

第一章 税法概述

本章教学要点归纳

一、税收的概念及特征

税收是指国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法定标准，强制地、无偿地、固定地取得财政收入的一种手段。在现代经济生活中，税收几乎渗透到我们生活中的每一个角落。税收的基本特征表现为强制性、无偿性、固定性。其本质是国家为了满足国家机器的运转和社会公共需要，通过国家的政治权力而对剩余价值所进行的集中分配。税收是人类社会发展到一定阶段的产物。国家的产生是税收产生的外因，而居民独立财产的存在则是税收存在的内因。

二、税法的概念与税法的调整对象

税法是国家制定的调整国家与纳税人之间税收关系的法律规范的总称。它是国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则，其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益，维护正常的税收秩序，保证国家的财政收入。税法与税收密不可分，税法是税收的法律表现形式，税收则是税法所确定的具体内容。

税法调整的对象是税收关系。税收关系包括税收分配关系和税收征收管理关系。税收分配关系包括国家与纳税人之间的分配关系、中央政府与地方政府之间的分配关系、中国政府与外国政府及涉外纳税人之间的分配关系。税收征收管理关系包括税务管理关

系、税款征收关系、税务检查关系。

三、税收法律关系

税收法律关系是指国家与纳税人在税收活动中所发生的、由税法确认的、以税收关系为内容的权利和义务关系。国家征税与纳税人纳税在形式上体现为利益分配关系、经济关系，但在实质上体现为税收法律关系、权利义务关系。税收法律关系的构成要素包括主体、客体和内容。

（一）税收法律关系的主体

其主体指参加税收关系的当事人，包括征税主体与纳税主体。征税主体是代表国家行使征税职责的国家税务机关，包括国家各级税务机关、海关。纳税主体是履行纳税义务的人，包括法人、自然人和其他组织，在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。

（二）税收法律关系的客体

其客体是指主体之间权利义务共同指向的对象，即征税对象。

（三）税收法律关系的内容

其内容指征纳双方所享有的权利和应承担的义务。

征税主体的权利主要有：税收执法的相对独立权、税务管理权、依法核定纳税人的应纳税额权、税收征收权、税务检查权、税务处罚权等。

征税主体的义务主要有：依法行使税务管理管理权，维护国家税收利益的义务，宣传税收法律，行政法规，普及纳税知识，为纳税人提供纳税咨询服务，维护纳税人合法权益的义务，正确执法的义务，税务机关负责征收、管理、稽查、行政复议的人员的职责应当明确并相互分离、相互制约，税务人员征收税款和查处税收违法案件时的回避义务，为纳税人和检举人保密的义务。

纳税人的权利表现在：纳税人具有知情权、保密权、申请减免

退税权、陈述权、申辩权、申请复议权、行政诉讼权、请求国家赔偿的权利、延期申报权、控告检举的权利、延期纳税权、索取收据或清单的权利、拒查权等。

纳税人的义务表现在：依法办理纳税登记的义务、纳税申报的义务、按时纳税的义务、配合税务部门检查的义务、及时提供信息的义务、接受账簿、凭证管理的义务等等。

四、税法的构成要素

税法的构成要素，是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容，不构成税法要素，如扣缴义务人。税法的构成要素一般包括：纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则等项目。

五、我国税收立法体系

税收立法是指有权机关依据一定的程序，遵循一定的原则，运用一定的技术，制定、公布、修改、补充和废止有关税收法律、法规、规章的活动。税收立法包括税收立法体系和税收立法程序。税收立法体系包括税收立法权的划分以及税收法律体系。

为了确保国家稳定的财政收入，保证中央政令统一，体现公平税负，维护全国统一市场和企业的公平竞争，我国税收立法权主要集中在中央。中央税、中央与地方共享税以及全国统一实行的地方税的立法权集中在中央，同时依法赋予地方适当的地方立法权。为此，自1984年以来，我国基本上形成了自己的税收立法体系。全国人民代表大会及其常委会制定全国性税种的税收法律；国务院受全国人大及其常委会委托以“条例”或“暂行条例”的形式制定和发布全国性税种；国务院有制定税法实施细则、增减税目和调整税率的权力；国家税务总局根据税法、税收暂行条例和行政法规，制定税收条例的实施细则；省级人民代表大会及其常务委员

