

全国注册税务师资格认定考试辅导教材

税务代理实务

SHUI WU DAI LI SHI WU • SHUI WU DAI LI SHI WU

国家税务总局注册税务师管理中心 编

中国税务出版社

前 言

随着社会主义市场经济的建立和发展,我国于1994年建立了税务代理制,并在全国试行。这对于保证税收法律、法规的正确实施,维护纳税人的合法权益,深化税收征管改革,促进社会主义市场经济服务体系的发展,具有重要意义。

近年来,税务代理行业发展很快,代理人队伍也在逐步壮大。为了加强对税务代理行业的管理,提高税务代理专业技术人员的素质,规范税务代理行为,1996年11月,人事部和国家税务总局联合发布了《注册税务师资格制度暂行规定》,并据此于1998年3月发布了《关于实施注册税务师资格认定考试工作的通知》,决定于今年6月20日举行注册税务师资格认定考试。

为配合此次考试工作,更好地为广大考生服务,国家税务总局注册税务师管理中心组织专家、教授编写,并经总局有关业务司审定了这套辅导教材,作为注册税务师资格认定考试的指定用书。这套教材以税务代理实务和简明税制为主要内容,分为《税务代理实务》、《中国税制简明教程》、《全国注册税务师资格认定考试复习大纲》、《全国注册税务师资格认定考试习题集》4部分。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,具有较强的权威性、适用性和操作性。此套教材既可作为税务代理人员的应考、工作用书,也可作为纳税人学习税法、掌握纳税技能的工具书。

由于编写时间紧迫,书中的疏误之处,恳请读者指正。

编 者

1998年3月

目 录

第一章 税务代理概论	(1)
第一节 税务代理制概述	(1)
第二节 注册税务师资格的取得及注册登记制度	(5)
第三节 税务代理的范围、形式及原则	(8)
第四节 税务代理法律关系与法律责任	(11)
第五节 注册税务师的权利和义务	(16)
第二章 税务管理概述	(19)
第一节 税务管理体制	(19)
第二节 税收征收管理程序及要求	(22)
第三节 征纳双方的权利、义务和责任	(30)
第三章 税务登记代理实务	(37)
第一节 企业税务登记代理实务	(37)
第二节 其他税务登记代理实务	(48)
第四章 代理建账记账实务	(55)
第一节 代理建账的范围与基本要求	(55)
第二节 代理记账的基本内容与操作规范	(57)
第五章 发票领购与审查代理实务	(65)
第一节 发票领购代理实务	(65)
第二节 发票审查代理实务	(73)
第六章 流转税纳税申报代理实务	(80)
第一节 增值税纳税申报代理实务	(80)
第二节 消费税纳税申报代理实务	(108)
第三节 营业税纳税申报代理实务	(114)
第四节 资源税纳税申报代理实务	(119)

第七章 所得税纳税申报代理实务	(122)
第一节 企业所得税纳税申报代理实务.....	(122)
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.....	(130)
第三节 个人所得税纳税申报代理实务.....	(143)
第八章 其他税种纳税申报代理实务	(151)
第一节 固定资产投资方向调节税纳税申报代理 实务.....	(151)
第二节 土地增值税、印花税纳税申报代理实务.....	(155)
第三节 房产税、城镇土地使用税纳税申报代理 实务.....	(162)
第九章 流转税纳税审查代理实务	(167)
第一节 增值税纳税审查代理实务.....	(167)
第二节 消费税纳税审查代理实务.....	(182)
第三节 营业税纳税审查代理实务.....	(189)
第四节 资源税纳税审查代理实务.....	(198)
第十章 所得税纳税审查代理实务	(201)
第一节 企业所得税纳税审查代理实务.....	(201)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税纳税审查 代理实务.....	(220)
第三节 个人所得税纳税审查代理实务.....	(226)
第十一章 其他税种纳税审查代理实务	(231)
第一节 固定资产投资方向调节税纳税审查代理 实务.....	(231)
第二节 印花税、土地增值税纳税审查代理实务.....	(235)
第三节 房产税、城镇土地使用税纳税审查代理 实务.....	(241)
第十二章 税务行政复议代理实务	(245)
第一节 税务行政复议的范围、管辖与参加人.....	(245)

第二节	税务行政复议的基本规程·····	(251)
第三节	税务行政复议代理要点·····	(265)
第十三章	涉税文书制作代理实务·····	(272)
第一节	涉税文书的种类及适用范围·····	(272)
第二节	代理制作涉税文书操作规范·····	(277)
第十四章	税务咨询与税务顾问·····	(280)
第一节	税务咨询·····	(280)
第二节	税务顾问·····	(281)

