臺中高等行政法院裁定

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度簡上字

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　宋秀玲

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國107年11月8日臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第21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、被上訴人之代表人原為蔡碧珍，嗣於訴訟中變更為乙○○，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許。

二、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。次按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之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

三、上訴人民國（下同）105年度綜合所得稅結算申報，列報本人、母親及其他親屬洪○榛（姪女、92年次）、洪○潔（姪女、97年次）及洪○祺（姪子、100年次）3人（下稱洪○榛等3人）免稅額共新臺幣（下同）467,500元，經被上訴人初查洪○榛等3人不符規定予以剔除為由，核定上訴人綜合所得總額12,261,653元，綜合所得淨額11,486,923元，補徵應納稅額114,750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，經原審法院以107年度稅簡字第21號行政訴訟判決駁回其訴（下稱原判決），上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

四、上訴意旨略以：

（一）原判決錯誤適用所得稅法第17條第1項第1款第4目，以所得稅法所未規定之要件，限制上訴人適用免稅額之權利，違反租稅法定主義，除有行政訴訟法第243條所定適用法令不當之違背法令，亦不符合量能課稅原則，違反憲法第7條平等權保障意旨，原判決應予廢棄：

1、由憲法第19條規定、司法院釋字第597號解釋文、第692號解釋理由書意旨可知，人民僅依法律所定構成要件負擔租稅債務，亦僅依法定構成要件申報免稅額及扣除額。法律規定雖不能鉅細靡遺，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之立法意旨，其解釋適用之結果，不得有違反量能課稅原則等侵害人民權益情事。

2、原判決以法無明文之要件限制上訴人適用免稅額之權利，錯誤適用所得稅法第17條，違反租稅法定主義：

⑴依所得稅法第17條第1項第1款第4目規定可知，當有家屬確受納稅義務人扶養時，「只要」符合民法第1114條第4款及第1123條第3項規定，納稅義務人即得依法列報該家屬之免稅額，此為憲法所定租稅法定主義下之當然。簡言之，於本件情形，上訴人欲適用所得稅法第17條第1項第1款第4目之規定時，依法僅須符合以下要件：

A.受扶養者未滿20歲，或滿20歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力。

B.受扶養者確係受納稅義務人扶養。

C.與納稅義務人以永久共同生活為目的同居一家。

⑵然原判決在上揭法定要件之外，竟認為上訴人尚須符合「系爭受扶養權利者之先順序扶養義務者無法扶養」此一法無明文之要件，將所得稅法申報「扶養親屬免稅額」之構成要件，與民法「扶養義務順序」混為一談，額外要求納稅義務人應證明先順序扶養義務者「不能維持自己生活」。此擅自增加租稅法定構成要件之見解，已嚴重違反憲法第19條揭櫫之租稅法定主義，違法限制上訴人適用免稅額之權利，侵害上訴人財產權，原判決有適用法規不當之違背法令。

3、原判決以法無明文之要件限制上訴人適用免稅額之權利，錯誤適用所得稅法第17條，違反量能課稅原則：

⑴依原判決之內容可知，原判決錯誤適用法令，無非是截取司法院釋字第415號解釋理由書之字面：「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善盡其法定扶養義務，

此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠，……」原判決因而錯誤認為適用免稅額時應先判斷納稅義務人對受扶養者「有無法定扶養義務」，且錯誤認為大法官解釋理由書中之「法定扶養義務」6字，即代表應將民法第1115條所定扶養順序納為免稅額適用之構成要件云云。

⑵實則，司法院釋字第415號之內容根本沒有提到民法第1115條扶養順序跟能適用或不能適用所得稅法第17條第1項第1款第4目之免稅額之關聯。司法院釋字第415號之重點，在於指出認定是否適用扶養親屬免稅額時，不能僅以同一戶籍為唯一之認定標準。原判決對大法官解釋之解讀及適用實屬錯誤。

