

集约用地的通知》（粤府〔2016〕96号）要求，广东省地方税务局、广东省国家税务局、广东省国土资源厅联合制定《广东省“三旧”改造税收指引（试行）》（见附件），现印发给你们，请认真组织学习。执行中的问题请及时反馈广东省地方税务局、广东省国家税务局、广东省国土资源厅。

广东省地方税务局

广东省国家税务局

广东省国土资源厅

2017年6月30日

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**

广州、各地级市地方税务局、国家税务局、“三旧”改造主管部门，深汕合作区地方税务局、国家税务局，横琴新区地方税务局，顺德区地方税务局、国土城建和水利局：

按照《广东省人民政府关于提升“三旧”改造水平促进节约

公开方式：依申请公开

抄送：广东省人民政府办公厅。

广东省地方税务局办公室

2017 年 7 月 31 日印发

打字：卜翠玉

校对：税政一处 朱乐



广东省“三旧”改造 税收指引（试行）

广东省地方税务局
广东省国家税务局
广东省国土资源厅

2017 年 6 月

目 录

第一大类：政府主导模式.....	1
1 政府收储模式.....	1
1.1 情况描述.....	1
1.2 典型案例（政府征收方式）.....	1
1.3 税务事项处理意见.....	2
2 政府统租模式.....	5
2.1 情况描述.....	5
2.2 典型案例.....	5
2.3 税务事项处理意见.....	6
3 综合整治（政府出资）模式.....	7
3.1 情况描述.....	7
3.2 典型案例.....	7
3.3 税务事项处理意见.....	7
第二大类：政府和市场方合作模式.....	8
4 以毛地出让方式引入社会力量实施改造模式.....	8
4.1 情况描述.....	8
4.2 典型案例（第一种类型）.....	8
4.3 税务事项处理意见.....	9
5 土地整理模式.....	11
5.1 情况描述.....	11
5.2 典型案例.....	11
5.3 税务事项处理意见.....	12
第三大类：市场方主导模式.....	13
6 农村集体自改模式.....	13
6.1 情况描述.....	13
6.2 典型案例.....	13
6.3 税务事项处理意见.....	14

7 村企合作模式.....	14
7.1 情况描述.....	14
7.2 典型案例.....	15
7.3 税务事项处理意见.....	15
8 原土地使用权人自改模式.....	16
8.1 情况描述.....	16
8.2 典型案例.....	17
8.3 税务事项处理意见.....	17
9 企业收购改造模式.....	18
9.1 情况描述.....	18
9.2 典型案例.....	18
9.3 税务事项处理意见.....	18

按照《广东省人民政府关于提升“三旧”改造水平促进节约集约用地的通知》（粤府〔2016〕96号）中省税务主管部门负责制订“三旧”改造相关税收指引的要求，广东省地方税务局、广东省国家税务局、广东省国土资源厅联合制定本指引。

本指引将我省“三旧”改造分为三类共九种改造模式。第一大类政府主导模式分为：政府收储、政府统租、综合整治（政府出资）三种模式；第二大类政府和市场方合作模式分为：以毛地出让方式引入社会力量实施改造、土地整理两种模式；第三大类市场方主导模式分为：农村集体自改、村企合作、原土地使用权人自改、企业收购改造四种模式。

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主要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 政府收储模式

1.1 情况描述

政府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，属于比较传统的改造模式。

1.2 典型案例（政府征收方式）

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、政府依照城市发展规划，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（货币、土地置换、房产置换等多种补偿方式，包括政府公开出让该宗用地后使用出让收益对原权属人支付的补偿）。

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

1.3.1.1 被征收方（原权属人）

被征收方的厂房用地被政府收回，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。

二、土地增值税

根据《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城市实施规划、国家建设的需要而被政府批准征收的房产或收回的土地使用权免征土地增值税。

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。

（二）不符合政策性搬迁规定情形的，取得的补偿收入作为企业所得税应税收入，发生的损失、费用按规定税前扣除。

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城镇房屋拆迁管理办法规定的标准取得的拆迁补偿款，免征个人所得税。

