

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 15120051301110

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

医药制造行业税务筹划研究

A Study on Tax Planning for
Pharmaceutical Industry

董学良

指导教师姓名: 袁 新 文 教授

专 业 名 称: 会 计 学

论文提交日期: 2 0 0 8 年 4 月

论文答辩时间:

学位授予日期:

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2008 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，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

摘 要

税收成本是企业经营成本的一个重要组成部分，进行有效的税务筹划可以节约企业的税收成本，对其战略目标的实现能够起到推动作用。不过，当前我国实务界对税务筹划的认识还不太成熟，普遍认为税务筹划的目标就是实现税负最小化；进行税务筹划决策时，目光局限在面临的具体问题上，就税论税，而不是从企业长远发展的角度出发综合考虑筹划方案的设计。在这种观念下实施的税务筹划势必无法摆脱其短视性，涉税风险也较大，不利于企业价值的提高。基于此，本文倡导这样一种筹划观念：税务筹划应该在企业战略管理的指导下进行，以实现权衡利益相关者利益的企业价值最大化作为其目标。

对我国制药行业而言，目前是一个机遇与挑战并存的时代。一方面，得益于国民消费需求的增长、人口老龄化社会的到来以及医疗保险制度改革等几个方面，我国医药市场一直处于高速增长之中，是全球发展最快的市场，这为我国制药行业的发展提供了强大的支持；另一方面，企业规模小、研发能力差、盈利能力不足，在国际市场上竞争力较弱，一直是我国制药行业发展的瓶颈。因此，注重新药研发、产业选择上强调具有相对优势的中药领域以及极具发展前景的生物制药领域、传统化学制药领域突出特色药物，对制药行业的长远发展有着重要的意义。

以本文倡导的税务筹划观为指导，本文构建了制药企业应该采用的税务筹划工作流程，以帮助规范其税务筹划行为。结合制药行业的发展战略、经营特点以及当前的税收环境，文章最后对该行业的税务筹划进行了具体分析，以期在具体问题面前为制药企业提供一种筹划思路。具体分析以投资、筹资和经营环节等为框架，重点分析了制药企业如何通过筹划获取高新技术企业优惠，如何利用集团内部融资或租赁减小企业整体的税负，以及在新药研发、中药原材料供应和药品销售等业务中如何进行筹划等等。

关键词：税务筹划；医药制造业；战略管理

Abstract

Tax cost plays an important role in the operating cost of enterprises, and that effective tax planning can help taxpayers to save their tax cost and is helpful to the accomplishment of their strategic goal. However, the understanding about tax planning in China's practical field is not mature yet: the goal of tax planning is just for the minimization of tax burden; when making tax planning decision, to take the current problem into account is enough. Tax planning scheme designed in this view would surely be deficient, that it is shortsighted, has a relatively higher tax planning risk and is harmful to the improve of Enterprise Value. In order to change this situation, this paper advocates such a viewpoint about tax planning: taxpayers should carry out tax planning under the direction of corporate strategy management, and take enterprise value maximization based on interests of those concerned as the goal of tax planning.

At present, there is a great opportunity for China's pharmaceutical industry, but it is also confronted with some challenges. On the one hand, benefited from the growth of national consumption demand, the arrival of ageing population society and the reform of medical insurance system, China's pharmaceutical market has been in a process of rapid growth, which gives a great support to the development of China's pharmaceutical industry; On the other hand, China's pharmaceutical industry has several demerits: the scale of most enterprises is small, its research and development capabilities is poor and its profitability is deficient in the international market. These all place China's pharmaceutical industry in a disadvantageous position. So, to emphasize new drug research and development, to focus on the Chinese medicine producing field and biological pharmaceutical field and to focus on special drug in chemical pharmaceutical field, are of significance to the long-term development of China's pharmaceutical industry.

Guided by the tax planning view advocated in this paper, here constructed a tax planning work flow for pharmaceutical enterprises, so as to help them to optimize their tax planning activities. Finally, take pharmaceutical industry's development

strategy, operating characteristic and the current tax environment all in consideration, this paper made a detail analysis to the tax planning of this industry in the framework of invest, financing and operation activities, and expected that this detail analysis could provide as a guidance for pharmaceutical enterprises when they face similar problems.

