

征税权扩张与第三人财产权的保护

翟继光 张晓冬*

摘要：征税权扩张是应对纳税人独立财产权的必然选择。征税权扩张的合法性来自征税权本身的合法性及其必需性、纳税人财产权的受限制性以及宪法和法律对征税权扩张的限制。协调征税权扩张与第三人财产权的冲突应当严格遵循获利原则、过错原则与限度原则。我国已经确立征税权扩张与第三人财产权保护制度，但仍有必要进一步予以完善。

关键词：征税权；财产权；纳税人

The Expansion of Tax Right and the Protection of the Third Party's Property Right

ZHAI Ji-guang, ZHANG Xiao-dong

(Civil and Economic Law School, China University of Political Science and Law, Beijing 102249 China; The Institute of International Law, Wuhan University, Wuhan, China 430072)

Abstract: The expansion of tax right is a must choice of tax payer's property right. The legalization of expansion of tax right is derived from taxation itself and its inevitability, the limitation of tax payer's property right, and the limitation of constitution and laws. To resolve the complication of the expansion of tax right and the third person's tax right must follow the principal of profitability, strict liability and limitation. Chinese government has already constructed the expansion of tax right and protection of the third person's property systems but require further improvements.

Key words: tax right; property right; taxpayer

征税权扩张是征税权运行过程中经常出现的现象，它对于维护国家的税收债权以及保护第三人的财产权不受非法侵犯都具有重要意义。我国虽然已经确立了征税权扩张的具体制度，但学界尚未对此问题进行深入系统的研究，特别是没有对其理论基础和制度设计的基本原则进行探讨，导致我国征税权扩张和第三人财产权保护制度存在一些缺陷。本文抛砖引玉，就该问题的理论基础、基本原则、立法现状和完善建议进行初步研究。

* 作者简介：翟继光（1979—），男，江苏徐州人，中国政法大学民商院副教授，北京大学经济法专业博士；
张晓冬（1962—），男，陕西西安人，武汉大学国际法研究所国际法专业博士研究生，中国财产规划与管理研究会会长。

一、征税权扩张的理论基础

征税权扩张既有必要性，也有合法性。研究征税权扩张的必要性和合法性是我们科学设计征税权扩张制度的前提和基础，也是我们正确协调征税权扩张与第三人财产权保护之间的矛盾和冲突的前提和基础。

1. 征税权扩张的必要性

征税权是国家依据政治权力以及税收的合法性向纳税人合法、强制、公平征收其提供公共物品的对价的宪法权力。征税权虽然依靠政治权力来行使，但其合法性来自税收的合法性，来自政府向纳税人免费提供的公共物品。[1]征税权是政府所享有的宪法性权力，该权力在受宪法保护的同时，也受到宪法的约束，它必须被合法和公平地行使。

征税权作为对纳税人财产权的限制与剥夺，虽然具有合法性，但仍然会遭到纳税人本能地抵制和反对。纳税人反对和抵制征税权的手段之一就是利用法律所创立的独立财产权制度。现代民主宪政下的法律强调个人的独立性，确保个人独立性的重要制度之一就是个人财产权的独立性。每个独立的法律主体都拥有独立的财产权，没有合法的理由并经过合法的程序，任何主体的财产权都不受限制和剥夺。征税权作为对纳税人财产权的限制和剥夺仅能针对特定的纳税人，原则上不能越过特定的纳税人而作用于第三人的财产权。纳税人往往会利用这一制度来抵制和对抗征税权。

现代民主宪政下的法律保护个人的自由意志，因此，独立财产权制度同时伴随着自由处置财产权的制度。纳税人可以在不违法和损害社会公共利益、他人利益的前提下任意处置个人财产。当纳税人将个人财产任意处置达到一定程度时，政府的征税权就会受到损害。如果征税权严格坚守特定纳税人财产权的范围而不触犯任何第三人的财产权，那么，征税权就会受到纳税人自由处分财产的法定权利的任意侵犯，征税权的实现就难以得到保证。征税权作为宪法保护的公共权力，如果得不到充分的保护，损害的必定是全体纳税人的公共利益。因此，征税权扩张是应对纳税人独立财产权的必然选择。

2. 征税权扩张的合法性

征税权是政府所享有的宪法权力，同时也是确保纳税人整体利益的权力，必须予以充分保护。虽然纳税人支配个人财产的自由性导致征税权扩张到第三人的财产上成为必要，但这种扩张仍然必须具备充分的合法性，因为纳税人自由处分财产的权利以及第三人的财产权同样是宪法所保护的权力，而且从终极意义上讲，征税权最终也是为全体纳税人的财产权服务的。

