

刊登於月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 68-88 頁。

## 全球租稅正義及其方法論初探\*

### －全球化的管制理論及其在稅法領域的運用

藍元駿

中國文化大學法律學系教授

財政學是觀察社會最佳的起點之一，特別是它的政策層面，但並不以此為限。這種觀點的最大成效，體現在若干轉型時刻或特定時期中，會更明顯；在這一段期間，既存的現狀開始消逝並蛻變出新；而通常值此時期，舊有財政手段都面臨了危機。這在財政政策上不僅具有因果上的重要性（只要財政事件依然是整個變化的重要因素），同時也具有現象上的意義（只要任何事的發生，都有對應到財政上的一面）。

Joseph A. Schumpeter<sup>1</sup>

#### 壹、問題概說

「全球正義（Global Justice）」概念自上世紀後半葉於政治哲學界提出，其熱議延燒至今，餘溫依舊<sup>2</sup>，更有各式追求國際分配正義（international distributive justice）的課稅想法提出。<sup>3</sup>無獨有偶，2021 年 10 月底，G20 高峰會公開表態支持全球最低稅負制（Global Minimum Tax，下稱 GMT）的提案<sup>4</sup>，可謂再予拾柴添薪。此種討論作為公共議題固然有其重要意義（後詳述），但如能【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 68 頁】置於不同學科脈絡之中觀察，進而比較彼此在視角上異同，毋寧更具學術價值。

申述之，（政治）哲學者的「全球稅」各式提案（如「全球奢侈稅（Global Luxury Tax）」）

關鍵詞：全球最低稅負、全球稅、全球租稅正義、管制理論、稅法解釋

\* 本文為作者休假期間（2023.8.1.~2024.1.31.）成果之一部，為重新整合藍元駿，兩岸稅務管理與多層次規範體系－CFC 的社會學式考察，財金法學研究，2 卷 3 期，2019 年 9 月，407-423 頁；藍元駿，數位時代的租稅概念與納稅人形象，疆界之外：人工智慧時代公法與國際法之交錯匯流國際研討會，2021 年 11 月 5 日相關部分（特別是從詮釋學傳統理解稅法解釋以及管制理論在稅法研究的運用）的嘗試之作，曾於 2024 年 1 月 11 日政治大學法律學系公法中心受邀發表，承蒙傅玲靜教授以及與會同學不吝指教，並致謝忱。

1 熊彼德著，租稅國危機，收錄於：斯威德柏格編，藍元駿譯，資本主義經濟學及其社會學，2017 年 6 月，143 頁。

2 如 T. POGGE & K. MEHTA (eds.), GLOBAL TAX FAIRNESS, OXFORD UNIVERSITY PRESS, (2016). 簡要請參照 international distributive justice 詞條，<https://plato.stanford.edu/entries/international-justice/>（最後瀏覽日：2024 年 12 月 5 日）。

3 例如，全球資源稅（Global Resource Dividend）、位元稅（bit tax）、托賓稅（Tobin tax）、國際連帶稅、國際航空稅、全球奢侈稅（Global Luxury Tax）等不一而足。此類稅捐強調某種全球性問題的用途，收入則不限於單一國家或地區，於本文統稱為「全球稅」。

4 此一由 OECD 提案，獲得至少 136 個國家地區的認可，其中最為人矚目者，便是對全球大型企業（年收入超過 7 億 5 千萬歐元）課徵至少 15% 的稅。此種全球最低稅負的課徵目的，在於防杜此類大型企業的租稅規避行為（例如將公司設立於低稅負國家或免稅天堂）。本文亦將之歸為「全球稅」。

與上述在 OECD 以經濟、會計及法律為專業之稅務工作者所推行之「全球最低稅負制（Global Minimum Tax）」二者，各自就所面臨的全球性問題－前者或稱之為全球貧富不均，後者或稱之為全球稅基侵蝕－從不同學科脈絡，嘗試提出某種促進其「全球性分配正義」想像的方案。透過二者的比較，不僅具有科際整合的意義，也能進一步認識全球化過程對租稅的意義及其影響。

本文認為，二者為「全球租稅正義」的某個側面，如能釐清彼此視角（方法）上的關聯性，甚至建立方法論上的整合，將有助於充實稅法的解釋方法。在架構上，本文擬先（一）從現代國家租稅觀點分析各式全球稅方案以及內容；其次，（二）從分配公平的方法論觀點分析其背後對「租稅正義」之理解，並透過管制理論與「三層次分析」<sup>5</sup>來界定不同方法間的相互關係並予以整合；最後（三）再試圖就此整合成果應用於稅法作為全球法的可能性。

## 貳、「租稅人（homo tributum）」的多重性格

### 一、「全球稅」之幾項國際倡議

近年來以「全球」為目的之方案，其中以 Thomas Pogge 之全球資源稅（Global Resources Dividend，下稱 GRD）主張最為馳名。<sup>6</sup>此種全球稅，針對的是資源開採公司，其主張在開採資源之際即支付一筆數額至一共同基金，作為紓解世界貧困之用。此提案除設計構想新穎，更因指出現狀得利者所避而不見的事實：即公平（fairness）有賴於廣泛開採並使用（extensive use）地球資源之人給予不情願但鮮少使用之人（involuntarily use very little）一定的補償（compensation）。<sup>7</sup>

基於類似理由的提案，另有全球奢侈稅（Global Luxury Tax，下稱 GLT）。其構想是將世界人口分為貧富兩大群體（the global poor v. the global wealthy），區別標準在於除了滿足基本需求外能否享受奢華。分配的對象自然是資源富裕的群體，基本理由在於此群體所享的資源，很可能來自於遙遠歷史中一段不為人知（injustice）的過去。<sup>8</sup>

分配方法也十分明白，亦即針對特定的交易行為，就其價格課徵極小比率的稅，再放入一全球救貧基金之中，用以支應亟需救濟之貧困群體；Pogge 曾【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 69 頁】指出在全球約有 47% 的人口（約 30 億人）每日平均花費低於 2.5 美元；而每年約 5,000 億美金的滙注即足以緩解此事。<sup>9</sup>

5 詳葉俊榮，行政法案例分析與研究方法，1999 年 3 月。

6 HELMUT P. GAISBAUER, GOTTFRIED SCHWEIGER, AND CLEMENS SEDMAK, PHILOSOPHICAL EXPLORATIONS OF JUSTICE AND TAXATION: NATIONAL AND GLOBAL ISSUES, SPRINGER, 203- (2015).

7 TIMOTHY MA WE, VITTORIO BUFACCHI cited from HELMUT P. GAISBAUER at el., *supra* 6, at 203-217.

8 Id., 206-207.

9 Id., 207, n. 5.

至於課徵的對象－即所謂的奢侈行為－包含航空（air travel）、金融交易<sup>10</sup>（financial transaction）、生產（procreation）以及手機簡訊（text message）四種。前二者一體適用於貧富兩個群體，又稱一般（Universal）GLT；後二者則專門針對生活水準低於一定門檻之人，亦稱特種（Partial）GLT。<sup>11</sup>具體課稅標的則表示如下【表一】。

## 二、政治哲學家的租稅正義圖像

承上，其他全球稅的各式提案尚有航空稅<sup>12</sup>、位元稅（bit tax）等，均被「世界主義（Cosmopolitanism）」視為實現正義的手段；有認為，無非認為富國人民較常寄發電子郵件、較常搭飛機、強勢貨幣較常成為兌換的對象，也開採較多自然資源，因此課之以達全球財富重分配的目的。<sup>13</sup>

先不論此類提案從經濟學角度觀之，其在具體落實上略顯粗糙<sup>14</sup>；即便在相同學門之中，也未必受到另一個陣營，也就是「國族優先」者－或「非世界主義者」－的支持。此種（國際關係）倫理學的討論，猶如政治哲學脈絡自由主義與社群主義的對話<sup>15</sup>；對於非世界主義者而言，其不能理解全球稅的倡議者的是：何以要將一國或特定國家地區的問題或負擔，看成是全局的問題？

