第 34 卷 第 6 期　　财经研究　　Vol. 34 No. 6
2008 年 6 月　　Journal of Finance and Economics　　Jun. 2008

税务代理制度建构与税收通则法条文设计

李清伟

（上海财经大学 法学院，上海 200433）

摘　要：税务代理涉及纳税主体权利保护、征税主体的行政效率以及一国税制的有效运行和完善，我国《税收基本法（税收通则法）》应该对其加以规范，学者对此也有不同建言。文章通过对税务代理制度建构的法理分析，对照典型国家税务代理立法例，分析了我国现有税务代理制度运行中存在的主要矛盾和问题，提出了完善我国税务代理制度的建议，并拟订了《税收基本法（税收通则法）》有关税务代理的具体条款。

关键词：税务代理制度；税收基本（通则）法；条款设计

中图分类号：F812.42　**文献标识码**：A　**文章编号**：1001-9952(2008)06-0120-11

一、税务代理制度的法理分析

就其源流看，代理是民事主体突破“债只能自为”的观念，基于为弥补行为不能或行为不便，以增进个人的活动范围为目的，为扩张主体自治能力而设计并以立法形式确认的一种特殊法律行为。在税法领域，随着一国税收制度日趋复杂和专业化，加上国家征管能力的局限，为推行自行申报民主纳税制度，建构税务代理制度具有其客观必要性。同时，税收之债理论的确立也为参照适用民事代理制度提供了理论基础。通过引入能胜任的独立第三方来弥补纳税主体专业能力的不足，一方面能保证在专业能力上与征税主体相抗衡，真正维护纳税主体的权利；另一方面也减少征纳主体之间信息传递障碍，更有利于纳税主体义务的履行，也提高了税收征管效率。正是基于税务代理对税收制度有效运行的现实意义，一国无论采用何种规范方法，其税收立法体系中都应该能清楚地说明纳税人有使用代理的权利。[①] 美国《纳税主体权利法案》、加拿大《纳税主体权利宣言》、澳大利亚《纳税主体宪章》，都将委托税务代理权作为纳税人的权利加以确定和保护。[②]《德国租税通则》第 80 条规定：纳税主体有权由其代理人代理其行为或由辅佐人辅助其办理涉税事务。[③]

税务代理的经济实质是税务代理人与被代理人（纳税主体）之间的税收服务供求关系。为实现税务代理制度的目的和功效，在法律层面上看，即是通过

收稿日期：2008-03-19

作者简介：李清伟（1965－），男，河南杞县人，上海财经大学法学院副教授。

对税务代理人与被代理人(纳税主体)作相应的权义结构安排来规范双方的供求关系。适用代理制度的基本法理,税务代理的法律性质是代理人的行为,税务代理人的代理行为影响纳税主体权益的实现,因此,对税务代理人行为的约束是税务代理制度建构的重点。由于代为履行之债的税法专业性和社会公益性,为了规范税务代理行为,一国基于公共利益保护等目的,得选择以公法上行为或私法上行为作为实施之手段。[4] 故而,如图 1 所示,对税务代理行为可通过不同的法律规范来调整,并形成不同的权义结构。

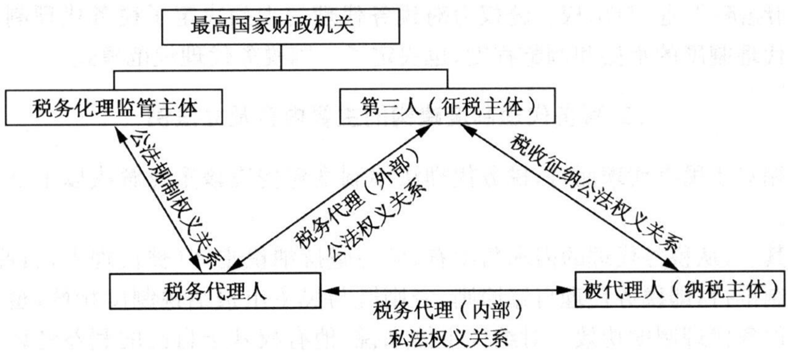

图 1　权义结构示意图

(1) 税务代理内部私法权义关系,即纳税主体与代理人之间基于委托、雇佣、合伙等基础关系授权而形成的代理权关系。税务代理人是代理权的享有者,可以在授权范围内独立从事代理活动;在税务代理行为损害被代理人利益时,纳税主体可以依据合同法或侵权法追究税务代理人的合同责任或侵权责任。

