

21世纪应用型本科财税系列规划教材

PRACTICE OF TAX AGENCY

税务代理实务

董再平 孔晓莉 主编



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

015015643

21世纪应用型本科财

PRACTICE OF TAX AGENCY

税务代理实务

董再平 孔晓莉 主编



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 董再平 孙晓莉 2015

图书在版编目(CIP)数据

税务代理实务 / 董再平, 孙晓莉主编. —大连: 东北财经大学出版社,
2015.1

(21世纪应用型本科财税系列规划教材)

ISBN 978 - 7 - 5654 - 1733 - 7

I. 税… II. ①董…②孙… III. 税务代理-高等学校-教材 IV. F810.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第267196号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 514千字 印张: 21 1/4

2015年1月第1版

2015年1月第1次印刷

责任编辑: 孙晓梅 王 丽 责任校对: 赵 楠 孙 萍

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 5654 - 1733 - 7

定价: 42.00元

前言

税务代理在我国起步于1985年，至今已有近30年的历史。随着我国社会经济的不断发展和涉税活动的日趋复杂，税务代理在我国税收征收活动中扮演着越来越重要的角色，其降低税收征收成本、规范税收征收行为、保障国家财政收入、维护纳税人合法权益、和谐征纳双方关系的作用逐步显现并不断增强。与此同时，税务代理行业也得到了较快发展，截至2012年底，全国税务师事务所总计达到4 934家，服务纳税人230.10万户，从业人员近10万人。而经济社会和税务代理行业的快速发展，对税务代理专业人才的需求越来越大。

本书定位于高等院校应用型人才的培养目标，满足财政、税务及相关专业“税务代理”课程的教学需要，着重培养以就业市场为导向的具备“职业化”特征和实践能力的应用型人才，因此在编写过程中，重点突出“基础性、全面性、实用性”的特点。本书不仅突出介绍了税务代理的基础知识和基本操作技能，尽可能吸收了最新的税收政策和制度，而且通过丰富的案例、通俗的语言，增强本书的可读性，突出其实用性和可操作性，着重提高学生的业务实际操作能力。也正由此，本书还可成为企业财会人员、税务代理从业人员、财税系统职工的参考用书或培训教材。

本书共10章，第一章、第七章和第八章由董再平编写，第二章、第四章、第五章、第六章由孔晓莉编写，第三章由周清编写，第九章和第十章由肖志贤编写，全书由董再平总纂定稿。为方便教师授课，本书配有电子课件和章后思考与练习参考答案，请登录东北财经大学出版社网站（www.dufep.cn）

查询。

本书的编写和出版，得到了东北财经大学出版社的大力支持和协助；同时，本书在编写过程中，参考并借鉴了国内外一些专家、学者的有关著作、教材，从中获得了许多启迪和借鉴，在此一并表示衷心的感谢。

由于编者水平有限，书中难免存在错误和不足，衷心希望广大读者对本书存在的缺点和错误进行批评指正。

编者

2014年10月

目 录

第一章 导 论	1
本章导读	1
第一节 税务代理概述	1
第二节 注册税务师与税务师事务所	6
第三节 税务代理的范围和规则	9
第四节 税务代理法律关系和法律责任	10
思考与练习	14
第二章 税务代理执业规范	15
本章导读	15
第一节 涉税服务业务准则	15
第二节 涉税鉴证业务准则	22
第三节 税务代理质量控制规则	31
思考与练习	34
第三章 税务登记代理实务	35
本章导读	35
第一节 企业税务登记代理实务	35
第二节 纳税事项税务登记代理实务	49
思考与练习	54
第四章 增值税代理实务	55
本章导读	55
第一节 增值税的计算和会计处理	55
第二节 增值税纳税申报代理	61
第三节 增值税纳税审核代理	68
思考与练习	78
第五章 消费税税务代理实务	102
本章导读	102
第一节 消费税的计算和会计处理	102
第二节 消费税纳税申报代理	104

