



中央财经大学

Central University of Finance and Economics

税务专硕案例 写作及教学方法研究

蔡 昌

中央财经大学财税学院教授/博导

税收筹划与法律研究中心主任



中央财经大学

Central University of Finance and Economics



讲座提纲

1. 案例是什么？
2. 案例选材来源
3. 案例教学设计
4. 实践与感悟

Part 1

案例是什么？



案例的形式与本质

案例的价值与优势

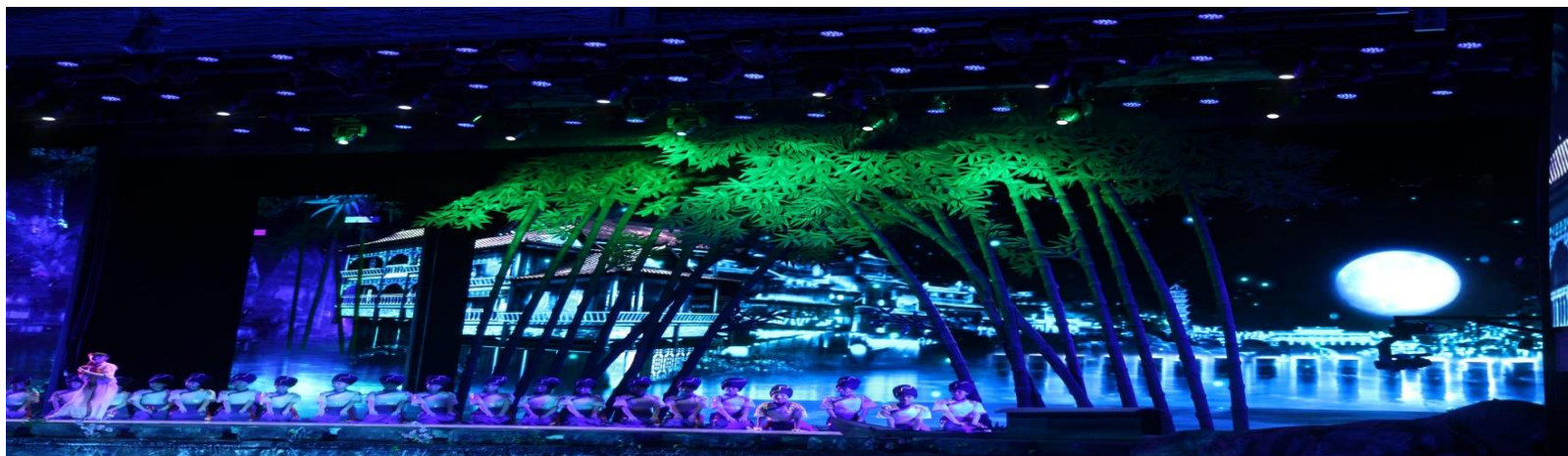
- ◆ 展现事实，关注事态发展过程和细节
- 了解实践活动，获得一种现实感；
- 阅读一篇精彩的案例，如身临其境；
- 在别人的故事中，获取一份专业经验。



案例的形式与本质

案例的价值与优势

- ◆ 升华实践片段，形成认知的思想沉淀
 - 案例是获得认知的一种手段，而非目的
- 格物致知+道法自然**
- 个案分析是获取认知的基础和线索：归纳法



案例的形式与本质

案例的价值与优势

- ◆ 升华实践片段，形成认知的思想沉淀
- 案例的个性映射出共性，在共性中统一认知；
- 案例具有推演性，结论可以指导实践，可以沉淀思想



案例的三种类型

➤ 小案例

某一个贴近生活实践的小故事，能够揭示税收原理，易于帮助同学们掌握并运用专业知识。

➤ 中等案例

固定条件或情境下的决策（方案选择）

类似于一般的考试题：案例分析与结论

➤ 综合案例

具备情节完整、知识容量大、内在关联性复杂、专业性强的案例。

Part 2

案例选材来源



小案例的选材

➤ 案例1：车票、机票的进项抵扣问题

减税降费背景下，车票和机票允许抵扣进项税额，但是，税务局征管部门强调：只有本单位的员工认定为差旅费的车票、机票才可以抵扣进项税额。

请问：税务征管部门的认知对吗？

➤ 政策依据

纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。——财政部、税务总局、海关总署公告2019年 39号

小案例的选材（续）

➤ 案例2：外卖食品如何缴纳增值税问题

餐厅提供餐饮服务，属于生活服务业。

餐厅销售外卖食品，属于什么业务性质？

是服务，还是销售商品？如何进一步确定税率？

➤ 你的答案？



小案例的选材（续）

➤ 政策依据：外卖食品缴纳增值税

- ◆ 2016年5月1日之前：餐厅销售非现场消费的食品，属于不经常发生增值税的应税行为，按照《增值税暂行条例》规定，可选择按小规模纳税人缴纳增值税。
- ◆ 2016年5月1日之后：提供餐饮服务的纳税人销售的外卖食品，按照“餐饮业”缴纳增值税。——财税【2016】140号
注：外卖食品，仅指该餐饮企业参与了生产、加工过程食品。
- ◆ 餐饮企业将外购的酒水、农产品等货物，未进行后续加工而直接与外卖食品一同销售的，应按该货物的适用税率，按照兼营的有关规定计算缴纳增值税。

中等案例的选材

工资与年终奖的权衡

某股份公司总经理税前收入24万元（不含三险一金），如何使个人所得税支出最小化？

请比较分析以下三个方案：

【方案一】：按月平均发放工资。

【方案二】：每月发放9000元工资，剩余作为年终奖。

【方案三】：每月发放12500元工资，剩余作为年终奖。

【规律分析】：请寻找节税规律？

中等案例的选材（续）

【方案一】：按月平均发放工资，应纳税额为：

$$(240000-60000) \times 20\% - 16920 = 19080 \text{ (元)}$$

【方案二】：每月9000元工资，年终奖132000元

工资缴纳个税：

$$(9000 \times 12 - 60000) \times 10\% - 2520 = 2280 \text{ (元)}$$

年终奖缴纳个税：

$$240000 - 9000 \times 12 = 132000 \text{ (元)}$$

$$132000 \times 10\% - 210 = 12990 \text{ (元)}$$

◆共缴纳个税金额：2280+12990=15270（元）

中等案例的选材（续）

【方案三】： 每月12500元工资，年终奖90000元
工资缴纳个税：

$$(12500 \times 12 - 60000) \times 10\% - 2520 = 6480 \text{ (元)}$$

年终奖缴纳个税：

$$240000 - 12500 \times 12 = 90000 \text{ (元)}$$

$$90000 \times 10\% - 210 = 8790 \text{ (元)}$$

共需缴纳个税 $6480 + 8790 = 15270$ (元)

【分析结论】： 掌握节税规律

你的猜想与判断？

中等案例的选材（续）

【最优方案】： 每月工资应为17000元，年终奖一次性发放36000元，此时缴纳个税金额为：

$$(17000 \times 12 - 60000) \times 10\% - 2520 + 36000 \times 3\% = 12960 \text{ (元)}$$

【分析结论】： 掌握节税规律

1.年终奖与基本工资合理匹配，两者适用税率比较接近。

2.现实的可能结果是年终奖与工资适用税率至少有一个正好位于税率临界点。

中等案例的选材（续）

- ◆ 鸿翔集团是一家从事房地产开发业务的企业集团，2019年3月取得一块土地，价值为6000万元，经过董事会决议，准备将土地用于建造鸿翔大酒店（准备作为一个法人单位独立经营），从事宾馆餐饮娱乐服务。鸿翔大酒店的建设期为2年，建造鸿翔大酒店预算需要再投入1.3亿元资金，预计建成后的鸿翔大酒店房产的公允价值为2.8亿元。
- ◆ **【问题】**：该集团应如何投资建设鸿翔大酒店

