

大學  
用書

# 現代 財稅法原理

陳清秀 著



 元照

# 現代財稅法原理

---

陳清秀 著

元照出版公司

國家圖書館出版品預行編目資料

現代財稅法原理／陳清秀．-- 初版．-- 臺北

市：元照，2015. 09

面；公分

ISBN 978-986-255-587-3（平裝）

1.稅法

567.023

104002925

# 現代財稅法原理

5C185RA

2015年9月初版第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](http://www.angle.com.tw)  
定價 新臺幣 700 元  
專線 (02)2375-6688  
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 978-986-255-587-3

# 自序

本書是收錄作者近年來在法學雜誌上所發表財稅法文章，包括租稅法以及財政法部分，其中租稅法部分，是有關租稅法總論方面之文章，包括稅法學研究方法論、法治國原則在稅法上之適用、兩公約實踐與賦稅人權保障、利益均衡原則在稅法上之運用、稅法上之類型化、行政規則時間效力之分析、違憲解釋令函之適用問題、課稅要件事實之認定、暫時性課稅行政處分、稅捐稽徵法第28條退稅請求權、課稅處分撤銷訴訟之程序標的、稅務訴訟之爭點主義與總額主義、稅務行政爭訟上之舉證責任相關問題之探討、稅法上暫時權利保護、限制出境處分侵害人權之探討以及違憲法規之解釋效力問題等，上述問題之分析探討，可作為稅法總論之進階補充教材。至於財政法部分，主要探討財政法重要問題，包括預算法之基本原理、地方財稅法制、地方稅課稅立法權以及財政調整制度等。

本書之完成，特別感謝國內稅法學者兩位匿名審稿老師協助審稿，提供寶貴意見，讓作者有提升本書品質之機會。其次感謝元照出版公司編輯同仁，悉心協助編輯校對等，備極辛勞。

作者期盼本書之出版，能協助促進稅法學之發展，並共同致力於租稅法制之合理化。本書內容不當之處，在所難免，尚祈各方賢達不吝賜正。

作者 **陳清秀** 謹誌  
於臥龍書房  
2015年8月24日

# 目 錄

## 自 序

### 第一編 租稅法篇

#### 第一章 稅法學研究方法論初探

壹、概 說 .....	4
貳、稅法學研究方法論 .....	4
參、結 語 .....	24

#### 第二章 法治國原則在稅法上之適用

壹、問題之提出 .....	26
貳、形式的法治國原則在稅法上之適用 .....	26
參、實質的法治國原則在稅法上之適用 .....	40
肆、結 論 .....	62

#### 第三章 兩公約實踐與賦稅人權保障

壹、前 言 .....	64
貳、兩公約關於人權規定之性質及效力 .....	64
參、落實兩公約有關人權保障之義務 .....	68
肆、賦稅人權保障 .....	69
伍、結 論 .....	83

#### 第四章 利益均衡在稅法上之運用

壹、前言——問題之提出 .....	87
貳、稅法上利益均衡所追求的目標 .....	88

## II 現代財稅法原理

參、利益均衡及其運用範圍 .....	89
肆、利益均衡在稅捐立法上之運用 .....	93
伍、利益均衡在稅法解釋適用上之運用 .....	95
陸、利益均衡在稅法上法律漏洞補充之運用 .....	100
柒、利益均衡在稅法上課稅事實認定之運用 .....	105
捌、利益均衡與稅務違章案件之處罰 .....	108
玖、利益均衡在稅務訴訟上之運用 .....	113
拾、利益均衡與行政執行 .....	116
拾壹、結 論 .....	117

### 第五章 論稅法上類型化

壹、問題之提出 .....	121
貳、類型化觀察法的性質 .....	122
參、類型化觀察法與類型概念 .....	123
肆、類型化觀察法與經濟觀察法之區別 .....	124
伍、類型化觀察法的立論根據 .....	125
陸、類型化觀察法的類型——從法律效果區分 .....	128
柒、類型化觀察法的合法性要件 .....	131
捌、類型化觀察法之運用 .....	143
玖、類型化觀察法的運用類型 .....	150
拾、類型化的配套措施——調整機制 .....	167
拾壹、結 語 .....	169

