

海南自由贸易港税收优惠政策最新解读

前言

2021年6月1日,《中华人民共和国海南自由贸易港法》(以下简称“《海南自贸港法》”)生效施行。该法将此前中共中央、国务院印发的《海南自由贸易港建设总体方案》(以下简称“《总体方案》”)中的优化税收安排上升为法律,为税收优惠政策的实施提供了法治保障。一年前,我们曾就海南自由贸易港税收优惠政策进行了梳理(详见:[《君合法评 | 海南自由贸易港税收优惠政策正式启动》](#))。此后,财政部、国家税务总局、海南省政府及税务机关先后出台了多份文件以细化和落实相关税收优惠政策。本文将结合税务实践,就企业和个人投资者普遍关注的问题进一步加以梳理总结,供读者参考。

一、海南自由贸易港企业所得税优惠政策

(一) 企业所得税优惠政策主要包括哪些?

根据《海南自贸港法》、《总体方案》及后续细化政策,企业所得税优惠政策主要包括以下三大类:

1、对注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业,减按15%的税率征收企业所得税(以下简称“**15%优惠税率政策**”)。

2、对在海南自由贸易港设立的旅游业、现代服务业、高新技术产业企业新增境外直接投资取得的所得,免征企业所得税(以下简称“**境外投资免税政策**”)。

3、对在海南自由贸易港设立的企业,新购置(含自建、自行开发)固定资产或无形资产,单位价值不超过500万元(含)的,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧和摊销;单位价值超过500万元的,可以缩短折旧、摊销年限或采取加速折旧、摊销的方法(以下简称“**税前扣除政策**”)。

以上税收优惠政策的有效期限截止2024年12月31日。

(二) 哪些企业可以适用企业所得税优惠政策?

上述三大类税收优惠政策对适用主体分别作出了不同规定,具体如下:

1、15%优惠税率政策

首先,企业应注册在海南自由贸易港且在当地进行实质性运营;其次,该企业的主营业务应为海南自由贸易港鼓励类产业目录中规定的产业项目,且主营业务收入占企业收入总额60%以上;再次,企业包括设立在海南自由贸易港的非居民企业机构、场所。

截至目前,鼓励类产业目录包括:《产业结构调整指导目录(2019年本)》¹、《鼓励外商投资产业目录(2019年版)》²和《海南自由贸易港鼓励类产业目录(2020年本)》³。

企业需根据上述目录评估判定是否属于鼓励类

¹ 中国政府网,
http://www.gov.cn/xinwen/2019-11/06/content_5449193.htm

² 中国政府网,
http://www.gov.cn/xinwen/2019-06/30/content_5404701.htm

³ 海南自由贸易港网站,
<http://www.hnft.gov.cn/zcfg/zcwj/bwzc/202101/U020210202568526528874.pdf>

产业，在预缴申报时可按规定享受，相关资料留存备查。资料主要包括两方面内容：

(1) 主营业务属于海南自由贸易港鼓励类产业目录中的具体项目、属于目录的主营业务收入占企业收入总额 60%以上的说明；

(2) 企业进行实质性运营的相关情况说明，包括企业资产总额、收入总额、人员总数、工资总额等，并说明在海南自由贸易港设立的机构相应占比。

对总机构设在海南自由贸易港的企业，仅将该企业设在海南自由贸易港的总机构和分支机构(不含在海南自由贸易港以外设立的二级以下分支机构在海南自由贸易港设立的三级以下分支机构)纳入判断是否符合规定条件范围，设在海南自由贸易港以外的分支机构不纳入判断范围；对总机构设在海南自由贸易港以外的企业，仅就设在海南自由贸易港的分支机构(不含在海南自由贸易港以外设立的二级以下分支机构在海南自由贸易港设立的三级以下分支机构)判断是否符合规定条件，设在海南自由贸易港以外的总机构和分支机构不纳入判断范围。

2、境外投资免税政策

企业不仅需要注册成立在海南自由贸易港，还应属于从事《海南自由贸易港旅游业、现代服务业、高新技术产业企业所得税优惠目录》⁴中的产业。

旅游业、现代服务业、高新技术产业企业新增境外直接投资取得的所得免征企业所得税政策，在年度纳税申报时可按规定享受，主要留存备查资料为：企业属于自贸港鼓励类产业目录中的旅游业、现代服务业、高新技术产业以及新增境外直接投资所得符合条件的说明。

3、税前扣除政策

除在海南自由贸易港注册成立之外，目前对适用主体并无特殊要求。

设立在自贸港实行查账征收的二级分支机构及非居民企业机构、场所亦可以享受一次性扣除或加速折旧和摊销政策。

(三) 何为实质性运营？

自上述政策颁布以来，15%优惠税率政策受到众多企业投资者的广泛关注。其中，如何理解与适用“实质性运营”成为热点问题。

依据《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)，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**。

