



# 房地产行业

## “三旧”改造税务研讨会

2021年12月

# 古伟华， 税务合伙人



**古伟华**  
税务合伙人  
毕马威中国

中国广州  
天河区珠江新城  
珠江东路6号周大福金融中心21楼  
毕马威企业咨询(中国)有限公司  
邮编 510623

电话: +86 (20) 3813 8620  
[ricky.gu@kpmg.com](mailto:ricky.gu@kpmg.com)

## 教育及专业资格

- 澳洲墨尔本理工大学经济和金融学士
- 中国注册税务师

## 背景

古先生于二零零四年一月加入毕马威会计师事务所，现主要负责税务咨询、企业上市、企业并购、重组等众多项目。

## 专业及行业经验

古先生的客户包括多家著名港资地产集团和南中国地区的地产集团，主要协助企业在项目规划时进行税务筹划、项目公司的收购、重组、合规审查、税务稽查应对、跨境服务的税务筹划和处理、跨境利润分配的税务优惠申请、营改增的准备和筹划。基于多年的工作，古先生在中国税务法规及实际操作方面积累了相当丰富的经验。

古先生密切与毕马威集团网络联系，共同为欧美、亚太地区的企业提供税务咨询服务，行业涵盖广泛，如：房地产、加工制造业、批发零售业、清洁能源等众多行业。古先生对企业的上市、并购、重组、税务优惠申请、税务合规稽查等涉及筹划和进行合规管理等工作的经验丰富。另外，古先生也协助企业与税务机关进行有效沟通，通过充分、合理的举证，降低他们在税务稽查或检查时被处罚的风险。

古先生曾协助多家大型集团境内、境外上市提供税务健康调查和筹划服务，包括：对目标上市公司的历史税务问题进行调查和提出建议、对后续上市投资架构的搭建、对境外投资控股公司所在地的筛选、融资安排、交易模式筹划、分配股息的筹划及未来退出的筹划。通过这些筹划方案，使得管理层有效降低上市筹备过程中所涉及的税务风险，提高上市筹备工作的效率和效益。

古先生经常与各地税务机关联系，曾为广东省税务局及其属下各地市级税务机关提供不同的税务专题培训，增强了税务机关与专业咨询机构的技术沟通和经验交流。

基于多年的工作，古先生在中国税务法规及实际操作方面积累了相当丰富的经验。

## 代表客户

雅居乐 时代中国 华发股份 佳兆业集团 粤海集团 新鸿基集团 恒基兆业 等

# 陈晓敏， 税务经理



**陈晓敏**  
税务经理  
毕马威中国

中国广州  
天河区珠江新城  
珠江东路6号周大福金融中心21楼  
毕马威企业咨询（中国）有限公司  
邮编 510623

电话: +86 (20) 3813 7272  
[nx.chen@kpmg.com](mailto:nx.chen@kpmg.com)

## 教育及专业资格

- 广东外语外贸大学学士
- 中国税务师

## 背景

陈晓敏女士于2012年开始从事税务咨询工作，2018年加入毕马威，在加入毕马威之前，曾就职于另一家四大会计师事务所。陈晓敏女士着重于房地产、TMT、制造、零售、金融业的税务服务。

## 专业及行业经验

陈晓敏女士在为不同行业的企业提供境内外股权架构重组、节税筹划、税务合规性审阅、税务尽职调查、税收优惠的申请、税收争议抗辩等方面拥有丰富的经验。

陈晓敏女士曾向多家大型综合集团和知名企业提供税务咨询服务，近年的相关经验包括：

- 某世界500强房地产集团的海外投资咨询服务
- 某世界500强综合大型企业集团的供应链筹划服务
- 某商业地产运营公司的投资架构筹划服务
- 某电商公司的业务架构筹划服务
- 某跨国制造集团的大中华区公司重组筹划以及落地实施
- 多家知名房地产企业的开发项目税务尽职调查服务
- 某民营集团地产项目的税务健康审阅服务
- 某互联网公司的增值税即征即退优惠申请落地服务
- 某知名酒店集团的税务争议抗辩服务
- 某知名房地产企业三旧改造税务咨询服务

## 代表客户

陈晓敏女士服务过的主要的客户包括越秀集团、万豪集团、广州港、中远海运、欧司朗、腾讯、美的电器、TCL、艾默生、万科、星河地产、国信证券、本田、永旺、美心、卡西欧、趣丸等

# 毕马威税务团队的卓越表现

## 广东省地方税务局

感谢信

毕马威企业咨询（中国）有限公司广州分公司：

贵司税务团队古伟华先生、樊幸幸女士和郑小方先生于2018年4月19日为广东地税全省企业所得税培训班提供“关于企业重组所得税政策”的培训课程。贵司税务团队从企业重组的相关法规政策出发，结合多年的项目实操经验，分类梳理了境内企业重组和跨境企业重组中与企业所得税相关的法规内容，并结合相关案例进行分享。课程准备充分，授课内容丰富，参加培训人员收获良多。

望今后与贵司能加强多方面的沟通合作，共同为纳税人提供更优质的服务。

顺颂  
商祺



## 佛山市人民政府 国有资产监督管理委员会

感谢信

毕马威企业咨询（中国）有限公司广州分公司：

贵司李一源、王浩、李哲灵、古伟华、李伟贤和陈嘉丽领导的财务和税务团队于2015年12月至2017年4月间协助我委在佛山市政府的指示下，按照《佛山市属国有企业改革重组方案》对我委下属多家国有控股企业的重组提供了财务及税务咨询服务，协助上述企业解决在重组过程中碰到的会计、税务等方面的问题，顺利完成优化股权结构、盘活闲置资产、降低重组税负及实现资源整合的既定目标。以上工作体现了贵司优秀的专业知识和团队合作能力，为我委下属国有企业重组工作的顺利完成提供了莫大的帮助。在此，我委对贵司团队表示衷心的感谢和诚挚的敬意。

以本次合作为基础，双方在股权优化、资产配置及管理方法等方面取得许多共识，也为今后的合作拓展了空间。希望在今后的工作中，与贵司加强沟通合作，为我委及下属国有企业提供更多优质服务！

顺祝  
商祺



与税务机关的长期友好合作

- 毕马威参与国家**营改增的政策咨询及制定**
- 毕马威参与各地具体税收征管政策的制定，尤其在**房地产税收政策**方面
- 2015年度，毕马威地产税务团队为广东省各地的国税机关开展房地产、建安业的营改增培训
- 2015至2017年，毕马威广州分公司参与**佛山国资委国有控股企业重组**



有效协助企业解决税务争议，争取合理的税务处理

- 为亚运会服务赞助商向国家税务总局申请**免税批复**
- 向国家税务总局提供建议，推动**股权激励政策（18号文）**的发布
- 成功推动**穗地税175号文**的发布，为地产行业争取合理的税务处理政策
- 毕马威中国优异的表现，被评为2018年“**年度亚洲最佳税务服务机构**”
- 毕马威企业咨询（中国）有限公司广州分公司成为了**广东省旧城镇旧厂房旧村改造协会会员**
- 受邀针对协会草拟的《关于以“三旧”改造为战略抓手推动新旧动能转换促进高质量发展的通知（第二次征求意见稿）》提供政策方向性建议
- 受广东省税务局邀请，毕马威就省局拟定的《**土地增值税清算管理规程**》提出意见和建议

# 华南区大型房地产集团的共同选择 - 毕马威税务团队



## 国有或混合所有制企业

- |         |        |
|---------|--------|
| • 保利发展  | • 万科   |
| • 招商蛇口  | • 华润置地 |
| • 华发股份  | • 融侨集团 |
| • 华侨城   | • 象屿集团 |
| • 金融街控股 | • 珠江实业 |
| • 海航地产  | • 特发集团 |
| • 印力集团  | • 深业集团 |
| • 深圳地铁  | • 深国际  |
| • 粤海置地  | • 越秀地产 |



## 民营或外资企业

- |        |        |         |
|--------|--------|---------|
| • 恒大集团 | • 金地集团 | • 富力地产  |
| • 碧桂园  | • 时代中国 | • 佳兆业   |
| • 雅居乐  | • 中国奥园 | • 美的置业  |
| • 恒基兆业 | • 联发集团 | • 凯德置地  |
| • 中国金茂 | • 星河集团 | • 新鸿基   |
| • 珠江投资 | • 三盛地产 | • 莱蒙国际  |
| • 晶苑地产 | • 宝能集团 | • 敏捷地产  |
| • 香江地产 | • 雪松集团 | • 融信集团  |
| • 华邦集团 | • 实地地产 | • 花样年集团 |

蓝线框选部分为中指研究院公布的2019年1-9月销售业绩排名前50且总部在华南区的地产集团（公布的19家集团中，上表蓝框中的15家为我们客户）

# 目录

- 1 “三旧”改造相关税收法规
- 2 “三旧”改造待明确的税务问题
- 3 “三旧”改造中的十种业务模式简介
- 4 特定业务的税务处理
- 5 问答环节

KPMG

01.