⑶司法院釋字第415號並無隻字片語提及民法扶養順序，且該號解釋提及法定扶養義務，係為指出「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』……為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠，……」亦即，扶養親屬免稅額之設，乃立法者欲藉此使納稅義務人收入在減除扶養親屬或家屬所需費用後，能正確計算其納稅能力，大法官論述之真意在於闡明免稅額制度係本於量能課稅原則，使「實際上」支出扶養費者，得以適用免稅額之方式平衡其稅捐負擔能力。

⑷至於民法之所以對扶養義務定有次序，係為確保無謀生能力者能獲妥善照護，並衡酌我國固有倫常，故規定無謀生能力者應先向親等較近者請求扶養。但不可反過來將民法扶養次序之規定解釋為「只要有前順序者存在，就只有前順序者可以扶養，其他人都不可以扶養」，否則即等同剝奪無謀生能力者獲得更佳照護之權利。民法第1115條所列各親屬或家屬扶養順序雖有不同，但各順序扶養義務者與受扶養權利者間仍具有相當之親屬或家屬關係，並非陌生

人，順序之先後，不影響其依法負有扶養義務之本質。

⑸量能課稅原則為稅法之基本，不論是稅捐立法、解釋，均應遵循此原則，始符合憲法要求。上訴人既已確實對系爭受扶養權利者支出相關費用以盡其扶養義務，負擔稅捐之能力已然降低，依量能課稅原則之當然，即應准上訴人列報與其扶養所相關之扶養親屬免稅額，以符課稅公平。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，此一解釋方式顯然已違反量能課稅原則，原判決有適用法規錯誤不當之違背法令。

4、原判決以法無明文之要件限制上訴人適用免稅額之權利，錯誤適用所得稅法第17條，違反立法者訂立扶養親屬免稅額制度照護無謀生能力者之立法目的：

⑴租稅法律通常有3種目的：財政目的、簡化目的以及引導目的，其中「引導目的」即係立法者基於社會、經濟、文化、健康等諸般公益動機，希望藉由租稅制度，達成引導人民作成特定行為之目的。

⑵由於租稅法律本身無法強制負扶養義務者照護受扶養權利者，免稅額制度之另一重要目的，即係立法者欲透過減免稅賦之方式，鼓勵主動履行扶養義務者。究其法理基礎，除在實質課稅原則及量能課稅原則下，使實際支出扶養費用者得以適用免稅額之方式平衡其稅捐負擔能力，更是以明文保證扶養者於申報所得稅時得減除扶養免稅額之方式，增加扶養者之扶養意願，蓋如實際扶養者不能主張免稅額，則扶養者支出扶養費後之負擔稅捐能力下降，本於人性，受扶養權利者可能無法受到更佳照護。

⑶因此，倘依原判決之解釋適用方式，僅在「先順序扶養義務者無法扶養」時，始承認後順序扶養義務者發生扶養義務，如此一來，在先順序扶養義務者生活陷入極端困頓、不能維持自己生活之前，由於沒有免稅額作為誘因及保證，後順序扶養義務者主動照護受扶養權利者之意願顯然將降低，此等情形絕非立法者制定免稅額制度之原意。此結果在在彰顯原判決解釋適用免稅額制度及扶養義務之方式已嚴重偏離立法意旨。原判決強加「受扶養者之先順序扶養義務者無法扶養」此一對受扶養權利者造成重大不利影響之法無明文要件，實與立法意旨相違，非租稅法定主義所許，原判決有適用法規錯誤不當之違背法令。

5、原判決以法無明文之要件限制上訴人適用免稅額之權利，錯誤適用所得稅法第17條，違反平等原則：

⑴司法院釋字第696號解釋理由書表示：「憲法第7條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定。」

⑵姑先不論原判決認定受扶養人洪○榛等3人之父母105年收入足以在臺中維持一家5口之基本生活乙事完全悖於現實及卷證資料，原判決認為只要先順序扶養義務者尚有能力扶養時，縱後順序扶養義務者因負擔扶養費用而降低負擔稅捐能力，其仍無從適用免稅額，此一解釋適用所得稅法第17條之方式，顯對後順序扶養義務者為差別待遇，依上揭大法官解釋意旨，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。