会根据本地区经济发展的具体情况在不违背国家统一税法、不影响中央的财政收入、不妨碍我国统一市场的前提下，制定开征全国性税种以外的地方税种的地方性法规；经省人大的授权，省级人民政府制定本地区地方税法的实施细则。其中，国务院的授权立法具有法律的性质。国家税务主管部门制定的规范性文件在全国范围内具有普遍适用效力，但不得与税收法律、行政法规相抵触。就地方而言，目前除了海南省、民族自治地区按照全国人大授权立法规定，在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上，可以制定有关税收的地方性法规外，其他省、市一般都无权自定税收地方性法规。地方政府制定的税收地方规章必须在税收法律、法规明确授权的前提下进行，并且不得与税收法律、行政法规相抵触。

税收立法程序是指有权机关，在制定、认可、修改、补充、废止等税收立法活动中，必须遵循的法定步骤和方法。目前我国税收立法程序主要包括提议、审议、通过和公布 4 个阶段。

六、我国税收执法体系

我国的税收执法机构主要有：财政部、国家税务总局、海关总署。它们都在国务院领导下开展工作。财政部把税收政策与国家的财政政策在宏观上通盘加以考虑；国家税务总局负责全国税收征收管理工作；海关总署则依据《中华人民共和国海关法》和《中华人民共和国进出口关税法》征收关税，监督货物进出口，打击走私，同时，对进口环节增值税、消费税予以代征。

（一）税务机关的设置

税务机关的设立与组织结构，直接关系到国家税收收入的及时征收入库和税收成本的高低。现行的税务机关的设置是根据我国经济、社会发展及实行分税制财政管理体制的需要设立的，其结构是在国务院设立国务院税务主管部门（国家税务总局），省及省以下税务机关分为国家税务局和地方税务局两个系统，实行复合制结构。

国家税务局系统包括省、自治区、直辖市国家税务局，地区、地级市、自治州、盟国家税务局，县、县级市、旗国家税务局，征收分局，税务所。省级国家税务局是国家税务总局直属的正厅（局）级行政机构，是本地区主管国家税收工作的职能部门。省级国家税务局由国家税务总局对国家税务局系统实行机构、编制、干部、经费的垂直管理。

地方税务局系统包括省、自治区、直辖市地方税务局，地区、地级市、自治州、盟地方税务局，县、县级市、旗地方税务局，征收分局，税务所。省级地方税务局是省级人民政府所属的主管本地区地方税收工作的职能部门，一般为正厅（局）级行政机构，实行地方政府和国家税务总局双重领导。省以下地方税务局实行上级机关和同级政府双重领导，以上级税务机关垂直领导为主的管理体制。

（二）税收征收管理范围的划分

国家税务局系统负责征收和管理的项目有：增值税，消费税，车辆购置税，铁道部门、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税，所得税，城市维护建设税，中央企业缴纳的所得税，中央与地方所属企业、事业单位组成的联营企业、股份制企业缴纳的所得税，地方银行、非银行金融企业缴纳的所得税，海洋石油企业缴纳的所得税、资源税，外商投资企业和外国企业所得税，个人所得税中对储蓄存款利息征收的所得税，证券交易印花税以及中央税的滞纳金、补税、罚款。

地方税务局系统负责征收管理的项目有：营业税，城市维护建设税（不包括上述由国家税务局系统负责征收管理的部分），地方国有企业、集体企业、私营企业缴纳的所得税，个人所得税（不包括对储蓄存款利息征收的所得税），资源税，城镇土地使用税，耕地占用税，土地增值税、房产税，城市房地产税，车船使用税，车船使用牌照税，印花税、契税，屠宰税，筵席税，农业税、牧业税及其地方附加以及地方税的滞纳金、补税、罚款。

七、我国税收制度的产生和发展

建国以来，我国的税收法制随着不同时期的政治、经济的变化而变化，经历了由无到有、由不完善到逐步完善的过程。1950年1月30日，政务院通令发布《关于统一全国税政的决策》，并同时发布了《全国税政实施要则》，这标志着新中国统一税法制度的建立。从建国初期到现在，我国税制改革的发展大致上经历了3个历史时期：第一个时期是从1949年新中国成立到1957年，即国民经济恢复和社会主义改造时期，这是新中国税制建立和巩固的时期；第二个时期是从1958年到1978年底中国共产党十一届中央委员会第三次全体会议召开之前，这是我国税制曲折发展的时期；第三个时期是1978年党的十一届三中全会召开之后的新时期，是我国税制建设得到全面加强，税制改革不断前进的时期。

