

西方稅捐法制之繼受及其限制 — 中西稅制比較的一個起點 * —

The Reception of Western Tax Law and its Limitations—Preliminaries for Comparative Studies on Chinese-Western Tax Systems

藍 元 駿 **

Yuan-Chun (Martin) Lan

摘 要

本文認為，稅法規範，乃以經濟事務為其規範核心；透過法學與經濟學上之比較分析，將有助於釐清租稅法之定位乃至於繼受法之固有化。

本文認為在繼受西方法制度乃至於價值理念時，有必要針對其與固有制度理念間異同之處予以說明。倘以台灣法制度之例，即為明白承認其所具有「繼受多元性」之事實，並具體化繼受的過程與繼受的方法。

關鍵字：租稅法律主義，實質課稅原則，法律繼受，租稅倫理

投稿日期：100.10.26 接受刊登日期：100.11.30 最後修訂日期：101.02.22

* 本文係參考審查意見，重新反覆思考後改寫而成；感謝兩位匿名審查人不吝指正，惟文責由本人自負。另承蒙法研所王昱婷研究生協助排版、製作參考文獻相關事宜，並致謝忱。

** 作者為台灣大學法學博士。現為中國文化大學法律學系專任助理教授，逢甲大學財經法律研究所兼任助理教授。

目次

壹、問題概說

貳、納稅人權利之保障，是否能夠透過憲法上所列舉或概括之基本權予以保障？

一、「納稅人之自由」之保障

二、納稅人間之實質平等（是否有客觀主觀化之意味？）

參、稅法學長期處於緊張狀態之「租稅法律主義」與「實質課稅原則」二者之「對立關係」究竟從何而來？

一、「形式」與「實質」之二分與對立

二、「對立關係」(confrontation)之理解

三、「對立關係」係對課稅權之形式理解，尚應顧及其實質意義

肆、租稅法規範，應同時具有形式與實質意義

一、租稅法規範之具有多層次意義

二、課稅界限之負擔上限，取決於不同社會中各自之課稅倫理基礎

伍、納稅義務觀點所具有之理論完整性以及和華人傳統之親近性

一、納稅義務與基本義務之關聯—解消「對立關係」之嘗試

二、納稅義務之「倫理基礎」

陸、形式與實質之重塑：租稅法規範性之探求

一、行為與偏好—本文所謂「主觀」與「客觀」之提出

二、主觀與客觀—主觀係一種「固有理解」

三、語言與知識—溝通作為理解之前提

四、規則與原則—利益模式與價值模式之相互性

柒、代結論：中西租稅法規範之比較—兼論繼受可能性

壹、問題概說

本文欲以透過租稅理論來重新詮釋國家與人民之間的關係。稅法規範，乃以經濟事務為其規範核心；透過中西方財經政策辯論之分析，將有助於租稅法之制定及繼受法之固有化。

本文的主軸，乃在於論證華人價值觀下，課稅權之正當性。植基於華人文化傳統（下稱華人傳統）異於西方（下稱西方傳統）之前提，本文認為在繼受西方法制度乃至於價值理念時，有必要針對其與固有制度理念間異同之處予以說明。

倘以台灣法制度之例，即為明白承認其所具有「繼受多元性」之事實。在租稅法領域中，台灣同時深受德、日、美等諸國影響，其中財政憲法領域部分，尤以德國稅法學為最。司法解釋中，更不時以「法律保留」概念為核心之所謂租稅法律主義，做為主要之違憲審查基準。雖然此一租稅法律主義理念屢有過受重視而致形骸化之危機，但一般以為，再度藉由德國「實質法治國」理念的充實，仍足收亡羊補牢之效。然而，本文認為，此舉僅具治標作用，不易釐清「本末」。其原因與台灣稅法學界長期受到法律保留原則理念有關。

申之，透過對法律保留在功能上之強化，而欲遂增進納稅人保障目的之想法，雖有力求收效快速之功，卻極易與納稅人基本權的落實失之交臂。詳言之，「法律保留原則」本身是否真正足以適切表彰納稅人之價值，亦可能成為問題的所在。

