

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 网络司法拍卖不动产的税费承担问题研究

研究生姓名：刘肖江

指导教师姓名、职称：史正保 教授

学科、专业名称：应用经济学 税务

研究方向：税收理论与制度政策

提交日期：2023年5月31日

独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 刘肖江 签字日期： 2023.5.31

导师签名： 史正保 签字日期： 2023.5.31

导师(校外)签名： 史宗明 签字日期： 2023.5.31

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 刘肖江 签字日期： 2023.5.31

导师签名： 史正保 签字日期： 2023.5.31

导师(校外)签名： 史宗明 签字日期： 2023.5.31

Study on the Tax Bearing Problem of Internet Judicial Auction of Real Estate

Candidate: Liu Xiaojiang

Supervisor: Shi Zhengbao

摘 要

在网络司法拍卖不动产的过程中, 税费征缴问题关乎着拍卖行为能否顺利完成。但由于我国税法对网络司法拍卖不动产税收征管规定的缺失, 法院常常在网拍公告中直接规定一种“包税条款”, 即由参与竞拍的买受人直接承担此次不动产拍卖行为的全部应缴税费。因此, 拍卖中买受人实际承担出卖人税负成为法拍实务中一种很常见的现象, 换言之即税法上的非纳税义务人承担了法定纳税义务人的应缴税款, 并且即使买受人代出卖方缴纳税款后, 买受人的后续权利保障也难以实现, 这也进一步导致近些年由于网络司法拍卖不动产而引起的涉税争议案件频发。

本文梳理了网络司法拍卖不动产税费承担问题在实务当中三种主要的做法: 一是由买受人缴纳全部税费; 二是由买受人“先行缴纳、事后追偿”; 三是买受人“先行垫付、事后退还”。并且各地各级法院因缺乏对包税条款属性、效力的统一认识, 判决呈现出认定包税条款有效、认定包税条款无效以及认定包税条款部分有效的三种不同裁判路径。因为买受人并非税法上不动产税费承担的法定义务人, 此种税费承担方式不可避免的会导致一些实际问题, 具体反映为: 一是网络司法拍卖税费承担规定不细化; 二是网络司法拍卖对拍卖物品的计税依据规定不明确; 三是网络司法拍卖中税收优先权与破产税收债权规定不明确; 四是网络司法拍卖中买受人权利受损。针对上述问题, 笔者提出针对性的完善建议: 一是完善网络司法拍卖税费承担的规定; 二是明确网络司法拍卖不动产的计税依据; 三是完善税收优先权及破产债权的相关规定; 四是完善网络司法拍卖中买受人的权利保护机制。

关键词: 网络司法拍卖 税费承担 先税后证 包税条款

Abstract

In the process of online judicial auction of immovable property, the issue of tax collection is related to whether the auction can be successfully completed. However, due to the lack of provisions on the tax collection and administration of immovable property in online judicial auctions in China's tax law, courts often directly stipulate a "tax clause" in online auction announcements, that is, the buyer participating in the auction directly bears all the taxes payable for the real estate auction. Therefore, it has become a very common phenomenon in foreclosure practice that the buyer actually bears the seller's tax burden in the auction, in other words, the non-taxpayer in the tax law bears the tax payable by the statutory taxpayer, and even after the buyer pays the tax on behalf of the seller, it is difficult to realize the subsequent rights protection of the buyer, which has further led to frequent tax-related disputes caused by online judicial auctions of immovable property in recent years.

This article sorts out the three main practices in practice on the bearing of taxes on immovable property in online judicial auctions: first, the buyer pays all taxes; second, the buyer "pays in advance and recovers later"; Third, the buyer "pays in advance and returns it afterwards". Moreover, due to the lack of a unified understanding of the nature and effect of tax clauses, courts at all levels in various regions have presented three different adjudication paths for determining the validity of tax

clauses, finding tax clauses invalid, and finding partial validity of tax clauses. Because the buyer is not the legal obligor to bear the taxes and fees on immovable property under the tax law, this method of bearing taxes will inevitably lead to some practical problems, which are specifically reflected in: first, the provisions on the bearing of taxes and fees for online judicial auctions are not detailed; Second, the provisions on the basis for calculating taxes on auctioned items in online judicial auctions are not clear; Third, the provisions on tax priority and bankruptcy tax claims in online judicial auctions are not clear; Fourth, the rights of buyers in online judicial auctions are damaged. In view of the above problems, the author puts forward targeted suggestions for improvement: first, improve the provisions on the bearing of taxes and fees for online judicial auctions; The second is to clarify the tax basis for online judicial auction of immovable property; The third is to improve the relevant provisions on tax priority and bankruptcy claims; The fourth is to improve the mechanism for protecting the rights of buyers in online judicial auctions.

Key words: Online judicial auction; Tax bearing; Tax later certificate;
Tax clause

目 录

1 绪论	1
1.1 选题依据	1
1.2 研究目的和意义	2
1.2.1 研究目的	2
1.2.2 研究意义	2
1.3 国内外研究现状	3
1.3.1 国外研究文献综述	3
1.3.2 国内研究文献综述	5
1.3.3 文献述评	9
1.4 研究内容和研究方法	10
1.4.1 研究内容	10
1.4.2 研究方法	11
1.5 研究的创新点与不足	11
1.5.1 研究的创新点	11
1.5.2 研究的不足	12
2 网络司法拍卖不动产税费承担的核心概念与理论基础	13
2.1 网络司法拍卖不动产税费承担的核心概念界定	13
2.1.1 网络司法拍卖的概念	13
2.1.2 网络司法拍卖的性质	13
2.1.3 网络司法拍卖不动产涉及的相关税费	14
2.2 网络司法拍卖不动产税费承担的理论基础	15
2.2.1 委托代理理论	15
2.2.2 国家征税权的限缩理论	16
2.2.3 实质课税理论	16
3 我国网络司法拍卖不动产的税费承担现状	18

3.1 网络司法拍卖不动产税费承担问题的法定现状	18
3.2 网络司法拍卖不动产税费承担问题的实际现状	19
4 网络司法拍卖不动产税费承担司法实践及典型案例分析	22
4.1 网络司法拍卖不动产税费承担司法实践总体概况	22
4.2 网络司法拍卖不动产税费承担的案例分析	24
4.2.1 包税条款有效典型案例介绍和评析	24
4.2.2 包税条款无效典型案例介绍和评析	27
4.2.3 包税条款效力部分有效部分无效典型案例介绍和评析	28
4.2.4 法理分析	28
5 网络司法拍卖不动产税费承担存在的问题分析	32
5.1 网络司法拍卖税费承担规定不细化	32
5.1.1 买受人是否可以代替出卖人缴纳税费不明确	32
5.1.2 历史欠税的承担主体不明确	32
5.2 网络司法拍卖中对拍卖物品的计税依据规定不明确	33
5.2.1 拍卖价款是否为增值税含税价不明确	33
5.2.2 拍卖价格中的“隐形费用”影响计税基础的确定	33
5.3 网络司法拍卖中税收优先权与破产税收债权的规定不完善	34
5.3.1 税收优先权的适用范围规定不细化	34
5.3.2 破产税收债权的相关规定不完善	35
5.4 网络司法拍卖中买受人权利受损	36
5.4.1 买受人竞拍不动产后存在无法过户的风险	36
5.4.2 买受人面临后续求助法律救济无门的风险	36
5.4.3 买受人面临成本无法税前扣除的风险	36
6 规范网络司法拍卖不动产的税费承担的对策建议	38
6.1 完善网络司法拍卖税费承担的细化规定	38
6.1.1 完善由买受人代缴税费的相关规定	38
6.1.2 明确历史欠税的承担主体	38
6.2 明确网络司法拍卖中拍卖物品的计税依据	39

6.2.1 明确拍卖价款为增值税含税价	39
6.2.2 法院与税务机关加强对竞拍物品的涉税审查	39
6.3 完善税收优先权及破产税收债权的相关规定	40
6.3.1 完善征管法中关于税收优先权的规定	40
6.3.2 构建司法机关与税务机关的联动机制	41
6.4 加强网络司法拍卖中买受人的权利保护机制	42
6.4.1 优化不动产过户前置条件	42
6.4.2 完善买受人后续法律救济途径	42
6.4.3 税务机关允许买受人缴纳税款后在税前列支扣除	43
结语	44
参考文献	45
致谢	50
附录	51

1 绪论

1.1 选题依据

随着我国社会经济的发展,法院通过网络司法拍卖处理不动产的案件数量也逐年上升。在网络司法拍卖不动产的过程中,税费征缴问题关乎着拍卖行为能否顺利完成。但由于我国税法对网络司法拍卖不动产税收征管规定的缺失,法院常常在网拍公告中直接规定一种“包税条款”,即由参与竞拍的买受人直接承担此次不动产拍卖行为的全部应缴税费。因此,拍卖中买受人实际承担出卖人税负成为法拍实务中一种很常见的现象。这也进一步导致近些年由于网络司法拍卖不动产而引起的涉税争议案件频发。

从税收征管的角度来看,网络司法拍卖税费承担问题争议频发,不仅有害于国家对税款的管控,并且还易引起税费承担条款效力争议、买受人无法税前扣除、后续面临涉税争议时买受人无法以纳税义务人的身份寻求救济等各种问题。针对此问题,最高人民法院和国家税务总局陆续发布了关于解决税费承担问题的规定和意见。2016年6月发布的《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》(以下简称《网拍规定》)第三十条规定网络司法拍卖产生的税费应该由相应主体各自承担;2020年10月发布的《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》一文中表示禁止在拍卖公告中要求买受人承担全部税费。但最高法和税务总局这两条建议性规定的立法层级并不高,对各地法院和税务局来讲并不是一种强制性规定,因此这两项举措对网络司法拍卖不动产的交易实践并没有产生实质性的约束力。

不动产涉税信息在税务机关与法院之间的不互通引起的拍卖税费不透明争议、买受人难以纳税义务人身份寻求权利救济是网络司法拍卖不动产行为涉诉的两个重要风险点。2021年3月,中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》(下文简称《意见》)指出要“持续推进税务部门与国家及有关部门信息系统互联互通”以及“完善纳税人缴费人权利救济和税费争议解决机制”,这几条建议为解决上述问题提供了方向。

综上,网络司法拍卖不动产领域的税费征缴问题不单单是买卖双方的面临的

难题，它也关乎着司法机关、税务机关等多方主体的利益，“一刀切”规定由买受人承担全部税费以及买受人后续合法权益无法保障等诸多问题制约了网络司法拍卖的健康有序发展。本文也正是基于此背景，针对网络司法拍卖不动产的税费承担问题进行了深入的研究和探讨。

1.2 研究目的和意义

1.2.1 研究目的

在国家提倡进一步深化税收征管改革的背景下，本文旨在通过对网络司法拍卖不动产的税收矛盾焦点问题进行分析，并结合《中华人民共和国民法典》（下文简称《民法典》）中对第三人权利保护的思想以及《意见》中加快税务系统与其他部门信息互通建设的意见，为完善我国在网络司法拍卖不动产领域的税收法规提供可行性建议。

1.2.2 研究意义

（1）理论意义

第一，为深入探究税收法律法规与《民法典》的衔接提供理论支撑。讨论网络司法拍卖不动产行为中买受人承担税费的有效性问题，这其实就是在讨论以税收法律法规为代表的公法与以《民法典》为代表的私法的矛盾及兼容问题。本文通过对两者的内涵及其特征进行梳理分析，以期为深入探究税收法律法规与《民法典》的衔接提供理论支撑。

第二，为网络司法拍卖中买受人寻求合法的权利救济提供理论依据。买受人在参与网络司法拍卖的过程中，面临着由于买受人前期欠税导致拍卖标的不动产无法过户、不动产拍卖价是否含税信息不明、后续法律救济途径闭塞等执行风险。在国家提倡大力深化税收征管改革的背景下，本文通过对网络司法拍卖陷入法律诉讼的典型案例分析，为网络司法拍卖中买受人寻求合法的权利救济提供理论依据。

（2）实践意义

第一，有利于我国税收征管体系的进一步完善。虽然最高人民法院、国家税务总局都针对网络司法拍卖中的不动产征税问题出台过相关建议，明确拍卖税费由买卖双方各自依法承担，但由于规定法律效力级别不高、执行力度弱等原因，网络司法拍卖不动产的税务征管问题一直没有得到很好解决。本文通过援引《民法典》中的第三人权力保护思想以及《意见》中税务部门与国家其他部门信息互通的建议，一定程度上为我国《中华人民共和国税收征收管理法》（下文简称税收征管法）的完善提出建议。

第二，促进网络司法拍卖制度合理健康发展。网络司法拍卖不动产税费承担细化规定不完善、往期欠税问题的处理、买受人后续权益的保护等争议问题长久来一直阻碍着网络司法拍卖制度的健康发展，同时也大大降低了网络司法拍卖的公信力。本文通过梳理网络司法拍卖不动产问题中的矛盾焦点问题，在促进税收征管体系完善的同时，也促进了网络司法拍卖制度合理健康的发展。

1.3 国内外研究现状

1.3.1 国外研究文献综述

相较于国内，国外拥有较为成熟的不动产税费承担与征管程序，在网络司法拍卖中不动产的涉税争议发生较少。因此在这方面，国外学者们更加聚焦于税法与私法的关系以及对规定税收债务承担的研究上。