⑶查原判決雖稱增加扶養順序此一要件，目的係「避免藉扶養親屬免稅額之適用，規避綜合所得稅繳納之義務」，然而免稅額制度係本於量能課稅原則，此一意旨已反映在所得稅法第17條第1項第1款第4目「確係受納稅義務人扶養者」此一要件上。而如前所述，上訴人確實有對系爭受扶養權利者支出相關費用以盡扶養義務，在本件具體個案之情形，不存在任何「無實際支出扶養費用，卻主張適用免稅額」之規避情形；再者，系爭受扶養人之先順序扶養義務者（即其父母）洪世杰及劉念慈於申報105年個人綜合所得稅時，亦均未將洪○榛、洪○潔、洪○祺任一人列為受扶養親屬，本件具體個案亦不存在重複申報扶養親屬免稅額之情形。質言之，本案免稅額度完全沒有被誤用或濫用。因被上訴人及原判決之錯誤見解而受有損害者，只有已實際扶養洪○榛等3人，卻被稅務機關及原判決認為不能適用扶養親屬免稅額之上訴人1人而已。

⑷要之，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，惟此一差別待遇實無任何正當理由，亦未達成任何公益目的，更無法貫徹量能課稅原則，量能課稅原則既為憲法上平等原則在稅法之體現，原判決違反平等原則，有適用法規不當之違背法令。

（二）我國法並未限制後順序扶養義務者須於先順序撫養義務者無法扶養時，始能適用免稅額制度，所得稅法上關於納稅義務人之扶養義務考慮，未必與民法上扶養義務考慮者相同，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、所得稅法第17條第1項第1款第4目並未將「扶養順序」列為家長適用免稅額之法定要件，然原判決稱扶養親屬免稅額之適用應參酌民法親屬編扶養之規定，並認為依民法第1115條規定，須於先順序扶養義務者無法履行扶養義務時，後順序扶養義務者始得主張適用免稅額云云。

2、然而，關於民法上之扶養義務，當先順序扶養義務者無法履行扶養義務時，後順序扶養義務者即須負擔與先順序者完全相同之撫養義務，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。假如所得稅法上扶養義務之判定有如原判決所執見解，悉依民法親屬編扶養規定辦理，則後順序撫養義務者所得主張之所得稅法上權利應與先順序扶養義務者完全相同，法理邏輯始為一貫；反之，如先後順序扶養義務者得主張之所得稅法上權利不一致，即表示立法者並非完全以「民法上扶養義務」去定義何為「所得稅法上扶養義務」，立法者就所得稅法上扶養義務顯有不同考量。

3、查，所得稅法上「直系血親」（民法上先順序扶養義務者）及「家長」（民法上後順序扶養義務者）可主張之稅賦優惠並不一致：

⑴所得稅法第17條第1項第2款第2目之2規定，納稅義務人得列舉扣除「受扶養直系親屬」之保險費。亦即，只有直系血親間可適用「保險費」此列舉扣除額，但家長就受其扶養之家屬，則無法主張此一稅賦優惠。

⑵所得稅法第17條第1項第2款第2目之6規定，納稅義務人得列舉扣除「受扶養直系親屬」之自住房屋租金支出。亦即，只有直系血親間可適用「房屋租金支出」此一列舉扣除

額，但家長就受其扶養之家屬，則無法適用此一稅賦優惠。

⑶所得稅法第17條第1項第2款第3目之5規定，納稅義務人得特別扣除其「子女」之大專以上院校教育學費。亦即，只有直系血親間可適用「教育學費特別扣除」此一特別扣除額，但家長就受其扶養之家屬，則無法適用此一稅賦優惠。

⑷所得稅法第17條第1項第2款第3目之6規定，納稅義務人有5歲以下「子女」者，每年可扣除12萬元。亦即，只有直系血親間可適用「幼兒學前特別扣除」此一特別扣除額，但家長就受其扶養之家屬，則無法適用此一稅賦優惠。

