

学校编码: 10384

分类号\_\_\_\_\_密\_\_\_\_\_

学号: 17520131151197

UDC\_\_\_\_\_

廈門大學

碩 士 學 位 論 文

# 房地产开发企业纳税筹划案例研究

Case Study on Tax Planning of Real Estate Enterprises

王玉荣

指导教师姓名: 林朝南 助理教授

专业名称: 会计硕士 (MPAcc)

论文提交日期: 2016 年 4 月

论文答辩时间: 2016 年 5 月

学位授予日期: 2016 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2016 年 5 月

# 厦门大学学位论文原创性声明

本人呈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其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为( )课题(组)的研究成果,获得( )课题(组)经费或实验室的资助,在( )实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

# 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

## 摘要

2015 年对于不少房企来说，从黄金时代到白银时代的转型已开始“落地”。这其中，既有万科、万达、恒大这样的业内龙头，也有苏宁环球、阳光城这种体量不小、业绩表现不错的房企。据我国国家统计局的信息显示，国家税收收入在稳步增长，由 2007 年的 45621.97 亿元增长到 2014 年的 119175.31 亿元，年均增长达到了 14.70%。同时，通过我国上市房地产公司的税费支出统计信息来看，2007 年至 2014 年共 7 年间税费支出合计 7100.21 亿元，其中 2007 年税费支出共为 310.26 亿元，2014 年税费支出共为 1369.19 亿元，年均增长达到了 23.62%，显然已经超过了国家总税收的增长率。繁重的税负对开发周期长、资金需求大的房地产企业来说，无疑是具有极大压力的成本支出，如何尽最大可能做好纳税筹划也是摆在各财务主管面前的难题。

本文通过回顾纳税筹划的基本理论，详细分析了我国房地产开发企业涉及到的税种及进行纳税筹划的必要性和可行性，并对我国房地产开发企业面临的“营改增”近况及该采取的措施进行分析。

同时，本文选取了 S 市某房地产开发企业的援疆项目进行纳税筹划分析与方案设计，通过对不同方案的整体纳税筹划金额及税后净利润的比较分析，得出适合该项目的最优筹划方案。

本文创新之处在于区分不同经营形式下、不同股债结构下整体纳税金额的纳税筹划最优，而并非单一税种的筹划局部最优，对房地产开发企业具有一定的借鉴意义。

关键词：房地产企业；纳税筹划；案例研究

## ABSTRACT

According to the data from China's National Bureau of Statistics, the country's total tax revenue has increased steadily from 4562.20 billion in 2007 to 11917.53 billion in 2014, whose average annual growth rate is 14.70%. While the data in the same period from listed real estate enterprises shows the expense of tax has increased from 31.03 billion yuan in 2007 to 136.92 billion in 2014, whose average annual growth rate is 23.62%. Apparently the growth rate of the real estate's tax has exceeded the country's. Undoubtedly, heavy tax burden on the real estate enterprises, which has long development cycles and large capital needs, is costs with great pressure, so how to do tax planning is problems placed in front of each chief financial officer.

The thesis reviews the basic theory of tax planning, detailed analyses the taxes of China's real estate enterprises and the necessity and feasibility of tax planning, then briefly analyses the polices of the "transformation from business tax to value-added tax" and the possible measures taken by the real estate enterprises.

Meanwhile, the thesis selects a Xinjiang reconstruction-assistance project of a real estate enterprise in S city, to do the tax planning analysis and scheme design, then comparatively analyses both overall amount of tax planning and net profit through different schemes, chooses the optimal planning scheme.

Innovation of this thesis lies in calculating the overall amount of tax of optimal planning scheme by distinguishing the different forms of business and different stock and bond structure, not just focuses on local optimum tax planning of single tax. The methods have certain significance to real estate enterprises.

Key Words: Real Estate Enterprises; Tax Planning; Case Study.

