

海南自贸港税收优惠政策添新规 — 企业实质性运营标准再细化

作者：李汉蒙 | 沈靖 | 黄沛祺 | 杨沅榛

一、引言

海南是我国最大的经济特区，自中共中央和国务院于2018年出台《关于支持海南全面深化改革开放的指导意见》以来，国家自上而下已出台80余个针对海南自由贸易港（“海南自贸港”）发展建设的法律法规及政策，覆盖贸易、投资、金融、外汇、海关、税收、房地产等众多方面。其中，2020年6月出台的《海南自由贸易港建设总体方案》（“《总体方案》”）确定的“低税率”制度设计备受各界关注，即“对在海南自由贸易港实质经营的企业，实行企业所得税优惠税率；对符合条件的个人，实行个人所得税优惠税率”。

根据《总体方案》以及财政部和国家税务总局于当月出台的《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）（“31号文”）的规定，在2025年前，对注册在海南自贸港并实质性运营的鼓励类产业企业¹，减按15%的税率征收企业所得税；对不符合实质性运营的企业，不得享受优惠。这也是“实质性运营”的概念作为企业享受优惠税率的条件首次被提出。从《总体方案》对税收制度法治强化的原则性规定中也不难看出，将“实质性运营”作为当前阶段判定企业是否享有税收优惠的标准也顺应了当下强化税收监管的国际趋势，防范税基侵蚀和利润转移，避免海南自贸港成为新的国际化“避税天堂”。

除企业所得税税收优惠外，企业是否满足“实质性运营”也会影响到其部分员工是否可以享受个人所得税税收优惠政策（即对在海南自由贸易港工作的高端人才和紧缺人才，免征其个人所得税实际税负超过15%的部分）。根据2022年9月15日发布的《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〔2022〕31号）的规定，因职业特点无法满足累计居住满183天标准的高端紧缺人才（包括航空、航运、海洋油气勘探等行业特定人员），其享受个人所得税税收优惠政策时，还需要与在海南自贸港注册且“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。

二、实质性运营的初步判定标准

2021年3月，国税局海南省税务局、海南省财政厅及海南省市场监督管理局发布《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》（“《公告》”）及相应政策解读，提供了“实质性运营”的初步判定标准，即鼓励类产业企业（下文简称“企业”）应符合下列“实质性运营”要求：

¹ 鼓励类产业企业，是指以《产业结构调整指导目录》、《鼓励外商投资产业目录》以及海南自由贸易港鼓励类产业目录中规定的产业项目为主营业务，且其主营业务收入占企业收入总额60%以上的企业。《海南自由贸易港鼓励类产业目录（2020年本）》自2020年1月1日起施行。海南省发展和改革委员会于2022年04月20日发布了《关于公开征求海南自由贸易港鼓励类产业目录增补条目意见的通知》，截止目前尚未发布更新版本的鼓励类产业目录。

	企业类型	认定标准
居民企业	<ul style="list-style-type: none"> 注册在自贸港的居民企业 在自贸港之外未设立分支机构 	<ul style="list-style-type: none"> 生产经营、人员、账务、资产等在自贸港； 仅在自贸港注册登记，其生产经营、人员、账务、资产等任一项不在自贸港的居民企业，不属于在自贸港实质性运营。
	<ul style="list-style-type: none"> 注册在自贸港的居民企业 在自贸港之外设立分支机构 	<ul style="list-style-type: none"> 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； 实质性管理，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； 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。
	<ul style="list-style-type: none"> 注册在自贸港之外的居民企业 在自贸港设立分支机构 	<ul style="list-style-type: none"> 该分支机构或机构、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； 具备生产经营职能，是指在自贸港有固定的生产经营机构、场所，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。
非居民企业	<ul style="list-style-type: none"> 非居民企业在自贸港设立机构、场所 	<ul style="list-style-type: none"> 具备生产经营职能，是指在自贸港有固定的生产经营机构、场所，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。

上述标准初步确定了认定企业是否符合“实质性运营”时主要关注的四要素：即企业在海南自贸港是否有经营活动、人员、资产、和账务（“四要素判断标准”）。但《公告》下的四要素判断标准比较模糊，实践中企业很难判断其自身是否构成“实质性运营”。随着越来越多的企业和人才落户海南自贸港，税收优惠政策适用标准细化的需求亟待解决。2022年9月27日，国税局海南省税务局、海南省财政厅及海南省市场监督管理局针对“实质性运营”再发《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补充公告》（“《补充公告》”），针对《公告》中设定的四要素判断标准进行了进一步的细化，避免空壳公司违规享受税收优惠，防范出现行业性、系统性税收风险。

