

生活服务业营改增政策要点及重点问题提示

生活服务业营改增政策要点

(一) 生活服务的定义

《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)将生活服务业纳入营改增范围。文件所称“生活服务”，指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动，包括文化体育服务、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。其中居民日常服务是指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。而其他生活服务，是指除文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务和居民日常服务之外所有原来交营业税的生活服务相关行业，这些行业也都自2016年5月1日起缴纳增值税。

(二) 生活服务的一般政策和影响

1. 税率和申报期

营改增之后，生活服务业统一适用6%的税率，而小规模纳税人的征收率为3%。较营业税税制下大部分应税服务适用3%或5%的税率而言，6%的增值税税率有所上升，但实际税负上升并不明显。一方面是因为增值税是价外

税，其含税价换算成不含税价之后，实际税率为5.66%。另一方面，营改增之后一般纳税人的购进商品和服务抵扣进项税，也在一定程度上抵消了税率上升产生的影响。生活服务业的小规模纳税人众多，税率为3%，相比原营业税时税负也明显下降。生活服务业的一般纳税人以1个月为纳税期，而小规模纳税人按季纳税。

2. 纳税义务发生时间

纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天为其纳税义务发生时间；先开具发票的，为开具发票的当天。目前尚未有针对生活服务业纳税人这一方面的特殊规定。

3. 免税项目

为了保证平稳过渡，本次生活服务业在营改增的制度设计上，基本保留了原有营业税下的免税优惠项目，例如寺院、宫观、清真寺和教堂举办文化、宗教活动的门票收入，从事学历教育的学校提供的教育服务等项目都能继续享受免税待遇。

生活服务业里有大量跨业态经营的企业，这类企业应分别核算归属不同税目的收入，并分别适用免税或不免税、相应的增值税税率或者征收率、计算增值税应纳税额，未分别核算的，将从高适用税率。

4. 发票开具

很多生活服务面对的是个人消费者，例如餐饮服务、居民日常服务、娱乐服务等，很难区分是出于公司商业目的还是个人消费。因此，36号文件明确规定购买此类生活服务所含有的增值税不能申报抵扣进项税额。此类企业的增值税专用发票开具需求不高。而且，纳税人发生的简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产的进项税额不得在计算销项税额时进行抵扣。这也在一定程度上降低了纳税人开具增值税专用发票的需求。生活服务业的跨业态经营情况很多，有些应税行为可以开具增值税专用发票，而有些应税行为不得开具增值税专用发票，如果企业的一项业务中既包含可以开专票的收入，又包括不能开专票的收入，则应对两类收入进行分别核算，确保依法采取不同的开票处理。

值得关注的问题

(一) 文化体育服务

文化体育服务相关政策见表1。

文化体育业之前适用为3%的营业税税率，营改增后一般纳税人的税率上升为6%。为了保持营改增前后政策的延续性和行业整体税负的稳定性，36号文件规定，如果企业年应税销售额没有达到500万元，但是会计核算健全，可以

表 1

	文化服务	体育服务
税目	是指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	是指组织举办体育比赛、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	<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 	

表 2

	教育服务	医疗服务
税目	<p>是指提供学历教育服务、非学历教育服务、教育辅助服务的业务活动</p> <p>学历教育服务，是指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</p> <p>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</p> <p>教育辅助服务，包括教育测评、考试、招生等服务</p>	是指提供医学检查、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
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	<ul style="list-style-type: none"> · 托儿所、幼儿园提供的保育和教育服务 · 从事学历教育的学校提供的符合规定的教育服务 · 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 · 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

申请成为一般纳税人，一般纳税人提供文化体育服务可选择使用简易计税方法计税。文化体育业属于以人力投入为主而中间投入较少的劳动或知识密集型服务行业，其进项税额相对较小，很多文化体育业的一般纳税人都愿意选择简易计税方法计税。但一经选择之后，36个月内不得变更。纳税人选择简易计税方法也可以按照3%的征收率开具增值税专用发票。

采取简易计税方式计税，中小企业在扩大规模时就不会担心因为成为一般

纳税人而增加税负。这一政策短时间内对于稳定企业税负、帮助企业做大做强是有积极作用的。但另一方面，若大部分企业一直选择简易计税方法，则不利于文化体育整个产业的精细化分工和专业化发展。由于企业没有足够的动力去获得进项税发票，因此文化服务和体育服务的经营者会更多地选择自我服务的方式满足各种需求，如自己雇佣员工从事物业、安保、维修、维护、餐饮、卫生清洁等周边服务，以降低运营成本。

营改增也带来了文化体育业经营

思路的转变。例如，现在很多文化体育场馆的大部分收入来源于租赁业。营业税下租赁业的税率为5%，营改增后税率上升为11%（部分项目可选择5%的简易计税方法），且租赁业可抵扣进项较少，税负上升幅度较大。对于不动产出租，管理机构除了缴纳增值税外，还需要缴纳房产税和城镇土地使用税。因此，文化体育场馆的运营者可考虑由单纯提供租赁服务逐步转向提供文化体育服务的可能。例如某体育馆将场地出租给其他公司办演唱会转变为该体育馆与

