# 税收的优先效力

来源：网络 作者：夜幕降临 更新时间：2024-01-01

*税收的优先效力 税收的优先效力 税收的优先效力 「摘要」新《税收征管法》对税收的优先效力给予了明确肯定。本文首先将从税收债权的性质、公益性理由以及税收作为公法之债的特殊性三个方面来阐述设立税收优先权的理由。其次，说明当税收债权与担保物权发...*

税收的优先效力 税收的优先效力 税收的优先效力

「摘要」新《税收征管法》对税收的优先效力给予了明确肯定。本文首先将从税收债权的性质、公益性理由以及税收作为公法之债的特殊性三个方面来阐述设立税收优先权的理由。其次，说明当税收债权与担保物权发生竞合时，如何确定两者的时间效力，确定它们之间的受偿顺序；当税收债权与特殊利益和费用、罚款和没收违法所得发生竞合时，如何确定它们之间的受偿顺序。

「关键词」税收优先权；税收债权；担保物权；生存性利益；费用性利益

以上诸问题换言之，就是与其他普通债权相比，税收为什么能优先受偿？与附有担保物权的债权相比，税收权利与此类债权在受偿上怎样区分其先后顺序？与其他公法上的权利相比，税收权利为何优先？生存性利益与费用性利益优先于税收的理由又是什么？

一、税收优先于普通债权受偿

所谓税收优先权是指纳税人未缴纳的税收与其他未清偿的债务同时存在且其剩余财产不足清偿全部债务时，税收可以排除其他债权而优先受偿的权利。从前述我国税收优先权的有关规定来看，税收优先权一般是指优先于普通债权，即无担保债权。当税收优先权与其他同样可以优先于普通债权而受偿的权利发生冲突时，则根据不同的情况，以确定它们之间的受偿顺序。

首先，从设定税收优先权的可能性，或者说从税收的性质来看。税收优先权与税收权是两个密切相关但性质不同的概念。税收是指国家为了实现其职能，依照法律规定向纳税人课征，以获取财政收入的一种形式。由于关于税收法律关系的性质有两种不同的学说“权力关系说”和“债务关系说”，①相应地税收权也就有“行政权力”和“债权”两种解说。权力关系说以奥特。麦雅为代表人物，该学说认为税收法律关系的实质是国民对国家征税权的服从关系，国家税收权是一种国家行政权力。与此相对比，以阿尔巴特。亨塞尔为代表的“债务关系说”的学者认为，税收法律关系的实质是国家对纳税人请求履行税收债务的关系，国家和纳税人之间的关系即是法律上的债权人和债务人之间的对应关系，因而可以说税收是一种公法上的债务，而税收权则是一种公法上的债权。“债务关系说”已在1919年的《德国租税通则》中得以确立。目前该学说已为世界上多数国家的法律学者所接受，成为通说。该学说把税收法律关系最基本的内容，即国家对纳税人请求税收这一金钱债务的关系作为基本的、原理性的债务关系来把握，有着十分充足的理由。

公法与私法是相通的。它们之间有着共同适用的一般法理。历来区分公法与私法的学者很容易极端重视两者的区别，②以为公法关系与私法关系是完全不同的，而忽视它们之间原则上的共通点。当然公法和私法某种程度上有着各自的特殊性，对两者加以一定的区别也是有必要的，但是，公法和私法在法调整人与人之间的意思及利益上是有共通性的。在多数情况下，由于这种原则上的共通点一般体现在私法的规定之中，再加上私法发展时间长，所以这种共通点被认为是私法所独有的，但实际上也为公法所具有。这种共通性体现在税收上，则表现为税收法律关系与私法上的法定债权债务关系具有共通的性质。私法上的法定之债是指特定当事人之间的一种民事法律关系，是特定当事人之间依据法律规定为一定给付的民事法律关系。而税收法律关系亦是对特定当事人（纳税人）请求为给付（税收债务）的法律关系。

