

大陸企業破產清算中的稅 收優先權問題研究



摘要

隨著社會的發展與市場經濟體制的逐漸完善，中國越來越注重規範市場經濟秩序。在企業因資不抵債而進入破產清算程式後，如何公平的保護私人債權與稅收債權，越來越為立法所重視。由於司法實踐者對稅收優先權的理解不當與中國稅法制度本身存在著的立法詬病，稅收債權在實際主張時，既存在著權利擴張侵害其他債權人合法權益的現象，也存在著優先權虛化稅款流失之情形。因此如何完善破產清算中的稅收優先權制度就顯得尤為重要。本文分析了中國稅收優先權制度在破產清算程式中存在的主要問題，並通過對稅收債權與其他債權的比較、稅收債權內部不同稅種的特性分析，從而對稅收優先權制度提出了相應的建議，以期該制度能得到合理適用。

關鍵字：破產清算；稅收優先權；破產順位

目錄

壹、前言.....	1
貳、破產清算中的稅收優先權概述.....	2
一、稅收優先權的理論基礎.....	2
二、稅收優先權的概念.....	4
三、破產清算中的稅收優先權.....	5
（一）破產清算中稅收優先權的法律衝突.....	5
（二）破產清算中稅收優先權的適用範圍.....	8
（三）破產清算中稅收優先權的效力位階.....	10
叁、破產清算中稅收優先權的外部效力.....	12
一、稅收債權與擔保物權的優先性考量.....	12
二、稅收債權與勞動債權的優先性考量.....	13
三、稅收債權與人身損害債權的優先性考量.....	15
（一）三鹿破產案件——人身損害債權優先權的默認.....	16
（二）華生電器案件——人身損害債權優先權的否認.....	17
（三）稅收債權與人身損害債權的優先性分析.....	18
肆、破產清算中稅收優先權的內部效力.....	19
一、稅收優先權內部效力的研究價值.....	19
二、破產清算中稅收優先權內部效力的構建.....	20
（一）分稅制體制下中央稅與地方稅的清償順位.....	20

(二) 不同種類與性質的稅收債權間的清償順位.....	21
(三) 主稅稅收債權與附加稅稅收債權的清償順位.....	22
(四) 附納稅擔保的稅收債權與其他稅收債權的清償順位.....	23
(五) 破產宣告前後稅收債權的清償順位.....	23
三、關於稅收優先權內部效力的分析結論.....	24
伍、結論與建議.....	24
參考文獻.....	26



壹、前言

對於稅法學者而言，企業破產清算中的課稅問題僅僅是企業課稅研究中的一個環節，對於破產法學者來說，稅收問題也只是繁瑣的破產清算工作中的小部分。但是，司法實踐者在破產清算中對於稅收優先權的不當理解與操作，卻暴露了一系列重要的稅法問題，即如何在企業破產清算程式中正確理解稅收優先權的適用範圍；如何界定稅收債權在破產清算中的受償順位；以及在限制甚至取消稅收優先權的當今立法趨勢中，如何防範企業惡意破產規避課稅，從而保護國家稅收利益。以上存在於企業破產清算制度中的問題，正是稅法理論所必須解決的重要課題。

一般意義上的稅收優先權，是指納稅人未繳納的稅收與其他未償債務同時存在，且其剩餘財產不足清償全部債務時，稅收可以排除其他債權而優先受償的權利¹。縱觀世界各國，稅收優先權的發展呈弱化趨勢，許多發達國家，如奧地利、德國、澳大利亞，已經取消稅收優先權。但是基於中國的特殊國情，立法者在「企業破產法」和「稅收徵收管理法」中都保留了稅收優先權。相對於一般意義上的稅收優先權，破產清算程式中的稅收優先權存在特殊性。在破產法中，破產債權的清償順序鮮明地體現了破產法對於實質公平目標的追求，然而破產清算中產生的一系列稅法問題，讓我們不得不重視破產清算過程中國家利益與個人利益的平衡，即保證國家稅收的同時如何盡可能的實現普通債權。這也正是本文所要力圖解決之核心問題。

¹劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004年，頁298。

貳、破產清算中的稅收優先權概述

受經濟利益的驅使和人們節約成本之天性的影響，在面對國家稅收時，納稅人本能的採取各種手段節約稅收支出，以達到少繳稅或不繳稅之目的。這也就直接導致了各種稅收流失現象註定要與稅收徵收共存。因此，為了防止稅收流失進而影響國家的經濟安全與社會秩序，各國都相應規定了各類稅收徵收保障措施，稅收優先權就是其中之一，它使得稅收債權獲得了優先清償的法律地位。

一、稅收優先權的理論基礎

對稅收優先權概念的界定離不開對稅收法律關係本質的認識，在稅收制度產生的早期，納稅被認為是人與生俱來的義務，而徵稅也就成為國家順理成章的權力，國家根據其需要可以任意開徵新稅種或改變現有稅制的內容，處於弱勢的納稅人只有服從的義務。但隨著資本主義取代封建主義，社會經濟的發展和民眾民主意識的提高，使得這一觀念遭到了前所未有的挑戰。特別是進入 20 世紀以後，民眾越來越不認同國家在稅收法律關係中處於絕對支配的地位，由此開始了稅收「權力關係說」和「債務關係說」的論戰。

關於稅收「權力關係說」和「債務關係說」的論戰最早起源於德國。「權力關係說」主要以德國傳統行政法學派的 Otto Mayer 為代表，該學說認為稅收法律關係主要是一種權力上的服從關係，納稅義務的產生也是基於行政機關的創設行為，納稅義務人對行政機關的這種創設行為只有服從的義務，稅法在本質上應是一種行政特別法。按照這種觀點，稅收法律關係是以課稅處分為中心構成的權力服從關係。因此，稅法具有同行政法其他諸領域相同的性質，故將稅法作為特別行政法的一個部門是可能的。這樣就不存在稅法作為獨立法學部門法的邏輯上

的必然性²。

而「債務關係說」主要以德國學者 Albert Hensel 為代表，其主要觀點是，稅收法律關係主要表現為國家或者地方政府對納稅人的稅收請求權，這是一種金錢上的給付義務，納稅義務只有在滿足稅法規定的特定構成要素時才能成立，而並不是因為行政機關的創設行為。按照這種觀點，稅收法律關係是一種公法上的債權債務關係，國家在這種法律關係中處於債權人的地位，納稅人則是處於債務人地位。稅收法律關係的成立並不以國家的稅收行政行為為必要，而只需要滿足稅法規定的構成要件即可。

從理論上進行分析，兩種學說存在著各自的合理性，只是強調的重點不同而已。權力關係說側重討論稅法的強行法性質，主要表現為稅收主體地位的不平等；債務關係說主要是運用私法上債的概念對稅收法律關係進行分析，認為稅收法律關係同私法上的債一樣都是特定主體間的權利義務關係，都表現為一方對另一方的金錢給付請求權等，只不過該債權債務關係因債權人地位的特殊性而具有了公法性質。在這兩種學說的論戰中，「債務關係說」逐漸佔據了上風，並以德國 1919 年「帝國稅收通則」為開端，逐步建立起了完備的稅收債務關係理論³。

