

企业破产清算中税收优先权的法治化路径探析

刘慧影

华东政法大学刑事法学院，上海

收稿日期：2025年1月18日；录用日期：2025年2月19日；发布日期：2025年2月27日

摘 要

在企业破产的背景下，税收债权的优先性及其具体限度一直是理论界热议的焦点，相关法律规定面临着条文逻辑上的不一致和范围界定上的模糊性。以纳税人主义为视角，企业在破产过程中应认真权衡税收债权与其他债权之间的关系。在不宜废除企业破产税收优先权的情形下，在不宜直接废除企业破产税收优先权的现实背景下，本文建议对现行《税收征收管理法》第45条进行修订，以明确并强化担保债权在破产清偿顺序中的优先地位，同时将税收优先权的适用范围限定于税款本金，明确排除滞纳金和税收罚款。

关键词

企业破产，税收债权，税收优先权，类型化

The Legal Path of Tax Priority in Enterprise Bankruptcy Liquidation

Huiying Liu

Criminal Law School of East China University of Political Science and Law, Shanghai

Received: Jan. 18th, 2025; accepted: Feb. 19th, 2025; published: Feb. 27th, 2025

Abstract

In the context of enterprise bankruptcy, the priority of tax claims and its specific limits have been the focus of hot discussion in the theoretical circle, and the relevant legal provisions are faced with the inconsistency of the logical provisions and the ambiguity of the scope definition. From the perspective of taxpayer doctrine, enterprises should carefully weigh the relationship between tax claims and other claims in the process of bankruptcy. Under the circumstances that it is not appropriate to abolish the tax priority of enterprise bankruptcy, and under the realistic background that it is not appropriate to directly abolish the tax priority of enterprise bankruptcy, this paper

proposes to amend Article 45 of the current Law on the Administration of Tax Collection to clarify and strengthen the priority status of secured claims in the bankruptcy settlement order, and at the same time limit the application scope of tax priority to the tax principal. Late fees and tax penalties are explicitly excluded.

Keywords

Enterprise Bankruptcy, Tax Claims, Tax Priority, Categorization

Copyright © 2025 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 问题的提出

税收征管作为国家治理体系的重要组成部分，其法治化程度直接决定着我国现代化建设能否顺利进行。在实际执行过程中，税收征管涉及多方权益的复杂交织，特别是在企业破产这一特定情境下，如何确保相关法律文件中的税收条款与《企业破产法》有效衔接，已成为立法和解释层面的核心争议。其中，既涉及税款定义、税收债权“停止计息”规定的约束力及税收债权的受偿顺序等实体性争议，也涵盖复杂的程序性问题，如税务部门在破产流程中的角色及具体参与内容。

在企业陷入破产境地时，《税收征收管理法》与《企业破产法》的法律适用选择是我国企业破产税收优先权在实际应用中的一大难题。为了解决目前税收优先权适用的复杂性，需要从两个方面着手：首先是明确企业破产过程中税收优先权的适用条件，其次是界定税收优先权相关的权利位次规则。在确保国家利益与破产债权人利益均衡的同时，促进税收征管以及交易安全的两大目标同时实现。在这一目标下，税收优先权作为一种重要的权利救济机制理应成为破产清算程序中税收优先受偿的基础。尽管在国外，税收优先权理论备受质疑，但结合我国现行的破产与税收法律法规及司法判例，本文认为，鉴于目前我国破产制度体系上尚不完备，应进一步从纳税人主义视角下审视我国企业破产税收优先权的法制现状与司法走向，从两部法律的理念差异出发，论证破产中税收债权的优先趋势及合理界限。

2. 纳税人主义视角下的企业破产税收优先权

2.1. 纳税人主义及其与税收优先权的关系

纳税人主义，简而言之，是指国家在制定税收政策、进行税收征管以及使用税收收入时，应充分考虑纳税人的权益，确保税收的公平、合理与高效。这一理念强调纳税人的主体地位，要求税收制度的设计与实施需以纳税人的利益为出发点和落脚点，维护纳税人的合法权益。在纳税人主义视角下，税收不仅是国家财政收入的主要来源，更是国家与纳税人之间的一种契约关系^[1]。纳税人通过履行纳税义务，为国家提供必要的财政支持，同时也有权要求国家提供相应的公共服务和保障。因此，在税收制度的制定与执行过程中，应充分尊重纳税人的意愿，确保税收的合法性与合理性，避免对纳税人造成不必要的负担。

