

(以下附錄節錄自中華人民共和國國家稅務總局廣東省稅務局的網站，全文可參閱  
[http://czt.gd.gov.cn/czfg/content/post\\_2786922.html](http://czt.gd.gov.cn/czfg/content/post_2786922.html))

附錄

国家税务总局广东省税务局 广东省财政厅 广东省自然资源厅  
关于印发《广东省“三旧”改造税收指引（2019年版）》的通知  
粤税发〔2019〕188号

国家税务总局广州、各地级市、珠海市横琴新区税务局，各地级以上市财政局，各地级以上市自然资源主管部门：

按照《广东省人民政府关于深化改革加快推动“三旧”改造促进高质量发展的指导意见》（粤府〔2019〕71号）要求，为进一步发挥税收职能作用，持续为“三旧”改造工作提供有力税收支持，推动“三旧”改造取得突破性进展，国家税务总局广东省税务局、广东省财政厅、广东省自然资源厅组织编写了《广东省“三旧”改造税收指引（2019年版）》，现印发给你们，请按照执行。

国家税务总局广东省税务局 广东省财政厅 广东省自然资源厅  
2019年12月11日

《广东省“三旧”改造税收指引（2019年版）》

# 广东省“三旧”改造税收指引(2019年版)

## 目 录

第一大类：政府主导模式.....	2
1 收储模式.....	2
1.1 情况描述.....	2
1.2 典型案例.....	2
1.3 税务事项处理意见.....	3
1.3.1 征收方式收储.....	3
1.3.1.1 被征收方(原权属人).....	3
1.3.1.2 受让方.....	5
1.3.1.3 工程施工方.....	7
1.3.2 收购方式收储.....	7
1.4 征收或收购方式收储后以“限地价、竞配建”方式供地.....	8
1.4.1 情况描述.....	8
1.4.2 税务事项处理意见.....	9
1.4.2.1 受让方.....	9
2 统租模式.....	12
2.1 情况描述.....	12
2.2 典型案例.....	12

2.3 税务事项处理意见.....	13
2.3.1 土地出租方（农村集体经济组织）.....	13
2.3.2 承租方.....	14
3 综合整治模式.....	15
3.1 情况描述.....	15
3.2 典型案例.....	16
3.3 税务事项处理意见.....	16
3.3.1 不动产原权属人.....	16
3.3.2 工程施工方.....	17
4 合作改造模式.....	17
4.1 情况描述.....	17
4.2 典型案例.....	18
4.3 税务事项处理意见.....	19
4.3.1 第一种类型.....	19
4.3.1.1 被征收方.....	19
4.3.1.2 土地受让方（甲集团公司）.....	21
4.3.1.3 工程施工方（乙企业）.....	23
4.3.2 第二种类型.....	23
4.3.2.1 被征收方.....	24
4.3.2.2 土地受让方与工程施工方（合作方）.....	26
第二大类：市场方主导模式.....	28

5 农村集体自行改造.....	28
5.1 情况描述 .....	28
5.2 典型案例 .....	29
5.3 税务事项处理意见.....	29
5.3.1 农村集体经济组织.....	29
5.3.2 受让方.....	30
6 村企合作改造.....	31
6.1 模式之一：土地整理后出让.....	31
6.1.1 情况描述 .....	31
6.1.2 典型案例 .....	32
6.1.3 税务事项处理意见.....	33
6.1.3.1 集体土地使用方.....	33
6.1.3.2 农村集体经济组织.....	34
6.1.3.3 合作方.....	35
6.1.3.4 土地受让方.....	36
6.2 模式之二：土地整理后租赁经营.....	38
6.2.1 情况描述 .....	38
6.2.2 典型案例 .....	39
6.2.3 税务事项处理意见.....	39
6.2.3.1 集体土地使用方 .....	39
6.2.3.2 农村集体经济组织.....	40

6.2.3.3 合作方.....	42
6.3 模式之三：土地整理后以复建地块集中安置.....	44
6.3.1 情况描述.....	44
6.3.2 典型案例.....	44
6.3.3 税务事项处理意见.....	45
6.3.3.1 被征收方（农村集体经济组织和村民）.....	45
6.3.3.2 土地受让方（开发企业）.....	46
6.3.3.3 工程施工方.....	48
6.3.3.4 开发企业支付货币性质的拆迁补偿费用用于建设复建物业.....	49
6.3.3.5 村民（被拆迁人）取得复建物业.....	51
6.4 模式之四：土地整理后回购物业.....	51
6.4.1 情况描述.....	51
6.4.2 典型案例.....	51
6.4.3 税务事项处理意见.....	52
6.4.3.1 集体土地使用方.....	52
6.4.3.2 农村集体经济组织.....	53
6.4.3.3 开发企业.....	55
6.5 模式之五：土地整理后合作经营.....	57
6.5.1 情况描述.....	57
6.5.2 典型案例.....	57
6.5.3 税务事项处理意见.....	58
6.5.3.1 集体土地使用方.....	58

6.5.3.2 F村集体经济组织.....	59
6.5.3.3 合作方.....	61
6.5.3.4 项目公司.....	61
7 企业自改模式.....	64
7.1 情况描述.....	64
7.2 典型案例.....	64
7.3 税务事项处理意见.....	64
7.3.1 不动产权属人.....	65
7.3.2 工程施工方.....	66
8 企业收购改造模式.....	67
8.1 情况描述.....	67
8.2 典型案例.....	68
8.3 税务事项处理意见.....	68
8.3.1 被收购方.....	68
8.3.2 收购方.....	69
9 单一主体归宗改造模式.....	71
9.1 情况描述.....	71
9.2 典型案例.....	71
9.3 税务事项处理意见.....	73
9.3.1 原权属人.....	73

9.3.2 受让方.....	76
9.3.2.1 拆迁补偿环节 .....	76
9.3.2.2 交付公交设施环节.....	78
9.3.3 工程施工方 .....	79

根据我省现行“三旧”改造模式发展情况，国家税务总局广东省税务局、广东省财政厅、广东省自然资源厅对《广东省“三旧”改造税收指引》（粤地税发〔2017〕68号）进行修订，形成《广东省“三旧”改造税收指引（2019年版）》。

本指引共覆盖我省现行的两大类共九种“三旧”改造模式。其中，第一大类政府主导模式分为：收储、统租、综合整治、合作改造四种模式；第二大类市场方主导模式分为：农村集体自行改造、村企合作、企业自改、企业收购改造、单一主体归宗改造五种模式。

本指引基于每种模式的典型案例，梳理“三旧”改造过程中涉及的增值税、土地增值税、契税、房产税、城镇土地使用税、企业所得税和个人所得税等税种相关税务处理事项，用于指导“三旧”改造项目的涉税管理。本指引未尽事宜按照税收法律、法规及相关规定执行。今后国家和省有新规定的按新规定执行。

## 第一大类：政府主导模式

### 1 收储模式

#### 1.1 情况描述

收储模式是指政府征收(含征收农村集体土地及收回国有土地使用权等情况，下同)、收购储备土地并完成拆迁平整后出让，由受让人开发建设的情形。

#### 1.2 典型案例

A市某旧厂房拆除重建改造项目，原厂房用地由政府收回后以公开出让方式引入投资者进行改造。具体为：

一、政府依照国土空间规划，按照法定程序，收回原厂房用地，并向原厂房权属人（被征收方）支付补偿。

二、经政府委托的施工企业对该土地进行建筑物拆除、土地平整等整理工作后，政府通过公开方式出让土地。

三、某商业地产公司（受让方）竞得土地后，向政府支付土地出让价款，并将该项目打造成为大型城市商业综合体。

## 1.3 税务事项处理意见

### 1.3.1 征收方式收储

该典型案例税务事项涉及被征收方、土地受让方和工程施工方。涉及主要税种包括增值税、土地增值税、契税、城镇土地使用税、企业所得税、个人所得税。其中在土地征收环节，增值税、土地增值税、契税和个人所得税可享受相关税收优惠政策。

#### 1.3.1.1 被征收方（原权属人）

被征收方的厂房用地被政府征收（收回），并取得货币补偿。

##### 一、增值税

根据《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）附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第（三十七）款规定，土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。被征收方的土地使用权被政府征收（收回），属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者，按规定可免征增值税。

##### 二、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第八条规定、《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（财法字〔1995〕6号）第十一条规定，对被征收单位或个人因国家建设的需要而被政府批准征用、收回房地产的，免征其土地增值税。

### 三、契税

(一) 根据《广东省契税实施办法》(广东省人民政府令第41号)第八条第(四)项及《关于解释〈广东省契税实施办法〉第八条第四项的批复》(粤府函〔2007〕127号)规定,被征收方的土地、房屋被县级以上人民政府征用、占用后,异地或原地重新承受土地、房屋权属,其成交价格或补偿面积没有超出规定补偿标准的,免征契税;超出的部分应按规定缴纳契税。