### 第六章 行政規則時間效力之分析

#### ——兼論稅捐稽徵法第1條之1之適用

壹、問題之提出 .....	175
貳、行政規則之意義及其性質 .....	178
參、行政規則之時間效力 .....	181
肆、行政規則之變更與稅捐規避 .....	203
伍、不利人民之行政規則經司法院解釋違憲而變更， 應准予溯及既往退稅 .....	208

陸、行政規則變更（有無包含過渡條款）之司法 審查.....	209
柒、結 語.....	212
<b>第七章 違憲解釋令函之適用問題</b>	
壹、案 例.....	216
貳、法務部見解.....	217
參、解 析.....	218
<b>第八章 論課稅要件事實之認定</b>	
壹、前 言.....	233
貳、自由心證主義及其例外.....	233
參、稅捐法定主義與課稅要件事實之認定.....	252
肆、量能課稅原則與與課稅要件事實之認定 ——實質課稅原則.....	261
伍、稽徵經濟原則與課稅要件事實之認定.....	264
陸、中庸之道（利益均衡）與課稅要件事實之認定.....	267
柒、老莊哲學之自然法思想的永續生存發展理念與 課稅要件事實之認定.....	270
捌、結 語.....	271
<b>第九章 暫時性行政處分</b> ——以德國立法例及學說實務見解為中心	
壹、問題之提出.....	274
貳、一般行政法領域之暫時性處分.....	274
參、稅法上暫時性行政處分.....	280
肆、暫時性處分與行政訴訟法停止訴訟程序制度.....	292
伍、結論及建議.....	293

## 第十章 稅捐稽徵法第28條之適用範圍

壹、概 說 .....	300
貳、申請退稅之要件 .....	300
參、適用類型 .....	305
肆、消滅時效 .....	316
伍、權利救濟 .....	318
陸、本條之類推適用 .....	321
柒、結 語 .....	325

## 第十一章 課稅處分之撤銷訴訟的程序標的

壹、前 言 .....	328
貳、課稅處分之撤銷訴訟的程序標的 .....	328
參、結 語 .....	347

## 第十二章 稅務訴訟之爭點主義與總額主義

壹、前 言 .....	351
貳、課稅處分撤銷訴訟之訴訟標的 .....	353
參、稅務訴訟上之「爭點主義」 .....	366
肆、爭點主義之利弊分析 .....	377
伍、稅務訴訟上之總額主義 .....	380
陸、爭點主義之檢討 .....	392
柒、結 語 .....	399

## 第十三章 稅務行政爭訟上之舉證責任相關 問題之探討

壹、舉證責任之概念 .....	403
貳、稅捐（本稅）訴訟之舉證責任分配法則 .....	405
參、課稅資料之證據管領責任與證明程度減輕 .....	409
肆、行政處分之事實認定與其他法院裁判之關係 .....	417
伍、情況證明、表見證明（蓋然性推定）與推定 .....	424



陸、推計課稅與舉證責任.....	431
柒、進貨未依規定取得憑證，應如何處理？.....	436
捌、稅捐處罰法上舉證責任分配法則.....	444
玖、結 語.....	448
<b>第十四章 稅法上暫時權利保護</b>	
—— 課稅處分之暫時停止執行	
壹、問題之提出.....	450
貳、實務見解.....	450
參、國內學說見解.....	454
肆、國外立法例及學說見解.....	455
伍、檢討——結論.....	460
<b>第十五章 限制出境處分侵害人權之探討</b>	
—— 最高行政法院102年度判字第706號 判決之評析	
壹、問題之提出.....	464
貳、案例事實.....	465
參、法院判決.....	469
肆、評 析.....	473
<b>第十六章 違憲法規之解釋效力問題</b>	
—— 兼論違憲法規限期失效，於過渡期間之 效力問題	
壹、問題之提出.....	497
貳、法規違憲之解釋效力類型.....	497
參、德國法規違憲審查之效力模式.....	507
肆、奧地利立法例之釋憲模式.....	517
伍、違憲法規失效或限期失效後，於重新立法之 過渡期間之處理模式.....	517

陸、違憲法規限期失效，於過渡期間之效力之探討 ——以訴願審查為中心 .....	522
柒、違憲法規限期失效，行政法院如何適用法規？ .....	526
捌、結 論 .....	529