税收优先权作为税收制度中的一项重要原则，是指税收债权在与其他债权发生冲突时，享有优先受偿的权利。这一原则的确立，旨在保障国家税收收入的稳定与及时，维护国家的财政利益。然而，税收优先权的行使也需充分考虑纳税人的权益，避免对纳税人造成过大的经济负担。在纳税人主义视角下，税收优先权的行使应遵循以下原则：一是公平原则，即税收优先权的行使应确保不同纳税人之间的税负

公平，避免对特定纳税人造成歧视；二是合理原则，即税收优先权的行使应充分考虑纳税人的经济承受能力，避免对其生产经营造成过大影响；三是效率原则，即税收优先权的行使应有助于提高税收征管的效率，降低征税成本，提升税收收入的使用效益。

2.2. 税收优先权的法制现状与司法走向

我国对企业破产税收优先权的规定主要集中于《企业破产法》和《税收征收管理法》等法律文件。当前，企业破产程序中，税收债权与担保物权在清偿顺序上存在冲突。这一矛盾源自《民法典》《企业破产法》及《税收征收管理法》相关条款适用上的不一致。《企业破产法》第 113 条第 1 款规定了破产公司清算的偿还次序。此外，《关于适用〈中华人民共和国企业破产法〉若干问题的规定(三)》(2020 年修订)进一步明确了企业破产债权和破产费用的含义。并详细划分了新旧债权的清偿次序，旨在尽量减轻对现有担保物权的影响。另一方面，《税收征收管理法》第 45 条第 1 款不仅重申了税收债权相对于无担保债权的优先性，还确认如果税务债权是在纳税人决定进行抵押、质押或财产留置之前产生的，那么这种税务债权在执行时应当优先于发生在后的担保物权。同时，在对税收债权进行限制时，还应当考虑到税收债权与其他担保物权之间的冲突以及税收债权与抵押权之间的冲突。

在破产法领域，税收优先权是指债务人对其所负债务享有优先受偿权的一项权利制度，但在某些部门法中，其地位遭到了质疑。在我国现行立法框架下，对税收债权进行特殊保护主要集中于破产税权制度与税法体系之中。以《中华人民共和国保险法》第 91 条为例证，由于保险行业的特殊性，税收债权的清偿顺序排在普通债权前面。同样，根据《中华人民共和国海商法》第 21 条、第 22 条、第 23 条的规定，船舶吨税具有船舶优先权，但这种优先权不是绝对的，只是相对于船舶海难救助费和侵权损害赔偿费而言的。因此，当税收优先权和海事赔偿责任冲突时，税收请求权并不具有优先地位。尤其是发生在税收债权之后的担保债权，作为一种特殊的别除权形式，无条件地优先于税收债权得到偿还，不受抵押权设立时间的限制。例如，在某企业破产案件中，该企业因经营不善而陷入破产境地。在清算过程中，税务机关主张其税收债权应优先于担保债权受偿。然而，法院将《企业破产法》视为特殊法优先考虑，认为无论何时担保债权都应优先于税收债权进行清偿。最终，法院依法判决担保债权人优先受偿，有效维护了担保债权人的合法权益。这一案例充分体现了纳税人主义视角下税收优先权行使的公平、合理与高效原则。

3. 企业破产税收优先权实现的问题分析

3.1. 相关法律之间存在冲突

首先，企业破产税收优先权与破产债权之间存在明显冲突。冲突的核心问题在于《企业破产法》和《税收征收管理法》存在法律空白，并且二者在何为特殊法以及债权与物权的清偿次序上存在着条文逻辑的不一致[2]。担保债权和税收债权清偿顺序的排列在破产资产分配中尤为重要。根据《税收征收管理法》第 45 条的规定，债权清偿的先后顺序由债权的形成时间决定，而《企业破产法》第 109 条和第 113 条则明确规定税收债权优先于普通债权。目前，在涉及法律规定的特别优先权时，必须遵守别除权原则[3]。但是，尽管《企业破产法》和《税收征收管理法》法律位阶相当，但二者在税收债权清偿的规定上却并不相同，这就造成了税收优先权在法律适用上的混乱。再者，从实际操作层面来看，企业破产税收优先权与破产债权之间同样存在冲突。在处理破产企业财产的税收问题时，税务部门在实际操作中实施了两种完全不同的方法：一是通过增加破产的清偿率来提供税务减免；二是严格遵循国家税务总局颁布的《关于税收征管若干事项的公告》(编号 2019 年第 48 号)中的规定，对破产企业的资产实施税收征收。这一冲突源于现有法律对税收优先权方面规定的模糊性，导致地方法院在破产程序中拥有过多的自主裁