第三节 消费税纳税审核代理·····	110
思考与练习·····	115
第六章 营业税税务代理实务·····	134
本章导读·····	134
第一节 营业税的计算和会计处理·····	134
第二节 营业税纳税申报代理·····	136
第三节 营业税纳税审核代理·····	142
思考与练习·····	147
第七章 企业所得税税务代理实务·····	169
本章导读·····	169
第一节 企业所得税的计算和会计处理·····	169
第二节 企业所得税纳税申报代理·····	171
第三节 企业所得税纳税审核代理·····	180
思考与练习·····	198
第八章 个人所得税税务代理实务·····	240
本章导读·····	240
第一节 个人所得税的计算和会计处理·····	240
第二节 个人所得税纳税申报代理·····	242
第三节 个人所得税纳税审核代理·····	252
思考与练习·····	256
第九章 其他税种纳税申报和纳税审核代理实务·····	289
本章导读·····	289
第一节 印花税、土地增值税纳税申报代理·····	289
第二节 印花税、土地增值税纳税审核代理·····	298
第三节 房产税、城镇土地使用税纳税申报代理·····	303
第四节 房产税、城镇土地使用税纳税审核代理·····	305
第五节 资源税纳税申报代理·····	307
第六节 资源税纳税审核代理·····	309
思考与练习·····	311
第十章 其他税务代理实务·····	312
本章导读·····	312
第一节 发票管理代理实务·····	312
第二节 建账建制代理实务·····	317
第三节 税务咨询与税务顾问·····	321
第四节 税务行政复议代理实务·····	327
思考与练习·····	331
参考文献·····	332

第一章

导 论

【本章导读】

本章是税务代理课程的导入知识，涉及很多基本概念和基本制度，共分为4节。第一节简要介绍税务代理的概念、特点和原则，税务代理的产生和在我国的发展历程。第二节介绍我国注册税务师资格考试制度、注册备案制度和注册税务师的权利与义务，以及我国税务师事务所的设立条件。第三节介绍了税务代理的范围和执业规则。第四节介绍了税务代理法律关系和法律责任。通过本章的学习，学生要重点掌握税务代理的概念，我国税务代理的范围，以及我国税务代理中注册税务师的权益、义务和执业规则，税务代理法律关系和法律责任等基本知识。

第一节 税务代理概述

一、代理的含义

《辞海》对代理的解释是“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行为的法律行为。”《中华人民共和国民法通则》（以下简称《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。”综上所述可以看出，代理具有以下基本特点：

（1）代理人必须以被代理人的名义进行活动，即进行直接代理。由于代理人是基于被代理人的委托授权或依照法律规定，代替被代理人参加民事活动，因而活动产生的全部法律效果，直接由被代理人承受。代理的这一特征，是代理与行纪的重要区别。行纪是指非以被代理人的名义而以自己的名义代替他人实施法律行为。在行纪行为中，行纪人受委托人委托，用委托人的费用，以自己的名义为委托人从事购买、销售及其他商业活动，因其

活动以自己的名义进行，故相对于第三人而言，其活动的后果只能直接由行纪人自己承受，然后再依委托合同的规定转移给委托人。

代理制度、行纪合同和委托合同存在一定的区别：代理制度中的代理人必须以“被代理人”的名义与第三人订立合同；行纪合同中的行纪人必须以“自己”的名义与第三人订立合同；委托合同中的受托人可以以“委托人”的名义，也可以以“受托人”的名义与第三人订立合同。

(2) 代理人必须在被代理人的授权范围内、法律规定或指定的权限范围内进行民事活动，不得变更或超越代理权限进行代理。否则，事后如果被代理人不予承认，则代理人所进行的活动无效，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。

代理的这一特征，是代理人与居间人的重要区别。代理人以代理权为基础代理委托人进行民事法律行为，但居间人并不代委托人进行民事法律行为，仅为委托人报告订约机会或为订约媒介，并不参与委托人与第三人之间的关系。另外，居间通常为有偿性质的行为，而代理还包含有无偿代理。

(3) 代理人是以被代理人的名义与第三人进行有法律意义的活动。其包括两层含义：首先，代理所进行的活动必须是法律活动，必须能产生法律上的权利与义务关系，产生法律后果。如果不产生法律后果，虽然在形式上是受人委托进行某项活动，但不是民法上规定的代理。如请他人代拟合同文本、询价等，只委托事务，这些事务属于事实行为，不是民事法律行为，因而不产生代理关系。其次，代理人要通过被代理人与第三人发生法律关系。如代人保管物品不会与第三人发生法律关系，就不是代理行为。

(4) 代理行为的法律后果直接归属于被代理人承担。代理是被代理人经由代理人进行的民事法律行为，是为了设定本人自己的民事权利并负担民事义务。所以，代理人与第三人进行的一切民事法律行为所产生的民事权利义务，直接归属于被代理人。即使是由于代理人的过失而造成的不利后果，被代理人也必须承担，这是稳定代理关系所必需的。当然，如果代理人所进行的民事行为是无效的，请求人民法院撤销的权利也属于被代理人。

