

2006 年

全国注册税务师执业资格考试教材
QUANGUO ZHUCE SHUIWUSHI ZHIYE ZIGE KAOSHI JIAOCAI

税务代理实务

○ 全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务代理实务/全国注册税务师执业资格考试教材编写组编. - 北京: 中国税务出版社, 2006. 1

2006 年全国注册税务师执业资格考试教材

ISBN 7-80117-863-7

I. 税… II. 全… III. 税收管理-代理(经济)-中国-经济师-资格考试-自学参考资料 IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 138840 号

版权所有·侵权必究

书 名: 税务代理实务

作 者: 全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编

责任编辑: 朱承斌

责任校对: 于 玲 安淑英

技术设计: 桑崇基

出版发行: **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

<http://www.taxph.com>

E-mail: fxc@taxph.com

发行部电话: (010) 63182980/81/82/83

邮购部电话: (010) 63043870 63028884(传真)

印 刷: 北京外文印刷厂

规 格: 850×1168 1/16

印 张: 27

字 数: 707000 字

版 次: 2006 年 1 月第 1 版 2006 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-863-7/F·784

定 价: 49.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

前 言

注册税务师行业是一个新兴的经济鉴证类社会中介行业,它既服务于国家又服务于纳税人,具有涉税鉴证与涉税服务双重职能。发展注册税务师行业是完善社会主义市场经济体制并服务于国家税收的需要。注册税务师行业的规范发展,有利于降低税收征纳成本,规范税收征纳行为;有利于提高纳税质量和纳税申报准确率;有利于维护纳税人的合法权益,保护国家税收利益。

近年来,我国注册税务师行业发展较快。据权威部门统计,自1998年实行全国统一考试以来,国家每年都举行一次统一考试,已累计考试8次,报名达2152849人次,通过考试取得注册税务师执业资格的人数达到6.68万人。

为了配合有关部门做好2006年的全国注册税务师执业资格考试工作,更好地为广大考生服务,我们组织国家税务总局有关司局的领导,有关院校的专家、教授,根据人事部审定的、国家税务总局注册税务师管理中心下发的《2006年全国注册税务师执业资格考试大纲》的要求,结合历年来注册税务师各科考试命题情况,对各科教材进行了系统修订和调整。

全套教材共分《税法(Ⅰ)》、《税法(Ⅱ)》、《税务代理实务》、《税收相关法律》、《财务与会计》5册及与之配套的《2006年全国注册税务师执业资格考试习题集》参考书1册,共6册。全套教材力求突出注册税务师应具备的基本知识和操作技能,内容翔实、具体,具有很强的权威性、适用性和可操作性,是广大考生参加注册税务师考试的必备工具书,同时也可作为纳税人学习税法、掌握纳税技能的参考用书。

在本套教材出版之际,谨对参加教材编写、审定的国家税务总局有关领导、有关院校专家教授表示衷心的感谢!

由于编写时间紧迫,书中的疏误之处难免,恳请读者指正。

全国注册税务师执业资格考试教材编写组

二〇〇五年十二月

目 录

第一章 导 论	(1)
第一节 税务代理概述	(1)
第二节 税务代理制的产生与发展	(3)
第三节 注册税务师与税务师事务所	(7)
第四节 税务代理的范围与形式	(9)
第五节 税务代理的法律关系与法律责任	(10)
第二章 税务管理概述	(13)
第一节 税务管理体制	(13)
第二节 税收征收管理程序及要求	(15)
第三节 征纳双方的权利、义务和责任	(38)
第三章 税务登记代理实务	(43)
第一节 企业税务登记代理实务	(43)
第二节 纳税事项税务登记代理实务	(70)
第四章 发票领购与审查代理实务	(76)
第一节 发票领购代理实务	(76)
第二节 发票填开的要求及操作要点	(85)
第三节 发票审查代理实务	(86)
第五章 建账建制代理记账实务	(91)
第一节 代理建账建制适用范围与基本要求	(91)
第二节 代理建账的基本内容与操作规范	(92)
第六章 企业涉税会计核算	(104)
第一节 企业涉税会计主要会计科目的设置	(104)
第二节 工业企业涉税会计核算	(109)
第三节 商品流通企业的涉税核算	(128)
第七章 流转税纳税申报代理实务	(135)
第一节 增值税纳税申报代理实务	(135)
第二节 消费税纳税申报代理实务	(179)
第三节 营业税纳税申报代理实务	(185)

