臺中高等行政法院裁定

111年度簡上字第18號

上　訴　人　洪雅馨

訴訟代理人　郭雨嵐　律師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人洪雅馨對於中華民國111年2月10日臺灣臺中地方法院110年度稅簡字第15號行政訴訟判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於簡易訴訟程序之判決提起上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第235條第2項定有明文。又依同法第236條之2第3項準用第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有第243條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於地方法院簡易訴訟程序之判決上訴，如依行政訴訟法第236條之2第3項準用第243條第1項規定，以判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應表明原判決所違背之法令及其具體內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣，倘為司法院解釋或最高行政法院之判例，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第236條之2第3項準用第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對簡易訴訟程序之判決違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人108年度綜合所得稅結算申報，列報本人、父洪德欽、母林滿及扶養其他親屬洪苡榛（姪女、92年次）、洪穎潔（姪女、97年次）及洪家祺（姪子、100年次）免稅額共新臺幣（下同）616,000元；經被上訴人所屬機關初查結果，以其他親屬洪苡榛、洪穎潔及洪家祺3人未符合行為時所得稅法第17條第1項第1款第4目列報為受扶養親屬之規定，否准認列免稅額264,000元，並核定綜合所得總額14,284,670元，綜合所得淨額13,375,241元，補徵應納稅額105,600元。上訴人不服申請復查，未獲變更，再提起訴願，亦經財政部決定駁回，上訴人仍不服，提起行政訴訟，經臺灣臺中地方法院（下稱原審）以110年度稅簡字第15號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

三、上訴意旨略以：

㈠原判決有行政訴訟法第243條之不當適用法律之違法：

1.依司法院釋字第415號、第694號解釋之意旨，可知於解釋適用免稅額制度相關條文之際，應以如何使無謀生能力者受到更妥適照護為核心。

2.「稅法」與「民法」既分屬不同法制，各自分別有不同之立法目的及規範事項，則二者間究竟存在何等「法秩序與價值一體性」之關連？進而導致稅法必應依循民法有關扶養義務要件之解釋？原判決完全未置一詞。是原判決既未說明其援引民法親屬編規定之法理上依據，則其逕以所得稅法所無規範限制上訴人適用免稅額權利，顯已嚴重違反租稅法定主義，不具任何法律正當性。

3.再者，民法第1115條訂定履行義務順序並不代表有禁止後順序扶養義務人越過先順序扶養義務人照護無謀生能力者之意旨，更不應認為後順序扶養義務人越過先順序扶養義務人對無謀生能力者所為照護非屬扶養義務之履行。蓋立法者已於民法第1114條明文規定扶養之範圍，對無謀生能力者所為之經濟上供給，只要是發生在該條所定4款親屬

間，即屬親屬法上之「扶養」。原判決顯未區分民法與稅法之個別立法目的、未依各法制所欲達成目的而妥善解釋適用法律，確有不當適用法律之違法。

4.原判決稱扶養義務不能任意轉換讓渡，以避免納稅義務人間任意選擇列報受扶養人，有致國家稅收短少風險，形成國民間納稅之不公平，且上訴人屬高所得者，適用較高累進稅率，由上訴人列報免稅額有降低應納稅額實益，然而於本件情形，上訴人非未照護系爭受扶養人卻主張適用免稅額優惠者，且系爭受扶養人之父母並未申報扶養親屬免稅額，故於本件亦不存在重複享受稅賦優惠疑義。既然上訴人確實有提供系爭受扶養人經濟上供給，並因此降低賦稅能力，上訴人雖為後順序扶養義務人，原判決僅憑與稅法觀點無涉之民法條文即率為論斷，顯有不備理由之當然違背法令情事。

㈡所得稅法上關於納稅義務人扶養義務之考慮，未必與民法上扶養義務相同，此由立法者對「直系血親」及「家長」設計不同稅賦優惠即可清楚知悉，原判決錯誤適用所得稅法第17條，有行政訴訟法第243條所定適用法規不當之違背法令，應予廢棄：

1.關於民法上扶養義務，當先順序扶養義務人無法履行扶養義務時，後順序扶養義務人即須負擔與先順序者完全相同之扶養義務，義務既然相同，所得主張之權利自應相同，否則即有差別待遇之違憲事由。然若先、後順序扶養義務人所得主張之稅法上權利不同，即表示立法者並非完全以「民法上扶養義務」對於「稅法上扶養義務」加以定義，立法者就稅法上扶養義務顯有不同考量。

2.「直系血親」與「家長」在民法上同為負擔扶養義務者，但由所得稅法第17條第1項第2款第2目之2、第2目之6、第3目之5及第3目之6規定可知，在稅法領域，立法者就此二者顯有不同規劃和考量，所得稅法上「直系血親」（民法上先順序扶養義務人）及「家長」（民法上後順序扶養義

