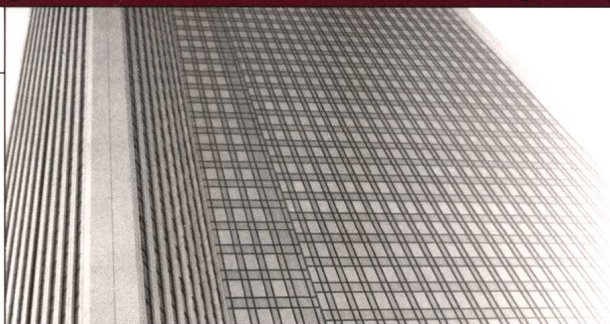


税法学研究文库 总主编 刘剑文

税务代理 与纳税人权利



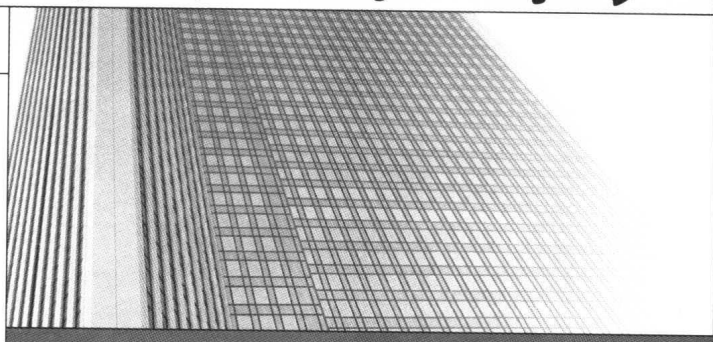
葛克昌 陈清秀 ⊙ 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

总主编 刘剑文

税务代理 与纳税人权利



葛克昌 陈清秀 ◎著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

著作权登记号 01-2004-5860

图书在版编目(CIP)数据

税务代理与纳税人权利/葛克昌,陈清秀著.—北京:北京大学出版社,
2005.4

(税法学研究文库)

ISBN 7-301-08721-7

I.税… II.①葛… ②陈… III.税收管理—代理(经济)—法律—研究
IV.D912.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 014013 号

此书蒙葛克昌教授、陈清秀先生授权,由北京大学出版社享有除台湾地区以外的中华人民共和国领域内出版发行此书的简体中文文本的专有使用权。

未经北京大学出版社许可,不得以任何方式抄袭、复制或节录书中的任何部分。

版权所有,翻录必究。

书 名: 税务代理与纳税人权利

著作责任者: 葛克昌 陈清秀 著

责任编辑: 王 晶

标准书号: ISBN 7-301-08721-7/D·1108

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://cbs.pku.edu.cn> 电子信箱: pl@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

排 版 者: 北京高新特打字服务社 51736661

印 刷 者: 三河新世纪印务有限公司

经 销 者: 新华书店

650 毫米×980 毫米 16 开本 14.25 印张 241 千字

2005 年 4 月第 1 版 2005 年 4 月第 1 次印刷

定 价: 21.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,翻版必究

关于作者

葛克昌 (Gee Keh-Shang)

- 学历：台湾大学法学硕士，德国慕尼黑大学研究。
- 现任台湾大学法律学院教授兼公法研究中心主任，台湾行政法学会财务长，“中德文教基金会”秘书长。

陈清秀

- 学历：台湾大学法学学士、法学硕士、法学博士，美国乔治城大学访问研究。
- 经历：植根法律事务所资深合伙律师(1990起)，东吴大学法律系兼任副教授(1993起)，台湾“财政部”财税人员训练所租税法讲座(1993起)，现任台北市政府法规委员会主任委员
- 主要研究领域：税法、行政法、行政救济
- 著作：《税务诉讼之诉讼标的》(1991)，《税法之基本原理》(1993)，《行政诉讼法》(2001)，《日本著作权法令暨判决之研究》(1996) (主编)，《中小企业租税法规调适》(1997) (合著)，《税法总论》(1991)，《行政法》(2000) (合著)，《现行税法规定交计费认列合理性之探讨》(1998) (合著)

