

学校编码: 10384

分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

学 号: 13620121150119

UDC\_\_\_\_\_

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

国际税收情报自动交换制度研究

Research on Automatic Exchange of  
Tax Information

张媛媛

指导教师姓名: 蔡庆辉 副教授

专业名称: 国际法学

论文提交日期: 2015年6月

论文答辩时间: 2015年 月

学位授予日期: 2015年 月

答辩委员会主席:\_\_\_\_\_

评 阅 人:\_\_\_\_\_

2015年6月

## 厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为( )课题(组)的研究成果,获得( )课题(组)经费或实验室的资助,在( )实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

# 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（        ） 1.经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于        年        月        日解密，解密后适用上述授权。

（        ） 2.不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年    月    日

## 内 容 摘 要

近年来，在频频爆发的税收丑闻的刺激下，深陷财政赤字泥沼的各国政府将打击避税作为国际税收治理的首要问题。避税问题的全球性，决定了税务当局必须通过国际税收行政合作的方式打击纳税人在全球范围内的避税行为。国际税收情报交换作为国际税收行政合作的主要方面，已成为各国打击避税的有力武器。在国际税收情报交换实践中，各国通常遵循经济合作与发展组织确立的税收情报交换标准，通过应请求的税收情报交换方式开展相关工作。但随着全球一体化的纵深发展和科学技术的飞跃式进步，税务机关很难察觉纳税人的避税行为，难以针对纳税人的逃税行为提出请求，应请求税收情报交换在打击避税问题上呈现失灵的状态。国际税收情报自动交换制度凭借其在该问题上的有效性，成为新的透明度和税收情报交换国际标准。

在税收情报自动交换确立为国际标准之前，欧盟和美国已开始了相关立法工作，并与经济合作与发展组织制定的《金融账户税收情报自动交换标准》，共同构成了税收情报自动交换的主要标准。随着我国“走出去战略”的进一步深化，为加强跨境税源监管，维护税收权益，我国顺应提升国际税收透明度的浪潮，积极参与税收情报自动交换。但我国税收情报自动交换制度还存在诸多不足，无法真正满足实践之需。本文试图在综合把握国际税收情报自动交换制度的基础之上，立足于我国国际税收情报自动交换制度的现状，对完善我国相关制度提出自己的构想。

本文除引言和结语外，共分四章。

第一章从国际税收情报自动交换制度的概念、实施步骤、法律基础入手，简要概述国际税收情报自动交换制度，并以此为基础对国际税收情报自动交换制度被确立为全球税收透明度新标准的原因进行分析。

第二章以跨境匿名预提税模式的定义、背景、主要内容为依归，将其与国际税收情报自动交换制度进行对比分析，对跨境匿名预提税模式无法取代国际税收情报自动交换制度的原因进行详细论述。

第三章对美国、欧盟以及经济合作与发展组织所制定的三套和而不同的税收情报自动交换规则的背景和主要内容进行具体阐述，辅之以简要的评述。并对国

际税收情报自动交换制度在全球范围内推广实施中的国际话语权问题进行反思。

第四章主要讨论如何完善我国税收情报自动交换制度。本章从发展中国家实施国际税收情报自动交换制度的一般性指导意见出发,对我国实施税收情报自动交换制度的现状进行总结,并以此为基础为完善我国税收情报自动交换制度提出针对性的建议。

**关键词:** 国际税收; 自动交换; 匿名预提税

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## ABSTRACT

For the past few years, influenced by much-noticed offshore tax evasion scandals and under budgetary concerns, combating tax evasion has become a top priority for many governments. Tax evasion is a global issue, which means that governments need to work together to deal with this problem. Exchange of information which is one of key aspects of international tax co-operation, has already become an effective tool for governments to fight against tax evasion. Usually, tax authorities are willing to obey the Organization for Economic Co-operation and Development's general standard for exchange of information, which has traditionally been exchange of information on request. As the world becomes increasingly globalized and technology has made a huge progress, it is extremely hard for tax authority to find tax dodger who hide income and capital from the scrutiny of tax authorities. As a result, it is impossible for tax authorities to make a request to tackle tax evasion problems. Due to the efficiency of automatic exchange of information in fight against tax evasion, it becomes the new global standard on exchange of information.