## 第二編 財政法篇

### 第十七章 預算法之基本原理之探討

壹、概 說 .....	536
貳、預算法之基本原理 .....	540
參、財政政策方向與新預算管制模式 .....	562
肆、結 論 .....	566

### 第十八章 地方財稅法制之現狀與 未來改革方向

壹、前 言 .....	571
貳、當前地方財稅法制之現狀 .....	571
參、當前地方財稅法制問題 .....	594
肆、地方財稅法制之改革方向 .....	599
伍、結 語 .....	612

### 第十九章 地方課稅立法權之研討

壹、概 說 .....	615
貳、地方稅自治條例主義及其限制 .....	617
參、地方課稅立法權之行使 .....	630
肆、地方課稅立法權行使之監督 .....	644
伍、結 論 .....	647

## 第二十章 中央對於地方財政調整制度之探討

壹、財政收支劃分理論概說 .....	651
貳、各地方稅收的分配 .....	653
參、政府間的財政調整制度 .....	655
肆、中央對於地方的財政調整制度的類型 .....	664
伍、財政調整應考慮的因素——財政能力與財政需要 的衡量 .....	670
陸、現行財政收支劃分與財政調整制度之檢討 .....	677
柒、結 論 .....	683

# 第一編



## 租稅法篇

- 第一章 稅法學研究方法論初探
- 第二章 法治國原則在稅法上之適用
- 第三章 兩公約實踐與賦稅人權保障
- 第四章 利益均衡在稅法上之運用
- 第五章 論稅法上類型化
- 第六章 行政規則時間效力之分析——兼論稅捐稽徵法第1條之1之適用
- 第七章 違憲解釋令函之適用問題
- 第八章 論課稅要件事實之認定
- 第九章 暫時性行政處分——以德國立法例及學說實務見解為中心
- 第十章 稅捐稽徵法第28條之適用範圍
- 第十一章 課稅處分之撤銷訴訟的程序標的
- 第十二章 稅務訴訟之爭點主義與總額主義
- 第十三章 稅務行政爭訟上之舉證責任相關問題之探討

## 第一卷

- 第十四章 稅法上暫時權利保護——課稅處分之暫時停止執行
- 第十五章 限制出境處分侵害人權之探討——最高行政法院102年度判字第706號判決之評析
- 第十六章 違憲法規之解釋效力問題——兼論違憲法規限期失效，於過渡期間之效力問題

# 第一章

## 稅法學研究方法論初探

### 目 次

#### 壹、概 說

#### 貳、稅法學研究方法論

##### 一、法哲學理論之研究方法

(一)概念法學理論之運用

(二)利益法學理論之運用

(三)評價法學理論之運用

(四)自然法學理論之運用

##### 二、儒釋道思想在稅法研究上的運用

(一)中庸之道與利益均衡

(二)課稅應符合自然法思想的永續生存發展

#### 參、結 語

## 壹、概 說

稅法學把握課稅的法律秩序，其探討國家與人民間課稅法律關係，並期能公平分配稅捐負擔。因此稅法學為能履行其對於國家、社會及人民之責任，必然導出「稅捐正義學」。有關稅法學的研究方法，國內研究文獻尚不多見，為尋求共識，有必要針對此問題進行分析探討。

## 貳、稅法學研究方法論

### 一、法哲學理論之研究方法

稅法規範稅捐法律關係之權利與義務整體，其中稅捐法律關係之一方為行使課稅公權力之主體，因此稅法屬於公法。稅法也屬於有關政府歲入公課之法律，因此也屬於公共財政法之一部分。

由於課稅侵害人民財產權，屬於干預行政領域，尤其在稽徵程序，稅法屬於行政法的特徵特別明顯，稅法作為部門行政法的一項專門領域，可以從行政法的角度進行研究，亦即從公法角度切入研究，特別重視從憲法以及一般行政法基本理論及觀念進行研究。稅法作為干預行政之法，有關稅捐立法與稽徵行政，均應符合法治國家之要求，尤其是課稅平等原則、基本權利之防禦功能、法安定性原則與嚴格的國會保留原則（租稅法律主義）<sup>1</sup>。

#### (一)概念法學理論之運用

##### 1. 概念法學的理論構造

概念法學者凱爾森（Hans Kelsen）主張，對於實定法純粹以規範論理的方式加以把握，以確立法科學性。

對於純粹法學的純粹性，從「因果法則的考察」以及「評價的考察」二個方向，加以純化。純粹法學一方面對於人類的行為，作

<sup>1</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20 Aufl., 2010, § 1 Rz. 11.