稅收債務關係學說的提出和建立為稅法的研究提供了一個全新的視角，一方面，它有助於理順征納關係，在「國庫主義」和納稅人權利之間尋求平衡，另一方面，它表明除稅法另有規定外，可直接借用私法上的債的規範結構，為稅法上漏洞的補充提供了一條便捷之路⁴。

²金子宏（日），日本稅法，戰憲斌、鄭林根等譯，法律出版社，2004 年，頁 20。

³「德國稅收通則」第 81 條：“租稅債務在法律規定的租稅要件充分時成立。為確保租稅債務而必須確定租稅數額的情形不得阻礙租稅債務的成立。”這條規定表明，租稅債務在其滿足法律規定的構成要件時即成立，不需要稅務機關行政行為的介入，稅務機關的行政行為僅具有確定納稅內容的效力。

⁴施政文，稅收債法論，中國政法大學出版社，2008 年版，頁 3。

二、 稅收優先權的概念

稅收債務關係說的提出與確立，使得稅收實體法律關係成為了一種類似於私法上的債權債務關係，但又因為它是以國家的政治權力而不是財產權利為請求權基礎，則稅收法律關係便成為了一種公法上的債權債務關係。那麼，基於稅收之債的公法特性和稅收是國家取得財政收入一種最主要、最有效的方式，世界各國往往會通過一些法律上的規定給予稅收一定的優先特權，以保障國家的財政收入。這種優先特權就是稅收優先權。

稅收優先權是優先權的一種。在民法上，優先權又稱先取特權，是指由法律直接規定的、特種債權的債權人所享有的、就債務人的特定財產或全部財產優先受償的擔保物權⁵。優先權制度起源自羅馬法，作為一種法定權利，其發生來自於法律的直接規定，不允許當事人任意創設。稅收優先權顯然是作為公法領域的稅法向作為私法主體的民法借鑒的結果，這種借鑒的基礎就在於：稅是以私人各種經濟活動為物件而進行課賦、徵收的。而私人的各種經濟活動又首先被以民商法為中心的私法所規制⁶。因此，稅法的規定往往是在私法規定的基礎上建立的，在研究稅法時，對私法相關的規定的理解和借鑒也是必不可少的。這也和之前所論述的德國稅收債務關係說具有共通之處。

正是因為稅法同私法的日益融合和相互借鑒，以及稅收債務關係說的確立，私法上的優先權制度才被大膽的移植到了稅法當中，建立了稅收優先權制度。所謂稅收優先權，是指納稅人未繳納稅收與其他未清償債務同時存在，且其剩餘財

⁵郭明瑞、仲相、司豔麗，優先權制度研究，北京大學出版社，2004 年版，頁 1。

⁶金子宏（日），日本稅法，戰憲斌，鄭林根等譯，法律出版社，2004 年版，頁 28。

產不足清償全部債務時，稅收可以排除其他債權而優先受償的權利⁷。

三、破產清算中的稅收優先權

稅收優先權是在納稅人財產不足以清償其所有債務時，稅收債權享有對其他債權的優先權。因此，對破產債權中稅收優先權的研究無疑具有重要的理論和實踐意義。關於稅收債權在破產債權中優先的法律地位，各國法律規定不盡相同，即使在同一國家也因不同的歷史時期而有所不同。有的國家將其列為共益債權，如日本破產法⁸；有的國家將其列為優先的破產債權，即把稅收債權作為一種破產債權，但是在清償順序上優先于一般的普通債權，中國新頒佈的「企業破產法」和德國舊破產法即是這種做法⁹。但是德國的新破產法不再將稅收債權列為優先的破產債權，而是將其作為一般債權對待。下面筆者將依照中國當前稅收與破產立法中的相關規定，針對稅收優先權在破產程式中的法律適用、債權範圍和效力位階進一步加以論述。

（一）破產清算中稅收優先權的法律衝突

1. 一般稅法意義上的法律衝突

中國的稅收優先權產生於 2001 年「稅收徵收管理法」的頒佈，根據「稅收徵收管理法」第 45 條之規定¹⁰，一般意義的稅收優先權主要包括以下三個方面：

⁷劉劍文，熊偉，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004 年版，頁 298。

⁸嚴格來說稅收債權在日本破產法中並不是一種破產債權，而是一種財團債權，財團債權不屬於破產債權的範疇，這個問題筆者將會在下文進行進一步論述。

⁹中國新頒佈的「企業破產法」第 113 條與原先的「企業破產法（試行）」第 37 條關於破產財產的分配順序上並沒有做出本質的改動，依然是位於職工的勞動、保險債權之後，優先于普通債權受償。

¹⁰「中華人民共和國稅收征管法」第 45 條規定：稅收機關徵收稅款，稅收優先於無擔保債權，法律另有規定的除外；納稅人欠繳的稅款發生在納稅人以其財產設定抵押、質押或者納稅人的財產被留置之前的，稅

首先，稅收債權應當優先於無擔保的普通債權¹¹。即當納稅人無擔保債權的財產，不足以同時清償稅款和其他無擔保債務時，稅款應該優先受償。但法律另有規定的除外，如在破產程式中，職工工資雖屬無擔保債權，但為保障職工基本生活，將職工工資優先於稅收債權予以清償。其次，稅收優先於設立在其後的抵押權、質權、留置權。即稅收債權與擔保物權之間的優先效力以相應權利產生時間的先後為標準進行判斷。最後，稅收優先於罰款、沒收違法所得等其他基於公法上之原因產生的債權。

在中國其他相關部門法中，稅收優先權的規定也存在著理解與適用的不同。根據我國「海商法」第 22 條之規定，船舶噸稅之稅收債權享有船舶優先權，可以先於船舶留置權、船舶抵押權等債權獲得清償¹²。

中國 2013 年新修訂之「公司法」在第 186 條規定了非破產程式中的公司債務清償順序¹³，但是該法只闡明瞭清償範圍，而沒有規定清償順序，也沒有體現稅收優先權之理念。

2. 破產清算領域的法律衝突

上述稅收優先權的含義僅就一般稅法意義而言，一旦企業進入破產清算程式

收應當優先於抵押權、質權、留置權執行。納稅人欠繳稅款，同時又被行政機關決定處以罰款、沒收違法所得的，稅收優先於罰款、沒收違法所得。

¹¹法律另有規定除外

¹²「中華人民共和國海商法」第 22 條：下列各項海事請求具有船舶優先權：(一)船長、船員和在船上工作的其他在編人員根據勞動法律、行政法規或者勞動合同所產生的工資、其他勞動報酬、船員遣返費用和社會保險費用的給付請求；(二)在船舶營運中發生的人身傷亡的賠償請求；(三)船舶噸稅、引航費、港務費和其他港口規費的繳付請求；(四)海難救助的救助款項的給付請求；(五)船舶在營運中因侵權行為產生的財產賠償請求。

