



现代法学研究
Journal of Legal Science
ISSN: 2790-3796(print)
雙清學術出版社

Contents lists available at www.qingpress.com
Journal homepage: qingpress.com/zh-cn/journals/28



论网络司法拍卖税费承担

袁萍^{1*} 马丽茜²

(中国人民大学 法学院, 北京 100872)

摘要: 网络司法拍卖的税费负担问题一直备受关注。法院公布拍卖信息时提出了多种解决方案, 包括: 买方承担所有税款、买卖双方分别负责、买方自行核实等。为了深入研究这一问题, 本文分析了 113 份涉及网络司法拍卖税费承担的裁判文书, 对网络司法拍卖税费承担的判决现状进行了分析, 梳理出三种判决路径。此外, 本文探讨了法院拍卖公告信息披露不规范以及相关条款存在不同解读等现实问题。最后, 本文还从两个角度对包税条款的效力进行了分析, 我们认为, 从司法实践的角度看, 包税条款违反了效力性强制性规定; 从税收角度看, 包税条款的约定将税收优先权置于绝对地位, 忽略了税收优先权的适用条件。我们提出, 从税收法定性原则看, 应当区分包税条款中的直接税和间接税, 如果包税条款约定改变直接税的纳税人身份, 该包税条款应当被视为无效; 若约定改变间接税纳税人身份, 则不必然无效。此外, 从税收公平原则看, 包税条款有失公平。

关键词: 网络司法拍卖, 包税条款, 效力性强制性规定, 税收优先权, 税收法定, 税收公平

*通讯作者: 袁萍, 中国人民大学

2790-3796/© Shuangqing Academic Publishing House Limited All rights reserved.

Article history: Received July 23, 2023 Accepted January August 4, 2023 Available online August 8, 2023

To cite this paper: 袁萍, 马丽茜 (2023). 论网络司法拍卖税费承担. 现代法学研究, 第2卷, 第2期, 24-35.

Doi: <https://doi.org/10.55375/jls.2023.2.9>

一、问题的提出

网络司法拍卖是指人民法院利用互联网推动执行程序的途径，通过线上拍卖或变卖形式实现法院对被执行财产及其他司法拍卖标的物的处置。2023 年《最高人民法院工作报告》¹显示，近五年全国网络司法拍卖成交金额超过 2 万亿元。此外，2023 年 2 月中指研究院的数据显示，2022 年共有 60.6²万套法拍房挂拍，同比增长 35.7%。数据表明，执行程序中越来越多采用网络司法拍卖形式。

在司法拍卖中，鉴于涉案标的往往涉及较大金额，税费承担问题变得愈发重要。在实践中，许多地区的法庭通过《竞买公告》或《竞价须知》规定，购买人必须自行办理标的物的房屋过户登记手续，并承担所有相关税费、水电等费用。

为了获取拍卖标的资产，买受人通常会在网络司法拍卖的初期参与竞拍。然而，如果最终成交价超出买受人的预期价，买受人往往会认为公告中的包税条款违反了《最高人民法院关于人民法院网络司法拍卖若干问题的规定》(下称《网拍规定》)，有可能提起民事诉讼，主张该条款无效，要求卖方承担纳税义务人所应承担的税额，从而降低成本。法院对于买受人提起的诉讼案件的裁判意见存在不一致的情况。为了更深入研究这一问题，本文通过在中国裁判文书网(wenshu. court. gov. cn)以“网络司法拍卖³”、“税费”、“最高法院”及“高级法院”为关键词，搜集到 113 份⁴裁判文书为样本。本文将基于这些裁判文本，剖析司法实践中的裁判矛盾的根源，并提出我们的观点。

二、网络司法拍卖买受人税费承担裁判现状——以 113 份最高院和高级人民法院裁判文书为样本

我们发现，在 113 份相关裁判文书样本中，关于税费是否由买受人全部承担问题，支持和不支持的比例约为 4: 1。

进一步梳理样本案件，我们发现有三个主要问题存在于网络司法拍卖税费承担的裁判规则中，分别是：各法院裁判路径不统一、法院拍卖公告信息披露不规范以及对强制性规定的区分和《网拍规定》存在相反解读。

