

中税出版

2008年 全国注册税务师执业资格考试教材
QUANGUO ZHUCE SHUIWUSHI ZHIYE ZIGE KAOSHI JIAOCAI

税务代理实务

全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编

注册税务师教材

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务代理实务/全国注册税务师执业资格考试教材编写组编.

- 北京:中国税务出版社,2008.1

2008 年全国注册税务师执业资格考试教材

ISBN 978 - 7 - 80235 - 151 - 6

I. 税… II. 全… III. 税收管理 - 代理(经济) - 中国

- 经济师 - 资格考核 - 教材 IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 189639 号

版权所有·侵权必究

书 名: 税务代理实务

作 者: 全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编

责任编辑: 朱承斌

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编:100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@ tom. com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 25.25

字 数: 609000 字

版 次: 2008 年 1 月第 1 版 2008 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 151 - 6/F · 1071

定 价: 47.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

前 言

注册税务师行业是一个新兴的经济鉴证类社会中介行业,它既服务于国家又服务于纳税人,具有涉税鉴证与涉税服务双重职能。发展注册税务师行业是完善社会主义市场经济体制并服务于国家税收的需要。注册税务师行业的规范发展,有利于降低税收征纳成本,规范税收征纳行为;有利于提高纳税质量和纳税申报准确率;有利于维护纳税人的合法权益,保护国家税收利益。

近年来,我国注册税务师行业发展较快。据权威部门统计,自1998年实行全国统一考试以来,国家每年都举行一次统一考试,已累计考试10次,报名达2721834人次,通过考试取得注册税务师执业资格的人数达到74624人。

为了配合有关部门做好2008年的全国注册税务师执业资格考试工作,更好地为广大考生服务,我们组织国家税务总局有关司局的领导,有关院校的专家、教授,根据人事部审定的、国家税务总局注册税务师管理中心下发的《2008年全国注册税务师执业资格考试大纲》的要求,结合历年来注册税务师考试命题情况,对各科教材进行了系统修订和调整。

全套教材共分《税法(Ⅰ)》、《税法(Ⅱ)》、《税务代理实务》、《税收相关法律》、《财务与会计》5册及与之配套的《2008年全国注册税务师执业资格考试习题集》参考书1册,共6册。全套教材力求突出注册税务师应具备的基本知识和操作技能,内容翔实、具体,具有很强的权威性、适用性和可操作性,是广大考生参加注册税务师考试的必备工具书,同时也可作为纳税人学习税法、掌握纳税技能的参考用书。

在本套教材出版之际,谨对参加教材编写、审定的国家税务总局有关领导、有关院校的专家、教授表示衷心的感谢!

由于编写时间紧迫,书中的疏误之处难免,恳请读者指正。

全国注册税务师执业资格考试教材编写组

2008年1月

目 录

第一章 导 论	(1)
第一节 注册税务师概述	(1)
第二节 税务代理制度的产生与发展	(4)
第三节 注册税务师与税务师事务所	(8)
第四节 税务代理的范围和规则	(10)
第五节 税务代理的法律关系与法律责任	(12)
第二章 税务管理概述	(15)
第一节 税务管理体制	(15)
第二节 税收征收管理程序及要求	(17)
第三节 征纳双方的权利、义务和责任	(27)
第三章 税务登记代理实务	(32)
第一节 企业税务登记代理实务	(32)
第二节 纳税事项税务登记代理实务	(40)
第四章 发票领购与审查代理实务	(46)
第一节 发票领购代理实务	(46)
第二节 发票填开的要求及操作要点	(50)
第三节 发票审查代理实务	(52)
第五章 建账建制代理记账实务	(57)
第一节 代理建账建制适用范围与基本要求	(57)
第二节 代理建账的基本内容与操作规范	(58)
第六章 企业涉税会计核算	(70)
第一节 企业涉税会计主要会计科目的设置	(70)
第二节 工业企业涉税会计核算	(76)
第三节 商品流通企业的涉税核算	(99)
第七章 流转税纳税申报代理实务	(106)
第一节 增值税纳税申报代理实务	(106)
第二节 消费税纳税申报代理实务	(125)

第三节	营业税纳税申报代理实务	(129)
第八章	所得税纳税申报代理实务	(139)
第一节	企业所得税纳税申报代理实务	(139)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税纳税申报代理实务	(184)
第三节	两税合并过渡期企业所得税纳税申报	(196)
第四节	个人所得税纳税申报代理实务	(201)
第九章	其他税种纳税申报代理实务	(217)
第一节	土地增值税纳税申报代理实务	(217)
第二节	印花税纳税申报代理实务	(222)
第三节	房产税纳税申报代理实务	(223)
第四节	城镇土地使用税纳税申报代理实务	(226)
第五节	资源税纳税申报代理实务	(227)
第十章	代理纳税审查方法	(229)
第一节	纳税审查的基本方法	(229)
第二节	纳税审查的基本内容	(230)
第三节	账务调整的基本方法	(236)
第十一章	流转税纳税审核代理实务	(243)
第一节	增值税纳税审核代理实务	(243)
第二节	消费税纳税审核代理实务	(261)
第三节	营业税纳税审核代理实务	(271)
第十二章	过渡期的所得税纳税审核代理实务	(285)
第一节	内资企业所得税纳税审核代理实务	(285)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税纳税审核代理实务	(303)
第三节	新企业所得税纳税审核代理实务	(310)
第四节	个人所得税纳税审核代理实务	(326)
第十三章	其他税种纳税审核代理实务	(333)
第一节	印花税、土地增值税纳税审核代理实务	(333)
第二节	房产税、城镇土地使用税纳税审核代理实务	(337)
第三节	资源税纳税审核代理实务	(339)
第十四章	税务行政复议代理实务	(344)
第一节	税务行政复议的有关规定	(344)
第二节	代理税务行政复议的基本前提与操作规范	(351)

