

税 务 代 理

——原理实务探索

吴升文 主编

中国税务出版社

前 言

改革开放以来，经过历次的调整、修正、充实和完善，我国逐步建立了多税种、多层次的复合税制体系。与之相适应，税收征管也进行了多次改革。税收征管的核心在于正确处理税收征纳关系。而我国的这些税收改革却一直沿着传统的思路进行，把纳税主体的纳税人排除在税收征管活动之外，仅仅只对税务机关内部的职能划分形式和机构设置作了一些变动，因此，税收征管也就一直不能跳出多事务、高成本、低效率的怪圈。

直到1994年，我国在总结以往税制建设的成功经验，借鉴西方发达国家市场经济条件下税制建设的可取之处的基础上，进行了以征管制度改革为先行，以增值税改革为主线的大规模、全方位的财税改革，才突破了传统观念的束缚，为中国的税收征管指出了新的方向，那就是：明确划分征纳双方的职责，在税务部门提供优质纳税服务的基础上，普遍建立纳税人自己申报纳税制度；在借用计算机等现代化工具和手段进行税款征收的前提下，税务部门对纳税人的纳税情况实施重点检查；大力发展税务代理，纳税人不能独立办税的，可以聘请税务代理机构代办。这种税收征管格局的形成，明确了纳税人的纳税主体地位是和社会中介组织在办税中的作用，较之以往的税收征管改革，无疑是一种巨大进步。这种设想一旦切实实施，必将大大缩短我国税收征管社会化、规范化、科学化、现代化的进程。

尤其是税务代理介入税收征管活动，不仅有利于形成税收征收机关、纳税人、税务代理人三者之间相互制约、相互监督的强有力的社会监督制约机制，以规范征纳关系，减少税收劣迹，促

进税务部门廉政建设，而且对于维护纳税人合法权益，保证国家税收顺利实现，降低税收成本，提高税收征管质量也具有重要的意义。无论是理论的演绎，还是实践的结果，都雄辩地证明了这一点。

然而，税务代理在我国出现的时间并不长，社会对它缺乏了解，税务部门对它也认识不深，就是理论界对它的看法也不尽相同。因此，税务代理在我国虽然正式建立起来，但要得到进一步发展和完善，还要经过一个较长的、循序渐进的过程。在这个过程中，不可避免地会碰到各种各样的困难甚至是阻力，因此，对税务代理进行广泛的理论探讨，以统一社会认识，让更多的人认识、熟悉税务代理，便成为迫切需要解决的问题。正是基于此，我们组织了部分理论工作者和从事实际工作的同志编写了这本书。

在编写过程中，我们始终坚持了这样一种思想，即全、新、实。所谓全，即内容完整。本书就税务代理的有关理论和实务操作几乎都作了介绍。新，即内容、观点新。全书所用资料基本上是经国家有关部门颁发的有关法律、法规为依据择选的，内容新颖可靠。书中所表述的有些观点也是作者首次提出，尚未公开发表。实，即具有较强的可操作性。我们在阐释税务代理基本原理的基础上用了较大篇幅较为详细地介绍了税务代理的业务操作程序和方法，并力求明了、简洁、易懂、便于操作。

值得说明的是，书中的一些观点乃为编者一家之言，尤其是关于税务代理与税务咨询的关系和税收筹划是否为税务代理业务等问题，社会上并未形成定论，还需广泛探讨。另外，由于学识和经验的局限，书中缺陷和不足在所难免，希望广大读者参阅时提出宝贵的批评意见，以期更正。

本书适合于税务部门的工作人员、企业财会人员和税务代理从业人员阅读，也可作为大专院校的财税、会计、经济法等相关专业学生的学习参考书。全书由正文和附录组成。正文十一章，分上下两篇。上篇五章，主要对税务代理的有关理论进行了探索；下

