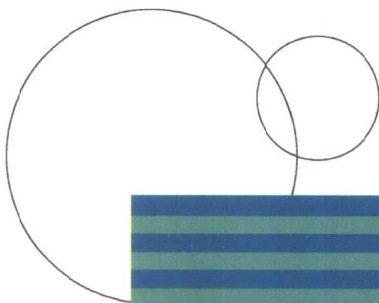


■ 郝如玉 著

税务代理制度研究



经济管理出版社

ECONOMIC MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

中国税务代理 制度研究

郝如玉 著

经济管理出版社

责任编辑 丁 军
版式设计 王 超
责任校对 晓 泉

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税务代理制度研究/郝如玉著. —北京: 经济管理出版社, 2002

ISBN 7-80162-351-7

I. 中... II. 郝... III. 税收管理—代理(经济)—研究—中国 IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 001531 号

中国税务代理制度研究

郝如玉 著

出版: 经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)

发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷: 北京交通印务实业公司

850 × 1168 毫米 1/32 11.5 印张 283 千字
2002 年 3 月第 1 版 2002 年 3 月北京第 1 次印刷
印数: 1—3000 册

ISBN 7-80162-351-7/F·336

定价: 28.00 元

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。

通讯地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836

联系电话: (010) 68022974

前 言

税务代理作为社会中介服务行业的一个分支，在西方发达国家已经存在了几十年，甚至上百年，基本形成了比较完整的制度体系。而对我国来说，税务代理却是一个新生事物。自1994年9月，国家税务总局下发《税务代理试行办法》起，在我国已走过了七年多的发展历程，并获得了长足的发展。据统计，目前全国已有税务代理机构4000多个，税务代理从业人员近6万人，也基本上形成了一定的规模，正日渐成为一个新兴的社会中介服务行业。但在发展中也出现了不少矛盾和问题，如何解决好这些矛盾和问题，是我国税务代理事业能否健康有序发展的关键。目前，国务院颁布了关于清理整顿经济鉴证类社会中介机构的通知，决心大力整顿经济鉴证类中介机构，并将注册税务师纳入了整顿范围之内，中国的税务代理制度将得到不断的规范与发展。本书从介绍我国税务代理的产生、发展入手，进一步揭示了其中存在的矛盾与问题，并在借鉴其他国家经验的基础上，论述了在我国现实国情的基础上如何对我国税务代理制度进行规范的一些思考，旨在促进我国税务代理制度的进一步发展，以更好地为国家税收服务，为社会主义经济建设服务。

我国的税收征管进行了多次改革，但这些税收改革一直沿着传统的思路进行，把纳税主体的纳税人排除在税收征管活动之外，仅仅只对税务机关内部的职能划分形式和机构设置作了一些变动，因此，税收征管也就一直不能跳出多事务、高成本、低效

率的怪圈。税务代理的实施，明确了纳税人的纳税主体地位和社会中介组织在办税中的作用，较之以往的税收征管改革，无疑是一种巨大进步。鉴于这个问题的重要性，本书单独开辟一篇来研究税务代理对降低我国税收成本、提高征管效率的重大意义。

在以往的关于税务代理研究的论述中，往往不将税收筹划列入其中，主要原因在于对社会主义国家是否容许税收筹划存在很大争论。但我们认为，税收筹划是税务代理的源动力。在未来的日子中，税收筹划将成为税务代理的主要业务。在我国，随着经济的发展，人们也逐渐抛弃了对税收筹划的偏见，税收筹划业务呈现出不断上升的势头，因此，本书对税收筹划研究加重了笔墨，对它的一般原理、具体业务设想以及与税务代理的关系都作了较详细的论述。

