

学校编码: 10384

分类号 _____ 密级 _____

学号: 12920071150341

UDC _____

税收优先权疑难问题研究

厦门大学

硕士学位论文

税收优先权疑难问题研究

Study on the Difficult Issues of Tax Priority

徐松林

指导教师姓名: 廖益新教授

专业名称: 法律硕士

论文提交日期: 2010年4月

论文答辩时间: 2010年 月

学位授予日期: 2010年 月

答辩委员会主席: _____

评阅人: _____

2010年 月

徐松林

指导教师

廖益新教授

厦门大学

厦门大学博硕士学位论文摘要库

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下，独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（ ）
课题（组）的研究成果，获得（ ）课题（组）
经费或实验室的资助，在（ ）实验室完成。

（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，
未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

200 年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文(包括纸质版和电子版)，允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

() 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于
年 月 日解密，解密后适用上述授权。

() 2. 不保密，适用上述授权。

(请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。)

声明人(签名)：

200 年 月 日

摘要

税收是现代国家取得财政收入的主要甚至唯一手段。各国为了保障政府的财政收入的稳定和及时足额入库，大多都在立法中明确了税收优先权制度，我国也不例外。我国《税收征收管理法》明文规定了税收优先权制度。然而相关的法律规定不明，无论在理论与实践上都容易产生理解和认识的误区。这主要表现在税收优先权的产生时间以及税收优先权与担保债权效力位序冲突等问题上存在诸多的疑惑与争议。

本文从税收优先权的基础理论入手，采用了比较法、利益分析等方法进行研究，注重民法理论在税法领域的借鉴及应用，在国家税收利益和私法交易安全相对平衡的原则下，较全面考察分析了税收优先权的产生时间与位序冲突等相关疑难问题。在此基础上，本文结合我国的现实，对税收优先权制度存在的问题进行反思并提出进一步健全完善的设想。论文的研究目标是通过研究明确税收优先权产生时间的认定标准与方法，理清税收优先权与其他相关债权的效力位序问题。重点分析与解决税收优先权与担保债权、无担保债权以及税收优先权内部的效力位序等理论与现实的疑难问题。

本文的内容除导论与结语外，主要包括以下几个部分：

第一部分：税收优先权基础理论概述。这部分主要介绍了税收优先权的基础理论，我国立法现状简介与存在问题，论述了税收优先权的必要性。

第二部分：税收优先权与担保债权的效力位序。先论述了税收优先权的产生时间问题。然后重点分析与阐述了税收优先权与担保债权的效力位序，包括税收优先权与抵押权及质权的效力位序，税收优先权与留置权效力位序。

第三部分：税收优先权与无担保债权的效力位序。首先论述了税收优先权与普通债权的效力位序。其次阐释了税收优先权与公法债权的效力位序。最后分析了税收优先权与私法优先权的效力位序。

第四部分：税收优先权内部的效力位序。首先论述了国税与地税的效

力位序。接着分别分析了不同税种之间以及税收主债权与从债权的效力位序。最后探讨了税收征管中税收债权之间的效力位序。

关键词：税收优先权；位序冲突；协调

厦门大学博硕士

ABSTRACT

Taxation is the main or even only means of the modern state revenue. In order to protect the stability of government revenue and timely and fully storage, most countries are established clearly tax priority system in the legislation. China is no exception. China's "Tax Collection and Administration Law" has expressly provided for tax priority system. However, China's relevant laws and regulations are not clear enough to understand or operate both in theory and practice. This is particularly reflected in the generated time of tax priority, and it has a lot of controversy and disputes in effect conflict between tax priority claims and secured claims.

The present paper starts with the common theory of tax priority, uses the comparative and the interest analytic methods to research, and emphasizes the civil law's using and applying. Under the principle of the relatively balance between the national tax interest and the safe trade in private law, the paper has made more comprehensive study of the two difficult problems which including the generated time of the tax priority and effect conflict. Combined with the reality of our country, this paper made a vision that concerning the reflection and improvement of the tax priority system. Thesis objective is as follow. Through research on defining explicitly recognized standards and taxation method of tax priority to make clear of the effect conflict between tax priority claims and other related claims. It analyzed and resolved difficult problems rank the theories and the reality, which include tax priority claims and secured claims, unsecured claims, as well as the effect conflict of its internal claims.