本文結構安排上，首先從納稅人之基本人權出發；其次處理法律保留（即租稅法律主義）的角度予以檢視、說明租稅法律主義之形式與實質意義，並將之置於華人傳統之納稅義務的脈絡；最後再說明繼受西方稅捐法制的可能性。

貳、納稅人權利之保障，是否能夠透過憲法上所列舉或概括之基本權予以保障？

本文認為，單以財產權為中心之保障，並不足以完整呈現納稅人之基本權，是以單純針對納稅人之相關基本權予以保障，在此前提下，其

功能勢必大受影響。

再者，即便透過財產權之「制度性保障理論」予以擴充，在上述前提下，所提昇之保障效果亦受到侷限。申之，本文認為，制度性保障係透過對「制度」之建置與存續之肯認，來針對難以正面論述（如財產自由或財產權）或尚無法具體化之權益（如經濟活動上之若干自由）加以確保。從納稅人之「權利」觀之，此舉自能充實或補充基本權保障功能，惟實則對憲法所應保障之「納稅人之自由」避而不談，更遑論各納稅義務人間實質平等之要求。前者（納稅人之自由）得證之於制度經濟學觀點，後者（各納稅義務人間之實質平等）則有待財政社會學觀點予以考察。

一、「納稅人之自由」之保障

在此所指制度經濟學觀點，乃強調整體制度對其制度內個別行動者之重要性。亦即，倘於制度設計中，未能針對該制度本身是否造成個別行動者差別待遇情況作整體性關懷，即便個別行動者之具體行為均受到制度規範，仍無法顧及（亦即個別規範間之一致性問題）。

租稅制度與納稅人之關係，在此亦有發揮之處。詳言之，不同納稅人可能因其資產組合方式之不同（例如現金與不動產之比例），而受到不同形式之租稅待遇（例如所得稅與不動產稅上之待遇）。倘在總資產相同之情況下，基於不同資產組合所導致不同形式之租稅待遇，在總稅負上造成不相等之情形，即可能產生租稅上差別待遇之不公平情形。是以，倘透過憲法理念對租稅制度予以貫穿，將得以宏觀角度予以整合並調控個別租稅分支系統，以減少或者合理化差別待遇之情形。

惟此一制度經濟學觀點，對於理解納稅人行為之成因（如是否為營利動機），恐怕仍有不足之處。亦即，其無法針對個別納稅人不同負擔能力之成因—主觀偏好，作進一步分析。詳言之，上述衡量個別納稅人負擔能力之方法，乃基於「客觀」上納稅人於市場上營利能力之外顯成果，然真正造成如此成果者，更可歸因於個別納稅人其個別之「主觀」偏好所致。若欲分析主觀因素，則不得不理解形成諸此偏好之各種價值判斷；惟各種價值判斷之起點，卻往往源自於個別納稅人所處之社會文化價值，乃至於植基於此的倫理道德觀念(Tax Morality)。

由是觀之，納稅人之稅捐負擔問題，實則具有客觀與主觀兩種層次之探討實益。承上，納稅人行為與租稅制度之關係，屬於客觀上之形式層次，乃是用以探討納稅人之自由問題。

二、納稅人間之實質平等（是否有客觀主觀化之意味？）

課稅所得理論之發展，往往最能看出租稅國家在不同體制與不同社會中之表現型態。而在現代憲政法治國家對人權保障之要求下，如何將課稅權與財產權之關係賦予法律上意義，將極具重要性。Kirchhof將市場所得說^[1] (Markteinkommenstheorie)與憲法上財產權保障結合，透過財產權所附社會義務之連結，納稅人於市場中實現自我之機會得以確保，從而國家對於納稅人在市場中之獲利要求分配自亦有其正當性。

只是此一社會義務之範圍，必須受制於各國地區狀況而有所張縮。申之，納稅人與納稅人之間係共存於市場中謀生營利之成員，對此應共同維持機制之正常運作。從財產權附有社會義務觀點，個人主義之租稅觀應基於不同之社會文化脈絡予以修正；惟此一附帶性之社會性格，其正當性基礎及界限，自具有因地制宜、因時制宜性格，亦即應兼顧。