税法学研究文库 SHUIFAXUE YANJIU WENKU

本书北京大学版，承台湾大学
法律学研究所林子杰、林珏菁协
助，倍极辛劳，谨此致谢。

作者

2005年1月30日

总 序

《税法学研究文库》是继《财税法系列教材》、《财税法论丛》和《当代中国依法治税丛书》之后由我主持推出的另一个大型税法研究项目。该项目的目的不仅在于展示当代中国税法学研究的最新成果,更在于激励具有创新精神的年轻学者脱颖而出,在传播、推广税法知识的同时,加快税法研究职业团队的建设和形成。

税法学是一门年轻、开放、尚处于成长期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学一样拥有悠久的历史渊源;谓其开放,是因为它与经济学、管理学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长,是因为它的应用和发展空间无限广阔。在我国加入世界贸易组织之后,随着民主宪政、税收法治等先进理念的普及和深入,纳税人的权利意识越发强烈,其对税收的课征比任何时期都更为敏感和关心。税法学的存在价值,正在于科学地发现和把握征纳双方的利益平衡,在公平、正义理念的指导下,实现国家税收秩序的稳定与和谐。

长期以来,我一直致力于税法学的教学和研究,发表和出版了一系列论文和专著,主持了多项国家级科研课题,对中国税法学的发展以及税收法制建设做了一些力所能及的工作。然而,不容否认,中国税法学的研究力量仍然十分薄弱,有分量的研究成果也不多见,税法和税法学的应有地位与现实形成强烈的反差。我深深地感到,要想改变这种状态,绝非某个人或单位力所能及。当务之急,必须聚集和整合全国范围内的研究资源,挖掘和培养一批敢创新、有积累的年轻税法学者,在建设相对稳定的职业研究团体的同时,形成结构合理的学术梯队,通过集体的力量组织专题攻关。惟其如此,中国税法学也才有可能展开平等的国际对话,而税法学研究的薪火也才能代代相传,生生不息。

近年来,我先后主编《财税法系列教材》、《财税法论丛》、《当代中国依法治税丛书》,这三项计划的开展,不仅使税法学研究的问题、方法和进程逐渐为法学界所熟悉和认同,同时也推动了税法学界的交流与合作。在此过程

中,我既看到了新一代税法学者的耕耘和梦想,更感受到了他们在研究途中跋涉的艰辛。这群年轻的学者大多已取得博士学位,或已取得副教授职称,且至少熟练掌握一门外语。最为重要的是,他们对专业充满热忱,愿意为中国税法学贡献毕生精力。正是在他们的期待和鼓励下,为了展示中国税法学的成长和进步,激励更多的优秀人才加入研究队伍,我与北京大学出版社积极接触、多次磋商,终于在2002年达成了本文库的出版协议。

衷心感谢北京大学出版社对中国税法学的积极扶持。如果没有对学术事业的关心和远见,他们不会愿意承担该文库出版的全部市场风险,更不会按正常标准支付稿费。此举的意义,远远溢出了—种商业架构,事实上为中国年轻的税法学提供了一个新的发展机遇。正是他们的支持,才使得主编可以严格按照学术标准组织稿件,也使得作者可以心无旁骛,潜心研究和创作。若干年之后,当人们梳理中国税法学进步的脉络时,除了列举税法学人的成果和贡献,也应该为所有提供过支持的出版机构写上重重的一笔。这里,我还要代表全体作者特别感谢北京大学出版社副总编杨立范先生,他的智识和筹划,是本文库得以与读者见面不可或缺的重要因素。

本文库计划每年出版3—5本,内容涉及税法哲学、税法史学、税法制度学;税收体制法、税收实体法、税收程序法;税收收入法、税收支出法;国内税法、外国税法、国际税法、比较税法等多重角度和层面。只要观点鲜明,体系严密,资料翔实,论证有力,不管何种风格的税法专著都可成为文库的收录对象。我们希望,本文库能够成为展示税法理论成果的窗口,成为促进税法学术交流的平台。如果能够由此发现和锻炼更多的税法学人,推动税法理论与实践的沟通和互动,我们编辑文库的目的就已经实现。

刘剑文

2003年元旦于北京大学财经法研究中心

中国财税法网(www.cftl.cn)

中国税法网(www.cntl.cn)

General Preface

Works of Research on Taxation Law Theories is another large research project on taxation law study presided by me after the publications of *Text-books Series of Fiscal Law & Taxation Law*, *Fiscal Law & Taxation Law Review* and *Rule Taxation by Law in Modern China*. Rather than demonstrating the latest achievements on the theoretical study of taxation law, this project focuses more on inspiring the scholars with innovative spirit showing themselves. While promulgating the knowledge of taxation laws, a group of professionals studying on taxation law theories is forming and developing.

