

# 促进我国纳税人信息权与涉税信息 管理权间平衡协调的法理思考

曹 阳<sup>1</sup>, 朱大旗<sup>2</sup>

(1. 中国政法大学民商经济法学院, 北京 100088; 2. 中国人民大学法学院, 北京 100872)

**摘 要:**近年来,随着纳税人权利保护与个人信息及企业数据保护等观念兴起,对纳税人信息权的法律保护日渐受到重视,但往往易失之偏颇,引发其与涉税信息管理权间的摩擦,故需要对其妥加调适,使之趋于平衡协调。由此有必要对我国纳税人信息权与涉税信息管理权间平衡协调的促进问题从法理层面加以思考。促进我国纳税人信息权与涉税信息管理权间平衡协调不但具有必要性的支撑,而且具有现实基础的保障。在促进我国纳税人信息权与涉税信息管理权间平衡协调时,应遵循平衡协调、以纳税人为中心、税收法定、比例原则、公平信息实践诸原则及正当程序等原则理念,在此基础上形成相应类型化界分和场景化治理的整体思路,进而基于涉税信息管理权与保护场景中三个不同的观察角度,提出具体的优化路径。

**关键词:**纳税人信息权;涉税信息管理权;平衡协调;必要性;现实基础

**中图分类号:**D922.22 **文献标志码:**A **文章编号:**1009-1505(2023)03-0077-14

**DOI:**10.14134/j.cnki.cn33-1337/c.2023.03.008

## 一、问题的提出

在财税领域,从近代以降,全球各主要经济体正逐渐从国库主义转向纳税人中心主义,执政者前所未有地重视纳税人权利,促使相关保护运动在国际迅速发展,现代税法理念确立了以纳税人为中心,这也逐步普及开来;特别是20世纪以降,全球各主要国家和地区在此方面的专门立法方兴未艾,并取得较显著效果。与此相类似,从20世纪末开始,伴随相关前沿技术迅猛发展,如何实现对个人信息和企业数据的妥善保护,也逐渐成为全球各界在相异维度审慎考量与激烈博弈的焦点,众多辖区在此问题上出现了制度建设乃至保护理念等维度的分歧。由此如何有效保护与妥善管理纳税人涉税信息并努力保持二者间平衡协调等议题,也日渐引起各界浓厚兴趣;而随着新时代到来,各主要经济体的税

收稿日期:2022-06-27

基金项目:教育部人文社会科学研究青年基金项目“数字税立法路径选择与制度构建研究”(21YJC820032);广西哲学社会科学规划研究课题“数字经济下营业利润征税权分配规则改革研究”(22FFX015)

作者简介:曹阳,男,中国政法大学民商经济法学院讲师,法学博士,主要从事财税法、竞争法研究;朱大旗,男,中国人民大学法学院教授,博士生导师,法学博士,中国法学会财税法学研究会副会长,主要从事财税法、金融法研究。

务机关也正逐步扩张其涉税信息管理权,这已引发各界对纳税人信息权与涉税信息管理权间有失衡之虞等问题的担心。

纳税人信息权滥觞于美国,其产生与发展颇为曲折,并引发不少争议。之后随着互联网等高新技术在全球范围内迅猛发展,纳税人信息权等相关范畴在全球各主要经济体得以逐步普及并受到重视。在其全球化发展过程中,逐步形成了欧盟模式和美国模式这两种颇具影响力但又存在显著差异的法律保护主要模式<sup>[1]153-157</sup>。由纳税人信息权在美国诞生时在两种不同取向间反复徘徊的演进历程,不难窥见平衡协调该权利与涉税信息管理权的重要性与必然趋势。反观国内,尽管国内学界已较多探讨了相关问题,但因限于各自知识储备与学科界限,对纳税人信息权与涉税信息管理权间的平衡协调等相关问题的思考仍存有不少误解,故亟须重新思考与厘清这些认识误区,以更好地促进针对纳税人信息权与涉税信息管理权间平衡协调等相关问题的深入探讨。

纳税人信息权<sup>①</sup>作为国内实定法中一项尚待升华为“有名权利”的新型权利<sup>[2]103-104</sup>,根据对其外延、法律属性及权利本源等方面的考察,有必要对其采取一体但分层的法律保护观<sup>[1]148-153</sup>。这种法律保护观不但能避免理论与实践相关权益保护的混乱与参差不齐,还能实现对纳税人涉税信息及相应权益精准而周延的保护,甚至可在一定程度上有效减少相关成本<sup>[3]93</sup>。通过法律途径保护纳税人信息权,还从其必要性与现实基础等多个维度获得有力支持,从而为其在国内的进一步发展完善奠定了较坚实的基础<sup>[4]121-124</sup>。但国内对纳税人信息权的法律保护往往易有失偏颇,极易引发该权利与涉税信息管理权间的摩擦。这主要体现为纳税人信息权作为一种新型权利,与涉税信息管理权间往往存在着持久而明显的矛盾冲突。因此需要对该权利与涉税信息管理权间的关系妥加调适,使之更趋平衡协调。申言之,假如以纳税人信息权为一端,以与之相对的权力为另一端,可对它们间关系作一简单勾勒。此处与纳税人信息权相对的权力具有较广阔的范畴,主要是指税务机关对纳税人涉税信息的管理权等对向权力。<sup>②</sup>由于这些对应权力与纳税人信息权间客体的同一性和行使方式的对向性,故而这些权利(力)间时常存在博弈和冲突。鉴于这些权利(力)呈现的多维化架构,应对它们间关系加以平衡协调,以确保诸权利(力)间并行不悖。

就此,笔者拟针对促进和实现我国纳税人信息权与涉税信息管理权间平衡协调方面的问题,自法理层面加以分析和思考:首先从平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权的必要性与现实基础入手;在此基础上,通过探讨平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权时应遵循的理念与原则,进而提出平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权的整体思路,在其指引下,基于涉税信息管理与保护中三种各有侧重的观察向度,提出具体的优化路径。

## 二、平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权的必要性

妥善、有效地保护纳税人信息权虽确有其必要性和合理性,但也要警惕另一种倾向,即把纳税人信息权保护推向另一个极端,过度强调对纳税人信息权保护,却忽视税务机关收集、使用纳税人涉税信息的本来用意及其必要性等观点<sup>[5]189</sup>。尽管此观点迎合了部分纳税人保护自身涉税信息的需求,却

<sup>①</sup>纳税人涉税信息,是指纳税人所享有、可为税务机关或相关第三方主体掌握且与税收征管有关的信息。纳税人信息权,是指纳税人享有的能对其涉税信息加以积极控制和保护、不受税务机关及相关第三方主体等侵犯或滥用的权利。

<sup>②</sup>其中税务机关涉税信息管理权作为相应职权,又是一项包括涉税信息采集权、涉税信息存储权、涉税信息使用与分析权、涉税信息共享与公开权等诸多子权力在内的权力束,由此易与作为权利束的纳税人信息权间形成指涉范围交错但执行方式等方面呈对立之势的抵牾冲突。

犯了“矫枉过正”的舛误,若长此以往,将会在纳税人中滋生一些不正当乃至违法的行为方式,因而同样需要防杜。只有澄清上述“矫枉过正”的错误倾向,通过妥善调适、采取多方面措施,以充分实现纳税人信息权与税务机关对涉税信息的有效管理诸权力间的平衡协调,才能解决以上顾此失彼、过犹不及的问题。而笔者之所以坚持这种平衡协调的执中观点,是有其必要性支持。

