

城市更新税收政策对比

广东正中国穗税务师事务所有限公司 李霞

《广州市城市更新税收指引（2021年版）》特点

按照“三旧”改造、“三园”转型、“三乱”整治九项城市更新重点任务梳理编写涉税业务指引，共分为6类、12个应用场景

基于每个应用场景，以改造环节为时间链条、全税种、全周期梳理广州城市更新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、印花税、企业所得税、个人所得税等税收处理规定。

《中共广州市委 广州市人民政府关于深化城市更新工作推进高质量发展的实施意见》穗字（2020）1号

《广州市深化城市更新工作推动高质量发展的工作方案》穗府办函2020 66号

目录

一、城市更新（三旧改造）类型对比

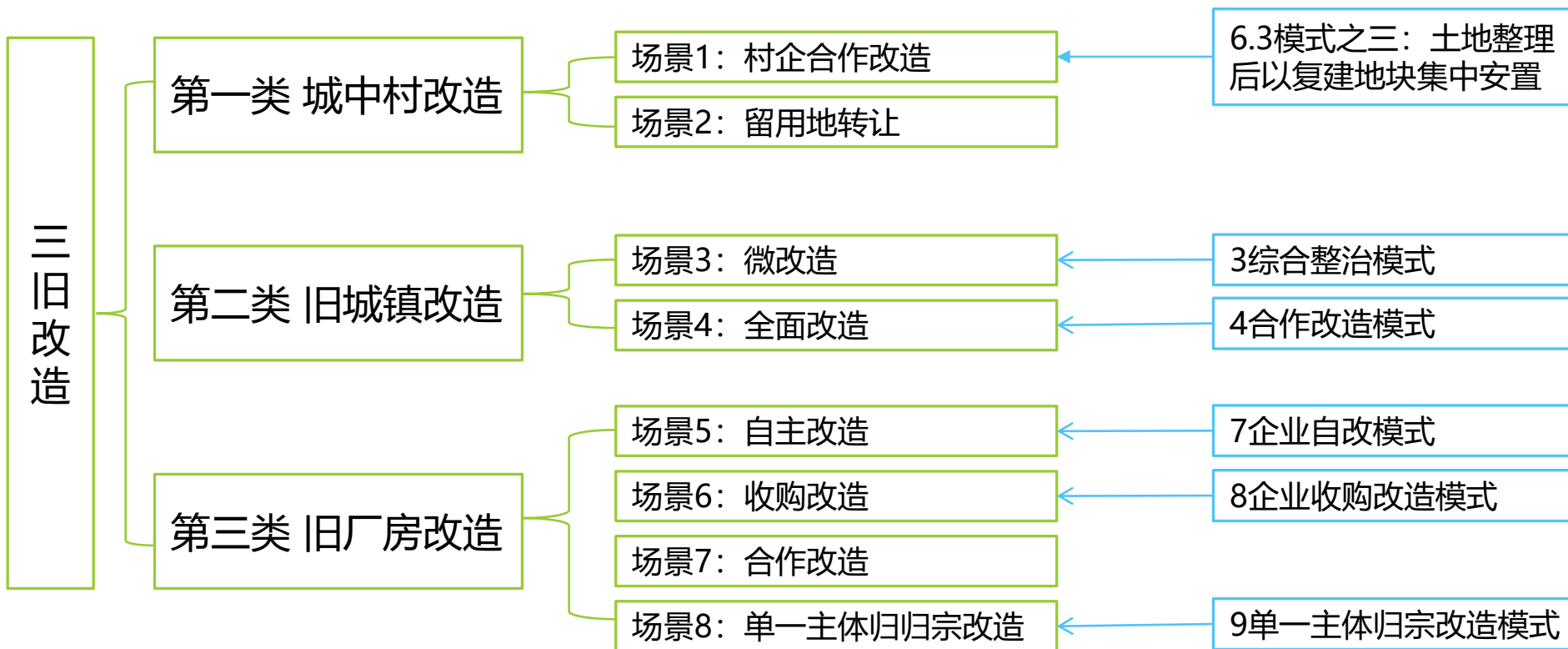
二、三旧改造

三、三园转型

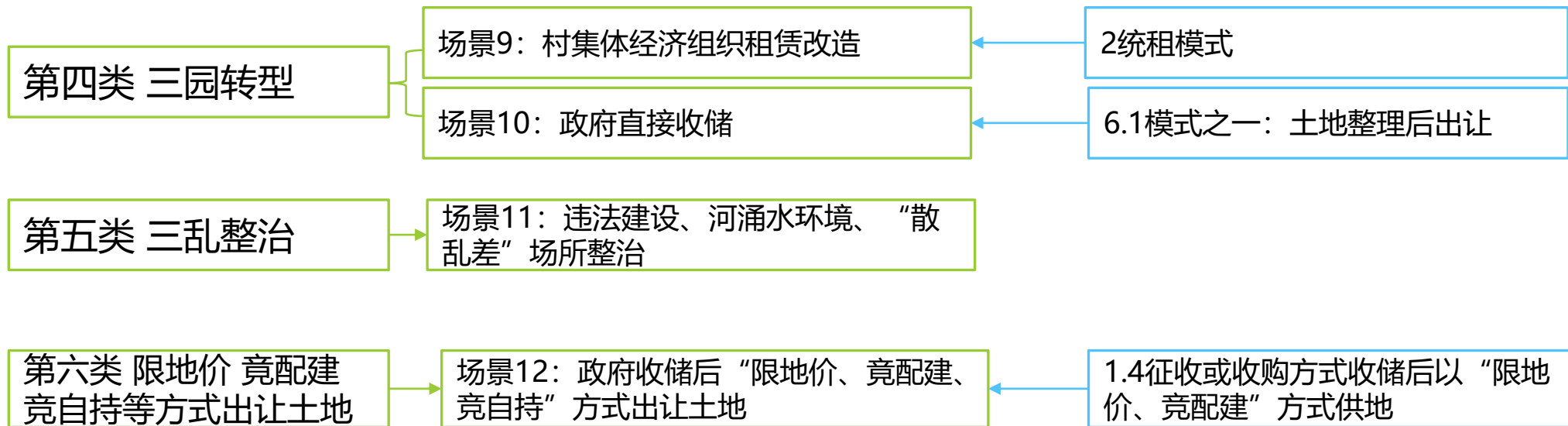
四、三乱整治

五、限地价 竞配建 竞自持等方式出让土地

一、城市更新（三旧改造）类型对比



一、城市更新（三旧改造）类型对比



二、三旧改造

（一）旧村庄改造

1. 旧村庄全面改造模式
2. 旧村庄全面改造流程
3. 旧村庄全面改造成本
4. 村企合作改造的税收处理
 - （1）前期费用的税收处理
 - （2）拆迁补偿的税收处理
 - （3）复建安置房建设的税收处理
 - （4）复建安置房分配的税务处理
5. 留用地转让的税务处理

1. 旧村庄全面改造模式

征收储备

- 由政府整理土地，负责村民住宅和村集体物业复建安置补偿，整理的土地纳入储备后实施公开出让或用于市政公用设施建设，村集体经济组织不参与土地出让收益分成。

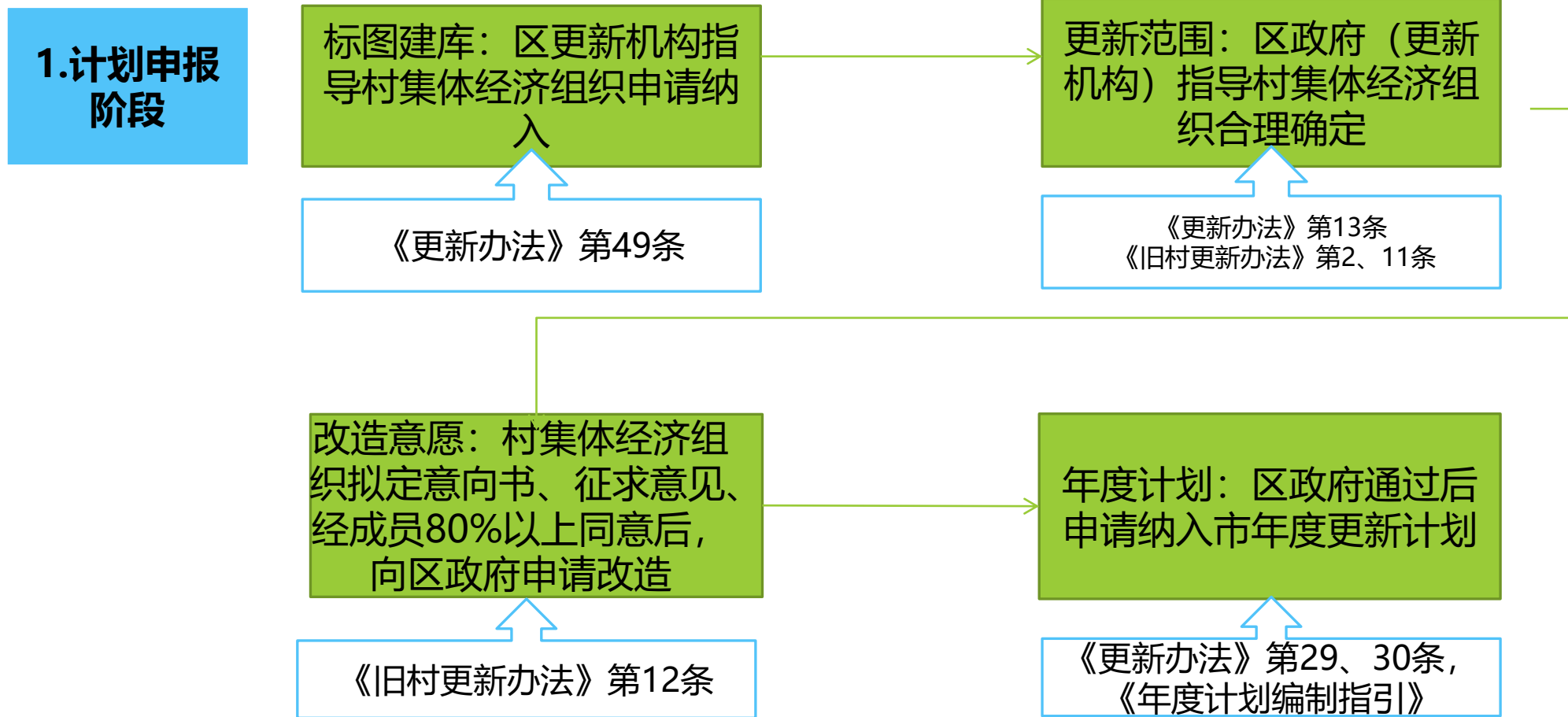
自主改造

- 由村集体经济组织根据批复的项目实施方案自行拆迁补偿安置，由村集体经济组织或其全资子公司申请以协议出让方式获得融资地块开发融资。

合作改造

- 由村集体经济组织根据批复的项目实施方案和制定的拆迁补偿安置方案，通过市公共资源交易中心公开招标引进开发企业合作参与改造，村集体经济组织可申请将融资地块协议出让给原农村集体经济组织与市场主体组成的合作企业；或者通过融资地块公开出让引入合作企业进行改造。

