税收债权实现路径的法规则统一论

◆薛察微

（西南政法大学法学院，重庆 401120）

【摘要】囿于传统大陆法系公私法划分立法理念，我国税收债权实现路径处于无序状态。解决路径是为税收优先权之实现构建统一的程序法适用规则。首先，吸收公私法融合理论以保护私权利为本位之有益借鉴。其次，肯定税收优先权制度设立价值的合法性，但宜对税收优先权采取一系列限制措施。最后，统一税收债权实现程序路径的法适用规则需要采取一系列措施，如完善税务机关与法院之间协调运作机制、遵循特别法优先于普通法而适用之规则、在破产程序和执行程序中明确仅包括三种法定情形，除此之外的税收债权统一作为普通债权处理等。

【关键词】公私法理论；税收优先权；规则统一；特别法；课税禁区

一、我国税收债权实现路径

我国税收债权实现路径主要有三种，分别是税收征管程序、破产程序、民事执行程序。《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）通过赋予税务机关税收优先权保证税收债权的实现。破产程序中同样存在税收债权优先于某些民事债权的相关规定，主要用以解决债务人财产在税收债权与其他民事债权之间妥善分配的问题。而民事执行程序虽然对税收债权明确规定有所欠缺，但由于参与分配程序中客观存在着税收债权与民事债权之间在被执行人财产不足以清偿所有参与分配债权时如何寻求实现的问题，所以在民事执行立法中同样属于无法回避的问题。在对待税收债权实现问题中，三种不同程序常采用差异化处理方式，无法保证参与实现各债权获得公平受偿。税收债权实现路径的混乱现状主要表现在以下两方面。

（一）税收征管程序中税收优先规则非必然适配于参与分配制度

以实务案例为原型，我们假设，现以A税务局为申请执行人，以B公司为被执行人进入强制执行程序。执行中，A税务局申请就其税收债权主张本案B公司连带责任人C公司名下财产有优先受偿的权利。法院认为，A税务局本质是借助参与分配程序要求法院协助A税务局履行其对B公司的税收征收职责，以实现其对B公司的税收债权。由于A税务局并未按照《税收征管法》第45条之规定及时履行公示义务，而是在本案进入执行程序之后，才对其税收债权予以公示，A税务局之债权征收优先权不成立，故法院没有义务协助A税务局在参与分配程序中实现其税收债权。同时也反映出，本案中的法院并不认可执行程序中税务机关享有税收优先权。

（二）处理税收债权和担保物权之间的关系问题难寻统一认定

税收债权实现的不同程序路径中，对待税收债权和担保物权何者优先的问题各自采用截然不同的处理规则。

首先，参与分配程序中欠缺二者优先受偿的规则，导致执行中的税收债权实现在实务处理中陷入窘境。实践中，法院往往采用似是而非的方案处理二者之间债权分配问题，客观上造成执行异议及执行异议之诉大量被债权人提起的现象，执行效率大大降低，甚至造成待分配财产因长期处于搁置状态而贬值，最终影响全体债权人利益的实现。

其次，由于税收债权和担保物权受偿顺序在破产程序和税收征收程序中有所不同，税收债权在以上程序中出现差异化实现。具言之，税收征收程序中成立在先的税收债权优先于成立在后的担保物权就债务人财产获得实现。但是，在破产程序中，担保财产不属于破产财产，担保物权人有权就该特定担保财产优先受偿，而税收债权受偿顺位后于破产费用、共益债务、劳动债权，仅优先于普通破产费用受偿。由于别除权制度，破产程序中，担保物权绝对优先于税收债权。以上立法冲突造成各地实务中以“两极化”处理方式解决担保物权和税收债权之间债权冲突的法律适用问题。

总之，欠缺统一适用的法规则是造成税收债权实现之差异化样态的直接原因。

二、税收债权实现路径的差异化样态

在税收债权的实现程序中，涉及作为公法之债的税收债权与隶属于私法之债的民事债权之间如何就债务人财产获得妥善分配的问题。为此，大陆法系传统理论存有两种截然相反的分歧观点：“公法债权优先说”和“私法债权优先说”。

（一）公法债权优先说

首先，税收涉及国民共同福祉，具有公益性质。由于公共利益系由多个个人利益集合而成并进，而服务于多个个人利益的公共利益，所以，在二者相冲突的时候，私人利益

须让位于公共利益，以最大程度保护大多数人利益。税收涉及国民经济建设，是国家重要的财政来源，国家税收是否得到保障直接关系到国家安全、国际地位、基础设施建设等各个层面，所以必须考虑对税收债权较私人债权优先得到保障。

