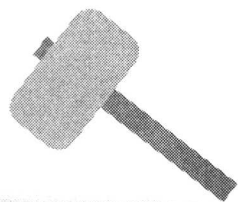


拍卖收入个人所得税政策 例解及筹划思路



■ 刘建波 刘厚兵

国家税务总局《关于加强和规范个人取得拍卖收入征收个人所得税有关问题的通知》(国税发[2007]38号,以下简称38号文)的下发,对个人通过拍卖市场拍卖字画、瓷器、玉器、珠宝等各种财产的所得征收个人所得税有关政策规定进行了细化。实际上,对个人拍卖字画、瓷器、玉器等艺术品所得征收个人所得税的相关规定,早在1997年已经出台。此次38号文只对个人通过拍卖市场拍卖各种财产取得的所得征收个人所得税重新进行了规范,增强了可操作性。现对照新政策规定对拍卖收入个人所得税具体计征问题进行详细例解,并提出几点筹划思路。

一、拍卖收入分两种情形征收个人所得税

38号文将个人取得拍卖收入征收个人所得税的适用项目问题分两种情形予以明确:一是根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》(国税发[1994]089号),作者将自己的文字作品手稿原件或复印件拍卖取得的所得,应以其转让额减除800元(转让收入额4000元以下)或者20%(转让收入额4000元以上)后的余额为应纳税所得额,按照“特许权使用费”所得项目适用20%税率缴纳个人所得税。二是拍卖除上述文字作品原稿及复印件之外的其他财产,按照转让收入额减除财产原值和合理费用后的余额为应纳税所得额,按照“财产转让所得”项目适用20%税率缴纳个人所得税。

例1:某市居民张某委托某拍卖行拍卖其2005年以2000元价格从民间购买的一件瓷器,最终的拍卖成交价格是50000元。假定缴纳增值税2000元,城市维护建设税140元,教育费附加60元(拍卖费等费用可据实扣除,为便于计算,此处忽略不计;其他税费也忽略不计,下同),则张某应缴个人所得税=(50000-2000-2000-140-60)

×20%=9160(元)。

这里要注意的是如何定义文字作品手稿原件或复印件,以及为何单独对其按照“特许权使用费”所得项目征收个人所得税。《中华人民共和国著作权法实施条例》第四条明确解释:文字作品是指小说、诗词、散文、论文等以文字形式表现的作品。《中华人民共和国个人所得税法》规定,特许权使用费所得,是指个人提供专利权、商标权、著作权、非专利技术以及其他特许权的使用权取得的所得,提供著作权的使用权取得的所得,不包括稿酬所得。可见,文字作品手稿原件或复印件的拍卖,会涉及到复制权、发行权、出租权等著作权中人身权利之外的财产权利,属于与著作权相关的一种所得,所以,拍卖文字作品手稿原件或复印件不同于拍卖其他财产,应按照“特许权使用费”所得项目征收个人所得税。

例2:作家李某将自己一部畅销小说的手稿原件拍卖给某公司用于拍摄同名电影,拍卖所得80000元。按照李某与该公司的约定,李某将摄制权、改编权等著作权中的部分财产权转让了出去,属于特许权使用费所得,其应缴个人所得税=80000×(1-20%)×20%=12800(元)。

二、拍卖财产以最终拍卖成交价格来计征

38号文规定,对个人财产拍卖所得征收个人所得税时,以该财产最终拍卖成交价格为其转让收入额。《中华人民共和国拍卖法》第五十一条规定,竞买人的最高应价经拍卖师落槌或者以其他公开表示买定的方式确认后,拍卖成交。根据这一条款,导致拍卖师落槌的最高应价就是最终拍卖成交价格。但还有一种特殊情形,即买受人未按照约定支付价款的,应当由拍卖人征得委托人同意,将拍卖标的再行拍卖。再行拍卖的价款低于原拍卖价款的,原买受

人应当补足差额。

例3：张三将一幅字画委托拍卖行拍卖，李四以最高应价100 000元成为买受人。但随后李四反悔，觉得该画不值那么多钱，不肯按约定支付价款，征得张三同意，拍卖行再次拍卖该字画，但再次拍卖的价款只有95 000元，按规定原买受人李四应补足再次拍卖与原拍卖价款的差额5 000元给张三。在这种情况下，张三字画拍卖转让收入额还是10 000元，而不是95 000元。

三、拍卖财产可凭合法有效凭证税前扣除

38号文规定，个人财产拍卖所得适用“财产转让所得”项目计算应纳税所得额时，纳税人凭合法有效凭证（税务机关监制的正式发票、相关境外交易单据或海关报关单据、完税证明等），从其转让收入额中减除相应的财产原值、拍卖财产过程中缴纳的税金及有关合理费用。