2. 旧村庄全面改造流程



2. 旧村庄全面改造流程

2. 实施方案 编制阶段

数据调查核查：区政府统筹组织基础数据调查与核查，并经区政府认定（公示15日）

《更新办法》第12、16条
《旧村更新办法》第6、16条

选择合作企业：基础数据公布后，村集体经济组织可引入合作企业（公告时限不少于45日）

《实施意见》第25条
《旧村更新办法》第16、30条

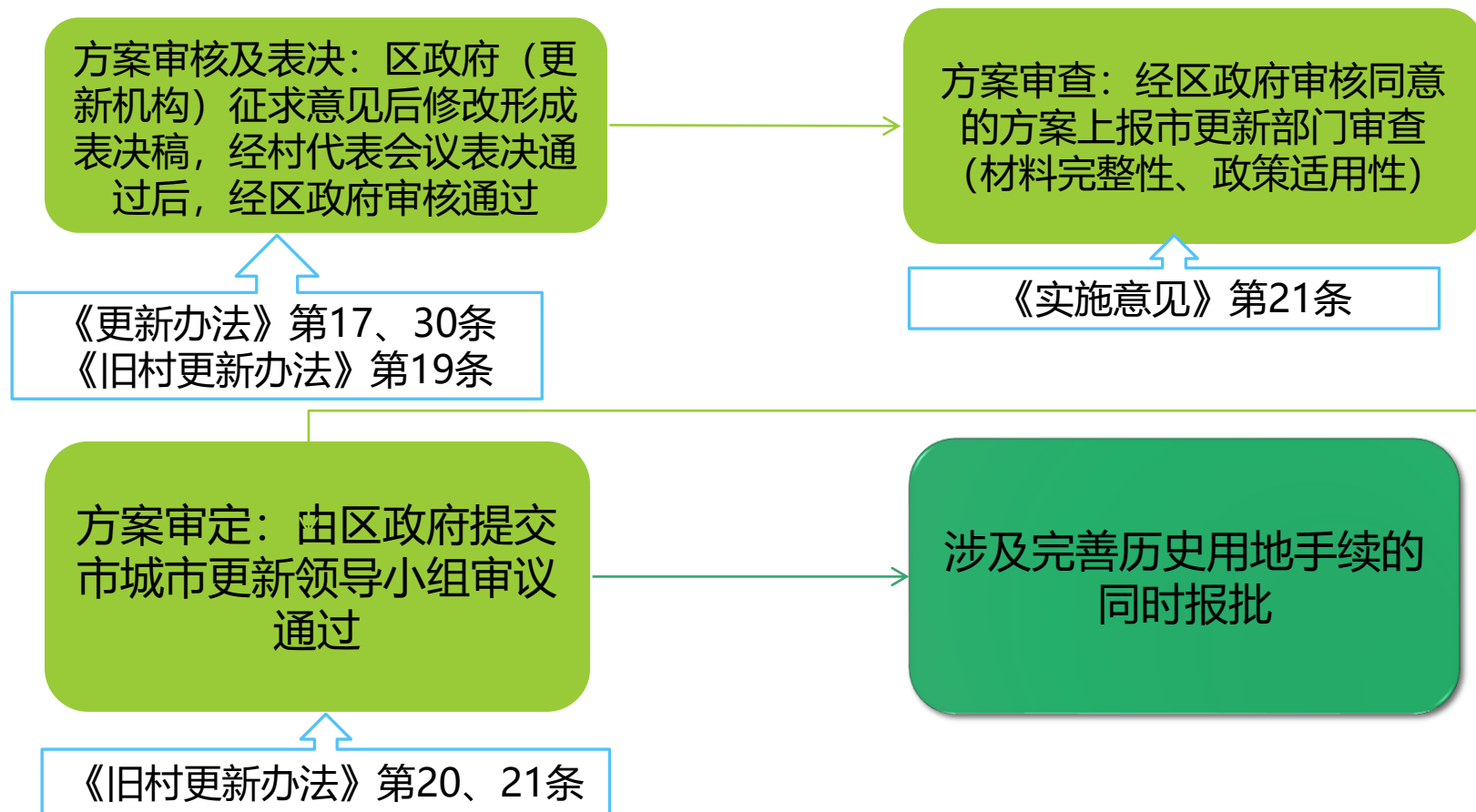
方案编制：区政府（更新机构）指导村集体经济组织编制项目实施方案，征求区各方意见

《更新办法》第29、30条
《旧村更新办法》第16、17、18条



2. 旧村庄全面改造流程

3. 实施方案 审定阶段



2. 旧村庄全面改造流程

4. 实施方案 批复阶段

方案批复：市更新部门向
区政府发出项目实施方案
批复

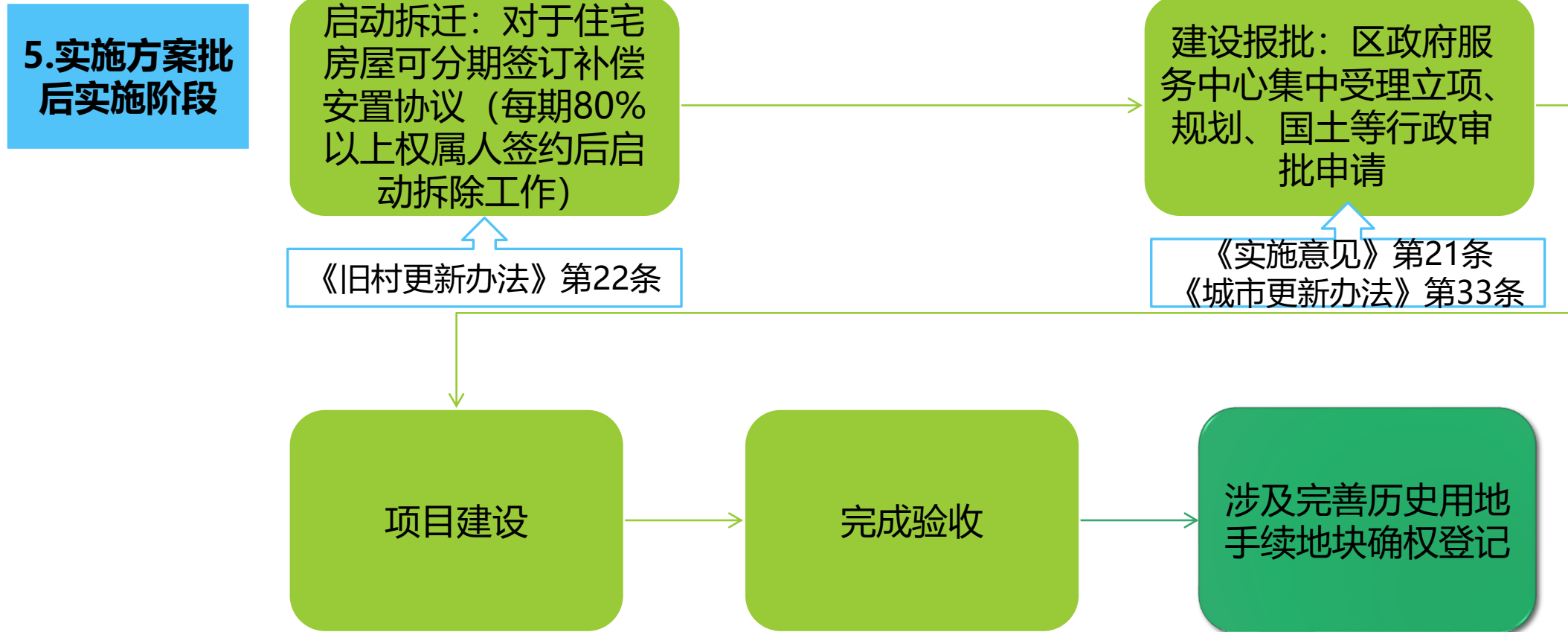
《旧村更新办法》第21条

批复生效：批复方案在3年内
经村民（含村改居后的居民
和世居祖屋权属人）总人数
的80%以上同意后，批复生
效实施

《实施意见》第25条

土壤环境调查评估：供地
前完成开展土壤环境调查
评估

2. 旧村庄全面改造流程



3. 旧村庄全面改造成本

《广州市旧村庄全面改造成本核算办法》（穗建规字〔2019〕13号）

目的：第一条 为进一步明确旧村庄全面改造成本核算标准，规范旧村庄全面改造成本的核算方式，科学测算项目改造成本，根据.....等相关政策文件，制定本办法。

范围：第二条 本办法适用于本市行政区域内城市更新片区策划方案、项目实施方案编制和审核阶段对旧村庄进行的全面改造复建安置等成本核算。

内容：第三条 旧村庄全面改造成本主要包括前期费用、建安费用、临迁费用、拆除费用、市政费用、农转用费用、不可预见费用等。前款所称前期费用是指包含基础数据调查费、基础数据核查费、片区策划方案编制费、项目实施方案编制费、融资楼面地价评估费、土地勘测定界费在内的项目前期工作费用。

3. 旧村庄全面改造成本

项目		备注	
前期费用	一、前期费	基础数据调查费、片区策划方案编制费、项目实施方案编制费、融资楼面地价评估、土地勘测定界	面积、项目、据实
拆迁费用	二、住宅	有产权证（临迁费、房屋拆运费）、无产权证（房屋拆运费、房屋建安成本补偿）	
	三、集体物业	有产权证（临迁费、房屋拆运费）、无产权证（房屋拆运费、房屋建安成本补偿）	
	四、祠堂等历史建筑	修缮费、迁建费	保护方案
	五、搬家补偿	搬家补偿、电话、有线电视等迁移费	
复建费用	六、建设费用	住宅、权益住宅、办公楼、商业、为区域服务的大型市政基础设施和公建配套设施等公益性专项建设	栋、户、人（复建总量）
其他费用	七、地质处理，八、土地农转用费用，九、城乡建设用地增减挂钩费用，十、整合周边地块费用		
	十一、不可预见费，十二、拆迁奖励，十三、融资地块协议出让土地使用权测算土地出让金		3-5%，3%

