

# 現代稅法原理 與國際稅法

陳清秀 著



元照出版

## 內容簡介

本書主要由兩個部分構成，一是現代稅法原理的探討，作者從量能課稅、實質課稅原則、客觀淨額所得原則、類型化法理以及納稅人權利保障等稅法基本原理的觀點，對於當前各個稅法所遭遇的實務上重大問題，分析探討實務上見解的妥當性。二是國濟稅法的各項重大問題探討，作者針對所得來源地之判斷標準、移轉訂價稅制、外國人之課稅問題、國濟間避免重複課稅方法、OECD關於所得及財產的課稅之租稅協定範本等，進行分析探討或介紹。本書內容豐富，學說理論與實務兼顧，其內容涵蓋稅法各論的各項重大問題之探討，本書不僅可作為大學講授稅法各論（尤其是所得稅法）的教科用書，也可供實務上（律師、法官及稅捐機關人員）處理稅務案件之參考。

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏

[www.lawdata.com.tw](http://www.lawdata.com.tw)

ISBN 978-986-6540-21-9



9 789866 540219



1D131PA

定價：680元



元照出版公司

地址：臺北市館前路18號5樓

電話：(02)2375-6688

網址：[www.angle.com.tw](http://www.angle.com.tw)

# 現代稅法原理與 國際稅法

---

陳清秀 著

元照出版公司

國家圖書館出版品預行編目資料

現代稅法原理與國際稅法 / 陳清秀著. -- 初版

. -- 臺北市 : 元照, 2008.10

面 ; 公分

ISBN 978-986-6540-21-9 (平裝)

1. 稅法 2. 國際稅法 3. 論述分析

567.023

97017061

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏

## 現代稅法原理與國際稅法 1D131PA

2008年10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 680 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 978-986-6540-21-9

# 自序

本書由二個部分構成，一是稅法的基本原理的研討；二是國濟稅法的各項重大問題探討。本書收錄文章，均為作者近年來發表於各項刊物（主要是法令月刊、月旦法學雜誌、財稅研究及台灣本土法學雜誌等）之作品。其中稅法原理部分，包括納稅人權益保障法理、量能課稅原則、實質課稅原則、客觀的淨額所得原則、稅法上類型化法理、損失補償之課稅法理、地方課稅立法權之法理、財政調整制度原理、稅務爭訟法理之再探討等。

至於國際稅法部分，則針對所得來源地之判斷標準、移轉訂價稅制、外國人之課稅問題、國際間避免重複課稅方法、OECD關於所得及財產的課稅之租稅協定範本等進行分析探討或介紹。

讀者如能熟讀本書，對於稅法上各項問題，應可深入掌握瞭解，因此可供學術研究上及實務上參考。

作者近年來對於稅法上研究，受益於前司法院長翁岳生教授及台大法律學院黃茂榮教授、葛克昌教授指導甚多，於此謹申謝忱。同時在去年8月至今年5月間，作者專任於東吳大學法律系副教授，惠蒙公法研究中心主任洪家殷教授以及工作伙伴林三欽教授、楊奕華教授、程明修教授等諸位同仁指導與照顧，使作者得以全力投入稅法研究，並參與「東吳公法裁判研究會」之研討（在此也感謝台北高等行政法院熱心協助，多次

共同舉辦此一研討會)，使作者受益良多，於此一併特別表示感謝。

本書錯誤在所難免，期盼各方賢達不吝指正。

作者 陳清秀 謹誌

2008年9月1日

# 目 錄

---

## 序

## 第一篇 稅法基礎原理篇

### ◎納稅人權利保障之法理

#### ——兼評納稅人權利保護法草案

- 一、問題之提出..... 3
- 二、納稅人權利保障的基本原則..... 4
- 三、納稅人權利保障憲章的立法方式..... 18
- 四、納稅人權利保護法草案之評析..... 19
- 五、結 論..... 43

### ◎量能課稅原則在所得稅法上之實踐

#### ——綜合所得稅裁判之評析

- 一、概 說..... 45
- 二、量能課稅原則在所得稅法上所表現之意義..... 46
- 三、量能課稅與稅捐主體..... 52
- 四、量能課稅與稅捐客體..... 54
- 五、量能課稅與稅捐客體之歸屬..... 83
- 六、量能課稅與稅基..... 87
- 七、量能課稅與結算申報..... 90
- 八、量能課稅與扣繳義務..... 92
- 九、結論與建議..... 93

## ◎實質課稅原則裁判之研討

一、前言	95
二、實質課稅原則之意義及其法理基礎	96
三、實質課稅原則與稅捐法定主義（公平與法安定性）	98
四、實質課稅原則之適用範圍——裁判案例之研討	100
五、實質課稅原則之適用界限	144
六、結論	153

