

北京注册会计师后续教育丛书之四

SHUIWU DAILI

税务代理

北京注册会计师协会 主编



经济科学出版社

894

F 812.423

B44 B-516.35-

H3605-

北京注册会计师后续教育丛书之四

税 务 代 理

北京注册会计师协会 主编

经济科学出版社

责任编辑：张意姜

责任校对：徐领弟

技术编辑：邱 天

税 务 代 理

北京注册会计师协会 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

河北省财政厅印刷厂印装

850×1168 32 开 15.25 印张 380000 字

2002 年 12 月第一版 2002 年 12 月第一次印刷

印数：00001—12000 册

ISBN 7-5058-3246-8 / F·2601 定价：31.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

随着我国市场经济体制的建立，作为国际税收惯例的税务代理制于 1994 年在全国试行，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，促进社会主义市场经济中介服务体系的发展，具有重要意义。

本书以会计师事务所、税务师事务所和其他咨询机构以及广大纳税人了解、学习和掌握税务代理的业务知识、规范税务代理行为为目的，依照国家税务总局颁布的《税务代理试行办法》，全面系统地介绍税务代理的基本理论、基本程序和方法。

全书共分十五章，第一章绪论部分介绍了税务代理制的产生与发展，以及世界主要国家税务代理制的基本情况和税务代理的法律关系与法律责任。第二章介绍税收管理体制以及税收征收管理程序及要求 and 征纳双方的权利、义务和责任。第三、四、五章主要介绍税务登记代理实务、发票领购与使用代理实务、建账建制代理记账实务。第六章至第十二章，分税种介绍纳税申报和纳税审查代理实务。第十三章税务行政复议代理实务，对税务行政复议申请与受理等基本规程作了详细介绍。第十四章介绍涉税文书填报代理。第十五章介绍税务代理与执业风险并对如何进行税收筹划与防范执业风险进行了有益的探讨。

该书力求满足注册会计师、注册税务师的执业需要，

内容翔实、具体，反映我国税制改革、征管改革以及会计制度改革的变化，具有较强的实用性和可操作性，同样，该书也可作为有关经济管理人员自学工具书、参考书和财经类大专院校相关专业的参考教材。

本书由北京注册会计师协会后续教育专家委员会委员丁芸、首都经济贸易大学会计学院副院长黄毅勤主编，参加编著的有高小辉、王进、王兰英、简建辉、杜耀陆、石春然、江劲松、张昕、王海玲。北京注册会计师协会曾晓红对教材大纲、内容进行了审阅，全书经吕国祥、孙燕红负责审定，由于税收制度不断改革和完善，加之编者水平有限，不足之处，敬请读者不吝指正，今后随着形势的发展和新的政策法规的出台，本编委会将组织人员对此书不断进行修改、完善和提高。

北京注册会计师协会

2002年5月

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 税务代理概述	(1)
第二节 税务代理的范围与形式	(10)
第三节 税务代理的法律关系与法律责任	(19)
第四节 税务代理的特性及应遵循的原则	(23)
第二章 税务管理体制	(27)
第一节 税务管理体制概述	(27)
第二节 税收征收管理程序及要求	(30)
第三节 征纳双方的权利、义务和责任	(45)
第三章 税务登记代理实务	(54)
第一节 企业税务登记代理实务	(54)
第二节 纳税事项税务登记代理实务	(88)
第四章 发票领购与使用代理实务	(93)
第一节 发票领购代理实务	(93)
第二节 发票使用管理代理实务	(98)
第五章 建账建制代理记账实务	(105)
第一节 代理建账建制适用范围与基本要求	(105)
第二节 代理建账的基本内容与操作规范	(107)
第六章 增值税纳税审查及申报代理实务	(113)
第一节 增值税的会计核算	(113)
第二节 增值税纳税审查代理实务	(128)
第三节 申报增值税代理实务	(145)
第七章 消费税纳税审查及申报代理实务	(178)
第一节 消费税的会计核算	(178)