首先,尽管对纳税人信息权施以周全且适度的法律保护确有其必要性,但要避免陷入过犹不及、顾此失彼的“陷阱”中。该必要性不但取决于税收征管中频繁运用大数据等高新技术并由此带来的巨大技术与管理风险,而且是由涉税信息管理范围在税改中急剧扩张及税收情报自动交换制度在国际急遽发展带给纳税人信息权及其法律保护的冲击所诱致。不宁唯是,通过法律途径适度而有效地保护纳税人涉税信息,不但有利于降低征纳成本,适度提升税收遵从度,进而利于税收征管秩序保障和质效提升;而且能适度衡平税务机关与纳税人间在征纳税关系中不平等的主体地位,进而强化税务机关的责任感<sup>[4]121-122</sup>。但若让纳税人信息权保护“单兵突进”,或对纳税人涉税信息的法律保护不切实际地过度强调,却有意无意地忽视对涉税信息的必要管理和合理使用,必然会使涉税信息管理等方面的探索裹足不前,相关工作也无法顺利开展,这对税收征管质效的提升等显然弊大于利,因此应秉持一种平衡协调的立场,对纳税人涉税信息的管理与保护妥加调适,使之能相得益彰。唯此才能兼顾公平、效率与信息安全、透明度与纳税人遵从度等诸要素,使相关工作并行不悖。

其次,平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权是由纳税人信息权与涉税信息管理权间易发生冲突且各方间相关冲突具有必然性所决定。这类冲突有其深刻的必然性规律使然,其原因可归结为公权力与私权利冲突的必然性、有关涉税信息的权利(力)边界不明、涉税信息的经济价值日益凸显等诸方面<sup>[6]152-153</sup>。这进一步可归结到税收公平与稽征效率、税收征管透明度与纳税人涉税信息安全等不同层面价值间的张力与冲突。但这并不意味着税务机关需要盲目地克减乃至放弃其对涉税信息的有效管理及合理使用的权限,毕竟税务机关享有上述权限具有充分的必要性和合理性。这不但是因为纳税人及相关第三方主体均有依法提供相关涉税信息的协力、护税义务,以确保税收征管活动的顺利进行,也系由纳税人涉税信息与公益间的密切关联所决定,即涉税信息从其本质上考察,具有较显著的法定性与公益性<sup>[5]190</sup>,进而关系到整个税收征管活动;而且相较于一般的个人信息权,纳税人信息权保护在公私权利(力)权衡时,更应向税务机关对涉税信息的有效管理和合理使用一侧适度靠拢,系私权利向公益的必要让步与承受的必要限制,以因应税务机关合理且有效地运用其手上的海量涉税信息、对相关涉税信息加以充分交叉稽核比对、实施高绩效征管之需,这在大数据时代尤然。由此需要平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权及其上述多重价值,以在妥善保护纳税人信息权的同时,确保税务机关对涉税信息相关职权的有效、合理行使,避免因对纳税人信息权保护过当而失之偏颇。

再次,平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权、确保必要的涉税信息管理,还是因应大数据背景下税收征管活动对纳税人涉税信息的迫切需求之必然要求。“涉税信息在税收征管中具有基础性地位”<sup>[7]</sup>,这与税收征管领域的行话“税收征管,信息为王”相照应,且在大数据时代显得尤为突出。传统上税务机关与纳税人间在涉税信息掌握问题上本就存在较严重的信息不对称现象,作为经济理性人的纳税人为追求自身利益最大化,不惜隐瞒或提供虚假涉税信息,这直接影响到涉税信息的准确性,以及税收征管活动的公平与效率。正是在此矛盾带动下,税收征管模式不断发展变革,这也激励着税务机关不断自我革新,以提升干预纳税人相应行为的能力。为解决这类信息不对称现象,传统上税务机关在进行相关信息管理时,不仅收集纳税人本人提供的涉税信息,还特别重视收集来自税务代理机构等第三方、与之高度相关的涉税信息,并与前一类涉税信息作交叉稽核比对,同时还强调与金融机构、民政部门、不动产登记机构等主体间的信息共享,以进一步提升涉税信息管理水平。但这一切都高度依赖税务机关工作人员的人工经验判断和责任意识,未必能得到纳税人的充分理解,准确度和效率也较低下,该问题在前大数据时代显得尤为突出。但大数据、云计算等前沿技术改变了这一切,它们



不但提升了收集、分析、存储和管控涉税信息的效率和准确度,在一定程度上缓解了信息不对称带来的巨大压力,而且极大地解放和节约了传统人工判断所需的人力和时间。但其对涉税信息的依赖度也显著增强,而且随着纳税人涉税信息的激增和复杂化,大数据背景下税收征管活动对纳税人涉税信息的需求越发迫切。与此同时,信息技术的飞速发展也为税收征管活动提出全新挑战:随着近年来经济社会中新兴业态不断涌现,税务机关的税收征管活动不但面临着税基侵蚀和税源流失等风险,而且在获取涉税信息方面面临着日益突出的挑战,部分第三方主体(如电商平台)以关涉到切身利益、保守商业秘密等为由,谢绝提供其所掌握的相关纳税人涉税信息,而且相关涉税信息的存储方式也日益多样化、复杂化,从而难以轻易获取,这给税务机关税收征管活动带来了较大障碍,也在一定程度上激发了税务机关对纳税人涉税信息更迫切的需求。由此需要适度增强税务机关对纳税人涉税信息有效管理和合理使用的权限,以确保涉税信息收集与使用更臻周全和规范化,提升相应的管理效率和准确度,这在一定程度上有利于确保不同纳税主体间更趋公平,甚至有助于纳税人遵从度的适度提升,也契合税收征管所应遵循的稽征经济原则。不宁唯是,对纳税人涉税信息加以合理使用与妥善管理,不仅能充分释放数据价值的正外部性,助推数字经济蓬勃发展,还能促进政府公共决策的科学化、社会治理的精准化与公共服务的便利化<sup>[8]167</sup>。是故平衡协调相关权利(力)势在必行,是解决上述信息不对称等问题的必由之路。

最后,平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权、确保必要的涉税信息管理,也契合税收征管领域实现协同共治和为纳税人服务视域下的流程再造等时代发展需要。在涉税信息管理层面,协同共治理念迫切要求对涉税信息加以充分有效地共享、整合与合理使用,通过多元合作和有序互动,让相关各方主体——尤其掌握涉税信息的各部门和相关机构——都积极参与到税收征管活动中并承担相应职责,以妥善转变税务机关绝对主导、一家独大的局面。详言之,可通过引入流程再造范式,提升各涉税部门间联动与协调的有效性,确保就涉税信息管理之合作的高效与顺畅,以降低征纳成本、提升稽征效率。而大数据等高新技术的引入与广泛运用,将进一步促使信息互联互通、资源协同整合等观念形成,从而可有效解决传统上不同涉税部门间沟通不畅和各自为政等积弊,亦可全方位地拓展涉税服务,提升纳税人处理涉税事宜的便利度,进而以较低的成本在纳税人与税务机关间构建起更协调的互信合作机制。这不但为税务机关藉由涉税信息获取和合理使用、提升涉税信息管理水平提供良好的契机,同时也为税收征管活动中纳税人遵从度的提升及服务效率的优化营造良好的环境。这也为税务机关有效管理和合理使用涉税信息,进而实现纳税人信息权与涉税信息管理权间的平衡协调提出了更高的期许,从而使后者高度契合上述时代发展需要,并为后者的实现提供了必要性维度的保障。

