

财税律师

2025 年第 12 期
总第 270 期（中文版）

www.cpalawyer.cn

左券律师——

通晓财务、税务的专业律师

疑难解答：已代扣未代缴的个人所得税应向谁追缴？

案例分析：企业合并、注销情形下退税问题探析

新规速递

左券资讯

卢国阳/P03

屈钰潇/P07

周文迪/P10

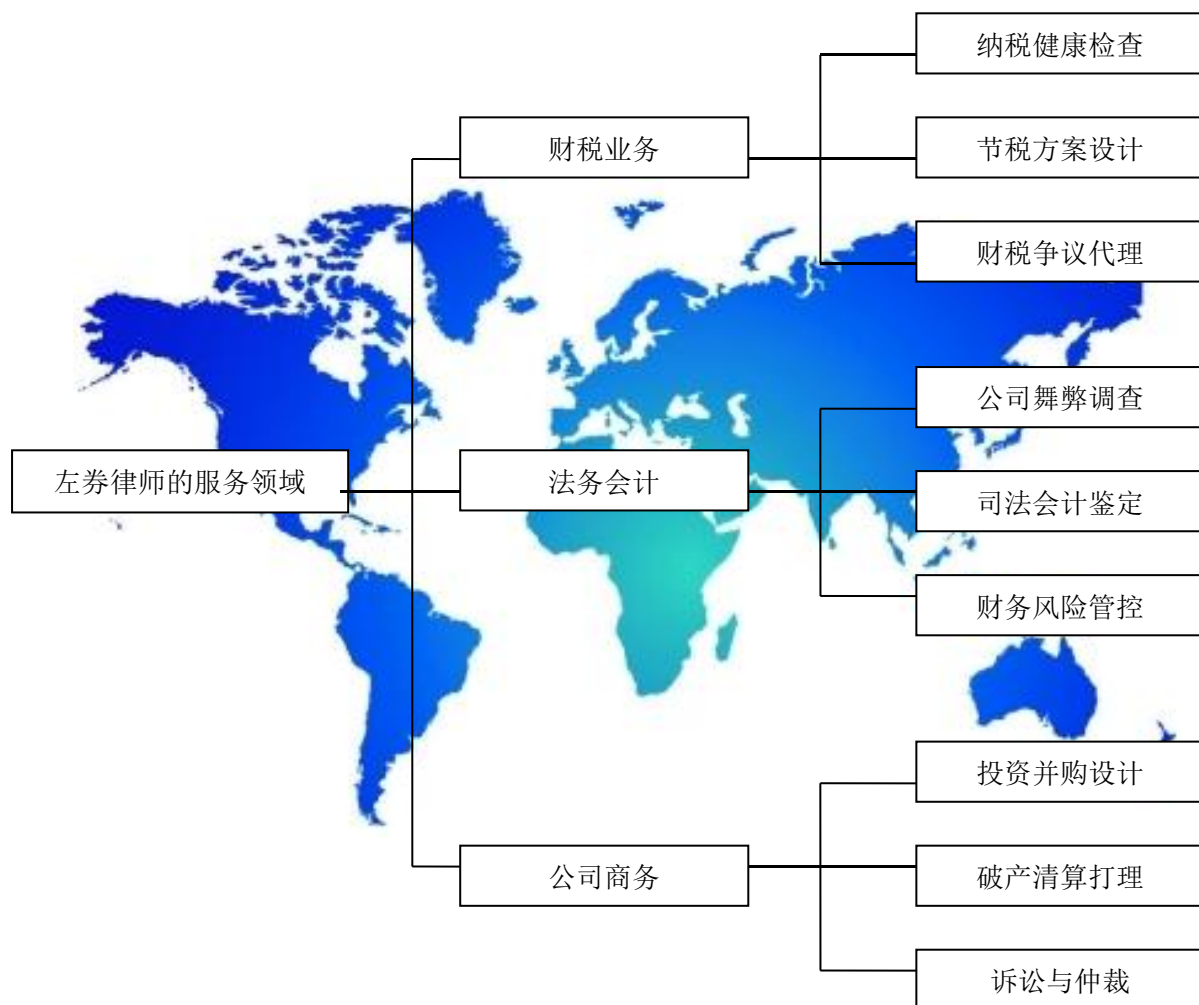
周文迪/P13

ForTran
Finance & Tax & Business

上海左券律师事务所

Shanghai ForTran Law Firm

左券律师——精通财务、税务的专业律师



我们的专业团队

左券律师事务所按照公司制模式实行一体化管理，客户交办的每一个案件均由助理、主管、合伙人组成项目小组，借助高效的管理平台，项目经管理中心、专家委员会会审后方能对外提交。即使是客户的每一个日常咨询也必须书面化、电子化，并经由管理中心、质量监督委员会双重审核。

