**最高院 | 破产程序中，实现担保债权的税费等费用应当从担保财产的变价款中优先支付**

**裁判要旨**：虽然别除权属于破产法中特有概念，但其是以民法中的财产担保制度为法律基础的，实质是民法中担保物权在破产法中的延伸，有关债权清偿顺序问题，原审适用《民法典》并无不当。《民法典》第三百八十九条明确的仅是担保物权的担保范围问题，并未涉及权利实现顺位。该条相关理解中明确的拍卖费用、评估费用、变卖费用是指可以列入担保物权担保范围的债权人费用，与权利实现顺位无关。针对清偿顺序，《民法典》第五百六十一条规定：“债务人在履行主债务外还应当支付利息和实现债权的有关费用，其给付不足以清偿全部债务的，除当事人另有约定外，应当按照下列顺序履行：（一）实现债权的有关费用；（二）利息；（三）主债务。”故实现担保债权的税费等费用应当从担保财产的变价款中优先支付。

**再审理由**

鲁某申请再审称，原判决存在《中华人民共和国民事诉讼法》第二百零七条第六项规定的情形，应予再审。事实及理由：

一、一审判决根据《中华人民共和国民法典》（以下简称《民法典》）第三百八十九条之规定，认定处置抵押物新增税款应当由担保财产的变价款优先支付是错误的。《民法典》第三百八十九条规定了担保物权的担保范围，担保物权的目的在于担保债权的实现，因此必须明确其担保范围才能确定担保人所承担的担保责任，本条主要目的在于保护担保权人的利益。本条中规定的实现担保物权的费用，指的是担保物权人在实现担保物权的过程中产生的费用，无论债权人采取变卖、拍卖等何种方式实现担保物权，均会产生拍卖费用、评估费用、变卖费用等，实现担保物权的费用应当由债务人承担，其原因在于该费用本质上是因债务人不及时履行债务所致。从上述内容可知，本条明确规定债务人应承担的担保物权的担保范围，并未明确规定实现担保物权的费用从担保财产的变价款中优先支付。原一审判决对上述法条的适用有以下错误：1.原一审判决错误地认定处置抵押物产生的新增税款系上述法条中规定的实现担保物权的费用。2.原一审判决错误认定处置抵押物新增税款在担保财产的变价款中优先支付。

二、原一、二审判决参照《城市房地产抵押管理办法》第四十七条之规定是错误的，应适用《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征收管理法》）第四十五条之规定，认定申请人的抵押权优先于税款。《税收征收管理法》的效力高于《城市房地产抵押管理办法》。根据《税收征收管理法》第四十五条规定，抵押担保债权先于税收债权设立的，抵押担保债权优先受偿。在本案中，鲁某的抵押权设立于2018年7月12日，而税收债权发生于2022年9月10日对装备公司破产财产进行网络拍卖成交，鲁某的抵押权设立时间先于税收债权发生，其抵押担保债权优先于税收债权，装备公司管理人将税收债权6910061.38元从鲁某的优先清偿额中扣除的行为违反法律规定，装备公司和装备公司管理人应对上述6910061.38元全额清偿。

三、原审判决认定（2019）辽01破27-6号民事裁定书认可的第五次债权人会议通过的《沈阳利源轨道交通装备有限公司破产财产分配方案》确认了各有财产担保债权人享有的优先清偿额需先行扣除对应担保财产变现价格的税费，但鲁某对上述分配方案无表决权，如装备公司管理人的管理行为侵害了鲁某的合法权益，装备公司和装备公司管理人应承担相应责任。

**裁判理由**

最高院经审查认为，鲁某再审申请不符合《中华人民共和国民事诉讼法》第二百零七条第六项之规定，理由如下：

一、关于案涉6910061.38元税款应否从鲁某享有抵押权的房产变现价值中予以先行扣除的问题。虽然别除权属于破产法中特有概念，但其是以民法中的财产担保制度为法律基础的，实质是民法中担保物权在破产法中的延伸，有关债权清偿顺序问题，原审适用《民法典》并无不当。《民法典》第三百八十九条规定：“担保物权的担保范围包括主债权及其利息、违约金、损害赔偿金、保管担保财产和实现担保物权的费用。当事人另有约定的，按照其约定。”鲁某提起本案诉讼需要解决的争议在于其有担保的债权和为处置抵押物产生的税收债权的权利实现顺位问题。而《民法典》第三百八十九条明确的仅是担保物权的担保范围问题，并未涉及权利实现顺位。该条相关理解中明确的拍卖费用、评估费用、变卖费用是指可以列入担保物权担保范围的债权人费用，与权利实现顺位无关。针对清偿顺序，《民法典》第五百六十一条规定：“债务人在履行主债务外还应当支付利息和实现债权的有关费用，其给付不足以清偿全部债务的，除当事人另有约定外，应当按照下列顺序履行：（一）实现债权的有关费用；（二）利息；（三）主债务。”故实现担保债权的税费等费用应当从担保财产的变价款中优先支付。一审判决适用法律结果并无不当，鲁某此项再审理由不成立。

二、关于《税收征收管理法》第四十五条能否适用本案的问题。该条规定纳税人“欠缴”的税款发生在抵押设立之前的，税收应当优先于抵押权执行，并未否定作为实现抵押权费用的税款应优先主债权，故该条内容与《民法典》相关规定及《城市房地产抵押管理办法》第四十七条规定并不存在冲突，鲁某再审主张适用《税收征收管理法》第四十五条规定能够认定其抵押权优先于税款理由不成立。

三、本案审理的是权利顺位问题，鲁某所主张的装备公司和装备公司管理人是否侵害了鲁某的合法权益，不属于本案审查范围。鲁某以此申请再审，本院不予审查。

**关联索引**

* 最高人民法院(2023)最高法民申2768号民事裁定书