

建立与完善 税务代理制度的 若干思考

○ 刘群

随着税收征管改革的进一步深化以及税务代理法律地位的确立,作为新征管模式重要组成部分的税务代理业,也逐步获得了新的发展。截至目前,税务咨询代理机构已发展到1000多家,从业人员超过20000人。这对于理顺征纳关系、推进税收征管制度改革,维护征纳双方的合法权益等都起到了积极的作用。但是,当前我国税务代理无论在理论论证、方案设计,还是在政策措施、实际操作方面,都存在明显的不成熟性,从而在实际工作中出现了不少问题。本文拟就税务代理的有关问题作一浅显的探讨。

一、我国税务代理业亟待解决的几个实际问题

(一)税务代理管理滞后,行政管理与行业管理未能及时分流。一方面,有

些地区未成立税务师资格审查委员会,造成税务代理管理权的缺位,出现了未经审批擅自开展业务,自定标准乱收费、高额回扣招揽客户等放任自流的现象。同时,目前税务代理机构尚未普遍有序地建立;从业人员没有经认真培训而匆忙上岗。已建立起来的代理机构又未经过统一的资格认定,所以,其代理行为必然具有较大的区域性和随意性。另一方面,绝大多数代理机构并未从税务机关分离出去,又缺乏行业管理机构,致使税务代理业的工作五花八门,缺乏规范的执业标准。

(二)在目前的征管模式下,纳税人、扣缴义务人很难产生自愿委托代理的需要和动机,而外部的行政干预,不但直接违背了税务代理的自愿原则,而且极易

造成代理机构是税务机关职能部门的误解。在现阶段,促使纳税人自愿委托代理的条件还未成熟,主要原因是:(1)1994年的税制改革使得税制进一步简化,大中型企业现有的财务人员的业务能力和办税水平基本上可承担税收事宜,因此,缺乏自愿委托代理的内在动力。(2)当前税务代理业务开展时间不长,在总体上尚处于试点阶段。大多数代理机构具有半官办性质,权威性不高,而且不少税务代理机构只能代为办理税务登记、变更手续、纳税申报、购买发票等事务性工作,尚不能提供高层次服务,难以发挥其应有的中介作用。(3)税收征管过程中未能真正做到严管重罚,税法被人为扭曲的现象较为严重。由于执法不严,处罚很轻或根本不罚,查出的偷逃税款大多补税了事,致使委托中介机构办税的愿望大打折扣。

(三)税务代理的立法滞后,缺乏与之配套的操作性法规。我国税务代理始于1985年。但是直至1993年的《税收征管法》才做出纳税人、扣缴义务人可以委托税务代理人办税的规定,并在《实施细则》中作了进一步的具体规定。但迄今还没有一部权威性、完整性的法规。这表明我国税务代理的立法远滞后于实践的发展。尽管国家税务总局颁布的《税务代理试行办法》对税务代理的业务范围、税务代理资格的取得、税务代理关系的确立和终止、税务代理人的权利和义务等做了规定,但是由于缺乏与之配套的《税务师法》、《税务师协会章程》等操作性法规,因此,在具体税务代理实践中很多方面仍然无法可依。

二、发达国家税务代理业的共同特征

尽管世界各国税务代理发展情况有所不同,实行税务代理的历史长短也不一致,但大体做法基本相同。一般都具有以下特征:

(一)税务代理法规健全。从一些发达国家税务代理的概况看,日本有《税理士法》、韩国有《税务士法》,美国也依照联邦国内税法制定有税务代理规则。世

界上许多国家都制定有专门规范税务代理行为的法律法规。如德国制定有《税务咨询法》，加拿大、荷兰、澳大利亚等国则在相关的经济法规中对税务代理设有特别条款，保证了税务代理依法进行，有章可循。

(二)资格认证严格。许多国家对税务代理人资格的取得都规定要进行严格的考试、考核，这是保证实行好税务代理制的前提。税务代理是一种权威性、垄断性的高智能服务工作，因为它不仅要求税务代理人具有较高的职业道德，而且要求税务代理人熟悉税收政策业务，懂得财务会计、法律等有关基础知识。因此，必须对税务代理的人员进行税务专业知识和业务水平的资格考试。日本根据《税理士法》，对税务代理人的资格认证确立了一套严格的考试制度。每年8月15日全国举行一次税理士资格考试，已形成经常性的制度。考试科目有会计学、统计学、高等数学、税法 and 税收政策等。

(三)代理业务内容广泛。世界各国的税务代理业务一般包括以下几个方面：(1)代为办理税务登记、变更或注销税务登记，申请发票的准购、准印，申报缴纳各类税收以及减税、免税和退税；(2)制作各类涉税文书；(3)接受税务咨询，设计纳税方案；(4)代为建帐建制，培训会计人员；(5)受聘常年税务顾问，进行内部审计和资产评估，提供加强经济核算、改善经营管理的具体措施和建议；(6)申请税务行政复议和进行税务诉讼。