Before it becomes the new standard, many countries have already had some rules regarding automatic exchange of information. These rules and Organization for Economic Co-operation and Development Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters have become the basic rules when countries choose to implement automatic exchange of information. With the constant deepening process of "Going-out" strategy, Chinese tax authorities need to take part in automatic exchange of information to strength international tax administrative and request tax revenue from cross-board tax source. It is not difficult to tell that there are some drawbacks in our existing information exchange system, which will have some negative effects for China to implement automatic exchange of information. This thesis is on the fully understanding of automatic exchange of information and then the author put forward her own ideas to improve the automatic exchange of information system in China.

Apart from preface and conclusion, the paper is composed of four chapters. The first chapter demonstrates an overview of automatic exchange of information. It mainly discuss the concept, basic process and legal basis of automatic exchange of information, and then explain the reasons why automatic exchange of information has become the International Standard of Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose.

The second chapter mainly make a comparison between the automatic exchange of information and its so call “equivalent” measure-anonymous cross-border withholding tax regime, based on the definition, background and main content of anonymous cross-border withholding tax regime.

The third chapter analyzes three main existing automatic exchange of information systems from background to main context. After introducing the three automatic exchange of information systems, the author make some comments on each system and rethink the international discourse power during automatic exchange of information global implementation process.

The last chapter is focused on how to improve our automatic exchange of information system. It firstly discuss the report published by G20 Development Working Group ,which will give us some ideas about why developing countries need to participate in automatic exchange of information and in which way developing countries can effectively implement automatic exchange information. Then it analyzes the current rules and practice in our country, point out the existing problems and make some suggestions.

**Key Words:** International Taxation; Automatic Exchange; Anonymous Withholding Tax

# 目 录

引 言 .....	1
<b>第一章 国际税收情报自动交换概述 .....</b>	<b>4</b>
<b>第一节 国际税收情报自动交换的概念及实施步骤 .....</b>	<b>4</b>
一、国际税收情报自动交换的概念 .....	4
二、国际税收情报自动交换的实施步骤 .....	5
<b>第二节 国际税收情报自动交换的法律基础 .....</b>	<b>7</b>
一、双边协定 .....	7
二、多边协定 .....	8
三、超国家立法 .....	10
<b>第三节 从应请求的情报交换到自动的情报交换的转变 .....</b>	<b>10</b>
一、转变历程 .....	10
二、原因分析 .....	12
<b>第二章 跨境匿名预提税模式与国际税收情报自动交换比较分析 ...</b>	<b>15</b>
<b>第一节 跨境匿名预提税模式的定义与背景 .....</b>	<b>16</b>
一、定义 .....	16
二、背景 .....	16
<b>第二节 《瑞英税收合作协定》的主要内容 .....</b>	<b>19</b>
一、适用范围 .....	19
二、对先前纳税义务处理规则 .....	20
二、对新产生纳税义务处理规则 .....	21
<b>第三节 比较分析 .....</b>	<b>22</b>
一、打击离岸避税的有效性 .....	22
二、制度实施费用 .....	23
三、税收道德问题 .....	23
四、税收主权和税收政策的灵活性 .....	26
五、税收情报交换全球标准 .....	26



<b>第三章 国际税收情报自动交换规则体系</b> .....	<b>28</b>
<b>第一节 美国《海外账户税收遵循法案》</b> .....	<b>28</b>
一、单边模式 .....	29
二、跨政府协定模式 .....	37
三、评述 .....	39
<b>第二节 《利息税指令》与《行政合作指令》</b> .....	<b>40</b>
一、《利息税指令》 .....	40
二、《行政合作指令》 .....	43
三、评述 .....	45
<b>第三节 OECD《金融账户税收情报自动交换标准》</b> .....	<b>46</b>
一、OECD 在推动国际税收情报自动交换中发挥的作用 .....	46
二、《金融账户情报自动交换标准》的主要内容 .....	48
三、《金融账户情报自动交换标准》的实施 .....	52
四、《金融账户情报自动交换标准》的法律漏洞 .....	54
<b>第四节 情报自动交换制度全球推广过程中对国际话语权的反思</b> .....	<b>55</b>
一、话语权背后的税源利益之争 .....	55
二、发展中国家话语权的弱势地位与中国话语权的提升 .....	58
<b>第四章 中国税收情报自动交换制度的现状及其完善</b> .....	<b>61</b>
<b>第一节 发展中国家实施税收情报自动交换制度的路径分析</b> .....	<b>61</b>
一、发展中国家实施《金融账户情报自动交换标准》的意义 .....	62
二、发展中国家实施《金融账户情报自动交换标准》的成本 .....	63
三、发展中国家实施《金融账户情报自动交换标准》的路径分析 .....	64
<b>第二节 中国税收情报自动交换的现状及其完善</b> .....	<b>66</b>
一、中国税收情报自动交换制度的现状 .....	66
二、中国税收情报自动交换制度的完善 .....	68
<b>结 语</b> .....	<b>79</b>
<b>参考文献</b> .....	<b>81</b>

