

# 我国纳税人信息权建构研究

侯雅男

常州大学史良法学院, 江苏 常州

收稿日期: 2022年2月24日; 录用日期: 2022年3月10日; 发布日期: 2022年3月21日

## 摘要

数字经济不断发展, 信息成为炙手可热的资源, 纳税人信息价值不断凸显, 信息安全成为影响社会发展重要因素, 如果忽略纳税人与之相关的权益保障需求, 将会阻碍现代化财税体制改革, 背离经济高质量发展主题, 降低纳税人税收遵从度。在此背景下探讨纳税人信息权建构的必要性与可行性, 需要厘清纳税人信息权的各项权利要素界定好相关范畴, 将法定第三方应当纳入纳税人信息权法律关系范围内, 形成纳税人信息权法律关系的闭环。宪法赋予公民的财产权、人身权是纳税人信息权是权利基石, 纳税人信息权兼具人格权与财产权属性, 处于发展完善中的新型权利。明晰纳税人信息权与个人信息权、个人隐私权的关联与界分, 确认纳税人信息权独立的法律地位, 并非个人信息权的衍生性权利。依据纳税人信赖利益保护原则确立纳税人信息权的各项权能。

## 关键词

纳税人信息权, 纳税人, 税务机关, 纳税人涉税信息

# A Study on the Construction of Taxpayers' Information Rights in China

Ya'nan Hou

Shiliang School of Law, Changzhou University, Changzhou Jiangsu

Received: Feb. 24<sup>th</sup>, 2022; accepted: Mar. 10<sup>th</sup>, 2022; published: Mar. 21<sup>st</sup>, 2022

## Abstract

Data economy development, information become a hot resource, taxpayer information value con-

stantly highlighted, information security become an important factor affecting social development, if ignore the taxpayer rights and interests protection demand, will hinder the reform of modern fiscal and tax system, deviate from the high quality economic development theme, reduce the taxpayer tax compliance. In this context, it is necessary to discuss the necessity and feasibility of the construction of taxpayer's information right, to clarify the right elements of taxpayer's information right, define the relevant categories, the legal third party should be included in the scope of the legal relationship of taxpayer's information right, and form a closed loop of the legal relationship of taxpayer's information right. The property rights and personal rights granted to citizens by the Constitution are the cornerstone of taxpayers' information right, and the right of taxpayers' information right has both personality right and property right, and is in the process of development and improvement. Clarify the association and boundary division between taxpayer's right of information and personal information right and personal privacy right, and confirm the independent legal status of taxpayers' right of information is not a derivative right of personal information right. Establish the power of taxpayers' information right according to the principle of taxpayers' trust and interest protection.

## Keywords

Taxpayers' Information Rights, Taxpayer, Tax Authority, Taxpayer Tax-Related Information

Copyright © 2022 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

随着大数据时代的发展,信息成为待价而沽的资源,纳税人信息安全保障日益纳入税收法治建设要求,平衡国家税收利益与纳税人个人利益,实现共同保护成为新议题。此中体现了效率与公平、自由与秩序、安全与发展“三对价值”,现代财税制度从国库主义回归纳税人中心主义,纳税人权利本位思想得到进一步发展。

## 2. 研究背景

早期财税制度是以“国库中心主义”为思想建构,以保障国家税收利益,纳税人在征纳关系中处于弱势地位,随着税收法定原则的落实,现代的财税制度不断向“纳税人中心主义”过渡[1],税法成为了纳税人权利保护之法。为响应十四五规划和二〇三五年远景目标,顺应全球数字经济的迅猛发展,落实高质量发展主题,必须聚焦于提升税收公平效率,建设数字政府,建立现代财税体制。2020年《民法典》将人格权独立成编,2021年《个人信息保护法》正式实施,体现了以人为本的现代法治精神,以及国家对权利保障的重视。现有民法权利体系中的对个人信息、个人隐私的保护体系无法涵盖全体纳税人,此外,税务机关作为特殊的主体而收集使用纳税人涉税信息,是国家依法行使职能和公民负有依法纳税义务的共同结果,此种行为具有法律上的正当性,纳税人信息权能够有效保障纳税人合法权益,与税务机关信息管理权形成制衡[2],防止权力滥用形成监管型政府。

