

刊登於租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1131-1181頁。

## 重訪租稅國危機及其憲法課題：全球與區域觀點\*

藍元駿\*\*

### 壹、問題概說

- 一、全球化的租稅國家－問題之提出
- 二、財稅憲法之挑戰與回應：從「租稅全球化」到「稅法全球化」

### 貳、重訪「租稅國危機」：作為憲法危機

- 一、奧地利的「租稅國家危機」
- 二、全球性的租稅國危機
- 三、對社會契約論的反思－以區域整合為例
- 四、小結：全球化之於租稅國危機【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，

2016年1月，第1131頁】

### 參、重訪「租稅國」：作為憲法上國體

- 一、租稅國理念及其學術發展
- 二、租稅國作為規範性概念
- 三、（內國）稅法全球化
- 四、小結：全球化租稅國家之憲法任務

### 肆、重訪「租稅國家界限」：作為憲法界限

- 一、全球化社會之「補充性原則」
- 二、國際稅法之雙層規範結構
- 三、稅捐債法的國際化
- 四、小結：國際稅法規範作為全球憲法界限

### 伍、結論與展望

- 一、結論：全球徵納共同體與國家社會二元論
- 二、展望：東亞財稅憲政秩序【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016

年1月，第1132頁】

\* 標題取自葛克昌師（1997），〈租稅國危機及其憲法課題〉，氏著，《國家學與國家法》，臺北：元照。  
本文原發表於「租稅正義與人權保障－葛克昌教授祝壽論文研討會」，2014.12.22，臺大，感謝與談人臺大經濟系李顯峰教授與在場三位提問人之寶貴意見。另本文之一部為過去研究成果的累積與延續，嗣經反覆思考後重新撰寫而成；其間多次在臺大財稅法組課堂報告，與諸位老師、同學們相互討論而成，獲益良多。中國文化大學法律學研究所李品輝、侯承志統整格式、吳凌瑄蒐集資料，吳佳珍校正文字，並致謝忱，惟文責由本人自負。本文所引 Schumpeter 文章之中譯，主要節錄並修改自《熊彼得：資本主義經濟學及其社會學》，99 年科技部（原國科會）經典譯註計畫（計劃主持人：藍元駿），已結案。

\*\* 作者為國立臺灣大學法律學研究所財稅法組碩士、財經法學組博士。

*Whether a nation be today mighty and rich or not depends not on the abundance or security of its power and riches, but principally on whether its neighbors possess more, or less of it.*

〔在今日，一國的強盛與富裕，不在於它本身實力與財富的多寡或穩固與否，而是相較於其鄰國之所有，是否較多或較少〕

Philipp von Hörnigk (1640-1712) \*

## 壹、問題概說

昔日 Paul Kennedy 引為說明全球近五百年來霸權興衰的一段文字，其在歷史上曾反映的是舊帝國海外殖民下的重商思想，如今在二十一世紀的全球化觀點下，則指出當前各國租稅競爭的激化現象。透過歐盟區域稅制之整合經驗，或許能夠提供有志之士寶貴省思，本文則僅從「全球化的租稅國家」<sup>1</sup>出發，進行相關探討。

### 一、全球化的租稅國家一問題之提出

#### （一）課稅權主體之全球競爭

有謂全球化現象，象徵對國家課稅主權的侵蝕<sup>2</sup>；基於各國課稅權交集所生之對立與競爭關係，更見問題重要性。自上世紀後半自本世紀初，相關討論猶似方興未艾<sup>3</sup>。似乎顯見，在全球化脈絡下，一國衡量其納稅人之納稅能力，不易單從其國籍身分予以掌握。

**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1133頁】**

甚者，此種課稅權主體間全球競爭，更具有在地特色，深化了各地區域整合（或分化）之差異，此對各內國政策的形成所生影響，亦各異其趣<sup>4</sup>。

然而，儘管競爭之下衝突日現，但均有助於國際成員對於整合一事的認識或深化<sup>5</sup>；

\* cited from: P. KENNEDY, THE RISE AND FALL OF THE GREAT POWERS xxii- (1986). 中譯本，張春柏、陸乃聖（主譯），潘文國、陸錦林、劉精忠、陳舒、單俊毅（合譯）（2014），《霸權興衰史：1500至2000年的經濟變遷與軍事衝突》，臺北：五南。

1 葛克昌（2009），〈租稅國家界限〉，李炳南（主編），《法的全球化與全球化的法》，頁36-37，臺北：揚智。

2 依 U. Beck 的描述方式，象徵國家主權的課稅主權（tax sovereignty）已然日益受到侵蝕。Ulrich Beck（著），孫治本（譯）（1999），《全球化危機》，臺北：臺灣商務。

3 如以國際租稅協約範本為例，兩版本至今迭經修正自不待言，尚未達成共識而無法形諸文字的部分，更所在多有；近年 OECD 對於國際稅基侵蝕與利潤移轉的積極防範，亦為明證。

4 以歐盟為例，其成員國內之憲法法院對歐盟執委會關於財稅政策的意見，未必總與歐盟法院見解一致。暫請參照 RALPH H. FOLSOM, EUROPEAN UNION LAW 195-196(2012). 歐洲專就稅法事務設置區域性稅法法院之討論，詳 WTODZIMIERZ NYKIEL & MATGORZATA SEK, PROTECTION TAXPAYERS RIGHTS: EUROPEAN INTL DOMESTIC TAX LAW PERSP (2010). 而若以美國為例，各州法院與聯邦法院判決間的權重關係，則早已成為憲法議題，相互對照詳 REUVEN AVI-YONAH, JAMES HINES & MICHAEL LANG, COMPARATIVE FISCAL FEDERALISM: COMPARING THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE AND THE U.S. SUPREME COURT'S TAX JURISPRUDENCE (2007).

5 如 Gaetz & Warren, *Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe*, 115 YALE L.J. 1186 (2006).

倘從全球化的憲政秩序<sup>6</sup>以觀，此種整合則反映出一種「區域財稅憲政秩序」的建構過程，具有社會學上意義<sup>7</sup>。

## （二）全球性課稅規範之體系思考

若從課稅理論觀之，依附於市場經濟的內國租稅體制，在面臨國際環境之挑戰，其原則及正當性不免須重為因應，並據以調整<sup>8</sup>。甚者，全球化時代的普世性理論<sup>9</sup>或正義觀，不僅事涉國際經濟層面，更成為國際政治課題<sup>10</sup>；是以，要言全球課稅規範之正當性（在稅法上【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1134頁**】如其雙重功能、課稅界限等基本問題<sup>11</sup>），則須一併納為考量<sup>12</sup>。

而上述觀點，於說明租稅國危機一事亦有適用。申之，租稅國體制中，國家收入停滯雖出於經濟因素，但支出暴增則屬社會因素；倘在現實世界中輔以租稅國之政治危機理論<sup>13</sup>，更見課稅在政治上界限，反映納稅選民之信任<sup>14</sup>；進而在現代民主憲政國家中，釀成憲法正當性危機<sup>15</sup>。從而，全球化的租稅國家，似亦可分從經濟、政治、社會層面，乃至於法律（特別是憲法）觀點進行理解；而所不同者，厥為全球化的租稅國家，應特別強調對內國與國際秩序之間對應關係，體現在法律上，則為內國稅捐法制度與國際租稅法制之相互承接。

惟此一源於西方財稅體制的理念，仍須顧及其歷史成因與社會進程；是以此展望，不僅取決於文化相對性所帶來的價值相對主義思考；甚且，如欲進行預測，更可參照此

- 
- 6 語出張文貞（2009），〈全球化的憲政秩序〉，李炳南（主編），《法的全球化與全球化的法》，頁151以下，臺北：揚智。關於憲政主義在「東亞（East Asian Constitutionalism）」與「地區（regional Constitutionalism）」之意涵，請參照葉俊榮（2014），〈全球化下的法律秩序與憲法變遷〉，柯慶明（編），《全球化的挑戰與應對》，頁51-52，臺北：臺大。
  - 7 類似觀點，如蘇永欽（2006），〈部門憲法—憲法釋義學的新路徑？〉，蘇永欽（編），《部門憲法》，頁3以下，臺北：元照；張嘉尹（2012），〈憲法、憲法變遷與憲法釋義學—對「部門憲法論述」的方法論考察〉，氏著，《憲法學的新視野（一）—憲法理論與法學方法論》，頁121以下，臺北：五南。
  - 8 如Clinton Alley & Duncan Bentley, *A Remodeling of Adam Smith's Tax Design Principles*, 20 AUSTL TAX F. 579 (2005).
  - 9 如托克維爾所主張普世性的自由民主主義。張世雄（2004），〈導言〉，張世雄（等著），《社會正義與全球化：福利與自由主義的反思》，頁1-34，臺北：桂冠。
  - 10 如借用歐盟整合理論，Stanley Hoffman認為整合的有效範圍只限於經濟、社會福利等低階政治。一旦一國政府感受整合的需求已將擴張到高階政治議題時，基於維護主權的原則，任何一個政府都會極力抗拒。進一步討論，詳蘇宏達（編）（2011），《歐洲聯盟的歷史發展與理論辯論》，頁229，臺北：臺大。  
附帶一提，民族國家被創造並存活至今，正是因為一國人民彼此間分享與其他國家不同的歷史、文化、族群等特徵；因而在國際間此種差異性所帶來的衝擊，遠較區域整合的力量為大，詳黃偉峰（2007），〈緒論〉、〈歐洲議會〉，黃偉峰（編），《歐洲聯盟的組織與運作》，第二版，臺北：五南。易言之，本文將全球化與區域整合二者加以區別一事，似有其必要性。
  - 11 葛克昌，前揭註1，頁42以下。
  - 12 黃世鑫（2002），〈租稅改革：國際化與本土化的衝突〉，徐偉初、黃明聖（編），《賦稅改革與財政政策》，頁31以下，臺北：雙葉書廊。
  - 13 Seidl, *Krise oder Reform des Steuerstaates?*, 1987, S.185. 轉引自葛克昌（1997），《國家學與國家法》，頁98，臺北：元照。
  - 14 葛克昌，前揭註13，頁98-99。
  - 15 Josef Isensee, *Der Sozialstaat in der wirtschaftskrise*, in: FS. Für Johannes Broermann, 1982, S.365. 轉引自葛克昌，前揭註13，頁167以下。



一價值理念其後在他處（在此特指如美國、日本）的實踐情形，並追蹤其在本地（指歐陸傳統）的後續發展<sup>16</sup>。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1135頁】

就稅法觀點而言，現代租稅國家實現法治國家的正義理念，自須以「納稅人」之人性尊嚴（或自主性與自我發展）作為前提；具體言之，即維護以「納稅人」為中心之自由與平等<sup>17</sup>。而在全球化脈絡下，納稅人的自由表現在全球性而多面向<sup>18</sup>的移動自由；納稅人的負擔平等，則部分取決於各課稅主權國家的分配與協調，似應更觀照國際法上面向。只是此等「全球化的納稅人」，同時亦為「租稅國家的納稅人」、「文化時空的納稅人」等多重身分；從而其全球市場中的行動與決策，依舊各異其趣，反映全球化社會中價值多元的結構面向。

### （三）租稅國家何去何從

準此，全球化的租稅國家，其特徵有何不同？其內在本質是否因全球化而有所改變？Schumpeter 所謂租稅國家的危機是否依舊存在？如有，其樣貌為何？其是否亦有 Isensee 等人所謂財稅憲法的危機？等均可能衍生的問題。而從區域觀點（如身處特定法律傳統之文化脈絡中），其財稅憲政體制對租稅國理念的立場為何？此態度在全球化挑戰下如何回應<sup>19</sup>？而當前的「租稅國理念」如何成為「座標系統」<sup>20</sup>在今日提供指引？等亦應一併予以觀察。

## 二、財稅憲法之挑戰與回應：從「租稅全球化」到「稅法全球化」

如果「租稅的全球化」是全球化現象的一個側面；則「全球化的稅法」，便是一種全球在地化的現象；而「稅法的全球化」，則為在地全球化的體現。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1136頁】

全球化此一社會現象<sup>21</sup>，其在稅法學上意義，顯示國際稅法與比較稅制的重要性漸增；面對此現象，內國稅法作為與二者相輔相成的系統，勢必受到連動而得以作出因應與調整。

從而，租稅國家縱以內國財稅憲政體制為觀察對象，其運作不免受國際租稅環境與

16 至於在東亞法秩序所面臨的挑戰，或許可以參照日本致力於稅制現代化之相關經驗與討論，如林健久（1963），《日本における租稅國家の成立》，東京：東京大學出版會。關於日本稅制沿革，中文簡要請參照尾敏充（2008），王泰升、劉晏齊（等譯），〈第四章 稅捐機關與稅制〉，山中永之佑（等編），《新日本近代法論》，頁97-115，臺北：五南。

17 詳葛克昌（2012），〈人性尊嚴、人格發展：賦稅人權之底線〉，氏著，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，臺北：翰蘆。

18 如納稅人其人身、商品、服務與資金等在全球之流通自由。

19 類似用語，如：柯慶明（編）（2014），《全球化的挑戰與回應》，臺北：臺大。

20 語出：葛克昌，前揭註13，頁163。

21 否定其存在者，如 P. Bourdieu 的知識殖民主張，請參照，林萬億（2014），〈全球化與福利國家發展〉，柯慶明（編），《全球化的挑戰與因應》，頁212-213，臺北：臺大出版中心。

各國稅制影響，而須予一併考量。此在著重各國稅制互助合作以及納稅人四大自由的全球化社會中，猶值重視。

準此，本文認為租稅國理論，雖從一國財稅憲政體制出發，內國性質較濃；惟其傳統的理论基礎（在此特指社會契約論），仍不失作為國際稅法秩序，甚或是全球徵納共同體中財稅憲政體制之論理基礎的起始點；所需者僅為對之進行當代思考，未必隨即予以全盤否認或推翻。

