

不动产网络司法拍卖税费承担探究

包关云■

摘要：不动产网络司法拍卖（简称司法拍卖）与商业销售一样具有可税性。实务中司法拍卖公告常对被拍卖人欠缴税费与交易税收有专门条款的规定，一般规定上述税费均由买受人承担。该税款承担与税法上的税款负担不同，公告约定的税费承担主要是价款金额的约定非对法定纳税主体的变更，相应地买受人承担的税费要计入计税价格。

关键词：税费承担；计税依据；价外费用

中图分类号：D922.22; F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)08-0062-04

一、司法拍卖的可税性

税收的缴纳是基于市场交易（商业销售）基础上的，一般市场交易完成即产生缴纳税收的义务。司法拍卖与商业销售既有相同点也有不同点，那么，拍卖成交行为是不是需要纳税？

从出售人（被拍卖人）角度看司法拍卖与商业销售有以下三点不同：一是出售人（被拍卖人）的意思表示不同，一般商业销售出售人自愿与买受人达成一致意见。司法网络拍卖被拍卖人是不自愿的，该行为是被强制的，并不是被拍卖人的真实意思表示。二是目的不同，一般商业销售出售人是为了获得收益，而司法拍卖是为了抵偿债务。三是拍卖所得款项的自主权和使用用途不同，一般商业销售由出售人取得价款，对销售资金使用拥有完全的自主权，可以用于各种用途。而司法拍卖所得的价款由法院、债权人或者管理人取得，一般只用于强制抵偿债务，有多余款项才可再归被拍卖人支配。在清偿债务前被拍卖人

无权自主支配取得的款项。从买受人的角度来看，一般商业销售与司法拍卖没有明显区别，两者的本质都是交易，无论是司法拍卖还是一般商业销售，买受人支付款项取得不动产都是为了实现其使用价值或者用于投资。

税收的产生基于纳税人从事生产和交易而取得了收益，且该收益不具有公益性。据此司法拍卖行为具有可税性。理由：第一，司法拍卖取得了经济收益。虽然司法拍卖与一般交易有以上列举的诸多不同，但是从税收角度看，被拍卖人最终取得了不具有公益性质的货币形式经济收益（被拍卖人不具有该款项的自主支配权并不影响其经济收益增加的事实），符合了课税的经济条件。第二，对拍卖行为课税符合税法上的公平原则。一般交易的出售人因取得经济收益符合了纳税的基本条件，需承担缴纳税款的法定义务。同样取得了经济收益，若对拍卖行为不予征税就会造成不公平，将违背税收公平原则，也会人为造成避税的缝隙。第三，对拍卖行为课

以税收有税法依据。根据《国家税务总局关于人民法院强制执行被执行人财产有关税收问题的复函》（国税函[2005]869号）规定，无论拍卖、变卖财产的行为是纳税人的自主行为，还是人民法院实施的强制执行活动，对拍卖、变卖财产的全部收入，纳税人均应依法申报缴纳税款。

二、司法拍卖涉及的税费条款

在不动产司法网络拍卖中与税收直接相关的是拍卖成交价格。拍卖一旦成交，计税价格也就确定。基层人民法院基于保护债权人利益的考虑，在司法拍卖公告中有专门约定对被拍卖方欠税、应交税款、欠缴费用等由买受人缴纳的条款，使得司法拍卖的税收问题变得十分复杂。

笔者查阅了不同的拍卖公告并对其进行梳理，拍卖公告中涉及税费的条款主要是两个方面：一是涉及的税费具体包括哪些；二是税费由哪个主体承担。

公告涉及以下四类税费。第一类是

作者简介：包关云，国家税务总局绍兴市柯桥区税务局高级会计师、注册税务师，浙江省第五期会计领军人才。

往年陈欠,这是企业在破产之前欠缴的税款,破产企业账户上有记载,税务机关征缴系统有欠税详细数据明细。往年陈欠与本次拍卖行为没有丝毫关系。若是被拍卖人处于破产阶段,则税务机关一般将其作为破产债权处理。第二类是新增欠税,这是企业停产以后至拍卖期间企业因拥有房产、土地而产生的房产税与城镇土地使用税,企业账户尚没有记载这些税收,税务机关征缴系统只有税源登记信息,没有欠税详细数据明细,但根据相关税法规定属于企业的应缴税收。第三类是交易税收,专指本次拍卖行为成立办理交易手续时产生的税收,按照法定纳税人的不同分成两部分:一是应由买受人缴纳的契税与印花税,二是应由被拍卖人缴纳的增值税、城建税、教育费附加、农村教育费附加、印花税、土地增值税、企业所得税或个人所得税(以下简称“其余税费”)。第四类是其他欠费,这是指企业已经欠缴的应补地价、土地使用费、水、电、煤、物业管理等费用,个别公告甚至还规定“未明确缴费义务人的费用也有买受人承担”,此类费用也归入第四类。