（1）关于税法与私法关系的研究

大部分学者认为税收债务规定承担条款属于私法的范畴，属于一种特殊形式的“包税条款”。Tipke（2000）认为，税法与私法在价值取向上应当协调统一，在没有充分理由的情形下，以税法为名，随意侵犯或否认私法所确立的基本原则及理论根基的行为是不正当的。日本税法学者金子宏（1989）认为对税法的理解应当严格遵循税法的规定，倘若需要对税法作出私法性的理解，需要提出充分的理由来证明私法的处理是正当的，并且应当承担举证责任。北野弘久（2001）认为税法的重要功能便是通过国家的公权力来保证税收利益，保证纳税义务人税法上的权利并不是制定税法的主要目的，违背税法规定的私自转移税负条款无效。

（2）关于规定税收债务承担的研究

第一,关于规定税收债务承担条款的性质研究。税收债务承担规定最早体现在包税制度中。Adam Smith (1776)认为,包税包含两种性质:一种为自治权利说,国王以特许的方式,允许该地人民定期缴纳固定税额。包税人以固定的税额从国王手中购买到市镇自治的权力,并承担部分社会公共责任;一种为特许专营说,包税人同统治者签订一个包税契约,该契约大都明确规定了市镇政府的组织结构以及市民的基本权利和自由。Philip T. Hoffman(2003)认为,包税是一种委托代理说,在包税契约中国王委托代理人包征,包税人代为行使税收课征权力。

第二,关于规定税收债务承担的合同效力研究。Kim和Jae Hyung(2009)认为税收法律关系属于公法调整的领域,不可通过规定包税条款来转移纳税义务,第三人的权利实现并不需要通过规定包税条款达成,约定纳税义务的转让并不会给国家带来税收利益的增加,反而会带来税务征缴的负担。Laura alfaró(2015)认为包税合同要求真实地披露信息。Alexandria L todd(2015)认为这种税收使得强制执行的威胁成为现实,也许会阻止债务人在保证金上违约,债权人拥有有限的诉讼追索权,限制债权人在外国法院提起诉讼的能力。

第三,对于税收债务人与第三人之间的责任问题研究。Seong和Seo Sun(2012)认为第三人应当与税收债务人共同承担税收责任,使得税务机关能够获得税收债权,从而平衡当事人之间的利益。

(3) 关于网络司法拍卖不动产的税费承担现状研究

由于国外具有较为成熟的不动产征收管理体制,因此在网络司法拍卖不动产方面发生的税费承担争议较少。国外完善的网络司法拍卖不动产征管体系为本文的研究提供了有益借鉴。

第一,美国网络司法拍卖不动产税费承担现状。关于合同涉税条款有效性方面的法规,美国在《第二次合同法重述》中表示如果合同条款违反了法律或者公共政策时,可以不予强制实施。美国的税收征管模式以纳税人主动申报为主,纳税人进行申报,不仅需要提交自己的信息,还要提交交易对方的信息。完善透明的信息收集体系使得网络司法拍卖不动产税款规定很难对交易产生负面影响,其涉税条款的法律风险较低。

第二,英国网络司法拍卖不动产税费承担现状。英国不动产交易规定中介费、交易税费依据法律规定各自承担,不会出现国内将所有交易成本转移到买受人身

上的情况。同时在英国交易房屋必须通过律师，即使是开发商也无一例外，完备的税费承担法律体系和严格的律师监督交易制度是英国网络司法拍卖不动产市场税费承担纠纷较少发生的基础。

第三，日本网络司法拍卖不动产税费承担现状。日本以本国法律《不动产登记法》为基础实行不动产登记制度。为方便不动产的纳税人知悉该年度房屋所涉及的价格变动并与其他地方的不动产价格进行比较，根据《地方税法》每年4月地方政府必须在指定场所向纳税人提供台账公开阅览。这种每年定期的公开阅览制度有助于房屋所有人对同地区同类型不动产进行综合比较，方便不动产交易。日本不动产信息透明化程度高，很大程度上减少了网络司法拍卖不动产税费承担纠纷的发生。

1.3.2 国内研究文献综述

在我国网络司法拍卖不动产具体的法律实践中，探讨非纳税义务人承担税款的行为是否有效主要有两个依据：一是以税收法律法规为代表的公法，二是以《民法典》为代表的私法。因此，研究网络司法拍卖不动产的税费承担问题，实际就是讨论公法与私法、税法与《民法典》的矛盾及兼容问题，以及对于税收债务规定承担的有效性问题的。

(1) 关于税法与私法的关系研究

多数学者认为税收公法与私法之间应该相互协调相互补充。陈清秀（2004）在探讨税收公法与私法之间关系时，从私法的规范目的为出发点，将税法与私法进行了链接，并在此基础上探讨税收的形成过程、性质与关系。葛克昌（2005）认为税法与私法的关系并不能割裂开来看，二者是一体两面、互补互益的关系，对于社会正常运转都缺一不可。叶金育（2017）认为税收承担规定并非传统意义上的公法之债，性质上更加接近于格式合同，执法机关在解释之时遇到税法无明文规定之时，亦或是相关课税要件不全的情况下，应当坚持从纳税人立场考虑问题。侯卓（2020）认为税法作为典型意义上的公法，税收征管关系极具公权力特征，税收债权的实现需要国家通过强制手段来实现，因此税法必须要遵循税收法定主义原则。

(2) 关于规定税收债务承担的研究

第一，关于税收债务承担的内涵界定研究。施正文（2008）认为在保持税收之债内容不变的情况下，由第三人代替纳税义务人承担税收债务。肖太寿（2012）认为包税条款虽然使得实际纳税主体发生了转移，但从结果来看，并没有损害国家得税收利益。郭昌盛（2020）认为包税条款是处于劣势地位的非法定纳税义务人，为了使交易顺利进行而承担交易中涉及的全部税费并缴纳的条款。

第二，关于税收债务承担条款的性质研究。大部分学者认为税收债务规定条款是一种私法合同。但熊伟和刘剑文（2004）认为税收债务规定条款是一种公法合同，第三人对此产生的风险和责任都有预期，同时税收债务规定承担需要得到税务机关的批准。沈丹（2015）进一步提出，在网络司法拍卖中税收债务承担条款关乎着申请执行人债权能否顺利实现，该条款与法院网拍目的背道而驰。

（3）关于网络司法拍卖中买受人承担不动产税费行为的效力研究

第一，关于规定买受人承担不动产税费行为有效的研究。肖太寿（2012）认为包税条款并没有违反国家对税款征收的强制性规定，所以只要包税条款在双方真实意思表示的基础上没有对国家、集体或其他第三人造成危害，包税条款规定买受人承担税费的行为便是有效的。司晓丽（2018）提出包税条款只要没有逃避缴纳税款的意图并在结果上依法缴纳了税款，且在过程中没有改变税法上对法定纳税人身份的规定，包税条款就是有效的。

第二，关于规定买受人承担不动产税费行为无效的研究。赵洲（2018）从税收立法、民商法、金融宏观调控三个角度论证包税条款无效。在税收立法角度，包税条款有违税收政策的基本价值与目标；在民商法角度，包税条款有违民商平等原则；在金融宏观调控角度，包税条款掩盖了融资机构真实收益情况，影响国家宏观调控。郭昌盛（2020）也从三个角度论证了包税条款理应无效：一从税收公平原则视角看，非纳税义务人承担不应由自己承担的税费负担时，税法的公平原则在此刻就是空转，有违税收公平的实际预期；二从税收法定属性看，税法对税款法定纳税人规定明确，包税条款随意变更纳税人，有违税收法定原则；三从税收操作规范看，包税条款的实施会造成诸多弊端，包括但不限于会对买受人后续权利保障、司法效力审判等多方面造成负面影响。

第三，关于规定买受人承担不动产税费行为应区分讨论的研究。雷盟和雷江林（2019）认为包税条款在合同签订双方间具有法律效力，不违反法律法规强制

性规定,符合合同法上鼓励交易的精神,而对于税务机关来说,包税条款不改变纳税主体的法定性。班天可(2020)提出可以从直接税、间接税的角度判定包税条款是否有效。以所得税为代表的直接税的征税目标体现税收公平的意义更甚,所得课税之人转嫁税款应判无效;间接税本就被允许甚至期待税负转移,符合这一税种的内在价值,可认定为有效。

(4) 关于网络司法拍卖不动产的税费承担困境研究

第一,关于网络司法拍卖中税费公告的研究。大多数学者都认为网络司法拍卖公告中列示的税费承担公告应进一步补充应列示的内容。于淼(2019)认为拍卖公告中应该列明交易过程中的相关税费,不动产交易,涉及的税费有增值税、附加税、印花税、土地增值税、契税、企业所得税或者个人所得税。包关云(2019)则认为拍卖公告中应该包括的相关税费有在企业破产之前的历史欠税,在企业进入破产程序中产生的房产税、城镇土地使用税等新增欠税,交易过程中涉及的交易税费以及未交的水电等其他费用。

第二,关于网络司法拍卖中不动产计税依据的研究。网络司法拍卖公告中不动产的价格是否为含税价不清晰是导致诸多争议的主要原因。李荣辉(2018)指出卖方的计税收入为从买方收取的全部价款和价外费用,在买受方承担卖方税费的情况下,需要把增值税以外的税费还原到计税收入中,不仅计算繁琐复杂,还进一步加重了买受人的税收负担。余文唐(2018)认为在买受人承担了相关税费之后,交易价格要不要还原,如果主张还原,将进入循环困境,尤其对于土地增值税这样实行超率累进税率的税种,还原前后可能连增值率和适用税率都发生了变化。黄建文和韩欣雨(2021)认为法院拍卖公告规定“税收由出卖人与买受人,根据法律规定承担”,既没有规定含税价,也没有规定买受人先垫付后报销,实际就是拍卖价款不含税,出卖方的税收必须由出卖方另行承担,这是导致矛盾的根本原因。

第三,关于网络司法拍卖中买受人税前扣除的研究。网络司法拍卖中买受人税前扣除风险较高。张新军(2018)提出若买受人承担全部税费,拍卖结束后根据拍卖公告的规定去有权主管税务机关缴纳相关税款,取得完税凭证,但完税凭证上的纳税人是被拍卖方,而非买受人,买受人仅是代被拍卖方缴纳相关税款而已。根据税收征管实践,由于完税凭证上的纳税人是被拍卖方而不是买受人,因

此税务机关不允许买受人缴纳的相关税款在税前扣除,从而导致买受方代为被拍卖方承担税费支出的相关成本不能在税前列支。张贞生和迟海鸣(2019)认为因被执行人不配合或者税务机关不予代开发票,买受人通过网络司法拍卖取得标的物后无法取得标的物增值税专用发票进行进项抵扣。

第四,关于网络司法拍卖中买受人后续法律救济的研究。网络司法拍卖中非纳税义务人后续法律救济困难。叶兴(2021)认为多地法院自主确定各种权利瑕疵的责任承担主体,将风险甩给买受人,此时买受人只能蒙受因法院各种不尽责行为导致的权利受损,而现有的救济措施主要是提起异议之诉和撤销之诉,在对于其他问题上没有有效的救济途径。程国琴(2021)认为网络司法拍卖中的“包税条款”一味规定买受人的义务,却对买受人本应享受的权利置之不理,法院就存在通过包税条款为国家进行创收的嫌疑,剥夺了国家原本让渡给纳税人的税收优惠。

(5) 关于解决网络司法拍卖不动产税费承担困境的对策研究

第一,关于如何完善网络司法拍卖公告的研究。网络司法拍卖公告应该尽量全面体现拍卖标的的涉税信息。黄德荣(2019)认为网络司法拍卖公告中可能出现前次交易中欠缴的税费,税务机关应该与法院密切配合,从拍卖款项中依法缴付。前次交易中欠缴的税费,应该由欠缴税费的人负担。实在执行不了时,人民法院应协助税务机关从拍卖款项中依法缴付。杨杨和杨雨诗(2021)认为应由税务机关根据房产自身情况评估价格,计算出需要缴纳的各种税费金额,法院在拍卖、变卖公告中明示税费金额及负税人,由买方自行决定是否参与竞拍。避免因买方无法支付全部的费用或故意悔拍出现对司法资源的浪费情形。

第二,关于如何明晰网络司法拍卖中不动产价格是否含税的研究。认为网络司法拍卖中不动产价格应直接为含税价的建议占据多数。徐占成(2016)认为交易价格若为含税价款,不应该还原,如果还原,则会导致更多的不确定性。郭晓亮(2019)指出将交易税费转嫁条款认定为价格约定条款,保障当事人之间真实意思表示。其虽没有明确表明计税依据应该包括其他相关税费,但在一定程度上可以表明其认为计税依据包括其他相关税费。任林和辛正平(2021)建议相关部门应当尽快出台或完善相关法律法规,明确网络司法拍卖成交价就是增值税含税价,以便统一计税口径,提高执行效率,防控涉税风险。

第三,关于如何解决买受人成本费用不能扣除的研究。我国大部分学者都认为税务机关应为买受人税前扣除开辟通道。黄建文和韩欣雨(2021)认为买受人在无法取得发票的情况下,可以凭人民法院执行裁定书原件进行契税的纳税申报,税务机关在契税纳税人进行纳税申报时,要综合考量纳税人的纳税申报行为,以便于其权利的行使。任林和辛正平(2021)认为买受人通过相关法律途径向出卖人进行追偿后仍无法收回的,可根据《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》作为资产损失进行税前扣除。