中等案例的选材（续）

如果先建设鸿翔大酒店，建成后以酒店物业对外投资设立鸿翔大酒店进行经营，则酒店物业的投资活动应视同销售，以公允价值2.8亿元为基础计算缴纳增值税、土地增值税和企业所得税，以及契税、印花税等税种，税负特别重。

【请问】： 如何安排交易实现节税？



中等案例的选材（续）

【税务方案一】

鸿翔集团以土地使用权和1.3亿元资金，投资成立鸿翔大酒店（法人企业），然后委托一家建筑施工企业进行酒店的施工建造。

【操作技巧】 先投资再委托代建



中等案例的选材（续）

【税务方案二】

鸿翔集团先建设鸿翔大酒店，然后采取企业分立方式分立出一家酒店独立经营。

【操作技巧】企业分立

增值税：符合免征的条件：同时有债权、债务、劳动力一并转移的。

土地增值税：实现零增值分立

企业所得税：特殊性税务处理

契税：免征政策



政策依据

1. 增值税

根据国家税务总局公告2011年第13号、2013年第66号公告，以及财税【2016】36号文：纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产，以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人行为，不属于增值税征收范围。其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收增值税；涉及的货物转让，不征收增值税。

政策依据

2.土地增值税

根据《财政部、税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的通知》（财税【2018】57号）第三条规定，按照法律规定或者合同约定，企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将房地产转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。

第五条规定，上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

政策依据

3.企业所得税

按照《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）、《企业重组业务企业所得税管理办法》（家税务总局2010年第4号公告）和《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局2015年第48号公告）的规定，**分立业务根据不同条件，分别适用一般性税务处理和特殊性税务处理。企业若采用特殊性税务处理，暂不确认有关资产的转让所得或损失。且新分立企业取得资产的计税基础不变，则后期经营时不能调整资产价值，也不能提高每期的折旧额或摊销额。**

政策依据

4. 契税

根据《财政部 国家税务总局关于进一步支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》（财税【2018】17号）的规定，公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对分立后公司承受原公司土地、房屋权属，免征契税。

综合案例的选材

- 案例往往来自于一些重要的线索，源自《人民日报》一则新闻：
- ◆ 范冰冰偷逃税款案水落石出，8亿多人民币的追缴及“罚单”震动舆论。天价片酬、阴阳合同等久为诟病，涉水大案揭开了盖子，整顿中国影视业偷税问题迫在眉睫。
- ◆ 这是一场全民法制课，法律面前没有特殊公民，越是公众人物，越须洁身自好。依法纳税是义务，如果仍有人哀之而不鉴之，结果也是凉冰冰。

——北京时间10月3日晚《人民日报》官方微博

综合案例1

范冰冰税案



范冰冰税案始末

【税案始末】：身为中国娱乐圈具有极大影响力的代表性人物，范冰冰涉嫌逃税的爆炸性新闻一出便占据了各大媒体的头版，成为人们最关心和热议的话题之一。

2018年10月3日，深受社会关注的范冰冰逃税案最终公布了处理结果：税务当局共惩处范冰冰8.8亿元人民币的巨额罚款，由《手机2》之争引发的“阴阳合同”事件和范冰冰逃税案终于尘埃落定。



范冰冰税案真相

◆ 【税案背景】

◆ 范冰冰旗下的12家公司，涉及多个产业，有文化传媒、影视制作、影视发行、投资管理、葡萄酒等领域。

1. 范冰冰本人作为法人的公司有5家

（1）美涛佳艺（上海）影视文化工作室

（2）无锡爱美神影视文化有限公司

（3）无锡唐德文化传媒有限公司

（4）无锡美涛佳艺影视文化工作室

（5）北京美丽宫文化交流有限公司；

2. 作为股东的公司有7家：其中包括100%入股的霍尔果斯爱美神影视文化有限公司；而其他相关公司多在其父母（范涛、张传美）控股之下，这些公司大多注册在江苏无锡、新疆霍尔果斯、北京等地。

范冰冰税案真相

◆ “阴阳合同” 之争

2018年5月底，曾任职中央电视台主持人的崔永元将一组“阴阳合同”在网上曝光，暗指范冰冰拥有灰色收入。2018年，10月3日，新华社发布通稿《税务部门依法查处范冰冰“阴阳合同”等偷逃税问题》，预示着税务系统将对于范冰冰逃税案件给予公众一个阶段性的交代。

对冰冰税案调查核实，范冰冰在影片《大轰炸》拍摄中实际获得了片酬3000万元，这里面的1000万元已经申报纳税，其余2000万元以拆分合同方式偷逃个人所得税618万元，少缴营业税及附加112万元，合计730万元。

范冰冰税案法理分析

◆ 处罚的法律依据

【法律依据】：《中华人民共和国税收征管法》和《中华人民共和国税收征管法实施细则》。

【处罚执行过程】

1. 依据《中华人民共和国行政处罚法》第四十二条以及《江苏省行政处罚听证程序规则》相关规定，2018年9月26日，江苏省税务局依法先向范冰冰下达《税务行政处罚事项告知书》，对此范冰冰未提出听证申请。

2018年9月30日，江苏省税务局依法已向范冰冰正式下达《税务处理决定书》和《税务行政处罚决定书》，要求其将追缴的税款、滞纳金、罚款在收到上述处理处罚决定后在规定期限内缴清。

【疑问】为何没有对范冰冰作出刑事处罚？

范冰冰税案处理结果



范冰冰税案法理分析

◆ 未对范冰冰进行刑事处罚的原因与法律依据

【法律依据】：依据《中华人民共和国刑法》第二百零一条的规定，**由于范冰冰属于首次被税务机关按偷税予以行政处罚且此前未因逃避缴纳税款受过刑事处罚，上述定性为偷税的税款、滞纳金、罚款在税务机关下达追缴通知后在规定期限内缴纳的，依法不予追究刑事责任。**

范冰冰税案法理分析

◆ 问责与后续监管处理

国家税务总局责成江苏省税务局对原无锡市地方税务局、原无锡市地方税务局第六分局等主管税务机关的有关负责人和相关责任人员依法依规进行问责。

对于举报人崔永元，税务机关根据奖励办法奖励崔永元10万元。

范冰冰税案法理分析

◆ 问责与后续监管处理

国家税务总局2018年10月，部署开展规范影视行业税收秩序工作。对在2018年12月31日前自查自纠并到主管税务机关补缴税款的影视企业及相关从业人员，免予行政处罚，不予罚款；对个别拒不纠正的依法严肃处理；对出现严重偷逃税行为且未依法履职的地区税务机关负责人及相关人员，将根据不同情形依法依规严肃问责或追究法律责任。

