

服务“园区再造”税收指引

目 录

前言.....	3
第一类：工业房地产开发.....	6
1.1 典型案例.....	6
1.2 税收事项处理意见.....	6
1.2.1 土地出让及建设环节.....	6
1.2.1.1 自然资源部门.....	6
1.2.1.2 投资商.....	7
1.2.1.3 村集体经济组织.....	11
1.2.1.4 工程施工方.....	13
1.2.2 销售环节.....	14
1.2.2.1 项目管理.....	16
1.2.2.2 项目预征.....	16
1.2.2.3 项目清算.....	17
1.2.3 保有环节.....	20
1.2.3.1 购房人.....	20
1.2.3.2 投资商.....	20
第二类：先租后让.....	23
2.1 典型案例.....	23
2.2 税收事项处理意见.....	23
2.2.1 土地租赁环节.....	23
2.2.1.1 自然资源部门.....	23
2.2.1.2 投资商.....	24
2.2.1.3 工程施工方.....	27
2.2.2 土地出让环节.....	28
2.2.2.1 自然资源部门.....	28
2.2.2.2 投资商.....	29
2.2.3 租赁到期未出让土地.....	30
2.2.3.1 投资商.....	30
第三类：集体土地出让.....	32
3.1 典型案例.....	32
3.2 税收事项处理意见.....	32
3.2.1 土地出让环节.....	32
3.2.1.1 村集体经济组织.....	32
3.2.1.2 投资商.....	33
3.2.2 物业建设、运营环节.....	34
3.2.2.1 投资商.....	34
3.2.2.2 工程施工方.....	35
3.2.3 土地收回环节.....	36

3.2.3.1 村集体经济组织.....	36
第四类：集体土地出租.....	38
4.1 典型案例.....	38
4.2 税收事项处理意见.....	38
4.2.1 村集体经济组织.....	38
4.2.2 转租方.....	42
4.2.3 投资商.....	44
4.2.4 工程施工方.....	46

江门税务

前言

近年来，随着“园区再造”工程的深入推进，我市加快建设大型产业集聚区，各类专业和特色产业园蓬勃发展，形成了北组团主攻中欧合作（建设国家级中欧（江门）中小企业国际合作区）、东组团主攻深江合作（建设“总部+基地”“研发+生产”深度分工合作示范区）、南组团主攻港澳、RCEP成员合作（建设大湾区宜业宜居宜游产业示范区）的“三组团”空间布局，集聚产业、培育税源的成效突显，为江门经济发展发挥重要作用，并具有以下特点：

一是产业园种类多样，包括高新区、开发区、产业转移区、科技园等。目前，投资商主导开发运营的项目建设规模较大，且大多位于“三大组团”内，具有典型的“园中园”“子园区”特征。投资商一般从自然资源部门或村集体经济组织取得工业建设用地，按政府规划方案和产业招商要求自行组织施工建设、项目招商、园区运营和提供服务。

二是投资运营主体多样，包括具有国资背景的开发区或工业园区管委会下设公司、民营房地产开发商及在产业领域有较强综合能力的品牌企业等，有些还具备房地产开发资质。其营业收入主要来源于建筑物的出售或出租、园区运营服务（如向入园企业提供专业物业管理、市场营销、中介咨询服务等）。为鼓励园区改善营商环境和提高服务能力，政

府可能会安排财政资金奖补扶持相关主体。

三是工业建设用地供应方式渠道多样。一方面，国有建设用地除传统的出让方式外，还出现了新型的土地供应方式，包括先租后让、长期租赁等方式；另一方面，除传统的净地出让方式，工业用地供应时往往约定拆迁补偿、配套物业建设等附带条件；此外，随着新修改的《中华人民共和国土地管理法》的出台，集体经营性建设用地成为工业园区土地主要来源方式之一，集体经营性建设用地出让、出租等土地流转方式日趋活跃。

四是销售需满足一定条件。为实现土地集约利用及效益最大化，符合条件的工业物业可按幢、层或单元分割销售，由政府限定最高可分割销售比例和设定销售限制条件，园区土地使用权产权共有，无法分割。经园区管委会和有关政府部门对购买对象资格条件核准，投资商与购买对象达成买卖合意后与其签订定向建造协议/定制合同，其中关于建造费用、面积、支付方式、违约责任等约定作为后续签订买卖合同相应条款内容。

五是税收处理方式复杂。主要表现为增值税、企业所得税、土地增值税在房地产业务上存在各自适用的政策规范。增值税上，如纳税人属于房地产开发企业，则适用《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）。按规定进行

预缴，符合规定的可扣除对应土地价款。企业所得税上，如纳税人取得土地后进行房地产开发建造，则适用《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）。区分销售完工产品与未完工产品进行税收处理。销售未完工产品须计算预计毛利额并入所得额，完工年度结转收入并进行纳税调整。土地增值税上，如纳税人取得土地后进行房地产开发建造，销售新建房，则适用《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）、《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号），按房地产开发项目管理，清算前销售不动产进行预征，符合条件进行清算，后续销售进行尾盘申报，清算时可按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本之和加计20%的扣除。