# 目录

|                                       |    |
|---------------------------------------|----|
| <b>第 1 章 绪论</b> .....                 | 1  |
| <b>1.1 研究背景和研究意义</b> .....            | 1  |
| 1.1.1 研究背景 .....                      | 1  |
| 1.1.2 研究意义 .....                      | 1  |
| <b>1.2 研究方法</b> .....                 | 2  |
| 1.2.1 文献研究法 .....                     | 2  |
| 1.2.2 案例研究法 .....                     | 2  |
| 1.2.3 比较研究法 .....                     | 2  |
| <b>1.3 论文创新之处</b> .....               | 2  |
| 1.3.1 区分不同经营形式下的纳税筹划最优 .....          | 2  |
| 1.3.2 区分不同股债结构的筹资活动 .....             | 3  |
| 1.3.3 对项目整体纳税金额进行筹划，并非单一税种的筹划分析 ..... | 3  |
| <b>1.4 研究内容</b> .....                 | 3  |
| <b>第 2 章 纳税筹划基本理论</b> .....           | 5  |
| <b>2.1 纳税筹划文献综述</b> .....             | 5  |
| 2.1.1 国外相关研究 .....                    | 5  |
| 2.1.2 国内相关研究 .....                    | 6  |
| <b>2.2 纳税筹划基本技术</b> .....             | 7  |
| 2.2.1 节税筹划技术 .....                    | 7  |
| 2.2.2 避税筹划技术 .....                    | 9  |
| 2.2.3 税负转嫁技术 .....                    | 10 |
| <b>第 3 章 房地产开发企业的税负情况</b> .....       | 12 |
| <b>3.1 房地产开发企业的相关税种情况</b> .....       | 12 |
| <b>3.2 房地产开发企业纳税筹划的必要性</b> .....      | 12 |
| <b>3.3 房地产开发企业纳税筹划的可行性</b> .....      | 15 |
| 3.3.1 房地产开发企业税收法制环境优良 .....           | 15 |
| 3.3.2 房地产开发企业纳税筹划空间大 .....            | 16 |

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| 3.3.3 房地产开发企业的纳税筹划动力大.....       | 16        |
| <b>3.4 “营改增”对房地产开发企业的影响.....</b> | <b>17</b> |
| 3.4.1 “营改增”税收制度的介绍.....          | 17        |
| 3.4.2 房地产开发企业“营改增”前后的决策变化.....   | 17        |
| <b>第4章 房地产开发企业纳税筹划案例研究.....</b>  | <b>22</b> |
| <b>4.1 案例背景研究.....</b>           | <b>22</b> |
| 4.1.1 项目情况.....                  | 22        |
| 4.1.2 项目财务数据.....                | 22        |
| <b>4.2 前期准备阶段.....</b>           | <b>26</b> |
| 4.2.1 简要介绍.....                  | 26        |
| 4.2.2 项目纳税筹划方案.....              | 26        |
| 4.2.2.1 股权结构方案设计.....            | 26        |
| 4.2.2.2 筹资结构方案设计.....            | 32        |
| <b>4.3 开发建设阶段.....</b>           | <b>43</b> |
| 4.3.1 简要介绍.....                  | 43        |
| 4.3.2 项目纳税筹划方案.....              | 43        |
| 4.3.2.1 土地增值税扣除项目方案.....         | 43        |
| 4.3.2.2 企业所得税扣除项目方案.....         | 43        |
| 4.3.2.3 方案设计.....                | 44        |
| <b>4.4 销售清算阶段.....</b>           | <b>45</b> |
| 4.4.1 简要介绍.....                  | 45        |
| 4.4.2 项目纳税筹划方案.....              | 45        |
| 4.4.2.1 定价方案设计.....              | 45        |
| 4.4.2.2 方案设计.....                | 46        |
| <b>4.5 筹划方案汇总分析.....</b>         | <b>51</b> |
| 4.5.1 筹划事项.....                  | 51        |
| 4.5.2 项目筹划方案的设计.....             | 51        |
| 4.5.2.1 酒店项目筹划方案.....            | 51        |
| 4.5.2.2 住宅项目筹划方案.....            | 66        |

