

臺北高等行政法院判決

110年度簡上字第119號

上訴人 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲（局長）

訴訟代理人 蔡佩陵

被上訴人 林立

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國110年8月18日臺灣臺北地方法院109年度稅簡字第22號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄。

被上訴人在第一審之訴駁回。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

一、事實概要：

被上訴人與鮮靖芃(原名李潔心)於民國103年11月26日兩願離婚，嗣於108年5月間申報107年度綜合所得稅結算(下稱系爭所得稅)，在申報書列報其未成年子女3人(下稱系爭親屬)之扶養親屬免稅額共計新臺幣(下同)264,000元，列載當年度綜合所得總額1,222,746元，全部免稅額352,000元，綜合所得淨額335,361元，應納稅額為6,038元。經上訴人所屬內湖稽徵所查認系爭親屬已由鮮靖芃列報扶養，不得再由被上訴人重複列報而全數予以剔除，並於109年2月26日製發第0404017532號核定通知書(下稱原處分)，核定被上訴人當年度綜合所得總額應為1,219,361元，全部免稅額為88,000元，綜合所得淨額為811,361元，應補稅額為42,795元，連同繳款書送達被上訴人。被上訴人不服原處分，循序提起復查及訴願均未獲救濟，遂提起行政訴訟。於訴訟進行中，上

01 訴人另准予被上訴人增列其父母林東燧、林陳文珍之扶養親
02 屬免稅額264,000元，自行變更原核定，認列綜合所得總額
03 為1,229,031元，綜合所得淨額為516,031元，應補稅額為9,
04 033元。嗣臺灣臺北地方法院（下稱原審法院）以109年度稅
05 簡字第22號行政訴訟判決（下稱原判決）撤銷訴願決定及原
06 處分（含復查決定），上訴人不服，遂提起本件上訴。

07 二、被上訴人於原審起訴意旨略以：(一)被上訴人申報系爭所得稅
08 列報系爭親屬扶養免稅額計264,000元，經上訴人查核系爭
09 親屬已由前妻鮮靖芃列報扶養，不得再由被上訴人重複列報
10 而否准認列，然鮮靖芃無所得收入亦無須繳稅，卻經上訴人
11 准予列報系爭親屬，原處分顯有違法。(二)被上訴人於107年
12 間已給付扶養費計312,000元予鮮靖芃，作為系爭親屬之扶
13 養費，足見被上訴人有共同扶養系爭親屬，自得列報扶養親
14 屬免稅額。然上訴人卻以107學年度學生日活動家長簽到
15 單、音樂才藝補習班學生證等資料，認定鮮靖芃為主要照顧
16 者，而否准被上訴人列報系爭親屬，自有失公平。爰聲明：
17 原處分（含復查決定）及訴願決定關於剔除三名未成年子女
18 扶養親屬免稅額部分均撤銷（被上訴人於110年7月28日原審
19 言詞辯論程序已更正訴之聲明，原判決仍誤載其聲明為「訴
20 願決定及原處分(含復查決定)均撤銷」，詳後述）。

21 三、上訴人於原審答辯意旨略以：(一)按直系血親相互間互負扶養
22 義務，父母對子女負有扶養義務，其等如實際已對子女為扶
23 養，則父、母對子女權利義務之行使或負擔，法律地位並無
24 軒輊，即申報子女之扶養親屬免稅額，並無何方得優先他方
25 申報之問題。至該免稅額應如何申報，因所得稅法並未因民
26 法第1115條第3項規定而設有得按扶養比例或扶養類型分攤
27 減除之規定，自僅得由其中1人申報，是父母重複列報同一
28 子女之免稅額時，稽徵機關應依財政部109年10月15日台財
29 稅字第10904583370號令(下稱財政部109年函釋)審認，自與
30 父母各自申報綜合所得稅時有無收入或須繳稅無涉。(二)被上
31 訴人與鮮靖芃離婚時約定系爭親屬均由鮮靖芃行使負擔未成

