

# Tax Analysis

中国税務

## 増値税改革—生活サービス編

Authors:

**Shanghai**

**Li Qun Gao**, Partner  
Tel: +86 21 6141 1053  
Email: ligao@deloitte.com.cn

**Candy Tang**, Director  
Tel: +86 21 6141 1081  
Email: catang@deloitte.com.cn

For more information, please contact:

**Indirect Tax Services****National Leader****Hong Kong**

**Sarah Chin**, Partner  
Tel: +852 2852 6440  
Email: sachin@deloitte.com.hk

**Northern Region****Beijing**

**Yi Zhou**, Partner  
Tel: +86 10 8520 7512  
Email: jchow@deloitte.com.cn

**Eastern Region****Shanghai**

**Li Qun Gao**, Partner  
Tel: +86 21 6141 1053  
Email: ligao@deloitte.com.cn

**Southern Region****Guangzhou**

**Janet Zhang**, Partner  
Tel: +86 20 2831 1212  
Email: jazhang@deloitte.com.cn

**Western Region****Chongqing**

**Frank Tang**, Partner  
Tel: +86 23 8823 1208  
Email: ftang@deloitte.com.cn

2016年3月24日、財政部および国家税務総局はウェブサイト上で「営業税に代えて増値税を徴収する試験の全面的な実施に関する通知」（財税[2016]36号）（以下、36号通達）を公布した。当該通達に基づき、2016年5月1日から営業税に代えて増値税を徴収する試験（以下、増値税改革試験）が全面的に実施され、建築業、不動産業、金融業および生活サービス業もその対象となる。Tax Analysis P233 および P234 では、増値税改革試験の全面的な実施が不動産業、金融サービス業に与える影響を分析したが、本 Tax Analysis では、生活サービス業に関する規定および当該業種に対する影響について分析する。

**36号通達における生活サービス業に対する政策の要点**

2016年5月1日から、生活サービス業は増値税の課税対象となり、適用税率は6%である。生活サービス業がカバーする範囲は広く、住民の日常生活のニーズを満たすための各種のサービス活動が含まれる。当該サービスは、文化・体育サービス、教育・医療サービス、旅行・娯楽サービス、飲食・宿泊サービス、住民日常サービスおよびその他の生活サービスに分けられる。具体的には以下のとおりである。

**文化・体育サービス**

	文化サービス	体育サービス
<b>注釈</b>	社会公衆の文化生活のニーズを満たすために提供する各種のサービス。文芸創作、文芸上演、文化競技、図書館の図書および資料の貸出、公文書館の公文書管理、文物および無形遺産の保護、宗教活動、科学技術活動、文化活動の挙行、観光場所の提供を含む。	スポーツ競技、スポーツのエキシビション、スポーツ活動の挙行、およびスポーツ訓練、スポーツ指導、スポーツ管理を提供する業務活動。
<b>売上額</b>	受領した代金総額と代金以外の費用（財政部および国家税務総局が別途規定する場合を除く）	
<b>免税項目の例</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>記念館、博物館、文化館、文物保護管理機関、美術館、展覧館、書画院、図書館が自らの場所で文化・体育サービスを提供し、取得する入場料収入</li><li>寺院、道教寺院、モスクおよび教会が挙行する文化、宗教活動の入場料収入</li><li>2017年12月31日以前の科学普及組織の入場料収入、および県レベル以上の党政部門と科学技術協会が行う科学普及活動の入場料収入</li><li>国外で提供する文化・体育サービス</li></ul>	

