

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 12920061150656

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

我国工薪类个税扣缴义务人法律
责任若干问题研究

Research on certain Issues about Legal Responsibilities of
Withholding Agent of Personal Income Tax on Wage

张 志 香

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: 2009 年 4 月

论文答辩时间: 2009 年 月

学位授予日期: 2009 年 月

答辩委员会主席:_____

评 阅 人:_____

2009 年 4 月

我国工薪类个税扣缴义务人法律责任若干问题研究

张 志 香

指导教师: 李刚副教授

厦 门 大 学

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

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

《税收征收管理法》引入了扣缴义务制度，使得个人所得税的征管摆脱了税源分散、纳税主体众多的困难，缓解了税务机关在征收上的压力，节约了征收成本，同时税务机关能够对所得进行源泉控制，保证了国家财政收入；再者扣缴义务制度使得纳税人免受繁琐的税额计算、纳税申报等的困扰，节省了纳税成本。然而，在具体的制度设计层面，扣缴义务制度还是比较粗糙，致使在实际的适用中，制度设计的价值不能最大限度的体现出来。

鉴于此，本文选择以工薪类个税扣缴义务人为视角，对其法律责任若干问题进行研究，以期能够完善扣缴义务制度，使制度设计的价值能最大限度的体现出来。文章首先阐述了扣缴义务人的定义、扣缴义务制度的积极意义和消极意义、界定了扣缴义务人在税收征管程序中的法律地位：不同于征税机关代理人 and 纳税人代理人的独立法律主体。其次，运用民法上自己责任和他人责任的概念分析扣缴义务人的法律责任性质，将其界定为税法上的他人责任；结合行政法、刑法分析了扣缴义务人法律责任的类型。最后，从宏观的层面探讨扣缴义务制度在实际运用中存在的一些问题，提出相应的建议以期完善扣缴义务人责任体系。

本文的创新之处在于：首先界定了扣缴义务人的法律地位，理顺了扣缴义务人与税务机关及纳税人的关系；其次，借用民法上的自己责任和他人责任对扣缴义务人的法律责任进行界定；最后结合刑法、行政法对扣缴义务制度在施行过程中的出现问题进行分析，并提出建议。

关键词：扣缴义务人；法律地位；责任体系

厦门大学博硕士学位论文摘要库

ABSTRACT

The introduction of Withholding Obligation System in Tax Collection and Administration Law makes Personal Income Tax collection avoiding the difficulty of scattering sources and too many taxpayer, mitigating the pressure of collecting, saving the cost of collecting, and the Tax Authorities can have controls on source income, certifying the Financial Income; meanwhile, the system makes taxpayers avoiding from complicated calculation of tax accrued and tax returns. Yet, on the level of specific system designation, the system is more or less rough. So in the actual application, the value of system is not embodied in the maximum.

In the view of this, the author has chosen the withholding agent of wage tax for the perspective; research a number of issues about legal responsibility, hoping to improve the system of withholding obligations, in order to maximize the value of the system. The paper first sets out the definition of withholding agent and the positive and negative significations of the withholding system, defines the legal status of withholding agent on the tax collection and management procedures: the independent legal subject which is different from tax authority and taxpayer. Secondly, analyze the nature of the legal duty of withholding agent in the use of Own Responsibility and Responsibility of Others on Civil Law and define it as Responsibility of Others on Tax Law. Analyze the types of liabilities in combination of Administrative Law and Criminal Law. Finally, explore the exiting problems in the practical application from the macroscopic level, and make some recommendations to perfect the liabilities system of the withholding agent.

The innovation of the paper is: first of all, define the legal status of withholding agent and rationalize the relationships of withholding agent and the tax authority; secondly, define the legal responsibilities in the use of Own Responsibility and Responsibility of Others on Civil Law. Finally, analyze the problems in the implementation process and making some advices.

Key words: withholding agent; law status; liability system

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

导 言	1
第一章 扣缴义务人的概念和法律地位	2
第一节 扣缴义务人的概念界定	2
一、扣缴义务人的定义及扣缴义务的内容、性质	2
二、与相关概念的辨析	4
三、扣缴义务制度的意义	6
第二节 扣缴义务人的法律地位	8
一、法律地位理论之争	8
二、小结	11
第二章 扣缴义务人的义务和责任	12
第一节 扣缴义务人在税收征管过程中须履行的义务	12
一、扣缴义务人在税收征管过程中的具体义务	12
二、小结	13
第二节 扣缴义务人未履行扣缴义务的责任	14
一、扣缴义务人法律责任的性质	14
二、扣缴义务人法律责任的类型	15
三、我国目前关于扣缴义务人未履行扣缴义务的责任的规定	18
四、我国税法关于扣缴义务人未履行扣缴义务的责任规定存在的问题	18
第三章 完善扣缴义务人责任体系的措施	22
第一节 现实意义	22
一、健全和完善税收法律体系的现实需要	22
二、提高征管效率、保证国家税款及时入库的有效手段	22
三、税务机关进行税收执法的依据	22
第二节 具体措施	23
一、从立法上明确追缴税款的权力主体	23

