

/ 税收公法学丛书 /

葛克昌 李刚 / 总主编



# 现代财税法原理

陈清秀

著



厦门大学出版社  
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社  
全国百佳图书出版单位

/ 税收公法学丛书 /

葛克昌 李刚 / 总主编

# 现代财税法原理

陈清秀  
著



厦门大学出版社  
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社  
全国百佳图书出版单位

## 图书在版编目(CIP)数据

现代财税法原理/陈清秀著. —厦门:厦门大学出版社, 2017. 6

(税收公法学丛书)

ISBN 978-7-5615-6448-6

I. ①现… II. ①陈… III. ①财政法-法的理论-中国 ②税法-法的理论-中国  
IV. ①D922. 201

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 049224 号

---

出版人 蒋东明  
责任编辑 邓臻  
美术编辑 李嘉彬  
技术编辑 许克华

---

出版发行 厦门大学出版社  
社址 厦门市软件园二期望海路 39 号  
邮政编码 361008  
总编办 0592-2182177 0592-2181406(传真)  
营销中心 0592-2184458 0592-2181365  
网址 <http://www.xmupress.com>  
邮箱 [xmup@xmupress.com](mailto:xmup@xmupress.com)  
印刷 厦门市万美兴印刷设计有限公司

---

开本 720mm×1000mm 1/16  
印张 33.75  
插页 2  
字数 646 千字  
版次 2017 年 6 月第 1 版  
印次 2017 年 6 月第 1 次印刷  
定价 88.00 元

---

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换



厦门大学出版社  
微信二维码



厦门大学出版社  
微博二维码

# 总 序

欧债危机敲响了当代租税国危机之警钟,危及市场经济基本秩序与国家宪政基础。实则早在近百年前于1918年熊彼德所发表之《租税国家危机》一文,即明确指出国家债务失去控制,已宣告租税国家危机来临;而其主要原因,在于社会因素致国家支出暴增,与因经济因素使国家收入停滞不前。德国公法学者Isensee教授,则归结此种历程为初由“财政危机”转为“经济危机”,终陷入“宪法危机”的困境,如何将此宪法之脱缰野马,控制在重塑市场经济公法秩序建制中,为当代最重要之法制课题。

厦门大学虽偏居东南一隅,但会计学与财税法学具有长远深厚之传统,名师辈出,学子成就傲人;尤以廖益新教授领导下之国际税法,成绩最为斐然,冠于海峡两岸和香港。现厦门大学以其固有之基础,积极规划系列“税收公法学丛书”,以因应时代之需求;由备受期待之青年学者李刚博士主其事,以其积极任事,具远见与耐心。该丛书虽有各种困难仍待克服,但如持之有故,积年累月,终将有相当成果之一日,吾人等自应尽力配合,共襄盛举。兹在丛书出刊之初,简述其背景及时代意义,望读者切莫以一般丛书视之。

葛克昌

2013年5月8日

## 主编手记：税收公法学丛书的由来

台湾大学法律学院葛克昌教授在两岸税法学界的地位与影响，恐怕无人不晓。本人就算是再费笔墨，也难以尽述葛师在税法研究上的高深造诣、两岸交流上的倾力奉献和提携后进上的不遗余力。因此，本套丛书由葛师擎旗帷幄，应是恰如其分。本人蒙葛师赏识，允为主编之一，不胜惶恐，将本套丛书来龙去脉作一简介，亦属分内之事。

2011年7月初、厦门大学第三学期（短学期）之际，应厦门大学国际税法与比较税制研究中心（CITACT-XMU）主任廖益新教授之邀，葛师造访厦门大学法学院，在我校漳州校区为本科生开堂讲学《税捐行政法》，本人有幸全程陪同并聆听葛师教诲。厦门大学出版社副社长施高翔博士闻名师而动，与邓臻编辑专程赴漳州校区拜访葛师，殷切表达厦大出版社拟规划出版台湾法学名家丛书、恳请葛师赐稿襄助之意，双方乐而达成初步出版意向，并委由本人居中联络后续事宜。现在想来，本套税收公法学丛书之名，最初即由我们四人在厦大漳州校区宾馆的大堂沙发上商议而定。然而，由于本人怠惰，此事竟拖延一年有余。