Key words: Tax Planning; Pharmaceutical Industry; Strategy Management

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

第一章 绪论	1
1.1.研究背景	1
1.2.研究现状、意义	2
1.3.论文结构	3
第二章 税务筹划理论基础	5
2.1.税务筹划的定义	5
2.2.税务筹划与企业战略的关系	7
2.2.1 税务筹划与企业战略的区别	7
2.2.2 税务筹划与企业战略的联系	8
2.3.企业税务筹划目标	8
2.3.1.税负最小化目标	9
2.3.2.税后利润最大化目标	10
2.3.3.企业价值最大化	10
2.3.4.本文的观点——权衡利益相关者利益的企业价值最大化	11
2.4.税务筹划原则	11
2.4.1.合法性原则	12
2.4.2.综合筹划原则	12
2.4.3.适时调整原则	13
2.4.4.风险收益均衡原则	13
2.4.5.成本效益原则	13
2.4.6 双方交易原则	14
第三章 我国医药制造行业经营现状和发展战略	15
3.1.医药制造行业的基本特点	15
3.1.1.高技术、高投入、高风险和高附加值	15
3.1.2.相对垄断	16
3.2.我国医药制造行业的经营现状	16
3.2.1.行业总体保持快速增长，管理水平逐渐提高	16
3.2.2 医药行业存在的问题	17
3.3.我国医药制造行业发展的战略重点	19
3.3.1.加大研发支出投入力度	19
3.3.2.发展中药产业	20
3.3.3.发展生物制药产业	21
3.3.4.化学制药和中小型制药企业——发展特色药	22
3.3.5.结合自身情况实施并购	22
第四章 医药制造业税务筹划空间及其筹划工作流程	24
4.1 我国医药制造行业的税务筹划空间分析	24
4.1.1.新药研究开发方面	24
4.1.2.中药制药领域	25

4.1.3.生物制药领域.....	25
4.1.4.中小型制药企业.....	26
4.1.5.销售环节.....	26
4.2.医药制造企业进行税务筹划活动的工作流程	27
4.2.1.构建筹划工作流程需要明确的问题.....	27
4.2.2.制药企业税务筹划工作流程.....	29
第五章 医药制造行业税务筹划的具体内容.....	31
5.1.投资环节税务筹划	31
5.1.1 研发支出投资的税务筹划.....	32
5.1.2.企业组织形式税务筹划.....	40
5.2.筹资环节税务筹划	44
5.2.1.集团内部互相融资.....	44
5.2.2.集团内部资产租赁.....	46
5.3.经营环节税务筹划	50
5.3.1.医药企业销售环节税务筹划.....	50
5.3.2.存货相关的税务筹划.....	56
5.3.3.人力资源管理方面.....	64
5.3.4.固定资产折旧的税务筹划.....	67
第六章 结论	70
参考文献.....	72
致 谢.....	75

Contents

Chapter I Introduction	1
1.1.Research Background.....	1
1.2.Existing Research and Research Significance	2
1.3.Research Structure.....	3
Chapter II Basic Theories of Tax Planning	5
2.1.Definition of Tax Planning.....	5
2.2.Relationship between Tax Planning and Enterprise Strategy.....	7
2.2.1.Difference of Tax Planning and Enterprise Strategy.....	7
2.2.2.Relevancy of Tax Planning and Enterprise Strategy.....	8
2.3.Goal of Tax Planning	8
2.3.1.Tax Burden Minimization	9
2.3.2.Profit after Tax Maximization.....	10
2.3.3.Enterprise Value Maximizaiton.....	10
2.3.4.Viewpoint held in the Paper—Enterprise Value Maximization Based on Interests of Those Concerned.....	11
2.4.Fundamental of Tax Planning.....	11
2.4.1. Validity	12
2.4.2.Integration	12
2.4.3.Ajust according to Time.....	13
2.4.4.Balance between Risk and Income	13
2.4.5.Balance between Cost and Income	13
2.4.6.Two-parties Transaction.....	14
Chapter III Operating Actuality and Development strategy of China’ s Pharmaceutical Industry.....	15
3.1.Characteristic of Pharmaceutical Industry	15
3.1.1.High tech, High Investment, High Risk and High Returns.....	15
3.1.2.Monopolizatin Relatively.....	16
3.2.Operating Actuality of China’s Pharmaceutical Industry	16
3.2.1.Growing rapidly in Total, Management Level Improved gradually	16
3.2.2.Problems in China’s Pharmaceutical Industry	17
3.3.Emphases in Pharmaceutical Industry’s Development Strategy.....	19
3.3.1.To Increase the investment of R&D.....	19
3.3.2.To Develop the Chinese Medicine Producing Field	20
3.3.3.To Develop the Biological Pharmaceutical Field	21
3.3.4.For Chemical Pharmaceutical Field — to Research Special Drugs	22
3.3.5.To Merger & Acquisition According to Actual Condition.....	22
Chapter IV Tax Planning Space and Tax Planning Work Flow of	