Taxation law is a rising, open and growing subject. It is rising because it has not so long a history as civil law or criminal law. It is open because it intersects with economics, management and other law subjects. It is growing because it has promising future for its application and development. The taxpayers will be greatly awakened to their rights on the course of tax levying with China's entering into WTO and the popularization of the ideas of democracy and rule the tax by laws. The value of theoretical study on taxation law exists in scientifically finding a balance spot between the taxpayers and levier, which would help to realize a stable and harmonious taxation system among the whole country with the direction of equity and justice ideas.

For a long period of time, I had been dedicated to the teaching and studying of the taxation law. Many theses and monographs had been published and many national research projects presided by me, which were all what I could do to the development and construction of the theoretical study on taxation law of China in my own power. However, we should not neglect that neither researching ability nor influential achievements have been satisfactory. They could not match up the corresponding positions of taxation law and the theoretical study on it. I came to realize that any individual or organization would

never be able to better the situations. At present, the most urgent thing is to congregate all the researching resources around the country in conformity and cultivate a group of young but erudite scholars on taxation law. Thus, a relatively stable group of professionals would be organized to form the academic ladders with reasonable structure. We could depend on the collective powers to study on some specified topics respectively. I think it is the only way to equalize the domestic study on taxation law with international study. Also by this way, the study on taxation law would continue generation by generation and never cease.

Recent years, I have successively presided three projects including editing *Textbooks Series of Fiscal Law & Taxation Law*, *Fiscal Law & Taxation Law Review* and *Rule Taxation by Law in Modern China*. During the process, the topics, methodologies and procedures of the theoretical study on taxation law had been gradually acquainted and accepted by the academic circles and the exchange and cooperation among them had also been greatly promoted. During the course, I not only observed that the new generation of scholars on taxation law study worked hard and cherish beautiful dream to the future, but also their hardships in research. Most of the young scholars have acquired PH. D. degrees or become the associate professor, and at least fluently master a foreign language. Their zealousness shall be more important, and they are willing to devote their whole life to the career. It is under their expectation and encouragement that more and more excellent talents participate in the career. After my positive communications and constant consultations with Peking University Press, a publication agreement has finally come to for this *Works* in 2002.

I sincerely express my gratitude to Peking University Press here for their support to the theoretical study on taxation law in China. They would neither take risks to publish all the works nor pay the authors' remunerations according to market standard if they were shortsighted to the academic project, which are far from a business activity and provide a good opportunity for the young scholars of taxation law study. It is their support that the editor in chief

could select the works strictly according to the academic standard and the authors could dedicate to their research and composition. I believe that many years later while reviewing the developing history of the theoretical study on taxation law in China, they will not only remember the scholars and their achievements, but also remember the contributions from Peking University Press. Here, on behalf of all the authors, I shall thank Mr. Yang Lifan, Vice Editor in Chief of Peking University Press, for his wisdom to and design for the *Works*, or they would never be published.

Annually, 3 to 5 books will be published to affiliate the *Works*. The contents of these books mainly concerns about philosophy of taxation law, history of taxation law, study on taxation law system, taxation law system, taxation law, taxation procedure law, taxation income law, taxation expenditure law, domestic taxation law, foreign taxation law, international taxation law and comparative taxation law. All the monographs with various styles could become members of this *Works* if they are of clear point of view, rigorous logic, accurate documents and strong reasoning. We hope that the *Works* could become a window to demonstrate the theoretical achievements of taxation law study and a platform for academic exchanges. If more scholars on taxation law study could be discovered and the practice and theories of taxation law could be exchanged and co-developed simultaneously with the publication of the *Works*, our targets to edit the *Works* are fundamentally achieved.