我们的专业律师均具有财税、金融与法律的双重学历背景，不仅具有律师执业资格，还具有注册会计师、注册税务师执业资格。

我们的执业理念

创造增值方案，共享知识价值

本期责任编辑：卢国阳

本期编委：屈钰潇、周文迪

已代扣未代缴的个人所得税应向谁追缴？

卢国阳/文

问题：

经国家税务总局大数据筛查，发现某平台主播 2023 年度取得平台提现收入约 300 万元既无个人所得税代扣代缴信息，也无年终汇算补缴税款信息；总局将该线索下发至该主播个人所得税汇算清缴所在地的浙江省杭州市某区税务局。税务局经约谈该主播，该主播告知，根据其与平台签署之相关协议，其至平台提现取得的收入均在提取时，由平台直接代扣了相应个人所得税，其最终到手的系税后收入。故，若税务机关要求其就最终到手的提现部分，补缴个人所得税的，实质上其重复缴纳了个税。既与事实不符，也对其难言公平。那么，在平台已经代扣该主播提现收入个人所得税，但未实际向税务机关代缴的情况下，税务机关应该向该平台追缴税款，还是向该主播追缴个人所得税税款？

解答：

根据现行个人所得税法相关规定，支付所得的单位向个人支付劳务报酬等所得时，应当依法代扣代缴其个人所得税。但在税收执法实践中，大量存在着单位支付所得时，未予代扣代缴个人所得税之情形。同时，在税收执法实践中还存在着单位明确向个人支付所得相应的个人所得税由单位承担，或者单位在向个人支付所得时扣除了相应所得之个人所得税税款，但是该单位却未实际就该部分个人所得税税款解缴国库。就后一种情形而言，税务机关究竟应当向扣缴义务人追缴税款，还是向作为纳税义务人的个人追缴税款，存在着争议。

1、征管法第六十九条之适用问题，即仅适用于扣缴义务人“应扣未扣”（含“应收未收”）税款之情形

根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十九条“扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款”之规定，在扣缴义务人未代扣代缴税款的前提下，由税务机关向纳税义务人追缴税款。但是，根据该条款的立法表述，以及国家税务总局关于贯彻《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则若干具体问题的通知（国税

发[2003]47号)第二条第一款“负有代扣代缴义务的单位和个人,在支付款项时应按照征管法及其实施细则的规定,将取得款项的纳税人应缴纳的税款代为扣缴”;第三款“扣缴义务人违反征管法及其实施细则规定应扣未扣、应收未收税款的,税务机关除按征管法及其实施细则的有关规定对其给予处罚外,应当责成扣缴义务人限期将应扣未扣、应收未收的税款补扣或补收”,以及《国家税务总局关于行政机关应扣未扣个人所得税问题的批复》(国税函[2004]1199号)第二条“2001年5月1日后,对扣缴义务人应扣未扣税款,适用修订后的《征管法》和《国家税务总局关于贯彻〈中华人民共和国税收征收管理法〉及其实施细则若干具体问题的通知》(国税发[2003]47号),由税务机关责成扣缴义务人向纳税人追缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣税款百分之五十以上三倍以下的罚款”之规定,前述第六十九条适用的前提条件,或者核心要件是扣缴义务人“应扣未扣”(“应收未收”)税款(在未代扣税款的前提下,代缴自然无从谈起,无须赘言)。

2、在扣缴义务人已经实际代扣税款,但却未依法代缴的情况下,纳税义务人无自行申报纳税义务

根据《中华人民共和国个人所得税法》第十四条“扣缴义务人每月或者每次预扣、代扣的税款,应当在次月十五日内缴入国库”之规定,如果扣缴义务人已经代扣了税款,那么,其依法应当在法定期限内将扣缴的税款实际解缴入库。但扣缴义务人却在代扣税款的前提下,未依法将代扣的税款代缴入库的。在此情形下,相应的个人所得税税款国家并未实际征收到位。作为纳税义务人的个人是否有义务自行申报缴纳?

