

税收主权的变化与我国决策的适应

——以经济全球化为视角

侯 茜

(重庆大学 法学院,重庆市 400045)

摘 要: 税收主权是国家在税收方面拥有的对内至高无上、对外独立平等的权力。经济全球化浪潮导致税收主权在观念、主权者、税法内容、权力行使等方面发生了深刻的变化。我国税收法律制度必须适应这种变化,主动变革,着力普及人本主义税收主权思想,确立税收立宪观念,在公平与效率之间寻求价值平衡,坚持法律主权与让渡税收管辖权相结合。在税法制度层面,应当约束税收主权者的权力,调整税法内容,包括转换税制结构、变革流转税、创建电子商务税制,并逐步实现税收征管的国际化。

关键词: 税收主权; 税收管辖权; 税收决策; 经济全球化

中图分类号: D922.22 **文献标识码:** A **文章编号:** 1673-9841(2009)04-0117-06

一、税收主权的概念辨析

主权一词是英文 sovereignty 的意译,起源于拉丁文 supremitas 或 suprema potestas,其本义是最高权力。从国际法角度理解,“主权”应具有国家属性、对内拥有最高性与对外拥有独立性、法律性与事实性。

目前,国内外学界对“税收主权”的概念还缺乏精确的界定。有的学者认为税收主权意味着一国在决定其执行怎样的涉外税收制度以及如何实行这一制度方面享有完全的自主权,不受其他国家和组织的干涉^[1],即税收主权为一国税收上独立自主、不受干涉之权力。也有学者认为,税收具有的单向性、强制性、无偿性,本身就是至高无上权力的象征,所以税收是现代国家主权的表征^[2]。即使强调主权是不可分割、不可转让的,资产阶级法学家们也仍然赞同主权表现为多种权力或权利的结合。因此,国内也有学者认为,“主权是一个内涵丰富的集合体”,经济主权、政治主权、文化主权等概念是并列的^[3]。这样看来,税收主权是一个偏正词组,基于主权在内容上的复合性与可分性,税收主权是主权的构成部分,是国家主权在税收领域内的具体表现。根据主权的概念,税收主权就是国家在税收方面拥有的对内至高无上、对外独立平等的权力。

在国际税法领域中,“税收管辖权”一词被提及的几率要比“税收主权”高很多。税收管辖权是指一国政府行使的征税权力,即国家依法确定纳税人、征税客体的范围以及纳税人纳税义务的权力。具体讲,要解决谁有权征税、对哪些人征税、对哪些收入征税、税种如何、税率多少以及征税权力如何行使的问题。大多学者认为,税收管辖权是国家主权在税收方面的体现,是国家主权的重要内容^[4]。也有学者主张,税收主权就是税收管辖权,“税收管辖权,是指国家在税收领域中的主权,是一国政府行使主权征税所拥有的管理权力。”^[5]笔者认为,税收管辖权与税收主权还是存在着区别。首先,国际法中的国家管辖权一般是指国家通过立法、行政和司法手段对人或事物实行控制的权力。它的实质是一种具体的权限划分,一定涉及管辖者与管辖对象的范围,以及管辖方法与途径。而主权除了物质上、实践上确实意味着具体权限划分外,在内涵上还是一种高度抽象的概念,它是对内至高无上性和对外独立性的一种概括表达。其次,如果说税收主权强调的是主权利力的存在和相互平等,税收管辖权则更多地着眼于如何实现这种至高无上的权力以及在平等的主权国家间如何划分权限。再次,主权概念既具有法律性也具有实践性,既有应然的主权,也有实然的主权,而税收管辖权则是一个实践性的概念,是一种实然

* 收稿日期:2008-10-24

作者简介:侯茜(1973-),女,重庆市人,法学博士,重庆大学法学院,副教授,主要研究国际经济法学。

基金项目:国家社会科学基金项目“西部地区第三产业发展促进城乡协调的机制与模式研究”(07BJY122)的阶段性成果,项目负责人:曾国平。

的表达。总的来讲,税收管辖权是税收主权的组成部分和体现,它是税收主权中实践性(或事实性)的组成部分,是税收主权实然性权力的重要体现。

必须承认,税收主权与税收管辖权时常表现出尖锐的矛盾。一方面,越来越多的国际税收协定和条约要求各国限制税收管辖权。另一方面,各国又高调维护自己的主权。2000年11月,参加欧盟财政部长会议的英国财政大臣布朗曾说:“英国保留税法否决权是事关国家主权的大事。”^[6]这种矛盾的实质是,法律上的税收主权与事实上的税收主权有可能不一致,甚至经常不一致。但是,管辖权的重新划分或各国的自我限制并不一定就代表税收主权的弱化或消失。一国政府有税收主权,意味着有权选择自己认为合适的税收制度,包括接受国际条约规定的税收制度,税收管辖权的变化可以说正是各国选择的结果。