務人）可得主張之稅賦優惠並不一致，於解釋適用「家長」之「稅法上扶養義務」時，自不能與「民法上扶養義務」劃上等號，而全盤援用民法領域之解釋，原判決如欲直接套用民法上扶養義務之解釋適用方式，自應詳細論述其法理基礎。是於本件情形，原判決既未具體論述其如何得出其適用法令之結論，僅空泛言稱稅法若不依循民法規定則法律秩序勢必發生內在之矛盾云云，顯有行政訴訟法第243條之判決不備理由之當然違背法令，依法自應予以廢棄。

㈢原判決違反違反憲法第7條平等權保障意旨：

1.由司法院釋字第597號解釋、第692號解釋理由書意旨可知，人民僅依法定構成要件負擔租稅債務、申報免稅額及扣除額。法規雖不能鉅細靡遺，但主管機關就課稅之技術性及細節性事項為解釋適用時，亦應秉持憲法原則及相關法律立法意旨，不得侵害人民權益。

2.原判決在所得稅法第17條第1項第1款規定要件之外，額外要求上訴人應證明符合系爭受扶養人「先順序之法定扶養義務人無扶養人之能力」此法無明文之要件。此擅加租稅法定構成要件之見解，已嚴重違反憲法第19條揭示之租稅法定主義，違法限制上訴人適用免稅額之權利，侵害上訴人財產權，原判決顯有行政訴訟法第243條之適用法規不當之違背法令。

3.原判決錯誤解釋適用所得稅法第17條第1項第1款第4目之扶養親屬免稅額制度，使實際支出扶養費之上訴人，無法透過免稅額制度平衡稅捐負擔能力，原判決解釋適用法律之結果顯已違反量能課稅原則。

4.又倘依原判決之解釋，後順序扶養義務人須先證明先順序扶養義務人有不能維持生活之情事，此一要求，顯將成為鼓勵後順序扶養義務人主動照護無謀生能力者之障礙，降低無謀生能力者受到更適照護之機會，無助於社會國原則之實踐，絕非立法者制定免稅額制度所樂見，原判決錯將

「先順序扶養義務人不能維持生活」此法規所無要件不當套用至免稅額制度，實與立法意旨相違，更非租稅法定主義所許。

5.原判決認為只要先順序扶養義務人尚有資力，縱使後順序扶養義務人因負擔扶養費而降低自身賦稅能力，其仍無權適用免稅額，此解釋適用所得稅法第17條之方式顯係對後順序扶養義務人為差別待遇，若此差別待遇無正當理由、無助於保障人民權益，即有違憲法保障平等權之意旨。又原判決肯認被上訴人得以法無明文要件限制上訴人適用免稅額之權利，卻未說明此差別待遇有何正當理由，更未達成任何公益目的，完全無助於保障上訴人或系爭受扶養人之權益，顯已違反平等原則。

㈣原判決認定上訴人與系爭受扶養人間未成立家長家屬關係，顯有認定事實不憑證據、判決不備理由及理由矛盾等當然違背法令事由：

1.參照臺北高等行政法院92年度簡字第22號判決意旨，民法第1123條第3項係規定「同居一家」，並非規定「同居一建築物」或「同居一房屋」，是上訴人與系爭受扶養人是否因同居一「家」而成立家長家屬關係，當然不能僅以上訴人與系爭受扶養人之就業地、就學地、就診地不完全一致而逕予否定。臺北高等行政法院92年度簡字第22號判決亦指出 「民法總則編所指之『住所』與民法親屬編所指之『家』是不同之法律概念，『家』之概念所強調者，為『以永久共同生活為目的而同居共財』所形成之親屬團體，乃是人的結合」。而解釋法律不應悖離社會事實，在民法仍保留親屬編家章之今日，解釋現代社會生活中之家長家屬關係，自應本於現代社會生活之實情以為判斷，在現代生活脈絡下充實家長家屬關係之實質內涵。是在交通及通訊軟體發達之今日，由於家長不需與家屬時時刻刻有物理上接觸亦得管理家務、與家屬密切聯繫，如仍以物理空間限制同住在一間房裡之人始能成立家長家屬關係

，此解釋方式顯已落伍，與現代社會生活型態完全不符。且由於現代交通工具便利、職業調動差旅需要及網路便利性，解釋現代生活型態之「同居一家」，其判斷重點應置於扶養義務人與無謀生能力者間之「人際關係」是否符合「家」的實質。