# CONTENTS

<b>Preface.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapter 1 Overview of Automatic Exchange of Tax Information.....</b>	<b>4</b>
<b>Subchapter 1 The Concept and Basic Process of Automatic Exchange of Information .....</b>	<b>4</b>
Section 1 The Concept of Automatic Exchange of Tax Information.....	4
Section 2 The Basic Process of Automatic Exchange of Tax Information .....	5
<b>Subchapter 2 The Legal Basis of Automatic Exchange of Tax Information..</b>	<b>7</b>
Section 1 Bilateral Agreement.....	7
Section 2 Multilateral Agreement.....	8
Section 3 Supranational Legislation .....	10
<b>Subchapter 3 From Exchange of Tax Information on Request to Automatic Exchange of Tax Information.....</b>	<b>10</b>
Section 1 Transformation Process .....	10
Section 2 Reason Analysis .....	12
<b>Chapter 2 Comparative Analysis of Cross-board Anonymous Withholding Tax Regime and Automatic Exchange of Tax Information.....</b>	<b>15</b>
<b>Subchapter 1 The Concept and Background of Cross-board Anonymous Withholding Tax Regime .....</b>	<b>16</b>
Section 1 Concept.....	16
Section 2 Background.....	16
<b>Subchapter 2 The General Content of Agreement Between Swiss Confederation and United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on Cooperation in the Area of Taxation.....</b>	<b>19</b>
Section 1 The Scope of Application.....	19
Section 2 Regulation of the Past.....	20

Section 3 Regulation of the Future .....	21
<b>Subchapter 3 Comparative Analysis .....</b>	<b>22</b>
Section 1 The Efficiency of Tackle Offshore Tax Evasion Problem .....	22
Section 2 Implementation Costs .....	23
Section 3 Tax Moral Issues .....	23
Section 4 Tax Sovereignty and Flexibility of Tax Policies.....	26
Section 5 Global Standard of Automatic Exchange of Information .....	26
<b>Chapter 3 The Rule System of Automatic Exchange Tax Information</b>	
.....	<b>28</b>
<b>Subchapter 1 U.S. Foreign Account Tax Compliance Act .....</b>	<b>28</b>
Section 1 Unilateral Model .....	29
Section 2 Inter-government Model.....	37
Section 3 Commentary.....	39
<b>Subchapter 2 EU Savings Tax Directive and Administrative Cooperation in</b>	
<b>The Filed of Taxation Directive .....</b>	<b>40</b>
Section 1 EU Savings Tax Directive.....	40
Section 2 Administrative Cooperation in the Filed of Taxation Directive.....	43
Section 3 Commentary.....	45
<b>Subchapter 3 OECD Standard for Automatic Exchange of Financial</b>	
<b>Account Information in Tax Matters.....</b>	<b>46</b>
Section 1 Efforts Made by OECD on Implementation of Automatic	
Exchange of Tax Information.....	46
Section 2 The General Content of Standard for Automatic Exchange of	
Financial Account Information in Tax Matters.....	48
Section 3 The Implementation of Standard for Automatic Exchange of	
Financial Account Information in Tax Matters.....	50
Section 4 The Legal Loopholes of Standard for Automatic Exchange of	
Financial Account Information in Tax Matters.....	54
<b>Subchapter 4 Rethinking the International Discourse Power During</b>	

