

# 与关联方组织拍卖的拍卖公司涉税案

仵宗礼

(河南经贸职业学院会计系 郑州 450052)

**【摘要】** 本文根据法学理论和税法及相关法律的规定,对某拍卖公司与关联企业间两次拍卖活动的性质和次数、税款进行了分析和计算,指出了征纳双方争议的焦点,并提出了自己的认定意见。

**【关键词】** 拍卖公司 营业税 辨析

某拍卖公司与其有关联方关系的某投资公司先后组织了两次拍卖活动,拍卖中国建设银行拥有的抵债资产。因拍卖公司与税务局对拍卖行为性质和次数认定不同,确认应缴纳营业税等税款也不同,故而产生了税务争议。

## 一、拍卖公司涉税案基本案情

2010年3月10日受中国建设银行某分行(以下简称“建行某分行”)的委托,某拍卖有限公司(以下简称“拍卖公司”)拍卖了该建行某分行拥有的抵债资产“商业大厦”。双方签订的委托拍卖合同约定,除委托方支付给拍卖公司固定佣金600万元外,如拍卖成交价超过底价20600万元,其超过部分也作为拍卖人的佣金。3月15日,某投资有限公司(以下简称“投资公司”)以成交额20600万元整体拍得商业大厦。

3月21日投资公司又与拍卖公司签订了一份委托拍卖合同,委托拍卖公司将拍卖标的进行分割销售或拍卖。双方约定,投资公司承担在分割销售或拍卖过程中所产生的所有费用,拍卖公司不向投资公司收取任何拍卖佣金。在3月25日第二次拍卖中,投资公司将该商业大厦出售给李某某等21家个人和单位,实际拍卖成交额为225946774.90元。

拍卖公司及其所委托的北京某税务师事务所认为,本案中商业大厦进行了两次拍卖,拍卖公司在第一次拍卖中应确认的计税收入为600万元,在第二次拍卖中应确认计税收入为0元,合计应确认计税收入600万元。

当地地税局稽查局调查发现,拍卖公司的法定代表人是投资公司的两个股东之一。因此,在10月9日做出税务处理决定,将两次拍卖作为一次拍卖予以征税,最终认定:拍卖公司接受委托拍卖商业大厦部分抵债资产,实际拍卖成交额为225946774.90元,扣除委托底价203000000元加上由委托方支付的佣金6000000元后,实际取得拍卖佣金16946774.90元。拍卖公司未将该佣金收入作为营业收入,未按规定申报缴纳相关地方税费。

根据税法相关规定,税务局做出如下处理决定:①追缴营业税847338.75元(16946774.90×5%);②追缴城市维护建

设税59313.71元(847338.75×7%);③追缴教育费附加25420.16元(847338.75×3%);④追缴地方教育费附加16946.78元(847338.75×2%);⑤追缴企业所得税3999438.88元;⑥追缴营业税及城市维护建设税的滞纳金192533.00元,追缴企业所得税滞纳金436721.25元,合计加收滞纳金629254.25元。

以上共计应追缴税款和滞纳金5577712.53元。

## 二、案情分析

拍卖公司对当地税务局的决定不服,引起了税务争议案件。该案争议的焦点有两个:第一,如何确定拍卖公司的拍卖次数及其效力;拍卖公司认为拍卖次数为两次,税务局认为两次应合并为一次。第二,如何确定拍卖公司收取的佣金及其应缴纳的营业税。拍卖公司认为佣金为600万元,而税务局认为佣金为225946774.90元。本文根据法理和相关法律规定,逐一分析以上问题。

### (一)根据税法的原理,对两次拍卖行为应认定拍卖次数为两次

1. 建行某分行、拍卖公司和投资公司间第一次拍卖法律关系成立。从形式上看,拍卖活动是有效的。因委托拍卖合同是在协商一致的基础上签订的,并由投资公司作为买受人实际成交,双方签订了成交确认书,且拍卖活动有其他相关视听资料予以证明。

然而,从实质上看,拍卖活动违反了《拍卖法》的相关规定。《拍卖法》第二十二条规定,“拍卖人及其工作人员不得以竞买人的身份参与自己组织的拍卖活动,并不得委托他人代为竞买”;第六十五条规定:违反《拍卖法》三十七条的规定,竞买人之间、竞买人与拍卖人之间恶意串通,给他人造成损害的,拍卖无效,应当依法承担赔偿责任。由工商行政管理部门对参与恶意串通的竞买人和拍卖人处以罚款。本案中,拍卖公司法定代表人为投资公司股东,两者间存在关联关系,存在恶意串通行为。因此,本案中拍卖公司显然违反了《拍卖法》中有关公平竞争的原则规定,工商行政管理部门可以依法予以查处。

即使税务局证明拍卖公司与投资公司之间存在关联关系和不正当竞争行为,违反了《拍卖法》相关规定,税务机关也无权认定拍卖行为无效。同时,作为行政机关的工商行政管理部门也无权认定拍卖合同的效力。因为拍卖行为属于民事行为,欲认定民事行为的效力如何,必须由当事人通过民事诉讼的形式,经法院给予认定。

