

对买受人承担增值税诉讼案的分析

包关云 包卓群

摘要：网络拍卖是常见的特殊资产处置方式，该处置方式会牵涉大量的税费问题。尽管实务中拍卖公告有专门涉税条款的约定，但约定的涉税条款极易引起争议，使得网络拍卖税收问题的处理变得十分棘手。本文涉及案件的拍卖公告约定成交价不含拍卖标的物交付、过户时所发生的全部费用和税费，拍卖、过户涉及的一切税、费均由买受人承担。由此引发了四次诉讼、一次抗诉的法律纠纷。通过对该案例的研究发现：一是由买受人承担本该由被拍卖人缴纳的税费、费用形成的“不含税”拍卖成交价，与增值税法上的“不含税价”极易混淆，但两者不含的“税”完全不同。二是由买受人替被拍卖人承担的税费应并入增值税的计税依据交纳增值税。

关键词：网络拍卖；税费承担；不含税价；计税依据

中图分类号：D922.222；F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)21-0052-03

网络拍卖是当下破产财产处置的最主要方式，而拍卖公告中一般都有专门的涉税（费）条款，涉税（费）条款主要约定以下内容：一是涉及哪些项目；二是由哪个主体承担。

拍卖公告中对税费处理方式大致可以归纳为两类：一是按照税法规定纳税义务人缴纳；二是由买受人承担本该由破产人缴纳的税费。当公告约定由买受人承担本应由破产人缴纳的税费时，相关税收问题的处理会变得十分复杂，由此引起的诉讼案件也层出不穷。

本文选取实务中的一起由破产拍卖引起的司法案例，深入分析买受人承担税费的税务处理。本案是一起网络拍卖引起的涉及增值税的四次诉讼、一次抗诉案件，案例较充分暴露出目前实务上破产财产处置涉税典型难题，主要体现为对纳税主体、计税依据、征管措施的影响。

一、拍卖涉税条款引起的司法案件

（一）案件概况

B公司于2017年4月4日从网络上以4400万元拍得破产企业A公司的资产，同一天B公司与A公司管理人签订《拍卖成交确认书》。

B公司按公告要求如期支付4400万元后，A公司未及时开具发票，故B公司起诉至当地人民法院（开票诉讼一审），要求A公司开具增值税专用发票。一审法院判决A公司应向B公司开具专用发票，并确定开具发票的价税合计金额为成交价4400万元（不动产2966.66万元，货物1433.34万元）加上相应的销项税费（判决书原文用词为“销项税费”，规范用语应为“销项税额”，下同）570万元。A公司依判决书开具价款4400万元、税额570万元的增值税专用发票。B公司不

服法院判决书上的开具金额，认为不应额外再支付570万元，遂向上级法院提起再审申请（开票诉讼再审），再审法院驳回B公司的再审申请。

B公司不服，迟迟不付额外的570万元。A公司向当地人民法院起诉B公司（销项税额诉讼一审），要求B公司支付余款。一审法院判决B公司限期内向A公司支付余款。B公司遂向二审法院上诉，二审法院驳回B公司上诉，维持原判（销项税额诉讼二审）。

B公司仍不服，向当地人民检察院就开票诉讼判决（包括一审判决与再审裁决）提出抗诉申请。目前，当地检察院正在审查中。

（二）法院判决理由

法院审理认为，双方当事人的争议焦点有两个：一是拍卖标的物的成交价款是否包含增值税专用发票上注明的“销项税额”；二是A公司是否有权要求

作者简介：包关云，国家税务总局绍兴市税务局高级会计师；
包卓群，浙江树人大学讲师。

B公司向其支付该部分“销项税额”。

法院认为拍卖标的物的成交价款不包含增值税专用发票上注明的“销项税额”，理由：(1)《增值税暂行条例》规定，销售额为纳税人发生应税销售行为收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。纳税人发生应税销售行为，按照销售额和本条例第二条规定的税率计算收取的增值税额，为销项税额。销项税额计算公式：销项税额=销售额×税率。通常情形下，销售方向购买方出售货物或提供应税劳务时，商品或劳务价款=商品或劳务销售额+销项税额，销项税额包含在购买方所支付的价款之中，即所谓的“含税价”。本案标的物成交价在拍卖成交之时方可确定，故成交价应为标的物销售额，不包含应收取的销项税额。A公司破产管理人根据买受人B公司索要开具增值税专用发票，在发票上注明相应的销项税额，该销项税额构成标的物价款的组成部分，应由买受人负担。(2)公告明确约定。本案竞买公告第七条载明：“取得标的物涉及的税、费，包括标的自身隐含存在的一切欠交或需补交的各项税费等，均由买受人承担。”竞买须知第十二条载明：“拍卖时的起拍价、成交价均不含拍卖标的交付、过户时所发生的全部费用和税费。”

