



现代经济与管理类规划教材

税务代理实务

姚旭 主编
荣红霞 曹海英 副主编

清华大学出版社·北京交通大学出版社

现代经济与管理类规划教材

税务代理实务

姚 旭 主 编
荣红霞 曹海英 副主编

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本教材是根据本科院校培养应用型人才的任务要求,按照使学生既掌握税务代理的理论知识,又培养其税务代理实务操作能力的思路,采取先阐述税务代理实务相关理论,继而进行税务代理实务操作能力训练来设计体例和安排教学内容。全书共10章。第1章为税务代理总论篇,阐述税务代理实务的基本理论,为以后各章的学习奠定基础;第2章至第4章为涉税服务税务代理篇,均为从事税务代理工作的基本理论;第5章至第7章为纳税申报代理实务篇,每章均从税法基本规定和税种纳税申报代理实务两个角度进行阐述,目的是巩固基础知识,通过企业的实际操作案例,提升学生税务代理实务操作的能力;第8章至第9章为税务代理纳税审查篇,有助于培养学生纳税审查意识,提高税务代理审查水平;第10章为其他税务代理事宜,介绍代理税务行政复议操作要点、从事税务代理的执业风险因素等。

本教材可作为财政专业、税务专业、会计专业、财务管理专业、审计专业,以及工商管理类专业的本科教材。该教材同时适用于高职高专院校相关专业的需要,也可作为财会人员、税务人员的业务用书或供自学使用。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

税务代理实务 / 姚旭主编. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社,2012.7
(现代经济与管理类规划教材)

ISBN 978-7-5121-1064-9

I. ① 税… II. ① 姚… III. ① 税务代理-高等学校-教材 IV. ① F810.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第144256号

责任编辑:吴嫦娥 特邀编辑:林欣

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京市德美印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:18.5 字数:462千字

版 次:2012年8月第1版 2012年8月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-1064-9/F·1036

印 数:1~4 000册 定价:32.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前言

PREFACE

应用型本科院校的人才培养目标是面对现代社会生产、建设、管理、服务等一线岗位,培养能直接从事实际工作、解决具体问题、维持工作有效运行的高等应用型人才。优化教材建设是深化教育教学改革的重要组成部分,并在一定意义上起着先导作用。目前,国内应用型本科院校所采用的教材往往只是对理论性较强的本科院校教材的简单删减,针对性、应用性不够突出,难以达到因材施教的目的。因此,我们组织既具有深厚的理论功底又长期实践于税收征收工作一线的教师编写了《税务代理实务》教材,以满足当前人才培养目标的需求。

在本教材编写过程中,突出与办学定位、教学目标的一致性和适应性,既严格遵照学科体系的知识构成和教材编写的一般规律,又针对应用型本科人才培养目标及与之相适应的教学特点,精心设计写作体例,科学安排知识内容,围绕应用讲授理论,做到“专业理论管用、基础知识够用、实践技能实用”。基于此本教材具有以下特点。

1. 坚持“理论体系完整性”。本科应用型人才的培养首先要求为学生打下扎实的理论基础,使其掌握完整的学科理论体系,既有利于其深造学习,又有利于其实践能力与创新能力的培养与发挥。本教材展现了我国完整的税制体系,包括程序性税收制度与实体性税收制度。程序性税收制度介绍了税收管理、纳税管理、发票管理等内容,实体性税收制度介绍了流转税、所得税、资源税等税种的有关纳税人、征税对象、税率、纳税地点等内容。

2. 强调“知识内容实用性”。本教材在知识内容的介绍与讲解中,注重实际工作对知识内容的要求,所依据的是至出版时最新的税收法规、最新的税务代理实务操作要求、最新的实际业务工作动态,使学生所学知识与实际需求零距离,减少实际工作中知识运用时的“错位”现象。在知识内容数量的把握上,坚持以“够用”为标准,不求面面俱到,所以只介绍和讲解基本税收法规、基本税务处理方法与基本税收实务操作方法。