（二）私法债权优先说

该观点认为，公共利益并非具有绝对价值，私益中往往体现公共利益。针对公法债权优先说所认为的公共利益是服务于多个个人利益的，私法债权优先观点认为，在法理上，公共利益不比私人利益更具天然的正当性甚至合法性。二者仅有量上的大小之别，无质上的优劣之分。二者冲突时一味要求私益让位于公益过于武断。大陆法系传统公私法理论的不同倾向最终造成了在对待属于公法债权的税收债权与属于私法之债的民事债权之间就债务人财产利益分配的差异化。

三、税收债权实现路径应统一采取限制优先权理念

（一）税收优先权理念的域外立法例

早期，域外各国在税收实现程序中大多肯定税收优先权。但现在，将之视为一般债权成为主流。澳大利亚通过立法改革废除税收债权优先受偿地位，而通过另一制度调动纳税积极性以保障政府税收——董事个人责任制度。其规定在一定条件下，董事对公司拖欠税款负有个人责任。借此，国家税收权得以保障。税收优先权不再是保障税收债权实现的唯一手段。

（二）我国税收优先权理念探析

我国多数学者主张对税收债权所赋予其优先权之实现方法进行限制乃至取消。其合理性依据体现出大陆法系私法债权优先说之理论倾向。其一，我国对保障税收征管机关税收债权实现的手段过于充足。如保全、强制执行、预先征收滞纳金等，再赋予税收以优先权实际作用并不大，有与民争利之诟病。而取消税收优先权，则可以对普通债权更好地加以保护，且尚不至于损害到税务机关对税收债权征收造成损害。其二，放弃税收债权优先受偿的地位并非意味着放弃税收本身。税收虽然从整体上看具备公益性，但是税收实现程序中的税收债权仅针对某一笔特定税款。其三，过分保障税务机关税收债权的优先效力会滋生道德风险，纵容公权力机关怠于履职，从而造成更多的税款拖欠。其四，税收优先权的存在扰乱了担保物权优先受偿制度。当在先成立的税收债权数额足够大而优先于在后成立的担保物权，可能会导致担保债权设立目的落空。立足于以上域外立法例及我国主流观点，笔者主张税收债权实现路径宜统一对税收优先权采取限制态度。考虑到债权实现的复杂性，直接取消税收优先权的态度难免过于激进，采取限制做法更符合实际。

四、税收债权实现路径重构的理论争鸣

面对以上税收债权在我国实现路径的差异样态，学界存在如下程序法解决思路。

（一）统一普通债权论

该观点主张税收债权在税收征管程序、破产程序、参与分配程序中一并作为民事普通债权就债务人财产进行分配。如此一来，税收债权与其他民事债权冲突问题将会得到根本解决，税收债权实现路径的差异化样态从根本上得以消除。

（二）公私法融合论

有学者通过借鉴公私法同为权利义务的关系共通性学说，提出公私法融合理论。认为如果公法和私法在具体某个部分二者立法目的形成一致，公法中涉及财产价值为内容的法律关系，应当以相应保护私权为核心的私法为适用原则，以此解决公私债权实现程序中遇到的法律适用难题。公私法融合论者的重构思路可简要归纳为肯定税收征管程序、破产程序、民事执行程序中税收优先权的合法性，同时，主张限制税收优先权以侧重私法债权的程序法保障。在税收债权实现路径中，对出现公法利益和私法利益冲突的部分，建立一系列针对税收优先权的规制措施。

（三）法域整合论

法域整合论者主张民事执行程序和破产程序通过对税收优先权规则进行法规则整合，以实现税收债权与民事债权受偿规则的协调统一。就税收债权实现而言，有必要在以上两个程序中建立统一的法适用规则，以解决税收债权同民事债权冲突问题，从而避免引起税收优先权的法适用混乱。具言之，将破产程序中的税收优先权限定于以下三种，除此之外的税收债权统一作为普通债权处理，参与分配制度中的税收优先权也做普通债权对待：一是符合《中华人民共和国企业破产法》（以下简称《破产法》）第113条规定的税款债权，仅优先于普通债权。二是属于破产费用、共益债务的税收债权，就债务人财产随时获偿。三是以债务人财产设定物权担保之税收债权，适用别除权规定就特定财产获偿。

