

论骗取出口退税款的 破产清偿顺位

范志勇*

目次

- | | |
|--------------------|-------------------|
| 一、骗取出口退税款的结构辨析 | 三、混同追缴金的税收优先权清偿顺位 |
| (一) 骗取出口退税的范畴界定 | (一) 税务机关的不当得利请求权 |
| (二) 所涉破产请求权的类型 | (二) 利益考量与价值依据 |
| (三) 追缴金的内涵与性质 | (三) 混同中的税收优先权受偿路径 |
| (四) 骗取出口退税款的破产概括清偿 | (四) 域外经验与我国实践 |
| 二、专户追缴金的取回权行使 | 四、罚款、罚金的劣后清偿顺位 |
| (一) 破产取回权的渊源 | (一) 劣后债权的顺位设置 |
| (二) 货币作为取回权标的物的或然性 | (二) 责任的免除规则 |
| (三) 破产程序中追缴金的取回 | 五、结语 |

摘要 债务人因骗取出口退税款将承担行政处罚责任与刑事责任。税务机关、司法机关在其破产程序中一般享有追缴金、行政罚款、刑事罚金请求权。追缴金本质上为已入库税款。针对债务人设立专用退税账户接受税务机关退税划拨的情形,税务机关可以通过行使专户中的取回权实现追缴金的受偿。在退税款与债务人其他财产混同的情况下,税务机关在债务人破产程序中主张追缴金请求权的性质为公法不当得利请求权,应当选择归入税收优先权的序列在债务人破产财产中受偿。对于债务人破产程序中的行政罚款、刑事罚金适宜作为劣后债权进行清偿。在破产程序结束后,无法受偿的行政罚款、刑事罚金部分应当依法获得免除。

关键词 骗取出口退税 追缴金 取回权 税收优先权 劣后债权 刑事罚金免除

破产程序的目的,在于满足各债权人的债权清偿利益。然在债务人破产财产价值最大化的共同目标之外,破产债权人相互之间的利益关系常常处于相反之地位,每一债权人总希望其他债权人劣后自己受偿,自身债权尽早获得分配,以提升其债权清偿率。于是,破产债权顺位成为困扰破

* 中国人民大学法学院博士研究生、中国人民大学破产法研究中心助理研究员。本文系国家自然科学基金2014年度一般项目“破产法视野中的财税问题研究”(项目编号:14BFX178)的阶段性成果。

产程序顺利进行的难题。^{〔1〕}虽然在形式上,在破产程序中处理涉税问题只是司法工作的一部分,但往往致使当事人陷入泥潭,阻碍破产程序的进行。^{〔2〕}税务问题是许多破产决策的驱动因素,^{〔3〕}妥当解决涉税问题成为顺利推进破产程序的关键环节。因债务人骗取国家出口退税款,而引发了税务机关、刑事司法机关对其展开的一系列追缴与惩罚活动,当遭遇债务人清偿能力丧失而进入破产程序的情况,税务机关、刑事司法机关在破产程序中的请求权顺位的设置规则将变得异常棘手,需要结合刑法、刑事诉讼法、行政法、税法、破产法等诸多部门法价值与规范综合考量,破产制度的“法律问题的坍塌”效应在此体现得十分明显。

一、骗取出口退税款的结构辨析

为妥当设置骗取出口退税款在破产程序中的顺位规则,首先需要明晰骗取出口退税行为自身的结构,以及结构元素在破产程序中所产生的请求权类型,进而得以结合不同请求权的内涵与特点来评价破产程序。

(一) 骗取出口退税的范畴界定

所谓出口货物退(免)税,是指货物报关出口销售后,将纳税人在国内实际承担的税收按规定的出口退税率计算退税并予退还增值税、消费税,或者免征出口环节增值税、消费税的制度。对出口产品实行退税政策是国际惯例,是国家支持外贸出口的重要手段。^{〔4〕}我国的出口退税制度对于增强出口产品的国际竞争力、扩大出口、增加就业、保障国际收支平衡、增加国家外汇储备等,发挥了积极的作用。^{〔5〕}骗取出口退税,正是对这种管理制度的侵害。该行为以骗取国家财产为直接目的,侵害了国家财产所有权。^{〔6〕}

根据《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称“税收征管法”)第66条,以假报出口或者其他欺骗手段,骗取国家出口退税款的,为骗取出口退税的行为,由税务机关追缴其骗取的退税款,并有权对行为人处骗取税款一倍以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。由此,骗取出口退税的行为人首先应当被课以行政处罚责任,情节严重的,将被追究刑事责任。根据《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)第204条规定,骗取出口退税罪,是指以假报出口或者其他欺骗手段,骗取国家出口退税款,数额较大的行为。骗取出口退税罪与逃税罪存在竞合的情形,倘若行为人根本没有纳税,骗取出口退税的,成立骗取出口退税罪;如果行为人缴纳税款后,又采取假报出口等欺骗手段骗回所缴纳的税款的,成立逃税罪。对于骗取税款超出所缴纳的税款部分,成立骗取出口退税罪,与逃税罪实行数罪并罚。^{〔7〕}构成骗取出口退税罪的行为方式主要包括:(1) 伪造或签订虚假的买卖合同,将国内销售商品假报为出口商品;(2) 虚开、伪造、非法购买增值税专用发票或其他用于退税的发票,虚报出口退税款的数额;(3) 伪造、变造、涂改报关单、出口收

〔1〕 参见吴传颐:《比较破产法》,商务印书馆2013年版,第267页。

〔2〕 Wm. Robert Pope, Jr., “Bankruptcy Tax Issues: The Conflict of Codes”, 2 J. Tax Prac. & Proc. 45 (2000).

〔3〕 Lisa M. Hebenstreit, “Tying Together the Tax and Bankruptcy Codes: What Is the Proper Tax Treatment of Abandonments in Bankruptcy”, 54 Ohio St. L.J. 859 (1993).

〔4〕 参见徐孟洲、徐阳光:《税法(第四版)》,中国人民大学出版社2012年第4版,第108页。

〔5〕 参见张守文:《财税法学》,中国人民大学出版社2016年第5版,第172页。

〔6〕 参见杨辉忠:《经济刑法:原理与实训》,南京大学出版社2014年版,第308页。

〔7〕 参见谢望原、赫兴旺主编:《刑法分论(第二版)》,中国人民大学出版社2011年第2版,第142页。

汇核销单等单据、凭证；(4) 其他虚构事实骗取出口退税款的行为。《最高人民法院关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》(法释〔2002〕30号)对骗取出口退税罪的构成要件中具体的认定情形予以了明确。^{〔8〕}

(二) 所涉破产请求权的类型

根据我国《刑法》第201条、《刑法修正案七》，以及《刑法》第204条、第211条和第212条的规定，对于犯骗取出口退税罪或逃税罪的行为人个人，处以自由刑与罚金，情节严重的没收财产。根据《刑法》第211条规定，单位犯骗取出口退税罪的，同时对单位处罚金。由于我国尚未实现普遍破产主义，只针对限定的企业主体适用破产程序，因此，仅在债务人企业因犯出口退税罪被判处罚金的场景中，才可能涉及企业破产程序中的罚金执行问题。

当骗取出口退税行为人承担刑事责任时，基于同一单位行为人，税务机关施加的行政罚款与刑事司法机关判处的刑事罚金可能会产生竞合。《中华人民共和国行政处罚法》(以下简称《行政处罚法》)第7条第2款规定：“违法行为构成犯罪，应当依法追究刑事责任，不得以行政处罚代替刑事处罚。”这从立法上确立了行政违法责任与刑事责任并行处理的规则，即分别依照行政处罚程序与刑事诉讼程序追究行为人的法律责任，对行为人分别施以制裁。对此，陈兴良教授认为，对同一行为人施加的刑罚处罚和行政处罚是可以同时存在的，并不违反“一事不再理”原则，因为“一事不再理”是指对同一行为不得重复处罚，所谓“重复处罚”一般是指性质相同的两次处分，而刑罚处罚和行政处罚是两种性质不同的处罚，并不发生两者择一的问题。^{〔9〕}同时，我国《行政处罚法》第28条规定：“违法行为构成犯罪，人民法院判处拘役或者有期徒刑时，行政机关已经给予当事人行政拘留的，应当依法折抵相应刑期。违法行为构成犯罪，人民法院处罚金时，行政机关已经给予当事人罚款的，应当折抵相应罚金。”由此，在不同性质的法律责任类型相互竞合的情况下，目的与内容类似的处罚形式可以进行吸收合并处理，我国立法中相应体现为行政拘留折抵刑期、行政罚款折抵罚金。而且，对于功能相同或相似的行政处罚与刑事处罚在适用时进行一定的限制，可以防止对行为人同一性质权益的过度剥夺，^{〔10〕}在平衡公权力惩戒与行为人权利保障的精神下，对“一事不再理”原则进行了变通适用。由此，债务人骗取出口退税的，在其破产程序中将涉及行政罚款、刑事罚金的清偿。