<b>Automatic of Information Global Implementation process</b> .....	<b>55</b>
Section 1 Fierce Competition of Tax Source Behind International Discourse Power.....	55
Section 2 Developing Countries 's Weak Position in International Discourse Power and the Improvement of China .....	58
<b>Chapter 4 Automatic Exchange in China and its Improvement</b> .....	<b>61</b>
<b>Subchapter 1 The Roadmap for Developing Countries to Implement         Automatic Exchange of Tax Information</b> .....	<b>61</b>
Section 1 The Benefits for Developing Countries to Implement Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters .....	62
Section 2 The Costs for Developing Countries to Implement Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.....	63
Section 3 The Roadmap for Developing Countries to Implement Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters .....	64
<b>Subchapter 2 The Current Status of Automatic Exchange of Information in         China and its Improvements</b> .....	<b>66</b>
Section 1 The Current Status of Automatic Exchange of Tax Information in China.....	66
Section 2 The Suggestions to Improve Automatic Exchange of Tax Information in China .....	68
<b>Conclusion</b> .....	<b>79</b>
<b>Bibliography</b> .....	<b>81</b>



## 引言

随着世界一体化程度不断加深，纳税人的跨国经营与投资活动变得愈加频繁，但各国主管当局的税收征管仍局限于一国范围之内，这必然导致纳税人和税务机关之间信息不对称的问题，并且这种信息不对称伴随数字经济的蓬勃发展和避税地严格银行保密制度的实施，呈现出不断扩大的趋势。通常情况下，各国均规定拥有特定海外所得和财产的纳税人需向本国主管当局履行自愿申报<sup>①</sup>的法定义务，<sup>②</sup>申报其投资和所得的情况，基于诚实推定的原则，<sup>③</sup>税务机关对纳税人的申报只进行形式审查。但当纳税人持有离岸资产时，由于本国主管当局缺乏足够的信息，逐利的纳税人常常选择少申报或不申报的方式，逃避其应履行的纳税义务。

2008 年以后爆发的多起税收丑闻，揭露了跨国纳税人与外国金融机构相勾结，利用各国税制之间的差异，花空心思地逃避本国主管当局的监管，造成各国税源大量流失的问题。虽然跨国纳税人避税现象并非始于今日，但在国际经济危机的背景下，各国普遍面临财政收入缩水 and 财政支出加大的困境，希望通过加强海外税源监管的方式，缓解财政赤字压力。税收丑闻的爆发，不仅仅导致国家税收收入的流失，还使得遵循税法的纳税人深觉税负不公，指责主管当局在打击避税问题上的监管不力，质疑其行政管理能力。主管当局在摆脱财政赤字之需和国内政治压力的驱动下，将打击避税问题列为工作的重中之重。丑闻可能只是全球避税问题的冰山一角，有报告显示 2011 年全球因避税造成的税源损失超过 3.1 万亿美元，约占全球 GDP 的 5.2%。<sup>④</sup>在如此严峻的全球反避税形势面前，各国单边反避税措施失灵，<sup>⑤</sup>最终促使各国采用国际税收行政合作的方式，尤其是国际税收情报交换，以求打破这种信息不对称的现状，让逃税者的逃税行径无处遁形。

2009 年，经过二十国集团（以下简称 G20）的推动和联合国的认可后，由

<sup>①</sup> OGUTTU,WANYANA,ANNET.A Critique on the Effectiveness of “Exchange of Information on Tax a” in Preventing Tax Avoidance and Evasion : A South African Perspective[J]. Bulletin for International Taxation,2014,68 (9): 2.

<sup>②</sup> 纳税申报是法定义务，不以申报人负有纳税义务为前提。

<sup>③</sup> 熊伟,刘剑文.税法基础理论[M].北京:北京大学出版社,2006.349.

<sup>④</sup> Tax Justice Network,The Cost of Tax Abuse,A Briefing Paper on the Cost of Tax Evasion Worldwide[R].2011.

<sup>⑤</sup> 张泽平.跨国避税治理模式的现状与发展趋势—以海外税收情报的获取途径为视角[J].社会科学家,2014,(11): 88.

