以歐盟國家為主的噸位稅制，另一為開放船籍登記國家所採行的噸位稅制。分述如下：

1. 歐盟國家為主之噸位稅制

歐盟國家以租稅方式介入航運產業之目的，係希望藉由對海運所得稅稅法之改革，使航商將其權宜籍船改懸掛回本國國旗，並吸引航商在該國設立船舶之策略及商業管理總部，繁榮國內與航運相關產業，例如國際儲運、船舶租傭與船舶買賣仲介、金融、保險等行業，達到增加其他行業營收及充裕國家稅收之目的。歐盟國家於 2007 年已全面實施噸位稅制。美國以及印度、南韓、日本等亞洲國家，皆陸續跟進施行噸位稅制。

歐盟實施噸位稅制國家之二種主要實施模式：荷蘭模式及挪威模式。採行荷蘭模式之國家包括英國(英國所採之噸位稅制內容，如 4.6 所述)、丹麥、比利時、芬蘭、德國及愛爾蘭等其他歐盟國家。採行挪威模式者目前僅挪威一國。

2. 開放船籍登記國家之噸位稅制

此一噸位稅制為巴拿馬、賴比瑞亞、賽普路斯與百慕達等權宜船籍國家所採用。登記國除收取相關之船舶登記費用外，每年再依船舶之噸位收取噸位稅，不再向所登記之航運公司課徵營利事業所得稅。開放船籍登記國家的噸位稅制對航商之所以深具吸引力，因其噸位稅額遠低於大部分傳統所得稅制之負稅額，並且低於歐盟國家為主之噸位稅制。

3.2 我國之航運稅制

在我國有營業行為的航運公司，應依所得稅法第 2 條：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅」。故航商若使用權宜籍船來從事國際航線，因其公司設在外國，且營業行為非在本國，並不適用我國所得稅法第 2 條之規定，將無法對其課稅。茲分析我國相關法規適用於我

國航運業之稅制。

3.2.1 我國對航運稅賦獎勵措施

除正在研議之噸位稅制外，我國相關之產業租稅獎勵措施散見於各稅法及特別法，例如促進產業升級條例(以下簡稱促產條例)、科學工業園區設置管理條例、企業營運總部租稅獎勵實施辦法，以及各投資抵減辦法等。促產條例可謂我國租稅獎勵辦法之核心，其目的乃為建立有利之投資環境以鼓勵投資，並促進整體產業的升級，其中為配合「營運總部計畫」之推動，可適用於國籍航商。此外，對航運業提供租稅優惠尚有促進民間參與公共建設法(以下簡稱促參法，該條例第 36 條至 40 條)及獎勵民間參與交通建設條例(以下簡稱獎參條例，該條例第 28 條至 31 條、33 條)。

我國現行稅賦獎勵措施，根據促產條例之立法精神，雖希望能以「功能別」代替「產業別」的稅賦優惠，但執行上仍舊給予特定產業較高之租稅優惠。例如1990年代促產條例之策略性獎勵對象，大都集中在「重要科技事業」、「重要投資事業」、「創投事業」及「重要產業」。2000年以後，其範圍則限於「新興重要策略性產業」及「科學工業」。此即為賦稅獎勵本身無法脫離產業政策之最佳證明。國內現行賦稅獎勵措施還是以「產業別」效果較為明顯²，特別促產條例中給予之5年免稅待遇，最能有效刺激受獎勵產業之投資效果。以功能別為標準給予之獎勵則效果未見顯著，例如資本投資之加速折舊，因使用者不踴躍以致效果不佳。研發活動之研發抵減申請廠商，雖然較踴躍，但仍為少數，對整體產業升級效果仍然有限。

促產條例對特定「功能別」支出(如研究發展、人才培訓、自動化設備、環保等)有投資抵減，但對服務業之航運業之效用不大。航運業屬傳統產業之特性在「產業別」上並非認定為「重要新興策略」產業，難以納入受獎勵的範圍。而該條例第 70 之 1 條對設立「營運總部」航商得享受股利匯回之優惠，對大型航商有助益，但對中小型航商則未必。此外，我國之國際租稅協定不多，對航商降低稅賦成本之幫助有限。促參法及獎參條例雖對海運之重大硬體建設訂有諸多減免稅獎勵，但對港埠投資較為適用，對船隊則否。而國內僅少數航商有能力或機會投資經營本國港埠建設，對其他航商亦難有所助益。

3.2.2 兩稅合一制之影響

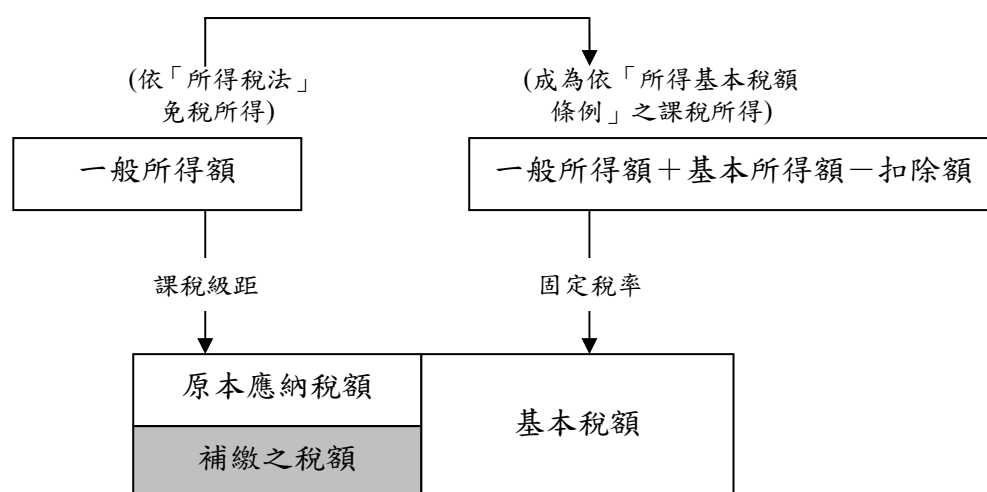
我國於 1998 年 1 月 1 日起實施兩稅合一制，其目的為消除營利所得之重複課稅，認為公司乃不具獨立納稅能力之法律下的虛擬體，僅是作為將盈餘傳

