

“跨国企业纳税筹划”课程建设与教学

——基于全球通用商科人才培养目标

张亮¹(博士) 殷枫¹(教授) 俞祥² 吴蔚¹

(1.上海对外经贸大学会计学院 上海 201620 2.上海市虹口区审计局 上海 200080)

【摘要】本文着重介绍了“跨国企业纳税筹划”课程的教学知识范畴、课程框架、课程编排及教学实施的要点。并提出按照SAVANT框架来确定教学范畴,结合国际商务环境,以企业商业活动、价值链与供应链管理为基础来构建“跨国企业纳税筹划”课程的核心内容。

【关键词】跨国企业 纳税筹划 核心课程

当前,我国的改革开放正处于由内向全球化转变为外向全球化的关键战略转型时期。2011年,李克强总理重申“走出去”战略,要求中资跨国企业在“十二五规划”期间内积极提高企业核心能力,走出国门参与全球市场竞争。纳税筹划对于跨国企业塑造其国际竞争优势具有不可或缺的作用。因此,跨国企业纳税筹划课程的建设对于配合国家“走出去”战略具有重要的、积极的实际意义。本文着重介绍了“跨国企业纳税筹划”课程的使命与目标、教学知识范畴、课程框架、课程编排以及教学实施的要点。

一、课程的使命与目标

2011年,依托《上海市中长期教育改革和发展规划纲要(2010~2020年)》的精神,上海地方本科院校“十二五”内涵建设项目提出了培养具有“四通”能力的“全球通用商务人才”——即能够在“任何国家”与“任何种族”为“任何公司”工作的“全球认可的商业领军人物”。该课程的使命即在于培养具备“四通用”能力的高端纳税筹划人才(Zhang, 2012)。通过该课程的学习,学生将掌握全球主要经济体的税法及国际税务协议和全球通用税务专业语言,具备为跨国企业制定纳税筹划战略的能力和跨文化团队的适应力与领导力。

为了完成课程的使命,课程目标应定位于:①向学生传授纳税筹划专业知识与技巧;②培养实务操作能力;③增强纳税筹划执业素养;④提高职业自信心。学生在熟悉和理解各国税法与国际间税务协定的基础之上,需要掌握与纳税筹划方案制定与实施有关的一系列的税务专业知识与能力。

二、教学知识范畴

“跨国企业纳税筹划”课程不仅仅是简单地以税法和财务会计为基础向学生介绍以“纳税最小化”为目标的节税技巧,而是培养学生以提升企业价值为目标,对企业“税务优化”战略进行设计与实施的思辨能力与操作能力。纳税筹划是一种“纳税优化”方案,而不是一种简单的“纳税最小化”方

案。因此,该课程并不仅限于税法与税务会计,而是包括了更为广泛、深刻的专业知识。我们可以通过Karayan和Swenson(2007)提出的“以增值为导向”的SAVANT纳税筹划框架来确定课程所需的知识范畴。

SAVANT框架包括四个步骤,即企业战略、节税估计、税务当局协商、商业流程转型。首先,纳税筹划方案必须符合企业的总体战略,不能以牺牲企业整体绩效为代价降低其税负支出。其次,根据当前与预期的税率、税基及企业绩效,企业应对未来的节税效应做出估计,即纳税筹划是一种“事先行为”,具有一定的前瞻性。再次,在实施纳税筹划方案之前,企业应当就设计的纳税筹划方案与税务当局及其他相关实体进行事先协商,避免所谓的“纳税脱漏”问题。最后,企业通过内部商业流程改造,使其“价值链”转变为“税务有效”形式。通过以上四个步骤,企业通过纳税筹划在商业活动中节省税负支出,取得额外的现金,达到增加企业价值的目标。

按照SAVANT框架来构建课程,意味着教学范畴与知识要点就必须作大幅度的扩充,不仅需要涵盖税法和税务会计的知识要点,还要涉及到法律、商业分析、供应链管理、公司理财、产业经济学等相关知识内容。为了紧密围绕“跨国企业”这一重点因此课程内容还应当包括计算机与国际商务,同时向学生强调纳税筹划不能违背职业道德与企业社会责任。简而言之,该课程把税务因素与其他重要的商业因素结合在一起,向学生传授一套完整的、合理的、有效的纳税筹划知识体系,让学生全面地、充分理解和掌握纳税筹划的理论及技巧,并激发其依据规则进行思辨与创新的能力。