因债务人骗取出口退税还会在破产程序中产生追缴金的受偿问题。我国《税收征管法》第66条赋予了税务机关对行为骗取的退税进行追缴的权限，即开展行政追缴。与此同时，我国《刑法》第64条规定了刑事追缴的适用情形，对“犯罪分子违法所得的一切财物，应当予以追缴或者责令退赔；对被害人的合法财产，应当及时返还”。2014年《最高人民法院关于刑事裁判涉财产部分执行的若干规定》第10条第1款、第4款分别规定：“对赃款赃物及其收益，人民法院应当一并追缴”，“对于被害人的损失，应当按照刑事裁判认定的实际损失予以发还或者赔偿。”在针对出口退税行为的行政执法与刑事司法竞合的场景中，刑事追缴与行政追缴之间必然产生冲突，对此，我国《刑法》第212条规定了税务机关征缴优先的原则，“被处罚金、没收财产的，在执行前，应当先由税务机关追缴税款和所骗取的出口退税款”。有学者认为《刑法》第212条中的税务机关对税款的追缴是行政追缴，

〔8〕 参见于志刚、王政勋、王良顺：《刑法各论》，高等教育出版社2012年版，第241页。

〔9〕 参见陈兴良：《论行政处罚与刑事处罚的关系》，载《中国法学》1992年第4期。

〔10〕 参见王圆圆：《行政执法与刑事司法衔接研究——以食品安全两法衔接为视角》，中国政法大学出版社2016年版，第233页。

不属于刑事追缴的范围。^[11]笔者认为该观点值得商榷。出于执行主体的统一与程序便捷的考虑,税务犯罪中的刑事追缴被行政追缴吸收合并,由税务机关统一追缴。由此,税务机关对骗取出口退税款的追缴应兼具行政追缴与刑事追缴的属性,在破产程序中将一并做出评价。

因债务人骗取出口退税款的行为而产生的行政罚款、刑事罚金与追缴金三者,构成了破产程序中的请求权类型。需要说明的是,请求权原为私法概念,破产本质上为私法意义上的权利实现程序,基于债务人财产提出的权利实现主张,无论权利源泉为刑法、行政法抑或民法,在破产程序中均表现为请求权。

(三) 追缴金的内涵与性质

前文所述骗取出口退税款所产生的破产请求权类型,由于实定法与司法实践中相似概念较多,存在适用标准模糊的现象。尤其在涉及刑事追缴的概念时更是如此。故对于不同请求权的含义以及相互间的关系仍有进一步辨析的必要。针对刑事追缴概念的外延,刑法学界有以下不同观点:(1) 追缴是指将罪犯的违法所得强制收归国有;^[12](2) 追缴是有权的司法机关对犯罪分子违法取得的相关财物采用强制手段缴回的司法行为,然对缴至司法机关的财物最终应如何处置,并不是追缴这一法律行为所能涵摄的,其应属于返还、没收等应予表达的内容,^[13]追缴的概念并不涵盖违法所得财物的最终归属;(3) 在我国刑法中,追缴是对特定的财物的强制性划拨、缴纳行为,并非是一种程序上的强制措施,而应当是一种终局性处分措施;^[14](4) 主张追缴为刑事诉讼的具体环节,刑事追缴涉及刑事诉讼的各阶段、各部门,它既包括司法机关追回赃款赃物的过程行为,又包括司法机关对赃款赃物进行最后处理的结果行为。^[15]笔者同意第二种主张。从法律规范实证分析角度考虑,我国《刑法》第64条将追缴与责令退赔并列,并未将追缴的外延伸展至最终的处分结果上。扩言之,追缴的违法所得可能有三种处理结果——“上缴国库”“责令退赔”和“返还被害人”,而刑法没收的结果只有一种,即“上缴国库”。^[16]这也是追缴与刑事返还、责任退赔、没收财产等范畴的区别。因骗取出口退税款追缴金具有双重属性,阐明刑事追缴的核心含义有助于精准理解行政追缴与追缴金概念。

刑事追缴不同于刑事罚款。前者体现的是对受害人经济损失的补偿,追缴款项一般应返还给受害人;而后者除了对受害人的精神慰藉外,主要还彰显了犯罪行为对国家社会秩序的破坏与法律对该行为的否定性评价;通过刑事罚款这一“惩罚性赔偿”手段,实现对社会公共利益维护的目的,由此刑事罚款在收缴后要归于国库。此外,追缴最根本的任务是剥夺行为人的犯罪收益,它是一种不关罪责的财产权利领域重建遭到破坏的法秩序的措施,^[17]“不让犯罪分子从犯罪行为中得到利益”的刑罚功利主义则是其存在的法理基础。^[18]通常的罚金刑不能实现此目的。具体到骗取出口退税罪的行为及其刑事责任承担上,相对于“自体恶”的自然犯而言,税收犯罪侵害了国家的税收管理制度和秩序,属于“禁止恶”的法定犯范畴。税收犯罪之所以被纳入刑法的评价体系,

[11] 参见王晓东:《论刑事追缴的制度化》,载《犯罪研究》2016年第4期。

[12] 参见郎胜主编:《中华人民共和国刑法释义》,法律出版社2009年版,第63页。

[13] 参见徐娟:《刑事追缴研究》,西南政法大学硕士学位论文,2013年,第2页。

[14] 参见张伟、戴哲宇:《浅析刑事涉案财物的追缴及分配》,载《法学杂志》2017年第5期。

[15] 参见杜芳:《论刑事追缴程序》,载《求索》2009年第1期。

[16] 参见陈灿平:《刑民实体法关系初探》,法律出版社2009年版,第128页。

[17] 参见前注[13],徐娟文,第8页。

[18] 参见吴广哲:《论我国追缴违法所得判决的实现路径》,载《河北法学》2017年第1期。

是基于维护社会秩序与国家权威的需要,并不是基于对行为与生俱来的否定。^[19] 所以税收犯罪类型中的骗取出口退税罪的受害人为国家,刑事追缴款项亦入国库处理。但是,刑事追缴与刑事处罚款的性质不应混淆,二者内涵的本质不同决定了破产程序清偿规则的差异。行政追缴与行政处罚的区别与之类似,在破产程序中应进行区别处理。

以《刑法》第 64 条为代表,相关立法规定为税务机关在查处纳税人骗取出口退税时享有追缴权提供了依据。同样的法律关系映照在民法的“镜像”中,意味着欺诈行为不会导致物权变动,除非依据《中华人民共和国物权法》(以下简称《物权法》)第 106 条关于物权“善意取得”的规定,满足受让人善意、转让价格合理、物权变动形式完备三项条件,因所有人的追回权受限而令受让人取得物权。然而,退税款的货币形式决定其将仅在退税机关与纳税人之间流转,不会涉及第三人参与,也就不存在物权“善意取得”制度适用的空间。进而可以推论:骗取出口退税款的欺诈行为不会影响退税款的物权状态,只是在退税款与纳税人自有款项发生混同时,将在事实层面出现区分不能的情况。但退税款的物权并未被迫向退税款的非法的实质占有状态屈服,虽然可以根据骗取的退税款的纳税人占有,而从形式上推出纳税人为物权人的结论,但其形式物权的合法性根基并不存在。而且,税务机关的追缴权无时不在努力纠正追缴款的无权占有状态,以恢复其应然的、合法的物权形态。一旦欺诈行为被认定,对退税款的占有将自始无效,形式物权也将被溯及“权利”的起始时点撤销。因此,纳税人骗取的出口退税款的合法物权人仍应是国家,税务机关追缴的骗取出口退税款项应界定为入库税款。在我国现有破产程序中,税款享有优先权,在无担保的民事债权之前受偿,所以,即便骗取出口退税款的追缴金享有的以国家公权力为保障的追缴权行使在破产程序中受到限制,追缴金的税款本质也使其获得了不劣后于一般税收优先权的破产清偿顺位。

(四) 骗取出口退税款的破产概括清偿

刑事追缴是针对赃款赃物的处置措施,而赃款赃物是以违法犯罪行为的成立为前提的,因此刑事追缴与刑事罚金在程序上均只有通过司法机关的生效裁决才能予以认定。同理,行政追缴、行政处罚款的生效也是需要以行政机关对行为人行政处罚责任的认定为标志。由此,就产生了有权机关的认定与破产程序的开展之间关系处理的问题。笔者认为,首先,刑事程序、行政程序与破产程序可以协调进行,但最终追缴金、刑事罚金、行政处罚款必须在破产程序中统一清偿,这是在债务人丧失清偿能力的情况下,充分、公平地保障债权人受偿利益的要求,也是破产债权的申报、确认与清偿规则能够满足刑事法律关系、行政法律关系中受害人、行政主体以及国家利益保障的需要。《中华人民共和国企业破产法》(以下简称《企业破产法》)第 19 条也支持了通过破产程序一并处置的方式。同时,对于债务人被宣告破产后,涉嫌骗取出口退税罪的刑事案件尚未审结的,可以采用 2013 年《浙江省高级人民法院民事审判第二庭关于在审理企业破产案件中处理涉集资类犯罪刑民交叉若干问题的讨论纪要》中提出的处理方式。其规定:“管理人可以参照企业破产法第一百一十九条的规定,将登记为破产债权的犯罪受害人的分配额留存。管理人根据企业破产案件和相关集资类犯罪刑事案件的情况,拟定针对以下财产的附条件的分配方案:(1) 解除刑事查封、冻结措施后交由企业破产程序分配的财产;(2) 刑事诉讼程序终结后追回的财产;(3) 不属于涉集资类犯罪赃款赃物,依法发还的债务人企业合法财产。法院对前款情形的破产财产分配方案的合法性、合理性和可操作性进行审查,并依法做出裁定。”

