

税务评论

中国税务

作者：

上海

高立群 合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

唐晔 总监

电话：+86 21 6141 1081

电子邮件：catang@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税务服务

全国主管合伙人

香港

展佩佩 合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

华北区

北京

周翊 合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区

上海

高立群 合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区

广州

张少玲 合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东 合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

营改增系列之生活服务篇

2016 年 3 月 24 日，财政部和国家税务总局在其网站发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36 号）（以下简称 36 号文），宣布自 2016 年 5 月 1 日起，全面推开营改增试点，将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部纳税人纳入试点范围。继前两期税务评论分别讨论此次营改增全面实施对房地产业、金融服务业的影响之后，本期评论将就生活服务业的试点规定及其行业影响进行分析，谨供相关企业参考。

36 号文有关生活服务业营改增的政策要点

从 2016 年 5 月 1 日开始，生活服务业将被纳入增值税征税范畴，适用税率为 6%。生活服务业覆盖范围广阔，包括为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动，主要细分为文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。其中：

文化体育服务

	文化服务	体育服务
税目注释	为满足社会公众文化生活需求提供的各种服务。包括：文艺创作、文艺表演、文化比赛，图书馆的图书和资料借阅，档案馆的档案管理，文物及非物质遗产保护，组织举办宗教活动、科技活动、文化活动，提供游览场所。	组织举办体育比赛、体育表演、体育活动，以及提供体育训练、体育指导、体育管理的业务活动。
销售额	收取的全部价款和价外费用，财政部和国家税务总局另有规定的除外	
免税项目举例	<ul style="list-style-type: none">纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆在自己的场所提供文化体育服务取得的第一道门票收入寺院、宫观、清真寺和教堂举办文化、宗教活动的门票收入2017 年 12 月 31 日前，科普单位的门票收入，以及县级及以上党政部门和科协开展科普活动的门票收入在境外提供的文化体育服务	
其他	一般纳税人提供的文化体育服务应税行为可选择适用简易计税方法计税	

教育医疗服务

教育服务		医疗服务
税目注释	<p>提供下列服务的业务活动：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 学历教育服务 - 根据教育行政部门确定或者认可的招生和教学计划组织教学，并颁发相应学历证书的业务活动。包括初等教育、初级中等教育、高级中等教育、高等教育等。 • 非学历教育服务 - 包括学前教育、各类培训、演讲、讲座、报告会等。 • 教育辅助服务 - 包括教育测评、考试、招生等服务。 	<p>提供医学检查、诊断、治疗、康复、预防、保健、接生、计划生育、防疫服务等方面的服务，以及与这些服务有关的提供药品、医用材料器具、救护车、病房住宿和伙食的业务。</p>
销售额	收取的全部价款和价外费用，财政部和国家税务总局另有规定的除外	
免税项目举例	<ul style="list-style-type: none"> • 从事学历教育的学校提供的教育服务（限规定标准内收入） • 托儿所、幼儿园提供的保育和教育服务（限规定标准内收入） • 在境外提供的教育服务 	<ul style="list-style-type: none"> • 医疗机构提供的符合规定的医疗服务 • 农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治 • 在境外提供的医疗服务

旅游娱乐服务

旅游服务		娱乐服务
税目注释	<p>根据旅游者的要求，组织安排交通、游览、住宿、餐饮、购物、文娱、商务等服务的业务活动。</p>	<p>为娱乐活动同时提供场所和服务的业务，具体包括：歌厅、舞厅、夜总会、酒吧、台球、高尔夫球、保龄球、游艺（包括射击、狩猎、跑马、游戏机、蹦极、卡丁车、热气球、动力伞、射箭、飞镖）。</p>
销售额	<p>可以选择以取得的全部价款和价外费用，扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额（选择上述办法计算销售额的，向旅游服务购买方收取并支付的上述费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票）。</p>	<p>收取的全部价款和价外费用，财政部和国家税务总局另有规定的除外。</p>
免征项目举例	在境外提供的旅游服务	
其他		纳税人购进的娱乐服务进项税额不得抵扣

餐饮住宿服务

餐饮服务		住宿服务
税目注释	<p>通过同时提供饮食和饮食场所的方式为消费者提供饮食消费服务的业务活动。</p>	<p>提供住宿场所及配套服务等活动的业务，包括宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供的住宿服务。</p>
销售额	收取的全部价款和价外费用，财政部和国家税务总局另有规定的除外	
其他	纳税人购进的餐饮服务进项税额不得抵扣	

