

# 税收法典化背景下中国国际税收征管制度的建构

孙奕

(武汉大学,湖北 430072)

**内容提要:**中国国际税收征管制度长期缺乏法律层面的明确规定,制约了中国国际税收征管工作的开展。在税收法典化的背景下,有必要在《税法典》中纳入国际税收征管制度,并应保证相关章节与条文之间的体系性,平衡立法的完备性与开放性,加强该制度与其他规范的协调性、落实以纳税人为中心的理念。在立法体例方面,应通过新设专门章节或调整原有章节的方式将国际税收征管制度纳入《税收征管法》,并于未来引入《税法典》的“征收管理”分编。在具体内容方面,应在改造吸收现有立法的基础上,构建国际税收征管制度的基本框架。

**关键词:**税法典 国际税收征管制度 税收情报交换 相互协商程序

**中图分类号:**F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2023)05-0048-10

长期以来,中国税收立法采用单行立法的形式,此种方式虽然在立法初期较为便捷,但容易出现立法空白、重复立法、抵触脱节和顾此失彼等问题。<sup>[1]</sup>为了全面落实税收法定原则,提高中国税法的体系性和科学性,理论界和实务界一直存在制定《税法典》的呼声。实际上,早在20世纪90年代,税收基本法就曾被列入中国第八届、第九届和第十届全国人大常委会立法规划。由于当时中国税法的立法水平和立法质量不高,制定《税法典》的可行性较低。这种情况在近年来大大改善。自2013年党的十八届三中全会首次提出“落实税收法定原则”以来,中国税收单行立法的速度明显加快,截至2022年,

中国18个税种中12个已有专门立法。同时,2014年的《深化财税改革总体方案》明确提出了建立现代财政制度的目标,在该目标的指引下,中国财税体制改革加快推进,现代税制体系初步建立。<sup>[2]</sup>随着我国税制体系基本定型,税法理论研究日益深入,编纂《税法典》的时机已经相对成熟。

从中国《民法典》的编纂过程来看,法典化不是对现行法的简单汇编,而是要在总结现行立法和司法经验的基础上,进行必要的制度完善、设计和创新。<sup>[3]</sup>作为中国唯一的税收程序单行法,《税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)的全面修订与完善将是税收法典化过程中的重要环节。中国《税收

[收稿日期]2022-10-31

[作者简介]孙奕,国际法学院博士研究生,研究方向为财税法、国际税法。

[基金项目]国家社会科学基金重大项目“‘一带一路’建设与中国国际税收法律制度改革创新研究”(18ZDA100)。

征管法》颁布于 1992 年,此后虽于 1995 年、2013 年和 2015 年历经三次修订,但始终没有纳入国际税收征管制度,这成为制约中国国际税收征管工作在法治轨道上开展的重要阻碍。在《税法典》编纂之际,有必要在现行《税收征管法》中构建国际税收征管制度,为中国国际税收征管工作的开展奠定国内法基础。

## 一、中国国际税收征管制度的现状与问题

近年来,中国参与国际税收征管工作日益频繁。在国际税收征管协助方面,中国一直积极参与多边和双边合作。就多边合作而言,中国于 2013 年加入《多边税收征管互助公约》,承诺与其他国家开展税收情报交换,但对于税款追索协助和文书送达提出了保留。此后又于 2016 年签署《转让定价国别报告多边主管当局间协议》,据此与其他国家自动交换跨国企业集团按照国内法要求编制的转让定价国别报告。就双边合作而言,目前中国对外签订并已生效的 103 个税收协定(含与中国香港和澳门地区签订的税收安排)中基本都包含税收情报交换条款。不仅如此,中国还与 10 个避税地国家签订了专门的税收情报交换协定。另外,中国在近年来与马耳他、博茨瓦纳以及荷兰等国家签订或修订的税收协定中,还加入了税款追索协助条款。在国际税收争议解决方面,中国对外签订的双边税收协定中均规定了相互协商程序条款。2013 年以来,中国积极参加“税基侵蚀与利润转移”(Base Erosion and Profit Shifting,以下简称 BEPS)行动第 14 项行动计划“使争议解决更有效”,并接受了《BEPS 多边公约》对于中国多个税收协定中相互协商程序条款的修订。实践中,中国税务机关也处理了大量相互协商程序案件。根据 OECD 的统计,2016 年至 2019 年间,中国新发生的相互协商程序案件数量多达 125 件。<sup>[4]</sup>此外,中国目前正积极参与“双支柱”国际税