(二) 根据《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》(财税〔2012〕82号)第三条规定,市、县级人民政府根据《国有土地上房屋征收与补偿条例》有关规定征收居民房屋,居民因个人房屋被征收而选择货币补偿用以重新购置房屋,并且购房成交价格不超过货币补偿的,对新购房屋免征契税;购房成交价格超过货币补偿的,对差价部分按规定征收契税。居民因个人房屋被征收而选择房屋产权调换,并且不缴纳房屋产权调换差价的,对新换房屋免征契税;缴纳房屋产权调换差价的,对差价部分按规定征收契税。

### 四、企业所得税

(一) 符合政策性搬迁规定情形的,根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第40号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第11

号)规定处理:企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项,单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出,可以暂不计入当期应纳税所得额,而在完成搬迁(不超过五年)的年度,对搬迁收入和支出进行汇总清算。

(二)不符合政策性搬迁规定情形的,按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理:取得的拆迁补偿收入(含货币或非货币),应计入企业所得税收入总额,发生与取得收入有关的、合理的支出,可在计算应纳税所得额时扣除。

## 五、个人所得税

根据《财政部 国家税务总局关于城镇房屋拆迁有关税收政策的通知》(财税〔2005〕45号)规定,对被拆迁人按照国家有关规定的标准取得的拆迁补偿款,免征个人所得税。

### 1.3.1.2 受让方

受让方以出让方式取得土地使用权。

#### 一、增值税

受让方以出让方式取得土地使用权,向政府部门支付土地价款,按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)的相关规定处理。

## 二、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税〔2004〕134号)规定,以协议方式出让的,其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

根据《国家税务总局关于明确国有土地使用权出让契税计税依据的批复》(国税函〔2009〕603号)规定,通过招标、拍卖或者挂牌程序承受国有土地使用权的,对承受者应按照土地成交总价款计征契税,其中的土地前期开发成本不得扣除。

## 三、城镇土地使用税

根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186号)规定,以出让或转让方式有偿取得土地使用权的,应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税;合同未约定交付土地时间的,由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

## 四、企业所得税

根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2009〕31号)规定,取得土地使用权所发生的支出作为土地开发成本进行税务处理。

### 1.3.1.3 工程施工方

工程施工方提供建筑物拆除、土地平整等劳务。

#### 一、增值税

工程施工方提供建筑物拆除、土地平整等服务，应按建筑服务缴纳增值税。

#### 二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，施工企业从事建筑、安装、装配工程业务等各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

### 1.3.2 收购方式收储

政府以收购方式储备土地的，原权属人按转让土地使用权（不动产）计算缴纳增值税及附加税费、企业所得税（个人所得税）、土地增值税和印花税。其中：

#### 一、增值税

政府以收购方式储备土地的，原权属人应按转让土地使用权缴纳增值税。

#### 二、土地增值税

政府以收购方式储备土地的，原权属人转让土地使用权应缴纳土地增值税。该地块已纳入县（区）级以上“三旧”改造规划的，根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十一条第四款及《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号文）第四条有关规定，免征原权属人的土地增值税。

### 三、企业所得税

原权属人取得资产转让收益，应按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

## 1.4 征收或收购方式收储后以“限地价、竞配建”方式供地

### 1.4.1 情况描述

“限地价、竞配建”是指土地“招拍挂”环节政府限定最高地价，达到限定地价后，开发商竞拍配套建设的面积。配套建设移交方式有以下几种：

（一）直接移交方式：配套建设地块和经营性地块合并供地，土地出让合同中列明直接将配套建设地块国有建设用地使用权（可共用宗地）以出让方式首次登记到政府指定行政事业单位。

不动产登记部门依法依规将配套建设首次登记到政府指定的行政事业单位。

(二) 无偿移交方式：政府指定接收单位与开发企业签订不动产无偿转让协议，不动产权属登记首次登记在开发企业名下，再通过转移登记将权属办至政府指定接收单位名下。

(三) 政府回购方式：政府指定回购单位与开发企业按约定价格（不低于成本价）签订商品房买卖合同，不动产权属登记首次登记在开发企业名下，再通过转移登记将权属办至政府指定回购单位名下。

## 1.4.2 税务事项处理意见

### 1.4.2.1 受让方

受让方以出让方式取得土地使用权。

#### 一、增值税

##### (一) 受让方取得土地使用权

受让方以出让方式取得土地使用权，向政府部门支付土地价款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）的相关规定处理。

##### (二) 受让方移交配套建设

#### 1.直接移交方式

不动产登记部门直接将配套建设首次登记到政府指定的行政事业单位，受让方属于为政府无偿提供建筑服务，应按照视同销售的相关规定缴纳增值税。

## 2. 无偿移交方式

受让方按照合同约定无偿移交配套建设，属于无偿转让不动产，应按照视同销售的相关规定缴纳增值税。如配套建设用于公益事业或者以社会公众为对象，不属于视同销售。

## 3. 政府回购方式

受让方通过转移登记将配套建设的权属办至政府指定回购单位名下，应按现行规定缴纳增值税。

## 二、土地增值税

(一) 直接移交方式。其发生的建筑安装工程成本确认为取得土地使用权的成本扣除。

(二) 无偿移交方式。出让合同(公告)或不动产无偿转让协议约定无偿移交的，应视同销售确认收入，同时将此确认为取得土地使用权的成本，在计算土地增值税时予以扣除。

(三) 政府回购方式。出让合同(公告)约定按照不低于成本价移交的，据此确定土地增值税应税收入。

## 三、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税〔2004〕134号)规定，以协议方式

出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

根据《国家税务总局关于明确国有土地使用权出让契税计税依据的批复》(国税函〔2009〕603号)规定，通过招标、拍卖或者挂牌程序承受国有土地使用权的，对承受者应按照土地成交总价款计征契税，其中的土地前期开发成本不得扣除。

#### 四、企业所得税

(一)直接移交方式。按照《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2009〕31号)规定，配套建设的相关支出应单独核算，作为取得土地使用权的成本，计入开发产品计税成本。

(二)无偿移交方式。根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2009〕31号)规定，对无偿移交行为视同销售，计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

(三)政府回购方式。根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2009〕31号)的规定取得的相关收入应计入企业所得税收入总额，发

生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

## 2 统租模式

### 2.1 情况描述

统租模式是指政府下属企事业单位连片租赁农村集体的旧厂房用地并实施改造的情形。

### 2.2 典型案例

B市电子城项目由政府主导，政府下属企业（承租方）连片租赁农村集体经济组织（土地出租方）的旧厂房、钢材堆放场等土地。具体为：

该企业（承租方）以农村集体经济组织（土地出租方）的名义办理项目立项、规划、报建等建设手续，在承租土地上出资增设建筑物。租赁期内，承租方利用建筑物独立经营、获取收益；出租方仅收取土地租金，不参与承租方经营管理、不分取经营收益。土地租赁终止或期满，承租方向出租方返还租赁土地时，按租赁合同约定将土地和地上建（构）筑物一并无偿移交给出租方。

## 2.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及两个纳税人，分别是土地出租方和承租方。涉及主要税种包括增值税、房产税、城镇土地使用税、企业所得税。

### 2.3.1 土地出租方（农村集体经济组织）

土地出租方出租农村集体建设用地，并取得土地租金。

#### 一、增值税

根据《财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知》（财税〔2016〕47号）第三条第（二）款的规定，纳税人以经营租赁方式将土地出租给他人使用，按照不动产经营租赁服务缴纳增值税。农村集体经济组织（土地出租方）将土地出租给承租方，应按不动产经营租赁服务缴纳增值税。

#### 二、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，房产税由产权所有人缴纳。农村集体经济组织（土地出租方）办理房产权属登记的，应按照规定缴纳房产税。根据《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）规定，承租方无租使用（或对外转租）农村集体经济组织（土地出租方）的房产，应依照房产余值代缴纳房产税。

### 三、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定，出租方出租土地取得的租金收入以及土地租赁终止或期满取得的增设建筑物等资产，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

#### 2.3.2 承租方

承租方在承租土地上出资增设建筑物，并将建成的房屋用于出租。

##### 一、增值税

承租方将建成的建筑物用于出租，应按不动产经营租赁服务征收增值税。

##### 二、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，房产税由产权所有人缴纳。农村集体经济组织（土地出租方）办理房产权属登记的，应按照规定缴纳房产税。根据《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）规定，承租方无租使用（或对外转租）农村集体经济组织（土地出租方）的房产，应依照房产余值代缴纳房产税。

##### 三、城镇土地使用税

根据《财政部 税务总局关于承租集体土地城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2017〕29号)规定，在城镇土地使用税征税范围内，承租集体所有建设用地的，由直接从集体经济组织承租土地的单位，即承租方缴纳城镇土地使用税。

