

学校编码: 10384

分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

学号: 200415130

UDC \_\_\_\_\_

廈門大學

硕士学位论文

外商投资企业税收筹划纳税风险分析  
——以厦门市某区外商投资企业为例

Analysis of Tax Planning Risks for Foreign Funded  
Corporation

-Take the Data of Foreign Funded Corporation in Xiamen  
for Instance

陈美玲

指导教师姓名: 王志强 教授

专业名称: MBA

论文提交日期: 2007年 月

论文答辩时间: 2007年 月

学位授予日期: 2007年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评阅人: \_\_\_\_\_

2007年11月

# 厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名： 日期： 年 月 日

导师签名： 日期： 年 月 日

## 摘 要

通过税收筹划节税是外商投资企业惯用的方式，但是，一些外商投资企业往往利用税法的空白或灰色地带打“擦边球”，滥用税收筹划。因此，税收筹划存在风险。外商投资企业税收筹划的方式、隐蔽性、程度如何，会碰到哪些征管和政策风险，需要做哪些改善？笔者带着这些问题，利用税务机关掌握的日常征管、纳税评估、税务审计、转让定价、稽查案件的数据，对厦门某区一定规模外资企业的税收筹划进行调查，归纳了税收筹划的主要方式、财务特征及政策征管风险，在此基础上对企业规避税收筹划风险提出了建议。

本文共分为五章：

第一章对税收筹划的概念和特点进行了阐述，指出了税收筹划应包含风险性筹划，并分析了税收筹划的纳税风险因素；

第二章归纳了几种常见外企税收筹划方式，分析了各种筹划方式相对应的财务及政策风险；

第三章介绍了当前税收征管的几种重要手段及其对企业税收筹划的影响，进一步揭示了企业税收筹划面对的系统性征管风险；

第四章介绍一个涉外税务审计案例，通过企业对税收筹划的认识和税务机关发现问题和解决问题的方式对比来加深对某些税收筹划风险的认识。

第五章对外企税收筹划的纳税风险进行总结，并对外企税收筹划应注意的问题提出了自己的建议。

**关键词：** 税收筹划； 风险分析； 风险控制

## ABSTRACT

Tax planning is used frequently by foreign funded enterprises to save tax payout. however, some of them abuse tax planning, aiming at the lacuna and illegibility of tax laws. Hereby, risks exist in tax planning. What ways of tax planning the foreign funded enterprises use, are they covert and how about the degree, what risks on tax intendance and policy they will face and how to improve? With so many questions, based on data from tax bureau about routine collections, tax assessment, tax auditing, transfer pricing and inspection cases, the author investigates the tax planning in foreign funded enterprises in Xiamen. On the basis of these, this paper concludes the main ways of tax planning, financial characteristics and the risks on intendance and policy; accordingly, it provides some arrangements for the enterprises concerning how to avoid the risks they will face in tax planning.

This paper is consisting of five chapters:

Chapter 1 expatiates the concept and traits of tax planning, as well as the factors of tax risk in tax planning, and points out that risk-based planning should be contained in tax planning.

Chapter 2 concludes ways of tax planning the enterprises used most and analyses the corresponding financial and policy risks.

Chapter 3 introduces important means of tax collection and their compacts on tax planning, and posts the system risks the enterprises face forth on.

Chapter 4 demonstrates a case on tax auditing, and in order to enhance the readers' comprehension on the risks of tax planning, the author compares the enterprise's understanding about the tax planning with the tax bureau's means of finding and solving matters.

Chapter 5 summarizes the tax risks of tax planning and put forward issues the enterprises should put attention to when they carry out tax

planning.

