

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

藍元駿*

摘要

全球與區域性的租稅競爭指出，國家課稅主權絕對性的理論有調整可能。淺見以為，國家依舊是全球化社會中主要行動者；但其行動往往受到「跨國企業」影響。而當代稅法理論不僅有必要反映此一面向，特別是稅捐債法關係，可從國際關係理論進行對話，並汲取靈感。同時，本文也從法律觀點，分就程序法與實體法等面向說明「內國稅法國際化」的可能性。

關鍵字

國際租稅債權法、全球稅務治理、內國稅法國際化

投稿日期：106.09.29 接受刊登日期：106.10.31 最後修訂日期：106.11.02

* 中國文化大學法律學系副教授，國立臺灣大學法學博士，r92a21056@gmail.com。作者由衷感謝兩位匿名審稿委員十分寶貴的意見，惟所有的文責皆由作者自負。

EU's Multi-Level Governance and System of Transnational Tax Law: Preliminaries and Methodology of International Tax Claim Law

Yuan-Chun (Martin) Lan*

Abstract

Global and regional tax competition suggest the concept of absolute sovereignty be adjusted. This paper argues that state still act as protagonist in the globalized society, but its action tends to be affected by multinational enterprises. Therefore, a tax theory in such context should reflect such aspect, especially on the law of tax claims; and at the same time dialogue with and be inspired by theories of international relations. This paper aims to discuss both its procedural and substantive part in the process of “internationalization of domestic tax law”.

Keywords

International Tax Claims Law, Global Tax Governance, Internationalization of Domestic Tax Law

* Associate Professor, Chinese Culture University College of Law; Ph.D., National Taiwan University; r92a21056@gmail.com.

壹、問題概說

二十世紀末以來國際化、全球化的討論日趨熱烈，從法律觀點進行思考者已所在多有。¹吾人認為，稅法理論亦有必要對此加以面對。

一、研究動機、問題意識與問題提出

面對全球化的浪潮，一國財稅體制應如何回應與自處，實為關鍵問題。²申之，各國課稅主權之競爭（下稱「租稅競爭」），在內國稅法如何理解、定性並加以規範，即一適例。

一般而言，課稅權象徵現代國家主權，在稅法上往往強調「對內」最高性的面向。從而內國稅法的討論，往往聚焦在國家課稅高權的行使及其在憲法上之界限。³

不過，此種討論未直接觸及課稅權「對外」獨立行使不受干涉的面向；而在全球化的時代，國際環境間各國競相吸引外國投資、確保本國稅源的潮流之中，此一面向尤為重要。⁴吾人以為，稅法領域中，即便是國家課稅權之行使及其限制，亦有必要從國際視野觀察。

1 李炳南編，各篇作者分別為：葛祥林、葛克昌、劉劍文、廖元豪、王鵬翔、張文貞、陳起行、陳昭如、陳志龍、劉靜怡等，法的全球化與全球化的法，臺北，揚智，二〇〇九年，頁 45。

2 稅法上討論，如 Ming-Sung Kuo, *(Dis) Embodiments of Constitutional Authorship: Global Tax Competition and the Crisis of Constitutional Democracy*, 41 GEORGE WASHINGTON INTERNATIONAL LAW REVIEW 181, 181-242 (2009). 從國際關係理論出發進行討論者，Diane M. Ring, *International Tax Relations: Theory and Implications*, 60 TAX LAW REVIEW 83, 83-154 (2007). See Diane M. Ring, *A New View of Global Tax*, 16:2 BOSTON COLLEGE LAW MAGAZINE 30, 52-53 (2008).

中文文獻相關討論。如陳清秀，稅法的適用與國際稅法，稅法總論，臺北，元照，二〇一七年，頁 182-191；黃俊杰，國際稅捐規範作為稅法法源，財政憲法，臺北，翰蘆，二〇〇五年，頁 157-204；李建良著，廖福特主編，論國際條約的國內法效力與法位階定序，憲法解釋之理論與實務，臺北，新學林，二〇一四年，頁 175-275。專書如，陳清秀，國際稅法，臺北，元照，二〇一五年，頁 2-6；陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，臺北，元照，二〇一〇年，頁 555-573。

3 稅法本質具有兩面性，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；詳葛克昌，租稅規避與法學方法－稅法、民法與憲法，稅法基本問題－財政憲法篇，臺北，元照，二〇〇五年，頁 3-34。

4 實則，當一國主要用以支應其公共支出之稅收無法確保，不僅其內國居民之權利受到影響，甚至更損及內國納稅人在國外，國際間乃至全球層面的保障。

二、研究目的、研究方法與架構安排

從國際觀點解讀稅法，有其與內國觀點不同之處。申之，現實國際社會的無政府狀態，（即如歐盟亦）未必承認一國（或數國）凌駕國家主權之權力或權威（在此指課稅權）存在。換言之，內國稅法強調國家單方面行使課稅權之絕對高權思維，在國際課稅環境未必能夠如實反映課稅權的全貌。⁵因此，內國稅法在國際環境中應如何理解，即有討論必要。

淺見以為，從「債之關係」出發，內國稅法探討的是，國家如何將公共支出（或者說支應公共財之花費），透過租稅方式合理負擔於納稅人之間的「債務」層次問題；而國際稅法所面對的租稅競爭問題，可能在於不同課稅管轄權之間的「債權」層次問題。如此觀之，國際稅法似應與內國稅法相輔相成，猶如債權與債務之對應關係。⁶

我們或許可以將上述想法分為以下幾個層次的具體問題（串）：

- （一）首先，「租稅」概念原指現代國家對其內居民收取作為支應公共服務（即公共財之提供）之用者；其在全球脈絡中究為何物？用途為何？申之，其理解方式與從國家中心主義出發者，是否或應否有所不同？
- （二）其次，國際課稅涉及國際間課稅主權國家之互動，如何從國際法及國際關係理論加以理解？內國稅制下的徵納關係，在國際租稅環境當中有何不同？國際租稅債權如何透過內國徵收程序加以確保？
- （三）再次，國際租稅作為新興領域，其法制應如何設計？如何與內國面向的稅法理論加以整合？租稅條約之相關規定如何從稅捐債權債務關係中加以理解？此種理解，是否涉及內國稅法與租稅條約法之承接調整問題？

準此，在研究方法上，本文擬透過「債法理論」在稅法領域的深化——即試從國家居於「租稅債權人地位」的面向出發探究國際租稅理論——或許較能（一）掌握課稅權在全球環境的法律面向；（二）兼從國際關係

5 租稅債務法所強調內國稽徵機關之依法行政，在國際環境中之行使則未必如此；例如，關於不同課稅主權之間「多數債權人」關係，主要可能是由各國在國際之間所締結之租稅條約所界定。

6 例如，稅捐稽徵法第五條：「財政部得本互惠原則，與外國政府商訂互免稅捐，於報經行政院核准後，以外交換文方式行之。」即涉及國際稅法對內國稅捐債務法之影響，只是單從「互惠原則」之概念，似未具體界定不同課稅管轄權之關係。

理論了解國際稅法；(三)同時更能夠與內國之租稅債務法體系相輔相成。

在此須附帶說明的是，上述各問題層次雖然分屬不同結構體系對於租稅（或稅法）的理解，但卻共同指向一個稅務治理的「多層級規範體系」，亦不否認其中不同層級的稅制有其各自的機構與運作原理⁷；而淺見以為，更可以從管制理論⁸與全球治理⁹等面向探討之。

惟在架構安排上，以下仍嘗試先從全球脈絡界定「租稅」概念；其次，探討「徵納關係」在國際環境之理解；最後，再從內國稅法理論建構其與國際稅法秩序之關係。

另外，本文也嘗試運用國際關係理論相關概念及用語¹⁰進行論述，並據以界定國際租稅法之相關概念。

貳、全球化下租稅概念

一、全球化的租稅競爭

「租稅」概念在其在全球化脈絡下應如何理解，吾人不妨先從租稅競爭現象的「超國界」特徵出發。

7 本文嘗試借用歐盟之「多層次治理」概念進行討論，相關討論，詳 LIESBET HOOGHE & GARY MARKS, *MULTI-LEVEL GOVERNANCE AND EUROPEAN INTEGRATION*, especially 4-12 (U.S.A.: Rowman & Littlefield, Inc., 2001). 中文文獻，如：藍玉春，歐盟多層次治理：論點與現象，政治科學論叢，第二十四期，二〇〇五年六月，頁 49-76。