3. 突出“实践技能职业化”。“学以致用”,在掌握基本理论、基本知识的基础上培养适合职业化要求的实践技能是必须面临与解决的问题。因此,本教材结合税收征收实践工作,设计了符合学生职业能力培养要求的模拟操作案例,模拟案例以“过程”为导向,用“任务”进行驱动,教学中可按照实际工作流程进行教师指导下的纳税实务模拟操作,在此基础上深化对理论知识的理解并形成符合纳税实务工作的职业能力。

本教材由哈尔滨金融学院姚旭担任主编,哈尔滨金融学院荣红霞、曹海英担任副主编。具体分工为:第1、8章由姚旭编写;第2、5、7章由荣红霞编写;第9章由曹海英编写;第3章由哈尔滨商业大学的王炜编写;第4章由黑龙江科技学院的张海涛编写;第6章由哈尔滨金融学院的崔艳辉编写;第10章由哈尔滨金融学院的赵凯编写。本教材由姚旭教授拟

定全书的编写原则、编写体例，并对全书进行了统纂定稿。

本教材在编写过程中，参阅了国家最新出台的税收法规，参考了最近出版的税法教材、税务会计教材、纳税申报教材及其他纳税实务类教材，密切结合税收征纳实务工作，吸纳了税务系统一线工作者的宝贵建议，北京交通大学出版社的编辑也给予了很大支持并提出不少有见地的建议，借此机会向他们表示衷心的感谢。

由于作者水平和时间所限，书中疏漏不足之处实属难免，敬请各位专家和读者提出宝贵意见。

编 者

2012 年 7 月

目 录

CONTENTS

第1章 税务代理总论	(1)
1.1 税务代理概述	(2)
1.1.1 税务代理的含义	(2)
1.1.2 税务代理的特点	(2)
1.1.3 税务代理原则	(3)
1.1.4 税务代理在税收征纳关系中的作用	(4)
1.2 税务代理制度	(5)
1.2.1 税务代理制度的内涵和类型	(5)
1.2.2 税务代理制度的产生与发展	(5)
1.3 注册税务师及税务师事务所	(7)
1.3.1 注册税务师及服务范围	(7)
1.3.2 注册税务师资格的取得	(8)
1.3.3 税务师事务所	(10)
1.4 税务代理的业务范围及规则	(11)
1.4.1 税务代理的范围	(11)
1.4.2 税务代理中注册税务师的执业规则	(11)
1.5 税务代理的法律关系和法律责任	(12)
1.5.1 税务代理的法律关系	(12)
1.5.2 税务代理的法律责任	(15)
思考与练习	(16)
第2章 税务管理与税务登记代理实务	(17)
2.1 税务管理概述	(17)
2.1.1 税务管理体制	(17)
2.1.2 分税制下的税务管理体制	(18)
2.1.3 我国税务管理机构的设置及其职能划分	(18)
2.2 企业税务登记代理实务	(20)
2.2.1 开业税务登记	(20)
2.2.2 变更税务登记	(26)
2.2.3 停业、复业登记	(28)
2.2.4 注销税务登记	(30)