尽管根据《中华人民共和国个人所得税法》第十三条第二款“纳税人取得应税所得,扣缴义务人未扣缴税款的,纳税人应当在取得所得的次年六月三十日前,缴纳税款;税务机关通知限期缴纳的,纳税人应当按照期限缴纳税款”之规定,扣缴义务人未扣缴税款时,纳税人依法应当自行申报纳税。但是此处所称之“未扣缴税款”,特指未代扣且未代缴税款之情形,还是也包括扣缴义务人已代扣税款,但却未依法将代扣之税款实际解缴入库之情形?在自然人取得所得时,其个人所得税已由扣缴义务人代扣,但扣缴义务人却未实际代缴入库情形下,自然人相应所得应缴纳之个人所得税,已实际由扣缴义务人扣留。而扣缴义务人是否实际缴纳入库、何时缴纳入库,应当由相关职能部门予以督促或者核查,对于个人而言不存在督促扣缴义务人实际代缴入库的法定途径和法定实体权利。另一角度而言,

将督促扣缴义务人税款入库的责任强加于个人头上，恐怕也是对自然人勉为其难的苛求。因此，我们认为，个人所得税法第十三条第二款仅适用于扣缴义务人既未代扣也未代缴税款之情形（如前所述，在个人所得税未代扣的前提下，代缴自然无从谈起）。此时，作为纳税义务人的个人，依法应当自行申报缴纳相应的个人所得税税款。而在扣缴义务人已经实际代扣税款，但却未依法将代扣的税款实际代缴入库的情况下，纳税义务人自无自行申报纳税之义务。

3、在扣缴义务人已经实际代扣税款，但却未依法代缴的情况下，扣缴义务人涉嫌构成偷税，并应由税务机关依法向其追缴该等代扣却未代缴之个人所得税税款

根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款关于偷税之规定，以及第二款“扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任”之规定，扣缴义务人不缴或者少缴“已扣”、“已收”税款的，由税务机关向扣缴义务人追缴该等“不缴或者少缴”的税款（包括滞纳金）。也就是说，在扣缴义务人已经实际“代扣”、“代收”个人所得税税款的前提下，却全部未将该等扣收的税款缴入库或者仅仅将部分扣收的税款缴入库，此时，扣缴义务人已涉嫌构成偷税，并由税务机关向其追缴税款和滞纳金。而非向纳税义务人追缴税款，并再次要求其重复缴纳个人所得税税款。

我们认为，根据国家税务总局关于印发《征收个人所得税若干问题的规定》的通知（国税发〔1994〕89号）第十四条“单位或个人为纳税义务人负担个人所得税税款，应将纳税义务人取得的不含税收入换算为应纳税所得额，计算征收个人所得税”，以及《国家税务总局关于明确单位或个人为纳税义务人的劳务报酬所得代付税款计算公式的通知》（国税发〔1996〕161号）“根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发〔1994〕89号）第十四条的规定，单位或个人为纳税义务人负担个人所得税税款的，应将纳税义务人取得的不含税收入额换算为应纳税所得额，计算征收个人所得税”等相关规定，以及税收执法实践，在扣缴义务人明确相应个人所得税税款由其承担或者支付给个人之所得系税后所得的前提下，在扣缴义务人向作为纳税义务人之个人实际发放税后收入后，即应认定扣缴义务人已实际代扣了个人该部分所得之相应个人所得税税款。若

扣缴义务人却未实际将该代扣的个人所得税税款依法缴纳入库的，扣缴义务人已涉嫌构成偷税，并应由税务机关向扣缴义务人追缴税款及滞纳金，而不应向个人再次要求其重复缴纳个人所得税税款。

就案涉某平台主播而言，其与直播平台签署的相关协议，以及历次提款实际情况，其从平台直播取得的所有收入，均在每次实际提取任意一笔款项时，由平台代扣相应个人所得税。其从平台直播取得的收入，均为税后收入。对于已经由平台运营公司代扣的相应个人所得税，应由平台公司依法代缴；但若平台公司代扣税款之后，却未实际依法上缴国库的，应当由有权的税务机关向平台公司追征。若税务机关要求某平台主播再次重复缴纳同一笔收入之个人所得税的，则恐怕与现行法律规定不符，对某平台主播更难言公平；同时，又放纵了已实际代扣税款但却未将代扣的税款缴纳入库的平台公司，使得其正当的获得了非法的税收利益，实质上褒奖了违法行为人。这与现行相关法律规定以及法制精神也明显相背离。