第八章 所得税纳税申报代理实务	(198)
第一节 企业所得税纳税申报代理实务	(198)
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	(221)
第三节 个人所得税纳税申报代理实务	(234)
第九章 其他税种纳税申报代理实务	(247)
第一节 土地增值税纳税申报代理实务	(247)
第二节 印花税纳税申报代理实务	(252)
第三节 房产税纳税申报代理实务	(253)
第四节 城镇土地使用税纳税申报代理实务	(257)
第五节 资源税纳税申报代理实务	(258)
第六节 车辆购置税纳税申报代理实务	(260)
第十章 代理纳税审查方法	(262)
第一节 纳税审查的基本方法	(262)
第二节 纳税审查的基本内容	(263)
第三节 账务调整的基本方法	(269)
第十一章 流转税纳税审查代理实务	(275)
第一节 增值税纳税审查代理实务	(275)
第二节 消费税纳税审查代理实务	(292)
第三节 营业税纳税审查代理实务	(302)
第十二章 所得税纳税审查代理实务	(314)
第一节 企业所得税纳税审查代理实务	(314)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税纳税审查代理实务	(336)
第三节 个人所得税纳税审查代理实务	(342)
第十三章 其他税种纳税审查代理实务	(349)
第一节 印花税、土地增值税纳税审查代理实务	(349)
第二节 房产税、城镇土地使用税、车辆购置税纳税审查代理实务	(353)
第三节 资源税纳税审查代理实务	(356)
第十四章 税务行政复议代理实务	(361)
第一节 税务行政复议的有关规定	(361)
第二节 代理税务行政复议的基本前提与操作规范	(372)
第十五章 代理涉税文书填报实务	(378)
第一节 涉税文书概述	(378)
第二节 涉税文书的种类与适用范围	(379)
第三节 代理填报涉税文书操作规范	(383)

第十六章 税务咨询与税务顾问	(387)
第一节 税务咨询	(387)
第二节 税务顾问	(391)
第三节 现代税务咨询——税收筹划	(393)
第十七章 税务代理执业风险与质量控制	(400)
第一节 税务代理的执业风险	(400)
第二节 税务代理的质量控制	(401)
附录	
中华人民共和国税收征收管理法	(404)
中华人民共和国税收征收管理法实施细则	(413)

第一章 导 论

第一节 税务代理概述

一、代理的内涵

代理一词,在不同的法典和法规中有不同的解释。

《辞海》解释为: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的法律行为。《中华人民共和国法律集注》(1992年版)中,将代理表述为:代理人根据被代理人的委托或代理权,以被代理人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。《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。因此,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的法律行为。它具有下列特点:

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,则代理人所进行的活动是无效的,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。

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。否则,就不是代理。例如,代人请朋友吃饭、聚会等,不能产生权利义务关系,不是代理;而代人保管物品、照看小孩、抄写文稿等,只是提供劳务,不和第三人发生法律关系,也不是代理。

二、税务代理的概念及特点

《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。税务代理的基本特征为:

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。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。

2. 法律约束性。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。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约束。

3. 内容确定性。注册税务师税务代理业务范围,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。但是法律责任的不转嫁性并不意味着注册税务师在代理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。

5. 有偿服务性。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,服务于社会。

三、税务代理的特性及原则

(一) 税务代理的特性

1. 公正性。税法规定了征收机关与纳税人的权利与义务,而注册税务师作为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。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。因此,公正性是税务代理的基本要求,离开公正性,税务代理就无法存在。

2. 社会性。社会主义市场经济促使各种经济成分的企业共同发展。税务代理制的兴起,适应了社会经济发展的需要,成千上万个企业和个人都可能通过税务代理履行纳税义务,量大面广,足以表明税务代理的社会性。

3. 知识性。随着生产力高度发展,社会分工进一步专业化,知识的价值被社会公认并融入市场经济的新兴行业中。注册税务师应当有渊博的专业知识和丰富的实践经验,有综合分析能力,有较高的政策水平。由此可见,税务代理的知识性是很突出的。

4. 专业性。税务代理是专门从事有关税务事宜的代理。税务代理的专业性,表现在注册税务师必须精通税务和财会等专业知识,在税务代理过程中,必须以税收法规和民事代理法规为依据。因此,税务代理的专业性很强。

