

“营改增”背景下艺术品拍卖的税收政策解析

黄志良¹, 陈俊杰²

【摘要】随着我国艺术品拍卖市场的快速发展,税收政策存在的问题较为严重地制约了拍卖行业的发展。本文在“营改增”的背景下,结合税收征管现状,深入分析了艺术品拍卖在纳税主体、应税收入和成本费用确定、发票开具等方面存在的问题,并提出相应的政策建议。

【关键词】 拍卖; 营改增; 艺术品; 纳税义务人

【中图分类号】 F810.22 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2017)08-0075-4

近年来,我国艺术品拍卖市场异常兴旺,人民币成交额过亿的藏品为数不少。目前国内热钱涌动,随着国家对房地产市场和金融(股票)市场的有力调控,热钱不断涌进拍卖市场,推动拍卖市场快速发展,特别是艺术品拍卖市场,2011年交易额曾超过美国而跃居全球第一,2015年度交易额也达到280亿元人民币。随着拍卖市场的快速发展,税收政策滞后问题突显,一定程度上制约了拍卖行业的健康发展。本文在“营改增”政策实施的背景下,结合行业的实际经营情况,分析艺术品拍卖税收管理实践中存在的问题,并提出相应的税收政策建议。

一、艺术品拍卖行业的税收政策

表1 拍卖行为纳税主体与税种

纳税主体	涉及税种	计税依据	税率(简易征收率)	缴税方式
拍卖企业	增值税	向买方收取的全部价款和价外费用	3%	自行缴纳
	营业税(2016年5月后取消,由增值税替代)	向委托人收取的手续费	5%	自行缴纳
	企业所得税	应纳税所得额	25%	自行缴纳
委托人(企业)	企业所得税	应纳税所得额	25%	自行缴纳
委托人(个人)	个人所得税	财产转让净所得	20%	代扣代缴
买受人	不涉及	不涉及	不涉及	不涉及

根据现行的税收政策,拍卖业务涉及的纳税主体和税种相对简单。拍卖行为只涉及两个纳税主体,分别是拍卖企业和委托人。其中:拍卖企业涉及企业所得税、营业税(2016年5月后取消,由增值税替代)和增值税;对于委托人来说,如果是个人就涉及个人所得税,如果是企业就涉及企业所得税。至于买受人,其在拍卖活动中不是纳税主体。拍卖行为的纳税主体和税种归纳见表1。

二、艺术品拍卖税收征管实践中存在的问题

随着近十年拍卖行业的快速发展,现行的一些法规已经滞后,甚至阻碍了拍卖行业的健康发展,主要体现在以下方面:

(一)纳税主体错位

按照《国家税务总局关于拍卖行取得的拍卖收入征收增值税、营业税有关问题的通知》(国税发[1999]40号)的规定,对拍卖行受托拍卖增值税应税货物,向买方收取的全部价款和价外费用,应当按照4%的征收率征收增值税[根据《国家税务总局关于简并增值税征收率有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第36号),征收率修改为3%]。据此理解,拍卖企业在艺术品拍卖活动中应当按照艺术品拍卖成交价和收取买受人的佣金及其他价外费用的总和作为计税依据,缴纳增值税。也就是说,拍卖企业在这里成为增值税的纳税义务人。

那么,这种做法正确吗?笔者认为在艺术品拍卖活动中把拍卖企业作为增值税纳税义务人的做法欠妥,委托人才是拍卖标的真正的增值税纳税义务人。理由如下:

1. 拍卖企业的性质是中介服务组织。《拍卖法》第三条规定,“拍卖是指以公开竞价的形式,将特定物品或者财产权利转让给最高应价者的买卖方式。”拍卖企业通过组织竞价,将拍卖标的的所有权从委托人转让至买受人,扮演的是中介机构的角色。

2. 拍卖活动中的三个主体的关系问题。按照《拍卖法》的规定,整个拍卖活动共涉及三个主体,分别是拍卖人、委托人和竞买人(买受人)。拍卖人是指从事拍卖活动的企业法人。委托人是指委托拍卖人拍卖物品或者财产权利的公民、法人或者其他组织。竞买人是指参加竞购拍卖标的的公民、法人或者其他组织。买受人就是以最高应价购得拍卖标的的竞买人。同时,按照《拍卖法》第十九条的规定,“拍卖人对委托人交付拍卖的物品负有保管义务。”这就决定了拍卖是一种特殊的商品流通方式。