第四,关于如何完善买受人后续法律救济途径的研究。大部分学者认为应该通过进一步完善税收法律法规,进而保障买受人的后续合法权益。杨杨和杨雨诗(2021)认为应进一步完善网络司法拍卖中的税收立法,在所有税费由买受人承担的情况下,对买受人的后续权益作出保障,并通过立法对实际纳税人的法律救济权力进行明确与保证。艾华和王佳琳(2022)认为基于税收之债关系,在发生应税行为时,买受人既是交纳税款的债务人,又是完税后享有依法请求获得公共服务的债权人,该权利同样受到法律的保护。

1.3.3 文献述评

通过国内外已有的文献梳理可见,国内外学者对于网络司法拍卖不动产税费承担问题的研究主要集中于以下几个方面:第一,在税法与私法的关系研究方面,大部分学者认为两者应该相互补充、相互协调,两者冲突时应从纳税人的角度出发解决问题。第二,在规定税收债务承担的研究方面,国内外学者们分别对规定税收债务承担条款的内涵与性质进行了探讨,认为法院网拍公告中的税收债务规定条款实际是一种特殊的“包税条款”,法院作为强势一方,不合规制地将网络司法拍卖不动产涉及的全部税费全部强加于买受人承担。第三,在买受人承担全部税款的效力分析方面,学者们的观点大致可以分为三类:有效论、无效论以及区分考虑论。第四,在网络司法拍卖不动产的税费承担现状方面,国外因为已经有了较为完善的征管制度,因此国外学者对其研究较少,国内学者研究则集中于探讨因为在网络司法拍卖不动产征管制度的缺失,导致我国在这方面面临的征管困境以及相应的对策建议研究。

但是,纵观当前国内外学者的研究,仍可以看出两点不足之处:第一,学者

们对网络司法拍卖中涉及的税收优先权与破产税收债权的问题研究较少,本文以案例为切入点,对其中涉及的税收优先权与破产税收债权的问题进行了分析。第二,在解决网络司法拍卖不动产税费承担困境方面,由于此领域存在的问题复杂且散乱,大部分专家学者只是分析了其中的部分问题及解决建议,并没有对网络司法拍卖不动产税费承担存在的问题与建议进行整体性的总结、探讨。

因此,本文基于对网络司法拍卖不动产税费承担问题现有文献的梳理,并结合《意见》中加快税务系统与其他部门信息互通建设的意见,通过案例分析法系统性的深入剖析我国网络司法拍卖不动产的税费承担问题,对规范此领域问题提出可行性的建议,也为我国税收征管法的完善提出建议。

1.4 研究内容和研究方法

1.4.1 研究内容

本文主要研究内容分为以下六个部分:

第一部分为绪论。该部分介绍了网络司法拍卖不动产税费承担问题的研究背景、研究意义、国内外文献综述、以及文章的创新点与不足。

第二部分为网络司法拍卖不动产税费承担的核心概念与理论基础。该部分主要阐述网络司法拍卖不动产税费承担的核心概念与理论基础;

第三部分为网络司法拍卖不动产的税费承担现状。分别介绍了网拍不动产税法的实际规定以及实务中的三种具体做法。

第四部分为网络司法拍卖不动产税费承担司法实践现状及典型案例分析。该部分主要分析梳理现在司法实践中,法院对司法拍卖不动产税费承担的不同效力判定,并且通过四个典型的案例对该问题进行进一步的深入剖析。

第五部分主要对网络司法拍卖不动产的税费承担问题进行分析:一是网络司法拍卖税费承担规定不细化;二是网络司法拍卖对拍卖物品的计税依据规定不明确;三是网络司法拍卖中税收优先权与破产税收债权规定不明确;四是网络司法拍卖中买受人权利受损。

第六部分主要是对规范网络司法拍卖不动产的税费承担的对策研究:一是完善网拍不动产的税费承担规定;二是明确网拍不动产的计税依据;三是完善税收

优先权及破产债权的相关规定；四是完善网络司法拍卖中买受人的权利保护机制。

最后对文章研究的内容进行总结。

1.4.2 研究方法

第一，文献研究法。通过学校图书馆、知网等线上线下资源，大量研读学者们关于网络司法拍卖不动产相关问题的学术研究，同时阅读并梳理大量网络司法拍卖不动产交易涉税的法律文件，从中整理出网络司法拍卖不动产税费承担的法律现状，为本文法理原因分析提供坚实的理论支撑。

第二，案例分析法。本文选取了网络司法拍卖不动产司法实践的几个典型案例，对其中的税费承担问题进行梳理分析，总结网络司法拍卖不动产税务执法与司法实践的现状，以点带面反映网络司法拍卖不动产税费承担目前所存在的一些问题，并为解决这些发现的问题提供有效的实践经验。

第三，比较分析法。对“包税条款”有效、无效、区分讨论的三种司法实践路径进行了对比分析，并以三种不同典型法院判决为切入点，对网拍不动产税费承担问题不同裁判路径中出现的实践问题进行了深入的分析。

1.5 研究的创新点与不足

1.5.1 研究的创新点

第一，研究内容的创新。梳理学者们对网络司法拍卖问题的研究，对其中涉及的税收优先权与破产税收债权的问题鲜有学者提及，本文通过梳理司法案例中对包税条款三种不同的裁判路径，以案例为切入点，深入分析网络司法拍卖不动产税费承担现状存在的问题，并对其中涉及的税收优先权与破产税收债权的问题进行了分析。

第二，对策建议的创新。本文通过对网络司法拍卖不动产税费承担问题现有文献的梳理，结合《民法典》中对第三人权利保护的思想以及《意见》中加快税务系统与其他部门信息互通建设的意见，为完善我国在网络司法拍卖不动产领域的税收法规提供可行性建议。

1.5.2 研究的不足

网络司法拍卖不动产税费承担主题是一个实务性的问题，问题涉及面很广，但受自身学术水平及缺少实务经验等原因，文章对各个方面的研究论证存在不够深入的问题，有待后续继续充实完善。此外，由于受笔者自身外语水平的限制，对于网络司法拍卖不动产税费承担的外文文献搜索相对较少，这也对本文的论证造成了一定的困难。

2 网络司法拍卖不动产税费承担的核心概念与理论基础

2.1 网络司法拍卖不动产税费承担的核心概念界定

2.1.1 网络司法拍卖的概念

在互联网、大数据等新技术的推动下，部分地方法院开始探索将传统司法拍卖与互联网技术相结合。2009年重庆市法院最早推出了网络拍卖制度，其他地方法院也紧随其后，不断探索互联网时代司法拍卖新模式，网络司法拍卖便在这种背景下应运而生，吸引众多理论界学者不断地深入探讨和分析其内涵。学界大多数人认为网络司法拍卖是一种以互联网为媒介和平台的司法拍卖模式，是将拍卖品委托给人民法院在互联网上进行拍卖的过程。随着关于网络司法拍卖问题研究的不断进行，2015年最高人民法院发布《关于全面深化人民法院改革的意见》提出要重点推行网络司法拍卖模式。自此以后，我国司法拍卖开始进入了全新的“互联网+”时期。2016年8月《网拍规定》指出“网络司法拍卖，是指人民法院依法通过互联网拍卖平台，以网络竞价方式公开处置财产的行为。”自此，网络司法拍卖有了明确的概念，本文讨论的也正是互联网时代下的网络司法拍卖模式。

2.1.2 网络司法拍卖的性质

网络司法拍卖不动产是一种法院强行变现被执行人不动产的手段，是国家司法机关执行权的体现。网络司法拍卖作为新时代下司法拍卖的新模式，其性质基本等同于司法拍卖的性质，所以厘清司法拍卖的性质有助于明确法院与税务局在网络司法拍卖不动产中应该履行的职责。目前学界对于司法拍卖的性质主要存有三种观点：公法说、私法说、折中说。这三种学说在一定程度上回答了法院在司法拍卖中的作用。“公法说”认为司法拍卖的目的在于实现对债务人财产的强制执行，具有国家公权力色彩，只是在实现方式上依托商业拍卖模式。因为司法拍卖制度本身涉及国家利益，应该由国家机关主导，体现了绝对的公法性。“私法说”认为司法拍卖虽然由国家机关主导，公法性只是其外在表象，其本质上仍是

一种民法上的财产处置的行为,国家机关参与主要是为了保障拍卖结果符合国家利益而不是迎合市场需求。法院作为公法意义上的主体参与拍卖活动,其实质就是委托人,拍卖行为仍具有较强的商业属性。“折中说”认为司法拍卖具有公私相融的性质。在程序方面,人民法院通过公权力执行标的物,是公法意义上的处分;在实体方面,司法拍卖与民法中的买卖合同产生的法律效果一致。其性质应该是公法与私法的并存,法院被定为司法拍卖的委托人。

本文倾向于“公法说”观点,法院在不动产拍卖中应该充分发挥主导作用,切实承担起主体责任,积极协调平衡好网络司法拍卖不动产中各方主体的关系,以更积极的态度,主动作为,寻求实践中网络司法拍卖不动产纳税义务承担问题的解决办法,更好地保障买受人的合法权益。

2.1.3 网络司法拍卖不动产涉及的相关税费

网络司法拍卖不动产交易过程买卖双方涉及的税费种类不同,其中出卖方需要缴纳的税款主要有增值税、教育费附加、地方教育费附加、城市维护建设税、个人所得税或者企业所得税、土地增值税、印花税;买受方需要缴纳的税款主要有契税和印花税。具体规定如下:

增值税是对提供应税商品或者应税劳务取得的增值性收入所征收的税种。网络司法拍卖不动产中增值税是以不动产交易过程中的增值额作为计税依据。不动产交易中增值税的计算首先要区分纳税义务人是一般纳税人还是小规模纳税人,一般纳税人增值税税率高于小规模纳税人。如果纳税义务人为一般纳税人,在计算增值税时还需要知道初次取得不动产的时间,如果是在2016年4月30日前取得的不动产,即可选择采用简易计税法;如果是在2016年4月30日之后取得的不动产,则只能采用一般计税法。

教育费附加、地方教育费附加、城市维护建设税,这三个税种并称增值税附加税,是以增值额作为计税依据的税种。在网络司法拍卖不动产中,这三个税种以不动产交易中实际缴纳的增值税作为计税依据,与增值税同时缴纳。

个人所得税是以个人在中国境内、境外取得的全部所得为计税依据的税种。在网络司法拍卖不动产中,如果被执行人是个人,那个人应该就网络司法拍卖不动产所得缴纳个人所得税。

企业所得税是以企业的全部生产经营所得和其他所得为计税依据的税种。在网络司法拍卖不动产中，如果被执行人是企业，那么企业应该就不动产拍卖所得缴纳企业所得税。

土地增值税是以转让土地使用权、地上建筑物及其附着物所取得的增值额为计税依据的税种。在计算土地增值税时，涉及到税前扣除项目，包括：取得土地使用权的成本、开发成本及费用、转让房地产相关税金、评估费用及其他可扣除项；同时，土地增值税的计算采用四级超率累进税率，计算过程比较繁琐。

印花税是以经济活动中订立的有法律效力的凭证的金额为计税依据的税种。网络司法拍卖不动产中，印花税以不动产拍卖价格为依据计算缴纳。

契税是以不动产产权发生转移时，不动产交易价格为计税依据的税种。在网络司法拍卖不动产中，契税应以不动产拍卖价格为计税依据。

2.2 网络司法拍卖不动产税费承担的理论基础

2.2.1 委托代理理论

从内容上看，委托代理理论是一种制度经济学的契约理论。委托关系是一种特殊的关系，即一种由行为者给予他人的一种权利，以代替其自身的决定权，并支付他人报酬的法律关系。在这种情况下，授权人就是委托人，被授权人就成为了代理人。委托—代理的基本特征有：一是在委托人与代理人的关系中，存在着较为突出的信息不对称性。“因为后者很难知道前者的行动，所以双方的情报不是完全一致的”。二是在客户与代理人的关系中，无论是代理人还是委托人都会通过一些违反职业道德的行为来实现其利益最大化。客户的目的的达成依赖于两个层面：一是主体的行动，二是双方合约所包含的诸多要素。

通过代理发现，代理关系的关键有两点：一是对代理人的激励与监控，二是构建一种良性的合同关系。在网络司法拍卖过程中，体现的是拍卖人与受让方以及法院形成的三方契约，存在信息不对称及成本收益对比的问题。具体指拍卖人给予法院处理其财产的权利，法院代替拍卖人决定财产转移的对象与时间，而法院可以采取自行拍卖与委托拍卖机构网络司法拍卖两种行权方式。此外，网络司法拍卖遵循委托—代理关系中的规范性，应受法律法规、司法解释中有关司法

拍卖的规定、互联网行业协会的相关规范与网络平台服务商的拍卖规则三重约束。

2.2.2 国家征税权的限缩理论

税收连接着国家和公民之间的利益关系，其中更是涉及公民的财产权益的自由行使，同时税收收入也成为了国家生存与发展的基础。财政收入与支出无不影响着政府的活动开展情况。因此，西方国家为实现国家的宪政目标，多是通过相关法律控制税收的征收与使用，从而规制政府权力的行使。然而从国家学和经济学的视角来看，国家征税权来自公民的授予或认可，其关乎公民的切身利益，只能由公民进行控制，同时国家的征税标准和额度的制定，应当平衡国家利益和公民利益，在满足公共服务的基础上应当依据纳税人的税负能力量能课税。