公告对税费承担主体的约定。不同法院在拍卖公告里对税收及费用由谁缴纳有不同的规定。有的规定买受人只负担拍卖成交环节的税收;有的规定买受人不但要缴纳拍卖成交环节的税收,还要承担被拍卖人历年来所欠的税收。实务中,大致有以下四类处理方式:一是买受人承担所有税款与费用,包括往年陈欠、新增欠税、交易税收、其他欠费中的一类或多类税费。二是被拍卖人与买受人分别按照规定各自承担。三是由买受人在办理交易手续时先行垫付,然后再向法院申请从拍卖所得款中扣除应由被拍卖人缴纳的税费。四是直接由法院在拍卖所得款中扣除应由被拍卖人缴纳的税费。

后三类处理方式与税法规定基本一

致,处理比较简单,笔者不再赘述。复杂的是有法院采用的第一类处理方式(本文以下只就第一类处理方式讨论),在公告中规定了不动产拍卖成交的一切税费由买受人承担。约定由买受人承担的税种、费用种类的多少在不同的公告里规定各不相同,有的是一一列举税种与费用明细,比如:“涉及的增值税、城建税、教育费附加、地方教育附加、企业所得税、印花税、土地增值税等税款均由买受人承担”;有的是概况性描述,比如:“所涉及的一切税、费及其可能存在的物业费、水、电等欠费均由买受人承担”;有的是两者兼顾,比如:“过户时所产生的转让双方的一切税费(包括但不限于营业税、城建税、教育费附加、地方教育附加、企业所得税、水利建设基金、印花税、土地增值税)均由买受人承担”。

三、税费承担的税法分析

有观点认为公告对税费承担的规定违背了税收法定原则。理由为:第一,我国单行税种和法律法规都明确规定了纳税人,让公告来改变法定的纳税人属于违法行为。第二,部分税费与本次拍卖行为无关。往年陈欠、新增欠税、其他欠费是被拍卖人已经确定的应付负债,与本次拍卖交易无关,也与买受人无关,由被拍卖人缴纳是履行其法定义务。第三,部分税费非买受人缴纳义务。交易税收与拍卖成交行为关系密切,只是契税、印花税需由买受人缴纳,交易税收中的其余税费缴纳是被拍卖人的法定义务,与买受人无涉。据此,从税法规定的纳税人角度分析,让买受人缴纳本该由被拍卖人缴纳的往年陈欠、新增欠税、交易税收、其他欠费中的一类或多类税费是违反税收法定原则的。

也有观点认为,从契约精神的角度来看,买受人是在接受公告的所有条款后才实施拍卖行为的,买受人拍下不动产后理应缴纳这些税费。公告是契约双

方对支付款项的负担约定,买受方基于实现合同交易目的自愿选择负担该款项,系民事权益的自由处分。

要弄清楚公告约定与税法规定的关系,需要辨析清两对关系:公告的税费承担与税法的税款负担的异同、公告税费承担的约定是对缴纳主体约定还是对价款的约定。

(一) 公告的税费承担与税法的税款负担

税种按照税款是否能转嫁可以区分为直接税与间接税。简单地理解:纳税人与负税人是同一个的是直接税,纳税人与负税人不是同一个的是间接税。比如工资薪金项目个人所得税就是比较典型的直接税,还有个人缴纳的契税、车辆购置税等都是直接税,纳税人缴纳的税款无法转嫁给其他人,税款由纳税人自己负担,纳税人与负税人是同一个,不存在税款负担的转嫁。商品交易中的增值税,纳税人是商家,但其缴纳的税款金额是从购买者处取得,然后再以商家的名义缴纳给国家。实质上纳税人缴纳的税款是由购买者负担的。其他比如消费税、资源税等都是间接税,纳税人缴纳的税款都转嫁给了购买者负担,纳税人与负税人不是同一个。间接税造成了纳税人与负税人的分离,负税人实质上支付税款的现象就是税款负担。

而拍卖公告的税费承担与间接税的税款负担不同。第一,没有依照税种是直接税还是间接税来区别规定是否由买受人承担税费。第二,缺少法定强制性,司法拍卖的税费承担是任意的,可以约定也可以不约定税费承担条款。税法上的税款负担具有法定强制性,哪些税种是由买受人负担、哪些税种不由买受人承担无法人为约定。第三,缺少统一性,不同的公告可以采用不同的约定,可以约定全部税种费种承担,也可以约定部分税种费种承担。而税款负担具有统一性,哪些税种是买受人负担,

