

分类号_____

密级 _____

U D C _____

编号 10741



硕士学位论文

论文题目 破产清算中税收优先权法律制度研究

研究生姓名: 黄耀国

指导教师姓名、职称: 史正保 教授

学科、专业名称: 法学 经济法

研究方向: 财税法

提交日期: 2022年5月31日

独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名：黄耀园 签字日期：22.5.31

导师签名：史正保 签字日期：22.5.31

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，_____（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名：黄耀园 签字日期：22.5.31

导师签名：史正保 签字日期：22.5.31

Research on legal Issues of tax priority in Bankruptcy liquidation

Candidate: Huang Yaoguo

Supervisor: Shi Zhengbao

摘要

破产清算程序所涉之税法问题，长期制约着破产法的贯彻实行。由于部门法规则之间的冲突等原因，该类涉税问题未得到合理解决。其中税收优先权制度自破产法施行至今不论于理论界还是司法实践中皆争议不断。理论界中部分学者立足于社会福利的增多、税收成本与收益的考量和国家财政能力的增强等原因，主张税收优先权制度的作用已逐渐弱化，指出该制度的运行不利于债务人经济权利的发展，可将其进行限制甚至取消。司法实践中，由于我国现行法律未对税收债权的优先权所包含的范围、优先受偿额度、优先受偿的期间等进行明确界定，导致诸如税收滞纳金等带有惩罚目的的税收债权等皆被赋予了优先受偿的地位；进而导致税收优先权制度于破产清算程序中产生实现难之困境。然而笔者认为，税收优先权制度运行效果差强人意，看似是部门法之间的冲突和缺陷所导致，本质上则是两大部门法即破产法和税法之间的法学理念和程序之间的冲突。若是能从法理层面为二者之间的规则互认提供桥梁，税收优先权于破产清算程序中的问题将迎刃而解。

本文从税收优先权相关基础概念入手，对破产清算中税收债权的概念、税务申报机关、税收优先权的概念等进行梳理，厘清相关知识脉络；同时立足于领域法学、税收债法、课税特区等理论，剖析破产清算中税收优先制度背后的法理属性，为后文建议的提出提供支撑；并结合我国现行关于税收优先权的法律现状剖析现存法律规定之不足；为后文问题的完善奠定基础。最后在立足于我国国情、税收优先权之法理依据的基础上，吸收借鉴域外先进经验，对实现税收优先权阻碍的解决进行剖析，为后文问题的完善提供借鉴。期冀能为税收优先权的实现提供微薄之力。

关键词：破产清算 税收债权 税收优先权

Abstract

The problem of tax law involved in bankruptcy liquidation procedure has long restricted the implementation of bankruptcy law. Due to the conflicts between the department laws and regulations, such tax-related problems have not been reasonably solved. The tax priority system has been controversial in both theoretical and judicial practice since the implementation of bankruptcy law. Based on the increase of social welfare, the consideration of tax costs and benefits and the enhancement of national financial capacity, some scholars in the theory advocate that the role of tax priority system has gradually weakened, pointing out that the operation of this system is not conducive to the development of debtor's economic rights, and it can be restricted or even cancelled. In judicial practice, the scope, amount and period of priority of tax claims are not clearly defined in the current law of Our country, so tax claims with the purpose of punishment, such as late payment of tax, are given priority status. which seems to be caused by the conflict and defect between department laws, but in essence is the conflict between the legal concepts and procedures between the two departments, namely bankruptcy law and tax law. If we can provide a bridge for mutual recognition of rules between the two from the legal level, the problem of tax priority in bankruptcy liquidation will be solved.

Starting from the basic concepts related to tax priority, this paper sorts out the concepts of tax claims, tax declaration authorities and tax priority in bankruptcy liquidation, and clarifies the relevant knowledge context. At the

same time, based on the theory of debt law, field law, special tax zone and other theories, this paper analyzes the jurisprudence attribute behind the tax priority system in bankruptcy liquidation, which provides support for the proposal of the following article. Combined with the current situation of China's current law on tax priority analysis of the existing legal provisions of the shortcomings; Lay the foundation for the improvement of the following problems. Finally, on the basis of China's national conditions and the legal basis of tax priority, the advanced experience abroad is absorbed and used for reference, and the solution of obstacles to the realization of tax priority is analyzed to provide reference for the improvement of the following problems. Hope to provide meager power for the realization of tax priority.

Key words: Bankruptcy liquidation ; Tax obligation ; Tax priority;

目 录

1. 引言	1
1.1 研究背景及研究意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	1
1.2 国内外研究综述	2
1.2.1 国外研究综述	2
1.2.2 国内研究综述	3
1.2.3 国内外文献评述	5
1.3 研究思路和研究方法	6
1.3.1 研究思路	6
1.3.2 研究方法	6
1.4 研究创新与不足	7
1.4.1 研究创新	7
1.4.2 研究不足	7
2. 破产清算中的税收优先权的基本概念和理论基础	8
2.1 破产清算管理人与清算人概述	8
2.1.1 破产清算管理人与清算人的概念和特征	8
2.1.2 破产清算管理人与清算人的性质和区别	8
2.2 破产清算中的税收债权概述	9
2.2.1 破产清算中的税收债权的概念和特征	9
2.2.2 破产清算中的税收债权的性质	9
2.3 破产清算中的税收优先权概述	10
2.3.1 破产清算中税收优先权的概念和特征	10
2.3.2 破产清算中税收优先权的性质	11
2.3.3 破产清算中税收优先权的范围	11
2.4 破产清算中的税收优先权的理论基础	12
2.4.1 领域法学理论	12

2.4.2 税收债法理论	12
2.4.3 课税特区理论	13
3. 税收优先权的立法现状和问题分析	16
3.1 税收优先权立法现状分析	16
3.2 实现税收优先权的实体性限制	17
3.2.1 税种类别对实现税收优先权的限制	17
3.2.2 惩罚性税金对实现税收优先权的限制	19
3.2.3 税收优先权受偿额度对实现税收优先权的限制	20
3.2.4 纳税担保对实现税收优先权的限制	22
3.3 实现税收优先权的程序性限制	22
3.3.1 税收债权申报对实现税收优先权的限制	22
3.3.2 税收优先权期间对实现税收优先权的限制	22
3.3.3 破产清算管理人行使撤销权对实现税收优先权的限制	22
4. 域外破产清算中税收优先权制度的经验启示	24
4.1 英美法系国家破产清算中的税收优先权制度	24
4.1.1 美国破产清算中的税收优先权制度	24
4.1.2 英国破产清算中的税收优先权制度	24
4.1.3 澳大利亚破产清算中的税收优先权制度	24
4.2 大陆法系国家破产清算中的税收优先权制度	25
4.2.1 德国破产清算中的税收优先权制度	25
4.2.2 日本破产清算中的税收优先权制度	25
5. 我国破产清算中税收优先权制度的完善	27
5.1 破除税收优先权实体性限制的方案	27
5.1.1 税收优先权税款范围的细化	27
5.1.2 税收优先权受偿额度和期间的细化	29
5.1.3 纳税担保制度的完善	29
5.2 破除税收优先权程序性限制的方案	30
5.2.1 税收债权申报制度的完善	30
5.2.2 否定破产清算中破产管理人撤销权的行使	31

5.2.3 构建破产法和税法之间的互认规则	32
6. 结语	34
参考文献	35
致 谢	37
附 录	38

1. 引言

1.1 研究背景及研究意义

1.1.1 研究背景

自《破产法》于 2007 年 6 月 1 日修改并施行至今，我国全国法院受理破产案件总量不降反升：从 2006 年的 6700 件剧增至 2021 年的 18781 件。以 2021 年为例，其中涉及到申请破产清算的案件就有 6325 件，占比超过总数三分之一，其中对于税收债权是否能优先受偿争议的数量，就有 987 件，占比高达破产清算案件总数六分之一。破产案件的审理，核心便在于如何保护债权人，只有帮助债权人更快的得到受偿，并尽可能的使其受偿额度得到保障。才能对其进行有效保护。税收优先权便是此中关键所在，主要包含税收债权在破产清算程序中是否具有优先受偿效力以及如何实现问题。基于此，笔者认为研究该问题的意义有两点，一为保护税收债权的实现，二为对各债权的优先性进行分析，保障清偿的公平。

值得肯定的是，2020 年税务总局出台的征管新公告对税收债权的申报等进行了明确，并指出自此后税收债权应当如其他普通债权一般进行申报。此规定肯定了学界关于“税收债权于破产清算中应当依破产法之规定进行申报”观点，在一定程度上缓和了破产法与税收征管法之间的冲突，但该公告仍有不足，如其将教育附加、罚款等纳入申报范围之内，这无疑加大了债务人的负担并侵害了其他债权人的利益。故而如何保障破产清算程序中的包含国家在内的各方债权人权利的实现，是当前亟待解决的问题。

1.1.2 研究意义

本文立足于破产法和税法，对破产清算中税收优先权的实现作系统的研究，并结合域外经验启示为我国现存问题提出解决办法，具有理论和实践意义。

(1) 理论意义

第一，为承认破产清算中税收优先权的合理性寻找理论依据。拓展税法学和破产法学之间的交叉研究，以学科交叉之方法探究破产清算中税收优先权之理论支撑。本文预期以领域法学、税收债权、课税特区等理论为基础，分析我国破产清算中税收优先权之基础知识，并结合我国破产清算中税收优先权之现状，力求为我国保留破产清算中税收优先权提供理论依据。

第二，为解决我国破产清算程序中的税收优先权所面临的法律问题提供理论支撑。

自新公告实施以来,我国对破产程序中税收优先权的争论有了一定的缓和,但追溯其源,相关法律痼疾并未得到妥善处理。笔者以妥善解决破产清算程序中的税收优先权所面临的法律问题为目标,从法理层面对基础理论和基本原则做出探讨,为问题的解决提供坚实的理论基础支撑。

(2) 实践意义

第一,为解决税收优先权法律问题提供助力。本文立足于税收优先权所面临的困境,在立足我国实践现状的基础上结合域外经验启示,对其之受偿额度、优先受偿效力等问题进行思考,有助于我国破产清算程序中的税收优先权所面临的法律问题的解决,为税务机关和司法机关合理解决所涉问题提供理论支撑。

第二,为解决税收优先权所面临的法律问题提供方案。笔者既从学理上对税收优先权的理论依据进行分析,又从我国制度上对如何突破破产清算程序中的税收优先权所面临的困境提供完善建议,即从程序规定和实体性规定入手,该建议有完善的理论依据做支撑,具有一定的合理性与可行性,可供立法部门做参考。

1.2 国内外研究综述

1.2.1 国外研究综述

我国台湾地区学者黄茂荣(1991)在其著作《税捐法论衡》中对美国税收优先权制度进行梳理。“美国《破产法》既以区分债权是否拥有担保的方式对税收债权进行保护,同时又对税收债权进行了一定的限制,即税收债权若想获得优先清偿,其成立时间必须在法律规定的期间内。其将税收债权定性为担保债权,并指出该债权不仅以纳税主体的全部财产为担保,且无须得到纳税主体的同意即在征税主体向纳税主体做出征纳通知后即刻产生优先效力。此外,若是未经过征纳通知便进行申报,则此部分税款必须依照不同的等级来获得清偿即等级清偿制度,此为美国税收优先权制度最鲜明的特点。依据该制度,只有在前一序位的债权得到清偿后,序位在后的债权才能得到清偿。未经过征纳通知的税收债权,序位为第七。据此,美国破产清算程序中的税收债权,只要依法进行征纳通知,便可获得最先受偿。^①”

丁昌业(2003)在其所译书籍《英国破产法》^②中对英国税收优先权制度进行梳理。英国的税收债权与其他债权处于同于顺位。英国破产法虽然几经修改,且内容等均发生大变化,但其对于税收债权的保护却一如初始。另外,英国破产法明确规定,增值税若

^① 黄茂荣.税捐法论衡[M].台湾:台湾根植图书出版公司,1991:192.

