

大學  
用書

2019年修訂11版

# 稅法 總論

陳清秀 著



 元照

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11057>

# 稅法總論



陳清秀 著



元照出版

搶先試閱版

元照出版公司

# 第十一版序

本書於第十版出版至今，已經過一年多，在此期間，稅法法令變動頗多，尤其納稅者權利保護法施行後出現許多保障納稅者權益之判決，國內稅法學也蓬勃發展，大法官最新解釋及行政法院決議及判決也有許多值得參考之處，均值得關注。為此更新相關資料，以充實本書內容，提升本書品質，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。

稅法的研究方法論，有概念法學派理論，著重在稅法的概念及體系建構，以及稅捐法律關係的體系化，並強調稅法的邏輯演繹與歸納，自成一完整體系，故有助於納稅人的預測可能性與法的安定性。但此僅能構成稅法體系的客觀上表相之「外在美」而已，有助於實現「形式的法治國家」原則。

稅法研究也有自然法學理論，從事物本質之自然法思想出發，強調法律制度應當順性而為，符合事物之本質與自然法則的事理，才能使國家社會與人民均能永續發展。又有價值法學理論，強調憲法上基本人權保障價值，應落實於個別的稅法領域上，將徵納雙方之利益均衡，建立在憲法的價值基礎上，以落實量能公平負擔，伸張稅捐正義。其次有利益法學理論，強調應更深入觀察課稅事件所涉及徵納雙方之利益狀態，在租稅法規的訂定及解釋適用上，進行徵納雙方之利益衡量，以求得利益均衡（所謂財稅法的平衡論）。凡此均有助於構成稅法體系的倫理上「內在美」，較能實現「實質的法治國家」原則。

如從東方哲學觀點，利益均衡可以儒家思想的「中庸之道」形容之，這是中華文化的王道思想，稅法要能福國利民，既要獲得國家財政收入，也要給予人民生存發展空間，因此雙方應立於「執兩用中」的誠信公正上。又從佛教思想而言，華嚴經教導人們應當心懷「大慈大悲心」，對於社會大眾「拔苦」及「與樂」，金剛經也強調「應無所住而生其心」，亦即應不執著於表相，而深入觀察其事件本質的實相，並以慈悲心利益眾生，以達華嚴經中通達事理以「恆順眾生」的境界，接近儒家內聖外王的思想。因此，有助於構成稅法體系的永續發展的「天道」，較能使國家國泰民安。

作者於近年任教期間，惠蒙研究助理東吳大學法研所盧至善研究生、黃微雯研究生以及王瑞陽研究生協助各項研究助理事務，使作者得以專心研究，謹此表示感謝。

又本書第十一版在研擬修正期間，惠蒙德國海德堡大學法學院稅法教授Hanno Kub教授給予作者在暑假期間前往訪問研究，讓作者有廣為蒐集資料研究之機會，特別表示感恩。另本書惠蒙元照出版公司相關編輯同仁協助校對及編輯，備極辛勞，謹此致謝。

本書內容仍有繼續精進空間，留待日後繼續改善，謹請各方賢達及稅法學愛好者共同雅正。

陳清秀 謹誌

於 臺北臥龍書房  
2019.8.5

# 目 錄

## 第十一版序

## 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.....	9
四、稅法學的研究方法論.....	12
第二節 稅法的體系.....	16
一、法律體系的任務.....	16
二、稅法體系研究的目標.....	16
三、稅法的外部體系.....	17
四、稅法的內在體系.....	21
五、稅法體系思考的實益.....	26
第三節 稅法上建制的基本原則.....	29
一、概 說.....	29
二、稅法上特殊的正義原則.....	30
三、稅捐的課徵與憲法上的原則.....	47