第一章 税务代理概论

税务代理是社会化大生产和市场经济发展的必然产物,是现代税收征管的必然要求。税务代理的产生不仅可以保护纳税人的合法权益,提高纳税质量,而且可以确保税法的顺利实施。

第一节 税务代理制概述

税务代理在我国是一项新生事物。1993年1月1日起实施的《中华人民共和国税收征收管理法》第六章第五十七条,第一次作出“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”的规定;《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》又对纳税人、扣缴义务人委托税务代理的有关事宜作了明确规定。1994年9月22日国家税务总局下发了《税务代理试行办法》,系统地阐述了税务代理概念、税务代理人、税务代理业务范围、税务代理人权利义务等。为了进一步规范税务代理行为,加强对税务代理专业技术人员的执业准入控制,强化对注册税务师的管理,人事部、国家税务总局于1996年11月22日联合下发了《注册税务师资格制度暂行规定》,进一步明确了注册税务师的考试、注册、权利义务、法律责任等,这必将对税务代理业的健康发展起到积极作用。

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。《中华人民共和国民事诉讼法通则》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。根据上述表述,我们不难发现,代理具有下列特点:

1. 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受。

2. 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,代理人所进行的活动则是无效的,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。

3. 代理人必须以被代理人名义与第三人进行有法律意义的活动。这就是说,代理人与第三人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、代人照看小孩、代人抄写文稿等,只是提供劳务,不和第三人发生法律关系,属于劳务合同,也不是代理。

二、税务代理的概念

税务代理尽管已在多国实行,但就其概念本身,国际上并没有一个统一的提法。日本在《税理士法》中将税务代理表述为:根据有关租税的法令或行政不服审查法规定向税务官公署提出申报、申请、请求或不服申诉,或者就有关申报等以及税务官公署的调查或处分向税务公署提出主张或陈述等,进行代理或代行。从这个表述中,我们可以看出,日本税务代理很大一部分相当于税法代理律师的角色。

我国《税务代理试行办法》将税务代理表述为:税务代理人在

法律规定的代理范围内,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。民法通则依照代理权产生的根据不同,将代理明确分为委托代理、法定代理和指定代理三种。税务代理属于其中的委托代理,因此,税务代理人必须通过委托人的授权才能以委托人的名义进行税务事宜的代理。

三、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,它不仅能够使纳税人从复杂的税收事务中解脱出来,能够站在客观公正的立场上维护纳税人的合法权益,而且能够减少办税差错,保证纳税质量。

税务代理的作用,可以概括为以下五个方面:

1. 税务代理有利于促进依法治税

依法治税,是强化税收征管的前提条件。现行税收法律制度是约束或调整征纳双方行为的基本规范。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。为了监督税务机关正确地行使权力,纳税人奉公守法、诚实纳税,就必须有社会中介机构和监督保障体系。推行税务代理制度,选用熟悉财税业务的行家充任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。

2. 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、严密的监督制约机构体系,确保税收任务的完成。实行税务代理制,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的依法监督制约;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。

3. 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。但是几十年来,由于税收管理体制所致,实际上纳税人的纳税事务,大多由税务人员包揽了,纳税人自觉纳税意识较为淡薄。从国际上看,无论是经济发达国家还是发展中国家,一般都建立纳税申报制度,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,正是适应了纳税人的需要,他们可以选择自己信赖的注册税务师,代理他们履行申报纳税义务。税务代理制的实施,有利于提高纳税人主动申报纳税的自觉性,增强纳税意识,有利于形成纳税人自觉依法纳税的良好局面。

4. 税务代理有利于维护纳税人的合法权益

实行税务代理制,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,作好税收筹划。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。

5. 税务代理有利于经济改革和对外开放,与国际惯例接轨

随着我国经济改革和对外开放的步步深入,在我国兴办的“三资”企业将不断增加。按国际惯例,外国商人到中国境内经商办企业,首先要聘请律师做法律顾问,同样也要聘请注册税务师代为办理税务事宜。我国税务代理制度的建立,适应了外商的要求,将更有利于我国对外开放政策的实施。

第二节 注册税务师资格的取得 及注册登记制度

由于税务代理不仅直接涉及到注册税务师与委托人的切身利益,而且直接影响到国家税收法律、法规的正确执行,因此,国家对税务代理从业人员——注册税务师实行严格的考试和考核认定制度,并实行注册登记制度。

一、注册税务师资格的取得

(一)注册税务师资格考试制度

1. 注册税务师资格考试报考的条件

《注册税务师资格制度暂行规定》明确规定,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,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)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、法律工作满六年。

