

司法拍卖中税费代扣行为属于 执行异议审查范围

文/孙艳梅 王 敏

【裁判要旨】执行法院为推进财产处置进程，依据税务机关协助回函代扣司法拍卖税费、发放案款的行为，属于执行行为的延伸。当事人以该代扣税费、案款分配行为侵害其合法债权受偿权益为由提出异议的，应当依法纳入人民法院执行异议的审查范围。司法拍卖中可优先扣缴的税费应严格限定为法律规定由相应主体承担、本次交易直接产生的税费，非司法拍卖本身形成的税费，不得在拍卖款中优先扣缴。税务机关履行司法协助义务时要严格区分不同类型税费，不得借协助执行之名扩大征收范围，纳税人未提交纳税资料亦不构成超范围征税的正当理由。

□案号 执行异议：(2024)豫0222执异72号 执行复议：(2024)豫02执复101号
执行监督：(2025)豫执监28号

【案情】

申诉人：国家税务总局通许县税务局。

申请执行人：中国某资产管理股份有限公司河南省分公司（以下简称某资产管理公司）。

被执行人：河南某科技有限公司（以下简称某科技公司）、河南某高新技术股份有限公司（以下简称某高新公司）、杨某、王某。

某资产管理公司经债权转

让，依法取得对某科技公司、某高新公司、杨某、王某的借款合同担保债权。案件进入执行程序后，河南省通许县人民法院依法查封被执行人某科技公司名下房地产，并通过网络司法拍卖平台公开处置。案涉房地产最终以30601453元成交，买受人为通许县某建设投资公司。

为确定拍卖所涉税费范围及金额，通许县法院向通许县税务局出具了协助调查通知书，专项征询案涉房地产拍卖应缴纳的税种和税款情况。通许县税务局

回函确认，本次交易应缴增值税、城建税及附加、土地增值税、企业所得税、印花税等共计14885166.3元。通许县法院依据该回函向买受人通许县某建设投资公司发还了其替被执行人垫付的过户费14885166.3元。某资产管理公司认为，通许县法院将企业所得税纳入扣缴范围、土地增值税计算不当，导致其担保债权受偿金额大幅减少，遂向通许县法院提出执行异议，请求确认企业所得税不应在本次拍卖中扣缴，土地增值税计算有误，并返

还多扣缴款项12906901.4元。

【审判】

通许县法院经审查认为，税收核定及征收系税务机关专属行政职权范畴，某资产管理公司所提异议涉及税收征管核心事项，不属于人民法院执行异议审查范围，遂作出(2024)豫0222执异72号执行裁定，驳回某资产管理公司的异议请求。

某资产管理公司不服，向河南省开封市中级人民法院申请复议。复议期间，通许县税务局对案涉税费进行重新核算，确认原回函所计企业所得税、土地增值税金额存在错误，重新核算后两项税费合计仅为451296.32元，较原核算金额13266932.32元应退缴12815636元。开封中院经全面审查认为，原审法院未对案涉税种是否属于本次网络司法拍卖本身形成的税种进行审查，属事实不清。企业所得税的计税依据与企业全年经营状况密切相关，与本次拍卖交易无直接关联，在本次拍卖中扣缴该税种缺乏法律依据；税务机关主张的被执行人历史欠税和滞纳金与本次拍卖交易无关，亦无扣除的事实和法律依据。遂作出(2024)豫02执复101号执行裁定，撤销通许县法院(2024)豫0222执异72号异议裁定，重新核定合法应扣缴税费金额，确认2023年12月28日案款合法发放金额应为1987007.85元。

通许县税务局不服，向河南

省高级人民法院申请执行监督，主张本案争议本质为税收征管行政争议，不属于执行异议审查范围，企业所得税和被执行人历史欠税应当在拍卖款中扣缴。要求撤销开封中院复议裁定，依法改判或发回重审。

河南高院经审查，归纳本案争议焦点为：一是申请执行人对执行法院依据税务机关回函代扣税款的行为提出异议，是否属于执行异议审查范围；二是企业所得税是否属于本次司法拍卖交易本身形成的税费，能否在拍卖款中优先扣缴；三是土地增值税的核算争议应如何处理；四是纳税人未提交资料能否作为超范围征税的正当理由。针对上述焦点，河南高院作出如下认定：

1.案涉争议依法属于执行异议审查范围。税务机关就司法拍卖税费出具回函，系履行司法协助义务，其行为依据、内容均由执行法院的协助调查需求确定，无自主裁量空间，本质属于司法协助义务行为，是执行行为的延伸而非独立行政行为。某资产管理公司所提异议指向的是执行法院依据该回函作出的代扣税款、分配拍卖款的执行行为，并非直接对税务机关的税收征管行为提起争议，故依法属于人民法院执行异议的受案范围。

