

# “第三人代为清偿规则”在税收关系中的适用

## ——“王某诉律信公司案”析评

王霞, 杨钺

(湘潭大学法学院, 湖南湘潭, 411105)

**摘要:** 税收关系作为“公法之债”, 兼具公法与私法调整对象的双重属性。“税款缴纳”是税收债务中以金钱给付为核心的义务, 具备与私法债务相似的可代为清偿性, 因此第三人代缴税款可类推适用《民法典》第524条“第三人代为清偿规则”, 第三人清偿税收债务后可获得代位追偿权。税收债务在破产程序中享有的税收优先权旨在保护公共利益, 由税务机关专享, 若税收优先权随代位权一并转移给第三人, 则偏离税法目的, 并可能造成整体交易关系的失衡。因此, 第三人代缴税款后, 虽可获得对纳税人的代位权, 但在破产程序中不享有税收优先权。

**关键词:** 第三人代为清偿; 清偿代位; 税收优先权; 不当得利

**中图分类号:** D912.6

**文献标识码:** A

**开放科学(资源服务)标识码(OSID)**

**文章编号:** 1672-3104(2021)06-0083-09



### 一、引言

近年来, 随着人们对民商事交易中税收成本的日益重视, 第三人基于约定或者独立意思代纳税人缴纳税款的情形越来越常见。由于对相关制度理解不一, 针对该代缴行为的合法性和效力问题产生的争议也频繁发生。目前, 学术界对于第三人基于与纳税人的约定代缴税款行为的性质讨论较多。有学者认为在这种情况下, 税负的转移并不等于纳税人的变化, 并没有违反法律法规的强制性规定, 也不违反税收法定原则<sup>[1-3]</sup>。但第三人以自己的独立意思主动代纳税人缴纳税款的合法性和效力问题, 无法与税负约定转移共用一套规则, 需要对其另行加以审视。《民法典》第524条规定了第三人代为履行规则。该规则与第三人基于独立意思代缴税款是否具备适配性? 第三人代缴税款后能够取得哪些权利? 这

些问题亟待理论上的有效回应。被中国法学会财税法学研究会评选为2019年度税务司法典型案例的“王某诉律信公司案”<sup>①</sup>, 较为集中地体现了该类争议可能涉及的各种法律问题。本文拟以该案作为分析样本, 从法教义学视角对这些问题展开分析, 以期厘清第三人代缴税款的法律效力及效果, 为实践中频发的同类争议提供规范分析思路。

该案的基本情况如下:

原告王某对律信公司享有借款债权, 因债务人未主动偿还借款, 法院将律信公司名下房屋执行拍卖。因拍卖陷于流拍, 经王某申请, 法院裁定以涉案房屋流拍保留价交付王某用以抵偿本金、利息以及诉讼费用。为尽快实现涉案房屋过户, 王某主动代替律信公司清缴了所有税款。后律信公司陷于破产, 王某向破产管理人申报税收债权, 但破产管理人仅确认王某的债权系普通债权, 双方因此发生争议。2019年3月14日, 王某诉至法院, 请求确认自己对律信公司的破产财

收稿日期: 2021-03-27; 修回日期: 2021-07-26

基金项目: 国家社科基金一般项目“税收关系的公私法效力边界研究”(21BFX117)

作者简介: 王霞, 湖南岳阳人, 法学博士, 湘潭大学法学院教授、博士生导师, 主要研究方向: 财税法学、劳动法; 杨钺, 广东东莞人, 湘潭大学法学院硕士研究生, 主要研究方向: 经济法学、财税法学, 联系邮箱: yangyueaixuexi@163.com

产享有税收优先权<sup>②</sup>。

本案涉及三个争议焦点：①原告王某以被告律信公司名义缴纳的税款应由谁负担。②原告代缴税款后，其与被告之间是否形成债权债务关系。③如债权成立，该债权属于普通债权还是税收债权，原告可否在破产程序中向被告主张税收优先权。

法院认为，原告代缴税款后，其与被告之间形成不当得利之债，律信公司负有返还义务。同时，法院参照最高人民法院法发(2009)36号《关于正确审理企业破产案件为维护市场秩序提供司法保障若干问题的意见》第5条对职工债权的处理方式，结合公平原则，将该债权认定为享有优先权的税收债权。该案判决后引发理论与实务界的广泛争议。

从本质上说，该案所涉争议焦点为对第三人代缴税款的法律性质和法律效力的认识，而对该问题进行分析需要从三个方面展开：首先，第三人代缴税款能否适用私法规则？其次，第三人代缴税款在私法上属于何种法律性质？最后，第三人的请求权是否存在私法适用的限度？