三、课程框架、知识单元与侧重点

如图1所示,根据人才培养目标及课程特点,按照自下而上、由简入繁的教学思路,我们将课程的主要内容划分为相互支撑的五个部分,即税法与税收协定、纳税筹划原理与技巧、纳税筹划综合方案、筹划后事项、与纳税筹划研究。

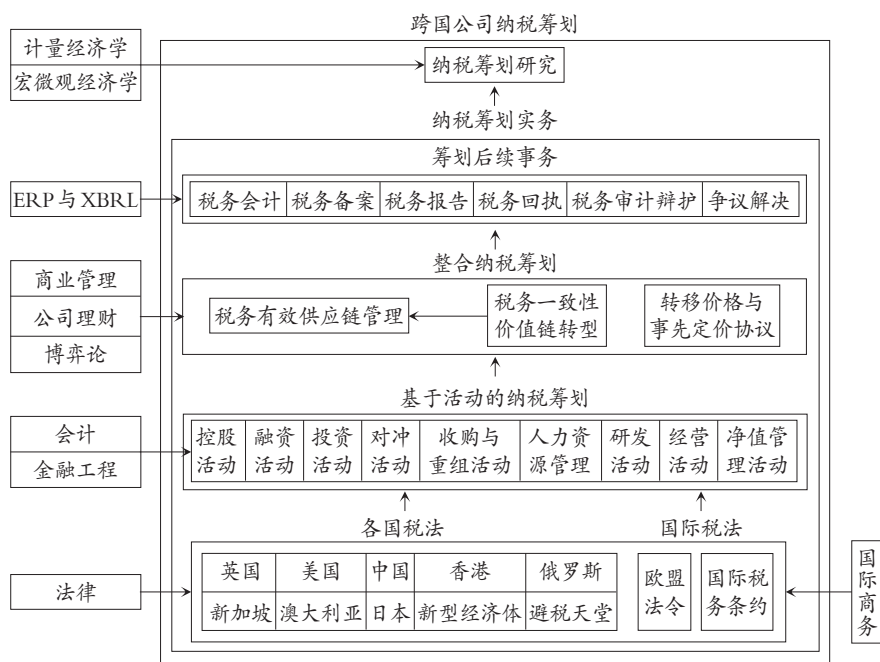


图1 课程框架

课程的第一部分主要向学生介绍各国国内税法及国际税务协议。首先,针对跨国公司全球布局的特性,课程覆盖全球主要经济体的国内税法,包括:英国、美国、日本、澳洲、俄罗斯、新加坡、中国香港、中国及避税天堂。其次,为了阐述跨国企业各国实体间的纳税协调问题,课程还包括主要的国际税务协定,即:欧盟法令、东盟协议、亚太经贸协议、中美洲一体化体系、中欧自贸协议、东非与南非共同市场协议、G3自贸协议、大阿拉伯自贸区协议、海湾合作协议、北美自贸协议、南亚自贸协议、南非发展联盟协议、环太平洋战略经济伙伴协议、关贸总协议、WTO协议。再次,从知识体系的完整性出发,课程尽可能包括全球各国的主要税种,即所得税、资本利得税、公司税、社会保险缴费、劳工税、房产税、遗产税、移居税、转移税、财富税、增值税、商品与服务税、销售税、货物税、关税、执照费与民税。此外,为了使学生充分了解当前纳税筹划的商业环境与监管环境,课程还涉及到各国国内与国际的反避税法、反递延税法、薄资本要求、转移定价法规。为了能够更好地理解税法细节,此部分的教学需要学生具备关于法律和国际商务的基础知识。

课程的第二部分主要向学生阐述“基于活动”的纳税筹划理论与技巧。该部分的教学内容需要紧密围绕企业的商业活动进行讲解,这些活动包括控股活动、融资活动、投资活动、对冲活动、收购与重组活动、人力资源活动、研发活动、经营活动、与净值管理活动。此外,教学还需要结合会计学与金融工程学的相关知识,以便学生能够理解与掌握利用金融工具及衍生品进行纳税筹划的方法。