征税权扩张的合法性首先来自征税权本身的合法性及其必需性。征税权是宪法保护的合法权力，它的正当性基础在于税收是政府向纳税人提供公共物品的对价。征税权是政府运作的基础，是政府向纳税人提供公共物品的保证，是社会存在所必需的。

征税权扩张的合法性也来自纳税人财产权的受限制性。纳税人所享有的财产权虽然是受宪法保护的权力，但并非是没有限制的权利。纳税人财产权的行使不能违反法律的强制性规定，不能损害社会公共利益和他人合法权益。如果不能说征税权高于财产权的话，征税权起码是和财产权相平等的一个权利。当纳税人行使财产权的方式损害了征税权时，纳税人的财产权就会受到法律的限制。当然，

从更高的层面来讲，征税权不应该与财产权平等，而是财产权人在法律的规范下允许法律所规定的征税权的行使，即财产权人割让自身利益与公共财富，而且征税权不能超越财产权，这是契约社会必须具备的条件。财产是政治社会的真正基础，是公民订约的真正保障。如果法律约定的征税权无法行使，那么法律允许政府动用强制力征收属于约定范围内的税款。[2]

最后，征税权扩张的合法性来自宪法和法律对征税权扩张的限制。虽然征税权的扩张是必需的、财产权受到限制是必要的，但征税权并不是在任何情况下都可以扩张，也不是可以扩张到没有限制的程度。第三人的财产权作为受宪法保护的权利同样不是可以任何侵犯的，征税权扩张必需在法律规定的条件下，按照法律规定的程序进行，而且扩张的程度往往也是受到法律限制的。征税权扩张违反上述任何一种限制都是违法的，第三人都可以寻求法律程序来保护自己的财产权。因此，只有受到宪法和法律严格限制的征税权扩张才是具备合法性的。

二、保护第三人财产权的原则

征税权扩张有特定的范围和条件，只有在法定或者约定的条件和范围内才能予以扩张。征税权扩张可以按照不同的标准划分为不同的类型，对征税权扩张进行类型化研究有利于加深对征税权扩张的认识。征税权扩张与第三人财产权保护必然产生冲突，协调二者的矛盾需要遵循一些基本原则，这些原则是设计征税权扩张制度所必须遵循的。

1. 征税权扩张与第三人财产权冲突的情形

征税权扩张必然会与第三人的财产权发生冲突，由于纳税人与第三人关系的差异导致了这种冲突存在各种不同的类型。根据征税权扩张的法律基础是公法还是私法，可以将这种扩张划分为法定扩张与约定扩张；根据征税权扩张的理论基础是由于纳税人自身的法律结构还是由于纳税人的行为，可以将这种扩张划分为责任扩张与行为扩张；根据征税权扩张后纳税人与第三人承担纳税义务的方式，可以将这种扩张划分为连带扩张、返还扩张与容忍扩张。

征税权扩张的法律基础可以是法律强制性规定，也可以是纳税人与第三人的私人约定，根据法律强制性规定而产生的征税权扩张属于法定扩张，根据纳税人与第三人的私人约定而产生的征税权扩张属于约定扩张。法定扩张是征税权扩张的主要形式，其类型和种类比较多，税收代位权、税收撤销权、税收优先权、分立企业的连带纳税义务、合并企业的继承纳税义务、公司股东对公司纳税义务的承担、投资者对个人独资企业纳税义务的承担以及合伙人对合伙企业纳税义务的承担等。约定扩张是征税权扩张的补充形式，主要包括税收担保、代为履行纳税义务等。法定扩张是法律明确规定的征税权扩张形式，其扩张的条件、行使程序、扩张的程度等都由法律明确规定，任何主体都无权予以改变。约定扩张是当事人约定的征税权扩张形式，其扩张的条件、形式程序、扩张的程度等主要通过当事人之间的合同来约定，但法律可以对其相关事项和程序予以约束和规范。

征税权扩张的理论基础可以是纳税人自身的法律结构，也可以是纳税人的行为，依据纳税人自身的法律结构而产生的征税权扩张是责任扩张，依据纳税人的行为而产生的征税权扩张是行为扩张。责任扩张的主要类型包括分立企业的连带纳税义务、合并企业的继承纳税义务、公司股东对公司纳税义务的承担、投资者对个人独资企业纳税义务的承担以及合伙人对合伙企业纳税义务的承担等。责任