¹³「中華人民共和國公司法」第 186 條：公司財產在分別支付清算費用、職工的工資、社會保險費用和法定補償金，繳納所欠稅款，清償公司債務後的剩餘財產，有限責任公司按照股東的出資比例分配，股份有限公司按照股東持有的股份比例分配。

之中，根據我國「企業破產法」第 109 條之規定¹⁴，無論抵押權、質權、留置權是否設立於稅收債權之前，都可以作為別除權而不將擔保物權賴以實現的抵押財產劃入破產財產之中，從而使得擔保物權能夠優先於稅收債權獲得清償。除此之外，根據「企業破產法」對債權人清償順位的規定¹⁵，破產人所欠職工的工資和醫療、傷殘補助、撫恤費用，所欠的應當劃入職工個人帳戶的基本養老保險、基本醫療保險費用，以及法律、行政法規規定應當支付給職工的補償金也應當優先於稅收債權獲得清償。

中國「商業銀行法」第 71 條¹⁶中也規定商業銀行破產清算時，在支付清算費用、所欠職工工資和勞動保險費用後，應當優先支付個人儲蓄存款的本金和利息。

中國原「民事訴訟法」第 204 條規定了稅收的優先權地位，破產財產在優先撥付破產費用後，按照下列順序清償：（一）破產企業所欠職工工資和勞動保險費用；（二）破產企業所欠稅款；（三）破產債權。由此可以看出，原「民事訴訟法」採取了與舊破產法完全相同的規定。但根據 2007 年 10 月 28 日十屆全國人大常委會第三十次會議的表決決定，民事訴訟法中刪去了“企業法人破產還債程式”一章。這是因為 1986 年制定的企業破產法「試行」，只適用於國有企業。為

¹⁴「中華人民共和國企業破產法」第 109 條：對破產人的特定財產享有擔保權的權利人，對該特定財產享有優先受償的權利。

¹⁵「中華人民共和國企業破產法」第 113 條：破產財產在優先清償破產費用和共益債務後，依照下列順序清償：（一）破產人所欠職工的工資和醫療、傷殘補助、撫恤費用，所欠的應當劃入職工個人帳戶的基本養老保險、基本醫療保險費用，以及法律、行政法規規定應當支付給職工的補償金；（二）破產人欠繳的除前項規定以外的社會保險費用和破產人所欠稅款；（三）普通破產債權。破產財產不足以清償同一順序的清償要求的，按照比例分配。

¹⁶「中華人民共和國商業銀行法」第 71 條：商業銀行破產清算時，在支付清算費用、所欠職工工資和勞動保險費用後，應當優先支付個人儲蓄存款的本金和利息。

解決集體企業、私營企業等非國有企業法人的破產還債程式問題，原民事訴訟法才專門規定了「企業法人破產還債程式」。2006 年頒佈的企業破產法，已經對破產還債程式作出統一規定，而且適用於全部企業，因此應將民事訴訟法這一章刪去¹⁷。

（二）破產清算中稅收優先權的適用範圍

當企業宣告破產而進入破產清算程式後，根據破產宣告的日期，稅收債權可以分為兩部分，即破產宣告前已存在的稅收債權和破產宣告後形成的稅收債權。破產宣告前的稅收債權的產生依據主要是債務人未進入破產前的生產經營活動。其納稅主體是債務人；破產程式進行中的稅收債權的產生依據主要是清算組變賣債務人的財產及維持債務人必要的產品銷售等經營性活動，其納稅主體則是清算組。

就稅收債權的內容而言，除了包括應繳納的稅款本金外，還可能包括因債務人遲延繳納稅款所產生的滯納金，或因債務人存在偷稅、漏稅、騙稅、抗稅¹⁸等違法行為而產生的行政罰款。對稅收本金的優先權，學界一般不存在爭議，但對於稅收滯納金及行政罰款等是否都同樣適用稅收優先權則是一個備受爭議的問

¹⁷ 搜狐新聞，<http://news.sohu.com/20071028/n252912023.shtml>（最後訪問日期：2014 年 11 月 6 日 15:30。）

¹⁸ 偷稅、漏稅、逃稅、騙稅、抗稅系為中國稅收法律制度視野下對納稅人納稅違法行為的定義，根據「中華人民共和國稅收徵收管理法」第 63 條，偷稅指納稅人偽造、變造、隱匿、擅自銷毀帳簿、記帳憑證，或者在帳簿上多列支出或者不列、少列收入，或者經稅務機關通知申報而拒不申報或者進行虛假的納稅申報，不繳或者少繳應納稅款的。漏稅指納稅人無意識的少繳或不繳稅款的行為，因此漏稅是由於納稅人不熟悉稅法法規或稅務制度，或由於工作的疏忽大意等原因造成，與偷稅相比並不存在主觀故意。騙稅是指以假報出口或其他欺騙手段，騙取國家出口退稅款的行為。騙稅與漏稅主要的區別在於騙稅是將已繳到國庫的稅款騙歸自己所有，而偷稅是以非法手段少繳或不繳稅款，此時稅款還沒有繳到國庫。抗稅則是指以暴力、威脅等方式拒不繳納稅款，除由稅務機關追繳其應繳而未繳的稅款外，還應當依法追究其刑事責任，但情節輕微，未構成犯罪的除外。

題。

筆者認為，稅款本金、滯納金及罰款是否享有優先權的問題應該分破產宣告前與破產宣告後兩個階段討論。第一，在破產宣告前的稅款本金是基於先前的經營行為而形成的，屬於破產債權，應享有優先權；此階段的滯納金和罰款，為避免將對債務人的處罰轉嫁到全體債權人身上，使其他債權人清償份額減少，不應享有優先權；第二，破產宣告後形成的稅收債權基於其特殊性，屬破產費用或共益債務¹⁹，不屬於稅收優先權的範圍，如臺灣在「稅捐稽征法」中就將破產財團成立後產生的稅負界定為財團費用²⁰。進入破產程式後，無論是稅收本金還是滯納金和罰款，都是清算組在破產財產的管理、變價和分配或破產宣告後為破產財團之利益而履行雙務契約所產生的，是清算組合法或違法行為的結果，應當屬於破產費用或共益債務。因此，無論是按照民事訴訟法關於民事執行費用的承擔規則，民法關於共益費用優先受償的規則還是破產法中關於破產費用與共益債務的優先清償、隨時清償之原則，這些費用都應當從破產財產中優先支付，因此筆者認為在破產清算程式中，稅收優先權的適用範圍應當如表一所示，即享有稅收優先權的稅收債權僅指破產宣告前形成的稅款本金。

