# 分析破产企业所欠税款与破产债权分配顺序的不合理性

来源：网络 作者：红尘浅笑 更新时间：2024-12-18

*分析破产企业所欠税款与破产债权分配顺序的不合理性 分析破产企业所欠税款与破产债权分配顺序的不合理性 分析破产企业所欠税款与破产债权分配顺序的不合理性一、从税法上的“可税性”谈该顺序的不合理性税收在各国财政收入中的至尊地位,已使现代国家成为名...*

分析破产企业所欠税款与破产债权分配顺序的不合理性 分析破产企业所欠税款与破产债权分配顺序的不合理性 分析破产企业所欠税款与破产债权分配顺序的不合理性

一、从税法上的“可税性”谈该顺序的不合理性

税收在各国财政收入中的至尊地位,已使现代国家成为名副其实的“税收国家”。由于国家征税直接影响到相关主体财产权的损益,关系到国家能力的强弱和国家行为的合法性,甚至在一定时期会严重影响民生与国计,因而不可不慎。征税要考虑经济上的可能性与可行性,税法原理上称之为“经济上的可税性”,征税还必须考虑其法律上的合理性与合法性,称之为“法律上的可税性”,征税是否合理,不仅应看经济上的承受能力,还应看征税是否平等,是否普遍等。征税是否合法,不应仅看是否符合狭义上的制定法,而且更应看是否合宪,是否符合民意,是否符合公平正义的法律精神。根据国内外的立法实践及税法原理,在国家确定征税范围时,主要考虑的是两个基本的因素:即收益性和公益性,是这两个因素决定了国家对某个主体及其某个行为是否应当征税,即他们决定了某个课征对象是否具有可税性。从各国税法在确定征税范围的共性方面,不难抽象出一个共同点,这就是收益性(他在很多情况下与“营利”性密切相关)。邓小平同志指出:“走社会主义道路,就是要逐步实现共同富裕。共同富裕的构想是这样提出的:一部分地区有条件发展先发展起来,一部分地区发展慢点,先发展起来的地区带动后发展地区,最终达到共同富裕。如果富的愈来愈富,穷的愈来愈穷,两极分化就会产生而社会主义制度不仅应该而且能够避免两极分化,解决的办法之一就是先富起来的地区多交点利税,支持贫困地区的发展。”邓小平同志的一番话从一个侧面说明税收活动实际上是对社会财富的分配和再分配。因此,只有当存在收益时,才能存在收益的分配问题,同时,也只有存在收益,在理论上才可能有纳税能力,而只有向有纳税能力的人课税时,这种课税才是合理的,同时,也才是合法的,从而也是可税的。破产企业在破产时一般都是因经营亏损,资不抵债,根本谈不上其有收益,根据以上税法理论,如果再对其征收税款,显属不合理,即使是征收所欠税款,因公平原则是税收的基本原则,该原则最重要的一点就是要求国家征税要使纳税人承受的负担与其经济状况相适应,其目的是在社会的全体人民之间比较公平地分配社会的收入与财富,因此再向破产企业征收所欠税款,既不符合税收原则,也不符合税收目的。

二、从税收法律关系来看该顺序的不合理性

1、税收的本质

社会契约论认为,国家起源于原初状态下的人们相互缔结的契约;当国家作为一个政治实体产生以后,人民与国家又缔结了一个规定彼此基本权利义务的契约,这就是宪法,其中有关税收的条款,可以认为是人民与国家之间的“税收契约”。西方以社会契约论为基础的税收本质理论主要有交换说和公共需要论。交换说认为税收是人民获得国家保护所应付出的代价;国家征税和人民纳税是一种权利和义务的相互交换,通过这种“自愿”进行的交换,不仅社会资源得到充分、有效地利用,而且交换双方都认为其利益会因为交换而得到满足,从而在对方的价值判断中得到较高的评价。公共需要论则认为,由于人民对“公共物品(或服务)”的需要——“公共需要”无法通过“私人生产部门”来满足,只能由“国家和政府”作为集体的代表来承担公共物品生产者的责任,其资金即通过税收制度来筹措。

马克思主义的国家学说和国家分配论则认为,国家起源于阶级斗争,是阶级矛盾不可调和的产物,是阶级统治、阶级专政的工具;税收就是国家凭借政治权力对社会产品进行再分配的形式;税法则是国家制定的以保证其强制、固定、无偿地取得税收收入的法规范的总称。虽然,马克思也指出“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切(即税收——引者注),又或直接或间接地为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”我们从中也可以看出纳税人和国家在某种意义上的权利义务的对应。但是,在过分强调税收的“政权依据”及其“强制性”和“无偿性”特征的情况下,纳税人的义务被“充分”强调,而与其形成巨大反差的是国家的“义务”被弱化,甚至忽略;导致了在税收活动中纳税人与国家(及其税收征管职能部门)法律地位的极度不平等。

经过比较,可以发现,马克思主义税收学说始终是从“国家本位”,即国家需要的角度来阐述税收的缘由,从而说明税法的本质;而交换说和公共需要论却主要是从“个人本位”,即人民需要的角度,并结合国家提供公共需要的职能来说明税收的起源和本质,而税法不过是以人民的授权为前提,将其意志法律化的结果,从而保证其对公共服务的需要能够得到持续的、有效的满足。由此来看,后者应该更符合我国“人民当家作主”和“人民主权国家”的实质。所以,在“人民主权国家”思想总的指导下,贯之以社会契约论中的合理因素——契约精神,笔者将税收概念定义为:税收是人民依法向征税机关缴纳一定的财产以形成国家财政收入,从而使国家得以具备满足人民对公共服务需要的能力的一种活动,该活动的依据就是国家与人民订立的“税收契约”,本质是国家与人民之间权利和义务的相互交换。

