

中国税务快讯

第四十二期 二零一九年十二月

广东省新“三旧”改造税收指引发布

本期快讯讨论的法规：

- 2019年12月11日，国家税务总局广东省税务局、广东省财政厅和广东省自然资源厅发布《广东省“三旧”改造税收指引（2019年版）》的通知（粤发【2019】188号）

摘要

“三旧”改造对深入实施党中央、国务院关于粤港澳大湾区建设的战略部署，继续深入推进节约集约用地示范省建设，全面推进土地供给侧结构性改革，加快城市发展起着重要的作用。

但是，“三旧”改造涉及的商业操作复杂和对应的税务问题非常多，国家税务总局层面暂未出台专属文件进行规定，因此实务当中的税务处理不明确，容易产生税务处理的争议。2019年12月11日，国家税务总局广东省税务局、广东省财政厅和广东省自然资源厅联合发布关于印发《广东省“三旧”改造税收指引（2019年版）》的通知，（即：粤发【2019】188号，以下简称“新三旧税收指引”），该通知是在粤地税发【2017】68号（以下简称“68号文”）的基础上，以“模式+案例+涉及各税种处理”的方式，对广东省现行的两大类共九种典型“三旧”改造模式下的税务处理进行规范和明确，为广东省内参与“三旧”改造项目的各方的税收处理提供了重要的政策支持。对未列明的其他类似模式有相同安排的，其税务处理也有一定借鉴作用，值得在广东省内进行“三旧”改造项目的各参与方的重点关注。三个政府部门的务实做法也受到社会各方的好评。对此，我们也总结我们的看法和建议，希望能进一步推进相关政策的完善。

新“三旧”税收指引（2019年版）

新“三旧”税收指引主要包括以下两大类九种改造模式：

1. 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
2. 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

其中，相较于68号文，新版的“三旧”改造税收指引：

- 将“合作改造模式”从“政府和市场方合作模式”中归入政府主导模式大类
- 将“土地整理后出让模式”并入市场方主导模式大类下的“村企合作改造模式”的其中一种细分模式
- 在市场方主导模式大类下的“村企合作改造模式”下，增加了“土地整理后租赁经营”、“土地整理后回购物业”和“土地整理后合作经营”三个新的细分模式
- 在市场方主导模式大类下新增了“单一主体归宗改造模式”

我们将在以下部分总结新版“三旧”改造税收指引中各模式下明确的主要税务处理和待明确的税务问题。

主要内容和变化

模式	已明确的税务处理	待明确的主要税务问题
一、政府主导模式		
1 收储模式	<ul style="list-style-type: none">明确了征收方式收储、收购方式收储和征收或收购方式收储后以“限地价、竞配建”方式供地的情形下的被征收方、土地受让方和工程施工方涉及的增值税、土地增值税、契税、城镇土地使用税、企业所得税、个人所得税的税务处理。特别地，以征收方式收储的，在土地征收环节，增值税、土地增值税、契税和个人所得税有优惠政策。因此，在收购方式收储下，被收购方的税负会高于征收方式收储下的税负新增了被征收方为个人的契税规定、受让方的增值税处理、对征收或收购方式收储后以“限地价、竞配建”方式供地情形下不同物业移交方式受让方的税务处理	<ul style="list-style-type: none">在政府主导下的收购方式收储，原权属人企业所得税是否也可以适用政策性搬迁在“限地价、竞配建”的供地方式下，受让方通过直接移交方式将配套建设首次登记到政府指定的行政事业单位，如果物业用于公益事业或以社会公众为对象，是否增值税也可无需视同销售受让方移送配建物业如需视同销售，则增值税、土地增值税、企业所得税的视同销售收入和契税的计税基础如何确定