參、稅法學長期處於緊張狀態之「租稅法律主義」與「實質課稅原則」二者之「對立關係」究竟從何而來？

承上所述，國家與人民之間關係，透過財產權理論及其保障所為理解，未必能滿足現代法治國家人權保障之要求；只是，始終亟待解決的問題，似乎一直是人民對於國家權力之對立與回應。在稅法學上，一言以蔽之，所謂「課稅權力關係」，有必要重新以有別於「租稅法律關係」之方式重新予以理解。而欲遂此目的，勢必應先還原為最單純之形式，方能觀察演進之狀態。所謂「最單純之形式」，即存在於國家與人民間，課稅權(power)與財產權(rights)之對立關係(confrontation)。

[1] Tipke/Lang, Steuerrecht, 19 Aufl., §9, Rz. 51f.

一、「形式」與「實質」之二分與對立

稅法學上所謂「經濟觀察法」(wirtschaftliche betrachtungsweise)，其與「租稅法律主義」二者間緊張關係，時常流於「形式」與「實質」之爭。細究之，論者或許欲從納稅人在經濟上實質獲益之多寡，來緩和法律上對納稅人課稅所得過度僵化之形式認定。惟此種緩和方式，在以法律解釋為主的財政憲法領域，卻因法律形式之高度正當性，而往往不易觸及立法目的背後多種價值間之權衡。詳言之，此一植基於法律形式的國家人民關係，在本文看來，必須執著於課稅權力與財產權利之間的對立，而也因此必須將解決方法限縮在對立關係之改良上，而無法直接從「對立關係」中「對立」之成因重新反省^[2]。然而，欲從關係之反思回溯至對立之反思，則應先理解對立如何產生關係。

二、「對立關係」(confrontation)之理解

首先，本文將對立關係之基本形式，劃約為課稅權(power to tax)以及財產權(taxpayer's property rights)二者，再以權力之施與受作為二者之連結。是以，基於前階段，課稅權與財產權二者分屬不同事物；後者則將二者置於對立位置。

其次，此一對立之關係，倘置於公私領域交錯之脈絡下觀察，將更易察覺國家(state)與個人(individual)之間的利益衝突狀態。申之，課稅權之正當性，在愈接近私領域之核心範圍時，在憲法上應具備更高的要求。

最後，復從憲法價值秩序內化社會價值之觀點，描繪憲法規範框架與此一對立形式之連結。憲法價值之形成，應取決於所植基之社會價值，亦即將社會價值內化於所建置之體制之中。

三、「對立關係」係對課稅權之形式理解，尚應顧及其實質意義

綜上所述，即如著重法律形式之對立關係，於若干判斷上仍不免求

[2] 職是之故，法學可能因此劃地自限，終而將某些議題劃歸為其他學科領域，略美不談。

諸實質上社會價值之判斷。是以，在租稅法律主義精神之貫徹本身，亦含有對實質上納稅人保障之要求。而所謂「實質」之保障，就法學角度而言，不得不探觸自由與平等核心理念，在稅法領域上如何內化之問題。惟鑑於本文意旨，在內化之前，更應先增加一道確認與固有社會價值關係之手續，以利嗣後進行對話和溝通。

肆、租稅法規範，應同時具有形式與實質意義

稅法規範的對象，乃以經濟事務為核心；而稅法之規範目的，卻在於維持經濟生活的可能性。前句標示了稅法獨立說的必要性，後句則說明了稅法規範不同於其他法秩序的特殊考量。然而，在認識上，稅法之規範目的，卻時常與稅法所欲規之對象二者，產生相當程度的「剝離」。此種剝離，或因憲法學上向來對財稅法學的研究不甚重視，或因規範本身（當為）與對現存社會之法（現象）間存在了矛盾。而如何化解此一矛盾——隱藏在稅法諸多條文與解釋函令下，干擾著司法與行政部門之認事用法，模糊立法與行政部門的關注焦點，成為揮之不散的幽靈——是當今財政憲法刻不容緩的任務。