2.於本件情形，上訴人於原審已說明搭乘高鐵只要24分鐘即可自新竹抵達臺中，由苗栗出發更是只需要17分鐘，20分鐘左右之車程如何能成為上訴人與系爭受扶養人經營共同生活之阻礙？原判決對上訴人此一主張完全未交代其不採之理由，即逕認上訴人與系爭受扶養人間未成立家長家屬關係，顯有行政訴訟法第243條認定事實不憑證據、判決不備理由之違法。

㈤以上，實務上向來就扶養親屬免稅額之見解，實有違立法者制訂免稅額之本旨，而有賴司法機關以判決糾正等語。並聲明求為廢棄原判決。原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

四、本院判斷如下：

經查，原判決就上訴人上開主張業已論明略以：㈠按司法院釋字第415號解釋文所釋可知，「扶養親屬免稅額」其目的既在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其「法定扶養義務」，由於民法上各項強制的扶養義務導致經濟上給付能力的移轉，在稅法上必須加以反應，否則法律秩序勢必發生內在之矛盾，則有關扶養義務得喪變更之要件，諸如受扶養之要件、互負扶養義務之親屬、扶養義務人及受扶養權利人之順序、父母對未成年子女之扶養義務，自應依循民法親屬編之相關規定決之。故本件有關上訴人與系爭受扶養人間，是否為「家長、家屬」關係、上訴人是否對系爭受扶養人盡其法定扶養義務，應依民法規定判斷。㈡納稅義務人對其受扶養人之法定扶養義務優先順序，應依民法第1115條第1項及第2項之規定，如先順序之法定扶養義務人無扶養人之能力，方得由後順序之法定扶養義務人扶養。再者，民法

就父母對於未成年子女之扶養義務，可於「親屬」篇第三章「父母子女」之第1084條第2項：「父母對於未成年子女，有保護及教養之權利義務」此保護及教養義務之內涵，除生活扶養外，尚包括子女之家庭教育，身心健全發展，及培養倫理道德等在內（最高法院69年台上字第2597號判例參照），是父母對未成年子女之扶養義務是當然的、全面性的。從而，如父母健在，應由父母扶養、照顧子女；如主張父母因負擔扶養義務而不能維持自己生活者，應為相當之說明與舉證。㈢現行綜合所得稅課徵，應納稅額知計算如下（1）綜合所得總額－免稅額－扣除額＝綜合所得淨額、(2)綜合所得淨額×稅率－累進差額＝結算申報應納稅額；且「稅率」採超額累進稅率。可知，家戶總所得淨額越高者，適用之累進稅率越高，所應繳交之應納稅額愈多；而申報扶養可以列入免稅額，以降低所得淨額，並因而有機會適用較低之稅率，故家戶總收入低者，原本應繳之應納稅額不多，將傾向原由自己扶養之親屬，轉由家戶總收入高者申報扶養，產生減省稅賦之效益明顯。因此，如納稅義務人所得較高，可任意將他人受扶養人轉由自己申報「扶養親屬免稅額」，有致國家稅收短少風險，並形成國民間納稅之不公平。從而，如以「家長、家屬」關係列報扶養親屬免稅額，除須符合民法第1114條第4款及第1123條第3項「以永久共同生活之目的而同居」之要件外，另基於法秩序與價值之一體性，上揭民法有關「父母對子女原有扶養義務」、「除非父母不能維持自己生活外，不能免除對子女原有扶養義務，而轉由他人扶養」規定，所體現「扶養義務不能任意轉換、讓渡」之法秩序價值，自應一併考量，以避免納稅義務人間任意選擇列報受扶養人，以維持量能課稅與納稅公平。是以，欲適用所得稅法第17條第1項第1款第4目之規定申報扶養免稅額，應須符合下列要件：（1）納稅義務人與受扶養人，以永久共同生活為目的而同居一家。（2）受扶養人有受扶養事實，且其未滿20歲，或滿20歲以上而因在校就學、身心