【事态发展】：自查自纠，明星补税

截至2018年底，明星60余人，自查自纠补税超过350亿元。包括多位一线明星：杨幂、黄晓明、邓超、孙俪、赵薇、汪峰、黄渤、章子怡等。

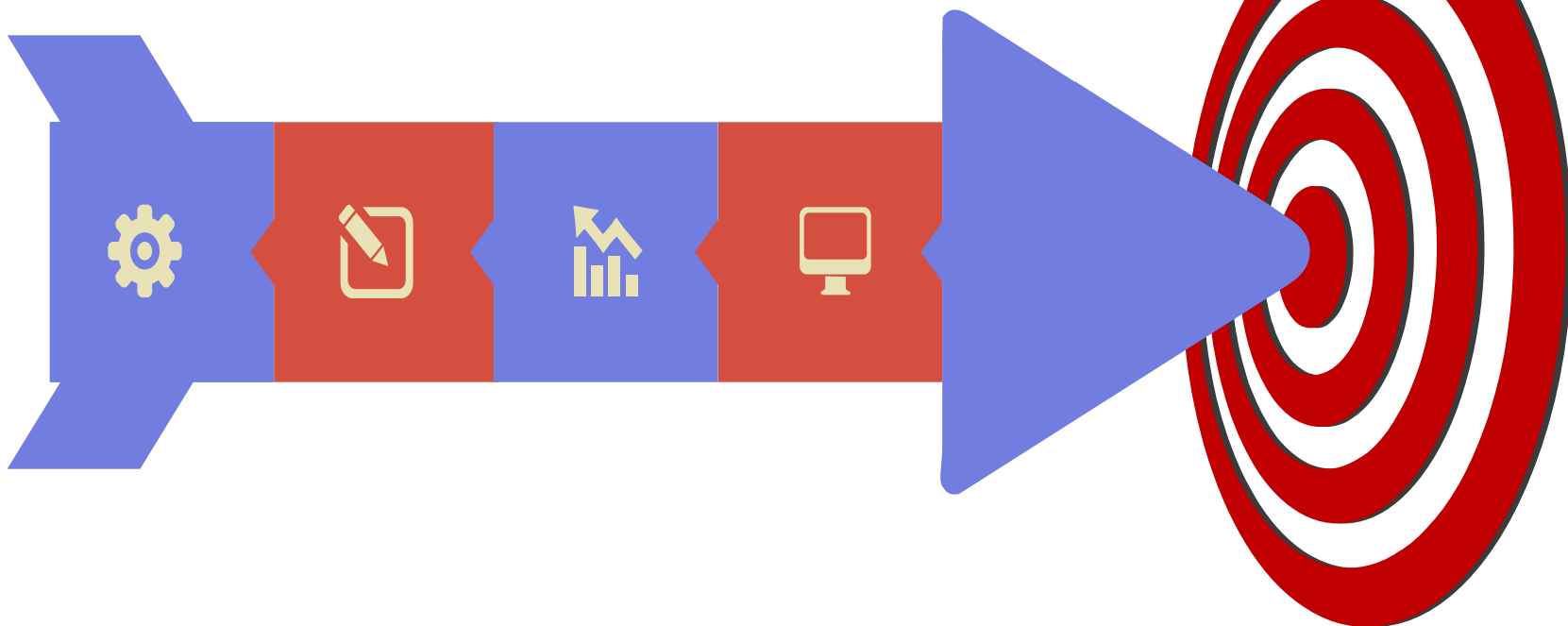
影视界逃税路径

设立个人
工作室

利用
税收洼地

特殊股权架构
、身兼多职，
分散收入

利用壳公司
避税

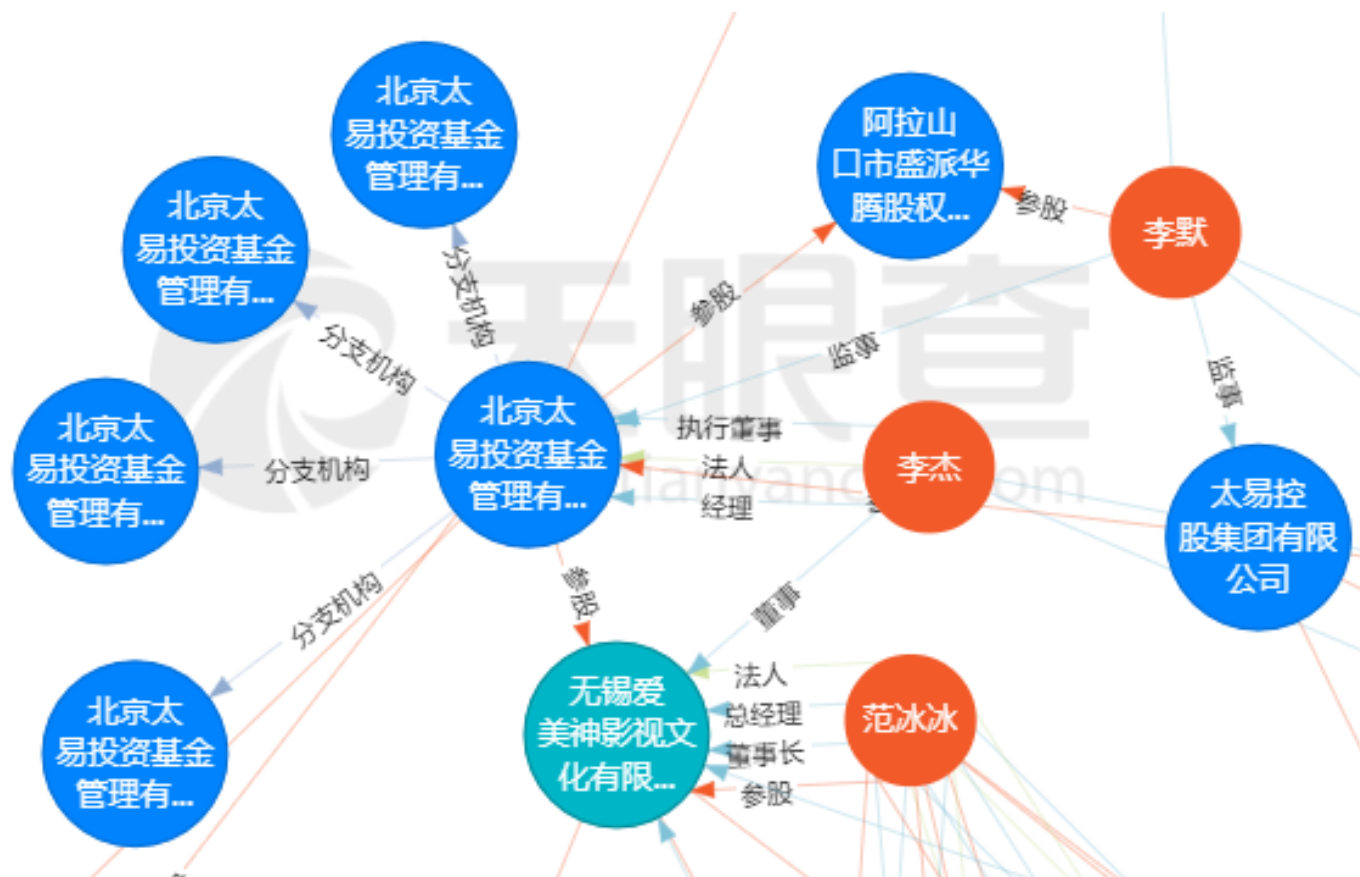


范冰冰资本投资关系图

范冰冰资本关系图



范冰冰投资的公司关系图



综合案例2

特朗普避税招法



特朗普避税招法

【税案始末】：

2016年10月，《纽约时报》曝光了一份1995年的报税单，使得美国第45任总统唐纳德·特朗普（Donald J·Trump）深陷“避税门”。作为美国具有传奇色彩的房地产大亨，特朗普长达20余年游走于法律边缘巧妙避税，其“避税门”风波并未阻碍其通往白宫之路。



特朗普避税四招

从20世纪90年代至今，特朗普避税总额或已超过数千万美元。特朗普避税的核心在于巧妙利用美国的税收优惠和财政补贴政策，积极为自身和企业谋求税收减免的红利。总体而言，特朗普避税行为并未明确违反美国税法，而是充分利用了美国税法的优惠政策和疏漏之处，可能有滥用之嫌。

- ◆ 招法1：善于运用亏损结转避税
- ◆ 招法2：积极寻求税收减免和财政补贴
- ◆ 招法3：充分利用地产避税
- ◆ 招法4：隐瞒被豁免债务



特朗普避税四招

◆ 招法一：善于运用亏损结转避税

20世纪90年代初期，特朗普多处地产出现巨额亏损，三家大西洋城赌场经营不善，收购曼哈顿广场时机不利造成巨大损失，同时航空公司业绩不佳，使得特朗普的公司陷入财务困境，1991年、1993年均出现巨额净亏损，

《纽约时报》曝光的特朗普1995年的纳税申报表显示：当年出现净营运损失9.16亿美元。特朗普并未因此消沉下去，而是利用这次财务灾难获取税收利益，即通过亏损结转规避巨额联邦所得税。特朗普申请将企业亏损向前向后结转，根据美国1995年税法，当年发生亏损的企业可将经营性损失向前结转3年，向后结转15年。即在18个年度内，如果特朗普的公司的净经营所得不超过9.16亿美元，那么就不必缴纳联邦所得税。