(二) 税务代理的基本原则

税务代理是社会中介服务,因此,注册税务师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,必须依照民法有关代理活动的基本原则,坚持自愿委托。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力;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。代理双方依法确立的代理关系不是依据任何行政隶属的关系,而是依据合同的契约关系。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,双方的税收法律关系才能真正确立。

立。

2. 依法代理原则。依法代理是税务代理的一项重要原则。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,从事税务代理的专门人员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执业资格的注册税务师;其次,注册税务师承办的一切代理业务,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的税款。注册税务师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。在代理过程中,代理人还应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。税务代理的独立性是指代理人在其代理权限内,独立行使代理权,不受其他机关、社会团体和个人的非法干预。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、扣缴义务人准确地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。

税务代理是一项社会性的中介服务,涉及代理人、被代理人以及国家的利益关系。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。注册税务师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,按照国家税法规定督促纳税人、扣缴义务人依法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,从而提高依法纳税、扣税的自觉性。保护委托人的合法权益是税务代理的又一重要原则。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。通过税务代理,不仅可以使企业利用中介服务形式及时掌握各项政策,维护其自身的合法权益,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税收筹划,节省不必要的税收支出,减少损失。

第二节 税务代理制的产生与发展

一、税务代理制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(明治29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。

(一) 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,纳税人自觉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,税务检查官吉尔巴德·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。

(二)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会与征税机关发生纳税争议,由于纳税人相对于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》就强调如下观点: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收入的方法,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。

(三)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均成为纳税人自行承担的法定责任,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。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,法人所得税纳税人中的 80%,个人所得税纳税人有近 30 万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。

二、我国税务代理制产生与发展的基本历程

我国的税务代理事业是适应了国家建立和完善市场经济和深化税制改革,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,有组织有计划逐步开展起来的。

第一,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系的建立和发展。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。

第二,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,纳税人的责任越显重大。同时,改革后纳税人承担纳税责任的税种一般要涉及 6 个以上,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。

第三,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。回顾我国税务代理制产生与发展的基本历程,大致可分为三个阶段。

(一)20世纪80年代初的税务咨询业

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。这是税务代理的雏形。

(二)20世纪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》(以下简称《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《税收征收管理法》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。

(三)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》,在税务代理行业全面实施注册税务师制度,进一步推动了税务代理的开展。

(四)税务代理制的规范管理

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《清理整顿税务代理行业实施方案》,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。

1. 清理整顿的目的和对象

清理整顿的目的是认真贯彻中央关于党政机关与所办经济实体脱钩的有关规定和国务院领导关于税务代理的重要指示,全面清理整顿税务代理机构,彻底脱钩改制,规范税务代理行为,促进税务代理事业健康发展,使税务代理真正成为独立、公正的社会中介行业,以适应社会主义市场经济发展和税收征管改革进一步深化的需要,充分发挥其在维护国家税收利益和保护纳税人合法权益等方面的作用。清理整顿的对象是从事税务代理的所有机构。

2. 清理整顿的内容和重点

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。

3. 税务代理机构的改制与审定

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。

省级注册税务师管理机构对税务代理机构改制的材料进行初审,并将初审合格的税务代理机构改制申请报国家税务总局审定。税务代理机构凭国家税务总局批复文件到工商部门办理变更登记手册。

4. 全面整顿税务代理秩序,规范税务代理行为

清理整顿的重点是税务代理机构违反税务代理自愿原则,强制纳税人代理的行为,重点检查税务代理收费问题、税务代理机构制度建设和执行情况,并对以税务代理的名义违反国家税收法律、法规,利用欺诈手段骗取钱财,损害国家和纳税人利益的代理机构依法从严查处,构成犯罪的移交司法机关惩处。截止到2000年10月底,全国税务代理机构清理整顿和脱钩改制工作基本完成。原在税务代理机构内执业的在职税务干部除自愿留所并办理了提前退休或离职、辞职手续的外,全部返回税务机关。脱钩改制后经国家税务总局审批的税务师事务所有2000个,从业人员近4万人,其中注册税务师1万多人。脱钩改制后的税务代理机构与税务机关在经济利益上已没有任何联系,转移到税务代理机构的税务行政职能已经收回。作为投资主体的税务师的责任意识、风险意识明显增强,事务所的内部管理水平和服务质量不断提高,客户对改制后的税务师事务所更加信任。清理整顿的效果正逐步显现出来。