^② 丁昌业译.英国破产法[M].北京:法律出版社,2003:188.

要获得优先受偿的权利，必须于有关日期前 6 个月内产生。

胡健（2004）在其《破产立法研究资料（三）澳大利亚破产法律制度》^①中对澳大利亚税收优先权制度进行梳理。由于澳大利亚曾为英国的殖民地，故其法律制度深受英国法律制度的影响，同时虽然澳大利亚根据其国家经济环境，直接否定了税收优先权的优先受偿效力，并通过法律废止该项制度，但其仍对行政费用和雇员债权的优先受偿效力进行肯定。

王艳柯（2014）在其所译书籍《德国破产法导论》^②对德国税收优先权制度进行梳理。德国 1994 年颁布的《支付不能法》否定了旧法关于税收优先权的规定，即税收债权不再享有优先权。此主要是因为该法更注重保障债权人权利所致。

何勤华、周桂秋（2000）在其所译书籍《日本破产法》^③中对日本税收优先权制度进行梳理。日本破产法认为对税收债权的优先受偿效力进具有相对性：如将共益费用、劳动债权、破产财团管理破产财产的变价及分配费用等债权通通纳入财团债权之中；此外，还提高了其他破产债权的受偿顺序。

法国对税收优先权的态度同日本相似，同时又有所不同。罗结珍（2010）在其所译书籍《法国民法典》^④中对法国税收优先权制度进行梳理。法国的强制公告制度明确制度指出只有在商事法院进行登记的税收债权，才具有优先受偿的效力；若未经登记，则不能优先获得清偿，只能与普通债权一同按比例参与破产财产的分配。

1.2.2 国内研究综述

（1）关于破产清算中税收债权的研究

第一，对税收债权界定的研究。严振生、杨育红（1991）^⑤主张税收是一种关系。此种关系旨在满足社会公共需要。刘剑文（2004）^⑥则将税收看作义务，认为税收是国家基于公益目的而对符合法律规定的主体进行的强制、无偿课予的金钱给付义务并于 2017^⑦年对其看法进行补正，认为税收是一种债权债务法律关系，此种法律关系核心为金钱给付。陈少英、杨剑（2013）^⑧亦肯定刘剑文的观点，同时对国家进行了细化，指

^① 胡健:破产立法研究资料(三)澳大利亚破产法律制度[EB/OL].北大法律信息网,2021-06-04.

http://www.pkulaw.cn/fulltext_form.aspx?Db=art&Gid=b367782e3d82bfc221a199e6d1eedc54bdfb&keyword=破产立法研究资料&EncodingName=&Search_Mode=accurate&Search_IsTitle=0.最后访问日期:2022年3月24日.

^② 王艳柯译.德国破产法导论[M].北京:北京大学出版社,2014:192.

^③ 何勤华,周贵秋译.日本破产法[M].北京:中国法制出版社,2000:98.

^④ 罗结珍译.法国民法典[M].北京:中国法制出版社,2010:203.

^⑤ 严振生,杨育红.税收法制原则刍议[J].税务研究,1991(05):8-11.

^⑥ 刘剑文.我国应重视税收债法的研究[J].税务研究,2004(01):32-33.

^⑦ 刘剑文.落实税收法定原则的意义与路径[J].中国人大,2017(19):35-41.

^⑧ 陈少英,杨剑.试论税法的类型化[J].税务研究,2013(11):50-54.

出在此种法律关系中，国家代指各级税务机关等行政机构。张守文（2016）^①主张税收是国家的一种手段，具有公益性、无偿性、强制性。笔者赞同张守文的观点，认为破产清算程序中的税收债权实质上是指税收债权由于破产清算程序的介入而形成的就破产主体之财产获得清偿的法律关系，其本质并未发生变化。

第二，对税收债权是否需要申报的研究。根据我国《破产法》规定，所有破产债权皆须依法进行申报。但就税收债权是否需要依法申报得问题，我国法律存在空白。学界对此亦是存在争论。邹海林（2005）^②主张，破产债权若未经申报，不享有优先受偿的效力；换言之，未经申报，破产债权不能就破产主体之财产获得清偿；认为除了职工债权，其他所有债权皆须申报，税收债权不能例外。刘剑文（2015）^③则指出税收债权无须进行申报而自动获得优先受偿地位。

（2）关于破产清算中税收优先权的研究

在进行该部分研究文献的阐述前，笔者需要指出的是我国现行法律并未将优先权纳入其中。对其的规定分散于各部门法中，诸如破产法、税收征管法等。基于此，笔者认为无原则的指导，再多讨论也无济于事，换言之，应当在一个优先权原则的引导下，对各破产债权的优先受偿效力以及他们的清偿序位进行讨论。

第一，对破产清算中税收优先权之基础研究。对税收优先权概念的研究。学界并无争议，观点在本质上具有一致性：韩长印^④（2002）主张享有优先受偿地位的破产债权即为破产优先权，认为破产主体欠缴的税款属于破产优先权。麻素崎（2012）指出“税收优先权源于民法中的优先权，性质和特点与民法中的优先权一致；税收优先权是指税收债权依法就债务人的财产享有优先受偿效力的权利。”^⑤张守文（2016）则主张“税收优先权是指税收权人在责任财产有限的情势下优先清偿之权利”^⑥刘军（2021）认为“税收优先权，是指在企业进行破产清算时，税务机关依据其享有的债权对企业的全部或特定财产的享有优先受偿的权利”。

第二，对税收优先权的优先性及其困境的研究。刘剑文（2015）^⑦主张税收债权相比其他普通债权，于破产清算程序中应当具有优先受偿的效力。张守文（2016）^⑧亦认可其观点。对于税收优先权困境之研究，我国学者目前主要集中在《破产法》与《税收

^① 张守文.财税法疏议[M].北京:北京大学出版社,2016:19.

^② 邹海林.我国新破产法(草案)与债权人自治[J].法学家,2005(02):18-22.

^③ 刘剑文.海峡两岸房产税制度比较研究[J].财税法论丛,2015,15(01):162-169.

^④ 韩长印.破产优先权的公共政策基础[J].中国法学,2002(03):27-41.

^⑤ 麻素崎.论税收优先权的理论依据[J].中国外资,2012(21):196-197.

^⑥ 张守文.财税法治国家:差距及其弥补[J].经济法研究,2016,16(01):18-22.

^⑦ 刘剑文.《税收征收管理法》修改的几个基本问题——以纳税人权利保护为中心[J].法学,2015(06):3-12.

^⑧ 张守文.财税法治国家:差距及其弥补[J].经济法研究,2016,16(01):18-22.

征管法》的冲突、税收债权申报、税收滞纳金性质、企业骗取出口退税性质等方面。

(3) 对于《破产法》与《税收征管法》冲突的研究

我国学者对于此方面的研究具有一致性。皆认为司法实践中税收优先权实现难的问题正是由两法之间规定的冲突导致的。代表性学者主要有：麻素崎（2012）^①、王建海（2013）^②、徐阳光（2015）^③等。概言之，这些学者认为依据破产法第113条的规定。在优先受偿的效力上，职工债权相比税收债权和普通债权，具有当然的优先受偿地位，其次为税收债权，普通债权则最后受偿。此外，破产法中的别除权制度也和税收优先权制度存在使用上的冲突。原则上，税收债权属于一般优先权且我国法律并未就其清偿范围进行归定，亦即其清偿范围及于债务人全部财产；而依据破产法规定，别除权人就其权利所指向的财产享有优先获得清偿的权利。但依据征管法第45条的规定，税收债权的优先受偿效力强于设立于其后的担保物权。将职工债权代入此种情况之下，就会产生：职工债权的优先效力强于设立于税收债权之后的担保物权，这则又与前述规定冲突。

(4) 对于税收滞纳金及企业骗取的出口退税款如何处理的研究

对此问题之研究，我国学者观点具有一致性：认为应当不具有优先受偿性。代表性的观点是：李琳（2018）^④则否定税收滞纳金的优先性，认为税收滞纳金是一种经济补偿。杨方（2020）^⑤认为滞纳金在性质上属于行政强制执行罚款，不应优先受偿，否则会侵害普通债权人利益；指出我国现行立法并未对税收优先权范围是否涵盖滞纳金、税收优先受偿的程序性规定等进行明确，认为不应将税收滞纳金列入其中。徐战成（2017）^⑥主张被企业骗取的出口退税款应当由主管税务机关进行追缴；同时，该笔税款与滞纳金应当划入欠税范围之内获得优先清偿。

1.2.3 国内外文献评述

综上所述，对于税收债权、税收优先权之界定，学者们观点并无本质上之区别，概言之，对于概念的界定，学者们观点具有一致性。对此笔者并无其他观点，即对于此问题研究持赞同意见。对于税收债权之申报问题，笔者认为应当予以肯定。

对于破产清算程序中的税收优先权合理性之研究。理论界争议剧烈。在笔者看来，在社会本位为大背景的中国，个人利益要退让于社会利益，亦即为了维护社会公共利益，

^① 麻素崎.论税收优先权的理论依据[J].中国外资,2012(21):196-197.

^② 王建海.税收优先权法理基础辨析[J].法制与社会,2013(21):264-265.

^③ 徐阳光.落实税收法定原则的意义与路径[J].中国人大,2018(11):78.

^④ 李琳.论税收优先权[J].经济法研究,2018(13):196-197.

^⑤ 杨方.论破产程序中税收优先权不及于滞纳金[J].安徽警官职业学院学报,2020,19(02):23-27.

^⑥ 徐战成.试论退税款性质[J].税务研究,2017(11):50-54.

个人利益需要作一定退让，对税收优先权予以保留是值得肯定的。

对于税收滞纳金性质的研究。笔者并无异议；而对于其是否具有优先性，笔者则持否定意见。税收滞纳金本质上是一种惩罚性的行政措施，目的在于警示当事人要依法缴纳税款，若将其一并列入优先权范围之内，无疑是对其他债权人利益的侵害。

针对企业骗取出口退税款项性质。笔者则认为，对于企业性质的认定，决定了其是否能被税收优先权所涵盖。企业基于诈骗之意取得该款项，其并无真正的“商品出口行为”。概言之，无商品出口行为，何来退税之说？其行为本质上是对国家进行的诈骗，同时基于金钱占有即所有的原则，国家对该企业享有的是债权乃是普通债权，并不能享有优先性。

1.3 研究思路和研究方法

1.3.1 研究思路

正文一共五个部分，研究思路如下：

第一部分：针对本文涉及的相关法律概念进行整合，分析税收优先权的基本属性。

第二部分：论述税收优先权的理论基础并进行评述，为解决税收优先权的司法实践难题提供法理基础。

第三部分：阐述我国破产清算程序中的税收优先权的法律困境，通过对具体法律现状的分析，为困境突破提供解决思路。

第四部分：区分英美法系与大陆法系，对各国破产清算中的税收优先权制度进行考察，借鉴并吸收其经验启示，以形成破产清算中税收优先权制度改革的中国方案。

第五部分：立足于我国司法实践现状提出突破我国破产清算程序中的税收优先权法律困境的具体措施。

1.3.2 研究方法

确定研究方法的关键在于研究对象和研究目的的选择。本文以税收优先权为研究对象，以突破破产清算中的税收优先权所面临的法律问题为研究目的，因此，本文将采用文献分析法、规范分析法和比较分析法进行研究。

(1) 文献分析法

本文“1.2 国内外文献综述”部分运用了此方法。通过收集并归纳域内外国家的立法经验启示和学者的观点，发现国外学者对于该制度的研究趋向于限制或废除，而我国研究则存废不一，同时我国关于破产清算中的税收优先权的研究集中于实践层面，对其