² 孫克難、王健全、黃耀輝等(1997)，「促進產業升級條例租稅減免獎勵措施之全面評估」。

遞給股東的導管，故公司階段之所得與其後股東階段之股利，應僅課徵一次所得稅。然而，爲了縮減營利事業所得稅與綜合所得稅之差距，並避免擴大享有租稅減免與未享受租稅減免公司間的不公平，我國於兩稅合一制度中又採取每一年度對未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅的配套措施。此一措施使企業在該保留未分配盈餘時，有額外負擔。

3.2.3 最低稅賦制之影響

我國於 2005 年 12 月 9 日通過「所得基本稅額條例」後實施最低稅賦之所得稅制。其目的係針對享有較多租稅優惠且擁有高所得的自然人或法人設定一個基本門檻，只要其所得超過門檻標準，便依固定稅率對超過之部分計算應加徵的稅賦。此應加徵之稅賦稱爲基本稅額，是原始應納稅額的平行稅額。如圖 1 所示。



資料來源：APEXper 國際租稅規劃部(2007)，境外公司操作聖經—實務篇，頁 82。

圖 1 我國免稅所得轉爲課稅所得

對航商而言，原本依促參法或促產條例等中部份免稅或投資抵免，以及噸位稅制等優惠，在最低稅賦制下須重新納入企業之基本所得額中計算應納稅額，使部份航商失去爭取租稅優惠之動機。此外，投資境外公司之企業多將境外公司投資之獲利以股利分配方式匯回我國母公司，在最低稅賦制下，每年超過新臺幣 100 萬元以上之境外所得，均應納入基本所得額中計算應納稅額。將使航商因最低稅賦制實施後所生之稅賦負擔，轉以境外公司的名義來營運全球或投資臺灣(以子公司型態在臺營運)。利用「在國內無固定營業場所之外國公

司」不適用最低稅賦制，而規避可能之稅賦³。

3.2.4 兩岸直航之稅收互免

兩岸海運正式直航於 2008 年 12 月 16 日生效。依據「海峽兩岸海運協議」之協議內容，規定兩岸資本並登記為兩岸國輪之經營資格，已由得從事「兩岸間」客貨直接運送，明確調整為允許兩岸登記之非運輸兩岸間貿易貨物的船舶，得從兩岸港口或第三地港口進入對方的港口，亦即允許從事轉口貨或者到第三地（依 2009 年 5 月第三次江陳會談）。而兩岸稅收互免之協議，使得雙方對航運公司參與兩岸船舶運輸在對方取得的運輸收入，相互免徵營業稅及所得稅。對從事兩岸海上直接業務在對岸取得之運輸收入及所得，免徵營業稅及公司營業所得稅。將有助於臺灣航商回籍。惟回籍之多寡，尚涉及其他非兩岸間運輸收入之稅收課徵、簽署稅收協定之國家多寡、以及兩岸協議中允許兩岸資本在香港登記之船舶比照從事兩岸海上直接運輸之因素，故成效仍有待觀察。

肆、各國之航運優惠稅制分析

本節分析臺灣航商較常將其屬輪登記國家之航運優惠稅制，包括新加坡、香港及英國，以及日、韓及中國之航運稅制，以提供我國制定航運政策之參考。

4.1 新加坡

新加坡提供下列之航運優惠稅制：

4.1.1 特許國際海運企業方案

1. 優惠措施

新加坡特許國際海運企業方案(Approved International Shipping Enterprise Scheme, AIS)提供優惠獎勵措施如下：

- (1) 10年免稅優惠：免稅對象包括公司之新加坡籍船舶的營利所得，以及其非新加坡籍船舶在新加坡以外之營利，包括備船費與由收益共攤(Revenue Pooling)之收入。
- (2) 企業之子公司及其相關企業的股利所得免稅。而未分配之盈餘亦可保留，公司可以任意選擇於有利時機來分配股利。
- (3) 船舶出售之資本利得，若係用於該公司之營業，亦免稅。
- (4) 上述之免稅優惠每隔5年檢討一次，由新加坡貿易發展局(Singapore Trade

