

学校编码: 10384

分类号 _____ 密级 _____

学号: 13020101150292

UDC _____

扣缴义务人的税法主体地位研究

厦门大学

硕士学位论文

扣缴义务人的税法主体地位研究

Research on the Legal Status of Withholding Agent as
a subject of Tax

刘俊

指导教师姓名: 李刚 副教授

专业名称: 法律硕士

论文提交日期: 2013 年 月

论文答辩时间: 2013 年 月

学位授予日期: 2013 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2013 年 月

指导教师

李刚副教授

厦门大学

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内容摘要

扣缴义务人作为税法主体之一，在税收法律关系中有重要的地位。研究扣缴义务人的税法主体地位问题，明确扣缴义务人在税收法律关系中的定位，对研究扣缴义务人权利、义务与责任，并在此基础上完善我国扣缴义务人制度具有重要意义。本文主要研究扣缴义务人的税法主体地位，并从扣缴义务人法律地位的角度去分析目前扣缴义务人制度中的一些问题。

本文共分为三个部分，第一部分介绍了扣缴义务人的概念和类型，归纳了扣缴义务人的标准和学界关于扣缴义务人税法主体地位的不同学说；第二部分分别考察扣缴义务人在税收实体法律关系和税收程序法律关系中的法律地位，并与其他税法主体进行比较；第三部分从扣缴义务人的法律地位出发，分析目前扣缴义务人制度中存在的一些问题，并提出完善建议。

本文的创新之处在于：（一）本文将有关扣缴义务人税法主体地位的九种不同学说分成了三大类予以介绍；（二）本文分别从税收实体法律关系和税收程序法律关系中，明确扣缴义务人的法律地位。在税收实体法律关系中，扣缴义务人不是税收债务关系的构成要件，不是税收之债的承担者。在税收程序法律关系中，扣缴义务人和纳税人一样同属于纳税主体，二者之间的根本区别在于扣缴义务人不是税款的实际负担者；（三）本文认为应重视扣缴义务人并非真正“税收债务人”的法律地位，对扣缴义务人应给予手续费，且对手续费的比率应明确、具体地规定；扣缴义务人应扣、未扣税款的法律责任应根据其主观过错区别对待，且扣缴义务人不应承担补扣、补收责任。

关键词：扣缴义务人；纳税主体；法律地位

ABSTRACT

Withholding agent, as a subject of tax, plays an important role in the legal relationship of taxation. It has important significance that to study the legal status of withholding agent as a subject of tax, to clear the positioning of withholding agent in legal relationship of taxation, to study the right, duty and responsibility, and to perfecting the withholding agent system in china. This paper researches the legal status of withholding agent in the view of which analyzes some problems about the present system of withholding agent.

This paper contains three parts: The first chapter introduces the concept and types of withholding agent, summing up its standard and doctrines about the legal status of it. While the second chapter research the legal status of withholding agent by placing it in the substantive legal relationship of taxation and the procedure legal relationship of taxation and comparing with the other subjects in tax law. The third chapter analyzes some problems in present system of withholding agent and offers some suggestions in the view of legal status of withholding agent.

This paper embodies innovation in three aspects: First, this paper introduces the nine doctrines about the legal status of withholding agent by classifying into three categories. Second, this paper studies the legal status of withholding agent by placing it in the substantive legal relationship of taxation and the procedure legal relationship of taxation. Withholding agent isn't a constitutive requirement of the tax debt relation in the substantive legal relationship of taxation, and it isn't the undertaker of tax debt. Withholding agent is a subject of tax payment like taxpayer with the basic difference that the former doesn't bear tax payment in fact. Third, this paper calls for paying more attention to the legal status of withholding agent that it isn't a real tax debtor. Therefore this paper suggests the tax authority paying the withholding agent at a clear and specific rate, and while judging the legal responsibility of withholding agent

when it doesn't withhold tax payment, its subjective fault should be considered.
Furthermore, the withholding agent doesn't have to withhold the tax payment go on.

