

综合保税区税收政策的应用

宋治礼

(山东经贸职业学院会计学院 山东潍坊 261011)

【摘要】综合保税区是设立在陆地地区的具有保税港区功能的海关特殊监管区域。“保税”的意思是“保留征税”。保税的范围只包括增值税、消费税和关税,各种地方税均不减免。本文认为综合保税区税收政策的实际应用主要体现在保税物流和保税加工上。充分应用该政策,可以大幅降低企业成本,增强产品的国际竞争力。

【关键词】综合保税区 进料加工 来料加工

一、综合保税区的由来及功能

综合保税区是我国海关特殊监管区域之一,“保税”的意思是“保留征税”。我国的海关特殊监管区域经历了一个演变过程。1990年,国家设立了第一个海关特殊监管区域——上海外高桥保税区。而后我国先后批准的海关特殊监管区域有:保税区、出口加工区、保税物流园区、保税物流中心、边境合作中心/跨境工业区、保税港区、具有保税港区功能的综合保税区。我国最早设立保税区的目的是给予保税区境内关外的地位,通过保税区的多重优惠措施,尤其是税收优惠措施,吸引国外的资金、人才和先进的管理技术,增加出口创汇能力。然而,由于保税区高位阶法律的缺位、监管的漏洞、缺乏经验等多种因素,导致了保税区严重的偷税、漏税、逃税和避税,造成国家税收流失。

于是财政部国家税务总局在1995年下发了财税[1995]92号文——《关于印发〈出口货物退(免)税若干问题规定〉的通知》,该文第六条规定:“对非保税区运往保税区的货物不予退(免)税”,取消了保税区境内关外的地位。而后国家为修订财税[1995]92号文,就把保税区本来拥有的保税仓储、出口加工、转口贸易功能进行了分流。初始意义上的“保税区”只保留了进境货物保税功能,把它的出口加工功能剥离出来设立了出口加工区,把转口贸易等物流功能剥离出来设立了保税物流园区;而小型的保税物流园区就称为保税物流中心;边境合作中心和跨境工业区,在功能上和出口加工区或者保税物流园区一样,只是名称上的区别而已;出口加工区或者保税物流园区和港口的结合,就是保税港区;而身处内陆不靠近港口的保税港区就叫做综合保税区。换句话说,综合保税区就是设立在陆地地区的具有保税港区功能的海关特殊监管区域。

自2006年12月我国设立第一个综合保税区——苏州工业园综合保税区以来,截至2012年9月,我国共设立综合保税区27家。2007年10月3日起正式实施的《中华人民共和国海关保税港区管理暂行办法》第二条规定:保税港区是具有

口岸、物流、加工等功能的海关特殊监管区域。由此可见,我国各保税港区都具有口岸功能、保税物流功能和保税加工功能。相应地,综合保税区也具有上述功能,只不过口岸功能是虚拟口岸而已。因此,综合保税区最主要、最基本的功能是保税物流和保税加工。

二、综合保税区的税收政策

综合保税区享有的税收政策都参照保税港区的税收政策执行。《中华人民共和国海关保税港区管理暂行办法》第十七条规定:境外货物进入保税港区,海关免征进口关税和进口环节海关代征税。

《国家税务总局关于洋山保税港区等海关监管特殊区域有关税收问题的通知》(国税函[2006]1226号)第一条规定:“洋山保税港区(简称港区)和珠澳跨境工业区珠海园区享受出口加工区的税收政策,即国内货物进入港区或园区视同出口,实行退税,港区或园区内企业的货物交易不征收增值税、消费税。具体政策比照《国家税务总局关于印发〈出口加工区税收管理暂行办法〉的通知》(国税发[2000]155号)和《国家税务总局关于出口加工区耗用水、电、气准予退税的通知》(国税发[2002]116号)、《国家税务总局关于芜湖出口加工区基建物资出口退税的批复》(国税函[2004]805号)的有关规定执行”。《国家税务总局关于印发〈出口加工区税收管理暂行办法〉的通知》(国税发[2000]155号)第九条规定:“区内企业按现行有关法律、法规、规章缴纳地方各税”。地方税主要包括:营业税、企业所得税、个人所得税、契税、房产税、城镇土地使用税、土地增值税、资源税、印花税、车船税、城市维护建设税、教育费附加等。

综上所述,综合保税区的免税范围只包括增值税、消费税和关税,各种地方税均不减免。综合保税区税收政策的实际应用主要体现在保税物流和保税加工上。

三、保税物流的具体应用

保税物流是指商品或者货物在海关监管下的特定区域内

进行配送、加工、仓储和国际中转等,不管货物是进口还是出口,一直处于保税状态的活动。以下是保税物流的简要过程:供货商 A→进入综合保税区,供货商 A 出口报关,货物进保税区就取得退税黄联,采购中心美金采购(区外境内)→在采购中心内简单加工后重新包装,可以混合包装→采购中心为把货物出口境外而向海关进行备案报关,报关的货物数量可以和原出口报关货物总数量不一致,货物直接发往不同国家(境外)→到达国外客户 B、国外客户 C……