3. 旧村庄全面改造成本

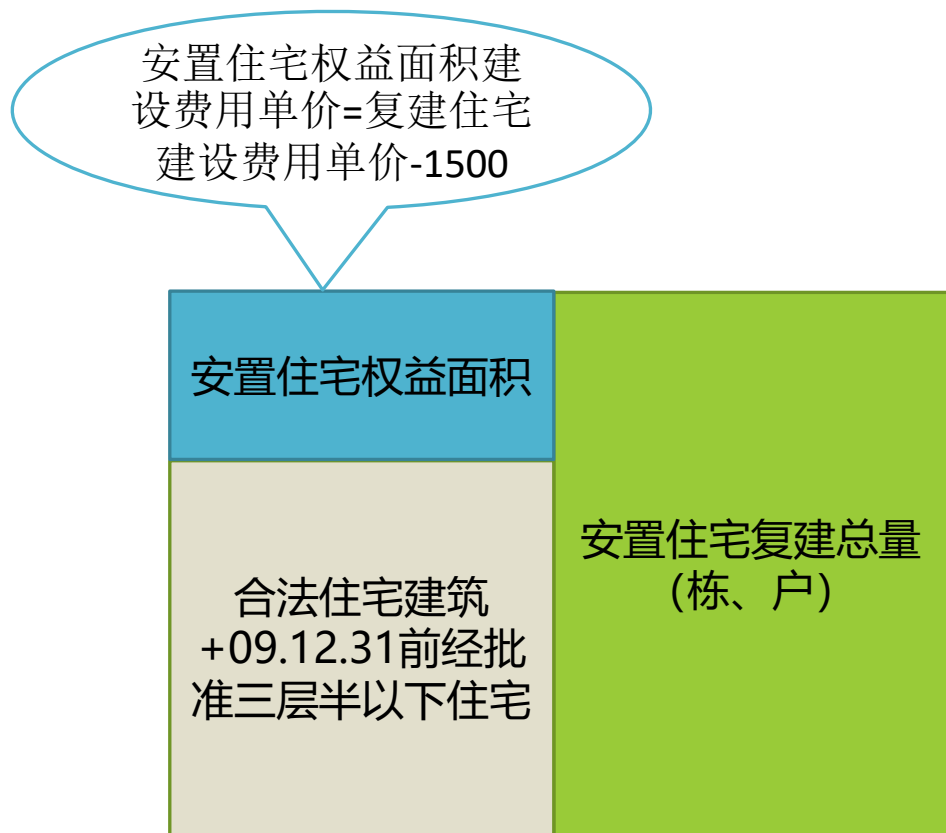
1.以“栋”的方式核定 住宅复建总量按照每栋住宅280平方米乘以改造范围内合法住宅建筑的总栋数，并以不超过10%的比例上浮后核定；或以合法住宅建筑基底总面积的3.5倍，并以不超过10%的比例上浮后核定。

2.以“户”的方式核定 住宅复建总量按照每户280平方米乘以改造范围内的总户数进行核定。“户”的核定标准按照本市村庄规划建设管理的相关规定执行，已完成村改居的旧村可按照公安机关登记的户予以核定。

3.以“人”的方式核定 由征收主体或改造主体按照市场评估价收购村民既有合法房屋（含符合“三旧”改造补偿政策的房屋），本村村民（户籍人口）按照人均建筑面积50平方米的标准、建安成本回购住房；在规定时间内完成签约的，可按本村村民（户籍人口）人均建筑面积不高于25平方米给予奖励回购。

合法住宅建筑：房屋产权证、村镇建房许可证、宅基地证、2009年12月31日前的有关批准使用房屋宅基地的证明或区政府（广州空港经济区管委会）实施村民建房登记管理的证明、属于一户一宅建设的确认文件等。

3. 旧村庄全面改造成本

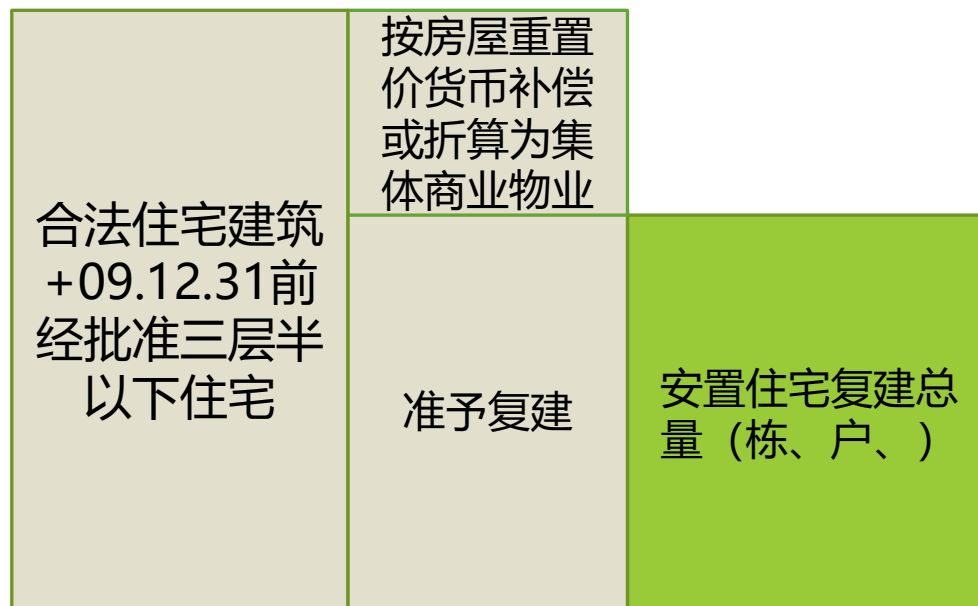


1.合法住宅建筑与2009年12月31日前建成经村集体经济组织批准的三层半以下住宅建筑的总量不超过核定复建总量的，准予按照按1:1复建，并计入改造成本；其与复建总量差额可作为安置住宅权益面积予以复建。

安置住宅权益面积建设费用单价按照复建住宅建设费用单价与房屋建安成本补偿（每平方米1500元）的差额计算，按上述原则计算所得的住宅权益面积建设费用，计入改造成本；其中扣减的房屋建安成本补偿（每平方米1500元）由村民自筹，不计入改造成本。

3. 旧村庄全面改造成本

2. 合法住宅建筑与2009年12月31日前建成经村集体经济组织批准的三层半以下住宅建筑的总量超过核定复建总量的，按核定复建总量复建，超出面积可按房屋重置价给予货币补偿，或在不超过集体经济物业复建总量的前提下，可按照住宅租金收益和物业租金收益相当的原则，按比例折算转化为集体商业物业，计入改造成本。



3. 旧村庄全面改造成本

3.2009年12月31日前建成经村集体经济组织批准的三层半以下住宅建筑的总量之外的建筑，可按每平方米1500元核算给予房屋建安成本补偿，计入改造成本。

4.2009年12月31日后建成的无合法证明的建筑，原则上不计入改造成本。

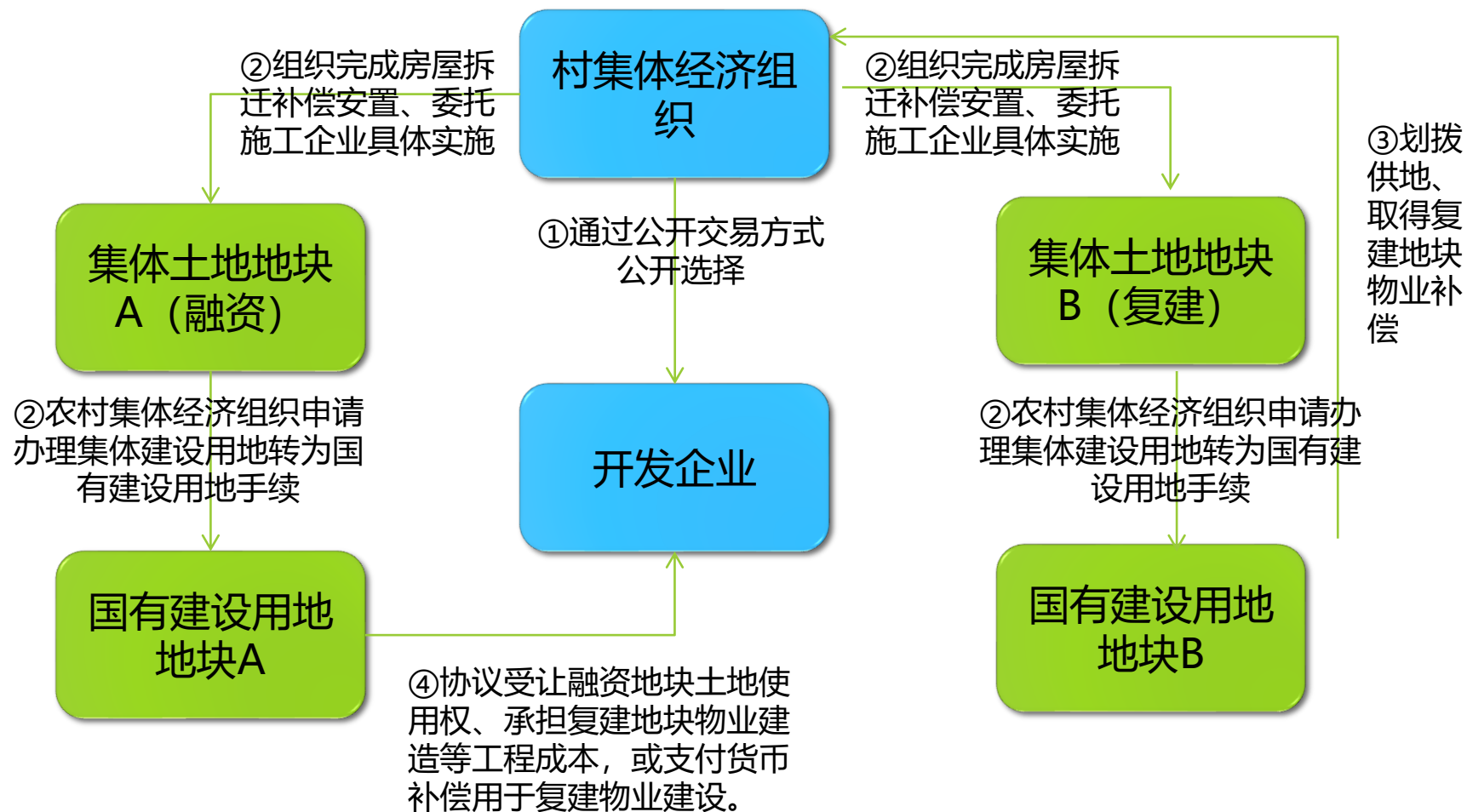
5.旧村全面改造采用先收购房屋后回购的方式实施补偿的，收购价扣减回购价后的差额纳入改造成本。