4、按「直系血親」與「家長」在民法上皆為負扶養義務者，享有平等相同之民法上權利，但由上列所得稅法規定可知，於稅法領域，立法者就此二者顯有不同規劃和考量。是故，既然「直系血親」與「家長」可得主張之稅法上權利不完全相同，法院及行政機關於解釋適用「家長於稅法上扶養義務」之際，自不能想當然爾地將之與「家長於民法上扶養義務」劃上等號，而全盤援用民法對扶養義務之解釋方式。

5、陳春生、池啟明及黃璽君大法官於司法院釋字第694號解釋不同意見書中亦表示：「所得稅法上關於納稅義務人之扶養義務考慮，未必與民法上扶養義務考慮者相同，此從扶養義務之條件與順位，兩個法律規範不完全相同可知。」

6、是於本件情形，既然所得稅法上關於納稅義務人之扶養義務考慮，未必與民法上扶養義務考慮者相同，原判決如欲將民法對扶養義務之解釋適用方式直接套用至所得稅法，

自應詳細論述其法理基礎，如未敘明，自該當行政訴訟法第243條第2項第6款所定判決不備理由而當然違背法令。原判決未詳細論述其邏輯上係如何演繹而得出其適用法令之結論，而有判決不備理由之當然違背法令；再者，原判決一方面稱「扶養親屬免稅額之適用，涉及租稅政策及課稅之公平性」，肯認應以稅法角度解釋適用所得稅法上之扶養義務，但在此脈絡下，原判決所得結論竟是「應參酌民法親屬編扶養及家各章條文規定……以判斷當年度有無扶養親屬免稅額之適用。」又僅以民法角度解釋稅法之適用，則原判決關於如何解釋適用扶養親屬免稅額，所執之唯一理由顯有前後矛盾之重大瑕疵。

（三）原判決認定上訴人與系爭受扶養權利者未構成家長家屬關係，此一認定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，應予廢棄：

1、查，原判決以上訴人之戶籍地、工作地與系爭受扶養權利者之戶籍地等分別位在苗栗、新竹及臺中3縣市，認為客觀上難認上訴人與系爭受扶養權利者有以永久共同生活為目的而同居一家之事實，並認為上訴人提出之通訊軟體往來紀錄，尚不足證明上訴人與系爭受扶養權利者有共同生活同居一家云云。

2、然民法第1123條第3項僅規定「同居一家」，並未規定家長家屬應「同居一建築物」或「同居一房屋」，上訴人與系爭受扶養權利者是否同居「一家」，當然不能以上訴人與系爭受扶養權利者之戶籍地或工作地等不完全一致而逕賦予否定評價。臺北高等行政法院92年度簡字第22號判決即明確指出「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。」

3、解釋法律不應悖離社會事實，現代社會生活之家長家屬關係，自應本於現代社會生活之實情以為判斷。在通訊軟體發達之今日，家長於聯繫及管理家務，不需與家屬時時刻刻有物理上接觸即可達成，如要求擠在一間小房子同住之人始能成立家長家屬關係，此一解釋方式顯與現代社會生活型態不符。何況，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，此甚至較之在臺中市內移動之通勤者更為便利，更不應以物理距離逕認定上訴人與系爭受扶養權利者未成立家長家屬關係。原判決不採納上訴人此一主張，卻未於原判決中交代其不採之理由，顯有認定事實不憑證據、判決不備理由之當然違背法令事由。

4、次查，關於「以永久共同生活為目的同居一家」之要件，由於現代各種交通工具之便利、職業調動差旅之需要及網路無遠弗屆之影響力及聯絡便利性，就現代生活型態之「同居一家」，其判斷重點不應是形式地要求「物理空間」在同一處，而應放在扶養人與受扶養者間「人的關係」是否符合「家」的實質。否則，以現代生活及工作型態，若與未成年子女共同生活之父母之一方，因工作屬性經常出差或往返不同地點，但其出差工作所得提供家用，依原判決之邏輯，此時是否將因出差者沒有常常和未成年子女出現在同一地點或建物內，父、母、小孩就「不算同居一家」？出差之父或母與其子女「不算家屬」？此顯然悖於現代生活及工作型態之實情。

