

SHUIWUDAILILUN
YUSHIWU

主 编：文 政 党小民

副主编：灵 溪 张 靓 梁仰椿

税务代理 理论与实务



经济管理出版社

12288/25
税务代理理论与实务

主 编 文 政 党小民
副主编 灵 溪 张 靓 梁仰椿

经济管理出版社

税务代理理论与实务

主 编 文 政 党小民

副主编 灵 溪 张 靓 梁仰椿

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:北京市平谷县胶印厂

850×1168 毫米 1/32 8.5 印张 211 千字

1996年1月第1版 1996年1月北京第1次印刷

印数:1—5000册

ISBN7-80118-094-1/F·94

定价:12.00 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。

地址:北京阜外月坛北小街2号 邮编:100836)

主 编 文 政 党小民
副主编 灵 溪 张 靛 梁仰椿
撰稿人 (按姓氏笔划为序)

文 政 王 毅 齐兰田 灵 溪
吴和泉 李登杰 张 靛 党小民
曹明永 曾志勇 梁仰椿

前 言

代理业的蓬勃兴起是现代市场经济的产物,税务代理作为代理业的一个重要门类,在世界发达国家已普遍建立。早在1942年,日本政府就制定了《税务代理法》,同时,美国、英国、加拿大、韩国、台湾等许多经济发达国家和地区也都相继实行了税务代理制。目前,美国几乎100%的个人所得税是委托税务代理人申报纳税的,日本80%的中小企业委托税务代理人代办税务事宜。然而在我国改革开放后税务代理业也发展起来了。

党的十四届三中全会《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》提出,大力“发展市场中介组织,发挥其服务、沟通、公证、监督作用”。这就为税务代理业的发展指明了方向。《中华人民共和国税收征收管理法》公布实施,进一步明确了实行税务代理制度,建立起纳税人主动申报纳税——税务代理人代办纳税事宜——税务机关集中力量进行稽查的三位一体的征管模式。新的税收征管体制的建立对于社会主义市场经济以及税务代理业的发展无疑具有十分重要的意义。

本书不仅系统阐述了税务代理的产生、发展、功能及其特点,而且详细介绍了税务代理的业务规范和实际操作。对于工商税务部门、企事业单位、个人及会计师、审计师和律师事务所等有较强的指导意义和重要参考价值。

全书分为9章,由党小民同志策划并拟定大纲,分别由党小民、灵溪、吴和泉、王毅、李登杰、张靓、梁仰椿、曾志勇、齐兰田、曹明永、文政等同志撰稿,由文政同志统稿、定稿。

在本书出版之际,对中国社会科学院工业经济研究所副所长、经济管理出版社社长吕政研究员,中国社会科学院工业经济研究所副所长、经济管理出版社副社长孟昭宇同志所给予的指导和支
持表示感谢。

由于编写的时间仓促,难免有不足之处,恳请读者指正。

编者

1995年3月20日

目 录

第一章 税务代理概述	(1)
第一节 税务代理制的产生	(1)
第二节 国外税务代理制度	(7)
第三节 我国税务代理的现状	(15)
第二章 税务代理的特性和功能	(22)
第一节 税务代理的特性	(22)
第二节 税务代理的功能	(27)
第三节 建立税务代理的意义	(30)
第三章 税务代理的服务对象与税务代理关系	(34)
第一节 税务代理的服务对象	(34)
第二节 税务代理的形式	(37)
第三节 税务代理的关系	(38)
第四章 税务代理程序	(43)
第一节 税务代理程序概述	(43)
第二节 税务代理关系的确立	(46)
第三节 委托代理协议书	(47)
第四节 税务代理的程序	(49)
第五节 税务代理关系的终止和解除	(54)
第五章 税务代理人及其工作机构	(56)
第一节 税务代理人的资格认定及注册登记	(56)
第二节 税务代理人的人选	(62)
第三节 税务代理人的必备知识	(64)