## 二、私法规则在税收关系中适用的可行性

### (一) 税收关系是兼具公私法属性的混合法律关系

税收关系是国家与纳税人之间基于国家权力而形成的金钱给付关系。一方面，从税收关系的主体构成和税权来源来看，税收关系的一方主体为国家，税收关系的内容包括国家对纳税人自上而下的税务管理，义务来源具有强制性，这些均为税收关系的公法性特征<sup>[4]</sup>。另一方面，税收关系又包含着单纯经济关系。从纳税人通过缴税的方式获得国家所提供的公共服务角度来看，税收关系可以理解为发生在国家(税务机关)与纳税人之间以金钱给付为内容的法定之债，此种法定债务关系发生的权利义务变动，可以通过债法的一般理论加以认识和理解。此为税收关系的私法性特征。基于税收债权债务关系学说，在税收关系中运用私法理论分析法律关系，具有清晰明

确、权义统一之优点<sup>[5]</sup>。也可以说，“税法是一个必须依赖于私法指导，否则即无法自营的‘寄生’体系”<sup>[6]</sup>。

税收的混合性法律关系属性决定了公法与私法均有适用的空间，但是，由于公私法不同的价值立场与特定原则，税收关系中的公私法适用又各有特定的效力范围。一方面，在涉及税款给付的场域中，税务机关的角色与私人无异，是在给付关系中主张财产利益的一方主体，该给付关系尚未涉及国家生活和公共利益，因此可由私法加以调整，私法中的权利主张和权利救济规则均可适用于税款给付关系。我国《税收征管法》所规定的税务机关行使代位权、撤销权等制度，便是对于传统私法中债之保全制度的借鉴，另外，扣缴义务人、委托代征制度都可以看作是国家的公权职责转移到私法代理人的情形。从该角度来说，古典意义上的公法标准已然失效<sup>[7]</sup>。另一方面，税收存在的价值在于保证社会公共利益的实现，因此税收关系在本质上仍以国家与私人之间的公法关系为主体，一旦触及税收关系中公共利益的面向，则由公法原则及规则发挥其效力。具体而言，税收义务的设定源于法定而非约定，且国家财政利益的实现也以公权力作为最后的保障。此为税收关系中的公法效力范围。

### (二) 第三人代缴税款属于税收关系中私法效力支配的领域

税收关系中，公私法效力均有其特定的支配领域。近现代以来，公私法之间的界限越加模糊，税法理论上亦产生所谓“公法之债”的税收债务关系学说。但公私法的交集，“不足以推翻公法与私法的二元区分，反而凸显了公法与私法区分的必要性”<sup>[8]</sup>。从本质上来说，公私法交融是法律发展宏观层面上的趋势。然而，在规范适用的层面，仍有必要厘清具体规则的法域属性。

公私法划分的理论可以追溯到罗马法时期。乌尔比安和查士丁尼对公法与私法划分的标准是法律所保护的利益，认为公法是关于罗马帝国(公共利益)的规定，私法则是个人利益的规定。市场经济条件下，自由竞争和权利自治的思想得到强化，公私法分野的基础开始强调强制性与自治性的区别<sup>[9]</sup>。由此可见，公法与私法效力范围

的界分,至少可以从法律所重点保护的法益和法律的强制性程度两个方面展开。界分税收关系中的公法与私法的效力支配领域,应观察具体税收关系是否具有明显的公共利益属性,是否需要国家强制力的支配。从税收关系建立的目的和税法原则的角度考察,税收关系整体上是一种公法关系。然而,从微观层面观察,税收关系中具体的“税款缴纳”关系,具有单纯的财产属性,在这一支付关系中,国家类似于一个私主体,享有对纳税人的债权。国家强制规定纳税人的目的,是为了在税款得不到保证的情况下,有明确的行政相对人加以主张,而至于具体的税款究竟由谁来负担或者支付,则对公共利益不会产生影响,因此,缴税义务的实际承担主体可以通过私法规则设置和调整。而第三人代缴税款的情形,仅仅是税款支付主体的移转,属于私法效力支配的领域。