5、原判決罔顧上訴人與系爭受扶養之洪○榛等3人間主觀意願與客觀往來事實，其認事用法之結論，顯與民法上對「

家」、「家屬」之定義及立法意旨相違。如維持原判決對「家屬」之錯誤理解，將衝擊現代家庭生活，被上訴人錯誤解釋適用免稅額規定甚明。

6、質言之，所謂的「家」，是一種愛的集合、也是一種互信、互相體諒的存在。這種存在，固然可能包括同時出現在同一空間彼此互動、照顧往來，但並非是時空上的相同或一致的束縛，而是一種共同生活之意願、行為、以及在社會生活上、心靈層面上的彼此認同及歸屬感。於本件情形，自受扶養者洪○榛等3人之親筆書信，亦可明確知悉其等與上訴人乃同居一家之家屬：

⑴洪○榛（92年次，16歲）：「我的姑姑對我非常好，雖然常常全世界飛來飛去不在家，但是姑姑每次回家都會帶禮物給我，姑姑即使不在家也很關心我，關心我的功課，關心我的心情，幫我解決各種煩惱。」

⑵洪○潔（97年次，11歲）：「我的姑姑工作很忙，常常出差不在家。但是只要有空就會回家和我們住在一起。」

⑶洪○祺（100年次，8歲）：「我的姑姑很厲害，在大公司上班，常常出差，但是回家就和我們住，一起出去玩。我不乖還會教訓我。爸爸說還好有姑姑不然爸爸養不起我們，要我們長大要孝順姑姑。」

⑷由上揭信件內容可知，系爭受扶養人與上訴人間已建立「永久共同生活之一家人」的歸屬感，故上訴人出差時，孩子們的表達是姑姑「不在家」、上訴人回來時孩子們說姑姑「回家」和我們住。上訴人與受扶養之洪○榛等3人間確有實質共同生活並密切往來事實，上訴人亦對其家屬洪○榛等3人行扶養照顧之實。

7、綜上所述，依本案之事實，系爭受扶養人與上訴人間確已

具備「以永久共同生活為目的同居一家」之成立家長家屬要件，原判決於解釋適用扶養親屬免稅額之際，完全不考慮現代社會及現代生活型態下「家」的真正意涵，此一認定要無可採。又，上訴人確係以「家之實質意義及內涵」為基礎，主張上訴人與系爭受扶養權利者符合「同居一家」要件，原判決卻稱「此與民法就家以永久共同生活為目的而同居一家之實質要件主義為認定標準有間，無從採認。」原判決之認定顯有理由矛盾之當然違背法令，應予廢棄。

（四）原判決認定受扶養者洪○榛等3人之父母並無「不能維持自己生活」之情形，然此與本案證據根本不符。本案證據反而充分顯示何以受扶養人父母之收入不足維持一家5口生活，故子女3人需受上訴人扶養。原判決顯有認定事實不憑證據、判決不備理由、判決理由矛盾等當然違背法令事由，原判決應予廢棄：

1、經查，原判決認定系爭受扶養權利者洪○榛等3人父母洪世杰及劉念慈無不能維持自己生活情形，無非以下列事實為基礎：⑴劉念慈105年度有營利、執行業務所得及利息所得、⑵洪世杰名下有不動產、⑶有要保人為洪世杰或劉念慈之人身保險。

2、然而，前述資料不僅無法得出「難認洪世杰及劉念慈有不能扶養受扶養人」之結論，依該等資料所示之洪世杰及劉念慈之105年收入，反而充分顯示何以洪世杰及劉念慈無法維持一家5口之基本生活，因而洪○榛等3人有賴上訴人之扶養。原判決顯有認定事實不憑證據、判決不備理由及理由矛盾之違法，析述如下：