法院认为A公司有权要求B公司向其支付该部分“销项税额”。理由为：B公司混淆了“销项税额”与“增值税”的关系及负担主体。销项税额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务，按照销售额和适用税率计算并向购买方收取的增值税额。简言之，销项税额系作为货物或应税劳务价款的一部分，由购买方支付给销售方。增值税是以商品(含应税劳务)在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税，根据国际上普遍采用的销项税额减进项税额计算增值税，由纳税义务人向税务机关缴

纳。因此，本案中A公司要求B公司支付销项税额其实是要求其支付标的物价款的一部分，A公司则根据销项税额抵扣进项税额后，向税务机关缴纳增值税。故B公司该上诉主张不能成立，法院不予采纳。二审法院驳回B公司的上诉请求，维持原判。

二、拍卖成交价的增值税探讨

在本案中四次诉讼均是围绕A公司确定开票金额时要不要额外加上“销项税额”并向买受人B公司收取这一问题，因此在开始探讨之前，需了解“销项税额”在税法体系中的含义。根据《增值税暂行条例》第四条规定，一般纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产(以下统称应税销售行为)，应纳税额(不考虑一般纳税人按简易计税方法计算应纳税额等特殊情形)为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额，计算公式为：应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。据此可知“销项税额”只是计算增值税应纳税额公式中的一个税收术语，而非“税”本身。根据《增值税暂行条例》第五条规定，纳税人发生应税销售行为，按照销售额和本条例第二条规定的税率计算收取的增值税额，为销项税额，计算公式为：销项税额=销售额×税率。当交易双方没有特殊约定时，销项税额应由买受人实际承担，这一点无异议。

在本案的法院判决中，B公司除支付拍卖成交价外，还需额外以成交价4400万元为基础计算并支付销项税额，其主要理由是公告约定拍卖成交价不含税价。笔者认为，本案中买受人是否还需额外支付销项税额以及金额如何计算，需依拍卖公告的约定内容并按照增值税法规的规定进行辨析：

(一)公告是否约定“销项税额”如

何收取

该拍卖公告的涉税条款总共三条，其中竞买公告两条、竞买须知一条。竞买公告第六条载明了欠交税费：“特别提醒，买受人拍得标的之日(竞拍日)起相关标的涉及的应缴及欠缴土地使用税、房产税及相关附加税费均由买受人承担。”第七条还载明了其他费用：“取得标的物涉及其他可能存在的物业费、水、电等欠费及其他费用均由买受人承担。”竞买须知第十二条还载明税费与其他费用：“标的物过户(变更)登记手续由买受人自行办理，拍卖、过户涉及的一切税、费(包括但不限于违章罚款及其他应由原权利人承担和未明确缴付费义务人的费用)均由买受人承担。”

通读拍卖公告相关条款，自始至终未出现“销项税额”几个字，可知拍卖公告涉税条款没有对“销项税额”作出专门约定，因此还需继续分析拍卖公告涉税条款的含义。

(二)增值税不含税价与拍卖公告不含税价的区别

根据《增值税暂行条例实施细则》第十四条规定，一般纳税人销售货物或者应税劳务，采用销售额和销项税额合并定价方法的，按下列公式计算销售额：销售额=含税销售额÷(1+税率)。

增值税含税价与不含税价的区别在于被拍卖人在定价时是销售额与销项税额合并定价还是分别定价。举例如下，甲出售货物给乙，合同既可以价税分开约定，即约定该货物销售额100万元，销项税额13万元，也可以价税合并约定，即约定该货物含销项税额的销售金额为113万元。

本案的拍卖公告涉税条款并未约定“销项税额”条款，拍卖公告约定的成交价不含税其实是指成交价不含被拍卖人的应纳税额，也即买受人在支付成交价后还需要额外负担根据拍卖公告约定的应由被拍卖人缴纳的应纳税额。

不管是在开票诉讼还是销项税额诉讼中,法院法官可能都将拍卖公告中约定的不含拍卖过程中的一切税费理解为拍卖价格不含增值税销项税额。其中销项税额诉讼二审法院的观点与理由最具代表性。该诉讼理由部分比较详细且正确地论述了《增值税暂行条例》不含税价的含义,即法院理由阐述部分的不含税指的是不含“销项税额”,这与税法中的不含税意义并无二致。法院裁定时引用了拍卖公告竞买须知第十二条,该条款中的“税”并非增值税暂行条例规定的“销项税额”,也非法院自身理由阐述部分的“销项税额”,也就是法院论证部分不含税中“税”与裁定时不含税的“税”,虽然同是“不含税价”,但不是同一个“税”(法院论证部分的不含税价就是税法的不含税价,但结论里的不含税是不含各项税费)。