本书由郝如玉编著，王国华、刘桓、李莹、蔡磊和高海娜也参加了编写。

作 者

2002 年 1 月

目 录

上篇 税务代理原理

第一章 税务代理原理 / 3

第一节 代理概述 / 3

第二节 税务代理概述 / 6

第三节 税务代理的产生与发展 /13

第四节 税务代理的经济、社会效应分析 /19

第五节 税务代理关系和税务代理制度 /23

第六节 税务代理成本与税务代理费用 /27

第二章 税务代理制度的国际比较 /31

第一节 以日本为代表的业务垄断模式 /32

第二节 以美国为代表的自由竞争模式 /39

第三节 日美两种模式的比较 /43

第四节 其他国家（地区）税务代理概述 /46

第五节 世界各国及地区税务代理比较 /54

第三章 我国税务代理的发展历程 /63

第一节 我国税务代理的产生 /63

第二节 我国税务代理的发展 /80

第四章 我国现行税务代理制度研究 /86

- 第一节 注册税务师 /86
- 第二节 税务代理机构 /105
- 第三节 税务代理业务 /114
- 第四节 税务代理法律关系与法律责任 /117
- 第五节 税务代理的组织管理机构 /121

第五章 完善我国税务代理制度 /138

- 第一节 我国税务代理制度取得的成就 /138
- 第二节 现阶段我国税务代理制度存在的问题 /139
- 第三节 规范与完善我国税务代理制度的建议 /149

中篇 税务代理与税收成本

第一章 税收成本 /175

- 第一节 税收成本概述 /175
- 第二节 我国税收成本的现状 /181

第二章 税务代理与税收成本 /186

- 第一节 降低税收成本应注意的几个问题 /186
- 第二节 影响我国税收成本的因素 /189
- 第三节 推行税务代理是降低税收成本的有效途径 /197
- 第四节 降低税收成本的其他途径 /201

下篇 税务代理业务

第一章 税务代理基本业务 /214

- 第一节 税务代理业务概述 /215
- 第二节 一般涉税事务的代理 /218
- 第三节 涉税文书制作的代理 /250
- 第四节 税务会计的代理 /255

第二章 税收筹划 /261

- 第一节 税收筹划概述 /261
- 第二节 税收筹划与税务代理 /271
- 第三节 我国税收筹划的现状 /275

第三章 税收筹划内容 /281

- 第一节 税收筹划内容概述 /281
- 第二节 流转税的税收筹划 /285
- 第三节 所得税的税收筹划 /303
- 第四节 其他税种的税收筹划 /316
- 第五节 跨国税收筹划 /319
- 第六节 电子商务的税收筹划 /330

附录：与税务代理相关的主要法规

- 《注册税务师资格制度暂行规定》(1996年11月22日) /335
- 《注册税务师执业资格考试实施办法》(1999年1月4日) /341
- 《注册税务师注册管理暂行办法》(1999年4月29日) /343
- 《注册税务师执业准则(试行)》(1999年10月10日) /346
- 《税务代理从业人员守则(试行)》(1999年10月10日) /348

《有限责任税务师事务所设立及审批暂行办法》(1999 年 10 月 11 日) /348

《合伙税务师事务所设立及审批暂行办法》(1999 年 10 月 11 日) /352

人事部、国家税务总局《关于注册税务师执业资格考试报名条件补充规定的通知》(1999 年 11 月 10 日) /355

国家计委、国家税务总局《关于规范税务代理收费有关问题的通知》(1999 年 12 月 30 日) /356

财政部关于加强注册会计师协会工作和机构建设的通知
(2000 年 4 月 27 日) /358

参考书目 /360

稅務代理原理

上篇

第一章 税务代理原理

第一节 代理概述

一、代理的涵义

代理的涵义，在中外的法典、法规中均有明确表述。在世界著名的法学经典《牛津法律大辞典》（1980年版）中对代理的定义为：“被授权并统一以委托人的身份行事的代理人与另一个人，即本人之间的法律关系，特别指在与第三者的契约关系中代表本人行事。”在《中华人民共和国法律集注》（1992年版）中，对代理的表述为：“代理人根据被代理人的委托或代理权限，以被代理人的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。”在《中华人民共和国民法通则》第六十三条规定：代理是“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。”第六十四条还规定：委托代理人按照被代理人的委托进行有关税务事宜的代理。

以上各种表述在文字上各不相同，但其涵义大体一致，我们可以将其概括为：代理表示由一人或数人（委托人）与另一代表委托人进行工作的人（代理人）订立或明或暗的合同，代理人在代理权限内以被代理人的名义进行民事活动，由此产生的权利和

