第一章　比较研究税务代理制度的意义

——作为税理士制度改革的基本观点之一

第一节　　序　论

关于税理士制度应当如何改革,已经有了许多研究和建议,对于改革的方向和改革的内容,诸多理论家都提出了种种设想(总结近年的出版物共有:《日税研论集》第 24 卷《税理士制度》(1993 年)、东京税理士会《税理士法修订提纲》(1993 年)、松泽智的《税理士的职务与责任(新版)》(1993年)等)。

笔者认为，考虑这个问题的基本态度是应当特别注重不断调整税理士以及税理士制度的社会存在的原因。制度改革屡屡会伴随着对立的利害关系,但如果只一味注重眼前利益,或拘泥于法律(税理士法)条文的解释,都会造成因小失大的结果。

以下，笔者将论述税理士制度改革时的基本着眼点应该在哪里，这些论述不会超出试论的范围，同时也只能限于概括的论述，如果能对今后的研究有益，将不胜荣幸。

第二节　　比较制度论的位置

首先,一个很重要的着眼点,就是应该从比较制度的角度看日本的税理士制度具有哪些特点。在具体、客观地分析日本的税理士制度的特点和问题的基础上,与其他国家(地区)税务专业制度进行比较讨论,这也许会是一个有效的方法。勿庸置疑,重视各国(地

需要全本请访问 www.ertongbook.com

区）税务代理制度的比较并不是机械地照搬外国（地区）的税务代理制度，而是从制度比较考察中不断完善日本的税理士制度，同时给今后的发展方向以一定的启迪。

世界各国（地区）从事税务业务的独立专业形式多种多样，如税理士、律师、公认会计师等等。既有确立在税务领域专门从事税务业务的税务代理制度的国家（如德国等），也有并不将税务领域业务作为专门的职业，而是只作为会计师业务的一部分，开展税务业务的国家(如加拿大等)。

这种独立专业与国家是一种怎样的关系，这是一个基本问题。这里包括国家出于什么目的、有哪些法规涉及到税理士（或从事税务专业的职业）？法律上制定税理士制度具有哪些意义？国家与税理士专业职业之间在哪些地方、因为什么会产生对立，应当如何协调？

如果再仔细分析，这个问题的核心则是：

一、从事税务代理这一特定专业，是否必须具有国家许可的特定资格（换言之，国家是否限制或不允许不具备特定资格的人从事税务专业的职业）。这可以归纳为垄断性标准（限于具备特定资格者标准)。

二、从事税务专业工作的专家集团是否应当由国家强制其作为专家所应保持的资格和秩序（换言之，是否确保这一专业集团的自主性和自律性）。这可以归纳为国家监督标准（自律性标准）。

如按业务的垄断性和国家监督程度（或者叫自律程度）这两个标准相互组合,对主要国家(地区)的税务专业进行分类,则主要可以分成以下四类：

第一种，税理士（严格讲是由于没有相应于日本税理士的职业，所以也许应该说成是从事税务专业的职业，下同）业务的垄断性及税理士行业的自律性都极强的国家。如德国、奥地利便属于此种性质。

第二种,税理士业务不具有垄断性(任凭自由竞争),但行业自

律性很强的国家。如英国、法国、意大利、加拿大等便属于此种性质。

第三种,税理士业务的垄断性极强,但行业自律性很弱的国家(地区)。如日本、韩国、台湾等便属于此种性质。

第四种,税理士的业务不具有垄断性(任凭自由竞争),并且行业自律性也很弱(由税务行政机关认定代理资格等,国家监督作用极强)的国家。具有登记代理人制度的美国和具有税务代理人制度的澳大利亚便属于此种性质。

把税理士制度的状况作这样的分类时,可以注意以下几个方面:

1. 像德国、奥地利那样,税理士业务具有很强的垄断性,但这并不等于强化直接对税理士的国家监督的正当性。当违反业务垄断的常规时,国家会给予限制、处罚,所以仅从这点看,国家的干预是毫无疑问的。但这些干预并不破坏税理士会内部的自律。

例如奥地利的经济受托士(包括税理士和公认会计士)在税务业务方面具有垄断权,在正常的业务方面,国家没有对每个经济受托士进行直接制约、监督、惩罚的权力。在通常情况下,国家的制约可以涉及经济受托士会议所这种团体的一般性活动,但实施资格考试、奖惩等作为独立专业的基本部分,原则上属于经济受托士会议所自律管制的范围。

