

shuimu daili  
zhiduyangjiu

# 税务代理制度 研究

唐慧斌  
著

.423



中国财政经济出版社

486 F212 423  
7.1

# 税务代理制度研究

唐慧斌 著



A1062027

中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

税务代理制度研究/唐慧斌著. —北京: 中国财政经济出版社, 2002.4

ISBN 7-5005-5697-7

I. 税… II. 唐… III. 税收制度—代理(经济)—研究—中国 IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 021083 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京京丰印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 7.125 印张 130 000 字

2002 年 6 月第 1 版 2002 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1 500 定价: 15.00 元

ISBN 7-5005-5697-7/F·5014

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

## 序

税务代理制度是代理制度中的一项专门制度，其产生和发展以代理制度的产生和发展为前提。代理制度是商品经济高度发展的产物。随着代理制度的建立和普遍推行，包括税务代理制度在内的各种专业代理制度在资本主义国家也得以普遍建立和推行。不过，税务代理制度比代理制度的出现要晚 100 多年，而且真正规范运行是 20 世纪 40 年代以后的事情，距今也只有半个多世纪。在一些社会主义国家，税务代理制度至今还是空白。尽管我国经济转型已有 20 多年历史，但税务代理制度也只有短短的几年历程。从税务代理制度产生和发展趋势来看，全世界税务代理制度的推行空间还很大。

作者认为，任何制度的产生都以存在有效的制度需求和供给为前提。税务代理制度与其他制度产生的内在机理一样，也是由有效的制度需求和供给决定的结果。影响税务代理制度需求的因素有宪法秩序、市场经济体制、现代企业制度建立、税收征管制度变革和全球经济一体化等。作者同时分析了税务代理制度需求的三个层次：即国家的

需求、纳税人的需求和税务代理人的需求。这三者的需求构成了对税务代理制度的总需求。相对应，税务代理制度需求主体也有三个：分别为征税主体、纳税主体和税务代理主体，这三个需求主体既相互影响又相互联系，而且缺一不可。

在对制度需求进行分析的基础上，作者又对影响税务代理制度供给的因素进行了解剖，作者认为影响税务代理制度供给的因素有外部和内部之分，其中外部因素主要有宪法规定和制度环境改变、政府职能转变和市场发育程度、税务代理制度需求程度及税务代理制度供给成本等，而内部因素主要是指供给主体的价值取向和对税务代理制度的认知程度等。书中提出征税主体为税务代理制度的供给主体，按照权属范围又可分为两级，其中国家税务总局为税务代理制度供给的初级行动团体，而各省市的税务局为税务代理制度供给的次级行动团体。

根据微观经济学供需理论的结论，作者对税务代理供需状态进行判断，认为税务代理制度非均衡往往呈现常态特征。并将税务代理制度非均衡分为制度供给不足和制度供给过剩两种类型。同时也认为，由于存在非均衡，税务代理制度就会发生变迁，而变迁有两种方式：即供给主导型和需求诱致型。由于税务代理制度的供给是以政府的强制供给为主，因此其变迁方式也以供给主导型为主，因为其绝大部分制度内容都是通过初级或次级供给主体通过发布命令或规定实施的。

为扩大视野，吸取经济发达国家的经验，作者在建立税务代理制度供需分析理论框架情况下，对国外税务代理制度的演进进行了描述。作者认为，日本是推行税务代理制度较早的国家，1942年，日本政府制定的《税务代理士法》是世界上第一部有关税务代理制度的专门法规。继日本后，50年代中期至60年代初期，德国、韩国也制定了专门的税务代理法规，之后，美国、英国、法国、澳大利亚、加拿大等国家和我国的台湾、香港地区也相继推行了税务代理制度。就发展历程看，国外税务代理制度的演变大都经历了一个由低级到高级、由不完善到逐步完善的过程。

最后，作者将理论和比较成果运用于研究我国税务代理制度的产生和发育现状，并对如何促进其未来发展提出了政策建议。作者认为，相对发达国家来说，我国引入并正式实施税务代理制度的历史很短，从1994年国家税务总局颁布《税务代理试行办法》算起，只有几年时间。从实践来看，取得了明显成绩，如顺应了税收制度变革，实现了与国际惯例接轨，也降低了体制改革成本，提高了征管效率和质量，而且税收宏观调控作用也得到进一步发挥。但是，由于我国处于经济转型期，制度环境不稳定，制度创新经验欠缺，税务代理制度运行中也还存在需求和供给方面的一些缺陷，如需求结构不合理、代理市场有效需求不足、制度供给滞后、税务代理供给缺乏规范性以及税务代理市场供给规模有限等等。作者建议，不论如何，

我国未来税务代理制度仍需适度和稳健发展。而在推行过程中，要充分考虑中国现行税制模式、税收法治环境和税收征管体系等因素。要提供充分有效的制度供给，加强税务代理行业监管，规范税务代理主体运作规程，严格促进税务代理行业自律和税务代理事业的有序健康发展。