(2)经济类、法学类大学本科毕业后,或非经济、法学类第二学士学位或研究生班毕业后,从事经济、法律工作满四年。

(3)经济类、法学类第二学位或研究生班毕业后,或获非经济、法学类硕士学位后,从事经济、法律工作满两年。

(4)获得经济类、法学类硕士学位后,从事经济、法律工作满一年。

(5)获得经济类、法学类博士学位。

(6)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分工管理

人事部和国家税务总局共同负责全国注册税务师资格考试管理工作,具体分工是:

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工作,统一规划并组织或授权组织考前培训等有关工作。人事部负责组织有关专家审定考试科目、考试大纲和试题,组织或授权组织实施各项考务工作。会同国家税务总局对考试进行检查、监督和指导。

3. 注册税务师资格考试的考试科目

按照人事部、国家税务总局统一规划,注册税务师资格考试科目分为五科,具体科目是:

- (1)《税法—1》
- (2)《税法—2》
- (3)《税务代理实务》
- (4)《会计与财务管理》
- (5)《相关法律知识》

(二)我国注册税务师资格认定制度

《注册税务师资格制度暂行规定》明确规定,在注册税务师资格考试实施以前,已从事税务代理工作,并已取得相应职称的专业技术人员可通过考核认定注册税务师资格。

二、我国注册税务师的注册登记制度

按照《注册税务师资格制度暂行规定》的要求,通过考试或考核取得中华人民共和国注册税务师执业资格证书者,要想从事税务代理业务,必须在取得证书后三个月内到所在省、自治区、直辖市及计划单列市注册税务师管理机构申请办理注册登记手续。

(一)注册税务师注册管理

1. 注册税务师的注册管理机构

国家税务总局及其授权的省、自治区、直辖市、计划单列市注册税务师管理机构为注册税务师的注册管理机构。各级人事(职改)部门对注册税务师的注册情况有检查、监督责任。

2. 注册税务师的注册登记条件

按照《注册税务师资格制度暂行规定》的规定,申请注册登记者,必须同时具备下列四项条件:

- (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执业资格证书;
- (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。

有下列情况之一者,不予注册:

- (1)不具有完全民事行为能力的;
- (2)因受刑事处罚,自处罚执行完毕之日起未满三年者;
- (3)被国家机关开除公职,自开除之日起未满三年者;
- (4)国家税务总局认为其他不具备税务代理资格的。

(二)注册税务师资格的注销

按照《注册税务师资格制度暂行规定》的规定,注册税务师有下列情况之一的,由国家税务总局或省、自治区、直辖市及计划单列市注册税务师管理机构注销其注册税务师资格:

1. 在登记中弄虚作假,骗取中华人民共和国注册税务师执业资格证书的;

2. 同时在两个税务代理机构执业的;

3. 死亡或失踪的;

4. 有《规定》第三十条、第三十一条行为之一的;

5. 国家税务总局认为其他不适合从事税务代理业务的。

(三)注册税务师注册有效期限、验证和重新注册登记

注册税务师每次注册有效期为三年,每年验证一次。有效期满前三个月,持证者按规定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。

第三节 税务代理的范围、形式及原则

注册税务师从事税务代理业务必须在国家规定范围内进行,不得超范围执业,同时,注册税务师在执业过程要坚持依法代理,严格坚持自愿和公正原则。

一、税务代理的范围

(一)税务代理的范围

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,《注册税务师资格制度暂行规定》中采用正列举的办法,即把可以接受的代理项目一一列举,以利于贯彻落实。

《注册税务师资格制度暂行规定》规定,注册税务师可以接受纳税人、扣缴义务人的委托从事下列范围内的业务代理:

1. 办理税务登记、变更税务登记和注销税务登记。
2. 办理除增值税专用发票外的发票领购手续。
3. 办理纳税申报或扣缴税款报告。
4. 办理缴纳税款和申请退税。
5. 制作涉税文书。
6. 审查纳税情况。
7. 建账建制,办理账务。
8. 开展税务咨询、受聘税务顾问。
9. 税务行政复议。
10. 国家税务总局规定的其他业务。

(二)税务代理的禁区

根据有关法规的规定,注册税务师不能代理的纳税事宜主要有以下几个方面:

1. 税务代理人不能代理和行使应由税务机关行使的行政职

权。主要有四个方面：

(1) 税务管理权

主要包括税务登记、账簿和凭证管理、纳税申报管理权等，这些职权是税务机关掌握纳税人、扣缴义务人的生产、经营情况所必须的。

(2) 税款征收权

这是税务机关在税款征收管理过程中享有的最主要的职权，包括依法计征缓征、减免税审批权、核定征收权、税收保全措施、强制执行措施、离境清税权等。

(3) 税务检查权

这是税务机关查处税收违法行为的职权，包括查账权、场地检查、询问权、责成提供资料权、存款账户核查权等。

(4) 处罚权

即对税收行政违法行为采取行政处罚的权力，包括处以罚款、加收滞纳金等权力。

2. 税务机关规定或通知必须由纳税人、扣缴义务人自行办理的税务事宜，注册税务师不得代理。例如，《注册税务师资格制度暂行规定》明确规定，增值税专用发票的领购事宜必须由纳税人自行办理，注册税务师不得代理。