8 方法論參照葉俊榮，行政法案例分析與研究方法，臺北，三民，一九九九年。簡要請參照，葉俊榮，臺灣行政法學的發展與挑戰——一個批判的觀點，月旦法學教室，第一〇〇期，二〇一一年十一月，頁 70-77。筆者相關討論，全球管制與環境課稅——初論企業稅務治理的法律性質，第一屆金融法制暨創新研討會論文，中國文化大學法律學系，二〇一五年。

9 James N. Rosenau 嘗謂世界秩序的治理，係一種不強調政府存在的治理型態，JAMES N. ROSENAU, *GOVERNANCE WITHOUT GOVERNMENT*, 5- (Cambridge: Cambridge University Press, 1992). 氏方法論上討論，see MARTIN HEWSON, TIMOTHY J. SINCLAIR (EDS.), *APPROACHES TO GLOBAL GOVERNANCE THEORY* 23-54 (U.S.A.: New York Press, 1999). 中文探討，請參照俞可平編，全球化：全球治理，北京，社會科學文獻，二〇〇三年，頁 1-31。

10 筆者相關方法論上嘗試，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，第六十二期，二〇一七年六月，頁 75-104。在本文脈絡之中，相關用語主要參照包宗和主編，國際關係辭典，臺北，五南，二〇一二年，頁 1 以下。

（一）現象：「租稅全球化」與「稅法全球化」

「租稅競爭」原為全球化過程的一種徵兆，其作為一種社會現象，反映並加速了「租稅全球化」的過程。所反映者，同時為經濟、科技、政治、文化以及法律等層面的全球化議題。

舉例而言，現今企業的價值鏈往往布局全球（經濟層面），其利潤之分配影響各來源國課稅權，有賴諸如共同協商談判機制的調和及推動（政治層面）；然而，在電子商務所引發的新交易模式的勃興（科技層面）與消費習慣的改變（文化層面），在規範上則有必要納入更多國際面向的思考（法律層面）。¹¹

淺見以為，「租稅全球化」作為全球化的一環，突顯了內國稅法與國際稅法相輔相成的可能性與必要性；而「租稅全球化」所帶來的問題，吾人得以透過「內國稅法」的國際化過程來理解並予以因應。而此種內國稅法「國際化」過程，亦可能促成「稅法的全球化」過程。

詳言之，跨國企業集團於世界各地所賺取利潤，涉及諸多課稅管轄權之行使；此不僅意謂各內國稅法的交集行使，更涉及不同租稅條約網絡的合縱連橫。而該集團如欲對其全球負擔之租稅進行管理，則須對各該內國稅法與租稅條約有結構性的掌握。

此事無異指向各內國稅法相互對話、溝通，甚至彼此影響的可能。本文認為，「租稅條約法」扮演橋接二者的平台媒介，有助於內國稅法在國際場域互通有無，從而涉及超國界或區域性的審理機構或紛爭解決機構對於內國稅法與條約法之解釋。

只是，無論是「所謂的」租稅或稅法，其所身處的「全球環境」究竟為何，在此或許應先予探究。而歐盟整合的經驗，提供了若干指引。

（二）環境：國家社會二元之超國界「徵納共同體社會」

歐洲單一市場的形成，或許在表面上象徵國家與社會界線日趨模糊，是在歐盟法上的討論，強調共同環境之競爭自由（如關稅障礙的排除等¹²）；對之，公私領域在本質上的差異似乎不再有討論必要，公私

11 Neil Warren, *Internet Challenge to Tax System Design*, in THE INTERNATIONAL TAXATION SYSTEM 61-82 (Andrew Lymer & John Hasseldine (eds.), U.S.A.: Kluwer, 2002).

12 或許 CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) 的公司課稅討論脈絡，亦一適例。 https://ecopa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en.., last visited 09.29.2017. See TERRA, B. J. M. & WATTEL, P. J.

部門似僅具有組織和功能上的不同。然而，在全球脈絡的國際稅捐領域，吾人認為仍應有必要從國家社會之二元區分加以理解。

申之，現代（資本主義式）租稅制度乃是依附於市場經濟之上，此一本質不因市場從內國延伸至國際而有本質上的改變。換言之，租稅的本質乃以國家（在此指各國財稅體制）與社會（在此指作為稅源的私經濟領域）二元區分為前提；除非國家逐漸消失，否則租稅將持續存在。

如今國家並未消失，是以現今全球化、國際化的環境中其與社會仍有區分實益；二者關係依舊存在，只是其存在的形式略有不同。

申之，在超國界的徵納共同體社會中，國家疆界的突破，並非即表示國家主體性受到否定。¹³只能說，全球脈絡中的國家與社會，有必要從不同面向理解。吾人可以先從國際租稅環境之理解出發，方式之一則係透過國際關係的理論發展，特別是涉及稅制整合之部分。

二、回顧：國際政治社會學的脈絡－以歐盟整合為例

（一）國際關係理論觀察國際課稅

欲從國際環境¹⁴理解國際稅法，國際關係理論提供了靈感。¹⁵吾人認為，其中關於整合理論（integration theory）的討論，對於超國界徵納共同體社會中稅制的整合與互動關係，提供進一步的指針。¹⁶

吾人無妨回顧歐盟經驗所發展而出的各種觀點進行梳理與評析，以下則分就「理性主義」和「建構主義」討論之。

(EDS.), EUROPEAN TAX LAW 210 (The Netherlands: Kluwer, 2008); THURONYI, V., COMPARATIVE TAX LAW 100 (The Netherlands: Kluwer, 2003); P. Farmer, *Direct Taxation and the Fundamental Freedoms*, in THE OXFORD HANDBOOK OF EUROPEAN UNION LAW 820 (Arnall, A. & Chalmers, D. (eds.) U.K.: Oxford University Press, 2015). 專論：CHRISTIANA H. PANAYI, EUROPEAN CORPORATE TAX LAW 81-122 (Cambridge: Cambridge University Press, 2013).

- 13 倘以「公私協力」角度觀之，國家任務之履行，其履行者在主體上為公為私之討論，主要在於所適用之法律及救濟途徑之考量，但絕非是否容許的討論。
- 14 所謂「國際環境」，亦包含人文政治環境。實則，國際環境理論乃是一政治社會學領域的詞彙；換言之，國際租稅與國際關係理論之交集，指的正是政治社會學在國際租稅領域的應用。
- 15 相關概念，中文參照包宗和主編，前引註 10，頁 3-70。
- 16 中文介紹，參照黃偉峰主編，歐洲聯盟的組織與運作，臺北，五南，二〇〇七年，頁 79-106。

(二) 理性主義觀點—行為者偏好固定

1. 功能主義—超國界的「共同問題」

由 David Mitrany 所提出之功能主義，其推論的根據是人類所面臨的共同問題—包括糧食、衛生、環保、經濟等，其超越國家疆界的特性，會隨著時間增強；終將導致由超越國家藩籬的全球性技術官僚，藉由提供跨國政策服務而形成一個以功能為取向的新世界。¹⁷

功能主義的跨越國家領土性質，不同於現實主義下國家主權之絕對神聖，但由於在提出之時過度低估「政治權力」在整合過程中的作用，而流於理想，從而解釋力有限；對之，新功能主義強調「決策菁英」（或政治權力）在整合過程中角色，作為整合成功與否關鍵。¹⁸

2. 新功能主義—整合繫於「共同利益」

Ernst Haas 對歐洲煤鋼共同體及國際勞工組織進行了觀察研究，並對 Mitrany 的理論提出修正。氏指出，功能主義過於理想主義，並過份低估政治的複雜性，以及權力對政治人物的吸引力。Haas 的新功能主義認為，國家間的整合，並非奠基於人道關懷或政治領導者的意志力；而是只有在不同國家政治菁英同時相信彼此有共同利益存在時，整合才有可能。

推進整合的主要動力之一，是「溢出效應（spillover effect）」¹⁹—即：一國政策領域的整合行動往往導致鄰近及相關政策議題整合的需要；如要達到整合之初所欲達成的目標，唯一的辦法就是將整合的範圍「擴大」到新的相關議題上。當問題在政府層次無法解決，卻能在歐洲層次獲得解決時，政治行為者的政治忠誠便可能從民族國家層次，向上移轉或擴大到歐洲這個超國家層次。²⁰

然而，Haas 最終將「超國家性機構（supranationality）」的概念易為「政治共同體（political community）」概念；申之，此新功能主義最終的期望，並未取得共識；反而是整合程度略高的「共同決策機制（collective

17 Cited from: Mitrany, David, *The Prospect of Integration: Federal or Functional?*, in FUNCTIONALISM: THEORY AND PRACTICE 53-78 (International Relations, (ed.) A. Groom & P. Taylor. New York: Crane, Russak, 1975).