第四节	税务代理人的职业道德	(66)
第五节	税务代理机构	(68)
第六章	税务代理的法律责任	(71)
第一节	税务代理的法律责任概述	(71)
第二节	税务师的民事责任	(73)
第三节	税务师的刑事责任	(73)
第七章	税务代理的管理	(82)
第一节	税务代理的基本原则	(82)
第二节	税务代理的管理	(85)
第八章	税务代理的业务范围(上)	(90)
第一节	税务代理业务综述	(90)
第二节	代理开户	(92)
第三节	代建税制和代设帐簿	(96)
第四节	税务登记的代理	(107)
第五节	代购发票	(114)
第六节	税收会计业务的代处理	(122)
第九章	税务代理的业务范围(下)	(174)
第一节	纳税申报的代理	(174)
第二节	代办税款的缴纳	(182)
第三节	减(免)(退)税申请的代理	(187)
第四节	纳税审查的代理	(196)
第五节	涉税文书的制作	(202)
第六节	税务咨询与税收筹划	(221)
附录一	中华人民共和国税收征收管理法	(229)
附录二	中华人民共和国税收征收管理法实施细则	(241)
附录三	国家税务总局关于开展税务代理试点 工作的通知	(255)

第一章 税务代理概述

第一节 税务代理制的产生

代理业的兴起是商品经济发展到一定阶段的产物。而税务代理作为代理业的一个重要门类,在世界各国得以普遍建立和迅速扩展有其客观因素。税务代理在中国的兴起和发展,有着极其深刻的背景。本节先阐述税务代理产生的动因与背景,进而揭示出税务代理的内在涵义。

一、税务代理制产生的动因

税收是国家或政府为实现其职能的需要,凭借其政治权力而按照特定的标准,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收具有悠久的历史,自从有国家以来,就存在着税收这种为维护国家政权生存而取得财政收入的形式。税务代理制作为税收征管的一种形式却出现得相对较晚,就世界上开展税务代理制较早的日本而言,其“税理士制度”也只有 80 多年的历史。为什么在税收出现几千年后,现代税收制度逐步形成之时,会出现税务代理制呢?其产生和发展的动因又是什么呢?

(一) 税收制度的日趋复杂化是税务代理产生的根本动因

资本主义国家的税收制度,经历了一个曲折的发展变化过程。总的说来,它是由以简单、原始的直接税为主体的税制结构演变为以间接税为主体的税制结构,再由以间接税为主体的税制结构发展为以发达的直接税为主体的现代税制结构。在奴隶制和封建制社会,社会生产力的发展水平比较低,税制比较简单,有代表性

的课征是土地税、人头税、集市税等。它们通常都是按照课税对象的某些外部标志来规定税额的,计征简便。随着社会生产力的发展,资本主义生产关系逐步确定,商品生产和交换规模日益扩大,这就为实行商品课税创造了条件。同时,资本主义发展,社会上各个阶级之间的收入差距越来越大,实行所得税的客观条件也就日益成熟。对商品课税和对所得课税使税制结构与税收法规随之变得庞大和复杂起来,并具有很强的专业性。一方面,埋头于经营的纳税义务人没有时间和条件熟悉税收法令和会计业务,难以应付复杂的税收事务;另一方面,不法的税务人员又往往利用纳税人对税法知识的缺乏或没有健全帐目而随意征税。在这种情况下,纳税人为了保护自己的利益,开始将纳税业务委托给从国家税务机关及财政会计部门退休的、业务素质好、人品可靠的职员,让他们代办纳税事务。于是一种活动于纳税义务人与税务机关之间的税务代办人应运而生。20 世纪初,日本的“税理士制度”即是在这种背景下萌芽的。

在现代社会生产规模越来越大,经济市场化和国际化程度越来越高,现代税收在保证国家财政收入、公平社会收入分配、调节资源配置等方面的作用也越来越受到世界各国的重视。世界各国大都形成了所得课税、财产课税、商品课税并存、多环节征收的复合税制,税制结构和税收法规日益专业化,但真正做到依法征税和依法纳税,绝非简单之事,因而进一步地推动了税务代理制在各国的发展。

(二)税收决策在纳税人进行经营中的作用日益重要,也推动了税务代理制的发展

在税种简单、税负不重的情况下,税收方案的优化选择,似乎意义不大。可是,在多税种、高税负的现代税制下如何纳税往往成为决定企业兴衰成败的重要因素。间接税负的高低,影响商品的成本水平,并影响其市场竞争的实力。直接税负的轻重,资本的回报