4. 村企合作改造的税收处理

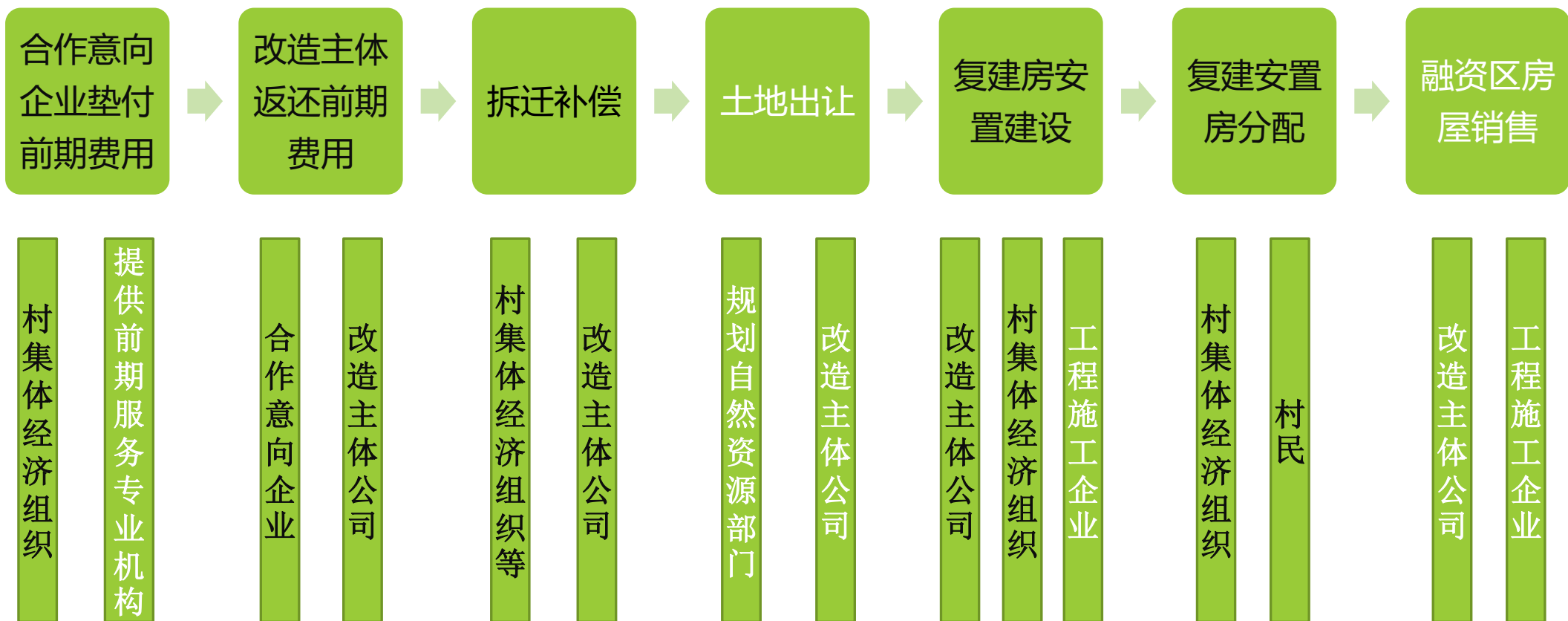
业务描述

村集体经济组织根据批复的项目实施方案和制定的拆迁补偿安置方案，通过公共资源交易中心招标引进开发企业合作参与改造。改造范围的土地一般分为复建安置区和融资区，改造主体公司负责拆迁补偿及复建安置房建设、取得融资区房地产开发销售的权益。

4. 村企合作改造的税收处理



4. 村企合作改造的税收处理



(1) 前期费用的税收处理

(1) 合作意向企业垫付前期费用环节

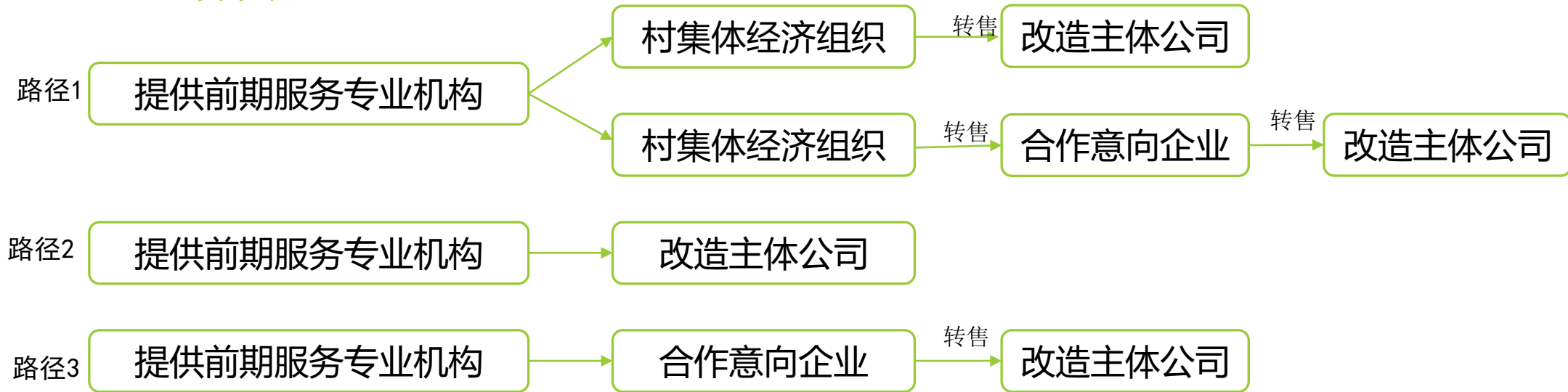
对纳入更新改造范围的旧村庄，原则上由区政府委托专业机构开展项目实施方案编制、融资楼面地价评估、土地勘测定界、城市更新范围内的国土空间详细规划及相关专项评估编制等前期工作。

历史上也存在旧村改造项目开展上述前期工作的经费由合作意向企业垫付给村集体经济组织的情形。

这部分前期费用通常由合作意向企业垫付给村集体经济组织。另外，合作意向企业向改造主体公司收取额外的服务费用。

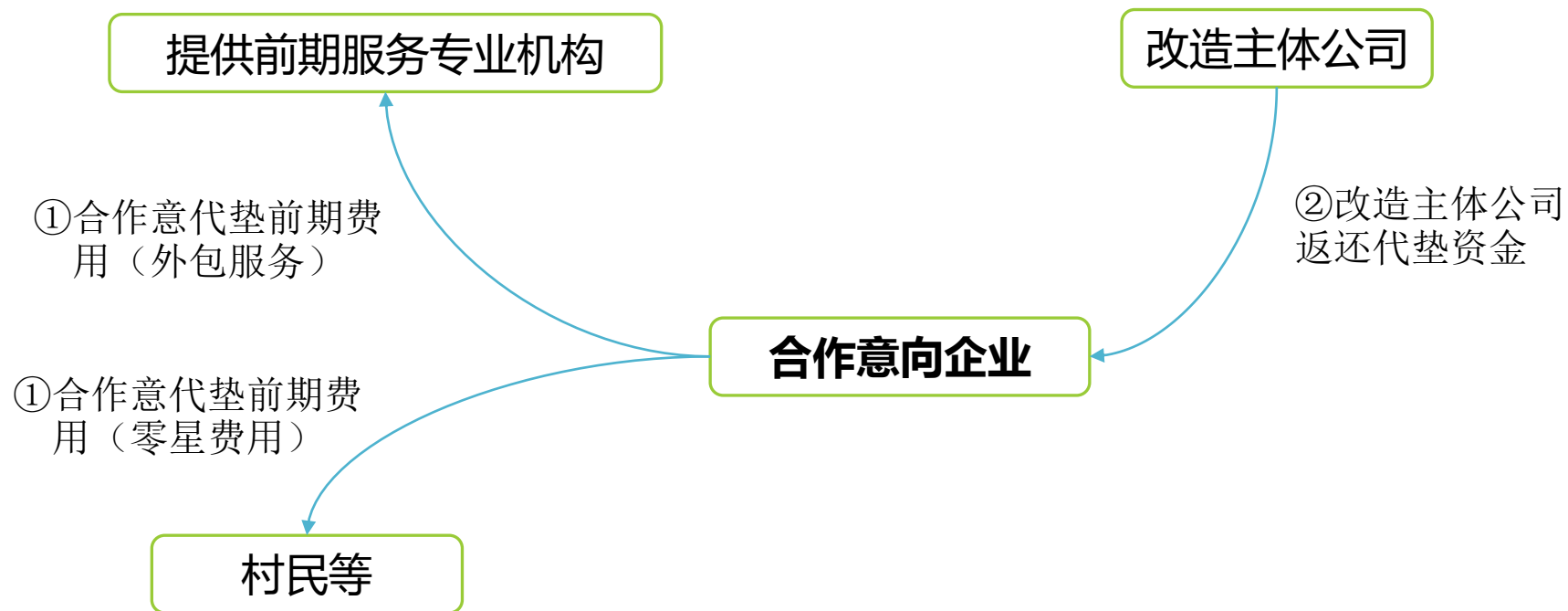
(1) 前期费用的税收处理

(2) 发票流



(1) 前期费用的税收处理

(3) 资金流



(1) 前期费用的税收处理

处理	村集体经济组织	合作意向企业	改造主体公司
增值税	村集体经济组织再开具发票给合作意向企业或改造主体公司，村集体经济组织属于转售相应的应税服务，应按照相应的服务征收增值税。	<p>(1) 向改造主体公司额外收取的服务费，应按照“现代服务业”征收增值税；</p> <p>(2) 合作意向企业属于转售相应的应税服务，收回垫付的前期费用及额外收取的服务费，应按照相应的服务征收增值税。</p>	提供前期服务的专业机构或合作意向企业直接开具抵扣凭证给改造主体公司，可以作为进项抵扣。
土地增值税			改造主体公司成立后由其直接承担的，允许计入改造主体公司的土地增值税扣除项目
企业所得税	为开展改造前期工作发生的合理支出可以税前扣除。 在应收到改造主体公司前期费用补偿时确认收入。	<p>对于收到代村集体经济组织偿还垫款的，应及时通知村集体经济组织确认收入；</p> <p>对于属于本企业收到服务费的，应确认为本企业收入。</p>	合作意向企业垫付的与改造项目直接相关的前期费用，计入改造主体公司开发产品计税成本

(2) 拆迁补偿的税收处理

处理	(市) 村民、村集体经济组织、集体土地使用方	(省) 被征收方 (农村集体经济组织和村民)	备注
增值税	村民、村集体经济组织收取的拆迁补偿费、集体土地使用方收取的解除租约补偿等，未提供增值税应税行为，不征收增值税。	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。 集体物业承租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，不属于增值税的征税范围。	有区别
企业所得税	符合条件，可适用政策性搬迁政策，	不符合条件，取得收入当期应计入收入总额	一致
个人所得税	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； 对个人取得的非拆迁补偿费所得，按规定征收个人所得税。	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	增加村民提供劳务等取得所得的规定。

(2) 拆迁补偿的税收处理

处理	(市) 改造主体公司	(省) 土地受让方 (开发企业)
增值税	按照拆迁补偿协议向村民、村集体经济组织、集体物业承租方支付的拆迁补偿费，允许在计算销售额时扣除。	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
土地增值税	按照改造拆迁补偿协议向村民、村集体经济组织、集体土地使用方支付的拆迁补偿费用，真实、合理的，允许计入改造主体公司土地增值税扣除项目。	/
契税	按照改造拆迁补偿协议向村民、村集体经济组织、集体物业土地使用方支付的拆迁补偿费用，属于取得土地使用权支付的经济利益，应计入契税计税依据缴纳契税。	/
企业所得税	企业发生的拆迁安置费用，属于土地征用费及拆迁补偿费，计入开发产品计税成本。	/
注：拆迁补偿费，如由合作企业在改造前期阶段先行垫付，改造主体公司成立后由其直接承担的，参考上述规定处理。		/

