

刊登於月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 263-277 頁。

稅捐債務法基本問題—公法債務與私法債務

藍元駿

中國文化大學法律系助理教授

摘要

我稅法體系繼受大陸法公私二元概念，惟在全球化下英美稅法之強勢挑戰如何因應，則為所問。本文回顧德國稅法與民法之分合，復就英美法對二元區分之質疑進行之回應；末以我實定法制，說明區分必要性。

稅捐債務法律關係中，國家雖為債權人，卻兼具公益維護者與公權力、統治權行使者等多重身分，地位非私法債權人可比，故公私區分仍具實益。惟就全球徵納共同體與國際稅法秩序以觀，則內國稅法體系仍待調整。

目次

- 壹、法律傳統與全球化—問題概說
- 貳、稅法規範與民法規範
- 參、稅捐債務與私法債務
- 肆、稅捐債務法與國際稅法秩序
- 伍、結語

壹、法律傳統與全球化—問題概說

大陸法傳統長期受到羅馬法與法律學術傳統的影響，其在稅法學的討論，特別是在德國，也曾有一段與私法（或民法）分合史。¹究其原因，或許可追溯自其過去公法欲脫離私法的嘗試。此種【月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 263 頁】思維最初寓於德國獨特歷史經驗，但時至今日，儘管稅法獨立說更要面對法律全球化的挑戰，惟就我國實定法體系而論，無論從正當性或實效性觀點，稅捐債務與私法債務在性質上的區

關鍵詞：公法債務與私法債務、公私法二元區分必要說、國際稅法秩序、超國界徵納共同體目的適合說

* 本文承中國文化大學法律學研究所王秀元同學協助校對，特此誌謝。

- 1 特別是在德國稅法學的發展，詳葛克昌，租稅規避與法學方法—稅法、民法與憲法，收錄於：稅法基本問題—財政憲法篇，元照，增訂版，2005 年 9 月，3-34 頁；葛克昌，納稅人之財產權保障，收錄於：行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法之新思維，三版，2012 年 5 月，440-464 頁。另請參照：陳敏，德國租稅通則，2013 年 5 月。Klaus Vogel 著，張永明譯，租稅課徵權及其界限，收錄於：德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下），2010 年 10 月，563-597 頁。

分均有其必要性²。

準此，本文擬先簡要回顧德國稅法與民法分合之歷程作引，復就稅法全球整合的挑戰（在此專指英美法對公私二元區分的質疑）³，說明稅法學上可能的回應，最後以我國實定法制為例，說明稅捐債務所具有異於私法債務之處。

貳、稅法規範與民法規範

稅捐債務在租稅法律主義的要求下，符合法定構成要件的私法上課稅原因事實，方具有稅捐債務的發生問題。換言之，稅法與民法二者，在評價上有次序關係。⁴申之，民法作為課稅原因事實，乃是稅法效果的前提，如不先從民法觀點進行評價，稅法上的構成要件將無從確立。換言之，民法可能只是在初步的涵攝過程上，早先於稅法一步而已；但此當然不表示民法在價值上必然優先於稅法。至於二者在法秩序評價上的優劣，有其能否與如何評價的前提問題。

一、稅法規範與民法規範的競合

德國法學說與實務上關於稅法與民法【月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 264 頁】規範競合的討論，可從三種角度觀察⁵：

其一，在適用稅法時，是否移植民法的基本價值觀？

其二，所借用民法用語的內涵，是否受民法拘束？

其三，在解釋所借用的民法概念時，是否受民法拘束？

上述觀點或許有兩個前提：

其一，民法的適用早先於稅法進行考量。

其二，上述觀點均寓有法安定性的考量。

而綜觀此二前提，或許可以結合為對一個問題的兩種立場－即稅法所強調的法安定性考量與私法自治的基本理念是否與如何權衡的問題。

申之，民法所特別重視的私法自治，是否與稅法所重法安定性相衝突而有權衡必要？而與本文寫作目的至為相關者，厥為公私二元在稅法中（在此或許指的是稅捐債務的部

2 相關討論，詳，陳清秀，稅法總論，元照，2012 年，271 頁以下；葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於：行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，同前註書，119 頁以下；顏慶章、薛明玲、顏慧欣，租稅法，三版，2010 年 8 月，42 頁以下；黃茂榮，稅法總論（第三冊），二版，2008 年 2 月，1-78 頁。

3 簡要請參考 John Henry Merryman & Rogelio Perez-Perdomo, The Civil Law Tradition: An Introduction to the Legal Systems of Europe and Latin America, Stanford University Press, 3rd edition, 2007.05. 本文所引部分內容，特別是第十四、二十章，承臺大法研所博士班楊道弘、馮倉寶先生協助選譯，並致謝忱，惟文責由本人自負。另，本書第一版（1969 年）中文譯本，詳，章孝慈譯，大陸法系之傳統，二版，1988 年 12 月；第二版（1985 年）中文譯本詳，顧培東、祿正平譯、李浩校，大陸法系，2004 年 1 月，特別是 95-105、158-165 頁。

