

浅析企业破产清算中税收优先权与担保物权的冲突

易苏园

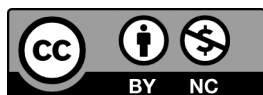
中国政法大学，北京

摘要 | 在企业破产清算程序中，债权清偿顺序是一项备受关注的问题。其中，税收债权与担保物权效力位阶的先后成了法学理论与司法实践中的重要议题。一方面，二者在权利属性、法律位阶等方面存在法理上认定的疑难；另一方面，这也是公共利益与私人权利在法价值理论的矛盾。本文将结合《企业破产法》与《税收征收管理法》的有关规定深入剖析，这一问题的解决将有效促进对破产程序中的公共利益和私人利益的平衡和维护。

关键词 | 企业破产清算；税收优先权；担保物权

Copyright © 2023 by author (s) and SciScan Publishing Limited

This article is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/). <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>



一、问题的提出

近年来，由于新冠疫情的强烈冲击，我国经济发展受到了明显的消极影响。在经济下行压力显著加大的态势下，全国各地法院受理的企业破产案件显著增

多。企业进入破产清算程序后，法律问题的主要焦点、股东和债权人首要关心的问题即为企业债权的处理。我国《企业破产法》第一百一十三条即规定了企业债权的清偿次序，税收债权的优先地位在司法实践中也常表现为税收债权与其他债权的冲突。我国目前对税收优先权赋予了相当程度的重视，充分发挥其内在价值，以保障国家税收利益不被侵害。^①然而，企业破产程序中的税法问题长期以来时常在破产程序的运行中带来纷争，我国目前立法中对企业破产清算程序中税收优先权的规定尚不成熟，在适用中仍存在困难和障碍，有待于立法与司法解释的完善，在保护国库利益的同时，助力企业顺利完成破产清算。

二、企业破产清算中的税收优先权与担保物权冲突的体现

（一）企业破产清算中的税收优先权与担保物权的立法现状

1. 破产法与税法立法宗旨不同

企业破产中税收优先权在我国破产法和税法中均有规定。然而，破产法和税法的立法宗旨存在明显区别。具体而言，企业破产法作为调整私主体法律关系的法律，更多地侧重于维护企业的利益；而税收征管法作为一部公法，更侧重维护国库利益。《中华人民共和国企业破产法》^②与《中华人民共和国税收征收管理法》^③的立法宗旨存在着较大的理念差异，而后具体条文的设计无不建基于该立法宗旨之上，故而这一点可以说是造成两部法律权利顺位发生冲突的根本性的原因。

① 王月. 浅析破产程序中税收优先权的适用难题[J]. 天津经济, 2022(7).

② 《中华人民共和国企业破产法》第一条规定：“为规范企业破产程序，公平清理债权债务，保护债权人和债务人的合法权益，维护社会主义市场经济秩序，制定本法。”

③ 《中华人民共和国税收征收管理法》第一条规定：“为了加强税收征收管理，规范税收征收和缴纳行为，保障国家税收收入，保护纳税人的合法权益，促进经济和社会发展，制定本法。”

2. 我国《税收征收管理法》与《企业破产法》具体规定相矛盾

首先,从《税收征收管理法》第四十五条规定^①可见税收征管法认为税收债权的次序是优于担保物权的。反观《企业破产法》,从其语言表述^②上来看,税收债权仅仅优于普通债权。两部法律的规定明显存在冲突以及模糊之处。

(二) 企业破产清算中的税收优先权与担保物权冲突的本质属性

要想解决税收优先权与担保物权的冲突和矛盾,还需明确此种冲突的根本性质。

一方面,其表现为物权与债权的冲突。在税法领域,对税收法律关系性质判别的讨论早已有之,主要包括“税收权力关系说”和“税收债务关系说”两种观点。目前,“税收法律关系说”是主流学说。^③该观点认为,国家与公民之间主要表现为国家征税权与公民纳税义务的法律关系,是一种债权,而担保无权,毫无疑问,是一项具有对世性、排他性的物权。

另一方面,二者之间的冲突还可以评价为是一种特别法与一般法的冲突。税收债权与担保物权谁先谁后,本质上可以看作是《税收征收管理法》和《企业破产法》这两部法律之间位阶的冲突。我国《立法法》中规定了不同法律文件之间判断位阶次序的一般规则。一般地,立法主体是判断不同法律位阶的重要工具,但二者均由全国人大常委会制定,无法分出高下。从内容来看,企业破产法规范企业破产清算过程中的实体和程序规则,税收征管法调整税收征收

^① 《税收征收管理法》第四十五条规定:“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。”

^② 《企业破产法》第一百零九条规定对破产人的特定财产享有担保权的权利人,对该特定财产享有优先受偿的权利。《企业破产法》第一百一十三条规定:“破产财产在优先清偿破产费用和共益债务后,依照下列顺序清偿:(一)破产人所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用,所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用,以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金;(二)破产人欠缴的除前项规定以外的社会保险费用和破产人所欠税款;(三)普通破产债权。破产财产不足以清偿同一顺序的清偿要求的,按照比例分配……”

^③ 刘剑文.“税收之债”:改变我国税法学理论研究[J].中国税务报,2004(7).