(3) 复建安置房建设的税务处理

方式1：改造主体公司代建安置房

- 复建地块确权在村集体经济组织名下，由改造主体公司代建，安置房确权在村集体经济组织名下

方式2：改造主体公司自建安置房

- 复建地块与融资地块均确权到改造主体公司名下，改造主体公司由合作开发企业单独成立或村集体经济组织、合作开发企业共同控股，复建安置房建设完成后，产权先登记至改造主体公司名下，再将复建安置房产权转移登记至村集体经济组织名下，村集体经济组织退出股权

方式3：村集体经济组织自建安置房

- 村集体经济组织自行负责安置房建设，改造主体公司支付建设资金给村集体经济组织，安置房确权在村集体经济组织名下

(3) 复建安置房建设的税务处理

方式1：改造主体公司代建安置房

处理	(市) 改造主体公司	(省) 土地受让方 (开发企业)
增值税	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。	
土地增值税	实际承担的复建安置房建设支出（ 不包括权益面积部分向村集体组织、村民取得的收入 ），允许计入改造主体公司的土地增值税扣除项目。	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、打通消防通道成本，确认为房地产项目的土地征用及拆迁补偿费扣除。
契税	计税依据包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、征收补偿费、城市基础设施配套费、 实物配建房屋等 应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款。	财税〔2004〕134号和国税函〔2009〕603号被废除，相关内容被国家税务总局公告2021年第23号替代
印花税	签订建筑安装合同，应按照“建筑安装工程承包合同”缴纳印花税	/
企业所得税	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。	

(3) 复建安置房建设的税务处理

方式1：改造主体公司代建安置房

处理	(市) 村集体经济组织
印花税	按照“权利、许可证照”缴纳印花税
企业所得税	村集体经济组织应根据合作改造协议与拆迁补偿协议确认代建安置房属于村集体经济组织部分和属于村民部分。对村集体经济组织接受改造主体代建安置房应确认收入，同时确认对应固定资产的计税基础。

(3) 复建安置房建设的税务处理

方式2：改造主体公司自建安置房

处理	(市)改造主体公司
增值税	将安置房无偿转移登记至村集体经济组织，如果补偿协议约定了补偿价格，属于销售行为，按照补偿协议约定的补偿价格计税；如果补偿协议没有约定补偿价格或补偿价格明显偏低的，应按照视同销售的相关规定征收增值税。
土地增值税	将复建安置房产权转移登记至村集体经济组织名下，应视同销售征收土地增值税，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费，计入改造主体土地增值税扣除项目。 土地增值税视同销售的应税收入按照拆迁协议约定的补偿价格确定，没有约定补偿价格或约定补偿价格明显偏低的，按照视同销售的相关规定确定。对已全额开具商品房销售发票的，按照发票所载金额确认土地增值税视同销售应税收入。
契税	土地使用权出让的，计税依据包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、征收补偿费、城市基础设施配套费、 实物配建房屋等 应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款
印花税	建设复建安置房签订的建筑安装工程合同，应按照“建筑安装工程承包合同”缴纳印花税；复建安置房确权登记，应按照“权利、许可证照”缴纳印花税。
企业所得税	取得土地成本按照国税发〔2009〕31号第三十一条的规定确定。 向村民及村集体经济组织分出开发产品时，根据国税发〔2009〕31号第七条规定，应视同销售。

(3) 复建安置房建设的税务处理

方式2：改造主体公司自建安置房

处理	(市) 村集体经济组织
契税	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。村集体经济组织不需要补差价的，免征契税。
印花税	村集体经济组织应按照“权利、许可证照”缴纳印花税。

(3) 复建安置房建设的税务处理

方式3：村集体经济组织自建安置房

处理	(市) 村集体经济组织
增值税	取得的安置房建设资金，属于拆迁补偿费用，不征收增值税。
印花税	建设复建房签订的建筑安装工程，应按照“建筑安装工程承包合同”缴纳印花税。复建安置房确权登记，应按照“权利、许可证照”缴纳印花税。
企业所得税	应根据合作改造协议与拆迁补偿协议确认收到建设安置房资金属于村集体经济组织部分和属于村民部分。代村民建设收取部分不确认收入，相关支出不得税前扣除。 对村集体经济组织取得的安置房建设资金应确认收入,建造支出可据实税前扣除。 自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

(3) 复建安置房建设的税务处理

方式3：村集体经济组织自建安置房

处理	(市) 改造主体公司	(省) 土地受让方 (开发企业)
增值税	改造主体公司支付的安置房建设资金，属于拆迁补偿费用，允许在计算销售额时扣除。	
土地增值税	改造主体公司实际承担的复建安置房建设支出，允许计入改造主体公司的土地增值税扣除项目。	
契税	土地使用权出让的，计税依据包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、征收补偿费、城市基础设施配套费、实物配建房屋等 应交付的货币 以及实物、其他经济利益对应的价款	财税〔2004〕134号和国税函〔2009〕603号被废除，相关内容被国家税务总局公告2021年第23号替代
企业所得税	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。	/

(4) 复建安置房分配的税务处理

处理	(市) 村集体经济组织	备注
增值税	方式1和方式3属于村集体经济组织代村民个人报建并大确权，实质为个人自建，个人自建房屋在自建环节不存在流通，不属于增值税征税范围。 方式2属于村集体经济组织代村民个人先取得确权，再分别确权到村民个人，实质为改造主体公司直接确权到村民名下，不属于增值税征税范围。	村集体可忽略
土地增值税	如复建安置房用地为集体性质，分配环节不属于土地增值税范围。 如复建安置房用地为国有性质，方式1和方式3属于村民自建房屋，不征收土地增值税。 方式2属于村集体经济组织代村民办理房屋确权登记，没有取得收入，不征收土地增值税。	土增税与增值税对业务性质解释有差异
企业所得税	对于村集体经济组织代村民个人报建，村集体经济组织做代收处理不计入村集体经济组织固定资产的，不确认为村集体经济组织收入。	村民部分与村集体无关

(4) 复建安置房分配的税务处理

处理	村民	备注
契税	<p>(一) 《中华人民共和国契税法》规定，方式1和方式3属于村民自建房屋，方式2属于村集体经济组织代村民办理房屋确权登记，不需要缴纳契税。</p> <p>(二) 如复建安置房没有先确权到村集体经济组织，而是建成后直接由改造主体公司负责安置的，……对村民按拆迁补偿协议约定的补偿标准取得复建安置房屋的，免征契税；如超过拆迁补偿协议约定的补偿标准取得复建安置房屋的（包括购买其他村民“弃产”指标），按照支出的差价款缴纳契税。</p> <p>(三) 经村集体经济组织或主管部门确认，与被拆迁人属于宅基地“一户一宅”的共同成员，按照拆迁协议取得复建安置房，参照本部分前述（一）、（二）款规定处理。</p>	与省局指引不一致
印花税	按照“权利、许可证照”缴纳印花税，村民减按50%缴纳印花税	
增值税	村民“弃产”取得的收入，属于拆迁补偿费，不征收增值税。	
个人所得税	对被拆迁人按照国家有关规定的标准取得的拆迁补偿款（包括村民“弃产”取得的收入），免征个人所得税。	

5. 村集体经济组织留用地转让

《广东省征收农村集体土地留用地管理办法》：国家征收农村集体土地后，按实际征收土地面积的一定比例，作为征地安置另行安排给被征地农村集体经济组织用于发展生产的建设用地。留用地的使用权及其收益全部归该农村集体经济组织所有。

《广东省人民政府办公厅关于加强征收农村集体土地留用地安置管理工作的意见》（粤府办〔2016〕30号）：留用地在城镇规划区范围外的，原则上保留集体土地性质，.....留用地在城镇规划区范围内，以及涉及占用其他农村集体经济组织集体土地的，依法征收为国有土地，并可由地级以上市、县（市、区）人民政府无偿返拨给被征收土地农村集体经济组织，视同以出让方式取得的国有建设用地。

5. 村集体经济组织留用地转让

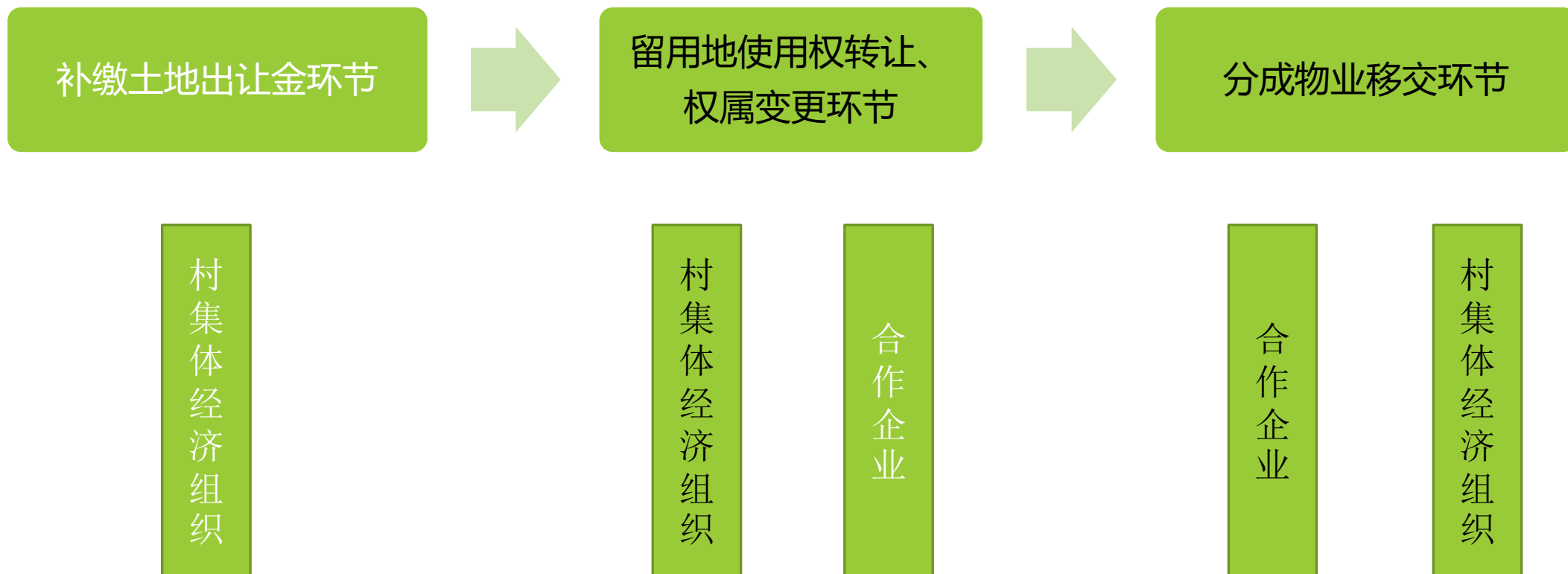
方式1 无偿移交

合作企业以“货币+分成物业”的方式购买村集体经济组织留用地，按照拍卖或转让协议，分成物业建成后无偿移交给村集体经济组织。

方式2 固定价格回购

合作企业以纯货币形式购买留用地，但约定分成物业建成后，村集体经济组织、村民可以按固定价格回购分成物业。

5. 村集体经济组织留用地转让



5. 村集体经济组织留用地转让

留用地使用权转让、权属变更环节

处理	村集体经济组织
增值税	村集体经济组织按照转让土地使用权征收增值税，计税依据以留用地使用权转让时点，村集体经济组织收取的货币收入及分成物业的约定价值（或市场评估价值）确定。
土地增值税	对村集体经济组织转让留用地使用权，应按照取得的全部价款及有关的经济利益作为转让收入缴纳土地增值税，具体按照留用地转让时点，村集体经济组织收取的货币收入及分成物业的约定价值（或市场评估价值）确定。
印花税	按照“产权转移书据”缴纳印花税
企业所得税	村集体经济组织取得土地使用权转让收入，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。 村集体经济组织以地换房的，应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按应从该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失。