改,这不仅对税收情报的获取和交换提出了更高的要求,也对传统的国际税收争议解决机制带来了新的挑战。

然而,在积极开展国际税收征管工作的同时,中国相关国内法的配套完善却存在诸多问题。如前文所述,自 1992 年《税收征管法》出台以来,与国际税收征管相关的规范始终未纳入。尽管 2015 年的《税收征管法(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》)被认为在税收情报交换立法方面实现了较大的突破,但实际上其中新增的条款主要是和国内税收征管相关的内容,与税收情报交换直接相关的仅有第一百三十一条,即明确了通过税收情报交换获取的信息的法律效力以及纳税人存在异议情况下的举证责任。遗憾的是,这一条最终也并未获通过。《税收征管法》中相关规定的缺失使得中国的国际税收征管工作缺乏国内法保障,也因此引发了诸多质疑。

首先,目前中国国际税收征管制度的国内法依据主要是国税总局制定的部门规章及其他规范性文件,这些规范缺乏上位法依据。2015 年修订的《立法法》第 8 条确立了税收法定原则,规定税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度,只能由全国人大及其常委会制订法律。通常认为,国际税收法律制度主要包括国际税收管辖权、避免国际双重征税的方法、国际反避税规则、转让定价法律制度和国际税务合作的法律机制等。<sup>[5]</sup>国际税收征管制度在法律层面的缺失,不利于落实涉外税法领域的税收法定原则。尽管《国际税收情报交换工作规程》(以下简称《规程》)、《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》等文件中均有“根据《税收征收管理法》,制定本办法”的规定,但国税总局仅仅享有“应用性解释权”,在税收征管法对上述问题并无规定的情况下,此类规范存在越权之嫌。<sup>[6]</sup>尤其是考虑到税收情报交换可能对纳税人的信息安

全造成威胁,仅仅通过国税总局出台的部门规章等文件加以规定,对税务机关的权力缺乏制约,无法充分保障纳税人的权利。在中国法治建设逐步迈入“拾遗补缺和日臻完善”的“优质立法”“精细立法”新阶段的当下<sup>[7]</sup>,有必要通过法律规范中国的国际税收征管工作。

其次,尽管中国签订的国际条约中存在与国际税收征管制度相关的规定,但这并不能弥补国内法规定缺失的不足。目前,宪法并未明确国际条约在中国接受和适用的方式。《税收征管法》规定,中华人民共和国同外国缔结的有关税收的条约、协定同本法有不同规定的,依照条约、协定的规定办理。然而,该规定只是解决了条约与国内法规定的冲突问题。尽管据此可以推断出相关条约可以直接适用,但条约的直接适用实际上仅仅局限于“条约与国内法不一致”的情形。<sup>[8]</sup>并且,该条约具体是指哪一项条约?二者是否一致谁来判断?判断的规则是什么?法律对此都没有规定。<sup>[9]</sup>这导致国际条约在中国国内的适用存在较大的模糊性和不确定性。并且,国内法和国际法规范的作用和功能也不相同。国际条约往往仅做出比较原则性的规定,具体如何实现有赖于国内法的进一步明确。例如,就税收情报交换而言,《多边税收征管互助公约》中仅规定了其适用的税收范围、定义以及各类税收情报交换形式等一般性的规定,至于税务机关如何获取信息、如何保护纳税人的信息安全以及通过交换获取的税收信息的法律地位等问题,则留待国内税法进行界定。因此,国际条约的规定不能完全弥补中国国内法规定缺失的不足。

综上,国际税收征管制度在法律层面的缺失不符合落实税收法定原则的要求,不利于规范中国国际税收征管工作的开展,也对纳税人权利保护带来了挑战。因此,有必要在《税法典》中构建国际税收征管制度,规定与税收情报交换、相互协商程序等

制度相关的基本规范。

## 二、税收法典化背景下中国国际税收征管制度建构的基本思路

在通过法律构建国际税收征管制度的过程中,为与税收法典化的进程相适应,需要注重相关章节与条文之间的体系性,平衡立法的完备性与开放性,加强国际税收征管制度与其他规范的协调性,以及落实以纳税人为中心的理念。

### (一)注重章节与条文之间的体系性

“体系性”是指法典应将主题事项表述为一种逻辑一致的法律规则与法律制度的整体。<sup>[10]</sup>法典使得法律能够以明晰的、合乎逻辑的方式编排,相同的主题被体系化地排列在一起,从而助力于实现法律秩序的体系建构。<sup>[11]</sup>在这个意义上,体系性可以被认为是法典最突出的特征。民法学者将体系性称之为“民法典的生命”,认为缺乏体系性与逻辑性的“民法典”只能称为“民事法律的汇编”,而不能称为民法典。<sup>[12]</sup>就《税法典》的编纂而言,体系性不仅是对于法典各编、章、节之间立法体例的要求,也是对各章节中具体条文之间逻辑关系的要求。国际税收征管制度的建构应当符合《税法典》的体系性要求。

首先,需要考虑国际税收征管制度立法体例的体系性。国际税收征管制度应纳入《税法典》的哪一分编?在相应的分编中,是应设置与国际税收征管制度相关的单独章节,还是应当将国际税收征管制度相关的规范拆分纳入相关国内法规范所属的章节?在考虑这些问题时,要以符合《税法典》的体系性要求为指引。具体而言,在进行国际税收征管制度立法体例的设计时,应当考虑何种体例编排更有利于保证相关立法以一种有逻辑且成体系的方式被排布,进而能够加强相互关联规则之间的衔接,避免出现重复立法和立法空白。

其次,需要注重国际税收征管制度的具体条文

与税法典中其他条款之间的逻辑性。法典的体系性特征要求各个规范之间做到“逻辑自洽、相互衔接、功能互补、相互协调”<sup>[13]</sup>,而国际税收征管规范与现行《税收征管法》的条文之间却存在冲突与抵牾之处。例如,《税收征管法》第八条第二款规定税务机关具有依法为纳税人、扣缴义务人的情况保密的义务。值得注意的是,该条关于“纳税人、扣缴义务人的情况”的表述极为模糊,且没有通过但书规定保密义务的例外情形。为弥补这一漏洞,《税收征收管理法实施细则》第五条明确税务机关保密义务的范围限于纳税人、扣缴义务人的商业秘密及个人隐私,并将“纳税人、扣缴义务人的税收违法行为”排除在保密范围之外。然而,税收情报交换通常会涉及纳税人、扣缴义务人的商业秘密及个人隐私,根据现行《税收征管法》也属于税务机关应当履行保密义务的范畴。这意味着,税收情报交换工作的开展将与《税收征管法》第八条规定的税务机关的保密义务相冲突。为了解决该问题,《规程》第十条规定,不得以“税务机关对纳税人的信息有保密义务”为由拒绝进行税收情报交换。但是,《规程》作为部门规章,并不具备突破《税收征管法》相关规定的法律效力。因此,应当在《税法典》中增加规定以避免税收信息保密义务与税收信息交换之间的潜在冲突,例如,可以在税收保密义务的但书条款中增加税收信息交换这一情形。考虑到《税法典》编纂耗时良久,现阶段可先由《税收征管法》处理这一问题。

### (二)在完备性与开放性之间保持平衡

法典化以“完备性”为追求,要求相关领域的法律规则尽可能全面涵盖,这指向法规范的现代化发展,符合精细化立法的必然趋势。<sup>[14]</sup>但是,如果僵硬地要求本法全部规范已发现完毕,则很可能导向法典的封闭性,这意味着本法规范只限于目前已发现者,无法应对法律实践中层出不穷的问题与挑战,将极大限制法典化的实践意义。<sup>[15]</sup>反之,牺牲一定的完备性,增强其包容性和延展性,才能使得法典能

够具备一定的“拓新”能力,从而间接提高其前瞻性。<sup>[16]</sup>因此,法典化的过程需要正确处理静态与动态、稳定与进步之间的关系。<sup>[17]</sup>

税法典中的国际税收征管规范应当在完备性与开放性、精细化与统领性之间寻求平衡。一方面,法典的完备性要求与国际税收征管相关的基本制度被全面纳入。在中国参与税收情报交换以及相互协商程序较为频繁的当下,有必要将税收情报交换制度以及相互协商程序的主要内容引入未来的《税法典》,规定税收情报交换和相互协商程序的含义、基本原则、适用范围、税务机关的权限以及纳税人权利保护等内容,且相关立法应尽可能清晰、明确。另一方面,出于法典的稳定性要求,为了适应不断发展的经济现实,《税法典》的规定也应当保持一定的开放性。也就是说,有必要通过基本概念和原则奠定法理基础,同时为具体制度设计预留出发展空间。<sup>[18]</sup>具体到国际税收征管规范而言,随着国际税收征管合作水平的不断提高,相关的国际规则日新月异,因此,有关国际税收征管制度的立法应当灵活运用兜底条款、但书乃至留白等方式,以保证《税法典》的稳定性。以税收情报交换的国际标准为例,自2008年金融危机以来,国际社会越来越重视提升税收透明度,自动情报交换取代应请求的情报交换,成为国际税收透明度的新标准。目前,“双支柱”国际税改方案的推进对于税收情报交换提出了更高的要求,国际税收情报交换的标准可能进一步提升。可见,如果将这类不断发展革新的细节规范也纳入《税法典》,将极大挑战法典的稳定性与安定性。因此,《税法典》中的国际税收征管规范宜粗不宜细,但应当奠定国际税收征管制度的基本框架,做到能够统领下位法中的相关规范,适应不断发展的经济现实。

### (三)加强国际税收征管制度与其他规范的协调性

如果说体系性是对于税法典自身规范的系统

性与逻辑性的要求,那么协调性就是对于税法典与其他法律规范之间逻辑关系的要求,包含内部协调和外部协调两个层面的内容。其中,内部协调是指,在中国国内法体系中,不同部门法和不同位阶的法律规范之间的协调,外部协调则是指涉外税法与税收条约之间的协调。<sup>[5]</sup>

在内部协调方面,有必要加强国际税收征管规范与中国其他部门法之间的协调性。这是因为,税法通常只处理税务机关与纳税人、扣缴义务人之间的关系,但国际税收征管制度还涉及第三方主体,这就产生了与其他部门法之间的协调问题。例如,税收情报交换制度的运行往往需要从第三方获取信息,这可能与中介服务机构在其他部门法下对客户信息的保密义务发生冲突。<sup>[18]</sup>以《律师法》为例,该法第三十八条规定了律师应对其在执业活动中知悉的当事人隐私以及委托人和其他人不愿泄露的情况和信息予以保密,仅委托人或者其他“准备或者正在实施”的“危害国家安全、公共安全以及其他严重危害他人人身、财产安全的犯罪事实和信息”除外。与税收情报交换制度相关的税收信息并不能为此处的但书所涵盖,因而属于《律师法》规定应予保密的范围,相关规范之间的协调性有待加强。

在外部协调方面,中国国内法中的国际税收征管规范不能完全满足税收条约的要求,需要推动二者之间的协调。国际税收征管就其本质而言是一种国际合作,这种合作关系首先通过税收条约得以确立,由于条约内容较为原则,接下来还需要通过各国国内税法得以落实。因此,国际条约与国内法之间的协调对于国际税收征管合作的实现至关重要。然而,目前我国关于国际税收征管制度的国内法规范与国际条约之间的协调性仍然有待加强。以税收情报交换制度适用的税种范围为例,《规程》第八条将情报交换制度适用的税种范围原则上限于税收

协定规定的税种,主要为具有所得和财产性质的税收。之所以采此种规定,是因为该文件制定于2006年,彼时中国开展税收情报交换的主要国际法依据为双边税收协定。然而,《多边税收征管互助公约》则涵盖了除关税以外缔约国一方中央或地方政府征收的各种性质的税收。并且,截至2022年9月,该公约已经拥有多达一百四十六个缔约国。<sup>[19]</sup>由于该公约实际上成为目前中国开展税收情报交换的主要国际法依据,未来《税法典》中关于情报交换制度适用范围的规定有必要与其保持一致。

#### (四)落实以纳税人为中心的理念

法典化的编纂不仅在于具象化的结构安排与条文规定对后续的立法提出了体系性、完备性、协调性等要求,还意味着法律精神的统一,即以统一的法治理念和法治精神为总纲。<sup>[16]</sup>也就是说,法典中规定的任何制度与规范都应该与整个法典的法治理念和价值取向相契合。

明确《税法典》价值取向的关键在于处理好以税务机关为代表的国家公权力和纳税人所代表的私权利之间的关系。随着各国关于税收法律关系的认识从“税收权力关系说”到“税收债务关系说”的转变,片面强调税法在保障国家征税权实现方面作用的观点已经被学界抛弃。就税法的价值取向而言,学界存在两种观点:一种观点认为,从发展历程来看,现代税法都以纳税人为中心构建,<sup>[20]</sup>其本质并非征税之法,而是保障纳税人基本权利的立法。<sup>[21]</sup>另一种观点则提出,税法的价值定位既非传统管理法理念下的“征税之法”,也非绝对控权理念下的“权利之法”,而应为均衡征纳双方权益的“平衡法”。<sup>[1]</sup>细究这两种观点,其差异并不大,税务机关以国家公权力为背书,相较于纳税人而言处于优势地位,从这个角度出发,“权利之法”说本身就可以被理解对于征纳双方地位失衡的一种纠偏。因此,不论《税法典》采何种价值定位,均应注重对于纳税人权利

的保护。

就国际税收征管制度而言,其本质是国家行使税收主权的过 程,纳税人容易处于不利地位,故尤其应当注重遵循以纳税人为中心的理念。以该制度中应用较为频繁的税收情报交换制度和相互协商程序为例,前者要求通过各国税务机关的合作提高全球税收透明度,这一过程可能存在信息泄露、信息利用不当等风险,后者虽然为纳税人提供了消除双重征税的可能性,但其在程序上属于两国税务机关主导的机制,纳税人并非其中一方当事人,其知情权、参与权均难以得到充分的保障。因此,如果不在制定规范时对于纳税人权利加以格外重视,就很容易导致纳税人的权利在征管实践中被侵犯。然而,中国目前的立法在纳税人权利保护方面有所欠缺。例如,《规程》第二十七条规定税务机关“可以”将收集情报的目的、情报的来源和内容告知相关当事人,并非“应当”告知,即相关当事人并不当然具备相应的知情权。又如,目前中国国内法中缺乏在相互协商程序期间暂停征税的规定,即便根据相互协商程序达成的协议明确要为纳税人退税,但由于相互协商程序持续时间较长,由此可能对纳税人造成较重的资金流动负担。在以纳税人为中心的基本理念的指导下,国际税收征管制度中的部分规定也应做出相应调整。

### 三、税收法典化背景下中国国际税收征管制度建构的具体路径

在法典化背景下,中国国际税收征管制度的建构应当考虑两个方面的内容,一是国际税收征管制度的立法体例,二是国际税收征管制度的具体内容,前者涉及国际税收征管制度的结构安排,后者则关系该制度的条文设计。二者之间存在密切的联系,国际税收征管制度的立法体例不可避免受到其

具体内容的影 响,反过来也影响着该制度的条文内容及其在执法层面的适用。

#### (一)国际税收征管制度的立法体例设计

关于中国国际税收征管制度的立法体例,需要考虑两个层面的问题:一是国际税收征管制度在《税法典》中的结构位置,二是国际税收征管制度在其所属分编中的体例安排。

##### 1.增加国际税收征管制度

从《税法典》的整体结构考虑,比较可行的思路是在近几年《税收征管法》的修订中增加国际税收征管制度,进而使其成为《税法典》“征收管理”分编的一部分。主流观点认为,中国《税法典》应采用“总则+实体税种+征收管理”的立法体例,<sup>①</sup>不太可能设立单独的涉外编。尽管有学者提出就国际税收征管制度或国际税收规范单独立法的设想,<sup>[22,23]</sup>但笔者认为这种提议至少在目前来看并不现实。其一,不论是实体层面还是征管层面,涉外税收规范与国内税收规范都存在着密切的联系,中国现阶段采取的不对国际税收规范单独立法,而将其与相应国内税收规范规定在一起的方式符合立法的体系性要求。相反,如果对两者分别立法,可能会存在重复立法、衔接不畅等问题。例如,税务机关在国内获取的税收信息既是开展国内税收征管的依据,也是进行税收情报交换的信息来源。此种情况下,如果对于涉外税收规范与国内税收规范分别立法,则意味着相关内容需要重复规定。其二,对国际税收规范单独立法或在《税法典》中增设单独的涉外编不符合各国通行的立法体例。从各国的实践来看,除韩国设立了专门的《国际税收调整法》外,美国、德国、法国、澳大利亚等主要国家均没有对国内税收规范与涉外税收规范区分立法。因此,笔者认为,对国际税收征管制度或国际税收规范专门立法既不具备必要性,也不具备可行性。对国际税收征管制度而言,在现行的《税收征管法》中增加相关规定,未来将其规定在征收管理分编中更为科学。

<sup>①</sup>虽然各位学者关于《税法典》分编的数量以及具体名称的观点并非完全一致,但均认为应当包含这三编。

### 2. 考虑新设国际税收征管制度章节

就国际税收征管制度在其所属分编中的结构体例而言,需要考虑是否有必要就国际税收征管制度新设章节。目前,多数学者主张在《税收征管法》中增加一个章节,以处理与国际税收征管相关的内容,但对于该章节应当包含的内容存在分歧。例如,有学者建议新增一个名为“国际税收征管协助”的章节,将情报交换、征税协助、文书送达、技术援助以及相互协商程序等制度一并纳入<sup>[24]</sup>。也有学者建议增设“情报交换国际合作”专章,专门规范与税收情报交换相关的内容。<sup>[25]</sup>还有学者指出,应就国际税收争议解决机制增设专章,规定相互协商程序的基本原则以及与税收仲裁程序相关的内容。<sup>[26]</sup>笔者认为,综合考虑国际税收征管制度的内容、相关国内法的立法习惯等因素,国际税收征管制度的立法存在以下两种可能的思路:

其一,考虑到税收情报交换、相互协商程序等国际税收征管制度的内容比较丰富,且很难被纳入现行《税收征管法》的章节之下,增设专章是一种可行的路径。这种立法思路可以在中国其他立法中找到参照,如《民事诉讼法》第二十七章名为司法协助,规定了与文书送达、调查取证等相关的内容。

其二,还可以考虑不设单独的涉外章节,对现行《税收征管法》的体例结构加以调整,将国际税收征管制度纳入到相关的国内税收征管规范所在的章节。实际上,2015年《征求意见稿》已经提供了通过这种方式完善国际税收征管制度立法的思路。例如,《征求意见稿》新增了“信息披露”章节,由于税收信息的获取是税务机关开展情报交换的必要前提,故税收情报交换制度与该章内容有着密切的联系,可以将该章名称修改为“信息披露与信息交换”,并将税收情报交换制度相关规范纳入其中。同时,《征求意见稿》还新增设了“争议处理”章节,与国际税收争议解决相关的规

范可以被纳入该章节。笔者认为,这种方式更有利于保障国内税收征管条款与国际税收征管条款之间的衔接性,进而加强国际税收征管制度立法的体系性。

### (二) 国际税收征管制度的具体内容建议

#### 1. 国际税收征管协助制度的具体内容建议

在《多边税收征管互助公约》提出的三种国际税收征管互助形式中,中国仅接受了与税收情报交换相关的规定,而对税款追索协助以及文书送达提出了保留。在中国签订的双边协定中,规定税款追索协助相关条款的也仍是少数。因此,现阶段最为迫切的是在立法中增加与税收情报交换制度相关的内容。

首先,规定税收情报交换制度的基本内容,如税收情报交换制度的适用范围、基本原则、税务机关的权限等。目前,《规程》已经对于税收情报交换制度的内容做出了较为全面、具体的规定,其中总则章中关于税收情报交换的含义、法律依据、中国在税收情报交换中的权利义务以及税务机关的权限的规定,第八条规定的税收情报交换制度的适用范围以及第十六条关于税收情报保密义务的一般规定等关于税收情报交换制度基本内容的规定均可上升到《税法典》中,其他关于该制度具体流程的规定则可继续由《规程》规定。但是,在将前述规范上升为法律时也需进行相应的改造和调整。一方面,《规程》的部分规定不能适应现阶段的税收情报交换工作开展的需求。例如,前文提到的税收情报交换适用的税种范围,在《税法典》的规定中不应再采用原则上仅限于双边税收协定适用的税种的表述。另一方面,《规程》中的部分条文表述不够凝练,有必要加以修改。例如,《规程》第三条和第四条分别规定了中国在税收情报交换中的权利和义务以及中国税收情报交换制度的主管机关,这些内容可以合并表述为“国家税务主管部门根据国务院授

权,代表中国政府与其他管辖区政府开展情报交换,依法取得并交换与税收有关的信息和资料”。<sup>[25]</sup>

其次,明确税务机关开展情报交换的权限来源,尤其应明确金融机构向税务机关报送涉税信息的义务。随着金融账户涉税信息自动交换标准被越来越多国家实施,作为开展金融账户涉税信息尽职调查和信息报送工作的主体,金融机构在税收情报自动交换中发挥着日益重要的作用。中国已于2015年签署了《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》,并于2018年9月根据该协议完成了与其他管辖区税务主管当局的第一次情报交换。但目前,无论是《税收征管法》,还是《商业银行法》,其中都未规定银行等金融机构向税务机关报送涉税信息的义务,税收情报自动交换工作的开展只能依据国家税务总局、财政部等六部门联合发布的《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法》进行,这对于纳税人的信息安全构成了潜在的威胁。为了保护储户的隐私,《商业银行法》第二十九条和第三十条对于其他单位或个人查询储户的存款做出了较为严格的限制,只有在法律、行政法规另有规定的情况下,商业银行才有配合查询储户存款的义务。<sup>①</sup>金融账户涉税信息自动交换要求金融机构批量地、系统性地将纳税人的金融资产、资金往来等信息向税务机关报送,相对于税务机关偶发性地向金融机构要求查询个别纳税人的信息而言,这对于纳税人信息安全的挑战更甚,不应仅由部门规章规定。为解决此问题,2015年《征求意见稿》第四章“信息披露”中增加了纳税人和与纳税相关的第三方、银行和其他金融机构、网络交易平台、政府有关部门等相关方向税务机关提交纳税信息的规定,这对于明确税务机关获取税收信息的来源而言十分重要。

再次,界定通过交换获取的税收信息的法律地

<sup>①</sup>对于个人储蓄存款而言,这种配合查询的义务仅限于法律另有规定。

位。对此,2015年《征求意见稿》第一百三十一条规定,“按照国际税收条约、协定规定的情报交换机制取得的信息,税务机关经审核确认可以将其作为确定纳税人税额的依据;纳税人有异议的,由纳税人举证”。该规定可以在《税收征管法》的后续修改中被保留。

最后,增加与纳税人信息保护相关的内容。2019年7月,保加利亚国税局遭黑客入侵,导致其通过统一报告标准(Common Reporting Standard, CRS)获取的其他管辖区纳税人的税收信息泄露,由此引发了各界对于税收情报交换过程中信息安全的广泛担忧。近年来,得益于数字化数字手段的应用,税务机关能够更为容易地收集、储存、处理公民的个人信息,如果不对这一过程加以规范,就会给纳税人的隐私权带来重大风险。为保护纳税人的权益,应在立法中增加以下两方面的内容:一是明确纳税人在税收情报交换中的知情权,在税收情报被交换之前告知纳税人相关情报将会被交换的信息,并听取纳税人的意见。二是完善纳税人信息安全遭受侵犯时的救济途径。目前,纳税人信息安全遭受侵犯的救济方式并不明确,相关争议是否属于《行政复议法》第六条、《税务行政复议规则》第十四条规定的税收争议行政复议范围,是否属于《税收征管法》第八十八条第一款规定的“先复议,后诉讼”的情形等问题仍然有待明确。<sup>[23]</sup>

此外,由于《税法典》的编纂并非一蹴而就,在此过程中需要考虑到中国国际税收征管协助工作的未来发展。随着中国更加频繁和深入地参与国际税收征管协助工作,未来中国可能有更多税收协定中增加税款追索协助条款。因此,应当考虑在国内法中纳入与税款追索协助相关的原则性条款,为税款追索协助工作的开展提供国内法依据。<sup>[24]</sup>

## 2. 国际税收争议解决制度的具体内容建议

目前,中国国内法中的相互协商程序制度主要



规定于《税收协定相互协商程序实施办法》和《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》这两个文件中。其中,前者规范与税收协定解释和适用相关的相互协商程序案件,后者则适用于与特别纳税调整相关的相互协商程序。两份文件不仅在具体规定的文字表述上存在差异,在相互协商程序的具体流程上也存在不同,例如,对于与税收协定解释和适用相关的案件,纳税人应当向省税务机关提出申请,然而,对于特别纳税调整相关的案件,纳税人则应当向国家税务总局提交申请。在中国对外签订的税收协定中,关于相互协商程序的规定适用于各类跨境税收争议,不因适用情形的不同而有所区分,但中国执行相互协商程序机制的国内规定却不统一,不仅不符合税收协定的这一要求,也不符合税收协定给予纳税人非歧视待遇的精神。<sup>[27]</sup>在此背景下,有必要通过“提取公因式”的方式从前述两个文件中提炼出关于相互协商程序的基本原则和制度,在未来的《税法典》中构建统一的执行程序。具体而言,关于相互协商程序的规定应包含以下内容:

首先,增加关于相互协商程序的原则性规定,明确相互协商程序的基本框架。从现有规范来看,《税收协定相互协商程序实施办法》第一章总则中对相互协商程序的含义、目的、适用范围、税务机关的权限以及税务机关的保密义务等内容做出了规定。在修订《税收征管法》的过程中,可以将这些规定适当上升为法律,有关相互协商程序的具体流程和细化规范则可以继续通过行政法律、部门规章加以规定。

其次,有必要明确相互协商程序与国内争议解决机制之间的关系。目前,关于相互协商程序与国内救济机制是否可以并行,以及两种争议解决机制的所产生的结果的效力问题,中国对外签订的税收协定以及国内法中始终没有明确规定。就两种程序之间是否应有先后顺序而言,为了防止两种程序之

间相互干扰,同时避免行政或司法成本的浪费,两者不应当同时进行。如果纳税人同时启动两种争议解决程序,则应当将其中一种程序暂停。待其中一种程序的结果明确后,纳税人如对该结果满意,则可以撤回对另一种程序的申请,如对该结果不满意,则可以继续启动另一种程序。就两种程序结果的法律效力而言,国内救济程序与相互协商程序的性质和功能不同,其结果亦应当相互独立,即税务机关在相互协商程序中无须受国内法院判决结果的约束。

再次,建议引入相互协商程序期间暂停征税的规定。根据《税收协定相互协商程序实施办法》第二十五条和第二十六条,相互协商程序期间不暂停征税。该规定与目前《税收征管法》第八十八条“先缴税后复议”的规定相似,其目的在于保障税款及时入库。然而,如果参与相互协商程序的两国在相互协商程序期间均不暂停征税,则可能产生双重征税,由此带来的现金流负担将对纳税人的商业活动产生显著影响。并且,如果主管当局认为相互协商程序的结果可能导致其返还已征收税款,该主管当局可能很难以善意方式开展磋商。<sup>[28]</sup>目前,“先缴税后复议”要求的局限引发了广泛的关注,2015年《征求意见稿》修改了“先缴税后复议”的要求,规定纳税人申请行政复议时无须先缴税,但对复议决定不服提起诉讼时需要先缴税。但是,与之相似的相互协商程序期间不暂停征税的规定却没有得到足够的重视。为避免对就国内和国际税收争议寻求救济的纳税人造成歧视,在下一步就“先缴税后复议”的规定做出修改时应一并增加相互协商程序期间暂停征税的规定。

最后,需要考虑在未来引入关于税收仲裁的规定。关于是否有必要增加在立法中增加与税收仲裁制度相关的规定,理论界仍然存在争议。部分学者明确提出有必要在现阶段的国内立法中引入税收

仲裁制度,<sup>[26,27]</sup>但也有学者持反对意见。<sup>[24]</sup>笔者认为,税收仲裁制度有利于提高国际税收争议解决的效率,防止出现相互协商程序中久拖不决的问题,有利于弥补相互协商程序的局限性。<sup>[29]</sup>同时,OECD 支柱一方案税收确定性程序的确立也在一定程度上预示着税收仲裁制度的应用范围可能不断扩大。<sup>[30]</sup>考虑到中国未来很可能受到仲裁程序的影响,在未来《税法典》编纂过程中可以适时纳入与税收仲裁相关的内容,如提起税收仲裁的条件、仲裁过程中的基本程序规则以及仲裁裁决的承认与执行等。

### 参考文献:

- [1] 施正文.税法总则立法的基本问题探讨——兼论《税法典》编纂[J].税务研究,2021(2).
- [2] 中华人民共和国中央人民政府.现代财政制度框架基本确立,现代税制体系初步建立 为经济持续健康发展提供坚实保障[EB/OL].(2022-04-11)[2022-10-25].http://www.gov.cn/xinwen/2022-04/11/content\_5684425.htm.
- [3] 中国人大网.我国民法典分编编纂中的几个问题[EB/OL].(2018-09-05)[2022-10-25].http://www.npc.gov.cn/zgrdw/npc/xinwen/2018-09/05/content\_2060667.htm.
- [4] OECD.Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, People's Republic of China (Stage 2)[R].Paris:OECD Publishing,2015.
- [5] 崔晓静.论中国特色国际税收法治体系之建构[J].中国法学,2020(5).
- [6] 叶金育.国税总局解释权的证成与运行保障[J].法学家,2016(4).
- [7] 刘剑文,赵菁.高质量立法导向下的税收法定重申[J].法学杂志,2021,42(8).
- [8] 王勇.条约在中国适用之基本理论问题研究[M].北京:北京大学出版社,2007.
- [9] 李晓丽.条约的国内适用方式研究[M].北京:人民法院出版社,2020.
- [10] 莱因哈德·齐默尔曼,朱森.法典编纂的历史与当代意义[J].北航法律评论,2012(00).
- [11] 周光权.法典化时代的刑法典修订[J].中国法学,2021(5).
- [12] 王利明.体系创新:中国民法典的特色与贡献[J].比较法研究,2020(4).
- [13] 王利明.论《民法典》实施中的思维转化——从单行法思维到法典化思维[J].中国社会科学,2022(3).
- [14] 秦前红,张演铎.论监察法的法典化[J].江苏行政学院学报,2022(4).
- [15] 陈景辉.法典化与法体系的内部构成[J].中外法学,2022,34(5).
- [16] 郑智航,曹永海.国家建构视野下法律制度的法典化[J].苏州大学学报(哲学社会科学版),2022,43(3).
- [17] 卡多佐.法律的成长·法律科学的悖论[M].董炯,彭冰译.北京:中国法制出版社,2002.
- [18] 廖益新,赵凌.构建与《税务互助公约》相适应的国内税收征管机制[J].国际税收,2014(11).
- [19] OECD.Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.[EB/OL].(2021-07)[2022-10-28].https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm.
- [20] 王鸿貌.税法学的立场与理论[M].北京:中国税务出版社,2007.
- [21] 北野弘久.税法学原论[M].北京:中国检察出版社,2000.
- [22] 李茜.《多边税收征管互助公约》与国内税法的关系[J].国际税收,2014(2).
- [23] 陈红彦,张耀斌.刍议税收情报交换制度中纳税人权利保护和救济机制的完善[J].国际税收,2015(8).
- [24] 余鹏峰.国际税收征管协助的立法完善——兼论《税收征管法》的修订[J].税务研究,2020(6).
- [25] 邱冬梅.税收情报自动交换的最新发展及我国之应对[J].法学,2017(6).
- [26] 欧阳天健.国际税收争议仲裁解决机制的世界趋势与中国立场[J].国际商务(对外经济贸易大学学报),2017(3).
- [27] 朱炎生.完善我国跨境税收争议解决机制的若干对策[J].国际税收,2020(5).
- [28] BEPS Action 14 final report:Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective[R].Paris:OECD Publishing,2015.
- [29] 崔晓静,孙奕.国际投资仲裁:国际税收争议解决的新路径? [J].华侨大学学报(哲学社会科学版),2022(4).
- [30] 孙奕.OECD 支柱一方案税收争议预防与解决机制研究[J].国际税收,2022(4).

【责任编辑 王东伟】