Key words: Withholding agent; Subject of tax payment; Legal status

厦门大学博硕

目 录

引言	1
第一章 扣缴义务人的税法主体地位基本理论	2
第一节 扣缴义务人的概念、类型与标准	2
一、扣缴义务人的概念	2
二、扣缴义务人的类型	2
三、确定扣缴义务人的标准	6
第二节 关于扣缴义务人税法主体地位的不同学说	7
一、更接近纳税人，与征税机关相对	7
二、更接近征税机关，与纳税人相对	8
三、分层次说	10
第二章 扣缴义务人的税法主体地位分析	12
第一节 税收实体法律关系中扣缴义务人的地位	13
第二节 税收程序法律关系中扣缴义务人的地位	15
一、征税机关和扣缴义务人	15
二、纳税人和扣缴义务人	16
第三节 扣缴义务人与其他税法主体之法律地位辨析	18
一、扣缴义务人与纳税担保人	18
二、扣缴义务人与税务代理人	20
三、扣缴义务人与委托代征人	21
小结	23
第三章 从扣缴义务人的地位看扣缴义务人制度的若干问题与完善	25
第一节 扣缴义务人手续费问题	25
一、对扣缴义务人是否应给付手续费	25
二、应明确扣缴义务人手续费比率	26

第二节 扣缴义务人应扣未扣税款的责任问题	27
一、扣缴义务人应扣未扣税款是否应考虑主观过错.....	27
二、扣缴义务人是否应承担补扣或补收责任.....	30
第三节 重视扣缴义务人并非真正“税收债务人”的法律地位	32
结语	35
参考文献	36

厦门大学博硕

CONTENTS

Preface.....	1
Chapter 1 The Basic Theory about the Legal Status of Withholding Agent as a Subject of Tax	2
Subchapter 1 The Concept, the Types and the Standard of Withholding Agent .	2
Section 1 The Concept of Withholding Agent	2
Section 2 The Types of Withholding Agent	2
Section 3 The Standard of Withholding Agent	6
Subchapter 2 Doctrines about the Legal Status of Withholding Agent as a Subject of Tax	7
Section 1 More Like Taxer Oppositing to Tax Authority	7
Section 2 More Like Tax Authority Oppositing to Taxer	8
Section 3 Hierarchical Doctrine	10
Chapter 2 Analasis on the Legal Status of Withholding Agent as a Subject of Tax	12
Subchapter 1 The Legal Status in Substantive Legal Relationship of Withholding Agent	13
Subchapter 2 The Legal Status in Procedure Legal Relationship of Withholding Agent	15
Section 1 The Tax Authority and the Withholding Agent	15
Section 2 The Taxer and the Withholding Agent	16
Subchapter 3 Difference and Analysis on Legal Status of Withholding Agent and Other Subject in Tax	18
Section 1 The Withholding Agent and the Tax Undertaker	18
Section 2 The Withholding Agent and the Tax Agent	20

Section 3 The Withholding Agent and the Tax Collector	21
Brief Summary	23
Chapter 3 Some Problems and Corrective Actions on the View of the Legal Status of Withholding Agent	25
Subchapter 1 Problems about the Commission of Withholding Agent	25
Section 1 Whether to Pay the Withholding Agent or Not	25
Section 2 Clearing the Rate of Commission	26
Subchapter 2 Problems about The Responsibility of Withholding Agent as It dosen't Withhold the Tax Payment	27
Section 1 Whether Considering the Subjective Fault	27
Section 2 Wheter The withholding Agent Withholding the Tax Payment Go On	.30
Subchapter 3 Pay Attention that the Withholding Agent Isn't a Real Tax Debtor	32
Postscript	36
Bibliography	36

引 言

在我国，扣缴义务人制度自 1992 年《税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）制定之初就已形成，^①它一方面简化了纳税人的纳税程序，节约了纳税人的纳税成本；另一方面节约了税务机关的征税成本，缓解了税务机关面对的纳税人众多的困难，提高了征税效率。

扣缴义务人是指法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。目前学界对扣缴义务人的法律地位问题尚无统一定论，或将扣缴义务人置于征税机关的对立面，例如纳税主体说、相关义务主体说、行政相对人说等；或将扣缴义务人置于纳税人的对立面，侧重于其与征税机关的相似性，例如行政代理人说、行政委托人说、行政助手说、行政组织说等；或将扣缴义务分为两个阶段，分层次考虑扣缴义务人的法律地位，如三方主体和二重法律关系说、独立法律主体分段双向法律关系说等。这些学说各有其理。本文以为，讨论扣缴义务人的法律地位，应将其置于所处的具体法律关系中去考察。比较扣缴义务人和其他税法主体的异同，也有助于明确其法律地位。通过其法律地位的明确，能有助于解决、完善扣缴义务人制度存在的一些争议和问题。