Key Words: Tax Planning; Risk Analysis; Risk Control

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 目 录

正文 .....	1
<b>第一章 税收筹划纳税风险概述 .....</b>	<b>1</b>
<b>一、税收筹划的定义及其特点 .....</b>	<b>1</b>
(一) 国外税收筹划定义 .....	1
(二) 国内税收筹划定义 .....	1
(三) 税收筹划的特点 .....	3
<b>二、风险性税收筹划及其风险因素 .....</b>	<b>3</b>
(一) 税收筹划应包含风险性筹划 .....	4
(二) 税收筹划的纳税风险因素 .....	5
<b>第二章 几种常见外企税收筹划方式财务及政策风险分析 .....</b>	<b>7</b>
<b>一、 转让定价 .....</b>	<b>7</b>
(一) 转让定价的实现途径 .....	7
(二) 转让定价的财务特点及风险 .....	10
(三) 转让定价的征管手段及企业风险 .....	12
<b>二、 滥用税收管辖权的转让定价手段——香港再开票公司 .....</b>	<b>17</b>
(一) “香港再开票公司”的原理 .....	17
(二) “香港再开票公司”的财务特点及政策风险 .....	18
(三) “香港再开票公司”尚可继续利用的因素 .....	18
<b>三、 资本弱化及其变形 .....</b>	<b>19</b>
(一) 传统资本弱化理论及其风险 .....	19
(二) 资本弱化在房地产企业的变形及其风险 .....	19
<b>四、 滥用税法漏洞的筹划 .....</b>	<b>20</b>
(一) 滥用税收优惠 .....	20
(二) 费用列支的筹划 .....	24
<b>五、 选择经营方式的税收筹划 .....</b>	<b>25</b>
(一) 滥用进出口经营方式——出口复进口 .....	25
(二) 销售公司税收筹划 .....	29

<b>第三章 税收征管趋势及其带给企业的风险</b>	<b>30</b>
一、 不完善的税收环境加剧了征管风险	30
二、 主要征管手段及其影响	30
<b>第四章 XL案例</b>	<b>34</b>
一、 企业基本情况及主要筹划手段	34
二、 税务机关的调查思路	35
三、 征纳双方的不同意见及税务处罚意见	36
四、 案例启示	37
<b>第五章 税收筹划纳税风险归纳及纳税风险规避建议</b>	<b>38</b>
一、 税收筹划筹划政策及征管风险总结	38
二、 对企业避免税收筹划纳税风险的建议	38
<b>附录一 获利年度筹划稽查案例</b>	<b>44</b>
<b>附录二 纳税评估案例片段</b>	<b>45</b>
<b>参考文献</b>	<b>47</b>
<b>致谢辞</b>	<b>48</b>

**Contents**

<b>Chinese abstract</b> .....	<b>I</b>
<b>English abstract</b> .....	<b>II</b>
<b>Text</b> .....	<b>1</b>
<b>Chapter 1 Tax planning risk overview</b> .....	<b>1</b>
<b>I Definitions and characteristics of tax planning</b> .....	<b>1</b>
i Abroad tax planning definition.....	1
ii Domestic tax planning definition.....	1
iii Traits of tax planning .....	3
<b>II Risky tax planning and risk factors</b> .....	<b>3</b>
i Tax planning should include risk planning.....	4
ii Tax Planning risk factors .....	5
<b>Chapter 2 The financial and policy risk analysis of each types of tax planning</b> .....	<b>7</b>
<b>I Transfer pricing</b> .....	<b>7</b>
i The realization means of transfer pricing.....	7
ii Financial characteristics and risk of transfer pricing.....	10
iii Collection tools of transfer pricing and enterprise risk .....	12
<b>II Hong Kong re-ballot counting company</b> .....	<b>17</b>
i Principle of Hong Kong re-ballot counting company.....	17
ii Financial characteristics and policies risk of Hong Kong re-ballot counting company.....	18
iii The value of Hong Kong re-ballot counting company .....	18
<b>III Capital dilution and its deformation</b> .....	<b>19</b>
i Traditional capital dilution theory and its risk.....	19
ii The deformation of capital weakening in the real estate business and its risk .....	19

<b>IV The abuse of the loopholes in the tax law plan .....</b>	<b>20</b>
i The abuse of tax incentives.....	20
ii Charged cost of the planning.....	20
<b>V Choose the business way 's tax planning.....</b>	<b>25</b>
i import and export operations misuse - -export and re-import .....	25
ii Tax Planning of Sales Corporation.....	29
<b>Chapter 3 Tax collection and management trends and its resulting risk to enterprises .....</b>	<b>30</b>
<b>I Uncertain tax circumstance plus the risk of tax planning     .....</b>	<b>3</b>
<b>II The infections of main ways of tax management .....</b>	<b>30</b>
<b>Chapter 4 XL case .....</b>	<b>34</b>
<b>I Major enterprise situation and the basic planning tools.....</b>	<b>34</b>
<b>II The investigating ideas of tax authorities.....</b>	<b>35</b>
<b>III Tax collection and payer's different opinions and views on tax penalties .....</b>	<b>36</b>
<b>IV The inspiration of Case .....</b>	<b>37</b>
<b>Chapter 5 Summary for tax risks of tax planning and suggestion for the of tax risks evasion .....</b>	<b>38</b>
<b>I The summary of tax planning risk.....</b>	<b>38</b>
<b>II The suggestions for tax planning.....</b>	<b>38</b>
<b>Appendix 1 Tax auditing cases .....</b>	<b>44</b>
<b>Appendix 2 Parts of tax estimating cases .....</b>	<b>45</b>
<b>Reference.....</b>	<b>47</b>
<b>Thanks .....</b>	<b>48</b>

