

# 海南自贸港企业所得税优惠措施分析

胡天龙

(中国人民大学财政金融学院,北京 100872)

**摘要:**通过借鉴现有经验并结合中国实际情况考虑,该文指出海南自贸港现行企业所得税优惠措施仍存在部分问题,如反避税措施可以继续完善、对中小企业的优惠需要提升竞争力、企业亏损结转问题,后续政策仍需针对此类问题进一步细化优化。

**关键词:**海南自贸港;企业所得税;税收政策与制度;税收优惠;反避税

**中图分类号:**F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1671-2404(2020)101-0061-05

## 1 背景分析

### 1.1 背景简介与重要性分析

2018年4月,习近平总书记宣布分步骤、分阶段建立自由贸易港政策和制度体系<sup>①</sup>,海南自贸港建设拉开帷幕。在海南建立自贸港是着眼于国内国际发展大局的举措,为中国更好应对国际贸易保护主义与日趋严峻的“逆全球化”趋势提供抓手,也为推进全球化发展贡献中国力量。国际经济一体化经过一定时期的发展,很大程度上消除了各国之间自由贸易和人员流动的障碍,从而进一步实现商品市场和生产要素市场一体化,并由此衍生出了自由贸易区及更高级的一体化阶段的概念。在学理上,存在FTA(Free Trade Area)和FTZ(Free Trade Zone)两个类似概念。FTA主要指两个及以上经济体组成的贸易集团;FTZ的定义则源于《东京公约》提及的单个主权国家或经济体的行为。目前许多国家建立的自贸区或自贸港多属于后者,中国正在建设的海南自贸港也属此种类型。海南自由贸易港的建设,是在其自贸区基础上的深化发展,允许开展离岸业务并在此基础上开放更高端服务业,促进金融市场开放和要素自由流动。

海南自贸港的税制建设包含三个阶段。第一阶段是在最近一至三年内,切实履行好减税降负的职责,对港内企业提供15%的企业所得税优惠税率,对发展所需人才适用15%的个人所得税优惠税率;第二阶段是在2025年以前,适时启动全岛封关运

作,简化现行税制结构,在货物服务零售环节征收销售税;第三阶段是到2035年,建成更加成熟的税制体系和运作模式,以促进要素自由流动。

自贸港建设中,税制整体方案的设置和执行是重中之重。纵观世界各国建设自贸港的实践,自贸港多采用比其他普通地区普适税收政策更为优惠的企业所得税等政策。无论是吸引境外资金跨境投资(inbound)或是促进中资企业向外投资发展(outbound),企业所得税都是其中无法绕开且在投资抉择中必须甄选的一道重要关卡。在各种企业所得税优惠政策中,降低税率是最为普遍、直接、有效的优惠,在于税率变化带来的税收优惠和效益是最为显著且适用简便的。目前国际税收大环境、国际投资业态和国际商事治理制度(international commercial governance)发展处在大转型和革新的肇始阶段。G20国家中,英国等国相继降低企业所得税税率以及适用友好的来源地收入政策,吸引了大量跨国企业前去设置子公司和研发部门。2017年,美国通过了特朗普税改法案,其联邦公司所得税税率由最高边际税率39%下调为比例税率21%。各国相继出台降低企业所得税税率的政策无疑提高了该地区吸引力,加剧了投资竞争、税源涵养政策竞争和征管能力的竞赛。中国自2008年新公司法实施以来,国内现有一般税收政策提供的税收优惠已是相对利好的措施。但在国际税收竞争加剧的情况下,中国建设海南自贸港的总体布局需要充分考虑如何利用企业所得税的各项优惠措施,建设一套具有国际竞争力且符合国际税收发展趋势的税收政策,特

收稿日期:2020-10-10

作者简介:胡天龙,副教授,中国财政金融政策研究中心研究员,主要从事国际税收、国际金融、商事法律等方面的研究。

<sup>①</sup> 习近平.在庆祝海南建省办经济特区30周年大会上的讲话[N].人民日报,2018-04-14.