在这样的国家里,业务垄断性与税理士会很强的自律性并存,同时两者又是相互补充的关系。税理士会对会员有自主监督手续和处罚手续,而正是这种自主性支撑了独立自由职业的高度专业能力和他们的使命感。

例如,①税理士会自主地进行资格考试,其资格水平很高;②几乎没有免于考试的制度;③广泛允许税理士为纳税人的代理等。可以说这些方面都显示了高度的专业性和自治能力。

2. 业务垄断理论在税理士会缺乏内部自律能力时,将起到允许广泛的国家监督的作用。

以澳大利亚税务代理人制度为例,在澳大利亚,任何人都可以进行有关税务方面的咨询和建议，但取得收入后的纳税申报实务就只能是进行了税务代理人登记的人才可以操作。税务代理人没有自治体制。关于税务代理人有以下限定：

(1)是否给予税务代理人登记由律师、公认会计师、国税厅官员三方组成的委员会决定；

(2)登记时必须在品质、能力、考试成绩等方面满足一定的条件；

(3)税务代理人的品质方面出现问题时，由委员会进行处理；

(4)税务代理人的登记必须每 3 年更新一次,等等,法律上都做了明确规定。登记时，如果申请人品质方面出现问题，仅此一点就可能受到国税厅的限制。但是随着澳大利亚申报纳税制度的建立，税务代理人制度也发生了很大变化。现在正考虑建立有关申请人“品质条件”明确化、延长登记时间、更新登记等方面的申诉处理制度。

税务专家的业务原则上可以自由竞争，可为什么对税务代理人要做这样的管制，这里也许不会解释得十分清楚，但是也许有一种解释——为了维护公众利益和税务行政秩序。对此,大概大多数人都会这样理解，但值得注意的是，由于国家妥善的管制，很有可能使税务代理人作为征税机构的辅助而存在于社会。

美国税务代理人制度的基本内容与澳大利亚相同。注册代理人在纳税人取得收入时可以代纳税人向国内收入局进行纳税申报。根据财政部的规定,① 由国内收入局组织资格考试;②在国内收入局工作满 5 年时，可以免试成为注册代理人;③国内收入局在制定逻辑规定的同时，也进行处罚和举办培训;④税务代理人资格必须每 3 年更换一次。

像这样在以自由竞争为主的一些国家,对于一些特定职业,仍允许在一定的范围内的业务垄断,在业务垄断的同时,所以还能形成行业自律性,这正是业务垄断逻辑发挥作用,这种现象中有许多

值得研究的东西。税务专家的使命、社会作用与税务在职人员有什么不同,为什么应当向他们支付费用,这些都必须重新研究。

3. 重视税理士的自律性、自主性，并不意味着税理士业务在制度上就具有垄断性。世界上既有德国那种垄断性很强的税理士制度，也有英国那种税务业务完全听任自由竞争的税理士制度。

一般来讲,哪一种更好些,这完全根据各国的历史、传统、文化等不同而不同，并没有一定标准。尽管强调税理士制度的自主性，但仍可以有两个选择。以什么理由选择哪一种,如何应付基于其他原理对此的批评，这便成了需要研究的问题。

研究一下独立专业的历史,恐怕很难排除垄断性的因素,当然这也不能说是很合适的。假如日本的税理士制度将来应该向德国式转变,那么那时的垄断程度如何、垄断内容有哪些(是完全垄断,还是只在名称上垄断,还是取其中间),这些都必须具体明确。另外,对于来自竞争原理或缓和制约论对垄断性的批判,也必须给予有说服力的回答。

从上述的比较可以看出，日本的税理士制度是以业务垄断性与国家严格监督为主要特点。

在日本，由于税理士业务的公共性，所以无论有偿还是无偿，只要是垄断性的就要遭到谴责。而另一方面又有人认为应当强化税理士业务的垄断性。但笔者认为“无偿垄断”理论绝不是日本独有的,例如就连在业务垄断性极强的德国,法律形式上的一般规定也是无偿垄断,同时,其他人员对于特殊业务进行的税务援助等也受到一定的限制。