国家财政依赖税收,经济发展影响税收,现代经济发展平水与信息传递方式速度紧密相关,数据时代背景下涉税信息的质量与密度与过去截然相反,且具有时效性,由此产生许多亟待解决的问题。例如哪些主体有权收集存储纳税人信息、如何合度收集存储信息、信息的存储时间、在什么时候什么主体可

以使用此类信息、在什么情形下他人可以依法申请获取这些信息等等。这些问题都将回归纳税人信息权的本源问题中，如纳税人对本人信息是否享有权利，如果享有，这种权利性质如何等。

### 3. 纳税人信息权相关概念界定

#### 3.1. 纳税人信息权权利主体与义务主体

纳税人信息权主体包括两个方面，权利主体与义务主体。纳税人信息权的权利主体应当为实际履行纳税人义务的“纳税人”，即法律上的纳税人。该权利主体须具有法定纳税人的特殊身份，包括自然人和单位。但从法律保护上，不宜将自然人纳税人信息权与单位纳税人信息权割裂开来分别保护，分而治之容易陷入顾此失彼的局面，增加立法成本，而且有违对纳税主体一体保护的理念。

与权利主体对应的是义务主体，即在纳税人信息权法律关系中承担法定义务的对象。税务机关作为涉税信息收集利用的一方主体，当属纳税人信息权的义务主体。但对于掌握纳税人涉税信息的相关第三方是否归属该权利义务主体还有待探讨。这里需要先对“相关第三方”进行缩限，经过法律授权的法定第三方才属于讨论范畴。法定第三方需纳入义务主体的体系内原因有三：首先，法定第三方依照现行法律法规向征税机关履行报告纳税人涉税信息义务后，法律关系发生了实质性变化，开启纳税人涉税信息向外传播的二次通道，进一步降低纳税人对信息的控制程度，引发纳税人与征税机关在信息权保护上的博弈，该法律关系变化应纳入纳税人信息权中考量。其次，法定第三方主体的加入有助于提高国家税务机关和纳税人履行征纳义务效率，是我国税收征纳程序必不可少的一环，在纳税人信息权法律关系中占据重要地位，如果不将法定第三方纳入义务主体，则无法形成纳税人信息权法律关系的闭环，无法有效保护纳税人涉税信息。最后，通过横向比对分析个人隐私权和个人信息权的义务主体，根据《民法典》第 1032 条和 1038 条，隐私权的义务主体是任何组织或个人，个人信息权的义务主体是信息处理者，即可以是任何使用自然人信息的组织或个人，同理，知悉或掌握纳税人涉税信息的法定第三方也当属于权利义务主体。因此，因此纳税人信息权的义务主体应当包括法定第三方。

#### 3.2. 纳税人涉税信息是纳税人信息权的权利客体

纳税人信息权的权利客体即权利义务的对象——纳税人涉税信息。从立法上看，《涉税信息查询管理办法》第 2 条 1 款，“纳税人涉税保密信息”的内容是指涉及到纳税人商业秘密和个人隐私的信息，主要包括纳税人的技术信息、经营信息和纳税人、主要投资人以及经营者不愿公开的个人事项，该范围小于纳税人涉税信息，排除了纳税人非涉密信息和税收违法信息，即税收违法信息属于纳税人涉税信息但不属于纳税人涉税保密信息。参考中国台湾地区“税捐稽征法”第 33 条第 1 款规定“税捐秘密”(即涉税保密信息)的内容包括纳税义务人的财产、所得、营业及纳税等信息数据，有学者认为此处“税捐秘密”应作广义解释，对超越该法条规定税捐秘密文义范围但具有“实质的秘密性”的情形应类推适用该条款。