哪些不是,均是统一的。据此可以确定,拍卖公告的税费承担不是税法原理上的税款负担。

最高人民法院有几个比较典型的案例认为司法拍卖税费承担的规定是合法有效的。比如2007年在审理“民事判决书(2007)民一终字第62号”认为法律法规当事人在合同中约定由纳税义务人以外的人承担转让土地使用权税费的,并不违反相关法律、法规的强制性规定,应认定为合法有效。2015年最高人民法院对再审民事裁定书“(2015)民申字第2282号”认为:税款承担条款并不违反法律关于依法纳税的强制性规定。几乎所有判例都判定税款承担条款不违反税收法律法规。

(二)公告约定的是缴纳主体还是款项金额

公告有关税费承担的表述是这样的:“XX等税款均由买受人承担”“XX等欠费均由买受人承担”“一切税费均由买受人承担”,涉及到了缴纳主体与款项金额。

《中华人民共和国税收征收管理法》第四条明确法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人,纳税人必须依照法律、行政法规的规定缴纳税款。全国人大和国务院颁布的单项税种法律法规都明确规定了纳税人。税法有关纳税主体的条文是公法意义上的规定,属于国家强制性规定。司法拍卖无权改变税法已经明确的纳税义务人,也无权免除纳税义务人的法定义务,更无权赋予法定纳税人以外的主体来缴纳税款的义务。

司法拍卖不能对税费的缴纳主体作出规定,只能规定非法义务比如交易对象的价款、交货地点等等。比如有个别司法拍卖公告表述为:“拍卖成交后,成交价不包含转让时双方的一切税费等,过户时所产生的转让双方的一切税费均由买受人承担”,就是把转让时缴纳

的税款作为一种拍卖对价的组成部分。在司法拍卖成交前,其成交价格是不确定的,需要经过几轮的竞价以后才会有一个竞买成交价。竞买成交价确定后,交易税收的金额也随之确定。交易对价可以理解为:竞买成交价与承担税费的合计数。

江苏省南京市中级人民法院“(2017)苏01行终893号”行政判决书有类似的表述:“法律、法规对于纳税义务人的规定与税款的实际承担者是两个不同的概念,法律、法规在明确纳税义务人的同时,并不意味着禁止其他主体代为缴纳,其他主体可以根据相关约定自愿代为缴纳税款。”所以说,拍卖公告是款项金额的约定,而非对法律法规已经确定的纳税主体的变更。只不过,在交易行为中必须也要同时明确款项的支付方是买受人。

(三)计税依据的确定

从经济利益的最终承受来看,所有的税款都是买受人负担的,只不过有的税收名义上由纳税人按照税法规定缴纳。比如买受人支付的竞价款金额是A,以被拍卖人名义缴纳的税款金额为B,以自己名义缴纳的税款金额为C,买受人一共支付了A+B+C。但B是由买受人支付给被拍卖人的并以被拍卖人名义缴纳,或者由买受人以被拍卖人的名义直接支付给税务机关。那么计税依据是A,还是A+B(增值税除外,下同)?

现行的单项税种法律法规对计税依据都有明确的规定,比如增值税、企业所得税、土地增值税等均对计税依据有“收取的全部价款和价外费用”的规定。对价外费用以列举和概括的方式明确为价外向购买方收取的各种性质的价外收费。买受人承担的税费具有以下特点:

第一,从经济利益流向分析,虽然税票上显示的缴纳人与法律法规规定的纳税人一致,都是被拍卖人,表示不管是形式上还是法律规定上,都应该是被

拍卖人支付B。实务操作上,被拍卖人并没有直接支付,而是由买受人承担并支付。买受人除了支付A,还支付了B与C,其中缴纳C是买受人法定义务,B是其额外承担的税款。买受人直接向税务机关缴纳B,该缴纳行为相当于只是买受人的代缴行为,从实质上与法律层面都应该是被拍卖人经济利益的流出。买受人总共流出了A+B+C,买受人支付给被拍卖人(法院、管理人或债权人)A,B是被拍卖人所欠债务金额。B由买受人支付给税务机关可以看作:买受人先支付给被拍卖人,再由被拍卖人支付给其债权人。这样理解实质上、形式上、法律层面上都吻合了。

第二,从实际效果分析,买受人代被拍卖人支付了B,就是代被拍卖人向其债权人履行了债务B。随之,被拍卖人就清偿了债务B,被拍卖人相应的对外负债减少或者消除。从被拍卖人的债权人角度看,B是作为被拍卖人的财产偿还给了债权人,而非买受人的财产,因为买受人与被拍卖人的债权人并没有债权债务关系。

第三,从账务处理上看,被拍卖人原有“应付账款”或“应交税费”等负债类账户金额减少,根据“资产=负债+所有者权益”的恒等式原理,负债的减少必然是所有者权益增加、资产减少或者两者兼而有之。很明显该行为与所有者权益没有关系,那么就是资产减少了B,但是被拍卖人的资产并没有减少。其实因为B是从买受人处取得(增加资产)然后再减少用于支付,减少资产同时减少债务。

