

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭

113年度稅簡字第7號

113年10月4日辯論終結

原告 蘇浩閔

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 鍾盈蓁

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年1月27日台財法字第11213942060號訴願決定（案號：第11200783號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項：

一、本件係原告不服被告核課綜合所得稅之關於稅捐課徵事件涉訟，且所核課之稅額新臺幣（下同）118,016元，係50萬元以下，依行政訴訟法第229條第2項第1款規定，應適用同法第2編第2章規定之簡易訴訟程序。

二、原告經合法通知（見本院卷第49頁之送達證書），無正當理由未於言詞辯論期日到場，核無民事訴訟法第386條各款所列情形，爰依行政訴訟法第236條、第218條準用民事訴訟法第385條第1項前段之規定，依被告聲請，由其一造辯論而為判決。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣原告就民國110年度綜合所得稅結算申報，列報扶養其他

01 親屬○○○（姪，94年生）、○○○（甥，98年生）、○○
02 ○（甥，101年生）及○○○（甥，109年生）4人（下或合
03 稱○○○等4人）之免稅額計352,000元，經被告以未符合所
04 得稅法第17條第1項第1款第4目規定而否准認列，並核定原
05 告當年度綜合所得總額1,997,191元，綜合所得淨額1,581,1
06 91元，應補稅額118,016元。原告不服，申請復查，經被告
07 以112年8月8日財北國稅法務字第1120023247號復查決定書
08 （下稱復查決定）維持原核定，原告仍不服而提起訴願，經
09 財政部以112年12月7日台財法字第11213942060號訴願決定
10 書〈案號：11200783號〉（下稱訴願決定）予以駁回，原告
11 遂向本院提起本件行政訴訟。

12 二、原告起訴主張及聲明：

13 （一）主張要旨：

14 1、原告對○○○等4人有扶養之事實，符合被告稅務入口網1
15 215扶養要件，有戶籍謄本、匯款證明、父母切結書為
16 證。

17 2、訴願決定內何謂有一定財產？標準何在？○○○家庭所得
18 收入不到50萬元，○○○家庭所得收入不到20萬元，均未
19 達主計處每戶年度支出金額815,442元。

20 3、綜上，原處分及訴願決定均違法。

21 （二）聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

22 三、被告答辯及聲明：

23 （一）答辯要旨：

24 1、所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」規定之適用，係
25 以納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務為前
26 提，而納稅義務人對申報為其受扶養之人，是否有法定之
27 扶養義務，即屬稅捐稽徵機關於核認上開免稅額時，必須
28 審酌之事項。納稅義務人如欲列報所得稅法第17條第1項
29 第1款第4目之「其他親屬或家屬」之免稅額，必須符合民
30 法第1114條第4款（家長家屬間互負扶養之義務）及第112
31 3條（家置家長。同家之人，除家長外，均為家屬。雖非

01 親屬，而以永久共同生活為目的同居一家者，視為家
02 屬。）規定。本件原告110年度綜合所得稅結算申報，如
03 欲列報系爭其他親屬○○○等4人之免稅額，須符合前述
04 要件，合先敘明。

05 2、經查：

06 (1)父母對於未成年之子女，有保護及教養之權利義務，民法
07 第1084條第2項定有明文。所謂保護及教養之權利義務，
08 包括扶養在內，自父母對未成年子女行使或負擔保護及教
09 養之權利義務本質而言，此之扶養義務屬生活保持義務，
10 與同法第1114條第1款所定直系血親相互間之扶養義務屬
11 生活扶助義務，並不相同。前者，無須斟酌扶養義務者之
12 扶養能力，身負扶養義務之父母雖無餘力，亦應犧牲自己
13 原有生活程度而扶養未成年子女。後者，其扶養之程度，
14 應接受扶養權利者之需要，與負扶養義務者之經濟能力及
15 身分定之，此觀同法第1119條規定即明（參照最高法院10
16 9年度台抗字第120號民事裁定意旨）。

