

植根法學叢書 公法學系列（二）

# 稅法總論

陳清秀 著

中華民國九十三年九月第三版

植根法學叢書 公法學系列（二）

# 稅法總論

陳清秀 著

中華民國九十三年九月第三版

國家圖書館出版品預行編目資料

稅法總論 / 陳清秀著. -- 第三版. -- 臺北市：  
陳清秀發行：翰蘆總經銷，民 93  
面：公分. -- (植根法學叢書. 公法學系  
列；2)  
參考書目：面  
ISBN 957-41-2155-0 (平裝)  
1. 租稅 - 法規論述  
567.023 93017006

版權所有 翻印必究

植根法學叢書 公法學系列(二)

# 稅法總論

著者：陳清秀

總經銷：翰蘆圖書出版有限公司

地址：台北市重慶南路一段 121 號 5F-11

電話：(02)2382-1120 · 2382-1169

傳真：(02)2331-4416

Email：hanlu@ms18.hinet.net

定價：平裝 新台幣 600 元整

ISBN：957-41-2155-0 (平裝)

中華民國九十三年九月第三版

## 修心養性的法門：

「菩薩摩訶薩有十種勤修。何等爲十？

所謂布施勤修，悉捨一切，不求報故。

持戒勤修，頭陀苦行，少欲知足，無所欺故。

忍辱勤修，離自他想，忍一切惡，畢竟不生恚害心故。

精進勤修，身、語、意業未曾散亂，一切所作皆不退轉，至究竟故。

禪定勤修，解脫三昧，出現神通，離一切欲煩惱鬥諍諸眷屬故。

智慧勤修，修習積聚一切功德無厭倦故。

大慈勤修，知諸眾生無自性故。

大悲勤修，知諸法空，普代一切眾生受苦無疲厭故。

覺悟如來十力勤修，了達無礙示眾生故。

不退法輪勤修，轉至一切眾生心故。是爲十。

若諸菩薩安住此法，則得如來無上大智慧勤修。」

（引自大方廣佛華嚴經卷第五十六，離世間品第三十八之四）

獻 給

恩師 黃茂榮教授

# 第三版序

本書於民國九十年第二版出版至今，已經過三年，其間行政程序法、新訴願法及行政訴訟法，均已經施行，於實務上發生重大影響，且司法院大法官也公布許多有關稅法的解釋，行政法院以及財政部也作出許多有意義的稅法判決及函釋，因此，本書內容有必要通盤檢討修正。

稅法總論的內容，相當豐富，為提升本書的實用價值，有必要掌握時代的脈動，因此，本次再版，特別觀照近年來實務上重大課稅問題，進行分析探討與反省，期盼以春秋責備賢人的態度，策勵展望未來。

著者認為，要培養一個人「超凡入聖」，成為具有完美的人格者，宜有宏遠的志願及光明正大的人生觀，其中佛經所示佛法博大精深，智慧如海，誠屬人類最佳人生哲學寶典，爰將佛經中，教導人類修心養性之道，摘錄於本書首頁，如能行住坐臥均依法修行，並能「無所住而生其心」，當具有奇妙效果，期盼與讀者共勉之。

本書第三版於出版之際，惠蒙內人吳玉芳女士之鼓勵，台北市政府法規委員會同仁王志仁君的熱心協助整理，翰蘆圖書出版公司協助編排，植根有限公司黃茂森先生協助出版，使本書得以早日出版，於此謹一併誌謝！

本書內容有未盡圓滿之處，留待將來改進，並請各方賢達，不吝賜正。

著者 陳清秀 謹誌  
於 臥龍書房  
2004.9.11.

## 第二版序

本書於民國八十六年出版至今，已經過四年，其間歷經八十九年七月一日施行修正訴願法及行政訴訟法，於九十年一月一日起施行行政程序法，此法制上重大變革，以及司法院大法官也公佈許多有關稅法的解釋，因此本書為配合新法之施行，乃重新修正出版。

又稅法總論之內容，題材相當豐富，本書原本只就其中較為重要部份課題加以分析探討，惟難免有美中不足之憾，故利用再版之際，全面充實其內容，並將作者於「稅法之基本原理」一書中，較為精華部分，一併納入，期能圓滿呈現稅法總論之理想內容體系。

作者於台大法律學系與法律學研究所初學稅法期間，惠蒙恩師黃茂榮教授在稅法理論與法學方法論上給予諸多啓發與指導，受益良多，於此謹致謝忱，並謹以此書獻給恩師黃茂榮教授。

本書第二版於出版之際，內人吳玉芳女士之愛的鼓勵，及台北市政府法規委員會同仁王志仁君的熱心協助整理，翰蘆圖書出版公司協助編排，與植根有限公司黃茂森先生協助出版，使本書得以早日出版，於此謹一併誌謝！

本書內容或有尚待改進加強之處，謹請各方賢達惠予不吝賜正。

陳清秀 謹誌  
於 臥龍書房  
2001.9.18.