^①1986 年的《税收征收管理暂行条例》仅在第 2 条规定：“有纳税义务的单位和个人（以下简称“纳税人”），有代征、代扣、代缴税款义务的单位和个人（以下简称代征人），都必须按照税收法规的规定履行纳税义务或者代征、代扣、代缴税款义务。”此时的扣缴义务由代征人来履行，并没有独立的扣缴义务人制度。

第一章 扣缴义务人的税法主体地位基本理论

扣缴义务人是税收法律关系的重要主体之一，在多个税种的征收中发挥着重要作用，如个人所得税、企业所得税、消费税、营业税等。扣缴义务人的法律地位是学界热议的焦点。明确扣缴义务人的税收主体地位，是明确扣缴义务人权利与义务、确保扣缴义务人制度有效运行的关键。

第一节 扣缴义务人的概念、类型与标准

一、扣缴义务人的概念

扣缴义务人在法律上的定义源自《税收征管法》第4条：扣缴义务人是法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。扣缴义务人基于行政便宜主义产生，依法履行扣缴义务，在提高征税纳税效率、降低征税纳税成本等方面都发挥了巨大作用。以个人所得税为例，个人所得税以单个的所得人为纳税人，税源分散。对税务机关来说，由扣缴义务人在所得支付环节扣除所得人相应金额的税款，并在法定的期限内缴纳至征税机关，能减少征税成本，并保证税款的征收及时、足额。对纳税人来说，扣缴义务人代扣代缴税款简化了纳税人的纳税手续，减少了纳税人的纳税成本。

法律法规中多将纳税人与扣缴义务人并称，可见扣缴义务人与纳税人的法律地位有一定相似性，并和纳税人、征税机关一样，是重要的税法主体之一，在税收法律关系中有重要的地位。

二、扣缴义务人的类型

（一）代扣代缴税款义务人与代收代缴税款义务人

根据扣缴义务人的具体法定义务，扣缴义务人可分为代扣代缴税款义务人及代收代缴税款义务人。前者是指在与纳税人的经济交往中属于支付款项的一方，将纳税人需缴纳的税款从支付款项中扣除后再支付给纳税人，并将扣除的税款向税务机关缴纳的单位和個人。后者是指在与纳税人的经济交往中属于取得款项的

一方，在向纳税人收取款项时同时收取纳税人应缴纳的税款，并将这部分税款向税务机关缴纳的单位和个人。^①在代扣代缴税款时，取得款项的一方是纳税人，支付款项的一方是扣缴义务人，例如工薪阶层个人所得税的扣缴中，取得工薪的个人是纳税人，支付工薪的雇主是扣缴义务人。而在代收代缴税款时，取得款项的一方是扣缴义务人，支付款项的一方是纳税人。例如在车船税的扣缴中，车船的所有人是纳税人，并向从事机动车交通事故责任强制保险业务的保险机构支付款项购买保险，取得款项的保险机构是扣缴义务人。

（二）单位扣缴义务人与个人扣缴义务人

从《税收征管法》中扣缴义务人的法定定义上看，扣缴义务人可以分为单位扣缴义务人和个人扣缴义务人。“单位”和“个人”并没有法律层面上的定义，参照《消费税暂行条例实施细则》第2条的规定，单位包括指“企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位”；个人则包括“个体工商户及其他个人”。《增值税暂行条例实施细则》、《营业税暂行条例实施细则》中对单位和个人也有相同的界定。

单位作为扣缴义务人比较常见，既有作为付款单位的单位扣缴义务人，也有作为收款单位的扣缴义务人。付款单位为扣缴义务人，如《资源税暂行条例》第11条规定“收购未税矿产品的单位为资源税的扣缴义务人”，资源税的扣缴义务人只有单位扣缴义务人，没有个人扣缴义务人。而个人所得税、车船税、城市维护建设税、消费税等相关法律法规中明确规定扣缴义务人为“负有扣缴税款义务的单位和个人”。但个人作为扣缴义务人的情形总体上比较少见，主要在个人所得税法领域中发生。比如个人向他人支付报酬，该报酬需缴纳个人所得税，则该个人就负有代扣代缴义务。但是在税务实践中，该代扣代缴税款义务较难实现。

^②

（三）各税收实体法中的扣缴义务人

扣缴义务人依“行政便利原则”和“税收效率原则”而设立，不是所有税的

^①刘剑文，主编. 财税法学案例与法理研究[M]. 北京：高等教育出版社，2004. 411.