别是企业所得税政策。

## 1.2 中国各自贸区企业所得税现状

为进一步促进改革开放,中国在建设经济开放区的道路上不断前行。2013年以来,中国已建立21个自由贸易试验区<sup>②</sup>,分布于内陆与沿海各地,有着各自不同的战略定位与发展重点。第一个自由贸易试验区——上海的税收优惠措施由其总体方案确定,主要包括区内企业分期确认非货币性资产转让所得缴纳企业所得税的规定。<sup>③</sup>随后,国务院印发上海自贸区建设深化方案指出,要进一步“探索具有国际竞争力的离岸税制安排”,这些措施和灵活的政策设计都发挥了企业所得税在促进自贸区对外开放经济方面的作用。后续设立的自贸区企业所得税措施大多延续上海的规定进行试点和推行。此外,第二批自贸区还新增部分与各自自贸区特殊区域定位和功能设计相匹配的企业所得税优惠措施。特别值得关注的是,对横琴、平潭、前海三个新区内的企业按照15%的优惠税率征收企业所得税<sup>④</sup>。该项措施赋予三个新区范围内的目标企业更为优惠的企业所得税政策,对比中国企业所得税25%的标准税率来看,十分具有投资吸引力。对于以获取经济利益最大化为目标的商业企业来说,低所得税率通常意味着高税后利润和高流动性资本,以吸引大量投资人前去注册公司,从而实现通过自贸区税收政策促进区域发展的目标。通过对中国已有自贸区关于企业所得税优惠措施的比较分析可以得出,自贸区的某些企业所得税政策可以延续到自贸港的建设中来,还应根据自贸港政策和功能定位的不同、其经济地理等区位条件和区域政策监管执行能力的不同来制定符合经济目标的企业所得税政策。

## 2 域外经验

自由贸易港的概念起源于欧洲。1547年,世界上第一个自由贸易港在意大利建立。随着近年来国际经济贸易的不断融合发展,各种类型的自贸港不断涌现,从最初以货物运输和转口贸易为主要业务

的类型,逐步发展到侧重于包含革新式物流业、金融服务业等在内的多元现代化自贸港。作为世界上著名的自贸港,迪拜、新加坡和中国香港的发展十分成功,其企业所得税政策也值得我们参考借鉴。

国际上成功的自贸区普遍采取的是简化税种、降低税率和便利征管的税收政策。迪拜的企业所得税规定,石油企业适用较高税率,自贸区内其他企业均实行免税的优惠措施,期限达50年,期满后还可延长15年免税期。同时,企业可随时将其利润和资本汇出境外,而不受任何金融和货币限制。较大的企业所得税优惠力度使得大量外资企业涌入迪拜,迪拜经济实力和政治地位也迅速崛起。

将视线转移至亚洲,新加坡作为自贸港国家对其企业所得税采用属人原则,税率为17%,且无资本利得税。同时,新加坡十分注重对于中小企业和初创企业的扶持,对年利润30万新元以下的企业提供所得税率减半的优惠。为促进各类现代化服务业发展,新加坡为不同行业制定了独特的优惠措施,如对金融服务企业为非税收居民提供金融服务进行投资获得的收入免税等。中国在建设海南自贸港税收体系时无法全盘比对新加坡对港内企业提供的企业所得税优惠,但可以借鉴其吸引外资所采取的各类措施和税制安排逻辑,如为在本国自贸港范围内设立全球总部的企业给予不同程度的税收优惠等。

与新加坡类似,中国香港是全球自由贸易程度最高的几个自贸港之一,实行自贸港税收政策的范围遍及其管辖区域内所有企业。在香港自贸港的发展进程中,特殊的企业所得税政策为其由转口贸易转变为综合型自贸港,特别是转型为现代金融服务业发达的自贸港做出了巨大贡献。其中,企业所得税遵循属地原则,仅对来源于香港的所得征税。2018年4月之后,法人企业每年应税利润中不超过200万的部分税率降为8.25%,超过部分的税率依旧维持16.5%。此外,对于企业支付的股息,香港对其免征预提税,同时企业亏损可以无限期结转。由此可得,域外成功经验多集中于降低企业所得税

② 2013年至2020年,中国先后批复成立了上海、广东、天津、福建、辽宁、浙江、河南、湖北、重庆、四川、陕西、海南、山东、江苏、广西、河北、云南、黑龙江、北京、湖南、安徽共计21个自由贸易试验区。

③ 详见《关于中国(上海)自由贸易试验区内企业以非货币性资产对外投资等资产重组行为有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2013]91号)。