篇第六章，较为详细地介绍了税务代理业务的操作。附录选登了与税务代理相关的几个重要法规文件。

全书由深圳市地方税务局局长、税务学会副会长吴升文同志编写提纲并总纂定稿。参加编写的人员有：刘学锋、冯绍伍、谢洲等同志。写作过程中，我们参阅了大量的资料文献，并吸收了一些研究成果，限于篇幅，不能一一注明，在此，我们谨向这些资料文献的作者和提供者一并表示谢意。

编 者

1996年4月1日

序

税务代理是随着商品经济的发展和税制的日趋复杂而逐步形成、发展起来的，是现代市场经济的必然产物。世界上在经济发达的国家，纳税人依靠中介机构代理申办纳税事宜已是司空见惯，它被许多国家在实践中证明是行之有效的。日本、美国、韩国、澳大利亚、台湾、香港等国家和地区都已全面推行税务代理制度，并已经形成了一个成熟、规范的市场。比如，日本全国85%以上的企业通过从事中介组织工作的税理士办理涉税事宜。美国除了专业从事税务代理的人员外，还有众多的律师、会计师兼作税务代理业务，几乎100%的个人所得税都是委托税务代理人办理的。但是，我国税务代理的出现却相对较晚，并且滞后于其他社会中介事业的发展，难以适应社会主义市场经济发展的需要。

应该看到，随着我国社会主义市场经济的发展，税务代理作为社会中介事业，它的地位和作用将日益突出。首先，它有利于转变政府职能，实行精兵简政，提高工作效率，促进社会主义市场经济的发育；其次，它有利于坚持依法治税，维护纳税人的合法权益，同时又能降低税收成本，增加财政收入；第三，它有利于沟通征纳双方情况，国家的税收政策、法律、法规可及时转达给纳税人，纳税人对税收方面的意见和建议，随时反馈给税务部门，便于税务部门掌握新情况，研究新问题；第四，它有利于有关部门形成制约机制，互相监督、互相促进、共同提高、加强廉政建设。因此，必须既积极又稳妥地发展税务代理业，逐步建立起严格规范的税务代理市场。

发展税务代理业，特别要加强税务代理知识的宣传和普及，不

仅税务代理专业人员要熟悉掌握税务代理知识，更要让纳税人学习、了解税务代理知识，提高认识，转变观念。《税务代理探索与实践》一书，是一本普及税务代理知识的好书。该书具有三个鲜明特点：一是理论与实践相结合。编著该书的同志中既有税务部门的领导干部、理论工作者，又有直接从事税务代理业务的人员，他们注重把对税务代理的理论研究和实际工作经验融合起来，让广大读者在了解税务代理的基本原理的同时，学习掌握实务操作。二是结构严谨，内容系统、完整。该书不仅从理论上阐述了税务代理的产生、发展、特性、职能，从国内外税务代理的比较和借鉴中，提出了发展和完善我国税务代理的思路，而且详细介绍了税务代理的业务范围和操作规程。作为一家之言，本书还探索性地大胆提出，税收筹划也是税务代理业务内容之一，颇具新意。三是资料翔实，可操作性较强。该书编写中采用的大量资料文献都是依据国家有关法律、法规而来的，内容准确、可靠。同时，为了便于读者对税务代理业务知识的理解、掌握，书中还编入了大量实例，具有较强的实际操作性。鉴于此，我把该书推荐给广大读者，相信我国的税务代理业会在大家的热情关心和支持下得到蓬勃发展。

牛玉成

1997年3月21日

目 录

上篇 税务代理的基本原理

第一章 税务代理概论	(1)
1.1 税务代理的含义	(1)
1.2 税务代理的特性	(6)
1.3 税务代理的原则	(8)
1.4 税务代理的职能	(11)
1.5 税务代理的分类	(14)
1.6 税务代理的产生与发展	(17)
第二章 国外的税务代理	(27)
2.1 国外税务代理概述	(27)
2.2 日本税务代理	(30)
2.3 美国税务代理	(36)
2.4 韩国税务代理	(39)
2.5 国外税务代理特征及社会效益	(44)
第三章 我国税务代理的兴起	(49)
3.1 我国税务代理兴起的原因	(49)
3.2 我国税务代理兴起的条件	(56)
3.3 我国税务代理兴起的意义	(61)
3.4 税务代理在我国新的税收征管模式中的地位 与作用	(69)
第四章 我国的税务代理制度	(75)
4.1 税务代理制度概述	(75)