基于此可以得出答案,承担的税款与各税种法律法规文明确的价外费用性质一样,该承担的税款是伴随拍卖行为产生的,明显属于价外费用范畴,除增值税外,都是不动产计税价格的组成部分。同样道理,买受人承担的其他欠费,也属于价外费用。(下转第67页)

问题：M和N公司支付X公司统借统还利息支出，是否可以全额在企业所得税前扣除不受“债资比”限制？

“债资比”是指债权性投资与权益性投资的比例，该问题一直是关联企业关注的问题，债权性投资较权益性投资灵活、快捷，在关联企业有资金需求的时候往往采取该方式，然而操作不当就会给企业带来税收风险。

根据《企业所得税法》和《财政部国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税[2008]第121号）规定，企业支付给关联方的利息，“债资比”（债权性投资与权益性投资的比例）不得超过2:1，超过的部分不得在发生当期和以后年度企业所得税前扣除；但企业支付给关联方的利息，若能证明借款利率符合独立交易原则的，或该企业与关联方的企业所得税实际税负相等，或关联方的企业所得税实际税负更高，其实际支付给利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

根据《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）第二十一条第（二）款和《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）第十八条规定，企业采用统借统还模式的利息支出可在企业所得税前扣除，需符合以下条件：（1）出

借方资金来源：集团内任何企业向金融机构借款；（2）借款方为集团内企业；（3）借款利息费用可以在资金使用企业之间合理分摊。

笔者认为：首先，X公司按对外贷款资金成本向M和N公司收取借款费用，X公司起到借款桥梁的作用，符合独立交易原则；再则，从配比原则看，相关借款费用也应由资金使用方承担；最后，X公司在向M和N公司收取利息、分摊咨询费或手续费等时，应向M和N公司开具发票，根据借款占用金额、占用时间计算编制内部分割单，可在企业所得税前扣除。

二、现行政策下的操作建议

在本文中，笔者根据现有税收政策对统借统还涉及增值税、土地增值税和企业所得税问题进行分析，然在实践中，很多企业由于各种各样的原因不符合统借统还硬件或软件，增加了税收负担、造成了税收风险。笔者结合现行宏观经济与税收政策，就统借统还模式给集团房地产企业提几点建议：一是尚未冠以企业集团名称的集团房地产公司可在9月1日以后尽快到工商管理部门办理，以满足统借统还基本条件；二是集团中核心企业的性质尤为重要，集团房地产企业可成立具有金融机构的财务公司，统一完成集团内对外贷款与内部资金调度，以满足增值税、土地增值税、企业所得税相关政策，达到税收成本最

小化。三是集团房地产企业应做到资金管理调度规范、资金走向清晰、计算分摊合理、相关佐证资料充分，以减少税收风险。

税收成本是房地产企业主要成本之一，而税收最终承担者为终端消费者，笔者从房地产企业角度和终端消费者角度呼吁：一是贷款服务对应进项税额可以从销项税额中抵扣，彻底打通增值税抵扣链条，减少房地产企业税收成本。二是在取消《集团企业登记证》后，统借统还免征增值税税收优惠政策应从实质重于形式出发，建议从控股比例与控制时间设置条件，不考虑集团企业层级。三是在统借统还模式下，房地产企业如果能够合理、清晰分摊利息支出、成本费用配比，且不以逃避税款为目的，集团房地产企业对外向金融机构贷款的金融机构证明可穿透给房地产项目公司使用。四是相关部门规范金融机构贷款通道，减少乱收费给房地产企业造成的税收负担。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 王波. 利息支出的土地增值税税前扣除若干问题的分析[J]. 注册税务师, 2018, (4): 35-37.
- [2] 徐清育. 营改增后企业集团统借统还涉税风险及应对[J]. 现代经济信息, 2018, (7): 293.

（上接第64页）实务界还有人认为买受人承担的税款不应该计入计税依据，理由是计算复杂。笔者看来，具体操作上的难度不应是不构成计入计税依据的理由。拍卖成交的计税依据应包括成交价及由买受人承担的各项税费合计数。

综上所述，司法拍卖公告无权对税法明确的法定缴纳义务主体作出变更，司法拍卖规定买受人承担被拍卖人的往

年陈欠等所欠税费并不违反税法规定，这不是对纳税主体的变更。司法拍卖约定的是民事债权债务关系，是对拍卖成交价款的约定：不动产价格有拍卖成交价、买受人承担的税费两部分组成。在确定不动产计税依据时，买受人承担的税费与税法规定的价外费用性质一样，应作为计税依据。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 黄文彬. 论司法拍卖中的法律关系[J]. 法制博览, 2015, (29): 33-36.
- [2] 李晓慧, 陈志宏. 我国网络司法拍卖制度的建构[J]. 法律适用, 2016, (12): 57-62.