由于税理士业务作为一种业务进行,所以“无偿从事”这样的设想完全是不现实的。另外,通常情况下,从宪法规定的营业自由观点出发,对于有偿垄断的制约目的、手段等是否是在必要和合理的范围内,这是在理论上可能产生的问题。如果以上观点成立,那么宪法中允许的无偿垄断指的是什么？作为无偿垄断的理论根据的业务公共性、专业性又是指的什么？业务一旦具有公共性,便直

需要全本请访问 www.ertongbook.com

接将其无偿垄断是正当的吗？这一切都必须重新进行探讨。

实际上，无偿垄断理论视税理士对小型企业的税务援助为当然,无偿垄断正当化的作用得以发挥。也许有人说,既然给了税理士以特权,所以税理士提供劳动力也是当然的。假如寻求税理士税务援助的原因是由于税务职员不足，那么根本的解决方法便是增加税务职员的数量。税理士并不是税务行政的补充机关,所以税务援助应当由税理士给予其主体性、自主性的位置。要具体考察税理士业务具有公共性、是无偿垄断等等理论的稳妥性,有必要明确限定其应具有的稳妥性范围。

业务的垄断性也好,税理士制度的自律性也好,这些被社会广泛接受的前提是以它们维护和促进纳税人的正当权利和利益为限定的。税理士业务为什么具有垄断性？税理士为什么具有自律性？这些都常常被问起。在确定了税理士业务实行垄断、税理士实行行业自律的基本方向的基础上，参考税理士制度的历史和传统以及应有的税务援助手续，谋求税理士制度的改革是很重要的。

第三节 税理士制度改革的历史

第二,我们应当从税理士制度改革历史中汲取什么教训,这是很重要的。我们在考虑税理士制度改革时,千万不能忽略以下历史视点，即税理士制度为什么会产生？它肩负着什么样的社会作用？今后什么人期待它有什么作用？

税理士制度的前身可以追溯到遥远的明治时代，但现代的税理士制度是在夏吾普宣言后即 1951 年税理士法基础上设立的。尽管夏吾普宣言的内容没有全部得以立法（立法的主要内容是宣言中有关强化监督的部分),但夏吾普宣言所揭示的观点已成为战后税理士制度的出发点，这一点是值得注意的。

夏吾普宣言中提出了以下问题和建议，例如：

(1)当时的税务代理士中，有很多人曾经是征收税款的官吏，

这些人并不是作为纳税人的代理人进行工作，而是作为一种高明的商人从事活动，这是当时的一个大问题。

（2）夏吾普先生提出：如果有一支能高水平地从事纳税人的代理业务，并且协助税务官员的执法行动，积极向上、具有丰富知识的专家队伍，建立正常的税务行政秩序就会变得容易多了。同时宣言中提出"为确保正常的税务行政秩序，当纳税人必须与具有丰富知识的税务官员发生争执时，就非常需要上面说到的专家队伍的援助。夏吾普先生提出的许多观点至今仍有着现实意义，如税理士业务不是什么情面或交易，而是必须依照税务法律行事的观点"税理士掌握广泛的税务专业知识和技能，一方面帮助纳税人，而另一方面又向税务机关负责，这是实现正常税务行政秩序的保证的观点，等等。

就有关税收方面的专业技能而言，纳税人与税务机关之间有着相当大的差距。夏吾普宣言中提出的观点大概是出于这样的考虑，即随着掌握专业知识的纳税代理人队伍的出现，当纳税人与税务机关发生争执时，双方可以在对等的条件下判断征税关系正确与否。这样的考虑非常符合公平竞赛的精神。

在税理士法改革历史中，另一个值得关注的也许是 1972 年由日本税理士联合会发表的《关于修正税理士法的基本纲要》（以下简称基本纲要）。1964 年，日本政府提出了税理士法修正案，遭到了日本税理士联合会的强烈反对。修正案废除后，日本税理士联合会在广泛征求各界意见的基础上，在国民立场上加以讨论修改，之后发表了基本纲要。在基本纲要中高唱"建立为国民服务的税理士制度"的理想。在这个基本纲要中，将以下税理士的使命加以立法，并强调应当明确税理士制度的性质：