在上述3个时期内，我国的税收制度先后进行了5次重大的改革：第一次是新中国成立之初的1950年，在总结老解放区税制建设的经验和全面清理旧中国税收制度的基础上建立了中华人民共和国的新税制。第二次是1958年税制改革，其主要内容是简化税制，以适应社会主义改造基本完成、经济管理体制改革之后的形势的要求。第三次是1973年税制改革，其主要内容仍然是简化税制，这是“文化大革命”的产物。第四次是1984年税制改革，这一阶段的内容是对国营企业分两步进行“利改税”以及进行较全面的工商税收制度改革。第五次是1994年税制改革，这次税制改革按照统一税法、公平税负、简化税制、合理分权的基本原则，全面改革了流转税制度，实行了以增值税为主体，消费税、营业税并行，内外统一的流转税制度；改革了企业所得税和个人所得税制度，实现了内资企业所得税制度的统一和个人所得税制度的统一；对资源税和某些特别目的税、财产税、行为税作了大幅度的调整。形成了以流转税法制度、所得税制度为主，其他税制为辅的新型税法制度，以适应建立社会主义市场经济体制的要求。

随着我国加入 WTO 以及我国经济的不断发展，现行的税收法律制度已经不再适应经济的发展，因此，一轮新的税制改革应运而生。党的十六届三中全会通过的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》，作出了“分步实施税收制度改革”的战略部署。我国下一步税制改革的基本思路是：按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的原则，围绕统一税法、公平税负、规范政府分配方式、促进税收与经济协调增长、提高税收征管效能的目标，在保持税收收入稳定、较快增长的前提下，适应经济形势和国家宏观调控的需要，积极稳妥地分步对现行税制进行有增有减的结构性改革。

案例分析

案例 1-1 张某拒绝缴税案

案情

张某是个体工商户，经营服装，生意红火，可当税务机关向其征税时，张某以赚钱是自己辛苦经营的结果，没理由将自己的辛苦钱无偿交给别人为由，拒绝缴纳税款。

问题

何谓税收，为什么要缴税？

参考结论

在本案中，张某无论是在自己的学习、生活还是在社会的活动中都享受到了作为纳税人的待遇，如接受义务教育、享受稳定的社会环境等，这些都需要国家利用税收加以维持，税收是“取之于民，用之于民”，因此，张某应当纳税，否则将违背税收强制性和无偿性原则，从而受到应有的处罚。

法律适用与法理分析

税收是国家为了实现其职能的需要，凭借政治权力，按照国家法律预先规定好的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种分配关系。在这种分配关系中，其权利主体是国家，客体是人民创造的国民收入和积累的社会财富，分配的目的是为了实实现国家的职能需要。税收有强制性、无偿性和固定性的特点。

社会主义税收是国家为了实现社会主义扩大再生产和满足社会消费需要占有剩余产品的一种形式，它体现着社会主义的分配关系。这种分配关系，实质上就是国家、生产单位和个人之间的物质利益关系。三者之间的物质利益关系虽然也存在着矛盾，但由于生产资料的社会主义公有制和社会主义国家的人民性，从而决定了社会主义税收所体现的分配关系，乃是国家、集体和个人三者在根本利益一致上的分配关系，即“取之于民，用之于民”这种阶级本质意义上的分配关系，这与一切剥削阶级国家的税收性质是截然不同的。

案例 1-2 某娱乐美食城偷税，其被挂靠单位是否也应承担相应责任

案情

某市税务机关在对该市某娱乐美食城进行纳税检查时发现，该娱乐美食城采取坐支营业收入款并造假账的办法，使其营业收入账上所反映的收入比实际收入少 30 多万元，同时还查明，该娱乐美食城实为该市市民王某创办。创办之初，王某与该市某集团公司商定，娱乐美食城挂靠于该集团公司，由该集团公司出示有关证明，为其领取全民性质的营业执照，无论王某经营是否盈亏，每年需向该集团公司交管理费 1.5 万元。此后该集团公司出示了假证明，并作为该娱乐美食城的开办单位，中报领取了全民性质的营业执照。