5. 村集体经济组织留用地转让

分成物业移交环节

处理	合作企业	
	方式1（货币+分成物业）	方式2（固定价格回购）
增值税	合作企业按照拍卖或转让协议，将分成物业移交给村集体经济组织的，应按照销售不动产征收增值税。计税依据按照留用地转让时点分成物业的约定价值（或市场评估价值）	如拍卖或转让协议约定物业建成后回购价格的，可按照回购价格确认增值税收入。如果拍卖或转让协议约定回购价格明显偏低的，应按照视同销售的相关规定征收增值税。
土地增值税	合作企业按照拍卖或转让协议，将分成物业移交给村集体经济组织的，应视同销售征收土地增值税。视同销售收入按照留用地转让时点分成物业的约定价值（或市场评估价值）确定	如拍卖或转让协议约定物业建成后回购价格的，可按照回购价格确认土地增值税应税收入。如果拍卖或转让协议约定回购价格明显偏低的，应按照视同销售的相关规定征收土地增值税
印花税	产权转移书据	产权转移书据
企业所得税	应视同销售。确认视同销售价格时，同类开发产品指代建村民安置房类产品，同时确认为开发产品的土地成本	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

5. 村集体经济组织留用地转让

分成物业移交环节

处理	村集体经济组织、村民	
	方式1（货币+分成物业）	方式2（固定价格回购）
契税	对村集体经济组织、村民取得的分成物业，应按照 成交价格 缴纳契税。	对村集体经济组织、村民取得的分成物业，应按照 成交价格 缴纳契税。
印花税	“权利、许可证照”，小规模纳税人减按 50% 缴纳印花税，对个人销售或购买住房免征印花税	“权利、许可证照”，小规模纳税人减按 50% 缴纳印花税，对个人销售或购买住房免征印花税
企业所得税	应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按应从该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失。非货币性资产交换取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。 改造主体公司和村集体经济组织确认的资产公允价值应保持一致。	外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

二、三旧改造

（二）旧城镇改造

1. 旧城镇改造的方式
2. 微改造的税收处理
3. 全面改造的税收处理

1. 旧城镇改造的方式

微改造

- 1.整饰修缮。对零散分布的危破房或部分结构相对较好但建筑和环境设施标准较低的旧住房，可结合街区综合整治，采取原状维修、原址重建、强化安全防护措施等多种方式予以改造，消除居住安全隐患，完善各种生活设施，改善居民的生活条件。
- 2.历史文化保护性整治，即以历史文化保护为主要目的，并对周边环境进行整治的项目。

全面改造

- 对危破房分布相对集中、土地功能布局明显不合理或公共服务配套设施不完善的区域，应当以改善人居环境、完善公共服务配套和优化城市功能布局为目的，按照现行城市规划和节约集约高效用地的要求实施成片重建改造。

2. 微改造的税收处理

	(市) 场景3: 微改造	(市) 场景11: 违法建设、河涌水环境、“散乱污”场所整治	(省) 3综合整治模式
环节	改造环节	拆除、整治环节	
业务描述	某街区为历史文化景区，由政府投资主导，专业经营单位参与开展老旧小区改造，保留现有建筑主体结构和适用功能，完善道路铺装、绿化景观等配套设施和古建筑修缮，专业经营单位提供相关服务。该场景涉税环节为施工改造。	按照市委、市政府工作部署，住建局、生态环境局、工信局等部门，依法拆除违法建设，对未达标河涌水环境、“散乱污”场所整治。	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。

2. 微改造的税收处理

（市）专营单位

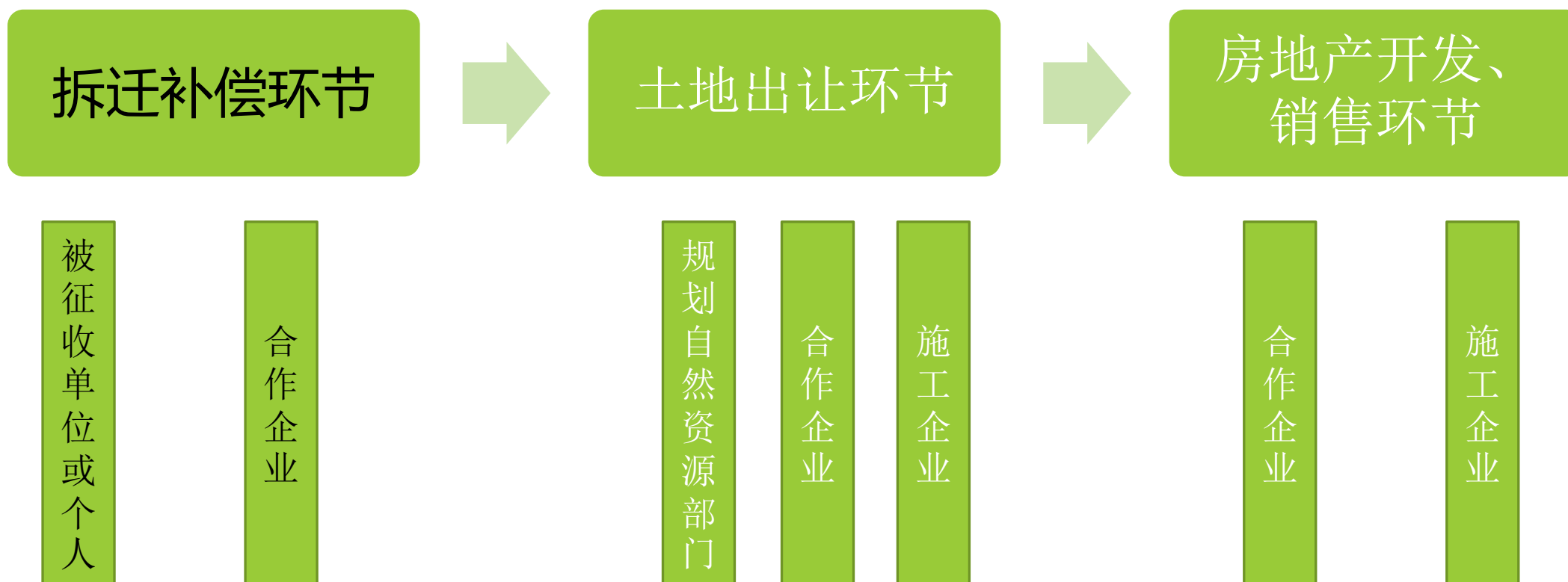
提供社区养老、托育、家政服务取得的收入，免征增值税；在计算应纳税所得额时，减按90%计入收入总额；

承受房屋、土地用于提供社区养老、托育、家政服务的，免征契税；

为社区提供养老、托育、家政等服务的机构自有或其通过承租、无偿使用等方式取得并用于提供社区养老、托育、家政服务的房产、土地，免征房产税、城镇土地使用税。

专业经营单位参与老旧小区改造过程中，对取得所有权的设施设备配套资产改造所发生的支出，可作为该设施的计税基础，按规定计提折旧并在企业所得税税前扣除；所发生的维护管理费用，可按规定计入企业当期费用税前扣除。

3. 全面改造的税收处理



3. 全面改造的税收处理

拆迁补偿环节

处理	(市) 被征收单位或个人 (原权属人)	(省) 被征收方
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 土地所有者依法征收土地, 并向土地使用权者支付土地及相关有形动产、不动产补偿费的行为, 属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的情形	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
土地增值税	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	
契税	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	
企业所得税	符合条件 (纳入城市更新, 取得县级以上 (含县级) 批复文件), 可适用政策性搬迁的相关规定进行处理	
个人所得税	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	

3. 全面改造的税收处理

	(市) 合作企业	(省) 合作方
增值税	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，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。	基本一致，还包含非货币补偿
土地增值税	合作企业为取得土地使用权所发生的房屋拆除、土地平整等费用，允许计入土地增值税扣除项目	基本一致，还包含非货币补偿
企业所得税	合作企业为取得土地使用权所发生的房屋拆除、土地平整费用，作为土地开发成本进行税务处理。	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、三旧改造

（三）旧厂房

1. 旧厂房的改造方式
2. 自主改造的税收处理
3. 收购改造的税收处理
4. 合作改造的税收处理
5. 单一主体归宗改造的税收处理

1. 旧厂房改造的方式

旧厂房更新 实施办法

- 按照旧厂房土地处置方式划分，旧厂房改造方式分为政府收储、自行改造以及政府收储和自行改造结合

穗府规〔 2017〕6号

- 经批准由改造主体自行改造的项目，涉及多个土地权属人需整合归宗的，可按以下方式之一实施：1. 由改造主体以协商收购、合作入股等方式实施整备。2. 由政府作为协商的组织者和监督者，组织改造主体与其他土地权属人进行三方协商达成一致意见后，由改造主体实施整备。3. 由政府收回土地使用权实施整备。

粤府〔2019 〕71号

- 经项目所在地县级以上人民政府确认，同一项目原多个权利主体通过权益转移形成单一主体承担拆迁改造工作的，属于政府征收（收回）房产、土地并出让的行为，按相关税收政策办理。

2. 自主改造的税收处理

业务描述

根据国土空间规划和城市更新要求，旧厂房的不动产权属人取得改造批复、补缴土地出让金后，对旧厂房改建、扩建，自主进行改造。该场景涉税环节包括补缴土地出让金、自主改造。