当前，产业园开发模式尚未形成统一税收文件，导致存在不同程度涉税争议和征管风险。在充分调研的基础上，本指引基于四种常见模式梳理各个环节和各类主体的税收处理意见，作为基层具体实操指引。

本指引适用于我市范围内工业物业有关税收事项处理，此前未完成税收处理且无相关规定的可按本指引执行。如上级部门对有关内容有新的规定，以上级规定为准。

第一类：工业房地产开发

1.1 典型案例

某投资商以出让方式竞得一宗原权属人为某村集体经济组织的工业建设用地，取得土地后进行房地产开发建造，分两期开发，出让合同约定支付出让价款当月交付土地并办理权属登记（根据当地政府文件精神，出让价款的 95% 作为村集体经济组织土地补偿款），合同其他补充条款如下：

(1) 投资商负责地上物补偿、清除、土地平整、电力设备及管线迁移等费用。

(2) 投资商需承租村集体经济组织名下某处国有土地，合同约定租期 2 年，投资商需在承租期内完成承租地块增设建筑物并向村集体经济组织交付，造价不少于 X 万元，业主为村集体经济组织，按年支付租金，村集体经济组织向投资商开具专用发票。

(4) 政府向村集体经济组织支付土地补偿款后，村集体经济组织又支付给投资商作为增设建筑物费用，不足部分由投资商负担。

(5) 投资商需以货币补偿土地出让前的承租方某公司作为解除租赁合同的违约费用及地上建筑物拆除搬迁费用。

1.2 税收事项处理意见

1.2.1 土地出让及建设环节

1.2.1.1 自然资源部门

自然资源部门与投资商签订土地出让合同，收取土地出让金并向村集体经济组织支付补偿款。

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）款的规定，土地所有者出让土地使用权免征增值税。

二、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条的规定，出让国有土地使用权不属于土地增值税征税范围。

三、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》规定，出让合同列明金额的出让金、土地租金、解除租赁合同和拆迁补偿款及地上物补偿、清除、土地平整、电力设备及管线迁移等费用属于取得土地使用权对价，按“产权转移书据”缴纳印花税（未列明金额的按实际结算金额确定）。

1.2.1.2 投资商

投资商以出让方式取得土地使用权，支付土地出让金，在报建环节缴纳城市基础设施配套费。

一、增值税

投资商以出让方式取得土地使用权，向政府部门支付土地价款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售

自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）的相关规定处理。房地产开发企业受让土地时向政府部门支付的土地价款，应当取得省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据。

投资商承担地上物补偿、清除、土地平整、电力设备及管线迁移等费用，若取得有关工程施工方开具的抵扣凭证，可作为进项抵扣；若自营施工建设，取得与此相关的抵扣凭证，可作为进项抵扣。

投资商向村集体济组织承租土地并支付租金，取得与此相关的抵扣凭证，可作为进项抵扣。

投资商向集体土地原承租方支付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，根据《财政部 国家税务总局关于明确金融 房地产开发 教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140 号）第七条的规定，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（选择简易计税方法的房地产老项目除外），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。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。

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，

《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，投资商承担地上物补偿、清除、土地平整、电力设备及管线迁移等费用，增设建筑物的净支出，向村集体经济组织承租土地代建建筑物支付的租金，向受让土地原承租方支付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，作为土地征用费及拆迁补偿费计入开发产品计税成本。投资商的上述费用支出，应按照《国家税务总局关于发布〈企业所得税税前扣除凭证管理办法〉的公告（国家税务总局公告2018年第28号）》的规定，取得合规凭证作为税前扣除凭证。村集体经济组织向其支付土地补偿款的部分应冲减土地征用费及拆迁补偿费。

根据《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151号）第一条第（一）款，企业取得的奖补扶持等各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。

三、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》第七条的规定，投资商取得土地使用权所支付的金额作为土地增值税扣除项目；投资商承担地上物补偿、清除、土地平整、电力设备及管线迁移等费用，增设建筑物的净支出，

承担的租金，向受让土地原承租方支付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，作为取得土地使用权及拆迁补偿费的成本在计算土地增值税时扣除。投资商支付建筑安装工程款少于村集体经济组织向其支付土地补偿款的部分应冲减取得土地使用权的成本。

四、契 税

根据《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）第二条第（五）款的规定，投资商承担地上物补偿、清除、土地平整、电力设备及管线迁移等费用，增设建筑物的净支出，承担的租金，向受让土地原承租方支付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，应作为计税依据缴纳契税。其中，在签订权属转移合同时点暂未能确定金额的应交付的经济利益，可待竣工验收结转至土地征用及拆迁补偿费时按实际发生金额计算缴纳契税。

