

### 财务第一教室直播间

直播免费，回放为会员专享

每周2次，每次一小时左右

内容主要包括税务课程

我们的课程，由500强企业CFO、四大合伙人、税局专家、全国税务领军、全国会计领军、知名律师、EXCEL专家、以及专职讲师授课

### 财务第一教室官网

www.cfoclass.com，是国内领先的财税学习平台

课程分为四大类：“高端课程、岗位课程、实操课程、考证课程”

高端课程**1000余节课**，除税务课程外，更包括**大量优质财务课程**

满足财务人需要，服务**120多万**用户。

公司成立10年，始终不忘初心。

打造质量，为财务人创造价值！



扫描二维码咨询课程



## 土地增值税改制重组新政解读

主讲人：张亮老师

Tel : 400-027-0056

Web : www.cfoclass.com

# 目录

- 一、企业改制重组的概念
- 二、不征税、暂不征税、免税、暂免征收概念
- 三、土地增值税改制重组政策新旧对比
- 四、改制重组后再次转让房地产如何计税
- 五、享受税收优惠需要提供的资料清单



## PART 01

### 一、改制重组的概念





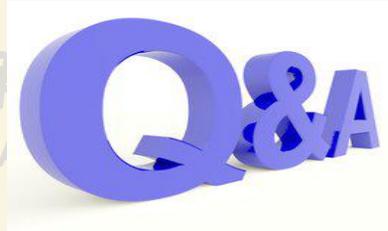
政策文件：

- 1、《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通知》（财税[2018]57号）
- 2、《财政部 国家税务总局关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》（财税[2015]5号）

（一）企业改制重组的概念

**改制 VS 重组**

财务第  
CFOCLA



**重组的定义：“指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易”**

**——财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知（财税[2009]59号）**

财务第一教室  
CFOCLASS.COM



## 整体改制VS部分改制

### 一、整体改制：

- 1、非公司制企业整体改制为有限责任公司
- 2、非公司制企业整体改制为股份有限公司
- 3、有限责任公司整体改制为股份有限公司
- 4、股份有限公司整体改制为有限责任公司

财务第一教室

二、部分改制：是指将原企业以一定比例的资产和业务重组，设立新的企业。原企业继续存续。（如：将优质资产进行剥离上市）



### 案例：

A企业是一家国有农机生产企业，下设五个分厂，其中：发动机厂和装配厂经济效益较好，其他分厂效益比较差。经该企业厂长办公会研究决定，报经本级国资委同意后，将这两个分厂的资产（包括房产、土地）、业务、人员、债务整体剥离，与德国一农机生产厂家发起设立一家股份有限公司，该国有企业占股40%，外资企业占股30%，其余股份向社会公开募集，募集成功以后准备在A股上市。

思考：1、该项业务是否属于改制重组？

2、该项业务涉及的房产土地得转移是否缴纳土地增值税？

3、该项业务涉及的资产转移被投资企业的计税基础如何确定？

财务第一教室

举个栗子





## 政策依据：

《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通知》（财税[2018]57号）规定： 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。

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。

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。

9



## 政策依据：

根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号）的规定，企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按非货币性资产的**公允价值确定**。

10

# PART 02

## 二、不征税、暂不征税、免税、暂免征收



财务第一教室  
CFOCLASS.COM

11



### 不征税VS暂不征税VS免税VS暂免征收

不征税：不属于征税范围

暂不征收：递延纳税

免税：税收优惠

暂免征收：阶段性的税收优惠

财务第一教室  
CFOCLASS.COM

12



1、不征税：房地产的出租、抵押等不涉及产权转移等行为。房地产的赠与，仅指下列情况的赠与**不属于土地增值税的征税范围**。

- (1) 房屋所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠与直系亲属或承担直接赡养义务人；
- (2) 房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业的；

上述社会团体是指中国青少年发展基金会、希望工程基金会、宋庆龄基金会、减灾委员会、中国红十字会、中国残疾人联合会、全国老年基金会、老区促进会以及经民政部门批准成立的非营利的公益性组织。——《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕048号）

2、暂不征收：企业改制、重组投资入股。财税〔2018〕57号



3、免征：对个人之间互换自有居住用房地产的，经当地税务机关核实，可以**免征土地增值税**。

4、暂免征收：对于一方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，**暂免征收土地增值税**；建成后转让的，应征收土地增值税。