量权。目前的法律并未针对破产重整企业提供具有广泛约束力的税务减免条款，这导致税务部门和法院提供的税收优惠也缺乏法律依据。在实际操作中，由于《税收征收管理法》和《企业破产法》的应用存在混淆，也进一步妨碍了地方税务部门在破产税收优先权方面的高效执行。

3.2. 破产税收优先权的范围界定模糊

首先，根据《企业破产法》第 113 条规定，企业在破产前所产生的税收是企业正常运营阶段发生的，因此具有优先权，并被安排在第二清偿顺序进行清偿。但是，关于启动破产程序后产生的税收债权的处理方式，目前还不清楚。一些学者提出，这种类型的税款应被视为破产费用，并根据《税收征收管理法》的相关条款进行征收，同时根据国家税务总局的公告，债务人的财产应随时偿还[4]。然而，浙江省绍兴中院将《企业破产法》看作是一部特殊的法律，它主张“销售不动产产生的增值税费应当滞后于劳动债权，但应优先于普通债权进行偿还”。因此，部分法院在处理破产案件过程中将税收债权认定为一般优先权的做法在逻辑上是合理的，并且是符合私法原则的。关于破产程序开始后产生的新生税款如何处理，国家税务总局和最高人民法院目前尚无一致意见。

其次，关于企业在破产时未支付的税款滞纳金和破产时期的税务罚款问题。企业在破产前未缴纳的税款产生的滞纳金，应以破产程序的启动为界限。在此之前，滞纳金是根据《企业破产法》《税收征收管理法》和相关的司法解释来确定的，因此不享有优先受偿权，可以作为普通破产债权来处理。但是，在破产程序开始之后，由于持续欠税导致的新的滞纳金，国家税务总局将其视为法定孳息，认为其应与税收进行同样的处理；但最高人民法院的司法判例则认为这并不属于破产债权[5]。二者在性质认定上存在分歧，并且缺少更高位阶法律的明确指引，这给地方税务部门的征收工作带来了难题与挑战。此外，对于破产过程中的税务罚款，同样存在法律上的漏洞。《税收征收管理法》和《企业破产法》均未对此类款项的处理方式作出明确规定，也缺乏专门规则予以调整。在最高人民法院之前的规定里，破产债权的清偿并未包括税务罚款。最高人民法院司法解释及相关文件中，亦未说明税收罚款是否应作为破产债权清偿范围。国家税务总局在后续的公告中也未对此进行调整，据此可以推定破产债权的清偿并不涉及税务罚款。总而言之，对于这类问题，迫切需要法律进行明确规定和解释。

4. 企业破产税收优先权实现的法治路径

4.1. 企业破产中税收优先权的法律衔接

破产法基于非破产法构建，适用时需同时考虑非破产法的规定及破产法的调整。破产法旨在集体清算破产企业财产，遵循债权公平受偿原则[6]。处理破产案件时，优先遵循破产法规定，除非有特殊规定。原则上，两者独立运作，但非破产法的权利义务配置仍受破产法基本原则的制约。

第一，协调《税收征收管理法》和《企业破产法》之间的冲突。《企业破产法》属于私法范畴，旨在规范企业破产程序，公平清理债权债务，以维护企业与债权人之间的权利义务平衡。而《税收征收管理法》属于公法范畴，侧重于规范税收征收行为，以保障国家税收收入和纳税人的合法权益。企业破产涉税难题的根源就在于公私法的二元划分，这种划分导致两部法律在立法目的和规则设置上存在较大差异，进而引发具体适用中的冲突。但随着时代的发展，二者交融的趋势日渐明显。一方面，破产法公法化的现象日益突出，如破产重整制度的设计就体现了维护公共利益的公法功能。另一方面，税法也呈现出私法化趋势，如税收代位权、撤销权等制度一定程度上借鉴了私法规则。这种公私法交融的趋势为破产法与税法的协调提供了理论基础，在破产涉税问题中，应突破传统公私法划分的限制，以促进不同领域的规则互认[7]。《企业破产法》明确规定了企业破产清算中的清偿规则，而《税收征收管理法》并未规定破产清算的适用条件，侧重于税务机关征税过程中纳税义务人的清偿顺序，故通过特别法的解释路径可以判