In addition to introduction and conclusion, the paper is divided into four parts:

Part I: Overview basic theory of tax priority. This section mainly introduces the basic theory of tax priority, the present situation of legislation

and problems in China, discusses the need for the tax priority.

Part II: Research on effect conflict between tax priority and secured claims. First, an overview of the time of tax priority generated. Then, analyzed and discussed mainly the effect conflict between tax priority claims and secured claims. It included the effect conflict between tax priority claims and mortgage right and pledge right, the effect conflict between tax priority claims and lien claims.

Part III: Research on effect conflict between tax priority and unsecured claims. The First section discusses the effect conflict between priority tax claims and general claims. The second one describes the tax effect of priority and public law claims. The last one studied the effect conflict between tax priority claims and priority of private law.

Part IV: The effect conflict of internal claims of tax priority. First of all, discusses the effect conflict order between national tax and local tax. Secondly, research the effect conflict of different types of taxes. Thirdly, explained the effect conflict between main claims of tax and secondary claims of tax. Finally, the author studied the effect conflict among the related claims in tax collection and management.

Key words: tax priority; effect conflict; harmonize

导 论.....	1
第一章 税收优先权基本理论概述	3
第一节 税收优先权基础理论	3
一、税收优先权的含义	3
二、税收优先权的类型	4
三、税收优先权的性质	5
第二节 我国税收优先权的立法现状	6
一、我国《税收征收管理法》中的规定	6
二、我国其他部门法律中相关的规定	7
三、我国税收优先权立法现状的问题	8
第三节 税收优先权的必要性	9
一、税收的公益性理由	9
二、税收的风险性理由	10
第二章 税收优先权与担保债权的效力位序	12
第一节 税收优先权的产生时间	12
一、税收优先权产生时间的观点述评	12
二、税收优先权产生时间的难点分析	14
第二节 税收优先权与担保债权的效力位序.....	16
一、税收优先权与抵押权及质权的效力位序	16
二、税收优先权与留置权效力位序	18
第三章 税收优先权与无担保债权的效力位序	21
第一节 税收优先权与普通债权的效力位序.....	21
第二节 税收优先权与公法债权的效力位序.....	22
一、税收优先权与行政收费的效力位序	22
二、税收优先权与刑事罚金的效力位序	23

第三节 税收优先权与私法优先权的效力位序	25
一、税收优先权与私法优先权效力冲突概述	25
二、税收优先权与私法优先权效力冲突的协调	26
第四章 税收优先权内部债权的效力位序.....	29
第一节 国税与地税的效力位序	29
一、国税与地税的效力位序概述	29
二、国税与地税的效力位序冲突的协调	29
第二节 不同税种之间的效力位序.....	30
第三节 税收主债权与从债权的效力位序	31
一、税收主债权与从债权的含义	31
二、税收主债权与从债权效力冲突的协调	32
第四节 税收征管中税收债权之间的效力位序	32
一、税收征管中税收债权概述	32
二、税收征管中税收债权效力冲突的协调	33
结 语	36
参考文献	38
后 记	44