经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，以下简称 OECD）于 2004 年构建的以应请求税收情报交换为基础的税收情报交换新标准，最终被确立为“透明度和税收情报交换国际标准”（International Standard of Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose，以下简称国际税收透明度标准），这直接导致应请求的税收情报交换在全球范围内的广泛实施。<sup>①</sup>在实践过程中，国家发现在打击避税问题上，应请求的税收情报交换常常出现失灵的状态。这主要是因为开展应请求的税收情报交换通常需要税务机关事先进行相关调查，并且对纳税人的逃税行为有足够确信后，才能对请求国发出请求。<sup>②</sup>但随着全球资本流动的不断加快以及金融衍生产品的不断创新，纳税人可通过各种精密的税收筹划方式，对居民国掩盖其纳税居民身份或藏匿外国所得和财产。税务机关可能从根本上无法获悉其税收居民的逃税情况，更何谈对纳税人展开调查。

为解决应请求税收情报交换制度在打击避税问题上的失灵，在美国 2010 年《海外账户税收遵从法案》的推动下，国际社会逐渐将目光集中到税收情报自动交换这一更高层次的税收情报交换方式上。2013 年 9 月 6 日 G20 圣彼得堡峰会上，税收情报自动交换被确认为国际税收透明度新标准。虽然税收情报自动交换方式早已有之，也被部分国家（主要是欧盟成员国）广泛地实践，但将其确定为国际税收透明度的新标准，在国际税收情报交换历史上，具有划时代的重大意义，在某种程度上也意味国际税务行政合作新秩序的开始。

随着我国“走出去”战略的加快实施，我国居民在海外的所得和财产日趋增加，强化境外税源管理成为了我国税务机关面临的严峻挑战之一。近年来，我国积极采用国际税收行政合作的方式，强化对国际税收的管理，维护国家税收权益。国际税收情报交换作为国际税收行政合作的重要方面，备受我国税务机关的重视。目前我国税收情报交换工作已取得了一定成果，但这些成果主要集中在应请求的税收情报交换方面。被视为最彻底的情报交换<sup>③</sup>——国际税收情报自动交换——并未在我国获得充分的实践。产生这一现象的主要原因在于国际税收情报自动交换制度被确认为全球税收透明度标准的时间尚短，在以往的国际税收情报交换实

<sup>①</sup> 目前，世界上已有 120 个国家和地区承诺按照国际税收透明度标准开展应请求的税收情报交换。李堃,王秀文.OECD《税收透明度的阶跃提升》报告介绍与借鉴[J].国际税收,2014,(3):43.

<sup>②</sup> MARSOU, KOEN. FATCA and Beyond: Global Information Reporting and Withholding Tax Relief[J]. Derivatives&Financial Instruments, 2014, 16(1):3.

<sup>③</sup> 邱冬梅. 晚近跨境税收情报交换规则的最新发展及对我国的回应之反思[J]. 武大法律评论, 2012, (1): 214.

践中，该交换方式主要适用于经济关系密切的缔约国之间。<sup>①</sup>

开展税收情报自动交换工作不仅是提升国际税收透明度的普遍趋势，更从客观上满足了我国从资本输入国向资本输出国转变过程中，不断增长的对我国居民海外所得和财产信息的需要。因此，我国承诺于 2018 年之前实施 OECD 制定的税收情报自动交换标准，并积极与美国就相关问题展开谈判。然而国际税收情报自动交换制度的有效实施，既需要在国际层面上就税收政策的制定加强合作，也需要国家层面对国际规则的落实。<sup>②</sup>

纵观我国税收情报交换制度，笔者认为我国目前的税收情报交换规则体系与我国情报交换实践相一致，主要集中在应请求的税收情报交换制度上，专门针对税收情报自动交换的规则基本处于缺失的状态。因此，为更好履行税收情报交换这一国际义务，也为使税收情报交换更好地服务于我国经济发展的需要，我国急需完善现有的税收情报自动交换规则和提高税收行政管理能力。故本文着墨于此，试图通过对国际税收情报自动交换制度进行系统性梳理，以期完善我国税收情报自动交换制度做出一个初步的探索。

---

<sup>①</sup> 廖益新,主编.国际税法[M].北京:高等教育出版社,2008.303.

<sup>②</sup> 何阳,张晨.发展税收情报交换,增强各国税收透明度[J].涉外税务,2012,(12):51.



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

廈門大學博碩士論文摘要庫