登记注册时，该公司登记注册资金为 45 万元人民币，而实际王某只出资 10 元。注册后，该娱乐美食城便以全民所有制名义由王个人经营。据此，税务机关对该案作偷税处理，责令该娱乐美食城和集团公司补缴营业税 2 万多元并处以所偷税款的 1 倍罚款。集团公司对此处罚不服，以娱乐美食城为独立法人，应独立承担偷税责任，集团公司不应受到处罚为由，起诉至法院。

问题

作为该娱乐美食城的被挂靠单位的某集团公司是否也应承担补缴税款和罚款的责任？王某和集团公司应如何承担纳税责任？

娱乐美食城采用坐支营业额的办法少报营业收入，偷漏国家税款，其行为违反了《中华人民共和国营业税暂行条例》第 4 条的规定，理应补缴营业税款并被处以罚款，因此税务机关的处理是完全正确的。

由于娱乐美食城只是一个私有性质的个体工商户，所以首先应由王某以自己或家庭的财产对税款承担无限清偿责任。当王某的营业收入和财产不足缴清税款时，则由集团公司承担连带责任。因此，税务机关有权要求集团公司承担纳税义务。集团公司缴完税后，可根据其同王某的过错大小，向王某追索代其缴纳的税款。

挂靠经营是我国经济体制改革以来，在理论界和司法界出现的一个新名词，其基本含义是指个体工商户、个人合伙等为了享受国营、集体企业在税收、贷款等方面的优惠政策，或是为了寻找后台，以便开展业务，而与一些行政事业单位或国营企业签订内部协议，由这些行政事业单位或国营企业以自己的名义，为个体工商业户、个人合伙组织等出具相关证明，申请注册登记，领取集体或全

民性质的营业执照。这样，在工商登记注册时，这些行政事业单位和国营企业便成了这些挂靠单位的主管部门或开办单位。而实际上，对于这类挂靠企业，行政企事业单位既不出资，也不参与经营，更不负责盈亏，但却可以按照约定的期限定期从挂靠单位那里收取一定数额的“管理费”或“承包费”。因此，挂靠经营的显著特点就是隐瞒了企业真实的经济性质，在对外经营活动中，具有很大的欺骗性。

在经营中，这些挂靠经营者们惟利是图，规避法律，一旦资不抵债，便溜之大吉，免除了其应承担的无限法律责任。因此，在本案中，就纳税义务的承担来说，由于集团公司同王某实施了共同侵权行为（侵害了国家的征税权），该集团公司理应承担连带责任。

案例 1-3 粮油贸易公司应否承担纳税担保责任



某市一粮油食品公司 1996 年度将价值 50 万元自产产品作为职工福利发放给了公司职工，在公司相应的账目上反映为——借：营业外支出，贷：自产成品。到 1996 年底该公司向国税局申报销售总额为 986 万元，而该笔用于职工福利的部分未包括其中。1997 年市国税局在对该公司例行检查中，发现上述情况，遂作出限粮油食品公司两个月内补缴税款的决定。为防止税款不能按时入库，市国税局责令该粮油食品公司提供纳税担保，经粮油食品公司联系并协商，该市另一粮油贸易公司答应作保，并同国税局签订了《纳税保证书》。补税期限届满后，粮油食品公司因亏损严重，无力缴纳所欠税款，同时还存在私自转移企业财产的行为。国税局遂要求纳税担保人——粮油贸易公司履行纳税担保义务，缴纳粮油食品公司所欠税款。同时，根据粮油食品公司私自转移企业财产的行为，作出了对该公司罚款 3 万元的决定，并要求粮油贸易公司一同将罚款予以缴清。该粮油贸易公司对此决定不服，认为当初其承诺为粮

粮油食品公司提供的是纳税保证，且在《纳税保证书》中，并未明确约定具体的保证方式，按相关规定，其担保应推定为一般担保，作为保证人，其自然享有“先诉抗辩权”。因此，在主合同纠纷未经审判或仲裁，并就粮油食品公司依法强制执行仍不能履行纳税义务前，其对国税局可拒绝承担保证责任，同时还认为罚款不属于其保证范围，不应对此也承担保证责任。由此，该粮油贸易公司决定诉诸法院。

