

國立台灣大學法律學院科際整合法律學研究所

碩士論文

Graduate Institute of Interdisciplinary Legal Studies

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis

論逃漏稅捐罪之處罰基礎

The Discussion of Criminalization Foundation of Tax

Fraud

曾緯

Wei Tseng

指導教授：周漾沂 博士

Advisor: Yang-Yi Chou, Dr. iur.

中華民國 111 年 9 月

September 2022



國立臺灣大學碩士學位論文
口試委員會審定書



論逃漏稅捐罪之處罰基礎

The Discussion of Criminalization Foundation
of Tax Fraud

本論文係曾緯君（學號 R01A41032）在國立臺灣大學國際整合法律學研究所完成之碩士學位論文，於民國 111 年 9 月 25 日承下列考試委員審查通過及口試及格，特此證明

指導教授：周子沂

口試委員：徐育安

許澤天

周子沂



謝辭

內心幻想過好幾次，當確定自己有資格動筆謝辭時，究竟會有多雀躍興奮。但真的走到了這一天，心情反而格外平靜，因為知道要不是過去這十年間有身邊的許多人給予我支持、鼓勵和幫助，我無法走完這最後一哩路。

感謝我的指導教授，周漾沂老師。老師富有哲學性的理念與嚴謹的思辨，讓刑法的課堂總能充滿想像力和樂趣，也讓我喜歡上這門學科。感謝老師這些年來的自由放任，在我一次又一次遞給你休學同意書時，不是質疑，而是不放棄地給我鼓勵和支持。也要感謝我的另外兩位口試委員，許澤天教授與徐育安教授。兩位教授在倉卒之際答應擔任我的口試委員，並認真看待我論文中諸多不成熟且過於天馬行空的觀點，在口試時給予我寶貴的實質批評與修改建議。

感謝我在法學院遇到的好同學、好朋友們。慶昌、惟安、倍伸、種甲、詩涵、淙源、靖安、祖灝，雖然讀書會我不太認真，但我好喜歡跟你們單純地唱KTV、喝酒、聊天，也喜歡聽你們各自分享對時事的精闢見解。能遇到如此優秀又真誠的你們，是我的榮幸。科法所同學們，回想起最初兩年跟高中一樣的課表，到後來一起準備國考、論文，以及出社會後彼此分享工作經驗、互吐苦水，我相信我們會是彼此一輩子互相扶持的力量。

感謝我的家人。雖然我嘴巴上說才不接受情緒勒索，但倘若不是我媽有一天話中帶淚地說希望我完成論文，或許我已經放棄了。感謝他們一路以來的包容、體諒和信任。



感謝我 128 的高中同學們，可惜以後不能繼續開究竟是我會先畢業還是 Toro 會先交女朋友的玩笑；也特別感謝最近剛晉升人父的詠沂，你在我最茫然的時候伸出援手，是我繼續努力下去的動力。另外，還要特別感謝宜寧學姊在我的論發上提出寶貴的建議。也謝謝我交換生涯的好夥伴苡儂，在荷蘭的那學期如果沒有你一起相伴玩耍，不知道會少掉多少樂趣。

最後，要感謝 C、S 和 A。我是個生活與感情上的巨嬰，往往帶給身邊最親近的人很多傷害與痛苦。你們對我的一切忍讓與沒有條件的愛，我知道那不是理所當然。謝謝你們願意與我同行，感謝這段期間內曾有你們的陪伴。

曾緯 2022.09.26 凌晨

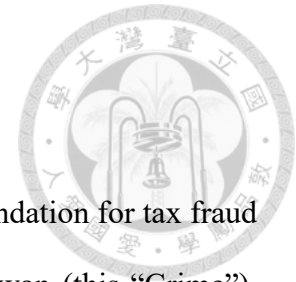
摘要



本文嘗試為稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪建立由上至下的正當性基礎。基於自私即理性的預設，本文主張，由於國家是個體自願性地限縮自身對外支配以俾進入穩固合作，從而使每一名個體所獲效用皆得到提升之必要條件，故其存在具有正當性。國家提供之服務與建立的制度亦應符合柏拉圖改善，即在不使任何個體的效用受到減損的前提下提升任一名個體的效用，始具有普遍性而具有正當性。而政府須徵收稅捐以支應提供服務的財政支出，此為稅捐之正當性來源。稽徵階段之核定程序的運作，因稅法上協力義務的設計而易受納稅義務人的妨害，故本罪設定的保護法益為核定程序之完善運作。最後，本文認為單純不為申報因不具有保證人地位，故不成立不純正不作為犯，但本罪有增訂純正不作為犯之空間。

關鍵詞：協議道德、稅捐稽徵法、逃漏稅捐罪、賽局理論、柏拉圖改善、不作為逃漏稅捐

Abstract



This thesis undertakes to construct a top-down justification foundation for tax fraud penalty as stipulated in Article 41 of the Tax Collection Act in Taiwan (this “Crime”). This thesis proposes that in the assumption of that one is rational to be driven by his/her self-interests, as the existence of a state is an essential factor for everyone to be able to jointly and voluntarily restrain their own entitlement rights to the world and cooperate with each other while the utilities of all will increase, the existence of the state shall be justified. Not only the state itself, the services and systems provided by the state can be considered as universal and justified if they meet the Pareto improvement condition, under the implementation of which one or more of the members of the state’s utility will be increased while no one’s utility will be decreased at the same time. The Taxation gains its justification foundation from the government’s necessity to levy taxes to pay for its fiscal expenditures due to rendering the justified services. Since the assessment process in tax collection stage is vulnerable from tax payer’s interference as it is schemed to involve tax payer’s obligation to cooperate, the smoothly operation of the assessment process shall be deemed as the legal interest of this Crime. Last, this thesis argues that omission to declare tax related information does not constitute a derivative omission offence due to the lack of guarantor’s position of the perpetrator; however, it is acceptable to amend the articles to include punishments of direct omission offence for tax fraud.

Key words: morals by agreement, tax collection act, tax fraud, game theory, pareto improvement, committing tax fraud by act of omission

目錄



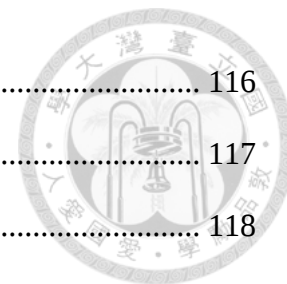
謝辭	i
摘要	iii
Abstract	iv
目錄	v
第一章 緒論	1
第一節 研究動機	1
第一項 逃漏稅捐罪最新修正	1
第二項 處罰輕重失衡的比較基準	2
第三項 屈從於現實面的需求	3
第二節 逃漏稅捐罪的本質與預設功能？	5
第三節 研究範圍與研究方法	7
第二章 國家與稅捐	8
第一節 稅捐的法律概念	8
第一項 實定法	8
第二項 學說見解	9
第一款 以金錢為給付	10
第二款 由國家獨占並以強制力課徵	10
第三款 稅捐不具給付對價性	12
第四款 以獲取財政收入為主要或附帶目的	13
第三項 小結	14
第二節 國家課稅權正當性理論概述	14
第一項 何以國家可以徵稅？	15
第二項 區別課稅權正當性與課稅權界限	16

第三項	利益說	17
第一款	經院哲學與官房主義	17
第二款	社會契約論者	19
第三款	Lorenz von Stein 的稅捐自我再生觀點	24
第四款	其他支持利益說的主張	28
第五款	對利益說的批評	29
第四項	犧牲說	31
第一款	國家有機體論	31
第二款	John Mill	32
第五項	近代討論的轉向——以經濟理由取代倫理性的證立	33
第六項	小結	34
第三章	證立國家正當性與課稅權	37
第一節	前言	37
第二節	Schumpeter 的租稅國	38
第一項	租稅國家概念	38
第二項	租稅——私有財產權與私經濟領域運作的對價？	42
第三項	社會無力進行的經濟活動？	43
第三節	國家的形成	44
第一項	在國家生成之前	44
第一款	Hobbes 的人類圖像	44
第二款	自私即理性	46
第三款	賽局理論與柏拉圖改善	47
第二項	國家自然生成的過程	53
第一款	保護性社團	53
第二款	從保護性社團到國家	54

第四節	課稅權基礎的證立	60
第一項	稅捐是建立合作機制的必要費用	60
第二項	稅捐徵收不得使令人民低於最低生活水平	61
第三項	以反映效用提升的所得為課稅客體	62
第五節	小結	64
第四章	逃漏稅捐罪的保護法益	66
第一節	前言	66
第二節	法益概念沿革的考察	68
第一項	權利侵害說——Feuerbach.....	68
第二項	財保護理論——Birnbbaum	69
第三項	法益的兩種路線	71
第一款	狀態說——Binding	71
第二款	利益說——Liszt	74
第四項	憲法實證主義	74
第五項	本文立場	75
第三節	植基於個體效用最大化的法與法益	77
第一項	法——具普遍性的實然人際互動行為準則	77
第二項	法益——落實抽象權利關係變動的必要性條件	79
第四節	證立本罪的保護法益	81
第一項	我國實務見解	81
第一款	多數說：稅捐機關稽徵結果正確性	81
第二款	少數說：國庫收入完整性	82
第二項	既有學說見解	82
第一款	課稅高權——抗稅足以否定稅捐高權？	83
第二款	申報資料正確性——納稅人義務來源？	85

第三款	租稅債權請求—聚焦於租稅制度與秩序	86
第四款	租稅債權請求之延伸——國民間之稅捐負擔公平	87
第三項	本罪保護法益的提出	89
第一款	維護以創造稅捐潛力為目的之租稅循環制度	89
第二款	聚焦於稅捐稽徵階段	90
第三款	核定——具體化抽象法定租稅債權為金錢債權的過程	90
第四款	本罪保護法益——稅捐核定程序的完善運作	92
第五款	核定程序完整運作與稅捐債權請求之差異	94
第五章	逃漏稅捐罪的解釋策略	95
第一節	各國立法例	95
第一項	我國	95
第一款	本罪體系定位	95
第二項	美國	97
第一款	構成要件	100
第二款	逃漏稅捐義務的核定與具體稅捐債務的分別	102
第三項	英國	102
第四項	德國	103
第五項	日本	105
第二節	本罪解釋策略與修法建議	105
第一項	行為主體	105
第二項	不作為逃漏稅捐	106
第一款	實務見解	107
第二款	學說見解	109
第三款	不純正不作為犯	109
第四款	純正不作為犯	113

第三項	現行法下本罪為實害犯	116
第四項	提高法定刑度與加重處罰	117
第五項	稅捐稽徵法第 41 條修正建議	118
第六章	結論	120
第七章	參考文獻	123





第一章 緒論

第一節 研究動機

第一項 逃漏稅捐罪最新修正

財政部於 2019 年預告大幅修正稅捐稽徵法，相關修正案至 2021 年 11 月 30 日終於經立法院三讀通過。觀察預告修法期間新聞媒體所報導的內容，稅捐稽徵法第 41 條「逃漏稅捐罪」（下稱「本罪」）的修正受到社會高度關注，也引發了筆者對本罪的興趣¹。本罪此次修法，包含了將納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐之得併課罰金上限由新臺幣（下同）6 萬元大幅提高至 1,000 萬元，另外還增訂了加重處罰要件——當個人逃漏稅額在 1,000 萬元以上、營利事業在 5,000 萬元以上時，法定刑提高至一年以上七年以下有期徒刑，併科新台幣一千萬元以上一億元以下罰金²。

綜觀財政部提出的修正版本乃至立法院各黨團提出的版本，對於提高逃漏稅捐罪刑責的說明理由相當一致，皆係認為在某些案件中由於一事不二罰與行政罰法中刑罰優先原則的適用，漏稅額高達數十億元的犯罪人得以避開天價罰鍰，而

¹ 相關新聞參閱中國時報（05/12/2021），〈立院初審通過稅捐稽徵法修正 詐術逃漏稅面臨最高千萬元罰金〉，<https://www.chinatimes.com/realtimenews/20210512006696-260410?chdtv>（最後瀏覽日：2022 年 9 月 9 日）；ETtoday 新聞雲（09/23/2019），〈欠稅大戶要注意！財部：個人欠稅千萬 企業 5 千萬以上算重大逃漏稅〉，<https://finance.ettoday.net/news/1541353>（最後瀏覽日：2022 年 9 月 9 日）；中華民國財政部（11/30/2021），〈立法院今(30)日三讀通過「稅捐稽徵法」部分條文修正草案〉，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=fb718960d9f44eb2804c6dc320bc846f>（最後瀏覽日：2022 年 9 月 9 日）。

² 立法院關係文書（2021），《院總第 981 號 委員提案第 26383 號》，頁委 190。

僅承擔五年以下的自由刑以及可被略過不計的六萬元罰金，存在「處罰輕重失衡」的現象³。換言之，立法者與行政機關一致認同——單從財產利益的觀點來看，國家給予於某些超高逃漏稅額案件的犯罪人的刑事懲罰，相較其可能受到的行政罰鍰更為「優惠」，而這違背了刑事罰的懲罰作用應當較行政罰更強的預設，故擬經由本次修法予以矯正⁴。

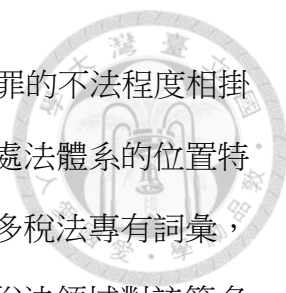
第二項 處罰輕重失衡的比較基準

不過，當我們試著進一步分析「處罰失衡」這個修法理由背後的意涵，會發現在學理上尚有待解釋之處。

其一，立法者似乎預設了刑罰的自由刑與行政罰鍰之間，存在一個合理的兌換比值。也就是經過換算，每監禁一天可以相對免去的罰鍰金額如高於某一數額，就足認存在處罰失衡的現象。姑且不論這個具體比值在立法者與人民心中的數額為何，預設一個比值的存在，便揭示了立法者認為刑事不法的處罰（如自由刑、罰金）與行政不法的處罰（如罰鍰）兩者可以某程度地放在同個天秤上比較。不過，刑事罰與行政罰究竟是否有共量性尚容有爭議，本罪據此為修法理據

³ 相關實例參閱：中時新聞網（09/06/2017），〈蹲苦牢 1 天可抵 13 萬罰金〉，<https://www.chinatimes.com/newspapers/20170906000597-260106?chdtv>（最後瀏覽日：2022 年 9 月 26 日）。

⁴ 財政部（2019），〈稅捐稽徵法部分條文修正草案條文對照表〉，<https://law-out.mof.gov.tw/Download.ashx?FileID=45545>；立法院關係文書（2021），《院總第 981 號 委員提案第 26676 號》，頁委 96。



是否有所不足⁵？更根本的問題是，刑事罰的刑度應該是與該犯罪的不法程度相掛勾，自始何以有和行政罰相比較的基礎？雖然說，本罪因其所處法體系的位置特殊而同時具有稅法與刑法的本質，以致本罪的構成要件包括諸多稅法專有詞彙，如「納稅義務人」、「稅捐」、「逃漏」等等，在釋義學上須借取稅法領域對該等名詞既有的定義與概念。然而本文以為，逃漏稅捐罪作為附屬刑法，與刑法系統內的其他犯罪仍應具有內在一致性。也就是說，在判斷逃漏稅捐罪舊法下刑度是否過輕時，應該參考刑法體系下與刑責有關之理論；惟修法中卻未見相關討論，而是直接跳躍至將本罪處罰程度與行政罰鍰金額做比較，毋寧是忽視了本罪為刑事罰法的面向⁶。

第三項 屈從於現實面的需求

其二，罰金刑依學說見解可區分為「針對輕罪的財產制裁」或是「作為剝奪犯罪行為人不法獲利的手段」。前者係針對不法程度相對較輕、罪責也不具有高度個人可非難性的犯罪，刻意賦予法院免於動用自由刑的替代方案，也可以是該犯罪的通常情境中行為人有取得不法經濟利益或營利意圖，從而兼有經濟利益剝奪的功能（如刑法第 143 條的投票收賄罪）。後者則常見於附屬刑法中，當該罪中行為人顯然是以追求經濟利益為犯罪的原始目的時，高額罰金即主要作為剝奪不法獲利的手段（如證券交易法第 171 條第一項）⁷。

⁵ 刑事不法與行政不法的區分，參陳信安（2014），〈再論刑事不法與行政不法之區別——以德國聯邦憲法法院裁判見解及立法形成自由為中心（下）〉，《興大法學》，16 期，頁 186-191。

⁶ 類似批評，參許澤天（2022），《刑法分則（上）：財產法益篇》，頁 206，四版，臺北：新學林。

⁷ 薛智仁（2018），〈罰金刑體系之改革芻議〉，《臺大法學論叢》，47 卷 2 期，頁 764 以下；許恒達（2017），〈省思罰金刑的設計理念與制度走向〉，《月旦刑事法評論》，6 期，頁 7 以下。



觀察本罪在修法前罰金金額明顯偏低的現象，本罪的立法邏輯應更傾向為針對輕罪的財產制裁。本文推測，立法者原初想像中本罪的通常態樣，應是發生頻率高、但金額低的小額逃漏稅捐，犯罪行為人僅是抱持僥倖心態而法敵對性低，故屬於輕罪。惟本罪在本次修正大幅提高罰金與自由刑責之後，如可解讀為現今的立法者有意識地將本罪的通常態樣從處罰小奸小惡的庶民犯罪，升高至針對逃稅金額高、具有計畫性的白領經濟犯罪，那麼本罪的立法邏輯即從針對輕罪的財產制裁轉變為剝奪犯罪行為人不法獲利的手段；那麼本文要問的是，本罪這樣功能及定位上的改變，除了是配合實務需要解決刑事罰與行政罰失衡的現象外，是否還提的出其他論述，在刑法法理上足以推翻本罪原始的立法邏輯及功能定位？更根本性的問題是，本罪的原始功能以及定位又是什麼？

最後，根據實務見解，本罪以處罰積極行為逃漏稅捐者為限。實務上認為如是消極的不申報或不作為，其「惡性」尚與積極詐術有別，並不構成本罪的刑事罰。更明確地說，消極逃漏稅捐之行為人縱使主觀上已有逃漏稅捐的故意，但使用的是消極不作為的手段（如刻意不開立發票），實定法下仍僅適用逃漏稅捐的行政罰⁸。有論者對此實務見解多所批評，認為應承認本罪有不純正不作為犯的適用，或從參考德國法增訂本罪的純正不作為犯⁹。可惜的是，政府並未透過此次修法正面回應上述學界質疑，反而是有意識地配合現行實務的結論，拒絕將不作為逃漏稅捐納入處罰範圍¹⁰。

⁸ 最高法院 74 年台上字第 5497 號判例、最高法院 92 年台上字第 1624 號刑事判決參照。

⁹ 肯認有不純正不作為犯的適用，參柯格鐘（2022），〈再論租稅刑罰與租稅行政罰之關係〉，《月旦財稅實務釋評》，30 期，頁 12 以下；宜增訂純正不作為犯的見解，參許澤天（2022），前揭註 6，頁 202。

¹⁰ 黃士州（2021），〈詐術逃漏稅罪的刑事裁判實務觀察〉，《會計師季刊》，288 期，頁 13。

第二節 逃漏稅捐罪的本質與預設功能？



總體來說，在舊法本罪的法定刑上限對於某些逃漏稅金額巨大的個案來說顯有不足，是目前學界與民意的共識。但所謂的「不足」，除了訴諸國民情感、與行政罰之間的衡平、以及與國外法刑度的比較之外，是否能從我國的刑法體系內生出更具法理依據與一貫性的理由？如有困難，則不妨換個方向思考，所謂的不足，有無可能是我們對於本罪功能與意義的認知已然偏離了其本質及預設，從而對適用本罪之具體處罰結果產生錯誤期待？

本文以為，本法既有之與修法衍生出之種種疑點，根源是由於本罪缺乏刑法的上位概念指引，尤其是關於國家功能、稅捐本質以及本罪保護法益的分析。衡諸國內學者對於本罪的研究文獻並不在少數。早期的租稅法教科書中便有對本罪在釋義學的層次上的介紹¹¹，亦有公（稅）法學者梳理相關憲法解釋並提出稅捐罰之違憲審查標準¹²，近期則有刑法學者就法人及法人之負責人涉及稅捐刑罰衍伸之轉嫁罰、利得沒收提出分析¹³。在學位論文方面，本罪近幾年相對熱門，除了有從公法視角考察本罪相關議題者之外，陸續也有數本以刑法視角檢視本罪的學位論文出現，其中對於本罪的行為態樣、構成要件解釋應用、以及與行政罰之

¹¹ 陳清秀（2019），《稅法總論》，頁 695-715，修訂十一版，臺北：元照。

¹² 葛克昌（2012），〈稅捐罰與憲法解釋〉，《月旦法學雜誌》，202 期，頁 114-139。

¹³ 如：許澤天（2014），〈公司負責人對於公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題——釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造〉，《東吳法律學報》，26 卷 1 期；許澤天（2013），〈參與法人逃漏稅捐的可罰性〉，《月旦法學教室》，128 期；林鈺雄（2019），〈沒收新法之發還被害人問題：兼評逃漏稅捐罪之相關裁判〉，氏著，《沒收新制（四）：財產正義的實踐》，臺北：元照；莊義雄、封昌宏（2011），〈論逃漏稅行為的犯罪既遂〉，《台灣法學雜誌》，173 期。

互動關係多所著墨¹⁴。然而相較於針對稅捐刑罰實然面上構成要件與適用上的衝突，作為稅捐刑罰核心的可罰性基礎與法益侵害的相關討論，卻較為缺乏。

蓋通說認為刑法以保護法益為目的，個別刑罰規範在解釋與適用上必須符合法益原則，以指向該規範所設定的保護法益為前提¹⁵。要釐清本罪的侵害法益內涵，勢必要先掌握本罪的本質，包含稅捐的性質與逃漏稅的可罰性基礎。同時論述上也不可避免地要追溯至更上位的問題，也就是國家徵收稅捐乃至於國家存在的正當性基礎。因為倘若稅捐本身即不具有正當性，依附於其上的逃漏稅捐罪自然也難認有正當性；反之，如果能釐清稅捐的本質，則本罪的可罰性基礎與本罪的保護法益的輪廓才更為清晰。唯有當本罪的保護法益輪廓清晰，法益理論對於釋義學的指引功能才能發揮，而對於本罪修法提出支持或批評的可能。

故抱持上開想法，本文除就稅捐的性質、逃漏稅捐罪的現況等作概略的介紹外，亦著重於國家課稅權正當性相關的學說以及本罪的法益分析，期望憑藉對稅捐與逃漏稅捐本質上的分析，釐清本罪在解釋適用上的模糊地帶，並最終將上位的理論落實於本罪的釋義學層次。

¹⁴ 以討論逃漏稅捐罪為核心的學位論文，如：王瑀璇（2014），《逃漏稅捐罪與脫法避稅行為界限之研究》，國立政治大學法學院碩士在職專班碩士論文；朱啟仁（2011），《逃漏稅捐罪之研究》，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文；李南如（2018），《論逃漏稅捐罪之刑罰》，東吳大學法律學系碩士論文；黃湘婷（2018），《逃漏稅捐處罰法制改革—實證研究之觀點》，國立交通大學科技法律研究所碩士論文；陳仁皓（2020），《析論租稅刑事犯罪不作為犯之犯罪構成要件該當性：美國稅法與我國稅法》，國立政治大學財稅學系碩士論文。以探討稅捐正當性為核心的論文，如：藍元駿（2009），《租稅國家與財政憲法——對照《鹽鐵論》與《租稅國危機》》，國立台灣大學法律學系博士論文。

¹⁵ 周漾沂（2012），〈從實質法概念重新定義法益：以法主體性論述為基礎〉，《臺大法學論叢》，41 卷 3 期，頁 983-984。

第三節 研究範圍與研究方法



本文的研究範圍為稅捐之內涵、逃漏稅捐行為評價與定義、逃漏稅捐行為在刑法領域可罰性的分析。具體涉及的實證法規範為稅捐稽徵法第 41 條，檢視的面向為稅捐稽徵法第 41 條之正當性基礎。此外，因為本條的包含了「納稅義務人」、「稅捐」、「詐術」等需仰賴其他法條規範才能掌握其本質的構成要件，從而本文研究範圍不侷限於稅捐稽徵法，與上述相關連的條文也在本文討論的範圍之內。惟請讀者注意，本文探討的範圍侷限在稅捐刑法中，關於稅捐法相關行政罰規範的正當性問題，因涉及行政機關政策考量的因素，不在本文擬處理的範圍。

第二章 國家與稅捐

第一節 稅捐的法律概念



討論逃漏稅捐，第一步是釐清稅捐的定義。以下疑問點出稅捐定性的重要性：「與逃漏稅捐相比，逃漏行政罰鍰、罰金或是空氣汙染防制費一樣都是逃漏對於政府的金錢給付義務，為何實務上僅有為稅捐逃漏特地制定刑事罰則？」本文想知道的是稅捐有何特別之處，使其有別於其他對國家的金錢給付義務，給予刑事處罰的特別關照。

第一項 實定法

本國稅法典中對於稅捐、租稅、稅賦等等，並未給予明確定義與體系定位，因此在實定法上並未存在統一的稅捐概念。查我國稅捐稽徵法第二條：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐。但不包括關稅。」，其本意不在定義稅捐，僅是排除關稅於稅捐稽徵法的適用範圍外¹⁶。也就是說人民對國家的財務負擔，不論其名義上是否以「稅」或「捐」稱之，仍須實質判斷是否屬於稅捐。

國際上來說，經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development）則將租稅定義為「納稅義務人向政府或高權的支付，在意義上

¹⁶ 蔡茂寅（2010），〈財政法：第三講 稅課收入（上）〉，《月旦法學教室》，91期，頁68-89。

與自政府收到的利益不具有等比例的關聯性，故屬於單向的支付；且不包含對政府的罰金、罰款、強制貸款等等¹⁷」。



第二項 學說見解

本國學界係參考德國法例與學說，從體系上將國家或其他公法人依據公法規範以獲得收入為目的而課予人民之金錢給付義務，統稱為「公課」。而公課再依其符合的性質不同，區分為「稅捐」與「非稅捐公課」。非稅捐公課包括規費、受益費、特別公課等¹⁸。至於稅捐的定義，則參考德國租稅通則第三條：「稱租稅者，謂公法團體，基於獲取收入之目的，對所有該當給付義務的法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬於特定給付之對價給付者；收入得為附帶目的¹⁹」，並從我國現行法之各類稅目，歸納出稅捐有以下幾項特徵：(i) 以金錢給付、(ii) 由國家獨占且強制課徵、(iii) 不具給付對價性、以及(iv) 以獲得收入為主要或附帶目的²⁰。此些特徵本文以下將一一討論。

¹⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT, REVENUE STATISTICS 2020 319 (OECD 2020), <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/8625f8e5-en.pdf?expires=1663056817&id=id&accname=ocid53016431a&checksum=75893369876D00586FF338FF0D1C8BD4>.

¹⁸ 陳清秀，前揭註 11，頁 75-94；柯格鐘（2019），〈司法院大法官 107 年度憲二字第 122 號保力達股份有限公司聲請釋憲案法律意見報告書〉。

¹⁹ 轉引自柯格鐘，前揭註 18，頁 1。

²⁰ 黃茂榮（2012），《稅法總論：法學方法與現代稅法》，頁 3-5，增訂三版，臺北：自版；陳清秀，前揭註 11，頁 66-71。



第一款 以金錢為給付

在現代貨幣經濟社會中，稅捐以金錢給付為原則。如此能有效降低稅捐稽徵成本，且相較於徵集具體的勞動（繇役）與時間，從人身自由的限制轉為財產的剝奪，更容易被人民所接受。不過，本國法下仍有得以實物給付的例外，例如：遺產與贈與稅法第 30 條，當稅額在三十萬以上時，納稅義務人得以易於變價及保管之實物一次抵繳，以及土地稅法第 23 條，田賦的徵收以實物為原則，折徵代金反而為例外²¹。

因此本文以為，以金錢為給付並非稅捐的必要條件，只是現代稅捐基於便利性在徵收上的特性，不具有區分稅捐與他項對政府的金錢繳納義務的實益。以實物抵充的例外存在，凸顯了以金錢繳納僅可被稱為是多數稅捐的「特徵」而非稅捐的規範性「定義」；稅捐以金錢為給付的原則，毋寧只是絕大多數的稅捐國家在徵收方式上基於便利性，都選擇以金錢給付而已。

第二款 由國家獨占並以強制力課徵

根據我國憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅的義務」，以及憲法第 107 條、109 條與 110 條賦予中央與地方稅捐的立法與執行權限，國家在實證法上被賦予課稅權是毫無疑問的。但本文首先要問的問題是：「國家的課稅捐是否是獨占的？」獨占的語意應該是一個對象，可以是實體物、權力或利益等，由某一特定的個體獨享並排除他人的利用。但綜觀中外法令，國家無須刻意宣稱稅捐專屬

²¹ 田賦自民國 76 年起停徵至今，但並未廢除；陳清秀，前揭註 11，頁 67。

於政府，或是訂立規範禁止個體或私法人向他人收取「稅捐」的現象。既然法律文字上，國家並沒有排除私人收取「稅捐」的可能性，那麼為何稅捐由國家獨占，會被認為是稅捐的一項特徵？



本文認為，這是由於稅捐的徵納，本質上就綁定透過國家的強制力為之。而在法治社會中，國家或其地方自治團體，基於自身被行使統治權的獨立地位，是唯一得合法對他人行使強制力的機構。所以當我們將稅捐定義成是一種透過強制力的金錢徵收時，收取的主體就只能是國家了。如果對於政府的金錢給付不具有強制的性質，那或許可被稱作人民或個體對政府的納貢、樂捐，但便非意義上的稅捐。如果是由不具有強制力的團體或個人所收取，則不符合稅捐的定義，應被定性為非稅捐。故此項特徵可以被簡化為「國家以強制力徵收」，國家獨占課稅權只是國家獨占強制力的必然推論。也因此，本文認同國家以強制力徵收是稅捐具有的規範性定義之一。

雖然本國實定法下只有國家被賦予徵稅權，但在外國法例中也有使非公法人得以課徵「稅捐」的案例。例如在德國，部分經核准之宗教團體可以向其成員課徵「教會稅」(Kirchsteuer)²²，奧地利、冰島、瑞士、丹麥和瑞典也有類似對宗教團體成員課徵的強制性稅捐²³。然而依本文見解，此等由非公法人以外的法人所收取的具有強制性的費用，其強制力的根源還是來自於國家制定之法令，且個人保有是否退出教會的權力（退出則無須繳納教會稅），所以邏輯上與政府向宗

²² 陳汶津（2021），〈稅捐與非稅公課〉，《月旦法學教室》，227期，頁46。

²³ Dalia Fahmy, *European countries that have mandatory church taxes are about as religious as their neighbors that don't*, PEW RESEARCH CENTER (last visited: Aug. 31, 2022), <https://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/05/09/european-countries-that-have-mandatory-church-taxes-are-about-as-religious-as-their-neighbors-that-dont/>.

