

医药制造类企业纳税筹划存在的问题与对策

张琳

河北地质大学管理学院, 河北 石家庄

收稿日期: 2024年9月27日; 录用日期: 2024年11月25日; 发布日期: 2024年12月4日

摘要

随着宏观政策的调整和市场竞争的加剧, 医药制造类企业想要提高自身竞争优势, 必须尽可能降低成本提升经营效率。税收筹划作为降低企业税收负担的重要财务管理途径, 在降低综合成本中发挥着不可忽视的作用。医药制造类企业应当充分考虑生产经营各环节中涉及的税法规定和相关政策优惠, 通过合理选择供应商、销售方式、收款方式降低增值税税负; 对企业组织形式、固定资产性质、研发活动、政府补助、融资方式进行充分筹划来降低企业所得税税负。同时, 企业的税收筹划活动需要坚守法律底线, 遵循整体效益原则, 在适度筹划的基础上, 综合降低企业税收负担和成本压力, 提高企业财务绩效与市场竞争力。

关键词

税收筹划, 税收优惠, 医药制造行业, 税收风险

The Issues and Countermeasures of Tax Planning in Pharmaceutical Manufacturing Enterprises

Lin Zhang

School of Management, Hebei GEO University, Shijiazhuang Hebei

Received: Sep. 27th, 2024; accepted: Nov. 25th, 2024; published: Dec. 4th, 2024

Abstract

With the adjustment of macroeconomic policies and the intensification of market competition, pharmaceutical manufacturing enterprises must strive to enhance their competitive advantage by minimizing costs and improving operational efficiency. Tax planning, as a crucial financial management strategy for reducing corporate tax burdens, plays an indispensable role in lowering overall

costs. Pharmaceutical manufacturing enterprises should thoroughly consider the tax regulations and relevant policy incentives involved in various aspects of production and operation. By judiciously selecting suppliers, sales methods, and payment methods, they can reduce value-added tax liabilities. Additionally, comprehensive planning regarding the organizational structure, nature of fixed assets, research and development activities, government subsidies, and financing methods is essential for minimizing corporate income tax burdens. Concurrently, tax planning activities must adhere to legal boundaries and follow the principle of overall efficiency, aiming to comprehensively reduce corporate tax burdens and cost pressures while enhancing financial performance and market competitiveness through moderate planning.

Keywords

Tax Planning, Tax Incentives, Pharmaceutical Manufacturing Industry, Taxation Risk

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

医药制造类企业关乎国民的生命与健康，是一直以来备受关注的特殊行业。多年来，医药行业持续探索降本增效途径，从而在激烈的市场竞争中取得显著的优势地位。税收筹划作为降低企业成本的重要一环，往往能够为企业降低税收负担、降低经营总成本、提升整体利润作出重要贡献[1]。近年我国对于医药制造行业的关注和扶持力度逐年增加，医药制造类企业应当及时关注税收政策的变化，充分利用税收优惠和计税方法的选择空间，合法降低企业税负，缓解资金压力，促进企业财务绩效与竞争力的提升。

2. 医药制造类企业概况及涉税状况

2.1. 我国医药制造业发展状况分析

由于医药产品与人民生命健康安全息息相关，国家对于医药制药行业的产品质量标准要求越来越严格。这无疑对企业的生产工艺、原材料质量提出了更高的要求，增加了医药制造类企业的生产成本，带来一定的经营压力。

医药制造业在生产过程中会排放出大量废气、废水和固体废弃物，在日益强调生态环境保护的当今，随着 2018 年《环境保护法》的出台，使得医药制造行业面临更为沉重的税收负担，进而导致生产成本和经营成本的大幅度增加。

2018 年，为减轻群众用药负担，我国进行“两票制”医药体制改革，压低了医药产品销售价格。“带量采购”和“药品集采”等政策的实施，使医药制造企业的销售价格再次受到冲击[2]。

宏观环境和政策的变化，导致医药制造类企业成本费用增加，收入和利润大幅度降低，医药制造类企业面临着较大的经营压力和风险。这些压力敦促医药制造类企业调整发展战略，降低生产经营成本，充分利用税收优惠政策，降低企业负担，为企业争取更高的利润空间。