1.3.1.2 征地拆迁方（政府）

政府（含具体征收实施单位）直接征收房地产，并向被征收方支付货币或实物补偿。

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）中《销售服务、无形资产、不动产注释》的规定，政府（含具体征收实施单位）直接征收房地产，并向被征收方赔偿房产，应按“销售不动产”征收增值税。

二、土地增值税

政府以房产补偿被征收方，应按照《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及相关规定缴纳土地增值税。

三、企业所得税

拆迁方如为政府职能部门，不涉及企业所得税。政府部门以外其他机构因拆迁行为取得收入作为应税收入征收企业所得税，支付的补偿在税前扣除。

1.3.1.3 受让方

受让方以出让方式取得土地使用权。

一、契税

（一）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。

（二）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。

二、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。

三、企业所得税

受让方取得改造地块开发权所发生的支出作为土地开发成本进行税务处理。

1.3.1.4 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

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）中《销售服务、无形资产、不动产注释》的规定，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”征收增值税。

二、企业所得税

施工企业提供劳务所得，应计入应纳税所得额，按规定缴纳企业所得税。企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。企业从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，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。

三、个人所得税

根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例等相关规定和《国家税

务总局关于建筑安装业跨省异地工程作业人员个人所得税征收管理问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 52 号）规定，工程作业人员在异地工作期间的工资、薪金所得个人所得税，由相应企业代扣代缴并向工程所在地主管税务机关申报。

1.3.2 收购方式收储

以收购方式储备土地的，对原权属人按转让房地产征收流转税及附加、土地增值税等税费，对土地收储机构应按取得土地使用权征收契税等税费，如能提供政府依法征用、收回土地使用权文件及补偿协议的，按 1.3.1 征收方式收储处理。

2 政府统租模式

2.1 情况描述

政府统租是指政府下属企业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，将增设建筑物一并无偿移交。

2.3 税务事项处理意见

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。

因此，农村集体经济组织（土地出租方）将土地出租给承租方（本案例中为政府下属企业），应按“不动产经营租赁”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》及其实施条例规定，出租方出租土地取得的租金收入，应按规定申报缴纳企业所得税。

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

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）中《销售服务、无形资产、不动产注释》的规定，承租方将建成的房屋用于出租，应按“不动产经营租赁”征收增值税。

二、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。

三、企业所得税

（一）根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定，承租方出

租建成的房屋取得租金收入，作为企业所得税应税收入，发生的成本、费用、税金在税前扣除。

（二）由于承租方建造建筑物的支出，为实际发生的、合理的且与取得收入直接相关的支出，同时增设建筑物并非承租方持有的固定资产，因此相关建造支出应作为长期待摊费用，在土地租赁期间均匀摊销，当期摊销费用允许按规定在税前扣除。

3 综合整治（政府出资）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配套设施、小区道路、园林绿化等。

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

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。

企业所得税：

政府将整改资金拨付给整治区域内不动产原权属人，原权属人应计入收入，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）规定的三个条件，可作为不征税收入，在收入总额中剔除后计算缴纳企业所得税，但相应的用于改造支出以及形成资产所计

算的折旧、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。参照 1.3.1.4 处理。

第二大类：政府和市场方合作模式

4 以毛地出让方式引入社会力量实施改造模式

4.1 情况描述

以毛地出让方式引入社会力量实施改造模式（下简称“毛地出让”模式）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：

第一种类型是政府将拟改造土地通过招标、拍卖或者挂牌等公开方式确定土地使用权人，并在拆迁阶段通过招标方式引入另一家企业单位承担具体拆迁工作，该企业单位需要垫付征地拆迁补偿款的货币补偿部分，房屋补偿由政府直接补偿被征收方。在土地使用权人支付地价款后，政府再向承担具体拆迁工作的企业单位支付拆迁费用与合理利润。

第二种类型是政府将拆迁及拟改造土地的使用权一并通过招标等公开方式确定土地使用权人。由土地使用权人承担具体拆迁工作，垫付征地拆迁补偿款（含货币与房屋补偿），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（第一种类型）

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“毛地出让”模式中的第一种类型改造。具体为：

一、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。

二、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货币补偿与建筑物拆除、土地平整等费用，由政府成立的旧