理论基础的研究较少,且研究方向多为具体措施的完善,较少涉及至具体制度等的完善。因此,本文以税收优先权的理论基础为出发点,结合我国司法实际,针对破产清算中税收优先权所面临的法律问题提出解决方案。

(2) 规范分析法

本文“3. 税收优先权的立法现状和问题分析”部分运用了此方法。在系统梳理我国关于破产清算中税收优先权制度的历史沿革及其法律现状的基础上,分析了其所存在的税收申报制度存疑、税收滞纳金优先受偿性存疑、企业骗取出口退税款项优先受偿性存疑等问题,为后文问题的结局提供思路。

(3) 比较分析法

本文“4. 域外破产清算中税收优先权制度的经济启示”部分运用了此方法。在考察美国、英国、澳大利亚、德国、日本等国家破产清算税收优先权制度的改革方案的同时,对比分析了此部分国家在制度上的修正,并结合我国国情,为我国的相关制度建设和规则优化绘制蓝图。

1.4 研究创新与不足

1.4.1 研究创新

本文可能的创新点:

第一,分析考察角度的新颖性。本文以课税特区理论为出发点,从一个较为新颖的角度对税收征管法和破产法之间冲突进行分析,为税收优先权面临的问题的解决提供较为新颖的思路。

第二,新型理论适用的可行性。本文在分析破产法与税收征管法冲突的同时,结合领域法学理论,从学科之间的交叉入手对冲突的产生进行分析,具有一定的理论深度。

1.4.2 研究不足

本文研究的不足在于:

第一,学科交叉知识储备较弱。本文的研究对象涉及税收领域和民法领域,需要专业的交叉学科知识。笔者自身的跨学科知识薄弱,在制度设计和衔接方面论证不足,需要进一步加强。

第二,英文水平较弱。本文的参考资料中涉及外文文献,需要较高的翻译水平。笔者自身的英语能力不足,不能全面把握外文文献所表述的内容。

2. 破产清算中的税收优先权的基本概念和理论基础

2.1 破产清算管理人与清算人概述

由于本文后述论证内容涉及破产清算管理人，同时为了对破产清算管理人和清算人进行区分，笔者在此概述部分对破产清算管理人和清算人的基础知识即概念、特征和性质进行简单介绍。

2.1.1 破产清算管理人与清算人的概念和特征

第一，破产清算管理人的概念与特征。我国学者对于破产清算管理人的概念的认定具有一致性，即认为破产清算管理人是指破产申请受理后法院的指导和监督下对破产主体之财产负有特殊职责的专业性机构。其职责包括妥善保管、科学估计、依法分配等。其特点包括目的的特殊性、设立时间与条件的特定性、非营利性。目的特殊性即指保障破产主体顺利退出经济竞争市场；设立时间与条件的特定性即指在法院受理破产申请后并经其指定才能产生；非营利性即破产清算管理人于破产清算中从事的任何行为皆不以营利为目的。

第二，清算人的概念和特征。清算人又称清算组，我国学者对于其的概念认定具有一致性，即认为清算人是指在公司解散进入清算程序后对公司所有财产负有接管义务并执行清算事务的人。其特征包括主体范围的特殊性、产生方式的多样性。主体范围的特殊性即指清算人的主体范围包括出资股东和董事；产生方式多样性即指清算人既可由法定直接规定，也可由股东大会自行决定，还可由法院指定。据此，我们可以发现清算人存在于公司法中的公司解散领域，其与破产清算管理人适用的领域截然不同。换言之，若公司宣布解散，当其全部财产足以足额清偿全部债务时，其成立的应为清算组；而当其资不抵债时，则应当进入破产程序，由法院指定成立破产管理人。

2.1.2 破产清算管理人与清算人的性质和区别

第一，破产清算管理人的性质。对于破产清算管理人的性质，我国理论界尚存争议。其中“债权人代表说”主张破产清算管理人并非破产清算中全部权益的代表者，其经法院指定负责处理与清算相关的工作，代表的是全体破产债权人的利益。与此观点截然对立的是“法定机构说”，该学说认为破产管理人是依据法律规定就破产财产进行管理并维系各方利益平衡的由专业性人才组成的机构；其不仅代表了全体债权人的利益，还代表了破产程序本身。

目前我国学者接受度较高的为“法定机构说”，笔者对此也持赞同意见，即破产清算管理人应当定性为既代表法律程序，也代表全体债权人利益的专业机构，具有独立的法律地位，不依附与其他任何机构而存在。

第二，清算人的性质。对于清算人之概念，我国学者的观点具有一致性，即认为清算人代表的是公司与全体债权人的利益；同时其是否具有专业性还会因主体的不同而发生变化。

综上所述，破产管理人与清算人二者之间的概念性质等是相似，但同时，二者有者根本不同：即成立时间和组织成员不同。前者指的是清算人成立时间在前，破产管理人成立时间在后即清算人成立于公司决议解散之际，而破产管理人成立于法院受理破产申请后；后者指清算人的组织成员多为公司股东、董事，而破产管理人的组织成员必须为专业性机构。

2.2 破产清算中的税收债权概述

税收优先权依附于破产清算中的税收债权而存在，故而只有先厘清破产清算中税收债权的基本属性，才能继续对税收优先权进行研究，同时，基于本文研究对象为税收优先权，故笔者在此仅对税收债权进行简单的介绍。

2.2.1 破产清算中的税收债权的概念和特征

“当法定税收构成要件悉数具备时，税收之债成立^①”破产清算程序中的税收债权则是将税收债权限定在破产清算中。所以可将其归纳为：“税务机关享有的在破产企业进入破产清算程序时因符合法律规定的税收构成要件而发生的，就破产财产获得清偿的税法上的支付请求权。^②”而税收债权则“税务机关作为国家之代表，于税收法律关系之中得以要求纳税人依法缴纳税款的权利^③”。可见，破产清算中的税收债权与税收之债并无实质不同，二者的主要区别在于破产清算程序的介入。其特征主要包括法定性、公益性等。法定性即指税收债权属于法定之债，依据法律的规定而产生；且虽然具有公法属性，但同样具备私法中的权力外观；公益性即指税收债权具有公益性即其具有保障国家税收收入的功能。

2.2.2 破产清算中的税收债权的性质

对于破产清算中税收债权的性质，我国理论界尚存争议。大部分学者如熊伟认为学

^① 陈清秀.税法总论[M].台湾:翰芦图书出版有限公司,2004:83.

^② 张晓萌.企业破产清算过程中税收债权的实现[D].首都经济贸易大学,2013.

^③ 刘剑文.税法学习指导[M].北京:人民出版社,2002:34.

者其应当为特殊的破产债权，与其他破产债权具有根本区别即公益性。也有学者如徐阳光认为破产清算中的税收债权与其他破产债权并无实质不同。笔者赞同第二种观点，诚然税收债权享有优先受偿的效力为域内外大部分国家所承认，但就破产清算中的税收债权如何实现的问题，皆未做出特殊规定。基于此，笔者认为破产清算中的税收债权除了就破产财产享有优先受偿的效力之外，与其他税收之债再无不同，若将其定性为特殊的破产债权，有“画蛇添足”之疑。

2.3 破产清算中的税收优先权概述

2.3.1 破产清算中税收优先权的概念和特征

税收优先权从属于税收债权，若欲对其进行梳理，首当其冲的，应当对优先权以及税收进行阐释。

“税收，是依法具有强制性和无偿性的一种手段，其存在目的在于保障国家公共职能的实现^①”其特征包括主体的特殊性、目的的特殊性、征纳行为的平等性和强制性、无偿性等。主体的特殊性指的是其征收主体为代表国家实施征纳行为的税务机关；目的的特殊性指的是其目的为实现国家公职职能，提供社会公共服务；征纳行为的平等性和强制性指的是对依法符合纳税要件的主体皆须进行强制、平等的征纳活动；无偿性指的是与一般法律关系不同，纳税是纳税人的法定义务，国家不负担对待给付义务。优先权则有狭广义之分。前者是指特定债权人依法对债务人的财产享有优先获得清偿的权利；后者相比前者，其范围更加广阔，将前者以及优先购买权、优先承租权、优先受偿权等皆囊括在内。

综合上述之概念特征，笔者认为，税收优先权指当纳税人的全部资产不足以清偿其所负担的税收债权与其他债权时，税收债权享有优先获得清偿的权利。其特征具体包括：从属性、非特定性、非公示性、相对性等。从属性指税收优先权从属于税收债权，随其产生、变更和消灭；非特定性指依据我国法律，税收优先权所指向的破产人的财产具有非特定化的属性，且除有特殊规定外，税收优先权受偿范围可及于破产人全部财产；非公示性指税收优先权一经产生，便可产生效力，无须进行公示；相对性指税收优先权并非绝对享有优先获得清偿的效力。如依据《中华人民共和国破产法》（下称破产法）第132条规定，若担保物权成立于企业欠税发生之前，则税收债权的优先受偿性受到限制，该担保物权依法应获得优先清偿。

^① 张守文.税法教程[M].北京:北京大学出版社,1999:92.

2.3.2 破产清算中税收优先权的性质

对于税收优先权性质的认定，无论是域外还是我国，皆存在争议。如在日本，其理论界趋向于将税收优先权的性质定义为独立存在，即税收优先权不依附于任何权利而存在，而是有其自身的成立、变更和消灭的条件。

而我国学界对此问题亦有争论。其中“特殊效力说”主张税收优先权不附属于其他任何权利而独立存在，同时具有使得税收债权能够获得优先得到清偿的效用；“清偿顺位说”则否定税收优先权是一项独立权利，指出其需要依附于其他权利而存在。目前我国理论界得到普遍认可的便是“清偿顺位说”。同时依据《中华人民共和国税收征管法》下称（税收征管法）第45条之规定，可见其采纳的是“清偿顺位说”。

此外，我国理论界也有学者认为税收优先权本质上为担保物权，两者皆是为了保证其所依附的债权能够得到优先受偿而存在，具有担保债权实现的功能；但税收优先权与担保物权也存在明显区别：追及效力及功能不同。前者指担保物权具有追及效力，而税收优先权并不具有该效力；后者指担保物权具有为企业筹集资金、保障企业发展的功能，而税收优先权则不具备该功能，其存在意义为保障国家税收征纳的正常进行。此外，二者是否允许意定不同。担保物权的成立基于当事人之间的意思自治，税收优先权的设立则具有法定性即只能依据法律的明确规定而产生。基于此，笔者认为：税收优先权是一种一般优先权，其与担保物权一样具有保障债权得以实现的担保功能。

2.3.3 破产清算中税收优先权的范围

第一，欠税。我国目前现行有效的税种共有18种，依次为：“个人所得税、企业所得税、车船税、增值税、消费税、资源税、城镇土地使用税、土地增值税、房产税、城市维护建设税、车辆购置税、印花税、契税、耕地占用税、烟叶税、船舶吨税、环境保护税、关税。”^①其中由税务机关负责申报的欠税债权共有16种即关税和船舶吨税不在税务机关享有的欠税债权范围之内。税收优先权范围亦将此16中包含在内。

第二，欠费。除了欠税外，欠费债权也为税收优先权之范围。欠费债权可分为由税务机关负责征收的非税收入和税务机关代其他行政部门进行征收的各项非税收入。详言之，前者可细分为文化建设费和正税之外的附加费，后者可具体划分为行政事业性收费、政府性基金，此两可统称为“费”。此外，依据我国法律规定依据^②：基金、费应当由税务机关依法以税收征纳的方式进行代征。因此，税务机关应当依法对欠费债权进行申

^① 王红云,赵永宁.税法与纳税会计[M].北京:中国人民大学出版社,2018:10.