為事實的生起，以規範的因果法則加以說明（亦即將生活事實涵攝於法規範，在此有別於自然的因果法則）。而與法的社會學及心理學的考察，有所區別。

另一方面，純粹法學對於實定法的內在構造，排除一切論理的、政治的價值判斷，而以科學的分析方式，作為實證主義的法學，建立實定法自己統一的規範體系，而不將正義、道德等思想混入法學的認識之中，強調科學與思想的區別，而排除價值判斷<sup>2</sup>。亦即主張存在與當為完全不同，當為具有命令、容許或授權行為的意義，而存在則否，例如任何人表示某件事情存在與某事情應當存在，二者迥然有別。

純粹法學認為法學應按照其本質把握實定法，並通過其構造分析進行理解，因此屬於一種法實證主義，法僅是在現實主義之下，作為特殊社會的技術加以把握即可，不必考量自然法論所探討之正義價值等<sup>3</sup>。

概念法學主張依據上述方法論的純粹性，使法的形成過程之政策討論變質成為法律學，專門以法的認識為目標，以提高其真正科學性。並認為權力乃是法的唯一本質的機能之法的義務之反映，法並非是必然的形式，不過僅是資本主義的法秩序之特殊技術而已，不論是公法或私法，都是政治支配之場所。

概念法學的理論構造，具有下述特徵<sup>4</sup>：

(1)法律秩序是由法律概念所構成的「完結的體系」，屬於完結的封閉性體系，而無法律漏洞存在。

(2)法律秩序屬於演繹的、分析的體系，法秩序之展開操作，並非目的性的，而是演繹性的，邏輯推論的。

<sup>2</sup> 田中成明／深田三德／竹下賢／龜本洋／平也仁彥，法思想史，2012年2版，頁185以下。

<sup>3</sup> 米山隆譯，karl Larenz著，法學方法論，1998年6版，頁98以下。

<sup>4</sup> 青井秀夫，法理學概說，2007年，頁221。



(3) 法官之法律思考的取向方式，可謂是涵攝的過程之實證主義，法官的任務是將具體個別案件，論理的涵攝於法律概念之中。由於是限制於涵攝的範圍，因此，即使不適合於涵攝的情形，也不能脫離涵攝的範圍。從而，縱然實際上面臨法規的漏洞，也不是按照實務上考量，去發現新的規範，而必須表面取向的，為尊重法律秩序安定性，而從概念歸納導出結論，從論理的涵攝演繹導出結論。

(4) 採取倒錯的方法（認識與意欲之倒置，認識手段、表現手段與意欲手段、創造手段之倒置）。亦即為獲得新的規範，使用屬於認識手段之概念或形式。

後期概念法學者有採取「制定法實證主義」的立場，要求法官應當嚴格的受到學說上所構成的概念體系之拘束，在權力分立下，禁止法官造法，而應遵守形式上合法成立的制定法，也可稱之為「概念法學的制定法實證主義」<sup>5</sup>。

## 2. 在稅法上之運用

稅法上導入概念法學研究方法，較為著重稅法的外部體系之建構，並從稅捐法律關係角度，分析探討稅法上各項問題。稅捐法律關係的內容是由程序的部分與實體的部分所構成，程序部分是指稅捐程序關係（*Steuerverfahrensverhältnis*），實體的部分是指稅捐債務關係（*Steuerschuldverhältnis*）。如果稅捐義務人就數個稅目負擔繳納稅款的義務，則成立數個稅捐債務關係。而基於稅捐債務關係所發生的任何一個請求權，就其給付裁決（或核定處分）及其權利救濟程序方面言之，均適當成立一個稅捐程序關係<sup>6</sup>。稅捐法上法律關係與民法上法律關係具有相同的意義，其有助於體系化的說明及掌握理解稅捐法的重要特殊領域，並導出其基準的法律思想，同時促進稅捐法的一步發展。

<sup>5</sup> 青井秀夫，前揭書，2007年，頁219以下。

<sup>6</sup> Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 6 Rz. 1 ff.