

## 中国全面营改增的简要解读

### ■ 营改增背景

从 1994 年开始，中国确立了营业税、增值税并存的流转税体系，其中营业税主要是针对在中国境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，就其营业额征收的税种；增值税主要是针对在中国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，就其增值额征收的税种。营业税、增值税简要对比如下：

内容	营业税	增值税
征税原理	价内税；每次交易，通常按照营业额（全额）计算营业税，基本上存在重复纳税的问题	价外税；每次交易，理论上按照增值额来计算增值税（具体涉及复杂的计算），基本上消除了重复纳税的问题
计税基础	营业额	理论上的增值额
应纳税额	营业额×税率	销项税额－进项税额
税率	相对较低（3%、5%等）	相对较高（13%、17%等）
发票种类	不区分普通发票、专用发票	区分普通发票、专用发票；且只有凭专用发票，才可以作为进项税额，用以抵扣销售税额
税收征管	计征简便、征管相对宽松	计征复杂、征管严格、法律责任重大

从 2011 年底、2012 年初开始，中国逐步实施营改增的税制改革。营改增的试点初期，于 2012 年 01 月 01 日起在上海交通运输业和部分现代服务业开展。之后，试点范围和地区逐步扩大，截止本次全面营改增之前，营改增试点已经在中国全国范围内，覆盖交通运输业、邮政业、电信业三大类行业，以及研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务共七个现代服务业。

## 中国における営業税の増値税一本化改革の全面推進を簡潔に読み解く

### ■ 営業税の増値税一本化改革実施に至るまでの経緯

1994 年、中国において営業税と増値税が並存する流通税の税制構造が確立された。営業税は、主に中国国内で課税役務の提供、無形資産の譲渡又は不動産販売を行う組織と個人を対象とし、その売上に対して税金が課される税目である。一方、増値税は主に中国国内で物品の販売又は加工、修理整備役務の提供、貨物の輸入を行う組織と個人を対象とし、付加価値部分に対して税金が課される税目である。営業税と増値税の違いについて、下表で比較する。

内容	営業税	増値税
課税の原理	内税である。毎回取引するたびに通常、売上（全額）で営業税を計算し、二重課税問題が基本的に存在する	外税である。毎回の取引ごとに理論上、付加価値部分で増値税を計算し（計算が複雑である）、二重課税問題は基本的に解消される
課税ベース	売上	理論上の付加価値金額
課税額	売上×税率	販売税額－仕入れ税額
税率	相対的に低めである（3%、5%等）	相対的に高めである（13%、17%等）
発票の種類	普通発票、専用発票の区別はない	普通発票、専用発票に区別される。また、専用発票がある場合に限り、仕入れ税額として、販売税額から控除できる
税収の徴収管理	計算と徴収はシンプルであり、徴収管理も相対的に緩めである	計算と徴収は複雑であり、徴収管理は厳しく、法的責任は重い

2011 年末、2012 年初め頃から、中国では、営業税の増値税一本化に向けた税制改革が徐々に実施された。営業税の増値税一本化改革は、先ず上海交通輸送業及び一部の現代サービス業において試行された。その後、試行範囲と地区が徐々に拡大され、今回の営業税の増値税一本化改革が全面的に推進されるまでに、営業税の増値税一本化改革試行は全国範囲で実施されるようになり、交通輸送業、郵政業、電信業の三大業種、及び研究開発と技術サービス、情報技術サービス、文化クリエイティブサービス、物流補助サービス、有形動産賃貸サービス、公認会計士による保証業務、ラジオ・映画・テレビサービスという計 7 つの現代サービスを網羅するまでになった。

2016年03月23日、中国财政部和国家税务总局联合发布了《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(简称“36号文”),明确从2016年05月01日(简称“扩围日期”)起,将房地产业、建筑业、金融服务业和生活服务业等行业纳入营改增体系,自此,营改增全面扩围,并彻底取代营业税。根据统计,在营改增全面实施后,在全球采用增值税制(或类似税制)的约160个国家中,中国成为了增值税适用行业最广的国家。

