

# 我国南极活动的税法问题研究\*

□ 董 跃 郭启萌

**内容摘要：**南极并非税收的“真空地带”，在人类的南极活动发展进程中，有许多涉税领域存在理论和法律的争议，既有的税收规定也可能发生变化。我国对于南极科考、人员津贴等方面的税收问题存在默示做法但缺乏法律规定，在南极旅游等方面的税收问题尚付阙如，在与南极周边国家合作建设方面的税收问题还需要参照相关协定加以完善。针对上述问题，本文对我国目前涉税的南极活动进行了梳理和分类，并对我国未来南极活动税收制度提出了建议。

**关键词：**南极活动 税收管辖 双重征税 税收优惠

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2020.02.013

随着人类对南极的认知程度不断深入，南极经济开发活动日益拓展，由此产生的经济价值也不可避免地成为各国的征税对象。南极并非税收的“真空地带”，对于南极活动是否应该征税、如何征税等问题，无论从法理上还是实践上都存在争议。国际上除个别国家对部分南极活动征收个人所得税之外，还没有系统的税收法律制度。目前，我国对南极活动的税收管辖尚处于探索阶段，一些领域已经有了简单规定，如远洋捕鱼不征收关税；一些领域存在默示做法但无法律规定，如科考和科研人员的津贴不征税；一些领域可以适用既有规则，如参与南极门户地区经济建设可以参照双边协定和他国的投资政策；一些领域尚无任何规定或理论研究，如旅游税和因南极活动收入产生的个人所得税。南极活动不仅涉及到本国内部的税收管辖权，还涉及到两国或多国之间的国际重复征税问题。此外，由于南极在地理和环境上的特殊性，如何对上述各项税收制定优惠政策也亟须解决。

## 一、我国南极活动及其税收管辖

我国当前共有 18 个税种，其中可能与南极活动有关的税种包括关税、个人所得税、资源税、车船税、船舶吨税和环境保护税。我国南极活动

的形式日益多样化，部分形式的活动可以参照既有税制的安排，如渔业捕捞进口关税、南极船舶的车船税和船舶吨税；部分形式的活动尚未纳入税收领域，如科考和南极旅游；还有一些形式的活动尚未具备纳税条件，如企业派驻和矿产开采。

### （一）南极科学考察活动

南极科考作为南极活动中的重要部分，除了单纯的科学考察活动外，还涉及到其设施设备制造和购买、后勤保障活动等。按规定，科考不属于我国税收管理范围，但科考的其他附属活动还需具体分析。

1. 进口科研船舶及设备。首先，科考船的设计和制造属于关税征收范围。科考船的设计制造分为国外进口和自主建造两种类型，前者如从乌克兰进口后由国内船厂改造的“雪龙号”，后者如江南造船（集团）承建的“雪龙 2 号”，二者在税负方面有所差别。根据财政部发布的与船舶进口有关的税收规定，当前我国船舶进口税收优惠主要集中在中资“方便船”的回国登记方面，尚未针对船舶的特定用途作出税收减免规定。《海关法》第五十七条提到了“有特定用途的进出口货物”，但对何为“特定用途”语焉不详，仅指示由国务院规定。<sup>①</sup>诚然，类似于“雪龙号”这类船舶进口

\* 本文为中国海洋发展研究会重点项目“世界主要国家经略南极的实践及对策研究”（项目编号：CAMA201701）的阶段性研究成果。

① 《海关法》第五十七条规定，特定地区、特定企业或者有特定用途的进出口货物，可以减征或者免征关税。特定减征或者免税的范围和办法由国务院规定。依照前款规定减征或者免征关税进口的货物，只能用于特定地区、特定企业或者特定用途，未经海关核准并补缴关税，不得移作他用。

的目的是科学研究，理应属于免税项目里的“特定用途”，但目前我国所有关于“科学研究”的免税规定只有海关总署颁布的《科教用品免税规定》和《科技用品免税暂行规定》，两项规定的用品清单中都不包含船舶这样的大型“科学研究用品”，因此进口科研船舶是否免除关税和进口环节增值税尚待商榷。

