

●上海市财税科学研究所课题组

税务代理若干问题思考

税务代理是我国经济改革与对外开放中面临的一个新的课题，从理论上开展税务代理的研究和探索，从而指导和规范税务代理的实践，无疑富有积极的现实意义。

一、税务代理：产生的背景与动因分析

税务代理在世界上一些发达国家中，早已成为一种较为普遍的代理制度，而且日趋成熟和规范，它为政府税务管理，完善和严密税收法规，服务和指导纳税人的纳税行为，起到了双重功能的作用。税务代理在中国的兴起和发展，可以说有着极其深刻的背景与原因。

首先，税务代理是我国市场经济发展大趋势的必然产物。在传统的计划经济管理体系下，国有经济是唯一的主体成份，国家对企业采取税利不分的统管模式，经济关系十分单一简明，企业不存在税务代理的经济需要。随着市场经济的逐步发展，国有经济的两权分离，企业利益的相对独立，及各种所有制成份企业的兴起，国家利益已经不能取代企业利益，客观上需要运用更多的经济手段来调节利益分配，这种利益分配的转换及处于相对的对立状况，客观上导致企业及更多的纳税人，希望通过一种独立公正的中介机构，来为企业及纳税人的利益进行合法服务。这是产生税务代理的最根本的经济利益的原因。另一方面，市场经济的广泛发展，使经济利益关系日趋复杂，与此对应的国家税收调节手段，也日益完善、严密，并越来越复杂，这就使得企业经营者及纳税人在激烈的市场竞争面前，既要十分了解和掌握国家税收法律、法规，但又不可能全面注入精力去了解和掌握，事实上也不可能全面通晓和掌握。因此，当国家与企业、公民之间建立起纳税关系，即标志着各自利益分离及相互独立后对税务代理所产生的可能需要，在严峻的市场竞争面前，就转变成全面的现实需要。

其次，税务代理是我国经济与国际接轨大趋势的必然产物。市场经济的充分发展，为我国经济全面走向世界、参与国际经济分工开通了道路。但是，市场经济体制能否最终建立完善，关键之一是我国的经济运行规则及各方面的经济管理规则能否按照国际惯例，实行接轨转换。否则，我国对外开放，扩大和引进外资投入，都将受到严重的障碍。税务代理的产生，实质上是标志着我国微观经济运行中的会计制度、财务管理与国际接轨之后的又一深层次的经济管理活动的接轨，它对改善我国投资环境，及时、公正、全面提供税务咨询服务，开通与国际税务代理交往，促进我国税务管理走向法制化、规范化、国际化，适应日益扩大的对外经济交往等，都起着十分重要的作用。

再次，税务代理是我国税务管理模式全面转换大趋势的产物。随着适应市场经济取向的新税制模式的形成，加快改革原有的税务管理模式已势在必行，这是全面正确实施新税制的重要组织保证。改革原有的税务管理模式，一方面要按照《税收征管法》的要求，来改进税

务机构设置及征管人员的工作方式，形成机构精简、运转高效及内在监督制约机制，另一方面要改变整个税务征纳管理中，完全由税务人员单方面解释征税的做法，形成有效的社会外在监督约束机制。税务代理的产生，既是我国税务管理改革的必然要求，反过来又会成为加快税务管理改革的重要促进因素，它对税务管理水平的提高，税务管理方式的改进完善，税务人员的廉政勤政建设，无疑是至关重要的。

第四，税务代理是我国全面走向以法治税大趋势的产物。税收是政府赖以生存的经济命脉，以法治税是世界各国的普遍选择。但是，以法治税的科学涵义，是要求征纳双方都必须有强烈的税法意识，各自正确执行税法赋予的权力、责任和义务，征纳双方在法律上的地位是平等的。税务代理的产生，对于维护纳税人的合法权益，宣传税法，倡导公民纳税意识的增强，改变征纳双方事实上存在的不平等地位现象，可以起到应有的作用。同时，税务代理制度的建立，对于政府税务部门不断严密税法，堵塞漏洞，强化法治，淡化人治因素，将形成一个好的促进机制。