17 (2)系爭親屬○○○等4人依民法第1084條規定應由其父母所
18 撫育：

19 ①系爭受扶養親屬○○○部分：

20 原告雖主張其與受扶養親屬○○○有同居事實，惟110
21 年度○○○與其母蔡佩芳同設籍於臺北市○○區○○○
22 路0段000號，原告則設籍於同路段000號0樓，嗣於111
23 年6月23日始設籍於同路段000號，○○○之父蘇浩超
24 （原告之兄）則設籍於同路段000號0樓，渠等係居住同
25 棟之左右或上下樓層，是110年度○○○與其母同戶
26 籍，無法認定原告與○○○有同居事實；又○○○之父
27 母尚有相當所得及財產，此有財產查詢清單及各類所得
28 資料清單可稽，○○○之父母並非全無扶養能力，進而
29 無法履行民法所定父母保護及扶養未成年子女之權利義
30 務；縱無餘力，亦應犧牲自己原有生活程度而扶養子
31 女。

01 ②系爭受扶養親屬○○○、○○○及○○○部分：

02 110年度系爭親屬○○○與其父謝昇助同設籍於臺北市
03 中正區，○○○及○○○則與其母蔡育書同設籍於臺北
04 市萬華區；且○○○及○○○當年度皆就讀於臺北市萬
05 華區○○國民小學，○○○非屬學齡兒童，尚未有學籍
06 資料，然就醫紀錄亦均以萬華區為主，而原告居住於臺
07 北市南港區，原告配偶蔡淑婷則於111年6月22日始自臺
08 北市南港區遷至臺北市萬華區同址。是以原告未與系爭
09 受扶養親屬○○○、○○○及○○○同居一家共同生
10 活。又查系爭受扶養親屬○○○、○○○及○○○之父
11 謝昇助尚有相當財產，有財產查詢清單可稽，亦難認○
12 ○○、○○○及○○○之父母並無扶養之能力，而無法
13 履行民法所定父母保護及扶養未成年子女之權利義務。

14 (3)原告稱系爭親屬○○○等4人之家庭收入未達主計處公布
15 之每戶家庭消費支出平均815,442元一節，查各縣市平均
16 每戶家庭可支配所得及消費支出，係家庭收支調查之統計
17 資料，旨在了解人民生活水準之變動情形，供各該縣市政
18 府推行社會福利之參據，尚難執此以證受扶養親屬之父母
19 有因負擔扶養義務而不能維持生活之情事。

20 (4)原告雖提示扶養其他親屬之切結書，主張系爭親屬○○○
21 等4人確實受其扶養，惟查扶養義務之列報，應以法定要
22 件及扶養事實為據。原告能力所及，予以生活上資助，縱
23 然屬實，惟此種慈惠施與，乃本於雙方感情而生，並非在
24 履行法定扶養義務。

25 3、綜上，原告110年度無扶養系爭親屬○○○等4人之義務，
26 被告否准認列系爭親屬免稅額352,000元並無不合；原告
27 所訴各節，與首揭所得稅法及民法規定有違，核無足採。

28 (二)聲明：原告之訴駁回。

29 四、爭點：

30 原告以其對○○○等4人有扶養之事實，且○○○等4人之家
31 庭收入未達主計處公布之每戶家庭消費支出平均金額815,44

2元，乃指摘原處分否准其列報○○○等4人免稅額並補徵118,016元之合法性，是否可採？

五、本院的判斷：

（一）前提事實：

「爭訟概要」欄所載之事實，除原告主張如「爭點」欄所載外，其餘事實業為二造所不爭執，且有110年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書影本1份（見原處分卷第2頁至第6頁）、財政部臺北國稅局綜合所得稅核定通知書110年度申報核定（見原處分卷第7頁、第8頁）、財政部臺北國稅局特定兩人關係資料查詢清單影本4紙（見原處分卷第10頁至第13頁）、復查決定影本1份（見原處分卷第114頁至第120頁）、訴願決定影本1份（見本院卷第12頁至第20頁）足資佐證，是除原告主張部分外，其餘事實自堪認定。