一、租稅法規範之具有多層次意義

欲分析租稅法規範之性格，本文認為下述幾個面向應加以注意。其一，從稅法上經濟觀察法之形成過程觀之，租稅法律之形式往往須時時關照其自身是否與其所規範之實質內容（經濟事務）相互一致。惟「欲規範經濟事務」一事本身，另有須加以考量者；其二，此種對目的本身之價值判斷，在國家、社會二分之脈絡下，即國家介入私經濟之正當性。其三，國家介入私經濟之手段，其亦有正當性考量；亦即，國家選擇何種方式影響私經濟之秩序，亦為價值判斷問題。

二、課稅界限之負擔上限，取決於不同社會中各自之課稅倫理基礎

課稅界限，實則標示著一種國家與人民之關係。詳言之，兩大論辯所爭執者，無不聚焦於國家與經濟之關係。亦即，所爭者無非是在各自歷史背景和文化脈絡下，尋求一條國家與人民之間的界限，使得彼此能

夠藉以各安其所，各適其生而已。換言之，在表面上，兩個原本在時空上完全沒有交錯之可能，而無從做相互比較；然而實際上，正因二者互不交集，使得本文所欲尋求中、西租稅法規範在各自發展脈絡中之所共同認可之倫理基礎的初衷^{〔3〕}，成為一種可能。

伍、納稅義務觀點所具有之理論完整性以及和 華人傳統之親近性

一、納稅義務與基本義務之關聯—解消「對立關係」 之嘗試

（一）權利思維體系之限制—從私利出發之侷限性

戰費的高漲，是十四、十五世紀封建經濟體制下，領主財政困難的主因^{〔4〕}；在二十世紀的奧地利也是；然而早在兩千年前的漢武帝時代，此更令桑弘羊等內朝重臣竭精殫慮地籌措銀兩，以滿足雄才大略者之野心。於是，「統治者」一詞之義，在古今中外似乎有相當程度的共通性。

實則，倘就經濟體制之發展歷程就近觀察，西歐與中國的歷史發展進程似是若合符節^{〔5〕}。但在因果關係之層次上思考，我們不難將一個

〔3〕所謂「共同認可之倫理基礎」，用另一種說法，可能是二者在方法論上有相互溝通的可能性。

〔4〕Zeitfragen aus dem Gebiete der Soziologie, Graz und Leizig, 1918, S.329-380. Nach: Joseph Schumpeter: Die Krise des Steuerstaats (zuerst: Graz und Leipzig 1918), Aufsätze zur Soziologie, hrsg. Von E. Schneider, und A. Spiethoff, Tübingen, 1953, S.1-71. Auch in: Rudolf Goldscheid, Joseph Schumpeter, Die Finanzkrise des Steuerstaats-Beiträge zur politishen Ökonomie der Staatsfinanzen, hrsg. Rudolf Hickel, Suhrkamp, 1976, S.329-380.

For English version, translated by Wolfgang F. Stolper and Richard A. Musgrave, International Economic Papers, number 4, 1954. Also in: Joseph A. Schumpeter: The Economic and Sociology of Capitalism, edited by Richard Swedberg, 1991, Princeton, p.99-140. Peter M. Jackson, The foundations of public finance, vol.2, US: Edward Elgar Pub., 1996, pp.330-363.

[Hereinafter Schumpeter (1918/1996), p.338.]

〔5〕侯家駒甚至認為，在漢武帝之前的中國，和中世紀以來的西歐，其發展歷程可以歸納出人類經濟發展的規律：即在發展歷程上均是由「封建社會→重商主義→短暫重農→資本主義到演進」，中國經濟史(上)，聯經，2005，iii-vi。

國家（或王國或朝代）的財政困境，歸咎於領導者所代表之財政政策的失當；但從《鹽鐵論》的辯論過程中，我們不禁又想問，透過約束領導者的意志或行為，是否能夠進一步預防財政困難的發生；而此約束領導者意志或行為，是否依舊屬於法學的任務，亦有待說明。

不過本文認為，如何使得納稅人在不得不處於國家公權力支配之下，仍盡可能享有「最低限度的生活保障」^{〔6〕}而免於課稅過度侵害之問題，較之前述，在法學上將更具探討實益。亦即，在私利心作為驅力的經濟體系中，實難想像一種公共義務，其負擔超越個人本身所願意承受且危及個人的基本生活，卻仍具有高度正當性。但矛盾的是，由於此一負擔界限究竟為何難以確知；因此國家為求足夠的財源支應，只能轉而致力於強調「課稅」之正當性，進而強調「納稅義務」的正當性。