# 序 言

本書有系統的探討稅法總論的各項重要理論問題，內容包括稅法上的基本原理原則、稅捐債務關係、稅捐稽徵程序關係、稅捐罰則以及稅捐權利救濟。

本書可作為大學稅法總論課程的教科書，亦可作為有心研究稅法學的實務界人士，如法官、律師、會計師及稅務人員等在職進修的教材。作者期盼本書的出版，可以提昇我國稅法學領域的研究水準，並促進稅捐正義與公平的實現，減少徵納雙方不必要的糾紛，維持稅捐稽徵秩序的和平。

作者於臺灣大學法律學系及臺大法律研究所學習期間，先後惠蒙恩師黃茂榮教授、翁岳生教授及楊日然教授在稅法學、行政法學及法理學方面的指導，謹於此致上十二萬分的謝意。

本書寫作及出版期間惠蒙植根法律事務所許士宦律師、潘正芬律師、陳鈺全律師、林望民律師、陳添輝律師、吳春享小姐、許瑞琪小姐、蔡士源先生、施國勳先生、蔡麗雲小姐等，或惠予賜教指正或協助打字校對，又惠蒙植根電腦有限公司及黃茂森先生、陳美玉小姐協助編排出版，於此謹申謝忱。另家母邱招女士及內人吳玉芳女士對於作者多方支持與鼓勵，使本書得以早日出版，作者由衷感激。

本書內容涵蓋甚廣，容有考量欠週之處，尚請社會各方賢達惠子賜正。

陳清秀 謹誌  
於青田書房  
1997.8.29.



# 簡目

第一章 基礎理論.....	1
第一節 稅法的意義及其特徵.....	1
第二節 稅法的體系.....	12
第三節 稅法上建制的基本原則.....	22
第四節 稅捐、規費、受益費與特別公課.....	64
第五節 課稅權——稅捐高權.....	85
第六節 稅法的法源.....	109
第七節 稅法的解釋.....	145
第八節 稅法上法律漏洞補充.....	167
第九節 稅法的適用.....	193
第十節 經濟的觀察法.....	205
第十一節 稅捐規避.....	238
第十二節 稅法上類型化觀察法.....	265
第十三節 稅法上法律不溯既往原則.....	276
第十四節 稅法上誠實信用原則.....	300
第二章 稅捐債務法.....	309
第一節 稅捐法律關係的基本概念.....	309
第二節 稅捐債務之發生.....	340
第三節 稅捐構成要件與稅捐優惠.....	352
第四節 稅捐債權的不可變更性及其例外.....	361
第五節 稅法上責任債務（第二次納稅義務）.....	375
第六節 稅法上之連帶債務.....	385
第七節 稅捐債務關係之變更及消滅.....	406
第八節 稅捐的附帶給付.....	437
第九節 稅法上不當得利返還請求權.....	446
第三章 稅捐稽徵程序.....	473

第一節	稅捐稽徵程序概說 .....	473
第二節	稅捐申報 .....	516
第三節	課稅處分 .....	530
第四節	推計課稅 .....	555
第五節	稅法上強制執行 .....	573
第六節	稅法上個別案件正義——以稅捐稽徵法第四十條規定 為例 .....	604
第七節	稅捐優先權與稅捐債權之保全 .....	612
第四章	稅捐罰則 .....	629
第一節	稅捐秩序罰 .....	629
第二節	稅捐刑罰 .....	647
第三節	自動報繳免罰 .....	662
第五章	稅捐權利保護 .....	669
第一節	稅捐行政救濟 .....	669
第二節	稅捐行政訴訟 .....	717
附錄	.....	767
參考文獻	.....	775

