

江西省高校人文社会科学重点研究基地
南昌大学立法研究中心基金资助

SHUISHOU QINGBAO JIAOHUAN ZHIDU
FALÜ WENTI YANJIU

税收情报交换制度 法律问题研究

付慧姝◎著



群众出版社

江西省高校人文社会科学重点研究基地
南昌大学立法研究中心基金资助

税收情报交换制度 法律问题研究

付慧姝 著

图书在版编目 (CIP) 数据

税收情报交换制度法律问题研究/付慧姝著. —北京: 群众出版社, 2011. 6

ISBN 978 - 7 - 5014 - 4874 - 6

I. ①税… II. ①付… III. ①税收管理—情报交流—法律—研究 IV. ①D912. 204

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 072669 号

税收情报交换制度法律问题研究

付慧姝 著

出版发行: 群众出版社

地 址: 北京市西城区木樨地南里

邮政编码: 100038

经 销: 新华书店

印 刷: 北京燕龙印刷有限公司

版 次: 2011 年 6 月第 1 版

印 次: 2011 年 6 月第 1 次

印 张: 8.75

开 本: 880 毫米 × 1230 毫米 1/32

字 数: 227 千字

书 号: ISBN 978 - 7 - 5014 - 4874 - 6

定 价: 28.00 元

网 址: www.qzcbbs.com

电子邮箱: qzcbbs@163.com

营销中心电话: 010 - 83903254

读者服务部电话 (门市): 010 - 83903257

警官读者俱乐部电话 (网购、邮购): 010 - 83903253

法律图书分社电话: 010 - 83905745

本社图书出现印装质量问题, 由本社负责退换
版权所有 侵权必究

前 言

过去的 10 年见证了各国经济空前的自由化和全球化，人类进入 21 世纪，经济全球化（Economic Globalization）已成为时代发展的根本特征之一。自 20 世纪 80 年代以来，各国政府对经济的管制相对放松，以新的“政府——市场观”为主要内容的新经济理论逐步兴起，企业开始在全球范围内追求利润的最大化。随着科学技术的迅猛发展以及市场机制在全球范围内的扩展，经济的发展开始超越国界的藩篱，国家之间的经济联系空前扩大和深化，逐步达到相互融合的状态，经济全球化正在以不可逆转之势迅猛发展，对世界范围内社会经济生活的方方面面产生显著而深刻的影响，并逐步向政治、文化等深层次领域渗透。

经济全球化对国际税收制度的影响主要表现在：一是经济全球化推动各国税制协调发展。在全球化的背景之下，各国经济开放程度增加，各种壁垒逐渐消除，各国间的经济联系日益密切。主权国家在制定税收政策时必须充分考虑其外部影响，即该政策所产生的国际影响和其他国家对该政策的反应。因此，各国税收制度及政策选择的关联性明显增强，呈现出趋同的态势。从各国税制结构变化看，“低税率、宽税基、简税制、严征管”一直以来被西方国家奉为税制改革的重要原则和主导思想。“这种实际上将‘税收中性’（Tax Neutral）作为理想目标的税制改革在 20 世纪 90 年代已渗透到众多发展中国家的税制改革过程中，税收中性化趋势以及税收竞

争的压力使各国税制结构呈现出趋同的态势。”^① 二是经济全球化引导各国拓宽税基，降低税率。对于各国家和地区而言，在统一的市场竞争中，如何通过各项政策调整，夺取竞争的胜利是需要考虑的重要问题。在税收领域，各国在发起新一轮的税制改革中都强调了拓宽税基和降低税率两项原则。要与其他国家和地区争夺海外投资，在各国竞相压低税率、吸引投资的情况下，通过提高税率来增加财政收入绝对不是明智之举。而拓宽税基是在不提高税率的基础上保证财政收入的有效手段。同时，这两项原则也是实现税收公平的重要举措。三是经济全球化加剧国际税收竞争（International Tax Competition）。在经济全球化的背景下，各国更加关注如何通过种种经济管理手段使本国成为经济全球化中的大赢家。可以说，税收竞争是经济全球化背景下的必然现象。适度的税收竞争能减轻跨国投资者的税收负担，有利于各国吸引更多的外国资金、技术和人才，促进其国内经济的发展。但如果各国以争夺国外投资、增加本国税收收入为唯一目的，竞相开展降低税率、提供税收优惠的过度竞争，不但会侵蚀他国税基，同时也会因为破坏税收中性原则，扭曲国际贸易和投资而最终影响本国经济的发展。这种行为被 OECD（Organisation for Economic Co-operation and Development）概括为有害的税收竞争（恶性税收竞争）（Harmful Tax Competition）。四是经济全球化为逃避税提供了可乘之机。经济全球化的趋势以及作为其发展动力之一的以计算机网络技术为代表的科学技术的发展，都为跨国纳税人的逃避税活动提供了可乘之机。经济全球化的重要表现就是商品、资本、人才的跨境流动更加频繁和自由，各国对金融的管制也大大放松。这一切使得跨国纳税人转移财产和收入、设立所谓的“基地公司”、通过“资本弱化”逃避税都变得更加便利。