纳税人信息权的提供主体包含纳税人、税务机关和法定第三方。纳税人为履行纳税义务提供与自身涉税行为相符的信息，作为涉税信息来源的提供者，天然属于涉税信息的提供主体。税务机关为履行征纳义务向纳税人、法定第三方收集信息，基于后续使用、向合法申请主体公开等原因，税务机关需要对所收集的信息进行加工处理，因此税务机关也可以成为涉税信息的提供者。除税务机关之外，法定第三方主体所采集或制作的与法定纳税义务有关的纳税人信息是否应当归入纳税人涉税信息。有学者认为收集利用纳税人涉税信息的主体只能是税务机关<sup>[3]</sup>，也有学者认为相关第三方也可以作为信息合法收集主体<sup>[4]</sup>。法定第三方作为纳税人信息权的义务主体之一，高效便捷的现代化税收征纳程序，要求税务机关

不仅依靠纳税人提供信息，更加依赖法定第三方提供的经过汇总、加工的全面、准确的数据信息，因此法定第三方所采集和制作的相关信息也应当属于纳税人涉税信息。

## 4. 纳税人信息权在我国立法体系内的体现

### 4.1. 公民宪法权利构成纳税人信息权的权利基础

宪法关系的主体是国家与人民，从抽象层面，根据《宪法》第 2 条人民主权论为纳税人成为权利主体创造条件，国家权力既然来源于人民，国家更多地应是义务主体，而人民则是权力主体；具体层面来看，国家要通过国家机构予以体现，包括立法机关、执法机关、司法机关，人民的范围包括公民、公民团体、公民代表等主体，在税收法律关系中，纳税人是公民身份在税法领域的具体化[5]。

宪法规定公民人身自由、人格尊严不受侵犯，保障公民的生活安宁与通信自由。在现代税收国家，公民与纳税人虽然不是一个概念，但二者在法理上存在相通之处。因此从根本上说宪法就是人民的权利法案，纳税人权利保障必须以宪法权利为依托，纳税人基本权利不可能突破宪法公民权的现有界限，当公民权遭到践踏时，纳税人基本权利也无法得到伸张，在很大程度上说纳税人基本权利是公民权在税收领域如何实现的问题。例如对纳税人涉税秘密信息的保护，正是基于对人性尊严以及人格的发展自由所保护的一般人格权，是由公民人身权利演化而来。

同时纳税人让渡部分财产权是以国家保证税款的使用合乎宪法目的为前提的。纳税人信息权则是在宪法上旗帜鲜明地确认对纳税人财产权的保护，基于《宪法》第 13 条的财产保护原则，应当对税收侵犯纳税人财产权的行为提供必要的救济渠道。纳税人是基于法定之债，为履行纳税义务而提供与自身行为相关的涉税信息，向国家完成合法的财产过渡，征税机关掌握其涉税信息仅可以用于该征税行为，而不可以利用信息创造其他收入，且负有防止纳税人涉税信息丢失、滥用或被不合法披露等保护义务，阻却纳税人的信息被无权主体或越权主体利用造成财产损失。

### 4.2. 纳税人信息权与个人信息权和隐私权的关联

个人信息权与隐私权二者的权利主体都仅限于自然人，不包括法人。纳税人包括自然人和单位，存在重合的自然人主体。纳税人信息权的权利客体是涉税信息，涉税信息与纳税人存在对应识别交互关系，而个人信息、个人隐私的内容也具有可识别性。同时，当纳税人信息权与个人信息权的权利主体属于同一自然人纳税人时，则个人信息涵盖自然人纳税人信息。《涉税信息查询管理办法》第二条规定了涉税保密信息的内涵，主要包括纳税人的技术信息、经营信息和纳税人、主要投资人以及经营者不愿公开的个人事项，其中涵盖与个人隐私相关的信息，与个人隐私在内容上存在重合部分。基于纳税人涉税信息与个人信息、个人隐私的重合部分，在侵害后果上具有一定的竞合性。个人信息权与个人隐私权包含人格权属性，彰显了个人的人格尊严与自由，还有学者认为随着现代信息技术的发展，个人信息利益价值不断突显，例如《个人信息保护法》第十条与《民法典》第一百二十七条衍生出的“个人信息可携带权”(例如个人对运动设备中记录本人生物信息的提取转移使用)，数据时代个人信息的财产利益日益凸显。纳税人信息权是一种兼具财产权属性与人格权属性的新型权利，其权利属性与个人信息权、隐私权都含有保护“人权”、尊重公民人格尊严和保障个体自由发展的人格权属性。

