

构建海南自由贸易港税收制度体系的思考

北京国家会计学院财税政策与应用研究所所长 | 李旭红



袁永东 摄

2020年6月1日，中共中央、国务院印发了《海南自由贸易港建设总体方案》，对海南自由贸易港的建设进行了全面的规划，并提出了建设海南自由贸易港税收制度的设计蓝图。海南自由贸易港税收制度是健全我国现代税费制度的重要补充，也是建立与我国高水平开放相适应税收制度的创新，将对我国实施开放战略、深化供给侧结构性改革发挥积极的作用。

贯彻对外开放战略，形成高水平开放新格局

税收制度的建设对于促进开放具有积极的作用，既包括由多国共同参与的包容性增长框架及“一带一路”合作机制等，也包括立足于本国所设立的对外经济开放区域的优惠税收制度。改革开放初期，我国通过双轨制的税收制度设计为推进改革开放作出了突出贡献。然而，四十多年过去了，我国经济体制及结构发生了根本性的变化，因此，建立高水平的开放自由贸易港并建立与之相适应的税收制度

体系是与时俱进的举措，有利于推进改革开放的深入以及融合世界经济的发展。

由于自贸港与国际经济的密切关联，因此，在税制的设计及税收的管理上需要与国际接轨及趋同。“简税制”符合国际自贸港税制体系设计的惯例，是此次海南自贸港税收制度设计的核心原则及亮点。《方案》明确规定结合我国税制改革方向，探索推进简化税制，改革税种制度，降低间接税比例，实现税种结构简单科学、税制要素充分优化、税负水平明显降低、收入归属清晰、财政收支大体均衡。销售税将简并5个税种，同时调整了间接税的占比，有利于税制结构的优化。同时，由于海南自贸港未来以现代服务业、数字经济为主导发展方向，而这些行业的抵扣项目不明显，因此采用销售税而非增值税，可以降低其遵从成本，也适应了海南自贸港的产业发展方向。

低税负也是国际自贸港的发展趋势。国际上先进自由贸易港十分注重

税收优惠政策和管理的系统性和协调性，且在税种上，企业所得税、个人所得税、关税、增值税、销售税等都有税收优惠的规定；在税收优惠方式上，不仅仅是税率的降低，还包括免税、退税、延期缴税、加计扣除、税收抵免等多种方式；在征收程序上，尽可能给予纳税人最大的便利，通过流程化、网上缴税、涉税部门协同、一站式办税等大幅度提高缴税效率、缩短缴税时间，不仅推出吸引外资的税收优惠，还有针对鼓励企业走出去的税收优惠。

此次《方案》中的所得税优惠政策受到了投资者的高度重视，例如符合条件的企业享受15%的企业所得税优惠税率、符合条件的个人所得税最高税负仅15%，远低于我国其他地区的所得税税负，充分体现出自贸港税收政策中减税负的特点。企业所得税的减税负不但涉及有鼓励类产业的税率下降、符合条件的资产折旧由资本化转为费用化，并且还包含有符合条件的投资汇回由抵免制改为免税制

等。长期以来，我国在所得税制的设计中，无论是企业所得税还是个人所得税所采取的都是抵免制，即中国的居民企业或居民纳税人海外所获得的所得汇回中国之后需要以全球所得按我国的税法缴纳相关的税款，但可以扣减海外已经缴纳的税款，即所谓的抵免制。但是，此次海南自贸港税收制度中规定对在海南自由贸易港设立的旅游业、现代服务业、高新技术产业企业，其2025年前新增境外直接投资取得的所得，免征企业所得税，这意味着我国在所得税制度上开始了免税制的探索，也符合国际发展的趋势。

调整优化产业结构，着力推动高质量发展

自贸港不但兼具着连接开放的功能，同时还承担着产业结构调整的领导功能。随着我国供给侧结构性改革的深入，我国的产业结构调整已经成为经济增长的重要引擎，但是这种引领作用无法仅由一两个企业或产业所实现，必须发挥区域经济的带动优势，形成现代化产业集群的片区。自贸港的设立有利于优化调整产业结构，布局重点产业集聚。