### ■ 全面营改增的具体内容(36号文)

从扩围日期起,在全中国的范围内,对剩余所有行业全面实施营改增,其中最重要的是房地产、建筑业、金融服务业以及生活服务业。根据36号文,这几类行业的营改增税率变化如下:

行业	原营业税税率	改革后增值税税率
房地产业	5%	11%
建筑业	3%	11%
金融服务业	5%	6%
生活服务业(包括餐饮、酒店以及其他服务业)	通常是5%,特定的服务(例如娱乐业)可能适用3%-20%的税率	6%

备注:值得注意的是,由于营业税和增值税的计税基础不同(营业税按照营业额全额计算税金,而增值税理论上按照增值额计算税金,增值税的计算涉及税金抵扣的问题),因此虽然表面上,营改增之后税率有所提高,但是根据营改增的政策出发点,是期待营改增之后,相关行业、企业总体上的税负会有所降低(需要结合具体行业、企业,根据实际情况进行计算)。

#### 1. 房地产及建筑业

据统计,在营业税税制下,房地产及建筑业对于营业税税源的贡献最大。由于营改增后房地产及建筑业的增值率相较于营业税率有较大的提高,营改增政策对房地产及建筑业可能会产生较大的影响。中国政府为保证房地产及建筑业从营业税向增值税平稳过渡,目前已经出台了一些具体的规定:

2016年3月23日、中国财政部和国家税务总局は共同で「営業税の増値税一本化改革試行の全面的推進に関する通知」(以下、「36号文」という)を公布し、2016年5月1日(以下、「実施範囲拡大日」という)から、不動産業、建築業、金融サービス業、生活サービス業などの業種を営業税の増値税一本化改革実施対象に組み入れることを明確にした。これより、営業税の増値税一本化改革の実施対象範囲が拡大され、従来の営業税は増値税へと完全に切り替わることになった。統計によると、営業税の増値税一本化改革が全面的に推進されることにより、増値税税制(又はこれに類似する税制)を取り入れている約160カ国の中で、中国は増値税が適用される業種の範囲が最も広い国となった。

### ■ 営業税の増値税一本化改革の全面的推進の具体的内容(36号文)

実施範囲拡大日から、全国範囲で、従来は営業税の増値税一本化改革実施対象外であった業種を含む全ての業種が対象となり、そのうち、不動産業、建築業、金融サービス業及び生活サービス業が最も重要な位置を占めている。36号文によると、これら業種における営業税の増値税一本化改革による税率の変化は下表の通りである。

業種	旧営業税税率	改革後の増値税税率
不動産業	5%	11%
建築業	3%	11%
金融サービス業	5%	6%
生活サービス業(飲食業、ホテル業及びその他サービス業を含む)	通常は5%であるが、特定のサービス業(例えば、娯楽業)については、3%-20%の税率が適用される可能性がある	6%

備考:営業税と増値税の課税ベースは異なる(営業税は売上全額で税金を計算するのに対し、増値税は理論上、付加価値額で税金を計算し、増値税の計算過程では税金控除問題が生じる)ため、営業税の増値税一本化改革後、一見すると税率が若干引き上げられたかのように見えるが、営業税の増値税一本化改革は、係る業種、企業の税負担軽減を目指すものである(業種、企業の具体的状況と合わせて、実情に基づき計算する必要がある)。

#### 1. 不動産業及び建築業

統計によると、営業税税制下では、営業税の税源に最も大きく寄与していた業種は不動産業と建築業である。営業税の増値税一本化改革後、不動産業及び建築業の増値税税率は営業税が課されていた頃と比べやや高くなっており、営業税の増値税への移行政策は不動産業及び建築業にやや大きな影響を及ぼす可能性がある。中国政府は不動産業及び建築業が営業税から増値税へ着実に移行できるよう、具体的規定をいくつか出している。

### (1) 征税范围

36 号文对房地产及建筑业的定义和营业税的规定基本一致,这意味着增值税将适用于房地产的建设(建筑业)、销售和租赁(房地产业)等环节的业务,并且影响主要的房地产类型,例如住宅、商业地产、商业地产等。

### (2) 过渡政策

为了实现营改增平稳的过渡,36 号文规定了过渡期政策,原则上试点纳税人对老项目可以选择按照简易计税方式纳税,不必立即改为一般计税方式缴纳增值税。其中,简易计税方式如下:

业务	经营内容	销售额	征收率
销售不动产	房地产开发企业销售自行开发的房地产老项目	全部价款 价外费用	5%
	一般纳税人销售扩围日期前取得非自建不动产	全部价款 价外费用 — 购置价 或作价	5%
	一般纳税人销售扩围日期前取得自建不动产	全部价款 价外费用	5%
出租不动产	一般纳税人出租扩围日期前取得的不动产	全部价款 价外费用	5%
建筑业	一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务	全部价款 价外费用 — 分包款	3%

备注:值得注意的是,划分新老项目的标准是《建筑工程施工许可证》注明的日期。其中,房地产老项目、建筑工程老项目是指,《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在 2016 年 04 月 30 日前的项目;未取得《建筑工程施工许可证》的,是指建筑工程承包合同注明的开工日期在 2016 年 04 月 30 日前的项目。

## 2. 金融服务业

和世界上其他国家相比,由于中国在很长时间内都对金融服务业(包括银行业务及保险业务等)征收 5% 营业税,而且中国国有银行和保险公司的市场垄断程度相对比较高,因而中国税务部门认为,对金融服务业征收增值税可能会比较容易。尽管如此,从世界各国情况来看,对金融服务业按照增值税纳税亦不多见,中国目前对该行业的营改增尚处于探索的阶段。

### (1) 课税范围

36 号文における不動産業及び建築業の定義は営業税の規定と概ね一致していることから、増値税は不動産の建設(建築業)、販売及び賃貸(不動産)などの段階における業務に適用され、尚且つ例えば、住宅、工業用物件、商業用物件などの不動産の主要形態に影響を及ぼすことが予測される。

### (2) 过渡的政策

営業税から増値税へと着実に移行できるよう、36 号文では過渡的政策を規定しており、原則として試行納税者は既存プロジェクトについて簡易課税方式で納税することができ、直ちに一般課税方式に切り替えて増値税を納付する必要はないとしている。そのうち、簡易課税方式について、下表で説明する。

業務	经营内容	売上	徴収率
不動産の販売	不動産開発企業が自社開発した不動産の既存プロジェクトを販売する場合	全代金と価格外費用	5%
	一般納税者が実施範囲拡大日前に取得した非自社建設不動産を販売する場合	全代金と価格外費用— 取得価格又は設定価格	5%
	一般納税者が実施範囲拡大日前に取得した自社建設不動産を販売する場合	全代金と価格外費用	5%
不動産の賃貸	一般納税者が実施範囲拡大日前に取得した不動産を賃貸する場合	全代金と価格外費用	5%
建築業	一般納税者が建築工事の既存プロジェクトのために建築サービスを提供する場合	全代金と価格外費用— 下請け業者に支払う費用	3%

備考:「建築工事施工許可証」に明記された日付をもとに新プロジェクトと既存プロジェクトとを区別する。不動産の既存プロジェクト、建築工事の既存プロジェクトとは、「建築工事施工許可証」に明記された契約上の着工日が 2016 年 4 月 30 日以前のプロジェクトを指す。「建築工事施工許可証」を取得していない場合、建築工事請負契約に明記された着工日が 2016 年 4 月 30 日以前のプロジェクトを指す。

## 2. 金融サービス業

世界の他の国と比較してみると、中国は長期にわたり、金融サービス業(銀行業務及び保険業務などを含む)に対して 5% の営業税を課しており、また、中国国有銀行と保険会社の市場における独占度は相対的に大きいことから、金融サービス業に対し増値税を課すことは容易であろうと中国の税務部門は見ていた。しかし、世界各国の状況を見てみると、金融サービス業に対し、増値税を課しているところは多くはなく、中国は現在、金融サービス業について営業税から増値税に移行させるための方法を模索している段階にある。

### (1) 征税范围

根据 36 号文规定, 金融服务是指经营金融保险的业务活动, 包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。