^② 国家税务总局《关于税务机关代征各种基金、费有关征缴入库和会统核算问题的通知》（国税函[2011]137号）

报，并参与破产清算，由其依法受偿，不必将其交给此类非税收入本来的法定征收机关负责。

2.4 破产清算中的税收优先权的理论基础

2.4.1 领域法学理论

依据传统公私理论的划分，税法具有鲜明的公法性质，且以税收法律关系为调整对象，这是毋庸置疑的。同时其具备两大特色功能即保障国家财政收入和维护纳税主体合法权益。而对于破产法的定性问题学界仍存争议，但大部分学者仍将其定义为私法。如李永军甚至主张必须将破产法作为纯正的私法。对此，笔者认为，破产法以破产程序所涉之债权债务关系为调整对象，就决定了很难将其划分为公法；同时，虽然破产法的立法精神、适用规则等大多源于民商法，但单一简单的将其列入私法范畴亦有待商榷。主要理由如下：破产法具体的规则制度虽然大多取自于民商法，但其并非是完全挪用，而是进行了一定程度的改造，如破产撤销权和抵消权等，此种改造带有明显的公私融合的特点，在此种背景下，仍以传统公私理论对其进行划分，会出现征收层面上的冲突，且随之司法实践的发展，各种冲突会愈发激烈。且破产法不同于私法上的自由自治，其具有一定的强制性，必须以法院为主导。

因而，在税法领域中，以刘剑文教授为首的学者，开始质疑传统公私法的划分标准，认为单一的公私划分标准已无法满足现行愈发常态化的学科之间的重合研究。领域法学应运而生。而破产法中各债权的清偿顺位问题正好与该理论观念相契合。详言之：破产法就如同一个博弈场，各部门法的理论、规则等汇聚于此；破产清算中的各种具体问题的解决规则等可能在多部部门法之中有所规定，此类问题冲突的解决需要多领域、多学科的知识支撑，若是无法从其中寻找到一个平衡点，便无法公平高效的权衡各方权益，进而解决此类问题。而领域法学理论则为我们解决此类问题提供了理论基础。

2.4.2 税收债法理论

理论界对于税收法律关系的性质问题争论不一。其中以“权力关系说”和“债务关系说”两种学说为代表。前者的代表人物是奥托·梅耶（德国），其主张税收法律关系中，纳税人的纳税义务来源于国家享有的征税权，该权利由税务机关代为行使；且税务机关基于此实施的行为本质上为行政行为。后者的代表人为阿尔伯特·亨泽尔（德国），其主张税收法律关系即为金钱上的给付关系，但是此种金钱上的给付关系必须以法律为基础，换言之，无论是国家的征税权力还是纳税人的纳税义务，皆必须经由法律的明确

承认。

伴随着我国税收理论的不断进步,我国学者们渐渐认识到“税收法律关系的内涵并不单一^①”,前述两种学说皆不能清晰明了的阐述其实质,前者强调服从,换言之则为税收的强制性;后者则强调义务,点明纳税是公民的义务。此二种学说皆从单一角度出发,已然不能满足税收债权的实践发展。但若立足于实体法视角,税收债权的使用使得私法上的债的定义等得以在税法中进行运用,此有助于税法制度内容的补足,进而完善税收法律制度,使其愈加现代化。

此外,税收征管关系的成立,并不可能完全与私法领域的债相同。所谓债,“是指特定当事人之间可以请求一定给付的法律关系。^②”税收之债虽然指的是代表国家的税务机关与纳税人之间的金钱给付法律关系,但其与私法领域中的债是存在根本不同的。如税收之债的成立、变更、消灭等皆须有法律作为依据,即具有法定性,当事人不能对其做任何约定。该特点与私法之债中的意思自治形成鲜明对比。又如税收债权具有公益性,即税收之债本质上带有代表公共利益的特点,换言之,便是取之于民用之于民。此外,税收之债适用特殊的税法原则如量能课税等,且征税必须保证公平,而私法之债则无此要求。

若仅从税法本身进行考虑,前述税收债法理论已然足以为税法的适用和施行提供强而有力的依据。但当将破产清算程序引入其中,便会产生诸多问题。前述原理强调税收债权的公属性与强制性,若在破产领域亦如此强调,便会造成诸如税收债权和其他债权的优先性如何确定;税收优先权是否及于滞纳金、费、基金等税收征管上的冲突。据此,笔者认为,传统理论上中公私鲜明对立的思维模式正式造成此类税收征管上的冲突的源头。

2.4.3 课税特区理论

税,其本身即存在侵害纳税主体生存权之可能。基于此,王婷婷教授主张“无论对纳税人课以何种税种,皆需以其赋税之可能性为基础,同时以其最低生活标准为底线,不能侵害宪法赋予其的生存权^③。”此即为“课税禁区”理论,该理论一经发表,便得到税法学界诸多学者的肯定。但是,该理论仅对国家禁止征税的区域进行讨论,而并未对国家可以进入但是征税时应当进行适时调整的领域进行阐述。如在破产清算中,破产主体并不当然的丧失偿债负担能力,在此种情形下,税务机关行使征税权并未违背量能

^① 施正文.税收债法论[M].北京:中国政法大学出版社,2008:221.

^② 王泽鉴.债法原理[M].北京:中国政法大学出版社,2001:88.

^③ 王婷婷.课税禁区法律问题研究[M].北京:法律出版社,2017:88.

课税原则，也并未侵犯破产主体的生存权利。鉴于此，课税特区理论应运而生。

课税特区和课税禁区相对应，指的是税务机关可以进入但是必须谨慎进入的领域。在此类区域中，相关税收法律适用规则应当进行适时调整，如对税收债权的具体范围、如何行使税收优先权等方面做出具体的规定；同时，税务机关在代表国家行使征税权之际，应当根据特殊领域的不同，结合该领域的特殊情形，在立足于税法基本原则的条件下，对征管的程序等进行有限的改良，寻求征税权的行使与该特殊领域之间的平衡。

破产清算，则为适用“课税特区”理论的特殊绝佳领域场所。第一，在破产清算程序中，破产人已然陷入经营状况、财务状况严重困难的境地，此时若仍以正常的课税标准对其进行赋税，便违反了量能课税原则的要求，侵犯了破产人的生存权利。第二，当企业进入破产清算程序后，法院和破产管理人便会对其进行强制介入管理，在此种情形下破产人的财产包括依据现有财产获得的收益等的归属皆已经发生变化，不再由破产人单独享有，而是由全体债权人共同享有；相应的，此时对破产人的财产施加的任何负担亦都将作用到现行全体债权人的身上，侵害到全体债权人的合法权益。第三，将破产清算程序作为适用“课税特区”理论的特殊领域，并非指完全豁免进入破产清算的企业的纳税义务，而是强调应当基于其的特殊情况，在尊重现有的税收征管原则的基础上，对现有的税收征管规则进行改良，借此对其进行特殊对待。换言之，即在破产法和税法之间搭建规则互认的桥梁，进而达到兼顾税收债权的实现和保护全体债权人的利益的目的。

相比域外其他国家，我国破产法施行的时间略显短暂，同时由于社会经济的不断发展所导致的司法实践所遇难题的日益增加，我国现行破产制度已然无法有效应对和解决。同时由于法律天然存在的滞后性，要求破产法适时更新并不实际，此时课税特区理论的应用为我们解决此类问题提供了新的思路和方法。但是，课税特区自身亦并未完善，目前税法学界也仅停留在理论本身进行探讨。同时，学界也认识到若是适用该理论也可能带来其他问题如逃税等。但整体上，该理论作为目前解决破产清算中税收优先权问题的先进思想，其可能带来的问题并未能完全抹杀掉其在解决破产清算中税收优先权问题具有的优势；哪怕正如学者们担忧的那样出现操作不当引起避税、逃税问题，也能通过二次处理即税务机关进行稽查后依据具体情况进行解决。换言之，该理论能有效缓解破产法与税法之间的规则冲突，为后期破产法规则或者是税法规则的细化提供基本的思路。详言之：在解决破产清算中的涉税问题时，破产法和税法应当在互相尊重对方的立法精神和立法规则的基础上，寻求双方规则互认的桥梁所在，而不应单一的认定自己所属的具体规则就是正确的。如二者应达成共识：第一，破产法应当肯定税收债权的有限性。

即明确税收债权虽享有一定的优先性，但其本质上亦是破产债权，与其他参与到破产程序中的债权并无本质区别，其行使规则应以破产法之规则为准，仅能在破产法对此无规定的情况下，才能以税法或其他部门法的规则为依据。第二，税法应当认可并尊重破产法这一课税特殊领域的具体规则和程序，即在对破产企业进行征税的同时，理应考虑到该企业已然陷入经营状况、财务状况恶化的情形，立足于自身税法原则，遵循破产法的基本规则，对课税进行适当的调整。

3. 税收优先权的立法现状和问题分析

3.1 税收优先权立法现状分析

我国对税收优先权之研究可追溯至二十世纪九十年代初，恰时我国刚通过《税收征管法》。并在此基础发布《税收基本法（草案）》（讨论稿）。该讨论稿确定了“国税优先原则”，强调中央税具有优先受偿的效力。这一原则的提出与当时施行分税制制度且中央财政连年赤字的社会大背景相契合。在此背景下，优先保障中央税的有效征收，能有效缓解宏观调控无力的难题。但若立足于分税制进行分析，简单激进的提倡国税优先，而罔顾地税的征收，难以起到增加中央税收的效果，甚至可能起到税收收入减少的反效果。国税优先原则缺乏理论论证，最终导致脱离实践需要。基于此，税法学界认识到优先权并不适用于国地税之中，并开始搜寻适合税收优先权发展的领域。

此后，直至 2001 年《税收征管法》进行修订，税收优先权制度才在我国法律得到明确肯定。但《税收征管法》并未对税收优先权的含义进行认定。税收优先权制度的正式确认在 2005 年，该年国家税务总局发布复函^①，并在该复函中强调税收具有优先权，无论拍卖行为是纳税人的意思自治行为，还是法院介入的强制执行行为，拍卖所得财产皆应当依法进行纳税；同时确定人民法院应该协助税务机关就拍卖收入进行税款的征收。

查阅我国法律规定可知。税收优先权主要存在于《税收征管法》第 45 条和《破产法》第 113 条之中。前者指出税收债权优先于无担保债权，且在特殊情况下优先于担保物权；不同于税收征管法直接点明税收债权优先于无担保债权等的方法，后者则是通过明确受偿顺序来点明税收债权具有一定的优先性，依据该规定，税收债权的优先受偿效力弱于破产费用、共益债务和职工债权等受偿。

此外，我国相关税收法律中关于税收债权的申报主体的归定可谓是最为详细的：第一，主管税务机关。依据《中华人民共和国税收征管法实施细则》（下称《实施细则》）第 50 条规定：当纳税主体进入破产程序时，在清算前应通知其主管税务机关税收债权的申报主体为破产企业的主管税务机关。但对何为主管税务机关，主管税务机关如何确定的问题并未进行定义。值得注意的是，此处的主管税务机关是在税收征管环节中的概念，不宜将其扩大解释为包括税务稽查机关。笔者查阅相关法律，发现仅在《税务登记管理办法》（国家税务总局令第 7 号公布，国家税务总局令第 36 号和第 44 号修改）中有类似规定：登记的主管税务机关必须是县级以上的税务机关，其负责税务的设立、变