从本书上述的逻辑和内容上来看，有几个鲜明特征。一是作者首次运用制度经济学原理和方法从一个全新的角度对税务代理制度进行研究，拓展了税务代理的研究领域。二是创造性地建立了税务代理制度供需及均衡分析框架，为今后研究税务代理制度提供了新的理论支持。三是在比较研究国外税务代理制度演变并得出基本结论的情况下，对我国税务代理的发展过程进行了新的概括，也对加快推行我国税务代理制度提出了一些有见地的政策主张和建议，对进一步完善我国税务代理政策应具有积极意义。

本书基本上是作者的博士学位论文，对税务代理制度的研究也只能说仅仅是个开头，为进一步研究提供了理论起点，但有许多问题仍有待于做深入研究和探讨。作为他的硕士和博士生导师，我祝贺该书的出版，并希望作者继续发扬科学的研究态度和实事求是的研究作风，在学术领域和税务实际工作中取得更大进步。

**导师：俞家宝**

2001年12月于北京

# 目 录

|                        |        |
|------------------------|--------|
| <b>1 导 论</b>           | ( 1 )  |
| 1.1 问题的提出              | ( 1 )  |
| 1.1.1 税务代理制度的产生及演化     | ( 1 )  |
| 1.1.2 研究税务代理制度的理论和现实意义 | ( 9 )  |
| 1.2 研究税务代理制度的相关理论和方法   | ( 13 ) |
| 1.2.1 支持税务代理制度研究的相关理论  | ( 13 ) |
| 1.2.2 研究税务代理制度的方法      | ( 21 ) |
| 1.3 本书的框架              | ( 25 ) |
| <b>2 税务代理制度的内涵</b>     | ( 28 ) |
| 2.1 制度的内涵              | ( 28 ) |
| 2.1.1 马克思对制度的论述        | ( 29 ) |
| 2.1.2 凡勃伦对制度的定义        | ( 29 ) |
| 2.1.3 康芒斯对制度的界定        | ( 30 ) |
| 2.1.4 新制度经济学家对制度的解释    | ( 32 ) |



---

|       |                            |        |
|-------|----------------------------|--------|
| 2.1.5 | 对各种制度定义的概括 .....           | ( 34 ) |
| 2.2   | 代理的内涵 .....                | ( 36 ) |
| 2.1.1 | 法律上的代理涵义 .....             | ( 36 ) |
| 2.2.2 | 委托—代理理论中的代理涵义 ...          | ( 40 ) |
| 2.3   | 税务代理制度的内涵 .....            | ( 42 ) |
| 2.3.1 | 税务代理的涵义 .....              | ( 42 ) |
| 2.3.2 | 税务代理制度的内涵与构成 .....         | ( 45 ) |
| 3     | 税务代理制度需求 .....             | ( 48 ) |
| 3.1   | 制度需求与供给的分析框架 .....         | ( 48 ) |
| 3.2   | 制度需求理论 .....               | ( 52 ) |
| 3.2.1 | 制度需求的含义和特征 .....           | ( 52 ) |
| 3.2.2 | 影响制度需求的因素 .....            | ( 53 ) |
| 3.3   | 税务代理制度需求 .....             | ( 58 ) |
| 3.3.1 | 影响税务代理制度需求的因素 ...          | ( 59 ) |
| 3.3.2 | 税务代理制度需求主体与需求内<br>容 .....  | ( 65 ) |
| 3.3.3 | 实现税务代理制度总需求的内在<br>要求 ..... | ( 74 ) |
| 4     | 税务代理制度供给 .....             | ( 78 ) |
| 4.1   | 制度供给理论 .....               | ( 78 ) |
| 4.1.1 | 制度供给的含义和特征 .....           | ( 78 ) |
| 4.1.2 | 制度供给主体 .....               | ( 80 ) |

