

“先税权优于担保物权”质疑 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/484/2021_2022__E2_80_9C_E5_85_88_E7_A8_8E_E6_c122_484031.htm 《中华人民共和国税收征收管理法》第45条对税收优先权作了规定：“税务机关征收税款，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、留置权执行。”这是新《征管法》为国家税收新创设的一项权力，类似规定，既不见于旧《征管法》，在以前也闻所未闻。笔者认为该规定与多项法律原则、法律规定相冲突、矛盾，其本身，包括查诸其他法律、法规、规章均不能使其成为一个完整的法律规则，在实践中缺乏可操作性。一、“先税权”违反了民法的基本原理。首先，“先税权优于担保物权”的规定，与“物权优先于债权”的民法原理相矛盾。欠税，究其实质，乃是纳税人欠国家的一种债，它与其它债务的不同，只是其债权人不同而已，它本身是一种“债权”，不论其产生的先后，其都不能先于物权受偿；而“有物权担保的债权”，其债权的实现，首先是对特定物行使的一种权利，其本质是一种“物权”。“物权优先于债权”是一项被普遍接受的民法基本原理。新《征管法》第45条的规定，显然与这一基本原理相矛盾。其次，“先税权优于担保物权”的规定，违背了“债权相对性原理”。债权是特定人之间发生的权利、义务关系，在一般情况下，除现行《合同法》明确规定的“代位权”、“撤销权”外，债权对债权人、债务人外的第三人不产生法律上的影响。“先税权优于担保

物权”的规定，究其实质，是对征税主体和纳税人之外的第三人“担保物权人”权利的一种限制。在征税主体、纳税人、“担保物权人”三者之间，假如“先税权”实现，只有“担保物权人”的权利受到影响，其它二者，只是履行正常的债的关系。因此，“先税权优于担保物权”的规定，违背了“债权的相对性原理”，超出了其“债权”权利的行使范围。

二、新《征管法》有关“先税权”的规定，与《担保法》有关担保物权的优先受偿地位相矛盾，与《破产法》、《民事诉讼法》、《商业银行法》、《保险法》等有关企业破产清算清偿顺序的规定有矛盾，与《海商法》、《民用航空器法》优先权的规定相矛盾，会带来法律适用上的混乱。首先，我国《担保法》仅规定了担保物权的优先性，而没有规定“先税权优于担保物权”。在“担保物权人”行使担保物权时，纳税人主张以担保物价值充抵在先产生的税收，或征税主体干预诉讼，主张行使“先税权”，法院应当如何处理？是依新《征管法》的规定，由征税主体行使“先税权”，还是由“担保物权人”实现“担保物权”？在所有行使担保物权的案件中，法院有没有义务通知征税主体查实有无在先存在的税收，然后再由“担保物权人”行使“担保物权”？其次，在企业破产案件中，《企业破产法（试行）》第37条、《民事诉讼法》第204条、《商业银行法》第71条、《保险法》第88条规定有：“破产财产优先拨付破产费用后，按照下列顺序清偿”：（一）破产企业所欠职工工资和劳动保险费用；（二）破产企业所欠税款；（三）破产债权”、“商业银行破产清算时，在支付清算费用、所欠职工工资和劳动保险费用后，应当优先支付个人储蓄存款的本金和利息”、“