经测算，这笔9.16亿美元的巨额亏损可以抵消其每年5000万美元的应税收入，超过18年成功规避了联邦所得税。

特朗普避税四招

◆ 招法二：积极寻求税收减免和财政补贴

纽约市分管房产与经济發展的副市长艾丽莎·格兰（Alicia Glen）曾这样评价特朗普：“在追求减税和补贴方面，特朗普比其他任何开发商都积极。”1975年，特朗普购买了纽约市曼哈顿第42大街上一家破败的铁路集团酒店，其房地产大亨生涯由此起步。

此次收购活动，纽约市政府破天荒地给予40年免税优惠。1980年，特朗普耗资1.2亿美元，将这家破败的酒店进行彻底翻新重建，这就是著名的纽约君悦酒店。君悦酒店从1980年至2020年均不必向纽约市政府纳税。截至2016年，君悦酒店已从纽约市获得3.6亿美元的免税优惠。

特朗普避税四招

◆ 招法二：积极寻求税收减免和财政补贴（续）

特朗普善于利用法律武器，通过多次起诉政府，不断获取税收优惠。2000年，特朗普计划在联合国大厦附近推广特朗普国际大厦（Trump World Tower），而纽约市住房金融部认为该项目不符合公共利益，拒绝为其提供税收优惠。为获得纽约市的421-A税收优惠（纽约市一项住宅优惠政策），特朗普提起诉讼。在该诉讼陷入僵局后，特朗普又提起另一项诉讼，该诉讼于2003年以和解收场，而该和解协议豁免特朗普371套公寓10年的税收，约合1.195亿美元。据纽约财政部门统计，从1980年起，仅在纽约，特朗普至少享受了885亿美元的税收优惠。

特朗普也不会放弃任何财政补贴的机会。“9.11”恐怖袭击后，为帮助世贸大楼附近的小型企业恢复经营，纽约市政府提供了一大笔财政补助，特朗普抓住契机，为其在该地区的华尔街40号特朗普大楼申请了1.5万美元的财政补贴，理由是向911避难者免费提供暂时住宿服务。

特朗普避税四招

◆ 招法三：充分利用地产避税

美国税法规定，企业的债务利息和折旧费用可以在公司所得税前扣除。美国房地产企业的杠杆率往往较大，每年发生大量债务利息，可以抵消应纳税所得额。

特朗普在新泽西州拥有一处高尔夫球场，他将这块土地捐赠出去，用于“保护地役权”，并豢养了一群山羊，因此，他声称这块土地属于农业用地范畴。根据美国税法，如果一块土地被归类为“农业用地”或者“环保用地”，往往可以免交一些联邦和市政税款。2005年，特朗普建于此处的高尔夫球场获得了3910万美元的税收豁免。

特朗普声称其在奥斯宁的一处高尔夫球场价值仅为135万美元，因此他按照135万美元申报纳税；但是根据奥斯宁州的房地产经纪人称，该高尔夫球场的市场估价大概为5000万美元。特朗普通过低估房产价值避开了高昂的财产税。

特朗普避税四招

◆ 招法四：隐瞒被豁免债务

20世纪90年代初，特朗普的房地产王国面临重大损失，他一方面采取措施减轻经济损失，另一方面利用种种手段逼迫财务支持者们豁免了他数以亿计的债务。大量债务的豁免为特朗普的赌场带来生机，但同时意味着特朗普产生巨额应纳税额。因为根据美国税法，获得债务豁免相当于获得应税收入，特朗普理应以取消赌场债务的形式上报税务局，将其在九十年代的经营亏损与这数亿美元的应税收入（即债务豁免额）相冲抵。但是，特朗普选择了大胆的避税策略，向税务局隐瞒了被豁免的债务。

这项避税策略的实质是通过亏损债权人的大量资金，谋求自身的巨大税收利益。因为特朗普赌场的债权人同意其豁免债务，事实上产生了损失，应该允许这些债权人用这些损失向后结转，抵消其未来的应纳税额。但是特朗普却利用同一笔债权人的损失来抵消自己的应纳税额。

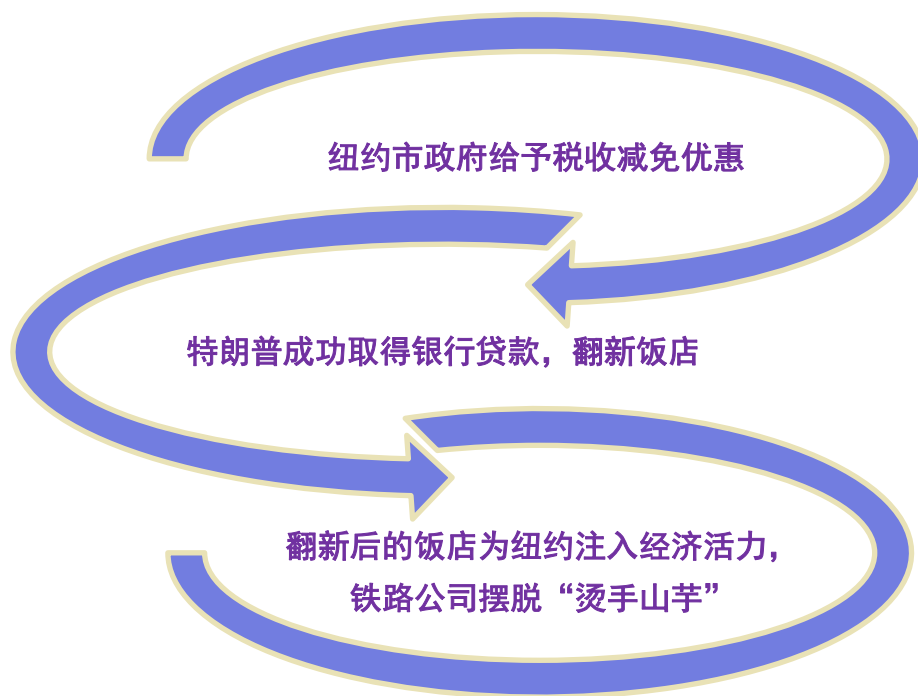
科摩多饭店：收购交易与税收优惠

科摩多饭店的收购的完美交易。科摩多饭店是宾夕法尼亚中央铁路公司在曼哈顿拥有的五家酒店之一，以19世纪的铁路大亨科摩多·科尼利厄斯·范德比尔特的名字命名。但至20世纪70年代，该饭店濒临破产，特朗普成功收购改造这家饭店，并从纽约市政府取得40年税收优惠。