城改造指挥部以房屋直接补偿被征收方。

三、拆迁工作完成后，政府从土地出让收入中支出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

4.3.1 第一种类型

4.3.1.1 被征收方

被征收方的房地产被政府征收，并取得货币或实物补偿。参照 1.3.1.1 处理。

4.3.1.2 征地拆迁方（政府）

政府（含具体征收实施单位）直接征收房地产，并向被征收方支付实物补偿。参照 1.3.1.2 处理。

4.3.1.3 受让方

受让方以出让方式取得土地使用权。参照 1.3.1.3 处理。

4.3.1.4 工程施工方

工程施工方承担具体拆迁中的建筑物拆除、土地平整等劳务。参照 1.3.1.4 处理。

4.3.2 第二种类型

与第一种类型的主要差异在于，在征地拆迁工作中，货币或实物补偿均由受让方支付给被征收方；受让方与工程施工方为同一企业。

4.3.2.1 被征收方

被征收方的房地产被政府征收，并取得货币或实物补偿。参照 1.3.1.1 处理。

4.3.2.2 受让方、工程施工方

受让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、土地增值税

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，凭合法有效凭据计入拆迁补偿费。

二、契税

受让方以出让方式取得土地使用权，契税参照 1.3.1.3 处理。

三、城镇土地使用税

受让方以出让方式取得土地使用权，城镇土地使用税参照 1.3.1.3 处理。

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，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，计入开发产品成本，按规定在税前扣除。

（二）用于房地产开发以外情形的，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。

（三）受让方（工程施工方）提供建筑物拆除、平整土地劳务的企业所得税

税务处理事项参照 1.3.1.4 处理。

5 土地整理模式

5.1 情况描述

土地整理模式是由农村集体经济组织通过招标方式引入土地前期整理合作方，完成地上房屋拆迁和转为国有建设用地手续后，交由政府以招标、拍卖或者挂牌方式出让土地，农村集体经济组织取得出让分成或返还物业，土地前期整理合作方按土地整理协议取得相应收益。

5.2 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其准备改造的地块（农村集体土地）的土地前期整理合作方，并与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。该项工作由土地前期整理合作方具体实施，以现金支付方式垫资土地前期整理费用，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房屋补偿。

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国土部门申请办理集体建设用地转为国有建设用地手续，当地国土部门组织报批材料按程序上报省政府批准。

三、经批准转为国有后，由当地市、县人民政府以招标、拍卖或者挂牌方式出让土地。土地受让方甲房地产企业向政府支付地价款。

四、农村集体经济组织从政府取得出让收益分成作为补偿，并使用该补偿款以成本价（由土地成本与建安成本组成）向土地受让方购买房屋，实现实物补偿。

五、土地前期整理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）。

5.3 税务事项处理意见

5.3.1 集体土地使用方

土地前期整理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）。

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。

（二）不符合政策性搬迁规定情形的，取得的补偿收入作为企业所得税应税收入，发生的损失、费用按规定税前扣除。

5.3.2 土地整理实施方（农村集体经济组织）

农村集体经济组织是土地整理实施方，由其向国土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，并以成本价（由土地成本与建安成本组成）向土地受让方购买房屋，以此作为房屋补偿。

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。

二、契税

根据《中华人民共和国契税暂行条例》及其细则规定，农村集体经济组织以成本价向土地受让方购买房屋，重新承受房屋权属，契税计税价格为取得该房屋权属而支付的全部经济利益。

5.3.3 土地前期整理合作方

土地前期整理合作方垫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，并取得相应收益。

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）中《销售服务、无形资产、不动产注释》的规定，受托进行建筑物拆除、平整土地应按“建筑服务”征收增值税。

二、企业所得税

企业垫资土地前期整理费用以及其作为建设方直接向规划设计单位和施工单位支付设计费和工程款等支出，应视为企业取得的债权性投资资产（会计科目一般为“其他应收款”或者“其他流动资产”）进行税务处理。土地公开出让后，企业按协议约定分得的收入应确认为企业所得税应税收入，前期垫付资金允许税前扣除。