【表一】

一般全球奢侈稅(Universal GLT)	特種全球奢侈稅(Partial GLT)
航空	生產
金融交易	手機簡訊

From: Mawe & Bufacchi (2015; 210)

### 【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 70 頁】

題並轉嫁由全球所有國家共同買單。

換言之，此種「責任」的全球分配機制與運作原則，其正當性基礎究何所指？

不過在進一步探究此一問題之前，或許應該說明本文對自由主義與社群主義之間討論脈絡的理解。

## 三、「租稅正義圖像」的相關討論脈絡

10 金融交易課稅的構想，取自托賓稅（Tobin tax）；其構想之初，主要是針對所有的即期換匯行為，其後所擴及至各式股權，債券和衍生性金融商品。此類課稅同時針對出於非必要的投機行為，以及必要性的換匯行為（如出國旅遊所需的基本結匯數額）；但後者的稅負微乎其微，如 0.05 美元。TIMOTHY MAWE at cl.，同註 7，210 頁以下。

11 Id., 207-209.

12 金子宏，國際人道稅（國際連帶稅）の提案、租稅法理論の形成と解明（下卷），2010 年 11 月，有斐閣，662-671 頁。另請參照望月爾著，中島茂樹、中谷義和編，グローバル化と税制－グローバル・タックス構想を中心に，グローバル化と国家の変容，2009 年 3 月，お茶の水書房，155-183 頁。

13 林立，當代大哲學國際正義：「普世價值」是否存在？，2019 年 10 月，35-68 頁。

14 如從實用主義批評為不務實，脫離實情；另對 Rawls 的批評也在於價值中立的不可能，詳賴建誠，公正分配理論－經濟學家的質疑，重商主義窘境，1992 年 12 月，11-12 頁。

15 林炫向，國際關係學與政治理論的重新結合：以羅爾斯的《萬民法》為鑑，全球政治評論，28 期，2009 年 10 月，1-38 頁，轉引自林立，同註 13。



政治哲學家 Adam Swift 在其書中曾（依複雜程度）臚列出幾項以社群（community）之名而對自由主義者（Liberals）的指控：「1. 自我中心、自私（egoistic or selfish）；2. 主張最小政府（minimalist）；3. 只談權利，不講義務與責任（right-oriented）；4. 價值主義或相對主義（value-relativism/subjectivism）；5. 忽略個人的社會形成；6. 未能看重群體關係（communal relations）、共同價值（shared values）與認同（common identity）；7. 誤以為國家可以也應該保持中立。」<sup>16</sup>

其後 Swift 花了不少篇幅說明上述多半為誤解或不實。諸如：（一）自由主義並非自利，而是重視選擇的自由；（二）Rawls 也為自由主義者，但並非主張最小政府；（三）認為權利與義務（責任）不可分；（四）當代自由主義認為價值多元是常態，社群主義者也是價值相對；（五）自由主義者也重視，個人的社會成因，但強調此一成因乃作為其選擇自由的判準；（六）自由主義者重視共善（common good）如尊重個人自主，並得獲配適當資源來確保之；但其定義與社群主義不同（社會只是一種與人合作的方式，用以追求個人優勢，特別是政治生活）；自由主義者對公民身分認同的重視程度，高於對其他個人身分（如性別、宗教、偏好等）的認同。（七）支持國家單薄正義之自由主義者會認為，國家之中立僅限於政治的公共領域；另有完善自由主義者（如 Raz）則希望人可以過得更好，因此國家可以介入人民選擇，以促進生活美好。<sup>17</sup>

承上所述，指控自由主義之人（如社群主義者），似乎懷抱一種道德理想，並且想要終止一種道德淪喪的過程。以上述命題（七）一即：自由主義者誤以為國家可以也應該保持中立（Liberals wrongly think that the state can and should be neutral.）一為例，國家為了使人民過得更好，因此倡議對賭博課重稅一事，就不應算是剝奪人民的自由。

對之，從自由主義者觀點，人民是否享有選擇不納稅的自由（例如選擇居住在稅負低的國家）？或者說，如果人民放棄所屬共同體身分，是否因而被剝奪基於共同體身分所享有的權利或權能（例如歐盟國家的出走稅）？

這個問題，或許 OECD 的稅務專家嘗試以下述「全球最低稅負制（Global Minimum）」的提案來回應。

#### 四、「全球最低稅負制」－實證稅法工作者的正義藍圖

近十年來，各國日益重視防杜全球【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 71 頁】跨國企業之稅基侵蝕與利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting，即 BEPS）的現象，OECD/G20 更倡議所謂的全球最低企業稅負。<sup>18</sup>此種提案一旦落實，對於實證稅法

16 ADAM SWIFT., POLITICAL PHILOSOPHY: A BEGINNERS5 GUIDE FOR STUDENTS AND POLITICIANS, 4th Edition, POLITY, 138-160 (2019).

17 Id.

18 OECD/G20 所倡議之包容性架構（Inclusive Framework，下稱 IF）的兩大支柱一即全球課稅權重分配（以下簡稱第一支柱或 Pillar I）以及全球最低企業稅負（簡稱第二支柱或 Pillar II）的構想一最受矚目，有謂之 BEPS 2.0。

工作者－包含稅務律師、會計師、經濟學家以及在第一線適用租稅實定法之人而言－無論是工作內容或性質，均可能產生典範轉移式的改變。

簡言之，此方案內容主要是針對跨國企業，確保其全球稅負至少 15%。此類納稅人雖排除非營利事業，退休基金，投資法人等，但已涵蓋 90% 的全球法人稅基。同時對於開發中國家的特別待遇，也顯示「重分配」的公平思維。

詳言之，其徵收方式，<sup>19</sup>大致是找出這些跨國企業集團內部各成員（Constituent Entities）的所在；確定這些成員的所得稅基（GloBE Income）以及應繳的所得稅（Covered taxes）；其後就實際負擔稅率不足 15% 者追補其稅額（Top-up Tax）。特別值得注意的是，若母公司所在國未將此類所得計入（Income Inclusion Rule, IIR）<sup>20</sup>，則改由所得給付國來徵收追補稅額（Undertaxed Payment Rule, UTPR）。

此種提案背後的想法，似乎是認為許多跨國企業少繳了許多該繳的稅（低於 15%），只是追稅一事單一國家力有未逮，因此國際社會有必要共同合作，將共同追回這些本即應該繳納的稅。

從哲學相關討論脈絡以觀，此種義務論式（deontological）<sup>21</sup>－即：企業有納稅的義務－的說法，似乎偏向世界主義，也就是全球稅的提案者；但不同的是，前者的義務是來自國家，後者的義務可能是對全球的共同體。

## 五、區分「辯證理性」與「技術理性」

實則租稅正義的討論脈絡甚多<sup>22</sup>，也經常促成學科之間的對話。而此類對話所以歷久邇新，不絕於耳，實乃分配公平一事乃人類永恒關鍵問題，超越學科分際，存在也較學門本身悠久。

西方思想傳統中，「等者等之」與「不等者不等之」已存在於古典時期的算術平等（平均正義）與比例平等（分配正義），強調哲學式的「辯證理性」。至於近代經濟財政學上也有自己關於分配公平的論述傳統<sup>23</sup>，是以「水平公平（horizontal equity）」與「垂直公平（vertical equity）」的討論，偏向精密【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 72 頁】分析的「技術理性」。

對照「辯證理性」與「技術理性」二者，表面上為不同學門的不同視角，但亦不妨視為一項政策提案的研擬階段和執行階段，猶如目的（或價值）層面的理性以及手段（或工具）層面的理性。二者雖著重面向不同，但均針對同一項政策提案而言，有助於終極

19 簡要請參照 <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>。

20 即 CFC 法則（受控外國公司法則）或美國 GILTI 方案。

21 如 Nigal Warburton, *Philosophy: the basics*, Routledge (1999); Liam Murphy & Thomas Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, OUP (2002)。

22 如 Liam Murphy et al., *supra* 21, at Ch. 2。

23 Musgrave, R.A., "A brief history of fiscal doctrine," *Handbook of Public Economics*, in: A. J. Auerbach & M. Feldstein (ed.), *Handbook of Public Economics* (1985); Liam Murphy et al., *supra* 21, at Ch. 3。

