

2007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

SHUIWU DAILI SHIWU

中国税务出版社

2007 年全国注册税务师执业资格考试教材

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

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,2007.1

2007年全国注册税务师执业资格考试教材

ISBN 978-7-80235-018-2

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(2006)第 153370 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

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编:100053

<http://www.taxation.cn>

E-mail:taxph@tom.com

发行部电话:(010) 63182980/81/82/83(传真)

邮购部直销电话:(010) 63043870 63028884(传真)

印 刷:北京印刷二厂

规 格:787×1092 毫米 1/16

印 张:22.75

字 数:548000 字

版 次:2007 年 1 月第 1 版 2007 年 1 月北京第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-018-2/F·938

定 价:48.00 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9次,报名达2443861人次,通过考试取得注册税务师执业资格的人数达到70066人。

为了配合有关部门做好2007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《2007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《2007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

目 录

第一章 导 论	(1)
第一节 税务代理概述	(1)
第二节 税务代理制的产生与发展	(3)
第三节 注册税务师与税务师事务所	(7)
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	(11)
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	(25)
第三章 税务登记代理实务	(30)
第一节 企业税务登记代理实务	(30)
第二节 纳税事项税务登记代理实务	(38)
第四章 发票领购与审查代理实务	(44)
第一节 发票领购代理实务	(44)
第二节 发票填开的要求及操作要点	(48)
第三节 发票审查代理实务	(50)
第五章 建账建制代理记账实务	(55)
第一节 代理建账建制适用范围与基本要求	(55)
第二节 代理建账的基本内容与操作规范	(56)
第六章 企业涉税会计核算	(68)
第一节 企业涉税会计主要会计科目的设置	(68)
第二节 工业企业涉税会计核算	(74)
第三节 商品流通企业的涉税核算	(97)
第七章 流转税纳税申报代理实务	(104)
第一节 增值税纳税申报代理实务	(104)
第二节 消费税纳税申报代理实务	(124)

第三节 营业税纳税申报代理实务	(128)
第八章 所得税纳税申报代理实务	(138)
第一节 企业所得税纳税申报代理实务	(138)
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	(185)
第三节 个人所得税纳税申报代理实务	(197)
第九章 其他税种纳税申报代理实务	(210)
第一节 土地增值税纳税申报代理实务	(210)
第二节 印花税纳税申报代理实务	(215)
第三节 房产税纳税申报代理实务	(216)
第四节 城镇土地使用税纳税申报代理实务	(219)
第五节 资源税纳税申报代理实务	(220)
第十章 代理纳税审查方法	(222)
第一节 纳税审查的基本方法	(222)
第二节 纳税审查的基本内容	(223)
第三节 账务调整的基本方法	(229)
第十一章 流转税纳税审核代理实务	(236)
第一节 增值税纳税审核代理实务	(236)
第二节 消费税纳税审核代理实务	(254)
第三节 营业税纳税审核代理实务	(264)
第十二章 所得税纳税审核代理实务	(277)
第一节 企业所得税纳税审核代理实务	(277)
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	(295)
第三节 个人所得税纳税审核代理实务	(302)
第十三章 其他税种纳税审核代理实务	(310)
第一节 印花税、土地增值税纳税审核代理实务	(310)
第二节 房产税、城镇土地使用税、车辆购置税纳税审核代理实务	(314)
第三节 资源税纳税审核代理实务	(316)
第十四章 税务行政复议代理实务	(321)
第一节 税务行政复议的有关规定	(321)
第二节 代理税务行政复议的基本前提与操作规范	(328)
第十五章 代理涉税文书填报实务	(334)
第一节 涉税文书概述	(334)

第二节	代理填报涉税文书操作规范	(336)
第十六章	税务咨询与税务顾问	(340)
第一节	税务咨询	(340)
第二节	税务顾问	(345)
第三节	现代税务咨询——税收筹划	(345)
第十七章	税务代理执业风险与质量控制	(351)
第一节	税务代理的执业风险	(351)
第二节	税务代理的质量控制	(352)

