

【DOI】10.12315/j.issn.1673-8160.2023.10.059

# 破产清算中税收优先权的法律地位与适用建议

王婷婷

(重庆静昇律师事务所律师,重庆 400010)

**摘要:**破产涉税问题一直制约着企业破产法的发展,其中最为突出的矛盾则是税收优先权的问题。囿于税法与破产法的目的迥异,破产清算司法实践中存在税收优先存在法律适用存在困难、滞纳金是否纳入税收优先权难以确定以及税收优先权的产生时间模糊不清等问题,为此,有必要结合具体税法理论和案例,对破产清算背景下税收优先权适用的法律困境展开分析,通过明确法律制度的适用位阶、完善税收滞纳金制度、优化欠税公示制度等方式提出应对之策。

**关键词:**破产清算;税收优先权;税收滞纳金

## 一、破产清算中税收优先权法律地位的理论争议:绝对或相对

所谓税收优先权,是指税务机关代表国家,依照法律的规定就纳税人的特定或不特定财产优先受偿的权利。<sup>①</sup>企业破产程序中,税收优先权是指当企业资不抵债或存在其他破产情形且无能力偿还全部欠款时,税务机关所享有的税收债权具有优先受偿地位。<sup>②</sup>但是,破产清算中税收优先权究竟是一种绝对优先还是相对优先?学界认识不一。

### (一)税收债权的绝对优先权及其理由

支持税收债权具有绝对优先地位的理由主要有两个方面:第一,税收的公益性要求保持绝对优先。这种观点主张,税收来自个人利益的“聚合”,将最终通过“取之于民、用之于民”反馈于公共利益,承认税收优先权可通过客观上促进个人利益之实现,最终现税收公益价值。税收具有公益性特征,主要是为了保障国家财政收入的稳定。国家为了提供公共产品和服务,需要将社会资源从私人部门向政府转移,而税收就是其中最为重要的表现形式,公益性质较强。在国家发挥自己的职能建立军队保护国民、提供公共物品满足个人的需求的同时,个人需向国家支付相应的报酬,从这个角度看,国家和个人所追求的目标是一致的。只有在公共利益得到保障之时,国家才能更好地为人民服务,因此,保持税收债权的绝对优先性非常必要。第二,税收债权的抗风险能力弱需要优先权作为保障,盖因税收债权是典型的公法之债,由于国家与纳税人之间并不能像私人债权一样,形成直接的对待给付关系,导致其履行的义务意愿相对较低,使得税收债权可能面临着比其他债权更大的风险。在此方面,尽管我国税收信息化发展已有长足进步,但是由于信息共享率偏低、缺乏专业化人才等因素,信息不对称问题依然突出。实践中,我国偷逃税的案例屡见不鲜,明星、主播利用公司虚构交易已实现逃税的操作更是层出不穷,这种情况下,税收债权的绝对优先性可以在一定程度上规避纳税人恶意串通、利用企业破产达到逃税的目的。

### (二)主张税收债权享有相对优先权的基本理由

随着市场经济的发展,纳税人积极履行纳税义务的意识不断提升,税务机关的征管手段也得以增强,如果过度调税收优先权的绝对性会损害市场的安全交易。在对税收公益性和风险性质疑的过程中,理论界已逐渐从支持税收债权的绝对优先转向相对优先。一方面,税收的公益性并非绝对,只有作用与社会、为人民服务的良税才具有公益性,不能将其因果关系倒置。尽管税收本身源自私人部门,但是这并不代表个人利益要永远为公共利益让路;尤其是在破产这一领域,继续坚持税收债权的绝对优先性可能会损害部分私人债权的利益。市场主体在进行交易时,并不会主动披露自己的资产以及纳税信息,税务机关也没有主动向第三人披露欠税信息的义务,这就要求交易相对方花费更多的精力和时间调查,这会导致相对人的交易成本增加、风险加大,在一定程度上损害了交易安全。另一方面,对税收风险性持怀疑观点的学者认为,在税务机关获取信息的渠道日益拓宽、执法措施不断得到优化的情况下,即便无法完全掌握纳税人的情况,但是其以国家公权力作为保障,风险并不比私人债权高。当纳税人欠税时,税务机关可采取税收保全或者强制执行,在拥有如此之多的征收、追缴税款的方式以及处罚措施的前提下,若继续给予税收债权以绝对优先性,将在无形之中助长税务机关的惰性。综上,税收的公益性和风险性并不必然支持税收债权的绝对优先权。