二、税务代理的含义和特点

1. 税务代理的含义

目前，国际上对税务代理还没有一个统一的定义。日本《税理士法》对税务代理的表述为：“税务代理是指代理或代办根据有关方面就税务官公署的税法令或行政不服审查法所规定的申报、申请、请求或不服申诉，以及有关这些申报或税务官公署的调查或处分，向税务官供述提出主张或陈述。”

我国于2001年4月的九届全国人大常委会通过了《中华人民共和国税收征收管理法》，该法第八十九条明确规定：“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。”同时，为规范税务代理行为，促进税务代理业健康发展，《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《实施细则》）对本条规定作了进一步补充。《实施细则》第一百一十一条规定：“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。”其实，早在1994年，国家税务总局就颁布了《税务代理试行办法》，对税务代理的概念作了具体阐述：“税务代理是指在法律规定的代理范围内，受纳税人、扣缴义务人的委托，代为办理税务事项的各项行为的总称。”

2. 税务代理的特点

(1) 主体的特定性。税务代理双方的主体资格都是特定的。被代理方是负有纳税义务的纳税人或扣缴义务的扣缴义务人，代理方必须是经过批准且具有税务代理职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，代理人在从事税务代理活动的过程中，必须站在客观、公正的立场上行使代理权限，其行为受税法及有关法律的约束。

(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。

(4) 税收法律责任的不可转嫁性。税务代理是一项民事活动，税务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，不能因代理关系而转移税收征纳关系。在代理活动中产生的税收法律责任，无论是来自于纳税人、扣缴义务人的原因，还是来自于代理人的原因，其承担者均应当是纳税人或扣缴义务人。但是，税收法律责任的不可转嫁性并不意味着注册税务师在税务代理过程中对于由于自己的过错而导致的纳税人、扣缴义务人的损失不负有任何责任，纳税人、扣缴义务人可以就税务代理人由于自己的过错而造成的损失，根据民事诉讼的规定，提起违约或侵权诉讼，要求民事赔偿。

(5) 代理服务的有偿性。作为一般的民事代理，可以是有偿的也可以是无偿的，但税务代理除法律有特别规定外，一般是有偿的，否则就可能造成代理机构之间的不正当竞争，进而损害国家的税收利益。

三、税务代理的原则

税务代理人即注册税务师或税务师事务所在从事税务代理活动中，必须遵循以下原则：

(1) 自愿委托原则。税务代理属于委托代理的范畴，代理关系的建立要符合代理双方的共同意愿，坚持自愿委托原则。一方面，纳税人、扣缴义务人既有委托或不委托的选择权，也有选择代理人的权利；另一方面，代理人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，代理人拥有接受委托或拒绝代理的选择权。代理双方的代理关系只是依据合同的契约关系，并由契约规定双方的权利和义务。代理人不得以任何手段强迫纳税人、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，双方的法律关系才能真正确立。

(2) 依法代理原则。首先，从事税务代理的机构必须是依法成立的。其次，从事税务代理的专门人才必须是经全国统一考试合格，并在注册税务师管理机构注册登记的具有税务代理资格的注册税务师。再次，注册税务师承办的一切代理业务，都要在法律、法规规定的范围内进行。注册税务师制作涉税文书，须符合国家税收实体法律、法规规定的税收原则，依照税法规定正确计算被代理人应纳或应扣缴税款。税务代理人的所有执业行为还须按照有关税收征管和税务代理的程序性法律、法规的要求进行。

(3) 独立、公正原则。首先，税务代理必须遵循独立原则。税务代理的独立性是指注

册税务师在其代理权限内，独立行使代理权，不受税务机关或其他行政机关、社会团体和个人干预，也不受纳税人、扣缴义务人及社会团体的非法干预，而要按照税收法律、法规规定，用自己的知识和能力独立处理受托业务，帮助纳税人、扣缴义务人准确地履行纳税或扣缴义务，并维护他们的合法权益。其次，税务代理必须客观公正。税务代理人在实施税务代理过程中，必须站在公正的立场上，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或扣缴义务人。