（二）道德觀之介入時機－補充性原則作為載具

承上，「憲法上課稅之界限」實則反應了憲法對於「人之基本價值」與「人之社會連帶義務」二者比重之價值預設；然而，此一預設，往往必須與時俱進而配合著人權理念的演進作調整。以德國的經驗為例，從自由法治國過渡到社會法治國的發展結果，國家的任務已不再侷限於夜警國家的任務，甚且更身兼生存照顧的功能^{〔7〕}。從形式法治國到實質法治國的進展，更使得以自由權為中心的財政憲法觀獲得更大的支持^{〔8〕}——亦即，憲法對於整體租稅負擔所設置之最低生存下限和半數原則之上限兩者^{〔9〕}。

惟此，本文要強調的是國家補充原則(Subsidiaritätsprinzip)的回應。誠然，討論此原則時，不能遺忘該原則原本具有保障自由之社會功能，而必須由社會發展過程中之功能該當性與實效性予以斟酌考量；國家行為不能單以公共目的為由即強行介入，尚需考量比例原則之適用，而只

〔6〕對於國家之任務而言，即提供一使人民「無後顧之憂」之生存條件。並請參照後述以納稅人為中心之權利保障—無後顧之憂之最低限度保障。

〔7〕相關討論以及面對此種型態的轉換，課稅原則所須有之回應，請參照 福家俊朗，公的負擔の法理におけるパラダイム轉換—統治におけるパラダイム轉換との連動性，名古屋大學法政論集，1999，177 號。

〔8〕谷口勢津夫，税法における自由と平等，税法学546，2007，頁210-211。另關於半數原則的討論，暫請參考 奥谷健，課税の負担と上限，税法学第558號，頁23-42。

〔9〕Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 31f.

有在社會不能自己達成時，國家才能介入^[10]。只是，鑑於社會法治國時代的來臨，社會對於國家所求日增，公共事務日益繁複，國家職權在必然擴張情況下，國家之補充性格，不僅不應因此轉向主動地介入私人事務，反而國家在與私人事務之交集程度增加的同時，更應提高警覺，對隨之而來公權力濫用可能之新態樣，時時以比例原則自我檢討；如此，國家之補充性格，方具積極意義。9-1 甚之，本文甚至認為，憲法上之補充性原則更應具備價值補充之功能，在「權利」理論已難以彰顯規範背後所欲保護之倫理價值時挺身而出，另謀規範基礎。

二、納稅義務之「倫理基礎」

（一）從「社會之個人觀」到「個人之社會觀」－「群體」與「個人」

此與公共選擇理論中認為個人在公領域中有隱藏自己財政偏好的傾向有關。只是，此種所稱「方法論之個人主義」所明白透露個人主義思考的方法論，在社會市場經濟作為財政體制的憲法架構下，面臨理論上的移植困難。因為此涉及在理解方式上的不同—即「從個人出發」與「從群體出發」的不同。

申之，前者（即從個人出發的視點），即以「個人」為行動之主體，一切的考量乃以個人之利害為中心。反之，後者（即從群體出發的

[10] 葛克昌，國家與社會二元論及其憲法意義，收於氏著《國家學與國家法》，月旦，1997，頁38-39。氏申述，此點對國家而言具有雙重意義：其一，國家負有防止社會體系權力之濫用與壟斷之義務（如獨占，寡佔之管制），對現有之社會勢力國家應保持中立（如歧視禁止，權力濫用禁止，行政中立），並確保經濟，文化，政治，藝術團體功能之發揮。其二，國家應自我節制，對於複雜之社會組織體系，國家在介入時應予自制，以免破壞原有體系的穩定性，如國家對市場價格之管制措施即應慎重。蓋國家之自制，乃個人與社會自由之必要條件，如有所逾越，個人與社會自由均將被剝奪（Rupp, Die Unterscheidung von Staat und Gesellschaft, in HdSdBD, Bd.I, 1987, §28, Rn. 52 轉引自葛克昌，前揭文，頁39，註81。）。9-1 有審稿意見認為，國家補充性原則係自由主義憲政觀，但社會法治國之理念，以人民基本權在社會現實中實現為己任，所採用之手段（如嬰幼兒、老人、身心障礙照顧），雖國家僅具補充性，但仍負最終之財務責任與國家任務，是以家人或社會團體照顧，國家宜以扣除額、免稅額或補助款予以承當。本文贊同之，至於究係以扣除額、免稅額或補助款作為其手段，則需不時以比例原則與平等原則加以檢視一事，則為本文所重。