三、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顺利贯彻落实具有积极作用。

(一) 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。

(二) 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,可在税收征纳双方之间通过注册税务师这个中介体,形成纳税人、注册税务师、税务机关三方制约关系。纳税人作为履行纳税义务的主体,一方面要自觉纳税,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,一方面要严格执法,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,必将

促进税收征管制度的进一步完善。

(三) 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。但是几十年来,由于税收管理体制所致,实际上纳税人的纳税事务,大多由税务人员包揽了,纳税人自觉纳税意识较为淡薄。从国际上看,无论是经济发达国家还是发展中国家,一般都建立申报纳税制度。我国现行的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,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,代理他们履行申报纳税义务。税务代理制的实施,有利于提高纳税人主动申报纳税的自觉性,增强纳税意识,有利于形成纳税人自觉依法纳税的良好局面。

(四) 税务代理有利于保护纳税人的合法权益

实行税务代理制,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,做好税收筹划。注册税务师还可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。

第三节 注册税务师与税务师事务所

一、注册税务师资格的取得

为了提高税务代理人员的执业素质,《注册税务师资格制度暂行规定》对从事税务代理业务的专业技术人员实行注册税务师制度,并将其纳入国家职业资格证书制度范畴,以促进税务代理的健康发展。

(一) 注册税务师资格考试制度

注册税务师应是精通税法和财务会计制度,并能熟练进行实务操作的专业技术人员,必须具备从事税务代理工作的专业素质和工作技能。实行注册税务师资格考试制度是保证执业准入控制的基本前提。

1. 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资格考试。

(1) 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。

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

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

(4) 获得经济类、法学类硕士学位后,从事经济、法律工作满 1 年。

(5) 获得经济类、法学类博士学位。

(6) 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考务管理

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。考试科目共分为五科:《税法(Ⅰ)》、《税法(Ⅱ)》、《税务代理实务》、《税收相关法

律》、《财务与会计》。国家税务总局负责组织有关专家拟定考试大纲、编写培训教材和命题以及考前培训等工作,人事部负责组织有关专家审定考试科目、考试大纲和试题,组织各项考务工作,并会同国家税务总局对考试进行检查、监督和指导。

(二)注册税务师注册登记制度

国家税务总局及其授权的省、自治区、直辖市、计划单列市注册税务师管理中心,为注册税务师的注册管理机构。按照《注册税务师资格制度暂行规定》的要求,通过考试取得中华人民共和国注册税务师资格证书者,必须在取得证书后三个月内到所在省、自治区、直辖市及计划单列市注册税务师管理中心申请办理注册登记手续。

1. 申请注册登记者,必须同时具备下列条件:

- (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. 有下列情况之一者,不予注册:

- (1)不具有完全民事行为能力者;
- (2)受刑事处罚,自处罚执行完毕之日起未满3年者;
- (3)被国家机关开除公职,自开除之日起未满3年者;
- (4)国家税务总局认为其他不具备税务代理资格的情况。

3. 注册税务师有下列情况之一,由国家税务总局或省、自治区、直辖市及计划单列市注册税务师管理中心注销其注册税务师资格:

- (1)在注册登记中弄虚作假,骗取中华人民共和国注册税务师资格证书;
- (2)同时在两个税务代理机构执业者;
- (3)死亡或失踪者;
- (4)国家税务总局认为其他不适合从事税务代理业务的情况。

注册税务师每次注册有效期限为三年,每年验证一次。有效期满前三个月,注册税务师应到注册税务师管理机构重新办理注册登记,对不符合注册条件和被注销注册税务师资格者,将不予办理注册登记。

(三)注册税务师的权利与义务

1. 税务代理作为民事代理的一种,其代理人注册税务师享有民法所规定的权利。

(1)注册税务师有权依照《注册税务师资格制度暂行规定》规定的范围,代理由纳税人、扣缴义务人委托的代理事宜。

(2)注册税务师依法从事税务代理业务,受国家法律保护,任何机关、团体、单位和个人不得非法干预。

(3)注册税务师有权根据代理业务需要,查询纳税人、扣缴义务人有关财务、会计资料 and 文件,查看经营现场和设施。纳税人、扣缴义务人应当向代理人提供真实经营情况和财务资料。