对于骗取出口退税款行为所产生的追缴金、刑事罚金、行政处罚款的破产清偿顺位,目前尚未有

[19] 参见何恒攀:《税收犯罪立法研究》,中国法制出版社 2015 年版,第 4~6 页。

明确的实定法依据。^[20] 2014年《最高人民法院关于刑事裁判涉财产部分执行的若干规定》(以下简称《刑事执行规定》)第13条规定:“被执行人在执行中同时承担刑事责任、民事责任,其财产不足以支付的,按照下列顺序执行:(一)人身损害赔偿中的医疗费用;(二)退赔被害人的损失;(三)其他民事债务;(四)罚金;(五)没收财产。债权人对执行标的依法享有优先受偿权,其主张优先受偿的,人民法院应当在前款第(一)项规定的医疗费用受偿后,予以支持。”其中第二项“退赔被害人的损失”即为追缴金。以追缴金的税款性质为判断依据,《刑事执行规定》将追缴金列于一般民事债权之前清偿,刑事罚金劣后受偿,刑事执行顺位安排基本合理,笔者对于骗取出口退税款的破产清偿顺位设置,也将基本采用这一权利实现顺序,并结合不同请求权的属性,公平、合理地设置具体的破产受偿规则。

二、专户追缴金的取回权行使

纳税人往往单设独立于其他账户的出口退税专用账户接收退税款,该专户款项因在一定程度上区别于纳税人的自有财产而具有特定性,并得以其作为担保物进行融资,《最高人民法院关于审理出口退税托管账户质押贷款案件有关问题的规定》(法释[2004]第18号)对纳税人将出口退税专用账户托管给贷款银行进行质押贷款,并承诺以该账户中的退税款作为还款担保的行为予以承认与规范。针对骗取出口退税款的债务人破产程序启动后,债务人独立的出口退税专用账户中的款项,税务机关得向破产管理人主张取回权,进而实现该专户中追缴金的受偿。

(一) 破产取回权的渊源

我国《企业破产法》第38条规定:“人民法院受理破产申请后,债务人占有的不属于债务人的财产,该财产的权利人可以通过管理人取回。”取回权并非创设性权利,而是民法的返还原物请求权在破产程序中的反映。返还原物请求权作为保护所有权的最主要方式,旨在救济所有权人对物的占有被剥夺的侵害行为,是民法上一项极为重要的物权请求权。^[21]《物权法》第34条规定:“无权占有不动产或者动产的,权利人可以请求返还原物。”取回权制度的价值基础是“不得将他人财产据为己有”的朴素公平观念,不应仅依据债务人占有财产的表象就认定该财产归其所有,进而作为债务人的破产财产。在这一观念下,取回权成立的终极性依据在于经济、道德以及社会一般观念层面权利的实际归属,因此,其“权源”并不局限于民法上的“物权”。^[22]破产法上的取回权分为一般取回权与特别取回权,后者通常包括出卖人取回权(《企业破产法》第39条)、代偿取回权(最高人民法院关于适用《中华人民共和国企业破产法》若干问题的规定(二)[法释[2013]22号]第32条)和行纪人取回权。对行纪人取回权,目前我国破产法中虽然尚无明确规定,但是由于其在一般民事法理上成立,所以在司法实践中原则上得到了承认。^[23]

[20] 针对证券公司破产的刑事追缴、刑事罚金等清偿顺位问题,2009年《最高人民法院关于依法审理和执行被风险处置证券公司相关案件的通知》第5条规定:“证券公司进入破产程序后,人民法院做出的刑事附带民事赔偿或者涉及追缴赃款赃物的判决应当中止执行,由相关权利人在破产程序中以申报债权等方式行使权利;刑事判决中罚金、没收财产等处罚,应当在破产程序债权人获得全额清偿后的剩余财产中执行。”该规定为骗取出口退税款请求权的破产清偿顺位的设置提供了思路。

[21] 参见滕佳一:《返还原物请求权体系解释论》,载《比较法研究》2017年第6期。

[22] 参见许德风:《论债权的破产取回》,载《法学》2012年第6期。

[23] 参见王欣新:《破产法(第三版)》,中国人民大学出版社2011年版,第145页。

（二）货币作为取回权标的物的或然性

出口退税专用账户中的退税款项以货币形态展现，而货币是具有高度替代性的种类物与消费物，即便存在赃物追缴等无权占有货币的情形，但基于事实认定的程序与交易便捷等因素的考量，占有货币的主体一般被推定为货币的所有权人，货币一般不发生所有物返还请求权与占有恢复的诉权问题。^{〔24〕}《最高人民法院关于河南省高级人民法院就郑州亚细亚五彩购物广场有限公司破产一案中董桂琴等 50 家商户能否行使取回权问题请示的答复》（〔2003〕民二他字第 14 号）指出：“董桂琴等 50 家商户与亚细亚五彩购物广场有限公司（以下简称五彩购物广场）形成了委托收取销售货款的关系，现有证据不能证明五彩购物广场对所收取的货款开立专门账户加以管理，即五彩购物广场代收的货款没有特定化。由于货币作为动产的特殊属性，董桂琴等 50 家商户对没有特定化的货款不具有所有权关系，在企业破产还债程序中不能行使取回权，可以以普通债权人的身份参与破产财产的分配。”因此，如果对特定货币行使取回权，则必须通过一些特殊方式将该货币独立出来，使其具有区别于其他货币的特征，此时货币才具有物的特定性。^{〔25〕}且该货币在破产程序启动之前已经独立存在，在法院受理破产申请之后产生的货币返还请求权，需要通过共益债务来实现，而非行使取回权。

随着交易形式的多样化发展，将货币特定化的保证金交易，如开立信用证保证金、股民保证金、信托资金等形式逐渐出现。在这种交易形式下，货币虽然转移占有，但由于其与占有人自有资金相对独立，并且是可识别的，基于当事人之间的交易安排，权利人并不丧失已转移货币的所有权。出于保护权利人的目的，应当确认当事人的这种安排，客观上使货币的占有与所有相分离。^{〔26〕}例如，我国证券公司的客户交易结算资金也是一种货币表现形态，但因其独立于证券公司，由商业银行以单独客户的名义立户管理，具备特定财产的独立性特征，具有成为取回权标的物的“资质”。因此，《中华人民共和国证券法》第 139 条第 2 款规定：“证券公司不得将客户的交易结算资金和证券归入其自有财产。禁止任何单位或者个人以任何形式挪用客户的交易结算资金和证券。证券公司破产或者清算时，客户的交易结算资金和证券不属于其破产财产或者清算财产。非因客户本身的债务或者法律规定的其他情形，不得查封、冻结、扣划或者强制执行客户的交易结算资金和证券。”同时，就信托财产而言，根据《中华人民共和国信托法》第 15、16 条规定，信托财产不属于委托人或受托人财产，当委托人或受托人被宣告破产时，信托财产不作为其清算财产；除非委托人是唯一受益人的，信托终止，信托财产作为其清算财产；当委托人作为共同受益人时，其信托受益权作为清算财产。由此，在受益人被宣告破产情形下，信托财产亦独立于受益人的财产，信托关系并不终止，但受益人所享有的受益权可以作为破产财产用于分配。^{〔27〕}信托财产的所有权人可以在信托财产未被依法归入破产财产的情形下，行使取回权。而信托财产的形式往往体现为设置独立账户中的货币，其独立性也为破产取回权的行使创造了条件。在德国破产程序中，当信托受托人破产时，委托人可以根据其在债法上的返还交付请求权取回信托财产，但如果信托受托人只是在债法上承诺将一个向来属于受托人的标的物，在将来为委托人以信托形式来持有，则委托人不得取回。^{〔28〕}由此，取回权以特定物为标的，作为种类物的货币在一定条件下可以转化为特