障礙或無謀生能力。（3）納稅義務人係履行法定扶養義務。㈣又租稅撤銷訴訟之舉證責任，原則上應採「法律要件說」，就課稅要件事實之存在與否及課稅標準，稅捐稽徵機關應負舉證責任；至租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權利消滅要件事實，應由納稅義務人負舉證責任（最高行政法院103年度判字第529號判決意旨參照）。本諸司法院釋字第537號解釋意旨，從證據掌控或利益歸屬之觀點，本件上訴人可否申報「扶養親屬免稅額」之相關事實，應由上訴人負擔客觀舉證責任。經查，上訴人於108年度綜合所得稅申報，其申報及經核定之綜合所得總額達14,284,670元等節，有財政部中區國稅局竹南稽徵所109年12月28日第1260000128號綜合所得稅核定通知書、108年度綜合所得稅結算申報書在卷可佐，故上訴人如申報系爭受扶養人之免稅額，則可以節省應納稅額即本件應補徵稅額105,600元；反觀系爭受扶養人父母於108年度經核定之綜合所得總額912,317元，即使列報系爭受扶養人免稅額，僅可獲退稅額3,577元，節稅金額不大等情，分別有財政部中區國稅局竹南稽徵所109年12月28日第1260000128號綜合所得稅核定通知書、財政部中區國稅局110年4月15日字第4909953885號綜合所得稅核定通知書。足證上訴人屬高所得者，適用較高之累進稅率，如系爭受扶養人由上訴人列報免稅額，相諸由系爭受扶養人之父母申報，有降低應納稅額實益。從而上訴人主張，上訴人本件申報系爭受扶養人之扶養親屬免稅額，對賦稅法制或國家稅收並未帶來任何不利益，核與事實相悖，已難採信。㈤依戶籍資料記載，系爭受扶養人設籍於臺中市○○區其等母親劉念慈戶內，且依108年度就診明細資料及上訴人之復查陳報書，系爭受扶養人主要就診地及就學地均為臺中市，而上訴人主要就診地則為苗栗、新竹市，且上訴人就業地為新竹縣、上訴人之戶籍設於苗栗市頭份市等節，有全戶戶籍資料查詢清單、醫療院所收費資料暨身心障礙輔具補助資料明細清單、個人健保投保單位名地資料線上查詢清單、108年

度綜合所得稅各類所得資料清單、全國財產稅總歸戶財產查詢清單在卷可參，足見系爭受扶養人均由其父母照顧，並與父母同住，非與上訴人共同居住，客觀上難認上訴人與系爭受扶養人有同居一家之事實。雖上訴人提出與系爭受扶養人共同出遊之照片、以LINE通訊軟體往來紀錄、書信，僅能證明上訴人與系爭受扶養人曾共同出遊、相互關心互動頻繁，縱感情甚篤，但系爭受扶養人當時分別就讀國小、國中尚屬年幼，既均與父母同住，並受父母照顧呵護，依常情尚不致僅因姑姑（即上訴人)常有關心，即當然萌生改願與姑姑永久共同生活、而不與父母永久共同生活之意願。上訴人主張其與系爭受扶養人有共同生活之意願、行為，及在社會生活上、心靈層面上彼此認同之歸屬感，已具備「已永久共同生活為目的同居一家」之要件云云，尚難遽採。再者，觀上訴人提出之匯款資料，僅能證明上訴人收入豐厚，給予系爭受扶養人金錢上之資助及照顧，係基於親情而為，與法定扶養義務有別，無法視為扶養。因此，上訴人主張系爭受扶養人亦認同自己與上訴人為一家人，及上訴人確有扶養系爭受扶養人云云，尚未盡舉證而難認可採。㈥況查，系爭受扶養人之母劉念慈於108年度有各類所得總額合計912,317元，並擔任健証醫事檢驗所之負責人，具有相當收入等情，分別有108年度綜合所得稅各類所得資料清單；另系爭受扶養人之父於108年度雖未列報所得，惟依戶籍資料所載，其為59年出生，於108年間係49歲，正值壯年，衡諸社會常情及經驗法則而言，其應具有相當工作能力，可賺取維持家庭及扶養親屬所需之款項，如具特別原因不能工作？亦應由上訴人提出事證說明，否則不能認定系爭受扶養人之父母有因扶養子女致無法維持自己生活之虞；況且現今有收入者而不申報所得，時有所聞，尚不能憑上述系爭受扶養人之父母所得申報資料，遽認上訴人取得系爭受扶養人之法定扶養義務。從而，上訴人徒以系爭受扶養人之父母已簽立扶養其他親屬切結書，有「無所得收入，無法扶養」、「收入微薄，無法扶

養」之情事，系爭受扶養人於108年度確實與上訴人同居一家並受其扶養，上訴人已盡舉證責任云云，尚難作為有利於上訴人認定之憑據。是以，原處分對上訴人108年度綜合所得稅之申報，否准認列系爭受扶養人之免稅額，並為本件之補課稅款，應無違誤等語。原判決已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，並對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，均詳為論斷，難認有何判決不備理由之違背法令情事甚明。上訴人固稱原判決違背法令云云，然核其上訴意旨，無非係重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當或違背法則，或係執其歧異之法律見解，就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言其論斷不適用法規或違背法則或理由矛盾，而非具體指明原判決究竟有如何合於不適用法規、適用法規不當或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘，依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第236條之2第3項、第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　8　　月　　16　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　楊　蕙　芬

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

本裁定不得抗告。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　8　　月　　16　　日

書記官　黃　毓　臻