

税务研究

# 论国际税收情报交换程序中的纳税人的参与权

林德木

(厦门大学 法律系,福建 厦门 361005)

[摘要]国际税收情报交换是防止国际逃避税的最流行及最有效的相互行政协助机制。受影响纳税人的合法权益应当不受情报交换程序的不当损害。为此,应在情报交换机制中建立纳税人参与制度,对情报交换相互协助机制的程序正当性和合理性实施某种程度的监督。

[关键词]国际税收情报交换;纳税人;参与权

[中图分类号]F810.42 [文献标识码]A [文章编号]1004-9339(2003)02-0059-04

经济与金融全球化、通信技术迅猛发展及电子商务的出现、国际有害税收竞争升级,导致国际逃避税泛滥成灾,手段与方式日趋多样性与隐蔽性。国际逃避税引起国家巨大的财政损失、税收公平原则的破坏以及国际资本流动与竞争条件的扭曲,并将最终阻碍世界经济的正常运行。大多数国家意识到,防止国际逃避税的唯一有效途径是国际合作,而国际税收情报交换则是防止国际逃避税的最流行及最有效的相互行政协助机制。

根据税收法治原则,一国在保证纳税人依法纳税的同时,应当保障纳税人享有相应的权利。缺乏纳税人权利的保障,将会消极地影响税收情报交换水平。税收情报交换机制宛若一把双刃剑,它在有效地防止逃避税或税收欺诈方面发挥着积极作用,但它一旦被滥用将无疑会损害纳税人的商业秘密或隐私权等合法权益。在情报提供国税收情报交换程序中赋予受情报交换影响的纳税人参与权是保护纳税人合法权益、克服税收情报交换机制消极作用的有效方法,也是法治原则的一个必然要求。

## 一、国际税收情报交换程序中纳税人权利保护现状

目前,OECD 范本、联合国范本、美国税收协定范本都未对受国际税收情报交换程序影响的纳税人的地位加以规制。欧洲理事会与 OECD 的 1988 年《关于税收方面相互行政协助的多边公约》包含一个有关条款,该公约预见到,任何缔约国在发送有关税收情报之前,将可能按照其国内法规定通知与该情报有关的本国居民或公民。在欧盟一个调整增值税行政合作制度的法律中也包含有类似的条款。因此,目前在税收情报交换程序框架之内,受税收情报交换程序影响的纳税人的最终参与权利将取决于各国国内法规定。比较法研究揭示,那些将税收情报交换机制视为应予推广的防止国际税收欺诈工具的国家通常在较大程度上限制纳税人介入信息情报交换程序,而不信任这些类型条款的国家则通常使受国际税收情报交换影响的纳税人参与权最大化。

OECD 财政事务委员会将税收情报交换程序中纳税人参与权条款系统地归纳为三类:受通知权利的条款,磋商权利的条款,介入权利的条款。首先,按照 OECD 财政事务委员会的解释,受通知权利是以一般方式起草的,以便受情报交换影响的纳税人知悉已发送或拟发送的情报。通知的内容通常涉及情报请求国(即要求他国提供情报的国家,下同)、这些情报所影响的税收、情报交换的法律基础以及反对这种情报发送的最终程序。其次,磋商权利不仅附加有受通知权利,而且国家税务行政在发送有关某纳税人税收情报前必须将他们的意图通知该纳税人。然而,最终交换何种情报将由各国税务行政决定,尽管他们将根据纳税人所提供的具体情况做出决定。第三,介入权利允许受情报交换影响的纳税人知悉所涉及的情报内容,并允许在情报发送之前向行政或司法机关异议程序合法性问题。由此,这三种参与权通常是由情报

[收稿日期]2002-09-02

[作者简介]林德木(1968-),男,福建福州人,厦门大学在读博士研究生,研究方向:国际税法。

税收法治是法治原则在税收领域的集中表现与具体运用。法治原则的核心是“限制国家权力,保障公民权利”,相应地,税收法治的核心是“在保障国家行使其税收权力的同时,限制国家的任意征税权,有效保障公民财产权利”。

Paragraph 3 of Art. 4 of the European Council's Multilateral Convention/OECD(1988), on Administrative Assistance Regarding Tax Matters.

Art. 8 of EC Council Regulation 218/1992, 27 January 1992(OECD L 24/1, 1 February 1992).