2.2.5 外出经营报验登记	(32)
2.3 纳税事项税务登记代理实务	(32)
2.3.1 增值税一般纳税人认定登记	(33)
2.3.2 税种认定登记代理实务	(35)
思考与练习	(37)
第3章 发票领购与审查代理实务	(38)
3.1 发票代理领购实务	(39)
3.1.1 发票的种类与使用范围	(39)
3.1.2 发票领购管理规程	(42)
3.1.3 代理领购发票操作要点	(43)
3.2 发票填开的要求及操作要点	(44)
3.2.1 发票的开具要求	(45)
3.2.2 发票填开的操作要点	(45)
3.3 发票审查代理实务	(46)
3.3.1 代理发票审查的基本内容	(46)
3.3.2 代理发票审查的基本方法	(47)
思考与练习	(48)
第4章 建账建制代理实务	(50)
4.1 代理建账建制的基本要求及范围	(50)
4.1.1 代理建账建制的适用范围	(50)
4.1.2 代理建账建制的基本要求	(51)
4.2 代理建账建制的基本内容及规范	(51)
4.2.1 代理建账建制的基本内容	(52)
4.2.2 代理记账操作规范	(53)
思考与练习	(55)
第5章 流转税纳税申报代理实务	(56)
5.1 增值税纳税申报代理实务	(56)
5.1.1 应纳税额的计算	(57)
5.1.2 代理增值税申报操作规范	(60)
5.1.3 代理填制增值税纳税申报表的方法	(61)
5.1.4 增值税防伪税控系统对增值税专用发票的认购及具体要求	(82)
5.1.5 代理生产企业免、抵、退税申报操作规范	(83)
5.2 消费税纳税申报代理实务	(85)
5.2.1 消费税应纳税额计算方法	(85)
5.2.2 代理消费税纳税申报操作规范	(87)
5.2.3 代理填制《消费税纳税申报表》的方法	(88)

5.3 营业税纳税申报代理实务	(113)
5.3.1 营业税应纳税额的计算方法	(113)
5.3.2 代理营业税纳税申报操作规范	(116)
5.3.3 代理填制《营业税纳税申报表》的方法	(116)
思考与练习	(138)
第6章 所得税纳税申报代理实务	(140)
6.1 个人所得税纳税申报代理实务	(140)
6.1.1 个人所得税的计算方法	(140)
6.1.2 个人所得税代理纳税申报操作规范	(143)
6.1.3 代理填制个人所得税纳税申报表的方法	(144)
6.2 企业所得税纳税申报代理实务	(158)
6.2.1 企业所得税的计算方法	(158)
6.2.2 代理企业所得税纳税申报操作规范	(159)
6.2.3 代理填制企业所得税纳税申报表的方法	(160)
思考与练习	(188)
第7章 其他税种纳税申报代理实务	(189)
7.1 土地增值税纳税申报代理实务	(189)
7.1.1 土地增值税的计算方法	(189)
7.1.2 代理土地增值税纳税申报操作规范与申报表填制方法	(191)
7.2 印花税纳税申报代理实务	(197)
7.2.1 印花税的计算方法	(197)
7.2.2 代理印花税纳税申报操作规范与申报表填制方法	(198)
7.3 房产税纳税申报代理实务	(199)
7.3.1 房产税的计算方法	(200)
7.3.2 代理房产税纳税申报操作规范与申报表填制方法	(200)
7.4 城镇土地使用税纳税申报代理实务	(201)
7.4.1 城镇土地使用税的计算方法	(201)
7.4.2 代理城镇土地使用税纳税申报操作规范与申报表填制方法	(201)
7.5 资源税纳税申报代理实务	(203)
7.5.1 资源税应纳税额的计算方法	(204)
7.5.2 资源税代理申报操作规范	(205)
7.5.3 代理填制资源税纳税申报表的方法	(205)
思考与练习	(206)
第8章 代理纳税审查方法	(207)
8.1 纳税审查的基本方法	(207)
8.1.1 顺查法和逆查法	(207)

8.1.2	详查法和抽查法	(208)
8.1.3	核对法和查询法	(208)
8.1.4	比较分析法和控制计算法	(208)
8.2	纳税审查的基本内容	(208)
8.2.1	会计报表的审查	(209)
8.2.2	会计账簿的审查与分析	(211)
8.2.3	会计凭证的审查与分析	(212)
8.2.4	不同委托人代理审查的具体内容	(213)
8.3	账务调整的基本方法	(213)
8.3.1	账务调整的作用	(213)
8.3.2	账务调整的原则	(213)
8.3.3	账务调整的基本方法	(214)
8.3.4	错账的类型及调整范围	(215)
	思考与练习	(218)