### (三) 第三人代缴税款适用私法规则不会影响税法目的的实现

对不同性质规范作用领域进行区分的实质判断,首先需要对可能适用的规范整体目的加以把握。因为“规范目的是一切解释的重要目标,任何解释都应当有助于实现规范内容所追求的规范目的”<sup>[10]</sup>。某一特定的法律事实,或者不属于某一规范整体的目的范围,或者调整该特定法律事实的整体规范目的已经达到,此时该整体规范对于特定法律事实就不发生作用或者仅发生次要或辅助作用。通过解读我国《税收征管法》第1条的“目的条款”,可知我国税收法律整体的规范目的在于保障国家税收,保护纳税人的基本权利<sup>⑧</sup>。该目的条款既主张国家财政目的与纳税人权利保护的有机统一,又强调了国家财政利益的优先序列地位。

在第三人代缴税款的情形中,纳税人未依法纳税之前,国家的财政利益尚未获得满足,此时,征纳主体之间的法律关系整体属于税收征管法律规范的目的范围。国家机关可基于《税收征管法》等法律法规赋予的权限,采取一系列公权行为以保障国家财政利益的实现。但当第三人代纳税人清缴税款之后,国家的财政利益得到满足,税收征管法律的整体规范的主要目的得以实现。

在此之后,第三人与纳税人之间再形成民法上的求偿清算关系,不再需要税收征管法律所规制,因此在法律适用上,第三人代缴税款适用私法规则不仅有利于实现国家的财政目的,而且有利于对纳税人及第三人的利益形成有效保护。

本案中,王某在清偿了律信公司负担的税收之后,缴纳的税款已经完成了该笔税款应满足的公共利益,国家的征税权力已无继续运行的必要。在这一背景下,国家对律信公司享有的债权基于清偿代位规则移转给王某,不会造成公法效力范围的任何破坏,同时私法当中的追偿关系得到充分的保障,形成良好的逻辑闭环。第三人代为清偿税款后获得的清偿代位权,使私法规范与税法之间形成了有效的对接。

## 三、第三人代缴税款与《民法典》“第三人代为履行规则”的适配性

### (一) 第三人代缴税款符合“第三人代为履行规则”的一般构成要件

《民法典》第524条规定:“债务人不履行债务,第三人对履行该债务具有合法利益的,第三人有权向债权人代为履行;但是,根据债务性质、按照当事人约定或者依照法律规定只能由债务人履行的除外。”该条为我国“第三人代为履行”的一般规则。比较法上,《德国民法典》第267、268条,我国台湾地区“民法”第311、312条对此皆有所规定。本案的事实涵摄总体上能够与该规则形成本质上的关联照应,具体可以从第三人代为履行的规范要件展开分析。

#### 1. 第三人明确表示为债务人给付

第三人代为履行规则要求第三人明确知道其所清偿的债务为他人债务,且在给付时第三人具有明显的清偿意思(erkennbaren Willen)<sup>[11]</sup>。如果第三人误认他人的债务系自己的债务而为清偿,则不属于第三人清偿规则适用的情形,此种清偿不使真正的债务人免责,仅在清偿人与债务人之间发生非债清偿的问题。

本案中,王某与律信公司之间对该税收债务的归属问题并无争议,法院依王某的申请,裁定以涉案房屋流拍保留价交付王某用以抵偿本金,

律信公司负有向王某交付房产并办理过户手续的义务。基于清税过户的基本要求,房产过户前,双方都负有向税务机关清缴应纳税款的法定义务,任何一方当事人没有清缴税款都会影响过户的实现。因此,在律信公司怠于清缴税款债务的情况下,王某为了实现房产过户的目的,不仅清缴了自己的应纳税款,同时也主动代替律信公司清缴其应承担的税款。符合“明知”的要件,且具有明显的清偿意思。因此,该行为符合“第三人明确表示为债务人给付”的规范要件。

### 2. 第三人具有独立的清偿意思

第三人代为履行规则的第二个要件是该履行行为是第三人的独立行为,其核心要义在于第三人具有独立的清偿意思。第三人的独立行为这一要件强调第三人并非债务人的履行辅助人(Erfüllungsgehilfe)。第三人独立的清偿意思是第三人清偿与履行辅助人最本质的区别。在外观上,履行辅助人是接受债务人的指派或命令进行债务偿还,而第三人清偿则是第三人以清偿他人债务的意思作出的独立清偿行为。

法院对本案的判决理由强调:“原告王某以律信公司名义缴纳的税费,本应由律信公司依法缴纳,因律信公司主观认识和客观不能的原因未缴纳,原告王某的代缴行为不能否认涉案缴税主体是律信公司的事实。”该说理肯定了王某代缴税款的行为效力且确认了纳税义务人系律信公司,由此导致王某的清税行为易被混淆为以纳税人名义所为的履行辅助行为。然而,只要明确区分“纳税义务”与“缴税行为”的性质,便可以得出该清税行为属于王某的独立行为的结论。虽然从征纳关系的角度来看,律信公司是纳税义务人,但是从缴税行为角度观察,王某是以明确的清偿意思清缴律信公司的税收债务,且实际足额向税务机关缴纳税款,王某之清偿行为使得税务机关和律信公司之间的税收债务关系归于消灭,王某、律信公司以及税务机关之间形成第三人代为清偿的法律关系。

