

中国税务快讯

第三十一期 二零一六年十一月

深度政策解读：关于海关特殊监管区域内企业申请增值税一般纳税人资格试点项目

本期快讯讨论的法规：

- 《关于开展赋予海关特殊监管区域企业增值税一般纳税人资格试点的公告》
(国家税务总局 财政部 海关总署公告2016年第65号)
于2016年11月1日生效
- 关于65号公告政策内容，也请参阅我们第四十期的中国税务周报：[点击这里](#)

背景

我国自2012年起在试点行业和试点地区推行营业税改征增值税（“营改增”）的改革，随后逐渐在更多行业和更大地区进行试点。从2016年5月1日起，增值税扩展到全行业。房地产及建筑业、金融服务及保险业和生活服务业同时纳入营改增试点范围，营业税从此退出历史舞台。

在全面“营改增”铺开的背景下，海关特殊监管区域内企业（区内企业，下略）由于一般不具备增值税一般纳税人资格，存在接受营改增试点范围内的服务所含进项不能抵扣的问题。例如，对于一家生产类型的区内企业，因无法抵扣的服务所含进项而计入经营成本的项目可能包括：

- 厂房租赁费用的 5%或11%
- 支付劳务、服务费用的 6%
- 建筑安装费用的 3%或11%
- 各类保险费用的 6%
- 运输费用的 11%

此外，区内企业从区外国内企业购买的入区货物一般为保税状态（区外企业已经作为出口销售申请退税）。如区内企业在生产加工后再行向区外国内客户销售（或直接销售），往往需要作为国内企业的进口货物再行报关进口。从而导致此类“两头在内”的业务产生额外的进口税成本（如关税）和增值税成本（货物退税率和征税率之差）。

65号公告概览：

- 赋予区内试点企业增值税一般纳税人资格。试点企业内销货物（包括销售给监管区其他试点企业的货物）可以按规定开具增值税专用发票，并按规定申报缴纳增值税、消费税。试点企业从区外购进货物，可索取增值税专用发票，作为增值税进项税额的抵扣凭证或出口退税凭证。
- 试点企业进口货物继续适用保税政策。内销货物中含有保税货物的，或向区外直接销售未经加工的保税货物，按照保税货物入区时的状态，向海关申报缴纳保税货物的进口关税、增值税和消费税，并按照规定补缴缓税利息。

另外，同样受限于目前的中国增值税体系，区内企业在接受区外国内企业的业务委托时，因当前政策限制无法开具增值税发票，事实需自行承担（或转嫁至区外国内企业）计加工等各类生产费用的17%，导致成本上升并影响区内企业开拓国内市场的竞争力。或者，当区外国内企业对在区内完成生产和测试的产品按业务需要转出口时，目前区内企业的模式也无法直接操作。

分析

综上所述，目前区内企业囿于其一般纳税人资格的缺失，存在一定程度上的增值税抵扣链条断裂的问题。在目前的税务和海关法规框架下，区内企业如想利用产能和技术优势，开拓国内业务会存在一定的障碍。

就区内企业由于无法取得一般纳税人资格对业务拓展产生负面影响的问题，国务院、海关总署和税务总局从2015年以来出台了包括税总函〔2015〕699号、国发〔2016〕27号等一系列政策，对从事贸易和加工业务的区内企业获得一般纳税人资格的操作进行试点调研。

本次国家税务总局、财政部、海关总署对赋予海关特殊监管区域企业增值税一般纳税人资格试点有关事项进行了研究，决定首批在昆山综合保税区、苏州工业园综合保税区、上海松江出口加工区、河南郑州出口加工区、郑州新郑综合保税区、重庆西永综合保税区和深圳盐田综合保税区开展赋予企业增值税一般纳税人资格试点。除另有规定外，试点企业适用区外关税、增值税、消费税的法律、法规。

该政策将便利区内企业内销和采购国产料件、支持企业向利用国内国外“两种资源，两个市场”方向转变、享受营改增改革带来的红利。

毕马威观察

虽然2016年第65号公告的相应管理办法和实施细则尚未完全明晰，根据我们对此课题的持续关注和研究，我们认为下述方面的细节会对区内企业的海关和税务事务的日常管理造成较大影响：