三、《补充公告》下针对四要素判断标准的细化

（一）何为“生产经营、人员、账务、资产”在自贸港？

《补充公告》纳入了原《公告》政策解读对该四要素判断标准做出的解释说明，调整了部分表述，具体细化内容如下：

	原《公告》政策解读的规定	《补充公告》及新政策解读的规定
生产经营	生产经营在自贸港，是指居民企业在自贸港有固定生产经营场所，且主要经营地点在自贸港或者对生产经营实施实质性全面管理和控制的机构在自贸港。	“生产经营在自贸港”，是指企业在自贸港拥有固定生产经营场所 和必要的生产经营设备设施等 ，且主要经营地点在自贸港，或对生产经营实施实质性全面管理和控制的机构在自贸港； 以本企业名义对外订立相关合同 。
人员	人员在自贸港，是指居民企业有满足生	“人员在自贸港”，是指企业有满足生产经营

	原《公告》政策解读的规定	《补充公告》及新政策解读的规定
	产经营需要的从业人员在自贸港工作，且与居民企业签订 1 年以上劳动合同或聘用协议。	需要的从业人员在自贸港实际工作， 从业人员的工资薪金通过本企业在自贸港开立的银行账户发放；根据企业规模、从业人员的情况，一个纳税年度内至少需有 3 名（含）至 30 名（含）从业人员在自贸港均居住累计满 183 天。
账务	账务在自贸港，是指居民企业的会计凭证、会计账簿、财务报告等会计档案资料存放在自贸港，居民企业的主要银行结算账户开立在自贸港。	“账务在自贸港”，是指企业会计凭证、会计账簿和财务报表等会计档案资料存放在自贸港， 基本存款账户和进行主营业务结算的银行账户 开立在自贸港。
资产	资产在自贸港，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自贸港，且与企业的生产经营相匹配。	未进行补充规定。

1. 生产经营标准

根据海南自贸港发布的关于《补充公告》的政策解读（“**新政策解读**”），企业满足如下两个标准之一即视为满足生产经营标准：1）主要生产经营地点在海南自贸港，或 2）在海南自贸港实施实质性全面管理和控制。实施实质性全面管理和控制是指生产经营决策（如计划、控制、考核、评价等）、财务决策（如借款、放款、融资、财务风险管理等）、人事决策（如任命、解聘、薪酬等）由设立在海南自贸港的机构作出或执行。但在实践中如何认定“实施实质性全面管理和控制”还有待进一步明确，根据我们过往项目中与海南自贸港部分园区的沟通，如果公司董事会或管理层在海南当地召开会议并做出决策即可能会被视为满足了生产经营标准。

2. 人员标准

本次《补充公告》新增了最低常住从业人员比例和居住天数标准，与《总体方案》的政策导向保持一致。新政策解读针对不同的企业规模进行了分层细化，基本要求为企业在一个纳税年度内至少有 30% 的从业人员满足该标准。从业人数包括与企业建立劳动关系的职工人数和劳务派遣用工人数，按企业全年的季度平均值确定，但仅将企业设立在海南自贸港内的机构、场所人数纳入计算范畴。如果企业年度中间开业或者终止经营活动，且实际经营期不足半年的，居住累计满 183 天的标准，按实际经营期的天数减半计算。

从业人数	要求
不满 10 人	一个纳税年度内至少需有 3 人（含）在自贸港均居住累计满 183 天
10 人（含）以上不满 100 人	一个纳税年度内至少需有 30%（含）的人员在自贸港均居住累计满 183 天
100 人（含）以上	一个纳税年度内至少需有 30 人（含）在自贸港均居住累计满 183 天

3. 账务标准

根据新政策解读，会计档案是指企业在进行会计核算等过程中接收或形成的，记录和反映企业经济业务事项的，具有保存价值的文字、图形等各种形式的会计资料，包括通过计算机等电子设备形成、传输和存储的电子会计档案。会计档案资料如果是纸质保存的，应存放在海南自贸港；如果是电子形式保存的，应能够提供查阅。

可见相较此前规定，《补充公告》及新政策解读响应企业的实际发展情况，对于电子版会计档案的要求作出完善，为企业提供便利。采取数字化账务系统的企业无需将实体会计档案资料打印并存放于海南自贸港内，能够提供查阅即可满足账务标准。