目標（如全球租稅正義）的完整實現。

全球稅與全球最低稅負制此兩提案是否相通，因此也具有方法論的討論實益。換言之，政治哲學家的正義圖像與經濟會計學者的正義藍圖彼此之間的關係，某種程度涉及科際整合在租稅上的體現。

要言之，若結合社群主義、義務論與國族優先的想法，似乎強調共同體成員負有繳納義務，不過國族與非國族容有稅負上的差別待遇。另一方面，若是結合自由主義、目的論與世界主義的理念<sup>24</sup>，則所繳全球稅的稅負應有助於個別成員的利益，且每個世界公民的稅負均應平等。<sup>25</sup>相關內容整理於下【表二】簡示。

## 參、如何理解「全球稅」

稅制作為分配手段所欲實現的「內國正義」與「全球正義」目的，二者有無不同？無論全球稅提案與全球最低稅負制二者是否相通，或許在討論之前，應先就「全球租稅正義」等相關用語予以釐清。

### 一、界定「全球租稅正義」

然而全球稅所追求之「全球租稅正義」究何所指，有待進一步界定。

【表二】

相關討論脈絡	課稅正當性	稅負分配方式
社群主義//義務論//國族優先	義務說	等者等之
自由主義//目的論//世界主義	利益說	不等者不等之

### 【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 73 頁】

首先，租稅的本質作用在於分配負擔。同時，與國家目的相連，因而涉及社會契約論的討論。不同的國家社會脈絡，當中成員的社會契約內容自然反映其文化精神與價值理念，從而也影響其國家的財政體制以及負擔分配的機制；簡示如下【表三】。

第二，何謂租稅正義。此即分配負擔的正當性問題。雖然所分配的是負擔，但此種負擔乃因共同體全體福祉所生（公共財），會連結至共同體成員的個別利益。而如何公平

24 法律經濟分析乃財富最大化哲學，其在倫理學傳統中，同功利主義是屬於目的論或結果取向論的典型，亦即一應先決定什麼是其所認定的善，而後一切行為只要能達成這個目的就是善。對之，義務論則認為實踐一道德規律本身即為善，行為的價值不在結果，而在被實踐本身。不過，林立認為兩種理論並非截然對立，因為：在沒有哲學家會否認德性是為了促進行為者本身及他人的福祉時，不可能有一種不顧後果的義務論。林氏對於協調二者的嘗試，見於 Rawls 的正義論。例如，Rawls 的人性尊嚴的義務，並非虛無飄渺（而為實用主義識為教條、本質主義），而是直接產生快樂與痛苦（社會利益最大化）。詳林立，一個倫理價值重新奠基的嘗試，收錄於：波斯納與法律經濟分析，2004 年 4 月，上海三聯，492-493 頁。

25 至於何謂「平等」，經濟學的思維提供了更為細緻的判準，如賴建誠，同註 14，關於 equality（公平，量化）、equity（公正，質性）、fairness（公允，主觀）的區別。Sen 也針對 Rawls 的 Maximin 原則進一步具體化，詳 Sen A., “Equality of What?” In The Tanner Lecture on Human Values I, CUP, 197-220 (1980)。



地將稅負分攤給所有共同體成員，即為分配正義問題。

準此，全球分配正義，僅為全球正義的一環，其聚焦在全球徵納共同體之全球公共財。支應這些公共財的負擔，如透過租稅方式，合理分至所有共同體成員，即為全球分配正義。

此種追求全球租稅正義的租稅，與以國家為中心的現代租稅有不同之處；其中最明顯之處為，後者為國家主義，前者則是全球主義。申之，國家主義式的租稅討論，國家可能是至高無上的權威，乃獨一無二的債權人。反觀全球主義式的租稅討論，國家在理論上不僅是複數而平等存在的債權人，甚至也可能是全球共同體租稅負擔的歸屬對象。

因此，對於全球稅的理解方式，可能有別於強調國家地位的現代租稅。以下申述。

## 二、以「稅」之名－全球稅的特徵

筆者過去曾數度嘗試梳理「租稅」概念不同脈絡之中發展演進以及所蘊含的意義<sup>26</sup>；其後則曾嘗試據以初探現代稅法研究的方法論<sup>27</sup>，<sup>28</sup>並設想以「租稅債權法之國際化」的觀察角度，作為一種從現代租稅來理解國際租稅現

【表三】

財政	收入面	支出面
國家型態	Ex.租稅國家，規費國家，事業國家	夜警國家；福利國家
分配原則	受益原則；能力原則	需求原則；補償原則

### 【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 74 頁】

象的方法<sup>29</sup>。以下則嘗試將之用於理解「全球稅」<sup>30</sup>，以及其與全球最低稅負制的關係。

細究之，此種稅帶有全球性之目的，與現代租稅概念<sup>31</sup>有所不同。<sup>32</sup>要言之，一般租

26 如藍元駿，歷史方法與稅法研究－與徐愛國教授台北對話，收錄於：兩岸納稅人權利保護之立法潮流，資誠教育基金會，2011 年 3 月；藍元駿，西方稅捐法制之繼受及其限制－中西稅制比較的一個起點，華岡法粹，51 期，2011 年 11 月，199-216 頁；藍元駿，課稅憲法界限之倫理要求－課稅正當性、憲法界限、租稅倫理，華岡法粹，52 期，2012 年 3 月，141-158 頁；藍元駿，現代國家課稅之法理基礎－中世紀稅制之法文化觀，華岡法粹，54 期，2012 年 11 月，153-180 頁。

27 藍元駿，再論現代國家課稅之法理基礎－初探「什一稅」脈絡及稅法學方法論之反思，華岡法粹，62 期，2017 年 6 月，75-104 頁；藍元駿，財稅法學座標系統之範式與創新－租稅國理論之統、當代與未來，東北亞法研究，11 卷 2 號，2017 年 9 月，183-205 頁；藍元駿，重返重商主義？論稅法規範國際化與全球化之正當性基礎－以糖稅為例兼論歐盟稅制的未來，東北亞法研究，12 卷 2 號，2018 年 9 月，193-225 頁。藍元駿，美國遺產及贈與稅條約範本之研究，商業法律與財金期刊，7 卷 1 期，2024 年 12 月，1 頁以下。

28 如今觀之，以此種美其名為比較歷史語言學式的研究方法來探究租稅的本質，並不容易；當時或許可以嘗試參考語言現象學的否證路徑。

29 筆者相關討論，如藍元駿，稅捐債務法基本問題－公法債務與私法債務，月旦法學雜誌，234 期，2014 年 11 月，263-277 頁；藍元駿，歐盟多層次治理與超國界稅法規範體系－國際租稅債權法及其方法論序說，中華國際法與超國界法評論，13 卷 2 期，2017 年 12 月，387-419 頁；藍元駿，遺贈稅約範本及相關問題序說，收錄於：BEPS 行動方案與國際稅法，元照，2021 年 4 月，579-611 頁；藍元駿，數位時代的租稅概念與納稅人形象，發表於：疆界之外：人工智慧時代公法與國際法之交錯匯流國際研討會，2021 年 11 月 5 日。

30 筆者相關討論，重返重商主義？論稅法規範國際化與全球化之正當性基礎－以糖稅為例兼論歐盟稅制的未來，同註 27，206-207 頁。

31 倘以我國為例，由於深受德國稅法傳統影響，定義多引德國稅捐通則第 3 條第 1 項第 1 段，即「稱租稅者，謂公法團體，以獲取收入為目的，對所有該當於給付義務法律構成要之人，所課徵之金錢給付，而非屬特定給付之對

稅概念雖與國家相依相生，但多半強調其對內的面向，特別是合理的財政收入目的。此後因社會福利思想，租稅因具有強制性而屢屢作為管制或誘導之政策工具；此類政策目的往往伴隨財政收入目的，主客地位互有消長。

而全球性課稅的內容，雖然仍強調籌措財源(收入目的)，但此非目的具超國家性(非作為國家之用)。同時，其管制或誘導目的，也不在服膺於個別國家政策，而是具有全球環境的考量，此為其二。再者，全球稅所追求的正義理念是一種普世性的價值，不以特定區域之人民為對象，此為其三。二者特徵以下【表四】簡示。