〔24〕 参见张小姣：《破产程序中特定化货币取回权研究》，吉林大学硕士学位论文，2015 年，第 3 页。

〔25〕 参见前注〔24〕，张小姣文，第 8 页。

〔26〕 参见郑余秋：《论证券公司破产程序中的客户保护》，中国政法大学硕士学位论文，2009 年，第 10 页。

〔27〕 参见熊艳红：《破产一般取回权研究》，西南政法大学硕士学位论文，2010 年，第 14 页。

〔28〕 参见〔德〕莱因哈德·波克：《德国破产法导论》，王艳柯译，北京大学出版社 2014 年版，第 132 页。

定物,从而消除成为取回权标的之障碍。

(三) 破产程序中追缴金的取回

当追缴的赃款赃物为特定物时,追缴人可以行使破产取回权。浙江省高级人民法院民事审判第二庭《关于在审理企业破产案件中处理涉集资类犯罪刑民交叉若干问题的讨论纪要》对此予以了明确规定:“在审理企业破产案件过程中,因债务人的犯罪行为而非法占有的不属于债务人的财产,可以在刑事判决生效后,依照企业破产法第三十八条之规定,由受害人以财产权利人的名义通过管理人取回。”在骗取出口退税款场域中,由于追缴金的实质物权始终归属于国家,当骗取出口退税行为的非法性被确定后,纳税人骗取退税款的形式物权的非法性认定具有自始溯及力。税务机关代表享有追缴金物权的国家,在破产程序中行使取回权,符合破产取回权的本义。在存在独立的骗取出口退税款、且能够明确区分于纳税人其他财产的情形下,税务机关应积极行使取回权。税务机关得随时主张从债务人退税专用账户中取回骗取的款项,不受破产程序的限制,也无须向管理人申报权利。税务机关所行使的取回权为一般取回权当无疑义。但是,在债务人转移专用账户中的退税款,并与破产财产混同的情况下,一般取回权消灭,税务机关此时是否享有特别取回权中的代偿取回权,则存在疑问。

代偿取回权,是指当取回权的标的财产被非法转让或灭失时,该财产的权利人有权取回转让其财产所得到的对待给付财产或补偿金。若没有代偿取回权,一般取回权人只能以取回权标的物的损害赔偿请求权作为破产债权并要求清偿,从而受到损失。故代偿取回权是对一般取回权制度的必要补充。^[29]针对本可被请求取回的标的物,如在破产程序启动前被债务人或在程序启动后被管理人无权处分,按照德国《破产法》第48条规定,取回权继续存在于对待给付之上,与代偿取回权意旨相同,但倘若对待给付财团里存在的状态不可分辨,取回权消灭,权利人仅得主张不当得利或损害赔偿请求权。^[30]债务人转移的退税款体现为一般等价物的货币,一般情况下不存在代偿财产的情形,更遑论代偿财产与债务人财产相区分。债务人转移的退税款的形式所有权随占有而发生转移,当债务人刑事责任与税务机关的追缴权确定后,混同的事实阻止了退税款取回权行使的可行性。实际上,该种情况与纳税人未设置退税款专用账户、其骗取的退税款自始与自由财产混同情形所导致的结果并无区别。退税款的货币形式严重限制了追缴金取回权的适用空间,一旦超出专用账户的管控范围,追缴金的取回权将因事实上无法行使而消灭。如此认定,虽严格了取回权适用范围,但更有利于债权人整体利益的公平。^[31]是故,混同追缴金的破产清偿顺位将与取回权的行使方式不同。

三、混同追缴金的税收优先权清偿顺位

倘若纳税人骗取的出口退税款全部存在其设置的独立的出口退税专用账户中,税务机关的追缴金将通过取回权的行使而完全获得清偿。然而,当纳税人移转专户中的出口退税款,或者将其其他资金注入专户,使得退税款与其他款项混同,或者通过其他手段使出口退税专用账户丧失独立

[29] 参见前注[23],王欣新书,第151页。

[30] 参见前注[28],莱因哈德·波克书,第133页。

[31] 参见2016年11月5日,江苏省高级人民法院民二庭庭长夏正芳在中国破产法论坛——破产与金融问题专题研讨会上的发言内容(https://mp.weixin.qq.com/s?_biz=MzAxNTI0NDU5NQ==&mid=2650131535&idx=1&sn=76d4a977492ca6bf8b5d7676f857dbbe&chksm=83866013b4f1e905f1a706303e1d06cadc9984739c55e4417158a340be25f3177ecfd7611e79&mpshare=1&scene=1&srcid=1009dMc8umKP7Gj8ks cxdw8p#rd,最后访问时间2018-03-09)。

性,抑或自始退税款就归并于纳税人其他账户中时,税务机关将无法在破产程序中取回相应混同的追缴金。所以,虽然追缴金的性质为国家已入库税款,税务机关应当对纳税人骗取的退税款行使取回权,但正如上文所述,基于退税款的货币性质,纳税人所为的混同行为实际上侵害了国家对退税款所享有的物权请求权,即在破产程序中的取回权,致使作为国家税收利益代表的税务机关仅能够对混同人行使主张赔偿的请求权。这一请求权在破产程序中体现为公法上的不当得利请求权。而追缴的退税款本质仍为税款,其混同情况下的税务机关的请求权,应当纳入税收优先权序列受偿。

(一) 税务机关的不当得利请求权

破产债权是在破产程序启动前产生的,经依法申报确认,并得由破产财产中获得清偿的可强制执行财产请求权,^[32]是对债务人享有的金钱债权或得以金钱评价的债权。破产债权并非基于破产法上的原因而生的债权,基于破产法上的原因而生的债权为共益债权,不属于破产债权。^[33]因债务人骗取的退税款项特定性的丧失,税务机关得对债务人在破产程序中享有的请求权即属于破产债权,具体体现为公法不当得利请求权。

《中华人民共和国民法总则》第122条规定:“他人没有法律根据,取得不当利益,受损失的人有权请求其返还不当利益。”明确了私法中的不当得利的概念。自20世纪下半叶以来,“不当得利”概念与相关制度在德国、日本和我国台湾地区开始渗入公法领域,对行政法律的解释与适用产生越来越重要的影响。^[34]一般认为,公法不当得利是指在公法领域内,因欠缺法律原因而发生的财产变动,导致他人受损而自己获益的行为,为恢复适法状态,利益受损一方享有公法不当得利返还请求权。^[35]对私有财产进行充分保护是私法的重要使命,但就财产外延而言,在当今社会化大生产的经济背景下,公共财产发挥着越发关键的作用。在社会主义国家,公共财产的地位尤为突出,需要私法予以特别关切,这也是私法的宪法责任的要求。任何个人作为个体生活的同时也在参与族群的生活,作为生活制度的法发现了人类生活的双重内容,并据此区分为私法与公法两种不同的范畴。此二者实际上已经交织成不可分割的同一体,只是我们称为个体和族群的东西,仅仅是对我们的思维不可囊括的全部历史中的人的真实性而言不可或缺的概念上的抽象化,最终不可忘记目标的一致性。尽管私法以关注个人利益为首任,但私法同样必须追求公共福祉。反过来,在首先关注全局的公法中也必须使个人能够获得正义。^[36]贯穿我们当代立法的社会性特征已经在众多地方赋予了私法不可磨灭的印记。^[37]《中华人民共和国宪法》第12条规定,“社会主义的公共财产神圣不可侵犯”,私法必须保障公共财产合法有序配置,并在公共财产被侵犯之时提供有效的恢复措施。而公法不当得利正是调整那些在公法关系中因无法律原因而致财产发生变动的一项重要制度,涉及社会公共财产的分配问题。总之,在社会公共财产不当分配的情况下,公法上不当得利制度为行政机关恢复社会公共财产原有状态指明了方向;宪法为公法不当得利制度奠定了法学基础。^[38]

[32] 参见前注[23],王欣新书,第169页。

[33] 参见李永军:《破产法——理论与规范研究》,中国政法大学出版社2013年版,第189页。

[34] 参见黄先雄:《论行政主体的不当得利返还请求权——从行政奖励被撤销后的利益追索说开去》,载《中南大学学报(社会科学版)》2014年第3期。

[35] 参见熊勇先:《公法不当得利及其救济》,载《法学杂志》2012年第6期。

[36] 参见[德]奥托·基尔克:《私法的社会任务》,刘志阳、张小丹译,中国法制出版社2017年版,第26页。

[37] 参见前注[36],奥托·基尔克书,第33页。

[38] 参见汪厚冬:《公法上不当得利探微》,载《东方法学》2011年第5期。

在税收征管领域,纳税人通过不法行为骗取的国家所有的出口退税款,构成公法不当得利,在退税款与纳税人财产混同的情况下,税务机关基于公法不当得利返还请求权得享有行政处罚、行政强制等行政保障措施。在行为人构成骗取出口退税罪的场景中,《刑法》赋予了税务机关刑事追缴的公权力,以实现国家退税款的恢复。在纳税人因丧失债务清偿能力而进入破产程序、退税款特定性缺失的情况下,《企业破产法》第19条消除了税务机关公法不当得利请求权所承载的公法执行的权力,税务机关仅可依据破产债权的规则,主张公法不当得利请求,在债务人破产财产中受偿。由此,破产管理人必然面对税务机关公法不当得利请求权以何种债权顺位清偿的问题。