④ 详见《关于广东横琴新区 福建平潭综合实验区 深圳前海深港现代服务业合作区企业所得税优惠政策及优惠目录的通知》(财税[2014]26号)。

税率之上,同时宽松管理企业的各项金融活动,在预提税方面政策较为灵活,以达到吸引资金前来投资的目的。

### 3 海南自贸港的企业所得税优惠措施

2020年6月1日,中共中央、国务院引发了《海南自由贸易港建设总体方案》,确定了海南自贸港建设发展的总体政策和步调,其中税收政策指出应按照“零关税、低税率、简税制、强法治、分阶段的原则,逐步建立与高水平自由贸易港相适应的税收制度。”<sup>⑤</sup>随后,又出台了《关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》(财税〔2020〕31号,以下简称“第31号公告”),该通知进一步明确了海南自贸港内的企业所得税优惠措施。

#### 3.1 降低税率

正如国际自贸港普遍采取的企业所得税措施,本次海南自贸港建设所涉及到的企业所得税优惠措施主要集中在企业所得税税率、税额的减免,以及企业购置资产的扣除与摊销方式上。不同于迪拜采取的全额免税的措施,在建设海南自贸港的过程中,中国政府在保证征税权的情况下给予企业尽可能大的优惠,规定对在海南注册并实质性运营的企业减按15%税率征税。此条优惠措施明确限制了享受优惠的条件。一是该企业需要在海南自贸港范围内注册。二是对企业主营业务加以界定,规定其主要从事鼓励类产业活动,且主营业务收入应占全部业务收入60%以上。该规定将使得税收的经济效应进一步集中在海南自贸港所主要支持发展的产业上,税收政策的效果更有针对性。三是实质性经营条件,要求企业的管理机构设在海南,并实施实质性全面管理和控制。实质性经营的要求避免了跨国企业在海南设立公司却不开展实质性经营活动而进行国际避税的问题。

#### 3.2 境外直接投资免税

此项优惠措施针对旅游业、现代服务业、高新技术产业三类企业,对其在境外新增设分支机构,或持股比例达到20%的境外分公司与新增境外直接投资相对应的直接投资所得免税,同时,境外公司所在国企业所得税法定税率不得低于5%。各国自贸港

税收政策大多对在本地注册的企业进行海外投资活动所获得的收益实行免税政策,目的在于吸引企业到本地建立总公司并开展业务。而海南自贸港以外地区,仍按照25%税率以及抵免法对待海外子公司直接投资所得,两相对比,海南自贸港此项措施对于吸引跨国企业投资具有较好效果。限制持股比例要求则是为了避免企业出于避税目的进行的投机活动。此外,外国公司所在地法定税率不低于5%的要求,则是为了避免海南自贸港企业与避税地企业开展活动而设定的。经合组织(OECD)2020年的最新统计数据显示,在世界109个主要经济体中,仅有11个国家(地区)的企业所得税税率低于5%,他们大多未设置企业所得税或是税率均为0<sup>⑥</sup>,多为国际公认的避税地区。此要求是针对打击过度国际避税而设立的限制性条件。

#### 3.3 税前扣除

针对企业购置固定资产和无形资产,公告说明在自贸港设立的企业新购置的该类资产分两种情况进行扣除:以单位价值500万元为限,不超过此标准的允许一次性计入当期成本费用扣除;超过则可以采取缩短折旧、摊销年限或采取加速折旧的方法<sup>⑦</sup>。同时规定,这项措施不适用于房屋、建筑物,在一定程度上避免了房地产企业进行“炒房”等活动而扰乱经济的正常运行。在中国现行企业所得税政策中,已存在类似优惠措施,允许将符合特定条件的固定资产一次性计入当期成本费用扣除。海南自贸港从企业所得税的一般要求出发,将适用年限与资产范围扩大,减轻企业当期税负,并鼓励企业进行技术创新与升级,符合海南自贸港发展高新技术产业的导向。

### 4 潜在问题与优化建议

#### 4.1 反避税与税收收入问题

自贸港特殊的企业所得税优惠措施,既是推动其经济发展的良方,也有可能使自贸港成为国际避税活动的竞技场,特别是在全球经济联动和数字经济扩张形成的越来越紧密、自由的境况下,各类避税活动和纳税安排形式层出不穷,传统避税安排如转让定价、资本弱化或采取有利的公司组织形式等方