2.2. 我国医药制造类企业税负分析

我国医药制造类企业承担的税收种类较多，比如增值税、企业所得税、城市维护建设税、环境保护税、耕地占用税、印花税等。但从税负所占比例上来看，医药制造类企业主要承担的税负有两项，即增

增值税和企业所得税。故本文对医药企业税收筹划的分析主要在涉及增值税和企业所得税的环节进行分析和研究。

2.3. 我国医药制造类企业税收筹划问题分析

由于增值税等税种具有流转性，在企业生产经营各环节当中都会产生税收负担。因此，企业应对采购环节、销售环节、经营环节和融资环节等不同阶段产生的税负进行细致地划分，合理安排相应的税收筹划活动，从而适当减轻税负，提高资金利用效率[3]。

2.3.1. 采购环节存在的税收筹划问题

医药企业在采购生产所需的原材料时，采购人员只考虑原材料名义价格的高低，往往忽略了供应商的纳税人身份，小规模纳税人提供原材料的价格通常低于一般纳税人，但因小规模纳税人无法开具专用发票导致进项税额无法抵扣，医药企业所承担的实际价格可能会更高。

2.3.2. 销售环节存在的税收筹划问题

医药企业销售人员只负责完成订单的销售，对于收回货款的时间和方式缺乏重视。销售人员通常认为一次性收回货款是最佳收款方法，但如果将纳税义务发生时间和货币的时间价值考虑进去，分期付款或许能够延迟纳税时间，在整体上实现利润最大化。

2.3.3. 经营环节存在的税收筹划问题

医药企业在经营环节中的税收筹划问题主要集中于管理活动和研发活动中。在经营管理方面，企业或许会因为对税收政策和税收优惠的利用不充分，忽视企业股权架构和组织形式能够带来的税收减免。比如医药制造类企业属于技术密集型企业，被认定为高新技术企业和先进制造企业的概率较大，能够分别企业所得税和增值税方面享有优惠，医药制造企业应当关注该类资质认定标准，充分享受国家给予的政策优惠。

研发活动医药制造企业竞争力的核心来源，研发活动往往会涉及庞大的资金投入。在税收筹划过程中，如果研发成本费用的归集分配不够合理和严谨，企业便难以充分享受加计扣除的税收优惠。

2.3.4. 融资方面存在的税收筹划问题

医药制造类企业的外部资金来源主要有政府补贴、债权融资和股权融资。企业在收到财政补贴时，如果因为想要少缴纳企业所得税而将财政补贴作为不征税收入进行处理，会造成该项目实际发生的成本费用无法扣除，可能会导致企业整体成本的提高以及净利润的降低。在债权融资和股权融资的选择上，也应当慎重考虑融资规模和二者融资比例，如果一味追求债务利息的税收抵免作用，或许会导致财务风险的增加[4]。

3. 医药制造类企业纳税筹划方法分析

3.1. 增值税纳税筹划分析

3.1.1. 供应商类别的选择

医药制造类企业的增值税进项税额主要来源于原材料的采购，在采购过程中，供应商的纳税人身份对于医药制造企业承担的增值税税负有着重要影响。供应商分为可以开具专用发票的一般纳税人、可以开具专用发票的小规模纳税人以及只能开具普通发票的小规模纳税人[5]。不同类型纳税人对于原材料的报价有所不同，企业不能只凭原材料的不含税价格来进行判断和选择，而是应当在进行采购时应根据供应商提供发票上的税率与采购金额进行测算，比较后选择使企业税后净利润最大的方案。

医药制造类企业所生产所需要的原材料，有相当一部分属于初级农产品，而初级农产品需要经过初

步加工才能投入药品生产环节。市场上有一部分小规模纳税人经营该类业务，即从农民手中采购初级农产品，然后将药材简单加工后销售给医药制造企业。医药制造企业如果从初步加工者处采购原材料，取得征收率为 3% 的专用发票后，按照发票注明金额和 9% 扣除率计算抵扣进项税额。