3. 纳税人、扣缴义务人违反税收法律、法规的事宜，注册税务师不准代理。例如《注册税务师资格制度暂行规定》第二十六条、第三十条都明确规定了注册税务师不得接受纳税人、扣缴义务人违反税收法律、法规事项的委托，并有义务对其行为加以制止及报告有关税务机关；对知道被委托代理的事项违法仍进行代理活动的，由县及县以上税务行政机关按有关规定处以罚款，并追究相应的责任，并由省、自治区、直辖市、计划单列市注册税务师管理机构注销其注册税务师注册登记，收回执业资格证书，禁止其从事税务代理业务，并向发证机关备案。

二、税务代理的基本形式

《注册税务师资格制度暂行规定》第二十条规定的十项代理业务范围,是就全部税务代理业务的总体而言的。具体到某一个代理人的委托代理项目,有可能多也可能少,这取决于被代理人自愿。据此《注册税务师资格制度暂行规定》第二十一条规定,注册税务师可以接受纳税人、扣缴义务人的委托进行全面代理、单项代理或常年代理、临时代理。这说明税务代理形式是多种多样的。按委托代理纳税事宜的数量可分为单项代理、多项代理和综合代理,按代理纳税事宜的时间分为一次性代理、定期代理和常年代理。

三、税务代理的原则

税务代理属于民事代理中的委托代理,是以纳税人、扣缴义务人的委托为依据而发生的代理关系。这一代理关系既涉及到委托人依法履行纳税义务、扣缴义务,并使合法权益受到保护,又关系到税务机关对国家税收依法进行征收管理,保证税收收入。因此,注册税务师开展税务代理业务需要遵循一定原则,并要始终恪守自身的职业道德,确保注册税务师具有良好的执业形象和执业地位,保证税务代理行业的健康发展。

1. 要坚持依法代理的原则

开展税务代理业务必须依照税收法律和法规进行,必须依照税收的实体法和程序法进行,不能违反税法规定,这是一切税务代理活动的前提,也是税务代理必须遵循的行为准则。首先要根据《税收征管法》及其实施细则以及《注册税务师资格制度暂行规定》的有关规定,代纳税人、扣缴义务人办理税务事宜,不能超越规定的代理范围。对明确规定需由纳税人、扣缴义务人自行办理的,应严格按照法律、法规的规定办理。其次,注册税务师受托每一项代理业务时,都必须按照税法规定的内容和程序进行,不得主观臆断。

2. 要坚持自愿的原则

税务代理属于委托代理,涉及委托方与受托方双方。从委托方看,《税收征管法》第五十七条规定,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。当然纳税人、扣缴义务人也可以不委托税务代理人而自行办理。是否需委托税务代理,完全根据其自愿,而且在诸种纳税事项中委托项目的多少,是全部委托还是部分委托或单项委托,也是取决于委托人的自愿。从受托方看,是否接受委托也应出于自愿。税务代理人可以根据委托事项的内容以及自身的条件、力量确定是否受托。只有达到双方自愿,委托代理关系才能形成。所以自愿原则是开展税务代理应遵循的重要原则。

3. 要坚持公正的原则

注册税务师作为社会中介服务人员,在实施代理过程中必须站在公正的立场上,按照国家的税收法律、行政法规的规定以及税务机关依照法律、行政法规所作出的决定,代纳税人、扣缴义务人办理纳税事宜。注册税务师既要委托人对委托人负责,又要对国家负责,代理行为必须符合国家法律规定,符合委托人的合法意愿。这就要求注册税务师必须完全站在中介、公正的立场上行使代理权限。

第四节 税务代理法律关系与法律责任

税务代理法律关系是指纳税人、扣缴义务人委托税务代理人办理纳税事宜而产生的委托方与受托方之间的权利义务关系。税务代理人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,税务代理关系确定要受代理人资格、代理范围的限制。因此,税务代理关系的确立有其特定的条件:

(1)委托项目必须符合法律规定。

《注册税务师资格制度暂行规定》第二十条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,税务代理人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,未经国家税务总局确认批准,代理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严格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、直辖市及计划单列市注册税务师管理机构注册登记方可从事代理业务。

(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)必须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,第一阶段是签约前准备阶段,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)税务代理关系确立前准备阶段

税务代理关系确立前代理双方就应委托项目及服务标准协商一致,并应就双方权利义务进行商定,特别是应由纳税人、扣缴义