### 三、研究方法之整合－「正義」作為統攝概念

不過，對於「全球租稅正義」或全球公共財的理解，亦如同內國租稅正義或內國公共財一般，不同學門言人人殊，是否有溝通可能？

「正義(公平)」如要作為一種統

【表四】

	全球稅	現代國家租稅
規範目的	管制誘導目的	財政收入與管制誘導目的
規範對象	人民與國家	人民
租稅正義圖像	全球租稅正義	內國租稅正義

本文自製

#### 【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 75 頁】

攝概念，貫穿「租稅學」及其相鄰領域<sup>33</sup>，有其方法上的困難。申之，學科領域即便相鄰，仍有各自的研究途徑(approach)與追求目的(或強調的價值)。是以，所謂「貫穿」，很可能只是相鄰學科之間對於租稅正義概念的「交集」而已。換言之，各種租稅現象的法律分析、經濟分析、政策分析、制度分析，究諸實際，作用似乎僅在納入(inclusion)對話，並非科際「整合(integration)」。<sup>34</sup>

只是，倘若果真如此，語言作為一種認識系統，應該如同學門(discipline)一樣，有其固有視角與目的；從而以不同語言就同一事物進行對話，猶如不同學科之間的交流。但這種對話交流，只有言辭文字上的一來一往，所指涉的對象其實根本不同，能否達到真正溝通，不無疑問。進萬步言，莫非我們透過不同語言所作的「比較(法)研究」，其

價給付者。」原文為：「Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.」陳敏(譯)，德國租稅通則，司法院，2013 年，4 頁。

32 筆者相關討論，數位時代的租稅概念與納稅人形象，同註 29。

33 這些領域，主要涉及法學、經濟學、會計學乃至於政治學與社會政策等領域。詳 MARGARET LAMB, ANDREW LYMER, JUDITH FREEDMAN, AND SIMON JAMES (eds.), TAXATION: AN INTERDISCIPLINARY APPROACH TO RESEARCH, OUP (2004)。

34 本文所謂整合之意，詳張嘉尹，憲法學新視野(二)－憲法科際整合研究的理論與實踐，2015 年 12 月，5 頁以下。



實並沒有一個共通的比較基準可言？應非如此。

因此本文認為，至少在租稅領域中，各種學門的方法論（或研究取向）仍有整合的可能；前提在於將各種學門的研究取向，當成某種上位思想方法（如公平正義）的具體化。換言之，不同研究取向之間的交集，在於所欲研究對象的本質。以租稅為例，此即與分配公平有關；準此，研究租稅的鄰近學科，均為實現分配公平的不同方式，而科際整合，看似不同領域之人彼此達成的共識，未必只是一種權衡之下的屈就妥協。

#### 四、回歸稅法釋義學？

而回歸法律人眼中的稅法，上述整合的作用，也體現在法律（與憲法）解釋的精密程度。舉例言之，稅法解釋中的「經濟觀察法」，強調解釋者不囿於法律的形式外觀，探求經濟的實質意義。此種說法固然寓有經濟分析的意義，但一般仍將之歸為法律解釋中的目的解釋方法。本文進一步認為，此種稅法目的（或經濟目的）解釋的精緻化，便是體現不同領域（或不同法域）關於「分配正義」的整合之處。以下則先從部門法域中對租稅的理解出發，再論及稅法解釋的意義。

#### 五、作為部門法各論：常見的法學視角或具體途徑

歐陸（德國）法傳統下的租稅法，與警察法並列為高權行政典型，秩序行政的代表。反映在行政法學或行政學上，多半強調稽徵技術的有效性，特別是在國家資本主義盛行的時期。

另又因民法研究發展較早，其時若干公法概念均借用自民法（如買賣、贈與、繼承等概念），並賦予稅法固有意義，但在解釋上不免有依附或獨立於民【月旦裁判時報第150期，2024年12月，第76頁】法之爭。其後經憲政思潮洗禮，又有稅法與民法統一在憲法秩序之說，轉而主張稅法之解釋，應取決於個別條項之規範目的本身，此為其一。

35

至於課稅權之行使如何受到憲法拘束，則與稅法之公法性格有關。首先，依法行政在租稅領域的體現－即租稅法律主義，經常與罪刑法定主義比較異同，特別是刑法上禁止類推解釋的原則，在稅法是否異其處理。其次，徵納之間借用「債權債務關係」說明，也因而有所調整。申之，在稅捐債務之確定、執行與處罰均為國家單方決定（有別於民法上之契約合意），對納稅人侵害甚鉅，應有基本權之直接適用等。

至於普通（美國）法傳統下的稅法，則與商法（特別是公司或企業）密不可分；此或許是因為美國社會對於規範的需求主要在於特定領域之經濟管制與鬆綁，是以商法之修正每每與稅制改革並進。另美國作為案例法國家，在稅法領域卻十分看重成文法，而基於上述背景，對於稅法條文的解釋方法，往往基於商業目的之判斷。

---

35 筆者相關討論，藍元駿，稅捐債務法基本問題－公法債務與私法債務，同註29，263-277頁。

綜上可知，稅法作為部門法各論一事，深究之毋寧與各部門法域－民法、刑法、行政法、憲法－均有所交集（或許國際法除外）。但作為理解稅法學的方法，則可能部門之分殊化過於繁雜而治絲益棼。

## 六、科際之交集與整合：multidisciplinary v. Interdisciplinary

租稅或稅法，不僅為法學研究的對象，長期以來也為經濟學、會計學、政治學等學門所關注，並發展出各自的方法。有認為<sup>36</sup>，稅務律師強調稅法的解釋與適用；經濟學家看重收入、支出以及租稅政策與實踐上的分配作用；會計師則在意公私部門中稅額之計算、報導以及徵收；政治學者則會評估課稅對於政府各種政策目標與行動的衝擊；而社會（政策）學家，則會去計算課稅對於社會福利或服務所生之現實與未來的影響。

事實上，現代資本主義社會，「租稅」反映了絕大多事的社會現象。而在工業化社會之中，乃是一個上述「類型」或「性格」之人均同居共活其中的徵納共同體；在民主社會中，各自的觀點與視角自應被等同視之。而本文認為，此種等同視之，是依其各自學門特性相互分工，呈現一種方法上的有機整合。<sup>37</sup>

## 七、法律運作過程與法律解釋【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 77 頁】

此種有機整合的可能性，展現在法律在部門之間的運作過程<sup>38</sup>：即從法案草案、立法審議、行政執法至司法審判。申之，在理想上，一部專門領域的法律，在其草案研議階段所邀請的各界專家，已整合了法律以外其他專業的意見；其後在立法審議階段也納入各方利益團體政治運作的結果；通過後在執法階段則是將之實證化；最後司法審判階段中的權衡，則突顯哲學式的辯證思維。此種學科分工過程一個側面，也與前述管制理論及三層次分析方法若合符節。茲以下【圖一】示之。

## 八、稅法解釋方法的四個層次

承上，如果能透過對特定社會現象的解釋，使得在學科視角彼此間產生一定的相互關係（如「因果關係」），則在此現象的解讀，就可能達成某種經過科際整合而形成的有機理解。<sup>39</sup>

以法律解釋為例，第一層次著重文字的表象或資訊的吸收，反映的是文義解釋（如租稅字義或概念指涉的異同）。第二層次指在不拘泥於文字本身所作的各種解釋，特別是

36 Lamb et al., *supra* 33, at 4-5.

37 詳 SOHAIL INAYATULLAH, THE CAUSAL LAYERED ANALYSIS READER: THEORY AND CASE STUDIES OF AN INTEGRATIVE AND TRANSFORMATIVE METHODOLOGY, TAMKANG UNIVERSITY PRESS, 576 (2004)。筆者過去嘗試的應用，是將一個表象分為四種層次的解讀方式，即文字表象（litany），社會制度成因（social causes），價值證成（worldview），文學敘事（Metaphors and Myths），詳藍元駿，再論現代國家課稅之法理基礎－初探「什一稅」脈絡及稅法學方法論之反思，同註 27，75-104 頁。

