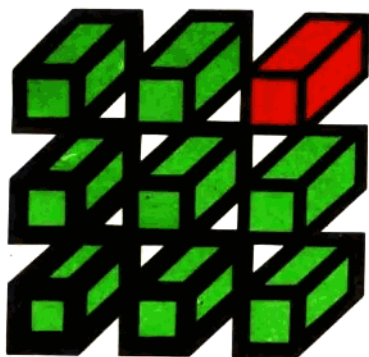


实用税务代理指南

● 主编：陈谷斌 / 李长庚



42

湖南科学技术出版社

编委 (以姓氏笔画为序)

邓宇锋	龙仕福	印道盘	田茜平	刘正章
刘前秋	刘荒芜	刘雅莎	苏海清	杨革新
李汉兴	李树卿	吴联生	陈书桂	陈爱国
张明忠	张有志	易云挥	周菊生	卿育龙
唐梦雄	曹赤军	曹承斌	黄德成	谢勇民
蒋胜大				

序 言

我们十分欣喜地看到，伴随着 1994 年 9 月 16 日《国家税务总局关于开展税务代理试点工作的通知》和《税务代理试行办法》的颁发，税务代理在我国作为一项方兴未艾的事业正朝着制度化、科学化、社会化的方向迈进。

税务代理在西方发达国家已经成为一种制度，受到普遍欢迎和采用。日本、韩国、德国都制定有专门的法律，美国、加拿大和澳大利亚等国则在会计法中设有特别条款规定，许多发展中国家也纷纷加以试行和推广。中国作为一个正处在建立社会主义市场经济改革时期的发展中国家，推行税务代理更有必要。首先，推行税务代理有利于提高办税质量，促进依法纳税，保护纳税人权益。由于纳税工作是一项专业性较强的工作，不仅要熟悉有关税收法律，还要熟悉财务会计制度，而办理税务登记、申报税收、计算税额、解缴税款等具体事项又需要纳税人花费一定的时间和精力，委托税务代理人去处理，可使纳税人免除繁杂的税务事项，集中精力放在生产和经营上；其二，税务代理的推行有利于建立制约机制，维护征纳双方的合法权益。税务代理人在服务过程中实行两种监督，一方面通过代理纳税对纳税人依法纳税进行监督，防止偷漏税发生，减少税收流失，另一方面又对基层税务工作者依法办税进行监督；第三，税务代理制的推行有利于降低税收征收成本，为国家节省财政开支。税收征收成本

中最主要的是征管人员的行政经费开支。我国有税务人员 70 余万人，1994 年征税总额 4513 亿元，人均征税额 64.5 万元左右，这远远低于日本等国家和地区，而税务人员的费用开支则大大高于日本等国家和地区。税务代理制的推行，充分利用社会中介力量办税，就能大大降低税收征收成本，提高税收效益。

从我国现实的情况分析，构成推行税务代理制的客观条件已经基本成熟。第一，征纳双方的共同需求，为推行税务代理提供了契机。一方面，随着我国建立社会主义市场经济体制目标模式的确立，企业利益与国家税收关系日益密切，促使企业重视通过委托税务代理，增强自己的办税能力，保护自己的合法权益；另一方面，税务机关随着征管改革的深入，其管理纳税人、服务纳税人的“保姆式”做法也正在为依法行政、分清权责的法制意识和科学方法所取代。征纳双方的这种内在变化，为税务代理的推行和发展，提供了一个内在动力。第二，改革开放以来的不断尝试，为推行税务代理打下了基础。早在 80 年代初，我国已正式在涉外税收领域里推行税务代理，并于 1989 年把这一制度扩展到内资企业税收领域，先后在吉林、北京、四川、武汉等地开展了试点工作。通过试点，锻炼和培养了一大批骨干，积累了不少经验，从而为全面推行税务代理作了实践准备。第三，税务代理队伍初步形成，为推行税务代理提供了人才保障。到目前为止，全国已有税务咨询组织 1000 余家，从业人员 15000 万余人，会计师事务所 2500 余家，注册会计师 15000 万余人，律师事务所 4200 余家，律师 50000 万余人。这支队伍的形成和存在，无疑为税务代理在我国的蓬勃发展构成了最坚强的后盾。