保税物流的好处是节省成本、节省时间、费用低:货物进区即视同出口,采购方不用先行支付增值税;在综合保税区内可以对来自不同地区不同种类的货物混合包装,有效整合资源,降低成本(见下表)。

项目	境内	境外	综合保税区
退税地点	离境退税	离境退税	进区退税
退税时间	货物离境后取得退税黄联,大约30天	货物离境后取得退税黄联,大约30天	货物进入综合保税区就取得退税黄联,大约7~15天
税款垫付情况	采购方垫付	采购方不需垫付	采购方不需垫付
能否货物整合	能	不能	能
成本	较低	高	低

四、保税加工的具体应用(以增值税为例)

保税加工是指加工企业把要加工的原料、半成品从国外临时进口时暂不缴纳关税等相关进口环节税,或者从国内购进入区退税后的原材料,在综合保税区内加工成成品、半成品再出口国外的一种形式。保税加工分为进料加工和来料加工。

保税加工的税务处理详见下表:

业务类型	税务处理	进项税转出情况
进料加工	直接出口	出口退税 (出口销售额-免税进口原材料金额)×征退税率差
	间接出口	免税或征税 国内采购进项税转出或者没有
来料加工	直接出口	免税 直接出口国内采购进项税转出

1. 进料加工业务。

进料加工业务涉及到四个主体,分别是:国内原材料供应商、国内制造商、境外购买方和综合保税区的物流园。

国内制造商的原材料来自两个方面,国内原材料供应商和境外购买方。假定国内原材料供应商的原材料不进入综合保税区的物流园,国内制造商直接从供应商那里购买,就属于原材料境内采购。由于17%的增值税征税率和13%的出口退税率之间的差异,不能抵扣和退税的国内采购材料的进项税就成了出口企业重要的成本负担。

案例1:假设产品出口价格为500美元,保税进口原材料价格为300美元,国内采购原材料不含税价格为100美元,增值税出口征税率是17%,出口退税率是13%,则:

制造商当期不得免征和抵扣税额=(出口销售额-免税进口原材料金额)征退税率差=(500-300)(17%-13%)=8

出口企业的成本是8美元。

反之,假定国内原材料供应商的原材料进入了综合保税区的物流园,国内制造商再从综合保税区内购买原材料,就视作海外采购原材料。那么企业的成本就大大降低了。

案例2:假设产品出口价为500美元,保税进口原材料价格为300美元,国内制造商从物流园区采购原材料不含税价为100美元,增值税出口征税率是17%,出口退税率是13%,则制造商当期不得免征和抵扣税额=(出口销售额-免税进口原材料金额)征退税率差=(500-400)(17%-13%)=4。

出口企业的成本是4美元。两者相比较,出口企业的成本正好降低了一倍。

2. 来料加工业务。来料加工贸易中,国内原材料供应商的原材料是不是进入综合保税区的物流园对出口企业的成本也造成重大影响。

假定国内原材料供应商的原材料不进入综合保税区的物流园,国内制造商直接从它那里购买,就属于原材料境内采购。在国内采购原材料需要缴纳增值税,并且国内采购原材料进项税额不予退税,这部分增值税必须记入产品生产成本,构成出口企业的主要成本负担。

案例3:假设国内采购原材料不含税价格是100美元,保税进口原材料价格为300美元,产品出口价格为500美元,国内原材料增值税税率是17%,国内原材料退税率是13%,则国内采购进项税额不予退税,转为成本:100×17%=17。

反之,假定国内原材料供应商的原材料进入了综合保税区的物流园,国内制造商再从综合保税区内购买,就视作海外采购原材料。来料加工贸易中,国内采购进项税额为0,免税进口料件不会增加企业产品生产成本。

案例4:假设国内制造商从物流园区采购原材料不含税价格是100美元,保税进口原材料价格为300美元,产品出口价格为500美元,国内原材料增值税税率是17%,国内原材料退税率是13%,且假设国内制造商从物流园区采购原材料不含税价20,保税材料60,产品出口100,国内原材料税率17%,国内原材料退税率13%,则:国内制造商不得免征和抵扣税额=(100-0)(17%-13%)=4

通过案例3和案例4的比较,对于500的来料加工出口贸易中,国内原材料供应商的原材料是否进入综合保税区,会影响到国内制造商的企业13美元(17-4)的成本差距。对企业来说这是个相当巨大的成本。

【注】本文系潍坊市社会科学规划重点研究课题(市厅级)“潍坊保税区税收政策研究与应用”(批准号:潍社科学术委发[2011]2号)的研究成果。

主要参考文献

1. 中华人民共和国海关总署. 中华人民共和国海关保税港区管理暂行办法.第164号令,2007-09-03

3. 国家税务总局. 关于洋山保税港区等海关监管特殊区域有关税收问题的通知.国税函[2006]1226号,2007-01-08