2 统租模式	<ul style="list-style-type: none"> 明确了土地出租方和承租方的增值税、房产税、城镇土地使用税和企业所得税处理 新增出租方土地租赁终止或期满取得的增设建筑物等资产应交企业所得税的规定和承租方缴纳房产税规定 	<ul style="list-style-type: none"> 土地出租方在土地租赁终止或期满取得增设建筑物等资产的收入确定，应以移交时承租方摊销后的净值、还是移交时的市场价进行确认，如果是移交时的市场价，是否还需提供评估报告作为支持凭证 如果承租方需按房产余值缴纳房产税，需明确房产余值是否包含土地价值，正常情况下，承租方可能无法取得相关土地价值信息和有些土地是无偿划拨的，没有相关信息 同时，承租方代缴纳的房产税和城镇土地使用税，能否在企业所得税前扣除亦有待明确
3 综合整治模式	<ul style="list-style-type: none"> 明确了不动产权属人和工程施工方的增值税和企业所得税处理 新增原权属人的增值税规定 	<ul style="list-style-type: none"> 原权属人取得政府拨款需按具体行为征收增值税的处理是否可以有其他优惠处理，因原权属人没有实施相关应税行为，而是工程施工方实施相关应税行为，并且已经缴纳增值税
4 合作改造模式	<ul style="list-style-type: none"> 明确了被征收方、土地受让方、工程施工方的增值税、土地增值税、契税、城镇土地使用税、企业所得税和个人所得税处理。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优惠政策 新增被征收方为个人的契税规定和受让方的增值税规定 第二种类型（合作方同时为土地受让方及工程施工方），合作方的增值税处理中有列明拆迁补偿费用所需的支持凭证 	<ul style="list-style-type: none"> 在第二种类型下，土地受让方同时承担具体拆迁中的建筑物拆除、土地平整等劳务的情况下，未来开发商品房进行销售时，增值税中可以作为销售额抵减额的是土地价款和拆迁支出的全额还是只有土地价款

二、市场方主导模式

5 农村 集体 自行 改造	<ul style="list-style-type: none"> 明确了农村集体经济组织、土地受让方的增值税、契税、城镇土地使用税和企业所得税处理。其中，农村集体经济组织的增值税和土地增值税可享受优惠政策 新增农村集体经济组织的税务分析和受让方的增值税规定 	<ul style="list-style-type: none"> 缺少了对农村集体经济组织的企业所得税和受让方的土地增值税处理的指引 非货币性补偿也常见，由于案例没有提到是否涉及非货币性补偿，所以对应的税务处理有待明确
6 村企合作改造		
6.1. 土地 整理 后出 让	<ul style="list-style-type: none"> 明确了集体土地使用方、农村集体经济组织、合作方和土地受让方的增值税、土地增值税、契税和企业所得税处理。其中，明确了集体土地使用方有增值税优惠处理；在土地整理实施环节，增值税和契税有优惠政策 新增集体土地使用方的增值税规定、农村经济组织的企业所得税规定；修订了契税规定；细化了受让方的增值税、土地增值税、契税和企业所得税处理 	<ul style="list-style-type: none"> 缺少了对农村集体经济组织土地增值税处理的指引 集体土地存在多重转租的情况，支付给集体土地的第二、三手转租租客的违约费用、拆迁补偿费用、搬迁费用等经济利益，是否适用与一手租客一致的增值税处理（即都不征，有待明确） 合作方的企业所得税处理，虽然规定按进度确认收入的实现，但实际收入是滞后支付的，有些收入是不确定的，如果没有收款就要纳税，也是行业关心的问题，是否可以有些优惠处理 合作方在前期土地整理时可能存在一些支出无法取得发票，这些支出在其增值税和企业所得税的处理有待明确
6.2. 土地 整理 后租 赁经 营	<p>新增细分模式</p> <ul style="list-style-type: none"> 明确了集体土地使用方、农村集体经济组织和合作方的增值税、房产税、城镇土地使用税、契税和企业所得税处理 	<ul style="list-style-type: none"> 合作方的房产税税基如何确定，以及部分前期支出无发票的税务处理

6.3. 土地整理后以地块集中安置	<ul style="list-style-type: none"> 明确了被征收方、土地受让方（开发企业）和工程施工方的增值税、契税、企业所得税、城镇土地使用税和个人所得税处理。其中，被征收方的增值税、个人所得税有优惠政策 新增被征收方企业所得税政策性搬迁规定、受让方增值税和土地增值税规定、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的税务分析、村集体经济组织将复建物业分配给村民（被拆迁人）的契税处理 	<ul style="list-style-type: none"> 对开发企业无偿提供建筑服务部分，能否在其未来销售额作为抵减额来计算增值税销项税额有待明确 村集体经济组织将复建物业分配给村民，是否需要视同销售缴纳增值税、土地增值税和企业所得税，如何确定计税收入
6.4. 土地整理后回购物业	<p>新增细分模式</p> <ul style="list-style-type: none"> 明确了集体土地使用方、农村集体经济组织和开发企业的增值税、土地增值税、契税和企业所得税处理。其中，增值税、契税有优惠政策 	<ul style="list-style-type: none"> 按约定价格（不低于成本价）向农村集体经济组织销售房屋，是否可根据该约定价格计算确认增值税和企业所得税的计税收入
6.5. 土地整理后合作经营	<p>新增细分模式</p> <ul style="list-style-type: none"> 明确集体土地使用方、村集体经济组织、合作方和项目公司的增值税、土地增值税、契税和企业所得税处理。其中，增值税、契税有优惠政策 	<ul style="list-style-type: none"> 项目公司负担的由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： <ul style="list-style-type: none"> 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？ 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） 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，企业需提供什么证明文件证明相关费用支出明细真实和合理的？