课程的第三部分重点向学生介绍整合纳税筹划方案。课程将税收优化方案与企业价值链及供应链管理相结合——即围绕“税务一致性”价值链管理与“税务有效”供应链管理

讲解税务筹划的综合方案。由于转移定价的内容较为复杂,涉及到一系列各国定价规定与国际间定价协定的内容,例如:OECD指南、联合国规定、欧盟行为准则、正常交易价格、常驻机构、功能分析、事先定价协议等。因此,课程将转移定价作为一个独立的章节进行讲解。此外,为了达到较好的教学效果,我们还需要向学生介绍相应的基础知识,包括商业管理、公司理财和博弈论。

课程的第四部分向学生介绍纳税筹划的后续事项。为了学生能够顺利实施纳税方案,课程还包括如下系列内容:税务会计、税务备案、税务报告、税务回执、税务审计辩护、争端解决。此外,由于

XBRL在纳税筹划和税务管理中的作用日益增加,课程还包括利用XBRL实施纳税筹划方案的相关内容。

课程的第五部分专注于税收政策与理论的研究专题。通过讲解、讨论学术论文与研究专题的方式,向学生传授与税务研究有关的理论知识与研究方法。在此阶段,学生须掌握宏观经济学、微观经济学、计量经济学以便理解相关的知识。

四、课程编排要点

1. 围绕国际商务环境编排教学内容。由于该课程的定位在于培养“全球通用”纳税筹划专家,该课程并非讲解某一国内国的纳税筹划活动,而是讲解跨国企业如何在全球范围内开展纳税筹划活动。因此,课程内容的编排需要体现国际商务环境与全球商务布局等“国际化”要素。课程需要向学生介绍如何利用国际税收优惠条款来达到优化企业税负的目的,例如:全球各国的特别经济区(SEZ)提供给企业的所得税减免、加速折旧、投资补助、税收减免、与免税期等税收优惠政策,以及自由贸易区的重复征税减免协议,双边预扣税协议,双变投资条约、优惠贸易与投资协定等。此外,课程还需要向学生介绍国际税收协定对企业纳税筹划活动所产生的限制,例如:反有害税收竞争协定、纳税信息交换协定、反避税法等。这样的课程设计不仅使教学内容更加具有针对性,还会令课程更加具有现实意义——通过学习,学生将掌握可以用于纳税筹划的国际规则,进而为跨国企业的全球税收优化需求提供更为简洁有效的纳税筹划建议。

2. 围绕企业商业活动讲解纳税筹划技巧。企业的商业税负往往是由企业或个体的某种“活动”所产生的(见后页表),例如:所得税取决于经营活动、投资与融资活动的水平,而财产税又取决于控股活动与投资活动的水平。这意味着,企业可以通过调整一个或者多个商业活动达到优化整体税负水

平的目的。围绕商业活动讲解纳税筹划技巧可以提升学生的思辨能力——让学生意识到纳税筹划是一种以企业价值最大化为导向的,统筹安排税收优化活动;并不存在一种可将企业所有税种都降至最低水平的,“完美无瑕”的纳税筹划技巧。

税种与商业活动的关系

编号	OECD 税种分类	控股活动	投资活动	融资活动	收购重组活动	人事活动	研发活动	经营活动	财富管理活动
1000	所得、利润及资本利得税		x	x		x		x	
2000	社会福利缴费					x		x	
3000	工资及劳力税					x		x	
4000	财产税	x	x						x
4300	地产、遗产及赠与税								x
5111	增值税							x	
5112	销售税							x	
5121	消费税							x	
5122	财政垄断利润税				x			x	
5123	关税及进口税							x	
5125	出口税							x	
5125	投资税	x	x		x				
5126	特殊服务税						x	x	

资料来源:OECD,1996. Definition of taxes.[4]