表 3

	旅游服务	娱乐服务
税目	是指根据旅游者的要求,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	是指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)
销售额	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试点纳税人,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 选择上述办法计算销售额的试点纳税人,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	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	在境外提供的旅游服务	

其他公司合办演唱会,在收入相同的情况下,税负将得以降低。

值得注意的是,文化场馆的免税收入仅限于门票收入,而讲解费、观光车费等其他周边服务的费都不能享受免税。另外,36号文以正列举的方式规定了高尔夫球、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、飞镖等)属于娱乐服务,不属于体育服务,不能采用简易计税方式计税。

(二)教育医疗服务

教育医疗服务相关政策见表2。

1. 教育服务

教育服务在营业税税目中并没有单独列示。营改增之前,提供非学历教育的机构通常将自己提供的服务归入文化业下面的“其他文化业”中的培训活动,按照3%的营业税率纳税。营改增后,教育服务独立于文化服务。为了保证非学历教育相关行业的税负平稳,财政部、国家税务总局出台了《关于进一步明确全面推开营改增试点有关再保险、不动

产租赁和非学历教育等政策的通知》(财税〔2016〕68号)文件,规定一般纳税人提供非学历教育服务,可以选择适用简易计税方法,按照3%征收率计算应纳税额。如果教育培训机构中主营项目有学历教育,也有非学历教育,为了能合理享受营改增优惠政策,教育培训机构应在业务核算中对这两者进行区分。如果不能区分开来,则只能按照提供非学历教育计算缴纳增值税。

托儿所、幼儿园以及从事学历教育的学校享受免税的收入都不得超过政府规定的教育费、保育费、学费等费用的标准,除此之外,任何超过标准的费用都是应税的,而如课外辅导费、赞助费等增值服务收入也都是应税的。

2. 医疗服务

在原有营业税税制下,医疗服务广泛地享受免税,无论该服务是由公立医院还是私立医院提供的。而36号文件明确规定医疗机构提供的符合规定的医疗服务才能享受免税。这里的医疗机构,是指依据国务院《医疗机构管理条例》

(国务院令第149号)及卫生部《医疗机构管理条例实施细则》(卫生部令第35号)的规定,经登记取得《医疗机构执业许可证》的机构,以及军队、武警部队各级各类医疗机构。而医疗服务,是指医疗机构按照不高于地(市)级以上价格主管部门会同同级卫生主管部门及其他相关部门制定的医疗服务指导价格(包括政府指导价和按照规定由供需双方协商确定的价格等)为就医者提供《全国医疗服务价格项目规范》所列的各项服务,以及医疗机构向社会提供卫生防疫、卫生检疫的服务。符合规定的医疗服务均可享受税收优惠政策。

(三)旅游娱乐服务

旅游娱乐服务相关政策见表3。

1. 旅游服务

在营业税税制下,旅游服务以其取得的全部价款和价外费用扣除替旅游者支付给其他单位或者个人的住宿费、餐费、交通费、旅游景点门票和支付给其他接团旅游企业的旅游费后的余额为营业额,按照5%的税率计算缴纳营业税。

表 4

	餐饮服务	住宿服务
税目	是指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业务的业务活动	是指提供住宿场所及配套服务等活动的活动。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
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	

表 5

	居民日常服务
税目	是指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	<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

营改增之后,国家对旅游服务收入继续执行差额征税的政策,只是税率调整为变成一般纳税人适用的6%或小规模纳税人适用的3%征收率。营改增后,可从销售额中扣除的项目相比原营业税政策多了一项“签证费”。

旅行社应注意扣除凭证的获取,支付给境内单位或者个人的款项,以发票为合法有效凭证;支付给境外单位或者个人的款项,以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证,税务机关对签收单据有疑议的,可以要求其提供境外公证机构的确认证明;缴纳的税款,以完税凭证为合法有效凭证。旅行社在营改增后更应注意加强对扣除凭证的管理,特别是境外游部分和外包给个体工商户和个人部分应取得符合税务局要求的扣除凭证。此外,因为抵扣凭证中的增值税不得抵扣,因此旅行社在取得这些凭证时,尽量要求对方开具增值税普通发票,以免税务局的电子底账系统中存在

大量未认证抵扣增值税专用发票,引起税务机关的质疑。

由于营改增延续了营业税下的差额征税政策,中小型的旅行社如果被认定为一般纳税人,虽然税率从5%上升为6%,但是因为增值税是价外税,且还有可抵扣的进项税额,税负总体来说还是下降的。但是如果中小型旅行社可以被认定为小规模纳税人,仅从税率从5%下降至3%这一点来看,税负就已经下降很多。新办旅行社或老旅行社扩大规模时,如果年应税销售额没有达到500万元,但是会计核算健全,还是可以申请成为一般纳税人。选择一般纳税人还是小规模纳税人,关键在于是否有足够的进项税额抵扣,来弥补因税率不同产生的销项税额差异。中小型公司对于这一点应加以关注,考虑纳税人身份不同带来的可能税负差异。