4.2	税务代理人.....	(77)
4.3	税务代理业务范围.....	(86)
4.4	税务代理法律关系.....	(88)
4.5	税务代理组织管理机构.....	(94)
第五章	我国税务代理的发展与完善.....	(98)
5.1	我国税务代理现状.....	(98)
5.2	发展与完善税务代理应明确的几点认识.....	(106)
5.3	发展与完善我国税务代理须处理好的几种关系... (113)	
5.4	发展与完善我国税务代理的思路.....	(120)

下篇 税务代理操作实务

第六章	税务代理前准备.....	(129)
6.1	税务代理人素质.....	(129)
6.2	税务代理机构设置.....	(136)
6.3	税务代理的一般程序.....	(142)
第七章	一般涉税事务的代理.....	(149)
7.1	税务登记的代理.....	(149)
7.2	纳税申报的代理.....	(166)
7.3	出口退税的代理.....	(176)
7.4	发票领购的代理.....	(188)
7.5	其他涉税事务的代理.....	(196)
第八章	主要会计业务的代理.....	(199)
8.1	会计建账建制的代理.....	(199)
8.2	会计记账的代理.....	(228)
8.3	其他会计业务代理.....	(232)
第九章	税务争讼的代理.....	(242)
9.1	税务争讼概述.....	(242)
9.2	税务行政复议的代理.....	(250)

9.3	税务行政诉讼的代理.....	(260)
第十章	涉税文书制作的代理.....	(270)
10.1	涉税文书概况.....	(270)
10.2	与代理相关的涉税文书及其制作.....	(276)
第十一章	税务咨询与税收筹划.....	(298)
11.1	税务咨询与税务顾问.....	(298)
11.2	税收筹划的概念.....	(301)
11.3	税收筹划与避税和偷税的关系.....	(304)
11.4	税收筹划的意义与原则.....	(306)
11.5	税收筹划的主要方法.....	(309)
附录：	与税务代理相关的主要法规.....	(328)
	中华人民共和国税收征收管理法.....	(328)
	国家税务总局关于开展税务代理试点工作的通知.....	(340)
	税务代理试行办法.....	(342)
	税务行政复议规则.....	(350)

上篇 税务代理的基本原理

第一章 税务代理概论

1.1 税务代理的含义

1.1.1 代理的定义和特征

（一）代理的定义

随着社会的进步和经济的发展，各类市场主体之间的经济往来日益频繁，日常事务逐步加重，相互联系渐趋复杂。作为一名现代人，不管是企业管理者，还是寻常老百姓，其时间和精力是有限的，事事不必也不可能躬亲。要想把有限的时间和精力充分而恰当地分配使用，以抓住每一个机会，争取更多更大的利益，应当寻求代理。通过代理，我们就可以在相同的时间里，在不同地点进行相同或不同的活动，从而打破时空限制，极大地增强办事效率，把握住更多稍纵即逝的宝贵机会。因此，在社会主义市场经济蓬勃发展的今天，所有的企业管理者和居民个人都应善于利用各种方式的代理来为自己服务。

那么，什么是代理呢？

关于代理，中外法律都有明确的定义。《牛津法律大辞典》（1980年版）的定义是，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，特别指在与第三者契约关

系中代表本人行事。《中华人民共和国法律集注》（1992年版）的定义是，代理人根据代理人的委托或代理权，以被代理人的名义实施法律行为，其后果直接归属于被代理人的行为。从以上的表述可以看出，代理就是委托，它是一种民事法律关系。在代理关系中，代理人在代理权限内以被代理人名义与第三人进行法律行为，由此产生的法律效果直接由被代理人承受。在被代理人授权范围内，代理人的代理行为发生法律效力，其代理行为的当事人为被代理人 and 代理行为的相对人，而不是代理人。被代理人就是委托人，即授权代理人以自己的名义实施民事法律行为的单位和个人；代理人又称受托人，指一个有权在同第三方作出业务安排和买卖货物中代表另一方（即委托人）的单位或个人。

