

刊登於法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 1-33 頁。

## 稅法上「經濟觀察法」的適用及其界限 —兼論錯誤的實質課稅「原則」(下)\*

李惠宗\*\*

### 目次

#### 壹、緒論

#### 貳、經濟觀察法的發展歷史

##### 一、德國帝國稅法通則的年代—經濟觀察法的誕生

##### 二、納粹帝國時代—一段納粹的濫用史

##### 三、現行德國租稅通則的規定及其意旨

##### 四、經濟觀察法的性質

#### 參、稅法與一般法律用語的解釋方法

##### 一、獨立說

##### 二、統一說

##### 三、目的適合說

#### 肆、我國稅制下的經濟觀察法

##### 一、學者見解

##### 二、財政部的解釋函令

##### 三、行政法院判決下的經濟觀察法

##### 四、司法院大法官解釋

#### 伍、經濟觀察法的立法—稅捐稽徵法第12條之1

#### 陸、經濟觀察法適用之時機

##### 一、經濟觀察法適用之前提

##### 二、經濟觀察法應有利與不利皆適用於納稅義務人

##### 三、經濟觀察之標的是「利益交換的整體經濟過程」

#### 柒、經濟觀察法適用的界限

##### 一、適用經濟觀察法應屬例外

\* 本篇文章分兩期刊登，本期(下)刊載之部分，為目錄當中的「陸、經濟觀察法適用之時機」、「柒、經濟觀察法適用的界限」、「捌、我國稅捐實務上經濟觀察法誤用案型舉隅」、「玖、結論與建議」及參考文獻。

\*\* 國立中興大學法律學系教授。

二、經濟觀察法的結論不得作為漏稅罰的證據

三、適用經濟觀察法後的舉證責任

四、不得以經濟觀察法扭曲當事人的真意

捌、我國稅捐實務上經濟觀察法誤用案型舉隅

一、Hang Ten案—應適用經濟觀察法而未適用者

二、捐贈公設保留地案—不應適用經濟觀察法而適用

玖、結論與建議

一、結論

二、納稅者權利保護法第7條第2項的修正建議【法令月刊第69卷第1期，2018年1月，第1頁】

## 摘要

在德國所發展出來的「經濟觀察法」，旨在作為稅捐規範的「目的解釋」之方法。「經濟觀察法」所觀察的標的是「總體經濟過程」，通常適用於「防杜濫用私法形成自由的脫法避稅行為」的問題。但經濟觀察法在納粹時期受到嚴重的濫用，在現行的德國租稅通則上並沒有一般化的規定。德國稅捐實務上，使用此一觀察法，慎之又慎，僅有納稅人濫用私法上交易的偽裝形式，意圖規避稅賦等例外情形時，才會適用。經濟觀察法並不是一項「原則」，更不可以稱為「實質課稅『原則』」。此一觀察方法，經由日本轉介到臺灣來，居然蛻變成「實質課稅原則」，是一項「習焉而不察」的錯誤。「實質課稅」的概念訂入稅捐稽徵法第12條之1後，更形成稅捐稽徵機關濫用的淵藪，加深稅法「斧鋸」的作用。行政法院法官對於稅法通常無專攻，容易被稅捐稽徵機關誤導，加上「實質課稅原則」所頂起來的「氣勢」，幾與「稅捐法定主義」相當，故行政法院法官被誤導者居多。

## 關鍵詞：

德國租稅通則、租稅規避、總體經濟過程、目的解釋、濫用法律形式、漏稅罰、Hang Ten、公共設施保留地

## 陸、經濟觀察法適用之時機

### 一、經濟觀察法適用之前提

經濟觀察法系用於「納稅義務人濫用私法形式而獲得稅捐的規避，同時使國家喪失財政上應有的收入」的類型上，亦即適用實質經濟觀察法有三個要件：

#### (一) 濫用私法形式

基於私法自治原則，當事人間的私法交易本有選擇之自由，此亦為人格發展之自由的一環（司法院釋字第 580 號；第 576 號；第 578 號；第 643 號理由書；第 716 號理由書），也是經濟自由權的表現，稅捐機關首先亦必須加以尊重。但此種交易若負有稅捐債務，則濫用私法形式，以規避稅法所未規定的稅捐利益，亦屬法所不許。但稅法對於當事人間的私法行為的屬性，毋寧應先尊重當事人的意思，而不是先否定當事人的真意。若當事人間沒有濫用私法形式以圖規避稅捐債務的「表現證據」時，就沒有適用經濟觀察法之餘地。換言之，適用經濟觀察法的第一個前提是，有證據顯示可能濫用私法形式（德文用語稱為「rechtliche Gestaltung」，即「法律形成」）。

#### (二) 當事人因該私法形式而規避稅捐並獲得經濟上利益

稅捐債務就國家而言，係屬法定公法上債權，透過稅法規定（稅捐法定主義【**法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 2 頁**】義）針對私法上財產的流動，例如買賣（營業）、贈與、租賃、薪資支付等行為，在符合法定的構成要件下所課以人民之公法上債務。

稅捐規避必須納稅義務人「主觀上具有規避稅捐之意圖」<sup>64</sup>，若人民（基於節稅之意思）不願發生構成要件事實，則不可以經濟觀察法否定當事人間的意思表示。例如我國所得稅法上的諸多規定，對於結婚後的配偶，常有懲罰性的規定<sup>65</sup>，則當事人選擇不結婚，但仍然經營「婚姻生活」（同居共財），或「同性戀家庭」<sup>66</sup>，則不能以其有經營婚姻生活的經濟實質（共同生活，支出減少），而認定其屬稅法上的配偶關係。

如果人民透過合意的方式，直接或間接使納稅義務人本人或其親近之第三人產生一種非稅法所預定經濟利益<sup>67</sup>，則屬稅捐規避，此時即可啟動經濟觀察法，審視該行為是否「具有規避稅捐」的主觀意圖，並因此獲得經濟上利益。至於稅捐規避的類型相當多

64 柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁 59。

65 有關所得稅法對婚姻具有懲罰性效果的規定，請參王燕森（2017），《綜合所得稅扣除額制度之探討》，國立中興大學法律學系碩士在職專班碩士論文，頁 69-74、118-124。

66 雖然司法院釋字第 748 號解釋認為，民法「未使相同性別二人，得為經營共同生活之目的，成立具有親密性及排他性之永久結合關係，於此範圍內，與憲法第 22 條保障人民婚姻自由及第 7 條保障人民平等權之意旨有違。」但本號解釋並未宣示應保障「同性婚」，修改民法或立專法，仍屬立法可以選擇的模式。在未有明確立法作為之前，稅捐稽徵機關亦不可認定同居共財之同性戀者係屬配偶，從而適用婚姻後的規定。

67 柯格鐘，前揭註 64，頁 58。

樣，不一而足<sup>68</sup>，以納稅義務人是否獲得稅法所未規定的稅捐利益而定。

### (三) 國家稅捐債權因此遭受到損失

以經濟觀察法作為稅法上的審查工具，通常係因當事人透過私法行為的方式，規避了稅捐債務獲得經濟利益，並「因而」使國家財政應有的收入受到減損。以不當得利的法理來看，此種情形，相當於人民濫用私法行為模式，獲得不當利得，卻使國庫受損，故須由稅捐稽徵機關進行調整。若國庫並未受到任何減損，當事人因其他事由，減少支出或獲得經濟利益的增加，經濟觀察法就無用武之地。故德國租稅通則第 42 條第 2 項後段才會規定：「**租稅義務人能證明所選擇之形成，具有在整體關聯上為重大之租稅外理由者，不適用之（租稅規避之規定）。**」

然稅法並不禁止當事人規避稅捐，只是令其規避行為在稅法歸於「無效用」，而不發生稅捐免除的效果而已，未必會因此產生「短漏稅」或「逃漏稅」的結果。「短漏稅」或「逃漏稅」行為責任的追究，則須另行認定是否有故意或過失（行政罰法§7）<sup>69</sup>。【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 3 頁】

## 二、經濟觀察法應有利與不利皆適用於納稅義務人

經濟觀察法不是為了國庫收入而存在的理論，而係「量能課稅」與「賦稅公平」所衍生的理念，雖然實際操作上，適用經濟觀察法通常對納稅義務人較為不利。然者，此一理論既屬稅法解釋的原理，應該有利與不利皆適用於納稅義務人<sup>70</sup>，此一觀察方法不是賦予稽徵機關可以在稅捐法定範圍外課稅，故經濟觀察法不能僅用於有利於國庫收入之案型<sup>71</sup>。

最高行政法院 98 年度判字第 825 號判決稱：

「再依行政程序法第 9 條、第 36 條規定及基於實質課稅原則，稽徵機關於調查課稅事實時，自應依職權調查證據，並就有利及不利納稅義務人之事證，一律注意，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧。」

本件判決稱：「基於實質課稅原則，……就有利及不利納稅義務人之事證，一律注意」，雖然本文不贊同此一判決使用「實質課稅原則」，但若改以經濟觀察法審查該事件之經濟流程，其結論亦復相同，值得贊同<sup>72</sup>。

68 柯格鐘，前揭註 64，頁 60-64。

69 但在德國則須有「故意」或「重大過失」才有處罰問題。

70 柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁 65；陳清秀（2011），〈營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討—評析最高行政法院 98 年判字第 1061 號判決〉，《月旦法學雜誌》，189 期，頁 232、238。

71 黃士洲（2011a），〈實質課稅與租稅法律主義、舉證責任、協力義務之關係〉，《實質課稅與納稅人權利保障》，頁 97。

72 類似判決意旨，參最高行政法院 98 年度判字第 211 號判決、最高行政法院 95 年度判字第 1519 號判決及最高行政法院 92 年度判字第 1389 號判決。



### 三、經濟觀察之標的是「利益交換的整體經濟過程」

所謂經濟觀察法的「標的」應該是「利益交換的整體經濟過程」，所以德國租稅通則第 42 條第 1 項第 3 句使用的用語為“wirtschaftliche Vorgängen”(經濟過程)。運用經濟觀察法的場合，不是通常的狀態，也與基本權的實現無關，而是特殊場合，例如透過特殊安排、經過複雜的交易流程、或多方通謀為虛偽意思表示，從各階段來看，都是一個簡單而合法的過程，但從「宏觀」的角度來看，經濟利益的流向，有跡象顯示，朝特定的方向流入，亦即經濟觀察法的「標的」是「經濟利益交換的總體過程」，而不是切香腸式的「逐段交易流程」。正因為「逐段交易流程觀察」每段都合法，但總體來看，經濟利益流向是不合乎常理的(例如巧取安排的分割共有物)；相反過來，也有「逐段交易流程觀察」，看起來是不合乎「規定」或「慣例」，但整體經濟過程並沒有溢出規範的範圍(例如下述的 Hang Ten 案)。如果經濟觀察法不作總體觀察，就沒有存在的價值。亦即，採取經【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 4 頁】濟觀察法，就不應該採用「微觀」的觀點<sup>73</sup>。

### 柒、經濟觀察法適用的界限

稅法上經濟觀察法本質上旨在解決人民與國家間，針對特定交易的經濟流向，是否以及如何課稅的問題，但此種觀察方法，並不直接導出「課稅原則」。經濟觀察法本質「具有限制稅捐稽徵機關的功能，不是擴大稽徵機關的權限」，但在我國稅捐稽徵實務操作下，反而成為稅捐稽徵機關濫用的泉源<sup>74</sup>。此種結果不但違背法解釋論的意旨，更嚴重違反租稅法律主義。