二、税务代理：内在的涵义与特征分析

（一）涵义：税务代理是以知识的商品化为前提，以单一税制向复合税制的改革为背景，以纳税人的需要为原动力，通过委托人、税务代理人、税务事宜等要素的组合所形成的一种法律行为。

（二）特征：

1. 客观公正性。税务代理人作为征纳双方之间的中介者，一方面接受纳税人委托，代为办理委托人的税务事宜，包括代理纳税人向税务机关申报纳税，申请减税、免税，申请行政复议和代理诉讼等税务事宜；另一方面为税务机关依法征税服务，协调税务机关组织税收收入，为税务机关处理税务问题和纠纷提供参考意见，协调征纳关系。因此，税务代理只有坚持客观公正的立场，理顺征纳关系，才能正确处理征纳双方的矛盾，使税收的强制性与纳税人的自觉性有机结合起来。另外，由于税务代理人不具备税务行政权力，其代理成果是否符合税收法规，最终还得由税务机关审查认定，因此，它只能客观公正地执行代理业务，否则其代理成果不被承认，也丧失了生存的价值。

2. 相互自愿性。税务代理不是纳税的法定程序。一般来说，在代理行为的产生过程中，纳税人是主动的，税务代理人则是被动的，当然在实践中也可能相反，但双方都是出于自愿的。纳税人认为没有必要可不委托代办；税务代理人如认为力难胜任或不宜代办的，也可拒受委托。随着税务代理业的发展和普及，这种相互自愿性又逐步衍生出委托对象或受托对象的双向选择性。

3. 有偿服务性。税务代理是一种以专业知识和技术提供服务的行业，理应实行有偿服务，这是专业知识和技术的价值体现，完全符合市场经济原则。就组织关系而言，税务代理人是介于征纳双方之间的独立法人，它不是税务机关的附属机构，也不是纳税人的上属组织，它必须同其它企业一样，自主经营，自负盈亏，通过服务取得收入，抵补成本，获取利润。

4. 操作规范性。税务代理应当根据征管法和其它有关的法律、法规所规范的程序来办理，有关文书的确立包括双方签定的委托协议书，委托方签发的授权委托书等都必须具有规范性。没有规范性，税务机关不予承认，税务代理也就不能成立。税务代理的这种规范性特征，是由税务机关、纳税人、税务代理人三方的共同需要而决定的。

5. 权责对等性。税务代理人是受纳税人之托代理纳税事宜,根据民法通则规定的代理后果由被代理人承担的原则,在代理业务中出现违反税法应该补缴的税款、滞纳金、罚款一律由委托方缴纳,用以体现纳税人与国家的法律关系。至于由于税务代理人工作失误造成委托人经济损失,则由代理人依据协议向委托方负责,用以体现委托方与代理方的关系。因此,税务代理的权责对等性在于:代理人有选择委托对象和委托内容的权利,有实行有偿服务的权利,有要求委托方提供数据资料及必要工作条件的权利,有在代理过程中由于委托方原因而终止代理的权利;与此同时,也有协助委托人正确履行纳税义务的责任,有维护委托人合法权益的责任,有为委托人保守秘密的责任,有因代理不当而承担法律后果的责任。

三、税务代理:发展的原则及条件分析

税务代理作为一种有关税务事宜的民事代理行为,在我国已有一定程度的开展。然而,作为一项制度的建设,可以说还刚刚开始。因此,在建立和发展我国税务代理制的过程中,必须遵循一定的原则,创造一定的条件。

(一) 遵循原则:

1. 国际惯例与国情特色相结合的原则。税务代理制是发达国家较为成熟的税收制度的组成部分,作为经验借鉴,在构建我国税务代理制度时,应充分吸收其成熟的做法与惯例,以避免产生不必要的曲折;另一方面,遵循国际惯例原则,也更有利于我国税收管理制度与国际接轨,使建立的税务代理制更好地为对外开放服务。在遵循国际惯例的同时,还必须充分考虑我国国情,如我国企业与公民的纳税意识与纳税习惯,我国税法和税收政策的复杂程度,我国经济服务机构与经济人才的专业化程度等,这是建设我国税务代理制的基础,特别是在税收代理处于起步发展阶段,完全脱离国情,也会造成一定的阻力,往往难以操作实施。所以,加快发展我国税务代理,就要把遵循国际惯例与国情特色结合好。