(4) 维护国家利益和保护委托人合法权益的原则。一方面，注册税务师在税务代理活动中应督促纳税人、扣缴义务人按照国家税法规定履行纳税及扣缴义务，以促进纳税人、扣缴义务人知法、懂法、守法，从而提高其依法纳税、扣税的自觉性。另一方面，注册税务师在维护国家权益、促使纳税人、扣缴义务人依法纳税的同时，也应维护其自身的合法权益。既可引导他们正确履行纳税义务，避免因不知法而导致不必要的处罚；而且，还可通过注册税务师在合法合理的基础上进行纳税筹划，节省不必要的纳税支出，减少损失。

四、税务代理制度的产生和发展

1. 税务代理制度的产生

税务代理制度起源于日本的明治时代。1896年，日本政府为扩军备战筹集财政收入，制定了《营业税法》，工商业者成为营业税的纳税人，税收负担加重。于是，一些工商业者为了合理避税，减轻税收负担，主动向辞职、退休的税务官员及专门的财会人士寻求帮助，这是日本税务代理的开始。1904年，日俄战争爆发后，日本政府为了筹措战争经费，进一步增加了营业税税负，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进一步迅速增加，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，并逐步形成了日本的税务代理制度（税理士制度）。此后，许多欧美国家也都相继推行了税务代理制度。

2. 税务代理制度产生的必然性

税务代理制度有其产生的必然性。首先，进入20世纪，随着经济发展水平的提高和政府职能的扩大，财政收支占国家GDP比重不断升高。20世纪初，主要发达资本主义国家财政收入占GDP比重仅为10%左右，然而到20世纪中叶，这一比重已扩大到35%以上。直至今日，财政支出持续扩张已成为世界各国财政的基本特征。在这种情况下，各个国家的税收负担急剧增加。为了合理避税，减轻税收负担，寻求专业人士和税务专家的帮助就成为纳税人尤其是企业最为经济的选择。

其次，现行经济生活、企业组织形式日益复杂，跨区域、跨行业经营现象愈来愈多，致使税收制度日趋复杂，纳税人税收遵从成本愈来愈高。纳税人在履行纳税义务的过程中，可能因为对税法的错误理解，或缴纳了超过税法规定的税款，或因不缴、少缴、迟缴而受到法律的制裁，或可能与税务机关发生纳税争议等。在这种情况下，寻求专家的指导或由其代理申报纳税，就会减少纳税人的税务风险，有效保护纳税人的利益。

最后，税务代理也是推行申报纳税制度的客观要求。在世界范围内，目前税款入库方式主要有两种，一是直接征税方式，即由税务人员直接办理征税事物；二是申报纳税方式，即由纳税人自行办理纳税事务。自行办理纳税事务，既降低了征税成本，也进一步明确了国家和纳税人的相互关系，即国家在未社会提供公共产品的同时，有权力征税；纳税

人则有纳税的义务，并有权利监督政府的行为。因此，纳税人自行申报纳税是现代税收管理的基本特征，而世界绝大部分国家也都采取了这一方式。自行申报纳税就意味着纳税人自行计算应纳税额、自行履行申报手续、自行办理纳税事宜，这就使得纳税人的纳税风险增大。为了减少风险，寻求税务代理就成为其重要选择。

3.我国税务代理制度的产生和发展

(1) 初级阶段。20世纪80年代中期，我国进行了两步“利改税”改革，单一税制改革为复合税制。这样，无论是从纳税人纳税的角度来说，还是从税务机关征税的角度来说，其难度都增大了。因此，为了帮助纳税人准确纳税，一些地区的离退休干部组建了税务咨询机构，为纳税人提供咨询，帮助其解答税收方面的问题。1985年，新疆石河子地区最早成立了税务咨询事务所。随后，武汉市和各省市也陆续建立了专门的税务咨询机构，并逐步扩展到中小城市，其业务内容也逐渐扩大，包括代纳税人办理税务登记、纳税申报、计算缴纳税款、申请减免退税以及办理税务诉讼等。由此可以看出，这一阶段没有相关法律、法规的规定，主要以税务咨询为主，是税务代理的雏形。

(2) 试点阶段。1988年，国家税务总局开始在全国进行税收征管改革，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。随后，国家税务总局、中国税务学会发出通知，规定成立的税务机构可以受托对企事业单位进行资产评估、资产验资、查账、审查财务预决算报表，指导企业建账。同时，1988年我国成立了“七城市税务咨询联合会”，定期交流经验，这使税务代理的发展又向前推进了一步。