在网络司法拍卖中，由于交易场所、交易时间与传统司法拍卖不同。因此，税务机关的税收征管会有别于传统司法拍卖下的税收征管，又因网络司法拍卖存在法院与税收机关执法衔接，所以在人民法院对被执行人的资产采取保留或拍卖时税务机关的征税权会受到一定的影响，特别是执行过程中被执行人达到破产界限而法院受理破产申请后，税款不再符合一般债权的规定。因为这里讲的一般税收债权指破产受理之前所发生的债权，而进入破产程序后，为了公平保护全体债权人，有必要对国家的征税权在一定范围内进行限缩。

2.2.3 实质课税理论

实质课税理论来自德国的经济观察法。1919年实施的《帝国税收细则》第四条要求，税法表述理应考虑到经济意义。随后施行的《税收调整法》《税法通则》不断扩充了经济观察法的运用范围。这说明德国税法的经济观察法早已被普遍接纳，没必要用法律规定进行专门要求。

实质课税理论最早使用于日本，但日本并没有有关实体法征税的一般规定。在所得税法与公司税法中，日本成功将实质课税标准作为法律规定的标题，但其具体要求均为收益所属内容，等同于我国现行法律里的“具体企业所得税标准”，并不能囊括税法中涉及的所有行业。现阶段，日本学界形成较为统一的观点，即具体征税标准除企业所得税和法人代表税外，也包括“实质把握课税主义”和“实质所属课税主义”，这也是税法解释和实际运用的原则。实质课税理论阐述了在

使用税法时应明确课税要素的客观事实。

在课税要素的客观事实认定过程中,若其外在表现形式与实质内容存在冲突时,就不以外在表现形式来判定,而应尽量选择用实质内容来判定。若不存在根据外在表现形式合乎课税标准事实的情形,只要实体或是实质合乎课税标准的,理应认为合乎征税规定。实质课税作为从德国、日本引进的税法基础理论,在我国税法学术界获得普遍认同,在网络司法拍卖过程中,应按照商品的实质对其进行课税要件进行事实的判定,该理论也有利于税务机关在实务中对相关纳税争议进行判断与调整。

3 我国网络司法拍卖不动产的税费承担现状

3.1 网络司法拍卖不动产税费承担问题的法定现状

网络司法拍卖不动产本质上属于不动产交易的一种特殊方式,在其涉税研究当中,只有确认了税收缴纳主体,才能确认之后的税率、计税方式等问题。按照《税收征管法》的规定,纳税人是按照法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。具体各税种的纳税义务人,详细分布在各税种的单行法和暂行条例中。因此下文梳理了不动产交易行为中税法上认定的承担主体(即法定纳税义务人)。具体情况如表 3.1 所示:

表 3.1 网络司法拍卖不动产税费法定承担主体总结表

税收种类	法定纳税义务人	
增值税	《中华人民共和国增值税暂行条例》第一条:在中华人民共和国境内销售货物或者加工、修理修配劳务,销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税人。	
附加税	城市维护建设税	《中华人民共和国城市维护建设税法》第一条:在中华人民共和国境内缴纳增值税、消费税的单位和个人,为城市维护建设税的纳税人。
	教育费附加	《中华人民共和国征收教育费附加的暂行规定》第二条:凡缴纳消费税、增值税、营业税的单位和个人,除按照《国务院关于筹措农村学校办学经费的通知》的规定,缴纳农村教育事业费附加的单位外,都应当依照本规定缴纳教育费附加。
	地方教育附加	《中华人民共和国教育法》第五十八条:税务机关依法足额征收教育费附加,由教育行政部门统筹管理,主要用于实施义务教育。《财政部关于统一地方教育附加政策有关问题的通知》规定地方教育附加征收标准统一为单位和个人实际缴纳的增值税、营业税和消费税税额的 2%。

续表 3.1 网络司法拍卖不动产税费法定承担主体总结表

税收种类	法定纳税义务人	
所得税	个人所得 税	《中华人民共和国个人所得税法》第一条：居民个人从中国境内和境外取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税。
	企业所得 税	第一条：在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业不适用本法。
土地增值税	《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条：转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人。	
契税	《中华人民共和国契税法》第一条：在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人。	
印花税	《中华人民共和国印花税法》第一条：在中华人民共和国境内书立应税凭证、进行证券交易的单位和个人，为印花税的纳税人。	

资料来源：根据我国各个税种的税收法律法规、行政法规、司法解释、部门规章等文件整理

因此，在网络司法拍卖不动产变更登记环节所有涉及到的税种，均有税法和暂行条例对纳税义务人做出明确规定，按照税法和暂行条例的规定，网络司法拍卖不动产中出卖人是增值税、增值税附加税、个人所得税或企业所得税、土地增值税、印花税的法定纳税义务人；买受人是印花税、契税的法定纳税义务人。但也由于网络司法拍卖不动产相较于普通不动产出售的特殊性和复杂性，很多情况下，交易双方并不会按照法律法规来履行缴纳税费的义务，下文继而梳理了网络司法拍卖不动产税费承担的实际现状。

3.2 网络司法拍卖不动产税费承担问题的实际现状

“先税后证”制度是目前我国不动产税收征管体系中的一项重要制度，是指在办理不动产产权变更登记之前，买卖双方应先缴清税款，如果有一方未缴清税款，则不能办理不动产产权变更。买方凭完税证明和其他登记过户所需资料到不

动产产权登记部门办理变更登记。由此可见，纳税是办理不动产产权变更登记的必经环节，无法被忽略和跳过，是办理不动产产权变更登记的前置程序。毋庸置疑，“先税后证”制度通过约束不动产产权变更登记这一核心环节，在实践中发挥了较强的制度约束力，有效遏制了不动产领域的税收流失。但是，对于网络司法拍卖不动产而言，正是由于这一制度的限制，导致买受人可能承担无法过户的风险。因为实务中很多被执行人根本没有支付能力，无力缴清自己一方的应纳税款，所以即使买受人缴清了自己的应纳税款，在被执行人未缴清税款之前，买受人也无法取得完税证明，办理不了不动产产权变更登记。实践中，法院也是基于这个原因，为了化解执行中的困境，一般采用由买受人缴纳税费的做法，执行细则各地又有所不同，具体做法总结如下示：

表 3.2 网络司法拍卖不动产税费承担实际现状总结表

分类	具体内容
买受人承担全部税费	部分法院会在网络司法拍卖公告中直接规定由买受人承担此次拍卖交易的全部税费。这代表着买受人除了要向税务局缴纳本应由自己承担的契税和印花税之外，还要额外承担本应由出卖人缴纳的增值税、附加税等各项税费，甚至还要替出卖人缴纳前期欠税。买受人会在购买价的基础上平添一大笔税费支出，并且即使买受人在缴纳本应不该由自己承担的诸多税费后，后续也面临拍卖支出成本无法按照规定在税前扣除等诸多问题，极易引发税费争议和法律纠纷。
买受人“先行缴纳、事后追偿”	部分法院会在网络司法拍卖公告中规定拍卖不动产涉及出卖方需缴纳的相关税费由买受人“先行缴纳、事后追偿”。这代表着买受人除了向税务局缴纳本应由自己承担的契税和印花税之外，还要暂时先替出卖人缴纳增值税、附加税等各项税费，但买受人缴纳这部分税款后后续可以以债权人的身份向出卖人追偿这部分税款。这一做法相较于第一种由买受人承担全部税费的做法，能够在很大程度上保障买受人的合法权益，弊端是买受人向出卖人追偿税费的难度较大。

续表 3.2 网络司法拍卖不动产税费承担实际现状总结表

分类	具体内容
买受人“先行垫付、事后退还”	部分法院会在网络司法拍卖公告中规定拍卖不动产涉及出卖方需要缴纳的相关税费由买受人“先行垫付、事后退还。”这代表着买受人除了向税务局缴纳本应由自己承担的契税和印花税之外，还要暂时先替出卖人缴纳增值税、附加税等各项税费，但区别与上一条做法的是，此部分买受人代缴税费可以向法院申请从不动产拍卖款中退还。此种做法能有效避免买受人陷入涉税争议的风险。但如果买受人就是出卖方的债权人，其代缴税费也可能面临受损的风险。

资料来源：根据我国法院网络司法拍卖公告信息整理

由此可见，虽然我国法律对不动产税费承担有着明确的规定，但由于网络司法拍卖这一行为的特殊性以及该领域税收征管细化规定的缺失，导致网络司法拍卖领域实际税费承担情况与法定现状存在较大差异。

4 网络司法拍卖不动产税费承担司法实践及典型案例分析

4.1 网络司法拍卖不动产税费承担司法实践总体概况

目前,各地法院对网络司法拍卖不动产中买方包税条款主要有三类裁判观点。笔者在中国裁判文书网上以“网络司法拍卖”、“税费”等为关键词,筛选出85份法院判决,其中法院直接认定包税条款有效的判决有49份;法院直接认定包税条款无效的判决有26份;法院认定包税条款部分有效的判决有10份^①。一审判决有26份,二审判决有40份,再审判决有13份,执行裁定书有6份。具体情况如表4.1所示:

表 4.1 网络司法拍卖不动产税费承担司法实践梳理

序号	案号	裁判法院	结果
1	(2021)粤0607民初151号	广东省佛山三水区人民法院	认定包 税条款 有效
2	(2020)闽执复第212号	福建省高级人民法院	
3	(2007)民一终字第62号	最高人民法院	
4	(2017)川民申4553号	四川省高级人民法院	
5	(2018)冀民申1229号	河北省高级人民法院	
6	(2014)民提字第23号	最高人民法院	
7	(2016)豫民申1191号	河南省高级人民法院	
8	(2013)黔高民终字第35号	贵州省高级人民法院	
9	(2013)潢民初字第1114号	河南省潢川县人民法院	
10	(2014)浙行终字第252号	浙江省高级人民法院	
11	(2015)渝高法民终字00368号	重庆市高级人民法院	
12	(2015)南民二初字第00049号	河南省南阳市中级人民法院	
13	(2013)民申字第2248号	最高人民法院	
14	(2017)粤14民终975号	广东省梅州市中级人民法院	
15	(2016)最高法民终51号	最高人民法院	
16	(2011)郴民一终字第379号	湖南省郴州市中级人民法院	
17	(2015)佛中法民三终字235号	广东省佛山市中级人民法院	
18	(2019)黔05民终4360号	贵州毕节地区中级人民法院	
19	(2021)闽民终1168号	福建省高级人民法院	
20	(2020)冀0903民初125号	河北省沧州运河区人民法院	
21	(2014)藏法民一终字第11号	西藏自治区高级法院	
22	(2013)苏民终字第0129号	江苏省高级人民法院	

^① 数据来源:中国裁判文书网

续表 4.1 网络司法拍卖不动产税费承担司法实践梳理

序号	案号	裁判法院	结果
23	(2016)苏民终第646号	江苏省高级人民法院	认定包 税条款 无效
24	(2021)甘01民终3355号	甘肃省兰州市中级人民法院	
25	(2020)湘08民终500号	湖南省张家界市中级人民法院	
26	(2022)赣05民终716号	江西省新余市中级人民法院	
27	(2022)川1923民初1546号	四川省平昌县人民法院	
28	(2022)川1923民初1544号	四川省平昌县人民法院	
29	(2022)川1923民初1542号	四川省平昌县人民法院	
30	(2016)闽06民终158号	福建省漳州市中级人民法院	
31	(2020)湘0821民初251号	湖南省慈利县人民法院	
32	(2016)甘1021民初第33号	甘肃省庆城县人民法院	
33	(2019)黔0526民初1551号	贵州省威宁彝族回族苗族自治县人民法院	
34	(2019)苏0402民初3915号	江苏省常州天宁区人民法院	
35	(2017)浙行申第1059号	浙江省高级人民法院	
36	(2020)川行申第1072号	四川省高级人民法院	
37	(2015)绍越袍商初字第189号	浙江省绍兴市越城区人民法院	
38	(2020)浙06执复144号	浙江省绍兴市中级人民法院	
39	(2015)民申字第2282号	最高人民法院	
40	(2019)粤0111民初29957号	广东省广州白云区人民法院	
41	(2014)西民三初字第1311号	天津市河西区人民法院	
42	(2018)粤07民终2046号	广东省江门市中级人民法院	
43	(2020)冀1023民初2439号	河北省永清县人民法院	
44	(2020)苏1111民初623号	江苏省镇江润州区人民法院	
45	(2019)冀09民终5641号	河北省沧州市中级人民法院	
46	(2021)鲁04执复91号	山东省枣庄市中级人民法院	
47	(2019)粤7101行初536号	广州铁路运输法院	
48	(2018)鄂0703民初1166号	湖北省鄂州华容区人民法院	
49	(2019)冀09民终5650号	河北省沧州市中级人民法院	
50	(2020)甘执复第14号	甘肃省高级人民法院	
51	(2016)辽12行终119号	辽宁省铁岭市中级人民法院	
52	(2007)一中民终字第13227号	北京第一中级人民法院	
53	(2015)韶仁法民初字第214号	广东省仁化县人民法院	
54	(2017)皖0521民初314号	安徽省当涂县人民法院	
55	(2016)琼97行终64号	海南第二中级人民法院	
56	(2016)新21民终695号	新疆维吾尔自治区吐鲁番市中级人民法院	
57	(2021)粤52民终453号	广东省揭阳市中级人民法院	
58	(2017)粤19民终8310号	广东省东莞市中级人民法院	
59	(2017)辽12行终108号	辽宁省铁岭市中级人民法院	
60	(2017)辽12行终107号	辽宁省铁岭市中级人民法院	