拍卖标的的流通方向是,从委托人经由拍卖企业,最后到买受人(或者按照约定,拍卖成交后直接由委托人将拍卖标的的移交给买受人)。拍卖业务成交后,一般情况下成交款项应该是从买受人账号汇至拍卖企业,再由拍卖企业扣除佣金后汇至委托人账号,拍卖企业仅作为中介机构暂时保管拍卖标的的。

3. 拍卖标的的增值税纳税义务人问题。《拍卖法》第六条规定,“拍卖标的的应当是委托人所有或者依法可以处分的物品或者财产权利。”第二十三条规定,“拍卖人不得在自己组织的拍卖活动中拍卖自己的物品或者财产权利。”这都明确规定了拍卖标的的所有权不属于拍卖企业。《增值税暂行条例》第一条规定,“在中华人民共和国境内销售货物的单位和个人为增值税的纳税人。”由于拍卖企业仅仅是中介机构,所以拍卖活动中的委托人才是真正的销售者,是拍卖标的的真正的增值税纳税义务人。

有观点认为,针对拍卖标的物,拍卖企业可以参照《增值税暂行条例》中“销售代销货物视同销售”的规定,视同作为代销者成为增值税纳税义务人。但是在实际会计处理中,销售代销货物的销售者可以从委托方取得增值税专用发票,取得进项税来抵扣销项税,而拍卖活动的委托方大多数都是不具备开出增值税专用发票的单位或者个人,拍卖企业由于没有进项税,需要承担不合理的税负。

综上所述,从拍卖企业的性质、拍卖活动主体的组成和拍卖程序等方面来看,拍卖企业不应是拍卖活动中拍卖标的的增值税纳税义务人,委托人才应是拍卖标的的真正的增值税纳税义务人。

(二)收入与成本费用的确定方法不明晰

在现行税收政策中,拍卖企业在艺术品拍卖活动中主要涉及增值税和企业所得税(营业税在2016年5月取消,由增值税替代),在涉税计算方面存在三个主要问题:

1. 增值税计税依据不统一问题。按照目前执行的相关规定,拍卖企业的增值税收入有两个税目:一个税目是“货物销售”,即标的的拍卖价款加上收取买受人的佣金收入,该部分的征收率是3%;另一个税目是“代理服务”,即委托人的佣金收入,该部分的增值税税率是6%。

这两个税目的存在导致在税收征管实践中,各地税务部门征税依据不统一,绝大部分地区拍卖企业只就买受人的佣金部分按“货物销售”税目缴纳增值税,委托人的佣金部分按“代理服务”缴纳增值税,而对拍卖成交金额部分不予缴税。理由是拍卖企业并未收取拍卖标的的成交款,同时,为了规避文中提到的“向买方收取”的定义,也要求买受人将款项在拍卖成交后直接汇给委托人,而不经拍卖企业的银行账户。虽然笔者也赞成拍卖企业不应应对成交款纳税,但从税收征管的“实质重于形式”角度来看,即使拍卖成交款没有经过拍卖企业,也已构成了增值税的应税收入,按照文件规定是要缴纳增值税的。有些地区的税务部门会规定拍卖企业按照买受人的佣金部分按“货物销售”缴纳增值税。可见,在实际操作中各地税务部门对规定执行不一,造成税负不公,且不尽合理,应对法规进行修改。

2. 计算企业所得税的主营业务收入确定问题。按照税法规定,拍卖企业的企业所得税征收方式分为查账征收和核定征收两种。无论是哪种方式都面临着拍卖企业的主营业务收入如何确定的问题,即是按照所谓应征增值税的“拍卖收入”确定,还是按照拍卖企业中介服务费佣金确定。拍卖企业不同所得税征收方式下收入和成本情况见表2。

(1)查账征收。如果以拍卖成交款加上委托人和买受人的佣金部分作为主营业务收入,那么成本部分就不可能准确核算甚至不可能核算。如果把拍卖企业确定为中介服务机构,按照中介服务费佣金部分计算,就相对合理了。即主营业务收入就是委托人和买受人的佣金部分,成本费用就是拍卖企业日常的运作成本和开销部分,然后差额部分就是应纳税所得额了。

(2)核定征收。按照国家税务总局《企业所得税核定征收办法(试行)》的规定,拍卖企业如果属于代

理业,应税所得率是20%~30%,而且以流转税的计税基础为收入总额,即主营业务收入是由标的的拍卖价款和佣金收入部分组成,但实际上拍卖价款并不是拍卖企业的收入,因此,以“收入×应税所得率”计算得出的应纳税所得额,是严重虚增的。