4 如葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，收錄於：稅法基本問題－財政憲法篇，同註 1 書，179-194 頁。

5 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl., 2000, S. 43 ff. 轉引自葛克昌，租金管制與所得調整－所得稅法第 14 條第 1 項第 5 款第 5 款之法律問題，收錄於：所得稅與憲法，三版，2009 年 2 月，405 頁。

分)有無必要的問題；如有必要，此種必要性，是否與稅法學的「獨立運動」有關。

二、稅法學定位及其發展史

(一) 稅法自民法解放

有謂德國稅法之解放運動，始於一九二〇年代稅法自行政法教科書抽離、轉向獨立之舉⁶；但德國稅法作為特別行政法，其所欲掙脫對象自非行政法，而為民法；特別是其一次戰後社會背景，稅法學者急欲防杜商人藉機謀取國難財。⁷是以，稅法學者主張稅法應與民法全面分離，強調稅法與民法二者為不同類型、不同結構且為不同思考模式。⁸

(二) 稅法向民法靠攏

承上，堅持稅法獨立一事有其社會背景；倘持平而論，與其他法律斷然割裂適用，不免有損法律體系整體性，此在稅法中猶然；申之，倘稅法不再觀照私法秩序，則形同租稅不再依附私經濟，無非意謂稅法存在基礎失所附麗。⁹【月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 265 頁】

再者，此時社會背景已有不同¹⁰，稅法發展趨向另一極端。有謂租稅法律主義倘動輒與私法自治相悖，終將流於有名無實¹¹；是以，一九五〇年代以後德國稅法討論，再次靠向民法，轉而質疑稅法的獨立性。

(三) 憲法秩序下稅法

其後，民法優先說的見解亦遭反省，認為經濟觀察法究諸實質，亦非稅法所獨有的一般法律解釋方法；因此在解釋時，應從所適用個案出發，來探究系爭稅法的目的是否適宜與私法目的異其處理。¹²

就此觀之，或許稅法與私法不再有絕對的優劣問題，而是如何對私法關係進行承接與調整。¹³至於個案中稅法的解釋，則有賴不同法律原則間的價值權衡；其中所涉稅法以及民法、行政法之價值理念外，更及於一般法律原則¹⁴；此從稅法作為憲法統一秩序下的一部以觀，自屬必然之理。從而，稅法學所要面臨的問題，似乎有回歸一般法律體

6 Felix, Steuerrecht und Verwaltungswirtschaft, FS. Spitaler, 1958, S. 141.轉引自：葛克昌，租稅規避與法學方法—稅法、民法與憲法，收錄於：稅法基本問題—財政憲法篇，同註 1 書，8 頁以下。

7 申之，其行為因違反強制禁止規定在民法上無效，卻因稅法係民法之附屬法而無法就其不法所得進行課稅。詳請參照葛克昌，同前註，8-9 頁。

8 推之，稅法概念在解釋上要與民法相同，只因實質經濟內容相同之時。詳葛克昌，同註 6，9 頁。

9 葛克昌，同註 6，10 頁。

10 時值二次戰後，納粹德國濫用經濟觀察法，引起普遍反感。詳，葛克昌，同註 6，10 頁。

11 英美法觀點，詳 Grbich 收錄於：葛克昌、賈紹華、吳德豐主編，實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012 年 3 月，61 頁以下。關於美國法討論，詳，吳德華，美國經濟實質原則成文化對稅務實務影響之探討，高大法學論叢，8 卷 1 期，2012 年 9 月，173-250 頁。

12 葛克昌，同註 6，10-11 頁。

13 葛克昌，公法對法關係之承接與調整，收錄於：稅法基本問題—財政憲法篇，同註 1 書，198 頁以下。此在我國遺產及贈與稅法上的適用，詳，藍元駿，租稅國家財產繼承之存續保障—以遺產稅之憲法意義為中心，世新法學，1 卷 1 期，2007 年 12 月，138-168 頁。

14 有謂之為稅法的三面向，詳葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於：所得稅與憲法，同註 5 書，549 頁以下。

系內解決的趨勢。

三、稅法與民法的適用關係

上述關於德國稅法在定位上的變化，也連帶牽動著兩實證法體系之適用關係，以下申述之。

德國稅法史上見解幾經轉折，主要所涉法條為一九一九年帝國租稅通則第四條與一九三四年租稅調整法第一條第三項¹⁵；對照其內容可知，其間差異也可能在於稅法在法律體系的定位問題。以下則謹就說明各階段發展，說明稅法【月旦法學雜誌第234期，2014年10月，第266頁】與民法適用關係的演變。¹⁶