教團體的人民收取稅捐後再轉手將稅收補貼與宗教團體並無差異，形同免去其中政府代收代付的過程。像這樣的案例，更表徵了背後國家強制力的支持，是稅捐的必要條件。



第三款 稅捐不具給付對價性

稅捐不具給付上的對價性，係指稅捐並非為了補償國家給付給人民的特定利益而徵收，且政府也不因徵收稅款而向人民負擔特定的行政給付義務。參考德國法，德國租稅通則第 3 條係將本特徵明文化：「稅捐.....，並不構成一項對於特定給付的對待給付；.....²⁴」。此項特徵的主要目的，在於區別稅捐與受益負擔的不同。在學理上，受益負擔乃是人民對於行政之特定給付所為之對待給付，具有使用者付費的性質。受益負擔又可分為受益費與規費，收益費係指公權力就特定工程的興建或維護所需支出的費用，向可能享受到該工程所帶來的好處的對象直接強制徵收²⁵，規費則是公權力基於被動提供服務的立場，在特定人要求下提供特定行政給付時，為支應該服務之費用而向申請人收取，如法院的裁判費、護照領照費、國家公園入場費.....等等²⁶。然而，此一特徵在某程度上也容有例外。在特定稅目徵收的稅捐被指定用於特定行政目的，即專款專用時，政府提供的服務或利益會間接地有利於納稅義務人，此為學理上所謂的「目的稅²⁷」。例如平均地權

²⁴ 陳清秀，前揭註 11，頁 66。

²⁵ 黃茂榮，前揭註 20，頁 24-25；如工程受益費徵收條例第二條：「各級政府於該管區域內，因推行都市建設，提高土地使用，便利交通或防止天然災害，而建築或改善道路、橋樑、溝渠、港口、碼頭、水庫、堤防、疏濬水道及其他水陸等工程，應就直接受益之公私有土地及其改良物，徵收工程受益費；其無直接受益之土地者，就使用該項工程設施之車輛、船舶徵收之。」

²⁶ 黃茂榮，前揭註 20，頁 26。

²⁷ 陳清秀，前揭註 11，頁 67。

條例第 51 條規定，土地增值稅應用於供育幼、養老、救災、濟貧、衛生、扶助身心障礙等公共福利事業、興辦社會住宅、徵收公共設施保留地、興辦公共設施、促進農業發展、農村建設、推展國民教育及實施平均地權之用。



第四款 以獲取財政收入為主要或附帶目的

本特徵的目的在於區別稅捐與罰金、罰鍰、滯報金以及利息等其餘國家基於非滿足財政收支需求而課予人民之金錢繳納義務，例如罰金的目的是不法行為的制裁，即不屬於稅捐的範疇。而所謂的以獲得財政收入為目的，有論者認為判斷基準在於是否以用於執行公共任務的收入為目的，至於該筆款項以何種形式被使用，以及履行公共任務的是國家或是國家委託的私法人，並不影響判斷²⁸。

然而，現代國家賦予稅捐的任務除了作為財政收入的來源以外，還有調控宏觀經濟狀況、影響個體決策行為等等功能，以致本特徵有模糊化的趨勢。例如特種貨物及勞務稅，觀其立法目的是為了「健全房屋市場.....符合社會期待.....兼顧保育政策」等等，實難說與滿足財政收入需求有關。不過學者一般認為，在社會國的理念下，具有政策目的性質的稅捐優惠和稅捐徵收納入其他非財政需要的考量，只要有助於達成國家設定之目的，也是可以接受的²⁹。

²⁸ 陳清秀，前揭註 11，頁 69。

²⁹ 黃茂榮，前揭註 20，頁 10。

第三項 小結

從上述簡介和檢討，可以發現並非所有被認定為是稅捐者，都具有上述的全數特徵，而是存在諸多例外情況；尤其是稅捐不具給付對價性以及稅捐以獲取財政收入為目的此二項特徵，對於劃定實定法下稅捐的範圍幾無幫助。這表示說，現有通說之稅捐特徵作為描述性、歸納而出的結論，難以發揮篩選稅捐中不合宜之稅目以節制國家課稅權擴張的機制。有論者批評到，由於稅捐缺乏規範性定義，當課稅權為國家得以強制力單方面發動，納稅人卻無以對課徵的目的、理由提出有力質問時，毋寧是逼使人民僅能選擇配合國家，默默接受政府逐步過大稅捐的範圍³⁰。

稅捐定義的模糊不清，正是由於國家課稅權未清晰界定所致。本文以為，稅捐的特徵或定義，應當是國家課稅權的反射與延伸，從而具有規範性與積極的區分功能。也就是稅捐的定義要足以排除不具稅捐正當性的稅捐，如此才是具有操作性意義的稅捐定義。換言之，稅捐的定義與國家課稅權範圍，兩者一體兩面，前者是徵收稅捐具體的實踐層次，而後者則是國家課稅權所及的抽象層次。

第二節 國家課稅權正當性理論概述

在上一節中，我們發現實定法下稅捐欠缺具規範性意義的定義，而這反映出稅捐理論缺少國家課稅權正當性指引的狀況。因此，本文認為有必要進一步探究國家課稅權的內涵與正當性基礎。

³⁰ 蔡茂寅，前揭註 16，頁 71-72。

第一項 何以國家可以徵稅？



俗諺云：「Nothing is certain but death and taxes」，然而揆諸歷史發展，國家的建立要遠早於租稅體制生成。最早有紀錄之稅捐制度的雛形，是在西元 6000 年前現今伊拉克境內的古城邦，當時以繳納土地產出之作物之部份當作稅款³¹。在西元 400 年前，佃農以服「繇役」(Corvée)，即替國家（或地主）從事無償勞動的方式代替實物給付的方式逐漸流行。而繇役作為一種給付稅捐的手段，直至 19 世紀才因貨幣體制完善而消失，改為原則上以金錢支付稅捐³²。稅捐剛發展的初期，稅捐的課徵是純然王權的展現，並無法律上的限制。以英國來說，直到英王於 1217 年簽署大憲章 (Magna Carta)，國王徵稅權的權利才正式地受到限制。爾後，對於國王無權再任意開徵稅目或調整稅率，稅捐的徵收需要事先取得委員會 (Common Counsel) 的同意，可謂是稅捐法定主義的濫觴³³。

從上述可知，現代社會的稅捐制度演進與租稅的核心特徵有其歷史脈絡，像是以金錢給付為原則以及稅捐法定主義等要件，是隨著歷史推演逐漸發展的。而站在當代的我們來看，稅捐課徵制度以及稅法由於與經濟活動的型態息息相關，故其變動往往更受到財團、國際關係或國際組織利益的介入³⁴。要盡可能抵禦這

³¹ Richard Henry Carlson, *A Brief History of Property Tax*, 3 A BRIEF HISTORY OF PROPERTY TAX 2, 3 (2005).

³² DAVID F. BURG, A WORLD HISTORY OF TAX REBELLIONS: AN ENCYCLOPEDIA OF TAX REBELS, REVOLTS, AND RIOTS FROM ANTIQUITY TO THE PRESENT 5-6 (2004); Carlson, *supra* note 31, at 3-4.

³³ Carlson, *supra* note 31, at 5.

³⁴ 如為財團大開節稅方便之門的公益財團稅制：新新聞 (08/06/2022)，〈姚惠珍專文：王雪紅、林堉璘家族、王永慶家族如何「假公益」？掀公益信託四大弊端〉，

些外於法律的現實面干擾，需要就本罪的核心基礎有更穩固的掌握。這也是為何對於稅捐體制正當性的討論仍具有實益，因其可以發揮形塑與引導稅捐體制改革或發展方向的功能。有關於稅捐制度正當性的理論，其目的不是在解釋或說明稅捐制度「實然」上是如何被創設或演進的，而是在從現代社會的角度去提出如果稅捐制度要存在，它「應該」基於什麼理由與具備何種要件，這樣具有規範性的稅捐正當性論述才有對抗法律系統外部因素介入的可能。

第二項 區別課稅權正當性與課稅權界限

析論稅捐的正當性，可細分為課稅權正當性以及課稅權的權利界限兩個主題。前者是一個命題：「政府具有課稅權的法律正當性基礎」，只有當該命題的答案為真，第二個問題：「政府課稅權的界限到哪³⁵？」的討論才有意義。

刻意區分這兩個主題，原因在於通說認為課稅權是政府對於人民基本權（財產權）的一種限制³⁶。故需要先證立其課稅權利的存在與基本的正當性，否則國家行使課稅權無異是毫無理由地侵害其國民的基本權，從而不具有法律正當性。而所謂的權利界限，則係當兩個（或數個）正當性已被證成的權利，於互動時產生扞格而有一方壓縮到另一方權利行使的空間時，所劃定出權利主體行使權利得

<https://new7.storm.mg/article/4369554>（最後瀏覽日：2022年9月9日）；國際關係的影響，如2018-2019的中美貿易戰；國際組織，如OECD對於移轉訂價的規則制定。

³⁵ 類似區分，參藍元駿，前揭註14，頁6-8；亦有區分為課稅的正當性、合法性與妥適性者，蔡志方（2017），〈從課稅正當性之法理基礎，論地價稅之課徵與減免〉，《台灣法學雜誌》，311期，頁2-7。

³⁶ 葛克昌（2004），〈租稅法：第二講——租稅之憲法依據〉，《月旦法學教室》，20期，頁92。

被認定為具有法律正當性的極限範圍³⁷。換言之，關於課稅權的權利界限的討論有具有實益，要先能證成第一個命題為真。當確認課稅權具有正當性後，再探討其對抗其他亦具有正當性的權利時應退讓的程度。



以我國實定法的脈絡來說明。政府是否具有課稅權的法律正當性基礎，等同於在問憲法第 19 條「人民對國家有負有稅捐義務」是否為真。而政府課稅權的界限在哪，則相當於在問於憲法第 19 條人民對國家負有稅捐義務得證為真的前提下，憲法第 15 條對人民財產權的保障可以對抗國家之課稅權到何種程度³⁸。

為釐清課稅權正當性的來源，本章以下將檢視歷史上稅捐正當性理論的發展與重要主張，並提出本文的看法。

第三項 利益說

第一款 經院哲學與官房主義

現代國家在十六世紀末於歐洲興起之際，已有發展出關於稅捐正當性的見解。由經院哲學（Scholastic Philosophy）學派所發展之相關理論可追溯至學者 Francisco Suarez 與 Thomas Aquinas。該理論認為僅當國家（或君王）面臨「緊急事件」時，稅捐作為相應「緊急事件應變措施」所需的資金來源，並取得人民的同意時，始具有正當性。至於何謂緊急事件，則係根據個案具體判斷。經院哲學

³⁷ 權利界限概念，參周漾沂（2019），〈正當防衛之法理基礎與成立界限：以法權原則為論述起點〉，《臺大法學論叢》，48 卷 3 期，頁 1239 以下。

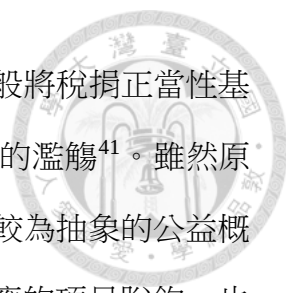
³⁸ 中華民國憲法第 19 條：「人民有依法律納稅之義務。」；中華民國憲法第 15 條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」

學派的稅捐理論認為，稅捐必定要是為了達成特定目的才得以徵收，非屬支應常態性政府支出的財源，其性質更接近鎖定在特定目的、專款專用的基金。鑒於徵收的稅款與國家的特定的目的之間有直接關聯性，Suarez 主張，如徵稅所欲達成之特定目的已經透過別的手段達成，則為該特定目的所徵收之稅款，就應該退還予人民或用於扣抵其他項目之稅捐義務³⁹。

時間推至十七世紀的德語圈，官房主義（Camerarism）學者 Caspar Klock 和 Chritoph Besold 基本承繼上述理論。鑒於官房主義所處之時空背景仍屬王權專制的時代，該學派更重視具有效率地實踐政策的手段或原則，而不那麼在乎抽象理論的建構。Joseph A. Schumpeter 曾形容官房主義者為當權者在經濟、法律、政治領域的顧問兼行政官⁴⁰。他們將如何更有效率利用資源的執行方案提供給主政者，也常一併提出為當權者的所作所為辯護的論點，而非提出批評。在當時，由於間接稅——銷售貨物稅（Exercise Tax）——的發明，憑藉著其稅基龐大、稅率低、稅款可以轉嫁給第三者的特性，相較於直接稅的高稅率與隨之而來強烈的逃漏稅誘因，間接稅更適合作為政府穩定的財源；從而自 17 世紀起，稅捐的定位逐漸從特殊的財源轉變成國家持續性的收入。然而，這造成經院哲學學派所主張——稅捐必須是為了具體特定目的才得徵收——的要件變得難以被滿足，無法符合當權者的需求，故被官房主義學者以較為抽象的公益需求或公共利益取代；亦即對於徵稅目的的要求，不再如經院哲學學派那麼地具體特定，稅捐之使用凡有益於人

³⁹ Klaus Vogel, *The Justification for Taxation: Forgotten Question*, 33 AM. J. JURIS. 19, 24-27 (1988).

⁴⁰ Richard E. Wagner, *The Cameralists: Fertile Sources for a New Science of Public Finance*, in HANDBOOK OF THE HISTORY OF ECONOMIC THOUGHT 123, 123-125, (Jürgen Georg Backhaus ed. 2012).



民或基於公共利益，則國家的課稅權便具推定有正當性。而此般將稅捐正當性基礎建立在高權對於人民或公共利益連結的是稅捐法上受益原則的濫觴⁴¹。雖然原先特定目的在稅捐正當性審查基準的地位，被官房學派學者以較為抽象的公益概念取代，但並不表示稅捐的正當性與其所徵收之目的或用於支應的項目脫鉤，也並不代表國家的任何項目都會被認定為具有公益性。縱然公益概念的要件模糊抽象，公益概念仍保有一定的實質性與篩選機能。舉例來說，如果國家財政支出本身不符合最基本的公益需求或公共利益的要求，像是為了不正義的戰爭或不必要的支出而徵稅，對官房主義學者而言仍會認定不具有稅捐正當性⁴²。

由於官房主義者重視實用性與效率，立場偏向為當權者服務，從而係以個別稅目是否有助於國家發展或有益於公眾作為稅捐正當性證立與否的判斷基準。不過，官房主義者雖然從反面角度對於國家課稅權的正當性提出限制，排除特定不符合其標準之稅別，但並未從正面角度探討何以國家（王權）被賦予（或取得）徵稅權，即一得課予人民給付金錢義務的普遍性、抽象性的權力。也就是說，上開理論有助於我們理解國家課稅權的界限，但其中隱含了對於課稅權的正當性則抱持無須討論、不證自立的態度。

第二款 社會契約論者

十八世紀期間，社會契約論興起。社會契約論之學者對於稅捐的正當性來源提出的見解，雖延續了官房主義者從「人民享有的利益」的切入角度，但有根本

⁴¹ Juergen Backhaus & Richard E. Wagner, *The Cameralists: A Public Choice Perspective*, 53 PUBLIC CHOICE 3, 3-12 (1987).

⁴² Vogel, *supra* note 39, at 25.

上不同之處。經院哲學學派與官房主義學者僅探討了課稅權的界限但並未觸及課稅權正當性的討論，反觀由於社會契約論者之政治哲學論述的核心基礎是建立在對國家的起源、目的與功能的理解之上，故稅收正當性此一議題，無非是由其核心論述所推導出的下位或附屬結論。也就是說，社會契約論者將國家徵稅權的證立與國家正當性的證立相掛鉤，使國家課稅權的討論提升到更為抽象的上位層次，也使課稅權的正當性問題進入討論的射程之內⁴³。

第一目 Thomas Hobbes

社會契約論者皆從自然狀態出發論述國家的起源，但對於自然狀態的描述個有不同。英國學者 Thomas Hobbes 採取的預設是人性乃自私且醜陋的，其論證在國家建立以前，人們生活於中的自然狀態形同是「所有人與所有人的戰爭」，世人要時時警戒以確保自身的安危，所擁有的任何權利也處於隨時會被剝奪的危險，而這般隨時面臨威脅的生活是人人都不可欲的⁴⁴。為解決上述困局，Hobbes 提出的解決方案是——每個個體應將其權利讓渡予共同體（the Commonwealth），即「國家」，並使其擁有絕對的權威與權力以防止公民之間互相侵犯以及對抗外在的侵害。Hobbes 認為，為了脫離自然狀態以追求和平與安全的生活，個體會自願放棄權利，訂立社會契約。

⁴³ Wagner, *supra* note 40, at 26-27.

⁴⁴ 王平（2007），〈社會契約論三種－對霍布斯、洛克與盧梭政治哲學思想的比較〉，《安徽教育學院學報》，25 卷 5 期，頁 6 以下。

Hobbes 曾說：「稅貢（customs and tributes）僅是對以武力守衛我們之人的報酬，個人的勞動和努力才得已免於受外敵的侵擾⁴⁵」、「共享相等程度和平的人，應該透過貢獻金錢或勞力的方式，支應同等的份額給國家⁴⁶」。可知 Hobbes 認為稅捐的正當性來源是基於國家提供人民安全、財產保障等等利益，故人民根據其相應所享受到的利益份額，有義務貢獻部分金錢（或勞力）給國家作為對價。更進一步來說，由於國家安全是由全體公民所共享，Hobbes 得出全體公民皆有納稅義務的結論⁴⁷。

Hobbes 從稅捐的義務面出發，主張個別公民應繳納予國家的稅額，應相當於其所享受到的國家保障份額（也就是等同公民相對虧欠國家之份額）⁴⁸。Hobbes 此處主張的租稅平等觀點，與現代觀點下以量能課稅原則（即納稅義務人依其各自之經濟負擔能力課稅）為租稅平等的觀點，在出發點上就有很大的不同。Hobbes 主張稅捐與政府提供的服務與利益之間具有強烈的對價性，即租稅平等建立在國民的「所受利益」程度並以此決定每位國民的「受益負擔」。可以想像的實際操作模式，會是國家透過某種機制計算得出個別國民享有的國家所提供的服務與利益的價格，再以此決定該國民應付的稅額。反觀現代的租稅平等觀點，則是建立在國民自身的稅捐負擔能力之上；政府遵循「量能課稅原則」徵納稅捐，也就是

⁴⁵ THOMAS HOBBS, DE CIVE: THE ENGLISH VERSION 152 (Howard Warrender ed., 1984).

⁴⁶ *Id.* at 173.

⁴⁷ Dudley Jackson, *Thomas Hobbes' Theory of Taxation*, 21 POLITICAL STUD., 175, 176-177 (1973).

⁴⁸ TOMAS HOBBS, LEVIATHAN: WITH SELECTED VARIANTS FROM THE LATIN EDITION OF 1668 27 (Edwin Curley ed. 1994).

評估國民現實上取得的經濟成果，判斷該國民具有的稅捐負擔能力高低後再予以課稅⁴⁹。



此處要先岔開說明的是，現代稅捐可分為直接稅與間接稅。直接稅包含所得稅、遺產稅、贈與稅、證券交易稅、房屋稅、土地稅等，間接稅則有關稅、貨物稅、營業稅、菸酒稅等。通說一般係承認間接稅有量能課稅原則的適用，因為消費或參與市場交易的行為也是一種稅捐負擔能力的彰顯。但亦有論者認為，量能課稅原則未必能適用在間接稅和特定目的性的稅捐上，因為間接稅的納稅義務人與實際負擔稅間之人存在轉嫁的關係，以致課稅時無從鎖定最終負擔稅負之人為何，也無從依其實際的經濟負擔能力來調整稅額或稅率，更難論個別考慮該稅捐負擔之人是否受到最低生活費的保障⁵⁰。因此，量能課稅原則能落實於直接稅並體現出其稅捐平等的內涵，但在以間接稅或特定目的稅為主的國家／時空下，由於個人的稅負能力並無法於徵收間接稅或特定目的稅時體現並被觀察到，則顯示出量能課稅原則作為從平等原則推導出的稅捐法上指導性原則，有其適用上的侷限。

而 Hobbes 所處十七世紀前期的英國，政府機關的支出與花費多數由公有土地（Crown lands）的收益支應，關稅的性質形同道路通行費，直接稅則是僅當政府有特定需求與目的時，才經由議會決議，直接向個人開徵。英國是直到 1643 年才首度對酒類開徵貨物稅，後來陸續加入肉、鹽、絲綢等等，更是到了 1649 年才首

⁴⁹ 柯格鐘（2016），〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑〉，《臺大法學論叢》，45 卷特刊期，頁 1265-1278。

⁵⁰ 葛克昌（2005），〈量能原則為稅法結構性原則——與熊偉台北對話〉，《月旦財經法雜誌》，1 期，頁 94 以下。

度開徵常態性的所得稅與財產稅⁵¹。因此對 Hobbes 而言，國家稅捐的稅目以直接稅和特別目的稅為大宗，也因此能理解為何 Hobbes 對稅捐平等的內涵會建立在人民從政府獲得的利益多寡，而不是現代通說下納稅義務人的自身經濟負擔能力。

第二目 John Locke

同為社會契約論者的 John Locke 與 Hobbes 對稅捐正當性來源的觀點基本相同，不過，植基於 Locke 對於維護私有財產權的強硬態度，Locke 對於何謂正當的稅捐加諸了更多的限制。

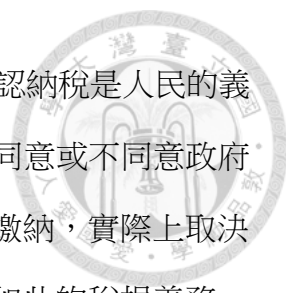
Locke 在其經典著作《政府論》中談到，國家的存在提供了公民們財產權的保障，然而若無大筆經費支應，政府難以維持運作，從而享有保障的公民們應（fit to）支出部分以維繫政府運作⁵²。由此可知，就人民負有稅捐義務這點，Locke 與 Hobbes 並無區別。然而，Locke 明確說道：「最高權利（Supreme Power；即立法權）未經個體之同意，不能取走他財產的任何一部分⁵³」。依照 Locke 的學說，公民進入社會的目的便是為了確保其財產權能獲得較自然狀態下更強力的保障，如果在未經公民同意的前提下，政府高權便得以取走公民的財產，那怎麼能說公民事實上擁有財產權呢⁵⁴？於是 Locke 在論及稅捐的合法性時導入了上述以公民的同意為基礎的主張，使其稅捐的正當性與合法性以人民的合意為要件。

⁵¹ Jackson, *supra* note 47, at 178.

⁵² Edward Andrew, *Locke on Consent, Taxation and Representation*, 62 THEORIA 15, 15-16 (2015)

⁵³ JOHN LOCKE, TWO TREATISES OF GOVERNMENT 166-167, <http://socserv.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/locke/government.pdf>.

⁵⁴ *Id.*



在本文看來，Locke 論理貌似存在內在矛盾。Locke 一邊肯認納稅是人民的義務，卻也強調，徵稅應以公民同意為前提，形同公民可以選擇同意或不同意政府拿取其一部分的私有財產，則是否繳納稅捐、繳納多少、何時繳納，實際上取決於公民的自由意志，公民自然可依循其自由意志而不納稅。則如此的稅捐義務，毋寧是公民的自願樂捐，而不是具有約束力的納稅義務了。本文以為 Locke 提出政府經過公民同意方得拿取其財產的稅捐權利此一限制，本意不在自我反駁納稅乃公民義務的見解，而是意圖建立「人民（即議會）的同意」與「課稅權限制」之間的聯結，以拒斥未經過議會機關多數決同意、不具民意基礎的稅捐規定。於此同時，由於 Locke 認為所謂公民個體的同意，得透過議會的代表以多數決的方式為之，所以背後實際上也蘊含了「無代表、不納稅」的主張⁵⁵。而未經由人民同意的稅捐的最佳案例，便是那些由王權所恣意加諸於公民之稅捐義務。總而言之，到頭來可以說 Locke 默認了公民有給付金錢以支應政府支出的義務，惟針對稅捐的合法性與程序正義上，加上了應具有民意基礎的限制要件。

第三款 Lorenz von Stein 的稅捐自我再生觀點

第一目 國家與社會的二元對立

Von Stein 是十九世紀的一名的德國公法學者，其明確區分國家與社會各自的角色與功能，並對兩者之間如何互動提出新穎見解。Von Stein 闡述到，在社會之中個人追求的目標是自身利益的極大化，所以社會的本質，便是各方個體或團體彼此之間，在以最大化自身利益為指導原則之下互相角力的場域。Von Stein 認

⁵⁵ *Id. at 166*; Andrew, *supra* note 52, at 18.



為，國家作為獨立的有機體，與個體為自身利益奮鬥相反，其目的並不指向維護或促進特定個人的利益，而是開展全體國民的人格自由⁵⁶。Von Stein 又指出，社會中個體實踐自身利益極大化的具體方式，要透過使他人絕對的屈從於自己進而使他人喪失其自身的人格自由來達成⁵⁷。也就是說，社會中個體的行動方向為各自朝著自身利益最大化的方向而去，卻也同時等同於朝著最小化其餘個體的人格自由的方向前進。但當社會中個體的自由走向極致的不對等，社會本身將面臨瓦解。相對於社會朝著自我毀滅直駛而去，國家正是以保障每名國民的自由最大化為指引方針與其制衡，但也因為這樣，社會與國家運作上產生了明顯的對立衝突⁵⁸。

為解消這樣的對立衝突，von Stein 的解答是，擬人化的國家人格聚匯了全體國民的人格發展自由，因此被賦予了對抗社會中個體特殊利益的正當性權力。國家人格應代表公共利益以超克個體的私益，並扮演永恆地推動社會改革的角色⁵⁹。也就是說，由於個體對於自身特殊利益的考量而使社會整體帶有不可避免的自我毀滅傾向，國家作為一種介入社會的修正機制，其應中立客觀、不考量個體特殊利益，如此方能代表社會中的每一個個體，將社會從開往傾頹的道路上拉回，以及調和社會的內在矛盾並賦予個人具備開展自身自由的空間⁶⁰。至於國家

⁵⁶ 張道義（2010），〈史坦恩與我國社會法學的建構〉，《人文與社會科學簡訊》，11 卷 2 期，頁 34 以下。

⁵⁷ 張道義（2010），〈社會理論與社會國理論：史坦恩的模式〉，《臺大法學論叢》，39 卷 4 期，頁 47。

⁵⁸ 張道義（2010），前揭註 57，頁 46-49。

⁵⁹ 張道義，前揭註 57，頁 50。

⁶⁰ 張道義（2009），〈十九世紀德國國家法學者史坦恩：Lorenz von Stein 1815-1890〉，《臺大法學論叢》，38 卷 2 期，頁 215。



具體扶助國民開展自由的方式為何？由於國民人格自由的實踐仍要回到社會之中，且國家又不能帶有私益的調和個體之間的利益，故國家應該採行的方式為在社會中為其國民創造以及奠基足供其開展人格自由的社會性條件。積極的作為可包含促進階級流動、改善社會結構；消極者則如維持社會秩序、建立國防、以法律避免國民彼此侵害等。

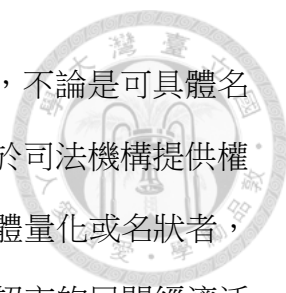
第二目 稅捐的自我再生觀點

接著談 von Stein 對於稅捐的想法。Von Stein 從歷史性的觀點分析稅捐的起源，他提到稅收是與現代國家相伴而生的。在國家的概念生成前，縱然貴族可能會向受統治的人民收取田賦或要求服務，但這樣的索取僅僅是統治階層基於自身的權威與支配權，為滿足自身的利益而為之，毋寧應被視為是社會中較具支配力的一方向其他弱勢個體的壓迫，而非具有現代國家意義下的稅捐。更進一步來說，只有當國家自社會中誕生並建立起自身的人格，在理念上擺脫個體的特殊利益的限制後，其向人民的索取才夠資格被稱為稅捐。

至於 von Stein 眼中稅捐的正當性基礎，能從其 *On Taxation* 一文中有所了解。Von Stein 指出：「進步的兩個主要條件，其一是社會中所有人彼此之間的互動，另一則是個體自身可能性的開展」⁶¹。而如前所述，社會的正常運作又仰賴國家的介入，國家透過行政行為和制定規則使個體能在社會中有依循的運作準則⁶²。

⁶¹ “There is no doubt that the community of people with its interaction between all is one of the two major conditions of all progress, the other being the unfolding of the individual's possibilities.” *from* Lorenz von Stein, *On Taxation*, CLASSICS IN THE THEORY OF PUBLIC FINANCE 28, 29 (Richard A. Musgrave & Alan T. Peacock eds., 4th ed. 1967).

⁶² 此處的行政行為，指涉的對象為政府具備的所有職能。



因此，社會中個體彼此間的經濟活動，都可謂有國家參與其中，不論是具具體名狀的規範制訂與施行，如買賣雙方基於政府制定之民法以及對於司法機構提供權利救濟的信賴而進行交易，又或是隱含於整體社會中而難以具體量化或名狀者，如中央銀行對於我國匯率的調節，都對上至跨國企業下至傳統超市的民間經濟活動，以複雜而難以溯源的方式有著程度不一的影響。因此，不論是間接或是直接，國家對社會活動的影響便是國家有向人民收稅的正當性來源。誠如 von Stein 所言：「較高的稅捐正當性，來自於將收到的稅款利用在收取稅款的目的，亦即透過整個群體或群體的行動——例如國家的行政管理——帶給個體滿足感⁶³。」

此外，關於稅捐在收入面上限制，von Stein 強調稅捐只能從所得／收益收取，亦即所有稅捐的本質皆是所得稅。由於經濟活動體現於資本的利用與再生（reproduction）。此處的資本並非單指本金或金錢的積累，其指涉的對象是個體在特定時間點所擁有的一切有限資源，包括個體的財富、身體健康、人脈資產、甚至是壽命等；而由這些有限資本所衍生的則是收益，資本在經濟活動中經由自我再生產生收益，而新產生的收益又與原先的資本合為新的資本。稅捐的徵收不能破壞原有的經濟活動以及資本的再製過程，因此只能從新產生出的收益中收取部份，剩餘的部分供開啟下一輪資本再製循環之用⁶⁴。

透過進一步闡述稅捐自我再生的循環，von Stein 也帶出了稅捐在支出面所受的限制。首先，透過經濟理論所規範與制定的衡量標準，國民表現出的稅捐負擔能力，von Stein 將其定義為稅收潛能，相似於現代稅法討論量能課稅時會講到的「納稅人經濟上負擔能力」。不過，von Stein 在此建立此概念並不是要比較客體之

⁶³ Von Stein, *supra* note 61, at 31.