二、区分扣缴义务人未履行扣缴义务的主客观因素	24
三、严格确定扣缴义务人的责任主体地位	25
结 语	27
参考文献	28

厦门大学博硕士论文摘要库

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 Conception and legal status of withholding agent	2
Subchapter 1 Conception of withholding agent	2
Section 1 Definition of withholding agent, the content and character of withholding obligations	2
Section 2 Analysis with related conceptions	4
Section 3 Significance of withholding agent system	6
Subchapter 2 The status of withholding agent	8
Section 1 Controversy of legal status theories	8
Section 2 Summary	11
Chapter 2 The Obligations and responsibilities of withholding agent	12
Subchapter 1 The Obligations unfulfilled during the process of collecting and managing tax	12
Section 1 The specific missions in the process of collecting and managing tax	12
Section 2 Summary	13
Subchapter 2 The responsibilities have to be in charge when withholding agent unfulfilled the obligations	14
Section 1 The nature of legal responsibilities	14
Section 2 The types of legal responsibilities	15
Section 3 The current provisions about responsibilities which withholding agent unfulfilled the obligations in our country	18
Section 4 The problems in the Tax Law about the responsibilities that withholding agent unfulfilled the obligations	18
Chapter 3 The Measures which perfect the responsibility system of withholding agent	22
Subchapter 1 Practical significances	22

Section 1	The practical needs of improving and perfecting the legal system of tax.....	22
Section 2	The effective means of improving collecting efficiency and ensuring the tax reverting to the state treasury timely.....	22
Section 3	The foundation that the tax authorities based on to enforce Tax Law	22
Subchapter 2	Specific measures	23
Section 1	Define the power subject of recovering tax from the legislation.....	23
Section 2	Distinguish the objective and subjective factors why withholding agent unfulfilled the obligations.....	24
Section 3	Strictly determine the position of withholding agent's main duty.....	25
Conclusion	27
References	28

导 言

扣缴义务制度施行之初的意义在于加强源泉扣缴，提高征管效率，确保税款能够及时足额解缴入库。在我国大陆地区，扣缴义务制度从引进到现在的“历史”并不悠久。1986年的《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》并没有扣缴义务人的法律规定，仅在第2条第2款中规定：有纳税义务的单位和个人（以下简称“纳税人”^①），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。从该法条可以看出，当时的扣缴义务是由代征人来履行的，相关的规定也是空白的。到了1992年《中华人民共和国税收征收管理法》，扣缴义务制度才写进了税收程序法里，并且其相关的规定也逐渐完善起来。但是，相对于台湾地区，大陆地区的扣缴义务制度还比较的不完善。台湾地区自1943年2月17日公布施行的《所得税法》中，即有所得就源泉扣缴制度存在，虽条文不多，断简残篇，然仍为台湾地区所得税法上就源泉扣缴制度施行之滥觞。^②而且，不论从立法界还是理论界对于扣缴义务制度的研究如扣缴义务主体、扣缴义务人的法律地位、扣缴义务人未履行扣缴义务的法律责任等都比大陆地区深入。

在大陆地区，立法虽然将扣缴义务置于与纳税人平行的位置，但是对于整个扣缴义务制度的关注还是不够，由此导致了大多数学者大都关注纳税人的研究，而忽视了对扣缴义务制度的重视。笔者正是基于此原因，期望通过探讨扣缴义务法律责任的若干问题，引起大家对扣缴义务制度的重视。

本文将先分析全文论述所需的基本概念，进而重点分析目前扣缴义务制度中尚未有定论但又意义重大的若干问题，为扣缴义务制度的完善提供一个切合的思路。

① 本文中纳税人为狭义上的纳税人,其与扣缴义务人共同构成纳税主体.

② 钟典晏.扣缴义务问题研析[M].北京:北京大学出版社,2005.1.

第一章 扣缴义务人的概念和法律地位

第一节 扣缴义务人的概念界定

一、扣缴义务人的定义及扣缴义务的内容、性质

（一）扣缴义务人的定义

2001年起实行的《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4条第2款规定：“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为扣缴义务人。”由此规定可以看出，扣缴义务人必须是税收实体法上或行政法规明文规定的有关单位和个人，没有明文规定的，不是扣缴义务人，不承担扣缴义务。这在《税收征收管理法》第30条第1款有进一步的规定：“扣缴义务人依照法律、行政法规规定履行代扣、代收税款的义务。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。”因此，扣缴义务人是法定的，只要法律、行政法规中规定了扣缴税款的义务，不论其是否愿意，都必须按照法律、行政法规的要求扣缴税款，并接受税务管理，不按照规定扣缴税款或不接受税务管理的，要承担法律责任。同样，对法律、行政法规没有明确规定的，税务机关不能指定其扣缴。^①