### 三、平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权的现实基础

除上述必要性作为相应权利(力)间平衡协调的支撑外,平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权还具有较充分的现实基础,这能更有力地夯实平衡协调这些权利(力)的理论与实践依据。

首先,对纳税人信息权施以法律保护具有较坚实的现实基础支撑,这与平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权的现实基础紧密衔接。对纳税人信息权施以法律保护不但有力地回应了纳税人权利保护运动的兴起,同时也集中体现了以纳税人为中心的税法理念全球化的主流趋势。不仅如此,新形势下个人信息和企业数据保护已到了刻不容缓的地步,应对纳税人信息权施以法律保护,鼎力支持个人信息和企业数据保护立法和法律适用,推动相应法律实践有序发展<sup>[4]123-124</sup>。而且实践中,纳税人权利保护和个人信息权及企业数据权益保护也面临着相关私主体的权利与相应公权力间的冲突博弈与平衡协调,尤其现代社会发展须臾离不开对个人信息及企业数据的有效管理和合理使用及税务机关征管权的必要行使,它们的地位和作用亦不容小觑,对上述领域相关主体公私营间平衡协调较充

分的理论探讨和实践经验,为平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权提供了较丰富的现实参照和借鉴素材。据此甚至可以说,纳税人信息权与涉税信息管理权间的平衡协调具体体现了纳税人权利保护和个人信息及企业数据保护中相关主体权利义务等在特定领域的平衡协调。这种动态的平衡协调趋势在全球范围的不断巩固和发展局面,也为平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权提供了充分借鉴,为该权利边界的明晰提供了丰富的现实指引,从而使其现实基础更扎实。

其次,平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权是对某些国内学者对纳税人信息权似有过度保护之嫌等观点的及时回应,以免失之偏颇。详言之,这是针对有学者认为的“纳税人隐私信息不应成为纳税主体、客体及其归属关系的确定依据,以免造成征税困难,保障纳税人信息权”,从而需为此设立“课税禁区”一说<sup>[5]189</sup>,笔者对这种观点不敢苟同。平心而论,纳税人信息权若不能获得有效保护,会严重影响纳税人提供涉税信息乃至纳税积极性,有降低税收遵从度之虞,但这并不意味着对纳税人信息权保护得越严密越好。令人匪夷所思的是,假若对纳税人信息权保护过当,或对纳税人信息权的边界未予合理约束,使税务机关的涉税信息管理权受到不成比例的严格限制,作为秘密和隐私的纳税人涉税信息范围很可能被泛化,这会增加纳税人的道德风险,即借口其某些信息为隐私信息、不便披露为由,以隐瞒涉税信息或其他欺诈手段缩减其履行纳税义务的空间,试图逃避纳税义务。长此以往,必将导致纳税人在纳税申报等环节中的逐底竞争,这对诚实纳税的广大民众和企业明显不公,甚至起到了负面指引作用。久而久之,同样也会降低纳税人税收遵从度,甚至会丧失对税务机关的充分信任,进而严重影响税收征管的公平与效率。由此便陷入一种两难境地:如何准确拿捏、统合协调好税收征管的透明度与遵从度等诸目标间的关系,达到一个较合理的多向均衡点,使纳税人信息权及其规则能在社会层面发挥最大效用,同时兼顾税收征管的效率、公平与信息安全?加之税务机关对涉税信息的合理使用与纳税人信息的法律保护间并不存在一条泾渭分明的边界,可以说这是一个棘手的难题。由此需要在综合权衡与纳税人信息权及涉税信息管理权有关的种种因素之基础上,力图保持各方的权利(力)平衡协调,以求纳税人信息安全、税收征管透明度与纳税人遵从度等诸目标的多向平衡与统合协调,而不能一味地强调对纳税人信息安全的绝对化追求,更不能因此将纳税人隐私信息不顾实际情况统统划入“课税禁区”,否则将会留给部分纳税人以因涉及隐私信息而逃避纳税的借口,以免太过僵化、顾此失彼。同时应考虑到税务机关对涉税信息的合理使用与纳税人信息的法律保护间的边界往往变动不居,这种平衡协调并非一种一成不变的定式,而应随着内外部因素变化而合理调整、相机抉择,从而形成多种因素间的动态均衡。

最后,平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权还是对影响纳税人遵从度的多重要素在定性上的折中统筹考量,以寻求其中的多向动态均衡。纳税人遵从度的提升或降低,并非仅仅因为纳税人信息权保护或涉税信息管理力度加强而出现单向变化,而是一个较复杂且可进一步细化的指标体系。对此可从其反面——纳税人不遵从的原因——加以考察。有学者根据其实务中的经验将纳税人的不遵从现象类型化为自私性不遵从、无知性不遵从、情感性不遵从与信息偏在性不遵从四类,颇具参考意义<sup>[9,10]</sup>。经分析比对,若纳税人信息权保护程度过低,会造成纳税人的情感性不遵从,而这往往与涉税信息管理过严或不当有关;但若涉税信息管理太过宽松或有所欠缺,则会造成自私性不遵从和信息偏在性不遵从,这对税收征管活动同样弊大于利,而上述两种情形的变化趋势往往相反。因此纳税人遵从度升降与纳税人信息权保护或涉税信息管理力度强弱的关系问题是一个复杂性问题,不可一概而论。简单的定性分析难以迅速而准确地把握此问题。但就此可以肯定的是,要想真正实现纳税人遵从度的有效提升,不能单纯地强调纳税人信息权保护或加强涉税信息管理;而应根据实证研究,在其间找到一个多向均衡点,保证四类不遵从的数目总和为最低值,唯此方能探讨对纳税人遵从度的影响及其趋势。而基于多重考量,通常情况下该平衡点不会落在两个端点处,故应强调对影响纳税人遵从度之多重要素的折中统筹考量,即对纳税人信息权保护与涉税信息管理应同时并举,且妥善协调好各方

间关系,以确保纳税人遵从度最大化。同时该多向均衡点很可能会因时、因地而异,常常处于变动中,因此需要根据实际情况综合考察,并及时作出合理调整和相机抉择,另外还应和税收负担公平、税收征管效率等其他方面统筹协调,唯此才能确保相关调整准确且合乎法理。综上所述,对纳税人信息权与涉税信息管理权加以平衡协调,还需立足于先前多种解释理论的综合与协调互补,以及对影响纳税人遵从度之多重要素的折中统筹考量等多维度的深入探究,以实现其中相关各要素间的多向动态均衡和统筹协调,并在确保有效保护纳税人信息权的基础上,保证广大纳税人的充分合作与遵从。

#### 四、平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权的总体因应策略

当前我国为实现纳税人信息权与涉税信息管理权间的平衡协调,出台了很多具体的因应措施,但大多效果不甚显著,甚或存在不少短板,其原因在于相应的整体思路及平衡协调时应遵循的理念与原则不甚明晰,以致相关具体对策难以精准地有的放矢。因此对我国纳税人信息权与涉税信息管理权间平衡协调的促进与优化,不应急于对相关具体路径的探讨,相反应首先从其应遵循的理念和原则入手,继而在此基础上,形成较清晰的整体思路,以明确促进和优化相关诸权利(力)间平衡协调的整体性框架与安排,进而在此总体布局指引下,相关具体路径的探讨方能顺利展开。故而笔者着眼于平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权方面的总体因应策略,对其应遵循的理念与原则及整体思路等内容分别予以探讨,以为后续相关对策的具体运用与展开提供有益的借鉴和有效的指引。

