

学校编码: 10384

学号: 200111036

分类号 _____ 密级 _____

UDC _____

学 位 论 文

论跨国公司的税务筹划

The Tax Planning of Multinational Companies

吴海鹰

指导教师姓名: 袁新文 教授

专业名称: 会计学

论文提交日期: 2004年11月

论文答辩时间: 2004年12月

学位授予日期:

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2004年11月

摘 要

在我国建立了市场经济新机制以来，税收作为国家宏观调控手段的作用和地位越来越明显，人们对税收也越来越关心，开始进一步研究税收政策，关心税法的变化对纳税人生产经营情况所产生的影响，试图通过各种合法的手段和措施将自己的税收负担安排在最佳状态，从而取得较好的经济效益，税务筹划由此而生。税务筹划作为企业实现低税负的一项专业活动，正逐渐被中国政府和企业所接受。本文在参考了大量中英文文献的基础上，从税务筹划的基本理论着眼，着重探讨跨国公司的税务筹划的概念、可行性及方法、法律限制，通过实例分析了跨国公司在中国经营所开展的税务筹划，针对中国企业跨国经营存在的主要问题对其税务筹划提出几点笔者个人建议，并对跨国公司税务筹划的新领域包括预约定价协议、电子商务的税务筹划及税务筹划的成本效益原则提出了笔者自己的看法和意见。

全文主要包括五个部分内容，第一部分为跨国公司税务筹划的基本理论，从税务筹划的基本含义、意义入手，并由此引入了跨国公司税务筹划的概念；第二部分对跨国公司税务筹划进行了可行性分析；第三部分阐述了跨国公司进行税务筹划的主要方法；第四部分通过实例介绍了在我国的外商投资企业进行税务筹划的情况并针对中国企业跨国经营活动存在的主要问题对其税务筹划提出几点笔者个人建议；第五部分分析了跨国公司税务筹划所面临的法律限制和应遵循的成本效益原则。

关键词：税务；税务筹划；跨国公司

Abstract

After the system of market economy was established in China, taxation, as a way for macro-control, is playing a bigger role. The people are paying more attentions to taxation, and they begin to study on tax policies further, care for the possible influence of the changes of the taxation law on the production and operation of taxpayers, and try to arrange their tax burden at the optimum condition by various legal means in order to get a higher economic benefit. Tax planning emerges as the time requires. As a professional activity for realizing low tax burden of enterprises, the tax planning is being accepted by the Chinese government and enterprises gradually. By referring to a lot of Chinese and English literatures, the article starts from the fundamental theories of tax planning and mainly discusses the concept, feasibility, method and legal restrictions of the tax planning of multinational companies. The tax planning of multinational companies in China is analyzed with cases, some suggestions are made for the tax planning of Chinese enterprises aiming at their principal problems during multinational operation, and opinions are given on the new fields of tax planning of multinational companies, such as advance pricing agreement, E-Commerce and the cost-effectiveness principles of tax planning.

The article breaks into five parts: the first part relates to fundamental theories on tax planning of multinational companies, and it starts from the primary meaning and significance of tax planning and leads out the concept of tax planning of multinational companies. In the second part, feasibility analysis is conducted on the tax planning of multinational companies. In the third part, the major methods for tax planning by multinational companies are introduced. In the fourth part, the tax planning of foreign-funded enterprises in China is introduced with cases and several personal suggestions are made on principal problems of the multinational operation of Chinese enterprises and their tax planning. In the last part, the legal restrictions faced by tax planning of multinational companies and the cost-effectiveness principles they should follow are introduced.

Key Words: Taxation; Tax Planning; Multinational Company

目 录

前 言	1
第一章 跨国公司税务筹划的基本理论	3
一、税务筹划的基本含义	3
二、税务筹划的意义	3
三、跨国公司税务筹划的概念	6
第二章 跨国公司税务筹划的可行性分析	8
一、税收管辖权的差别	8
二、各国之间税收制度的差异	10
三、征收管理水平和效果的差别	13
四、避税地的存在	14
五、国际税收协定网络的不断拓宽	16
六、经济全球化提供了税务筹划的新环境	17
第三章 跨国公司税务筹划的主要方法	18
一、建立海外离岸公司	18
二、选择有利的组织形式	20
三、建立国际控股公司进行税务筹划	21
四、避免成为常设机构	26
五、通过收购外国公司进行税务筹划	28
六、利用关联企业交易中的转让定价	29
七、货物的过境策划	32
八、逆向税务筹划	35
九、电子商务的税务筹划	37
十、选择有利的会计处理方法和适当的会计政策	40
第四章 跨国公司税务筹划技术在我国运用	42