扩张全部属于法定扩张，是由于法律所规定的纳税主体特殊的法律责任结构才导致了征税权扩张的情形，例如，个人独资企业和合伙企业本身并不具有法人资格，企业的责任最终都要由企业的投资者或者合伙人来承担，因此，纳税义务在特定情形下也会扩张到投资者和合伙人的身上。再例如，公司是具有独立法律人格的主体，可以独立承担一切法律责任，但正是由于其具有这种属性才导致少数股东利用公司的法人资格规避责任，因此，法律规定在特定情形下可以“刺破公司面纱”，让股东对公司债务承担责任，这其中就包括征税权扩张到公司股东身上的情形。行为扩张的主要类型包括税收代位权、税收撤销权、税收优先权、税收担保、代为履行纳税义务等。行为扩张中既有法定扩张也有约定扩张，它是由纳税人和第三人的行为引起的，没有当事人的行为，不可能产生行为扩张。例如，税收撤销权的产生是由于纳税人的行为损害了国家的税收债权，税收代位权的产生是由于纳税人的不作为（也是一种行为）损害了国家的税收债权，而税收担保则是由于纳税人与第三人的行为导致征税权扩张到了第三人的财产上。

征税权扩张后纳税人与第三人承担纳税义务的方式主要包括三类：第三人与纳税人一起承担纳税义务，第三人将所拥有或者控制的财产返还给纳税人以及第三人容忍征税权优先行使。三种类型分别被称为连带扩张、返还扩张和容忍扩张。连带扩张的主要类型包括分立企业的连带纳税义务、合并企业的继承纳税义务、公司股东对公司纳税义务的承担、投资者对个人独资企业纳税义务的承担以及合伙人对合伙企业纳税义务的承担、税收担保、代为履行纳税义务等。连带扩张中既有法定扩张，也有约定扩张，既有责任扩张，也有行为扩张。征税权扩张后，第三人将和纳税人一起承担纳税义务，这种一起承担既可以是连带责任，也可以是补充责任，也可以是特定财产责任。例如，企业分立后存续的企业对分立前企业的纳税义务承担连带责任，企业合并后存续的企业对合并前各企业的纳税义务承担连带责任，投资者对个人独资企业、合伙人对合伙企业纳税义务承担补充责任，纳税担保人根据担保合同的约定或者承担连带责任或者承担特定财产责任。返还扩张的主要类型包括税收代位权、税收撤销权等。返还扩张全部属于法定扩张、行为扩张，征税权扩张以后，第三人应当把征税权扩张力所及的财产返还给纳税人。例如，税收代位权产生以后，第三人应当向纳税人履行其对纳税人所付的债务，也就是将欠纳税人的财产返还给纳税人，税收撤销权产生以后，第三人应当将通过低价销售或者无偿赠与的方式从纳税人手中获得的财产返还给纳税人。容忍扩张的主要类型包括税收优先权，征税权扩张以后，第三人应当允许纳税人的财产优先满足征税权的要求。

2. 协调征税权扩张与第三人财产权冲突的原则

征税权扩张与第三人财产权保护具有对立统一的关系：从特定第三人的角度出发，征税权扩张侵犯了其财产权，这是二者的对立面；从整体第三人的角度出发，征税权扩张有利于保护整体第三人的权利，这是二者的统一面。确定协调征税权扩张与第三人财产权冲突的原则应当从二者的对立统一关系出发，严格遵循获利原则、过错原则与限度原则。

获利原则要求只有在征税权不扩张就会导致国家税收权益遭受损失同时第三人会由此获利（即超过等价交换范围的获利，不包括在等价交换过程中的正常获利）的情况下征税权才能扩张至第三人的财产。国家税收权益遭受损失是征税权