⁶⁴ Von Stein, *supra* note 61, at 33.



間的經濟負擔能力，而是 von Stein 認為稅捐只能用於創造經濟活動中必要條件的行政支出上；而所謂的必要性，則取決於該等條件是否有助整體稅收潛能的提升。這是由於 von Stein 觀察到稅收自我再生的循環為「稅收潛能創造稅捐，稅捐支應政府的行政支出，行政行為回過頭來創造稅收潛能」。所以說，稅收最終應透過公共行政「以牙還牙、加倍奉還」給納稅人，以增強其形成資本的能力。如果上述循環在行政階段發生瑕疵而導致稅捐創造稅收潛能的功能消失，則稅捐本身的正當性也會隨之消失。Von Stein 總結到：「稅捐的價值，應是在於國家行政行為帶給社會的效益⁶⁵。」

第四款 其他支持利益說的主張

除了社會契約論者以及 von Stein 的修正式利益說以外，也有其他屬於利益說陣營的稅捐理論。如經濟學者 James M. Buchanan 也是以人民受有利益而應負擔稅賦的角度說明稅捐的正當性，不過 Buchanan 不贊同國家給予單一國民之利益以及該國民付出的稅負之間應該具有對價關係，他認為這樣並未考慮到社會給付。Buchanan 的理解更接近總體經濟的觀點，政府與全體人民之間是交易的對價關係，從而僅有當政府提供的服務與全體人民支付的稅捐相對等時，稅捐才具有正當性。此外還有如 Richard A. Epstein，其主張財產的所有權本質上與稅捐可以被放在土地徵收的脈絡下理解——政府徵收稅捐，並提供公共服務給人民作為補償，與政府向人民徵收土地後再給予金錢給付作為補償⁶⁶。

⁶⁵ Von Stein, *supra* note 61, at 34-35.

⁶⁶ Richard A. Epstein, *Taxation, Regulation, and Confiscation*, 20 OSGOODE HALL LAW J. 433, 434 (1982).



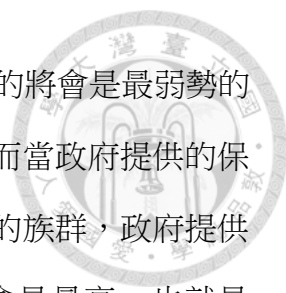
第五款 對利益說的批評

有論者批評，如要貫徹利益說，則徵稅時必須逐一加總個別國民自國家行政行為所享有的具體利益，然而現代社會中國家行政與人民經濟活動交織之深，殊難想像要如何將國家提供之服務的價值分離並加以計算，執行面上過於困難。況且，利益說固然能處理利益歸屬明確的國家任務，例如保障國民的生命與財產安全的，但像是國防除了防衛疆土的功能外，還有強化國民對國家的情感認同等無法被具體歸屬於個人的利益。則面對此種由全體國民共享的利益時，利益說無法發揮其功能⁶⁷。

然而本文認為，此處討論的層次是應然上國家課稅權證立的問題，但上述的批評其實是針對稅捐稽徵實踐的問題，兩者針對的是不同層次。如果理念上認同利益說，那實踐上可以納入稽徵經濟與的效率的考量做調和，但不該因難以落實而反過來否定上位理念的正當性。至於不可歸屬於個人的利益如國家強化國民情感等，說到底對於個體而言是否屬於一種利益，還是一種共同體的想像，都還需要更多的說明。

另有 John Mill 在依循利益說——以人民受有的利益從而決定稅捐義務——的前提下，推演出極端的「逆進課稅」，並斷言採納利益說者也不會認同此一結論。Mill 指出，如果從受益的角度觀察，政府提供的保障與好處的重要程度與價值，應該從倘若將該等政府的保障與好處取消後，國民所會受到的損失程度決定。而受到損失影響較高的，該國民應該支出較高的稅負以維繫該等政府的保障與好處

⁶⁷ 蔡茂寅，前揭註 16，頁 73。



存續。Mill 表示，當抽離政府的服務和保障後，受到最大損失的將會是最弱勢的族群。因為弱勢族群自身的資源與能力根本不足以保障自己，而當政府提供的保障與好處又缺乏時，他們最終只有淪為奴隸。換言之，最弱勢的族群，政府提供的保障的重要性對其而言最高，所以他們應該繳納的稅捐也會是最高。也就是說，Mill 的批評取徑經濟學理論中願付價格（willingness to pay）的概念，認為政府提供的服務或保障的價值，並非取決於政府為支應該服務所支出的成本或是在市場上購買該服務的客觀市場價格，而是對個別國民而言，該服務或保障主觀上的效用高低，並點出倘若堅守利益說，則最弱勢的族群應該支付最高的稅捐份額⁶⁸。

本文則以為，國家提供的服務與保障是全有全無的概念，故無法以效用遞減的邏輯去思考。以財產權保障來說，當政府以強制力支持私有財產權制度時，富豪與貧戶所擁有的資源可說是天差地別；但抽離政府對私有財產權的保障後，私有財產權的概念消失，兩者實際上都不再對任何身外物具有受保障的排他性支配（即私有財產權），則從所受到的損失的角度來看，反而會是富豪的損失更多。因此，Mill 的批評固然有其獨到觀點，但其結論本文並不認同。

⁶⁸ JOHN STUART MILL & JAMES LAURENCE LAUGHLIN, PRINCIPLES OF POLITICAL ECONOMY: ABRIDGED WITH CRITICAL, BIBLIOGRAPHICAL, AND EXPLANATORY NOTES, AND A SKETCH OF THE HISTORY OF POLITICAL ECONOMY BY J. LAURENCE LAUGHLIN 639-641 (1885), <https://www.gutenberg.org/ebooks/30107>.



第四項 犧牲說

第一款 國家有機體論

相對於利益說，課稅權正當性基礎的另一視角為犧牲說。

在十九世紀，以國家對人民提供的服務具有利益為核心闡述國家課稅權基礎的觀點，受到另一派學者的挑戰，此學派主張人民對國家負繳納稅捐的義務，本質上是人民對國家的「犧牲」。既然謂之犧牲，和利益說論者的核心差異在於，犧牲說論者認為人民的稅捐義務並非得證自國家對人民的給付和利益，而是人民對國家單向的付出，人民並沒有要求國家也要有相應的回報或服務的權利。國家基於其特殊的本質與地位，使人民對國家有犧牲自我的既有義務，只是犧牲的程度仍須受到一定程度的限制。

最初主張犧牲說之學者給出的理由，是國家應該被視為一個有機體，其各類機關、功能是為此一有機體而服務，而國民也是理所當然的是此一有機體中的一部份，從而國民的稅捐義務是不證自明的。Karl Heinrich Rau 曾說道：「各別的国家機構只是國家作為一個完整有機體的多種表現形式，國家超越的本質和意義，無法經由這些支解後的部分而識別⁶⁹」；Albert Schäffle 亦曾說道：「國家.....其權利並非源自於個體，反而是個體作為更高階層之統一人格的一員，獲得派生的法律權利與義務⁷⁰」。

⁶⁹ “The individual institutions of a State are only various expressions of an organic whole, whose superior essence and meaning is not recognized by such dismemberment of its establishments.” *from Vogel, supra* note 39, at 28.

⁷⁰ Vogel, *supra* note 39, at 29.

第二款 John Mill

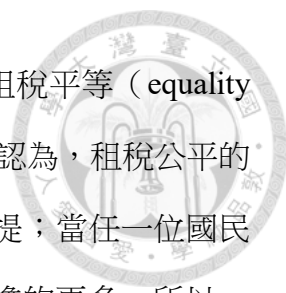


雖然觀點有別於上述歐陸的國家有機體論者，Mill 也同樣認為稅捐是一種對國家的犧牲。Mill 反對稅捐是政府對人民人身財產安全的保障的對價條件的論點。Mill 認為這是由於政府的功能是多面向的，不僅限於保障人民的人身與財產安全，且假如一個人擁有的財產是另一個人的十倍，但國家保障其財產的成本與應收的稅捐未必等比例倍數成長。

在《政治經濟學原理》一書中，Mill 認為稅捐是否符合正義，取決於四個要件是否被滿足：

1. 每位國民都應為了支持政府，作出與他們自身能力各自成比例的貢獻；亦即，與國民在國家保護下所各別享有的收入成比例的稅捐；此原則被遵從與否，決定稅捐是否能被稱為是公平的；
2. 稅捐的徵收必須明確而非恣意。徵收的時間、方式與數量，都並須使納稅義務人清楚知悉；
3. 徵收的時間、方式必須是對納稅義務人而言最為簡便的；
4. 從納稅義務人處徵收的稅捐，與國家收入國家的稅額的差距應盡量地小⁷¹。

⁷¹ Mill & Laughlin, *supra* note 68, at 619-622.



Mill 指出，後三個要件無須多做討論，但第一個要件——租稅平等（equality of taxation）作為稅捐徵收原則的理由，有必要加以說明。Mill 認為，租稅公平的要求，是由於任何公共事務本就應一視同仁，以平等對待為前提；當任一位國民負擔的份額比他應負擔的更少，則其他人就會負擔的比他應負擔的更多。所以，每位國民因為負擔稅賦而「犧牲」的效用（utility）相等時，正是對全部人合計施加最少犧牲的方式⁷²。換言之，Mill 主張其租稅平等是「犧牲的平等」。又由於邊際效應遞減的分析結果，對於高所得人課徵較高比例稅賦，其主觀感受到的犧牲感才會與低所得的人被課予較低稅賦時相同，故 Mill 也支持累進課稅的制度⁷³。

第五項 近代討論的轉向——以經濟理由取代倫理性的 證立

當經濟分析崛起，對於國家財政收入證立的觀點從犧牲、利益等上位具規範性概念的討論，轉向至更實際的面向。在稅捐是既成事實或現象時，稅捐學者關心的目標更多的是稅率應該定在有多高、徵稅的機制是否對課稅人具有租稅公平，以及什麼樣的新形態經濟活動有徵收稅捐的適用。如 Emil Sax 曾說：「在財政科學的領域，該以經濟理論取代倫理學了⁷⁴」。國家與稅捐在歷史時間的洪流中形同亙古不變的巨石，其存在已近乎是現代社會存在的先決條件，乃至學術上對其正當性的討論逐漸消逝。發展至此，稅捐的討論重心已不再是如何證立人民對政府有納稅義務，而更多是國家如何使用稅捐具有更佳的經濟效益，以及國家如何維持納稅義務人之間的公平。

⁷² Mill & Laughlin, *supra* note 68, at 623-629.

⁷³ Mill & Laughlin, *supra* note 68, at 623-624.

⁷⁴ Vogel, *supra* note 39, at 30.

第六項 小結



國家有機體論下的犧牲說主張國家是超出個體的存在，而國民作為其一員，為國家流血流汗、支持其財政需求屬國民天生固有之義務，這樣的論述訴諸直覺而不具有批判稅捐正當性的潛力，等同於全面接受國家對國民就稅捐的任何索求。犧牲說專注在納稅義務人之間租稅公平的論述，就如同想像某一原始部落的傳統是每年都要獻祭活男童女童各一名祭祀祖靈，但族人不質疑活人獻祭制度存在的理由，而是在獻祭祖靈的制度應該被維持的前提下，將討論重點放在獻祭人選決定的制度是否允妥，則未能實際回應「為何需要以活人獻祭祖靈？」這個問題。況且，如果國民對於國家的財政需求有無庸置疑地犧牲自身財富的義務，那國家應「平等地向國民索取稅捐」的限制又如何可得？從國家有機體論出發，推論出的課稅正當性要件應當會是國家課稅的方式應該要能最便利或最有效率滿足國家財政需求，不論具體方案為何——甚至是只向富人收稅或國家直接進入市場和國民競爭，維持國民之間犧牲的公平性都難以成為國家課稅權具有正當性的理由。

反觀利益說，則提出了一個以國家給付的利益作為合理化國家限制人民財產權的理由，國家課稅權和人民財產利益的對應性得以顯現。尚且不論需要更細緻的論述，方能將國家行政行為、國民所受利益、國家課稅權這三個利益說中的主要元素彼此串聯並對應出個別國民具體的稅賦負擔，但本文主張，利益說將稅捐證立的起點回歸自個體的利益，且將重心放在人民的基本權與政府高權的對抗上，足以從中彰顯國家課稅權的正當性基礎，即回答我國憲法第 19 條人民有納稅義務的法理。當課稅權的正當性得以在上述對抗中被證立，則國民彼此之間的稅捐負擔如何衡平，即犧牲說所關注的個體間租稅負擔平等，在後續階段中以不違

反利益說前階段個別國民與國家之間對等關係的前提下，仍可以有納入考量的空間⁷⁵。



總結犧牲說以及利益說各自的核心主張，兩者主張的稅捐正當性其實皆建立在「對等關係」之上，但關係適用的主體有所不同。犧牲說關注的是各個個體為支付租稅的犧牲程度是否平等，承載對等關係的主體是各個國民，該關係網狀展開於所有個體間，比較的對象客體是國民對第三人（國家）所負擔之稅捐的數額與比重。但國家課稅權的行使主體是國家，相對負擔義務的主體是每一各別國民，則課稅權正當性的來源理念上只可能與國家與國民之間的關係相關聯，而非建築在國民與國民間的比較或權利義務關係之上，因此犧牲說難以解釋國家的課稅權。反之利益說，則關注於國家提供予個體的利益與個體應付出的租稅之間是否對等，關係的載體是國家與個人，其課稅正當性建立在國家課稅高權與個別人民基本權利之間的抗衡，則基本具有回應國家課稅權正當性基礎來源為何的潛力。

本文想再次強調，關於國家課稅權基礎的討論並非抽象且過時而欠缺實踐意義。在抽象層次建構法學中的概念或理念，最終目的是要引導出具體規範，進而形塑現實世界以落實預設的理念；反過來說，在抽象概念未能明確前，規範的地基便不穩固。因此，對國家課稅權概念的思考有其必要。只要在國家課稅權之概

⁷⁵ 本文認為租稅平等是一種相對性的比較，而租稅的正當性基礎應是絕對性的標準，故租稅平等只有在租稅的正當性基礎確立後始能發揮功能。類似見解參黃茂榮（2011），〈稅捐法體系概論（上）〉，《植根雜誌》，27 卷 10 期，頁 40。

念已至臻明確，才得以在實定法中落實對國家課稅權的保障⁷⁶。至於租稅理論所關心的其他議題，例如租稅平等，都應該以稅捐課徵在道德上可欲為前提，再進一步討論政府是否還應顧及納稅義務人之間租稅負擔的平等，以及更下位的——租稅平等的內涵是齊頭式平等抑或是立足點平等——等等後續議題。

⁷⁶ 對於法概念與規範具體化的想法，參周濛沂（2016），〈刑罰的自我目的性——重新證立絕對刑罰理論〉，《政大法學評論》，147 期，頁 282-283。

第三章 證立國家正當性與課稅權

第一節 前言



在前一章中本文提出，稅捐的本質與特徵，應為國家課稅正當性落實在具體財產徵收上所反射出的要件。而由於國家存在的正當性基礎與國家課稅權的正當性基礎本質上不可分割，後者實屬於前者延伸的下位概念，故在本章中，本文擬提出一種理念上具有國家正當性基礎的國家型態，再從其推導出國家課稅權的正當性基礎。要說明的是，本文無意宣稱國家存在正當性基礎的解釋只有一種可能。本文的目標是為逃漏稅捐罪找到具有一貫性、內在邏輯不相衝突之解釋路徑，而要達成此目的，須透過對國家正當性以及國家課稅權正當性的論述。如經由其他國家正當性的論證亦能達成上開目標，且不與本文的結論或論述基礎有衝突的，則本文也無拒斥它種解釋路徑的意圖。

討論國家存在的應然性，其中不可迴避的核心議題是「國家的必要性」以及「國家的功能」。前者解釋國家生成的必然性與正當性，後者則將有助於我們具體劃定具有正當性的稅捐徵收範圍，以及應如何具體制定逃漏稅捐罪的處罰規範。本文擬以 Joseph A. Schumpeter 發揚的租稅國家概念作為省思為何需要國家存在的起點，再引入 David Gauthier 植基於 Hobbes 的自然狀態預設並以理性選擇、個人效用 (utility)、與合意為核心，被稱為 Hobbesian Contractarianism⁷⁷的政治理

⁷⁷ 廣義上，Contractualism 可指稱所有以社會契約概念建構的道德理論；惟狹義上，Contractualism 與 Contractarianism 各為社會契約理論下的分支，並非同義可互換之詞，而是猶如 Libertarianism (自由至上主義) 與 Liberalism (自由主義) 一般，分別代表同一類別中存有部分差異之主張。See Ann Cudd & Seena Eftekhari, Contractarianism, in THE STANFORD ENCYCLOPEDIA OF PHILOSOPHY (Edward N. Zalta ed. Winter 2021), <https://plato.stanford.edu/entries/contractarianism/>.

念，作為國家正當性的思考基礎。在闡述完對於國家正當性的思考後，關於國家如何生成的問題，本文則引入 Nozick 在無政府、國家與烏托邦（Anarchy, State and Utopia）一書中提出的「最小限度國家」（Ultraminimal State）的概念。

至於本文為何選取上述的思考脈絡，一方面是因 Gauthier 對於個體追求互利的預設與賽局理論的運用、Nozick 在證立國家生成時所提出的看不見的手等等，都與筆者的思考脈絡高度重合。另一方面，是由於我們若將國家理論的光譜自小政府到大政府，由左至右一字排開，Nozick 在自由至上主義架構下提出的最小限度國家理論，應是除了主張無政府主義的學說外，最節制國家權力的國家理論。如果在此理論之下國家正當性以及國家稅捐權都能被證立，那麼在光譜上更為靠右，具有更多功能與行政權力的大政府（如社會國家乃至於福利國家），則單單因為其國家行為中與最小限度國家重疊的有限功能與行政任務，亦已足以被肯認具有某程度上的課稅權正當性。當然，本文並非完全無條件地接受前述學者之全數理論，仍會有不同的見解。準此，在不互相衝突的前提下，本文將於本章嘗試揉合學者見解以得出國家正當性基礎理念的一種可能解釋。

第二節 Schumpeter 的租稅國

第一項 租稅國家概念

第一次世界大戰後，德國的財政負擔在經濟復甦需要與對外賠款的夾擊下，面臨極大壓力。於是學者 Goldscheid 主張，以租稅為主要財政收入來源的國家型態已無法滿足一戰後德國嚴峻的財政狀況，故國家有找尋新的公共經濟模式的必要。為回應 Goldscheid 上開放棄租稅國的看法，J. A. Schumpeter 在 1918 年發表了《租稅國危機》一文，從中闡述了租稅國家的誕生、本質與界限，以及為何租稅

國家不應該被放棄⁷⁸。對 Schumpeter 而言，租稅創造並形塑了現代國家，租稅與國家從本質上無從分割。如其所言：「租稅和國家的關係緊密到，租稅國家這個字是一組贅字了」⁷⁹。



Schumpeter 的觀點與 von Stein 有所雷同，皆是以國家社會二元化為前提。Schumpeter 認為國家與由只在乎私益與自我目的實現的個體所組成的社會領域不同，係為全體國民的共同目的服務而獨立存在⁸⁰。其舉例，在中世紀歐洲，貴族或領主固然掌握了統治權且行使在現代社會中會被認定為專屬於政府的權力——如司法權，但由於領主們行使權力的觀念仍視其為一種「家產」(patrimonial)並受制於自身個體的私利，故還不具備現代國家的內涵；也就是說，在尚未擺脫受個體私利驅動、成為依循群體利益行動的實體之前，此具統治權的實體不符合 Schumpeter 定義下的「國家」，公、私法也無區別的實義⁸¹。又如前一章中曾提及，在西方稅捐史上，早期稅捐其並非定期徵收以支應國家日常開銷之財源，而是有特定目的時才向全體國民徵收。在土地的所有權歸屬於王權的脈絡下，國家的日常開支更多是仰賴領主與貴族繳納的地租，而非由全體國民承擔⁸²。

⁷⁸ 葛克昌、藍元駿 (2016)，〈《鹽鐵論》與《租稅國危機》——東亞財稅憲法序說〉，收於：陳春生 (主編)，《法之橋：臺灣與法國之法學交會——彭惕業教授榮退論文集》，頁 11-12，臺北：元照。

⁷⁹ 葛克昌、藍元駿，前揭註 78，頁 154-155。

⁸⁰ 葛克昌 (2005)，〈租稅法：第四講——租稅國家界限〉，《月旦法學教室》，33 期，頁 101-102。

⁸¹ J. A. Schumpeter (著)，藍元駿 (譯) (2017)，《資本主義經濟學及其社會學》，頁 144-151，新北市：聯經。

⁸² Terence Dwyer, *The Lost History*, 73 AM. J. ECON. SOCIOLOGY 664, 666 (2014).



所謂「租稅國家」，依 Schumpeter 所稱係指支持以個人或家戶為經濟單位個體採行私有財產制之國家，其財政收入之多數來自於稅捐收入，而非來自於國有財產、國有企業或販售特許權。衡諸歷史，早期的人民對政府的義務以繇役為主，納稅機制要等到貨幣建議後才普及，故國家向人民徵稅且稅收佔國家之主要財政收入是現代國家身為「租稅國家」的特徵⁸³。與租稅國家相對，Schumpeter 指出國家型態還有「所有權者國家」與「企業者國家」，所有權者國家是指國家把持土地所有權以及天然資源，其財政支應以天然資源開採的特許權授與或以土地從事生產的收穫為主，由於國家控管資源自給自足，故無需徵收稅捐⁸⁴。企業者國家是指國家本身以獲利為目的積極從事市場活動，於經濟社會中與個體居於相同地位競爭，並仰賴參與市場所獲取的利益滿足主要的財政需求⁸⁵。

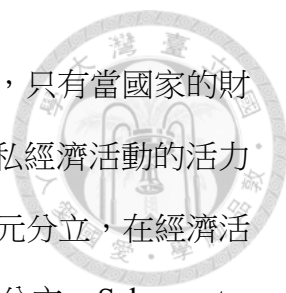
現今的國家中僅有少數的國家不完全符合租稅國的定義。如產油國阿拉伯聯合大公國以及沙烏地阿拉伯，此兩國固然仍課徵營業稅、公司營所稅、資本利得稅等，但其國家的財政來源主要以自市場從事原油交易的收益，故更接近 Schumpeter 所稱的企業者國家。此外，由於保障個人私有財產權是租稅國成立的前提，與共產體制兩者邏輯上不可能並存，故純粹的共產國家，在理念上應屬於所有權者國家⁸⁶。

⁸³ 葛克昌（1996），《國家學與國家法》，頁 139 以下，臺北：元照。

⁸⁴ 葛克昌（2004），〈租稅法：第一講——租稅與現代國家〉，《月旦法學教室》，17 期，頁 95-96。

⁸⁵ 葛克昌（2003），〈租稅國家〉，《月旦法學教室》，5 期，頁 26-28。

⁸⁶ 然而現實上，北韓、古巴、越南等宣稱依循共產主義之國家現今都接受一定程度的私有財產制以及制訂稅收機制，並以稅收為財政收入的主要來源，故並非純粹的共產主義國家。



Schumpeter 之所以推崇「租稅國家」的型態，係因其認為，只有當國家的財政收入限於以租稅的形式為之且僅就盈餘課稅，才能保障國民私經濟活動的活力與自由。前面所提 Schumpeter 理念中「國家」與「社會」的二元分立，在經濟活動層面，體現在「租稅國」與「私有財產制度下經濟社會」的分立。Schumpeter 指出，租稅國家不應從事與私領域重疊的經濟活動，因為那是屬於社會中個體參與的範疇，應交由社會為之。國家只應參與社會無力進行的經濟活動，也就是國民認定經濟層面上與其自身非直接相關之活動；由於所有權者國家和企業者國家，對於國民的財產與私經濟活動以獨占資源所有權或直接參與市場的方式造成干擾，故「國家只應參與社會無力進行的經濟活動」，標示了出租稅國家與所有權者國家、企業者國家的區別⁸⁷。據此，Schumpeter 主張租稅國家課稅權有其界限。在現代國家以個人或家戶為經濟體單位的經濟模式下，個體將目光專注在提升自身利益以及從中找尋自我目的，限定了國家權力不能任意侵入的私有財產權範圍，只有與個體自身利益非直接相關、難以由社會自發完成之活動，國家的從事或介入始具有正當性。而當國家承擔了自私經濟領域劃分出之國民共同任務時，國家的財政需求隨之而至，成為現代國家的第一個特徵⁸⁸。這也是為何 Schumpeter 認為「預算」是國家的核心。依照 Schumpeter 的理解，國家財政需求應依靠個體私經濟活動的收益而滿足卻又不能侵害私經濟領域的活動，故租稅國家的稅收有其界限，只能針對利潤徵收而不得侵蝕既有的私有財產權本身，否則將扼殺經濟發展⁸⁹。

⁸⁷ 葛克昌，前揭註 83，頁 147-148。

⁸⁸ 葛克昌、藍元駿，前揭註 78，頁 154-156。

⁸⁹ Schumpeter，前揭註 81，頁 156-161。

第二項 租稅——私有財產權與私經濟領域運作的對價？



Schumpeter 對於租稅正當性來源的解釋應歸屬於利益說陣營，不過相比傳統利益說，其所稱租稅用以和政府交換的利益範圍更為寬廣與抽象；國民納稅義務交換的不僅是具體的國防、警消等公共性服務，還包含了國家不介入社會私經濟運作的承諾。故納稅義務本質上是國民在經濟領域得以擺脫政府高權介入和干擾的對價⁹⁰。

Schumpeter 考察地主莊園式的統治演進到現代國家（租稅國家）的歷史主義觀點（historicism）得出私有財產權與私經濟領域運作的代價是賦予國家租稅權，但遺憾的是，該結論建立在對於實然的描述性觀點，從而無力在純粹規範性的層次證立國家課稅權。Schumpeter 沒能進一步解釋的是，何以中世紀國家自始有權（entitled to）宣稱擁有土地與自然資源的所有權，故個體的私經濟活動須經由國家退讓以獲得保障？為何不是個體在國家成立前，既有私有財產權以及土地等自然資源的所有權；國家所作的並非創設出社會的私經濟領域由個體自營運作，而是私經濟領域自始存在，政府的任務僅是確保私有財產權體制的穩定⁹¹？但由於這牽涉到財產權究竟是主體之自然權利（natural right）抑或是由國家高權

⁹⁰ 葛克昌，前揭註 84，頁 95-96。

⁹¹ See R. A. Musgrave, *Schumpeter's Crisis of the Tax State: An Essay in Fiscal Sociology*, 2 J. EVOL. ECON. 89, 98-101 (1992).

所創設之權利（conventional right），這議題在自由主義陣營中也有諸多分歧，礙於篇幅與筆者能力，本文在此不開展更多討論⁹²。



第三項 社會無力進行的經濟活動？

本文認同 Schumpeter 主張之現代國家有其獨立目的以及國家僅應介入「社會無力進行的經濟活動」的觀點，個體可以在社會中自由地經由交易或合作促進個人的私益與達成自我實現目的，毋須政府高權作為第三者介入其中。惟僅（i）部分具有高度公益性質，如國防、環境保護等任務，又或是（ii）社會漸進式地、自發地形成之具普遍性的規則，如交易安全、婚姻制度中的權利義務關係等，但該等規則欠缺具強執力（enforcement power）的單位以確保規則被實踐，方有賴國家的介入，使其成為具有約束力之規範。當社會同意（或擬制同意）賦予國家介入與從事個體的互動之中時，國家的存在也同時被賦予了正當性。本文於接下來將嘗試對就此提出更細緻的界定與說明，並引入 David Gauthier 的 Hobbesian Contractarian 的作為論述的支點。

⁹² See also Anna Stilz, *Property Rights: Natural or Conventional?*, in THE ROUTLEDGE HANDBOOK OF LIBERTARIANISM (J. Brennan, Schmidtz, D. & Van der Vossen, B. eds. 2018).



第三節 國家的形成

第一項 在國家生成之前

第一款 Hobbes 的人類圖像

本文的國家理論討論從自然狀態開始。探討自然狀態，並不在於要主張國家生成的歷史事實如自然狀態所描述的路徑相同，而是要從非政治的前狀態中，尋求對政治領域的基本潛在性解釋（a potential explanation）。即使國家不曾由自然狀態生成，但透過探尋其可能生成的過程，也能獲得啟發⁹³。

關於自然狀態的預設，在契約論者之中有所不同。以 Locke 版本的自然狀態來說，分成了兩個階段：第一階段，Locke 認為在自然狀態下個人不論是理念還是具體實踐上，都享有完全的自由，得以在「自然法」的範圍內，自由決定如何行動、處置物品以及與其他個體互動，而無須遵從他人的意志或指揮。Locke 自然法的界線是，沒有人可以傷害他人的自然權利，包含生命、自由與財產；如有任何人侵害了他人的自然權利，受到侵害之人可以對抗並請求相應的賠償⁹⁴。因此，由於自然法的存在，縱然沒有白紙黑字、明確的教條可供依循，但憑藉著界線模糊、但真實存在的行事規範，Locke 表示這已足以引導人與人互相尊重對方的自然權利，達到和平共存⁹⁵。但由於在自然狀態中，對於自然法的理解恐存在

⁹³ Robert Nozick（著），王建凱、張怡沁（譯）（2019），《無政府、國家與烏托邦（經典 45 周年新版）》，頁 35-38，臺北：時報。

⁹⁴ 龔群（2012），〈在無政府與利維坦之間——自由主義的國家觀〉，《哲學與文化》，39 卷 8 期，頁 31。

⁹⁵ Nozick，前揭註 93，頁 39。

個體性的差異。這樣的差異仍會造成過度的懲罰或索賠發生，被過度懲罰或索賠的一方又會反過來要求填補損害，進而引發個體間反覆的報復行為，並最終導致權利侵害的進一步擴大。基於避免上述情況，眾人需要一名公正的執法者將自然法的界線清晰化，以便進行統一裁決。故眾人同意簽訂社會契約，將懲罰與報復的權限讓渡予國家，並尊重國家統一裁決後的結果⁹⁶。

以 Hobbes 版本的自然狀態來說，其論述建立在三個對人的基本描述之上：

(i) 人是全然自私自利的，人只為了自己的利益而行動；(ii) 所有的災難之中，對人來說最痛苦且最想避免的，是突然且暴力的死亡⁹⁷；以及 (iii) 每個人天生的心智能力雖有高低之分，但大致相當，故即使能力最弱之人也足以殺害最強之人⁹⁸。基於其描述的上述人類圖像，會導致自由狀態是萬人與萬人的戰爭，個體的生活成本極高，隨時都要戒慎恐懼。在此種嚴酷的自由狀態下，Hobbes 主張個體在理性上認知到「自然法」的存在，即尊重他人以及個體間平等的價值，且心中亦懷抱著遵守此一「自然法」的希冀⁹⁹，但由於行為上仍受到對他人可能報復的恐懼以及受到自身實力可得範圍內盡量汲取利益的慾望所驅動，而無法具體實踐心中對於自然法的理念。而正是因為個體存在著理念和具體行動上的落差，為了消弭這之間的落差，而有了創設國家的動機¹⁰⁰。

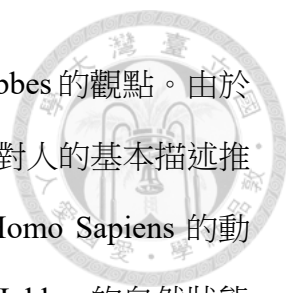
⁹⁶ Nozick，前揭註 93，頁 40-41。

⁹⁷ Loren E. Lomasky, *When Hobbes Is an Optimist: Politics Among the Malevolent*, 28 PUBLIC AFF. Q. 289, 290 (2014).