¹⁹ 根據「中華人民共和國企業破產法」第 41-43 條之規定，破產費用主要包括三個方面：（一）破產案件的訴訟費用；（二）管理、變價、分配債務人財產的費用；（三）管理人執行職務的費用、報酬和聘用工作人員的費用。共益債務主要包括：（一）因管理人或者債務人請求對方當事人履行雙方均未履行完畢的合同所產生的債務；（二）債務人財產受無因管理所產生的債務；（三）因債務人不當得利所產生的債務；（四）為債務人繼續營業而應支付的勞動報酬和社會保險費用以及由此產生的其他債務；（五）管理人或者相關人員執行職務致人損害所產生的債務；（六）債務人財產致人損害所產生的債務。由於中國不承認破產財團的法律地位，因此採用破產費用與共益債務的表述，而臺灣由於肯定了破產財團之地位，因此可直接稱財團費用與財團債務

²⁰ 臺灣「稅捐稽征法」第 7 條：破產財團成立後，其應納稅捐為財團費用，由破產管理人依破產法之規定清償之。

表一 稅收優先權的適用範圍

	稅款本金	滯納金	行政罰款
破產宣告前	享有稅收優先權	不享有稅收優先權	不享有稅收優先權
破產宣告後	破產費用或共益債務		

（三）破產清算中稅收優先權的效力位階

破產優先權的一般含義在前文已經有所闡釋，根據破產法的相關規定，破產優先權包括擔保物權優先權²¹，破產費用與共益債務優先權，勞動債權優先權以及稅收優先權。除了上述權利之外，大量存在著的還有無擔保債權或普通債權。上述權利的效力位階，直接體現了當稅收債權與其他債權保護存在博弈時，法律對於國家利益與私人利益的價值判斷。

首先，由於擔保物權在破產清算中享有別除權²²，因此其在破產程式中並不列入破產債權之範圍，並且能夠優先於破產債權得到清償。所謂別除權，是指擔保權人對特定財產在破產清算程式內享有的一項能夠不依破產財產分配程式而優先受償的權利。其特徵表現為：第一，破產別除權以就破產人的特定財產設定的擔保權為基礎權利；第二，破產別除權是針對在破產人的特定財產上設定了擔保的特定財產行使的權利²³。儘管「稅收徵收管理法」中規定了產生在前的稅收債權應當優先於擔保物權，但根據特別法優於普通法之法律適用規則，在破產清算程式之下，顯然應當適用破產法之規定。因此，在破產程式中無論擔保物權是否設立在稅收債權之前，都應當優先於稅收債權得到清償。

²¹包括抵押權、質權、留置權。

²²「中華人民共和國企業破產法」第 109 條：對破產人的特定財產享有擔保權的權利人，對該特定財產享有優先受償的權利。

²³王欣新，破產別除權理論與實務研究，政法論壇，2007 年第一期。

破產費用與共益債務是清算組基於債權人的共同利益執行相關破產事務而產生，可優先從破產財產中隨時支付²⁴。因此，破產費用與共益債務的實現也應當優先於稅收債務。

由於勞動債權與勞動者的切身利益和基本人權緊密相關，應當優先於稅收債權得到清償。因此「企業破產法」第113條規定：破產財產在優先清償破產費用和共益債務後，依照下列順序清償：（一）破產人所欠職工的工資和醫療、傷殘補助、撫恤費用，所欠的應當劃入職工個人帳戶的基本養老保險、基本醫療保險費用，以及法律、行政法規規定應當支付給職工的補償金；（二）破產人欠繳的除前項規定以外的社會保險費用和破產人所欠稅款；（三）普通破產債權。破產財產不足以清償同一順序的清償要求的，按照比例分配。

綜上所述，上述四種破產優先權的效力位階如表二所示，即擔保物權—破產費用與公益債權—勞動債權—稅收債權—普通債權。

表二 破產清算中債權的效力位階

	破產清算中債權的效力位階
第一順位	擔保物權（包括抵押權、質權、留置權）
第二順位	破產費用與共益債務（破產費用優先於共益債務）
第三順位	勞動債權（包括職工的工資和醫療、傷殘補助、撫恤費用、基本醫療保險、基本養老保險）
第四順位	稅收債權與《企業破產法》第113條第一款規定以外社會保險費用
第五順位	普通債權

²⁴ 「中華人民共和國企業破產法」第 43 條：破產費用和共益債務由債務人財產隨時清償。

叁、破產清算中稅收優先權的外部效力

破產清算程式中的稅收債權是否應當優先於其他債權得到清償，涉及到國家利益與個人利益的價值判斷。稅收優先權的外部效力主要針對稅收債權與外部債權的關係，所謂外部債權是相對於稅收內部債權而言的債權種類，包括稅收債權與擔保物權、勞動債權、普通債權以及破產費用或共益債務請求權之間優先性取舍。在稅收債權與外部各債權的優先性考量中，立法者需要在眾多債權人之間找到利益的平衡點，不能因為稅收的債權人是國家，就完全無視破產法的債權人平等理念與民法的私法自治原則。在稅收債權所面對的眾多外部債權裡面，以擔保物權、勞動債權和人身損害請求權的爭議最大，下面筆者擬針對稅收債權與該三種外部債權的關係進行具體論述。

一、稅收債權與擔保物權的優先性考量

依據「稅收徵收管理法」第 45 條之規定，納稅人欠繳的稅款發生在納稅人以其財產設定抵押、質押或者納稅人的財產被留置之前的，稅收應當優先於抵押權、質權、留置權執行。該規定一經出臺就引起了學界的強烈反響。試圖為該條款找尋合理性的學者認為，該條系為針對債務人欠稅後與其他債權人串通設置擔保而後申請破產以規避稅收的特殊情形，借此維護國家稅收權益。但筆者認為，對欠稅後惡意設立擔保，稅收優先權本身不僅無法約束，反而會對正常交易中設立的擔保產生破壞作用，損害善意債權人的正當權益，針對惡意擔保損及稅收的問題，可以利用破產法中的無效制度或撤銷權制度²⁵來解決，或者可以學習美國

²⁵破產撤銷權制度與破產無效行為制度是企業破產過程中保護債權人利益、防止債務人利用破產程式逃避

的做法，考慮建立稅收擔保制度，通過擔保制度賦予稅收優先權。

對於稅收優先於設立在其後的留置權，學界對此一致反對。因為留置權屬於法定擔保物權，在擔保物權中效力最強²⁶。筆者認為法律規定留置權是為了鼓勵留置權人對契約標的物的修繕、增值與保值的結果，如果留置權不能優於其他優先權受償。甚至劣後於在他之前設立的數額巨大的稅收受償，則無人願意承擔修繕保管之成本，必將損及標的物價值，不但不利於民事糾紛的處理而且會抑制相關產業之發展，背離立法宗旨。因此，無論稅收債權是否發生在留置權之前，都應劣後於留置權受償。在之後頒佈的「企業破產法」之中，擔保物權也作為別除權而實際上優先於稅收債權得到清償。

