

2002

年全国注册税务师执业资格考试指定教材

QUANGUO ZHUCE SHUIWUSHI ZHIYE ZIGE KAOSHI ZHIDING JIAOCAI

税务代理实务

国家税务总局注册税务师管理中心 编



中国税务出版社

2002 年全国注册税务师执业资格考试指定教材

税务代理实务

国家税务总局注册税务师管理中心 编

 中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务代理实务/国家税务总局注册税务师管理中心编.

-北京:中国税务出版社,2002.1

2002年全国注册税务师执业资格考试指定教材

ISBN 7-80117-481-X

I. 税… II. 国… III. 税收管理-代理(经济)-经济师-资格考核-教材 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 086643 号

版权所有·侵权必究

书 名: 税务代理实务

作 者: 国家税务总局注册税务师管理中心 编

责任编辑: 朱承斌

责任校对: 于 玲 安淑英

技术设计: 刘冬珂

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

电话: (010) 63182980/1/2 (发行处)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京印刷集团有限责任公司印刷二厂

规 格: 850×1168 毫米 1/32

印 张: 20.25

字 数: 490000 字

版 次: 2002 年 1 月第 1 版 2002 年 1 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-481-X/F·410

定 价: 32.70 元

如发现印装错误 可随时退本社更换

前 言

随着社会主义市场经济体制的建立，我国于1994年建立了税务代理制度，并在全国试行。这对于保证税收法律、法规的正确实施，维护纳税人的合法权益，深化税收征管改革，促进社会主义市场经济服务体系的发展，具有重要意义。

近年来，税务代理行业发展较快，代理人队伍也在逐步壮大。为了加强对税务代理行业的管理，提高税务代理专业技术人员的素质，规范税务代理行为，根据人事部和国家税务总局印发的《注册税务师资格制度暂行规定》和《注册税务师执业资格考试实施办法》，2001年11月，人事部人事考试中心和国家税务总局注册税务师管理中心下发了《关于做好2002年度全国注册税务师执业资格考试考务工作的通知》（人考中心函〔2001〕99号），决定于2002年6月7、8、9日举行全国注册税务师执业资格考试。

为进一步做好2002年度注册税务师执业资格考试工作，更好地为广大考生服务，国家税务总局注册税务师管理中心组织专家、教授编写，并经总局有关业务司审定了这套教材，作为全国注册税务师执业资格考试的惟一指定用书。全套教材共分：《税法（I）》、《税法（II）》、《税务代理实务》、《税收相关法律》、

2 税务代理实务

《财务与会计》五册教材及与之配套的《1999—2001年全国注册税务师执业资格考试试题分析及答案汇编》、《2002年全国注册税务师执业资格考试习题集》等参考书。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，具有较强的权威性、适用性和操作性，既可作为税务代理人员的应考、工作用书，也可作为纳税人学习税法、掌握纳税技能的工具书。

由于编写时间紧迫，对书中的疏误之处，恳请读者指正。

编 者

2001年12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.....	(6)
第三节 注册税务师与税务师事务所.....	(13)
第四节 税务代理的范围与形式.....	(17)
第五节 税务代理的法律关系与法律责任.....	(19)
第二章 税务管理概述	(24)
第一节 税务管理体制.....	(24)
第二节 税收征收管理程序及要求.....	(27)
第三节 征纳双方的权利、义务和责任	(37)
第三章 税务登记代理实务	(45)
第一节 企业税务登记代理实务.....	(45)
第二节 纳税事项税务登记代理实务.....	(82)
第四章 发票领购与审查代理实务	(92)
第一节 发票领购代理实务.....	(92)
第二节 发票填开的要求及操作要点.....	(103)
第三节 发票审查代理实务.....	(107)

第五章 建账建制代理记账实务	(115)
第一节 代理建账建制适用范围与基本要求.....	(115)
第二节 代理建账的基本内容与操作规范.....	(117)
第六章 企业涉税会计核算	(136)
第一节 企业涉税会计主要会计科目的设置.....	(136)
第二节 工业企业涉税会计核算.....	(142)
第三节 商品流通企业的涉税核算.....	(169)
第七章 流转税纳税申报代理实务	(180)
第一节 增值税纳税申报代理实务.....	(180)
第二节 消费税纳税申报代理实务.....	(222)
第三节 营业税纳税申报代理实务.....	(231)
第八章 所得税纳税申报代理实务	(260)
第一节 企业所得税纳税申报代理实务.....	(260)
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.....	(304)
第三节 个人所得税纳税申报代理实务.....	(356)
第九章 其他税种纳税申报代理实务	(375)
第一节 土地增值税纳税申报代理实务.....	(375)
第二节 印花税纳税申报代理实务.....	(383)
第三节 房产税纳税申报代理实务.....	(387)
第四节 城镇土地使用税纳税申报代理实务.....	(390)
第五节 资源税纳税申报代理实务.....	(393)
第六节 车辆购置税纳税申报代理实务.....	(396)

第十章 代理纳税审查方法	(398)
第一节 纳税审查的基本方法.....	(398)
第二节 纳税审查的基本内容.....	(400)
第三节 账务调整的基本方法.....	(411)
第十一章 流转税纳税审查代理实务	(421)
第一节 增值税纳税审查代理实务.....	(421)
第二节 消费税纳税审查代理实务.....	(455)
第三节 营业税纳税审查代理实务.....	(475)
第十二章 所得税纳税审查代理实务	(496)
第一节 企业所得税纳税审查代理实务.....	(496)
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.....	(537)
第三节 个人所得税纳税审查代理实务.....	(550)
第十三章 其他税种纳税审查代理实务	(564)
第一节 印花税、土地增值税纳税审查代理实务	(564)
第二节 房产税、城镇土地使用税纳税审查代理实务 ...	(572)
第三节 资源税纳税审查代理实务.....	(578)
第十四章 税务行政复议代理实务	(586)
第一节 税务行政复议受案范围、参加人与管辖	(586)
第二节 税务行政复议审理的基本规程.....	(590)
第三节 代理税务行政复议的基本前提与操作规范.....	(600)

第十五章	涉税文书制作代理实务	(609)
第一节	涉税文书的种类与适用范围.....	(609)
第二节	代理制作涉税文书操作规范.....	(614)
第十六章	税务咨询与税务顾问	(621)
第一节	税务咨询.....	(621)
第二节	税务顾问.....	(623)
第三节	现代税务咨询——税收筹划.....	(627)
第十七章	税务代理执业风险与质量控制	(634)
第一节	税务代理的执业风险.....	(634)
第二节	税务代理的质量控制.....	(636)

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》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、代人照看小孩、代人抄写文稿等,只是提供劳务,不和第三人发生法律关系,属于劳务合同,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,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而建立起来的,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的约束。

3. 内容确定性。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。

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代理人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。

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,量多面广,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溶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,双方税务代理的法律关系才能真正确立。

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,必须符合国家税收实体法律、法规规定的税收原则,按照有关税收征管和税务代理的程序性法律、法规的要求正确计算被代理人应纳或应扣缴的税款,及时履行各项代理内容。另外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税义务,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。于是,1911年日本的大阪首先制定出《税务代办监督制度》,这就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,英国在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:当纳税人必须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,但是当有二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,更为直接

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,出于国家财政筹集战争经费及其他费用的目的,防止纳税人从低申报纳税和不法逃税,由税务士代理纳税申报。战后的 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 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 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

我国税务代理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,涉及到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