^① 邓力平，陈涛：《国际税收竞争研究》，中国财政经济出版社 2004 年版，第 31 页。

而网络技术的发展,使得电子商务(E-Commerce)成为可能。跨国电子商务交易完全不同于传统的交易方式,对传统的税收管辖权理论和税款征收技术都是一大挑战。较之采用传统的交易方式,跨国纳税人利用网络技术,开展各种在线交易,尤其是针对数字化产品的在线交易,更容易逃避本应承担的纳税义务。

在全球化的背景下,面对有害的恶性税收竞争和日益猖獗的跨国逃避税问题,各国税务主管当局都意识到,要对跨国纳税人实施有效的税收征管,依靠单边行动是不够的。要解决全球化背景下出现的新问题就必须寻求适应经济全球化趋势的方法——双边和多边的税务合作。各国开始在税务当局之间通过提高透明度和改善合作来解决有害的税收竞争问题,并不断改善和拓宽税务合作。税收情报交换制度(Exchange of Tax Information)作为国际税收合作的重要方式,在反避税、遏制恶性税收竞争、防止国际税收协定被滥用等领域都大有可为。相对于强制有关国家投入更多的资源加强税收征管力度,或是要求避税地提高税率等措施,税收情报交换制度更容易为各国所接受,因为它使各国既能在各自的税基上行使税收管辖权,又能在税收条约伙伴间恰当地分配征税权利。

笔者以税收情报交换制度法律问题研究为研究对象,首先是考虑到该制度在经济全球化的背景之下正日益成为诸多重要国际组织和各国政府关注的焦点。近年来,各个国家、各大国际组织,如OECD、UN(联合国)以及20国集团都分别采取重大举措,积极推动税收情报交换制度。在国际双边或多边税收协定中大都含有税收情报交换条款,有些国家甚至就情报交换问题签订专门的税收协定。在OECD的推动下,缺乏有效的税收情报交换已成为判定避税地的主要标准,税收情报交换制度也成为遏制恶性税收竞争的有力武器。2002年4月OECD发布《税收情报交换协议范本》(2002 OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters,以下简称《OECD协议范本》)。2004年6月OECD全面修订《关于对财

产和所得避免双重征税的协定范本》(OECD Model Convention on Income and on Capital, 以下简称《OECD 协定范本》)^①中的情报交换条款及其注释(即第26条)。同年,中国代表与20国集团其他财长和央行行长共同签署了旨在推动税收情报交换和税收透明度的《柏林宣言》。2005年11月16~17日,全球税收论坛在澳大利亚墨尔本召开,本次会议的主题是“进一步推动税收情报交换,提高税收透明度,创造公平竞争环境。”2005年12月,联合国国际税收合作特别专家组开始酝酿修改《关于发达国家与发展中国家避免双重征税的协定范本》(United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 以下简称《联合国范本》)^②中的情报交换条款。

其次,由于当前各国对税收情报交换的实践经验积累非常有限,理论研究也不够深入,即便是已形成的研究成果,也多是发达国家学者或是在发达国家主导下完成的,因而不可能考虑发展中国家的特殊利益。国际税收情报交换是防止国际逃避税的有效手段,也是国际税务合作的主要方式。近年来,我国政府也开始关注这项制度,学者们也开始把研究的目光投向与国际税收情报交换有关的理论问题。笔者也希望能从国际法、国际税法理论的角度,对国际税收情报实施过程中的法律问题探讨,从发展中国家的角度看待这些问题,分析这些问题,希望能对我国参与国际税务合作,实

