

稅法總論

General Theories of Tax Law

● 陳清秀 著



稅法總論

陳清秀 著

元照出版公司

稅法總論

5C102PE

2008年11月 五版第1刷

作 者 陳清秀
出 版 者 元照出版有限公司
100 臺北市館前路 18 號 5 樓
網 址 www.angle.com.tw
定 價 新臺幣 680 元
訂購專線 (02)2375-6688
訂購傳真 (02)2331-8496
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-986-6540-26-4

第四版序

本書於民國九十三年出版至今，已經過二年，其間於九十五年二月五日起施行行政罰法，對於行政秩序罰有統一的規範，本書一併納入研討。又在此期間，行政法院也有不少有意義的裁判出現，值得關注。為此更新相關資料，以充實本書內容，爰重新修正出版。

作者於臺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啟發與指導。又惠蒙恩師翁岳生教授在作者於研究所期間，對於行政法學的研究及處世哲學上，悉心指導，使作者受益良多，於此謹致謝忱。

作者於八十八年十月以來在臺北市政府法規委員會任職，至今將近七年，於工作上最大體會，即是行政法規（包括稅捐法規）的立法及其執行（解釋適用）上，應特別重視「公平與效率」，公平要求兼顧各方當事人利益狀態的衡平，亦即是實現社會正義的最佳狀態，而效率則是實現公平的最佳手段，亦即以符合成本效益的方法，以最有效能的方式，實現公平正義。在稅法的研究上，也應以公平及正義作為研究理論的出發點。爰以此心得與敬愛的讀者共勉之。

本書惠蒙臺北市政府法規委員會王志仁編審於公餘之暇，協助蒐集資料，元照出版公司編輯同仁協同美編，使本書編排更加美觀，行政部同仁努力推廣，盡心盡力，謹此致謝。

本書以前惠蒙翰蘆出版公司總經銷，並納入植根法學叢書。茲為提升行政效能，爰改變出版方式，第四版改委由元照出版公司出版，期能使各方讀者便於接觸本書，並能促進我國稅法學的研究發展。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。

陳情秀 謹誌

於 臥龍書房
2006.8.13

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，可以提升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予賜正。

陳清秀 謹誌

於 青田書房
1997.8.29

目 錄

第四版序

序 言

第一章 基礎理論

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
三、稅法的特質.....	7
四、稅法學的研究方法論.....	10
五、參考文獻.....	10
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
四、稅法的內在體系.....	16
五、稅法體系思考的實益.....	19
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
三、稅捐的課徵與憲法上的原則.....	37

第四節 稅捐、規費、受益費與特別公課	63
一、概 說.....	63
二、稅 捐.....	63
三、受益負擔（規費與受益費）	70
四、特別公課.....	77
五、結 語.....	83
第五節 課稅權——稅捐高權	84
一、概 說.....	84
二、稅捐立法權的歸屬.....	84
三、稅捐收益權的歸屬.....	94
四、稅捐行政權的歸屬.....	105
第六節 稅法的法源	108
一、概 說.....	108
二、成文法源.....	108
三、不成文法源.....	120
四、法源的位階.....	143
第七節 稅法的解釋	145
一、稅法解釋的目標.....	145
二、稅法上法律解釋的界限.....	148
三、稅法解釋的方法.....	149
第八節 稅法上法律漏洞補充	168
一、概 說.....	168
二、法律漏洞的意義及其種類.....	168
三、法律漏洞的認定與法外空間.....	172
四、法律漏洞補充的合法性.....	174

五、法律漏洞補充的界限.....	177
六、法律漏洞的補充方法.....	178
第九節 稅法的適用.....	194
一、稅法的適用.....	194
二、稅法的適用原則.....	197
三、稅法的效力.....	201
第十節 經濟的觀察法.....	204
一、意 義.....	204
二、理論根據.....	206
三、經濟觀察法在稅法解釋上的適用情形.....	209
四、經濟觀察法在法律漏洞補充的適用情形.....	217
五、經濟觀察法在事實認定上的適用情形.....	218
六、適用類型.....	223
七、適用界限.....	235
第十一節 稅捐規避.....	237
一、稅捐規避之概念.....	237
二、稅捐規避之否認.....	240
三、稅捐規避之要件.....	245
四、稅捐規避之法律效果.....	250
五、證 明.....	255
六、個別情形.....	256
七、結 論.....	263
第十二節 稅法上類型化觀察法.....	264
一、問題之提出.....	264
二、類型化觀察法的性質.....	264
三、類型化觀察法與經濟觀察法之區別.....	265

四、類型化觀察法的立論根據及其批判.....	266
五、類型化觀察法之種類.....	269
六、類型化觀察法之作用.....	272
七、類型概念及其運用.....	273
八、結語.....	274
第十三節 稅法上法律不溯既往原則	275
一、溯及效力之概念.....	275
二、法律不溯既往原則之法理依據.....	275
三、法律不溯既往原則及其例外.....	277
四、真正的溯及效力與不真正的溯及效力.....	280
五、法律效果之溯及作用與構成要件之溯及連結.....	287
六、程序從新原則？.....	288
七、裁判先例之溯及效力.....	290
八、過渡規定.....	294
第十四節 稅法上誠實信用原則	299
一、前言.....	299
二、稅法上誠實信用原則之適用.....	299
三、稅法上權利失效.....	303
四、結語.....	306

第二章 稅捐債務法

第一節 稅捐法律關係的基本概念	307
一、稅捐法律關係的意義及其內容.....	307
二、稅法上法律關係之當事人.....	315
三、稅捐稽徵機關.....	324
四、稅務代理人.....	328