2. 政企分离与政府管理相结合的原则。税务代理是处于国家税收机关与纳税人之间的中介行为,作为双方必需的代理人应该具有客观性和公正性,既不受控于征税者一方,也不受制于纳税人一方,因此,税务代理必须具有独立的法人资格,这样才能形成真正以税务代理为服务内容和社会中介组织。税务代理机构必须具备独立、中性、公正的社会属性,决定它必须要实行彻底的政企分离。政企不分或与政府税务部门存在着千丝万缕的各种依附关系,都不可能使税务代理走向真正的、完全的为征纳双方公正服务的宗旨。当然,税务代理的发展,要摆脱政府的行政干预,实行政企分离,并不是说放弃政府对社会中介机构的必要管理和指导,而是要在不干预税务代理机构独立行使职能和具体开展业务的前提下,从宏观上、法律上对税务代理资格认定、业务范围、权责与义务等进行管理和界定。

3. 分解职能与理顺关系相结合的原则。长期来,我国的税务管理模式是按计划经济的行政管理方式进行的,税务部门包揽了征纳过程中的一切职能,即税务行政收税职能与社会纳税服务职能合二为一,导致严重的弊端。实行税务代理,是税务管理部门职能转变的一个重大改革,它有利于税务机构集中精力,行使自己应尽的职责,同时,通过社会中介机构对税务管理部门进行必要的社会约束机制与监督机制。通过职能分解,促使税务代理中介机构的形成,承担社会纳税的服务职能,这是社会分工的客观必然,也是开创税务管理与社会协同管理新格局的必然需要。但是,在分解原有税务管理职能的过程中,又必须理顺税务管理部门与税务代理中介机构之间的关系,明确各自的职能、职责和权限范围,防止在分解职能

中，将一些税务管理部门应尽的职责和管理事务，也混入税务代理机构，从而削弱税务管理部门本身的权威性。这一点在实践中应尤为引起高度的重视。

（二）建立条件：

我国的税务代理在短短几年内已得到了迅速的发展，形成了一定的规模，但这种税务代理仅仅是一种雏形，要建立科学、完善、健全并符合我国国情的税务代理制度，还需要一个过程，应从各方面创造条件。

1. 逐步健全税务代理主体的认定和考核机制。税务代理制的建立需要大量合格的税务代理人。合格的税务代理人不仅要有高度的社会责任感和强烈的事业心，能够坚持原则，维护国家和纳税人的合法利益，而且要精通税收法规及相关的业务知识，拥有丰富的实践经验和客观公正的服务态度。而建立起一套科学、合理的资格认定和严密的考核机制，是保证税务代理制健康发展的前提条件。否则，不能把好代理主体这一关，就难以保证税务代理制的严肃性和公正性。

2. 逐步形成税务代理社会培训与专业教育体系。目前，建立和完善税务代理制，需要税务代理人在年龄结构、知识结构和能力结构上，进行调整，使之趋于合理优化和达到一个新的水准。近期要多渠道建立社会培训机制，充实人员；但从立足于长远和未来的战略考虑，要从高等教育中设置专门的人才培养规划，为税务代理业在面向21世纪的大发展中，培养和储备一大批专业人才。

3. 逐步健全法制与社会监督机制。1993年颁布的《税收征管法》虽然为税务代理奠定了法律基础，但它只是从法律角度对这一行业做出了认可，并没有具体对这一法律行为作出各方面的规范。要使税务代理做到有法可依，必须加快《税务代理法规》和《税务咨询机构管理条例》等法规的建设，以便使税务代理在法律的统一规范下开展业务，使税务代理走上制度化、法律化的轨道。同时，我们要对税务代理加强宣传，增强税务代理的透明度，让税务代理接受广泛的社会监督和管理，从而形成一种社会监督的约束机制，促进税务代理朝健康、科学、规范的方向发展。