(2)税务代理外部公法权义关系,包括税务代理人与征税主体之间的税务代理(外部)公法权义关系、被代理人与征税主体之间的税收征纳公法权义关系。由于第三人(纳税主体)的公权力身份,决定了税务代理人和被代理人分别处于行政相对人地位,负税收债务履行的协力义务。税务代理人实施代理行为不改变被代理人与第三人之间存在税收征纳权义关系,其结果应当由被代理人承担。但是对由于代理人的行为过错在技术上违反了税法规定,有的国家立法规定直接给予税务代理人相应的行政或刑事处罚,而免去纳税主体的相应处罚,但纳税主体通常仍要履行缴纳税款和利息的义务。[5]

(3)税务代理公法规制权义关系,即通过法定机关行使规制立法权或执行权,对税务代理人及其行为进行规制而形成的公法规制权义关系。在通常情况下,由一国的最高财政机关行使对税务代理人的监管权,负责资格审核和惩戒,以及行为规范的制定。由于税务代理监管主体与税务代理第三方(征税主体)之间存在利益关系,美国律师协会税务部曾建言,财政机关监管干预的合

理重点应限于税务代理人和委托人(纳税主体)之间的关系。因为相对于法院和立法机关来说,在税务代理人员的监管方面,财政部和国税局不是完全中立的。授权财政部长监管国税局和纳税人之间的关系很多时候是对立的,财政部长授权指示、监督纳税人如何操作行使,可能潜在地对代理人代理的纳税人造成不利或不公平。而且,约束税务代理人员如何管理自己的限制性规定应该适当。⑥因此,受法治国原理的限制,一国对税务代理的公权力规制应该受经济上的合理性与制度上的正当性约束,且不得损害税务代理人应享有(宪法上)的经济(职业)自由权。公权力对税务代理的干预决定了税务代理制度对民事代理制度的承接和调整程度,也决定了一国税务代理规范模式。

二、税务代理制度建构的主要内容及立法例

相对于民事代理而言,税务代理法律制度建构应该重点解决以下三方面问题:

其一,从税务代理的需求角度看,应当坚持纳税主体(被代理人)自愿,不得强制推行,即税务代理自愿原则,否则既与民主申报纳税制度相悖,也不能实现税务代理制度功效。对纳税主体来说,他有权基于自己的利益考虑决定是否使用税务代理人,有权决定具体的代理人及代理事项。这使得税务代理制度不同于源泉扣缴制度,两制度虽然都通过引入第三人代为履行相关税收事务,都能提高税收征管效率,但具体扣缴人及代为的税收事务内容都由法律规定,纳税人不具有选择权。⑦扣缴制度建构价值在于征管效率,而税务代理制度重在对纳税主体权利的维护。⑧因此,税务代理制度建构首先应基于纳税主体利益保护考虑。

其二,从税务代理的供给看,税务代理人应是独立于征税主体之外的税法专业人士,即税务代理人应具备独立性和专业性,以确保代理人有能力代表纳税主体“以与税官相同水准以相抗衡”。⑨

税务代理人的独立性不仅要求立法确立税务代理人的独立主体地位及其应有的权利与义务,而且要求其不得与征税主体及其他国家机关工作人员有利益关系,包括禁止政府官员在职期间涉足民间税务实际工作;⑩禁止税务代理人就与其代理的税务案件有利害关系的事项,任公证人或出具见证书等。⑪