(二) 利益考量与价值依据

破产程序中以债权平等原则为主导,并不当然意味着所有破产债权都应受到平等对待,平等的本意反而在于“相同的相同对待,不同的不同对待”,其中,“相同”或“不同”取决于权利本身所包含的顺序性特征,取决于实体规范和当事人的特殊约定。^[39] 在历史上,法律在增进人与人之间、群体与群体之间的平等方面发挥过显著的作用;与此同时,它也维护并认可了许多不平等的现象。^[40] 所有不平等因素背后真正发挥决定性作用的是对权利所蕴含的利益衡量与价值判断。

在日常用语中,我们将各种生活要求称作利益。这个词不仅仅意味着对物质利益的保护,在最宽泛的意义上,“利益”含有人类的最高利益以及道德的和宗教的利益之意。从历史的角度看,法律是利益的产物,法律命令影响的不是静态的世界,而是动态的、充满挑战和不断提出要求的生活,而各种生活利益又是互相竞争的。^[41] 具体而言,“各种利益之间之所以产生冲突或竞争,就是由于个人相互间的竞争、由于人们的集团、联合或社团相互间的竞争,以及由于个人和这些集团、联合或社团在竭力满足人类的各种要求、需要和愿望时所发生的竞争”。^[42] 法律规范必然面对着利益对立所带来的权利冲突,法律对利益的分配必须符合正义原则。罗尔斯提出了一般的正义观念是:所有的社会基本善——自由和机会、收入和财富及自尊的基础——都应被平等地分配,除非对一些或所有社会基本善的一种不平等分配有利于最不利者。^[43] 并进一步提出了两项具体的正义原则。第一个原则:每个人对与所有人所拥有的最广泛平等的基本自由体系相容的类似自由体系都应有一种平等的权利。第二个原则:社会和经济的不平等应这样安排,使它们:(1)在与正义的储存原则一致的情况下,适合于最少受惠者的最大利益;并且,(2)依系于在机会公平平等的条件下职务和地位向所有人开放。^[44] 制定法的目的所展现的,只是获胜的利益。^[45] 这些胜利的获得并不是因为历史偶然,而是因为它符合内在的、一致的规律性。^[46] 由此,利益法学中不可避免地需要运用评价法学的方法,想要借规范来规整特定生活领域的立法者,他通常受规整的企图、正义或合目的性考量的指引,它们最终又以评价为基础。^[47] “赋予优先地位”本身即是一种评

[39] 参见许德风:《论破产债权的顺序》,载《当代法学》2013年第2期。

[40] 参见[美]E.博登海默:《法理学:法律哲学与法律方法》,邓正来译,中国政法大学出版社2004年版,第307页。

[41] 参见[德]菲力普·黑克:《利益法学》,傅广宇译,商务印书馆2016年版,第13~16页。

[42] [美]罗斯科·庞德:《通过法律的社会控制》,沈宗灵译,商务印书馆2009年版,第40页。

[43] 参见[美]约翰·罗尔斯:《正义论》,何怀宏、何包钢、廖申白译,中国社会科学出版社1988年版,第303页。

[44] 参见前注[43],约翰·罗尔斯书,第302页。

[45] 参见前注[41],菲力普·黑克书,第17~18页。

[46] 参见[奥]尤根·埃里希:《法律社会学基本原理》,中国社会科学出版社2009年版,第182页。

[47] 参见[德]卡尔·拉伦茨:《法学方法论》,陈爱娥译,商务印书馆2003年版,第94页。

价的表现。对此，立法者可以有各种不同的动机，除了被评价的个人利益或团体利益之外，立法者无疑尚须考虑一般的秩序观点、交易上的需求及法安定性的要求。^{〔48〕}

追缴金代表了刑事(行政)法律关系中的受害人与国家秩序的利益，无担保民事债权体现了一般债权人的受偿利益以及对交易安全的维护。受害人因债务人行为所受到的精神损失大于一般债权人，且追缴金往往远少于无担保债权。不平等分配对于一般债权人利益影响不大，在交易中，一般债权人有同样的机会成为债务人刑事犯罪行为的受害人，也会面临在债务人破产程序中追缴金的受偿问题。追缴金对于受害人而言意义更为重大，维护国家权威与社会秩序的利益也要求给予追缴金优先地位的考虑，因为正义需要秩序的帮助才能发挥它的基本作用，法律即是正义与秩序两个价值的综合体，法律旨在创设一种正义的社会秩序。^{〔49〕}进一步而言，追缴金混同情形下的税务机关公法不当得利请求权应享有优先于无担保民事债权的地位，理由在于：(1)就权利承载价值层面而言，追缴不是刑事处罚措施，而是受害人的赔偿请求权在公法中的主张，不仅体现了国家对犯罪行为的否定性评价与对社会秩序价值的维护，更彰显了对受害人个人直接损失的救济。(2)就权利效力而言，无论是基于民事还是刑事角度，在发生刑民交叉时，刑事被害人和其他债权人都是有本质区别的，犯罪行为侵犯的不单是被害人的财产权，更破坏了国家既有规则，需要国家机器予以规制，被害人因债务企业的犯罪行为取得了当然的地位和合法的获偿权，而这种获偿是国家公权力救济的体现。^{〔50〕}追缴金请求权体现了民事请求权与公权力救济的双重效力。(3)建构整体法律体系的要求。法律可以被定义为一个社会系统的结构，这个结构依赖于规范行为期望的一致性一般化。^{〔51〕}毫无疑问，现行法不能被理解为逻辑上完善的系统，因为任何逻辑系统都不可能论证它自己没有矛盾，系统的“理性”并不是通过原则保证的善，而是在于在每一个情景中都要追问，现行法在已经成为问题的方面是否应该改变。^{〔52〕}卡尔·拉伦茨教授将民法体系分为外部体系与内部体系，依形式逻辑的规则建构之抽象、一般概念式的体系，为外部体系；^{〔53〕}以“开放的原则”以及原则中显现的评价基础为基准点的价值体系为内部体系。^{〔54〕}而民法体系仅为法律系统的组成部分，法律需要寻求涵盖全部部门法子系统的整体性体系的构建，同样面临着不同部门法间外部体系与内部体系的矛盾解决问题。部门法规范的统一关键在于价值的互相尊重。在刑法已秉持谦抑性品格、行政法全面贯彻“依法行政”的限缩理念的前提下，破产法应给予刑法、行政法必要的尊重，以保持法律体系的融洽与和谐，避免破产法调整权限的过分扩张，实现法律对社会的协调共治。所以，较刑事责任、行政处罚责任尚且优先受偿的追缴金，在破产程序中应当给予一定的优先地位。

(三) 混同中的税收优先权受偿路径

优先权的存在价值可以概括为以下三个方面：基于国家利益和公共利益的要求；基于一定的社会政策的要求和道德要求；保障弱势群体生存利益的原则，维护公平、正义的原则。^{〔55〕}由此，优

〔48〕 参见前注〔47〕，卡尔·拉伦茨书，第1页。

〔49〕 参见前注〔41〕，菲力普·黑克书，第330页。

〔50〕 参见关峰、曹熙、戴书晖：《破产程序中刑民交叉的选择》，载《贸大法律评论(第一卷)》2016年第1期。

〔51〕 参见〔德〕尼古拉斯·卢曼：《法社会学》，宾凯、赵春燕译，上海世纪出版集团2013年版，第140页。

〔52〕 参见〔德〕尼古拉斯·卢曼：《社会的法律》，郑伊倩译，人民出版社2009年版，第146页。

〔53〕 参见前注〔47〕，卡尔·拉伦茨书，第316页。

〔54〕 参见前注〔47〕，卡尔·拉伦茨书，第355页。

〔55〕 参见周军：《论优先权的准确定位》，载《贵州社会科学》2008年第4期。

先权并不是一种固有权,而是由特定立法政策所创设的一种工具性、技术性和政策性权利。^[56] 税务机关的追缴金优先权符合我国当前破产立法政策的要求,但追缴金优先权如何具体设置仍需要论证。需要注意的是,法学论证的前提往往并非“公理体系推论的初始命题”,它们不具有“自明的”“直觉的”“公认的”“不言而喻的”性质,即它们不具有“逻辑上之必然”的特性,而仅具有“或然性”,属于“可争辩的”问题领域。^[57] 税务机关追缴金的优先权设置规则即属于“无解性”问题,寻求逻辑推演往往会导致无用功,此时,转换论证思路将是适宜的选择。具体而言,正义所要求的乃是一种空间上的平等(an equality in space),而不是时间上的平等(an equality in time)。^[58] 一个理想的法律制度可能是这样一种制度:必要的法律修正都是在恰当的时候按照有序的程序进行的,而且这类修正只会给那些有可能成为法律变革的无辜牺牲者带去最低限度的损害。^[59] 法律的“此在”产生之前,已处于一定的历史、文化、传统等背景之中,这一“先行具有”的观念即为前见。^[60] 我国立法中的税收优先权在《税收征管法》《企业破产法》中先后确立,历时已久,民众已习惯将与税收相关的破产请求权视为税收优先权。除民众法律适用习惯的前见外,基于法律规范凝练、立法经济等因素考量,也不宜在骗取出口退税款混同情况下,为追缴金另设破产优先权。故将其归入破产程序中的税收优先权处理为首善之选。更何况追缴金本质上是已入库的税款,理应享受破产程序为税收债权所设定的税收优先权。需要明确的是,税收优先权的公示较担保物权薄弱,税务机关的追缴金纳入税收优先权,如何避免对交易安全的不利影响?我国《税收征管法》第45条第3款规定:“税务机关应当对纳税人欠缴税款的情况定期予以公告。”《税收征管法实施细则》第76条规定:“县级以上各级税务机关应当将纳税人的欠税情况,在办税场所或者广播、电视、报纸、期刊、网络等新闻媒体上定期公告。对纳税人欠缴税款的情况实行定期公告的办法,由国家税务总局制定。”由此,针对骗取出口退税款需要与欠缴税款的情况一并纳入公告制度中,并对纳税人的欠税、骗税公告制度进行完善,建立税务机关及时、全名公告的激励与问责机制,明确允许第三人满足一定查询条件的前提下开通其查询权限。此举可以一定程度上避免税收优先权对市场交易安全秩序的破坏。