(一) 各法院裁判路径不统一

在最高法院的 11 份裁判文书中，支持包含税费条款的文书占比达到了 82%。根据对这些裁

¹ 获取来源: <http://gongbao. court. gov. cn/Details/0cf2ab48a3d2a9cd604af4991aa7d7. html>, 获取时间: 2023. 5. 15

² 获取来源: <https://www. cih-index. com/report/detail/52334. html>, 获取时间: 2023. 5. 15

³ 本文仅讨论执行程序中的税费承担问题。考虑到破产程序中的税费承担问题较为特殊，故不在此文讨论范围内。

⁴ 搜索时间为 2023. 5. 15 日，共搜集到裁判文书 193 份，剔除不相关案例及发回重审案例后，共得到 113 份裁判文书。

判文书样本的总结，梳理出典型的裁判文书具体如下表 1：

表 1：案号分析

案号	审理程序	观点	理由
(2022)最高法民再 59 号	再审	不支持包税	案涉城镇土地使用税是与权属变更无关的税费，依法由法定纳税人承担。
(2018)苏执复 113 号	复议	不支持包税	被执行人前次交易中欠缴的税费与本次交易过程无关，不应由买受人承担。
(2022)青执监 6 号	申诉	不支持包税	税收法定涵盖承担税费主体的专有属性，纳税人身份不能因变卖公告所载内容而发生转移。该《变卖公告》中所载内容不符合税收条例和税法规定，应视为无效。
(2021)湘执复 188 号	复议	不支持包税	强制拍卖实质上仍然是一种买卖关系，买卖双方在该过程中所产生的交易金额应依照税收法规征收税费。拍卖公告中“一切税费均由买受人承担”的规定，违反了司法解释的规定。
(2021)川执复 160 号	复议	不支持包税	拍卖发布的《竞买公告》及《竞买须知》内容不符合法律规定。
(2021)陕执复 146 号	复议	支持包税	买受人在竞得标的物前未对上述内容提出异议。根据国家税务总局对“十三届全国人大三次会议第 8471 号建议”的答复内容，变更案涉拍卖公告和拍卖须知中有关税费承担内容的请求，缺乏法律依据。
(2020)最高法执监 232 号	申诉	支持包税	在案涉房产拍卖成交后，要求改变拍卖公告中的税费分摊方式，从拍卖款中扣除转让方应承担的税费，违反了诚实信用原则。如果支持该请求，将损害其他潜在竞买人及被执行人的合法权益，并违背司法拍卖的公正原则。
(2019)最高法民申 4673 号	再审	支持包税	合同当事人自愿对相关税费的负担作出安排，不违反公平原则，亦不会造成国家税收的流失。
(2018)粤执监 117 号	申诉	支持包税	该买受人在竞得标的物后提出“拍卖公告的计税方法与税务机关的实际计税方法存在巨大差异，且未披露标的物原始取得时间”等异议，该请求不予支持。

1. 拍卖前已经欠缴的税款的裁判路径

在进行网络司法拍卖时，原先欠缴的税费大多与拍卖活动无关，这些是在拍卖过程之前就已经产生的税收。根据《网拍规定》第三十条规定，“因网络司法拍卖本身形成的税费，应当依照相关法律、行政法规的规定，由相应主体承担；没有规定或者规定不明的，人民法院可以根据法律原则和案件实际情况确定税费承担的相关主体、数额。”由此我们

可以理解，在司法拍卖中产生的，与权属变更有关的税款，按规定应由法定的纳税人承担。除非双方当事人有明确的协议，否则所有超出买受人预期的税款，应由法定纳税人负责。

在《中华人民共和国税收征收管理法》(下称《税收征管法》)第四十五条规定，“税务机关征收税款，税收优先于无担保债权，法律另有规定的除外；纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的，税收应当先于抵押权、质权、留置权执行”。此外，《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，下称《强执税收复函》)，提出了司法机关通过强制执行处置或变卖财产所得，确保税收政策的公平、公正和有效实现的重要性。根据《税收征管法》第五条，法院需要根据法律要求，积极配合税务机关，以便尽可能将欠税纳入税收管理之内。因此，对于一笔交易中涉及的税费，可以通过直接拍卖的方式进行抵扣，而最高人民法院没有责任承担。