⑴受扶養人洪○榛等3人之母劉念慈105年度之營利、執行業

務所得及利息所得無法維持自己生活：

原判決雖稱劉念慈105年度有營利、執行業務所得及利息所得，然查，劉念慈105年度整年之營利所得、執行業務所得及利息所得3項合計總額僅區區「94,600元」。前述9萬餘元係1年、12個月的總和，換言之，劉念慈105年度以該3項所得之每月平均收入僅7,883元，客觀上劉念慈顯然無法以區區7,883元維持自己生活（我國105年度之每月基本工資為20,008元），更遑論供應一家5口之開銷。何況劉念慈前於復查程序中，已出具切結書，表示其105年之所得係因上訴人資助方能取得。原判決憑此認定劉念慈沒有不能維持自己生活情形，顯與卷內證據不符，且顯然違背臺灣生活水準之現實，違背經驗法則。

⑵受扶養人洪○榛等3人之父洪世杰名下雖有房屋及土地等不動產供自住，惟單單擁有不動產之所有權本身，無法證明洪世杰因此即有資力能扶養洪○榛等3人：

A.原判決雖稱洪世杰名下有房屋及土地各1筆云云，但該房地為洪世杰之現住所，原審法院亦明知此事。而前開房地乃由上訴人資助方能取得，有洪世杰於復查程序出示之切結書可稽。既然該房地係供洪世杰自住，洪世杰即無法從該房地獲得任何現金供生活開銷支出，換言之，洪世杰名下有房地與其105年度是否有足夠收入得維持自己生活本屬二事，原判決之認定顯有違誤。

B.析言之，洪世杰名下房地雖有一定價值，但洪世杰既然以該房地為住所，自然無法期待洪世杰將該房地出租或出賣而獲取收入。倘該房地非供自住，則洪世杰就必須另負擔租金另覓住處，然洪世杰自身沒有收入，其配偶劉念慈之每月平均收入亦低於基本工資，用以餬口已極

為勉強，夫婦2人又豈有餘裕額外負擔租金？更遑論扶養3名未成年子女？原判決以洪世杰名下有房地即認定其有扶養能力，此一判斷顯然未將洪世杰及劉念慈之收入狀況一併納入考量，有未斟酌全辯論意旨及調查證據結果之違法，原判決僅憑片面臆測認定事實，有認定事實不憑證據之情事，構成判決不備理由及理由矛盾之當然違背法令。

⑶人身保險形式上要保人為洪世杰或劉念慈，無法證明洪世杰或劉念慈有資力能扶養洪○榛等3人：

A.按要保人依法雖為負交付保險費義務者，但保險實務上，由第三人負擔保費者所在多有，原判決不得僅憑保單「形式上」要保人為洪世杰或劉念慈即逕認此2人有扶養能力。承前所述，劉念慈及洪世杰105年度之總收入遠低於基本工資，原判決雖指摘上訴人未證明保險費係與上訴人有關或提供給付，但無論如何，客觀上洪世杰及劉念慈之所得顯然無能力支付保險費，進而可知洪世杰及劉念慈並無資力能扶養洪○榛等3人。原判決以有形式上要保人為洪世杰或劉念慈之人身保險為由，認定洪世杰及劉念慈有充足資力履行扶養義務，此一推論實屬速斷且與卷證整體呈現事實相互矛盾，原判決之認定顯然違背證據法則並有判決理由矛盾之違背法令。

B.退萬步言，縱算系爭受扶養權利者之保險費完全由洪世杰或劉念慈支出（僅為假設語氣，並非事實），系爭受扶養權利者所投保之人身保險屬「醫療型保險」，而醫療險之目的即在於為投保人應付無法預測之醫療服務需求及財務風險，買保險並非富裕之象徵，毋寧是窮人更需要保險，正是因為洪世杰及劉念慈收入甚低，當子女

生病時無力負擔鉅額醫藥費，故有為子女投保醫療險之迫切需要。為子女投保醫療險乃洪世杰及劉念慈在窘迫資源下所為之合理經濟規劃，不能僅憑此斷定洪世杰及劉念慈尚有餘裕扶養洪○榛等3人。縱使不保保險，1年增加之生活費除以12個月亦所剩無幾，原判決以有保單為由認為洪世杰及劉念慈有能力扶養一家5口，顯與社會事實之現狀有重大差距，違反經驗法則甚明。