第一階段強調稅法解釋有其特有之經濟考量，而與民法分庭抗禮。在一九五五年以前，主流見解為Becker所持，認為稅法借用民法概念時，只適用概念的核心文義部分，而文義邊緣則取決於和核心事實的經濟意義是否相當。¹⁷換言之，此說認為稅法有其獨立價值體系，即所謂的經濟意義；且此種經濟意義並非是民法價值觀念所予考量者。

「第二階段強調稅法應依附於國家統一的法秩序，從而認為稅法應依附於民法。準此，在一九五五至一九六五年間，主流的見解可能是，稅法自民法所借用的概念或所據以作成之解釋，除非稅法另有特別規定，否則應受到民法的拘束。換言之，稅法與民法在適用上，具有一定優先劣後的擇一關係。

第三階段強調稅法並無獨特於民法的解釋方法。申之，所謂的經濟觀察法所體現者為稅法之規範目的；從而，對法律規範進行目的解釋，在解釋方法上並不因解釋的對象為稅法或民法本身而異，所不同的是在於系爭稅法規範之立法目的，是否亦合乎民法之立法目的，或是有所衝突。換言之，稅法與民法在適用上，不必然具有法規則的擇一關係，而毋寧是規範目的（或法原則）之權衡關係。¹⁸

準此，一九六五年後德國稅法學討論解釋稅法時，借用民法概念一事僅屬表象；究諸實際，厥為相同法律概念在不同立法目的中的詮釋問題。¹⁹推之，經濟的意義不僅存在於稅法典或稅法條文之中，在其他法典或其他法律條文亦可能寓有具經濟意義之立法目的。

四、價值主義相對而多元之稅法學—小結

承上，如與第二階段對照，儘管兩階段均強調特定體系的一致性，但第二階段有其較為強烈的價值決定—即透過憲法作為統一價值秩序的手段；而第三階段則為法律形式

15 1919年帝國租稅通則第4條規定：「解釋稅法之際，須斟酌其立法目的、經濟意義及情事之發展。」

16 詳，葛克昌，同註5，382-455頁。

17 同前註。

18 詳葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收錄於：稅法基本問題—財政憲法篇，同註1書，197-220頁。

19 值得進一步探究者，則是立法目的之探求上，如何能夠真正體現其規範的真義，而不流於單純形式上操作。此一問題，不僅在第三階段可能出現，亦可能發生在第一與第二階段。

邏輯的統一，雖然難謂其價值完全中立，但與第二階段見解相較，則比較多元。

準此，德國法上關於稅法與民法規範競合的討論，縱有大陸法上強調法安【**月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 267 頁**】定性的傳統立場²⁰，在一九六五年之目的適合說脈絡中，並不足以成為主張稅法異於民法之論據。至於此說是否適於我國稅捐實定法體系，則下述參、二、部分說明。

參、稅捐債務與私法債務

雖然公法一般原理原則對私法多有準用；但其原因或出於歷史偶然，或出於普世性價值預設；從而，有私法在適用上雖先行於稅法，但未必即效力優先於稅法之謂。倘從租稅債權債務關係以觀，自可看出公法之債與私法之債有顯著不同處。倘以稅法為例，則有自己確定、自己執行與自己處罰三處。²¹

一、租稅債權人分飾多角

憲法上租稅的概念，寓有現代國家立憲主義之價值理念，表現在公法上金錢給付義務之性質，則與私法之債有三處之不同²²；此即（一）當事人一方為公益代表人、（二）當事人雙方地位不對等、（三）有基本權的直接適用。以下申述之。

（一）作為「公共利益的維護者」，須兼顧徵納雙方利益

稅捐債務之法律關係主體，與私法之債不同。申之，私法之債的法律主體為意思表示合致的兩個私人；而在稅捐之債當中，法律關係的主體，一方為納稅人（即稅捐之債務人）；一方為徵稅人（即稅捐之債權人）。²³

推之，私法關係中的主體，所求為私益，其內容取決於當事人意思；而稅法關係者，一方（徵稅人）所求為公益，其內容另需考量對第三人的影響。此種公益，表現在稅法上，主要²⁴為稅負的公平分配。²⁵換言之，國家居於徵稅人之地位，儘管在行使課稅權時必然有其財政收入之行政目的；但其所依據【**月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 268 頁**】的稅法寓有公平理念；是以稽徵機關在適用稅法時，也必然要同時兼顧各種政策目的以及稅負的合理分配。

20 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3.