2012年9月底至11月底，承葛师及其助理台大法律学院法学研究所财税法组的吴怡凤、巫念衡和陈佳函诸同学尽心周到安排，本人应邀赴台湾大学法律学院先参加“第17届两岸税法研讨会：税捐证据法制”，继而对于大学部和研究所开课讲授大陆税法。借此次访台之机，不仅终于将此前意向落实，与葛师商定首期出版计划，包括葛师的《租税国的危机》、《税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐稽征法》和本人撰写的《现代税法学要论》等四五本，而且着手启动将葛师著书由繁体版改为简体版的技术性编辑工作。

葛师所著繁体版诸专书，本人早在十余年前（2002年）因撰写博士学位论文之需就已拜读，2005年结识葛师以来，一直蒙葛师慷慨赠书，得以持续学习葛师推陈出新的专著要义。这一次兼具编辑与求学者的双重视角，重读各书，对字里行间所展现的葛师思想精髓的体认又与之前初读各书时有所不同。本人将重读纸版书时所勾划之处，与此前初读之时所作的笔记相对照，发现竟然只有一半内容是重叠的，不禁感慨经典著作常读常新；这也是在编辑工作之外的一种额外收

获。只是必须说明的是：本套丛书首期出版各台湾学者论著，虽经本人逐一全书通读，并为符合大陆地区读者阅读习惯，在尽可能保持原文、原貌、原意的基础上，仅对个别字词文句作必要的技术处理，即便还有厦大出版社的邓臻编辑的最后把关检视，仍难免有疏失遗漏之处，请读者体谅；若还肯不吝赐知，为将来的修订助力，则无疑是编者的大幸。

最后，感谢厦大出版社施高翔博士慧眼独具，为两岸法学交流再添新篇；感谢邓臻编辑为本套论丛所付出的努力。相信他们的眼光和努力会经由读者的肯认获得回报。

李 刚

2012年11月25日，台大长兴街寓所  
(李刚的电子信箱：ligang76@163.com)

## 目 录

## 第一编 租税法篇

第一章 法治国原则在税法上之适用	3
第一节 问题之提出	3
第二节 形式的法治国原则在税法上之适用	4
第三节 实质的法治国原则在税法上之适用	14
第四节 结 论	30
第二章 税法学研究方法论初探	31
第一节 概 说	31
第二节 税法学研究方法论	31
第三节 结 语	43
第三章 利益均衡在税法上之运用	44
第一节 前言:问题之提出	44
第二节 税法上利益均衡所追求的目标	45
第三节 利益均衡及其运用范围	46
第四节 利益均衡在税捐立法上之运用	49
第五节 利益均衡在税法解释适用上之运用	51
第六节 利益均衡在税法上法律漏洞补充之运用	55
第七节 利益均衡在税法上课税事实认定之运用	59
第八节 利益均衡与税务违章案件之处罚	62
第九节 利益均衡在税务诉讼上之运用	65
第十节 利益均衡与行政执行	68
第十一节 结 论	69
第四章 论税法上类型化	70
第一节 问题之提出	70
第二节 类型化观察法的性质	71
第三节 类型化观察法与类型概念	72

第四节	类型化观察法与经济观察法之区别	73
第五节	类型化观察法的立论根据	74
第六节	类型化观察法的类型	
	——从法律效果区分	76
第七节	类型化观察法的合法性要件	78
第八节	类型化观察法之运用	88
第九节	类型化观察法的运用类型	93
第十节	类型化的配套措施	
	——调整机制	108
第十一节	结 语	109
<b>第五章</b>	<b>行政规则时间效力之分析</b>	
	——兼论“税捐稽征法”第1条之1之适用	111
第一节	问题之提出	111
第二节	行政规则之意义及其性质	114
第三节	行政规则之时间效力	117
第四节	行政规则之变更与税捐规避	134
第五节	不利人民之行政规则经“司法院”解释“违宪” 而变更,应准予溯及既往退税	137
第六节	行政规则变更(有无包含过渡条款)之司法审查	139
第七节	结 语	141
<b>第六章</b>	<b>违宪解释令函之适用问题</b>	143
第一节	案 例	143
第二节	“法务部”见解	144
第三节	解 析	145
<b>第七章</b>	<b>论课税要件事实之认定</b>	155
第一节	前 言	155
第二节	自由心证主义及其例外	156
第三节	税捐法定主义与课税要件事实之认定	169
第四节	量能课税原则与课税要件事实之认定	
	——实质课税原则	177
第五节	稽征经济原则与课税要件事实之认定	179
第六节	中庸之道(利益均衡)与课税要件事实之认定	182
第七节	老庄哲学之自然法思想的永续生存发展理念 与课税要件事实之认定	184
第八节	结 语	185