税务代理人的专业性决定了专门设计的税务代理应该仅限于意定税务代理,而不应包括法定代理和指定代理。依据民事代理理论,代理人代理权的获得基于法定、意定或指定。法定代理权是法律特别设置限于特定主体行使,因而,法定代理人并不一定具备税法专业技能。考察有关国家税收基本法或税法典关于法定代理的规定,大致分为以下两种情况:一是简单罗列民法法定代理的规定,不具有税务代理的独特性,如《俄罗斯联邦税法典》第26、27、28条的规定。⑫二是规定法定代理人承担连带责任,性质上类似于日本税法上的第

二次纳税义务制度,[13]如《秘鲁税收法典统一文本》责任人与代理人一节第16条,规定了5种情形下必须以代理人的身份,以其管理或有权处置的财力,负责缴纳税款以及履行程序上的义务。《克罗地亚共和国税收基本法》第16条第1项规定,法人和自然人的法定代理人,应当履行被代理人的税收债务。可见,对税务有关的法定代理,立法技术上可以直接参照适用民法规定,或者将其归入第二次纳税义务制度,而不应作为税务代理制度的组成部分。指定代理是由于特定机关的指定而产生的,如《克罗地亚共和国税收基本法》第17条规定了四种情形下税务机关有权指定税务顾问或税务律师代理。本文认为该法关于指定代理的条款设计主要基于征管效率考虑,由于税务机关不具有中立性,故不利于纳税人利益保护,因而违背了税务代理制度的宗旨。税务意定代理是指被代理人可以通过委托,授权具备专业能力的人代理,故也称授权税务代理或委托税务代理。授予代理人税务代理权是被代理人(纳税主体)的单方法律行为,其对税务代理人的代理能力判定,在不同情况下可以基于市场法则,也可以依公权力设定的资格标准认定。税务代理人专业能力影响税务代理制度功效的实现,因此,对税务代理人代理能力认定标准的设置、审查以及惩戒,是各国税务代理公法规制的主要内容。

其三,从税务代理的范围看,由被代理人(纳税主体)与税务代理第三方(征税主体)之间的权义内容决定,税务代理的范围应该限于法定范围内纳税主体授权处理事项。税务代理法定范围在各国立法有不同的归纳和列举。日本《税理士法》第2条规定除依法行政课赋外的税收事务都可代理,并具体列举业务范围包括:狭义税务代理、税务书类制作、税务咨询及代客记账等。美国《税务代理人执业监管规则》(第10章第2条第5项)采取概括和列举相结合的方法界定:即包括所有涉及纳税主体税法上的权利与义务的事务,且该事务依法应由征税主体负责审理。具体包括代为与国税局通讯或联系;代理委托人协商、听证、会见、申诉;代为准备和提交必须的文件;代为设置账簿以及提供咨询意见等。概括而言,法定税务代理业务应该符合两个要件:一是该事务依法应由征税机关负责审理,以确保税务代理关系的第三人是征税机关。因此,依法应由司法机关负责的税务诉讼代理不属于税务代理范围。二是该事务涉及纳税主体税法上的权利、义务,依此确定了税务代理内容的税法专业性。税务代理的具体事项涉及不同专业领域的技能,因而如何区分不同税务代理人的代理范围也是税务代理制度建构的主要内容。

三、税务代理制度比较与我国的问题揭示

上文分析表明,一国税务代理制度建构的关键在于确定在保证纳税主体自愿的前提下,将哪些主体提供的多大范围的税收服务纳入法定机关的监管范围,即确定纳税主体委托税务代理权、界定税务代理人及税务代理范围、明