第二节	消费税纳税审查代理实务·····	(193)
第三节	消费税纳税申报代理实务·····	(204)
第八章	营业税纳税审查及申报代理实务·····	(209)
第一节	营业税的会计核算·····	(209)
第二节	营业税纳税审查代理实务·····	(220)
第三节	营业税纳税申报代理实务·····	(234)
第九章	企业所得税纳税审查及申报代理实务·····	(238)
第一节	企业所得税的会计核算·····	(238)
第二节	企业所得税纳税审查代理实务·····	(269)
第三节	企业所得税纳税申报代理实务·····	(293)
第十章	外商投资企业和外国企业所得税纳税审查及申报 代理实务·····	(330)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税纳税审查 代理实务·····	(330)
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·····	(337)
第十一章	个人所得税纳税审查及申报代理实务·····	(379)
第一节	个人所得税纳税审查代理实务·····	(379)
第二节	个人所得税申报代理实务·····	(383)
第十二章	其他税种纳税审查及申报代理实务·····	(396)
第一节	土地增值税纳税审查及申报代理实务·····	(396)
第二节	印花税纳税审查及申报代理实务·····	(409)
第三节	房产税纳税审查及申报代理实务·····	(417)
第四节	城镇土地使用税纳税审查及申报代理实务·····	(422)
第五节	资源税纳税审查及申报代理实务·····	(428)
第十三章	税务行政复议·····	(436)
第一节	概述·····	(436)
第二节	税务行政复议审理的基本规程·····	(441)

第三节	代理税务行政复议·····	(447)
第十四章	涉税文书填报代理实务·····	(453)
第一节	涉税文书的种类和范围·····	(453)
第二节	代理填报涉税文书的基本程序·····	(458)
第十五章	税务咨询服务与税务代理执业风险·····	(462)
第一节	税务咨询·····	(462)
第二节	税收筹划·····	(464)
第三节	税务代理的执业风险和内部质量控制·····	(469)

第一章

绪 论

第一节 税务代理概述

一、代理制度的产生及其历史发展

（一）代理人及其特点

《中华人民共和国民法通则》第六十三条规定：“公民、法人可以通过代理人实施民事法律行为。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。”代理人的代理行为具有下列特点：

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，而由代理人自己承担由此造成的损失。

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。如果没有法律上的权利义务关系，就不是代理。例如，代人保管物品、照看小孩、抄写文稿等，

只是提供劳务，却不和第三人发生法律关系，应属于劳务合同而不是代理。

（二）代理制度的产生及其历史发展

代理制度是商品经济发展的产物。民法有着悠久发展历史，古罗马是民法的发祥地，但在古罗马，并没有关于代理的法律规定。其原因主要是古罗马社会商品经济不发达，它是以简单商品经济作为经济基础的，没有形成代理法律制度的经济条件。代理制度的最终确立和发展是在资本主义时期。资本主义社会的商品经济有了高度发展，其交易规模之大、交易范围之广、交易之频繁，都是简单商品经济的社会所无法比拟的。法人等各种经营组织的兴起又使社会关系更加错综复杂，快节奏的资本主义经济，高效率的办事节奏，促使人们需求具有专项特长和熟悉某些办事程序的人代为进行民事活动，事必躬亲地处理各种事务已成为一种陈旧的观点。资本主义法律原则强调法律面前人人平等，与资本主义生产关系相适应的法律意识是摒弃身份、等级观念，每个人都是平等而独立的民事主体，当事人意志自由自愿即成为神圣的法律原则。因此，委托他人代替自己进行民事活动也被认为是顺理成章的。由于资本主义商品经济越来越发达，社会分工越来越细，促使委托代理走向专业化，代理人的分工随之越来越细。在一些领域里，如诉讼、专利、海事、保险、结算等需要有专门知识和技能的人代理其进行业务活动，各种专业代理人应运而生。

（三）税务代理的概念

民法通则依照代理权产生的根据不同，明确分为委托代理、法定代理和指定代理三种。税务代理属于民事代理中委托代理的一种。因此，税务代理人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。

税务代理是法律服务的一部分，是一种法律行为。在税务代理的过程中产生的法律责任应由纳税人自负。由于税务代理人进行代

理行为是基于纳税人授权，并以被代理人的名义进行的，因而由此产生的法律责任，不论出于纳税人还是出于代理人的原因，均应由纳税人承担。绝不能因建立了代理关系而转移征纳关系，即转移纳税人的法律责任。税务代理人在税务代理过程中，既要对国家法律负责，又要对纳税人的权益负责，如果由于代理人在代理过程中出现过失而给纳税人造成损失，纳税人可以通过民事诉讼程序向代理人提出赔偿要求。

综上所述，税务代理的概念可以表述为：税务代理就是税务代理人根据纳税人、扣缴义务人的委托或授权，以纳税人、扣缴义务人的名义，依照国家税收法律和行政法规的规定，代理纳税人、扣缴义务人履行纳税义务的民事法律行为。

税务代理的基本特征表现为：(1) 主体资格的特定性。即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。(2) 法律的约束性。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。(3) 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形式确定，注册税务师不得超越规定的内容从事代理活动。(4) 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。(5) 服务的有偿性。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。