四、税务代理：模式的构建与对策分析

（一）国外税务代理的特征与效果的借鉴

在发达的资本主义国家，由于市场经济自由竞争的推动，税务代理制的出现和形成已有悠久的历史，尤其是在日本、美国等税收大国已成为惯例，并形成一些可借鉴的经验。

1. 代理法规比较健全。健全的法规是推行税务代理制的必要保证。日本税务代理制度即税理士制度是根据“税理士法”建立的有关税务专家的职业制度，于1942年通过了国会制订的“税务代理士法”，实现了法制化。1951年通过制定“税理士法”，确立了它的制度。现行的税理士法自1951年制定以来，进行了几次修订，使税务代理法规不断完善充实。

2. 管理机构管理考核比较完善。如日本为了保证税理士制度的实施，建有直接隶属于相当我国财政部（或国家税务局）一级的民间联合协调管理机构——税理士联合会。其主要职责在于对各地税理士会及其会员进行指导、联系、监督和注册；具体事务有：就税理士会及会员的指导监督、联络方面所需要事项，向税理士会及会员进行劝告或指导，拟订全国统一收费标准，报大藏省批准后执行，就税务行政、其它税收业务及有关制度进行调查 research 等。目前，按地区设13个分会。此外，日本根据税理士法，对税务代理人的资格认证也确

立了一套严格的考试、考核制度。税理士资格考试每年举行一次，共考五科：会计学、统计学、高等数学以及税法 and 税收政策等，考试合格后发给税理士登记证书。目前日本约有税理士65000人。在美国税务代理人资格认证，也必须通过考试，合格者方能从事税务代理业务。税务代理人每年还要参加一次由国税局组织的业务培训，考试成绩不合格者，不能继续从事税务代理工作。

3. 代理业务比较广泛。日本税务代理制的业务范围，主要是税务代理、受托建帐建制、代理行政复议及诉讼、代理税务咨询及制作税务报表等。日本有85%的工商企业，是委托税理士事务所代理纳税事宜。日本第一大税种个人所得税的1/3，第四大税种财产继承税的2/3都是由税理士代理申报的。可以说，税理士与纳税人关系密不可分，纳税人离开税理士不会申报纳税，税务署也将无法征税。美国的税务代理制业务范围也非常广泛，主要有代替纳税人办理纳税申报事宜，包括申报解缴税款、提供税务咨询服务、出庭辩护、纳税担保等。在美国的工商企业有50%以上委托代理人办理税务事宜，个人所得税几乎是100%委托税务代理人申报。此外，税务代理机构也接受政府税务检查等方面的业务。

4. 自愿代理，全力维护。（1）代理无论在日本还是美国，都遵循自愿的原则。从委托方看，根据需要可以委托，也可以不委托，可以全方位委托，也可以部分委托，可按项目委托，也可按阶段委托。从受托方看，根据具体情况可以接受，也可以不接受，可以全方位受托，也可部分接受委托。但是，在签订协议、合同时明确双方的权利与责任。（2）全力维护是指税务代理人员为了本机构和本人的声誉及利益，必须一心维护纳税人的利益，力求替纳税人追回多缴的税款，或者进行合法避税。这一点是与税务机关相对立的。但如受理政府方面的委托事宜，也坚持同样的立场原则。

5. 管理手段比较先进。如美国各事务所、税务公司除拥有一大批精明强干的税务律师外，还有现代化的管理设备，将各国税法输入电脑储存，并随时更新，使用方便，调阅资料自如，一些跨国税务公司还将各国的分公司进行全程联网。

国外发达国家推行税务代理制后，应该说取得了积极的社会效果。

首先，帮助公民依法履行纳税义务，保证税收征管的顺利进行，对公民纳税意识的强化和普及起到了推动作用。

其次，有利于降低税收成本，增加税收收入。从推行税务代理国家的情况看，国家税务机关征税，借助了大量社会中介服务机构的力量，共同特点是税务代理人的数量大大多于国家税务机关的税务人员，大量的事务性、服务性工作均由税务代理人承担，而税务代理人的一切费用自理，这就大幅度减少了税收成本，从而相应增加了国家的税收收入。

