

浅论破产程序中税收优先权如何适用问题

湖南恒亚清算服务有限公司 常民尚

税收征收管理法第四十五条第一款规定（俗称税收优先权），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。从上述法条第2句文义来看，税收优先权应优先于抵押权、质权、留置权，且无法律另有规定除外的例外情形。而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”，担保权人对破产人特定财产享有优先受偿的权利，同样没有法律另有规定的例外情形；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。破产企业的董事、监事和高级管理人员的工资按照该企业职工的平均工资计算。”税收债权仅优先于普通债权清偿。故在破产程序中如何确定担保权人和税收优先权之优先性时，应适用的规范依据应是《税收征管法》第四十五条，还是《破产法》第一百零九条及第一百一十三条？

观点一：应当优先适用《税收征管法》第四十五条之规定。从立法规范、沿革、目的、体系及精神看，《税收征管法》第四十五条第一款之规定应当作为认定破产债权的优先性之依据。第一、从规范本身看，税收债权优先于担保物权系附有条件，即需税收债权发生在担保物权设定之前。第二、从立法沿革看，《税收征管法》自1992年颁行，经过1995年、2001年、2013年及2015年四次修订，其第四

十五条之规定自 2001 年修订增加后，在 2015 年对《税收征管法》进行修订时对该条规定予以保留，从中亦可知立法目的之一贯性。第三、从立法目的、精神及体例看，该条规定旨在防范当事人之间通过恶意串通，而对纳税人的责任财产设定不当之负担，损害国家利益。就其精神而言，实为善意债权人提供税法之特别保护。具体而言，当事人之间的交易以信用为基础，而及时并积极履行纳税义务是当事人信用之基础。设定物上担保之目的在于补足相对方之信用，保障债权人之权利。若债务人或担保人本身存在欠缴税款之情形，则说明其本身存在信用不足。《税收征管法》亦为当事人设有相应途径，获悉相对方是否存在欠税情形。此种制度设计已为当事人进行交易时评估相对方之信用提供保护。因此，从上述立法目的、精神及体例看，《税收征管法》第四十五条之规定并无损害担保物权人利益之目的与结果。相反，确是为债权人在规避交易风险上提供了税法上的特别保护。

《税收征管法》第四十五条第一款的规定与《破产法》第一百零九条及第一百一十三条的规定并无冲突。第一、《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。此等优先受偿的权利之优先性如何，尚应根据担保权利之性质、顺位等因素来具体确定。根据《民法典》第三百八十六条之规定：“担保物权人在债务人不履行到期债务或者发生当事人约定的实现担保物权的情形，依法享有就担保财产优先受偿的权利，但法律另有规定的除外。”《税收征管法》第四十五条第一款的规定应当为《民法典》第三百八十六条规定的除外情形。就破产程序而言，抵押债权等优先受偿权劣后于税收债权，并不违背《民法典》及上述《破产法》第一百零九条之规定。第二、如上所述，税收债权优先于担保物权系负有条件的特别规定，《破产法》第一百一十三条关于破产债权清偿顺序的规定系对破产债权清偿顺序的一般性规定，《破产法》的上述一般性规定并无排除适用《税收征管法》第四十五条第一

款之本意及解释之可能。立法既已对特定情形下的税收债权作出优先于担保物权的特别安排，应当予以维护。

观点二：应当优先适用《破产法》第一百零九条、第一百一十三条规定。首先，依据《破产法》第一百零九条、第一百一十三条的规定，破产程序中，有抵押担保的债权在抵押物范围内优先于破产费用、共益债务、职工债权、税收债权和普通债权等清偿。依据《税收征管法》第四十五条规定，税收债权与有抵押担保的债权并存时，应比较税收债权发生时间和抵押权设立时间，税收债权先于抵押权发生的，税收债权优先受偿；抵押权先于税收债权设立的，有抵押担保的债权优先受偿。显而易见，在破产背景下，《税收征管法》、《破产法》对于税收债权与有抵押担保债权清偿顺序的规定并不一致。《税收征管法》与《破产法》均由全国人大常委会制定，两部法律的位阶相同。