⑤ 详见《海南自由贸易港建设总体方案》。

⑥ 数据来源:OECD 数据统计网站,详见 <https://stats.oecd.org/Index.aspx>。

⑦ 详见《关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》(财税〔2020〕31号)。

式被税务专家娴熟运用。针对避税活动,国际上已达成一些成熟的公约来开展国际合作,如 OECD 发布的《BEPS 行动计划》就旨在应对税基侵蚀和利润转移的问题,提出了多项行动计划。虽然第 31 号公告规定的部分限制条件具有一定的反避税性质,但随着税收优惠措施的逐渐落实,还可能出现一系列的避税问题。如针对境外直接投资免税的优惠措施,跨国公司可以通过在企业所得税税率高于 5% 的国家地区设立控股公司,再将资产投资到税率低于 5% 的国家或地区。这类避税情况并不少见,通过利用中介国际公司或者管道公司来实现对自贸港内企业所得税的规避,从而达到提高其利润的目的等。降低企业所得税税率是自贸港发展的必经之路,但在具体实践时,仍需要进一步完善相关限制措施来达到反避税的目的。

此外,企业所得税作为中国的第二大税种,在提供税收收入和涵养税源方面作用砥重。各项避税操作除了一定程度上降低该类别税收收入,同时存在国内企业投机迁址带来的税源枯竭。海南自贸港的优惠措施必会吸引大量国内企业投资前往注册公司和开展营运,由于自贸港内企业所得税率远低于现行法定税率,国内企业所得税收入会蒙遭下降的风险。但为保证海南自贸港经济的平稳发展,财政必然需要对自贸港提供一定支持。国家统计局发布的《中国统计年鉴》提供数据,近年来,中国的财政赤字率多于 3% 左右徘徊<sup>⑧</sup>,国际公认的财政赤字率警戒线亦为 3%,虽此项指标视并非绝对标准,但过高的财政赤字率会带来一定的财政风险。因此,在海南自贸港实行低税率以及 2020 年疫情影响的情况下,如何合理地管束本国企业的税收政策的适用以免对财政造成风险也是需要斟酌的问题。

针对以上问题,在制定更为细致的海南自贸港税收政策时,应着重细化各项反避税措施以及点染可能带来的影响,避免滥用自贸港税收优惠政策造成的滥用避税行为。同时,在给予各项税收优惠措施以促进各类目标行业企业发展的过程中,也要充分思忖地方财政收入的腾挪弊益,合理控约财政问题。

#### 4.2 针对中小企业的优惠措施

中国经济的发展愈发依赖于中小企业提供活

力,具有数量大、创新力强、解决就业效果明显的特点。发达国家,美、日两国中小型企业对经济的贡献率超 50%。2018 年《中国中小企业年鉴》的数据显示,截止 2018 年末,中国实有企业 3 474.2 万户,个体工商户 7 328.6 万户,“贡献了全国 50% 以上的税收,60% 以上的国内生产总值(GDP),70% 以上的技术创新成果,80% 以上的城镇劳动就业,90% 以上的企业数量”<sup>⑨</sup>。由此可见,中小企业不仅对国民经济整体平衡和发展紧要重大,更是技术创新、科研发展和商业模式创新方面的生力军。海南自贸港建设的其中一项基本原则是突出改革创新,中小企业在各项鼓励类产业中发挥着关键作用。前文提到,新加坡的自贸港企业所得税对中小企业提供了十分优惠的措施,这不仅仅是对自贸港内中小企业的进一步减税减负,也是由此来促进新加坡中小企业的持续性创新和根本发展。中国目前发布的关于海南自贸港建设的所得税措施尚缺乏对中小企业的针对性优惠措施,一定程度上不利于鼓励创新性现代服务业活动,在同自贸港内的大型企业共同开展经济活动时,可能遭遇缺乏竞争力的桎梏,更会被大型企业限缩市场份额与挤压生存空间,从而遁失进一步上升与发展的时境。

新加坡解决中小企业税收政策问题的方法可以为我们所借鉴。对于中小企业,进一步降低企业所得税税率,以控制其生产经营成本。同时,为鼓励创新性产业的发展,还应配合整体税收政策,对中小企业进行创新性产业活动给予特有的税前扣除等税收优惠措施,实现税收政策在创造良好营商环境中的主导作用。

#### 4.3 企业亏损结转问题

海南自贸港企业所得税的各项优惠措施将会在很大程度上吸引各类型企业前去设立总部,其鼓励聚焦发展旅游业、现代服务业和高新技术产业的基本原则也会为各类科创型企业提供肥沃的土壤。然而各类企业在发展初期不可避免地会遇到亏损问题,许多科创类企业也是由于前期亏损导致资金压力过大而最终夭折。第 31 号公告并未提及有关企业发生亏损的特殊处理方式,我们只能参考现行企业所得税法的相关规定。税法规定,一般企业发生