税权一词也是近年来我国学界使用频率较高的一个术语,但对其含义却有着不同理解。陈刚教授认为:“税权是由国家主权派生出的,国家对税拥有的取得权(课税权)和使用权(支出权)。”^[7]赵长庆教授认为:“税权是国家为实现其职能,取得财政收入,在税收立法、税款征收、税务管理等方面的权力或权利。是取得财产所有权之权。”^[8]张守文教授认为,“国际法上的税权就是学者通常所称的税收管辖权”,“税权的存在是与国家的主权联系在一起,并且,其本身就是国家主权的重要组成部分和体现”。^[9]施正文教授也认为:“在国际法上,税权又叫税收管辖权,是指一个国家(政府)对其领土及其国民在税收管理方面所拥有的各类权力的总称,它是国家对税收事务行使主权的具体体现。”^[10]

可见,大多学者赞同税权是与主权密切相关的概念,有些学者还从国内法和国际法角度来区分税权的不同含义。但是,将国际法上的税权等同于税收管辖权的观点却值得商榷。事实上,管辖权是国家通过立法、行政和司法手段对人或事物实行控制的权力,在国内法上同样存在税收管辖权问题。区分国内法上的税权和国际法上的税权,说明税权也有对内特征与对外特征之分。在对内税权方面,学者们更为关注税权的主体、客体、权限与分配,而在对外税权方面则强调与外国税权的平等。从这些特征看,学者们所说的“税权”与笔者所说的“税收主权”是基本等同的概念,只是目前学界研究“税权”时更注重其国内法上的意义,尤其是权力来源、权力分配与权力限制的问题,而笔者更为关注其国际法上的意义而已。

二、经济全球化与税收主权内涵的变化

随着经济全球化的浪潮,税收主权的内涵也发生了重要变化。在经济全球化以前,税收主权与事实主权就存在冲突,税收管辖权一直通过竭力向主权靠拢的姿态

来行使权力。然而经济全球化彻底否定了这种努力,指出了另外一条途径:让税收管辖权以反方向远离税收主权的方式来实现国家在国际社会中的预期目标。尽管抽象的法律主权仍然是绝对的、不可分割的,但是作为具体的事实主权,管辖权越来越以相对行使、(自我)限制行使、分割行使的方式来实现国家权力。

(一)经济全球化进程与税收主权观念的变化

全球经济空间观念改变了税收主权的空间观念,属人管辖原则中的地域概念淡化,对于居民身份的确定越来越缺少领土依赖。属地管辖权原则的“地域”概念已不完全局限于一国领土,例如电子商务中的虚拟营业场所。

全球经济的激烈竞争促使税收主权观从以权力为核心转向以利益为核心。资本具有追逐利润的天性,而经济全球化极大地促进了资本的全球流动。为了本国经济的发展,各国展开了吸引投资的激烈竞争,使得资本与劳动力和原材料等生产要素之间的力量平衡关系发生了明显有利于资本的变化。因此,在发达国家,高工资、高福利、高税收政策难以为继,而发展中国家保护性关税和其他税收手段也一再削减。税收被作为投资的成本计算,而各国的税收政策正是为吸引投资而减税以降低成本。这一系列的现象标志税收主权开始围绕利益行使。与此相适应,税收主权的重心也由政治转向经济,以利益为核心的税收主权观逐渐占据主流。

全球市场经济体制也促进了个人优先主义税收主权观的形成。个人利益是税收的根本,只有个人普遍富裕,私有财产普遍增长,国家税收收入才会增长。当经济全球化将市场体制推向统治地位,税收主权的行使就必须以私有财产制度和个体经济自由为基础。全球经济增长方式的变化还导致保护、斗争的税收主权观向合作、协调的税收主权观转变。因为斗争与保护的税收主权观导致更高昂的市场进入成本,削减了各方从全球化经济中获得的收益与福利,而合作与协调则有助于实现双赢。