此外，在代理服务方式上，根据委托人的需要采取单项代理、临时代理和常年代理等多种。

(四)行业管理规范。目前各国税务代理的管理大体有三种形式：一是集中型，即政府设立专门的管理机构，管理机构下再设立行业组织机构，如协会或联合会，具体负责组织税务代理人取得资格的全国统一考试、考核。日本、韩国等国家采用这种形式。二是松散型。即政府不设管理机构，税务代理人资格由行业组织负责考核授予，政府只管理税务代理机构的审批和开业注册登记，这种形式英国最具代表性。三是混合型。即

政府设有专门管理机构，负责制定税务代理的行政规章，但税务代理人的资格由行业组织考试、考核授予，美国的税务代理就是这种管理形式。这三种形式集中体现了税务代理工作要有规范严格的行业管理。

三、借鉴国际经验，促进我国税务代理业科学、规范发展

(一)理顺税务代理业的管理体制。税务代理业作为一种中介服务业，其机构必须具有独立政府之外的法律地位，才能在税收管理上真正形成一个有效的征税、纳税、代理三者相互制约、监督机制。税务机关对税务代理机构的监督管理，主要体现在对税务代理机构的组建进行权威性审核以及组织代理人员资格考试和认定，并制定相关的政策、法规等。税务代理的日常业务管理，应以社会管理和行业管理为主，成立具有法人资格的税务代理机构管委会一类的社会管理机构和行业管理组织，协调与各级税务行政部门的关系，处理税务代理工作中发生的各类问题，制订税务代理的执业标准和行业服务规范，约束税务代理行为，以形成税务代理的民间自律机制。同时为提高税务师的整体素质，应废止非统一的税务师考核认定办法，实行全国统一的税务师考核认定办法，提高税务代理社会服务水平。

(二)加快法规制度建设，为税务代理制的健康运行创造良好的法制环境。首先应对目前许多以条例和暂行办法出现的税收法规进行修订并通过正式立法，以使这些法规、条例本身更符合法律要求并具备真正的法律效力，为税务代理机构依法开展工作提供完备的法律依据。其次税务机关在执法过程中，既要严管，又要重罚，加大纳税人偷逃税的风险，促使其产生自愿委托代理的内在动力。第三，建立健全多层次的税务代理法律、法规体系，包括基本法律、配套法规以及行业法规与制度。当前应坚持“边规范、边操作”的原则，尽快地建立健全相关制度与法规。

(三)尽快出台税务代理不公平竞争罚则，制止强制代理和只代不代理的发展倾向。针对目前纳税人主动要求代理意

识薄弱的状况，可参照注册会计师的做法，出台法定代理的一些项目，防止基层税务机关的行政介入与干预，让纳税人与税务代理机构双向选择，以较规范地启动税务代理市场。同时制定税务代理质量的量化标准，实行年检制度。对年检不合格的代理机构予以程度不同的处罚，对有关人员(税务师)予以吊销资格，从而进一步完善对税务代理机构和税务师的监督约束机制。

(四)实行综合服务型代理模式。目前税务代理的业务局限于帮助纳税人、扣缴义务人代办一些事务性事宜，使税务代理的吸引力受到一定影响。随着市场经济的发展和对外开放的深入，部分纳税人不仅要求代理服务项目广泛，而且要求服务档次高，服务方式一体化。因此税务代理机构在为纳税人提供会计业务、资产评估等常规业务的基础上，还要在财务决策、经营咨询、投资论证，尤其是企业税收筹划方面提供服务。一旦上述业务纳入税务代理业务范围，就会对纳税人产生较大的吸引力，促进税务代理业的快速发展。也只有这样才能增强代理机构的竞争力，为代理机构赢得知名度，进而取得较高的经济效益。

(五)建立科学的用人机制，加快税务代理人才队伍的建设。税务代理是一项具有发展潜力的新兴社会服务业，要求税务代理人通晓并熟练运用会计、审计、税收、法律等专业知识。因此要有战略眼光，建立一支老中青相结合的素质较高的税务代理队伍。从目前税务代理的运行情况来看，存在代理人员少，素质参差不齐、年龄结构偏大等问题，迫切需要在年龄结构、知识结构上达到一个新水准。一方面，需依靠高等院校的相关专业体系，加强对学生的综合素质培养，迅速充实税务代理队伍；另一方面，通过多渠道建立社会培训机制来解决人才建设问题，对从事税务代理工作的各类人员进行多形式、多层次的职业培训，并通过考试或考核选拔合格的税务师，逐步形成税务代理社会培训和专业系统教育相结合的人才成长机制，以适应我国税务代理事业迅速发展的需要。

(责任编辑 王尚明)