### 4.3. 纳税人信息权非个人信息权的衍生性权利

尽管纳税人信息权与个人信息权具有一定关联，但两者并非一体，在权利主体与客体、权利内容、保护方式等方面存在明确的界分，界定二者的差异，明确纳税人信息权并非个人信息权的衍生性权利，对构建纳税人信息权至关重要。



纳税人信息权的权利主体除了自然人还包含单位，强调纳税人的特殊身份，而个人信息权的权利主体指任何自然人，不包括单位，也不强调纳税人的特殊身份。纳税人信息权与个人信息权的权利主体范围存在交叉，两种权利主体的空间范畴并不相等，呈现出交错的关系。(见图 1)其次，在使用主体上也存在区别，从广义上理解，通常收集使用纳税人涉税信息的主体为国家征税机关，而收集使用个人信息的主体可以是任何个人、组织，二者存在身份上的差别[6]。再者，二者权利保护对象上存在重大差别，个人信息与单位纳税人涉税信息属于互斥关系，因此《个人信息保护法》无法作用于单位纳税人信息，纳税人信息权是对个人信息与企业数据权益保护的继承与发展。最后，纳税人为纳税义务而提供与纳税事务相关信息，纳税人提供信息、让渡财产行为与国家公共利益密切相关，个人信息保护不强调公益性。最后，信息与权利主体的关系，个人信息强调对信息本人身份的识别性，要求信息与个人身份、人格存在联系，直接或经过组合后能够指向个人[7]。而纳税人涉税信息则意在从信息的实质性出发，侧重信息与权利主体之间的全面完整性与真实可靠性。

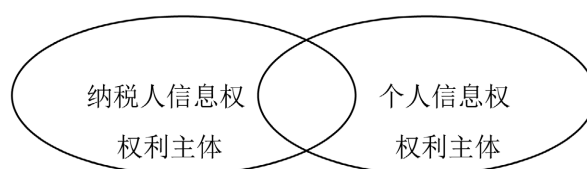


Figure 1. Diagram of the relationship between taxpayer' information right and personal' information right  
图 1. 纳税人信息权与个人信息权权利主体范畴关系图

## 5. 纳税人信息权的各项权能梳理

界定研究纳税人信息权的各项权能，需要引入纳税人信赖利益保护原则，纳税人基于对国家机关的信任而提供自身涉税信息，让渡财产所有权积极履行纳税义务，提高征纳效率保障国家财政收入，国家作为受益方有义务保障纳税人的合法信赖利益。权能既包括免受无权主体入侵、享有非用目的的独处、以及事后救济的消极防御权能，又包括积极更新纳税信息、了解信息处理情况的主动行使权能，根据功能发挥推进作用的节奏，对权能作如下分类。

### 5.1. 知情同意与目的限定权能发挥前置效用

同意权能赋予纳税人依法享有税收法律、行政法规和规章制定、修改的参与权。知情同意发挥着前置性的作用，如果纳税人无法知晓相关税收法律政策、征收程序、征收原因，不了解获取涉税信息的目的意图以及这些信息如何使用、流向何处的真实过程，纳税人根本不可能做出理性的决策，甚至连自身权利收到侵犯都可能不自知，即无法认识到自身合法权益处于一种侵犯状态，更遑论维护纳税人权益。同时权利主体纳税人只有在了解其涉税信息被收集、使用的特定目的，[8]即税务机关或法定第三方以特定税收目的为收集信息所必需，才能调动纳税人保障自身权益的主动性，并且防止国家滥用职权，无限扩大信息收集之必须进而发展为监管型国家。