01 年子女權利義務。被上訴人與鮮靖芃就重複列報系爭親屬既
02 無法取得協議，依財政部109年函釋扶養親屬免稅額應認定
03 由鮮靖芃列報，故被上訴人主張鮮靖芃無須繳稅，不得列報
04 扶養親屬免稅額乙節，顯有誤解。(三)況受扶養親屬之核認，
05 取決於納稅者有無實際扶養及是否為主要照顧者。而所謂扶
06 養，係包含扶助與養育在內，並非僅單純負擔生活及教育費
07 用，即得認定是扶養義務之全部。被上訴人雖有支付扶養費
08 之事實，然支付扶養費僅係履行保護教養義務之一部分，且
09 系爭親屬與其母鮮靖芃共同設籍○○市○○區，與被上訴人
10 設籍○○市○○區不同。又依原審法院106年度家護抗字第8
11 7號民事裁定載明，被上訴人與鮮靖芃離婚後僅同住至105年
12 8月。再審酌107學年度學校日活動家長簽到單、音樂才藝補
13 習班學生證及系爭親屬出具之說明書等資料，可知鮮靖芃確
14 為系爭親屬之主要照顧者，自應由與系爭親屬具有全面且密
15 切日常生活關係者鮮靖芃列報扶養，較符合所得稅法有關扶
16 養親屬免稅額之立法目的，原處分否准被上訴人認列系爭扶
17 養親屬免稅額，並無不合。並求為判決：1. 撤銷原處分有關
18 應補稅額逾9,033元部分。2. 駁回被上訴人其餘之訴。

19 四、原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），主要理由論
20 據略以：

- 21 (一)依最高行政法院98年度判字第1212號判決見解可知，對於非
22 任監護人之法定扶養義務人與任監護人之法定扶養義務人，
23 如有實際盡扶養義務時，不論是否與受監護人同住，每一人
24 均有申報扶養親屬免稅額之權利，且可平均分配。另參酌新
25 加坡立法例認可按比例列報之(原處分不可閱覽宗第46頁)。
26 又依財政部109年函釋意旨略以：「一、納稅義務人與配偶
27 離婚當年度及以後年度各自辦理結算申報，重複列報同一子
28 女之免稅額時，由稽徵機關依下列順序認定得列報該子女免
29 稅額之人：1. 依雙方協議由其中一方列報。2. 由監護登記之
30 監護人或未成年子女權利義務行使負擔登記之人列報。3. 由
31 課稅年度與該子女實際同居天數較長之人列報。4. 衡酌納稅

01 義務人與配偶所提出課稅年度之各項實際扶養事實證明，核
02 實認定由實際或主要扶養人列報。至實際扶養事實得參考下
03 列情節綜合認定：1. 負責日常生活起居飲食、衛生之照顧及
04 人身安全保護。2. 負責管理或陪同完成國民義務教育及其他
05 才藝學習，並支付相關教育學費。3. 實際支付大部分扶養費
06 用。4. 取得被扶養成年子女所出具課稅年度受扶養證明。5.
07 其他扶養事實。二、修正本部66年9月3日台財稅第35934號
08 函，刪除說明二規定。」

09 (二)查上訴人參酌財政部109年函釋，於被上訴人與鮮靖芃離婚
10 後無法協議時，審酌被上訴人未與系爭親屬同住之戶口名
11 簿、系爭親屬出具之說明書、107學年度學校日活動家長簽
12 到單及音樂才藝補習班學生證等資料（原處分不可閱覽卷第
13 112至118頁），認定鮮靖芃為系爭親屬之主要照顧者，固屬
14 有據。惟被上訴人與鮮靖芃離婚時，協議系爭親屬之監護權
15 歸由鮮靖芃行使，但關於系爭親屬扶養費則由被上訴人自10
16 6年12月起至110年9月30日止，按月給付系爭親屬共26,000
17 元扶養費，且被上訴人自107年1月起至同年12月止，已匯款
18 312,000元至鮮靖芃指定帳戶，作為系爭親屬之扶養費用等
19 情，業據被上訴人陳稱在卷（原審卷第116至117頁），並提出
20 原審法院106年度家非調字第582號調解筆錄（原處分不可閱
21 覽卷第95至96頁）及台北富邦銀行各類存款歷史對帳單（原審
22 卷第121至123頁）為證，足見被上訴人與鮮靖芃均有共同扶
23 養3名未成年子女之事實，是被上訴人主張其亦得列報系爭
24 親屬之扶養親屬免稅額，尚屬有據。故原處分認被上訴人與
25 鮮靖芃離婚後，各自申報系爭所得稅同時列報系爭親屬，因
26 雙方無法協議，僅能由同住之主要照顧者鮮靖芃列報系爭親
27 屬之扶養親屬免稅額，忽略被上訴人已實際支付大部分扶養
28 費用，亦為共同照顧者，而全數剔除被上訴人就此部分申
29 報，自有悖於財政部109年函釋意旨及上開最高行政法院見
30 解，原處分於法有違，訴願決定未予糾正，自有未洽。被上