根据《中华人民共和国契税法》第九条及《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）第二条第（五）款、第四条、第五条的规定，土地使用权出让的，契税计税依据包括城市基础设施配套费，计税依据和纳税义务发生时间可结合纳税人取得住建或自然资源部门出具的缴款通知书确定，纳税人应于纳税义务发生之日起 90 日内申报缴纳契税。

五、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）第二条的规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由投资商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，由投资商从合同签订次月起缴纳城镇土地使用税。

六、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》规定，出让合同列明金额的出让金、土地租金、解除租赁合同和拆迁补偿款及地上物补偿、清除、土地平整、电力设备及管线迁移等费用属于取得土地使用权对价，按产权转移书据缴纳印花税（未列明金额的按实际结算金额确定）；与村集体经济组织签订的土地租赁合同按照“租赁合同”缴纳印花税（新法生效实施前不属于征税范围）。

1.2.1.3 村集体经济组织

村集体经济组织将取得的土地补偿款支付给投资商，与增设建筑物施工方签订合同并取得工程发票，工程验收后不动产首次登记到村集体经济组织名下。村集体经济组织向投资商出租土地并按年收取租金。

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）、《国家税务总局关于发布〈纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第16号）的规定，村集体经济组织向投资商出租土地，按不动产经营租赁服务缴纳增值税。

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（国令第691号）第八条至第十条，《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1第二十四至三十三条、附件2第一条第（四）项的规定，村集体经济组织购进的建筑服务，符合规定的进项税额允许抵扣。

二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定，村集体经济组织从政府取得的补偿款、向投资商租赁土地、地上建筑物和配套设施取得的租金收入、投资商代建产生的建筑安装总费用中超出村集体经济组织向其支付的土地补偿款的部分，符合收入确认条件的应计入企业所得税收入总额。村集体经济组织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、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》第二条的规定，

增设建筑物工程验收后不动产首次登记到村集体经济组织名下，房产税由产权所有人缴纳。增设建筑物达到预定可使用状态发生的总支出，包括村集体经济组织向投资商支付的土地补偿款、投资商代建建筑物净支出、土地使用权账面价值应并入房产原值。

四、土地使用税

根据《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》及《国家税务总局关于检发〈关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定〉的通知》（国税地字〔1988〕第15号）第四条的规定，土地使用税由拥有土地使用权的村集体经济组织缴纳。

五、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》规定，与工程施工方签订的合同按照“建设工程合同”缴纳印花税；与投资商签订的土地租赁合同按照“租赁合同”缴纳印花税（新法生效实施前不属于征税范围）。

1.2.1.4 工程施工方

一、增值税

工程施工方与投资商、村集体经济组织签订合同提供建筑服务，按建筑服务缴纳增值税。

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，

施工企业从事建筑、安装、装配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。

三、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》规定，与村集体经济组织签订的合同按照“建设工程合同”缴纳印花税。

1.2.2 销售环节

投资商与购房人签订合同，销售开发产品并取得销售收入，主要有两种情形：

一是投资商先与购房人签订厂房定向建造协议/定制合同，采用一次性、分期或按揭等方式收取相当于房价款的建造/定制费用，双方约定协议书中包括但不限于建造/定制费用的价格、面积、支付方式及期限、违约责任等约定作为后续签订商品房买卖合同的相应条款内容（或商品房买卖合同与协议内容不一致的以协议为准）。投资商取得预售许可证或出现约定情形后，与购房人签订商品房买卖合同，建造/定制费用在签订商品房买卖合同后自动转为购房款。

二是投资商与购房人直接签订商品房预售/买卖合同，收取房款。

一、增值税

根据投资商企业类型区分以下两种情形。

一是如投资商是房地产开发企业，销售自行开发的房地产项目，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1 销售服务、无形资产、不动产注释第三条的规定，投资商（房地产开发企业）在受让地块上开展厂房定向建造/定制并转让厂房不动产所有权的业务活动属于销售不动产，投资商与入园企业以签订厂房定向建造协议/定制合同方式收取的建造/定制费用为销售款，按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第18号）相关规定处理。

二是如投资商非房地产开发企业，其签订定制协议收取定制款，应根据《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）规定的纳税义务发生时间申报缴纳增值税。投资商转让其取得的不动产（自建不动产）按照《国家税务总局关于发布〈纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第14号）的相关规定处理。

二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》《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，投资商通过正式签订实质具有销售不动产性质的建造协议、定制合同或商品房预售、买卖合同取得的收入，应确认为销售收入的实现；销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率计算出预计毛利额计入当期应纳税所得额。

三、土地增值税

1.2.2.1 项目管理

根据《国家税务总局广东省税务局关于发布〈国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程〉的公告》（国家税务总局广东省税务局公告2019年第5号）第十六条的规定，主管税务机关应加强房地产开发项目的日常税收管理，建立台账，通过土地增值税管理系统实施项目管理，对房地产开发全过程实行跟踪监控，做到税务管理、纳税服务与项目开发同步。项目管理信息主要包括：取得土地、立项与规划、施工、销售（预售）、竣工验收、权属等环节信息，投资商应自取得上述环节的有关资料起30日内报送主管税务机关。