---

|          |                             |              |
|----------|-----------------------------|--------------|
| 4.1.3    | 影响制度供给的因素 .....             | ( 81 )       |
| 4.1.4    | 制度的实际供给 .....               | ( 88 )       |
| 4.2      | 税务代理制度供给 .....              | ( 90 )       |
| 4.2.1    | 影响税务代理制度供给的因素 ...           | ( 91 )       |
| 4.2.2    | 税务代理制度的供给主体和供给<br>内容 .....  | ( 97 )       |
| 4.2.3    | 税务代理制度的供给步骤 .....           | (101)        |
| <b>5</b> | <b>税务代理制度均衡与变迁 .....</b>    | <b>(104)</b> |
| 5.1      | 制度均衡理论 .....                | (104)        |
| 5.1.1    | 制度均衡与帕累托最优 .....            | (104)        |
| 5.1.2    | 制度非均衡及原因 .....              | (106)        |
| 5.2      | 制度变迁理论 .....                | (110)        |
| 5.2.1    | 制度变迁的基本概念 .....             | (110)        |
| 5.2.2    | 制度变迁的一般理论模型 .....           | (112)        |
| 5.2.3    | 制度变迁方式 .....                | (114)        |
| 5.3      | 税务代理制度均衡与非均衡 .....          | (119)        |
| 5.3.1    | 税务代理制度供需均衡框架 .....          | (120)        |
| 5.3.2    | 税务代理制度非均衡及其原因 ...           | (121)        |
| 5.4      | 税务代理制度的变迁 .....             | (124)        |
| <b>6</b> | <b>税务代理制度的国际比较 .....</b>    | <b>(128)</b> |
| 6.1      | 国外税务代理制度的演变、特征和类<br>型 ..... | (128)        |

|       |                         |       |
|-------|-------------------------|-------|
| 6.1.1 | 国外税务代理制度的起源和演变 .....    | (129) |
| 6.1.2 | 国外税务代理制度的演变特征 ...       | (132) |
| 6.1.3 | 国外税务代理制度的发展类型 ...       | (134) |
| 6.2   | 日本的税理士制度 .....          | (139) |
| 6.2.1 | 日本税理士制度发展轨迹 .....       | (139) |
| 6.2.2 | 日本税理士资格的取得和确认 ...       | (141) |
| 6.2.3 | 日本税理士的组织与管理体制 ...       | (142) |
| 6.2.4 | 日本税理士制度的主要特征 .....      | (144) |
| 6.3   | 韩国的税务代理制度 .....         | (147) |
| 6.3.1 | 韩国税务代理制度的演变历史 ...       | (147) |
| 6.3.2 | 韩国税务士资格的认定和考试制度 .....   | (148) |
| 6.3.3 | 韩国税务士的管理体制 .....        | (149) |
| 6.3.4 | 韩国税务代理制度的主要特征 ...       | (150) |
| 6.4   | 美国的税务代理制度 .....         | (152) |
| 6.4.1 | 美国税务代理制度的发展历史 ...       | (152) |
| 6.4.2 | 美国税务代理人的资格确认 .....      | (153) |
| 6.4.3 | 美国税务代理机构及管理体制 ...       | (154) |
| 6.5   | 澳大利亚的税务代理制度 .....       | (156) |
| 6.5.1 | 澳大利亚税务代理制度的历史演变 .....   | (156) |
| 6.5.2 | 澳大利亚税务代理人的使命和业务规则 ..... | (156) |

---

|       |                                |       |
|-------|--------------------------------|-------|
| 6.5.3 | 澳大利亚税务代理权的内容和运行形态 .....        | (157) |
| 6.5.4 | 澳大利亚税务代理管理体制 .....             | (158) |
| 6.6   | 国外税务代理制度的借鉴与启示 .....           | (160) |
| 6.6.1 | 对税务代理主体资格实施准入控制 .....          | (160) |
| 6.6.2 | 代理业务范围广泛 .....                 | (161) |
| 6.6.3 | 重视税务代理的作用, 积极稳妥地发展税务代理业务 ..... | (162) |
| 6.6.4 | 强调税务代理制度的灵活性和行业的自律性 .....      | (163) |
| 7     | 中国税务代理制度实证分析与政策建议 .....        | (165) |
| 7.1   | 中国税务代理制度产生的背景与动因 .....         | (165) |
| 7.1.1 | 经济转型是中国税务代理制度产生的重要前提 .....     | (166) |
| 7.1.2 | 税收征管制度变革是中国税务代理制度产生的内在动因 ..... | (166) |
| 7.1.3 | 实施依法治税战略是中国税务代理制度产生的坚实基础 ..... | (167) |
| 7.1.4 | 与国际惯例接轨是中国税务代理制度产生的外在要求 .....  | (168) |
| 7.2   | 中国税务代理制度的产生及演化 .....           | (168) |
| 7.2.1 | 税务代理产生和探索阶段 .....              | (171) |

---

|       |                                 |       |
|-------|---------------------------------|-------|
| 7.2.2 | 税务代理试点和总结阶段 .....               | (172) |
| 7.2.3 | 税务代理扩大试点和税务代理制<br>度正式实施阶段 ..... | (173) |
| 7.3   | 中国税务代理制度的实施绩效 .....             | (174) |
| 7.3.1 | 实施税务代理制度有利于提高税<br>收征管效率 .....   | (174) |
| 7.3.2 | 实施税务代理制度有利于提高<br>纳税主体效益 .....   | (176) |
| 7.3.3 | 实施税务代理制度有利于理顺征<br>纳关系 .....     | (178) |
| 7.3.4 | 实施税务代理制度有利于增强纳<br>税意识 .....     | (180) |
| 7.3.5 | 实施税务代理制度有利于强化依<br>法治税 .....     | (182) |
| 7.4   | 中国现行税务代理制度的特征与缺陷 ...            | (184) |
| 7.4.1 | 中国现行税务代理制度的特征 ...               | (184) |
| 7.4.2 | 中国现行税务代理制度存在的缺<br>陷 .....       | (186) |
| 7.5   | 中国税务代理制度的演变方向与政策<br>建议 .....    | (193) |
| 7.5.1 | 影响税务代理制度未来走向的因<br>素 .....       | (194) |
| 7.5.2 | 税务代理制度未来发展的总体政<br>策取向 .....     | (196) |