## ◎論稅法上類型化

一、問題之提出	156
二、類型化觀察法的性質	157
三、類型化觀察法與類型概念	158
四、類型化觀察法與經濟觀察法之區別	159
五、類型化觀察法的立論根據	160
六、類型化觀察法的類型——從法律效果區分	164
七、類型化觀察法的合法性要件	167
八、類型化觀察法之運用	180
九、類型化觀察法的運用類型	187
十、類型化的配套措施——調整機制	206
十一、結語	207

## ◎淺談稅捐稽徵法第28條之適用範圍

一、概說	211
二、申請退稅之要件	212
三、適用類型	217
四、本條之類推適用	227
五、結語	231



## ◎稅捐債務可否繼承

### ——評析釋字第622號解釋

- 一、事實摘要 .....233
- 二、爭 點 .....234
- 三、釋字第622號解釋 .....235
- 四、評 析 .....237

## ◎滯報金之問題探討

### ——評析釋字第616號解釋

- 一、事實摘要 .....251
- 二、爭 點 .....252
- 三、釋字第616號解釋 .....253
- 四、簡 評 .....254
- 五、結 論 .....261

## ◎論客觀的淨額所得原則

- 一、概 說 .....263
- 二、客觀的淨額所得原則之適用 .....265
- 三、必要費用與個人生活費之區別 .....282
- 四、客觀的淨額所得原則之具體展開 .....290
- 五、客觀的淨額所得原則之限制 .....297
- 六、結 論 .....307

## ◎損失補償之課稅法理

### ——評釋字第607號解釋

- 一、問題之提出 .....309
- 二、釋字第607號解釋 .....310
- 三、評 析 .....312

## 第二篇 國際稅法篇

### ◎中華民國來源所得之認定標準問題

#### ——以勞務所得為中心

- 一、問題之提出.....325
- 二、所得來源地判斷基礎之國際稅法原則.....327
- 三、個人勞務所得之來源地標準.....332
- 四、營利事業之營業所得（包括勞務所得）來源地判斷標準.....354
- 五、與勞務所得有關之其他所得來源地判斷標準.....377
- 六、結 論.....389

### ◎論移轉訂價稅制

- 一、移轉訂價的概念.....394
- 二、國際間關係企業不合常規交易之稅捐規避行為之防制對策.....395
- 三、移轉訂價稅制的適用對象：關係企業間之交易，不合營業常規，而有規避或減少境內納稅義務之行為.....400
- 四、移轉訂價的調整.....406
- 五、資料文據之提出與調查.....429
- 六、推計課稅與處罰.....434
- 七、移轉訂價稅制之配套措施：預先訂價協議與國際間相互協議.....440
- 八、結論與建議.....445

### ◎外國人在台之稅法上地位

#### ——以所得稅法為中心

- 一、概 說.....450
- 二、中華民國來源所得.....450

三、外國自然人在我國之稅法上地位	461
四、外國法人在我國之稅法上地位	466
五、外國營利事業在我國設立子公司	481
六、國際租稅協定	484
七、結語	489

## ◎國際間避免重複課稅之方法與企業所得稅

一、前言——國際間重複課稅之類型	491
二、國際間重複課稅之防止方法	493
三、OECD租稅協定範本之防止重複課稅方法	505
四、台灣防止國際間重複課稅之方法	509
五、大陸防止國際間重複課稅之方法	516
六、台灣與大陸防止國際間重複課稅之稅制比較	523
七、結論	524

## 第三篇 地方稅與財政調整制度篇

### ◎地方課稅立法權之研討

一、概說	529
二、地方稅自治條例主義及其限制	531
三、地方課稅立法權的行使	543
四、地方課稅立法權行使之監督	558
五、結論	561

### ◎中央對於地方財政調整制度之探討

一、財政收支劃分理論概說	564
二、各地方稅收的分配	567
三、政府間的財政調整制度	568

四、中央對於地方的財政調整制度的類型 .....	578
五、財政調整應考慮的因素——財政能力與財政需要的 衡量 .....	584
六、現行財政收支劃分與財政調整制度之檢討 .....	591
七、結 論 .....	597

## 第四篇 稅務爭訟篇

### ◎稅務行政爭訟的審理範圍

#### ——以課稅處分之撤銷訴訟為中心

一、前 言 .....	602
二、課稅處分之撤銷訴訟的程序標的 .....	602
三、課稅處分撤銷訴訟之訴訟標的 .....	623
四、「總額主義」與「爭點主義」 .....	627
五、理想的審理範圍——總額主義 .....	642
六、總額主義之展開 .....	646
七、總額主義的配套措施 .....	647
八、結 語 .....	654