7 企业 自改 模式	<ul style="list-style-type: none"> 明确了不动产权属人、工程施工方的增值税、房产税、契税和企业所得税处理 新增不动产权属人的增值税规定 	
8 企业 收购 改造 模式	<ul style="list-style-type: none"> 明确了被收购方、收购方的增值税、土地增值税、房产税、城镇土地使用税、契税和企业所得税处理。其中，土地增值税有优惠政策 修订了被收购方土地增值税规定； 细化了收购方契税的计税依据 该模式比一般资产收购节省了土地增值税 	<ul style="list-style-type: none"> 有些共性问题在前面模式已提出，这里不再赘述
9 单一 主体 归宗 改造 模式	<p>新增模式</p> <ul style="list-style-type: none"> 明确了原权属人、受让方和工程施工方的增值税、土地增值税、契税、企业所得税和个人所得税处理。其中，收回土地使用权和重新承受房屋环节有增值税、土地增值税和契税优惠政策 被收购方要取得证明纳入县（区）级以上“三旧”改造规划，且能提供“三旧”改造方案批复（或等效文件）很重要，否则，要缴纳增值税和土地增值税 	<ul style="list-style-type: none"> 有些共性问题在前面模式已提出，这里不再赘述

注：因篇幅有限，以上仅列示一些主要问题供参考。

毕马威观察

通过对新三旧税收指引的仔细阅读和上表的总结，我们观察到以下几点：

- 各模式下的相关税种的基础处理和优惠处理原则都进行了明确，特别是行业比较关心的三大税种增值税、土地增值税和企业所得税的处理都予以规范；
- 在土地增值税处理中，如涉及视同销售或回购的，其计税收入的确认方法和是否作为土地开发成本及确认的计税基础都予以明确，反映了税务机关对行业问题的精准了解和回应；

3. 在增值税处理中，虽然规定了直接移交（不涉及确权给土地受让方的移交）按视同提供建筑服务来处理增值税，但我们也观察到中华人民共和国增值税法（征求意见稿）（以下简称“增值税法征求意见稿”）对视同销售行为范围的调整，没再涵盖无偿提供服务需视同销售。如果增值税法征求意见稿里的视同销售范围得以实施，我们预计直接移交要视同销售的问题可以得到有效解决；
4. 行业比较关心的拆迁补偿支出如果超过补偿标准的税务处理，我们也看到相关处理原则，如新三旧税收指引的6.5.3.4土地增值税部分列明了“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。”它没有简单和僵硬地列明不给扣除超出部分，反映了税务机关实事求是的处理原则；
5. 一般的收购行为，原权属人就其转让行为都被要求缴纳增值税和土地增值税、其再用取得的款项购买不动产时，也要缴纳契税。但是，在模式九——单一主体归宗改造模式下，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。原权属人可凭县级（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，其取得的补偿可以免征增值税和土地增值税，原权属人按补偿标准内在异地或原地重新承受土地、房屋权属的也免征契税，该规定有效解决了实务当中就一些特殊安排下的收购补偿涉及的增值税、土地增值税和契税的问题和降低了纳税人的税收负担；
6. 要享受优惠税务处理，在实务当中，纳税人存在要拿什么文件来举证的疑惑，虽然新三旧税收指引没有对每种模式下的税务优惠处理要举证的文件逐一列明，但有些模式还是有列明，如：“9.3.1增值税和土地增值税部分均列明”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”。4.3.2.2增值税部分列明“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。”这些规定可以给类似安排作参考；
7. 对个别常见问题，如直接移交和无偿移交配建物业的增值税处理，新三旧税收指引只明确了需要视同销售，但是，对土地受让方（开发企业）日后销售开发物业时，能否将该视同销售金额作为销售额的抵减额来计算其销项税没有明确，我们也在对增值税法征求意见稿提了相关问题，希望立法后的文件能给予明确。