³交通部(2007)於「海運實施噸位稅可行性之研究」亦指出最低稅賦制可能削減欲航商回籍或入籍之誘因。

Development Board)負責查核。而優惠之10年期滿後，仍可依個案情況延續其免稅優惠。

2. 實施效益

- (1) 由於申請AIS之航商必需將其國際營運總部或區域業務中心設立於新加坡，一旦航商開始以新加坡為營運中心，以享受便利性及多項優惠措施，其後即可能擴大於新加坡之業務或投資，包括每年在新加坡之支出應在400新加坡幣以上。如此將有助於新加坡之經濟繁榮，增加其海運與海運相關產業之就業人口，連結新加坡海運及其相關產業以產生綜效(Synergy)。
- (2) 申請AIS之航商必須將其所屬船隊之10%以上(至少1艘船舶)登記為新加坡籍，使新加坡籍船隊數增加⁴，有助提昇新加坡在國際海運社會之地位。

4.1.2 新加坡船舶登記制度

新加坡船舶登記制度(Singapore Registry of Ship, SRS)與前述之特許國際海運企業方案(AIS)有關，因申請AIS之航商須依照SRS，並將其船隊之10%以上(至少1艘船舶)登記為新加坡籍。其主要特色如下：

1. 低廉規費。初次登記費每淨噸位新加坡幣2.5元，而噸位稅每年每淨噸位新加坡幣0.2元。
2. 對船員之僱用無國籍限制。
3. 承認多種船級協會所發給之船級證書，故航商在將其屬輪登記為新加坡籍時，可避免重新入級或雙重船級之困擾與成本。
4. 依SRS登記之船舶，在新加坡境外所有營收均免徵所得稅。
5. 依SRS登記為新加坡籍之船舶，其船舶所有人須為：
 - (1) 新加坡公民或永久居留者；或
 - (2) 為AIS之航運公司，但該公司之股東不須為新加坡公民。
6. 完整的租稅協定網：新加坡與 30 多國訂有租稅協定，包括與臺灣於 1990 年與簽訂之「促進與保護投資協定」，以及與中國於 1996 年修簽之「避免雙重課稅協定」及 1986 年簽訂之「獎勵暨投資保護協定」。航商可在新加坡設立子公司以利用此租稅協定網，作為投資其他國家之導管。

4.2 香港

香港之實質租稅負擔極低，幾可謂為避稅天堂式之全面租稅優惠。對航運

⁴ 由 UNCTAD 資料顯示，新加坡籍(National)船舶總數歷年幾乎皆高於非新加坡籍(Foreign)船舶總數。

之優惠稅制包括：

1. 依香港公司條例第32章第11部，註冊之海外公司的利潤非在香港賺取，不需支付任何香港營利事業所得稅。此外，依1992年稅務條例之規定，在香港登記之船舶於國際營運賺取的國際運輸所得，亦不需繳納營利事業所得稅。
2. 香港與中國大陸、紐西蘭、荷蘭、新加坡、韓國、美國及英國，此七個主要貿易夥伴國簽有互免雙重課稅協定(Double Taxation Relief Agreement)，故經營國際航線的香港船舶，在此七國內亦免繳營利事業所得稅。
3. 自2000年1月起，香港籍船舶停靠中國港口，最多可享有29%港口費(Port dues)之優惠折扣。
4. 香港海事處承認多種船級協會所發給之船級證書。
5. 香港船舶對於船員之僱用無國籍及居住地之限制。

4.3 日本

為防止船隊流失並提高航運企業競爭力，日本於1996年對「海上運輸法」中部分之內容做修訂，目的在保障日本貿易物資運輸之安全性，故對國際航運發展具重要角色的日本籍船舶，列為「國際船舶」。此等船舶須為2,000總噸以上並專用於國際航運之船舶。日本對「國際船舶」之規定如下：

1. 登記費用及稅率

所有權登記費為船舶價格的千分之一。(一般船舶為千分之四)
抵押權設定登記費為債權金額的千分之一。(一般船舶為千分之四)
固定資產稅率方面，對於有一定設備之國際船舶為其價格十五分之一。
(一般船舶為十分之一)

2. 船舶轉讓或出租

- (1) 國際船舶出租或轉讓予外國時，需先向運輸省申報。
- (2) 自運輸省受理當日起之20日內，得考量該船舶於同種類日本籍船舶中之比例、某特定外國籍船舶之集中程度以及確保船舶航運知識及習得該技能之機會等情況，勸告其終止申請。

4.4 韓國

韓國之航運租稅獎勵措施乃根據特別租稅限制法(Restriction of Special Taxation Act)，其主要目的是透過租稅獎勵並規範其限制，使租稅政策公平並

有效地執行，以建立完善的經濟體系。在該法中之租稅優惠措施多有落日條款，優惠期間若無進一步延展，皆將於施行後1至5年內失效，其意在使租稅遞延、租稅扣抵或免除等優惠措施正當並合理化。韓國新船舶登記制度之獎勵措施有：(1)採國際船舶登記制；(2)擴大外籍船員僱用；(3)給予新造(購)船融資；(4)船舶設備之改良、更替與修護，給予所需資金至多20%補助並80%以下融資；(5)對於登記船舶之所得予以減免(林光、張志清、陳一平，2001)。但為防範因租稅優惠而造成稅基流失，韓國實施類似我國的最低稅賦制。韓國自2006年實施噸位稅制，欲申請噸位稅制之公司必須致力於海運服務，且每年租用租期在2年以內的船舶，其噸位不得超過其所擁有或租用租期在2年以上的船舶數量的五倍。選擇適用噸位稅制的航運公司將自申請年份起，為期5年。