Pharmaceutical Industry	24
4.1. Analysis on the Tax Planning Space of Pharmaceutical Industry	24
4.1.1. New Drugs R&D Aspects	24
4.1.2. Chinese Medicine Producing Field	25
4.1.3. Biological Pharmaceutical Field	25
4.1.4. Middle-sized and small Pharmaceutical Factories	26
4.1.5. Drugs Sold	26
4.2. Work Flow of Pharmaceutical Industry's Tax Planning Activities	27
4.2.1. Questions to Make Sure before Tax Planning Work Flow Constructed	27
4.2.2. Pharmaceutical Enterprises' Tax Planning Work Flow	29
Chapter V Contents of Pharmaceutical Industry's Tax Planning	31
5.1. Tax Planning for Investment Activities	31
5.1.1. Investment in R&D	32
5.1.2. Pharmaceutical Factories' Organizational Structure	40
5.2. Tax Planning for Financing Activities	44
5.2.1. Financing Mutually inside Pharmaceutical Group	44
5.2.2. Assets Leasing inside Pharmaceutical Group	46
5.3. Tax Planning for Operating Activities	50
5.3.1. Drugs Sold	50
5.3.2. Inventories	56
5.3.3. Human Resource Management	64
5.3.4. Booking of Fixed Assets Depreciation	67
Chapter VI Conclusions	70
References	72
Acknowledgements	75

第一章 绪论

1.1. 研究背景

近年来，药品价格虚高一直是人们讨论较多的热门话题，很多人都抱怨“看不起病、吃不起药”，政府也在不断地通过各种措施降低药价。可是，在高药价的背后，许多制药企业的日子也并不好过，企业规模小，研发能力差，生产的药品绝大部分为利润率很低的仿制药品，再加上我国药品流通机制存在不合理之处，整个行业亏损面达 20%以上。

我国医药市场起步较晚，但发展迅速，已成为全球发展最快的市场，医药工业产值平均增长率在 16%以上。并且，得益于国民消费需求的增长、人口老龄化社会的到来以及医疗保险制度改革等几个方面，我国医药市场在未来的一段时间里还将保持这种高速发展。这些都为我国医药制造行业的发展提供了前所未有的机遇。另一方面，我国医药制造企业在发展中也面临着巨大的挑战。医药制造业是一个垄断程度较高的行业，我国制药企业规模小、研究能力差，在国际医药市场上难有竞争力；加入 WTO 后，我国药品知识产权保护政策进一步与国际接轨，药品进口关税大幅下降，并且药品分销市场也全面向外资开放，导致国内仿制药品的成本大幅提高，大部分制药企业的利润空间被进一步压低。

因此，在当前经济环境下，制定并实施适当的经营战略，在提高收入的同时尽量压缩不必要的成本，对医药制造企业的长期发展是至关重要的。税收成本是企业经营成本的一个重要组成部分，进行有效的税务筹划有利于节约医药制造企业的税收成本，对其战略目标的实现起着很大的推动作用。

2006 年 6 月，国家发展改革委员会在充分分析我国医药行业现状、问题，以及国内外发展趋势的基础上，制定了《医药行业“十一五”发展指导意见》，指出我国医药行业在未来的主要任务是发展生物医药技术、发展现代中药技术以及推进行业资源整合等。这也指出了我国医药制造企业在未来一段时间内发展的战略重点。

2008 年 1 月 1 日，《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称为新所得税法）开始施行。新所得税法结束了内外资企业在税收方面差别对待的历史，所