(二)经济全球化与税收主权者地位的变化

传统上,税收主权无可争议地属于国家,国家的主权者地位在相当遥远的未来相信也不会被颠覆。但是,国家作为税收主权者在行使税收主权时,已受到来自其他国际法上的主体,特别是国际组织的深刻影响与限制。

从立法上看,各国制定涉外税法或签订税收协定时都考虑了国际组织的态度和规定,如采用国际组织的范本或遵守国际组织的原则性规定。从组织上看,国际组织并不只是各国主权的附庸,而是拥有一定权力和独立性。从范围上看,国际组织已经渗透到国际税收关系协调的各个方面。更为重要的是,某些国际组织已经取得了部分税收管辖权。以一体化程度最高的欧盟为例,欧盟在关税上制定的法律具有直接和最高的效力,可以要求成员国无条件服从。欧盟也享有各成员国让渡的部分

税收行政权,可以直接征收并使用关税、农业税和部分增值税税款。欧洲法院享有部分税收司法权,可以根据成员国法院的申请作出解释欧盟税收方面重要法律文件的裁定。与此同时,非政府经济组织对国家税收主权的影响也不可小视。国际商会从1959年起就关注国际税收争端的解决问题。它于20世纪90年代后期提出了以仲裁方式解决国际税收争端的建议。2000年,国际商会下属的税务委员会签署并公布了对国际税收争端进行仲裁的意见书。

还必须看到,虽然现代国家掌握着税收权力,但是课税客体的处分权却属于纳税人,纳税人对于自身财产的被征收和使用有着强烈的监督意愿。因此,税收立法权的归属深植着纳税人限权的要求,各利益集团受供需体系的驱使,往往通过选举等政治手段参与政治生活,国家则在各利益集团中进行平衡与选择。

(三)经济全球化与税法内容的变化

一方面,经济全球化促使各国的国内税法日益趋同。经济全球化的核心特征之一是资源配置全球化。而资源的全球配置一直存在着自然与人为障碍,税收就是人为障碍之一。而经济全球化的表征突出体现在,资金、技术、人员的频繁跨国流动。这种流动导致各国一致降低税率、扩大税基、简化税制。例如,所得税纳税人的所得、收入来源没有固定的地域界限,而任何纳税人都有可能通过转移住所、所得来源等方式来规避税收。为此,各国往往通过降低所得税税率来吸引纳税人主动选择本国纳税,从而最终会拓宽税基,使税收总额上升。但是,当各国都竞相降低所得税税率甚至出现恶性税收竞争时,犹如市场价格竞争总会经历的阶段那样,一定会有国际力量站出来维持正常的竞争秩序,经济合作与发展组织(Organisation for Economic Co-operation and Development,以下简称OECD)正是这样做的。因此,最终各国的所得税税率会逐渐调整,直至基本达到国际市场秩序能够容忍的程度。除个别国家和地区(自由港等)之外,这种调整的结果必然是各国的所得税税率日益趋同。从经济学角度解释,这种趋同是资源配置全球化与理性“经济人”选择税收政策的必然结果。

另一方面,经济全球化促进了国际税法的蓬勃发展。进入经济全球化时代,跨国经济活动不再以武力作为获利的主要途径,而是以各方都同意遵守的规范为指导,保证在和平的交换关系中尽可能使各方都获利。不仅数量

激增的双边和多边税收协定几乎涵盖了所有国家和地区,而且,经济全球化还促使国际税收条约发生了质的变化。这些变化体现在:其一,税收利益冲突的经常性和普遍性促使双边税收协定向规范化发展。联合国《关于发达国家和发展中国家避免双重征税协定范本》(简称UN范本)以及OECD范本都适应了这一需要,为谈判和签订税收协定节约了成本,也使国际税收规则在内容上更加标准化,为将来发展多边的所得税协定奠定了基础。其二,经济全球化带来的新问题丰富了税收国际条约的内容。电子商务等跨国界的交易方式对各国税收能力提出了挑战,对电子商务的税收规定自然出现在国际税收条约中。而当增值税作为非常适应经济全球化的税种在世界上普及时,多边税收条约也开始调整跨国的增值税协调问题了。其三,区域经济一体化还促进了区域税收规则的一体化,欧盟即是典型代表。