综上所述，虽然新三旧税收指引对九种模式的税务处理进行了规范，但“三旧”改造项目在实操过程中所形成的商业模式比较多，随着《中华人民共和国土地管理法》的修正案的实施，符合条件的集体经营性建设用地可以出租和出让，未来改造的模式也会更新比较快。我们了解到某些大型地产集团已在内部要求就前期土地整理和拆迁过程中每项费用支出的对应税务处理和需保存的证明文件进行梳理，以加强税务管理和防范税务风险，这也反过来促进税务机关对此的税务管理规范。我们也了解到国家税务总局广东省税务局也会按“三旧”改造的进程不断出台相应的税务指引予以规范和明确。对于目前“三旧”改造税收指引中待明确问题以及其他未列举“三旧”改造模式涉及的税务问题，有待参与的各方和专业机构不断地反映和提供建议，协助税务机关了解相关行业问题后出台有关解决措施的政策文件。

The background of the entire page is a high-angle aerial photograph of a coastal road. The road, with a dashed white center line, runs parallel to a rocky shoreline. The ocean water is a vibrant turquoise color, with white foam where waves break against the rocks. To the right of the road, there's a grassy embankment and a few small buildings. The overall scene is bright and suggests a sunny day.

创新赋能 税道渠成

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阅时或日后仍然准确。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。
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。

请将您的任何疑问，发送至我们的公共邮箱：taxenquiry@kpmg.com 或者直接联系相关合伙人/总监

全国及区域负责人

全国

卢奕
税务服务主管合伙人
毕马威中国
+86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

李一源
税务业务发展主管合伙人
毕马威中国
+86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

地区

彭晓峰
北方区税务服务主管
合伙人，毕马威中国
+86 (10) 8508 7516
vincent.pang@kpmg.com

杨嘉燕
华南区税务服务主管
合伙人，毕马威中国
+852 2143 8818
karmen.yeung@kpmg.com

周咏雄
税务运营主管合伙人
毕马威中国
+86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

翁晔
华东及华西区税务服务
主管合伙人，毕马威中国
+86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

伍耀辉
香港税务服务主管
合伙人，毕马威中国
+852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

业务线负责人

转让定价服务

王晓悦
+86 (10) 8508 7090
xiaoyue.wang@kpmg.com

企业并购税务服务

黄伟光
+86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

个人服务

施礼信 (Murray Sarelius)
+852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

贸易与海关服务

周重山
+86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

研发活动税务服务

杨彬
+86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

税务沟通及协商服务

冯炜
+86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

税务运营管理服务

茅颖
+86 (21) 2212 3020
maggie.y.mao@kpmg.com

企业税务管理变革 & 税务科技服务

李忆敏
+86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

法律 & 间接税服务

王磊 (Lachlan Wolfers)
+852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

国际税收服务

邢果欣
+86 (10) 8508 7072
christopher.xing@kpmg.com

会计 & 薪资外包服务

王臻怡
+86 (21) 2212 3302
janet.z.wang@kpmg.com

美国企业税服务

陈伟德 (Wade Wagatsuma)
+852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

全球合规管理服务

何家辉
+852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

行业、细分市场负责人

汽车行业

张曰文
+86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

金融业

张豪
+86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

房地产业

翁晔
+86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

美国企业业务发展

凌先肇
+1 609 874 4381
davidxling@kpmg.com

罗健莹
+86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

谭培立 (John Timpany)
+852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

境内中国企业发展

古伟华
+86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

日本企业业务发展

沈瑛华
+1 669 208 5352
yinghuashen1@kpmg.com

能源 & 自然资源

谢亿佳
+86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

私人及家族企业

杨嘉燕
+852 2143 8818
karmen.yeung@kpmg.com

境内中国企业发展

谭伟
+86 (28) 8673 3915
wayne.tan@kpmg.com

日本企业业务发展

平泽尚子
+86 (21) 2212 3098
naoko.hirasawa@kpmg.com

林玲
+86 (755) 2547 1170
ling.lin@kpmg.com

唐艳茜
+86 (755) 2547 4180
koko.tang@kpmg.com

王军
+86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

陈蔚
+86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

信息技术、媒体和电信业

梁新彦
+86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

信息技术、媒体和电信业

廖雅芸
+86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

资产管理、私募股权

包迪云 (Darren Bowdern)
+852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

韩国企业业务发展

金贤中
+86 (10) 8508 7023
henry.kim@kpmg.com

政策研究与税务培训

中国税务研究中心

Conrad Turley
+86 (10) 8508 7513
conrad.turley@kpmg.com

中国税务研究中心

程媒
+86 (10) 8508 7644
carol.y.cheng@kpmg.com

税务培训与发展

延峰
+86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com