## 二、破产清算中税收优先权法律地位的实践分歧

### (一)破产涉税问题相关法律优先适用分歧

在农行越城支行为与金宝利公司及第三人柯桥国税破产债权确认纠纷一案(以下简称“越城支行破产债权确认纠纷案”)中,<sup>③</sup>越城支行提起诉讼,请求撤销破产管理人金宝利公司作出的《债权审查确认单》中关于柯桥国税享有的3700余万元税收债权优先于原告申报的1410万元有财产担保的债权清偿之认定。一审法院认为,第三人所申报的税收债权的

发生时间早于原告申报的财产担保债权,而《税收征管法》第45条恰有符合该案件事实的相关规定,故主张本案应严格适用《税收征管法》在税收优先权制度方面的规定。一审法院认定第三人案涉税收债权优先于原告的有财产担保债权,进而驳回了该支行的全部诉求。越城支行不服,遂向绍兴市中级人民法院提起上诉,二审法院对一审法院查明的事实予以确认,但是对于相关法律适用并不认同,通过评析《企业破产法》第109条、第113条与《税收征管法》第45条之间的关系,认为在破产案件中,应当优先适用《企业破产法》,最终撤销一审判决,认定原告享有担保权的债权优先于税收债权清偿。<sup>④</sup>本案处理的是税收债权与抵押权何者优先受偿的问题,但是二审法院并未关注抵押权和税收债权的产生时间,而是聚焦于相关法律的优先适用。一审法院和二审法院对该问题做出了完全相反的判决,不同层级法院对同一案件做出不同的判决,体现了目前破产涉税司法实践中法院对不同法律适用的困境。其中,支持适用《税收征管法》的一方从立法规范、目的以及法律适用规则等角度,阐述本案应当适用第45条的规定。然而,主张适用《企业破产法》的一方认为,《税收征管法》是对全体纳税人的税款缴纳事项进行调整,各种由税务机关进行征缴的税收均适用本法,故《税收征管法》所调整的主体包含企业正常经营和破产两种情形,而《企业破产法》的调整范围仅限于课税特区之破产情形,根据“特别法优于一般法”的规定,应优先在本案适用。

## (二)破产清算程序中滞纳金是否具有优先性的分歧

在破产清算程序中,对于企业所欠缴的税款滞纳金是否能够优先受偿,税务机关与司法机关所持观点不同。税务机关出于保护国家利益的目的,往往将滞纳金视为国家的税收权益,认为税收优先权应该包括滞纳金;与此相反,在司法审判中,法院仅将滞纳金当作普通破产债权,认为不应将滞纳金纳入税收优先权范围。在黔东南州凯里经济开发区地方税务局与贵州宝恒建材城置业有限公司普通破产债权确认纠纷案中,<sup>⑤</sup>经济开发区税务局认为,管理人在审核时未认定破产企业所欠的税款滞纳金具有优先性,不符合相关法律规定,故申请重新认定,在分配时给予滞纳金优先受偿的权利。但经法院审理后认为滞纳金属于普通破产债权,进而驳回了税务机关的诉求。出现这种争议的主要原因是:第一,相关法律存在漏洞,《企业破产法》和《税收征管法》均未对滞纳金的清偿顺序进行规定;第二,国家税务总局和最高人民法院针对同一事项出台了完全相悖的文件,《国家税务总局关于税收优先权包括滞纳金问题的批复》<sup>⑥</sup>和《最高人民法院关于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理问题的批复》<sup>⑦</sup>。基于此,征税机关在执法过