（二）原告以其對○○○等4人有扶養之事實，且○○○等4人之家庭收入未達主計處公布之每戶家庭消費支出平均金額815,442元，乃指摘原處分否准其列報○○○等4人免稅額並補徵118,016元之合法性，不可採：

1、應適用之法令：

(1)所得稅法第17條第1項第1款第4目：

按第十四條及前二條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：

一、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；納稅義務人及其配偶年滿七十歲者，免稅額增加百分之五十：

（四）納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未成年，或已成年而因在校就學、身心障礙或無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。

(2)民法：

01 ①第1114條：

02 左列親屬，互負扶養之義務：

03 一、直系血親相互間。

04 二、夫妻之一方與他方之父母同居者，其相互間。

05 三、兄弟姊妹相互間。

06 四、家長家屬相互間。

07 ②第1115條第1項：

08 負扶養義務者有數人時，應依左列順序定其履行義務之
09 人：

10 一、直系血親卑親屬。

11 二、直系血親尊親屬。

12 三、家長。

13 四、兄弟姊妹。

14 五、家屬。

15 六、子婦、女婿。

16 七、夫妻之父母。

17 ③第1118條本文：

18 因負擔扶養義務而不能維持自己生活者，免除其義務。

19 ④第1122條：

20 稱家者，謂以永久共同生活為目的而同居之親屬團體。

21 ⑤第1123條：

22 家置家長。

23 同家之人，除家長外，均為家屬。

24 雖非親屬，而以永久共同生活為目的同居一家者，視為
25 家屬。

26 2、按「左列親屬互負扶養義務…四、家長家屬相互間。」、
27 「負扶養義務者有數人時，應依左列順序定其履行義務之
28 人：一、直系血親卑親屬。二、直系血親尊親屬。三、家
29 長…」、「家置家長。同家之人，除家長外，均為家屬。
30 雖非親屬，而以永久共同生活為目的同居一家者，視為家
31 屬。」分別為民法第1114條第4款、第1115條第1項及第11

23條所明定。又「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的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。同法第17條第1項第1款第4目規定：『納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第1114條第4款及第1123條第3項之規定，未滿20歲或滿60歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者』，得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。…。」業經司法院釋字第415號解釋在案；而其解釋理由書更明白表示：「…所得稅法第17條第1項第1款第4目規定：『納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第1114條第4款及第1123條第3項之規定，未滿20歲或滿60歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者』，得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，明示此項免稅額之享有，無論受扶養者為其他親屬或家屬，除確係受納稅義務人扶養外，尚須符合民法第1114條第4款及第1123條第3項之規定，即以具備家長家屬關係為要件。所謂家，民法上係採實質要件主義，以永久共同生活為目的而同居一家為其認定標準，…。」，另民法第1114條規定之親屬間互負扶養義務，此扶養義務係法定義務，不因免稅額而得降低或免除其履行義務，是扶養費用於依民法第1114條規定之順位應負扶養義務之人，即為法定之支出項目，而該扶養義務者之個人負擔租稅能力即因家庭之法定扶養義務而減低；故行為時所得稅法第17條第1項第1款關於扶養親屬免稅額減除之重點在於有無法定扶養義務，而扶養義務依據民法第1115條規定，有先後順位之分，故依據行為時所得稅法第17條第1項第1款扶養親屬免稅額之使用者，自應以扶養義務順位在先者為先，亦即原則上應由父母優先扶養，若係由扶養義務順位在後之家