就税收优先权而言,它是指纳税人未缴纳的税收与其他未偿债务同时存在,且其剩余财产不足以清偿全部债务时,税收可以排除其他债权而优先受清偿的权利。^[61] 税收优先权的设置规则受到国家税务系统的构架、税收政策、税收执法体系,以及破产制度的目标与其中所反映出的宏观经济政策等因素的影响。^[62] 就西方国家而言,国家对其债权的青睐源于封建时代的英国,在与英国相关的破产程序中,君主债权有着绝对优先的地位,随着英国普通法普及世界范围,即使在非君主的社会民主社会形态下,政府债权优先的理念也获得了彰显。1789年,当美国政府的主要财政收入来源于关税和威士忌税时,国会就出台了第一部法令规定,当公民陷入破产境地时,首先应当

[56] 参见田野:《民法典中优先权制度的存废取舍问题辨析》,载《中州学刊》2015年第12期。

[57] 参见舒国滢:《法哲学:立场与方法》,北京大学出版社2010年版,第88页。

[58] 参见前注[40],E.博登海默书,第341页。

[59] 参见前注[40],E.博登海默书,第343页。

[60] 参见范志勇:《法学前见的内涵与特征研究——以哲学诠释学为视角》,载《西南交通大学学报(社会科学版)》2012年第1期。

[61] 参见熊伟:《论税收优先权与担保物权的竞合》,载《法学评论》2002年第4期。

[62] See Barbara K. Morgan, “Should the Sovereign be Paid First? A Comparative International Analysis of the Priority for Tax Claims in Bankruptcy”, 74 Am. Bankr. L.J. 462 (2000).

清偿联邦政府债权。^{〔63〕} 随着现代社会纳税人税收负担的加重,保护公共财政和债权人利益,以及帮助债务人重生等目标之间的冲突变得尖锐起来。^{〔64〕} 但税收优先权在当代社会仍有存在的必要:(1)从政府债权的风险转嫁角度看,如果不赋予其优先权,就意味着政府在特定破产案件中遭受的损失,最终会通过增加税率或税额等方式外化为其他纳税人的损失,也即由其他无辜的纳税人分摊了本应由破产人(及其债权人)承担的(政府)债务,对其他分摊损失的纳税人而言是无辜的,也不利于化解风险,因为税收优先权可能促使一般债权人增强对债务人的监管力度和预防风险的积极性,从而降低整个社会的债权损失概率。^{〔65〕} (2)税收提供公共服务所需资金,具有强烈的公益性质,且税收并未如私人债权一样具有直接的对待给付,任意履行的可能性较低,故有必要赋予税收优先权,以确保税捐债权。^{〔66〕} (3)对于债务人作为税收代缴人的税种,如销售税、增值税等,倘若未对税收债权赋予优先权,无担保债权人将不合理地获得意外收益。^{〔67〕} (4)如果税收债权得不到充分保障,税务机关在破产程序中将拒绝与债务人进行税收调整的谈判,从而极大地增加了债务人企业挽救的难度。^{〔68〕} 同时,政府税收的执行能力强、不应享有优先权的论点在此处无适用余地。在债务人保有债务清偿能力时,税务机关的各项税收稽征措施可以有效实施,进而满足税收债权的清偿;但当债务人支付不能或停止支付时,不仅税务机关的征管手段事实上无法开展,且依照破产法的规定,破产程序阻止了一切破产外的执行程序,包括税务机关的税收执行程序。

混同的追缴金适用税收优先权的规则,必然意味着其应当承担破产程序对税收优先权的限制。如在我国破产程序中,税收优先权与担保债权存在着冲突。我国《税收征管法》第45条确立了税收优先权规则,税收债权优先于无担保的民事债权;税收债权发生时点在担保物权成立之前的,税收债权优先于担保物权。我国《企业破产法》第109条为担保债权在特定担保财产之上的优先受偿地位提供了法律依据。且根据《企业破产法》第113条以及《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国企业破产法〉若干问题的规定(二)》的规定,管理人统一分配破产财产的受偿人范围并不包括担保债权人。就此可以推出,在我国企业破产立法中,特定担保财产不属于破产财产,除破产重整程序中考虑到促进债务人事业重生、并取得担保债权人群体合意以限制担保债权行使的特殊情形之外,担保债权人可以随时在破产程序中就特定财产行使权利,从而使担保债权的破产清偿顺位优先于税收优先权。从法律适用角度而言,《税收征管法》第45条针对的是所有情形下的税收优先权设置的行使规则。相较于《税收征管法》关于税收优先权的一般规定,《企业破产法》是制定在后的专门针对困境企业债权债务处理的特殊规定。而且,税收优先权属于一般优先权,并非针对债务人特定财产设置的权利,不符合破产别除权的一般特征,在破产程序中更不具有优先于破产别除权的地位。^{〔69〕} 在破产法制发达国家,担保物权往往作为破产别除权的主要类型,并享有优先于税收优先权等破产法定优先权的地位。如根据美国破产立法,在担保财产的价值范围内,担保债权人有权在对包括法定优先权人在内的所有无担保债权人受偿前获得完全清偿。^{〔70〕} 同时,税收优先权的权利基础仍为债权,而担保债权是担保物权效力在破产程序中的体现,物权优

〔63〕 Ibid. at 463.

〔64〕 See T. E. Fry, "Bankruptcy-Tax Discharge-Tax Priority", 25 Sw. L. J. 327 (1971).

〔65〕 参见韩长印:《破产优先权的公共政策基础》,载《中国法学》2002年第3期。

〔66〕 参见熊伟、王宗涛:《中国税收优先权制度的存废之辩》,载《法学评论》2013年第2期。

〔67〕 See Barbara K. Morgan, *supra* note [62], at 464.

〔68〕 See Barbara K. Morgan, *supra* note [62], at 465.

〔69〕 参见徐阳光:《破产程序中的税法问题研究》,载《中国法学》2018年第2期。

〔70〕 U.S.C. § 506(a).

先于债权获得清偿的效力应被尊重;且担保物权人和破产债务人之间存在商事交易关系,若税收债权优先于担保债权,会有威胁交易安全之虞。^[71] 所以,混同的追缴金在破产程序中所享有的税收优先权,在担保财产价值范围内劣后于担保债权受偿。

(四) 域外经验与我国实践

美国《破产法》在第 507 条(a)中,共规定了十个等级的优先债权,其中,申请前的税收债权被列为第八等级。^[72] 在美国,对于该第八优先顺位的“税收”范围的界定,属于联邦法的问题,非破产法的规范界定在破产案件中并不具有约束力。美国联邦最高法院在 *United States v. Reorganized CF & I Fabricators of Utah, Inc.* 案中对这一点进行了明确说明,认为: 尽管根据《国内税收法典》§ 4971(a)的规定,退休金计划 10% 的资金差额属于“税收”,但不属于《破产法典》§ 507(a)(8)(E)所规定的具有优先顺位的“消费税”,而只是不具有优先顺位的“罚款”。^[73] 而根据美国《破产法典》的规定,错误退税或授信的债权与其所涉及的税收债权也具有相同的优先顺位。^[74] 在美国破产立法中,骗取出口退税款被列入税收优先权序列处理,但根据前文分析,在能够通过专用退税账户等手段实现特定化的出口退税款追缴金的情况下,其本质上非债务人财产,不应被纳入破产财产中处理;只有在骗取的出口退税款追缴金与债务人其他财产混同的场合,将其纳入税收优先权处理方为正当。