二、日本、美国、韩国、英国的税务代理制度

（一）日本的税理士制度情况

日本是推行税务代理制最早的国家之一。日本政府于 1896 年（明治 29 年）制定了《营业税法》。该营业税以工商业者为纳税人。由于税收负担加重，于是工商业者中有的人向退职税务官吏以及有会计素养的人要求“关于税的商谈”，也就是税务咨询，或是委托税务代理申报。这就是税务代理业在日本的开始。1904 年日俄战争爆发，日本政府为了筹措战争费用，增收营业税，于是来自工商业者的税务咨询或委托申报纳税的件数大增。税务代理人作为职业专家也就固定下来了。1911 年首先在大阪开始制定出《税务代办监督制度》，1942 年日本政府制定《税务代理士法》，在全国统一实行。这就是日本现行税理士制度的原型。

第二次世界大战后，日本政府进行了税制改革，并引进了申报纳税制度。1951 年制定了“税理士法”，从此税务代理士改称税理士。税理士法颁布初期全国约有税理士 3000 人。现已发展到 65000 人，加上税理士事务所的雇员 22 万人，是现在日本全国税务人员的 2 倍多。在日本有 80% 的工商企业是委托税理士事务所代为办理纳税事宜的。

（二）美国的税务代理制度情况

美国是联邦制国家，与此相适应的税收制度也是实行联邦、州、市（地方）三级税收体制。因而在美国各州之间的税法是不完全一样的。在美国每个公民不仅要交纳联邦税，要交纳州税，个别的市还要交纳市税。对于大多数美国人来说，不可能完全了解十分复杂的税法以及税务局对税法条文所进行的具体规定。因此，由纳税人独立地完成申报纳税确有实际困难。同时违反税法规定的处罚较为严厉，所以在美国纳税人中需要由精通税法，具有专业技能的人和机构为其代办纳税方面的手续，充当其税务代理人。美国的税

务代理制就是在这种情况下产生的。美国的税务代理业是很发达的。据统计,美国的企业约有 50%,个人几乎是 100% 的税务事宜由税务代理人代办。美国税务代理主要依据美国财政部在 1966 年 8 月 9 日发布的第 230 号通知,通知对税务代理人资格的条件、程序、惩戒措施、延伸教育等做了详尽的规定,全国统一实行。以后随着代理业务发展的需要,对该项通知还作了多次修改。

(三) 韩国的税务士制度情况。

韩国政府着手研究税务代理制度是从 1958 年开始的。1960 年韩国政府开始改革税制,新的税制较为复杂,纳税人自行办理较为困难。为此,韩国政府认识到实行税务代理制度的必要性,于 1961 年 9 月颁布《税务士法》,10 月颁布《税务士法施行令》,11 月颁布《税务士法则》。同年 12 月财政部根据《税务士法则》规定,举行了第一次税务士考试,从此韩国税务士制度正式运行。韩国的税务士法对税务士的使命、业务范围、资格认证、考试制度、注册登记、权利和义务、收费标准、行业组织等都作了具体规定。韩国税务士制度的历史虽然只有三十几年,但其发展很快,现全国注册登记税务士已达 26000 人,税务士事务所遍布全国各地。

(四) 英国的税务代理情况

英国在 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,税务检察官吉尔巴德·巴尔与其他税务专家共同创立了租税协会,成为英国惟一的专门从事税务业务的专业团体。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。

除日本、美国、韩国、英国实行税务代理外,还有许多国家实行了形式不同的税务代理制度。尽管世界各国(地区)税务代理制的内容与模式不同,但是,税务代理制产生的历史渊源却是相近的。

三、中国税务代理制度的产生与发展

(一) 在中国税务代理的产生发展史上重要的记载

1. 1992年9月全国人大常委会通过的《中华人民共和国税收征收管理法》第五十七条明确规定：“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。）这就正式确立了税务代理的法律地位。

2. 1993年8月国务院颁布的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第八十三条进一步阐明“纳税人、扣缴义务人委托税务代理人代为办理税务事宜的办法，由国家税务总局规定。”（2002年9月修订后的《税收征收管理法实施细则》为第一百一十一条。）

3. 1994年1月1日新税制改革全面实施，国家税务总局把建立健全税务代理制度纳入征管改革的战略中。从此，税务代理成为“申报——代理——稽查”之中的重要组成部分。

4. 从1985年开始，在我国一些大城市先后组建了税务咨询机构。在实际开展的业务中，一般都包括了一些税务代理的业务项目。由于当时税务代理尚未立法，只是随着咨询业务的开展，进行了一些探索。但它却为税务代理事业的发展积累了宝贵的实践经验。

5. 1994年9月，国家税务总局以国税发（1994）211号文向全国税务机关下达了《关于开展税务代理试点工作的通知》。《通知》强调指出：“全面推行税务代理制已成为税收征管改革的一项重要任务，为此，各级税务机关要提高对这项工作的认识，国税、地税的主要领导要共同主动与有关部门互相配合、协调，发挥各方面的积极性，采取有效措施，组织实施税务代理的试点工作。”国家税务总局的上述通知为推行税务代理的工作奠定了基础，给予了强有力的推动。