#### 四、企业所得税

(一)根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定，承租方在租赁期内利用建筑物取得的经营收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

(二)承租方在承租土地上出资增设建筑物应作为长期待摊费用，按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定在租赁期内摊销。

### 3 综合整治模式

#### 3.1 情况描述

综合整治是政府投资主导整治改造，不涉及拆除现状建筑及不动产权属变动，整治工程内容主要包括完善小区公共服务设施、基础设施、小区道路、园林绿化、建筑修缮等。

## 3.2 典型案例

C 市某古村历史文化景区环境综合整治改造项目由政府投资主导综合整治，保留现有建筑主体结构和使用功能，完善配套设施和古建筑修缮，整治工程内容主要包括：雨污分流、三线下地、道路铺装、绿化景观、立面整饰以及古建筑修缮等。

## 3.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及两个纳税人，分别是不动产原权属人和工程施工方。涉及主要税种包括增值税和企业所得税。

### 3.3.1 不动产原权属人

综合整治区域范围内不动产权属不变，由政府拨款给原权属人进行改造。

#### 一、增值税

原权属人从政府取得拨款并用于综合整治项目，应针对综合整治中建设配套设施、修建道路、园林绿化等具体行为，根据现行规定按对应税目缴纳增值税。

#### 二、企业所得税

原权属人取得的政府拨款应计入收入总额，如果同时符合《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）规定的3个条件，可作

为不征税收入，在计算应纳税所得额时减除，但相应的用于改造支出以及形成资产所计提的折旧、摊销，不得在计算应纳税所得额时扣除。

### 3.3.2 工程施工方

工程施工方提供建筑物修缮等劳务。

#### 一、增值税

工程施工方提供建筑物修缮等服务，应按建筑服务缴纳增值税。

#### 二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，施工企业从事建筑、安装、装配工程业务等各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

## 4 合作改造模式

### 4.1 情况描述

合作改造模式是以政府统一组织实施（即政府为征地拆迁方）为前提，有两种类型：

第一种类型是政府在拆迁阶段通过招标等公开方式引入土地前期整理合作方(下称合作方)承担具体拆迁工作,该企业需要垫付征地拆迁补偿款。完成拆迁后,政府将拟出让土地通过招标、拍卖或者挂牌等公开方式确定土地使用权人,在土地使用权人支付地价款后,政府再向合作方支付拆迁费用与合理利润。

第二种类型是政府通过招标等公开方式征选合作方,既承担土地前期整理的具体拆迁工作,又是土地使用权人。该合作方承担具体拆迁工作,垫付征地拆迁补偿款(含货币与非货币补偿),完成拆迁后,政府直接将拟出让土地使用权供应给该合作方,所支付拆迁费用与合理利润抵减其应向政府缴交的地价款。

## 4.2 典型案例

D市某片区改造项目按照“政府主导、统一规划、整体更新”的原则,采用第一种类型改造。具体为:

一、在拆迁阶段,政府通过招标确定乙企业承担具体拆迁工作,由其垫资支付给被征收方的拆迁补偿与建筑物拆除、土地平整等费用。

二、政府以招标、拍卖或者挂牌方式出让土地,甲集团公司(受让方)竞得土地使用权,按出让合同规定支付土地出让价款。

三、政府从土地出让收入中支付乙企业的征地拆迁成本(拆迁费用加上合理利润)。

四、政府按照出让合同约定将土地交付甲集团公司(受让方)使用。

### 4.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉被征收方、土地受让方和工程施工方。涉及主要税种包括增值税、土地增值税、契税、城镇土地使用税、企业所得税、个人所得税。其中在土地征收环节，增值税、土地增值税、契税和个人所得税可享受相关税收优惠政策。

#### 4.3.1 第一种类型

##### 4.3.1.1 被征收方

被征收方的土地被政府征收，并取得货币补偿。

##### 一、增值税

根据《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)附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第(三十七)款规定，土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。被征收方的土地被政府征收(收回)，属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者并取得货币补偿，按规定可免征增值税。

##### 二、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第八条规定、《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》(财法字〔1995〕6号)第十一条规定,对被征收单位或个人因国家建设的需要而被政府批准征用、收回房地产的,免征其土地增值税。

### 三、契税

(一)根据《广东省契税实施办法》(广东省人民政府令第41号)第八条第(四)项及《关于解释〈广东省契税实施办法〉第八条第四项的批复》(粤府函〔2007〕127号)规定,被征收方的土地、房屋被县级以上人民政府征用、占用后,异地或原地重新承受土地、房屋权属,其成交价格或补偿面积没有超出规定补偿标准的,免征契税;超出的部分应按规定缴纳契税。

(二)根据《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》(财税〔2012〕82号)第三条规定,市、县级人民政府根据《国有土地上房屋征收与补偿条例》有关规定征收居民房屋,居民因个人房屋被征收而选择货币补偿用以重新购置房屋,并且购房成交价格不超过货币补偿的,对新购房屋免征契税;购房成交价格超过货币补偿的,对差价部分按规定征收契税。居民因个人房屋被征收而选择房屋产权调换,并且不缴纳房屋产权调换差价的,对新换房屋免征契税;缴纳房屋产权调换差价的,对差价部分按规定征收契税。

### 四、企业所得税

(一)符合政策性搬迁规定情形的，根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第40号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第11号)规定处理：企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项，单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁(不超过五年)的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。

(二)不符合政策性搬迁规定情形的，按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理：取得的拆迁补偿收入(含货币或非货币)，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

## 五、个人所得税

根据《财政部 国家税务总局关于城镇房屋拆迁有关税收政策的通知》(财税〔2005〕45号)规定，对被拆迁人按照国家有关规定的标准取得的拆迁补偿款，免征个人所得税。

### 4.3.1.2 土地受让方(甲集团公司)

土地受让方(甲集团公司)以出让方式取得土地使用权。

#### 一、增值税

受让方以出让方式取得土地使用权，向政府部门支付土地价款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）的相关规定处理。

## 二、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税〔2004〕134 号）规定，以协议方式出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

根据《国家税务总局关于明确国有土地使用权出让契税计税依据的批复》（国税函〔2009〕603 号）规定，通过招标、拍卖或者挂牌程序承受国有土地使用权的，对承受者应按照土地成交总价款计征契税，其中的土地前期开发成本不得扣除。

## 三、城镇土地使用税

根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186 号）规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

#### 四、企业所得税

根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2009〕31号)的规定，取得土地使用权所发生的支出作为土地开发成本进行税务处理。

##### 4.3.1.3 工程施工方(乙企业)

工程施工方(乙企业)承担具体拆迁中的建筑物拆除、土地平整等劳务。

##### 一、增值税

工程施工方提供建筑物拆除、土地平整等服务，应按建筑服务缴纳增值税。

##### 二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，施工企业从事建筑、安装、装配工程业务等各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过12个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

##### 4.3.2 第二种类型

与第一种类型的主要差异在于，土地受让方与工程施工方为同一企业(即合作方)。

### 4.3.2.1 被征收方

被征收方的土地被政府征收，并取得货币或实物补偿。

#### 一、增值税

根据《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)附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第(三十七)款规定，土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。被征收方的土地被政府征收(收回)，属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者，取得货币或其他经济利益，按规定可免征增值税。

#### 二、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第八条规定、《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》(财法字〔1995〕6号)第十一条规定，对被征收单位或个人因国家建设的需要而被政府批准征用、收回房地产的，免征其土地增值税。

#### 三、契税

(一)根据《广东省契税实施办法》(广东省人民政府令第41号)第八条第(四)项及《关于解释〈广东省契税实施办法〉第八条第四项的批复》(粤府函〔2007〕127号)规定，被征收方的土地、房屋被县级以上人民政府征用、占用后，异地或原地重新承受土地、房屋权属，其成交价格或补偿面积没有超出规定补偿标准的，免征契税；超出的部分应按规定缴纳契税。

(二) 根据《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》(财税〔2012〕82号)第三条规定,市、县级人民政府根据《国有土地上房屋征收与补偿条例》有关规定征收居民房屋,居民因个人房屋被征收而选择货币补偿用以重新购置房屋,并且购房成交价格不超过货币补偿的,对新购房屋免征契税;购房成交价格超过货币补偿的,对差价部分按规定征收契税。居民因个人房屋被征收而选择房屋产权调换,并且不缴纳房屋产权调换差价的,对新换房屋免征契税;缴纳房屋产权调换差价的,对差价部分按规定征收契税。

#### 四、企业所得税

(一) 符合政策性搬迁规定情形的,根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第40号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第11号)规定处理:企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项,单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出,可以暂不计入当期应纳税所得额,而在完成搬迁(不超过五年)的年度,对搬迁收入和支出进行汇总清算。