要之，內國財稅憲法秩序之全球化或區域化，仍待對租稅國理念在憲法上各種挑戰，諸如：

- （一）納稅人之全球化自由及其國際稅負公平；
- （二）內國與國際稅法秩序與財稅憲政秩序之互動關係；
- （三）內國課稅倫理基礎之全球化；以及
- （四）全球徵納關係一體化的憲法界限；

等等諸多原屬內國財稅憲法學之基本問題，如今則應從全球化的租稅國理念，進行回應。

惟「租稅國危機」一文有其時代意義，如欲推陳出新，實應對租稅國理念重新考察，以今日觀點檢視此理念在過去一個世紀以來發展<sup>22</sup>，方能據以評估現況，展望未來。是以，本文擬先從當今國際化【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1137頁**】與全球化觀點，重新檢視租稅國所面臨之各種挑戰（本文貳、重訪「租稅國危機」）；其次再回顧租稅國之理論生成背景及其學術發展脈絡（本文參、重訪「租稅國」）；最後則以歐洲稅制整合為例，從區域觀點思考國家稅法規範的回應（本文肆、重訪「租稅國家界限」）；至於在東亞法脈絡之實踐與展望，囿於篇幅，容後另文詳述（本文伍、二、東亞財稅憲政秩序）。

## 貳、重訪「租稅國危機」：作為憲法危機

最重要的是，財政史所提供的洞見，關乎社會其存在與發展的法則、主導民族國家命運的推進，在具體情況中，特別在於組織形態生成與消滅的方式。國家財政，是觀察社會最佳的起點之一，特別著重卻非僅止於它的政治生命。此種方法最大的成效，常見

22 以國別史為中心進行討論，容待另文為之。簡要請參照，MARC LEROY, TAXATION, THE STATE AND SOCIETY, THE FISCAL SOCIOLOGY OF INTERVENTIONIST DEMOCRACY (2011); RICHARD BONNEY, THE RISE OF THE FISCAL STATE IN EUROPE (1999); ECONOMIC SYSTEMS AND STATE FINANCE (1995). 本文作者相關討論，詳藍元駿（2011），〈歷史方法與稅法研究－與徐愛國教授對話〉，葛克昌（等著），《兩岸納稅人權利保護之立法潮流》，頁499-524，臺北：元照。

於若干轉型時期—通常是一段時間當中，其既存的現狀開始蛻變出新，而幾乎，舊有的財政手段也同時面臨了危機。

### 租稅國危機\*

若全球化的租稅國家確實存在，則其作為國家財政體制，是否亦有難以避免的危機？若有，此等危機究為全球化所帶來的新危機？抑或過去以來仍待解決之舊問題？而昔日 Schumpeter 所言，在今日如何解讀方具意義？或許，觀諸本世紀初的歐洲債務危機問題<sup>23</sup>，亦使人遙想 Schumpeter 撰就租稅國危機一文當時，所面臨的戰爭債務問題。

#### 一、奧地利的「租稅國家危機」

第一次世界大戰後，戰爭的損耗以及戰後恢復所需，各國財政吃【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 1138 頁**】緊；然經戰火波及的人民亟需國家庇護，人民自顧不暇遑論納稅，時奧國政府面臨兩難困境：一方面因戰債賠償與戰後重建致使支出大量增加，另一方面卻是無力納稅的百姓，國家收入從而堪慮；這使得原先仰賴稅收維持運轉的國家財政體制出現危機。學者們對此紛紛提出自己的看法，其中 Rudolf Goldscheid (1870.8.12.—1931.10.6.) 與 Joseph Schumpeter (1883.2.8.—1950.1.8.) 的辯論盛極一時，適足反映當時處理財政危機之兩派大相逕庭的論點<sup>24</sup>。

##### (一) Goldscheid 的方案

Goldscheid 在面對一次大戰後奧地利的財政困境，拋出了一個大問題：「是國家資本主義？或是國家社會主義？」<sup>25</sup>申之，Goldscheid 對於戰爭所帶來的財務負擔，單憑租稅已難承擔，而有待另一套財政系統—即計劃經濟體制—才能維持體制的運作。

對於租稅國家的作用與能力，Goldscheid 的態度是悲觀的。他認為，正確的解決方法，應該是改造財貨的秩序；此在公共財政學的領域中，必須將公共財產 (public property) 的理論發揮到極致，進而成為法律秩序的基礎，藉以保障、增益公共財，並提高其生產能力。他從財政社會學 (fiscal sociology, Finanzsoziologie) 觀點，認為社會上自然發展的結果，將是國家向人民的需求愈趨減少，而給予人民者，卻愈益增加<sup>26</sup>；因此一個規

\* 中譯轉引並修改自《熊彼得：資本主義經濟學及其社會學》，99 年科技部（原國科會）經典譯註計畫（計畫主持人：藍元駿），已結案。

23 相關討論，李顯峰（等著）（2005），《主權、憲法與台灣的未來》，臺北：元照。進一步討論，詳李顯峰（2013），〈歐債危機與主權信用評等：刀俎魚肉或代罪羔羊？〉，李貴英、李顯峰（主編），《歐債陰影下歐洲聯盟新財經政策》，頁 41 以下，臺北：臺大。

24 收入 Rudolf Goldscheid, Joseph Schumpeter, Die Finanzkrise des Steuerstaates: Beiträge zur politischen Oekonomie der Staatsfinanzen, R. Hickel (Hrsg.), Suhrkamp, 1976. 轉引自葛克昌，前揭註 13，頁 96，註 6。

25 Rudolf Goldscheid, Staatssozialismus oder Staatskapitalismus: Ein finanzsoziologischer Beitrag zur Lösung des Staatsschulden-Problems 1917.

26 氏撰道：“The natural social result of such a development would be a State which gradually needs to take less and less and yet can give more and more.” From Musgrave and Peacock, *Introduction*, in R.A. Musgrave and A. T. Peacock (eds.), *CLASSICS IN THE THEORY OF PUBLIC FINANCE* 202-213 (1994).



劃完善的公經濟體系，對於全體社會的所得來源而言，有其必要<sup>27</sup>。此觀點在西方學界曾引起很大的波瀾；其【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1139頁】中，同為素負盛名的奧地利經濟學者 Schumpeter 持反對的意見。1918年，一次世界大戰終年，Schumpeter 於就任奧地利財政部長前，寫就了名為《租稅國危機》（Die Krise des Steuerstaats, The Crisis of the Tax State）的長文，以回應 Goldscheid 在 1917 年所提問題<sup>28</sup>。

## （二）Schumpeter 的回應

Schumpeter 指出當前的資本主義社會，乃是以自由經濟作為驅力，其自由競爭的環境（即市場），則有賴租稅國家體制來加以確保，而戰爭，並不必然導致各國租稅國家的傾覆，但卻能突顯自由經濟於資本主義社會的本質重要性。申之，Schumpeter 認為，戰爭所引發的財務危機，並非真正的租稅國危機；換言之，租稅國的體制，並不因戰爭而暴露它在本質上、結構上的缺陷，頂多只是突顯租稅國家受到了外在的衝擊而已。

而租稅國家面對戰爭所引發的財政支出困境，自然是透過課稅來因應，倘若因此便欲以計劃經濟取代自由經濟，勢將與當時社會條件有所扞格。因此，Schumpeter 力求經濟自由度的確保，主張租稅國家體制即足以應付得宜。反之，倘國家執意越界入侵私經濟領域、逕自與民爭利，反而可能破壞市場運作機制，致使經濟發展趨緩。

Schumpeter 運用 Goldscheid 的觀點，亦從財稅社會學角度進行提問，其謂<sup>29</sup>：

何謂「租稅國家體制的運作失靈」？租稅國家的本質為何？它如何誕生？何以必須消失？預算數字表面所呈現的事實背後，其社會的進程為何？【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1140頁】

不過 Schumpeter 卻是為自由經濟進行辯護，與 Goldscheid 立場不一：

問題是，如此的經濟秩序是否會在戰債負擔下崩潰？或者它是否註定要崩潰？或者國家是否應有所改變而創造出一些新的秩序？答案其實並不悲觀。一如往常，人們均極力主張，戰爭必然導致自我意志的實現。有些人預測，在戰爭中發展到最高峰的「高度資本主義」必然會瓦解；有些人則期待一個較之前更為自由的經濟體制；然而也有人期許一個由我們的「知識分子」所主導的「計劃式經濟」。這是一個必然的現象——資產階級可能自鳴得意地認為是因為國家的失序；而知識分子則可能選擇相信是肇因於自由經濟體制的瓦解。卻沒有任何人（若有的話，比較可能是社會主義者）稍微嘗試從較為科

27 詳 Rudolf Goldscheid, Staat, öffentlicher Haushalt und Gesellschaft, Wesen und Aufgaben der Finanzwissenschaften vom Standpunkte der Soziologie, in: W. Gerloff and F. Meisel(Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, 1925, Bd. 1, S.213. 轉引自黃世鑫（2000），《財政學概論》，新北：空大。

28 SWEDBERG, RICHARD (ED.), JOSEPH A. SCHUMPETER: THE ECONOMIC AND SOCIOLOGY OF CAPITALISM 99-140 (1991). 此文對 Schumpeter 本人生涯的影響，詳施建生（2005），《偉大的經濟學家熊彼德》，頁 55，臺北：天下。

29 Swedberg, Richard, supra note 28, 99-140.

學的思維來予以檢證這個論證<sup>30</sup>。

Schumpeter 反對以另一套財政體系來取代租稅國家的處方，他認為奧地利當時的情況尚未涉及整個經濟體制不符社會需求的階段，他指出：

假如租稅國家的形式終將瓦解，而由繼之而來的另一套供需體系來支持整個社會的話；這一方面意謂著絕非僅是一個新的財政系統取代戰前的系統而已；甚且，我們所謂的現代國家將會有本質上的改變。另一方面，很明顯的是，租稅國家持續運作不彰的事實，並無法成為任何動亂的堅強理由，儘管動亂規模鉅大，例如某一個體制健全的租稅國家可能會因戰爭和其餘波而突然崩潰。甚至用最簡單的推論也會顯示，戰事，只能指出某個特定社會中，其以租稅國家為財政制度在基礎的不充足；或最多只是突顯我們社會的結構缺陷，加速一個源於更深層因素而不可避免的【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 1141 頁】崩解過程而已<sup>31</sup>。

### （三）財稅社會學之方法與啟示

雖然 Schumpeter 對於 Goldscheid 的方案有所質疑，但 Schumpeter 對於 Goldscheid 處理上述問題所使用之研究方法，即財稅社會學（Finanzsoziologie, fiscal sociology）深表贊同<sup>32</sup>。氏在該文曾加註解道：

這本〔按：指《是國家社會主義還是國家資本主義》〕具高度智識性的書，其學術意義在於對財政社會學基本理念的建構；同時它的成功也在於對國家財政問題之處理提供了具體建議。我們在此並不著重於這些建議為何，儘管本文後段的某些部分隱含若干批評之意，我與 Goldscheid 均同意一種對資本一次性的課稅方式，不過我和氏對其意義有不同的理解。

事實上在〈租稅國危機〉一文中，Schumpeter 除針砭時局<sup>33</sup>，更運用了 Goldscheid 提倡的財政社會學觀點，從租稅國的源起、本質、與界限，建構了一套租稅國概念體系，並據以說明當時所謂的「租稅國危機」。

最後，Schumpeter 並未據以今是昨非，反而是說明國家作為一現象，而非一囊括所有事物的整體，而須注意史實的重要性；推之，否則一有不慎，便可能過度強調國家的範疇，而容易忽略國家本身的特徵以及社會組織本身所具有而非屬於國家的特徵。畢竟，社會秩序或規範，未必等同於國家的秩序與規範。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 1142 頁】

30 Swedberg, Richard, supra note 28, 99-140.

31 Swedberg, Richard, supra note 28, 99-140.

32 Schumpeter 嘗謂 Goldscheid 此書為一高度智識性的書，其科學上的意義在於，建構財政社會學的基本理念，而它成功的原因，乃是對於財政問題所提出的可行之道。詳 Swedberg, Richard, supra note 28, 131, note 1.

33 Swedberg, Richard, supra note 28, 131, note 5.



關於租稅國理論的意義與啟示，Koch 的幾項提點，或許可供參照<sup>34</sup>：

1. 財政社會學是一個令人期待的特殊領域；
2. Schumpeter 根據近代西歐歷史，認為現代國家誕生於公共財政的需求；
3. 資本家的競爭經濟與租稅國家二者，屬於一種相互補充的關係；
4. Schumpeter 認為，國家在經濟仍有能力透過租稅來支應的戰爭費用與減少的債務利息；
5. 租稅國家的危機並非不存在，Schumpeter 在該文開頭即予消極承認，在文末則以之反對 Goldscheid；這二個看法均不失其正確性。

要之，Schumpeter 所運用之財政社會學方法，提供了十分具有解釋力的角度；具體言之，透過國家租稅制度與社會之間的互動與演進，將能說明一個特定社會的進程，並突顯一特定社會情況的特徵與文化意義；儘管無法面面俱到，卻也不失梗概。而全球化是否亦為足以象徵特定社會情況的變動，即為本文所問。

## 二、全球性的租稅國危機

時至今日，以全球化社會觀察歐洲債務危機，Schumpeter 筆下的租稅國危機似乎依舊若隱若現；若然，此種危機是否因全球化或在地化而有所緩和或惡化？此一現象在憲法上的意義為何？Schumpeter 所提倡的租稅國理念或政策主張，是否依舊不失可行性？

### （一）公債上限作為租稅國家界限

在財政上租稅國家中舉債政策妥適性問題，亦有其憲法意義<sup>35</sup>。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 1143 頁】申之，國家財政脫離穩健保守，容許就公共建設財源之籌措以赤字充之；最初可能為市場失靈與政府失靈，倘未能體察社會結構變遷，終將引發社會失靈<sup>36</sup>。是以早有主張以財政紀律作為規範，作為憲法層次的正當性與界限問題<sup>37</sup>，只是此一規範不僅高度牽涉政治利益，內容更須與時俱進，方不足以淪於形式<sup>38</sup>。

而隨著全球化與區域整合的趨勢不減，所謂的財稅憲法—或財政紀律的問題—已不再侷限於內國體制的層次，有一躍成為超國家法或全球法層次的可能。經濟的全球化帶

34 Woldemar Koch, Finanzsoziologie in: Willi Albers, et al (Hrsg.), Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 3, 1988, S. 97-98.