科考船上还需安置大量与科研活动有关的技术装备，这些技术装备的税负问题可以直接适用上述的两项免税规定，包括高校在内的国家科研单位为从事南极研究而购置的设备材料也无需征收关税和进口环节增值税。《财政部 科技部 国家发展改革委 海关总署 国家税务总局关于科技重大专项进口税收政策的通知》（财关税〔2010〕28号）规定，对承担《国家中长期科学和技术发展规划纲要（2006—2020年）》（以下简称《纲要》）中民口科技重大专项项目（课题）的企业和大专院校、科研院所等事业单位，使用中央财政拨款、地方财政资金、单位自筹资金以及其他渠道获得的资金进口项目（课题）所需国内不能生产的关键设备（含软件工具及技术）、零部件、原材料，免征进口关税和进口环节增值税。《纲要》中重点领域包括与南极科考相关的海洋资源利用和海洋环境保护以及前沿技术包括的海洋技术，属于免征范围。

2. 企业承建船舶及设施设备。目前，我国自主建造的科考船多由国家科研单位和企业共同建造。以“雪龙2号”为例，该项目由中国极地研究中心组织实施，中船七〇八所和芬兰Aker北极公司联合设计，江南造船（集团）承担建设，且上述单位以及CCS船级社、英国LR船级社都参与了具体的船型、科考系统等方面的研发工作。我国《企业所得税法》第二十五条规定：“国家对重点扶持和鼓励发展的产业和项目，给予企业所得税优惠。”而2000年修订的《当前国家重点鼓励发展的产业产品和技术目录》中，船舶一类包

括了高技术、高性能的船舶。由此可见，承担国家南极科考事业的极地船舶理应包含在内，承建此类船舶的企业可以享受税收优惠，但具体如何适用需要进一步在规则制定和实践中进行摸索。以江南造船（集团）而言，需要考虑其在承建极地科考船过程中，投入相关高科技设备及设计的研发经费支出是否符合《企业所得税法》第三十条“开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用”的规定，从而在计算应纳税所得额时加计扣除，由此还涉及对合作费用进行分别计算，由税务部门进行管理和核查以及特殊情况下由科技行政部门进行鉴定的问题。<sup>①</sup>

3. 科考人员和后勤保障人员津贴。出于发展和鼓励南极科考的需要，我国目前对在南极工作的人员的津贴、补贴、工资收入免征个人所得税。我国南极科学考察队员主要分为两类：一类是从事考察活动的科研人员；另一类是医生、厨师、工程师等后勤保障人员。根据极地考察办公室制定的《极地考察人员艰苦津贴实施暂行办法》（以下简称《办法》），两类人员除原单位工资福利外，都额外享有艰苦津贴和各类补贴，但《办法》未涉及个人所得税的征收。根据《个人所得税法》第四条，按照国家统一规定发给的补贴、津贴，免征个人所得税。《个人所得税法实施条例》第十条指出，“按照国家统一规定发给的补贴、津贴”专指按照国务院规定发给的政府特殊津贴、院士津贴、资深院士津贴，以及国务院规定免纳个人所得税的其他补贴、津贴。南极考察津贴作为艰苦津贴的一种，国务院未规定其是否纳入免税范围，相比财政部在批复中明文规定“个人从西藏自治区内取得的艰苦边远地区津贴免征个人所得税”，<sup>②</sup>南极考察津贴免税欠缺法律的明确性。

## （二）南极渔业活动

南极渔业资源丰富，其中最主要的是磷虾捕捞业。我国对于磷虾和其他南极海产品进口的征税已有相关规定。根据《远洋渔业企业运回自捕

<sup>①</sup> 参见《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119号）。

<sup>②</sup> 参见《财政部 国家税务总局关于西藏自治区贯彻施行〈中华人民共和国个人所得税法〉有关问题的批复》（财税字〔1994〕021号）。

水产品不征税的暂行管理办法》第二条和第三条,我国对于在国外海域捕获并运回国内销售的自捕水产品(及其加工制品),视同国内产品不征收进口关税和进口环节增值税,海关负责远洋渔业企业自捕水产品运回国内的原产地认定。另根据《海关总署关于南极科考采集的土壤原产地确定问题的通知》(署税发〔2010〕184号),为了申报的统一和规范,从《南极条约》适用的地区采集进口的天然生成的物品,其原产国暂定为“原产地不明”,并在报关单备注栏注明“南极”字样。由此推知,企业自南极附近海域捕捞的磷虾和其他海产品,其原产国也写作“原产地不明”并备注“南极”字样。此外,根据《企业所得税法实施条例》第八十六条,“企业从事下列项目的所得,免征企业所得税:1.蔬菜、谷物……8.远洋捕捞”。据此,上述所列从事磷虾捕捞的企业,除免征磷虾进口关税和增值税外,还可以免征磷虾销售的企业所得税。