^① 关于人民法院强制执行被执行人财产有关税收问题的复函（国税函[2005]869 号）

更登记等。然而这也只是明确了税务登记的主管税务机关，并不能解决何为、如何确定主管税务机关的问题。笔者认为，主管税务机关并非固定唯一且一成不变的，有学者认为如何确定主管税务机关，应当取决于税种以及业务性质、地域管辖和级别管辖。就以税种为确定主管税务机关的观点，笔者持否定看法：税种是用来区分负责征管范围的是国税机关还是地税机关，但随着机构改革、国地税的合并，这种区分方法已然无意义。就业务性质而言，涉及许可、登记等情况时，主管税务机关为县级税务机关；其余情况下，也可以包含县级税务机关下属的税务所、税务分局。从地域管辖和级别管辖角度看，纳税人的主管税务机关指的是注册地的县区税务局或者税务所，而对于一些特殊的、大型的企业来说，其主管税务机关可能是税务局的直属分局。第二，税务稽查机关。《税收征管法》第14条对税务机关进行明确划分即各级税务局和分局、税务所以及依据国务院规定设立的并向社会公告的税务机构。《实施细则》则进一步细化，指出前述所指的“据国务院规定设立的并向社会公告的税务机构”，应为省以下税务局的稽查局。从如上规定的机构设置来看，稽查局本质上为税务局下设的一个部门，其职责在于查处税收违法案件，如偷税、骗税、抗税等。但是经由我国《税收征管法》以及《实施细则》的赋权，其成为具有法人资格、可以自己名义以对外做出行政行为的税务行政机关。

纵观我国税收征管法律体系，我国实行的是征收、管理、稽查相互分离的征管模式，征收和管理由税务局及其税务所、税务分局负责，稽查有稽查局负责。依据国家税务总局《关于进一步加强税收征管基础工作若干问题的意见》（国税发[2003]124号）规定，基层税务机关负责对纳税人及扣缴义务人的日常检查处理；而稽查局则负责违法案件的办理。此外，“专项检查部署由稽查局负责牵头统一组织^①”。据此，除了省税务局的稽查局外，其他税务稽查局不仅负责偷税、抗税等案件的办理，还负责查处其他类型的税收违法案件，如发票违法行为，扣缴义务人未履行代扣缴义务。详言之，如果稽查局查处税收违法案件并做出补税、罚款等处理决定后，检查对象进入了破产程序，此时的“欠缴税款”和“欠缴罚款”，就不同于一般意义上的正常申报但未缴纳形成的欠税。同时，既然相应处理决定如补税等是由税务稽查机关做出而非主管税务局做出，那么税务稽查机关在企业破产的时候也可以代表国家主张税收债权。

3.2 实现税收优先权的实体性限制

3.2.1 税种类别对实现税收优先权的限制

^① 徐孟洲,税法原理[M].北京:中国人民大学出版社,2010:111.

依据前述新公告之规定，破产清算程序中税务机关可向破产管理人进行申报的税收债权范围包括企业所欠税款、滞纳金等。据此可看出在破产清算程序中，企业所欠所有税款是不分种类进行一次性全部申报的。而此种不分种类一刀切的申报方法所导致的税款征收数额无疑是巨大的。此正是导致破产法与税收征管法冲突愈发激烈的原因之一。下面，笔者将结合优先性与税种的不同进行分类介绍。

第一，增值税、所得税等。自我国于2016年5月1日全面施行营改增至今，增值税与所得税等税种在我国税收征管中占比越来越大。此类税种也成为了我国税收收入中占比最大的部分。同理，在企业破产清算程序中，企业所负纳税义务中占比最大的亦为增值税、所得税等税种。然而当企业进入破产程序时，说明其经营财务状况已然陷入困境；此时，若仍依据我国法律规定将增值税、所得税等税款的征收纳入税收优先权的涵盖范围之内，无疑是对破产财产进行巨大分割，侵害了普通债权人的清偿权益。

第二，非税收入。我国税务机关负责对税收收入和非税收入进行征收，前者即指税款，后者指的诸如教育费附加、地方教育附加等两项教育费以及附带征收的包括行政事业性收费、政府性基金等在内的费。

依据国家税务总局国税函〔2011〕137号之规定，在企业进入破产清算程序后，这类费也可以进行申报即将该种费作为税收债权进行处理。同时，依据最高人民法院法〔2018〕53号文件之规定，对我国法律没有明确规定的债权，应当对其性质进行界定，区分公私属性即私法属性的债权应当优于公法属性的债权。换言之，非税收入不属于税收债权，应将其置于普通债权之后进行清偿。但是根据前述新公告，破产清算中的税收债权的申报范围包括教育附加等费，并享有优先获得清偿的效力。此亦为司法实践中法院判决的焦点问题。笔者认为将非税收入纳入税收债权的申报范围之内，无疑是赋予其税收优先权即获得优先清偿，这将会进一步减少可供清偿的破产财产。

第三，返还出口退税的请求权。在进行后续讨论前，笔者需要指出，本文所指之返还出口退税的请求权，专指企业于破产前，违反我国法律规定以诈骗形式骗取的由税务机关代表国家退还的出口退税税款。在此种情形下，国家不仅享有请求破产企业返还此类税款的给付请求权，同时就该破产企业的骗取行为还享有请求其支付相关罚款的请求权。

司法实践中，破产企业税务主管机关皆将此被骗取的出口退税款纳入税收债权之中进行申报，认为该笔税款依附于破产企业的纳税行为而存在，本就属于国家财产；破产企业的骗取行为是对国家财产的侵吞，故而应当将其依法进行优先清偿。然而其他债权

人则认为该笔税款之所以被骗取，乃是因为税务局自身的疏忽，若将因税务局之疏忽所产生的出口退税请求权税款纳入税收债权的优先权范围之内，无疑是将税务局自己的过错强行负担于全体债权人之上，由全体债权人对税务局的过错行为进行承担，此侵犯了他们的合法权益。

第四，绝对优先性：新生税收。本文所讨论的新生税收指破产管理人在进行破产清算的过程中因实施特定行为而依法产生的税款。此类税款主要包括三种即破产管理人出于增加债权人可获清偿额度的目的，且以因企业进入破产程序而中断交易的对方当事人作为交易对象而实施的交易行为所产生的税款、与经营无关的税款如房产税和城镇土地使用税以及破产管理人因对破产财产进行处分所产生的税款。

本文所述之税收债权的优先权仅指于破产申请受理前所产生的税收债权的优先权。由于新生税收产生于破产清算的过程中，故而并不能将其列为本文的研究对象。笔者认为，新生税收本质上为共益债务，其存在的目的在于增加破产企业之财产，借此保护各方破产债权人之利益。值得注意的是，前述新公告也对新生税收的缴纳进行了明确规定，但其并未明确指出应当将新生税收作为何种债务进行缴纳。

3.2.2 惩罚性税金对实现税收优先权的限制

第一，税收滞纳金。对于税收滞纳金于破产清算程序中是否属于税收债权并享有优先性之问题，我国法律规定不一。我国税务总局主张税收滞纳金本质上属于税收管理，理应将其认定为税收债权之组成并随之一同进行征管。比照我国其他如复议前置等税收法律条文，税收滞纳金确实是与纳税主体所欠税款一同进行征管。从该角度看，税务总局之观点具有一定的合理性。然而最高法对此则做出了截然相反的规定：税收滞纳金本质上属于企业所欠税款产生的利息，于破产清算程序中不具有优先性，视为普通债权参与破产财产的分配。上述争议在新公告出台后得以平息：税收滞纳金的优先受偿性与普通债权一样。不可置疑的，新公告之规定在一定程度上维护了普通债权人的利益；但其采取一刀切之方式将税收滞纳金划分为普通债权，并未对税收滞纳金本质即属于利息还是惩罚性税款进行界定。

理论界对此也存在争论：若是依据日万分之五的计算方式，当企业拖欠税款的状态长达数周数月甚至是数年时，税收滞纳金的计算利率将远远超过我国银行的同期贷款利率，此时企业所应缴纳的税款（含滞纳金），已然明显超过税收滞纳金设立的初衷即对欠税人进行惩罚警示。若此时将该笔滞纳金列入税收优先权范围之内，将其作为普通债权参与破产财产的分配，无疑是将对破产企业的惩罚效果作用于全体普通债权人之上，

对他们的可获受偿额进行侵吞。

第二，税收罚款。毋庸置疑，税收罚款实质上是行政处罚，是带有惩罚性目的金钱惩罚措施。其设立的目的在于对纳税人的违法行为进行打击，督促其及时纳税。我国对于税收罚款性质的定义并无争论，相关法律规定也基本能做到统一，故笔者在此仅做简单介绍。

2002年发布的司法解释否定税收债权的优先性，将其从破产债权之中进行剔除，认为其不具有清偿资格。同年，国家税务总局也做出批复进行回应：税款和基于税款产生的滞纳金享有有现货的清偿的地位；此外，2018年最高法的会议纪要明确指出税收罚款不具有优先受偿性，其受偿顺位在普通债权之后；最后便是新公告，新公告虽然将罚款列入了可申报范围之内，但其并未将税收罚款规定为普通债权。可见其还是肯定最高法纪要的做法，将税收罚款作为劣后债权处理。

第三，追缴偷税税款。偷税是指纳税人违反税收征管法相关规定，使用欺骗、隐瞒等非法手段逃避纳税的义务的行为；其目的在于不缴或者少缴依法应当缴纳的税款。依据我国《税收征管法》之规定，纳税主体实施偷税行为的，由其对应的税务主管机关负责查处，即主管税务机关应当依法对应纳税款和因此产生的滞纳金进行追缴并处以罚款。据此可知，在偷税情况下，主管税务机关所享有的税收债权及于纳税主体偷逃的应纳税款和基于产生的税收滞纳金、带有惩罚目的的罚款。

其中对于滞纳金和罚款的争论笔者已在前文进行阐述，故此不再多做赘述。此中争议较大的是纳税主体应纳而未纳的税款是否享有税收优先性。我国法律对此未做出明确规定，学界对此也存在不应享有税收优先性和应当享有优先性的对立观点。笔者认为纳税主体应纳而未纳的税款应当区分主管税务机关是否于破产申请受理前积极进行追缴，若税务机关于破产申请受理前向企业进行追缴，说明其积极行使权利，理应承认该笔税款的优先性；反之，则否定该笔税款的优先性，将其列为普通债权。

3.2.3 税收优先权受偿额度对实现税收优先权的限制

我国现行法律并未对破产清算中税收债权的受偿额度做出规定，即在此方面存在空白。我国学界对此的研究也极少。

在此种情形下，只要是欠税欠费款项，皆可以纳入破产清算中的税收债权之中。若企业于申请破产之前进行了一系列交易，并由此产生欠税欠费和非税收入以及因未及时缴纳税款而产生税收滞纳金等，具体如增值税、所得税、教育附加、地方教育附加等，将上述涉及的所有税费总额度进行汇总，其数值将是巨大的，同时该总额又因被税收优

先权所涵盖，享有优先受偿的效力；在企业已申请破产的背景下，税务机关将总额进行申报并要求优先清偿，无疑是对全体普通债权人合法权益的侵害，产生国家与人民争夺利益的混乱局面。

3.2.4 纳税担保对实现税收优先权的限制

依据新公告的相关规定，破产清算程序中的税款的征收，可以适用破产法中关于别除权的规定且可以适用有关纳税担保的规定。然而，我国担保制度并不完善，其仍存在诸多争议与问题。如保证人限制过多和担保范围窄、共同和混合担保制度缺失、担保变更制度缺失等。这些问题若不进行解决，既影响纳税人设置担保的积极性，又影响破产清算程序中税款的征收。

第一，关于保证人限制过多之问题。依据我国纳税担保试行办法（下称办法^①）第8条之规定，可以设置担保的情形如下：第一，担保人总财产额度至少要达到所欲担保的税收债权之数额的两倍；第二，可任意处置的财产总额度需超过所欲担保的税收债权之数额，且对应财产不得负有担保物权。除此两种情形外，其余情形不可设置纳税担保，这便极大的限制了可进行纳税担保的债务人或保证人的范围，不仅不利于纳税担保的施行，亦不利于破产清算程序中税款的征收。