⁹⁸ Hobbes, *supra* note 48, at 86.

⁹⁹ 龔群，前揭註 94，頁 31。

¹⁰⁰ Michael Levin, *A Hobbesian Minimal State*, 11 PHILOS. PUBLIC AFF. 338, 339-343 (1982).



相較於其他學者對於自然狀態的描述，本文更傾向接受 Hobbes 的觀點。由於 Hobbes 所主張的嚴酷自然狀態並非給定的預設，而是可以從其對人的基本描述推知；而又因本文認為 Hobbes 對人的基本描繪符合人類生而為 Homo Sapiens 的動物性格，並未參雜外來或特定道德觀的假定，從而本文相信按 Hobbes 的自然狀態所論理而得的國家態樣會是較為純粹且中立的。至於 Locke 所描繪之較為平和的自然狀態，本文則認為他描述的其實是由 Hobbes 的自然狀態過渡到國家生成的一個中介狀態，故兩者是對同一想像中演進過程之不同階段的擷取，彼此未必互相扞格。

第二款 自私即理性

Gauthier 承繼 Hobbes 對於人是全然自私自利的描述，給出自己對於理性與道德的觀點。根據 Gauthier 的主張，既然人類生而設定成以增進自己的利益為目標的生物，那任何預計有助於自身效用增加的行為，就可以被認定為是理性且正當的¹⁰¹。而此處所稱對自身效用變動的預期，取決於每名個體各自偏好所組成的效用函數，而無依循特定價值或觀點¹⁰²。例如某甲重視金錢更勝於家庭生活，則對某甲而言，努力工作賺錢但以犧牲與家人相處的時間為代價，就是理性的；但對某乙來說，倘若他更偏好家庭的親密勝於金錢，則某乙做出相反於某甲的選擇，對某乙來說也是理性的。有別於效益主義論者關注所有個體的效益總和，Gauthier 認為個體只須考量其自身的效益與偏好，不必然要納入對他人的考量

¹⁰¹ Byeong-Uk Yi, *Rationality and the Prisoner's Dilemma in David Gauthier's Morals by Agreement*, 89 J. PHILOS. 484, 484-486 (1992).

¹⁰² DAVID P. GAUTHIER, *MORALS BY AGREEMENT* 100-104 (1986).

¹⁰³；而個人的效用函數如何組成，涉及的偏好要素為何以及權重之多寡自主可控¹⁰⁴，也因此只有個體自己知道要如何行動，才能朝向自身效用最大的未來。至此，我們可以說：由於每個人擁有自己獨特的效用函數，故當個體擁有完整自由¹⁰⁵，能隨心所欲安排自身的行動不受到強制時，原則上個體效用會是最大，且符合人類的理性預設。

第三款 賽局理論與柏拉圖改善

那麼，我們接著要問的是：人性力求最大化自身的效用，具體的人際互動策略要如何契合？如果真如前段所說，最大化的自由確保了效用的最大化，在自然狀態中個體擁有無受限的自由，又怎麼會陷入萬人與萬人戰爭的困境呢？

本文在此擬引入賽局理論做說明。賽局理論（Game Theory）建立在最大化個人效用的預設上，提供一個人際互動模型，有助於分析我們在考量到其它理性者的行動策略時，自身的人際互動理論。學者如 David Gauthier、John C. Harsanyi 和 Ken Binmore 等人將其應用於詮釋社會契約論。所謂賽局理論，主要在研究與分析理性人如何進行策略性思考，以及決策對於賽局中其他玩家的影響。以賽局理論的經典案例——囚犯困局（Prison Dilemma）——來說：

¹⁰³ 如果有個體的偏好包含了對他人的同理或同情，則他人利益的變動也會因此間接成為個體偏好的一部份，但這並非必然。

¹⁰⁴ Richmond Campbell, *Gauthier's Theory of Morals by Agreement*, 38 PHILOS. Q. 343, 344 (1988).

¹⁰⁵ 此處的自由，如依 Berlin 消極自由與積極自由的區分，所指的是消極自由。Isaiah Berlin, *Two concepts of liberty*, in FREEDOM: AN INTRODUCTION WITH READINGS 155, 156 (Nigel Warburton ed. 2001).

「兩名囚犯因搶劫被關押在同一監獄中，檢察官先他們共同宣讀以下協商方案：如果你招供搶劫並指認你的同夥而你的同夥也招供了，則你們都會被關押 5 年。如果你指認你的同夥，但你的同夥拒絕招供，則你會獲得自由，他則被關押 20 年。如果你們都選擇不招供，則兩人因證據缺乏只會都被關押 1 年¹⁰⁶。」

當賽局只進行一次且兩名囚犯無法相互溝通（無合作可能）的情況下，對任何一方來說，招供都會是「支配性策略」（Dominant Strategy）¹⁰⁷。也就是不論同夥選擇招供或不招供，自己選擇招供一定能最大化自身利益。由於兩名囚犯的支配性策略同時都是招供，因此雙方理性選擇下的結果將是兩名囚犯都被關押 5 年，且這個結果在前提不變的情況下會是穩固的，沒有一方能透過改變自身的策略而使結果改變，賽局理論稱這樣穩定的結果為納許均衡（Nash Equilibrium）¹⁰⁸。

此處並加入一個經濟學的概念，稱為柏拉圖改善（Pareto Improvement）。「柏拉圖改善」的定義為：在某一給定的經濟框架下將資源重新分配，在沒有人的效用水準降低的前提下，能提升某部分個體的效用。如重新分配資源已無法在不降低任何人效用的前提下增進任何一名個體的效用，則被稱為達到「柏拉圖效率（Pareto Efficiency）」，也是效率達到最大化¹⁰⁹。舉例來說，原始部落中的某甲今天獵捕到一頭山羊，但因為肉類不好保存，他很可能會與某乙達成協議，用一半的山羊肉交換某乙採集而來的水果。當雙方重新分配資源且不違反任一方意願

¹⁰⁶ 例子取自 Will Kymlicka（著），劉莘（譯）（2003），《當代政治哲學導論》，頁 171，新北：聯經。

¹⁰⁷ AVINASH DIXIT ET AL., GAMES OF STRATEGY 97-99 (2009).

¹⁰⁸ *Id.* at 92-95.

¹⁰⁹ 毛慶生、朱敬一、林全、許松根、陳昭南、陳添枝、黃朝熙（2007），《經濟學》，頁 215-217，5，台北：朱敬一。

時，在沒有降低任何人效用的前提下，雙方個體效用獲得了提升，便符合柏拉圖改善的定義。



在此我們可以發現，對兩位囚犯而言，都明知彼此依照自身的理性做選擇，會雙雙選擇招供；雙方卻也知道，如果都選擇不招供，則各自可以獲得比原本更大的利益（即更少的刑期）。因此雙方明知都不招供是囚犯困局中符合柏拉圖改善的雙贏策略，但偏偏根據檢察官所設計的架構，穩定的納許均衡落在雙方都招供，以致囚犯陷入決策的困境之中。

或許有人會問，對囚犯而言，最好的結果不是自己招供而對方不招供嗎？但這不會是理性下可能的結果。假設我們放寬前提假設讓囚犯可以互相溝通，則雙方很可能會承諾對方自己會不招供並要求對方不招供。但在沒有強制性約束力或相應的不利後果時，囚犯各自的支配性策略實際上維持不變（仍是招供），就算口頭承諾了不招供，兩名囚犯各自的理性決策仍會是雙雙背棄承諾而招供；因此，雙方看似有合作的意願與空間，但這樣的合作如果僅建立在口頭承諾之上，則在理性決策面前顯得過於天真¹¹⁰。

既然使對方不招供而自己招供不可能達成，則退而求其次，是否有可能使囚犯雙方都不招供呢？更精確地說，是否有可能使雙方的支配性策略從招供轉變為不招供？若我們將原本的囚犯困局加入以下情境：「兩名囚犯共同委託黑道大哥擔任執行人，事前約定如囚犯任一方選擇了招供，則由黑道大哥加碼私刑關押招供方 2 年。」第三方具強制力機制的加入，使得當一方違背承諾不合作時會受到

¹¹⁰ Gauthier, *supra* note 102, at 161-162.



報復、懲罰或索賠，能有效「強制」彼此互相合作，亦即皆選擇不招供。這強制機制有趣之處在於，第一，參與其中的兩名囚犯理性上都會欣然接受，且不會認為自己的自由受到了侵害¹¹¹，故這是「自願性限制」；第二，賽局中一方招供但另一方不招供的後果縱然因黑道老大受託加碼而被改變了，但該被改變過後的後果實際上並不會真實發生，只是發揮了嚇阻與排除此一策略的功能，黑道大哥大可不必勞煩承租套房準備關人，故增加的額外成本非常有限。

囚犯的案例只是兩名個體之間互動非常簡化的理論性案例，但從此案例中我們可以得到以下結論——在某些條件下，個體願意限縮自己的對外全然的支配權利，交出自己原本在自然狀態下所享有、可為所欲為的自由¹¹²的一部，並透過外部機制強制自己遵守限縮自由的承諾，以換取自身在賽局中可以獲得更好的結果。於是，我們可以得出人的理性建立在自身效用最大化之上，但由於亦應同時考量到他人同為理性者所會採取的策略，故具體的行動策略應是建立對雙方皆具有強制力的合作機制，達成柏拉圖改善¹¹³。

我們拉回關於 Hobbes 式自然狀態的分析。如同賽局理論對囚犯困局的揭示，自然狀態中每名個體互為他人生命和生存資源的威脅，縱然個體得以形成合作團體，在缺乏外部機制的前提下，這樣的合作關係隨時有崩解的可能。倘個體引入國家體制與由國家強制力支持的社會規則，使所有個體都能從該體制中受益，解放個體原先在互相對抗之中被綁架而無法依個人自主意願運用的資源、時間與精

¹¹¹ Kymlicka，前揭註 106，頁 173。

¹¹² 此處的自由指的會是 Berlin 所稱的積極自由。

¹¹³ David P. Gauthier, *Twenty-Five On*, 123 ETHICS 601, 606-608 (2013).

神，則建立這樣一個具有強制性的體制或制度，不會與 Hobbes 對人性是自私自利的描繪衝突¹¹⁴。更難得的是，由於該體制對於所有個體都具有效益，故具有可普遍性。至此，賽局理論為 Hobbes 的主張做了背書，解釋了為何 Hobbes 預設的自然狀態下的個體，在確保自身以外的所有人也願意交出自己對其他個體的身體、生命、財產等行使強制力的權利後，也會自願剝奪自己對他人身體、生命、財產施加強制力的可能性。正是因為理性決策告訴我們，當存在某種機制能確保所有個體都交出自己的武器（傷害他人的權利）給一獨立機構時，所有的個體反而都能避免嚴重的苦難。交出武器的主要目的並不是要由該機構代替我們使用它，而是要確保參與其中的其他個體不能使用¹¹⁵。

然而，在現實世界中，人際互動往往不是僅一回，而是多次的交手。那麼，或許有人會問：「在重複賽局的情況下，個體之間是否有合作的空間？」是有的，只是這樣的合作並不穩固。賽局可分為重複賽局與非重複賽局，重複賽局由數個階段賽局（stage game）組成¹¹⁶，從而參加者在每個階段賽局中的策略可能受到前面階段賽局的影響。先前所說，當囚犯困局為單次賽局時，支配性策略會是採取招供。然而，當囚犯困局作為階段賽局而組成重複賽局時，根據實證研究，採取以牙還牙（tit-for-tat）會是參與者的最優策略¹¹⁷。具體來說，以牙還牙的策略就是在重複的囚犯困局賽局中的第一局採取合作，然後於接下來的每一階段賽局中都模仿另一參與者上一局的選擇。於是，在存在著報復可能性的重複賽局

¹¹⁴ Gauthier, *supra* note 102, at 11-12.

¹¹⁵ Levin, *supra* note 100, at 349-351.

¹¹⁶ 舉例來說，猜拳一次分勝負，為非重複賽局；兩位玩家連續猜拳三次，則是一個由三個階段賽局組成的重複賽局；Dixit, *supra* note 107, at 178.

¹¹⁷ Scott A. Barrett, *Coordination vs. Voluntarism and Enforcement in Sustaining International Environmental Cooperation*, 113 PROC. NATL. ACAD. SCI. U.S.A. 14515, 14515-14516 (2016).



中，雖然並沒有一個具有強制力的機構能迫使參與者同意合作，但在以牙還牙的策略方針下，個體間還是很可能維持著一種本文稱為「弱合作」的模式。本文肯認在自然狀態的預設下，由於生活交往可視為無數重複賽局的集合，個體要面對的是可能的報復與索賠，進而通常願意以弱合作（不存在第三方強制懲罰或索賠）的方式和其他個體互動。個體間將自然生成一套模糊但具有普遍性的人際互動規則，且依循這樣的人際互動常規，有助於避免個體人際交往上失望的發生以及個體開展自由所付出的成本，也因此社會能從 **Hobbes** 的自然狀態進展至 **Locke** 所指人與人大體上和平共處的態樣。但這樣的人際互動常規，僅是人與人透過相處而自發形成的共識或合作機制，不具有強制性以及任何道德成分，如有人違反了互動常規，也沒有一個強制力的單位能執行懲罰。故為強化與確保此種人際互動常規或制度，全體仍會同意成立具有獨立性的機構以執行懲罰與索賠，而這便是國家所要扮演的角色¹¹⁸。

囚犯困局情境還包含另一種常見的態樣－公有地悲劇（**Tragedy of the commons**），具體案例包括對於漁業資源的過度捕撈以及國際各國間難以協議碳排放減量。此等案例，皆在在顯示出個體在面臨如囚犯困局的情境時，理性失去其達成最大化自身效用的能力，形同理性之光引領的道路直通向地獄，眾人卻還是無可自拔地邁步向前¹¹⁹。

¹¹⁸ Kymlicka，前揭註 106，頁 172。

¹¹⁹ Barrett, *supra* note 117, at 14516.



第二項 國家自然生成的過程

第一款 保護性社團

我們從上得知，國家是脫離自然狀態的必要體制。但國家從理念上是如何被生成的？Nozick 提出以下解釋。

當人們由萬人與萬人的戰爭狀態，進入到互相依循一種具有一定共識的人際互動模式，而尚未有國家生成之前¹²⁰，Nozick 指出，雖然彼此依循一定的自然法互動，但仍難免存有私心，對於自己所受的委屈與痛苦無法客觀地予以評價，導致縱然知道自己應理性選擇，具體判斷受損害的量上時仍會失準，而導致有過度報復或索賠的傾向¹²¹。這些過度報復與索賠所衍生出的摩擦成本，讓雙方陷入比「零合遊戲」還更糟糕的「負合」遊戲。而這些對雙方都是無效率的損失，是可以被避免的社會資源浪費，這就提供了以機構和制度介入調整的可能。為解決自然狀態下因個體經驗上的有限性以及保障私益的偏頗而導致的過度索賠和錯誤懲罰，以及進而造成的一而再、再而三的反覆報復行為，個體可能聯合起來組織成立保護性社團（protective association），並且訂下盟約：「當成員中有人提出保護或執行權利的要求，其他成員有接受召喚，履行該成員要求的義務¹²²。」

以上的約定是保護性社團存在的基礎框架，實踐該盟約時仍會依技術性問題。例如當兩個保護性社團在同一區域提供服務，但隸屬於不同社團的委託人彼

¹²⁰ 即 Locke 所指之自然狀態。

¹²¹ Nozick，前揭註 93，頁 40。

¹²² Nozick，前揭註 93，頁 41。



此之間發生懲罰或索賠上的衝突時，會發生什麼狀況呢？Nozick 認為，我們可以想像的是較弱的一方如果無法提供足夠的保障給其成員，其成員會選擇投向較強的另一個保護性社團，最終該保護性社團在該特定區域內形成實質上的獨占。又或者，兩個團體彼此勢均力敵，則為了避免團體之間無意義的爭鬥與消耗，兩方將有意願尋求一個第三方的裁判機構，或制定出一套雙方認可的規則以確定裁決權的歸屬——如此縱然數個不同的保護性社團同時運作，但裁決的體系統一，這些保護性社團都會服膺該裁判機構的決定，我們便可將隸屬同一裁決機構下的保護性社團視為整併成單一的保護性社團。至此，我們就從自然狀態中，得出於特定區域的保護性社團將自然而然地獨占對於懲罰與索賠程度的裁決權，並排除其他保護性社團宣稱也在該地域具有裁決權¹²³。如 Nozick 所言：「在自發性團體、勞動分工、市場壓力、規模經濟和理性自力的驅使下，就從無政府狀態中產生某種最小限度的國家很類似的實體，或者某些在地理上明確劃分的最小限度的國家¹²⁴。」

第二款 從保護性社團到國家

那麼，這樣私人的保護性社團，已經可以稱得上是國家了嗎？Nozick 指出，還不算。Nozick 表示，除了獨占裁決權以外，國家在一個區域內應該獨占行使（或決定誰可以行使）懲罰與索賠的權力，且就該區域內的所有個人提供保護服務。但保護性社團並未禁止個人私下執行懲罰與索賠，且僅對參與該社團的個人提供保護，而未擴及對所有人提供保護。故以下將說明最小國家如何成私人的保

¹²³ Nozick，前揭註 93，頁 44-57。

¹²⁴ Nozick，前揭註 93，頁 47。

護性社團中生成而獨占強制力，成為 Nozick 所稱的「支配性保護性社團」，以及支配性保護性社團，又是如何在提供保護性服務給所有成員的前提下，正當地只對其中部分成員收取費用¹²⁵。



第一目 禁止私人越界侵害

Nozick 假設一個區域中的多數人都加入了某個保護性社團，但仍有部分的獨立者不願加入，這些獨立者仍逗留在自然狀態中，並主張能自主決定對其他保護基性機構成員行使懲罰和索賠的權利。那麼，當保護性社團的成員與這樣的獨立者有衝突時，保護性社團採取的方式可能如下：(i) 允許該獨立者繼續保持自主實行強制力的權利，但隨後檢查其是否有使用錯誤和過度；如有，就對該獨立者施以懲罰或是索賠回應。(ii) 直接「禁止」獨立者對其成員主張強制力。Nozick 主張，保護性社團只能採取第二種方案，也就是禁止獨立者行使強制力的方案，才能確實地保護其成員不受侵害¹²⁶。Nozick 所稱「禁止」的具體內涵，指涉的是當行為人侵害權利界線時，除應充分賠償被侵害者外，還會受到懲罰。

不論個體的道德界線經由何種觀點定位與劃定，Nozick 指出，當個體的權利邊界受到侵害時，都需討論只要能完整賠償是否就可以允許侵害，還是侵害本身應被予以禁止¹²⁷。假如獨立者的行動依循的行動方針存有較高機率的偏誤，則縱使該獨立者保證受害者能在第一時間獲得完整賠償，但其餘沒有實際上受到侵害

¹²⁵ Nozick，前揭註 93，頁 87-88。

¹²⁶ Nozick，前揭註 93，頁 89-99。

¹²⁷ Nozick，前揭註 93，頁 91。



的個體仍可能感到恐懼。如此對於不可預期的侵害的恐懼和不確定感，仍是一種不適的心理負擔，甚至可以說，內心中對受到侵害的恐懼本身就足以構成對個體的限制。當然也並非所有獨立者的越界行為都有可能造成恐懼，Nozick 區分了私人性質的錯誤（private wrongs）和公共性質的錯誤（wrongs with a public component），前者是不會對被侵害者造成畏懼的侵害行為，後者則會¹²⁸。

由於本文採取的是以個體的自私以及合作為核心的進路，本質上不涉及道德與自然義務，一切的義務都只源自於個體的理性，以及個體對於自己擁有的選擇所做出的自願性限制。不過在這互利合作的機制下，任何背離柏拉圖改善的策略或行動，都可以被視為是一種對其他參與者的侵害，因為這樣的行為標誌該個體已經失去理性判斷的能力，或是他對於執行懲罰與索賠的機構——即國家——的效力與執行力的否認。換言之，一個具有理性判斷能力且相信國家具有強制力執行能力的個體，邏輯上不可能採取違背柏拉圖改善的行動策略。所以，雖然本文的脈絡下貌似並未與談及道德界線的 Nozick 的論證相容，但事實上，違背柏拉圖改善合作策略的行為仍是對於其他個體的侵犯。在本文的脈絡中，個體在追求互利合作下該採取的行動策略具有「準道德」的地位，亦取代了道德的批判功能。有論者批評以互利取代了道德的地位，這樣的觀點形同放棄了人具有內在道德的預設¹²⁹。然而，本文在此取徑互利與合作，目的是為了證立國家存在與其應被賦予的功能，是一種關於國家正當性的觀點，其未必要源自於特定一種道德觀；況

¹²⁸ 戴君豪（2012），《初探諾齊克《無政府、國家與烏托邦》的政治哲學思想——並論其於我國憲法釋義學上援引的可能性》，頁 26，國立成功大學法律學系碩士論文。

¹²⁹ Kymlicka，前揭註 106，頁 179。

且，對人類而言，具有普遍性效力的道德觀點真的存在嗎？還是一切行動都只是理性計算與利益衡量下的產物？或許有待更多的辯證。



本文認為，Nozick 所謂公共性質的錯誤所生的恐懼，是可以被整合在本文互利合作的脈絡下的，對應的是「對方越界侵害的可能，是否可能導致我理性選擇的策略有所不同」。以囚犯困局的例子而言，理性上雙方都應信任對方會選擇合作（不招供），但如果其中一方誤以為另一方的保護性社團對於不合作的一方予以懲罰和強制其賠償被侵害方的強制力時而會失能，又或者其理性受到了暫時的蒙蔽，則對方可能選擇不合作（招供）。則此時原本想選擇合作的一方，就會猶疑在自己是否因預期對方會選擇不合作而改變策略，也考慮選擇招供。是故，當對方的不可預知性會導致自己行動策略上的猶疑時，雙方實質上恐會回到非合作模式，也就是落至囚犯困局中對雙方都非最佳結果的 Nash equilibrium。

第二目 事實上的獨占權

Nozick 對於支配性的保護社團獨占裁決權與執行懲罰與索賠的權利，是由於當獨立者與保護社團的成員間發生衝突時，支配性的保護機構主張只有自己的裁決判斷程序在事實上會是公平的。從而如有獨立者透過私人程序裁決並對支配性寶物性社團的成員懲罰和索賠時，支配性的保護機構會去懲罰獨立者並向其索賠。Nozick 強調，保護性社團並非宣稱獨立者自己沒有對於賠償和索賠的裁決權，而是當獨立者要對其成員主張以私人程序裁決時，該程序在事實上（*de facto*）會是不公正的。換言之，支配性的保護社團並非主張有禁止他人程序的權利，而是主張禁止任何對其成員使用事實上有缺陷之程序的權利，就如同支配性機構主張：「只有經由我允許的程序，才可用於我的客戶。」正由於保護性社團對其成員而言是最終的裁決者與強制力的執行者的實際地位，他僅按照自己的判

斷去行動且相信自己的判斷是正確的，因此會拒斥其他個體以自助式執行強制力時的程序判斷結果¹³⁰。



第三目 賠償被禁止採用私人程序的獨立者

Nozick 接著談到，如果保護機構禁止獨立者私人的裁決判斷程序與接續強制執行懲罰與索賠，將導致獨立者無法自助保護，卻又不受保護性社團的保護。因此，對於被禁止自助式強行私人程序的獨立者，支配性的保護機構必須給予他們賠償。根據 Nozick 提出的賠償原則，如果對某個行為的禁令，造成保護性社團內成員利益受損，則應給予他賠償；但如果禁令只是使它相對於其他人來說，處於一個比較差的狀況，則無須賠償¹³¹。換言之，如果禁令能使所有成員的地位都較之前提高，只是提高的程度不同，對於其中地位最差的那名成員，他並不會因為實施禁令而必須受到賠償。

至於要如何賠償被禁止而遭受損失的獨立者，Nozick 主張最好的方式就是對他們也提供保護性的服務，並要求獨立者保護性服務費用扣除其自身被禁令限制所造成損害的差額，作為其支付的保護性服務的費用。因為如果放任獨立者不受保護而被侵害，然後再完整的補償他的損失，所需要花費的填補賠償一定是比購買保護服務所需要花費的更多，不然一開始就不會有個體願意支付費用購買保護性服務。那麼受賠償的獨立者為何願意接受保護性服務作為賠償並支付費用呢？因為如果其選擇拒絕支付費用，則上述的賠償原則將不適用於他，而其受到禁令

¹³⁰ Nozick，前揭註 93，頁 137-152。

¹³¹ Nozick，前揭註 93，頁 120-122。

的損失也無從透過保護費用的減少而填補。所以保護性服務的費用在成員之中負擔的程度有所不同，其理由並不是基於財富或資源重分配等，其他具備特定正義觀點的理由，而是賠償受禁令所損失利益的個體¹³²。



第四目 小結

保護性社團從自然狀態中，因個體之間互利的預設以即追求合作的需要而生，而其成員出於互利與合作的理性思考，願意加入這樣的社團並支應維持這些保護服務的費用。接著，經由看不見的手，保護性社團在一個區域內會彼此整併，最後僅會有一個最終掌握支配懲罰與賠償裁決權的保護性機構。支配的保護性機構由於僅認為自己執行的程序才具有公正性，故實質上禁止獨立者自行強執懲罰和賠償，形同獨占懲罰與賠償的強制力。又基於賠償原則，對於少部分原本仍處在自然狀態的獨立者而言，支配性保護社團也會提供他們保護服務，並在他們也繳交服務費用的前提下，對其因禁令受損的利益提供補償。由於放棄服務費用等同放棄賠償，從而他們會有意願加入此支配性保護社團，並且他們實際繳交的保護服務費用會相較部分的成員少，亦即有部分的成員（社團原有的付費成員）實際上額外負擔了其他一部份成員（受禁令影響的後進成員）享有的保護服務的費用，以作為對後者賠償。至此，我們總算可以說，此等獨占性保護機構，可以被稱之為是一般概念下的「國家」了。

¹³² Nozick，前揭註 93，頁 147-150。

第四節 課稅權基礎的證立

第一項 稅捐是建立合作機制的必要費用



經過上述論述，本文認為在人性自私自利以及人際互動採取追求柏拉圖改善策略的基礎上，國家得以強制力支持具普遍性的規則與機制，獨占紛爭裁決機制（法院）與提供保護性服務（懲罰與索賠），並得據此向其成員收費以支應服務的支出，此即是國家廣義「課稅權」的基礎，而國家這樣的索取，在理性上本就是成員所同意付出，故對於國民而言具有索取的正當性。

有學者認為政府得以獨占課稅權的理由，是由於國家向其人民提供了「非政府而不得、不能或無意願提供的公共服務」，本文認為此見解提出了當賽局理論帶給我們有關合作與互利的啟示具體落實在國家行為時，會包含哪些。根據學者的主張，非政府而不得提供的服務，係指由政府所獨占的紛爭裁決系統（法院）、執行懲罰、民事強制執行等活動。人民無意願提供的服務，則是指具有公共財屬性的服務或建設，例如環境保護、公路、國家公園管理等公共建設。至於非政府所不能的公共服務，則指以公權力為基礎的服務，如交通管理等等¹³³。

詳言之，第一類非政府而不能提供的服務，由政府獨占是個體脫離自然狀態的必要條件。第二類人民無意願提供的服務，則是為了解決公有地悲劇的問題；至於第三類，非政府所不能的公共服務，則是指，在某些情況下，社會的參與者都有意願合作與避免對他人的侵害，但界線的模糊仍會造成人際交往上的失望與額外成本，則是由國家劃定其界線，對於所有參與者都有益而符合理性選擇。

¹³³ 黃茂榮，前揭註 20，頁 6。



以上三類服務本質上都具有普遍性，及實際上或潛在的能提高社會中所有個體的效用，也因此才得由政府介入為之。於是，我們可以這麼主張，當國家提供的服務足以使個體突破原先納許均衡的框架限制並符合柏拉圖改善，即沒有個體的地位會因為國家的存在與介入而惡化（縱使持平或提升的程度與其他人不均等），而全體個體有實際受益或潛在受益時，國家就這些服務或介入有正當的課稅權利。

反過來說，如果國家提供的服務不符合上述的條件，那該服務就不會是對所有個體都有具體提升自身效用或潛在效用的意義，則不具有普遍性。那從規範面來看就不應屬於國家服務的一環，自然國家對該服務的相關支出也不具有課稅正當性。

第二項 稅捐徵收不得使令人民低於最低生活水平

我們前面討論人們希望從自然狀態中跳脫，願意建立體制以促使參與者進入合作，但那時並未具體談到維持體制所需要的費用，也就是稅捐，應如何分擔。

首先，如果對於某人而言，建立該制度他所要分擔支應的費用，大過於他能夠透過合作從該制度所獲得的好處呢？我們可以說，這種情況會相當少見，但這仍是從理論過渡到現實要處理的問題。可以想像，如果某些人資源極度匱乏，假設他們繳納稅捐以支應國家提供給他具備課稅正當性的服務的費用之後，將使他們的地位比原本在自然狀態下更差，亦即此時為維繫私有權的保障以及道路交通秩序制度所需支應的等等服務費用，對他而言是大於他能從這些體制所獲得的利益，則他寧可脫離合作而進入自然狀態，要求他繳納稅捐等同於要求他背離自身的理性選擇。而國家如能預見這樣的情況，會選擇減免他們繳納稅捐，以避免有

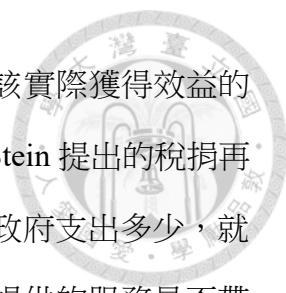
一人違反合作，而逼使其餘眾人回到自然狀態。因為如有一人寧願回到自然狀態，則他的資源已無法滿足對他人後續索賠，反而使其他人面臨侵害的威脅；故國家中其他有能力的眾人，理性上會選擇建立類似保險制度一樣，提撥基金以支應這些人原本所應負擔的費用¹³⁴。