1.2.2.2 项目预征

（1）投资商收取入园企业的定制款（预收款），属于项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，由于涉及成本确定或其他原因，而无法据以计算土地增值税的，根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十六条的规

定，预征土地增值税。

(2) 根据《财政部 国家税务总局关于营改增后契税房产税土地增值税个人所得税计税依据问题的通知》(财税〔2016〕43号)及《国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》(国家税务总局公告2016年第70号)的规定，投资商采取预收款方式销售自行开发的房地产项目的，土地增值税预征的计征依据等于预收款减去应预缴增值税税款；采取现售方式销售并已确认销项税额的，以土地增值税应税收入作为预征的计征依据。适用增值税一般计税方法的纳税人，其土地增值税应税收入(预征的计征依据)不含增值税销项税额；适用简易计税方法的纳税人，其转让房地产的土地增值税应税收入(预征的计征依据)不含增值税应纳税额。

1.2.2.3 项目清算

(1) 项目办理工程竣工验收备案后，按照有关规定需确权登记在纳税人名下再进行转让，且房产未达到旧房标准，按《国家税务总局广东省税务局关于发布<国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程>的公告》(国家税务总局广东省税务局公告2019年第5号)等有关规定进行清算。符合旧房认定条件的厂房实现销售按销售旧房进行土地增值税处理，根据《土地增值税宣传提纲》(国税函发〔1995〕110号)的规定，转让旧房及建筑物的，在计算其

增值额时，允许扣除由税务机关参照评估价格确定的扣除项目金额（即房屋及建筑物的重置成本价乘以成新度折扣率后的价值），以及在转让时交纳的有关税金。根据《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）第七条的规定，新建房是指建成后未使用的房产。凡是已使用一定时间或达到一定磨损程度的房产均属旧房。

（2）项目清算条件按投资商企业类型区分以下两种情形。

一是如投资商是房地产开发企业，按照《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第九、十条的规定处理。项目可售建筑面积为开发项目可分割建筑面积，不含不可分割建筑面积。

二是，如投资商非房地产开发企业，非房地产开发企业通常具有较高比例的自用厂房及一定比例的自持物业，销售新建厂房的比例存在无法达到可售面积85%比例的可能，且无需取得预售许可证，导致长期无法满足土地增值税清算条件，因此该类模式项目清算条件按照《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第九、十条的规定处理。判断清算条件时项目可售建筑面积为开发项目可分割建筑面积，不含不可分割建筑面积，出租、自用面积纳入已售面积，清算时仅计算实际销售厂房对应的收入及成本。清算结

束后销售不动产的按照尾盘或转让旧房的规定处理。

(3) 根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条第(六)项的规定,对从事工业房地产开发的纳税人可按实施细则第七条第(一)、(二)项规定计算的金额之和加计20%的扣除。

(4) 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)第一条的规定,土地增值税清算时,已全额开具商品房销售发票的,按照发票所载金额确认收入;未开具发票或未全额开具发票的,以交易双方签订的建造协议/定制合同或销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。根据《国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程》(国家税务总局广东省税务局公告2019年第5号)第二十四条规定,审核收入时,应同时审核纳税人预售款和相关的经济收益是否全部结转收入以及销售价格是否明显偏低。

四、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》的规定,定制合同不属于应税凭证,不征收印花税,投资商与委托方签订不动产销售合同时,应按照产权转移书据征收印花税,如签订定制合同后无需再签订不动产销售合同,以定制合同办理权属转移手续,定制合同视为不动产销售合同,应在办理转移手续时按照产权转移书据征收印花税。

1.2.2.4 涉税资料：预售/销售许可证、测绘报告、分割转让方案、建造协议/定制合同/销售合同等。

1.2.3 保有环节

1.2.3.1 购房人

一、房产税

根据《关于明确房产税城镇土地使用税纳税义务发生时间有关问题的通知》（粤地税函〔2004〕719号）第一条的规定，凡是以房产原值为计税依据的，从取得产权或交付使用的次月起计征房产税；以租金收入为计税依据的，从取得租金收入当月起计征房产税。

二、土地使用税

根据《国家税务局关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》（（1988）国税地字第15号）第四条的规定，土地使用税由拥有土地使用权的单位或个人缴纳。

根据《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第二条第（一）款的规定，购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

土地使用权按份共有或共同共有的，按不动产登记资料等列明的土地权属比例确定；无土地权属比例的按权属人房产的建筑面积占共用土地地上房产总建筑面积的比例确定。

1.2.3.2 投资商

一、房产税

根据投资商企业类型区分以下两种情形。

一是如投资商是房地产开发企业，根据《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第一条的规定，投资商建造的商品房在售出前不征收房产税（作为产品），对售出前已使用（作为固定资产）或出租（作为投资性房地产）、出借的商品房应按规定征收房产税。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问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三点的规定，投资商因房产的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税纳税义务的，应纳税款的计算应截止到房产实物或权利状态发生变化的当月末，即房产实际交付购房人的当月末。