第四節 稅捐、規費、受益費與特別公課 .....	75
一、概 說.....	75
二、稅 捐.....	75
三、受益負擔（規費與受益費） .....	81
四、特別公課.....	88
五、環境稅.....	92
第五節 課稅權——稅捐高權 .....	95
一、概 說.....	95
二、稅捐立法權的歸屬.....	96
三、稅捐收益權的歸屬.....	110
四、稅捐行政權的歸屬.....	118
第六節 稅法的法源 .....	120
一、概 說.....	120
二、成文法源.....	120
三、不成文法源.....	128
四、法源的位階.....	148
第七節 稅法的解釋 .....	150
一、稅法解釋的目標.....	150
二、稅法上法律解釋的界限.....	153
三、稅法解釋的方法.....	153
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.....	171
四、法律漏洞補充的合法性.....	173
五、法律漏洞補充的界限.....	175
六、法律漏洞的補充方法.....	177

第九節 稅法的適用與國際稅法.....	189
一、稅法的適用.....	189
二、稅法的適用原則.....	192
三、稅法的效力.....	196
四、國際稅法的意義及其功能.....	198
第十節 經濟的觀察法.....	201
一、意 義.....	201
二、理論根據.....	204
三、經濟觀察法在稅法解釋上的適用情形——經濟上解釋 （ wirtschaftliche Auslegung ） .....	207
四、經濟觀察法在法律漏洞補充的適用情形.....	209
五、經濟觀察法在事實認定上的適用情形.....	210
六、適用類型.....	212
七、適用界限.....	220
八、未來展望.....	225
第十一節 稅捐規避.....	227
一、稅捐規避之概念.....	227
二、稅捐規避行為之否認.....	230
三、稅捐規避行為之成立要件.....	234
四、稅捐規避之法律效果.....	239
五、證 明.....	246
六、個別情形.....	247
第十二節 稅法上類型化觀察法.....	254
一、問題之提出.....	254
二、類型化觀察法的性質.....	254
三、類型化觀察法與經濟觀察法之區別.....	255

四、類型化觀察法的立論根據及其批判.....	256
五、類型化觀察法之種類.....	258
六、類型化觀察法之作用.....	260
七、類型化規定之限制.....	261
<b>第十三節 稅法上法律不溯既往原則.....</b>	<b>263</b>
一、法律不溯既往原則之法理依據.....	263
二、法律不溯既往原則及其例外.....	263
三、真正的溯及效力與不真正的溯及效力.....	266
四、德國實務上最新發展： 聯邦憲法法院二〇一〇年七月七日判決.....	271
五、程序從新原則？.....	272
六、過渡規定.....	273
七、行政規則之變更與信賴保護.....	275
<b>第十四節 稅法上誠實信用原則.....</b>	<b>276</b>
一、前 言.....	276
二、稅法上誠實信用原則之適用.....	276
三、稅法上權利失效.....	283

## 第二章 稅捐債務法

<b>第一節 稅捐法律關係的基本概念.....</b>	<b>287</b>
一、稅捐法律關係的意義及其內容.....	287
二、稅法上法律關係之當事人.....	294
三、稅捐稽徵機關.....	301
四、稅務代理人.....	303

<b>第二節 稅捐債務之發生</b> .....	308
一、問題之提出——稅捐債務發生的意義 .....	308
二、稅捐債務的成立時期 .....	309
三、各個稅捐債務的成立時期 .....	311
四、從構成要件實現而成立稅捐債權所導出的推論 .....	313
<b>第三節 課稅要件、稅捐優惠與重複課稅</b> .....	318
一、課稅要件的意義及其機能 .....	318
二、課稅要件的要素 .....	318
三、稅捐優惠 .....	330
四、重複課稅 .....	336
<b>第四節 稅捐債權的不可變更性及其與     私法關係之融合統一</b> .....	341
一、問題之提出 .....	341
二、稅捐債權的不可變更性 .....	341
三、稅捐法律關係與私法關係之融合統一 .....	341
四、已發生之稅捐債權，因形成權之行使而變更 .....	352
<b>第五節 稅法上責任債務（第二次納稅義務）</b> .....	353
一、目的 .....	353
二、責任要件 .....	354
三、責任的從屬性 .....	357
四、責任的補充性 .....	358
五、責任範圍 .....	359
六、法定主義與便宜主義 .....	360
七、責任請求權的主張——責任裁決 .....	360
八、權利救濟 .....	362

