

刊登於法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 88-106 頁。

論稅法上類型化（下）*

陳清秀**

捌、類型化觀察法之運用

稅法上類型化的規定或處理，表現在下述三個層面上：1. 經由立法者之類型化。2. 經由行政機關之類型化。3. 經由法院之類型化。

一、經由立法者之類型化

稅捐法乃是規制大量案件之法律，亦即所謂大量法（Massenrecht），其規定不僅應對於多數的案件均能適用，同時也應該合乎實用。因此導致立法者以典型的生活事實關係為基本出發點，而在某種程度內，無法對於個別案件的特殊性加以考慮。於此情形，即有發生個別不同的事實關係在稅捐上被等同處理，導致可能有部分不合理及不正義的情形，而有違反平等原則的危險。蓋平等原則要求：相同事物為相同處理；反之，不同事物應依其差異性為不同之判斷⁴⁷。鑑於稅捐法有大量法之特性，立法者不可避免的必須對於稅法規定加以某種程度的類型化（Typisierung），此種類型化規定屬於立法裁量範圍，為德國聯邦憲法法院判決宣告合憲⁴⁸，且為德國聯邦財務法院 1963 年 6 月 21 日判決所承認：「在一個法律，必須上千倍、甚至上百萬倍的加以適用的情形，則在個別的稅捐義務人間所存在之不一致，於一定的限度內，必須不予考慮。在此類案件，立法者必須建立類型化，俾使法律有執行可能性」⁴⁹。

司法院釋字第 473 號解釋對於全民健康保險費的負擔方式，也承認立法的類型化，以收簡化之功能：「…鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性，並以類型化方式合理計算投保金額，俾收簡化之功能，全民健康保險法第 21 條第 1 項乃規定授權主管機關訂定被保險人投保金額之分級表，為計算被保險人應負擔保險費之依據。」也承【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 88 頁】認立法的類型化⁵⁰。我國立法者對於稅基的計算也有採取類型化者，例如前述土地增值

* 本文原發表於 97 年 2 月 29 日東吳大學法學院公法研究中心與台北高等行政法院共同主辦，東吳公法裁判研究會第二回，經酌作修正而成。在此謹感謝主持人洪家殷教授及與會學者專家葛克昌教授、黃錦堂教授、吳東都法官、許瑞助法官及財政部賦稅署鄭義和副署長及李元德律師參加與談，並對於本文惠賜卓見。

** 作者台大法學博士，現任東吳大學法律系副教授。

47 Heinz Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 2. Aufl., 1972, S.136 f.

48 BVerfGE 9, S.13; 13, S.341; 14, S.102; 17, S.24.

49 BFH BStBl III 1963, S.381 f.

50 釋字第 432 號解釋「立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。」

稅的稅基，以公告現值為準，地價稅之稅基以公告地價為計算基礎，遺產稅及贈與稅之課稅對象不動產以土地公告現值及房屋評定現值為準，而均非以市價為準。又如有關個人及家庭生活費之扣除以及薪資所得之費用扣除，原則上也採取類型化的概算費用扣除模式。

二、經由行政機關之類型化

（一）以法規命令或職權命令訂定類型化的處理規定

類型化觀察法也適用在稽徵機關對於課稅要件事實的認定上，行政機關以法規命令或職權命令訂定類型化的處理規定，也相當常見。例如釋字第 221 號解釋理由書謂：「被繼承人在重病無法處理事務期間，對外舉債或出售財產，縱屬真實，依一般情形，亦難自行處理其因舉債所得之借款，或因出售財產所得之價金，該項借款或價金，自應由繼承人證明其用途，以防止繼承人用被繼承人名義舉債或出售財產為手段，隱匿遺產。因此為貫徹該第 1 條及第 17 條第 1 項第 8 款之規定，同法施行細則第 13 條乃規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」此項規定，旨在兼顧繼承人之利益及認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增法律所定人民之納稅義務，與憲法第 19 條並無牴觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明。」

又如有關佣金支出，原則上准予核實認定。但營利事業所得稅查核準則第 92 條特別規定採取類型化認定方法，按照其支出金額比例高低，而要求不同的舉證方法⁵¹，釋字第 438 號解釋也承認該類型化規定之合法性，認為此係為簡化稽徵作業、避免國外佣金濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，而與憲法財產權保障、租稅法律主義及法律保留原則及比例原則，並無牴觸。在有法律授權訂定之類型化的行政命令【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 89 頁】令，如違反法律規定所表現之立法者的意思時，應認為該行政命令牴觸母法規定，自應優先適用法律規定；如法律對於系爭問題欠缺規定或其規定並不明確時，只要行政機關對系爭問題所為之解釋性行政命令是各種可能的解釋中一種合理的解釋時，法院就應予以尊重⁵²。

51 該條第 4 款規定國外佣金超過 5% 者，應另提出正當理由及證明文據，核實認定；同條第 5 款第 5 目規定「在臺以新臺幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款 3% 範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，係考量營利事業在臺灣地區以新臺幣支付國外佣金者，是否有支付之事實，因查證困難，故斟酌以往外匯管制時外匯主管機關規定得逕行辦理押匯之限額，以出口貨物價款 3% 為認定標準，營利事業向稅捐機關所需提出之證據與舉證之程度，因是否超出此標準而有別。至超過出口貨物價款 3% 者，提出上開收據及合約以外之其他相關證明文件，如雙方來往函電、傳真文件、國外人員來臺護照影本等，以及國外代理商或經銷商確已收到該新臺幣款項或存入其帳戶之證明，如轉交、匯付、或沖轉其在臺貨款之證明等資料，經稽徵機關查核相符亦得予以認定（參見釋字第 438 號解釋理由書）。

52 參見 1984 年美國聯邦最高法院關於 Chevron v. Natural Resources Defense Council, 467 U.S.837 (1984) 一案判決所持見解。參見張文貞，美國行政法發展的最新趨勢，頁 14，發表於 97 年 1 月 26 日社團法人台灣行政法學會舉

（二）類型化的行政規則

此外，財稅主管機關為執行稅法，得由上級機關基於組織權力及業務指揮權力發布有關課稅之行政規則，此類行政規則，包括解釋規範的行政規則，事實認定基準的行政規則以及裁量準則等。其中如有涉及類型化者，即屬類型化的行政規則（Typisierungsvorschriften），例如評價準則（方針）、折舊扣除表、基準率、概算費用金額等，乃基於多數的個別觀察之結果，係為補充不確定的法律概念所制定之平均值，旨在使行政機關在個別案件中解免其事件調查之義務。

對於此種類型化行政規則，德國實務上概均儘可能予以適用，其根據主要基於稅捐徵收的公平性及實用性的考量，而允許以上述行政規則簡化法律的執行；又類型化行政規則如果屬於法律之適當的解釋，則基於公平處理的理由，法院原則上也應加以尊重。尤其如果類型化行政規則乃是合法落實執行法律時，則法院甚至也應受其拘束。如果其行政規則涉及課稅基礎的推計，則是以社會生活之經驗法則（特別是從行政程序上經由事先調查所獲得的結果）為依據，以通常的典型事實為準，原則上即為法之所許⁵³。