2.企业所得税不属于司法拍卖交易本身形成的税费，不优先扣缴。网络司法拍卖中可优先扣缴的税费，限于为完成交易、办理不动产过户所必需的直接税

费，其性质等同于拍卖评估费、拍卖佣金等必要执行费用。企业所得税按纳税年度计算，以企业全年收入总额减除成本、费用、亏损后的余额为应纳税所得额，实行分月或分季预缴、年度汇算清缴。司法拍卖收入仅为被执行人企业年度收入的一部分，需与企业全年其他收入、成本、亏损合并核算后才能确定最终应纳税额，与本次拍卖交易无直接对应关系，不属于交易环节产生的税费，不得在拍卖环节优先扣缴。同时，被执行人历史欠税及滞纳金与本次不动产过户无关，属于税务机关另行征收范畴，亦不得在拍卖款中优先扣除。

3.土地增值税核算争议采形式审查、尊重税务机关有效更正规则。土地增值税核算系税务机关专属行政职权，执行法院不具备税收核算的专业能力，不能替代税务机关作出专业核算，故执行程序中仅对税务机关的核算结果做形式审查，不对核算的实质内容作出否定性评价。本案复议期间，通许县税务局自行对案涉土地增值税进行重新核算并出具明确计算过程，某资产管理公司对该结果予以认可，该行为系税务机关对自身行政行为的更正，具有合法性与有效性，执行法院可依据该新结果纠正原案款发放行为。

4.纳税人未提交资料不能成为税务机关违法多征税费的正当理由。税务机关依法负有税收核查、核定的法定职责，其征税行

案例

为必须恪守税种法定、税收公平原则。纳税人未提交相关资料，税务机关可通过法定核查程序补充完善，该情形不能成为税务机关突破税种法定原则、超范围征税的合法事由。执行程序以合法性审查为核心，执行法院对于税务机关协助执行过程中存在的违法或不当情形有权依法纠正，不因行政程序存在轻微瑕疵而维持错误的执行行为。

综上，河南高院依法作出（2025）豫执监28号执行裁定：驳回通许县税务局的申诉请求，维持开封中院（2024）豫02执复101号执行裁定。

【评析】

网络司法拍卖是人民法院强制执行程序中财产处置的核心方式，税费扣缴作为拍卖成交后办理不动产过户、分配案款的关键环节，直接关系到债权人债权实现、国家税收征管、被执行人合法权益等多方主体利益平衡。实践中，因税费范围认定和扣缴规则不清引发的争议频发，引发税务机关与执行法院、债权人之间的权利冲突。笔者认为，执行法院依据税务协助函实施的税费代扣与案款分配行为属于执行行为延伸，当事人异议应当纳入执行异议审查范围。执行法院虽然不具备审核税种核算与税额计算的专业能力，但是对于协助函所涉税种是否属于本次拍卖直接形成、是否与不动产过户必需相

关、是否存在超范围扣缴情形，应当进行合法性与关联性审查，确保司法拍卖扣缴的是交易直接产生的过户必需税费。

一、税费协助执行的性质：执行行为延伸而非独立行政行为

司法实践中，纳税主体和税费核定属于税务机关的专属行政职权，执行程序无权直接审查，这一职责分工现状易导致实践中出现“行政程序推民事程序、民事程序推行政程序”的困境，债权人的合法权益无法得到及时救济，既损害了司法权威，也影响了执行效率。破解该困境的关键，在于准确界定税务机关协助执行行为的性质，以及债权人异议的真实指向。

从行政协助的法理来看，行政机关根据人民法院的协助执行通知书实施的行为，系履行法定协助义务，其行为本质是“司法指令的执行行为”，行为依据与内容均由人民法院确定，行政机关无自主裁量空间，不属于独立的行政行为。若将此类协助行为纳入行政诉讼受案范围，实质是让人民法院审查“自身指令的执行效果”，违背司法自我审查禁止原则。从执行行为的延伸来看，法院向税务机关征询拍卖税费，目的是顺利完成财产处置、公平分配案款，属于执行辅助事项，服务于民事执行程序的整体推进；税务机关据此出具回函，是配合法院完成执行工作的协助行为，而非独立行使税收征管职权的行為。

本案中，某资产管理公司异议的对象并非税务机关的税费核定行为，而是执行法院依据该回函作出的代扣税款、分配拍卖款的执行行为，该行为直接影响债权人的债权受偿份额，完全符合最高人民法院《关于人民法院办理执行异议和复议案件若干问题的规定》第7条规定的执行行为异议的审查范围。执行法院对该类异议进行审查，并非干预税务机关的税收征管职权，而是对自身执行行为的合法性进行审查，契合执行异议制度的设立初衷。