第二，关于担保范围窄之问题。依据办法第3条之规定，可细分为主管的税务机关认为债务人有逃税行为、纳税人离开我国境内、申请行政复议的纳税争议等三种情形。由此可见，此三种情形皆为税务机关占据主导地位，并未考虑纳税人积极主动的情形，且担保范围亦过窄。在此种情形下，若欲以纳税担保的方法来保证破产清算中的税收债权能够获得优先受偿的序位，笔者认为既应当放宽保证人的范围，亦应当弱化对设置纳税担保的条件限制，借此激发债权人主动提供纳税担保的积极性。

第三，关于共同和混合担保制度缺失之问题。依据办法相关规定，我国纳税担保包括抵押质押和保证。据此可见我国法律并对共同和混合担保进行规定，此便导致可提供担保的人和可进行担保的财产范围过窄，既影响税款的征收，也影响破产清算中税收优先权制度的施行。

第四，关于担保变更制度缺失之问题。笔者查阅我国相关法律规定，发现我国法律并未对纳税担保变更制度进行规定。然而，保证人的保证能力并非一如既往，其能力可能由于经济情况的下降而受到影响，在此种情形下，税务机关无法可依即没有相应的法律可作为其请求保证人变更担保的依据，此便可能影响到破产清算中税收债权可通过别

^① 《纳税担保试行办法》国家税务总局令第11号。

除权的行使而获得的优先受偿的额度。

3.3 实现税收优先权的程序性限制

3.3.1 税收债权申报对实现税收优先权的限制

依据《税收征管法》第50条之规定，参与企业破产清算程序的税务机关应当为主管该破产企业税款征收的税务机关，但其并未点明该税务机关如何参与清算，且亦未点明该税收债权是否需要申报且应当由谁进行申报。针对此问题，有学者立足于传统的公私法划分理论，主张税收债权为公法之债，可直接参与破产财产的分配；也有其他学者立足于破产法第48条未将税收债权罗列为不需要申报的债权的规定，主张“税收之债属于与其他参与破产分配的债权一样，皆为破产债权所涵盖，便应当依据破产法进行申报，未经申报，不得参与破产分配。^①”

此问题在新公告施行之际便得到解决，该公告第4条指出税收债权理应进行申报，其申报主体为税务机关，且应当在破产公告的申报期限内进行。

然而，该公告仅规定由主管的税务机关进行申报，并未区分不同性质的税款和不同地区的税款应该由谁进行申报。如现今国地税已然合并，又应当依据何种方式来区分谁为申报主体；又如不同税种的申报，税种不同，计算等方式皆不同，若是负责申报的税务机关不熟悉该税种，其申报有可能出现税款出错、降低申报效率等问题；再如不同地区的税款申报，各地区的主管税务机关皆有权限进行申报，若是不明确由谁进行申报，则各税务机关可能出现相互推卸责任或者多个税务机关一同参与申报等问题。由此可见，该公告并不能从根本上解决由谁参与申报的冲突。

3.3.2 税收优先权期间对实现税收优先权的限制

我国法律并未对破产清算中税收债权的期间做出具体规定即在此方面存在制度缺失的情形。

在此种情形下，只要是欠税款项，无论其发生于何年何月，皆可以纳入破产清算中的税收债权之中。若欠税发生于多年前，则多年累计的欠税总额度无疑是巨大的；此外若依据我国现行法律的规定，将该笔欠税总额度以及因此产生的税收滞纳金进行申报，这对破产人破产财产将是一个极大的分割，无疑是在损害全体普通债权的利益。同时也使得国家陷入了“与民争利”的尴尬局面。

3.3.3 破产清算管理人行使撤销权对实现税收优先权的限制

^① 熊伟.作为特殊破产债权的欠税请求权[J].法学评论,2007(05):90-97.

依据破产法第 31 条之规定，若破产企业于破产申请受理前的特定期限内为本无担保的债务设立担保，则破产管理人享有撤销权。对此，我国税法学界引发了税收担保是否可以撤销的争辩。

依据我国破产法规定，破产撤销权的构成包括债务人行为损害债权人利益、债务人损害债权人利益的行为发生于破产申请受理前的 1 年和 6 个月之内、破产管理人于期限内行使该权利等三个要件构成。据此可知，我国破产法对破产撤销权的构成要件并未明确规定债务人主观上必须具有恶意。然而我国理论界对此争议颇大。代表性观点主要包括三种：第一种观点主张破产撤销权只需满足前述客观要件即可成立并行使。第二种观点主张需要对债务人是否具备主观上的恶意进行考察，即确认债务人实施个别清偿等行为时是否具备侵害债权人权益的主观恶意。第三种则主张应当区分债务人实施的行为是有偿行为还是无偿行为；前者要求债务人主观上须具备损害债权人权益的恶意；后者则对债务人是否具有主观恶意在所不问，亦即只要债务人于特定期限内实施了无偿行为且损害了债权人的权益，破产管理人便可行使破产撤销权。

鉴于我国纳税担保撤销制度缺失，以及上述理论的争论。我国学者对纳税担保是否能够被撤销存在争议。第一种观点认为税务机关作为国家公权力机关，其不存在与债务人进行串通的可能性，即税务机关主观上不可能存在恶意，故而纳税担保一经设立，便不可撤销。第二种观点主张只要符合破产法关于破产撤销权行使的规定，则无须对债务人是否具备主观恶意进行考察，都应当对该纳税担保进行撤销。

在司法实践中，由于上述学界观点的多元化，导致法院在针对此类问题进行判决时难以做出抉择；又或是及时做出判决后，当事人不服而频繁上诉；不仅严重延缓了破产案件的审理进程，还不利于我国市场退出机制的完善。

4. 域外破产清算中税收优先权制度的经验启示

4.1 英美法系国家破产清算中的税收优先权制度

4.1.1 美国破产清算中的税收优先权制度

依据美国破产法规定，只要是在破产申请受理前产生的所有债权，无须进行类别区分，皆属于破产债权，具体包括担保债权和无担保债权；同时，其通过法律明文规定，将担保债权细分为法定、司法和协议三大类担保债权。其中的法定担保债权，便将税收债权涵盖在内。

此外，美国税法对税收债权的清偿顺位亦进行了明文规定，即税收之债在参与破产分配的债权中为列第七，只有序位在其前的债权才享有比其优先获得清偿的地位，在其后之债权仅能在其获得足额清偿后才可就剩余破产财产参与破产分配；除此之外，美国破产法还强化了对企业所得税等税种得征收，规定这些税种在符合法定要件时，可进一步转化为法定的担保物权，并依法享有绝对的优先受偿地位。美国此部分规定在一定程度上提高了税收债权的获偿率。

4.1.2 英国破产清算中的税收优先权制度

英国破产法对税收优先权的有限性进行了一定的限制。英国破产法第将公司、自然人所负债务中何种债务理应优先受偿进行了明确规定，并通过表格的摆列将所有优先债权进行了排列；其中税收债权的优先债务即可优先受偿的税种主要列举在类别一、二和六。

此外英国破产法还将税收债权与社会保险计划、职工报酬列为同等序位，借此保障税收债权的优先性。同时，该法 328 条还明确了破产费用享有绝对的优先地位，并对破产清算中的各优先债务之间的清偿顺序进行了规定，据此可看出，在众多破产优先债权中，破产公益费用享有当然的优先获得清偿的地位。还通过法律明确规定增值税等税收债权只有成立于在特定期限的前六个月内，才能就破产财产享有优先受偿的权利，借此对税收优先权的优先效力进行限制。

4.1.3 澳大利亚破产清算中的税收优先权制度

对于税收优先权制度，有别于其他国家或保留或修改的做法，澳大利亚破产法对税收优先权制度持绝对否定的态度，即将破产清算中的税收优先权制度进行全部废除。

早前税收债权的优先权在澳大利亚破产法中具有极高的优先受偿地位，但随之国家

经济的发展与理论界的知识不断更替，税收债权的优先权制度在澳大利亚逐渐受到质疑。随后在其国家法律委员会的提倡及主导下，澳大利亚于 1993 年对其破产法进行了全面革新，同年颁布并施行《破产法修正法案》，明确废除税收优先权制度。究其原因，主要为澳大利亚理论界认为若对税收债权的优先性通过法律进行肯定，则会对其他各方债权人的合法权益造成侵害，减少他们的受偿数额；相比之下，此部分应收税款的征收与否对国家来说影响极小，与其征收，不如让利于民。但是，其亦通过建立其他制度来保障税收收入如董事个人欠税责任制度；该制度将欠税债务划分为董事之责任，且强调为个人责任；即税收债权由董事以其个人财产进行清偿。此制度在笔者看来，既可以督促公司管理层自主积极的进行纳税申报，进而保证税款的征收；也保障了参与破产清算的其他债权人利益。

4.2 大陆法系国家破产清算中的税收优先权制度

4.2.1 德国破产清算中的税收优先权制度

德国破产清算中的税收优先权制度随着其国情和经济的发展不断变化。

破产清算中的税收优先权制度在其 1877 年颁布并施行的破产法中得到确认，该法强调税收债权具有绝对的优先获得清偿的效力。此后直至 1994 年破产法修改才有所转变即税收债权不在享有绝对的优先受偿地位，而是作为普通债权获得清偿。“这一决定并不是出于冲动或者跟风行为，而是德国在根据当时国情以及经济状况，在经过长时间的讨论之后做出的，这一做法体现了德国当时倾斜性地保护普通债权人的权益，与以往的观点不同，公共利益不再绝对性的高于私人利益。虽然德国的确体现出了对私人利益的保护，但并没有直接否定税收债权的法理定位，也就是税收债权属于公法债权。^①”此外，德国还设立专门的政府机构，联合工会、劳动者，建立劳动者专项保护基金，借此来保护劳动者的权益。笔者认为，德国废除税收优先权制度的做法短期内可能对于国家财政收入有所影响即短期内国家财政收入有所减少，但若从国家与社会经济的持续发展角度出发，则其做法不仅不会造成税款的流失，反而会提高企业自身的纳税积极性和申请破产的积极性，进而保障社会经济的稳定发展。

4.2.2 日本破产清算中的税收优先权制度

日本对破产清算中的税收债权的优先权的保护，主要体现在其于 2005 年颁布并施行的破产法之中。详言之：

^① 邓燕婷.破产企业税收债权法律研究[D].江西财经大学,2020.