21 亦請參照，葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於：行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，同註 1 書，119-176 頁。

22 同前註，121 頁以下。

23 有謂此非意謂稅法債權債務關係為一公益（集體利益）與私益（個人利益）的對抗，而毋寧是社會競爭成本的分攤問題，詳同前註。

24 應予區別者為，「稅法目的」與「租稅目的」二者。詳言之，前者法治國理念出發，首重稅負的公平分配；後者則更及於各種管制或誘導目的，如競爭中立、徵納成本等考量。儘管租稅目的亦有其公平的要求，但此一公平內涵未必與法律上公平一致，而且必須受到法治國原則（即法律上公平）之審查。

25 申之，即納稅人所應共同分攤的稅負，是否合理的問題；至於稅負公平的衡量基準，主要依據納稅人之負擔能力，稱之為「量能原則」；有別於衡量所享受之對價利益多寡的「應益原則」。

（二）作為「公權力主體」，其法律地位享有優勢

稅捐之債法律關係之一方為公權力主體，與私法之債不同。申之，國家身為稅捐之債的債權人，其與債務人（納稅人）之法律關係，係公權力行使的結果；在行政行為類型的定性為單方之意思表示（行政處分），其具體表現，可分從稅捐之債的成立、履行與制裁的階段觀之；此即稅捐債權之確定、執行與處罰的自行決定。

詳言之，就稅捐債務之成立而言，主要由稽徵機關單方面就課稅原因事實與稅法構成要件間的涵攝結果，進行最終的確認。其次，就稅捐債務之履行（或稅捐債權之實現）而言，其確保稽徵機關亦毋需經過第三人（即法院）的許可，而得逕予執行。最後，就稅捐債務不履行之制裁而言，其行使亦非由第三人（如法院）為之，而得由債權人本人，透過公權力運用國家行政資源，而直接對納稅人進行制裁。

（三）作為「統治權主體」，其權力行使須受憲法審查

最後，稅捐之債一方當事人為統治行為主體，在性質上與私法主體不同。申之，國家作為統治行為之主體，其權力之行使受到基本權之直接適用，而有其憲法上界限。對之，私法上債之關係，當事人雙方均為基本權主體，在相互衝突時得否互為主張一事已有爭論，從而所受基本權之拘束較為間接。

申之，稽徵機關行使課稅權須有法律作為依據，此為法治國的合法性要求。而其依據稅法所作成之稽徵行政行為，對於納稅人其基本權之限制是否合理，則屬合憲性要求。

此表現在對稅捐制裁權（稅捐處罰）的要求，尤為明顯。申之，債權人得自行運用公權力（與國家資源），對債務人進行處罰一事，在手段上已超出私法之債中債權人於債務不履行時所能採取的救濟範圍，是以與私法之債性質有異。只是在法治國要求下，此種制裁權之行使，雖非如刑法上評價有其嚴格之法定要求，但考量上述徵納雙方法律地位之不平等，原則上亦應以法律為限，且以近於無罪推定原則的適用為宜。²⁶

承上可知，目的適合說的提出，似乎擺脫了個別法領域價值單一的預設；【**月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 269 頁**】從而個別法規範中均可能寓有稅法目的。而從另一方面來看，也因為法律的規範目的（在此指稅法目的）不再全然固著於該法律體系（在此指稅法體系），使得公私法的個別法秩序也不會因為其個別公私法規範目的之不同而受到破壞，而依舊能服膺在統一的法律體系（在此指憲法統一秩序）。²⁷

以下則嘗試以我國財稅憲法體制為例，說明此一稅法體系與憲法統一秩序之間關係。

26 如是否須待本稅金額確定，方有處罰之問題。至於此種處罰是否應依秩序罰、懲戒罰與執行罰，而異其處理的必要，則可另予探討；但亦應同時注意者為，此類處罰（或行政制裁）之目的究單為稅法目的，或寓有其他管制目的；否則不易確定所應適用之原理原則。

27 換言之，即就內國法體系而言，統一化（在此指稅法體系）亦有其意義，如柯格鐘，稅改專欄論文集，元照，2014 年 3 月，21 頁以下。

二、憲法統一秩序與我國財稅憲法體制

若就稅法體系觀察，則有結構性面向；其一為一般基本結構（如體系正義、矛盾禁止、預見可能、法治國原則）；其二為繼受民商法（如法人、會計原則概念之借用）與行政法之結構（如作為干預行政之一面）；最後則為稅法特有部分（如納稅人之協力義務）。²⁸此結構面向，自然寓有對私法與公法秩序承接調整之憲法統一秩序的理念²⁹；惟就稅法之特有部分內涵究何所指，即有討論必要。