二、稅收債權與勞動債權的優先性考量

勞動債權，又稱職工債權，是指勞動者個人享有的基於勞動關係產生、以工資為基本形態、用以維持其社會生活的債權。在不同的法律適用語境下，勞動債權的內涵與外延是有一定差異的。本文所使用的勞動債權概念，是指因破產企業拖欠職工工資、勞動保險費、或因企業破產解除勞動合同而應支付給職工的補償金等所發生的職工請求企業給付一定金錢的權利²⁷。從立法的角度講，根據「企

債務的重要手段。破產撤銷權是指破產財產的管理人對債務人在破產案件受理前的法定期間內進行的欺詐逃債或損害公平清償的行為，有申請法院撤銷的權利。破產無效行為是指債務人在破產狀態下實施的為逃避債務而隱匿、轉移財產，虛構債務或者承認不真實的債務，使破產財產不當減少，或違反公平清償原則，從而使債權人的一般清償利益受到損害，依法應被確認無效的財產處分行為。具體參見「中華人民共和國企業破產法」第 31 條、第 33 條。

²⁶劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004 年，頁 312。

²⁷王利明，關於勞動債權與擔保物權的關係，載中國民商法網刊，2008 年 1 月（最後訪問日期：2014 年 11 月 5 日 16:20，<http://www.civillaw.com.cn/Article/default.asp?id=37213>）

業破產法」第 113 條之規定，勞動債權主要包括三個部分：一是因企業拖欠職工工資而產生的工資支付請求權；二是因企業拖欠職工的養老保險金、失業保險金、工傷保險金、醫療保險金等社會保險費用而產生的社會保險費用請求權；三是因企業破產解除勞動合同而應支付給職工的補償金。勞動債權的權利人是企業職工，債務人是企業。在企業進入破產程式後，有關工資及社會保險費用的請求權應當列入破產債權，由管理人列出清單並且公示。勞動債權一旦確定就應當作為破產債權而從破產財產中獲得清償。

從比較法的角度看，各國立法對勞動債權效力的規定並不一致，但各國立法大都從保護勞動者權益出發，將其列為優先權。優先權是指特定的債權人依據法律的規定而享有的就債務人的總財產或特定財產優先於其他債權人而受清償的權利。²⁸有學者認為優先權是一種擔保物權²⁹。另一種觀點認為優先權只是將其本身作為特定債權所具有的一種特殊的效力，德國民法認為，某些特種的債權被賦予優先效力的實質在於破除債權平等原則，賦予該等債權人優先受償的效力，但該種債權並沒有改變其債權的性質³⁰。

筆者認為，優先權因是否公示而具有不同的效力，而勞動債權作為優先權的一種，應當具有相同的性質，即未經公示的勞動債權是一種物權化的債權，而經公示的勞動債權是一種法定的擔保物權。從中國的實際情況來看，國家憲法已經加入並確認了尊重和保障人權的原則³¹，勞動者享有憲法所規定的基本生存權和

²⁸謝懷軾，外國民商法精要（增補版），法律出版社，2006 年 1 月，頁 158。

²⁹如「法國民法典」第 2095 條將優先權界定為：依據債權的性質，給予某一債權人先於其他債權人，甚至先於抵押權人，受清償的權利。

³⁰楊立新，物權法，中國人民大學出版社，2013 年 1 月，頁 361。

³¹「中華人民共和國憲法」第 33 條：國家尊重和保障人權；

獲得勞動報酬的權利³²，因此，具體到破產法領域，有必要使勞動債權有優先於一般債權而受償的地位，對此無論是理論上還是實務中都是沒有爭議的。中國「企業破產法」第 132 條已經將勞動債權作為優先權加以規定。³³就勞動債權與稅收債權的清償順位而言，勞動債權依據「企業破產法」第 113 條也享有優先於稅收債權而獲得清償之地位。關於勞動債權與擔保物權的優先性問題，在理論與實務中爭議十分激烈，但本文僅限於對破產法與稅法交叉領域的探討，故對此不予贅述。

三、 稅收債權與人身損害債權的優先性考量

2008 年的三鹿奶粉事件直接導致了中國法學界對於人身損害債權是否具有破產優先權的大討論，甚至有人認為三鹿破產程式的實施標誌著我國新「企業破產法」的破產³⁴。其實早在 1998 年發生的「華生電器案」中，人身損害債權是否具有優先性的問題，就曾一度引發爭論。誠然，企業破產與大規模侵權案件的賠償確實是立法和司法上的一個難題，此時若遭遇公司破產，則人身損害債權的清償方式和順序就成為破產法立法必須解決的問題，同時也成為了探討稅收債權順位時所必須考慮的問題。

³²「中華人民共和國憲法」第 42 條 中華人民共和國公民有勞動的權利和義務。國家通過各種途徑，創造勞動就業條件，加強勞動保護，改善勞動條件，並在發展生產的基礎上，提高勞動報酬和福利待遇。

³³「中華人民共和國企業破產法」第 132 條：本法施行後，破產人在本法公佈之日前所欠職工的工資和醫療、傷殘補助、撫恤費用，所欠的應當劃入職工個人帳戶的基本養老保險、基本醫療保險費用，以及法律、行政法規規定應當支付給職工的補償金，依照本法第一百一十三條的規定清償後不足以清償的部分，以本法第一百零九條規定的特定財產優先於對該特定財產享有擔保權的權利人受償。

³⁴冀宗儒，三鹿集團破產案中的幾項懸疑，載新浪財經。（最後訪問日期：2014 年 11 月 6 日 16：49）

<http://finance.sina.com.cn/chanjing/b/20090210/12235837450.shtml>。

（一）三鹿破產案件——人身損害債權優先權的默認

從 2008 年 9 月因涉嫌生產銷售偽劣產品被責令停止生產銷售，到 2009 年 2 月 12 日正式宣告破產，三鹿集團成為中國 21 世紀以來涉及數額最大的破產案件。2009 年 11 月 20 日，石家莊市中級人民法院作出裁定，終結已無財產可供分配的三鹿集團破產程式。裁定顯示，三鹿集團對普通債權的清償率為零，這意味著因食用不合格奶粉而受到人身損害的嬰兒將得不到任何賠償³⁵。

在三鹿集團正式破產宣告前的 2009 年 1 月，迫于各方債權人的壓力，三鹿集團有關負責人與石家莊市政府一起，向經銷商代表提出了一套最終還款方案，根據這套方案，三鹿集團同意在 2009 年 1 月 10 日之前，除了還清原來協定的 30% 貨款，石家莊政府承諾三鹿集團於 2009 年 1 月 10 日再支付經銷商 30% 貨款³⁶。除了上述清償外，2008 年 12 月中旬，三鹿集團借款 9.02 億元，提前支付給全國奶協用於患病嬰幼兒的治療和賠償費用³⁷。政府此舉在當時自認為獲得了比較廣泛的社會認同，體現了國家追求實質正義的理念，然而卻與我國頒佈僅不到兩年的新破產法中有關債權清償順序的規定嚴重不符。