厦门大学博硕

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 Introduction of Basic Theory of Tax Priority	3
Subchapter 1 Basic Theory of Tax Priority	3
Section 1 Meaning of Tax Priority	3
Section 2 Types of Tax Priority	4
Section 3 Nature of Tax Priority	5
Subchapter 2 Current Legislation of Tax Priority in China.....	6
Section 1 China's "Tax Collection and Administration Law" Provisions	6
Section 2 Relevant Provisions of Other Legal Departments in China	7
Section 3 Problem of Current Legislation of Tax Priority in China	8
Subchapter 3 Necessity of Tax Priority.....	9
Section 1 Reason of Tax Public Welfare	9
Section 2 Reason of Tax Risks.....	10
Chapter 2 Effect Conflict between Tax Priority and Secured	
 Claims.....	12
Subchapter 1 Generated Time of Tax Priority.....	12
Section 1 Review and Comment of Generated Time of Tax Priority	12
Section 2 Difficulty Analysis of Generated Time of Tax Priority.....	14
Subchapter 2 Effect Conflict between Tax Priority and Secured Claims	16
Section 1 Effect Conflict between Tax Priority and Mortgage Right and Pledge Right	16
Section 2 Effect Conflict between Tax Priority Claims and Lien Claims	18
Chapter 3 Effect Conflict between Tax Priority and Unsecured	

	Claims	21
Subchapter 1	Effect Conflict between Priority Tax Claims and General Claims	21
Subchapter 2	Effect Conflict between Tax priority and Public Law Claims	22
Section 1	Effect Conflict between Tax Priority and Administrative Fees	22
Section 2	Effect Conflict between Tax Priority Claims and Criminal Fines.....	23
Subchapter 3	Effect Conflict between Tax Priority and Civil Law Priority	25
Section 1	Description of Effect Conflict between Tax Priority and Civil Law Priority.....	25
Section 2	Harmonization of Effect Conflict between Tax Priority and Civil Law Priority	26
Chapter 4	Effect Conflict of Internal Claims of Tax Priority. 29	
Subchapter 1	Effect Conflict between National Tax and Local Tax.....	29
Section 1	General Description of Effect Conflict between National Tax and Local Tax	29
Section 2	Harmonization of Effect Conflict between National Tax and Local Tax	29
Subchapter 2	Effect Conflict of Different Types of Tax	30
Subchapter 3	Effect Conflict between Main Claims of Tax and Secondary Claims of Tax.....	31
Section 1	Meaning of Main Claims of Tax and Secondary Claims of Tax	31
Section 2	Harmonization of Effect Conflict between Main Claims of Tax and Secondary Claims of Tax	32
Subchapter 4	Effect Conflict among the Related Claims in Tax Collection	

and Management	32
Section 1 General Description of Effect Conflict among the Related Claims in Tax Collection and Management	32
Section 2 Harmonization of Effect Conflict among the Related Claims in Tax Collection and Management	33
Conclusion	36
Bibliography	38
Postscript	44

导 论

众所周知，财政税收在一国的经济和社会发展中起着举足轻重的作用。税收是纳税人将自己私有财产的一部分交给国家，由政府按照法律的规定进行支配的活动，是国家财政收入的重要来源。税收是一个国家的财政基础，现代国家通常被称为“税收国家”。正如马克思所说：“赋税是行政权力整个机构的生活源泉。”^①我国 2001 年修订的《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征收管理法》）首次规定了税收优先权制度，该制度设计是我国税收立法上的一大突破。修订后的《税收征收管理法》第 45 条规定：“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、质押权、留置权执行。”同时该条第 2 款规定：“纳税人欠缴税款，同时又被行政机关处以罚款、没收违法所得的，税收优先于罚款、没收违法所得。”税收优先权是征税机关代表国家，按照法律的规定，就纳税人的财产优先受偿的权利。税收优先权是保证税款顺利收缴，避免国家税收流失的重要措施之一。

税收优先权制度的确立对保障国家财政收入具有重要意义，有助于在解决各种经济纠纷案件、企业重组、企业破产清算过程中维护国家的税收权益。然而，我国《税收征收管理法》中对税收优先权的规定还比较简单，有些规定值得进一步商榷，需要对税收优先权制度建设中的的一些具体问题探讨和改进。正如有学者撰文所言，这是一个存在诸多矛盾的问题。^②而税务机关在税务行政执法过程中，与司法权或其他行政执法权的发生冲突时往往无法做到税收优先，有时面对纳税人采取的种种偷逃税款的行为而无所作为。因此，正确理解税收优先权制度并且在实践中依法行使，这对实现依法治税、促进依法行政是一种有益探索与实践，也在一定意义上