<b>第八章 暂时性行政处分</b>	
——以德国立法例及学说实务见解为中心	186
第一节 问题之提出	186
第二节 一般行政法领域之暂时性处分	187
第三节 税法上暂时性行政处分	191
第四节 暂时性处分与行政诉讼法停止诉讼程序制度	201
第五节 结论及建议	202
<b>第九章 “税捐稽征法”第 28 条之适用范围</b>	205
第一节 概 说	205
第二节 申请退税之要件	206
第三节 适用类型	210
第四节 消灭时效	218
第五节 权利救济	220
第六节 本条之类推适用	222
第七节 结 语	225
<b>第十章 课税处分之撤销诉讼的程序目标</b>	226
第一节 前 言	226
第二节 课税处分之撤销诉讼的程序目标	226
第三节 结 语	241
<b>第十一章 税务诉讼之争点主义与总额主义</b>	243
第一节 前 言	243
第二节 课税处分撤销诉讼之诉讼目标	245
第三节 税务诉讼上之“争点主义”	255
第四节 争点主义之利弊分析	264
第五节 税务诉讼上之总额主义	266
第六节 争点主义之检讨	276
第七节 结 语	280
<b>第十二章 税务行政争讼上之举证责任相关问题之探讨</b>	282
第一节 举证责任之概念	282
第二节 税捐(本税)诉讼之举证责任分配法则	284
第三节 课税资料之证据管领责任与证明程度减轻	287
第四节 行政处分之事实认定与其他法院裁判之关系	293
第五节 情况证明、表见证明(盖然性推定)与推定	298
第六节 推计课税与举证责任	304
第七节 进货未依规定取得凭证,应如何处理?	309

第八节	税捐处罚法上举证责任分配法则	315
第九节	结    语	317
<b>第十三章</b>	<b>税法上暂时权利保护</b>	
——	课税处分之暂时停止执行	319
第一节	问题之提出	319
第二节	实务见解	319
第三节	台湾地区学说见解	322
第四节	台湾地区外立法例及学说见解	323
第五节	检讨:结论	327
<b>第十四章</b>	<b>限制出境处分侵害人权之探讨</b>	
——	“最高行政法院”2013年判字第706号判决之评析	329
第一节	问题之提出	329
第二节	案例事实	330
第三节	法院判决	333
第四节	评    析	336
<b>第十五章</b>	<b>“违宪”法规之解释效力问题</b>	
——	兼论“违宪”法规限期失效,于过渡期间之效力问题	353
第一节	问题之提出	353
第二节	法规“违宪”之解释效力类型	354
第三节	德国法规违宪审查之效力模式	362
第四节	奥地利立法例之释宪模式	369
第五节	“违宪”法规失效或限期失效后,于重新立法 之过渡期间之处理模式	369
第六节	“违宪”法规限期失效,于过渡期间之效力之探讨 ——以诉愿审查为中心	373
第七节	“违宪”法规限期失效,行政法院如何适用法规?	376
第八节	结    论	379

## 第二编 财政法篇

<b>第十六章</b>	<b>财政宪法的基本原则</b>	
——	从比较法的观点探讨	385
<b>第十七章</b>	<b>预算法之基本原理之探讨</b>	418
第一节	概    说	418
第二节	预算法文基本原理	421

第三节	财政政策方向与新预算管制模式·····	438
第四节	结 论·····	441
<b>第十八章</b>	<b>地方财税法制之现状与未来改革方向·····</b>	<b>442</b>
第一节	前 言·····	442
第二节	当前地方财税法制之现状·····	443
第三节	当前地方财税法制问题·····	460
第四节	地方财税法制之改革方向·····	465
第五节	结 语·····	474
<b>第十九章</b>	<b>地方课税立法权之研讨·····</b>	<b>476</b>
第一节	概 说·····	476
第二节	地方税自治条例主义及其限制·····	478
第三节	地方课税立法权的行使·····	488
第四节	地方课税立法权行使之监督·····	499
第五节	结 论·····	501
<b>第二十章</b>	<b>中央对于地方财政调整制度之探讨·····</b>	<b>503</b>
第一节	财政收支划分理论概说·····	503
第二节	各地方税收的分配·····	505
第三节	政府间的财政调整制度·····	506
第四节	中央对于地方的财政调整制度的类型·····	514
第五节	财政调整应考虑的因素 ——财政能力与财政需要的衡量·····	518
第六节	现行财政收支划分与财政调整制度之检讨·····	522
第七节	结 论·····	527