(二) 不符合政策性搬迁规定情形的,按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理:取得的拆迁补偿

偿收入（含货币或非货币），应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

#### 五、个人所得税

根据《财政部 国家税务总局关于城镇房屋拆迁有关税收政策的通知》（财税〔2005〕45号）规定，对被拆迁人按照国家有关规定的标准取得的拆迁补偿款，免征个人所得税。

#### 4.3.2.2 土地受让方与工程施工方（合作方）

合作方以出让方式取得土地使用权，向被征收方支付货币或实物补偿，并承担具体拆迁中的建筑物拆除、土地平整等劳务。

##### 一、增值税

合作方以出让方式取得土地使用权，向政府部门支付土地价款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第18号）的相关规定处理。

根据《财政部 国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140号）第七条规定，房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时，应提供拆迁协议、

拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

合作方向被征收方提供非货币形式的补偿，应按现行规定缴纳增值税。

## 二、土地增值税

(一) 合作方负责拆迁安置，根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税函〔2010〕220号)的规定，用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发〔2006〕187号)第三条的规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。

(二) 发生的房屋拆除、土地平整费用，凡能提供合法有效凭证的予以扣除。

## 三、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税〔2004〕134号)的规定，合作方以出让方式取得土地使用权，其支付的拆迁补偿费用应计入契税计税依据。

## 四、城镇土地使用税

根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186号)规定，以出让或转让方

式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

## 五、企业所得税

(一)根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，合作方从事建筑拆除、土地平整工程业务等各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

(二)根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2009〕31号)的规定，取得土地使用权所发生的支出作为土地开发成本进行税务处理。

## 第二大类：市场方主导模式

### 5 农村集体自行改造

#### 5.1 情况描述

在符合国土空间规划的前提下，农村集体经济组织将其所属的国有建设用地，或将集体建设用地转为国有建设用地后，通过

招标方式引入土地前期整理合作方、或者自行组织完成改造范围内改造意愿征询、土地房产调查、搬迁补偿、土地平整等土地前期整理事项，在达到土地出让条件后由政府以协议出让方式将土地使用权出让给该农村集体经济组织成立的全（独）资公司。

## 5.2 典型案例

F市甲经济联社所有的旧厂房用地，已办理集体土地使用证，证载土地使用权人为甲经济联社，土地用途为工业用地。向自然资源部门申请将该宗用地转为国有建设用地，当地自然资源部门组织报批材料按程序上报，并获批准转为国有后，由当地市、县人民政府协议出让给甲经济联社全资成立的乙房地产开发有限公司，由其用于项目开发建设。

## 5.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及两个纳税人，即农村集体经济组织和土地受让方。涉及主要税种包括增值税、契税、城镇土地使用税和企业所得税。

### 5.3.1 农村集体经济组织

#### 一、增值税

根据《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）附件3《营业税改征增值

税试点过渡政策的规定》第一条第(三十七)款规定，土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。农村集体经济组织申请将集体土地转为国有建设用地并交由政府出让，属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者，按规定可免征增值税。

## 二、土地增值税

农村集体经济组织办理征转国有用地手续，未发生转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物行为，不属于土地增值税征收范围。

### 5.3.2 受让方

受让方以协议出让方式取得土地使用权。

#### 一、增值税

受让方以协议出让方式取得土地使用权，向政府部门支付土地价款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)的相关规定处理。

#### 二、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税〔2004〕134号)规定，以协议方式出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿

费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

### 三、城镇土地使用税

根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186号)规定,以出让或转让方式有偿取得土地使用权的,应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税;合同未约定交付土地时间的,由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

### 四、企业所得税

根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2009〕31号)的规定,取得土地使用权所发生的支出作为土地开发成本进行税务处理。

## 6 村企合作改造

### 6.1 模式之一:土地整理后出让

#### 6.1.1 情况描述

在符合国土空间规划的前提下,农村集体经济组织将其所属的国有建设用地,或将集体建设用地转为国有建设用地后,通过招标方式引入土地前期整理合作方,由合作方先行垫资完成改造范围内改造意愿征询、土地房产调查、搬迁补偿、土地平整等土地前期整理事项,在达到土地出让条件后交由政府以招标、拍卖

或挂牌或协议方式出让土地，农村集体经济组织取得出让分成或返还物业，合作方按土地整理协议取得相应收益。

### 6.1.2 典型案例

E 市某农村集体经济组织通过农村集体资产交易平台确定拟改造地块（农村集体土地）的土地前期整理合作方（下称合作方），并为之签订土地整理协议。具体为：

一、农村集体经济组织收回原用地者的承租土地使用权。该项工作由合作方具体实施，以货币支付土地前期整理费用，包括改造范围内集体土地使用方提前解除租赁合同的违约费用及其地上建筑物补偿的拆迁补偿费用、搬迁费用以及聘请工程施工方完成场地围蔽、建筑物拆除、平整土地等费用，其中拆迁补偿不涉及非货币性补偿。

二、完成地上房屋拆迁和土地平整后，该农村集体经济组织向当地自然资源部门申请办理集体建设用地转为国有建设用地手续，当地自然资源部门组织报批材料按程序上报，并获转为国有土地后，由当地市、县人民政府以招标、拍卖或者挂牌方式出让土地，并在土地出让合同（公告）中明确由土地受让方将部分建成物业无偿移交农村集体经济组织。

三、甲开发企业（土地受让方）向政府支付地价款。农村集体经济组织从政府取得出让收益分成作为补偿，合作方按土地整理协议取得相应收益（包括拆迁费用与合理利润）。

四、甲开发企业（土地受让方）按国土空间规划实施后，按照土地出让合同的约定，将约定物业无偿移交农村集体经济组织。为了符合转移登记办理流程，土地受让方与农村集体经济组织签订商品房买卖合同，但农村集体经济组织实际不向土地受让方支付相关款项。

### 6.1.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及四个纳税人，分别是集体土地使用方、农村集体经济组织、合作方和土地受让方。涉及主要税种包括增值税、土地增值税、契税和企业所得税。其中在土地整理实施环节，增值税和契税有税收优惠政策。

#### 6.1.3.1 集体土地使用方

##### 一、增值税

集体土地使用方因农村集体经济组织提前解除租赁合同而收到违约费用、拆迁补偿费用、搬迁费用等经济利益，未提供增值税应税行为，无需缴纳增值税。

##### 二、企业所得税

（一）符合政策性搬迁规定情形的，根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 40 号）和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 11

号)规定处理:企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项,单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出,可以暂不计入当期应纳税所得额,而在完成搬迁(不超过五年)的年度,对搬迁收入和支出进行汇总清算。

(二)不符合政策性搬迁规定情形的,按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理:取得的拆迁补偿收入(含货币或非货币),应计入企业所得税收入总额,发生与取得收入有关的、合理的支出,可在计算应纳税所得额时扣除。

### 6.1.3.2 农村集体经济组织

农村集体经济组织向自然资源主管部门申请办理集体建设用地转为国有建设用地手续,取得土地出让收益分成,并按土地出让合同的约定无偿从甲开发企业(土地受让方)处取得部分建成物业。

#### 一、增值税

根据《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)附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第(三十七)款规定,土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。农村集体经济组织申请将集体土地转为国有建设用地并交由政府出让,属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者,按规定可免征增值税。

## 二、契税

根据《广东省契税实施办法》(广东省人民政府令第41号)第八条第(四)项及《关于解释〈广东省契税实施办法〉第八条第四项的批复》(粤府函〔2007〕127号)规定,被征收方的土地、房屋被县级以上人民政府征用、占用后,异地或原地重新承受土地、房屋权属,其成交价格或补偿面积没有超出规定补偿标准的,免征契税;超出的部分应按规定缴纳契税。

## 三、企业所得税

取得土地出让收益分成及部分建成物业,应按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定计入企业所得税收入总额,发生与取得收入有关的、合理的支出,可在计算应纳税所得额时扣除。

### 6.1.3.3 合作方

合作方向集体土地使用方支付土地前期整理费用,聘请工程施工方完成场地围蔽、建筑物拆除、平整土地等费用,并取得相应收益。

#### 一、增值税

土地前期整理合作方提供建筑物拆除、土地平整等服务,应按建筑服务缴纳增值税。

#### 二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，合作方完成场地围蔽、建筑物拆除、平整土地等工程取得的各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

#### 6.1.3.4 土地受让方

##### 一、增值税

受让方取得土地使用权并向政府部门支付土地价款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）的相关规定处理。

根据《财政部 国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140 号）第七条规定，房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时，应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

受让方将约定物业无偿移交农村集体经济组织，属于无偿转让不动产，应按照视同销售的相关规定缴纳增值税。

## 二、土地增值税

土地受让方无偿移交约定物业，根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）的规定，用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）第三条第（一）款规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。