确规制主体及权限,是税务代理制度的基本内容。至于采取怎样的规范体系则取决于一国的法律体系。考察主要国家有关税务代理成文法规范体系,大致可以分为以下两种模式:一是职业税务师法规范主导模式,以日本、德国为代表。如《德国租税通则》第80条规定征纳程序中,纳税主体有权选任其代理人代理其行为或由辅佐人辅助其办理涉税事务;有关税务代理人的规制主要通过制定职业税务师法来规范税务代理人的资格和地位、税务代理的范围、税务代理人的权利义务与惩戒。二是税务代理执业行为法规规范与各职业伦理规范并行模式,以美国为代表。如美国法典财政金融编(31 USC Sec. 330),规定财政部长可以监管税务代理人执业,负责税务代理人的资格审核及惩戒。据此,美国财政部制定监管法规,并经多次修改后形成《税务代理人执业监管规则》(美国财政部函230号第10章),该规则对律师、会计师、注册税务代理人、保险精算师、估价师,以及代理权受限的个人代理人规定统一的行为准则,成立资格责任办公室负责职业代理人的资格审核和惩戒等。同时,各职业代理人的职业伦理规范并行适用。

就税务代理制度的具体内容看,上述两种模式具有共同点:(1)就税务代理人界定看,都不只包括单一职业者,而是将律师、会计师等其他职业都并入统一规范,并按法定代理范围分类管理。如德国将得执行业务的人区分为三类:一是享有无限制执业权限的人,包括税务顾问以及税务咨询公司、律师、会计师等;二是有限制的执业权限之人,包括公证人、专利师、公法的机关及法人、财产管理人等13类主体在其权限内可从事相应的辅助业务。三是其他原则禁止例外许可执业的人,包括为学术鉴定报告、亲属无偿而为的税务事件的辅助。美国规定律师、会计师、登记代理人、登记精算师可代理执业外,还规定了其他主体可从事有限税务代理的情形。(2)就税务代理范围看,虽然采用不同的界定方法,但都将其限定为征税机关有权处理且涉及纳税主体权利与义务的事项。对属于司法机关职权范围内的诉讼业务代理则作特别规定。(3)严格资格审查和惩戒制度。两者都规定由专门的主管机构负责专业税务代理人的资格审查,并严肃惩戒制度。日本在国税局设资格审查会负责资格审查和惩戒,德国则由职业法院对税务顾问的违反义务行为予以惩戒,美国最新修订的《税务代理人执业监管规则》则规定由新设的职业责任办公室负责。[14]

相比较之下,我国现行税务代理制度具备形似德、日模式的制度架构,具体表现为:《税收征收管理法》第89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,确定了我国纳税主体有委托税务代理的权利;国务院《税收征收管理法实施细则》第111条授权国家税务总局负责税务代理人管理,制定管理办法,明确了我国税务代理的监管机关。但是从国家税务总局依法制定的《注册税务师管理暂行办法》,以及其前后出台的系列规范性文件看,我国税务代理制度实际上没能形成德、日职业税务师法规范模式。十几年的

税务代理实践和制度演进进程表明,我国只将注册税务师纳入制度框架内规范,而律师和会计师等相关职业事实上从事税务代理工作,则不受国家税务总局统一管理,而是分别依据《律师法》、《注册会计师法》及各自行业规定执行。将注册税务师等同于税务代理人的这种单一职业型税务代理制度模式,除了破坏税务代理法律制度的完整性以外,还造成以下几方面的问题:

首先,这种等同抑制了纳税主体对税务代理的有效需求。税务代理自愿原则决定了税务代理需求方对税务代理制度实施的决定地位。当政府出于其他利益考虑,控制税务代理服务供给,而不利纳税主体利益实现时,即便政府大力拓展税务代理业务范围,纳税主体也宁愿亲力而为,或通过内部市场(如通过雇佣专业人士服务)解决税务问题,避免适用有关外部税务代理管理规定,故而不利税务代理制度的实施。