2. 自主改造的税收处理

自主改造环节

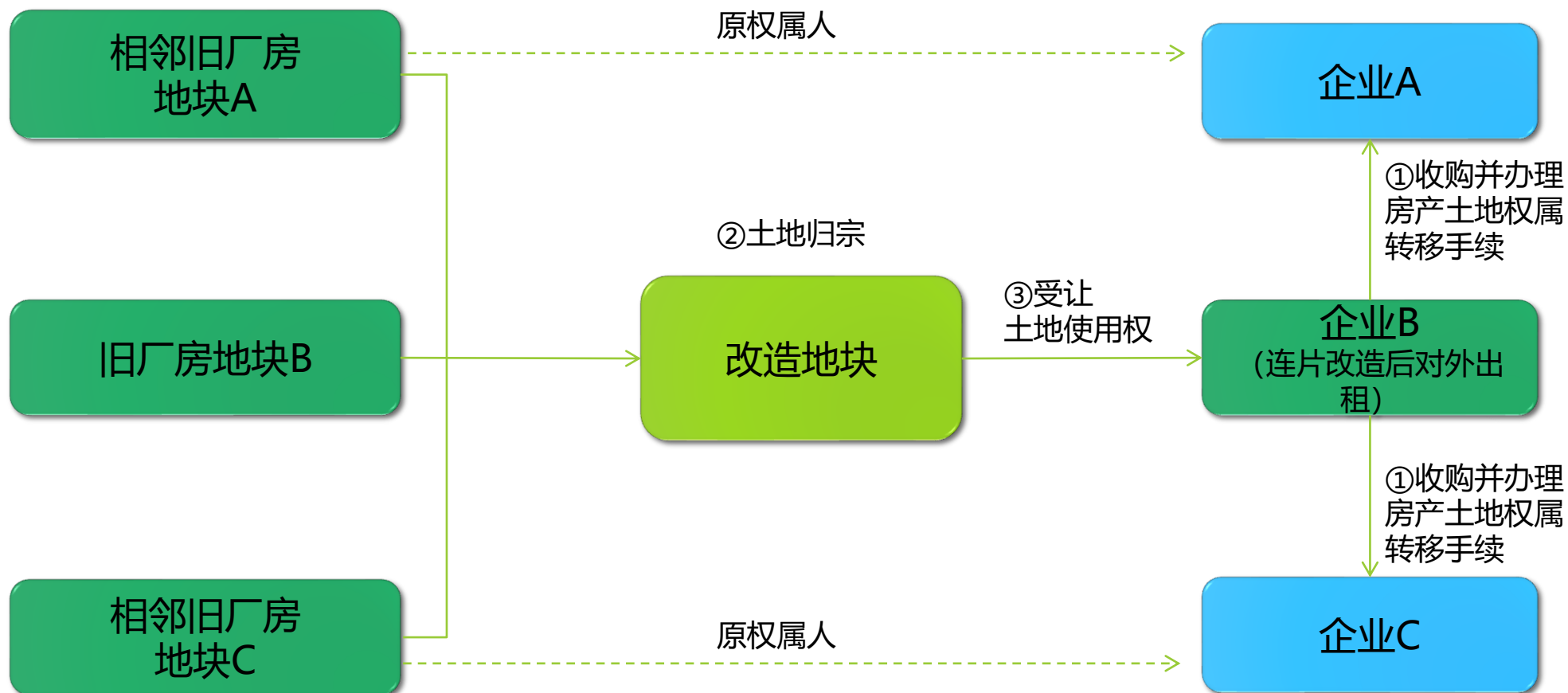
处理	(市) 不动产权属人	(省) 不动产权属人
房产税	自行改造企业补缴的地价款应计入房产原值征收房产税；自行改造企业扩建、改建装修后的房产在下一个纳税期按扩建、改建、装修后的房产原值计税	
企业所得税	企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建： ①属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本，并在该固定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限，一并计提折旧； ②属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可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。	
土地增值税	不动产权属人补缴的土地出让金、改建、扩建发生的支出，允许计入土地增值税扣除项目。因改建、扩建被拆除的固定资产原值，不得计入土地增值税扣除项目。	

3. 收购改造的税收处理

业务描述

根据国土空间规划和城市更新要求，旧厂房的原权属人（被收购企业）将不动产**转让**给社会投资主体（收购企业），由收购企业按照规划要求升级改造。该场景涉税环节包括旧厂房收购、改造。

3. 收购改造的税收处理



3. 收购改造的税收处理

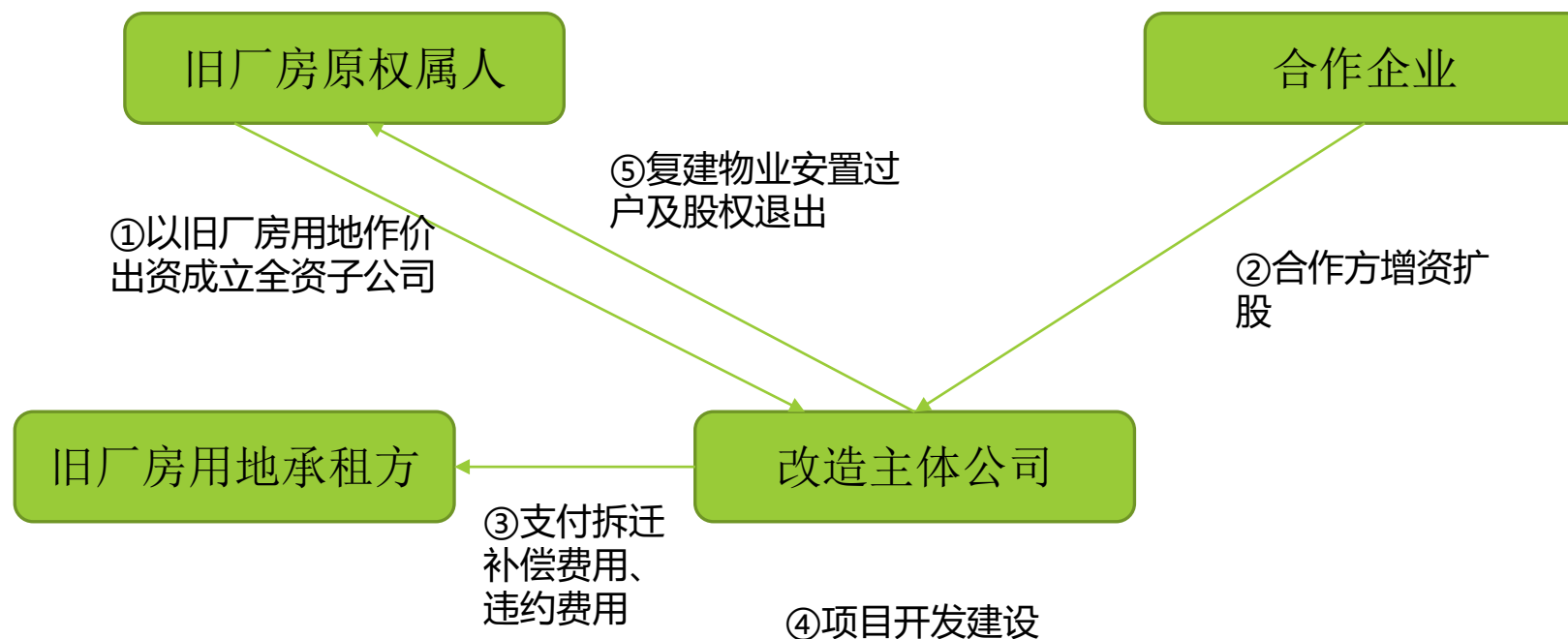
处理	(市) 被收购企业	(省) 被收购方
增值税	<p>被收购企业转让旧厂房并取得收入，应按转让不动产缴纳增值税；被收购企业转让其拥有的土地使用权并取得收入，应按转让土地使用权缴纳增值税。在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地的使用权的，按照销售不动产缴纳增值税。</p> <p>增值税应税收入为转让厂房取得的全部经济利益，包括被收购企业取得的各项补偿收入等。</p>	<p>被收购方转让其拥有的房产并取得收入，应按转让不动产缴纳增值税；被收购方转让其拥有的土地使用权并取得收入，应按转让土地使用权缴纳增值税。</p>
土地增值税	<p>被收购企业转让旧厂房取得的全部经济利益，申报缴纳土地增值税。对纳入县（区）级以上“三旧”改造规划且被收购企业能提供“三旧”改造方案批复（或等效文件）的，免征被收购企业的土地增值税。</p>	
印花税	按照“产权转移书据”缴纳印花税	/
企业所得税	企业取得资产转让收入，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。	基本一致
契税	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。	/

4. 合作改造的税收处理

业务描述

按照国土规划和城市更新要求，旧厂房权属人以厂房用地作价出资成立全资子公司（改造主体公司），并通过公开招标方式引入合作企业，双方共同控股改造主体公司。改造主体公司补缴土地出让金后，按照实施方案和合作协议落实拆迁补偿和安置，完成项目开发建设。原权属人取得固定面积复建房屋后退出改造主体公司。改造主体公司由合作企业全资控股，并对外销售其他的房屋。该场景涉税环节包括改造主体公司成立、引入合作企业、补缴土地出让金、拆迁补偿、复建物业过户、物业开发销售。

4. 合作改造的税收处理



4. 合作改造的税收处理

改造主体公司成立环节

处理	旧厂房原权属人
增值税	旧厂房原权属人以厂房用地作价出资属于增值税征税范围，应征收增值税。符合资产重组有关增值税规定的，不征收增值税。
土地增值税	对单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税（不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形）。
印花税	按照“产权转移书据”缴纳印花税
企业所得税	企业以厂房用地对外投资，应对厂房用地进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。 符合特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。在12个月内当事一方发生生产经营业务、公司性质、资产或股权结构等情况变化，致使资产收购、资产划转不再符合特殊性税务处理条件的，应按视同销售资产调整原交易完成年度的应纳税所得额及相应的资产计税基础。

4. 合作改造的税收处理

复建物业过户及股权退出环节

处理	改造主体公司	备注
增值税	将复建物业无偿转移登记至旧厂房屋原权属人，属于无偿转让不动产，应按照视同销售的相关规定征收增值税。	如果分成物业初始确权至旧厂房屋原权属人名下，没有发生分成物业的产权转移，参考1.5方式下改造主体公司代建安置房处理。
土地增值税	按照改造实施方案和合作协议，将约定的分成物业移交给旧厂房屋原权属人的，应视同销售征收土地增值税。土地增值税视同销售的应税收入按照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，或者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。对已全额开具商品房销售发票的，按照发票所载金额确认土地增值税视同销售应税收入。	
印花税	按照“产权转移书据”缴纳印花税	
企业所得税	将复建物业分配给股东的，应视同销售，按照复建物业的公允价值确定销售收入。向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益不得税前扣除。	