## 三、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税〔2004〕134号）规定，以协议方式出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

根据《国家税务总局关于明确国有土地使用权出让契税计税依据的批复》（国税函〔2009〕603号）规定，通过招标、拍卖或者挂牌程序承受国有土地使用权的，对承受者应按照土地成交总价款计征契税，其中的土地前期开发成本不得扣除。

## 四、企业所得税

(一) 根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2019〕31号)的规定,取得土地使用权所发生的支出作为土地开发成本进行税务处理。

(二) 根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2009〕31号)的规定,对无偿移交行为视同销售,应计入企业所得税收入总额,发生与取得收入有关的、合理的支出,可在计算应纳税所得额时扣除。

## 6.2 模式之二：土地整理后租赁经营

### 6.2.1 情况描述

在符合国土空间规划的前提下,农村集体经济组织将其所属的国有建设用地,或将集体建设用地转为国有建设用地后,通过招标方式引入土地前期整理合作方(下称合作方),由合作方先行垫资完成改造范围内改造意愿征询、土地房产调查、搬迁补偿、土地平整等土地前期整理事项,在达到土地再开发条件后,合作方以租赁形式从农村集体经济组织处取得该国有建设用地改造后地块经营权,并由其按国土空间规划和约定经营开发,合作方

获得全部经营收益，在租赁期满后，合作方无偿（或有偿）将改造后地块及其地上建（构）筑物交回农村集体经济组织。

## 6.2.2 典型案例

C 村集体经济组织将集体工业土地申请转为国有建设用地，通过集体资产交易平台引入合作方，双方约定由合作方进行土地整理（含原土地使用方租约解除及房屋搬迁补偿等）后，合作方租用土地 20 年，逐年支付租金，以村集体名义按规划确定的工业用途开发建设厂房，由合作方自用或出租。在租赁期满后，合作方无偿将整理地块及其地上建（构）筑物交回农村集体经济组织。

## 6.2.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及三个纳税人，分别是集体土地使用方、农村集体经济组织、合作方。涉及主要税种包括增值税、契税和企业所得税。

### 6.2.3.1 集体土地使用方

合作方向集体土地使用方支付提前解除租赁合同的违约费用以及地上建筑物补偿与搬迁费用（货币补偿）。

#### 一、增值税

集体土地使用方因农村集体经济组织提前解除租赁合同而收到违约费用、拆迁补偿费用、搬迁费用等经济利益，未提供增值税应税行为，无需缴纳增值税。

## 二、企业所得税

(一)符合政策性搬迁规定情形的，根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第40号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第11号)规定处理：企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项，单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁(不超过五年)的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。

(二)不符合政策性搬迁规定情形的，按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理：取得的拆迁补偿收入(含货币或非货币)，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

### 6.2.3.2 农村集体经济组织

农村集体经济组织向自然资源部门申请办理集体建设用地转为国有建设用地手续后，取得土地租金，并土地租赁期满后无偿取得整理地块地上建筑物。

## 一、增值税

根据《财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知》(财税〔2016〕47号)第三条第(二)款的规定,纳税人以经营租赁方式将土地出租给他人使用,按照不动产经营租赁服务缴纳增值税。农村集体经济组织将土地出租给合作企业,应按不动产经营租赁服务缴纳增值税。

## 二、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》规定,房产税由产权所有人缴纳。农村集体经济组织(出租方)办理房产权属登记的,应按照规定缴纳房产税。根据《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2009〕128号)规定,合作方无租使用农村集体经济组织(出租方)的房产,应依照房产余值代缴纳房产税。

## 三、城镇土地使用税

根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186号)规定,以出让或转让方式有偿取得土地使用权的,应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税;合同未约定交付土地时间的,由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

## 四、契税

土地征转过程中如涉及土地出让金的补缴，根据《财政部国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税〔2004〕134号）的规定，受让方以出让方式取得土地使用权，其补缴的土地出让金应计入契税计税依据。

#### 五、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定，出租方出租土地取得的租金收入以及土地租赁终止或期满取得的增设建筑物等资产，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

### 6.2.3.3 合作方

合作方支付提前解除租赁合同的违约费用与地上建筑物补偿等拆迁补偿费，以及聘请工程施工方完成场地围蔽、建筑物拆除、平整土地等费用，并逐年支付土地租金，以村集体名义按规划工业用途开发建设厂房，支付相关工程款项。

#### 一、增值税

合作方将建成的建筑物用于出租，应按不动产经营租赁服务征收增值税。

#### 二、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，房产税由产权所有人缴纳。农村集体经济组织（出租方）办理房产权属登记

的，应按照规定缴纳房产税。根据《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）规定，合作方无租使用农村集体经济组织（土地出租方）的房产，应依照房产余值代缴纳房产税。

### 三、企业所得税

（一）根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，土地前期整理合作方完成场地围蔽、建筑物拆除、平整土地等工程取得的各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

（二）根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定，承租方在租赁期内利用建筑物取得的经营收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

（三）合作方在承租土地上出资增设建筑物应作为长期待摊费用，按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定在租赁期内摊销。

## 6.3 模式之三：土地整理后以复建地块集中安置

### 6.3.1 情况描述

村集体经济组织将集体土地申请转为国有土地，分为融资地块与复建地块，并与开发企业合作实施改造。

### 6.3.2 典型案例

一、G 村集体经济组织成员表决同意项目实施方案后，按程序报送有权机关审批后，该农村集体经济组织通过公开交易方式选择开发企业参与改造。

二、在完成房屋拆迁补偿安置后，农村集体经济组织向当地自然资源部门申请办理集体建设用地转为国有建设用地手续，当地自然资源部门组织报批材料按程序上报，经批准转为国有后，复建地块采取划拨方式供应给 G 村集体经济组织，融资地块由政府协议出让给开发企业。

三、开发企业按要求缴纳土地出让金后对融资地块实施改造，并承担复建地块物业建造及河涌整治、打通消防通道等工程成本。复建地块土地使用权与地上物业权属始终在 G 村集体经济组织名下，未发生权属转移，开发企业与 G 村集体经济组织也未签订复建地块与地上物业无偿转让合同（协议）。

四、村集体经济组织是复建地块业主单位，复建地块的土地征用及拆迁补偿费，复建物业的设计、建造、安装、装修装饰和

竣工验收工作由开发企业委托施工企业负责，相关费用支出也由开发企业实际负担。设计、施工企业向开发企业开具发票。

### 6.3.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及三个纳税人，分别是被征收方、土地受让方(开发企业)和工程施工方。涉及主要税种包括增值税、契税、企业所得税、城镇土地使用税和个人所得税。其中增值税、个人所得税有税收优惠政策。

#### 6.3.3.1 被征收方(农村集体经济组织和村民)

##### 一、增值税

根据《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)附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第(三十七)款规定，土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。农村集体经济组织申请将集体土地转为国有建设用地并交由政府出让，属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者，按规定可免征增值税。

##### 二、企业所得税

(一)符合政策性搬迁规定情形的，根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第40号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第11

号)规定处理:企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项,单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出,可以暂不计入当期应纳税所得额,而在完成搬迁(不超过五年)的年度,对搬迁收入和支出进行汇总清算。

(二)不符合政策性搬迁规定情形的,按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理:取得的拆迁补偿收入(含货币或非货币),应计入企业所得税收入总额,发生与取得收入有关的、合理的支出,可在计算应纳税所得额时扣除。

### 三、个人所得税

根据《财政部 国家税务总局关于城镇房屋拆迁有关税收政策的通知》(财税〔2005〕45号)规定,对被拆迁人按照国家有关规定的标准取得的拆迁补偿款,免征个人所得税。

#### 6.3.3.2 土地受让方(开发企业)

开发企业取得融资地块土地使用权,并以建造复建地块房产为代价补偿农村集体经济组织或村民。

##### 一、增值税

开发企业取得融资地块土地使用权并向政府部门支付土地价款,按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)的相关规定处理。

根据《财政部 国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》(财税〔2016〕140号)第七条规定,房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外),在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时,应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

开发企业承担复建地块物业建造及河涌整治、打通消防通道等事项,且复建地块土地使用权与地上物业权属始终在农村集体经济组织名下,属于无偿提供建筑服务,应按照视同销售的相关规定缴纳增值税。

## 二、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税〔2004〕134号)规定,出让国有土地使用权的,其契税计税价格为承受人为取得该土地使用权而支付的全部经济利益。以协议方式出让的,其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

## 三、城镇土地使用税

根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186号)规定,以出让或转让方式有偿取得土地使用权的,应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税;合同未约定交付土地时间的,由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