综上,法院将拍卖公告中的成交价不含税等同于被拍卖人应税行为不含“销项税额”的销售额无法依据。

(三) 销项税额与应纳税额之争

本案B公司按照拍卖公告的约定,不但缴纳了办理产权过程中所有一切税费及费用,还把不属于产权过户时应由A公司缴纳的所欠房土两税税款及滞纳金也一并向税务机关缴纳,但B公司拒绝向A公司支付法院认定的销项税额,有一个关键的事实有助于分析本案。

A公司处于停产状态,除本资产拍卖外无其他应税收入,但A公司有巨额的留抵税额(留抵税额2 000余万元)。2017年12月B公司向A公司寄送《关于要求抵扣留抵税的报告》,认为增值税及附加的纳税主体仍为A公司,且A公司仍为一般纳税人,享有正常使用留抵税额的权利没变,2 000余万元留抵税额可以用作B公司开具动产和不动产的增值税专用发票时进行抵扣申报,A公司不予理睬。2018年7月B公司再次向A公司寄送《关于要求开具增值税发票的函》,

A公司于次月6日就此作出复函,明确告知A公司名下的留抵税额不在本次拍卖交易的资产范围,拍卖成交价为含税价,增值税发票下的销项税额B公司应承担对应税额。同月9日,B公司就前述复函作出《再次要求开具并交付增值税发票的函》,认为拍卖公告未明确拍卖资产所产生的“增值税及附加”由买受人承担,资产拍卖的增值税及附加的纳税义务是A公司,应纳税额=当期销项税额-当期进项税额,而A公司留抵的进项税额多于销项税额(销售额3 897万元,销项税额502万元),实际应纳税额为0。即便B公司承担“增值税及附加”,也只承担A公司实际缴纳的部分,且申报纳税的责任在于A公司,无论税费由谁承担,A公司均有申报纳税的义务。B公司也是直到法院判决后才知道对应的销项税额为570万元,而非502万元。

拍卖公告有一个较大的瑕疵也是造成本案争论的原因。公告在设置涉税条款时还停留在原营业税思维框架。在2016年5月1日全面营改增以前,不动产拍卖涉及的主要税种是营业税,营业税只要成交价(含税营业额)乘以5%就可得出本次拍卖的税额,税额与本次拍卖行为可以建立起一一对应关系。全面营改增后,采用一般计税方法计算的增值税应纳税额不单取决于销售额,而是取决于本月全部销售额与同期可抵扣进项税额(停产状态下的企业可以抵扣的进项税额就是留抵税额)两个因素,应交增值税税额与本次拍卖行为无法建立一一对应关系。换句话说,采用一般计税方法是无法计算出本次拍卖的增值税税额(及城建税、教育费附加,下同),因为“增值税的应纳税额=当期销项税额-当期进项税额”,不是“本次销项税额-本次进项税额”。

前已厘清,拍卖公告约定的是本次因拍卖行为成交需要办理产权过户手续过程中的应纳税额。那么公告约定的增

值税应该就是销项税额减去进项税额的余额而非销项税额,其他附加按照本次应交增值税税额的规定比例计算确定。本次拍卖A公司在当期应缴的增值税税为0,故B公司无须再向A公司支付相应的增值税。

(四) 确定含税销售额

本案拍卖公告并非约定销项税额由谁承担,而约定的是本应由A公司缴纳的应纳税额由B公司承担。按照《增值税暂行条例》规定,应由买受人B公司承担销项税额。本案B公司已经全部完成了本次拍卖行为应付的货币给付义务。该给付义务共包括以下五个部分:一是支付给A公司(管理人)的拍卖成交价4 400万元,销售额与销项税额的支付;二是向税务机关支付的本次拍卖行为应由B公司缴纳的契税及印花税;三是代A公司向税务机关缴纳本次拍卖行为应由A公司缴纳的增值税及附加、印花税等(假设金额为a),代缴后不再向A公司追偿;四是代A公司向税务机关缴纳应由A公司历年缴纳的所欠城镇土地使用税与房产税税款及滞纳金(假设金额为b),代缴后不再向A公司追偿;五是代A公司向有关债权人缴纳应由A公司历年支付的所欠物业费、水电费等费用(假设金额为c),代缴后不再向A公司追偿。

其中的第三至第五项款项是B公司代A公司履行本应由A公司履行的给付义务。该事项在税收上应该怎么认定?按照《增值税暂行条例》第六条、《营业税改征增值税试点实施办法》第三十七条规定:销售额是指纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用,财政部和国家税务总局另有规定的除外。价外费用,是指价外收取的各种性质的收费。

上述给付义务从形式上看是B公司直接支付给税务部门和其他债权人的,看似与A公司没有关系,(下转第57页)