視點），即以整個群體為觀察的對象；而本文所謂之「群體」乃指多數個人的組合體，是以重視的毋寧是個人與個人之間的相互關係。

不過，由於法規範的對象（倘以稅法為中心），係以個人（即「納稅人」）為規範主體。是以上述「個人」與「群體」的兩種觀點，應用於法學研究上，不妨轉換成「主觀」與「客觀」之考量。亦即，一種以自我為中心的出發點的「個人觀」，以及一種透過個人所身處之外在環境及該個人所行諸於外之各種行為選擇等等，來判斷個人內心價值世界之「社會觀」。^{〔11〕}

（二）「權力面」與「義務面」

實則，中國傳統思想對「人之行為」之影響，主要在於教化。換言之，從「權力收受」之觀點，相對於權利意識之伸張，毋寧是一種「義務承擔」面的思考。申之，如何正當化「社會中之人」其對於所處體制內所賦予義務之正當性，反而成為傳統中國社會中之人民，傾向於說服自己或強迫自己內化該價值的因素^{〔12〕}，使自己更容易去接受其身為「體制內的人」所負有的義務。要之，課稅權正當性之問題，就是人居於體制內之義務的正當化問題；而此一義務之正當化問題，勢必涉及課稅之倫理基礎。

（三）租稅法規範之倫理基礎—納稅義務之道德性

承上，當「社會中的人」必須同時成為「體制內的人」時，勢必產生二者義務是否有所衝突的問題。誠然，如果說體制之建置目的是在於解決人居於社會的共同問題，人之「社會義務」與「體制義務」，應不致有所衝突，反而相互呼應才是。亦即，二者之背後之倫理基礎（或是價值）應該是相通，甚至是相等的。

只是，當這些義務成為具體之法規範，轉而成為個別之具體義務時，往往產生個別義務與體制背後之建置倫理之間明顯產生貌似衝突的

〔11〕在此，本文認為二者之不同，甚至可以用不同語言對相同知識之理解之不同處為例來說明。簡言之，用母語來學習一概念，以及用外語來學習一概念，在方法論上就有不同。

〔12〕在此特指儒家倫理之「秩序觀」。或許，從外國文獻的觀點，就是一種對「和平」的傾向。

關係。

(四) 小結

鹽鐵會議^[13]在歷史上，或許可以被評價為一政治事件，並進一步論證「政治之道德性」問題；但從稅法倫理角度，鹽鐵論中所載之對話內容在在顯示了納稅義務正當性之論證，而此論證上之困難，在本文看來，乃與中國傳統上道德與法律二者概念上無法明確區分的事實有關^[14]。

在此必須重申的是，當國家課稅之正當性和人民私有財產制之正當性二者兩相衝突時，課稅權之憲法界限，提供了一個限制國家課稅權力極為有力的理由。亦即，對於此一納稅人財產之「侵害來源」之去除，界限論提供了一個有效的解消方式—即否定該國家課稅行為之效力。

但本文想說明的是，權利與義務二者，在租稅法律關係當中，未必即為一體之兩面。申言之，權利，只是一種義務的「外觀」，一種義務的表現方式。而稅法學上亟待處理之核心問題，依舊是義務之問題（亦即透過納稅義務之課予來分配稅捐的負擔），不是權利的問題。

陸、形式與實質之重塑：租稅法規範性之探求

透過鹽鐵論的引介，能夠使我們跳脫西方框架下界限論所帶來外觀式的思考，而直接探觸納稅義務本身。除此之外，在一個繼受西方法制的華人社會中，還需面對法制繼受是否完整之問題。詳言之，此一課稅權和財產權在形式上的對立關係，究竟係出於課稅之憲法界限在論理上如何劃清之問題，抑或是出於傳統與繼受之間的齟齬問題，才是符合時代意義，而必須先行加以釐清的前提問題。而傳統與繼受之間，置於法律繼受觀點，仍為一形式與實質之二分問題。