(3) 正式实施阶段。1993年8月颁布的《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”之中的重要一环。

1994年9月，国家税务总局根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的有关规定，制定了《税务代理试行办法》，对税务师的资格认定、税务代理机构、税务代理业务范围、税务代理关系的确定和终止、税务代理管理、税务代理人的权利和义务以及税务代理责任作了详细的规定。这标志着税务代理制度在中国的正式实施。

1996年11月，国家税务总局和人事部颁发了《注册税务师资格制度暂行规定》，将税务代理人员纳入国家专业技术人员职业资格准入控制范围，明确规定实行注册税务师执业垄断代理制度。随后，国家税务总局相继制定并下发了《注册税务师职业资格考试实施办法》和《注册税务师注册管理暂行办法》，下发了组建省级注册税务师管理机构文件，加强了对税务代理行业的管理。

2002年9月，针对税务代理业务与会计业务重叠，以及注册会计师在税务代理中占有主导地位的情况，《财政部、国家税务总局关于贯彻落实国务院关于注册税务师行业与注册会计师行业实行“统一领导、分行业管理”决定的通知》规定，按“统一领导、分行业管理、业务兼容”的原则，促进两行业的协调发展和协调规范。这一时期，随着律师业务中涉税法律事务的频繁出现，税务律师即税务律师事务所开始出现。

加入WTO后，我国税务代理行业进入成长期。2005年，国家税务总局颁发了《注册税务师管理暂行办法》，中国注册税务师协会发布了《注册税务师行业自律管理办法（试

行)》，进一步规范了对注册税务师执业管理，明确了注册税务师行业从事涉税服务和涉税鉴证的业务范围。

2009年12月，国家税务总局出台了《关于印发〈注册税务师执业基本准则〉的通知》，完善了注册税务师执业规范体系，明确了涉税服务和涉税鉴证的业务标准，保障了涉税中介服务当事人的合法权益，进一步促进了税收专业服务市场的健康发展。

为了科学规划注册税务师行业的发展蓝图，实现注册税务师行业跨越式发展，2012年国家税务总局发布了《注册税务师行业“十二五”时期发展指导意见》，对“十二五”时期我国注册税务师行业发展的指导思想、基本原则、发展目标、注册税务师行业法制体系建设、业务拓展、行业监管、人才队伍建设、行业协会建设等方面进行了全面规划，标志着注册税务师行业进入一个崭新的发展时期。

时至今日，注册税务师行业已具有一定的规模和影响。截至2012年底，全国税务师事务所总计4 934家，全年业务收入118.17亿元，服务纳税人230.10万户，从业人员96 540人。其中，执业的注册税务师36 437人；具有其他中介职业资格的从业人员3 351人。此外，自2005年起，注册税务师考试首次对我国港澳地区居民开放。

第二节 注册税务师与税务师事务所

一、注册税务师

(一) 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取得注册执业资格证书并进行注册的、在税务代理机构从事税务代理活动的专业技术人员。根据我国《注册税务师资格制度暂行规定》，从事税务代理活动的专业技术人员称为注册税务师，只有取得中华人民共和国职业资格证书并注册执业的人员，方可从事税务代理活动。一个注册税务师不能同时在两个或两个以上的税务师事务所执业。

(二) 注册税务师资格考试制度

1. 报名参加注册税务师资格考试的条件

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执业资格考试：

(1) 非经济类、法学类大专毕业后从事经济、法律工作满8年。

(2) 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6年。

(3) 经济类、法学类大学本科毕业后，或非经济类、法学类第二学位或研究生班毕业后，从事经济、法律工作满4年。

(4) 经济类、法学类第二学位或研究生班毕业后，或获得非经济类、法学类硕士学位后，从事经济、法律工作满2年。

(5) 获得经济类、法学类硕士学位后，从事经济、法律工作满1年。

(6) 获得经济类、法学类博士学位。

(7) 在全国实行专业技术资格考试前,按照国家有关规定已评聘了经济、会计、统计、审计和法律中级专业技术职务或参加全国统一考试,取得经济、会计、统计、审计专业中级专业技术资格者,从事税务代理业务满1年。

(8) 已评聘了经济、会计、统计、审计、法律等高级专业技术职务,从事税收工作满2年的人员,可以免于部分科目考试。

(9) 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的管理

(1) 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,原则上每年举行一次,具体考试办法由人事部和国家税务总局共同制定。