|                            |           |
|----------------------------|-----------|
| 4.5.3 总体筹划方案.....          | 77        |
| 4.5.4 筹划方案的选择.....         | 82        |
| <b>第5章 结论与展望.....</b>      | <b>86</b> |
| <b>5.1 结论.....</b>         | <b>86</b> |
| 5.1.1 纳税筹划应该具有整体眼光.....    | 86        |
| 5.1.2 合理利用财务杠杆.....        | 86        |
| 5.1.3 加大会计人员的税收法律知识培训..... | 86        |
| <b>5.2 展望.....</b>         | <b>87</b> |
| 5.3.1 未考虑时间价值.....         | 87        |
| 5.3.2 财务数据假设不全面.....       | 87        |
| 5.3.3 方案评价指标不全面.....       | 87        |
| <b>参考文献.....</b>           | <b>88</b> |
| <b>致谢.....</b>             | <b>90</b> |

厦门大学博硕士学位论文摘要库

# CONTENTS

|  |    |
|--|----|
| <b>Chapter 1 Foreward</b> .....                                  | 1  |
| 1.1 Research background and significance .....                   | 1  |
| 1.1.1 Research background.....                                   | 1  |
| 1.1.2 Research significance .....                                | 1  |
| 1.2 Research methods .....                                       | 2  |
| 1.2.1 Literature research methodology.....                       | 2  |
| 1.2.2 Case study methodology .....                               | 2  |
| 1.2.3 Comparative research methodology .....                     | 2  |
| 1.3 Innovations of the thesis.....                               | 2  |
| 1.4 Framework .....  | 3  |
| <b>Chapter 2 The basic theories of tax planning</b> .....        | 5  |
| 2.1 Literature review of tax planning.....                       | 5  |
| 2.1.1 Foreign tax planning research.....                         | 5  |
| 2.1.2 China tax planning research .....                          | 6  |
| 2.2 Basic techniques of tax planning .....                       | 7  |
| 2.2.1 Tax reduction techniques .....                             | 7  |
| 2.2.2 Tax avoidance techniques .....                             | 9  |
| 2.2.3 Tax transfer techniques .....                              | 10 |
| <b>Chapter 3 Tax conditions of real estate enterprises</b> ..... | 12 |
| 3.1 Related tax conditions of real estate enterprises .....      | 12 |
| 3.2 Necessity of real estate enterprises .....                   | 12 |
| 3.3 Feasibility of real estate enterprises .....                 | 15 |
| 3.3.1 Good tax legal environment .....                           | 15 |
| 3.3.2 Large space of tax planning .....                          | 16 |
| 3.3.3 Strong motive power of tax planning .....                  | 16 |
| 3.4 Influence of “BS to VAT” on real estate enterprises .....    | 17 |
| 3.4.1 Introduction of “BS to VAT” .....                          | 17 |
| 3.4.2 Changes of decisions of real estate enterprises .....      | 17 |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Chapter 4 Case study of tax planning in real estate enterprises</b> .. | <b>22</b> |
| 4.1 Background of the case .....  | 22        |
| 4.1.1 Descriptive background.....   | 22        |
| 4.1.2 Financial data .....  | 22        |
| 4.2 Tax planning on development .....                                     | 26        |
| 4.2.1 Brief introduction .....  | 26        |
| 4.2.2 Tax planning schemes .....  | 26        |
| 4.3 Tax planning on construction .....                                    | 43        |
| 4.3.1 Brief introduction .....  | 43        |
| 4.3.2 Tax planning schemes .....  | 43        |
| 4.4 Tax planning on distribution .....                                    | 45        |
| 4.4.1 Brief introduction .....  | 45        |
| 4.4.2 Tax planning schemes .....  | 45        |
| 4.5 Summary analysis of tax planning schemes .....                        | 51        |
| 4.5.1 Items of tax planning .....   | 51        |
| 4.5.2 Scheme design of tax planning .....                                 | 51        |
| 4.5.3 Summary analysis of tax planning schemes .....                      | 77        |
| 4.5.4 Results of tax planning schemes .....                               | 82        |
| <b>Chapter 5 Conclusion</b> .....   | <b>86</b> |
| 5.1 Research conclusion .....   | 86        |
| 5.2 Limitations of the thesis .....                                       | 87        |
| <b>References</b> .....   | <b>88</b> |
| <b>Acknowledgement</b> .....  | <b>90</b> |