依《最高人民法院关于人民法院网络司法拍卖若干问题的规定理解与适用》的条例，买受人在交易开始之前先支付被执行方作为纳税人的税款，并保存相关的支付证据供事后使用。然后，买受人可以向人民法院申请报销费用，人民法院会在拍卖成交款中优先支付相关的费用。

一个典型案例是江苏省高级人民法院(2018)苏执复113号案。在该案中，江苏省高级人民法院认为，买受人不应该承担与前一次交易中被执行方人欠缴的税费无关的费用。该案反映了网络司法拍卖中税费责任分担方式的实际问题。

2. 包税条款无效的裁判路径

包税条款无效的裁判理由主要体现在三方面：第一，司法拍卖本质上仍是买卖关系；其次，税收纳税主体的专属性；最后，必须遵守效力性强制性规范。

作为一种强制执行措施，司法拍卖的实质仍然是买卖关系。在这一过程中，交易所产生的金额应根据税收法规征收相应税费。纳税承担方的法律效力依据直接在《税收征管法》的第三条第二款中规定。在交易关系中的双方对于税费的承担，出卖方和买受人的责任，税法进行了明确的规则。出卖方是增值税、土地增值税、地方建设费、印花税以及所得税等法定纳税人，买受人需要承担的是印花税和契税等。在这个过程中，根据法律规定应征收相应的税款。

税法旨在明确纳税主体的专属性，纳税人的身份不会因变卖公告或者内容导致转变。法律对于纳税人、税收对象、税率等基本要素有直接约束力，这一部分不应由行政机构来决定。

《竞买公告》或《变卖公告》中就税费相关情况及具体金额仅提示买受人自行向税务机关了解核实，这种做法无疑增加了买受人的负担和阻力，进而导致司法拍卖的不顺利进行。另外，

《强执税收复函》要求纳税人申报并支付拍卖、变卖财产的全额收益税款。人民法院有义务协助税务机关优先从拍卖收入中扣划税款。我们认为，包税条款违反了拍卖规定，因此在司法解释上为无效。

2019年《全国法院民商事审判工作会议纪要》(法[2019]254号)中，最高人民法院清晰定义了强制性规定的范围，包括涉及金融安全、市场秩序和国家宏观政策等公序良俗的强制性规

定。我们认为，包税条款违反了那个明文规定，因此，在司法解释中应判定为无效。

典型案例是青海省高级人民法院的(2022)青执监 6 号案。在该案中，青海省高级人民法院认为，税收法规定了纳税义务人的专属性地位，即使变卖公告中的条款被改变，纳税义务人的身份也不会改变。《变卖公告》中关于“所涉及的一切税、费及可能存在的物业费、水、电等欠费均由买受人承担”的载明条款不符合税收条例和税法的规定，应当无效。

3. 包税条款有效的裁判路径

法院裁定包税条款的有效性主要取决于三个观点。

第一种裁判观点认为，税收法定原则指的是对纳税人身份的特定规定，对谁应该承担实际支付税款的问题，法律没有给出强制或者禁止性规定，也就是说，没有禁止其他人代替纳税人支付税款。税款的承担属于金钱债务，不具备人身属性¹。以舟山市普陀区人民法院(2017)浙0903执异18号执行裁定书为例，法院认为包税条款不构成最高人民法院《网拍规定》第三十一条第六款规定的其他情形的特征，也就是严重违反网络司法拍卖操作且对当事人或叫价者造成损害的情形。所以，如果买受人凭借该条款要求撤销拍卖、退还保证金，法院将不予支持²。