首先，财产原值是指卖方个人取得该拍卖品的价格。财产原值的确定又分为五种情形：一是通过商店、画廊等途径购买的，为购买该拍卖品时实际支付的价款；二是通过拍卖行拍得的，为拍得该拍卖品实际支付的价款及交纳的相关税费；三是通过祖传收藏的，为其收藏该拍卖品而发生的费用；四是赠送取得的，为其受赠该拍卖品时发生的相关税费；五是通过其他形式取得的，参照以上原则确定财产原值。其次，拍卖财产过程中缴纳的税金，具体指拍卖财产过程中实际缴纳的相关税金及附加。再次，有关合理费用，是指拍卖财产时纳税人按照规定实际支付的拍卖费（佣金）、鉴定费、评估费、图录费、证书费等费用。按照《中华人民共和国拍卖法》第五十六条“委托人、买受人可以与拍卖人约定佣金的比例”的规定，买卖双方的拍卖费（佣金）一般是在拍卖成交价格10%以下，拍卖机构向买卖双方收取佣金的具体标准是根据国际惯例及市场行情来确定的。其他费用如图录费一般每件200~300元至1 000~2 000元不等，这类费用应根据实际发生额予以扣除。

例4：如例1，张某委托拍卖行拍卖瓷器时，如果张某无法提供其缴纳税费的相关凭证，仅能提供财产原值凭证。则应缴个人所得税 $= (50\,000 - 2\,000) \times 20\% = 9\,600$ （元）。

四、实行核定征收的拍卖所得有限定条件

对于那些因年代久远或遗失等造成纳税人无法提供财产原值凭证，以及即使提供财产原值凭证，但填写不规范，

或凭证上的原值是几件拍卖品原值的合计，无法确定每件拍卖品的具体原值等情形的，38号文规定，纳税人如不能提供合法、完整、准确的财产原值凭证，不能正确计算财产原值，按转让收入额的3%征收率计算缴纳个人所得税；拍卖品为经文物部门认定是海外回流文物的，按转让收入额的2%征收率计算缴纳个人所得税。这里重点要关注“海外回流文物”的认定问题。海外回流文物主要是由各省文物管理委员会（简称文管会）根据海关入境记录来认定被拍卖文物是否为“海外回流文物”，拍卖机构根据文管会出具的认定材料按照2%的征收率来代扣代缴税款。与3%的征收率相比，2%的征收率体现了国家对海外回流文物在国内拍卖的一种鼓励与支持。同时，这也为个人进行税收筹划提供了政策便利。

例5：某市居民王某委托某拍卖行拍卖其2006年以20 000元价格从民间购买的一件瓷器，最终的拍卖成交价格是60 000元，王某无法提供购买瓷器的原值凭证。因此需要按转让收入额的3%缴纳个人所得税 $= 60\,000 \times 3\% = 1\,800$ （元）。另外，王某去年从国外购回几件明朝时期藏品，已经文物部门认定为海外回流文物。近日，他委托某拍卖行以100 000元的价格拍卖了其中一件，所提供财产原值凭证上的原值是几件拍卖品原值的合计。因此王某要按转让收入额的2%计算缴纳个人所得税 $= 100\,000 \times 2\% = 2\,000$ （元）。

五、两种个税计缴办法留下的筹划空间

按照38号文的规定，拍卖所得个人所得税可以采用增值部分和核定征收率两种方法计算。这两种计税方法得出的应缴税额往往会有很大的不同。李先生2 000年以200 000元购得一件文物，如今这件文物的价格已经升到了500 000元。如果按照前一种税率计算李先生的个税，则应缴税为 $(500\,000 - 200\,000) \times (1 - 10\%) \times 20\% = 54\,000$ （元）（佣金按10%计算），而如果按照转让收入额的3%征收率计算，则应缴税额为 $500\,000 \times 3\% = 15\,000$ （元），两者之间相差39 000元（54 000 - 15 000）。

而对于原值较高、升值不多的拍品，用增值部分计算个人所得税得出的税额显然更要划算一些。张先生的一件藏品是不久之前刚从拍卖行拍得的，当时拍得价为500 000元，但由于现在急于使用资金，想快点将它脱手变现。按照他的心理价位，这件藏品只要能够达到550 000元他就准备脱手。如果按照3%征收率来计算，张先生应缴个税为 $550\,000 \times 3\% = 16\,500$ （元），而如果按照增值部分缴纳

