

刊登於東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第197-253頁。

論稅法上類型化*

陳清秀**

目次

- 一、問題之提出
- 二、類型化觀察法的性質
 - (一) 事實關係之判斷方法
 - (二) 稅法的解釋適用方法
- 三、類型化觀察法與類型概念
- 四、類型化觀察法與經濟觀察法之區別
- 五、類型化觀察法的立論根據
 - (一) 實用性原則
 - (二) 課稅平等原則
 - (三) 私人領域之尊重
- 六、類型化觀察法的類型—從法律效果區分
 - (一) 實質的類型化
 - (二) 形式的類型化
- 七、類型化觀察法的合法性要件
 - (一) 以往司法院的解釋
 - (二) 形式的合法性
 - (三) 實質的合法性
- 八、類型化觀察法之運用
 - (一) 經由立法者之類型化
 - (二) 經由行政機關之類型化
 - (三) 經由司法機關之類型化
- 九、類型化觀察法的運用類型
 - (一) 事實關係的判斷

* 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。本文曾刊載於法令月刊，第59卷第4期，2008年4月，頁69-85、第59卷第5期，2008年5月，頁88-106。

** 台大法學博士，東吳大學法律學系副教授。

(二) 稅基的計算—財產的估價【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第197頁】

(三) 行政機關裁量準則之類型化

(四) 法規解釋的類型化

(五) 法律漏洞補充與類型化

(六) 概算課稅

十、類型化的配套措施—調整機制

十一、結語【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第198頁】

一、問題之提出

稅法規範大量反覆的課稅案件，為能以簡御繁，統一公平課稅，經常必須採取類型化的規定，同時為減輕納稅人保持憑證的舉證負擔及稽徵機關的查核負擔，甚至必須以「概算金額」(Pauschalierung)方式，取代個別案件之調查，以提高行政效率，實現稽徵經濟原則(實用性原則)，達成稅捐徵收之行政目的。此種稅法上類型化，尤其有關課稅事實關係之類型化觀察法(die typisierende Betrachtungsweise)在稅法上運用甚廣¹，例如財政部函釋個人出售房屋，未能提出交易證明文件時，則以出售年度房屋評定價格之一定比例(例如25%)概算其財產交易所得，即屬由行政機關制定類型化行政規則規定，旨在簡化課稅手續，減輕稽徵查核負擔，兼顧課稅公平，並提高法的安定性。

惟類型化規定的運用，因其無法考量個別案件的特殊性，如果運用不當，即容易違反核實課稅之實質課稅原則，因此也可能違背量能課稅的稅捐正義精神，尤其類型化規定通常僅能考量多數案件的通常情況，亦即僅能取向於「平均通常的類型」，進行規範，以致於在少數特殊案件上可能產生顯失公平的處理，而有違背「個別案件正義」之虞。例如稅法如規定某一必要費用之概算金額為新台幣10萬元，則只有在其必要費用剛好是10萬元的案件，才符合淨額所得原則，至於其他案件，如其必要費用不足或超過10萬元時，則該項概算金額即產生有利或不利於納稅人的結果。因此類型化的規定，固然基於行政效率的考量，因應大量反覆的稅捐案件，所不得不然，而有其正當性，但如何兼顧實【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第199頁】質課稅之量能課稅原則，以免過份犧牲量能課稅，則為採取類型化規定或類型化觀察法時所應注意之課題，值得吾人探討。

二、類型化觀察法的性質

(一) 事實關係之判斷方法

稅法上類型化觀察法在事實關係的定性層面上，乃是有關事實關係之判斷方法，其取向於：其依一般觀念應視為典型的形成者，則依據擬適用之法律規定之意旨及目的，

¹ 有關稅法上類型化觀察法，參見黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，載於稅法總論，第1冊增訂2版，2005年，頁529以下；黃源浩，稅法上的類型化方法——以合憲性為中心，台大法研所碩士論文，88年6月，頁1以下。

該典型.的形成均可以而且應該在稅捐判斷上作為基準²。

換言之，類型化觀察法乃是在個別案件上，依據一般的生活經驗之標準，為對於事實上關係進行評價之一項原則，類型化理論並非只是單方面不利於稅捐義務人之評價原則，而毋寧在有利於稅捐義務人之情形，亦應予以適用。在個別案件之各種情況難以認清的情形，其調查必須過度的，且對於當事人不能期待的侵入其個人領域，尤其屬於稅捐義務人之客觀上難以查證之見解及意圖的情形，則類型化觀察法即必須被適用，在此類案件，祇要未顯現特別的情況，即可以認定該項擬進行裁判之案件的各種情況，與在生活上所慣常存在的情況同樣存在³。例如所得稅法上標準扣除額、執行業務者費用標準以及同業利潤標準等，均屬於為簡化稽徵行政而採取類型化措施的表現⁴。

（二）稅法的解釋適用方法

稅法上類型化並不僅是適用於事實關係之認定，也適用於法【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第200頁】律解釋適用，其容許與否應依一般方法論原則加以判斷⁵，亦即認為類型化觀察法乃是法律解釋的方法。

德國聯邦財務法院1951年2月2日判決亦對於所得稅法上扶養親屬支出之「異常負擔」（außergewöhnliche Belastung）之法律概念的適用上，認為類型化乃為法之所許⁶。似亦將類型化觀察法作為法律解釋之方法。

德國學者Josef Isensee認為類型化觀察法，可視為事實關係之認定的方法，亦可視為規範解釋的方法。其中規範概念之類型化觀察法的特殊性，乃在於行政經濟的理由⁷。

三、類型化觀察法與類型概念

類型化觀察法在事實關係的判斷層面上，主要是對於事實關係加以擬制或推定，或對於稅基的計算進行類型化或概算化。而類型化運用在法規的立法層面上，則是類型概念（Typusbegriffe）。類型概念固然同屬於不確定的法律概念，但其差異在於類型概念的開放性（Öffentlichkeit）。在抽象的法律概念，僅於全部的概念特徵均具備時，始被滿足；而在類型概念，於個別案件中，即使並非全部代表類型的特徵均存在時，亦已被滿足。在此，類型概念並無法以嚴格的意義加以定義，而只能加以描述，一個事實關係並非「涵攝」於類型概念之中，而是「歸屬」於類型概念中。因此，在抽象的概念，涵攝問題可以明確的加以回答；而在類型概念，歸屬（歸類）問題總是僅能「在某種程度內」，予以回答⁸。【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第201頁】類型概念具有「開放性」、「彈

2 H. W. Kruse, Steuerrecht I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., 1973, S.110.

3 BFH v.25.9.1956 BStBl III 1975, S.2 (4) .

4 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，2002年初版，頁20。

5 Schulze-Osterloh, StuW 1977, S.132f. Vgl. Loewer, StuW 1951, S.745 (748ff.) .

6 BFHv.2.2.1951 BStBl III 1951, S.85.

7 Josef Isensee, Die typisierende Verwaltung, 1976, S.65ff.

8 Tipke/Kruse, AO, 2001, §4 Tz.395; Vogel, StuW 1971, S.313ff.; Josef Isensee, Die typisierende Verwaltung, S. 68ff.

性」及「動態性」的優點，但其本身也有其缺點，具有等級（層次）可能性乃是類型的根本特徵，類型的界限乃是流動的，而存在有過渡形態，其決定性基準乃是其全貌或整體形象。至於什麼是構成類型的特徵，則可以代表性的例子，加以例示或描述，而後以代表性的類型作為基準，建立範例或模型，其比較或類似性之審查即應取向於此。在特別涉及法安定性以及預測可能性的情形，立法者應儘速以抽象的概念取代開放的類型概念。

類型概念例如所得稅法及營業稅法上使用「營利事業」及「營業人」、「勞工」、「同業」等概念，均屬之。又如所得稅法上使用「為取得、確保及維持收入之費用支出」以及「稅捐義務人之家庭生計」、「為維持生活之支出」等概念，亦屬於類型概念範圍。由於上述類型概念（業務費用及私人生活費）彼此處於緊張關係，因此應依類型化觀察法加以解決⁹。

又如在稅法使用「類似的」、「同種類的」或「可比照」等用語時，則亦要求與某一類型相比較¹⁰。

四、類型化觀察法與經濟觀察法之區別

由於類型化觀察法可能根據擬制的或推定的事實關係進行課稅，導致稅捐義務人之法律上形成可能於稅法上未被斟酌，因此，類型化觀察法涉及稅法與民，法間之關係之一般問題。如同援用所謂稅法之獨立性一般，類型化亦允許稅務法官對於民事法上以節稅為目的之法律形成，在稅法上予以否認，由此表現與經濟的觀察法（實質課稅原則）間產生橫的聯結關係，蓋後者在與民【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第201頁】法的關係上，亦強調稅法的經濟上特殊性¹¹。因此，類型化與經濟觀察法，在其解除稅法與私法的關係上，均遂行一項共同目標：亦即欲祛除稅捐規避之危險¹²。

惟類型化觀察法與經濟觀察法並不相同，經濟觀察法欲把握一項事實關係之經濟的核心，亦即其經濟上之「實然」，亦即對於課稅要件事實採取核實認定課稅原則，以實現量能課稅為目標。反之，類型化觀察法則是取向於通常典型案件，亦即把握其普遍流行的「應然」，因此，並不要求對於個別案件完全的核實課稅，而以簡化稽徵程序，實現實用性原則及統一公平課稅為目標。經濟觀察法探求實際上已發生的事實關係，對之為與民法不同之定性。而類型化則是對於一項實際上並未發生之事實關係假定其已發生，而針對一項被擬制或推定的、理想類型的事實關係進行課稅。換言之，經濟觀察法乃是法律適用之個別的（特殊的）、接近案件的方法。類型化觀察法則有意識的不考慮個別案件，而以公式化（機械化）的概略模式進行運作。因此兩項方法處於彼此對立地位，僅是就

9 Tipke/Kruse, AO, 2001, §4 Tz. 396.

10 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18.Aufl., 2005, §5 Rz.52.

11 Georg Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S.216.

12 Josef Isensee, Die typisierende Verwaltung, 1976, S.92.

其作用有類似之處而已¹³。

五、類型化觀察法的立論根據

（一）實用性原則

在稅法上，促使類型化觀察法的運用之正當化根據，有鑑於稅法之大量特徵，基於簡化稽徵行政工作，提高行政經濟效率之實用性原則考量，認為在稅法的執行適用上，應予類型化，提供【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第203頁】預先制定的解決模式，以減少調查活動，節省舉證困難，以減少稽徵成本，否則如須花費大量人力物力始能正確查核課稅時，則其行政成本甚至超過課稅收入，將不合實用性原則¹⁴。

德國學者 Josef Isensee 亦將類型化的必要性建立在稽徵行政之有限的負擔能力上，此最後亦可追溯至立法者本身，由於立法者控制預算而導致實際的行政能力之限制，在有限的稽徵人力下欲進行課稅之大量程序，自有必要賦予稽徵行政機關類型化之權限¹⁵。Isensee 認為稅務法院因其審判活動並未受到大量程序之案件強制所決定，而是對於已經稽徵機關先行規制之生活事件進行判斷，故法院對於法律案件有義務完全的進行調查，並充分探求規範之差異性，亦即應依法進行正常的、適合於個別案件之法律適用，而不得採取類型化觀察法¹⁶。

從而依據其觀點，類型化之運用僅作為在行政機關進行大量處理時之工具，以解決大多數案件，但一旦人民不服，提出行政訴訟時，則應捨棄類型化觀察方式，而應到實質課稅原則核實認定。

（二）課稅平等原則

又在稅法的適用上，導出類型化觀察法的另一理由，乃是基於課稅平等原則的要求，亦即認為一般的平等，應優先於個別的平等；個別案件之充分平等，應退居通常案件之充分的公式化的平等之後¹⁷。

例如必要費用的概算金額制度，也可以減少在大量程序上稅【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第204頁】捐利益的不公平給予，而有助於稅捐正義的實現。因為大量程序對於掌握資訊良好的納稅人較為有利，且也有可能以投機取巧方式意圖減少稅捐負擔¹⁸。

德國聯邦憲法法院判決也認為為了便於處理大量程序的事務，依其情形，得採取概略的類型化：立法者對於重要的稅捐事件，為了實質的公平之目的，得把握典型的生活

13 Crezelius, aaO., S.216; Kiaise?Steuerrecht I. Allgemeiner Teil, 3.Aufl., 1973, S.III.

14 Vgl. Hans-Wolfgang Arndt5 Praktikabilität und Effizienz, 1983, S.50.

15 Isensee, Die typisierende Verwaltung, S.171ff.

16 Isensee, Die typisierende Verwaltung, S.177ff.; Vgl. Isensee, Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht, StuW 1973, S.199ff. (205) .

17 Josef Isensee, Die typisierende Verwaltung3 1976, S.133.

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

事件，而不考慮個別形成的特殊性¹⁹。

又德國聯邦財務法院 1950 年 11 月 24 日裁判即認為：對於非獨立工作者尤其是公務員及受僱職員之所得的稅捐處理上，其支配實施課稅的基本思想，亦即課稅之平等及其簡化，有必要使在個別案件中所發生之全部情況之斟酌，不予考慮。倘每個個別案件均進行特殊的處理，而對於一切詳細具體情況均應納入考慮時，則將導致對於稅捐義務人（從其整體來看）以及行政機關無法負擔的結果。因此，對於課稅而言，在總體來看屬於同類之案件，似應解除個別案件之特殊性，並依據其重大特徵加以一起把握，而於課稅上為相同處理。此種被稱為類型化之處置，特別是在劃分一般生活費用與為取得、確保及維持收入所為支出（必要費用）之區別上，顯現其必要性²⁰。

德國聯邦財務法院 1969 年 6 月 13 日判決亦謂：「此種（建築物）概念範圍之界定，固然因此被類型化，然而循著此種簡易界定範圍的途徑，乃符合課稅作為一項大量程序之本質，同時也確保稅法之平等適用。聯邦憲法法院已經承認：在經由類型化進行課稅的情形，個別的正義之原則，退居一般的平等原則之後，乃屬合憲（BVerfGE 9, 3 [13,19]），祇要一項類型化的稅捐上利【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 205 頁】益，相對於與該類型化相連結之稅捐上負擔之不公平，維持正當的比例關係（BVerfGE 6, 55[83f]；13, 331[341]；14, 76[102]）。本法庭認為經由建築物概念類型化之適用，並無依據有關整體建物之交易觀念加以修正之可能性，而不致發生與類型化相連結的利益不成比例之不公平的情形，而毋寧應認為：經由類型化而被提出客觀的以及可加以審查的特徵，此項特徵可供作為一項遠離主觀觀念之裁判的基礎」²¹。

對於上述課稅平等原則之立論根據，有批評認為類型化觀察法違反平等原則，亦即憲法上平等原則乃禁止對於稅捐義務人之不公平處理達到下述程度：亦即一群人因類型化而受利益，另一群人則因類型化而受不利益以及第三群人最後被正確課稅。其前面二群人受到利益或不利益，乃因其所實現之事實關係，與典型的通常案件相比較，其含有有利或不利於稅捐義務人之差異。而僅第三群人被正確課稅，因其所實現之事實關係乃與所認定典型的通常案件相一致之故²²。因此，類型化之簡化目的規定終究只是合目的性的考量，並非基於倫理價值的考量，因此實用性的利益不應透過重大損害個別案件正義作為代價。

（三）私人領域之尊重

支持類型化的另一根據，乃認為對於稅捐義務人而言，為了查明事實關係之目的，而過度侵犯稅捐義務人之私人生活領域（其家庭關係），乃屬期待不可能，且與現今所理

19 BVerfGE 96,1.

20 BFH 24.11. 1950 BStBl IE 1950, S.23f.

21 BFHv.13.6. 1969 BStBl n 1969, S.517 (520).

22 Tipke/Kruse, AO, §4 Tz.393.

解之國家與國民間之關係不相符合²³。

因此，為尊重稅捐義務人之私人生活，不應深入探究其私人【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第206頁】關係，而應依據「一般的生活經驗」，改以「客觀的觀點」判斷何種支出使用，可視為專門屬於職業上支出使用，以免抵觸有關國家與國民間關係之現代觀念。²⁴

對於此說之立論根據，有批評認為缺乏說服力，蓋對於稅捐義務人之私人關係進行審查，正是稅捐義務人提起權利救濟所要求達成之事項，故其審查並不違反法治國家之觀點。

六、類型化觀察法的類型——從法律效果區分

（一）實質的類型化

德國帝國財務法院以及早期聯邦財務法院，利用類型化觀察法將生活事實關係以其典型的表現方式擬制為存在，由於此種判例有意識的忽略事實上發生的個別案件，並不允許提出反證推翻，因此，此種類型化觀察法乃被稱為實質的類型化（materielle Typisierung）²⁵。準此，實質的類型化乃依據純粹外觀的情況將事實關係類型化，並取代實際存在的、個別形成的事實關係，而以典型的、在類似案件慣常存在的事實關係，涵攝於稅捐規範之中。同時由此亦顯示：類型化觀察法並非法律構成要件之解釋的方法。稅法的構成要件，（或許）根本無法適用於系爭個別的案件，而毋寧僅能適用於被抽象化的、被類型化的事實關係，亦即法律適用的三段論法程序的小前提，乃是經由擬制（Fiktion）所獲得²⁶。

所得稅法第17條所規定之「薪資所得特別扣除」，規定納【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第207頁】稅義務人及與納稅義務人合併計算稅額報繳之個人有薪資所得者，每人每年扣除七萬五千元，其申報之薪資所得未達七萬五千元者，就其薪資所得額全數扣除。配偶依第十五條第二項規定分開計算稅額者，每年扣除七萬五千元，其申報之薪資所得未達七萬五千元，就其薪資所得額全數扣除。對於納稅人為取得薪資所得所必要支出之費用，採取「定額的概算費用」扣除方式，而且不准許納稅人舉證「實報實銷」之列舉扣除方式，因此可謂是採取實質的類型化。

又所得稅法第17條所規定之「免稅額及扣除額」，性質上係屬對於個人基本生活費之概算費用扣除，其中扣除額部分雖然容許納稅人選擇列舉扣除，實報實銷，但限於法定項目，縱然納稅人尚有其他異常的生活負擔（例如法定贍養費支出或其他義務支出），

23 BFH v.25.9.1956 BStBl IE 1957, S.2. Vgl. Grezelius, aaO., S.214.

24 BFHv. 14.11.1958 BStBl III 1959, S.47; BFH v. 6.5.1959 BStBl III 1959, S.292.

25 Tipke/Kruse, AO, §4 Tz. 386.

26 Crezelius, aaO., S.215; Hans-Jurgen Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973 S.202f.

足以減少納稅人之主觀的給付能力，也不准列舉扣除，在此限度內，可謂採取「實質的類型化」。只是其中容許選擇部分列舉扣除項目，對於實質的類型化具有適度的緩和作用。

高雄高等行政法院 95 年度訴字第 782 號判決也承認實質的類型化：「實質類型化係按純粹外觀之情況將事實關係類型化，並藉此取代實際存在之事實關係，而以典型之事實關係以涵攝稅捐規範，簡言之，在實質類型化係將課稅事實予以擬制，不允許納稅義務人舉反證推翻該事實之擬制（黃士洲著，稅務訴訟的舉證責任 91 年 8 月初版第 20-22 頁參照）。——財政部為符合行為時促進產業升級條例第 8 條及其相關獎勵辦法規定之公司選擇適用免徵營利事業所得稅者，於 92 年 5 月 9 日以台財稅字第 0920452717 函頒布新興重要策略性產業免徵營利事業所得稅免稅所得計算要點，揆諸前揭說明，上開免稅計算要點乃係財政部依行為時促進產業升級條例第 8 條第 3 項之授權所制定，該要點第 7 點第 1 款規定，就新興重要策略性產業免徵營利事業所得稅免稅所得之計算，選擇採全部機器設備比率之計算公式，乃屬實質【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 208 頁】類型化之性質，已將課稅事實予以擬制，自不允許納稅義務人舉反證推翻該事實之擬制。」

對於實質的類型化，德國聯邦財務法院亦有判決加以排斥，例如 1970 年 3 月 17 日判決即謂：「稅捐債務乃與法律上構成要件特徵之實現相連結，稅捐義務不得藉由法律所未明文規定之事實關係之擬制而被創設」²⁷。

（二）形式的類型化

在德國，最遲從 1957 年 6 月 6 日聯邦財務法院判決以來，類型化觀察法基本上僅具有程序法上意義，亦即事實關係之典型的表現方式乃被推定為存在，但容許反證（Gegenbeweis）推翻²⁸，準此，類型化觀察法乃接近所謂「蓋然性證明」，而在未逾越其界限的範圍內，可作為情況證明或表見證明，此種形式的類型化觀察法，即可被稱為形式的類型化（formelle Typisierung）²⁹。

此種形式的類型化係不可或缺的作為事實評價之手段，在此實務上有判決不稱為類型化，而改稱生活經驗。實質的類型化是針對典型的事件經過，且不許提出反證證明；而形式的類型化固然亦以典型的事件經過為出發點，但允許反證證明。亦即在實質的類型化，係以具有不可反證或舉證推翻的推定方式運作；而在形式的類型化，則是以可反證推翻的推定方式被建立：。因此，類型化觀察法乃轉變成一種舉證責任之理論³⁰。

法律規定的形式類型化，也可能採取「舉證責任轉換」的方式處理。例如遺產贈與

27 BFH BStBl 1970, S.498f.

28 BFH v.6.6.1957 BStBl III 1957, S.286.

29 Tipler / Kiuse, AO, §4 Tz.386.

30 Klein/Orlapp, AO, 4. Aufl., 1989, §4 Rn.10.

稅法第 5 條第 6 款規定「二親等內親屬間財產之買賣」，以贈與論，在法律上「推定」為贈與，但容許舉【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 209 頁】證推翻。該款但書即規定：「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。」在上述情形，可認為並非單純「蓋然性的事實上推定」，而是採取法律上推定，應由納稅義務人舉出「本證」，推翻該項贈與之推定。

七、類型化觀察法的合法性要件

（一）以往司法院的解釋

1、「實質的類型化」

在一般行政法上，由於類型化觀察法未必與實際情形一致，因此是否合法，不無爭議。尤其如果行政機關以行政命令採取「實質的類型化」模式，不准當事人提出反證或舉證推翻時，則容易發生合法性爭議。

（1）家庭生活費之類型化認定標準

例如耕地三七五減租條例第十九條第一項第三款規定，出租人因收回耕地，致承租人失其家庭生活依據者，耕地租約期滿時，出租人不得收回自耕，目的即在保障佃農，於租約期滿時不致因出租人收回耕地，嚴重影響其家庭生活及生存權利。行政院及內政部曾以行政令函，規定關於承租人全年家庭生活費用之核計方式，準用臺灣省（臺北市、高雄市）辦理役種區劃現行最低生活費支出標準計算審核表（原役種區劃適用生活標準表）中，所列最低生活費支出標準金額之規定。亦即採取類型化的計算方式，但因採取「實質的類型化」模式，以固定不變之金額標準，推計承租人之生活費用，不容許在特殊情形舉證推翻，因此司法【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 210 頁】院 86.03.07. 大法官釋字第 422 號解釋理由書認為此一計算方式：「未就不同地域物價水準之差異作考量，亦未斟酌各別農家具體收支情形或其他特殊狀況，諸如必要之醫療及保險相關費用之支出等實際所生困窘狀況，自難謂為切近實際，有失合理，與憲法保護農民之意旨不符，應不再援用。」該號解釋從社會國家原則審查類型化規定之合憲性。亦即依據憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障；第一百五十三條復明定，國家為改良農民之生活，增進其生產技能，應制定保護農民之法律，實施保護農民之政策，明確揭示國家負有保障農民生存及提昇其生活水準之義務。因此上述實質類型化規定，未考慮個案的特殊性，而被宣告違憲。

（2）共同取得股份之認定標準

又如證券交易法第 43 條之 1 第 1 項規定：「任何人單獨或與他人共同取得任一公開發行公司已發行股份總額超過百分之十之股份者，應於取得後十日內，向主管機關申報其取得股份之目的、資金來源及主管機關所規定應行申報之事項申報事項如有變動時，並隨時補正之。」主管機關據以訂定認定標準（證券交易法第四十三條之一第一項取得

股份申報事項要點)，係為探求及闡釋該條文所稱「共同取得」之意旨，而依據社會一般經驗法則，並參照國外法制，針對實務上典型之共同取得關係，以行政命令規定進行類型化處理，於申報事項要點第三條訂定共同取得之行為態樣³¹，使證券交易法第四十三條之一第一項對於共同取【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第211頁】得人規範制度，得為適當之應用，並發揮統一個案事實認定的基準。

由於上述類型化的規定，對於共同取得股份的行為類型，在文義上是採取擬制模式的「實質的類型化」，並非採取推定的（容許反證推翻的）「形式的類型化」，因此發生合法性疑義。最高行政法院91年度判字第1683號判決將該規定進行目的性限縮，理解為「形式的類型化」，因此承認其合法性：「查申報要點第三條第二款係就申報義務主體所取得之股份範圍加以規範，其中由於本人與其配偶、未成年子女及二親等以內親屬之間，關係密切，除非有特別情事，依經驗法則，渠等所主導或控制之公司輒與本人擔任董事長之公司取得同一家公開發行公司之股票，合計超過其已發行股份總額百分之十，應非巧合，堪認係有意之安排。而是否有特殊情事，舉證責任在行為人，不在主管機關，故主管機關在無反證之情況下，依申報要點所揭示之親屬關係，就渠等所主導或控制之公司所取得之股份，解為具有意思聯絡或利用關係而算入共同取得之股份，並無違經驗法則，於此範圍內上開要點未違反證券交易法第四十三條之一第一項之立法意旨，得予適用。」³²

然而司法院大法官釋字第586號解釋則將該要點第三條第二款規定，按照其條文字面上文義，理解為「實質的類型化」規定，亦即認為主管機關係考量親屬關係於我國企業文化之特殊性，以客觀上具備一定親屬關係與股份取得行為為標準，認定行為人間意思與行為共同之必然性所訂定。「此種定義方式雖有其【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第212頁】執行面上之實際考量，然其忽略母法『共同』二字依一般文義理應具備以意思聯絡達到一定目的（如控制、投資）之核心意義，不問股份取得人間主觀上有無意思聯絡，一律認定其意思與行為共同之必然性。衡諸社會現況，特定親屬關係影響、支配家族成員股份取得行為之情形雖屬常見，但例外情形亦難認不存在。單以其客觀上具備特定親屬關係與股份取得行為，即認定股份取得人手中持股為共同取得，屬應併計申報公開之股權變動重大資訊，可能造成股份取得人間主觀上無共同取得之意，卻因其具備客觀之親屬關係與股份取得行為，未依法併同申報而成為母法第一百七十八條第一

31 申報事項要點第3點規定：「本要點所稱與他人共同取得股份之共同取得人包括左列情形：（一）由本人以信託、委託書、授權書或其他契約、協議、意思聯絡等方法取得股份者。（二）本人及其配偶、未成年子女及二親等以內親屬持有表決權股份合計超過三分之一之公司或擔任過半數董事、監察人或董事長、總經理之公司取得股份者。（三）受本人或其配偶及前款公司捐贈金額達實收基金總額三分之一以上之財團法人取得股份者。」

32 同說，臺北高等行政法院八十九年度訴字第一二〇一號判決：「在證券交易法第四十三條之一第一項未對共同取得作定義性規定之前提下，為期於執行該法之行政行為時具有明確性、可預見性及法律秩序安定性，並自我約束違反該規定被上訴人處分權之行使，以落實股權重大異動之管理，而依據該法第四十三條之一第一項之規定一主管機關所規定應行申報事項一所訂定發布實施。如不違反證券交易法第四十三條之一第一項之規範目的，自得適用之。」

項第一款、第一百七十九條處罰之對象，顯已逾越證券交易法第四十三條之一第一項『共同取得』之文義可能範圍，增加母法所未規範之申報義務，涉及憲法所保障之資訊自主權與財產權之限制，違反憲法第 23 條之法律保留原則。」由於「實質的類型化」處理模式，因不容許反證推翻，而容易將例外特殊情形，也等同於一般典型的類型處理，導致不符合實際上情形，而違背原先立法目的³³。

（3）空氣污染之裁罰基準

有關裁罰基準的類型化標準，如果過於粗糙，並非根據受處【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 213 頁】罰之違規事實情節輕重，依立法目的所為之合理標準時，則欠缺合理性，不符合立法目的，構成違法。司法院 86.03.21.大法官釋字第 423 號解釋理由書即指出：「法律既明定罰鍰之額度，又授權行政機關於該範圍內訂定裁罰標準，其目的當非僅止於單純的法適用功能，而係尊重行政機關專業上判斷之正確性與合理性，就交通工具排放空氣污染物不符排放標準者，視違規情節，依客觀、合理之認定，訂定合目的性之裁罰標準，並可避免於個案裁決時因恣意而產生不公平之結果。主管機關於中華民國八十二年二月十五日修正發布之交通工具排放空氣污染物罰鍰標準第五條，僅以當事人接到違規舉發通知書後之『到案時間及到案與否』，為設定裁決罰鍰數額下限之唯一準據，並非根據受處罰之違規事實情節，依立法目的所為之合理標準。縱其罰鍰之上限並未逾越法律明定得裁罰之額度，然以到案之時間為標準，提高罰鍰下限之額度，與母法授權之目的未盡相符，且損及法律授權主管機關裁量權之行使。又以秩序罰罰鍰數額倍增之形式而科罰，縱有足使相對人自動繳納罰鍰、避免將來強制執行困擾之考量，惟母法既無規定復未授權，上開標準創設相對人於接到違規通知書起十日內到案接受裁罰及逾期倍增之規定，與法律保留原則亦屬有違。……」

（4）道路交通違規之裁罰基準

違反道路管理事件統一裁罰標準及處理細則第 41 條第 2 項規定：「行為人逾指定應到案日期後到案，而有前項第一款、第二款情形者，得逕依標準表逾越繳納期限之規定，收繳罰鍰結案。」另同細則第 44 條第 1 項規定：「違反道路管理事件行為人，未依規定自動繳納罰鍰，或未依規定到案聽候裁決，處罰機關應於一個月內依標準表逕行裁決之。」依上開標準表規定，凡行為人逾越繳納期限或經逕行裁決處罰者，處罰機

33 對於本件解釋，楊仁壽大法官提出不同意見書，指出證券交易法使用不確定法律概念，法律雖未明確規定其內涵及外延，但此項設計，正出於立法者「有意的計畫」，要求法官於適用具體個案時，動用存於社會上可以探知認識之客觀倫理秩序、價值、規範及公平正義之原則，對具體的個案類型靈活造法，以適應當時技術、經濟、社會和政治的發展。因此，法官之予以具體化，則正處於立法者明白授權的「計畫」之內，根本不生違反法律保留原則之問題。而「財政部證券管理委員會，雖於八十四年九月五日訂定之申報事項要點中，規定何種情事，亦為『共同取得人』，究其實際不過便於規範對象申報，先予類型化，酌加例示供參，使法律之規範功能更能發揮安定之效能而已，初不能拘束法官之價值補充。」此一見解認為行政機關的類型化規定，僅供法官參酌，並不能拘束法院，且法院判決係依據經驗法則認定事實，採取准許反證推翻之形式的類型化，因此該規定只要經由目的性限縮（改採形式的類型化），即無違法問題。

關即一【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第214頁】律依標準表規定之金額處以罰鍰，對此類型化的處理模式，具有提高行政效能，並統一公平處理的優點。因此，司法院89.07.27.大法官釋字第511號解釋認為：「交通違規則單純以違反交通規則為構成要件」，因此，該規定「屬法律授權主管機關就裁罰事宜所訂定之裁量基準，其罰鍰之額度未逾越法律明定得裁罰之上限，並得促使行為人自動繳納、避免將來強制執行困擾及節省行政成本，且寓有避免各行政機關於相同事件恣意為不同裁罰之功能，亦非法所不許。」

2、形式的類型化

對於行政罰的主觀責任要件之故意過失要求，大法官解釋也進行類型化處理，例如司法院80.03.08.大法官會議釋字第275號解釋理由書：「為維護行政目的之實現，兼顧人民權利之保障，應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」對於應受行政處罰行為之處罰，分類觀察，有關漏稅罰行為（例如逃漏所得稅或營業稅之處罰），由稽徵機關舉證證明納稅人之故意或過失，才能處罰；而有關行為罰部分，亦即不以發生漏稅結果為要件之抽象危險犯的類型（例如漏開發票），採取推定過失，由納稅人舉證證明無過失，才能不罰，也可謂採取「形式的類型化」。

在稅法上類型化的處理，實務上也承認形式的類型化行政規則。例如司法院76.07.17.大法官會議釋字第217號解釋對於財政部中華民國72年2月24日(72)臺財稅字第31229號函示所屬財稅機關，「抵押權之設定登記，依民法第七百五十八條及土地法第四十三條規定，具有絕對效力。債權人貸款與債務人，由債務人提供不動產，向地政機關辦妥抵押權設定登記，並載明約定利息者，稽徵機關自得依該登記資料，在抵押權塗銷登記前之年【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第215頁】度，依法核計利息所得，依所得稅法第十四條第一項第四類規定課稅，因私人借貸非公司行號可比，其無支付利息之帳冊可稽，無法適用收付實現之原則，當憑其登記文件作有按期收取利息之認定，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任，所提出之證據，必須具體且合於一般經驗法則，如僅由債務人私人出具之證明，要不得採認」等語，認為此種類型化的認定方式，「係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束，尚難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法十五條第十九條規定。」亦即形式的類型化的處理，既仍容許納稅人提出反證推翻，因此尚無違法。

然而在形式的類型化的行政規則，其類型化的計算基準也不能過於抽象概括，而應儘量按照不同的事件類型（例如按照各年度及地區等不同類型）處理，例如推計課稅之基礎標準，應確實符合社會生活經驗之典型的類型，避免過於粗糙，以免稽徵行政便宜

過度侵犯實質的真實之發現³⁴。否則仍有違法之可能。例如司法院 76.08.14.大法官會議釋字第 218 號解釋理由書即指出：「個人出售房屋，未能提示交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件，致難依所得稅法第十四條第一項第七類第一目計算所得額者，財政部於六十七年四月七日所發（67）臺財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發（69）臺財稅字第三三五二三號等函釋示：『一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得』，此時既不以發見個別課稅事實真相為目的，而又不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 216 頁】格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。」

而後財政部即按照上述解釋意旨，每年公布不同地區的財產交易所得標準（形式的類型化的行政規則）³⁵。

（二）形式的合法性

類型化規定是否必須有法律規定或法律授權為必要，不無爭議。

國內學者黃茂榮教授認為基於稅捐法定主義之要求，應有法律或法律授權訂定之法規命令為依據，方得由行政機關訂定類型化處理規定。如無法律授權，若基於大量行政之通案考量，其實踐必須藉助於類型化行政規則時，則因其不具有法源地位，對於法院應無拘束力³⁶。

有關稅基的類型化計算，例如土地增值稅的稅基，以公告現值為準，而非以實際交易價格為計算基礎；地價稅之稅基以公告地價為計算基礎，而非以市價為計算基礎；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，而非以市價為準。此類概數化（概算化）的類型化處理，均是基於化繁為【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 217 頁】簡，降低徵納成本，稽徵經濟的要求，而量能課稅則加以讓步妥協。上述類型化具有概算化的擬制作用，因此屬於「實質的類型化」，以避免舉證困境及推計課稅的必要。學者黃茂榮教授認為此種實質的類型化雖然以經驗法則為依據，但並非以個別案件之具體事實關係為基礎，因此一定程度涉及推計課稅，與平等實質課稅原則所

34 黃源浩，稅法上的類型化方法——以合憲性為中心，台大法研所碩士論文，88 年 6 月，頁 163。

35 例如財政部 96.03.03.臺財稅字第○九六○四五一二八七○號令核定「九十五年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準」如下：

一、直轄市部分：

（一）臺北市：依房屋評定現值之 25% 計算。

（二）高雄市：依房屋評定現值之 18% 計算。

二、直轄市以外之其他縣（市）部分：

（一）市（即原省轄市）依房屋評定現值之 13% 計算。

（二）縣轄市：依房屋評定現值之 10% 計算。

（三）鄉鎮：依房屋評定現值之 8% 計算。

36 黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，載於稅法總論，第 1 冊增訂 2 版，2005 年，頁 561。

要求之核實課稅原則不符，不應無條件一概容許，而應有正當理由，並應以法律規定之，如無法律明文授權，亦與稅捐法定主義相違背³⁷。

本文認為如果其類型化規定涉及納稅人之重大權利義務事項，則應適用稅捐法定主義，應由稅法規定之。但如不涉及納稅人之重大權利義務事項，而僅是涉及執行細節規定或是屬於事實認定基準性質，則以法律授權之法規命令規定、職權命令或行政規則訂定「形式的類型化」規定，應為法之所許。至於如果以命令訂定「實質的類型化」規定，因其採取「擬制」方式處理，無法兼顧非典型的特殊案件類型，而與實質課稅原則及量能課稅原則明顯衝突，除非有特別正當理由，原則上應非法之所許。

司法院大法官釋字第 635 號解釋理由書也承認稅法上行政規則的合法性：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義【**東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 218 頁**】義、租稅公平原則無違（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六〇七號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。」因此透過稅法規定之解釋而進行類型化之處理，如係屬於執行有關課稅之技術性及細節性事項，應為法之所許。

又如稅法規定使用不確定法律概念或概括條款，而授權執法機關進一步加以具體化者，則行政機關為執行該法律規定，乃訂定具體化及類型化的補充性執行規定，實有其必要性。且其規定如並未逾越母法範圍及其立法目的，應為法之所許。司法院 90.02.09. 大法官釋字第 521 號解釋理由書也認為：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，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。有關受規範者之行為準則及處罰之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違，業經本院釋字第四三二號解釋闡釋在案。」

德國聯邦憲法法院 1993 年 6 月 28 日裁判認為行政機關透過類型化的行政規則處理稅捐事務，僅得於下述情形始得為之：亦即其以儘可能迅速執行法律為目的，並應維持在法律的目的範圍內以及符合課稅公平的要求，其行政規則規定並不得根據自己的觀念，而在事實上減輕稅捐負擔³⁸。亦即有限度的承認類型化行政規則。

37 黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，載於稅法總論，第 1 冊增訂 2 版，2005 年，頁 529 以下。

38 StW 1994, S.354.

為使類型化規定能夠兼顧非典型案件的特殊例外情形得以作不同處理，有關類型化行政規則應採取「形式的類型化」，而不宜採取擬制事實的「實質的類型化」，亦即准許納稅人提出反證【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第219頁】推翻，以符合實質課稅原則。

又如以行政規則訂定類型化規定，原則上僅基於服從義務而拘束下級機關及公務員，原則上並無拘束行政法院及納稅人之效力（行政程序法第161條）。只是類型化的行政規則以及估價基準等，通常以事件專業為基礎，因此，如果其類型化規定內容大體上妥當，而且並無顯然不合理（不正確）的情形，法院也應可加以適用³⁹。