38 詳 JOHN HENRY MERRYMAN & ROGELIO PEREZ-PERDOMO 著，藍元駿譯，大陸法傳統－西歐與拉丁美洲的法律制度概述，第十二章，2020 年 3 月。

39 此種「理解」，應指詮釋學傳統下的意義，但並不以法律文義為限。相關討論，張嘉尹，同註 34，14 頁。

對規範目的之各種解釋（如各式財政收入與管制誘導目的）。第三層次似可對應合憲性解釋，即當規範目的多重解釋可能性進行價值權衡與取捨，反映的可能是較偏向哲學式論證，特別是倫理學上的判斷（如各項租稅政策的合憲性）。最深一層則強調文學敘事的一面，不同情節當中寓有各自的詩學正義，偏向廣義的比較解釋（如不同立法例的稅制成因及其歷史正當性），然不以實證法為其界限，重在透過觀察比較進行反思。

## 九、再提問：租稅正義在比較法上意義

倘再承上述第四層次文學敘事的意義，可以設想在不同稅制情節當中，容有不同對社會契約的隱喻，從而型塑出不同版本脈絡的租稅正義作為正當性基礎，具體化為不同的規範目的，再透過不同法律程序而具體化為徵納關係之中各式債權債務關係，形成課稅權與私有財產之間不同態樣的衝突，其緩和也反映出不同的課稅界限。

此種全視角的理解，有助於在同一個基準之上進行稅制的比較。此種理解可否適用於全球稅的討論，其在全球徵

【圖一】

法律運作過程		草擬	立法	執行	司法
三層 次 分 析	第一層				←權利與救濟→
	第二層		← 制 度 與 程 序 →		
	第三層	← 政 策 與 策 略 →			

## 【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 78 頁】

納共同體中如何體現，尚須設想一個全球性的管制理論。不過在此之前，仍需對「全球徵納共同體」之性質進行說明。

## 肆、如何理解「全球徵納共同體」

### 一、內國稅法之國際化或全球化

稅法全球化下國際課稅的問題，象徵各國課稅權的衝突與重疊，亦為國家課稅權與人民財產權關係的國際版。<sup>40</sup>欲觀察各國課稅權彼此關係以及跨國徵納互動，除內國稅法的充實外，如能融入國際面向的思考或能有助於一窺全貌。

從社會發展脈絡觀之，跨國企業的租稅規劃與各國政府間的租稅競爭，可謂國內稅法國際化與全球化的兩個表徵。申之，跨國企業的勃興，帶動了稅務管理的國際化。全球性（或跨域性）的租稅規劃，不僅在於成本管控，更寓有全球稅務風險的預防意義。是以，國際場域的租稅規劃，與單純內國面向的稅務管理，如規範的基礎（法源）以及效力位階（效力），容有若干不同之處。

40 「稅法全球化」的想法與討論，藍元駿，重訪租稅國危機及其憲法課題：全球與區域觀點，收錄於：租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，1131-1181 頁。



「稅務管理」也同時具有公共行政的意義。觀諸實務，稅務「規劃」往往與「規避」僅一線之隔，是以跨國企業的「租稅規劃」與稅務機關的「避稅防杜」的概念時有交集；從而「合法節稅」與「脫法避稅」能在同一層次進行討論，因為二者可以解為租稅規劃行為在稅法上的兩種法律效果。

而在國際稅法領域，上述法律不以國家主義之內國租稅立法為限，更及於各式租稅條約與協定；同時，在效力上，視各國國情，條約法往往優先於內國法。從而，國際稅法規範體系的核心之一，在於一個繁密而廣闊的租稅條約網絡。

是以無論就企業管理或稽徵行政而言，國際租稅的規範體系，不僅無法單就租稅條約理解，即從單一內國稅法及其稅約網絡體系，亦不易掌握全貌。換言之，倘以單一租稅條約之效力為例，所涉法令基礎至少及於各締約國之各內國法，甚至具利害關係之第三國的相關法令。此一龐雜的規範體系之中各法令的效力及位階如何，以及如何加以理解（例如是否可能有一價值體系存在）<sup>41</sup>，則為所問。

## 二、「空間場域」在稅法規範解釋的意義

準此，課稅權的行使及其界限，有其國際的面向。以國際租稅領域為例，一個課稅原則或理念（如國際間共同合作防杜避稅），經過不同國家地區的代表共同研議（如國際組織頒布的稅約範本），在各自不同地區實踐（如轉換為內國稅法），最後成為不同的詮釋（如各內國的行政解釋與司法解釋）。

這些直接攸關內國納稅人（包含稅務居民與非稅務居民）權利的稅法解【**月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 79 頁**】釋，其實是間接來自上述內國救濟機關（如稅法法院）、稽徵機關（如國地稅局）、立法機關（如國會或地方議會）、政策研議部門（如財稅決策單位）乃至各種區域或國際組織（如經濟合作發展組織、聯合國等）等相關權限分配者之影響。

在國際場域中，諸此有權解釋者各據正當性基礎，討論何者為絕對的最終解釋機關似乎意義不大；對於納稅人而言，毋寧從瞭解各個有權解釋者各自的解釋權範圍（亦即課稅權限之分配情況）、解釋權的權源基礎（亦國際稅法規範的法源）以及各權源基礎其間關係（如內國稅法與租稅條約二者），方能預為規劃。

此種規劃思惟，可能涉及「場所（place）」、「位置（emplacement）」、「地點（site）」等空間層次問題。以企業之國際投資為例，方式（如以股權或債權）與形式（如以子公司或分公司），均有不同的空間指涉，在稅法上也有不同效果。<sup>42</sup>是以空間思維有助於深

41 傳統的討論脈絡，量能原則在國際稅法的實踐（或國際間公平的問題），暫請參照，KLAUS TIPKE, DIE STEUERRECHTSORDNUNG, Bd.I, 2 Aufl., S. 525 f (2000).

42 此種規劃在國際稅法上，股權投資與債務融資，分別涉及 OECD 稅約範本（下稱「範本」）第 10 條與第 11 條；子公司與分公司的設立，則同時涉及範本第 10 條與第 5 條、第 7 條之問題，暫請參照 CHRISTIANA HJI PANAYI, EUROPEAN UNION CORPORATE TAX LAW, CUP, 109- (2013)。

化我們對國際稅法規範體系的認識與理解。至於在解釋方法上與內國稅法解釋是否相同或應異其處理，吾人有必要先回歸法律解釋與詮釋學傳統關係進行觀察。

### 三、西方詮釋學傳統與稅法解釋

#### （一）現代詮釋學與法律解釋方法之關係

古典詮釋學有其解經傳統，馴至史萊爾馬赫（Friedrich Daniel Ernst Schleiermacher，1768.11.21.-1834.2.12.）開現代詮釋學之先河，才在不同學科開花結果；無論哲學、文學乃至於法學，均受浸潤。氏所以被譽為現代詮釋學之父，在於將此學提昇至科學境界，強調在解釋上要能從單純避免錯誤，進而尋求正確理解。<sup>43</sup>

以法學為例，法律條文的正確理解，必須透過當中文字的解釋。而解釋的方法不同，自然產生不同的適用結果。古典詮釋學的傳統，從法律解釋方法觀之，則與文字（literal），文法（grammatical）和體系（systematic）等解釋方法相近。

至於原義（genetic）、歷史（historical）與目的（teleological）等超越文本（在此指法條文字），進而探究作者（在此立法者原意）之法律解釋方法，從現代詮釋學的角度，則屬於心理解釋的範疇，必須從文本創作者的精神世界進行理解。換言之，舉凡創作者自身的心境情【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 80 頁】結、知識背景等，俱為構成作者體驗的重要成分。

#### （二）現代詮釋學及其在法律解釋方法論上的意義：文義 v. 目的

承上，現代詮釋學中對文本之解釋以及對作者心理的解讀二者及其關係，不僅與法律解釋方法當中之文義解釋與目的解釋內容相近，二者關係亦有相容。有謂法律解釋方法，在順序上為文義解釋，其次方為目的解釋的說法<sup>44</sup>；現代詮釋學雖不硬性要求，但似亦依循先文本表現，後作者體驗的心路歷程。