#### 四、土地增值税

根据《国家税务总局广东省税务局土地增值税管理规程》(国家税务总局广东省税务局公告2019年第5号)第二十九条规定,开发企业承担,复建地块的土地征用及拆迁补偿费,复建物业的设计、建造、安装、装修装饰和竣工验收工作及河涌整治、打通消防通道等实际发生并取得合法有效凭证的成本,确认为房地产项目的土地征用及拆迁补偿费扣除。

#### 五、企业所得税

根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2019〕31号)的规定,取得土地使用权所发生的支出(包括复建地块相关支出)作为土地开发成本进行税务处理。

### 6.3.3.3 工程施工方

工程施工方提供建筑物拆除、土地平整等劳务。

#### 一、增值税

工程施工方提供建筑物拆除、土地平整等服务，应按建筑服务缴纳增值税。

## 二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，施工企业从事建筑、安装、装配工程业务等各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

### 6.3.3.4 开发企业支付货币性质的拆迁补偿费用用于建设复建物业

开发企业向 G 村集体经济组织直接支付货币补偿，由村集体经济组织作为复建物业建设单位，自行委托施工企业进行设计、施工和竣工验收工作，相关费用支出由村集体经济组织实际负担。

## 一、增值税

根据《财政部 国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140号）第七条规定，房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时

扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时，应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

开发企业向 G 村集体经济组织直接支付货币补偿可作为拆迁补偿费用在计算销售额时扣除。

## 二、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税〔2004〕134号)规定，出让国有土地使用权的，其契税计税价格为承受人为取得该土地使用权而支付的全部经济利益。开发企业向村集体经济组织直接支付货币补偿应计入契税计税依据。

## 三、土地增值税

根据《国家税务总局广东省税务局土地增值税管理规程》(国家税务总局广东省税务局公告 2019 年第 5 号)第二十九条规定，开发企业向村集体经济组织直接支付货币补偿，确认为房地产项目的土地征用及拆迁补偿费扣除。

### 6.3.3.5 村民(被拆迁人)取得复建物业

村民受让房屋，根据《广东省契税实施办法》(广东省人民政府令第 41 号)第八条第(四)项及《关于解释〈广东省契税实施办法〉第八条第四项的批复》(粤府函〔2007〕127号)规定处理。

## 6.4 模式之四：土地整理后回购物业

### 6.4.1 情况描述

村集体经济组织将集体土地申请转为国有土地，并与开发企业合作实施改造。农村集体经济组织以一定比例的货币补偿款购置开发企业所开发的物业。

### 6.4.2 典型案例

一、G 村集体经济组织按照经批准的改造项目实施方案，通过公开交易方式选择开发企业实施改造，签订合作开发改造协议。

二、开发企业与集体土地使用者及农村集体(被改造主体方)签订拆迁补偿安置协议并报政府备案。开发企业负责拆除建筑物、土地平整。对农村集体的补偿包含土地使用权补偿。相关款项由开发企业直接支付给集体土地使用方或集体经济组织。

三、在完成房屋拆迁补偿安置后，农村集体经济组织向当地自然资源部门申请办理集体建设用地转为国有建设用地手续，当地自然资源部门组织报批材料按程序上报，经批准转为国有土地后，拟改造地块土地使用权由政府协议出让给开发企业，开发企业按要求缴纳土地出让金(政府仅计收纯收益，不含对农村集体土地使用权补偿及拆迁安置补偿)，按规划和约定要求对拟改造地块实施改造。

四、农村集体经济组织以一定比例的货币补偿款购置开发企业所开发的物业，作为长远收益保障。开发企业与农村集体经济组织约定的价格（不低于成本价）通过“三旧”改造方案或土地出让合同（公告）进行明确。

### 6.4.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及三个纳税人，分别是集体土地使用方、农村集体经济组织、开发企业。涉及主要税种包括增值税、土地增值税、契税和企业所得税。其中增值税、契税有税收优惠政策。

#### 6.4.3.1 集体土地使用方

##### 一、增值税

集体土地使用方因农村集体经济组织提前解除租赁合同而收到违约费用、拆迁补偿费用、搬迁费用等经济利益，未提供增值税应税行为，无需缴纳增值税。

##### 二、企业所得税

（一）符合政策性搬迁规定情形的，根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 40 号）和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 11 号）规定处理：企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、

搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项，单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁（不超过五年）的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。

（二）不符合政策性搬迁规定情形的，按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理：取得的拆迁补偿收入（含货币或非货币），应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

#### 6.4.3.2 农村集体经济组织

农村集体经济组织是土地整理实施方，由其向自然资源部门申请办理集体建设用地转为国有建设用地手续后，取得土地使用权补偿及拆迁安置补偿。

##### 一、增值税

根据《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）附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第（三十七）款规定，土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。农村集体经济组织申请将集体土地转为国有建设用地并交由政府出让，属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者，按规定可免征增值税。

##### 二、契税

根据《广东省契税实施办法》(广东省人民政府令第41号)第八条第(四)项及《关于解释〈广东省契税实施办法〉第八条第四项的批复》(粤府函〔2007〕127号)规定,被征收方的土地、房屋被县级以上人民政府征用、占用后,异地或原地重新承受土地、房屋权属,其成交价格或补偿面积没有超出规定补偿标准的,免征契税;超出的部分应按规定缴纳契税。

### 三、企业所得税

(一)符合政策性搬迁规定情形的,根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第40号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第11号)规定处理:企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项,单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出,可以暂不计入当期应纳税所得额,而在完成搬迁(不超过五年)的年度,对搬迁收入和支出进行汇总清算。

(二)不符合政策性搬迁规定情形的,按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理:取得的拆迁补偿收入(含货币或非货币),应计入企业所得税收入总额,发生与取得收入有关的、合理的支出,可在计算应纳税所得额时扣除。

### 6.4.3.3 开发企业

#### 一、增值税

(一) 开发企业提供建筑物拆除、土地平整等服务，应按建筑服务缴纳增值税。

(二) 开发企业取得土地使用权并向政府部门支付土地价款，向政府部门支付土地价款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 18 号)的相关规定处理。

根据《财政部 国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》(财税〔2016〕140号)第七条规定，房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外)，在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时，应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

农村集体经济组织以一定比例的货币补偿款购置开发的物业时，开发企业应按现行规定缴纳增值税。

#### 二、土地增值税

开发企业以出让方式取得土地使用权，并按照“三旧”改造方案或土地出让合同（公告）以约定价格（不低于成本价）向农村集体经济组织销售房屋，可根据该约定价格计算确认土地增值税计税收入。

### 三、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税〔2004〕134号）规定，以协议方式出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

根据《国家税务总局关于明确国有土地使用权出让契税计税依据的批复》（国税函〔2009〕603号）规定，通过招标、拍卖或者挂牌程序承受国有土地使用权的，对承受者应按照土地成交总价款计征契税，其中的土地前期开发成本不得扣除。

### 四、企业所得税

开发企业向农村集体经济组织销售房屋，应根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2019〕31号）的规定计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

## 6.5 模式之五：土地整理后合作经营

### 6.5.1 情况描述

村集体经济组织将集体土地申请转为国有土地，与合作方出资成立项目公司，由项目公司实施改造并负责项目运营管理，改造后，F村集体经济组织从项目公司取得货币、非货币补偿。

### 6.5.2 典型案例

一、F村集体经济组织按照经批准的改造项目实施方案，通过公开交易方式选择合作企业实施改造，签订合作开发改造协议，并办理集体建设用地改变为国有建设用地手续，在该环节中，F村集体经济组织没有办理国有土地使用证。

二、F村集体经济组织通过公开交易方式选择合作方，与其签订合作开发协议，双方按约定成立项目公司。货币补偿、项目公司注册资本和因改造项目而发生的其他投入，由合作方代项目公司以货币形式垫付。

三、F村集体经济组织制定地上建筑物补偿方案，以其名义对集体土地使用方进行拆迁补偿，但具体工作由项目公司委托合作方实施，拆除费用也由项目公司支付，项目公司成立前发生的上述费用由合作企业垫付。政府协议出让该地块给项目公司。

四、房地产项目均以项目公司名义立项、报建，全部竣工验收后，F村集体经济组织按约定取得分成物业，采用项目公司与

F 村集体经济组织签订房屋销售合同的形式，将分成物业的权属办至 F 村集体经济组织名下；同时，按约定取得利润分成。

### 6.5.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及四个纳税人，分别是集体土地使用方、F 村集体经济组织、合作方和项目公司。涉及主要税种包括增值税、土地增值税、契税和企业所得税。其中增值税、契税有税收优惠政策。

#### 6.5.3.1 集体土地使用方

##### 一、增值税

集体土地使用方因农村集体经济组织提前解除租赁合同而收到违约费用、拆迁补偿费用、搬迁费用等经济利益，未提供增值税应税行为，无需缴纳增值税。

##### 二、企业所得税

(一)符合政策性搬迁规定情形的，根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 40 号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 11 号)规定处理：企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项，