第十五章	税务咨询与税务顾问	(357)
第一节	税务咨询	(357)
第二节	税务顾问	(362)
第三节	现代税务咨询——税收筹划	(362)
第十六章	注册税务师执业文书	(368)
第一节	注册税务师执业文书概述	(368)
第二节	涉税服务报告	(371)
第三节	涉税鉴证报告	(374)
第四节	代理填报涉税文书操作规范	(377)
第十七章	税务代理执业风险与质量控制	(381)
第一节	税务代理的执业风险	(381)
第二节	税务师事务所的质量控制	(382)

方没有任何利益冲突。因此,在执业过程中,注册税务师站在客观、公正的立场上,以税法为准绳,以服务为宗旨,既为维护纳税人合法权益服务,又为维护国家税法的尊严服务。公正性是注册税务师执业的基本要求,离开公正性,注册税务师的存在就失去了意义。

(三)法律约束性。注册税务师从事的税务代理业务不是一般意义上的事务委托或劳务提供,而是负有法律责任的契约行为。注册税务师与被代理人之间的关系是通过代理协议建立起来的,注册税务师在从事税务代理活动过程中,必须站在客观、公正的立场上行使代理权限,且其行为受税法及有关法律的约束。

(四)执业活动的知识性与专业性。注册税务师行业是一种知识密集型专业活动。注册税务师执业应当具有专业知识和实践经验,有综合分析能力,有较高的政策水平。由此可见,税务代理的知识性十分突出。此外,注册税务师执业还表现出较强的专业性。在执业过程中,注册税务师必须以税收法规和民事代理法规为依据,专门从事有关税务事宜的代理。

(五)执业内容的确定性。注册税务师的税务代理业务范围,由国家以法律、行政法规和行政规章的形式确定,注册税务师不得超越规定的内容从事代理活动。除税务机关按照法律、行政法规规定委托其代理外,注册税务师不得代理应由税务机关行使的行政职权。

(六)税收法律责任的不转嫁性。注册税务师从事的税务代理活动是一项民事活动,代理关系的建立并不改变纳税人、扣缴义务人对其本身所固有的税收法律责任的承担。在代理过程中产生的税收法律责任,无论出自纳税人、扣缴义务人的原因,还是由于注册税务师的原因,其承担者均应为纳税人或扣缴义务人,而不能因为建立了税务代理关系而转移征纳关系,即转移纳税人、扣缴义务人的法律责任。但是这种法律责任的不转嫁性,并不意味着注册税务师在执业过程中可以对纳税人、扣缴义务人的权益不负责任,不承担任何代理过错。若因注册税务师工作过失而导致纳税人、扣缴义务人产生损失的,纳税人、扣缴义务人可以通过民事诉讼程序向代理人提出赔偿要求。

(七)执业有偿服务性。注册税务师行业是伴随着市场经济而产生和发展起来的,它以服务为宗旨,以社会效益为目的,在获取一定的报酬的前提下,既服务于纳税人、扣缴义务人,又间接服务于税务机关,服务于社会。

四、注册税务师的执业原则

注册税务师从事税务代理活动必须遵循以下原则:

(一)自愿委托原则。注册税务师从事的业务属于委托代理范畴,必须依照民法有关代理活动的基本原则,坚持自愿委托。这种代理关系的建立要符合代理双方的共同意愿。纳税人、扣缴义务人有委托或不委托的选择权,同时也有选择谁为其代理的权力;注册税务师也同样具有选择其所代理对象的自由,在被代理人向其寻求代理时,注册税务师拥有接受委托或拒绝代理的选择权。双方依法确立的代理关系不是依据任何行政隶属的关系,而是依据合同的契约关系。注册税务师不能以任何方式强迫纳税人、扣缴义务人委托其代理,被代理人也不得违背代理人意志,胁迫为其代理。只有在双方自愿和合法的基础上订立契约,双方的税收法律关系才能真正确立。

(二)依法代理原则。依法代理是注册税务师执业的一个重要原则。首先,从事税务代理的机构必须是依法成立的税务师事务所,从事税务代理的注册税务师必须是经过全国统一考试合格,并在注册税务师管理机构注册登记的具有税务代理执业资格的代理人员;其

次,注册税务师承办一切代理业务,都要以法律、法规为指针,其所有活动都必须在法律、法规规定的范围内进行。注册税务师制作涉税文书,须符合国家法律、法规规定的原则,依照税法规定正确计算被代理人应纳或应扣缴的税款。在注册税务师执业的过程中,其还应充分体现被代理人的合法意愿,在被代理人授权的范围内开展活动。