水平及投资者的切身利益。进而言之,不同的企业组织形式,不同的资本结构,不同的融资方式,不同的经营活动范围,不同的财务安排,都有可能导致明显的税负差异。于是税收筹划与税务咨询便应运而生,成为税务代理制中的一项热门业务,受到广大纳税义务人的青睐。

(三)税务内部的专业化分工演变为社会的专业分工

专业化分工的自内向外的演进是一条普遍的规律。在税务方面具有典型意义的是查帐业务。在过去相当长的时间中,税务内部分工是粗放型的。税务机关的一个征管人员往往专门负责某个地段或某一部分纳税户的一切税务事项,包括审查报表、核定税额、征收税款、税务检查、违章处理等等,内部没有按工作程序进行科学的分工。进入20世纪以后,世界上大多数国家,相继开征了公司所得税和个人所得税,普通销售税也被增值税和消费税所取代,征税对象扩大了,计税方法复杂了,特别是计税所得的核算要以现代会计技术为基础,原有的分工方式不能适应工作需要,于是税务机关内部的查帐,或称之为审计便分离出来,建立了专门机构,配备了专门人员。同时,社会也出现了专业化的民间组织,承办税务审计业务。到现在,有些国家的税务机关仍是税务代理的服务对象。

(四)税务行政机关职能的转换也是税务代理制的发展动因之一

世界各国的实践证明,税务机关有大量的事务性、服务性工作,诸如税务登记领证、纳税申报、发票印销、税务人员培训、税法宣传等等,都可以由社会力量来分担。税务机关职能转换之后,人员精简,费用节省,工作效率大大提高。换言之,税务征管方式的行政职能如不转换,税务代理及咨询也难于开展,更谈不上有所发展了。

√二、税务代理在中国产生的背景

税务代理在世界上一些发达国家中,早已成为一种较为普遍

的制度,而且日趋成熟和规范,它对政府加强税务管理,完善和严密税收法规,服务和指导纳税人的纳税行为,起到了重要作用。在我国传统的计划经济体制下,并不存在税务代理。自 80 年代以来,税务代理在中国的兴起和发展,可以说有着极其深刻的背景与动因。

(一)税务代理制是适应国家经济体制改革和社会主义市场经济体制建立和发展的产物

在传统的计划经济管理体制下,国有经济是唯一的主体成份,国家对企业采取税利不分的统管模式,经济关系十分单一,企业不存在税务代理的经济需要。党的十四大提出:经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。随着市场经济总体框架的形成,社会经济主体多元化,资源配置市场化,经济运行法制化。国家对经济的调控已从过去的计划调节转变为市场调节,由宏观管理和微观指导转变为宏观调控。作为国家重要宏观调控手段的税收,其调节经济的作用也日益重要。同时,国有企业改革的深化,企业利益的相互独立,以及各种利益成份企业的兴起,客观上需要运用更多的经济手段来调节利益分配,导致企业及更多的纳税人,希望通过一种独立公正的中介机构,来为企业及纳税人的利益服务。这是税务代理产生的经济利益动因。另一方面,市场经济的规律是优胜劣汰,适者生存。在激烈的市场竞争中,企业家既要十分了解和掌握国家税收法律法规,搞好生产经营,提高经济效益,但又不可能注入太多精力,实际上也不可能全面通晓和掌握它们,于是需要将复杂的纳税事宜委托给税务专家代为办理。

(二)税务代理是税收征管制度改革的内在要求

我国税收体制经过不断改革和完善,特别是 1994 年进行的结构性改革,已经建立起比较完备的以流转税和所得税为主体的复合税制,因而加快改革原有的税务管理模式已势在必行,这是全面、正确施行新税制的组织保证。改革原有的税务管理模式,一方

面要按照《税收征管法》的要求,改进税务机构设置及征管人员的工作方式,形成机构精简,运转高效及内在监督制约机制;另一方面,要改变税务征管过程中完全由税务人员单方面解释税法的做法,形成有效的社会外在监督约束机制。目前,我国税务机关内部征管制度已由过去专责制逐步改为征、管、查三分离,但还缺乏社会性的专业协税护税和监督制约机制。《税收征管法》的公布实施,明确了实行税务代理制度,从而建立起“纳税人主动申报纳税——税务代理人代办纳税事宜——税务机关集中力量进行稽查”的三位一体的循环制约机制,这种新的征管模式的建立,有助于纳税人主动申报纳税、履行纳税义务,也有利于税务机关摆脱事务性工作,对税务管理水平的提高,税务管理方式的改进完善,税务人员的廉政勤政建设、降低税收成本,提高税收效益,都是至关重要的。