二、核心规则厘清：“网络司法拍卖本身形成的税费”的界定边界

最高法院《关于人民法院网络司法拍卖若干问题的规定》第30条明确规定：“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。”该条款为司法拍卖税费的扣缴提供了基本原则，但实践中对“本身形成的税费”的界定长期存在争议，部分税务机关将企业所得税、历史欠税、滞纳金等与本次拍卖无直接关联的税费混入交易税费，要求执行法院优先扣缴，严重挤占了债权人的受偿空间，违背了网络司法拍卖“高效处置、公平受偿”的核心目标。结合本案裁判及司法实践，可将司法拍卖中的税费分为可优先扣缴的税费与不得优先扣缴的税费两类，明确其界定标准与范围。

1.可优先扣缴的税费。可从拍卖款中优先扣缴的税费，限于执

行行为中因拍卖交易直接产生、为办理不动产过户所必需的税费，核心特征是交易关联性与过户必要性，是完成不动产权利转移的前提条件，性质类似于拍卖评估费、拍卖佣金等执行必要费用，具体包括增值税、城建税及附加、印花税、契税，以及与交易直接相关的土地增值税等。该类税费因与司法拍卖交易直接挂钩，不及时扣缴将导致不动产无法办理过户，影响拍卖交易的完成，故可在拍卖款中优先扣除，既保障国家税收征管，也维护司法拍卖的交易秩序。

2.不得优先扣缴的税费。不得在拍卖款中优先扣缴的税费主要包括两类：一是年度汇算类税种，典型为企业所得税。企业所得税的计税依据是企业全年的收入总额减除准予扣除项目后的余额，实行年度汇算清缴，司法拍卖收入仅是企业年度收入的一部分，需与企业全年的成本、费用、亏损合并核算后才能确定最终应纳税额，在单次拍卖交易环节根本无法确定准确的应纳税额，因此不属于单次交易本身形成的税费，不在拍卖环节扣缴。二是历史欠税、滞纳金、罚款。该类税费是被执行人因过往经营行为产生的，与本次司法拍卖交易、不动产过户无任何关联，根据税收征收管理法及相关批复精神，税务机关应当依法无限期向被执行人追缴，但应通过专门的税收执行程序实现，不得在拍卖款中优先扣除，更不能转嫁由债

权人或买受人承担。

三、执行权与税收行政权的边界厘清：税费核算的执行审查规则

在税费争议中，执行程序能否审查税务机关的税费核算结果，是界定执行权与税收行政权边界的核心问题，对此，理论界与实务界有两种对立观点。一种是实质审查说，认为执行法院负有保障案款分配公平合法的职责，应对税费核算的实质内容进行全面审查；另一种是形式审查说，认为税收核定系税务机关专属行政职权，具有高度的专业性，执行法院不具备专业能力，仅对程序与文书完整性进行审查，无权对核算实质内容进行评价。

从司法实践考量，单纯采纳实质审查说易造成执行权越位干预行政权，违背专业分工原则；而单纯采纳形式审查说则可能导致执行法院无条件服从错误意见，损害当事人合法权益。因此，笔者认为应当对两者的观点进行折中，采纳理论与实务界主流观点有限形式审查说（亦称合法性形式审查说），即执行程序不能替代行政机关专业判断，但也不能无条件执行行政机关协助意见，应当对协助内容的税种合法性与交易关联性进行有限形式审查，既厘清权能边界，又实现程序公正与执行效率统一。具体审查规则分为两层：

1.专业核算事项仅作形式审查。税种的计税依据、成本扣除、税率适用等专业核算事项，

属于税务机关的专属行政职权，执行法院不具备相应的专业能力，无权替代税务机关作出专业的税收核定与核算，故执行程序中仅对税务机关的核算结果作形式审查，即审查核算行为是否符合法定程序、核算文书是否齐全、核定的税种是否与本次拍卖交易存在关联，不对核算的实质内容作出否定性评价，避免执行权对行政权的不当干预。如当事人对税费核算的实质内容有异议，税务机关可通过自身核查程序予以更正，或由当事人通过税收行政救济途径解决。

2.协助执行行为的合法性应予实质审查。执行法院虽无权审查税费核算的专业内容，但负有对税务机关协助执行行为的合法性进行审查的义务，重点审查税务机关是否恪守税种法定原则，是否存在借协助执行之名超范围征收税费、将与拍卖交易无关的税费纳入扣缴范围的情形。对于税务机关协助执行过程中存在的违法或不当情形，执行法院有权依法纠正，不因行政程序存在轻微瑕疵而维持错误的执行行为。若税务机关自行对错误的税费核算结果进行更正并出具合法有效的核算依据，执行法院可依据该新结果纠正原执行行为，无需另行启动行政纠错程序，避免程序空转，提升执行效率。



（作者单位：河南省高级人民法院）