保险公司依法破产的，破产财产优先支付其破产费用后，按照下列顺序清偿：（一）所欠职工工资和劳动保险费用；（二）赔偿或者给付保险金；（三）所欠税款；（四）清偿公司债务。”从以上规定可以看出，国家在利益的权衡上，并不是把“国家利益税收权”放在第一位，而是优先保护“职工工资和劳动保险”、“个人储蓄存款的本金和利息”、“财产或人身保险的保险金”，其次，才能支付“所欠税款”，再次才是一般债权。在以往的法律实施中，上述利益保护的先后顺序经证明是行之有效的，未引起任何不良反应。但在“先税权”实施以后，国家税收将会因“1他人有担保物权存在；2国家税收权产生在担保物权之前”而享有优先受偿权，并且这种优先受偿权，还在“行使担保物权的‘别除权’”之前。通常情况下，国家税收会随着岁月的流逝而逐渐积累，对于不景气的企业，欠税是必然的，那么，在其破产时，国家行使“先税权”也将是必然的。由此，存在了多年的企业破产分配顺序将会被打破。虽然由此国家的利益得到了保护，但这对于弱势群体是不公平的，因为，根据现行企业运行状况来说，破产企业所欠税款都不会少，再加上所欠税款的利息和滞纳金，在企业破产案件中，将会使“担保物权人”的利益得不到保障，因为担保物的价值和其担保的债权一般是等值的，法律并没有因为纳税人欠税而规定可以超值进行物权担保；“担保物权人”的“别除权”尚有可能得不到保护的危险，更不用说位列其后的“职工利益”、“个人储户利益”、“保户利益”了。新《征管法》“先税权”的规定，势必打破现行的破产财产分配顺序。3、我国《海商法》第22条、《民用航空器法》第19条规定了船舶优先权和

民用航空器优先权。其中，船舶优先权规定：“下列各项海事请求具有船舶优先权：（一）船长、船员和在船上工作的其他在编人员的工资、其他劳动报酬、船员遣返费用和社会保险费用；（二）船舶营运中发生的人身伤亡的赔偿请求；（三）船舶吨税、引航费、港务费和其他港口规费的缴付请求；（四）海难救助的救助款项的给付请求；（五）船舶在营运中因侵权行为产生的财产赔偿请求。”民用航空器优先权规定：“下列各项债权具有民用航空器优先权：（一）援救该民用航空器的报酬；（二）保管维护该民用航空器的必需费用。”以上两项优先权均优于船舶、民用航空器的担保物权优先受偿，但其优先权与“先税权”相比，哪个更优先？假如前者优先，是否在前者行使后，即可以行使“先税权”？在以上3种情况下，均存在法律适用问题，是否均可以按“后法优于前法”的原则进行处理？在新《征管法》与上述法律之间，谁是特别法，谁是一般法？新《征管法》与上述法律之间的矛盾之所以还未被提到司法高度，是否是因为“先税权”还未在实践中真正行使过？

三、新《征管法》第46条在实践中的执行问题。

新《征管法》第46条规定：“纳税人有欠税情形而以其财产设定抵押、质押的，应当向抵押权人、质权人说明其欠税情况。抵押权人、质权人可以请求税务机关提供有关的欠税情况。”这一规定，看似为纳税人设定了义务，为“物权担保人”设定了权利，但在实际执行中却会产生以下问题：1、纳税人不如实向抵押权人、质权人说明其欠税情况怎么办？是否构成民事欺诈？实际业务往来中，纳税人一般不会既向银行申请贷款，又向银行说明“我还欠有巨额税款”，或者向卖方说明“我经营惨淡，不

景气，税都纳不起”，一般会说自己资金雄厚，有实力，不相信可以把“楼房、新购的小汽车”抵押给你等等。让纳税人自述所欠税款，正如让一个人说自己的人品如何，有无犯罪记录等等，要么讳莫如深，要么夸夸其谈；假如“物权担保人”问起其欠税情况，一般他均会如此做作。那么，假如纳税人不如实说明自己的欠税情况，是否构成民事上的欺诈？从理论上说，应当构成民事欺诈。但由此又会产生这样一个问题，即：纳税人与“担保物权人”在国家行使“先税权”之前“突击”行使“担保物权”怎么办？由此又会引发“双方通谋损害国家利益”的无效民事行为。但究以上行为产生的原因，却在于国家“先税权”的规定，与纳税人及“担保物权人”的利益冲突所致。但反过来说，征税主体与其与纳税人、“担保物权人”经常产生矛盾，倒不如自己经常性地主动采取税收保全措施，或干脆申请纳税人破产来得痛快。

2、假如“担保物权人”向征税主体了解纳税人欠税情况，征税主体回答数字不实、不确怎么办？或征税主体一时不能回答怎么办？由此产生的后果应由谁来承担？因为国家税收的多种多样，又由于税收几乎每时每刻都在产生（比如说个人所得税），新《征管法》为“担保物权人”设定的“权利”，无异于是一种“噩梦”般的义务。本来民事活动中“风险自负”，但由于“先税权”的规定，又由于上述疑问，无疑加大了“担保物权人”的业务风险。“担保物权人”为了自身利益，向征税主体咨询纳税人欠税情况时，假如征税主体说，“他的税还未核算出来嘞！”，纳税人及“担保物权人”是否有权要求：“请你在三天内给我们核算出来好不好？”，假如那位被咨询的官员说：“你们回去等等吧，要