(四)经济全球化与税收主权行使方式的变化

对于经济全球化所形成的跨国市场,单个国家的法律秩序产生了与其他国家法律秩序合作的强烈需求。由于国家的税收主权仍然受限于领土边界,要对跨国界的实体和秩序行使税收主权,必须走出领土范围,同时又不能侵犯他国的主权,其结果只能是各国在协商基础上,改变税收主权的行使方式。事实上,在税务申报、税务情报交换、税务调查、税务审计、财产评估等方面,各国已经进行了广泛合作,这些合作无不显示出各国在税收主权行使上的互相联系和互相依赖。

税收主权行使的依赖特征与经济全球化的相互依存在性质上一脉相承。单纯由一国采取税收措施,已难以解决外部性问题^①。对于技术带来的正外部性,只有各国广泛交流税务信息,才能够较准确地衡量技术溢出效应;只有通过条约消除重复征税,才能将税收对技术研发的激励落到实处;只有通过条约分享技术进步带来的利益,才能鼓励一国对有益于他国的技术成果同样给予税收优惠。而对于污染带来的跨国负外部性问题,各界早已达成共识,必须要国际世界通力合作才有可能解决。不仅如此,在经济全球化时代,全球公共产品^②问题也被提上了日程。由于现有的全球性国际经济组织或者只针对某一方面的经济问题,并不能全面、平衡地提供市场所需的安全与秩序,或者只面向国家,而非普通个人(包括法人),因而在市场与这些国际组织之间,并没有形成一

^① 外部性是一个人的行为对旁观者的影响。如果这种影响对旁观者是有利的,称“正外部性”,如某科学家发明了某新技术;如果这种影响是不利的,称“负外部性”,典型的如企业的污染。

^② 所谓公共产品(public goods),就是既无排他性又无竞争性的物品。排他性(excludable),即可以阻止一个人使用一种物品时该物品的特性;竞争性(rival),即一个人使用一种物品会减少其他人使用该物品的特性。如国防,不能排除任何一个国民享有国防利益,而一个国民得到国防利益时,他并不减少其他国民得到国防利益。常见的公共产品有国防、基础知识、治安、不拥挤的公共交通设施、市政基础设施等。

种税收权利义务关系。因此,在经济全球化条件下,要实现全球公共产品提供,至少在目前需要各国让渡更多的管辖权,在更深、更广的层次上开展国际税收合作。

三、经济全球化背景下我国税收主权观念的转变

经济全球化作为不可抗拒的客观趋势,任何国家都无法超然于外而获得封闭的、单独的繁荣。我国也应当顺应经济全球化的历史潮流,及时转变税收主权观念。

(一)普及人本主义税收主权思想

人民主权的基本政治构架决定了税收主权来源于人民,因此其行使也必须以人民为本位。但是,“人民”并不是一个抽象的概念,而是具体的、市场中个人概念的集合。在税收法律制度中,人本主义最基本的表现就是税收法定以及保障纳税人的基本权利。

受农耕文化影响,我国具有根深蒂固的集体主义传统,数十年计划经济的贯彻更加深了税收主权以权力为本位和以公共利益为主导的基本价值判断。在这种理念下,“人民”是一个抽象的集体概念,纳税人只是依附于国家权力的义务人。我国《宪法》中没有规定纳税人权利,也没有专门的纳税人权利宣言或法案。无论在税收立法还是税收执法中,税法更多地被作为保障国家税收主权的工具,而不是保障纳税人合法权益的武器。而这种理念却不能满足经济全球化背景下我国经济发展的内在诉求。因为市场化的演进,必然导致纳税人独立性越来越鲜明,要实现在经济全球化潮流中国家整体竞争力的提高,税收国家必须仰仗纳税人追求自我利益的巨大驱动力,必须保障个人利益有效运作的私人经济基础。那么,税收主权不仅具有国家主义和集体主义的内涵,同样也具有个人主义的内涵,国家只有基于纳税人同意的授权才是合法的。因此,在税法上正视纳税人对自身权利的基本要求,是人民主权国家确立以人为本税收主权思想的必然要求

(二)培养税收立宪的基本观念

我国《宪法》第56条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”除此之外,宪法再无其他与税收主权相关的规定,我国大量的税收立法渊源都是行政法规或部门规章。国家税务机关不仅自己立法而且还由自己执法,纳税人的意志和利益在税收立法中不能得到充分反映。

税收与宪政国家本来有着紧密的内在关联^[11],在经济全球化背景下更加休戚相关。首先,市场经济是税收与宪政的共同基础。发达市场经济下细化的社会分工催生了超然于个人利益之上的公共利益,这种利益不仅是税收为之服务的目的,也是宪政为之产生的目的。正因市场机制存在天生的缺陷,需要市场自身之外的调控和