得税率统一为 25%，费用扣除标准的限制也有所放宽，这些都为我国内资企业的发展提供了强大的政策支持。同时，与之前的税收优惠政策相比，新所得税法更为注重产业性目标，强调与产业政策和技术政策相配合，鼓励农、林牧渔业、节能环保产业和自主创新企业的发展。新所得税法实施后，企业以前用的最多的三种所得税筹划方法，对企业身份筹划、利用新办企业优惠政策筹划和利用地域性优惠政策筹划，都不再适用。在这样的背景下，企业要想实现企业价值最大化，需要重新审视自身的税务筹划行为，根据当前的税收环境做出适当的调整。

因此，立足于企业发展战略，依据当前的税收环境，制定并实施合理有效的税务筹划方案，对医药制造企业的发展有着非常重要的意义。

1.2. 研究现状、意义

税务筹划¹诞生于西方发达国家，已历经几十年的发展，渐趋成熟。20 世纪 90 年代初传入我国，在经历了不被认可及逐渐被接受的阶段之后，税务筹划在我国得到了一定的发展，越来越多的企业开始认识到税务筹划的重要性。但是，税务筹划在我国毕竟还处于初级阶段，理论与实务操作都还未成熟。尤其是在实务领域，普遍认为税务筹划就是利用税收优惠及政策漏洞来达到企业税负的最小化，没有认识到税务筹划的根本目标是要实现企业价值最大化；制定税务筹划方案时，就税论税，而不是从企业长远发展的角度出发综合考虑企业的税务筹划空间，没有在企业内部形成一套科学的筹划工作流程。在这种观念下实施的税务筹划活动，势必无法摆脱其短视性，筹划风险较高，不利于企业战略目标的实现和企业价值的提高。

本文认为，目前我国理论界对税务筹划的研究可以分为两个大类：对税务筹划理论的研究和税务筹划的应用研究。对税务筹划理论进行的研究较多，有些学者站在政府的角度，考虑税收对经济的影响；有些学者站在企业角度，研究了企业税务筹划对企业财务决策所产生的作用；还有些学者站在经济学角度对企业税务筹划进行了分析，等等。税务筹划的应用研究又可以分为三类：对企业特殊业务的税务筹划、对某一具体企业进行的税务筹划案例分析以及针对

¹ “税收筹划”是由“Tax Planning”一词意译而来的。Tax Planning 的中文涵义存在多种解释，如税务筹划、税收筹划、纳税筹划和税收策划等，本着求同存异的原则，本文将其统一称为税务筹划。

某一行业进行的税务筹划分析。其中，对具体企业进行的案例研究较少一些，其他两类研究也都比较集中，如特殊业务研究主要都集中在了企业并购业务的税务筹划上，而行业研究则大多为房地产行业的税务筹划，对其他行业的研究较少。并且，现有的针对某一行业税务筹划进行的研究虽然对特定行业税务筹划进行了深入的分析，但大多也都没有为该行业建立起科学的税务筹划工作流程，不利于企业税务筹划行为的规范化、科学化，也不利于引导企业将税务筹划与企业长远发展结合起来。

对于医药制造行业的税务筹划，目前能看到的文献大多是针对特定问题或业务的税务筹划进行的分析，而对该行业税务筹划进行系统分析的研究还很少。因此，本文在分析了医药制造行业的现状及发展战略后，尝试着勾勒出了该行业进行税务筹划的工作流程，并结合新所得税法对该行业税务筹划实务进行了具体分析。希望通过本文能够帮助制药企业树立正确的税务筹划观，规范其筹划行为，减少涉税风险，并在具体问题面前为其提供一种筹划思路。

1.3. 论文结构

本文的研究对象是医药制造行业的税务筹划，文章主要内容由四个部分组成，共有六章。

第一章，绪论部分。本章提出了论文的研究背景、研究现状及研究意义。

第二章，税务筹划的理论基础。这一章分别分析了税务筹划的定义、税务筹划与企业战略的关系、税务筹划的目标以及税务筹划的原则，旨在帮助企业树立正确的筹划观，提供其进行税务筹划决策的指南，以便其尽可能地减少涉税风险，增加企业价值。

第三章，医药制造行业的现状和发展战略。本章详细分析了医药制造行业的发展现状、经营特点以及其发展战略，以便对该行业形成一个比较全面的认识，为下面对该行业的税务筹划分析做好铺垫。

第四章，医药制造行业的税务筹划空间以及其筹划工作流程。本章首先分析了该行业筹划空间较大的领域；之后尝试着构建了该行业应采用的筹划工作流程，以便规范制药企业的税务筹划行为，提高其筹划工作质量。