（二）代理的特征

从对代理定义的表述可以知道，不论中外，作为一种较为普遍的民事法律关系，代理都包括代理人、被代理人 and 相对人三个组成部分。三者的相互关系及权责划分，便构成代理的基本特征，表现为：

1．代理须以被代理人的名义为之。代理人的任务，就是代替被代理人行使法律行为。只有以被代理人的名义进行代理行为，代理人才能为被代理人设定权利和义务。以被代理人的名义进行代理行为，就意味着代理行为的法律后果应由被代理人承担。如果代理人以自己的名义行使法律行为，此种行为即为代理人自己的行为而非代理行为。

2．代理的法律后果直接归属于被代理人。代理人在代理权限内所作为在法律上视为被代理人自己的行为。故代理行为虽然发生于代理人与相对人之间，但其行为的效果则直接达于被代理人。也就是说，由代理行为设定的权利与义务直接归被代理人承受，其中包括代理人在执行代理行为中所造成的损失。

3．代理是代理人根据被代理人的委托授权或代理权而行事。因此，代理人应按委托人的指示办理相关事务，不能自做主张。代

理人对代理关系的第三人不享有任何权利，也不承担任何义务。但是，代理人确实为了维护委托人利益，在事先来不及征求委托人同意的情况下，有权变更委托人的指示，但这种灵活变通必须立刻通知委托人。如果代理人无正当理由而擅自违反委托人的指示，从而使其造成损失，代理人应当承担赔偿责任。

4. 代理必须具有法律意义。通过代理人进行的行为，必须是能发生法律上权利或义务的行为，即这种行为能产生法律后果。如代理被代理人签订合同，履行债务或进行诉讼等。因此，代理人完成代理行为一般要涉及第三人，即向第三人进行意思表示或接受第三人的意思表示。代理人在代理权范围内独立进行的意思表示的代理行为是法律行为，而意思表示则是法律行为的核心。故代理人在代理活动中，根据授权范围和实际情况，有独立进行表示的权利，即有权自行决定如何向第三人进行意思表示，或者是否接受第三人的意思表示。

（三）代理的范围

代理是我国民法中一项独立的法律制度，在社会经济生活中具有重要作用，应用范围也非常广泛。除法律规定的一些例外情况外，公民和法人都可以通过代理人实施民事法律行为。具体而言，代理活动的范围包括：

1. 代理进行法律行为，如代为买卖、租赁、运送、借贷、履行债务等。

2. 代理履行某些财政及行政方面的义务，如代办法人登记、专利申请、商标注册、涉税业务等。

3. 代理进行诉讼行为。

但是，代理并不是对任何法律行为或具有法律意义的行为都能适用。那些具有严格的人身性质的行为，如立遗嘱、婚姻登记、子女收养等不能代理；对那些具有严格的人身性质的债务，如约稿、预约绘画、预约演出等，对被预约人履行的义务也不能代理。

1.1.2 税务代理的含义

(一) 税务代理的概念

税务代理是代理的一种。它一般是指委托人委托税务代理人代理各项税务事宜的法律行为。委托人即被代理人是指授权税务代理人代自己办理涉税业务的单位和个人；受托人即税务代理人是指受托为委托人办理涉税业务的组织和个人。从世界范围看，委托人主要是纳税义务人和扣缴义务人，在某些国家和地区也包括税务机关；税务代理人则是由精通税法、财务、会计等知识的律师、会计师、审计师和退职税务人员通过全国统一考试或经挑选考核合格者充任。

税务代理的概念包含有四个方面的含义：

1. 税务代理是一种法律行为。税务代理过程本身就是法律实施的过程。税务代理人应根据税法规定，从委托人的利益出发，在不违反国家法律法规的前提下，办理涉税事务。这就要求实施代理行为的税务代理人不仅要有丰富的经济、法律专业知识，而且还要严格依法办事。代理人不能一味追求委托人或自己利益的最大化而违反税法规定，损害另一方的利益。