實則法律解釋方法眾多，是否依固定使用順序，各有見解。<sup>45</sup>惟從當代詮釋學觀點，則是視角各有所重問題。申言之，不論是讀者對文本進行的文理解釋或是對作者進行心理解釋，均透過文本而生，只是在理解面向上有其重建語境與探究心境之別。

然法律解釋方法雖無固定順序，「先依文義，再求目的」似符常情，亦礙於將二者重要性等同視之的理解。實則，立法目的之追求，無論從其立法原義抑或客觀規範目的進

43 申之，此種觀念上的突破，可謂推翻路德自文藝復興以來古典詮釋學的傳統。過去解經學的傳統，強調經文內部互為解釋，以及文章通篇意旨與單一句義的來回論證。此種解釋方法，似在排除後世或「他人」有意的曲解，意在除錯或者純化的人類與神的連繫。請參照 RICHARD E. PALMER, HERMENEUTICS, NORTHWESTERN UNIVERSITY PRESS (1969)。中文文獻，許智偉，西洋教育史新論－西洋教育的特質及其形成與發展，2012 年 4 月，329 頁；張旺山，狄爾泰，1986 年 7 月，東大。

44 請參照 E. ALLAN FARNSWORTH 著，藍元駿譯，美國法制概述，2019 年 4 月，79 頁以下。

45 暫請參照 GERHARD ROBBERS, EINFÜHRUNG IN DAS DEUTSCHE RECHT, 6 Aufl., NOMOS, Rn. 35 (2017)；不過 Farnsworth 則認為文義解釋先行，目的解釋備位乃屬必然，詳 E. ALLAN FARNSWORTH 著，藍元駿譯，同前註，108 頁以下。

行解釋，就讀者而言（或適用法律之人），最終仍表現在法條文字本身。是以有謂，目的解釋的發動時機，在於對字面的解讀產生歧異之時。換言之，法律明確性的要求，似寓有文義解釋在先的前理解在內。

### （三）詮釋方法對稅法解釋的增益－以「徵納理性」為例

文義與目的兩種方法如何進行，自然各有所重。首先對文本之解釋而言，強調透過共同語言來重建文本原初的語境（此與法律之文字、文法解釋相近）；其次則從整體上下文確定文義，並判斷該段文字在通篇要旨中屬一般或特殊用去（此與法律之體系解釋相當）。<sup>46</sup>以稅法為例，此種「共同語言」，除了是由法律、會計、經濟等術語所構築而成的知識系統外，更是在徵納過程中不同國家地區交流以及時代之間對話所交織而成的「徵納理性」。<sup>47</sup>

此種徵納理性的探究，如不透過對文本創作者的思路掌握（或意見交換過程），則不易理解。自現代詮釋學以觀，心理解釋的操作則在通盤考察作者知識形成背景，重在特殊情結的掌握，並還原作者當撰文的心境。

Schleiermacher 意在使人重視文本，使其回歸作者心理；某種程度意謂論述真理之人，未必非為神聖性的代言人不可，甚者所論述的內容，也不以「真理」為限。從而，現代詮釋學的發【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 81 頁】展，作者原義的探求並非唯一視角，甚而以文本在當代的意義，乃至於強調文本對讀者的意義之讀者中心論者亦所在多有。本文認為，稅法規範文本對於讀者之徵納雙方的意義，正是稅法解釋（詮釋）的重點。

## 四、內國徵納理性及其國際化

### （一）稅法解釋與徵納理性

法律解釋有其獨特之處，此即法律文本的作者未必明確。申之，立法者並非單一個人理想的完全展現，換言之，文本之作者（群）的精神世界為合議或多數表決所構成，即便具有共性或同一時代精神的展現，所體現出的「法律理性」實非單一個體的價值理念。

從而法律詮釋學的焦點，至少內國立法而言，可能無法放在作者本人，而是較為明確的文本本身。因此在法律解釋方法的操作，鑑於立法目的如同眾家草案版本，各有千秋，法安定性要求之下，目的解釋作為輔助文義解釋之用，對於法律秩序的衝擊也會較低。<sup>48</sup>

46 至於作品風格，則因作者（立法者）並非單一，所體現或許非單一作者的語用習慣，而是所使用之語言或文字在所處時空背景的一般性特徵。

47 關於共同語言的討論，詳藍元駿，現代國家課稅之法理基礎－中世紀稅制之法文化觀，同註 26，153-180 頁。

48 就法律實踐而言，安定性的追求有其必要。倘法律解釋不一，造成法律適用結果有異，無非對受規範之人差別對



以稅法為例，徵納雙方（讀者）透過各自經驗對於稅法（文本）的解讀，進而對立法者（作者）有不同詮釋。而徵納雙方對稅法的詮釋不同，觀感自然各異其趣。此觀內國稅法如此，國際稅法亦然。或許，內國稅法與國際稅法之文本，具為當代稅法體系整體圖像之一部，而有全體與部分之關係。

## （二）內國徵納理性之國際化

詮釋學脈絡中的稅法解釋，讀者、文本與作者間關係十分多元，在國際稅法更可見得。「讀者」除徵納雙方之外亦應包括國際間組織；「文本」亦不以內國法令裁判為限，毋寧各式條約與協定方為主體。另在國際場域之中，國家在「作者」與讀者身分上往往互為轉換，互為主體，但自然存在於不同國家之間。<sup>49</sup>

回到空間場域的討論，不同地區的作者（讀者）群，所建構的徵納理性自然不同。而透過國際稅法規範網絡的連結，即便各地徵納理性溝通不易，也漸形發展成一多層次的規範體系；當中各層次規範有其各自的「徵納理性」。只是，倘若人類的「理性」究何「所指」眾說紛紜，莫衷一是，則其究何「能指」？心理學（特別是認知語言學）或許提供了些許線索。

## 五、價值理念作為「徵納理性」中的非理性因素

有謂古典的啟蒙式理性主義，象徵人有能力透過其自身條件找到神性般的道理，毋需藉助古代的正典與文獻。自二十世紀以來，人們逐漸體會到，當初所設想之人的理性，不僅有種種侷限，【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 82 頁】甚且往往囿於各種限制而不易充分施展開來。承上，無論相信理性至上（前者）而追求的人類共性，或基於有限理性（即後者）而欲達成一定的共識；均不免強調理性對於人類行為的支配力。

隨著心理學方法的引進（在此特指認知部分），人們開始重視諸如情感、直覺等人類非理性的部分，而這些非理性部分的多元性，造就了人類行為的多元性。<sup>50</sup>而對於非理性部分的探究，使我們瞭解人類心智的運作方式，甚至如被操縱。<sup>51</sup>

本文認為，這些非理性因素更可能影響理性的型塑與發展。<sup>52</sup>換言之，稅法的解釋，

---

待，與法律精神相違。雖說詮釋的動因起於體驗與再體驗間的矛盾與衝突，但單就法律詮釋目的，則在於二者的對話與共識的追求。因此法律解釋，為詮釋者與立法者之交互作用，使得現行法律得以安定與深化。

49 然而，作者與讀者的溝通前提，除了繫於前述精神世界與經驗世界之共性，更寓於彼此之間的差異。否則若無差異，也無詮釋的必要，此在作者與讀者之間如此，在不同讀者之間亦然。

50 法學觀點，如 Merryman 對於理性主義及法律科學的批判，詳 JOHN HENRY MERRYMAN 等著，藍元駿譯，同註 33，89 頁以下。相關領域如哲學（倫理學）上的反思（如情緒論等），簡要請參照 NIGAL Warburton et al., *supra* 21, at 38-66。