扩张的首要条件，没有这一条件，无论第三人是否获利，征税权都没有扩张的正当性。例如，某欠税纳税人将自己的财产无偿赠与第三人，该欠税纳税人尚有足够的财产可以用于承担纳税义务，此时，纳税人的行为并没有损害国家税收权益，征税权当然没有扩张的必要。第三人获利是征税权扩张的必要条件。即使国家的税收权益遭受损失，如果第三人没有获利，征税权仍然没有扩张的正当性。例如，某欠税纳税人将自己的财产按照市场价格销售给第三人，该欠税纳税人已经没有足够的财产用于承担纳税义务，此时，虽然国家的税收权益受到了损害（即无法全部实现税收债权），但第三人并未因此获利，征税权仍然不能扩张到该第三人的财产。《德国租税通则》也规定，税务机关在扣押纳税人的财产时，设定质权的主体可以优先行使自己的质权，这也是遵循获利原则的体现。[3]在第三人没有获利时，政府不能为了确保自身的税收利益而侵犯第三人的财产权。上文所阐述的征税权扩张的类型全部都符合获利原则，每种类型中的第三人都在征税权扩张前获利了，因此才会导致征税权扩张至其财产之上。

由于征税权扩张重在弥补国家税收权益的损失，而扩张的对象仅限于获利的第三人，因此，征税权扩张一般不需要考虑第三人的主观过错，只要第三人从国家税收权益的损失中获利了，就可以通过征税权扩张将第三人获得的利益用于弥补国家税收权益的损失。但在特定情形下，为了更好地保护第三人的财产权以及正常的市场交易秩序，征税权的扩张在满足获利原则的前提下还必需满足过错原则，即只有在第三人在获利过程中具有主观过错的情况下，征税权才能扩张至该第三人的财产上。例如，对于第三人以明显低价从纳税人手中购买财产的情形而言，即使国家的税收权益遭受了损害，第三人也因此获利了，但为了不对正常交易秩序产生过分影响，征税权扩张还必需满足第三人明知纳税人已经欠税的条件，也就是说只能在第三人具有主观过错的情况下，征税权才能扩张到第三人的财产上。

获利原则和过错原则是征税权产生的原则，而限度原则则是征税权行使时应当遵循的原则。限度原则要求征税权仅能扩张至纳税人获利范围的财产，不能超越纳税人获利的范围而及于纳税人的其他财产。例如，税收撤销权仅能及于纳税人无偿赠与或者以明显低价售于第三人的财产，不能扩张到第三人的其他财产；税收代位权仅能及于足够满足纳税人债权的第三人财产，不能及于第三人的其他财产。

三、我国征税权扩张与第三人财产权保护制度现状与完善

从整体上看，我国基本确立了征税权扩张与第三人财产权保护制度，而且各项制度的种类比较齐全。从具体制度来看，部分制度的确立还比较粗糙，有待细化，部分制度与其他法律制度存在矛盾和冲突，部分制度甚至存在错误。我们应当在遵循获利原则、过错原则和限度原则的基础上借鉴其他国家的立法经验完善我国的征税权扩张与第三人财产权保护制度。

1. 我国征税权扩张与第三人财产权保护制度的现状

我们已经建立比较完备的征税权扩张制度，对于第三人财产权保护的制度也比较完善。税法上比较常见的征税权扩张与第三人财产权保护制度在我们都已经建立。具体来讲，我国已经建立以下制度：

第一，税收代位权、撤销权制度。具体制度设计如下：欠缴税款的纳税人因

发表于：《河北法学》2008年12月刊

怠于行使到期债权，或者放弃到期债权，或者无偿转让财产，或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形，对国家税收造成损害的，税务机关可以依照《合同法》第73条、第74条的规定行使代位权、撤销权。ⁱ

第二，税收优先权制度。具体制度设计如下：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。ⁱⁱ

第三，纳税人合并分立纳税制度。具体制度设计如下：纳税人有合并、分立情形的，应当向税务机关报告，并依法缴清税款。纳税人合并时未缴清税款的，应当由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务；纳税人分立时未缴清税款的，分立后的纳税人对未履行的纳税义务应当承担连带责任。ⁱⁱⁱ

第四，纳税担保制度。纳税担保包括经税务机关认可的纳税保证人为纳税人提供的纳税保证，以及纳税人或者第三人以其未设置或者未全部设置担保物权的财产提供的担保。纳税担保人同意为纳税人提供纳税担保的，应当填写纳税担保书，写明担保对象、担保范围、担保期限和担保责任以及其他有关事项。担保书须经纳税人、纳税担保人签字盖章并经税务机关同意，方为有效。纳税人或者第三人以其财产提供纳税担保的，应当填写财产清单，并写明财产价值以及其他有关事项。纳税担保财产清单须经纳税人、第三人签字盖章并经税务机关确认，方为有效。^{iv}

第五，投资者对个人独资企业纳税义务的承担制度。我国确立的个人独资企业是在中国境内设立，由一个自然人投资，财产为投资人个人所有，投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经营实体。^v由此可以间接推论出投资者对个人独资企业纳税义务的承担制度。