Paragraph 66 of OECD, Tax Information Exchange between OECD Countries(A Survey of Current Practices)(OECD, Paris, 1994). (下简称“1994年OECD报告”)

提供国(即被他国要求提供情报的国家,下同)给予的,而情报请求国并不负有向有关纳税人通知的义务,除非在某些例外情形时,譬如“同时税收检查”。上述三种“参与权”向纳税人提供了不同程度的保护,其中介入权旨在确保参与权机制为有关纳税人提供最大可能的保护。然而,介入权仅在少数一些国家的国内法中有明文规定。鉴于大多数国家对受影响纳税人参与情报交换程序并无明文规定,因而,事实上不存在允许受影响纳税人(即受税收情报交换影响的纳税人,下同)控制情报资料交换合法性的特别机制。

在西方国家,如果缺乏纳税人参与权的明文规定,在所交换情报不正当或不合法使用,如将交换的情报泄露给非双边税收协定情报交换条款所允许个人或用作所允许的目的时,纳税人只能依赖于一般司法裁判机制,以行使他们在情报交换程序中的保护权,主张违反应适用的双边税收协定,确保情报交换条款的限制性规定得到适用。通常,这种司法裁判机制在情报发送国与情报接收国都可发动。在这种情形下,受影响纳税人自我保护与介入的可能性取决于个案具体情况。假设一国税务行政没有另一国所请求交换的情报,如果该税务行政认为请求符合所要求的条件(义务性交换/非义务性交换),则将收集有关情报,收集情报的途径有两条:一是直接向受影响纳税人索取;二是向第三人调取。在许多情形下,所交换的情报仅能向受影响纳税人取得,由此,税务行政将按照国内法中向纳税人索取情报的有关规定要求纳税人提供有关情报。无疑,这种要求不仅必须明确说明要求纳税人提供的情报,而且要说明要求提供的目的,即必须明确说明请求目的与某个请求国按照情报交换条款提出的情报交换请求相符合。通常,纳税人能求助于受请求国的现行司法救济制度以反对税务当局索取情报的要求,并且,通过这种司法救济制度,有关纳税人将能够监督本国税务行政所采取的程序,间接地对情报交换实质上的合法性提出异议。当受请求国税务行政宣称有关情报交换具有强制性时,受影响纳税人可以双边税收协定缺乏赋予该情报交换强制性的规定为由提起诉讼。假如是非义务性交换情形,纳税人可主张税务行政情报交换决定未考虑到私人利益;通过这种方法,纳税人最终能使法院评价相冲突利益并支持其主张。

在受请求国税务行政向第三方调取情报时也存在与上述类似的情况。向第三人提出的请求将包括请求的基本范围、理由与目的;另外,税务行政还必须阐述另一国税务行政请求的情报的税收意义以及收集情报的法律根据。受请求人可以求助于国内司法制度以拒绝这种请求,将税务行政因受他国请求而做出的决定提交给司法监督。因此,有关第三方能够对情报交换的强制性提出异议,或反驳税务行政具有自由裁量权性质的情报交换决定,主张税务行政的决定未对相冲突的利益如商业秘密给予充分考虑。一些国家,譬如美国与比利时,允许受影响纳税人在这种假设情况下对税务行政请求第三方(档案保管者或金融机构)提供情报主动提起诉讼权利,而其他国家却排除这种可能性。

然而,在受请求国税务行政的确拥有请求国所请求的情报时,受影响纳税人行使其保护权将面临着更大困难。在这种情形下,受请求国税务行政通常将决定交换有关情报而不告知受影响纳税人或情报最初提供者税务行政的决定。鉴于受影响纳税人既不知道存在着他国情报交换请求,也不知道税务行政做出的情报交换决定,因此,在情报交换实际发生前,他将无法对情报交换提出异议或对情报交换是否合法起诉。在一国税务行政认为应提供自发性情报交换时,显然也存在着类似的问题。解决这种问题的方法之一,受影响纳税人在知悉税务行政已收到请求国情报交换请求时,可根据行政法与宪法的原则采取阻止行动。如果情报转移交换给他国可能导致纳税人的损失不可挽回时,应该允许纳税人将这种行政行为提交司法审查,由此可暂停税务行政采取这种行政行为直至司法审查完毕。然而,鉴于纳税人极少可能知悉存在着他国情报交换请求,他采取这种行动的现实可能性极小。可能解决方法之二,存在于明文确认纳税人有权获得税务行政所掌握的情报档案的有关规定之中。然而,即使有这些规定,它们也通常仅仅发挥使纳税人在情报交换实际发生后知悉并监督该情报交换的作用,但这种监督并不足以阻止正在发生的情报交换,同时也无法发挥使法院审查税务行政的决定以便评价正受到威胁的私人利益的作用。然而,如果情报是以非法或不合常规的方式加以传递并导致违法损害发生时,受影响人将能够对税务行政提起行政损害赔偿诉讼。在大多数情形下,这种规定并不允许纳税人了解他国情报请求,因为这可能会影响情报交换本身功能的正常发挥。事实上,比较法研究显示,大多数有这种规定的国家都在很大程度上限制与财政部本身档案有关的这些权利,税务行政拥有广泛的自由裁量权,以确保其能够仅仅以有害于税务行政发挥正常功能或阻碍正在进行的检查为由拒绝纳税人获得有关档案资料。