### (三) 南极基建活动

我国有一些企业在南极开展短期的基建活动,如柳工机械承建罗斯海新站、宝钢轻房承建昆仑站;还有企业承担过其他国家科考站的建设工程,如新兴建设南极团队曾帮助巴西科考站完成窗口期的施工任务。若企业在南极的基建活动属于为本国工作,双方就项目签订建设施工合同,税收来源算作来自国内的正常收入,不涉及其他特别税收制度。至于企业及相关人员的收入是否享受税收优惠政策,尚不具备明确的法律依据。若企业协助外国完成科考站建设工程,还需依照该国规定缴纳源头所得税<sup>①</sup>或其他税收,企业的税收优惠依照该国家与中国签订的双边税收协定确定。

### (四) 南极旅游活动

征收“旅游税”已成为国际新趋势。由于南极领土主权争议的搁置,前往南极旅游的游客并不需要缴纳类似外国征收的“旅游税”,我国也并未针对旅游公司征收除企业所得税外的其他税种。

虽然,为更好保护生态环境,建议对南极旅游征收旅游税的呼声越来越高,但征收主体仍存在疑问,是由南极条约体系秘书处统一征收还是各国分别征收莫衷一是。目前,我国并未出台有关旅游税的相关规定。

## 二、南极活动的税收管辖权及双重征税问题

由于南极活动属于在我国境外地区取得收益,收益来源地是南极这一主权冻结地区,这对税收管辖权的确定造成了冲击,也产生了国际双重征税问题。税收管辖权是国家管辖权在税收领域的体现,包括基于属人主义的居民税收管辖权和基于属地主义的所得来源地与财产所在地税收管辖权两种形式。

### (一) 税收管辖权

私人企业及国家企事业单位派驻南极工作的人员,其工资收入依照何种方式进行纳税,一直以来都是南极税收管辖中的重要问题,美国、英国、挪威等国已通过司法判例和有关法令进行了规定。

1. 司法判例。美国在南极的科学考察活动起源已久。早在二十世纪六十年代,美国联邦法院就在“马丁案”中确立了“南极所得不在《所得税条例》中的外国收入排除范围之内”这一标准。根据美国《国内收入法典》第26编911节(a)(b)条的规定,合格的个人可以在法定限度内排除总收入中的外国收入。法院援引了1962年《所得税条例》第1.911-1(b)(7)节对“外国”的定义及1961年美国与其他国家签署的《南极条约》内容,认定南极不属于法规或当时第911节所指的外国国家。因此,马丁作为美国私人免税组织的雇员参加南极科学考察所获得的收入,不能排除在纳税范围之外。

2006年,美国联邦法院在“Arnett诉内部收入委员会案”中重申了其在马丁案中确立的法律原则。此案原告Arnett是美国雷神公司派往南极麦克默多站居住并提供服务的雇员,2001年

<sup>①</sup> 源头所得税:对劳动赢利、金融交易资本所得、利息和佣金的汇出、广告业收入、彩票赢利等所征收的税。资料来源:驻巴西经商处.巴西关于企业税收的规定[EB/OL].(2009-05-14)[2019-09-22].<http://br.mofcom.gov.cn/aarticle/ddfg/sshzhd/200905/20090506245702.html>.