——财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知（财税字〔1995〕48号）



# PART 03

## 三、土地增值税改制重组政策新旧对比



财务第一教室  
FOCLASS.COM



财税〔2018〕57号	财税〔2015〕5号	对比说明
<p>一、按照《中华人民共和国公司法》的规定，非公司制企业<b>整体改制</b>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）<b>整体改制</b>为股份有限公司（有限责任公司），对<b>改制前</b>的企业将<b>国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）</b>转移、变更到改制后的企业，<b>暂不征土地增值税</b>。本所称<b>整体改制</b>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。</p>	<p>一、按照《中华人民共和国公司法》的规定，非公司制企业<b>整体改建</b>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）<b>整体改建</b>为股份有限公司（有限责任公司）。对改建前的企业将<b>国有土地、房屋权属</b>转移、变更到改建后的企业，<b>暂不征土地增值税</b>。本通知所称<b>整体改建</b>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。</p>	<p>变化情况： 1、整体改建修改为整体改制 2、国有土地、房屋修改为<b>国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）</b></p>



案例解析：

- 1、A企业属于**全民所有制企业**，进行公司制改制，整体改制为**国有独资公司**，所涉及的房地产转移是否缴纳土地增值税？请问，所涉及的资产计税基础如何确定？
- 2、A企业属于**全民所有制企业**，进行股份制改制，将部分优良资产（包括房屋、土地）作价入股与其他公司发起设立一家**国有控股的股份有限公司**。请问，所涉及的房地产转移是否缴纳土地增值税？所涉及的资产计税基础如何确定？
- 3、我公司是一家**合伙企业**，整体改制成为**有限责任公司**，所涉及的房地产转移是否缴纳土地增值税？



本条要点：

- 1、“改制”指的是**整体改制**，部分改制不适用改政策。
- 2、“非公司制企业”指的是**全民所有制企业**，不包括个人独资企业和合伙企业。

政策依据：

根据《国家税务总局关于增值税发票开具有关问题的公告》（国家税务总局公告2017年第16号）规定：本公告所称企业，包括公司、非公司制企业法人、企业分支机构、个人独资企业、合伙企业和其他企业。



<p>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<b>房地产</b>转移、变更到合并后的企业，<b>暂不征</b>土地增值税。</p>	<p>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<b>国有土地、房屋</b>权属转移、变更到合并后的企业，<b>暂不征</b>土地增值税。</p>	<p>变化情况： 国有土地、房屋修 改为<b>房地产</b></p>
---	---	--



解析：

什么叫“**原企业**”？是指原来存在，后来已经被注销掉的企业。

1、吸收合并：A公司把B公司吸收合并入A公司，那么B公司是原企业，A公司是合并后企业，如果B公司不满足条件的话，则B公司会被征收土地增值税，而A公司暂不征收土地增值税。

2、新设合并：A公司与B公司合并，合并以后AB公司均注销，成立新公司C，那么AB公司都是原企业，C公司是合并后企业，所以，只要A或B公司有一个不满足条件的话，A和B公司都会被征收土地增值税。

总结：无论是吸收合并还是新设合并只要是**被注销掉的企业**满足原投资主体存续即可享受该政策规定。



<p>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<b>房地产</b>转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。</p>	<p>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<b>国有土地、房屋权属</b>转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。</p>	<p>变化情况： 国有土地、房屋修 改为<b>房地产</b></p>
---	--	--



解析：

1、新设分立：A公司进行分立，分立后A公司注销，成立B和C公司，则A公司是原企业，如果A公司不满足条件，则A公司在注销前要纳土地增值税。

2、派生分立：A公司进行分立，分立出B公司，成立A和B公司。此时，A公司即是原企业又是新成立的企业。此时，如果A公司不满足条件的情况下，A分给B的房地产要交土地增值税，A留下的房地产则不征土地增值税。因为对A公司而言，不存在房地产“转移到”A公司的行为。

总结：无论是新设分立还是派生分立只要是被注销掉的企业满足原投资主体存续即可享受该政策规定。



思考：企业合并分立时，异议股东行使回购股份请求权时，是否满足“投资主体存续”的要求？

根据《公司法》第75条规定：有下列情形之一的，对股东会该项决议“**投反对票**”的股东可以请求公司按照**合理的价格**收购其股权：

- (1) 公司“**连续5年**”不向股东分配利润，而公司该“**5年连续盈利**”，并且符合法律规定的**分配利润条件**的；
- (2) 公司“**合并、分立、转让主要财产**”的；
- (3) 公司章程规定的营业期限届满或者章程规定的其他解散事由出现，股东会会议通过决议**修改章程使公司存续**的。