稅法本質有其兩面性，其一為對人民自由財產進行干預，另一則為對公共財政負擔進行分配³⁰；就我國體系觀之，前者可自憲法第十五條（財產權保障）與第二二條合併觀察加以推導而出³¹，後者則可從第七條（平等原則）與第十九條（納稅作為人民基本義務）二者找到其憲法基礎。

另再就我國憲法第十九條，可知我國財稅憲法基本體制為租稅國體制³²；從而，課稅之正當性，不僅因憲法第二三條而為法律保留事項（租稅法律主義），得獨立於其他法秩序；更因第十九條之制定而具有與憲法第二三條以外之憲法正當性理念。

至於租稅優惠之合憲性則在於政策目的具備更高公益性。³³申之，租稅國家作為社會法治國家，有其外於量能平等負擔為手段，以遂管制誘導之目的，在合理範圍內（即符合比例原則）仍具正當性。³⁴惟此一合憲性審查基準，似與一般違憲審查基準無異；換言之，在稅捐事件中是否有予加以具體化之可能或必要，仍待進一步發展與深化。³⁵

綜上可知，稅法所特有之量能平等負擔、合理管制誘導、租稅法律主義理念等，均透過直接援用或解釋方法，而我國憲法條文找到依據。然而，面對法律全球化對於稅捐債務法的可能挑戰，我國財稅憲法體制是否足堪回應，尚不得而知。

28 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於：所得稅與憲法，同註5書，549頁。

29 如，葛克昌，私法規定在行政法上適用一釋字第474號解釋評釋，收錄於：行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法之新思維，同註1書，231頁以下。

30 葛克昌，同註6，3-34頁。

31 此與我國民法第148條第1項意旨相同。詳同前註，25頁。

32 相關討論詳見葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心，收錄於：稅法基本問題—財政憲法篇，同註1書，37頁以下。

33 詳，葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，收錄於：行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法之新思維，同註1書，201-230頁。

34 詳同前註。

35 相關討論如，葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第565號解釋評析，收錄於：稅法基本問題—財政憲法篇，同註1書，286頁。黃源浩，從「絞殺禁止」至「半數原則」—比例原則在稅法領域之適用，財稅研究雜誌，36卷1期，2004年1月，151-170頁。另從我國憲法第19條之稅條款意涵，尋繹租稅領域之獨立基本權利類型，並以租稅規劃權作為核心概念所發展之財稅憲法理論體系，詳參黃俊杰，稅捐基本權，2010年5月，元照，特別是76頁圖。

肆、稅捐債務法與國際稅法秩序

德國稅法學的發展有其時代背景，吾人如加以體察將有助於掌握其優劣，進而繼受參考時方能知所取捨。³⁶惟就今日的時代背景下，稅法學的面貌為何？是否依然延續過去時代觀點之必要，則殊值探討；特別是全球化與區域整合對於各地稅制的可能影響。

一、法律全球化作為時代契機

全球化能否作為英美法價值理念之一部，固值深究；惟若作為對大陸法傳統下內國稅法全球化的挑戰，亦非屬無稽之談。特別是在法律全球化的時代，稅法的主權象徵雖已某種程度受到稀釋；但稅法的發展未必因而失其發展潛力活力，更非意謂內國稅法或國際稅法已不再具有定性實益；或許應該提出的問題是，稅法固有的價值典範是否或如何加以延續與轉移？

在本文脈絡下，對於我國內國稅法的挑戰，則特指英美法傳統對公私二元區分的質疑。以下則嘗試從稅法學角度對各種公私法區分的質疑進行回應。

二、本土稅法學的回應—以稅捐債務為例

（一）非法學發展所必要【月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 271 頁】

此一命題，固屬的論，惟法學作為人文社會科學有其歷史進程，其內涵也從各時空背景汲取養分。倘公私二元的區分作大陸法傳統中稅法學發展有促進作用，則有其存在價值；推之，倘對於此二元區分之必要性進行反省，也能對稅法學有所增益，則對於二元斷然區分一事，已因反思過程而不具有意義。

如在稅捐實定法中，稅捐債務法仍有公私法區分之必要性。此種必要性，不僅有助於確立稅捐債務之特質；即便就用以確保私法自治之角度觀之，亦與租稅依附於私經濟之本質有所促進。

（二）法律用語價值中立

法律的概念內涵實為歷史經驗產物，是以有認為大陸法傳統所表彰之價值中立，僅為迷思，不過是十九世紀歐洲自由主義式的價值中立³⁷。換言之，公法與私法本身並不帶有任何既定意義；它們的意義取自特定時空背景之文化，一如二十世紀的政治史亦賦與其特殊意義。³⁸

就稅法學發展而言，此毋寧印證本文前述關於稅法學在德國過去以來的發展，確實與兩次世界大戰所造成的社會心理狀態密不可分。

36 我國關於行政程序法之繼受，詳如，葛克昌，納稅人之程序基本權，收錄於：行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法之新思維，同註 1 書，98-118 頁。

37 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 65.