① 《关于对财产和所得避免双重征税的协定范本》(简称《OECD 协定范本》)制定于1977年,分别在1992年、1994年、1995年、1997年和2000年进行了多次修订,最新的版本是在2004年公布的。在本书中,如前面不加修订年份,则泛指现行的《OECD 协定范本》。

② 《关于发达国家与发展中国家避免双重征税的协定范本》,简称《联合国范本》,该范本于1980年由联合国经济及社会理事会正式颁布。该范本于1992年、1994年、1995年、1997年和1999年经过了数次修订。在本书中,如前面不加修订年份,则泛指现行的《联合国范本》。

施国际税收情报交换有所裨益。

最后，国际税务合作正成为国际税法领域中的重要理论问题，但实践中推进国际税务合作困难重重，步履维艰。如何解决推进国际税收情报交换过程中遭遇的种种理论难题、克服实践中的种种困难，进而以此为突破口，带动其他国际税务合作方式的推行，共同推进国际税务合作，这是摆在当前国际税法学者面前的一道难题。笔者以税收情报交换实施过程中的法律问题为论题，通过对论题的分析、思考，希望能探寻到解决问题的思路 and 方向。

目 录

前 言	1
第一章 税收情报交换概述	1
第一节 税收情报交换的概念	1
一、税收情报交换概念解析	1
二、广义的税收情报交换概念和狭义的税收情报交换概念	3
三、有效的税收情报交换概念	4
第二节 税收情报交换制度的法律渊源	5
一、双边条约	5
二、多边条约	6
三、国内法	8
四、超国家的统一立法	8
第三节 税收情报交换的方式	10
一、应请求的情报交换	11
二、自动的情报交换	17
三、自发的情报交换	20
四、同期税务稽查	22
五、境外税务调查	25
六、同行业的情报交换	28
第四节 税收情报交换制度的作用	30

◆◆ 税收情报交换制度法律问题研究

一、加强对跨国纳税人的有效税收征收管理, 防止国际逃避税	30
二、有效实施国际税收协定的条款, 防止国际税收协定被滥用	32
三、作为国际税务合作的主要方式, 税收情报交换有利于对纳税人权益的保护	33
四、加深缔约国之间的相互理解, 加强缔约国之间必要的配合, 推进国际税务合作	33
第二章 税收情报交换制度的演进	34
第一节 税收情报交换制度的萌芽期	34
第二节 税收情报交换制度的基本成型期	36
一、税收情报交换制度的规范化发展	36
二、税收情报交换制度法律渊源的丰富	39
第三节 税收情报交换制度的全面发展期	41
一、有关税收情报交换法律渊源的多样化	41
二、税收情报交换制度内容的丰富	44
三、OECD 抑制有害税收行为的实践与税收情报交换制度发展的互动	45
第四节 税收情报交换制度的加速发展期	47
一、有关税收情报交换的重要法律文件相继出台	48
二、两大范本对第 26 条的全面修订	51
三、OECD 采取一系列举措推动税收情报交换制度的发展	59
四、税收情报交换的范围被大大拓宽, 实施方式更为多样	64
第五节 税收情报交换制度演进述评	65
一、税收情报交换制度体系的完善	65
二、OECD 和联合国在推进税收情报交换方面的作用	66

三、发展中国家在实施税收情报交换中的利益	67
第三章 与税收情报交换制度有关的法律原则研究	70
第一节 国家主权原则与税收情报交换制度	70
一、国家主权与税收管辖权	70
二、全球化背景下的国家主权与税收管辖权	72
三、国家主权原则与税收情报交换	75
第二节 互惠原则与税收情报交换制度	79
一、互惠原则与国际税法	79
二、税收情报交换制度中的互惠原则	80
三、互惠原则对推动税收情报交换实施的激励功能	82
第三节 透明度原则与税收情报交换制度	86
一、国际税法中的透明度原则	86
二、税收情报交换与透明度原则	89
第四节 税收中性原则与税收情报交换制度	91
一、税收中性原则的含义和理论基础	91
二、税收情报交换制度与税收中性原则	93
第四章 税收情报交换实施中的法律问题研究	96
第一节 税收情报交换的范围	96
一、可交换的税收情报资料范围	97
二、对人的范围	102
三、涉及税种的范围	106
第二节 税收情报的收集与费用负担	110
一、税收情报的收集措施	110
二、税收情报交换的费用负担	112
第三节 税收情报的使用和保密	114
一、税收情报的使用目的	114
二、税收情报的保密	116