C.如要得出「難認洪○榛等3人之父母洪世杰及劉念慈有不能扶養受扶養人，而需由旁系血親即上訴人扶養之情形；……」此一結論，尚須斟酌洪世杰及劉念慈之實際可處分所得以為綜合判斷，而洪世杰及劉念慈105年度總收入遠低於基本工資，已如前述，客觀上完全不足扶養3名子女，原判決認定洪世杰及劉念慈有扶養能力，顯違經驗法則，僅憑片面臆測認定事實，原判決有認定事實不憑證據情事，並構成判決不備理由及理由矛盾之當然違背法令。

（五）就上訴人主張洪世杰及劉念慈所得均遠低於行政院公布之基本生活所需費用，足證其等顯無扶養能力乙事，原判決未附理由敘明其為何不採此一主張，原判決顯有理由不備之當然違背法令事由，應予廢棄：

1、納稅者權利保護法第4條第1項規定所謂「基本生活所需之費用」乃憲法第15條保障人民生存權之體現，係國家為落實人性尊嚴所設之重要標準，如人民收入未達甚至是遠低於基本生活所需之費用，即代表其收入難以餬口，更無餘力照護受扶養親屬，財政部國稅局亦表示「所謂基本生活所需費用不課稅，指納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需費用，稅捐稽徵機關不得加

以課稅，也就是納稅者必須先養活自己及家人後，始有餘力繳納稅捐，而在維持基本生活所需費用範圍內不課稅，以落實憲法所保障之生存權。」要之，基本生活所需費用非如被上訴人於原審所辯不涉及法定扶養義務有無之認定，實與法定扶養義務息息相關。

2、上訴人於訴願及原審程序已多次聲明，行政院主計處以105年度每人可支配所得中位數所定之每人每年基本生活所需費用為166,000元，則洪世杰一家5口105年基本生活所需費用合計應為830,000元（計算式：166,000X5＝830,000），而洪世杰及劉念慈105年之總收入顯然完全無法滿足最基生活需求，足證洪世杰及劉念慈之收入不但已難以餬口，更無餘裕扶養系爭受扶養權利者，當可認定洪世杰及劉念慈有民法第1118條前段所定「因負擔扶養義務而不能維持自己生活」之情形，依法免除扶養義務，而需由上訴人扶養系爭受扶養權利者。

3、惟查，就上訴人此一重要主張，原判決僅以「是原告（即上訴人）以洪世杰夫婦之收入，其一家5口每人每月可用於生活之金額，未達臺中市105年度低收入戶及中低收入戶最低生活費公告金額部分，據此主張洪○榛等3人之父母無資力之詞，亦非可採。」一筆帶過，原判決顯有「就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由」、「對於當事人提出之攻擊或防禦方法未加以調查，並將其判斷之理由記明於判決」等行政訴訟法第243條第2項第6款所定判決不備理由之當然違背法令情事，原判決應予廢棄無誤。

4、再者，洪○榛等3人之父母所得既均遠低於行政院公布之基本生活所需費用，如在此情形下，仍堅持依原判決見解

，不依證據，而認為其父母有維持一家5口基本生活之經濟能力，顯然有悖於社會現實；如進而以此為由認為扶養洪○榛等3人之上訴人非屬得適用所得稅法第17條第1項第1款第4目免稅額者，更屬錯誤適用所得稅法第17條之違背法令。原判決違背所得稅法第17條、錯誤地不予適用所得稅法第17條第1項第1款第4目，錯誤解釋適用民法第1115條、民法第1123條及司法院釋字第415號解釋等，且判決有悖證據及社會生活之實情、違反經驗法則等語，聲明求為：⑴原判決廢棄。⑵原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。⑶第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