五、程序法解决方法——法规则统一论

首先，统一普通债权论实质上选择性忽略了税收债权的公法债权特殊性。解决公法之债和私法之债冲突问题上的利益权衡难题无从避免。税收债权视作普通债权无法回答其与私法优先权之间的关系问题。其次，法域整合理论所主张在破产程序和民事执行程序中，建立税收债权实现的统一法规则有其局限性：税收债权实现路径出现的差异化样态仍旧存在。未能解决税收征管程序中存在的权利形成时间先后认定标准与在破产程序中因担保物权绝对优先于税收债权之认定标准之间的冲突问题。简言之，法域整合理论提出的统一法律适用观点进行得并不彻底。最后，公私法融合论者之主张值得借鉴。其一，该观点从导致税收债权实

现的无序化根因入手寻求税收债权与其他民事债权之间的法益平衡，遵循了公私法划分理论传统。其二，基于公私法之间的共通性提出公法和私法规范在涉及税收优先权的法律规范中侧重于适用私法规则，为妥善解决税收债权和私法债权之间的关系提供了合理性证成。

综上，笔者主张借鉴公私法融合理论，将我国税收债权实现的三条程序路径统一进行规则整合，以建立一套统一适用的法规则。

（一）侧重保护私权益，贯彻限制税收优先权理念

（1）权地位，未经公示的税收债权无物权对抗效力。（2）为税收优先权设立课税禁区原则。当税收债权实现程序中出现涉及债权人生存权、发展权等基本人权之私法债权时，统一规定税收优先权劣后于此类债权受偿。（3）规定担保物权特别优先原则。如前文所述，担保物权制度关涉交易安全，税收债权实现路径统一规定担保物权优先于税收债权是对传统担保物权制度的维护，也体现了公私法融合理论中侧重保护私权为本位之理念。亦遵循了民事实体法中的“物权优先于债权”理念。（4）设立特定税种优先扣划规则。执行程序和破产程序中，担保物拍卖所生税款，依法律规定由债务人承担的特定税种具有优先权效力，优先从拍卖所得中扣划。但是，与拍卖环节无关的税收不具有优先效力。而如契税之类税款，应由买受人自行承担。

（二）以保护私权为本位，统一税收债权实现程序路径的法适用规则

首先，建立税务机关与民事执行机关协调衔接机制。其一，税收优先与否之判断权交由法院。当税收债权实现存在债权冲突，而税务机关穷尽税收强制执行手段，确定无法实现其税收债权时，税务机关可通过移送执行方式将税收债权实现职权交由法院或以申请参与债权分配方式进入执行程序，让法院成为判断税收债权实现适用规则之主体。其二，税务机关应及时向法院送达证明其税收债权真实、合法的相关行政文书供法院审查。

其次，限定破产程序中税收优先权范围。其一，税收优先权限定为三类。《破产法》第113条规定的税款债权、属于破产费用、共益债务的税收债权和以债务人财产设定物权担保之税收债权，分别适用于《破产法》规定的受偿规则。除此三种税收优先权，税收债权统一作普通债权处理。其二，破产程序中破产撤销权所保障的税收债权范围仅限于税款本金，不包括滞纳金和罚款。破产撤销权制度有碍私法债权的公平受偿秩序之实现。其规定，在法院受理债务人破产申请之前的6个月内，税务机关通过税收强制执行，让债务人清偿税收债权的，法院不能撤销该项清偿行为，此税收强制执行措施所实现的税收债权包括滞纳金以及罚款。而根据最高院对税收滞纳金和罚款之解读，破产程序中滞纳金作为普通债权，罚款作为劣后债权处理。综上，破产受理前得到实现的税收，包括罚款、滞纳金在内均优先于所有进入破产程序的民事债权。

最后，明确特别法适用规则。税收征管程序由于系侧重于保护公法债权的程序，而破产程序、民事执行程序系侧重于实现私法债权的程序。在税收征管程序中，自然以税收征管程序立法为特别法，而在破产和执行程序中应以侧重于保护私权益立法为特别法。

参考文献：

[1]王星.1978年以来中国“国”与“民”关系之历史演进——立足于国家自主性理论的思考[J].人文杂志，2011(02)：58-70.

[2]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)：47-54.

[3]尚彦卿.民事执行中参与分配制度研究[D].重庆：西南政法大学，2018.

[4]徐阳光.破产程序中的税法问题研究[J].中国法学，2018(02)：208-227.

[5]张建军.论规范的构成要件要素的明确性[J].当代法学，2012，26(05)：66-72.

基金项目：

西南政法大学法学院项目，项目名称：人格权禁令与行为保全的制度安排，项目编号：FXY2021109。

作者简介：

薛察微(1994—)，男，汉族，内蒙古阿拉善人，硕士，研究方向：民事诉讼法、民事强制执行法。