◆◆ 税收情报交换制度法律问题研究

第四节 对税收情报交换的限制·····	124
一、可能构成对税收情报交换限制的事项·····	124
二、不能构成对税收情报交换限制的事项·····	137
三、对税收情报交换限制的法理分析·····	148
第五节 税收情报交换与纳税人权利保护·····	149
一、税收情报交换过程中纳税人权利保护现状·····	150
二、税收情报交换过程中纳税人权利保护的三个层次·····	153
三、完善税收情报交换过程中纳税人权利保护的法律 思考·····	154
第五章 中国的税收情报交换制度及其完善 ·····	165
第一节 税收情报交换制度在中国的发展历程·····	165
一、税收情报交换制度在中国发展的雏形 (1983~2001 年) ·····	165
二、税收情报交换制度在中国获得新的发展契机 (2002 年至今) ·····	167
第二节 中国税收情报交换制度存在的问题及其完善·····	174
一、界定适当的税收情报交换范围·····	175
二、丰富税收情报交换的实施方式·····	176
三、增设反馈和交流环节·····	178
四、明确对税收情报交换的限制·····	178
五、简化管理程序,提高税收情报交换效率·····	180
六、切实贯彻互惠原则,实现权利义务对等·····	181
七、成立税收情报中心,改进税收情报收集工作·····	182
八、及时制定具有可操作性的行动指南·····	183
附录一: 税收情报交换工作规程实施细则 (建议稿) ·····	185

附录二：MANUAL ON THE IMPLEMENTATION OF EXCHANGE OF INFORMATION PROVISIONS FOR TAX PURPOSES: Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006 税收情报交换实施 指南（中英对照）	197
参考文献	256
后 记	266

第一章 税收情报交换概述

第一节 税收情报交换的概念

对税收情报交换概念的界定,是对税收情报交换制度相关问题展开深入研究的基础。然而,在已有的研究成果和现行的法律文件中都鲜有对此概念的详细论述。

一、税收情报交换概念解析

(一) 税收情报 (Tax Information)

税收情报交换制度中的“情报”一词,英文为“Information”,汉语中的“情报”一词最初用于军事活动中的敌情报告。权威工具《辞源》和《辞海》不同年代的定义清晰地勾勒出它的演化过程。1915年版《辞源》将情报定义为:“定敌情如何,而报于上官者,是为情报”。1939年版《辞海》则说“战时关于敌情之报告,曰情报”。1965年版《辞海》才在原定义的基础上增加了“亦泛指一切最新的情况报道。如:科学技术情报”。1979年版《辞海》的定义是“①以侦察手段或其他方法获得的有关敌人军事、政治、经济等各方面的情况,以及对这些情况进行分析研究的成果。……②泛指一切最新的情况报道。如:科学技术情报。”1999年版《辞海》的定义是“获取他方的有关情况以及对其分析判断的成果。按内容和性质分为政治情报、经济情报、军事情报和科技情报等”。可见,军事领域是“情报”一词产生的策源地。“情报”一

词后来虽然出现了泛指用法，但主要常用于科学技术领域。随着“信息”、“资讯”等外来词汇的涌入，情报在各类媒体中出现的频率越来越低。中国科学院文献情报中心虽然还在沿用“情报”一词，但“情报”的淡出之势已无法逆转。1992年9月20日，新华社在报道原国家科委“情报改信息”的决定时称，“科技情报”这个被人们已经使用了几十年的词组，不久将在生活中逐渐消逝。情报在科技领域的颓势表明，它在应用领域越来越广的同时，含义却已经倒退到军事情报上。^①

关于情报与信息两个词汇间的关系，在情报学领域是一个存在纷争而尚无定论的问题。限于本文的选题，不对这个问题作深入考量。但有必要说明的是将“Exchange of Information”中的“Information”一词译为“情报”，已成为约定俗成的说法，为大多数学者所接受，没有必要再做改动。

税收情报交换制度中的情报主要涉及的是各种涉税情报。从形式上看，非常丰富，包括了各种记录、事实和声明，例如，账户资料、合同、账簿、各类图表和表格、发票、信函、备忘录、计划以及各种凭单等。从载体上看，情报的载体不限于纸本，还包括各种电子格式。随着科学技术的发展和税收情报交换制度的推进，税收情报的形式和载体也还将不断地丰富。