# “三旧”改造 相关税收法规

# “三旧”改造相关税收法规

**国税函[2007]969号** - 国家税务总局关于单位和个人土地被国家征用取得土地及地上附着物补偿费有关营业税的批复  
**国税函[2008]662号** - 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]277号** - 国家税务总局关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知

**粤地税发[2017]68号** - 广东省地方税务局、广东省国家税务局、广东省国土资源厅关于印发《广东省“三旧”改造税收指引》的通知

**财税[2004]134号** - 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  
**国税函[2005]436号** - 国家税务总局关于免征土地出让金出让国有土地使用权征收契税的批复  
**财税[2005]45号** - 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 **(部分废止)**

**穗地税办发[2013]28号** - 广州市地方税务局办公室关于印发《广州市“三旧”改造涉税政策执行指引》的通知

**国家税务总局广东省税务局公告2019年第5号** - 国家税务总局广东省税务局关于发布《国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程》的公告

**国税函[2010]220号** - 国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知

**财税[2016]36号** - 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

《广东省“三旧”改造税收指引(2018版)》**(征求意见稿)**



**国税发[2006]187号** - 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  
**财税[2006]21号** - 财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知 **(部分废止)**

**国家税务总局公告[2012]40号** - 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 **(部分废止)**  
**财税[2012]82号** - 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

《中华人民共和国土地增值税法**(征求意见稿)**》

《**中华人民共和国土地增值税暂行条例**》  
 (自1993年开始历经多次修订,最新的是2017年修订版)  
**财法字[1995]6号** - 中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则  
**粤地税函[1999]295号** - 广东省地方税务局关于旧城拆迁改造有关营业税问题的批复 **(部分废止)**

**国税函[2009]520号** - 国家税务总局关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关营业税问题的通知  
**国税发[2009]31号** - 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 **(部分废止)**  
**国税发[2009]91号** - 国家税务总局关于印发《土地增值税清算管理规程》的通知

**国家税务总局公告[2016]70号** - 国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告



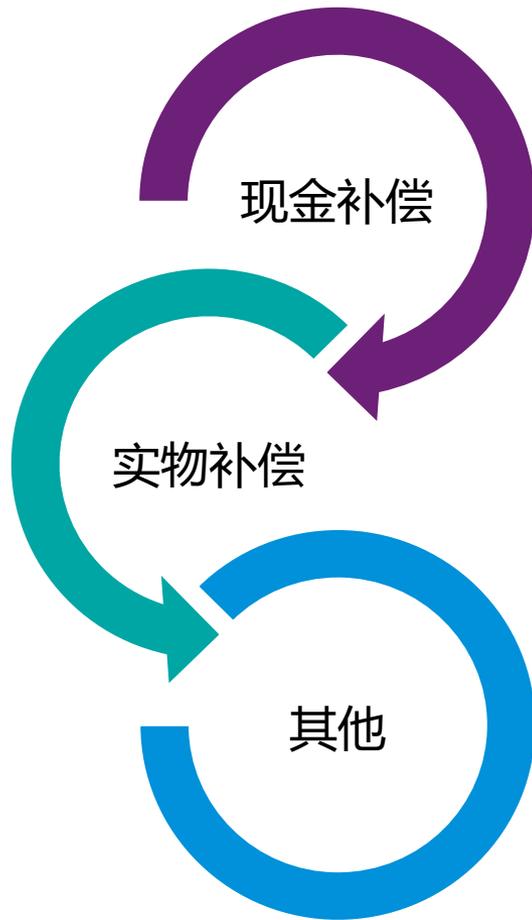
KPMG

02.

# “三旧”待明确的 税务问题



# “三旧”改造待明确税务问题 – 增值税

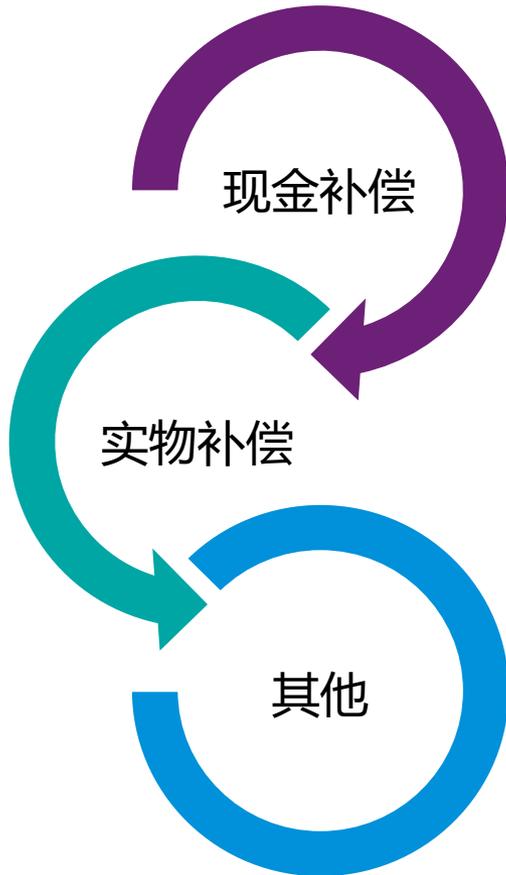


- 被拆迁户取得现金补偿，应取得什么支持凭证以争取免税处理？**地上建筑物的补偿是否可与土地补偿款一同免征？**
- **开发商支付给被拆迁户的现金补偿，应取得何种凭证以支持作为销售额抵减项**
- 开发商向被拆迁户支付的超标准现金补偿款能否作为取得土地成本抵减销售额
- 开发商支付给租户的赔偿款（包括租户已付的租金、搬迁费及停工复产损失）能否作为拆迁补偿款抵减销售额

- 被拆迁户取得实物安置房补偿，能否适用现金补偿一样的免税处理
- **开发商向被拆迁户移交实物安置房是否视同销售**，如是，应如何确定视同销售价
- 开发商向被拆迁户移交实物安置房视同销售后，能否作为取得土地成本抵减销售额，如果可行，应以成本价还是公允价格抵减，超标准补偿能否抵减
- **配建安置房（包括人才公寓）移交给政府，需作视同销售（不动产/代建服务），还是按移交公共配套的方式处理**

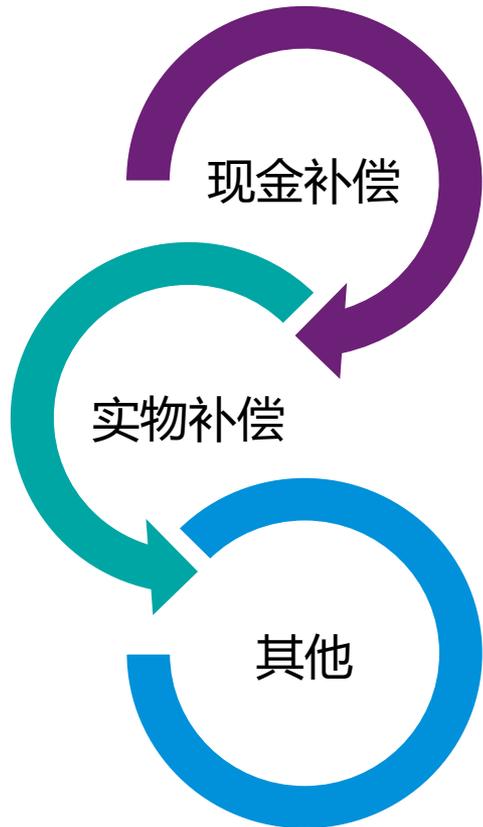
- 通过“竞自持”方式取得土地使用权，自持土地部分的土地出让金能否分摊到正常销售物业的土地成本在销售额中抵减
- 转让“竞自持”的物业永久使用权，是否需作视同销售处理（不动产/无形资产），或者作不动产租赁处理
- **村出地、开发商出资合作建房，村、开发商与国土部门签订土地出让合同，开发商承担土地出让金及后续建设成本。物业建成后按约定比例分房，是否需视同“以地换房”、“以房换地”缴纳增值税**