文化・体育サービス（続き）

	文化サービス	体育サービス
その他	一般納税者が提供する文化・体育サービスの課税行為については、簡易課税方式を選択適用することができる。	

教育・医療サービス

	教育サービス	医療サービス
注釈	<p>以下のサービスを提供する業務活動。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>学歴教育サービス－教育行政管理部門が決定または認可した 新入生募集および授業計画に基づいて授業を行い、相応の学歴証書を授与する業務活動。初等教育、初級中等教育、高級中等教育、高等教育等を含む。</li> <li>非学歴教育サービス－就学前教育、各種の研修、講演、講座、報告会等。</li> <li>教育補助サービス－教育の測定評価、試験、新入生募集等のサービス。</li> </ul>	<p>医学検査、診断、治療、リハビリテーション、予防、保健、助産、計画出産、防疫サービス等を提供するサービス、およびこれらのサービスと関連する薬品、医療用材料・器具、救急車、病室の宿泊および食事を提供する業務。</p>
売上額	受領した代金総額と代金以外の費用（財政部および国家税務総局が別途規定する場合を除く）	
免税項目の例	<ul style="list-style-type: none"> <li>学歴教育に従事する学校が提供する教育サービス（規定する基準内の収入に限る）</li> <li>託児所、幼稚園が提供する保育および教育サービス（規定する基準内の収入に限る）</li> <li>国外で提供する教育サービス</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>医療機関が提供する適格の医療サービス</li> <li>農業の機械耕作、排水・灌漑、病虫害の防除、植物保護、農業・牧畜業保険および関連の技術研修業務、家禽、家畜、水生動物の交配および疾病予防</li> <li>国外で提供する医療サービス</li> </ul>

旅行・娯楽サービス

	旅行サービス	娯楽サービス
注釈	<p>旅行者の要求に基づいて、交通、観光、宿泊、飲食、買い物、娯楽、商用等のサービスを手配する業務活動。</p>	<p>娯楽活動のために場所とサービスを同時に提供する業務。具体的には、カラオケホール、ダンスホール、ナイトクラブ、バー、ビリヤード、ゴルフ、ボーリング、遊戯（射撃、狩猟、競馬、ゲーム機、バンジージャンプ、ゴーカート、熱気球、パラモーター、アーチェリー、ダーツを含む）。</p>
売上額	<p>取得した代金総額と代金以外の費用から、旅行サービスの購入者から受領し、その他の組織または個人に支払った宿泊費、飲食費、交通費、ビザ費、入場料およびその他の旅行企業に支払った旅行費用を控除した後の残額を売上額とする方法を選択することができる（この方法で売上額を計算する場合、旅行サービスの購入者から受領し、支払った上述の費用について、増値税専用発票を発行することはできないが、普通発票は発行できる）。</p>	<p>受領した代金総額と代金以外の費用（財政部および国家税務総局が別途規定する場合を除く）</p>
免税項目の例	<p>国外で提供する旅行サービス</p>	
その他		<p>納税者が購入した娯楽サービスに係る仕入税額は控除できない。</p>

## 飲食・宿泊サービス

飲食サービス		宿泊サービス
注釈	飲食と飲食場所を同時に提供する方式により、消費者に飲食消費サービスを提供する業務活動。	宿泊場所および付随サービス等を提供する活動。ホテル、旅館、ゲストハウス、リゾートおよびその他の経営性の宿泊場所が提供する宿泊サービスを含む。
売上額	受領した代金総額と代金以外の費用（財政部および国家税務総局が別途規定する場合を除く）	
その他	納税者が購入した飲食サービスに係る仕入税額は控除できない。	

## 住民日常サービス

住民日常サービス	
注釈	主に住民個人およびその家庭の日常生活のニーズを満たすために提供するサービス。都市外観・市政管理、家政、ウェディング、養老、埋葬、付添および看護、救助・救済、美容・ヘアサロン、マッサージ、サウナ、酸素バー、フットセラピー、浴場、クリーニング、撮影・引き伸ばし等のサービスを含む。
売上額	受領した代金総額と代金以外の費用（財政部および国家税務総局が別途規定する場合を除く）
免税項目の例	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 家政サービス企業が従業員である家政サービス員によって家政サービスを提供し、取得する収入</li> <li>● 養老機関が提供する養老サービス</li> <li>● 障害者福利機関が提供する養育サービス</li> <li>● 埋葬サービス</li> </ul>
その他	納税者が購入した住民日常サービスに係る仕入税額は控除できない。

## コメント

生活サービス業にかかわる業種は広く、住民生活の消費と密接に関連するサービスが含まれる。増値税改革試験の全面的な実施は、これらの業種に属する企業に大きな影響を及ぼすものと予想される。

### 政策の全体的な特徴

増値税へのスムーズな移行を果たすために、生活サービス業に対する増値税制度の設計にあたり、現行の営業税政策の多くが踏襲された。これには、課税対象となる売上額の計算方法（例えば、旅行サービスについて特定項目控除後の残額を売上額とする方法）および免税優遇（例えば、医療機関が提供する医療サービスに対する増値税免除等）が含まれる。大部分の生活サービス業の企業に適用される営業税税率は3%または5%であったが、増値税への移行後は6%の税率が適用される。一般納税者であれば、仕入税額の控除ができるようになるため、適用税率の上昇による負の影響は相殺される可能性がある。