2. 税务代理是一种服务行为。税务代理与众多的头脑企业一样，属于第三产业。它不直接从事物质生产，而是以税收、财务及相关的经济法规专业知识，向委托人提供智力服务，并力求使这种服务应用于委托人的管理经营活动，创造出较好的经济效益和社会效益。因此，服务是税务代理的宗旨，并且这种服务具有双重性，即它既为纳税人服务，又为税务机关服务。唯其如此，它才有存在的基础和不断完善的价值。

3. 税务代理是一种自愿行为。税务代理与日常的税收征纳活动不一样，它不具有强制性。税务代理并非税法上规定的法定程序，它遵循代理的一般规则，即委托人可以委托税务代理人办税也可以自行办税，税务代理人可以接受委托也可根据客观条件推拒

委托。因此，税务代理是建立在受托与委托双方完全自愿的基础之上的。

4. 税务代理是一种有偿行为。税务代理机构是一个独立的法人组织，它同所有的企业一样，要自主经营，自负盈亏，独立核算。按照市场法则，它为纳税人提供代理服务，帮助委托人节省时间，提高效率，委托人理所当然应付与相应的酬金。按劳取酬，有偿服务是税务代理得以存续和发展的重要经济条件之一。

（二）税务代理的法律特征

税务代理作为代理的一种，它也具有代理所具有的法律特征，即：

1. 税务代理行为是以纳税人、扣缴义务人的名义进行的。税务代理的主要任务，就是代替委托人办理税务事项。税务代理人只有以纳税人、扣缴义务人的名义办理税务事项，才能为纳税人、扣缴义务人设定权利和义务。

2. 税务代理行为必须具有法律意义。通过税务代理人进行的行为，必须是能发生法律上权利和义务的行为，即能产生法律后果的行为。因此，税务代理人完成代理行为一般要涉及税务机关等第三人，即向税务机关等第三人的意思表示。

3. 税务代理人在代理权限内有独立意思表示的权利。税务代理是一种法律行为，而意思表示则是法律行为的核心。因此，税务代理人在代理过程中，有权自行决定如何向税务机关等第三人进行意思表示，或者是否接受税务机关等第三人的意思表示。

4. 税务代理的法律后果直接归属于纳税人、扣缴义务人。税务代理人在代理权限内办理税务事项在法律上视为纳税人、扣缴义务人自己办理。因此，税务代理行为虽然发生在税务代理人与税务机关等第三人之间，但其行为的效果则直接达于纳税人、扣缴义务人。

1.2 税务代理的特性

税务代理是一种民事法律行为，反映着不同于诸如商标注册、合同签订等的代理的代理关系。这些不同之处便构成了税务代理自身所具有的一些内在属性，我们称之为税务代理的特性。

1.2.1 税务代理的中介性

在税务代理活动中，税务代理人活动于纳税义务人、扣缴义务人和税务机关之间，协助纳税人、扣缴义务人确定和计算应纳的税种税额，帮助纳税人、扣缴义务人处理与财税部门的有关事项，从而沟通了财税部门与纳税人之间的联系，最终建立起税务机关与纳税人、扣缴义务人相互依赖，共同发展的新型征纳关系。一般而言，税务代理人执业时必须参加一个代理组织，比如会计师事务所。由此可见，这些组织不是征纳双方的当事人和利益承担者，而是通过接受纳税人、扣缴义务人委托，代为依法向税务机关办理税务事宜，形成纳税人主动申报纳税，税务代理人依法代理，税务机关加强稽查的征管格局，对征纳主体的运作起服务、沟通、公证和监督作用。它们是税务机关与纳税人、扣缴义务人得以沟通的桥梁，充当着微观纳税主体与政府之间的“红娘”。这种桥梁作用与红娘角色，就构成了税务代理的中介特征。