程中会陷入困境:为保障税款及时足额入库,税务机关会依据《税务总局批复》,将滞纳金视同税款处理,对其主张优先权;而在进入司法程序后,法院又会驳回该主张。当前,为解决该问题,《48号公告》<sup>⑧</sup>暂时缓解了这种矛盾的情况,在国家税务总局长春高新技术产业开发区税务局和长春长生生物科技有限责任公司破产债权确认纠纷案中,<sup>⑨</sup>税务机关的态度正在转变,仅主张滞纳金作为普通债权申报受偿,但仅以部门规章方式来协调矛盾只能是治标而不治本。

## (三)税收优先权产生时间模糊不清

虽然《税收征管法》第45条以“欠缴税款发生时间”作为划分标准,但是我国法律并未对“时间”给予明确的规定,实践中对于税收优先权发生的时间有多种认定标准,既有以课税要件实现即纳税义务发生时间为准的、有以纳税申报时间为准的、有以实际应缴而欠缴时间为准的、还有以欠税公告时间为准的,但并未达成共识。例如,在越城支行破产债权确认纠纷案中,法院经审理认为,无论是以税务机关核定的纳税期限,还是以欠税公告刊登时间抑或是以处理决定的作出时间为判定税收债权发生的时间不具有合理性,应将纳税人纳税义务发生时间确认为税收债权的发生时间,因为该时间是税法规定的时间。但是在国家税务总局南京江宁经济技术开发区税务局与吴根全、南京建维软件有限公司等股权转让纠纷案中,<sup>⑩</sup>法院认为,当税收债权与私法债权存在竞合时,税收优先权应以“首次欠税公告的发布时间”作为对抗善意第三人的条件,由于时点存在不确定性,担保债权人的权益无法得到保障,随时可能因为债务人的欠税行为而蒙受损失。

## 三、我国破产清算中的税收优先权限制及实现路径

### (一)合理协调税收债权和担保债权的矛盾

由于《税收征管法》主要立足于正常经营状态下的企业,立法之初并未考虑到陷入困境的企业,若从立法者的角度考虑,两部法律之间实则是相互补充的关系,并不存在冲突。税法的立法时间早于破产法,破产法的立法者在明知会产生冲突的情况下,在之后的数次修改中并未对第45条规定进行调整,可见立法者认可在不同情况下适用不同的法律。因此,本文认为,当破产清算程序中涉及税收优先权的问题时,应当将《企业破产法》放在优先适用位置。值得关注的是,当前国家立法机关已经意识到了这个问题,《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》)第73条中,通过将《税收征管法》第45条规定中“法律另有规定的除外”调整为“企业破产法另有规定的除外”,明确了破产领域属例外情况。<sup>⑪</sup>但是通读该条款后,笔者认为为避免产生歧义,应将“企业破产法另有规定的除外”后移至该款末尾处。另外,第74条规定,当税务机关责令纳

税人缴纳税款,其仍不缴纳的,税务机关有权以其不动产设定担保。这样的修订合理且具有可行性,在解决了税收债权和担保债权之间矛盾的同时,也为税务机关保护国家税款提供了新的路径选择。

### (二)准确界定税收滞纳金性质

尽管税收滞纳金在破产清算程序中的清偿顺序问题暂时得以缓解,但是我国税收滞纳金的性质如何界定的问题并未从根本上得到解决。本文认为,出于保护全体债权人的权益出发,可将税收滞纳金分为两部分区别对待,使具有利息性质的滞纳金与税款本金一同享有优先权,但具有惩罚性质的滞纳金作为普通债权、甚至劣后于普通债权清偿。目前,《征求意见稿》根据滞纳金的不同,已将税收利息进行了单独立法,将原有滞纳金区分为税收利息和滞纳金两部分。<sup>⑩</sup>具有合理性,但是整体来看,税收利息的利率规定范围过宽、影响因素过多,不利于税务机关执法,有必要对其进行调整。与此同时,《企业破产法》也要适应《税收征管法》的发展方向进行修改。本文建议对《企业破产法》第113条规定作出调整,将第三清偿顺位中的“破产人所欠税款”修改为“破产人所欠税款及税收利息”,由此确保具有补偿性质的滞纳金享有优先权。