税率の上昇幅が大きい文化・体育業（従来の営業税税率は3%）について、36号通達では、文化・体育サービスを提供する一般納税者は簡易課税方式を選択適用できると規定している。この措置は、当該業種の全体の税負担が基本的に変わらないようにすることを意図している。

しかし、増値税改革試験の実施後は新たな課税対象項目の分類が適用されるため、一部の業種の税負担には変化が生じる可能性もある。教育業を例にとると、当該業種は営業税制度の下では単独の項目として列挙されていなかった。実際の運用上は、非学歴教育を提供する多くの企業が、自らの提供する教育サービスを“その他の文化業”の中の研修活動に属するものとして、3%の営業税税率を適用していた。増値税改革試験の実施後、教育サービスは文化サービスとは別の項目として取り扱われるようになる。よって、文化・体育サービスは簡易課税方式を選択適用できるという政策は、教育サービスには適用されない。一般納税者が非学歴教育サービスを提供する場合には6%の増値税税率が適用されるため、関連する企業の税負担は増加する可能性がある。

また、一部の生活サービス業（例えば、飲食業、住民日常サービスおよび娯楽サービス）の顧客の多くは個人消費者で

あるため、商用と個人消費とを区分することは難しい。よって、36号通達では、このような生活サービスの購入に係る仕入税額は控除の対象とならない旨を規定している。また、納税者に発生する交際費が個人消費に属する場合、その仕入税額は控除できないということも規定している。但し、交際費の具体的な定義と範囲については、更なる明確化が待たれる。

生活サービス業の顧客の多くは個人消費者であるため、サービスの購入に係る増値税は控除することができない。よって、もし生活サービス業の企業が価格の引上げによって税負担を転嫁しようとするならば、顧客がサービスの提供を受けるためのコストは増加する可能性がある。

## 高まる税務コンプライアンスの要求

増値税はその申告および管理、特に増値税発票の管理に関して、営業税よりも厳しい要求がある。生活サービス業の納税者は数が多く、規模の大小や会計計算能力に大きな差がある。そのため、一部の生活サービス業の企業にとっては、増値税改革試験の実施後における税務コンプライアンスの要求をどのように満たすかということが大きな課題となる可能性がある。

小規模納税者（通常は年間の課税対象売上額が500万円を超えない納税者）は簡易課税方式によることができる。簡易課税方式による場合、増値税の納付税額は課税対象となる売上額に3%の徴収率を掛けて計算し、仕入税額を控除することはできない。この計算方法は現行の営業税の課税方式に類似している。また、小規模納税者は増値税専用発票を発行することができない（必要な場合、所轄税務機関に代理発行を申請できる）。ゆえに、小規模納税者については、コンプライアンスの要求が明らかに高まることはないだろう。

一方、一般納税者（通常は年間の課税対象売上額が500万円を超える納税者、あるいは当該金額は超えないが、会計計算が健全で、正確な税務資料を提供できる納税者）については、増値税改革試験の実施後、税法規定に基づいて増値税の売上税額を正しく計算し、仕入税額控除の申告を行うこと、且つ規定に従って増値税の会計計算を行うことが必要となる。よって、コンプライアンスの要求は明らかに高くなる。また、生活サービスを購入する顧客がその増値税を控除できる場合、当該顧客（主に企業顧客）は増値税専用発票の発行を求めることになるだろう。この場合、いかに効率よく、適切に増値税専用発票を発行し、顧客のニーズを満たすかということが、生活サービス業の企業にとっての課題となる。

## 業態、地域をまたがって経営する企業

生活サービス業には、業態をまたがって経営する企業が多くある。例えば、ホテル経営企業は宿泊サービスの提供による収入のほか、飲食、娯楽（例えば、カラオケ）、土産品販売、会務活動のサービス収入および駐車場収入等も得る可能性がある。現行の増値税規定によれば、このような企業は提供するサービスの種類に基づいて、各課税対象項目に属する収入をそれぞれ計算し、且つそれぞれの増値税税率を適用して、納付税額を計算する必要がある。このような企業の会計計算および税務処理に関する要求はより高くなる。