4.5 中國

中國對所得稅之租稅優惠制度，除了依照「中華人民共和國企業所得稅暫行條例」及「中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法」之規定外，尚存在於各種經濟特區或高新技術開發區等之相關規定內。其主要為三大類：(1)內資企業租稅優惠；(2)外資企業及外國企業租稅優惠；(3)鼓勵投資政策租稅優惠。中國針對海運公司之稅賦包括：營業稅(Business Tax, BT)、公司營利事業所得稅(Enterprise Income Tax, EIT)、船舶噸位稅(Tonnage dues)。

- (1) 營業稅是按在中國境內海運服務的總運輸收入，或貨物出口／旅客出境之收入的3%計收。
- (2) 外商在中國投資成立的航運公司，其課稅所得適用公司營所稅之課徵，而此課稅所得乃是營運收入減去營業費用、折舊、攤提費用及未來可扣虧損後的淨額。標準之公司營所稅率為33%，係由中央稅30%與地方稅3%所組成。如外商投資之公司從事能源運輸、港口建設或非客運的運輸已超過10年，則適用較優惠的所得稅率。此外，根據中國與其他國家簽訂之避免雙重課稅或海運協定的規定，外國海運公司可享有免徵營業稅及公司營所稅之優惠，否則外國海運公司將按其國際客貨郵件出口運輸的總收入，課徵3%的營業稅及1.65%的公司營所稅。

4.6 英國

英國於2000年7月8日修正其財政法(the Financial Act 2000)於2000年8月施行噸位稅制。並於2005年之財政法(Finance Act 2005)修正噸位稅制某些規定。英國之所得稅率為30%與臺灣相似，且例如我國之長榮海運集團及陽明海運集團皆有屬輪登記為英國籍，故可提供比較之參考。

4.6.1 英國噸位稅制內容

1. 適用資格

- (1) 航運公司必須經營一艘以上之船舶，且應符合船舶之「策略及商業管理」總部設於英國之條件。適用噸位稅制之選擇可以個別獨立公司或企業整體(含子公司)為適用基礎。
- (2) 英國稅務暨海關總署並未對船舶之「策略及商業管理」一詞作出明確定義，但依其觀點，「策略」(高層決策)及「管理」(經常性質之管理)行為應在英國執行，只要上述業務之過程主要發生在英國(並非全部在英國執行)，即可認為該業務之收入適用噸位稅之業務範圍。
- (3) 上述船舶須為該公司自有或以光船租賃租入者，若以光船租賃租出者則不適用，但三年內之短期租賃或租予集團內其他公司則不在此限。以論時傭船租入者，則論時傭船租入之淨噸位不得超過該公司適用噸位稅制船舶淨噸位之75%。
- (4) 上述航運公司不限在英國註冊之航商，但須能適用英國公司營利事業所得稅者，例如在英國設有分支機構或分公司者。
- (5) 須以公司型態申請適用噸位稅制。

2. 適用範圍

- (1) 100總噸以上之海船(Sea-going ship)，並領有國際航行相關證書者，例如國際載重線證書(International Load Line Certificate)。
- (2) 須用於海上客貨運送、船舶拖帶、海難救助、海上救援以及與上述業務有關之業務。屬非適用噸位稅制之航運相關活動利得，則仍依一般公司營所稅制。
- (3) 漁船、漁業加工船、娛樂用船、港區內或河川之渡輪、離岸設施、油田專用油輪及挖泥船皆不適用。但海底電纜鋪設船、離岸設施之補給船、拖船、非專屬於油田之油駁輪等仍得適用。
- (4) 若航商在會計年度整年內皆經營該適格船舶，而該船期間用於非噸位稅活動時間不超過30天，則該船仍為適格船舶，超過30天則喪失適用噸位稅制之資格。若航商當期會計年度不足一年則允許之30天期限應再等比縮減。
- (5) 上述適用噸位稅制之船舶管理，包括其船員招募、管理、業務洽攬及公關等業務在內。
- (6) 與海上運送核心業務有關之相關業務亦包括在內，例如售票、郵輪上之賭場收入、安排郵輪旅客之岸上旅遊等。
- (7) 適用噸位稅制之公司自海外分支機構收取之股利亦適用。
- (8) 航商實施策略聯盟，而使用其他航商船舶艙位裝載貨物之收入亦包括在內，但其租入艙位與租出噸位稅船舶之艙位間必須有「合理的平衡」，例如租入艙位超過租出艙位10%範圍內視為在合理平衡範圍。
- (9) 採財務租賃(Financial Lease)方式租進以營運之船舶，若選擇售後租回(Sale

and Lease Back)之方式，其船舶禁止適用噸位稅制。

3. 噸位稅之計算方式

- (1) 推定利潤=船舶淨噸位×每噸每天若干金額。(推定利潤率，如表2所示)
- (2) 噸位稅=推定利潤×一般之公司營利事業所得稅率。
(註：英國之公司營利事業所得稅率為30%)

表2 英國噸位稅制之推定利潤率

船舶淨噸位	每日之推定利潤／每 100 淨噸位
1,000以下	£ 0.60
1,001以上至10,000 超過1,000之部分	£ 0.45
10,001以上至25,000 超過10,000之部分	£0.30
25,001以上 超過25,000部份	£ 0.15

註：£ 為英鎊，£ 1約等於US\$1.62 (May, 2009)