单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁（不超过五年）的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。

（二）不符合政策性搬迁规定情形的，按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理：取得的拆迁补偿收入（含货币或非货币），应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

### 6.5.3.2 F 村集体经济组织

#### 一、增值税

根据《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）附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第（三十七）款规定，土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。农村集体经济组织申请将集体土地转为国有建设用地并交由政府出让，属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者，按规定可免征增值税。

#### 二、土地增值税

F 村集体经济组织办理征转国有用地手续，未发生转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物行为，不属于土地增值税征收范围。

#### 三、契税

F 村集体经济组织取得分成物业，属于征地的补偿。根据《广东省契税实施办法》(广东省人民政府令第 41 号)第八条第(四)项及《关于解释〈广东省契税实施办法〉第八条第四项的批复》(粤府函〔2007〕127 号)规定，被征收方的土地、房屋被县级以上人民政府征用、占用后，异地或原地重新承受土地、房屋权属，其成交价格或补偿面积没有超出规定补偿标准的，免征契税；超出的部分应按规定缴纳契税。

#### 四、企业所得税

(一)符合政策性搬迁规定情形的，根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 40 号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 11 号)规定处理：企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项，单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁(不超过五年)的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。

(二)不符合政策性搬迁规定情形的，按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理：取得的收入(含货币或非货币)，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

### 6.5.3.3 合作方

#### 一、增值税

合作方提供建筑物拆除、土地平整等服务，应按建筑服务缴纳增值税。

#### 二、企业所得税

(一)根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，施工企业从事建筑、安装、装配工程业务等各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

(二)合作方取得项目公司分回的利润按《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定确认为股息红利收入。

### 6.5.3.4 项目公司

#### 一、增值税

项目公司取得土地使用权并向政府部门支付土地价款，向政府部门支付土地价款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 18 号)的相关规定处理。

根据《财政部 国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》(财税〔2016〕140号)第七条规定,房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外),在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时,应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

项目公司与农村集体经济组织签订房屋销售合同,将分成物业的权属办至农村集体经济组织名下,应按现行规定缴纳增值税。

## 二、土地增值税

合作方支付的与改造项目直接相关的前期费用、拆除临迁费用、补偿安置费用以及搬迁奖励支出。项目公司成立后由其直接负担的,凭合法有效凭证、费用支出明细计入土地增值税的扣除项目。相关费用支出超过县(区)以上人民政府制定的改造成本核算标准的,主管税务机关应要求其提供相关佐证材料进行核查。

项目公司通过签订房地产销售合同的形式将分成物业通过转移登记方式办理至F村经联社名下。根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税函〔2010〕220号)的

规定，用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）第三条的规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。

### 三、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税〔2004〕134号）规定，以协议方式出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

根据《国家税务总局关于明确国有土地使用权出让契税计税依据的批复》（国税函〔2009〕603号）规定，通过招标、拍卖或者挂牌程序承受国有土地使用权的，对承受者应按照土地成交总价款计征契税，其中的土地前期开发成本不得扣除。

### 四、企业所得税

根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31号）的规定取得的相关收入应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。

## 7 企业自改模式

### 7.1 情况描述

在符合国土空间规划的前提下，由企业自行选择土地前期整理合作方，或由企业自行对土地进行平整并达到土地出让条件后，由政府直接以协议方式出让给该企业。或者，在不实施拆除重建的情况下，由企业按照经批准的规划用途自行实施“微改造”。

### 7.2 典型案例

H市某集团（不动产权属人）的旧厂房改造项目，由其自行出资，按照原址升级、功能改变的模式实施改造。由某集团通过向政府补缴地价，将土地用途由工业用途改变为商业用途，并通过协议方式取得土地使用权后自行进行“微改造”或拆除重建。

### 7.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及两个纳税人，分别是不动产权属人和工程施工方。涉及主要税种包括增值税、房产税、契税和企业所得税。

### 7.3.1 不动产权属人

不动产权属人通过向政府补缴地价，将土地用途由工业用途改变为商业用途，并通过协议方式取得土地使用权自行进行改造开发。

#### 一、增值税

不动产权属人通过协议方式取得土地使用权，向政府部门支付土地价款，向政府部门支付土地价款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 18 号)的相关规定处理。

#### 二、房产税

(一) 根据《财政部 国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121 号)的规定，自行改造企业补缴的地价款应计入房产原值征收房产税。

(二) 根据《广东省税务局关于印发房产税、车船使用税若干具体问题的解释和规定的通知》((87)粤税三字第 6 号)的规定，自行改造企业扩建、改建装修后的房产在下一个纳税期按扩建、改建、装修后的房产原值计税。

#### 三、契税

根据《国家税务总局关于改变国有土地使用权出让方式征收契税的批复》(国税函〔2008〕662 号)的规定，对纳税人因改

变土地用途而签订土地使用权出让合同变更协议或者重新签订土地使用权出让合同的，应征收契税。计税依据为因改变土地用途应补缴的土地收益金及应补缴政府的其他费用。

#### 四、企业所得税

(一) 企业改造完成作固定资产自用的，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定，符合固定资产改良支出条件且原固定资产已提足折旧的，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销；未足额提取折旧前进行改扩建的，如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本，并在该固定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限，一并计提折旧；如属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的，可以按尚可使用的年限计提折旧。

(二) 改变土地用途所补缴的土地出让金及发生的相关支出，按无形资产摊销处理。

### 7.3.2 工程施工方

工程施工方提供建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰，线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业。

#### 一、增值税

工程施工方提供建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰，线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业，应按建筑服务缴纳增值税。

## 二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，施工企业从事建筑、安装、装配工程业务等各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

## 8 企业收购改造模式

### 8.1 情况描述

在符合国土空间规划的前提下，企业收购改造地块周边相邻的土地使用权和房产并办理转移登记后，由地方自然资源主管部门进行归宗，再将土地使用权以协议方式出让给该企业，由该企业依据批准的规划用途实施全面改造。或者，在不实施拆除重建的情况下，由企业按照经批准的规划用途自行实施“微改造”。

## 8.2 典型案例

I 市创意园项目，社会投资主体（收购方）收购多家濒临倒闭，效益低下的企业（被收购方）旧厂房，并办理房产、土地权属转移手续。其利用原有的厂房、办公室进行连片改造，打造餐饮、娱乐、住宿、写字楼等新兴产业园区，并对外出租。

## 8.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及两个纳税人，分别是被收购方和收购方。涉及主要税种包括增值税、土地增值税、房产税、城镇土地使用税、契税和企业所得税。其中土地增值税有税收优惠政策。

### 8.3.1 被收购方

被收购方转让其拥有的房产、土地，并取得收入。

#### 一、增值税

被收购方转让其拥有的房产并取得收入，应按转让不动产缴纳增值税；被收购方转让其拥有的土地使用权并取得收入，应按转让土地使用权缴纳增值税。

#### 二、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》规定，被收购方转让旧厂房取得收入，应按规定申报缴纳土地增值税。对纳入县（区）级以上“三旧”改造规划且被收购方能提供“三旧”改

造方案批复(或等效文件)的,根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十一条第四款及《财政部国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》(财税〔2006〕21号文)第四条有关规定,免征被收购方的土地增值税。

### 三、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定,被收购方转让资产取得的收入,应计入企业所得税收入总额,发生的与取得收入有关的、合理的支出,可在计算应纳税所得额时扣除。

## 8.3.2 收购方

收购方取得房屋、土地,进行连片改造后对外出租。

### 一、增值税

收购方进行连片改造后对外出租不动产,应按不动产经营租赁服务缴纳增值税。

### 二、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》规定,收购方取得房屋所有权,应按规定缴纳房产税。自用的,以房产原值计征房产税;用于出租的,以租金收入计征房产税。

### 三、城镇土地使用税

根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186号)规定,收购方以出让或转让方式有偿取得土地使用权的,应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税;合同未约定交付土地时间的,由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

#### 四、契税

根据《中华人民共和国契税暂行条例》第四条、《中华人民共和国契税暂行条例细则》(财法字〔1997〕52号)第九条规定,应按土地、房屋权属转移合同确定的价格缴纳契税。合同价格低于存量房系统评估价格的,以评估价格缴纳契税。

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税〔2004〕134号)规定,以协议方式出让的,其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