第六，普通合伙人对合伙企业纳税义务的承担制度。我国确立的合伙企业是指自然人、法人和其他组织依照本法在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。普通合伙企业由普通合伙人组成，合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。有限合伙企业由普通合伙人和有限合伙人组成，普通合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任，有限合伙人以其认缴的出资额为限对合伙企业债务承担责任。^{vi}由此可以间接推论出普通合伙人对合伙企业纳税义务的承担制度。

第七，有限合伙人特定情形下对合伙企业纳税义务的承担制度。我国《合伙企业法》确立了有限合伙人在特定情形下的无限义务：第三人理由相信有限合伙人为普通合伙人并与其交易的，该有限合伙人对该笔交易承担与普通合伙人同样的责任。^{vii}由此可以推论出有限合伙人特定情形下对合伙企业纳税义务的承担制度。

第八，公司股东特定情形下对公司纳税义务的承担制度。我国《公司法》确立了这样的制度：股东不得滥用公司法人独立地位和股东有限责任损害公司债权人的利益。^{viii}由此可以推论出公司股东特定情形下对公司纳税义务的承担制度。

由此可见，我国已经形成了种类比较完备的征税权扩张与第三人财产权保护制度，上述各种制度基本上都遵循了获利原则、过错原则与限度原则，当然，在个别制度上还存在着一些值得完善之处。

首先，尚未确立第三人代为履行制度。虽然在现实生活中大量存在第三人代

为履行纳税义务的情形，但在税法领域没有明确确立这一制度。目前，仅能根据民法代理制度对第三人代为履行制度进行解释。但实际上，民法中的代理制度并不能完全解决税法中第三人代为履行的所有问题，例如，税务机关能否强制执行代为履行的第三人的财产就无法得到很好地解答。严格遵循代理制度，税务机关无法强制执行第三人的财产，但这种结论会导致国家税收权益的损失。例如，我国《企业所得税法》确立了这样的制度，非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得如果没有办理税务登记或者临时税务登记，且未委托中国境内的代理人履行纳税义务，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。由此可以认为，非居民企业如果办理了税务登记或者临时税务登记，且委托中国境内的代理人履行纳税义务，税务机关就不能指定扣缴义务人。如果此时发生代理人不履行纳税义务的情形，税务机关就很难确保国家的税收权益。根据代理制度[4]，税务机关无法强制代理人履行纳税义务，也无权处罚代理人，但税务机关又无法控制纳税人。此时已经完全具备征税权扩张的所有条件，但我国税法却没有明确规定此时征税权是否能够扩张，如何扩张。

其次，投资者对个人独资企业纳税义务的承担制度、普通合伙人对合伙企业纳税义务的承担制度、有限合伙人特定情形下对合伙企业纳税义务的承担制度以及公司股东特定情形下对公司纳税义务的承担制度均是通过其他法律来间接规定的，应当通过税法的相关条款予以明确规定。

再次，税收代位权、撤销权制度立法太笼统，缺乏实务操作规范。例如，税收代位权、撤销权行使的具体程序，是否需要通过法院来行使等问题都没有得到明确回答。立法的笼统导致现实生活中税务机关行使该项权力的案例非常少。应当通过相关立法的完善确保该项制度能够充分发挥作用。

最后，税收优先权制度与其他法律中所确立的优先权制度没有实现很好地对接，导致存在一些矛盾和冲突。[5]例如，税法确立的制度是税收优先于欠税之后设定的担保债权，但在破产程序中，担保债权又是优先予以偿还的，二者如何协调是一个急迫解决的难题。另外，我国税法所确立的税收优先于欠税之后形成的留置权也是违反上文所阐述的获利原则以及留置权后设立者优先的一般原则^{ix}的。

2. 我国征税权扩张与第三人财产权保护制度的完善

根据上文对我国征税权扩张与第三人财产权保护制度现状的论述，可以看出，我国相关税法制度应当在以下几个方面进行完善：

第一，确立第三人代为履行制度。第三人代为履行是指纳税人向税务机关指定代理人代替纳税人向税务机关履行纳税义务。纳税人应当和税务代理人签订代为履行的协议，该协议应当提交给税务机关。协议可以约定代理人仅承担一般代为履行义务，即当代理人不履行纳税义务时，由纳税人履行纳税义务，税务机关只能强制执行纳税人的财产和处罚纳税人，无权强制执行代理人的财产和处罚代理人。协议也可以约定代理人承担严格代为履行义务，即当代理人不履行纳税义务时，税务机关可以向纳税人行使的权力也可以向代理人行使，即可以强制执行代理人的财产，也可以处罚代理人。