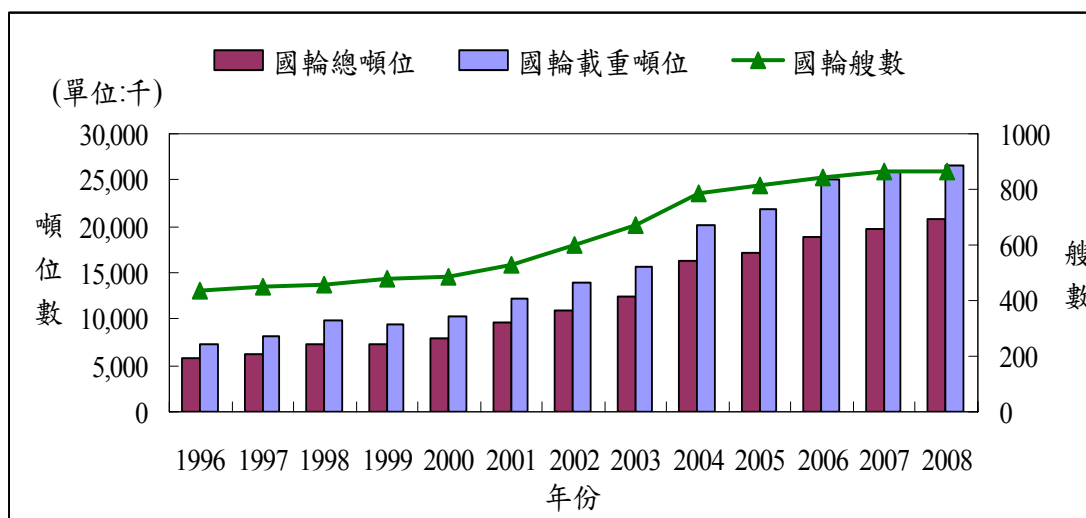
資料來源：British Maritime and Coastguard Agency, Fees List from 14 April 2003,
<http://www.mcga.gov.uk/c4mca/mcga-msf1222.pdf>

4. 配套措施

- (1) 英國之噸位稅制與船員訓練結合。航運公司每僱用15名甲級船員(Officer)，則須訓練1名實習船員(Cadet)。在申請適用此一噸位稅方案時，應向「環境運輸區域部」(Department of Environment, Transport and Regions)提出訓練計畫，或以每月支付每月500英鎊之代金方式代替此一訓練方案。
- (2) 防止逃漏稅措施。英國政府為防止濫用此一噸位稅方案，而逃避營利事業稅賦，嚴格訂定防止逃漏稅之措施。
- (3) 船員僱用。對英國籍船員，未在英國居住者，每年給予183天之收入免稅。此項優惠不限於在英國籍船上或在英國航商擁有之船舶上工作者。

5. 英國國輪增加之成效

英國自 1996 年實施噸位稅制以來，其國輪船隊之艘數與噸位皆有成長，故為有效之獎勵稅制，如圖 2 所示。



資料來源：本研究整理自 ISL 1996-2008

圖 2 英國歷年國輪艘數及噸位數

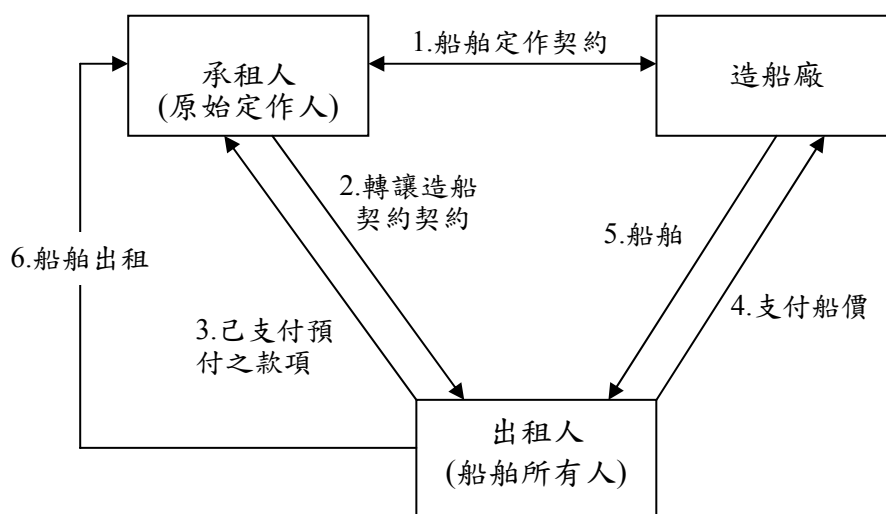
4.6.2 英國稅務租賃

1. 英國稅務租賃制度

英國稅務租賃(UK Tax Lease)可使航商(承租人)透過靈活的財務融資操作，一面可美化財務報表並減少長期投資，另一面可因稅賦減免降低企業營運成本。而船舶投資者(船東)亦可由投資資產設備，享受加速折舊，進而達租稅減免之目的。

英國稅務租賃之基本架構(如圖 3 所示)，其運作方式如下：

- (1) 由原始定作人(隨後將成為交易主體中之承租人(Lessee/Charterer))或其母公司或關係企業，與造船廠簽訂一船舶建造合約(Shipbuilding Contract)。
- (2) 原始定作人於取得船舶買方資格後，再將船舶建造合約以「原始轉讓」(Novation)之方式，讓渡予投資人(其將成為稅務租賃中架構之出租人(Lessor/Owner))。
- (3) 投資人以原始第一手之姿態取得「買方」之地位，在法律上視為「原始」船舶定作人(船舶所有權人)，即一切權利義務為原始取得，而非繼受取得。投資人(出租人)取得船舶定作權後，首先會返還原始定作人(承租人)已先行對造船廠支付之船舶預付款項，並承受接續船價付款之義務。
- (4) 待正式交船後，出租人會將船舶以 20 至 25 年為期租予承租人。