其次,阻碍税务代理主体之间的公平竞争,从而影响了税务代理主体的独立性及其专业能力的提升。当政府政策倾斜于单一职业税务代理主体时,除了在税务代理供给者之间造成事实上的不平等外,更严重的是不利于该职业税务代理主体独立地位的确立,也不利于税务代理人整体专业能力的提高,从而不能真正维护纳税主体的利益。我国政府多年来致力于整顿税务代理机构,以期与税务机关及工作人员脱钩,结果也只能形式分离实际仍有牵连,这是政府扶持下单一职业垄断供给的必然结果。对税务代理人的统一管理制度,特别是提升专业能力的职业教育、后续教育等制度,对职业税务代理人代理能力提高尤为重要。我国会计师、律师等职业长期被排挤在税务代理统一管理之外,其结果是不仅制约了国内税务代理能力的提升,而且在全面开放税收服务贸易之后,将严重影响我国税收服务贸易的竞争实力。

最后,不利于税务行政效力的提高和税法体系的完善。发达国家的税务代理实践证明,税务代理职业人士的加入,在全面维护纳税主体利益的同时,也提高了税收行政效率,增强了纳税主体对税法体系的信心和遵从度。换言之,如果没有税务职业人员,就很难建立有效的税收制度。[15] 我国现行将维护国库收益目的置于首位(见《注册税务师管理暂行办法》第1条)的单一职业税务代理制度,其实效是如同税务机关的复制,扭曲了税务代理制度建构的真正目的,必然不利于该制度整体功效的实现。

四、完善建议及《税收通则法》相关条款设计

制度建构关系到全局和整体,需要在总体上有一个通盘的考虑和设想。税务代理制度建构的理论分析是为探究该制度设计的目的、该制度下相关主体间理论上的权义关系,税务代理制度的内容探讨及立法例引用旨在揭示该制度具体内容上的共同性。由于税收制度的国别差异性,以及各国文化、立法和经济制度的不同,税务代理制度的完善如果完全照搬某一国家的某一模式

不具有可行性，因而要根据需要与可能、结合本国国情与国外经验，整合协调现有制度，做一种可行的、适度的设计以解决我国现行税务代理制度存在的问题。

（一）关于税务代理规范模式选择

如前文所述，我国现行税务代理制度虽然具备形似德、日模式的制度架构，但是我国十几年的税务代理实践和制度演进表明，我国事实上实行的是分业管理模式。就目前会计师、律师和注册税务师行业制度建设和发展现状看，如果依据日、德模式，将从事税务代理的三类职业人士统一纳入其中一种职业进行规范，都不具有现实性，而且会带来很大的制度变革成本。循我国税务代理制度演进路径，建议大体上采取美国模式，将有关税务代理的基本问题在《税收通则法》中加以规定，具体包括：

1. 在维持三大职业现有管理现状的前提下，国家税务总局下设职业责任办公室（或税务代理人执业资格审查委员会），负责税务代理职业（或执业）人士的登记管理；制定、实施对执行税务代理业务的律师、注册会计师、注册税务师的惩戒程序；负责调查其职权范围内的税务代理事件，以及其他法律、法规规定或国家税务总局授权管理的事务。

2. 由国家税务总局依法制定《税务代理执业管理规章》，统一规范律师、会计师、注册税务师等职业代理人，以及其他有限代理权的代理人，主要内容包括税务代理人的权利与义务、税务代理人执业规范、税务代理人的登记管理等。作为处于转型期的国家，我国尚缺乏完整的税法体系，不可能一步到位制定完备的《税务代理执业管理规章》，因此，随税务代理实践，该规章可进行适时修改，不断完善。

3. 会计师、律师、注册税务师等职业的伦理规范同时适用。会计师、律师两大职业的率先发展，不仅积累了丰富的税务代理实践经验，而且制定了相对完备的职业伦理规范可供借鉴。在美国，税务代理人执业规范即采用和借鉴了税务律师和注册会计师的相关行业规则。[16]在我国尚未形成完备的税务代理执业行为规范的相当长时期内，三大职业税务代理人在遵守统一税务代理规范的同时，不应排除各自职业伦理规范的适用，而且应该借鉴成功的职业伦理规范充实税务代理执业行为规范。