(三)独立、公正原则。注册税务师执业的独立性是指注册税务师在其代理权限内,独立行使代理权,不受其他机关、社会团体和个人的干预。注册税务师是独立行使自己职责的行为主体,其从事的具体代理活动不受税务机关控制,更不受纳税人、扣缴义务人左右,而是严格按照税法的规定,靠自己的知识和能力独立处理受托业务,帮助纳税人、扣缴义务人准确履行纳税或扣缴义务,并维持他们的合法权益,从而使税法意志得以真正实现。

注册税务师的执业行为是一项社会性中介服务活动,涉及注册税务师、被代理人以及国家的利益关系。因此,客观公正地开展代理活动是税务代理的一项重要原则。注册税务师在实施税务代理过程中,必须站在公正的立场上,在维护税法尊严的前提下,公正、客观地为纳税人、扣缴义务人代办税务事宜,绝不能因收取委托人的报酬而偏袒或迁就纳税人或扣缴义务人。

(四)维护国家利益和保护委托人合法权益的原则。注册税务师在税务代理活动中应向纳税人、扣缴义务人宣传有关税收政策,按照税法规定督促纳税人、扣缴义务人依法履行的自觉性;保护委托人的合法权益是注册税务师执业的又一重要原则。权益和义务是对称的,履行纳税(或扣缴)义务,就应享有纳税(或扣缴)权益。通过注册税务师的税务代理业务,纳税人可避免因不知法而导致不必要的处罚,而且还可通过注册税务师在合法合理的基础上进行税收筹划,节省不必要的税收支出,减少损失。

五、税务代理的含义

税务代理是注册税务师从事的主要业务,是注册税务师执业的基本内容。

所谓代理,是指代理人以被代理人的名义在代理权限内进行直接对被代理人发生法律效力。《民法通则》依照代理权产生的根据不同,将代理分为委托代理、法定代理和指定代理。税务代理是代理业的一个组成部分,具有代理的一般共性,是一种专项代理,属于民事代理中委托代理的一种。因此,注册税务师必须通过委托人的委托和授权才能以委托人(被代理人)的名义进行税务事宜的代理。所谓税务代理是指注册税务师在国家法律规定的代理范围内,以税务师事务所的名义,接受纳税人、扣缴义务人的委托,代为办理税务事宜的各项行为的总称。税务代理的兴起,适应了社会经济发展的需要,成千上万个企业和个人都可能通过税务代理履行纳税义务,量大面广,因此税务代理具有广泛的社会性。

六、税务代理在税收征纳关系中的作用

税务代理是税务机关和纳税人之间的桥梁和纽带,通过具体的代理活动,不仅有利于纳税人正确履行纳税义务,而且对国家税收政策的正确贯彻落实具有积极作用。

(一)税务代理有利于促进依法治税

依法治税是税收工作的基本原则。依法治税的基本要求是税务机关依法行政,纳税人、扣缴义务人依法纳税。推行税务代理制度,选用熟悉财税业务的专家作为沟通征纳双方的桥梁,以客观公正的立场协调征纳双方的行为,帮助纳税人准确及时地缴纳税款,并监

督纠正征纳双方可能的背离税法规定的行为,将有利于推进我国依法治税的进程。

(二) 税务代理有利于完善税收征管的监督制约机制

加强税收征管工作的一个重要环节,是建立一个科学、严密的监督制约体系,确保税收任务的完成。实行税务代理制度,可在税收征纳双方之间通过注册税务师,形成纳税人、注册税务师、税务机关三方制约关系。纳税人作为履行纳税义务的主体,要自觉纳税,同时,受到税务机关与注册税务师的依法监督制约;税务机关作为税收征收的主体,要严格执法,同时又受到纳税人与注册税务师的监督制约;注册税务师在开展代理活动中,也要受纳税人和税务机关的监督制约。这就形成了一个全方位的相互制约体系,必将促进税收征管制度的进一步完善。

(三) 税务代理有利于增强纳税人自觉纳税的意识

我国宪法规定,每个公民都有依法纳税的义务。从国际上看,无论是经济发达国家还是发展中国家,一般都建立了申报纳税制度。我国现行的《税收征管法》也对纳税人作了自觉申报纳税的规定,但由于税种多、计算复杂,让纳税人自行准确计算、申报纳税是有一定难度的。实行税务代理制度,正是适应了纳税人准确履行纳税义务的需要,他们可以选择自己信赖的注册税务师,代为履行申报纳税义务。税务代理制度的实施,有利于提高纳税人主动申报纳税的自觉性,增强纳税意识。

(四) 税务代理有利于保护纳税人的合法权益

实行税务代理制度,纳税人可以在注册税务师的帮助下减少纳税错误;用足用好税收优惠政策,做好税收筹划。注册税务师还可协调税收征纳双方的分歧和矛盾,依法提出意见进行调解,如有需要,注册税务师可以接受纳税人委托向上级税务机关申请行政复议。这些都切实有效地维护了纳税人的合法权益。