值得注意的是, 金融服务的定义会随着实践发展进行更新。例如, 数字支付服务以及互联网虚拟货物的发展, 这些新概念出现会一定程度丰富“金融服务”的内涵。

### (2) 征税税率

金融服务业适用一般计税方式税率 6%, 适用简易计税方式的征收率 3%。原先按照《国家税务总局关于印发<营业税改征增值税试点方案>的通知》(财税[2011]110 号文) 的规定, 金融业原则上全部适用简易计税, 当时主要是从便于纳税遵从(纳税遵从通常是指纳税义务人及时申报、准确申报、按时缴纳, 下同) 和税收征管的角度考虑。但此次 36 号文改为一般计税方式, 使部分金融服务进入增值税抵扣链条的同时, 也对试点纳税人提出更高的纳税遵从要求。

### (3) 过渡政策及税收优惠

截止目前为止, 金融行业并不像房地产行业和建筑业一样可以享受过渡政策。而且, 对于在扩围日期前签订的合同或做出的商业承诺, 同样将自扩围日期起缴纳 6% 的增值税。

对于金融业的优惠政策, 36 号文基本保留了原营业税中金融业的优惠政策。例如, 人民银行对金融机构的贷款免税; 统借统还业务中, 企业集团或核心企业或财务公司符合一定条件向集团内企业收取的利息免税; 以合格境外机构投资者委托境内公司在中国从事证券买卖业务为代表的部分金融商品转让收入免税; 一年期以上人身保险产品取得的保费收入免税; 等等。

## 3. 生活服务业

### (1) 征税范围

生活服务业作为营改增后的新设税目, 是综合了原营业税的“文化体育业、娱乐业、服务业”等税目中的内容。36 号文规定, 生活服务业是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、餐饮住宿服务和居民日常服务。

### (1) 課税範囲

36 号文規定によると、金融サービスとは、金融と保険を取り扱う業務活動を指し、これには貸付サービス及び直接有料金融サービス、保険サービス、金融商品の譲渡が含まれる。

金融サービスの定義は実践での展開状況に伴い更新されることに注意が必要である。例えば、デジタル決済サービス、インターネットバーチャルグッズの発展により、「金融サービス」の特徴的意味合いが多様化して行くことが見込まれる。

### (2) 課税税率

金融サービス業が一般課税方式を適用する場合の税率は 6% であり、簡易課税方式を適用する場合の税率は 3% である。従来は「『營業稅の増値稅一本化試行方案』の公布に関する国家稅務總局による通知」(財稅[2011]110 号文) の規定に従い、金融業は原則として全てに簡易課税方式が適用されていたが、当時は主に稅務コンプライアンス(稅務コンプライアンスとは通常、納稅義務者が遲滞なく且つ正確に申告し、期日通りに納稅することをいう。以下同じ)と稅收徵收管理の利便性の観点から、このような課税方式が採用されていた。しかし、今回の 36 号文によって一般課税方式に変更されたことで、一部の金融サービス業が増値稅控除のチェーンに組み入れられたと同時に、試行納稅者に対してもこれまで以上に稅務コンプライアンスの徹底が強化されることになる。

### (3) 過渡的政策及び稅收優遇

現在までのところ、金融業に対しては、不動産業及び建築業と同様の過渡的措置が施されていない。また、実施範圍擴大日前に締結した契約又は形成された商取引上の承諾についても、同様に実施範圍擴大日から 6% の増値稅を納付することになっている。

金融業の優遇政策については、36 号文は、旧營業稅における金融業の優遇政策を基本的にはそのまま承継している。例えば、人民銀行による金融機關に対する貸付、統一借款・統一返済業務において、企業グループ又は中核企業又は財務会社が一定の条件を満たしたうえでグループ内企業から受領する利息收入、適格外国機關投資家が国内会社に委託し、中国で証券売買を代表とする業務に従事して取得した一部金融商品の譲渡收入、一年以上の生命保險商品により取得した保險料收入などは従来通り免稅対象となる。

## 3. 生活サービス業

### (1) 課税範囲

生活サービス業は營業稅の増値稅一本化改革後に新設された課税取引項目であり、旧營業稅の「文化体育業、娛樂業、サービス業」といった課税取引項目を総合したものである。36 号文では、生活サービス業とは都市部住民の日常生活上のニーズを満たすために提供される各種サービス活動を指し、文化体育サービス及び教育醫療サービス、旅行娛樂サービス、飲食宿泊サービス、居住民の日常サービスが含まれるとしている。