Arnett 在南极进行服务, 收到了 48 894 美元的工资收入。第 911 节规定, 外国收入排除适用于“从一个或多个外国来源”收到的金额。由于南极不是“规定”所指的外国(没有主权和其他国家的控制), 法院的结论是根据第 911 节, 原告无权将他在南极获得的工资收入从 2001 年的收入中排除。法官还认为, 虽然马丁案中讨论的法律和监管规定已经修改, 但这些变化并不影响原告在南极获得的收入需要在美国纳税, 且原告根据第 911 节不符合外国收入排除的结论。此外, 第 863 节(d) 条(1)(2) 款同样认可了上述判例的结论: “一般而言, 除法条另有规定外, 任何来自太空或海洋活动的收入——如果由美国人派生, 则其来源地位于美国”“‘太空或海洋活动’这一术语包括在南极进行的任何活动”。因此, 原告作为美国公民, 其南极的收入来源于美国, 应根据属地原则缴纳税收。可见, 美国通过司法判例否认了南极具有国际税法上收入来源地的法律地位。

2. 一些国家的有关法令。尽管《南极条约》冻结了各国对南极的主权主张, 但仍有一些国家公开声明其在南极的领土主权并将其体现在税法中, 已知的包括英国和挪威。英国在《英属南极领地税法》(British Antarctic Territory Tax, BAT Tax) 规定, 英属南极领地税是任何在南极居住 365 天以上的英国人需缴纳的一种所得税, 其税率为工资总额的 7%, 由政府从雇员的月薪中扣除并代为支付给英属南极领土。<sup>①</sup> 由于在南极居住的英国人涉及到两重税款的缴纳(英国本土所得税和英属南极领地税), BAT Tax 特别规定, 为避免双重征税, 已缴纳英国所得税的, 其英属南极领地税将被抵消。

挪威税务局发布的“扬马廷和挪威的南极属地”对《扬马廷税法》(Jan Mayen Tax Act) 所涵盖的人员工资和其他福利进行了规定。<sup>②</sup> 由

于挪威在南极存在三个“属地”, 毛德皇后地、布韦岛和彼得一世岛, 法律规定在这三个属地工作的雇员居住期超过 30 天的, 应根据《斯瓦尔巴税法》(Svalbard Tax Act) 对其工资或其他福利征税, 若雇员处于疾病期间, 疾病津贴和工资将根据相同的规则征税。上述两个文件都属于对自然人的税收管辖权进行规定, 依据的标准为居住时间标准。

## (二) 南极门户城市开发的双重征税问题

澳大利亚、智利、阿根廷均在其南极政策中对南极门户的建设进行了规划。近年来, 我国逐渐参与到许多南极周边国家对南极门户城市的开发建设中。由于南极门户城市开发是中国企业在外国进行的营业活动, 涉及到本国税收管辖权对属人主义和属地主义选择的冲突, 中国依据居民税收管辖权对中国企业征税, 门户城市所在国依据来源地税收管辖权对同一对象征税, 因而产生了双重征税问题。为解决此问题, 中国与有关国家签署了避免双重征税协定, 本文将以澳大利亚、智利、阿根廷三国为例进行分析。通过对比 1988 年《中华人民共和国政府和澳大利亚政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》、2015 年《中华人民共和国政府和智利共和国政府对所得避免双重征税和防止逃避税的协定》、2018 年《中华人民共和国和阿根廷共和国对所得和财产消除双重征税和防止逃避税的协定》可以发现, 中国与以上三国签订的避免双重征税协定在结构、条文的内容方面几乎是一致的。

根据协定, 我国企业在三国从事门户建设所获利润仅在我国征税, 但在三国有常设机构的, 以该常设机构的利润为限在他国征税; 我国企业通过船舶或飞机(包括光船租赁)经营南极运输取得的利润仅在我国征税; 他国居民公司支付给我国居民的股息、利息、特许权使用费, 可以在

<sup>①</sup> British Antarctic Survey, Natural Environment Research Council. Frequently Asked Questions about BAT Tax[EB/OL].[2019-09-22]. <https://www.bas.ac.uk/wp-content/uploads/2015/04/bat-tax-faqs.pdf>.

<sup>②</sup> The Norwegian Tax Administration. Jan Mayen and the Norwegian dependencies in the Antarctic[EB/OL]. (2019-03-22) [2019-09-22]. <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/employer/the-a-melding/the-a-melding-guide/special-groups/jan-mayen-and-the-norwegian-dependencies-in-the-antarctic/>.