①税理士以保护纳税人的权利，寻求纳税人适当完成税法规定的纳税义务为自己的使命；

②税理士在前项使命的基础上，诚实地履行自己的职责，回报纳税人的信赖，同时必须为改善税务制度而努力。

除此之外，基本纲要还提出了扩充和明确纳税人的代理权，提高税理士质量和公开资格考试制度，保护税理士的自主权等等课题。这种基本纲要的观念和方向，是在宪法的基础上建立成熟的税理士制度，并希望将这个制度具体化。

如前节所述，如果说到倾向性，可以说欧美各国关于税务领域的独立专业职业的能力水平和自律性都已达到了相当的程度。基本纲要的思想或许是希望日本的税理士制度向着这样的基本方向得以合理发展。

1980 年的税理士法改革，可以说是完全脱离了基本纲要的方向。在这次改革中，以制定忠告义务规定为中心，基本上是以强化对税理士的监督为目的的。

这次改革中，规定“税理士作为税务方面的专家，以在独立、公正的立场上，遵循申报纳税制度的基本规定，回报纳税人的信赖，适当完成有关税收法令规定的纳税义务”为使命，而删除了“保护纳税人权利”一语，对此引起了很多议论。

很可能有人认为现行的规定中已经明显地包含了保护纳税人权利的意思，但为了便于理解，还是应当明文表述。强调保护纳税人的权利、利益，并不是为纳税人无理避税寻找借口，这是不言而喻的。通过正确解释税法，确定适当的纳税义务范围，这本身不是保护纳税人的权利吗？

所谓“独立、公正的立场”，可以说揭示了作为解释适用税法专家的基本姿态和职业道德。税理士独立、公正的立场也可以要求在税收知识等方面明显优越于纳税人和税务机关。如夏吾普宣言所说，纳税人在与税务机关发生争执时，由于税理士的援助，才开始能以同等的专业能力与税务机关对峙。所以税理士非常希望自己能具有对于税务机关的观点进行评论的学识水平。

如此考虑，假如税务机关拥有对税理士强大的监督权或罚戒权，仅从理论上讲，就是与给税理士以独立公正立场之说相矛盾的。这种情况下的“独立公正立场”，实际上不过是向税务机关过度

倾斜和对于纳税人角度上的独立。

1980 年的改革过程中，在有关税理士使命的条文中加入了“遵循申报纳税制度的规定”这样的用语。可以说这次改革揭示了在税收中尊重和强化纳税人主体这一税理士的重要作用，是十分有意义的。

第四节　申报纳税制度和纳税人的权利

第三，税理士制度改革的讨论中，充实申报纳税制度、完善税务行政手续和税务诉讼制度成为重要视点。申报纳税制度是以将应当缴纳的税额由纳税人申报、确定为原则的制度。这种制度与战后的国民主权原理相适应，被作为国税的基本原则方式确定下来。仔细分析一下纳税人自行缴税的基本理论，不难看出如果这一理论得以完全实现，也许税务机关的活动余地会减少到最小甚至零。如果纳税人掌握了丰富的税务知识，也许税理士的存在就是不必要的了。

但现实中，可以说所有的纳税人都不可能掌握十分丰富的税务知识和具有很强的纳税意识。由于各种交易的复杂化，很多情况下是否需要纳税和纳多少税也越来越变得难以判断。像这种不是很明确的问题，需经过研究分析才可能弄清楚。尽管如此，由于纳税人负有判明税收的义务，所以纳税人往往还是要寻求专家的帮助，专家则根据纳税人的请求，维护其正当利益。申报纳税制度的前提，是拥有具有很强的纳税意识、自觉地进行正确申报的纳税人，作为培养和援助这样的纳税人的税务专家队伍，对维护申报纳税制度的顺利运行是必不可少的。

的确可以说，无论是税务职员还是税理士，他们在维护国民的权利、使其正确完成纳税义务方面负有共同的使命和责任。但当有两个以上的合理选择时，税务职员往往会选择可以确保税收收入的方法，同时也不能想象税务职员本身会脱离征税机关而采取独

立的立场处理税收事务。而对于税理士来说，他们是站在与征税机关平等的立场上，从独立的专业立场给纳税人以援助，所以可以说税理士有其独立存在的理由。另外，由于税理士实行有偿为纳税人代理税收事务，所以税理士会在不违反社会责任和法律的前提下，为最大限度地保护客户的利益而努力工作。