4. 针对目前税务代理制度立法层级低，有关税务代理制度的基本问题尚不明确的现状，建议在《税收通则法》中设计相关条款，详细条款见下文。

（二）关于《税收通则法》（专家稿）中有关税务代理制度的条款设计

税务代理制度的重要性决定了《税收通则法》应该对之加以规定。有专家从纳税人权益保护的角度考虑，建议我国《税收基本法》可以借鉴《克罗地亚税收基本法》的规定，设计不同的代理权及其代理人的权利和义务，以平衡纳税人和税务机关之间的权利、义务。[17]也有专家从税务代理主体的角度，建议《税

收基本法》中应当明确注册税务师执业机构作为代理税收事务的社会中介机构的法律地位,明确注册税务师执业机构及执业人员的基本权利和义务,以及代理赔偿责任、行政责任和刑事责任。[18] 在此关于《税收通则法》(专家稿)中有关税务代理制度的条款设计,基于以下考虑:税务代理制度建构理论分析表明,税务代理制度由包括税收基本法在内的不同法律规范构成完整体系。税收基本法在税务体系中的地位决定其只能对税收制度的根本性问题、共同性问题、原则性问题、重大问题和综合性问题进行规定,以统帅、约束、指导、协调各单行税收法律法规。因此,税收通则法也应该只规定税务代理制度的基本内容,协调现行制度中的矛盾和冲突,而不应该也不可能面面俱到。结合上文税务代理制度建构主要内容分析及我国现行制度问题揭示,作如下条款设计:

1.(纳税主体得委托税务代理的权利)纳税人、扣缴义务人可以委托税务代理人代为处理依法应该由征税机关负责审理,且涉及其税法上的权利、义务的税收事宜,法律另有规定的除外。

条款释义:我国《税收征收管理法》第 89 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。税收基本法设计该条款包含以下几层意思:(1)税收基本法首先应该确定纳税主体有自愿委托税务代理的权利;(2)概括说明税务代理的法定范围,明确了《税收征收管理法》中"税务事宜"的含义,即依法应该由征税机关负责审理,且涉及纳税主体税法上的权利、义务的税收事项。具体代理范围由税务代理执业规范规定。(3)除外规定的设计旨在法技术的完备性。因为委托税务代理是纳税主体的权利,故对税务代理范围的除外规定,应该限于法律规定。(4)鉴于税收事宜的法定代理和指定代理与税务代理制度建构的目的不符(见上文分析),故建议不应作为税务代理制度的组成部分。

参考立法例:《德国租税通则》第 80 条规定:纳税主体有权由其代理人代理其行为或由辅佐人辅助其办理涉税事务。美国《税务代理人执业监管规则》(第 10 章第 2 条第 5 项)关于税务代理范围的概括定义:即包括所有涉及纳税主体税法上的权利与义务的事务,且该事务依法应由征税主体负责审理。

2.(税务代理权之证明方式)律师、注册会计师、注册税务师等执业登记税务代理人,必须出示相应的执业资格证书和代理授权书,方可从事税务代理业务。其他非登记税务代理人依据国家税务总局规定,进行税务代理。

条款释义:本条款内容现有税务代理制度没有相关规定。条款包括以下内容:(1)将税务代理人划分为执业登记税务代理人和其他非登记税务代理人。执业登记税务代理人是指包括现有的律师、注册会计师、注册税务师以及其他相关职业人士,如果从事税务代理业务,必须申请执业登记,而统称为执业登记税务代理人。将律师、注册会计师、注册税务师等统一称为执业登记税务代理人,意在明确应该将这些职业的税务代理人纳入同一规范体系,公平竞

争。其他非登记税务代理人的范围、代理权限及代理权证明方式，需要《税务代理执业办法》具体明确。(2)税务代理权应该以一定方式对第三人(征税机关)明示。故规定执业登记税务代理人，必须出示相应的执业资格证书和代理授权书，方可从事税务代理业务。