4. 合作改造的税收处理

复建物业过户及股权退出环节

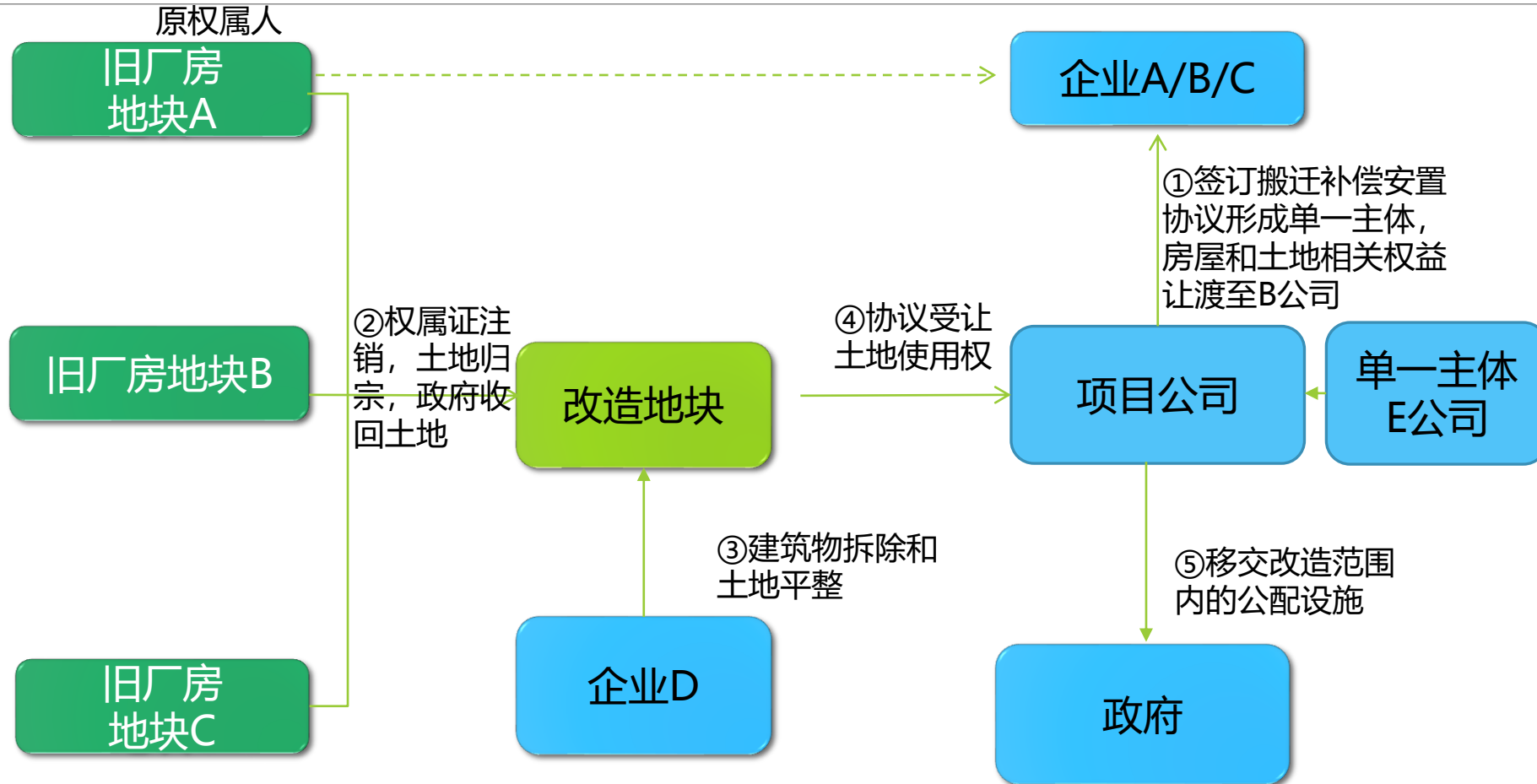
处理	旧厂房原权属人	备注
契税	对旧厂房原权属人取得的分成物业，应按规定缴纳契税。	如果分成物业初始确权直接至旧厂房原权属人名下，没有发生分成物业的产权转移，参考1.5方式下改造主体公司代建安置房处理。
印花税	按照“产权转移书据”、“权利、许可证照”缴纳印花税	
企业所得税	<p>投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。</p> <p>通过投资等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。</p>	

5. 单一主体归宗改造的税收处理

业务描述

改造范围内厂房分散、且有多个权属人，按照片区规划方案，政府主导引入单一市场主体对旧厂房进行改造升级。由单一市场主体（改造主体公司）按照实施方案和合作协议与旧厂房原权属人签订补偿协议，完成现状建筑物拆除。规划自然资源部门注销原权属人不动产权证，土地连片归宗后按规定协议出让给单一市场主体进行开发建设。该场景涉税环节包括拆迁补偿、土地出让、房地产开发销售。

5. 单一主体归宗改造的税收处理



5. 单一主体归宗改造的税收处理

拆迁补偿环节

处理	(市) 不动产原权属人	(省) 原权属人
增值税	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属于政府征收（收回）房产、土地并出让的行为。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。 土地所有者依法征收土地，并向土地使用者支付土地及相关有形动产、不动产补偿费的行为，属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的情形。	基本一致
土地增值税	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属于政府征收（收回）房产、土地并出让的行为，免征原权属人的土地增值税。	
契税	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。	
企业所得税	符合条件，可适用政策性搬迁的相关规定进行处理	
个人所得税	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	

三、三园整治

村集体经济组织租赁改造 业务描述

在政府规划和产业定位引导下，村集体经济组织收回原用地者承租的土地使用权，解除集体物业承租方的租赁合同。村集体经济组织通过公开方式引入社会资本（改造企业），租赁其集体土地，改造企业以村集体经济组织名义建设物业，按照改造方案进行开发、运营管理，实现村级工业园、物流园、专业批发市场转型升级。租赁期限满后，改造企业将物业移回给村集体经济组织。该场景涉税环节包括拆迁补偿、土地租赁、物业运营、物业收回。（三园转型（村级工业园、物流园、专业批发市场）

三、三园整治

土地租赁环节

处理	(市) 村集体经济组织	(省) 土地出租方 (农村集体经济组织)
增值税	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。对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。	
印花税	按照“财产租赁合同”缴纳印花税	
企业所得税	企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，按照收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。	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。

三、三园整治

物业建设、运营环节

处理	(市) 改造企业	(省) 承租方
增值税	物业建成后，改造企业租赁物业取得的收入，应按不动产租赁服务缴纳增值税。	
房产税	无租使用村集体房产，由改造企业缴纳房产税。改造企业自用的，从价计征房产税；改造企业出租的，从租计征房产税。	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。 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。
土地使用税	改造企业直接从农村集体经济组织承租集体建设用地的，应缴纳城镇土地使用税。 在城镇土地使用税征税范围内实际使用应税集体所有建设用地、但未办理土地使用权流转手续的，由实际使用集体土地的单位和个人按规定缴纳城镇土地使用税。	
企业所得税	企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。 合作企业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。	

四、三乱整治

业务描述

按照市委、市政府工作部署，住建局、生态环境局、工信局等部门，依法拆除违法建设，对未达标河涌水环境、“散乱污”场所整治。（三乱整治：违法建设、未达标河涌水环境、“散乱污”场所）

四、三乱整治

拆除、整治环节

处理	(市) 被整治主体	(省) 不动产原权属人
增值税	被整治主体因整治、拆除收到的搬迁补偿费用等经济利益，未提供增值税应税行为，不属于增值税的征税范围。	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。
企业所得税	符合条件，可适用政策性搬迁的相关规定进行处理； 发生资产损失的，有关规定进行税前扣除。	原权属人取得的政府拨款应计入收入总额，如果相关规定，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。

五、限地价 竞配建 竞自持等方式出让土地

业务描述

政府主导征收收储土地，按照新的片区规划调整为住宅用地，公开对外出让，政府限定最高地价，达到限定地价后，房地产开发企业竞拍配建物业面积。达到限定的配建物业面积后，房地产开发企业竞拍自持物业面积。该场景涉税环节包括土地收储、土地出让、配建物业移交、房地产开发销售、自持物业运营。

五、限地价 竞配建 竞自持等方式出让土地

直接移交

- 配建物业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建物业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建物业首次登记到政府指定的行政事业单位。

无偿移交

- 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。

政府回购

- 政府指定回购单位与开发企业按约定价格（不低于成本价的情形）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。

五、限地价 竞配建 竞自持等方式出让土地

方式1：直接移交方式

处理	市指引	省指引
增值税	不动产登记部门直接将配建物业首次登记到政府指定的行政事业单位，房地产开发企业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。	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
土地增值税	对房地产开发企业承担的配建物业建设支出，属于取得土地使用权所支付的金额，允许计入土地增值税扣除项目。	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。
契税	土地使用权出让的，计税依据包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、征收补偿费、城市基础设施配套费、 实物配建房屋 等应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款。	财税〔2004〕134号和国税函〔2009〕603号被废除，相关内容被国家税务总局公告2021年第23号替代
企业所得税	配建物业的相关支出属于土地征用费及拆迁补偿费，计入开发产品计税成本，在企业所得税税前扣除。	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。

五、限地价 竞配建 竞自持等方式出让土地

方式2：无偿移交方式

处理	市指引	省指引
增值税	房地产开发企业按照合同约定无偿移交配建物业，属于无偿转让不动产，应按照规定视同销售的相关规定缴纳增值税。如配建物业用于公益事业或者以社会公众为对象，不属于视同销售缴纳增值税。	
土地增值税	<ol style="list-style-type: none">公共公益事业设施或政府职能机构、事业单位办公及非营利性用房、场馆，以及国税发〔2006〕187号第四条第三项规定的物业：按建造与清算项目配套的公共设施处理。其他情况：视同销售征收土地增值税，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费，允许计入土地增值税扣除项目。	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。
企业所得税	<ol style="list-style-type: none">若受让方无偿移交政府或政府指定部门的配建物业，符合条件的公共配套设施，其建造费用按公共配套设施费的有关规定进行处理。其他：应作为移交开发产品处理。应视同销售。确认视同销售价格时，同类开发产品指政府保障性住房类产品。同时可确认为移交开发产品的土地成本。	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。

五、限地价 竞配建 竞自持等方式出让土地

方式3：政府回购方式

处理	市指引	省指引
增值税	房地产开发企业通过转移登记将配建物业的权属办至政府指定回购单位名下，出让合同（公告）约定不低于成本价移交的，应按移交价格缴纳增值税。	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。
土地增值税	出让合同（公告）约定按照不低于成本价移交的，按移交价格确定土地增值税应税收入。	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。
契税	土地使用权出让的，计税依据包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、征收补偿费、城市基础设施配套费、实物配建房屋等应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款。	
企业所得税	房地产开发企业实际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，可在计算企业所得税应纳税所得额时扣除。	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。

总结

- 1、熟悉、分析和归纳城市更新的不同业务模式和关键流程是正确应用税收指引的基础
- 2、税收指引内容较多，应对不同业务模式的税收处理进行对比和总结，而不是死记硬背
- 3、注意甄别广东省、不同市发布的税收指引之间的区别