同時に、各種のサービスに係る購入者側の税務処理も、業態をまたがって経営する企業に影響を与える可能性がある。例えば、ホテル経営企業では、顧客が購入する飲食サービスおよび娯楽サービスは仕入税額控除の対象とならないが、その他のサービス（例えば、宿泊サービス）は仕入税額控除の対象となる可能性がある。そのため、ホテル経営企業はそれぞれのサービスに対して異なる発票を発行することが必要になるかもしれない。このことも、企業の税務管理上の複雑性を増すことになるだろう。

また、生活サービス業には地域をまたがって経営する企業も多い。例えば、大型のホテルチェーン、飲食チェーン、教育機関等である。このような企業にとっては、どのように内部統制方針を統一的に運用し、グループレベルで地域間の調整を行うか、各メンバー企業の税務コンプライアンスをよりよく管理するかということが一つの課題となる。

## アドバイス

増値税と営業税は課税方式も仕組みも大きく異なるため、生活サービス業の企業にとって、増値税改革試験の実施は財務上、税務上、および業務運営と内部統制に大きな影響を与えるものである。5月1日までの限られた時間の中で、生活サービス業の企業が以下の措置を講じることを提案する。

## 増値税改革試験が企業に与える影響の評価と対応策の検討

増値税改革試験の規定に基づき、増値税への移行が企業の収入、利益、キャッシュフロー等に与える影響を評価した上で、対応策を検討する。例えば、販売価格の調整により、増値税を転嫁する必要があるか否か、十分に仕入税額の控除を受けるために、どのように仕入の管理を行うか（例えば、適切なサプライヤーの選択、5月1日以降への仕入計画の後倒し等）といったことである。企業は増値税への移行に伴う影響についてサプライヤーおよび顧客と話をし、且つ契約のレビューと必要な修正を行う必要がある。もし企業が既にこのような分析、評価作業を行っているならば、新しい規定に基づいてその作業結果をレビューし、必要な調整を加え、対応策を講じればよい（例えば、増値税への移行に伴

う影響および価格設定方針の変更についてサプライヤーおよび顧客と話をした上で、最終的な契約条項の修正と締結を行う）。

## 税務コンプライアンスのためのプランの策定

5月1日からの増値税改革試験の実施に向けて、税務コンプライアンスのためのプランを策定し、実行する。これには以下のような内容を含める。

- 所轄税務機関とコミュニケーションを取り、処理すべき税務事項とプロセス（例えば、増値税一般納税者の登記、増値税発票と税金統制設備の購入等）を理解し、所轄税務機関の対応をする専任者を指定して、速やかにこれらのコンプライアンス業務を完了させる。
- 新しい規定について学び、理解する。不明確な点があれば、速やかに税務機関あるいは専門家に相談する。
- 増値税改革試験が企業の業務運営および業績に与える影響を理解してもらうために、財務と税務の担当者、業務（仕入、販売）担当者および法務担当者に対する研修を行う。
- グループ内の各企業の状況を整理し、コンプライアンスのための統一的なプランを策定する。また、グループ内の各企業とコミュニケーションを取り、実行状況をフォローアップする。

## 情報システムおよびプロセスの更新

現行の会計およびその他の関連システムをレビューし、必要な調整（例えば、増値税に関する会計科目の追加、増値税計算機能、増値税税率表等）を加えて、増値税改革試験実施後の増値税計算の要求を満たすようにする。

企業の内部統制プロセスもレビューする必要がある。新しい規定の要求に基づき、増値税にかかわるコントロールポイント（例えば、増値税発票の管理、増値税の申告時期等）をプロセスの中に追加し、企業が適時に正しく増値税の日常的な申告業務を行えるようにする。担当者の指針として、企業が増値税のコンプライアンスマニュアルを作成することも提案する。

## 税務効率の最適化と税務プランニングの検討

増値税の納税者となり、関連のシステムおよびプロセスを一定期間（例えば、3か月）運用した後、企業がこれらのシステムおよびプロセスの見直しを行い、実際の運用状況に基づき、必要な調整を加え、改善を図ることを提案する。

また、新しい規定の解釈がより明瞭になり、実務運用の状況も徐々に明らかになる中で、企業自身の特徴も踏まえ、税務効率の最適化を図るためのプラン（例えば、企業の組織あるいは業務の再編）について検討する。