### 3. 第三人具备代为履行资格取得的条件

从《民法典》第524条第1款文义观察,只有当满足“债务人不履行债务”和“第三人对履行该债务具有合法利益”两个要件时,第三人始

具有代为清偿的“资格”,而当第三人不具有“合法利益”或“债务人尚可履行”时,其便不得代为清偿。该解释关涉行为效力,不满足则行为不产生法律效果。其中的“合法利益”指第三人就清偿具有法律上的利害关系<sup>[12]</sup>。

在本案中,法院已经查明了“因律信公司主观认识和客观不能的原因未缴纳税款”的事实,以及王某为了“过户房产”这一合法利益而代律信公司清缴税款的事实,必然有权获得代为履行的资格。

由以上分析可知,第三人代缴税款符合《民法典》第524条第1款的一般规范要件,如果不存在排除情形,可将该行为定性为第三人代为履行。

### (二)“税款缴纳”不具有人身专属性

《民法典》524条在“但书”中规定,根据债务性质、当事人约定或者法律规定只能由债务人履行的,属于第三人代为履行的除外情形。因“债务性质”不得由第三人清偿,通常认为该债务具有“人身专属性”。人身专属性债务指的是“重视债务人的要素,以债务人的个性、技能为条件的给付”<sup>[13]</sup>。此类债务须债务人亲自履行,否则债的目的就不能得到实现。除此以外,当事人约定和其他不得清偿的事由都可能排除第三人代为清偿。

虽然《税收征管法》第4条第1款规定,承担纳税义务的主体只能由法律或者行政法规加以规定,而不得由当事人任意变更<sup>④</sup>,但该规定强调的是作为税法要素的纳税义务人不得任意变更,而非强调税负不能转移,因而并未限制第三人清偿税收债务。该条的立法目的在于明确征税主体的行政相对人,强化征纳关系的稳定性,以保证税款的及时足额入库。当第三人清偿不能时,税务机关有权且只能向法定的纳税义务人主张税收债权。从本质上来说,税收债务系金钱债务的一种。就金钱债务而言,纳税义务人的个性、技能等人身属性对该债务的履行效果并无影响,因此税收债务并不具有人身专属性,同时,税收债务也不具备其他不得由第三人清偿的事由。

比较法上,第三人清偿税收债务在一些国家

和地区同样为立法所允许。如《德国税法通则》第 48 条第 1 款即规定,“对于税务机关的税收债务关系可由第三人履行”。我国的商业实践中,在不变更纳税义务人的前提下,约定税款由他人实际缴纳的情形不胜枚举,也获得法院支持<sup>⑥</sup>。就税务机关而言,对纳税人要素的强制性规定旨在明确税务机关的行政相对人,至于税款实际由谁负担,或负担后如何向纳税义务人追偿,立法并无明确规定。

由此可见,本案中,王某代律信公司履行税收债务的行为,符合第三人代为履行的“非人身专属性”及“无其他不得代为履行的情形”这一规范要件。

### (三) 不当得利对第三人代缴税款的情形不具有解释力

第三人代缴税款后,看似解脱了纳税人对于税务机关的纳税义务,使得纳税人获得了某种利益。在税收关系可以适用私法规则的大前提下,容易产生不当得利规则适用的想象。在本案中,法院也提出,“原告代缴后,律信公司事实上构成不当得利,原告与律信公司之间形成不当得利之债,律信公司负有返还义务”。因此,排除不当得利规则对第三人代缴税款情形的解释力,可以进一步证明第三人代缴税款与《民法典》第 524 条的适配性。

首先,根据《民法典》第 985 条,不当得利指的是得利人没有法律根据取得不当利益。因此,“没有法律根据取得不当利益”是受损失的人行使不当得利返还请求权的前提。如前所述,第三人代缴税款或基于其与纳税人之间的约定,或基于其代纳税人缴税所可能获得的其他合法利益。在《民法典》施行之后,第三人对纳税人是否可主张清偿代位权利,首先应视第三人对清偿税收债务是否具有“合法利益”。本案中,第三人代为清偿税收债务系为使得纳税人之不动产物权能够顺利过户,若不及时清偿,第三人对于物权的期待利益则存在丧失风险。在对于“合法利益”采从宽解释的立场下,应认为第三人对于纳税人之税收债务的清偿具有法律上的利害关系,不符合不当得利中“没有法律依据”取得不当利益这一构成要件。