35 詳蔡茂寅（1997），〈論公債的憲法課題〉，李鴻禧教授祝壽論文集編輯委員會（編），《現代國家與憲法》，頁 1403-1441，臺北：元照。

36 如葛克昌，前揭註 13，頁 95。葛克昌（1996），〈公債的法律問題—兼論從「租稅國家」到「債務國家」的巨變〉，《律師通訊》，第 207 期，頁 54-62。葛克昌（1997），〈從租稅國家到債務國家，談我國公債問題的嚴重性〉，《稅務旬刊》，第 1630 期，頁 7-9。

37 如國家舉債之必要性可能在於執政者任期有限，或許基於社會契約而負有在期限內完成的義務，但舉債正當性似乎也僅以任期期限內所生之限時民主為限。限時民主之討論，詳葛克昌，前揭註 13，頁 132-133。

38 詳李顯峰（2001），〈財政分權與財政紀律〉，《財稅研究》，第 33 卷第 5 期，頁 1-19。

來文化的全球化，乃至於在政治整合的討論，有必要同時兼顧內國與國際的層次，方足以掌握更為全面的圖像，並據以重新觀察此一問題意識的動向。例如，從經濟觀點反思從憲法層次討論競相減稅與加碼支出的憲法正當性問題，即一適例<sup>39</sup>。

實則，在全球主義觀點下，得以「競相」減稅者，並不以內國的課稅權主體為限；反而更允許國際間之其他課稅權主體，同時成為該國稅源的競爭者，強化租稅競爭的激烈程度；從而，課稅權在憲法上正當性愈見岌岌可危。是以，如何從全球化與區域整合觀點，建構出一兼顧內國與國際的新課稅典範，並據以解釋或體現在地稅法規範之特色，厥為本文所問。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1144頁】**

## （二）從課稅之「國家主義」到「全球主義」

若內國租稅是「個人主義」，則國際租稅為「國家主義」的思考邏輯<sup>40</sup>。然而，相對於個人在社會分殊化發展的傾向，國家卻展現相互統合的趨勢。

以租稅為例，國家間接參與租稅規劃之形成，而成為具有偏好的行動者，從而在全球化的租稅環境中形成體制間的競合關係；因而，對於一國財稅體制之認識，除了就外部環境（如財政體制之對外關係）與內部結構（如財政體制之對內部門功能分工）分別進行觀察外，更有必要就系統整合進行綜合觀察——亦即財政體制內部組織與外部環境的互動關係<sup>41</sup>。

此外，隨著全球性區域整合的日趨頻繁，單一財稅體制作為成員或行動者，在不同整合程度的區域體中是否有其共同的財政紀律可供尋繹或有待創設，則值進一步關注。

## （三）租稅事務的外溢效果—租稅國家「委外」立法之正當性

隨著經濟全球化乃至於區域整合的發展，國家主權受到了一定程度的影響<sup>42</sup>。以課稅主權為例，作為現代國家課稅根本性原則之財政民主主義，更受到公然的挑戰。

本文認為，此種挑戰不僅來自於國際場域，更有其內國的層面。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1145頁】**申之，在國際層面，經濟的全球化強化並加速了國際間課稅主體之競爭；在內國層次更對於議會針對租稅事項專屬的

39 詳孫克難(2013)〈從憲法層次談財政紀律—競相減稅、加碼支出是否違憲？〉，《經濟前瞻》，第145期，頁105-110。

40 藍元駿(2012)〈中西租稅法規倫理之比較可能性—以課稅正當性、憲法界限、租稅倫理為中心〉，《華岡法粹》，第52期，頁153-180。

41 例如 David Easton 之政治系統理論，要之，政治系統接受來自外部環境的需求與支持，在輸入系統內部後，經過轉換，再輸出（Output）成為決策者的行動；而決策的成效則取決於外部環境的回饋，最後成為需求與支持，再度成為系統的輸入項（Input），詳 DAVID EASTON, A FRAMEWORK FOR POLITICAL ANALYSIS ENGLEWOOD CLIFFS 112(1965)。另所謂的外部環境，還分為社會內部與社會外部；前者指與該政治系統共處的系統（如經濟、社會、文化、行為），後者則指國際社會，又稱超社會或超系統環境。詳前揭書。由此觀之，不禁令人聯想到管理學上的 SWOT 分析架構。

42 作者對此之相關討論，詳藍元駿（2012），〈區域整合與歐盟稅制〉，《當代國際法問題研究》。臺北：中國文化大學法學院法律系。

制定權限產生衝擊。

就後者而言<sup>43</sup>，由於租稅事項本即繁瑣細密，且需求一定專業，委由相關執行單位訂定便宜性措施，自能提升服務效率，促進納稅人權利保障之效。至於超出授權範圍之行政命令，其正當性則因缺乏議會的民主授權而失所附麗；是以，一般均設置監督機制，不時針對租稅事項之各種授權立法進行審查，以確保行政部門依照法律行事。其審查的基準，即為租稅法定原則<sup>44</sup>。

#### （四）社會契約論作為全球委任立法的正當性基礎？

然而，租稅法定原則所欲維護的價值理念—即「財政民主主義」—有其歷史生成背景，部分源於對國家主義之反動或回應，而以社會契約論作為論理基礎<sup>45</sup>。此在全球化或區域整合脈絡下，對於各國課稅主權固然有阻力，但合理的限制與讓渡亦非絕對禁止；但在內國層面，特別是單一國家（unitary）之財政體制當中，隨著社會福利思想而迅速擴張的國家職權與公務體系，行政部門所訂定為數甚多的授權命令，不無可能反客為主，進而取代租稅立法。

實則，從比較法觀點，此現象或許早已不陌生；特別是於違憲審查機制具有實質運作功能之處，職司憲法解釋者，均可能早已嫻熟於操作租稅法律主義、租稅平等原則、課稅過度禁止原則等具體化於稅法領域的憲法原理原則。但若進一步設問：嫻熟操作是否意謂著，此類爭議發生頻仍？或甚至，司法解釋仍難以根限此類爭議的發生？設若上述提問為真，則有深究必要，而論證的起點，至少應從課稅的社會契約論出發。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1146頁】**

### 三、對社會契約論的反思—以區域整合為例

以下則嘗試以歐盟整合為對課稅契約論的正當性衝擊為例，說明租稅國正當性的危機。借用財稅社會學觀點，全球化背後的社會現象為何，其所表現之社會進程，對傳統上以國家主權為中心的課稅權有何衝擊（本文指租稅全球化）？而現代的租稅法治國家，在面臨全球化如何因應（指稅法全球化）。

#### （一）國家課稅權在「讓渡」與「限制」上之界限

在歐洲統合的討論與發展中，主權「讓渡」（surrender of sovereignty）與主權「受限」（limitation of the exercise of sovereignty），是經常被思考的角度；前者代表建立一個歐洲「憲政聯邦」或「合眾國」，或超國家組織；後者表示在功能主義的理念下，以跨國間各

43 前者之相關討論，詳藍元駿，前揭註。

44 類似用語之討論，請參照，葛克昌（2005），〈人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心〉，氏著，《稅法基本問題—財政憲法篇》，第二版，頁109以下，臺北：元照；黃俊杰（2012），《稅捐法定主義》，臺北：翰蘆等。

45 藍元駿（2012），〈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》，第52期，頁141-157。



種合作為考量的方式，逐步完成統合，「聯盟」或「邦聯」是這種主張者追求的理想界限<sup>46</sup>。

此種理想的界限，在傳統之社會契約論中如何解釋，則值觀察。申之，近代意義之社會契約論，其初可能源於西歐中世紀世界共同體的想像；領主間關係，雖未若春秋戰國時期群雄的合縱連橫；但社會的紛亂起於「統治權」主體間競爭關係一事，或許差可比擬；其中主事者摻雜私利的心理狀態，似無不同；也同時反映當時社會的共同體思惟<sup>47</sup>。是以，如何維持社會秩序此等社會契約論所欲解決的問題，不僅是法學上基本問題，或許也反映當前國際社會同居共存之共同課題。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1147頁】

## （二）國際租稅其授權立法之正當性－國際稅法之代理理論

然而在今日，此等社會契約論所欲建構之社會秩序（特別是國際之間關係），其間具體徵納關係，究應如何加以理解？申之，如欲以社會契約論理解在全球化法治社會之基礎，則其具體徵納關係（如國際稅約範本之法律性質），並進而影響其與內國稅法體系之承接調整關係（如財稅憲法之基本價值決定）等內容在理論上是否可行，特別是民主正當性之代理問題，必須予以解決。

本文認為，社會契約論脈絡下，授權立法正當性以及所生代理理論的問題，亦適用於說明國際課稅之法律關係。詳言之，在內國憲政體制中代議民主倘係不可避免的前提，則代理民意行使主權之民意代表以及落實民意之國家機關二者，俱為陷入現代民主國家憲政危機的變因與風險，而應有監督防範機制。

而在國際課稅關係中，倘國家課稅權之讓渡或限制，亦為不可避免之前提，則國家將其課稅主權部分讓渡給（或受限於）超國家治理機構（或其他統治主體）一事，無異再度代為行使內國納稅人之同意權，此種同意是否須要再次經過納稅人之肯認，固有疑議；對於此種國際租稅之授權立法，如何有效進行監督，以防患未然，似乎更值重視。

然而，上述的提問，似乎預設了徵納關係之社會契約論作為討論的前提，並未觸及社會契約論的必要性層次。申之，倘代理理論所預示的問題無法在國際課稅關係中解決，是否有必要另謀其他選項或討論脈絡，則為所問。

## （三）指定用途稅 vs. 無對待給付

近年國際間曾有關於「國際連帶稅」之倡議<sup>48</sup>，其正當性在於緩【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1148頁】和全球化所帶來的負面效應

46 張亞中（1998），《歐洲統合：政府間主義與超國家主義的互動》，頁8-9，臺北：揚智。

47 相同觀點，請參考 C. WEBBER AND A. WILDAVSKY, A HISTORY OF TAXATION AND EXPENDITURE IN THE WESTERN WORLD (1986)。

48 金子宏（2010），《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）》，有斐閣（編），頁662-671。

（或負外部性），乃至於國際公共財之供給、對開發中國家之支援等事<sup>49</sup>。

觀諸此稅內涵，強調指定用途之功能，無異反映全球納稅人社會及其新型態的社會價值理念。惟指定用途稅（earmarked tax）雖名為稅，在傳統租稅中實為特例；原因在於，其對受益原則（即對償性）的強調，已與傳統租稅「無對待給付」的本質略有出入<sup>50</sup>。

申之，稅法所強調「給付」與「對待給付」之對待關係；雖有財政學上的國家所取與人民所予之對償關係；但在稅法上國家與人民在法律上的地位，依舊不對等。從而，指定用途稅的作用，或許在於確認財政學上之對償性；同時也間接承認此種法律上地位不對等的存在。換言之，隨著指定用途稅的漸受重視，或許突顯的是人民對國家理財的不信任感。因此，與其說否認租稅之無對待給付一事，無如強調社會期待以指定用途稅方式，來感受租稅之共同報償性。

#### （四）量能原則向對價原則妥協—租稅國家的價值危機？

有謂，早期能力原則不重公共財貨之享受與相對代價之關連性；從而產生財政上的幻覺，致使人民不願負擔租稅，同時又要求政府增加服務（對價）的心理，終而成為 Schumpeter 所謂真正的租稅國家危機<sup>51</sup>。

然而，「對償性」是否即為否定「能力原則」一事，便值深究。若自社會契約論的「隱喻<sup>52</sup>」觀之，支付租稅本身未嘗不是享受公共財之對價；然而，論諸本質，「租稅」與「公共財」實乃說明用的「喻依」，真正所指之喻體，方為「部分讓渡給國家之個人自主權」與「國【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1149頁】家據以治理人民之正當性基礎」的關係。此等政治算術關係，置於當代經濟理性下的對價關係之中；國家對人民之課稅，已悄然從「喻依」（說明之用）地位，升格「喻體」（被說明的者）；此種主客異化現象的再現，殊值再察。

此外，縱令承認指定用途稅的比例有所提高，且提高一事亦有助於強化對價原則之正當性基礎；此與是否足以推翻能力原則之正當性一事，亦屬二事。

倘從本文所強調之價值相對性（或借用前述財政社會學觀點），課稅之正當性基礎有其地域性（或本土性）與文化自主性；倘結合法律傳統的發展脈絡，若英美法傳統偏重租稅契約說的思考，並不必然導致大陸法傳統放棄對租稅義務說的堅持。雖然在法律全球化下，法律傳統間亦有整合的趨勢，但只能說此種整合，確實提高了對自身所持價值信念的反思能力，但要說其意謂對傳統價值之否定與推翻，容待確認。