第二節 稅捐債務之發生	335
一、問題之提出——稅捐債務發生的意義.....	335
二、稅捐債務的成立時期.....	336
三、各個稅捐債務的成立時期.....	340
四、從構成要件實現而成立稅捐債權所導出的推論.....	343
五、結語.....	346
第三節 稅捐構成要件與稅捐優惠	347
一、稅捐構成要件的意義及其機能.....	347
二、稅捐構成要件的要素.....	347
三、稅捐優惠.....	354
第四節 稅捐債權的不可變更性及其例外	357
一、問題之提出.....	357
二、稅捐債權的不可變更性.....	357
三、不可變更性之例外.....	358
四、已發生之稅捐債權，因形成權之行使而變更.....	369
五、結論.....	370
第五節 稅法上責任債務（第二次納稅義務）	371
一、目的.....	371
二、責任要件.....	372
三、責任的從屬性.....	374
四、責任的補充性.....	375
五、責任範圍.....	376
六、法定主義與便宜主義.....	377
七、責任請求權的主張——責任裁決.....	377
八、權利救濟.....	379

第六節 稅法上之連帶債務	381
一、稅法上連帶債務之本質	381
二、稅捐連帶債務之發生	383
三、稅法上連帶債務之效力	391
四、連帶債務之內部關係	397
五、連帶債務之主張	398
六、結 論	399
第七節 稅捐債務關係之變更及消滅	402
一、稅捐債務關係之變更	402
二、稅捐債務關係之消滅	408
第八節 稅捐的附帶給付	434
一、概 說	434
二、滯報金、怠報金	434
三、滯納金	436
四、利 息	441
第九節 稅法上不當得利返還請求權	443
一、概 說	443
二、稅法上不當得利返還請求權之構成要件	445
三、稅法上返還請求權之發生	452
四、稅法上返還請求權之清償期屆至	454
五、返還義務人與返還請求權人	455
六、返還範圍	459
七、返還請求權之行使與消滅時效	461
八、權利救濟	464

第三章 稅捐稽徵程序

第一節 稅捐稽徵程序概說	469
一、意義.....	469
二、一般程序原則.....	470
三、稽徵程序之開始與當事人之程序上權利.....	480
四、事實關係的調查.....	486
五、證據方法、證據的評價.....	497
六、稅捐資料的保密.....	506
七、資訊公開.....	512
第二節 稅捐申報.....	520
一、概說——稅捐的確定（核算）方式.....	520
二、稅捐申報的法律性質.....	521
三、申報行為與代理.....	522
四、稅捐申報的方式.....	523
五、申報期限及其延長.....	527
六、稅捐申報之效力.....	529
七、稅捐申報之撤回與更正.....	530
八、稅捐申報應注意事項.....	532
第三節 課稅處分	534
一、意義.....	534
二、課稅處分的作成.....	534
三、課稅處分的種類.....	538
四、課稅處分的可分性.....	541
五、課稅處分的效力.....	545
六、課稅處分與變更處分.....	556

第四節 推計課稅	568
一、意 義.....	568
二、推計課稅的前提要件.....	568
三、推計課稅的內容.....	570
四、推計課稅的種類.....	571
五、推計課稅的指導原則.....	574
六、推計課稅的方法.....	575
七、程序問題.....	578
八、推計課稅與行政爭訟.....	579
九、推計課稅之檢討.....	580
第五節 稅法上強制執行	584
一、概 說.....	584
二、公法上金錢給付義務的強制執行沿革.....	584
三、行政執行的基本原則.....	586
四、公法上金錢債權之強制執行的前提要件.....	589
五、行政執行的程序.....	597
六、行政執行的確保.....	601
七、執行停止及撤回.....	604
八、權利保護.....	608
九、消滅時效.....	613
十、行政執行之終止.....	613
十一、執行費用.....	614
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.....	615
一、問題之提出.....	615
二、稅法上個別案件正義——妥當性.....	615
三、稅捐之徵收「不當」的情形.....	616

四、稅捐徵收不當的主張.....	620
五、稅捐徵收不當的救濟.....	621
六、結語.....	622
第七節 稅捐優先權與稅捐債權之保全	623
一、稅捐優先權.....	623
二、稅捐保全.....	626

第四章 稅捐罰則

第一節 稅捐秩序罰	639
一、意義.....	639
二、種類.....	639
三、處罰法定主義.....	640
四、成立要件.....	644
五、稅捐秩序罰的處罰對象主體.....	653
六、處罰.....	659
第二節 稅捐刑罰	672
一、概說.....	672
二、逃漏稅捐罪.....	672
三、違反代徵或扣繳義務罪.....	679
四、教唆或幫助逃漏稅捐罪.....	680
五、轉嫁處罰.....	682
六、主觀責任要件.....	687
七、結語.....	689

第三節 自動報繳免罰	690
一、概 說.....	690
二、自動報繳免罰的正當化根據.....	691
三、免罰要件.....	692
四、免罰範圍.....	696

第五章 稅捐權利保護

第一節 稅捐行政救濟	699
一、申請復查.....	699
二、訴 願.....	706
第二節 稅捐行政訴訟	748
一、概 說.....	748
二、訴願前置主義.....	748
三、行政訴訟之當事人.....	752
四、行政訴訟之提起.....	752
五、訴訟種類.....	758
六、行政訴訟之審理.....	775
七、行政訴訟裁判之基準時.....	787
八、行政訴訟之裁判.....	796
九、行政訴訟判決之既判力.....	800

附 錄

一、稅法總論期中考試參考試題	805
二、稅法總論學期考試參考試題	809

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¹。

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

¹ Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S. 1.