第二种裁判观点则解读司法拍卖为公法范畴，其应坚守公法秩序，遵守公平和诚实信用原则。拍卖公告中的包税条款被视作是买卖双方关于税款承付责任的特殊约定，这是两方真实意愿的表达，也是拍卖公告重要的一部分，是竞买者必须考虑的一环。竞买者自愿选择承担支付税款，这种选择体现了他们对自身民事权益的处置。因此，如果买受人违反包税条款，就违反了诚信原则。

第三种判断标准解读了涉及确定纳税人的税法规定属于行政法规的管理性强制规定。根据司法实践，行政法规禁止性规定可以分为效力性强制性规定和管理强制性规定。同时，依据民商法，违反法律和行政法规中的强制规定是无效的民事行为之一。虽然纳税人的税法规定属于管理性强制性规定，但违反这个管理强制性规定的包税条款并不会导致其无效。总的来看，虽然税法规定明确了纳税人的确定和应负责的税款等具体内容，但这对拍卖公告中的包税条款的合法性并无影响。在竞拍时，竞买者应当自觉遵守包税条款，以保证拍卖交易的合法性和公平性。

典型案例是最高人民法院的(2020)最高法执监 232 号案。最高院认为，《竞买公告》中关于包税条款的约定，并非对法定纳税义务主体的变更，不违反法律法规的强制性规定。对于在案涉房产拍卖成交后主张变更公告中税费分担方式，从拍卖款中扣缴转让方应承担

¹ 郑哲,齐培君. 税费负担约定不构成撤销拍卖的理由[J].人民司法,2021(05): 12-13+35.DOI: 10.19684/j.cnki.1002-4603.2021.05.001.

² 舟山市普陀区人民法院(2017)浙 0903 执异 18 号执行裁定书。

的税费，该请求有违诚实信用原则。若支持该请求，将损害其他潜在竞买人和被执行人的合法权益，有违司法拍卖的公平、公正原则。

（二） 法院拍卖公告信息披露不规范

2020 年 9 月，国家税务总局在《对十三届全国人大三次会议第 8471 号建议的答复》中明确规定，严禁在拍卖公告中强制买受人支付所有税款。这项规定要求法院完善拍卖公告，全面向买受人披露标的物的所有情况，包括税项的具体种类、税率以及金额等，并坚决执行法定的税费承担责任主体规定，以提升拍卖的效率并保护各方利益。

然而，在司法实践中，多数法院仍会“一刀切”地要求买受人承担卖方作为纳税责任主体应承担的税费部分，这种做法导致了公告信息的模糊性和买受人承担税费的不明确性。例如，在一些拍卖公告中，一部分法院会规定类似于“标的物过户登记手续由买受人自行处理，与之相关的所有税款、费用以及有可能存在的物业费、水电费等未付款项全由买受人承担”的条款。这种现象突显出在法律实践中存在的几个问题：一方面，不同的法院对包税条款涉及到的法律问题理解不一，缺乏标准化的规则和规范，可能导致裁决结果的不确定性；另一方面，由于包税条款与税收法规和行政制度紧密相关，法官在做出裁决时，可能存在对法律的解读和适用不统一的情况。

不当的约定加重了买受人购买标的资产的隐形风险，可能为后期因过重税费负担的司法诉讼埋下种子。法院应当根据国家税务总局要求，加强信息公开和透明度，完善拍卖公告内容，充分披露所有情况，避免买卖双方因信息不对等而导致的诉讼等纠纷。同时，各级法院也应当严格执行关于税费由相应主体依法承担的司法解释，禁止在拍卖公告中强制要求买受人承担全部税费，以更好地保护所有方的合法权益。

（三） 对强制性规定的区分和《网拍规定》存在相反解读

我们发现，在 113 份样本法律文书中，有一种现象值得深入探究，即无论是否支持“包税条款”，在做出裁判的文书中，通常会涉及《网拍规定》第三十条以及效力性强制性规范的认定。在是否违反该司法解释方面，部分法院认为司法拍卖程序处置资产所产生的税费属于没有规定或者规定不明的情况，法院具有自由裁量权。

在司法实践过程中，一旦违反了效力强制性规定，合同通常被置为无效。在对于效力强制性规范的确认过程中，主要区别在于其是否违反了司法解释，以及它是否具有效力强制性的性质。