居民日常服务

居民日常服务	
税目注释	主要为满足居民个人及其家庭日常生活需求提供的服务，包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、照料和护理、救助救济、美容美发、按摩、桑拿、氧吧、足疗、沐浴、洗染、摄影扩印等服务。
销售额	收取的全部价款和价外费用，财政部和国家税务总局另有规定的除外
免税项目举例	<ul style="list-style-type: none">• 家政服务企业由员工制家政服务员提供家政服务取得的收入• 养老机构提供的养老服务• 残疾人福利机构提供的育养服务• 殡葬服务
其他	纳税人购进的居民日常服务进项税额不得抵扣

评论

生活服务业涉及行业较广，涵盖与居民生活消费密切相关的服务行业，此次营改增对于这些行业的企业预计将产生较深远的影响。

政策总体特点

为了实现平稳过渡，本次营改增在制度设计上，很大程度地沿用了目前的营业税政策，包括保留原有营业税应税销售额的计算方法（如旅游服务按差额计算税基），以及免税优惠（如医疗机构提供医疗服务免征增值税等）。大部分生活服务业企业原先适用 3% 或 5% 的营业税税率，改征增值税后将适用 6% 的增值税税率。虽然税率的绝对值有所上升，但一般纳税人同时可获得进项抵扣，因此成本可能得以降低，抵消由于收入端适用税率上升带来的不利影响。

对于税率上升较大的文化体育业（原适用 3% 的营业税），36 号文明确提供文化体育服务的一般纳税人可以选择适用简易计税方法，此举意在维持相关行业的整体税负基本不变。

但由于营改增后适用重新分类的税目，部分行业的税负仍可能因此发生变化。以教育行业为例，该行业在营业税体制下并没有单独列项。在实际操作中，很多提供非学历教育的企业将自己提供的教育服务归入文化业项下“其他文化业”中的培训活动，从而适用 3% 的营业税税率。营改增后，教育服务被单独列项，独立于文化服务。因此，文化体育服务可选择适用简易计税方法的政策无法适用于教育服务，一般纳税人提供非学历教育服务只能适用 6% 的增值税，由此可能会导致相关企业的税负上升。

另外，考虑到某些生活服务业（如餐饮行业、居民日常服务和娱乐服务）的客户在很大程度上为个人消费者，较难区分是商务用途还是个人消费；因此，36 号文明确规定购买此类生活服务所含有的增值税不能申报进项抵扣。36 号文还规定，纳税人发生的交际应酬费属于个人消费，不得进行进项抵扣。但交际应酬费的具体定义和范围还有待进一步明确。

由于生活服务业的客户大部分可能属于个人消费者，往往无法抵扣购买服务中含有的增值税。因此，如果生活服务业企业通过提高价格的方式转移税负，那么其消费者接受服务的成本将可能增加。

税务合规要求可能提高

增值税的申报和管理，尤其在增值税发票的管控方面，相较营业税有更为严格的要求。生活服务业的纳税人数量众多，规模大小、会计核算能力差异较大；因此，如何满足营改增后的税务合规要求可能会对部分生活服务企业提出挑战。

小规模纳税人（通常为年应税销售额未超过人民币 500 万元的纳税人）可按照简易方法计税。在简易计税方法下，增值税应纳税额按照应税销售额乘以 3% 征收率计算，同时不能抵扣进项税额，这一计算方法与现行的营业税计税方式类似。同时，小规模纳税人本身无法开具增值税专用发票（如有需要，可以向主管税务机关申请代为开具）。所以，小规模纳税人的合规性要求可能不会显著提高。

但对于一般纳税人（通常为年应税销售额超过人民币 500 万元的纳税人，或虽然没有超过前述限额，但会计核算健全，能够提供准确税务资料的纳税人），营改增后需要根据税法规定，准确计算增值税销项税额，申报抵扣进项税额，并按规定进行增值税会计核算，其合规要求会有明显上升。另外，如果生活服务业企业的客户可以抵扣其购买的生活服务中所包含的增值税，那么该企业可能面临大量客户（主要是企业客户）索取增值税专用发票的情形。此时，如何高效、合规地开具增值税专用发票以满足客户需求，是此类生活服务业企业需要解决的问题。