私法之债的法律特征主要有：债的相对性，债是特定当事人之间的民事法律关系，权利主体和义务主体均为特定；债的财产性，债是财产性质的法律关系，是能用货币衡量和评价的；债是一种请求权，请求特定债务人为一定给付。不难看出，税收法律关系也具有相对性，税收也是一种请求权，税收的征收并不仅凭国家单方意志而发生，纳税人与国家也并非是一种权力服从关系。这种权力服从关系只是在纳税人不遵从法律法规时才彰显出来③。从税收法律关系的内容上看，国家并不是以其单方意志去命令纳税人服从，而是在法律范围内行使其权力。在现代民主国家中，法律体现的是国民的团体意志，国家代表的是全体国民的整体利益。国家权力实质上是由作为国民意志反映的法律所赋予的，是法律所公认的权利。税收权也即是法律赋予国家对纳税人的请求权。此外，税收法律关系的财产性主要体现在税收债务主要为金钱债务，当然还有实物缴付，例如农业税的折征代金制度，但依然是可以用货币衡量的。

所以，根据这种共通性，我们可以借用私法上的债权债务这一概念来界定税收权实质上是一种公法上的债权。而根据私法对保证债权履行提供担保的措施，即为债权设立担保物权，以使债权可以优先于普通债权或无担保债权受偿，在公法上亦可以为税款的征收设立税收优先权，以使税收债权优于无担保债权或普通债权受偿，保证税收债权的实现。在纳税人财产上同时存在性质相同的税收债权和私法上的债权时，根据这种共通性，确定作为优先受偿的税收债权与普通债权或无担保债权之间的受偿顺序就有了法理上的理由，或者说是可能。

其次，从经济学的角度来看，确立税收优先权的公益性理由。在人类社会不断发展、人类自身不断进化的过程中，我们可以看到，人类已经逐渐地形成的合作会使他们获得某种利益，而这种利益是他们在原始状态中单独行动时不可能得到的 ④；社会组织，包括政治组织，曾经是也将仍然是这一合作的一种必要手段。所以我们很容易理解，政府或国家是为了满足社会的某种集体需要，如免受其他部落掠夺或协调打猎和其他收集食物的活动，而从原始无政府状态中产生出来的。国家的诞生就是为了满足所有社会成员的集体需要，或者是为了满足与部分社会成员的需要。⑤

从国家产生之日起，国家各项职能的行使，从开拓耕地、疏导江河到建立专政机构、设置职官、兴办学校及装备庞大的军队，都是为了公共需要，提供公共物品。到了现代社会，国家职能由于社会公共需要的要求越来越多、越来越高而进一步扩大。没有哪一位经济学家会否认国家或政府在现代经济生活中的重要作用。此外，由于公共物品的特征，即供给的连带性和排除他人消费的不可能性，⑥依赖于市场经济机制和人们自愿的行为，并不能解决公共物品的供给不足或无供给的问题，因此需要国家或政府的介入来解决这一问题。

国家为满足公共需要，提供公共物品，需要数额巨大的资金。而这个巨额资金的来源主要就是税收。税收是国家实现职能直接有效的财力保障。正如马克思所说：“赋税是政府机器的经济基础。”国家通过税收取得财政收入，并基于公共需要向社会提供公共物品，例如，国防，治安，法律，警务，消防等等。如果没有这些公共物品，那么个人的私人利益，和体现这种个人利益的私人需要是无法实现的，更谈不上私人利益最大化。这种基于公共需要的公共物品的提供过程其实是与私人需要相吻合的，是满足私人需要的一种特别的形式。税收这种公益性体现，使得其应当也有理由优先于个人利益；而当税收债权与其他私法债权竞合时，一般而言税收也应当优先于其他普通债权。

此外，国家司法制度的建立以及司法权的行使，这些涉及到私权建立和保护的方面，都是以税收作为其经济基础的。税收实际上就是建立和保护私权所必需的费用支出的主要经济来源。虽然私权所体现出的个人利益的确是社会存在和发展的基础，但是税收债权对建立和保护私权所产生的社会效益更大一些，该效益所触及的范围也更广。因此，税收债权一般应优先于私法之债。

最后，税收债权作为公法之债所具有的特殊性，使税收优先权的确立成为必要。与一般的担保物权不同的是，税收债权针对的不是纳税人的特定财产，而且根据税收优先权的定义，我们可以看出税收债权的优先受偿效力只有在纳税人的剩余财产不足清偿其全部债务时才会发生，也即在破产宣告时发生。而附有担保物权的债权人则无需等到纳税人破产宣告，只要债务人不履行债务，债权人即可行使其债权。由此可以看出税收债权获偿的风险更大。