### (三)进一步确立税收优先权的产生时间

税收优先权的成立时间将直接影响破产清算程序中其他债权人的合法权益,虽然目前对该时间并没有形成一致的看法,但是将欠税公示的时间作为税收债权的产生时间是具有合理性的。因为无论是法定课税要件满足的时间,还是纳税人自主申报、税务机关核定的时间都存在不确定性,并且不易被交易相对人了解。虽然税务机关出于对行政效率的考虑不可能随时公示企业欠税信息,但是该公示更具确定性和公信力。同时,应建立健全类似于物权登记的税收债权公示制度,通过缩短公示周期、赋予公示制度一定的对抗效力,保障税收优先权制度顺利实施。公示欠税信息为交易相对人了解企业的纳税信息提供了渠道,使各方能够处于平等地位对交易活动进行规划,提高了交易的安全性。

#### 注释:

①曲飏.税收优先权初探[J].税务与经济(长春税务学院学报),2002,(03):1-5。

②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,(07):47-52。

③中国农业银行股份有限公司绍兴越城支行等诉绍兴金宝利纺织有限公司破产债权确认纠纷案[(2016)浙0603民初字10874号]。

④中国农业银行股份有限公司绍兴越城支行等诉绍兴金宝利纺织有限公司破产债权确认纠纷案[(2017)浙06民终1119号]。

⑤黔东南州凯里经济开发区地方税务局与贵州

宝恒建材城置业有限公司普通破产债权确认纠纷案[(2018)黔26民初32号]。

⑥《国家税务总局关于税收优先权包括滞纳金问题的批复》规定:税款滞纳金在征缴时视同税款处理,《税收征管法》第45条规定的税收优先权执行时包括税款及其滞纳金。

⑦《最高人民法院关于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理问题的批复》规定:破产企业在破产案件受理前因欠缴税款产生的滞纳金属于普通破产债权,对于破产案件受理后因欠缴税款产生的滞纳金不属于破产债权。

⑧《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》(国家税务总局公告2019年第48号)规定:企业所欠税款、滞纳金、因特别纳税调整产生的利息,税务机关按照企业破产法相关规定进行申报,其中,企业所欠的滞纳金、因特别纳税调整产生的利息按照普通破产债权申报。

⑨国家税务总局长春高新技术产业开发区税务局、长春长生生物科技有限公司破产债权确认纠纷案[(2021)吉01民初6749号]

⑩国家税务总局南京江宁经济技术开发区税务局与吴根全、南京建维软件有限公司等股权转让纠纷[(2020)苏01执异23号]

⑪《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》第73条规定“税务机关征收税款,税收优先于无担保债权,企业破产法另有规定的除外;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。”

⑫《征求意见稿》第59条规定:纳税人未按照规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的,按日加计税收利息。税收利息的利率由国务院结合人民币贷款基准利率和市场借贷利率的合理水平综合确定;《征求意见稿》第67条:“纳税人逾期不履行税务机关依法作出征收税款决定的,自期限届满之日起,按照税款的千分之五按日加收滞纳金。”

#### 参考文献:

[1]关爱麟、崔晓磊.税收优先权的法律适用困境及其化解[J].税务与经济,2022(02).

[2]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).

[3]唐媛媛,王虹.破产清算程序中的税收债权问题——基于破产法与税法的冲突[J].税务与经济,2020(04).

[4]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).

[5]王欣新,王斐民.破产法原理与案例教程[M].北京:中国人民大学出版社,2015.