五、原判決論斷略以：（一）按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，業經司法院釋字第415號解釋在案；且扶養親屬免稅額之適用，涉及租稅政策及課稅之公平性，應參酌民法親屬編扶養及家各章條文規定，依法定先後順序扶養義務人之財產所得，整體綜合觀察，以判斷當年度有無扶養親屬免稅額之適用。而所謂法定扶養義務，依民法第1115條第1項規定，負扶養義務者有數人時，履行義務之人有其先後順序。依此，先順位者之法定扶養義務未為免除或無法履行時，後順位者之法定扶養義務無從而生，是由後順序者履行扶養義務時，應有其正當理由，並應就先順序者無法履行扶養義務盡其舉證責任，避免藉扶養親屬免稅額之適用，規避綜合所得稅繳納之義務；故上訴人主張所得稅法第17條第1項第1款，並無規定「扶養義務順序」之規定云云，與上開解釋意旨有違，當無足採。本件上訴人與洪○榛等3人為姑姪，其申報扶養洪○榛等3人免稅額時，依上開說明，應就洪○榛等3人之父母洪世杰及劉念慈有因負擔

扶養義務而不能維持自己生活之事實為證明。上訴人雖主張洪世杰及劉念慈無資力，其等之房產、所得皆因上訴人資助而取得，並提出其2人出具之切結書表明洪○榛等3人係由上訴人扶養云云。惟查洪世杰名下有房屋（現值金額638,500元、非市價）、土地（公告現值1,349,432元）各1筆，及劉念慈105年度有營利、執行業務所得及利息所得（臺灣銀行給付總額14,710元，匯豐銀行受託信託財產專戶給付總額各54,211元、25,679元），及要保人為洪世杰或劉念慈之人身保險，且上訴人未提出何證據實質證明洪世杰或劉念慈上開所得、資產甚或保險費支付與上訴人有關或提供給付。故依前述資料以觀，難認洪○榛等3人之父母洪世杰及劉念慈有不能扶養受扶養人，而需由旁系血親即上訴人扶養之情形；是上訴人以洪世杰夫婦之收入，其一家5口每人每月可用於生活之金額，未達臺中市105年度低收入戶及中低收入戶最低生活費公告金額部分，據此主張洪○榛等3人之父母無資力之詞，亦非可採。（二）納稅義務人欲申報扶養其他親屬或家屬，應符合民法第1114條第4款及第1123條第3項規定，即應具備家長家屬關係，且以永久共同生活而同居一家為要件。本件上訴人與洪○榛等3人戶籍分別在苗栗縣頭份市及臺中市南屯區，且洪○榛等3人105年度就學、就醫紀錄均在臺中市，上訴人之工作、就醫地點則在新竹地區，客觀上難認定上訴人與洪○榛等3人有以永久共同生活為目的而同居一家之事實。而上訴人固提出與洪○榛等3人共同出遊之照片、以LINE通訊軟體往來紀錄、書信表明與洪○榛等3人為以永久共同生活為目的而同居之家長、家屬關係；然觀其內容，僅能證明上訴人與洪○榛等3人曾共同出遊、偶相互關心、致贈禮品之互動，尚不足為上訴人與洪○榛等3人旁系

血親有何共同生活同居一家之家長、家屬關係之具體事證。上訴人另主張家，應是一種共同生活之意願、行為，及在社會生活上、心靈層面上彼此認同之歸屬感，洪○榛等3人已以書信表達與上訴人間關係，及身為同一家人之事實，應認具備「以永久共同生活為目的同居一家」之要件云云，此與民法就家以永久共同生活為目的而同居一家之實質要件主義為認定標準有間，無從採認。至上訴人因其能力所及給予洪○榛等3人生活上之資助，係本於雙方之感情而生，難謂為扶養，上訴人自不得謂扶養該3人而列報減除洪○榛等3人之免稅額；是被上訴人將上訴人所申報洪○榛等3人之扶養親屬免稅額予以刪除，並非有何違反「租稅法定主義」及「實質課稅原則」之情形。是據上，上訴人所舉證據不足以證明洪○榛等3人有何由其扶養之法律上正當理由及必要，則上訴人將此3人列報為其扶養親屬免稅額，核與所得稅法第17條第1項第1款第4目（原判決漏列第1款）規定之要件不符等語，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。上訴人提起本件上訴，雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，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。

六、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　　108　　年　　6　　月　　5　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　林　秋　華

法　官　陳　文　燦

法　官　劉　錫　賢

以上正本證明與原本無異。

本裁定不得抗告。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　5　　日

書記官　許　巧　慧