税收作为公有利益的体现所具有的特殊性，即公益性，使税收优先权的确立成为必要。税收债权不同于私法之债。私法之债绝大多数为直接的对待给付，债务人在接受对价后履行债务的自愿性较强。而税收债权它是一种当事人之间非直接对待给付的债权，纳税人不易看到其利益，容易使纳税人把纳税看作额外支出。尽管经济学在理论上已经证明了纳税人缴纳税款与接受的公共物品之间存在着等价交换关系，但是这不是一种一一对应的关系。况且该观点为纳税人所接受还很困难。所以相对于私法之债，纳税人履行义务（缴纳税款）的自愿性较弱，更容易受到当事人的阻碍。而且，税收作为提供公共物品的财政来源有着排除他人消费的不可能性，这更易给纳税人提供一种不合作的激励。因此纳税人不愿缴纳税款“搭便车”的心理十分普遍。再加上面对众多纳税人以及纷繁复杂的税种税目，作为税收债权人的国家税务机关（税收债权人实质上是国家，而税务机关为其代表），不可能获取充分必要的纳税人信息。即使这种可能存在，也需要支付数额巨大的税收成本，然而这样就违反了税法的效率原则，也是不理性的。而私法债权则不同，由于它发生在特定的当事人之间，获取信息的可能性要大得多，而支付的成本却远远要小。所以赋予税收债权的优先效力是有必要的。

此外，与私法之债相比而言，税收债权作为公法之债的保障手段较少，且保障手段的限制较多。如前所述，税收之债与私法法定之债有着共通性，因此现代税法都在将私法上保障债权的手段借用于税收债权的保障，如担保，撤销权，代位权等。在行使这些权利时，税收债权人还要依照法律规定的特殊条件和程序进行。如《税收征管法》第38条之规定：“税务机关在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的，税务机关可以责成纳税人提供纳税担保。”可以看出，只有在法律规定的条件发生时税务机关才能要求纳税人提供担保。而民事担保则不同，可以依意思自治的原则自由设定。基于这种考虑，有必要承认税收债权的优先效力。

二、税收债权与抵押权、质权和留置权的竞合

税收债权在一般情况下是优先于普通债权的。当税收优先权与抵押权、质权发生竞合时，一般情况下宜按照物权内部优先的原则来处理，即时间在先、权利在先的原则，使税收债权有条件地优先于设定有抵押权和质权的债权而优先受偿。

对于抵押权、质权发生效力的时间，民法上均有明确的规定。至于税收优先权产生的时间则宜规定为税务机关核定纳税数额，或者法定清偿期届满时。我国《税收征管法》将税收优先权产生的时间定为纳税义务发生时，有些不尽合理。一般当税法所规定的税收要素被满足时，纳税人的义务也就发生了。然而纳税义务都是有法定的清偿期或履行期的。在民法中，只有债务已届至清偿期或者履行期限届满时，债权人才有可能强制债务人履行其债务；有担保的债权人也只有在债务人在履行期或清偿期内未履行其债务时，才可以行使其优先受偿的权利。基于同样的理由，税收作为公法上的债权，也只有当纳税人在规定的纳税履行期或清偿期内未缴清税款、造成滞纳时，税务机关才能核定纳税人未缴纳的税款数额，通知纳税人限期缴纳税款。只有在期限届满时，税务机关才可以行使其税收优先权，就如同有担保的债权人一样。

而且我们可以看出，如果规定税收优先权与纳税义务同时产生的话，对保障国家税收债权是更为有利的，但是对纳税人的交易相对方而言则是不公平的。作为交易相对方的债权人想要通过担保物权的方式来强化自己债权的效力是不大可能的。由于信息不对称，交易相对方在为强化债权效力而设定抵押权、质权或者留置等担保物权时，是无法获知纳税人被核定的纳税数额和欠税情况的，又或者由于获取交易信息的高额成本，阻碍交易的进行。更何况纳税人的纳税数额由于交易的不断发生是处于不断变化之中的，例如增值税。由于税收优先权针对的是纳税人的全部财产，当欠缴的纳税数额需要由纳税人所提供的抵押物、质押物，或留置的财产来清偿时，这种担保物权由于时间上的滞后，就无法发挥其应有作用了。因此，可以考虑将税收优先权产生的时间定为纳税数额的核定时间。而且，这也符合税收权作为一种债权的要求，也具有现实意义。目前我国税收征管法规定由税务机关定期公告纳税人的欠税情况。对纳税人欠税情况的把握比对纳税人纳税义务发生的把握相对要容易些，成本也相对较小。将核定税额作为时间标准的另一理由是应当使税收债务明确、具体，即税额确定。纳税数额确定，无异议，是税收作为债权所要求的。如果债务不明确具体，作为债权人的税务机关也无法行使其税收债权。所以，只有当担保物权的设定于课税核定之后时，所核定的税收才能优先于有担保物权的债权受偿。