二是如投资商非房地产开发企业，根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的规定，房产税由产权所有人缴纳。根据《财税地字〔1986〕8号》第十九条及《关于明确房产税城镇土地使用税纳税义务发生时间有关问题的通知》（粤地税函〔2004〕719号）第一条的规定，纳税人自建的房屋，自建成之次月起征收房产税；纳税人委托施工企业建设的房屋，从办理验收手续之次月起征收房产税；纳税人在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋，应按规定征收房产税。凡是以房产原值为计税依据的，从取得产权或交付使

用的次月起计征房产税；以租金收入为计税依据的，从取得租金收入当月起计征房产税。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问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条的规定，投资商应纳税款的计算应截止到向购买对象交付使用的当月末。

二、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问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三点的规定，投资商因房产的实物或权利状态发生变化而依法终止城镇土地使用税纳税义务的，应纳税款的计算应截止到房产的实物或权利状态发生变化的当月末，即房产实际交付购房人的当月末，计税依据=（1-累计至上月末已交付建筑面积/项目总可售建筑面积）×项目占地面积，按月计算按年缴纳，如园区内所有开发项目总占地面积、规划建筑面积已确定，也可按以下方法：计税依据=（1-累计至上月末已交付建筑面积/规划总建筑面积）×总占地面积，上述方法一经选择，不得改变。

根据《国家税务总局关于进一步加强城镇土地使用税和土地增值税征收管理工作的通知》（国税发〔2004〕100号）第二条的规定，除经批准开发建设经济适用房外，工业房地产开发用地不得减免城镇土地使用税。

第二类：先租后让

2.1 典型案例

某投资商(房地产开发企业)通过自然资源部门以出让方式竞得一宗工业建设用地，出让年期 X 年，分为租赁年期 Y 年与出让年期 X-Y 年两个阶段(租赁年期由合同约定交付之日起算，出让年期在付清出让年期地价款之日起算)，租赁价款一次性预收，租赁期满(或满足一定条件)，经相关部门核实项目符合合同建设条件，土地可转为出让。租赁期未满足条件而提前转为出让的，剩余租期的租金转为出让金，出让年期按批准转期之日起算。

根据相关规定,国土资源管理部门依法出租国有土地向承租者收取的土地租金收入纳入土地出让收入管理，租金与出让金计算方式相同，收取金额均开具财政票据，财政票据注明土地出让收入(租金)，租赁期间可以办理相应租赁期的不动产权证，租赁金额属于转移土地权属的土地出让收入。土地使用权租赁按照出让进行税务处理。

本案例仅针对特殊取地方式“先租赁后出让(以下简称：先租后让)”进行税务处理，其他涉税事项可参照第一类模式处理。

2.2 税收事项处理意见

2.2.1 土地租赁环节

2.2.1.1 自然资源部门

自然资源部门与投资商签订国有建设用地土地使用权出让合同，按约定年期一次性预先收取租赁价款，开具财政票据。

一、增值税及附加税费

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）款的规定，土地所有者出让土地使用权免征增值税。

二、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条的规定，出让国有土地使用权不属于土地增值税征税范围。

三、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》第五条的规定，应税产权转移书据的计税依据，为产权转移书据所列的金额，不包括列明的增值税税款。租赁价款和出让价款均为产权转移书据所列的金额，应以合同总价款按照“产权转移书据”缴纳印花税。

2.2.1.2 投资商

投资商在出让合同签订之日起于规定时间内一次性付清租赁价款，取得财政票据，办理国有土地使用权租赁登记。

一、增值税及附加税费

投资商以先租后让方式取得土地使用权，向政府部门支付土地租赁价款，取得省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据，后续进行房地产开发可按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）的相关规定处理。

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）规定，投资商承担的建筑安装等费用，若取得工程施工方开具的抵扣凭证可作为进项抵扣；若自营施工建设，取得相关的抵扣凭证可作为进项抵扣。

二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条的规定，企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。投资商支付的租赁价款和出让价款计入无形资产，按规定进行摊销。

三、契税

根据《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）第二条第（五）款的规定，土地使用权出让的，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。投资商以先租后让方式取得土地使用权，向政府支付的土地价款（包括租赁价款），应按规定缴纳契税。

投资商应当在签订出让合同后，办理国有土地使用权租赁登记前申报缴纳契税，计税依据为财政票据注明的土地租赁价款（出让价款）。

四、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》第五条的规定，应税产权转移书据的计税依据，为产权转移书据所列的金额，不包括列明的增值税税款。租赁价款和出让价款均为产权转移书据所列的金额，应以合同总价按照“产权转移书据”缴纳印花税。为建造厂房签订建筑安装合同，应按照“建设工程合同”缴纳印花税。