第9章 代理纳税审查实务

9.1	代理流转税纳税审查实务	(219)
9.1.1	代理增值税纳税审核实务	(219)
9.1.2	代理消费税纳税审核实务	(228)
9.1.3	营业税纳税审核代理实务	(234)
9.2	代理所得税纳税审查实务	(242)
9.2.1	个人所得税纳税审核代理实务	(242)
9.2.2	代理企业所得税纳税审查实务	(244)
9.3	其他税种纳税审核代理实务	(255)
9.3.1	印花税纳税审核代理实务	(255)
9.3.2	土地增值税纳税审核实务	(256)
9.3.3	房产税纳税审核代理实务	(257)
9.3.4	土地使用税纳税审核代理实务	(258)
	思考与练习	(259)

第10章 其他税务代理事宜

10.1	税务行政复议代理实务	(260)
10.1.1	税务行政复议的受案范围	(261)
10.1.2	税务行政复议的参加人	(261)
10.1.3	税务行政复议的管辖原则	(262)
10.1.4	税务行政复议申请	(263)
10.1.5	税务行政复议受理	(263)
10.1.6	税务行政复议证据	(265)
10.1.7	税务行政复议审查和决定	(266)

10.1.8 税务行政复议文书的送达	(268)
10.1.9 代理税务行政复议的基本前提与操作规范	(268)
10.2 税务咨询与税务顾问	(270)
10.2.1 税务咨询	(270)
10.2.2 税务顾问	(271)
10.2.3 现代税务咨询——税收筹划	(271)
10.3 注册税务师执业文书	(272)
10.3.1 执业文书的种类	(272)
10.3.2 执业文书的基本要求	(273)
10.4 代理填报涉税文书操作规范	(273)
10.4.1 代理填报涉税文书的种类	(274)
10.4.2 填报涉税文书的基本程序	(274)
10.5 税务代理执业风险与质量控制	(274)
10.5.1 税务代理的执业风险	(274)
10.5.2 税务师事务所的质量控制	(275)
思考与练习	(281)
 附录 A 本书引用的税率表	 (282)
参考文献	(286)

第1章

税务代理总论

学习目标

通过本章的学习,使学生对代理与税务代理的内涵有所了解,了解并掌握税务代理的特性及原则,税务代理制度的模式。重点掌握税务代理人应承担的法律责任,为在实际税务代理中能依法代理奠定基础。

导入案例

在人们的印象中,聘请税务代理的大多是那些上档次、够规模的大中型企业,小企业因其比较简单无须聘请税务代理。然而,我的亲身经历告诉我,在聘请税务代理方面,小企业比大型企业更加需要。

3年前,我所经营的企业还仅仅是个家庭作坊式的小企业。当时就曾有税务代理机构就代理一事与我联系。对此我不以为然,认为像我这样的小企业,聘请一个会计就完全可以应付纳税之事,根本用不着税务代理。因此,我一口回绝了税务代理机构的请求,并且对邻街的一家同行企业聘请税务代理的行为不以为然。

可是一年之后,邻街的那家同行企业在纳税信用评比中被评为A级企业,而我所经营的企业则由于会计人员的屡次失误被评为C级。不仅如此,在这一年当中我所经营的企业因为账目混乱多次被税务部门查处,企业所支付的罚款、滞纳金就有几千元之多。最为严重的是,因屡次被税务部门处罚,企业的信誉迅速下降,一批老客户纷纷离开并准备与那家A级企业合作。

完全不同的发展状况使我明白,对于我经营的这种小企业来说,聘请税务代理还真不可或缺。假如当初聘请了税务代理,我会少支付许多罚款、滞纳金;假如聘请了税务代理,我的客户也不会离我而去。所以,我想对那些小企业的老板们说,为了企业的健康发展,还是请一家税务代理机构为好。

资料来源:吕海宁口述,吕凤柱整理。小企业更需要税务代理。中国税务报,2007-07-09。

1.1 税务代理概述

1.1.1 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法律行为。我国《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，成千上万的企业和个人都可以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。

1.1.2 税务代理的特点

1. 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。主体资格的特定性是注册税务师执业的法定要求，也是注册税务师行业有序发展的基本条件。