然而，在申报纳税制度中给税理士制度以一席之地时，也有在民主性契机（适合国民主权的原理）和效率性契机（有益于提高税收的征收效率）中更重视哪一个的问题。现在英国、澳大利亚正实行由赋税制度向申报纳税制度的转变。与制度转变相适应，上述国家正在讨论职业专家的存在方式。在此项工作中，笔者认为他们过分地强调了效率性和费用性标准。例如澳大利亚的制度改革委员会在 1993 年的中期答辩中的观点，认为将收费很高的专业变成私有化职业专家，还不如增加不收费的税务公务员人数。上述的这种观点，削弱了这种作为独立专业的税务专家存在的理由，进而让人联想到这种观点无视了保障纳税人的权利。

也许可以说，税务专家制度是申报纳税制度的必然产物，是与申报纳税制度的盛衰及命运紧密相关的。在这种情况下，将重点放在申报纳税制度中的民主性契机，还是放在效率性契机，以哪一种契机连结税务专家制度未来，成为最基本的问题。

为了保障纳税人的权利和利益，完善税务行政手续及税务诉讼手续是十分必要的。到那时，税务代理权的条文化、规定在税务庭审时出庭陈述权等都将成为讨论的课题。而建立与此相关的公正的资格认定制度及提高专业能力的进修制度等都将是必不可少的。

以上就税理士制度的改革阐述了几个基本观点。我们在明确揭示改革的观念、改革的目的的同时，不断地问自己，税理士作为独立专业，其社会存在的理由是什么？这正是取得对税理士制度改革的社会支持和共识的最好途径。

第二章　美国的税务代理制度

第一节　序　论

一、税制概要

(一)主要税种(联邦税)

直接税：法人所得税、个人所得税、社会保障税、失业保险税、个人事业税、遗产税以及赠予税。

间接税 零售业税、制造业税、酒税及烟税、设施及服务税。

与日本有国税和地方税一样，美国也有联邦税和州税以及市区等地方自治体税。美国的 50 个州、首都华盛顿与联邦政府都有各自的税法，所以可以说美国有 52 部税法。

之所以这样，是由于美国是一个联邦制的国家，州的权力非常大，除联邦政府外，各州政府、地方自治体也都拥有独立的立法征税权。

(二)税收的确定与缴纳手续

法人税的申报期限是这样规定的：以公历年度为会计年度的法人，其法人税的申报期限是次年的 3 月 15 日 以非公历年度为会计年度的法人，以其会计年度终了日之后第 3 个月的 15 日为法人税的申报期限。比如以 4 月 1 日至次年 3 月 31 日为会计年度的法人，其法人税申报期限就是 6 月 15 日。个人所得税的申报表提交期限为每年的 4 月 15 日。

一个会计年度内应当缴纳的法人税的最后缴纳期限，是该会计年度终了之日后第 3 个月的 15 日。个人所得税的最后缴纳期限是次年的 4 月 15 日。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

在美国，联邦税的审查必须在纳税人提交申报表起 3 年内进行。也就是说，自纳税人提交纳税申报表起，如果过了 3 年，美国国内收入局 (IRS)便不能再对纳税人追缴税款。但是实际中，尽管到了 3 年的税务时效，税务机关方面仍可以就正在进行中的税务调查案件请求允许延长调查期限。

关于税务调查方面的时效问题，有一点应特别注意，这就是对于采取不正当方法偷逃税收或有意提交虚假纳税申报表的税务调查，可以不受调查期限的限定。

(三)联邦所得税的历史

现代联邦所得税的起源，不是按州的人口分摊税收，而是根据宪法修正案第 16 条“给议会以按所得征税的权力”的规定，于 1913 年由议会制定的税收法律。

1913 年和 1939 年间，议会制定了十四部税收法律。过去在修改税收法律时，都是以新法取代老法，而老法的绝大多数内容仍被毫无更改地写进新法。为了避免这种繁琐的立法方法，议会于 1939 年制定了国内收入法典，规定以只对个别问题进行修改的方法，取代原来的新法换老法的方法。

从 1939 年至 1953 年间，美国国内收入法典进行了 21 次修改，之后的 1954 年进行了一次大的改革，并制定了 1954 年国内收入法。

特别值得一提的是里根总统于 1986 年 10 月签署的 1986 年税制改革法(法律 99条至 514条)。在这次税制改革中，扩大了个人所得税税基，同时将税率定为两档，并降低最高税率(基本税率为 15％和 28％两级超额累进税率），对个人所得税制度做了很大的修改。1954 年国内收入法典遂改变为 1986 年国内收入法典。