資料來源：曾景男(2007)，歐盟各國實施噸位稅之成效，頁 61。

圖 3 英國稅務租賃之基本架構

為獎勵投資人從事資本性投資，並使投資人有動機安排實體資產投資，英國政府在稅法上規定出租人得因購船成本支出所造成其在租賃初期帳面之稅賦損失，轉予集團內其他成員抵銷其營業利得，或藉此延緩稅賦支付之義務。此為採用英國稅賦租賃制度利基之所在。此外，對該船舶之登記國籍、僱用船員之國籍、船舶航行之路線等，均不受限制。

2. 英國噸位稅制與稅務租賃之配合運用

英國噸位稅制與稅務租賃原則是二種不同制度，然兩者可一起搭配使用。航商得自出租人(投資人)承租船舶。後者因取得投資抵免(Capital Allowance)等優惠，可將減省之成本，轉成租金優惠給前者(航商)，使航商盈利提高。而航商在適用噸位稅制度後，並不因盈利提高而多繳稅。故可供雙方受益。上述之適用條件，必須是兩者皆在英國稅制內，對外國航商或投資人(出租人)並不適用。

英國稅務租賃之操作，就出租人(投資人)而言，其投資之船舶資產設備可提列折舊，並享有 25% 之投資抵減等優惠措施，雖不適用噸位稅制，但仍達到避稅之目的。而承租人(原始定作人)為使自身能享有噸位稅制之優惠，亦會積極於資金市場上尋覓投資人出資購建船舶。投資人以稅務租賃方式(財務租賃或營運租賃)將船舶租予一實施噸位稅制之英國船公司，以獲取 25% 之投資抵減稅賦，須採下列配合方案：

- (1) 融資標的物須為新造船舶，且投資者須於船舶出租後，承租人開始營運前至少 4 個月內取得船舶所有權人之地位。
- (2) 融資資產設備價格不得超過 4000 萬英鎊。超過 4000 萬英鎊之部份，其抵減稅率將自 25%調降為 10%。
- (3) 承租人不得以現金擔保(Cash Deposit)方式對承租之船舶作為履約擔保。
- (4) 融資架構下之船舶，須直接租予採行噸位稅制之適格公司，或間接透過集團公司再轉租予該公司營運。
- (5) 適用英國噸位稅制之承租人必須確保其策略及管理總部設在英國當地。

伍、結論與建議

5.1 結論

各國政府對其納稅義務人行使其稅收管轄權，常產生國與國之間的稅收管轄權疊及分歧，也使經營國際航線之航商得以稅務規劃方式，選擇適用之稅制。航商稅務規劃中常與船舶設籍因素一併考量。航商考量船舶設籍因素包括稅賦因素、營運成本因素、資金籌措因素以及營運航線區域等政治限制因素，其中以稅賦因素為重點。登記為開放船籍除繳納少許登記費及少額噸位稅外，航商不須繳納營業稅捐，也較少顧慮其船籍國對船舶航行安全及防止污染標準之檢查等管制措施，船員僱用標準亦較不受限制，而使已開發國家之國輪船隊大量出籍。我國亦不例外，故應積極思考如何採取優惠稅制，以吸引船隊回流。

一、我國現行航運稅制之檢討

我國採傳統所得稅制，公司營利事業所得稅率高達 25%，加上優惠制度不顯著與稅賦公平之考量，不利於航商回流。我國現行之租稅制度之不利航商因素包括：

- (1) 局部性稅負優惠，效果有限。促進產業升級條例對特定「功能別」支出有投資抵減，但對航運業之適用不大；而航運業在「產業別」上並非認定為「重要新興策略」產業，無法納入受獎勵之範圍。促產條例第 70 之 1 條設立「營運總部」之獎勵對大型航商則有助益，但對中小型航商則未必。
- (2) 獎參條例及促參法對海運之硬體建設亦訂有諸多減免稅獎勵，但對港埠投資較適用，但不適用於經營船隊。
- (3) 我國採全球課稅主義(即屬人主義)，只要其總機構在我國，應就全球分支機構之全部所得合併課稅。雖依促產條例中設立「營運總部」之獎勵，申請之廠商可享匯回股利之優惠，但我國與他國之租稅協定不多，對航商稅負成本的降低雖有限，相對於新加坡及香港等競爭對手國有不利之影響。
- (4) 我國即使實施噸位稅制，但因仍有最低稅負制，航商之基本稅額若超過原

本應納稅額，即須再補繳所得稅。如此使航商反而轉以利用「在國內無固定營業場所之外國公司」之不適用最低稅賦制的境外公司的名義來營運全球或投資臺灣。而亦抵銷航商選擇商用噸位稅之誘因。

二、我國航運稅制仍面臨新加坡與香港等租稅優惠之競爭

有別於採用噸位稅制的巴拿馬和賴比瑞亞等權宜船籍國家，香港及新加坡保有其傳統所得稅等稅收制度，此種情形與我國相同。然而，香港及新加坡所實行的稅賦極低且提供多方租稅優惠，有益於海運及其相關產業競爭力之提升，故值得我國參考。

