

非居民企业设立中间控股公司 可解决再投资重复缴税问题

史辛琳 刘晓伟

A公司为注册地在国外的公司，该公司2005年在我国设立了B、C两家100%控股子公司，投资额均为2 000万元人民币。在2008年以前，根据《国家税务总局关于外商投资企业、外国企业和外籍个人取得股票(股权)转让收益和股息所得税收问题的通知》(国税发[1993]45号，已废止)规定，外国投资者从外商投资企业分回的利润不在我国缴纳预提所得税，为鼓励利用外资，如果外国投资者利用外商投资企业产生的利润再投资，给予退税优惠。新《企业所得税法》实施之后，取消了对外国投资者的预提所得税优惠政策，规定外国投资者从外商投资企业

分回2008年1月1日以后实现的利润要缴纳预提所得税。据此，B公司和C公司实现的利润如果直接再投资，应视同先分红再增资，不再享受退税优惠，同时还应缴纳预提所得税。

为解决外国投资者利润再投资缴纳所得税的问题，笔者认为可以采取设立中间控股公司的方法，即A公司可以在我国成立全资持有的中国区控股子公司D公司，将B、C两家公司的股权转让给D公司，D公司以自己发行的股权进行支付。通过以上资产重组后，公司架构变为A公司持有境内D公司100%的股权，D公司又持有B、C两家公司100%的股权。

三、实地核查显真相

在实地核查中，评估人员发现该公司除自查结果以外，还隐藏着诸多涉税违法行为。一是混淆税种瞒天过海。该企业主要产品销售给供热公司，2010年其主营业务收入在开具发票和货款结算上比较规范；但让售给其他企业煤渣443 916元(不含税)人为开具服务业发票，错误计提营业税，未计入增值税销售收入，也未计提增值税，应补缴增值税 $443\,916 \times 17\% = 75\,465.72$ (元)。二是少计收入金蝉脱壳。通过对应付账款等往来款项的核实，发现该公司2010年6月份，收到财政局税收返还款354 585元直接计入往来款项，未计入营业外收入；2011年9月份，收到财政局税收返还款296 227元计入往来款项，也未计入营业外收入，应分别调增应纳税所得额354 585元和296 227元。三是取得虚开发票偷梁换柱。该公司2010年购进的一部分煤炭，发票开具单位是G市某公司，但应付账款和货款收取单位为Z市某公司，涉税金额1 414 129.70元(含税)，抵扣进项税额205 471.84元。企业提供的一份证明说两个公司为一个单位，只是后来名字换了，但实际两个公司一个在G市，一个在Z市，其法人代表也非一人。后经稽查核实，该批煤炭的发票为第三方代开的专用发票，应转出进项税额205 471.84元，调增应纳税所得额1 208 657.86元。四是虚列费用无中生有。经查发生的业务招待费，公司已

在管理费用中正常列支，但又在管理费用中提取了公共关系费，2010年列支公共关系费228 192.50元，2011年列支公共关系费256 135.23元，都应调增相应年度的应纳税所得额。五是退货调整混水摸鱼。2010年12月份，该公司购进货物51 239.29元，取得某公司两份发票，列支生产费用51 239.29元，抵扣税款8 710.68元，但货款一直未支付，经调查该批货物因质量不合格已退货但一直未做账务处理，应转出进项税额8 710.68元(因未留抵税额应补缴入库)，调增应纳税所得额51 239.29元。

四、依法追缴税难逃

针对以上情况，D区税务机关经过深入细致的评估与稽查，根据增值税暂行条例和企业所得税法，追缴B公司2010年增值税289 648.24元、企业所得税460 668.66元；2011年增值税60 743.19元、企业所得税138 090.56元，并依据税收征管法对其税收违法行为了加处了罚款，对未按照规定期限缴纳的税款按日加收了滞纳金。在应补税款等款项入库后，评估人员辅导该企业进行了账务调整，并提醒要严格执行税收政策、避免涉税违法发生。■

(作者单位：暨南大学经济学院金融系
山东省德州市国家税务局)
责任编辑 李卓

一、设立中间控股公司可适用企业重组特殊性税务处理

在企业设立中间控股公司的过程中,涉及到企业股权的所得税处理。《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)规定,企业重组同时符合下列条件的,适用特殊性税务处理规定:(一)具有合理的商业目的,且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。(二)被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。(三)企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。(四)重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。(五)企业重组中取得股权支付的原主要股东,在重组后连续12个月内,不得转让所取得的股权。A公司设立中间控股公司D公司的行为是为加强国内子公司的层级管理,有合理的商业目的,被收购、合并或分立部分的资产或股权比例均为100%,企业在重组后的连续12个月内不会改变重组资产原来的实质性经营活动,并且重组交易对价中涉及股权支付100%以股权支付,符合特殊性税务处理规定。