监督,这既是税收的功能,也是宪政的功能。经济全球化将市场经济体制推向全世界,税收国家与宪政国家的思想也随之传播。其次,国家的物质依赖性决定了其权力运行模式必定取决于一定的经济运行方式和与之相配套的公共财政机制,市场经济下的税收财政要求宪政国家的政治模式应当与之相适应^[12]。最后,税收制度属于宪政国家制度体系中的一个子系统,宪政体制可以为纳税人基本权利保障提供政治与法律支持,从而促进市场经济的发展和市民社会的成熟。我国税收主权的观念也必须符合这一价值体系。

(三)坚持法律主权与协调税收管辖权

经济全球化对税收管辖权的巨大冲击,使各国税收收益分享的矛盾进一步加剧。但是,经济全球化并没有改变税收主权的根本性质,国家税收主权必须坚守。只是经济全球化改变了税收主权的行使方式,从而促使国家税收管辖权必须予以改变,特别要在各国相互协调的基础上进行自我限制。

坚守法律主权与让渡事实主权是行使税收主权的最佳选择,因为只有坚守法律主权,国家才有国际法上的资格与其他国家进行平等协商与谈判,从而达成协议解决管辖权冲突。并且,也只有让渡或放弃行使一部分事实主权,才能适应经济全球化背景下市场经济的客观要求,重新划分税收管辖权和税收利益,与其他国家达到双赢或多赢的结局。

(四)确立公平与效率的价值取向

与其他法律制度一样,我国税法的制度设计也一直面临着公平与效率的价值权衡与取舍。一方面,我国市场经济机制尚不完善,产业分布和地区分布不平衡,经济效益较低,现行税收法律制度首先考虑的是效率因素,以应对经济全球化的冲击,提高国家的整体竞争力,力争在国际市场上占有一席之地,这是现实的合理性选择。另一方面,由于社会转型、经济体制改革和地区差异等因素,我国现在社会贫富差距越来越大,一些社会矛盾已经十分突出,适当推行“社会正义优先于个人原则”^[13]有利于缓和社会矛盾。如果税法不考虑社会再分配的公平性,就可能导致较严重的社会冲突,甚至影响经济发展节奏与速度,抵消经济社会发展的丰硕成果。因此,我们应当效率与公平相结合、同时并重,以此指导我国税法的立法与执法工作。

四、经济全球化背景下我国税收主权的实现

目前我国尚无一部税收基本法。除《税收征管法》、《个人所得税法》和新颁布的《企业所得税法》外,大量的税收立法渊源为部门规章,甚至是地方性法规,整体上看立法层次较低。必须承认,税收立法的技术性和专业性

较强,国家立法机关授权行政机构立法具有一定合理性。但是,大量重要的税收法律立法层次较低的现实,既不利于树立牢固的税收立宪观念,也不利于保护纳税人的权利。而且,这种状况还不利于我国利用税收主权增强国际竞争力。许多跨国公司对于以地方性法规作为税收法律依据往往难以理解和接受。在与其他国开展税收合作时,部门规章和地方性法规也难以取得深入和广泛的配合。笔者认为,实现国家的税收主权,必须结合我国的实际情况,在涉外税法制度层面设计出具有可操作性的应对措施。

(一)约束税收主权者

作为税收主权者,国家的地位不可撼动。但是,国家在行使税收主权时应考虑到各种力量的影响和制约。国际上,主要是国际经济组织通过国际公约或条约来影响国家税收立法。而在国内,主要是纳税人对国家税收决策的制约和对征税权力的限制。国家必须正视这种制约与限制,并应当以积极的态度肯定其现实性和正当性。具体而言,在涉外税法政策上我国要积极参与国际公约的制定,争取国际话语权,力争将我们的态度转化为国际共识。而在国内税法上,则要通过法律来切实维护纳税人的权利,特别是完善税收救济制度。例如,修正税收复议制度,废除复议前先行纳税或提供担保的规定,使税务复议机构中立化,宪法税收条款司法化,修改税收国家赔偿的内容以及设立税务法院或税务法庭,等等。

(二)调整涉外税法内容

在经济全球化背景下,各国税法趋同是不争的事实,这既是全球市场机制对市场税收成本发生作用的结果,也是各国正常税收竞争的必然选择。因此,与其坐待被动变革,不如主动调整涉外税法的内容,使其适应经济全球化的要求。