# “三旧”改造待明确税务问题 – 土地增值税



- 被拆迁户取得现金补偿，应取得什么支持凭证以争取免税处理？
  - 开发商支付给被拆迁户的现金补偿，应取得何种支持凭证进行扣除
  - 开发商向被拆迁户支付的超标准现金补偿款能否作为成本扣除
  - 开发商支付给租户的赔偿款（包括租户已付的租金、搬迁费及停工复产损失）能否作为拆迁补偿款扣除
- 
- 开发商向被拆迁户移交超标准实物补偿能否作成本扣除
  - 配建安置房（包括人才公寓）移交给政府，需作视同销售（不动产/代建服务），还是按移交公共配套的方式处理
- 
- 平台公司垫付的前期费用，能否作为开发商的成本扣除，如需扣除应满足何种条件以及取得何种凭证
  - 通过“招拍挂”取得土地，按差额缴纳土地出让金的情况下，应如何确定可扣除的土地成本，按全额还是净额
  - 通过“竞自持”方式取得土地使用权，自持土地部分的土地出让金能否分摊到正常销售物业成本进行扣除
  - 转让“竞自持”的物业永久使用权，是否属于土地增值税的征税范围，如未来政府开放产权登记办理产权转移时，应以何价格缴纳土地增值税
  - 村转让国有留用地，应如何缴纳土地增值税？如何确定扣除成本，能否核定征收
  - 村出地、开发商出资合作建房，村、开发商与国土部门签订土地出让合同，开发商承担土地出让金及后续建设成本。物业建成后按约定比例分房，是否需视同“以地换房”、“以房换地”缴纳土地增值税

# “三旧”改造待明确税务问题 – 企业所得税



- 被拆迁户（企业）取得现金补偿款能否适用政策性搬迁政策
  - 开发商支付给被拆迁户的现金补偿，应取得何种支持凭证进行扣除
  - 开发商向被拆迁户支付的超标准现金补偿款能否作为成本扣除
  - 开发商支付给租户的赔偿款（包括租户已付的租金、搬迁费及停工复产损失）能否作为拆迁补偿款扣除，如是，应取得何种凭证
- 
- 开发商向被拆迁户移交实物安置房是否视同销售，如是，应如何确定视同销售价
  - 开发商向被拆迁户移交实物安置房视同销售后，能否作为取得土地成本扣除，如果可行，应以成本价还是公允价格扣除，超标准补偿能否扣除
  - 配建安置房（包括人才公寓）移交给政府，需作视同销售（不动产/代建服务），还是按移交公共配套的方式处理
- 
- 平台公司垫付的前期费用，能否作为开发商的成本扣除，如需扣除应满足何种条件以及取得何种凭证
  - 村出地、开发商出资合作建房，村、开发商与国土部门签订土地出让合同，开发商承担土地出让金及后续建设成本。物业建成后按约定比例分房，是否需视同“以地换房”、“以房换地”缴纳企业所得税

# “三旧”改造待明确税务问题 – 契税及个人所得税



## 契税

- 开发商向被拆迁户支付的实物补偿，契税的计税基础应如何确定，按成本价还是公允价
- 开发商向被拆迁户支付的超标准补偿，是否应一并计征契税
- 通过“招拍挂”取得土地，按差额缴纳土地出让金的情况下，应如何确定契税的计税基础，按全额还是净额

- 村民取得实物安置房，是否可适用现金补偿同样的处理，免征个税
- 村民取得超标准补偿，是否需计征个税
- 在签订补偿协议时，直接将父母的安置房部分产权面积分给子女，父母/子女的个税处理

## 个人所得税



03.

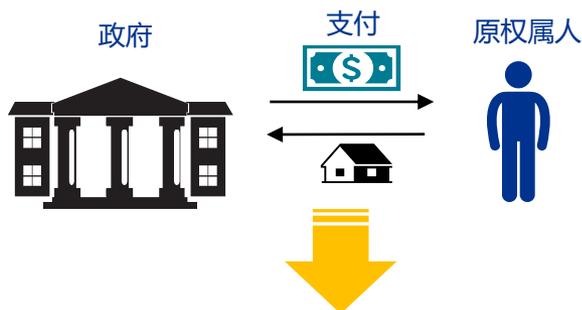
# “三旧”改造中的十种 业务模式简介



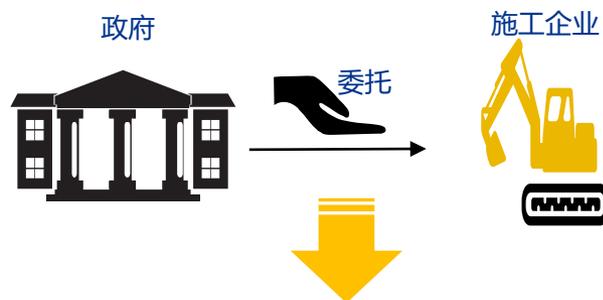
# 政府主导模式 典型案例分析

# 模式一：政府收储模式 – 征收方式收储

- 政府收回原厂房用地，并支付补偿



- 政府委托施工企业对土地进行整理



- 政府出让土地，某商业地产公司竞得土地



利益相关方	情况描述	税种	待明确问题
原权属人	✓ 厂房用地被政府收回，并取得货币或实物补偿	增值税	对地上附着物一并征收应交增值税？
		土地增值税	
		契税	
		企业所得税	
政府	✓ 直接征收房地产，并向原权属人支付货币或实物补偿	增值税	如实物补偿需视同销售，三大税种计税价格是否统一？
		土地增值税	
施工企业	✓ 提供建筑物拆除、土地平整等劳务	增值税	
		企业所得税	
		个人所得税	
某商业地产公司	✓ 以出让方式取得土地使用权	契税	
		城镇土地使用税	
		企业所得税	
		增值税	
		土地增值税	

# 模式一：政府收储模式 – 收购方式收储（续）



未能提供政府依法征用、收回土地使用权文件及补偿协议的



原权属人按转让房地产缴纳流转税及附加、土地增值税、企业所得税或个人所得税等税费？



收购方按取得土地使用权缴纳契税、土地使用税等税费？



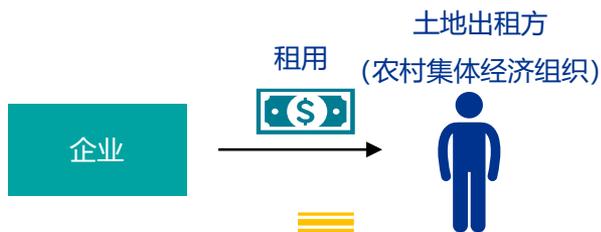
可提供政府依法征用、收回土地使用权文件及补偿协议的



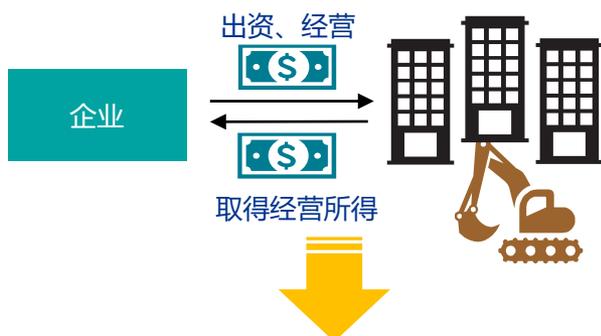
按“征收方式收储”处理

# 模式二：政府统租

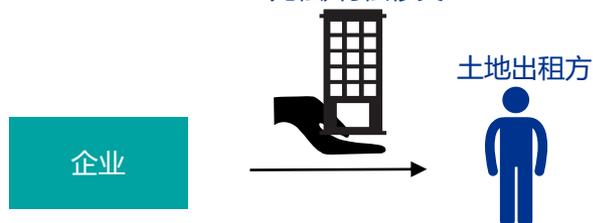
- 企业以土地出租方的名义办理项目手续



- 政府委托施工企业对土地进行整理



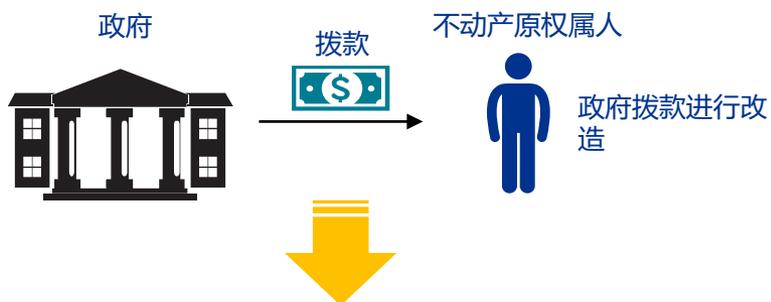
- 租赁终止时，企业返还土地，并无偿移交新设建筑物



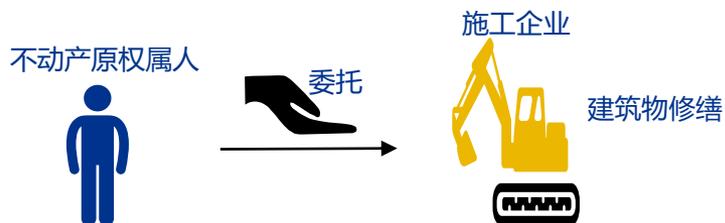
利益相关方	情况描述	税种	待明确问题
土地出租方	✓ 出租土地，仅收取租金	增值税	1. 建筑物的产权是否属于出租人？ 2. 若是，承租人与出租人的税务处理？ 3. 无租使用情况下是否要视同销售？
		企业所得税	
企业	✓ 出资增设建筑物，向出租方支付租金  ✓ 建成的房屋用于出租	增值税	
		企业所得税	
		房产税/城镇土地使用税	