##### (一) 应遵循的理念与原则

就平衡协调与纳税人信息权相关的诸权利(力)时应遵循的理念与原则而言,应在坚持对纳税人信息权施以妥善法律保护的同时,保证涉税信息管理活动得以顺利进行,并促使这两者并行不悖,进而实现纳税人信息权与涉税信息管理权间动态的平衡协调。这要求在坚持税收法定原则与以纳税人为中心理念的同时,充分保障相关诸权利(力)间的平衡协调,且以之作为其他原则理念的基础,通过引入比例原则及公平信息实践诸原则等其他领域的重要原则,使平衡协调理念及纳税人权利保护等观念得以具体化、可操作和落实,并通过遵循正当程序理念形成对平衡协调各环节程序上的控制,从而可塑造出较清晰的平衡协调整体思路,促使相关具体对策的探讨更趋精细和条理化。

第一,平衡协调理念贯穿于税收征管法的各项制度与环节中,它是对各方主体间权利义务等内容具体而现实的权衡和调适,可经比例原则等精细化而落到实处,与此处所需解决的平衡协调纳税人信息权和涉税信息管理权问题高度契合,因此其在我国实现纳税人信息权与涉税信息管理权间平衡协调所亟须的诸理念中应居于核心位置。这是因为面对当前涉税信息管理权与纳税人信息权间存在的诸多尖锐矛盾,鉴于涉税信息管理与保护等活动在税收征管与纳税服务中均具有较显著价值,甚至对顺利开展税收征管活动也都具有举足轻重的关键性作用,而且二者既不能相互串换也不可偏废,因此对二者均应给予必要和足够的重视,在立法与法律适用实践中应尽可能促进它们都为税收征管与纳税人权利保护服务,以实现税收公平、效率、秩序与公民财产、自由乃至信息安全等多重价值的协调互补、联动合作的共性一面,尽量纾缓、平衡与协调其长期存在的相互抵牾冲突的矛盾一面,使之相得益彰。而欲达至这些重要目标,将平衡协调理念一以贯之是必不可少的,以彰显其内在的均衡性、合作性、兼顾性等重要特质,实现更高层级、更长远的平衡协调。毕竟充分实现上述相关权利(力)间的平衡协调既有利于纳税人信息权的有效保护,也对税务机关得以正常发挥其必要的管理职能有很大助益,是实现各方合法权益动态均衡与社会整体利益及其效用最大化的最优选择。因此应将其确定为贯穿于纳税人信息权与涉税信息管理权间的关系调适全过程中的核心和基础性理念。

第二,应坚持以纳税人为中心的关键理念,将其充分融入对纳税人信息权与涉税信息管理权间关



系调适的不同方面、不同层次。尽管有学者认为,在蕴含着纳税人私益的信息权与宣示国家财政利益的税务机关涉税信息管理权间发生冲突时,应秉持公益优先原则,并援引国内著名民法学者的论断作为其观点的支撑<sup>[11]109</sup>。但笔者对此并不敢苟同,并认为上述观点罔顾当前国内税收征管立法与法律适用实践中纳税人权利保护的巨大缺口,实属不妥。这是因为尽管的确“隐私权应受公益限制”<sup>[12]53</sup>,但该论断的前提是此类权利应先得以确立和妥善保护,而不能在未加必要保护的前提下侈谈公益优先,否则在理解和适用中公益有被泛化的风险,稍有不慎则会迅速滑入国家利益至上乃至涉税部门利益优先的“黑洞”中。因此在纳税人信息权与涉税信息管理权间关系的调适过程中,仍应坚持以纳税人为中心的关键理念,仅在必要时才考虑公益对其的限制,以实现公益与纳税人权利间的平衡协调。而这也得到了国内相关实定法的支持,纳税人涉税信息中的个人信息“是关于个人的”,因而处理包括自然人纳税人在内的个人信息“应尊重个人意志或以不侵犯个人尊严或自由的方式进行”<sup>[13]89</sup>,这契合以纳税人为中心的关键理念。进而国内学界普遍认为,就全球各主要经济体而言,以纳税人权利保护理念完善和重构涉税信息管理体系都很重要。这为纳税人信息权与涉税信息管理权间关系的调适工作提供了重要的指导思想,并可成为相关制度优化的出发点。但该理念不能“单兵突进”,只有与比例原则及公平信息实践诸原则等原则理念密切配合,并立基于平衡协调理念,才能发挥出更理想的效果,唯此方能减少实践中常常出现的对纳税人涉税信息管理与保护权衡时顾此失彼的现象。

第三,为了更好地平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权,在涉税信息管理与保护的立法与法律适用中均应严格恪守税收法定原则。作为税收征管法的统领灵魂与逻辑起点,同时也作为孕育现代意义上之纳税人诸权利的“摇篮”,税收法定原则在纳税人涉税信息管理与保护中的重要战略地位已毋庸置疑。其大抵可细分为课税要件法定、课税要件明确、严格依法征税及其程序保障这几个子原则,当前我国无论在涉税信息管理还是涉税信息保护中,这几方面都还有较大的完善空间,鉴于涉税信息管理与保护在税收活动中的重要性,亟须将税收法定原则贯彻落实于涉税信息管理与保护全过程中。详言之,一是在涉税信息管理与保护相关要件的法定与明确方面,我国还有很大的优化余地,难以树立起涉税信息管理与保护的权威,而且难以为相关部门的执法与司法工作提供一个较清晰的指引,遑论直接落地实施;二是严格依法征税及其程序保障在当前我国涉税信息管理与保护的立法及法律适用中也存在较明显不足,这表现在相关法定程序并未为涉税信息管理中公权力的行使划定清晰的边界,难以避免公权力的恣意扩张,加之在此方面责任追究与救济等相关机制存在较严重缺陷,遑论实现对纳税人信息权的充分保护。因此为了强化程序方面的有效保障,应在相关高层级税法规范中划清纳税人信息权与涉税信息管理权间的边界,并不断健全涉税信息管理与保护这两方面的程序规则、使之更趋规范化,以将税务机关相关权力“关进法治的牢笼中”<sup>[6]156</sup>。

第四,比例原则的引入与贯彻落实对实现纳税人信息权与相关权利(力)间的平衡协调来说很关键,甚至可以说不可或缺:基于对比例原则的精细考察,不光要对涉税信息管理和保护诸活动的目的——确保税务机关能有效履行其税收征管职能和保障纳税人涉税信息能得到妥善有效的保护——加以明确和必要限定,而且对其具体的实现手段是否合理适度也要加以监督和规范,以使之对纳税人信息权的损害尽可能小,并确保税务机关的涉税信息管理职能得以正常履行,进而妥善纾缓相关诸权利(力)间的矛盾冲突,这可对实现相关诸权利(力)间的平衡协调产生积极的促进作用。申言之,税收征管实践中,比例原则是对裁量性税收征管行为施以审视和规制的主要法律手段,这在涉税信息管理与保护诸活动中亦得以体现,比例原则甚至可起到对涉税信息管理和保护行为双向划界的作用,确保涉税信息管理与保护范围的适度合理。检视比例原则的四项子原则,涉税信息管理和保护诸活动目的的合理性与手段的妥当性较易得到证成,真正需要审慎考量的是必要性与均衡性这两项子原则,不但不得侵损纳税人信息权,而且不得施与相关第三方主体无法实现的协力义务,以更好地契合纳税人和相关第三方主体对涉税信息保护和管理活动的期待可能性。但随着大数据技术在涉税信息管理中的