企业合并、注销情形下退税问题探析

屈钰潇/文

在企业经营发展过程中，部分企业因战略调整、资源整合等原因会发生吸收合并、注销等法律行为，而此前存续期间的税务事项往往未同步了结或者待企业注销后发现公司尚存部分未结事宜。本文设定下述案例情形（以真实案例为基础），对上述事宜展开讨论。

一、案例背景：

A、B、C、D四家公司系关联公司，上述四家主体均存在土地使用税方面的类似问题。其中D公司已收到税务局的税务处理通知书要求限期内缴纳税款及滞纳金，并就此提起复议，复议维持后已提起行政诉讼。A公司、B公司、C公司并未如D公司一样收到类似的税务文件要求限期内缴纳税款，但A公司、B公司将被D公司吸收合并，故需完成税务清算；同时，C公司已完成工商税务注销手续，但因税务机关认为其存在未缴纳之税款，被要求恢复税务登记，缴纳税款及滞纳金。

现就上述案例中相关问题，笔者分析如下：

一、A公司、B公司及C公司与D公司并非同一主体，A公司、B公司及C公司缴纳税费的行为是否会影响D公司的行政诉讼案件？是否构成对相关行政行为的认可？

笔者认为，被合并、注销企业与关联企业属于独立法律主体，各自的税务法律关系相互独立，虽然被合并企业在合并后与合并后企业属于同一主体，但根据《行政诉讼法》第二十五条规定，行政诉讼的核心是特定行政主体与行政相对人之间的行政行为争议，诉讼标的具有专属性和独立性，应当针对的是行政主体的某一行政行为，合并后主体只是作为被合并企业的权利义务承继方，并不会影响上述诉讼标的和行政行为的独立性，也不影响法院对税务机关行政行为的审查。

二、D公司能否以A公司、B公司名义申请退税？

A公司、B公司吸收合并至D公司的，根据《中华人民共和国公司法》第二百二十一条之规定，公司合并时，合并各方的债权、债务，应当由合并后存续的公司或者新设的公司

承继，也即 A 公司、B 公司及原 D 公司的债权债务由合并后的 D 公司承继。D 公司有权利以自身名义主张 A 公司及 B 公司的债权。

对于 D 公司能否作为权利承继人依法享有 A、B 公司申请退税的权利问题。需要考虑的是：首先，税收实体法律关系是否是一种债权债务关系？实际上税收实体法律关系本身就是一种公法上的债权债务关系，当 A、B 公司享有退税的权利时，其就享有了对税务机关的一个公法上的债权，所以该权利关系当然应当由合并后主体承继；其次，A、B 公司合并前已经经过税务清算步骤的，也即 A、B 公司在税务清算时，已经缴纳完成相应的税款和滞纳金、认可双方之间债权债务已结清的，清算后再申请退税是否存在法律基础？《税收征收管理法》第五十一条明确，纳税人“自结算缴纳税款之日起三年内发现”多缴纳税款的，可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息，税务机关及时查实后应当立即退还。也即对于纳税人申请退税的，并不以是否税务清算为要求和条件，而是存在“三年”的申请时效，若在三年之后再申请的，就超过了三年时效，无权再要求退税；最后，根据《税收征收管理法》第四十八条之规定，纳税人合并时未缴清税款的，系由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务，这一规定也系认可了合并后主体对合并前主体债权债务的承继观点，从公平的角度上考虑，若合并后税收债务可以承继的，税收债权也当然应当由 D 公司承继。

那么 D 公司是以自身名义亦或是以 A、B 公司名义提出？民事法律中，债权债务转让或被承继的，系由受让方或承继方以自身名义要求债务人偿还，只是该债务的权利基础来源于原债权债务关系，且根据《税收征管法》第十五条纳税人必须办理税务登记之规定，A、B 公司税务清算完成后税务登记已经注销的，以其自身名义提起退税已无基础和可能，故笔者认为此时应当由 D 公司以自身名义向税务机关提出退税申请，但此时应当提供债权债务承继的相应材料以供税务机关核查。

三、C 公司已经注销的，该主体的退税如何主张？

根据《公司法》第二百三十六条“……公司财产在分别支付清算费用、职工的工资、社会保险费用和法定补偿金，缴纳所欠税款，清偿公司债务后的剩余财产，有限责任公司按照股东的出资比例分配，股份有限公司按照股东持有的股份比例分配。……”之规定，C 公司股东当然应当承继该公司的债权。最高法案例（（2019）闽民终 529 号）中也明确了