(2) 考试科目为《税法(一)》、《税法(二)》、《税务代理实务》、《税收相关法律》、《财务与会计》5个科目。

(3) 考试成绩有效期。

①考试以3年为一个周期,参加全部5个考试科目的人员必须在连续3个考试年度内通过全部5个科目的考试。

②免试《财务与会计》科目人员,须在连续的两个考试年度内通过其余4个科目的考试。

③只参加《税务代理实务》和《税收相关法律》两个科目考试的人员,须在一个考试年度内通过应试科目考试。

(三)注册税务师的注册备案制度

取得注册税务师执业资格证书,申请从事税务代理业务的人员,应在取得证书后3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。省局管理中心审核后,对在税务师事务所执业满2年的,给予执业备案,在证书备注栏加盖“执业备案”章;对在税务师事务所执业不满2年或暂不执业的,给予非执业资格,在证书备注栏加盖“非执业备案”章。

1.申请注册者,必须同时具备下列4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。

2.有下列情形之一的,不予执业备案:

- (1) 无民事行为能力或者限制民事行为能力的;
- (2) 受刑事处罚,自处罚执行完毕之日起未满3年的;
- (3) 被开除公职,自开除之日起未满2年的;
- (4) 在从事涉税服务和鉴证业务中有违法行为,自处罚决定之日起未满2年的;
- (5) 在从事涉税服务和鉴证业务中有违规行为,自处理决定之日起未满1年的;
- (6) 国家税务总局规定的其他情形。

3.执业备案的注册税务师有下列情形之一的,注销备案:

- (1) 死亡或者失踪的;
- (2) 同时在两个以上税务师事务所执业的;

- (3) 在从事涉税服务和鉴证业务中有违法行为的；
- (4) 年检不合格或者拒绝在规定期限内进行年检的；
- (5) 违反行业管理规范，连续2年有不良从业记录的；
- (6) 国家税务总局规定的其他情形。

(四) 注册税务师的权利和义务

1. 注册税务师的权利

- (1) 可以向税务机关查询税收法律、法规、规章和其他规范性文件。
- (2) 可以要求委托人提供相关会计、经营等涉税资料（包括电子数据），以及其他必要的协助。
- (3) 可以对税收政策存在的问题向税务机关提出意见和修改建议；可以对税务机关和税务人员的违法、违纪行为提出批评或者向上级主管部门反映。

2. 注册税务师的义务

- (1) 注册税务师执业由税务师事务所委派，个人不得擅自承接业务。
- (2) 注册税务师应当在对外出具的涉税文书上签字盖章，并对其真实性、合法性负责。
- (3) 注册税务师执业中发现委托人有违规行为并可能影响审核报告的公正、诚信时，应当予以劝阻；劝阻无效的，应当中止执业。
- (4) 注册税务师对执业中知悉的委托人商业秘密，负有保密义务。
- (5) 注册税务师应当对业务助理人员的工作进行指导与审核，并对其工作结果负责。
- (6) 注册税务师与委托人有利害关系的，应当回避；委托人有权要求其回避。
- (7) 注册税务师应当不断更新执业所需的专业知识，提高执业技能，并按规定接受后续教育培训。

二、税务师事务所

(一) 税务师事务所的设立条件

从事税务代理业务的中介服务机构为税务师事务所。我国的税务师事务所分为有限责任税务师事务所和合伙税务师事务所。有限责任税务师事务所是由发起人出资成立，承办税务代理业务并负有限责任的社会中介机构。事务所以其全部资产对其债务承担责任，投资者以其全部出资对事务所承担有限责任。合伙税务师事务所是由2名以上符合条件的合伙人以书面形式设立，承办税务代理业务，并对债务承担无限连带责任的社会中介机构。事务所的债务，应先以其全部财产进行清偿，不足清偿时，各合伙人应当承担无限连带责任。

1. 申请设立有限责任税务师事务所应当具备的条件：

- (1) 有3名以上（含3名）取得《中华人民共和国注册税务师执业资格证书》的发起人，并已办理执业注册登记（或执业备案）手续；具有3年以上在事务所从事税务代理业务的经验和良好的职业道德记录；为事务所的出资人且不在其他单位从事获取工资等劳动报酬的工作；年龄在65周岁以下。
- (2) 有10名以上专职从业人员，其中有5名（含发起人）以上取得《中华人民共和国注册税务师执业资格证书》，并已办理执业注册登记（或执业备案）手续。
- (3) 注册资本30万元以上。