二、税务代理制度概况

在美国，制作纳税申报表和接受税务咨询等不是作为特定的税务专家的垄断业务，原则上谁都可以从事这项业务。不能想象以税务机关为对象的业务是垄断性的业务。一般情况下，律师、注册

会计师以及注册代理人（enrolled agent）作为纳税人的代理人开展对税务机关的业务。

这里与日本最相近的大概是‘注册代理人’制度。注册代理人制度的基本原则是接受指定的考试、登记以取得资格，但作为税务职员工作满 5 年时，可以免试。注册代理人有义务每 3 年更新注册一次。

三、其他

1. 国土面积　9384677 平方公里

2. 人　　口　25541.4 万人

3. 汇　　率　1 美元＝105.50 日元（1994 年 5 月 31 日当日）

4. 事业纳税申报件数（1991 年度）2050 万件，其中 法人 450 万件，合伙企业 170 万件，个人事业者 1430 万件。

第二节　税务专家的名称及其历史演变

一、名称

（一）律师（attorney）

有作为州、准州、领地及哥伦比亚特区最高法院律师之正当身份的人。

（二）注册会计师（certified public accountant）

在州、准州、领地及哥伦比亚特区被允许以注册会计师资格开展业务的人。

（三）注册代理人（enrolled agent）

经美国国内收入局考试合格及原美国税务机关职员有登记资格，并在国内收入局备案的注册代理人名册上登记在册的人。只有是美利坚合众国公民并年满 21 岁的自然人才可以被允许进行这种登记。

二、历史演变

只有注册代理人、律师、注册会计师才可以代理纳税人，以税

务机关为对象开展业务。律师、注册会计师不需要登记。 Enrolled 的意思是注册代理人得到了联邦政府的许可，而 Agent 的意思是指注册代理人有代理纳税人面对税务机关的权利。

据说注册代理人的制度可以追溯至 1884 年。当时联邦议会规定了代理财产所有人对政府工作的代理人行为，据说这便是代理人制度的起源。

现行规定是以 1966 年美利坚合众国税务业务《财政部通知 230 号》为依据制定的。在那以后直到 1986 年 1 月 26 日期间又进行了多次修改，一直沿用至今。

第三节　业务内容与性质

一、业务内容

(一)对于税务机关的业务(税务代理业务)

注册代理人以税务机关为对象的业务，是指根据税务机关执行的法律或法规的规定，维护纳税人的权利、特权及义务，以及对于税务机关或税务职员所进行的一切有关行为。这些行为中包括制作和提交必要的文件资料、与税务机关进行通信联络、代理委托人出席协议会、听证会及其他会议。

(二)其他业务

注册会计师可以接受同一委托人的委托，同时代理其会计业务和税务业务。而律师并不做制作纳税申报表等这样日常事务性工作，一般情况下是就合同中的税务问题等发生诉讼时聘用律师。至于是聘请注册会计师还是聘请律师并没有清楚的划分，但通常情况下是：如果处理税务业务和与之相关联的税务问题时，聘请注册会计师；而处理税务诉讼问题时，聘请律师。

注册代理人在对于税务机关行使税务代理权等时，与注册会计师、律理并无大的差别。注册代理人主要以代个人或小型事业者制作纳税申报表为专业。而且，注册代理人是唯一由政府认可的税

务专家，其业务内容与日本的税理士很相似。

二、注册代理人的使命与责任

可以认为，税务专家不仅仅对于委托人负有义务，同时在遵守税收制度方面同样负有义务。“通知 230 号”中规定了作为纳税人代理人的注册代理人的义务和限定。如果违反了这些义务和限定便会受到惩处。“通知 230 号”可以说主要规定了基本、传统性的方针，大致内容包括以下方面：