一、我国外商投资企业的税务筹划	42
二、我国企业跨国经营活动的税务筹划	51
第五章 跨国公司税务筹划的限制	54
一、转让定价法规和预约定价协议	54
二、对付避税地的法规	62
三、成本效益原则	64
结束语	67
参考文献	68
致 谢	70

厦门大学博硕士论文摘要库

Contents

The Prologue	1
一、 The Fundamental Theories on Tax Planning of	
 Multinational Companies	3
(一) The Primary Meaning of Tax Planning.....	3
(二) The Significance of Tax Planning.....	3
(三) The Concept of Tax Planning	
of Multinational Companies	6
二、 The Feasibility Analysis of the Tax Planning of Multinational	
 Companies.....	8
(一) The Differences on Tax Jurisdiction.....	8
(二) The Differences on Taxation System.....	10
(三) The Differences on Tax Management.....	13
(四) Tax Havens	14
(五) OCED	16
(六) Integrating Economics.....	17
三、 The Major Methods of Tax Planning of Multinational Companies.....	18
(一) Establish Offshore Companies Abroad.....	18
(二) Adopt Favorable Form of Organization	20
(三) Establish International Holding Companies.....	21
(四) Avoid Becoming Standing Bodies.....	26
(五) Acquisition of Foreign Companies.....	28
(六) Transfer Pricing	29
(七) Planning of Goods Transit	32
(八) Tax Planning From a Negative Direction.....	35
(九) Tax Planning of E-Commerce	37

(十) Selecting the Accounting Methods And Policy	40
四、The Tax Planning of Multinational Companies in China	42
(一) The Tax Planning of Foreign-Funded Enterprises in China	42
(二) The Tax Planning of the Multinational Operation of Chinese Enterprises	51
五、The Restrictions to the Tax Planning.....	54
(一) Transfer Pricing Regulations and Advance Pricing Agreement ..	54
(二) Regulations for Tax Havens.....	62
(三) Cost-effectiveness Principles.....	64
The Conclusion	67
References.....	68
Acknowledgement.....	70

前 言

在我国建立了市场经济新机制以来，税收作为国家宏观调控手段的作用和地位越来越明显，人们对税收也越来越关心，开始进一步研究税收政策，关心税法的变化对纳税人生产经营情况所产生的影响，试图通过各种合法的手段和措施将自己的税收负担安排在最佳状态，从而取得较好的经济效益，税务筹划由此而生。我们必须清楚地认识到，税务筹划是保护纳税人的义务，无论在任何一个国家，承认纳税人的权利是税务筹划产生和开展的前提，纳税人最大和最基本的权利，是不需要缴纳比税法规定的更多的税收。

税务筹划的法律依据，各国不同。在英国，最广泛地被引用的法律依据，是 1935 年英国上议院汤姆林勋爵在“国内税务局专员与威斯特敏公爵诉讼案”中著名的司法声明：“任何人都有权根据适当的法律来安排他的事务，使缴纳的税收比没有这样安排的要少。如果他成功地这样安排，使缴纳的税收减少了，那尽管国内税务局专员或其他纳税人可能不欣赏他的精心策划，他是不能被强迫多缴纳税收的。”从此以后，英国及许多受英国影响的国家的税务案例都参照了这一判例的精神来处理纳税人的税务筹划。

而在美国，1947 年，法官汉德在一个税务案例中有如下一段作为美国税务筹划法律依据的话：“法院一直认为，人们安排自己的活动以达到低税负目的，是无可指责的。每个人都可以这样做，不论他是富人，还是穷人。而且这样做是完全正当的，因为他无须超过法律的规定来承担国家税收。税收是强制课征，而不是自愿捐赠，以道德的名义来要求税收，纯粹是侈谈。”英国和美国的这两个判例不但对与这两个国家有密切关系的国家影响很大，对其他国家也有一定的影响。