我国征税，符合特定条件的也可以在他国征税；我国居民个人为门户建设提供专业性劳务或其他独立活动的，若在纳税年度内停留他国累计达183天，可在他国征税；我国居民在他国从事受雇活动取得的报酬，可在他国征税（除非停留不满183天且非由他国雇主、他国常设机构支付或承担报酬）；我国居民为他国当局提供服务（限于当地）获得的报酬仅在他国征税。根据上述规定，我国参与他国南极门户建设产生的双重征税问题基本可以得到解决。

### （三）对旅游税的讨论

目前还有一些南极活动的税收管辖尚处于研讨阶段，其中最为典型的的就是旅游税。随着南极旅游活动造成的负面影响逐渐增多，南极环境负担问题日益凸显，但禁止南极旅游并不可行，且很难在现有南极条约体系中制定新的规则限制游客人数。荷兰曾在南极条约协商会议上提出“个人旅游者或旅游组织自愿或义务付费制度”的观点，<sup>①</sup>有学者据此认为，对南极邮轮旅游征税将是一项有益措施。<sup>②</sup>首先，这一税收有助于减轻、修复、补救旅游业对南极环境的影响。其次，税收收入可以为有关南极旅游的战略决策提供所需的研究资金。最后，税收对于提高全球参与者认识南极环境的重要性、了解南极环境在全球生态系统中的作用具有重要意义。

事实上，南极旅游税存在的最主要问题是税收管辖权的归属。由于南极大陆不存在统一的主权国家，也没有由南极条约协商国制定的旅游政策框架，由谁来征税、用于何处都存在争议。Jane Verbitsky (2015) 认为，可以通过南极条约协商国集中行使各国主权，授权南极条约体系秘书处以中央税收能力的职能，在这种情况下，

南极条约协商国将参与决策以建立具有特殊机制的税务当局。当然，由各国自主对本国的南极旅游经营者（或邮轮所有者）征收旅游税也不失为一种解决办法，征收的税收可用于各项南极环境保护或科学研究基金。无论如何，为避免对《南极条约》第四条<sup>③</sup>提出任何明显的挑战，与南极旅游税收有关的征税权力需要进行狭义界定，并在非常具体的范围内运作。

## 三、南极活动的税收优惠借鉴

### （一）南极周边国家投资的税收优惠

澳大利亚、智利、阿根廷等国依托靠近南极的地理优势，为促进本国近南极地区的经济发展，对于他国国民对本国的投资提供了相应的优惠政策。其中，智利和阿根廷的投资优惠比较典型地涉及了南极门户建设，位于两国最南端的火地岛（包括智利的麦哲伦大区）在工、农、矿、旅游等产业的投资方面都享有税收减免，坐落于火地岛的蓬塔阿雷纳斯（Punta Arenas）和乌斯怀亚（Ushuaia）作为两国的南极门户，在城市和港口建设方面同样享有税收优惠。

根据智利的纳瓦利诺计划，第18.392号法令规定，在第十二大区（麦哲伦大区）投资矿业、制造业、运输业、渔业、旅游业等行业的企业，免缴所得税、增值税和进口税；第19.149号法令规定，在火地岛和第十二大区投资工业、农产品加工、农业、家畜、矿业、海产品开发、运输和旅游业的企业，且在以上地区建有设施并合理利用资源，保护自然和环境，可免缴所得税、增值税和进口税以及土地税。<sup>④</sup>2009年11月，阿根廷国会通过法令，在火地岛投资生产电子产品，包括电脑、手机、LCD电视机及数码相机等享受免

① Hobart. Outstanding Questions on Antarctic Tourism: An Inventory and Discussion, Information Paper (IP67) for the XXXVth, Antarctic Treaty Consultative Meeting (ATCM) [EB/OL]. (2012-11-20) [2019-09-22]. [https://documents.ats.aq/ATCM35/ip/ATCM35\\_ip067\\_e.doc](https://documents.ats.aq/ATCM35/ip/ATCM35_ip067_e.doc).

② Jane Verbitsky. Antarctic cruise tourism: a taxing issue?[J]. The Polar Journal, 2015 (2).