如果医药制造企业成立自身的药材种植基地或者成立主营业务为采购初级农产品并加工的子公司，能够在一定程度上降低企业税收负担[6]。首先，企业购买初级农产品加工成非农产品按 10% 扣除率计算的进项税额得以抵扣，较前者可以多加计抵扣 1 个百分点；其次，根据《企业所得税法》第二十七条相关规定，种植中药材的销售所得，免征企业所得税，故而成立药材种植基地能够减少企业所得税应纳税额；最后，不仅能够节约企业在采购药品过程中的进销差价，降低采购成本，还可以在关联交易中适当提高销售价格，从而增加进项税额，进一步降低增值税税负[7]。

3.1.2. 收款方式选择

收款方式和形式不同，对应的纳税义务发生时间也不尽相同。医药制造类企业在收回货款时，一般有直接收款和分期收款两种方式，直接收款能够降低企业的坏账风险并享受该笔货款的货币时间价值，而分期付款虽然缺少这两项优势，但可以推迟增值税和企业所得税纳税义务发生时间，节省企业流动资金的占用，实现企业整体效益的提升。采用分期收款方式，医药制造企业可以在不同的纳税年度确认纳税义务发生时间，虽然各年度实现的应纳税所得额之和不变，但由于推迟了纳税时间，相当于企业获得了一笔无息贷款，得以享受该笔税额的货币时间价值[8]。

3.1.3. 折扣方式的选择

医药制造企业在进行销售时，为了提高销售效率和成交率，往往会作出一定的优惠来吸引客户，但不同的优惠方式会导致企业承担的税负不同，进而影响企业实现的净利润[9]。比如企业销售一批 100 万元的药品，成本 50 万元，销售方案一采用折扣销售的方式，将该批商品按八折售出；方案二是仍按 100 万元销售，同时赠送 20 万元其他药品，其他药品成本为 10 万元。虽然表面上该批药品都是按售价 80 万元售出，但实际税负和净利润并不相同。

方案一：

应交增值税： $80 \div (1 + 13\%) \times 13\% - 50 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 3.45$ 万元

利润额： $80 - 50 - 3.45 = 26.55$ 万元

企业所得税： $26.55 \times 25\% = 6.64$ 万元

税后净利润： $26.55 - 6.64 = 19.91$ 万元

企业承担的总税额： $3.45 + 6.64 = 10.09$ 万元

方案二：

由于销售时赠送物品在税法上规定“视同销售”，故要将赠品的价值和成本一同进行计算。

应交增值税： $100 \div (1 + 13\%) \times 13\% - 50 \div (1 + 13\%) \times 13\% + 20 \div (1 + 13\%) \times 13\% - 10 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 6.9$ 万元

利润额： $100 - 50 - 10 - 6.9 = 33.1$ 万元

企业所得税： $33.1 \times 25\% = 8.275$ 万元

税后净利润： $33.1 - 8.275 = 24.825$ 万元

企业承担的总税额： $6.9 + 8.275 = 15.175$ 万元

从上述计算可以看出，虽然方案二看似承担了更高的税负，但其实现的净利润却高于方案一。在医药企业实际销售活动中选择促销方式时，应当将税收因素考虑进去，对不同方案进行整体测算，并且不能只关注缴纳税款数额的多少，应该依据最终实现净利润的高低来选择销售方案。

3.2. 企业所得税纳税筹划分析

3.2.1. 企业组织形式的筹划

在选择企业注册地址时，应当考虑不同地区地方政府给予的税收优惠政策。一般医药制造类企业规模较大，公司总部选择经济较为发达地区，难以享受到企业所得税的地方性优惠政策。但医药企业可以在区域性税收优惠地区成立若干子公司，使子公司的营业收入按照优惠税率缴纳税款，从而降低企业整体税收负担，实现整体利润的提升。