1. 有义务根据税务机关适当、合法的要求，提供凭证、资料。

2. 当得知纳税人有违反税法或税务资料出现错误造成漏税时，有义务向纳税人指出这些错误。

3. 在制作税务资料以及对于财政部或纳税人进行代理时，有义务注意代理工作的正确性。

4. 禁止违法拖延未处理案件的税务事务。

5. 禁止雇用、援助被取消、停止资格的人员。

6. 限制作为政府职员的合伙人的业务。

7. 限制原政府职员的业务。

8. 公证限制。

9. 禁止超大额报酬。

10. 禁止利益相反的代理。

11. 禁止不正当的宣传、劝导。

12. 禁止还付支票的背书转让。

13. 本规则不能解释为允许律师以外的人从事法律事务。

14. 为纳税人提出有关税务计划时，有义务遵守必要条件。

三、税务代理业务的规则

律师、注册会计师、注册代理人可以税务机关为对象开展业务。尽管如此，在美国，任何人都可以从事为纳税人准备纳税申报表、作为证人代纳税人出庭、根据税务机关的要求提供情报资料的工作。如此可见，在美国以税务机关为对象的业务不是具有垄断性的业务。

四、代理权的内容

注册会计师和注册代理人可以参加调查例会或代理申报，但不能代理诉讼。

律师可以参加调查例会、代理申报以及代理诉讼。

在美国,纳税人的权利意识很强,由于与税务机关的纠纷而提起诉讼的案件屡见不鲜。与日本的国税不服审判所相类似,美国国内收入局内设裁定办公室，每年提交到那里裁定的案件竟达 10 万之众，其中作为税务诉讼而提交法院的每年约 1 万件,由于激烈纠纷最后上诉至最高法院的案件也不在少数。 1989 年由于纳税人与税务机关意见分歧而诉讼至法院的案件中，纳税人胜诉的占 8.2% 税务机关胜诉的占 89.1%,另有 2.7%是纳税人部分胜诉。

五、对举报人的奖励制度

在美国有一种特殊的制度,这就是对举报人的奖励制度,当然这一制度不是直接对税务专家的。美国国内收入法第 7623 条规定,国内收入局可以对举报违法的知情人给予奖励。但现在是联邦政府雇用人员以及过去曾是联邦政府雇用人员者不在此列。

举报的方法是给国内收入局或地区管理官的犯罪调查科代表写信或直接提交犯罪证据。其内容包括违法的年度、名称、住址、社会保险号或雇主身份证号、财务资料(银行存款、财产)和其所在地、证据资料等(单据类、录音等)或指出所在地位置。

举报人在提交举报日期、被举报人姓名和身份的同时,还应提交自己的真实姓名或常用名的证明。

报酬由地区管理官决定，并根据所提供情况调查的结果决定奖金额。例如根据举报人提供的情报直接追缴税款时奖金为 追缴税款的第一个 75000 美元的 10%、下一个 25000 美元的 5%、追缴税款再多时的 1% ,但最多不超过 100000 美元。

即使举报人所提供的情报对决定应纳税款没有作用，也可以根据追缴的税款额给举报人以一定的奖励。

举报人的姓名要绝对保密，但其所取得的奖金应当成为其应

纳税所得。

这样的制度如果继续执行下去，税务专家也许就会将由于业务关系而知道的委托人的漏税行为等举报给政府，而另一方面，税务专家的职业道德中又有为委托人保密的义务，这就形成了一对矛盾。

第四节　　业务形态

一、事务所的形态

美国会计师事务所的经营情况由于事务所的规模而各具特色。六大会计公司中都以会计审计为重点。而中小型事务所（6人至60人）的业务往往涉及审计、税务、会计业务以及其他服务。这些会计师事务所的营业额的构成比率也会由于事务所的规模不同而不同，营业额大的事务所一般审计收入的比率比较高，小事务所则税务、会计服务的收入的比率比较高。另外顾客的成分也会不同，一般大事务所的顾客以法人居多，小事务所的顾客则多为个人。根据事务所规模不同，可以清楚地区分顾客的层次。

事务所的经营形态为合伙制，合伙人负有无限责任。审计业务上经常会有由于被害人的起诉而被追究无限责任的危险，所以审计业务通常由审计法人承担。不知是不是因为美国的会计事务所经常被起诉，美国的小规模会计师事务所竟不做上市公司的审计业务。

另外，美国有专门从事制作比较简单的纳税申报表的税务专业法人。

二、合同形态

法律上没有合同形态方面的特殊规定。

三、报酬规定

律师、注册会计师或注册代理人尽管是以税务部门为工作对象，但绝对不允许以其代理行为为借口索取不公正的报酬。注册代

需要全本请访问 www.ertongbook.com