---

|                                     |       |
|-------------------------------------|-------|
| 7.5.3 完善中国现行税务代理制度的具体<br>政策建议 ..... | (198) |
| 参考文献 .....                          | (204) |
| 后记 .....                            | (212) |

# 1

## 导 论

### 1.1 问题的提出

#### 1.1.1 税务代理制度的产生及 S 演化

税务代理制度是代理制度中的一项专门制度，其产生和发展以代理制度的产生和发展为前提，要了解税务代理制度产生的历史渊源，首先必须弄清代理制度的产生及其发展历史。

诺思认为：“制度是一个社会中的一些游戏规划，或者，更规范地说，它们是为决定人们的相互关系而人为设定的一些制约”。<sup>①</sup>“制度是一系列被制定出来的规则、守法秩序和行为道德、伦理规范，它旨在约束主体福利或效用最大化利益的个人行为”。<sup>②</sup>其基本含义是：制度是一

---

① 诺思：《制度、制度变迁与经济绩效》，上海三联书店 1994 年版，第 3 页。

② 诺思：《经济史中的结构与变迁》，上海三联书店 1991 年版，第 226 页。

系列约束个人社会行为，因而调节人与人之间社会关系的规则，它由特定时期社会通行的习惯、道德、法律、规章等构成。相对习惯、道德而言，法律、规章应该属于正式的制度安排，也有较大权威性。因此，代理制度，从实质意义上讲，也就是代理法律或规章，代理制度的产生和演化轨迹实质上是代理法律产生和演化的历史。

代理制度作为一项法律制度，是商品经济高度发展的产物。和其他主要民商事法律制度相比，它的产生和完善要更为依赖商品经济的高度发展。一般来说，民商法的各项主要制度往往可以追溯到古罗马法，但在被恩格斯誉为“简单商品生产的完善的法”的罗马法中，却没有代理制度的规定。古罗马之所以没有形成代理制度，其根本原因在于那是一个简单商品经济社会，缺乏这一法律制度赖以存在的经济条件。由于罗马经济多以家庭为单位，剩余产品交换一般无需他人代理，绝大多数交易只需当事人自己参加就可以完成。在罗马法上，代理概念最早出现在查士丁尼时期和后查士丁尼时期。<sup>①</sup>它来源于作为万民法一部分的古罗马执政官法。在古希腊的法律概念的影响下，罗马法不得不承认代理人和店员的行动。代理人是自由人，往往是已被解放了的奴隶，是维护贵族家庭利益的总代理人或财产管理人。这个地位相当重要。店员的社会地位则很低，通常是奴隶，负责在小客栈出售其主人的物品，或

---

<sup>①</sup> 施米托夫：《国际贸易法文选》，中国大百科全书出版社1993年版，第369页。



者挨家挨户兜售这些物品。在中世纪，由于商业需求的压力，注释法派及其学派和后期注释法学教会法发展了代理人的制度。然而，直到格老秀斯时代，大陆法上才开始出现代理的理论。格老秀斯在其著名的《战争与和平法》一书中写道：代理人的权利直接来源于本人，他的行为基于本人和委任。对此，法学家们评论说，这是组织形成现代社会分工的必要步骤。

以上阐述的是以罗马法为代表的大陆法中代理的产生过程。在普通法上，现代代理制度的理论是许多历史事件影响的产物。中世纪初，普通法同其他非商业性质的早期法律一样，并不承认作为一般法律概念的代理。对代理制度的承认也是很缓慢的。直至十四和十五世纪，主人或本人的责任不再被视为欠债问题，而开始越来越多地被视为合同问题。商人们的习惯法变得日趋重要和巩固。1469年的一个判例中指出：

如果我要求我的仆人购买某些物品，或者我把某人作为我的代理人派去购买商品，而此人又从另一个人那里买到了商品。在这种情况下，我应该负责履行该合同，即便该货物从未到达我的手中，或者我根本不知道该代理人做了什么事，原因是我向他授予了采买货物的权力。

由此可见，普通法在十五世纪这个时间要比大陆法早得多就已经发展了本人与第三人有着直接合同关系的原则，从而奠定了代理理论的基础。