18 包宗和主編，前引註 10，頁 40。

19 或譯為「擴溢效應」。

20 Cited from: HAAS, ERNST, *BEYOND THE NATION-STATE: FUNCTIONALISM AND INTERNATIONAL ORGANIZATION passim* (Stanford: Stanford University Press, 1964).

decision-making system)」成了整合的關鍵。²¹

3. 政府間主義－政策議題區分高階與低階

與前述（新）功能主義不同的，是以 Stanley Hoffman 為代表的「政府間主義（Intergovernmentalism）」²²；其突顯的是民族國家對主權的執著。氏認為，所謂的區域整合，只不過是一群國家在經過一系列政府與政府間談判後開始採取的合作行動；這些談判與任何其他國際談判一樣，實在沒有必要另行創建一個違背現實主義傳統的學說（如新功能主義），來解釋國家的行為。

Hoffman 提出政治有高階低階之分，區分目的，在指出新功能主義的溢出效應，在實際運作上受到極大限制。因為整合的有效範圍只限於經濟、社會福利等「低階政治（low politics）」²³。一旦一國政府感受整合的需求已擴張至「高階政治（high politics）」²⁴議題時，基於維護主權的原則，任何一個政府都會極力抗拒。

值得注意的是，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；因而在國際關係中，此種差異性彼此的「衝突」，遠較區域「整合」的力量為大。

另從決策模式以觀，政府間主義基於尊重會員國自主為原則，原則上需求「一致決」；對之，超國家主義則容許「多數決」之決策方式。然以實際落實情形則兼採二者；倘以歐盟為例，歐洲議會、歐洲執委會採取（條件）多數決制，希望能達成一致性；但歐洲法院、歐洲審計院以及歐洲中央銀行之行使，則獨立於個別會員國之意見；其決議亦對各會員國有拘束力。²⁵

21 包宗和主編，前引註 10，頁 40-41。

22 或稱為「跨政府主義」。

23 指國際關係已開始重視跨國行為者與次國家行為者之重要性；非國家行為者如國際組織、跨國企業亦具影響力。舉例而言，國家行為者所關注的經濟議題，已從「貿易行為」擴展至「尋求降低生產要素成本」的行為（在本文脈絡下，即涉及全球稅務治理的問題），參照包宗和主編，前引註 10，頁 5。

24 指重視國家、權力與制度層面作用；在多極體系下的國際社會（如本文之國際租稅環境），強權國間的權力相當分散，「制度」便成為彼此合作的重要場域。參照包宗和主編，前引註 10，頁 8。

25 包宗和主編，前引註 10，頁 246-247。

4. 自由派政府間主義－整合乃以「各國偏好」為前提

順者上述政府間主義的脈絡，Moravcsik 利用談判理論及二重賽局的概念分析整合的發生。在國內層次，會員國政府所要負責的是利益集結。到了國際層次，各國政府的責任是就這些國內行為者所定義的國家利益與其他會員國政府進行國際談判。

這些國際協議之達成與否，端視談判國之國家利益與國力而定；超國家機構無從影響談判結果，因為結果只反映了各國原本就能接受的最大公約數。因此，任何政策議題，整合必在各國政策偏好已發生聚合情況下才有發生可能；超國家組織在聚合過程中只扮演微不足道角色。

5. 歷史制度主義－歷史延續與制度自主

Pierson 借鏡比較政治理論的歷史制度主義²⁶，以批評自由派政府間主義為其理論之著力點，強調歷史的延續性以及制度的自主性。相對於 Moravcsik 將分析焦點集中於國與國間的大型談判，Pierson 認為決策或官僚體系之日常運作細節，雖無法如大型談判般引人注意，但卻不容排除於分析之外；因為，了解整合現象所隱含的因果關係，唯一方法就是去了解制度運作中動態、連貫、日常及延續性的細節及情況。²⁷

歷史制度主義用「路徑依賴 (Path dependence)」原理解釋整合持續發展；其道理在於報酬的增加：先前對制度設計的選擇，日後若要改變其規則，代價將隨時間增加。因此，任何在設計時所作選擇在某種程度上具有鎖定效果 (lock-in effect)。²⁸

是以，真實世界中，參與區域整合的會員國，並不可能如自由派政府間主義或現實主義學者所描述的，可隨時依各自國家利益而進出這些

26 新制度主義拒絕行為主義的量化研究與實證觀察，強調制度中規範對於結果所產生影響；類型有三：其一為經濟學式，強調理性選擇，以經濟學方法研究政治制度（又稱「制度經濟學」），與國際關係理論之新自由制度主義相似；其二為社會學式，強調社會關係中的組織性，以文化途徑研究制度，關注的是：（一）非正式表明之符號象徵、（二）認知對行為之影響力，以及（三）認為制度變遷不與效率有關，有時僅為提高組織的社會認同或合法性；第三種則為歷史學式，側重制度的動態性與變遷可能，帶有多元主義與馬克思主義的思考；同時受到韋伯社會學式思考，重視觀點與文本，從而強調「行為者理性」與「結構制約」的並存。參照包宗和主編，前引註 10，頁 50-51。

27 Cited from: Pierson P., *The Path to European Integration: A Historical Institutionalist Analysis*, 29:2 COMPARATIVE POLITICAL STUDIES 123, 123-163 (1996).

28 黃偉峰主編，前引註 16，頁 85-86。

區域組織或修改組織規則。²⁹

6. 動態的超國家治理－取決於整合「程度深淺」

Wayne Sandholtz 與 Alec Stone Sweet 也對歐洲整合的制度化過程提出理論，認為歐洲整合過程中，不同政策議題在不同時間背景下容許不同程度的「超國家治理（supranational governance）」。³⁰在整合程度較深的政策議題上，歐盟會員國實際上等於已將這些議題的部分決策權交予超國家實體（在此為歐盟）來治理；至於整合程度較低的政策議題，超國家治理實體則尚未形成。而決定議題在超國家治理的光譜位置，取決於各種不同的動力來源，如：（1）跨國互動的增加及跨國社會的擴張；（2）歐體組織（如執委會及歐洲法院）；（3）歐體規章的增加。

7. 小結－理性主義共通假設

承上各理論觀點，有認為均隱含有一理性主義的共通假設，即行為者，均依據固定的偏好採取行動。例如，自由派政府間主義與理性選擇制度主義，均建立在此假設上；而二者不同處僅在對制度的影響力。³⁰

（三）建構主義觀點－行為者互動下的理性主義

不過，相對於理性主義將認同、利益、偏好視為「已知且固定」的資訊，建構主義則將之視為受到行為者間互動所影響的應變項；強調群體生活中較為抽象的「相互主體性」。因此在群體生活中，行為者不能被視為只根據已知的利益或偏好進行計算並據以行動；在行為者定義以及辨別其利益偏好過程中，群體互動直接扮演了一種媒介的角色。³¹

所謂的相互主體性，指的是唯獨在群體經驗中才存在的一種共享的默契與認知。相互主體性的存在能促使溝通、學習、辯論、說服等社會化過程導引出群體共享的價值觀、習慣、集體認知、傳統及文化。建構主義對語境或意義的細微觀察，以及對認同、集體意向等較抽象的問題所做處理，是以個別行為者之利益計算為分析起點的理性主義所無法做到的。³²

29 DOUGLASS C. NORTH, INSTITUTIONS, INSTITUTIONAL CHANGE AND ECONOMIC PERFORMANCE, *passim* (Cambridge: Cambridge University Press, 1990).

30 黃偉峰主編，前引註 16，頁 89。

31 Cited from: Alexander Wendt, *Collective Identity Formation and the International State*, 88:2 THE AMERICAN POLITICAL SCIENCE REVIEW 384, 387 (1994).