(4)注册税务师可向当地税务机关订购或查询税收政策、法律和有关资料。

(5)注册税务师对纳税人、扣缴义务人违反税收法律、法规行为的委托,有权拒绝。

(6)注册税务师对行政处分决定不服的,可以依法申请复议或向人民法院起诉。

2. 注册税务师应按其代理职责履行义务并要承担相关的法律责任。

(1)注册税务师承办业务时必须由所在的税务师事务所统一受理,并与被代理人签订《税务代理协议书》,不得以个人名义承揽业务,或擅自收费。

(2)注册税务师有向被代理人、税务机关及注册税务师管理中心出具证明的义务,对其代理业务出具的所有文书有签名盖章权,并承担相应的法律责任。

(3)注册税务师有按规定接受继续教育的义务,接受注册税务师管理机构组织的专业培训和考核,并作为重新注册登记的必备条件之一。

(4)注册税务师有恪守被代理人商业秘密的义务。

二、税务师事务所

税务师事务所是专职从事税务代理的工作机构,它可以是由注册税务师合伙设立的组织,或者是由一定数量的注册税务师发起成立的负有限责任的税务师事务所。税务师事务所是实行独立核算、自负盈亏的经济实体,其收入要依法纳税。

申请设立税务师事务所,应当向省以上注册税务师管理中心提出书面申请,并报送下列有关资料:

1. 税务师事务所的名称、组织机构、业务场所;
2. 税务师事务所主要负责人的姓名、简历及有关证明文件;
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。

第四节 税务代理的范围与形式

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的规定,允许注册税务师所从事的业务内容。尽管世界各国所规定的业务不尽相同,但其基本原则是大致一样的,即税务代理的业务范围主要是纳税人所委托的各项涉税事宜。由于我国税务代理刚刚起步,委托方和受托方还都缺乏经验,认识还有待深化,因此,《注册税务师资格制度暂行规定》中采用正列举的办法,把可以接受的代理项目一一列举,以利于贯彻执行。

《注册税务师资格制度暂行规定》规定,注册税务师可以接受纳税人、扣缴义务人的委托从事下列范围内的业务代理:

1. 办理税务登记、变更税务登记和注销税务登记。
2. 办理除增值税专用发票外的发票领购手续。
3. 办理纳税申报或扣缴税款报告。
4. 办理缴纳税款和申请退税。
5. 制作涉税文书。
6. 审查纳税情况。
7. 建账建制,办理账务。
8. 开展税务咨询、受聘税务顾问。
9. 税务行政复议。
10. 国家税务总局规定的其他业务。

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,注册税务师不得代理。例如,《注册税务师资格制度暂行规定》明确规定,增值税专用发票的领购事宜必须由纳税人自行办理,注册税务师不得代理。另外,纳税人、扣缴义务人违反税收法律、

法规的事宜,注册税务师不准代理。例如《注册税务师资格制度暂行规定》第二十六条、第三十条都明确规定了注册税务师不得接受纳税人、扣缴义务人违反税收法律、行政法规事项的委托,并有义务对其行为加以制止及报告有关税务机关。

二、税务代理的基本形式

《注册税务师资格制度暂行规定》第二十条规定的十项代理业务范围,是就全部税务代理业务的总体而言的。具体到某一个代理人的委托代理项目,有可能多也可能少,这取决于被代理人意愿。《注册税务师资格制度暂行规定》第二十一条规定,注册税务师可以接受纳税人、扣缴义务人的委托进行全面代理、单项代理或常年代理、临时代理。这说明税务代理形式是多种多样的。

第五节 税务代理的法律关系与法律责任

税务代理的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托方之间的权利、义务和责任关系。注册税务师以委托方的名义进行代理工作,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书的签订为标志。同时,委托代理项目、委托期限等的变化,将直接影响双方的权利、义务关系,税务代理法律关系将随之发生变更。

一、税务代理的法律关系

(一) 税务代理关系的确立

1. 税务代理关系确立的前提

税务代理不同于一般民事代理,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格、代理范围及委托事项的限制。

(1) 委托项目必须符合法律规定。

《注册税务师资格制度暂行规定》第二十条明确规定,注册税务师可以接受纳税人、扣缴义务人的委托从事规定范围内的业务代理,注册税务师不得超越法律规定范围进行代理,并严禁代理偷税、骗税行为。