如今税务筹划作为企业实现低税负的一项专业活动，正逐渐被中国政

府和企业所接受。本文从税务筹划的基本理论着眼，着重探讨跨国公司的税务筹划的概念、可行性及方法、法律限制，通过实例分析了跨国公司在中国经营所开展的税务筹划，并针对中国企业跨国经营存在的主要问题对其税务筹划提出几点笔者个人建议，对跨国公司税务筹划的新领域包括预约定价协议、电子商务的税务筹划及税务筹划的成本效益原则提出了笔者自己的看法和意见，以供应商榷。

第一章 跨国公司税务筹划的基本理论

一、税务筹划的基本含义

本文主要研究的内容就是税务筹划，那么，什么是税务筹划呢？目前理论界似乎还未达成共识，难以找到一个非常权威的被普遍接受的定义。有关其概念，国外学者作了相应论述，如：

国际财政文献局（International Bureau of Fiscal Documentation，简称IBFD）在其《国际税收词典》（IBFD: International Tax Glossary, Amsterdam 1988）中对税务筹划是这样表述的：“税务筹划是指纳税人通过经营和私人实务的安排以达到减轻纳税的活动”。

美国南加州 W.B.梅格斯博士在《会计学》中论述：“人们合理而又合法地安排自己的经营活动，使之缴纳尽可能低的税收。他们使用的方法可称之为税务筹划……少缴税和递延缴纳税收是税务筹划的目标所在。”另外他还提到：“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，以达到尽量地少缴所得税，这个过程就是税务筹划。”

在参考了国内外学者的论述后，笔者认为，税务筹划，指的是：纳税人在税收法规的许可范围内，通过对企业组织形式、经营方式、及生产经营活动、财务管理各方面等事项进行事前安排和策划，以达到税收负担最小的目的的经济活动。

二、税务筹划的意义

长久以来，税务筹划在某些人的观念中总是与投机取巧联系起来，如今，中国已加入 WTO，经济迅猛发展并与世界逐步接轨，这种观念应彻底转变。下面我将通过一个具体实例来说明税务筹划对公司经营的重要性。

福建省莆田立昌塑胶有限公司创建于 1993 年 6 月，投资金额为 500 万港币，到 1994 年底共亏损 101 万元，公司处于进退两难的危机状态。后来公司开展了税务筹划，为公司带来了无限生机，1995 年该公司就扭亏为盈，利润达到 109 万元，弥补了前两年的亏损，注册资本也由 510 万元增加到 910 万元，年产值 1000 多万元。该公司 1999 年产值已达 8000 万元。

该公司是一家台商独资企业，有自主出口权，其主要产品是二次硫化鞋，产品百分之百销往欧美等国家。按税收政策规定是属于“老三资”企业，不能享受出口退税政策，以致该公司税负比同行业企业高出了 2.6%。由于税收负担偏重，到 1994 年底，该公司共亏损 101 万元，处于十分危险的状态。该公司对造成亏损的原因及时进行了深入调查和分析，经调查，该公司购进原材料、辅助材料的进项税款不能抵扣，又因该公司属“老三资”企业，出口货物免征增值税，但不予退税，这是造成公司亏损的主要原因。为此，该公司认真研究了有关税收政策，决定变自营出口为通过外贸企业出口，从国外采购材料改为从国内另外几家企业采购材料，既降低了材料成本，又可取得进项税额。加工成产品后再销售给某外贸公司，并开具税收缴款书，外贸公司出口货物，凭税收缴款书办理出口退税。因公司的产品不是直接出口，属于内销，不予免征增值税，但其进项税款可以抵扣，另外该公司还能从外贸公司分得退税款的一部分，从而实现了企业经济利益最大化。

公司由自营出口免税变为通过外贸企业出口，能享受到退税政策，仅此一项每年可降低税收成本 200 多万元。以 1998 年为例，该企业进口材料只占 20%—30%，大多数由国内采购，该年度就减少损失 277 万元。

1998 年，该公司被认定为出口型企业，按照规定可享受利润再投资退税 100% 的规定，而非出口型企业只能返还 40% 的税款。另出口型企业在执行企业所得税“免二减三”优惠政策以后，还可以继续享受减半征收企业所得税的优惠政策。按此规定该公司实行 24% 的企业所得税率，减半征收后