医药制造类企业在认定企业性质时，应当考虑自身的生产经营特点，申请认定成为“高新技术企业”和“小型微利企业”等。医药制造类企业需要不断进行新型医药产品的研发，在科技创新和研发等方面投入较大，认定为“高新技术企业”的可能性较高。“高新技术企业”不仅能够享受到政府多项财政补贴，还可以按照 15% 的税率缴纳企业所得税，能够大大降低企业税收负担，获得政府资金支持和产业扶持。其子公司若能认定为“小型微利企业”，不仅可以享受增值税及其他小税种的减免优惠，年应纳税所得额 100 万以下只需缴纳 5% 企业所得税，超出 100 万但不到 300 万部分缴纳 10% 企业所得税。医药企业可以将业务进行拆分，成立若干小型微利子公司，从而享受税收优惠政策，降低整体税负。

在员工结构方面，税法规定企业聘用残疾人可以享受税收优惠政策。比如企业可对残疾职工工资在 100% 据实扣除的基础上，100% 加计扣除。因此企业可以吸纳一定数量残疾人员工，在降低社会就业压力、承担企业社会责任的同时，享受税收优惠和政策补贴。

3.2.2. 固定资产及其折旧方式的选择

根据税法规定，不同类别的固定资产税法规定折旧年限有所不同，如果与会计处理时的选择的资产折旧年限及折旧方法不同，会产生一定的会税差异，者能够给医药制造企业提供一定的税收筹划空间。

固定资产性质选择上的税收筹划，税法规定企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》范围内的环境保护、节能节水 and 安全生产专用设备，可以按专用设备投资额的 10% 抵免当年企业所得税应纳税额，当期不足抵免的，可结转至下个年度，结转期不超过五年。医药制造企业在生产经营活动中，通常需要购置大量该类固定资产，再进行选购时，应注意固定资产是否在上述目录中列示，从而符合享受企业所得税税收减免优惠的条件。

税法规定企业在 2014 年 1 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日前新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。税法规定的固定资产折旧方法有直线法和加速折旧法，企业可以自行选择折旧方法，一经选定不可随意更改。企业应当根据成长周期合理安排固定资产折旧方法，在企业筹建初期，年度应纳税所得额一般为负值或者数额较小，若在这一期间选择对固定资产税前一次性扣除或者加速折旧计提较多折旧额，难以实现税收抵免作用，如果在实现利润较高的年度使用加速折旧法，应纳税所得额会大幅度降低，从而达到降低税负的效果[10]。

医药企业的固定资产，由于生产和研发环境的特殊性，属于常年处于强震动、高腐蚀状态范畴的固定资产数量较多，可以享受加速折旧的税收优惠政策。在经营稳定的情况下，企业可以选择前期多提折旧额并在税前进行扣除，虽然固定资产折旧额总和相同，但可以获取该部分资金的货币时间价值，减少企业流动资金的占用。

3.2.3. 研发支出的税收筹划

医药制造企业为了满足经营和发展的需要，通常需要在创新研发方面投入大量资金和人力资源。而税法规定，企业发生的研发费用，未形成无形资产的，在据实扣除的基础上，再按照实际发生额的 100%

在税前加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 200%在税前摊销。基于这项税收优惠政策，医药企业应当规范核算研发费用的支出，将研发支出与其他生产经营支出明确加以区分，研发领用的材料物资等进行严格的归集和分配，避免因成本难以界定而导致研发费用无法在税前加计扣除；将研发过程中产生的发票、领料单、专利证明等资料和文件妥善管理，在实现费用的准确归类的同时，作为税务稽查所需资料留存备查；由于研发人员工资薪金也属于研发费用支出，但其他福利费、生活补助等不在研发费用的范畴，所以医药企业可以适当提高研发人员工资薪金，将福利费、补助和津贴等计入研发人员工资，从而得以在税前加计扣除。

3.2.4. 政府补助的税收筹划

医药制造企业受到国家政策的大力扶持，经常会收到多项国家和地方财政补贴，在进行账务处理时，企业可以自主选择将其作为不征税收入或征税收入。如果企业将其作为不征税收入进行处理，企业不需要对该笔资金缴纳所得税，但使用该笔资金所发生的成本和费用均不允许税前扣除；若作为征税收入将其并入其他收益之中，成本和费用则可以税前扣除。表面上看，作为不征税收入会降低税负，但政府补助作为不征税收入时通常需要专款专用，大多用于创新和研发，因此使用该笔补助所发生的成本和费用往往难以估计和控制，不能扣除的成本费用可能会超出作为征税收入所需缴纳的企业所得税额。故而企业在收到政府补助时应对该项目的收益和成本加以预测，再确定如何对政府补贴进行分类。