参考立法例：《俄罗斯联邦税法典》税收通则法部分第 29 条规定纳税人、扣缴义务人可授权代理，代理人须持公证授权书或相当的证明文件。《秘鲁税收法典统一文本》第 23 规定关于授权代理权之证明方式规定，为出具声明、呈文、抗议书、行政报告、退出或放弃权利之目的代理人，须经公证认证或税务管理部门律师认证其当事人签字，并经公共注册局登记授权。美国《税务代理人执业监管规则》第 10 章第 3 条规定律师、会计师、登记代理人及登记精算师必须出示相应的执业资格证书和代理授权书，方可从事税务代理业务。

3.(税务代理主管机关及权限)国家税务总局是税务代理的主管机关，有权制定税务代理执业管理规章。

国家税务总局有权成立专门的管理机构负责税务代理人及税务代理机构的行政管理，具体包括：负责税务代理人执业登记及税务代理机构的登记管理；制定、实施对执业登记税务代理人及税务代理机构的惩戒程序；负责调查其职权范围内的税务代理事件；以及其他法律、法规规定或国家税务总局授权管理的事务。

条款释义：税务代理主管机关及权限通常在体制法中规定，鉴于我国税务代理分业管理存在的问题，特在税收通则法中分两款明确税务代理统一管理的机关及具体权限：

1. 国家税务总局作为税务代理的主管机关，有权制定税务代理执业管理规章。《立法法》第 71 条规定：国务院各部、委员会、中国人民银行、审计署和具有行政管理职能的直属机构，可以根据法律和国务院的行政法规、决定、命令，在本部门的权限范围内制定规章。国务院制定的《税收征收管理法实施细则》第 111 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。由此确立了我国税务代理的主管机关是国家税务总局，有权制定税务代理执业管理规章。

2. 除税务代理执业管理规章制定权外，国家税务总局还负责税务代理人及税务代理机构的行政管理，鉴于律师、注册会计师、注册税务师已有各自行业的主管机关，因此，建议在国家税务总局下设专门的税务代理执业资格管理机构，该机构主要负责税务代理的质量控制，具体事项包括：税务代理执业登记管理(事先管理)、惩戒程序的制定和实施(事后惩处)等。

参考立法例：日本《税理士法》第 5 章第 2 条规定，在国税局设资格审查会负责资格审查和惩戒，美国最新修订的《税务代理人执业监管规则》则规定由新设的职业责任办公室负责。

注释

①V.图若尼主编:《税法的起草与设计》(第一卷),国际货币基金组织、国家税务总局政策法规司译,中国税务出版社 2004 年版,第 144 页。

②参见甘功仁:《纳税人权利专论》,中国广播电视出版社 2003 年版,第 183—196 页。

③《德国租税通则》(陈敏译)台湾世界租税名著翻译丛书,1985 年版,第 127 页,第 98—99 页。

④参见葛克昌著:《税法基本问题》,北京大学出版社,第 147 页。

⑤如丹麦、澳大利亚规定职业税务师承担执业疏忽责任和刑事责任,美国则规定可以因纳税人依赖职业人员,而避免对其处罚,或在纳税人被指控逃税时,如果有证据证明信赖了职业人员,就可以弱化案情。我国《税收征收管理法实施细则》第 98 条也规定,税务代理人违反税收法律、行政法规,造成纳税人未缴或者少缴税款的,除由纳税人缴纳或者补缴应纳税款、滞纳金外,对税务代理人处纳税人未缴或者少缴税款 50%以上 3 倍以下的罚款。但是由于目前欠缺具体的税务代理人行为规范,该条款不具有可操作性,故而未能真正发挥该条款对税务代理职业发展应有的引导和促进作用。

⑥ABA section of taxation:Comments Regarding the Proposed Amendments to Circular 230, June 6, 2006

⑦《俄罗斯联邦税法典》第 24 条 Tax agent 即为有关扣缴义务人的条款,扣缴义务人不是税收实体法上的债务人,依法代纳税人履行程序法上的义务,享有与纳税人同样的权利,承担非法不扣缴税款的行政责任。

