



## 企业和事业单位的改制重组土地增值税政策得以延续

### 摘要：

- 2021年5月31日，财政部及国家税务总局发布了《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第21号），延续了支持企业改制重组暂不征土地增值税的政策，即，基本延续了原财税【2018】57号文的政策要点。

### 相关要点及主要变化

1. 政策适用范围仍为企业改制、企业合并及分立、房地产作价入股时，符合所描述情形的可以暂不征土地增值税。但是，其中任意一方为房地产开发企业仍不适用该优惠处理。对于不改变投资主体、投资主体续存的要求也保持不变。
2. 适用暂不征税政策后再次转让房地产的，除“国家出资”情况外，计税成本仍按历史成本的原则不变。主要变化在于：
  - 1) 经批准的“国家出资”情况，评估价格（可作为再次转让计税成本）由省级自然资源部门批准的要求，放松为由县级批准即可；
  - 2) 新增若房地产原来为外购并取得购房发票的，再次转让时可适用“每年加计5%”的政策。
3. 享受政策的程序及资料要求，简化为“按税务机关规定办理”。
4. 政策适用时间为2021年1月1日至2023年12月31日，本年内已发生且未处理的，可适用以上政策。规定明确了生效执行日期和过渡期的处理，解决了自今年年初到政策出台前政策真空期仍未处理的问题。但与契税的类似规定相比，无退税条款。

### 我们的理解

1. 我们在实务中经常碰到“房地产开发企业”如何判断的问题，该文件仍未有具体解释。对于企业名字和经营范围有“房地产开发”字眼，但实际没有开发资质，也未从事任何房地产开发的企业改制重组，是否能享受该优惠政策？另外，对于企业成立初期进行过房地产开发，已销售完毕，后续多年未有开发项目的企业重组（即房开资质已注销多年），是否也不可以享受该优惠政策？由于没有统一规范，可能会导致有不同的处理结果；
2. “单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资”中“改制重组”这个出资的前置条件仍未有具体解释。一些地方的理解是要在改制重组条件下进行房地产作价入股来投资才能享受有关政策，但是，按一般的理解，个人本身是不存在改制重组的，实物投资是其采取的一种投资行为而已，所以是否可以理解为实物投资入股也符合条件，可以享受有关优惠政策存在一定的不确定性。
3. 对于整体改制要求不改变原企业的投资主体的规定，根据第八条，是指改制前后出资人不发生变动，即不能减少也不能增加出资人。但在不少改制案例中，特别是国企改制为有限责任公司、有限责任公司为了上市改制为股份公司，都可能出现由于部分投资者不符合资格（如国家机关）或因商业考虑而退出，或者为了上市引入新投资者的增资扩股带来的投资主体变化的情况，需要注意是否因此丧失不征税的待遇，从而要对改制方案进行合理安排。

4. 第六条增加了再次转让房地产时，可用发票确定扣除项目金额的规定。建议承受不动产的一方要注意需取得改制重组前不动产原权属方的购房发票，以便证明其原来所载金额并从购房发票所载的购买年度起至本次转让年度止每年加计5%计算扣除项目金额，否则，会影响该可扣除项目的金额。同理，按第六条规定及时取得改制重组前对所转让的国有土地使用权支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用原始凭证和由县级以上自然资源部门批准的以国有土地使用权作价入股的评估价格的凭证也十分重要，避免以后年度再索取相关资料可能存在的困难。
5. 因该文件没有明确政策享受的程序及资料要求，可能会造成地方差异化管理，在目前简化申报流程和管理的大环境下，是否可以出台补充文件进行明确，以便征纳双方更好地合规处理？所以企业需留意在实务处理时各地可能有不同的要求。

综上，政策的延续是体现了国家对企业改制重组的鼓励和支持，降低企业的重组税负成本。但由于一些实操问题没有进一步明确，有可能会产生一些理解的差异，导致具体执行口径的不同。我们建议有重组需求的企业做好事前筹划和沟通，争取获得税务机关的明确意见，降低重组过程中的不确定性。