# 模式三：综合整治

- 政府拨款给不动产原权属人进行改造

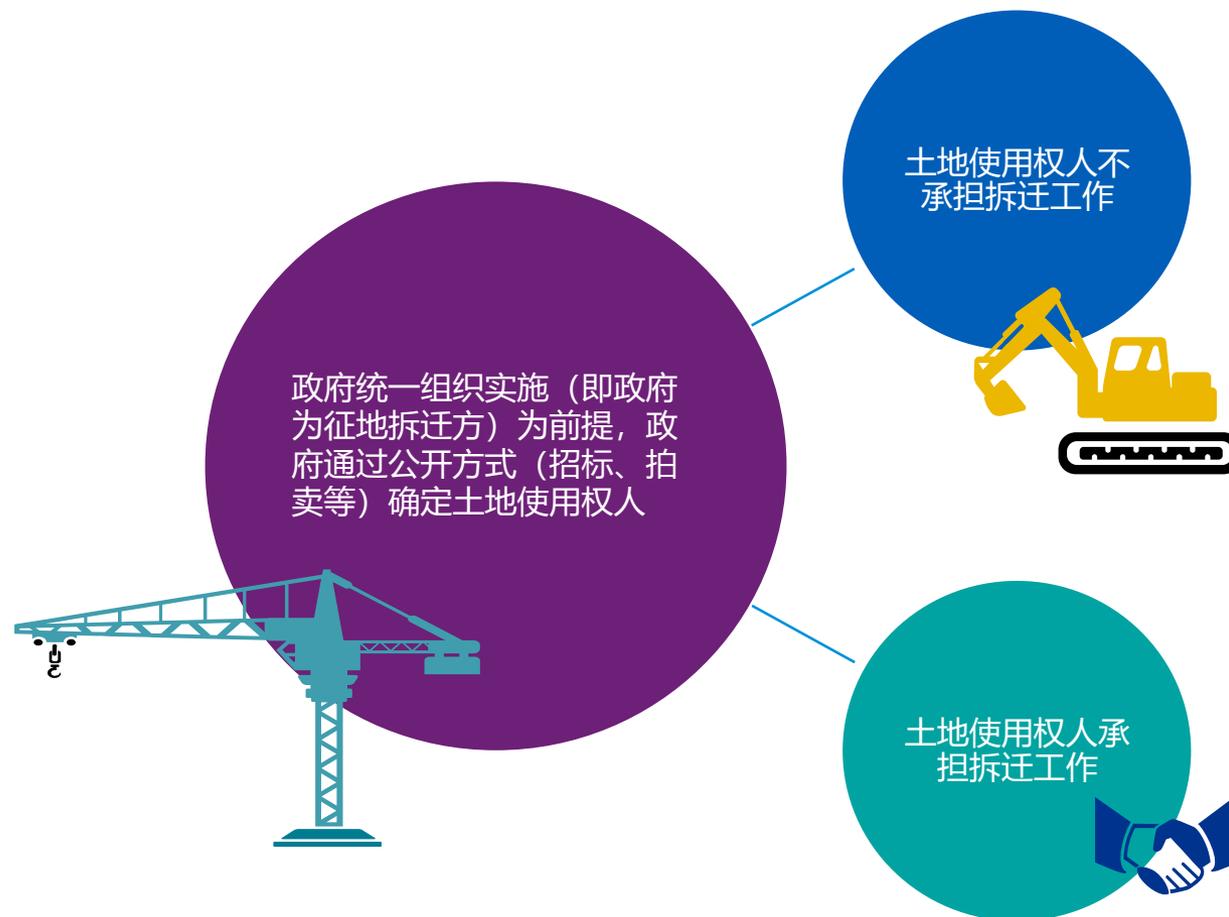


- 原权属人委托施工方提供建筑物修缮等劳务



利益相关方	情况描述	税种	待明确问题
原权属人	✓ 不动产权属不变, 收到政府拨款	企业所得税	
	✓ 有偿提供配套建设等增值税应税行为	增值税	有偿提供建安服务?
施工企业	✓ 提供建筑物拆除、土地平整等劳务, 并取得劳务所得	增值税	
		企业所得税	
		个人所得税	工程作业人员的个税扣缴义务?

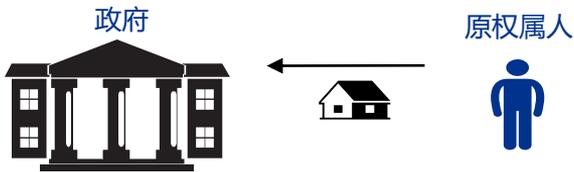
# 模式四：合作改造模式



# 模式四：合作改造模式 (续)

土地使用权人不承担拆迁工作

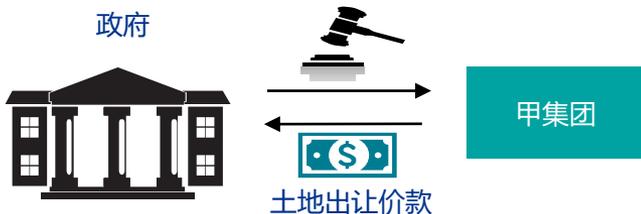
政府按照法定程序收回土地



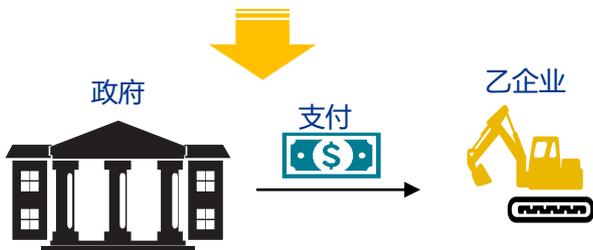
政府通过招标确定乙企业承担拆迁



政府公开出让土地甲企业取得土地



政府向甲企业交付拆迁完成后的净地



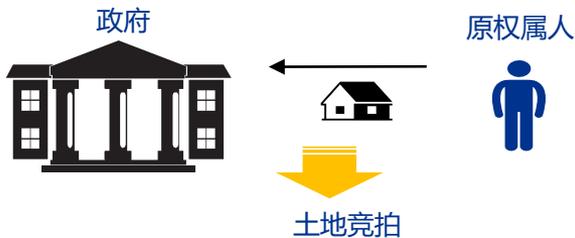
利益相关方	情况描述	税种
原权属人	✓ 房地产被政府征收, 并取得货币或实物补偿	增值税
		土地增值税
		契税
		企业所得税
政府	✓ 直接征收房地产, 并向原权属人支付货币或实物补偿	个人所得税
		增值税
		土地增值税
甲集团	✓ 以出让方式取得土地使用权	企业所得税
		契税
		城镇土地使用税
		土地增值税
乙企业	✓ 承担拆迁中的建筑物拆除、土地平整等劳务	增值税
		企业所得税