49 金子宏，前揭註，頁 662。另請參照望月爾，〈國際連帶稅の展開とその法的課題〉，《租稅法研究》，第 42 期，頁 51-73。

50 相關討論，詳葛克昌（2005），〈量能原則違稅法結構性原則—與熊偉台北對話〉，氏著，《稅法基本問題—財政憲法篇》，第二版，頁 323-334，臺北：元照。

51 Swedberg, Richard, supra note 28.

52 用語取自：R. Dworkin（著），司馬學文（譯）（2007），〈稅制與正當性〉，《人權與民主生活》，頁 131 以下，臺北：韋伯文化。

從憲法觀點理解課稅原則（或典範）的進程，對償原則（或受益原則）不再作為量能原則之取代物或替代品，而毋寧作為量能原則為結構性原則的輔助機制。從而，法律全球化下對量能原則之正當性的衝擊，實不應看成是主客異位的前兆或單以歷史經驗反覆出現的角度觀之；而是另行從租稅全球化的現象中，思索任何可能的出路。

#### 四、小結：全球化之於租稅國危機

##### （一）課稅契約論之全球化危機

全球化象徵納稅人經濟活動型態的轉變；而作為一種社會現象，象徵新型態社會力量的聚合，表現在稅法上，即為國際租稅的興起與發展。此種社會現象，一如財政之現象意義，反映出社會大致上的態樣；一如法治國家之法理念；而將三者兼而容之，方具當今的財政史上現象學的意義。

而從政治危機理論觀之，其對國家課稅主權的影響，則反映了國【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1150頁**】家體制乃至於企業組織型態的生成與消滅；換言之，此種社會鉅變，致使傳統租稅理論不斷受到挑戰，更及於課稅之政治正當性理論——即課稅之社會契約論。

而社會契約論的前提為一假設性的自然狀態，是否與國際現勢相仿尚不得而知，惟其作為近代立憲主義思潮之起點，要無疑義。申之，現代意義憲法中，課稅權有其民主正當性要求；其在民主國中作為國家主權象徵；體現在法治國中，則為租稅法律主義的貫徹。

然而，此一觀點究竟植基於過去，能否針砭現世？或者，此觀點所欲解決問題，至今是否仍具實益（如對現代性的反動），也值得反覆確認。申之，對於課稅民主原則的各種挑戰是否足以推翻作為國家行使課稅權之正當性基礎，即為所問。

##### （二）「制度危機」、「規範危機」與「價值危機」

Isensee 所謂「初由經濟危機，繼而社會危機，終至憲法危機<sup>53</sup>」一語，原係作為預言現代社會法治國家發展的不歸路<sup>54</sup>；回顧歐洲聯盟的發展進程，此語依舊有其適用，特別是在區域整合理論的發展。

實則，自部門憲法言財稅憲法，容有行為主義與制度主義之不同觀點<sup>55</sup>。然國際稅法關係中，國家不僅與納稅人同為行為主體，其主動性或許更甚於納稅人。換言之，制

53 Josef Isensee, Der Sozialstaat in der wirtschaftskrise, in: FS. für Johannes Broermann, 1982. 轉引自葛克昌，前揭註 13。

54 葛克昌，前揭註 13，頁 95。

55 蘇永欽（2013），〈部門憲法的基本思維——一個在職大法官心所謂危的自剖〉，《台灣法學雜誌》，第 226 期，頁 93 以下。前揭文中，氏認為我國租稅釋憲實務過去對比例原則的審查用於稅法領域之核心決定一事，可從部門憲法回到本土（頁 99-100），強調普世人權之在地脈絡（頁 100-101）予以重塑，方能明辨「防衛性基本權」與「基本義務具體化」二者在稽徵成本權重之差異（頁 99）。本文認為，亦可從國家職權補充性觀點出發，觀察比例原則在稅法之具體化情形。



度本身亦為行動者。或者說，國家體制作為具有行動能力之有機體，亦同時有行為面向的意義。對之，或許個別行動者，就其自身之行為決策而言，也取諸其內在之形成機制，而同具制度之結構面向。準此，制度的結構缺陷，與行動者【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1151頁**】行為規範的失靈，可能互為因果；但可能為同一價值體系的失調所致。

因此，若從全球化脈絡中觀察內國課稅民主原則所受到的各種挑戰，是否見其「始自內國、馴至國際、終而全球」的層升過程中漸趨消逝，亦或須強調一個從「內國平等，至國際平等，終而全球平等」的量能課稅原則者，則待細究。換言之，過去內國之稅法結構性原則，其在國際或全球稅法秩序之重要性是否依舊，抑或有另尋基礎之必要一事，毋寧為課稅典範之正當性問題。以下申述之。

### （三）對全球化第三部門的重視－課稅保險說之正當性基礎

本文所欲討論之其他選項，乃是以社會風險成本分擔作為基礎之保險課稅說，其在全球化社會的正當性基礎，似可從第三部門的興起與擴張一事進行觀察。

非營利組織作為第三部門，乃有別於政府與市場而言；然此第三部門，雖經過人為方式而有意識地劃出並獨立於二者之外，但其性質卻不易明確定於一尊。申之，其內在關係實為對古典意義政府機關與市場經濟之反思。因此，要言此一部門為政府與市場之交聯集或化外之地等延伸領域，未始不可。

然值得深究者為，此等「延伸」或反思所根據的社會理念為何。倘以 Schumpeter 用語，即為財稅社會學式的人文關懷；此與現代意義公共經濟學中社會成本之思惟，似有異曲同工之處。然倘置於全球化脈絡，所面臨的問題可能是，全球性之社會成本如何公平分攤於各租稅主體的問題。

### （四）全球化的挑戰－財稅憲法之國際化與在地化

實則，從現代社會之課稅諸象，應從其與全球化之關連性加以理解（下稱「租稅全球化」）。倘若在本文之全球與區域觀點下，則可能【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1152頁**】為以國際租稅環境為例，內國稅法所面臨的問題。以下則試舉數例說明之。

1. 首先，國家取得財源之方式，得以公權力逕自向人民課徵租稅，亦得依市場原理向人民借貸。依租稅國原理，前者為原則，後者屬例外；惟在國際領域中，企業不時透過債務性融資弱化資本的現象，是否可理解為在全球化環境下，國家同企業一般以舉債方式進行財務投融資的許容性較高？

2. 其次，就國際企業立場觀之，關係企業集團內部自行訂定移轉價格一事，表面上破壞市場價格機制，但是否也同時象徵社會領域（特指企業）中一股形成市場價格的新動力（或對原有市場的反動）？

3. 再次，就國際間所形成之租稅條約網絡而言，租稅條約與內國租稅立法之間似乎呈現緊張關係；然而，此事究竟象徵是國家課稅主權的日益削弱，抑或實為內國課稅主權的影響力逐漸向國際社會延伸？

4. 第四，內國對各式國際租稅規避的防杜機制（如資本弱化條款），究竟象徵內國租稅規避現象的擴大與惡化，而引人省思債務危機與租稅國體制之不必然性？抑或僅再度啟人省思，資本主義驅使人性一味追求短期效益與結果主義的道德性危機？

5. 第五，就內國央地關係層次言，地方財政所強調之受益原則，倘係作為補充與調和中央財政之量能原則之用，而僅具補充作用；則全球在地化（glocalization）脈絡下強調以地方或城市為治理單位的主張，是否也象徵受益原則理念的重新伸張？此種內國之央地補充關係，是否可以反映國際上內國稅制與國際稅制之間互補協調的治理關係？

6. 第六，而就內國財稅憲政法理言，國家課稅權介入全球市場的憲法界限，是否寓有因襲或延伸「道德之法律管制」及其正當性問題的延伸，從而作為全球管制時代的印證？【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1153頁】

7. 第七，面對上述這些問題，或許還可以先問的是：究竟是全球化所招致的新問題，抑或全球化所突顯者，乃是固有問題（社會契約論）的延伸？申之，以社會契約論作為課稅權正當性基礎的說法，對於全球共同體社會之納稅人而言是否已失其社會基礎？

8. 倘回歸租稅國危機一文的邏輯，今日在國際租稅領域中，身為租稅債權人之租稅國家，是否會因國際租稅規避所生（非因戰爭所生）的財政危機，而再度面臨危機？而此種全球徵納共同體的浮現，是否預示 Schumpeter 所謂的真正危機？

綜上，本文認為應予探討者，乃是「在地全球化」在稅法學上的意義一事（其在財稅憲法上意義，本文稱之為「財稅憲法的全球化」），具體而言，即：以民主法治為前提的現代租稅國家體制，如何回應全球化此股社會驅力的挑戰<sup>56</sup>。

就財稅憲政秩序而言，此際，社會所面臨的可能是「課稅民主原則」趨於消逝或走向妥協之問題，而有必要深入社會結構的各種變化進行觀察<sup>57</sup>。換言之，在國際租稅原則對於公平與效率的追求之上，是否面臨原有「課稅倫理」上之正當化危機，不無深究之處<sup>58</sup>。要之，全球化對於國際稅法秩序造成的衝擊，或許已然出現典範變遷的徵兆，而有建構新課稅典範的必要性。惟此種徵兆，是否即 Schumpeter 為文當時所謂社會變遷的諸徵兆，則值再予考究。

56 相關討論，詳葛克昌（2005），〈租稅規避與法學方法〉，氏著，《稅法基本問題》，第二版，頁3以下，臺北：元照。

57 NICK CROSSLEY & JOHN MICHAEL ROBERTS, AFTER HABERMAS: NEW PERSPECTIVES ON THE PUBLIC SPHERE (2004).

58 暫請參照藍元駿，前揭註45，頁141-157。

## 參、重訪「租稅國」：作為憲法上國體

經濟事物，自然是其內在核心。只要經濟事物仍為整個團體所關注，或至少是服膺於一個超個人的制度——一個被有意識地管理的制度，而不僅僅只是，如同任何經濟體制一般，一個由個【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1154頁】人或家庭本位主義所成的自動交換制——只要經濟體制中仍存有此種文化生活中的統一性（unity<sup>+</sup>），將不會容許有國家的機存在。不過，個人式經濟瓦解了這種統一性。至於個人式經濟如何從中成，可以用經濟學理解；甚至只要透過無數的媒介作連結以及意識型態的魔法，也能從相反的過程得出，如果日後還會發生的話。個人式經濟使得個人——或家庭——必須獨立過活，並且驅策自己，望梅止渴般地，張眼面對經濟的現實世界，並從自身利益中找尋目的。是以人們的視野因而窄化，將自己生活安頓於打造的閣樓中，僅透過其窗戶，用自己有限的視角窺見外界——而在不遠處，他所僅有的視角也將隨即被他人所打造閣樓的圍牆所遮蔽。如今個人雖然是自己經營、謀生，但是任何與個人利益無涉的部分仍舊存在，不論在原則上或事實上，剝奪了所有的經濟手段——除非，例如教會，可以將自己置於獨立的經濟基礎之上。此即為何財政需求乃是現代國家生活的第一個徵兆。亦即為何「租稅」與「國家」二者關係如此緊密以至於「租稅國家」這個用語幾乎快被認為是一組贅字。而這也在解釋了財政社會學對於國家理論的重要性。

### 租稅國危機

#### 一、租稅國理念及其學術發展

「租稅國」概念雖由 Schumpeter 等人所闡發；惟其內容孕於悠久歷史傳統，有其豐富而深層的社會文化意涵；儘管 Schumpeter 可能有意發展一套現代意義之「租稅國理論體系」，但其為文當時更重視對租稅國「理念」或「思想」的提倡，或確立「租稅國原則」的典範地位<sup>59</sup>，以有別於企業者國家<sup>60</sup>。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1155頁】

<sup>+</sup> 「此足以解釋所謂文化的「客觀性（objectivity）」，一種以文化觀（Auffassung der Kulturprodukte）作為超個人規範的依據，用以對照在自由經濟中文化上主觀主義式的分裂。」文出後揭註所引原文註。

59 將此一理念發展成為憲法與國家學理論者，應為 Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, in: Festschrift für H.P. Ipsen (1977). 特別是所著 *Steuerstaat als Staatsform* 一文，收於 Festschrift für H.P. Ipsen (1977). 此文影響力，或可參照 Joachim Wieland（著），黃俊杰（譯）（2010），〈財政憲法、稅捐國家與聯邦調配〉，《德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下）》，頁 815-817 頁，臺北：聯經；簡要請照 Werner Heun, *Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht*, in: Ute Sacksofsky, Joachim Wieland (Hg.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, 2000. S.10. 英文文獻，KUBE, *Financing the State—The Tax-Funded State Versus Multiple and Mixed Financing Strategies*, in H. PUENDER & C. WALDHOF (ED.) *DEBATES IN GERMAN PUBLIC LAW* 131-158 (2014).

60 有從國家財政事務分配之建制原則予以觀察，謂稅捐國家（Steuerstaat）指各種行政服務所需經費原則上以稅捐收入支應者，而與仰賴事業收入者之事業國家（Unternehmerstaat）相對；而稅捐國家之稅收所支應者，為向人民提供非國家不得、不能或不願提供之公共服務所需的經費，詳黃茂榮（2012），〈事務劃分、財政劃分與財政調整〉，氏著，《稅法總論（第一冊）》，增訂三版，頁 66，臺北：植根。特別是註 6。



惟若將 Schumpeter 一文作為「政策時論<sup>61</sup>」，則或許 Isensee 一文，亦在反映當時自由經濟思想重新抬頭的社會現實。無論作者是否有意於此，財稅憲法其「規範實際<sup>62</sup>」之面向，已可明見。其後 Weber-Grellet 將之發展成為現代憲政國家之法理基礎，著重內國法面向<sup>63</sup>；而 Hufeld 則欲強調租稅國家之歐洲觀點，則寓有全球化及區域財稅憲政秩序之時代意義<sup>64</sup>。

實則，有志建構租稅國理論者，觀點並不限於歐洲，論者更不單從憲法觀點出發。倘從二戰後歐洲文化繼受者來觀察美國，則論者多從人文、社會科學或跨領域觀點出發，雖時承馬克斯社會理論<sup>65</sup>，或從嚴格意義之經濟學承接<sup>66</sup>與推展<sup>67</sup>，均間或祖述此文；更有謂危機一【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 1156 頁】文乃「青年熊彼特（The young Schumpeter）」的社會主義想像，而應與其後期作品分別對待者<sup>68</sup>；可謂有所取，亦有所不取。

另自二十世紀末以來，對財稅社會學理論的重建已有復甦之勢<sup>69</sup>；特別在本世紀初，更有以「財稅社會學」為名進行知識整合之學術平台<sup>70</sup>；惟究其理論，似仍無法不提 Schumpeter 的觀點與脈絡。要謂其重新賦予租稅國理念時代新意，實不為過。換言之，從 Schumpeter 個人之學術觀及其社會觀進行考察，依舊具有現實意義。

倘以東亞為例，此從 Schumpeter 在日本之影響觀點切入，或許最能一窺究竟<sup>71</sup>。有志之士，無論係租稅國之理論建構<sup>72</sup>，或作為其思想之傳承<sup>73</sup>與開拓<sup>74</sup>，或甚至應用者<sup>75</sup>，

61 取自葛克昌師用語，詳葛克昌，前揭註 13，頁 96。

62 見周志宏、許志雄、陳銘祥、蔡宗珍、蔡茂寅（2008），《現代憲法論》，臺北：元照。

63 Weber-Grellet, Steuern im modern Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001.

64 U. Hufeld, Steuerstaat als Staatsform in Europa, in: Depenheuer/Heintzen/Jestaedt/Axer (Hrsg.), Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, 2007, S. 857-874.