③ 第四条内容如下：一、本条约的任务规定不得解释为：（甲）缔约任何一方放弃在南极原来所主张的领土主权权利或领土的要求。（乙）缔约任何一方全部或部分放弃由于它在南极的活动或由于它的国民在南极的活动或其他原因而构成的对南极领土主权的要求的任何根据；（丙）损害缔约任何一方关于它承认或否认任何其他国家在南极的领土主权的要求或要求的根据的立场。二、在本条约有效期间所发生的一切行为或活动，不得构成主张、支持或否定对南极的领土主权的要求的基础，也不得创立在南极的任何主权权利。在本条约有效期间，对在南极的领土主权不得提出新的要求或扩大现有的要求。

④ 参见《对外投资合作国别（地区）指南，智利（2018年版）》。

税待遇。此外,对于进口自南极地区及一些小型群岛的商品施行优惠关税,成立火地岛海关特区,特区注册的生产性企业可减免所有国家级税收。目前,我国已在智利和阿根廷投资修建了大量的能源、交通和基础设施项目,并在火地岛免税区设立工厂,其中相当一部分将服务于两国及世界各国的南极活动。

与上述两国相比,澳大利亚尚未对南部的塔斯马尼亚地区设立专门的优惠政策,现行外资优惠措施包括:对于特别重大的外资项目,投资服务机构将向联邦政府推荐,争取获得包括资金扶持、税收减让和基础设施服务等鼓励措施;用于石油勘探和其他矿物的资本开支可分15年或资产寿命中取较短年限进行摊销;符合鼓励政策的研发活动若年营业额低于2000万澳元,可取得45%的返现退税。<sup>①</sup>尽管如此,在《维护澳大利亚在南极洲的国家利益》中,澳大利亚政府也强调了“使塔斯马尼亚成为世界的南极门户”和“提升霍巴特的竞争力”,<sup>②</sup>未来这一目标很可能通过投资优惠加以实现。目前,依据《中华人民共和国政府和澳大利亚政府自由贸易协定》,已实现原产自双方的货物依减让表互相取消关税,对在非敏感行业的私人投资和非政府投资的限制减少。未来,随着澳大利亚促进塔斯马尼亚经济发展的税收优惠的出台,中国企业通过两国签订的《南极门户合作执行计划》也将获益。

#### (二) 其他税收优惠

对于科考、渔业等其他领域的税收优惠制度,一些国家颁布的法律法规也具有借鉴意义。如《秘鲁南极立法》第十四条规定,秘鲁南极研究所为远征及科学考察项目进口的资本货物和投入品,以及所得的捐赠物,均不用缴纳海关税及其他税收;第十五条规定,为了鼓励及促进秘鲁南极研究所的远征及科学技术考察,捐赠的物品均不征

税。由此可见,秘鲁的南极研究所为进行南极科考而购置的科考船、船上设施及科研用品全部属于免税范围。

在津贴方面,澳大利环境与能源部对参加南极项目的远征队员作出规定,每2周从工资总额中扣除应缴税款;每一财政年度,在澳大利亚任何南极站驻扎超过6个月的个人都有权获得1173澳元的特别纳税减免(适用于在所有偏远地区服务总计超过6个月的纳税人)<sup>③</sup>。由此可见,澳大利亚参加南极科考的人员仍需缴纳个人所得税,但可以获得适当减免。

一些领域为更好保护环境和生态取消了税收优惠政策。如在渔业领域,阿根廷颁布的《适用于南极海洋生物资源保护协议的区域内捕捞海洋生物资源的条例》规定,对在南极海洋生物资源保护区进行海洋生物捕捞的船只进行征税,所得税款用于建立南极海洋生物资源保护基金。这项规定虽然增加了纳税人负担,但从环境保护的角度看,仍不失为一项好的制度。

#### 四、我国南极税收立法的完善

目前,我国南极税收制度在许多领域都存在理论研究和法律的空白,既有的规定和安排也处于不断变动之中。在借鉴其他国家的某些特殊税制安排的基础上,建议我国南极活动的税收法律制度从以下几个方面加以完善。

(一) 完善现有税收制度及实践,促进我国南极事业发展

我国《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南(2007年度)》明确“高技术船舶与海洋工程装备”以及与海洋有关的监测、勘探装备和渔业工程装备是国家重点发展领域。由此可见,随着极地事业的发展,极地科考船、南大洋深海探测和渔业捕捞设备列入优先发展领域已是大势

① 参见《对外投资合作国别(地区)指南,澳大利亚(2018年版)》。

② Report of the Joint Standing Committee on the National Capital and External Territories Maintaining Australia's national interests in Antarctica: Inquiry into Australia's Antarctic Territory[EB/OL]. (2018-05-01) [2019-09-22]. [https://www.aph.gov.au/Parliamentary\\_Business/Committees/Joint/National\\_Capital\\_and\\_External\\_Territories/AntarcticTerritory/Report](https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/Joint/National_Capital_and_External_Territories/AntarcticTerritory/Report).