## 第 1 章 绪论

### 1.1 研究背景和研究意义

#### 1.1.1 研究背景

2015 年对于不少房企来说，从黄金时代到白银时代的转型已开始“落地”。这其中，既有万科、万达、恒大这样的业内龙头，也有苏宁环球、阳光城这种体量不小、业绩表现不错的房企，而像浙江广厦、莱茵置业、海德股份等规模更小一些的区域房企，更是宣布全面转型，完全退出房地产行业。这些现象都表明随着房地产市场竞争加剧，从疯狂上涨的房价中获利已经成为了一线城市部分房企最后的狂欢，而最大程度地合理降低成本被广大房企作为盈利的最有效手段受到高层的关注。其中纳税筹划作为降低房地产企业成本的有效措施开始逐渐受到重视。

税务总局新闻发言人、办公厅主任王陆进通报称：“2015 年前三季度，全国税务部门组织税收收入 83842 亿元，比上年同期增长 7.6%。”同时，其通报称：“房地产业税收完成 12544 亿元，同比下降 2.2%。但从走势看，一季度房地产业税收下降 9%；二季度下降 3.7%，6 月由负转正，增长 0.2%；三季度增长 9.4%，三个月增幅均在 8%以上，回升趋势明显。”从中我们可以简单地推出 2015 年前三季度政府的房地产业税收占据全国税收的 15%，房地产业与其他产业相比可见其税负之重。繁重的税负作为这种开发周期长、资金需求大的房地产企业来说，无疑是具有极大压力的成本支出，如何尽最大可能做好纳税筹划也是摆在各财务主管面前的难题。

#### 1.1.2 研究意义

通过对房地产开发企业纳税文献的阅读，笔者发现涉及到房地产开发企业纳税筹划的文献很多，但是多数文献都是通过对单一税种的筹划来分析涉税部分的方案优化，并没有结合各个税种之间的关联关系来分析对涉税方案整体的纳税影响。并且笔者发现涉及到房地产开发企业的纳税筹划都是通过对当前项目方案数据的改进，并未分析该项目可行的几种方案下是否存在比当前方案纳税金额和税后净利更优的方案。

因此，本文试图从房地产开发企业的角度，通过学习和挖掘我国房地产业相

关的几大主要税种纳税政策及纳税筹划手段，从项目不同的股权结构开始，对不同股权结构下房地产企业涉及的主要税种，如企业所得税、土地增值税、营业税等税种纳税总额的计算，从而在科学的假设基础之上，分析比较对某房地产开发项目税后净利润的影响，找出房地产开发企业纳税金额与税后净利润的最优纳税筹划方案。

本文通过某房地产开发项目来进行整体纳税筹划，以期脱离单一税种的筹划观念，从整体税负最小入手进行纳税筹划，给房地产开发企业带来纳税筹划的启发意义。

## 1.2 研究方法

### 1.2.1 文献研究法

通过对房地产纳税筹划的中文文献与外文文献的检索，尽可能的收集与本论文相关的资料，通过阅读学习借鉴其理论精华，找到将房地产纳税筹划理论、纳税筹划技术和案例分析引入房地产企业的纳税筹划的切入点，以此为论文的撰写提供充足的理论依据。

### 1.2.2 案例研究法

本文选取了 S 市某援疆企业的房地产开发项目为研究对象，通过对该项目的财务数据、纳税数据进行分析，从而设计出适合该项目开发的不同方案，基于科学的假设对不同方案适应不同的纳税技巧，从而研究出适合该项目的最优纳税筹划方案。

