# 我国税收优先权制度的前瞻

来源：网络 作者：星海浩瀚 更新时间：2024-03-18

*我国税收优先权制度的前瞻 我国税收优先权制度的前瞻 我国税收优先权制度的前瞻【内容提要】税收优先权指的是当税收债权与其他债权同时存在时,税收债权先于其他债权优先受偿。从比较法的考察看,税收优先权有不断降格的趋势,反映了当代社会对基本人权的尊...*

我国税收优先权制度的前瞻 我国税收优先权制度的前瞻 我国税收优先权制度的前瞻

【内容提要】税收优先权指的是当税收债权与其他债权同时存在时,税收债权先于其他债权优先受偿。从比较法的考察看,税收优先权有不断降格的趋势,反映了当代社会对基本人权的尊重,对交易安全的重视,对公共利益的重新定位等价值观的变化。以此背景看,我国《税收征管法》将税收优先权与担保物权等同的规定对税收优先权定位过高,与当今社会的法价值不符,且相关制度之间存在冲突与漏洞。这就决定了必须对我国的税收优先权制度进行完善和重构。

税收优先权是指当税收债权与其他债权并存时,税收债权就债务人的全部财产优先于其他债权受清偿。(注:参见徐孟洲、谭立着:《税法教程》,86页,首都经济贸易大学出版社,202\_。)从优先权制度的起源看,优先权的制度价值在于通过打破债权平等而给予特定债权人特别是处于弱势地位的债权人以优先、特别保护,实现实质的公平正义。而税收是国家维护公共利益的重要物质基础,具有强烈的公益性,故不少国家都从法律上对税收债权的优先权制度做了认可与规定。但是,对税收优先权的范围、程度、行使程序,人们的看法并不一致,各个国家的规定也不一样,体现了不同的价值理念追求。我国的《民事诉讼法》、《破产法》(试行)、《商业银行法》、《保险法》等法律都规定了税收优先于普通债权的优先权性质,新修订的《税收征收管理法》更进一步明确了税收优先权制度,确立了以发生时间的先后为依据对税收与有担保的债权之间的优先效力进行判断的原则,突破了担保物权一律优先于税收债权的原则规定,其是非功过值得理论界做出深刻探讨。另一方面,我国法律关于税收优先权的规定还是粗线条的勾勒,各个法律之间还存在一些不协调之处,如何对税收优先权予以准确、恰当的价值定位并在此基础上,将我国的税收优先权制度的有关规定进一步细化、完善,也是理论研究义不容辞的责任。本文拟对这两个问题做一探讨。

一、税收优先权的发展趋势及法价值分析

(一)税收优先权的发展趋势

从比较法的分析看,税收优先权的发展呈现出不断弱化的趋势。表现在: 2.税收优先权的适用范围的弱化。第

一、税种越来越窄。台湾地区现行法仅规定了土地增值税、关税和营业税三种税收的优先权,法国仅规定了直接税收和营业税的优先权,美国仅规定了公司税和财产所得税的优先权,英国连公司税和所得税的优先权也予以取消。第

二、时间范围越来越小。一般规定为破产宣告前的6个月,最长不过12个月。超过此期限的税收不享有优先权。第

三、税收优先权的客体越来越窄。如,法国破产法规定税务局的优先权以纳税人的动产为标的。

3.税收优先权的适用形式越来越严格。以法国为例,从登记与公示看,税款优先权原来不需要公示,但由于税款金额往往很高,第三人利益得不到保护,从1966年开始,法律规定税务机关必须就个人所得税、公司税、营业税、间接税和关税的税款进行登记,才能享有税款优先权。