第三項 以反映效用提升的所得為課稅客體

另一個實際的問題：如果有一名隱居者隔絕了與他人實體接觸的可能，他是否可以主張，國家制定禁止殺人的法律並由國家執行懲罰以確保法效力，對於他毫無效益的提升，所以他不願意負擔相關的稅捐？政府在觀念上是向所有成員就其效用提升的相應部分收取費用，但由於沒有實際收益的個體所要負擔的費用為零，因此現實上政府只應跟有實際受益的對象拿取，亦即國家確實不應就此部分的財政支出向其收取費用，但這在理念上可行，執行面上將面臨困難。藉由此問題的探討，某程度上也能讓我們理解為何「所得」適合作為課稅基礎。

在觀念上，我們可以說由於所有成員都同意也希望建立國家體制與制度以促成合作，因為這是理性選擇的結果，但對於某些人而言，他可能基於巧合或是自身的選擇，而現實上不會使用到某項特定功能，例如財產權的保障、交通規則的維持或是法院的紛爭解決機能，則對他而言政府提供該項服務的實際效益為零。國家所能做的是確保自己發揮功能，使進入該賽局模型的成員都將能以合作互利的方式互動，則國家對全體成員創造的效益的總和，必定高於他為發揮自身功能所需支出的費用，而至於特定個體實際上是否效用有所提升，則是取決於偶然。

¹³⁴ Nozick，前揭註 93，頁 146-148。



國家也不關心是由哪位個體實際獲得效用的提高，只要他能從該實際獲得效益的成員處取得部分當作稅收便可。進一步來說，本文也認同 von Stein 提出的稅捐再製的見解。稅捐循環應以永續運作為目標，所以稅捐收取並非政府支出多少，就相對應徵收多少用以填補支出，而是形同資本投資，端視國家提供的服務是否帶給個體實質的效用提升；如有提升，則如投資人收取投資分紅，國家得在個體將提升的效用轉化為經濟利益後，從中拿取部份。

舉例而言，我們可以將社會想像成一個開放採摘的橘子果園，而國家是這果園的管理員。他制訂規則並適用於所有身處其中的遊客，例如不得搶奪他人已經放入籃中的橘子、要依先後順序排隊通過林道等等。在這果園有管理員之前，遊客們由於彼此爭奪收穫和動線的混亂，全體所能獲得的產量是 10 公斤；但在管理員存在且制定並執行規則後，所有遊客產量的集合可以達到 15 公斤。則這多出的 5 公斤，管理員可向遊客收取其中的一部份作為管理費用¹³⁵。而遊客之中的某甲，他雖然人在果園中，但他對於採摘橘子沒有興趣，只是坐在樹下看書。則對他而言，縱使他同意且受管理員制定的規則所約束，但他選擇不利用管理員所創造的可提高其自身收益的環境，從而其收益橘子的潛力雖然提升了，但沒有因此有實際的收益增長，故國家不會就此向他收取服務的費用。除此之外，管理員還可以公平地向遊客提供可以增進其產量的工具，如梯子、籃子和剪刀，供遊客其自由使用（假設這些工具的購置對於遊客而言不敷成本，或無法帶入園內，故只能由管理員提供）。在這些工具的幫助下，遊客的整體產量又提高了 5 公斤而達到

¹³⁵ 此處討論全體產量前後的差異，是單就稅捐收取客體的討論，並非轉向至效益主義。果園管理者提供的服務還是要以對每名個體都有效益或提升潛在效益，且沒有個體的效益會因此而有所減損，為具有正當性的前提。

20 公斤，則對於這多出來的 5 公斤，管理員也可以收取提供工具作為服務所需支應的費用。



如上例中，理念上我們可以將國家提供的服務，和整體因國家存在而提高的效益作對應，但現實上難以探知自然狀態的收穫數額，而且社會中影響收穫的因素百般複雜，每一次行動收益的最終數額，都是無數政府介入因素的綜合結果，難以區分其中是基於政府提供的服務的哪一項或哪幾項，而使其終局獲益。不過，我們仍可以確知的是，所得必定蘊含了政府提供的服務之助益。如果個體因交通規則的存在節省了上班時間，該被解放出來的時間對於該個體的效用的提升，應是稅捐可以收取的客體，但如何才能將個人的效用貨幣化或標準化以使實際的徵收可行，則涉及稅捐徵收技術，暫且不繼續深究。

第五節 小結

經由 Hobbes 所述人類自私自利的理性以及自然狀態下囚犯困局的存在，國家有了存在的意義。又根據 Gauthier 所主張，個體之間會全數同意合作的協議或體制，必須符合柏拉圖改善。但由於個體自私的心態，在弱合作之下，賽局理論告訴我們參與者背叛合作協議反而才是其最佳策略，國家必須介入才能確保個體遵守協議出的制度規範。故國家任何性型態的介入，包含制度的制定與維持、執行對違反合作協議之人的懲罰與索賠等，是要實質或潛在性地提升所有人的效用。個人有義務遵守符合該前提之政府強制規範與制度，是由於這樣的義務是源於自我承諾而非外在的強制，且遵守規範對自身而言，相較於沒有制度存在的狀態還更加有利。

進而政府維持制度或提供服務所需的財政支出，也得向所有同意的個體收取，而使國家的課稅權具有正當性基礎。但具體收取的客體應限定於政府介入而使群體效用提高之收益的部分，如有個體沒有因政府的服務或介入而有實質的效用提升，則不應向其收取稅捐。

第四章 逃漏稅捐罪的保護法益

第一節 前言



在前一章中，本文試圖對於國家和課稅權的正當性基礎提出一種解釋，也肯認政府的行為在能增進所有個體的效用或潛在的效用時，對於額外增加的效用得收取部分作為稅捐。由於學界主流見解認為刑法的功能在於保護法益，逃漏稅捐罪作為以支持稅捐徵收與稅捐制度為目的的刑罰規範，其保護法益應如何定義才能使規範發揮其設定之功能，便是接下來所要思考的¹³⁶。

法益在刑事立法與法律解釋層次，各有其不同運作功能。在法律解釋適用的層次，法益發揮的效益稱之為體系內含功能（systemimmanent）；在刑事立法的層次，其發揮之功能則稱為超越體系功能（systemtranszendent）¹³⁷。前者係指解釋與適用特定刑法條文時，應以該條文所設定之保護法益為錨定點，亦即在解釋適用時，應切合其所保護特定法益的任務。體系內含功能僅作為解釋的錨定點，對於刑事立法所預設的保護法益是否具有正當性不做判斷與評價。後者之超越體系功能，係指除了前述在刑法條文解釋適用中法益具有的引導功能之外，法益理論本身乃具有比單純適用法律與切合保護法律目的更堅實的實質內涵，使其得以擔任檢驗條文所保護的法益是否正當的工具。至於為何法益的正當性需要被檢驗？

¹³⁶ 但刑法是否以法益保護為唯一任務，仍有爭議。法益範圍的認定，邏輯上會直接影響此論斷是否為真。因為如理解的法益概念非常狹隘限縮，便容易得出法益所保護的除了法益之外，另包含其他目的。參高志明（2002），《刑法法益概念學說史初探——以德國學說為主》，頁 3，國立台北大學法學系碩士論文；陳志龍（1986），〈刑法的法益概念（上）〉，《臺大法學論叢》，16 卷 1 期，頁 128。

¹³⁷ 周漾沂，前揭註 15，頁 983 以下；陳志龍，前揭註 136，頁 125 以下。



是因為立法者對於法益的理解與想像，並不一定相容於學理上所認知的法益實質內涵，此時，針對特定條文，學說憑藉法益理論推演出的法益，與實然中受到保護或所設定的法益倘有不相符之處，則法益理論對該保護法益是否允當，就具有批判的作用。綜上所述，針對現實世界條文所預設的保護法益，實質法益原則的批判與規範效力的範圍，涵蓋了前端的法律應選取那些利益作為法益以刑法保障，以及該如何解釋該等利益的內涵，並向後延伸至終端實際運作時的條文解釋與適用。

關於法益概念，最常被提及的問題是：「法益的定義為何？」或更直白地問「符合哪些條件後，我們可以說這東西是法益？」從 List、Binding、Birnbbaum 到現代的刑法學者們，圍繞著這問題有諸多討論，所得出的答案不外乎下述兩種類型。第一類型，是在考察了前人對於侵害客體的論述後，提出自身所認可的法益定義的版本，該版本可能是贊同過往某學者的說法而欲復興特定舊版本的法益定義，抑或者是提出修正後的法益定義。第二種類型則是直接放棄法益概念，如 Jakobs 主張以規範的違反來取代法益侵害在刑罰結構中的地位¹³⁸。

蓋法益概念作為刑法的上位指導原則，如果未能明確劃定法益的定義和篩選標準，恐導致法益概念成為一價值開放的概念。那麼任意的利益、好處、制度、價值觀都可能經由個人偏好而被賦予法益地位，則法益概念檢驗保護法益與引導條文解釋適用的功能也隨之流於恣意。因此，本文會先就法益概念的沿革稍作介紹，並使讀者了解本文對於法益概念的理解以及採取的立場，再進入逃漏稅捐罪保護法益的討論。

¹³⁸ 許恒達（2011），〈刑法法益概念的茁生與流變〉，《月旦法學雜誌》，197 期，頁 137 以下。



第二節 法益概念沿革的考察

第一項 權利侵害說——Feuerbach

法益概念的雛形，有學者認為是源自於德國刑法學者 Paul Johann Anselm von Feuerbach 所提出的權利侵害說（Rechtsverletzungstheorie）¹³⁹。Feuerbach 承襲社會契約論，將國家的目的設定為實現法治狀態。法治狀態係指相較於身處自然狀態之中，在國家體制的保障下人人皆得以共存，且擁有較自然狀態更為寬廣（但仍受有國家限制）的自由的狀態。而對權利的侵害違反了上述的國家實現法治狀態的目的，因此國家有權利及義務施行預防權利侵害之有效手段回應，即透過刑事立法處罰權利侵害之行為人，藉此維護人民法治狀態下的自由。故其所認知的犯罪，就是對國家契約所保障的自由所為之侵害行為¹⁴⁰。

在權利侵害說將國家的目的限縮在實現法制與維護自由的評判標準下，凡不致危害國家實現法治狀態目的者，皆非屬於權利侵害而不是犯罪。根據 Feuerbach 起草之《1813 年巴伐利亞王國刑法典》，過往政教合一的裁判體系中屬於國家所能施予逞戒之不道德行為，例如風化犯與宗教犯，因而不隸屬於國家裁判的範疇，而歸屬於神才能裁判的領域¹⁴¹。此一檢驗國家裁罰與國家目的之間是否為不當連結，即手段與目的是否合致的作法，實與現代法益理論中的超越體系功能相去不遠。差別僅是權利侵害說所憑依標準是神／俗二分，而現今的刑法理論因為

¹³⁹ 高志明，前揭註 136，頁 11；陳志龍，前揭註 136，頁 127。

¹⁴⁰ 鍾宏彬（2001），《法益理論的憲法基礎》，頁 15，國立政治大學法律學研究所碩士論文。

¹⁴¹ 黃國瑞（2014），〈法益論之解構〉，《輔仁法學》，48 期，頁 264 以下。

已不蘊含神學色彩，故是以有助於維繫法治狀態的規範與否，進而區分正當／不正當。



第二項 財保護理論——Birnbaum

Birnbaum 以批評 Feuerbach 的權利侵害說為基礎，進而開展其自身的財保護理論（Güterschztz）¹⁴²。Birnbaum 認為在侵害的自然概念下，被侵害的不會是 Feuerbach 所謂的權利，而是由法所保護、作為權利支配對象的財（Das Gut）¹⁴³。他特別指出，立法者是在譬喻性質的概念下，使用「侵害權利」這個描述¹⁴⁴，而非實質上權利得成為侵害的客體。也就是說，受到侵害的不是權利，「財」才是得由他人所奪取或減損對象，故對犯罪的理解應該從侵害法財的角度侵入¹⁴⁵。

然而，關於財的概念，Birnbaum 並沒有給出明確的定義。他僅說，財是「法律上所賦予人們的」、「受法條所保護」。他在舉例時曾談到，財有一部分是由自然所賦予，另有一部分則是由人類社會發展與市民結合的成果。在性質上，法財所指涉的對象不僅限於個人擁有的，也可以是共存於群體、歸屬於民族的一種

¹⁴² 高志明，前揭註 136，頁 37-44。

¹⁴³ 德語中的 Das Gut，在日文文獻譯為「財」，但其中文意旨應為「好處、利益」，而非僅是有形的財產而已；轉引自張嘉宏（2002），《公務員圖利罪之研究》，頁 53 之註 4，國立政治大學法律學研究所碩士論文。另有翻譯成「益」者，林倍伸（2016），《論妨害公務罪——以法治國家中的公務概念為核心》，頁 61-62，國立台灣大學法律學研究所碩士論文。

¹⁴⁴ 形同日常語言中的「你傷透了我的心」，指的並非肉體上器官的破壞，而是描述情感變化的譬喻性用語。

¹⁴⁵ 張明楷（2000），《法益初論》，頁 18，北京：中國政法大學出版社。

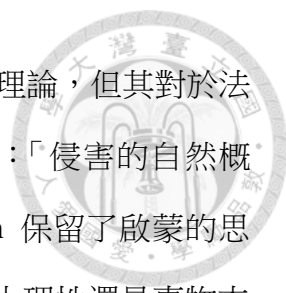
「對於宗教、倫理想像的總和」¹⁴⁶。其次，Birnbbaum 對於財的描述不僅模糊，亦有內在矛盾之處。在談到侵害的概念時，他指出侵害的本質乃「有形事物的破壞」。我們應可推知，他是將財理解成實體、具象化的財產。但他同時將「宗教、倫理觀念」納入前段所提及之共存於群體的公共財概念之中，又將侵害的對象限於有形之物，兩者性質上的互斥，邏輯上似乎無法被歸納在同一個法財概念之中¹⁴⁷。

但我們其實不應該對 Birnbbaum 過度苛責。由於 Birnbbaum 對於法財的定義擺盪於具體、涵蓋抽象兩者之間，恐是受限於其學說在其時空所要解決的社會問題而致。首先，Feuerbach 的權利侵害說採取的論述路徑，是從啟蒙主義的社會契約論推導出國家存在的目的性，再討論刑罰的目的應切何國家存在的目的。此番脫離實證法的論述路徑，歸咎其核心目標，是要把德國從中世紀非合理性的刑罰之中解救出來。確實，在 1820 年代，當時的德國刑法已接受啟蒙主義的思想而某程度的跳脫原先的不合理刑罰，但哲學性質的刑法和實證法的地位等同，或甚至凌駕於實證法之上，卻也導致實務上裁判官適用法律的混亂，民眾在不一致的法秩序下顯得無所適從，其個人自由仍然無法有效開展。因此，Birnbbaum 提出財保護理論是抱持著維護法安定性的理念，目的是透過批判權利侵害說，將德國刑法從過於倒向前實證、哲學性抽象解釋的方向調整回重視實務穩定性需求、以實證出發的觀點¹⁴⁸。

¹⁴⁶ 林倍伸，前揭註 143，頁 61。

¹⁴⁷ 高志明，前揭註 136，頁 38。

¹⁴⁸ 高志明，前揭註 136，頁 34。



雖然 Birnbaum 宣稱，自己的法財概念是前於實證法存在的理論，但其對於法財提出概念卻屬於描述性，而非前於實證得被證立的，例如：「侵害的自然概念」、「有形事物的破壞」、「宗教倫理的集合」。縱然 Birnbaum 保留了啟蒙的思想，認為財必須以事物的本性或理性為判斷標準，但無論一般人理性還是事物本性，其內涵仍具有流動性及變動性，必須透過觀察當下整體社會普遍對事物的想像才能得知。所以要說法財概念實質上具有前實證的性質，或其推導出的結論能與實證法下有所區隔，實屬不易¹⁴⁹。所以，Birnbaum 的財保護理論形同棄守啟蒙主義觀的國家目的論，重新擁抱實證法，回頭將宗教、風俗犯罪再度納入了國家刑罰權的範疇，向啟蒙思想以降致力限縮國家刑罰權力的反方向開了倒車¹⁵⁰。不過，Birnbaum 的貢獻在於他首次提出應以一個上位概念（財）作為犯罪客體討論，縱使他提出的財保護理論被批評為空洞而與實證法無異，但這種對象取向（gegenstandbezogene）的法益概念¹⁵¹，開創了將侵害客體整合為法益概念討論的先河，對現代刑法釋義學影響甚深。

第三項 法益的兩種路線

第一款 狀態說——Binding

Binding 的基本主張是「規範論的法實證主義」。有學者認為其法益概念是附屬於規範論之下，故先就 Binding 規範論的基本概念稍作說明¹⁵²。按刑法條文的

¹⁴⁹ 張明楷，前揭註 145，頁 20-21。

¹⁵⁰ 張嘉宏，前揭註 143，頁 55。

¹⁵¹ 轉引自林倍伸，前揭註 143，頁 62。

¹⁵² 陳志龍（1992），《法益與刑事立法》，頁 11，二版，臺北：國立臺灣大學法學院圖書部。



規範方式具有一定結構，可拆解為兩個部分：第一部分是對犯罪行為構成要件的描述，第二部分則是犯罪行為的法律效果¹⁵³。一般對於犯罪的描述，會說是犯罪人的特定行為違反了法律，然而 Binding 對此的描述方式恰恰相反。他所理解的犯罪是犯罪人的行為「符合」了刑法條文第一部份犯罪行為的構成要件，而非「違反」了法律條文。從而 Binding 指出，被違反或破壞的不是法律條文本身，而是隱藏於該條文，作為其上位的「法律語句（Rechtssatz）」¹⁵⁴。針對此一與明文化的法律條文區別開來，型態為禁止、或要求行為人為一特定行為的不成文行為法，Binding 特以「規範（Norm）」一詞來指涉。下就規範、刑法條文兩者的關係做更詳細的說明。

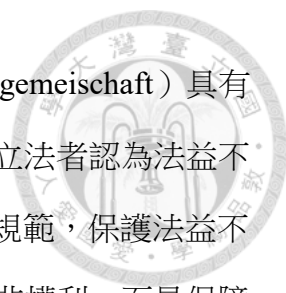
「規範」，是先於法律條文所存在的、不見於書面的行動準則。設定其內涵的來源，是根基於國家的目的，而 Binding 認知的國家的任務是「建立起健全共同生活的事實條件」¹⁵⁵。有助於該任務並牽涉到國家及人民的權利義務設定，便可說是規範的一部分。而「法律條文」，是在立法者肯認這些規範之後，將規範具現化為文字的法律語句。而條文所能體現出的規範完整度，尚須視立法者對規範的敏感度而論。綜合而論，當人民的行為違反「規範」所設定的權利義務的情形，就代表該行為違反了國家目的，而具有違法性；同時，當該行為與法律條文合致，則該行為具有刑法上的可罰性¹⁵⁶。

¹⁵³ 以刑法第 271 條殺人罪為例，條文「殺人者，處死刑、無期徒刑或十年以上有期徒刑」中的「殺人者」為第一部份，「處死刑、無期徒刑或十年以上有期徒刑」為第二部分。

¹⁵⁴ 鍾宏彬，前揭註 140，頁 30。

¹⁵⁵ 黃國瑞，前揭註 141，頁 268。

¹⁵⁶ 黃國瑞，前揭註 141，頁 269。



Binding 認為法益本身並非權利，而是對法共同體（Rechtsgemeinschaft）具有價值、立法者視之為法律共同體健全共同生活的條件。此外，立法者認為法益不被改變和不受干擾的存續是法共同體的利益，因此力求通過其規範，保護法益不受侵害或者危害。所以在 Binding 的法益觀點中，法益本身並非權利，而是保障前述條件不受干擾的狀態；並且法共同體是法益的唯一來源，Binding 拒絕個別化的考察進路，也拒絕將個人法益從社會和國家法益當中分離出來。也因此，Binding 的法益被認為是實證主義式的，由立法者肯認／決定的利益，才會是刑法上得被宣稱的法益¹⁵⁷。

依照上述的法益內涵可知，Binding 狀態說下的法益侵害，指的是規範所欲維持的事實狀態（某一法律共同體健康生活的全部條件）是否受到特定行為的改變，進而落入規範所欲之狀態之外，若有，則該行為即是法益侵害行為。然而，Binding 學說的實證取向，加上以狀態改變的有無作為判准的法益侵害觀點，導致在邏輯上便難以存在無法益侵害的犯罪¹⁵⁸。詳言之，因為犯罪乃由行為構成，行為本身就意味著人對外在環境產生變動和干擾，而該環境變動即屬狀態的改變。而該行為就是因為違反了規範並合致於條文的構成要件，才會被認定為是犯罪，故該狀態的改變，被劃入不被規範所允許的改變範疇，而等價於狀態說下的法益侵害行為。有學者批評，Binding 的法益概念實際上隸屬於實定法的保護目的下，任憑立法者決定其法益內容，故無批判實定法的功能¹⁵⁹。

¹⁵⁷ 張明楷，前揭註 145，頁 33-34。

¹⁵⁸ 黃國瑞，前揭註 141，頁 270-271。

¹⁵⁹ 張明楷，前揭註 145，頁 31。

第二款 利益說——Liszt



Liszt 的法益概念源自於刑罰目的之討論。Liszt 曾表示：「法律是為了人而存在，個人及全體的利益皆應由法律所保護，而通過法規範保護的利益，即為法益¹⁶⁰。」其在考察刑罰的本質後，認為刑罰的功能是防衛法秩序，從而主張刑罰的目的並不是報應，而是有目的意識的法益保護¹⁶¹。Liszt 理解的法益的實質內涵是自社會觀察而知，而非由前實證的抽象概念篩選或推導而得。這與 Liszt 對法益的理論係承繼自 Jhering 的社會理論有關。

Jhering 認為，個人憑藉對「利益」的追求，對於未來產生想像，並朝著該想像的方向前進，Jhering 稱該主觀想像為個人的「生活目的」。而能夠實踐個人生活目的的條件，便是「生活條件（Lebensbedingungen）」。¹⁶²具體來說，人最根本的利益是生命的「存在」，又根據 Jhering 的觀察，人追求的不僅僅是苟活於世般地存在，而是能幸福地存在，故個人的生活目的即為「幸福地存在」¹⁶²。

第四項 憲法實證主義

在經歷第二次世界大戰後，德國法學者對於只注重形式法律與實證，但欠缺外在批判價值的法益觀點，有了檢討之心。因為納粹政權的崛起與權力來源，符合過往形式法治國（Rule by law）的理念，所以當刑法規範之上已無另一更高的

¹⁶⁰ 張明楷，前揭註 145，頁 36。

¹⁶¹ 張明楷，前揭註 145，頁 34。

¹⁶² 鍾宏彬，前揭註 140，頁 15。

價值去框架法律或是去批判實證法時，像是人性尊嚴等基本人權價值就可能會默默被犧牲¹⁶³。



要尋回法益概念的批判性，當時德國的法學者有一選擇是復興啟蒙時期的自然法思想，但隨著德國基本法的制定，最終選擇一個較為折衷的方式，藉由德國基本法中的人性尊嚴作為中介，讓法益概念能不僅由自然法建構而來，避開過於空洞和實務操作困難的批評，又保有法律侵害人民權利的底線。此外，因為德國基本法已將民主原則納入，故學者若提出一較實證法更為上位的法益概念，則形同宣示，民主原則亦有其界線，經由民主立法程序的法律仍然得以被超實證法的法益概念推翻。則推展至極致，德國基本法作為人民權益最低限度保障、以及其不得被撼動的框架性作用將受到侵蝕，基本法形同被架空，當初納粹時期的歷史難保不會重演。是故，以實證法中最高位階的基本法作為出發點，似乎是最為中庸的作法¹⁶⁴。

第五項 本文立場

本文認同 Birnbaum 對於權利侵害說之批評。將權利解為抽象上人類與實存的物質、狀態、條件或制度之間的應然關係時，在自然意義上權利並不能成為侵害的客體。故若以法益侵害此一概念成立為前提，法益就不會是指抽象上不可破壞的抽象權利，而只是在現實世界中個體與外在事物之間的具體實踐與支配關係，或該等支配關係所依附的有形客體。

¹⁶³ 林倍伸，前揭註 143，頁 64。

¹⁶⁴ 林倍伸，前揭註 143，頁 64-65。



又依循本文一貫以個體效用為基礎的論點，本文認為狀態說將法益主體設定為法共同體，將使個體對於自身效用的追求被淹沒在想像的法共同體的效益之中，使法益理論失去其超越體系的批判性功能。本文也拒卻刑法的目的是純然保護規範的見解，理由在於規範本身的穩固，或許有助於降低整體社會生活模式的健全，但下一個問題便是「法共同體」的效益的正當性如何被證立？我們最終必須獲得一個前實證的答案，而法共同體不會是這系列問題的終點。申言之，社會可以有無數個受規範引導而穩固運行的版本狀態。而在這無數的版本中可以有國民毫無自由、生活淒慘但穩定者，也可以有國民得依從個別偏好追求自身幸福（效用）者，單單保障規範的效力會使我們僵固在任一版本之中，不論該版本狀態是幸或是不幸。

本文認同刑法規範的功能是法益的保護。有學者認為，法益是法理念的具體化。根據上層的法概念制定法規範，用意是向下設定現實世界應受保護的特定有形物客體、狀態、體制或權利的實踐要件，以及具體的法律條文，從而法益是具體人類行動準則與法概念目的之間的橋接。透過逐一地揀取與設定法益，我們得以編織及引導出上位規範觀點所欲形塑的現實社會樣貌。因此，法益毋寧是上位抽象法概念的派生，其作為中介引導的角色，發揮貼合社會上擬維繫之價值和利益與實證法上技術面條文設計與解釋應用的功能¹⁶⁵。

¹⁶⁵ 周漾沂，前揭註 15，頁 986-988。

第三節 植基於個體效用最大化的法與法益

第一項 法——具普遍性的實然人際互動行為準則



本文擬在本節中，於以個體效用為核心的論述脈絡下，提出對於法以及法益概念的看法。首先，一個邏輯一貫、系統化的法理論，其涉及的個別概念都應可以從最上位的抽象概念與設定推導而得，且推導而出的個別下位概念之間也應彼此具有邏輯上的相容性¹⁶⁶。

具有正當性的法規範，最直觀的意涵就是一套由國家劃定的個體行為準則，形式上受到國家強執力支持，實質上合乎整體法概念的內在邏輯與基本預設。在上一章中，我們談到個體追求柏拉圖改善，從而個體之間形成合作，社會自然而生生成一套界線稍微模糊、但仍可謂具有普遍性的人際互動行為規則。此等抽象規則由於有助於所有個體的效用提升而取得正當性，當落實在現實世界轉化為法律條文，其實質正當性來源，亦係基於該等規則係由個體自願施加於自身以達到與他人穩定合作可能的強制規範。至於為何全數個體皆會同意這樣的規則，則是與其上位的抽象規則相同，因為該法律經落實後應得以在不減損任何個體效用的前提下提高全體（或至少部分）參與個體的效用，從而具有普遍性。本文以為，任何具有強制性質的法律、規則或機制，其只能是基於個體自己的意願所創設而非受到外在的特定價值或觀點的支配，始具有作為法律的實質正當性¹⁶⁷。因此，本文理解的法，在現實層次也要符合本文前一章提出的條件：(i) 目的是使個體

¹⁶⁶ 周濛沂，前揭註 15，頁 994。

¹⁶⁷ 周濛沂，前揭註 15，頁 995。

得進入穩定的互利合作模式，不背叛；(ii) 符合柏拉圖改善，始可被認為具有普遍性而具有正當性。



申言之，個體採取追求柏拉圖改善的行動策略而協議出特定的法律規範，限制了個體抽象權利，導致個體對於外在事務的抽象權利關係——即外在自由——相應發生變動。由於原本無邊無際的自由發生變動，其變動的方向必然是發生限縮。也就是說，當針對某一特定事物，除符合特定條件而經眾人合意其抽象權利關係不變之個體以外，其餘個體的外在自由都要與以退縮時，餘下仍保有對該事務抽象權利的群體，在外在觀察上就猶如擁有了「排他性權利」，也就是學說中所謂的「消極自由」¹⁶⁸。

我們試以殺人罪為例檢驗上述觀點。在 **Hobbes** 的自然狀態下，人天生擁有支配任何現實世界事物的自由，包括支配他人生命。又由於依 **Hobbes** 的主張，個體在能力上生而大致平等，故擁有足以殺死他人的能力，從而固然抽象意義上每個人都有支配所有人生命的自由，但個體卻欠缺對自我存在的載體——生命——在現實世界中的「**排他性支配**」，是故彼此必須耗費許多精力與資源確保自己免於他人的殺害。因此，眾人根據柏拉圖改善的策略行動而協議制定出「放棄對他人生命的支配」作為人際互動的準則並輔以刑責嚇阻，使眾人反而得自原先的困局中解放，在具體現實世界中騰出資源用於增進自己的效用。又以竊盜罪為例，人受限於物理上的限制，能實際使用與支配的物件有限，眾人透過合作，協議出規範

¹⁶⁸ Berlin, *supra* note 105, at 156.