1994年OECD报告第65段。

Polao Taboada: International Mutual Assistance through Exchange of Information (IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, LXXVb, Kluwer, The Netherlands, 1990) p. 302.

Vogal: Double Taxation Conventions (Kluwer Boston, 1997) Art. 26, para. 122.

Cole, Gordon and Venuti: Exchange of Information and Assistance in Collection (Part I), Tax Management International Journal, 1994, Vol. 23, p. 29; American Law Institute (ALI), International Aspects of the US Income Taxation (II) (ALI, Philadelphia, 1992), pp. 119 ~ 120.

Jose M. Calderon: Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure between State Tax Administrations, Intertax, Vol. 28, Issue 12, p. 468.

Vogal: Double Taxation Conventions (Kluwer Boston, 1997) Art. 26, para. 121; Docclo: Exchange of Information: Belgium Report, EEC Tax Project, Stockholm Seminar, 29 and 30 May 1998, p. 35; Molenaars: Exchange of Information under the Netherlands—US Income Tax Treaty, Tax Notes International, Vol. 18, No. 17, p. 1720.

简言之,由于缺乏对受影响纳税人参与权的明文规定,纳税人监督情报交换合法性的可能性受到了限制;而且,这种可能性在任何情形下都取决于情报提供国内法的规定,甚至会随着个案具体情形发生变化。有鉴于此,少数一些国家(包括德国、荷兰、葡萄牙以及瑞士)已经制定了特别条款,规定受影响纳税人的受通知、磋商及介入权利。在所有这些国家里,纳税人有受通知他国提出情报请求的权利,税务行政将告知纳税人情报请求的存在、来源和范围以及拟交换的情报。这种受通知权利与磋商权利一起发挥作用,使受影响纳税人有权就情报交换的正当性提起行政救济程序;在纳税人商业秘密可能受影响的情报交换范围内,这种权利对纳税人特别有价值,因为纳税人能提醒税务行政情报交换将对它可能造成如何损害。一些国家如荷兰与瑞士甚至规定,为了监督情报交换的合法性,受影响纳税人有权向法院提起诉讼程序。在荷兰,这些救济程序至少在程序持续期间终止了情报向他国转移;在瑞士,情报转移终止直到确定的与有约束力的裁决做出为止。这些保障也适用于自发性情报交换的情形。然而,在这些国家,如果涉嫌或被怀疑偷逃税,则受影响纳税人的参与权通常被终止或取消。在请求交换情报时,请求国主管当局通常要求受请求国不要通知就请求事项是否存在而被调查的纳税人,以免妨碍请求国内已经进行的调查活动。除非有关条约有明确规定,否则,受请求国决无义务接受该理由及拒绝适用国内法中纳税人“参与权”条款。就自发性情报交换而言,情报提供国将依职权决定是否存在着偷逃税,并决定给予纳税人参与权是否是正当的。不管是依请求交换情报还是自发性交换情报,偷逃税证据的存在都不能完全地排除受影响纳税人的受通知权利。更准确地说,这种权利只能在为避免对另一国正在进行的税收调查造成损害的某一段时间内暂停行使。譬如荷兰立法允许税务行政一个120天的期间,在该期间内通知纳税人有关税收情报已经发送给另一国。

另外,尽管一些西方国家拒绝建立一套确保受影响纳税人参与权的机制,但是这些国家实际上也有给予磋商权利的明文规定。譬如美国,其税务行政在认为另一国情报请求涉及纳税人商业秘密时也给予纳税人类似的磋商权利。美国法律协会认为情报交换程序应该采取这样一种机制:既能监督情报交换程序的合法性,也能监督税务行政行使情报交换程序中广泛与自由裁量的权力,而最好地支持这种监督以及评价相关的公共与私人利益的方案就是给予受影响纳税人对情报交换程序本身的参与权利。