32 Cited from: Christiansen T., Jorgensen K. E. & Wiener A., *The Social Construction of*

是以，整合不再僅是會員國間利益的交換與策略的運用而已，更代表著一種社會化的過程。其中，行為者從認同問題到對國家利益的認知都已發生根本的變化。³³

（四）管見：以方法論為中心

1. 「宏觀理論」與「次級理論」－功能面向

上述理性主義觀點之各理論，雖頗有理想主義與現實主義的分別³⁴，但從宏觀中立的功能論觀點視之，均不失為建構主義者眼中，偏向「方法論個人主義」的研究取向。

復就功能論觀點出發，歐盟整合理論此種以國家主義絕對／相對之爭，不僅有可能用於不同的政策，更有可能及於其他區域的整合分析（如美洲、亞洲）。³⁵

2. 「建構主義」即「理性主義」

淺見以為，與其說建構主義乃以理性主義為基礎所發展而成，不妨說理性主義與建構主義二者為一體之兩個面向；前者著重於行為人其個人理性選擇之分析，後者強調該個人在面對不同對象時，其運作理性的方式。前者偏向靜態分析，強調個人理性的特質；後者趨於動態的分析，強調不同脈絡下，對於行為人理性判斷的影響。

是以，倘以賽局理論為例，理性主義的分析方式或許就像同時競爭的賽局模式，行為人策略，取決於行為人當下的判斷；而建構主義式的分析，則偏向於先後競爭的模式，行為者其行為的策略，取決於競爭對手的策略與決定，具有動態的延續性。

3. 理性主義，「非必為」建構主義－何謂「國家利益」

另須一提者，為國民對其國家利益之認知歧異。倘從國家利益出發一或者說，採取政府間主義或現實主義的觀點－必須考量國家利益究竟為何的問題。

Europe, 6:4 JOURNAL OF EUROPEAN PUBLIC POLICY 528, 535 (1999).

33 Checkel, J. T., *Social Construction and Integration*, 6:4 JOURNAL OF EUROPEAN PUBLIC POLICY 545, 545-560 (1999).

34 關於理想主義、自由主義以及現實主義等國際關係典範之介紹與論辯，參照包宗和主編，前引註 10，頁 6, 8-9, 17, 44-45, 45-。

35 關於具體區域或國別政策的分析，容待另文為之。

不過此一問題，在歐盟整合脈絡下，似乎阻礙較小。詳言之，本文認為，以民族國家所造成國家利益的鮮明意象，乃是歐陸歷史的偶然性。而其所具有的獨特性，也非其他地區所必然發生之事。換言之，國家利益如何認定的問題，在其他區域中，恐怕必須更加明確認定。

是以，建構主義下的理性，特別是在不易全然以經濟數值予以量化的領域中，取決於各國社會歷史文化背景的类型過程。此種過程下所生成的理性以及其產生的理性判斷依據，則必然容有多元的歧異性。³⁶

因此，在國家利益之認定標準不明確的前提（建構主義觀點）之下，是否有合適的分析方法加以因應，則為所問。在建構主義是以理性主義為基礎的前提下，歷史制度主義的視角，仍可提供有力的分析。

4. 應明確化「國家利益」對於整合之影響

承上，由於國家利益十分明確，各國之立場亦隨之較具明確性。是以，即便各國所代表之國家利益「不可共量（incommensurability）」³⁷—即未必能夠全然予以量化，進而在同一平台上進行比較—，但各國之間在實際上各自的獨立存在³⁸，卻是不爭事實，反促成了本質上未必相異的新國家利益。而即便國家或國民，對此種「新」國家利益的內容大相逕庭，或毫無頭緒，或甚至與自身利益有所衝突；但卻可能不約而同地支持該等利益的存在。

綜上所述，歐洲整合過程中其主題乃環繞在主權國家一事，與國家主義的歷史背景有關。此一討論脈絡，是否適合於其他區域，自然值得探討。不過，在當今世界各地，仍以國家作為主要行動主體的情況下，國家利益為何的問題，恐怕仍在所難免，只是認知的方法上，未必僅以孤立、單一的民族國家求取，而必須從所欲研究之系爭體制，置於其各自歷史文化脈絡下進行整體觀察。³⁹

36 如僅欲以經濟理性—即，以經濟利益作為政策決定的主要考量—進行分析，則為分析途徑範圍的限制問題。

37 參考 Thomas Kuhn。或曰「不可通約性」，請參照，包宗和主編，前引註 10，頁 3。

38 進而強化了主權國家的正當性。

39 倘用於兩岸關係，則傳統中國的歷史文化對個別行動者其理性的型塑，乃至於其行為之選擇，均可能產生一定影響。

三、整合作為政策：以稅制整合為例

（一）全球化下「超國界徵納共同體」之適用

以下僅就前述所提之各種整合理論，說明全球脈絡之中各國稅制整合的發展方向或所可能面臨的問題。

1. 功能主義思考下，租稅競爭是否為各國面臨的共同問題？
2. 從新功能主義觀點，則上述租稅競爭現象，是否涉及全球徵納共同體社會之各成員國的共同利益？亦即，個別國家之租稅利益是否為共同利益？
3. 而就政府間主義觀點，國際稅制整合，除了係低階的經濟社會事務，抑或也涉及高階的政治敏感事務？
4. 自由派政府間主義以觀，則國際稅制整合所代表之共同利益，究係屬內國層次，抑或同時象徵國際層次？
5. 從歷史制度主義以觀，現今各成員國稅制林立，實係歷史演變而來；是否可能重回過去狀態？即便可能，其回復成本是否過高？
6. 從超國家治理觀點，國際稅制的整合，是否可能在尊重各國課稅主權的前提下進行？

（二）理性主義與稅制整合

倘以歐盟訂定統一稅率為例，則意謂：

1. 「租稅競爭」的防免問題，屬於歐盟各成員國間的共通問題（功能主義）；
2. 而此一標準也確實為影響個別成員國的租稅利益（新功能主義）；
3. 無論此類統一性稅率係規定於條約之中或係以指令形式再經內國立法程序轉換，均涉及高階之政治事務（政府間主義）；
4. 關於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。換言之，統一性稅率所確保者，究係內國層次之個別成員國租稅利益，抑或是及於國際層次的共同利益，則有確認必要。（自由派政府間主義）
5. 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本質原理（歷史制度主義）。

6. 歐盟稅制的整合過程中，不同稅目的整合程度不免深淺不一，部分可能取決於超國家機構在決策過程扮演的角色（動態超國家治理）。

（三）建構主義與稅制整合

同理，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，倘以課徵統一稅率為例，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，出發點似乎仍在於國家主義，考量影響內國政策的各種因素，甚且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。

（四）小結－以「國家主義」為基本前提之租稅利益

綜上，整合理論雖從各自立場提出不同觀點；似乎仍然可以看出其在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，國家主義中心的課稅主義，仍應作為各成員考量的起點。

參、徵納關係與全球治理

承上，國家主權在全球化的過程中，其絕對性確實受到侵蝕，反映在課稅權上，則是徵納關係的相對平衡化。此種關係自國際關係理論以觀，則可能是現實主義與自由主義間的典範辯論。⁴⁰

40 典範間辯論（Inter-Paradigm Debate）涉及社會內在認同與內在邏輯的變化，其用於國際關係中，如「理想主義與現實主義」、「新現實主義與新自由制度主義」以及「新現實主義與社會建構論間」等。重點是，不同典範的選擇，非由邏輯與實驗所決定。詳

而在稽徵法層次上，自由主義的色彩較濃。申之，即有必要從執行權的讓渡觀點來討論稅約範本關於國際間徵收互助合作之理論意涵。

另在稽徵關係國際化的社會建構過程中，或許也是一種從全球管制向全球治理的過程；以下則先試從內國政策理論⁴¹出發，其次再逐次論及全球治理的思考。

一、契機：全球管制之環境課稅

自上世紀九零年代以來曾有關於國際連帶稅的討論⁴²，此種租稅之目的之一，便在減低對第三世界的影響。⁴³不過細究此種課稅目的，其背後正顯示全球化所帶來負面效應（或負外部性）的現象。⁴⁴換言之，此稅所強調者，無異反映一種全球脈絡的納稅人社會及其新型態的社會價值理念。⁴⁵

此反映在稽徵法的層次，涉及徵納關係如何從內國擴及至國際的問題；具體言之，諸如課稅原因事實之調查、應納稅額之核定、稽徵機關之發單徵收、乃至於租稅債權債務之強制執行以及義務違反之處罰等層面，均應納入國際面向的思考。⁴⁶