第五章，医药制造行业税务筹划的具体内容。本章以投资、筹资和经营活

动等为框架对制药行业的税务筹划进行了具体分析。

第六章，结论。本章对论文的内容进行了总结，并指出了论文的创新之处以及存在的不足。

厦门大学博硕士论文摘要库

第二章 税务筹划理论基础

税务筹划产生的时间并不长。20 世纪 30 年代，英国上议院议员汤姆林爵士针对“税务局长诉温斯特大公”一案发言：“任何一个人都有权安排自己的事业。如果依据法律所做的某些安排可以少缴税，那就不能强迫他多缴税收。”该观点得到了法律界的认同，确认了税务筹划的合法性，标志着税务筹划的产生。之后，英国、美国、澳大利亚等国家在涉及税务判例中，也逐渐认可了这种看法。

20 世纪 90 年代初，纳税人实施的税务筹划活动传到了我国。在最初时段，政府对此难以接受，认为税务筹划有偷税之嫌。但是，在我国市场经济运行机制的客观态势下，税务筹划活动像雨后春笋般迅速成长起来，并逐渐得到了政府的认可。

2.1. 税务筹划的定义

什么是税务筹划(Tax Planning)呢？其实，到目前为止，对税务筹划还没有形成一个统一的定义，也难以从词典和教科书中找出权威或者是很全面的解释。下面是当前几种有代表性的观点以及本文的观点。

(1) 国外学者观点：

荷兰国际财政文献局(IBFD)在《国际税收词汇》中给税务筹划的定义是：“税务筹划是指纳税人通过对经营活动或个人事务活动的安排，实现缴纳最低的税收。”

印度税务专家 N·J·雅萨斯威在《个人投资和税务筹划》一书给税务筹划的定义是：“税务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，从而享得最大的税收利益。”

印度税务专家 E·A·史林瓦斯在他编著的《公司税务筹划手册》中说道：“税务筹划是经营管理整体中的一个组成部分……税务已成为重要的环境要素之一，对企业既是机遇，也是威胁。”

美国南加州大学 W·B·梅格斯博士在与别人合著的《会计学》中，则做了

如下阐述：“人们合理而又合法地安排自己的经营活动，以缴纳可能的最低的税收。他们使用的方法，可以称为税务筹划……少缴税和递延缴纳税收是税务筹划的目标所在。”另外他还说：“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，这个过程就是筹划。主要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。”²

诺贝尔经济学奖获得者迈伦·斯科尔斯在与其伙伴合作的《税收与企业战略—筹划方法》中明确提出了“有效税务筹划理论”，提出以“纳税人税后收益最大化”为目标，“在市场约束条件下制定对纳税人最为有利的税务筹划方案。”该理论与其之前的理论相比，有了明显的进步，其着眼点不再是以“税负最小化”，而是以“纳税人税后收益最大化”为目标；不仅注重税收利益，而且也考虑了税务筹划的成本，尤其是隐性税负以及非税成本。³

（2）国内学者的观点：

我国最早一部有关税务筹划的著作，是唐腾翔和唐向 1994 年编写的《税务筹划》。他们认为“税务筹划是指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’（tax saving）的税收利益”。

⁴

方卫平：“税务筹划是指制定可以尽量减少纳税人税收的纳税人的投资、经营或其他活动的方式、方法和步骤。”⁵

梁云凤：“税务筹划，是市场经济条件下企业经营筹划的重要组成部分。简而言之，他是企业在生产经营活动中通过事先计划安排合理减轻税收负担的一种经营筹划行为。”⁶

盖地则认为“税务筹划是指纳税人在熟知相关税境的税收法规的基础上，在不直接触犯税法的前提下，通过对筹资活动、投资活动、经营活动等巧妙安排，达到规避或减轻税负的行为。”²

²盖地. 企业税务筹划理论与实务[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2005.

³迈伦·斯科尔斯, 马克·沃尔夫森. 税收与企业战略[M]. 北京: 中国劳动社会保障出版社, 2004.

⁴唐腾翔, 唐向. 税收筹划[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1994.

⁵方卫平. 税收筹划[M]. 上海: 上海财经大学出版社, 2001.

⁶梁云凤. 税务筹划实务[M]: 纳税人节税指南. 北京: 经济科学出版社, 2001.

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.

厦门大学博硕士论文摘要库