义务直接对被代理人产生效力。

二、代理的特点

根据上述表述，我们可以将代理的特点概括为以下四点：

(1) 代理人在代理权限范围内实施代理行为。代理人不能擅自变更或扩大代理权限。代理人超越代理权限的行为不属于代理行为，被代理人对此不承担责任。但是，代理人实施代理行为时有独立进行意思表示的权利。这是因为代理人实施的行为属于法律行为，而意思表示又是法律行为的核心。为了更好地完成代理责任，代理人在代理权限内可以根据代理活动的具体情况进行相应的意思表示，如决定如何向相对人进行意思表示或者决定是否接受相对人的意思表示，这样才能权衡利弊得失，争取在对被代理人最有利的情况下完成代理事务，以维护被代理人的利益。

(2) 代理人以被代理人的名义进行代理行为。代理人只有以被代理人的名义进行代理行为，才能为被代理人取得权利、承担义务。如果代理人以自己的名义为代理行为，这种行为是代理人自己的行为而非代理行为，其所涉及的权利与义务也只能由代理人自己承受。

(3) 代理主要是实施法律行为。代理人代被代理人实施的行为主要是法律行为，所以通过代理行为，必然在被代理人和相对人之间发生一定的法律关系，或者变更、终止被代理人与相对人的民事法律关系。

(4) 被代理人对代理行为承担民事责任。被代理人对代理人的代理行为承担责任，既对代理人在执行代理任务中的合法行为承担民事责任，也对代理人在执行代理任务中的违法行为承担民事责任。

三、代理的产生

代理最早起源于古罗马后期。罗马古法对法律行为的形式要求极为严格，一般要求当事人亲自到场完成一定程序方为有效，故无请人代理的可能，从而限制了代理制度的产生。到古罗马后

期，为了适应经济的发展、商品交换的频繁，逐渐产生了代理制度的萌芽。随着商品交换的日益扩大，代理的内涵也逐渐扩展，由简单的商务代理，逐步扩展到涉及从商务到个人行为乃至诉讼或行政行为的全方位代理。

四、代理的目的

专业化协作是社会化大生产的重要特征，也是社会发展和进步的标志之一，而这种分工协作在经济生活中主要表现为不同经济主体之间的委托代理关系，如企业所有者与经营者之间、诉讼人与律师之间、投保者与保险公司之间的委托代理关系以及各种各样的经纪人、中介人等形成的诸多代理关系。当事人广泛确立委托代理关系的目的是追求分工效果和规模效应。

分工效果是指具有不同能力秉赋的两个或两个以上的经济主体通过分工而各自获得超额效用（或福利），而规模效应则是指经济主体随所参与的经济活动规模的扩大而获得的边际效用的增加超过其边际规模的增大。例如，纳税人把涉税事宜委托给从事涉税业务的专门人员可以减少纳税时间，提高纳税效率，而从事涉税业务的专门人员也可以通过受理委托而获得一定的纯收益，这就是纳税人与从事涉税业务的专门人员因为分工而产生的分工效果。从事涉税业务的专门人员在接受一个纳税人委托的同时，还可以接受其他纳税人的委托而使单位时间内的价值创造得以提高，纳税人也可以专心从事自己的生产经营活动而得到更大的经济效益，这就产生了因分工而带来的规模效应。可以说，分工效果和规模效应是代理得以产生的前提，也是其得以发展至今并不断壮大的优势所在。

五、代理的分类

代理的分类，我国民法通则第六十四条规定：代理包括委托代理、法定代理和指定代理。委托代理是指委托代理人按照被代理人的委托行使代理权。法定代理是指法定代理人按照法律的规定行使代理权。指定代理是指指定代理人按照人民法院或者指定单