（一）從內國統治到全球管制

全球化管制時代，各種政策模型提供對此一現象諸多解釋可能⁴⁷，如以全球作為管制環境，或許可以提供下述一整合性的解讀。

1. 從政治系統論觀點，因應全球氣候變遷此種外在環境的力量，全球化的政治系統作為相互關係的結構與過程，在面對外在環境的需求（或

包宗和編，國際關係辭典，臺北，五南，二〇一二年，頁6。

41 相關文獻，如羅清俊著，陳志瑋譯，公共政策新論，臺北，韋伯文化，二〇一〇年，特別是頁1-50。

42 金子 宏，國際人道稅（國際連帶稅）の提案、租税法理論の形成と解明（下巻），有斐閣，二〇一〇年，頁662-671。

43 前引註，頁662。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、お茶の水書房、二〇〇九年，頁155-183。

44 甚至有所謂的「逆全球化（reverse-globalization）」現象。

45 此種全球化的租稅之課徵，似乎強調由誰負擔；從債權債務關係來看，比較強調繳納義務之人，實際之稅捐債務人則不甚重要。

46 OECD 稅約範本之相關規定，主要見於第七章（第二四—二九條）之規定。

47 詳羅清俊著，前引註四一，頁18-46。

是管制境內碳排放的需求)，政治系統便有必要對此形成一套課責機制，以進行社會價值的權威性配置（如針對特定群體課徵環境稅），反饋外在環境。

在全球管制環境之下，得以進行社會價值權威性配置者，並非以主權國家，而是國際性組織。凝聚此種組織的力量，可能不是以武力或經濟作為後盾的政治實權，而是以共識為主，但拘束力相對薄弱的國際法源。不過就環保議題而言，由於各成員的共識較強（無論是否出於特定的價值信念），該組織的影響力依舊存在，其決策也容易得到支持。

2. 若從公共選擇理論角度觀之，公部門的決策者，由於依舊是依照個人利益行事，與其私部門之行爲無異；因此課徵環境稅的政策，勢必難以與其決策者的個人利益有衝突。

而在全球管制層次，支持環境保護之成員，通常表示此種利益與其國家利益不相違背，或得以鞏固其原有利益不致受損。例如地理位置靠近極圈，氣候變遷較大的國家。

3. 而此種決策者個人之利益其性質為何；或許可由菁英理論加以說明。申之，決策者之個人利益，有可能是屬於此一社會中的少數菁英分子；雖然他們不能反映社會大多數人之意見，但由於掌握較為充足的資訊，而能夠操縱或說服社會大多數的人民。

在全球管制的層次，存在於國際組織的「菁英」，應指能夠較其他成員掌握更多資源，或活動更為積極的成員；換言之，即有意主導政策走向的國際成員。而參照上述公共選擇理論，即其所主張環境保護政策的內容，將不會與其國家利益相違背。

4. 只是，所謂的少數菁英，彼此亦可能存有不同的意見，而僅就「共同利益」部分（如既有體制的存續）存有共識。這些代表不同利益團體的菁英分子之意見，可能才是造成政策分歧的原因。換言之，從團體理論觀點下，最終版本的綠色稅制，可能即為此類少數意見的折衝結果。

國際間環保政策的利益衝突形式，則可能表現在開發中國家與已開發國家的兩個集團的角力⁴⁸。在此，或許對企業課徵環境稅，對於此種兩大以國家為成員之集團相互衝突所生之負外部性，亦有緩和作用。

48 國際稅約範本亦有 OECD 範本與 UN 範本之差異。參照 Paul Hewitt, Andrew Lymer & Lynn Oats, *History of International Business Taxation*, in THE INTERNATIONAL TAXATION SYSTEM 56-57 (Andrew Lymer & John Hasseldine (eds.), U.S.A.: Kluwer, 2002).

5. 承上，即便在少數團體之間，亦不免有所競爭。雖然相互競爭之利益團體，其不同政策中由於利益分布與所掌握的資訊有所不同，在競爭過程中的優勢各異。套用賽局分析的觀點，最終的政策可能均在避免各自最壞結果的風險。⁴⁹

開發中國家與已開發國家針對全球負外部性的責任歸屬問題，最終為避免最壞的政治上風險，而可能在經濟上予以妥協讓步，並且透過加重企業的租稅負擔一事，而以儘可能減緩國家所受之不利益。

6. 至於要如何計算所提案之綠色稅制之各種利益或風險，理性決策者則期待將各式政治、經濟、社會因素盡可能納入考量，以進行通盤的成本效益分析。然而，政策實施的背景往往有其急迫性，同時技術上亦難以全盤掌握所有變因；是以，漸進主義者認為，往往可能只是在舊有制度的基礎之上進行調整而已。

在企業環境稅的政策定調後，各企業具體納稅義務之計算，理論上應隨著全球環境惡化程度的逐年（或逐期）評估；但實際上自然可能以前一期的評估數字作為下一年度的計算指標。

綜上所述，環境課稅的相關政策動向，一定會有一個環境課稅方案的提出，但此一課稅方案很可能因為與代表企業利益的民意代表產生衝突而受到擱置或大幅減少；但當此一議題躍升為國際事務，由於主要談判者為國家而非企業，政治利益可能優於經濟利益；從而在結果上可能會由企業承擔較大的全球負外部性。

（二）從全球管制到全球治理

相對於國家之目的理性與價值單一，社會實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，實為一「全球徵納共同體」的秩序。

從而，在觀察稅制，除了比較法、內國法等觀點，亦有全球環境下之國際互動關係；也體現出國家法律在國際場域之面貌。

49 即所謂「鞍點（minimax）」，競爭者的理性策略在於將最大損失極小化，或是將最小利得極大化，無論其對手所採取的行動為何；因為此舉方能應付對手的最佳策略，詳 THOMAS R. DYE, *Understanding Public Policy*, in ENGLEWOOD CLIFFS 36, 38 (N.J.: Prentice Hall, 1992). 中譯本，羅清俊著，前引註四一，頁 40 以下。

準此，國家作為全球徵納關係之主體，其行為與價值判斷模式亦有再予分析必要。⁵⁰申之，過去國家與社會二元論下，典型的國家決策模式不顧及利益之衡量，而探究價值或事實的真象。⁵¹在全球環境之中，國家不僅身為行動者，更因租稅競爭而與其他國家、企業等處於利害關係關係而有益導向之經濟理性思考；所不同者為，所競爭或所欲極大化之「租稅利益」究何所指，是否與內國面向相仿，應從全球觀點加以認識。

國際租稅的自由競爭環境，是由全球納稅人與各國財稅體制所共同構築而成；其特殊之處在於，不僅納稅人間、各財稅體制間均相互競爭⁵²，即如納稅人與財稅體制間，均存在競爭關係，彼此交互作用。

因此，全球脈絡之「徵納關係」，其與內國不同之處之一，可能在於「徵納主體」之不同，甚或是徵納雙方其「對立關係」的轉變。換言之，吾人實有必要另以國際觀點理解之。

準此，倘以稅制為例，或許可以從「徵納關係」作為觀察的起點，但須納入內國面向以外的思考。以下申述之。

二、關係：多層次的徵納關係

「租稅現象」在全球化或區域整合脈絡下的全貌，容有不同觀察方法。淺見以為，歐盟「多層次治理」的概念，提供了歐盟稅制整合方向與靈感。⁵³

多層次治理強調的可能不再僅限於聯邦與主權、政府間與超國家主義的價值取舍；毋寧是融合諸如超國家、次國家、跨國家等層次於國家

50 此或許與不同決策模式有關，詳：葛克昌，國家與社會二元論及其憲法意義，國家學與國家法，臺北，元照，一九九六年，頁 40 以下。相關討論：Binh Tran-Nam, Tax Compliance, Tax Morale and Corporate Tax Noncompliance, 租稅正義與人權保障－葛克昌教授祝壽論文集，臺北，新學林，二〇一六年，頁 1013 以下。

51 葛克昌，國家與社會二元論及其憲法意義，前引註 50，頁 40。

52 一個值得分析的問題為，國際稅法秩序下不同內國財稅體制（如聯邦國與單一國）的互動關係；受限篇幅，且容另文為之。

53 值得附帶一提者為「層次分析(Level of Analysis)」在國際關係之運用，如 Kenneth Waltz 討論國家走向戰爭的原因時，三分為決策者層次(individual)、內國政治層次(domestic)與國際層次者(international)；David Singer 則在方法論上強調國際體系與國家兩層次之平衡關係；James Rosenau 則提供五個分析層次，即個人、角色、政府、社會和國際體系，其後 Bruce Russett 與 Harvey Starr 更據以分為：世界體系、國際關係、內國社會、國家政府、決策者角色和個人等。詳包宗和主編，前引註 10，頁 107 以下。淺見以為，此種層次性的發展，儘管最終可能面臨結構與行為間的調和問題，但作為理解國際租稅理論所處環境及發展脈絡而言，確實重要。