38 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 95.

（三）私法內涵已社會化

有謂二十世紀社會法治國家的到來，使得政府職能改變；介入社會與經濟之情形普遍，致使私法自治領域受到壓縮，如財產權不再絕對，而附有社會義務。³⁹換言之，私法概念已然社會化或公共性漸濃；從而，私法對公益的追求一事，使公私法的區分更趨模糊。⁴⁰

納稅義務的正當性，也反映在財產權所附社會義務的概念之中。⁴¹申之，私有財產權得以對抗課稅權，並將之視為一種侵害或限制；其原因未必全然在於財產權之神聖不可侵犯，而毋寧是國家基於私有財產所附之社會義務，所能夠介入分享之合理範圍的多寡。⁴²

然而，此種因公益目的（甚或是政策目的）所為之增稅，自不能反客為主，侵及私有財產的界限。倘以德國釋憲實務所發展出的半數理論為例，則可知財產權所附之社會義務，亦有其界【月旦法學雜誌第234期，2014年10月，第272頁】限；而此一界限，也間接來自於國家與社會二元區分的發展。⁴³

（四）行政任務去公法化

由國家所經營或直接控制的企業從事工商活動的增加，加深了國家對私經濟生活的干涉；特別是國家藉由各種私法形式，使得私法對公共事務的影響擴大，某種程度可能犧牲了行政法。⁴⁴在社會法治國家的要求下，行政任務的大量增加，自有轉而強化效率與資源配置的考量出現；公私協力的形式成為選項之一，則運用較具彈性的私法規定自非不可預見。

在合作國家理念下，即便在稅法中亦不乏一定形式的協力型態⁴⁵。倘以稅捐之債為例，諸如預先核釋制度與稅務協談制度的引進，用以確認課稅原因事實的範圍，均突顯了私人或私法形式的相對主動性；其正當性亦非稅法所不許。惟須強調者為，此舉並非對稅捐債務進行確定，而僅為就課稅原因事實的範圍進行合意；前者仍屬法定事項，排除私法的適用。

（五）不易定性中間團體

各種中間於個人與國家之間的組織形式，如政黨、同業工會或工商企業，早已為既

39 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 95-96.

40 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 96.

41 葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心，收錄於：稅法基本問題—財政憲法篇，同註1書，37頁以下。

42 葛克昌，納稅人財產權保障，收錄於：稅法基本問題—財政憲法篇，同註1書，454-457頁（最適財產權課稅理論）。

43 相關討論，葛克昌，稅捐實質正當性與違憲審查，月旦法學雜誌，226期，2014年3月，193頁。

44 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 96.

45 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係—兼論製造費用超耗剔除的規定與實務，月旦法學雜誌，117期，2005年2月，90-111頁。

定的社會存在，其影響力如同私人政府，甚至大於國家政府。⁴⁶從而公私法的二元區分架構下，似乎難以有其容身之處；是以，與其忽視中間團體的重要性，毋寧要去質疑此種區分的實益。

誠然，租稅國家的體制，是以國家社會二元化為前提⁴⁷，其基礎在於資本主義經濟。惟中間團體的生成與發展，並非在於推翻資本主義的經濟體系；換言之，真正的問題可能在於，多元國家能否找到此二元區分的存立基礎。⁴⁸

倘以租稅債務法觀之，儘管其確定、執行與處罰均得在法定範圍內依職權為之；但此一職權的範圍仍以公私法進行原則性的劃分，從而仍應受到疑則【月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 273 頁】有利於社會（在此或許是納稅人社群）與國家職權補充性的拘束。

（六）人權保障不分公私

有謂立憲主義對基本權保障的強調，實質上已剝奪了民法的人權保障功能；此就法律作為保障人權之手段觀之，並不具有區分公私法之必要。⁴⁹

倘以納稅人之基本權為例，則上述論證有待細究。申之，稅法所具有干預行政之性格，而必須時時受到法定原則的拘束。換言之，或許正因為避免課稅權遁入私法形式而免於基本權的直接拘束，方有對私法之債中對納稅人基本權過度限制之虞處，有異其處理之必要；是以，在討論稅捐債務之定性時，從私法之債出發，但以人權保障為準。

（七）司法管轄劃分模糊

在大陸法世界中對於違憲審查制度的組織定位，有其歷史文化意義⁵⁰—如對權力分立的嚴格要求，用以隔絕司法在過去的專擅。⁵¹然而，在普通法院中賦予法官一定程度的違憲審查權限，不僅有助於憲政理念落實，在大陸法世界的具體制度中亦見其身影。

準此，公私法之區別實益，特別是作為今日訴訟管轄的劃分原則，是否因為普通法院之違憲審查權限而失其功能，則為所問。實則，稅捐債務之救濟而言，本即反映此一特性。倘以我國為例，違法逃稅事涉租稅刑罰，為刑事案件，歸普通法院管轄；至於租稅行政案件，一般則由行政法院管轄。申之，稅捐案件之司法管轄權歸屬，取決於系爭法規範之目的（或所欲保護之法益）一事，不僅與法律體系相容，亦具制度彈性。

（八）兩者內容趨於同質

46 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 96.