跨业态、跨区域经营企业的挑战

生活服务业里有大量跨业态经营的企业，以酒店经营企业为例，其除了提供住宿服务以外，还可能会取得餐饮、娱乐（如卡拉 OK）、礼品销售、会务活动的服务收入和停车费收入等。根据现行的增值税规定，这类企业需要按照提供的服务类型，分别核算归属不同税目的收入，并分别适用增值税税率，计算增值税应纳税额。这就对此类跨业态经营的企业在会计核算和税务处理上提出了更高的要求。

与此同时，不同类型服务在购买方的不同税务处理也可能对跨业态经营企业产生影响。仍以上述酒店经营企业为例，客户向其购买的餐饮服务和娱乐服务不得抵扣进项税，而同时购买的其他服务（如住宿服务）则可能被纳入进项抵扣范围。因此，酒店经营企业可能需要对这两类服务进行不同的开票处理，这也会增加企业在税务管理上的复杂程度。

另外，生活服务业里不乏跨地区经营的企业，如大型连锁酒店、餐饮、教育等集团。如何顺应企业的内部管理架构安排，在集团层面进行跨区域协调，更好地管控旗下不同品牌、不同成员主体的增值税合规事项，将成为这类企业集团的一项挑战。

建议

鉴于增值税与营业税在计税方法和征管机制方面存在较大差异，营改增对于生活服务业企业而言，其财税影响、业务运营及内部管控上都将面临不小的变化和挑战。考虑到现在距离 5 月 1 日营改增正式实施仅剩 30 多天的时间，我们建议生活服务业企业根据自身特点，采取以下措施：

评估营改增对企业的影响，并探讨应对策略

根据营改增的规定，评估改征增值税对企业在收入、利润、现金流等方面的影响，并在此基础上探讨应对策略，例如，是否需要适当调整销售价格实现增值税转移；如何对采购进行管理，充分享受进项抵扣（如选择合适的供应商，推迟采购计划到 5 月 1 日以后等）。企业需要相应制定与供应商和客户就此次税改影响的沟通，并对合同进行复核和必要的修改。如果此前企业已经进行了类似的分析、评估工作，可以对之前的工作成果进行复核，作出必要的调整，并推进实施（如在供应商和客户就此次税改的影响和定价策略调整前期沟通的基础上，落实最终的合同条款修改和签署工作）。

制定并落实增值税合规工作

制定增值税合规工作计划，并进行落实，以满足 5 月 1 日起适用增值税的目的。增值税合规工作计划可以包括以下内容：

- 与主管税务机关进行沟通，了解需要办理的税务事项及流程（如进行增值税一般纳税人登记、购买增值税发票及税控设备等），指定专门的人员与主管税务机关对接，及时完成这些必须的合规性工作；
- 对新规进行学习和理解，如有不清楚的地方及时向税务机关和专业机构咨询；
- 对相关人员（如财务/税务人员，业务（采购/销售）人员和法务人员）进行培训，使其了解营改增对企业的业务运营及财务表现的影响，对相关人员的日常工作给予指导；
- 对于集团企业还需要梳理集团内各企业的情况，制定统一的合规工作计划，与集团内各企业进行沟通，并追踪进展。

信息系统及流程更新

对现有的会计核算和其他相关系统进行复核，并进行必要的调整（如增加增值税会计科目，增值税核算功能，增值税税率表等），使其能够满足营改增后增值税的核算要求。

企业的内控流程也需要进行复核，根据增值税的合规管控要求，在流程中增加增值税相关的控制点，如对于增值税发票的管理、增值税申报时间提醒等，协助企业按时、合规地完成增值税的日常申报工作。建议企业准备专门的增值税合规申报手册，为相关日常操作人员提供指引。

优化和探寻税务筹划方案

在顺利过渡到增值税纳税人，相应的系统和流程运作一段时间（如 3 个月）以后，建议企业对于该系统和流程进行复核。根据实践操作的情况，进行必要的调整和优化。

同时，在法律法规逐步清晰，税务实务操作逐步明确的情况下，结合企业自身特点，探寻税务筹划方案。例如，对企业组织架构或业务机构进行调整，以达到税务优化的目的。

另外，考虑到新规实施后，财税部门仍将对不少未尽事项出台补充规定。建议企业密切关注相关政策动向，以及时作出相应的调整。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所和它们的关联机构。德勤有限公司与每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险管理、税务及相关服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供深入见解以应对最为复杂的业务挑战。德勤拥有超过 225,000 名专业人士，致力成就不凡。每 5 家财富全球 500 强企业，就有 4 家是德勤客户。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 23 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、合肥、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。