续表 4.1 网络司法拍卖不动产税费承担司法实践梳理

序号	案号	裁判法院	结果
61	(2017)辽12行终110号	辽宁省铁岭市中级人民法院	
62	(2016)辽12行终119号	辽宁省铁岭市中级人民法院	
63	(2020)浙0603执异176号	浙江省绍兴柯桥区人民法院	
64	(2015)海南一中民二终29号	海南第一中级人民法院	
65	(2020)粤20行终1309号	广东省中山市中级人民法院	
66	(2021)川3425执监1号	四川省会理县人民法院	
67	(2022)鲁17民终2382号	山东省菏泽市中级人民法院	
68	(2021)辽11民终1286号	辽宁省盘锦市中级人民法院	
69	(2019)辽11民再第33号	辽宁省盘锦市中级人民法院	
70	(2019)闽民申第3482号	福建省高级人民法院	
71	(2019)粤20行终1580号	广东省中山市中级人民法院	
72	(2021)甘0525民初767号	甘肃省张家川回族自治县人民法院	
73	(2020)湘0426民初436号	湖南祁东县人民法院	
74	(2019)苏0509民初1261号	江苏苏州市吴江区人民法院	
75	(2019)苏0509民初9154号	江苏苏州市吴江区人民法院	
76	(2015)民申字第1734号	最高人民法院	
77	(2014)辽民二初字第30号	吉林省辽源市中级人民法院	
78	(2015)湛中法民三终字317号	广东省湛江市中级人民法院	
79	(2013)浙绍民终字第1432号	浙江省绍兴市中级人民法院	
80	(2015)民申字第1734号	最高人民法院	
81	(2015)云中法审监民再字3号	广东省云浮市中级人民法院	
82	(2013)荔民初字第4091号	福建莆田市荔城区人民法院	
83	(2019)甘04民终1392号	甘肃省白银市中级人民法院	
84	(2017)粤14民终975号	广东省梅州市中级人民法院	
85	(2018)鄂06民终3258号	湖北省襄阳市中级人民法院	

资料来源：中国裁判文书网、北大法宝

4.2 网络司法拍卖不动产税费承担的案例分析

4.2.1 包税条款有效典型案例介绍和评析

(1)以中国法学会财税法学研究会评选的“中国2021年度影响力税务司法审判案例”中广东省佛山市三水区(市)人民法院(2021)粤0607民初151号一审民事判决书为例。^①

^①广东省佛山市三水区(市)人民法院(2021)粤0607民初151号一审民事判决书

第一，本案案情介绍。被告吴世君参与北京市东城区法院的司法拍卖，竞买取得原告千叶花园公司的房屋，双方对该房屋过户产生的增值税、土地增值税等税费的承担产生了争议。法院《竞买公告》《竞买须知》约定，拍卖标的物过户产生的一切税费及其他费用由买受人承担。税务局回应法院调查时函告：“增值税、土地增值税、城市建设维护税、印花税和教育附加税的交税义务人为出卖人，印花税纳税义务人为出卖人和买受人双方，若出卖人和买受人双方有约定的，买受人可以代出卖人缴纳上述税费，但纳税义务人依然是出卖人。”原告据此认为税费应由被告缴纳；被告则根据《第 8471 号答复》认为税费应各自承担。法院认为，《竞买公告》等只是约定改变了承担税费的具体主体，并没有变更纳税主体，没有违反依法纳税的强制性规定和损害国家利益，被告基于司法拍卖而非平等协商交易取得房屋，应遵守司法拍卖的相关约定，其所提出的国税总局答复属于规范性文件，不具有法律效力，故判决支持原告诉讼请求，由被告承担税费。

第二，本案争议焦点。本案的争议焦点为被告是应否承担原告主张的案涉房屋交易、过户涉及的相关税费。

第三，判决结果。确认广东省佛山市三水区云东海街道千叶花园某某房屋所有权过户登记至被告吴世君名下时所涉及的相关税费由被告吴世君负担。后上诉人吴世君不服广东省佛山市三水区人民法院（2021）粤 0607 民初 151 号民事判决，提起上诉，广东省佛山市中级人民法院二审（2021）粤 06 民终 9230 号民事判决驳回上诉，维持原判。^①

第四，对本案判决评析。该案裁判观点认为我国法律当中并未禁止纳税义务人与合同相对人或第三人约定税款承担，司法拍卖中的包税条款并没有变更纳税义务人。该案的一审判决认为《竞买公告》等只是约定改变了承担税费的具体主体，并没有变更纳税主体，没有违反依法纳税的强制性规定和损害国家利益，被告基于司法拍卖而非平等协商交易取得房屋，应遵守司法拍卖的相关约定，《第 8471 号答复》认为税费应各自承担的内容属于规范性文件，不具有法律效力，故判决由买受人承担税费。

（2）以福建省高级人民法院（2020）闽执复 212 号执行裁定书为例。^②

第一，本案案情介绍。在福建省宁德市中级人民法院审理的宁德市顺丰胶合

^① 广东省佛山市中级人民法院民事判决书(2021)粤 06 民终 9230 号

^② 福建省高级人民法院（2020）闽执复 212 号执行裁定书

板有限公司破产清算纠纷一案中，尤群、蔡芳森于 2019 年 04 月 19 日在宁德中院于阿里拍卖平台开展的“（破）宁德市金涵工业开发区的房产、土地”项目公开竞价中，分别以最高应价 28323360 元和 20004480 元竞得标的物名称为宁德市金涵工业开发区的两处房产、土地。此后，尤群、蔡芳森提出拍卖公告中“涉及的一切税、费由买受人承担”的内容因违反法律法规的强制性规定，且未进行合理说明，违反公平原则，诉至法院，请求：1. 确认《竞卖公告》第七条“标的物转让登记手续由买受人自行办理，所涉及的一切税费由买受人承担”的公告内容无效；2. 优先向异议人拨付为办理涉案房地产权变更过程中的垫付税费。

第二，本案争议焦点。本案争议的焦点是涉案财产拍卖后过户所需的相关税费由谁承担的问题。

第三，本案判决结果。异议人尤群、蔡芳森在涉案财产拍卖成交后，又要求改变拍卖公告的税费承担方式，有违诚实信用原则，不应予以支持。因案涉房产拍卖中税费的承担还影响拍卖标的物的价格确定，也影响各竞买方的竞买决定，福建省宁德中级人民法院在拍卖结束后又认定异议人尤群、蔡芳森的异议成立，对其他竞买人而言，亦显失公平。

顺丰公司不服福建省宁德市中级人民法院于 2020 年 5 月 11 日作出的(2015)宁民破初字第 01 号之二十民事裁定，向福建省高级人民法院申请复议作出(2020)闽执复 212 号执行裁定，裁定撤销福建省宁德市中级人民法院(2015)宁民破初字第 01 号之二十民事裁定并驳回尤群、蔡芳森的异议。

第四，对本案判决评析。该案裁判观点是从争议双方应遵守契约精神的角度出发的。法院认为法院拍卖公告是契约双方对款项的负担约定，买受人参与竞买即是对拍卖过程及其结果均予以认可，对自己的竞买行为负责。进一步讲，买受人是在接受公告条款后才实施拍卖行为的，所以拍卖人理应在拍下不动产后缴纳相应税费。并且代缴税款的这一行为既没有让国家的税收收入减少，在执行过程中也没有双方串通以调节纳税目的的行为发生。除此之外，网络司法拍卖活动属于一种强制性的执行程序，不具有经营性质，更不属于应税行为，谈不上对此行为过程征税，故对双方之间的约定予以认可。

4.2.2 包税条款无效典型案例介绍和评析

以甘肃省高级人民法院（2020）甘执复 14 号执行裁定书为例。^①

第一，本案案情介绍。兰州中院在执行中汇公司与陈承池、苏海瑶借款合同纠纷一案中，复议申请人杨新忠不服兰州市中级人民法院（2019）甘 01 执异 376 号执行裁定书，向甘肃省高级人民法院申请复议作出（2020）甘执复 14 号执行裁定书，对被执行人苏海瑶名下位于甘肃省陇南市武都区建筑面积为 163.3 平方米的营业用房进行网络司法拍卖。该院发布的《拍卖标的调查表》中，在拍品介绍第 4 条载明“税费负担情况：按主管部门规定承担税费，均由买受人负担。”同时，在《拍卖公告》第七条规定“办理过程中所涉及的买卖双方所需承担的一切税费和所需补交的相关税费（包括但不限于所得税、营业税、土地增值税、契税、过户手续费、印花税、权证税、水利基金费、出让金以及房产及土地交易中规定缴纳的各种费用）及有可能存在的物业费、水、电等欠费均由买受人自行承担。”买受人杨新忠代被执行人苏海瑶办理产权过户手续产生的税款 565971.6 元。杨新忠对前述垫付的税款申请执行法院在执行款项中先行扣除。

第二，本案争议焦点。该案争议焦点主要有两个方面：一是兰州中院以执行案款直接抵付房屋租金是否具有法律依据；二是买受人要求在执行款项中扣除其垫付的被执行人所应承担的税款是否符合法律规定。

第三，本案判决结果。支持买受人杨新忠要求扣除并返还其已垫付的应由被执行人承担的税款的请求。

第四，对本案判决评析。法院认定包税条款无效的主要判决理由是其违反了法律的强制性规定，据此判定包税条款无效。该案认为对于不动产转让买卖当中的税款承担问题，我国税法有明确规定买卖双方各自应分别缴纳的税款名目。因此税费承担应遵照《网拍规定》第三十条的规定，该条规定依照相关法律、行政法规的规定，由相应主体承担。法院网拍公告中买方需承担全部税款的规定违反法律强制性规定以及最高院的司法解释，应为无效。

^①甘肃省高级人民法院（2020）甘执复 14 号执行裁定书

4.2.3 包税条款效力部分有效部分无效典型案例介绍和评析

以最高人民法院（2015）民申字第 1734 号民事裁定书为例。

第一，本案案情介绍。固始县人民政府招待所与河南省佳旺房地产开发有限公司签订《产权交易合同》，但该约定未明确约定土地增值税的负担，由此导致双方在履行合同中就合同项下相关税费负担的理解发生争议。固始县人民政府招待所与河南省佳旺房地产开发有限公司建设用地使用权转让合同纠纷一案，河南省高级人民法院作出（2014）豫法民一终字第 209 号民事判决，已经发生法律效力。固始县招待所以上述判决认定的基本事实缺乏证据证明，适用法律确有错误为由，向最高人民法院申请再审。最高人民法院裁定驳回固始县人民政府招待所的再审申请。

第二，本案争议焦点。该案的争议焦点为：《产权交易合同》对土地增值税的负担约定不明，双方如何承担。

第三，本案判决结果。最高院认为，双方《产权交易合同》对案涉土地使用权交易产生的相关税费进行了约定，但该约定中仅列举了契税和权证变更办理费，未明确约定土地增值税的负担，由此导致双方在履行合同中就合同项下相关税费负担的理解发生争议。原审判决据此认定《产权交易合同》对土地增值税的负担约定不明，双方均负有一定责任，故按公平原则，判决由双方各自负担 50%的土地增值税，并无不妥，裁定驳回固始县人民政府招待所的再审申请。

第四，对本案判决评析。部分案例中法院并没有明确判定包税条款是否有效，而是行使法院的自由裁量权，以税费负担条款不明或是存在重大误解为由，判定交易双方各自按照一定比例承担税费。需要注意的是，法院此种判决仍然默认双方交易主体有权对税费负担分配进行约定处理。

4.2.4 法理分析

以上述四个司法裁判为例，大体上反映出了包税条款这一问题在司法实践当中几种主流的裁判路径，同时也反映出了这一问题在法律实践中面临裁判理由不一致、判决结果混乱的现状。法院认为包税条款有效，其旨在保证国家的税收收入、提高法院作为司法机关的裁判效率，并且这种做法的确也能有效防止被执行

人由于无力缴纳税款而导致国家层面的税收流失,但这在一定程度上却不可避免地陷入了一种唯“国库主义”的怪圈。在国家大力提倡减税降费的今天,税收征管的目的不单纯是为了收缴税款,让利于民、提升以纳税人为中心的“幸福指数”可能才是行政机关执行过程中的正确选项。另外,包税条款“包”的是国家规定之税款,税收之债又是学界通认的公法之债。公法秉持着“法无授权即禁止”的精神,必须遵循作为税法根本原则的税收之法定,纳税主体并没有权利随意以约定的方式更改公法之规定。

(1) 包税条款有违税收法定与税收公平原则

第一,买方包税条款违反税收法定原则。纳税主体法定是我国税收法定原则中的一个重要表现形式,并且纳税主体有其人身的专属性特征。税收法定原则通过充实完善税法体系,为市场主体提供稳定税收预期。如果任由各类主体对纳税义务做出不同于法定的约定,便是对税收法定原则的漠视,这很可能影响社会主体对基本纳税义务的履行以及市场的税收法制环境。

第二,买方包税条款违反税收公平原则。国家税收征缴实际是要在全体纳税人之间形成税收负担的公平分配,用课税来缓和财富的不平等。正因如此,国家税收法律政策的价值取向并不是单纯的为了获得财政收入。基于税收公平原则,税负承担要求纳税的形式承担主体与实际承担主体具有高度的一致性。法院作为公权力主体任意约定实际负税人,架空税收基本的公平原则,很可能导致税收分配功能失衡。

