

房地产权属变更中税款征纳前置问题分析

许良霞

(安徽巢湖市房产局 安徽巢湖 238000)

【摘要】 房地产转让将带来各种相关税的征收与缴纳。除契税、土地增值税和印花税以外,对于其他税种,法规均未规定将税款征纳作为权属变更登记的前提条件,但实践中房产管理部门将完成各种相关税款的征纳作为房地产权属变更登记和发证的必备条件。本文就其合理性及对税收宏观调控的影响等展开讨论。

【关键词】 权属变更 税款征纳前置 税收保全

房地产转让将引起各种相关税的征收与缴纳,包括契税、营业税、个人所得税、土地增值税、印花税等。目前,各种相关税款的征纳基本上是依托权属变更登记环节来实现和完成的。房产管理部门将完成各种相关税款的征纳作为房地产权属变更登记和发证的必备条件。然而,这种征纳方式是否具有充分的规范依据?对税收宏观调控功能有着怎样的实际影响?是否有利于当前的房地产市场调控?对此,需深入分析研究,以推进和完善相应的制度建设。

一、构成权属变更前提条件的税种和界限

从现行的规范依据来看,《物权法》和《房地产管理法》等并未规定税款征纳是权属变更登记的前提条件,建设部在2008年制定、实施的《房屋登记办法》也未设定这样的前提条件。因此,在直接涉及房地产权属变更登记的规范中并不存在税款征纳这一前提条件。将税款征纳作为权属变更登记的前提条件只是在若干税收条例中有所规定和体现。

《契税暂行条例》第十一条规定,纳税人应当持契税完税凭证和其他规定的文件材料,依法向土地管理部门、房产管理部门办理有关土地、房屋的权属变更登记手续。纳税人未出具契税完税凭证的,土地管理部门、房产管理部门不予办理有关土地、房屋的权属变更登记手续。第十二条规定,土地管理部门、房产管理部门应当向契税征收机关提供有关资料,并协助契税征收机关依法征收契税。

《土地增值税暂行条例》第十一条规定,土地增值税由税务机关征收。土地管理部门、房产管理部门应当向税务机关提供有关资料,并协助税务机关依法征收土地增值税。第十二条规定,纳税人未按照本条例缴纳土地增值税的,土地管理部门、房产管理部门不得办理有关的权属变更手续。

《印花税暂行条例》第十二条规定,发放或者办理应纳税凭证的单位,负有监督纳税人依法纳税的义务。《印花税暂行条例施行细则》第二十八条规定,条例第十二条所说的负有监督纳税人依法纳税的义务,是指发放或者办理应纳税凭证的单位应对以下纳税事项实施监督:①应纳税凭证是否已粘贴印花;②粘贴的印花是否足额;③粘贴的印花是否按规定注

销。对未完成以上纳税手续的,应督促纳税人当场贴花。

除上述契税、土地增值税和印花税规定以外,其他的税收法规均未规定税款征纳是权属变更登记的前提条件。可见,税款征纳并未普遍性地成为权属变更登记的前提条件。因此,在办理权属变更登记方面,将所有的相关税的征纳作为前提条件是缺乏依据的。

在实践中,税务部门可以向房产管理部门授予相应税款的代征权。通过授权,房产管理部门可以获得相应税款的代征权力,但不能因此就可以将税款征纳设定为权属变更登记的前提条件,因为任何权力的行使都要受到相应的约束,而不能任意地自由裁量。就房地产权属变更登记而言,登记权力的行使是以变更登记所需的法定条件和资料的审核为基础的,《物权法》第十三条明确规定,登记机构不得实施超出登记职责范围的行为。这就意味着房产管理部门不能在法定的登记条件及相应的职责范围之外再设定额外的前提条件。因此,房产管理部门基于授权可以实施税款代征行为,但不得将其与房地产权属变更登记“捆绑”实施。

二、税款征纳前置与税收行政的职能弱化

将税款征纳作为房地产权属变更登记的前提条件会对税收行政责任产生弱化影响。代表国家实施税收行政管理职能既是税务机关享有的法定职权,也是其必须履行的法定责任。这些法定职责主要包括:①税务管理。主要是对纳税人进行税务登记,监管纳税人的账簿和记账凭证,受理纳税人的纳税申报,印制并管理发票,依法核批减税、免税、退税、缓缴税款等事宜。②税款征收。主要是依法核定税额,依法计算征收税款,依法追征纳税人未缴、少缴、欠缴、拒缴的税款及税收滞纳金等。③实施税收保全和税收强制措施。主要是为了保障国家税款及时、足额入库而采取的一系列保障措施。④实施税务检查。税务机关对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务和扣缴义务情况进行检查和处理的活动中。⑤行政处罚。税务机关对税务违法行为人依法实施的一项重要税收职权,主要包括罚款、没收违法所得、停止出口退税等。⑥受理听证、复议和应诉。