1. 转换税制结构

笔者认为,建立以流转税与所得税为主体、其他辅助税种为补充的税制结构是经济全球化背景下我国税制的最优选择。笔者不赞同由所得税取代流转税而成为唯一主体税的观点。就所得税的特点而言,更有利于实现平等而拙于实现效率。在当前经济全球化的巨大压力下,将其作为唯一主体税并不利于我国个人与企业参与国际竞争。而且,所得税难以转嫁,这是投资者重点考虑的投资成本,过高的所得税必然削弱对投资的吸引力,造成国际避税频发、税源转移。这样,资本的跨国流动会严重侵蚀所得税税基,所得税作为国家财政收入来源的稳定性亦必然降低。此外,从当前各国的税收实践看,大多数发展中国家并未以所得税作为单一主体税,原先以所得税为主体税的西方发达国家也逐步在降低所得税的比重,提高了增值税、消费税等流转税比例。当然,我国确实存在流转税所占比例过大,而所得税所占比例过低的客观

情况,需要我们进一步调整,在两者的平衡中实现“双主体”税制结构。

除流转税和所得税外,针对我国在产业结构调整过程中出现的结构性失业等社会问题,为稳定社会大局,规范社会保障基金的筹集与运用,适时开征社会保障税应当成为必要。而引入“绿色税收”制度,包括开征环境保护税、生态补偿税、资源税等,相信也是有效缓解严峻的环境和生态形势的有力措施。

2. 变革流转税

就流转税而言,针对不同的税种应当考虑不同的制度设计。尽管关税作为税收收入途径的重要性在下降,但是作为对外经济交往和执行国家经济政策的重要手段,其制度功能仍然不能忽视。在经济全球化背景下,应当大力发挥关税的保护、调节和激励作用。就增值税而言,长期以来我国侧重从增加财政收入和遏制固定资产投资规模膨胀角度考虑,一直实行生产型增值税。但是,经济全球化则要求税收法律制度尽量消除非中性影响,以有利于降低纳税人的成本,便于个人和企业参与全球市场的竞争,因此我国的增值税制度也应当尽快向消费型增值税转型。而在消费税方面,随着经济全球化进程的推进,大量高端产品将进入我国国内市场,一些奢侈品以及高档娱乐性劳务应当纳入消费税的征税范围。而对不可再生的稀缺资源和存在严重环境污染的项目应提高税率,防止境外资本实行掠夺性或污染转嫁性的投资。

3. 创建电子商务税收制度

电子商务的迅猛发展,不仅极大地推动了经济全球化的进程,而且还引发了国际避(逃)税和税收管辖权国际划分等一系列新问题。近年来,我国先后颁布了一些与信息网络有关的法律、法规与行政规章,主要涉及计算机和网络建设、运营、域名注册、网络安全等方面,与电子商务联系较密切的主要有2004年8月颁布的《电子签名法》,而与电子商务征税相关的立法尚属空白。电子商务税收立法不仅涉及立法技术问题,而且还是涉及电子货币、电子凭证、网上支付、网络安全与隐私保护等多方面的系统工程。但是,在现行的税收法律框架中,增值税、消费税、营业税、所得税和关税等与电子商务密切相关的税种却有大量不能适应电子商务运作的规定,例如现行的消费地、营业地等均指物理上的地点,未充分考虑虚拟地点的问题。因此,建立电子商务税收制度有赖于电子商务法律制度的建立和整体税法体系的修改和补充。

现阶段,我国电子商务税收制度的设计重点应当放在征管领域。其一,在税务登记中,增加电子商务的内容,如强制要求有电子商务活动的企业登记网址、服务器地址等信息以备查。其二,逐步推行电子凭证,要求开展电子商务的企业和个人必须开具电子发票,必须使用电子发票发往银行才能进行电子账号的款项结算。其三,

有条件地开展网上税务稽查,建立网上跟踪监测制度。在法律允许范围内,对有怀疑的用户信息进行跟踪,以防止偷漏税。此外,在参与国际税收协定范本讨论时或签订税收协定时,不能放弃常设机构等传统原则,必须根据我国国情坚持来源地税收管辖权与居民国税管辖权平衡分配税收利益。因为我国仍然是一个发展中国家,在电子商务方面还属净进口国,如果放弃来源地税收管辖权,就可能丧失大量税收收入。