### 1.2.3 比较研究法

本文通过对该房地产开发项目财务数据及相关税收法律法规的分析，通过对不同股权结构下房地产开发项目涉及的几大主要税种的纳税金额进行筹划，也包括项目原纳税与净利润情况，比较各个方案下的总纳税金额与税后净利润的数据，从中选取最优纳税筹划方案。

## 1.3 论文创新之处

### 1.3.1 区分不同经营形式下的纳税筹划最优

本文以该房地产开发项目在当时条件下可行的几种经营形式为前提，通过对自营、直接出售、经营租赁、融资租赁共 4 种经营形式中涉及各个主要税种进行分析，从而在科学假设的基础上计算出不同经营形式进行筹划后的纳税金额及

税后净利，比较分析最优纳税筹划的经营形式。

### 1.3.2 区分不同资本结构的筹资活动

本文通过对不同资本结构的分析，从中选出在破产风险内、实际经营中最可能实现的8种，在区分不同经营形式的前提下，在科学假设的基础上测算对纳税筹划金额及税后净利的的影响，比较分析出最优的资本结构。

### 1.3.3 对项目整体纳税金额进行筹划，并非单一税种的筹划分析

本文通过对某房地产开发项目主要涉税税种进行分析，从项目的前期准备阶段、开发建设阶段、销售清算阶段所面临的税种及相关筹划技巧的运用，比较得出最优的整体纳税筹划方案，充分考虑了各个税种之间的关联关系，而非单一税种在项目的部分环节进行纳税筹划。

## 1.4 研究内容

本文第2章通过回顾纳税筹划的基本理论，包括综合阐述国内外的研究历程及纳税筹划的三种技术两部分。通过对国内外纳税筹划理论的学习，发现国外的纳税筹划侧重方向并不适合套用在我国大部分企业身上，国内的纳税筹划理论是近年来的研究热点问题。

本文第3章详细分析了我国房地产开发企业涉及到的税种及进行纳税筹划的必要性和可行性，并对我国房地产开发企业面临的“营改增”近况及该采取的措施进行了简要分析。我国房地产业涉及税种广，通过对比我国财政税收增速与A股上市房地产公司纳税增速的比较发现，房地产企业的纳税增速高于我国财政税收增速一倍多，可见房地产企业纳税筹划的迫切性。同时，通过对2016年5月1日开始的房地产业等全面“营改增”的详细分析，对房地产企业面临这种转换所带来的上下游企业合同签订金额上下限的简要计算，以期给予房地产企业一个大概的价格设定范围。

本文第4章选取了S市某房地产开发企业的援疆项目进行纳税筹划分析与方案设计。首先，对该房地产开发项目的背景及税务数据进行了介绍；其次，通过对营业税、企业所得税、土地增值税等相关税收法律法规的分析，提出针对不同资本结构来设计不同的纳税筹划方案，并对该项目开发建设阶段、销售保有阶段等涉及的纳税事项进行了优化；最后，通过对该项目不同方案的整体纳税筹划金额及税后净利润的比较分析，得出适合该项目的最优筹划方案。

本文第 5 章通过对前面纳税筹划理论及案例研究的总结,提出针对房地产企业的具体建议,并对进一步的研究展望进行了阐述。

厦门大学博硕士论文摘要库

## 第2章 纳税筹划基本理论

### 2.1 纳税筹划文献综述

#### 2.1.1 国外相关研究

对于纳税筹划的研究国外开始的较早，1935年英国上议院议员汤姆林爵士在“税务局局长诉讼温斯特大公”案件中声明道：“任何一个人都有权利按照法律规定来安排经营达到节税目的”。而该案件作为世界上第一个对纳税人的纳税筹划行为进行法律认定的案例，经常在英美的税收判例中被援引，此后，理论界与实务界不断深入地对纳税筹划进行了大量研究。