(4) 有固定的办公场所和必要的设施。

(5) 审批机关规定的其他条件。

2. 申请设立合伙税务师事务所的条件：

(1) 有2名以上（含2名）取得《中华人民共和国注册税务师执业资格证书》的合伙人，并已办理执业注册登记（或执业备案）手续，且有完全民事行为能力，并对债务承担无限连带责任；具有3年以上在事务所从事税务代理业务的经验和良好的职业道德记录；不在其他单位从事获取工资等劳动报酬的工作；年龄在65周岁以下。

(2) 有一定数量的专职从业人员，其中至少有3名以上取得《中华人民共和国注册税务师执业资格证书》，并已办理执业注册登记（或执业备案）手续。

(3) 有固定的办公场所和必要的办公设施。

(4) 经营资金为10万元以上。

(5) 审批机关规定的其他条件。

(二) 税务师事务所的审批

申请设立税务师事务所，应当向省级注册税务师管理中心提交书面申请，并报送下列有关资料：

(1) 税务师事务所的名称、组织机构和业务场所。

(2) 税务师事务所主要负责人的姓名、简历及其有关资料。

(3) 税务师事务所的从业人员情况，包括注册税务师的姓名、简历及有关证明文件。

(4) 税务师事务所章程、合同和协议。

(5) 注册税务师管理中心要求的其他资料。

第三节 税务代理的范围和规则

一、税务代理的范围

税务代理的范围是指按照国家有关法律规定，允许注册税务师所从事的业务内容。我国《注册税务师管理暂行办法》规定，注册税务师可以接受委托人的委托代理以下业务：

(1) 代办税务登记业务。

(2) 办理纳税和退税、减免税申报业务。

(3) 建账记账。

(4) 增值税一般纳税人资格认定申请。

(5) 利用主机共享服务系统为增值税一般纳税人代开增值税专用发票。

(6) 代为制作涉税文书。

(7) 开展税务咨询（顾问）、税务筹划、涉税培训等涉税服务业务。

(8) 注册税务师可承办下列涉税鉴证业务：

① 企业所得税汇算清缴纳税申报的鉴证。

② 企业税前弥补亏损和财产损失的鉴证。

③ 国家税务总局和省税务局规定的其他涉税鉴证业务。

根据现行有关法律的规定，注册税务师不能违反法律、行政法规的规定行使税务机关的行政职能。同时，对税务机关规定必须由纳税人、扣缴义务人自行办理的税务事宜，注册税务师不得代办，如增值税专用发票的领购事宜必须由纳税人自行办理，注册税务师不能代理。

二、注册税务师的执业规则

1.注册税务师执业时，遇有下列情形之一的，应当拒绝出具有关报告：

- (1) 委托人示意其作不实报告或者不当证明的。
- (2) 委托人故意不提供有关资料和文件的。
- (3) 因委托人有其他不合理要求，致使注册税务师出具的报告不能对涉税的重要事项作出正确表述的。

2.注册税务师执业，应当按照业务规程确定的工作程序建立工作底稿、出具有关报告。注册税务师出具报告时，不得有下列行为：

- (1) 明知委托人对重要涉税事项的处理与国家税收法律、法规及有关规定相抵触，而不予指明。
- (2) 明知委托人对重要涉税事项的处理会损害报告使用人或者其他利害关系人的合法权益，而予以隐瞒或者作不实的报告。
- (3) 明知委托人对重要涉税事项的处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明。
- (4) 明知委托人对重要涉税事项的处理有其他不实内容，而不予指明。

3.注册税务师不得有下列行为：

- (1) 执业期间，买卖委托人的股票、债券。
- (2) 索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物，或者利用执业之便，谋取其他不正当的利益。
- (3) 允许他人以本人名义执业。
- (4) 向税务机关工作人员行贿或者指使、诱导委托人行贿。
- (5) 其他违反法律、行政法规的行为。

第四节 税务代理法律关系和法律责任

税务代理法律关系是指纳税人、扣缴义务人委托注册税务师办理纳税事宜而产生的委托方与受委托方之间的权利、义务和责任关系。注册税务师以委托方名义进行代理工作，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的签订为标志。

一、税务代理法律关系

(一) 税务代理法律关系的确立

1.税务代理关系确立的前提

税务代理关系的确立，应当以双方自愿委托和自愿受理为前提，同时还要受代理人资