在三鹿奶粉案件中，三鹿集團通過向石家莊商業銀行借款的方式，向受害嬰兒支付人身損害賠償金，此舉政府雖有可以褒獎之處，但若要依法治國，筆者認為應當從制度層面而非採用行政手段加以解決。在三鹿集團尚未還清包括稅款在內的其他債權的情況下，卻借款向患兒優先清償普通債權，這對於其他享有優先

³⁵ 俞金香，公司破產中人身損害賠償債權的優先性——以三鹿破產一案為例，載科學時代，2010 年第 13 期，頁 22。

³⁶ 王珊珊，三鹿與經銷商達成新還款協定 1 月 10 日前償還 60%，載財經，2008 年 12 月 25 日。

³⁷ 三鹿借款 9 億元賠償確診患兒，載上海法治報，2008 年 12 月 29 日。「據有關媒體報道部分三鹿經銷商指認該借款人為石家莊商業銀行，但隨後石家莊商業銀行又發佈聲明予以否認。」參見：石家莊商業銀行：未向三鹿集團提供 9 億元借款，載新京報，2009 年 1 月 1 日。

權的債權人以及其他與其處於同一清償順位的普通債權人來說，都是一種利益的極大損害。此舉也完全顛覆了「企業破產法」與「稅收徵收管理法」所規定的清償順位，可謂破產法的破產。

（二）華生電器案件——人身損害債權優先權的否認

1998 年，安徽省蚌埠市社會福利院購置的冠佑華生電器商標的一台電熱器械在使用中爆裂，造成火災，導致福利院收養的 3 名嬰兒死亡，6 名嬰兒傷殘。在蚌埠市社會福利院和傷殘兒童對上海華生電器總廠（以下簡稱電器總廠）提起的索賠訴訟中，經法院主持調解，電器總廠與原告達成和解協定，電器總廠承諾賠償原告 130 萬元。該案結束後不久，電器總廠經申請由上海市普陀區人民法院宣告破產。在該宗破產案件中，法院遇到一個法律規定與現實需求相衝突的難題：從實質正義的角度而言，應讓蚌埠市社會福利院及 6 名傷殘嬰兒就產品人身傷害賠償在華生電器總廠的破產財產中優先受償，一面是企業破產法（試行）和民事訴訟法對破產程式中債務清償順序的剛性安排，在這個安排中並沒有使產品人身傷害賠償優先於其他債權獲得清償，而只能將其作為一般破產債權列於勞動債權和稅收債權之後的第三順序清償。在電器總廠破產清算過程中，經法院動員，最終電器總廠的上級主管單位替代其履行了前述賠償責任³⁸。

在華生電器案件中，上海法院嚴格依照當時的企業破產法與民事訴訟法之規定，認為人身損害債權是普通債權，其結果是導致福利院及受傷兒童幾乎得不到任何賠償。最後，經過政府協調，由華生電器的上級單位替代破產企業主動承擔了損害賠償責任。華聲電器上級單位主動承擔對福利院及受傷兒童的做法存在著

³⁸丁文聯，產品品質人身傷害在破產程式中的賠償，載人民司法 2002 年第 9 期。

政府對實質正義的追求與維穩目標的考量，但筆者基於依法治國原則認為，國家應當從制度層面而非以行政手段加以解決。

（三）稅收債權與人身損害債權的優先性分析

根據中國「企業破產法」第 113 條之規定，人身損害債權屬於普通債權，應當位於清償順位的最後，因此在破產清算中往往得不到有效保護而處於弱勢地位。在一般民法領域人身損害賠償之債和其他債權同屬於現行法律規定的普通債權，而債權與債權之間具有平等性，但為什麼在破產程式中要將二者加以區分，賦予其不同的清償順位呢？原因在於在破產財產分配中，人身損害債權和其他債權之間存在著很大的區別，所要實現的制度價值也有差異，因而有著不同的清償順序的考慮。

若按照債的形成是否以合意為基礎來區分，債可以分為合意之債與非合意之債。合意之債的權利人在與破產債務人發生交易關係時，基於對企業資訊的掌握，可能預見債務人破產，有機會通過談判來回避債務人破產可能給其帶來的風險，而非合意之債的權利人沒有機會通過談判來回避債務人破產可能給其帶來的風險。那些有機會與債務人談判的權利人一般能夠從談判中獲得一種與非合意當事人不同的權利救濟方式，並且如果沒有來自外部的幹預，這種救濟方式往往比非合意當事人獲得的救濟優越。因此，可以把當事人的意志，亦即當事人之間的合意作為衡量標準，以確定當事人在破產事件中回避風險的能力，並進而確定其在破產程式中的權利安排。基於破產這一特殊事件的性質，有必要對那些實際處於被動和弱勢地位的非合意當事人提供一種必要的救濟，以改變他們這種被動和不利的地位，進而實現破產法的目標。因此，儘管稅收之債並非嚴格意義上的合

意之債，且具有無償性、強制性等公法特點，但稅務機關仍然可以基於稅收債權而有效掌握企業資訊，通過設立擔保、行使撤銷權等方式從而回避債務人破產可能帶來的風險，因此稅收債權人同合意之債的債權人一樣，具有較強的風險規避能力和更有效的權利救濟方式。

綜上所述，筆者認為應當賦予人身損害債權以優先權，使其獲得優先於稅收債權和普通債權而得到清償的法律地位。

肆、破產清算中稅收優先權的內部效力

一、稅收優先權內部效力的研究價值

稅收優先權與私法之債請求權、其他基於公法之債請求權的衝突，如稅收債權與擔保物權、勞動債權、人身損害賠償請求權、行政罰款等之效力問題，稱為稅收優先權的外部效力。但中國現有的稅法研究很少涉及一個實踐難題，即當數種不同的稅收債權並存而債務人的財產不足以清償全部稅收債務時，如何確定不同種類的稅收債權的清償順序，該問題所要研究的就是稅收優先權的內部效力。

關於不同稅收債權之間是否具有優先性的問題，存在兩種對立觀點，一種觀點認為，稅收優先權是針對稅收債權與稅收之外的一般債權而言，不同種類和性質的稅收債權之間不應該存在受償順序上的優劣³⁹。該種觀點為中國當前立法所肯定，即當破產財產不足以清償全部稅收債權，同一順位下的各種稅收債權之間應當平均分配受償。另一種觀點認為，由於不同地區的稅務機關在欠稅執行上的差異以及各種稅種的納稅義務發生時間、繳納期限不同，進而導致稅收債權的這