47 葛克昌，憲法國體—租稅國，收錄於：國家學與國家法，元照，1997 年 9 月，147 頁。

48 有認為，從憲法理論觀之，國社二元論的存在必要性有三：即作為國家行為之界限、國家職權的補充性，以及決策程序中人性觀（或人之典型圖像）的假設。詳葛克昌，國家與社會二元論及其憲法意義，收錄於：同前註書，42 頁。另請參照林子傑，人之圖像與憲法解釋，2007 年 1 月。

49 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 97.

50 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 137.

51 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 34-38.

有謂公私法其實質內容差異，已因法治國家人權保障的理念以及學者不斷借用私法學理而有所減少。⁵²換言之，法治國原則之內化以及所謂公法私法化（privatization of public law）⁵³的現象，儘管成因不同，卻發生類似作用。

此在稅捐債務法上，毋寧貫徹稅法債務關係中，債權人須受基本權直接拘束的理念。至於借用私法原理（在此或許同指羅馬法）一事，如稅法固有概念與借用概念之討論，其背後可能寓有體系思維理念；此與稅法學中強調作為稅法目的在統一法秩序中，得與其他規範目的相互權衡一事，可謂若合符節。

（九）學術反映社會文化【月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 274 頁】

開放性的法學研究，不再強調邏輯形式，轉而連結生活的文化脈絡。⁵⁴此或許從大陸法所受美國法律唯實論的影響程度，即可窺見。然而，姑且不論此種不再偏重法學概念結構邏輯性，轉而求諸實證法學（如法律經濟分析）的思維一事能否減少研究方法的技術性；將此種轉變解釋為，把法律形式邏輯視為論證前提，並據以深化於所處社會環境的傾向，亦非不妥。

稅法學本即極具學科整合性，對此一現象亦不陌生。⁵⁵從稅捐債務係以私經濟中各式交易形式作為課稅原因事實一事，即一適例。⁵⁶

（十）新興領域不論公私

如將財稅法納入國家考試範圍，此思維毋異與歐美及東亞稅法先進國家同步；究其原因，或許與經濟、法律全球化下，稅法學與企業經營、跨國管理等領域日益密切一事，不無關連。是以大學在不同學院分別設置稅法學講座並非異舉；而在法律系所以稅法專業為中心的系列課程規劃，一如智慧財產權法、國際法、勞動社會法等領域，亦不失為一合理且可預見的回應方式。

在公私二分脈絡下，更能據以觀察並分析法律價值異同，具有功能上的正當性。申之，即便同為私法之民法與土地法，對「所得」的規範目的不同，其概念內涵便容有出入。稅法中所得稅與遺贈稅之「所得」概念，亦同此理。反之，若兩法（或條文）規範目的相同，即便分屬公法與私法兩領域，如民法與遺產及贈與稅法之「被繼承人」概念，則理論上亦不無等同視之之理。

綜上所述，儘管大陸法傳統的發展，有將公私法區分的思維，從描述性作用轉化為

52 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 97.

53 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 97.

54 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 98.

55 相關討論，參考藍元駿，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，元照，2011 年 3 月，499-524 頁。

56 另有從稅法教育觀點，認為傳統法學方法之外，亦含蘊經濟學、會計學思維外；即如傳統法學方法領域中，亦涉及民商法、憲法、行政法與刑法間，可謂科際整合極為密切的學科。詳，葛克昌，稅法教育與法律研究所，收錄於：所得稅與憲法，同註 5 書，716 頁。

具有規範性的作用；但如今對於此種規範作用的意義，或許已經不再象徵一種絕對性的價值取捨，而是在價值多元主義的脈絡下體現有別於英美法傳統的文化意涵。就稅法學而言，公私法之區分仍屬必要，惟其意義已有所轉變。

三、內國徵納關係的衝擊評估—展望

稅法債務法與私法之債的異同及其【月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 275 頁】區分必要性可簡述如上。然而，從國際稅法秩序觀點⁵⁷，租稅債權債務法所可能受到的衝擊或調整，則有必要進一步設想。受限於篇幅，本文盡可能臆列相關問題，具體討論容待另文為之。