第二，通过税法确立投资者对个人独资企业纳税义务的承担制度、普通合伙人对合伙企业纳税义务的承担制度、有限合伙人特定情形下对合伙企业纳税义务的承担制度以及公司股东特定情形下对公司纳税义务的承担制度。

发表于：《河北法学》2008年12月刊

第三，通过立法细化税收代位权、撤销权制度。可以通过财政部和国家税务总局制定的部门规章来规范税收代位权、撤销权行使的主体和程序等，将这一制度变成可以操作、便于执行的制度。细化税收代位权、撤销权制度应当遵循获利原则、过错原则和限度原则，在程序上可以考虑两种选择：一般情况下应当通过法院来行使，税务机关作为原告，第三人作为被告，纳税人作为第三人，如果税务机关可以和纳税人、第三人达成协议，可以不通过法院来行使该项权力。由此，既可以保护第三人的财产权，又可以简化程序，降低当事人的诉讼成本。

第四，完善税收优先权制度。一方面对涉及税收优先权的各类法律法规进行全面梳理，制定一个统一的优先权制度，避免不同法律规定之间的冲突和矛盾。确立优先权的基本原则应当是贡献原则和时间原则。贡献原则强调权利人仅就自己给特定财产增加的价值行使优先权应当得到最先满足。留置权优先于已经存在的抵押权、担保权就是这一原则的体现。时间原则强调在没有贡献原则适用的前提下，权利人应当按照自己权利产生的先后顺序行使权利。另一方面，理顺税收债权和留置权之间的先后顺序，在欠税之后成立的留置权应当优先于税收债权，而在当事人行使留置权过程中产生的税收债权应当优先于留置权。^x留置权优先于税收债权的原则已经在日本税法中予以承认。[6]

注释：

ⁱ 参见《中华人民共和国税收征收管理法》（1992年9月4日第七届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议通过，2001年4月28日第九届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议修订）第50条。

ⁱⁱ 参见《中华人民共和国税收征收管理法》第45条。

ⁱⁱⁱ 参见《中华人民共和国税收征收管理法》第48条。

^{iv} 参见《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（国务院令[2002]362号）第61、62条。

^v 参见《中华人民共和国个人独资企业法》（1999年8月30日第九届全国人民代表大会常务委员会第十一次会议通过）第2条。

^{vi} 参见《中华人民共和国合伙企业法》（1997年2月23日第八届全国人民代表大会常务委员会第二十四次会议通过，2006年8月27日第十届全国人民代表大会常务委员会第二十三次会议修订）第2条。

^{vii} 参见《中华人民共和国合伙企业法》第76条。

^{viii} 参见《中华人民共和国公司法》（1993年12月29日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过，2005年10月27日第十届全国人民代表大会常务委员会第十八次会议修订）第20条。

^{ix} 在各种担保物权中，一般情况下的优先原则是先设立者优先，但留置权是一个例外，后设立的留置权优先于先设立的其他担保物权。《中华人民共和国物权法》（2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次会议通过）第239条规定：“同一动产上已设立抵押权或者质权，该动产又被留置的，留置权人优先受偿。”在实际执行中，这一规定会导致法律之间的冲突。例如，某纳税人先设定抵押权，随后欠税，随后又成立了留置权，按照税法的规定，抵押权优先于税收债权，税收债权优先于留置权，但根据《物权法》的规定，留置权优先于抵押权，此时两部法律的规定就产生了冲突，无法执行。

^x 例如，留置权人处分留置物过程中可能产生增值税纳税义务，该税收债权就应当优先于留置权。

参考文献

- [1] 翟继光. 税法原论[M]. 立信会计出版社, 2008. 269.
- [2] 卢梭. 社会契约论[M]. 商务印书馆, 2003. 29.
- [3] 陈敏. 德国租税通则[M]. 财政部财税人员训练所, 1985. 306.
- [4] 王卫国. 民法[M]. 中国政法大学出版社, 2007. 148.
- [5] 刘剑文. 税法专题研究[M]. 北京大学出版社, 2007. 386.
- [6] 金子宏. 日本税法[M]. 战宪斌等. 法律出版社, 2004. 483.