之中，進而分析決策（在此為租稅相關政策）的機制。⁵⁴以下申述之。

（一）內國「徵納關係」概念的擴充

首先，徵納關係的理解，不能單從徵稅者（即國家）的角度出發，更應從納稅者的行為觀察；而納稅人可再分為「個人」與「企業」兩種類型。

其次，單就徵稅者的觀點而言，亦應同時兼顧「內國（inner-state）」與「外國（outer-state）」面向；而後者可再分為「國際（international）」與「全球（global）」觀點。

再次，倘以「歐盟稅制」為例，則可再分為：「成員國（member state）」與「非成員國（non-member state）」，以及「歐盟內部（intra-union）」與「歐盟外部（extra-union）」。

（二）歐盟稅制在具體徵納關係之定位

歐盟作為一組織，其在徵納關係當中的定位有待界定。申之，其不具有課稅權，因此並非徵稅者，如國家（或歐盟成員國）；再者，歐盟似乎也沒有義務向特定主體繳納一定稅捐，因此也不像納稅人（如企業與個人）。

然而，歐盟卻具有向各成員國收取稅額之權，並扮演著「統籌分配者」的角色；同時，執委會之指令及歐盟法院的判決對於租稅事務也間接（直接）的影響。⁵⁵因此，歐盟稅制之定位，無論是具體落實或是正當性基礎，確實與內國課稅原理不同；從而如何將歐盟稅制之任務為何，涉及其如何與各成員國之稅制整合等問題。

三、主體：「超國界徵納共同體」之「跨國企業」

此外，欲討論全球稅務治理，在研究取向上亦不限於國家中心主義；諸如國際組織或其他非國家行為者亦可能在特定領域主導議題以及標準（規格）之設定。在租稅領域中，歐盟與跨國企業之影響力即一適例。

54 而在歐盟的討論脈絡中，則可能特別著重成員國「以外」的決定因素；同時，決策的模式也不再單一而可能要從整個結構當中加以觀點。以稅制為例，則不僅是各成員國之內國稅制，更涉及如各國成員國間所締結之租稅條約網絡。

55 THE EUROPEAN UNION, COMPARATIVE INCOME TAXATION 157-164 (The Netherlands: Kluwer Law International, 2004).

（一）徵納關係之新（行動）主體

有趣的是，全球脈絡中的徵納共同體社會，究竟誰才是真正的債權人？倘從債法理論觀之，全球性徵納共同體下，如果國家不僅不再是唯一的課稅主體；在全球連帶稅的場合，甚至僅具有稽徵法意義之「請求權人」身分，卻未必是實體法層次之「租稅債權人」。歐盟似乎亦為如此，是以有必要另尋思考。

（二）「企業」作為全球行動者之共同體責任

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。而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租稅共同體或國際租稅秩序，但從全球化社會以觀，此種「想像的共同體」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而已。換言之，稅約範本的形成與深化，似乎僅在在反證出國際環境之中企業的重要性日增的事實。

然而，即便是具有多重國籍的企業，其作為國際法主體的地位似乎仍有爭議⁵⁶；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。

（三）納稅對於企業的意義：風險成本或社會成本

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。⁵⁷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。

因此，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

56 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，臺北，三民，二〇一二年，頁 328-329。

57 對於此種經濟決定論思维的批評，詳 Marc Leroy 著，陳郁雯、詹文碩譯，關於稅，你知道多少，臺北，衛城，二〇一二年，頁 43。

（如氣候、天災、金融危機等）之挑戰，其應如何加以回應；此種回應方式，是否改變其過去的作風？例如，以環境保護為目的之租稅，對於企業而言，究竟是一如內國思維，僅為支付特定投資環境的入場費，抑或可從全球觀點，作為風險預防的避險機制？此種思維是否有其正當性脈絡可尋？等均為值得後續追 議題。

（四）管見：徵納「共同體責任」之意義

1. 從全球化觀點思考課稅原則，與單純內國課稅的思考不同。但其結果，一種可能是以內國課稅原則作為基礎，再予以調整。
2. 如以全球共同體責任作為企業課稅的論理基礎，全球化的國家管制，在結果上並未改變過去由企業為主要納稅義務人的課稅型態。但卻可能帶有國家卻在全球政治場域中，自企業（部門）取回部分主導權的意味。
3. 基於企業稅務風險思考，企業仍可能接受此種全球性課稅（儘管意謂稅負的增加）。原因除了反映社會成本概念（如外部成本內部化）外，也得以提前與控制此成本；更意謂防範不可預見之風險（特別是在全球的負外部性）以及對國家和社會的妥協。
4. 回歸方法論，從政策觀點進行全球化的思考，不受繼受法固有法的質疑，同時有助於提升理論之可行性。

肆、內國稅法之國際化

承上，對歐盟而言，如有所謂「多層次的稅務治理」概念，其內涵絕對不僅止於單純內國中單一課稅主權與納稅公民之徵納關係。然而，這並不表示超國家的治理是一種完全摒棄國家觀點的思維，而毋寧是站在與內國徵納關係相輔相承的想法出發。⁵⁸

「多層次治理」的理念，若從實證法角度而言則為「多層次規範」問題。以本文所討論之內國稅法與條約法而言，則涉及內國法與國際法二者關係，問題如二者衝突之解決等，實有釐清必要。甚者，二者關係如何從稅法固有之討論脈絡相互對話，則為本文所問。

在國際關係脈絡下，全球稅務治理的用語寓有自由主義思惟。只是

58 參照拙稿，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，二〇一二年，頁 1-15。

「全球稅務治理」的理想仍未完全實現，則現實主義的存在並未因此而消失。是以從實證稅法角度觀察，自有其現實主義面向，而強調國家中心主義。

另從法律角度觀之，全球治理脈絡中的徵納關係，無法觸及實體債務法，至多僅為稽徵法層次的處理；換言之，無法反映稅法依附於私法的本質。

儘管稅約範本足以反映國際徵納關係之標準設定（standard setting）的權力配置，但真正掌握「規範設定權」者，依舊落在各內國稅法之制定者。換言之，國際租稅法律體系之建構，仍應從內國稅法出發。而此過程中從法律觀之，似乎不得不面對不同法律傳統相互對話的可能性。

一、稅法的全球化

（一）國際「重複課稅」

全球化的國際稅法體系，其建構無法忽略租稅條約的重要性。而典型租稅條約之締約主體為國家（即課稅權主體）；是以，儘管國家仍為主要行動者，但在國際化的徵納關係中，課稅主體不以一國為限，猶如「多數債權人」之問題，體現在稽徵法上則為「重複課稅」⁵⁹的現象。⁶⁰

而租稅條約主要目的之一，即在於重複課稅之消除。然而，當無法達成完全消除的結果時⁶¹，不免犧牲兩國（或其一）之租稅利益，同時也有礙納稅人在國際間的自由。

本文認為，此種重複課稅的現象，如單從「稽徵法」層次予以討論，各締約國（或參與國）間租稅之權利義務關係實難予以釐清。申之，租稅條約所提供之租稅效果，繫於締約雙方談判與協商的共識；其結果各異其趣，難有常規可循。⁶²

59 內國環境亦有重複課稅的問題，但似未直接涉及課稅主權問題。換言之，內國稅法談論租稅債權，倘以重複課稅之消除為例，至多涉及單一債權人單方面債務之免除（仍著重在債務面向），不僅未觸及前階段債權債務的協商（內國立法），更無法反映多債權人的協調（如中央與地方稅收分配問題）。或許正因內國稅法對於租稅債權法理的著墨較少，往往側重權力關係，是以央地財政的法律關係亟待有志之士共同耕耘。

60 法學上關於重複課稅討論，黃茂榮，稅法總論（第三冊－稅捐法律關係），臺北，植根，二〇〇八年，頁 301 以下。

61 事實上，無論是 OECD 稅約範本所承認之免稅法或扣抵法均然。

62 即便締約雙方納入 OECD 稅約範本第二五條權責機關之相互協議程序（MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE），第二七條徵收互助（ASSISTANCE IN THE

是以，本文認為可從建構實體法的方向設想。原因即在於：國家社會二元的基本前提條件，即便是在全球化之國際課稅環境，亦然。申之，全球化的租稅概念與私經濟關係密切。全球化的課稅環境，依舊是由某種課稅機制和全球納稅人社會所構築而成。