<sup>⑧</sup> 数据来源:根据国家统计局《中国统计年鉴》公布的数据计算得出。

<sup>⑨</sup> 中国中小企业年鉴(2018)中国中小企业年鉴(2018). 马向晖,单立坡主编,中国中小企业年鉴,《中国中小企业》杂志社,2018,4,年鉴。

亏损可在五年内用所得弥补;针对高新技术企业和科技型中小企业,在结转年限上的限制则更为宽松。中国的亏损结转规定由于考虑到财政收入等因素,均对亏损年限设有限制,且亏损弥补不能向以前年度追溯,只能用以后年度所得弥补。对比香港自贸港的亏损弥补规则来看,其允许企业亏损无限期结转,不仅在吸引投资方面效果斐然,而且在很大程度上对激励企业积极发展的作用更为明显。

考虑到海南自贸港在为企业提供优惠的同时还要兼顾税收收入问题,企业所得税更多具体细则可以向处理企业亏损结转的问题进一步倾斜,如延长企业亏损结转年限,从而进一步促进自贸港企业不断创新发展。

## 5 结语

税收体系建设是海南自贸港建设的重中之重,在自贸港建设的近期阶段,需切实发挥好降低企业所得税与个人所得税税率的作用,关于“实质性运营”的解释要综合考虑国际规则、国内规则与自贸港特殊实际之间的关系,更好地为整体税制服务。在中期,如何进行各税种之间的搭配以最大化税收经济效益成为重点,应着重把握好国际国内两个市场,开展全岛的封关运行。后期,各类政策合力促使海南自贸港走向成熟,同时也要结合中国税制改革的总体方向,建设更加适应国际经济发展新趋势的综合税制体系。

通过对中国现有自由贸易试验区内企业所得税政策的分析,结合域外具有较高知名度的自贸港企业所得税优惠措施,可以得出,各国在建设自贸港企

业所得税体系时多采用较大力度的税率与税额减免措施,更为注重以自贸港发展带动整体发展的目标。海南自贸港企业所得税优惠措施的制定也部分依循国际惯例,主要突出在降低税率、境外直接投资免税以及各类资产税前扣除三方面的优惠,从而达到为自贸港内企业减税降负、促进其发展的目的。但与域外经验不同的是,中国在建设自贸港的同时,还需考虑到各项优惠措施带来的税收收入减少的问题,因此中国仍需在提供税收优惠的同时兼顾税收收入问题。从这一目标出发,目前自贸港企业所得税政策还不够完善,后续仍需进一步细化相关优惠政策与反避税措施,以实现将海南自贸港建设成为国际高水平自由贸易港的目标。

### 参考文献

- [1] 陈诚,林志刚,任春杨.探索建设自由贸易港的政策安排与路径分析[J].国际贸易,2018(5):21-27.
- [2] 冯俏彬.建设海南自由贸易港的相关税收制度解析[J].税务研究,2020(9):5-9.
- [3] 黄晓珊.各国自贸区税收优惠政策比较研究[J].国际税收,2017(10):6-10.
- [4] 陈珂,段勇兵,黄绿云.用好企业所得税优惠政策 高质量高标准推动海南自贸港建设[J].今日海南,2020(8):48-50.
- [5] 郑燕,蒋军,郑雷.基于税收视角的自贸港建设国际比较与政策建议[J].国际税收,2018(12):75-77.
- [6] 郭永泉.论海南自贸港税收政策体系的构建[J].南海学刊,2019,5(1):21-28.
- [7] 陈爱华.海南自贸港税收制度的特殊安排及思考[J].新理财,2020(8):29-33.

## Analysis of Preferential Measures for Enterprise Income Tax in Hainan Free Trade Port

HU Tianlong

(School of Finance, Renmin University of China, Beijing 100872, China)

**Abstract:** Through drawing on existing experience and considering the actual situation in China, this article points out that there are still some problems with the preferential measures of current corporate income tax of Hainan Free Trade Port. For example, anti-avoidance measures need to be improved, preferential treatment for small and medium-sized enterprises needs to be enhanced for competitiveness, and the carry-over of corporate losses, so that follow-up policies still require to be further refined and optimized against these issues.

**Key words:** Hainan Free Trade Port; corporate income tax; tax policies and systems; tax preference; anti-tax avoidance