<p>四、<b>单位、个人</b>在改制重组时以<b>房地产作价入股</b>进行投资，对其将<b>房地产</b>转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。</p>	<p>四、<b>单位、个人</b>在改制重组时以<b>国有土地、房屋</b>进行投资，对其将<b>国有土地、房屋</b>权属转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。</p>	<p>变化情况： 1、明确了投资行为为以<b>房地产</b>作价入股 2、国有土地、房屋修改为<b>房地产</b></p>
--	--	---



案例解析：

1、A有限公司（非房地产）2018年5月10日以该公司6,000.00万元外购的办公楼投资成立全资子公司B有限公司（非房地产），经评估机构评估公允价为20,000.00万元，B公司实收资本20,000.00万元。问：A公司以办公楼投资是否缴纳土地增值税？

2、A有限公司（非房地产）2018年5月10日以该公司6,000.00万元外购的办公楼投资成立全资子公司B房地产开发有限公司，经评估机构评估公允价为20,000.00万元，B公司实收资本20,000.00万元。问：A公司以办公楼投资是否缴纳土地增值税？

思考：自然人一房地产投资入股到房企和非房企是否缴纳土地增值税？



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开发企业。

明确了**改制重组中**只要有一方为房地产开发企业，则不适用重组政策，解决了政策执行中的分歧。对于重组阶段为非房地产企业，重组后土地变性并取得房地产开发资质的情形并没有规定。



解析：上述情况的双方均排除了房地产开发企业。

第一，房地产有限责任公司（股份有限公司）整体改建为股份有限公司（有限责任公司）。对改建前的房地产企业将房地产转移、变更到改建后的企业，**必须征土地增值税**。

第二，按照法律规定或者合同约定，两个或两个以上的房地产企业合并为一个房地产企业，且原房地产企业投资主体存续的，对原房地产企业将房地产转移、变更到合并后的房地产企业，**必须征土地增值税**。

第三，按照法律规定或者合同约定，房地产企业分设为两个或两个以上与原房地产企业投资主体相同的房地产企业，对原房地产企业将房地产转移、变更到分立后的房地产企业，**必须征土地增值税**。



第四，房地产企业在改制重组时以国有土地、房屋进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，**必须征土地增值税**。

第五，非房地产企业在改制重组时以房地产进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的房地产企业，**必须征土地增值税**。

第六，非房地产企业在改制重组时以房地产进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的非房地产企业，**暂不征土地增值税**。

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有关费用，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、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有关费用，作为该企业“取得土地使用权所支付的金额”扣除。

企业在重组改制过程中经省级以上（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。

本条无变化。

明确了改制重组后再次转让房地产如何计税



**注意：**此规定并非针对所有“改制重组后再转让”的情况，而应该局限于“改制重组且未征税后，再转让”。如果已经被征了税，则应按征税时确认的收入金额处理。

财务第一教室  
CFOCLASS.COM



<p>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<b>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）</b>等书面材料。</p>	<p>七、企业按本通知有关规定享受相关土地增值税优惠政策的，应及时向主管税务机关提交相关房产、<b>国有土地权证、价值证明</b>等书面材料。</p>	<p>关于申请享受重组需要提供的资料更为详实。</p>
--	---	-----------------------------



<p>八、本所称不改变原企业投资主体、投资主体相同，是指企业改制<b>重组前后出资人不发生变动</b>，出资人的<b>出资比例可以发生变动</b>；投资主体存续，是指原企业<b>出资人必须存在于改制重组后的企业</b>，出资人的<b>出资比例可以发生变动</b>。</p>	<p>财务第一教室 CFOCLASS.COM</p>	<p>本条是该文件的最大亮点，明确了“不改变原企业投资主体”、“投资主体相同”、“投资主体存续”的理解与判断，执行口径。即：“企业<b>出资人必须存在于改制重组后的企业</b>，出资人的<b>出资比例可以发生变动</b>。”</p>
--	--------------------------------	--



**案例解析：**

甲有限责任公司由ABCD四名股东投资设立，ABCD四名股东各持股比例均未25%，现甲公司分立为乙、丙两个公司，分立后，持股比例如下：

情况一、AB两名股东持有乙公司股份各50%；CD两名股东持有丙公司股份各50%

情况二、ABCD四名股东持有乙公司股份各25%，各持有丙公司股份各25%

情况三、ABCD分别持有乙公司股份10%、20%、30%、40%，ABCD分别持有丙公司股份40%、30%、20%、10%

问题：以上三种情况，所涉及的房地产转移是否需要缴纳土地增值税？



<p>九、本执行期限为2018年1月1日至2020年12月31日。</p>	<p>八、本通知执行期限为2015年1月1日至2017年12月31日。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题的通知》（财税字[1995]48号）第一条、第三条，《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号）第五条同时废止。</p>	<p>自2018年1月1日起施行，执行到期自行废止，<b>新旧政策无缝对接</b></p>
---------------------------------------	--	---



