

大學  
用書

2020年增訂三版

# 現代 財稅法原理

陳清秀 著



 元照

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11714>

# 現代財稅法原理

---

陳清秀 著



元照出版

搶先試閱版

元照出版公司

## 三版序

本書第三版以第二版內容為基礎，增加財政法篇有關特種基金之指導原則與公共債務法學體系兩篇文章部分，對於全書內容也配合法規以及相關資訊更新，並增補最新實務見解，期能符合最新法規及實務發展趨勢。

本書關於稅法部分，可作為稅法總論之進階理論教材，對於各項議題研究更為全面而深入，對於稅法上重要原理進一步深入分析。本書關於財政法部分，則就財政法上重要議題，進行體系化分析研究，可以更深入瞭解財政法上各項原理原則，以及相關財政法相關理論。

我國財稅法學研究成果，相對於民刑法等傳統法學學科領域，仍明顯不足。期盼本書之出版，能對於提升我國財稅法學之研究水準，作出一點貢獻。

作者 **陳清秀** 謹誌  
民國109年3月2日

# 自序

本書是收錄作者近年來在法學雜誌上所發表財稅法文章，包括租稅法以及財政法部分，其中租稅法部分，是有關租稅法總論方面之文章，包括稅法學研究方法論、法治國原則在稅法上之適用、兩公約實踐與賦稅人權保障、利益均衡原則在稅法上之運用、稅法上之類型化、行政規則時間效力之分析、違憲解釋令函之適用問題、課稅要件事實之認定、暫時性課稅行政處分、稅捐稽徵法第28條退稅請求權、課稅處分撤銷訴訟之程序標的、稅務訴訟之爭點主義與總額主義、稅務行政爭訟上之舉證責任相關問題之探討、稅法上暫時權利保護、限制出境處分侵害人權之探討以及違憲法規之解釋效力問題等，上述問題之分析探討，可作為稅法總論之進階補充教材。至於財政法部分，主要探討財政法重要問題，包括預算法之基本原理、地方財稅法制、地方稅課稅立法權以及財政調整制度等。

本書之完成，特別感謝國內稅法學者兩位匿名審稿老師協助審稿，提供寶貴意見，讓作者有提升本書品質之機會。其次感謝元照出版公司編輯同仁，悉心協助編輯校對等，備極辛勞。

作者期盼本書之出版，能協助促進稅法學之發展，並共同致力於租稅法制之合理化。本書內容不當之處，在所難免，尚祈各方賢達不吝賜正。

作者 **陳清秀** 謹誌  
於臥龍書房  
2015年8月24日

# 目 錄

## 三版序 自 序

## 第一編 租稅法篇

### 第一章 稅法學研究方法論初探

壹、概 說 .....	4
貳、稅法學研究方法論 .....	4
參、結 語 .....	24

### 第二章 法治國原則在稅法上之適用

壹、問題之提出 .....	28
貳、形式的法治國原則在稅法上之適用 .....	28
參、實質的法治國原則在稅法上之適用 .....	42
肆、結 論 .....	64

### 第三章 兩公約實踐與賦稅人權保障

壹、前 言 .....	66
貳、兩公約關於人權規定之性質及效力 .....	66
參、落實兩公約有關人權保障之義務 .....	70
肆、賦稅人權保障 .....	71
伍、結 論 .....	85

### 第四章 利益均衡在稅法上之運用

壹、前言——問題之提出 .....	89
-------------------	----

## II 現代財稅法原理

貳、稅法上利益均衡所追求的目標 .....	90
參、利益均衡及其運用範圍 .....	91
肆、利益均衡在稅捐立法上之運用 .....	95
伍、利益均衡在稅法解釋適用上之運用 .....	97
陸、利益均衡在稅法上法律漏洞補充之運用 .....	102
柒、利益均衡在稅法上課稅事實認定之運用 .....	107
捌、利益均衡與稅務違章案件之處罰 .....	110
玖、利益均衡在稅務訴訟上之運用 .....	115
拾、利益均衡與行政執行 .....	118
拾壹、結 論 .....	119

## 第五章 論稅法上類型化

壹、問題之提出 .....	123
貳、類型化觀察法的性質 .....	124
參、類型化觀察法與類型概念 .....	125
肆、類型化觀察法與經濟觀察法之區別 .....	126
伍、類型化觀察法的立論根據 .....	127
陸、類型化觀察法的類型——從法律效果區分 .....	130
柒、類型化觀察法的合法性要件 .....	133
捌、類型化觀察法之運用 .....	144
玖、類型化觀察法的運用類型 .....	151
拾、類型化的配套措施——調整機制 .....	168
拾壹、結 語 .....	169

## 第六章 行政規則時間效力之分析

### ——兼論稅捐稽徵法第1條之1之適用

壹、問題之提出 .....	175
貳、行政規則之意義及其性質 .....	178
參、行政規則之時間效力 .....	181
肆、行政規則之變更與稅捐規避 .....	203

伍、不利人民之行政規則經司法院解釋違憲而變更， 應准予溯及既往退稅.....	208
陸、行政規則變更（有無包含過渡條款）之司法 審查.....	209
柒、結 語.....	212
<b>第七章 違憲解釋令函之適用問題</b>	
壹、案 例.....	216
貳、法務部見解.....	217
參、解 析.....	218
<b>第八章 論課稅要件事實之認定</b>	
壹、前 言.....	233
貳、自由心證主義及其例外.....	233
參、稅捐法定主義與課稅要件事實之認定.....	252
肆、量能課稅原則與與課稅要件事實之認定 ——實質課稅原則.....	261
伍、稽徵經濟原則與課稅要件事實之認定.....	264
陸、中庸之道（利益均衡）與課稅要件事實之認定.....	267
柒、老莊哲學之自然法思想的永續生存發展理念與 課稅要件事實之認定.....	270
捌、結 語.....	271
<b>第九章 暫時性行政處分</b> ——以德國立法例及學說實務見解為中心	
壹、問題之提出.....	274
貳、一般行政法領域之暫時性處分.....	274
參、稅法上暫時性行政處分.....	280
肆、暫時性處分與行政訴訟法停止訴訟程序制度.....	292
伍、結論及建議.....	293

## 第十章 稅捐稽徵法第28條之適用範圍

壹、概 說 .....	300
貳、申請退稅之要件 .....	300
參、適用類型 .....	306
肆、消滅時效 .....	318
伍、權利救濟 .....	319
陸、本條之類推適用 .....	322
柒、結 語 .....	326

## 第十一章 課稅處分之撤銷訴訟的程序標的

壹、前 言 .....	330
貳、課稅處分之撤銷訴訟的程序標的 .....	330
參、結 語 .....	349

## 第十二章 稅務訴訟之爭點主義與總額主義

壹、前 言 .....	353
貳、課稅處分撤銷訴訟之訴訟標的 .....	355
參、稅務訴訟上之「爭點主義」 .....	368
肆、爭點主義之利弊分析 .....	379
伍、稅務訴訟上之總額主義 .....	381
陸、爭點主義之檢討 .....	394
柒、結 語 .....	399

## 第十三章 稅務行政爭訟上之舉證責任相關 問題之探討

壹、舉證責任之概念 .....	405
貳、稅捐（本稅）訴訟之舉證責任分配法則 .....	407
參、課稅資料之證據管領責任與證明程度減輕 .....	411
肆、行政處分之事實認定與其他法院裁判之關係 .....	419
伍、情況證明、表見證明（蓋然性推定）與推定 .....	425

陸、推計課稅與舉證責任 .....	433
柒、進貨未依規定取得憑證，應如何處理？ .....	438
捌、稅捐處罰法上舉證責任分配法則 .....	446
玖、結 語 .....	450

## 第十四章 稅法上暫時權利保護

### —— 課稅處分之暫時停止執行

壹、問題之提出 .....	454
貳、實務見解 .....	454
參、國內學說見解 .....	458
肆、國外立法例及學說見解 .....	459
伍、檢討——結論 .....	465

## 第十五章 限制出境處分侵害人權之探討

### —— 最高行政法院102年度判字第706號 判決之評析

壹、問題之提出 .....	468
貳、案例事實 .....	469
參、法院判決 .....	472
肆、評 析 .....	475

## 第十六章 違憲法規之解釋效力問題

### —— 兼論違憲法規限期失效，於過渡期間之 效力問題

壹、問題之提出 .....	499
貳、法規違憲之解釋效力類型 .....	499
參、德國法規違憲審查之效力模式 .....	509
肆、奧地利立法例之釋憲模式 .....	519
伍、違憲法規失效或限期失效後，於重新立法之 過渡期間之處理模式 .....	519

VI 現代財稅法原理

陸、違憲法規限期失效，於過渡期間之效力之探討 ——以訴願審查為中心 .....	524
柒、違憲法規限期失效，行政法院如何適用法規？ .....	528
捌、結 論 .....	533

## 第二編 財政法篇

### 第十七章 財政憲法的基本原則

#### ——從比較法的觀點探討

壹、前 言 .....	539
貳、財政民主主義 .....	540
參、財政法定主義 .....	544
肆、財政健全主義 .....	546
伍、財政平等原則與社會國家原則 .....	547
陸、市場經濟友善及促進原則 .....	548
柒、狹義的財政憲法之各項原則 .....	549
捌、預算憲法之各項原則 .....	564
玖、公債憲法之基本原則 .....	581
拾、結 論 .....	582

### 第十八章 預算法之基本原理之探討

壹、概 說 .....	584
貳、預算法之基本原理 .....	588
參、財政政策方向與新預算管制模式 .....	610
肆、結 論 .....	614

### 第十九章 特種基金預算制度之指導原則

壹、概說：特種基金之設置之必要性 .....	619
貳、特種基金之種類及實施現況 .....	620
參、特種基金在財政憲法上之要求 .....	625
肆、特種基金設置之法律上管制 .....	636

伍、特種基金預算之營運管理原則 .....	638
陸、特種基金之合併及裁撤 .....	647
柒、特種基金制度之改革 .....	648
捌、結 語 .....	649

## 第二十章 公共債務法體系

壹、問題之提出 .....	653
貳、公共債務之意義、種類及功能 .....	653
參、歐盟財政條約 .....	665
肆、公共債務法之基本價值原則 .....	667
伍、公共債務法之性質 .....	682
陸、地方公債之法制（地方債の制限）： 以日本立法例為例 .....	683
柒、我國公共債務法律制度 .....	687
捌、結 語 .....	696

## 第二十一章 地方財稅法制之現狀與 未來改革方向

壹、前 言 .....	699
貳、當前地方財稅法制之現狀 .....	699
參、當前地方財稅法制問題 .....	725
肆、地方財稅法制之改革方向 .....	730
伍、結 語 .....	743

## 第二十二章 地方課稅立法權之研討

壹、概 說 .....	747
貳、地方稅自治條例主義及其限制 .....	749
參、地方課稅立法權的行使 .....	762
肆、地方課稅立法權行使之監督 .....	776
伍、結 論 .....	779

## 第二十三章 中央對於地方財政調整制度之探討

壹、財政收支劃分理論概說 .....	783
貳、各地方稅收的分配 .....	785
參、政府間的財政調整制度 .....	787
肆、中央對於地方的財政調整制度的類型 .....	796
伍、財政調整應考慮的因素——財政能力與財政需要 的衡量 .....	802
陸、現行財政收支劃分與財政調整制度之檢討 .....	809
柒、結 論 .....	815



## 第一編



# 租稅法篇

- 第一章 稅法學研究方法論初探
- 第二章 法治國原則在稅法上之適用
- 第三章 兩公約實踐與賦稅人權保障
- 第四章 利益均衡在稅法上之運用
- 第五章 論稅法上類型化
- 第六章 行政規則時間效力之分析——兼論稅捐稽徵法第1條之1之適用
- 第七章 違憲解釋令函之適用問題
- 第八章 論課稅要件事實之認定
- 第九章 暫時性行政處分——以德國立法例及學說實務見解為中心
- 第十章 稅捐稽徵法第28條之適用範圍
- 第十一章 課稅處分之撤銷訴訟的程序標的
- 第十二章 稅務訴訟之爭點主義與總額主義
- 第十三章 稅務行政爭訟上之舉證責任相關問題之探討

- 第十四章 稅法上暫時權利保護——課稅處分之暫時停止執行
- 第十五章 限制出境處分侵犯人權之探討——最高行政法院102年度判字第706號判決之評析
- 第十六章 違憲法規之解釋效力問題——兼論違憲法規限期失效，於過渡期間之效力問題



元照出版

搶先試閱版

# 第一章

## 稅法學研究方法論初探

### 目 次

壹、概 說

貳、稅法學研究方法論

一、法哲學理論之研究方法

(一)概念法學理論之運用

(二)利益法學理論之運用

(三)評價法學理論之運用

(四)自然法學理論之運用

二、儒釋道思想在稅法研究上的  
運用

(一)中庸之道與利益均衡

(二)課稅應符合自然法思想的永續  
生存發展

參、結 語



元照出版

搶先試閱版

#### 4 ● 現代財稅法原理

### 壹、概 說

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」。有關稅法學的研究方法，國內研究文獻尚不多見，為尋求共識，有必要針對此問題進行分析探討。

### 貳、稅法學研究方法論

#### 一、法哲學理論之研究方法

稅法規範稅捐法律關係之權利與義務整體，其中稅捐法律關係之一方為行使課稅公權力之主體，因此稅法屬於公法。稅法也屬於有關政府歲入公課之法律，因此也屬於公共財政法之一部分。

由於課稅侵害人民財產權，屬於干預行政領域，尤其在稽徵程序，稅法屬於行政法的特徵特別明顯，稅法作為部門行政法的一項專門領域，可以從行政法的角度進行研究，亦即從公法角度切入研究，特別重視從憲法以及一般行政法基本理論及觀念進行研究。稅法作為干預行政之法，有關稅捐立法與稽徵行政，均應符合法治國家之要求，尤其是課稅平等原則、基本權利之防禦功能、法安定性原則與嚴格的國會保留原則（租稅法律主義）<sup>1</sup>。

#### (一)概念法學理論之運用

##### 1. 概念法學的理論構造

概念法學者凱爾森（Hans Kelsen）主張，對於實定法純粹以規範論理的方式加以把握，以確立法法的科學性。對於純粹法學的純粹性，從「因果法則的考察」以及「評價的考察」二個方向，加以純化。純粹法學一方面對於人類的行為，作為事實的生起，以規範的

---

<sup>1</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 1 Rz. 11.

因果法則加以說明（亦即將生活事實涵攝於法規範，在此有別於自然的因果法則）。而與法的社會學及心理學的考察，有所區別<sup>2</sup>。

另一方面，純粹法學對於實定法的內在構造，排除一切論理的、政治的價值判斷，而以科學的分析方式，作為實證主義的法學，建立實定法自己統一的規範體系，而不將正義、道德等思想混入法學的認識之中，強調科學與思想的區別，而排除價值判斷<sup>3</sup>。亦即主張存在與當為完全不同，當為具有命令、容許或授權行為的意義，而存在則否，例如任何人表示某件事情存在與某事情應當存在，二者迥然有別。

純粹法學認為法學應按照其本質把握實定法，並通過其構造分析進行理解，因此屬於一種法實證主義，法僅是在現實主義之下，作為特殊社會的技術加以把握即可，不必考量自然法論所探討之正義價值等<sup>4</sup>。

概念法學主張依據上述方法論的純粹性，使法的形成過程之政策討論變質成為法律學，專門以法的認識為目標，以提高其真正科學性。並認為權利乃是法的唯一本質的機能之法的義務之反映，法並非是必然的形式，不過僅是資本主義的法秩序之特殊技術而已，不論是公法或私法，都是政治支配之場所<sup>5</sup>。

概念法學的理論構造，具有下述特徵<sup>6</sup>：

(1)法律秩序是由法律概念所構成的「完結的體系」，屬於完結的封閉性體系，而無法律漏洞存在。

(2)法律秩序屬於演繹的、分析的體系，法秩序之展開操作，並非目的性的，而是演繹性的，邏輯推論的。

<sup>2</sup> 田中成明／深田三德／竹下賢／龜本洋／平也仁彥，法思想史，2012年2版，頁185。

<sup>3</sup> 田中成明／深田三德／竹下賢／龜本洋／平也仁彥，前揭書，頁185以下。

<sup>4</sup> 米山隆譯，Karl Larenz著，法學方法論，1998年6版，頁98以下。

<sup>5</sup> 田中成明／深田三德／竹下賢／龜本洋／平也仁彥，前揭書，頁185。

<sup>6</sup> 青井秀夫，法理學概說，2007年，頁221。

## 6 ● 現代財稅法原理

(3)法官之法律思考的取向方式，可謂是涵攝的過程之實證主義，法官的任務是將具體個別案件，論理的涵攝於法律概念之中。由於是限制於涵攝的範圍，因此，即使不適合於涵攝的情形，也不能脫離涵攝的範圍。從而，縱然實際上面臨法規的漏洞，也不是按照實務上考量，去發現新的規範，而必須表面取向的，為尊重法律秩序安定性，而從概念歸納導出結論，從論理的涵攝演繹導出結論<sup>7</sup>。

(4)採取倒錯的方法（認識與意欲之倒置，認識手段、表現手段與意欲手段、創造手段之倒置）。亦即為獲得新的規範，使用屬於認識手段之概念或形式。

後期概念法學者有採取「制定法實證主義」的立場，要求法官應當嚴格的受到學說上所構成的概念體系之拘束，在權力分立下，禁止法官造法，而應遵守形式上合法成立的制定法，也可稱之為「概念法學的制定法實證主義」<sup>8</sup>。

### 2. 在稅法上之運用

稅法上導入概念法學研究方法，較為著重稅法的外部體系之建構，並從稅捐法律關係角度，分析探討稅法上各項問題。稅捐法律關係的內容是由程序的部分與實體的部分所構成，程序部分是指稅捐程序關係（*Steuerverfahrensverhältnis*），實體的部分是指稅捐債務關係（*Steuerschuldverhältnis*）。如果稅捐義務人就數個稅目負擔繳納稅款的義務，則成立數個稅捐債務關係。而基於稅捐債務關係所發生的任何一個請求權，就其給付裁決（或核定處分）及其權利救濟程序方面言之，均適當成立一個稅捐程序關係<sup>9</sup>。稅捐法上法律關係與民法上法律關係具有相同的意義，其有助於體系化的說明及掌握理解稅捐法的重要特殊領域，並導出其基準的法律思想，同時促進稅捐法的一步發展。

<sup>7</sup> 青井秀夫，前揭書，頁221。

<sup>8</sup> 青井秀夫，前揭書，頁219以下。

<sup>9</sup> Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 6 Rz. 1 ff.

### (1) 稅捐債務關係

稅捐債務關係是指為實現稅捐債權所成立的一切金錢給付請求權，包括稅捐債權，責任請求權（第二次納稅義務），稅捐附帶給付請求權，退稅請求權以及溢退稅款之返還請求權等，均屬之。稅捐債務關係之探討，則從稅捐主體、稅捐客體、客體歸屬、稅基、稅率以及加重減免等債務關係成立要件，進行探討。

### (2) 稅捐程序關係

稅捐程序關係是指為實現稅捐債務關係的請求權之目的所成立的各項權利及義務，此類程序法上的義務，包括作為、忍受及不作為義務在內，可能是基於法律的規定，也可能基於稽徵機關依法律規定所為行政處分而成立。例如稅籍登記義務，帳簿憑證及會計表冊的設置、取得、保持義務，稅捐申報義務，接受調查或忍受搜查的義務，代為徵收及繳納稅款的代徵義務及扣繳義務等，均屬之。

### 3. 利弊得失

概念法學的研究方法，有助於建立形式意義的法治國家，如借用英國學者瑞茲（Josepf Ratz）教授提出法治（The Rule of Law）概念，應可以導出下列原則：(1)所有的法規應使人民事先預知（不得追溯既往），公開以及內容明確，以便人民遵守，不會無所適從或產生誤導。(2)法規應相對具有穩定性，不應過於頻繁修正，以便於人民可據以進行「長期計畫」決定其經濟活動或生活安排。(3)特別法（特別的法規命令）之制定，應依公開、穩定、明確以及一般法則為之。為保障公平，原則上應要求法規具有適用的普遍性。(4)應保障司法獨立。(5)應遵守中立的法官之原則，進行公開公平的聽審、避免偏頗等。(6)法院應擁有對於其他原則之執行情形之審查權限。(7)法院應使人民容易接近使用，不可長期拖延審理，或收取過高費用，導致法規無法有效執行。(8)犯罪預防機關之裁量，不得扭曲法律。<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Ratz, The Authority of Law, 2. Aufl., 2009, pp. 214-219; 另參見陳新民，法治國家論，2001年，頁79。

## 8 ● 現代財稅法原理

概念法學追求概念體系之完備性、邏輯演繹推論之正確性，有助於建立法律秩序之明確性與透明性、人民預測可能性、穩定性，使法律秩序安定。概念法學的研究方法，對於稅法的解釋適用提供嚴謹的邏輯思維體系，有助於稅法的概念體系化與透明化，也有助於法律秩序之安定性。

黃茂榮大法官在釋字第688號解釋之協同意見書中也指出：「一、三個基礎法哲學自十九世紀至今，法哲學的發展主要經歷三個階段：由概念法學，經利益法學到價值法學。倒不是說：後來發展出來的學說根本否定了發展在前之學說的意義，而在於指出其分別針對實踐的經驗所認識之應考慮的面相。概念法學的主要貢獻在於指出法律概念之建立及以之為基礎，法律規範階層的建構與適用之邏輯關係。其運用大大提高了法律規範之適用的可預見性及安定性。此即形式法治國家原則的要求與實踐。在稅捐法之建制上，應以稅捐法定主義為其基礎建制原則的考量，即在於此。」

然而概念法學派之運用極致，容易忽略稅法內在的價值體系（欠缺「價值觀」的稅法，將變成沒有「靈魂」的稅法！）<sup>11</sup>以及國計民生之永續生存發展，流於見樹不見林之弊。

### (二)利益法學理論之運用

#### 1. 利益法學理論構造

依據利益法學理論觀點，法律乃是劃定各種相衝突對立利益之界線的命令，同時法律本身也是各項利益的產物，各項利益爭取承認的綜合結果。亦即立法者觀照社會的利益狀況以及利益的對立，而進行利益衡量，對於各項利益進行評價，而裁斷利益衝突，而後才賦予概念用語表達方式，制定成法律。而法官在解釋法律之際，則應逆向操作，從法的表現形式，觀察立法者的意圖，掌握立法者

<sup>11</sup> 法律的價值具有三項功能：(1)指引功能（追求特定的價值目標）。(2)評判功能（評判法規是善法或惡法）。(3)整合功能（使法律與社會生活相整合）（卓澤淵，法理學，2009年，頁102以下）。

的觀想與價值判斷，並溯及探求其原因基礎之各項利益狀態。Ph. Heck稱之為「歷史的利益探究」，在進行法律解釋之際，強調立法史研究的重要性<sup>12</sup>。

依據Ph. Heck主張，在制定法律時，立法者不得忽略現在以及將來全部的利益狀態，而如立法者並未將自己的意圖以正確的法律文義表達出來時，即產生法律漏洞。於此情形，面對案件審判的法官，必須自己認識系爭案件所涉及之各項利益狀態，並進行比較衡量，同時在判斷何種利益需要加以保護時，應受到依據歷史的利益探究所認識之法律上價值判斷的拘束<sup>13</sup>。但從既存的法律全體中無法找出符合該事件之價值判斷時，則應從社會所支配的價值判斷，或依據良心進行判斷<sup>14</sup>。

有關法律規範之解釋，應當超越表面文字意義，深入探究其所由產生之背後基礎的實質的利益狀態，制定法上的價值判斷、利益評價與價值理念。其構成解釋的核心者，乃是在決定單一事件時，應普遍的考慮法律秩序的整體，並適用法律秩序整體的態度。此種解釋態度要求，可稱為「整體一般觀察的最大化」<sup>15</sup>。

因此Ph. Heck採取「歷史的目的論的解釋」之立場。如果欠缺制定法的價值判斷時，則依據社會支配性之價值判斷，但仍應由法官本於良心斟酌衡量，避免採取社會粗俗的、不良的、愚昧的社會價值判斷<sup>16</sup>。

## 2. 在稅法上之運用

利益法學理論運用在稅法上，有關稅捐法制之建制，應觀照徵納雙方之利益狀態，此一利益狀態首先是經濟上及物質上之財產上

<sup>12</sup> 平野仁彥／龜本洋／服部高宏，法哲學，2007年，頁241。

<sup>13</sup> 對此也有批評認為立法者關於利益評價如果明顯謬誤時，則法官應以更加客觀的價值洞察為依據，訂正其謬誤（Th. Zimmermann, Entscheidungen gegen das Gesetz?, JR 1951, S. 131 f.）。

<sup>14</sup> 平野仁彥／龜本洋／服部高宏，前揭書，頁242。

<sup>15</sup> 青井秀夫，法理學概說，2007年，頁255。

<sup>16</sup> 青井秀夫，前揭書，頁252以下。

10 ● 現代財稅法原理

利益，亦即納稅義務人之經濟上負擔能力，此尤其適用於以財政收入為目的之規範。其次，有關管制或誘導性稅法規範，應審酌其制定基礎之各種政策目的所要實現之公共利益，包括社會福利的政策目的、經濟發展政策目的、環境保護之政策目的、文化的政策目的等宗教文化、理想上或倫理的利益、精神的利益。包括私人的利益、利害關係人的利益以及國家社會之公共利益。