3.2.5. 融资方式的选择

为满足生产经营和扩大规模的需要，企业通常需要进行融资来获取更多资金。企业融资方式一般分为债权融资和股权融资，前者通过向金融机构、企业借入资金或者发行公司债券来获取资金，后者通过发行股票获取资金。税法规定债务利息可以在税前进行扣除，而股息不能税前扣除，因此债权融资方式与股权融资相比有着税收抵免的作用。但举债规模并非越大越好，当企业债务水平较高时，虽然高额债务利息能够抵免更多应纳税所得额，但债务压力的增加会给企业带来较大的财务风险，过高的债务利息会使企业整体利润不增反降。因此企业在计划融资时，应当对债权融资和股权融资的比例进行测算，不能仅仅追求抵免税额效果最大化，而应该追求整体利润最大化。

除此之外，在进行债权融资时，还应考虑借款对象的性质。在核算企业所得税时，除了向金融企业借款的利息支出可以全额税前扣除之外，医药制造企业向非金融企业借款，以金融企业同期同类贷款利率为限额的部分可以税前扣除；向关联企业借款，以借款金额不超过权益性融资的 2 倍、借款利率不超过金融企业同期同类贷款利率为限的部分可以税前扣除。因此企业在进行融资时，应对借款对象和借款本金及利率进行控制，否则不仅难以发挥债权融资的税收抵免作用，还会加重企业税收负担。

4. 医药制造类企业纳税筹划存在的风险与建议

4.1. 遵循法律法规，适度进行税收筹划

税收筹划和偷税漏税有着本质区别。税收筹划是在法律和税法允许的基础上，根据企业的实际经营状况和业务特征，合理运用税法给予的选择空间，从而达到节约税款、降低税负的目标。因此，医药制造类企业在进行税收筹划时应注意防范法律风险，建立税务风险管理机制^[11]。提高企业管理层对税收及税收风险的认知，强化管理层和税务部门工作人员的法制观念。从管理层面上提高对于企业整体税收筹划工作的重视程度，从而降低法律风险，确保税收筹划工作在企业经营管理的各个环节合理发挥作用^[12]。企业在进行税收筹划时应该遵循适当原则，不能利用法律或制度漏洞偷逃税款。医药企业作为国民经济中的特殊产业，更应当承担相应社会责任、树立遵纪守法的良好品牌形象，才能够取得大众信赖，提升自身竞争力。

4.2. 遵循整体效益原则，追求企业利润最大化

税收筹划的最终目标并不是使缴纳税款最小化，而是企业的净利润最大化。企业在进行税收筹划时，经常会面临单一环节上税负降低，但实际上综合成本提高的局面，税收筹划的实施应当避免走入这样的误区，应当遵循企业利润最大化的原则，准确测算不同税收筹划方案的隐性成本和实际收益，选择出能够使企业整体效益最大化的方案。除此之外，医药制造类企业还可以建立完整的税收筹划评价体系[13]，设计选取财务指标对税收筹划所实现的经济效益进行评估，根据评价结果对筹划方案进行调整和优化，从而实现税收筹划与企业发展的协调配合，最大程度地增加企业经济效益。

4.3. 加强税务知识培训，加强部门间协调合作

如果条件允许，企业应当成立专门的税务部门，密切关注税收政策和税收优惠的变化动态，使企业能够合理安排经营管理活动、及时享受税收优惠；加强对财务人员的税务培训，使其了解并配合税收筹划工作，并在会计处理和文件资料管理上予以协调配合，留存好相关资料备查[14]；对采购部门、销售部门进行财务和税务知识的培训，使其在采购或销售过程中不仅关注名义价格，还要进一步考虑税收因素，从而制定更加合理的采购和销售方案。