第二节 税务代理制度的产生与发展

一、税务代理制度产生与发展的历史渊源

税务代理制度的起源可以追溯到日本的明治时代。1896年(明治29年),日本政府制定了《营业税法》,确定营业税以工商业者为纳税义务人。随着税收负担的加重,工商业者中的一些人向退职税务官吏及财会方面有造诣的人士寻求“关于税的商谈”和委托代理申报,以求得合理纳税。1904年日俄战争爆发,日本政府为了筹措战争经费,采取增收营业税的办法,增加了纳税人计缴税款的难度和工作量,纳税人寻求税务咨询和委托代理申报的业务迅速增加,使专职于这种工作的人员有了较为稳定的市场,并以税务专家的职业固定下来。1911年,大阪首先制定出《税务代办监督制度》,这是日本税务代理制度的前身。在日本税理士制度形成和发展的过程中,英美德法等一些欧美国家、韩国和我国的台湾、香港地区也相继推行了税务代理制度。尽管世界各国(地区)税务代理制度的内容与模式不同,但是,税务代理制度产生的历史渊源却是相近的。

(一) 寻求最小合理纳税的帮助

税务代理是依法受托代理的民事行为,纳税人自愿委托的意愿是税务代理存在的基本前提之一。纳税人在最小合理纳税与办税成本之间作出比较后,如果认为寻求专业人士的帮助是最为经济的,这种意识就会直接促进税务代理制度的产生与孕育。例如,在英国1920年的税制改革中,由于税率的提高和税法内容的繁杂,纳税人为了避免因不能通晓税

法而多缴税款,开始向专家请教,于是,在英国的特许会计师、税务律师中出现了以提出建议为职业的专家。10年以后,税务检查官吉尔巴德·巴尔与其他税务专家共同创立了租税协会,成为英国唯一的专门从事税务代理业务的专业团体。租税协会的大多数会员限于某一税种的专业服务——为使委托人的应纳税额合法地减少到最小而提出建议。

(二) 寻求解决税收争议的帮助

纳税人在履行纳税义务的过程中,因对税法理解的差异可能会与征税机关发生纳税争议,由于纳税人与税务官员在税收专业判断能力方面的差距,使其不具备为解决纳税争议而与税务机关充分交换意见的条件,寻求专家的指导或由其代行处理,会有效地保护纳税人自身的合法权益,这是注册税务师具有独立存在价值的重要原因之一。例如,为日本税理士制度奠定思想基础的《夏普宣言》就强调如下观点:当纳税人与具有丰富知识的税务官员发生争执时,就非常需要专家队伍的援助,双方可以在对等的条件下判断征税关系正确与否。虽然税务官员和税理士在维护国民的权利以及使其正确完成纳税义务方面负有共同的使命和责任,但是当有两个以上的合理选择时,税务官员往往会选择可以确保税收收入的方法,而税理士则会站在与征税机关平等的立场上给纳税人以专业化的援助,为最大限度地保护客户的利益而尽其努力。

(三) 推行申报纳税制度的客观要求

纳税人自行申报纳税制度是现代税收管理的一个基本特征,特别是所得税由稽核课税向自行申报纳税方式的转变,更直接地促进了税务代理制度的发展。因为自行申报纳税制度意味着从计算应纳税额、履行申报手续到办理缴税事宜的整个过程,纳税人均应自行承担相应的法律责任,并因此会有一定的纳税风险。为了免受责罚,寻求税务专家代理申报就成为必要途径。例如,韩国的税务士是在第一次世界大战期间出现的。20世纪60年代初,韩国的《税务士法》规定税务士主要从事代理纳税人制作税务方面的申报、申请、请求、异议申请和税务咨询。从20世纪70年代中期开始,韩国规定由税务士制作法人所得税的文书《税务调整计算书》和申报纳税前的审核,个人所得税申报表如能附送税务士审核后编制的《税务调整计算书》,则可免除税务调查,这一举措使韩国税务士的代理服务有了较大的发展。据韩国税务士会1992年度的统计资料,80%的法人所得税纳税人和近30万的个人所得税纳税人是通过税务士制作提交《税务调整计算书》而完成纳税申报的。

二、我国税务代理制度产生与发展的基本历程

我国的税务代理制度是适应国家建立和完善社会主义市场经济体制,税制改革特别是税收征管改革不断深化的要求,顺应纳税人的客观需求而逐步产生和发展的。

第一,市场经济体制的建立推动了作为服务贸易组成部分的社会中介服务体系的建立和发展。税务代理的行业独特性和社会性也逐渐显示出来,一支以税务代理为职业的队伍逐步形成。

第二,工商税制的全面改革和实行分税制的税收管理体制,使税收深入到社会生产的各个环节,涉及全体国民的切身利益,纳税人的责任逐步加大。同时,改革后纳税人承担纳税责任的税种一般要涉及多个,而且缴纳增值税的企业、外商投资企业和外国企业以及中央所属的缴纳营业税的企业,要面向国税、地税两套税务机构纳税,纳税风险与法律责任都相应增加。为减少损失、提高纳税的准确性、有效保护自身合法权益,寻求税务代理就成为一种必然。

第三,税收征管模式的转换,税务专管员制度的改革,分清了税收征纳双方的权利、义务、责任,企业为了能独立完成纳税义务,客观上需要社会中介提供服务。

回顾我国税务代理制度产生与发展的基本历程,大致可分为如下几个阶段:

(一)20 世纪 80 年代初的税务咨询业

随着国家税制改革的开展,我国的税收从单一税制改变为复合税制,纳税难度相应加大。为帮助纳税人准确纳税,一些地区的离退休税务干部组建了税务咨询机构,为纳税人解答税法方面的问题。这是税务代理的雏形。

(二)20 世纪 90 年代初税务代理市场的启动

从 1988 年起,全国逐步开展税收征管改革,辽宁、吉林的一些地区结合征管方式的改变,进行了税务代理的试点,取得了一定的成效。为此,国家在 1993 年实施的《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)第五十七条中明确规定“纳税人、扣缴义务人可以委托税务代理人代为办理税务事宜”(2001 年 4 月修订后的《税收征管法》为第八十九条),并授权国家税务总局制定具体办法。1994 年,国家税务总局颁发了《税务代理试行办法》,要求各地有步骤地开展税务代理的试点工作,税务代理市场开始启动。

(三)税务代理制的全面推行

进入 20 世纪 90 年代中后期,我国的税收征管改革进入深化阶段,税收征管实现了程序化,纳税人必须自觉履行各项纳税义务。但仅凭纳税人自身的努力难以准确地履行其纳税义务,寻求税务代理的客观需求越来越迫切。特别是经过几年的试点,税务代理已逐渐被纳税人和社会各界所接受,并已形成一定的规模。为促进税收征管改革的深入开展,规范代理行为,提高代理质量,1996 年人事部和国家税务总局联合下发了《注册税务师资格制度暂行规定》,在税务代理行业实行执业准入控制,全面实施注册税务师制度,标志着注册税务师执业资格制度在我国的正式确立。

(四)税务代理制的规范管理

进入 21 世纪,注册税务师行业作为具有涉税鉴证和涉税服务双重职能社会中介组织的定位逐渐清晰;行业队伍逐步壮大,制度建设得到加强,执业水平不断提高,管理体制初步理顺。2005 年,《注册税务师管理暂行办法》的出台标志着行业进入一个崭新的规范发展时期。

三、注册税务师行业的现状

经过多年的发展,注册税务师行业已具有一定的规模和影响。据有关部门统计,截止到 2007 年,全国共设有税务师事务所 3100 多家,取得注册税务师资格的人数达到 74624 人,执业注册税务师超过 21000 人,从业人员近 10 万。近几年来,通过公布注册税务师资格考试和税务师事务所年检的信息,利用各类媒体开展形式多样的行业宣传,行业认知度得到提高,社会影响扩大。此外,自 2005 年起,注册税务师考试首次对港澳地区居民开放。

注册税务师行业在维护社会主义市场经济秩序和强化税收征管中发挥着越来越大的作用。各级税务机关更加重视发挥注册税务师行业的作用,依法支持和引导行业拓展业务空间,规范行业发展。《注册税务师管理暂行办法》的颁布实施成为行业开拓涉税鉴证业务的良好开端。注册税务师行业不断开拓进取,增强市场观念和服务意识,依法诚信经营,拓展业务领域,执业行为进一步规范,服务质量不断提高,对保障国家税收利益和纳税人合法权益,维护国家经济秩序,提高征管质量和效率,构建和谐的税收环境等发挥了积极作用。

注册税务师行业监管不断强化,管理水平不断提高。《注册税务师管理暂行办法》作为注册税务师行业的第一个部门规章,提高了行业管理的法律级次,行业制度建设取得重大进展。管理体制初步理顺,行业行政管理和行业自律管理得到加强。通过开展年度检查、专项检查和日常检查,加大对行业管理人员和执业人员的培训力度和强化行业宣传,注册税务师行业形象不断改善,行业人员的整体素质不断提高。

注册税务师行业在新时期得到了良好的发展机遇。党中央关于“大力发展现代服务业”的指导方针,为行业快速健康发展提供了历史性机遇。国民经济和社会发展规划(纲要)明确指出“促进服务业快速发展,大城市要把发展服务业放在优先位置,规范发展会计、审计、税务、资产评估、校准、检测、验货等经济鉴证类服务”。温家宝总理在十届人大三次会议上所作的《政府工作报告》中指出:“坚决把政府不该管的事交给企业、市场和社会组织,充分发挥社会团体、行业协会、商会和中介机构的作用。”

国家行政管理体制的改革有利于社会中介机构的培育和发展。《行政许可法》的颁布实施、政府行政职能的转变、公共管理理念的创新和行政审批制度的改革为社会中介机构提供了前所未有的发展空间。注册税务师行业作为社会主义市场经济服务体系的重要组成部分,必将在促进税收征管质量和效率的提高,构建和谐税收征纳关系中发挥更加积极的作用,在不断拓展业务领域中壮大行业规模和行业队伍。

市场经济体制的不断完善和经济的快速发展、税收法制的健全、税收规模和纳税人数量的不断扩大、公民纳税意识和维权意识的增强,为注册税务师行业提供了更大的发展空间,创造了良好的社会环境。注册税务师行业作为具有涉税服务和涉税鉴证双重职能的社会中介机构,已经成为促进纳税人依法诚信纳税,推动我国社会主义税收事业发展的一支重要力量。