有耐心！”，商机正如点燃的爆竹，稍纵即逝，是否在此情况下，纳税人及“担保物权人”的生意就不用做了？并且，征税主体即使给出一个数字，也由于其可能不确切，而给“担保物权人”带来商业风险。因为，有时征税主体可能因非主观的原因而提供出不确的数字，比如说，在提供咨询以后的若干时间，又发现了因为“因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的”、“因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的”、“偷税、骗税而未缴或少缴税款的”（以上见新《征管法》第52条），在此情况下，“先税权”与“担保物权”的冲突，岂不使“担保物权人”“煮熟的鸭子又飞了”？

3、新《征管法》“先税权”的规定，没有考虑“留置权人”的权利、利益，对“留置权人”极为不利。“留置权”仅产生在少数几种合同中，而且都发生在纳税人（债务人，下同）不履行金钱债务之后，对于纳税人不履行金钱义务，“留置权人”在合同履行之前是不可能预见的，因此，不可能去了解纳税人的欠税情况，新《征管法》在第46条中也未规定“留置权人”有“了解纳税人欠税情况”的权利；但是，假如在“留置权人”行使其留置权时，他是否可以“了解纳税人的欠税情况”，从而留置包括“欠税”在内、超过其自身债权的留置物？在不超额留置的情况下，假如纳税人一定要用被留置的财产充抵税款，留置权人的留置是否就会成为一种虚设的权利，是否就会劳而无功？在此情况下，征税主体是否就有义务（行政主体的职权，既是权利，也是义务）去与“留置权人”争夺此留置物，以充抵税款？在抵押权、质押权的情况下，假如权利人还可以通过“超额抵押、超额质押（假如法律因

“先税权”的规定允许超额物保) ”保证自己的利益的话，那么，留置权人则因1不享有新《征管法》第46条规定的权利；2对于纳税人（债务人）不履行债务缺乏可预见性，而使自己处于被动挨打的地位，完全地受制于纳税人。《担保法》规定的留置权，将因“先税权”的规定而面临不能行使的危险。四、“先税权优于担保物权”的规定，自身尚不能自成法律规则，也无相关程序规定，不具备操作性。一个完整的法律规则，应当具备三个要素，即“假定”、“行为模式”和“法律后果”，而新《征管法》有关“先税权”的规定，除了“假定”、“行为模式”两个要素外，尚无法律后果的规定。也即是说，“先税权”规定所涉及的权利主体和义务主体，即使不履行职责和义务，也不用承担明确的法律后果。遍查新《征管法》、新《征管法》实施细则、及“国家信息中心〔国家法规数据库〕”（2003年6月6日查询相关内容），既没有征税主体不行使或怠于行使“先税权”职责所应承担的法律责任，也无纳税人不向“担保物权人”如实告知其欠税情况的后果，也无“担保物权人”向征税主体了解纳税人欠税情况时，征税主体报告不实的法律后果。一项法律权利的行使，特别是像诸如“先税权”这样的新设权利，由于牵涉到征税主体、纳税人、“担保物权人”、法院及其它相关司法、行政机关，没有一套完整的法律程序规定是不可能实施的。“权利的行使要靠正当程序”，而不是权利主体的“为所欲为”，也不是义务主体的自觉自愿。笔者在遍查“国家信息中心〔国家法规数据库〕”后，也未找到有关“先税权”行使的程序规定。那么，只能说，新《征管法》“先税权”的规定，现在还只停留在一种意识层面上。笔者认

为，如果“先税权”不可废，那么，法律应当对此作出进一步规定，或者出台新的立法解释，消除前述诸多法律冲突和适用缺陷，且藉此，在保证符合国家统一立法的前提下，使得“先税权”的立法意图通过法律实践得到贯彻、实现。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com