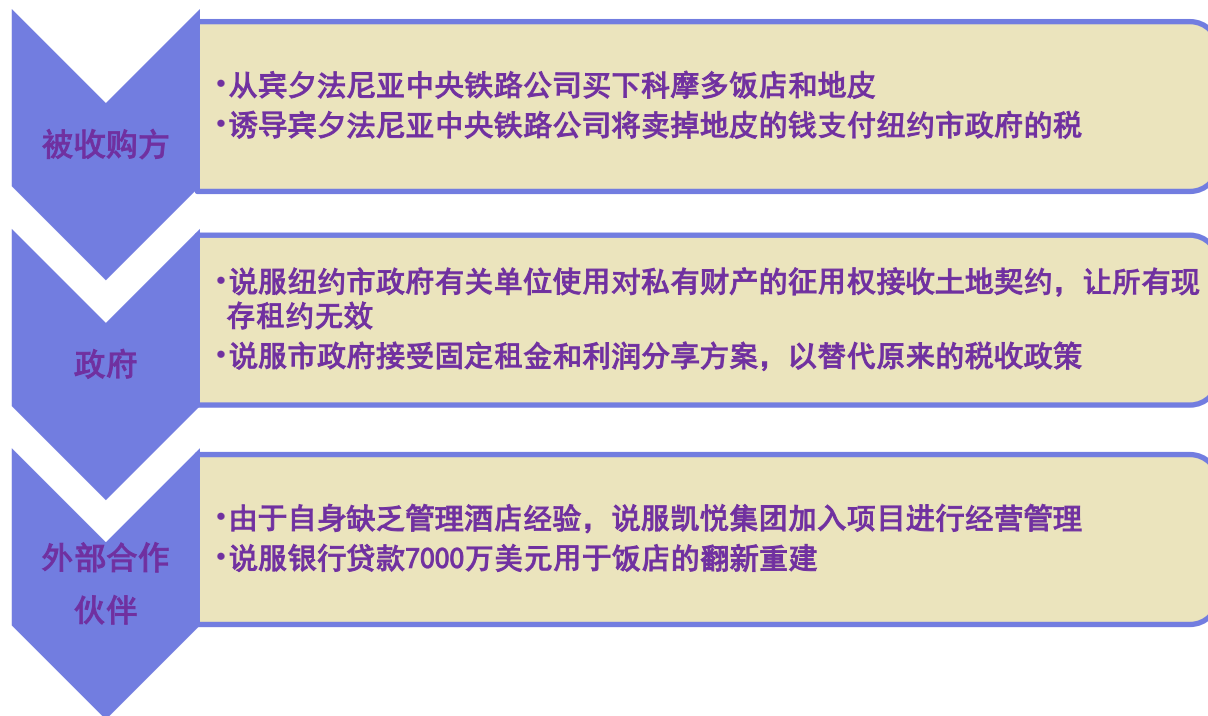
◆ 【收购面临的问题】

特朗普翻新科摩多饭店需要7000万美元，需要向银行贷款。要成功取得贷款，必须获得纽约市政府的减税，因为科摩多饭店未来的运营可能造成每年200万美元的亏损，任意一家银行都不可能安心放款。根据这种情况，要做成这笔交易的唯一出路是减税，直至饭店拥有支付税款的能力为止。此外，在特朗普落实减税优惠之前，作为合作方的凯悦集团也不会与其签订最终协议。

科摩多饭店：收购交易与税收优惠



科摩多饭店：收购交易与税收优惠



特朗普避税：游走于法律的边缘

企业有逐利的天性，美国被公认为全球税收制度最完善的国家之一，但其税法也存在避税行为可利用的疏漏之处。

特朗普本人及其支持者声称，作为企业家，特朗普只是充分利用税法，合理安排企业财务和业务活动，尽最大可能性维护自己企业的合法权益；企业具有追求经济利益最大化的天性，企业家通过合法手段节约税收支出是无可厚非的。

但反对者认为，特朗普的避税行为已经违背了美国税法的核心原则，应该追究其法律责任。不管最终结论如何，特朗普的避税风波并未成为其登上总统宝座的阻碍。从表面来看，特朗普的避税策略并未直接违反相关法律，只是避税行为利用了法律的漏洞。特朗普避税招法处于合法和违法之间的灰色地带，游走于法律的边缘。

综合案例3

星巴克跨国税收筹划案



星巴克跨国税收筹划

【税案背景】

在全球咖啡产业中，存在着一家历史悠久、遍及全球的企业——星巴克。星巴克（Starbucks）是美国一家连锁咖啡公司，不仅在特种咖啡零售界处于世界领先地位，同时也是世界著名的咖啡连锁店。**2016年5月，福布斯公布2016年度全球最具价值品牌排行榜，星巴克位列第45位。2016年10月，国际品牌咨询公司Interbrand发布了《2016年全球最佳品牌报告》（2016 Best Global Brands report），星巴克排名第64位。**这样一家在全球范围内都享负盛名的跨国企业，有着十分成功的经营之道，每年都从世界各地赚取丰厚的利润，同时利用其跨国经营的优势，星巴克在国际税收筹划方面探索出节税模式，享受着各国税制差异带来的税收利益。

星巴克跨国税收筹划

（一）发展历程

星巴克起源于1971年，在美国华盛顿州西雅图市成立第一家店；1982年舒尔茨先生加入星巴克并于1987年收购星巴克，开出第一家销售滴滤咖啡和浓缩咖啡饮料的门店；1992年，星巴克在纽约纳斯达克成功上市；1996年星巴克在东京开了第一家海外咖啡店，标志着星巴克正式迈入国际市场。现在，星巴克经营的范围遍布亚洲、美洲、欧洲、中东及太平洋地区，在全球70个国家拥有超过24000间门店，238000名员工。

（二）经营范围

从2011年开始，星巴克开始实施多元化发展战略，对与咖啡相匹配的食物产业链进行收购；2012年11月14日，星巴克以6.2亿美元收购了茶业零售商Teavana。星巴克店内销售经典咖啡、三明治、蛋糕、面包、茶饮料以及马克杯等产品。

星巴克跨国税收筹划

（三）营销策略

星巴克能够拥有全球众多消费者、成为倍受追捧的咖啡品牌是因为其严格的品质要求和精准的市场定位。

星巴克对咖啡的原材料选购十分挑剔，对供应商的挑选、评估也有一套严格的程序。**星巴克使用的咖啡豆来自于世界主要咖啡豆产地，包括印尼、肯尼亚、危地马拉等，并在西雅图烘焙。从采购、运输、烘焙、调制到最后的配料、销售，都要符合严格的标准。**

星巴克跨国税收筹划

星巴克精准的市场定位也为其带来了一批忠实的消费者。星巴克以“都市白领”为主要市场，该消费群体具备一定社会地位、收入水平高、注重生活品质和情趣，因此星巴克一般选址在商业区、金融中心或高档写字楼附近，通过精心选择地理位置和周边环境，稳定客户群，同时培养潜在客户，提升品牌影响力。

星巴克推崇体验式的营销方式，注重为顾客营造“第三空间”。星巴克认为：出售的不仅仅是优质咖啡，更重要的是顾客对咖啡的体验文化。星巴克希望能够为顾客营造一种有别于办公室和家的“第三空间”，在这一空间中给消费者营造一种浪漫、时尚、高贵的文化氛围，使顾客可以把喝咖啡当做一种生活体验，享受休闲时光。星巴克并不会刻意通过广告进行品牌宣传，而是希望通过口碑营销来推动目标顾客群的增长。

星巴克跨国税收筹划

（四）全球布局

星巴克在全球范围内投资设立子公司，并根据不同洲的不同特点采取不同商业组织结构。如在英国、泰国，星巴克持有子公司100%股权进行独资经营；而对于与日本等地的合作，星巴克只占股权的50%；在中国台湾、香港、上海等地则采用许可协议的方式，占股份较少，大约5%左右；在菲律宾、新加坡、马来西亚以及北京的市场，星巴克实行授权经营，不占任何股份。

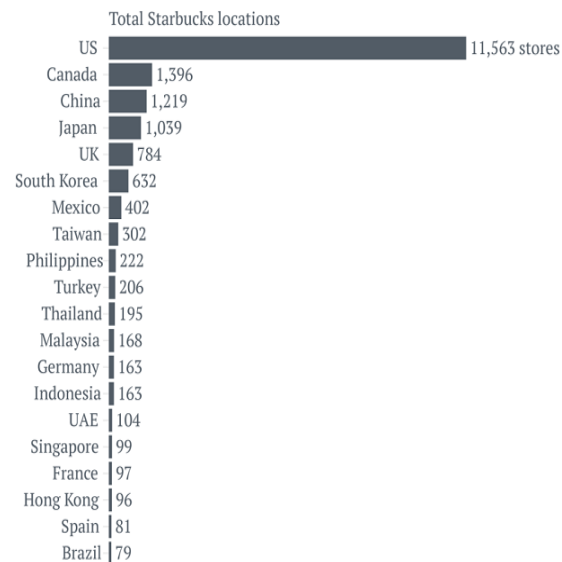
星巴克在全球有着复杂的控股关系：星巴克集团控制着位于美国华盛顿州的一家有限责任公司Starbucks Coffee International，该公司控股位于英国的一家有限合伙企业Alki，英国合伙企业又与荷兰的Starbucks Coffee BV存在控股关系，荷兰Starbucks Coffee BV同时控制瑞士一家星巴克公司和荷兰的Starbucks Manufacturing BV，星巴克形成复杂的股权结构。