# 詳目

第一章 基礎理論 .....	1
第一節 稅法的意義及其特徵 .....	1
一、稅法的意義 .....	1
二、稅法學在體系上的地位 .....	1
(一) 稅法學作為稅捐學的一個學科 .....	1
(二) 稅法在法體系上的地位 .....	4
三、稅法的特質 .....	7
(一) 實質的特質 .....	7
(二) 形式的特質 .....	8
四、稅法學的研究方法論 .....	10
五、參考文獻 .....	10
(一) 教科書 .....	10
(二) 專論 .....	11
(三) 期刊 .....	11
(四) 法令彙編 .....	11
(五) 判例及判決 .....	11
第二節 稅法的體系 .....	12
一、法律體系的任務 .....	12
二、稅法體系研究的目標 .....	12
三、稅法的外部體系 .....	13
(一) 意義 .....	13
(二) 利用抽象概念建立外部體系 .....	13
(三) 利用法律上構造類型建立體系 .....	14
四、稅法的內在體系 .....	16
(一) 各項原則作為內在體系的支柱 .....	16
(二) 在內在體系上，稅法的規範類型 .....	18

五、稅法體系思考的實益 .....	19
(一) 獲得法律解釋所必要的目的的取向標準 .....	20
(二) 發現及填補法律漏洞 .....	20
(三) 發現牴觸平等原則 .....	21
(四) 行使稅法上賦予稅捐稽徵機關的行政裁量權 .....	21
六、結語 .....	21
第三節 稅法上建制的基本原則 .....	22
一、概說 .....	22
二、稅法上特殊的正義原則 .....	23
(一) 量能課稅原則 .....	23
(二) 需要原則、功績原則 .....	32
(三) 實用性原則 .....	34
(四) 結語 .....	36
三、稅捐的課徵與憲法上的原則 .....	37
(一) 稅捐法定主義 .....	37
(二) 稅捐平等原則 .....	46
(三) 社會國家原則 .....	50
(四) 法治國家原則 .....	51
(五) 生存權的保障與稅捐的課徵 .....	55
(六) 財產權的保障與稅捐的課徵 .....	60
第四節 稅捐、規費、受益費與特別公課 .....	64
一、概說 .....	64
二、稅捐 .....	64
(一) 稅捐概念的意義 .....	64
(二) 稅捐概念的個別特徵 .....	65
三、受益負擔（規費與受益費） .....	71
(一) 概說 .....	71
(二) 規費 .....	75
(三) 受益費 .....	77
四、特別公課 .....	78

# 第一章 基礎理論

## 第一節 稅法的意義及其特徵

### 一、稅法的意義

稅捐乃是國家或地方公共團體，基於其課稅權，為獲得其財政收入之目的，而無對待給付的，對於一切具備法定課稅要件的人，所課徵的一種金錢給付。稅捐法即是規律作為課稅權主體的國家或地方公共團體，與作為經濟活動主體的人民間的法律關係。其內容包括規律稅捐法律關係的實體（稅捐債權債務關係）的稅捐實體法，規律稅捐的核定徵收及稅捐債權的實現的程序的稅捐程序法，規律對於稅捐的核定徵收等處分不服的行政救濟及行政訴訟的稅捐救濟法，以及規律違背稅法規定的處罰的稅捐處罰法等。

稅法對於所有的經濟活動均發生影響，稅捐的負擔尤其對於國民的投資、消費及儲蓄的可能性，加以限制。稅法直接或間接與私法的交易活動連結不同的稅捐負擔。因此，促使交易當事人盡可能選擇在稅捐上有利的交易方式，而對於交易活動的形成發生作用。由於稅法透過稅捐而剝奪人民大部分人的所得財產，因此稅法應特別重視稅捐正義<sup>1</sup>。

### 二、稅法學在體系上的地位

#### （一）稅法學作為稅捐學的一個學科

以稅捐作為探討對象的學術科目，不僅是稅法學而已，也包括從經濟

---

<sup>1</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S.1.