5.3.4 土地受让方

土地受让方以出让方式取得土地使用权，并以成本价向农村集体经济组织销售房屋，以此作为对后者的房屋补偿。税务处理事项按房地产开发企业受让土地和销售商品房处理。

第三大类：市场方主导模式

6 农村集体自改模式

6.1 情况描述

农村集体经济组织申请将其名下的集体建设用地转为国有建设用地，并由其所属的全资公司以协议出让方式取得该土地使用权进行改造。

6.2 典型案例

F市甲经济联合社所有的旧厂房用地，已办理集体土地使用证，证载土地使

用权人为甲经济联合社，土地用途为工业用地。向国土部门申请将该宗用地转为国有建设用地手续，当地国土部门组织报批材料按程序上报省政府批准。经批准转为国有后，由当地市、县人民政府协议出让给甲经济联合社全资成立的乙房地产开发有限公司，用于商品住宅开发。

6.3 税务事项处理意见

6.3.1 受让方

受让方以协议出让方式取得土地使用权。

一、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。

二、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。

三、企业所得税

受让方通过协议方式取得改造地块开发权所发生的支出可以作为土地开发成本进行税务处理。

7 村企合作模式

7.1 情况描述

村企合作模式是指政府依据农村集体经济组织申请将集体建设用地转为国有建设用地，由农村集体经济组织与开发企业合作实施改造的情形。

7.2 典型案例

G 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，具体情形如下：

一、G 村集体经济组织成员表决同意项目实施方案后，按程序提交有权机关审批。项目实施方案经批复后，该农村集体经济组织通过市公共资源交易中心公开选择开发企业参与改造。

二、农村集体经济组织在组织完成房屋拆迁补偿安置后，向当地国土部门申请办理集体建设用地转为国有建设用地手续，当地国土部门组织报批材料按程序上报省政府批准。

三、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。

四、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。

7.3 税务事项处理意见

7.3.1 被征收方（农村集体经济组织或村民）

农村集体经济组织或村民土地、房屋被征收，取得复建地块物业补偿。

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。

二、企业所得税

农村集体经济组织因政府征收土地及地上建筑物而取得的房屋不征收企业所得税。

三、个人所得税

被拆迁人按照有关城镇房屋拆迁的有关规定取得的拆迁补偿款，免征个人所得税。

7.3.2 受让方

受让方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、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。

二、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。

三、企业所得税

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，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，计入开发产品成本，按规定在税前扣除。

7.3.3 工程施工方

参照 1.3.1.4 处理。

8 原土地使用权人自改模式

8.1 情况描述

原土地使用权人自改模式是指拥有国有建设用地使用权的企业自行实施改造。

8.2 典型案例

H市某集团（不动产权属人）的创意产业园项目，由其自行出资，按照原址升级、功能置换的模式实施改造。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改造开发。

8.3 税务事项处理意见

8.3.1 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、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。

二、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。

三、企业所得税

根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）的规定，企业自行出资在原址升级、功能改造发生的支出和补缴的地价款，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；如果原固定资产尚未足额提取折旧，应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。改造后企业取得的租金收入，应按规定计算缴纳企业所得税。

8.3.2 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。参照 1.3.1.4 处理。

9 企业收购改造模式

9.1 情况描述

企业收购改造模式是指由社会投资主体收购改造地块周边相邻的地块，由地方国土部门进行归宗后再集中改造。

9.2 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。

9.3 税务事项处理意见

9.3.1 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

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）中《销售服务、无形资产、不动产注释》的规定，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。

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，被收购方转让旧厂房取得收入，作为企业所得税应税收入，发生的成本、费用、税金在税前扣除。

9.3.2 收购方

收购方以转让方式有偿取得房屋、土地，进行连片改造后对外出租。

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）中《销售服务、无形资产、不动产注释》的规定，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”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》及其细则等有关规定，收购方受让取得国有土地使用权的，其契税计税价格为取得该土地使用权而支付的全部经济利益。

五、企业所得税

（一）根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定，改造主体取得租金收入，作为企业所得税应税收入，发生的成本、费用、税金在税前扣除。

（二）收购方对收购的旧厂房进行改造，实际发生的支出，应计入固定资产，按固定资产计提折旧方式进行税前扣除。