01 長為此扶養親屬免稅額之申報，則家屬之父母應有無法扶
02 養之事實存在（參照最高行政法院97年度裁字第1256號裁
03 定）。

04 3、次按現行綜合所得稅課徵，應納稅額之計算如下：(1)綜合
05 所得總額－免稅額－扣除額＝綜合所得淨額。(2)綜合所得
06 淨額×稅率－累進差額＝結算申報應納稅額；且「稅率」
07 採超額累進稅率。據此可知，家戶總所得淨額越高者，適
08 用之累進稅率越高，應納稅額愈多；而申報扶養可以列入
09 免稅額，以降低所得淨額，並因而有機會適用較低之稅
10 率，故家戶總收入低者，原本應繳之應納稅額不多，將傾
11 向原由自己扶養之親屬，轉由家戶總收入高者申報扶養，
12 產生減省稅賦之效益明顯可見。因此，如納稅義務人所得
13 較高，可任意將他人受扶養人轉由自己申報「扶養親屬免
14 稅額」，有致國家稅收短少風險，並形成國民間納稅之不
15 公平，故如以「家長、家屬」關係列報扶養親屬免稅額，
16 除須符合民法第1114條第4款及第1123條第3項「以永久共
17 同生活之目的而同居」之要件外，另基於法律秩序與價值
18 之一體性，上揭民法有關「父母對子女原有扶養義務」、
19 「除非父母不能維持自己生活外，不能免除對子女原有扶
20 養義務，而轉由他人扶養」規定，所體現「扶養義務不能
21 任意轉換、讓渡」之法秩序價值，自應於綜合所得稅適用
22 之解釋中一併考量，以避免納稅義務人間任意選擇列報受
23 扶養人，以維持量能課稅與納稅公平。

24 4、再按民法就父母對於未成年子女之扶養義務，規定於「親
25 屬」篇第三章「父母子女」之第1084條第2項：「父母對
26 於未成年子女，有保護及教養之權利義務」此保護及教養
27 義務之內涵，除生活扶養外，尚包括子女之家庭教育，身
28 心健全發展，及培養倫理道德等在內（參照最高法院69年
29 台上字第2597號判例），是父母對未成年子女之扶養義務
30 是當然的、全面性的。從而，如父母健在，自應由父母扶
31 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。而「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」，司法院釋字第537號著有解釋。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。（參照最高行政法院103年度判字第529號判決）。

5、經查：

(1)就原告與○○○等4人之關係而言，原告並非○○○等4人之第一順位之法定扶養義務人。而○○○之父〈蘇浩超〉有相當所得，且持有2筆房屋及4筆土地〈地目：建〉，其母（蔡佩芳）則有相當所得，且持有2筆房屋、4筆土地〈地目：建〉及1輛汽車〈AUDI廠牌，2021年〉，此有全國財產稅總歸戶財產查詢清單影本2紙、110年度綜合所得稅各類所得資料清單影本2紙（見原處分卷第74頁、第75頁、第78頁、第79頁）在卷足憑；另○○○、○○○及○○○之母〈蔡育書〉則自99年起經營「○○○果汁店」，於110年之年銷售額〈含應免稅〉為1,061,280元，而其父〈謝昇助〉持有1筆土地，此亦有查定年檔案查詢作業影本1紙、營業稅稅籍管理查詢作業影本1紙、全國財產稅總歸戶財產查詢清單影本1紙（見原處分卷第30頁、第31頁、第72頁）在卷可憑。是尚難認○○○等4人之父母全無扶養能力，進而無法履行民法所定父母保護及扶養未成年子女之權利義務，原告自不得依所得稅法第17條第1項第1款第4目之規定列報○○○等4人之免稅額。

(2)又納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，固不應以是否登記同一戶籍為「唯一」認定標準，但尚非不得作為判斷依據之一部。查