只征 12%。如果没被认定为出口型企业,要缴纳 24%的企业所得税和 3%的地方所得税。是否认定为出口型企业,所得税税率相差 15 个百分点。同时,该公司把产品通过外贸企业出口,外贸公司可得税务机关返还增值税 15% 的税款,公司可从外贸公司得到返还税款的另一部分。正是由于这部分退税款,该公司可周转使用的资金更加充裕,该年转入再投资的资本金达 200 多万元,用于扩大再生产,获取了最大的经济效益。

1999 年 10 月份,国家税务总局以国税发[1999]189 号文件通知,支持外商投资企业扩大出口,加强外商投资企业出口货物退(免)税管理,对 1993 年 12 月 31 日前批准成立的“老三资”企业,自 1999 年 11 月 1 日起,自营或委托出口货物由原出口免税办法改为出口退税办法。该公司通过仔细分析研究,权衡利弊选择了出口退税政策,仅 11 月—12 月两个月就节约了税款 210 万元,成为公司的纯利。

税务筹划使公司获得了充裕的资金支持,几年来,该公司进行了两次利润再投资,投资资金达 400 多万元,新建了两条生产线,使公司得到飞速的发展。

立昌塑胶有限公司历经坎坷后,公司董事兼财务部经理陈云卿感慨地说,我们企业不怕自身素质赢不过人家,就怕经营规则不等同,如龟兔不在同一起跑线上竞争一样。我们对税务筹划真是相识恨晚。陈霖卿总经理谈到,税收在企业的各项决策中已产生越来越大的影响。通过税务筹划能有效地减轻税收负担,降低成本,增加效益,提高竞争能力。

通过以上实例,我们可以看出税务筹划在企业经营中举足轻重的位置,笔者认为,税务筹划具有如下重要意义:

(一)可以实现纳税人利益最大化

从纳税人角度看,税务筹划可以节减纳税人税收,以实现纳税人经济利益最大化。税务筹划通过对各种税收方案的比较,选择税负较轻的方案,减少纳税人的资金流出,增加可支配资金,有利于企业的发展。

当今，中国市场经济还在不断完善发展过程中，税收法律法规随着经济发展也在不断改进健全，随着税法的日益复杂，如果对税法研究不透，既有可能漏缴税，也有可能多缴税，税务筹划通过对税法的深入研究，可使纳税人深入了解和掌握税法，避免因对税法条款的疏忽和误解而多缴纳税款。

(二)有利于健全、贯彻税收法律法规

企业进行税务筹划，总是会密切关注国家税收法规和最新税收政策的出台，一旦税法有所变化，企业马上会采取相应行动，把税收的意图迅速融入生产经营活动的过程中，从而起到贯彻税收法律法规的作用。而另一方面，通过税务筹划可以发现税法中不够成熟、完善的地方，企业在利用这些漏洞为自己谋取利益的同时，也在提醒国家立法和征税机关注意税法的漏洞并及时弥补，因此税务筹划可以对国家税收法律法规的健全起到促进作用。

(三)有利于实现资源的优化配置

通过税务筹划，可以使纳税人经济利益最大化，在市场经济条件下，资本总是流向利润最大的行业和企业，资本的流动实际上代表着资源在全社会的流动配置。资源向经营管理规范、经济效益好、规模大的企业流动，实现规模经济，可以达到全社会资源的最优配置，从而保证国家长远利益的实现。

三、跨国公司税务筹划的概念

近十年以来，全球经济一体化的进程呈现出加速发展的态势，跨国公司的活动范围和活动领域进一步扩大。2001年11月11日中国正式成为世界贸易组织的成员国，为中国企业的跨国经营及在国际市场上取得一席之地创造了条件。跨国公司多采用集团公司形式的内部组织结构体系，这种结构体系包括总持股公司和分布在与母公司非同一税收管辖区内的其他国

家中的子公司、分公司和办事处等。建立跨国集团的主要目的是在经济全球化的条件下，实现生产经营、销售和管理的最优化、成本费用的最小化和集团利润的最大化，从而巩固跨国公司在国际市场的地位。而跨国公司税务筹划的目标则正是实现跨国公司内部结构分布的最优化，从而使公司的总体税收负担最小，实现总利润最大化。