定前者是特别法应优先适用，即在破产清算中担保债权通常优先于税收债权进行清偿。因此，为实现法律协同，建议修改相关条款：保留《企业破产法》第 109 条关于担保债权优先受偿的规定，统一调整破产程序中因担保债权人行使权利产生的债权，并赋予自由裁量权以增强可操作性。同时将《税收征收管理法》第 45 条第 1 款修改为“在破产程序中，税收债权的清偿应依《企业破产法》第 109 条和第 113 条执行”，以弥补立法漏洞。

第二，协调税收实体法与《企业破产法》之间的冲突。此举是确保法律体系内部和谐统一、促进破产企业有序退出的重要一环，这主要涵盖两个层面的协同一致。一是实现《企业所得税法》与《企业破产法》的协同一致。根据《企业所得税法》第 55 条第 2 款的规定，企业在完成注销登记之前，负有向税务机关申报清算所得并依法纳税的责任。然而，现行《企业所得税法》在框架设计上并未充分考量到破产程序的独特性与复杂性，导致在实践中难以有效应对破产企业的特殊税务需求。鉴于此，建议立法机关对破产期间的企业所得税进行更为详尽的专门评估，旨在挖掘并明确可能适用的税收优惠措施，以此作为优化两部法律协同效果的切入点，进而切实减轻破产企业的财务负担，促进其更加平稳地退出市场。

二是实现增值税相关法规条例与《企业破产法》的协同一致。当前，《税收征收管理法》在处理破产企业税收问题时确实存在明显的短板，尤其是在税收优惠政策的实施上，过度依赖个案审批的方式，这不仅违背了税收法定原则的基本要求，很大程度上阻碍了破产程序的顺畅进行[8]。为了有效解决这一问题，需我们必须立足于《增值税暂行条例》与《企业破产法》的现有规定，通过修订和完善相关法律法规，推动破产企业增值税减免政策的规范化与法制化进程。建议在《增值税暂行条例》第十条中增设明确条款，详细列举不适用减免或抵扣的具体情形，例如，当破产企业的管理人依据法律规定行使撤销权，成功追回以非正常低价处置的财产时，该部分财产即不应再享受任何形式的税收优惠。这一规定的出台，不仅可以确保税收政策的公平性与合理性，同时也推动整个破产流程的规范化与高效化。

4.2. 企业破产中税收债权分类与优先权界定

我国破产企业的税收债权构成相对复杂，主要包括税收本金、滞纳金以及教育费附加等费用。针对税收优先权的界定问题，有学者提出了严格的界定标准，以防止其过度扩张。他们主张，应将年度欠税、欠税利息以及具有补偿性质的滞纳金纳入税收优先权的范畴，而税收罚款、惩罚性滞纳金以及应当退还的税收优惠则不应被计入[9]。本文认为，在界定税收优先权范围时应注重平衡各方利益相关者的权益，同时确保公共债权相对于私人债权的优先性，以实现破产财产的高效、平等分配。

第一，关于统一企业破产时欠缴税款的征收范围。首先，相关法律法规需明确界定担保债权相对于税收债权的优先地位，以提供清晰的法律指引。依据比例原则这一行政法基本原则，行政机关在行使其法定职权时，既要充分保障行政相对人的合法权益，避免因过度干预而侵犯私权，又要确保行政目标的有效实现，维护公共利益。因此，国家在税收债权清偿方面的顺序应当相对滞后，以平衡国家税收权益与纳税人权益之间的关系。大多数国家在税收优先权问题上持谨慎态度，在全面取消税收优先权的时机尚未成熟时，更倾向于通过立法手段将税收优先权限制在合理且必要的范围内。针对企业破产这一特殊情境，法律应将其视为税收常态下的一个特例进行调整[10]。具体而言，调整策略应包含以下两个层面：一是当企业进入破产程序，且税收债权与担保债权发生冲突时，必须严格按照《企业破产法》的相关规定来处理，而非《税收征收管理法》第四十五条，从而明确“担保债权优先于税收债权”的基本原则。这一原则的确立，有助于维护担保债权人的合法权益，同时促进破产程序的顺利进行。二是在不存在与担保债权直接冲突的情况下，对于税收优先权的保留应持审慎态度。例如，在破产过程中，因财产价值变动而产生的新生税款，应被视为破产费用的一部分，并优先纳入破产费用的补偿范畴，以确保这些税款能够得到及时有效的清偿。这一做法既体现了对新生税款特殊性的认可，也符合破产程序公平清偿债务