⑧参见俞敏:《效率视野下的个人所得税源泉扣缴制度》,《上海财经大学学报》2005 年第 4 期。

⑨参见葛克昌、陈清秀:《税务代理与纳税人权利》,北京大学出版社 2005 年版,第 77 页。

⑩如《俄罗斯联邦税法典》第 29 条第 2 项、美国《税务执业规则》第 10 章第 25 条,规定政府工作人员在任职期内不得从事税务代理活动。

⑪如美国《税务执业规则》第 10 章第 27 条规定。

⑫该法第 26 条规定纳税人有权通过法定代理人或授权代理人参与税收法律关系,法定代理人与授权代理人可以同时参与同一税收法律事务。第 27 条规定单位和自然人法定代理权依民法规定取得。第 28 条规定单位法定代理人的行为视为单位的行为。

⑬日本税法设计第二次纳税义务制度的根本目的在于确保税款征收,在判断对纳税人的财产执行滞纳处分也不足应征收的税额时,把同该纳税人在物上、在人的关系上有特殊关系者作为第二次纳税义务人,代替本来意义上的纳税人履行纳税义务。参见金子宏著:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社 2004 年 3 月版,第 116—124 页。

⑭Federal Register: February 8, 2006 (Volume 71, Number 26).

⑮V.图若尼主编:《税法的起草与设计》(第一卷),国际货币基金组织、国家税务总局政策法规司译,中国税务出版社 2004 年版,第 143 页。

⑯在美国,税务律师对税务代理业的规范发展起着重要作用。美国律协税务律师部关于税收规避的信息披露与惩戒体系、从业人员规范等多项议案均被立法采纳。See Tanina Rostain, Shetering Lawyers: The Organized Tax Bar and the Tax shelter industry, Yale

Joural on Regulation,2005,p79.

⑰参见刘剑文、汤洁茵:《克罗地亚共和国税收基本法的主要内容及对我国的借鉴意义》,《中国税务报》2006年9月21日版。

⑱参见李登喜:《关于制定税收基本法的思考》,《法学杂志》2006年第5期。

参考文献:

[1]V.图若尼.税法的起草与设计(第一卷)[M].(国际货币基金组织、国家税务总局政策法规司译)北京:中国税务出版社,2004.

[2] 葛克昌,陈清秀.税务代理与纳税人权利[M].北京:北京大学出版社,2005.

[3] 周旺生.立法学[M].北京:法律出版社,2004.

[4]杨永福.规则的分析与建构[M].广州:中山大学出版社,2004.

[5] 金子宏.日本税法[M].(战宪斌、郑林根译)北京:法律出版社,2004.

[6] Federal Register[EB/OL].February 8, 2006 , Vol.71, No.26,http://www.fakr.noaa.gov/notice/71fr6454.pdf.2007-11-10.

[7] 刘剑文,汤洁茵.克罗地亚共和国税收基本法的主要内容及对我国的借鉴意义[N].中国税务报,2006-09-21.

[8]李登喜.关于制定税收基本法的思考[J],法学杂志,2006,(05):59-62.

On the Construction of Tax Agent System: Theories, Problems and the Suggestion for the Related Terms of the Basic Tax Law

LI Qing-wei

(*Law School*, *Shanghai University of Finance and Economics*, *Shanghai* 200433, *China*)

Abstract: Tax agent involves the protection of rights of taxpayers, the administrative efficiency of tax collecting and the effective operation and improvement of tax system. Though scholars have different opinions about tax agent system, the Basic Tax Law should regulate it. Based on the legal analysis of tax agent system, this essay compares the typical legislation about tax agent in the world today, construes the major problems in the current tax agent system in China, and brings forward the suggestions to improve it. Furthermore, it gives certain specific design of terms for the Basic Tax Law on related fields.

Key words: tax agent system; the Basic Tax Law (or the Principles of Tax Law); design of terms

(责任编辑　周一叶)