蓋法官之經驗原則上亦無法推翻此種類型化準則規定，蓋欲與之為不同處理乃必須耗費昂貴的專家鑑定為前提，因此，只要該類型化準則規定顯示在大多數情形均屬適當，且並非顯然不正確時，則法院仍應予以適用⁴⁰。

在行政機關享有判斷餘地的情形，尤其是在環境保護及技術安全法規的領域，對於行政法規加以具體化的行政規則，學者有認為行政法院也應加以尊重，甚至於認為應當成具有拘束力的法規範加以適用，法院的審查應受到限制，此類似於行政法院對於裁量準則的審查限制一般⁴¹。此一理論運用到稅法上，稅法規定之具體化之類型化的行政規則，如果涉及高度專業而行政機關享有判斷餘地之事項，例如涉及房屋評定現值之估價事項，如果法規已經有確保其專業合理性之機制（例如由專家委員會組成評價委員會，並按照一定之公正程序及評價原則進行估價時），則行政法院之審查範圍即應受限制。【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第220頁】

（三）實質的合法性

1、應對於「典型的生活事實」加以類型化，不得對於非典型的事實作為類型化基礎

立法者之類型化，應限定於下述情形：亦即僅對於經常存在而可視為典型的生活事實加以類型化或標準化。立法者的類型化權限，不應大量破壞量能課稅原則所表現的實質的稅捐負擔公平，亦即因為類型化規定所產生的不正義現象應屬輕微或僅在特殊情形才發生不公平現象，例如僅涉及比例上極少數人，因此違反平等原則的情形並不相當嚴重。而在上述特殊例外情形，也應有相對的個別調整救濟機制，以實現個別案件正義（例如德國稅捐通則第163條及第227條規定稅捐之核課或徵收，在個別情形，有發生顯失公平的嚴苛結果時，稽徵機關得全部或部分不予核課或免除稅捐）。如果類型化規定或概算化的處理，不僅涉及少數案件，而是涉及多數納稅人比其他納稅人造成更嚴重的稅捐

39 Tipke/Lang, Steuen-echt, 18.Aufl., 2005, §5 Rz.25.有關行政命令之合法性審查基準，美國法院所採取的標準為「專斷與恣意標準」，亦即審查行政命令是否具有合理性，其所依據的理由是否與事件謹慎相關，有無明顯錯誤或不合理等（參見葉俊榮，行政命令，收於翁岳生編，行政法上，2006年，第3版，頁465以下）。

40 Tipke/Lang, Steueirecht, 12.Aufl., 1989, S.96f.

41 Hartmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 15.Aufl., 2004, §24 Rn.25a, S.636.

負擔，並因此造成不利的競爭狀態時，則構成違反課稅平等原則⁴²。

德國聯邦憲法法院 2006 年 6 月 21 日判決也指出：「不論稅法規範是基於財政收入目的或獎勵促進及管制目的出發，立法者進行簡化及類型化時應注意：任何法律規律必須一般化。在規律大量的事件時，立法者有權對於多數的個別案件把握其整體構造（該項整體構造，依據其現存的經驗，足以適當的反映所需要規範的事實關係），根據此一基礎，立法者原則上得作成一般性的、類型化的及概算化的規律，而不牴觸一般的平等原則。」

為減輕稅務行政的負擔，稅法的簡化規定經常採取類型化的【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 221 頁】（Typisierung）以及概算化（Pauschalierung）的（亦即計算基礎的類型化）處理，通常平均的比率（例如通常薪資水準、常規交易價格），簡化的免稅額以及概算的標準扣除額等。此類類型化的簡化規定，應取向於「平均通常的類型」（Durchschnittsnormalität），準此，稅法上概算費用金額不得不成比例的過高或過低，例如，最低生存所必須的概算金額的衡量，應儘可能滿足所有生存所必須的生活需要的案件類型⁴³。

對此也有部分學者批評認為行政簡化之理由或實用性之衡量，尚難以正當化因類型化所產生之不平等處理⁴⁴。

2、應符合比例原則及合乎事理原則

稅捐立法者進行類型化，應受比例原則及合乎事理原則之限制。類型化規定，必須有類型化的需要，也必須其適合於簡化處理，並且不得不成比例，倘立法者所採等同處理或差別待遇，並無合理的觀點可加以正當化時，則已逾越立法政策之裁量範圍。

類型化之合法性界限在於：藉由類型化所產生的利益，相對於由於類型化所連帶產生的稅捐負擔的不公平，乃構成不成比例的關係。在不可反證推翻的類型化的情形，比較接近此種不成比例的關係⁴⁵。

在稅法的規定，係以抽象的方式描述難以調查的、且案件類型複雜的有關金額，特別是有關費用支出時，則稅法通常允許行政機關以類型化方式進行處理，以符合課稅公平的要求。例如德國在薪資所得稅課稅作業規定（LSs R）中，對於薪資所得的必要費用採取「概算費用金額」的扣除，作為對於難以調查的費用【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 222 頁】支出之適當推計，一方面減輕納稅人的舉證負擔，另一方面在大量的行政程序上有助於行政的簡化執行。此種類型化行政規則，係對於法律規定加以具體化，補充法律的不確定概念，因此在立法者已經劃定法律的規定範圍，並在該立法計畫

42 Rudolf Wendt/JDer Gleichheitssatz, NVwZ 1998, S.786.

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

44 Tipke/Kruse, AO, §4 Tz.37.

45 參見德國聯邦財務法院 2000 年 2 月 24 日判決。

的範圍內，委由行政機關進行細節性的規定時，即應為法之所許⁴⁶。

高雄高等行政法院 95 年度訴字第 782 號判決也承認稅法上類型化的必要性：「按為因應稅務核課案件之大量性行政性質，核課案件乃產生稽徵便利性（或實用性）原，則與租稅簡化之要求；一則使稽徵機關避免花費不經濟之稽徵成本，二則得使租稅債權於租稅核課期間中，有效實現，避免罹於時效。而稽徵便利原則與租稅簡化措施某種程度亦是在犧牲個案中量能課稅之正義（具體案件之妥當性），而使稽徵機關得以適時地把握社會及經濟上成千上萬各形各樣之生活事件，使適時課稅具有實際上之可行性。如上所述，稅務稽徵行政須注重在於大量性行政中之實用性，亦即稽徵機關需於有限稽徵能力下，進行課稅之大量程序，自有必要賦予稽徵機關以類型化方式進行課徵之權限，因此稅法自始即存在著高度法律簡化及速捷執行之需求。此外，藉由類型化方式簡化租稅之執行，目的亦在於維持課稅平等原則，並尊重私人領域，不受稽徵機關過度調查介入。類型化課徵租稅方式，亦即將經常存在可視為典型之生活事實，予以類型化或標準化。而租稅類型化種類可經由立法者界定立法裁量空間，制定一定類型化法律，例如所得稅法上各類定額扣除額；或由法律授權稽徵機關制定類型化行政規則，作為解釋稅法以及裁量準則等，例如同業利潤標準表、原物料耗用標準等。」【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 223 頁】