其次,不当得利要求“一方受有财产利益(Vermögensvorteil)而导致他人损失”<sup>[14]</sup>。其中,“受有利益”在学说上可分为三种类型,即:“积极的财产增益”(Positive Vermögensmehrung)、“拘束关系的解放”(Befreiung von einer Verbindlichkeit)以及“使用他人权益或服务型获益”(Verwertung fremder Rechte und Dienstleistung)<sup>[15]</sup>。在第三人代为清偿的法律关系中,通常产生的是“拘束关系的解放”利益,即债务人对债权人的债之关系因第三人清偿而消灭,而其获得该利益不具有法律上的原因。但仔细分析不难发现,第三人清偿后,原债权人对债务人的债权随即移转给第三人,此时债务人并未获得“拘束关系之解放”,因此债务人并未“获益”,不当得利成立的要件并未满足,此时,第三人不能基于未成立的不当得利请求权向债务人追偿。

就不当得利的类型分析,不当得利包括给付型不当得利与非给付型不当得利<sup>[16]</sup>。其中,给付型不当得利要求受领人所受利益即为给付人所为的给付,在第三人代为清偿关系中,给付关系存在于第三人与债权人之间,第三人不能基于给付型不当得利向债务人请求清偿。非给付型不当得利是基于给付以外的事由发生的不当得利,具体包括受益者行为、受损者行为和第三人行为导致的不当得利。在第三人代为清偿关系中,第三人明知自己对债权人不负有债务,却主动作出代为清偿的行为,不构成非给付型不当得利。

由此可见,不当得利规则对第三人代缴税款的情形不具有解释力。本案中,虽然法院最终确认第三人可以向纳税人主张税款的判决结果合理,但是该“不当得利”的理由并不具有说服力。

## 四、第三人税收债务清偿代位权的限度:优先权排除

如前所述,第三人代为清偿他人债务所受的损失可通过清偿代位权获得补偿。从形式上看,第三人代位取得的债权是税务机关对纳税人的税收债权,根据《企业破产法》第 113 条和《税收征管法》第 45 条的规定,在破产程序中,税

收债权的清偿顺位优先于普通债权<sup>⑥</sup>。比较法上,我国台湾地区“税捐稽征法”第6条第1款对税收优先权亦有规定<sup>⑦</sup>。按此逻辑,如果债务人进入破产程序,第三人应基于税收债权代位权而获得相应的税收优先权。然而,虽然税收优先权可以看作是代位求偿权的从权利,似乎应与主债权一并转移至第三人,且有学者提出,“此项税捐债务关系之请求权于移转予求偿权人之时,丧失其公法上特征,而成为民法上请求权”<sup>[17-18]</sup>,我们却认为,第三人清偿税收债权所获得的代位权,并不必然在破产程序中享有税收优先权。

### (一) 类推解释有特定的适用场景

本案中,法院指出:“原告王某代律信公司缴纳税款而取得之债权,参照最高人民法院法发(2009)36号《关于正确审理企业破产案件为维护市场秩序提供司法保障若干问题的意见》第5条对职工债权的处理方式,不宜认定为普通债权,而应按税款债权受偿,如此认定,亦符合民事活动的公平原则。”<sup>⑧</sup>很明显,法院采用了类推解释方法来处理该案。然而,类推解释通常适用于法律漏洞产生之时,即某个待处理的案件没有被具体法条所涵盖,但该案件的价值评价与相关法条所体现出来的规范价值具有一致性,遂将法条类推适用于该案件<sup>[19]</sup>。很明显,虽然第三人代为清偿税款与第三方清偿职工债权在法律结构上相同,皆属于第三人清偿的情形,但税收债权与职工债权在本质上无法取得一致性的规范评价,法院采用类推解释的方法并不一定合适。从本质上看,职工债权问题涉及的往往是私权纠纷,之所以赋予第三方清偿人以优先权地位,更多出于激励他方及时清偿职工债务,保障职工利益,从而防止社会群体事件的发生。本案第三人代为清偿税收债务的情形中,第三人的清偿系出于自身利益动机,就算第三人及时代为清偿有利于国家税收债权的实现,就利益平衡而言,亦不至于动用税收优先权来保障其追偿利益。