阅读提示:本学科属综合运用性学科,要求考生在掌握税法(一)、税法(二)、财务与会计和税收相关法律四门学科的基础上综合运用。有些内容涉及上述四门学科,请读者注意。

第一章 导 论

第一节 税务代理概述

一、代理的内涵

代理一词,在不同的法典和法规中有不同的解释。

《辞海》解释为:以他人名义,在授权范围内进行直接对被代理人发生法律效力法律行为。《中华人民共和国法律集注》(1992年版)中,将代理表述为:代理人根据被代理人的委托或代理权,以被代理人名义实施民事法律行为,其后果直接归属于被代理人的行为。《中华人民共和国民法通则》(以下简称《民法通则》)第六十三条规定:公民、法人可以通过代理人实施民事行为。代理人在代理权限内,以被代理人的名义实施民事法律行为。被代理人对代理人的代理行为,承担民事责任。因此,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的法律行为。它具有下列特点:

(一)代理人必须以被代理人的名义进行活动。代理人只有以被代理人的名义进行活动,才能为被代理人取得权利,设定义务。如果代理人以自己的名义进行民事活动,那么这种活动就不是代理,其所设立的权利与义务也只能由代理人自己承担。

(二)代理人必须在被代理人的授权范围内,或法律规定或指定的权限范围内进行民事活动,不得擅自变更或超越代理权限。否则,事后若被代理人不予承认,则代理人所进行的活动是无效的,被代理人对此不承担责任,由此造成的损失由代理人自己承担。

(三)代理人必须以被代理人名义与第三方进行有法律意义的活动。这就是说,代理人与第三方之间通过代理行为能够产生法律上的权利义务关系,产生法律后果。否则,就不是代理。例如,代人请朋友吃饭、聚会等,不能产生权利义务关系,不是代理;而代人保管物品、照看小孩、抄写文稿等,只是提供劳务,不和第三方发生法律关系,也不是代理。

二、税务代理的概念及特点

《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。税务代理的基本特征为:

(一)主体资格的特定性。在税务代理法律关系中,代理行为发生的主体资格是特定的,作为代理人一方必须是经批准具有税务代理执业资格的注册税务师和税务师事务所。不符合上述条件的单位和个人均不能从事税务代理业务。作为被代理人一方必须是负有纳税义务或扣缴税款义务的纳税人或扣缴义务人。

(二)法律约束性。税务代理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,代理人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。

(三)内容确定性。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。

(四)税收法律责任的不转嫁性。税务代理是一项民事活动,税务代理关系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。在代理活动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,还是由于代理人的原因,其承担者均应为纳税人或扣缴义务人,而不能因建立了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。但是法律责任的不转嫁性并不意味着注册税务师在代理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。若因代理人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。

(五)有偿服务性。税务代理是我国社会主义市场经济服务体系的一个重要组成部分。税务代理业是智能型的科技与劳动相结合的中介服务行业。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,又间接地服务于税务机关,服务于社会。

三、税务代理的特性及原则

(一)税务代理的特性

1. 公正性。税法规定了征收机关与纳税人的权利与义务,而注册税务师作为税收征收机关与纳税人的中介,与征纳双方没有任何利益冲突。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。因此,公正性是税务代理的基本要求,离开公正性,税务代理就无法存在。

2. 社会性。社会主义市场经济促使各种经济成分的企业共同发展。税务代理制的兴起,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,足以表明税务代理的社会性。

3. 知识性。随着生产力高度发展,社会分工进一步专业化,知识的价值被社会公认并融入市场经济的新兴行业中。注册税务师应当有渊博的专业知识和丰富的实践经验,有综合分析能力,有较高的政策水平。由此可见,税务代理的知识性是很突出的。

4. 专业性。税务代理是专门从事有关税务事宜的代理。税务代理的专业性,表现在注册税务师必须精通税务和财会等专业知识,在税务代理过程中,必须以税收法规和民事代理法规为依据。因此,税务代理的专业性很强。

(二)税务代理的基本原则

税务代理是社会中介服务,因此,注册税务师在从事税务代理活动中,必须遵循以下原则:

1. 自愿委托原则。税务代理属于委托代理的范畴,必须依照民法有关代理活动的基本原则,坚持自愿委托。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;代理人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,代理人拥有接受委托或拒绝代理的选择权。代理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。代理人不得以任何手段强迫纳税人、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。

2. 依法代理原则。依法代理是税务代理的一项重要原则。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,从事税务代理的专门人员必须是经全国统一考试合格,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注册税务师;其次,注册税务师承办的一切代理业务,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。在代理过程中,代理人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。

3. 独立、公正原则。税务代理的独立性是指代理人在其代理权限内,独立行使代理权,不受其他机关、社会团体和个人的非法干预。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、扣缴义务人准确地履行纳税或扣缴义务,并维护他们的合法权益,从而使税法意志得以真正实现。