为进一步明确“实质性运营”的涵义，国家税务总局海南省税务局等部门发布了《关于海南自由贸易港鼓励类产业企业实质性运营有关问题的公告》(国家税务总局海南省税务局公告 2021 年第 1 号，以下简称“1 号公告”)进行细化解释。

依据 1 号公告及相关政策解读，企业实质性运营的细化判定标准主要分为四种情况：

(1) 注册在海南自由贸易港的居民企业，从事鼓励类产业项目，并且在海南自由贸易港之外未设立分支机构的，**其生产经营、人员、账务、资产等在海南自由贸易港，属于在海南自由贸易港实质性运营**。对于仅在海南自由贸易港注册登记，其生产经营、人员、账务、资产等**任一项不在海南自由贸易港的居民企业，不属于在海南自由贸易港实质性运营**，不得享受海南自由贸易港企业所得税优惠政策。

在上述四要素中，**生产经营**在海南自由贸易港，

⁴ 海南自由贸易港网站，

http://www.hnftp.gov.cn/zcfg/zcwj/bwzc/202104/t20210409_3317287.html

是指居民企业在海南自由贸易港有固定生产经营场所，且主要生产经营地点在海南自由贸易港，或者对生产经营实施实质性全面管理和控制的机构在海南自由贸易港。**人员**在海南自由贸易港，是指居民企业有满足生产经营的从业人员在海南自由贸易港工作，并且与居民企业签订一年以上的劳动合同或聘用协议。**财务**在海南自由贸易港是指居民企业的会计凭证、会计帐簿、财务报告等会计档案资料存放在海南自由贸易港，居民企业的主要银行帐户开设在海南自由贸易港。**资产**在海南自由贸易港是指居民企业拥有资产所有权或使用权，并实际使用的资产在海南自由贸易港，且与企业的生产经营相匹配。

(2) 注册在海南自由贸易港的居民企业，从事鼓励类产业项目，在海南自由贸易港之外设立分支机构的，该居民企业**对各分支机构的生产经营、人员、账务、资产等实施实质性全面管理和控制**，属于在海南自由贸易港实质性运营。

所谓**实质性管理和控制**，是对各个分支机构的生产经营活动进行计划、组织、指挥、协调，所谓实质性控制是对各个分支的人财物具有最终决策权和控制权。

(3) 注册在海南自由贸易港之外的居民企业在海南自由贸易港设立分支机构的，**该分支机构具备生产经营职能，并具备与其生产经营职能相匹配的营业收入、职工薪酬和资产总额，属于在海南自由贸易港实质性运营。**

分支机构实施**实质性运营**，主要强调分支机构具有生产经营的职能，具备与生产经营相匹配的软硬件支撑条件，并开展相关业务。同时，从功能分析的角度强调，分支机构的营业收入、职工的薪酬和资产总额，与企业生产经营职能相匹配。

(4) 非居民企业在海南自由贸易港设立机构、场所的，**该机构、场所具备生产经营职能，并具备与其生产经营职能相匹配的营业收入、职工薪酬和资产总额，属于在海南自由贸易港实质性运营。**

非居民企业在自贸港设立机构、场所情形与第三种情形的判断标准相似，强调机构、场所具有生产经营职能。

上述规定及解读一定程度上解答了企业的疑问，强调从税收信息、财务信息、薪酬工资信息、人员就业信息等方面作出综合研判。但由于缺乏可量化的具体标准，实践中仍存在很多不确定性。近日，海南省省长在国新办举办的《海南自贸港法》有关情况发布会上表示，坚决不让海南自由贸易港成为避税天堂⁵。考虑到享受政策的可行性以及合规性，避免后续经营的涉税风险，我们建议相关企业一方面要就落地海南的经营实质进行可行性分析与评估，另一方面也可以就相关口径、具体经营模式提前与主管税务机关沟通，并妥善留存相关资料备查。

(四) 国内外企业集团如何享受企业所得税优惠政策？

为将海南打造成具有国际竞争力和影响力的自由贸易港，海南税收优惠税率政策旨在鼓励国内外企业集团在海南自由贸易港进行投资经营，为各类形式的总部经济的发展提供了独特的环境和舞台。国内外企业集团可以通过在海南建立总部或地区总部并控制集团内企业的经营模式，合法合规地享受国家税收优惠政策。

国内外企业进入海南市场主要分为两种形式，一是在当地新设企业并从事鼓励类产业项目；二是将现有业务重组装入海南新设公司。对于第二种形式，相

⁵ 国家税务总局网站，
<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810780/c5165659/content.html>

关企业可以根据集团架构和商业需求,考虑通过适用企业重组业务企业所得税特殊性税务处理,实现递延纳税的效果。但需要注意的是,适用企业所得税特殊性税务处理需要符合锁定期、股比、合理商业目的、是否涉及跨境重组等要求。

(五) 新设企业入驻海南如何对待其他产业扶持财税政策?

