

企业增值税一般纳税人

我国企业增值税纳税人按照企业选择意愿、经营规模及会计核算健全程度，分为一般纳税人、小规模纳税人两类。其中增值税一般纳税人特点是增值税进项税额可以抵扣销项税额，其出口货物适用的增值税退（免）税政策分别如下：

●生产企业实行“免抵退”办法●

对生产型企业等实行“免抵退”：免征增值税，相应进项税额抵减应纳增值税额（不包括适用增值税即征即退、先征后退政策的应纳增值税额），未抵减完的部分予以退还。

●外贸企业实行“免退”办法●

对外贸型企业等实行“免退”：免征增值税，相应进项税额予以退还。

●综合保税区的制度设计●

初衷是原料及成品“两头在外”“大进大出”，财税部门在税收制度上对区内企业定位是等同于境外企业、不具备一般纳税人资格，实行进口设备及基建物资免关税及进口环节税、出口货物入区退税、进口货物出区征税、区内交易免征增值税和消费税等税制。

随着全球经济形势变化和国内经济结构调整、消费升级要求，该模式逐渐不能满足同时对接国内外两个采购及销售市场的企业诉求，区内企业因不具备增值税一般纳税人资格而无法进入国内增值税链条，割裂了同国内市场联系，此情况自

2016年5月我国全面推行“营业税改增值税”后愈显突出，主要体现在以下六个方面：

01 区内企业不能直接参与国内贸易

区内企业不能开具增值税发票，货物在国内销售时需要通过区外贸易公司，以三方贸易方式完成内销，或者在区外另设立增值税一般纳税人公司以方便开展国内贸易，运营成本较高。

02 国内采购成本较高

区内企业从国内采购原料及物流、维修、保养、检测、劳务等生产性服务，及承接委托加工等业务产生的增值税无法抵扣，增加了额外成本。

03 区外合作企业承担额外成本

国内货物进出区需报关，区外合作企业须具备进出口经营权或委托贸易公司报关，增加交易环节及成本。

04 非保税货物进区手续严格

国内非保税货物通常需要报关转换为保税货物才能入区，进入综保区成本较高。

05 内销时对成品征税

除适用选择性征收关税的企业外，区内加工生产货物进入国内销售时，按照成品税率征收税款，这对料件货值合计远低于成品货值的企业极为不利。

06 地方政府税收造血能力不足

区内企业内销货物增值税归中央，区外企业销售货物给区内企业，由中央承担退税。如果上述情况纳入国内增值税体系，则地方政府对增值部分可以分成 50% 税收。

有鉴于此，国家税务总局、财政部、海关总署于 2016 年在昆山综合保税区等 7 个特殊区域开展海关特殊监管区域企业增值税一般纳税人资格试点工作。2018 年、2019 年，分别将 17 个、24 个特殊区域纳入试点范围。2019 年 8 月，扩大至全国综合保税区。

试点优劣分析

有利因素

综合保税区增值税一般纳税人资格试点企业兼营综合保税区及国内两大类业务，且部分购销纳入国内增值税体系，享受下列优惠：

01 货物及设备的税收政策极为丰富，根据不同情况及条件，分别适用保税、退（免）税、征（补）税、免税等政策。

02 向国内销售的货物（未经加工的保税货物除外）及承接委托加工业务，可以开具增值税专用发票，相关购买企业获得增值税抵扣。

03 从国内购买的原料、生产性服务，可以取得增值税专用发票用于抵扣。

04 实现对保税料件纳税或间接对成品纳税。试点企业货物内销时要对所含保税料件缴税，并补缴数额较小的缓税利息。如果料件的货值合计远低于成品货值，或者两者货值差距不大，但料件税率远低于成品税率，货物按照料件内销划算。若使用成品内销更加划算，则试点企业可以先将保税货物以加工贸易方式流转至区内非试点企业后，再以一般贸易方式将成品纳税进口，间接实现对成品征税。

05 国内非保税货物由企业自行管理，入出区时无须报关，物流更为便捷。

此外，部分试点企业将政策灵活运用，通过叠加保税检测、保税展示等业务类型，提升了开拓国际和国内市场能力。例如，区内某国际艺术品公司，既以保税方式进口国外画作，又以非保税方式进口国内画作，中西方文化艺术品分别以非保税、保税的形式同台展示，丰富了艺术品来源，降低了展会成本。

不利因素

试点后，因涉及企业的增值税纳税申报、进销项税及抵扣、退（免）税、设备补税等新增作业，还要对财务流程、采购及定价模式、上下游供应链体系、国内合作企业运作模式等予以调整，试点企业需要对整体成本及收益统筹核算。试点后对税负成本主要影响如下：

01 加缴纳税种。试点企业需要承担增加的增值税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加等税种。

02 每年对监管年限内进口设备免征的税款按照内销比例缴税。试点企业每年要对监管年限内的进口设备暂免征收的税款，按照当年内销占内外销合计的比重补征，直至设备的监管年限届满。