为方便阅读，我们将21号公告与财税[2018]57号的比较表列示如下，并标注主要变化：

要点	财税[2018]57号	财政部 税务总局公告2021年第21号
适用范围：企业改制	一、按照《中华人民共和国公司法》的规定，非公司制企业整体改制为有限责任公司或者股份有限公司，有限责任公司（股份有限公司）整体改制为股份有限公司（有限责任公司），对改制前的企业将国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）转移、变更到改制后的企业，暂不征土地增值税。 本通知所称整体改制是指不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利、义务的行为。	一、企业按照《中华人民共和国公司法》 <b>有关规定整体改制，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司</b> ，对改制前的企业将国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）转移、变更到改制后的企业，暂不征土地增值税。 本 <b>公告</b> 所称整体改制是指不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利、义务的行为。
适用范围：企业合并	二、按照法律规定或者合同约定，两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将房地产转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税。	二、按照法律规定或者合同约定，两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将房地产转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税。
适用范围：企业分立	三、按照法律规定或者合同约定，企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将房地产转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。	三、按照法律规定或者合同约定，企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将房地产转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。
适用范围：改制重组时以房地产投资	四、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。	四、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。
房地产企业不适用	五、上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。	五、上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。
再转让房地产的计税成本	六、企业改制重组后再转让国有土地使用权并申报缴纳土地增值税时，应以改制前取得该宗国有土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的 <b>有关费用</b> ，作为该企业“取得土地使用权所支付的金额”扣除。企业在改制重组过程中经省级以上（含省级）国土资源管理部门批准，国家以国有土地使用权作价出资入股的，再转让该宗国有土地使用权并申报缴纳土地增值税时，应以该宗土地作价入股时省级以上（含省级）国土资源管理部门批准的评估价格，作为该企业“取得土地使用权所支付的金额”扣除。办理纳税申报时，企业应提供该宗土地作价入股时省级以上（含省级）国土资源管理部门的批准文件和批准的评估价格，不能提供批准文件和批准的评估价格的，不得扣除。	六、改制重组后再转让 <b>房地产</b> 并申报缴纳土地增值税时，对 <b>“取得土地使用权所支付的金额”</b> ，按照改制重组前取得该宗国有土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的 <b>有关费用确定</b> ；经批准以国有土地使用权作价出资入股的，为作价入股时 <b>县级以上自然资源部门</b> 批准的评估价格。 <b>按购房发票确定扣除项目金额的，按照改制重组前购房发票所载金额并从购买年度起至本次转让年度止每年加计5%计算扣除项目金额，购买年度是指购房发票所载日期的当年。</b>
享受优惠的程序及资料要求	七、企业在申请享受上述土地增值税优惠政策时，应向主管税务机关提交房地产转移双方营业执照、改制重组协议或等效文件，相关房地产权属和价值证明、转让方改制重组前取得土地使用权所支付地价款的凭据（复印件）等书面材料。	七、纳税人享受上述税收政策， <b>应按税务机关规定办理。</b>
补充规定	八、本通知所称不改变原企业投资主体、投资主体相同，是指企业改制重组前后出资人不发生变动，出资人的出资比例可以发生变动；投资主体存续，是指原企业出资人必须存在于改制重组后的企业，出资人的出资比例可以发生变动。	八、本 <b>公告</b> 所称不改变原企业投资主体、投资主体相同，是指企业改制重组前后 <b>出资人</b> 不发生变动，出资人的出资比例可以发生变动；投资主体存续，是指原企业 <b>出资人</b> 必须存在于改制重组后的企业，出资人的出资比例可以发生变动。
政策时间	九、本通知执行期限为2018年1月1日至2020年12月31日。	九、本 <b>公告</b> 执行期限为2021年1月1日至2023年12月31日。 <b>企业改制重组过程中涉及的土地增值税尚未处理的，符合本公告规定可按本公告执行。</b>

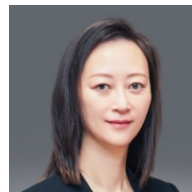


## 联系我们:



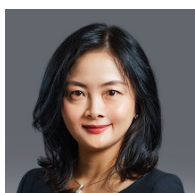
### 卢奕

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



### 李一源

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



### 翁晔

房地产行业税务服务主管合伙人  
毕马威中国  
T: +86 (21) 2212 3431  
E: jennifer.weng@kpmg.com



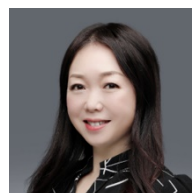
### 古伟华

房地产行业税务服务主管合伙人  
毕马威中国  
T: +86 (20) 3813 8620  
E: ricky.gu@kpmg.com



### 陈亚丽

税务合伙人  
毕马威中国  
T: +86 (10) 8553 3036  
E: yali.chen@kpmg.com



### 李晨

税务合伙人  
毕马威中国  
T: +86 (20) 3813 8829  
E: cloris.li@kpmg.com