# 【第一编 租税法篇】



## 第一章

# 法治国原则在税法上之适用

## 第一节 问题之提出

依据德国宪法学者彼得·巴杜拉(Peter Badura)之见解,法治国原则作为立法、行政及司法的指导原则,包括实质的正义与法安定性。从法治国原则可以导出下述具体的宪法原则:权力分立、立法受宪法秩序之拘束、法安定性与信赖保护、行政之合法性原则、司法受法律与法之拘束,个人之自由与权利之保护。又依处罚之比例原则所要求之“无责任即无处罚之原则”,也是从法治国原则一环之实质的正义思想所导出之原则;如果行为人无责任,而加以刑罚上制裁或类似刑罚的制裁处罚,即违反法治国原则,并侵害当事人受宪法保障之人格自由发展权利。<sup>①</sup>

法治国原则可区分为形式的法治国原则以及实质的法治国原则,有关法治国原则如何适用在税法上,值得进一步探讨。

<sup>①</sup> Peter Badura, Staatsrecht, 3. Aufl., 2003, S. 312.

## 第二节 形式的法治国原则 在税法上之适用

### 一、形式的法治国原则

形式意义的法治国家,要求人民的自由权利应免于政府机关的违法侵害,如要限制人民自由权利,应经国民本身同意,亦即应有法律的依据。因此,在此意义下,法治国家之目的,可认为是对于民间活力之各方面发展的障碍,应加以排除。<sup>①</sup>

英国学者瑞兹(Joseph Raz)教授提出法治概念,应具有下述特点:(1)法规的适用应具有普遍性(公平适用于人民)。(2)法规应使人民有预测可能性,不得追溯既往。(3)法规应具有公开性,广为人民知悉。法规应具有明确性,可以成为有效且可靠的行为规范。(4)法规应具有稳定性,使法律秩序安定。<sup>②</sup>

美国学者富勒在《法的道德性》一文中也论证法律的道德基础,提出法治的八项原则如下:(1)法应具备一般性。(2)法应公布。(3)法不应溯及既往(法规可预见)。(4)法应明确。(5)法不应自相矛盾(规则互相一致)。(6)法不应要求不可能实现之事(法规可被遵守)。(7)法应稳定。(8)官方行动应与宣布的法律保持一致(执法机关本身应遵守法规,并在执法中贯彻法律精神)。<sup>③</sup> 上述见解也均倾向于形式意义的法治。

### 二、形式的法治国原则在税法上之适用

#### (一)租税法律主义

在形式的法治国原则,强调税捐法定主义(租税法律主义或税收法律主义),有关课税要件涉及国民纳税义务之重要事项,应以法律明定之。台湾“税捐稽征法”第11条之3即规定:“‘财政部’依本法或税法所发布之法规命令及行政规

① Hartmut Maurer, Staatsrecht I, 5. Aufl., 2007, S. 204.

② 引自陈新民:《法治国家论》,台湾学林文化事业有限公司2001年版,第79页。

③ Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University, 1969, pp. 46~91. 引自高鸿钧:《现代法治的出路》,清华大学出版社2003年版,第203页。

则,不得增加或减免纳税人法定之纳税义务。”具体要求行政机关不得创设人民纳税义务或任意给予人民免税优惠,以免违反租税法律主义。

### 1. 课税要件明确性原则

又为了确保人民经济活动之预测可能性,基于法治国家法安定性原则之要求,也要求税法规定应当具体明确,使纳税人可以预先预测计算其租税负担(课税要件明确性原则)。为达到人民对于租税负担之预测可能性,有关税法规定应当体系化与系统化(税法的外部体系),在税法上应致力于税法体系的建立,使其纳入整体法律秩序之中,以避免课税杂乱无序,欠缺预测可能性,国民无法事先进行经济活动之规划安排,而妨害税法秩序的安定性。因此,有关课税之法令,应进行体系化整理,使其规律透明化并易于理解,以建构在法律上及经济管制政策上具有效能的经济秩序。<sup>①</sup>

### 2. 法律不溯及既往原则

法安定性原则要求税捐法律秩序的“连续性”,税捐法规作为纳税人行为准绳的规范,嗣后不许追溯既往为不利于纳税人的变更(溯及既往税捐的禁止)。亦即税法要求不应追溯既往,加重人民的租税负担,以致让人民产生无法预测之损害(所谓法律不溯及既往原则)。