德國聯邦憲法法院 1988 年 5 月 11 日判決也對於德國所得稅法第 33 條 a 第 1 項及第 33 條第 2 項規定扶養親屬之必要及相當的生活費之扣除，法定最高概算扣除金額 3,000 馬克，財稅主管機關對於在國外居住之扶養親屬的生活費之扣除，按照各個國家平均薪資水準，另以行政規則訂定生活費扣除標準，如國外時薪超過國內時薪水準之 50% 者，全額認列；少於 50%，而高於 20% 者，按照 2/3 認列，亦即扣除扶養生活費 2,000 馬克；如少於 20% 者，則按照 1/3 認列，亦即僅准予扣除扶養生活費 1,000 馬克。該判決認為「行政機關得對於法律規定進一步加以具體化，如為統一執行及實用性而頒佈行政規則，則在憲法上並無可厚非。」上述母法本身即對於國內可想像的案件型態，進行類型化以及概算化的處理，而統一訂定最高扶養生活費金額之扣除。「法院在進行案件審查時，原則上並不受行政規則或其他行政指令之拘束。但在解釋及適用上述稅法規定時，法院本於自己的法律確信，有權接受行政機關之行政規則所持見解。」行政機關對於國外扶養親屬的扶養給付，考慮配合受領人居住國之生活【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 90 頁】水準，而通案減少稅法規定的最高扶養費扣除金額，具有充分的事件上理由，而與基本法並無違背。

上述聯邦憲法法院判決，承認類型化的及概算化的行政規則，以公平有效執行稅法規定。並基於法律所定「必要性及相當性」之要求，而承認統一的、固定的概算金額，不准納稅人舉證推翻，而有承認行政規則得採取「實質的類型化」之傾向。

但在個別案件中，如類型化行政規則之適用，將導致顯然恣意的結果或不正確的課

辦，各國行政法學發展之方向－以德、法、日、美為中心，學術研討會。

53 BFH BStBl 1986, S.200; 1980, S.122; 1982, S. 595; 1982, S.779 .Vgl.Monika Jachmann, StuW 1994, S.350f.

稅時，則不能適用之⁵⁴。於此情形，行政法院自得加以審查而拒絕適用。就此有認為行政機關所為解釋性行政規則之參考價值，「須視其考量的完整性、所據理由的有效性、前後相關解釋的一致性、以及其他足以說服的相關理由。」⁵⁵從而法院判決在決定是否適用行政規則時，似應審查上述因素決定之，必要時亦得要求主管機關釋明其作成該行政規則之理由。

例如財政部所公布之「當地一般租金標準」，均一律以「土地申報地價之5%」計算，就此類型化規定，最高行政法院96年度判字第1445號判決認為該租金標準並未顧及具體個案土地之管制使用、交通運輸、土地改良情形、公共設施、工商活動及土地發展趨勢等各項影響租金之因素，一律依照申報地價5%計算，其類型化規定方式過於粗糙，並不合理，因此，除經稽徵機關切實調查該個案土地當地之一般租金狀況證明其約定之租金顯然偏低外，尚非得逕行依據上述標準調整租金收入⁵⁶。對於上述類型化行政規則作為認定事實之依據，如果欠缺合理性，違反經驗法則時，則應不能適用。尤其除有實定法上根據之外，如單純運用類型化規定之處理模式，而不進行依據職權調查事實，學者認為也有違反稅法上所規定稽徵機關應依職權調查事實證據之要求之虞⁵⁷。因【法令月刊第59卷第5期，2008年5月，第91頁】此，應在納稅義務人違反稅法上協力義務或本於職權調查難以查明事實真相，或進行調查所費稽徵成本費用過鉅的情形時，才比較有導入類型化規定之正當性。

三、經由司法機關之類型化

德國早期帝國財務法院判例所發展出來的類型理論，認為任何一個稅法爭訟不僅對於直接的當事人，而且對於無數的第三人也均具有意義。由於所有的稅捐義務人僅與一個稅捐權利人相對立，因此很容易認為：個別案件之裁判，儘可能不必取決於當事人間在此一案件中所已經特別合意的形成為何，而毋寧應繫於依一般觀念，根據系爭法規之意旨及目的，應視為屬於稅捐上判斷基準之典型的形成為何。

帝國財務法院運用此種類型化理論（Typisierungstheorie），其目的在於防止稅捐規

54 BFH BStBl 1980, S. 122; BFH BStBl 1987, S. 184.

55 參見美國聯邦最高法院1944年 Skidmore v. Swift & Co., 323 U.S. 134 (1944)一案判決所持見解。參見張文貞，美國行政法發展的最新趨勢，頁15，發表於97年1月26日社團法人台灣行政法學會舉辦，各國行政法學發展之方向——以德、法、日、美為中心，學術研討會。

56 本件判決並指出：「倘納稅義務人已就申報之租賃收入，提出租賃契約、付款或轉帳之憑證及扣繳義務人所出具之扣繳憑單，證明其實際受領之租金數額時，基於個人綜合所得稅之課徵係以收付實現為原則，稽徵機關除經切實調查該個案土地當地之一般租金狀況，證明其約定之租金顯然偏低外，尚非得逕依上開財政部核備之『當地一般租金標準』調增其租賃收入。財政部賦稅署77年11月9日台稅1發字第770665851號函示：「綜合所得稅租賃所得設算核定案件，納稅義務人如有異議時，稽徵機關應實地調查鄰近房外之作為核課之依據，即將設算租金與鄰近租金比較，高時改課，低時維持原核定。即係本此意旨，於納稅義務人對租賃所得設算核定案件有異議時，稽徵機關即應就該具體個案實地調查鄰近房（應包含土地）外之租金作為核課之依據，亦即將設算租金與鄰近租金比較，高時改課，低時維持原核定，方符實質課稅及租稅負擔公平原則。」

57 Tipke/Kruse, AO, §4Tz.135.

避，尤其用以確保課稅之平等性。依據帝國財務法院見解，對於個別事件，其經濟上之結果所應涉及之稅捐，毋庸考慮當事人之意思傾向，而應把握其典型的形成，至於一切偶然的附隨情況，則可以其在課稅上並無意義而置之不論。例如從事營業者及自由業之所屬人員於離開家庭之中餐費用，在稅捐上不予承認；又如大專教授及法官在家庭之工作室之費用，原則上亦不承認作為必要費用⁵⁸。

對於此種由法院進行類型化觀察法，德國學者 Heinz Paulick 認為當其導致個別案件，並非依據其個別情況，涵攝於稅捐構成要件之中，而取而代之的，卻以一項被假設的或被擬制的事實關係加以課稅時，亦即對於稅捐義務人課徵其依據法律所毋須負擔之稅捐時，則此種類型化牴觸課稅之合法性原則。在其案件就重大的基礎部分固具有類似性，但就其細節部分彼此有差異時，則於稅捐上，即不得為相同處理。在援用類型化觀察法之下，不應對於個別案件之特殊性置之不論，亦不應對於顯然不相同的事實關係，竟為相同的判斷。尤其在所得稅的情形，對於個別的稅捐義務人之特別的情事，必須廣泛的加以斟酌，以實現按照經濟上負擔能力之平等課稅原則，否則勢將導致不平等的課稅之結果。再者，類型化觀察法不得單方的僅被適用於不利於稅捐義務人的情形，類型化通常僅建立一項證明推定（Beweisverreutung），因此如經提出反證（Gegenbeweis）時，則其推定本身即無可維持⁵⁹。在此乃涉及類型化觀察法的作用為何的問題，而可再區分「實質的類型化」與「形式的類型化」加以說明。

玖、類型化觀察法的運用類型

一、事實關係的判斷

當個別案件之各種情況難以查明，過度調查將花費大量人力物力始能正確查核課稅時，其行政成本甚至超過課稅收入，將不合實用性原則，稅法上為簡化稽徵行政工作，提高行政效率之實用【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 92 頁】性原則，在執行適用上常需以推定的事實關係進行課稅，減輕查核負擔，兼顧課稅公平，並提高法的安定性，即所謂類型化觀察法。

有關事實關係的判斷，也常採取類型化的觀察方法，以符合稽徵經濟原則。臺北高等行政法院 94 年度訴字第 01305 號判決即指出：「按稅捐行政具有大量行政之特質，且稅捐資料原則上掌握在人民手中。另外稅捐又是一種法定之債，稅負輕重的標準是『量能課稅』，也無對待給付存在，所以人民逃漏稅捐之誘因始終客觀存在。稅捐法制面對此等局面，因此有『稽徵經濟原則』之產生，並從中延伸出『協力義務』、『推計課稅』與『類型化之事實認定』等下位原則，而產生『待證事實法律化』之現象。

58 Paulick, aaO., S.137f.

59 Paulick, aaO., S.138f.

（一）稅捐主體的認定

財政部 68 年 1 月 9 日台財稅第 30123 號函釋規定，自 65 年度以後，應就各該醫院或診所出名設立之醫師，依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 款之規定計課其綜合所得稅，即屬行政機關所為類型化規定。原則上應以出名醫師為所得歸屬者。例外情形，倘若足以證明實際所得者為其他第三人時，再以該第三人為所得歸屬者⁶⁰。

（二）所得種類約歸屬判斷

有關保險業務員所得種類的歸屬判斷，是屬於薪資所得或執行業務所得，臺北高等行政法院 91 年度訴字第 4493 號判決採取類型化觀察法：「稅法上『執行業務所得』定性所最看重者，為『當事人在取得所得之過程中確實另有一定比例之自身勞務外之必要費用支出』，所以某些極端之個案，即使勞務提供之約定符合私法上之承攬契約定義，但還是可能因為其並無任何必要費用支出，所取得之所得還是被定性為『薪資所得』…。因此『勞務提供約定之性質是否為承攬契約』雖然是認定「執行業務所得」一個重要的參考基準，但不是絕對的。真正的標準還是要回到社會通念，依商業活動類型，判斷勞務報酬之取得，除了勞務以外，通常是否還有『明顯可查知』、『具一定數量金額』的其他費周成本支出。…真實之個案中，其事實特徵完全符合上開私法上極端類型內涵者，其情形極少。大部分案例，都要進行『類型化』之工作，逐一檢視事實特徵中之各項因素來進行比較，以決定個案事實最『近似』那一個類型。這裏涉及即事實之法律『定性』問題，而且是一個『程度性』的判斷，必須承認有所謂「階梯現象」存在…到目前為止，原審法院仍認社會通念並未改變，保險業務員這個行業本身也從沒有提出真實而有公信之力之數據資料供法院審酌其費用支出之必要性與大體上占整體報酬之比例，在【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 93 頁】此情況下，法院只能透過類型化之操作認定此一行業其費用支迅之必要性不夠明顯，因此所取得之報酬無法認定為『執行業務所得』，只能認定為『薪資所得』。」最高行政法院 96 年度判字第 01439 號判決對於交易所得類型的判斷，認為應採取類型化觀察法：「在實務上，一般而言，會對『勞務交易所得』或『財產交易所得』之歸類發生爭議者，大體上不出以下 2 大類型：第 1 類型為，『營業秘密交易』與『勞務交易』間之混淆。…第 2 類型則是，『一個契約中之交易項目，兼有財產與勞務，彼此間又無從分割時，要如何來分類』之課題。因為真實的世界中，基於實際之經濟需求，約定內容經常是多樣而複雜。具體個案之判斷，則須依『類型化』方式，接近似程度之高低，來進行歸類及定性。」又有關勞務報酬、有體物之買賣及權利金所得種類的歸屬判斷，台北高等行政法院 93 年度訴字第 02367 號判決認為因為真實的

60 參照財政部 86 年 11 月 21 日台財稅第 861924319 號函核釋：「醫院、分院附設門診或診所等私立醫療機構之所得，原則上應以各該私立醫療機構申請設立登記之負責醫師為對象，核課其執行業務所得；但如經查明另有實際所得人者，應視個案情形，以實際所得人為對象，依所得稅法第 14 條規定辦理。」惟高雄高等行政法院 95 年度訴字第 00163 號判決似不准出名醫師舉證證明其他第三人為實際所得者，其所採觀點似有違反實質課稅原則。

世界中，基於實際之經濟需求，交易契約約定內容經常是多樣而複雜的，有時候也是極難加以釐清的。因此具體個案之判斷須依「類型化」方式，視付費者換得之「經濟利益」與以上 3 個概念之內涵作比較，以其近似程度之高低，來進行歸類及定性。

（三）行業標準之分類

高雄高等行政法院 92 年度訴字第 233 號判決：「中華民國行業標準分類係行政院本於職權，以聯合國行業標準分類為基本架構，參酌新加坡、北美及日本行業分類訂定；而中華民國稅務行業標準分類則係財政部參酌中華民國行業標準分類及我國經濟結構，本諸職權訂頒，並不違反相關法令，對租稅徵納標準之認定，自亦有其拘束力（最高行政法院 92 年度判字第 589 號判決及高雄高等行政法院 90 年度訴字第 1923 號判決參照）。」

二、稅基的計算－財產的估價

有關房屋評定現值，採取類型化觀察法統一評定，亦即按照房屋座落地區之房屋標準單價表評定現值，並不以個別房屋之實際造價為唯一標準（行政法院 60 年度判字第 810 號判例）。臺中高等行政法院 94 年度訴字第 362 號判決對此即指出：「不動產評價委員會不以房屋造價評定房屋標準價格，係以房屋造價為單價依據者，將因每棟房屋施工情形之繁簡，以及造價所反映之建照至何程度不同，難求齊一之認定，況造價資料有無隱瞞部分工程之給付而不實，或每一造價所代表之建照、完成之程度是否均相同，除進行審查、比對，涉及營建專業技衛之具備，逐案審查，造成稽徵成本劇增外，亦常產生標準不一等不公平現象之考量。」因此為維持課稅公平，並簡化稽徵程序行政成本負擔，採取統一的類型標準評定現值。

有關評價基準的規定，如果是以前財政部的行政函釋的行政規則為之時，則行政法院固然在事實上可加以參考適用，而發生事實上拘束力，但並無法律上拘束力。在訴訟上，有關事實關係的調查屬於法官的職權，因此，如果原來的評價基準欠缺合理性或於具體個案發生顯失公平結果時，則行政法院仍不妨採取與稽徵行政實務上不同的評價方法，以保障納稅人之權益，在此個別案件的評價程序上，應不考慮行政機關的【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 94 頁】外部自我拘束問題⁶¹。

例如遺產及贈與稅法施行細則第 27 條規定：「債權之估價，以其債權額為其價額。其有約定利息者，應加計至被繼承人死亡日或贈與行為發生日止已經過期間之利息額。」其對於債權的估價採取類型化的觀察法，以其債權額為其價額。然而此一估價方法，固然符合經驗法則，但在有債權不能回收之例外情形，即應容許納稅人提出反證推翻，以符合量能課稅原則。故上述類型化的估價規定，應採取容許反證推翻之「形式的類型化」。財政部 88.07.29.臺財稅字第 881928450 號函釋也准予類推適用其他規定，而限縮其適用

61 Jaehnik, Die Binding der Finanzgerichte an Verwaltungsvorschriften, StuW 1979, S.303.

範圍：「債權為遺產標的時，依遺產及贈與稅法施行細則第 27 條規定，固應以債權額為其價額，惟如其債務人經依破產法和解、破產、或依公司法聲請重整，致債權全部或一部不能取償，經取具和解契約或法院裁定書者，依同細則第 9 條之 1 第 1 款規定，不能收取部份得不計入遺產總額，即實質上係以可得取償之金額估價課徵遺產稅，則該類債權為贈與標的時，准參照上開細則第 9 條之 1 第 1 款規定，以該債權可得取償之金額估價課徵贈與稅。」⁶²

三、行政機關裁量準則之類型化

最高行政法院 95 年度判字第 01984 號判決也承認行政機關對於行政裁量事務進行類型化處理：「按立法者制訂法律之目的，乃在於實現正義公平。立法機關立法授權行政機關行使裁量權的功能之一，乃在避免因普遍的平等所造成具體個案的不正義，亦即追求具體個案的正義。裁量準則或裁罰標準，乃基於行【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 95 頁】政實踐的平等要求，亦即平等原則之實踐要求，但其僅是抽象的類型化標準，必須容許事務本質上無法適當歸入類型的個案特殊情形的存在，而予以不同的處理。又行政機關為行使法律所授與裁量權，在遵循法律授權目的及範圍之內，必須實踐具體個案正義，惟顧及法律適用的一致性，符合平等對待原則，乃訂定行政裁置準則作為下級機關行使裁量權之準則，既能實踐具體個案之正義，又能實踐行政的平等對待原則，非法律所不許。」

為避免裁量基準在類型化之後，無法因應個別案件特殊性之需要，通常應該保留對於非典型案件之特殊處理空間。例如財政部 97 年 1 月 24 日台財稅字第 09704506930 號令修正「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」使用須知第 4 點規定：「本表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

四、法規解釋的類型化

62 按遺產及贈與稅法施行細則修正前第 27 條原係有 2 項規定：「債權之估價，以其債權額為其價額。其有約定利息者，應加計至被繼承人死亡日或贈與行為發生日止已經過期間之利息額。前項債權，其債務人於繼承人死亡前或贈與行為發生前，已依破產法聲請和解或破產，或依公司法聲請重整者，以其可得取償之金額為其價額。但其債務人於被繼承人死亡後或贈與行為發生後始發生不能清償債務情事者，除納稅義務人能證明其未怠於權利之行使外，仍應依前項規定估價課稅。」就此行政法院 77 年判字第 917 號判決認為：「核其規定意旨，係就被繼承人生前對於債務人所有之債權，固屬被繼承人之財產，應併入遺產總額申報課稅，然該債權如被繼承人死亡前已無法取償，或被繼承人死亡後由其繼承人行使請求權向債務人催討而仍無法受償時，繼承人實際上既未因繼承取得該項債權而受有可得取償之利益，自可免於併入遺產總額課稅，以符核實課稅之公平原則。」（財政部 65.9.15.臺財稅第 36315 號函並進一步將第 2 項規定類推適用至其他事實上無法取償的情形，亦即借款債權，「在事實上於被繼承人死亡前已屬無法取償時，應准比照遺產及贈與稅法施行細則第 27 條第 2 項規定辦理。由納稅義務人申報遺產時述明事實，提出證明文件由稽徵機關調查核定徵免。」）而修正後的施行細則第 27 條規定卻特第 2 項刪除，而後財政部再透過本件 88.07.29.解釋令函進行法律漏洞補充，將第 2 項適度回復。此一作法，對納稅人權益保障較欠周延，將來仍宜回復第 2 項規定。例如台北高等行政法院 94 年度訴字第 1246 號判決即認為債權應以面額作為估價原則，故對於重整債權的估價也誤認應採取面額認定，漏未適用財政部 88.07.29.臺財稅字第 881928450 號函釋所採取之「以重整債權可得取償之金額」作為估價標準。

有關稅法規定解釋有時也可以採取類型化的觀察法。例如貨物稅條例第8條有關清涼飲料品之課稅標的範圍為何，因為課稅要件過於抽象及概括，以致於納稅人無法從法律條文中預測得知，而有待財政部以解釋令函加以具體化補充⁶³，對此財政部採取類型化觀察法，解釋認為水果罐頭、仙草蜜、愛玉甜、罐裝綠豆湯、花生湯及以白木耳製成之「雪花露」之固體量，至少應為其肉容量50%，其固體物未達到上項標準者，應按飲料品課徵貨物稅⁶⁴。又雞精飲料內含雞精成分未達90%者，應課徵貨物稅⁶⁵。

因此，如果其他罐裝產品雖然不屬於上述函釋舉例之類型產品，基於公平課稅之原則，為貫徹該類型化之標準，有關固體量50%之認定標準或內含成分90%之標準，應可類推適用之⁶⁶。臺北高等行【法令月刊第59卷第5期，2008年5月，第96頁】政法院89年度訴字第1004號判決也承認司法機關對於行政處分瑕疵判斷標準的類型化：「又行政處分之『程序上瑕疵』，態樣繁多，其對事實認定所造成之影響，也不能一概而論，而應視瑕疵種類之不同，而產生不同之法律效果……至於那些瑕疵事由應採『抽象因果關係說』，那些瑕疵事由應採『具體因果關係說』，其判別標準，仍須委由法院在個案中決定，並逐漸類型化，以形成體系。」

五、法律漏洞補充與類型化

遺產及贈與稅法第5條第1款規定：「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：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。」其中免除債務之類型相當廣泛，在通常的典型案件類型，固然可認為有無償贈與的行為，但在特殊案件類型，可能被迫免除債務，並無贈與的意思，未必均適宜認定為贈與，因此，遺產及贈與稅法施行細則第2條規定：「債務人經依破產法和解、破產、或依公司法聲請重整，以致債權人之債權無法十足取償者，其免除之差額部分，

63 參見最高行政法院92年度判字第1276號判決：「燕窩口服液於社會通念上是否應歸類貨物稅條例第8條第1項所指之『清涼飲料品』已甚有可疑，乃有財政部臺灣省南區國稅局於84年1月28日函請財政部○○○國稅局，就市面販售之燕窩貨品，應否課徵貨物稅表示意見，因各該區局意見不同，復於同年4月17日報請財政部對此為統一規範，俾供遵循。財政部始於84年11月24日為前述台財稅第851660961號之函釋。……則主管貨物稅課徵之稽徵機關對燕窩應否課徵貨物稅亦有存疑，又能否苛責一般廠商之被上訴人知悉燕窩口服液係應課徵貨物稅之清涼飲料品，而應於產製前向上訴人申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記，是尚難認被上訴人…之行為，有何故意或過失可言。」同說，臺北高等行政法院91年度訴字第3874號判決：「本件顯係就未曾課稅之貨物，亦未經具體指定之貨物，該類貨物是否屬於應稅貨物，對於『事實之認定』發生疑義而為請示，經財政部令核定屬為應稅物者：……足見縱如主管稅務之被告對系爭產製品究否為應稅貨物仍須經報部核釋方能確認，能否期待原告有高於該管主管稽徵機關之注意義務？」

64 財政部72/09/06台財稅第362秘號函，財政部75/08/02台財稅第7562027號函，財政部79/11/01台財稅第790367324號函。

65 財政部85/05/20台財稅第851098755號函。

66 否定說，臺北高等行政法院95年判字第03512號判決認為：「至於原告另主張系爭產品有以純正靈芝濃縮液、純正人蔘萃取液及玫瑰四物等中藥材萃取液90%以上為主要成分，應免徵貨物稅云云。經查，財政部曾作成解釋，雞精、魚精、鴨精、羊肉精及蜆精等飲料之內含雞精、魚精、鴨精、羊肉精及蜆精等成分達90%以上者得免徵貨物稅，係為獎勵農業發展及其他特殊目的，將該等產品列為『飲料品』原料，免徵貨物稅；核與系爭產品之情形，並不相同。」該判決將社會政策目的納入作為類型化行政規則之合法性依據，於法似非妥適。蓋類型化行政規則僅得執行法律規定，而不得自行創設新的免稅項目，否則即屬有違租稅法律主義。

非本法第 5 條第 1 款之贈與。」亦即對於免除債務視同贈與的適用範圍，進行目的性限縮，排除債務人破產等無清償能力而不得已免除債務之特殊類型。

又如土地稅法施行細則第 42 條第 2 項原規定共有土地之分割，於價值不等時，應向取得土地價值減少者就其減少部分課徵增值稅。但此項規定之適用範圍，乃是針對通常情形有補償約定之有償移轉的類型而言，如無補償約定，而單純無償移轉的類型，則應不適用之。例如行政法院 70 年度判字第 478 號判決即指出：「查土地因分割而免徵增值稅者，乃指土地分割前後，各人取得土地面積縱不相同，而其價值仍然相等者而言。至於價值不等時，應向取得土地價值減少者就其減少部分課徵增值稅。此在土地稅法施行細則第 42 條第 2 項但書及平均地權條例施行細則第 65 條第 1 項但書之規定固無不同。惟所謂應向取得土地價值減少者課徵增值稅者，乃就價值不等之發生原因為有補償之約定者言之，換言之，此種情形屬於有償移轉。若並無補償之約定，則應依土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款土地為無償移轉者土地增值稅之納稅義務人為取得所有權之人，而取得土地價值減少者，自無各該項但書之適用。蓋取得土地價值減少者，既未獲得補償，又須負擔增值稅，自與法理人情均有未合，立法原意當非如此。」⁶⁷本件判決對於上述施行細則規定採取【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 97 頁】目的性限縮，以符合立法意旨，值得肯定。就此司法院 71 年 3 月 5 日大法官會議釋字第 173 號解釋也支持上述見解。

至於稅法的免稅規定，財政部以行政命令進行目的性限縮，將某種類型排除於免稅範圍之外，是否為法之所許，不無疑義。

司法院 75 年 10 月 17 日大法官釋字第 210 號解釋採取否定說，認為「至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」故獎勵投資條例第 231 條第 3 項第 1 款，關於限額免納所得稅之利息，係規定「除郵政存簿儲金及短期票券以外之各種利息」，並未排除私人間無投資性之借款利息，而同例施行細則第 27 條認該款「所稱各種利息，包括公債、公司債、金融債券、金融機構之存款及工商企業借入款之利息」，財政部（70）臺財稅字第 37930 號函並認「不包括私人間借款之利息。」縱符獎勵投資之目的，惟逕以命令訂定，仍與當時有效之前述法條「各種利息」之明文規定不合，有違憲法第 19 條租稅法律主義之本旨。

司法院 96 年 11 月 30 日大法官釋字第 635 號解釋則採取肯定說，對於 78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」之適用範圍，並不包括第三人利用農民購買農地的情形。該號解釋認為上述免稅規定的立法目的，「係就自行耕作之農民

67 行政法院裁判要旨彙編（第 2 輯）372 頁。同說，行政法院 70.3.24.70 年度判字第 225 號判決。

取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵。此乃立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有助於實現憲法第 143 條第 4 項規定之意旨。立法者就自行耕作之農民取得農業用地，與非自行耕作者取得農業用地間，為租稅之差別對待，具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求。」因此「農業用地在依法作農業使用時，移轉於非自行耕作之人，而以自行耕作之農民名義為所有權移轉登記者，不符土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之上開立法意旨，自應依憲法第 143 條第 3 項及土地稅法第 28 條前段規定，於土地所有權移轉時，按其土地漲價總數額徵收土地增值稅」。

上述釋字第 635 號解釋承認免稅規定得進行目的性限縮，故農地雖然移轉與自耕農民繼續耕作使用，文義上符合免稅規定，但如其買賣移轉登記之交易類型，實質上係屬第三人出資，借用農民身份承受移轉登記⁶⁸，縱然繼續作農業使用，仍不得免徵土地增值稅，於此情形，免稅與否，出賣人尚必須深入瞭解買受人之出資資金流程以及是否第三人借用農民名義購買，倘若事先不知第三人借用買受人名義購買，交易移轉產權時也准予免稅，經移轉產權過戶之後，稽徵機關始追繳土地增值稅時，將使納稅義務人產生不可預測之損害，而有違信賴保護原則。因此上述目的性限縮之作【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 98 頁】法，如果財政部欠缺法令宣導，一般農民事先並不知悉（僅知有農地移轉免稅規定，不知該目的性限縮解釋函令），而在出賣人進行具體個案的買賣交易移轉之稅捐申報時，稽徵機關也未進行法令宣導提醒告知該法令風險，即由稽徵機關核定免稅在案，事後再以發現新事證補稅時，則顯然嚴重妨害出賣人在買賣交易時的稅捐負擔預測可能性。故上述解釋，是否妥適，仍有研討餘地。

六、概算課稅

概算課稅制度目的是為簡化課稅以及公平執行稅法規定，而廣泛採取提昇稽徵行政效率約措施，屬於類型化的一種。稅法規定的構成要件的計算基礎如果加以類型化，而採取概算金額（Pauschalierung）時，則可謂概算化屬於類型化的一個下位類型。概算金額可分二種，一種屬於不可推翻的而具有拘束力的概算金額（實質的類型化概算），另一種屬於可以舉證證明超過金額的概算金額（可推翻的概算金額）（形式的類型化概算）⁶⁹。前者，採取固定不變的概算金額，亦即係以特定金額作為費用支出金額，而不准納稅人舉證更高的費用支出金額列報扣除。在此係擬制其費用支出金額即是該特定金額，而不問實際上支出金額多少。例如所得稅法第 17 條所規定之「薪資所得特別扣除額」，採取實質的類型化，不准納稅人舉證更高費用金額申報列舉扣除。

後者，採取推定的概算費用，在納稅人並未舉證證明更高的費用金額時，即以該項

68 按當時土地法規定，非自耕農身份，無法購買農地。故一般人僅能借用農民身份購買農地。

69 Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Aufl., 2000, S.349.

概算金額作為費用金額扣除，而不問實際上支出費用金額多少。例如所得稅法第 17 條所規定有關個人及家庭生活費之免稅額（固定金額）及「標準扣除額」之概算金額⁷⁰，其中標準扣除額部分，納稅人也可以選擇列舉扣除，但應舉證證明，即具有此種性質。

德國學者 Tipke/Lang，認為概算金額化的作法，在下述情形，作為簡化目的親範（Yereinfachungszwecknormen），應為法之所許：亦即在法律規定過於複雜及欠缺執行可行性，而適用概算金額方式，則可以避免此問題。換言之，以一般可接受的固定的平均的費用金額，作為概算費用，而免除納稅義務人欠缺期待可能性的費用支出證明，應屬妥當⁷¹。例如德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 5 款規定出差增加伙食費支出，考量納稅人舉證困難，因此准以固定金額的概算費用（例如 24 小時出差，概算費用 24 歐元），認列其費用支出。

然而正確把握收益及費用支出，乃是【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 99 頁】為實現量能課稅公平負擔稅捐所不可或缺的條件，唯有正確把握計算所得，才能達到正確負擔稅捐的要求，而採取概算金額的作法，在個別案件中，或許過高或許過低估算，難免發生有人受益，有人特別負擔的效果。因此，概算化的作法只能有條件承認，而不能對於業務費用支出「一般性的全面類型化」（概算化），以免有違反核實課稅及淨額所得課稅的精神。

（一）法律及法規命令規定的概算

1. 所得的概算

所得稅法上的概算課稅方式，例如第 25 條第 1 項規定：「總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，其成本費用分攤計算困難者，不論其在中華民國境內是否有分支機構或代理人，得向財政部申請核准，或由財政部核定，國際運輸業務按其在中華民國境內之營業收入之 10%，其餘業務按其在中華民國境內之營業收入之 15% 為中華民國境內之營利事業所得額。但不適用第 39 條關於虧損扣除之規定。」上述以收入 15% 為所得額的計算方式，可謂是採取概算的所得額，而不論納稅人之實際上所得額多少，均以該比例計算所得額。

2. 交際費的概算

有關交際費之認列，按照交易金額之一定比例（例如全年進貨貨價在 3,000 萬元以下者，以不超過全年進貨貨價 0.15% 為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過全年進

70 有關最低生活費不課稅原則，另參見陳清秀稅法總論，2006 年第 4 版，頁 55 以下；台北高等行政法院 96 年度簡字第 290 號判決：「個人綜合所得總額於減除免稅額及扣除額後，如有餘額，即有稅負能力，故稅捐稽徵機關對該綜合所得淨額計徵綜合所得稅，符合量能課稅及租稅公平原則，無悖於司法院釋字第 597 號解釋意旨。」

71 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 9 Rz.308.

貨貨價 0.2% 為限）計算作為上限（所得稅法第 37 條）。

3. 伙食費的概算

一般營利事業及執行業務者因業務需要，提供員工伙食費，每人每月伙食費（包括加班誤餐費），最高以新臺幣 1,800 元為限，並得核實認定免視為員工薪資所得（執行業務所得查核辦法第 20 條之 1，營利事業所得稅查核準則第 88 條）。

4. 差旅費的概算

國內出差日支膳雜費採取定額概算方式，在不超過下列最高標準者，准予認定，無須提供外來憑證：（1）執行業務者本人及經理以上人員，營利事業之董事長、總經理、經理、廠長每人每日新臺幣 700 元。（2）其他職員，每人每日 600 元。

國外出差日支膳宿雜費，原則上採取定額概算方式，比照國外出差旅費報支要點所定，依中央政府各機關派赴國外各地區出差人員生活費日支數額表之日支數額認定之（執行業務所得查核辦法第 20 條，營利事業所得稅查核準則第 74 條）。

5. 稅額的概算

納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，而有中華民國來源所得時，應按一定比例概算其應納稅額（例如佣金租金及權利金按給付額 20%），並由給付者扣繳（各類所得扣繳率標準第 3 條）。此種概算稅額並不問納稅人實際上之所得額多少，有無淨額所得，均按照所取得之收入之一定比例概算其應納稅額。也不容許納稅人舉證推翻。可謂採取實質的類型化，以簡化稽徵程序，避免涉及境外支出成本費用之查核困難。

（二）行政規則之概算

在涉及大量案件的法律執行上，透過行政規則規定的概算金額，如果一方面可以避免欠缺期待可能性的書類憑證耗費，另一方面其概算金額，以符合實際的情形加以衡量計算時，則應為法之【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 100 頁】所許⁷²。又在推計課稅的情形，也需運用概算金額推計所得。

1. 概算收入

財政部每年頒佈「稽徵機關核算執行業務者收入標準」，對於執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得依一定標準計算其收入額⁷³；但經查得其確實收入資料較標準為高者，不在此限。

72 Tipke/Lang, aaO, § 9 Rz.307.

73 例如 91 年度律師概算收入如下：民事訴訟、刑事訴訟、刑事偵查、刑事審判裁定、刑事審判少年案件：每一程序在直轄市及市（即原省轄市，以下同）\$40,000 元，在縣\$35,000 元，但義務案件、發回更審案件或屬「保全」、「提存」、「聲請」案件，經提出約定不另收費文件，經查明屬實者，免計。其僅代撰書狀者，每件在直轄市及市\$10,000 元，在縣\$9,000 元。

財政部每年頒佈房屋及土地之「當地一般租金標準」⁷⁴，例如 95 年度房屋（含土地）之當地一般租金標準：（一）臺北市部分：1. 住家用：依房屋評定現值之 19% 計算。2. 非住家用（含營業用）（1）一樓面臨馬路，依房屋評定現值之 52% 計算。（2）一樓面臨巷道，依房屋評定現值之 30% 計算。（3）其餘，依房屋評定現值之計算。二、土地之當地一般租金標準：依土地申報地價之 5% 計算²⁸。

2. 概算費用

a. 成本費用之概算

依所得稅法第 83 條及其施行細則第 81 條規定，納稅義務人未能提示相關憑證或資料證明其進貨成本者，稽徵機關得就該部分依同業利潤標準核定其進貨成本⁷⁵。亦即以同業利潤標準推計概算其成本。

又財政部每年頒佈「執行業務者費用標準」，對於執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，應依一定標準計算其必要費用。例如 94 年度概算費用比率如下：一、律師：30%。二、會計師：30%。三、建築師：35%。四、著作人：按稿費、版稅、樂譜、作曲、編劇、漫畫及講演之鐘點費收入減除所得稅法第 4 條第 4 項第 23 款規定免稅額後之 30%。但屬自行出版者為 75% 等⁷⁶。上述執行業務者費用標準也具有概算費用性質。

又財政部每年頒佈「財產租賃必要損耗及費用標準」例如 94 年度固定資產：必要損耗及費用減除 43%⁷⁷，但僅出租土地之收入，只得減除該土地當年度繳納之地價稅，不得減除 43%。此種必要損耗及【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 101 頁】費用標準，也具有概算費用性質。

b. 概算費用補償之課稅問題

在概算費用之補償的情形，如採取類型化的觀察法，則因認為「費用或損失補償」，因此如採取「實質的類型化」觀點，而不論其實際上費用支出或損失金額多少，而整體上認定屬於費用或損失補償時，則可認為並無所得，而毋庸課徵所得稅。

例如司法院大法官釋字第 607 號解釋理由書即指出財政部 79 年 4 月 7 日台財稅第 780432772 號函「因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅」，對個人與營利事業所領取之地上物拆遷補償費，如何繳納所得稅，

74 財政部 96 年 2 月 14 日台財稅字第 09604512690 號函備查。

75 財政部 84.8.9.臺財稅字第 841640632 號函：「營利事業未依規定取得進貨憑證，如能提示相關證明文件證明其進貨發票所載之銷售額或帳載進貨金額為真實者，應依實際進貨金額認定其進貨成本，並據以處罰。惟如營利事業未能提示相關證明文件，經以實際查得之資料，或依所得稅法第 27 條、第 83 條及所得稅法施行細則第 81 條規定，逕行核定其進貨成本時，以該項金額作為計算處罰之基礎。」

76 95 年 4 月 7 日財政部台財稅字第 0950451323 號令核定。

77 95 年 2 月 6 日財政部台財稅字第 09504510600 號令核定。

為不同之處理（91年1月31日台財稅字第0910450396號函「個人依土地徵收條例第31條、第32條及第34條規定領取之建築改良物補償、農作改良物補償、土地改良物補償或遷移費等法定補償，係屬損害補償性質，尚無所得發生，不課徵綜合所得稅」亦同此意旨），乃因個人與營利事業二者之稅率、所得結構、課稅基礎、應否設帳及得否攤提折舊等均有不同，稽徵機關對於個人領取之地上物拆遷補償費，依職權就其拆遷成本採取不同之認定方式，而非將個人拆遷補償費認定為非所得，亦非對個人拆遷補償費給予法律所未規定之免稅優惠，並未針對相同規範對象給予不合理之差別待遇，核與憲法第7條規定之平等原則尚無不符⁷⁸。

又如以往各機關首長支領特別費，其中以領據列報（有別於實報實銷）部分，行政慣例上並不要求記帳結算，也不多退少補，大多數是以半數定額之「定額的、統籌概算費用」方式處理⁷⁹。如為簡【法令月刊第59卷第5期，2008年5月，第102頁】化稽徵作業程序，提高行政效能，而採取「類型化觀察法」，全部當成概算費用之補償，屬於費用填補性質，尚無所得發生，依法不課徵綜合所得稅。實務上財政部66.8.11台財稅第35323號函即認為應免納所得稅：「各機關首長在核定經費預算內『一般行政總務及管理…特別及機密費』項下領據列報部分，依照行政院台66忠授字第3274號函說明，係因公支用，應依規定檢具憑證或首長領據列報，核非屬個人所得，應免納所得稅。」。

又國會或地方議會對於民意代表為了執行職務上需要，補償其所支付之費用，而採取「概算費用的補償」的國外立法例，可以發現在稅法上有下列二種處理模式：

1. 採取「類型化觀察法」之表見課稅方式，全部當成概算費用之補償，屬於費用填

78 由於營利事業依法必須記帳，因此釋字第607號解釋支持財政部84年8月16日台財稅第S41641639號函釋見解：「營利事業因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定」，回歸到收入與成本費用實報實銷，採取淨額所得的課稅原則。而不採取「概算費用或損失」之補償的類型化處理模式。有關此問題之探討，另參見陳清秀，損失補償之課稅法理-評釋字第607號解釋，台灣本土法學雜誌，2006年2月。

79 參見陳清秀，機關首長特別費法律問題之探討，月旦法學雜誌，144期，2007年5月，頁200以下。同說，臺灣高等法院刑事96年度屬上重訴字第84號判決認為：「領據特別費」屬於定額統籌概算型費用：（一）定額統籌概算型費用在制度設計上，乃是「形式上假設」、「推定」，甚且是「擬制」或「視為」該等概算型費用金額已經全部支出完畢，並無剩餘，是以不考慮個別案件實際上有無支出、支出費用若干、是否支出超過或不足。換言之，即不採取「實報實銷」之方式。職是，該費用款項不必設置專款專戶管理之，且無庸設簿記帳，於領款後亦不必再辦理結算核銷，也無多退少補之問題。（二）採取「定額統籌概算費用之支領模式」，有其預算執行本質之合理性，同時又可以提昇行政效能，並符合統一公平之要求機關首長因為交際應酬、饋贈等相關支出，動輒有因為情況不宜或無法取得單據者，因此，在特別費中規定一定金額或比例作為「定額統籌概算費用」支出，符合實際支出需要，具有執行預算本質之合理性及必要性。又囿於機關首長權責重大，日理萬機，對於機關重大公務應盡心盡力，至於交際應酬等各項因公支出所發生的憑證單據及其請款程序，屬於細節性、事務性的繁瑣工作，首長根本無暇處理，因此為避免浪費首長人力資源，在一定之總額限制範圍內，通案概括授權首長全權處理，免予逐案申報，當可以協助行政機關首長有效率之推行政務，並大大提昇行政效能。除此之外，採取相關「定額概算費用」之制度設計，可以減輕會計及審計單位之查核負擔，因為查核必基於帳冊之完整及正確始能合理順利進行，於既然首長支出並未取得單據，則縱然要求首長記帳及結算，然而其記帳及結算資料題是否正確無誤，是否與公務有關，因為欠缺有關證據證明，自難期會計及審計單位進行正確之查核。因此，採取「定額統籌概算費用」之制度設計，也可以減輕會計及審計單位查核之負擔及責任至明。」

補性質，不納入課稅（德國立法例）⁸⁰。

又如日本立法例，國會議員每月支領「文書通信交通住宿費」（每月可領取 100 萬日幣），屬於概算費用填補性質，不納入課稅所得⁸¹。

2. 採取「實質課稅原則」，採取實報實銷，議員能舉證支出費用部分，屬於費用填補性質，不納入課稅，故准予列舉扣除。無法舉證費用支出部分，當成變相報酬，仍應納入所得課稅（日本地方議會議員費用補償之立法例）⁸²。

上述 2 種模式均各有道理，如為簡化稽徵作業程序，提高行政效能，則採取「類型化觀察法」，全部當成概算費用之補償，屬於費用填補性質，不納入課稅，有其優點。又從事件本質合理性觀察，倘若概算費用的額度，與平均的、通常的支出金額情形大致相當時，則全部當成概算費用之補償，屬於費用填補性質，不納入【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 103 頁】課稅，也具有正當性與合理性。

反之，倘若概算費用的額度，與平均的、通常的支出金額情形顯然相距甚遠時，則隱藏變相薪資，就其差額部分，亦即超過通常費用部分，即應本於實質課稅原則，當成變相報酬，仍應納入所得課稅。

我國地方議會議員依據地方制度法規定，在法律上定位為「無給職」（因此得從事其他業務活動），議員領取各項費用，法律上乃是以「費用補償」名義支付，性質上屬於「損失補償」。因此，如採取「類型化觀察法」，全部當成概算費用之補償，屬於費用填補之損失補償性質，似毋庸納入課稅。但如從「實質課稅原則」考量，費用補償超過實際支出之賸餘部分，則實際上有淨額所得，宜納入課稅。因此，議員領取各項費用，應准予扣除實際支出費用後，如有餘額，才屬於課稅所得。亦即其領取各項費用，性質上並非執行職務之報酬對價，因此並非薪資所得性質。而應歸類為所得稅法第 14 條第 1 項第 10 款之「其他所得」為宜。實務上財政部 90.05.22.臺財稅字第 0900452678 號函採薪資所得說，不准減除相關費用，於法似有違誤⁸³。

80 議員自公庫所領取之其他費用補償（補助），由於屬於概算的費用填補性質，因此依據德國所得稅法第 3 條第 12 項規定免徵所得稅。

81 依據日本「國會議員歲費、旅費及津貼等相關法律」第 9 條第 1 項規定，各議院議長，副議長及議員，因發送公文書及寄送公文性質之書信，每月可領取 100 萬日幣之「文書通信交通住宿費」。同條第 2 項規定，前項之文書通信交通住宿費，以所領受金額為標準，在該金額內不得課以租稅及其它公共賦課。

82 依日本所得稅基本通達 28-8 之規定如下：「依日本地方自治法第 203 條第 3 項《報酬、費用補貼等》規定獲得之費用補貼，除了能證明符合所得稅法第 9 條第 1 項第 4 款所列之金錢財物標準及確實為其它因執行職務所需費用之補貼之外，列入薪資所得。」故地方議會議員如能舉證證明其領取之費用補貼屬於費用填補性質者，即可不課稅。

83 德國對於國會及邦議會議員所支領的各項收入，本來規定為免稅所得，但德國聯邦憲法法院於 1975.11.5 裁判認為基於公平課稅原則，只要有所得即應課征所得稅；只有對於實際上所發生的、且在事件上合理的、與議員職務有關的費用的補償才能免稅，因此將其所得稅法有關議員所得免稅規定宣告違憲（BverfGE 40, 296）。德國所得稅法因此只就議員的其他費用補償（補助）規定免稅。而於第 22 條第 4 項規定議員的日費及其他類似款項，納入「其他所得」課稅。此項所得種類，並非歸屬於「獨立勞動所得」（相當於我國所得稅法第 14 條的執行業務所得），也不是歸屬於「非獨立勞動所得」（相當於我國所得稅法第 14 條的薪資所得），而是界於上述兩種所得之間，因此歸類為「其他所得」課稅，而基於客觀的「淨額所得課稅原則」，德國所得稅法第 9 條第 1 項也規定，為

