

臺灣臺北地方法院行政訴訟判決

109年度稅簡字第22號

110年7月28日辯論終結

原告 林立

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 周用智

蔡佩陵

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國109年10月15日00000000號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序部分：

本件係關於稅捐課徵事件涉訟，所核課應補繳稅額為新臺幣（下同）9,033元，係在40萬元以下，依行政訴訟法第229條第2項第1款規定，應適用簡易訴訟程序，以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院。

二、爭訟概要：

原告與鮮靖芃（原名李潔心）於民國103年11月26日兩願離婚，其於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林○○、林○○及林○○等3人（真實姓名詳卷，下稱系爭親屬）之扶養親屬免稅額共計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。嗣被告所屬內湖稽徵所查認系爭親屬已由鮮靖芃列報扶養，不得再由原告重複列報而全數予以剔除，並於109年2月26日製發第0000000000號核定通知書（下稱原處

分），核定原告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，連同繳款書送達原告。原告不服原處分，提起復查，未獲變更，原告仍表不服，提起訴願，經財政部109年10月15日第00000000號訴願決定駁回，原告猶表不服，於109年12月14日向本院提起行政訴訟。嗣訴訟進行中，被告准予原告增列其父母林東燧、林陳文珍之扶養親屬免稅額264,000元，自行變更原核定，認列綜合所得總額為1,229,031元，綜合所得淨額為516,031元，應補稅額為9,033元。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1. 原告申報系爭所得稅列報系爭親屬扶養免稅額計264,000元，經被告查核系爭親屬已由前妻鮮靖芃列報扶養，不得再由原告重複列報而否准認列，然鮮靖芃無所得收入亦無須繳稅，卻經被告准予列報系爭親屬，該行政處分顯有違法。
2. 原告於107年間已給付扶養費計312,000元予鮮靖芃，作為系爭親屬之扶養費，足見原告有共同扶養系爭親屬，自得列報扶養親屬免稅額。然被告卻以107學年度學生日活動家長簽到單、音樂才藝補習班學生證等資料，認定鮮靖芃為主要照顧者，而否准原告列報系爭親屬，自有失公平。

（二）聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

四、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1. 按直系血親相互間互負扶養義務，父母對子女負有扶養義務，其等如實際已對子女為扶養，則父、母對子女權利義務之行使或負擔，法律地位並無軒輊，即申報子女之扶養親屬免稅額，並無何方得優先他方申報之問題。至該免稅額應如何申報，因所得稅法並未因民法第1115條第3項規定而設有得按扶養比例或扶養類型分攤減除之規定，自僅得由其中1人申報，是父母重複列報同一子女之免稅額時，稽徵機關應依財政部109年10月15日台財稅字第10904583370號令(下稱

01 財政部109年函釋)審認，自與父母各自申報綜合所得稅時有
02 無收入或須繳稅無涉。

03 2. 原告與鮮靖芃離婚時約定系爭親屬均由鮮靖芃行使負擔未成
04 年子女權利義務。原告與鮮靖芃就重複列報系爭親屬既無法
05 取得協議，依財政部109年函釋扶養親屬免稅額應認定由鮮
06 靖芃列報，故原告主張鮮靖芃無須繳稅，不得列報扶養親屬
07 免稅額乙節，顯有誤解。

08 3. 況受扶養親屬之核認，取決於納稅者有無實際扶養及是否為
09 主要照顧者。而所謂扶養，係包含扶助與養育在內，並非僅
10 單純負擔生活及教育費用，即得認定是扶養義務之全部。原
11 告雖有支付扶養費之事實，然支付扶養費僅係履行保護教養
12 義務之一部分，且系爭親屬與其母鮮靖芃共同設籍臺北市文
13 山區，與原告設籍臺北市內湖區不同。又依臺灣臺北地方法
14 院106年度家護抗字第87號民事裁定載明，原告與鮮靖芃離
15 婚後僅同住至105年8月。再審酌107學年度學校日活動家長
16 簽到單、音樂才藝補習班學生證及系爭親屬出具之說明書等
17 資料，可知鮮靖芃確為系爭親屬之主要照顧者，自應由與系
18 爭親屬具有全面且密切日常生活關係者鮮靖芃列報扶養，較
19 符合所得稅法有關扶養親屬免稅額之立法目的，原處分否准
20 原告認列系爭扶養親屬免稅額，並無不合。

