

YIAN SHUO FA
以案说法

SHUIWU ZHENGSONG ANLI YU FALI PINGXI

税务争讼案件与法理评析

■
孙书润
谢忱
彭诵

220.5

中国税务出版社

以案说法

税务争讼案件与法理评析

孙书润 谢忱 彭诵 编

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务争讼案件与法理评析/孙书润等编.

- 北京: 中国税务出版社, 2000.1

(以案说法)

ISBN 7-80117-338-4

I. 税… II. 税… III. 税收管理-案例-分析-中国

IV. D922.220.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 12455 号

版权所有·侵权必究

书 名: 以案说法

税务争讼案件与法理评析

作 者: 孙书润 谢忱 彭诵 编

责任编辑: 张燕 付燕新

责任校对: 宦青

技术设计: 刘文梅

出版发行: **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: // www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph. com

电话: (010) 63182980 (发行处)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 新知识印刷厂

规 格: 850×1168 毫米 1/32

印 张: 9.125

字 数: 210000 字

版 次: 2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-338-4/F·277

定 价: 15.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

税务诉讼案件篇

随着社会主义市场经济体制的建立和经济建设的迅速发展,社会主义法制不断完善,法律调整日益介入社会关系的各个领域。税务机关作为经济管理和经济执法的重要部门,一方面按照法律赋予的职权行使行政管理职能,另一方面又以平等的身份与其他社会成员发生法律关系。税务机关遇到的法律问题越来越多。本书税务诉讼案件部分结合近年来税务机关遇到的行政诉讼和民事诉讼案件,对税务工作实践中可能遇到的法律问题作了深入分析,以求对实际工作有所帮助。

纳税担保的法律关系

——粮油贸易公司应否承担纳税担保责任

【典型案例】 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：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公司提供纳税担保，经粮油公司联系并协商，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，并要求贸易公司一同将罚款也予以缴清。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，该贸易公司决定诉诸法院。

【法理评析】 在分析本案时，首先需要明确的是，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。下面我们就此进行分析。

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，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、货物以及其它财产或者应纳税收入迹象的，税

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，确立这个关系唯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，是两个合同签订的前提条件；而第一个合同是

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，由纳税人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，纳税人按期缴纳了税款后，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《担保法》第7条规定的，具有代为清偿债务的能力。具体来说，按照税法和担保法的规定，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三种，一是货币担保，二是抵押，三是纳税保证。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，税务机关则以其预缴的金钱抵缴税款、滞纳金和罚款。中华人民共和国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。中华人民共和国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。其三是纳税担保人的保证，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。

那么，让我们来看一看本案中，贸易公司所提出的理由是否成立呢？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，担保人贸易公司如果享有先诉抗辩

权的话，那么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，贸易公司才承担保证责任，否则，该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，确保国家征税权利的实现，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贸易公司作为纳税担保人履行保证义务。

至于贸易公司提出的“罚款不属于其保证范围，其不应对罚款承担保证责任”的理由是否成立，则涉及到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，已有明确约定的，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它违法行为的问题，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，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，贸易公司对罚款不应承担保证责任，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。

挂靠经营对外如何承担纳税义务

——晨歌娱乐美食城偷税，其被挂靠单位是否也应承担相应责任

【典型案例】 某市税务机关在对该市晨歌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，申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 万元。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，税务机关对该案做偷税处理，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。

【法理评析】 本案中，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，这一点毫无疑问，因此税务机关处理是完全正确的。

但本案问题的关键在于，作为该娱乐美食城的被挂靠单位——集团公司是否也应承担补缴税款和罚款的责任呢？

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，对于成立的挂靠企业，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的真实经济性质，在对外经营活动中，具有很大的欺骗性。在经营中，这些挂靠经营者们唯利是图，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，有人曾尖锐地指出：“挂靠经营是经济改革过程中出现的一个

怪胎，挂靠企业是一种畸型企业。”国家对挂靠企业是严令禁止的。

然而，这种挂靠企业在很多地方大量存在，本案所涉及的这家企业就是如此。那么，当产生纳税义务时，挂靠单位和被挂靠单位应如何承担纳税责任呢？

首先应当确定的是该娱乐美食城的所有制性质。按该娱乐美食城的经营者王某与集团公司商定的内容来看，挂靠经营者王某是对外民事活动的直接实施者，享有权利，承担义务。最高人民法院关于贯彻执行中华人民共和国民法通则若干问题的意见（试行）第49条规定：“个人合伙或者个体工商户，虽经工商行政管理部门错误地登记为集体所有制企业，但实际为个人合伙或个体工商户的，应当按个人合伙或个体工商户对待。”因此，该娱乐美食城的所有制性质应当认定为个体工商户；而当确定纳税责任的承担时，挂靠经营者王某应当首先被确定为纳税人，承担纳税的义务。而作为被挂靠单位——该集团公司，与王某弄虚作假，欺骗工商行政管理机关，骗取全民性质的营业执照。对此，该集团公司是存在过错的，其同王某的行为实质上是共同欺诈行为，具有明显的违法性，属于无效的民事法律行为。最高人民法院关于适用中华人民共和国民事诉讼法若干问题的意见第43条规定：“个体工商户、个人合伙或私营企业挂靠集体企业，并以集体企业的名义从事生产经营活动的，在诉讼中，该个体工商户、个人合伙或私营企业与其挂靠的集体企业为共同诉讼人。”当然，这是关于挂靠单位和被挂靠单位民事责任承担的规定。民事责任承担既如此，经济行政