对于赞成包税条款的裁决观点，常常将纳税人身份的确定视为管理性强制性规定，由此认为拍卖公告中规定买受人需承担所有税费的做法，即使违反了上述规定，也不会让包税条款成为无效条款。在这种情况下，需要注意，《网拍规定》中第三十条对于税费负担的规定，只是旨在规范网络司法拍卖行动，保障它公开、公平、公正、安全和高效率的管理性规定，并非属于

效力强制性规定¹。相反，那些主张包税条款无效的裁决观点往往将纳税责任人的身份视为具有人身专属性，其确定属于效力性强制性规定²。从这个视角出发，包税条款违反了《网拍规定》中“依照相关法律、行政法规的规定，由相应主体承担”的要求，由此被视为无效。

综上所述，由于缺乏系统的理论支持，包税条款在实践中可能将面临裁判观点的不一致性以及案例判决解释的混乱，这将给税收机构、纳税人以及司法部门带来一系列困难。比如，不同的法院对于包税条款的理解和应用存在差异，这导致了判决结果的不确定性。另外，根据司法裁决案例统计，认为包税条款有效的观点占据了大多数。然而，这种主流裁判观点是否已成为普遍共识，是否需要进一步进行仔细的审慎考量、研究和讨论呢？鉴于现有情况，我们认为，将包税条款视为有效并不恰当，有必要对其有效性进行重新评估。进一步的研究和讨论有助于明确相关法规，并提供统一的标准和规范，以确保税收法规的适用一致性。这也将为税收机构、纳税人和司法部门提供更好的执法、守法和司法指导。

三、包税条款效力分析——司法实践角度和税法角度

（一）司法实践角度

1. 包税条款违反效力性强制性规定

根据我国《合同法》第五十二条第(五)款的具体规定，违背法律以及行政法规中强制性条款的任何合同都将被视为无效。《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(二)》第十四条进一步阐明，“强制性规定”中的“效力性强制性规定”即是指具有明确约束力的条款。因此，仅有违反法律和行政法规中的效力性强制性规定的合同才可能被裁定为无效，而违反管理性强制性规定的合同则并不能直接被判定为无效。

在 2019 年《全国法院民商事审判工作会议纪要》(法[2019]254 号)中，最高人民法院清楚地确定了国家宏观政策属于效力性强制性规定。税收作为国家宏观政策的重要组成部分，在各个方面都具有显著的重要性。从税收法律法规的角度审视，确认税负主体的条款确实属于效力性强制性规定。因此，《税收征管法》及其实施细则被认为是效力性强制性规范，而任何违反这些规范的税款条款应被视为无效。

2. 《拍卖公告》或《竞买须知》约定模糊

《民法典》第四百九十六条规定，格式条款的签署时，双方必须恪守公正的准则，清楚地界定双方的权益、义务，并采取适当的措施，指出可能会影响双方的利益，例如可能

¹ 郑哲,齐培君. 税费负担约定不构成撤销拍卖的理由[J]. 人民司法, 2021(05): 12-13+35.DOI: 10.19684/j.cnki.1002-4603.2021.05.001.

² 孙天承,许亥隆.“公序”视角下不动产司法拍卖“包税条款”效力探析[J]. 税务研究, 2022(10): 83-88. DOI: 10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2022.10.004.

会增加或者削弱双方的负担。

在当前司法拍卖中，多数情况下都是由法院进行强制执行的程序。然而，《拍卖公告》或《竞买须知》中关于包税条款的约定并非法院和买受人之间真正的意思自治，而是法院单方面强制规定的规定。这导致了交易所涉及的税费并不明确，在向税务机构咨询时也往往得不到清晰的回答，给买受人带来了重大的负担。

3. 部分地区法院已明确拍卖公告中不应规定包税条款

江苏省于 2016 年 12 月发布了《关于构建涉税信息及关联信息“点对点”司法查询平台以及加强不动产司法拍卖涉税协作的通知》(苏高法〔2016〕257 号)，要求应建立涉及不动产司法拍卖拍税收事宜的协作制度。根据该制度，人民法院在拍卖公告中应明确显示税务部门计算的税费构成以及确切的税负主体。法院的判决书中也应准确地详述税收构成，并指出每项税费的具体负担者。