2、税收法律关系体现公平价值与平等原则

契约精神作为一个高度抽象的范畴,包括了自由、公平和人权等价值内涵。由于前述原因,传统税法学显现出“不平等”、“强调义务”等明显表征,对税法之本质偏差较大,故笔者提取出契约精神内涵中对传统税法学具有根本改良意义的公平价值加以探讨;而公平价值在税法中的具体体现就是平等原则。

税收活动与国家的产生相伴相随,并且直接涉及人民与国家之间最基本的权利义务关系,与人民和国家之间其他的行为相比,税收或税法对契约精神的贯彻应当更为直接和深刻。

税收法律关系可以概括为以三方主体间的四种法律关系组成的两层结构。三方主体是指纳税主体、国家和征税机关;四种法律关系是指税收宪法性法律关系(③)、国际税收分配法律关系(④)、税收征纳法律关系(①)和税收行政法律关系(②);其中,①②构成第一层,是人们通常所认识的税收法律关系,③④构成第二层,是潜在的、深层次的,也是往往被人们所忽视的税收法律关系。下面,笔者就第一层税收法律关系分析其中的公平价值和平等原则。

1.税收征纳法律关系。现在越来越多的学者赞同将税收征纳法律关系的基本性质界定为一种公法上的债权债务法律关系。这就已经是对传统税法学认为的“纳税人又称为义务主体,征税机关又称为权利主体”观点的突破。纳税人因其公法上债务的清偿——纳税,不仅享有要求查询和对纳税信息保密等程序上的权利,还享有因还付金、超纳金和误纳金而产生的还付请求权等实体性权利;征税机关同时也就负有相应的程序义务和实体义务。

既然是一种(来源于民法上的)债权债务关系,尽管其具有公法性质,但也不可避免地内涵有“平等”的因素。但是到此为止,我们只是解释了税收法律关系表面上或形式上的平等性,至于其本质上的、深层次的平等性,还有待于笔者在税收行政法律关系中阐明。

2.税收行政法律关系。税收行政法律关系是税法与行政法的交叉领域;在日常的税收活动中,如果不考虑税法的宏观调控职能的话,税法的行政法属性更为明显。而在行政法领域,早就有学者对“行政法律关系主体法律地位不平等性”提出了质疑,主张应当“确立行政法中公民与政府的平等关系”;甚至已有学者直接就纳税人与税务机关法律地位的平等性问题作出了理论尝试。

实际上,行政法学者的讨论对我国传统的“命令与服从”的行政模式也提出了极大的挑战,向“服务与合作”观念的转变同时也说明了在行政法领域引入“契约精神”的可能甚至必要。有的行政法学者就论证了“行政法领域存在契约关系的可能性”。还有的学者认为,在市场经济条件下,契约精神不仅在社会经济生活领域,而且在国家行政管理领域也体现得最为充分和浓重;基于对市场经济秩序维护的可变性需求,随着契约原则的普遍贯彻和契约精神的扩张,通过“社会合意”建构国家行政管理体制是历史的必然选择。毋庸质疑,税收行政法律关系作为行政法律关系的一种,必然也属于为契约精神所渗透的范围。

概言之,人民根据宪法性税收条款,同意并实际让渡其自然财产权利的一部分给国家,正是为了使国家(通过政府)能够运用集体力量来保护人民所有的更为重要的其他权利;而人民实际上在因这种保障而产生的稳定、有序的社会秩序状态中获得了比其转让给国家的利益更多的补偿——即获得了公共需要的满足,并为人民创造更多的利益、争取更广泛的权利提供了前提条件。同时,从资源的有效利用的角度来看,人们原本是分别运用自己独自的力量来专门保护也只能保护自己的,这部分力量成为人们必要的利益支出的一部分,但这种保护并不一定就是有效的;税收使得人们用于自我保护力量消耗的那部分利益集中起来汇合成为集体力量;更何况,这一集体力量还发挥了远远超过“保护”的作用——即成为满足公共需要的来源。因此,集中起来的资源就比分散于纳税人手中的资源能够得到更充分、有效地利用。税收的交换学说就很能够说明这种权利和义务在纳税人和国家之间的双向流动。

笔者认为,税收法律关系的债权债务关系性质以及税法的公平价值的根本内容就在于:经由宪法的形式,国家和纳税人根据税收法定主义,通过“税收法律”(以及作为中间主体的征税机关)建立其相互之间以征税和纳税为外在表现形态、而以满足和要求“公共需要”为内在本质内容的权利义务关系;这一关系所内涵的“契约精神”要求在调整纳税人分别与征税机关和国家之间的关系时必须贯彻和体现“公平价值”以及“平等原则”。因此,就税收征纳关系来讲,企业所欠税款应该将其看作一种企业与国家之间形成的债权债务关系,该债权债务关系与企业和其他人(法人、自然人)形成的债权债务关系不应当有所区别,因此,在破产财产分配时,不应当规定先后分配顺序。

综上所述,笔者认为,对于破产企业的所欠税款,国家应该采取适当措施,予以减免,在没有减免依据的情况下,也不应该规定其与破产债权的先后分配顺序,只能与破产债权一起参与破产财产分配。

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn