

 大學用書

2025年9月
增修13版

稅法 總論

陳清秀 著

 元照

購書請至：<https://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=18081>

稅法總論

陳清秀 著

元照出版公司

序 言

本書有系統的探討稅法總論的各項重要理論問題，內容包括稅法上的基本原理原則、稅捐債務關係、稅捐稽徵程序關係、稅捐罰則以及稅捐權利救濟。

本書可作為大學稅法總論課程的教科書，亦可作為有心研究稅法的實務界人士，如法官、律師、會計師及稅務人員等在職進修的教材。作者期盼本書的出版，可以提升我國稅法學領域的研究水準，並促進稅捐正義與公平的實現，減少徵納雙方不必要的糾紛，維持稅捐稽徵秩序的和平。

作者於臺灣大學法律學系及臺大法律研究所學習期間，先後惠蒙恩師黃茂榮教授、翁岳生教授及楊日然教授在稅法學、行政法學及法理學方面的指導，謹於此致上十二萬分的謝意。

本書寫作及出版期間惠蒙植根法律事務所許士宦律師、潘正芬律師、陳鈺全律師、林望民律師、陳添輝律師、吳春享小姐、許瑞琪小姐、蔡士源先生、施國勳先生、蔡麗雲小姐等，或惠予賜教指正或協助打字校對，又惠蒙植根電腦有限公司及黃茂森先生、陳美玉小姐協助編排出版，於此謹申謝忱。另家母邱招女士及內人吳玉芳女士對於作者多方支持與鼓勵，使本書得以早日出版，作者由衷感激。

本書內容涵蓋甚廣，容有考量欠週之處，尚請社會各方賢達惠予賜正。

陳清秀 謹誌

於 青田書房 1997.8.29

目 錄

第十三版序

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：「天人合一」之王道法律思想	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

購書請至：<https://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=18081>

四、特別公課.....	88
五、環境稅.....	93
第五節 課稅權——稅捐高權	96
一、概 說.....	96
二、稅捐立法權的歸屬.....	97
三、稅捐收益權的歸屬.....	112
四、稅捐行政權的歸屬.....	120
第六節 稅法的法源	122
一、概 說.....	122
二、成文法源.....	123
三、不成文法源.....	132
四、法源的位階.....	151
第七節 稅法的解釋	153
一、稅法解釋的目標.....	153
二、稅法上法律解釋的界限.....	156
三、稅法解釋的方法.....	157
第八節 稅法上法律漏洞補充	174
一、概 說.....	174
二、法律漏洞的意義.....	174
三、法律漏洞的認定與法外空間.....	175
四、法律漏洞補充的合法性.....	177
五、法律漏洞補充的界限.....	179
六、法律漏洞的補充方法.....	181
第九節 稅法的適用與國際稅法.....	194
一、稅法的適用.....	194
二、稅法的適用原則.....	197

三、稅法的效力.....	202
四、國際稅法的意義及其功能.....	204
第十節 經濟的觀察法.....	207
一、意 義.....	208
二、理論根據：量能課稅與負擔公平原則.....	211
三、經濟觀察法在稅法解釋上的適用情形——經濟上解釋 （wirtschaftliche Auslegung）.....	213
四、經濟觀察法在法律漏洞補充的適用情形.....	215
五、經濟觀察法在事實認定上的適用情形.....	216
六、適用類型.....	219
七、適用界限.....	227
八、未來展望.....	232
第十一節 稅捐規避.....	234
一、稅捐規避之概念.....	234
二、稅捐規避行為之否認.....	238
三、稅捐規避行為之成立要件.....	242
四、稅捐規避之法律效果.....	247
五、證 明.....	254
六、個別情形.....	255
第十二節 稅法上類型化觀察法.....	261
一、問題之提出.....	261
二、類型化觀察法的性質.....	262
三、類型化之正當性依據.....	263
四、類型化觀察法之種類.....	264
五、類型化觀察法之作用.....	266
六、類型化規定之限制.....	267

第十三節 稅法上法律不溯既往原則	269
一、法律不溯既往原則之法理依據	269
二、法律不溯既往原則及其例外	270
三、真正的溯及效力與不真正的溯及效力	271
四、德國實務上最新發展：導入分段適用法理，排除不真正溯及既往效力（聯邦憲法法院 2010 年判決及 2021 年判決）	277
五、程序從新原則？	279
六、過渡規定	281
第十四節 稅法上誠實信用與信賴保護原則	283
一、前 言	283
二、稅法上誠實信用原則之適用	284
三、稅法上權利失效	292

第二章 稅捐債務法

第一節 稅捐法律關係的基本概念	295
一、稅捐法律關係的意義及其內容	295
二、稅法上法律關係之當事人	302
三、稅捐稽徵機關	309
四、稅務代理人	310
第二節 稅捐債務之發生	316
一、問題之提出——稅捐債務發生的意義	316
二、稅捐債務的成立時期	317
三、各個稅捐債務的成立時期	319
四、從構成要件實現而成立稅捐債權所導出的推論	321

第三節 課稅要件、稅捐優惠與重複課稅	326
一、課稅要件的意義及其機能	326
二、課稅要件之要素	326
三、稅捐優惠	337
四、重複課稅	344
第四節 課稅事實變更對於稅捐債權之影響： 稅法與私法關係之融合統一原則	349
一、問題之提出	349
二、課稅事實變更對於稅捐債權之影響	349
三、稅捐法律關係與私法關係之融合統一	351
四、已發生之稅捐債權，因形成權之行使而變更	361
第五節 稅法上責任債務（第二次納稅義務）	362
一、目 的	362
二、責任要件	363
三、責任的從屬性	366
四、責任的補充性	367
五、責任範圍	368
六、法定主義與便宜主義	369
七、責任請求權的主張——責任裁決	369
八、權利救濟	371
第六節 稅法上之連帶債務	374
一、稅法上連帶債務之本質	374
二、稅捐連帶債務之發生	376
三、稅法上連帶債務之效力	383
四、連帶債務之內部關係	389
五、連帶債務之主張	390

第七節 稅捐債務關係之變更及消滅	392
一、稅捐債務關係之變更.....	392
二、稅捐債務關係之消滅.....	400
第八節 稅捐的附帶給付	424
一、概 說.....	424
二、滯報金、怠報金.....	425
三、滯納金.....	428
四、利 息.....	435
第九節 稅法上不當得利返還請求權	437
一、概 說.....	437
二、稅法上不當得利返還請求權之構成要件.....	440
三、稅法上返還請求權之發生.....	446
四、稅法上返還請求權之清償期屆至.....	448
五、返還義務人與返還請求權人.....	449
六、返還範圍.....	451
七、返還請求權之行使與消滅時效.....	453
八、權利救濟.....	455

第三章 稅捐稽徵程序

第一節 稅捐稽徵程序概說.....	459
一、意 義.....	459
二、一般程序原則.....	460
三、稽徵程序之開始與當事人之程序上權利.....	471
四、事實關係的調查.....	476
五、證據方法、證據的評價.....	489

購書請至：<https://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=18081>

六、稅捐資料的保密.....	501
七、資訊公開.....	509
第二節 稅法上協力義務與稅捐申報	515
一、稅法上協力義務.....	515
二、稅捐申報.....	520
第三節 課稅處分	532
一、意 義.....	532
二、課稅處分的作成.....	533
三、課稅處分的種類.....	537
四、課稅處分的可分性.....	542
五、課稅處分的效力.....	545
六、課稅基礎之個別認定處分	560
七、課稅處分與變更處分	563
第四節 推計課稅	566
一、推計課稅之意義.....	566
二、推計課稅之性質.....	567
三、推計課稅之必要性及其法規依據.....	570
四、推計的對象.....	573
五、推計課稅的種類.....	576
六、推計課稅的指導原則.....	578
七、推計課稅的方法.....	579
八、推計課稅之合理性.....	584
九、稽徵行政程序問題.....	586
十、推計課稅與行政爭訟.....	588
十一、推計課稅在處罰領域上之適用	592

第五節 稅法上強制執行	597
一、概 說.....	597
二、行政執行的基本原則.....	598
三、公法上金錢債權之強制執行的前提要件	600
四、行政執行的程序.....	608
五、行政執行的確保.....	612
六、執行停止及撤回.....	616
七、權利保護.....	620
八、行政執行之終止.....	628
九、執行費用.....	629

第六節 稅法上個別案件正義	
——以稅捐稽徵法第四十條規定為例	630
一、問題之提出.....	630
二、稅法上個別案件正義——妥當性.....	631
三、稅捐之徵收「不當」的情形.....	632
四、稅捐徵收不當的主張.....	638
五、稅捐徵收不當的救濟.....	638

第七節 稅捐優先權與稅捐債權之保全	640
一、稅捐優先權.....	640
二、稅捐保全.....	646

第四章 稅捐罰則

第一節 稅捐秩序罰	665
一、意 義.....	665
二、種 類.....	667
三、處罰法定主義.....	667

四、成立要件.....	673
五、稅捐秩序罰的處罰對象主體.....	685
六、處 罰.....	691
第二節 稅捐刑罰.....	711
一、概 說.....	711
二、逃漏稅捐罪.....	711
三、違反代徵或扣繳義務罪.....	719
四、教唆或幫助逃漏稅捐罪.....	720
五、負責人之處罰.....	722
六、主觀責任要件.....	726
七、處罰量刑.....	728
八、處罰程序.....	733
第三節 自動報繳免罰.....	735
一、概 說.....	735
二、自動報繳免罰的正當化根據.....	736
三、免罰要件.....	738
四、免罰範圍.....	743

第五章 稅捐權利保護

第一節 稅捐行政救濟.....	745
一、申請復查.....	745
二、訴 願.....	752
第二節 稅捐行政訴訟.....	760
一、概 說.....	760
二、行政訴訟之當事人.....	761
三、行政訴訟之提起.....	762

購書請至：<https://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=18081>

四、訴訟種類.....	769
五、行政訴訟之審理.....	785
六、行政訴訟裁判之基準時.....	799
七、行政訴訟之裁判.....	805
八、行政訴訟判決之既判力.....	809
九、上訴審程序.....	815
十、聲請釋憲（憲法訴訟法）.....	817
參考文獻	821

第五節 課稅權——稅捐高權

案例1

地方稅由中央統一立法，係基於哪些正當理由？中央統一立法之法定地方稅，地方仍享有哪些補充立法權？

案例2

花蓮縣開徵礦石開採稅之特別稅，原本徵收率每噸10元，嗣後議會認為租稅負擔偏低，於重新開徵時，一次調高為每噸70元，有無符合地方稅法通則規定？中央如何行使其合法性監督權？

案例3

某一偏僻地區之地方自治團體，因為地方稅收短缺，無法滿足其基本財政需要，以致無法提供全國統一之最低行政服務水準時，中央政府得採取哪些措施填補其基本財政需要？該地方自治團體有無法律上請求權，請求中央政府協助滿足其財政需要？

一、概 說

在法治國家中，國家公共任務之支出財政需要，主要應依賴稅捐收入加以滿足。此即所謂「稅捐國家」（*Steuerstaat*），此種稅捐國家之概念，不僅要求國家任務支出，原則上應優先以稅捐收入支應，例外情形才以非稅捐收入支應，而且也對於私經濟活動提供自由權利的保障，國家與經濟活動分離，國家僅透過課稅分享私有財產之經濟活動之成果¹。

依據稅捐國家原則，要採取非稅收入形式之財政模式，應有正當理由。國家一般財政需要負擔，原則上僅能由稅捐收入支應。亦即為支應國

¹ Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 21. Aufl., 2013, § 1 Rz. 5.

家財政需要，大部分應以稅捐收入為基礎²。

有關國家課稅等財政收入，應能滿足其財政支出需要，使財政收支平衡（收支平衡主義），健全國家財政，避免破產，而能永續生存發展³。預算法第二十三條第一項即規定政府經常收支，應保持平衡。

課稅權亦即稅捐高權（Die Steuerhoheit），可區分為稅捐立法權、稅捐收益權以及稅捐行政權三種。稅捐立法權是指制定有關稅捐法律的權限，稅捐收益權則是指享有稅捐收入的權限，稅捐行政權則是指執行稅法規定，行使稅捐稽徵的行政權。上述三種課稅權的歸屬，應依憲法及法律（例如財政收支劃分法）規定決定之⁴。

二、稅捐立法權的歸屬

（一）稅捐立法權的劃分理論

1. 地方自治與財政自主權

如貫徹憲法地方自治權的意旨，地方稅的立法權應劃歸地方自治團體。由各地方自治團體在不違反憲法及中央法規的範圍內，自行制定地方稅的課稅項目（稅目）、標的、稅基、稅率等有關課稅要件事項，以便由地方自治團體自行籌措地方自治事務所需財源。亦即地方自治團體可以按當地居民的需求，決定地方稅負並提供公共服務。

2. 國民生活條件及經濟秩序統一性的要求

惟若地方稅立法權完全歸由各地方自治團體獨立自主，在各自為政的情況下，勢必使各地區國民的稅捐負擔差異懸殊，國民生活條件不一，工商企業及人民勢將遷移流動到稅負較少的地方，致影響各地區經濟的均衡發展。因此，為適當公平分配國家與地方的稅源，倘若基於下列理由之

² Siekmann, in: Sachs, GG, 2. Aufl., 1999, S. 1885.