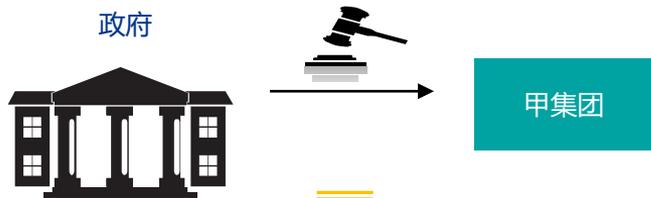
# 模式四：合作改造模式（续）

## 土地使用权人承担拆迁工作

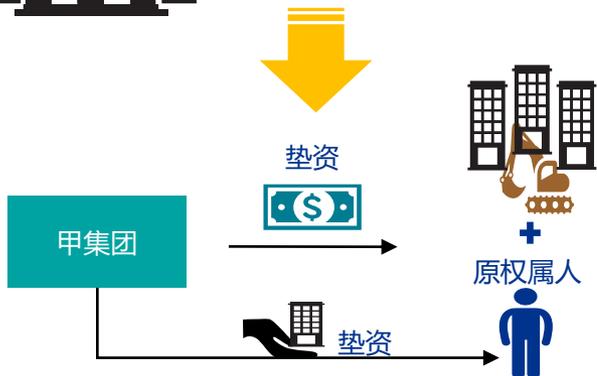
- 政府按照法定程序收回土地



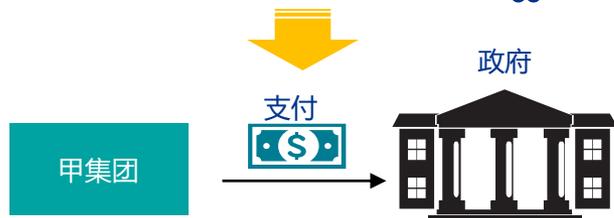
- 政府公开出让土地甲企业取得土地



- 甲企业承担拆迁



- 甲企业以支付的费用及利润抵减地价款



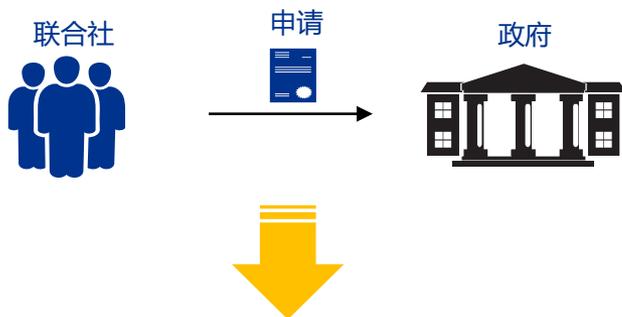
利益相关方	情况说明	税种	待明确问题
原权属人	✓ 房地产被政府征收，并取得货币或实物补偿	增值税	
		土地增值税	
		契税	
		企业所得税	
		个人所得税	
政府	✓ 直接征收房地产，并向原权属人支付货币或实物补偿	增值税 土地增值税 企业所得税	是否同土地使用权人不承担拆迁工作模式的相关处理？
甲集团	✓ 以出让方式取得土地使用权，并支付货币或实物补偿  ✓ 承担拆迁中的建筑物拆除、土地平整等劳务	土地增值税	1. 仅限于货币形式拆迁补偿款可抵减销售额？ 2. 土地成本扣除的是土地价款+拆迁支出全额（包括拆迁补偿和拆迁劳务支出），还是只有土地价款？
		契税	
		城镇土地使用税	
		企业所得税	
		增值税	



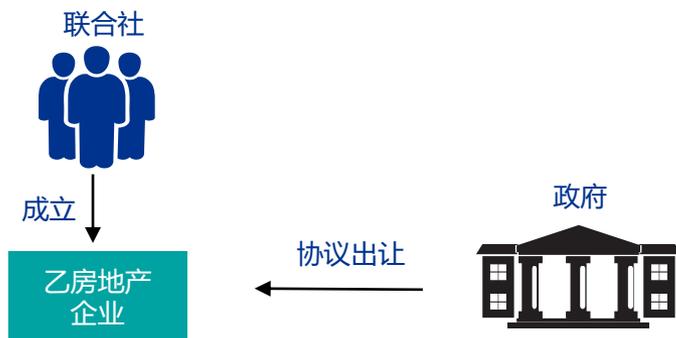
# 市场方主导模式 典型案例分析

# 模式五：农村集体自改模式

- 政府拨款给不动产原权属人进行改造



- 政府协议出让给联合社全资成立的乙房地产开发有限公司

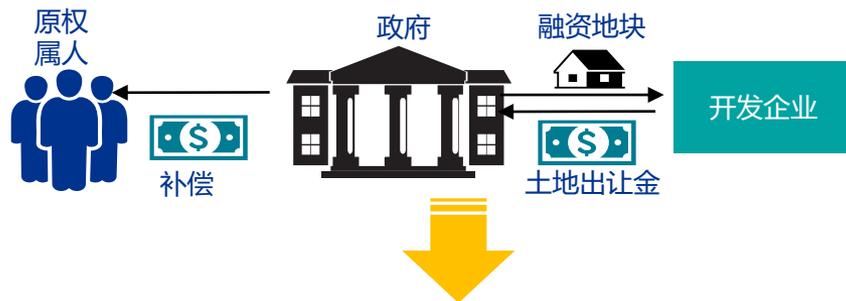


利益相关方	情况描述	税种
农村经济组织	✓ 申请将集体土地转为国有建设用地, 交由政府出让	增值税
		土地增值税
乙房地产企业	✓ 以协议出让方式取得土地使用权	契税
		城镇土地使用税
		企业所得税
		增值税
		土地增值税

# 模式六：村企合作改造模式

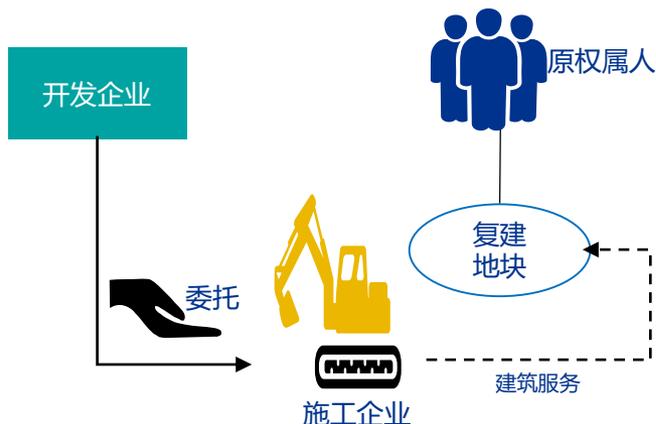
## 土地整理后以复建地块集中安置

- 村将土地交由政府出让获得货币或其他经济利益。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后对融资地块实施改造



- 复建物业建设模式一

开发企业委托施工企业负责复建物业的设计、建造、安装、装修装饰和竣工验收工作



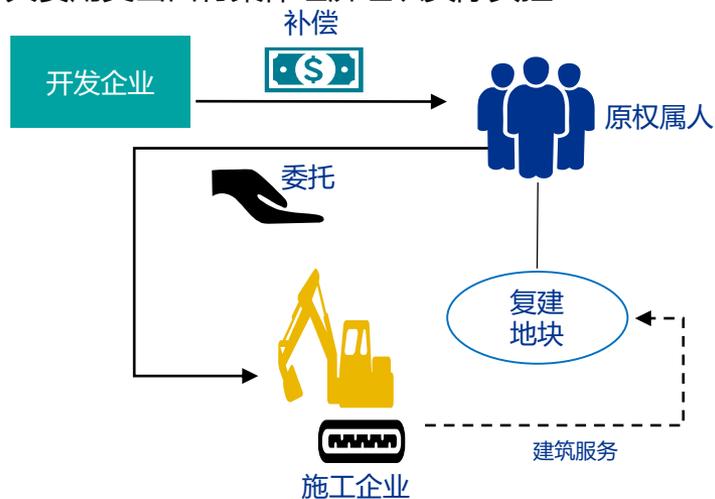
利益相关方	情况描述	税种	待明确问题
原权属人 (村和村民)	✓ 取得政府支付的拆迁补偿款	增值税	对地上附着物一并征收应交增值税?
		企业所得税	
		个人所得税	
开发企业	✓ 从政府受让融资地块 ✓ 负责复建地块物业相关工作并承担支出	增值税	增值税销售额抵减项是否可包括非货币形式补偿?(因拆迁补偿包括非货币性形式补偿不会造成税收少缴)
		契税	
		城镇土地使用税	
		土地增值税	
		企业所得税	
工程施工方	✓ 提供建筑物拆除、土地平整等劳务	增值税	
		企业所得税	
		个人所得税	工程作业人员的个税扣缴义务?