第一，在法律中明确承认税收债权的优先地位。日本破产法明确规定，税收债权享有绝对的优先获得清偿的效力，该权利不仅无须与其他债权一般参与破产财产的分配，且可直接随时获得足额清偿。在破产企业的众多破产债权之中，税收债权具有极高的优先获得清偿的地位，其优先受偿效力仅次于担保债权。然而，日本理论学界并不全然认可此种做法，部分学者认为过分强调财团债权的优先地位不符合日本现今经济发展乏力的经济困境。他们指出当企业进入破产程序时，其经济实力已然陷入困境即其全部财产不足以清偿其所负担的全部债务；此时若仍赋予税收债权绝对优先受偿效力，无疑是对破产企业仅存财产的巨大分割，此将导致其他破产债权人的利益受到侵害，同时不利于国家摆脱现行的经济困境。

第二，建立二次纳税制度保障税款的有效征纳。此种义务发生在破产清算完结之后。在破产程序终结后，若破产人财产在经相关税务行政部门依法审查后，被认定为不足以足额缴纳或部分缴纳所欠税款，可通知第二义务人来履行税款的缴纳义务。第二义务人是指破产企业受让人、无偿受让人、共同经营着等具有特殊联系的人。

第三，建立欠税清理制度来保障税款的征收。该制度明确规定，若破产企业逾期未履行其纳税义务，则主管的税务机关便依法采取诸如查封、折价、拍卖相关财产等的强制措施，进而保障税款的征纳。此外，日本税法学界认为不应当因税种的不同而对他们的优先权进行区分，而是应当根据税收义务发生的时间来确定他们各自的优先受偿顺位，保障税种之间的平等性。

5. 我国破产清算中税收优先权制度的完善

新公告尚未出台之前，在解决破产清算中的税收优先权的司法实践中，我国大部分法院偏好于通过对担保债权和税收债权成立时间的先后顺序进行判断，来决定二者优先受偿地位的排序。此举对于加快破产案件的审理具有一定的积极作用。但在我国理论学界，有部分学者基于税收优先权理论基础的薄弱以及其对破产法法益造成侵害的理由，认为税收债权优先性应当劣后与担保物权；此两种观点完全对立，也导致了司法实践中法官说理难、判案难的困境。虽说新公告的出台在一定程度上缓解了此争端，但若一直按照新公告之规定通过强制执行等方式来保障我国税款的征缴，不仅不利于公司正常的经营发展，也不利于我国市场经济环境的稳定。因而笔者认为，为了破除此困境，可以从纳税申报、纳税担保、税务公职律师等制度上进行考虑。

5.1 破除税收优先权实体性限制的完善方案

5.1.1 税收优先权税款范围的细化

破产法颁布的初衷在于资源的重新配置和整合，其存在的目的便在于保护各债权人的利益，降低其损失，协助企业退出市场，稳定我国市场经济的发展环境。然而，现今我国司法实践种普遍存在一种国家“与民争利”的现象，即税务机关一经发现企业申请破产，便集中精力对其所欠税收债权进行整理，并就该债权进行申报，因而分割掉大部分破产财产。

正如前文所述，税收债权中的税种、费等并非当然的具有优先权。依据我国目前法律的规定，税收债权主要包括：欠税和欠费两种。笔者认为，应当对此二者进行再度细化。

第一，税收优先权地位的限制：以增值税、所得税等为例。对此类税费的税收优先权进行限制。详言之，在企业破产清算程序中，企业所负纳税义务中占比最大的亦为增值税、所得税等税种。然而当企业进入破产程序时，说明其经营财务状况已然陷入困境；同时，司法实践中存在着不少税务机关怠于督促企业缴纳增值税、企业所得税的情形。在此种情况下，若仍依据我国法律规定将增值税、所得税等税款的征收纳入税收优先权的涵盖范围之内，无疑是在对“睡在权利上的人”的认可，即违背了法律创立的初衷，又损害其他债权人的权益。

故而笔者认为应当将增值税、所得税等税种税款的征收进行限制，如对此类税收债权的成立时间进行限制如限制再法院受理破产申请前3个月内，既可以起到督促税务机

关积极行使督促纳税人缴纳税款的作用，也可以减少因税务机关的集中申报而对破产财产造成的大额分割。

第二，否定税收优先权的地位：以非税收入为例。鉴于前文笔者已对非税收入的基本含义等进行介绍，故在此便不多做赘述。依据最高人民法院法〔2018〕53号文件之规定，对我国法律没有明确规定的债权，应当对其性质进行界定，区分公私属性即私法属性的债权应当优于公法属性的债权。换言之，非税收入不属于税收债权，应将其置于普通债权之后进行清偿。但是根据前述新公告，税务机关于破产清算程序中向破产管理人将进行申报的债权理应包括欠费如教育附加等，且此部分欠费债权享有税收有的清偿的效力。基于此，笔者建议在破产清算程序中，应当对非税收入和税款进行明确区分，否定非税收入的税收优先权属性即非税收入劣后于普通债权获得清偿，借此降低税收债权的申报额度。

第三，普通债权：出口退税债权。出口退税之基本性质前文已然有所介绍，笔者在此不多做介绍。针对该笔退税，笔者认为对于企业骗取退税款项的基本属性之认定，决定了其是否能被税收优先权所涵盖。此类情形中，破产企业基于诈骗之意取得该款项，其并无真正的“商品出口行为”。概言之，无商品出口行为，何来退税之说？其行为本质上是对国家财产进行的诈骗，同时基于金钱占有即所有的原则，国家已丧失对该笔退税款的占用权，但因此享有请求破产企业返还此类税款的给付请求权。即国家对该企业享有的是债权乃是普通债权，并不能享有优先性。

第四，劣后受偿：税收滞纳金、税收罚款。如前所述，税收滞纳金、收税罚款等皆带有惩罚目的，若将此部分带有惩罚目的税收债权纳入税收优先权范围之内，无疑将对破产企业的惩罚作用于全体债权人之上，由全体债权人共同负担其该法律后果。

然而当破产企业进入清算程序后，其财产权属已经发生变化，此时若将带有惩罚目的的滞纳金作为普通债权进行清偿，则此种惩罚将会由全体普通债权人一同承受，已违背了税收滞纳金、税收罚款等惩罚性措施设立的初衷。目前我国学界对此的代表性观点主要包括如下三种：第一种观点主张承认滞纳金的惩罚性本质，否定其优先性，借鉴域外国家之经验，将其受偿顺序置于最后；第二种观点主张税收滞纳金划分为利息部分和惩罚目的部分，针对利息部分即未超过银行同期利率的部分作为普通债权进行清偿；对于带有惩罚目的的部分则置于普通债权之后清偿；第三种观点主张将税收滞纳金进行细化的难度较大，仅需遵循新公告之规定将税收滞纳金作为普通债权进行清偿即可。

笔者认为，新公告之规定虽然维护了普通债权人利益，但其维护有限；且随着市

场经济的发展，企业公司的新旧交替的状况只会愈发激烈，若长期以往将会打击普通债权人的投资积极性，不利于市场经济的稳定发展。故而借鉴域外国家之做法对税收滞纳金之规定进行完善是可取的。可以考虑建立劣后债权制度，将税收滞纳金、税收罚款等带有惩罚目的的税收债权定性为劣后债权，否定其优先性，借此表明国家不“与民争利”且积极扶持企业发展的决心。

5.1.2 税收优先权受偿额度和期间的细化

由于破产清算中税收优先权受偿额度和期间二者同时依附于税收债权而存在，虽然期间从本质上来说不属于实体性程序，但笔者为了不在后文造成重复性赘述，便在此部分进行统一阐述。

笔者认为若欲解决此类问题，可以吸收下域外国家的一些经验，对纳税人产生纳税义务的期间、破产清算中税收债权的税收优先权的受偿额度进行强制性规定，借此强化对破产清算中各方债权人利益的保护。如吸收英国对期间采取严格限制的做法：规定享有优先权的税款应在程序开始前的6个月或一年之内；又可以借鉴美国相对宽松的期间限制制度：承认各税种之债权享有优先受偿地位，同时对各税种之债的成立时间进行限制，如所得税之债的成立时间以受理破产申请之日为基点往前推算3年，关税则往前推算1年等。

此外，依据我国《税收征管法》之规定，税务机关对欠税税款，依法可以无限期进行追征，直至收缴入库。可见我国税务机关追缴税款没有期间上的限制。然后司法实践中存在税务机关在企业经营状况正常时怠于向其追缴欠税，而在其申请破产后便积极行使征税权的现象。对此，笔者认为应当对税务机关的此种行为进行惩戒，即如上所述，将破产清算中税收债权的优先权进行限制，把享有优先权的税收债权的发生时间定义在破产申请前1年内。其余时间产生的税收债权，皆作为普通债权进行清偿。

5.1.3 纳税担保制度的完善

由前文所述可知，目前我国纳税担保体系存在共同担保制度缺失、混合担保制度缺失、担保变更制度缺失的情形。

第一，纳税担保范围的完善。笔者认为担保范围的完善可以从试行办法的第8和第9条入手。即放宽对保证能力和信誉的限制。详言之，在保证能力方面，应当允许破产企业可以联合其他保证人进行担保。对于纳税信誉，笔者认为不应盲目以纳税信誉作为评断标准，其并不能真实无误的反应担保人的缴纳税款的能力；而是应当将纳税人现存

的资产作为衡量标准，纳税人资产充足且不存在财产限制的，可以允许其进行担保；且“不应当扼杀纳税人主动提供担保的积极性，而是应当允许纳税信誉评级较高的破产企业主动提供担保。^①”

此外，还应确立共同担保制度和人保物保共存制度。我国民事担保制度对此的规定十分细致，且已得到司法实践的验证。笔者认为可以将其引入到我国的纳税担保制度中来，解其弥补我国纳税担保制度在共同担保和人保物报规定上的缺失；既扩大了保证范围，同时又因担保的增加保障了税收债权的受偿。

第二，纳税担保实体的完善。纳税担保实体的完善主要包括纳税变更和担保期限的完善。具体如下：纳税担保变更的完善。市场经济的发展不会停歇，这也就说明了纳税担保一旦成立，作为担保财产的物等就时刻的处于市场经济的涨跌影响下，当担保财产价值总额由于市场经济的波动而有所减少甚至是大幅度减少时，其此时所具有的担保能力已然相对应的有所降低甚至是大幅度降低，这就将影响其所担保的税款的有效清偿。故而此时应当允许纳税人变更担保，即更换担保财产，或增加其他担保进行补足；借此来所担保税收债权的清偿。

第三，担保期限的完善。前述试行办法第 12 条仅对保证期间和履行期间做出规定，并未规定若纳税人未在此其期限内缴纳税款后会产生何种法律后果。此外，撇开未规定法律后果不谈，此两期限规定相比民事制度的期间规定显得较为短暂，应当予以一定的延长。如将保证期间与履行期间皆延长至 90 日，借此保障国家税收收入。

5.2 破除税收优先权程序性限制的完善方案

5.2.1 税收债权申报制度的完善

依据新公告之规定，企业的主管税务机关应当摒弃“睡在权利上”的恶习，积极行使法律赋予的征税权，在法定期限内主动申报税收债权并参与到破产清算程序当中。然而，司法实践中存在不少因企业主管税务机关未收到破产债权申报通知而未进行税收债权申报的情况。

我国《税收征管法》虽然明确规定了企业在申请破产前应当主动向主管税务机关进行报备，但若破产企业存在刻意隐瞒账目、账目不明甚至是出逃的情形，法院及破产管理人便根本无法从中得知该企业的真实信息，进而导致将税务机关排除在债权人范围之外，导致主管税务机关没有及时也无法依据该企业的真实信息进行相对的税收债权申报，

^① 胡兵.纳税担保制度的完善[D].江苏:苏州大学,2012.