21 (二)聲明：

22 1. 撤銷原處分有關應補稅額逾9,033元部分。

23 2. 駁回原告其餘之訴。

24 五、爭點：

25 原處分認原告重複列報系爭親屬之扶養親屬免稅額，而全數
26 否准列報，是否適法？

27 六、本院之判斷：

28 (一)應適用之法令：行為時所得稅法第17條第1項第1款第2目(附
29 錄)。

30 (二)如爭訟概要欄所載之事實，除後述之爭點外，其餘為兩造所
31 不爭執，並有原處分(見訴願卷第6至7頁)、繳款書(見訴願

卷第5頁)、復查決定(見訴願卷第8至11頁)及訴願決定書(見本院卷第31至35頁)在卷可稽,該情堪以認定。

(三)原告與前妻鮮靖芃各自申報系爭所得稅,同時列報扶養系爭親屬,原處分將原告列報系爭親屬之扶養親屬免稅額全數剔除,自有違誤:

1. 夫妻離婚後分別申報綜合所得稅時,對於未成年子女應由何人列報扶養親屬免稅額,所得稅法第17條第1項第1款並未明定,而造成法律規範漏洞,尤其當雙方協議不成時,究應如何列報未成年子女扶養親屬免稅額,自應為合目的性及合憲性解釋,以填補上開法規漏洞。
2. 按「免稅額: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屬之免稅額:(二)納稅義務人之子女未滿20歲。」為行為時所得稅法第17條第1項第1款第2目所明定。同法施行細則第21條之1:「本法第17條第1項第1款第1目至第3目關於減除扶養親屬免稅額之規定,不以受扶養親屬與納稅義務人同居為要件。」而依民法第1114條規定,直系血親相互間互負扶養義務,同法第1116條之2規定,父母對於未成年子女之扶養義務,不因結婚經撤銷或離婚而受影響。是以夫妻離婚後,未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之一方,對未成年子女仍負有扶養義務,其如實際已對子女為扶義時,即使未與子女同居,仍得在申報綜合所得稅時,就該子女申報扶養親屬免稅額。就將子女申報扶養親屬免稅額,未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之離婚夫妻一方,與擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之他方,法律地位並無軒輊,並無何方得優先他方申報之問題。至離婚夫妻雙方應如何申報而不致重複,自得參照同屬綜合所得稅申報,就同一扶養親屬申報免稅額有數權利人,應如何申報之稽徵法令規定。準此,綜合所得稅申報,就同一扶養親屬申報免稅額有數權利人,應先由彼等協議由一方申報或分由雙方申報,如不協議或協議不成者,應由雙方平均申報,此為最高行政法院98年度判字第1212號判決所採見解。

01 是依上開最高行政法院見解可知，對於非任監護人之法定扶
02 養義務人與任監護人之法定扶養義務人，如有實際盡扶養義
03 務時，不論是否與受監護人同住，每一人均有申報扶養親屬
04 免稅額之權利，且可平均分配。另參酌新加坡立法例認可按
05 比例列報之(見原處分不可閱覽宗第46頁)。