拾、類型化的配套措施－調整機制

類型化不可避免的無法針對每個個別案件加以考量，因此，在此情形，也可認為構成實質課稅原則之適周界限⁸⁴。為避免表見課稅之類型化的處理，嚴重違背實質課稅原則，以致於過度犧牲量能課稅原則，因此在稅法上類型化的課稅方式，應有確保維持課稅公平原則之機制⁸⁵：

（一）類型化的簡化規定，應符合經驗法則，取向於大多數情形之「平均通常的典型類型」，以典型的常態事實為依據。俾類型化處理結果，大多數案件均能符合事件本質的合理性。

（二）對於非典型的例外特殊情影，適用類型化規定結果，如果在個別案件的適用上，有發生顯失公平的情事時，【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 104 頁】宜應准予個別的調整，以實現個別案件正義⁸⁶。

此種個別的調整模式，可能包括：

1. 賦予納稅人選擇權，其得選擇採取核實課稅方式⁸⁷。
2. 對於有關稅法上類型化規定的適用範圍，進行有利於納稅人之目的性限縮（例如釋字第 180 號解釋）或類推適用⁸⁸。
3. 容許納稅人在量能課稅原則下，提出反證推翻類型化的表見課稅或推計課稅方式。
4. 如果別無救濟之途，而在個別案件情形產生過於嚴苛的結果時，則應考慮給予妥當性減免措施（ein Billigkeitserlaß）⁸⁹（參照稅捐稽徵法第 40 條），以實現個別案件正義⁹⁰。

拾壹、結語

在大量案件的行政事務，例如稅務行政，必須有簡化的目的規定，以便於容易執行

了取得，確保及維持所得收入而支出的各項費用，可作為必要費用，自該項所得種類中減除。包括與該項所得種類在經濟上有關的租金費用，也可以扣除。

84 黃茂榮，實質課稅原則，載於稅法總論，第 1 冊增訂 2 版，2005 年，頁 451。

85 詳見陳清秀，實質課稅原則裁判之研討，法令月刊，59 卷 3 期，2008 年 3 月，頁 134 以下。

86 黃茂榮，實質課稅原則，載於稅法總論，第 1 冊增訂 2 版，2005 年，頁 530，570。台北高等行政法院 96 年訴字第 972 號判決對於捐贈土地申報列舉扣除的案件中，對於財政部函釋採取類型觀察方法，以土地公告現值 16% 計算捐贈財產價值，認為「將因繼承而取得之土地與因無償受贈而取得之土地，未考慮 2 者取得「成本」可能有所不同，做相同之處理，且一律不考慮公共設施保留地之取得「成本」，有違實質課稅原則，不能全部適用。」也已經注意到類型觀察方法，仍應符合實質課稅原則，而應有其例外。

87 黃茂榮，實質課稅原則，載於稅法總論，第 1 冊增訂 2 版，2005 年，頁 452。

88 稅法上有利於納稅人之類推適用，以貫徹課稅公平原則，乃為法之所許（參見行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會議決議）。

89 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 4 Rz.132.

90 有關稅法上個別案件正義之探討，參見陳清秀，稅法總論，頁 615 以下。

課稅的大量事務，此種簡化課稅的規定，可以避免稅法規定過於複雜以及欠缺執行可行性，並避免不成比例的行政費用支出。如果稅法欠缺執行可行性，則將無法公平的執行，反而妨礙公平課稅的要求。因此，基於實用性原則考慮的簡化目的規定，也有助於平等原則的實現。尤其稅法上的課稅原則如能條理分明的、前後一致的加以納入稅法規定中，並避免多餘的差別處理，而以具體明確的統一標準規定，可以減少爭議，因此稅法的簡化規定也有助於實現稅捐的正義⁹¹。

稅法上類型化觀察法運用廣泛，不僅涉及事實關係之判斷方法，也涉及法律的解釋適用以及稅基的計算基礎，其正當化根據包括實用性原則、課稅平等原則以及私人關係之尊重等。基於稅法之大量法的特殊性，為簡化課稅及公平執行稅法規定，經由立法者、行政機關或行政法院進行類型化，乃有其必要。

但類型化規定不能過度犧牲量能課稅的負擔公平原則。為避免牴觸課稅之合法性以及課稅之平等原則，類型化規定應以取向於經驗法則及符合典型的生活事實為準，並應符合比例原則，其作用原則上應儘量僅止於「推定」作用，而【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 105 頁】容許在特殊情形，得以反證推翻，或採取其他實現個別案件正義的救濟措施。總之，稅法上類型化及概算化，應注意下列各點：

1. 稅法對於課稅要件應力求具體明確，使納稅人在從事經濟活動之前，便能預測稅捐負擔之範圍。避免再大量依賴行政命令甚至解釋令函進行類型化補充。

2. 稅法使用不確定法律概念的情形，應容許主管機關財政部對於細節性及執行事項，進一步加以類型化，以為執行依據。尤其是「形式的類型化」，對於典型的生活事實類型進行類型化約處理，以提升行政效能。但應容許對於特殊的、非典型的類型案件，容許反證或舉證推翻，以實現個別案件正義。因此以行政命令進行類型化處理，應注意避免使用「實質的類型化」模式，如採取擬制的方式課稅，一律統一的通案處理，而不顧及個別案件的特殊性，將可能違反實質課稅原則與量能課稅原則。又在稅法的解釋過程中，為便於統一有效執行稅法規定，訂定類型化的行政規則，於法應無不可。但涉及納稅人之重大權利義務事項，仍應儘速將類型化之規定提升位階為法律。

3. 行政機關的類型化，如果基於專業合理性及依據經驗法則把握典型的事件類型，實質上僅是落實法律的執行時，則行政法院基於依法審判原則，也應加以尊重，甚至應受其拘束。但如果其類型化欠缺合理性、有恣意或濫用權利之情形或將導致顯然不正確的課稅結果時，行政法院自得加以審查，並排斥不用。有關類型化規定是否合理，應取決於其是否按照平均的、典型的案件類型進行規範，在此行政法院應不待當事人之爭執主張，即應依據職權調查其類型化規定之合理性。必要時應責令稽徵機關舉證證明其類

91 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18.Aufl., 2005, §4Rz.130f.

型化規定之合理性。例如同業利潤標準之訂定，有無依據客觀的行業利潤統計資料，進行統計分析而算出該同業利潤標準。蓋類型化規定之適用，屬於法律適用問題，行政法院本應注意依職權主動調查適用合法及合憲性之類型化規定。在發現其欠缺合理性而違法時，得拒絕適用。

5. 如果行政法規（尤其是行政規則）之類型化不夠周延，呈現漏洞或僅有例示情形時，則行政法院也應可進行類型化之補充，以為有利於納稅人之處理。在此行政法院不宜以行政慣例之公平性觀點，而拒絕類型化規定之類推適用，蓋類推適用以貫徹立法意旨，正是平等原則之表現，不准類推適用的結果，反而僅是持續行政慣例之不法的平等而已。

6. 在個別案件情形，如果適用類型化規定顯失公平或不合理時，則應有給與個別調整的機制。

7. 稅法為減輕徵納雙方舉證及查核負擔，並簡化稽徵程序，提高行政效率，得訂定類型化的概算費用規定。稽徵機關在執行層面上，為提高執行效率，並統一公平執行起見，於必要時，也可以採取概算金額方式，計算所得，或於依法推計課稅時，導入概算金額的計算方式。但在以行政命令進行概算化時，應容許納稅人舉證或反證推翻。【法令月刊第 59 卷第 5 期，2008 年 5 月，第 106 頁】