法理上，經濟觀察方法適用應有以下之界限。

#### 一、適用經濟觀察法應屬例外

「實質課稅」不是一項原則，應嚴格適用。蓋若屬「原則」，則基於法學方法論之「原則規定，從寬解釋」，則此一概念便可以無遠弗屆地使用，此正為實務上濫用之所由生也。

規範上，運用經濟觀察法必須針對特定案件，有明顯證據懷疑其有規避稅賦情形，站在「經濟實質利益歸屬」的立場，進行「特別的調查」及「涵攝」。故經濟觀察法是一種例外，係「一種稅捐法上的特殊觀察方式」<sup>75</sup>，必須在納稅義務人與第三人交易間，

73 黃士洲(2010a)，〈稅法實例研析：第五講—加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰(上)〉，《月旦法學教室》，89 期，頁 66。

74 有學者認為，我國實務上對實質課稅原則有幾種濫用或誤用的形態，包括：(一)實質課稅原則不當的適用—稅捐規避行為概念之過度使用；(二)適用實質課稅原則之方法不當；(三)適用實質課稅原則之邏輯前後不一；(四)利用實質課稅原則施以處罰；(五)應適用而未適用實質課稅原則等類型。柯格鐘(2009b)，〈論實質課稅原則〉，臺北市政府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁 286-290。

75 柯格鐘(2012)，〈實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 133。

從表面證據上來看，各階段皆屬合法，但整體經濟流程來看，存有規避稅捐的可能性<sup>76</sup>，從而納稅義務人有獲得稅捐的經濟利益（包括稅捐優惠或減少稅課），並使國庫公法上債權受到損害，才會適用經濟觀察法。由於係屬例外狀況<sup>77</sup>，故應適用「例外規定，從嚴解釋」的法則<sup>78</sup>。而啟動經濟觀察法，基本上係法治國家為遂行「量能課稅」及「賦稅公平」原則，不單單為了增加國庫收入。

經濟觀察法應作為一種稅法解釋的【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 5 頁】原則，屬三段論法中大前提的地位，但不能取代稅捐法定主義，基本上不應超過文義範圍而為解釋。「縱使」可能超越文義範圍，透過法律漏洞的填補，亦屬極端例外。如果稅義務人選擇之法律形式確實有商業上正當理由，則應尊重納稅義務人的經濟活動自由，沒有理由動輒假「經濟觀察法」之名，行濫行課稅之實<sup>79</sup>。柯格鐘氏即憂心忡忡表示<sup>80</sup>：

「本文反對，將實質課稅原則當作一種事實認定的方法，蓋因此舉將使得稅捐稽徵程序，特別是在我國稅捐實務上，稅捐機關應依職權調查證據以認定事實的程序法相關官定……均將被掏空而因此形成具文。蓋實質課稅原則倘若作為事實認定的方法，會讓稅捐機關非常容易在個案之稽徵程序中，傾向逕以本條作依據……對於稅捐機關而言，係屬最簡單也最容易主張。」

由於經濟觀察法係屬例外的情形，故實施經濟觀察法之構成要件，即納稅義務人有規避稅賦之虞時，應由稅捐稽徵機關負舉證責任，此為「核實課稅原則」。

## 二、經濟觀察法的結論不得作為漏稅罰的證據

個案上，縱使可以採用經濟觀察法作成符合課稅構成要件之涵攝，亦不可以直接將經濟觀察法所獲致的結果，作為處罰人民逃漏稅的證據。經濟觀察法只是確認經濟上的事實，符合稅法上的構成要件事實，並未阻止納稅義務人間本來預設的（民法）法律效果。

經濟觀察法是一觀察經濟利益流向的問題，作為判斷某些經濟事件是否具有符合稅捐構成要件的可能性，其本身「不是證據方法」，更不可以用「經濟觀察法」作為逃漏稅的「補強證據」。

「經濟觀察法」是稅法解釋的方法，不是「證據方法」本身。證據方法僅有「人證」、「物證」及「書證」，各種證據方法都有證據資格上之「證據能力」及證據評價上的「證

76 柯格鐘（2009a），〈稅捐規避及其相關概念之辨正〉，《月旦財經法雜誌》，19 期，頁 67-101。

77 故柯格鐘認為：「稅捐機關應盡量避免實質課稅原則之稱呼，改用德國法上之經濟觀察法。」見柯格鐘，前揭註 75，頁 135。

78 李惠宗（2014），《案例式法學方法論》，2 版，頁 274。

79 陳清秀（2010b），〈量能課稅與實質課稅原則（下）〉，《月旦法學雜誌》，184 期，頁 108。

80 柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁 43。

據證明力」的問題。透過經濟觀察法直接否認當事人私法意思的效力，而將該「私法上」特定事實解釋成另一個「稅法上」的要件事實，例如對於醫療上屬於無效救助的臨終病人之「高額投保」行為，可以涵攝為「贈與」的構成要件（最高行政法院 97 年度判字第 81 號判決）。此種案型可以否定其屬「保險」的性質，而改涵攝為「贈與」，從而可課贈與稅，但不應直接成為科處罰鍰之證據<sup>81</sup>。

是以經濟觀察法本身不可以作為一種證據，經由經濟觀察所認定的事實，【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 6 頁】固然會產生特定的法律效果（補稅），但不必然導致納稅義務人有故意或過失逃漏稅，從而必須「加罰」的問題。亦即經濟觀察法僅能夠作為否認稅捐規避的私法效力，而要求「補稅」，但不可直接作為「加罰」的依據。

納稅義務人短漏稅捐或逃漏稅所應具備的「構成要件」，包括違反個別稅法（所得稅法、營業稅法）的構成要件事實及故意或過失的主觀意思，應另外由稅捐稽徵機關負舉證責任。簡言之，經由「經濟觀察法」所形成的「補稅」義務，不可以直接產生「加罰」的效果，納稅義務人受處罰的個別要件，必須經過另外舉證的程序<sup>82</sup>。

學者陳敏即表示<sup>83</sup>：

「規避租稅與逃漏租稅 (Steuerhinterziehung) 不同。稅法並不禁止規避租稅之行為。規避租稅之行為並不當然構成違反租稅秩序或逃漏租稅之行為。惟租稅義務人對於判斷有無租稅規避所必要之事實，有為完全及真實說明之協力義務 (德國租稅通則第 90 條第 1 項第 2 句參照)。租稅義務人於稽徵機關調查事實時，如違反配合闡明事實之義務，致使稽徵機關無以發現規避租稅之事實真相，而得依本條規定加以調整時，亦成立德國租稅通則第 370 條所規定之逃漏租稅罪。……不能因有非習見之法律形式，即一概推定為租稅規避。」

是以，縱使被認定為租稅規避，而由稅捐稽徵機關以經濟觀察法認定為，屬應課稅之事實，固應「補稅」，排除納稅義務人所使用法律形式在稅法的效力（例如假買賣，真贈與），不必然會有逃漏稅「加罰」的法律效果。

目前納稅者權利保護法第 1 條第 7 項就此有明文規定：

「第 3 項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」

換言之，透過一定的條件（惡意隱匿、虛偽陳述），才可以認定濫用私法形式而有逃

81 「基於實質課稅原則，『原則上』僅能命納稅義務人補繳相關稅捐，而不應對之處以罰鍰或甚至課以罪刑。」引自柯格鐘 (2007)，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 100。

82 李惠宗 (2012b)，〈實質課稅可以作為逃漏稅之證據嗎？—兼論實質課稅適用上的界限〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 86-95。

83 陳敏 (2014)，《德國租稅通則》，頁 67-68。



漏稅的處罰，本項規定符合經濟觀察法的本質，本項也是「納稅者權利保護法」中真正具有保護納稅義務人效果的規定。但有問題的是，但書中的「致使稅捐稽徵機關短漏『核定稅捐』者，……」，應解釋為「短漏『法定稅捐』者」，才屬正確，已如前述。

實務上依據營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款，將「核定應補徵之應納稅額」視為「漏稅額」；且實務上，只要有「應補徵稅額」，就必須處以「漏稅罰」。此種作法與法理不合，且【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 7 頁】此種處罰僅以「施行細則」為依據，大有違反「國會保留原則」之疑義<sup>84</sup>。此種規定不但「形式合法性」不足，更不具有「實質正當性」<sup>85</sup>。針對同一事實，徵納雙方具有不同「法律性質」之認定，特別是基於稅捐稽徵機關的經濟觀察法所產生的不同認定，其結果只要有「補稅」，必須連帶有「加罰」的效果，與「苛政」無異。目前透過納稅者權利保護法的規定，予以排除該規定的適用，應屬正辦。

### 三、適用經濟觀察法後的舉證責任

適用經濟觀察法的案件，必然是較為特別的案件，且具有「不利於納稅義務人」之趨勢，包括稅捐稽徵機關主張當事人間通謀虛偽意思表示、違反公序良俗（無效或即將無效），納稅義務人在整體經濟過程中實質上保有其經濟成果，或有稅捐規避之意圖、濫用法律形式使納稅義務人本身或第三人獲得稅法所未規定之稅捐上利益等，均應由稅捐機關負實質舉證責任<sup>86</sup>。

就此，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項規定：「前項租稅規避及第二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。」應屬正確的規定，納稅者權利保護法第 7 條亦有相同規定。

但稅捐機關實踐上卻未完全遵循，因為實務上稅捐機關僅以經濟觀察法為租稅構成要件事實之認定後，即認為已盡舉證責任。行政法院通常亦不再要求稅捐稽徵機關就其他事實負舉證責任。

### 四、不得以經濟觀察法扭曲當事人的真意

由於實務操作經濟觀察法，大部分都是稅務機關基於「財政收入」的理由，或基於所謂「愛國心」的驅使，致使經濟觀察法受到大量的濫用，反而變成是侵害人民最嚴重的租稅工具。

雖然，實務上不乏「三角買賣」以行規避「贈與」之案型，或土地共有人間利用共

84 柯格鐘（2015a），〈論依法課稅原則之解釋方法（上）〉，《興大法學》，17 期，頁 38、40。

85 李惠宗（2009），〈稅法規範的形式合法性與實質正當性—釋字第 660 號及釋字第 657 號解釋及相關稅法解釋評析〉，《法令月刊》，60 卷 7 期，頁 24。

86 柯格鐘（2009b），〈論實質課稅原則〉，臺北市府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁 332。



有物「合併、分割」的方式以規避土地增值稅者，可以適用「經濟觀察法」<sup>87</sup>，但並不是所有近親間財產的【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 8 頁】交易，或大額金錢的流動，都可以「優先」適用經濟觀察法。本文認為，基於尊重當事人私法自治精神，除非表面證據「足以」證明有濫用私法形式以行規避稅捐的「意圖」及「行為」，否則稅捐稽徵機關不應扭曲當事人的經濟上意思表示。

## 捌、我國稅捐實務上經濟觀察法誤用案型舉隅

經濟觀察法雖不應以實質課稅原則稱之，但對於規避稅捐的案型的確有調整的功能。然稅捐稽徵機關卻往往基於「有利於國庫」之思維。從實務經驗來看，稅捐稽徵法第 12 條之 1 的經濟觀察法入法後，反而加深稅法「斧鋸」的作用，加上行政法院大部分不加審查，遂成「稅災」頻傳。茲舉二例說明。

### 一、Hang Ten 案—應適用經濟觀察法而未適用者

#### (一) Hang Ten 公司的經營策略

Hang Ten(漢登)案係香港的四家服飾業者在臺灣設立的分公司之一(以下簡稱 Hang Ten 公司)<sup>88</sup>，分別銷售運動、休閒服飾。其在臺灣的銷售方式並不是直接租賃店面營業，而是找「合作店」，與合作店成立「買賣契約」，以銷售服飾金額的一定比率(11%至 22%不等，以下舉例假設為 20%，即銷售 1,000 元，200 元作為租金)抵作「租金」(類似百貨公司的專櫃銷售的「先銷後進」<sup>89</sup>)。

銷售過程中，由合作店仿照百貨公司專櫃「先銷後進」方式開立發票，先由合作店直接開立全額發票給消費者，例如銷售 1,000 元之商品(未稅)，合作店即開出 1,050 元(=1,000+50)之發票(1,000 元之 5%之營業稅)予消費者。Hang Ten 公司則另外開出 800+40 元的銷售發票給合作店作為進貨憑證(1,000-200=800，外加 800 元之 5%的營業稅 40 元)，最後合作店核實申報 50 元銷項稅額、40 元進項稅額，實際繳納營業稅 10 元(即 50-40，等於收入相當於租金之 200 元的 5%的營業稅)。各合作店及 Hang Ten 公司，二者合計負擔 50 元的營業稅。如此政府稅收並未短收，此為徵納雙方所不爭執。但開立發票的流程是合作店先開出(先銷)，再由 Hang Ten 公司補餘額的發票(後進)。

本案若以「逐段交易流程觀察」，看起來是不合乎「規定」或「慣例」，但整體經濟

87 財政部(92)年台財稅第 910456303 號解釋令：「有關不動產所有人經由第三人移轉不動產予定人(通稱三角移轉)之案件，如經查明其移轉予第三者以及第三者移轉予特定人之有償行為係屬虛偽者，應依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定課徵贈與稅，並依同法第 46 條(故意逃漏稅 1-3 倍)處罰鍰及依稅捐稽徵法第 41 條(5 年/6 萬以下罰金)追究刑事責任，其有教唆或幫助者，亦應依稅捐稽徵法第 43 條(3 年/6 萬以下罰金)追究刑事責任。」

88 四家業者分別為：Hang Ten(漢登)、捷時(Giodano)、銀鯨(Baleno)、捷領(Bossini)。

89 一般的買賣業，係以「先進(貨)後銷(貨)」的方式，售出貨物，才開立發票。而百貨公司的「先銷後進」係指，由百貨公司就貨物銷售先開立發票，專櫃供應商才於結算期屆至時，就百貨公司已開立之發票之貨物，再開立進貨發票給百貨公司，與一般的買賣業者順序不同。

過程並沒有造成任何短漏稅【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 9 頁】額。但國稅局認為，Hang Ten 公司的合作店不是百貨公司專櫃，未經核准，不可以「比照百貨公司專櫃」方式開發票。因為依照財政部的規定（不是法律的規定），要採取百貨公司「先銷後進」的方式開發票，必須事先取得財政部之核准（此非法律規定，只是財政部的函令要求）。國稅局認為 Hang Ten 公司，沒有依據財政部規定事先獲得許可，故開發票的流程，不可以比照百貨公司專櫃，從而認定其有逃漏稅，「補稅」「加罰」高達 5 億餘元。然而此一冤枉之結果，正是沒有使用宏觀的經濟觀察法所致。

## （二）國稅局的課稅策略

國稅局認為，本案合作店不是「百貨公司」，沒有直接取得貨物所有權再銷售，就不可以直接開立發票給消費者，Hang Ten 公司自行收款，卻依百貨公司專櫃銷售方式由合作店開立發票給消費者，與財政部（91）年台財稅字第 910453902 號函釋<sup>90</sup>不符。國稅局主張，Hang Ten 公司其與合作店的關係應為「租賃關係」，即合作店「租店」給 Hang Ten 公司，應該直接開立租金收入之發票予 Hang Ten 公司，再由 Hang Ten 公司直接開立發票給消費者，沒有經過財政部核准<sup>91</sup>，不可以採用百貨公司專櫃「先銷後進」方式，由合作店開立發票給消費者。

既然 Hang Ten 直接收取售貨價金，未開立全額發票，僅開立銷售額減除租金比率的發票，則有逃漏相當於租金部分的發票。另依財政部（89）年台財稅字第 890457254 號函稱：「查獲短漏報營業額後，其後補之進項憑證不得進行扣抵」，亦即如果改定 Hang Ten 公司為應開立發票給消費者之營業人，合作店其後再開出的租金發票，亦不准 Hang Ten 公司扣抵。於是，根據幾個函釋（不是依據法律的規定），Hang Ten 公司必須付出 5 億餘元作為逃漏稅的代價，雖然政府稅收未有絲毫的損失。

本案雖然政府稅收沒有損失，但國稅局仍以 Hang Ten 公司未開立足額發票給消費者，也未取得合作店租金發票，故認定該公司等逃漏稅，故應「補稅」並「加罰」。國稅局將當事人並非為了稅務規劃的「買賣契約」模式直接擬制為「租賃契約」，不但扭曲當事人的原意，也使臺灣稅制在國際間留下罵名。

但各地高等行政法院及最高行政法院（98 年度判字第 1061 號判決等）<sup>92</sup>，對於國稅局錯誤的認定，並無能力加【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 10 頁】以糾正，最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決即認為：

「上訴人向各合作店承租營業場所銷售系爭貨物，各合作店向其收取租金，則銷售

90 此函釋「係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該項營業行為之銷售貨物人。」本函釋亦經司法院釋字第 685 號解釋肯認為合憲。

91 財政部(77)年台財稅字第 761126555 號函釋。

92 各案歷審判決字號，見張美惠（2015），《實質課稅原則之研究—從合作店營業稅爭訟案件談起》，頁 191，表 2。

額加租金合計 3,308,069,828 元，實為上訴人實際銷售額，各合作店雖開立實際銷售額之統一發票予消費者，實際僅報繳部分銷售額（即其租金收入）；而上訴人僅開立銷售額部分之統一發票予各合作店，卻漏報租金部分，上訴人與其各合作店不符百貨公司採專櫃銷售貨物方式，卻以百貨公司開立統一發票方式辦理，已違反上開規定且嚴重影響營業稅之稽徵秩序；雖各合作店並無漏報銷售額（租金部分），惟此部分應開立統一發票予上訴人，卻開立予消費者，核有未依規定給予憑證之違章，而上訴人銷售貨物予消費者，未依實際銷售額開立，核有未依規定給予憑證之違章，而租金部分之銷售額則為漏開統一發票漏報銷售額之違章，且上述之漏稅罰（租金部分）與未依規定給予他人憑證及未依規定取得憑證（租金部分）之行為罰，係分別針對不同行為、不同對象之處罰，處罰之性質與種類均不相同，自應分別處罰，而無漏稅罰與行為罰擇一從重處罰之餘地，上訴人之上開主張亦無可採。」

本判決基本上仍以 Hang Ten 公司開立發票流程論證納稅義務人「已違反上開規定且嚴重影響營業稅之稽徵秩序。」但此種開發票的流程，只是不符合財政部慣例上的要求而已，還違反了什麼「稽徵秩序」？

### （三）本文評釋

#### 1. 營業稅的本質

我國加值型營業稅的本質是「消費稅」，應以終端消費者所支付的對價的一定比例（我國規定為終端消費價格的 5%<sup>93</sup>）作為課稅依據。稅捐稽徵程序上，營業人只是「代徵」而已，亦即，對於單筆消費而言，各階段的營業人只是「代收代付人」，國家對於此種消費稅的債權，表面上係對各階段的營業人課徵，實則不過是「單一債權」，營業稅額不得超過國家自定的「上限」（5%），且此一義務不應對營業人的營業活動形成財務上的額外負擔<sup>94</sup>，稱為稅法之「中立性」，為立法論上「體系正義」的立法一貫性原則的問題<sup>95</sup>，司法院釋字第 688 號解釋即稱：

「依營業稅之制度精神，營業稅係【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 11 頁】對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。」

93 各國對營業稅的稅率有自主決定權，我國定為 5%；中國大陸 17%；日本 8%；韓國 10%；新加坡 7%；英國 20%；德國 19%，相較之下，我國的營業稅稅賦相當低。

94 黃士洲（2010a），〈稅法實例研析：第五講—加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰（上）〉，《月旦法學教室》，89 期，頁 64-65。

95 李惠宗（2012a），〈富者的原罪？—從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論檢討股票孳息他益信託課稅的立法選擇〉，《法令月刊》，63 卷 5 期，頁 1-24。



故營業稅的課徵，應以終端消費價格的 5%作為上限，不應發生「國家總體稅收未短少，卻要求各階段的納稅義務人『補稅』」的現象。此種結果，並非營業稅法本身規定有問題，而是個案或類型的「個案法律適用的違憲」<sup>96</sup>。此種個案適用的違憲，我國迄今為止，並無如德國針對個案判決違憲審查的「憲法訴願制度」<sup>97</sup>，所以幾乎沒有「翻盤」的機會。本案對於企業的賦稅人權造成極深的傷害。而此種「多階段稅捐義務」的形成，曾經受到最高行政法院的見解的加持。

## 2. 最高行政法院支持「多階段稅捐義務」的形成

國稅局基於「課稅慣性」，要求每一「進項」與「銷項」階段皆應形成納稅義務，其實並不是營業稅法的要求，只是一種便利勾稽的流程而已，既不是法律規定，也談不上「稽徵秩序」。但就此而論，改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議曾經決議，給予支持：

「……營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」

本案國稅局將經濟過程分割成數個階段，使之單獨成立稅捐債權，除了不符合「加值型營業稅」作為「消費稅」的法理外<sup>98</sup>，也不符合「經濟觀察法」以整體經濟過程作為觀察的標的。但此種【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 12 頁】錯誤，透過最高行政法院決議卻獲得加持。事實上區分為各階段之「取得憑證」或「開立憑證」（所謂「多階段課稅」），只是便於勾稽而已，並非使各階段皆產生新的稅捐債權。然而依此決議的結果，各階段皆產生新的稅捐義務，不但違反「租稅法定主義」，也不符合所謂的「實質課稅原則」。若有「多階段稅捐義務」的形成，也是在其他買斷再銷售的案型，而 Hang Ten 案並非各階段買斷再售貨的類型，所以根本：不適用「取得憑證」、「開立憑證」的「多階段課稅」類型。而決議的錯誤乃在於把納稅義務人違反「取得憑證」或「開立

96 黃士洲（2010a），〈稅法實例研析：第五講—加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰（上）〉，《月旦法學教室》，89 期，頁 67。

97 德國基本法第 93 條第 1 項第 4 款之 1 有明文規定：「一、聯邦憲法院審判左列案件：……（四）之一：任何人聲請其基本權利或其依第 20 條第 4 項、第 33 條、38 條、101 條、103 條及 104 條所享之權利遭公權力損害所提起違憲之訴願。」此一規定，即為「個案裁判違憲審查的訴訟」，我國憲法學上普遍稱為「裁判憲法訴願」。

98 針對本件 1998 年的決議之批判，參黃俊杰（2010），〈加值型營業稅非形式階段課稅—以合作店及供應商之經營模式為例〉，《稅務旬刊》，2128 期，頁 19。

憑證」義務，直接擬制為「漏稅」，此已違反司法院釋字第 337 號解釋意旨<sup>99</sup>：

「營業稅法第 51 條第 5 款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍至 20 倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。」

如果納稅義務人因為未「取得憑證」或未「開立憑證」因而短漏稅捐，固然應可分階段追究其逃漏稅責任，但如果從整體經濟過程觀察，雖然「取得憑證」或「開立憑證」的階段義務有所違背，但最後經濟流程明顯已經完成「營業稅」的繳稅義務，就沒有理由認為業者有逃漏稅捐，則何以又能處以逃漏稅之處罰？換言之，此一決議係針對「通常有漏稅結果」的處罰模式而論，對於類似百貨公司「先銷後進」開立發票的模式，根本不適用。從法學方法論來看，該決議結論有「隱藏漏洞」的情形<sup>100</sup>，乃屬「規範過廣，應除外而未除外」的狀況，其解決方法，應限縮其適用範圍，對於透過經濟觀察法，結論上沒有短漏稅捐的案型，應予以除外。然而，該決議仍作為一項原則繼續受到實務的濫用。

此一錯誤先由實務上的財政部以函釋形成，透過行政法院的加持，一直被稅捐稽徵機關複製。此等嚴重的違法與錯誤<sup>101</sup>，儘管層出不窮，但行政法院不但無法發揮監督的效果<sup>102</sup>，甚而造成「傷害加深」的效應，正所謂：「刀，殺人有限；例，殺人無窮。」一個錯誤的見解，不斷被複製，所造成的制度性災難（或稱系統性傷害），的確不可小覷。但後來司法院釋字第 642 號解釋有糾正性的解釋：

「財政部……函示，營利事業未【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 13 頁】依法保存憑證，須於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，始得免除相關處罰，其與本解釋意旨不符部分，自本解釋公布之日起，應不予援用。」

然本號解釋僅以「限縮適用範圍」的「合憲解釋」方法宣告稅捐稽徵法第 44 條的合憲，並未對把納稅義務人違反「取得憑證」或「開立憑證」義務，直接擬制為「漏稅」的錯誤，予以直接挑明，故實務上此種錯誤一直重複發生。

稽徵實務上因有此一決議得加持，一直勇往邁進，甚至本案最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決，除引用 1988 年的「百貨公司專櫃函釋」，認為「不符百貨公司專櫃銷售型態規定之要件」外<sup>103</sup>，對於國稅局引用該決議，亦未予以批駁。最嚴重的是，連司

99 黃俊杰，(2010)，〈加值型營業稅非形式階段課稅—以合作店及供應商之經營模式為例〉，《稅務旬刊》，2128 期，頁 20。

100 李惠宗 (2014)，《案例式法學方法論》，2 版，頁 300、310。

101 針對本件 1998 年的決議之批判，參黃俊杰，前揭註 99，頁 19-20。

102 行政訴訟法第 1 條開宗明義規定：「行政訴訟以保障人民權益，確保國家行政權之合法行使，增進司法功能為宗旨。」行政法院的本質功能，應該監督行政權的合法行使。

103 陳清秀 (2010c)，〈百貨公司合作店之營業稅法律問題探討—評析最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決〉，《稅

法院釋字第 685 號解釋亦肯認「行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，……與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸。」

### 3. 「漏稅罰」與「行為罰」未必同一

事實上，「漏稅罰」與「行為罰」未必同一，早於司法院釋字第 337 號解釋即宣示：

「依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部……函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨……。」

該理由書即進一步說明：

「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者……因之，對同條項第 5 款之『虛報進項稅額者』加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第 44 條僅以未給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同。……行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以有漏稅事實為要件者，非必為一事。」

### 4. Hang Ten 公司財務規劃並非為規避稅賦

Hang Ten 公司之所以與合作店採用營業金額的一定比率作為租金，是因為此舉可以降低經營風險。因為如果採取「定額租金」的租店模式售貨，萬一各店經營業績不佳，Hang Ten 公司仍必須支付「定額的租金」，負擔較大。但採用銷售金額一定比率作為「租金」（買【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 14 頁】賣模式＝代銷模式），業績不佳時，可以減少租金的支付；業績很好時，合作店也有較定額租金更優惠的收入，業績更好的同時，Hang Ten 公司也可以降低銷售金額的比率（例如降至 11%）作為租金，此金額可能比定額租金為優，亦為合作店所樂意接受。如此於 Hang Ten 公司有較佳的財務規劃，也不會因為生意鼎盛，而有被眼紅的合作店（房東）收回的風險，因為彼此間已形成策略聯盟的生命共同體之關係。從經濟實質觀察來看<sup>104</sup>，固然經濟利益歸屬於 Hang Ten 等業者，但政府有關營業稅的稅收不會因為業者與合作店到底採取「租店模式」或「買賣模式」而有所區別，但企業經營之所以獲益，係因為財務策略上採取銷售額一定比率的「買賣模式」而降低經營的風險，並不是為了規避稅捐債務之規劃<sup>105</sup>。

站在業者的立場，既未逃漏任何稅捐，有何不可？此固屬一般的法律意識（法律感

---

務旬刊》，2128 期，頁 8。

104 學者柯格鐘認為，此種類型不應動用「經濟觀察法」加以調整，參柯格鐘（2009a），〈稅捐規避及其相關概念之辨正〉，《月旦財經法雜誌》，19 期，頁 88。

105 有關 Hrng Ten 等公司何以採取「銷售額一定比率」作為租金的考慮，參張美惠（2015），《實質課稅原則之研究—從合作店營業稅爭訟案件談起》，頁 204-206，有極為細緻的描述。



情)。但癥結點就在於「不符合百貨公司專櫃發票開立」的方式，誤觸國稅局的地雷，因為「百貨公司專櫃發票方式」透過財政部的函釋，創造了一些「百貨公司模式開立發票」的「要件」，需要特別「核准」才可以用「先銷後進」的方式開立發票<sup>106</sup>，Hang Ten 公司未經許可即採用此種模式，等於捋了虎鬚，是其該罰的「實質原因」<sup>107</sup>，並非取得憑證或開立發票違反何種協力義務<sup>108</sup>。當然，如果因為有人檢舉而有檢舉獎金發放的問題，又另當別論<sup>109</sup>。

而上開最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決所謂的「稽徵秩序」，其實只是開立發票流向的控制而已，與稅捐義務內容無涉，稱不上什麼「稽徵秩序」。業者是否有逃漏稅，應以經濟【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 15 頁】觀察法為準，而不是以開立發票的流向為準。一般企業的租金支出可以作為營業成本，其進項稅額可以扣抵銷項稅額，故其實際繳納營業稅之數額為「總銷售金額-租金支出」\*5%。本案跳脫以往的窠臼，將銷售金額一定比率作為租金（假設為 20%）之經營模式，在營業稅之負擔上，與定額租金方式之經營模式，完全相同，（「租金 20%之 5%由合作店負擔，扣除租金之餘額 80%之 5%由 Hang Ten 公司負擔」），政府稅收並無影響，此為企業為了降低固定租金支出的財務規劃，不是為了減低稅賦的稅務規劃，係企業上具有財務創新的效果<sup>110</sup>。

德國租稅通則第 42 條第 2 項後段也特別規定：「**租稅義務人能證明所選擇之形成，具有在整體關聯上為重大之租稅外理由者，不適用之。**」亦即，本案 Hang Ten 公司以「銷售額一定比率代替租金」的規劃，並非基於「租稅的理由」，亦即此種規劃係屬「**在整體關聯上為重大之租稅外理由**」，此種安排不應被視為有法律形式的濫用。

本文亦認為，業者如擬採取百貨公司專櫃「先銷後進」開立發票，「必須先經過財政部核准的要求，否則不得為之」的函釋（行政規則），不無違反法律保留原則之虞<sup>111</sup>，因為企業此種作法，對國家的財政收入沒有任何減損，但可以增加業者商業形式的靈活，

106 黃鴻隆（2010），〈解釋令任意套用法課稅亂源〉，《稅務旬刊》，2129 期，頁 39，質疑有關百貨公司專櫃開立發票的要件規定，增加了法律所無的要件，有違反法律保留原則之虞。

107 這種現象，其實是「法社會學」所可研究的主題，也是「法文化」的問題，在臺灣的法文化體系中到處充斥著「權威」，沒有經過許可，表示不可以。但可以質疑的是，為什麼「百貨公司專櫃發票」需要特別許可？縱使未因此而逃漏任何稅捐，亦同。亦即異於往昔的經營模式，必須取得「許可」，此為一種「權威主義」的機制。此種措施，本文質疑其有違反法律保留原則之虞。

108 本案有學者認為，其屬違反「未依法取得，且未開立憑證」的協力義務。但之所以有此結果，乃國稅局就 Hang Ten 等公司與合作店認定其屬「租賃關係」所生（改定納稅義務人），若以「買賣關係」（代銷關係）為基礎，根本不會發生所謂「協力義務」。參黃士洲（2010a），〈稅法實例研析：第五講—加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰（上）〉，《月旦法學教室》，89 期，頁 62；黃士洲（2010b），〈營業稅基本法理與漏稅判斷〉，《稅務旬刊》，2128 期，頁 26。

109 果如此，則涉及「逃漏稅檢舉獎金制度」或「查稅獎金制度」極容易造成「制度動員偏差」而產生「稅災」的問題，該制度應考慮廢除。

110 許祺昌、林志翔（2010），〈老舊課稅函令滯礙商業發展〉，《稅務旬刊》，2129 期，頁 32。

111 翁岳生（2009），〈法治行政之時代意義〉，《法治國家之行政與司法》，2 版，頁 225：「……不可以用行政規則來限制人民的自由權利。過去此種現象相當普遍……」，其實，稅法領域，財政部一直未減少直接以「行政規則」的函釋限制企業活動。

然業者缺因開立發票先後順序不同，必須承受「逃漏稅」的責任，此種「核准要件」的設定，只是「便官不便民」的方式，根本欠缺「實質正當性」。

但最高法院上開判決卻認為：「各合作店僅報繳部分銷售額（即其租金收入）；而上訴人（Hang Ten 公司）僅開立銷售額部分之統一發票予各合作店，卻漏報租金部分……」。然二者合計就是總體的銷售金額，就合作店而言，沒有任何稅捐的逃漏，Hang Ten 公司亦繳足了營業稅，就國家稅捐收入而言，亦無絲毫短徵。獲益最大的是 Hang Ten 公司在支付租金的靈活性而已，如此實難以認定 Hang Ten 公司有規避任何稅賦之意及結果。如果認定 Hang Ten 公司逃漏了銷售金額 20% 的 5%，相對地，國稅局也應退還合作店所溢繳的「20% 的 5%」，其結果還不是一樣？國家有必要製造這麼多繁瑣而無益的「多階段課稅」的程序嗎？

#### 5. 百貨公司專櫃「先銷後進」開立發票的方式有必要經過特許嗎？

本案只是因為不是百貨公司專櫃，卻以「先銷後進」的方式開立發票，而【**法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 16 頁**】此種開立發票的方式，必須事先取得稅捐稽徵機關的核准。然稅法上，是否獲得稅捐稽徵機關的核准，並非構成是否逃漏稅的要件。故本案實為開立發票的對象與從來之方式有所不同，但這樣的模式只是稽徵機關不習慣而已，並非業者逃漏了任何稅捐。本案另涉及財政部（89）年台財稅字第 890457254 號函稱：「查獲短漏報營業額後，其後補之進項憑證不得進行扣抵」，此一函釋的一個錯誤在於，該函釋本質上係針對實質逃漏稅者而適用，然本案並無逃漏稅可言，Hang Ten 公司反而係被「改定營業人」後，再依據該函釋才被擬制為逃漏稅，若 Hang Ten 公司沒有被改定，而被要求應直接開立全額發票，根本無該函釋的適用。國稅局一連串的錯誤，步步指向增加國庫收入的方向，而不是依法課稅，不是依實質經濟歷程課稅。

當事人間私法契約的訂定係屬基本權的行使，除非表面證據足以證明有濫用私法形式以行規避稅捐的意圖及行為，否則稅捐稽徵機關不應扭曲當事人的經濟上意思表示。本案即屬國稅局將 Hang Ten 公司與合作店以「銷售金額一定比率」的「買賣模式」扭曲為「租賃模式」，從而要求合作店必須開出「租金」的發票。此種強迫扭曲當事人的真意，並無正當化事由。

本案國稅局頻頻主張「應以實質經濟活動者作為銷售主體」，即意涵著使用「實質課稅原則」，雖然判決並未直接使用「實質課稅」的字眼，但亦未加糾正。如果以整體經濟過程來觀察，無論按買賣關係或租賃關係來課稅，既然國家稅收無絲毫的減損，僅以（既有的）「稽徵秩序」受到影響為由，就對業者要求「補稅」「加罰」，根本不合乎稅捐法定主義的要求。

本案的最高行政法院確定判決亦有引據改制前行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議，最後業者聲請司法院大法官釋憲，司法院作成釋字第 685 號解釋，仍維持原

結果，殊令人匪夷所思<sup>112</sup>。

司法院釋字第 685 號解釋並未切入重點，僅以「法定納稅義務人不得由當事人透過契約更改」為由，認為受處罰業者並無理由，僅宣告「罰鍰金額無限擴大」，有違憲之處。其理由如下：

「**租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法漏稅。第三人固非不得依法以納稅義務人之名義，代為履行納稅義務，但除法律有特別規定外，不得以契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自為納稅義務人。……【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 17 頁】公庫財政上之收支情形，或加值型營業稅事實上可能發生之追補效果，均不能改變法律明定之租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，而租稅義務之履行是否符合法律及憲法意旨，並非僅依公庫財政上之收支情形或特定稅制之事實效果進行審查，仍應就法定納稅義務人是否及如何履行其納稅義務之行為認定之，始符前揭租稅法律主義之本旨。**」

經濟觀察法的「標的」應該是「經濟利益的整個過程」，但國稅局只觀察到「沒有依據規定開發票」，而當事人主張，應該就整體交易流程觀察。以此而論，本案正屬應適用「整體觀察」的「經濟觀察法」，但法院卻未予適用的類型。特別是大法官的解釋以「**不得以契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自為納稅義務人**」為前提的論述，在邏輯上頗有可議之處。蓋法定納稅義務人與國家間的公法關係，本質上並非不可改變，重點還在於法律所設定的法定納稅義務人主要在擔保稅捐債權的順利收取，若透過行政契約改變納稅義務人，不使國家稅收發生任何減損之作用，孰云不可。

#### 6. 經驗落差的對於法規範適用的影響

在這個個案上，我們看到行政法院的法官及大法官，對商業模式的「經驗落差」極大；稅捐稽徵機關的人員，更是嚴重，對於財稅收入沒有任何減損的商業模式，只是不符合通常的開發票的模式，居然可以認定為「逃漏稅」。補稅也就罷了<sup>113</sup>，還加上三倍的處罰，吾人還真的必須相信，有「公理喚不回」的情事。

經歷過此一事件，財政部或許自知法理上站不住腳，於是另於 2009 年 3 月 19 日發布台財稅字第 09804521880 號函釋：

「一、營業人採專櫃銷售貨物，如符合下列條件，對於專櫃貨物供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請核准依照與專櫃貨物供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：（一）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營

112 柯格鐘（2011），〈合作店營業稅之爭議—評大法官釋字第 685 號解釋（下）〉，《月旦法學雜誌》，194 期，頁 144，氏認為，司法院釋字第 685 號解釋沒有將營業稅法第 19 條一併納入違憲審查範圍，有值得商榷之處。

113 如果 Hang Ten 公司需要補稅，則國稅局也應退還合作店相等的稅額。



利事業所得稅。(二) 無積欠已確定之營業稅及罰鍰。……。」

此一函釋基本上承認「合作店」先銷後進開立發票方式的正當性，但此種亡羊補牢的方式，對納稅義務人而言還是不公平的（誤課了 5 億餘元），且此一函釋仍要求「向主管稽徵機關申請核准」，才能夠「依照與專櫃貨物供應商……」，作法仍嫌繁瑣，同樣有違反法律保留原則的問題。

進一步，財政部更於 2010 年 2 月 23 日發布台財稅字第 09805573920 號函釋，更放寬規定：【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 18 頁】

「凡兩家以上營業人合資從事銷售貨物或勞務行為時，營業人得自行選擇採比例分攤方式開立統一發票與買受人，或為簡便作業，……經核備後，由其中一位主辦營業人開立統一發票即可。」<sup>114</sup>

此一規定明顯地是「Hang Ten 條款」，亦即有類似 Hang Ten 與合作店模式的經營，「核備後即可由其中一位主辦營業人開立統一發票」。亦即，現在的 Hang Ten 公司的經營模式，不會再被「誤課」並「處罰」了，但其曾經被課逃漏稅捐的 5 億元呢？這筆記在國庫的入帳，國稅局會返還給業者嗎？

## 二、捐贈公設保留地案—不應適用經濟觀察法而適用

公共設施保留地的法制問題，在我國是個特殊的問題，此一法制頗為捉襟見肘，左支右絀，處處顯得體系上的不協調。

### （一）公共設施保留地的前世今生

政府希望進行公共建設，但由於光復初期財政困難，缺乏徵收人民土地之財源，於是權宜之下，政府即先就人民的土地「劃定」為「公共設施保留地」。因為還未辦理土地徵收，不需支給補償費，人民仍可為從來的使用。然指定公設保留地本身既是權宜之計，故不宜久長。故立法上，最初以 10 年為期限<sup>115</sup>，但實務上，卻有頻頻發生期限屆至，政府仍無法辦理徵收的窘境，於是都市計畫法有關公共設施保留地的規定，一再延長，最後 1988 年 7 月 15 日修正之都市計畫法第 50 條乾脆刪除「取得期限」之規定<sup>116</sup>，但同時增訂第 50 條之 1 而規定<sup>117</sup>：

114 孫依玲、孫小萍（2015），〈小發票大學問！—在合作店專櫃與在百貨公司專櫃買的 Hang Ten，為什麼發票開立大不同〉，常在國際法律事務所編，《實質課稅原則》，頁 69。

115 1973 年 9 月 6 日公布之都市計畫法第 50 條第 1 項規定：「公共設施保留地，在民國 62 年本法修正公布前尚未取得者，應自本法修正公布之日起 10 年內取得之。但有特殊情形，經上級政府之核准，得延長之；其延長期間至多 5 年。逾期不徵收，視為撤銷。」

116 1988 年 7 月 15 日修正之都市計畫法第 50 條，即直接刪除第 1 項期限的規定，是以，截至目前為止，仍有許多公共設施保留地「等待被徵收」。

117 本條修正理由是：「配合第 49 條之修正，故增定之。」而第 49 條修正的意旨為：「公共設施保留之徵收，理應使其所有人得到充份之補償，如僅以徵收當期毗鄰非公共設施保留地之平均公告現值補償，則由於公告現值多屬偏低而地價又不時上漲，兩者之間發生很大差距，而對土地所有人之權益損害至鉅，為補救此項缺失，故加成補償，以臻合理。」

「公共設施保留地因依本法第 49 條第 1 項徵收取得之加成補償，免徵所得稅；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」

從增修的理由來看，此種「免徵遺產稅或贈與稅」的規定，係屬一種立法補償措施。

【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 19 頁】

公設保留地雖有補償措施，但隨著臺灣經濟發展，土地需求殷切，遙遙無期的徵收是否對於人民財產權造成過度限制而違憲，曾有法人提起釋憲，當時司法院作成釋字第 336 號解釋（1994 年 2 月 4 日）而稱：

「中華民國 77 年 7 月 15 日修正公布之都市計畫法第 50 條，對於公共設施保留地未設取得期限之規定，乃在維護都市計畫之整體性，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。至為兼顧土地所有權人之權益，主管機關應如何檢討修正有關法律，係立法問題。」

此一解釋固有當時的政府財政背景，卻使得公共設施保留地解套遙遙無期。由於公共設施保留地隨時可能被徵收，利用風險極高，故成為土地交易市場的孤兒，其交易價格約為土地公告現值的一成左右。但由於公共設施保留地仍有土地公告現值的「價值」，該現值可以成為土地所有人捐贈給政府的計算金額，於是公共設施保留地乃絕處逢生，變成富人「捐地節稅」的工具。其結果，大量公共設施保留地被捐贈給政府機關，因為捐贈財物給政府機構，無上限額，馴致類如澎湖望安鄉公所，擁有大批本島的土地<sup>118</sup>，此種富人瘋狂捐地節稅的結果，頓時使得公共設施保留地變成土地市場的交易寵兒。

但由於捐地者通常以土地公告現值的一至二成價格取得，卻以公告現值全額作為捐贈扣抵額，逼使財政部乃採取公布一連串的函釋：「限制以實際取得價格」作為捐贈公共設施保留地可以扣底的金額。這種「挖東牆，補西牆」的作法，後來被司法院釋字第 705 號解釋宣告違憲：

「財政部……（六個函令）所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分，與憲法第 19 條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。」

民眾之所以有此等舉措，其實凸顯出公共設施保留地劃設體制的不合理，政府缺乏財政能力及總體規劃能力，其不利益卻以犧牲人民的財產權利為對價。

公設保留地，除發生「捐地節稅」事件外，後來「大有為」的政府又開拓了一種「捐贈公共設施保留地可以取得容積率移轉」的機制<sup>119</sup>，此舉使政府不

118 據自由電子報，2015 年 4 月 9 日報導：「九十一年起，澎湖縣望安鄉公所開放捐地節稅，共受理全台地主捐贈九千七百七十六筆公共設施保留地，當時公告現值總計逾四百八十億元，目前總值則逾七百多億元。」望安鄉成為全國最富有的鄉。引自自由時報（2015），〈〈南部〉澎湖望安公所違法賣地前鄉長判 12 年〉，<http://news.ltn.com.tw/news/local/paper/870248>（最後瀏覽日：2017/10/15）。

119 依都市計畫容積移轉實施辦法第 6 條第 1 項第 3 款規定：「私有都市計畫公共設施保留地」原則上可以作為送出

**第1期，2018年1月，第20頁】**需實際支出「徵收補償費」，就可以「無償」取得公共設施保留地（但卻也因此破壞了都市計畫的既有規劃）。然而此種捐地換取「容積移轉」的結果，卻又產生「實質課稅」的問題。

## （二）贈與公共設施保留地的經濟觀察法

### 1. 贈與公設保留地加上「取巧安排」的法律形式

由於無限期地劃設公設保留地，對於人民財產權形成一種「過度」的限制，人民遂用其他方法，尋找「公設地的出路」，其中一項便是「捐贈」。但捐贈便涉及遺產及贈與稅法如何適用的問題。首先，財政部2003年4月9日曾發布台財稅字第0910456306號令：

「一、贈與人假藉免徵贈與稅之土地，取巧安排移轉其他應稅財產予子女者，例如：先贈與子女公共設施保留地，再以現金買回；或先贈與子女公共設施保留地，再以建地與之交換；或先贈與子女公共設施保留地之大部分持分及建地之極小部分持分，再經由共有土地分割，使其子女取得整筆建地等，其實質與直接贈與現金、建地等應稅財產並無不同，應就實質贈與移轉之財產，依遺產及贈與稅法第4條第2項規定課徵贈與稅。

二、贈與人假藉免徵贈與稅之土地取巧安排移轉其他應稅財產，如其買回、交換或分割等行為，係在92年7月1日以前者，准予補稅免罰，如其買回、交換或分割等行為，係在92年7月2日以後且未申報贈與稅者，除補稅外並應依同法第44條處罰。」

此一函釋，重點在於贈與人嗣後另有其他「巧安排移」，透過相當多的法律形式，包括「買回、交換或分割」等行為，但財政部將此等行為視為「其實質與直接贈與現金、建地等應稅財產並無不同」，並將「公設保留地」之價值擬制為「零」。此一函釋使相當多富人的節稅規劃中箭落馬，產生不少爭訟案件<sup>120</sup>。從立法論的角度來看，完全忽略都計法免稅的基本法理，頗有違反租稅法律主義之嫌<sup>121</sup>；退而求其次，縱使認為此種「巧安排移」，從經濟觀察法的角度來看，使得富者可以減少贈與稅的支出，亦不應將公設保留地價值視為零，蓋依遺產及贈與稅法施行細則第44條第1項規定：

「被繼承人遺產中依都市計畫法第50條之1免徵遺產稅之公共設施保留地，納稅義務人得以該項財產申請抵繳遺產稅款。」

亦即，公共設施保留地係屬具有【法令月刊第69卷第1期，2018年1月，第21頁】「公定價值」（土地公告現值）之財產，此為財產權之基本價值，稅捐機關不得拒絕接受該公設保留地作為抵稅之用，是以，縱認為贈與人其後之「買回」該公設地之「取巧

---

基地，計算容積移轉。

120 此類案件的判決，請參臺中高等行政法院97年度訴字第297號判決；最高行政法院99年度判字第819號判決。

121 黃士洲（2011c），〈公設地避稅與實質課稅〉，《實質課稅與納稅人權利保障》，頁281-282。該文相當強烈地質疑，該函釋「變更贈與稅客體」的違憲性。



行為」構成規避稅賦，亦應僅就土地公告現值與現值之差額，按「以顯不相當代價」讓與財產之規定，就該「差額」課贈與稅才屬正辦<sup>122</sup>。再者，亦不得逕認為此種行為係屬逃漏稅，因為規避稅賦不成，未必直接構成逃漏稅<sup>123</sup>。

## 2. 贈與公設保留地加上「移轉容積」的法律形式

此外，財政部再於 2009 年 7 月 3 日針對個案發布台財稅字第 09800237380 號之「藉公設保留地捐贈地方政府以取得可移轉容積達成無償移轉應稅財產之贈與稅課徵及處罰釋疑」函釋稱：

「贈與人贈與免徵贈與稅之公共設施保留地予子女，其子女轉贈地方政府取得可移轉之容積，贈與人再以本人為負責人之建設公司與其子女所取得之可移轉容積合建，使其子女獲配售屋款，應否依實質課稅原則課徵贈與稅乙案。說明：……

二、洪君於 93 年 8 月 13 日先贈與子女公共設施保留地，並於 93 年 9 月 20 日完成登記，其子女於 93 年 9 月 23 日轉贈地方政府取得可移轉容積獎勵，洪君於 94 年 1 月 5 日再以本人為負責人之建設公司與子女所取得之可移轉容積合建，使其子女於 96 年間獲配售屋款，此種透過迂迴之安排，達到無償移轉應稅財產予子女而規避稅負之目的，應有實質課稅原則之適用，應就實質贈與移轉之財產，依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定課徵贈與稅。

三、類此藉公共設施保留地捐贈地方政府以取得可移轉容積之特性，逐步安排轉而達成無償移轉應稅財產之實際目的，於依實質課稅原則辦理時，為落實愛心辦稅，其實質贈與移轉財產之行為，係在 98 年 8 月 31 日以前者，准予補稅免罰，如其實質贈與之行為，係在 98 年 9 月 1 日以後且未申報贈與稅者，除補稅外並應依同法第 44 條處罰。」

本函釋針對個案（洪君）進行涵攝，直接認定此種「近親」捐贈公設保留地取得容積率的移轉的作法，應視同贈與。而在司法實務上，最高行政法院判決 101 年度判字第 791 號判決針對此種案型，基本上也欠缺審查能力，直接贊同國稅局的見解，該判決理由稱：

「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【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 22 頁】定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。……依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則。若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，

122 黃士洲（2011c），〈公設地避稅與實質課稅〉，《實質課稅與納稅人權利保障》，頁 295。

123 黃士洲（2011b），〈脫法避稅的調整與稅捐法定主義的兩難—以躉繳保單規避遺產稅為核心〉，《實質課稅與納稅人權利保障》，頁 263-264。

斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則……。而所謂『稅捐規避』，乃是指利用私法自治、契約自由原則對私法上法形式選擇之可能性，選擇從私經濟活動交易之正常觀點來看，欠缺合理之理由，為通常所不使用之異常法形式，並於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，且因不具備對應於通常使用之法形式之課稅要件，因此得以達到減輕或排除稅捐負擔之行為。因此稅捐規避與合法的（未濫用的）節稅不同，節稅乃是依據稅捐法規所預定之方式，意圖減少稅捐負擔之行為，反之，『稅捐規避』則是利用稅捐法規所未預定之異常的或不相當的法形式，意圖減少稅捐負擔之行為。故而，納稅義務人不選擇稅法上所考量認為通常之法形式（交易形式），卻選擇與此不同之迂迴行為或多階段行為或其他異常的法形式，以達成與選擇通常法形式之情形基本上相同之經濟效果，而同時卻能減輕或排除與通常法形式相連結之稅捐負擔者，即應認屬『租稅規避』，而非合法之節稅。又租稅規避行為因有違租稅公平原則，故於效果上，應本於實質課稅原則，就其事實上予以規避，然卻與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎。再者租稅規避之效果既是以與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎，故就此法形式，依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，難謂有違租稅法定原則。」

該判決冠冕堂皇地引據「實質經濟事實關係」、「實質課稅之原則」作為論述基礎，並引用前揭財政部函釋而駁回原告主張。

### （三）本文評釋

首先，應確認的是，「容積之獎勵」具有財產上的交易價值，應為財產權所保障<sup>124</sup>，捐贈公設保留地而獲得容積率的獎勵，也是制度所獎勵。

#### 1. 濫用私法形式才構成啟動經濟觀察法的原因

從實質上經濟觀察，本案當事人的確獲得經濟上利益，但當事人間其實並未濫用任何私法交易形式，而是依照法律所獎勵的方式實施其權利，何有逃漏稅問題？蓋土地被劃為公共設施保留地，本身雖非徵收，但由法律限制地主僅能為「從來的使用」（都市計畫法§51），卻未給予補償，為減輕此種類似「徵收效力」的限制，故都市計畫法於1988年7月7日增訂第50條之1而規定：「因繼承或因配偶、直系血親間之【法令月刊第69卷第1期，2018年1月，第23頁】贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」此種稅法的優惠毋寧為一種立法補償措施，亦即免徵遺產稅或贈與稅係法律所明定。

人民利用法律補償措施的捐贈公共設施保留地以達「節稅」之目的，則公共設施保留地地主自可將該地贈與給子女，以節省現在的「贈與稅」，同時避免日後的「遺產稅」，此為法律所鼓勵的「節稅」，係屬基本權的實現。受贈的子女將之轉贈給地方政府以獲得「容積移轉」的效益，在經濟上自屬理性的思維，既符合制度建置的意旨，也是財產權

124 李惠宗（2015），《憲法要義》，7版，頁1542。

的合法行使。如果上開情形，該受贈子女自行興建，或與其他公司合建，以容積獎勵而獲得房屋分配，毋寧為極其正當而直接之行為，毫無「迂迴安排」的問題，蓋建設公司到處搜購公共設施保留地以供其本身增加容積獎勵之用，尚屬被獎勵，何以轉與他人合建獲得容積獎勵的對價，卻屬不可？財政部此一函釋完全誤解「實質課稅原則」作為「經濟觀察法」之原意，僅於納稅義務人，濫用法律形式因此而規避租稅義務。本案此種情形自始至終皆屬法律所規定的獎勵，並無濫用法律形式之虞，實施獎勵的行為焉有處罰之理。

## 2. 財政部以函釋迂迴濫用實質課稅原則

在我國經驗上，一般近親屬間的財產往來，很難被認為不是「迂迴安排」，故有「稅捐規避」之虞<sup>125</sup>。財政部或許基於「如果原贈與人自行捐贈該公共設施保留地與政府，而獲得容積率移轉的獎勵，其與他人合建獲得獎勵之房屋，再移轉與子女，須課贈與稅」，而本件個案卻是先將公共設施保留地贈與給子女（免稅），再由該子女捐贈該公共設施保留地給政府，以取得容積率之移轉的利益，仍不用課稅。同樣都是贈與，贈與的模式不相同，其結果迥異。國稅局遂認為此種捐贈模式，乃屬「濫用法律形式」的規避稅賦。

遺產及贈與稅法第5條第6款雖有規定：

「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：……六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」

上開規定基本上是針對「假買賣，真贈與」濫用法律形式的規定的「推定」，但本案自始至終都是用「贈與」方式進行，完全不是「假買賣，真贈與」【法令月刊第69卷第1期，2018年1月，第24頁】應被「擬制」為「贈與」的案型，根本沒有使用任何「迂迴」的方法或「濫用法律形式」的問題。因為都市計畫法第50條之1係屬特別法，明文排除遺產及贈與稅法的稅賦，財政部再以函釋的方式，回過頭來否定此種公共設施保留地不課贈與稅的規範意旨<sup>126</sup>，不但不符合權力分立意旨，也明顯牴觸法律，與法律優位原則不符。

雖然稅捐稽徵法第12條之1第2項明定：「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。」但事實上，稅捐稽徵機關認定事實，大部分只能舉出「是否合乎財政部解釋函令」而已，對於個案構成要件事實根本沒有任何「舉證」。對於此種自始透過法律優惠的制度進行財務規劃，國稅局卻以迂迴的方式誤用「經濟觀

125 在德國，「父母將房屋租給未成年子女」，藉以獲得租金，該租金可以獲得費用的扣抵，並不認為係屬「稅捐規避」。參邱晨（2016），〈實質課稅原則在稅捐規避案例的適用〉，《興大法學》，20期，頁13-17。

126 當然，以土地法規屬性的都市計畫法（第50條之1）來規定稅務（免稅）事項，在稅法體系上有「體系不正義」的問題，但此種體系間的不協調，也是政府機關內部協調的問題，政府部門的不協調，其不利益不應由人民負擔。否則此種規定，無異於製造一個火坑，讓人民陷落。



察法」，認為此種案型屬「迂迴之安排」而屬逃漏稅，除了「補稅」外，還要「加罰」，其處境情何以堪？

更難以言喻的是，該函釋認為：

「實質贈與移轉財產之行為，係在 98 年 8 月 31 日以前者，准予補稅免罰，如其實質贈與之行為，係在 98 年 9 月 1 日以後且未申報贈與稅者，除補稅外並應依同法第 44 條處罰。」

稅法本身並無規定，而以時間點（何以定此時間點，也乏根據）作為處罰與否的標準，更無稅法上的理由。

本文認為，捐贈公設保留地，當事人利用政府獎勵的機制，卻被污名化為「假借迂迴手段」規避稅賦，基本上都是政府的無能所產生的不利益，卻由人民承擔的問題<sup>127</sup>。制度上，租稅優惠係屬立法者對人民行為具有引導作用的獎勵，將公共設施保留地贈與給配偶與直系血親，既有稅捐的優惠，當屬獎勵。透過捐贈公共設施保留地以獲得容積的移轉，更屬明顯的政府獎勵。人民在政府的雙重獎勵下所為的行為，卻會被「追稅」並處「漏稅罰」，豈有此理？更是稅捐稽徵機關欠缺基本權認識的證明。如果此種案型依經濟觀察法可以成立「實質課稅」，只能夠說是「多藏必厚亡」<sup>128</sup>的案型，因為這些「勾當」都是有錢人才會做的，但這是社會心理學上「仇富情結」的問題，不是稅法上的理由<sup>129</sup>。【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 25 頁】

## 玖、結論與建議

### 一、結論

租稅法定主義是法治國家的人民與國家關係最具體的體現，但租稅負擔不以符合議會多數決有法律依據的「形式合法性」為已足。亦即，租稅的問題不僅僅是法律有無規定的「形式合法性」問題<sup>130</sup>，稅法的規定本身須符合憲法所確立的價值體系<sup>131</sup>。租稅法定主義是憲法的基本價值秩序，國家有財政的需求，也不構成稅捐徵課之理由<sup>132</sup>。「納

127 法理上，「法治國家，國家的懈怠，其不利益不應由人民承擔。」參李惠宗（2014），《案例式法學方法論》，2 版，頁 90。

128 「多藏必厚亡」，語出老子道德經第 44 章「名與身孰親」：「名與身孰親？身與貨孰多？得與亡孰病？是故甚愛必大費，多藏必厚亡。知足不辱，知止不殆，可以長久。」

129 正如臺灣房地產的飆漲，民怨沸騰，政府束手無策，只好祭出豪宅稅、奢侈稅、實價登錄等政策，再加上拿房市作手「三黃一劉」作祭品，對之進行查稅、處刑等措施，這樣的措施，暫時澆熄了民怨，但真正解決了房價飆漲的問題嗎？「政府的無能，可以歸咎於狡賊的人民？！」參詹宜軒（2010），《政府最恨炒房客「二黃一劉一陳」解密》，<http://fund.pchome.com.tw/magazine/report/po/ubnweekly/3186/129208320061639005001.htm>（最後瀏覽日：2017/10/13）。

130 李惠宗（2009），〈稅法規範的形式合法性與實質正當性—釋字第 660 號及釋字第 657 號解釋及相關稅法解釋評析〉，《法令月刊》，60 卷 7 期，頁 24。

131 葛克昌（1997），〈量能原則與所得稅法〉，《稅法基本問題》，頁 197。

132 葛克昌（2014），〈稅捐實質正當性與違憲審查〉，《月旦法學雜誌》，226 期，頁 187。

稅人非國庫收入之工具」<sup>133</sup>，國家稅捐機制不可以把人民當提款機，稅捐稽徵機關人員更不可以有「仇富情結」。

在德國所發展出來的「經濟觀察法」，旨在作為稅捐規範的「目的解釋」之方法。「經濟觀察法」所觀察的標的是「整體經濟過程」，故經濟觀察法也是稅法實質正當性的問題<sup>134</sup>，通常適用於「防杜濫用私法形成自由的脫法避稅行為」的問題。但經濟觀察法在納粹德國曾經受到濫用，在現行的德國租稅通則上並沒有一般化的規定。僅有納稅義務人可能有稅捐規避的情事，而濫用私法上交易的偽裝形式，意圖規避稅賦等例外情形時，才會適用經濟觀察法。然經濟觀察法在稅捐規避的案型中，在德國的法適用論上，「已非單純從實質的利益歸屬作為認定是否構成稅捐規避之依據，其亦從基本法保障基本權利之客觀面向，……從稅捐法的領域將基本權保障添入經濟觀察法的目的解釋中。」<sup>135</sup>

故經濟觀察法並不是一項「原則」，更不可以稱為「實質課稅『原則』」。此一觀察方法，經由日本轉介到臺灣來，居然蛻變成「實質課稅原則」，儼然成為稅法上的帝王條款<sup>136</sup>。然稅捐稽【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 26 頁】徵人員大部分並非習法者，對法律解釋方法的認識，相當欠缺；對基本權更是漠視，且對於商業模式的運作及人世間的生活體驗，往往亦有極大的「經驗落差」。大部分「規矩」的稅務人員，頂著「實質課稅原則」的「財政部函釋」課稅而誤以為是依法行政。

利用私法上規避稅賦，毋寧為例外的情形，故適用實質經濟觀察方法應屬例外。再者，經濟觀察法只是作為否定納稅義務人的私法上法律效力對於稅捐稽徵機關的拘束力而已，稅捐稽徵機關可以要求納稅義務人「補稅」，但不可直接作為「加罰」的依據<sup>137</sup>。

人民濫用法律形成方式，未必構成規避稅捐；縱使構成規避稅捐，未必是短漏稅捐（行政罰）<sup>138</sup>；縱有短漏稅捐，未必構成刑事上的逃漏稅。其間有包含的關係。但稅捐稽徵機關可能一開始就將「濫用法律形成方式」視同短漏稅捐或逃漏稅<sup>139</sup>，其思維之跳躍，可想而知。

「稅法是法中之法」，因為稅法與刑事法都是憲法的具體化，稅法事件的處理最需要法律正確知識的適用，但在臺灣，卻常由欠缺法學方法概念者來處理稅務。經濟觀察法本來僅存在於財政部的函釋中，但經過司法院釋字第 420 號解釋後，給了財政部一劑強

133 葛克昌（2010），〈納稅人權利保護立法及檢討—稅捐稽徵法第一章之一評析〉，《月旦財經法雜誌》，22 期，頁 82、195。

134 李惠宗，前揭註 130，頁 24。

135 邱晨（2016），〈實質課稅原則在稅捐規避案例的適用〉，《興大法學》，20 期，頁 27。我國臺北高等行政法院 95 年度簡字第 966 號判決，已注意及當事人間的法律行為所具有的基本權意涵了。邱晨，同前註，頁 33-34。

136 陳榮哲、陳建宏（2009），〈經濟觀察法與實質課稅原則—兩個概念的再考〉，《軍法專刊》，55 卷 2 期，頁 147。

137 柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁 62。

138 葛克昌（2005），〈信託行為與實質課稅原則〉，《行政程序與納稅人基本權》，頁 333；黃茂榮（2005），〈實質課稅原則〉，《稅法總論》，頁 502；陳清秀（2012），《稅法總論》，7 版，頁 228。

139 柯格鐘（2009b），〈論實質課稅原則〉，臺北市府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁 297-298。

心針，接著經濟觀察法以「實質課稅」的概念訂入稅捐稽徵法第 12 條之 1 中。但從實務經驗來看，經濟觀察法入法後被稅捐稽徵機關誤解為「實質課稅『原則』」，反而加深稅法「斧鋸」的作用。但由於行政法院法官對於稅法法制通常無專攻，容易被稅捐稽徵機關誤導，加上「實質課稅原則」所頂起來的「氣勢」，幾與「稅捐法定主義」相當，或猶有過之；再加上，司法院大法官的確也作成解釋，闡釋該意旨內容，故行政法院法官被誤導者居多<sup>140</sup>。

本文透過「Hang Ten 案」，根據幾個函釋（不是依據法律的規定），Hang Ten 公司必須付出 5 億元作為逃漏稅的代價，雖然政府稅收未有絲毫的損失。「經濟觀察法」所觀察的標的是「整體經濟過程」但本案國稅局卻僅以 Hang Ten 未按照開立發票的「程序」來判斷其有無漏稅，枉費了經濟觀察法作為稅【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 27 頁】法實質正當性。Hang Ten 公司所作的「以銷售額代替租金」的規劃，本質上係屬「在整體關聯上為重大之租稅外理由」，此種安排不應被視為有法律形式的濫用。且在國家稅收債權沒有任何減損狀況下，納稅義務人雖然有經濟上的收益，不是基於規避稅賦而設定之私法形式，但國稅局反而不用經濟觀察法，是一種應使用經濟觀察法而未使用的態樣。

另從「捐贈公設保留地案」可以檢證出來稅捐實務上，稅捐稽徵機關對於經濟觀察法的誤用。當事人透過都市計畫法第 50 條之 1 的規定享有贈與公共設施保留地免稅的規定，再透過捐贈公共設施保留地以獲得容積的移轉，二者都是政府獎勵，但卻也都是政府設的「局」？人民在政府雙重獎勵下所為的行為，最後卻敗在國稅局錯誤的「實質課稅原則」大刀下，除了被「追稅」，還外加「漏稅罰」，其處境情何以堪？

「捐贈公設保留地案」根本不應適用經濟觀察法，卻用上了，但該用經濟觀察法的「Hang Ten 案」，卻沒用上，誰之過？

## 二、納稅者權利保護法第 7 條第 2 項的修正建議

有鑑於「實質課稅原則」的被誤用，再加上 2017 年底即將施行的納稅者權利保護法第 7 條也有相同的規定，從經驗上此一規定，根本無法發揮保護納稅人保護的效果。為戢止該規定繼續濫用的可能性，本文建議，納稅者權利保護法第 7 條第 2 項應為下列之修正，並加在第 3 項中加入德國現行租稅通則第 42 條第 2 項但書有關「租稅義務人能證明所選擇之形成，具有在整體關聯上為重大之租稅外理由者」，非屬租稅規避範圍的明文規定。

140 以「實質課稅原則」作為關鍵字在司法院的網站查詢最高行政法院的裁判，出現了 206 筆判決；若以最高行政法院判例為查詢範圍，亦出現二筆；以最高行政法院庭長法官聯席會議為查詢範圍，則出現 6 筆資料，許多決議甚至係依據所謂的「實質課稅原則」作成，例如最高行政法院 105 年 6 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議（2016/6/28）；最高行政法院 104 年 7 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議（2015/7/28）。



本文認為，「實質課稅原則」不應繼續使用，故將「實質課稅」字眼刪除，經濟觀察法係屬稅法本質的問題，故予保留，但「衡酌經濟上之意義」，本文認為應屬「衡酌整體經濟過程」之意，另外加上三個前提要件：

- (一) 限於納稅義務人有規避稅捐而濫用法律形式之意圖；
- (二) 納稅義務人或其親近之第三人獲得了廣義稅法所未規定的優惠；
- (三) 使國庫財政受到侵蝕為要件。