自贸港具有特色的税收制度体系可以实现这种由差异化而产生的精准施策效应。在总体税制中性的原则下，适度的差异化政策可以对于特定的产业起到积极的激励作用，而这种以一定行业领先的非均衡发展布局对于我国目前的供给侧结构性改革而言是切合实际的做法，可以达到更优的税收激励效应。

根据《方案》的要求，海南自贸港将分阶段进行实施税收优惠政策，第一阶段的改革任务涉及2020—2025年，第二阶段的改革任务涉及2025—

2035年，时间跨度长达15年的时间。在渐进式分阶段的改革及完善过程中，充分体现出税制优化与自贸港的建设发展以及供给侧结构性改革的深化相互匹配，循序渐进，深入推进的过程。

自2020至2025年，政策的着力点主要在于促进货物及资本的流动，也主要着力于为海南自贸港创造良好的实体经济基础，所以“零关税”是重要的举措。根据《方案》，2025年以前，除法律法规和相关规定明确不予免税、国家规定禁止进口的商品外，对企业进口自用的生产设备，实行“零关税”负面清单管理，对岛内进口用于交通运输、旅游业的船舶、航空器等营运交通工具及游艇，实行“零关税”正面清单管理，对岛内进口用于生产自用或以“两头在外”模式进行生产加工活动（或服务贸易过程中）所消耗的原辅料，实行“零关税”正面清单管理。因此，企业进口设备在海南投资设厂，其可以减免关税及进口环节的增值税和消费税，尤其是对于交通运输业、旅游业，其进口的运输工具可以得到进口环节税收的减免，对于促进海南自贸港的交通运输及旅游业的发展起到积极作用。

而自2025—2035年则是全面建设完成海南自由贸易港税收制度的阶段，更重要的是促进人力资本及数据的流动，打造现代化的产业集群。因此，在税收优惠政策上也可以看到产业提升的路线图。以企业所得税为例，2020—2025年适用15%税率的为注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业，而2025—2035年适用15%税率的企业已经扩大到了注册在海南自由贸易港并实质性运营的企业（负面清单行业除外）。后者的范

围远大于前者的范围，从正列举法转向负面清单法，也就是到2025—2035年除负面清单所列的行业之外，海南自由贸易港内经营的企业均可以享受15%的优惠企业所得税率。更大范围地覆盖优惠税率，充分反映出已初步完成了产业结构的整体提升。

创新财税管理体制，推动财权与事权匹配

自贸港的设立关键在于制度创新，而制度的创新首先体现在财税制度的创新。因为政策的实施必须以财力作为支撑，而财权如果无法与事权相匹配必然会损失效率，所以现代财政制度的建设是国家治理现代化的基础，而现代财政制度的核心内涵包括中央与地方之间的财政关系。因此，自贸港的财税管理体制创新有利于优化政府财权与事权划分，改善营商环境。

一是在对外贸易、金融、税收等领域给予地方政府更大事权，因地制宜出台政策有利于促进自贸区人员、资金、货物等的自由流动；二是税收方面在“零关税、低税率、简税制”等基本原则前提下，立法授权自贸港根据实际情况出台减免税政策、简化税收征管流程，有利于为建设自贸港提供更加自由、开放、高效、公平、透明的营商环境；三是推动财权与事权匹配，科学分配自贸港的财政收入分配比例，尤其是协调好中央税、地方税及中央地方共享税的设置有利于缓解财政纵向失衡，从根本上解决地方财政可持续的问题；四是针对自贸港的特殊发展规划和目标制定一套科学化、专业化、具有可操作性的多元化政绩考核评价体系，将一些有关自贸港财政和经济可持续等方面的指标加

入现行的政府绩效考核指标体系中，有利于避免自贸港的短视行为和盲目竞争，避免成为税收洼地。

财权与事权的匹配首先应该明确财政收入的来源，而税收显然是财政收入的重要来源。国际上许多国家均规定一定税种的收入为地方主要财政收入来源以保障地方的财力，其中销售税、房产税这些税种是许多国家作为地方税收收入的主要来源。《方案》明确规定，2035年前，企业所得税、个人所得税作为中央与地方共享收入，销售税及其他国内税种收入作为地方收入。海南自由贸易港在税收收入分配的制度设计上，不仅保留了所得税作为中央与地方分享的税种，并且将销售税及其他国内税种收入作为地方收入，补充了地方财政收入，对于自贸港的可持续发展将发挥积极的作用。