(2) 受托代理机构及专业人员必须具有一定资格。

税务代理是一项政策性较强、法律约束较高的工作,因此受托代理机构及从业人员必须取得一定资格。按现行规定,从事税务代理的机构只能是经国家税务总局及其授权部门确认批准的负有限责任的税务师事务所和合伙税务师事务所,其他机构不得从事税务代理业务。同时,税务代理专业人员必须经严格考试取得中华人民共和国注册税务师执业资格证书并经省、自治区、直辖市及计划单列市注册税务师管理机构注册登记,方可从事代理业务。

(3) 注册税务师承办业务必须由所在的税务师事务所统一受理。

(4) 签订委托代理协议书。

税务代理关系确立必须书面签订委托代理协议书,而不得以口头或其他形式。未经签订委托代理协议书而擅自开展代理业务的,不受法律保护。

2. 税务代理关系确立程序及形式

税务代理关系确立大致有两个阶段,第一阶段是签约前准备阶段,主要就委托内容与权利义务进行洽谈;第二阶段是签约阶段,即委托代理关系确立阶段。

(1) 税务代理关系确立的准备阶段。

税务代理关系确立前代理双方应就委托项目及服务标准协商一致,并对双方权利义务进行商定,特别是应由纳税人、扣缴义务人提供的与委托税务事宜有关的情况、数据、证件、资料等必须如期、完整、准确地提供,以保证代理事宜的顺利进行。同时,双方应就代理费收取等事宜协商一致。这一阶段,注册税务师处于税务代理关系确立前主导地位,必须向委托人阐明税务代理业务范围、税务代理责任、双方权利义务以及税务代理收费等,取得委托人认同。

(2) 委托代理协议书签订阶段。

在委托方、受托方就协议约定内容取得一致意见后,委托方、受托方应就约定内容签订委托代理协议书。委托代理协议书应当载明委托方、受托方名称、代理事项、代理权限、代理期限以及其他应明确的事项,并由注册税务师及其所在的税务代理机构和委托方签名盖章。协议书经委托方、受托方签章后,正式生效。

(二) 税务代理关系的变更

委托代理协议书签订后,注册税务师及其助理人员应按协议约定的税务代理事项进行工作,但遇有下列问题之一的,应由协议双方协商对原订协议书进行修改和补充。

1. 委托代理项目发生变化的。

这里有两种情况,第一种是原委托代理项目有了新发展,代理内容超越了原约定范围,经双方同意增加或减少代理内容的。如原来签订的是单项代理,后改为综合代理。第二种是由于客观原因,委托代理内容发生变化,需要相应修改或补充原协议内容的。

2. 注册税务师发生变化的。

3. 由于客观原因,需要延长完成协议时间的。

上述内容的变化都将使税务代理关系发生变化,因此,必须先修订委托代理协议书,并经过委托方和受托方以及注册税务师共同签章后生效,修订后的协议书具有同等法律效力。

(三) 税务代理关系的终止

税务代理委托协议约定的代理期限届满或代理事项完成,税务代理关系自然终止。

1. 有下列情形之一的,委托方在代理期限内可单方终止代理行为:

(1) 税务代理执业人员未按代理协议的约定提供服务。

(2) 税务师事务所被注销资格。

(3) 税务师事务所破产、解体或被解散。

2. 有下列情形之一的,税务师事务所在代理期限内可单方终止代理行为:

(1) 委托人死亡或解体、破产。

(2) 委托人自行实施或授意税务代理执业人员实施违反国家法律、法规行为,经劝告仍不停止其违法活动的。

(3) 委托人提供虚假的生产经营情况和财务会计资料,造成代理错误的。

委托关系存续期间,一方如遇特殊情况需要终止代理行为的,提出终止的一方应及时通知另一方,并向当地主管税务机关报告,终止的具体事项由双方协商解决。

二、税务代理的法律责任

为了维护税务代理双方的合法权益,保证税务代理活动顺利进行,使税务代理事业能够在法制的轨道上健康发展,必须明确税务代理的法律责任。

规范税务代理法律责任的法律是我国《民法通则》、《经济合同法》、《征管法》及其实施细则和其他有关法律、行政法规,承担的法律责任既包括民事法律责任,也包括刑事法律责任。

(一) 委托方的法律责任