普遍运用,必要性子原则中可替代性手段往往缺失或难以轻易找到,以致难以发挥实质性约束作用,于是考察的重心和权衡的焦点就落在均衡性子原则上了。而且由于新兴技术的引入,给纳税人造成损害的风险越发凸显,因此也应将其纳入均衡性子原则的权衡标准中,从而在风险较大的情势下,从严适用比例原则,以有效规制涉税信息管理行为。事实上,域外相关立法中明确的最小化使用和限期存储等原则也是比例原则在相关领域的最新和重要体现,从而在涉税信息管理与保护全过程、各环节中均得以贯彻,对此我们也应予以高度重视。

第五,公平信息实践诸原则的引入对实现纳税人信息权与涉税信息管理权间的平衡协调来说也相当必要:公平信息实践诸原则在国内的最重要发展和本土化表现即为国内新颁行的《民法典》第1035条规定的“合法、正当、必要原则”(该表述也见于现行《个人信息保护法》等相关高层级立法中),尽管该规定还存在些许瑕疵,但已初步实现与正当程序和比例原则等传统法律理念的妥善衔接和现代化重构,并为包括纳税人涉税信息在内的各种数据信息的收集、存储与使用等行为划定了较清晰的红线;而且难能可贵的是,其并未一味地固守数据信息保护的一隅,而是通过强调数据收集与使用的必要、适度,允许相关主体对数据信息加以合理使用和有效管理,从而试图调和数据信息使用与保护间的抵牾冲突,进而实现相关权利(力)间的平衡协调,这对国内相关领域就其所掌握之数据信息的管理与保护来说,均具有积极意义——具体到税收征管领域,这会对税收征管准确性与透明度的提升及保证税收公平、效率和信息安全等价值目标间的平衡协调产生显著的促进作用,尽管现行《个人信息保护法》和《民法典》等立法对此已有了初步规定,但这仍有赖于国内相关配套法律规范的进一步细化。尽管公平信息实践诸原则在包括纳税人在内的数据信息保护中起到了至关重要的作用,但不容忽视的是,这一系列原则一定程度上仍存在过度保护数据信息拥有者的倾向<sup>[14]102-108</sup>,这极易造成相关各方主体间权义责等方面的另一种失衡,即对涉税信息保护的关注度不成比例地高于对涉税信息管理的重视程度,从而有碍于涉税信息的有效管理和合理使用,对税收征管工作的顺利进行明显弊大于利,因此亟须通过作为其基础的平衡协调理念和比例原则等其他原则理念的妥善调适和充分有效配合,以确保相关权利(力)各得其所。

第六,正当程序原则在涉税信息管理与保护等活动中的地位与作用亦相当重要,在平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权过程中应予充分重视和严格依循:应以正当程序原则为导向,综合分析包括涉税信息管理与保护等在内的税收征纳工作中存在的问题,建构一套统摄形式理性与价值理性的税收征管程序机制,以更好地升华国内相关税法规范的程序性品格,充分落实税收征管的公平正义观念,并有效配置相关主体间的权义责。随着社会进步与历史发展,作为人权保障的基石,正当程序原则适用范围不断扩大,成为一项包含实体正当与程序正当两翼、内涵较丰富的法律原则,并最终得以延拓至关涉基本人权与民生福祉的税收征纳领域。故而有必要通过对该领域正当程序原则的解析,以期最终实现涉税信息管理和保护等活动与正当程序原则的有机结合。申言之,税收征纳领域所依循的正当程序原则系该原则的具体化,因而其也承继了正当程序原则丰富的价值导向和本原内涵。为了达到规范税收征管权与保障纳税人基本权利的旨趣,税收征纳领域的正当程序原则推导出税务机关只能依税法所确立的方式和相关法律为保护纳税人合法权益而对税务机关施加的限制从事活动。其核心要义系应立足于对税收征管权与纳税人基本权利作用与特质等的理性认知,并通过对上述两者的合理配置,妥善协调好相关法益间的矛盾冲突,以最终实现上述两者间的相互制约与动态平衡。此外,税收征纳领域的正当程序原则还具有使包括涉税信息管理等在内的税收征管行为趋于理性化这一重要功能。详言之,经正当程序原则“过滤”后,无论是税收征管权还是纳税人基本权利更易获得普适性与合法性,税收征纳行为也能取得更安定的秩序保障与更强的自省力,从而通过税务机关与纳税人间的理性协商和沟通,限缩行使涉税信息管理权时可能存在的自由裁量空间,进而实现对纳税人基本权利的有效保障,不但能提高征管质效,还得以增进纳税人对税务机关的信赖与遵从。进而为使正当程序



原则在税收征收领域得以进一步凸显和制度化,应依循该原则的内涵与功能等方面的要义,秉承其基本价值导向,夯实包括涉税信息管理与保护等在内的税收征管制度之现实基础。具体到涉税信息管理与保护领域,正当程序原则主要体现在相关主体对涉税信息管理与保护等程序的参与及相应的救济等方面。这些方面规定及相应法律实践的充实与完善将促使税收征收领域的正当程序原则所应具备的诸多内在/目的价值和外在/工具价值得以充分彰显。

## (二) 整体思路

为了对纳税人信息权施以更妥善且适度的保护,并使之能与涉税信息管理权间保持必要的平衡协调,应在前述平衡协调时应遵循的理念与原则基础上,梳理并明晰平衡协调相关诸权利(力)的整体思路,以促进其在实践中的具体运用及展开。

首先应在对纳税人涉税信息加以类型化区分的基础上,紧密结合前述针对纳税人信息权一体但分层的法律保护观,就涉密或敏感程度不同的纳税人涉税信息分别予以富有针对性且有所差异的法律保护。相应地,对保护程度不同的涉税信息管理与使用的程度和方式也应有所界分,从而形成错落有致但又井然有序的涉税信息管理与保护间的平衡协调机制。为避免对数据信息采用传统“涉密—非涉密”二分法的简单武断,我们可效仿域外学人对数据信息的三分法,将纳税人涉税信息类型化并分为应保密涉税信息、较敏感涉税信息和应公开涉税信息这相互衔接的三层,且对不同层次的涉税信息分别予以富有针对性的管理和保护。尽管对纳税人涉税信息的上述类型化区分(特别是它们各自的范围)可在高层级法律规范中通过“概括+列举+兜底”的界定方法予以明确,但仍应注意到,涉密或敏感程度不同的纳税人涉税信息间并不存在一个泾渭分明的界限,加之新兴技术日新月异、税务工作中获取的涉税信息数目也呈加速增长的态势,因此对其进行巨细无遗的划分不太现实,否则将陷入僵化的教条中,对实务中形态复杂多变的涉税信息及其管理和保护工作指导意义不强,甚或导致相关税法条文的繁冗庞杂。我们更应关注的是,对不同涉税信息如何加以有针对性、适度合理、准确但不失灵活的差异化处理,以确保涉税信息管理与保护等活动及其相对应权利(力)间的平衡协调。