新加坡善用其整體之發展優勢，實施「特許國際海運企業方案」(AIS)及「新加坡船舶登記制度」(SRS)，吸引外籍航商在新加坡設立營運總部，提供各項優惠措施及利益，以鼓勵國際航商將船舶登記為新加坡籍。營運總部或業務中心的設立，有助於新加坡之經濟繁榮，強化新加坡海運與其相關產業所產生之綜效(Synergy)。

香港公司所得稅極低，不對股利及股息課稅，亦無資本利得稅及營業稅，加上香港乃採屬地主義，故香港之實質租稅負擔極低。航商僅繳納按照船舶總噸位計算之登記費及按照船舶淨噸位計算之噸位年費。

以上兩種優惠稅制，因地利之便，已吸引甚多臺灣航商將其屬輪在香港及新加坡登記。即使我國實施噸位稅制，仍得面臨他國優惠稅制之競爭。

航商善用租稅優惠制度規劃其所得與稅務，目的乃使成本最小化以致利潤最大化。而其屬輪及子公司之登記國，不論是以賺取大量低廉規費，或利用外國直接或間接投資方式來發展當地經濟為目的權宜船籍國，或以避免國輪船隊流失並維持國際海事地位，搭配其配套措施使之達到不同程度經濟發展目標的已開發國家，都因配合國家總體發展與航商個體需求，進而採取優惠稅制，以期收最大互利效果。

我國政府在制度財政政策時，常基於稅負公平性、收支平衡及替代財源之考量，對是否提供特定產業租稅優惠措施常難以取捨。但在另一方面，提供稅負優惠雖然將造成一定稅額的損失，但若該產業在我國之納稅規模向來就不大(例如航運公司早已外移避稅)，再行減免稅負亦所失不多。若因此能在財政金融方面吸引外國人才與資金的流入，再配合其他免稅方案，例如設立營運總部或類似英國稅務租賃(UK Tax Lease)，將可增加外資在我國的營運，以增裕稅源。在經濟方面又能吸引外國直接投資，以推動我國航運相關產業發展(例如金融、保險、交通運輸、貿易等)，則可提高就業率，而使我國產業結構升級

為資本及知識密集之高新產業或服務業，以提高國民所得。

以香港與新加坡為例，香港自 1960 年代開始吸引外資，香港對本地區以外之所得以及因從事國際運輸而生之營利一律免徵所得稅，對所得來源在香港之所得稅亦相當優惠。香港 1970 年代之稅收約為 18 億港元，1982 年增至 175 億港元，而 2005 年則達到 1450 億港元⁵。另外，外國投資部門也不斷多樣化，推動香港產業結構之多元化。新加坡 AIS 對船舶的營利所得、股利所得以及船舶出售資本利得等相關免稅規定，已成功吸引國際航運公司前往登記設籍。雖另外要求 AIS 申請者實質設立營運總部或業務中心，並需搭配 SRS 之制度，但航商仍樂意配合。乃因 SRS 船舶登記規費低廉，且可避免被認定為次標準船。加上完整的稅收協定網絡之誘因，可避免雙重課稅，而吸引航商在當地投資消費。AIS 及 SRS 的實施對新加坡經濟發展貢獻良多。

5.2 建議

我國航運業者多藉由營運重心外移以降低營運成本，而導致國輪出籍之情況日益嚴重。但依產業本質而論，航運業在我國仍深具發展遠景，政府應重視並研擬相關配套措施，包括：

1. 我國常年均以局部性租稅減免方式來緩和稅賦之不利影響，但在稅賦公平及資源扭曲等問題下，對適用減免資格的公司而言可降低平均有效稅賦，但對於未符合減免資格之中小型航商，則常將其屬輪出籍至低稅國，在避稅天堂設立子公司以減免稅賦成本。若實施噸位稅制度，則不論大型或中小型航商皆可適用。
2. 局部性租稅減免的同時若能獎勵投資，特別是策略性地對某產業獎勵而帶動週邊產業的產值，反可增加國家稅收。其關鍵點常在政府是否能改善產業經營環境，以利租稅政策之推動，並使資本回流或甚至吸引外資在本國直接投資。我國改善產業經營環境，應包括：行政效率的提升、基礎建設的充實與升級、健全法規制度、解除不當行政管制(例如中國大陸建造之船舶不得登記為國輪、對外匯進出的管制、船級協會之認定等)。
3. 是否修改全球課稅主義而改採屬地主義，以吸引外商投資，仍需審慎地評估。我國雖採全球課稅主義，但航商在避稅天堂等低稅國設立子公司，其稅務相關資料乃獨立在外國申報，加上我國鮮少與之簽有交換稅務資訊的協定，實難介入或取得航商營業情況，故難以課到稅。
4. 新世代之促產條例的修訂，應考慮航運業在傳統產業的特殊性，包括面臨國際間租稅制度的競爭、對本國經濟之影響以及國輪船隊嚴重外移等問題，可參考新加坡 AIS 與 SRS 制度以及歐盟之噸位稅制等租稅優惠制度，