此外，湖南省于 2021 年 8 月也推出了《关于进一步优化不动产司法拍卖涉税事项办理的意见》。根据该意见，人民法院在拍卖通知中必须公开不动产拍卖的产权转移可能产生的税费以及潜在的分担方式。在此过程中，拍卖公告不应规定购买者承担所有税费，而应遵循税收法律法规的指示进行相应的税费缴纳。

(二) 税收原则角度

税法所确认和调整的税收法律关系指的是国家与纳税人之间在税收分配过程中的权利义务关系。学界就税收法律关系的性质主要存在两种主流观点，即“权利关系说”和“债务关系说”。然而，目前普遍接受和认可的是“债务关系说”，即国家与纳税义务人之间的税收法律关系被视作一种债务关系。按照这种观点，国家基于税法对纳税人享有请求权，而纳税人则对国家负有相应的债务。综上所述，我们通常将税收债权称之为“公法之债”。

税收债权的公法之债¹表现在以下三个方面。首先，我们需要注意到税收债权的债权人主体与私人权利主体不同，而是代表国家利益的征税机关。第二，也同样地需要注意到，税务债务具有一般优先性这一特征，区别于一般商业合同债务。最终，必须重视的是，对于税务债务纠纷的化解应当依照税法的规定，采用行政救济的手段来化解。

总之，从这三个方面来看，税收债权体现出了“公法之债”的特点。债权主体为代表国家权益之征税机构，税收债务具有一般优先权的特性，对于税收债务纠纷处理要依照税法相关规定，采用行政性救济手段予以处理。这些特点使得税收债权在性质上与传统的商事债权有所不同。本文将从税收优先权，税收法定原则和税收公平原则等三个方面展开讨论，深入研究和理解税收债权的公法性质对于推动税收法学的发展和完善税收法制具有重要意义。

¹ 徐阳光. 破产程序中的税法问题研究[J]. 中国法学, 2018, No.202(02): 208-227.DOI: 10.14111/j.cnki.zgfx.2018.02.011.

1. 税收优先权视角下包税条款的法律效力

(1) 税收优先权的现行法律依据

《税收征管法》第四十五条和《城市房地产抵押管理办法》第四十七条为税收债权与其他债权在执行阶段的优先级设定了重要的法律指引。

依据《税收征管法》第四十五条的具体规定, 税收在包括无担保债权、抵押权、质权、留置权、行政罚款、非法所得没收等多种债权中, 占据了优先偿付的地位, 这充分体现了政府对税权的保护。该规定明确, 若纳税人欠缴的税款在其财产设立抵押、质押或留置之前产生, 则税收债权应优先于抵押权、质权, 和留置权进行执行。同时, 若欠税与行政处罚或非法所得没收同时发生, 税收债权将优先于罚款和非法所得没收。税务机关也肩负有定期公告纳税人欠缴税款状况的义务。

再者, 《城市房地产抵押管理办法》(建设部令第 56 号)的第四十七条细则对处置抵押房地产所得的分配顺序做出了详细的规定。该规定认为, 处置抵押房地产所得的费用应首先进行支付, 接着应扣除抵押房地产应缴纳的税款。其次, 偿还抵押权人的债权本息以及支付违约金和赔偿金, 剩余金额方为抵押人的应得。如果处置抵押房地产所得的金额不能覆盖完整的债务、违约金以及赔偿金, 则抵押权人有权向债务人追讨不足的部分。这些细则为处置抵押财产所得的分配顺序给出了清晰的指引, 并将费用和应缴税款放置在债权人受偿之前。

(2) 税收优先权属于相对优先的法律

在税收债权的优先权问题上, 《税收征管法》第四十五条总结了以下几个关键点:

首先, 纳税人欠缴税款的发生时间必须早于抵押权、质权和留置权的设立时间¹。这一适用条件主要针对已经欠缴税款的情况, 在司法实践中没有争议, 税收债权享有优先权。换句话说, 如果抵押权、质权和留置权的设立时间早于欠缴税款的发生时间, 纳税人欠缴的税款就不具备优先性, 无法在拍卖款中优先抵扣。

其次, 必须建立在债务人责任财产不足以清偿全部债务的前提下²。《企业破产法》第一百一十三条规定, 破产人所欠税款优先于普通破产债权。当企业进入破产程序时, 存在资不抵债的情形, 因此税务机关有权主张税收优先权。然而, 在执行程序中的企业并不一定会出现责任财产不足的情况。如果不加以区分, 一概主张税收优先权可能会导致法律适用错误。

第三, 税务机关定期公告了欠税情况。根据《欠税公告办法(试行)》(国家税务总局令

¹ 郭昌盛. 执行程序中税收优先权的法律适用困境及其化解[J]. 税务与经济, 2019(06): 68-76.

² 关爱麟, 崔晓磊. 税收优先权的法律适用困境及其化解[J]. 税务与经济, 2022, No.241(02): 48-54.

第9号公布,第44号修改)第九条的规定,税务机关应以正式文书形式签发公告决定,并向社会公告。欠税公告一方面提高了税收优先权的公信力,另一方面保障了交易安全。

综上所述,可以看出税收债权的优先权是附条件的,是相对优先的法律,而非绝对优先。然而,将包税条款作为一种格式条款,则将本应由被执行人承担的税费转嫁给买受人,无疑提高了税收债权的地位,使其处于绝对优先位置¹。如果买受人同意包税条款,在预算不变的情况下,拍卖成交价必然会被压低,导致抵押物的实际成交价低于市场水平。这种情况下,一方面实际的计税依据降低,导致税收流失,同时,由于纳税义务人并未改变,买受人收到的税务机关提供的缴税凭证主体仍然是被执行人,从而导致买受人后期无法抵扣。

2. 税收法定原则视角下包税条款的法律效力

关于所谓的税收法定主义或税收法定性原则,该原则的含义在于税法主体权利与义务必须由立法来规定,征税或纳税主体务必遵守法律规定以履行纳税义务。该原则涵盖了课税要素法定、课税要素明确及合法性原则等多个要素。如《税收征管法》第三条第二款所述:“所有机关、单位和个人均不得违反法律、行政法规,擅自决定税收的开征、停征、减税、免税、退税、补税以及其他与税收法律、行政法规相抵触的事项。”该条款着重强调纳税义务人的人身专属性,纳税条款不能改变纳税人的身份。纳税人是否真实地承担了税款,取决于他们是否有权力将税款转嫁给他人。

在不动产司法拍卖过程中,涉及多种税费,例如增值税、土地增值税、城市维护建设税、所得税、印花税、契税、教育费附加和地方教育费附加、土地使用税以及房产税等。每一种税费都对法定纳税义务人的职责进行了规定,以确保他们按适应税收法规的义务行事。例如,土地使用税和房产税适用于物业持有期间,法定纳税人为卖方。同时,土地增值税、增值税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育费附加以及所得税均适用于物业转让期间,法定纳税人亦为卖方。至于印花税,乃由买卖双方共同分担。

从传统的角度看,税收是否可以分为直接税和间接税,取决于税款是否可以转嫁。直接税指的是纳税人无法将税款转嫁给他人,必须直接承担税款的税种,如企业所得税、个人所得税、土地增值税和房产税等。而间接税则与之相反,税款可以转嫁给他人,例如增值税、契税以及印花税等。

在法院的实际执行中,对于物业持用期间产生的土地使用税以及房产税并无争议,如果包税条款涵盖这两种税种,该条款将被视为无效。根据税收法定原则,如果包税条款约定改变直接税的纳税人身份,该包税条款也将被视为无效。然而,对于约定改变间接税的纳税人身份的包税条款,并非一定被视为无效。

¹ 程国琴. 从扩张走向限缩: 税收优先权在民事执行程序中的实现路径[J]. 税务研究, 2021(03): 106-112. DOI: 10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2021.03.017.