51 例如 Lakoff 認為，在租稅政策辯論時，要研擬適合的詞彙來帶出合宜的框架，不要再直接沿用對手的詞彙而落入其框架；例如不要使用「租稅減免 (tax relief)」來減輕窮人負擔，而用「賦稅公平 (tax fairness)」來對富人增稅，因為否定對方的用語本身，反而強化了該用語，會啟動聽眾使用對方陣營的道德心智模式。例如，在保守主義者的道德系統中，最高指導原則是保存、捍衛並擴張自身的道德系統（如個人責任是道德的，但社會責任則否）。詳請參照 [https://www.berkeley.edu/news/media/releases/2003/10/27\\_lakoff.shtml](https://www.berkeley.edu/news/media/releases/2003/10/27_lakoff.shtml)（最後瀏覽日：2024 年 10 月 13 日）。

52 倘能借用語言哲學的說法，「理性」這個詞語的意義，取決於人們對這個詞語的使用。

不僅取決於解釋者的思惟模式（如合法規劃或避稅防杜），也容易受到操縱。<sup>53</sup>在國際稅法的場域，稅法解釋的「空間」與向度，取決於非理性因素的多元程度。

## 六、稅法之目的解釋－小結

稅法的詮釋，其觀點重在徵納雙方的徵納理性，內容則隨文本類型而異。申之，文本雖以法律條文為主，但也可以是司法裁判、行政法規、國際條約等。稅法文本的作成者，實為賦權者，並非真正的創作者。

當文本內容成為一種法律規範或誡命，如果力量是外來的，讀者也可能是受迫的。然而，正因為文本內容具有拘束力，使得法律詮釋的焦點必然無法忽略文本本身，精神科學的核心自然受到文本規範的人們。<sup>54</sup>而倘若課稅的正當性基礎有其倫理意義，則諸如租稅正義等價值理念，即便屬於非理性的領域，也能與（徵納）理性有所交集，進而影響稅法規範的解釋。

至於寓有管制思維的全球徵納共同體中，以全球租稅正義作為規範目的，其解釋自須從全球徵納共同體中的「徵納理性」加以理解。

## 伍、代結語

### 一、全球稅之債權債務關係及「請求權基礎」【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 83 頁】

債法的定義，一般指特定人得對特定請求一定給付之法。此理論被借用至稅法領域，受到公法之法定原則所拘束，是以稅捐之債舉凡其發生、標的範圍、效力（含給付內容，期限，保全）、移轉乃至於消滅等，原則均為法律保留事項，並且不得以特約排除。傳統內國稅法的規範理論，特別是受歐陸法影響較深者，強調稅捐的債權債務關係。要之，國家作為稅捐債權人，就法定之課稅事實，向稅捐債務人收取應納稅額。

而在國際課稅的場域，內國立法有其行使上的界限，是以稅法的內國性格十分濃厚。至於稅捐之債作一種理論，則面臨如何加以解釋的問題。申之，國與國之間（或稅制與稅制之間）的租稅關係如何界定，已成問題。首當其衝者，便是「租稅競爭」的現象。

### 二、各國全球租稅競爭何解？

各國彼此之間的租稅競爭，或許也是一種政治哲學上的「自然狀態」。<sup>55</sup>此種狀態在如今的全球租稅環境中的主體是國家，是一種「萬國之間的戰爭」。只是此種混戰的目的，

53 作者相關討論，Y. C. (Martin) LAN & Sasaki, N., *Managing the Risk of Crisis of Public Finance in Asia: a Pre-study on the Fiscal Mentality of Imperial China and its Surrounding Countries*, Finance, 2021.4., GESTION & FINANCES PUBLIQUES, Juillet-Aout 2021, 90-10.

54 此在古典釋經學中較無問題，因為拘束讀者的力量來自本身。

55 相關討論，詳藍元駿，重返重商主義？論稅法規範國際化與全球化之正當性基礎－以糖稅為例兼論歐盟稅制的未來，同註 27，187 頁以下。

究竟是期待一種社會契約式的秩序，抑或是一種永無止境的競爭常態，有待進一步分析。

本文認為，徵納關係之主體，環境等因素之不同，而有不同類型的租稅競爭型態，彼此可以並存，也容有各自的論述系統。這些系統代表不同的價值觀或秩序觀，象徵對租稅正義的各式想像，也作為不同的政策選項。

### 三、租稅競爭的敘事情境－以稅捐之債為例

#### （一）情境一：人民與國家之爭

此為內國稅法規範的典型，亦即基本的徵納關係。申之，理想的徵納關係，是市場經濟的收益由國家與人民共享。國家之所以不參與市場競爭，一則在於其可參與分享人民從事市場活動之所得，另一則在於國家改以強制力向人民收取稅捐，所費成本遠較與民爭利為低；但實際執行上，不免有公私利益的衝突而有待緩解。稅捐債法在此的作用，表現在稅捐債務之確定，協助紛爭解決。

#### （二）情境二：國家與國家之爭

此為傳統國際稅法規範的典型，亦即基本的稅約關係。國家課稅主權在過去絕對王權的影響之下及於其所支配之納稅人所到之處，涵蓋國境之外。但在國際租稅環境之中，課稅主權為複數性的存在，無法容許單一國家的絕對延伸。<sup>56</sup>換言之，納稅人其所得之參與分配者不只一個課稅權人，而是與該筆所得有所關聯者，均有資格分享。稅捐債【**月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 84 頁**】法在此的作用，表現在多數債權人之間的分配，也間接避免徵納間的衝突。<sup>57</sup>

#### （三）情境三：國家與企業之爭

本文認為此為 OECD 關於 BEPS 改革方案的典型，亦即諸國與跨國企業（MNE）之關係。過去以來國際租稅的宗旨便在消除各國之間惡性的租稅競爭，但成效並不顯著。如今 BEPS 所挑戰的對象－即侵蝕稅基與移轉利潤之人－正是具有「全球治理」能力的 MNE，可謂總算認識了真正的問題。申之，真正分享市場經濟成果之人，其實是大企業；各國彼此所爭只是小利。

稅捐債法在此囿於債之相對性，而不易直接觸及債務人（即納稅人）身後之實質利

56 第二支柱所賦與各關聯國之課稅原則（HR, UTPR, STTR）即為適例，其內容包括：two interlocking domestic rules (together the Global anti-Base Erosion Rules (GloBE) rules): (i) an Income Inclusion Rule (IIR), which imposes top-up tax on a parent entity in respect of the low taxed income of a constituent entity; and (ii) an Undertaxed Payment Rule (UTPR), which denies deductions or requires an equivalent adjustment to the extent the low tax income of a constituent entity is not subject to tax under an HR; and a treaty-based rule (the Subject to Tax Rule (STTR)) that allows source jurisdictions to impose limited source taxation on certain related party payments subject to tax below a minimum rate. The STTR will be creditable as a covered tax under the GloBE rules. 詳 <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>。

57 稅捐債權法相關討論，詳藍元駿，歐盟多層次治理與超國界稅法規範體系－國際租稅債權法及其方法論序說，同註 29，387-419 頁；藍元駿，稅捐債務法基本問題－公法債務與私法債務，同註 29，263-277 頁。



得者。不過無論是內國立法或條約法，均有避稅防杜的規定（例如受益所有人，利益限制條款等），可以基於某種公共秩序而發揮絕對效力。兩大支柱一即稅權重分配與全球最低稅負制一均可謂基於避稅防杜的思維，只是此種規範上效力，其絕對性不若內國法。

此類課稅規範之作用，在於提出防杜避稅的方法（或解決方案），而不在界定本質（或提出問題）。申之，對於數位經濟所產生在稅收上的衝擊或侵蝕，規則制定者嘗試透過對「經濟實質」的概念，使固有法律形式在適用上得以納入「數位化」的經濟；因而透過「經濟性存在」來認知「數位性存在」。

若從兩個支柱的經濟效益來看，據估計前者約為 1,260E 美金，後者為 1,500E 美金，這些數字看起來令各國振奮，其同時也令企業頭痛。此事正是國家與 MNE 之爭的最佳心理寫照。

#### （四）情境四：空間場域之爭

此為全球數位化時代的典型，主要表現在對空間或場域的支配關係。此種關係或許始於一種物理性的領域之爭，從一種狹義的「人類與自然環境之爭」出發。空間的創造。空間不僅是資源，而是場域。<sup>58</sup>國家課稅權之擴張，表現在物理實體上，如將領域沿伸至公共領域、太空或其他星球之上；表現在數位科技上，則為虛擬空間的創造，如雲端或虛擬實體。