³ 陳清秀，財政憲法的基本原則，收於陳清秀，現代財稅法原理，二〇一六年二版，頁五三四以下。

⁴ 有關課稅權之外國立法例探討，請參見陳清秀，稅捐立法權與稅捐收益權歸屬，財稅研究，二十九卷一期，一九九七年一月，頁六二以下；林世銘／李慧雯，美國州及地方政府課稅權之研究，財稅研究，二十九卷一期，一九九七年一月，頁四七以下。

一：(1)為維持全國各地區相同價值之國民生活條件的統一性，(2)為維持國家整體利益之法律秩序統一性，或(3)為維持國家整體利益之經濟秩序的統一性，則有關地方稅的立法權，原則上即得由中央統一立法，以維持課稅的公平以及競爭中立性⁵。而只在一定的限度內，賦予各地方自治團體某種程度的稅捐立法權。

例如德國雖然採取聯邦制度，但基於德國基本法第七十二條第二項規定，為建立在聯邦地區之相同價值的生活條件，或基於整體國家利益，為維持法律或經濟的統一性，有必要由聯邦法律加以規定時，聯邦即享有立法權。因此，有關歸屬於各邦或鄉鎮的稅收立法權（例如財產稅、繼承稅及贈與稅、汽車稅及鄉鎮稅），也多由聯邦統一立法行使⁶。

3. 稅基具有高度移動性的，宜由中央統一立法

稅基具有高度移動性的，其稅捐立法權宜劃歸中央，由中央統一立法。

例如所得稅、遺產稅及銷售稅（營業稅）等，稅基均有流動性，如果劃歸地方稅，由地方團體自行立法，而各地稅率不一時，則會引起稅基的流動，例如個人會遷往稅負較低的地方居住，公司也會遷移到稅負較低的地方，以享受低稅負的待遇，而不利全國各地區經濟均衡發展。

又如房屋稅、土地稅、地方道路稅等稅基流動性較小或完全無法移動的稅目，其稅捐立法權則可劃歸地方。而且地方團體對於不動產課稅，也可以用於支應地方政府所提供有關該不動產的公共服務所需經費。

4. 課稅對象跨越數個地區的，應由中央統一立法

單一階段的銷售稅（single-stage sales taxes）可以在任何層級的政府課徵。零售、批發或製造階段的銷售稅，只要其課稅對象一致，適合於任

⁵ Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, § 2 Rz. 2.35.

⁶ 參見Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, S. 52 ff. 但近年來由於基本法的修正，一方面賦予鄉鎮地方更大的財政自主權，並從基本法第七十二條第二項規定的「必要性原則」，檢討各邦稅及地方稅由聯邦中央統一立法的「必要性」，認為單純基於由各地方立法課稅，可能引起稅收競爭的作用，無法正當化由中央統一立法的必要性（Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, S. 53）。

何層級的政府課徵。但是多階段的銷售稅，例如加值型營業稅，如果由下級的地方政府課徵，則在課稅對象的貨物或勞務跨越一個以上的課稅地域（跨越數個地方政府的轄區）時，即產生稽徵行政上的困難。在加值型營業稅體系下的扣抵制度，要求跨區的交易應納入計算，以便可以扣抵先前階段在區外交易所已支付的稅款。而由於各地方團體可能設定不同的稅率以及課稅對象，造成稽徵行政上更加困擾。因此，制定一個統一的加值型營業稅法，並由中央政府統一稽徵，實有其必要。

（二）現行稅捐立法權的劃分

1. 劃分原則

我國憲法第一〇七條第六、七款規定中央財稅及國稅，國稅與縣稅之劃分，由中央立法並執行之。第一一〇條第一項第六款規定縣財政及財稅，由縣立法並執行之。

又財政收支劃分法第七條規定：「直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅課立法，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定」。地方稅法第六十七條第二項亦規定：「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定」。

有關統籌分配稅的立法問題，司法院釋字第二三四號解釋：「國稅與省稅、縣稅之劃分，依憲法第一〇七條第七款規定，由中央立法並執行之。財政收支劃分法第十二條第二項及第三項就有關營業稅與印花稅統籌分配之規定，符合憲法第一四七條謀求地方經濟平衡發展之意旨，與憲法並無牴觸。」

故稅捐立法權的歸屬原則，概可區分如下：

- (1) 國稅，由中央立法。
- (2) 國家與地方共分稅收的共分稅，由中央立法。

(3) 直轄市稅，由中央制定地方稅法通則或各該稅法的通則，再由直轄市就具體細節立法⁷。

⁷ 有關地方課稅立法權之行使及其界限，參見陳清秀／蔡志方編，地方自治法，二〇一七年，第四章地方立法權；陳清秀，地方稅課稅立法權之研討，收於陳清秀，現代財稅法原

布之前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處「備查」之作法，似應改為報請核定，較為妥適。實務運作上名為事先備查，實為事先審查同意³⁴。

但為維護地方自主稅課權，在審查是否「損及國家整體利益以及其他地方公共利益」，應從嚴解釋，必須構成自治立法權之濫用，始足該當其要件³⁵，此在各地方團體間課稅權的歸屬發生爭議的情形，更有必要由中央政府介入決定。同時為確保其審查之公正性，必要時可考慮引進專家學者及社會公正人士參與審查的機制。

三、稅捐收益權的歸屬

(一)中央與地方財政負擔之劃分原則

中央與地方對於稅捐收益權歸屬之劃分，應配合中央與地方之財政負擔之劃分。按中央與地方為執行其任務所需經費支出，應各自負擔，亦即支出跟隨任務而來，採取所謂「行政任務與財政支出責任連結原則」（sog. *Konnexität von Aufgaben-und Ausgabenverantwortung*）。其意指財政權限從屬於行政權限，因此，原則上「行政責任」與「財務責任」（支應財政需要之責任）相一致³⁶。基於上述連結原則，可以導出：由中央立法並執行者，歸中央負擔支出；由地方立法並執行者，歸地方負擔支出；如由中央立法而交由下級政府執行者，其經費之負擔，除法律另有規定外，屬委辦事項者，由委辦機關負擔；屬自治事項者，由該自治團體自行負擔；其由二以上同級或不同級政府共同辦理者，其經費應按比例分擔之

³⁴ 陳清秀，地方財稅法制之現狀與未來改革方向，當代財政，一〇一年七月號。

³⁵ 學者有認為為維護地方自主稅課權，審查是否「損及國家整體利益以及其他地方公共利益」，應從嚴解釋，須構成自治立法權之濫用程序，始足該當其要件，而其審查權應歸司法機關，核備之規定仍以改為報備查為宜（葛克昌，地方稅法通則與地方自治——地方稅法通則草案評釋，收於臺北市府法規委員會編印，地方自治法學論輯（下），一九九九年，頁四四七）。

³⁶ 柯格鐘，財政權限劃分與地方課稅，收於陳清秀／蔡志方主編，地方自治法，二〇二一年二版，頁二九七以下；范文清，地方財政制度，收於陳清秀／蔡志方主編，地方自治法，二〇二一年二版，頁三七一以下。

（財政收支劃分法第三十七條）。

在地方政府有權限執行中央法律規定的情形，由於地方政府享有行政執行權，原則上就應自行負擔該項行政任務之財政負擔³⁷。亦即有關任務負擔支出，採取「執行原則」（Vollzugsprinzip），應以誰執行該項法律，誰就負擔該經費之原則。而不是採取所謂「肇因原則」（Verursacherprinzip），亦即不是以誰公布法律而產生該經費支出作為判斷基準。中央與地方財政負擔分配原則，可謂採取「誰的任務，誰負擔經費」之原則³⁸。

國家為維持「全國統一之基本（最低）行政服務水準」，以保障全體各地區國民平等享有基本行政服務，維持「全體國民生活條件統一性」，實現憲法上平等原則以及社會國原則，並維護人性尊嚴³⁹，應由中央法律統一規定地方的「法定義務辦理事項」（法定自治事項），並由地方負擔經費，其所需費用支出，構成地方基本財政需要。在中央個別立法課予地方義務辦理事項之負擔時，同時應有「填補相關費用之規定」（負有同時籌措財源的義務）（釋字第五五〇號解釋）⁴⁰。

又國家為滿足地方基本的一般財政需要，除應適當配置地方稅捐收益權外，如有不足，應協助地方籌措財源，例如經由統籌分配稅之分配或一般補助款（乃至於特別補助款）之補助，以確保地方有足夠經費執行全國統一之基本（最低）行政服務。在此範圍內，應賦予地方得請求中央給予協助滿足其基本財政需要之公法上請求權，以保障地方居民得享有基本行政服務之權利⁴¹。

³⁷ Michael Kloepfer, Verfassungsrecht Band 1, 1. Aufl., 2011, § 26 Rn. 40.

³⁸ 李建良，論中央與地方之權限劃分與財政負擔——以全民健保費補助款之負擔為例，收於中央研究院社科所舉辦，地方自治與財政自主學術研討會，二〇〇二年五月三十一日，頁一二以下。

³⁹ 陳清秀，中央對於地方財政調整制度之探討，收於陳清秀，現代財稅法原理，二〇二〇年三版，頁七九一以下。

⁴⁰ 德國各邦憲法多有類似籌措財源規定。

⁴¹ 德國基本法第一〇六條第三項第一款及第二款即規定：「(一)在經常收入之範圍內聯邦與各邦均有同等之請求權以支應必要之支出。至於支出之界限，應斟酌一多年之財政計畫予以

(二)稅捐收益權的劃分理論

稅捐收益權的分配，亦即國稅、省稅及縣稅的劃分，應以「衡平」(equity)以及「效率」作為劃分國稅與地方稅的標準。衡平的標準是指各級政府的稅課收入金額應與各級政府所提供公共服務所需要的支出金額相配合一致，效率的標準是指應將稽徵的成本最小化。其具體的分配如下⁴²：

1. 以累進稅率進行財富重分配的稅捐，應歸屬國稅。

例如所得稅、遺產及贈與稅。由於財富重分配是中央政府的職責，因此，用於收入重分配的稅目也應歸中央政府。

2. 適合於穩定國民經濟的稅目，應劃歸國稅。

如所得稅，一般採取累進稅率，在國民經濟快速發展時，國民收入增加，平均稅率便隨之上漲，稅率的上升會抑制勞力和投資供給的過快成長，從而防止經濟過熱的出現。反之，在國民經濟衰退時，國民收入下降，平均稅率亦隨之下降，稅率的下降會刺激勞力和投資供給的增長，從而使經濟復甦。此種所得稅的功能，便是景氣調整的機能，由於穩定經濟發展是屬於中央政府職責，因此，適合於穩定經濟發展的稅目，也應劃歸中央所有（國稅）。

3. 稅基（tax base）流動性大的稅目，應劃歸中央，以免造成區域間稅捐競爭現象。反之，稅基流動性小的稅目，應劃歸地方。

4. 稅捐客體（課稅對象）在各地方團體之間並不均勻的稅目，應劃歸國稅。

例如與天然資源有關的稅目，雖然稅基並沒有流動性，原本應可歸劃地方稅，但天然資源通常並非普遍平均分布於全國各地方，因此若將此種稅目歸劃地方，將使各地方稅收產生不公平的現象，而導致扭曲資源有效率分配。故有關天然資源的稅目，宜劃歸國稅。

定斷。(二)聯邦及各邦之預算，應予協調，以達成合理之平衡，避免過重之稅負，並確保聯邦境內一致之生活水準。」（德國基本法中譯文，收於司法院出版，德國聯邦憲法法院裁判選輯（十五），頁三七五）。

⁴² 參見Anwar Shah, The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies, PP.18-21 (The World Bank, 1994).

5. 稅捐收入應盡可能滿足各級政府可能的財政需要

因此，以政策目的取向的稅目，其稅收應流向負有責任提供該項公共服務的層級的政府。例如假設環境污染的防治，是屬於地方政府的職責，則有關環境保護的稅捐收入，即應歸屬該地方公共團體所有。

6. 容易形成「稅捐輸出」(tax export)的稅目，不適合劃歸地方稅，以避免稅負轉嫁給其他地區的居住者負擔，而削弱地方稅與受益負擔原則的關聯性⁴³。

(三)現行稅捐收益權的劃分

1. 稅捐收益權的劃分

我國稅捐收益權之劃分，依據財政收支劃分法第四條、第八條及第十二條等規定，各級政府的財政收入中之稅課收入：

國 稅	備 註
1. 關 稅	
2. 所得稅（綜合所得稅及營利事業所得稅）	所得稅總收入百分之十，應由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）。
3. 遺產及贈與稅	
遺產稅	遺產及贈與稅應以在直轄市徵起之收入百分之五十給該直轄市；在市徵起之收入百分之八十給該市；在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之八十給該鄉（鎮、市）。
贈與稅	同上
4. 營業稅	營業稅總收入減除依法提撥之統一發票給獎獎金後之百分之四十，應由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）。
5. 貨物稅	貨物稅總收入百分之十，應由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）。
6. 菸酒稅	應以其總收入百分之十八按人口比例分配直轄市及臺灣省各縣（市）；百分之二按人口比例分配福建省金門及連江二縣。
7. 證券交易稅	
8. 期貨交易稅	

⁴³ 朱澤民，當前地方稅制之檢討與改進方向初探，財稅研究，二十六卷三期，一九九四年五月，頁二九。

國 稅	備 註
9. 礦區稅	
10. 特種貨物及勞務稅	1. 稅課收入，循預算程序用於社會福利支出（特種貨物及勞務稅條例第二十四條）。 2. 自中華民國一百零五年一月一日起，訂定銷售契約銷售房地之特種貨物，停止課徵特種貨物及勞務稅。
11. 菸品健康福利捐	1. 菸害防制法第四條。 2. 應專款專用於全民健康保險之安全準備、癌症防治、提升醫療品質等事項。

直轄市及 縣市稅（地方稅）	備 註
1. 土地稅	
地價稅	
田賦	縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全部給該鄉（鎮、市），目前停徵。
土地增值稅	在縣（市）徵起之收入百分之二十，應繳由中央統籌分配各縣（市）。
2. 房屋稅	縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之四十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）。
3. 使用牌照稅	
4. 契 稅	縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之八十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）。
5. 印花稅	
6. 娛樂稅	縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全部給該鄉（鎮、市）。
7. 特別稅課	1. 地方稅法通則開徵之新稅目。 2. 指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。

2. 統籌分配稅款

憲法第一四七條規定中央為謀省與省間、省為謀縣與縣間之經濟平衡發展，對於貧瘠之省縣應酌予補助。因此，財政收支劃分法規定統籌分配稅，以統籌中央及地方之財源，以謀求地方經濟之平衡發展。

財政收支劃分法第十六條之一規定，第八條第二項及第十二條第二項至第四項規定之稅課統籌分配部分，應本透明文化及公式化原則分配之；

受分配地方政府就分得部分，應列為當年度稅課收入。

(1)中央統籌分配稅款之來源

依中央統籌分配稅款分配辦法⁴⁴規定，中央統籌分配稅款之來源，包括所得稅總收入百分之十，營業稅總收入原則上百分之四十，貨物稅總收入百分之十，土地增值稅在縣（市）徵起收入之百分之二十以及其他收入（辦法第三條）。

(2)統籌分配稅之分配

現行統籌分配稅，其功能有二：

①扮演「稅收分享」的角色，考量各地方自治團體居民對於稅收之貢獻，給予分配⁴⁵。因此在直轄市部分，以各地方最近三年度營利事業營業額、人口數、土地面積及財政能力四項指標作為分配基算因素，同時兼顧法律秩序安定性，避免影響各地方施行多年之既有的財政收入規模。

②扮演「一般補助款」的角色，為滿足各地方自治團體的基準財政需要，而對於其基準的財政收入無法平衡的部分，由國家按照一定的法定計算公式，交付本稅，以確保全國各地方行政的統一水準⁴⁶。

在此統籌分配稅的分配標準，乃是以各地方團體的「標準的財政需要」，減除其「標準的財政收入」，就收入不足部分，給予一定比例補助或全額補助⁴⁷。其理想的一般補助款之補助公式如下：

$$\text{基準的財政需要} - \text{基準的財政收入} = \text{財源不足額} = \text{一般財政補助需要}$$

A.基準的財政收入：該地方團體根據自己的收入來源所實際或可以獲

⁴⁴ 此一統籌分配稅分配辦法每年檢討一次，重新修正發布施行。

⁴⁵ 德國立法例，就所得稅（包括法人稅）的收入部分，應分配與該所得稅徵收取得地方之地方自治團體。至於營業稅及貨物稅則具有消費稅的性質，較適合按照消費人口比例分配。

⁴⁶ 就此問題詳見林全，我國統籌分配稅的財政分配功能及理想分配公式之探討，經社法制論叢，十五期，一九九五年一月，頁一一九以下；朱澤民，當前地方財政制度改進之研究，財稅研究，二十五卷一期，一九九三年一月，頁二一以下。

⁴⁷ 詳請參見陳清秀，中央與地方財政調整制度，植根雜誌，十二卷九期以下，一九九六年九月（連載）；馬駿，政府間財政轉移支付——九個國家的比較（上），財稅研究，二十九卷二期，一九九七年三月。

得的財政收入。倘若該地方團體可以自己決定稅率的高低時，則應以標準稅率（例如各地方的平均稅率）而非實際稅率作為計算基礎。以計算所得應有基本地方稅目的稅收能力，以避免各地方自治團體怠於徵稅，特別減輕居民負擔，卻仰賴中央補助的不公平現象。

至於地方團體特別開徵的法定外稅目所籌措的特別財源，則非基本地方稅目，不在標準的地方財政收入衡量範圍，留供各該各地方團體自行運用，以鼓勵其努力徵稅。

B.基準的財政需要額：基準的財政需要額是指各地方團體以全國統一標準的水準，執行其法定任務之行政所必要的經費中⁴⁸，應以一般的財源加以供應的金額。至於各地方自行辦理任意性自治事務所需費用（例如自行開辦某項社會福利），則應自行籌措經費，不在基準財政需要額的計算範圍。其理想的計算公式如下：

$$\text{基準財政需要額} = \text{測定單位的數值} \times \text{補正係數}^{49} \times \text{單位費用}$$

在直轄市，其法定的任務負擔較一般縣市為重（例如勞健保補助，高中教育費用等），故應一併納入計算其基本的財政需要額。

展望未來，我國對於統籌分配稅應建立公平合理、長治久安的統一的計算公式⁵⁰。除非情事變更或有計算錯誤應予更正，否則不宜經常變動，以提高法安定性與財政規劃之預測可能性。

3. 補助款——財政調整制度

除了統籌分配稅發揮部分財政調整功能之外，中央對於地方的補助款也是另一個財政調整手段。有關財政平衡之補助，是依「中央對直轄市及

⁴⁸ 一般行政服務水準所需經費的項目，應包括下述地方政府所提供行政服務項目：(1)治安：警察及消防。(2)教育：中小學教育。(3)衛生環保。(4)交通：地方交通。(5)社會福利。(6)產業經濟行政。(7)其他行政服務。

⁴⁹ 在計算標準的財政需要所需經費時，也應考慮各地方人口密度及薪資、租金等生活水準之差異，適當以「補正係數」方式加以調整補正。

⁵⁰ 另參見陳清秀，中央對於地方財政調整制度之探討，收於法治斌教授紀念論文集，法治與現代行政法學，二〇〇四年，頁五一七以下。

縣（市）政府補助辦法」規定辦理。

依該辦法第三條規定：「中央為謀全國之經濟平衡發展，得視直轄市及縣（市）政府財政收支狀況，由國庫就下列事項酌予補助：

- 一、一般性補助款補助事項，包括直轄市、準用直轄市規定之縣及縣（市）基本財政收支差短與定額設算之教育、社會福利及基本設施等補助經費。
- 二、計畫型補助款之補助範圍，以下列事項為限：
 - (一)計畫效益涵蓋面廣，且具整體性之計畫項目。
 - (二)跨越直轄市、縣（市）或二以上縣（市）之建設計畫。
 - (三)具有示範性作用之重大建設計畫。
 - (四)因應中央重大政策或建設，需由直轄市或縣（市）政府配合辦理之事項。

三、中央對於直轄市及縣（市）政府重大事項之專案補助款。

中央對下列事項應優先予以補助：

- 一、前項第一款規定之直轄市、準用直轄市規定之縣及縣（市）基本財政收支差短。
- 二、對於跨區域之建設計畫或合作事項。」

上述補助款兼具有「一般補助金」與「特別目的補助金」雙重功能，一方面作為「一般補助金」，支應滿足各地方自治團體基準的一般財政需要。另一部分作為指定用途之「特別目的補助金」，以補助特別貧窮的地方，發生特別災難（如天災、人禍）的地方及其他有特別支出負擔或特殊計畫建設需要特別經費的地方，以平衡滿足各地方的特殊財政需要。

4. 檢討

(1) 稅收分配比例制度

中央與地方的任務分配，各自辦理事務多少，分配多少財源。應有統計分析，才能決定中央與地方應各自分配多少稅收比例。中央與地方共同分配的稅目，例如所得稅、營業稅地方分享之比例應可考慮提高。

(2) 中央統一立法之地方稅稅收之減免制度

在中央統一立法之地方稅法律，有時採取減免優惠措施影響地方稅收

購書請至：<https://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=18081>

國家圖書館出版品預行編目資料

稅法總論／陳清秀著. -- 13 版. -- 臺北市：
元照出版公司, 2025.09

面：公分

ISBN 978-626-369-370-8（平裝）

1.CST：稅法 2.CST：論述分析

567.023

114012368

稅法總論

5C102RM

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
定 價 新臺幣 900 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
2025 年 9 月 13 版第 1 刷

Copyright © by Angle Publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-626-369-370-8



本書簡介



- 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：臺北市館前路28號7樓

電話：(02)2375-6688

網址：www.angle.com.tw



元照網路書店



月旦品評家