(二)税收优先权发展趋势的法价值分析

税收优先权越来越弱化的趋势,说明人们的价值观发生了重大转变,对税收优先权的制度价值有了新的定位。 2.对社会交易秩序安全的尊重与维护。如果说秩序、公平和自由是法律的三个基本价值,(注:[英]彼德·斯坦约翰·香德着:《西方社会的法律价值》,3页,中国人民公安大学出版社,1989。)那么,在市场经济社会中,交易秩序则是社会最重要的秩序之一,具有重要的法价值。韦伯说过,“资本主义所需要的是一种类似于一台机器让人可以预计的法。”(注:[德]马克斯·韦伯:《经济与社会》(下卷),723页,商务印书馆,1997。)而产权的安全性和交易规则的稳定性恰恰是应该让人可以预计的法的重要内容。因此,尊重和维护产权的安全性和规则的稳定性是十分重要的。破产清偿顺序既是市场交易秩序中的一个重要规则,又是保护产权安全的重要机制。税收优先权的出现恰恰打破或破坏了原来的破产清偿顺序,并由此破坏了产权的安定性和规则的稳定性。(注:这是因为税收债权的数额一般较大,一旦列为优先债权,其他债权将难以得到清偿和分配。澳大利亚的Harmer Report认为,没有任何迹象表明对税收优先权的废除会影响国库的收入。想反,却有许多债权人被迫放弃他们合理正当的请求权。参见注③,李永军书,334页。)因此,从维护市场交易秩序和产权特别是私有产权安全的角度看,税收优先权不能过分高扬,以免动摇市场经济必需的产权的安定性和规则的稳定性。

3.对公共利益的重新认识与定位。税收优先权的一个重要理论根据是,税收是满足是公共需要、提供公共物品所必须的,简言之,税收是基于公共利益而征收的,税收也是为公共利益而支出的。但是,公共选择学派证明了政府有可能滥用公共利益,因此,“平等、自由、安全和公共利益都不应当被假设为绝对价值,因为,它们都不能孤立地、单独地表现为终极和排他的法律理想。……我们必须将它们置于适当的位置上。”(注:[美]博登海默:《法理学:法律哲学与法律方法》,199页,中国政法大学出版社,1999。)

5、经济全球化对工业竞争力的影响。经济全球化是指以科技进步和生产力发展为前提,以生产要素和资本流动为主要表现形式,以世界各国经济相互依存性增强为特点,世界各国经济在生产、分配和消费各个环节的一体化趋势。(注:参见白树强:《全球竞争论—经济全球化下国际竞争理论和政策》,5—6页,中国社会科学出版社,202\_。)虽然全球化最初是由企业为对付日趋激烈的国际竞争环境而驱动的微观经济现象,但是,经济全球化又反过来使各国企业间的竞争更加直接、激烈。一方面,“鉴于企业越来越认识到跨国生产对提高竞争力和利润率的必要性,企业将会给政府施加越来越大的压力,以使政府为企业创制适应国际经营的条件。”(注:UNCTAD,(19

9

6)PromotingGrowth and Sustainable Development in a Globalizing and Liberalizing WorldEconomy,Pre-conference text,TD/367,3 April,p.7.转引自白树强:《全球竞争论—经济全球化下国际竞争理论和政策》,34页,中国社会科学出版社,202\_。)另一方面,根据迈克尔·波特的国家竞争优势理论,国家竞争优势的基础是企业,政府应该为企业提供一个良好的环境。这样一来,在提高企业竞争力从而提高国家的竞争优势方面,政府与企业的利益及工作重心都是一样的。这就要求政府在有关税收优先权的立法与执法中,充分考虑到企业的竞争力和国家的竞争优势,向企业做出某种形式的妥协与让步,以保证企业参与国际竞争的优势。在税收政策上,就是国家为了企业的竞争优势而不断地减税、退税和免税。这说明,税收债权的优先性已让位于经济全球化所带来的竞争压力。

二、我国税收优先权制度的问题

(一)现行制度之规定

税收优先权涉及的法律制度非常广泛、庞杂。就我国的情况看,大致可分为三类。第一类是专门集中和明确规定税收优先权的。我国《税收征管法》第45条第1款规定:“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、质权和留置权执行。”这是我国法律对税收优先权的最集中、最明确的规定。第二类是有关企业破产、清算方面的法律法规关于税收清偿顺序的规定。我国《民事诉讼法》第204条及我国《破产法》第37条作了集中而又一致的规定,即企业的破产清偿顺序依次为

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！