在我国破产审判实践中,已出现了在破产程序中税务机关对债务人骗取的出口退税款予以追缴的案例。如绍兴金宝利纺织有限公司(以下简称“金宝利公司”)破产清算案中,某银行依法申报了 1 410 万元担保债权,某国税局享有 37 419 373.07 元的税收债权。双方就担保债权与税收债权的优先受偿问题发生争议,浙江省绍兴市中级人民法院在《(2017)浙 06 民终 1119 号民事判决书》中限缩了税收债权的优先性,支持了某银行的担保债权优先于税收债权的主张。除此核心争议问题外,该案中,金宝利公司所欠税款由应追回的违规出口退税 33 714 135.87 元和应补提销项税 3 705 237.2 元组成。关于追缴的违规出口退税款,某国税局于 2012 年 5 月 31 日做出绍县国税处〔2012〕5 号《税务处理决定书》,限金宝利公司自收到该决定书之日起 15 日内将税款缴入库,之后金宝利公司始终未缴纳。虽然两级法院均未界定“应追回的违规出口退税”的性质,但一审与二审法院都在事实认定部分认可了某国税局的两项税收债权的金额与税收优先权的顺位,即实际上确认: 在与债务人财产混同的情况下,债务人骗取的出口退税款追缴金将按照税收优先权在破产程序中的序列进行受偿。又如 2015 年 12 月 23 日,温州市中级人民法院做出《(2015)浙温刑初字第 91 号刑事判决书》,认定温州腾旭服饰有限公司(以下简称“腾旭公司”)骗取出口退税款的行为,并判决腾旭公司骗取的出口退税款由税务机关予以追缴。之后,温州市中级人民法院裁定受理腾旭公司破产清算案,温州市国家税务局就腾旭公司骗取的出口退税款向管理人申报债权,税务局与管理人就骗取的出口退税款在破产程序中的清偿顺位产生了争议,温州市国家税务局诉至法院,目前该案尚在审理中。我国破产立法并未对此问题明确规定,亟待立法予以规范,本文的解决思路也主要是基于法理层面的分析。温州中级人民法院针对该案未来的裁判方向将集中体现解释论的选择,难以施加对错评价。

[71] 参见王雄飞、李杰:《破产程序中税收优先权与担保物权的冲突和解决》,载《法律适用》2018年第9期。

[72] U.S.C. § 507(a)(7).

[73] 518 U.S.213 (1996).转引自[美]查尔斯·J.泰步:《美国破产法新论》,韩长印、何欢、王之洲译,中国政法大学出版社 2017 年版,第 776 页。

[74] 参见前注[73],查尔斯·J.泰步书,第 777 页。

四、罚款、罚金的劣后清偿顺位

（一）劣后债权的顺位设置

在追缴金之后,最后需要明确行政处罚款、刑事罚金的破产清偿顺位。虽然罚金与罚款的根本性质不同,但对于违法者而言,都意味着财产的被剥夺。对于国家而言,都意味着把违法者的财产纳入国库之中,违法者被剥夺的财产最终的归宿是一致的。^[75] 所以,笔者将罚款与罚金视为同一顺位在破产程序中进行评价。最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》(法释〔2002〕23号)第61条对破产除斥债权的范围做出了规定,明确“行政、司法机关对破产企业的罚款、罚金以及其他有关费用”不属于破产债权。而之后的《企业破产法》并未明确针对债务人的行政处罚款、刑事罚金的破产债权清偿顺位,我国其他多处立法规范倾向于在债务人丧失清偿能力的状况下,罚款、罚金列在一般民事债权之后受偿。^[76] 就法理而言,罚款、罚金具有惩罚性质,当债务人破产时,如果继续支持基于破产债务人违法行为而生的罚款、罚金与普通债权一并受偿,其实际效果可能不是“惩罚”了债务人而是其他普通债权人,而若将罚款、罚金予以排除,不予受偿,又有损国家强制力的威严与法律实施的有效性。^[77] 自此,罚款、罚金的清偿顺位当在除斥债权与劣后债权之间进行选择。

除斥债权,是指根据破产法的规定,因特定原因被排斥于破产程序外,不得从破产财产中受偿的债权;劣后债权,是指在破产清偿顺序上排列于普通破产债权之后的债权。^[78] 在权利设置上,不同于除斥债权,劣后债权仍保留着清偿的可能,且优先于股权受偿,享有债权人一定的权利。在请求权性质上,罚款、罚金等特殊债权与破产程序中得以清偿的其他债权并无本质差异。在满足优先债权、普通债权清偿后,若剩余的破产财产也能够清偿,则此类特殊债权亦应得到合理清偿,不宜将其武断地排除在破产企业应予偿还的债务“队伍”之外。^[79] 所以,以中道思维考量,宜将债务人因骗取出口退税而承担的税务罚款、刑事罚金设为破产程序中的劣后债权受偿;尤其是在目前破产欺诈行为较为猖獗的情况下,此举可以为债权人的利益提供更为周全的保护。^[80] 且我国《企业破产法》已借鉴域外经验,将“停止支付”作为认定破产原因的重要标准:在非资不抵债的情况下,债务人也可能因“停止支付”被宣告破产,其破产财产在清偿普通债权后将极有可能仍有剩余,故引入劣后债权有实际意义。^[81]

日本《破产法》第99条第1款规定的劣后债权包括破产程序开始后的利息、损害赔偿金、参加破产程序而所需的费用、罚金、违章罚款、因不申报或少申报税款而需要缴纳的附加税金等。同时,第

[75] 参见前注〔19〕,何恒攀书,第97页。

[76] 如我国《刑法》第36条第2款明确规定:“承担民事赔偿责任的犯罪分子,同时被处罚金,其财产不足以全部支付的,或者被判处没收财产的,应当先承担对被害人的民事赔偿责任。”《中华人民共和国公司法》第214条规定:“公司违反本法规定,应当承担民事赔偿责任和缴纳罚款、罚金的,其财产不足以支付时,先承担民事赔偿责任。”《中华人民共和国证券法》第232条则规定:“违反本法规定,应当承担民事赔偿责任和缴纳罚款、罚金,其财产不足以同时支付时,先承担民事赔偿责任。”

[77] 于新循、彭旭林:《论我国破产债权例外制度——基于劣后债权的制度构建视角》,载《四川师范大学学报(社会科学版)》2015年第3期。

[78] 参见前注〔23〕,王欣新书,第198~199页。

[79] 参见前注〔77〕,于新循、彭旭林文。

[80] 参见前注〔23〕,王欣新书,第198~199页。

[81] 参见徐振增、官艳艳:《破产法设置劣后债权的问题研究》,载《广西民族大学学报(哲学社会科学版)》2015年第2期。

99条第2款规定了约定劣后债权的存在类型,债权人与债务人在破产程序开始之前达成了关于某些债权属于劣后债权协议的,这些债权即为约定劣后债权,比法定劣后债权还要滞后受偿。^[82]美国破产立法中第八等级优先权的税收债权涵盖了与其相关的补偿性罚款,^[83]对于惩罚性罚款却并不在税收优先权范畴内。在*United States v. Noland*案中,虽然美国联邦最高法院推翻了第六巡回法院关于税收罚款债权都应衡平居次的判决,认为第六巡回法院仅基于债权的属性而将其劣后处理,构成司法权对立法权的不当僭越,并明确认定:只有在特定案件中,法院才能基于衡平理念课以衡平居次。但美国《破产法典》第7章(清算程序)规定了特定种类的债权劣后处理的情形。基于罚金或财产罚没,以及多重性或惩罚性赔偿所生的债权,若并非用于填补实际损失,则应劣后清偿。^[84]因此,在美国破产清算程序中,税收债权相关的罚款、罚金将作为劣后债权处理。

(二) 责任的免除规则

我国实行有限主体破产的非自然人破产制度,即使将刑事罚金、行政罚款采取劣后债权受偿的处理方法,在债务人破产程序结束,工商部门对破产企业予以注销,债务人实际获得债务免责之时,刑事罚金、行政罚款将不具备再获得清偿的可能性。此时需要在破产程序中建立刑事罚金、行政罚款的责任免除规则,以应对实践中的需要。这也是维护我国司法与政府权威的需要。

就刑事责任免除而言,它实质上是终结刑事责任的一种特殊形式。狭义的免除刑事责任是指免除任何刑事制裁措施的适用,以行为构成犯罪、应负刑事责任为前提;而广义的免除刑事责任,是一切实际上不承担刑事责任情况的总称,不将行为构成犯罪作为免除刑事责任的前提,只要是行为人实际上不承担刑事责任,都认为是免除刑事责任。^[85]如刑事和解以及一些减免刑罚的量刑情节,^[86]均在司法机关做出刑事裁判之前予以考量,此则为广义上的免除刑事责任情形。笔者强调的是狭义的刑事责任免除的范畴,具体涉及债务人因骗取出口退税而被认定承担刑事罚金责任,在破产程序结束后未获得清偿的罚金责任予以免除的规则。需要阐明的是,狭义的刑事责任免除与刑罚的不可避免性并不矛盾。刑罚的不可避免性又称刑罚的必然性、刑罚的确定性或必定性,是指所有应受刑事处罚的犯罪都必须依法实际受到刑罚惩罚,不因任何法律之外的原因规避或免除刑罚的惩处。^[87]大量的罚金判决得不到执行会造成诸多恶果,一方面是法院的判决在一定程度上成为一纸空文,法律的权威性和执行力受到严重的损害,刑罚预防犯罪的目的根本无法实现;判决得不到执行又必然会削弱公众对刑法的认同感。^[88]狭义的刑事责任免除必须在犯罪行为人被判处刑罚

[82] 参见[日]山本和彦:《日本倒产处理法入门》,金春等译,法律出版社2016年版,第63页。

[83] U.S.C. § 507(a)(8)(G).