四、注册税务师行业未来发展的指导思想及总体目标

根据新时期注册税务师行业面临的形势和任务,“十一五”时期注册税务师行业发展的指导思想是:以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导,认真贯彻落实科学发展观,按照“大力发展现代服务业”的指导方针,积极探索注册税务师行业的发展规律,创新注册税务师行业的发展模式,拓宽服务领域,提高执业质量,规范执业行为,提高行业市场竞争力,为税收事业的发展服务。“十一五”时期注册税务师行业发展的总体目标是:经过5年的努力,注册税务师行业法律法规和制度体系建设取得重大进展,执业准则体系得到完善和健全,执业环境得到优化,执业领域不断拓展,行业管理更高效、服务更优良,执业规模和市场占有率有较大提高,注册税务师队伍整体素质适应发展需要,行业的社会公信力有较大提升,更好地发挥注册税务师行业的职能作用。

五、注册税务师行业未来发展应坚持的原则

注册税务师行业发展应坚持以科学发展观为统领、服务税收工作大局、公平竞争、指导和管理相结合的原则。

(一)坚持以科学发展观为统领的原则。科学发展观是对经济社会发展一般规律认识的深化,是指导发展的世界观和方法论的集中体现,是推进社会主义经济建设、政治建设、文化建设、社会建设全面发展的指导方针。注册税务师行业必须始终把科学发展观贯穿于行业发展的全过程,落实到行业发展的各个环节。

(二)坚持服务税收工作大局的原则。注册税务师行业是随着社会主义市场经济体制的建立和完善以及税收改革的不断深化而发展起来的,是加强税收管理,规范税收秩序的一支重要社会力量。注册税务师行业的发展要紧紧围绕服务税收工作大局,充分发挥促进纳税人依法诚信纳税,降低税收征纳成本,提高税收征管的质量和效率,保障国家利益和纳税人的合法权益的作用,营造和谐的征纳关系,推进税收事业的和谐发展。

(三)坚持公平竞争的原则。竞争是市场经济的普遍规律和核心。注册税务师行业作为现代服务业的重要组成部分,必须坚持公平竞争的原则,创造公平、公开和公正的市场竞争环境,建立规范的准入制度和执业准则体系,加大对注册税务师、税务师事务所执业行为的监管,促进注册税务师行业在公平竞争中不断壮大。

(四)坚持指导和管理相结合的原则。注册税务师行业实行税务机关行政监督管理和行业协会自律管理相结合的管理模式。税务机关作为政府主管注册税务师行业的职能机构,要从立法、政策制定和执行等方面指导和监督行业规范运作、健康发展,注册税务师协会要从完善自律管理体系、加强政策业务培训、提高会员服务质量和社会认知度方面鼓励行业做大做强。

第三节 注册税务师与税务师事务所

一、注册税务师资格的取得

为了提高税务代理人员的执业素质,《注册税务师资格制度暂行规定》对从事税务代理业务的专业技术人员实行注册税务师制度,并将其纳入国家职业资格证书制度范畴,以促进税务代理的健康发展。

(一)注册税务师资格考试制度

注册税务师应是精通税法和财务会计制度,并能熟练进行实务操作的专业技术人员,必须具备从事税务代理工作的素质和工作技能。实行注册税务师资格考试制度是保证执业准入控制的基本前提。

1. 报名参加注册税务师资格考试的条件

凡中华人民共和国公民,遵纪守法并具备下列条件之一者,可申请参加注册税务师资格考试:

- (1)非经济类、法学类大专毕业后从事经济、法律工作满8年。
- (2)经济类、法学类大专毕业后,或非经济类、法学类大学本科毕业后,从事经济、法律工作满6年。
- (3)经济类、法学类大学本科毕业后,或非经济、法学类第二学士或研究生班毕业后,从事经济、法律工作满4年。
- (4)经济类、法学类第二学位或研究生班毕业后,或获非经济、法学类硕士毕业后,从事经济、法律工作满2年。
- (5)获得经济类、法学类硕士学位后,从事经济、法律工作满1年。
- (6)获得经济类、法学类博士学位。
- (7)在全国实行专业技术资格考试前,按照国家有关规定已评聘了经济、会计、统计、审计和法律中级专业职务或参加全国统一考试,取得经济、会计、统计、审计专业中级专业技术资格者,从事税务代理业务满1年,可报名参加注册税务师全部科目考试。

(8)已评聘经济、会计、统计、审计、法律等高级专业技术职务,从事税收工作满2年的人员,可以免予部分科目考试。

(9)人事部和国家税务总局规定的其他条件。

2. 注册税务师资格考试科目

注册税务师资格考试实行全国统一大纲、统一命题、统一组织的考试制度,原则上每年举行一次,具体考试办法由人事部与国家税务总局共同制定。考试科目共分五科:《税法(Ⅰ)》、《税法(Ⅱ)》、《税务代理实务》、《税收相关法律》、《财务与会计》。

3. 考试周期

除免予部分科目考试者必须在一个考试年度通过两个考试科目外,参加全部五个考试科目人员必须在连续3个考试年度(即第一年至第三年为一个周期,第二年至第四年为一个周期,依此类推)内通过全部五个科目的考试。