4. 资产标准

根据新政策解读，“资产在自贸港”中的“资产”指的是企业为开展生产经营活动而持有的“必要资产”。一些企业的资产已登记在其名下但不在海南自贸港，如果符合行业生产经营活动常规或者符合相关资产特征，对该部分资产是否在海南自贸港不做硬性要求。常见情形包括交通运输业企业的车辆、船舶等运营资产，以及不具有实物形态的商标、专利、Knowhow等无形资产。该规定也与原《公告》政策解读所确立的“认定实质性运营，应遵循实质重于形式的原则”相一致。

（二）新增不符合实质性运营的负面情形

考虑到正面规定无法针对上述四要素穷尽列举各不同行业标准，《补充公告》除进行上述细化之外，也对不符合实质性运营的情形进行了负面列举。即存在下列情形之一的，视为不符合实质性运营：1）不具有生产经营职能，仅承担对内地业务的财务结算、申报纳税、开具发票等功能；2）注册地址与实际经营地址不一致，且无法联系或者联系后无法提供实际经营地址。上述负面情形重点考察的因素为企业是否仅形式上在海南自贸港经营，而实质业务仍在其他地区开展的情况，同样是出于防范空壳企业利用税收优惠的目的。

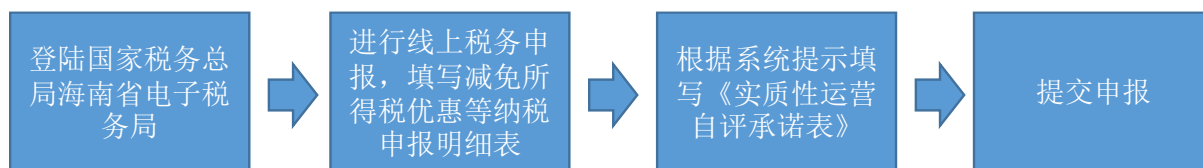
四、认定实质运营的程序

企业是否构成“实质性运营”主要采取“自行判定、申报承诺、事后核查”的管理方式，即由企业先自行判断是否满足实质性运营条件，在年度汇算清缴时对实质性运营进行承诺，并填写《实质性运营自评承诺表》（“承诺表”），与纳税申报表一并提交给主管税务部门，即可在预缴申报阶段享受相关税收优惠政策。企业应对纳税申报资料及相关证明材料的真实性、准确性、完整性负责。海南自贸港税务部门、财政部门及市场监督管理部门将成立联合核查工作组，对该等企业的实质性运营情况进行事后联合核查。

（一）企业如何提交承诺表

企业所得税年度汇算清缴时，税务机关先将承诺表通过电子税务局推送给企业。企业在进行年度申报时，对实质性运营的情况进行承诺，并填写承诺表，与纳税申报表一并提交，大致流程²如下：

² 由于《补充公告》尚未生效，目前税务系统具体如何推送《实质性运营自评承诺表》尚待进一步确认，以上为我们电话咨询海南省税务局及根据补充公告内容整理的大致流程（并非操作界面详情），供读者参考，并不作为实际申报的流程依据。



（二）承诺表的内容

承诺表主要包括三部分内容：1) 企业的基本信息：包括企业名称、统一社会信用代码、注册时间、注册地址、经营地址、主营业务适用的鼓励类产业目录（含具体条目）及主营业务收入占比（主要为了判断企业是否为鼓励类产业企业）；2) 从四要素判断标准（即经营活动、人员、资产、和账务）的各个维度进行自我评价以综合自评结论；3) 企业做出申报真实性申明，就其填报事项的真实性、可靠性、完整性进行承诺。

五、结语

综上，针对海南自贸港企业适用的“实质性运营”标准，《总体方案》首先提出了基本原则，31号文明确了实质性运营的概念，原《公告》提供了实质性运营的初步判断标准，而《补充公告》和新政策解读在此基础上，针对“生产经营、人员、账务、资产”四要素进行了进一步的解释和说明，并补充了实质性运营的负面情形。这一逐步深化的规范体系既有利于符合海南自贸港产业发展规划的企业聚集海南、享受税收优惠政策，也满足了政府监管层面的要求，避免无实际经营的新设企业利用税收利益、扰乱税收管理秩序，为海南自贸港的健康发展创造良好的税收优惠环境。

特别提示读者注意，由于《补充公告》将于2023年1月1日起才正式执行，即使企业目前通过自评认为其已经满足了“实质性运营”条件，但企业最终是否可以通过主管政府部门的认定核查，以及出现争议时的解决措施和机制仍有待进一步观察后续的实操情况。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

李汉蒙

电话： +86 898 3665 5003

Email: hanmeng.li@hankunlaw.com

沈靖

电话： +86 10 8524 5855

Email: gilbert.shen@hankunlaw.com