我国现行税收法律法规及规章尚未对税收情报交换中受影响纳税人的权利(包括参与权)做出专门规定。尽管2001年4月28日重新修订的《中华人民共和国税收征收管理法》在第8条规定了纳税人权利,包括知情权、秘密信息权、陈述权、申辩权、申请行政复议权、提起行政诉讼权利及请求国家赔偿权等权利,但鉴于该法第二条关于该法适用范围的规定,这些权利仅仅是纳税人在我国税务机关向纳税人征收各种税收的征纳税过程中所享有的权利,具体到国际税收情报交换领域,这些权利规定充其量只能适用于我国是税收情报接受国(或情报交换请求国)时对受影响纳税人提供一定程序的保护。我国对外签订的双边税收协定情报交换条款中虽规定有情报接受国的保密义务,却没有受影响纳税人在情报交换程序中参与权等权利的规定。无疑,在我国是情报提供国(或情报交换受请求国)的情形下,我国目前对受影响纳税人在情报交换中的权利保护几乎是空白的。

## 二、建立纳税人参与权制度,完善情报交换机制

受影响纳税人的合法权益应当不受情报交换程序的不当损害。为此,笔者认为应该在情报交换机制中建立纳税人参与权制度,对情报交换这种相互协助机制的程序正当性与合理性实施某种程度的监督。同时,我们应注意到,情报交换机制是防止逃避税的有效工具,其效能关系到不同国家的税务行政能否正当地适用本国税法以及能否对其本国纳税人实施有效的税收控制,因此纳税人参与权制度的设计必须既不会在很大程度上阻碍国际情报交换的进行,也不应严重地影响或损害其他国家的税收调查。

首先,参与权的权利内容应包括受通知权利、磋商权利与介入权利。显然,参与权在仅包括受通知权利与磋商权利时不会阻碍情报交换;在参与权包括介入权利即受影响纳税人有权求助于受请求国做出行政或司法裁决时,如果建立了快速做出这种裁决的程序,介入权利也不会阻碍情报交换条款发挥作用。这是保护纳税人的最佳方案。实践中,已经建立这种机制的国家并没有出现情报交换效率的降低。避免参与权阻碍情报请求国税收调查的合适方法则是设立参与权终止条款,即在有证据证明受影响纳税人逃避税时终止该纳税人参与权。这种逃避税证据既可以由受请求国税务行政依职权侦查和发现,也可由情报请求国税务行政申请出示。在参与权终止情形下,情报提供国在情报发送经过一段合理时间后应告知受影响纳税人有关情报交换的细节以及参与权终止的理由。

鉴于情报交换旨在防止逃避税,参与权终止可能会普遍化,这在自发性情报交换时尤其如此,实行自发性交换国家的税务行政旨在提醒另一国税务行政在其国内可能存在着逃避税或税收欺诈。尽管参与权终止条款只是一个例外规定,但它最终却可能变成一个普遍适用规则,原因在于:各国税务行政对逃避税的理解不同,对逃避税的容忍程度以及对逃避税的识别能力也因国而异,各国将以不同标准对受影响纳税

Schmitz: Netherlands National Report, International Mutual Assistance through Exchange of Information (IFA), Cahiers de Droit Fiscal International, LXXVb, Kluwer, The Netherlands, 1990) p. 420.

Cole, Gordon and Venuti: Exchange of Information and Assistance in Collection (Part I), Tax Management International Journal, 1994, Vol. 23, p. 29; American Law Institute (ALI), International Aspects of the US Income Taxation (II) (ALI, Philadelphia, 1992), pp. 119 ~ 120.

人适用参与权终止条款,导致了该领域严重缺乏法律统一性。这种缺乏法律统一性的后果仅可能通过“客观及标准化”反税收欺诈条款来消除,而且反欺诈条款只有建立在双边或多边国际水平上才能充分发挥作用。