65 如 O'CONNOR, THE FISCAL CRISIS OF THE STATE (1970). 中文相關討論，林萬億，前揭註 21，頁 229-231。中文相關討論與評述，如林萬億（2014），〈全球化與福利國家發展〉，柯慶明（編），《全球化的挑戰與因應》，頁 229-231，臺北：臺大。

66 如 J.Backhaus 所編之財稅社會學系列叢書（Finanzsoziologie），由 Peter Lang 出版社自 2005 年出版至今，已有 5 本專著，最新一本為 2013 年所出版，更見關於臺灣財政赤字問題的個案分析。

67 請參照 Musgrave and Peacock, supra note 26, Introduction. 進一步討論，如 SVEN STEINMO, TAXATION AND DEMOCRACY: SWEDISH, BRITISH AND AMERICAN APPROACHES TO FINANCING THE MODERN STATE 1996.

68 Richard Musgrave, Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology, 49 J Evol Econ (1992) 2:89-113, especially pp. 100-101. 進一步討論，詳 Marc Leroy, The Founders of Fiscal Sociology, in TAXATION, THE STATE AND SOCIETY 55 note 10 (2011).

69 如 M. McLure, Approaches to Fiscal Sociology, in J. Backhaus (ed.), ESSAYS ON FISCAL SOCIOLOGY 48-49 (2005).

70 具代表性者，如 ISAAC WILLIAM MARTIN, MONICA PRASAD, MONICA PRASAD(Ed.), THE NEW FISCAL SOCIOLOGY: TAXATION IN COMPARATIVE AND HISTORICAL PERSPECTIVE 256-65 (2009).

71 Schumpeter 與日本經濟學界的因緣際會，如請參照 RICHARD SWEDBERG, SCHUMPETER: A BIOGRAPHY 284-297 (1991).

72 如大畑文七（1930），《社會的財政學》，東京：丁酉。

73 如東畑精一、都留重人、佐藤進等人。

74 如鹽野谷祐一等。

75 近年具代表性者，如大島通義、神野直彥、金子勝（1999），《日本が直面する財政問題—財政社会学的アプローチの視点から》，東京：八千代；其中關於全球化衝擊之討論，詳頁 21 以下。另森征一氏更於其編著之「法文化としての租税」一書序言中直言，編纂此書之問題意識，即出於 Schumpeter 此文所主張「近代國家作為租稅國

較諸英語世界的討論，未見遜色<sup>76</sup>。

華語世界中，學術發展一度深受日本影響的臺灣，似亦見【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1157頁**】Schumpeter 理論身影<sup>77</sup>，特別是不乏持續予以傳承與深化者<sup>78</sup>，亦數度成為兩岸財稅法社群之共同話題<sup>79</sup>。甚至，早期從傳統文化觀點出發立論，強調文化自主性觀點，殊值比較制度史學者深思<sup>80</sup>。或許，本文全球化稅法的觀點，亦可謂承續法律全球化的討論脈絡而作<sup>81</sup>。

綜述之，租稅國理念自 Schumpeter 提倡以來經過一世紀發展，討論儘管不斷持續，但其作為 Schumpeter 筆下「**可以確切地圍繞在該特定事件群打轉、對此設定一連串特定的問題、並提出一系列對應**」的新領域，雖已指日可待，卻難以形成主導趨勢；惟其從社會學、歷史學觀點並陳各方立場、跳脫現代意義下「理論（theory）」的思維框架，作為一種「研究方法（approach）」，特別在提供真實意義的跨領域觀點一事，毋寧更有意義。

## 二、租稅國作為規範性概念

### （一）Schumpeter 論租稅、國家與租稅國家

Schumpeter 對於租稅國家的討論，首見 1918 年租稅國危機一文<sup>82</sup>；其後對其租稅國理念的具體延伸，雖然不易明見<sup>83</sup>，但自其晚期對美國制度經濟學發展的關注，即便帶有個人色彩的歷史評價，或許【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1158頁**】仍可略知一二。準此，藉由租稅國危機此文，應可看出 Schumpeter 展現其對於國家（或制度）概念的學術興趣，同時也喜於將當前政治事物納入討論，體現淑世的抱負。

欲從 Schumpeter 之方法論來觀察其租稅國理念，除透過所稱經濟之「分析史」外，

---

家，其財政，特別是作為主要收入之租稅，其不僅隨政制、經濟而變，更涉及生活感情、文化內容以及個人的心理慣習」者，深刻指陳租稅與人類精神文化之間的深層連繫，森征一（編）（2005），《法文化としての租税》，頁 10-11，東京：國際書院。

76 如大島通義（2013），《予算国家の〈危機〉—財政社会学から日本を考える考》，東京：岩波書店。

77 如張則堯（1973），《財政學原理》，自刊。

78 如施建生（2005），《偉大的經濟學家熊彼德》，臺北：天下；葛克昌，前揭註 13；黃世鑫（2000），《財政學概論》，頁 35-68，新北：空大。

79 如劉劍文、熊偉（2004），《稅收基礎理論》，頁 31 以下，北京：北京大學出版社。馬駿（2011），〈中國財政國家轉型：走向稅收國家？〉，氏著《治國理財：公共預算與國家建設》，頁 1-56，北京：三聯。陳少英（2014），〈論走向稅收國家的中國遺產稅〉，《兩岸遺產及贈與稅之建制與改革》，第二十屆兩岸稅法研討會論文集，頁 26-27。

80 如錢穆（2011），〈中國社會之剖視及其展望〉，氏著，《政學私言》，頁 135-136，北京：九州出版社。氏謂：「……西方學者言財政制度，有租稅國家與徭役國家之別。租稅國家者，以臣民為租稅之泉源，因此其臣民有形式上之自由；徭役國家者，以臣民為徭役之泉源，因此臣民遂成為國家之奴隸錢。……」錢此文初刊於「思想與時代」月刊第 4 期，時為 1941 年 11 月；可知租稅國家的概念在華語世界並非全然陌生。

81 如葛克昌，前揭註 1，頁 36-57。

82 詳本文相關部分說明。

83 關於 Schumpeter 其後對租稅國理念的延續與影響，詳 Musgrave, *Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology*, 2 J Evol Econ 89-113 (1992).

便是其借自 Goldscheid 並將之內容擴充的用語—「Finanzsoziologie(即財政社會學)」<sup>84</sup>。而 Schumpeter 文中對「租稅國家」的界定所採取「租稅」與「國家」的辯證關係，則是一種試圖運用 Hegel 辯證法，並且同時加入 Marx 經濟史觀元素，最後並欲借用時下社會學理念，提出個人創見的體現<sup>85</sup>。

申之，Schumpeter 將「租稅國家(tax state)」指為一個「文義互補的贅字(pleonasm)」，無非表示—在最初，「租稅」與「國家」二者在本質上並非一物。換言之，現代國家如今藉助課稅權之力來支配人民；但有一天也可能反受課稅權之力所支配—原因在於，二者在本質上是可以分開的。乍看之下，此或許是一種反客為主的歷史進程；但如果從 Schumpeter 區分「因果關係」與「現象」二者一事以觀，則「租稅」與「國家」二者在本質上不同一事，更指出了一跳脫因果關係的現象(symptom)；而此一現象，盡乎全貌地反映(或解釋)其社會進程的一面<sup>86</sup>。

而租稅國家的界限，也因現代租稅之「國家性」，而從單純的財政意義，進而兼具國家意義，從而反映當時的社會意義。申之，現代國【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1159頁**】家的第一個徵兆，在於財政的需求；惟隨世易時移，國家一旦成為一實存的社會制度，其範圍便非單從財政角度所能理解。如果當初是財政創造了國家，那如今是國家型塑了財政。不過，Schumpeter 對於國家，仍將之定位為附屬之物。對氏而言，真正型塑當前社會的力量不是國家，而是個人的利益。換言之，「國家有其明確的界限」，而劃出此界限的是個人利益，且此個人利益同時也反映出國家的經濟負擔能力。不過，此種個人利益，並非偏狹的享樂主義，所指毋寧是社會各成員多半將個人或家庭之利益作為其最終之追求目的<sup>87</sup>。

## (二) 租稅國作為價值理念

承上，既然現代意義的租稅與國家二者幾近同義，從而課稅之目的，即為國家之目的。然就其原始意義觀之，二者本質究有不同，是以即在現代之租稅國家中，租稅之收入目的與其他附屬之國家政策目的，在不同稅目中互有消長一事，自屬當然。而如欲探究其個別之正當性基礎，似亦同於此理，而宜分就其收入目的與政策目的二者個別審究。從而，租稅就其自身的本質而言(sui generis)，有其獨立之正當性基礎，雖然見容於現

84 Schumpeter 曾對社會科學的方法論表示其意見，詳 *The Meaning of Rationality in the Social Sciences*, in: R. Swedberg (ed.), *The Economic and Sociology of Capitalism* 316-(1991)。但此文作成時(1940年)，已在租稅國危機一文之後許久。

85 本文認為，Schumpeter 一生真正致力於研究或突破的對象，實為 Marx；此觀其所著資本主義、社會主義與民主一書，以及其晚年所作方法論文章—論社會科學中的理性，即可得知；而其早期與 Goldscheid 之此番論戰，毋寧亦可作一註腳。然危機一文中的所謂財稅社會學，或者說，Schumpeter 所主張租稅國家寓於封建主義莊園經濟，與自由競爭市場共生共存，卻終將由另一供需體系取而代之的觀點，是否能夠擺脫線性史觀的標籤，仍有待確認。但不可否認的是，財稅社會學的觀點，所提供的解釋力至今依舊。

86 Schumpeter 認為因果層次屬於歷史學，現象層次則屬於社會學。

87 此處似乎可見 Schumpeter 寓有對邊沁式功利主義的批評。



代意義之國家正當性，但毋寧以一種觀念的單元形式存在其中<sup>88</sup>。

設若租稅國理念成為一價值觀，則其正當性將因價值觀為人（或特空社會）所接受與否，而有所增減；倘其作為一種政策決定，儘管所依據的理念或原則合乎事理，但該政策之成敗更攸關理論的實效性<sup>89</sup>。此為財稅社會學提供的角度。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1160頁】**

惟從觀念史<sup>90</sup>角度觀察「租稅國家」，則其發展，除受到外在政治、經濟、社會環境的型塑之外，就其觀念之內在結構而言，亦有橫跨領域、綜貫歷史以及探討理念之內在意義特質<sup>91</sup>；儘管此一觀點依舊出自特定文化背景。而在價值相對（在此尤指文化相對）的觀點下，不同文化背景中的觀念史勢必各異其趣，但卻也統一在全球史的視野之中。

然而，「租稅國家」（Steuerstaat；tax state）此語，究竟為單一價值理念？抑或如同前述，係由「租稅」與「國家」二者價值體系的結合？或甚至是由政治、經濟、社會、文化等不同價值「次元系統<sup>92</sup>」對於「分配正義」的理解，反覆重新組合而成？最後，此種分配正義的理念，在全球化的徵納共同體中如何體現，或許更具討論實益。

本文認為，Schumpeter 對租稅國家的定性，出於財政史、社會學的觀點，強調對社會變遷進行現象之描述，似有別於國家學或法學等規範性的認識。換言之，租稅國理念所具有規範上或倫理上的意義，雖非危機一文中時事評論的主軸；但文末否定戰債作為租稅國之危機，直指真正的危機為何一事，明確界定租稅國家的本質及其現代意義，實已表明個人價值判斷之意。

綜述之，租稅國理念或因所謂哲學視野的轉向，而容有觀點上的差異。但其租稅面之本質，自不因方法論不同而有所減損；所異者，實為不同社會文化（或價值體系）之間彼此尊重、相互增益的正向意義。否則，對正當性的檢證視而不見，特別在社會觀轉換時期（在此特指全球化），毋寧再度默認意識型態外衣的制約，終難擺脫短期效益主義的慣性。

準此，探求租稅國家之正當性（倫理意涵），在兼顧財政學之社會與歷史意義之外，還須另尋出路。本文認為，基於前述之契約論<sup>93</sup>與**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授**

88 指 Lovejoy 的觀點，強調某一觀念的複合體分析，而非特定之思想家或時代觀的整體表現。時代思想的發展，乃是不同觀念單元的重新組合。換言之，觀念的分析，不強調其外在脈絡（context）—即塑造觀念的經濟、社會與政治因素—也不強調思想家的意向或動機。詳〈譯序〉，幼獅文化事業公司編輯部（編）（1987），《觀念史大辭典》，臺北：幼獅。詳請參照 A. O. Lovejoy (1964), *The great chain of being: a study of the history of an idea*. 中譯本，張傳有、高秉江（譯）（2002）；鄧曉芒、張傳有（校），《存在巨鏈：對一個觀念的歷史的研究》，南昌：江西教育。