扣缴义务人分为代扣代缴人和代收代缴人。代扣代缴人，是指负有代扣代缴义务，代替税务机关向纳税人扣缴应纳税款的纳税主体。代收代缴义务人是指负有代收代缴义务，代替税务机关向纳税人收缴应纳税款的纳税主体。^②二者的区别在于：代扣代缴人掌握着纳税人的收入，因而只要在自己掌握的收入中“扣除”纳税人应纳的税款即可。而代收代缴人不掌握纳税人收入，需要凭借与纳税人的经济交往关系，“收取”纳税人税款。^③在我国税法中，代扣代缴义务涉及的主要有：个人所得税、消费税、增值税、营业税等；代收代缴义务涉及的税种主要有：

^① 国家税务总局征收管理司编.新税收征收管理法及其实施细则释义[M].北京:中国税务出版社,2002.

^② 乔松.谈税收中扣缴义务人的义务和责任[J].商场现代化,2007,(3):282-283.

^③ 吴江洪、陈祖愿.我国税收扣缴义务人法律地位之独立法律主体分段双向法律关系[J].时代经贸, 2007 (11): 42-43.

资源税、城市房地产税、印花税等。鉴于篇幅的限制，笔者在本文中仅介绍代扣代缴义务人，并且以工薪类个税扣缴义务人为主体来展开论述。之所以选择以工薪类个税扣缴义务人为主体，主要是基于以下考虑的：（1）个税是直接税，落脚点在收入，与普通老百姓息息相关，以工薪类个税扣缴义务人为主体具有现实性；（2）个税的法律关系清晰，税源稳定、征管难度小，选取个税扣缴义务人为主体具有典型性，（3）近几年我国的个税收入保持了持续、稳定、较快的增长，而目前我国个税 70%来自于支付单位的代扣代缴，代扣代缴工作地好坏直接关系到税款的收入，^①因此以工薪类个税扣缴义务人为主体具有针对性。

（二）扣缴义务的内容、性质

扣缴义务的内容包括：扣留义务、申报义务、缴纳义务^②和填发义务。扣留义务是依税法规定扣缴义务人在给付或者收取纳税人的金钱中，按征税对象的性质不同，依不同税率，扣留或收取纳税人应缴纳税款的义务。扣缴义务人扣留、收取税款后，纳税义务人的纳税义务即行消灭。缴纳义务是扣缴义务人依税法规定将扣留、收取的税款按照规定的期限，将该税款交给征税机关的义务。^③在本文中，笔者仅重点介绍扣缴义务中的扣留义务和缴纳义务，其他两项义务不作涉及。

一般认为，扣留义务是行为义务。关于缴纳义务是行为义务还是金钱给付义务，学术界争论不一，有的学者认为缴纳义务为行为义务，如台湾学者黄茂荣、钟典晏即持此观点。而日本学者金子宏则认为：“征收纳付义务即为向纳税义务人征收租税义务（作为义务）与缴纳所征收之义务（给付义务），两者相结合之特殊义务。”^④笔者赞同前一种观点，即缴纳义务是行为义务。其原因在于，扣缴义务人虽然基于法律的规定而负担了义务，但法律并没有把纳税人的税收债务转嫁给扣缴义务人，也就是税捐债务人仍为纳税人，纳税人的地位没有改变，最终的税收债务仍然是由纳税人负担的。扣缴义务人只是以将所扣缴的税款在规定的期限内上缴税务机关这一行为来履行法律所规定的义务，其法律责任的承担都是

① 赵之超.关于个人所得税代扣代缴问题的反思[J].河南学院学报,2004(20):84.

② 《中华人民共和国税收征收管理法》第 31 条:纳税人、扣缴义务人按照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限,缴纳或者解缴税款.这说明了扣缴义务内容的划分有法律支撑.

③ 乔松.谈税收中扣缴义务人的义务和责任[J].商场现代化,2007(3):282-283.

④ [日]金子宏.租税法[M].台湾:弘文堂,1994,(9): 682,转引自钟典晏.扣缴义务问题研析[M].北京:北京大学出版社,2005.8.