第三，在税收征管中，初步形成了社会监督制约机制。税务代理人是中介服务机构，在征纳之间形成一个互相制约的等腰三角关系，它们互相牵制，使之都必须按税法办事。税务代理人作为税务专家，以他们对税收征管的精明，基本上杜绝了国家税务工作人员的劣迹现象，同时帮助纳税人建立必备的帐簿，随时接受税务机关的检查，使之难以偷漏税。税务代理人本身又受到法律的制约及国家监督，在履行为纳税人承担纳税义务职责时，如果少缴、漏缴税款同样会受到处罚。

（二）现阶段我国税务代理模式建立框架

全面发展和推进我国税务代理业的建设，已是改革开放的现实需要。但是，从现有的条件及国情看，税务代理模式框架的建立，应有以下几个要点构成：即“政府推动，逐步发

展,独立运行,多元结合,规范操作”。政府推动是指在我国现有的条件下,单纯以市场调节来自发推动税务代理业产生与发展,是不能适应已经开放化的经济运行的要求,政府税务管理部门有义务、有责任来推动税务代理业的发展,为税务代理创造必要的条件及指导其运行操作。逐步发展是指既要看清税务代理业前景可观,但又要防止一哄而起,不顾条件制约,盲目发展,从而偏离税务代理的宗旨及扭曲税务代理的现象。独立运行是指税务代理要在政企分离的原则下,面向社会、面向企业、面向公民独立行使代理职责,保持其应有社会中性原则。多元结合是指税务代理机构性质要向多元化的方向发展,只要条件具备、能力合格的,就应承认其作为合法的代理人,包括今后税务代理走中外合作等多元模式的道路。规范操作是指税务代理本身从受理业务范围到代理程序等各个方面,要有明确的规章制度和办事秩序,这既能优质服务和方便委托方客户,又能提高税务代理人员办事效率及增强约束机制。

(三) 进一步促进我国税务代理发展的若干对策

1. 从思想上、战略上高度重视和认识税务代理的现实作用与意义。

税务代理业的兴起与发展,是我国市场经济和对外开放的必然要求,不以人们意志为转移,但推动和搞好税务代理制的建设,亟需各方面统一思想,统一认识,克服和纠正一些不正确的观念与看法,如有的认为税务代理是肢解税务管理机关的职能,在中国没有必要搞,有的认为税务代理从长远看是可行的,但目前还缺乏条件,需要等待,有的认为税务代理是税务管理机关搞有偿服务的第三产业,是税上加费的做法等,这些不正确的认识,如不及时纠正澄清,势必影响税务代理制的健康发展,成为阻碍因素。为此,税务管理机关要从思想上、战略上予以高度重视,大力宣传和普及税务代理的意义、作用及基本知识,从而为税务代理建设和发展奠定广泛、深厚的社会群众基础和舆论基础。

2. 组建政府管理机构,促进和协调税务代理业的顺利发展。

一是建立税务代理的行政管理机构,具体应在政府有关部门参与下组建税务咨询或代理行业协会,担负组织推动、协调、指导和管理全国各地税务咨询代理工作的行政职能。二是建立税务代理人资格及代理机构资格的确认审批机构,具体应由省级税务机构成立专门税务代理资格审查委员会,对税务代理人应具有财政、税收、会计专业知识和税收实际工作经验进行各种形式的考核;对税务代理机构,除一般工商税务登记以外,审查业务范围能力、业务信誉、税务代理各类人员的配备等。从我国税务代理的现状看,税务代理机构设置杂乱,业务不规范,税务代理人和代理机构资格认定放任,都严重制约着我国税务代理的健康发展,迫切需要从以上两个方面,组建相关的管理机构,以克服目前的弊端。今后在我国税务咨询代理协会的具体管理指导下,在各级税务代理资格审查委员会的严格把关下,使我国税务代理有质有量,稳步发展,为防止一哄而起提供组织保证。

3. 加快法制建设,促使税务代理纳入有章可循的法制轨道。

确立税务代理的法律地位和行为依据,明确税务代理的职责权限,为我国的税务代理做到不偏不倚、公平公正提供法律保证,是税务代理发展中的重要一环,否则,必然会导致税务代理职责错位、权力义务混淆。加快法制建设主要包括两个方面,一是健全和规范税收立法,目前要继续完善我国的《税收征管法》,并在制定其他有关税法时,必须提高透明度和精确性,避免目前我国有些税种开设过程中发生的操作困难。二是制定我国的《税务代理法》,把有关税务代理的内容从《税收征管法》中分离出来,并加以充实,如税务代理关系建立与终止的法律程序,税务代理人与代理机构的权力和义务,税务代理委托人的权力和义务,以