3. 围绕价值链与供应链管理讲解纳税筹划的综合方案。多个单独的纳税筹划技巧可以组成一套完整的纳税筹划方案。换言之,纳税筹划不仅是停留在业务层面的节税技巧,更应当被视作为企业的一种整体战略规划。与“价值链”和“供应链”相结合的纳税筹划分别被称之为“税务整合价值链转型”和“有效税务供应链管理”(KPMG,2008)。前者的教学侧重于讲解如何通过改造企业内部的商业流程与功能实现税收优化的目的,进而提高企业增加税后利润、扩大其内部资源、提升其战略能力。后者的教学则需要向学生讲解与“供应链优化”相结合的“税务优化”:一方面,企业通过“供应链优化”活动降低其经营成本、创造商业价值;另一方面,企业将“税务优化”方案整合到“供应链优化”之中,从而保证“供应链”的整体税务有效性。

对于“跨国企业纳税筹划”课程而言,结合“价值链”及“供应链”管理来讲解纳税筹划显得尤为重要,因为这能够提升学生对于纳税筹划本质的认知程度——纳税筹划是通过改造企业的商业活动、价值链与产业链以实现税收优化的企业战略规划,而不是通过简单操纵纳税申报和税务会计以降低纳税支出的行为。更为重要的是,该教学编排能够培养学生发掘各国税务机构所提供的“节税机遇”的能力,并具备改造跨国企业价值链与全球供应链的能力。

五、教学实施要点

1. 采用与情境分析相结合的教学模式。“跨国企业纳税筹划”课程是一门对实务操作要求较高的课程,在课堂教学

中引入情景分析能够在最大程度上提高课堂教学效率,帮助学生更好地理解和掌握纳税筹划的原理与技巧,使学生具备分析、判断和处理复杂纳税筹划任务的实际操作能力。根据由简到繁的顺序,我们可以将情景教学模式大致划分为三种不同的类型,即典型例题练习、纳税筹划案例教学和法律案件分析。

典型例题解析需要与具体的税收条款和商业活动相结合,通过解答经简化的纳税筹划问题,直接地、简明地、高效地向学生展示和传授相关纳税筹划模型与技巧,让学生对典型纳税筹划问题有一个最基本的认知与思考。对于较为复杂的纳税筹划方案,我们可以采用案例教学法来进行讲解——以真实跨国公司成功的纳税筹划活动为蓝本,进行深入的探讨与分析,使学生从中总结出纳税筹划的原理与技巧,进而对课程有一个较为深入的理解,同时也培养其分析问题、解决问题的实战能力。我们还向学生讲解经典与最新的案例,向

学生展示纳税筹划所带来的潜在法律风险,帮助学生分析、理解纳税筹划转变成不为税务机构所接受的避税行为的原因。同时需要向学生阐述如何辨识纳税筹划的道德问题,如何应对税务机构的调查与质疑,如何与税务机构进行有效沟通以降低或规避其对企业避税行为的处罚。

基于情境的课堂教学方式需要学生在课前了解相关的知识与背景,因此,在课堂上教师不是简单传授理论,而是通过不断提问鼓励学生积极思考问题,引导学生找到答案,从而培养学生的实际操作能力与思辨能力。

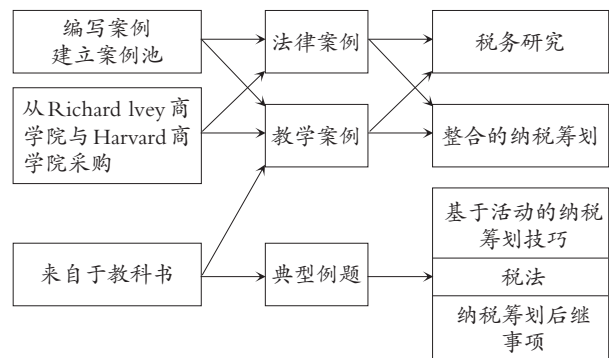


图 2 基于情景的教学方式

2. 在教学中使用全球通用的专业税务语言进行讲解。纳税筹划领域的词汇、概念及表达方式可以大致归类为三类:普通商业语言、税务专业语言和税务学术语言。不同类型的语言只有在各自适用的领域当中才能表达最准确的含义,

多层次立体课堂会计教学体系的构建

李文新(教授) 王德发(教授)

(湖北工业大学管理学院 武汉 430068)