个税, 则应纳税金 $(550\ 000-500\ 000) \times (1-10\%) \times 20\%$
 $=9\ 000$ (元), 可以节税 $7\ 500$ 元 $(16\ 500-9\ 000)$ 。

六、政策运用及税收筹划中几个注意事项

(一) 对个人拍卖所得征收个人所得税有两个注意事项

一是拍卖行为要市场化, 必须通过各类中介的拍卖行(公司)公开挂牌拍卖, 否则不能按上述确定应税项目。如个人将其财产自行摆摊(如个体商店、门市部、路边等)销售, 取得的所得应按其他应税项目如个体户生产经营所得等征收个人所得税。二是纳税人的确定, 即拍卖的财产包括个人的任何财产都有明确的产权所有人, 这也是拍卖公司必须先确认的, 委托拍卖时受托人必须出具产权所有人的委托证明。

(二) 不得按征收率计算纳税的情形

38号文规定, 纳税人能够提供合法、完整、准确的财产原值凭证, 但不能提供有关税费凭证的, 不得按征收率计算纳税, 应当就财产原值凭证上注明的金额据实扣除, 并按照税法规定计算缴纳个人所得税。

(三) 税款征收及政策执行时间要求

一是在税款征管方面。38号文规定, 个人财产拍卖所得应纳的个人所得税税款, 由拍卖单位负责代扣代缴, 并按规定向拍卖单位所在地主管税务机关办理纳税申报。同

时, 拍卖单位代扣代缴个人财产拍卖所得应纳的个人所得税税款时, 应给纳税人填开完税凭证, 并详细标明每件拍卖品的名称、拍卖成交价格、扣缴税款额。此外38号文还要求, 主管税务机关应加强对个人财产拍卖所得的税收征管工作, 在拍卖单位举行拍卖活动期间派工作人员进入拍卖现场, 了解拍卖的有关情况, 宣传辅导有关税收政策, 审核鉴定原值凭证和费用凭证, 督促拍卖单位依法代扣代缴个人所得税。

二是在政策执行时间上。38号文从2007年5月1日起执行, 《国家税务总局关于书画作品、古玩等拍卖收入征收个人所得税有关问题的通知》(国税发[1997]154号)同时废止。由于签约时间与销售发票上注明的时间都具有一定灵活性, 与售出方取得所得的时间极可能不一致, 而拍卖会举办时间一旦宣布就很难改变, 时间上具有确定性, 且拍卖成功后, 售出方就取得了收取拍卖所得的权利(买受人违约情形除外), 所以原则上应以拍卖会举办时间为准, 即个人在2007年5月1日(含5月1日)后举办的拍卖会上取得拍卖收入的, 均应按38号文规定计算征收个人所得税。在此之前, 仍执行国税发[1997]154号政策规定计算征收个人所得税。■

(作者单位: 潍坊学院经济管理学院

江西省赣县地方税务局)

责任编辑 陈利花

● 词条

看板管理

看板最初是丰田汽车公司于20世纪50年代从超级市场的运行机制中得到启示, 作为一种生产、运送指令的传递工具而被创造出来的。看板管理方法是在同一道工序或者前后工序之间进行物流或信息流的传递。经过近50年的发展和完善, 看板管理目前已经在很多方面发挥着重要的机能。

1、生产及运送工作指令。这是看板最基本的机能。看板中记载着生产和运送的数量、时间、目的地、放置场所、搬运工具等信息, 从装配工序逐次向前工序追溯。在装配线将所使用的零部件上所带的看板取下, 以此再去前一道工序领取。前工序则只生产被这些看板所领走的量, “后工序领取”及“适时适量生产”就是通过这些看板来实现的。

2、防止过量生产和过量运送。看板必须按照既定的运用规则来使用。其中的规则之一是: “没有看板不能生产, 也不能运送。”由于看板所标示的只是必要的量, 因此运用看板能够做到自动防止过量生产、过量运送。

3、进行“目视管理”的工具。看板的另一条运用规则是“看板必须附在实物上存放”、“前工序按照看板取下的顺序进行生产”。因而, 作业现场的管理人员对生产的优先顺序能够一目了然, 很容易管理。

4、改善的工具。看板的改善功能主要通过减少看板的数量来实现。看板数量的减少意味着工序间在制品库存量的减少。如果在制品存量较高, 即使设备出现故障、不良产品数目增加, 也不会影响到后工序的生产, 所以容易掩盖问题。在JIT生产方式中, 通过不断减少数量来减少在制品库存, 就使得上述问题不可能被忽视。这样通过改善活动不仅解决了问题, 还使生产线的“体质”得到了加强。■