### 六大变化要点回顾：

- 1、整体改建修改为整体改制
- 2、国有土地、房屋修改为国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）
- 3、明确了改制重组中**只要有一方**为房地产开发企业，则不适用重组政策
- 4、明确了投资行为为**以房地产作价入股**
- 5、明确了“**不改变原企业投资主体**”、“**投资主体相同**”、“**投资主体存续**”的理解与判断，执行口径
- 6、明确了申请享受重组需要提供的资料

## PART 04

### 四、改制重组后再次转让房地产如何计税





## 财税〔2018〕57号

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有关费用，作为该企业“取得土地使用权所支付的金额”扣除。

财务第一教室  
CFOCLASS.COM



### 特殊情况：

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。

财务第一教室  
CFOCLASS.COM



案例解析：

1、A公司（非房企）以受让方式一处土地，受让价为1000万元，A公司以此价格入账，后A以该土地投资入股B公司（非房企），符合财税〔2018〕57号文暂不征收土地增值税的规定，B公司以评估价值1500万元入账。后B公司转让该土地使用权，转让价格为2000万。缴纳土地增值税时可以扣除的土地价款是多少？

思考：1、如果A公司或者B公司一方或者双方为房地产开发企业如何处理？

2、如果B公司接受投资以后，改为了房地产企业，又当如何处理？

3、如果上例中，改为国家以国有土地使用权作价出资入股的，B公司再转让该土地使用权又当如何处理？

# PART 05

## 五、享受税收优惠需要提供的资料清单





## 财税〔2018〕57号

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。

财务第一教室  
CFOCLASS.COM



### 思考：1、如何证明改制重组双方是非房地产企业

#### 房地产开发公司设立条件:

根据《城市房地产开发经营管理条例》第五条 设立房地产开发企业，除应当符合有关法律、行政法规规定的企业设立条件外，还应当具备下列条件：

- （一）有100万元以上的注册资本；
- （二）有4名以上持有资格证书的房地产专业、建筑工程专业的专职技术人员，2名以上持有资格证书的专职会计人员。

省、自治区、直辖市人民政府可以根据本地方的实际情况，对设立房地产开发企业的注册资本和专业技术人员的条件作出高于前款的规定。

第七条 设立房地产开发企业，应当向县级以上人民政府**工商行政管理部门申请登记**。工商行政管理部门对符合本条例第五条规定条件的，应当自收到申请之日起30日内予以登记；对不符合条件不予登记的，应当说明理由。



## 2、投资入股是否属于改制重组？

暂不征税的投资行为应放在改制重组这个大前提下，那么，投资入股是否属于改制重组？

财税[2009]59号第一条规定：本通知所称企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。

结论：只要不存在房地产开发企业这一主体限定条件，即可对其发生国有土地、房屋权属转移、变更的行为享受暂不征土地增值税待遇。

改制重组协议或等效文件

## 3、改制重组后将房地产转让如何确定土地价值？

1、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）

2、相关房地产权属和价值证明



最后一个老问题：房地产公司股权转让要不要计缴土地增值税？

税务机关的观点：实质重于形式，法院观点：形式重于实质。

国家税务总局的批复：国家税务总局在对房地产公司股权转让征免土地增值税问题批复中认为“利用股权转让方式让渡土地使用权，实质是房地产交易行为，应按规定征收土地增值税”。——国税函[2000]687号、国税函[2009]387号、国税函[2011]415号

最高人民法院的裁决：股权与建设用地使用权是完全不同的权利，股权转让与建设用地使用权转让的法律依据不同，两者不可混淆。公司股东的变更不对公司的权利能力和行为能力构成影响。当股权发生转让时，目标公司并未发生国有土地使用权转让的应税行为，目标公司并不需要缴纳营业税和土地增值税。——最高人民法院（2014）民二终字第264号



课程回顾：

- 一、企业改制重组的概念
- 二、不征税、暂不征税、免税、暂免征收概念
- 三、土地增值税改制重组政策新旧对比（六大变化）
- 四、改制重组后再次转让房地产如何计税
- 五、享受税收优惠需要提供的资料清单

财务第一教室  
CFOCLASS.COM

感谢聆听

财务第一教室

微信搜索“财务第一教室”  
关注我们，提升你的价值  
新浪：@财务第一教室  
Tel：400-027-0056