问题

担保人粮油贸易公司所提出的理由是否合理？

分析

该粮油贸易公司作为纳税担保人应当承担连带责任的保证义务。但粮油贸易公司对罚款不应承担保证责任

理由

粮油食品公司将用于集体福利的自产产品作营业外支出，隐瞒了产品用途。根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第4条的规定，将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费的应视同销售货物，一并缴纳增值税。可见该企业的确偷漏了税款，补缴税款理所应当。但本案的关键在于担保人粮油贸易公司所提出的理由是否合理，这涉及纳税担保这一特殊法律关系的性质问题。下面就此进行分析。

纳税担保是为保障国家债权人的债权（征税权）实现的法律行为，是税务机关为使纳税人在发生纳税义务后能够保证依法履行纳税义务而采取的一种事前预备、控管的措施。它有助于对纳税人的监督管理，有助于保护国家的税收权益，因而在当前税收征管中，税收担保被经常运用。《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》）第26条规定，税务机关有根据认

为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务的行为，可以在规定的纳税期之前责令限期缴纳应纳税款，在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入迹象的，税务机关可以责成纳税人提供纳税担保；该法第 28 条规定，欠缴税款的纳税人需要出境的，应当在出境之前向税务机关结清应纳税款或者提供担保。此外，很多地方税务部门还将纳税担保应用到了发票领购、一般纳税人资格认定等税收管理的诸多方面。

所谓纳税担保法律关系，是指税法在调整税务机关和纳税担保人征纳行为的过程中所形成的一种特殊的社会关系。从实质看，纳税担保法律关系一方面体现了税务机关与纳税人的关系，这个关系的存在反映着国家意志的存在，确立这个关系惟一的基础便是征纳法律事实。征纳双方无需先订立什么合同，只要应税收入达到税法规定的标准，征纳关系即告成立。另一方面，它还体现了纳税人和纳税担保人的关系，而这个关系又反映出两方面的意志：一是纳税人的意志，纳税人可以提供纳税担保，也可以不提供纳税担保。但有时，纳税人的这种意志要受到一定的限制，税务机关在一定情况下认为必需时，可以责成纳税人提供担保。二是纳税担保人的意志，他既可同意担保，但也可以拒绝，任何人不得强迫。此外，纳税担保法律关系还体现了税务机关与纳税担保人的关系，这个关系体现了国家意志和纳税担保人的意志，纳税人提供的担保人必须经税务机关审查认可，而同时税务机关要求纳税人提供纳税担保，应当尊重和体现纳税担保人的意志。一般来讲，一个纳税担保法律关系的确立，需要一个征纳法律事实的存在和两个相应的法律合同的成立。其中，征纳法律事实，相当于担保法中规定的主合同的性质，是另两个合同签订的前提条件：第一个合同是由纳税人与纳税担保人之间签订的保证合同，它确定在纳税人不能按期履行纳税义务时，由纳税担保人代为履行，并在纳税担保人代为履行此担保的税款后，由纳税按约定的方式偿还相应的债务；第二个合同，是税务机关与纳税担保人之间签订的《纳税担保书》，它确定在纳税人

不能按期履行纳税义务时，由纳税担保人代为履行该义务，从本质上说，此合同属于行政契约的范畴。

在纳税担保法律关系中，各个主体的法律地位是不同的。税务机关代表国家强制、无偿、固定地征收税款，故而其居于主导者的地位；而纳税人和纳税担保人则处于被管理者的地位。当纳税期届满时，纳税人有履行能力的必须首先缴纳税款，纳税人按期缴纳税款后，纳税担保人就解除了担保责任，担保合同规定的权利义务也随之消亡；而在纳税期届满纳税人不履行纳税义务的情况下，纳税担保人必须负起担保责任，依担保约定缴纳税款，之后再向纳税人追偿。

至于哪些个人和组织可以成为纳税担保人，按照《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《税收征收管理法实施细则》）第44条第2款的规定，纳税担保人是指在中国境内具有纳税担保能力的公民、法人或其他经济组织。如何理解“具有纳税担保能力”？我们认为就是指《中华人民共和国担保法》（以下简称《担保法》）第7条规定的，具有代为清偿债务的能力。具体来说，按照税法 and 担保法的规定，下列人员或组织不能担当纳税担保人：一是不在中国境内的法人、其他组织和个人。二是没有纳税担保能力的法人或其他组织，例如国家机关。中华人民共和国税收征收管理法中就专门规定国家机关不能作为纳税担保人，因为国家机关的职能是管理社会，由国家机关担任纳税担保人，与其职责不符。而且，国家机关不是生产、经营单位，国家机关的财产和经费来自国家财政预算拨款，如果允许国家机关用行政经费来承担纳税保证责任，势必影响国家机关正常的公务活动。三是即使具有纳税担保能力，但以公益为目的的事业单位和未经法人书面授权的企业法人机构也不得担当纳税担保人。此外，对几个担保人共同担保同一纳税义务的，担保人应当按照担保合同约定的保证份额，承担保证责任，没有约定保证份额的，保证人承担连带责任。