性的物體持有規則用以突破物理空間上的利用可能性¹⁶⁹，該規則落實為法律條文並由刑罰支撐，提供了個人在現實世界人際互動時就動產支配的行動指引。

第二項 法益——落實抽象權利關係變動的必要性條件

現實世界中的一切外在事物，抽象上都與個體存在著某種應然的被支配關係。根據對於自然狀態的不同想像，此種應然、抽象性的支配與被支配關係，無論是如 Hobbes 主張的不受任何限制的無限廣大，抑或是如 Locke 主張在自然法下已有一定的輪廓與限制，最終目的是將其實踐於現實層次，才能對個體在現實世界中得以實踐自我的範圍以及與他人互動的模式產生影響，從而實現個體真實上效用提升的目標。有學者稱此個體抽象權利具體實存並應用於現實世界的狀態為個體之「外在自由領域」¹⁷⁰。而個體於外在自由領域中欲具體實踐其抽象的應然權利，繫於特定的實然條件。這些實然條件本身雖然是抽象性的認知內容，但由於其並非應然性的概念，故可透過在現實世界中的觀察而判斷該等實然條件是否被滿足。而此些下位的描述性條件，基於其身為應然權利在現實世界發揮具體作用的必要關係或條件（如對於貨幣制度的信賴、對動產的持有¹⁷¹），具有被法律保護的法益正當性。

在個體的外在自由領域中，作為抽象權利關係的變動於現實世界發揮作用所依存的實然條件，有作為法益受到法律保護的必要；原因在於全體眾人合意限縮

¹⁶⁹ 事實性與規範性的持有概念，參周漾沂（2017），〈財產犯罪中的持有概念：社會性歸屬的證立與運用〉，《臺大法學論叢》，46 卷 1 期，頁 273 以下。

¹⁷⁰ 周漾沂，前揭註 15，頁 1017。

¹⁷¹ 鄭善印（2008），〈刑法財產罪之保護法益——以竊盜罪及侵占罪為例〉，《月旦法學雜誌》，163 期，頁 37-38。

彼此抽象應然權利之目的在於最終能於現實世界中增進自身的實質效用，而上揭實然條件倘若受到侵害，則現實世界中的狀態與應然權利調整後預設的現實狀態發生人為干擾所導致的不一致，那麼任何在前階段由眾人協議的抽象權利限縮，恐喪失其預期增進個體效用的功能，故應與以避免之。

仍以殺人罪為例具體說明。依本文的立場，其他個體對我的生命本可主張有自由支配的自由。然而在眾人協議制定殺人罪後，則每位個體不得再對他人的生命主張有自由處置的權利。前開抽象的應然權利變動，落實至個體的外在自由領域中，便是個體對於自身生命的排他性支配受到保障。因此，個體的生命，是法益的行為客體；對自身生命的排他性支配，是本文概念下殺人罪的保護法益。

另以財產犯罪中的竊盜罪而論。本文主張每位個體對於世界上具體存在的有形事物，在自然狀態下可無受限地在抽象上主張完整的支配和控制自由。基於這樣的抽象權利，個體在現實世界本可以使用暴力強行阻止他人通過某一土地、隨意摘下路邊果樹的果實食用、拿取他人在河岸邊洗澡時放置在岸上的衣物，個體們只能互相忍受彼此在現實世界中實踐這樣抽象權利的苦果。直到眾人了解到，創設財產權制度，將有形事物（在現代已拓展到無形事物）與每名個體之間的權利依照特定規則予以限縮，反而能使所有個體的效益獲得實質或潛在地提升。於是，個體應然上對特定物體的抽象性支配——財產權，於外在自由領域中具體實踐支配的要件之一——持有關係，便有做為保護法益的必要¹⁷²。而我國刑法中的竊盜罪正是以保障持有關係為中心，從而應被肯認具有刑法正當性。

¹⁷² 周漾沂，前揭註 169，頁 330。



第四節 證立本罪的保護法益

在前一節提出了本文所認知的上位法與法益概念後，本節中本文擬先檢視實務與學說上對於本罪保護法益的見解，並在延續本文一貫的論述基礎之下，闡述本文看法。

第一項 我國實務見解

第一款 多數說：稅捐機關稽徵結果正確性

從最高法院 73 年度台上第 5038 號刑事判決：「上訴人製作不實之薪資扣繳憑單，持向稅捐機關申報，自足生損害於**稅捐稽徵之正確性**.....，為納稅義務人以上述之不正當方法逃漏稅捐，係犯稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪」以及最高法院 92 年度台上字第 198 號刑事判決：「稅捐稽徵法第四十七條第一款、第四十一條處罰納稅義務人其公司負責人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之行為，目的在**維護國家稅捐稽徵之正確性，係為保護國家法益而設**」看來，法院一般實務認為，本罪的保護法益為「稅捐稽徵的正確性」。

不過，「稅捐稽徵正確性」的具體內涵為何，仍有待商榷。若單單從「稽徵」此一動作來說，其行為主體應是稅捐機關，再搭配檢方被院方所接受之論述法益侵害的起訴書公版文句「.....，足以生損害於稅捐稽徵機關課稅之公平性

及正確性」，應可推斷實務的本罪保護法益是指稅捐機關具體核定之稅捐債務的正確性¹⁷³。



第二款 少數說：國庫收入完整性

除上述以稅捐稽徵機關稽徵正確性為法益的見解外，另有 89 年度上訴 502 號刑事判決謂：「本案未發生逃漏稅之情形，國庫應無損失可言……。按稅捐稽徵法第四十一條，限於納稅義務人有逃漏稅捐之情形始該當之，換言之，**其所保護之法益乃國家法益，以維護稅捐稽徵之正確性**，雖行政機關之認定與刑事責任，未必相關，但稅捐之稽徵依法由稅捐機關認定之，**既然行政機關審認國庫並無損害可言，即無國家法益受侵害**，尚難依稅捐稽徵法第四十一條及刑法第二百十五條論罪」，上述判決雖認為本罪係維護稅捐稽徵之正確性，不過又認定「無國庫損害則無法益侵害」；從而，應可認有少數實務見解認為本罪的保護法益為國庫收入的完整性。

第二項 既有學說見解

在學說上，本罪的保護法益有諸多不同見解，概述如下：

¹⁷³ 參 89 年度上訴 502 號刑事判決、最高法院 101 年度台上 3956 刑事判決、臺中地方檢察署 107 年度偵字第 19119 號起訴書。

第一款 課稅高權——抗稅足以否定稅捐高權？



此說認為，本罪侵害的法益是國家的課稅高權（Die Steuerhoheit），也就是國家基於其獨占的統治權主體地位，於稅捐事務上有要求納稅義務人服膺於其要求的權力。當納稅義務人以詐欺的方式逃漏稅捐，形同人民以行動對抗甚至是否定稅捐高權，使稅捐高權受到侵害¹⁷⁴。稅捐高權本身並非一個刑法領域既有的名詞，而是從稅法領域所引入刑法領域的概念。因此在判斷稅捐高權是否得為本罪的保護法益，需要藉助對於稅捐實體法的認識才能理解其實質內涵。根據學者見解，稅捐高權指國家的課稅權，包含稅捐立法權、稅捐收益權以及稅捐行政權¹⁷⁵。稅捐立法權為國家具有制訂稅捐相關法律的權限，稅捐收益權則指國家享有稅捐收入的權限，稅捐行政權係指基於達成稅捐稽徵的目的而生之行政權¹⁷⁶。

我們各別檢視此三種權利作為法益侵害客體是否適格。首先，國家稅捐立法權在抽象意義上如會因納稅義務人的行為而有受損害或受損害的危險，該行為應傳達對國家立法權全面性否定的訴求，或針對涉及稅捐相關事項時，否定國家的稅捐立法權。然而，不論是何種情況，本文不認為納稅義務人主觀上有透過逃漏稅捐提出否定國家租稅立法權的主張，而國家稅捐立法權也殊難想像會因為納稅義務人的逃漏稅行為而受到否定或威脅。再者，如果是在現實面上要威脅到國家稅捐立法權的行使，佔領立法院或綁架立法委員是可能的行為態樣，也與本罪以

¹⁷⁴ 王瑀璇，前揭註 14，頁 28。

¹⁷⁵ 黃茂榮，前揭註 20，頁 85-109。

¹⁷⁶ 陳清秀，前揭註 11，頁 85。

逃漏稅捐為要件的前提不符。簡言之，如將本罪的保護客體如果限於國家稅捐立法權，則逃漏稅捐行為不會對其構成有效的攻擊，故本罪沒有存在的必要性。

至於稅捐高權概念下的稅捐收益權，指涉的可以是稅捐的收益權專屬於國家這一主體，而否定其他主體（非國家）宣稱有權享有稅捐收益的排他性權力；或者是當在討論國稅與地方稅劃分時，探討個別稅種劃定專屬於由地方或中央享有。（要注意的是，此處的稅捐收益權與國家的稅捐債權是不同的概念，前者指的是國家是否有權限向人民收稅，後者指的是國家因具有對人民收稅的權力而核定的稅捐債權本身）¹⁷⁷。我們同樣很難想像，逃漏稅捐的行為會導致國家喪失稅捐的專屬權。對稅捐的收益權具有侵害可能性的行為，較可想像的情況會發生在國家主權本已有所動搖，如軍閥割據各自為政或地痞流氓劃地為王，擅自對該區域的人民徵收稅捐並主張其應享有政府所專屬稅捐受益權，難以逃漏稅捐的行為實現法益侵害。準此，國家的稅捐收益權亦難被解釋為是本罪的保護法益。

最後討論的是稅捐行政權。人民具體阻礙稅捐行政權實踐的行為，通說認為妨害國家行使稅捐行政權的行為，如阻攔公務員依法進行稅捐調查等等，亦屬於刑事法妨害公務罪下的妨害公務行為，應得以妨害公務罪處罰之，似無再獨立以逃漏稅捐罪保護的必要¹⁷⁸。況論，縱使認為國家行使稅捐行政權的行為不屬於具有刑法意義的公務，不受妨害公務罪的保障而應另訂規範保障之，則逃漏稅捐的行為態樣設定為透過施行詐術而免除稅捐，也與侵害稅捐行政權可能的手段（如威逼利誘稅務員）不符。

¹⁷⁷ 陳清秀，前揭註 11，頁 112-119。

¹⁷⁸ 陳清秀，前揭註 11，頁 120-121。

因此，國家課稅高權作為國家主權的一環，能危害其存在與成立的行為，應是與構成內亂外患罪相當的不法行為，身分上不限於納稅義務人、代徵或扣繳人所能犯，構成要件上不限以施用詐術逃避稅捐繳納義務的行為侵害之。

第二款 申報資料正確性——納稅人義務來源？

此說認為，既然應然上的抽象租稅債權因法定要件而生而毋庸保護，且經核定確定後的租稅債權與其餘公法人或私人的金錢債權沒有實質差異，故本罪保護法益僅剩「使租稅債權正確」，其實質內涵為國家申報納稅制度的正確運作¹⁷⁹。而申報納稅制度要能完善運作，租稅債權的數額、徵收對象等課稅相關重要資訊的正確性，有賴納稅義務人的誠實申報，故強調納稅義務人提供之課稅資料的正確性。

有論者批評道：依此說，凡是納稅義務人提供的課稅資料有誤，縱使未造成實際租稅債務逃漏的結果，亦該當法益侵害，則本罪在構成要件上應不以稅捐逃漏為必要，然而這與本罪現行法之構成要件組成不符¹⁸⁰。邏輯上，我們可以設想一例（雖然不太可能發生）：有納稅義務人故意提供錯誤的稅捐資料讓稅捐機關核定過高的稅額，目的可能是為了減少離婚的前妻可得的財產分配請求權，或是公司有特殊的稅務規劃需求等等。則此案例中發生課稅資料不正確但未發生稅捐逃漏，則依本說按理應處罰，但主張本說之學者是否會同意放棄以發生稅捐逃漏結果為構成要件，卻又未必。更根本性的問題是，本說並沒有闡明為什麼納稅義

¹⁷⁹ 王瓊敏（2013），《論逃漏稅捐罪》，頁 25，國立成功大學法律研究所碩士論文。

¹⁸⁰ 王瑀璇，前揭註 14，頁 31。

務人對於申報資料正確性具有義務；如僅是因為納稅義務人有稅捐上的協力義務，而協力義務的義務來源是要確保申報資料的正確性，則會陷入循環論證。

有論者認為本說係為我國實務所採¹⁸¹。但本文認為本說著重在納稅義務人提供的申報資訊正確與否，而實務的焦點是放在稅捐機關核定程序的最終核課結果，兩者有所區別。

第三款 租稅債權請求—聚焦於租稅制度與秩序

此說為德國學界通說，主張本罪保護法益是「國家對各別稅捐給付，及時且完整數額的請求¹⁸²」。由於應然上的租稅債權於法定課稅構成要件該當時即成立，無以刑法保障其債權存在或成立的必要，從而本罪毋寧是保障租稅債權的具體實現。

然而有論者批評，倘若本罪的保護法益是租稅債權的請求，則本罪和詐欺罪的保護法益重疊且構成要件幾無不同，故應將本罪保護的法益解釋為租稅債權以外者，本罪才有存在的意義¹⁸³。支持本說者則認為，法益保障的是抽象的關係，和法益保護的行為客體概念要妥善區別；正如同本罪和詐欺罪的保護客體都是抽象意義的整體財產完整，但各自保護的抽象法益關係並不重複¹⁸⁴。又由於詐欺罪

¹⁸¹ 王瑀璇，前揭註 14，頁 29-30。

¹⁸² 柯格鐘（2021），〈租稅刑法（上）〉，《月旦法學教室》，226 期，頁 57。

¹⁸³ 王瑀璇，前揭註 14，頁 29。

¹⁸⁴ 柯格鐘，前揭註 182，頁 59。

和逃漏稅捐罪兩者財產價值的流動方向不同，從而逃漏稅捐未必以「致稽徵機關陷於錯誤」為其構成要件，故另為特別立法¹⁸⁵。



相比於前兩說，本說以上位的租稅制度完善運作為中心，主張各別債權收入的及時與完整的請求為本罪的保護法益，應是較具說服力之方向。但從本文觀點來看可惜的是，此說對於本罪保護法益提供一種歸納性的解釋，而非經由演繹法得出為何應揀選國家對稅捐給付及時且完整的請求作為本罪保護法益。於此同時，本文固然同意此說認為本罪關注焦點在於租稅制度的運作如常，但在確保租稅制度與秩序的框架之內，「國家對各別稅捐給付，及時且完整數額的請求」究竟是本罪的保護法益，還是本罪保護法益的反射利益？容有討論的空間。

第四款 租稅債權請求之延伸——國民間之稅捐負擔公平

有論者提出，除了保障稅捐收入完整且即時的請求，本罪保護法益的範疇還應延伸至對國民間之稅捐負擔公平的確保。由於逃漏稅捐之人的稅捐負擔比其按法律規定所應分攤的稅負為少，而在國家財政所需維持不變的假設下，其所少負擔的部分自然得由其他國民來額外承擔。準此，國民間均衡負擔的狀態，即受到破壞¹⁸⁶。申言之，由於逃漏稅捐的行為會破壞國民之間依照平等與自身負擔能力所應分攤之納稅義務，此舉乃間接犧牲社會上其他人的財產利益以保全自身的財產利益，不僅具有道德上的可非難性，甚至危害國家的財政¹⁸⁷。故國民間均衡地

¹⁸⁵ 柯格鐘，前揭註 182，頁 65。

¹⁸⁶ 王瑀璇，前揭註 14，頁 28。

¹⁸⁷ 柯格鐘，前揭註 182，頁 60-61。

分攤國家財政所需，對全體社會而言是一種具有利益與價值的社會體制，應當以刑法保護之。



然而本文認為，本說所稱之國民間的均衡負擔，應是本罪保護法益附帶的結果，而非保護法益本身。設想一例：某甲為迴避證交法內部人身分之監管或其他非稅務法規的限制，以乙之名義投資股票並有股利所得。在申報所得稅時，乙是以自身的名義申報該等所得，並未揭露該筆投資的實質受益人與股票所有人。當甲所適用的股利所得稅率高於乙時，則甲隱瞞課稅事實會導致國庫的損失，也會間接導致其他國民的負擔增加，在此說可解釋的範圍內；然而，若甲所適用的股利所得稅率低於乙，則甲誠實申報時，整體國庫的收入反而減少，是故其他國民的負擔事實上並不會因甲的不實申報行而增加，反而是減少的。而其他國民負擔減少，是否也不算是一種負擔利益的失衡了呢？假使認為，只要是使其他國民應負擔的稅額，較其原應分攤的數額為多或減少，都屬於所謂的失衡，亦即只要該行為人的行為使自身（或他人）的應納稅額產生偏差，都屬之。然而在此說將本罪的可罰性限縮於國家整體稅收產生短少的情況下，如此兩層的篩選機制下，會被終局認定為該當本罪限於造成國家整體稅收短少者，則反而坐實了失衡與否不應是關注的焦點，還是回到租稅債權的請求本身是否受到妨害。故本文認為國民間的負擔是否均衡，僅是租稅債權請求說之下法益侵害防免的反射結果¹⁸⁸。

¹⁸⁸ 許澤天（2018），〈逃漏稅捐罪的基本問題〉，陳子平教授榮退論文集編輯委員會（編），《法學與風範——陳子平教授榮退論文集》，頁 113-114，臺北：元照。



第三項 本罪保護法益的提出

依循第三章國家圖像與課稅權的脈絡，以下闡述本文對於逃漏稅捐罪保護法益的看法。

第一款 維護以創造稅捐潛力為目的之租稅循環制度

根據本文第三章所提出，政府向國民收取稅捐以支應其行政服務的費用，是基於國家的存在與提供的服務、機制能穩固個體間互利合作的環境，故國民因國家的介入而實質增加之效用，政府得課徵稅收。又由於本國屬於租稅國家，財政收入的大部分以租稅支應，在此具體脈絡下整體「租稅稽徵——財政——行政」的完善且永續的運作，是國家維持其功能與存在的必要條件。

換言之，國家提供服務與維持體制使國民的地位從自然狀態有所提高，國民被賦予創造自身增額效用的潛力；國民具體創造的利益中一部份，應作為稅捐由國家徵收，再用於支應國家提供服務所需的成本。從而「政府徵收提供服務與維持機制而創造的部分額外效益作為稅捐收入（稅捐稽徵階段）——國庫收入用以支付國家提供服務與維持機制的費用（財政功能階段）——國家提供服務與維持機制賦予個體創造額外效用的潛力（行政行為階段）」形成一個以稅捐制度為核心的循環。而國家的存亡，取決於租稅循環之永續運作；又根據第三章的說明，國家的存在對於全體國民具有普遍性，從而租稅循環的運作對於國民而言亦具有普遍性。因此，從最抽象的法概念層次，我們得出租稅循環有以法律保障之正當性基礎，那麼在現實世界中維繫租稅循環運作正常的必要性條件，就應具有法益適格。



第二款 聚焦於稅捐稽徵階段

由於上述租稅循環之財政功能階段與行政行為階段的運作完善，取決於國家全然掌控下之公務是否被妥善執行，故得以其他同屬保護國家法益之刑罰規範應對——在行為主體為公務員時有瀆職罪章，行為主體為非限於公務員時則亦有妨害公務罪與毀損債權罪，故此二階段下對於稅捐循環保障的需求已包含於對於一般公務以及司法正義具體執行的保障之中，似無單獨立法保護之必要。反之第一階段「政府徵收提供服務與維持機制而創造的額外效益作為稅捐（稅捐稽徵階段）」中由稅捐稽徵機關主導的核定程序，由於容許納稅義務人經由申報課稅資料的方式參與其中，故此時核定機制的運作不全然取決於國家行政機關全面掌控下的公務執行，可想像之中有應當另以法律保障之利益關係發生，本文故將本罪保護法益的討論限縮至此範圍。

第三款 核定——具體化抽象法定租稅債權為金錢債權的過程

本文認為，稅捐稽徵機關對抽象稅捐義務的「核定」，乃稅捐稽徵階段的中心。所謂稅捐核定程序，是將稅捐債務從抽象的法定稅捐債務具體化的過程。申言之，當稅捐義務人之經濟行為符合稅捐法上稅捐債務生成構成要件，抽象上該國民已對國家負有應然性的稅捐債務，但該稅捐債務的繳納義務人、具體金額、繳納方式與繳納時點等，通常尚應經過政府完成對課稅要件事實的查核始確定，這過程即為核定¹⁸⁹。本文重視核定不僅是因為其運作的結果正確與否，對於雙方

¹⁸⁹ 洪吉山（2002），《稅捐申報行為之研究》，頁 18，國立成功大學法律學研究所碩士論文。

後續經濟活動的規劃具有決定性影響，更是因為現實上納稅義務人有能力干擾核定的運作使其結果產生偏差，即核定的過程有受到納稅義務人侵害的可能性。

根據學說見解，在核定過程中，稽徵機關本應職權調查課稅重要事實，並承擔闡明課稅事實的最終責任。然而除了就源扣繳的稅種外，與稅捐相關的重要原因事實通常掌控在納稅義務人的控制下，以致稅捐稽徵機關難以探知；故基於稽徵效益與避免過度侵害納稅義務人的自由，稅法上課予納稅義務人就其所掌握之課稅重要事實為真實且完整提出的義務，即主動申報的義務，此為稅法上協力義務的核心¹⁹⁰。其他稅法上的協力義務，還包括取得及保存交易憑證、配合機關調查提供帳簿等作為義務¹⁹¹。在此本文要強調，稅法上的協力義務是稅捐稽徵機關職權調查義務的補充。納稅義務人不盡協力義務的法律效果，僅是處以行政罰以及稽徵機關得降低其對於課稅事實證明程度的義務，稅捐稽徵機關證明負擔減輕的具體做法，是稅捐稽徵機關得採推計課稅¹⁹²。總結來說，稅捐稽徵機關就課稅原因事實負舉證責任，縱使納稅義務人違反其稅法上的協力作為義務，也不發生舉證責任轉換，僅是證明程度的減輕。

¹⁹⁰ 黃士洲（2005），〈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，頁94-95。

¹⁹¹ 柯格鐘，前揭註182，頁73-74。

¹⁹² 納稅者權利保護法第14條：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」；盛子龍（2015），〈租稅法上和解契約與非正式協商〉，《國立中正大學法學集刊》，46期，頁147以下。

因此，以核定機制的現實運作來說，是透過納稅義務人與稽徵機關的協同，由稽徵機關職權調查輔以納稅義務人的主動申報資料，共同完善核定的功能。而正是因為納稅義務人被賦予承擔申報課稅資訊的協力任務，使其更有機會透過真實申報，影響核定程序發揮其具體化抽象上應然租稅債務的功能。

第四款 本罪保護法益——稅捐核定程序的完善運作

以同意核定程序的完善運作具有法益適格為前提，接下來的問題是：「其是否該當於稅捐稽徵法 41 條的保護法益？」根據現行法，逃漏稅捐罪所欲防免之侵害態樣是「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」，我們以接受此態樣具有法益侵害性為前提，據此檢驗此手段其是否對於本文假定的保護法益——核定程序的完善運作——具有侵害可能。

首先，同一課稅原因事實所衍伸出的租稅債權，從概念上可區分為三組：

(i) 全知全能之神根據實際的經濟活動，按稅捐法規所計算出之應然稅捐債權（以下以「A」代稱）、(ii) 在符合法定規範的諸多可能結果組成的集合之中，於事實或許未全然透明但核定程序仍妥善運作之下所得確定之具體稅捐債權（以下以「B」代稱），以及 (iii) 納稅義務人經由申報不實課稅資料，導致核定程序受到妨害而錯誤建構出之稅捐債權（以下以「C」代稱）。由於現實上對於事實掌握的限制，B 與 A 本就可能存在差異，而 C 又可想見地更遠離 A 與 B 的所在位置。

而稅捐核定程序被賦予的功能，事實上就是將抽象上的 A 落實至由眾多合法結果 B 所構成的集合內之某一特定 B 的過程。又詐術逃漏稅捐的典型手段，是納稅義務人利用協同主義下其被賦予的協力義務，提供虛假的課稅資料予稽徵機關



¹⁹³，可被理解為納稅義務人故意使核定結果偏離目的地，意圖從本該得到特定 B 的結果改變為抵達了 C。當納稅義務人提供具有與租稅重要事實相關之虛假資訊時，除了恐導致核定程序的結果有誤（從 B 變成 C），稅捐稽徵機關為了排除虛假資訊的妨害，往往要額外花費——相較於納稅義務人不盡協力義務下單純從零職權調查至做成 B 的結論——更高的調查成本，才能使核定正常發揮其具體化 A 至 B 的功能。因此，納稅義務人提供虛假課稅相關資訊，確實會妨害核定程序貼近課稅真實，使核定過程的運作較納稅義務人完全不提供任何資訊更為惡化，故詐術逃漏稅捐足以被認為是對核可程序完善運作的法益侵害行為。

除此之外，本文同意抽象的稅捐債權在已經由核定過程具體化為確定的金錢債權後，則其在性質上與國家基於公權力而有權收取的其他確定金錢債權，如確定的公益費、規費、行政罰鍰、刑事罰金等等並無不同，故毋需特殊保護。因此，在本文觀點之下逃漏稅捐罪的保護法益僅止於對核定機制運作正常的確保，不是國家對核定租稅債權的完整請求，自然不應擴及至稅捐債權具體化後的金錢債權。換言之，若稅捐債權確定後由於納稅義務人脫產或以其他手段逃漏實際的繳納，則不構成對本罪保護法益的侵害。

總結而論，本文主張核定程序的完善運作有法益適格，再分析本罪欲防免的侵害手段係以詐術與不正方法逃漏稅捐，從而確定以稽徵階段中之核定程序的完善運作，作為本罪的保護法益。

¹⁹³ 協力義務在此甚至可被理解為專屬於特定權利主體參與核定機制的權利。因為除了特定身分之人（納稅義務人，代扣繳義務人等），第三人就某一與其無涉之抽象稅捐債務主動提供相關課稅資料給稅捐稽徵機關，殊難想像會被稅捐稽徵機關採納為核課的基礎事實。

第五款 核定程序完整運作與稅捐債權請求之差異



本文就本罪保護法益的結論與租稅債權請求說相當接近，但仍有些許差異。租稅債權請求說宣稱法益是國家對各別稅捐給付及時且完整數額的請求，隱含了稅捐稽徵機關核定的稅捐債務，在不受到納稅義務人任何非法影響下，會是「正確」且「完整」的看法。然而本文認為這樣的主張並不實際。

不論稅捐稽徵機關是憑藉殘缺的稅課資料拼湊或是經由推計課稅、擴大書審等方式而確定下的 B，終歸是 A 經由核定過程投射在現實世界的仿品，或許兩者十分近似，卻難免存在誤差；因此與其相信核定程序運作的出的結果 B 是神聖不可侵犯的，核定程序的完善運作才是實存世界中值得被期待的。換言之，由於稅捐機關實際上能取得的課稅資料殘缺不全，以致得出的 B 與 A 必然存有明顯誤差，B 並非是唯一解，而是在諸多可能的 B 點中選取其一。這說明了國家賦予稅捐核定程序的任務本就不以完全真實稅捐債務的探求為必要，而只是盡可能的接近。故本文認為既然核定的結果 B 僅只是眾多合法核定結果集合中一個，我們應該要考慮到核定程序本身的彈性以及對於個體不主動申報課稅資訊的自由，故與其將法益設定為國家對於眾多可能的 B 集合中的某一特定結果的請求，不妨將保護法益設定為對於稅捐核定程序的完善運作，更能使具體稅捐徵收制度下為節制國家權力所設的限制發揮功能、彰顯 B 具有諸多可能性的特徵，並同時保障個體對於自身課稅重要資訊揭露與否的自主性。

第五章 逃漏稅捐罪的解釋策略

第一節 各國立法例

第一項 我國

第一款 本罪體系定位



根據本國文獻，納稅義務人與稅捐相關之義務，可概略分為兩類：第一類是禁止或課予行為人從事特定行為的義務，第二類則是課予納稅義務人金錢給付的義務。前者係以貫徹公平合法課稅之目的，政府認為有必要掌握納稅義務人課稅資訊，從而課予稅捐義務人申報稅捐資料、登記稅籍、給與他人課稅憑證、依稽徵機關要求提示帳簿等等，與稅捐相關的作為義務。因其功能是協助稅捐機關正確核課稅捐，故稱稅捐上的協力負擔或協力義務。後者則是為了支應國家財政之需要，對納稅義務人課予金錢給付義務，即稅捐債務¹⁹⁴。

納稅義務人違反第二類的金錢給付義務，可能受到的處罰分為行政罰與刑罰。行政罰的部分，如納稅義務人係因過失或故意而違反其稅捐金錢給付義務，根據所得稅法第 110 條第 1 項、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項、52 條之罰則，則應補繳所漏稅額以及罰鍰，罰鍰金額為所漏稅額之倍數。此種條文中出現「所漏稅額」或「所漏稅款」，並由稅捐機關按該所漏稅額稅額處以一定倍數罰鍰的規範，通稱為「漏稅罰」¹⁹⁵。至於刑罰的部分，則係當行為主體係故意

¹⁹⁴ 葛克昌（2010），〈稅捐行政法：第四講——協力義務與納稅人權益〉，《月旦法學教室》，92 期，頁 56-62。

¹⁹⁵ 柯格鐘（2013），〈論漏稅罰—德國與台灣稅捐法律規範之比較〉，《東吳公法論叢》，6 卷，頁 399-401。

以詐術或不正方法違反稅捐給付義務時，依我國稅捐稽徵法第 41 條（行為主體為納稅義務人）、第 42 條（行為主體為代徵人或扣繳義務人）以及第 43 條（共犯特殊規定）之規定，得處 5 年以下有期徒刑或定額上限之罰金，個別具體規範如下：

第 41 條：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。」

第 42 條：「代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。代徵人或扣繳義務人侵占已代繳或已扣繳之稅捐者，亦同。」

第 43 條：「教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯前項之罪者，加重其刑至二分之一。稅務稽徵人員違反第三十三條規定者，處一萬元以上五萬元以下罰鍰。」

上述另外特別要注意的，由於稅捐稽徵法第二條規定該法不適用於關稅，故逃漏關稅實務上是以刑法第 339 條第二項的詐欺得利罪處罰¹⁹⁶。

關於本國法的更多細節，將在各國立法例的介紹後再一併說明。

¹⁹⁶ 王瓊敏，前揭註 179，頁 50-51。中華民國刑法第 339 條條文：「意圖為自己或第三人不法之所有，以詐術使人將本人或第三人之物交付者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科五十萬元以下罰金。以前項方法得財產上不法之利益或使第三人得之者，亦同。前二項之未遂犯罰之。」

第二項 美國



美國的租稅相關刑罰規定於美國法典（US Code）的第 26 編，即國內稅收法典（The Internal Revenue Code）之第 75 章的第 A 分章，條號為第 7201 至 7241 條¹⁹⁷。其中與稅捐債務直接相關的條文為 7201 條、7202 條以及 7203 條。

除上述的條文外，該分章的其餘犯罪並不涉及稅捐逃漏本身，而是與逃漏稅捐高度相關之其他行為罰。像是 7204 條至 7207 條，規範的是針對判斷稅捐義務存否或數額多寡所憑藉之相關資訊的欺詐犯罪，包括故意提出錯誤或虛偽的員工收據（第 7204 條）、假造給員工的薪資扣繳憑單（第 7205 條）、以逃漏稅捐為目的隱匿資產或遞交不實的稅捐申報書（第 7206 條）以及向國務院提交不實的文件與帳戶（第 7207 條）等。此外，第 7208 條至第 7241 條亦規範了其他與稅捐相關的犯罪，未經授權買賣與使用稅票（第 7209 條）、禁止公務員洩漏納稅人之申報資訊與他人（第 7213 條）等犯罪。

美國法與我國稅捐逃漏罪相類比的條文為 7201 條、7202 條以及 7203 條，其詳細條文如下：

第 7201 條 試圖 (attempt) 逃漏 (evade) 或拒卻 (defeat) 稅捐

以任何手段，故意試圖逃漏或拒卻任何按本編徵收之稅捐或款項者，在法定之其他處罰之外，應被認定犯下重罪 (felony)；經定罪者，應處 5 年以下有期徒刑

¹⁹⁷ 26 U.S. Code Subchapter A – Crimes, LEGAL INFORMATION INSTITUTE (last visited Sep. 15, 2022), <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-75/subchapter-A>.