跨国公司税务筹划是指跨国公司为了使企业全球税收负担最小化而制定的合法的纳税计划，在税法许可的范围内减轻或消除税负，从而实现企业生产经营活动所得最大化的经济行为。具体地讲，就是跨国公司在国际税收的大环境下，为了保证和实现最大的经济利益，利用各国税收法规的差异和国际税收协定的不足，寻找出合法的方式来减轻税收负担，实现其税收总支出最小化，集团总利润最大化。这些税收不仅包括跨国纳税人经营活动的所在国的当地税收，也包括本国的所得税。

第二章 跨国公司税务筹划的可行性分析

任何事物的形成都有其原因，跨国公司税务筹划也不例外，从主观上看，跨国公司进行税务筹划主要是为了减轻公司税收负担、实现全球经济利益最大化。从客观上看，各国之间税制的差异、国际避税地的存在、国际税收协定的缔结为跨国公司进行税务筹划创造了必要的条件，概括起来看，跨国公司税务筹划产生的客观原因主要有以下几个方面：

一、税收管辖权的差别

所谓税收管辖权，是指国家在税收领域中的主权，是一国在征税方面行使具有法律效力的管理权力，具有独立性和排他性。按属人、属地原则及属人兼属地原则可以分为三种类型，一种是居民管辖权，是指征收国对其境内所有居民的全部所得行使征税权力；一种是公民管辖权，是指征收国对具有本国国籍的公民在世界各地取得的收入行使征税权力，而不考虑其是否在国内；一种是地域管辖权，按照本国主权达到的地域范围确立征税权力。由于各国行使税收管辖权的不同，从而导致各国判断是否行使征税权力的法律根据不同，使得纳税人在某国负有纳税义务而在另一国可能就没有纳税义务，这就使得跨国公司税务筹划成为可能。主要有以下几种情况：

(一)两个主权国家同时实行居民管辖权

由于各个实行居民管辖权的国家制定的居民身份标准不同，有的国家采用登记注册标准，有的国家采用总机构标准，还有的国家则可能采用实际管理中心标准，这样纳税人就有可能同时避开两个有关国家的纳税义务，为税务筹划创造了条件。表 1 列示了部分国家有关居民身份的判定标准：

表 1: 各国关于居民身份判定标准一览表

国别	居民身份的判定标准
澳大利亚	1、在澳大利亚注册；2、在澳大利亚经营；3、中心管理和控制机构在澳大利亚；4、投票权被澳大利亚居民股东控制。
比利时	1、在比利时依法注册成立；2、公司的总部和主要管理机构设在比利时。
加拿大	1、在加拿大依法注册成立；2、中心管理的控制机构设在加拿大。
美国	在美国依法注册成立。
英国	1、在英国注册成立；2、中心管理的控制机构设在英国。
丹麦	在丹麦注册成立。
法国	在法国注册成立。
德国	1、在德国注册成立；2、管理中心在德国。
希腊	1、在希腊注册成立；2、在希腊有管理机构。
印度	1、在印度注册成立；2、管理的控制活动全部在印度开展。
爱尔兰	中心管理的控制机构设在爱尔兰。
瑞士	1、在瑞士注册成立；2、管理中心设在瑞士。
西班牙	1、在西班牙注册成立；2、法人的总部在西班牙；3、法人的有效管理中心在西班牙。
新加坡	管理和控制机构在新加坡。
意大利	1、在意大利注册成立；2、法人的管理总部在意大利；3、主要目的是在意大利经营。
日本	1、在日本依法注册成立；2、注册的主要机构设在日本。
韩国	1、在韩国依法注册成立；2、总机构或主要机构在韩国。
卢森堡	1、在卢森堡注册成立；2、有效管理机构在卢森堡。
马来西亚	管理和控制中心在马来西亚。
墨西哥	主要经营管理中心在墨西哥。
荷兰	1、依法在荷兰注册成立；2、中心管理机构在荷兰。
新西兰	1、在新西兰依法注册成立；2、法人总部设在新西兰；3、管理的控制机构在新西兰。
葡萄牙	1、法人注册的总部在葡萄牙；2、法人的有效管理机构在葡萄牙。

资料来源：朱青，《国际税收》，中国人民大学出版社，2004年2月

如表 1 所示，当一国实行注册标准，而另一国实行总机构标准确定纳税身份时，跨国公司可以根据有关国家判定的标准设置总机构和登记注册，

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 for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库