【摘要】 本文结合作者自身工作实际,建立了“一个中心 三个课堂”多层次立体课堂教学体系,并就三个课堂的课程体系设置、教学资源整合、教学内容设计及教学方法改革等问题进行深入探讨。

【关键词】 会计人才培养 多层次立体课堂教学体系 会计教学

一、研究背景

为贯彻《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010~2020年)》,2010年以来教育部联合行业主管部门相继提出了“卓越工程师培养计划”、“卓越律师培养计划”及“卓越医生教育培养计划”等。“卓越计划”强调学生动手实践能力和职业素养的培育,探索校企(科研院所)合作培养人才的模式,极大地推进了高校人才培养方式的变革。在“卓越计划”的指引下,“卓越会计师培养计划”在全国各大高校也蓬勃展开。由于教育部的卓越会计师培养计划尚未正式启动,各高校目前都处于探索实践过程中,因此关于“卓越会计师”的内涵,学界尚无规范的定义。本文认为,卓越会计师应是掌握扎实会计金融税法等专业理论基础,精通会计实务,熟悉市场规

因此在实务操作中跨领域交叉使用不同类型的语言容易造成“误导”与“误解”,可能导致从业人员面临业务损失、行业处罚,甚至是法律起诉的风险。因此,教师需要在课堂上向学生阐述,如何在不同情境下合理使用不同类型的税务语言,使之具备正确使用税务语言的能力,提高学生的职业素养。

在教学中应尽量使用全球通用的概念,谨慎使用中文税务概念。中文税务概念一部分来源于欧美发达国家的税务知识体系,一部分为中式原创概念。前者的中外定义差异较小,在双语教学中做到准确互译即可。而后者没有经过国际讨论与检验,在国际学术和商业环境中缺乏与之相对应的或者类似的概念,例如“税链”在国际上并无与之相对应的英文概念。对于此类中式原创概念,教师应当予以甄别并充分说明其性质,告知学生在跨国商务活动中应谨慎或避免使用。

3. 采用多种形式对学生进行考核。除期末考试之外,还应注重学生平时成绩的考核,包括课堂讨论、课后习题、报告写作以及小组作业。课堂讨论侧重于锻炼学生处理问题的反应力与灵活度;课后习题主要是考查学生对基础知识的掌握程度;报告写作侧重于锻炼学生综合运用知识的能力;小组作业是培养学生的团队协作能力与领导力。通过多种不同形

则和国际惯例,具有创新意识、国际视野和战略思维的应用型、复合型高端会计人才。

基于上述背景,笔者结合所在院校“会计创新实验班”的实践,就会计课堂教学体系改革进行探索,旨在构建第一、第二、第三课堂有机统一的多层次立体课堂教学体系,以实现高素质会计拔尖创新人才的培养目标。

二、多层次立体课堂会计教学体系的内涵及基本架构

本文所指的多层次立体课堂教学体系归纳为“一个中心三个课堂”教学体系。“一个中心”即一切以培养五能(自主学习能力、专业实践能力、综合考证能力、参与科研能力、开拓创新能力)并重的高素质会计人才为中心。“三个课堂”包括第一、第二和第三课堂:第一课堂是指计划内专业理论教学,

式的考核,最终达到提高学生综合素质与职业素养的目的。

六、总结

国际著名大学的法学院一般都开设有税法课程,而纳税筹划是税法课程所包含的一个非常重要的模块。建设跨国企业纳税筹划课程需要涉及到广泛的学科、涵盖大量的专业知识、设计精巧的教学案例,是一项高难度的、极具挑战性的工作。因此,只有在搜集、筛选和占有大量教学资源的基础上,才能够开发出高质量的教案与讲义。

由于税法与税务协定的不断变更,课程大纲与教学内容也需要进行与之对应的周期性地更新,以便做到与时俱进,保证课程时效与教学质量。

【注】 本文受上海地方本科院校“十二五”内涵建设085项目“全英语会计类课程模块建设(实验班支撑模块)”(编号:R08511021-02)、上海地方本科院校085项目(编号:085-Z08512015)、2012年上海市高校示范性全英语课程《财务报表分析》建设项目资助。

主要参考文献

蔡昌.税收筹划:理论、方法与案例.北京:北京交通大学出版社,2009