(三) 实现税收征管国际化

追求公正、高效的税收征管程序是经济全球化背景下行使税收主权的基本思路,这既是保护纳税人基本权利的需要,也是宪政国家和人民主权原则的基本要求。按照我国现行的税收征管程序,由税务机关直接针对纳税人主动征税,或者通过纳税人所在单位、所得取得单位代扣代缴,纳税人被动纳税。整个税收征管程序不够透明和清晰。甚至很多地区还在手工填报纳税资料,人工管理纳税档案,效率低下、查阅困难且不透明。在经济全球化进程中,跨国生产经营和贸易将大量递增、人员流动会更加频繁,我国低效的税收征管程序显然不能适应经济全球化的要求。因此,应当积极推行自动申报、自动缴纳、自我核算的纳税程序。考虑到税务申报的专业性,还应大力推广税务代理制度,在法律上应明确税务代理人资格的取得与丧失、职能与责任、行业组织与规范等。在税务机关方面,则应着力推行计算机联网征管,建立完善的税务情报和资料网络。因为转让定价、反资本弱化、受控外国公司(CFC)制度的切实执行,都建立在高度的国际税务情报交换、审计合作的基础上,仅仅依靠单个国家的征管力量,难以切实实现上述制度目标。

五、结 语

作为一股不可阻挡的历史潮流,经济全球化必然冲

破各种障碍,构筑全球市场,实现资源配置全球化。以国家疆域为界限、以国家权力为依托的税收主权,与以市场为界限、以私人利益为推动力的经济全球化既有矛盾也暗含共通的精神实质。税收主权在全球范围内的适应性转变为我国税法的变革提出了要求并树立了标准,从税收主权观念到税收法律制度都必须随着我国融入经济全球化的步伐与时俱进。从国内利益和国内法的立场出发,我国税收法律制度在经济全球化的背景下必须审时度势、适时变革,以迎接充满机遇和挑战的未来。

参考文献:

- [1] 刘剑文. 国际税法[M]. 北京:北京大学出版社,2004:54.
- [2] 刘剑文,熊伟. 税法基础理论[M]. 北京:北京大学出版社,2004:31.
- [3] 徐泉. 国家经济主权论[D]. 重庆:西南政法大学,2005:3-4.
- [4] 郭寿康,赵秀文. 国际经济法[M]. 北京:中国人民大学出版社,2000:437.
- [5] 杨志清. 国际税收[M]. 北京:中国人民大学出版社,2005:27.
- [6] 王献枢,王宏伟. 经济全球化时代的国家主权[J]. 法商研究,2002(1):67-73.
- [7] 陈刚. 税的法律思考与纳税人基本权的保障[J]. 现代法学,1995(5):14-16.
- [8] 赵长庆. 论税权[J]. 政法论坛,1998(1):75-82.
- [9] 张守文. 税权的定位与分配[J]. 法商研究,2000(1):43-49.
- [10] 施正文. 论征纳权利——兼论税权问题[J]. 中国法学,2002(6):145-155.
- [11] 赵立新. 税权的宪政逻辑[J]. 政治与法律,2007(1):79-84.
- [12] 周刚志. 论公共财政与宪政国家[M]. 北京:北京大学出版社,2005:53.
- [13] 曹玉涛. 论罗尔斯制度正义的优先性及其启发意义[J]. 西南师范大学学报(人文社会科学版),2005(2):18-21.

责任编辑 刘荣军

The Gradual Transition of the Tax Sovereignty & China's Corresponding Policies

—From the Perspective of Economic Globalization

HOU Qian

(School of Law, Chongqing University, Chongqing 400045, China)

Abstract: The tax sovereignty means that one country has the loftiest power at home and the independent or equal power internationally in terms of tax revenue. Economic globalization causes changes of tax sovereignty in concept, sovereign subject, content of tax law and performance. The tax system of our country should comply with the changes and make some adaptable transition. In concept, it should insist on tax sovereignty as important as transfer tax jurisdiction, establish the thought of humanism tax sovereignty, set up the constitutionalism conception of tax, and compare the value of fairness and efficiency. In system, it should restrain the power of sovereign subject, adjust content of tax law, e. g. adopt the tax system in which turnover tax and income tax is primary and other tax as supplementation, improve the turnover tax system, set up the e-commerce tax system, and carry out international taxation gradually.

Key words: tax sovereignty; tax jurisdiction; tax policy; economic globalization