(三)税务代理是我国经济与国际经济接轨的需要

市场经济的发展,为我国经济全面走向世界,参与国际分工开通了道路。但是,关键之一是我国的经济运行规则及各方面的经济管理规则必须按照国际惯例进行,实行接轨转换。否则,我国对外开放,扩大和引进外资,都将遇到严重的障碍。建立税务代理制,对改善我国投资环境,及时、公正、全面提供税务咨询服务,开展国际税务代理交往,促进我国税务管理走向法制化、规范化和国际化,都有十分重要的作用。

(四)税务代理是我国全面走向以法治税的需要

以法治税要求征纳双方都必须有强烈的税法意识,各自正确履行税法赋予的权力、责任和义务,征纳双方在法律上的地位是平等的。当前,我国纳税义务人的法制观念淡薄、纳税意识较差,影响了税收工作的正常进行。建立税务代理,对于维护纳税人的合法权益,改变征纳双方事实上存在的不平等现象,可以起到积极的作用。同时,税务代理制度的建立,有利于政府税务部门不断严格税制,堵塞税收跑、冒、漏、滴,强化法律意识,形成一个科学的税收征

管机制。

三、税务代理的内涵

(一)代理的涵义

“代理”一词,在不同的法典和法规上有不同的解释。在《辞海》中,“代理”一词被解释为:以他人(被代理人)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。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,以被代理人的名义实施民法法律行为,其后果直接归属于被代理人的行为。世界著名法典《牛津法律大辞典》(1980年版)对代理的定义为:被授权并同意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。

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。第六十四条还规定:委托代理人按照被代理人的委托行使代理权。以上各种表述虽在文字上各不相同,但其涵义大体一致。

(二)税务代理的涵义

中华人民共和国民法通则依照代理权产生的根据分为三种代理,即委托代理、法定代理和指定代理,税务代理属民事代理中委托代理的一种。因此,税务代理人必须经过委托人的委托和授权才能以委托人(即被代理人)的名义进行有关税务事宜的代理。

对税务代理的涵义,国外也没有一个统一的提法。我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。国家税务总局颁布的《税务代理试行办法》,规定:税务代理指税务代理人在试行办法规定的代理范围内,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。

我们认为,税务代理的涵义可以概括为:税务代理人根据纳税

人、扣缴义务人的委托或授权,以纳税人、扣缴义务人的名义代理他们依法履行纳税义务,维护其合法权益。

第二节 国外税务代理制度

税务代理在世界上一些发达国家中,早已成为一种较为普遍的代理制度,并且日趋成熟规范。本节先介绍日本的“税理士制度”,再综合分析国外税务代理的基本模式及对我国的借鉴之处。

一、日本的“税理士制度”

日本的“税理士制度”已有 70 多年的历史,半个多世纪以来,此制度对于增加国家的财政收入,加速日本的现代化进程起了重要作用。

(一)日本税理士制度产生的历史背景

日本在进入近代社会之前,租税制度同中国相仿。1868 年明治维新以后才出现当代意义上的租税制度,1868~1873 年间,日本进行资产阶级三大改革(富国强兵、植兴产业、文明开化),为资本主义的发展开辟了道路。1873 年,明治政府公开了具有划时代意义的租税改革条例,将过去用实物缴纳的地租改为货币地租,为封建经济向资本主义经济过渡打下了基础。随着资本主义商品经济的发展,1887 年初日本开始推行所得税,近代税收初具雏形。1896 年制定了营业税法。1904 年日俄战争爆发,日本政府为支付战争经费又增加了许多税种。日本近代租税制度在战争的刺激下很快发展起来,形成税种繁多、税制复杂、多层次征税的局面。

然而,随着复杂税制的建立带来的一个新问题就是纳税程序开始变得复杂起来。由于商品经济的发展,课税对象不断增加,计税复杂,税收法令政策较多,纳税义务人常埋头于经营,没有时间和条件熟悉税收法令和会计业务,难以应付复杂的税收事务,而税务人员又往往因他们缺乏税务知识或没有健全帐目而随意征税,从而导致税收人员劣迹行为不断发生。在这种情况下,纳税者渐渐