在司法实践中,对于物业持有期间产生的土地使用税和房产税并不存在争议,如果包税条款涉及这两种税款,该条款被视为无效。根据税收法定原则,如果包税条款约定改变直接税的纳税人身份,该包税条款也将被视为无效¹。然而,对于约定改变间接税的纳税人身份的包税条款,并不一定会被视为无效。

3. 税收公平原则视角下包税条款的法律效力

税收公平原则主要体现为量能课税原则²,即税务负担应当与纳税人的经济能力挂钩,尽可能公平。即纳税人的税务负担应当与其经济能力相符,以实现尽可能公平的税收分配。然而,在现实生活中,经常会遇到纳税人无力或无法按时履行税务责任的情况,尤其在一些大额资产交易中,如房产交易。为了提高执行效率,竞拍公告规定买受人需承担权属变更手续所需的全部税费和相关补税,以填补被执行人未支付的税款。这就意味着买受人需要支付原本应由被执行人负担的增值税、附加税、土地增值税、所得税和印花税等多种税费,从而无形中增加了买受人的税务负担。

这种规定无疑增加了买受人额外的财务压力,他们不得不预期地承担被执行人未能支付的税款。此外,虽然买受人即便在交易过程中代缴了各种税费,但由于税单上的纳税人信息仍然是卖方,买受人无法享受税前扣的权益,比如,对于企业主体的买方,无法在企业所得税计算中获得相应的减免。

值得注意的是,在为了控制交易成本不超过预期的情况下,买受人可能会选择降低交易价格,这会导致计税依据的减少,进而减少国家的税收总额。尽管并非买卖双方有意串联或逃税,但这种行为无形中破坏了税收公平原则,导致国家税收收入的减少。

因此,在审视税法执行和实施的同时,我们有必要重新考虑如何确保税收公平原则得以充分体现。这可能需要加强监管措施,提高纳税人的自觉性,并让纳税人按照实际经济能力履行税务义务。此外,也可以借鉴其他国家的税收制度经验,探索更加公平合理的税收分配方式,以实现税收公平原则的最大化。

此外,税法私法化成为趋势,作为“公法之债”,可以借鉴民法上的相关制度,实现以私法方式实现行政任务。行政权需要受比例原则³的约束,即征税机关需要衡量在采取的征税措施所造成的损害与对纳税人带来的损失之间的差异。采取的行动必须确保其结果能够满足预期目标,而且不会导致任何不公平的后果。

¹ 褚睿刚. 再论司法拍卖包税条款的法律效力及其界限[J]. 税务研究, 2022(11): 106-111.DOI: 10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2022.11.006.

² 刘继虎,袁冰洁. 包税条款的检视与治理——以税收公平原则为指引[J]. 信阳农林学院学报, 2023, 33(01): 21-26.DOI: 10.16593/j.cnki.41-1433/s.2023.01.030.

³ 王书成. 论比例原则中的利益衡量[J]. 甘肃政法学院学报, 2008, No.97(02): 25-31.

四、结语

近年来，网络司法拍卖在执行程序中越来越受欢迎。随之而来的是，和网络司法拍卖税费承担问题的争议不断增加。当前，法院、税务机关、买受人和卖方等利益集团对司法解释和税法原则的认识存在差异，各法院在判决途径和信息披露等方面缺乏统一性和规范性。针对这一问题，本文从两个角度对包税条款的效力进行了深入分析。从司法实践的角度，我们认为包税条款违反了强制性规定，因此其效力应被认为是无效的。从税收角度来看，包税条款的约定将税收优先权放置于极端地位，而忽视了税收优先权适用条件的考量。我们提出，根据税收法定性原则，我们必须对包税条款中的直接税和间接税进行区分。如果包税条款约定改变了纳税人在直接税方面的身份，那么这样的约定将被视为无效。然而，如果约定仅改变了纳税人在间接税方面的身份，未必会导致无效。此外，根据税收公平原则的观点，包税条款被认为是不公平的，因此应该被视为无效。