### (二) 税收优先权是税务机关的专属权利

税收债权作为一种公法之债,虽在债权行使和债务履行上可以适用私法规则,但私法规则不能适用于专属公法效力支配的领域。《税收征管

法》第5条、第28条规定税务机关是法定的税收征管机关,代表国家行使税款征收的权力。破产程序中的税收优先权,是国家为了更好地实现公共利益而对国家征税权附加设定的权利,该权利应专属于公权力主体。如果税收优先权的享有主体扩张到其他私主体,则可能造成对其他私主体权利的侵蚀<sup>[20]</sup>。第三人代为清偿纳税人的税收债务之后,虽基于债务履行规则获得了代位权,但并未继承税务机关的公法主体地位,因此不能直接享有公法主体专享的税收优先权。对此,虽然第三人代缴税款不属于债权转让,但是在税收优先权问题上,仍然可以准用《民法典》第547条第1款的但书规定<sup>⑨</sup>,即认为税收优先权系专属税务机关而只能由税务机关行使的权利。换句话说,第三人在清偿代位的情形下不享有税收优先权,不能在破产程序中主张较其他普通债权优先受偿的权利。

### (三) 税收优先权是为实现特定税法目的而配置的权利

就《税收征管法》及相关税收法律制度的整体规范目的而言,无论是保障税收收入的实现,还是保障纳税人的合法权益,都具有明确的公益性。即使在税法理论中,对传统私法中的债务关系学说进行理论移植或整体规范上的类推,也仅能作为学说或者法技术上的层面加以理解,而不能作为税法整体的规范目的和实质加以认识<sup>[21]</sup>。上述案例中,王某之所以能够通过代位清偿规则取得税务机关对律信公司的税收债权,是因为王某的追偿关系本就属于私法规范的范围。所谓代位取得的“税收债权”,仅系形式上的称谓,此时用以描述之前存在的特定主体间的给付关系,并不涉及实质上应属税法规范的价值判断。但税收优先权却是基于税收的公共财产属性而特有的一项权利。

之所以要为税收债权配置优先权,核心在于税收债权具有公益性质。同时,由于纳税义务人通常不具有积极纳税的动力,较一般私权而言,税收债权落空风险更大。基于保障公共利益实现的目的,法律规定税收债权较一般性的债权具有优先性<sup>[22]</sup>。如果第三人可依据一般清偿代位规则

而获得税收优先权, 在破产程序中优先于其他普通债权人受偿, 则无疑令原本旨在保障公益的法律优待转变为对私人利益的担保。此种突破整体规范目的限制的法律适用, 可能会造成不同法秩序之间的冲突和紊乱。

#### (四) 第三人获得税收优先权不符合整体交易过程利益分配的要求

从整体交易过程进行观察, 若第三人获得税收优先权, 可能会对整体的利益分配格局造成影响。首先, 如果第三人基于清偿代位获得税务机关优先权, 第三人在选择清偿对象上则可能优先考虑代为清偿税收债务, 此时税务机关就可能凭借优先权规定达到“与民争利”的目的。其次, 第三人清偿时, 债务人的资产可能仍处于良好状态, 此情形下第三人不会将税收优先权作为其追偿权的担保被纳入交易预期, 嗣后第三人获得交易预期之外的税收优先权, 则在实质上降低了其交易之初所预计承受的正常交易风险, 造成交易的失衡。最后, 第三人清偿往往能获得足以弥补其清偿成本的对价利益。在本案中, 王某代为清缴税款, 实质上已获得房屋尽快过户这一合法利益, 而若能顺利取得税收优先权, 实质上该过户利益并未支出任何交易成本, 反倒有损其他普通债权人的利益, 造成实质上的不公平。

综上, 就法律适用逻辑和价值判断上, 第三人代缴税款后所获得的对纳税人的代位求偿权, 并不必然包含破产程序中的税收优先权。具体到本案, 法院类推劳动债权规则判决王某享有税收优先权值得商榷。

## 五、结语

虽然本案发生于《民法典》实施之前, 但第三人代缴税款而发生的矛盾在实践中可能会继续发生。公法与私法在税收关系中各有其效力范围, 一般情况下, 第三人代缴税款属于税收关系中私法效力支配的领域, 可以通过解释《民法典》第 524 条“第三人代为清偿规则”而获得规范基础。第三人依 524 条第 1 款代纳税人清缴税款后, 可依 524 条第 2 款获得代位求偿权。但税收优先

权由于涉及公共利益和其他主体的权利, 超出了私法效力支配的边界, 属于公法效力支配的领域, 只能由税务机关享有, 因此第三人取得代位求偿权后, 不应同时取得税收优先权。