只是國際租稅實體法之建構，有其內國法上的束縛，詳如下述。

（二）單面向之租稅債務法

傳統上對租稅債權債務關係的討論，其偏重債務法面向⁶³，有其內國層次的考量已如前述。⁶⁴在此種租稅債務法的思考下，國家（課稅權人）的角色乃是「公益維護者」、「公權力主體」，同時也是「統治權主體」。⁶⁵

然在國際租稅場域之中，上述三種角色觀念可能受到挑戰，詳如下述。

1. 所謂「公共利益」

首先，身為公共利益之維護者，國家所保護之「公共利益」有再予確認必要。申之，「公共」究何所指、「利益」具體所指為何，其實均容待進一步明確界定。

詳言之，所討論的「公共」應為一個更為寬廣的「空間」，而不限於單一的內國社會。而所謂的「利益」，也不必然是特定國家之「國家利益」。具體言之，如歐盟稅制之「公共利益」，除包含各成員國之「國家租稅利益」外，也必然包含歐盟之「共同租稅利益」。而此種「共同租稅利益」

COLLECTION OF TAXES）等，亦同樣不易解決。實則，許多國家第 27 條均持保留態度，甚至多半透過內國法加以限縮。

63 內國稅法討論徵納關係的啟動，往往繫於納稅人其租稅債務之發生與確定。

64 是以強調納稅人的「義務」（如憲法第十九條），而有賴釋憲實務或相關法令強化納稅人權利之保障（如納稅人權利保護法）。

65 要之，（一）國家身為公益維護者，一方（徵稅人）所求為公益，其內容另需考量對第三人的影響；（二）國家身為高權行政之主體，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），其確保稽徵機關亦毋需經過第三人（即法院）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）國家作為統治行為主體，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，所受基本權之拘束較為間接。詳藍元駿，稅捐債務法基本問題—公法債務與私法債務，月旦法學雜誌，第二三四期，二〇一四年十一月，頁 214 以下。

之具體內容，理應兼含政治事務與經濟事務。

2. 法律地位並非絕對「不對等」

課稅權人作為公權力主體，其在內國之徵納關係中享有法律上的優勢地位。申之，稽徵機關對於其納稅居民，依法原則上得以單方核定納稅人應納稅額、逕行徵收稅款、甚至予以處罰。納稅人在內國徵納關係之中居於法律的劣勢。

在國際場域之中，徵納關係不再全由單一內國法律所決定；同時也受到各國所簽定之租稅條約等國際法法源之拘束。

從而，納稅人在國際徵納關係之法律地位不再居於絕對劣勢，不僅可以直接透過其自身之主體資格表示意見，更可運用其談判能力自多國角力折衝之過程間接受益。

3. 國際課稅管轄權是否受特定「共同體價值秩序」的拘束

內國課稅權人作為統治權主體，其行為須受基本權之直接拘束，以確保納稅人之權利免於不合理之限制。而，該國院進行違憲審查或憲法解釋所欲維護之「價值秩序」，有其具體時空背景。在國際租稅環境中，各個課稅權主體均為具特定價值偏好之行動者。要之，各國之行為均係為確保（或甚至擴張）其所代表之租稅利益。

然而，在此分析脈絡之中，雖然討論的目的是保護「納稅人」的權利不受國家侵害，但「納稅人」往往居於被動或是受到分析者忽略的一方；即納稅人權利如何不受國家行為之侵害；對於納稅人（特別是企業）在國家決策過程中的影響則無法談及。而偏偏財稅政策的決定或是相關法律的制定，卻可能取決於代表不同利益的納稅人集團間折衝的結果。

倘以歐盟稅制為例，各成員國俱有各自獨特性，其發展牽涉多變的政策及深層的歷史因素，有其分析的困難。透過對稅法規範背後的制度變遷加以理解，將較能掌握發展的脈絡，並進而預測其後的趨勢。

二、關係：多層次的徵納關係

（一）租稅法律主義邁向「租稅條約主義」？

淺見以為，「租稅全球化」作為全球化的一環，正突顯了內國稅法與國際稅法相輔相成的必要性。申之，要透過「內國稅法」的國際化，來因應「租稅全球化」所帶來的問題。例如，國際連帶稅的討論，其目的

之一便在減低對第三世界的影響，即一適例。再者，除透過 UN 稅約範本進行緩和外，擴大租稅條約的網絡（如：增列自動資訊交換的條款，推動簽訂租稅徵收互助公約等），亦為值得努力的方向。

全球化的論述脈絡，容許了國家目的以外租稅的理解可能性。從而，淺見以為，寓於國家課稅立法權之租稅「法定」主義將不易完全說明「非國家目的租稅」，此為挑戰之一。其二，全球化脈絡討論稅法，儘管國家絕對性有所減損，但仍為主要行動者。以租稅規範制定為例，構成全球（或國際間）課稅網絡者，多為以國家為締約主體之租稅條約；是以，淺見以為，全球化稅法體系的構成或理解，將「（租稅）條約法」實具重要地位。

（二）「國際租稅債權法」之可行性－以 OECD 稅約範本為線索

國際租稅理論，似乎在現實主義的影響下，雙邊主義式的合作（如透過租稅條約的簽定）似乎較多邊主義（如多邊協定）具可行性。從而租稅條約及其範本、註釋、議定書等文件，均為國際租稅法的主要法源。

1. 「常設機構」之主體性與去高權性

常設機構的概念⁶⁶，雖作為「稽徵法上的主體」意義，但實質內容上

66 以 OECD 稅約範本第 5 條規定為例：“

For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

The term “permanent establishment” includes especially: a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character; f) the maintenance of a

則能推導出實體法之租稅主體意義。而可以確定的是，此一常設機構在定性上未必一定要成為稽納關係之特定一方。

2. 所得類型實為「各種之債」的分類

一如內國所得稅法之規定⁶⁷，國際租稅亦針對不同所得予以類型化，並賦予獨立之要件與效果。⁶⁸同時，針對性質（或許經濟意義上）相同或類似的所得，OECD 稅約範本也有與內國稅法不同之規定。⁶⁹

不過淺見以為，上述範本之各類所得，更與大陸法傳統下契約類型有異曲同工之處。申之，各種之債在類型上，大致分為財產性契約、勞務性契約與信用性契約等三大類。同理，OECD 稅約範本，似乎有能作出類似的歸類。⁷⁰然而此事何解？

fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies - is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.”

67 例如我所得稅法第十四條將個人之綜合所得總額分為十類，依序為：「營利所得」、「執行業務所得」、「薪資所得」、「利息所得」、「租賃所得及權利金所得」、「自力耕作、漁、牧、林、礦之所得」、「財產交易所得」、「競技、競賽及機會中獎之獎金或給與」、「退職所得」及「其他所得」等，共十類。

68 OECD 稅約範本第 III 章（即第六條至二一條）之規定。

69 從而衍生條約與內國法不一致的解釋問題。

70 申之，範本第十五條（income from employment）、第十六條（Directors' Fees）、第十七條（Artistes and sportsmen）、第十八條（Pensions）、第十九條（Government Service）、第二十條（Students）應可歸為勞務性契約，甚至已刪除之第十四條（Independent

吾人以爲，原因至少有二。首先，此事反映了國際課稅的前提仍在於市場經濟，而透過「來源所得」的概念加以具體化而已。申之，國家稅收的意義在於和私人分享一部分之市場所得；倘私人於市場中沒有所得，國家自然無從分享。而此一論理於國際課稅之中亦有適用。

其二，上述之意義，更指出內國稅法國際化一事，同時意謂大陸法與英美法之承接調整問題。法律全球化脈絡下，不同法律傳統的相互對話更趨明顯⁷¹，但當中內國（稅）法如何與國際（稅）法進行承接調整的問題，則可能尾隨其後。

3. 扣抵、免稅作為「債權讓與」的設計

OECD 稅約範本關於重複課稅的規定，分別規定在第 23A 條⁷²與第 23B 條⁷³。兩個條文表面上，爲會計原理之技術性操作；但亦可理解爲不

Personal Services）亦同。

71 大陸法傳統（如公私法在稅法之區別）所面臨全球化的挑戰，例如，參照藍元駿，前引註 65，頁 217 以下。

72 第 23A 條之規定爲免稅法，原文爲：“

Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.

Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.

Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of the Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.”