01 訴人訴請撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)，為有理由，
02 應予撤銷，由上訴人另為適法處置。

03 五、經核原判決論斷原處分有悖於財政部109年函釋意旨及上開
04 最高行政法院判決見解，而予以撤銷，有適用法規不當等情
05 形，應予廢棄。茲論述理由如下：

06 (一)按行政法院之判決僅得於當事人聲明之範圍為限，除別有規
07 定外，不得反於其意思，就當事人未經聲明之事項為判決，
08 且此通常訴訟程序之規定於簡易訴訟程序亦有適用（行政訴
09 訟法第218條準用民事訴訟法第388條規定及同法第236條規
10 定參照）。故成為法院審理具體個案範圍之當事人、訴之聲
11 明及訴訟標的，除別有規定外，應由當事人決定之，法院不
12 得逾越當事人所特定之當事人、訴之聲明及訴訟標的範圍而
13 為裁判，否則即屬訴外裁判。本件被上訴人於起訴時雖係請
14 求撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)，惟因被上訴人所爭
15 訟之原處分在原審審理中，因上訴人准予被上訴人增列其父
16 母林東燧、林陳文珍之扶養親屬免稅額264,000元，自行變
17 更原核定，認列綜合所得總額為1,229,031元，綜合所得淨
18 額為516,031元，應補稅額為9,033元等情，為原審依法確定
19 之事實。而上訴人於原審審理中，業已提出110年5月20日財
20 北國稅法二字第1100016696號函答辯理由表明「原核定應補
21 稅額42,795元應予追減33,762元，變更核定為9,033元」等
22 語，另有隨函檢附更正後之核定通知書可參（原審卷第103
23 至105頁），並送達被上訴人，此為被上訴人於原審言詞辯
24 論程序中所是認（原審卷第115頁言詞辯論筆錄），足見上
25 訴人於原審訴訟中，就前揭補稅核定部分，予以追減，作成
26 撤銷原處分（即應補稅額42,795元）中應補稅額逾9,033元
27 部分之處分，且該處分業已送達予被上訴人而發生效力，是
28 此遭撤銷部分之補稅處分，乃已不存在，即無訟爭性。故於
29 原審訴訟期間，被上訴人原爭執之原處分既有一部分遭上訴
30 人撤銷，而有不存在之情，原審即應依行政訴訟法第125條
31 規定行使闡明權，曉諭被上訴人關於此部分訴訟，是否仍有

01 訟爭必要，其聲明是否欲減縮等情，俾符行政訴訟解決紛爭
02 之功能，惟原審嗣於110年7月28日言詞辯論程序固就此為闡
03 明，並經被上訴人同意將本件訴之聲明更正減縮為：「原處
04 分（含復查決定）及訴願決定關於剔除三名未成年子女扶養
05 親屬免稅額部分均撤銷。」（原審卷第115至116頁），顯見
06 被上訴人僅請求撤銷原處分中剩餘應補稅9,033元之部分，
07 原判決卻就此置而未論，誤以為被上訴人仍維持原起訴聲
08 明，請求訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷（原判決
09 第2頁），惟關於原處分應補稅額逾9,033元部分之處分，既
10 經上訴人於原審訴訟中予以追減（撤銷）而不存在，遽原判
11 決猶就已遭上訴人撤銷之該部分原處分，為撤銷該部分處分
12 之諭知，揆諸前揭規定及說明，核屬訴外裁判，上訴人就原
13 判決提起上訴求予廢棄，雖未具體指摘及此，惟原判決此部
14 分既有如上違法之瑕疵，本院自仍應予廢棄。