刑，或科或併科不超過 100,000 美金（公司則為 500,000 美金）之罰金，以及起訴費用¹⁹⁸。



第 7202 條 故意未代徵或繳納稅款

於本編中被要求代徵、負擔（*account for*）以及繳納（*pay over*）按本編徵收之稅款者，如故意未代徵或未如實負擔以及繳納稅款，在法定之其他處罰之外，應被認定犯下重罪；經定罪者，應處 5 年以下有期徒刑，或科或併科不超過 100,000 美金（公司則為 500,000 美金）之罰金，以及起訴費用¹⁹⁹。

第 7203 條 故意未申報稅捐、提供資訊或支付稅款

於本編中被要求支付預估稅²⁰⁰或稅款，抑或經本編或本編之主管機關所訂規則要求而申報稅捐、留存紀錄或提供資訊而故意未依法律或規定支付預估稅或稅

¹⁹⁸ 原文如下：**26 U.S. Code § 7201. Attempt to evade or defeat tax**

Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$100,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.

¹⁹⁹ 原文如下：**26 U.S. Code § 7202. Willful failure to collect or pay over tax**

Any person required under this title to collect, account for, and pay over any tax imposed by this title who willfully fails to collect or truthfully account for and pay over such tax shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$10,000, or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.

²⁰⁰ 依美國稅法典規定，預估稅係指納稅義務人於該課稅年度終結前，先行計算其應納稅額並繳納部分當年度的稅額與政府，一年中分四期繳納。我國所得稅法第 67 條也有類似的條款，要

款、申報稅捐、留存紀錄或提供資訊者，在法定之其他處罰之外，應被認定犯下輕罪 (misdemeanor)；經定罪者，應處 1 年以下有期徒刑，或科或併科不超過 25,000 美金（公司則為 100,000 美金）之罰金，以及起訴費用。就未繳納任何預估稅者，如其依第 6654 條或第 6655 條規定無額外稅負增加，則本條不適用。就故意違反第 6050I 條的情況²⁰¹，本條之「輕罪」應替換為「重罪」且「1 年」應替換為「5 年」²⁰²。

求營利事業於每年的九月依上年度結算申報應納稅額的二分之一為暫繳稅款，先行向國庫繳納。根據我國政府編製的營利事業所得稅暫繳手冊，暫繳的申報目的有：1.減輕納稅義務人於年度結算申報時一次負擔大額稅款的壓力，2.方便國庫資金調度。

²⁰¹ 根據 6050I 條規定，從事交易或商業行為者，如在單次交易或相關聯的交易中收到 10,000 美金以上的現金，應填寫 Form 8300 向稅局申報；*FAQs for Indian Tribal Governments regarding Non-Casino Cash Transactions Over \$10,000 - Form 8300*, THE INTERNAL REVENUE SERVICE (last visited Sep. 15, 2022), <https://www.irs.gov/government-entities/indian-tribal-governments/faqs-for-indian-tribal-governments-regarding-non-casino-cash-transactions-over-10000-form-8300>.

²⁰² 原文如下：**26 U.S. Code § 7203. Willful failure to file return, supply information, or pay tax**

Any person required under this title to pay any estimated tax or tax, or required by this title or by regulations made under authority thereof to make a return, keep any records, or supply any information, who willfully fails to pay such estimated tax or tax, make such return, keep such records, or supply such information, at the time or times required by law or regulations, shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a misdemeanor and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$25,000 (\$100,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 1 year, or both, together with the costs of prosecution. In the case of any person with respect to whom there is a failure to pay any estimated tax, this section shall not apply to such person with respect to such failure if there is no addition to tax under section 6654 or 6655 with respect to such failure. In the case of a willful violation of any provision of section 6050I, the first sentence of this section shall be applied by substituting “felony” for “misdemeanor” and “5 years” for “1 year”.



第一款 構成要件

根據實務，國內稅收法典第 7201 條的成立要件可分為三個部分：(i) 試圖逃漏稅捐義務或拒卻稅捐的積極行為，(ii) 有欠稅的事實，(iii) 主觀意圖 (willfulness)²⁰³。美國實務的運作程序是檢方就客觀構成要件須提出說明，證明嫌疑人有應付未付之稅捐負擔並證實行為人有逃漏或企圖逃漏稅捐的積極行為後，方得起訴。檢方起訴時未必要明確指出逃漏稅之金額，只要逃漏稅的事實足茲明確²⁰⁴。起訴後，檢方應釋明被告確實具有逃漏明知之稅捐負擔的特定故意。最後，如檢方對上述要件所提出的主張皆達超越合理懷疑的證明程度，法官應予以定罪²⁰⁵。

值得注意的一點，國內稅收法典第 7201 條係以行為主體有積極行為逃避稅捐義務或逃漏稅款為成立要件，單純的消極行為並不成立本條²⁰⁶。舉例來說，如果納稅義務人具有逃漏稅的主觀意圖，並提出偽造稅單予稅捐稽徵機關，則其提出不實稅單的行為足以構成積極的逃漏稅捐行為而有第 7201 條的適用；但倘若其並未向稅捐機關提出不實稅捐資料，僅是單純不申報，則因不涉及積極的逃漏稅捐行為而不在第 7201 條處罰的行為範疇內，僅得根據同法第 7203 條處罰之。

²⁰³ U.S. DEPARTMENT OF JUSTICE, CRIMINAL TAX MANUAL 2012 165 (2016), <https://www.justice.gov/archives/tax/page/file/1089531/download>.

²⁰⁴ *Id.* at 164.

²⁰⁵ *Tax Evasion*, LEGAL INFORMATION INSTITUTE, https://www.law.cornell.edu/wex/tax_evasion (last visited Aug. 31, 2022).

²⁰⁶ U.S. Department of Justice, *supra* note 203 at 165.

至於國內稅收法典第 7201 條和第 7202 條之間的主要區別，則在於立法者欲規範的行為主體不同²⁰⁷。第 7201 條是一般犯的規定，沒有特別的身分限制。第 7202 條規範的行為主體，則是自身並非稅捐法下實際應負擔稅捐義務之人，但有代為徵收稅款或負有支付稅款義務之人。7202 條常見的適用情境是雇主有義務為員工辦理薪資所得稅扣繳，但雇主故意不代為扣繳或是扣繳稅款後私自留存不上繳國庫。

第 7201 條和 7202 條皆以行為主體有應繳未繳的稅款為要件，即一般所稱之「漏稅罰」。至於第 7203 條則為「行為罰」，其成立要件為：(i) 未支付應付之預估稅或稅款，未申報稅捐，未留存紀錄或未提供資訊；(ii) 主觀意圖 (willfulness)²⁰⁸。與第 7201 以及 7202 條需要由稽徵機關或檢察官證明行為人有應繳未繳之稅捐不同，第 7203 條只要行為主體故意違反了其規範之作為義務便足以成立。稅捐稽徵機關或檢察機關毋須證明行為人最終有未履行的稅捐義務存在。根據相關判決，縱使納稅義務人事實上經查除了申報義務外並無納稅義務，單純的不為申報、未提供課稅資訊就足以成立第 7203 條²⁰⁹。此外，行為主體抗辯其已預計於未來申報稅捐而不具有違反第 7203 條之主觀意圖，或甚至在刑事追訴前確實已完成延遲的稅捐申報，實務上也不被法院所接受²¹⁰。

²⁰⁷ U.S. Department of Justice, *supra* note 203 at 204-207.

²⁰⁸ U.S. DEPARTMENT OF JUSTICE, TAX CRIMES HANDBOOK 38-48 (2009), https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf.

²⁰⁹ Spies v. United States, 317 U.S. 492, 496 (1943).

²¹⁰ Sansona v. United States, 380 U.S. 343, 354-55 (1965).

第二款 逃漏稅捐義務的核定與具體稅捐債務的分別

美國實務上，認為行為人在核定階段逃漏尚未具體化的稅捐義務，或是逃漏稅捐稽徵機關已在稅捐程序核定確定的具體金錢債務，都屬於第 7201 條適用的範疇。前者稱之為對核定的逃漏（*evasion of assessment*），後者為對稅捐支付的逃漏（*evasion of payment*）。對於稅捐支付的逃漏，常見的方式是利用脫產、隱藏收入來源等手段逃漏實際稅款的繳納²¹¹。

第三項 英國

英國法下的逃漏稅捐刑罰規範，是按不同稅別各自規定在單獨法典中²¹²。各稅法中之主要規範有：Taxes Management Act 1970 第 106A 條的所得稅逃漏罪（*Evasion of Income Tax*）、Value Added Tax Act 1994 第 72 條營業稅詐欺罪（*VAT Fraud*）以及 Customs and Excise Management Act 1979 第 50 條與 170 條的關稅詐欺罪（*Improper importation of goods*）與貨物稅詐欺罪（*Excise duty evasion*），上述皆以行為人主觀上有逃漏稅款的主觀意圖、客觀上有逃漏稅捐的結果為要件，最可刑度皆為七年以下有期徒刑以及罰金²¹³。

²¹¹ U.S. Department of Justice, *supra* note 203 at 162.

²¹² 法條參考來源：<http://www.legislation.gov.uk>，最後瀏覽日期：2020 年 6 月 17 日。

²¹³ *Tax evasion offences—overview*, LEXISNEXIS (last visited Sep. 15, 2022), https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/391421/55KB-9471-F188-N1BB-00000-00/Tax_evasion_offences_overview.

除上述主要的稅捐逃漏相關犯罪外，逃漏稅捐的行為還可能成立國庫收入詐欺罪（Cheating Public Revenue）²¹⁴。該罪屬於普通法系下由法官創設的罪行（common law offence），屬於無法條的非成文法²¹⁵。根據判決，行為人主觀上有欺詐稅捐機關的意圖，客觀上有挪用國庫之財物或使稅捐機關失去其有權主張之財物的行為，即成立此罪。此罪成立不限於積極行為，消極行為如具欺詐主觀意圖的不為申報行為，亦得成立；此外，本罪為行為罰，不以行為人造成國庫實際損失為成立要件。相較前段各稅種下逃漏稅捐的刑罰最高為七年以下有期徒刑，國庫收入詐欺罪的刑罰最高可至無期徒刑，故實務上，檢察機關僅在罪行重大的案件時才會以本罪起訴²¹⁶。

第四項 德國

德國租稅通則的第八部分第一章，即第 369 條至 376 條，為財稅相關的刑事罰規定²¹⁷。其中包括有一般走私罪（第 372 條），加重走私罪（第 373 條），收受、持有或販賣逃漏稅商品罪（第 374 條）等等。

²¹⁴ *Cheating the Public Revenue*, PATRICK CANNON BARRISTER AT LAW (last visited Sep. 15, 2022), <https://www.patrickcannon.net/practice-areas/tax-investigations-disputes/cheating-public-revenue/>.

²¹⁵ *Revenue fraud*, SENTENCING COUNCIL (last visited Sep. 15, 2022), <https://www.sentencingcouncil.org.uk/offences/magistrates-court/item/revenue-fraud/>.

²¹⁶ *Regina v Mavji: CACD 1987*, SWARB.CO.UK (last visited Sep. 15, 2022), <https://swarb.co.uk/regina-v-mavji-cacd-1987/>.

²¹⁷ *The Fiscal Code of Germany*, GERMAN FEDERAL MINISTRY OF JUSTICE (last visited Sep. 15, 2022), https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html.

逃漏稅捐罪規定於第 370 條，根據該條第 1 項規定，如行為人 (i) 對稽徵機關或其他機關，就租稅之重要事實為不正確或不完備之說明，(ii) 就有義務告知稽徵機關之租稅相關事實而未告知，或 (iii) 就有義務使用之印花稅票或印花郵戳而未使用，且因上述任一行為而短漏申報稅捐或未自己或他人獲得不正當的租稅利益者，應處以五年以下有期徒刑或罰金。德國法下逃漏稅捐罪的犯罪客體僅限於租稅債權，如所得稅、營業稅、關稅等等，不包括其他稅法規定之金錢給付，如滯報金、滯納金等等²¹⁸。此外，本條適用的行為主體不限於具有納稅義務之人，公司的員工、負責協助報稅或提供稅務諮詢的專業人士都是本條處罰的對象²¹⁹。

同法就漏稅罰的行政罰規範在第二章之第 378 條。該條規定，當漏稅義務人如因過失而犯同法第 370 條第一項的行為而有不正租稅利益時，應受有行政罰鍰。論者認為德國租稅通則下的刑事罰與行政罰的違法態樣客觀構成要件相同，差別僅在於主觀意圖是故意還是過失，由此可知德國法下漏稅罰是作為逃漏稅捐罪的補充規定²²⁰。

²¹⁸ 參考英文條文自行翻譯並參考陳清秀 (1991)，〈德國之租稅罰則 (上)〉，《植根雜誌》，1 卷 12 期，頁 456 以下。

²¹⁹ 柯格鐘，前揭註 182，頁 66。

²²⁰ 柯格鐘 (2022)，〈租稅刑罰與租稅行政罰之關係——從法益保護與行為階段之觀點〉，《月旦財稅實務釋評》，28 期，頁 12。

第五項 日本



日本的《国税通則法》中，逃漏稅捐可分為逃漏稅犯罪與稅收危害犯罪兩個類型。前者係直接與國家稅收短少有關的犯罪，如日本所得稅法第 238 條第一項：「藉由詐術或其他不正當方法逃漏所得額，或接受所得款之退還者，處五年以下有期徒刑或併科五百萬元以下之罰金。」²²¹；後者則是指危害稅捐機關的稅收請求權的犯罪行為，如無正當理由於法定期限內單純不為申報、拒絕稅務機關的稽核與檢查等等²²¹。

日本法下的逃漏稅犯罪包含了四種犯罪：典型逃漏稅捐罪、間接逃漏稅捐罪，滯納處分脫免犯罪以及不繳納煽動犯罪。典型逃漏稅捐罪指的是以詐術或其他不正方式逃避繳納稅款的行為，也是最普世的逃漏稅捐的行為態樣。私釀酒以及走私貨物則被獨立出來，稱之為間接逃漏稅捐犯罪，因為此種行為必然伴隨著逃漏稅捐的結果產生。至於滯納處分脫免犯罪，係指逃避已確定之稅捐債務的強制執行，典型手段為脫產。不繳納煽動犯罪則是指煽動他人逃漏稅捐²²²。

第二節 本罪解釋策略與修法建議

第一項 行為主體

我國稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪，就條文而言屬於身分犯，僅限具納稅義務人身分者犯之；而教唆與幫助犯，是另以同法第 43 條處罰，刑度相較於第 41

²²¹ 王瓊敏，前揭註 179，頁 40。

²²² 王瑀璇，前揭註 14，頁 18。

條為低。故第 43 條一般被認為是共犯的特殊規定，即屬於刑法第 11 條但書所稱「其他法律有特別規定」的範圍²²³。這樣的立法孳生出稅捐稽徵法第 43 條是否排除刑法第 29 條、30 條共犯從屬性適用的問題²²⁴。參考比較法，德國租稅通則第 370 條、美國國內稅收法典第 7201 條、英國的 Taxes Management Act 1970 第 106A 條皆是一般犯的規定，不具納稅義務人身份也得該當本罪的行為主體。

本文以為，現象上，納稅義務人被賦予申報稅捐的任務而共同參與了核定的過程，故逃漏稅捐的行為人確實以納稅義務人為絕大多數。但根據本文認定本罪保護法益為核定程序完善的立場，從犯罪支配的角度觀察，任何身分之人事實上都可以對核定程序的運作做出侵害，僅只是納稅義務人透過申報此一既有途徑實現法益侵害最為容易，故本罪不以納稅義務人始具行為主體適格。因此，將本罪訂為身分犯實無學理上支持的理由，宜參考外國法例修正為一般犯²²⁵。

第二項 不作為逃漏稅捐

納稅義務人逃漏稅捐的手段中，除了故意於租稅申報時提供虛假的課稅事實資訊，藉此誘導稅捐機關作出較低應納稅額的核定之外，還包括了故意不申報重要租稅事實，使稅捐機關無從得知應納稅額存在，從而得以私自保留相當於應納稅額的不當利益，此屬不作為逃漏稅捐的典型態樣。

²²³ 許澤天，前揭註 188，頁 119。

²²⁴ 許澤天，前揭註 188，頁 122。

²²⁵ 柯格鐘，前揭註 182，頁 66。



第一款 實務見解

在文義解釋的層次，法院實務向來認為本罪僅適用於積極行為，消極的不作為並非本罪處罰之範疇²²⁶。例如 85 台上第 3528 號判決：「稅捐稽徵法第四十一條係以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐為其構成要件，所謂詐術必須積極行為始能完成，至以其他不正當方法，亦必具有同一之形態，方與立法之本質相符。單純不作為在法律上之評價，不能認與該法第四十一條詐術漏稅之違法特性同視。依該罪構成要件，必須作為方足以表現其違法之惡性，消極的不作為，縱有侵害稅捐稽徵之法益，亦難謂與作為之情形等價，故不能以該罪相繩。」

根據通說，不作為犯可分為純正不作為犯與不純正不作為犯²²⁷。當刑法條文本身的構成要件乃行為人的不作為者，稱為純正不作為犯，例如刑法第 149 條所規定之聚眾不解散的構成要件。不純正不作為犯則是指刑法條文本身構成要件之描述乃行為人的積極作為，不過從法益侵害的角度觀察，仍不能排除行為人得以不作為的方式開啟犯罪之因果歷程並造成法益侵害²²⁸，故將對犯罪發生負有法律上防止義務（具有保證人地位）之行為人以不作為方式實現不法者，亦納入處罰的範疇。簡言之，縱使刑法條文規範的構成要件是積極行為，仍應檢驗行為人是否因具備保證人地位而成立不純正不作為犯。

²²⁶ 最高法院 70 年台上字第 6856 號判決、最高法院 74 年台上字第 5497 號判決參照。

²²⁷ 黃榮堅（2012），《基礎刑法學》，頁 672，四版，臺北：元照。

²²⁸ 黃榮堅，前揭註 227，頁 673。

綜觀犯罪成立與否應檢視的要件之中，並未有「惡性」此一規定，故實務以此為由而排除逃漏稅捐不純正不作為犯成立的可能，著實無理。此舉形同架空刑法體系中本應檢驗行為人是否具保證人地位的具體判斷，被批評為是對於刑法系統內在邏輯的漠視。學界要求將消極不申報納入本罪處罰範圍的聲浪未曾少過²²⁹。有論者指出，完全不依規定申報納稅義務人顯露出的惡性，並不會比申報部分所得但製作虛假會計憑證之納稅義務人較輕。前者在行動上不為申報、財政上對國庫沒有貢獻，甚至連製作虛假憑證的「努力」都免除了；後者至少遵守申報的義務、繳納部分應納稅捐，並試圖透過製作虛假憑證的手段隱藏事實，然而實務卻認為前者的惡性較後者為輕，應屬無理²³⁰。

財政部於 2019 年 5 月 10 日提出之修法草案中，曾擬將消極行為犯逃漏稅捐者，明定為本罪的處罰對象，期盼藉由立法者對本罪構成要件明確描述，導正法院實務上不處罰不作為逃漏稅捐的現象²³¹。然而，該修法建議最終並未被立法機關採納。

²²⁹ 蘋果新聞網（02/15/2020），〈財政部這樣修法，還是縱容逃漏稅（許澤天、柯格鐘）〉，<https://www.appledaily.com.tw/headline/20200215/LKAU4XBGPLYKSU5EHOQTMND7VY>（最後瀏覽日：2022 年 9 月 9 日）；許澤天（2017），〈未申報的不作為逃漏稅捐〉，《月旦刑事法評論》，4 期，頁 138 以下；柯格鐘（2021），〈租稅刑法（下）〉，《月旦法學教室》，頁 42。

²³⁰ 柯格鐘（2010），〈婚後未辦所得稅合併申報之稅捐核課期間與裁罰——簡評最高行政法院九八年度判字第一三四四號判決〉，《台灣法學雜誌》，155 期，頁 5-6。

²³¹ 財政部（2019），前揭註 4。



第二款 學說見解

雖然我國實務上不以刑法處罰不作為逃漏稅捐，唯學界認為，既然得以消極不作為之方式成立刑法第 339 條的不作為詐欺罪，則常被稱為「稅捐詐欺」的本罪，亦應有討論成立不純正不作為犯的空間²³²。又依刑法理論，要成立不純正不作為犯，行為人應具備保證人地位。我國稅法固然課予納稅義務人誠實納稅、提供課稅重要資料等稅捐作為義務，違反則可能受有行政罰鍰或稅捐稽徵機關舉證責任的減輕，但此等依照行政法法條形式所得出的稅捐上重要資訊正確且完整提出的義務，仍需經由論述將其轉化為成立保證人地位的理由，才可得出納稅義務人具有對逃漏稅捐之不法實現具有保證人地位。

第三款 不純正不作為犯

學理上稱在特定情況下對於法益侵害具有刑法上積極防免義務的人，具有保證人地位²³³。保證人地位的類型，可分為「保護型保證人地位」與「監督型保證人地位」兩種類型，前者包括緊密生活關係、危險共同體、保護義務的自願性承擔、依法令規定負有保護義務等，後者則包含了危險前行為、危險源監督等²³⁴。

²³² 許澤天，前揭註 188，頁 13。

²³³ 黃榮堅，前揭註 227，頁 713-714。

²³⁴ 周漾沂（2014），〈重新建構刑法上保證人地位的法理基礎〉，《臺大法學論叢》，43 卷 1 期，頁 211。



第一目 法令規範之形式義務違反？

有論者認為，納稅義務人依法被課予完整且即時申報課稅事實的義務，則納稅義務人對逃稅捐罪的法益侵害應具備保證人地位²³⁵。以逃漏稅捐罪的類比——詐欺罪來說，通說認為得成立不作為詐欺。行為人就其明知對相對人影響重大、足以改變其財產處分結果之資訊，負擔主動告知與說明的義務。也就是說，基於誠信原則或其他法規範所課予的告知義務²³⁶，行為人對相對人應具備詐欺罪的保證人地位²³⁷。故同理可證，納稅義務人也因稅捐申報義務而應具備逃漏稅捐罪的保證人地位。然而，由於以形式法規範之作為義務當然證立保證人地位的見解有恣意擴張處罰範圍的疑慮，近期見解認為仍應從實質法觀點檢視個案中被課予的義務與法益保護的關聯性，實質檢視是否足以建立保證人地位²³⁸。

依本文立場，本罪的保護法益是稅捐核定程序的完善，而納稅義務人單純不提供課稅相關資訊並不會使已開啟的核定程序無法進行，或在過程中產生惡化稅捐機關既有狀態的風險，故本文認為以本罪設定法益實質檢視稅捐法課予納稅義務人之上申報義務後，應不認為該法規範構成納稅義務人的保證人地位來源。

²³⁵ 柯格鐘，前揭註 230，頁 175 以下。

²³⁶ 例如依不動產經紀業管理條例規定，不動產買賣中經紀人應提供不動產說明書；又依《不動產說明書應記載及不得記載事項》規定，針對成屋於產權持有期間是否曾發生兇殺、自殺、一氧化碳中毒或其他非自然死亡之情形，應提出說明。

²³⁷ 曾品傑（2007），〈論資訊提供義務——從緘默詐欺談起〉，《東海大學法學研究》，27 卷，頁 68 以下；參臺灣高等法院 105 年度上易字第 1217 號判決。

²³⁸ 許澤天，前揭註 188，頁 143-144。



第二目 危險前行為？

納稅義務人應盡之租稅法上協力義務，除了核心的申報重要租稅事實資訊以外，還有設置帳簿、辦理稅籍登記、取得與開立交易有關之會計憑證等諸多法定作為義務。有學者主張，此些作為義務乃前階段之法定行為義務，如納稅義務人違反設置帳簿等等行為義務，國家放任事態繼續發展將必然導致後階段中稅捐的短收，故該等違反義務的行為係保證人地位中的危險前行為，從而納稅義務人具有逃漏稅捐罪的保證人地位²³⁹。

第一個問題會是：「危險前行為是否以違反刑法義務為要件？」本文認為，人生而在世的一舉一動，都是在對現實世界中他人的生存與生命安全輸出風險，差別只在於創造的風險是否是法所允許。因此，如果危險前行為不限於違法行為，則邏輯上與法益侵害結果相關的人，不論其在因果關係中貢獻的風險屬於法所允許或不允許，都可能成立保證人地位。此結果導致學說需要為了排除荒謬的適用情境，另外衍伸出危險密接性等排除條件²⁴⁰。因此，本文認為，危險前行為，不論是故意或過失，在性質上只能是違反刑法義務的不法行為。

又在危險前行為限於不法行為的理解下，危險前行為是否得構成保證人地位，仍然令人存疑。有學者指出，該當刑法、行政法下之不法行為本就會各自單獨受到法律完整的評價與處罰，倘若因考量該行為該當後階段中法益侵害可能的

²³⁹ 柯格鐘，前揭註 182，頁 72-75。

²⁴⁰ 魏國晉（2018），〈以德國對不作為犯的新觀點，論危險前行為之今日與未來〉，《刑事法雜誌》，62 卷 2 期，頁 20-25。



危險前行為，而額外課予行為人積極的法益妨免作為義務，形同對同一行為重複評價，有違反雙重評價禁止的疑慮，故危險前行為不應構成保證人地位²⁴¹。此外另有學者提出有力見解，主張所謂的危險前行為如果已經輸出了法所不許的風險，後階段中該法益侵害風險的實現，應該將責任歸屬於危險前行為的作為，而非後階段中沒有防免法益發生侵害的不作為，故在根本上否定危險前行為作為保證人地位的適格²⁴²。而本文立場也贊同上述結論，任何危險前行為如果是輸出了法所不許的風險，從規範的角度應揀選的是輸出法益風險的作為，而非後階段的不作為，故危險前行為所欲描述的現象實質上與不作為無涉，而仍是不法作為的範疇。

另一個問題是：「討論危險前行為時，所謂的前行為是否包括不作為？」有學者認為，假設先前違反義務的前行為已成立純正不作為犯，則若使純正不作為犯罪仍得產生保證人地位，等同是又衍生出不純正不作為犯於後，是混淆了不作為犯與作為犯之間之區隔；那假設先前違反義務的前行為成立的是不純正不作為犯，則只可能是行為人在前行為中已因保證人地位而具有作為義務²⁴³，故該當不作為犯之客觀構成要件的會是行為人具有保證人地位的前行不作為，也不會是後階段的不作為。

因此，本文在前提上便否定危險前行為做為保證人地位的來源。縱使接受危險前行為做為保證人地位的假設，根據上述對於前行為是否包括不作為的分析，

²⁴¹ 許玉秀（1994），〈前行為保證人類型的生存權？——與結果加重犯的比較〉，《政大法學評論》，50期，頁21以下。

²⁴² 周漾沂，前揭註234，頁253-256。

²⁴³ 許玉秀，前揭註241，頁131-132。

作為義務的違反必須已得成立保證人地位，才會使違反作為義務地的前行不作為具有危險前行為的適格。然而稅捐上協力義務中課予納稅義務人的皆是積極作為義務，且違反積極作為義務之不作為本身無成立保證人地位的基礎，故仍不具有危險前行為適格。

第三目 單純不為申報不構成本罪之不純正不作為犯

總結來說，逃漏稅捐罪在理念上不排除不純正不作為犯的適用。然而，稅捐上協力義務的違反無法創造納稅義務人的保證人地位，故納稅義務人在刑法上不具有申報的積極作為義務，從而單純的不為申報租稅上重要資訊並不構成本罪的不法行為

第四款 純正不作為犯

從比較法的觀點，德國與美國都有針對故意不為申報的形式處罰規範，因此如欲以刑法制裁單純不為申報，將純正不作為犯另為入法不失為一可行方案，但將不為申報入罪化的實質內涵仍有待說明。

第一目 課予納稅義務人啟動稽徵階段的特別義務

本文之一貫觀點是採取支配犯的視角，認定本罪不限定行為主體，本罪保護法益是稅捐稽徵階段中核定程序的完善運作²⁴⁴。但若要完整的保障稅捐循環的運

²⁴⁴ 支配犯與義務犯的區分，參陳志輝（2012），〈身分犯之正犯的認定——以德國義務犯理論為中心〉，《政大法學評論》，130期，頁345-347。



轉如常，除了關注已被啟動的稅捐稽徵階段中的核定程序運作以外，稅捐稽徵階段是否確實被啟動，亦同等重要。但本文認為兩者雖然都以保障稅捐循環為目的，但因關注的階段不同，構成要件也不同。

在此我們先跳脫出本文對於本罪既有的法益設定與行為主體不限於特定身分的理解，肯定「納稅義務人」此一特殊身分即蘊含了其受到國家賦予特別任務，即國家課予納稅義務人對其所掌握之稅收客體有主動開啟稅捐稽徵階段的特別義務。則此處需要釐清的是，此刑法外的特別義務是否可以創設出刑法上的可罰性義務。

本文認為，確保被開啟的核定程序免於受到妨害是保障稅捐循環永續的其中一項必要條件，而此已可由本文所抱持的支配犯、不限定行為主體、不構成不純正不作為犯的觀點，由本罪予以解決；至於稽徵階段要確實相應啟動，則同樣是保障稅捐循環永續的另一項必要條件，不妨另以限定行為主體身分之純正不作為犯的方式，從義務犯的角度加以保障。詳言之，由於應稅未稅之稅捐客體存在的相關資訊往往掌握在交易相對人的手上，國家在自始不知稅捐客體存在的情況下難以開啟稅捐稽徵階段，更況論核定程序是否遭受妨害。因此，基於國家稅捐循環運轉的必要，國家課予最親近課稅客體、具有開啟稅捐稽徵程序可能性之人（即稅義務人或納稅義務人之代理人），在有應稅客體孳生時應主動開啟稽徵階段的特別義務，應屬合理。

第二目 滿足主動開啟稽徵階段的特別義務的具體行為

倘若增訂了純正不作為犯之規定，那哪些具體行為能被認為是滿足了主動開啟稽徵階段的特別義務？第一種是依稅務法規正確且完整地申報，則當然滿足納



稅義務人開啟稽徵階段的特別義務。第二種則是透過稅捐申報制度為之，但不為完整說明，而是僅申報足以使稅捐機關知曉稅捐客體存在、並對該稅捐客體展開稽徵階段的重要資訊。例如向稅捐機關申報購入自用小客車之車型、年份，卻不告知實際的交易價格，而是讓稅捐機關於核定程序職權調查，以核定是否屬於應課徵特種貨物及勞務稅之特種貨物²⁴⁵。則此種情況依本文見解已足以使稅捐稽徵機關啟動稽徵階段而無處罰必要，又因納稅義務人並未提供虛假資訊造成核定程序運作的妨害，故尚未落入本文所主張之逃漏稅捐罪的適用範圍內。第三種情況，則是在不致使稅捐機關發生錯誤的前提下，申報顯然不實的資訊（如將交易金額填為零）。如此則足以使稅捐稽徵機關開啟稽徵階段，但由於提供的資訊顯而易見地不真實，從而不至於使稽徵機關陷於錯誤，則也不會產生漏稅結果，故不會落入逃漏稅捐罪的處罰範圍。第四種情況，則是向稅捐稽徵機關進行不實且具有欺騙性質的申報，則此行為固然滿足純正不作為犯之開啟稽徵階段的要求，但卻也妨害了核定程序的完善運作，故該當逃漏稅捐罪。