加上三個要件後，經濟觀察法乃可以成為「例外才可使用的方法」，以避免稅務人員的濫用。

此外，在認定是否為租稅規避的類型上，應加入類似德國租稅通則第 42 條第 2 項但書排除法律形式濫用的類型，亦即如果納稅義務人與第三人的交易，另有財務上規劃而具有正當性，非僅基於獲得租稅利益為目的之規劃，則非屬租稅規避，以避免類似 Hang Ten 案所造成的不合理現象。但其財務上理由，不必加上「重大」二字，只要納稅義務人能充分舉證即為已足。**【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 28 頁】**

表 2 納稅者權利保護法第 7 條第 2 項、第 3 項修正建議

項次	修正建議條文	現行條文	修正理由
II	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，衡酌整體經濟過程，納稅義務人是否有第三項規避稅捐而濫用法律形式之意圖，因而使其本人或親近之第三人獲有稅捐法上未規定之租稅利益，並使租稅上請求權受到減損而定。	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。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 確立經濟觀察法可以作為法律解釋方法，但以「整體經濟過程」為觀察標的。</li> <li>2. 在個案稅捐構成要件事實的適用上，應加上三個前提要件： <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 納稅義務人有規避稅捐而濫用法律形式之意圖。</li> <li>(2) 納稅義務人或其親近之第三人獲得了廣義稅法所未規定的租稅利益。</li> <li>(3) 並使國庫之租稅上請求權受到減損為要件。</li> </ol> </li> <li>3. 第 (2) 的要件中，「稅捐法」係指廣義的稅捐法規而言。</li> <li>4. 將經濟觀察法適用限於上開要件，才能避免經濟觀察法受到濫用，才具有納稅保護的功能。</li> </ol>
III	納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。但租稅義務人能證明所選擇之法律形式，在整體經濟過程中，具有租稅外理由者，非屬租稅規避。	納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 加入但書規定。</li> <li>2. 取範於德國租稅通則第 42 條第 2 項但書排除租稅規避的類型，如果納稅義務人與第三人的交易，另有財務上規劃而具有正當性，非僅基於獲得租稅利益為目的之規劃，則非屬租稅規避，以避免類似 Hang Ten 案所造成的不合理現象。</li> <li>3. 德國租稅通則第 42 條第 2 項但書規定：「具有租稅外『重大』理由者」，但本文認為不必加上「重大」二字，只要納稅義務人能充分舉證即為已足。</li> </ol>

資料來源：作者自製。

【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 29 頁】

## 參考文獻

- Franz Wieacker 著，陳愛娥、黃建輝譯（2004），《近代私法史》。臺北：五南。
- 王燕森（2017），《綜合所得稅扣除額制度之探討》，國立中興大學法律學系碩士在職專班碩士論文。
- 北野弘久原著，許志雄譯（1985），〈實質課稅原則〉，《財稅研究》，17 卷 5 期，頁 125。
- 吉良實著，鄭俊仁譯（1987a），〈實質課稅主義（上）〉，《財稅研究》，19 卷 3 期，頁 120-129。
- 吉良實著，鄭俊仁譯（1987b），〈實質課稅主義（下）〉，《財稅研究》，19 卷 5 期，頁 121-134。
- 自由時報（2015），〈〈南部〉澎湖望安公所違法賣地前鄉長判 12 年〉，<http://news.ltn.com.tw/news/local/paper/870248>（最後瀏覽日：2017 年 10 月 15 日）。
- 李惠宗（2009），〈稅法規範的形式合法性與實質正當性—單字第 660 號及釋字第 657 號解釋及相關稅法解釋評析〉，《法令月刊》，60 卷 7 期，頁 4-27。
- 李惠宗（2012a），〈富者的原罪？—從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論檢討股票孳息他益信託課稅的立法選擇〉，《法令月刊》，63 卷 5 期，頁 1-24。
- 李惠宗（2012b），〈實質課稅可以作為逃漏稅之證據嗎？—兼論實質課稅適用上的界限〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 86-95。
- 李惠宗（2014），《案例式法學方法論》，2 版。臺北：新學林。
- 李惠宗（2015），《憲法要義》，7 版。臺北：元照。
- 沈有忠（2006），〈德國威瑪共和的憲法—一個半總統制的個案研究〉，《東吳政治學報》，24 期，頁 163-212。
- 周伯峰（2013），〈重訪「概念法學」：論其主要命題及法律觀〉，《興大法學》，14 期，頁 1-36。
- 邱晨（2016），〈實質課稅原則在稅捐規避案例的適用—借用德國實務經驗〉，《興大法學》，20 期，頁 1-40。
- 柯格鐘（2006），〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 88-101。
- 柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 55-120。
- 柯格鐘（2009a），〈稅捐規避及其相關聯概念之辨正〉，《月旦財經法雜誌》，19 期，頁 67-101。
- 柯格鐘（2009b），〈論實質課稅原則〉，臺北市政府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁 209-340。臺北：臺北市政府。
- 柯格鐘（2011），〈合作店營業稅之爭議（下）—評大法官釋字第 685 號解釋〉，《月旦法學雜誌》，194 期，頁 144-165。**【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 30 頁】**
- 柯格鐘（2012），〈實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 121-163。
- 柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁



29-100。

- 柯格鐘 (2015a)，〈論依法課稅原則之解釋方法 (上)〉，《興大法學》，17 期，頁 31-86。
- 柯格鐘 (2015b)，〈論依法課稅原則之解釋方法 (下)〉，《興大法學》，18 期，頁 1-49。
- 孫依玲、孫小萍 (2015)，〈小發票大學問！—在合作店專櫃與在百貨公司專櫃買的 Hang Ten，為什麼發票開立大不同〉，常在國際法律事務所編，《實質課稅原則》，頁 57-74。  
臺北：元照。
- 翁岳生 (2009)，〈法治行政之時代意義〉，《法治國家之行政法與司法》，2 版，頁 209-224。  
臺北：元照。
- 張美惠 (2015)，《實質課稅原則之研究—從合作店營業稅爭訟案件談起》。臺北：新學林。
- 梁慧星 (1999)，《民法解釋學》。臺北：五南。
- 許祺昌、林志翔 (2010)，〈老舊課稅函令滯礙商業發展〉，《稅務旬刊》，2129 期，頁 24-32。
- 陳敏 (1982)，〈租稅課徵與經濟事實之掌握—經濟考察方法〉，《政大法學評論》，26 期，頁 1-25。
- 陳敏 (2014)，《德國租稅通則》。臺北：司法院。
- 陳清秀 (1997)，〈經濟觀察法在稅法上的應用〉，《稅法之基本原理》，3 版，頁 195-243。  
臺北：自版。
- 陳清秀 (2010a)，〈量能課稅與實質課稅原則 (上)〉，《月旦法學雜誌》，183 期，頁 72-92。
- 陳清秀 (2010b)，〈量能課稅與實質課稅原則 (下)〉，《月旦法學雜誌》，184 期，頁 94-113。
- 陳清秀 (2010c)，〈百貨公司合作店之營業稅法律問題探討—評析最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決〉，《稅務旬刊》，2128 期，頁 7-14。
- 陳清秀 (2011)，〈營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討—評析最高行政法院 98 年判字第 1061 號判決〉，《月旦法學雜誌》，189 期，頁 209-239。
- 陳清秀 (2012)，《稅法總論》，7 版。臺北：元照。
- 陳愛娥 (2012)，〈法學方法與實質課稅原則—評最高行政法院 99 年度判字第 1122 號判決、100 年度判字第 1803 號判決〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 109-116。
- 陳榮哲、陳建宏 (2009)，〈經濟觀察法與實質課稅原則—兩個概念的再考〉，《軍法專刊》，55 卷 2 期，頁 121-152。
- 黃士洲 (2010a)，〈稅法實例研析：第五講—加值型營業稅的基本法理【法令月刊第 69 卷第 1 期，2018 年 1 月，第 31 頁】與憑證行為罰 (上)〉，《月旦法學教室》，89 期，頁 59-71。
- 黃士洲 (2010b)，〈營業稅基本法理與漏稅判斷〉，《稅務旬刊》，2128 期，頁 22-27。
- 黃士洲 (2011a)，〈實質課稅與租稅法律主義、舉證責任、協力義務之關係—以稅捐稽徵法第 12 條之 1 及稅務爭訟實例為中心〉，《實質課稅與納稅人權利保障》，頁 73-130。  
臺北：翰蘆。

- 黃士洲 (2011b),〈脫法避稅的調整與稅捐法定主義的兩難—以躉繳保單規避遺產稅為核心〉,《實質課稅與納稅人權利保障》,頁 237-267。臺北:翰蘆。
- 黃士洲 (2011c),〈公設地避稅與實質課稅—以財政部 2003 年 4 月 9 日台財稅字第 0910456306 號令與實務操作為題〉,《實質課稅與納稅人權利保障》,頁 269-296。臺北:翰蘆。
- 黃俊杰 (2010),〈加值型營業稅非形式階段課稅—以合作店及供應商之經營模式為例〉,《稅務旬刊》,2128 期,頁 15-21。
- 黃茂榮 (2005),《稅法總論(第二冊)》。臺北:植根。
- 黃鴻隆 (2010),〈解釋令任意套用違法課稅亂源〉,《稅務旬刊》,2129 期,頁 33-39。
- 葉陽明 (1990),《西德政黨論》。臺北:黎明。
- 葛克昌 (1996),〈量能原則與所得稅法〉,《稅法基本問題:財政憲法篇》,頁 193-236。臺北:元照。
- 葛克昌 (2010),〈納稅人權利保護立法及檢討—稅捐稽徵法第一章之一評析〉,《月旦財經法雜誌》,22 期,頁 53-87。
- 葛克昌 (2014),〈稅捐實質正當性與違憲審查〉,《月旦法學雜誌》,226 期,頁 186-211。
- 詹宜軒 (2010),《政府最恨炒房客「二黃一劉一陳」解密》, <http://fund.pchome.com.tw/magazine/report/po/ubnweekly/3186/129208320061639005001.htm> (最後瀏覽日:2017 年 10 月 12 日)。
- 顏慶章 (1990),〈租稅法內涵及基本原則之研究〉,《財稅研究》,22 卷 2 期,頁 8-40。
- Klein, Franz (2003), AO, 8 Aufl. München: C. H. Beck.
- Kuller, Christiane (2013a), Bürokratie und Verbrechen: Antisemitische Finanzpolitik und Antisemitische Finanzpolitik und Verwaltungspraxis im nationalsozialistischen Deutschland, München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag.
- Kuller, Christiane (2013b), Fiskalische Judenverfolgung, <http://www.reichsfinanzministerium-geschichte.de/projekt/publikationen> (Stand: 2017/10/12)。
- Larenz, Karl (1983), *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 5. Aufl. Berlin; **【法令月刊第 69 卷第 1 期, 2018 年 1 月, 第 32 頁】** Springer.
- Radbruch, Gustav (1999), *Rechtsphilosophie*, Stuttgart: UTB Uni-Taschenbücher.
- Ralf Banken, Steuerpolitik (2013), Presse; Pressemitteilungen, <http://www.reichsfinanzministerium-geschichte.de/presse> (Stand: 2017/10/12)。
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim (2008), *Steuerrecht*, 19. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Wikipedia (2017), Fritz Reinhardt, [http://en.wikipedia.org/wiki/Fritz\\_Reinhardt](http://en.wikipedia.org/wiki/Fritz_Reinhardt), (Stand: 2017/10/12)。**【法令月刊第 69 卷第 1 期, 2018 年 1 月, 第 33 頁】**