## (2) 征收税率

生活服务业适用一般计税方式、税率为 6%，如适用简易计税方式、征收率为 3%。

## (3) 不得抵扣进项税额的生活服务项目

根据 36 号文规定，餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务的接收方，不得抵扣进项税额。由于此类服务容易被用于集体福利、个人消费，因此未被纳入抵扣范围，纳税人即使取得上述服务的抵扣凭证，也不得抵扣进项税额。但鉴于同样易混为自用的小汽车、游艇却已在 2013 年被纳入增值税抵扣范围，建议可以实时关注政策的后续变化。

## (4) 税收优惠

36 号文较完整保留了原营业税中生活服务业的优惠政策，例如，医疗机构提供的医疗服务；从事学历教育的学校提供的教育服务；相关文化单位在自己的场所提供文化服务的第一道门票收入；托儿所、幼儿园提供的保育和教育服务；养老机构提供的养老服务；等等。

## ■ 纳税人应对营改增的策略

### 1. 及时了解 and 跟踪政策变化

目前的营改增政策还有较多有待进一步明确（通过相关规定或者实务操作确定）的内容，纳税人需要及时了解和跟踪政策变化。值得注意的是，增值税虽不反映在利润表的计算上，但仍会通过收入、成本、费用、营业税金及附加等项目，对利润表产生影响。因此，纳税人可以考虑在政策和规定允许的范围，结合行业特点，安排税收筹划，合理充分利用政策，控制降低税负，全面考虑各项税费（如企业所得税、城建税及教育费附加等）测算整体税负变化，了解营改增对经营成果产生的综合影响。

### 2. 纳税人内部风险控制

营改增后，纳税人需确保不因税制变化而产生各类税收违规的风险。与营业税相对简化的管理制度相比，增值税在日常事项、纳税申报、专用发票以及税务机关的管理方面的要求都更为复杂。纳税人需重点关注收入确认、进项抵扣及发票风险，制定有效的税务内控制度，确保纳税遵从。

## (2) 課税税率

生活サービス業は、一般課税方式を適用する場合の税率は 6%であり、簡易課税方式を適用する場合、徴収率は 3%である。

## (3) 仕入れ税額の控除ができない生活サービス項目

36 号文の規定によると、飲食サービス、居住者の日常サービス、娯楽サービスを受ける側は仕入れ税額の控除ができないことになっている。この種のサービスは集団福利、個人消費に使用されやすいため、控除範囲に組み入れられておらず、納税者が上述サービスの控除証憑を取得した場合であっても仕入れ税額の控除はできない。しかしながら、同じ様に自己使用のものと同様に混同されやすい小型自動車、ヨットは 2013 年に増値税控除範囲に組み入れられているため、政策の動向に随時注意を払うようにするとよい。

## (4) 税收優遇

36 号文では、旧營業税における生活サービス業の優遇政策がほぼ完全に承継されている。例えば、医療機関が提供する医療サービス、学校教育を行う学校が提供する教育サービス、文化組織が同組織の敷地内で文化サービスを提供する際の入場券の収入、託児所と幼稚園が提供する保育及び教育サービス、老人介護施設が提供する老人介護サービスなどには、これまで通り優遇政策が適用される。

## ■ 納税者の營業税の増値税一本化改革に対する対応措置

### 1. 政策の動向を随時把握しておく

現在の營業税の増値税移行政策には、（関係規定又は実務を通じて確定していくなど）さらに明確化されるべき事項がまだあり、納税者は政策の動向を随時把握しておく必要がある。増値税は損益計算書に直接反映されることはないものの、収益、原価、費用、營業に係る税金及び付加費用などの項目で損益計算書に影響を及ぼすものであることに注意が必要である。従って、納税者は政策及び規定の許容範囲内で、業種の特徴と合わせて、税収計画を策定し、政策を合理的かつ十分に利用しながら、税負担の軽減と抑制を図り、各税金費用（例えば、企業所得税、都市建設税及び教育附加費用など）を全面的に考慮し、税負担の全体的な変化を読み取りながら、營業税の増値税一本化改革が経営成績に及ぼす全体としての影響を把握するようにするとよい。