## 第一章 税收筹划纳税风险概述

### 一、 税收筹划的定义及其特点

理论界尚没有对税收筹划下一个确切的定义。而实践中，人们对税收筹划远没有一个统一的清晰的想法，税收筹划与偷税、逃税、避税等的关系模糊不清，因此，有必要先对税收筹划的定义做一个辨析。

#### （一） 国外税收筹划定义

1、 荷兰国际财政文献局（IBFD）在《国际税收辞汇》中对税收筹划的定义是：税收筹划是指纳税人通过对经营活动或个人事务活动的安排，以达到缴纳最低税收的目的。

2、 印度税务专家 N. J. 雅萨斯威在《个人投资和税务筹划》中指出：税收筹划是纳税人通过对财务活动的安排，充分利用税务法规提供的包括减免在内的一切优惠，从而享受最大的税收优惠。

3、 美国南加州大学 W. B. 梅格斯博士在《会计学》中对税收筹划有以下描述：人们合理而又合法地安排自己的经营活动，以缴纳尽可能低的税收。他们使用的方法可称为税收筹划。少缴税和递延缴纳税收是税务筹划的目标所在。他指出，在纳税发生之前，有系统地对企业经营或投资行为做出事先安排，以达到尽量减少缴纳所得税的目的，这个过程就是纳税筹划。他举例说明了税收筹划的形式多种多样，如选择企业的组织形式和资本结构、设备投资采取租用还是购入的方式以及交易的时间等。

4、 美国著名法官 G. 汉德在一个判例中对他理解的税收筹划有过精辟的定性与论述：法院一再声称，人们安排自己的活动以达到低税负的目的，是无可指责的。每个人都可以这样做，无论他是富翁或是穷人。而且这样做是完全正当的，因为他无需超过法律的规定来承担国家赋税；税收是依法强制课征的，而不是靠自愿捐献的。以道德的名义来要求税收，不过是空谈而已。人们合理又合法地安排自己的经营活动，使自己承担最小的税负，这种方法可称之为税收筹划。

#### （二） 国内税收筹划定义

1、 张中秀在《纳税筹划宝典》中的定义为：所谓纳税筹划，是指通过对纳税业务进行筹划，制定一套完整的纳税操作方案，从而达到节税的目的。包

括四个方面的内容：一是采用合法的手段进行的节税筹划；二是采用非违法的手段进行的避税筹划；三是采用经济手段，特别是价格手段进行的税收转嫁筹划；四是归整纳税人账目，实现涉税零风险。

2、蔡昌在《税收筹划方法与案例》中给税收筹划下的定义为：税收筹划在微观上是指纳税人在实际纳税义务发生之前对纳税负担的低位选择，即纳税人在法律许可的范围内，通过对经营、投资、理财等事项的事先安排和筹划，以充分利用税法所提供的包括减免税在内的一切优惠政策，从而获得最大的税收利益；税收筹划在宏观上是指经济实体在税收法规许可的范围内，通过对经营和财务活动的合理筹划和安排，达到减轻税收负担目的的行为。就目的和结果而言，税收筹划常被称为节税。

3、王韬、刘芳在《企业税收筹划》中指出：税收筹划是指纳税人（法人、自然人）依据所涉及到的现行税法，在遵守税法、尊重税法的前提下，运用纳税人的权利，根据税法中的“允许”与“不允许”、“应该”与“不应该”以及“非不允许”与“非不应该”的项目、内容等规定，对经营、投资、筹资等活动进行的旨在减轻税负的谋划和对策。

4、周叶在《税收筹划——策略、技巧和案例》一书中提出：税收筹划是指纳税人在其战略目标的指引下，在税法规定许可的范围内，在尊重、遵守和不违反税法政策的前提下，为达到纳税人价值最大化的目标，依据成本效益原则对经营管理等涉税活动进行科学的决策、计划和安排。税收筹划的结果表现为纳税人涉税活动的优化及纳税人总体税后收益的增加。在该书中，作者将税收筹划分为狭义的税收筹划和广义的税收筹划。狭义的税收筹划仅指节税筹划；广义的税收筹划既包括节税筹划又包括避税筹划和转嫁筹划。