在纳税筹划理论研究方面，1984年，美国加州大学W·B·梅格斯博士在与人合著的《会计学》中指出：“人们合理而又合法的安排自己的经济活动，是指缴纳尽可能低的税收，他们使用的方法可以称之为纳税筹划。”1990年，英国税务专家S·詹姆士和C·布若斯在其合著的《税收经济学》中写道，会计师们强调避税的合法性，将避税称之为“纳税筹划”和“减轻税收”。1992年，斯科尔斯和沃尔夫森等人提出了有效纳税筹划理论，在《税收与企业战略》一书中，他们系统地分析了税收对企业投资和融资战略的影响，并认为传统的纳税筹划目标中的税负最小观点，实际上忽略了交易成本，有效的纳税筹划应该充分考虑交易各方、显性税收与隐性税收、税收成本与非税收成本的因素对企业投资和融资决策的影响。早期的研究主要是针对纳税筹划的定义、目的以及合法性等进行的规范研究，为后续纳税筹划研究提供了理论指导。

在纳税筹划实务研究方面，很多专门研究跨国公司纳税筹划实务的著名国际会计师事务所，如普莱斯华特豪斯（Price Waterhouse）1983年编印了《公司税收》，永道会计师事务所（Coopers & Lybrand）1983年编印了《国际税收概论》，集中了国际税务专家在为跨国公司从事国际避税筹划业务典型案例的分析。他们的研究主要是经济业务相关的各国在国内的避税行为往国际范围内的延伸和发展，并结合国际交易中相关各国的国内税制差异研究及各国相互之间签订的避免双重征税协定中差别机制的研究。

房地产纳税筹划方面，由美国最早开始，主要表现在：大多数不动产业者因税盾效应的存在而大肆举债经营，从而使得1970年后期到1980年初期的不动产

市场供过于求。所谓“税盾”，即是因举债而节省的税赋。由于计税的基础为营运收入减去利息及折旧等费用后的应纳税所得，再将其乘以税率即为应负担税赋，因此利息及折旧费用的提高可以减少税收负担。聪明的投资者可借提高折旧费用，以达到避税的目的。这其实就是美国早期的企业纳税筹划的实践活动，企业因税盾效应的存在而大肆举债影响了整个国民经济的发展，进而引起美国政策的变动，在 1986 年的税制改革法案中明显地修订了折旧年限、最高税率及盈亏互抵所得项目。目前美国对房地产纳税筹划的研究也很活跃，有专门的房地产纳税筹划杂志如《Tax Management Real Estate Journal》，《The Journal of Real Estate Taxation》等，提供了大量实用的房地产纳税筹划方案。

在宏观层面上，国外多是以发达国家税制结构为研究背景，这些国家多以直接税（如所得税）为主，而我国目前间接税（如流转税）所占比重较大。在微观层面上，国外偏重对跨国公司的纳税筹划的研究，通过运用关联交易价格达到调节跨国公司纳税事务的效果。国外的研究方法和角度值得借鉴，但因为税制结构、税收环境等差异，他们的纳税筹划的手段和方法并不适宜直接运用到我国房地产开发企业的实务中。

### 2.1.2 国内相关研究

我国对纳税筹划的研究起步较晚，唐腾翔和唐向（1994）两位学者在他们所著的《税收筹划》中认为：“税收筹划指的是在法律规定许可的范围内，通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排，尽可能地取得节税的利益”。这部专著是在国内首次提出了纳税筹划的概念，具有开创性的意义。盖地等（2002）在《税务筹划》中运用数学公式来描述纳税事项在某些假定下的纳税组合筹划，提出令纳税人的纳税总额绝对减少，从而取得绝对收益的“绝对收益筹划原理”，以及纳税人在一定时期内的纳税总额不变，但某些纳税期的纳税义务递延至以后的纳税期实现，取得递延纳税的时间价值，从而取得相对收益的“相对收益筹划原理”。还有部分专家、学者在借鉴国外关于跨国公司避税、节税研究成果的基础上，以税种分类、局部筹划的方式研究我国企业的避税、节税筹划。这些研究的主要内容是：将我国企业纳税实践中关于避税、节税筹划的案例按其涉及的税种进行归类分析，综合得出运用税种各要素进行纳税筹划的方法，或者把企业避税、节税的案例按经济活动进行归类分析，综合得出企业局部不同形式经济活动

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts 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.