なお、財政部および国家税務総局は今後も36号通達の補充規定を出すと考えられることから、企業は政策の動向を注視し、適時に相応の調整を加えていく必要がある。



**Tax Analysis** is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

#### Beijing

##### Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

Fax: +86 10 8518 1326

Email: andzhu@deloitte.com.cn

#### Hong Kong

##### Sarah Chin

Partner

Tel: +852 2852 6440

Fax: +852 2520 6205

Email: sachin@deloitte.com.hk

#### Shenzhen

##### Victor Li

Partner

Tel: +86 755 3353 8113

Fax: +86 755 8246 3222

Email: vicli@deloitte.com.cn

#### Chongqing

##### Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 6310 6206

Fax: +86 23 6310 6170

Email: ftang@deloitte.com.cn

#### Jinan

##### Beth Jiang

Director

Tel: +86 531 8518 1058

Fax: +86 531 8518 1068

Email: betjiang@deloitte.com.cn

#### Suzhou

##### Frank Xu / Maria Liang

Partner

Tel: +86 512 6289 1318 / 1328

Fax: +86 512 6762 3338

Email: frakxu@deloitte.com.cn  
mliang@deloitte.com.cn

#### Dalian

##### Bill Bai

Partner

Tel: +86 411 8371 2888

Fax: +86 411 8360 3297

Email: bilbai@deloitte.com.cn

#### Macau

##### Raymond Tang

Partner

Tel: +853 2871 2998

Fax: +853 2871 3033

Email: raytang@deloitte.com.hk

#### Tianjin

##### Jason Su

Partner

Tel: +86 22 2320 6680

Fax: +86 22 2320 6699

Email: jassu@deloitte.com.cn

#### Guangzhou

##### Victor Li

Partner

Tel: +86 20 8396 9228

Fax: +86 20 3888 0121

Email: vicli@deloitte.com.cn

#### Nanjing

##### Frank Xu

Partner

Tel: +86 25 5791 5208

Fax: +86 25 8691 8776

Email: frakxu@deloitte.com.cn

#### Wuhan

##### Justin Zhu

Partner

Tel: +86 27 8526 6618

Fax: +86 27 8526 7032

Email: juszhu@deloitte.com.cn

#### Hangzhou

##### Qiang Lu

Partner

Tel: +86 571 2811 1901

Fax: +86 571 2811 1904

Email: qilu@deloitte.com.cn

#### Shanghai

##### Eunice Kuo

Partner

Tel: +86 21 6141 1308

Fax: +86 21 6335 0003

Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

#### Xiamen

##### Jim Chung

Partner

Tel: +86 592 2107 298

Fax: +86 592 2107 259

Email: jjchung@deloitte.com.cn

#### About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

#### National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

#### National Leader

##### Leonard Khaw

Partner

Tel: +86 21 6141 1498

Fax: +86 21 6335 0003

Email: lkhaw@deloitte.com.cn

#### Northern China

##### Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

#### Southern China (Hong Kong)

##### Davy Yun

Partner

Tel: +852 2852 6538

Fax: +852 2520 6205

Email: dyun@deloitte.com.hk

#### Southern China (Mainland/Macau)

##### German Cheung

Director

Tel: +86 20 2831 1369

Fax: +86 20 3888 0121

Email: gercheung@deloitte.com.cn

#### Eastern China

##### Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: kzhu@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at [wanluk@deloitte.com.hk](mailto:wanluk@deloitte.com.hk) or by fax to +852 2541 1911.

#### About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), and its network of member firms, and their related entities. DTTL and each member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/cn/en/about](http://www.deloitte.com/cn/en/about) for a detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 225,000 professionals are committed to making an impact that matters. Deloitte serves 4 out of 5 Fortune Global 500 companies.

#### About Deloitte in Greater China

We are one of the leading professional services providers with 23 offices in Beijing, Hong Kong, Shanghai, Taipei, Chengdu, Chongqing, Dalian, Guangzhou, Hangzhou, Harbin, Hefei, Hsinchu, Jinan, Kaohsiung, Macau, Nanjing, Shenzhen, Suzhou, Taichung, Tainan, Tianjin, Wuhan and Xiamen in Greater China. We have nearly 13,500 people working on a collaborative basis to serve clients, subject to local applicable laws.

#### About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, tax, consulting and financial advisory services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China's accounting standards, taxation system and local professional accountants.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this communication, rendering professional advice or services. None of the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

©2016. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu Certified Public Accountants LLP.