[84] U.S.C. § 726(a)(4).

[85] 参见张旭:《免除刑事责任概念探析》,载《当代法学》1994年第4期。

[86] 刑事和解,是指在犯罪后,加害人和被害人直接,或经由调停人的帮助下相谈、协商,在加害人认罪、赔偿、道歉等形式与被害人达成和解,经国家司法机关审查认可后,对加害人不追究刑事责任、免除处罚或者从轻处罚的一种刑事司法制度。详见袁剑湘:《论刑事和解的主体与适用范围——以刑事和解的界定为出发点》,载《法学评论》2010年第3期。《中华人民共和国刑事诉讼法》(以下简称《刑事诉讼法》)第277条规定了刑事和解协议的适用情形,第279条进一步规定:“对于达成和解协议的案件,公安机关可以向人民检察院提出从宽处理的建议。人民检察院可以向人民法院提出从宽处罚的建议;对于犯罪情节轻微,不需要判处刑罚的,可以做出不起诉的决定。人民法院可以依法对被告人从宽处罚。”同时,最高人民法院《关于常见犯罪的量刑指导意见》中“常见量刑情节的适用”下规定:“对于退赃、退赔的,综合考虑犯罪性质,退赃、退赔行为对损害结果所能弥补的程度,退赃、退赔的数额及主动程度等情况,可以减少基准刑的30%以下;其中抢劫等严重危害社会治安犯罪的应从严掌握。”

[87] 参见刘选:《论刑罚的不可避免性》,载《法学家》2000年第3期。

[88] 参见刘适友:《从现实迈向理想——罚金刑执行完善路径之探寻》,载《法律适用》2013年第1期。

之后依法进行责任减免,并未逾越法律的框架,反而在行为人丧失罚金履行能力时予以责任免除,更加彰显法律的权威与刑罚的不可避免性。同时,罚金作为刑事处罚的决定性经济限制是,偿付能力的限制(limitations of solvency)使罚金征收成本随着罚金数额的上升而上升——而且对大多数刑事罪犯而言,成本很快就变得过高。^[89] 罚金责任免除也是出于征收效率的考虑。

我国刑事与刑事诉讼法规范已对狭义的罚金免除规则进行了规定,基本构建了狭义的罚金责任免除适用规范体系。我国《刑法》第53条第2款规定:“由于遭遇不能抗拒的灾祸等原因缴纳确实有困难的,经人民法院裁定,可以延期缴纳、酌情减少或者免除。”我国《刑事诉讼法》第260条规定:“被处罚金的罪犯,期满不缴纳的,人民法院应当强制缴纳;如果由于遭遇不能抗拒的灾祸缴纳确实有困难的,可以裁定减少或者免除。”《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国民事诉讼法〉的解释》(法释〔2012〕21号)第446条和《最高人民法院关于适用财产刑若干问题的规定》(法释〔2000〕45号)第6条第1款对减免罚金情形的判断规则、免除程序等进行了具体规定。然而,与刑事罚金责任免除规范相比较的是,行政罚款免除的立法规则尚未确立,《中华人民共和国行政处罚法》第52条仅对罚款的缴纳规则进行了规定:“当事人确有经济困难,需要延期或者分期缴纳罚款的,经当事人申请和行政机关批准,可以暂缓或者分期缴纳。”行政罚款免除可以参照刑事罚金免除的立法规范进行设置。

五、结 语

因债务人骗取出口退税,首先会在破产程序中产生追缴金的受偿问题。出于执行主体的统一与程序便捷的考虑,税务犯罪中的刑事追缴,被行政追缴吸收合并,依法由税务机关统一追缴,税务机关对骗取出口退税款的追缴应兼具行政追缴与刑事追缴的属性,在破产程序中将统一做出评价。当骗取出口退税行为人承担刑责时,基于同一单位行为人,税务机关施加的行政罚款与刑事司法机关判处的刑事罚金可能会出现竞合的现象。债务人骗取出口退税的,在其破产程序中将涉及行政罚款、刑事罚金的清偿。由此,因债务人骗取出口退税款的行为而产生的行政罚款、刑事罚金与追缴金三者,构成了破产程序中的请求权结构。

追缴金本质上是国家已入库税款,在此前提下展开对追缴金的破产清偿顺位问题的探讨。取回权是民法的返还原物请求权在破产程序中的反映,是破产程序之外的第三人针对债务人占有的第三人的合法财产所行使的物权请求权。取回权针对的第三人享有物权的财产不属于债务人财产的范围,也不应纳入破产财产中处理。取回权以特定物为标的,取回权的行使不受破产程序的限制。在纳税人单设独立于其他账户的出口退税专用账户接收退税款的情况下,该专户款项因区别于纳税人的自有财产而具有了特定性。对于骗取出口退税款的债务人破产程序启动后,债务人独立的出口退税专用账户中的款项,税务机关得向破产管理人主张取回权,进而实现该专户中追缴金的受偿。

当债务人移转专户中的出口退税款,或者将其他资金注入专户,或自始将退税款混同于其他财产,抑或通过其他手段使出口退税专用账户丧失独立性,因破产取回权标的的特定性基础丧失,税务机关将无法在破产程序中行使取回权。此时,税务机关基于债务人骗取出口退税款的追缴金的请求权在破产程序中体现为公法上的不当得利请求权。从法理分析,税务机关公法不当得利请求权应在破产程序中享有优先于无担保民事债权的地位。基于追缴金本质、法律适用习惯、法律

^[89] 参见[美]理查德·波斯纳:《法律的经济分析(第七版)》,蒋兆康译,法律出版社2012年第2版,第317页。

规范凝练、立法经济等因素考量,不宜为混同情况下的骗取出口退税款追缴金单独创设新型优先权。将其纳入税收优先权顺位受偿为合理的解决路径。税收优先权的行使基础为债务人的一般财产,即破产程序中的破产财产,将由管理人按照破产程序的进展通过破产财产一并清偿。

因债务人骗取出口退税款的行为而产生的行政罚款、刑事罚金因具有惩罚性,面临着精准关涉惩罚对象的问题。当债务人处于丧失清偿能力的破产程序中,罚款、罚金将失去惩罚的对象与效果,其破产清偿顺位应当处于普通民事债权之后。基于罚款、罚金的请求权本质,以及为债权人的利益提供更为周全保护的考量计,行政罚款、刑事罚金将作为劣后债权清偿。

综上,针对债务人设立专用退税账户接受税务机关退税划拨的情形,税务机关可以通过行使专户中的取回权实现追缴金的受偿。该取回权的行使针对特定化的专用账户中的款项,并不纳入破产财产的分配程序中受偿,其随时取回、特定财产予以保障等特点,最有利于实现国家税收利益。在退税款与债务人其他财产混同的情况下,税务机关在债务人破产程序中主张追缴金请求权的性质为公法不当得利请求权,应当选择归入税收优先权的序列在债务人破产财产中受偿。而税收优先权的实现需要受到破产程序进展的制约,由管理人在变现破产财产之后统一分配。按照我国破产立法的规定,担保债权基于特定的担保财产,往往得以随时受偿,从而获得了最优先受偿性。而破产财产将首先用于清偿破产费用与共益债务,之后是职工类债权的清偿,然后税收优先权将与职工债权之外的社会保险费用在同一顺位受偿,最后管理人将进行普通破产债权的清偿。对于债务人破产程序中的行政罚款、刑事罚金作为劣后债权进行清偿。一般情况下,破产程序中的普通破产债权无法获得完全的清偿,此时,管理人不再将破产财产对破产劣后债权进行清偿,除非普通破产债权受偿后,破产财产仍有剩余。在破产程序结束后,无法受偿的行政罚款、刑事罚金部分应当依法获得免除。

Abstract The debtor will bear the responsibility for administrative penalties and criminal liability for fraudulently obtaining export tax refunds. The tax authorities and judicial organs generally enjoy the right to claim recovery sum, administrative fines and criminal fines in the bankruptcy proceedings. The recovery sum is essentially the warehousing tax. With regard to setting up a special tax refund account for the debtor to accept export tax rebates from the taxation authority, the taxation authority can realize the recovery sum by exercising the right of recall in the special account. Under the circumstances that the tax refund is intermixed with other assets of the debtor, the nature of the right by tax authorities to claim for recovery sum in the bankruptcy proceedings is the unjust enrichment in public law, and the sequence of tax priority should be chosen to be paid in the debtor's bankruptcy property. The administrative fines and criminal fines in the bankruptcy proceedings of the debtor are suitable for repayment as subordinate credit. After the bankruptcy proceedings are concluded, the part of the administrative fines and criminal fines that cannot be repaid shall be exempted according to law.

Keywords Defrauding Export Tax Rebates, Recovery Sum, Right of Recall, Subordinate Credit, Release from Criminal Fine

(责任编辑:许多奇)