展望税务代理在我国的前景是非常广阔的。但是，目前我国税务代理制还处在起步阶段，许多观念和实践上的问题还亟待解决。为此，我们特请吴福求等几位具有一定理论修养和实际工作经验的同志编写了《实用税务代理指南》这本务实专著。它以国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》为依据，参照当前国内外关于税务代理的理论研究成果和实践经验，系统地阐述了在我国推行税务代理的必要性和重要意义，详尽地介绍了税务代理的业务范围、管理机构、税务师的法律责任，代理人和被代理人的权利与义务等有关税务代理的基本知识、基本原则，以及如何取得税务代理资格，如何开展税务代理工作等实际操作问题。全书具有较强的理论性、操作性和指导性，是税务机关和社会中介服务机构从事税务代理业务和管理的工具书，也是广大纳税人寻求税务代理的辅导读物，同时，可作为大专院校税务代理教学的参考书和税务代理业务的培训教材。

《实用税务代理指南》一书的出版发行，一定会得到广大读者的喜爱，我相信，它对推动和规范我省税务代理工作的发展将起到积极的作用。诚如此，则心慰矣。

陈吉生
1995年2月

目 录

第一章 税务代理概述	(1)
第一节 税务代理的概念	(2)
第二节 税务代理的特征	(14)
第二章 建立社会主义的税务代理制度	(19)
第一节 建立税务代理制度的必要性及其地位	(19)
第二节 我国税务代理制度的现状	(37)
第三节 我国税务代理制度的发展方向	(55)
第三章 税务代理的基本原则及其业务范围	(65)
第一节 税务代理的基本原则	(65)
第二节 税务代理的业务范围	(81)
第四章 税务代理关系的确立、变更和终止	(83)
第一节 税务代理关系	(83)
第二节 税务代理关系的确立	(86)
第三节 税务代理关系的变更	(93)
第四节 委托代理协议书	(93)
第五节 税务代理关系的终止	(95)
第六节 无权税务代理.....	(100)
第五章 税务代理双方的权利和义务.....	(103)
第一节 税务被代理人的权利和义务.....	(103)
第二节 税务代理人的权利和义务.....	(114)

第六章 税务代理的法律责任	(120)
第一节 法律责任概述.....	(120)
第二节 税务被代理人的法律责任.....	(131)
第三节 税务代理人的法律责任.....	(141)
第七章 税务师资格的取得和认定	(148)
第一节 取得税务师资格的基本要求和程序.....	(148)
第二节 税务师登记的注销和验证.....	(154)
第八章 税务师的工作机构和管理机构	(158)
第一节 税务师的工作机构.....	(158)
第二节 税务师的管理机构.....	(166)
第三节 税务师协会.....	(170)
第九章 税务代理立法	(174)
第一节 税务代理立法概述.....	(174)
第二节 税务代理立法权.....	(179)
第三节 税务代理立法程序.....	(187)
第四节 税务代理立法技术.....	(187)
第五节 进一步完善税务代理立法.....	(191)
第十章 国外税务代理制介绍和借鉴	(196)
第一节 国外税务代理借鉴.....	(196)
第二节 国外税务代理制介绍.....	(204)
附录：税务代理试办法	(254)

第一章 税务代理概述

从计划经济体制向市场经济体制的递嬗转轨，已经被社会主义现代化建设的实践证明是一场前所未有的、影响深远的社会大变革，这场大变革在我国税收工作领域里所产生的震荡是如此的令人瞩目。它既使传统的税收经济理论面临着严峻的挑战并不断受到扬弃，又为新的税收理论的形成和发展提供了取之不尽、用之不竭的实践经验。1994年1月1日，一个为适应和促进社会主义市场经济健康发展的崭新的税收制度在全国范围内运行实施。新税制的贯彻为使我国税收工作呈现生机勃勃的景象成功地提供了动力和契机，无疑，它也对我们的税收理论、政策研究提出了更高、更迫切的要求。目前，积极贯彻推行《税务代理试行办法》，建立健全纳税人、税务代理、税务机关三方面相互协调，相互制约的机制，逐步形成纳税申报、税务代理、税务稽查三位一体的税收征管新格局，正是呼应新税制顺利实施客观要求的重大举措。当前，我国仅有少数省市的税务代理工作处于起步阶段，大部分省市的税务代理工作仍然处在理论探讨，甚至连理论探讨尚不充分的地步，这远远不能适应税制改革的目标需要。因此，大力加强对税务代理制度的研究和探讨，尽快建立健全适应中国国情，有中国特色的税务代理制度，是摆在全社会特别是税务部门面前的一个非常重要而迫切需要解决的问题。