89 此觀 Schumpeter 發表此文當下及其後際遇，似亦若合符節。

90 Lovejoy, *supra* note 88.

91 Lovejoy, *supra* note 88.

92 用語取自：葛克昌，前揭註 13。

93 「社會契約論」詞條，幼獅文化事業公司編輯部（編），前揭註 88，頁 220-239。

祝壽論文集，2016年1月，第1161頁】正義觀<sup>94</sup>等概念重新進行考察，將有助益。

### 三、（內國）稅法全球化

倘全球化帶來的，是對租稅國家的新衝擊，則毋寧以租稅國理念，或是以內國財稅體制為關注焦點的思考，定位成一種傳統觀點，並具有歷史正當性。

而「財稅憲法之國際化」作為內國稅制對全球化的回應，或許應具體指出全球化在稅制面所呈現各種「租稅全球化」現象。換言之，借用前述財政社會之現象觀，租稅全面化所反應者，同時可能為經濟、科技、政治、文化以及法律等層面的全球化議題。

以下則嘗試列舉近年稅制發展方向數端，作為稅法全球化的觀察起點。

#### （一）從憲法稅到條約稅－國際稅法之法源

傳統內國的稅法法源，有其民主正當性；蓋攸關納稅人權利義務之重要事項，原則上為法律保留，甚至憲法保留事項；此乃現代憲政民主國家的基本要求。惟國際租稅事涉課稅權主體之間的互動，強調課稅權的互讓與限制；其間規範乃以國際主體間的共識或習慣為準，並以條約、協定作為主要形式。是以謂從憲法稅過渡至條約稅，乃單究稅法法源而論。

惟此種稅法法源的間接化是否對內國稅法造成衝擊過大，本文持保留看法。申之，國際租稅的內容，在政治上多強調課稅主權的相互限制，在經濟上指對納稅人多半為減輕名目稅負的效果。蓋國際租稅主要目的之一，即在於削除納稅人國際間的雙重課稅。

#### （二）從法律稅到命令稅－授權明確的允許

然而，租稅法定原則所欲維護的價值理念－即「財政民主主【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1162頁】義」－有其歷史生成背景，部分源於對國家主義之反動或回應，而以社會契約論作為論理基礎<sup>95</sup>。此在全球化或區域整合脈絡中，固然各國課稅主權有阻力，但合理的限制與讓渡亦非絕對禁止。但在內國層面，特別是單一國家之財政體制當中，隨社會福利思想而迅速擴張的國家職權與公務體系，行政部門所訂定為數甚多的授權命令，不無可能反客為主，進而取代租稅立法。

實則，從比較法觀點，此現象或許早已不陌生；特別是在違憲審查機制具有實質運作功能之處，職司憲法解釋者，均可能早已嫻熟於操作租稅法律主義、租稅平等原則、課稅過度禁止原則等具體化於稅法領域的憲法原理原則。但本文嘗試進一步設問：嫻熟操作是否意謂著，此類爭議發生頻仍？或甚至，司法解釋仍難以處理此類爭議的發生？設若上述提問為真，則有深究必要。

94 「正義」詞條，幼獅文化事業公司編輯部（編），前揭註88，頁102-116。

95 藍元駿，前揭註45，頁141-157。

### （三）從收入稅到目的稅－專款專用、政策目的

從當今內國稅制觀之，無論稅目為何，均特別強調新增稅收的指定用途；此除了寓有配合新政之目的，或許亦寓有明示課稅正當性，以昭社會之意；但理論上實也明見租稅本質上共同報償性的部分妥協。

然而，此種法律上所謂之無對待給付性（或共同報償性），其意義在於，人民在納稅之際並無請求特殊公共服務之權利<sup>96</sup>；從而，國家得以依經濟負擔能力高低（而非所受利益多寡）作為選定合適之稅捐客體，體現的是量能原則（而非對價原則）。如今各式政策目的之租稅，以特種基金專款專用之指定用途稅日增，似乎意謂量能原則之正當性，必須再次接受挑戰。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1163頁】**

### （四）從文明稅到文化稅－價值多元的複數租稅國社會

相對於國家之目的理性與價值單一，社會為一價值多元的領域；然而此係就內國層次所作觀察。在全球化社會中，國家亦為社會（或共同體之一分子），與納稅人同為具價值偏好的行動者。同時，不同租稅國家基於各自國情，象徵不同價值理念，謂其全球化社會的多元價值秩序，亦無妨稱之為一「全球徵納共同體」的秩序。

換言之，本文認為，欲掌握當今的租稅國家，在方法上除包括以國家作為唯一主角外，全球化現象亦提示以全球化社會下各稅制互動為觀察對象之研究觀點。

### （五）從「屬人稅」到「屬地稅」－來源地原則之興起與展望

申之，資訊化、電子化的世代，屬地課稅（或來源課稅）原則亦難以全然貫徹；此或許預示納稅人其金錢的流向，在形式上將逐漸與其本人的物理行動脫勾；甚或，全球社會將不再以人為中心，而強調個人與個人在社會上之「關係」為中心；然而，倘課稅技術仍然侷限在主體身上（即以納稅人作為媒介），則納稅主體的概念依舊可能持續發展下去。

### （六）從「國境稅」到「區境稅」

歐洲共同市場的形成，在稅制上強調共同體對內零關稅，對外共同關稅的意義。就內國觀點而論，此種成員國內國課稅權的讓渡，無非對國家主權絕對性的破壞。惟就所整合的區域而言，共同體本身的正當性毋寧是提高的。

換言之，區域整合或共同體的生成，對課稅主權的影響似乎只是從一處移轉至另一載具而已；在此意義下，國家課稅主權的本質並未改變，所改變者只是主體，甚且此種主權似乎因改變而益形狀大。倘以歐盟之關稅為例，真正造成關稅由「國境稅」改成「區

96 葛克昌（2000），〈論公法上金錢給付義務之法律性質〉，台灣行政法學會（編），《行政法爭議問題研究（下）》，頁1057以下，臺北：五南。



境稅」的理【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1164頁**】由，在於主體從成員國本身擴張至共同體的所有成員，但在性質上，似乎仍為「關稅」的延伸。

（七）從一般稅到目的稅—社會契約論課稅正當性再議

倘以單一稅目的發展為例，租稅當初從作為規費，馴至轉變為租稅之狀態，象徵收入與支出連結性的脫勾，其正當性在於納稅人對其財產代理人之信任提高，從而讓渡給國家的個人自主權隨之增多。然而，如今的稅制從一般稅回歸指定用途稅的轉變，則毋寧象徵收入與支出相應性再度獲得重視。在解讀上，除表示人民對國家信任的喪失外，亦可能是以全球徵納共同體的成員間，另一次建立互信的過程。

（八）從國籍稅到人權稅—納稅人權之普世性

綜上，國際稅法與屬人性較強國籍因素漸行漸遠，而偏向另一端的屬地課稅。惟此不僅不意謂納稅人的地位在稅法規範上意義漸失，反而更應予以強調。申之，納稅人的自由與權益，如今已無法單從境內的法制環境予以確保，面對其行動自由的全球化，租稅國家只有積極尋求國際合作，以平等互惠方式確保合作夥伴之本國納稅人之權益。從而，透過國際間合作所形成之納稅人權利保障機制，將對各國納稅人之國家形象有所彙整，甚至成為一全球形象。

四、小結：全球化租稅國家之憲法任務

有謂財稅社會學最初在方法論上，與規範分析（normative）有別，所強調的是透過歷史分析，但仍意在提供一套具有預測可能性的實證分析架構<sup>97</sup>。惟若從理念史觀點，「歷史上的存在」亦具正當性，亦具規範面向。換言之，實證分析亦具規範性格。申之，「存在」就其自身言，乃是理性運用之「結果」，所寓有之正當性基礎，則為規範分析的對象。

【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1165頁**】

租稅國理論雖有歷史成因，但依舊在現代社會中成長發達，有其社會學和史學上意義，印證了 Schumpeter 等人財稅社會學觀點。推之，稅法規範作為社會規範，其問題亦為社會文化問題，影響稅法學上價值衡量與判斷。從而，單一財稅體制的所處環境之政治集中度與經濟自由度，均同時反映其時空背景的社會文化價值。換言之，租稅國本於其社會性或地域性，也必然象徵一文化國家的型態。

而全球化對課稅主權的侵蝕，同時也促成國家課稅權的轉型。體現在國際稅法上有二，同時為課稅權之讓渡（全球在地化）與限制（在地全球化）。準此，國際稅法問題，可能要從「全球化納稅人社會」當中觀察。微觀而言，此涉及異文化間的溝通問題；從而，國際或區域之財稅憲政秩序，除了取決於各內國實證稅法體系的一致性，更須兼顧

97 MUSGRAVE AND PEACOCK, CLASSICS IN THE THEORY OF PUBLIC FINANCE xxiii (1958).

各內國稅法所蘊涵的社會文化價值秩序以及彼此間的溝通協調。就此點而言，似與歐洲的整合理論經驗若合符節，容後申述<sup>98</sup>。

在人文社會學科中是否真有典範轉移；還是其實轉變更為頻繁，甚至已成常態而非異事。自然科學下的知識論，有強調透過對歸納法的前提不斷提出否證、進行修正，從而拓展知識領域者；惟亦有強調世界諸相僅因所從觀點不同，而有所觀察事物之差異；但世界並不因所採取研究方法日新月異而對事物的法則有所改變。

本文認為，前者強調知識的可創造性，後者則著重知識的可認識性；與法學研究中「法之創造」與「法之發現」的觀點，似乎若合符節。然而，如據以說明課稅正當性理論的典範變遷，似乎旨在強調全球化或國際環境的新觀點；至於是否因而對租稅國理念的正當性內涵有所增益，則非所問。

承上，重要的問題在於，傳統社會契約論的觀點，能否解釋國際租稅環境中的各種現象（在本文或許特指「租稅全球化」諸現象）；如否，是否存在更具解釋力的觀點，則為所問。

在本文脈絡下，厥為量能原則的典範是否因全球化而有所轉移。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1166頁】**本文認為此一契機顯示了背後理論基礎是否轉變——即由契約說到保險說。原因在於保險說提供一全球性風險分攤的理論基礎；而納稅人作為國際間的行動主體，此種全球性的自由或所受風險的預防，單憑內國稅制似乎不易承擔。

惟社會契約論有其社會文化生成背景，特別在內國環境有其存在正當性。然而面對全球競爭環境，內國稅制所面臨的挑戰便在於與國際稅制的接軌；其理論基礎，則有待國際保險說與內國契約稅之承接調整。

租稅國家的理論基礎雖寓於社會契約，但在國際間輔以保險說予以調整，即如量能原則與受益原則之間所具相互補充，卻不失主從之關係，未始不可。

綜述之，倘從 Schumpeter 所謂財政史在現象上的意義出發，則無論從經濟、社會或法律層面觀察，均應有其對於財政事務的一面<sup>99</sup>。倘若租稅全球化之現象，即預示課稅典範轉移的必要性，則傳統上內國社會契約之正當性即有重新檢討必要。

而承本文所示，社會契約論同時寓有能力說與對價說思惟，從而全球化並不意謂量能原則的放棄。然量能原則的全球，亦面臨了契約論中代理問題的包袱，而此問題在國際間更難解決（倘以如歐盟授權立法之靜態解釋為例）。從而，倘用契約說與保險說正如 Dworkin 所言，僅為譬喻說明之用，則無論二者兼採或相互替代，似乎均不無道理。

98 請參照本文第肆、部分。

99 Habermas 認為，此事僅揭示再生產過程的私有化——亦即作為政府對應物之市民社會之建立——但卻尚未涉及新的公共意義。詳氏著，曹衛東（等譯）（2005），《公共領域的結構轉型》，初版三刷，頁24，臺北：聯經。

## 肆、重訪「租稅國家界限」：作為憲法界限

自由法治國家與社會關係基本原則有二：一為契約優先於法律原則，即在社會領域內雖不能不有國家法律以為規定，但此種【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1167頁】法律只能為任意法，內以解釋契約規定不明或補充契約之漏洞，如當事人契約另有約定，自當優先於任意法而適用；一為國家行為補充性、最小性、中立性原則：在社會領域中屬於個人自主範疇，國家只有個人所力有未逮時，作為補充，凡個人得以自我實現、自我成就時，國家權力均不得介入。

### 國家與社會二元論及其憲法意義\*

再承 Schumpeter 的財稅社會學觀，稅法問題實為社會文化問題；而正因稅法有其社會文化背景，其價值理念與決策判斷，均應以此為據。準此，全球化下的國際稅法問題，亦應探究此種全球性的社會文化意義；進而，國際間尋求或確保主體間共同租稅利益的同時，也必須兼顧各內國稅法所蘊涵的區域性社會文化價值體系以及其間的溝通與協調，進而成為建構區域憲政秩序之前提與界限。

反映在稅法全球化下進行各國法制之比較研究，亦同此理；即在歸整法條與理論體系之同時，亦須關照各該國家之文化背景與社會基礎，蓋法律亦與社會相互連動、密不可分<sup>100</sup>。以下試以歐洲整合經驗說明之。

### 一、全球化社會之「補充性原則」

時至今日，國家社會主義似已不再為世人所論；但國家資本主義卻一直以不同的形式存在。其對手也不斷強大一如今為全球的資本主義。實則，此一問題的共同性，也能從公營事業民營化的問題看出；並能從比較法（或比較法傳統）中得到印證。不過，國家資本主義是國家是否介入的問題；而公營民營化則是國家是否退出的問題；但二者均不脫財稅憲法的基本問題——即國家首先要決定者為是否介入市場，其次則是決定要以何種國家形式介入；而二者均與憲法上財政國體有關。但從國家組織來看，更應先問的問題為，那些事務，為【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1168頁】國家可以介入者，亦即：是否有國家絕對不可進入之禁區？如有，該禁區如何界定？。