#### 注释:

- ① 参见(2019)鄂 0506 民初第 834 号民事判决书。该案被中国法学会财税法学研究会评选为 2019 年度税务司法典型案例。该案判决于《民法典》施行之前, 案件的审理仍以《合同法》为依据, 但所涉争议在实践中大量存在, 因此本文结合《民法典》对其进行分析。
- ② “优先权”在破产法中是一个有争议的表达。为了叙述方便, 如无特别说明, 本文的“税收优先权”指“税收所享有的相对于普通债权提前受偿的权利”。
- ③ 参见《税收征管法》第 1 条: “为了加强税收征收管理, 规范税收征收和缴纳行为, 保障国家税收收入, 保护纳税人的合法权益, 促进经济和社会发展, 制定本法。”
- ④ 参见《税收征管法》第 4 条第 1 款: “法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。”
- ⑤ 典型如“包税条款”, 其效力大多为法院支持。参见: (2007)民一终字第 62 号, 该案例作为两高公报案例, 明确当事人之间对于税费负担的约定, “不违反税收管理法律法规的规定”。该案例对于税费负担由他人承受是否违反税收管理法律的问题具有指导性意义。又参见: (2015)民申字第 2282 号, 该案件中, 最高人民法院认为, “只要国家税款不流失, 约定由谁来负担税款是当事人意思自治的范畴, 与合同的效力无关”。可见税费由他人负担并不因违法而无效已为最高人民法院所确认。
- ⑥ 《企业破产法》与《税收征管法》对于担保债权与税收债权的清偿顺位有不同的规定, 但本文探讨的是税收债权相对于普通债权的优先受偿问题。
- ⑦ 参见中国台湾地区“税捐稽征法”第 6 条第 1 款: “税捐之稽征, 优先于普通债权。”
- ⑧ 参见《关于正确审理企业破产案件为维护市场秩序提供司法保障若干问题的意见》第 5 条: “对于职工欠薪和就业问题突出、债权人矛盾激化、债务人弃企逃债等敏感类破产案件, 要及时向当地党委汇报, 争取政府的支持。在政府协调下, 加强与相关部门的沟通、配合, 及时采取有力措施, 积极疏导并化解各种矛盾纠纷, 避免哄抢企业财产、职工集体上访的情况发生, 将不稳定因素消除在萌芽状态。有条件的地方, 可通过政府设立的维稳基金或鼓励第三方垫款等方式, 优先解决破产企业职工的安置问题, 政府或第三方就劳动债权的垫款, 可

以在破产程序中按照职工债权的受偿顺序优先获得清偿。”

- ⑨ 参见《民法典》第547条：“债权人转让债权的，受让人取得与债权有关的从权利，但是该从权利专属于债权人自身的除外。”