# 第一篇



## 稅法基礎原理篇

- ◎納稅人權利保障之法理——兼評納稅人權利保護法草案
- ◎量能課稅原則在所得稅法上之實踐——綜合所得稅裁判之評析
- ◎實質課稅原則裁判之研討
- ◎論稅法上類型化
- ◎淺談稅捐稽徵法第28條之適用範圍
- ◎稅捐債務可否繼承——評析釋字第622號解釋
- ◎滯報金之問題探討——評析釋字第616號解釋
- ◎論客觀的淨額所得原則
- ◎損失補償之課稅法理——評釋字第607號解釋



# 納稅人權利保障之法理

## ——兼評納稅人權利保護法草案

### 目次

一、問題之提出	(一)行政規則模式
二、納稅人權利保障的基本原則	(二)法律模式
(一)公平原則	(三)檢討
(二)效率原則（稅捐稽徵經濟原則）	四、納稅人權利保護法草案之評析
(三)法安定性原則	◎草案內容
四憲法上納稅人權利之保障	五、結 論
三、納稅人權利保障憲章的立法方式	

## 一、問題之提出

泛紫聯盟去年經由立法委員向立法院提出「納稅人權利保護法」草案<sup>1</sup>，針對當前稅制與稅務行政及稅務司法方面的缺失，提出加強保障納稅人權益的方案，引起各方矚目。

按國民雖有依法律納稅之義務，惟納稅人仍享有要求公平納稅與稽徵程序應符合法治國家程序保障之權利，以往我國財稅主管機關爲了達成課稅目的，而採取各項有關稅捐立法及行政措

<sup>1</sup> 此草案由國內稅法學者專家葛克昌、陳清秀、黃士洲、陳敏錫、劉士昇等人共同研擬而成，並由簡錫培先生推動。就此詳見葛克昌主持，納稅人權利保障法可行性之研究，財政部稅制委員會委託研究，2005年。

施，似難免較為偏重財政收入目的之達成與稽徵效率的提升，而忽略納稅人在憲法上的各項權利保障，例如生存權、平等權及財產權保障、法治國家比例原則及正當法律程序的要求，以致納稅人權益未能充分獲得保障，相關稅務行政爭訟案件層出不窮，占行政法院審理案件之一大部分。又稽徵機關相對於一般納稅人而言，其擁有豐富的稅務法令專業知識，而納稅人則為較不熟悉稅務法令者，因此通常處於不平等的弱勢地位，而需要加以協助，才能保障其權益。

故建立納稅人權利保障制度，以強化納稅人的法律地位，並貫徹依法、公平課稅與實現法治國家的課稅程序，應有助於建立徵納雙方的互信關係，並促進納稅人的稅捐服從，而可以實現公平課稅的正義目標。

## 二、納稅人權利保障的基本原則

納稅人權利保障應從公平、效率以及法安定性著眼，並積極落實憲法保障人民的各項基本權利。

### (一)公平原則

課稅公平原則是納稅人權利保障的核心內容，其中可再區分稅捐立法的公平與稽徵程序的公平。

#### 1. 稅捐立法的公平原則

課稅應符合公平的要求，尤其婚姻與家庭應予保障，有關夫妻及家庭之所得課稅，與個人所得之課稅相比較，不應受到不利的待遇，否則，如因夫妻及家庭之所得合併計算所得額，再適用累進稅率而增加稅捐負擔，即違反憲法上平等原則與家庭保護之意旨。德國聯邦憲法法院1957年1月17日判決即宣告該國所得稅法有關夫妻所得合併計算課稅規定違憲。並於1958年起改採折半乘



二制（亦即夫妻所得合併計算後，先除以二，適用稅率算出稅額後，再乘以二，作為夫妻二人之應納稅額）<sup>2</sup>。我國司法院大法官釋字第318號解釋，也認為關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。

又如基於經濟社會文化等政策目的所給予的稅捐優惠，也應符合比例原則，不應過度犧牲公平課稅原則。

## 2. 稽徵程序的公平原則

納稅人享有在稅務行政上被公正、公平對待處理的權利，有關稅捐的解釋函令等行政規則，應符合公平課稅的原則，除非有合理的正當理由，不應經由解釋令函減免部分納稅人之稅捐，以免對於其他納稅人產生不公平負擔的結果。

在稽徵程序的處理上例如選案查核等稅務調查、課稅事實認定基準也應公平對待，不得恣意選擇查稅或恣意認定課稅事實，倘若以查稅作為報復納稅人或政治鬥爭之手段，均有違程序公平原則。

## 3. 量能課稅原則的實現

### (1) 稅捐規避的否認

納稅人如果進行不符合稅法之立法意旨的稅捐規劃，構成一般所謂稅捐規避的行為時，也應一併納入課稅，以杜絕納稅人鑽法律漏洞，維持量能課稅的公平原則。

亦即為維持課稅公平原則，如果納稅義務人以投機取巧方式，在欠缺合理的經濟上理由的情況下，故意不選擇與經濟上事

<sup>2</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., § 4 Rn. 241.