^①马克思，恩格斯．《马克思恩格斯全集》第 4 卷[M]．北京：人民出版社，1958，342．

^②张守文．论税收的一般优先权[J]．中外法学．1997，(5)：44．

丰富了依法行政、依法治税的内涵。

本文在研究中运用的主要研究方法有比较法、利益分析法、理论联系实际法等。比较研究方法是通过比较国内外税收优先权的不同和相同之处，分析其各自特点，引用现行国内外相关的法律法规的规定，分析我国税收优先权制度应该如何加以完善，以适应新时期依法治税思想。利益分析法，主要是从税收如何平衡国家与公民个人利益的角度来分析研究税收优先权的合理性与合法性。而理论联系实际法主要从理论与实际结合的角度考查税收优先权制度的协调性及其操作性。

本文除导论与结语外，主要包括以下四章内容：

第一章：税收优先权基础理论概述。主要介绍了税收优先权的含义、分类、性质等基础理论，简介了我国立法现状及存在的问题，论述了税收优先权的必要性。

第二章：税收优先权与担保债权的效力位序。这部分先阐述了税收优先权的产生时间问题。接着重点分析与论述了税收优先权与担保债权的效力位序。内容包括税收优先权与抵押权及质权的效力位序；税收优先权与留置权效力位序。

第三章：税收优先权与无担保债权的效力位序。先后论述与探讨了税收优先权与普通债权的效力位序；税收优先权与公法债权的效力位序；税收优先权与私法优先权的效力位序。

第四章：税收优先权内部债权的效力位序。依次分析与论述了国税与地税，不同税种之间，税收主债权与从债权，以及税收征管中税收优先债权之间的效力位序的冲突与协调。

第一章 税收优先权基本理论概述

第一节 税收优先权基础理论

一、税收优先权的含义

探讨税收优先权应从了解优先权开始，税收优先权制度与优先权制度之间是种概念与属概念的关系。优先权制度在多个法律部门中都有规定，优先权包括优先受偿权、优先购买权、优先承担权、税收优先权等。税收优先权来源于民法优先权制度，是民法上优先权在税法中借鉴移植的结果，具有优先权的一般性质和特点。为了准确把握税收优先权的含义，有必要对优先权制度做一个考察。

（一）优先权的概念涵义

优先权内涵的学理界定多种多样。“优先权，是指特定债权人依据法律直接规定，对债务人的全部财产或特定财产之变卖价值享有的优先于其他债权人受偿的权利。”^①所谓优先权，又称优先受偿权，是指由法律所规定的特种债权人就债务人的全部财产或者特定财产优先受偿的权利。^②优先权制度最初起源于罗马法，罗马法创设优先权的有二：一是维护社会正义；二是为了因应现实之需要。优先权制度产生于古罗马，但成熟于近代欧洲。优先权概括起来主要有两大类：一般优先权和特别优先权。一般优先权是指依法律规定就债务人的全部财产优先受偿的权利。特别优先权是指依法律规定就债务人特定的动产或不动产优先受偿的权利。依客体的不同，可分为特定动产优先权和特定不动产优先权。^③优先权可分为公法上的优先权与私法上的优先权。公法上的优先权，是指为保护国家利益而在公法或相关法律中规定的优先权，包括各种税捐优先权和有关司法费用优先权。如法国《税法》和韩国《国税基本法》规定的税捐优先权等。私

^①王欣新．破产别除权理论与实务研究[J]．北京：经济法学，劳动法学．2007，(5)：15．

^②靳宝兰，徐武生主编．民事法律制度比较研究[M]．北京：中国人民公安大学出版社，2001．242．

^③申卫星．我国物权立法应设立优先权制度．[EB/OL]．法律教育网

http://www.chinalawedu.com/news/2004_5/25/1056073471.htm，2010-03-22/2010-04-03．

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

廈門大學博碩