### 参考文献：

- [1] 陈清秀. 税法总论[M]. 北京：法律出版社，2019：700-706.  
CHEN Qingxiu. General tax law[M]. Beijing: Law Press, 2019: 700-706.
- [2] 熊伟, 刘珊. 协调与衔接: 《民法典》实施对税法的影响[J]. 税务研究, 2021(1): 20-24.  
XIONG Wei, LIU Shan. Coordination and convergence: Impacts of the implementation of *the Civil Code* on the tax law [J]. Taxation Research, 2021(1): 20-24.
- [3] 雷盟, 雷江林. 非纳税义务人承担税收的合同条款效力探究[J]. 税务研究, 2019(8): 73-76.  
LEI Meng, LEI Jianglin. Exploration of the validity of contractual provisions for non-taxpayers to bear taxes[J]. Taxation Research, 2019(8): 73-76.
- [4] 美浓部达吉. 公法与私法[M]. 黄冯明, 译. 北京: 中国政法大学出版社, 2002: 43.  
MINOBUTATSUYOSHI. Public law and Private Law[M]. Trans. HUANG Fengming. Beijing: China University of Political Science and Law Press, 2002: 43.
- [5] 杨小强. 论税法与私法的联系[J]. 法学评论, 1999(6): 35-40.  
YANG Xiaoqiang. On the connection between tax law and private law[J]. Law Review, 1999(6): 35-40.
- [6] JAKOB BUNDGAARD. On tax law and private law relations[J]. Scandinavian Stud. L, 2003(44): 77-92.
- [7] 哈贝马斯. 公共领域的结构转型[M]. 曹卫东, 等译. 上海: 学林出版社, 1999: 178.  
HABERMAS. The structural transformation of the public sphere[M]. Trans. CAO Weidong, etc. Shanghai: XueLin Press, 1999: 178.
- [8] 叶金育. 税法整体化研究——一个法际整合的视角[M]. 北京: 北京大学出版社, 2016: 32.  
YE Jinyu. A study of the holistic tax law—An inter-legal integration perspective[M]. Beijing: Peking University Press, 2016: 32.
- [9] 沈宗灵. 比较法研究[M]. 北京: 北京大学出版社, 1998: 107.  
SHEN Zongling. Study of comparative law[M]. Beijing: Peking University Press, 1998: 107.
- [10] 魏德士. 法理学[M]. 丁晓春, 吴越, 译. 北京: 法律出版社, 2013: 309.  
RÜTHERS. Rechtstheorie[M]. Trans. DING Xiaochun, WU Yue. Beijing: Law Press·China, 2013: 309.
- [11] MEDICUS, LORENZ. SchuldrechtI-allgemeiner teil [M]. München: C.H.Beck, 2010: 79.
- [12] 黄薇. 中华人民共和国民法典释义[M]. 北京: 法律出版社, 2020: 1003.  
HUANG Wei. Interpretation of *the Civil Code of the People's Republic of China* [M]. Beijing: Law Press, 2020: 1003.
- [13] 韩世远. 合同法总论[M]. 北京: 法律出版社, 2018: 332.  
HAN Shiyuan. The law of contract[M]. Beijing: Law Press, 2018: 332.
- [14] BROX, WALKER. Allgemeines schuldrecht[M]. München: C. H.Beck oHG, 2020: 25.
- [15] WIELING. Bereicherungsrecht[M]. Berlin: Springer, 2006: 8-10.
- [16] LOEWENHEIM. Bereicherungsrecht[M]. München: C.H. Beck, 2007: 16.
- [17] 陈清秀. 税法总论[M]. 台北: 元照出版有限公司, 2018: 376.  
CHEN Qingxiu. General tax law[M]. Taipei: Yuanzhao Publishing Company, 2018: 376.
- [18] 陈敏. 德国租税通则[M]. 台北: 中国台湾“财政部”财税人员训练所, 1985: 65.  
CHEN Min. German General Rules on Taxation[M]. Taipei: Finance and Taxation Staff Training Institute, “Ministry of Finance”, Taiwan, China, 1985: 65.
- [19] 克莱默. 法律方法论[M]. 周万里, 译. 北京: 法律出版社, 2019: 172.  
KRAMER. Juristische Methodenlehre[M]. Trans. ZHOU Wanli. Beijing: Law Press·China, 2019: 172.
- [20] 王菁华. 税收优先权质疑[J]. 税务与经济, 2006(4): 103-105.  
WANG Jinghua. Challenge to the tax priority[J]. Taxation and Economy, 2006(4): 103-105.
- [21] 侯卓. “债务关系说”的批判性反思——兼论《税收征管法》修改如何对待债法性规范[J]. 法学, 2019(9): 141-154.  
HOU Zhuo. Critical introspection on Theory of Relationship of Taxation Obligation—Also discussing

- how amendment of *tax collection and administration act* shall treat rules of debt law[J]. *Law Science*, 2019(9): 141-154.
- [22] 刘剑文. 财税法专题研究[M]. 北京: 北京大学出版社, 2015: 333-334.
- LIU Jianwen. *Special studies on fiscal law and tax law*[M]. Beijing: Peking University Press, 2015: 333-334.

## The application of the "rules of paying off on behalf of others" in taxation relations: Comment on "the case of Wang v. Lvxin Company"

WANG Xia, YANG Yue

(School of Law, Xiangtan University, Xiangtan 411105, China)

**Abstract:** As a "public law debt", tax relationship has the dual attributes of both public law and private law. "Tax payment" is the core obligation of tax debt, which is based on money payment, and has the similarity of solvency of private law debt. Therefore, Article 524 of *The Civil Code* can be applied analogously to the third party's payment of tax, and the right of subrogation is available after the tax debt is paid. The tax priority enjoyed by tax debts in bankruptcy proceedings is intended to protect the public interest and is exclusively enjoyed by tax authorities. If the tax priority is transferred to a third party together with the subrogation right, it will deviate from the purpose of tax law and may cause an imbalance in the overall transaction relationship. Therefore, although the third party may obtain the subrogation right to the taxpayer after paying the tax on behalf of the third party, it does not enjoy the tax priority in the bankruptcy procedure.

**Key Words:** the third party paying off on behalf of others; subrogation right; priority of taxes; unjust enrichment

[编辑: 苏慧]