2021年5月21日,海南省办公厅发布文件《关于规范产业扶持财税政策有关事项的通知》(琼府办〔2021〕18号,以下简称“18号文”)。18号文要求,各市县、各有关部门以及有关园区今后在制定招商引资、产业培育和扶持政策时,一律不得签订或出台与企业缴纳税收直接挂钩的扶持政策。18号文中所禁止的地方政策违反了税收法定原则,国务院已经多次发文要求地方政府清理类似政策。但税务实践中,一方面类似政策在地方政府层面仍广泛存在,另一方面存在相关政策被认定因违反法律法规而无效的司法判例。

因此,我们建议企业在与地方政府商议、签订其他产业扶持财税政策时,应尽量避免与税收直接挂钩,而关注其他可量化指标。如18号文规定,“按照实质性运营的要求,可与落户企业签订对赌协议。对赌指标可以是固定资产投资、营业收入、年度产值、市场占有率、企业成长、企业上市、企业排名、人才引进、业务培训、企业获奖等,入园企业完成对赌目标后给予综合奖励”。

二、海南自由贸易港个人所得税优惠政策

(一) 个人所得税优惠政策主要包括哪些?

依据《关于海南自由贸易港高端紧缺人才个人所得税政策的通知》(财税〔2020〕32号),对在海南自由贸易港工作的高端人才和紧缺人才,其个人所得税实际税负超过15%的部分,予以免征。

上述税收优惠政策的有效期限截止2024年12月31日。

(二) 哪些个人可以享受个人所得税优惠政策?

依据《海南自由贸易港享受个人所得税优惠政策高端紧缺人才清单管理暂行办法》(琼府〔2020〕41号),同时符合以下两大类条件的个人可享受上述政策:

条件一: 社会保险及劳动关系	须在海南自由贸易港工作并一个纳税年度内在海南自由贸易港连续缴纳基本养老保险等社会保险6个月以上(须包含本年度12月当月),且与在海南自由贸易港注册并实质性运营的企业或单位签订1年以上的劳动合同或聘用协议等劳动关系证明材料。
条件二: 人才类型	符合以下情况之一: <ul style="list-style-type: none"> ● 属于海南省各级人才管理部门所认定的人才; ● 一个纳税年度内在海南自由贸易港收入达到30万元人民币以上;或 ● 符合海南自由贸易港行业紧缺人才需求目录范围。

符合上述条件的个人,其取得的来源于海南自由贸易港的综合所得(包括工资薪金、劳务报酬、稿酬、特许权使用费四项所得)、经营所得以及经海南省认定的人才补贴性所得,可享受上述个人所得税优惠政策。其中,如何界定来源于海南自由贸易港的经营所得是热点问题之一,实践中存在许多不同的理解。

(三) 双重雇佣个人可否享受个人所得税优惠政策?

相关个人如果同时受雇于海南自由贸易港和境内其他地区的企业,我们理解该个人只要符合上述条件,应可以享受个人所得税优惠政策。但我们提示个人及相关企业注意以下三方面内容:

(1) 社保缴纳。双重雇佣情况下，可能出现两地缴纳社保的情况。依据相关规定，不能在两地重复领取养老保险待遇，因此会产生一部分额外成本。

(2) 薪资划分。虽然现行法规并未对此作出明确规定，但 2019 年新修订的个人所得税法已经引入了个人反避税条款，以规制个人实施不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益。考虑针对高净值个人、高收入人群的税收监管持续趋严，我们认为双重雇佣下，如果相关个人在海南只承担少量工作，却取得绝大部分薪酬，可能存在潜在税务风险。

(3) 居住天数。虽然现行规定对居住天数没有作出要求，但《总体方案》明确规定了第二阶段（即 2035 年前）可享受个人所得税政策的是“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”。

因此，居住天数应作为长远考量的要素。

结语

根据《海南自贸港法》和《总体方案》，后续海南自由贸易港将会逐步建立零关税、低税率、简税制的税收制度。一方面，作为我国最大的经济特区，《总体方案》和《海南自贸港法》授权海南通过税收制度吸引企业、人才与投资；另一方面，《总体方案》提出海南政府及税务机关需要按实质经济活动所在地和价值创造地原则对纳税行为进行评估和预警，强化对偷漏税风险的识别，防范税基侵蚀和利润转移，避免成为“避税天堂”。因此，海南自由贸易港特殊税制的成功实施与开花结果，需要税企双方共同努力和探索。

君合税务团队也会持续跟进与海南自由贸易港相关的税收政策与税务实践，并及时与读者进行分享。

赵婷婷 电话：86 10 8519 1799
张擎 律师 电话：86 10 8519 1771

邮箱地址：zhaott@junhe.com
邮箱地址：zhangq@junhe.com

本文仅为分享信息之目的提供。本文的任何内容均不构成君合律师事务所的任何法律意见或建议。如您想获得更多讯息，敬请关注君合官方网站“www.junhe.com”或君合微信公众号“君合法律评论”/微信号“JUNHE_LegalUpdates”。