73 第 23B 條之規定爲扣抵法，原文爲：“

Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow: a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State; b) as a deduction

同課稅權間衝突之折衝⁷⁴，亦往往居住國與來源國的談判協商。換言之，稅約範本之每一種所得類型，其稅捐分享權之歸屬均有不同。

（三）國際租稅債權法的挑戰

債權法之建構雖有其意義，但不免有若干困難亟待克服。

其一，債法對於債權人間關係規定，有待補充或擴張（連帶債權與連帶債務）。申之，國際債權法，應有連帶債務討論，但連帶債權的討論，前提是國際租稅債權法是在建立在全球公共財理論⁷⁵的基礎之上。

其二，國際租稅債權法，帶有「競爭法」的性格。承上，不同來源所得之類型，其稅捐分享權之歸屬均不甚相同；原因在各國協商談判之態樣均有所不同。從而，如欲將之法制化（在此指透過債權法加以理解），則必然有其與內國債權人不同之考量，而有異其處理之必要。

三、多層次規範與稅法解釋

全球徵納共同體中的稅法規範，特別強調「多層次」的體系面向。然而，此類法規範之解釋與適用，有其特殊問題須予面對。例如，解釋產生歧異時，並無內國法最終解釋機關，從而是否應設置最終解釋機構，或者設計上是否保有「最終解釋權」，亦有討論必要。

（一）多層次稅法法源

淺見以為，吾人可由「多層次之法源」的特徵出發。申之，不同法源背後象徵的是不同權威（或權力）來源，在法律上即有不同之有權解

from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.”

74 See Walter O'Connor, *The Role of Tax Treaties in International Taxation*, in THE INTERNATIONAL TAXATION SYSTEM, KLUWER 125-133 (Andrew Lymer & John Hasseldine (eds.) 2002).

75 See KAUL, I., GRUNBERG, I. & STERN, M. (EDS.), GLOBAL PUBLIC GOODS 66-125 (New York: Oxford University Press/UNDP, 1999).

釋主體，各自依其規範制定權之創設目的，進行解釋。從而，在多層次治理脈絡中，相互衝突之解釋背後，乃是內國法與條約法、一方內國法與他方內國法以及不同條約法的衝突。

倘在有最終解釋權（機構）之前提下，則是否須從行政解釋與司法解釋之關係下討論，亦有深究必要。惟從內國稅法國際化進路觀之，國際稅法秩序下的多層次稅法規範，仍突顯在行政權與司法權之相互關係上，但基於制度與程序上的不同，不妨定性為在「決策權」與「救濟權」之相互關係。

（二）國際稅法之「目的解釋」

承前，國際租稅場域中國家為具偏好之行動者，其行為很可能以自身國家利益為依歸。從而，單一內國稅法之解釋，也可能僅在反映該國之租稅目的（利益）。

對之，租稅條約之解釋，受到維也納條約法公約及其他國際習慣法之拘束，有其異於內國稅法之解釋方法。重要的是，此種解釋方法之設計目的，不僅不偏重特定一方締約國之租稅利益；也以尊重各國內國稅法（即各國租稅利益）之前提⁷⁶。

（三）共同體納稅責任之正當性基礎一代結論

隨著全球化，綠色（環境）稅制作為契機，改變了租稅課責機制與也牽動了租稅負擔的結構，其正當性自有討論意義。惟囿於能力與篇幅，以下擬先就主要三種正當性理論（或租稅正義觀點）進行說明。至於全盤性的理論建構，容待另文為之。

1. 古典效益主義

古典效益主義的觀點在於，一個行為之正義與否，端看其行為的結果是否造就最大多數人的幸福。然而，此種忽略少數人幸福的想法，不僅漠視少數人權益；更忘記了民主多數決與限時性的真義。

76 如兩稅約範本第3條第2項均規定，條約所未定義之用語，以內國稅法為準。OECD稅約範本第3條第2項之原文為：“As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

倘以此種觀點進行政策方針，則改革次數愈多，反而增加「被漠視」的納稅人權益，造成不「幸福」的納稅人增加。而按照效益主義觀點，似乎此種不幸福感甚至可以累積，並且經過量化計算；最終反而成了推翻稅制的正當性基礎。

2. 無知之幕

Rawls 或許正是基於效益主義一味追求效益的正義理論所作回應。此種基於自身利益的決策行為，忘卻自己是站在一個不平等（或優於他人）的基礎進行設想，同樣漠視群體當中已然不幸的少數人，特別是非因個人因素所造就的不幸。因此，他認為每個人在決策時，均應處於一種和其他人起跑點一致的原初地位進行思考，也就是處於一種退居無知的幕後狀態。

套用在稅制變革時期，或許指的就是，每一次具正當性的稅改，至少要使得最不幸的人受益。此觀諸我國歷次稅改，似乎是以所得重分配的效果作為指標。

3. 基本能力平等

對於上述原始地位的思考，Sen 則有不同觀點⁷⁷。他認為 Rawls 所懷抱人皆生而平等的出發點，有點不切實際。他的意思或許是，與其要求社會上的每個人以一種和他人相同地位的處境去表現同理心，倒不是確實去調整社會上真正弱勢之人，使他們能夠至少保有一定程度自我發展的基礎；他稱此種自我發展的基礎為能力。

4. 法學觀點－修正之基本能力說

上述各種觀點，似從稅負之最終歸屬者（亦即自然人）設想；然而在納稅義務人為公司（或法人）時，無論從法人主體擬制說或實在說的觀點（亦即姑且不論該營利組織在法律上是否為最終負擔稅負之人），均有可能將稅負轉嫁給股東、員工或消費者，問題可能只是在技術上轉嫁程度的高低而已。從而，透過對企業課稅，來達到環境保護之目的或提高企業之社會責任一事，其效益似乎不高。

惟本文認為，上述純粹政策面的觀察，似乎忽略了企業規模不同而有給予差別待遇必要的法律觀點。申之，對中小企業而言，不僅稅負轉

77 See A. SEN, *Equality of What?*, in THE TANNER LECTURES ON HUMAN VALUES 198, 198-220 (Cambridge: Cambridge University Press, 1980).

嫁能力有限，稅務成本的控管能力亦有不足；反之，大型企業（特別是跨國公司）不僅在成本管控上有明顯優勢，甚至能透過在國際間談判能力，而緩和其在內國法律之影響。

因此，如果環境課稅之納稅義務人，一律以非自然人之營利組織予以籠統認定，不僅有失「不等者不等之」的實質平等；從基本能力平等的正當性以觀，更可能危害中小型企業之自主發展。

實則，回歸稅捐債法理論偏重債務法面向之討論，其本即象徵債權人對於債務人履行其債務之確保。從而債務法規範嚴密程度愈高，對債務人之監管程度亦隨之提高，似乎也意謂對債務人不信任感的提高。

然而，國際債權法的討論，毋寧增加稅捐債法關於債權面向的討論。此一現象的解釋，除了確保租稅債權的目的外，恐怕還另外寓有債務人（即納稅人，如跨國企業）在徵納關係中談判地位日趨對等，甚至反客為主的情形。⁷⁸

伍、結語

前歐盟理事會主席范宏畢（Herman Van Rompuy），曾在二〇一〇年造訪日本，並於發表說後以一首俳句作結⁷⁹，用以形容日本與歐盟的關係。如今用以說明全球共同體之各成員間，休戚與共而愈益密切的關係，似亦若合符節。

而倘若將此共同體之關係置於本文國際租稅環境政策與法制的討論脈絡中，則日本與歐盟要共同面對者，不僅是租稅全球化穿越國界而帶給內國稅法環境的影響，亦需面對內國稅法突破國界而成為全球化稅法的可能性。而本文所討論的「租稅債權法」，亦欲強調此事。

或許「租稅債權法」、「全球徵納共同體」甚至「租稅全球化」、「稅法全球化」等概念，不免流於「理想主義」的國際關係理論，但全球化租稅意識因此更加受到世人重視一事，卻是可以確定的；它的命運就像社會契約論的隱喻一樣。

儘管新保守主義未嘗不會重新抬頭，國家絕對中心主義的理念亦不

78 從而前述關於徵納關係主體相互關係之模糊化以及常設機構性質之討論，亦或可資為證。

79 “The sun is rising, sleeping in Europe, but still the same sun.” <http://www.kantei.go.jp/jp/hatoyama/statement/201004/28eukaiken.html>, last visited 09.29.2017.

無重振可能，但國際稅法秩序之認知與建構仍有必要。然本文僅為國際稅法方法論之嘗試之作，不足之處甚多⁸⁰，尚祈方家不吝指正。



80 特別是關於多層次治理的深化及其在區際稅制整合（如一帶一路相關稅法問題）之應用，容待另以專文討論。