總結來說，本文不反對增訂純正不作為犯之刑事處罰規定。但由於純正不作為之規範應以義務犯理解，為了確保稅捐循環的運轉，納稅義務人或其代理人承擔了國家課予之特別作為義務而具備了具限定性的身分，故構成要件應限以渠等為犯罪行為主體。又不純正不作為犯之國家課予的義務，依本文理解，係納稅義務人針對其掌握之課稅客體，負有主動告知稅捐稽徵機關（通常經由稅捐申報）啟動稅捐稽徵階段的義務。

²⁴⁵ 依特種貨物及勞務稅條例第 2 條規定，小客車：包括駕駛人座位在內，座位在九座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格達新臺幣三百萬元者，屬於特種貨物，應依同法第 7 條核定課徵特種貨物及勞務稅。

第三項 現行法下本罪為實害犯



按通說見解本罪為結果犯，以現實上發生核定稅捐短漏結果始該當本罪；如逃漏稅捐行為未產生稅捐核定的短漏結果，屬於不罰的未遂行為²⁴⁶。但學理上，本罪屬於結果犯中的實害犯、抽象結果犯或是具體結果犯，仍有討論空間。

有學者主張，在核定程序中，政府未受到納稅義務人不實申報的妨害之下職權調查而得的稅捐債權，和受到錯誤課稅資訊妨害而核定之較低的稅捐債權，這兩者之間的差額即為實際的財產損害，故本罪屬於實害犯²⁴⁷。也有學者認為在應然上可參考德國實務，將本罪理解為具體危險犯。其主張不將實害納入本罪構成要件是基於稽徵實務的考量。如事涉逃漏增值型營業稅與營所稅，由於法人的交易龐雜且往往混合了真實與虛偽交易，要確知真實的年度所得已是不易，另一方面，營業稅由於其流轉稅的性質，自身未申報是否造成逃漏稅捐的結果還取決於前手是否如期繳納，故實務上難以追查²⁴⁸。

本文則認為，由於本罪的保護法益是核定程序的完善運作，國家對稅捐債務的請求倘若因逃漏稅捐行為而受到減損，則是代表核定程序的完善運作確實受到了侵害，而產出有誤差的核定結果。故在現行法的框架下，本罪應是結果犯中的實害犯。至於在法人逃漏稅捐罪案件中確切逃漏稅捐數額難以查明的難題，則對應的是實務上對於本罪中實害結果的證明程度的要求過高，若能得出有實際繳納稅額較應然上之核定稅額短少的確信，則短少的具體金額為何，對於本罪的成立

²⁴⁶ 柯格鐘，前揭註 182，頁 76。

²⁴⁷ 許澤天，前揭註 188，頁 7-8。

²⁴⁸ 柯格鐘，前揭註 182，頁 76-78。

與否並非直接相關。不過，倘若將本罪設定為較容易成立之具體結果犯也似無不可，但條文中應加入「致生核定程序之危險」的文字。此舉亦不失為在本文主張本罪不成立不純正不作為犯的基調下，一種修正本罪實務上適用範圍被學界批評過度狹隘的折衷方案。

第四項 提高法定刑度與加重處罰

本罪新修法大幅提高法定刑度，理由是舊法刑度與漏稅罰相比輕重失衡。然而本文質疑這兩者是否有可比較性，況論以此為提高刑度的理由。另本次修法於第二項增訂了當逃漏稅額在一定金額以上時應加重處罰的條文，本文亦難以認同此做法。

首先，本文以為，逃漏稅捐之行政罰鍰志在以倍數罰鍰嚇阻納稅義務人不如實納稅的意圖，維持稅捐徵收的基本秩序以收節省稅捐稽徵成本之效。然而逃漏稅捐罪依本文見解係保障租稅循環，有其特定之保護法益以及對於行為人主觀構成要件的要求。換言之，刑事漏稅罰與行政罰鍰各有其規範目的，救濟管道各異，主觀構成要件也不相同，自然不能互相比較。縱然有一罪不二罰原則的適用，也毋庸考量和漏稅罰相比孰重孰輕。

進一步來說，刑罰的法定刑度便只應在刑法領域中與其他的刑事罰相比較，考量的要素應是所侵害之法益類型與欲防免的侵害手段預期的不法程度。倘若有論者擔憂的是犯人寧可服刑避開漏稅罰將導致國庫短收，則現已有刑法第 38-1 條利得沒收的適用，此一漏洞基本上已被填補²⁴⁹。因此，本文同意舊法法定自由刑

²⁴⁹ 林鈺雄（2017），〈利得沒收新制與逃漏稅捐罪〉，《月旦法學教室》，172 期，頁 23。

與罰金是否過低，確實有檢討的必要，惟提高法定刑的理由應是基於與其他具可比較性的刑事罰相衡量後認為過低，而非與行政罰相比而得。



至於加重處罰的部分，本文同樣認為法定刑的提高，應考量的是刑法系統內對於這樣類型的法益受到侵害時應給予的回應強度，具體涉及的逃漏稅捐金額的多寡不應作為加重處罰的理由。以同樣是侵害國家法益的偽證罪來說，通說認為偽證罪的保護法益是國家司法功能的正確性與威信，而非訴訟中具體的私人利益²⁵⁰；故殊難想像因部分偽證罪涉及的案件是刑事重罪或金額極高的民事案件，法院或立法機關會據此認為偽證罪有制定加重處罰要件的必要。退一步言，若真要判斷個別犯行不法程度的高低，或許評估在核定程序中公部門為了排除納稅義務人虛假稅捐資料的不良影響所額外花費的資源與時間，會是相比逃漏稅捐金額還更合宜的基準。因此，本文認為以逃漏稅金額為門檻作為本罪加重處罰的要件，實無理由。

第五項 稅捐稽徵法第 41 條修正建議

最後，從支配犯的角度，本文對於逃漏稅捐罪主張行為主體無須限定，且核心為核定程序的運作保障；以及從義務犯的觀點，本文認為政府課予納稅義務人的特別義務為開啟稽徵階段。故參考修法草案²⁵¹，就逃漏稅捐法第 41 條提出修正建議如下：「納稅義務人違反義務，使稅捐稽徵機關無從知悉足以開啟稽徵程序之租稅重要資訊，致生逃漏稅捐結果者，處五年以下有期徒刑，併科新臺幣五百萬元以下罰金。就租稅之重要資訊為不正確之說明，或以其他積極不正當方法妨

²⁵⁰ 黃惠婷（2017），〈現行偽證罪規範之缺失與建議〉，《軍法專刊》，63 卷 6 期，頁 67-68。

²⁵¹ 財政部（2019），前揭註 4，頁 21-24。

害稅捐核定程序運作，致生逃漏稅捐結果者，處五年以下有期徒刑，併科新臺幣五百萬元以下罰金。」



第六章 結論



本文採取規範性的進路，從國家存在正當性出發，擴展至證立國家課稅權之正當性與保障稅捐循環的必要性，再從保障稅捐循環的脈絡下推導出稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐罪的保護法益，並以此作為證立刑法處罰逃漏稅捐行為的正當性基礎。在確立本罪保護法益後，最後提出本文對逃漏稅捐罪解釋適用策略的看法。以下擬回顧本文於各章中提出之論述。

首先，從逃漏稅捐罪最近一次之修法歷程與結果，本文發現本罪因為缺乏穩固的上位概念做為導引，而導致修法方向明顯偏向實定法需求與追求表面的行政罰與刑事罰衡平，從而有重新檢視以刑法處罰逃漏稅捐行為正當性的必要。

而本文認為以刑法處罰逃漏稅捐行為的正當性來源，只能從規範性的進路推導而得。又由於財稅與國家的關係密不可分，無可避免要溯源至國家課稅權的正當性以及國家本身存在的正當性的探討。本文選取 *Hobbes Contractarianism* 的立場，在人性是自私自利、個體間智力和體能差距有限的預設下，得出國家存在是使個體脫離自然狀態進入穩固合作關係的必要條件，且脫離自然狀態對於所有個體都得提升其自身效用，從而所有理性人都應同意建立國家。於是，對國家存在的普遍性同意賦予了國家存在的正當性。

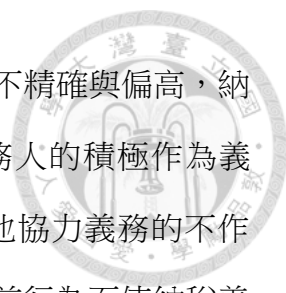
接著，由於租稅國家的財政來源以是稅捐為主，本文認為當國家提供的服務與建立的制度符合柏拉圖改善，即沒有個體的地位會因為國家的介入而惡化（縱使持平或提升的程度與其他人不均等），而全體個體有實際受益或者潛在受益時，則在稅捐徵收的層次，國家就提供該服務與體制收取費用有正當性。



延續前一章理念，本文認為現實世界中適用的法律仍以普遍性為條件，法律即是所有個體都能予以同意並認為能提升自身效用的人際互動行為準則；至於法益，則是由於人際互動行為準則會限縮個體的外在自由，但抽象的權利關係要具體於現實世界發揮作用，有其在現實世界中必須被維持的條件。這些在現實世界中有受保障需要的抽象性條件便是法益。

接著談稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐罪的保護法益。對我國來說，財政收入的大部分以租稅支應，在此具體脈絡下「租稅稽徵——財政功能——行政功能」組成的租稅循環必須由法律支持其完善運作。而其中又以稅捐稽徵階段中的核定程序為核心，負責將真確無誤的抽象性租稅債權，在現實世界中具體化至法定範圍內的實際金錢債權。由於稅捐法上協力義務（權利）的導入，課予（賦予）納稅義務人經由提供租稅上重要事實資訊的方式，參與核定程序運作的空間，同時也使納稅義務人易於透過提供虛假資訊的手段，達成對於核定階段的運作的妨害。因此，本文認為稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐罪的保護法益，是稅捐稽徵階段中之核定程序的完善運作。

最後，是有關逃漏稅捐罪實定法下解釋應用的討論。第一，本文認為本罪的行為主體不應限於納稅義務人。固然納稅義務人最有誘因且基於稅捐重要資訊提供的機會最有妨害核定程序運轉的可能，但那僅是現象上的事實而不具有規範意義，不應反過來限縮本罪的適用主體範圍。第二，本罪理論上不排除不純正不作為犯的適用，但納稅義務人於核定程序中單純的不申報稅捐上重要事實資訊，並不構成本罪的不純正不作為犯。根據我國租稅法對於不盡稅捐上協力義務的法效果可知，納稅義務人消極不作為而不協同稅捐稽徵機關完成核定程序，納稅義務人只是要忍受稅捐稽徵機關對於證明稅捐義務存在之標準的降低（換言之，核定



程序運作與結論的所能落入的合法範圍因而擴張，即結論可能不精確與偏高，納稅義務人有忍受不精確結論的義務)，並不構成任何納稅義務人的積極作為義務。另有論者認為由於納稅義務人在不為申報稅捐前如有其他協力義務的不作為，包括未設置帳簿、未取得合法會計憑證等，足以構成危險前行為而使納稅義務人負有保證人地位。但不具刑法意義的作為義務，不會構成刑法中保證人義務的來源；且如前行為的不作為本身就不產生保證人地位，該前行的不作為也無法成為後行為中不作為的保證人義務的來源。因此，單純的不為申報不構成本罪的不作為犯。惟本罪並非沒有訂立純正不作為犯的空間，但行為主體應限於納稅義務人，且構成要件解釋上，課予的作為義務應解釋為足以使稅捐稽徵機關啟動稽徵階段即可，不以提供完整或真實的資訊為必要。第三，本文不反對檢討舊法下逃漏稅捐罪的法定刑是否過輕，但提高法定刑的理由應是來自於刑法領域內部的考量，而非與外在行政漏稅罰相較而做出此結論；且本罪保護法益依本文見解是核定程序的完善運作，逃漏稅捐金額只是彰顯核定程序的受干擾，但侵害的不法程度不應與逃漏稅捐金額掛勾，故是否適合以此做為本罪加重處罰的要件，值得更多的思考。

第七章 參考文獻



中文文獻

書籍

1. Kymlicka, Will (著), 劉莘 (譯) (2003), 《當代政治哲學導論》, 新北: 聯經。
2. Nozick, Robert (著), 王建凱、張怡沁 (譯) (2019), 《無政府、國家與烏托邦 (經典 45 周年新版)》, 臺北: 時報。
3. Schumpeter, J. A. (著), 藍元駿 (譯) (2017), 《資本主義經濟學及其社會學》, 新北市: 聯經。
4. 毛慶生、朱敬一、林全、許松根、陳昭南、陳添枝、黃朝熙 (編) (2007), 《經濟學》, 增訂五版, 台北: 朱敬一。
5. 張明楷 (2000), 《法益初論》, 北京: 中國政法大學出版社。
6. 許澤天 (2022), 《刑法分則 (上): 財產法益篇》, 四版, 臺北: 新學林。
7. 陳志龍 (1992), 《法益與刑事立法》, 二版, 臺北: 國立臺灣大學法學院圖書部。
8. 陳清秀 (2019), 《稅法總論》, 修訂十一版, 臺北: 元照。
9. 黃茂榮 (編) (2012), 《稅法總論: 法學方法與現代稅法》, 增訂三版, 臺北: 自版。
10. 黃榮堅 (2012), 《基礎刑法學》, 四版, 臺北: 元照。
11. 葛克昌 (1996), 《國家學與國家法》, 臺北: 元照。

書之篇章

- 
12. 林鈺雄（2019），〈沒收新法之發還被害人問題：兼評逃漏稅捐罪之相關裁判〉，氏著，《沒收新制（四）：財產正義的實踐》，頁 161-190，臺北：元照。
 13. 許澤天（2018），〈逃漏稅捐罪的基本問題〉，收於：陳子平教授榮退論文集編輯委員會（著），《法學與風範——陳子平教授榮退論文集》，頁 111-130，臺北：元照。
 14. 葛克昌、藍元駿（2016），〈《鹽鐵論》與《租稅國危機》——東亞財稅憲法序說〉，收於：陳春生主編（著），《法之橋：臺灣與法國之法學交會——彭惕業教授榮退論文集》，頁 3-26，臺北：元照。

期刊論文

15. 王平（2007），〈社會契約論三種——對霍布斯、洛克與盧梭政治哲學思想的比較〉，《安徽教育學院學報》，25 卷 5 期，頁 6-10。
16. 周漾沂（2012），〈從實質法概念重新定義法益：以法主體性論述為基礎〉，《臺大法學論叢》，41 卷 3 期，頁 982-1053。
17. 周漾沂（2014），〈重新建構刑法上保證人地位的法理基礎〉，《臺大法學論叢》，43 卷 1 期，頁 209-269。
18. 周漾沂（2016），〈刑罰的自我目的性——重新證立絕對刑罰理論〉，《政大法學評論》，147 期，頁 279-346。
19. 周漾沂（2017），〈財產犯罪中的持有概念：社會性歸屬的證立與運用〉，《臺大法學論叢》，46 卷 1 期，頁 269-336。
20. 周漾沂（2019），〈正當防衛之法理基礎與成立界限：以法權原則為論述起點〉，《臺大法學論叢》，48 卷 3 期，頁 1223-1278。

- 
21. 林鈺雄（2017），〈利得沒收新制與逃漏稅捐罪〉，《月旦法學教室》，172 期，頁 21-23。
22. 柯格鐘（2010），〈婚後未辦所得稅合併申報之稅捐核課期間與裁罰——簡評最高行政法院九八年度判字第一三四四號判決〉，《台灣法學雜誌》，155 期，頁 173-179。
23. 柯格鐘（2013），〈論漏稅罰—德國與台灣稅捐法律規範之比較〉，《東吳公法論叢》，6 卷，頁 399-424。
24. 柯格鐘（2016），〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑〉，《臺大法學論叢》，45 卷特刊，頁 1229-1304。
25. 柯格鐘（2021），〈租稅刑法（上）〉，《月旦法學教室》，226 期，頁 58-82。
26. 柯格鐘（2021），〈租稅刑法（下）〉，《月旦法學教室》，227 期，頁 38-44。
27. 柯格鐘（2022），〈租稅刑罰與租稅行政罰之關係——從法益保護與行為階段之觀點〉，《月旦財稅實務釋評》，28 期，頁 8-18。
28. 柯格鐘（2022），〈再論租稅刑罰與租稅行政罰之關係〉，《月旦財稅實務釋評》，30 期，頁 8-17。
29. 張道義（2009），〈十九世紀德國國家法學者史坦恩：Lorenz von Stein 1815-1890〉，《臺大法學論叢》，38 卷 2 期，頁 187-233。
30. 張道義（2010），〈史坦恩與我國社會法學的建構〉，《人文與社會科學簡訊》，11 卷 2 期，頁 33-39。
31. 張道義（2010），〈社會理論與社會國理論：史坦恩的模式〉，《臺大法學論叢》，39 卷 4 期，頁 1-71。
32. 盛子龍（2015），〈租稅法上和解契約與非正式協商〉，《國立中正大學法學集刊》，46 期，頁 109-162。

- 
33. 莊義雄、封昌宏（2011），〈論逃漏稅行為的犯罪既遂〉，《台灣法學雜誌》，173 期，頁 18-32。
34. 許玉秀（1994），〈前行為保證人類型的生存權？——與結果加重犯的比較〉，《政大法學評論》，50 期，頁 125-153。
35. 許恒達（2011），〈刑法法益概念的茁生與流變〉，《月旦法學雜誌》，197 期，頁 134-151。
36. 許恒達（2017），〈省思罰金刑的設計理念與制度走向〉，《月旦刑事法評論》，6 期，頁 6-23。
37. 許澤天（2013），〈參與法人逃漏稅捐的可罰性〉，《月旦法學教室》，128 期，頁 30-32。
38. 許澤天（2014），〈公司負責人對於公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題——釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造〉，《東吳法律學報》，26 卷 1 期，頁 94-136。
39. 許澤天（2017），〈未申報的不作為逃漏稅捐〉，《月旦刑事法評論》，4 期，頁 137-148。
40. 陳志龍（1986），〈刑法的法益概念（上）〉，《臺大法學論叢》，16 卷 1 期，頁 125-140。
41. 陳志輝（2012），〈身分犯之正犯的認定——以德國義務犯理論為中心〉，《政大法學評論》，130 期，頁 331-418。
42. 陳汶津（2021），〈稅捐與非稅公課〉，《月旦法學教室》，227 期，頁 45-51。
43. 陳信安（2014），〈再論刑事不法與行政不法之區別——以德國聯邦憲法法院裁判見解及立法形成自由為中心（下）〉，《興大法學》，16 期，頁 165-233。
44. 陳清秀（1991），〈德國之租稅罰則（上）〉，《植根雜誌》，1 卷 12 期，頁 446-469。

- 
45. 曾品傑（2007），〈論資訊提供義務——從緘默詐欺談起〉，《東海大學法學研究》，27 卷，頁 57-114。
46. 黃士州（2021），〈詐術逃漏稅罪的刑事裁判實務觀察〉，《會計師季刊》，288 期，頁 12-21。
47. 黃士洲（2005），〈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，頁 90-111。
48. 黃茂榮（2011），〈稅捐法體系概論（上）〉，《植根雜誌》，27 卷 10 期，頁 16-40。
49. 黃國瑞（2014），〈法益論之解構〉，《輔仁法學》，48 期，頁 257-299。
50. 黃惠婷（2017），〈現行偽證罪規範之缺失與建議〉，《軍法專刊》，63 卷 6 期，頁 59-84。
51. 葛克昌（2003），〈租稅國家〉，《月旦法學教室》，5 期，頁 26-28。
52. 葛克昌（2004），〈租稅法：第一講——租稅與現代國家〉，《月旦法學教室》，17 期，頁 90-100。
53. 葛克昌（2004），〈租稅法：第二講——租稅之憲法依據〉，《月旦法學教室》，20 期，頁 91-103。
54. 葛克昌（2005），〈租稅法：第四講——租稅國家界限〉，《月旦法學教室》，33 期，頁 99-109。
55. 葛克昌（2005），〈量能原則為稅法結構性原則——與熊偉台北對話〉，《月旦財經法雜誌》，1 期，頁 93-103。
56. 葛克昌（2010），〈稅捐行政法：第四講——協力義務與納稅人權益〉，《月旦法學教室》，92 期，頁 56-62。
57. 葛克昌（2012），〈稅捐罰與憲法解釋〉，《月旦法學雜誌》，202 期，頁 114-139。

- 
58. 蔡志方（2017），〈從課稅正當性之法理基礎，論地價稅之課徵與減免〉，《台灣法學雜誌》，311 期，頁 2-20。
59. 蔡茂寅（2010），〈財政法：第三講 稅課收入（上）〉，《月旦法學教室》，91 期，頁 67-77。
60. 鄭善印（2008），〈刑法財產罪之保護法益——以竊盜罪及侵占罪為例〉，《月旦法學雜誌》，163 期，頁 33-49。
61. 薛智仁（2018），〈罰金刑體系之改革芻議〉，《臺大法學論叢》，47 卷 2 期，頁 761-838。
62. 魏國晉（2018），〈以德國對不作為犯的新觀點，論危險前行為之今日與未來〉，《刑事法雜誌》，62 卷 2 期，頁 1-61。
63. 龔群（2012），〈在無政府與利維坦之間——自由主義的國家觀〉，《哲學與文化》，39 卷 8 期，頁 29-50。

學位論文

64. 王瑀璇（2014），《逃漏稅捐罪與脫法避稅行為界限之研究》，國立政治大學法學院碩士在職專班碩士論文。
65. 王瓊敏（2013），《論逃漏稅捐罪》，國立成功大學法律研究所碩士論文。
66. 朱啟仁（2011），《逃漏稅捐罪之研究》，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文。
67. 李南如（2018），《論逃漏稅捐罪之刑罰》，東吳大學法律學系碩士論文。
68. 林倍伸（2016），《論妨害公務罪——以法治國家中的公務概念為核心》，國立台灣大學法律學研究所碩士論文。
69. 洪吉山（2002），《稅捐申報行為之研究》，國立成功大學法律學研究所碩士論文。

- 
70. 高志明（2002），《刑法法益概念學說史初探——以德國學說為主》，國立台北大學法學系碩士論文。
71. 張嘉宏（2002），《公務員圖利罪之研究》，國立政治大學法律學研究所碩士論文。
72. 陳仁皓（2020），《析論租稅刑事犯罪不作為犯之犯罪構成要件該當性：美國稅法與我國稅法》，國立政治大學財稅學系碩士論文。
73. 黃湘婷（2018），《逃漏稅捐處罰法制改革—實證研究之觀點》，國立交通大學科技法律研究所碩士論文。
74. 戴君豪（2012），《初探諾齊克《無政府、國家與烏托邦》的政治哲學思想——並論其於我國憲法釋義學上援引的可能性》，國立成功大學法律學系碩士論文。
75. 鍾宏彬（2001），《法益理論的憲法基礎》，國立政治大學法律學研究所碩士論文。
76. 藍元駿（2009），《租稅國家與財政憲法——對照《鹽鐵論》與《租稅國危機》》，國立台灣大學法律學系博士論文。

外文文獻

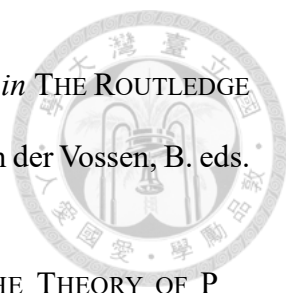
書籍

1. BURG, DAVID F. (2004), A WORLD HISTORY OF TAX REBELLIONS: AN ENCYCLOPEDIA OF TAX REBELS, REVOLTS, AND RIOTS FROM ANTIQUITY TO THE PRESENT.
2. DIXIT, AVINASH ET AL. (2009), GAMES OF STRATEGY 92-95.
3. GAUTHIER, DAVID P. (1986), MORALS BY AGREEMENT.
4. HOBBS, TOMAS (1984), DE CIVE: THE ENGLISH VERSION (Howard Warrender ed.).

- 
5. HOBBS, TOMAS (1994), LEVIATHAN: WITH SELECTED VARIANTS FROM THE LATIN EDITION OF 1668 (E. Curley ed.).
 6. LOCKE, JOHN (1823), TWO TREATISES OF GOVERNMENT, <http://socserv.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/locke/government.pdf>
 7. MILL, JOHN S. & LAUGHLIN, JAMES L. (1885), PRINCIPLES OF POLITICAL ECONOMY: ABRIDGED WITH CRITICAL, BIBLIOGRAPHICAL, AND EXPLANATORY NOTES, AND A SKETCH OF THE HISTORY OF POLITICAL ECONOMY BY J. LAURENCE LAUGHLIN, <https://www.gutenberg.org/ebooks/30107>.
 8. ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (2020), REVENUE STATISTICS 2020, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/8625f8e5-en.pdf?expires=1663056817&id=id&accname=ocid53016431a&checksum=75893369876D00586FF338FF0D1C8BD4>.
 9. U.S. DEPARTMENT OF JUSTICE (2009), TAX CRIMES HANDBOOK, https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf.
 10. U.S. DEPARTMENT OF JUSTICE (2016), CRIMINAL TAX MANUAL 2012, <https://www.justice.gov/archives/tax/page/file/1089531/download>.

書之篇章

11. Berlin, Isaiah (2001), *Two concepts of liberty*, in FREEDOM: AN INTRODUCTION WITH READINGS 155 (N. Warburton ed.).
12. Cudd, Ann and Eftekhari, Seena (2021), *Contractarianism*, in THE STANFORD ENCYCLOPEDIA OF PHILOSOPHY (Edward N. Zalta ed. Winter 2021), <https://plato.stanford.edu/entries/contractarianism/>.

- 
13. Stilz, Anna (2018), *Property Rights: Natural or Conventional?*, in THE ROUTLEDGE HANDBOOK OF LIBERTARIANISM (J. Brennan, Schmidtz, D. & Van der Vossen, B. eds. 2018).
 14. Von Stein, Lorenz (1967), *On Taxation*, in CLASSICS IN THE THEORY OF PUBLIC FINANCE 28, (Richard A. Musgrave & Alan T. Peacock eds., 4th ed. 1967).
 15. Wagner, Richard E (2012), *The Cameralists: Fertile Sources for a New Science of Public Finance*, in HANDBOOK OF THE HISTORY OF ECONOMIC THOUGHT (Jürgen Georg Backhaus ed. 2012).

期刊論文

16. Andrew, Edward (2015), *Locke on Consent, Taxation and Representation*, 143(2) THEORIA 15.
17. Backhaus, Juergen & Wagner, Richard E. (1987), *The Cameralists: A Public Choice Perspective*, 53 PUBLIC CHOICE 3.
18. Barrett, Scott A. (2016). *Coordination vs. Voluntarism and Enforcement in Sustaining International Environmental Cooperation*, 113 PROC. NATL. ACAD. SCI. U.S.A. 14515.
19. Campbell, Richmond (1988), *Gauthier's Theory of Morals by Agreement*, 38(152) PHILOS. Q. 343.
20. Carlson, Richard H. (2005), *A Brief History of Property Tax*, 3(2) FAIR AND EQUITABLE 2.
21. Dwyer, Terence (2014), *The Lost History*, 73(4) AM. J. ECON. SOCIOL. 664.
22. Epstein, Richard A. (1982), *Taxation, Regulation, and Confiscation*, 20(3) OSGOODE HALL LAW J. 433.

- 
23. Gauthier, David P. (2013), *Twenty-Five On*, 123(4) ETHICS 601.
24. Jackson, Dudley (1973), *Thomas Hobbes' Theory of Taxation*, 21(2) POLITICAL STUD. 175.
25. Levin, Michael (1982), *A Hobbesian Minimal State*, 11(4) PHILOS. PUBLIC AFF. 338.
26. Lomasky, Loren E. (2014), *When Hobbes Is an Optimist: Politics Among the Malevolent*, 28(4) PUBLIC AFF. Q. 289.
27. Musgrave, Richard A. (1992), *Schumpeter's Crisis of the Tax State: An Essay in Fiscal Sociology*, 2 J. EVOL. ECON. 89.
28. Vogel, Klaus (1988), *The Justification for Taxation: Forgotten Question*, 33 AM. J. JURIS. 19.
29. Yi, Byeong-Uk (1992), *Rationality and the Prisoner's Dilemma in David Gauthier's Morals by Agreement*, 89(9) THE JOURNAL OF PHILOSOPHY 484.

網路資源

30. *26 U.S. Code Subchapter A – Crimes*, LEGAL INFORMATION INSTITUTE (last visited Sep. 15, 2022), <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-75/subchapter-A>.
31. *Cheating the Public Revenue*, PATRICK CANNON BARRISTER AT LAW (last visited Sep. 15, 2022), <https://www.patrickcannon.net/practice-areas/tax-investigations-disputes/cheating-public-revenue/>.
32. Dalia Fahmy, *European countries that have mandatory church taxes are about as religious as their neighbors that don't*, PEW RESEARCH CENTER (last visited: Aug. 31, 2022), <https://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/05/09/european-countries-that-have-mandatory-church-taxes-are-about-as-religious-as-their-neighbors-that-dont/>.

- 
33. *FAQs for Indian Tribal Governments regarding Non-Casino Cash Transactions Over \$10,000 - Form 8300*, THE INTERNAL REVENUE SERVICE (last visited Sep. 15, 2022), <https://www.irs.gov/government-entities/indian-tribal-governments/faqs-for-indian-tribal-governments-regarding-non-casino-cash-transactions-over-10000-form-8300>.
34. *Regina v Mavji: CACD 1987*, SWARB.CO.UK (last visited Sep. 15, 2022), <https://swarb.co.uk/regina-v-mavji-cacd-1987/>.
35. *Revenue fraud*, SENTENCING COUNCIL (last visited Sep. 15, 2022), <https://www.sentencingcouncil.org.uk/offences/magistrates-court/item/revenue-fraud/>.
36. *Tax evasion offences—overview*, LEXISNEXIS (last visited Sep. 15, 2022), https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/391421/55KB-9471-F188-N1BB-00000-00/Tax_evasion_offences_overview.
37. *Tax Evasion*, LEGAL INFORMATION INSTITUTE (last visited Aug. 31, 2022), https://www.law.cornell.edu/wex/tax_evasion.
38. *The Fiscal Code of Germany*, GERMAN FEDERAL MINISTRY OF JUSTICE (last visited Sep. 15, 2022), https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html.