<b>第六節 稅法上之連帶債務</b> .....	365
一、稅法上連帶債務之本質.....	365
二、稅捐連帶債務之發生.....	367
三、稅法上連帶債務之效力.....	375
四、連帶債務之內部關係.....	381
五、連帶債務之主張.....	381
<b>第七節 稅捐債務關係之變更及消滅</b> .....	383
一、稅捐債務關係之變更.....	383
二、稅捐債務關係之消滅.....	390
<b>第八節 稅捐的附帶給付</b> .....	415
一、概 說.....	415
二、滯報金、怠報金.....	415
三、滯納金.....	418
四、利 息.....	423
<b>第九節 稅法上不當得利返還請求權</b> .....	426
一、概 說.....	426
二、稅法上不當得利返還請求權之構成要件.....	429
三、稅法上返還請求權之發生.....	436
四、稅法上返還請求權之清償期屆至.....	440
五、返還義務人與返還請求權人.....	440
六、返還範圍.....	443
七、返還請求權之行使與消滅時效.....	444
八、權利救濟.....	447

## 第三章 稅捐稽徵程序

第一節 稅捐稽徵程序概說.....	451
一、意 義.....	451
二、一般程序原則.....	452
三、稽徵程序之開始與當事人之程序上權利.....	462
四、事實關係的調查.....	467
五、證據方法、證據的評價.....	481
六、稅捐資料的保密.....	493
七、資訊公開.....	500
第二節 稅法上協力義務與稅捐申報.....	506
一、稅法上協力義務.....	506
二、稅捐申報.....	511
第三節 課稅處分.....	522
一、意 義.....	522
二、課稅處分的作成.....	523
三、課稅處分的種類.....	526
四、課稅處分的可分性.....	531
五、課稅處分的效力.....	534
六、課稅處分與變更處分.....	549
第四節 推計課稅.....	553
一、推計課稅之意義.....	553
二、推計課稅之性質.....	553
三、推計課稅之必要性及其法規依據.....	556
四、推計的對象.....	560
五、推計課稅的種類.....	562
六、推計課稅的指導原則.....	565

七、推計課稅的方法.....	566
八、推計課稅之合理性.....	570
九、稽徵行政程序問題.....	573
十、推計課稅與行政爭訟.....	574
十一、推計課稅在處罰領域上之適用.....	579
<b>第五節 稅法上強制執行</b> .....	<b>583</b>
一、概 說.....	583
二、公法上金錢給付義務的強制執行沿革.....	583
三、行政執行的基本原則.....	585
四、公法上金錢債權之強制執行的前提要件.....	588
五、行政執行的程序.....	595
六、行政執行的確保.....	599
七、執行停止及撤回.....	604
八、權利保護.....	608
九、行政執行之終止.....	615
十、執行費用.....	616
<b>第六節 稅法上個別案件正義</b> ——以稅捐稽徵法第四十條規定為例.....	<b>617</b>
一、問題之提出.....	617
二、稅法上個別案件正義——妥當性.....	618
三、稅捐之徵收「不當」的情形.....	619
四、稅捐徵收不當的主張.....	623
五、稅捐徵收不當的救濟.....	624
<b>第七節 稅捐優先權與稅捐債權之保全</b> .....	<b>626</b>
一、稅捐優先權.....	626
二、稅捐保全.....	632