五、房产税

投资商取得土地后依法建造建筑物、构筑物及其附属设施未办理不动产权证的，根据《中华人民共和国房产税暂行条例》第二条的规定，产权未确定的由房产代管人或者使用人缴纳，租赁期内房产税由投资商缴纳。

根据《财政部 国家税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》（财税地字〔1986〕8号）的规定，纳税人自建的房屋自建成之次月起征收房产税；纳税人委托施

工企业建设的房屋，从办理验收手续之次月起征收房产税；纳税人在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋，应按规定征收房产税。投资商应按规定缴纳房产税，房产自用的以房产余值为计税依据，房产出租的以房产租金收入为计税依据。

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）第三条的规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，投资商应将租赁价款和出让价款作为地价计入房产原值缴纳房产税。

六、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）第二条的规定，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。

2.2.1.3 工程施工方

一、增值税及附加税费

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）规定，工程施工企业提供建筑物拆除、土地平整、建筑物修缮等服务，应按

建筑服务缴纳增值税及附加税费。

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，施工企业从事建筑、安装、装配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。

三、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》规定，工程施工方签订的建筑安装合同，应按“建设工程合同”缴纳印花税。

2.2.2 土地出让环节

2.2.2.1 自然资源部门

租赁期满后，经自然资源部门核实达到合同约定建设条件的，向投资商发出缴款通知书并收取土地出让价款。投资商提前申请将租赁期转为出让期的，经自然资源部门批准，余下租期的租赁价款转为出让价款。

一、增值税及附加税费

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）款的规定，土地所有者出让土地使用权免征增值税。

二、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条的规定，出让国有土地使用权不属于土地增值税征税范围。

2.2.2.2 投资商

投资商付清土地出让款，取得财政票据，申请办理出让期不动产登记。

一、增值税

投资商以出让方式取得土地使用权，向政府部门支付土地价款，取得省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据，后续进行房地产开发可按《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）的相关规定处理。

二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条的规定，企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。投资商支付的出让价款计入无形资产，按规定进行摊销。

三、契税

根据《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）

第二条第（五）款的规定，土地使用权出让的，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。投资商以先租后让方式取得土地使用权，向政府支付的土地价款（包括租赁价款），应按规定缴纳契税。

投资商应当自收到自然资源部门发出的缴款通知书后，办理国有土地使用权登记前申报缴纳契税，计税依据为缴款通知书注明的土地出让价款。

四、房产税

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）第三条的规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。投资商将支付的租赁价款和土地出让价款一并作为地价计入计税依据。

2.2.3 租赁到期未出让土地

租赁期满后投资商未满足约定条件，土地未能转为出让，政府无偿收回土地，投资商拆除建筑恢复土地原状。

2.2.3.1 投资商

一、增值税及附加税费

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）的规定，投资商

拆除建筑恢复土地原状的费用，若取得工程施工方开具的抵扣凭证可进项抵扣；若自营施工，取得与此相关的抵扣凭证可进项抵扣。

二、企业所得税

根据《企业所得税法》第八条的规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。投资商支付的土地租赁价款和出让价款、建筑物投入支出、拆除建筑恢复土地原状的费用可作为营业外支出据实扣除。

江門稅務

第三类：集体土地出让

3.1 典型案例

为进行工业用地升级改造，某投资商通过挂牌出让方式从村集体经济组织取得一宗集体建设用地使用权，地价款按年支付。根据出让合同约定，投资商负责新建标准厂房，土地流转期满后村集体经济组织无偿收回土地使用权及地上建筑物、构筑物及其附属设施。

3.2 税收事项处理意见

3.2.1 土地出让环节

3.2.1.1 村集体经济组织

村集体经济组织与土地竞得人签订集体建设用地土地使用权出让合同，按年收取出让地价款。

一、增值税及附加税费

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）款的规定，土地所有者出让土地使用权免征增值税。

二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》第一条的规定，企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人，村集体经济组织应在合同约定的出让地价款确认收入时点计算缴

纳企业所得税，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、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条的规定，出让集体土地使用权不属于土地增值税征税范围。

四、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》的规定，村集体经济组织以出让合同的总价款按照“产权转移书据”缴纳印花税；合同未列明金额的增设建筑物属于合同对价的一部分，按实际结算金额确定。

3.2.1.2 投资商

投资商取得集体建设用地及办理流转手续，并按年向出让人支付出让地价款。

一、契税

根据《中华人民共和国契税法》的规定，投资商受让集体建设用地，向出让方支付土地价款，应按权属转移合同确定的成交价格依法办理权属登记手续前申报缴纳契税。

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）第二条的规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，由投资商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，由投资商从合同签订的下月起缴纳城镇土地使用税。

三、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》的规定，投资商以出让合同的总价款按照“产权转移书据”缴纳印花税；合同未列明金额的增设建筑物属于合同对价的一部分，按实际结算金额确定。