### 5.2. 安全保障与信息管理权能承上启下保障纳税人权益

安全保障、信息管理权能，纳税人基于对税收相关政策法规以及信息收集目的的了解，当信息权益受到侵犯或信息收集管理状态出现偏差，能够依照安全保障和信息管理权能请求征税机关及相关第三方做出修正，并且在其拒绝调整后，可以据此申请、参与救济。征税机关作为涉税信息的控制者、使用者作为涉税信息使用的受益方，应当履行其相应的义务，即对所收集的信息采取安全保障措施，防止信息丢失、滥用或被不合法披露，防止信息被无权主体侵扰，造成权利主体直接或间接损失。对涉税信息安全

的保障,既保障了信息的独立,促进税收公平,又保障权利主体的安宁。经济活动的复杂带来涉税信息变化,信息更新是保障纳税人信息权益和提高税收效率通道,满足此要求信息管理权能需包含两方面:第一,限定目的信息收集的自然偏差调整,权利主体对基于经济活动而变化的信息、进一步说明经济实质的涉税信息,有权申请删除、更正、补充等意见。例如《税收征收管理法》第25条规定的法定申报期限,以及《征求意见稿》第39条纳税人可以修正申报。第二,其他信息更新权能,例如变更登记、申请小微企业认定,减免税资格认定等行为均属于对涉税信息的更新调整。

### 5.3. 参与救济权能兜底保障纳税人权益

由于义务主体管理不利导致权利主体的涉税信息遭受其他主体侵犯或滥用,纳税人能够参与救济是对纳税人信息权益保障的兜底行为<sup>[9]</sup>。一方面,纳税人是了解自身涉税信息内容以及遭受侵犯状态及程度的当事人,也是最有冲动维护该法益的权利人,纳税人作为权利人参与救济符合经济效益原则,提高司法行政效率。另一方面,纳税人在税收征纳关系中处于弱势地位,而税务机关作为税收债权债务关系的一方当事人,应当及时修正错误并积极采取救助措施,尽可能恢复原状或减少损失,同时也是最了解征纳税情况以及可以迅速作出应对的机关,因此由税务机关带动法定第三方进行事后补救措施,是合理、高效的补救方式。

## 6. 结语

研究纳税人信息权建构必要性,当明确公民宪法是纳税人信息权的建构基石,由公民财产权、人身权权益衍生而来,是对纳税人合法财产与人格尊严自由法益的保护。纳税人信息权兼具人格权与财产权属性,偏重财产权属性,受法律保护、处于发展完善中、且尚未被法律确立为固定权利的新型权利。明晰纳税人信息权与个人信息权、个人隐私权的关联与界分,个人信息保护法无法保障单位纳税人的涉税信息,征税机关的特殊性决定其不同于个人信息权的义务主体。研究建构可行性,首先,需厘清纳税人信息权的各项权利要素界定好相关范畴,明确法定第三方应当纳入纳税人信息权法律关系范围内,形成纳税人信息权法律关系的闭环。然后,运用纳税人信赖利益保护原则,根据权能的实现顺序剖析纳税人信息权的各项权能应用。

## 基金项目

江苏省研究生科研创新计划项目“我国纳税人信息权建构与权利保障研究”(KYCX21\_\_2753)。

## 参考文献

- [1] 刘剑文. 纳税人权利保护的实现机制——基于改进纳税服务的视角[J]. 涉外税务, 2012(9): 5-9.
- [2] 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+209.
- [3] 魏琼. 论纳税人税务信息保护的法理路径[J]. 税务与经济, 2012(4): 81-88.
- [4] 朱大旗, 曹阳. 大数据背景下我国纳税人信息权与相关权力的冲突与协调[J]. 学术研究, 2021(2): 67-70.
- [5] 刘剑文. 《税收征收管理法》修改的几个基本问题——以纳税人权利保护为中心[J]. 法学, 2015(6): 3-12.
- [6] 杨立新. 个人信息: 法益抑或民事权利——对《民法总则》第111条规定的“个人信息”之解读[J]. 法学论坛, 2018, 33(1): 34-45.
- [7] 王利明. 论个人信息权的法律保护——以个人信息权与隐私权的界分为中心[J]. 现代法学, 2013, 35(4): 62-72.
- [8] 李建人. 税务公开语境下的纳税人信息保护[J]. 南开学报(哲学社会科学版), 2012(4): 24-34.
- [9] 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.