③ Department of The Environment and Energy. Expeditioner Important Notes, Australia Antarctic Program[EB/OL]. (2019-07-01) [2019-09-22]. [http://www.antarctica.gov.au/\\_data/assets/pdf\\_file/0017/21743/Expeditioner-Important-Notes.pdf](http://www.antarctica.gov.au/_data/assets/pdf_file/0017/21743/Expeditioner-Important-Notes.pdf).

所趋,可以考虑将其纳入到《企业所得税法》第二十五条的调整范围之内,采取相应税收优惠政策。当下,对南极科考相关的船舶和设备进口免征关税已成为共识,但为填补法律适用漏洞,还需将其以法律条文的形式确定。而对于制造具有重要前沿科学战略意义的南极科考船舶和装备的生产活动,其中涉及到承建单位参与合作研发活动的,首先应在实践中明确此类研发活动适用《企业所得税法》第二十五条、第三十条的相关规定,可以对其研发费用进行税前加计扣除;其次,税务部门应逐步积累对此类项目的研发支出辅助账进行管理和核查的经验,科技行政部门应当在必要时配合税务部门的要求,及时对相关研发项目进行鉴定,出具意见。至于南极旅游等新兴领域,为更好保护环境,可初步向旅游公司或邮轮公司征收南极旅游税,控制南极私人旅游的人数和频率,并根据旅游规模的变化及时调整税率。

(二) 根据现实情况逐步减少对南极科考、渔业等领域的免税措施

我国的南极科考目前是由政府部门组织,科考活动不征税,但随着对南极开发的增多,这种免税情形不应该保持一成不变。以澳大利亚对南极远征队员征税为例,随着南极科考活动由国家组织转向社会招募或私人雇佣,人员工资、船舶设备进口等应缴纳税款。我国可以借鉴这种模式,考虑到南极地区的艰苦条件,针对不同领域给予一定的税收减免。此外,我国对南极海域捕捞的鱼类免征进口税,在一定程度上鼓励了远洋渔业的发展,但随着南极探索从利用为目的转向保护为目的,资源的获取需在合理限度内进行。借鉴上文阿根廷对船只的征税措施,将纳税所得用于自然资源保护,更利于长远发展,也符合我国在南极事务上的负责任大国形象。

(三) 明确我国对与南极有关所得的税收管辖权

鉴于南极冻结领土主权的法律特征,我国同样否认南极具有收入来源地的法律地位,居民的南极所得适用属人管辖,缴纳个人所得税和企业所得税。随着未来致力于南极开发事务企业的增多,企业所得和派驻南极的职工所得应纳入缴税范围。此外,在现有与外国达成的避免双重征税协定中,建议增加关于南极站建设的相关规定,避免对企业协助外国科考站建设工程所得重复征税。在南极门户城市建设中,由于涉及多方主体,可能出现复杂的跨境劳务情形,还应补充或制定专门的避免地区双重征税条款。

(四) 善加利用外国投资优惠,制定本国税收优惠政策

我国应利用与南极周边国家的投资优惠政策,参照中澳制定的《南极门户合作执行计划》,加快制定与智利、阿根廷的“南极门户合作计划”,乘南极开发之东风,发挥基础建设的能力优势,积极参与火地岛、塔斯马尼亚等重点地区的项目建设,实现国家间的互惠共赢。在本国内部,对于未来在南极设立常设机构并派驻雇佣人员的企业及其职工,还应出台专门的税收优惠规定,推动南极良性开发利用。

参考文献:

- [1] Jane Verbitsky. Antarctic cruise tourism: a taxing issue?[J]. The Polar Journal,2015 (2).
- [2] 顾海波.国际经济法引论[M]. 沈阳: 东北大学出版社, 2014.
- [3] 魏志梅, 刘建. 中国境外所得税制的回顾、借鉴与展望[J]. 税务研究, 2011 (7) .
- [4] 马衍伟, 商庆军. 世界各国旅游税收的理论分析与成功经验[J]. 商业研究, 2005(15).

作者单位: 中国海洋大学法学院

(责任编辑: 齐 焱)