《中华人民共和国立法法》第九十二条规定，同一机关制定的法律，特别规定与一般规定不一致的，适用特别规定。一般规定是为调整某类社会关系而制定的法律规范，特别规定是相对于一般规定而言调整范围较窄的法律规范，本案应分析《税收征管法》、《破产法》相应条款的调整范围。《税收征管法》第二条规定“凡依法由税务机关征收的各种税收的征收管理，均适用本法”，表明《税收征管法》调整的是全体纳税人的税款征缴事项。因此，《税收征管法》第四十五条规定调整任何状态下企业的税收债权与有担保债权的清偿顺序问题，涵盖企业破产情形和企业正常经营情形。《破产法》第二条规定，破产程序是具备破产原因企业的债务清理程序或重整程序。进入破产程序后，企业将处于非正常状态，为公平清理债权债务，破产企业及破产债权人等相关主体的权利均将受限，同时对各种不同性质的破产债权制定清偿规则。因此，《破产法》第一百零九条、第一百一十三条规定调整范围仅限于破产情形下企业的税收债权与有担保债权的清偿顺序问题。两者相比较，《税收征管法》第四十五条规定的调整范

围要宽于《破产法》第一百零九条、第一百一十三条规定的调整范围，后者在破产程序中更具有针对性，相对具有特别规定的属性，应在破产案件中优先适用。

其次，在破产背景下适用《税收征管法》第四十五条规定，将使得破产债权的清偿体系发生混乱。依据《破产法》第一百零九条、第一百一十三条规定，破产财产设定抵押的，该抵押物应优先清偿担保债权，其他破产财产先清偿破产费用、共益债务，再按照职工债权、税收债权、普通债权的顺序进行清偿，各种不同性质的债权在破产程序中具有特定的清偿顺序，内有严谨的法理依据。《税收征管法》第四十五条规定，税收债权发生在抵押权设立之前的，税收债权就该抵押物优先于担保债权清偿。在破产背景下适用《税收征管法》第四十五条规定，如果税收债权金额大于抵押物变现金额，以抵押物变现金额为限的税收债权优先于破产费用、共益债务和职工债权清偿，超出部分则将劣后于破产费用、共益债务和职工债权清偿，税收债权在破产程序中的清偿顺序出现混乱。同时，在税收债权金额大于或者等于抵押物变现金额的情形下，抵押权将被消灭，有抵押担保的债权直接变为普通债权；在税收债权金额小于抵押物变现金额的情形下，抵押物变现款项清偿税收债权剩余部分仍应优先清偿有抵押担保的债权，客观上将减少可用于清偿破产费用、共益债务、职工债权的破产财产。税收债权的有无在很大程度上决定了有抵押担保债权能否优先清偿，同时对破产费用、共益债务、职工债权的清偿均将产生重大影响。另外，破产财产是否设立抵押权，在抵押物范围内将决定税收债权的清偿顺序，抵押权的设立最大受益人将是税务机关而非抵押权人。上述情形显然缺乏合理性，《税收征管法》第四十五条规定与破产程序中破产债权的清偿体系不相容，二者之间存在根本性的逻辑冲突。可见，《税收征管法》第四十五条规定只能调整常态下税收债权和担保债权的清偿顺序，无法适应破产背景下税收债权、有抵押担保债权的清偿

顺序问题。这也进一步印证,《破产法》第一百零九条、第一百一十三条规定相对于《税收征管法》第四十五条规定而言,对在破产背景下企业清偿债务顺序的调整更具有针对性,更具备特别规定的特征。

第三,《税收征管法》第四十五条规定属于《民法典》第三百八十六条规定的例外情形,但在破产程序中并不优先适用。《民法典》第三百八十六条规定“担保物权人在债务人不履行到期债务或者发生当事人约定的实现担保物权的情形,依法享有就担保财产优先受偿的权利,但法律另有规定的除外”,《税收征管法》第四十五条规定属于该条款规定的除外情形。在企业正常经营时,符合条件的税收债权可以优先于有抵押担保的债权就抵押物进行清偿。但是,在企业进入破产程序后,《破产法》第一百零九条、第一百一十三条对税收债权与担保债权的清偿顺序再一次作出规定,该规定属于《民法典》第三百八十六条除外情形之特殊情形。破产程序中别除权的基础是担保物权,但不能将《破产法》第一百零九条、第一百一十三条规定等同于《民法典》第三百八十六条规定,从而得出《税收征管法》第四十五条规定优先于《破产法》第一百零九条、第一百一十三条规定适用的结论。同时,《税收征管法》第四十五条规定有“税收优先于无担保债权,法律另有规定的除外”的内容,表明在有法律规定的特殊情形下,无担保的债权尚可以优先于税收债权,有担保的债权更可以优先于税收。综上,《民法典》、《税收征管法》、《破产法》相关条款对税收债权、有抵押担保债权清偿顺序的调整针对性逐渐增强,彼此是一般到特别再到更特别的关系,内在逻辑并不能支持《税收征管法》第四十五条规定在破产程序中优先适用。