15 (二)按行為時所得稅法第17條第1項第1款第2目規定：「按第14
16 條及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額
17 及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額：
18 納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親
19 屬之免稅額；納稅義務人及其配偶年滿70歲者，免稅額增加
20 百分之50：（二）納稅義務人之子女未滿20歲，或滿20歲以
21 上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養
22 者。」民法第1084條第2項規定：「父母對於未成年之子
23 女，有保護及教養之權利義務。」第1114條第1款規定：
24 「左列親屬，互負扶養之義務：一、直系血親相互間。」第
25 1116條之2規定：「父母對於未成年子女之扶養義務，不因
26 結婚經撤銷或離婚而受影響。」又父母對於未成年子女負擔
27 扶養費用之義務，乃本於父母與未成年子女之身分關係，對
28 之負有民法第1084條第2項保護及教養義務而當然發生，縱
29 無民法第1114條及第1116條之2規定，父母對於未成年子女
30 本應為扶養費用之負擔，故民法第1116條之2與同法第1084
31 條第2項之規範性質並不相同。就所得稅法上未成年子女免

稅額之「扶養」構成要件，應以實際盡有民法第1084條第2項所定保護及教養之責者為認定依據，而不以僅負擔民法第1114條及第1116條之2經濟供給之扶養義務為已足。又所稱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，此可參諸財政部109年函釋意旨益明。另有關綜合所得稅之減除扶養親屬之未成年子女免稅額，就父母分居、離異或非婚生等狀況，以致由父、母各自辦理綜合所得稅之結算申報及計算稅額情形，應由實際盡有民法第1084條第2項義務之一方申報，即參酌上述保護及教養義務之內涵，由與受扶養人具有全面且密切日常生活關係之父或母一方申報。倘父母雙方均與受扶養者之日常生活關係密切且程度相當而無法區分時，始例外不排除得拆分由雙方平均列報，此時即如最高行政法院98年度判字第1212號判決意旨所示，並無何方得優先他方申報之問題。

(三)查原判決已敘明經審酌被上訴人未與系爭親屬同住之戶口名簿、系爭親屬出具之說明書、107學年度學校日活動家長簽到單及音樂才藝補習班學生證等資料，認定鮮靖芃為系爭親屬之主要照顧者，且被上訴人於原審110年7月28日言詞辯論程序中亦自承：伊於107年除支付扶養費外，沒有對3名未成年子女有其他扶養行為，前妻搬家後便無法與3名子女聯繫等語（原審卷第117頁筆錄），因認實際對3名未成年子女盡撫育教養之責者，實為鮮靖芃，被上訴人雖按月給付扶養費26,000元，僅係盡扶養義務之一部分，與該3名未成年子女具有全面且密切日常生活關係之人應為其母鮮靖芃，而非被上訴人。是被上訴人及鮮靖芃間，與3名未成年子女之日常生活關係密切程度，並無相當而無法區分之情形，依前揭規定與說明，自無從拆分平均列報申報扶養親屬免稅額。故上訴意旨主張：所得稅法「扶養」構成要件之解釋及適用應以實際「扶助」與「養育」之人，方得列報該扶養親屬免稅額等語，核與財政部109年函釋所揭示實際扶養事實應就日常

生活關係密切程度、負責管理或陪同完成國民義務教育及其他才藝學習，及實際支付大部分扶養費用等扶養事實綜合認定之意旨相符，是以，原處分參酌前述財政部函釋意旨，綜合斟酌前揭各項因素，核實認定本件應由實際及主要扶養人鮮靖芃列報，而不得由被上訴人重複列報，於法即無不合，然原審判決理由中雖認定鮮靖芃方為3名未成年子女之主要照顧者，卻僅以被上訴人已實際支付扶養費用，亦為共同照顧者為由，而認原處分全數剔除被上訴人就此部分免稅額之申報有違財政部109年函釋而予撤銷，即容有判決適用法規不當之違背法令情事。

六、綜上所述，原處分查認系爭親屬已由鮮靖芃列報扶養，不得再由被上訴人重複列報而全數予以剔除，於法尚無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原判決既有上開訴外裁判及適用法規不當之違背法令事由，且其違法並影響判決結論，上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由。又依原審確認鮮靖芃為未成年子女之主要且實際扶養者之事實，本院已可自為判決，爰將原判決廢棄，並駁回被上訴人在第一審之訴。

據上論結，本件上訴為有理由，依行政訴訟法第236條之2第3項前段、第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 1 月 28 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法官 楊 得 君

法官 畢 乃 俊

法官 鄭 凱 文

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中 華 民 國 111 年 1 月 28 日

書記官 吳 芳 靜