Liu Jianwen

On New Years' Day of 2003

In Research Center of Fiscal Law and Taxation Law

Peking University

序 言

税务法令多如牛毛,错综复杂,一般纳税人实无法充分了解,因此,为维护纳税人权益,各先进国家均已建立一个合理的税务代理制度,对各项税捐申报、税捐救济等有关程序设立专业代理人,以协助纳税义务人(个人以及企业)依法履行纳税义务并保障其应有权利。反观我国台湾地区,迄今仍然尚未建立专业的税务代理人制度,对于纳税人权益保障,似仍有不足。

本书对于税务代理制度理论进行分析探讨,内容包括各国税务代理人制度、我国台湾地区税务代理人制度沿革及现况探讨,并就税务代理人基本观念与理想税务代理人法制之应有内容,做全盘介绍,并附录各国立法例,以供未来我国台湾地区税务代理人法制建设之参考。

作者期待本书的出版,能够唤起全体纳税人与有关行政及立法主管机关,注意专业的税务代理人制度是提供纳税人权益保障的必要措施,允宜早日规划评估建制的可行性,作为当前税务行政改革的一环。同时,于建制税务代理人制度之际,也应注意职业伦理规范之建立,避免发生税务代理人沦为帮助纳税人逃漏租税或规避租税之不正当行为,以维护租税正义。

本书能够出版,首应感谢台湾会计师公会全国联合会与“经济部”中小企业处的协助,并感谢“财政部赋税署”与台北市“国税局”协助提供资料。又世洲商务法律事务所黄士洲律师协助整理相关资料,林松茂律师、李纯如小姐、陈华小姐、李庭熙先生等协助翻译,于此一并致谢。

本书疏漏之处,在所难免,祈盼各方贤达惠予赐正,不胜感激。

葛克昌 陈清秀 谨志
2001年10月18日

税法学研究文库

已出版及近期计划出版书目

- ◆ 施正文:《税收程序法论——监控征税权运行的法律与立法研究》(已出版)
- ◆ 刘剑文主编:《WTO 体制下的中国税收法治》(已出版)
- ◆ 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》(已出版)
- ◆ 刘永伟:《转让定价法律问题研究》(已出版)
- ◆ 黄土洲:《税务诉讼的举证责任》(已出版)
- ◆ 刘剑文主编:《出口退税制度研究》(已出版)
- ◆ 葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》(已出版)
- ◆ 葛克昌:《所得税与宪法》(已出版)
- ◆ 葛克昌、陈清秀:《税务代理与纳税人权利》(已出版)
- ◆ 葛克昌:《行政程序与纳税人基本权》(已出版)
- ◆ 黄俊杰:《税捐正义》(已出版)
- ◆ 黄俊杰:《纳税人权利之保护》(已出版)
- ◆ 钟典晏:《扣缴义务问题研析》(将出版)
- ◆ 周刚志:《论公共财政与宪政国家——作为财政宪法学的一种理论前言》(已出版)
- ◆ 邱祥荣:《电子商务课证加值型营业税之探析》(将出版)
- ◆ 邓联繁:《宪法思维中的农村税费改革——农村税费改革新论》(将出版)

CONTENTS 目 录

前言	1
第一章 外国立法例介绍	3
壹 美国立法例——美国税务代理人制度	3
一、前言	3
二、得执行税务代理人业务之人员	3
三、税务代理人的业务范围	5
四、税务代理人的登记	6
五、税务代理人的义务与限制	7
六、税务代理人的惩戒程序、撤销资格 及停业处分	13
貳 德国立法例——德国税务顾问制度	15
一、立法沿革	15
二、税务顾问功能	16
三、税务顾问之法律地位及其职业伦理	19
四、税务顾问业务范围	21
五、得执行税务顾问业务之人员	23
六、税务顾问法制特色及其资格取得	26
七、税务顾问的权利义务	29
八、税务顾问公会	30
九、惩戒	32
十、秩序罚	33
叁 日本立法例——日本税理士制度	34
一、立法沿革	34
二、税理士制度的目的与机能	36

CONTENTS 目 录

三、税理士的业务范围	36
四、税理士的资格取得	37
五、税理士的登录	41
六、税理士的权利及义务	44
七、税理士的惩戒	47
八、税理士审查会	48
九、税理士公会	49
十、税理士公会联合会	52
十一、违规罚则	52
肆 立法例之比较	54

第二章 我国台湾地区税务代理制度

现状及其问题研讨	58
壹、税务代理制度的沿革	58
一、创制时期(1953年至1956年)	58
二、推动时期(1963年至1973年)	58
三、开展时期(1973年至现在)	59
四、订定税务代理制度系列行政规章	59
五、税务代理制度尚未全面建立	59
貳、税务代理制度的现况	60
一、律师	60
二、会计师	60
三、代客记账业者	64
四、土地登记专业代理人	66
五、报关行及其所属专责报关人员	67
叁、建立税务代理人制度的可行性分析	69