# 模式六：村企合作改造模式（续）

土地整理后以复建地块集中安置

## 复建物业建设模式二：

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，其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



利益相关方	情况描述	税种	待明确问题
开发企业	✓ 向原权属人支付货币补偿	增值税	
		契税	
		城镇土地使用税	
		土地增值税	
		企业所得税	
G村集体经济组织	✓ 取得货币补偿 ✓ 用于复建物业相关工作并承担支出	增值税	村取得货币补偿款是否需征税，如是，如何纳税？
		土地增值税	
		企业所得税	

# 模式六：村企合作改造模式（续）

土地整理后以复建地块集中安置

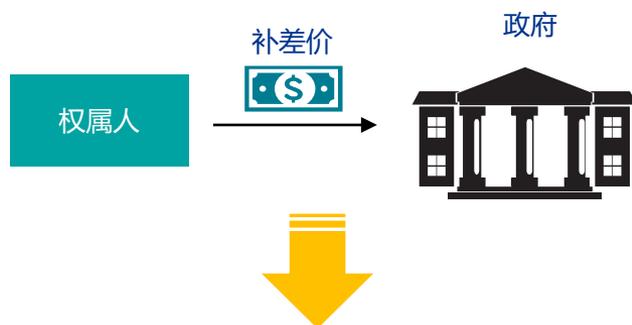
- 村集体经济组织将复建物业分配给村民



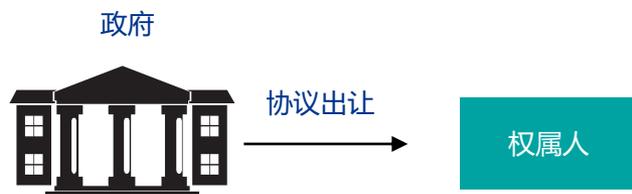
利益相关方	情况描述	税种	待明确问题
G村集体经济组织	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 复建物业验收, 首次登记</li> <li>✓ 进行产权分割, 与村民签订房屋销售合同, 办理转移登记</li> </ul>	增值税	村集体向村民分割复建地块物业是否视同销售?
		土地增值税	
		企业所得税	
村民	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 受让复建物业</li> </ul>	契税	村民取得复建地块物业补偿是否需征税, 如是, 如何纳税?
		增值税	
		个人所得税	

# 模式七：企业自改模式

- 原权属人通过向政府补缴地价，改变土地用途为商业用地



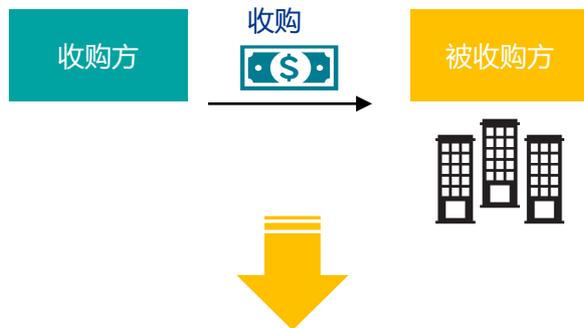
- 原权属人通过协议方式取得土地使用权后自行进行微改造或拆除重建



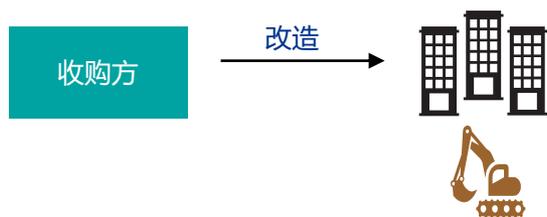
利益相关方	情况描述	税种	待确认问题
原权属人	✓ 通过向政府补缴地价，改变土地用途	增值税	
		房产税	
	✓ 通过协议方式取得土地使用权自行进行改造开发	契税	
		企业所得税	
施工企业	✓ 提供建筑物、构筑物及其附属设施的改造作业	增值税	
		企业所得税	

# 模式八：企业收购改造模式

- 收购方收购旧厂房



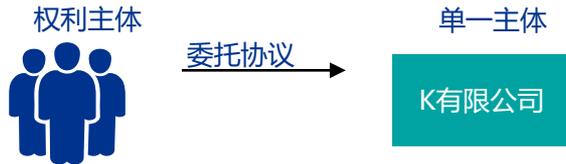
- 收购方对旧厂房自行改造后对外出租



利益相关方	情况描述	税种
被收购方	✓ 转让其拥有的房产、土地，并取得收入	增值税
		土地增值税
		企业所得税
收购方	✓ 以转让方式有偿取得房屋、土地	增值税
		房产税
		城镇土地使用税
	✓ 改造后对外出租，取得租金收入	契税
		企业所得税

# 模式九：单一主体归宗改造模式（新增）

- 权属人委托K公司为单一主体



- K公司成立B公司，与权属人签订搬迁补偿协议，待拆除房产和土地权益让渡至B公司。不动产权属人不变



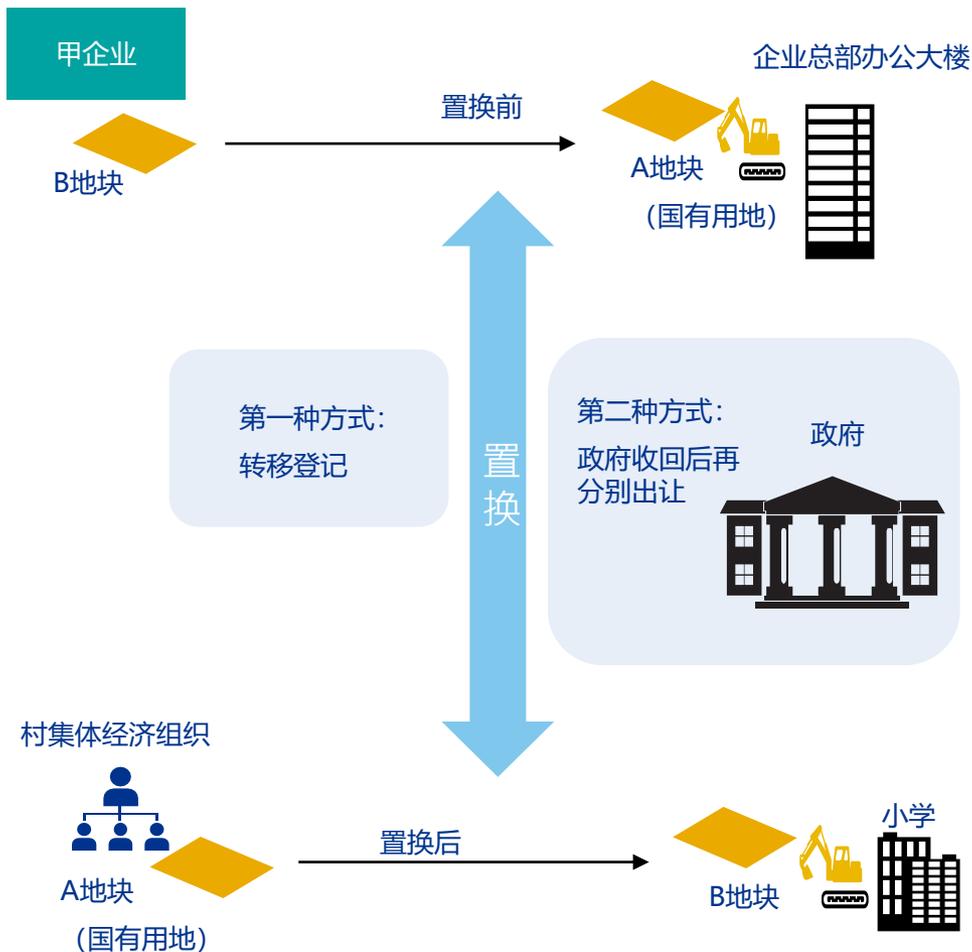
- B委托C公司进行拆除和土地平整，完成上盖物拆除后注销原有不动产权证



签订协议出让合同

利益相关方	情况描述	税种			
原权属人	单一主体归宗模式下被征收土地	增值税			
		土地增值税			
		契税			
		企业所得税			
		个人所得税			
受让方 B公司	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 以出让方式有偿取得土地使用权</li> <li>✓ 向原权属人支付补偿</li> <li>✓ 支付公交设施用地及建筑安装工程相关费用</li> <li>✓ 公交设施用地及地上建筑物被政府收回（征收）</li> </ul>	拆迁补偿环节	增值税	交付公交设施环节	增值税
			契税		城镇土地使用税
			城镇土地使用税		土地增值税
			企业所得税		企业所得税
			土地增值税		契税
工程施工方 C公司	提供建筑物拆除、土地平整等劳务	增值税			
		企业所得税			

# 模式十：土地置换改造模式（新增）



利益相关方	税种	待明确问题
甲企业	增值税	
	土地增值税	换入资产确认的计税基础如何？
	契税	
	企业所得税	能否按现有评估价值来确认计税基础？
村集体经济组织	增值税	
	土地增值税	
	契税	
	企业所得税	



04.