- 06 3. 依財政部109年函釋：「一、納稅義務人與配偶離婚當年度
07 及以後年度各自辦理結算申報，重複列報同一子女之免稅額
08 時，由稽徵機關依下列順序認定得列報該子女免稅額之人：
09 (一)依雙方協議由其中一方列報。(二)由監護登記之監護人或未
10 成年子女權利義務行使負擔登記之人列報。(三)由課稅年度與
11 該子女實際同居天數較長之人列報。(四)衡酌納稅義務人與配
12 偶所提出課稅年度之各項實際扶養事實證明，核實認定由實
13 際或主要扶養人列報。至實際扶養事實得參考下列情節綜合
14 認定：1. 負責日常生活起居飲食、衛生之照顧及人身安全保
15 護。2. 負責管理或陪同完成國民義務教育及其他才藝學習，
16 並支付相關教育學費。3. 實際支付大部分扶養費用。4. 取得
17 被扶養成年子女所出具課稅年度受扶養證明。5. 其他扶養事
18 實。二、修正本部66年9月3日台財稅第35934號函，刪除說
19 明二規定。」，查被告參酌財政部109年函釋，於原告與鮮
20 靖芃離婚後無法協議時，審酌原告未與系爭親屬同住之戶口
21 名簿、系爭親屬出具之說明書、107學年度學校日活動家長
22 簽到單及音樂才藝補習班學生證等資料(見原處分不可閱覽
23 卷第112至118頁)，認定鮮靖芃為系爭親屬之主要照顧者，
24 固屬有據。惟原告與鮮靖芃離婚時，協議系爭親屬之監護權
25 歸由鮮靖芃行使，但關於系爭親屬扶養費則由原告自106年1
26 2月起至110年9月30日止，按月給付系爭親屬共26,000元扶
27 養費，且原告自107年1月起至同年12月止，已匯款312,000
28 元至鮮靖芃指定帳戶，作為系爭親屬之扶養費用等情，業據
29 原告陳稱在卷(見本院卷第116至117頁)，並提出本院106年
30 度家非調字第582號調解筆錄(見原處分不可閱覽卷第95至96
31 頁)及台北富邦銀行各類存款歷史對帳單(見本院卷第121至1

23頁)為證，足見原告與鮮靖芃均有共同扶養3名未成年子女之事實，是原告主張其亦得列報系爭親屬之扶養親屬免稅額，尚屬有據。故原處分認原告與鮮靖芃離婚後，各自申報系爭所得稅同時列報系爭親屬，因雙方無法協議，僅能由同住之主要照顧者鮮靖芃列報系爭親屬之扶養親屬免稅額，忽略原告已實際支付大部分扶養費用，亦為共同照顧者，而全數剔除原告就此部分申報，自有悖於財政部109年函釋意旨及上開最高行政法院見解，原處分於法有違，訴願決定未予糾正，自有未洽。至原告主張鮮靖芃於107年度並無所得，自不得列報系爭親屬等語，然觀諸原處分不可供閱覽宗所附之鮮靖芃107年度綜合所得稅申報表所載，鮮靖芃為納稅義務人，其所列報親屬林辰祐於107年度有薪資所得收入，列載之綜合所得總額並非「0」，仍屬有家庭收入者，故原告上開陳稱，容有誤解，附此敘明。

(四)本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法及訴訟資料經本院審酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，併此敘明。

七、結論：

原處分認事用法有違誤，訴願決定予以維持，尚有未洽，原告訴請撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)，為有理由，應予撤銷，由被告另為適法處置。第一審訴訟費用應由敗訴之被告負擔，爰宣示如主文第2項所示。

中 華 民 國 110 年 8 月 18 日
行政訴訟庭 法 官 黃子濫

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀(含上訴理由，應表明原裁判所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原裁判有違背法令之具體事實)，並繳納上訴裁判費3,000元；其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書，逾期未提出者，毋庸命補正，即得逕以裁定駁回之。

01 中 華 民 國 110 年 8 月 18 日

02 書記官 藍儒鈞

03 附錄(參考法條)：

04 1. 行為時得稅法第17條第1項第1款第2目

05 按第14條及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免
06 稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：

07 一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列
08 規定扶養親屬之免稅額；納稅義務人及其配偶年滿70歲者
09 ，免稅額增加百分之五十：

10 (二) 納稅義務人之子女未滿20歲，或滿20歲以上而因在
11 校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養
12 者。