(二)注册税务师的备案制度

国家税务总局及其授权的省、自治区、直辖市和计划单列市注册税务管理中心,为注册税务师的备案管理机构。按照《注册税务师资格制度暂行规定》的要求,通过考试取得中华人民共和国注册税务师资格证书者,必须在取得证书后3个月内到所在省、自治区、直辖市和计划单列市注册税务师管理中心申请办理备案手续。经注册税务师管理中心审核后,对在税务师事务所执业满2年的,给予执业备案,在证书备注栏加盖“执业备案”章;对在税务师事务所执业不满2年或者暂不执业的,给予非执业备案,在证书备注栏加盖“非执业备案”章。注册税务师管理中心应当将本地注册税务师的备案情况上报国家税务总局注册税务师管理中心。执业备案和注销备案的注册税务师应当向社会公告,公告办法由国家税务总局另行规定。

(三)注册税务师的权利与义务

1. 税务代理作为民事代理的一种,其代理人注册税务师享有民法所规定的权利。注册税务师执业,享有下列权利:

(1)注册税务师有权依照《注册税务师管理暂行办法》规定的范围,代理由委托人委托的代理事宜;注册税务师对委托人违反税收法律、法规行为的委托,有权拒绝;

(2)注册税务师依法从事税务代理业务,受国家法律保护,任何机关、团体、单位和个人不得非法干预;

(3)注册税务师可以向税务机关查询税收法律、法规、规章和其他规范性文件;

(4)注册税务师可以要求委托人提供有关会计、经营等涉税资料(包括电子数据),以及其他必要的协助;

(5)注册税务师可以对税收政策存在的问题向税务机关提出意见和修改建议;可以对税务机关和税务人员的违法、违纪行为提出批评或者向上级主管部门反映;

(6)注册税务师对行政处分决定不服的,可以依法申请复议或向人民法院起诉。

2. 注册税务师应按其代理职责履行义务并承担相关的法律责任。注册税务师执业,需履行下列义务:

(1)注册税务师执业由税务师事务所委派,个人不得承接业务;

(2)注册税务师应当在对外出具的涉税文书上签字盖章,并对其真实性、合法性负责;

(3)注册税务师执业中发现委托人有违规行为并可能影响审核报告的公正、诚信时,应当予以劝阻;劝阻无效时,应当终止执业;

- (4) 注册税务师对执业中知悉的委托人的商业秘密,负有保密义务;
- (5) 注册税务师应当对业务助理人员的工作进行指导与审核,并对其工作结果负责;
- (6) 注册税务师与委托人有利害关系的,应当回避;委托人有权要求其回避;
- (7) 注册税务师应当不断更新执业所需的专业知识,提高执业技能,并按规定接受后续教育培训。

二、税务师事务所

税务师事务所是专职从事税务代理的工作机构,由注册税务师出资设立,其组织形式为有限责任制税务师事务所和合伙制税务师事务所,以及国家税务总局规定的其他形式。

(一) 申请设立税务师事务所,应当向省以上注册税务师管理中心提出书面申请,并报送下列有关资料:

- 1. 税务师事务所的名称、组织机构、业务场所;
- 2. 税务师事务所主要负责人的姓名、简历及有关证明文件;
- 3. 税务师事务所的从业人员情况,包括注册税务师的姓名、简历及有关证明文件;
- 4. 税务师事务所章程、合同和协议;
- 5. 注册税务师管理中心要求的其他资料。

(二) 税务师事务所的经营、变更及注销等事宜,应按以下规定办理:

1. 税务师事务所应当就本所注册税务师变动情况,向省注册税务师管理中心备案;省注册税务师管理中心应当将本地区当年注册税务师变动情况汇总,上报国家税务总局注册税务师管理中心。

2. 税务师事务所应当依法纳税,并建立健全内部管理制度,严格财务管理,建立职业风险基金,办理职业保险。

3. 税务师事务所承接委托业务,应当与委托人签订书面合同并按照国家价格主管部门的有关规定收取费用。

4. 税务师事务所在工商行政管理部门办理合并、变更、注销等手续后,应当到省注册税务师管理中心备案。

5. 对合并、变更的税务师事务所,符合设立条件的,核发新的税务师事务所执业证;不符合设立条件的,收回税务师事务所执业证,不再核发。

6. 注销的税务师事务所,由省注册税务师管理中心核销税务师事务所执业证。

7. 合并、变更、注销的税务师事务所,省注册税务师管理中心办理完相关手续后,应当在 30 日内报国家税务总局注册税务师管理中心备案。省注册税务师管理中心应当将已办理完相关备案手续的税务师事务所通报税务师事务所所在地主管税务机关并向社会公告。

8. 国家税务总局注册税务师管理中心对税务师事务所实行资质等级评定管理。

第四节 税务代理的范围和规则

一、税务代理的范围

税务代理的范围是指按照国家有关法律规定,允许注册税务师所从事的业务内容。尽管世界各国所规定的业务不尽相同,但其基本原则是大致一样的,即税务代理的业务范围主要是纳税人所委托的各项涉税事宜。