³⁹甯榮，稅收優先權的內部效力范式初探，中國政法大學，載財會探索，2012年，頁113。

種無先後順序平均分配的方式並不能很好地解決破產清償中不同稅種之間的清償問題。因此有必要對稅收債權進行更加細緻的劃分，以便提高破產清算程式中稅收債權的實現效率⁴⁰。

筆者認為目前中國稅法規定的不同稅種債權的平等受償原則並不能很好的解決破產清算程式中不同稅種之間的分配問題。例如：企業 1 月 1 日發生國稅債務 50 萬元，欠稅未交，2 月 1 日繳納地稅當期應納稅款 100 萬。在破產清償程式中若要適用平均分攤原則，則對已經繳納的地稅就必須進行執行回轉，這樣作不僅使已經執行的稅收處於不穩定狀態，而且還會拖延稅收優先權實現的時間，不利於稅收秩序的穩定以及之後清償程式的正常進行。因此為提高稅收債權實現的效率以及便捷清算程式的進行，有必要對稅收債權進行更為細緻的區分。除此之外，在破產清算期間發生的應稅收入，設擔保的稅收債權等也無法適用一般的平均分配程式。

二、破產清算中稅收優先權內部效力的構建

（一）分稅制體制下中央稅與地方稅的清償順位

中國在分稅制體制下，稅收分為中央稅、地方稅以及中央與地方共用稅。關於中央稅與地方稅發生竟存而納稅義務人無法清償全部稅賦時何者優先受償的問題，以美國、法國、瑞士為代表的國家，均在立法上肯定國稅優先於地稅原則，以保障中央政府的財政收入。例如美國的聯邦稅較州稅更為優先；法國的國稅較省稅更為優先；瑞士州稅較市稅更為優先⁴¹。

⁴⁰王晉，企業破產清算中的稅法問題研究，廈門大學經濟法碩士論文，2006 年，頁 28。

⁴¹鄭玉波，民商法問題研究（二），臺灣三民書局，1984 年，頁 286。

關於中央稅與地方稅的清償順序，目前學界尚存不同觀點，一種觀點認為基於保障中央財力以實現公共事業建設的角度考量，在分稅制下，應當確立國稅優先於地稅；另一種觀點認為，稅收的本質是債的關係，根據債權平等理念不應當對中央稅和地方稅的順位加以區別，二者背後所代表的中央政府利益與地方政府利益屬於國家利益的不同層次，只需要相互協調而不存在何者優先之問題。

筆者認為，在中國分稅制的大背景下，中央稅和地方稅間不宜存在一般優先權。若過分強調中央稅收，無視地方經濟發展的需要，必將損害地方創收的積極性，地方政府必然採取各種變通方法滿足本地發展需要，以費擠稅⁴²，從而導致國稅稅基的侵蝕，影響社會整體經濟效率。另一方面，為了防止實踐中可能出現的地方政府為了保護地方利益而排斥國稅的問題，有必要在破產程式中明確國稅、地稅之間按比例平等受償。這樣既減少了中央與地方的博弈成本，又保障了國稅稅收債權的穩定實現。

（二）不同種類與性質的稅收債權間的清償順位

在納稅義務人無法清償全部稅收債權之時，為更加合理有效的落實稅收目的，不能僅適用按債權比例清償的原則，而應當考慮到不適用比例受償的例外情形。例如臺灣便規定不同稅種的清償順序為土地增值稅優先權、關稅優先權、營業稅優先權等⁴³。臺灣「關稅法」規定了關稅優先權，其依據在於關稅債權在徵收環節具有特殊性，如果進口貨物或物品未完成申報程式，其他稅收債權就不可能發生。

⁴²營業額-費用=應納稅所得額，應納稅所得額×稅率=稅費，費用提高，稅款降低，此即以費擠稅現象。

⁴³陳清秀，稅法總論，臺灣翰蘆圖書出版有限公司，2004，頁 613-615。

特殊稅收主要指相對於其他稅收而言具有標的物特定性、公示性等特點的稅收債權，因其標的物的特定性與公示性較強，因而法律賦予其優先於一般稅收債權而得到清償的法律地位。如臺灣「稅捐稽征法」第 6 條規定，土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收及法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物應課征之營業稅，優先於一切債權和抵押權。

應當注意的是，臺灣稅法賦予特殊稅種的優先權，僅在特定範圍內，一旦該特殊稅收債權脫離特定財產範圍，該稅收債權便喪失了優先於其他稅收債權受償的權利，進而轉化為普通稅收債權。如土地增值稅就自然漲價部分優先於一切債權，關稅就貨物本身價值優先於一切債權。臺灣稅法的該種做法較之中國稅法沒有明確規定而導致不同稅種之間清償混亂的狀況，是較為科學並值得借鑒的。

（三）主稅稅收債權與附加稅稅收債權的清償順位

主稅亦稱本稅或正稅，是指通過法定程式由最高權力機關公佈稅法或授權擬定條例以草案形式發佈開徵，具有獨立計稅依據並正式列入國家預算收入的稅收。而附加稅是指按照主稅一定比例徵收的稅種，其納稅義務人與主稅相同，但稅率另有規定。因此附加稅以主稅的存在和徵收為前提和依據。常見的附加稅如城市維護建設稅，該稅種以納稅人實際繳納的增值稅、消費稅、營業稅稅額為計稅依據，並根據納稅人所在地區的不同分別適用不同稅率。

筆者認為，主稅的存在是附加稅得以產生和計稅的前提，但考慮到附加稅的用途主要在於增加社會福利、發展教育以及滿足地方政府的財政需要，因此當主稅與附加稅發生清償衝突時，不宜主張主稅優先於附加稅，較為合理的做法是按比例徵收，以保障附加稅目的和用途的實現。

（四）附納稅擔保的稅收債權與其他稅收債權的清償順位

為了保證稅款的征繳，很多國家均設立了納稅擔保制度。納稅擔保是指經稅務機關同意或確認，納稅人或其他自然人、法人、經濟組織以保證、抵押、質押的方式，為納稅人應當繳納的稅款及滯納金提供擔保的行為⁴⁴。依據「稅收徵收管理法」、「海關法」、「稅收徵收管理法實施細則」以及 2005 年頒佈的「納稅擔保試行辦法」之規定，設定擔保的稅收債權能就擔保財產優先受償。

從形式上，納稅擔保可以分為人的擔保和物的擔保。物權擔保作為保障債務清償的重要制度之一被引入稅法，有助於增進稅收債權安全，因此為各國稅收立法競相採納。納稅擔保的性質至今沒有明確界定，有學者認為，納稅擔保是一種私法契約，也有學者認為，納稅擔保制度的核心是行政合同觀念。筆者認為，納稅擔保將私法制度作為實現公法目的的法律工具和手段，具有公法屬性。附納稅擔保的稅收債權就特定財產應優先於無納稅擔保的稅收債權受償，否則納稅擔保制度將失去應有的積極作用。