目前，中华人民共和国税收征收管理法及其实施细则所规定的

纳税担保方式有 3 种：一是货币担保，二是抵押，三是纳税保证。首先，货币担保，即保证金，是指纳税人在纳税义务发生前向税务机关预缴一定数额的金钱，待其履行纳税义务后领回。预缴的金钱相当于应纳税款，如纳税人逾期不缴，税务机关则可以其预缴的金钱抵缴税款、滞纳金和罚款。《税收征收管理法实施细则》第 42 条规定“对未领取营业执照从事工程承包或者提供劳务的单位和个人，税务机关可以令其提交纳税保证金”，可见，我国税法是承认货币担保的。其次，关于抵押，是指纳税人或纳税担保人不转移法律规定范围内的财产的占有，将该财产作为履行纳税义务的担保。《税收征收管理法实施细则》第 45 条第 2 款规定：“纳税人以其所拥有的未设置抵押权的财产作纳税担保的，应当填写作为纳税担保的财产清单，并写明担保财产的价值以及其他有关事项，纳税担保财产清单须经纳税人和税务机关签字盖章后方为有效。”要注意的是，纳税人或纳税担保人用以担保的财产必须是自有的、未设置抵押权的财产。再者，纳税保证，它是指纳税义务人所提供的并经税务机关认可的纳税担保人，与税务机关约定，当纳税义务人不履行纳税义务时，由纳税担保人履行纳税义务或者承担连带责任。本案中粮油贸易公司所提供的纳税担保就属于纳税担保人的保证。

就本案而言，粮油贸易公司所提出的理由是否成立呢？粮油贸易公司认为，其在《纳税保证书》中，未明确约定具体的保证方式，应当推定为一般保证，其自然便应享有“先诉抗辩权”。因此，在主合同纠纷未经审判或仲裁，并就粮油食品公司的财产依法强制执行仍不能履行纳税义务前，其对国税局便可以拒绝承担保证责任。按照我国担保法的规定，根据保证人有无先诉抗辩权的不同，可以将保证分为一般保证和连带保证。一般保证是指根据保证当事人在保证合同中的约定，当债务人不履行债务时，由保证人承担保证责任的保证。一般保证人所承担的保证责任具有补充性，当债务履行期限届满时，债权人应当首先请求债务人履行债务或赔偿损失，只有在债务人确实不能履行时，债权人才能请求保证人履行

债务或者承担赔偿责任的责任。因此，一般保证债务人和保证人对于债权人履行债务有先后次序之分，主债务人是第一顺序债务人，保证人是第二顺序债务人。一般保证的保证人享有先诉抗辩权，即在主债务纠纷未经审判或者仲裁，并就主债务人财产依法强制执行仍不能履行债务之前，保证人对于债权人可以拒绝承担保证责任。在本案中，担保人粮油贸易公司如果享有先诉抗辩权的话，只有在国税局就粮油食品公司不履行纳税义务采取了强制执行措施或申请强制执行并实际得到强制执行后，粮油食品公司仍不能缴清税款的情况下，粮油贸易公司才承担保证责任，否则，粮油贸易公司不承担保证责任。而连带保证，又称为连带责任保证，是指保证人与主债务人对于债务的履行承担连带责任的保证。连带保证与一般保证相比，保证人丧失先诉抗辩权。连带责任保证的债务人在主合同规定的债务履行期届满没有履行债务的，债权人可以要求债务人履行债务，也可以直接要求保证人在其保证范围内承担保证责任。可见，在连带保证情况下，保证人承担更大风险。按照规定，一般保证和连带保证均须由保证合同的当事人以书面形式予以明确约定，根据双方当事人的这种约定而确认是一般保证还是连带保证。如果保证当事人没有约定保证方式或者约定不明确时，保证人应当承担一般保证责任还是连带保证责任呢？1994年4月15日最高人民法院在《关于审理经济合同纠纷案件有关保证的若干问题的规定》中指出：“保证合同没有约定保证人承担何种保证责任，或者约定不明确的，视为保证人承担赔偿责任。当被保证人不履行合同时，债权人应当首先请求被保证人清偿债务，强制执行被保证人的财产仍不足以清偿其债务的，由保证人承担赔偿责任。”可见，按此规定，当对保证方式约定不明时，保证人应当承担一般保证责任。然而，1995年颁布的《担保法》却改变了对于这一问题的立场。该法第19条明确规定：“当事人对保证方式没有约定或者约定不明确的，按照连带责任保证承担保证责任。”担保法之所以这样规定，是因为现实生活中的保证合同未明确约定保证方式的现象极为