5、彭夯、蒋懿、严晨智在《企业税收筹划实务》一书中提出：税收筹划是纳税人顺应国家政策方向，对自身的经营活动作战略性策划与安排，以达到税负最小化的目的，其实质是遵守法律、合理策划、用足政策、用好政策。作者在书中也明确提出了税收筹划的特性之一是政策导向性，即符合国家的政策导向、立法意图。

综合学者们的观点，笔者认为税收筹划包含“阳光型节税”和“风险性筹划”两部分内容。“阳光型节税”即完全确定地符合法的规定及法的精神，无风

险的节税行为，“风险性筹划”即在非违法的前提下，对风险和收益进行权衡下的筹划行为。

### （三）税收筹划的特点

我们从国内外学者下的定义中，可以归纳一下税收筹划的特点：

1、非违法性。税收筹划应该是合法的，这是学者们的共识。但是在合法的程度上认识有分歧，即是实质合法还是仅形式合法，是只要求符合法的条文，还是还得符合法的精神。税收合法程度不同决定着税收筹划范围的不同，合法性程度是学者们对税收筹划定义分歧的焦点，即税收筹划是否包括“逆法”的避税。有的学者综合国内外学者的观点，把税收筹划与避税的关系分为以下五类。第一类：税收筹划包含了避税；第二类：税收筹划与避税两者交叉；第三类：税收筹划与避税两者各行其道；第四类：税收筹划等同于避税；第五类：广义的税收筹划包括避税。

2、综合性。税收筹划是纳税人对经营、投资、筹资、财务等活动的综合安排，是企业战略、业务与财务的配合运作，不单是财务做账的结果；企业税收筹划需要通盘考虑各税种的综合作用，不能顾此失彼，捡了芝麻丢了西瓜；税收筹划可能引起的不单是一项业务的变动，可能是多项业务的综合变动，需要企业全盘考虑。

3、事先筹划性。税收是根据企业的业务来征收的，业务发生之后，企业的纳税义务就确定了。税收筹划应是在纳税义务发生之前的事先规划，而不单是纳税义务发生之后的账务处理技巧。

4、目的性。税收筹划要取得节税的目的。节税一般包含两个方面，一方面是从数量上节税，另一方面是延迟纳税时间。

## 二、风险性税收筹划及其风险因素

风险是事件出现损失的可能性，或者更广义地认为是事件实现收益的不确定性。所谓税收筹划的风险，通俗地讲就是税收筹划活动因各种原因失败而付出代价。与税收筹划定义的不同看法相对应，对于税收筹划的风险，“阳光型节税论”者认为税收筹划正是为了消除税收管理不善而引起的多纳税或被处罚风险而进行的，税收筹划不仅没有风险还有助消除税收风险。“风险性筹划”论者则认为在现实生活中，风险与收益是成正比的，企业追求利润或价值最大化而

要降低税负。企业降低税负的操作，一般会带来不确定因素，这是企业税务风险产生的直接动因，它涉及企业的经营、投资和理财等各项经济活动。

### （一）税收筹划应包含风险性筹划

笔者认为税收筹划应包含风险性筹划，理由如下：

1、现行税制是 1994 年税制改革后基本确定的。1994 年分税制改革有其历史背景，一是 1994 年面临严峻的通货膨胀，当时 20% 以上的通货膨胀率使政府调动包括税制设计在内的几乎所有手段来抑制，如实行生产型增值税，可抑制投资的过快发展；二是严峻的财政拮据，决定了当年的税改以增加税收收入为主要目标；三是当年的征管手段有限，偏低的税收征收率也在税制改革时被考虑在内，植入了具有抵冲低税收征收率效应的因素。因而，可以说，现行税制在设计时就因各种因素的影响，名义税率比较高，预留了巨大的“征管空间”。这几年来，税收征管水平不断提高，实征税负水平也在不断提高（详见表一），实征税负与名义税负越来越接近，税收负担越来越重，税收筹划的收益和重要性越来越大。另外，现行税收法规政策性比较强，尚未完善，有许多漏洞，整个社会也还没有形成严格的法制观念。在高税负的重压和比较方便的筹划可能的诱惑下，企业难免会选择风险性筹划。

表一：中国实征税负水平的稳步提升(1994-2005)

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
修 订 前	10.80%	10.20%	10.40%	11.00%	11.60%	12.60%	13.90%	14.20%	15.60%	16.20%	17.40%	18.80%
修 订 后	10.50%	9.80%	9.90%	10.40%	10.80%	11.50%	12.50%	12.80%	13.80%	14.10%	16.10%	16.90%