位的指定行使代理权。这是依照代理权产生的依据不同来区分的。

代理还可依其内容的不同，分为民事代理、商务代理、行政代理、诉讼代理以及其他具有法律意义的行为；依其授权人的不同，又可分为代理与复代理。

虽然各种代理形式内容各异，但有一点是相同的，即代理人进行代理时必须取得代理权，要向有关当事人出示证明此项权利的协议或证书，否则该代理行为是无效的。

六、代理的范围

代理应用的范围非常广泛。除法律规定的一些例外情况外，公民和法人都可以通过代理人实施法律行为。具体而言，代理活动的范围包括：

(1) 代理进行法律行为，如代为买卖、租赁、运送、借贷、履行债务等。

(2) 代理履行某些财政及行政方面的义务，如代办法人登记、专利申请、商标注册、涉税业务等。

(3) 代理进行诉讼行为。

此外，也并非所有事项都能代理，各国法律上一般都规定，凡依法必须由当事人亲自进行的具有人身性质的行为（如婚姻登记、设立遗嘱等），不得代理；对那些具有严格的人身性质的债务，如约稿、预约绘画、预约演出等，对被预约人履行的义务也不能代理。

第二节 税务代理概述

一、税务代理的涵义

税务代理是以税务事宜作为代理范围的一种具体代理形式，

属于代理中的委托代理。对税务代理目前国际上还没有一个统一的定义。

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》的规定向税务公署提出申报、申请、请求或不服申诉，或者就有关申报以及税务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。”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。”

二、税务代理的特点

税务代理作为委托代理的一种，具有以下几个特点：

(1) 中介独立性。这是税务代理的本质属性。税务代理的中介独立性是指税务代理机构和税务代理人处于征纳双方的中介地位，独立地为双方服务，行使职责。税务代理人不是征纳双方的当事人和利益承担者，它超脱于征纳双方之外，不受任何部门和个人的干预。这才能保证他们在处理税收事务、解决征纳纠纷时能够更好地以事实为依据，以法律为准绳，秉公执法，客观公正。

(2) 智能服务性。税务代理对从业人员的知识、智能水平要求较高。税务代理人员不仅要熟练掌握国家现行税制体系，能够熟练地进行应纳税额的计算、申报，并根据纳税人的自身特点提出税收筹划的建议，而且还要对法律及财务会计等相关知识具有一定的掌握，以便能够代替委托人办理涉税诉讼等业务。

(3) 权责对等性。税务代理的权责对等性包括了两层涵义：一是要求税务代理机构和税务代理人作为自主经营、自负盈亏的经营主体，通过服务应当收取一定的报酬。因为如果不实行有偿服务，通过服务取得利润，就无法维持税务代理机构的生存和发展，就更谈不上如何为纳税人和扣缴义务人服务的问题了。二是要求税务代理机构和税务代理人在为委托人代办税务事宜的过程

中，应当尽职尽责，不能敷衍了事。如果由于税务代理机构和税务代理人的责任而导致了委托人遭受经济上的损失，税务代理机构和税务代理人应当承担相应的责任，对委托人进行赔偿。

(4) 相互自愿性。税务代理不是法定的纳税程序。不管在税务代理过程中，税务代理人与纳税人哪一方处于主动，双方都是自愿的。纳税人、扣缴义务人认为没有必要可不委托代办；税务代理人如认为难以胜任或不宜代办的，也可拒绝接受委托。随着税务代理业的发展和普及，这种相互自愿性将逐步衍生出委托对象或受托对象的双向选择性。

(5) 操作规范性。税务代理本身从受理业务范围到代理税务等各个方面，要有明确的规章制度和办事秩序，促进优质服务和方便客户，同时提高税务代理人员的办事效率及增强约束机制。税务代理应当根据有关税务代理的法律及其他相关法律、法规所规范的程序来办理，有关文书的确立包括双方签定的委托协议书、委托方签发的授权委托书都必须有规范性。没有规范性，税务机关不予承认，税务代理也就不能成立。税务代理的这种规范性特征是由税务机关、纳税人、税务代理人三方的共同需要决定的。

三、税务代理应遵循的原则

税务代理应遵循如下原则：

(1) 依法代理原则。开展税务代理必须依照税收法令和法规进行，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动准则。

(2) 自愿原则。税务代理行为发生的前提，必须是代理与被代理双方自觉自愿的。即纳税人有委托和不委托的选择权，有选择代理人的权利；同时，税务代理人也有受理或不受理纳税人委托代理的选择权。

(3) 公正原则。税务代理作为社会中介服务组织，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