普遍，保证人利用这一缺陷逃避保证责任，将严重影响债权人的合法权益。因此，按现行法律，如果保证合同当事人对保证方式约定不明的，保证人应当承担的是连带担保责任，而不是一般保证责任。而且，虽然现行税法规定的纳税担保并没有明确规定纳税担保人的保证方式问题，但根据税款的特殊地位，纳税担保人的保证方式也应是连带责任保证，只有这样才能加重保证人的责任，确保国家征税权力的实现，以保证国家税款及时入库。由此可见，该粮油贸易公司所提出的上述理由是站不住脚的，国税局完全可以直接要求该粮油贸易公司作为纳税担保人履行保证义务。

至于粮油贸易公司提出的“罚款不属于其保证范围，其不应对于罚款承担保证责任”的理由是否成立，则涉及保证责任的范围问题，下面对此稍作分析。保证责任的范围是指依照法律规定或依当事人的约定，保证人向债权人承担的履行义务的限度。一般来说，纳税担保的范围应是：（1）纳税人在某一期间应缴纳的各项税款或某一笔税款；（2）随流转税征收的附加税；（3）纳税人应缴纳的滞纳金。关于纳税人因违反税法被税务机关处以罚款的部分是否应包括在纳税担保的范围之内，则应区分具体情况。如果保证合同当事人对罚款是否承担保证责任的问题，已有明确约定，则按约定；如没有约定或约定不明时，则应视为纳税担保人只担保纳税人在纳税期届满不能履行纳税义务时，代为缴纳税款，并不保证担保期间纳税人是否存在其他违法行为的问题，纳税人因其他违法行为被税务机关处以罚款的部分应由纳税人自负。具体到本案而言，最初，在签订《纳税担保书》时，当事人对罚款是否承担保证责任并未约定，而且当时也未有罚款这一项。作为保证人，粮油贸易公司也不可能对担保期内，粮油食品公司新的违法行为有所预料，因此，让纳税保证人对主债务人在保证合同签订之后新的违法行为而导致的罚款也一并承担保证责任，显然是不公平的。所以，粮油贸易公司对罚款不应承担保证责任，粮油贸易公司所提的这条理由是合理的。

最后要说明的一点是，本案中粮油贸易公司作为纳税担保人对国税局让其纳税的决定不服，按照中华人民共和国税收征收管理法的规定，它不能直接向人民法院起诉，而应按国税局要求缴清税款，然后申请行政复议，只有对行政复议决定仍不服，才能向法院起诉。

案例 1 - 4 因分立而新设企业某企业所得税的管辖争议案

某公司是一家生产销售奶制品的企业，2001年7月在当地工商行政管理局办理了营业执照，并按规定办理了国、地税登记，企业所得税由地税局管辖。随着经营规模的扩大，2003年10月该企业分立出一个独立的企业，该新企业在工商部门办理了开业登记，但新企业对企业所得税向国税部门征管申报还是向地税部门申报产生疑问。同时国、地税主管部门对该新企业所得税征管问题也产生分歧。国税局认为该新设立的企业所得税应由国税部门征收管理。他们的理由是，根据国家现行税法规定，自2002年1月1日起，新办企业应纳的企业所得税应由国税部门征收管理。但地税局认为在原有企业基础上分立出来的企业，其所得税由原所属级别的税务机关负责征收管理，理由是，根据现行税法规定，如果企业是变更而登记，以前由哪个部门管理的，仍由哪个部门管理。

由该奶制品企业分立出来的新的企业其所得税的税收管辖权如何归属？

该新设立企业的企业所得税应由地税部门征管。