本文認為，全球化脈絡下徵納關係已呈現出與單一國家內部徵納關係的不同面向。以下分就徵納關係雙方—即納稅人與徵稅人（國家）—的變化申述。

（一）納稅人的移動自由度提高

首先，就納稅人而言，由於勞動力、資金等生產要素的流通自由大增，租稅所仰賴的經濟活動勢必超出國家的疆界，進入國際領域；從而，納稅人所賺取之收入，其來源地將不以國內為限，而可能來自廣及兩個或多個國家。

是以，衡量納稅人個別納稅能力的指標，將無法單就其國內來源所得為限，否則將因忽略國外的來源所得而失其全貌。換言之，課稅權的行使範圍，必須從原來的國境之內延伸至國境之外；因此，原有的課稅原則是否予以調整，不無疑問。

（二）徵稅人（國家）作為具偏好的行動者

承上，由於各國課稅權的行使不再侷限於本國境內，是以必然產生各國課稅權在行使上相互衝突的情形；此事效果，就納稅人而言便是雙重或多重的稅負，而就徵稅人而言，則可能是國際間課稅權的互動（如限制或讓渡）的問題。

表面上，對於納稅人同一筆所得而能夠主張課稅權的多個徵稅人，如果相互尊重彼此的課稅權，則此種互動相安無事，而納稅人可能會蒙受被重複課稅的不利益。而實際上，納稅人的移動自由給予了其選擇於何處從事經濟活動，賺取收入的自由；而從事經濟活動地點的選擇，一旦涉及境內外之別，便可能影響課稅權的行使是否超出本國課稅管轄權或甚至侵及他國課稅管轄權的問題，從而影響一個國家稅源享有的多寡。

換言之，課稅權人之於徵納關係，從享有絕對支配的地位轉變成為具有談判可能性的利害關係人。是以，各國為吸引納稅人選擇其課稅權所及的範圍內從事經濟活動，而競相提供各種誘因，進而影響了各國（徵稅人）之間的互動關係。簡言之，納稅人的經濟事務的選擇，成了影響徵稅人間政治事務的決策。

57 作者相關討論，藍元駿，國際租稅規避之防杜及其憲法界限—中國大陸財稅體制之展望，「第五屆中國財稅法博士論壇」研討會論文，2013 年 5 月 4 日。

（三）財稅典範的變遷—超國界的「徵納共同體」【月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 276 頁】

儘管全球化環境下，徵納關係仍會存在，但其互動模式所蘊涵的意義已與過去不同。在此種「超國界徵納共同體」下，相關決策之原則究應以價值（或事實）為導向，或以利益為模式⁵⁸，則有重新思考的必要⁵⁹；而無論從國家社會二元論或公私法區分觀點，均寓有其文化意義（在此特指大陸法傳統），而不失為起點與方向。⁶⁰

倘若國際間的課稅原則，只是單純傳統內國課稅權行使原則的延伸，則問題似乎還好解決；但如果此種徵納關係的改變，影響到的是一個國家的原有財源已經無法透過單純本國自己的力量來解決，或者說無法單純以內國的各種影響因素加以分析時；本文認為，此時此刻便有調整，甚至於改變傳統課稅原理原則的必要。此種改變，足以影響稅捐債務法的若干基本理念。⁶¹

伍、結語

實則，從法律傳統之比較對稅法進行觀察一事，在稅法學並不陌生⁶²；倘以內國實證法為例，參照各國立法例一事更是所在多有。或者說，法律繼受一事，本即法律發展的特徵之一；而此事也不會因為自全球化的討論脈絡當中去除而消失。是以，全球化在此所扮演的角色，或許在於突顯比較法傳統的時代意義，至於在文化意義上稅法學的發展是否有所促進或反而減損，則取決於各處環境的價值理念。

結論上，基此觀點，稅法中討論公私二元有其必要性，然其之所以必要，不在於二元區分說是否過時，而是功能上的意義。而此一功能上的意義，在我國稅捐實定法架構上，更有確保體系正義之效。【月旦法學雜誌第 234 期，2014 年 10 月，第 277 頁】

58 嘗試從「利益均衡原則」等理念出發，如陳清秀，利益均衡在稅法上之運用，東吳法律學報，20 卷 3 期，2009 年 1 月，51 頁以下。

59 相關討論，葛克昌，同註 48，40 頁以下。

60 John Henry Merryman & Rogelio Pérez-Perdomo, *supra* note 3, at 143-60 (Ch. 19, 20.)

61 此部分容待另文為之。

62 如 Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer, 2003（中譯本：丁一譯，比較稅法，北京大學出版社，2006 年 9 月）；Ault et al., *Comparative Income Taxation*, Kluwer, 3rd ed., 2010（中譯本：丁一、崔威譯，比較所得稅法—結構性分析，北京大學出版社，三版，2013 年 1 月）。