

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=9735>

# 稅法總論



陳清秀 著



元照出版提供 請勿公開散布。

元照出版公司

# 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。

#### 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。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」<sup>1</sup>。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課稅原理原則之探討，以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>。

稅法強調稅捐負擔的分配公平，因此致力於強化課稅的普遍性與公平性，以避免財富過度集中於少數人手中，以致影響社會的安定，因此稅法學的研究，有助於達成平均社會財富的目標。

## 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>：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。就此德國稅法學者Roman Seer教授分析認為可分三種學派<sup>4</sup>：

其一是「典型的國家經濟的稅捐理論」：著重在「規範的、倫理的」研究，探討課稅公平、稅捐正義以及課稅的倫理，其研究成果在稅法上也可以直接參考運用。

其二是「實證的財政學理論」，以價值中立之態度，採取量化的、尤其是數學的模型，進行稅捐研究。此種財政學的研究，包括提出「最適課稅理論」（die Optimalsteuertheorie），研究稅捐之作用，如何使稅捐負擔發揮「最大福利的資源分配」效果，其首先特別強調「效率」觀點，稅捐體系不應妨礙社會資源之有效的分配，最後才關注稅捐正義的規範意義。其最重要之研究結論，即提昌「消費導向之所得」（Konsumorientierte

<sup>1</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 1 Rz. 2.

<sup>2</sup> Tipke/Lang, aaO., § 1 Rz. 10.

<sup>3</sup> Tipke/Lang, aaO., § 1 Rz. 16.

<sup>4</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 1 Rz. 16 ff.

Besteuerung) 課稅體系<sup>5</sup>。其研究採取價值中立，比較不考慮稅捐公平正義問題以及財富重分配之問題，在法學上以及實務上參考價值相對較低，但其最適課稅分析對於如何實現稅捐平等以及簡化稅法的稽徵程序應有幫助。

其三有關稅捐心裡學以及社會學之研究，也屬於財政學範圍。稅捐心裡學研究納稅人對於課稅之態度、動機、情緒以及行為模式等。有關納稅倫理也涉及納稅義務履行之態度。依據此一研究成果，立法者以及主管機關應採取因應措施，使納稅人願意主動納稅，避免納稅人抗稅。

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，如能同時具備有關財政學的理論知識更佳。

### 3. 稅捐政策學的稅捐理論

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>6</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分，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

<sup>5</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 1 Rz. 18.

<sup>6</sup> 金子宏，租稅法，平成四年四版，頁三三。

4 ● 稅法總論

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>7</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>8</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>9</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分，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>10</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

<sup>7</sup> Tipke/Lang, aaO., S. 3 f.

<sup>8</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。

<sup>9</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，一九九三年六版。

<sup>10</sup> 金子宏，租稅法，頁三三以下。

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>11</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分，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。

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為），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>12</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) 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>13</sup>。

<sup>11</sup> 田中二郎，租稅法，平成二年三版，頁六二。

<sup>12</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, S. 4.

<sup>13</sup> 田中二郎，租稅法，頁五六以下。

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=9735>

國家圖書館出版品預行編目資料

稅法總論／陳清秀著. -- 十版. -- 臺北市：  
元照，2018.04  
面；公分  
ISBN 978-957-8607-33-0（平裝）  
1.稅法 2.論述分析  
567.023 107003048



元照出版提供 請勿公開散布

# 稅法總論

5C102RJ

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 850 元  
專線 (02)2375-6688  
傳真 (02)2331-8496  
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司  
出版年月 2016 年 9 月 九版第 1 刷  
2018 年 4 月 十版第 1 刷

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-957-8607-33-0