3.2.2 物业建设、运营环节

投资商出资由施工方在土地上建设标准工业厂房，根据政策规定和合同约定建筑物不能分割销售，投资商将大部分物业用于出租并提供园区运营服务，其余物业办公自用。

3.2.2.1 投资商

一、增值税及附加税费

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）的规定，投资商租赁物业及提供园区运营服务取得的收入应分别按不动产租赁服务和提供现代服务缴纳增值税及附加税费；投资商承担的建筑安装费用，若取得工程施工方开具的抵扣凭证，可作为进项抵扣；若自营施工建设取得相关的抵扣凭证，可作为进项抵扣。

二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的

规定，投资商取得房屋租赁、园区运营等各项收入应计入收入总额，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、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的规定，投资商办公自用的物业应从价计征房产税，出租的应从租计征房产税。

根据《关于明确房产税城镇土地使用税纳税义务发生时间有关问题的通知》（粤地税函〔2004〕719号）第一条的规定，凡是以房产原值为计税依据的，从取得产权或交付使用的次月起计征房产税；以租金收入为计税依据的，从取得租金收入当月起计征房产税。

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，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价。

四、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》规定，投资商为建造厂房签订建筑安装合同，应按照“建设工程合同”缴纳印花税；出租物业签订租赁合同，应按照“租赁合同”缴纳印花税。

3.2.2.2 工程施工方

一、增值税及附加税费

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）的规定，工程施工企业提供建筑物拆除、土地平整、建筑物修缮等服务，应按建筑服务缴纳增值税及附加税费。

二、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》规定，工程施工企业签订的建筑安装合同，应按照“建设工程合同”缴纳印花税。

三、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的规定，施工企业从事建筑、安装、装配工程业务等各项收入应计入收入总额，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。

3.2.3 土地收回环节

土地流转期满后村集体无偿收回土地使用权以及地上建筑物、构筑物及其附属设施。

3.2.3.1 村集体经济组织

一、增值税及附加税费

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）款的

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、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的规定，房产税由产权所有人缴纳，没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定，房产出租的以房产租金收入为计税依据。根据《关于明确房产税城镇土地使用税纳税义务发生时间有关问题的通知》（粤地税函〔2004〕719号）第一条的规定，凡是以房产原值为计税依据的，从取得产权或交付使用的次月起计征房产税；以租金收入为计税依据的，从取得租金收入当月起计征房产税。

流转期满村集体经济组织收回土地及增设建筑物，应按规定缴纳房产税。为体现纳税义务的延续性和便于税收征管，村集体经济组织取得证明房产原值的有关凭据可作为确定房产税计税原值的依据。

三、城镇土地使用税

根据《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第二条的规定，在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税的纳税人。流转期满村集体经济组织收回土地及增设建筑物，应按规定缴纳城镇土地使用税。

第四类：集体土地出租

4.1 典型案例

经村集体经济组织和具有国资背景的工业城物业管理有限公司协商及村民表决同意，转让一宗集体建设用地给管理公司统一招商，转让期限 30 年，按年支付转让价款，未办理权属流转手续，约定由管理公司在该地块上建设标准工业建筑，期满后归村集体经济组织所有。根据“实质重于形式”原则，本指引按租赁业务作税收处理。

管理公司通过公开竞价方式向某投资商转租该宗集体建设用地使用权，合同约定租赁期限 20 年，按年支付租金，由投资商实际出资在该地块上建设标准工业建筑，租赁期满后归管理公司所有；建筑物的设计、建造、安装、竣工验收工作由投资商委托施工方负责，村集体经济组织和施工方签订建筑安装合同，约定由投资商承担建设费用，建筑物业主单位为村集体经济组织，施工方向其开具专用发票。

以上案例所涉及各方均为增值税一般纳税人。

4.2 税收事项处理意见

4.2.1 村集体经济组织

村集体经济组织与管理公司签订集体建设用地土地使用权转让合同，按年收取土地转让金，转让期满无偿收回土地使用权以及地上建筑物、构筑物及其附属设施。根据“实质

重于形式”原则，该业务按租赁行为处理。

一、增值税及附加税费

根据根据《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）、《国家税务总局关于发布〈纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第16号）的规定，村集体将集体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及附加税费。

根据增值税有关规定，纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。管理公司为村集体增设建筑物作为其租赁土地取得的其他经济利益，村集体经济组织应于取得施工方建筑发票并确认实际发生建筑安装费用时全额向管理公司开具租赁服务专用发票，确认销项税额。

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）的规定，取得工程施工方开具的抵扣凭证，可作为进项抵扣。

二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十九条的规定，村集体经济组织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；增设建

筑物，在产权登记在村集体经济组织名下时作为土地租赁取得的其他经济利益，计入企业所得税收入总额，同时按照建筑方开具的发票金额确认固定资产计税基础，在剩余租赁期限内按直线法计提折旧并作为租金收入对应的成本。

三、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条的规定，出租集体土地使用权不属于土地增值税征税范围。