由此针对所有涉税信息,应先秉持一体的法律保护观,将其不同程度地纳入涉税信息保护与管理的范畴中,但保护与管理程度应有所差异。而非如前述部分学者的观点那样,为涉密涉税信息设立绝对化的“课税禁区”,这种“一刀切”的做法易使部分涉税信息管理工作难以为继,也不符合新形势下鼓励数据信息适度流动与合理使用的旨趣。随后针对涉密或敏感程度不同的涉税信息应采取差异化的管理与保护策略。要言之,即对应保密涉税信息,应以保密为原则、对外公开和分享等为例外;对应公开涉税信息,应以对外公开和分享为原则、保密为例外;但在上述保密、公开与分享等范围和内容的具体确定上,固然应维持税收法定原则的权威,在高层级税法规范中对此加以简要精约的规定,并在相应较低层级的法律规范中加以细化,但也不应刻板地拘泥于某一完全定型的标准,而可根据具体场景的实际,并依循比例原则、正当程序原则与公平信息实践诸原则等重要指导思想,在适度合理的法定范围内做实时判定,以因应涉税信息数目的层出不穷及形态的复杂多变。对较敏感涉税信息的处理则稍显复杂,应容许相关部门基于该信息所处的具体观察向度来准确判断和相机抉择管理的力度和保护的强度,并通过比例原则的审慎拿捏和精细化考量及必要合理的程序控制,对涉税信息采集、披露与使用的方式与目的等内容施以严格限制,且充分保障该纳税人对相关环节中涉税信息处理情况必要的知情权和不完全意义上的选择权,并接受各方主体的相应监督,以有效约束相关部门在上述判断中的自由裁量权。但在对较敏感涉税信息的处理中,除上述较灵活的相机抉择外,也应恪守一些已达成共识、较稳定且必要的原理和规范,并可适时将其上升至高层级法律规范维度,以确保相关规范的严肃和权威,并保持相关诸权利(力)间必要的平衡协调,而不致放纵相关部门的裁量权。

不可否认,上述这些通盘考虑是我国在涉税信息管理与保护领域还处于发展提升阶段的相对次

优对策,毕竟其与税收法定原则和纳税人权利本位等理念还存在一定的协调空间;但也应看到,对涉税信息绝对化的保护与面面俱到的管理得以兼顾这种所谓的“最优对策”在现实中并不存在,所以上述力图保持平衡协调的次优策略还有其较广泛的应用价值和优势。

日后待涉税信息管理与保护等领域的技术与相关制度等发展成熟后,可将就涉密或敏感程度不同的涉税信息经实践验证行之有效且较成熟的管理与保护方法加以类型化,并将其载入高层级税法规范中,从而形成较稳定的涉税信息管理与保护模式。进而可像部分学者建议的那样,我国立法者除需在高层级税收立法中明确界定相关权利(力)的内涵及相关管理与保护策略等外,也可在相关较低位阶规范中,通过立法授权为税务机关涉税信息管理活动明确列举其权限的“正面清单”,并保持相关行为的适度与必要的谦抑,同时通过立法授权为纳税人涉税信息保护与维权行为列出分层、覆盖面广且较详尽的“正面清单”,<sup>①</sup>在为纳税人合法维权行为提供充分法律依据的同时,尽量避免纳税人信息权与涉税信息管理权间不必要的冲突,<sup>②</sup>并可根据相关情势发生显著变化、依据上述立法授权适时对上述这些较低层级法律规范加以适当调整,以此在高层级法律规范相关规定的基础上,形成涉税信息保护和管理间相对灵活的边界,确保对纳税人涉税信息的保护与管理各得其所,并保持相关各方诸权利(力)间的动态均衡与协调一致。

除恪守上述税收法定、比例原则与公平信息实践诸原则外,在对纳税人信息权与涉税信息管理权间平衡协调的整体思路加以审慎设计时,还需重视正当程序原则,强化税务机关在涉税信息管理与保护中的勤勉尽责和注意义务,确保纳税人等相关主体的参与、监督与救济权,以消除以往纳税人参与机制不甚健全、对保护与管理涉税信息中相关责任主体的追责途径不完善、纳税人在其信息权受损时难以获得全面而有效的相应救济等积弊;在坚持以纳税人为中心的人本理念之基础上,还应根据成本—收益分析,在其他条件相同的路径中选择成本最小、质效最优的路径,以尽量降低因涉税信息管理与保护带来的征纳成本,保障涉税信息管理与保护的及时、高效与周全;另外还应在确保各方向就涉税信息管理与保护有效制衡与监督的基础上,通过包括税务机关、纳税人与相关第三方等主体在内的利益相关方的公私合作,促进各方向的融通、配合与协调,整合相关资源,提升征纳质效及相关各方满意度,从而有效贯彻近年来涉税信息管理中悄然兴起的协同共治理念,这样也可避免各方向不必要的摩擦与抵牾冲突。

由此形成平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权较周详的整体思路,而且经逐一检视可看出,该整体思路均符合上述平衡协调时应遵循的诸原则理念,并可在该整体思路的规范和指引下,就具体优化路径的进一步明确展开分析探讨。该整体思路的形成对有效促进,进而实现纳税人信息权与涉税信息管理权间的平衡协调也大有裨益。

## 五、平衡协调我国纳税人信息权与涉税信息管理权的具体优化路径

在上述平衡协调应遵循的诸原则理念及整体思路的指引下,可对平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权的具体优化路径展开进一步探讨,以求将其真正落到实处。申言之,根据上述类型化界分和场景化治理的整体思路,可将平衡协调纳税人信息权与涉税信息管理权依纳税人涉税信息保护、税

<sup>①</sup>但该“正面清单”既不包括纳税人信息权的界定及其保护条款,也不包括对该权利一体但分层的保护策略之总体性规定,而仅是对与之相关且合法的保护与维权行为之正面列举。因为这些关键性条款必须也只能由高层级法律规范加以规定,这样才能与税收法定原则相契合。

<sup>②</sup>这与税收法定原则并不矛盾,因其都经过较严格的立法授权,且并不属于我国《立法法》规定的“税收基本制度”。

务机关管理涉税信息、相关诸权利(力)间的互动与博弈等各有侧重的不同观察向度做初步的类型化界分,并分别对其加以探讨。

### (一) 平衡协调纳税人涉税信息保护中纳税人信息权与涉税信息管理权

首先,为了能使纳税人信息权与涉税信息管理权间更妥善地平衡协调,有必要贯彻落实前述对纳税人信息权一体但分层的法律保护观,使自然人和企业涉税信息得到相应立法的一体保护,也与税收法定原则相契合。这需要先从包括个人信息和企业数据在内的上位范畴维度出发,使相关保护更规范,并合理安排好相应的平衡协调机制。这不但需要对这些上位概念的内涵与法律属性等加以明确,还要从个人信息与企业数据保护相关一般性立法着手,确保个人信息和企业数据能得到更合理的利用和流通及更周密的法律保护,以为纳税人涉税信息及平衡协调与之相关的诸权利(力)奠定更坚实的上位法基础,从而形成较严密、统一且联动的个人信息与企业数据保护网,促使相关保护体系趋于完备。尽管作为一般法的《个人信息保护法》等高层级立法已出台,其取得的成效也有目共睹,但仍存在一些与涉税信息管理和保护相关的瑕疵,例如如何区分不同情形,进一步明确并细化国家机关处理个人信息时的告知—同意规则及其例外,使之能与不同特质的个人信息及其处理行为相匹配;又如除对不履行个人信息保护义务的国家机关相关责任人员相应法定的行政处分责任外,是否还需要引入损害赔偿或国家赔偿责任,这些都是未来对相关规定进一步优化及细化时亟须考虑的问题。假如能妥善解决好这些一般性问题,必将对涉税信息保护等具体领域问题的有效解决具有更积极的指引作用。