修订：修订 GDP 统计口径之后的实征税负水平

资料来源：国家税务总局：《2005 年税务年鉴》，中国税务出版社，2006 年

2、避税行为是非违法的，这是法治社会中人们达成的共识。但是否违反税法涉及到征纳各方对以书面形式表现的税法的解读，立场和目的不同，解读的结果就可能不同。因而同样是非违法行为是否符合立法精神，有时各方各有不

同认定，辨析税收筹划与避税客观上存在难度。

3、资本具有逐利的本性，避税确实有风险，但一个理性的企业会从自身生存、发展和获利的目标出发，适时地选择适当的避税手段来避税，而且也会及时地关注有关国家税收法律法规的调整与变化。更何况法律具有相对稳定性，一项新的法律法规从出台到生效也会有一段时差，避税有其可行性。避税有长期存在的现实趋势，作为研究企业如何纳税的税收筹划难以绕过避税。

因此，避税作为企业税收筹划的一部分会伴随一个企业生存、发展的始终。任何税法都必然存在漏洞，也就必然有避税行为存在。同样，只要避税行为存在就会有蛛丝马迹，就会有征纳双方的较量。本文基于此种认识来研究讨论税收筹划。

## **（二） 税收筹划的纳税风险因素**

1、财务风险。财务会计记录企业经营成果，税收筹划的举措会反映在财务指标上，财务指标是税务管理的重要手段。税收筹划难免会给税务机关的调查留下线索。

2、政策风险。政策风险主要包括两大类：一类是政策选择风险，主要是由于对政策精神认识的模糊造成的风险。我国现有的税收法律、法规层次较多，除了全国人大及其常委会制定的税收法律和国务院制定的税收法规外，还有大量的由有关税收管理职能部门制定的税收行政规章。这些行政规章往往不够明晰，但其涉及的内容却通常又是税收筹划可能有所作为的领域。纳税人如果只单纯以自己的理解来进行税收筹划，不去注意税务机关对法律及规章的有效解释，选择的方法不符合税法精神，常会与税务行政执法部门的认定相悖，使得纳税筹划方案不仅不能达到节税的目的，还可能被视为避税偷税漏税而受到查处。另一类是政策变化风险。主要是因为税收政策的变动带来的风险。政府的税收政策总是具有不定期或相对较短的时效性，这种政策的不确定性或时效性将会对企业的税收筹划（特别是中长期税收筹划）产生较大的风险。

3、操作风险。税收筹划的操作风险主要是由于税收筹划方案设计不科学及执行不到位造成。一类是筹划方案本身引发的风险。时下可见的对税收筹划技术的研究，大多停留在分项孤立的研究上。根据企业的实际需要规划一套切实可行的税收筹划方案相当复杂。有些筹划方案就筹划论筹划，严重脱离企业实

际；有些筹划方案顾此失彼，不符合成本效益原则；有些筹划就事论事，没有从企业整体发展战略角度设计。另外，有些筹划方案固有与“法”共舞，在税收法规规定性的边缘操作，有时难免有把握不准的风险。另一类是筹划方案执行不到位引起风险。例如税收优惠政策，只有具备一定的条件和资格，在一定的时效内，按照一定的程序申报和批准，才能享受，如果在一项细节上不注意就有可能导致风险。

4、 税务征管风险。众所周知，在一个宽松的税收征管环境中，企业面临的税收风险会比较小，而在一个严格的税收环境中，企业的涉税风险就比较大，税务征管水平和程度与企业税收筹划的成败直接相关。另外，在现实中，税收筹划合法性需要税务行政执法部门的确认。在确认过程中，客观上存在由于税务行政执法不规范从而导致税收筹划失败的风险。由于我国目前税务行政执法主体多元，主要包括海关、财政、国税、地税等多个政府部门，各部门之间在税务行政执法上常常重叠，且税务执法部门拥有较大的自由裁量权，只要税法未明确的行为，税务机关就有权根据自身判断认定是否为应纳税行为，加上税务行政执法人员的素质参差不齐和其他因素影响，税收政策执行偏差的可能性是客观存在的。其结果是：企业合法的税收筹划行为，可能由于税务行政执法偏差导致税收筹划方案成为一纸空文，或被认为是恶意避税或偷税行为而加以处罚；或将企业本属于明显违反税法的税收筹划行为暂且放任不管，使企业对税收筹划产生错觉，为以后产生更大的税收筹划风险埋下隐患。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库