[13] 內容主要係針對西漢武帝時期所推行之各種國營專賣政策之利弊，展開制度存廢之辨。

[14] 或可參照 仁井田陞，*中国の法と社会と歴史*，岩波書店，1967年；仁井田陞，*東洋とは何か*，東京大学出版会，1968年。

一、行為與偏好—本文所謂「主觀」與「客觀」之提出

納稅人之行為，乃是其偏好行諸於外的形式。倘該行為係以利益模式（即手段直接有益於目的之達成者）為考量，該行為之預見可能性較高。以納稅人之行為為例，倘其係以納稅人之稅負最小化為目的，則在判斷納稅人所可能採取之諸手段，自以最易達成目的之手段為優先選項。由此觀之，無論係納稅人自己或係徵稅人之國家，在藉助此種利益導向之決策模式思考，均能夠大致預見納稅人之行為，而預為管制甚或援用為誘導工具。

然而，納稅人之行為，並非全出於利益考量，或者說，納稅人之主觀偏好，亦非僅由「稅負最小化」之想法所主導，諸如納稅人種種自我實現之行為，其實未必以「自利」為考量。甚至，以稅負最小化為目的之行為，本質上仍應認為係附屬於營利動機，而僅具附屬地位；只是在考量租稅必與資本主義共存共亡之現實因素，深陷其中之納稅人往往或因不自覺或囿於社會現實而反受其所奴役支配而已。

另一方面，即便跳脫資本主義等時代表框架，納稅人行為之目的，本即不應、實亦難以單從「個人私益」此一因素加以理解掌握。詳言之，倘一個人之主觀偏好，係由其所認同或所受到之各種價值所構成，而稅負最小化作為體現各種價值之一部，自難以完全預測納稅人行為之動向。而為求緩和繼受法與固有價值二者之衝突，在稅法建置上恐怕不得不兼顧納稅人行為背後之各種主要價值判斷。而個人之價值判斷為何，卻非為他人所得以輕易預測。

二、主觀與客觀—主觀係一種「固有理解」

與利益模式相對者，為價值模式。相較於利益模式所具備之預見可能性，價值模式由於係個人基於其個別主觀偏好之選擇過程，其內容不僅難以客觀地從外部觀察，即便得觀察亦未必能夠為他人所理解。詳言之，納稅人之行為作為納稅人目的之外在形式，從旁人觀之，自可能造成各種不同之理解；只是諸此種種不同於行為人本人之理解，實乃由於他人與本人在主觀上偏好不同，致使價值取捨究竟有所不同之故。而同居共活於同一社會之人其價值理念應較為相近之觀點，亦僅為各人價值

理念中同受所處制度影響者，而較易被其他同居共活之人所理解之部分而已。而其餘部分，對旁人而言，只得由揣摩其本人之思考模式方可能略知一二，此種取向，本文稱之為固有理解。固有理解，則是運作個人自身內部各種價值取捨之動力。

三、語言與知識—溝通作為理解之前提

價值之取捨，乃思想之活動，是以各種價值之間的衡量，非思想無以呈現。惟一人之思想欲表露於外而與他人之思想產生互動，則須透過語言加以具體化。是以價值之間之溝通，必待語言作為媒介。

透過語言，兩種價值之相互溝通成為一種可能。另本於語言之邏輯具有形式邏輯和價值判斷二者（借用 Perelman 之觀點加以推論）^{〔15〕}，本文認為，透過語言作為載具，不同價值之間亦應具有溝通可能；但前提在於，彼此之間在語言上（亦即形式邏輯上），具有溝通的可能。此種可能性，乃植基於一套能夠同時表達者思想並且能夠傳遞各表達者之間思想之溝通機制。語言學上之類似說法，乃所謂共通文法之假設（Universal Grammar）。