综上所述,无论是查账征收还是核定征收,如何确定拍卖企业的性质,从而确定主营业务收入和成本是关键。《企业所得税法》第六条关于收入的分类中,其中第(一)项是销售货物收入,第(二)项是提供劳务收入,而根据《企业所得税法实施条例》中对收入的解释,提供劳务收入就包括了提供中介服务的收入。所以,从拍卖企业的经营性质来看,确定拍卖企业的主营业务收入应以其提供中介服务的收入为准,而不能理解为销售收入,即应以委托人和买受人的佣金作为拍卖企业的主营业务收入,并以此列支与之相关的成本费用。

表 2 拍卖企业所得税征收

征收方式	主营业务收入	是否与拍卖税收政策中增值税收入概念一致	是否与企业所得税法中的收入概念一致	主营业务成本	应税所得率(毛利率)	企业所得税率
查账征收	拍卖成交价+委托人和买受人佣金	一致	不一致	不能确定	不考虑	25%
	委托人和买受人佣金	不一致	一致	能够准确确定		
核定征收	拍卖成交价+委托人和买受人佣金	一致	不一致	不考虑	20%~30%	
	委托人和买受人佣金	不一致	一致	不考虑		

3. 广告费列支问题。《拍卖法》第四十五条规定,“拍卖人应当于拍卖日七日前发布拍卖公告。”第四十七条规定,“拍卖公告应当通过报纸或者其他新闻媒体发布。”据不完全统计,中等规模的拍卖企业每年的公告费用是40万~60万元,大型拍卖企业每年的公告费用则普遍超过100万元,一般占其佣金收入的15%~30%。而根据《企业所得税法实施条例》第四十四条的规定,“企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣

除。”这里就出现了两个涉税问题:

(1)拍卖公告是否属于税法中的广告。《广告法》第二条第一款规定,“在中华人民共和国境内,商品经营者或者服务提供者通过一定媒介和形式直接或者间接地介绍自己所推销的商品或者服务的商业广告活动,适用本办法。”拍卖企业一直不认同拍卖公告属于广告,至少不属于商业广告。笔者也认同这种观点,理由如下:一是刊登拍卖公告是《拍卖法》中明确规定的,具有法定性和强制性。二是《拍卖法》第四十六条规定,拍卖公告应当载明的事项,包括拍卖的时间、地点,拍卖标的,拍卖标的展示时间、地点,参与竞买应当办理的手续和需要公告的其他事项。由此看来,拍卖公告属于法律文书的一种表现形式,不是广告。但是在实际税收征管中,由于这种拍卖公告是通过报纸或者其他新闻媒体发布,而且费用由拍卖企业承担,公告内容是介绍与拍卖活动相关联的拍卖标的,因此,大多数的税务部门认为上述支出符合企业所得税关于广告费的规定,按照拍卖企业主营业务收入15%的部分扣除,但这样处理有违拍卖公告不是广告的本质。

(2)广告费的计算基数问题。这个问题与前面提到的“企业所得税主营业务收入确定问题”的性质是一样的,即是以拍卖成交价加上委托人和买受人佣金总和作为计算基数,还是只以委托人和买受人佣金作为计算基数。显然,如果税务部门视拍卖企业为提供劳务服务的中介公司,那么就应当以其收取的劳务中介费用作为广告费和业务宣传费的计算基数。但显然,这种计算不利于拍卖企业税前的广告费列支。

(三) 发票开具不明确

如何开具发票,这个问题一直严重困扰着拍卖企业。特别是在工艺品拍卖活动中,按照国际惯例,工艺品的价值体现在拍卖成交价和买家所支付的佣金上。如果拍卖企业按照拍卖成交价开具了销售发票,那么就要按照成交价缴纳3%的增值税;若拍卖企业不按照成交款开具发票,在买受人是企业的情况下,就会使得企业买家在付款后难以入账,在一定程度上打击了其购买热情。

由于各地税务部门对拍卖企业征税方式不尽相同,造成不少拍卖企业在发票问题上“各显神通”,这给拍卖行业的健康发展造成了一定的干扰,从某种角度上看也形成了一定的不正当竞争。而且各地对拍卖企业如何开具发票规定不一,如广州市的税务部门就明确要求拍卖企业在艺术品拍卖活动中必须