其次,在与纳税人涉税信息相关的诸权利(力)间平衡协调直接关联的高层级法律规范层面,应顺应相关新兴技术的迅猛发展趋势,适时修改税收征管方面的高层级立法,并将纳税人信息权及其保护等专门条款载入其中、作为纳税人涉税信息保护的特别法。这也与以纳税人为中心及税收法定等前述原则理念高度契合。同时应在对纳税人信息权一体但分层的法律保护观及相关上位法规定的规范与指引下,在相关较低层级法律规范中对相应上位法中规定的涉税信息保护等内容加以条理化的精细区分和具体化规定,以此形成对纳税人信息权错落有致的保护体系,借以维持相关诸权利(力)间的平衡协调。

再次,在税收征管方面的高层级立法中,应进一步充实和细化其中相应的责任追究与救济机制等规定,特别是应以优化针对该行为的损害赔偿和行政责任追究机制为重,以保证必要的实体公正和程序正当。这不但要求对既有的行政责任追究机制加以完善,应对承担行政责任的类型、限度和环节加以丰富和细化,而限于行政处分一隅,并促使纳税人就相关处分提出异议或行政诉讼等渠道更方便;而且要求在损害赔偿方面,在作为一般法的相关上位立法对此语焉不详的情势下,更宜采用“民事诉讼→侵权赔偿”模式,且应为受侵害者方便其诉讼和请求损害赔偿的渠道,并促使其趋于多样化,必要时还可引入惩罚性赔偿机制,以有效赔偿受侵害者损失。另外精细化和严密化侵犯纳税人信息权的刑事责任追究机制,也应体现于《税收征管法》中,以免留下刑事立法空白。

复次,应捋顺现行相关立法中存有歧义、抵牾冲突或可操作性不强的条文,以确保各层级立法的明确和周延,纳税人信息权保护体系的和谐统一,增强其可操作性。唯有通过修订和整合,使这些存有上述积弊的法律条文能自洽相容,才能确保纳税人信息权保护体系更高效地运行、更充分地发挥其作用,进而使其在与涉税信息管理权联动中保持和谐关系、相互间更趋平衡协调。

最后,在相关各位阶立法中应合理有效地规范好涉税信息流动中的所有环节,而不仅限于涉税信息采集与存储等在先环节,以免出现监管空白或缺失,唯此方可形成一个较周延的监管链条,确保纳税人信息权法律保护全方位、无死角,并使之能与涉税信息的有效管理、合理使用保持平衡协调。同时也应赋予纳税人相应的知情权与不完全意义上之选择权等更丰富的相关权能,并确保纳税人对自身涉税信息享有并能行使较充分的更正、删除与补充等权能,使之保持全面、准确、及时的品质,从而使



纳税人信息权更臻完备。

## （二）平衡协调税务机关管理涉税信息中纳税人信息权与涉税信息管理权

首先,针对我国涉税信息管理立法供给不足的困境,应通过如下多措并举来健全,以切实提高我国涉税信息管理能力和促进相关诸权利(力)间的平衡协调。应在2015年修订草案基础上进一步修订现行《税收征管法》中涉税信息管理部分,以克服其先前种种积弊。另外针对2015年修订草案第四章标题“信息披露”与内容不完全契合的问题,将来对此修订时,不妨以一个更全面的上位概念“涉税信息管理”为其标题来统摄全章内容,并在修订时加以必要的细化和补充,以与当前国内涉税信息管理权持续、迅速扩张的实际情况相衔接,并对后者形成适当的约束与控制。

其次,应妥善解决涉税信息管理方面中央相关立法远远滞后于地方先行立法探索的问题,确保涉税信息管理的顺利进行及相关诸权利(力)间的平衡协调。详言之,应坚持中央顶层设计与地方先行试点相结合的立法探索策略<sup>[15]70</sup>;还应在中央立法层面对跨区域涉税信息管理等重要事项作出精细而周延的统合协调规定,对涉税信息管理中的根本性问题予以明确;亦可将当前地方探索中一些成功经验与有效举措总结成为具有可操作性的中央立法建议,并在全国正式推行,从而形成央地间涉税信息管理立法协调配合和相互促进的良性循环。

再次,应在2015年《税收征管法》修订草案基础上,健全国内相关高层级立法中对涉税信息管理相关主体违反相应义务时的责任追究和惩戒机制,填补国内现行相关立法的罅隙,避免早先这部分内容仅靠相关地方性规范等低层级区域立法来管控且未完全一致的窘境;应对涉税信息管理相关规定中的责任承担主体作较周延的规定,将税务机关以外的其他政府部门囊括于其中,保证各方权责的平衡协调;并可将相关责任承担方式按涉税信息管理相关主体身份上的差异加以细化和类型化,以确保相关责任追究与惩戒机制更规范、与不同类别主体的实际情况更相契合。

复次,应及时提高涉税信息管理水平,以尽量减少征纳成本、提升征管质效,进一步平衡协调相关诸权利(力)。一是针对涉税信息被不当泄露与滥用等问题,应着力完善相关责任人的内控与确责机制。二是在涉税信息共享方面,应借鉴域外的新公共管理等前沿理论,集约化、扁平化地改造与革新相关政府部门及其相互间的沟通交流机制,使之能有效消除先前涉税信息共享程序太过繁冗等积弊。三是应切实解决涉税信息存储与安全保障中的现存问题。税务机关应对其所掌握的涉税信息采取分布式存储与去中心化的管理策略;应全力推进信息安全设备国产化的进程,持续创新信息安全防护机制<sup>[16]108</sup>。四是在涉税信息的采集与传输方面,在高层级立法中增添相关强制性规定,突破领导意志或部门利益至上等瓶颈的窒碍,使涉税信息采集机制在国内常态化,并适度突破先前的过多限制,保证后续必要的涉税信息管理工作顺利进行。

最后,在相关立法中应明晰涉税信息共享的参与主体及相关客体的范围,以利于相关权责的厘清,且与前述诸原则理念保持协调一致。在涉税信息共享参与主体方面,应基于2015年《税收征管法》修订草案做进一步完善,但应使相关高位阶立法保持必要的开放性,并在符合上位法的范围内尊重各地契合常理的制度创新,以确保法律的持续有效和权威性、及时应对国家经济社会生活的瞬息万变<sup>[15]69</sup>,但也不致违背税收法定等基本原则。在涉税信息共享客体方面,应在日后正式修法时对修订草案第35条等条文中就涉税信息共享客体所做的列举与种属界说予以肯认,并督促国务院颁行经授权的相关具体办法等,以对类似规定予以明确和细化。

## （三）促进纳税人信息权与涉税信息管理权互动与博弈中的平衡协调

首先,应在相关立法中明确针对纳税人涉税信息的适度管理规则。针对国内实务中广泛存在的税务机关对纳税人涉税信息过度采集与共享等现象,在涉税信息采集与共享阶段,在相关立法中明确税务机关收集或分享纳税人涉税信息应严格恪守比例原则,以必要、合理为限,尤其不能收集或分享与