的基本原则。

第二,关于破产程序前后的滞纳金与罚款的处理方式,本文主张将其均视为劣后债权进行处理,税收债权由于其固有的公共财政属性,往往在法律中被赋予较高的优先偿还地位。然而,若将滞纳金同样置于优先地位,可能会不当地加重其他债权人的负担,导致税收负担的不合理转嫁。因此,将滞纳金列为劣后债权,不仅是对其他债权人合法权益的尊重,也是实现税收制度公平性的重要体现。值得注意的是,国家税务总局在《关于税收征管若干事项的公告》(2019年第48号)中,已明确指出滞纳金在破产程序中应作为劣后债权予以清偿,这一规定为实践操作提供了明确的法律依据。为了进一步深化这一规则的应用,可以借鉴德国等成熟法治国家的经验,将破产企业的税收问题视为一个独立且特殊的事件进行处理。在此基础上,建议对《企业破产法》第113条进行必要的解释与补充,特别是在“破产人所欠税款”这一表述后,增加对税收优先权不适用于税收滞纳金的明确规定^[11]。这一法律修订将有助于明确滞纳金在破产清偿顺序中的位置,确保其在任何情况下都位于普通破产债权之后,从而有效避免滞纳金对其他债权人利益的侵蚀。至于税收罚款,其性质与滞纳金相似,均属于对税收违法行为的经济制裁。因此,在破产程序中,税收罚款同样不应享有税收优先权。税收罚款的清偿应排在普通债权之后,只有在所有普通债权得到充分清偿后,税收罚款才有可能得到偿付。这一处理原则,既体现了对破产企业违法行为的惩罚性,又兼顾了破产程序的公平性与效率性,有助于构建一个更加公正、合理的破产债权清偿体系。

5. 结语

建立健全的税收优先权制度至关重要,但基于税收优先权固有的风险特征及其在社会构建层面的复杂性,要求政策制定者进行全面权衡。同时,针对我国税收优先权问题的独特性,呼唤更为精准的制度创新与完善。税收优先权法律体系的深入革新,迫切需要深刻理解我国的现实国情,并妥善协调社会转型期间破产企业偿债能力、公共道德、企业社会责任、利益观念、商业伦理、法制框架、人文精神、诚信原则等多元要素之间的复杂关系。因此,我国税收优先权法律制度的创新与完善,应当紧扣本国实际,稳步实施,力求在尊重国情基础上实现合理化、本土化的改革与发展。

参考文献

- [1] 翟中玉. 法治中国视阈下税权平衡的概念及其价值[J]. 河北法学, 2018, 36(6): 173-183.
- [2] 周宇, 李晖. 破产程序中税收债权与担保物权的冲突与弥合: 一个法律解释的方法[J]. 税务研究, 2021(3): 113-118.
- [3] 韩长印. 破产法学[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2016: 158-160.
- [4] 王欣新. 破产法前沿问题思辨[M]. 北京: 法律出版社, 2017: 24.
- [5] 颜延, 解应贵. 破产程序中的税收债权保护[J]. 税务研究, 2017(6): 79-82.
- [6] 郭靖祎. 海商法与破产法的冲突与弥合[J]. 华东政法大学学报, 2018, 21(1): 170-177.
- [7] 潘光林. 论破产涉税若干问题的解决路径: 基于温州法院的实践展开[J]. 法律适用, 2018(15): 56-66.
- [8] 徐阳光. 破产程序中的税法问题研究[J]. 中国法学, 2018(2): 208-227.
- [9] 乔博娟. 企业破产重整税收优惠政策辨析[J]. 税务研究, 2014(3): 63-67.
- [10] 张钦昱. 破产优先权之限制理论研究[M]. 北京: 法律出版社, 2016: 213-296.
- [11] 汪永福, 管涛. 企业破产税收优先权的利益协调及其法治保障[J]. 合肥工业大学学报(社会科学版), 2024, 38(3): 135-144.