八、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

46 Monilca Jachmann, Zur Anwendung typisierender Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, StuW 1994, S.351.

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

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

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，【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 224 頁】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

1、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。因此為貫徹該第一條及第十七條第一項第八款之規定，同法施行細則第十三條乃規定：『被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 225 頁】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，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無牴觸。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

49 BFH BStBl III 1963, S.381f.

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。」

51 該條第 4 款規定國外佣金超過百分之五者，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，應在不超過出貨物價款百分之三範圍內，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，以出貨物價款百分之三為認定標準，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。至超過出貨物價款百分之三者，除能提出上開收據及合約以外之其他相關證明文件，如雙方往來函電、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認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

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、避免國外佣金浮濫列報所必要，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，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。【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 226 頁】

2、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【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 227 頁】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布行政規則，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

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. Monilca Jachmaxm, StuW 1994, S.350f.

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【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第228頁】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

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000000000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租金作為核課之依據，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, §4 Tz.135.

當性。**【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第229頁】**

（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，則此種類型化抵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，逕為相同的判斷。尤其在所得稅的情形，對於個別的稅捐**【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第230頁】**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(Beweisvermutung)，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。

九、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

58 Paulick, aaO., S.137f.

59 Paulick, aaO., S.138f.

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【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 231 頁】象。」

1、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。

2、所得種類的歸屬判斷

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」的其他費用成本支出。---真實之個案中，其事實特徵完全符合上開私法【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 232 頁】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出之必要性不夠明顯，因此所取得之報酬無法認定為『執行業務所得』，只能認

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。

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，大體上不出以下二大類型：第一類型為，『營業秘密交易』與『勞務交易』間之混淆。……第二類型則是，『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，按近似程度之高低，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」與以上三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。

3、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【**東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 233 頁**】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，涉及營建專業技術之具備，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【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第234頁】件的評價程序上，應不考慮行政機關的外部自我拘束問題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，而限縮其適用範圍：「債權為遺產標的時，依遺產及贈與稅法施行細則第二十七條規定，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，依同細則第九條之一第一款規定，不能收取部分得不計入遺產總額，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，准參照上開細則第九條之一第一款規定，以該債權可得取償之金額估價課徵贈與稅。」⁶²【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第235頁】

（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，乃訂定行政裁量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

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

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，其債務人於被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號函並進一步將第二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二十七條第二項規定辦理。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條規定卻將第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。

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。」

【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 236 頁】

（四）法規解釋的類型化

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，至少應為其內容量 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。【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 237 頁】

臺北高等行政法院 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。」

63 參見最高行政法院 92 年度判字第 1276 號判決：「燕窩服液於社會通念上是否應歸類貨物稅條例第八條第一項所指之「清涼飲料品」已甚有可疑，乃有財政部臺灣省南區國稅局於八十四年一月二十八日函請財政部○○○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，復於同年四月十七日報請財政部對此為統一規範，俾供遵循。財政部始於八十四年十一月二十四日為前述台財稅第八五一六六〇九六一號之函釋。……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，又何能苛責一般廠商之被上訴人知悉燕窩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貨物者；……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 36286 號函，財政部 74/11/14 台財稅第 24779 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 1 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。

（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，非本法第五條第一款之贈與。」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【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第238頁】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四十二條第二項但書及平均地權條例施行細則第六十五條第一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五條第一項第二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【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第239頁】息，包括公債、公司債、金

67 行政法院裁判要旨彙編（第二輯）372頁。同說，行政法院70.3.24.七十年度判字第二二五號判決。

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，有達憲法第 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，對於七十八年十月三十日修正公布之土地稅法第三十九條之二第一項規定：「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一百四十三條第四項規定之意旨。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，不符土地稅法第三十九條之二第一項之上開立法意旨，自應依憲法第一百四十三條第三項及土地稅法第二十八條前段規定，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，借用農民身分承受移轉登記⁶⁸，縱然繼續作農業使用，仍不得免徵土地【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 240 頁】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，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的措施，屬於類型化的一種。

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

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【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 241 頁】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，作為簡化目的規範(Vereinfachungs zwecknormen)，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，或許過高或者過低估算，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【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 242 頁】及淨額所得課稅的精神。

1、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

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

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.

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百分之十，其餘業務按其在中華民國境內之營業收入之百分之十五為中華民國境內之營利事業所得額。但不適用第三十九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千分之 1.5 為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過全年進貨貨價千分之 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）。【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 243 頁】

(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。

2、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，則應為法之所許⁷²。又在推計課稅的情形，也需運用概算金額推計所得。【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第244頁】

(1) 概算收入

財政部每年頒布「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。

財政部每年頒布房屋及土地之「當地一般租金標準」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28%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⁷⁴。

(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【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第245頁】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%；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%⁷⁷。此種必要損耗及費用標準，也具有概算費用性質。

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）四〇、〇〇〇元，在縣三五、〇〇〇元，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，每件在直轄市及市一〇、〇〇〇元，在縣九、〇〇〇元。

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.臺財稅字第八四一六四〇六三二號函：「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，或依所得稅法第二十七條、第八十三條及所得稅法施行細則第八十一條規定，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09504513230號令核定。

77 95年2月6日財政部台財稅字第09504510600號令核定。

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，則因認定為「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 19 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，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三十一條、**【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 246 頁】**第三十二條及第三十四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），乃因個久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，核與憲法第七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。如為簡化稽徵作業程序，提高行政效能，而採取「類型化**【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 247 頁】**觀察法」，全部當成概算費用之補償，屬於費

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 841641639 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--評釋字第六〇七號解釋，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 年度矚上重訴字第 84 號判決：「『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及必要性，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。」

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」（每月可領取一百萬日幣），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。**【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 248 頁】**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。

上述二種模式均各有道理，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

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三條第十二項規定免徵所得稅。

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。

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十四條第一項第十款之「其他所得」為宜。實務上財政部 90.05.22.臺財稅字第 0900452678 號【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 249 頁】函採薪資所得說、不准減除相關費用，於法似有違誤⁸³。

十、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用界限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形，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，宜應准予個別的調整，以實現個別案件正義⁸⁶。【東吳公法論叢第 2 卷，2008 年 11 月，第 250 頁】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。

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，只要有所得即應課徵所得稅；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」，德國所得稅法第九條第一項也規定，為了取得、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訪，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，未者應 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）。

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。

十一、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【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第251頁】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的處理，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【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第252頁】應儘速將

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，5版，2008年，頁615以下。

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

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。【東吳公法論叢第2卷，2008年11月，第253頁】