星巴克跨国税收筹划

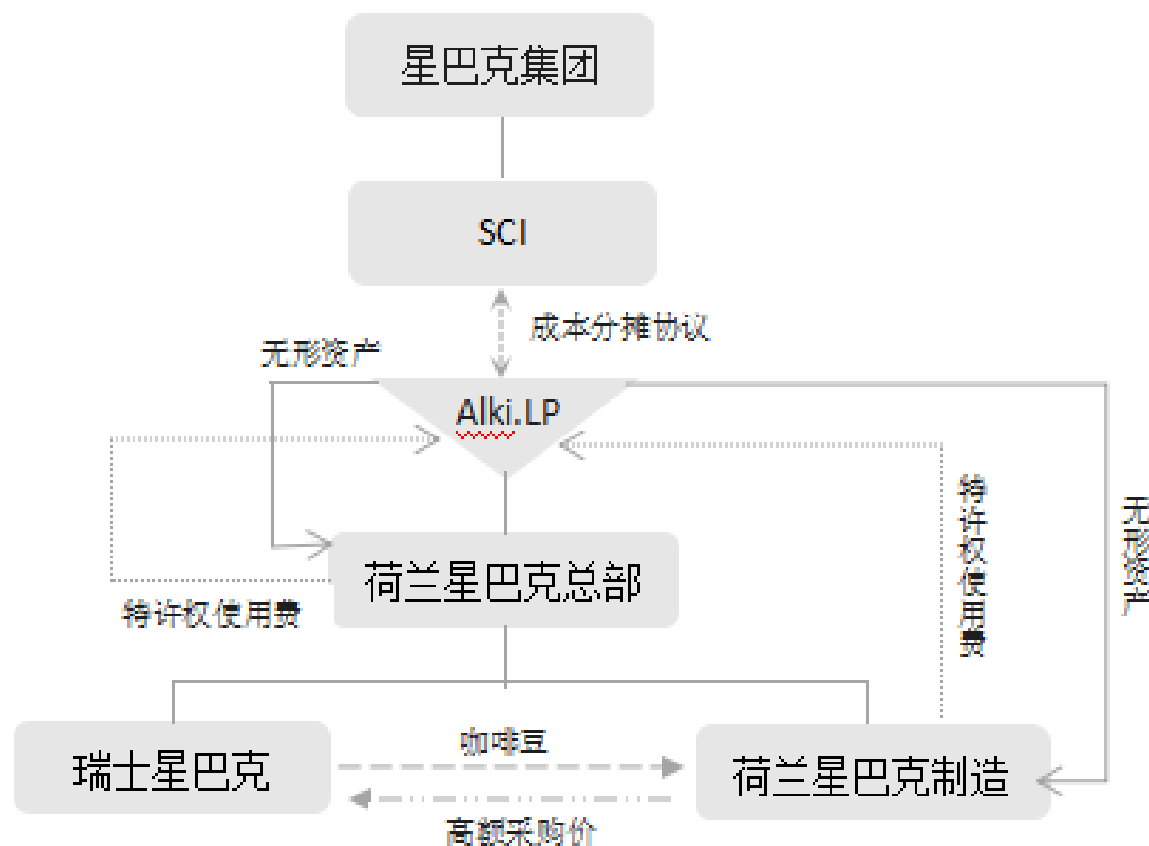
星巴克咖啡的门店也分布广泛，在全球70个国家中有分店。

美国的星巴克门店在全世界最为密集，纽约曼哈顿几乎每一处都是星巴克；加拿大是第二个门店数量最大的国家；首尔是星巴克分布最多的城市。近年来，星巴克在中国和亚太地区的销售增长快于其他任何地区。

星巴克在欧洲各国的发展参差不齐，如在英国的店铺分布比较密集，而在法国、意大利等则相对较为稀疏。



星巴克跨国税收架构



星巴克设计的跨国税收架构

星巴克跨国税收架构：设计思想

星巴克集团控制下的Starbucks Coffee International (SCI) 是一家成立于美国华盛顿州的有限责任公司，其通过美国集团内部一系列复杂的控股关系，最终控制着位于英国的有限合伙企业Alki (Alki.LP)，其次这家有限合伙企业控股Starbucks Coffee BV (荷兰星巴克总部)，再次荷兰星巴克总部控股Starbucks Coffee Trading Company SARL (瑞士星巴克) 和 Starbucks Manufacturing BV (荷兰星巴克制造)。

星巴克企业整体的最终目的是把海外利润集中在英国和瑞士，原因：

第一，因为瑞士是避税天堂，企业所得税率只有20%，远远低于美国的35%，也低于欧美多数国家，利润囤积在瑞士可大大降低星巴克税负。

第二，英国的企业是一个合伙制企业，按照英国税法规定，合伙企业不承担纳税义务，由合伙人缴纳个人所得税，而它的合伙人位于美国的华盛顿州，因此不用在英国纳税，所得分回美国后在华盛顿州不需要缴纳州税。

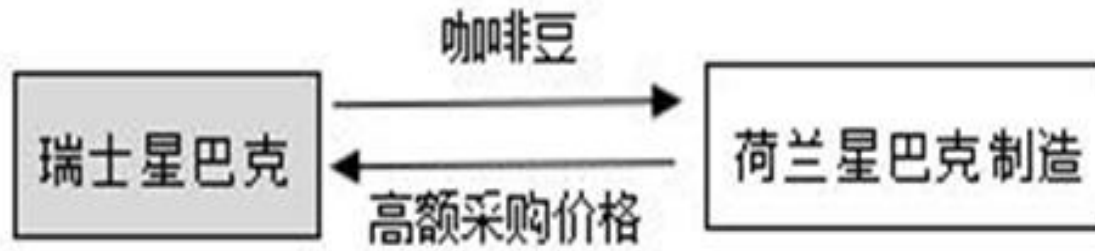
星巴克跨国税收架构



Alki.LP和SCI一起负责产品研发，签订有成本分摊协议。**英国的合伙企业拥有星巴克的无形资产所有权，包括星巴克商标、咖啡配方、咖啡豆烘焙技术等，它把星巴克咖啡豆烘焙技术的使用权授予荷兰星巴克制造，其他无形资产的使用权授予荷兰星巴克总部，因此这两家公司需要向英国的有限合伙支付特许权使用费。**

英国的有限合伙企业并没有太多实质性的经营活动，它签订了星巴克无形资产的成本分摊协议，负责一小部分产品研发，主要起着授予无形资产所有权的作用，除此之外不负责其他生产经营工作。

星巴克跨国税收架构



瑞士星巴克负责星巴克全球范围内的生咖啡豆采购工作，之后再把咖啡豆销售给世界各地的星巴克制造公司，其中就包括荷兰星巴克制造。为了利用瑞士税率较低的优势，把利润汇集在瑞士，瑞士星巴克用较高的价格把生咖啡豆卖给荷兰星巴克制造。荷兰星巴克制造被定义为一家来料加工企业，其采购价格根据成本加成法，按照20%的利润率，在瑞士星巴克购进生咖啡豆的成本上计算确定。

【评论】国际领域其他生咖啡豆加工制造企业的利润一般位于4.9%-13.1%。星巴克20%的利润率偏高，因此瑞士星巴克和荷兰星巴克制造的交易价格偏高，存在利用转让定价转移利润的嫌疑。