利益法學理論運用在稅法上，使稅法的研究不僅注重表面的外部法律體系以及法律概念之涵攝或演繹推理，更進一步深入觀察法規背後之利益狀態之衡量與價值判斷。將各種利益與價值，融入稅法的研究中。

黃茂榮大法官在釋字第688號解釋之協同意見書中也指出：「由於概念之抽象的性格，在其理解及操作上勢必導向脫離人間活生生之利益衝突，以致有時未能意識到存在於法律條文背後之苦難。不但未能因制定法之適用而予以圓滿解決，有時反而因制定法之適用而給人民帶來法律適用者所稱：愛莫能助的困境。從利益衝突觀察並檢討法律及其執行，固然可以使其適用，貼近於人民生活上的需要。這是利益法學的貢獻。」

釋字第420號解釋理由書謂：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」又2009年5月27日修正之稅捐稽徵法第12條之1特別規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」上述實質課稅原則要求對於稅法的解釋適用，應衡酌其經濟上意義，有關課稅事實的認定，也應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。實際上

即要求應斟酌稅法規定之成立基礎的利益狀態，才能掌握該法規之經濟上意義。而課稅事實之認定，也應取向於納稅人之經濟上利益狀態，才能核實課稅，也可認為是利益法學理論在稅法上運用之具體表現。

### (三) 評價法學理論之運用

#### 1. 評價法學理論

評價法學的目的，主要在於克服利益法學之實證主義的制約，以去除利益法學流於實證主義的根本缺點，而有復興自然法的意義。

評價法學理論大致可區分為三種學說<sup>17</sup>：

其一是「法內在的評價法學」。

有關法律解釋與法律漏洞補充，不僅重視立法者之見解與決定，也應重視貫穿整體法律秩序，而具有妥當性之客觀的法律目的與客觀的法律原則；再者，有關超越制定法的法律漏洞補充或發展性的法的形成（亦即形成新的法律制度或制定法之訂正），也仍應在制定法之外而屬於法之內的思考，亦即必須基於交易社會之不可避免的需要、事件之本質、法律倫理性原理等，作為其立論基礎（此為德國學者Karl Larenz教授之見解）<sup>18</sup>。因此，可說是一種「法內在的評價法學」或因其重視一般法意識為特色，故稱之為「法意識內在的評價法學」（rechtsimmanente Wertungsjurisprudenz）<sup>19</sup>。此種評價法學認為法律學應取向於價值的思考，基於價值原理建構法律理論<sup>20</sup>。

其二是「社會內在的評價法學」。

德國學者Esser教授主張將社會之中典型標準（通常商人或公平

<sup>17</sup> Fikentscher, Methoden des Rechts, III 1976, S. 405 ff.

<sup>18</sup> Larenz, Grundformen wertorientierten Denkens in der Jurisprudenz, FS f. W. Wilburg, 1975, S. 217 ff.

<sup>19</sup> 青井秀夫，前揭書，頁319。

<sup>20</sup> 青井秀夫，前揭書，頁330。

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11714>

國家圖書館出版品預行編目資料

現代財稅法原理／陳清秀．-- 三版．--

臺北市：元照，2020.06

面：公分

ISBN 978-957-511-319-3（平裝）

1.稅法

567.023

109004598



元照出版

搶先試閱版

# 現代財稅法原理

5C185RC

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 800 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 2015 年 9 月 初版第 1 刷  
2020 年 6 月 三版第 1 刷

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-957-511-319-3

大學  
用書

# 現代財稅法原理

本書對於憲法在財稅法領域之適用、租稅法基本原理以及稅捐稽徵法各項重大問題，進行理論體系分析探討，可使讀者理解稅法的基本法理，並培養讀者解決稅法問題之能力。

內文章節可作為大學講授稅法總論之補充教材，亦可供法官、律師以及實務界人士辦案之參考，並可作為準備國家考試稅法科目之參考用書，具有理論及實用價值。

本次改版增加財政法篇有關特種基金之指導原則與公共債務法學體系兩篇文章，對於全書內容也配合法規更新，並增補最新實務見解，期能符合最新法規及實務發展趨勢。



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



5C185RC

ISBN 978-957-511-319-3



9 789575 113193

定價：800元



元照網路書店



元照讀書館