CONTENTS 目 录

一、否定说	69
二、肯定说	71
三、分析探讨	73
四、结论	74
 第三章 税务代理人之基本观念	76
壹 税务代理人定位问题	76
一、商业会计记账人与税务代理人	
概念之厘清	76
二、税务代理人为纳税义务人权利维护者	77
貳 以普考或高考之方式取得资格	78
一、各国税务代理人法无此例	79
二、税务代理人应有之资格	79
三、高考资格有利于代理人	80
四、高考资格有利于税法人才培育	82
叁 税务代理人职权与职业伦理	82
一、报税代理人职权问题	82
二、税务代理人职业伦理	84
肆 税务代理人之惩戒	85
伍 小结	85
 第四章 “报税代理人法草案”检讨	
——从美、日、德税务代理人比较法观点	87
壹 前言	87
貳 “报税代理人法草案”主要问题	88
一、“报税代理人”是否为“专业代理人”?	90

CONTENTS 目 录

二、“报税代理人”定位与使命	91
三、报税代理人应有资格与学识	92
四、报税代理人职权	93
五、税务代理人惩戒问题	95
<hr/>	
第五章 结论与建议	
——记账士及税务代理人法草案总说明	97
壹 概说	97
貳 本法重点	98
一、总则	98
二、记账士	98
三、税务代理人	99
<hr/>	
附 录	121
一、日本《税理士法》	121
二、日本《税理士法施行令》	146
三、美国《管理纳税代理人规则》(摘译)	151
四、德国《税务顾问法》(摘译)	171
五、《报税代理人法草案》与各国立法例比较	195
六、台湾《记账士法》	207

前 言

对税捐申报、救济有关程序设立专业代理人,以协助纳税义务人(个人以及企业)依法履行纳税义务并保障其应有权利,乃为世界各先进国家所普遍采行,近年来我国台湾地区由于社会经济结构改变,人们日常生活均甚为繁忙,税捐申报、缴纳、救济等事务又日趋专业、复杂化,纳税义务人常无暇自行处理;且税务法令繁多,个别税法解释亦常艰涩难懂,非所有税法规定、解释皆能为纳税义务人所熟悉,如能建立妥善的税务代理人制度^①,使纳税义务人视其需要委托具有专业能力、能与稽征机关在知识上相抗衡的税务代理人处理纳税事务,不仅可避免纳税义务人不谙税法而遭受处罚或其他损失,并能积极保障纳税义务人应享有之权利,而利用税务代理人丰富的专业知识,代理处理各项纳税事务,提高各种申报、申请、救济案件的正确性,并能减少稽征机关的审查工作,提高稽征效率,并使“宪法”上依法纳税原则得以在税法实务中实现。

德国联邦宪法法院对税务顾问法律地位曾做如下阐明:“承认其为司法机关,在于表明在自由法治国,律师在法官、检察官外作为寻找法律之职业性顾问或代理人,在‘为权利奋斗’(Kampf ums Recht)中扮演着重要功能。”^②以中小企业的观点而言,建立完善的税务代理制度亦有其需要。营业税与营利事业所得税为中小企业日常经营时,最常接触的两种税法,依税法规定企业必须每两月向主管机关申报、缴纳进项税额与销项税额相抵之差额,每半年度需办理营利事业所得税暂缴申报与结算申报,此外尚有其他林林总总的申报、扣缴以及缴纳的注意事项,企业均需与予相当注意,否则稽征机关动辄减除申报抵减之数额或甚至课以税捐罚鍰。然以中小企业经营者而言,相关税法规定不仅规定复杂、艰涩难懂,且往往在申报时,亦需参考相关行政令函见解,增加中小企业自己报税的困难,故现行中小企业的报

① 广义的税务代理人制度,应是指代理纳税义务人从事税捐申报、缴纳、救济等税捐程序之人,其范围应包括外国立法例上具有税法、会计专门知识的税务代理人(税务咨询师、税理师)以及专门处理技术性记账、报税的报税助手。

② 详细参见本书第一章贰部分之三“税务顾问之法律地位及其职业伦理”。