第一节 税务代理的概念

税务代理是舶来品，它是我国改革开放的产物，也是我国积极借鉴、吸收、利用世界发达国家和地区在税收工作领域成功经验和先进范例的产物。税务代理的概念、内涵，税务代理制度所包蕴的方方面面，这对于我国很大一部分纳税人、甚至少数税务人员来说都还是一种陌生的东西。本节我们试就这样的角度阐述税务代理的内涵，从横的方面，我们集中说明税务代理与税务咨询的区别和联系，税务代理与税务代理制度各自规范的内涵，税务代理的法律依据以及税务代理制的具体内容，从纵的方面，我们集中介绍税务代理制度在世界上发展的一些特点。本节共分为五个部分：

一、税务代理的概念

了解税务代理的概念，是了解税务代理的性质、地位和作用的基础，也是分析、研究在我国社会主义市场经济条件下积极倡行税务代理的必要性和可行性的基础，因此，税务代理的概念是一个我们首先必须回答的重要问题。

在国务院授权国家税务总局制定、颁发的《税务代理试行办法》（国税发〔1994〕211号）中，明确规定：

“税务代理是指税务代理人在法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总称。”

“税务代理人是指具有丰富的税收实务工作经验和较高的税收、会计专业理论知识以及法律基础知识，经国家税务总局及其省、自治区、直辖市国家税务局批准，从事税务代

理的专门人员及其工作机构。”

由于税务代理是一般代理的一种形式，所以，在研究税务代理的概念之前，有必要对一般代理的概念及其分点都有一个粗略的了解。

我国民法通则明确规定：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。

代理依照代理权限的范围不同可以分为特别代理、全权代理和专项代理。

代理依照代理权产生的根据不同可以分为委托代理、法定代理和指定代理。

代理依照代理形式的不同可以分为常年代理、单项代理和一次性代理。

剖析税务代理和税务代理人在《税务代理试行办法》中的定义，可以发现，我们所讨论的税务代理是一种专项代理，属于委托代理的范畴。税务代理人是独立于征纳双方之外的为纳税人提供各项专业性服务的社会自由职业者，税务代理人所组成的机构，是一种社会中介服务性组织，它所提供的服务具有依法、客观、公正、自律等特点，这些也正是由税务代理职业的特有性质和地位所决定的。

二、我国税务代理业发展的三个阶段

我国税务咨询代理业的产生和发展是符合党中央和国务院提出的发展方向的。经过十余年的探索、开拓、发展，截至目前，全国地、市以上税务咨询代理机构已有 1000 多家。

从业人员 15000 余人，税务咨询代理事业呈现一派生机。自 1983 年以来，我国税务咨询代理十余年的历程大体经历了三个阶段。

（一）初创阶段。在建立社会主义市场经济体制的大背景下，国家实行多税种、多环节、多次征收的复合税制，推行纳税申报制度。企业为了选择投资环境，开展竞争，保护合法权益不受侵犯，要求精通税收、经济、财务的专家以及从事税收工作多年的离退休干部为其提供税务咨询，担任常年税务顾问，实行有偿服务。社会有这样的需求，又得到各级税务部门领导和税务学会的重视、支持，税务咨询代理便应运而生，从无到有，从少到多，由浅入深，逐步开展。从制定章程、建立制度到实际操作，税务咨询向行业方向发展，税务代理作为一项业务包括在内。有的还代售印花税票、发货票、税务书刊以及代办培训、承办税收检查等业务。为了开展地区间的协调，80 年代中期，武汉、重庆、广州三市首次建立民间协调机构，1988 年发展到“七城市税务咨询联合会”，并定期交流经验。联合会成立初期，正遇全国清理整顿公司，虽然困难很大，但仍互相团结协作，探索前进，为税务咨询代理作为社会中介力量奠定了基础。

（二）自律阶段。1990 年 7 月，国家税务总局、中国税务学会下达了《关于加强税务咨询服务管理的通知》，使税务咨询工作进入新阶段。各地据此进一步开展了有益的探索。为加强和扩大城市间的协作，1993 年 2 月联合会成员增加到 13 个；1993 年 3 月增加到 14 个，更名为“直辖市计划单列市税务咨询联合会”。这个机构成立后，通过每年的活动，在交流经验的基础上，借鉴国外特别是日本的做法，从理论到实

践，探讨了中介服务组织的任务、性质、地位、作用、经济法律责任等问题，并认识到坚持独立、公正、自愿、自律原则是其生命力所在。在工作上，深入开展税务、经济、财务三项结合的宣传和服务；在经济上，一般都能做到自给有余。