（五）破產宣告前後稅收債權的清償順位

在第二章關於破產稅收優先權適用範圍的論述中，筆者以破產宣告之日為分界線，將稅收債權劃分為破產宣告前的稅收債權和破產宣告後的稅收債權。

破產宣告前的稅收債權的本金依照破產法關於破產債權優先權的規定，應當屬於稅收優先權的適用範圍並依據「企業破產法」第 113 條進行債權分配與清償。

破產宣告後形成的稅收債權基於其特殊性，屬破產費用或共益債務，不屬於

⁴⁴甯榮，稅收優先權的內部效力范式初探，中國政法大學，載財會探索，2012 年，頁 114。

稅收優先權的範圍，如臺灣在「稅捐稽征法」中就将破產財團成立後產生的稅負界定為財團費用。進入破產程式後，無論是稅收本金還是滯納金和罰款，都是清算組在破產財產的管理、變價、分配或破產宣告後為破產財團之利益而履行雙務契約所產生的，是清算組合法或違法行為的結果，應當屬於破產費用或共益債務。因此，破產宣告後產生的稅收債權應當適用對破產費用與共益債務的清償規則而從破產財產中優先支付。

三、關於稅收優先權內部效力的分析結論

通過對不同稅收債權競存時受償順序的具體分析，筆者認為：中央稅不宜優先於地方稅受償，二者應當在同一順位中按比例平等受償；特殊稅收債權就特定財產範圍內應當優先於一般稅收債權受償；主稅稅收債權與附加稅稅收債權應當按比例受償；附納稅擔保的稅收債權就特定財產優先於其他稅收債權受償；具有破產費用和共益債務性質的稅收債權應當按照破產費用和共益債務的清償規則而應優先於其他稅收債權受償。

伍、結論與建議

稅收優先權制度是各國為保障稅收債權得到有效實現的重要手段。但具體到破產清算領域，由於債權人面臨著債權無法得到實現的現實危險性，因此破產語境下的稅收優先權制度就極具特殊性。首先，國家利益與個人利益的博弈在破產債權的清償順位中展現無疑；其次，企業破產逃稅現象的大量存在使得中國破產稅收優先權制度不能完全採取以德國為代表的弱化甚至廢除方式；再次，在破產清算程式中落實稅收優先權制度往往會破壞擔保制度或損害其他善意債權人的

利益；最後，在稅收債權的內部，適用該優先權的具體稅種各有其特點。

綜上所述，筆者認為稅收優先權在企業破產逃稅現象盛行的中國宜存不宜廢，但該優先權的行使不能以破壞擔保與社會信用為代價，更不能以犧牲勞動者的憲法權利為前提。其次，稅收債權在破產清算程式中的保障不能片面的依靠稅收優先權制度，而應當在充分尊重破產債權平等原則和債權人自治原則的基礎上，綜合運用破產申報、破產撤銷權、管理人追回權以及稅收優先權制度加以實現。再次，稅收債權應當讓位給處於弱勢地位且無法有效規避破產風險的人身損害債權，使本就處於被動與弱勢地位的被侵權人能夠獲得法律的公平保護。最後，在稅收債權的內部，應當進一步區分具體稅種之間，以及不同性質稅種之間的內部優先性效力。

稅收對於公民而言，本身就具有強制性與無償性，若再過分強調稅收優先權，則對於私人財產權愈發重視的現今社會而言，無疑具有逆潮流之趨勢。筆者在此主張稅收優先權在中國宜存不宜廢，蓋因中國破產逃稅現象廣泛存在之國情所致，若中國社會信用與稅收制度能夠健全，那麼廢除稅收優先權，保護更加居於弱勢而得不到其他法律援助的無擔保債權人，無疑是當前破產法與稅法的立法趨勢。

參考文獻

專書

- [1]陳清秀，稅法總論，臺北：元照出版社，2010年9月，第六版。
- [2]韓長印，破產法學，北京：中國政法大學出版社，2007年3月版。
- [3]劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，北京：北京大學出版社，2004年版。
- [4]楊立新，物權法，北京：中國人民大學出版社，2013年1月版。
- [5]中華人民共和國財政部稅政司(編)，中國稅收制度，北京：企業管理出版社，2009年版。
- [6]金子宏(日)，戰憲斌、鄭林根等譯，日本稅法，北京：法律出版社，2004年版。
- [7]謝懷軾，外國民商法精要(增補版)，北京：法律出版社，2006年1月版。
- [8]王欣新，破產法學，北京：中國人民大學出版社，2008年版。
- [9](美)大衛·G·愛潑斯坦、史蒂夫·H·尼克列斯、詹姆斯·J·懷特：美國破產法，韓長印等譯，北京：中國政法大學出版社，2003年。

期刊文章

- [1]王欣新，破產別除權理論與實務研究，政法論壇，2007年第一期。
- [2]陳晨晨，論破產清償順位重構，法制與經濟，2011年12月。
- [3]王琳，淺議企業破產清算中的稅收優先權，中國科技投資，2012(36)。
- [4]劉海霞，破產清算中的稅收優先權問題研究——以與破產清算中外部債權之比較為視角，法制與社會，2008(15)。
- [5]王芳，稅收優先權在企業破產程式中的適用問題探討，甘肅金融，2010(7)。

- [6]嚴永斌，論破產清算中的稅收優先權，東方企業文化，2012（3）。
- [7]金森英，論破產清算中稅收優先權保護的完善，法制與社會，2013（31）
- [8]李偉、彭魯軍，論稅收優先權在企業破產清算中的應用，工會博覽·理論研究，2011（2）。

學位論文

- [1]趙燕青，破產清算中的稅收優先權研究，首都經濟貿易大學碩士學位論文，2010年3月版。
- [2]王高平，稅收債權在破產法中的地位研究，上海交通大學碩士學位論文，2007年。
- [3]徐澍今，對稅收優先權的反思與完善——以我國企業破產法為視角，西南政法大學碩士學位論文，2013年。
- [4]徐晶晶，淺論破產清算中的利益衝突與平衡——以我國破產清償順序的立法完善為中心，華東師範大學碩士學位論文，2010年。

網路資源

- [1]搜狐新聞，<http://news.sohu.com/20071028/n252912023.shtml>（最後訪問日期：2014年11月6日15:30。）
- [2]中國民商法網刊，<http://www.civillaw.com.cn/Article/default.asp?id=37213>王利明，關於勞動債權與擔保物權的關係，2008年1月（最後訪問日期：2014年11月5日16:20。）
- [3]冀宗儒，三鹿集團破產案中的幾項懸疑，載新浪財經，

<http://finance.sina.com.cn/chanjing/b/20090210/12235837450.shtml>（最後訪問日

期：2014 年 11 月 6 日 16：49。）