四、規則與原則—利益模式與價值模式之相互性

透過此一假設，作為溝通媒介之語言規則，與傳遞思想之價值原則，將具有一定程度之關聯，而可能相互影響。此外，更重要的是，透過此一相互性，使得我們即便難以直接掌握他人之固有理解，卻能夠在確認此一相互性之前提下間接影響其主觀偏好，以遂規制目的。

不過在此須加以強調者為，納稅人自由作為財政憲法之核心價值，即便能透過利益模式加以理解，其內涵並非「納稅人之利益」足以涵蓋。詳言之，在資本主義市場經濟體制下，納稅人自我之實現已逐漸能透過其

〔15〕 Perelman 認為，邏輯不僅只是有如同數學公式般的形式邏輯，同時亦有如同價值判斷般的辯證邏輯而後者乃是一種對各種人類行為目的之判斷。基此，價值判斷者，乃是作為是非、善惡、效用與否之基準。詳 Perelman & Olbrechts-Tyteca, *The New Rhetoric-A Treatise on Argumentation*, translated by John Wilkinson and Purcell Weaver, 1969, University of Notre Dame Press. 中文相關介紹，廖義銘，*佩雷爾曼之新修辭學*，唐山，1997；王效文，*法、論證與修辭學—Chaim Perelman 新修辭學法理論之研究*，政大法碩，1997。

財產之多寡予以量化，是以對納稅人財產之提高與減少，毋寧直接地影響其自我實現之能力（已知如何自我實現）或可能性（還不知如何實現）。換言之，利益模式之確保亦有助於納稅人價值之確保。

柒、代結論：

中西租稅法規範之比較－兼論繼受可能性

華人社會與西方諸國的淵源各異，雖在歷史上偶有數次大規模的交流，但在發展上究屬不同。惟有趣的是，在各自的發展歷程中，卻面臨了相同的難題而有待解決；本文所研究之課題，毋寧是法學上之一適例。同樣面臨對外戰爭的龐大支出，國家如何透過其財政政策於經濟體制中謀求最大利潤，以支應費用，取決於其經濟體制之選擇。然而，經濟體制之選擇，往往可能對人民之經濟生活造成全面性的影響，而在現代國家中更成為憲法學上關鍵問題。

然而憲法學與財政學二者觀點畢竟不同，其背後之價值取捨更不能等同視之，但可以確定的是，「國家是否介入市場」此一千古大哉問，似乎已儼然成為東西方所不約而同關注的焦點。本文僅將焦點集中於《鹽鐵論》與《租稅國危機》，兩大財經政策辯論之分析。

透過鹽鐵論的引介，能夠使我們跳脫西方框架下界限論所帶來外觀式的思考，而直接探觸納稅義務本身。鹽鐵會議之思想對辯與當時社會背景之結合，說明了課稅權與納稅義務正當性二者在傳統中國之關聯性。只是由於中國傳統上道德與法律二者概念上無法明確區分，使得納稅義務之正當性出現了論證上之困難。本文透過西方法治思想中原則與規則之二分以及關連性作為橋樑，用以協助二者之釐清。實則，原則衝突與規則競合二者所揭示之價值權衡與先後排序問題，亦與貫穿中國經濟倫理思想之「義利之辨」理念不謀而合，充分顯示出中西倫理思想之些許共通性。

因此，如果法繼受，只是單純制度上或者條文式的移植，將形同將源自於不同社會價值之框架，直接置於之上。而在執行上是相當不容易的。因此為，不同價值觀點如果能夠相互理解，才有互為借鏡的可能。但是，當不確定是否相互理解時，逕強將該價值諸加其上，繼受人民未

必能夠理解該制度之成立原因，進而亦無法理解何以必須要加以遵守的正當性。



Abstract

This paper is on the assertion that tax regulations base on economic affairs as its centre, thus, through comparative studies on law and economics would contribute to the clarification of the position of tax law as well as the localization of the law received.

This paper also proposes necessary clarification of disparities on the reception of western legal institutions and ideas; namely, in the case of Taiwan, an expressive recognition of diversified reception despite *res ipsa loquitur*, and a concretization of the process and method for such reception.

Keywords: rule of law in taxation , principle of substantive taxation , reception of law, tax morality