^②刘剑文，主编. 纳税主体法理研究[M]. 北京：经济管理出版社，2006. 13.

征纳都有扣缴义务人，只有特定的税种在特定情形下才需要扣缴义务人扣缴税款。《税收征管法》第30条规定：“对法律、行政法规没有规定负有代扣、代收税款义务的单位和个人，税务机关不得要求其履行代扣、代收税款义务”。大陆地区现行税法体制中，设立扣缴义务人的税种有个人所得税、企业所得税、资源税、消费税、营业税、车船税、增值税和城市维护建设税，即扣缴义务人可以分为以下八种。

1.个人所得税扣缴义务人

个人所得税以支付所得的单位或个人为扣缴义务人。

2.企业所得税扣缴义务人

企业所得税以非居民企业来源于中国境内所得的支付人为扣缴义务人。

3.消费税扣缴义务人

消费税以委托加工应税消费品的受托方为扣缴义务人。

4.营业税扣缴义务人

营业税的扣缴义务人包括：（1）我国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以受让方或者购买方为扣缴义务人。（2）国务院财政、税务主管部门规定的其他扣缴义务人。

5.增值税扣缴义务人

我国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买方为扣缴义务人。

6.资源税扣缴义务人

资源税以收购未税矿产品的单位为扣缴义务人。资源税的纳税人是开发利用国有资源的单位和个人，由扣缴义务人代扣代缴资源税主要针对一些税源小、零散、不定期开采，税务机关难以控制，容易发生漏税的单位和个人，这部分纳税人即出售方必须以含税价格出售矿产品，收购方即扣缴义务人也必须以含税价格收购，并在收购其未税矿产品时代扣代缴应纳的税款。资源税的扣缴义务人具体包括指独立矿山、联合企业及其他收购未税矿产品的单位。

7.车船税扣缴义务人

车船的所有人或者管理人为车船税的纳税人，车船税以从事机动车交通事故责任强制保险业务的保险机构为扣缴义务人。

8.城市维护建设税扣缴义务人

城市维护建设税以按照城市维护建设税相关法律、行政法规规定，负有代扣代缴城市维护建设税税款义务的单位和个人为扣缴义务人，增值税、营业税和消费税的代扣代缴单位和个人同时也是城市维护建设税的扣缴义务人。

（四）法律直接规定的扣缴义务人和由税务机关指定的扣缴义务人

从扣缴义务人在《税收征管法》中定义上看，扣缴义务人是由法律、行政法规规定的，即扣缴义务人只能由法律、行政法规直接规定，而不是和委托代征人一样由税务机关选择并委托。这是一般意义上的扣缴义务人。但在企业所得税法领域中，存在由税务机关指定的扣缴义务人。

《企业所得税法》第 38 条规定：“对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税，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。”该条不同于第 37 条的规定：“对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。”即虽然企业所得税的扣缴义务人均为非居民企业来源于中国境内所得的支付人，但也要分为两类，一类由法律直接规定，一类由税务机关指定。但此处税务机关指定是有条件的，《企业所得税法实施细则》第 106 条进一步规定了可以指定扣缴义务人的三种情形：“（一）预计工程作业或者提供劳务期限不足一个纳税年度，且有证据表明不履行纳税义务的；（二）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的；（三）未按照规定期限办理企业所得税纳税申报或者预缴申报的。”该部分税款本来应由纳税人自行缴纳，当纳税人怠于纳税，导致这部分税款有流失之嫌时，税务机关可以指定法律规定的“支付人”为扣缴义务人，即税务机关可以在由纳税人自行缴纳税款或由支付人扣缴税款二者之间选择，税务机关的“指定权”也仅限于此^①，可以供指定的扣缴义

^①这一含义在国家税务总局 2009 年发布的《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》第 14

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

廈門大學博碩