

适度、稳健、充分

——我国税务代理业的发展政策

○ 李大明

税务代理是与市场经济相联系的一种社会中介活动。随着市场经济的发展,我国的税务代理业取得了长足的进步。但由于起步较晚,发展经验仍显不足,亟需从税制结构、征管模式的角度等方面给予正确的政策引导,促其走上健康发展轨道。

一、税制模式决定税务代理供需规模

税务代理需求是纳税人为了维护自身合法权益对办理纳税事宜寻求代理服务的一种需求。从本源上来看,税务代理需求是市场经济发展的必然产物;从直接原因而言,税务代理需求产生于税收制度的复杂性。在简单税制下,税种少,计算简便,纳税人自理纳税即可解决纳税事宜,无需寻求税务代理,也就无所谓税务代理需求之说。在复税制下,税种多且规定繁杂,计算难度大,纳税人自理纳税可能会带来高成本、高风险,于是应运而生税务代理需求,以求节省费用,提高纳税效率。但复税制本身只是使税务代理需求成为一种可能,并不一定具有现实必然性,只有当这种需求形成一定规模时,才为税务代理的发展提供了充分条件。因此在复税制下,税务代理的供给与需求

的交换也就只可能是一种偶然形式,不具有普遍性。

税务代理的供给规模由需求规模所决定。税务代理需求规模的大小既不是政府的主观意愿,也不是纳税人的主观选择,而是由税制模式所决定(当然税制模式最终仍取决于市场经济的发达程度)。在不同的税制模式下,主体税种和辅助税种的选择不同,税务代理的需求规模就不同。在以流转税为主体的税制模式下,税收主要来源生产经营单位缴纳的流转税。流转税是一种间接税,具有税源易于控制、税基便于确定、税负具有转嫁性、计算征收比较简单等特点,涉及纳税的自然人少。虽然有一部分纳税人存在着税务代理的需求,但从整体上不可能产生较大规模的代理需求,由此决定税务代理的供给规模也是有限的。在以所得税为主体的税制模式下,税收主要来源于所得税且以个人收入为主要税源。所得税是一种直接税,其税源难以控制,税基难以确定。为了体现公平,所得税的计算和申报都有较为复杂的规定和程序。由于税负不具有转嫁性,加之纳税人以为数众多的纳税个人为主,因而税务代理需求规模较大,由此决定税务代理供

给规模也相应比较大,这就为税务代理业的发展提供了广阔的市场。从西方发达国家的税务代理发展情况来看,其税务代理的真正繁荣就是建立在其税制模式——所得税为主体这一基础上的。我们在学习借鉴西方税务代理业的经验时,必须清醒地看到这一点。

发展中国家由于社会、经济以及政府税务行政管理能力等原因,往往选择以流转税为主体的税制模式,税务代理需求规模不像西方发达国家那样大。何况这种有限的、潜在的需求要真正变为现实行为,还制约于税收法制环境。税收法制环境不良,纳税人在既可以通过委托代理,也可以通过税收舞弊(包括自行舞弊和与税务官员共同舞弊)来解决纳税问题的选择面前,他完全可能在比较两者的交易费用之后作出选择,并不一定要去寻求税务代理,而且税务代理的需求规模又大打折扣。可见对于以流转税为主体的发展中国家而言,税务代理的需求与供给规模是有限的。

税务代理业的发展必须与税务代理需求规模相适应。税务代理市场同样有一个供需平衡问题,如果盲目发展供给,供需失衡,要么造成税务代理资源的浪费,要么形成税务代理的垄断性

和强制性,制造虚拟的需求规模,导致税务代理业的畸型发展。

二、税收征管模式与税务代理的地位

税收征管模式是一国政府税收征管方式的特殊规范形式。采用何种征管模式取决于一国的经济发达程度及其税制模式。经济发达程度及税制模式不同,有着不同的税收征管模式。

西方发达国家采用以个人所得税为主体的税制模式,税务代理需求规模大,加之经济发达、科技先进、政府税收征管能力强、纳税人对税法的遵从程度高,便形成了在现代科学技术手段支持下的纳税人自行申报、计算机控制管理、税务代理相结合的税收征管模式,税务代理成为其税收征管体系中必不可少的重要条件。

我国是一个发展中国家,又处在计划经济向市场经济转变时期,由于社会经济发展所能提供的征管技术装备和财力有限,尤其是受政府征管能力及税制结构的制约,决定了不可能将西方发达国家税制模式下的征管模式照搬过来,只能借鉴、消化、引进、为我所用。正因为如此,我们在引进税务代理时,应根据我国国情给予税务代理以恰当的位置。