⁵ 數據參照張志清(2008)，「我國海運公司對稅制選擇因素之研究」，國科會。

設計一套有力的航運租稅及優惠制度，以吸引航商回籍與入籍。

參考文獻

1. Alderton, T. and Winchester, N., “Flag States and Safety 1997-1999”, *Maritime Policy and Management*, Vol. 29, No. 2, pp. 151-162, 2002.
2. APEXper 國際租稅規劃部(2007)，境外公司操作聖經—實務篇。
3. British Maritime and Coastguard Agency, Fees List from 14 April 2003, <http://www.mcga.gov.uk/c4mca/mcga-msf1222.pdf>.
4. Cullinane, K. and Robertshaw, M., “The Influence of Qualitative Factors in Isle of Man Ship Registration Decisions”, *Maritime Policy and Management*, Vol. 23, No. 4, pp. 321-336, 1996.
5. Lifson, D. A. and Bentley, P. E., “International Shipping Industry Benefit from Recent Tax Change”, *The CPA Journal*, Vol. LXXV, No. 6, 2005.
6. Selkou, E. and Roe, M., “Comment UK Tonnage Tax: Subsidy or Special Case?”, *Maritime Policy and Management*, Vol. 29, No. 4, 2002.
7. Leggate, H. and McConville, J., “Tonnage Tax: Is It Working?”, *Maritime Policy and Management*, Vol. 32, No. 2, pp. 177-186, 2005.
8. Hong Kong Shipping Register User’s Handbook.
9. ISL, Shipping Statistics and Market Review, 1994-2008.
10. Kiriazidis, T., “Recent Aspects of the EU Maritime Transport Policy”, *Maritime Policy and Management*, Vol. 22, No. 2, pp. 179-186, 1995.
11. Knudsen, K., “The Economics of Zero Taxation of the World Shipping Industry”, *Maritime Policy and Management*, Vol. 24, No.1, pp. 45-54, 1997.
12. Lee, T. W., “Flagging Options for the Future”, *Maritime Policy and Management*, Vol. 23, No. 2, pp. 177-186, 1996.
13. Lord, A. and Weedon, Q. C., Independent Enquiry into A Tonnage Tax – A Report by the Lord Alexander, 1999.
14. Quaghebeur, M., The Belgian Tonnage Regime “Light”, <http://users.Pandora.be/quaghebeur/t/t013/pdf>, May 28, 2003.
15. Ready, N. P., Ship Registration, Lloyd’s of London Press, 1994.
16. Sjöfartens Analys Institut Research, European Shipping Policy 2002--The Implementation of state Aid Guide Lines in Different European Countries (<http://saiweb.sai.se/WEBDOC.nsf>)
17. Tenold, S., “A Most Convenient Flag-the Basis for the Expansion of the Singapore Fleet, 1969-82”, *Maritime Policy and Management*, Vol. 30, No. 3, pp. 255-268, 2003.
18. Toh, R. and Phang, S. Y., “Quasi-Flag of Convenience Shipping: The Wave of the Future”, *Transportation Journal*, Vol. 33, No. 2, pp. 31-39, 1993.
19. UNCTAD (1974-2008), Review of Maritime Transport, United Nations Conference on Trade and Development, United Nations, UNCTAD/RMT, New York and Geneva.
20. 方福樑，國際運輸工人聯盟與權宜旗船之關係，兩岸航運與物流研討

- 會論文集，中華航運學會，臺北，頁 85-96，2004。
21. 包嘉源、張志清、林光，航運發展之新挑戰-以實施噸位稅為例，航海節航運暨港埠管理研討會論文集，頁 443-461，2006。
 22. 交通部，船舶登記法及船舶規費之檢討研究，臺北，2006。
 23. 交通部，發展第二船籍登記制度可行性之研究，臺北，1995。
 24. 交通部，海運實施噸位稅相關資料蒐集分析之研究，臺北，2003。
 25. 交通部運輸研究所，海運實施噸位稅可行性之研究，臺北，2006。
 26. 交通部運輸研究所，成立國輪造船及購船融資基金之研究，臺北，1997。
 27. 李彌、曾國雄等(1998)，亞洲已開發國家航運政策之比較分析，交通部委託研究案。
 28. 林光、張志清，海運學，七版，作者自行，航貿文化事業經銷，2006。
 29. 林光、張志清、陳一平，“國輪出籍問題與因應對策之研究”，**航運季刊**，第十卷，第四期，頁 1-18，2001。
 30. 金賢淑譯，水上千之著，船舶國籍與方便旗船籍，大連海事大學出版社，2000 年。
 31. 相重發，總體環境及產業環境對成功關鍵因素影響之探討-以散裝國輪為例，國立臺灣海洋大學航運管理研究所碩士論文，2002。
 32. 香港海事處，香港船舶註冊用者須知，香港：香港特別行政區海事處，2002。
 33. 孫克難、王健全、黃耀輝，促進產業升級條例租稅減免獎勵措施之全面評估，經濟部工業局委託研究計畫，臺北：中華經濟研究院，1997。
 34. 張志清，“新加坡之海運發展政策”，**航運季刊**，第八卷，第一期，頁 44-46，1999。
 35. 張志清，我國海運公司對稅制選擇因素之研究，國科會專題研究案結案報告，2008。
 36. 陳昊旻，“從消失中的美國船旗看我國國輪未來之發展”，**海運月刊**，十二月號，頁 2-12，2000。
 37. 曾景男，歐盟各國實施噸位稅之成效，國立臺灣海洋大學航運管理學系碩士論文，2007。
 38. 劉祥得、方福樑，“未來全球船員短缺問題—兼論我國船員人力資源政策”，**航運季刊**，第 14 卷，第 2 期，頁 33，2005。
 39. 盧水田，我國航運界船員供需現況探討，我國船員培訓制度研討會，臺北，2004。