學的觀點，研究稅捐問題的財政學的租稅理論，稅捐政策學的租稅理論以及企業經濟的租稅理論。此四方面的稅捐理論應互相合作與互相補充。

## 1、稅法學

對於稅法作體系的、理論的研究為目的之獨立的學術領域，即稱為稅法學，或單純稱為稅捐法。換言之，稅法學把握課稅的法律秩序，依據憲法、基本人權、課稅權力的分配比較衡量稅法的規定，並依法律的授權規定衡量法規性命令。稅法學的主要課題乃是將此類法規素材加以體系化，進行稅法的方法訓練以及正確術語的操作（符合量能課稅的公正課稅），納稅人權利的保護，稅捐罰則體系的建立及其合理化，並致力於研究正當的課稅。此外，稅法學也應理解稅法的制度沿革，以求從中正確了解現行稅法規定<sup>2</sup>。

## 2、財政學的稅捐理論

財政學的稅捐理論是以經由稅捐滿足公共財政需要為其課題，屬於經濟學的一個領域，利用各種經濟學的分析方法，探討稅捐的本質及任務，其機能及經濟效果等，包括研究下述問題<sup>3</sup>：

2.1. 從國民經濟觀點，稅捐負擔的最適當分配：稅捐在總體經濟上的作用，尤其課稅對於生產、消費、儲蓄、投資、競爭、資本的累積等各種國民經濟活動的影響。

2.2. 課稅的藝術或稽徵技術（財政社會學、財政心理學）：課稅的簡化、便宜、經濟、效率、愉快、顯著性與非顯著性。

2.3. 課稅的倫理或稅捐正義以及稅捐倫理。

由於現行的稅法規定，常以財政學的理論及研究成果為基礎，進行規定，因此，為正確理解實定稅法，也應具備有關財政學的理論知識。

## 3、稅捐政策學的稅捐理論

---

<sup>2</sup> Tipke/Lang, aaO., S.2.

<sup>3</sup> Tipke/Lang, aaO., S.3.有關財政學的稅捐理論，請參見劉永憲編著，財政學原理，八十年修訂版，第三篇；吳家聲，財政學，八十年再版，第十一章以下。

稅捐政策學是介於財政學與稅法學的中間位置的新興學問領域，對於稅捐制度的整體或個別問題，綜合考慮法律上觀點、行政的觀點、經濟的觀點等各種觀點，檢討現行制度的合理性，或尋求什麼是合理的解決對策，以闡明應該採取何種制度為目的。此種理論是稅捐領域的立法學，必須利用財政學與稅法學的研究成果。另一方面，在稅法的研究上，也有不少值得參考稅捐政策學的研究成果的地方<sup>4</sup>。

#### 4、企業經濟的稅捐理論

企業經濟的稅捐理論（Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre）是一般企業經濟理論的一部份，其特殊的任務在於將課稅作為企業經營的影響因素加以探討，並對於稅捐在企業經營的內部及中間過程，尤其是企業組織形態、經營規模、企業的設立及廢止、財務調度及分配、投資、生產與營業的競爭等，所發生的經濟上作用，加以研究。在此，此種稅捐理論是以現行的法令規定、行政函釋及法院實務上判決為基礎資料，分析比較不同的交易活動方式的稅捐效果，以發展企業經營的稅捐規劃的基礎，以達成經由法律上所容許的最少的稅負，獲得最大的利潤。因此，企業經濟的稅捐理論作為最少稅負的理論，最好是在忠於文義的法律適用的情形，可以獲得蓬勃發展。至於根據法律目的的解釋、法律漏洞的補充、稅捐規避的防止以及倫理原則的適用，則對於此種理論的發展發生妨礙作用<sup>5</sup>。由於此種交易方式的稅捐規劃，仍然應取向於現行法規範，因此，其稅捐規劃的諮詢，仍屬於法律諮詢的範圍，依律師法第二十條第一項規定，為律師得辦理之法律事務<sup>6</sup>。

#### 5、稅法學與會計學的關係

會計學是以有關於測定企業的資本及利益的原理及技術的體系研究為目的的學術領域，其中有關於所得稅法上課稅對象的企業利益，亦即課稅所得的計算的原理及技術，稱為稅務會計。在課稅所得的計算上，經常基

<sup>4</sup> 金子宏，租稅法，平成四年第四版，頁三三。

<sup>5</sup> Tipke/Lang, aaO., S.3f.