意识到他们的利益受到损害,于是有人开始将纳税业务委托给从国家税务机关及财政会计部门退休下来的业务素质好、人品可靠的职员,让他们代办纳税事务,于是一种新事物即活动于纳税义务人与税务机关之间的税务代办人应运而生。从1908~1911年短短三年的光景,这个新事物便显示出它的强大生命力,税务代办人增加到2万多,他们帮助纳税人建立帐簿,进行税务会计计算,用掌握的税法和生产知识指导企业经营,促进了企事业的发展。同时由于他们是税务专家,能使税收很快实现,有力地保证了国家的财政收入。但是也出现一些问题。如税务代办者没有统一的组织和领导;在收取报酬上标准不一,税务代办业务不统一,不规范;有的税务代办人乘纳税者缺乏税收知识而索取过多的报酬;甚至还有有的为纳税者出谋划策进行偷税漏税活动。为了解决这些问题,使税务代办制度沿着良性轨道发展,从兴利除弊的目的出发,1912年在日本第二大城市大阪首先建立了对税务代办人的监督制度。规定:对税务代办者发放许可证,并经审查合格后方可从事代办业务;要按统一规定的记事簿和要求记载税务代办事宜;税务代办的报酬要按照统一的标准付给等等。上述措施的采取,基本上解决了税务代理事务中出现的问题。

第二次世界大战期间,由于战争对战争经费的大量需求,税收业务急剧膨胀。为了促进战时税务行政的合理运行,日本政府将税务代办人作为职业专家加以法制化,使之成为一种民间的法人组织并接受大藏大臣的指导和监督。1942年第79次帝国会议制定了《税务代理士法》。税务代理士法把税务代办人称为税务代理士;规定只有律师、会计师、退职的税务官吏等才具有作为税务代理士的资格;还规定了税务代理士的权利和义务,税务代理士必须参加代理士会,在税务代理士会的基础上成立税务代理士会联合会,税务代理士会联合会必须接受大藏大臣的监督等等。因而使日本的税务代理制度日趋完善。

1949年,以卡尔·S·夏吾普博士为团长的美国税制使团访问日本,建立了“夏吾普税制”,并对税理士制度进行考察并提出很多有价值的意见。他们提出税务代办人的出现是在纳税人有这种需求的前提下产生的,如果说以前的税务代办者主要是纳税者用来对付税务部门随意征税的,那么我们以后也要发挥它的另一种职能,即反过来监督纳税人,因为目前日本在美国的扶植下经济高速发展,经济实体偷漏税现象日益严重,解决这些问题光靠税务部门本身则力不从心,而税务代办者则能弥补这方面的不足。首先,税务代办者帮助纳税者建立帐簿,申报纳税,使税务部门有据可查,另外税务代理士通过税务会计计算而掌握企业情况,如果国家制度有关税务代办者的法规,在认可的前提下就可以发挥它的监督作用。在夏吾普博士的倡导下,日本政府于1951年重新修订了《税理士法》以取代原有的《税务代理士法》,同年6月15日公布,7月15日开始实行。该法对税务代理士者增加了考试制度和注册制度;进一步明确了税理士的使命,扩大了税理士业务内容,既满足了纳税者和国家的需要,又促进了申报纳税制度的健全和发展。

1951年的《税理士法》到1991年止前后共修正了23次,逐步形成了今天日本现行的税理士制度。目前,日本85%以上的企业是通过税理士办理纳税事宜的。

(二)日本现行税理士制度的基本内容和概况

1. 税理士的使命。税理士法要求税理士作为税务专家,务必站在公正的立场上,即不偏向纳税义务人和税务机关任何一方,按照申报纳税制度的理念和要求,去赢得纳税者的信赖,努力提高国民的纳税意识,维护税理士的社会信用和荣誉,严格按照税法办事,促使租税法令所规定的纳税义务得到履行。

2. 税理士的业务。根据税理士法的规定,税理士业务属于垄断性的税务代办业务。其中主要的有以下几项:(1)面向全社会施行税务咨询、企业经营咨询服务;(2)为纳税人起草税务书面材料;