1.2.2 税务代理的独立性

在税收活动中，国家税务机关和纳税人、扣缴义务人是征纳关系的主体。其中，国家税务机关代表国家依法征税，是执法主体，纳税人、扣缴义务人开展经营活动必须依法履行纳税义务，是纳税主体。税务代理人则处于第三者，即中介人的地位。因此，税务代理具有很强的独立性。税务代理人在从事业务时，既不受税务机关的左右，也不受业户的影响。而应按照法律法规精神，从客观实际出

发，使自己的代理行为产生效果。

税务代理的独立性也决定了税务代理组织的性质。它是实行有偿服务的独立于征纳双方的社团法人，独立核算，自负盈亏，做到自主、自立、自养，并对自身行为独立承担法律责任和经济责任。

但是，税务代理的独立性也是相对的。特别是在法制尚不健全，各方面关系尚未理顺的情况下，税务代理要完全独立于征纳双方还难以做到。尤其是税务代理建立初期，由于方方面面的条件还不十分成熟，更应得到税务机关的扶持和监督，主要是对税务代理人资格和代理机构设置等进行审查和管理，在具体业务上则不应干涉，才有利于工作的开展。当然，随着法制的健全和完善，各方面关系的逐步理顺，税务代理必然完全脱离于税务机关，独立于社会。

1.2.3 税务代理的智能性

税务代理是第三产业中咨询信息服务业的重要组成部分，它是以智能服务和知识转让为标志的主层次服务业。即，税务代理不直接从事物质生产，但其从业人员凭借自身所拥有的丰富的工作经验和渊博的财税、会计及法律知识，向纳税人、扣缴义务人提供涉税代办服务，比如受聘担任其税收、财务顾问，为其提供有关税收政策、财会制度及实施方案，代理税务登记、纳税申报等税务事项等等。税务代理的智能性决定了税务代理人必须具有较高的素质。它要求税务代理人不但要有高度的社会责任感和强烈的事业心，能够坚持原则，维护国家利益和纳税人、扣缴义务人的合法权益，而且要精通法律事务、财税法规、税收业务、财会知识和拥有丰富的工作经验，才能在税务代理过程中得心应手地为纳税人、扣缴义务人提供税收咨询，办理有关涉税事项。

1.2.4 税务代理的公正性

税务代理的客观独立性决定了税务代理既不是行使税收征收

管理权的执法机关和行政机关，也不直接负有纳税和扣缴义务，只是接受纳税人和扣缴义务人的委托，代办税务事宜。这就要求税务代理人在办理受托事宜时，既不偏向税务机关，也不袒护委托人，而是以事实为依据，以法律为准绳，秉公执法，客观公正地处理问题，以协调征纳关系，提高办税质量，促进依法纳税，保护纳税人权益。为此，税务代理人在实施代理行为过程中，必须遵守职业道德，站在公正立场上，不拿原则作交易，不带主观随意性，不屈从外界压力，也不迁就任何组织和个人的片面要求，始终以中介人的身份公正无偏地开展业务，并对代理结论的客观公正性负责。税务代理的独立性为其公正性提供了前提和保证。

1.2.5 税务代理的权威性

税务代理人必须按国家有关规定进行严格的资格审查，确定从业资格，颁发证书、证件，并由工商行政管理部门进行登记注册，取得法人资格后，方可实施税务代理事宜。从业人员须具备扎实的税收、财会知识和良好的职业修养，经全国统考或经推选考核合格者才能上岗，这就为税务代理的权威性打下了基础。这种权威性既依赖于税务代理的独立性、公正性和智能性，又依赖于税务代理人良好的职业道德和过硬的专业知识以及所用资料的可靠性、执行政策的准确性、因素分析的全面性和使用方法的科学性。

税务代理的中介性、独立性、智能性、公正性和权威性五个特性是相互依存、相互影响的有机整体，它们从不同侧面反映了税务代理的内在本质。无论缺少哪一个特性，这种税务代理都是不完善、不规范的。

1.3 税务代理的原则

税务代理原则是税务代理人员在从业过程中应当遵循的基本行为准则，它是使税务代理工作得以顺利进行的根本保证。