收入的划分需要以税制的改革作为依托，《方案》指出，在2025年以前将在海南全岛实施全岛封关运作的同时，简并增值税、消费税、车辆购置税、城市维护建设税及教育费附加等税费，推行在货物和服务零售环节征收销售税。这是我国流转税领域的重大创新，将成为地方财政收入的重要构成。我国从未设置过销售税，与以往的增值税制度有较大的差异，销售税与增值税的差异在于增值税多环节征收，通过环环抵扣最终对增值额课税，而销售税通常是单环节征收，仅在零售环节对最终消费者征税。后期在实施销售税的过程中涉及到多方面的制度协调。例如，在增值税制度环境下要采用抵扣制来实现对增值额的课税，从自贸港离岛的货物在非免税的环境下则需要缴纳相关的增值税，而该增值额将有可能构成内陆地区

购进货物的抵扣依据。而反向去看，从内陆地区购进至岛内的货物，内陆地区是否能够按退税处理以保障进入到自贸港内的货物按销售税最终环节征收，这些供应链之间的税收衔接问题均需要在制度创新的环境下完善。而在供应链中每一环节的税制设计又关联到各地的财政收入分配，这是一个系统工程，促进了我国财税管理体制的创新及完善

加强税收法治，遵循国际税收规则

法治化及遵循国际税收规则是提升海南自贸港国际竞争力，避免税收不确定性及税收争议的重要保障。《方案》中明确，强化对偷漏税风险的识别，防范税基侵蚀和利润转移，避免海南自由贸易港成为“避税天堂”，为海南带来实实在在就业、税收及经济增长。

其中，实质性经营的要求是避免海南自由贸易港成为“避税天堂”的重要措施，有利于促进更多优质的企业在海南自贸港落地生根。所称实质性运营，是指企业的实际管理机构设在海南自由贸易港，并对企业生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制。对不符合实质性运营的企业，不得享受优惠。具体而言可能存在两种情况：一种情况是企业设在海南自贸港，但是其仅是部分收入来源于自贸港，税法明确规定对总机构设在海南自由贸易港的符合条件的企业，仅就其设在海南自由贸易港的总机构和分支机构的所得，适用15%税率。另一种情况是企业并没有设在海南自贸港，但是有部分收入来源于海南自贸港，税法规定对总机构设在海南自由贸易港以外的企业，仅就其设在海南自由贸易港内的符合条件的

分支机构的所得，适用15%税率。由此可见，只有来源于自贸港的收入才能适用于优惠的税率，这避免了一些企业利用自贸港的低税率进行套利。而如果没有实质经营所产生的收入不但造成了虚假繁荣，没有给自贸港带来实际的就业、创造经济价值，更为严重的是侵蚀了其他地区的税基，并且透支海南的财政收入，会带来一系列的恶性循环。

个人所得税的183天居民身份的认定也是遵循国际税收规则的体现。《方案》中规定，2035年以前，对一个纳税年度内在海南自由贸易港累计居住满183天的个人，其取得来源于海南自由贸易港范围内的综合所得和经营所得，按照3%、10%、15%三档超额累进税率征收个人所得税。通常，按照国际惯例，居民适用于本国税法，对全球所得负有本国纳税的义务，采用习惯性住所或居住时间来判断居民的身份，有利于鼓励更多的人才集聚海南，也趋同国际惯例。

此外，法治及遵循国际税收规则还需要加强国际税收征管多边合作。例如通过CRS情报互换、多边税收征管协助等方式，增强信息在跨国之间的透明度，避免产生不征税的漏洞及盲区。尤其是随着自贸港开放程度的深入，必须考虑到经济数字化及全球化对于传统税收规则的挑战，例如新联结度替代传统的常设机构，利润全球的分配由居民国及来源地调整为供给国及消费国等等。

总而言之，海南自由贸易港税收制度的设计对于我国的税制改革而言是一种全新的尝试及创新，同时也是促进构建高水平开放格局的必然选择。□

责任编辑 张蕊