6. 1995年2月，中国税务咨询协会正式成立。该协会虽然名称为“咨询协会”，但它同时也是税务代理人员的自律性组织，中

国的税务代理事业必将同税务咨询事业一起更健康地向前发展。

（二）中国推行税务代理制的必要性

1. 推行税务代理制是深化税收征管改革的需要。1994 年国家公布实施的新税制，是我国税收制度上一场重大的结构性的改革。实施的情况说明，改革得到了成功，有力地促进了社会主义经济体制的改革和发展。但实施过程中也反映出一些问题，如税收征管相对滞后；征管现状与新税制不相适应的矛盾较为突出等。为保障新税制的顺利实施，国家税务总局适时地提出了深化税收征管改革的目标，在这一目标的实现中，税务代理承担着重要的服务功能。这就说明，税务代理制是与征管改革相关的重要内容，是改革不可分割的重要组成部分。它在深化征管改革中有着不可低估的重要作用。

2. 推行税务代理制是适应社会主义经济发展的需要。这个问题主要有两点含义：一是税务代理业是我国社会主义市场经济服务体系中的一个重要组成部分。中共中央、国务院《关于加快发展第三产业的决定》中指出：第三产业加快发展是生产力提高和社会进步的必然结果，第三产业发展水平是衡量现代化社会经济发达程度的主要标志。并明确把与科技进步相关的新兴行业，包括咨询代理服务列为加快发展的重点；二是推行税务代理能够适应现代企业制度的要求。所谓现代企业制度是指产权明晰、责权明确、政企分开、科学管理的企业制度。其基本特征是：企业以其全部法人财产，依法自主经营，自负盈亏，照章纳税。为了适应竞争日趋白热化的市场机制，企业的经营管理者为了在公平竞争中求生存、求发展，必须将其全部精力集中于自身的经营管理，对其他的社会需求，就要通过市场中介服务行业予以满足。由于国家与企业的收入分配关系，已逐步统一到税收这条主渠道上来，税负的高低直接影响着企业的切身利益，因而成为生产经营者首先考虑的因素。企业的经营管理者不可能用大量的时间去研究现行税法，同时出于对自

身合法权益的考虑，既怕该享受的优惠政策享受不到，又怕违反税收法律、法规受到处罚，从而产生了委托税务代理的愿望。推行税务代理适应了现代企业机制的这种要求。

3. 推行税务代理制度是适应我国对外开放的需要。在市场经济比较发达的一些国家里，纳税人依靠中介机构代理申办纳税事宜已成为一种制度。随着我国对外开放的扩大，外商投资企业和外国企业急剧增加。这些企业对税收十分关心，在国外经营中习惯委托代理人申报纳税。因此，推行税务代理制是适应我国对外开放的需要。

（三）中国税务代理制产生与发展的各阶段回顾

中国税务代理制产生与发展，大致可归纳为三个阶段。第一阶段是 20 世纪 80 年代初出现的税务咨询业务。当时，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。可以说这是税务代理的雏形阶段。第二阶段是 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》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”，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。第三阶段是税务代理制的全面推行。进入 90 年代中后期，我国的税收征管改革已进入深化阶段，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》，在税务代理行业全面实施注册税务师制度，进一步推动了税务代理的开展。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的关于“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《关于〈清理整顿税务代理行业实施方案〉的通知》，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。清理整顿的对象是从事税务代理的所有机构。税务代理是一项受国家法律保护的社会中介服务行业，其代理资格必须经国家主管部门审批后方能取得，因此，清理整顿的首要内容就是坚决取缔非法设立的税务代理机构，严禁非法从事税务代理。其次，全面清理税务机关兴办或挂靠的税务代理机构，凡是由税务机关兴办或挂靠税务机关的税务代理机构必须在编制、人员、财务、职能、名称五个方面与税务机关彻底脱钩，并实施改制。为了保证税务代理机构的中介性，国家税务总局制定了《有限责任（合伙）税务师事务所设定及审批暂行办法》，并要求各代理机构在脱钩的同时按《办法》规定积极实施改制。改制的税务代理机构必须向省级注册税务师管理机构报送税务代理机构改制申请报告并附下列材料：（1）脱钩后注册税务师及从业人员的材料；（2）清产核资、产权界定、净资产处理的材料；（3）出资人的材料；（4）脱钩改制后的章程（草案）；（5）办公地址及办公用房产权或使用权证明。省级注册税务管理机构对税务代理机构改制的材