#### （一）Schumpeter 對社會主義的替代方案？

補充性原則，寓於西方天主教之社會思想<sup>101</sup>，強調社會領域的統合主義（corporatism）

\* 葛克昌，前揭註13，頁28，註64。

100 翁岳生（2003），〈比較法學之理念與實踐〉，《月旦法學雜誌》，第98期，頁9。

101 關於 Pius 四十年通諭，法律上討論，張桐銳（2002），〈補充性原則與社會政策〉，黃宗樂教授祝壽論文集編輯委員會（編），《黃宗樂教授六秩祝賀：公法學篇（一）》，臺北：學林。相關討論，請參照 Otto Schilling（著），顧仁明（譯）（1999），陳澤環（校），《天主教經濟倫理學》，漢語基督教文化研究所。



<sup>102</sup>；其在法學的影響，除實踐於社會法領域，亦及於經濟法領域中國家公營事業補助之界限問題<sup>103</sup>。此在高唱民營化的時代之中，殊值重視。

而從法學觀點而言，在社會法治國家之中，國家有其文化任務；補助雖可由社會為之，但國家財政責任並非因此而獲得免除，而是以補助方式，促使社會團體的執行更有效率。換言之，社會毋寧是代替國家執行任務（如在稅法上課予公司扣繳義務）；而國家委託社會此舉，不僅得以較為間接方式介入社會，同時藉以確保了社會團體的自我發展與形成自由。

## （二）歐盟法上「補充性」：會員國為主，共同體為輔

歐洲整合中對於補充性的說明，明見於馬斯垂克條約之規定：「在非專屬於共同體管轄的領域，依補充性原則，僅在系爭措施之目標於會員國層次無法充分達成，且依其範圍與效果在共同體層次能較佳達成時，共同體始得介入。<sup>104</sup>」**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1169頁】**

然就其作為法律權限分配的原則，其靈感或許取自國家層次的治理思維。如有認為在德國法上係基於聯邦與邦權之權限分配，在特定行政領域由邦負擔主要行政義務，聯邦僅負補充性行政義務<sup>105</sup>；在社會領域，則其指基於保障社會之個人和小團體不受大團體與政府之不當干涉，是以國家僅在特殊情況方得作出適當且必要的干涉<sup>106</sup>。

細究此一規定，在稅法上的意義可能有二：

其一，此種補充性原則預設了多層次的治理結構（在此至少有會員國層次與共同體層次）；此種多層次，至少包含內國層次與國際層次，兩種不同面向；

其二，上述的層次具有優先次序，國家（會員國）優先於超國家組織（共同體）；在此則指會員國享有優先於歐洲共同體的地位<sup>107</sup>；

其三，所規範的行動主體，主要為國家（在此指會員國）以及由國家所組成的組織（在此指共同體）；換言之，人民直接參與的程度較小。

<sup>102</sup> Schumpeter 曾多次提及四十年通論，並表示意見；如其強調《四十年通論》的理念建構出了不失作為替代社會主義的選項，不過可能只適用於天主教的國家。詳 SCHUMPETER, CAPITALISM, SOCIALISM AND DEMOCRACY 416 (1975)。另在《經濟分析史》中，Schumpeter 提到《四十年通論》描繪了一個社團主義國家的理念，但此通論乃是一規範性的計畫，而非分析之作；詳 Schumpeter, History of economic analysis 765 (1954)。轉引自 Swedberg, Richard, supra note 28。

<sup>103</sup> 葛克昌，前揭註 13，頁 38 以下；張桐銳，前揭註 101，頁 219 以下；詹鎮榮（2005），〈補充性原則〉，氏著，《民營化法與管制革新》，附錄，臺北：元照。

<sup>104</sup> 參考自張桐銳關於 Art. 3b Abs. 2 EG-Vertrag 之中譯，前揭註 101，頁 222。

<sup>105</sup> 林子儀（1983），《國家從事公營事業之憲法基礎及界限》，國立臺灣大學法律研究所碩士論文。轉引自吳建輝（2004），《從歐洲法院與會員國法院的互動看法院在區域統合的角色》，頁 101 以下，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。進一步討論，葛克昌，前揭註 17，頁 263 以下；租稅國原則之相關討論，詳 Wieland，前揭註 59，頁 809-839。

<sup>106</sup> 吳建輝，前揭註，頁 101。

<sup>107</sup> 張桐銳，前揭註 101，頁 222。

若從法治國家財政體制觀察，則上述推論可能有下列意義：

1. 國際間或區域性的稅制整合，有賴多層次的稅法規範體系；
2. 此一稅法規範體系，應以內國稅法為優先，但國際間的稅法規範體系，應有助於各內國稅法體系間之協調；申之，全球化對內國稅法的衝擊，應透過超國家層次的稅法規範體系加以承接調整；
3. 全球化亦反映出全球納稅人對國際（或區域）稅法秩序本身的變動，亦牽動各內國（或會員國）稅制，進而間接提高內國稅制對本國納稅人的影響。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 1170 頁】**

## 二、國際稅法之雙層規範結構

承上，本文嘗試從國家補充性之觀點，來理解國家租稅授權立法之正當性問題。倘置於歐盟之超國家治理脈絡，則容有討論餘地。申之，歐盟作為國際組織，其權限未若國家主權之權威性，僅在條約授權範圍內方得對內制定規則、指令，對外締結條約；此為具有限之個別授權原則<sup>108</sup>。

換言之，歐盟權限的補充性，所體現的層面亦較國家職權之補充性狹窄，如在競合管轄權之領域，方具有次於會員國之備位立法權<sup>109</sup>。

### （一）「多元中團結」的租稅政策：理性主義 vs. 建構主義

倘就各種區域整合理論分別視之<sup>110</sup>，則歐盟統一性租稅政策所可能採取的六種立場：

1. 租稅競爭是否為歐盟各國面臨的共同問題〔功能主義〕；
2. 租稅競爭現象，是否涉及了歐盟各成員國之共同利益？（亦即個別國家之租稅利益是否為共同利益）〔新功能主義〕；
3. 統一性租稅政策，屬於下層的經濟社會事務，或上層的政治敏感事務？〔政府間主義〕；
4. 統一性租稅政策所代表的「共同利益」，屬於國內層次，或國際層次？〔自由派政府間主義〕；
5. 現今各成員國之租稅制度為歷史演變而來，如今再度重回到古典時期（如羅馬帝國）的統一狀態，是否可能？甚且其成本過鉅？〔歷史制度主義〕；**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 1171 頁】**

108 而在條約未明文授權歐盟時，倘允許歐盟自行運用動態解釋，取得所未授與之權，無異象徵有限個別授權原則之名存實亡。詳陳怡凱（2014），〈里斯本條約時代之歐盟貿易政策〉，《新世紀智庫論壇》，第 65 期，頁 78。

109 歐盟條約第 5 條。詳陳怡凱，前揭註，頁 80 以下。

110 請參考盧倩儀（2007），〈區域整合理論〉，黃偉峰（主編），《歐洲聯盟的組織與運作》，頁 81 以下，臺北：五南。

6. 如果統一性租稅政策在規範效力，雖非僅具宣示效力，但對於各成員國課稅主權均保有一定程度的尊重，是否可行？〔超國家治理〕。

從理性主義觀點，針對「租稅競爭」的防免，歐盟各成員國之間已對此訂出共同的課稅原則（如貨物稅率的最低稅率）（1），而此一標準也確實影響個別成員國的租稅利益（2）。惟此類統一性稅率，雖事關民生經濟，但與政治事務並非無涉（3）；且此種統一性稅率多寡的共識，究竟為各成員國相互讓步的結果，還是僅反映出各內國既定的租稅利益，仍值深究（4）；換言之，統一性稅率標準所確保的，是個別成員國的租稅利益，還是及於國際間的共同利益，有待確認。

惟不可忽略的是，財稅體制的生成與發展，乃是長時期社會進程的結果，短時間又片面的政策決定，至多改變其外觀，未必足以撼動內部機制的運作原理（5）。不過同理，從歷史制度的生成觀察歐盟稅制的整合，也可能是依不同政策整合的深淺，而有超國家機構在決策過程扮演角色的輕重（6）。

同理，基於建構主義觀點，倘從各國追求租稅利益背後動機的複雜性而論，欲分析各成員國之間在稅制上整合的動向著實不易。申之，一成員國與其他不同成員國之間的租稅條約或協定，隨著締約國間利害關係之不同，所達成的談判結果自然不會一致。同理，倘以統一性稅率為例，各國對於該稅率的同意基礎——亦即，對於其內國課稅權所作的讓渡或限制——在程度與考量因素各異其趣。

從而，在欲分析稅制整合之動向，仍必需從國家主義出發，考量影響內國政策的各種因素，甚且，還必須考量與其締約對象影響其政策的各種因素以及兩國之間互動的歷史，作為重要的參考指標；而非單從租稅利益在經濟層面的意義，作為主要的判斷標準。換言之，稅制的整合，毋寧是一種長期性互動過程的某一階段性的觀察；租稅利益的生成，除了即顯性的經濟利益外，也有標示其社會化進程的意義，影響著日後對租稅利益的定位與權重。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1172頁】**

綜上，整合理論雖從各自立場提出不同觀點；但似乎仍不脫政府間主義與超國家主義之間的擺盪。惟就具體稅制發展動向的分析，仍有待具體化。而在分析的前提上，由於「國家利益」仍為談判的主導因素，儘管其確切內容為何，各國有其各自不確定因素；是以，以國家主義為中心的國籍課稅主義，仍不失為各成員考量的起始點。

## （二）全球課稅下之行為者主義

本文認為，區域整合扮演的是一種中介，扮演著緩和全球化對單一國家衝擊的角色。就財政脈絡而言，區域整合對稅制整合的要求乃介於全球主義與國家主義之間，換言之，與其說是一種站在全球主義立場而對國家主義提出質疑，亦無妨說是一種面對全球主義，基於國家主義立場所作的延伸與調整，具體的體現何如，詳述如下。



申之，全球主義的稅制互動程度較高，以實質上有無經濟事實來決定是否對特定人課稅，在課稅上，原則採取的是因地制宜的「來源地課稅原則」，屬地性強。反之，國家主義的稅制，對外聯繫程度較低，以國籍來決定應納稅之主體，因此，課稅上可能採取屬人性較強的原則，如依國籍或公民身分之課稅原則。

至於區域主義的稅制整合程度，其介於全球主義與國家主義之間，以「是否有經常居住事實」來決定納稅主體，課稅原則上，也採取折衷的「居住地課稅原則」，兼具屬人與屬地性格。

申述之，在區域主義的脈絡，財政體制的類型自不以單一財政體制（如財政國家或財稅聯盟）為限，行動者更涵蓋跨國性（或府際）財政關係（指財政夥伴），甚至非課稅權人之納稅人（指財政社會）；從而，在全球主義脈絡下的不同財稅憲政體制，其自主性毋寧更為具體而明確。然而，倘從法文化傳統觀點細究，則不同法傳統對於全球化之回應，則未必相同。以下則嘗試以大陸法傳統為例，提出可能的回應（即稅捐債法的國際化）。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1173頁】

### 三、稅捐債法的國際化

#### （一）作為大陸法傳統之回應

自稅法理論在歐陸的發展以觀，社會契約論有其特殊意義。申之，歐陸法傳統對於民法（或債法）研究的著重，似乎也反應在稅法與民法的分合發展。據以觀之，以債法學理對稅法上權利義務進行理解，有其學術傳統的意義。從而，契約作為債之發生的主要原因，未嘗不能以之與國家人民之課稅關係作連結；重要的問題，應在於此種源於私人關係之原理，在公領域如何修正或補充而已。至於在國際租稅領域中，則可能會有「債法理論國際化」或「國際稅捐債法」的發展<sup>111</sup>。

然而，債法理論中，債之發生並不以契約為限，諸如侵權行為、無因管理、不當得利等原因，未必不能合理解釋課稅關係。倘對「侵權行為」作廣義理解，課稅毋寧對人民造成一定限制（無論財產權、自由，甚或心理上的負擔）；所差別的，只是此種限制是否合理。

是以，姑且不論債法理論在英美法傳統之影響何如，在全球化的租稅環境中，以「契約」概念來說明課稅權利義務關係，雖非絕對必要，但必須指出其理據。本文認為，可以從「社會契約論」脈絡中的對價性出發。

然而，在全球租稅環境之中，此種社會契約論式之對價性已不甚明顯。申之，納稅人所納之稅，其意義不僅不在於換取全球政經安全等（國際）公共財的享受與否，而毋

111 例如，國際稅法中，因涉及課稅權主體的衝突關係，反映在債法理論上則可能為「多數債權人」的問題。相關討論請參照，藍元駿（2014），〈稅捐債務法基本問題—公法債務與私法債務〉，《月旦法學雜誌》，第234期，頁276以下。

寧被當成一種加入國際社群的「會員費」<sup>112</sup>，用以取得在國際舞台中競爭的資格；或甚至僅具私部門會計中成本費用的概念，純粹作為企業資產的減項。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1174頁】**

準此，社會契約論的正當性，是否依舊適用於全球化社會，不無疑問。

若從大陸法傳統之內國稅法出發，則面對全球化與區域整合的挑戰，可能是債法體系在稅捐實體法上的擴大與深化，具體問題可能為：

1. 多層次的稅法規範體系，應如何加以體現稅捐債法理論表現？
2. 其次，因國際稅法秩序的形成（如租稅條約之簽定）對內國納稅人稅捐債務的變動，應如何以稅捐債務法加以說明？
3. 最後，面對內國稅法與國際稅法之相互關係，稅捐債法理論應如何加以說明？