试点参与决策

65号公告采取企业自愿参与试点的原则。由于试点下税务政策与原先区内的保税政策有所不同，企业应充分考虑和分析参与试点的收益（如增加的国内业务份额、允许抵扣的进项税额）和成本（如缴纳增值税产生的附加税费、申请出口退税产生的税率差成本）决定是否参加试点。

65号公告概览（续）：

- 试点企业进口自用设备（包括机器设备、基建物资和办公用品）时，暂免征收进口税收。上述暂免进口税收按照该进口自用设备海关监管年限平均分摊到各个年度，每年年终对本年暂免的进口税收按照当年内外销比例进行划分，对外销比例部分实行免税政策，对内销比例部分补征税款。
- 试点企业出口货物，在货物实际离境后申请退税。

需要注意，参与试点企业如有在海关监管年限内的进口自用设备，也需要考虑按内外销比例补征税款的问题。

对于“两头在外”业务比较突出的企业，仍可选择维持现有业务模式。

海关方面

65号公告明确了参与试点的区内企业出口货物，在货物离境出口（以及其它符合条件的销售）后可申请退（免）税，税务机关凭海关提供的与之对应的出口货物报关单电子数据审核办理。而目前区内企业使用的海关H账册系统所对应的进出境备案清单式管理及其对应的相关进出口贸易方式，在和国税的数据交换过程中并不提供相应电子数据。因此，区内企业获取一般纳税人资格后，预期需要实施海关E账册系统（即用于国内企业加工贸易流程的海关电子账册系统）来管理。在目前阶段不参加试点的区内企业，预计仍然暂时沿用区内H账册。

同时，由于实施试点后非保税货物将可出入海关特殊监管区域（税务处理作为国内采购和销售），我们预计各特殊监管区域海关还将对非保税货物的出入区进行管理。

税务方面

另一方面，区内企业的经营模式本身较区外国内企业已经显得复杂多样，而试点后企业未来的采购和销售模式将更为复杂（例如：同时有应税销售、免税销售和出口销售）。此次区内企业获得一般纳税人资质后，在上述涉税事务上需关注众多增值税风险点和税务风控合规的需求。

参照目前对一般纳税人的管理要求，为防控增值税的错报、漏报风险，区内企业应该在保税与非保税业务核算、相应会计科目设置和账务处理、开票类型和计税、申报等各方面做全面调整完善，并建立对应风险控制体系以符合税务合规的要求。

税务技术方面

根据税务机关对一般纳税人企业的增值税内控和增值税日常数据报送和后续管理要求，区内企业将需向税局系统报送增值税相关资料信息并保持其准确性。对于保税和非保税业务并行的情况下，增值税的审核控制点包括申报表、汇总资料和交易层级的明细资料。

而为解决上述一系列因新生业务环境引发的企业内部流程的设置和管理要求，区内企业需要建立一套海关和税务的综合管理方案。该方案应可精确的考虑到区内企业涉税业务流程设计以及基于区内企业内部各信息系统数据作为源头，将增值税管理需求整合在内，以协助区内企业在取得一般纳税人资格后满足海关和税务新流程带来的管理上更高合规要求。

海关账册切换

由于海关账册的变化，预计区内企业在试点阶段如需混合使用区内保税料件和非保税料件，用普通的加工贸易生产出口产品时，还可能会涉及到海关H和E两种不同的电子账册的过渡协调问题。相应的过渡切换也离不开技术解决方案的支持。

毕马威协助

毕马威始终致力于协助客户调研、试点、实施区内企业获取一般纳税人资格及其相关衍生流程。同时，毕马威也积极参与了区内企业获取一般纳税人资格方面的试点调研工作。我们将作为客户坚强的后盾，在相关业务领域提供广泛的海关、税务、税务技术方面的精准咨询和业务支持。

联系方式

中国区和华北区海关事务主管合伙人：周重山

联系方式：010-85087610；ec.zhou@KPMG.com

华东和华西区海关事务合伙人：周咏雄

联系方式：021-22123206；anthony.chau@KPMG.com

华东和华西区税务合伙人：李忆敏

联系方式：021-22123463；Michael.y.li@KPMG.com

华南区税务合伙人：李一源

联系方式：020-38138999；lilly.li@KPMG.com