而此種為競爭而競爭的擴張，使得主體（競爭者）的重要性下降，「競爭本身」一亦即如何不斷競爭下去一成為問題的核心，從而重視競爭的「場域」。<sup>59</sup>至於徵納關係中主體的淡化，也可以看作是在稅捐法律關係中不再如【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 85 頁】此重視主體意思，而是客體。<sup>60</sup>換言之，稅捐之債的作用僅發揮在課稅原因事實關係的釐清，課稅權具體的發動有賴某種具體的「物上關係」的規範（如金流或資訊流）。

與上述情境（三）不同的是，以場域或空間為主軸的屬地主義，考量的應是數位經濟下市場交易所得的發生地，不會拐彎抹角地附帶避稅防杜的設計。換言之，在第四種競爭情境之下，「數位性存在」或許是「經濟性存在」的重要指標，但二者並非相同概念。

事實上，細部觀察第二支柱所突顯的全球最低稅負制可知，國家避稅防杜的思考方法，也就是擴大所有權的範圍（如經濟所有權，或實質所有人等），或是擴大納稅人之範圍（如集團合併認定，數位經濟存在等），均不脫「主體性」思維。<sup>61</sup>

58 空間的討論，本文肆、部分。

59 或許就像古時作為公眾言論場域的市集（agora），重點應為論辯的本身，角色究為蘇格拉底或柏拉圖其實居於次要。

60 由此觀之，主體究竟是法人，或是法人為擬制概念，甚或如本案設例之（三）中，主體可否為虛擬的存在，也在所不問。

61 或許建構主義思維下的相互主體性，其實也未必不能解讀為主體性的弱化。

也就是說，全球最低稅負制背後的管制思維，可能停留在情境（三）的敘事脈絡之中，是以焦點所以放在跨國企業的全球稅負，意指國家與企業的競爭日烈。

#### 四、Poetic Justices?－典範轉換或平行時空

承前，四種情節僅為例示，或許從某個側面說明了課稅原則發展的社會進程，但也不失為四種同時存在的故事情節，在各自的平行時空自由發展。就規範性而言，四種存在的可能性，意謂四種當為基礎。以下申述之。

##### （一）情境一：財稅憲政秩序－價值一元

此為內國的財稅憲政秩序觀點。內國稅法之中，儘管相關規範多如牛毛，但透過法律位階的排序，並最終透過憲法解釋與違憲審查機制而統一在憲法秩序之下。

##### （二）情境二：衝突選法規則－價值相對

不過在國際租稅領域中，各國課稅主權均彼此獨立，從而只能透過彼此互相尊重與承認來建立關係。換言之，只有在各自的條約脈絡情境之中，才有孰優孰劣的價值排序。

##### （三）情境三：競爭基本門檻－普世價值

無論是全球最低稅負制或稅權分配的一致性標準，其背後均預設一種共同承認的客觀標準。至於無法將所有國家排在一種特定價值序列的觀點，有其多元主義的價值面向。

##### （四）情境四：平等溝通空間－虛無或實在

當溝通的場域成為關懷的重點，則溝通的程序是否能提供行動者平等的地位即為所問。若然，則肯認某種程序正義的價值存在；否則，則淪為一種極端的工具理性，甚至蒙上虛無主義色彩。

要之，本文認為一國課稅管轄權偏【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 86 頁】向來源國或居住國對內是價值一元的問題，尊重各內國課稅主權的取捨。國際課稅上，傳統觀點偏向相對主義，近期觀點接近多元主義。至於數位課稅，則為價值虛無或實在的問題。相關說明嘗試整理如下【表五】所示。

#### 五、全球稅之管制哲學－作為全球資源配置的正當性基礎

如從企業角度觀之，「納稅」或許在內國面向，僅為具有經濟學上的成本概念，至多僅再成為稅法學上的必要之惡。然而此種消極受制於國家的企業特徵，已無法指出其在國際租稅社會的全貌。

倘若企業真為國際社會的主導力量，則面對全球性重大議題（如氣候、天災、金融危機等）之挑戰，可能被期待承擔某種社會義務，在全球徵納共同體的思維下，即是以全球稅的形式負擔。例如以全球環境保護為目的之租稅，對於企業而言，其作為內國稅觀點而僅支付進入特定投資環境的入場費，與從全球觀點而作為風險預防的保險費，不

僅有著各自的正當性基礎，實際所負擔的稅負或責任也會不同。

## 六、全球徵納「共同體責任」之意義

因此，從全球化觀點思考課稅原則，與單純內國課稅的思考不同；不過均不脫租稅的本質，因此全球稅的思考仍不妨以內國課稅作為起點。

### （一）政治運作

全球化社會中，企業（特別是跨國企業）作為行動者，其影響力並不亞於單一國家。隨著其社會形成力量日增，其作為社會角色的任務也可能隨之轉變；申之，從一個在內國的價值形成之共同參與者，進而成為國際環境的主流價值的創造者。

倘以主導國際課稅之稅約範本為例，其表面上是以國家為參與主體所形成的國際合作組織與協力機構，但所欲建構的國際稅法秩序，可能不過是一種協力對抗國際企業各式租稅規避行為的嘗試。換言之，稅約範本的不斷深化，只是一再證明國際環境中企業之重要性日增的事實。

然而，即如跨國企業，其作為國際法主體的地位似乎仍有爭議<sup>62</sup>；但從國際租稅領域而言，其重要性則毋庸置疑，可謂動見觀瞻。是以，縱然國際企業僅為「事實上的」國際法主體，其作為全球化社會的一員，基於某種社會連帶關係而成為相關租稅負擔的歸屬主體一事，仍為不爭的事實。

### （二）衝擊評估

全球最低稅負制，如以全球共同體責任作為企業課責的論理基礎，在結果上並未改變過去由企業為主要納稅義務人的課責型態。但卻可能帶有國家從全球環境當中自企業（部門）取回部分主

【表五】

競爭型態（敘事情節）	價值取向（正義版本）	規範面向
人民對國家	一元（財稅憲政秩序）	債務清償
國家對國家	相對（衝突選法規則）	多數債權人
國家對企業	普世（競爭基本門檻）	公序介入
空間場域	虛無或實在（平等溝通空間）	物上關係

作者自製

導權的意味。

### （三）策略考量

企業基於稅務風險思考，仍可能接受此種全球稅（儘管意謂稅負的增加）。原因除了節省規劃成本，也得以提前與控制社會成本；可謂作為防範不可預見之風險（特別是在

62 如有謂其僅為不同公司組合而成，至多只受公司相關之國際法拘束；另有謂其與國家所訂契約，或其有參與由條約或國際組織所設立之爭端解決法庭，而具有相當之國際法人格者，詳丘宏達著，陳純一修訂，現代國際法，修訂三版，2012年9月，328-329頁。



全球的負外部性）以及對國家以及全球社會的妥協。

回歸方法論的討論，從「政策與策略」觀點進行全球管制的思考，不受繼受法固有法的質疑，同時有助於提升理論之可行性。

## 七、代結論－全球最低稅負制作為全球稅

回歸全球最低稅負制，可知各國面對新挑戰所提出的，是全球稅負分配的「解決方案」。換言之，上述方案所要解決似乎不是新的問題，因為這些方案在內國稅法或政策之中亦不陌生，規模上自容有差異。要之，課稅權的「重新分配」概念，本即國際租稅的核心問題；而最低稅負制的制度設計所在多有，目的也涉及避稅之防杜。

承上，此事一方面可能意謂著當前有待克服的難題，在歷史中已屢見不鮮，過去經驗或有值得參考之處。但另一方面－同時也是本文的想法－也可能意謂此解決方案未能觸及當前現象背後的深層結構，以致尚未提出「真正」的問題。只是此類問題，或許已不再限於租稅相關的政策層面而已，而是全球分配正義的想像。**【月旦裁判時報第 150 期，2024 年 12 月，第 88 頁】**