其次,参与权主体范围。界定权利主体范围应尽量避免复杂性。参与权的主体应是受情报交换影响的人(以下简称受影响人)。受影响人是指情报交换的直接利害关系人,包括情报原始提供者、受影响纳税人。情报原始提供者是指向税收行政提供情报的个人、法人及其他组织;受影响纳税人是指情报交换所直接针对的纳税人。这些受影响人均有权对税务行政的情报交换行政行为提起诉讼,而不管该行为是否已外部化。假如受影响人是拟发送情报国的居民,确保其行使参与权似乎不存在重大困难。然而,在受影响人是拟发送情报国的非居民时,要准确地确定该受影响人的居所与住所,使他能够行使相应的参与权却很困难。一些国家,如德国或荷兰,将参与权限制给在情报拟交换之时的受影响居民纳税人。其他国家如瑞士则将参与权扩展至非居民纳税人。显然,将参与权给予受影响非居民纳税人,不仅将面临着确定其税收居所与住所的困难,而且也缺乏能确保该纳税人有效行使其权利的手段。不过,在拟发送情报国知悉受影响非居民纳税人或其代表的住所时,该国应当依法保护其参与权。

再次,参与权客体范围,即参与权涉及的情报交换种类。参与权无疑应适用于依请求情报交换。在自动情报交换方面,有些国家如荷兰认为税务行政的自由裁量权可能与受影响纳税人参与权的行使不相容。笔者认为,将参与权扩及自动情报交换并非可取:(1)自动交换的情报种类通常不涉及个人隐私或商业秘密等特别敏感的或需要特别保护的法律权利;(2)将参与权适用于该领域至少可能严重地阻碍交换效率以及税务行政效率;(3)自动交换的前提条件是纳税人存在税收欺诈或逃避税,而这本身即构成参与权中止之情形。

第四,参与权保护的法律渊源即法律表现形式。参与权法律渊源有两种:一是国内法上渊源即情报提供国的国内法规定;二是国际法上渊源即双边税收协定或者其他有关情报交换国际条约。在国际条约中规定参与权无疑将给予受影响纳税人最大程度的保障。根据国际法条约必守原则,国际条约不仅不受国内法废止修改的影响,而且,它们对缔约国构成一个简单而强制性的义务。一些国家,譬如法国,就采取这种方法,在它们最近所签订的双重税收协定中就包含有给予受影响纳税人参与权的条款。

第五,与纳税人在情报提供国的参与权保护相关的是情报接受国税收保密义务。从根本上,受影响纳税人有权依照双边税收协定情报交换条款中税收保密的规定,要求情报接受国将情报仅仅透露给法定机构及人员且仅用于法定目的。该税收保密规定保护受影响纳税人不受非法泄露或未经授权使用所交换情报的损害。这种保护直接地派生于双边税收协定中情报交换条款的规定,而不是产生于不同国家的国内法规定,因此,纳税人在任何情报接受国里都能够求助于该简单明确的税收保密规定。

最后,为了建立一个有助于解决涉及纳税人税收问题的情报交换程序,应允许跨国纳税人与有某种重要联系的国家(譬如居住国或来源国)的税务行政进行协商,解决双重征税等税收问题。在这个意义上,我们认为纳税人应该有权向缔约国税务行政提起某种程序,纳税人能够通过这种程序解释他们受影响的问题,并请求在该程序所涉及不同国家税务行政之间发起相互协商与情报交换程序。如果情报交换条款能以这种方式适用,则能确保双边税收协定得到更有效、迅捷及正当的适用,并将必然有助于大大削减国际税收欺诈与逃避税。

### 三、结 语

为了使情报交换程序与大多数现代税收制度中的重要程序保障相一致,我们需要深入地检讨这种程序中纳税人的法律地位。尽管缺乏对这种程序的研究以及其作为反逃避税工具的传统特点,是阻碍重新调整纳税人法律地位的最大因素,然而,这种重新调整是那些行政活动必须服从于法律权威和司法监督的法治国家所迫切需要的,因为这恰好是纳税人参与权的根本要旨。毫无疑问,目前各国税务行政之间情报交换是绝对必要的,但这决不应以损害纳税人权利为代价。我们认为,应当重新平衡现有状况,在双边税收协定情报交换条款中赋予纳税人在情报提供国的参与权或在情报提供国国内法中明文规定纳税人的参与权。在我国税收立法中明确赋予纳税人在情报交换程序中的参与权正是我国“实行依法治国,建设社会主义法治国家”宪法基本原则的要求与体现。

责任编辑:王 焱

## On the Participatory Right of Taxpayer in the Procedure of Exchanging the International Tax Intelligence

LIN De - mu

(Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract: The exchange of the international tax intelligence is used to prevent international tax avoidance. The legal right of taxpayer shouldn't be influenced by the exchange of the intelligence. Therefore, the system of the participatory right of taxpayer should be implemented. The correctness and the reasonability in the process of coordinating the exchange of intelligence should be monitored.

Key words: the exchange of the international tax intelligence; taxpayer; participatory right