<sup>6</sup> 世界各主要先進國家如美國、德國、日本立法例均將律師納入當然得辦理稅務代理人業務的資格範圍，當係本此意旨。

於政策及行政的考量，而規定與企業會計的原則為不同的處理，除了此種特別規定的情形外，課稅所得的計算，應以企業會計為依據。亦即各會計年度的收益及成本費用的金額，應依「一般公認會計原則」（一般公認公正妥當的會計處理基準）加以計算<sup>7</sup>。因此，稅務會計基本上是以企業會計為基礎，為理解稅法上各項稅務會計的規定，有關企業會計的知識，乃是不可或缺的。另一方面，企業會計準則不明確的部份，也透過稅捐法令及解釋函令加以闡明及補充，亦即稅務會計也發揮補充企業會計的空白，或修正企業會計的任務<sup>8</sup>。

惟企業會計是以正確計算企業活動的成果，以向股東及一般利害關係人報告為目的。而稅法上的企業所得，是以課稅為目的，基本上雖以一般公認會計原則加以計算，但在稅法上，基於量能課稅與稅捐政策等觀點考量，也有不將某些企業收益列入課稅所得的範圍（例如非課稅所得，免稅所得），或對於某些企業的費用，不承認列為課稅所得計算上的費用（例如罰金、罰鍰，不得列為費用或損失；捐贈及交際費超過一定限額時，不承認為費用或損失），另基於稅法的劃一性、稽徵的便宜，或企業會計原則的抽象性等理由，在一般所得的計算上，稅務會計未必與企業會計原則一致<sup>9</sup>。

## （二）稅法在法體系上的地位

### 1、稅法為公法的一種

稅法的法律關係有一方是由國家或地方公共團體以公權力主體的特殊資格地位，享受稅法上權利（主要為稅捐債權）負擔稅法上義務，因此，規範稅捐的法規範整體，亦即稅法，性質上為公法，其法規主要以維護公共利益，而非個人利益為目的。

稅法為財政法的一部份，財政法包括公課法、預算法、公共財產及債務法。其中公課法又包括稅捐法及規費及負擔金法。

---

<sup>7</sup> 有關一般公認會計原則，請參見徐景亮，一般公認會計原則詮釋，第一、二冊，八十二年六版。

<sup>8</sup> 金子宏，租稅法，頁三三以下。

<sup>9</sup> 田中二郎，租稅法，頁六二。



稅法與其他法律領域比較，稅法特別重視正義的實現，經由廣泛的法的支配（依法課稅原則），課稅平等原則以及法安定性的優越意義，公權力行政（經由行政處分而非契約為行爲），純粹執行法律（單純適用法律），較少行政裁量（但有推計課稅）等，表現稅法的特殊性<sup>10</sup>。

以往將稅法理解為有關稅捐的核課徵收的法律，亦即為對於課稅權（作為行政權的一環）的行使，加以制約的法律，構成行政作用法的一部分，此種見解較偏重稅捐行政法或稅捐程序法的層面。而在今日，稅捐法乃是以稅捐債務的觀念為中心所構成的獨立法律領域，此種稅捐法在公法中構成一個獨立的法律體系，乃是基於以下兩點考慮：

1.1. 今日，稅法所規律對象的經濟活動，愈來愈複雜化，且稅捐負擔占國民經濟上的比重與日俱增，不應僅單純以確保國家或地方公共團體的收入觀點，加以規制，而有必要反省在國民經濟體制中，稅捐的意義及其任務，觀察被課稅的個人及企業的立場，以促進國民經濟的發展及安定，在此觀點下，建構稅捐法，使其愈加複雜精緻，而有必要建立其本身獨立的法律體系和解釋理論<sup>11</sup>。

1.2. 其次，稅捐法廣泛建立在「量能課稅」的基礎原則上。此一量能課稅原則促使稅法成為一個獨自的取向於體系化及合目的的統一體，而具備特殊的合於體系的用語，並成為一個獨立的法律領域。像所得、財產、銷售、貨物等術語，為稅法的特殊用語，在大部份其他行政法的領域，並不多見，而且稅法上的各種問題，也不是借助於一般行政法的理論所能解決，也毋庸加以解決<sup>12</sup>。

## 2、稅法與民法

私法所規律的對象的個人或企業的經濟活動，或其成果的各種收入或其他足以推測納稅能力的事實，乃為稅法所把握作為課稅的對象。且由於稅法理論的發展較晚，經常借用私法的構成要件或概念，作為稅法的構成要件的一部份，因此稅法與民法的關係極為密切。

<sup>10</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, S.4.

<sup>11</sup> 田中二郎，租稅法，平成二年第三版，頁五六以下。

<sup>12</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, S.5.