## 第四章 稅捐罰則

第一節 稅捐秩序罰.....	649
一、意 義.....	649
二、種 類.....	650
三、處罰法定主義.....	651
四、成立要件.....	656
五、稅捐秩序罰的處罰對象主體.....	668
六、處 罰.....	674
第二節 稅捐刑罰.....	695
一、概 說.....	695
二、逃漏稅捐罪.....	695
三、違反代徵或扣繳義務罪.....	702
四、教唆或幫助逃漏稅捐罪.....	702
五、負責人之處罰.....	705
六、主觀責任要件.....	709
七、處罰量刑.....	711
八、處罰程序.....	714
第三節 自動報繳免罰.....	716
一、概 說.....	716
二、自動報繳免罰的正當化根據.....	717
三、免罰要件.....	719
四、免罰範圍.....	723

## 第五章 稅捐權利保護

第一節 稅捐行政救濟.....	725
一、申請復查.....	725
二、訴願.....	732
第二節 稅捐行政訴訟.....	738
一、概說.....	738
二、訴願前置主義.....	739
三、行政訴訟之當事人.....	743
四、行政訴訟之提起.....	745
五、訴訟種類.....	752
六、行政訴訟之審理.....	768
七、行政訴訟裁判之基準時.....	782
八、行政訴訟之裁判.....	788
九、行政訴訟判決之既判力.....	793
十、上訴審程序.....	797
十一、聲請釋憲.....	799
參考文獻.....	805
附錄	
一、稅法總論期中考試參考試題.....	813
二、稅法總論期末考試參考試題.....	819

# 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

## 2 ● 稅法總論

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，頁三十三。

#### 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，頁三十三以下。

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，頁六十二。

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

<sup>13</sup> 田中二郎，租稅法，頁五十六以下。

## 6 ● 稅法總論

(2)其次，稅捐法廣泛建立在「量能課稅」的基礎原則上。此一量能課稅原則促使稅法成為一個獨自的取向於體系化及合目的的統一體，而具備特殊的合於體系的用語，並成為一個獨立的法律領域。像所得、財產、銷售、貨物等術語，為稅法的特殊用語，在大部分其他行政法的領域，並不多見，而且稅法上的各種問題，也不是借助於一般行政法的理論所能解決，也毋庸加以解決<sup>14</sup>。

### 2. 稅法與民法

私法所規律的對象的個人或企業的經濟活動，或其成果的各種收入或其他足以推測納稅能力的事實，乃為稅法所把握作為課稅的對象。且由於稅法理論的發展較晚，經常借用私法的構成要件或概念，作為稅法的構成要件的一部分，因此稅法與民法的關係極為密切。

在稅法上借用民法概念的解釋，應秉持何種立場？概有下列各說：

(1)統一說：基於法律秩序安定性之要求，避免納稅人遭受無法預測的損害，有採取「統一說」（或民事法優位說），認為稅法應盡量與民法上概念統一為相同之解釋。日本學者金子宏教授即主張：「在稅法的課稅要件規定中，使用私法上相同概念的情形，於稅法明文規定或依其意旨顯然應為不同解釋的情形，另當別論，對之採取與私法上相同意義之解釋，從法的安定性觀點，較為妥當。在此意義下，借用概念，於原則上，似應為與本來的法律領域相同的解釋<sup>15</sup>」採取此說者亦有認為稅法應繼受民事法的基本價值與原則，並按民事法的觀點解釋繼受自民事法的借用概念<sup>16</sup>。

(2)獨立說：也有認為稅法與民法各自有其不同之立法目的，因此，採取「獨立說」（概念相對說，稅法應獨立為解釋，不受民法概念之解釋的影響）。

(3)目的適合說：另有採取「目的適合說」，認為稅法上借用概念之解釋，固然未必須要與民法概念採取不同解釋之立場，但仍應注意取向於稅法之目的而為解釋。德國聯邦憲法法院於1997年12月27日曾經判決認為，

<sup>14</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, S. 5.