110年度○○○與其母蔡佩芳同設籍於臺北市○○區○○
○路0段000號，○○○之父蘇浩超設籍於同路段000號0
樓，原告則設籍於同路段000號0樓〈嗣於111年6月23日始
設籍於同路段000號〉，此有財政部臺北國稅局個人戶籍
資料查詢清單影本3紙、戶口名簿影本1紙（見原處分卷第
19頁至第21頁、第56頁）附卷可稽；另110年度○○○與
其父謝昇助同設籍於臺北市中正區，○○○及○○○則與
其母蔡育書同設籍於臺北市萬華區；且○○○及○○○當
年度皆就讀於臺北市萬華區○○國民小學，○○○非屬學
齡兒童，尚未有學籍資料，然就醫紀錄亦均以萬華區為
主，而原告居住於臺北市南港區，原告配偶蔡淑婷則於11
1年6月22日始自臺北市南港區遷至臺北市萬華區同址，此
有財政部臺北國稅局個人戶籍資料查詢清單影本6紙、戶
口名簿影本1紙（見原處分卷第14頁至第18頁、第22頁、
第55頁）、醫療院所收費資料暨身心障礙輔具補助資料明
細清單影本1份（見原處分卷第48頁至第50頁）、臺北市
政府教育局112年1月18日北市教國字第1123005629號函及
所檢送之學生就學歷程資料影本1份（見原處分卷第26頁
至第29頁）、教育部國民及學前教育署112年1月16日臺教
國署國字第1120001482號函影本1紙（見原處分卷第25
頁）在卷足憑；再者，○○○、○○○及○○○之全民健
康保險費或自行投保之人身保險費，均係由其父母繳納，
此有保險憑證資料明細清單影本1份（見原處分卷第32頁至
第34頁），足見其父母之關心呵護。據上，自難認原告於1
10年度有與○○○等4人以永久共同生活為目的而同居一
家而合於民法第1114條第4款及第1123條第3項之規定，而
得依所得稅法第17條第1項第1款第4目之規定列報○○○
等4人之免稅額。

6、雖原告執前揭情詞而為主張；惟查：

(1)原告及其配偶與○○○等4人之設籍情形，業如前述，是
於110年度本無原告所指本人或其配偶與○○○等4人同一

戶籍之情形。

(2)原告之配偶〈蔡淑婷〉於110年3月31日、110年6月30日分別匯款至○○○、○○○及○○○之母〈蔡育書〉帳戶45,000元、30,000元，另原告於110年3月16日、110年6月28日分別匯款至○○○之父〈蘇浩超〉之帳戶60,000元、15,000元，此固有原告於申請更正時所提出之存摺影本2紙、交易明細影本1紙（見原處分卷第57頁至59頁）為佐，但此至多僅足以證明原告及其妻有資助○○○等4人之父母為扶養○○○等4人一事，但此一經濟上之資助，亦僅為基於同宗情誼所為之慈惠施與，並非盡其法定扶養義務，核與所得稅法第17條第1項第1款第4目規定之要件不符；況且，衡諸○○○等4人於110年度均尚未成年，實難認僅因原告夫妻之上開資助，即當然萌生改願與原告夫妻永久共同生活，而不與自己父母生活之意願，是原告於復查申請書所提出之由蘇浩超、蔡育書出具之「扶養其他親屬切結書」（影本見原處分卷第93頁、第94頁），自無從執之而為原告有利之認定。

(3)原告所指○○○等4人之家庭收入未達主計處公布之每戶家庭消費支出平均額815,442元一節，依前揭相關資料所示，本屬有疑；況且，各縣市平均每戶家庭可支配所得及消費支出，係家庭收支調查之統計資料，旨在了解人民生活水準之變動情形，供各該縣市政府推行社會福利之參據，自難執之即可推論○○○等4人之父母有無法扶養之事實存在。

(4)從而，原告前揭主張，洵無足採。

（三）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

六、結論：原處分認事用法，均無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦均無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

01 中 華 民 國 113 年 11 月 1 日
02 法 官 陳鴻清

03 一、上為正本係照原本作成。

04 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理
05 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
06 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
07 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
08 後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起
09 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
10 造人數附繕本）。

11 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
12 逕以裁定駁回。

13 中 華 民 國 113 年 11 月 1 日
14 書記官 李芸宜