2. 代理活动的公正性

税务代理人是沟通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。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。公正性是税务代理人执业的基本要求，离开公正性，税务代理人的存在就失去了意义。

3. 法律约束性

税务代理人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，税务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。

4. 活动的知识性与专业性

税务代理行业从事的是一种知识密集型专业活动。税务代理人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，税务代理人执业还表现出较强的专业性。在执业过程中，税务代理人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。

5. 执业内容的确定性

注册税务师的业务代理业务范围，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。

6. 税收法律责任的不转嫁性

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，并不意味着税务代理人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。若因税务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。

7. 有偿服务性

税务代理行业是伴随着市场经济产生和发展起来的，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。

1.1.3 税务代理原则

从事税务代理活动必须遵循以下原则。

1. 自愿委托原则

税务代理人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利；税务代理人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，税务代理人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关系，而是依据合同的契约关系。税务代理人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。

2. 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。注册税务师在执业过程中，要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

税务代理执业的独立性是指税务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。

税务代理人的执业行为是一项社会性中介服务活动，涉及注册税务师、被代理人和国家的利益关系。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、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

税务代理人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，而且还可以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。

1.1.4 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。

1. 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。

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、严密的监督制约体系，确保税收任务的完成。实行税务代理制度可以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、税务机关三方的制约关系。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，从而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。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《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《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。

4. 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，作好税收筹划。注册税务师还可以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。

1.2 税务代理制度

1.2.1 税务代理制度的内涵和类型

1. 税务代理制度的内涵

税务代理制度是指在税务代理活动中，税务代理人应遵循的法律制度和规范。它包括国家有关税务代理的法规、规章、制度和税务代理行业协会所制定的本行业业务操作规程两个层次。

2. 税务代理制度的类型

各国一般根据本国的政治制度、宪法程序，以及文化背景等因素确定其税务代理制度的类型。根据管理体制的不同，税务代理制度可以分为3种类型：集中型税务代理制度、松散型税务代理制度、混合型税务代理制度。

1.2.2 税务代理制度的产生与发展

1. 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，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。

1) 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。

2) 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》就强调以下观点：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。

3) 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。

2. 我国税务代理制度产生与发展的基本历程

1) 我国税务代理制度产生与发展的背景

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。

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。

2) 我国税务代理制度产生与发展的基本历程

我国税务代理制度产生与发展的基本历程，大致可分为以下几个阶段。

(1) 20 世纪 80 年代初的税务咨询业。20 世纪 80 年代，随着国家税制进行一系列改革，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。

(2) 20 世纪 90 年代初税务代理市场的启动。在国家推行一系列税制改革的同时，从 1988 年起，全国逐步开展税收征管改革，辽宁、吉林省一些地区结合征管方式的改变，进行了税务代理的试点，取得了一定成效。为此，在 1993 年实施的《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。

(3) 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，标志着注册税务师执业资格制度在我国的正式确立。

(4) 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的社会中介组织定位逐渐清晰；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》的出台标志着注册税务师行业进入一个崭新的规范发展时期。

1.3 注册税务师及税务师事务所

1.3.1 注册税务师及服务范围

1. 注册税务师的概念

注册税务师是指在中华人民共和国境内依法取得注册税务师执业资格证书，从事涉税服务和鉴证业务的专业人员。注册税务师执业应当精通税收法律及财务会计制度，能够熟练地承担税务代理、税收筹划等业务，具备进行实务操作的素质和技能。注册税务师在纳税人、扣缴义务人的委托之下，从事相关涉税事宜。

注册税务师执业，应当依托于税务师事务所。税务师事务所是依法设立并承办法律、法规、规章规定的涉税服务和鉴证业务的社会中介机构。注册税务师和税务师事务所承办业务，应当以委托方自愿为前提，以有关法律、行政法规、规章为依据，并受法律保护。税务师事务所及注册税务师应当对其出具的鉴证报告及其他执业行为承担法律责任。