税务代理是一项社会性的中介服务,涉及代理人、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。

4. 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,按照国家税法规定督促纳税人、扣缴义务人依法履行纳税及扣税义务,以促进纳税人、扣缴义务人知法、懂法、守法,从而提高依法纳税、扣税的自觉性。保护委托人的合法权益是税务代理的又一重要原则。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。通过税务代理,不仅可以使企业利用中介服务形式及时掌握各项政策,维护其自身的合法权益,正确履行纳税义务,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。

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。十年以后,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会与征税机关发生纳税争议,由于纳税人相对于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均成为纳税人自行承担的法定责任,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。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,法人所得税纳税人中的80%,个人所得税纳税人有近30万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,国家税务总局在全国逐步开展了税收征管改革,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《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《税收征收管理法》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,由此,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

1994年以来,税务代理行业在各级税务机关的扶持下得到了较快的发展,并在规范税收征纳关系、提高办税质量、维护国家税收利益和保护纳税人合法权益等方面发挥了重要作用。但是税务代理也存在不少问题,突出表现为许多税务机关没有严格执行国家税务总

局关于“各级税务机关都不得设立税务代理机构,在职税务干部一律不准从事税务代理业务”的规定,有些社会中介机构未经批准非法从事代理业务,这些问题造成一些地区税务代理秩序混乱,在社会上造成了不良影响。为此,1999年8月16日,国家税务总局下发了《清理整顿税务代理行业实施方案》,决定在全国全面清理整顿税务代理行业,规范发展税务代理。

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2006年,全国共设有税务师事务所3100家,取得注册税务师资格的人数达到70066人,执业注册税务师约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。国家税务总局第14号令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。《办法》作为注册税务师行业的一个部门规章,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。

四、税务代理在税收征管关系中的作用

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顺利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这个中介体,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,一方面

要自觉纳税,同时,受到税务机关与注册税务师の依法监督制约;税务机关作为税收征收的主体,一方面要严格执法,同时又受到纳税人与注册税务师の监督制约;注册税务师在开展代理活动中,也要受纳税人和税务机关の监督制约。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) 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,可以免于部分科目考试。

(8) 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的考务管理

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》。国家税务总局负责组织有关专家拟定考试大纲、编写培训教材和命题以及考前培训等工作,人事部负责组织有关专家审定考试科目、考试大纲和试题,组织各项考务工作,并会同国家税务总局对考试进行检查、监督和指导。

(二) 注册税务师的注册登记制度

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,为注册税务师的注册管理机构。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注册登记手续。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。

1. 申请执业备案者,必须同时具备下列条件:

- (1) 遵纪守法,恪守职业道德;
- (2) 取得中华人民共和国注册税务师资格证书;
- (3) 身体健康,能坚持在注册税务师岗位上工作;
- (4) 经所在单位考核同意。

2. 有下列情形之一的,不予执业备案:

- (1) 无民事行为能力或者限制民事行为能力的;
- (2) 受刑事处罚,自处罚执行完毕之日起未满3年的;
- (3) 被开除公职,自开除之日起未满2年的;
- (4) 在从事涉税服务和鉴证业务中有违法行为,自处罚决定之日起未满2年的;
- (5) 在从事涉税服务和鉴证业务中有违规行为,自处理决定之日起未满1年的;
- (6) 国家税务总局规定的其他情形。

3. 执业备案的注册税务师有下列情形之一的,注销备案:

- (1) 死亡或者失踪的;
- (2) 同时在2个以上税务师事务所执业的;
- (3) 在从事涉税服务和鉴证业务中有违法行为的;
- (4) 年检不合格或者拒绝在规定期限内进行年检的;
- (5) 违反行业管理规范,连续2年有不良从业记录的;
- (6) 国家税务总局规定的其他情形。

注册税务师每次注册有效期限为3年,每年验证1次。有效期满前3个月,注册税务师应到注册税务师管理机构重新办理注册登记,对不符合注册条件和被注销注册税务师资格

者,将不予办理注册登记。

(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。由于我国税务代理刚刚起步,委托方和受托方还都缺乏经验,认识还有待深化,因此,《注册税务师管理暂行办法》中采用正列举的办法,把可以接受的代理项目一一列举,以利于贯彻执行。

《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。