（三）法制建设阶段。1992年9月4日七届全国人大常委会第27次会议通过，并于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”。1993年8月4日国务院发布施行的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第83条规定：“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”。1994年9月国家税务总局制定并颁发了《税务代理试行办法》，从税务代理人的资格条件、资格考试，到税务代理的管理机构、业务范围等内容都作了明确的规范。这就为我国全面推行税务代理制提供了法律依据，明确了税务代理的法律地位。

三、税务代理与税务咨询的区别、联系

在实践中，我们通常将税务咨询和税务代理这两个概念通用，认为税务咨询包含着税务代理，税务代理中也有税务咨询。其实，咨询和代理的内涵中有相同之处，也有不同之处。因此，有必要对这两个概念加以界定和区分。

所谓咨询，目前尚未有统一规范的定义。从“咨询”字义的本身看，根据辞书的解释：“咨，谋也”（舜典注释），“谋事曰咨”（说文），“询，查问，请教（舜询于野）”。因此，我们可以理解，咨询是指具有专门知识或技能的人（法人或自然人）接受他人委托，运用其专业知识向委托人提供智能

帮助的行为。包括工业咨询、商业咨询、信息咨询、工程咨询等。税务咨询是税务咨询人接受纳税人、扣缴义务人以及税务机关和其他组织的委托，运用税收法律知识就咨询人提出的税务专业请求事务提供税收法律帮助的行为。

税务咨询和税务代理的主要区别有三个方面：

（一）提供服务的方式不同。在税务咨询中，被咨询人接受委托后，运用其税收专业知识提供智力帮助，侧重于被咨询人的智力输出，即知识和技能的转让，具体表现为从事税收宣传、调查论证、出谋划策、解难释疑等。在税务代理中，代理人接受委托后以被代理人的名义，在代理权限范围内依法办理委托事宜，侧重于实际的履行和操作。

（二）委托人和被委托人的范围不同。税务咨询既可以接受纳税人的委托，又可以接受税务机关和其他各类组织的委托。税务咨询人可以是各类税务咨询的机构，也可以是会计、律师、审计等事务所和其他咨询机构。根据《税收征收管理法》第五十七条的规定，税务代理的法定被代理人仅是纳税人和扣缴义务人。税务代理人是指税务咨询机构、会计、律师、审计等事务所的单位和个人，其范围比税务咨询要小。

（三）行为的名义不同。税务咨询是指被咨询人以税务咨询机构或个人的名义进行的行为，其法律后果由被咨询人自行承担。税务代理是指代理人在授权范围内以委托人的名义进行的行为，直接对委托人发生效力，并由其承担该行为的一切法律后果。如果代理人同委托人恶意串通损害国家利益的，则由他们共同承担法律责任。例如 1993 年查处的中诚会计师事务所接受长城机电公司的委托，出具虚伪（查帐）报告的事件就是一个典型的例子。

从税务咨询和税务代理的关系上看，除了上述的区别之外，两者还具有很强的共性：它们都是为纳税人、扣缴义务人提供服务；都必须严格依照税法 and 有关法律办事；都是协助税务机关依靠社会办税的主要力量。正是因为税务咨询和税务代理存在着上述许多共同的地方，所以利用现有的税务咨询机构和专业人员承担税务代理的工作具有很大的潜力和优势。

四、关于税务代理和税务代理制度

税务代理是指税务代理机构接受纳税人委托代替其办理纳税事宜的社会行为。其实质是一种在法律、法规约束下的社会专业化分工。税务代理制则是针对税务代理制定的政策、法规、制度，是国家或行业权力或利益的体现。前者是一种社会行为，是随着社会分工的发展、第三产业的兴起而产生的；后者是在前者发展过程中，由政府制定的法律规范或者由该行业所制定的必须共同遵守的惯例。税务代理的范围不同，期限不一，形式多样，而税务代理制的内容在一定期限内是相对稳定的，没有税务代理，则不会产生税务代理制，而税务代理制的产生，则能更好地维护国家、纳税人、代理机构的利益，促进税务代理事业的健康发展。在实际应用中，应把二者区分开。我国目前虽已出现了税务代理业务，但还没有产生完备的税务代理制，所以应尽快建立健全税务代理制度，促进税务代理的健康发展。

关于税务代理的定义，我们认为，用税务代理人或者税务专家作为承受主体都不合适。原因如下：其一，理论界对税务代理的意义基本上源于日本，但我国与日本情况不同。在

日本实行《税理士法》以后，税理士作为特定税务专家，经过法律认可后才能办理税务代理业务，而我国尚无这方面的确认。其二，《注册会计师法》对注册会计师规定个人不能开展业务，必须是合伙的会计师事务所才能开展业务，同时《税收征管法》中讲的税务代理人并没解释为是代理纳税的个人。将上述两个法规的有关内容综合起来，我们将税务代理机构作为税务代理业务的承受主体，这样便于两法的衔接，同时也比较适合我国的国情。在此应该明确，任何个人不得进行税务代理业务，只有具备资格的中介机构才能代办有关纳税事宜。