这里还需要指出的是留置权的问题。当税收优先权与留置权发生竞合时，留置权应当优先于税收债权。留置权是一种法定担保物权，它在符合一定条件时，依法律的规定产生，而不依当事人之间的协议设定，因此留置权具有较强的担保机能。一般情况下，当留置权与抵押权、质权发生冲突时，均优先于这两者，而且因留置权担保的债权往往是有利于保全其他债权人的利益的，所以留置权一般不仅应当优先于抵押权和质权，而且也应当优先于税收债权，而不论留置权与税收优先权两者产生时间的先后。

三、税收债权与特殊利益和费用、罚款和没收违法所得的竞合

对一些特殊利益和费用，税收是不能优先行使的。这些利益和费用主要是指生存性费用，如职工工资，和费用性利益，如破产费用、司法费用等。在前述特别法规定中的职工工资、储蓄的本金和利息，以及保险金均属于生存性利益的范畴。清算中的费用、劳动保险费用等则属于费用性利益。

在私法中尽管生存性利益可以优先于普通债权受偿，但其并不能优先于已设定担保的债权。但在税法中，从前述法律法规中关于生存性利益受偿顺序的规定，我们可以看出生存性利益是可以优于税款受偿的。这是税法生存权保障原则的体现。保障生存权乃是宪法层次的要求。我国宪法规定：“国家尊重和保障人权。”而生存权是人权中最基本的内容，它是指人性的尊严不可侵犯的权利，是属于宪法上的基本价值决定。生存权保障具体体现到税法中来，则为课税不应当危害到公民的生存，国家只能就不影响公民生存所必要的财产部分加以征收。这里的公民不仅包括纳税人，还应当包括与纳税人的家属，以及与纳税人有关的其他公民，例如纳税人所经营公司的职工。使生存性利益优先于税收债权，例如职工工资，可以使职工的生存得到有效的保护，否则，如果职工生存无法得到保障的话，必然引起社会动荡。

费用性利益优先于税收债权，是指一些清算费用、破产费用、保存费用等为债权人的共同利益而发生或者为实现债权所必需的费用。由于这些费用的支出是有利于所有债权人，因此，应当优先于税收债权而受偿。

与税收的性质所不同的是，罚款和没收违法所得具有惩罚或制裁的性质，而其所具有公益性远不如税收，所以税收与罚款、没收违法所得发生竞合时，应当确认税收的优先效力。

「注释」

① 金子宏著：《日本税法原理》，刘多田，杨建津，郑林根译，中国财政经济出版社1989年版，第18-19页。

② 美浓部达吉著：《公法与私法》，黄冯明译，台湾商务印书馆1937年版，第70夜。

③ 同②，第71页。

④ [美]丹尼斯 C. 缪勒著：《公共产品选择理论》，杨春学等译，中国社会科学出版社1999年版，第16页。

⑤ 同④，第49页。

⑥ 同④，第16页。

「参考资料」

&nbsp 〔1〕金子宏著：《日本税法原理》〔M〕，刘多田，杨建津，郑林根译，北京：中国财政经济出版社，1989.

〔2〕熊伟：《税收优先权研究》〔J〕，载《珞珈法学论坛》（第二卷），武汉大学出版社，202\_.

〔3〕美浓部达吉著：《公法与私法》〔M〕，黄冯明译，台湾商务印书馆，1937.

〔4〕熊伟：《论税收优先权与担保物权的竞合》〔J〕，载《法学评论》，202\_年第4期。

〔5〕陈清秀：《税法总论》〔M〕，台湾三民书局，1997，〔6〕陈本寒主编：《担保法通论》〔M〕，武汉大学出版社，1998

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！