我国确立的“以纳税申报和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收、重点稽查”的征管模式是一个长期发展的目标模式。要完全实现这一目标模式,还须创造条件。在这一模式中,优质服务包含着税务机关的服务和社会中介组织服务这两个方面的内容。国家税务总局《关于深化税收征管改革的方案》规定“税务代理的重点是为纳税人提供咨询服务,纳税申请,税款缴纳等原则上由纳税人自行办理。”很清楚,改革方案已经给税务代理的服务范围加以了限定——重点是提供咨询。然而税务机关的服务也有提供咨询的内容,而且是无偿的优质服务,在这两种服务选择面前,纳税人当可自愿选择。由此可见,税务代理在我国现阶段

只是税收征管模式必要的、有限的补充形式,这就是我国税务代理现阶段的定位。

三、我国税务代理业的发展政策建议

在讨论税务代理业的发展政策时应首先明确两点:第一,我国需要建立和发展税务代理业。因为我国实行的是市场经济和复税制,而且随着市场经济的成熟和税制模式的变革,税务代理业将会成为很有发展前途的行业,所以,对发展我国税务代理业持否定或观望的态度都是不可取的;第二,面对国情——市场经济的不发达和以流转税为主体的税制模式,我国税务代理业需要有一个逐步发展的过程,不能急于求成,更不能大干快上。有人提出“要加速发展税务代理”,“普遍推行税务代理”,这是对我国国情错误分析后的判断,是不妥的。

据上分析,笔者对我国税务代理业的发展提出的政策建议是:适度发展、稳健发展以及充分发展政策。

1. 适度发展的政策。适度发展主要是强调发展规模要适度,总规模不宜过大。我国税制模式是一种典型的以流转税为主体的税制模式,这是制定适度发展政策的客观论据。前面已分析,在以流转税为主体的税制模式下,自愿委托代理的纳税人虽然存在,但在数量规模上是有限的。有人认为,目前纳税人不愿寻求代理的原则是我们对税务代理的好处宣传不够,纳税人对税务代理的认识不足,这固然也是原因之一,但根本原因则是我国的税制模式决定着税务代理需求规模这一事实,税务代理只是处于征管模式中的必要补充形式的地位,尚不具有普遍意义。根据适度发展政策,我国税务代理机构和代理人员的数量在发展初期必须有所控制,宁少勿滥。否则一哄而上,僧多粥少,供大于求,不当竞争必然发生,影响税务代理形象,干扰税收秩序。

2. 稳健发展的政策。稳健发展主要是从发展速度和质量方面提出的一

项政策。所谓稳健发展包括两层含义:一是从税务代理业发展初期就要稳打稳扎,稳妥发展,健全组织、严密制度、规范管理、提高质量;二是税务代理业要适应税制改革和征管改革的发展,实现依法代理,谋求健康发展,把税务代理业不断推向更为完善、更加高级的阶段,成为一个有社会信誉的中介行业。

根据稳健发展政策,我国税务代理业要制定切实可行的发展规划和措施,要从机构设置、执业队伍、人才培养等方面加强组织建设,要从服务范围、操作程序、质量考核、收费办法、法制建设等方面逐步走向规范化。要着力解决税务代理机构的中介地位问题,目前“第二税务局”的现状实质上是具计划经济色彩的政府垄断行为的变异,与税务代理的市场属性大相径庭。另外,税务机关的服务与税务代理业的服务范围要予以明确,划分要合理,职责要分明,应当属于税务机关的服务不能推给税务代理机构去搞有偿服务,真正符合“不以盈利为目的”的服务宗旨。

3. 充分发展的政策。充分发展就是在现有的税制模式和征管模式下,要注意充分发挥税务代理的作用,并为将来的发展创造条件。我们讲适度发展和稳健发展并不是要限制税务代理在社会经济生活中的作用,而是为了更好地发挥税务代理应有的作用。充分发展是在适度 and 稳健发展前提下的充分发展,没有适度、稳健发展,充分发展就会成为盲目发展和超前发展。

根据充分发展政策,要进一步培育代理市场,要在坚持公正、自愿、严格管理的原则下,为需要代理的纳税人提供优质高效的代理服务,使有限的、潜在的代理需求,充分转化为现实的迫切需要。在有限的天地里,发展最大的空间,做出最佳的业绩,为今后的长期发展树立良好的社会形象,以获得最好的社会示范效应,这比任何宣传的效果更具有说服力。

(作者工作单位:中南财经大学财税系税收教研室)