及税务代理人与税务代理机构的法律关系等,都是我国《税务代理法》所涉及的内容。这样使税务代理这一新生事物的发展纳入有法可依、有章可循的法制化、规范化轨道。

4. 加快专业培训,科学配置税务代理专业课程,造就大批优秀税务代理人员。

(1)从我国现有的国情出发,积极开展税务代理培训。我国目前税务代理机构的力量配备无论从数量上还是质量上都不能适应形势迅速发展的需要。表现在越来越多的纳税人已开始有委托代理的需要,但代理队伍的非正规化、老龄化,难以满足社会的需要;同时,由于现有的税务代理业尚没有形成良好的竞争态势,导致税务代理机构普遍素质不高,纳税人几乎没有选择更理想委托人的余地。因此,从实际出发亟需在现有的基础之上组织培训,提高税务代理水平。(2)从税务代理业的长远发展出发,在大专院校科学地配置税务代理专业课程。可分两步走:首先在原有的会计、审计、法律、税收等相关专业中加设税务代理课程,毕业生如有志于从事税务代理业工作,可在较短的时间内步入角色。其次,在条件成熟的情况下,可考虑在某些院校率先开设税务代理专业,专门培养税务代理的高级人才,并带动税务代理科研工作地开展,把我国的税务代理推向一个更高的层次。

5. 加快引进国际税务咨询、代理技术,推进税务代理业的中外合资与合作,适应我国经济全方位对外交流发展的需要。

(1)消化吸收国际税务代理的先进经验和技術,避免或少走弯路。国外税务代理业经过几十年的发展,无论是在理论上还是实践上都已趋向成熟,及时了解这些宝贵经验和税务代理的最新发展动态,有助于我国税务代理业在起步较晚的情况下迎头赶上,迅速飞跃。

(2)鼓励国外税务代理机构来华投资,积极推进中外合资、合作税务代理事务所的组建和发展,改变我国税务代理业单一所有制的现状。这不仅是提高我国税务代理业整体水平的有效途径,也是我国复关以后的应有需要。它有利于我国全方位地引进国外税务代理的优秀模式,有利于推动我国第三产业的蓬勃发展,有利于形成我国税务代理行业的良性竞争。

6. 逐步适应国际惯例,改进和完善我国的税务代理制。

(1)税务代理机构要从半官方性质向独立、自治、公正的法人地位转变。由于目前的税务代理是在各级税务机关的领导、关心、支持下起步的,业务一般是在税务咨询事务所中开展,所以税务代理带有较浓的官方色彩。为了使税务代理机构成为真正的社会中介组织和独立的法人,应淡化和消除行政干预,真正做到政企分开,在人、财、物上代理机构要和税务机关彻底分开,这不仅有利于税务代理制的发展,也符合国际上税务代理的通行惯例。(2)切断税务代理人员和税务机关的“裙带”关系。由于目前从事税务代理的老同志都是从税务岗位上退下来的,中青年骨干也都是从税务机关转过去的,所以和税务机关有千丝万缕的联系,容易导致“人情”现象。所以,切断税务代理人员和税务机关的关系,是保证税务代理公正、中性的关键之一,也是国际惯例的起码要求。(3)在受理业务上要做到一视同仁。首先,税务代理要制定出合理的收费标准,从而克服有些代理机构和人员挑肥拣瘦的做法;其次,变单向受理为双向受理,既受理纳税人委托也接受税务机关的委托,且受理税务机关委托也要坚持有偿服务。(4)培养良好的职业道德。是否具有高尚的职业道德,是对税务代理人员管理考核的重要内容,为此,要制定严格的行业规章制度,使客观公正、廉洁自律等准则成为代理职业活动的基本要求。

(课题组组长:董鼎荣;课题组成员:孙梓华、余德祥、周少云、李刚、赵漪文、钟恒、吴燕、庄莲平)