36号文件规定,在境外提供的旅游服务免征增值税。但现实中,绝大部分

经营出境线路的旅行社是在境内组团带游客出境旅游的,在这个过程中,旅行社会在境内提供诸如代理签证、接送机等各项服务,不完全在境外提供,因此不能享受免税待遇。旅行社可考虑通过分拆合同等方式,将完全在境外提供的旅游服务从境外游业务中拆分出来,以降低不能免税的风险。

2. 娱乐服务

娱乐业原本的营业税税率为5%到20%,营改增后一般纳税人按照6%税率缴纳增值税,小规模纳税人适用3%的征收率,因此,营改增对于大多数娱乐服务提供商来说是个利好消息。36号文件明确规定,购买娱乐服务不得抵扣进项税额,因此娱乐服务供应商不需要开具增值税专用发票,这也大大降低了他们的发票合规成本。

(四) 餐饮住宿服务

餐饮住宿服务相关政策见表4。

1. 餐饮服务

餐饮企业的经营模式与传统制造业非常相像，都是将购进的原材料经过加工处理之后销售给消费者。营业税制下，餐饮企业购进原材料时需要负担进项税，销售时的应税收入中又包含了材料的增值税，因此重复征税的现象相比其它行业来说显得尤为严重。营改增很好地解决了这一问题，打通了增值税的流转链条。按照年应税销售额500万元的标准来看，大部分餐饮企业都属于小规模纳税人，适用3%的征收率，税负将大大降低。餐饮企业成本构成主要由人工、食材、物业租金和水电能源构成。对于餐饮业的一般纳税人而言，除了人工成本无法取得专用发票之外，其他几项均可以取得进项抵扣，因此税负下降也比较明显。

36号文中的“餐饮服务”指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。也就只有堂食才能适用6%的增值税率，而外带或者外卖则属于销售食品而适用17%的税率。目前餐饮互联网经营模式火爆，手机APP外卖派送所占比例越来越大，36号文件的这一规定对餐饮企业影响颇大。从本质上讲，餐饮业提供的外卖食品和堂食食品的产品本身并没有区别，使用的原料和生产工艺也没有区别，即使考虑了缺少“饮食场所服务”这一因素，两种交易模式下的价值增加额基本上是一样的。堂食和外卖同样缴纳增值税，税率差别如此之大，是不尽合理的。未来是否会结合增值税立法解决这一问题，出台政策对此进行细化，有待于进一步明确。

营改增后，一般纳税人餐饮企业在采购物资时应加强供应商管理，尽量减少从小规模纳税人处采购原材料，应可以取得增值税专用发票抵扣进项税。而在采购初级农产品时，在可能的情况下尽量选择供应商自产的初级农产品，因为这样可以按照农产品收购发票或者销



售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算进项税额。如果不是自产产品，购买方需要取得增值税专用发票计算进项税额。

餐饮企业在对食材种类的选择上也应考虑增值税的影响。例如，饭店可以选择购买6万元的虾和其他原料自己加工沙茶酱，加上人工成本等，共计11万元，也可以选择购买12万元的沙茶酱。表面上看，自制沙茶酱比外购沙茶酱便宜了1万元，但实际上，前者的进项税为 $6/(1+13%)*13%=0.69$ 万元，后者的进项税额为 $12/(1+17%)*17%=1.74$ 万元，进项税额比前者多了1.05万元。因此，餐饮企业应综合考虑价格和税费的影响。

2. 住宿服务

36号文件规定的“住宿服务”为“提供住宿场所及配套服务等活动的，包括宾馆、旅馆、旅社、度假村及其他经营性住宿场所提供的住宿服务”。现在提供住宿的方式越来越多样化，如民宿、日租房、短租房等，而很多酒店和酒店式公寓都同时提供短期住宿和长期包房服务。营改增后住宿服务适用6%的增值税率，而房屋租赁一般适用11%的增值税税率。实务中，住宿服务和房屋租

赁之间的界限有时并不十分明显。因此经营者对提供服务的性质难以判定时，应及时同当地税务机关沟通，以降低税务风险。

酒店往往经营多种业态，包括住宿、餐饮、会务、体育健身、娱乐等。这些业态在营改增后基本都适用6%的税率，但是也有例外的情况，例如酒店内设商店销售货物的收入就适用17%的税率。酒店应做好核算，明确区分各项收入类别，以便适用不同的税收政策，对于提供的餐饮、娱乐服务，不开具增值税专用发票。营改增之前餐饮服务混在住宿服务里面开具发票的行为在营改增实施之后将面临着更严格的监管，必须严格分开。

(五) 居民日常服务

居民日常服务涉及的业态众多，若按照年应税收入500万元的标准划分，大部分居民日常服务的提供者都为小规模纳税人，按照3%的征收率计算纳税，因此减税效果明显。因为购买居民日常服务业不得抵扣进项税，这些服务的供应商也就无需开具增值税专用发票，这从很大程度上降低了行业的税务成本，对整个行业的发展起到促进作用。□

责任编辑 李燕