（二）交换（Exchange）

交换其实只是税收情报交换中的一个环节。以最典型的情报交换方式——应请求的情报交换为例。最先启动情报交换的是缔约一方提出情报请求。缔约另一方收到情报请求后有一个处理的过程，包括对请求的分析，视其是否符合双方订立的税收情报协议或条款的要求，一旦接受要考虑通知受该情报交换影响的各类主体，主要

^① 徐跃权，刘晓铭，于淼：《我国情报概念的特点及其对学科发展的影响》，载《情报科学》，2003（4），第338页。

是纳税人。被请求方还应视本国税务当局的情报掌握情况，考虑是否需要采取情报收集措施。完成了对所要求的情报的收集、处理，被请求方再以协议规定的方式将该情报进行传递，接收方收到情报后，按照协议规定的方式和目的加以使用，为了今后合作的进一步开展，接收方可能还会将该情报的使用情况反馈给情报的提供方。因此，所谓的情报交换制度其实是由多个环节构成的，交换是其中的一个环节，但交换是关键性的中心环节。在交换前有为交换作准备的收集、整理情报程序，在交换后有对所交换情报的使用和反馈的程序。

二、广义的税收情报交换概念和狭义的税收情报交换概念

最早提出税收情报交换概念有广义与狭义之分的是 OECD 财政事务委员会 1994 年公布的题为《OECD 成员国间的税收情报交换：当前实践的总结》的研究报告。税收情报交换概念依照适用范围和目的的不同，可做广义与狭义之分。税收情报交换有助于缔约国主管当局获取有关所签订税收条约实施的涉税情报，有助于准确、及时地实施所签订的税收条约。仅为实施缔约国签订的税收条约而开展的税收情报交换为狭义的税收情报交换。瑞士在对《OECD 协定范本》注释的保留中提到，瑞士只实施狭义的税收情报交换。^①

在经济全球化的背景下，纳税人获得了更多来源于居住国之外的收益。各国仅凭本国税务当局通过国内途径获取的税收情报来实施本国的税法已显得力不从心。税收情报交换制度可用于交换与缔约国国内税法实施状况有关的情报，这将有助于缔约国国内税法的更好实施，防止逃避税。为实施缔约国签订的税收条约和缔约国的国内税法而开展的税收情报交换为广义的税收情报交换。本文所要

① Commentary on 2004 OECD Model Convention on Income and on Capital, Paragraph 24.

探讨的是广义的税收情报交换概念。

三、有效的税收情报交换概念 (Effective Exchange of Information)

鉴于全球化在国际税收领域引发的新挑战,避税港 (Tax Heavens) 和有害税收优惠制度 (Harmful Preferential Tax Regimes) 人为地扭曲资金的流向、损害税制结构的统一和公平、不利于纳税人自觉依法纳税等问题,OECD 财政事务委员会在 1998 年提交了题为《有害税收竞争:一个新兴的全球性课题》(Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue) 的研究报告。^① 报告中首次提出了“有效的税收情报交换”这一概念。在报告中将“缺乏有效税收情报交换”作为识别避税港和有害税收优惠制度的关键因素之一。2001 年,OECD 发布了名为《关于有害税收实践》的进展报告,^② 报告的第 38 段对有效税收情报交换的义务进行了全面的界定:(1) 确保建立允许将情报提供给另一国税务主管当局的机制,以回应对特定税收情报的请求;(2) 采取适当的措施以保证情报的提供和使用都只限于被请求的目的;(3) 对纳税人权利给予充分保护;(4) OECD 成员国应为建立上述安全机制以及在其司法管辖区 (Jurisdictions) 内实施情报交换提供技术援助;(5) 在涉税刑事案件的调查中,取消“双重入罪”要求;(6) 在税法案件中,被请求的司法管辖区在提供情报时不应考虑对于情报的取得是否有国内税法上的利益;(7) 各司法管辖区应有相应的行政惯例保证情报交换法律机制得到有效的实施和监管。要实现情报交换的有效性,必须充分考虑上述各项内容,构建起一个完备的

① OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue [R]. Paris: OECD, 1998.

② OECD. The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report [R]. Paris: OECD, 2001.