第三,意思自治应止步于税收法定。税收债权作为公法之债,原则上应依据公法原则之规定,在税收债权债务关系上不得运用私法上意思自治原则进行协商,这也就是否决了民事法律行为的渗入空间,私法关系上的意思自治原则不得对抗税法的强制性规定。并且,《民法典》第五百五十一条已规定债务人转移债务应当征得债权人同意,而社会实践中网络司法拍卖领域的包税条款并未经过作为理论上债权人税务机关的许可,由此看出出卖人转移的税收债权关系也存在瑕疵。

(2) 包税条款有违税收制度设计

在我国,各个税种的制度设计具有紧密联系。就像个人所得税的制度设计就与企业所得税的税负能否转嫁密不可分。征收企业所得税的一个直接后果就是导致分配给股东的股息红利减少,从这个角度来看,企业所得税可以看作是对个人

所得税的“源泉扣缴”。我国为了避免对股息红利的双重征税，对于个人从企业分得的股息红利采用 20%的比例税率，相比于个人综合所得的累进税率制度，这无疑是一项优厚的制度红利。如果通过买方包税条款将本应该由出卖方缴纳的税款转嫁给买受人，等于在没有双重征税的情况下，出卖人白白享受个人所得税的税收优惠，这无疑与税收制度设计理念不符。因此从这个角度看，买方包税条款无疑是为税负转嫁开辟了一条不合规制的通道。

（3）包税条款有违《民法典》的公平原则

我国《民法典》第四百九十六条对格式条款订立有严格的要求。网络司法拍卖领域的买方包税条款便很难满足其中的公平原则。与传统拍卖模式相比，法院的介入使得双方交易架构发生了质的变化。网络司法拍卖体现的是法院司法权力体系中的强制性权力，这种强制性权力使得法院在与买受人的二元架构中占据绝对的主导权。法院作为网拍公告中格式条款的制定者，买受人几乎没有与法院商讨条款的可能性，对这种“霸王条款”只有接受和放弃的权利。法院一方面认为包税条款是双方意思自治下的条款约定，一方面却由法院自己指定买受人承担税款，这实际上就是在用公权力免除卖方责任，加重买受人责任。

（4）包税条款有违司法解释及效力性强制性规范

第一，包税条款违反了最高法院司法解释。《网拍规定》第三十条指明在税法有明确规定情况下，网络司法拍卖中形成的税费要由相应主体承担。如果允许双方当事人随意用约定的形式转移法律明文的规定义务，将税费承担责任违法划拨给买受人，将会严重背离法治精神。并且包税条款不顾最高人民法院的司法解释规定，违反税费由相应主体承担的规定，也损害了最高法院司法解释的公信力。

第二，包税条款违反了效力性强制性规范。税收法规之中关于纳税人的确定属于行政法规中的效力性强制性规范。2019 年最高人民法院在《全国法院民商事审判工作会议纪要》中明确关于国家宏观政策的公序良俗应当认定为效力性强制性规定。税收作为国家宏观政策的重要组成部分，其重要性贯穿于国家宏观政策的方方面面。税收法律法规中关于税费承担主体的效力认定不置可否应属于效力性强制性规范的内容。包税条款违反效力性强制性规范，应认定为无效。

因此，法院在网拍公告中直接规定由买受人承担出卖人税款的“包税条款”并不可取，更合适的做法可能是买受人先代出卖人缴纳其应缴税费，事后法院在

允许买受人将该部分代缴税款作为一项新债券向出卖人追偿。虽然已有法院在网拍公告中采用这种做法，但因为没有相关规范性文件，此举并没有成为网络司法拍卖行为中的一种普适性做法。同时由上述案例引申出的问题也不止于法院直接规定“包税条款”的不可取，历史欠税的处理、拍卖标的是否含税等诸多事项都是网络司法拍卖不动产领域亟需解决的议题。

5 网络司法拍卖不动产税费承担存在的问题分析

5.1 网络司法拍卖税费承担规定不细化

5.1.1 买受人是否可以代替出卖人缴纳税费不明确

《税收征收管理法实施细则》（2016年修订）第三条明文规定：“任何部门、单位和个人作出的与税收法律、行政法规相抵触的决定一律无效，税务机关不得执行”。该条款与买方包税的效力存在密切关联。依据该条款的字义解释，若存在买方包税条款与税收法律、行政法规相抵触的规定，则该合同条款无效，而合同条款无效极有可能会影响拍卖标的的所有权的正常转让，损害买受人的经济利益，甚至存在违规风险，且我国现行的税收法律法规，并没有明文规定纳税人委托他人承担税款是法律禁止的行为。这就意味着在税法中，纳税人和税款的实际承受人并不是处于同等的地位，现行税法仅规定了谁是纳税人，但并没有严禁合同相对人或第三人代替纳税人缴税。

因此，对法院拍卖公告里“税费均由买受人负担”的规定是否违反税法的规定需要进行分析。如拍卖公告更改纳税义务人，这是违反税法规定的，则属于无效内容；如拍卖公告仅规定了税款的具体承担者的话，基于税法不禁止合同相对人或第三人代纳税义务人缴纳税款精神，则并不一定属于无效内容。

5.1.2 历史欠税的承担主体不明确

一般而言，应由被执行人承担历史欠缴税费。但在司法实践中，由于被执行人因为自身财产等原因无法缴纳相应税费，因此，在实务中出现执行法院的法官为了能使执行案件早日终结，在执行中要求买受人承担历史欠税，于是会出现由买受人承担部分或全部历史欠税的情况，随后也会出现买受人反悔要求法院纠正或要求税务局退税的情况。如前文所提及的佛山市三水千叶花园房地产有限公司网络司法拍卖案。纵观我国现行的法律行政法规以及司法解释，它们都未对司法拍卖中涉及的历史欠税问题进行明确规范，即使是《网拍规定》三十条也并没有明确规定历史欠税承担的具体主体，需结合税法的相关规定以及实际情况进行确

定。

此外，由于法院拍卖信息的不透明，买受人不熟悉税法等原因，在拍卖过程中买受人一般只会考虑本次拍卖行为涉及到的税款，很难主动去考虑拍卖标的物的历史欠税情况，所以在很多情况下，当买受人拍下不动产去办理过户时，才知晓被执行人取得的该不动在司法拍卖前的欠税未结清。对于被执行人关于该不动产的历史欠税问题。从税法原理分析，虽然与网络拍卖的执行标的有一定关联，但与本次网络拍卖毫无关系，其是被执行人对税务机关的历史欠税，应由被执行人承担。但在执行法院的实践中一直存在较大的争议，不同法院在税费负担方面做法也不同，因此影响了拍卖的效果以及当事人的合法权益。

5.2 网络司法拍卖中对拍卖物品的计税依据规定不明确

5.2.1 拍卖价款是否为增值税含税价不明确

如上文所述，法院网拍公告在很多情况下会要求买受人直接承担拍卖所产生的全部税款，但这种公告背后还有一种隐藏的风险便是拍卖成交价是否为增值税的含税价不明确，这种不明确会在很大程度上影响后续税款的计算。并且不仅是法院网拍公告如此，很多基层税务机关对网拍不动产成交价是否含税存在很多不同的理解和计税方法，这就不可避免的造成在实际税款征缴工作中，部分税务机关将拍卖成交价视同含税价，部分税务机关则将拍卖成交价视为不含税价。同样是网络司法拍卖不动产这一情况，计税依据的度量标准却千差万别，这不仅不利于网络司法拍卖的顺利进行，而且很容易提高基层法院和税务机关的执法风险。

5.2.2 拍卖价格中的“隐形费用”影响计税基础的确定

在拍卖公告中，法院如规定买受人承担拍卖过程的全部税费。此举导致的一个直接后果就是理应由出售人承担的税费都要登记在买受人名下，因而买受人除了要考虑交易成交价格外，还要考虑被迫承担税费的隐性成本，并且这部分税费无法计入到最后的拍卖成交价中。如广州德发案中，德发公司与广州穗和拍卖行有限公司（下简称广穗拍卖行）签署委托拍卖合同书，德发公司委托广穗拍卖行拍卖已有资产。2004年12月，盛丰实业公司有限公司（中国香港公司）以1.3

万港元的成本价成功竞得德发公司的资产。但广州国土规划和房产管理局经过广州市税稽一局调查分析,发现德发公司委托拍卖的房产所在周边的房产价格远高于拍卖价,德发公司出售价格不到市价的50%,远低于市场平均销售价格。因而,2009年8月11日,广州市税稽一局下达了税务检查意见书,再次核定德发公司被委托拍卖房产的交易价格,并责令其补缴税费及加收滞纳金、罚款。德发公司不服广州税稽一局的处理决定,遂提起复议及诉讼。

诸如此类的案例仍较为普遍,买受人为了使最后的竞拍总成本不超预期,只能通过压低成交价的方法来控制总成本。被拍卖标的的真实价格和计税基础就因此被不断压低,与公允价值有较大差异,从而导致所缴纳的税额远少于正常计税基础所应缴纳的税额,引发税收流失。而包税条款的初衷之一是避免出卖人不履行纳税义务引起税收流失,但此举所造成的交易价格背离商品价值的现象却有违公平交易精神。然而目前对于拍卖物品价款与公允价值不同时如何解决,法律上并未对此作出具体明确的规定,税收机关在实务工作中由于缺乏执法标准与依据,比较容易引发法律风险。

5.3 网络司法拍卖中税收优先权与破产税收债权的规定不完善

5.3.1 税收优先权的适用范围规定不细化

通过梳理现有法律制度和相关政策文件,不难发现在网络司法拍卖时有关税收债权实现的主要的法律依据是《税收征管法》第四十五条的规定。该条规定:“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。纳税人欠缴税款,同时又被行政机关决定处以罚款、没收违法所得的,税收优先于罚款、没收违法所得。税务机关应当对纳税人欠缴税款的情况定期予以公告”。但就现实中复杂的税款追缴及税收债权的实现状况来看,仅依据《税收征管法》的第四十五条规定显然无法解决现实困境。

税收优先权限于网络司法拍卖中的税费,而对于历史税费和滞纳金是否适用税收优先权规则却未有明确规定。税收优先权能否在一般债务清偿程序和破产清

算程序中都能采取，各地法院的做法不一。如贵阳市白云区人民法院在（2021）黔 0113 执异 107 号裁定书中提到，“税收优先权特指税务机关依据税收征收管理法之相关规定，在税收行政执法程序中就税款优先受偿的权利。而人民法院民事执行程序属于民事诉讼程序，不同于行政执法程序，在民事诉讼程序中应优先适用《中华人民共和国民事诉讼法》之相关规定，而不应一体适用《税收征管法》，故其认为只有在企业的破产清算程序中才适用税收优先原则。但也有司法判决的观点与此不同，如在温州市地方税务局龙湾税务分局、兴业银行股份有限公司温州分行合同、无因管理、不当得利纠纷执行审查类执行案（2017）浙 0302 执异 417 号中，法院认为税务机关的税收应当先于普通债权受偿。

5.3.2 破产税收债权的相关规定不完善

破产清算环节往往会面临着民事执行程序，如网络司法拍卖、司法变卖等，使得企业剩余资产最大程度清偿现有债务。企业的破产清算是已出现连年亏损、资不抵债、无法持续运营并盈利的公司法人安全退出市场的法定机制，破产清算程序的出现极大地优化便利了我国的营商环境。但目前我国的市场退出机制仍不完善，出现了很多假借破产为名的逃避债务、逃避税收征管的恶性事件，使得我国税收流失严重以及普通债权人利益受损。

企业进入破产清算期间，涉及到历年欠税、继续履行合同与变价出售破产财产的税收问题。但当企业的破产财产在通过网络司法拍卖进行处置时，涉及到的不仅仅是历史欠税问题，还包括因拍卖行为而产生的税费，而这些税费无法都归入《企业破产法》第一百一十三条所列举的债务，这就导致实践中出现本该由破产人缴纳的税费由买受人承担的问题。因此，关于网络司法拍卖中企业破产财产在通过拍卖清偿债务时，税务处理该如何界定不同税费的性质，如何更好地适用税收优先权规则都有待进一步探究。同时由于在立法层面未能对企业破产后欠缴税款的追征进行明确规定，也并未详细规定企业破产清算环节税款征收的程序，兼之实践层面我国企业破产通过司法拍卖等程序变卖财产时存在对税款的清算监管不到位等情形，在一定程度上阻碍了国家税收的回流及征管效率的提高。

5.4 网络司法拍卖中买受人权利受损

5.4.1 买受人竞拍不动产后存在无法过户的风险

由于不动产“先税后证”是一种普遍现象，在网络司法拍卖不动产交易环节产生的相关税费未收缴齐全的情况下，买受人无法办理不动产过户登记手续。网络司法拍卖行为中，出卖人大都是因为无力偿还债务等问题被法院强制执行拍卖。随着经营的持续恶化，此时的出卖人大都也深陷与税务局的欠税纠纷之中。实务操作当中，由于法院拍卖信息的不透明，买受人在拍卖过程当中一般只会考虑本次拍卖行为涉及到的税款，不会主动去考虑拍卖标的物的过往欠税情况。所以很多情况下，只有当买受人拍下不动产标的物去办理过户时，可能才会知晓由于司法拍卖行为没有处理掉不动产标的物的欠税问题。想要顺利过户或者被迫缴纳高额的欠缴税款和滞纳金成本，或者向法院起诉维护权益。无论哪项选择，都让买受人承受诸多“不白之冤”。