03 试点企业采购国内货物，需要缴纳增值税、消费税。

04 出口货物离境退税。出口货物由入综保区即可退税改为实际离境退税，退税时间相对延后。

试点企业税收政策

为便于理解，除极少地方不同外，建议读者可以将试点企业视为综保区外的加工贸易企业。

设备免税及补税情况

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），暂免征收进口关税和进口环节增值税、消费税。

试点企业应在试点开始后的次年 3 月底前，将在海关监管年限内的上一年度进口自用设备暂免征收的税款，按照产品的内销比例补缴（外销比例部分免于缴纳），计算公式如下：

年度进口自用设备补征税额=（设备原进口时的完税价格×税率×上年度设备在区内月份数/36）×〔内销金额/（内销金额+外销金额）×100%〕

其中，计算月份数时，设备在区内时间不足 1 个月但超过 15 日的，按 1 个月计算；不超过 15 日的，不予计算。

内销金额是企业向税务部门申报的增值税应税销售收入。

外销金额是离境出口，以及向海关特殊监管区域（试点区域、保税区除外）或海关保税监管场所（不具备退税功能的保税监管场所除外）销售，以及向试点区域内非试点企业销售货物的总金额。

保税情况

01 从境外购买的货物

企业根据贸易实际，按照“进料对口”（监管方式代码 0615，下同）、“来料加工”（0214）等监管方式申报。

试点企业也可以使用“一般贸易”（0110）方式申报入境的货物，缴纳税款后成为非保税货物。

02 购买或销售某种状态的保税货物

试点企业从区域内非试点企业及保税场所购买的保税货物，或者从其他试点企业购买的未经加工的保税货物，或者向特殊区域或保税场所销售的未经加工的保税货物，按照“进料对口”“来料加工”“料件进出区”（5000）等监管方式申报。

内销征税情况

试点企业向境内区外，或者向保税区及不具备退税功能的保税场所，或者其他试点企业销售的货物（未经加工的保税货物除外），向主管税务机关申报缴纳增值税、消费税。

上述货物中若含有保税货物，按照保税货物进入综保区时状态（即料件状态）向海关申缴进口税收，并按照规定补缴缓税利息，企业需在报关单备注栏注明“活期”字样，笔者建议在备注栏增加“一纳成品××（货名）”字样，以方便查验。缓税利息计算公式如下：

应征缓税利息=应征税额×计息期限（天）×缓税利息率 / 360

保税货物按照内销转换为非保税货物后、是否留在综保区内，存在两种作业模式：

01 出区的保税货物

在金关二期区域系统申报核注清单，监管方式为“进料料件内销”（0644）；再申报报关单、核放单后，货物即可出区进入国内。

企业也可以使用分送集报方式出区，依次申报业务类型为“一纳企业进出区”的申报表、出入库单后，再申报核放单；货物过卡后，再汇总申报核注清单（类型为“一纳成品内销”）及报关单。

02 暂不出区的保税货物

在金关二期区域系统申报业务类型为“区港联动”的核注清单，再申报报关单，监管方式同上，完成纳税等通关手续后即可转为非保税货物。后续如果出区，按照非保税货物管理要求办理出区手续。

出口免税情况

试点企业未经加工的保税货物离境出口，实行增值税、消费税免税政策，试点企业申报监管方式“进料料件复出”（0664）、“来料料件复出”（0265）出境。

退（免）税情况

试点企业销售的货物（包含加工过的保税货物），如果离境出口，或者向非保税区的特殊区域或具备退税功能的保税场所销售，或者向特殊区域内非试点企业销售，适用出口退（免）税政策，企业按照“一般贸易”或“进料对口”等方式申报。

试点企业将本企业的非保税货物转为保税货物的，申报监管方式为“一般贸易”的报关单等进行转换。

区外加工贸易企业销售给试点企业的加工贸易货物，适用现行的出口退（免）税政策。区外企业以“进料对口”“来料加工”等监管方式申报报关单，区内企业以“料件进出区”申报保税核注清单。

其他情况

区外企业销售给试点企业的其他货物（包括水、蒸汽、电力、燃气），不再适用出口退税政策，按照规定缴纳增值税、消费税。

除财政部、海关总署、国家税务总局另有规定外，试点企业适用区外关税、增值税、消费税的法律、法规等现行规定。

因各地税务部门会根据当地情况对试点企业使用的监管方式提出不同要求，故本文提到的监管方式仅供参考，建议试点企业根据货物及对方企业性质、销购流向等提前咨询税务部门可以适用的税收政策及监管方式。

如何开展试点

01 综合保税区进行试点备案

综合保税区所在地的省级税务、财政、海关部门，将该区一般纳税人资格试点需求、市（地）级政府牵头建立的多方协同推进试点工作机制、税务及海关的联合监管和信息共享机制、税务部门驻区机构及人员情况等向国家税务总局、财政部、海关总署备案。

02 企业申请成为“一纳试点”企业

区内企业先向综保区税务机关办理增值税一般纳税人资格登记及申请试点，再凭税务部门同意开展试点材料向海关申请。海关要求如下：企业信用等级为一般信用企业及以上；根据会计法及海关要求，设置能够如实记录企业生产经营活动的账簿、报表、单证；企业对保税货物与非保税货物实施分开管理。此外，海关有时会下厂验核厂库是否具备保税与非保税货物分开管理条件。

03 试点企业开设专用电子账册

企业对暂免进口税收的自用设备，在金关二期区域系统开设 TD 设备账册；对保税货物，在金关二期区域系统开设“账册用途”为“一般纳税人”的 H 账册。

04 试点企业自行管理非保税货物

企业自行管理非保税货物，不采用报关单、备案清单方式进出区，并如实记录非保税货物进出转存情况，留存三年相关记录。