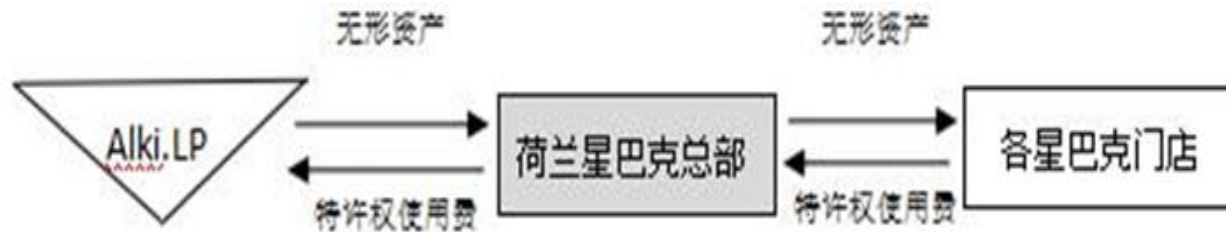
星巴克跨国税收架构



荷兰星巴克制造负责欧洲、非洲等地区的咖啡豆供应，从瑞士星巴克采购了生咖啡豆之后，负责烘焙和包装咖啡豆，之后再分销给各地的门店。**荷兰星巴克的利润一部分流入了英国，一部分流入了瑞士，这造成最后留在荷兰的应纳税所得额大幅度减少。**

一方面，由于荷兰星巴克制造在咖啡豆生产过程中，利用了英国Alki.LP授权的咖啡豆烘焙等技术，因此其收入的一部分通过特许权使用费的形式转移给了英国的有限合伙企业。另一方面，荷兰星巴克制造通过转让定价的方式，在采购咖啡豆的过程中，支付瑞士星巴克较高的价格，把这部分利润转到了瑞士。

星巴克跨国税收架构



星巴克总部负责和各门店谈判各项产品的具体销售协议，同时提供星巴克商标等无形资产的使用权，向各门店收取特许权使用费。虽然荷兰星巴克总部每年从各门店获得了大量的特许权使用费，但是这一使用权由于是从英国星巴克制造授权而来，因此还需要再向英国的Alki LP支付高额的特许权使用费，由此带来利润的减少，把大量的利润转移给了英国的Alki LP。****

星巴克跨国税收筹划点评

（一）利用税收管辖权

美国是按照登记注册地标准来判定纳税人身份，而其他三个国家同时使用登记注册地标准和实际控制中心标准。

第一，星巴克在英国、荷兰、瑞士建立的这些企业中，虽然某些企业只是一个空壳公司，实际管理控制中心在美国，但是美国采用单一的登记注册地标准，不用缴纳美国的所得税。

第二，英国、荷兰和瑞士的企业所得税税率相较美国来说较低，荷兰还具有较为优惠的税收政策，在这几个国家建立企业，成为该地居民纳税人，就可以享受低税率和优惠政策。

国家	纳税人身份判定标准
美国	登记注册地标准
英国	登记注册地标准或实际管理与控制中心所在地标准
荷兰	登记注册地标准或实际管理与控制中心所在地标准
瑞士	登记注册地标准或实际管理与控制中心所在地标准

星巴克跨国税收筹划点评

（二）采用特殊税收政策

1. 美国：延期纳税

跨国公司从境外获得的所得，一直延期到所得从境外汇回美国时才缴纳企业所得税，当所得留存在境外的时候不用纳税。因此利用延期纳税规则，星巴克把大量所得留存在境外的瑞士、英国等国家，这部分所得只按照国外较低税率征收所得税，当星巴克需要资金时，直接从境外支付，规避了美国税收。

2. 荷兰：不征预提税

荷兰有特殊的企业所得税政策，即对从荷兰向境外支付的股息、利息和特许权使用费不征预提税，星巴克在荷兰设立了两家公司，都使用了英国合伙企业提供的特许权，须要支付特许权使用费，所以星巴克无须支付任何税收，就轻松地完成了利润由荷兰到英国的转移设计。

星巴克跨国税收筹划点评

（三）利用转让定价

随着企业对无形资产日益重视和无形资产的不断增加，其在企业发展过程中起到越来越重要的作用，而又由于无形资产的特殊性，其价值不易可靠评估，所以无形资产的转让定价被越来越多的跨国企业利用，目前很多大型跨国企业转让定价都是通过授予知识产权和支付特许权使用费的方式。

星巴克就是利用了无形资产的转让定价，其拥有的商标权、咖啡生产技术等无形资产，由注册在英国的有限合伙企业拥有，然后有它授予荷兰星巴克总部和荷兰星巴克制造公司，这样一来，两个公司需要向英国的有限合伙支付大量的特许权使用费，从而转移了利润，降低了在荷兰的税负。

星巴克跨国税收筹划点评

（四）成本分摊协议

成本分摊协议签订后，签订协议的相关各方即可拥有开发后的无形资产，同时各方也可以扣除无形资产开发过程中产生的费用。

美国星巴克公司和英国的Alki.LP签订了成本分摊协议，共同开发无形资产，共同享有无形资产的使用权，事实上，星巴克大量的无形资产都是在美国产生的，而英国有限合伙和美国公司签订成本分摊后，无形资产自动地也被视为被英国有限合伙所有。

假设无成本分摊协议，美国公司在授予英国有限合伙知识产权的过程中会获得一笔特许权使用费，这笔特许权使用费需要在美国缴税。签订成本分摊协议后，表明英国有限合伙企业同样履行开发无形资产的义务，这样其获得的特许权使用费可以留在英国不用交税。

星巴克跨国税收筹划点评

（五）企业组织形式

不同的企业组织形式的法人地位不同，就会造成在不同国家纳税义务的区别。在英国，合伙企业不视为一个纳税主体，其取得的所得分配到各个合伙人，由合伙人来缴纳税收。在英国设立的星巴克合伙企业取得的所得不以合伙企业的名义纳税，这样，这笔所得直接分配给在美国华盛顿的合伙人，而美国华盛顿州是不征收个人所得税的州，由此，这笔收入就获得了双重节税收益。

星巴克跨国税收筹划点评

（六）政府协议

为了吸引海外的投资，世界上很多国家都会改变本国的税制设计，甚至和跨国企业签订特殊协议，让跨国企业获得一些节税利益。

荷兰的税务机关和荷兰星巴克协商，荷兰星巴克在计算应纳税所得额时，其整体利润率不得小于5%，如果荷兰星巴克的利润率小于5%，税务局会调增应纳税额，反之则不会干预。如此一来，相当于荷兰星巴克给当地政府留下相当于5%利润率的应纳税所得额，剩余利润的转移不受荷兰税务机关的限制。

其实，政府和企业达成协议来规避税收的案例屡见不鲜，苹果、谷歌等公司和爱尔兰政府也有类似的协议。

Part 3

案例教学设计



案例教学设计

案例教学设计原则

- ◆ 案例主题鲜明：描述的问题或现象，知识点比较集中（剧本冲突性）
- ◆ 案例源自实践：具有客观现实性
（允许一定程度的内容删简改变，但忠于事实）
- ◆ 案例要解决的问题：思想性强、知识准确
- ◆ 教师自己尝试写案例，或者指导学生写案例
- ◆ 案例能够公开面世，逻辑和文字达到发表水平。

如何讲授财税案例？

➤ 案例的主题思想

1. 哪一专业领域，有何特点
2. 案例适用的知识范围

➤ 案例的实用性

3. 案例的核心思想
4. 案例的现实价值

➤ 案例的逻辑性

5. 案例逻辑结构

案例背景—演变过程（细节）—升华结论



如何掌握案例精髓？

➤ 案例到底想说什么？

1. 案例导向：客观描述透出主观意识
2. 案例的政策性、启发性

➤ 案例的结论是否正确

3. 案例的结论是如何得出来的？
4. 案例是否存在争议或未来可能的演变

➤ 案例的深层思考

5. 案例作者特意准备的思考题
6. 案例背后的隐思或期待

Part 4

实践与感悟



如何撰写一篇好案例？

➤ 好案例的基本标准

1. 案例背景、发展过程完整、清晰，细节详实；
2. 案例主线明确，不节外生枝；
3. 案例所反映情况和结论最好没有争议；
4. 一般多客观描述，仅有少量评论或根本没有。