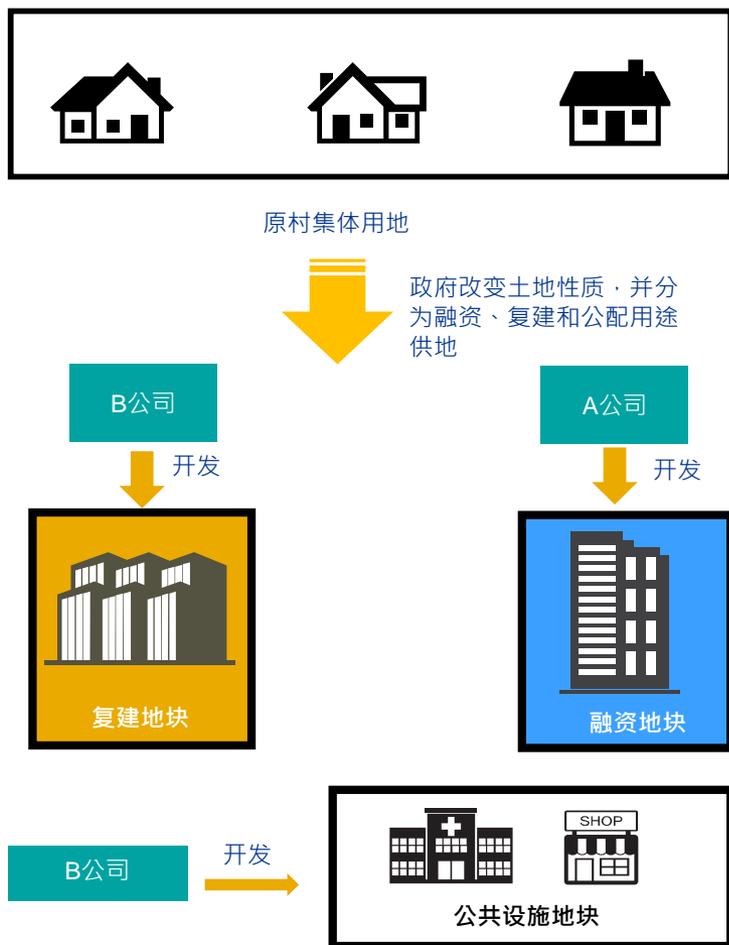
# 特定业务的税务 处理





# 复建物业的支出在三大税种上的扣除问题

# 复建物业的支出在三大税种上的扣除问题

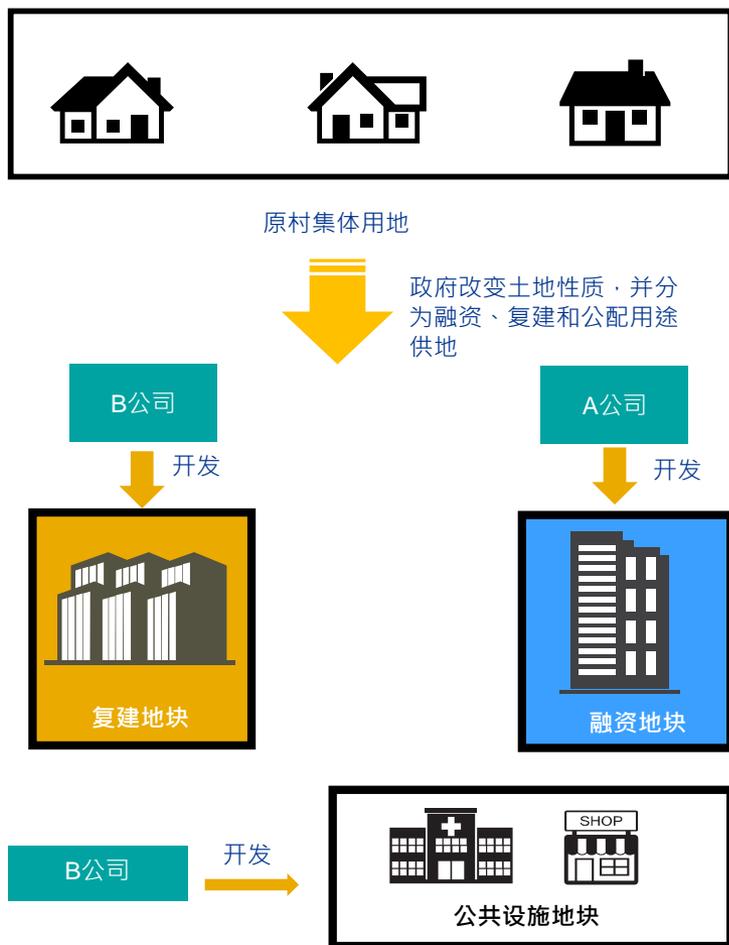


## 背景：

■ 根据《广东省“三旧”改造税收指引》（“旧改税收指引”）“村企合作”模式下，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，与开发企业合作实施改造。具体实施步骤如下：

- 1) 村集体按程序通过项目审批，并公开选择开发企业参与改造
  - 2) 村集体委托施工方完成土地整理，并完成房屋拆迁补偿安置后，按程序将集体建设用地转为国有建设用地
  - 3) 复建地块（国有用地）采取划拨方式给村，由村与开发商的合作公司B（或村独资公司）进行建设，实际支出由开发商承担（一般在A公司列支）
  - 4) 融资地块（国有用地）由政府出让给开发商，由开发商的子公司A按要求缴纳土地出让金后对实施开发
- 政府规划配置第三个地块【村自留地（集体用地性质）或公共配套设施用地】用于公共配套设施建设，也由B公司进行开发

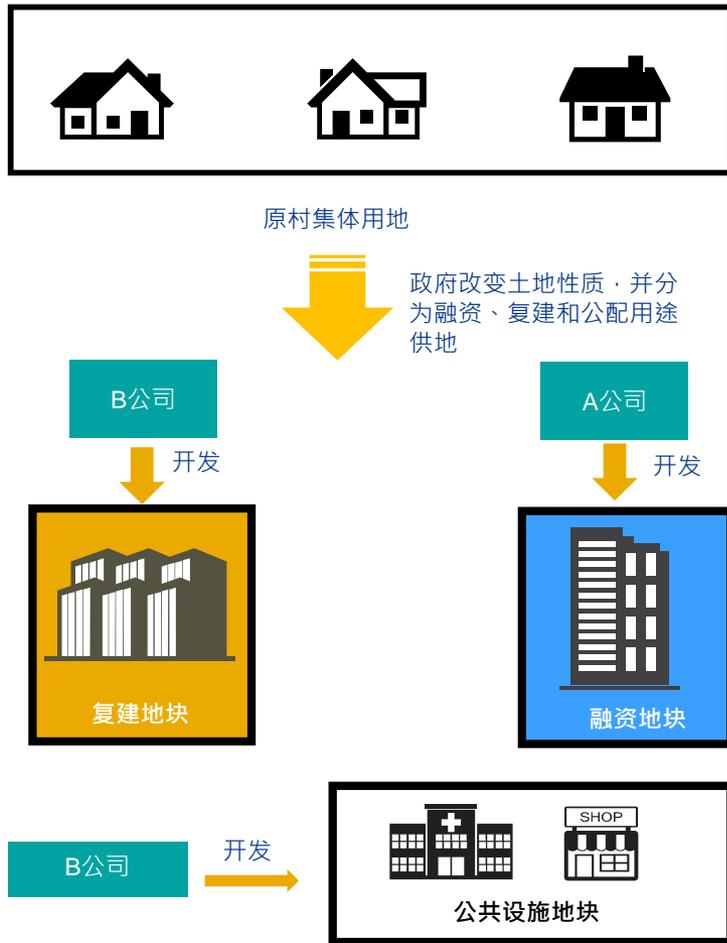
# 复建物业的支出在三大税种上的扣除问题（续）



## 案例探讨

- 因融资物业和复建物业的建设不属于同一核算主体，亦不属于同一清算单位，复建物业的开发建设成本可否计入融资物业的成本，即视同A公司承担了复建补偿支出，并在企业所得税和土地增值税中进行扣除？对成本扣除的凭证有什么要求？
- A公司实际承担复建地块物业建造及河涌整治、打通消防通道等事项支出，且复建地块土地使用权与地上物业权属始终在村集体经济组织名下，A企业是否属于无偿提供建筑服务，应视同销售缴纳增值税？
- 对于在独立地块上建设公共配套设施（有B公司或新设C公司开发），其成本是否可以服务方式转嫁至A公司，由A公司作为项目的成本抵扣？