在税法上,对于信赖与已经终结的事实关系相结合之法律上的法律效果继续被承认,且基于法安定性之理由,税捐义务人信赖基于该法律状态所产生之税法上地位不至于溯及既往的蒙受不利益,原则上应加以保护。立法者对于已经作成之经济上处置(例如参与经济上交易,或使用所得于投资、储蓄、消费)之结果,不得嗣后更为不利之规定。换言之,溯及效力之禁止并不适用于有利人民之规定以及负担中立之规定,亦不适用于向来的法律状态之法典化或法律疑义之澄清规定。<sup>②</sup>

准此,不仅溯及生效的课征税捐或提高税负,乃为法所禁止,而且溯及生效的撤销或废止税捐优惠,亦为法所不许。在此并不区别该法律规范是涉及多少个税捐义务人,即使少数的关系人享有信赖保护请求权,法律亦不得溯及生效。至于有利于人民之税捐法律、法规性命令及自治规章之溯及生效,乃为法之所许。同样在行政手续法领域,在其变更规定生效之前已经发布之行政决定,亦应斟酌其规定之变更。<sup>③</sup>

如果法律溯及既往之判断基准,是以案件事实是否终结为准时,则倘该项法

<sup>①</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Tz. 1 f.

<sup>②</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S. 60.

<sup>③</sup> Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, § 4 Tz. 9. Vgl. BVerfGE 63, S. 343 (358), BFH BStBl 1981, S. 416.



律嗣后变更的干涉已经终结的、属于过去的事实关系及法律关系时,则有真正的溯及效力存在。反之,倘该项法律固然并非对于已经过去的,但也非对于将来的,而是对于现在尚未终结的,但已经(透过工作或资本投入,透过契约或预约)着手进行之事实关系以及法律关系向将来发生作用时,则有不真正的溯及效力存在。<sup>①</sup>

依据此说,在期间税,例如所得税,必须等到该课税期间届满时,其课税要件事实才终结。因此,在课税年期之期间进行中,如果税法规定有修正变更,不论有利或不利于纳税人,均应以课税年期届满而使税捐债务成立时之新的税法为准,作为应适用之课税法规依据。亦即该新的税法规定不真正的溯及生效,适用于整个课税年期之税捐事件。

故就不真正的溯及效力而言,固然尚未违反法律不溯及既往原则,因此,传统上一般认为应为法之所许。然而,基于法安定性以及信赖保护之原则,只允许适度之变更。因此,在课税年期之期间进行中,税率只能在适度的范围内加以提高。而不得有重大的不真正溯及生效之变更,以免纳税人产生不可预测之损害。

盖在信赖保护之观点下,上述不真正的溯及效力之见解,连结技术性年度课税规定,来区分“真正的溯及效力”与“不真正的溯及效力”,并不具有说服力。而毋宁应以个别的税法上事实关系之实现为准,亦即必须斟酌:按期间核课之年度税(期间税),系以一连串个别的事实关系为基础,因此,有无构成信赖保护之判断基准时,当在于纳税义务人从事“个别交易之经济活动之行为时”,而非课税期间(例如课税年度)届满而成立纳税义务之时。<sup>②</sup>

### 3. 禁止类推适用创设纳税义务或加重人民租税负担

在税法上,法律漏洞补充应受重大限制:亦即法律漏洞之补充,不仅应受法律漏洞之认定的拘束,而且经由法律漏洞补充,不得超越法律的可能的文字意义,而扩张税捐构成要件以及创设税捐构成要件(税捐主体、税捐客体、客体的归属、税基、税率等)。如有此种情形,则其法律漏洞补充尤其类推适用,乃为法所不许。

释字第 622 号解释理由书即谓:“应以法律明定之租税构成要件,自不得以命令为不同规定,或逾越法律,增加法律所无之要件或限制,而课人民以法律所未规定之租税义务,否则即有违租税法律主义。”

又“主管机关本于法定职权就相关法律规定所为之阐释,自应秉持‘宪法’原则及相关法律之立法意旨,遵守一般法律解释方法而为之;如逾越法律解释之范围,而增加法律所无之租税义务,则非‘宪法’第 19 条规定之租税法律主义所

<sup>①</sup> Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S. 60.

<sup>②</sup> 陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版有限公司 2012 年第 7 版,第 255 页以下。