對於上述問題，本文以下擬從補充性原則所體現之分層治理意義出發，尋求規範上之意義。

本文認為，國際租稅協定為多數債權人之問題，惟有問題者為，此種連帶債權雖非法定，但仍由各國協定；在社會契約論的脈絡下，其代表性未若內國法穩固；惟就租稅協定之內容言，倘以雙重課稅之消除為主要目的，實質上對納稅人租稅債務之減輕或甚至免除，則似無不允許之理；換言之，國際稅法之債權法性質，其正當性反而在於調整各內國稅法體系之衝突，並緩和對納稅人全球自由的侵害，以及其國際間稅負待遇的歧視。具體表現在稅捐債法理論上，則為「債權讓與」以及內國租稅債務法之承接調整問題。

## （二）國際稅捐債權法對內國稅捐債務法之承接與調整

債法原理，作為界定私人間權利義務的方式，即便事務涉及國際，亦屬不同國籍之私人問題；然而，倘作為內國稅法理論之稅捐債務法，則有不同界定方式。

若從國際租稅理論中消除雙重課稅之目的觀之，毋寧指身為租稅債權人之各國之間問題，反映債法原理中多數債權人的討論。申之，國際間為國家之合意，亦間接（實為直接）影響私人（在此即納稅**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1175頁】**人）權利義務之界定；準此，國際稅捐債法，泛言之，處理的是對國際私法（實為內國法），乃至國際公法領域之承接調整的問題。

## 四、小結：國際稅法規範作為全球憲法界限

### （一）國際稅法規範之正當性

相較於內國稅法著重對私法秩序的尊重，國際稅法領域或許強調的是，課稅主權法

112 簡要請參照藍元駿（2005），《熊彼特租稅國思想與現代憲政國家》，國立臺灣大學法律研究所碩士論文。

對國際稅法秩序的承接與調整，反映出政府間主義與超國家治理的相互關係<sup>113</sup>。準此，內國租稅若是「個人主義」，國際租稅則為「國家主義」。然在全球化下，相較於社會分殊化的發展方向，此國家主義卻展現相互統合的趨勢。

綜上所陳，本文認為租稅全球化有助於區域稅制的整合，其進程可以透過 Schumpeter 等人之財稅社會學觀點加以理解。申之，稅制在區域整合的討論，分為形式（結構）與功能兩個面向進行討論。在結構上，區域整合僅能作為全球化發展過程當中的結構斷面，不必然是結果論式全球化下各國利益妥協的產物；在功能上，則作為緩和全球化所帶來貧富激化現象的手段，具有型塑與充實法治國理念在「全球財稅憲政秩序」的意義。從而，全球化觀點下國際稅法，或許已不再只是「憲法消逝、行政法長存」的世界。

## （二）國際稅法規範之必要性

本文必須回應的問題，在於新國際課稅原則的必要性，在於其作為平衡或緩解全球主義與國家主義間衝突之機制。

申之，倘全球主義脈絡下的課稅原則，係傳統國家主義下課稅原【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 1176 頁】則的延伸，則似乎只要傳統課稅原則的正當性仍舊存在（或不致逐漸失勢），則全球主義的課稅原則-不過是國家主義的重現或延長而已。

不過，本文一直以來的立場便是認為，國家主義課稅正當性已有修正必要（如社會契約論與代理問題等已如前述），是以全球主義的課稅原則，毋寧是一種對國家主義的課稅原則的反省與修正，而必須另尋正當性。

是以，建構課稅新典範的必要性，即在於傳統國家主義課稅原則的正當性，已有修正與調整的必要。而本文認為，區域主義作為國家主義與全球主義的不同折衝結果，將成為日後各種財稅體制的發展趨勢與選項。此部分或許有待日後另文加以細緻化。

總結之，本文認為，此種辯論，反映可能還是不脫價值相對主義背後，追求一最低限度共同價值理論的討論脈絡；而此種共同認可的價值，置於本文主題之中，正是課稅正當性的共同基礎；其在傳統國家主義下，可能就是社會契約論。

是以，全球主義或區域主義下，如果確實存在或有必要建構此種共同的課稅正當性，未必完全悖離國家主義下民主性與分配性的價值體系，甚至，至少應該是一種以全球納稅人的共同意思作為預想的前提；儘管此種前提不免落入「新社會契約論」之名，進而看似相關的批評亦將尾隨而至。

113 兩概念之討論，中文詳張亞中，前揭註 46，頁 167 以下。張亞中，〈全球化與兩岸關係〉，柯慶明（編），《全球化的挑戰與因應》，臺北：臺大。氏謂在戰後歐洲統合的討與發展中，主權之「讓渡」與主權之「行使上限制（limitation of the exercise）」，是經常被思考的角度；前者代表建立一個歐洲憲政聯邦或合眾國，或超國家組織；後者表示在功能主義的理念下，以跨國間各種合作為考量的方式，逐步完成統合，聯盟或邦聯是這種主張者追求的理想界限。前揭書，頁 8-9。本文認為，其所謂功能主義式的「理想界限」，寓有對特定價值理念的追求。



## 伍、結論與展望

「預算」乃是國家褪去其所有意識型態外衣後所剩下的骨架—此同時也是殘酷、赤裸卻尚未被拉到社會學領域探討的一個部分。一個民族國家的財政史，是其整個歷史中最核心的部分。一個攸關國家命運的影響，源於國家為了需要而逕從私經濟中汲取資源並加以運用。在歷史上的幾個時期，財政需求與國家政策對經濟發展造成的直接影響，以及對生活型態與文化內涵的衝擊，近乎全貌地解釋了該時期發生的所有大事件。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1177頁】

Schumpeter\*

### 一、結論：全球徵納共同體與國家社會二元論

（一）傳統租稅國家的理念，寓於國家與社會二元區分的前提，從而租稅國家與納稅人社會分屬不同範疇；又在社會理論中，國家職權僅具補充性，從而國家課稅權在社會領域中不僅自身應有所節制（即量出為入），更不得過度侵犯私有財產權，否則反而侵及社會中個人或團體的形成自由。

（二）同時，過去象徵國家主權的課稅權正當性，隨著課稅管轄權概念的擴大而淡化。然而，此種變化未必指向課稅正當性基礎，或其倫理道德上意義的衰退或喪失；毋寧至多指出，課稅的正當性基礎面臨了危機或挑戰，或者說，可能發生課稅典範的轉移。

（三）準此，全球化在課稅理論上的意義，或許預示另一次的哲學轉向，一如過去若干重大歷史契機一般，啟人重新檢視過去經驗之第二次旅程。同為稅法學者所關心者，表面上是對社會契約論的反思，但在此過程中也寓有對「全球化納稅人」的自我認識。

（四）換言之，借用全球化的語彙，租稅國家如今所面對的是「全球納稅人社會」。申之，租稅國家課稅權的行使，其範圍不僅不宜單從內國疆界掌握，所需掌握的資訊與所需投入的成本，亦隨著課稅管轄權範圍的擴大而倍增。準此，租稅國家如今所面臨的挑戰—或危機—厥在於國家權威形象的相對化。若從國家社會二元前提觀之，或許反映了納稅人社會其權力正當性的提昇；至於起因，將「全球化」一語列為關鍵詞之一，並不為過。

（五）「租稅全球化」所強調的社會價值在於人際之互信，體現的是社會契約中「同意」的要素；但風險社會中，強調的是「自我負責」的客觀責任歸屬，不再強調主觀的同意與否。然而，此種強調個【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1178頁】人自我負責的價值理念，正是國家「補充性原則」的理論基礎；此原則提升為區域（或聯盟）補充性原則，以人為關懷主體的本質並未多變，所異者僅為此

\* 修改自《熊彼得：資本主義經濟學及其社會學》，99年科技部（原國科會）經典譯註計畫（計劃主持人：藍元駿），已結案。

種主體的擴大；即由國家內之人，成為聯盟內之人；而在全世界徵納共同體之下，則為「全球納稅人」。

（六）從而在「稅法全球化」的脈絡下，國家社會之關係或許應予重新理解。申之，全球化所突顯國家主權的絕對性不再；取而代之的，可能是基於各課稅權主體之「結社自由」所建構之「國際稅法秩序」，其理論體系主要是以租稅債權法作為基礎之規範；而與之相對者，則為「全球納稅人社會」，其規範毋寧係以全球納稅人為中心之權利保障體系，而由各國之人權憲章予以補充。具體言之，相較於內國著重稅捐債務法面向，國際稅法更強調多數稅捐債權人之關係，以及其與內國稅捐債務法體系之承接調整。

（七）不過，對租稅國家的挑戰，未必只能從嚴格意義的國家社會二元理論加以理解。申之，諸如國際組織、跨國性企業及其間互動的日益頻繁等，雖非全因全球化而起，但已足堪見證時人對超國家事物的感知，甚至肯認其在規範上的意義與重要性。此外，全球化所帶來各式超國界的行為，也可能促成或強化以都市作為全球行動者單位的思考、央地關係水平化等現象，也無疑牽動租稅國家內部體制，甚至造成其體系的變動與失衡。

綜上所述，全球化對租稅國家的挑戰，絕非空穴來風，也確值時人馳騁所身處世界的想像；而從全球化觀點說明傳統租稅國理論所待克服的難題，恐怕仍為納稅人財產自由與國家課稅權之間界線。此一兼具時代意義之財稅憲法新課題，其自國家與社會之理論脈絡以觀，依舊有其適用餘地。

## 二、展望：東亞財稅憲政秩序

如果歐洲法的發展，具有調和英美法與大陸法傳統的意義；則東亞法的研究，更兼有調和東亞固有法文化傳統之任務。如果從德國法【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1179頁**】或法國法理解歐盟法，具有繼受與傳承歐洲法傳統的意義；則以日本法或韓國法作為理解東亞法的起點，亦兼具有研究傳統中國法的影響史面向。最後，要理解傳統中國法及其法文化在東亞法的影響；而欲自歐陸法或英美法傳統汲取經驗，則可從法律全球化或全球法的角度加以理解。

準此，社會契約論作為歐陸法或英美法的觀點，此對東亞法的意義，即須從全球法的觀點進行理解。而其對東亞法的意義，自可從其在日本與韓國的影響加以觀察；惟社會契約論對於當代歐洲的意義，則還須從德國或法國等不同角度多元地理解。

倘以本文脈絡為例，租稅國危機有其全球化意義；惟其係作為區域整合之阻力或助力如何，特別是在東亞，甚至其對傳統中國法律傳統的啟示或衝擊何如，均值深究。至於此種歷史變遷，是否亦指向社會結構變遷，亦或僅為固有文化模式的消長，亦為所問。要之，在今日探究 Schumpeter 此部「西方版的鹽鐵論」，毋寧在於其歷史洞見，指引日後比較稅法研究的前進。

時值二十一世紀今日，如欲重新探究租稅國危機及其憲法課題，並賦予稅法學上時代意義，就稅法規範之正當性（或甚至是實效性）言，且容謹以近二十年來我國相關議題碩博士論文方向，加以呈現：

（一）首先，全球性或區域性之租稅危機，可從以全球為環境之徵納共同體社會進行系統社會觀察<sup>114</sup>；所觀察之場域自不以市場與政府等次元系統及其互動為限，而及於第三部門<sup>115</sup>。

（二）其次，納稅人作為上述領域之行動者，其世界圖像<sup>116</sup>在全球財稅憲法秩序的定位；不僅受到取決於決策模式的偏好或社會角色之差異（如性別）<sup>117</sup>；也受限於各國財稅憲法之基本價值決定，如社會【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1180頁】福利思想<sup>118</sup>與文化國理念<sup>119</sup>的拘束。

（三）再次，面對新型態的經濟型態（如電子商務<sup>120</sup>）與國家手段（如財政投融资<sup>121</sup>），稅法規範體系除須重新進行合憲性之類型化<sup>122</sup>，並據以探討稅法規範對私法秩序之承接與調整方式<sup>123</sup>；如以稅捐債法為例，則可將國際因素納入。

而循此所據以描繪財稅憲法世界觀，用以東亞發展區財稅憲政秩序，則不失為一可行的憲法上財稅體系之藍圖<sup>124</sup>。惟其具體論證，已非本文所能承擔，謹以重訪「租稅國危機及其憲法課題」一文數語，與有志之士共勉。

此一西方版之鹽鐵論，雖然聚訟盈庭，至今未已。但熊彼特之主張則成為西歐現實政治之主流，引導著二十世紀之國家運作，歷史證明租稅國具有無比活力與潛能，德國二次戰後之復興，不能不說均拜此之賜。而熊彼特提出租稅國之前提條件與限制，從今天來看，也不能不說具有歷史遠見。

葛克昌，租稅國危機及其憲法課題\*

【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第1181頁】

114 鍾芳樺（1997），《法律作為系統：試論盧曼（N. Luhmann）的法律社會學》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

115 蔡孟彥（2006），《國家對於非營利組織財務資助之分析與檢討—以所得稅減免為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

116 林子傑（2006），《人之圖像與憲法解釋》，臺北：翰蘆。

117 王曉丹（1997），《法體系內性別偏差現象之研究：以平等考量過程為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

118 陳薇芸（2009），《社會福利與所得稅法》，臺北：翰蘆。

119 周泰維（2007），《文化國家與文化政策之租稅優惠》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

120 邱祥榮（2002），《電子商務課徵加值型營業稅之探析》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

121 廖欽福（2006），《台灣財政投融资法制度之研究》，國立臺灣大學法律學研究所博士論文。

122 黃源浩（1999），《稅法上的類型化方法—以合憲性為中心》國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

123 黃士洲（2006），《稅法對私法的承接與調整》，國立臺灣大學法律學研究所博士論文。

124 用語取自：葛克昌，前揭註13。