四、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》的规定，双方签订的集体建设用地土地使用权转让合同按照“租赁合同”缴纳印花税（新法生效实施前不属于征税范围）；合同未列明金额的增设建筑物属于合同对价的一部分，按实际结算金额确定。为建造厂房签订建筑安装合同，应按照“建设工程合同”缴纳印花税。

五、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的规定，房产税由产权所有人缴纳，没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定，房产出租的以房产租金收入为计税依据。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问题的通知》（财税〔2009〕128号）第一条的规定，无租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴纳房产税。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）第三条的规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价。根据《关于明确房产税城镇土地使用税纳税义务发生时间有关问题的通知》（粤地税函〔2004〕719号）第一条的规定，凡是以房产原值为计税依据的，从取得产权或交付使用的次月起计征房产税；以租金收入为计税依据的，从取得租金收入当月起计征房产税。

租赁土地期间，村集体经济组织未向管理公司收取增设建筑物租金，房产税由管理公司依照房产余值代缴纳。租赁期满后村集体经济组织收回增设建筑物，应按规定缴纳房产税。为体现纳税义务的延续性和便于税收征管，村集体经济组织取得证明房产原值的有关凭据可作为确定房产税计税原值的依据，并将地价计入房产原值。

六、城镇土地使用税

根据《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第二条的规定，在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税的纳税人。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）的规定，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和个人缴纳城镇土地使用税。

租赁土地期间，城镇土地使用税由土地承租方管理公司缴纳。租赁期满后村集体经济组织收回土地及增设建筑物，应按规定缴纳城镇土地使用税。

4.2.2 转租方

管理公司从村集体租入土地，再转租给投资商，由投资商实际出资在该地块上建设标准工业建筑。

一、增值税及附加税费

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，转租方将集体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及附加税费。根据《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号）第四十五条第（二）项的规定，纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

转租方向村集体经济组织支付土地租金及作为土地租赁对价为其增设建筑物，取得村集体开具租赁服务专用发票，进项税额可抵扣。投资商实际承担增设建筑物的支出作为转租方租赁土地取得的其他经济利益，转租方在收到村集体经济组织以建筑物造价开具发票时按等价向投资商开具租赁服务专用发票，确认销项税额。

二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十九条的规定，纳税人提供固定资产、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；转租方在租赁期内利用建筑物取得的租赁收入或其他经济利益，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、土地增值税

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条的规定，出租集体土地使用权不属于土地增值税征税范围。

四、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》的规定，转租方签订的集体建设用地土地使用权转让合同和租赁合同均按照“租赁合同”缴纳印花税（新法生效实施前不属于征税范围）；合同未列明金额的增设建筑物属于合同对价的一部分，按实际结算金额确定。

四、房产税

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的规定，房产税由产权所有人缴纳，没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定，房产出租的以房产租金收入为计税依据。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问题的通知》（财税〔2009〕128号）

第一条的规定，无租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴纳房产税。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）第三条的规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价。根据《关于明确房产税城镇土地使用税纳税义务发生时间有关问题的通知》（粤地税函〔2004〕719号）第一条的规定，凡是以房产原值为计税依据的，从取得产权或交付使用的次月起计征房产税。

租赁土地期间，村集体经济组织未向转租方收取增设建筑物租金，房产税由转租方依照房产余值代缴纳。为体现纳税义务的延续性和便于税收征管，转租方取得证明房产原值的有关凭据可作为确定房产税计税原值的依据，并将地价计入房产原值。

六、城镇土地使用税

根据《财政部 国家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）的规定，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和个人，缴纳城镇土地使用税。租赁土地期间，城镇土地使用税由转租方缴纳。

4.2.3 投资商

根据与转租方签订的租赁协议，除了按年支付土地租金

外，投资商以村集体经济组织的名义建设建筑物，可自用或出租。

一、增值税及附加税费

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）的规定，投资商租赁物业取得的收入，应按不动产租赁服务缴纳增值税及附加税费。根据《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号）第四十五条第（二）项的规定，纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

投资商向转租方支付土地租金及作为土地租赁对价增设建筑物，转租方向其开具租赁服务专用发票，进项税额可用于抵扣。

二、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的规定，投资商按年支付的土地租金可在计算当期应纳税所得额时扣除；在集体土地上出资增设建筑物作为长期待摊费用在剩余租赁期内摊销。

三、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》的规定，双方签订的集体建设用地土地使用权租赁合同按照“租赁合同”缴纳印花税（新法生效实施前不属于征税范围）；合同未列明金额的增设建筑物属于合同对价的一部分，按实际结算金额确定。

为建造厂房签订委托付款协议（作为建筑安装合同附件），不属于印花税征税范围。

4.2.4 工程施工方

一、增值税及附加税费

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）的规定，工程施工企业提供建筑物拆除、土地平整、建筑物修缮等服务，应按建筑服务缴纳增值税及附加税费。

二、印花税

根据《中华人民共和国印花税法》规定，工程施工企业签订的建筑安装合同按照“建设工程合同”缴纳印花税。

三、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的规定，施工企业从事建筑、安装、装配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。