由于涉及境内外股权交易,财税[2009]59号还规定,企业发生涉及中国境内与境外之间(包括港澳台地区)的股权和资产收购交易,除应符合本通知第五条规定的条件外,还应同时符合下列条件,才可选择适用特殊性税务处理规定:(一)非居民企业向其100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权,没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化,且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在3年(含3年)内不转让其拥有受让方非居民企业的股权;(二)非居民企业向其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权;(三)居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资;(四)财政部、国家税务总局核准的其他情形。A公司设立中间控股公司D公司,过而通过D公司控制B、C公司的行为是非居民企业向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权,符合特殊性税务处理规定。

进行特殊性税务处理,在业务重组过程中,B、C、D公司可暂不确认有关资产的转让所得或损失,未来A公司再次转让D公司股权时所得就会实现,因此特殊性税务处理是递延纳税,而不是免税。由于转让方A公司持有受让方D公司100%的股权,因此重组后B、C公司的最终实际控制人没有发生变化,依然是A公司,且A公司透过D公司间接持股的比例也没有发生变化,因此可以给予递延纳税的税收待遇。

二、设立中间公司可解决再投资重复缴税问题

A公司将直接持股B、C公司改为设立中间控股公司D公

司后,将来发生B、C公司税后利润再投资行为时,可以视同先分红到D公司,然后再增资,由于D公司属于居民企业,不涉及非居民企业预提所得税的问题。根据《企业所得税法》二十六条规定,符合条件的居民企业之间的股息红利所得免税,因此B、C公司税后利润向D公司分配时免税,解决了再投资缴税的问题。

需要注意的是,设立的中间控股公司(D公司)属于外商投资性公司,需要遵守相关行业规定,才能保证利润分红再投资免税的成功办理。《关于外商投资性公司再投资所涉验资询证有关问题操作指引的通知》(汇资函[2011]7号)规定,外商投资性公司以境内合法所得(含人民币利润、减资、清算、撤资、转股、先行回收投资或其他境内所得等)再投资境内企业时,均先由外商投资性公司所在地外汇局出具境外投资者以人民币利润等境内合法所得增加该公司注册资本的资本项目外汇业务核准件,外商投资性公司将境内合法所得转增为注册资本后,才可以按相关法规再投资境内企业。外商投资性公司将境内合法所得再投资境内其他企业的,在办妥转增资和再投资核准手续后,可由外商投资性公司或其境内合法来源地的外商投资企业将资金直接划转至所需再投资的境内企业。在这种框架下,预提所得税仍需缴纳。在本例中,如果增加D公司的注册资本,由于A公司要保证100%控股,实际上也就是增加了A公司的投资额,可视为D公司向A公司分红后A公司追加了投资,而居民企业D公司向非居民企业A公司的分红过程应源泉扣缴所得税,这样的处理显然不能解决再投资重复缴税问题。

针对存在的问题,《商务部 外汇局关于进一步完善外商投资性公司有关管理措施的通知》(商资函[2011]1078号)规定,为规范外商投资性公司的审批和外汇管理,推动外商投资性公司进一步发展,外商投资性公司可将其在中国境内获得的人民币利润、先行回收投资、清算、股权转让、减资的人民币合法所得,经所在地外汇局核准后,直接用于境内投资;外国投资者也可将其上述合法所得向投资性公司注册资本出资(或增资)后开展境内投资。也就是说,外商投资性公司在我国境内获得的人民币利润再投资有两种选择,可以直接用于境内投资,也可以向投资性公司注册资本出资(或增资)后开展境内投资。外商投资性公司利润可以直接用于境内投资的规定,使设立中间控股投资公司解决再投资缴税问题从实务操作上可行,所以,外商投资性公司应关注再投资方式的选择,选择直接再投资还是增资后再投资,并充分考虑这两种投资方式所带来的不同的税务处理。■

(作者单位:河南省电力公司新乡供电公司
河南省邓州市国家税务局)
责任编辑 张璐怡