# 复建物业的支出在三大税种上的扣除问题（续）



## 相关法规：

- **增值税：**允许房地产开发企业以受让土地时向政府部门支付的土地价款抵减销售额。“向政府部门支付的土地价款”，包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。
- **纳税人**按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。
- **企业所得税：**拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出，以及取得的土地使用权支出（包括复建地块相关支出），计入开发产品成本，按规定在税前扣除。
- **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，视为房地产项目的土地征用及拆迁补偿费，按相关规定允许扣除。



# 超标准成本税前扣除 政策及限制条件

# 超标准成本税前扣除政策及限制条件



## 背景：

- 根据2017年发布的《广州市国有土地上房屋征收与补偿实施办法》，房屋征收部门可以委托第三方企业实施房屋拆迁和征收，但是房屋征收实施单位不得以营利为目的。
- 根据《广州市国有土地上房屋征收与补偿实施办法》规定，房屋征收补偿包括，对被征收房屋价值的补偿、搬迁和临时安置补偿、停产停业补偿、对被征收人的补助和奖励，以及与房屋征收有关的其他费用。

## 问题讨论：

- 实际操作中，房地产开发企业协助征收部门进行拆迁和土地征收，并向被征收人支付拆迁补偿，若拆迁补偿的类别，如合作建房补贴、钉子户额外补偿等，不在以上文件规定之内，但是实际发生，是否可以在计算三个税种时抵扣？
- 若征收补偿费，超过政府批复的金额，是否可以抵扣呢？需要提供什么票据或资料作为抵扣凭证？



# 回迁房视同销售的计 税收入的确认标准

# 回迁房视同销售的计税收入的确认标准

## 增值税

- 36号文：
  - 按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定
  - 按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定
  - 成本加成：成本×（1+成本利润率）
- 营业税（税总14年2号公告）：成本×（1+成本利润率），成本不包括回迁安置房地块的地价
- 营业税（原广东规定，粤地税函[1999]295号）：对开发商根据当地政府的城市规划 and 建设部门的要求，进行旧城拆迁改造，以房产补偿给被拆迁户的，对补偿面积与拆迁面积相等的部分，按同类住宅房屋的成本价核定计征“销售不动产”的营业税；对补偿面积超过拆迁面积的部分，按营业税暂行条例实施细则第十五条规定，核定营业额计征“销售不动产”的营业税

- 原广东省政策存在的问题：
  1. 14年税总更新政策后，与国家政策有冲突
  2. 营改增后，与增值税政策亦不符
- 营改增后，成本加成方式也不确定是否包括土地成本，按照原营业税文件的精神，可能可不含地价
- 若财税[2016]140号文，可抵扣的补偿含实物补偿，增值税税负应不会增加（与现金补偿一样的税负）

# 回迁房视同销售的计税收入的确认标准（续）

## 土地增值税

- 按本企业在同一地区、同一年度销售同类房地产的平均价格确定
- 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定

## 企业所得税

- 按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定
- 由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定
- 按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于15%，具体比例由主管税务机关确定

### • 土地增值税视同销售收入确定存在问题：

1. 未有成本加成的方法
2. 难以有同类型产品参照（回迁房标准较低，难以和普通商品房比较）

• 土地增值税及企业所得税，均未有规定回迁房成本是否包括地价。回到基本的受益原则，以是否支付过地价为判断原则

• 土地增值税及企业所得税的视同销售，同会计“非货币资产交换”原理，不会造成税负增加（土地增值税有利）



# 旧改前期费用的处理

# 旧改前期费用的处理

## 近期与税局探讨口径

- 合作方支付的与改造项目直接相关且真实、合理的前期费用支出，在项目公司成立后由其直接负担的，相关费用支出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，主管税务机关应根据相关费用支出明细、合法有效凭证和合作方提供的相关说明材料判断其是否真实、合理。

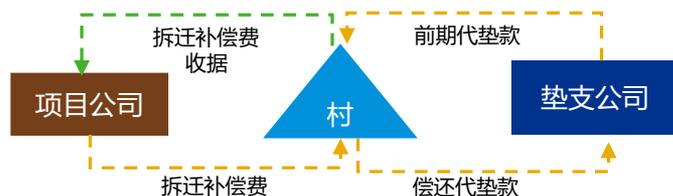
## 待明确事项

- 合作方支付的临迁、拆迁补偿和前期工程支出是否都包括在内？
- 合作方支付的与改造项目直接相关且真实、合理的前期费用支出：
  - 1) 如果前期费用的合同由合作方签订、资金流由合作方支出，发票以合作方为抬头，该等费用是否可以作为项目改造成本扣除？
  - 2) 如可以作为项目公司的改造成本扣除，通过什么方式给项目公司扣除？例如签订服务协议？
  - 3) 如通过服务协议，合作方提供前期服务产生的合理利润是否可以作为改造成本扣除？
  - 4) 如果前期费用支持超过县（区）以上人民政府制定的改造成本核算标准很多，企业需提供证明文件证明相关费用支出明细真实、合理，是否可以列明相关文件清单？
- 合作方垫付的各项支出是否要保留原始凭证，并转交给项目公司进行保存，以便税务机关进行核实？

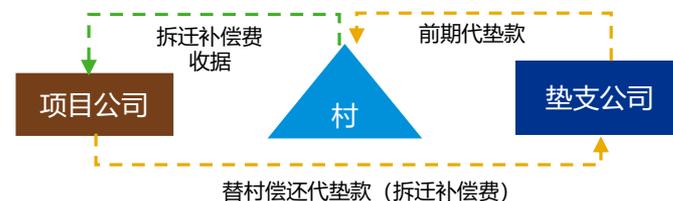
# 旧改前期费用的处理（续）

## 代垫费用的处理方式

- 在实务操作中，通常存在由旧改合作意向企业提前向村支付垫支前期的项目费用（如数据摸查支出、方案制定支出等）。针对以上情况，可能的处理方式存在以下三种：
- 方式一：项目公司以拆迁补偿费的形式将款项支付给村，然后村还款给垫支公司，同时，村向项目公司开具拆迁补偿费票据



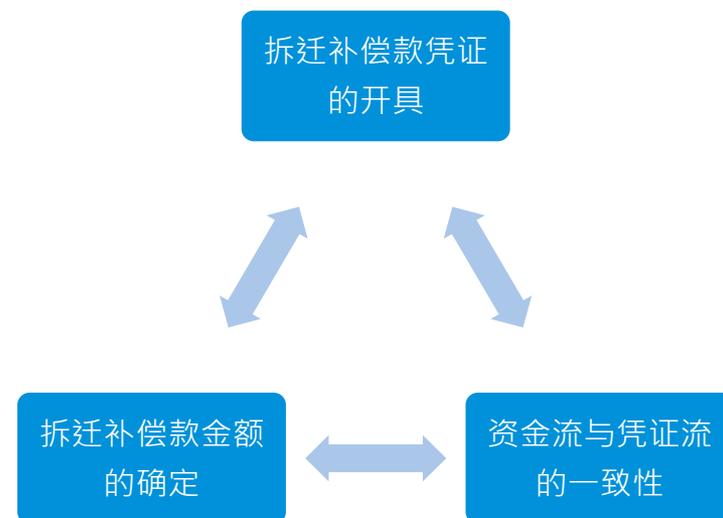
- 方式二：项目公司不向村支付前期代垫费用等额的拆迁补偿现金，而是直接替村向垫支公司还款，村向项目公司开具拆迁补偿费票据



- 方式三：项目公司以无息往来形式将款项支付给村，村再支付给垫支公司。同时，村将该部分借款与其应收项目公司的拆迁补偿款进行对冲



## 待明确事项





# “限地价、竞配建” 的处理

# “限地价、竞配建” 的处理

## “限地价、竞配建” 方式供地

- “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，开发商竞拍配建物业的配建面积。配建物业移交方式有以下几种：
  - 直接移交：直接将配建物业地块国有建设用地使用权和配建物业首次登记到政府指定行政事业单位



- 无偿移交：不动产首次登记在开发企业名下，再转移登记至接收单位



- 政府回购：政府制定单位与开发企业按约定价格（不低于成本价）回购不动产



## 待明确事项

### 增值税

直接移交方式下，开发商为政府无偿提供建安服务，需视同销售？

需提供什么文件，证明配件方用于公益事业或者以社会公众为对象，而无需视同销售？

政府回购价格偏低时，如何缴纳增值税？

### 土地增值税 企业所得税

政府回购模式下，增值税、土地增值税和企业所得税的应税收入是否统一？

回购价格应如何确定？

### 契税

契税的计税价格是建安成本还是公允售价？



[kpmg.com/cn/socialmedia](http://kpmg.com/cn/socialmedia)



[kpmg.com/app](http://kpmg.com/app)

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2019 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。中国印刷。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。