<sup>15</sup> 金子宏，租稅法，頁一一二。

<sup>16</sup> 黃茂榮，稅捐法與民事法，收於黃茂榮，稅法總論，二〇一二年三版，頁六七七。

稅法借用民法概念之解釋，通常並非優先按照民法概念之解釋為準，而仍應依據一般的法律解釋方法為之，亦即應依據各該稅法規定之目的，決定是否以及在何種程度內，承受民法領域之規定內容<sup>17</sup>。基本上採取目的適合說之立場。因此，借用概念並不能推定為相同或相異之解釋。其中稅法之目的解釋，應取向於所謂「經濟的觀察方法」為之<sup>18</sup>。

(4)本文見解：按民事法作為私人社會或經濟活動的基本體制，自然成為其他法律在立法或解釋適用上必須斟酌避免矛盾之規範。蓋因任何法律中的規定如果與民事法的規定發生衝突，不僅會引起倫理價值體系的迷惑，也將妨害社會或經濟活動的正常運行<sup>19</sup>。

在市場經濟體制，民事法的規範功能，是提供活動組織的設立框架與從事市場交易的法律工具，而稅法則是連結其活動結果，並對其成果課稅。基於上述認識，稅法的立法與解釋應遵守下列原則：1. 除非另有社會或經濟政策考量，稅法應盡可能不干預市場經濟活動自由。2. 稅法應儘可能尊重私法自治原則與契約自由原則，不要對於企業組織、融資方式、及各種法律行為施以影響。3. 稅法在追求自己之目的及正義時，不要妨害民法所建置之基本原則。例如契約自由原則、財產權保護、過失責任與危險責任、誠信原則等，以維護其規範機能，就私法自治事項，由私人自己決定，並自己負責<sup>20</sup>。

故從尊重納稅人在民事法律關係之形成自由而論，稅法除有特殊正當理由外，原則上仍應友善的儘量尊重私法自治原則，以維護課稅倫理。為使稅法與私法關係緊密和諧的融合，並維持法律秩序安定性，「原則上」於通常情形，宜採取民事法優位說或統一說；在「例外情形」，基於量能課稅與負擔公平原則之特殊考量，於必要範圍內，再採取目的適合說。

### 3. 稅法與法律秩序的統一性

稅法作為整體法律秩序之環，法律秩序之重要因素，乃是法律與正義

<sup>17</sup> BVerfG-Beschluß vom 27.12.1991 (2 BvR 72/90) BStBl. 1992 II S. 212.

<sup>18</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 1 Rz. 19 ff.

<sup>19</sup> 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，二期，二〇〇五年九月，頁一〇二。

<sup>20</sup> 黃茂榮，前揭文，頁一〇三。

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11057>

國家圖書館出版品預行編目資料

稅法總論／陳清秀著. -- 十一版. -- 臺北市：  
元照，2019.09  
面；公分

ISBN 978-957-511-193-9 (平裝)

1.稅法 2.論述分析

567.023

108013582

# 稅法總論

搶先試閱版

5C102RK

作 者 陳清秀  
出 版 者 元照出版有限公司  
100 臺北市館前路 28 號 7 樓  
網 址 [www.angle.com.tw](http://www.angle.com.tw)  
定 價 新臺幣 880 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  
2019 年 9 月 11 版第 1 刷

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-957-511-193-9

大學  
用書

# 稅法總論

- 本書特色是將稅法總論的各項重要問題，作一綜合性分析探討，內容包括稅法基礎理論、基本原理、稅捐債務法律關係、稅捐稽徵程序關係、稅捐罰則以及稅捐行政救濟等稅法一般共通性問題，其內容豐富。
- 主要參酌引進德國、日本學說理論，並就我國實務見解加以分析探討。
- 可供大學研習稅法課程之使用，也可作為實務上處理稅務案件之參考。
- 如能熟讀本書，應可具備稅法基礎知識，而具有處理稅法問題之基本能力。



元照出版公司

地址：台北市館前路28號7樓

電話：02-2375-6688

網址：www.angle.com.tw



5C102RK

ISBN 978-957-511-193-9



9 789575 111939

定價：880 元



元照網路書店



元照讀書館