5.4.2 买受人面临后续求助法律救济无门的风险

买受人在缴纳应有出卖人承担的税款后，在拍卖后续标的物面临涉税争议时，当买受人以纳税义务人的身份向税务行政机关主张权利时，税务机关一般都会以买受人不是法定纳税义务人为由拒绝受理。案件即使移交到法院，法院大概率也会支持税务机关的说法，进而否决买受人的合理诉求。因此说买受人面临后续求助法律救济无门的风险，买受人几乎不可能以行政相对人的主体资格寻求法律救济，后续相关权益维权路径也更加无从提起。此种只规定买受人义务，却对买受人可享受的权利弃之不顾的行为很难让广大纳税人信服，也严重损害着行政机关的公信力。

5.4.3 买受人面临成本无法税前扣除的风险

买受人即使按照法院网拍公告规定缴纳卖方税款后，因为不是法定的卖方纳税人，因此也会面临合理的支出无法在税前扣除的窘境。卖方的被拍卖标的物被执行后，税务机关在其开具的发票中，抬头只能写法定的纳税人（即出卖人）。

这就导致买受人在按照法院规定支付这部分费用后却无法取得税务机关开具的发票，买受人的这部分支出就成为了一笔“糊涂账”，于法无据，无法在税前进行扣除；而实际并没有承担税款的出卖人却可以凭借着发票进行税前扣除，获得一笔“额外收入”。再者说，出卖人如果可以在税前抵扣自己本没有缴纳的税款，这笔“额外收入”因为是在视同销售的行为中获得的，所以仍应该缴纳在交易环节中新产生的各项税款。基于此行为便会产生无休无止的“纳税循环”，交易行为便会始终处在不确定的状态当中。

6 规范网络司法拍卖不动产的税费承担的对策建议

6.1 完善网络司法拍卖税费承担的细化规定

6.1.1 完善由买受人代缴税费的相关规定

在网络司法拍卖过程中,法院在网络平台所发布的不动产交易拍卖信息中所提及的纳税人一般指的是被执行人,在现实中,被执行人由于自身财产或其它原因影响税款的缴纳,从而导致拍卖标的的所有权无法顺利进行转让,迫使买受人替其承担税款的情况时常发生。因此,应完善在拍卖环节税费的相关司法解释,在明确包税条款无效的前提下,可允许买受人可先代缴税款,事后追偿。

第一,完善《税收征管法》及相关法律法规,进一步明确司法拍卖相关税费缴纳的具体实施细则。在明确司法拍卖环节产生的税费应由买卖双方按“法律、行政法规规定各自负担”的前提下,可借鉴《民法典》第五百二十四条规定,允许买受人在网络司法拍卖不动产中作为出卖人、税务机关之外的第三人,代替出卖人向税务机关缴纳相关税费;并允许买受人在缴纳税费后,将代替出卖人缴纳的税费作为一项新债权,向出卖人进行追偿。最高人民法院在之后应着力督促各地法院在拍卖公告和司法实践之中落实税费由买卖双方各自负担条款,保障双方合法权益,同时也有利于维护实际纳税人的法律救济权利。

第二,在司法拍卖公告中充分提示涉及税费的相关信息。法院应尽可能完善司法拍卖公告内容,充分向买受人披露拍卖标的的现状与问题,提示标的拍卖涉及税费的种类、税率和金额,提示标的的所有权人是否有履行纳税义务的能力及意愿。买受人知悉有关情况后,可提前充分评估是否有必要和有能参与竞拍,避免竞拍成功后陷入无法过户的困局,这有助于提高参与竞拍者的匹配度。

6.1.2 明确历史欠税的承担主体

税收法定原则通常是指如果没有相应法律作为前提,国家则不能征税。但由于目前有关网络司法拍卖对于历史欠缴税费的承担主体问题未作出具体规定,导致在实践中各法院对于历史税费承担主体的认定做法不一,对此,应亟需明确历

史欠税的承担主体，提高法院执行效率。

第一，被执行人的历史欠税不应由买受人承担。被执行人在前次交易中欠缴的税费并非本次交易过程中所产生，故不应由买受人承担。按照《税收征管法》第四条规定，“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人”以及《网拍规定》第三十条规定，历史欠税的主要应当由法定的纳税义务人缴纳相应的税款，即网络司法拍卖过程中涉及的历史欠税由被执行人按法律、法规规定负担。

第二，人民法院应协助税务机关征收税款工作。由上述的分析，在司法实践中，经常出现被执行人因为自身财产等原因无法缴纳相应税费，而使买受人无法正常取得拍卖标的的所有权的情况。对此，根据《税收征管法》第五条规定“人民法院应当协助税务机关依法优先从该收入中征收税款”。故而对于被执行人在前次交易行为中产生的历史税费，人民法院应协助税务机关从拍卖款项中依法缴付，法院与税务机关同时也应该加强欠税信息互通建设。

6.2 明确网络司法拍卖中拍卖物品的计税依据

6.2.1 明确拍卖价款为增值税含税价

最高人民法院可以出具司法解释规定网络司法拍卖中的拍卖价款为增值税含税价，减少各地法院对拍卖成交价是否为增值税含税价理解和执行不一的问题。此举的好处是该规定的具体内容与人们日常消费行为相一致，日常购买商品和服务时，所支付的价款都为增值税含税价格，将此项常识性认知迁移到网络司法拍卖过程当中会大量减少由于税款争议而导致的争议，提高执行效率。国家税务总局还可以出台具体的办法或采取通知的办法做出明确规定，可进一步明确成交价格中的税款应仅为出卖人所负担的增值税税款，对于买受人本应负担的税收不在此列。

6.2.2 法院与税务机关加强对竞拍物品的涉税审查

为了明确拍卖物品的原值，避免拍卖标的价格缩水，使计税基础的确定更有信服力，法院与税务机关应调查并公告拍卖标的的交易信息。一般情况下，买受

人一般并非原业主，对于原业主是通过一般的公开交易、市场价格取得，还是通过无偿受赠或亲属更名转让等渠道取得资产均不得而知。而根据《网拍规定》第六条等相关规定，拍卖法院有义务查明拍卖财产现状及权利负担等情况，这其中也可以包括拍卖不动产的原有交易信息，法院依职权也可以顺利地从不不动产登记部门调取。若法院并未掌握原业主如何取得拍卖标的、取得的价格多少等详细信息时，应尽量联系被执行人了解相关情况，还可以采取调取拍卖标的的原始档案及相关购买发票，保证提供给买受人准确完整的信息。拍卖法院与税务机关无论是从职责范围的角度，还是从明确更为清晰的财产状况以便鼓励更多的人参与竞买、顺利推进执行工作考虑，均应通过不动产登记部门调取相关信息，并在拍卖公告中详细载明。

另外，法院对拍卖标的物应计税依据和缴纳的税费应主动及时与主管税务机关进行沟通协调，然后再确定计税依据，并对网络司法拍卖公告中的涉税内容尽量写不清楚，避免产生歧义。

6.3 完善税收优先权及破产税收债权的相关规定

6.3.1 完善征管法中关于税收优先权的规定

第一，完善关于税收优先权的规定。根据《税收征管法》的相关规定可知，被执行人拍卖前欠缴的税款是否具有优先权取决于“纳税人欠缴的税款发生时间”与“抵押权、质权、留置权设立时间”之间的先后顺序，因为无论如何根据《税收征管法》第四十五条的规定，税收债权都优先于无担保的一般债权先受偿。现行法律制度中对“纳税人欠缴的税款发生时间”的规定散见于规范性文件，司法实践中往往需要结合税务机关的相关文件和众多司法解释进行判定，未能形成清晰完善的欠缴税款实现清偿的范式，这在一定程度上减损了司法效率。综上所述，为避免出现法出多门及立法分散等问题，应当进一步巩固实践中有益经验，因此有必要在《税收征管法》等专门性立法中，对税收优先权的具体适用范围和能否在一般债务清偿程序及破产清算程序中适用进行明确规定。此外，历史税费不仅包括破产税收债权，关于其他部分的历史税费和滞纳金的承担是否能扩张适用税收优先权规则是司法实践中的普遍困惑，因此对于历史税费和滞纳金是否适用税

收优先权也应进行明确规定。

第二，在破产清算环节贯彻纳税人权益保护原则。在“国库中心主义”向“纳税人中心主义”过渡的背景下，应进一步贯彻“弱化税收优先权”的理念，在网络司法拍卖程序中保持理智的态度，谨慎适用税收优先权规则。目前对于税收债权和担保债权实现顺序的争议集中在是适用《税收征管法》第四十五条提出的以欠税发生时间和担保物权设立的时间先后来确定何者在先，并使得先者获得优先受偿的权利；亦或是适用《企业破产法》的规定，无条件认为担保债权优先于税收债权受偿。由于“纳税人中心主义”理念的提出，我国税收征管在各层面都应贯彻该理念，优先保障与破产清算的财产有直接利害关系的债权人的权益。

6.3.2 构建司法机关与税务机关的联动机制

第一，加强法院与税务机关的联动建设。在企业资产足以清偿全部债权时，建议构建司法机关与税务机关的联动机制。被执行人的全部财产如果通过民事执行程序能够实现对现有债权的完全清偿，这对于税收的征管无疑是好消息，此时若法院不允许税务机关以债权人的身份参与网络司法拍卖的分配，无疑是囿于税务机关身份的体现。此时，通过构建税务机关与司法机关的联动机制，在“以数控税”背景下税务机关要及时为税收债权人确权，确定欠税滞纳金 calculation 起止日期，根据公司剩余全部资产来确保最佳债权人满意度的同时，既要向国家利益适度倾斜，也要尽可能把对相对人权益造成的不利影响降到最低，助力税款的良性健康征收，防止欠缴税款在企业破产后流失。同时司法机关与税务机关的联动机制构建过程中还应当关注网络司法拍卖活动本身产生的税费缴纳问题，该部分税费该由卖方亦或是买受人承担以及联动机制各方的协助义务目前尚无明确规定，为避免实践困境，专门性立法再进行下一步立法或修法工作时应当对该问题加以回应。

第二，构建我国网络司法拍卖中有关欠缴税款的管理制度。在构建我国网络司法拍卖活动中有关欠缴税款的管理制度时，可以借鉴美国税法中的有关做法。美国破产法虽然对欠缴税款的定性是普通无担保债权，但其税法则规定了纳税通知一旦发出，就变为以纳税人全部财产作担保的担保物权。纳税人的全部财产包括了企业全部财产和其个人的全部资产。因此，即使破产企业全部财产无法清偿

债务，纳税人仍需用私人财产这部分未偿还债务进行清偿。因此本文建议引进该制度，但我国在引进时应当注意其与普通债权人利益的平衡，避免对税收债权的过度保护。同时构建并完善欠缴税款的公示制度，税务机关主动积极地披露企业的欠税信息，进行风险提示以警示相关欠税企业。

6.4 加强网络司法拍卖中买受人的权利保护机制

6.4.1 优化不动产过户前置条件

《国家税务总局北京市税务局关于调整企业间存量房交易业务办理流程的通知》京税发（2021）43号文规定：（一）各区（地区）不动产登记大厅“企业综合窗口”办理企业间存量房交易缴税业务时，在买方（承受方）申报缴纳契税、印花税后，“企业综合窗口”即可办理不动产登记；（二）卖方（转让方）应纳税费应在规定期限内自行通过北京市电子税务局网上申报缴纳。土地增值税、房产税、城镇土地使用税完税情况不再作为受理契税申报的前置条件。因此在北京地区，只要买受人缴纳不动产买卖中的契税和印花税之后，其就可以凭借着相关的完税凭证去不动产登记大厅办理不动产过户手续。网络司法拍卖领域可以借鉴此做法，缴清税费不应作为不动产过户的前置条件，只要买受人缴纳了契税和印花税就可以正常办理过户手续，至于不动产标的前期欠税问题和此次交易出卖方可能产生的欠缴税款，不应该影响买受人的过户程序。

6.4.2 完善买受人后续法律救济途径

由于买受人不是法律上的纳税主体，当买受人面临涉税风险时，不能以行政相对人的主体资格寻求法律救济，这就导致买受人的后续权益无法得到保障，买受人后续权益保障往往“维权无门”。针对网络司法拍卖买受人事后“维权无门”的现状，法院与税务机关都应拓宽网络司法拍卖行为的救济途径。对由于网络司法拍卖行为所导致的涉诉争议，法院应该建立后续完善的调解机制，特别是当买受人通过法律规定的正当程序承担了本就不应由自身负担的税款时，法院与税务机关应允许买受人以纳税义务人的身份主张权利，以行政相对人的主体资格寻求法律救济，维护买受人的合法利益。

6.4.3 税务机关允许买受人缴纳税款后在税前列支扣除

在税费各自承担条款被各地法院完全贯彻之前,买受人通过网络司法拍卖的合法途径支付合理价款后,即使买受人无法取得抵扣发票,税务部门也应当允许其使用法院判决、支付凭证、卖方交税票据、产权转让合同等合法文件办理涉税事项,允许买受人将其负担的税费在税前列支。并且当买受人自愿负担卖方税款时,税务机关应该开辟绿色通道,协助其办理各项合规手续。对于买受人支付的部分税费,应该定性为“为取得收入有关的、合理的支出”,或者属于“使该资产达到预定用途发生的其他支出”,应当允许其作为购置成本计入固定资产原值或者作为成本费用税前扣除。以此减轻买受人税费负担,使买受人对其在网络司法拍卖过程中需要承担的税费有更明确的心理预期。