### 2. 納税者の内部リスクコントロール

營業税の増値税一本化改革後、納税者は、税制変化により各種税収面での違法リスクが生じないようにする必要がある。營業税が相対的に簡素化された管理制度であったのと比べて、増値税は日常事項、納税申告、専用発票、税務機関の管理方面における要求がいずれも複雑化している。納税者は収益認識及び仕入れ税額控除、発票リスクを重点ポイントとして注意を払い、税

務コンプライアンスを徹底するうえで有効な税務内部統制制度を制定する必要がある。

值得注意的是，纳税人应当注重规范发票管理，中国实行的是以票控税的制度，发票的不规范会直接带来税务稽查以及核定征收等风险，最严重可能招致严厉的刑事处罚。其中，要防止“三流”不一致（即，银行的收付凭证的资金流、发票开票人和收票人的票流、物流）造成不能抵扣的风险。

### 3. 税务机关沟通和配合

纳税人需要积极与主管税务机关配合，做好营改增的一系列征管准备工作。包括补充完善税务登记信息、一般纳税人资格登记、增值税发票申请、开票器具的发行与培训、各类减免税优惠事项备案、开通网上申报系统，并按期申报缴税。

对于税务申报，需要注意的是，通常默认的税务申报期为每月申报。即纳税人需要每月提交增值税纳税申报表，而截止日期一般为下个月的 15 号。但是，根据目前的规定，新纳入增值税系统的纳税人的第一个增值税申报期限将延长到 2016 年 06 月 25 日，即提供了 10 天的延期。

综上所述，营改增是中国近几年在税务方面最重大的政策调整，目前已经开始在全行业实施增值税制度。对于涉及营改增的相关纳税人，我们建议认真把握最新的政策，一方面以合规的方式，完成纳税人的纳税遵从义务，另一方面在政策允许的范围内，尽量享受相关税收优惠。必要时，纳税人也可以考虑聘请律师、税务师、会计师等专业人士，以进一步把握和执行好最新的营改增政策。

（里兆律师事务所 2016 年 05 月 27 日编写）

納税者は発票管理の規範化に特に力を入れる必要がある。中国で実施しているのは、発票による税統制制度であり、発票の規範化がなされていなければ、税務検査と査定徴収といったリスクを直接に招くことになり、最悪の場合、刑事罰に処される可能性もある。なかでも、「三つの流れ」（即ち、銀行の受領支払い証憑における資金の流れ、発票の発行者と受領者間の発票の流れ、物の流れ）に整合性がないために控除ができなくなるというリスクを防ぐ必要がある。

### 3. 税務機関との意思疎通及び協力

納税者は、主管税務機関に積極的に協力し、営業税の増値税一本化改革に伴う一連の徴収管理準備作業（税務登記情報の補足、一般納税者資格登記、増値税発票申請、発票発行機の設置と研修、各種減免税優遇事項の届出、オンライン申告システムの開通、期日通りに申告し納税することを含む）をしっかりと行う必要がある。

税務申告について、注意しておきたいのは、通常、税務申告は毎月行うという暗黙のルールがあり、即ち、納税者は毎月、増値税納税申告表を提出しなければならず、期限は一般的に翌月の 15 日までとされているのだが、現行規定によれば、増値税システムに新たに組み入れられた納税者の第一回目の増値税申告期限は 2016 年 6 月 25 日まで延長されており、即ち、実際には 10 日間延長されている。

以上から、営業税の増値税一本化改革は、中国において、ここ数年の税務方面における最も大きな政策調整であり、現在すでに全業種を対象に増値税制度が実施されている。営業税の増値税一本化改革実施対象に組み入れられた納税者は、最新の政策をしっかりと把握し、税務コンプライアンスを徹底すると同時に、また他方では、政策の許容範囲内で係る税収優遇措置をできる限り受けられるようにしておくことが望ましい。必要に応じて、営業税の増値税移行政策の最新の動向を随時把握できるよう、弁護士、税理士、会計士などの専門家の起用も検討するとよい。

（里兆法律事務所が 2016 年 5 月 27 日付で作成）