股东作为已注销公司债权债务的承继者，理应享有以自身名义提起相应民事诉讼的权利。

同时，《国家税务总局襄阳市樊城区税务局退税公告》及《国家税务总局遂宁市税务局关于办理企业所得税多缴税金退税的通知》中对已注销的纳税人仍然存在的应当退税事宜，均认为可以由其负责人予以办理，故从征管实践来看，注销应当并不影响 C 公司税款的退回申请的实质权利，且 C 公司的股东依法享有上述债权，款项也应当由 C 公司股东收取。

综上，C 公司注销后其股东应当享有向税务局申请退税的权利，并有权收取相应款项。

四、上述权利的承继人是否有权依法以自身名义提起行政复议、诉讼程序？

根据《税务行政复议规则》第二十二条、《中华人民共和国行政复议法》第二、十四条、《中华人民共和国行政诉讼法》第二十五条之规定，因 D 公司吸收合并 A 公司、B 公司后，由此承继了 A 公司、B 公司之债权，故 D 公司无论作为承受其权利的法人亦或是存在利害关系之主体，均有权以自身名义就退税事宜提起相应的行政复议、行政诉讼程序。同理，C 公司股东承继上述债权后，有权以自身名义提出行政复议、诉讼。

五、退税权利行使的潜在风险与应对

当然，实务中，税务机关可能以“原企业主体已消灭”为由拒绝退税，权利承继方应重视证据留存，包括合并协议、注销文件、税款缴纳凭证等，确保主张权利时有充分依据；同时严格遵守法定时限，避免因超过退税申请期限导致权利丧失。税务机关也应准确适用相应政策文件，尊重企业重组与注销的法律后果，平衡税收征管与纳税人合法权益保护，实现法律效果与社会效果的统一。

《个体工商户信用评价指标（GB/T 46278-2025）》于 2025 年 12 月 1 日正式实施

一、适用范围

本文件适用于开展个体工商户信用评价活动，其他相关评价活动也可参照使用。

二、主要内容

1. 个体工商户信用评价指标分为基本指标和专项指标。个体工商户信用评价指标选取时，可根据被评对象特征以及信用评价主体所掌握资源情况，合理设置、调整或细化指标项。

2. 基本指标是开展个体工商户信用评价的共性指标。专项指标的选取应体现个体工商户所在行业或领域特点、特定应用场景等。

3. 基本指标的主要内容包括：基础信用信息指标、经营信息指标、守法信息指标、诚信守约信息指标、综合评价信息指标。

4. 指标设置考虑因素：①不同行业或领域制定个体工商户信用评价指标时，应制定包含基本指标和专项指标的全部指标。其中，基本指标在全部指标中权重占比应不低于 40%。②开展个体工商户信用评价时，可结合不同行业或领域特点，对本文件给出的基本指标的三级指标进行适当增减。③制定评价细则时，评价指标宜根据数据来源和数据特性区分基本指标和专项指标的指标类型。④依据指标数值对于个体工商户信用风险的影响，可对指标属性进行说明，如：正向指标、负向指标、适度指标、类别指标等。⑤个体工商户信用评价指标权重的设定应满足评价结果的公正性和合理性。

三、实施推广

标准实施应用后，监管部门可以对信用良好的个体工商户实施简化监管、激励措施，针对性地出台帮扶政策，维护市场秩序，进而激发个体工商户经营活力。

1. 在全国范围内对依法行使促进个体工商户发展的部门开展标准宣贯培训。

2. 选取有代表性的区域、行业作为试点，归集和分析各类信用数据，科学合理地对个体工商户进行信用评价。

3. 试点取得显著成效并积累成熟经验后，全面铺开，向其他地区进行推广。

《证券结算风险基金管理办法》于 2025 年 12 月 8 日正式实施

一、修订背景

《管理办法》于 2000 年制定，并于 2006 年修订，是规范风险基金管理和使用，保障证券登记结算系统安全运行，防范和化解证券市场风险的规范性文件。为进一步完善风险基金管理制度，适应证券市场发展和结算风险防控需要，有必要对《管理办法》进行修订。