《注册税务师管理暂行办法》规定,注册税务师可以接受委托人的委托从事下列范围内的业务代理:

1. 代办税务登记。
2. 办理纳税、退税和减免税申报。
3. 建账记账。
4. 办理增值税一般纳税人资格认定申请。
5. 利用主机共享服务系统为增值税一般纳税人代开增值税专用发票。
6. 代为制作涉税文书。
7. 开展税务咨询(顾问)、税收筹划、涉税培训等涉税服务业务。
8. 注册税务师还可承办下列涉税鉴证业务:
 - (1)企业所得税汇算清缴纳税申报的鉴证;
 - (2)企业税前弥补亏损和财产损失的鉴证;
 - (3)国家税务总局和省税务局规定的其他涉税鉴证业务。

根据现行有关法律的规定,注册税务师不能违反法律、行政法规的规定行使税务机关的行政职能。同时,对税务机关规定必须由纳税人、扣缴义务人自行办理的税务事宜,注册税务师不得代办。

二、税务代理中注册税务师的执业规则

(一)注册税务师执业时,遇有下列情形之一的,应当拒绝出具有关报告:

1. 委托人示意其作不实报告或者不当证明的;
2. 委托人故意不提供有关资料和文件的;
3. 因委托人有其他不合理的要求,致使注册税务师出具的报告不能对涉税的重要事项作出正确的表述的。

(二)注册税务师执业,应当按照业务规程确定的工作程序建立工作底稿、出具有关报告。

注册税务师出具报告时,不得有下列行为:

1. 明知委托人对重要涉税事项的处理与国家税收法律、法规及有关规定相抵触,而不予指明。
2. 明知委托人对重要涉税事项的处理会损害报告使用人或者其他利害关系人的合法权益,而予以隐瞒或者作不实的报告。
3. 明知委托人对重要涉税事项的处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解,而不予指明。
4. 明知委托人对重要涉税事项的处理有其他不实内容,而不予指明。

(三)注册税务师不得有下列行为:

1. 执业期间,买卖委托人的股票、债券;
2. 索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物,或者利用执业之便,谋取其他不正当的利益;
3. 允许他人以本人名义执业;
4. 向税务机关工作人员行贿或者指使、诱导委托人行贿;
5. 其他违反法律、行政法规的行为。

第五节 税务代理的法律关系与法律责任

税务代理的法律关系是指纳税人、扣缴义务人委托注册税务师办理纳税事宜而产生的委托方与受托方之间的权利、义务和责任关系。注册税务师以委托方的名义进行代理工作,其代理过程中所产生的法律后果直接归属委托方,税务代理法律关系的确定以委托代理协议书的签订为标志。同时,委托代理项目、委托期限等的变化,将直接影响双方的权利、义务关系,税务代理法律关系将随之发生变更。

一、税务代理的法律关系

(一) 税务代理关系的确立

1. 税务代理关系确立的前提

税务代理不同于一般民事代理,税务代理关系的确立,应当以双方自愿委托和自愿受理为前提,同时还要受代理人资格、代理范围及委托事项的限制。

(1) 委托项目必须符合法律规定。

《注册税务师管理暂行办法》明确规定,注册税务师可以接受纳税人、扣缴义务人的委托从事规定范围内的业务代理,注册税务师不得超越法律规定范围进行代理,并严禁代理偷税、骗税行为。

(2) 受托代理机构及专业人员必须具有一定资格。

税务代理是一项政策性较强、法律约束较高的工作,因此,受托代理机构及从业人员必须取得一定资格。按现行规定,从事税务代理的机构只能是经国家税务总局及其授权部门确认批准的负有限责任的税务师事务所和合伙税务师事务所,其他机构不得从事税务代理业务。同时,税务代理专业人员必须经考试取得中华人民共和国注册税务师执业资格证书并经省、自治区、直辖市和计划单列市注册税务师管理机构备案,方可从事代理业务。

(3) 注册税务师承办业务必须由所在的税务师事务所统一受理。

(4) 签订委托代理协议书。

税务代理关系确立必须书面签订委托代理协议书,而不得以口头或其他形式。未经签订委托代理协议书而擅自开展代理业务的,不受法律保护。

2. 税务代理关系确立程序及形式

税务代理关系确立大致有两个阶段:第一阶段是准备阶段,主要就委托内容与权利义务进行洽谈;第二阶段是签约阶段,即委托代理关系确立阶段。

(1) 税务代理关系的准备阶段。

税务代理关系确立前代理双方应就委托项目及服务标准协商一致,并对双方权利义务进行商定,特别是应由纳税人、扣缴义务人提供的与委托税务事宜有关的情况、数据、证件、资料等必须如期、完整、准确地提供。同时,双方应就代理费收取等事宜协商一致。这一阶段,注册税务师处于税务代理关系确立前主导地位,必须向委托人阐明税务代理业务范围、税务代理责任、双方权利义务以及税务代理收费等,取得委托人认同。

(2) 委托代理协议书签约阶段。

在委托方、受托方就协议约定内容取得一致意见后,委托方、受托方应就约定内容签订委托代理协议书。委托代理协议书应当载明委托方、受托方名称、代理事项、代理权限、代