既然没有申报，有何来税收优先权之行使？值得肯定的是，温州地方法院为解决此困境做出了自己的对策：即无须审核企业账目上是否具有欠税情况，只要企业进行破产申请，便将其主管税务机关列为破产债权人并进行通知。该方法省时省力，值得借鉴。

第一，明确税务主管机关、税务稽查机关为税收债权的申报主体；且规定多税务机关参与债权申报时由其共同上级进行指定。新公告明文确定破产企业税务机关可以进行税收债权的申报，但其并未就此进行划分。由前文可知，我国税务机关可分为税务主管机关、税务稽查机关和海关，此三机关职责各不相同，其中税务主管机关负责日常税款的征缴，稽查机关则负责税收违法案件的查处如偷逃税、骗取出口退税等。我国司法实践中也存在税务稽查机关参与破产清算并得到法院认可的情形。

此外，若破产企业属于跨区域经营如跨市甚至是跨省经营时，就会出现存在不同的税务主管机关的情形，在此种情形下，这些税务主管机关主体皆适格，但若均允许他们一起进行申报，将会影响破产清算程序的进行。

故而笔者认为，我国《税收征管法》应当将税收债权明确规定税务主管机关和税务稽查机关；且对于跨区域经营所导致的税收债权的申报问题，应当明确由所有享有税收债权的税务机关的共同上级进行指定。原则上应当由破产企业所在地的税务机关处进行申报。

第二，完善税收债权申报程序。我国《税收征管法》规定相关税款的日常缴纳由纳税人主动进行。相关税负的具体信息如税种、数额等皆由税务稽查机关进行监管。因此，若参与申报的税务机关为主管税务机关，其便不能准确无误且及时的掌握纳税义务人的纳税信息，若纳税义务人刻意隐瞒甚至是偷逃税，那主管税务机关便可能短期内无法查明相关具体纳税信息而错过申报。基于此，笔者认为可以由破产管理人根据纳税人提供的账目将纳税人的相关纳税信息如欠税等进行整理，而后依据该整理的材料通知税务主管机关，最后再由税务主管机关依据该材料的欠税信息等确定税收债权的具体内容。

5.2.2 否定破产清算中破产管理人撤销权的行使

笔者赞同前述第一种观点即税务机关作为国家公权力机关，其不存在与债务人进行串通的可能性与恶意，故而纳税担保一经设立，便不可撤销。

由前文所述可知，我国破产清算中的纳税担保排斥债务人主导，只能由税务机关提出。且由于税务机关不具有也无法具有主观恶意，故而纳税担保于法不应当撤销。否则若是赋予破产管理人撤销破产企业与纳税机关协议设立的纳税担保，这无疑是对国家公

权力机关权威性、公信力的否定，将会极大打击国家公权力机关在人民群众心中的公正形象，甚至引发社会混乱。

此外，税务机关还享有通过强制执行来保障税收收入的权利。在此种情形下，通过强制执行来进行税款征收的个别清偿行为又可否撤销？若可以，则直接影响到税收优先权优先受偿额度的大小。针对此问题，我国司法解释^①规定：通过强制执行程序进行的个别清偿有效，无须进行撤销。同时，该司法解释亦指出，若债权人主观上存在侵害全体债权人的恶意，则债务人对其实施的个别清偿行为无效，破产管理人依法可行使撤销权。但如前所述，税务机关并不存在主管恶意的可能，故而其与债务人达成的个别清偿的依法有效；但当债务人进入清算程序中，强制执行应马上中止并解除就相关财产所采取的保全措施。

5.2.3 构建破产法和税法之间的互认规则

破产法设立的初衷在于对全体债权人进行平等公正的保护及规范我国市场退出秩序与机制，然后税收债权优先权所面临之困境，使得其初衷的在逐步弱化。正如笔者前文所述。破产清算领域是各种利益冲突的集合领域，该领域充斥着各方利益之间的博弈，及各债权人之权利需求于破产清算程序中大多是不同的，有的甚至是相互对立的。“如果想要形成一定的法律体系来系统化地规范破产法律关系，就要处理好各个法律与破产法之间的关系。”^② 税收优先权所需要解决的是《税收征管法》与《破产法》之间的冲突问题，具体如前文所述的申报主体问题等。欲要解决此二者之间的理论冲突，减少因此产生的实际纠纷，就需要在税收优先权制度与破产法之间做好衔接。

前文所述之“课税特区理论”便为二者的规则互认提供契机。即将破产企业划定为国家征税权可以进入但是应当谨慎进入的领域；对其税收之征管应当以量能课税原则为指导，而不应以正常企业的征纳标准于对其进行税收的征纳；同时对其经济状况进行分析，按照其实际的经济能力进行税收的征纳。

笔者需要强调的是，遵循量能课税原则，并非是指要求税务机关放弃对破产企业所享有的税收债权，而是要求税务机关在尊重破产法立法精神与规则的同时做出适当让步，如积极申报债权、尊重破产法对相关清偿顺位的规定等，而非强硬的行使公权力进行税款的征纳。

概言之，在解决破产清算中的涉税问题时，破产法和税法应当在互相尊重对方的立

^① 最高人民法院关于适用《中华人民共和国企业破产法》若干问题的规定[二]法释[2013]22号。

^② 龚伟.税法中的利益及其平衡机制研究[M].北京:中国法制出版社,2016:107.

法精神和立法规则的基础上，寻求双方规则互认的桥梁所在，而不应单一的认定自己所属的具体规则就是正确的。如二者应达成共识：第一，破产法应当肯定税收债权的有限性。即明确税收债权虽享有一定的优先性，但其本质上亦是破产债权，与其他参与到破产程序中的债权并无本质区别，其行使规则理应依据破产法的一般规定，仅能在破产法相关规则确实的情况下才能从税法或其他部门法中寻找依据。第二，税法应当认可并尊重破产法这一课税特殊领域的具体规则和程序，即在对破产企业进行征税的同时，理应考虑到该企业已然陷入经营状况、财务状况恶化的情形，立足于自身税法原则，遵循破产法的基本规则，对课税进行适当的调整。

6. 结语

为了强化对破产清算中各方债权人权益的保护,健全市场退出机制、保障税收征纳,健全完善税收债权优先权制度刻不容缓。虽然目前该制度在全球范围内已然显现颓势,但基于我国特殊的市场经济环境以及我国公民纳税意识较为薄弱的特点,笔者认为税收债权的优先权制度在我国依然存在价值。

诚然新公告的施行对缓解破产法和税法之间的冲突起到了很好的缓和作用,但其作用有限,此时若向对税收债权进行更为全面的保护,就应当从相应制度入手,如纳税担保、额度限制等。此外,未来税收优先权的发展应当在立足于我国基本国情的基础上,继续吸收域外经验,对税收债权的优先权的种类、内容、数额、期限做出相对应的限制,借此保障对各方债权人的保护,进而建立高效完善的市场推出机制。笔者深知此任务任重而道远,期冀通过本文对税收债权优先权制度的梳理,为此制度的完善提供微薄助力。

参考文献

1.1 外文文献类:

- [1] Charles Jordan Tabb. The Law of Bankruptcy[M]. Washington: Foundation Press, 2009. 715-716 River: Prentice Hall, 2011. 1-784.
- [2] Farber Betsy. Elementary Statistics: Picturing the World[M]. Upper Saddle River: Prentice Hall, 2011. 1-784.
- [3] J sally. M. J ones . Federal Taxes and Management Decisions[J]. It win, 1997: 4.
- [4] Jesse M. Fried, “Taking the Economic Costs of Priority Seriously” [J], Quarterly Report, vol. 51, 1997.
- [5] See. John. Dunsand John Glover, The Taxation Priority in Insolvency: An Australian Perspective, [J] Int. Insolv. Re, Vol. 14, 2005.

1.2 中文参考文献

- [1] [德] 莱因哈德·波克著, 德国破产法导论, 王艳柯译[M]. 北京: 北京大学出版, 2014.
- [2] [美] 查尔斯·J. 泰步著, 美国破产法新论, 韩长印, 何欢, 王之洲译, [M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2017.
- [3] [日] 金子宏著, 日本税法[M]. 北京: 法律出版社, 2004.
- [4] 白京津. 破产清算中税收债权优越性限制问题研究[D]. 浙江大学, 2019.
- [5] 陈华龙. 破产清算中的税收优先权制度研究[D]. 华东政法大学, 2019.
- [6] 程国琴. 从扩张走向限缩: 税收优先权在民事执行程序中的实现路径[J]. 税务研究, 2017(12).
- [7] 董轲. 须正视破产程序中税收优先权弱化趋势[N]. 中国税务报, 2009-07-22(007).
- [8] 杜祥. 税收优先权司法保障协作机制初探[N]. 中国税务报, 2016-11-23(B02).
- [9] 范志勇. 论企业破产与税收征管程序的调适[J]. 河北法学, 2018, 36(09).
- [10] 付腾春. 税收债权先于其他债权优先受偿[N]. 海峡财经导报, 2014-08-27(016).
- [11] 高颖佳. 税收优先权与担保物权冲突的解决[J]. 人民司法(应用), 2017(34).
- [12] 康红. 浅谈企业破产清算过程中税收债权的实现[J]. 财经界, 2020(02).
- [13] 李刚, 郑晶晶. 有关税收优先权的司法案例实证分析——兼评《税收征管法修订草案(征求意见稿)》相关条文[J]. 税务研究, 2020(07).
- [14] 李俊英, 黄轶琛. 税收优先权适用范围的法律规制研究[J]. 税务研究, 2020(05).
- [15] 李柯奇. 税收优先权争议中若干问题的探讨——从一例税务机关行使税收优先权胜

- 诉案谈起[J]. 税收经济研究, 2018, 23(01).
- [16] 施政文. 税收债法论[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2008.
- [17] 王倩. 破产清算中税收优先权探讨[N]. 江苏经济报, 2019-02-27(B03).
- [18] 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(09).
- [19] 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(09).
- [20] 王一鹤. 税收优先权法律冲突检视[J]. 税务研究, 2020(11).
- [21] 谢嘉祺. 企业破产程序中的税收优先权研究[D]. 天津师范大学, 2020.
- [22] 熊伟, 王宗涛. 中国税收优先权制度的存废之辩[J]. 法学评论, 2013, 31(02).
- [23] 熊伟. 作为特殊破产债权的欠税请求权[J]. 法学评论, 2007(05).
- [24] 徐阳光. 破产程序中的税法问题研究[J]. 中国法学, 2018(02).
- [25] 徐阳光. 破产程序中的税法问题研究[J]. 中国法学, 2018(02).
- [26] 徐战成. 企业破产中的税收法律问题研究[M]. 北京: 法律出版社, 2018.
- [27] 杨亮. 破产程序中税收优先权的捍卫和思考[J]. 税务研究, 2020(08).
- [28] 姚联春. 破产债权中的优先权问题研究[J]. 法制与社会, 2020(12).
- [29] 郁琳, 吴光荣. 与破产法有关的几个担保问题[J]. 法律适用, 2021(09).
- [30] 张世君. 论我国破产重整公司治理结构之优化[J]. 政法论丛, 2021(06).
- [31] 张守文. 财税法疏议[M]. 北京: 北京大学出版社, 2016.
- [32] 张学博. 税收优先权的位次不能定得过高[N]. 中国税务报, 2010-06-02(006).
- [33] 钟健生. 破产程序中的优先权: 冲突解决与体系建构[J]. 西南民族大学学报(人文社科版), 2018, 39(05).

致 谢

三年一瞬，千言万语都难以诉说我的感受。

感恩父母、姐弟对我继续攻读硕士学位的支持，你们的支持才是我的动力。

感恩恩师史老师，您在学术上的不吝赐教，在实务上的辛苦栽培成为了我前进的助力，是您教会我“心中若能容丘壑，下笔方能汇山河”。

感恩师母，是您和老师的关心和呵护给予了我这个由南至北的小伙如家般的温暖。

感恩各授课老师在学术上的指导，您的教导为我的知识积累提供了燃料。

感恩来自于五湖四海的室友和师兄姐妹。是你们在生活和学习上的帮助教会我如何成长为一个有担当的人。

感恩诸位潜心科研的前辈，是您们优秀的研究成果给予了我启发，才能让我在此基础上获取养分继续研究。

感恩答辩组的各位老师，感谢你们于毕业忙碌之际抽出时间查阅我的论文并提出宝贵意见。

感恩在兰三年遇到的每个可爱的人。

六月将至，天下无不散宴席。愿各位老师、同学所行皆坦途，无病无灾；也愿我们皆似那同风大鹏，扶摇直上，咱们下座高峰见。

附录

1、攻读学位期间发表的论文

互联网法院建设的困境与出路——《以智能合约引入的视角》

2、攻读学位期间参与导师立法论证

[1]2019年12月，在导师指导下参与《中华人民共和国消费税》（征求意见稿）立法论证。

[2]2021年5月，在导师指导下参与《兰白科技创新改革试验区科技创新创业引导基金管理办法》立法论证。

[3]2022年1月，在导师指导下参与《甘肃兰州白银国家自主创新示范区条例》（草案）立法论证。