结语

税费承担在立法上的不足是网络司法拍卖不动产产生纠纷的根本原因。因此建议填补税费承担在此领域中的空白。完善网络司法拍卖中由买受人代缴税费的相关规定，明确允许买受人代替出卖人向税务机关缴纳相关税费。进一步说，笔者的主要观点是通过修订《税收征管法》及相关法律法规，进一步明确网络司法拍卖相关税费缴纳的具体实施细则。在明确网络司法拍卖环节产生的税费应由买卖双方按“法律、行政法规规定各自负担”的前提下，可借鉴《民法典》相关规定，允许买受人在网络司法拍卖不动产中作为出卖人、税务机关之外的第三人，代替出卖人向税务机关缴纳相关税费；并允许买受人在缴纳税费后，将代替出卖人缴纳的税费作为一项新债权，向出卖人进行追偿。同时，应进一步完善网络司法拍卖不动产公告相关规定事项内容，严格禁止在拍卖公告中要求买受人承担全部税费，并在此基础上加强网络司法拍卖中买受人的权利保护机制的构建。

参考文献

- [1]Alexandria L.Todd.Defaulting the Purpose the Future of Foreign Sovereign Debt Restructuring in the Wake of Argentina's Debt Crisis[M].Journal of the European Economic Association, 2015.
- [2]Christopher B. House Prices and Property Tax Revenues during the Boom and Bust : Evidence from Small-area Estimates[J].Growth and Change,2018, 49(4):636-656.
- [3] Johnson ND , Koyama M. Tax farming and the origins of state capacity in England and France[J]. Explorations in Economic History, 2014, 51(1):1-20.
- [4]Kim,Jae Hyung.A Third Party Payor's Subrogation and Taxation Claims[J].Lex Localis,2009(110),29-51.
- [5]Kordana K A, TabachnickD H. Taxation, The Private Law and Distributive Justice[J],Social Philosophy and Policy.2006, (23),142-165.
- [6]Laura Alfaro.Sovereign Debt Restructuring: Evaluating the Impact of the Argentina Ruling[J].Harvard Business Law Review,2015(47):45-52.
- [7]Lin C.A General Equilibrium Analysis of Property Tax Incidence[J].Journal of Public Economics, 1986, 29(1):113-132.
- [8]Mieszkowski P. The Property Tax: An Excise Tax or a Profits Tax?[J].Journal of Public Economics, 1972, 1(1):73-96.
- [9]Ma, Jun. NEW PUBLIC MANAGEMENT IN THE EARLY MODERN PERIOD:LESSONS FROM TAX FARMING HISTORY.[J]. Administrative Theory & Praxis (Administrative Theory & Praxis), 2003.
- [10]Robert H. An Appraisal of Residential Property Tax Regressivity[J].Journal of Financial & Quantitative Analysis, 1979, 14(4):753-768.
- [11]Seong,Seo Sun.Management and Disposal of Trust Real Estates and Payment Obligator for Value Added, 2012,66(6)1:531-573.
- [12]See Anthony T.Kronman,Mistake,Disclosure,Information,and the Law of Contract[J], Journal of Legal Studies,1978 (7) ,25.
- [13]Todd AL . Defaulting the Purpose: The Future of Foreign Sovereign Debt

Restructuring in the Wake of Argentina's Debt Crisis[J]. 2015(1). 39-46.

[14]William B. Managing and Reducing Corporate Real Estate Taxes[J].Journal of Corporate Real Estate, 2000, 2(3):221-229.

[15]艾华,王佳琳,庄佳强.企业不动产网络司法拍卖涉税问题研究——兼论税收征管中《民法典》适用性[J].税务与经济,2022(02):42-47.

[16]包少卿.包税条款的司法实践困境与解决途径研究[J].税收经济研究,2021,26(06):77-88.

[17]班天可.涉税的重大误解——兼论“包税条款”之效力[J].东方法学,2020(06):170-183.

[18]包关云.不动产网络司法拍卖税费承担探究[J].财务与会计,2019(08):62-64+67.

[19]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, No. 454(11):106-111.

[20]陈清秀:《税法总论》[M].台湾:台湾地区翰芦出版社,2004.

[21]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.

[22]崔莉.民事合同中包税条款案例评析[D].湖南大学,2020.

[23]杜国强.第三人代履行:制度适用与主体确定[J].河北法学,2018,36(04):42-51.

[24]董万程,王继君.《民法总则》中的效力性强制性规定立法问题研究[J].法律适用,2017(11):43-48.

[25]范金铭.“买方包税”条款与法定原则[J].中国拍卖,2021(06):42-45.

[26]高勇,诸葛续亮.一起与纳税主体身份变更有关的案例分析[J].税务研究,2017(03):75-78.

[27]郭昌盛.包税条款的法律效力分析——基于司法实践的观察和反思[J].财经法学,2020(02):110-123.

[28]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.

[29]黄茂荣:《税法总论》(第1册)[M].台湾:台湾地区植根出版社,2005.

[30]黄建文,韩欣雨.不动产网络司法拍卖中卖方税收承担制度的反思与重构[J].税收经济研究,2021,26(01):66-75+90.

[31]侯卓.公权与私权的平衡:论税收征管法的“通三统”[J].湖北大学学报(哲学社会科学版),2020,47(04):127-136.

[32]李慈强.纳税人教育:税收征管法治建设的新议题[J].江汉论坛,2016(07):138-144.

[33]李建军.现代财政制度下的税收职能探析[J].税务研究,2016(01):26-31.

[34]李岩.是债务转移还是由第三人履行[J].政治与法律,2002(01):104-106.

[35]李国平,陶琛,肖锭.不得在拍卖公告中要求买受人承担全部税费[N].湖南日报,2021-08-19(011).

[36]廖仕梅.关于不动产网络司法拍卖“纳税义务人”认定争议的分析[J].税务研究,2020(10):86-91.

[37]刘东.挑战及应对:网络司法拍卖新发展[J].东岳论丛,2020,41(06):182-190.

[38]刘剑文.落实税收法定原则的现实路径[J].政法论坛,2015,33(03):14-25.

[39]刘剑文,熊伟,施正文.财税法学(第四版)[M].北京:高等教育出版社,2021.

[40]刘剑文.财税法——原理、案例与材料(第四版)[M].北京:北京大学出版社,2020.

[41]雷盟,雷江林.非纳税义务人承担税收的合同条款效力探究[J].税务研究,2019(08):73-76.

[42]裴永胜,廉玉光.不动产强制执行中存在的涉税冲突及应对[N].人民法院报,2021-06-30(007).

[43]任林,辛正平,许建国.不动产网络司法拍卖税费缴纳难题的解决对策[J].税务研究,2021(12):78-82.

[44]施正文.税收债法论[M].北京:中国政法大学出版社,2008.

- [45] 史正保, 刘肖江, 高强. 网络司法拍卖领域包税条款的效力分析[J]. 绵阳师范学院学报, 2022, 41 (06) : 34-41.
- [46] 孙天承, 许亥隆. “公序”视角下网络司法拍卖不动产“包税条款”效力探析[J]. 税务研究, 2022, No. 453 (10) : 83-88.
- [47] 沈丹. 网络司法拍卖所涉税费由谁承担[N]. 江苏法制报, 2015-02-06 (00C).
- [48] 汤洁茵. 税收之债与法治理念分析[J]. 税务研究, 2005 (04) : 63-66.
- [49] 陶琛, 肖锭. 湖南优化不动产网络司法拍卖涉税事项办理[N]. 人民法院报, 2021-08-22 (001).
- [50] 熊伟, 李刚. 税收征收管理法修订建议稿及立法理由[M]. 北京: 法律出版社, 2022.
- [51] 熊伟. 财政法基本问题[M]. 北京: 北京大学出版社, 2012.
- [52] 许多奇. 落实税收法定原则的有效路径——建立我国纳税人权利保护官制度[J]. 法学论坛, 2014, 29 (04) : 54-61.
- [53] 许中缘. 论违反公法规定对法律行为效力的影响——再评《中华人民共和国合同法》第 52 条第 5 项[J]. 法商研究, 2011, 28 (01) : 54-61.
- [54] 徐战成. 不动产网络司法拍卖购买者承担税费是否合法?[N]. 中国税务报, 2016-03-23 (B03).
- [55] 肖太寿. 包税合同条款的法律效力与涉税分析[J]. 财会学习, 2012 (01) : 44-46.
- [56] 杨杨, 杨雨诗, 杜剑. 从一起网络司法拍卖案看涉案房产税费承担的争议[J]. 税务研究, 2021 (09) : 108-111.
- [57] 俞杰. 基于公平视角的增值税制度设计与征管——兼论增值税的累进性[J]. 税务研究, 2020 (03) : 49-53.
- [58] 于淼. 司法网拍中的涉税问题[J]. 中国拍卖, 2019 (11) : 15-17.
- [59] 杨杨, 杜剑, 罗翔丹. 区块链技术对税收征纳双方的影响探析[J]. 税务研究, 2019 (02) : 114-118.
- [60] 叶金育. 税法解释中纳税人主义的证立——一个债法的分析框架[J]. 江

西财经大学学报, 2017(04):110-121+136.

[61]叶金育. 税法整体化研究:一个法际整合的视角[M]. 北京:北京大学出版社, 2016.

[62]杨秀清. 以利益衡量为基础构建民事执行拍卖效力制度[J]. 法学杂志, 2014, 35(08):86-94.

[63]叶金育. 税及税法的正当性研究[J]. 涉外税务, 2006(05):21-24.

[64]严书. 包税条款税法问题研究[D]. 华东政法大学, 2021.

[65]袁杨. 税收债务约定承担研究[D]. 常州大学, 2021.

[66]颜孝忠. 网络司法拍卖制度研究[D]. 重庆大学, 2019.

[67]赵洪星. 合同中约定税费承担条款的法律风险[D]. 对外经济贸易大学, 2017.

[68]周田子. 二手房交易税费承担问题研究[D]. 集美大学, 2020.

[69]赵洲. “一带一路”跨境融资合同中的利息所得包税问题研究[J]. 北方法学, 2018, 12(01):140-149.

[70]赵福增. 论转变税收征管方式中蕴含的马克思主义哲学原理[J]. 税务研究, 2017(12):44-47.

[71]张婉苏. 包税条款的效力反思与路径重构[J]. 南京社会科学, 2021(11):92-101.

[72]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[N]. 人民法院报, 2016-08-04(003).

致谢

路漫漫其修远兮，吾将上下而求索。行文至致谢处，也意味着三年的硕士生涯即将画上句号，总以为来日方长，却不知时光已悄然溜走。回想起三年的点点滴滴，每一刻在此时都显得那般珍贵。但纵然有万般不舍，这一刻我们也要勇敢的踏向社会，担起自己长大成人的一份责任。借此机会对所有陪伴、帮助过我，给我生命带来光亮的人致以最诚挚的感谢！

盛行千里，不忘师恩。感谢史老师三年来言传身教的教诲。老师对我的影响无法言说，“做人做事做学问”是他教给我们的行为准则。老师严于律己、数年如一日的科研和实务精神让我发自内心的敬佩。他不仅教导我们科研写作能力，更教会我们该如何更好更快的融入社会，在我们面向前路踌躇不前的时候给我们指明努力的方向。我将带着这份感恩的心走向社会、回报社会。

甘为孺子育英才，克勤尽力细心裁。感谢三年来所有的任课老师。老师们课上的知识点和育人道理都是我今后步入社会的稳固基石。老师们丰富的独特见解和知识储备拓宽了我对未来学习生活的视野，这份恩情我将铭记于心。

树高千尺不忘根深沃土。感谢父母以及一直关心惦记我的亲人。感谢你们一直对我不求付出的回报，为我营造轻松和谐的家庭氛围，让我内心充满能量。二十余年的养育之恩，不是一朝一夕，愿你们平安健康，我会努力成为你们的依靠！

山水一程，三生有幸。感谢硕士三年遇到的每一位同学，疫情之下的友谊更显珍贵，一起奔波于教室、食堂、宿舍的日子，一起埋头学习、聆听教诲、讨论争辩的日子是我一生中永远不会忘记的宝贵记忆。

是终点，亦是起点。感恩所有的相遇，愿今日之别换他日相逢。祝所有相遇平安喜乐、万事胜意。

附录

一、论文发表

- 1、论文《网络司法拍卖领域包税条款的效力分析》发表于《绵阳师范学院学报》2022年第6期。
- 2、论文《甘肃省非公有制企业税收营商环境研究》发表于《甘肃法学》2022年第2期。

二、课题研究

- 1、“网络司法拍卖税收法律问题研究”——2021年度甘肃省高级人民法院司法研究课题（已结项）。
- 2、“突发公共事件下的财税政策研究”——2021年度甘肃省科技计划资助项目（已结项）。
- 3、“我国慈善信托税收法律制度研究”——2021年度甘肃省社科规划委托项目（进行中）。
- 4、“大数据背景下纳税人涉税信息法律保护研究”——2021年度兰州财经大学重点项目（进行中）。

三、立法论证

- 1、2022年5月，跟随导师参与甘肃省财政厅关于《甘肃省罚款没收财物管理办法》等规范性文件废止的专题论证。
- 2、2022年1月，在导师指导下参与《甘肃省兰州白银国家自主创新示范区条例（草案）》立法论证。