严格按照所开具的销售发票全额缴纳增值税,而上海市税务部门在2006年下发的《关于批印冠名的拍卖行中介服务发票的补充通知》中规定,允许拍卖行在开具中介服务发票时,分别填列拍卖品成交价、中介服务费和合计金额,而只就中介服务费部分缴税。总的来说,拍卖行业缺乏统一发票的问题,确实在一定程度上阻碍了行业的健康发展。

三、完善艺术品拍卖活动相关税收政策的建议

在艺术品拍卖活动中,谁是标的物真正的增值税纳税义务人是整个涉税流程中的关键点和切入点。在“营改增”背景下,针对艺术品拍卖税收征管实践中存在的问题,笔者提出如下建议:

1. 明确拍卖企业属于提供“经纪代理服务”的企业,委托方才是真正的拍卖标的增值税纳税义务人。笔者认为,税务部门应尽快停止执行《国家税务总局关于拍卖行取得的拍卖收入征收增值税、营业税有关问题的通知》(国税发[1999]40号)中关于拍卖收入征收增值税的做法。因为“营改增”政策实施后,拍卖行为已经明确为“现代服务”中的“经纪代理服务”,其主营业务收入理所当然就是“代理费”收入,即其收取的委托人佣金和买受人佣金为其主要收入来源,拍卖企业中一般纳税人按照委托人佣金和买受人佣金之和(不含税价)的6%缴纳增值税,小规模纳税人则以简易办法计税,按照上述收入的3%缴纳增值税。而不应当再将拍卖行为视同为销售货物行为征收增值税,应当作为销售服务征收增值税。

同时,增值税的纳税义务人应该是拥有艺术品权属的所有人,因此从整个艺术品拍卖链条来看,委托方才是真正的艺术品拍卖增值税纳税义务人。

2. 明确非作者本人提供的艺术品是属于“自己使用过的物品”定义。根据《增值税暂行条例》第十五条的规定,“销售自己使用过的物品,免征增值税”。同时,根据《增值税暂行条例实施细则》第三十五条的规定,“自己使用过的物品,是指其他个人自己使用过的物品。”

艺术品拍卖标的按来源分类,无非两种,一是来源于艺术家自己的创造(制作),二是来源于藏家的日常收藏。而从国内艺术品拍卖现状来看,绝大部分艺术品来源于个人藏家的收藏,只有极少部分来源于企业藏家(非个人)。因此,从税收征管的角度看,如果委托人是艺术家个人,那么他必须按照税法的

规定缴纳增值税(这种情况下,艺术家不属于“其他个人”,可以按照3%的征收率缴纳增值税);如果委托人是藏家个人,那么他属于“销售自己使用过的物品”,属于免征增值税范畴;如果委托人是企业藏家(非个人),那么根据现行税法规定,必须按照销售“旧货”行为缴纳和减征增值税。当然,上述免税和减征增值税必须到税务部门办理备案手续。具体如表3所示:

表3 拍卖标的增值税征收概况

委托人	计税价格	税率 (征收率)	说明
个人(艺术家)	拍卖价/1.03	3%	-
个人(藏家)	拍卖价	-	免税
企业(非个人)	拍卖价/1.03	2%	旧货销售的征收率减按2%执行

3. 明确发票开具和厘清广告费定义。考虑到艺术品拍卖的特殊性和对艺术品价值的体现,应进一步完善“营改增”中有关“代理服务业”的政策规定,允许拍卖企业参照“旅游企业”的“差额征收”方法开具增值税发票。即拍卖企业可以在税控系统中选择“差额开票”功能,在发票的备注栏中注明艺术品的拍卖成交价款,即分别在发票中填列艺术品的拍卖成交价、向受让方收取的佣金服务费和两者的合计金额,以充分体现艺术品的价值。同时,明确拍卖企业必须取得由委托方开具的艺术品成交款发票,发票额方可作为扣除额在计算增值税时“差额扣除”。

另外,为促进艺术品市场的健康发展,减轻企业的费用负担,应明确拍卖企业产生的拍卖公告费用不属于广告费用,允许其全额当作日常运营费用税前扣除。而拍卖企业为扩大业务发展需要,刊登的推广自身企业的广告费支出才列入广告费用扣除限额管理。

主要参考文献:

全国人民代表大会常务委员会. 拍卖法[M]. 北京:法律出版社,2015.

全国人民代表大会常务委员会. 广告法. 主席令第22号,2015-04-24.

作者单位:1.广东交通职业技术学院商贸学院,广州510800; 2.广州市越秀区国家税务局,广州510030