二、主要内容

本次修订主要内容如下：

（一）调整计收范围和交纳比例。一是调整风险基金计收范围的表述，由列举式修改为概念式，明确为证券登记结算机构采用多边净额担保结算方式的证券交易品种（业务），提升规则包容性。二是根据品种（业务）风险程度，对风险基金的交纳比例实行差异化调整。权益类品种由成交金额的十万分之三下调至百万分之九，固定收益类品种现券交易由十万分之一下调至百万分之三，质押式回购业务交纳比例不变。三是将证券登记结算机构提取风险基金的比例由按照业务收入、收益的百分之二十调整为百分之九。

（二）完善风险基金规模相关规定。一是将原设定的三十亿元规模上限调整为“本基金净资产总额不少于三十亿元”。二是增加动态评估规模条款，要求证券登记结算机构定期动态评估论证风险基金所需规模，并向中国证监会和财政部报告。

（三）优化风险基金投资、存放及使用。一是将风险基金投资范围在原仅限于银行存款的基础上，新增购买关键期限国债、中国证监会和财政部批准的其他资金运用形式，并要求风险基金在银行的存款余额不得低于上月末净资产总额的 70%。二是简化使用程序，落实国务院关于取消行政许可审批事项的安排，将动用风险基金由事前报批改为事后报告。

（四）增加风险防范、内部管理规定和追偿追责安排。一是明确结算参与人和证券登记结算机构内控要求。要求结算参与人制定完善的风险防范制度、内部控制制度等，有效防范风险；要求证券登记结算机构制定内部管理制度，明确风险基金的计收、管理、使用等事项，并向中国证监会和财政部报送年度情况报告。二是补充细化因垫付、弥补违约交收损失以及技术故障、操作失误情形下动用风险基金涉及的追偿追责等安排。需要说明的是，目前风险基金净资产总额已超过三十亿元，对于已交纳风险基金满一年的结算参与人，不会因本次修订触发新增交纳。

《市场监督管理信用修复管理办法》于 2025 年 12 月 25 日正式实施

一、制定背景

市场监管总局制定出台《市场监督管理信用修复管理办法》，进一步健全信用修复制度，鼓励当事人主动纠正违法失信行为，将于 2025 年 12 月 25 日起正式施行。

二、主要内容

一是进一步扩大信用修复范围，为重整及和解企业恢复信用、重新开展正常经营、参与市场竞争提供有力支撑。

二是进一步完善违法失信信息分类，按照过罚相当原则，分别设置不同的公示期限和修复条件，提升信用修复精细化管理水平。

三是进一步优化办理流程，缩短信用修复的办理时限，提升信用修复效率。

四是进一步做好协同修复，实现国家企业信用信息公示系统与相关信息化系统数据共享，结果互认。



- 1、2025 年 12 月 4 日，雷嘉雯律师应邀为上海财经大学财税投资学院的研究生授课，主题为《破产法专题》。
- 2、2025 年 12 月 6 日至 7 日，由复旦大学经济学院与复旦大学公共经济研究中心主办、上海左券律师事务所协办的“第二届复旦税收论坛”在上海成功举办。严锡忠律师受邀发表主题为《从 GSCP 税务争议案看中国反避税趋势》的专题分享；卢国阳律师受邀参与专题研讨，并与学界及实务界专家进行深入交流。
- 3、2025 年 12 月 12 日，杨春艳律师受邀参加由镇海区营商环境建设办公室联合镇海区 8718 平台举办的“益企同行·企航学院”企业培训会，并担任主讲嘉宾，与企业代表共同探讨新业态下常见的税收疑难问题。
- 4、2025 年 12 月 21 日，卢国阳律师参加上海市法学会财税法学研究会全体成员大会。
- 5、2025 年 12 月 27 日，严锡忠律师参加浙江大学经济学院举办的 2025 年研究生校外行业导师大会。
- 6、2025 年 12 月 27 日，卢国阳律师参加上海律协财税与海关专业委员会 2025 年年终会议（第五次全体会议）。



左券故事

中国古代称契约为券，以竹制作，分劈成左片、右片，立约方各持一片，两片相合则为信。

左片即称左券，由债权人收执，故，成语中“稳操胜券”、“左券之操”比喻成功在握。

《史记》云：“公常执左券以责于秦韩”。意为从容自信，手执左券，风云天下。

《老子》云：“圣人执左券而不责于人”。意为宽容博大，胸怀左券，不战而屈人之兵。



上海左券律师事务所

上海左券律师事务所

电话：021-58871391

传真：021-68868178

网址：www.cpalawyer.cn

地址：上海市民生路118号滨江万科中心15层(邮政编码：200122)