税收征管无关的信息,甚或借纳税人应履行“及时提供信息”义务等名义,向其过度收集信息,或将收集到的涉税信息不加区分或审慎考量地分享给其他无关单位或个人,以保持公权力在信息收集与共享方面的适度谦抑,这也与前述公平信息实践诸原则所要求的“数据最小化”等子原则高度吻合。另外,也应贯彻落实前述一体但分层的法律保护观,明确并协调统一好涉税信息管理与保护的客体范围,而不能仅限于纳税人应保密涉税信息的狭隘范畴,并结合纳税人信息权兼具积极与消极性权能的通说,努力弥合税务机关与纳税人双方对纳税人信息权在认知上存在的差异,以平衡协调相关诸权利(力)。

其次,应妥善消弭国内各界就纳税人涉税信息应单向共享还是应双向共享的争议<sup>[5]190-191</sup>。针对该争议,笔者持一种折中立场,即对绝对的单向共享论与纯粹的双向共享论均不敢贸然苟同,而更倾向一种附加严格限制性条件、有限度的双向共享说,这样在恪守税收法定与比例原则的同时,也充分平衡协调了相关诸权利(力),以免失之偏颇、形成“信息孤岛”或造成各方间不必要的争端。

再次,我国相关立法应进一步加强对纳税人涉税信息的使用与处理方式必要的约束。首先应对涉税信息流动的范围、方向及后续加工处理等诸多事项加以严格限定,同时对一些细节问题也应予以必要重视:如在共享过程中,相关各方应切实依循现行《民法典》和《个人信息保护法》等相关立法中明确的合法、正当、必要原则及最小化使用原则,尽管这在一定程度上会牺牲部分征管效率,但能充分发挥保护纳税人信息权的效果,两者相较而言利大于弊,有助于与纳税人涉税信息相关的诸权利(力)间达到平衡协调的良性互动状态,故可被视为保护纳税人信息权而做的必要牺牲、应被相关立法肯认。

复次,在共享与披露涉税信息前,应对应保密或较敏感的涉税信息采取去识别化等技术处理措施,并可将此规定法定化。税务机关往往在媒体上公开发布一些税收违法案例及其他涉税信息,该措施本无可厚非,但税务机关应切实履行其对纳税人应尽的就应保密或较敏感涉税信息做必要的去识别化处理等职责,将其中一些不宜公开的敏感细节隐去或做其他去识别化处理<sup>[17]80-82</sup>,但可适度对外公开那些去识别化后不能指向具体个体、广为公众所知悉或无关紧要的非敏感或应公开信息,以求最终达到纳税人信息权保护与发挥上述公开机制的警示、惩戒与教育作用等不同考量间的平衡协调。

最后,应妥善调适好涉税信息共享与涉税信息保护的统合协调指导机构间的关系,以保持相关诸权利(力)间的平衡协调。针对国内涉税信息共享与涉税信息保护各自的统合协调指导机构间在法理上难以进一步相容的问题,尽管实践中会出现很多变通的解决方案,但二者在法理上的冲突及其如何得以妥善解决直接关系到纳税人信息权与涉税信息管理权间能否实现平衡协调等问题,并可由此上升至理念之争的高度,因此须对此予以高度重视。基于前述涉税信息管理与保护中所应秉持的以纳税人为中心等重要指导思想,笔者更倾向于在上述两种不同的统合协调指导机构间发生矛盾冲突时,如穷尽其他正式途径仍无法有效解决,应采取涉税信息保护的统合协调指导机构——我国网信办——所做的判断与决定等协调工作居于优先地位的立场,这样既能妥善解决二者间冲突问题,避免税务机关难以自我监督的两难困境,也能充分彰显以纳税人为中心的关键理念。但要注意,其前提在于各方间就相关问题难以保持平衡协调,以使平衡协调理念得以充分发挥、避免相关诸权利(力)间失衡局面的出现。

#### 参考文献:

- [1]曹阳.大数据背景下的纳税人信息权及其构建研究[J].法治研究,2020(5):146-160.
- [2]彭诚信,许素敏.“新型权利”在《民法典》中的表现形式及规范价值[J].求是学刊,2022(3):102-113.
- [3]王鹏鹏.论个人信息区分的私法保护[J].大连理工大学学报(社会科学版),2022(3):92-101.
- [4]朱大旗,曹阳.大数据背景下我国纳税人信息权的法律保护研究[J].中国人民大学学报,2020(6):118-130.
- [5]闫海.论纳税人信息权、税务信息管理权及其平衡术[J].中国政法大学学报,2019(6):180-192.

- [6] 闫晴. 税务信息管理权与保护权的冲突与平衡[J]. 北京理工大学学报(社会科学版), 2018(4): 151-160.
- [7] 李万甫, 孙红梅. 《税收征收管理法》修订若干制度研究[M]. 北京: 法律出版社, 2017: 134.
- [8] 王爽. 合法公开个人信息衍生利用的有限告知同意制度研究[J]. 浙江工商大学学报, 2022(2): 158-168.
- [9] 国家税务总局税收科学研究所. 拥抱互联网, 共圆税务梦[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2017: 252.
- [10] 李慈强. 税收征管改革的地方经验与立法完善[M]. 北京: 北京大学出版社, 2017: 57.
- [11] 王霞, 刘珊. 涉税信息共享中的信息利益冲突与平衡[J]. 税务研究, 2017(6): 106-110.
- [12] 汤洁茵, 胡静. 税务机关保密义务与纳税人的隐私权保护[J]. 涉外税务, 2012(11): 49-53.
- [13] 高富平. 同意≠授权——个人信息处理的核心问题辨析[J]. 探索与争鸣, 2021(4): 87-94.
- [14] 丁晓东. 论个人信息法律保护的思想渊源与基本原理[J]. 现代法学, 2019(3): 96-110.
- [15] 郭志东. 政府部门间涉税信息共享的困境及破解思路[J]. 税收经济研究, 2016(4): 63-70.
- [16] 于春敏. “互联网+税务”模式下纳税人涉税信息保护问题初探[J]. 税务研究, 2018(11): 105-109.
- [17] 徐鑫. 对税收违法“黑名单”制度的几点思考[J]. 税务研究, 2021(7): 78-82.

## Theoretical Analysis of Promoting Approaches of the Balance and Coordination between Taxpayer's Right to Information and Tax-related Information Administrative Power in China

CAO Yang<sup>1</sup>, ZHU Daqi<sup>2</sup>

(1. Civil, Commercial and Economic Law School, China University of Political Sciences and Law, Beijing 100088, China;  
2. School of Law, Renmin University of China, Beijing 100872, China)

**Abstract:** In recent years, some ideas such as the protection of taxpayer's rights and the protection of personal information/enterprise data emerge, and the legal protection of taxpayer's right to information get highly valued gradually. But it is always easily biased, leading to the conflict between taxpayer's right to information and tax-related information administrative power. Therefore, proper adjustment between them is necessary, keeping them in balance and coordination. Thus, it is necessary to make an analysis of the promotion of the balance and coordination between taxpayer's right to information and tax-related information administrative power in China on the level of legal theory. The promotion of this balance and coordination is not only supported by necessities, but also effectively guaranteed by realistic foundations. When we promote this balance and coordination, we should follow the ideas and principles of the balance and coordination, keeping taxpayer-centered, adhering to tax legalism, proportionality, FIPs and due processes. On this basis, we should form the corresponding overall scheme of typed distinction and contextualized governance to provide the reference and guidance for its specific application in practice.

**Key words:** taxpayer's right to information; tax-related information administrative power; balance and coordination; necessities; realistic foundations



(责任编辑 张伟 郑英龙)