基于此。金钱给付义务的意义在于税收的课征“仅就财产权之使用收益部分与劳务、职业收入部分，借税课参与分配”，^①并且负有金钱给付义务的主体是要以其全部财产作为担保，就自己的税收债务承担无限清偿责任。由以上的分析可以得出：缴纳义务是行为义务而非金钱给付义务。^②

二、与相关概念的辨析

（一）代征人

税收上的代征是指税务机关依据税收控制或成本效率原则，对零星分散和异地税收，依法委托有控制权或有方便条件的单位和个人代其征收入库并支付费用的过程。代征制度是在税法规定税收不能随意停征、不能提前或缓征的情形下确定的。^③现行的《税收征收管理法》没有明文关于代征人的规定，只是在第29条规定：除税务机关、税务人员以及经税务机关依照法律、行政法规委托的单位和人员外，任何单位和个人不得进行税款征收活动。因此，似乎是为弥补这一不足，在2002年实施的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《实施细则》）第44条规定：“税务机关根据有利于税收控管和方便纳税的原则，可以按照国家有关规定委托有关单位和人员代征零星分散和异地缴纳的税收，并发给委托代征证书。受托单位和人员按照代征证书的要求，以税务机关的名义依法征收税款，纳税人不得拒绝；纳税人拒绝的，受托代征单位和人员应当及时报告税务机关。”

代征人的法律地位，学术界一般没有争议，都将其定位在税务机关的代理人的位置上，是税务机关根据合意而委托的代理人。基于代征人是税务机关的代理人，是税务机关依据《税收征收管理法》的规定意定的，因此其违反代征代缴义务需要承担的法律后果不是法定的。但需要探讨的是，代征人虽是意定的，但是是由税务机关按照《税收征收管理法》的规定，遵照特定的程序选定，并授予代征人履行征收税款的行政权力，因此，代征人的责任虽不是法定的，但应分为两部份分析：一是其被授予的征收行政权应担负的责任应与授予其权力的征收机关行使同等权力应负责的责任一致，即代征人是税务机关的特定的征收机关，其工

① 葛克昌.行政程序与纳税人基本权[M].北京:北京大学出版社,2005.22.

② 由于纳税人也负有缴纳义务,而且属于金钱给付义务性质.因此本文所称作为行为义务的缴纳义务仅指扣缴义务人所负的缴纳义务.

③ 杨平.我国税收扣缴义务人与代征人制度研究(硕士学位论文)[D].四川大学法学院,2006.

作人员应是税务机关特定的工作人员。按照《刑法》第 93 条关于国家工作人员的范围认定和《全国人大关于〈中华人民共和国刑法〉第 93 条 2 款的解释》第 5 款的规定，在征收税款时，相关的代征人员均属从事其他公务的人员。因此，代征人应承担征收机关应负的相应责任，其工作人员应承担征收机关工作人员应承担的相应责任。这种责任在征管法及相应法律、法规中有规定，应是法定的；二是除了行政权外的其他事项责任，因是双方约定的，因此代征人的责任应按约定办理，责任纠纷的解决应按民法和合同法的有关规定办理，^①这是代征人与扣缴义务人的区别所在。扣缴义务人在法定扣、收义务基础上，承担着与纳税人相近的足额及时解缴税款的法定义务，一旦失职或不积极履行义务，就将承担与纳税人相近的法定责任。因此扣缴义务人的相关责任必须依据征管法及其实施细则和相关实体法规定办理。

（二）第二次纳税义务人

第二次纳税义务是大陆法系国家税法中关于纳税义务规定的一种形式，在日本、韩国等国家的税法中得到了全面的规定，但这一纳税义务的形式对我国来说则是全新的概念。我国现行的一些法律法规中已经有与第二次纳税义务相类似的内容，但在税收程序法中，对于第二次纳税义务的规定则是一个空白。^②

日本学者金子宏将第二次纳税义务人的概念界定为：由纳税义务人（包括征收缴纳义务人）滞缴税的场合，当税务行政厅认为（判断）对该纳税义务人的财产即使执行滞纳处分，但也不足于应征收的额度时，则同该纳税义务人的关系人有义务替其纳税，将这一义务称为第二次纳税义务，将负担这一义务者称为第二次纳税义务人。^③这一制度的目的在于确保税收的征收，在认为从本来的纳税义务人那里不可能征收到全部或部分税时，把同该纳税人在物上、人上有特殊关系者作为第二次纳税义务人。^④日本《地方税法》第 11 条和《国税通则法》第 32 条对第二次纳税义务做出了规定，尤其是对无偿受让纳税人财产的人赋予第二次纳税义务，即当认为对滞纳金人实行滞纳处分后仍不足应征税额时，而且其税额不足是由于滞纳金人在法定缴纳期限一年内，无偿或以明显低额代价转让财产、解除债

① 杨平.我国税收扣缴义务人与代征人制度研究(硕士学位论文)[D].四川大学法学院,2006.

② 王宇星.第二次纳税义务法律制度研究(硕士学位论文)[D].北京:首都经济贸易大学法学系,2004.2.

③ [日]金子宏.日本税法[M].战宪斌、郑林根译,法律出版社,2004.116.

④ 郑丽清.日本税收保全制度之借鉴[J].内蒙古煤炭经济,2008(3):21.

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.

厦门大学博硕士论文摘要库