这些法定职责意味着税务机关在征纳税领域必须积极作

为,而不是消极、被动地等待税款的自动缴纳。税务机关应当通过严格的监管、稽查、强制执行、处罚等措施,保证各种应纳税款能够及时、足额地征缴到位。而将税款征纳作为房地产权属变更登记的前提条件会使税款征纳的法定责任发生转移,最终转为合同当事人之间的相互制约、督促,以及权属登记部门的审核控制。税务机关因此会无形当中形成一种依赖于这种“简便轻松”征纳税款的习惯,从而淡化或忽略税务机关在税款征纳上的法定行为责任,以致税务机关不再积极主动地采取税收保全、强制执行措施等。税务机关法定责任的弱化势必影响税收宏观调控功能的实效。

三、税款常规征纳与权属变更登记的协调关系

首先,由于税收工作涉及面广,所以它需要整个社会的协助和配合。单靠税务机关孤军奋战,不仅不能实现对税源的全面监控,而且税收征管成本很大。目前,我国的税务部门常常不能从工商、银行、海关等相关部门获得必要的有关企业经营情况的资料,增加了税收的征收成本。因此,为有效地提高税收效率和降低税收成本,与税务机关进行税款征纳信息的交换应当成为房地产权属变更登记机构的一项法定义务。也就是说,在受理变更申请后至权属变更登记之前,权属变更登记机构应当将该交易信息及时地反映给税务机关,并根据税务机关的要求提供进一步的税款征纳信息。这样,税款征纳信息的交换就成为权属变更登记机构必须履行的义务。

其次,税务机关在掌握税款征纳信息的基础上,应当积极履行其征税职能,并充分运用税收保全、强制执行等法定措施,而不是将税款征纳上的矛盾和困难转嫁给办理权属变更的当事人。在税务机关运用税收保全、强制执行等法定措施时,权属变更当事人应当承担相应的协助义务。例如,税务机关向承担支付房款义务的一方下达税收保全裁定,此时,付款义务人就应承担特定的税收保全的协助义务,并应根据税务机关的进一步裁定将税款予以扣留缴纳。与此同时,房地产交易上的权利义务关系也需要得到相应的界定与明确。即税款的扣留缴纳应等同于相应房款支付义务的履行,从而得以相应地免除付款义务人的实际支付义务。对此,在税法层面上需要作出相应的规定,在操作层面上则需要税务机关提供相应的证明。这样,可以避免房地产转让关系中义务履行的不确定性及争议的发生。此外,在采取税收保全、强制执行等法定措施时,税务机关应当将措施限定在对私人权益的最小影响程度上。例如,在可以对纳税人的其他财产权益实施税收保全、强制执行等法定措施时,税务机关就没有必要对房地产转让的标的物采取税收保全、强制执行等措施。

四、税款征纳前置与权属变更登记的权益保障

某些特定税种的税款征纳已经被设定为房地产权属变更登记的前提条件,如契税、土地增值税。为了能够及时、有效地实现这样的前提条件,保障合同当事人在权属变更登记上的应有权益,对于非纳税义务人的房地产合同当事人,应当赋予其一定的权利。这些权利主要包括:①在纳税义务人没有及时履行纳税义务的情形下,作为非纳税义务人的房地产合同当事人应有权要求税务机关积极履行其行政职能,通过税务机关的积极作为来及时、有效地实现权属变更登记的前提条件。②在税务机关未积极履行其行政职能的情形下,作为非纳税义务人的房地产合同当事人应有权对税务机关的不作为提出行政诉讼,迫使税务机关积极履行税款征纳职责,以此促成权属变更登记前提条件的实现。

最高人民法院《关于执行〈中华人民共和国行政诉讼法〉若干问题的解释》第十二条规定,与具体行政行为有法律上利害关系的公民、法人或者其他组织对该行为不服的,可以依法提起行政诉讼。对于作为房地产权属变更登记的前提条件的税款征纳情形而言,房地产权属变更登记的申请人主要是对税务机关的“不作为”具有法律上的利害关系,因为税务机关的不作为直接影响了非纳税义务人在房地产权属变更登记上的法定权益。因此,根据前述司法解释,与税务机关“消极行政行为”有法律上利害关系的非行政相对人应当可以提起行政诉讼。但是,如果税务机关实施了积极的税款征纳行为,如下达了纳税通知,但却未能在必要时采取税收保全、强制执行等措施,致使税款不能及时有效地征纳到位,从而影响了非纳税义务人在房地产权属变更登记上的法定权益,对此应如何处理?其实,在行政过程中,行政主体有一系列的积极性义务和相对应的法定职责。例如在执行阶段,对系列义务之一的不作为均属行政不作为违法。显然,税务机关未能在必要时采取税收保全、强制执行等措施构成行政不作为违法。对此情形,应允许非纳税义务人的房地产合同当事人提起行政诉讼,以监督约束税务机关正当合理地行使自由裁量权,保障非纳税义务人在房地产权属变更登记上的法定权益。

主要参考文献

1. 戴子钧,胡立升.税收法治研究.北京:经济科学出版社,2005
2. 李九领.当代中国税收理论与实践.郑州:郑州大学出版社,2005
3. 陈骏业.不履行、拖延履行法定职责的一种学理阐释.法商研究,2004;2