4.4. 保持政策敏感度，加强与税务部门联系

税法及相关法律条例更新速度较快，医药制造企业税务和财务工作人员应当积极保持学习，及时了解相关政策的变更。但企业内部工作人员对政策难以实现全面精准的解读，企业应当与税务机关保持良好关系，主动加强与税务部门的沟通和联系，从而消除政策理解偏差，适当进行税收筹划[15]。

4.5. 接受外部监督，客观评估纳税情况

企业应当积极接受税收税务机关和审计机构的审计监督。外部监督相对于内部监督具有更高的客观性和独立性，能够以更专业更谨慎的视角对企业的纳税情况和税收筹划情况进行监督管理，医药制造类企业应当积极配合外部监督，如实提供相关信息与财税资料。除此之外，由于税收审计人员在税务方面具有更强的专业性，除了完成企业的税务审计工作之外，还能够协助企业为税收筹划方案指出不足和缺陷，增强筹划方案的完整性和可靠性。

5. 总结

税收筹划作为财务管理工作中的重要组成部分，在企业的运营和发展中发挥着越来越重要的作用。我国医药制造企业数量庞大，行业竞争十分激烈，想要在竞争中夺取优势地位，必然要不断加强成本控制，尽力降低资金压力，从而创造更高利润和更大发展空间。目前看来，医药企业在采购、销售、经营和融资阶段都存在着不同的税收筹划问题，如果税收筹划不合理或不全面，势必会造成税负压力的增加和综合成本的提高。一方面，医药制造企业应当合理选择原材料供应商类别、销售收款方式和折扣方式，从而降低增值税税负；另一方面，医药制造企业应当关注企业组织形式、固定资产及其折旧方法的选择、研发支出管理、政府补助的划分以及融资方式的选择，用以降低企业所得税税负。税收筹划需要在法律允许的范围内，合理运用税法给予的选择空间，结合企业自身经营特点进行筹划，从而减少资金压力，实现企业的利润最大化。

参考文献

- [1] 李大明. 论税收筹划的原理及其运用[J]. 中南财经政法大学学报, 2002(6): 50-54.
- [2] 钟茂坚. “两票制”改革后 KC 医药集团纳税筹划研究[D]: [硕士学位论文]. 深圳: 四川大学, 2021.

- [3] 靳兰. H 医药企业纳税筹划研究[D]: [硕士学位论文]. 石家庄: 河北科技大学, 2022.
- [4] 董学良. 医药制造行业税务筹划研究[D]: [硕士学位论文]. 厦门: 厦门大学, 2008.
- [5] 李宏莉. 生物医药企业的税收筹划[J]. 纳税, 2023, 17(29): 1-3.
- [6] 李虹苗. 以 ZR 公司为例的医药企业税收筹划研究[D]: [硕士学位论文]. 武汉: 华中科技大学, 2017.
- [7] 王艺岚. D 医药公司税收筹划研究[D]: [硕士学位论文]. 长沙: 湖南大学, 2024.
- [8] 晋杨柳. 我国医药制造企业税收筹划研究[D]: [硕士学位论文]. 武汉: 中南财经政法大学, 2023.
- [9] 马文杰. 医药企业的税收筹划研究[D]: [硕士学位论文]. 蚌埠: 安徽财经大学, 2021.
- [10] 高天宇. 供应链视角下医药企业税收筹划研究[D]: [硕士学位论文]. 济南: 山东师范大学, 2024.
- [11] 毛晓莺. 医药企业如何加强财务管理应对环境变化[J]. 企业研究, 2012(12): 80.
- [12] 叶晓春. 医药企业税务风险管理研究[J]. 纳税, 2020, 14(21): 15-16.
- [13] 纪媛媛. 医药企业的税收筹划研究[D]: [硕士学位论文]. 沈阳: 辽宁大学, 2021.
- [14] 马翠. 医药企业的纳税筹划与风险防控[J]. 纳税, 2021, 15(18): 43-44.
- [15] 霍爽. “营改增”“落地”后的税收负担及纳税风险分析[J]. 财会研究, 2016(5): 12-15.