#### 五、企业所得税

(一)收购方对收购的资产进行改造,实际发生的支出,应计入固定资产的计税基础,按照规定计提固定资产折旧,在计算应纳税所得额时扣除。

(二)收购方取得的租金收入,应计入企业所得税收入总额,发生与取得收入有关的、合理的支出,可在计算应纳税所得额时扣除。

## 9 单一主体归宗改造模式

### 9.1 情况描述

在符合国土空间规划的前提下,改造范围内的权利主体通过以签订搬迁补偿协议的方式,将房地产的相关权益转移到单一主体后,由该主体申请实施改造,在完成上盖物拆除后注销原有不动产权证书、办理土地收归国有手续,再由自然资源主管部门直接与单一改造主体签订协议出让合同。或者,在不实施拆除重建的情况下,由企业按照经批准的规划用途自行实施“微改造”。

### 9.2 典型案例

K 有限公司成立项目 B 有限公司(下称项目 B 公司),与原权属人签订搬迁补偿安置协议形成单一主体。具体为:

一、某连片改造范围拟以拆除重建方式实施改造,由范围内拟拆除重建区域的房屋土地原权属人委托具有独立法人资格的 K 有限公司作为单一主体实施改造。

二、改造规划经县级以上人民政府或其授权单位审批通过。

三、按照房地产的相关权益让渡于单一主体的政策要求，在实施主体确认前，K 有限公司制定搬迁补偿方案，并成立项目 B 公司。后者与区域内的相关原权属人分别签订搬迁补偿协议，对补偿方式、金额、支付期限、原地安置补偿房屋的面积、地点和不动产登记价格，搬迁期限等相关事项，以及对不动产权属证书注销后附着于原房地产的义务和责任承担做出约定。协议签订后，区域内待拆除房产和土地的相关权益让渡至项目 B 公司，原权属人的不动产权属证书证载权利不发生变化。搬迁补偿协议按要求报备。

四、项目 B 公司实施主体资格申请政府主管部门确认，该公司获得该区域的单一主体资格。

五、项目 B 公司委托 C 公司组织完成拆除重建区域内的建筑物拆除与土地平整。

六、在政府主管部门确认完成建筑物拆除情况后，根据原权属人与 K 有限公司签订的注销房地产权属证书委托书，项目 B 公司作为受托方以原权属人名义向房地产登记部门申请办理房地产权属证书的注销登记。由政府主管部门根据城市更新相关政策完成零散土地归宗，并由县级（含县级）以上人民政府提供可说明属于依法征收或视同政府收回的书面文件。

七、项目 B 公司向政府主管部门申请建设用地审批。

八、政府主管部门在批准项目建设用地后与项目 B 公司签订协议出让土地使用权合同，核发建设用地规划许可证。项目 B 公司需要根据《广东省国土资源厅关于印发深入推进“三旧”改造工作实施意见的通知》(粤国土资规字〔2018〕3号)的要求，项目 B 公司与当地政府签订配建公共设施建设移交监管协议，项目 B 公司支付相关平整土地和建筑安装工程相关费用，在连片改造范围内向政府无偿交付公交站场。

九、公交站场获市交通运输主管部门批准设立，设施用地位于连片改造范围内。

### 9.3 税务事项处理意见

该典型案例税务事项涉及三个纳税人，分别是原权属人、受让方和工程施工方。涉及主要税种包括增值税、土地增值税、契税、企业所得税和个人所得税。其中收回土地使用权和重新承受房屋环节有增值税、土地增值税和契税税收优惠政策。

#### 9.3.1 原权属人

##### 一、增值税

在单一主体归宗改造模式中，完成上盖物拆除后，自然资源部门注销原有不动产权证土地收归国有，再直接与单一改造主体签订协议出让合同。根据《广东省人民政府关于深化改革加快推动“三旧”改造促进高质量发展的指导意见》(粤府〔2019〕71

号)有关指导精神,可凭县级(含县级)以上人民政府通过政府会议纪要、“三旧”改造批复或其他文件证明上述操作属于政府征收(收回)房产、土地并出让的行为。

根据《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)附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第(三十七)款规定,土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。原权属人的土地被政府征收(收回),属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者,按规定可免征增值税。

## 二、土地增值税

在单一主体归宗改造模式中,完成上盖物拆除后,自然资源部门注销原有不动产权证土地收归国有,再直接与单一改造主体签订协议出让合同。根据《广东省人民政府关于深化改革加快推动“三旧”改造促进高质量发展的指导意见》(粤府〔2019〕71号)有关指导精神,可凭县级(含县级)以上人民政府通过的政府会议纪要、“三旧”改造方案批复或其他等效文件证明上述操作属于政府征收(收回)房产、土地并出让的行为。依据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(国务院令第138号)第八条,免征原权属人的土地增值税。

## 三、契税

根据《广东省契税实施办法》(广东省人民政府令第41号)第八条第(四)项及《关于解释〈广东省契税实施办法〉第八条第四项的批复》(粤府函〔2007〕127号)规定,被征收方的土地、房屋被县级以上人民政府征用、占用后,异地或原地重新承受土地、房屋权属,其成交价格或补偿面积没有超出规定补偿标准的,免征契税;超出的部分应按规定缴纳契税。

#### 四、企业所得税

(一)符合政策性搬迁规定情形的,根据《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第40号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第11号)规定处理:企业应当就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项,单独进行税务管理和核算。在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出,可以暂不计入当期应纳税所得额,而在完成搬迁(不超过五年)的年度,对搬迁收入和支出进行汇总清算。

(二)不符合政策性搬迁规定情形的,按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定处理:取得的拆迁补偿收入(含货币或非货币),应计入企业所得税收入总额,发生与取得收入有关的、合理的支出,可在计算应纳税所得额时扣除。

#### 五、个人所得税

根据《财政部 国家税务总局关于城镇房屋拆迁有关税收政策的通知》(财税〔2005〕45号)规定,对被拆迁人按照国家有关规定的标准取得的拆迁补偿款,免征个人所得税。

### 9.3.2 受让方

项目 B 公司作为受让方以出让方式有偿取得土地使用权,向原权属人支付货币或实物补偿,支付公交设施用地及地上建筑物相关平整土地和建筑安装工程相关费用,公交设施用地及地上建筑物被政府收回(征收)。

#### 9.3.2.1 拆迁补偿环节

##### 一、增值税

受让方取得土地使用权并向政府部门支付土地价款,向政府部门支付土地价款,按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 18 号)的相关规定处理。

根据《财政部 国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》(财税〔2016〕140号)第七条规定,房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外),在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时,应提供拆迁协议、

拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

## 二、契税

根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税〔2004〕134号)规定,以协议方式出让的,其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。因此,受让方支付的拆迁补偿费用、拆除平整费用、土地出让金应作为契税计税依据。

## 三、城镇土地使用税

根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186号)规定,以出让或转让方式有偿取得土地使用权的,应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税;合同未约定交付土地时间的,由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

## 四、企业所得税

(一)用于房地产开发情形的,根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发〔2009〕31号)的规定,可作为土地开发成本进行税务处理。

(二)用于房地产开发以外情形的，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，取得的土地使用权支出作为无形资产摊销，发生的各类拆迁补偿支出在税前扣除。

## 五、土地增值税

(一)国有土地出让的受让方负责拆迁安置，根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税函〔2010〕220号)的规定，用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发〔2006〕187号)第三条第(一)款规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。支付给回迁户的补差价款，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费。采取异地安置，异地安置的房屋属于自行开发建造的，房屋价值按国税发〔2006〕187号第三条第(一)款的规定计算，计入本项目的拆迁补偿费；异地安置的房屋属于购入的，以实际支付的购房支出计入拆迁补偿费。货币安置拆迁的，凭合法有效凭证计入拆迁补偿费。

(二)受让方支付的建筑物拆除费用、土地平整费用凭合法有效凭证扣除。

### 9.3.2.2 交付公交设施环节

#### 一、增值税

受让方向政府交付公交站场，属于无偿转让不动产或提供应税服务，但以社会公众为对象，无需按视同销售缴纳增值税。

## 二、城镇土地使用税

根据《财政部税务总局关于继续对城市公交站场道路客运站场城市轨道交通系统减免城镇土地使用税优惠政策的通知》（财税〔2019〕11号）的规定，城市公交站场用地免征城镇土地使用税。

## 三、土地增值税

项目 B 公司与当地政府签订配建公共设施建设移交监管协议，根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）的规定，按建造的与清算项目配套的公共设施处理。

## 四、企业所得税

根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31号）的规定，公共设施发生的相关支出计入开发产品计税成本。

## 五、契税

项目 B 公司实际支付的与清算项目配套的公共设施建造支出不计入契税计税依据。

### 9.3.3 工程施工方

工程施工方提供建筑物拆除、土地平整等劳务。

## 一、增值税

工程施工方提供建筑物拆除、土地平整等服务，应按建筑服务缴纳增值税。

## 二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，施工企业从事建筑、安装、装配工程业务等各项收入，应计入企业所得税收入总额，发生与取得收入有关的、合理的支出，可在计算应纳税所得额时扣除。企业从事上述劳务持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。