➤ 案例的设计与撰写要求

1. 掌握充分的资料，在作者能力范围内拿到尽可能多的相关信息，包括网络信息、实践信息；
2. 案例设计编排顺序得当，有故事情节，有悬念，环环紧扣更好。

案例研究与教学

题目：苹果公司全球战略税收筹划

(MPAcc 专业教学案例库入库案例)

1.背景资料

2.苹果公司开展税收筹划的诱因与条件

3.苹果公司境内税收筹划战略

4.苹果公司海外税收筹划战略

问题讨论

参考答案

案例使用说明

案例研究与教学

中央财经大学MBA管理案例大赛

每年选出2篇税务案例参赛

全国MBA管理案例大赛

没有参加（由于必须提供企业推荐证明，这对于税务案例来说，比较敏感，难以办到）

案例研究与教学

指导研究生参加案例大赛

形成案例研究与写作常态，很多同学获奖。
一定程度上实现毕业论文与案例写作的结合。

2017级税务专硕：王思月同学

毕业论文：数字经济税收管辖权问题研究

税务案例：数字经济背景下亚马逊公司税收筹划案例

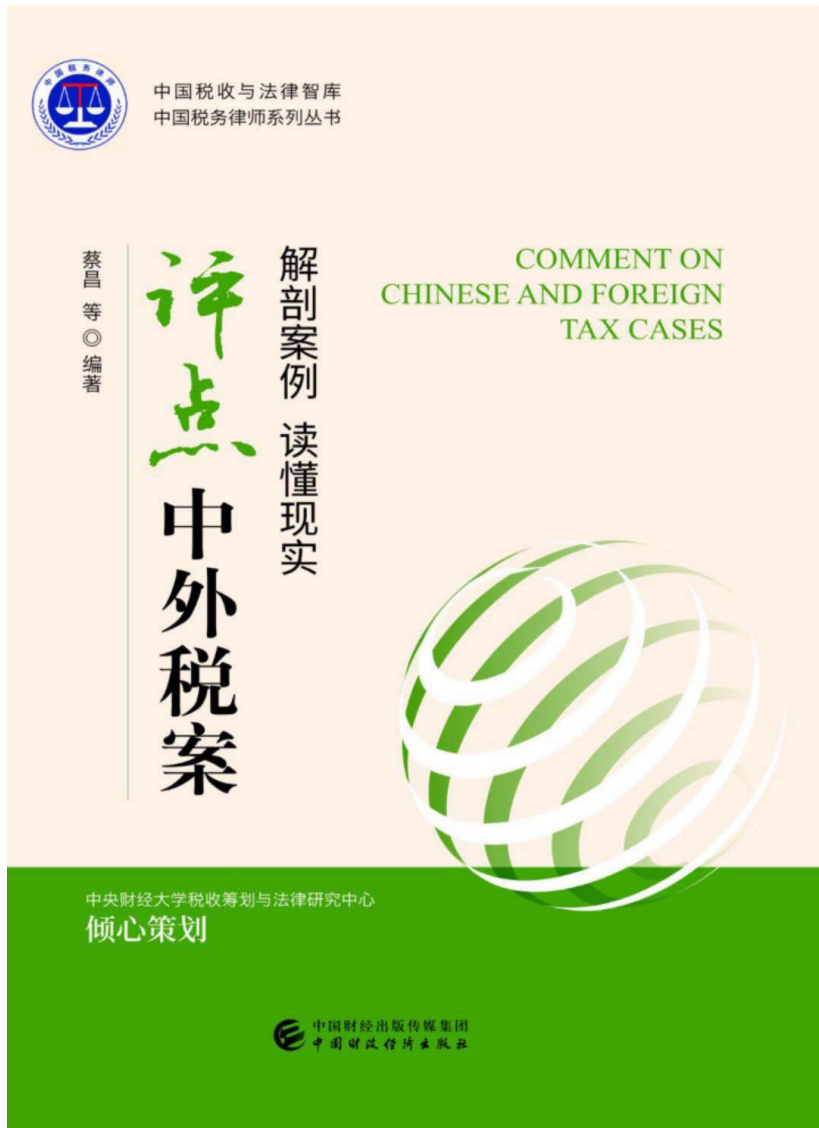


评点中外税案

解剖税案 读懂现实

案例研究法是一种研究现实的典型手段。案例反映的事物是一种真实存在。黑格尔说：“存在的就是合理的。”这句哲理名言是对现实的合理性的一种最好注解，也是对案例研究法的充分肯定。

案例研究法由美国哈佛大学法学院创始，追溯至1870年，兰德尔出任哈佛大学法学院院长时，法律教育正面临巨大的压力：其一，传统的教学法受到全面反对；其二，法律文献急剧增长，这种增长首先是因为法律本身具有发展性，其次是在承认判例为法律的渊源之一的美国表现尤为明显。**兰德尔认为，“法律条文的意义在几个世纪以来的案例中得以扩展。这种发展大体上可以通过一系列的案例来追寻。”**由此，揭开了案例研究法的序幕。



评点中外税案

解剖税案 读懂现实

人类的行为总是体现着一种利益导向。人一生中有三件事情不可避免：一是死亡；二是纳税；三是为避免死亡和纳税而做的种种努力。本书所展现的真实的**中外税案**，就是一个个生动活泼、曾经出现过的真实故事。本书所展现的**中外税案，就是关于现实税收真相的深刻揭秘**。宗庆后、梅西、特朗普，这些名人也难以摆脱税案纠葛，真实地陷入“税网”。苹果、星巴克、微软、谷歌、麦当劳、两面针、展唐科技、万科、国美、光线传媒等知名企业，也牵涉“苍茫税事”，为税所累。

本书所揭秘的**中外税案**，我们尽量披露事情的原委，试图还原税案的真相。税案所披露的事实真相，其信息源都是中外媒体及官方公开资料，为方便读者查阅相关信息，我们在每篇后面注明了主要参考文献。

蔡昌教授是我的同事，也是我经常咨询的税务专家。有幸提前阅读了这本《评点中外税案》，特别欣赏书中弘扬的税收公平正义的思想。本书分析和评点了真实的税务案例。不论是企业还是个人，阅读这本书有助于企业或个人的税务安排。

中央电视台“感动中国”首届十大年度人物，中国企业研究中心主任
刘殊威 研究员

案例研究法逐渐走上前台，以其真实可触摸而成为社会科学研究的重要手段。税案研究是中财税务研究的特色之一，近年来以蔡昌教授为代表的研究团队开创了税案研究的鼎盛时代，他们的多篇案例成果发表于重要的财经期刊，成为 MPACC、MT、MBA 专业教学的入库案例，在税案解剖中分享最佳实践，提升中国本土的税务管理。

国务院参事，原中央财经大学税务学院副院长
刘桓 教授

我认为蔡昌教授所领导的中外税案研究团队就是这么一批开拓者，因为他们不仅解剖税案真相，而且还在某种程度上改变着政府、社会和世人对税收的认识，推动着税收领域的公平正义自然生长。

中国社科院大学公共政策与管理学院副院长
李为人 博士



技术支持单位：

中央财经大学财政税务学院
中央财经大学税收筹划与法律研究中心
中国社会科学院研究生院税务硕士教育中心
中国税务师联盟
昌泰税务师



获取会员资格
与税务专家沟通



更多精彩内容
尽在昌泰书院



丛书策划：樊清华
E-mail: qingyuf@sina.com
本书责编：马真
财会方舟网: ckfz.cfeph.cn
封面设计：陈宇璇



谢谢大家！



蔡 昌

中央财经大学财税学院

Mobile: 13910862160

E-mail: caichang@126.com

地址：北京市海淀区学院南路39号

邮编：100081