因此,税务机关应根据实质课税原则,依据该应税行为(拍卖行为)的经济实质(拍卖公司取得了佣金),对拍卖公司征税,而不必查实该行为是否在其他法律上合法。所谓实质课税原则,是指在确定税收要件事实时,根据交易行为的经济实质,而不是依据其外在的法律形式(其他法律如民法),以实现公平课税。

2. 投资公司、拍卖公司和李某某等21家买受人之间第二次拍卖法律关系成立。根据三方签定协议书约定,建行某分行同意投资公司对拍卖标的商业大厦进行分割出售或拍卖,但其结果与建行某分行无关;投资公司承诺无论分割出售或拍卖盈亏如何,均应按第一次拍卖成交价2.03亿元在定期限支付给建行某分行。第二次委托拍卖合同,是经过公开拍卖的,并签订了成交确认书。虽然第二次拍卖行为也存在关联关系,但正如上述分析,在征税时应当将其作为一项独立的拍卖行为予以课征。

## (二)税务机关应依法核定第二次拍卖活动中取得的佣金数额

在第一次拍卖中,佣金数额分别为600万元的固定佣金和成交价超过拍卖底价的差额。因成交价正好是2.03亿元底价。因此,拍卖公司实际获得的佣金收入为600万元。根据《营业税暂行条例》的规定,第一次拍卖活动拍卖公司应确认营业额为600万元。

在第二次拍卖中,拍卖公司与投资公司约定不收取佣金,但拍卖过程中所产生的各类费用由投资公司承担。因拍卖费用由委托方承担,拍卖方实际上并不是完全不收取佣金。

虽然,根据《拍卖法》第五十六条规定:“委托人、买受人可以与拍卖人约定佣金的比例。”拍卖行为属于民事行为,遵循意思自治原则,佣金的具体比例由双方自由约定。但是,商务部发布的《拍卖管理办法》第三十条第四项规定,拍卖企业应当依法开展拍卖活动,不得采用恶意降低佣金比例或低于拍卖活动成本收取佣金,甚至不收取佣金(义拍除外)或给予委托人回扣等手段进行不正当竞争。所以,本案中关于第二次拍卖不收取佣金的规定,可能违反了拍卖法律的规定。

然而在税法上,拍卖公司的上述行为属于2008年修订后的《营业税暂行条例实施细则》第二十条规定“纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者本细则第五条所列视同发生应税行为而无营业额的,按下列顺序确定其营业额:(一)按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;(二)按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;(三)按下列公式核定:营业额=营业成本或工程成

本 $\times(1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{营业税税率})$ ”。

因此,在第二次拍卖活动中,拍卖公司违背一般交易惯例不收取佣金的行为,构成了税法上“提供应税劳务价格明显偏低而无正当理由”的情形,应当由税务机关核定其营业额。

另外,在第二次拍卖关系中,拍卖公司与投资公司之间存在关联关系,约定不收取佣金是一种转让定价行为,是将应当由拍卖公司收取的收入,转移至关联的投资公司实现。根据《税收征收管理法》第三十六条规定:“企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来,应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,而减少其应纳税的收入或者所得额的,税务机关有权进行合理调整。”

《税收征管法实施细则》第四十七条规定,纳税人有《税收征收管理法》第三十五条或者第三十七条所列情形之一的,税务机关有权采用下列任何一种方法核定其应纳税额:(一)参照当地同类行业或者类似行业中经营规模和收入水平相近的纳税人的税负水平核定;(二)按照营业收入或者成本加合理的费用和利润的方法核定……

因此,税务机关有权按照正常交易原则,采用合理的方法,确定该次拍卖活动拍卖公司应当收取的佣金。

## 三、认定结论

综上所述,本案拍卖公司的行为不属于偷税行为,而属于避税行为。一般只要求纳税人补缴税款,不给予法律制裁。因本案前后两次拍卖发生在同一个月,前后相差只有10天,税务机关应当按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定。因此,税务机关应当按照第一次拍卖中的佣金数额核定第二次拍卖的营业额为600万元。两次拍卖活动中取得的佣金总额为1200万元,并在此基础上确定应补交的相关税费。

在不考虑其他因素的情况下,应补缴营业税300000元(6000000 $\times$ 5%);应补缴城市维护建设税21000元(300000 $\times$ 7%);应补缴教育费附加9000元(300000 $\times$ 3%);应补缴地方教育费附加6000元(300000 $\times$ 2%)。同时应根据税法规定计算补缴企业所得税、营业税及城市维护建设税滞纳金和企业所得税滞纳金。

本案中,税务机关将两次拍卖认定为一次拍卖,否认纳税人的分步交易;而且,直接将最后一次拍卖成交额与底价的差额(还需加上固定佣金600万元)确认为整个拍卖的佣金收入,违背了税法的有关规定。当然,拍卖公司认为两次拍卖活动中第一次拍卖佣金为600万元,第二次为0元,既与事实不符,也无法法律依据。

## 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2010
2. 张守文.税法原理.北京:北京大学出版社,2012