与监管中的法律事宜，二者存在一定调整对象上的交叉。在一般规则无法解决问题的前提下，需要进一步论证。

三、企业破产清算中的税收优先权与担保物权冲突的协调和应对

对于这一问题，理论和实务界也存在着不同的观点。其一是肯定说，认为应遵照《税收征收管理法》的规定，对产生于担保物权之前的税收债权赋予优先效力。^①其二是中和说，对税收优先权的有限性附加以“登记”的形式要件。^②其三是否定说，应严格遵照《企业破产法》以及民法上对物权关系普遍原理的规定，以有担保的债权为优。综合以上几种观点，本文认为税收优先权的存废与否应当综合多方面因素进行考量，不能仅以“国库利益”为由延续，也不能仅依“与民争利”废止。在对此问题的进一步解释中，应当兼顾法理上的依据与现实中的特殊问题。

（一）明确原则上担保物权优先于税收优先权

1. 担保物权优先于税收债权

如前所述，常态下，以税收法律关系为一项债权债务关系，而有担保的债权则具有物权上的效力。但从《税收征收管理法》的法规条文来看，其将成立时间先后作为了判断标准。如果成立在先，作为一种法定之债，税收债权将被赋予优先于担保物权的效力，这似乎有将税收债权“物权化”的趋势。这一点目前似乎在法理上仍然没有依据可以支撑。因此，若要以此作为使税收债权优先于担保物权的理由，仍然缺乏学理上的依据。基于此，在现有的法理基础上，仍以担保物权优先更有利于维持法律体系的统一、健全和稳定。

2. 《企业破产法》作为特别法优先于《税收征收管理法》

对这一问题的判断仍然存在争议，但本文认为，《企业破产法》当属优先法。在《企业破产法》中，有将规定内容细化至破产程序中的税收债权，而《税

① 韩静涛. 对企业破产中税收问题的探讨 [J]. 中国经济问题 (厦门), 2008 (3).

② 曹艳芝. 我国税收优先权制度存在的缺陷及其完善 [J]. 税务与经济, 2005 (1).

收征收管理法》的规定普遍地涵盖了全部税收债权，并未对破产企业这一特殊主体作出区分。从这一视角来看，在破产企业中税收优先权与担保物权的冲突解决上，《企业破产法》属于《税收征收管理法》的特别法，应当优先适用。^①

3. 利益衡量的目的解释路径

税收优先权的诞生主要是基于对国库利益的保护。当一个企业走上破产的道路时，它极大概率存在税务上的问题以及无力缴纳税款的风险。在破产企业呈现一个极为庞大的基数的情况下，将给国家带来不可估量的税收利益上的损失，从长远来看，这也会侵损税收公平原则^②，损害国家、纳税人的权益。征税权作为一项公权力，其从本质上是对公民财产的一种剥夺。“租税之征收，其本身即隐含扼杀个人自由之危险”。^③故而，国家依法征税，必须遵守量能课税原则，而不能竭泽而渔，侵损税基、阻碍税基的发展。因此，必须遵循“实质课税”的原则，在征纳关系中实际考量纳税人的负税能力。税款的征收应当建立在充分保护公民私有财产的前提下。

（二）特别情况下允许税收债权优先受偿

1. 先于担保物权产生的税收债权应当优先受偿

税收优先权的发生时间应确定为欠税公告发布之时，其由此产生公示公信的效力。在此后设立担保物权，我们有理由认为债权人已经知悉企业欠税事实的存在，对于债权人自甘冒险的行为再进行额外的保护已无太大的实际意义，视为债权人知晓税收债权的优先履行。在此情形下，使先产生的税收债权优先受偿则能兼顾国库利益与债权人私人财产利益的保护。为了进一步强化该问题的解决，有必要在法律上予以进一步的完善。

2. 企业在清算中产生的税收债权不属于适用优先受偿权的税收债权

企业清算程序中所产生的税收债权，是指企业提交的破产申请被法院受理

① 王雄飞，李杰．破产程序中税收优先权与担保物权的冲突和解决[J]．法律适用，2018（9）．

② 王欣新．破产别除权理论与实务研究[J]．政法论坛，2007（1）．

③ 葛克昌．税法的基本问题——财政宪法篇[M]．北京：北京大学出版社，2004．

后，在破产清算程序办理过程中所产生的债权。根据我国《企业破产法》第四十一至第四十三条的规定可知，破产费用与共益债务应当随时清偿。目前，《企业破产法》以及相关的司法解释并未明文规定税款属于破产费用和共益债务，但从目的解释角度来看，这一制度从根本上仍然服从于企业破产整体制度构建，即助力企业顺利完成破产程序，同时维护债权人利益，因此将其解释为破产费用和共益债务并无不当，当然可以随时清偿，而无涉《企业破产法》第一百一十三条以及《税收征收管理法》第四十五条所规范之优先受偿权。

四、结语

如前文所述，企业破产清算程序中税收债权优先权与担保物权之间的冲突本质上仍然是立法的模糊和矛盾导致的，对此问题的解决必须立足于两部法律包括法域、效力与价值取向等多方面的调和，以摆脱公法与私法泾渭分明界限的束缚，结合我国经济发展的时代特点，一方面，从私法领域上充分保障私主体的财产利益，防止公权力对私人财产领域过多的侵犯和干涉；另一方面，在税法领域也应当对国家税收利益给予充分的重视，维护国库利益，严格遵守量能课税原则。

Analysis of the Conflict between Tax Priority and Security Property in Enterprise Bankruptcy Liquidation

Yi Suyuan

China University of Political Science and Law, Beijing

Abstract: In the bankruptcy and liquidation procedure of enterprises, the order of creditor's rights repayment is a problem that attracts much attention. Among them, the effect rank of tax credit and security right has become an important issue in legal theory and judicial practice. On the one hand, there are difficulties in the legal identification of the two in the attributes of rights and legal rank. On the other hand, it is also a contradiction between the theory of public interest and private rights in law. This article will be combined with the relevant provisions of the Enterprise Bankruptcy Law and the Tax Collection Administration Law, the solution of this problem will effectively promote the balance and maintenance of public interests and private interests in bankruptcy proceedings, and promote bankruptcy proceedings.

Key words: Enterprise bankruptcy liquidation; Tax priority; Security interest