五、税务代理制度的基本内容

《税收征收管理法》为税务代理制提供了法律依据。从法律的角度看，税务代理人相当于一个专业税务律师，他是当事人（纳税人或委托人）利益的代表；而税务机关是國家的一个职能部门，是國家的代表。在某种程度上，税务代理制的产生将國家与纳税人的关系，表现为税务机关与税务代理人的关系，这就是税收专业化征管模式下新的征纳关系。

其内容主要有：

（一）税务代理机构的宗旨和性质。税务代理机构的工作宗旨是以税法为准绳，以客观公正为原则，维护纳税人的合法权益。税务代理机构的性质应当是独立于征纳双方之间具有独立法人资格的社会产业。因为税务代理机构要代理纳税人办理税务事宜，如果不是独立的法人，而仅仅是税务机关的延伸，那就在社会上难以形成中介的独特优势，从而使纳税人对其缺乏应有的信任。

(二) 税务代理的业务范围及法律责任。税务代理的范围包括：1. 代办税务登记及其变更、注销手续，代购发票，代办纳税申报及税款缴纳手续；2. 代办减免税申报事宜；3. 代理纳税自查；4. 代理建帐建制，进行涉税帐目核算，编报财务决算；5. 代理培训财税知识；6. 代理税务行政复议、诉讼事宜等。

税务代理业务，因为是有偿服务，所以一定要为纳税人负责，包括承担法律责任。税务代理的范围越广、程度越深、承担的法律責任也就越大。因此法律責任是建立税务代理制所不能忽视的重要环节。

(三) 税务代理机构的性质。税务代理制产生于社会主义市场经济条件下，税务代理机构具有独立的法人资格，这就决定了税务代理机构(或税务代理人)经济性质的多元化。国有的、集体的、私营的，甚至合资的、外资的税务代理机构，都可以产生，并依靠自己的法律水平、代理能力和服务信誉而生存发展。

(四) 税务代理人资格的审定管理。对于税务代理人资格的审定，是国家对税务代理制最基本的一项管理内容。并不是社会上任何一个人都可以从事税务代理工作的，从事税务代理职业最基本的条件是要获得国家对于税务代理人资格的考核合格证(或资格证)。这方面，各国的做法不尽一致，考虑到我国税收法制基础薄弱，且税务代理是个新生事物，故在审定税务代理资格方面要严格把关。目前全国各地税务咨询事业已有相当的发展规模，为税务代理业奠定了基础。但是就全国而言，税务咨询部门多以安排离退休税务人员为特点，人员的年轻化、知识化相对较差。所以税务代理人的资格审

定、考核，应面向社会通过严格的资格审定，以促进税务代理业的正常、健康发展。

（五）税务代理的原则。税收专业化征管，要求税务代理必须坚持以下几条原则：

一是以税法为准绳的原则。税务代理人所开展的登记、申报、缴纳税款以及有关的财会核算、行政复议、行政诉讼等各项的代理业务，都必须严格认真地依照税法的精神开展服务。只有这样，才能真正合法地保护纳税人利益，从而保证自己的生存和发展。相反，如果帮助纳税人进行偷税或漏税，只能受到法律的处罚或制裁。

二是纳税人自愿委托的原则。税务代理机构与税务机关不同，它是社会上新出现的一种专业性、政策性服务产业，而不是执法部门。税务代理与纳税人之间不是征纳关系，没有强制性。所以税务代理必须坚持纳税人、扣缴义务人自愿委托的原则。

三是有偿服务的原则。税务代理机构原则上属于第三产业。税务代理事业的发展，一靠市场经济的大环境，二靠自身的收入。因此，有偿服务就成了税务代理的另一个重要原则。税务代理收费，一方面可以维护和发展自己的事业，另一方面也使委托方与受托方之间的关系成为经济关系，从而形成种种制约。它与过去税务人员搞促产增收或纳税辅导的工作性质是截然不同的。

四是竞争的原则。既然税务代理是市场经济中一种独立的产业，那就必然会出现竞争。代理机构信誉好、法律水平高、能够维护当事人的合法权益，便能发展壮大；反之，就会自我淘汰。正是因为竞争的存在，才使得税务代理业健康