最后,税收债权的优先性在破产程序中应适当受限。税收债权享有优先性主要原因有二,其一是税收具有公益性,公益性权利优先于私利性权利;其二是税收具有风险性,税收是一种缺乏对待给付的债权,税收机关与纳税人之间信息不对称,税收的征管存在风险。关于

税收债权的公益性，一般情形下公益性权利应当优先保护，但公益性权利并非绝对优先于私利性权利，《破产法》第一百一十三条规定税收债权劣后于职工债权受偿，便是公益性权利的优先性在破产程序中受限的具体体现。另外，对于未进入破产程序的企业而言，有抵押担保的债权人即使不能就抵押物优先受偿，其债权仍可以通过债务人的其他财产受偿。但当债务人进入破产程序，鉴于破产财产不足以清偿全部破产债务，税收债权人与担保债权人就抵押物而言形成零和博弈，此时强调税收债权的公益性，不具有说服力。关于税收债权的风险性，一般情形下税收债权的风险应当优先防范，所以《税收征管法》赋予税务机关可以采取税收保全、强制执行、纳税担保等多种有力税收保障措施，因此在破产背景下再强调税收债权的风险性，不具有说服力。

相对来说，观点二更具有说服力，也符合当前的司法实践。但笔者认为，观点二在特定情形下逻辑上同样存在冲突。一般而言，企业进入破产程序后，相比企业正常经营情况下包括抵押债权人在内的所有债权人都应当处于相对不利地位。但根据该观点，抵押债权人在以下情形下将获得比企业经营正常情况下更加有利的法律地位：

比如，甲公司破产时所有财产或绝大部分财产均已抵押给债权人乙，抵押债权人乙的债权金额与抵押财产变价金额大致相当，甲公司在财产抵押前欠税款若干（假定金额低于变价金额）。根据观点一，抵押债权人乙劣后于税收债权清偿，抵押债权只能部分获得清偿，破产费用、共益债务、职工债权等均无法得到清偿；根据观点二，抵押债权人乙将在抵押财产变现范围内全额优先受偿，破产费用、共益债务、职工债权、税收债权等均无法得到清偿。两相比较，抵押权人乙不仅不会因进入破产程序受有不利影响，反而获得了比甲公司正常经营情况下更加有利的地位，这明显与公平清理债权债务的立法目的不符。

企业破产法第一百三十二条规定：“本法施行后，破产人在本法公布之日前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，依照本法第一百一十三条的规定清偿后不足以清偿的部分，以本法第一百零九条规定的特定财产优先于对该特定财产享有担保权的权利人受偿。”据此可以看出，在破产程序中应优先考虑职工债权等人身性债权清偿问题。如果企业破产时，债务人一般责任财产足以覆盖破产费用、共益债务和职工债权及社保债权，无论按观点一还是按观点二认定税收债权之顺位对破产案件审理均无影响。但债务人一般责任财产不足以覆盖破产费用、共益债务和职工债权及社保债权时，再按观点二认定税收债权之顺位，就会使抵押权人获得超额利益，“税收基于公益性让利于民”的立法目的将彻底落空，人民法院审理破产案件的难度也会进一步加大。

综上所述，笔者认为，一般情况下管理人应采用观点二认定税收债权之顺位，以避免分配顺序产生逻辑上的根本冲突。但如果破产人一般责任财产不足以覆盖破产费用、共益债务和职工债权及社保债权时，管理人应参照观点一将抵押前的“税收债权”从抵押物变价范围内剥离出来用于清偿破产费用、共益债务和职工债权及社保债权，实现“税收基于公益性让利于民”的立法目的，以确保破产案件审理程序的顺利推进。

2024年10月