

臺中高等行政法院裁定

) FKT64W1Z1X5L0;@109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 吳蓮英

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國108年12月25日臺灣臺中地方法院108年度稅簡字第10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宋秀玲，嗣於訴訟中變更為吳蓮英，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）106年度綜合所得稅結算申報，列報本人、父、母及其他親屬洪○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）616,000元，經被上訴人初查洪○榛等3人不符規定，否准認列免稅額264,000元，並核定上訴人綜合所得總額13,002,032元，綜合所得淨額11,955,262元，補徵應納稅額123,492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108年度稅簡字第10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）原判決雖稱扶養親屬免稅額之適用涉及租稅政策及課稅公平，故應參酌民法親屬編扶養及家各章條文規定，然其參酌之結果卻是得否適用免稅額，「悉依」民法第1115條所定順序，認為只有先順序扶養義務人無法履行扶養義務時，後順序扶養義務人始能主張適用。然此顯混淆民法扶養順序與稅法免稅額之個別立法目的，而有行政訴訟法第243條之不當適用法律之違法，原判決應予廢棄：

1、依釋字第415號解釋「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」意旨，使負扶養義務者遂行扶養義務之目的，不外乎使無謀生能力者獲得更妥適照護

01 ；復依釋字第694號解釋理由書「國家所採取保障人民生
02 存與生活之扶助措施原有多端，所得稅法有關扶養無謀生
03 能力者之免稅額規定，亦屬其中之一環」意旨，更可知免
04 稅額制度乃國家為照護無謀生能力者所設制度之一。是於
05 解釋適用免稅額制度相關條文之際，自應以如何使無謀生
06 能力者受到更妥適照護為核心。

07 2、然查，原判決雖援引釋字第415號解釋，顯見其清楚知悉
08 大法官已闡釋免稅額制度乃為無謀生能力者而設，如其欲
09 否定上訴人主張適用免稅額之正當性，原判決自應細述由
10 上訴人申報系爭受扶養人之免稅額將如何違背立法目的。
11 但原判決對此卻僅謂：「扶養親屬免稅額之適用，涉及租
12 稅政策及課稅之公平性，應參酌民法親屬篇扶養及家各章
13 條文規定」，並稱依民法第1115條規定，如上訴人欲適用
14 扶養親屬免稅額，應先證明先順序者無法履行扶養義務，
15 避免藉著扶養親屬免稅額之適用，規避綜所稅繳納之義務
16 （原判決第16頁第（三）段參照）。

17 3、然而，為何參酌民法親屬編規定即可達成課稅公平？就「
18 租稅政策及課稅公平」與「民法親屬篇扶養及家各章條文
19 規定」間究竟存在何等關連，原判決完全未置一詞。是原
20 判決既未說明其援引民法親屬編規定之法理上依據，則其
21 逕以所得稅法所無規範限制上訴人適用免稅額權利，顯已
22 嚴重違反租稅法定主義，不具任何法律正當性。

23 4、再者，所謂扶養，係指一定親屬間有經濟能力者，對於無
24 謀生能力者給予必要經濟上供給之親屬法上義務，而民法
25 第1115條訂定履行義務順序目的，乃為杜絕紛爭，亦即，
26 本於我國固有倫常，無謀生能力者原則上不得向後順序扶
27 養義務人請求扶養，先順序扶養義務人原則上亦不得請求

後順序扶養義務人分擔扶養義務，然此並不代表民法1115條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四款親屬間，即屬親屬法上之「扶養」。原判決雖稱先順序者之法定扶養義務未為免除或無法履行時，後順序者之法定扶養義務無從而生，然依前述說明，所謂「法定扶養義務無從而生」應僅是處理民法上何者對何者有權請求扶養或分擔扶養義務之「債權問題」，不應與稅法上以提供稅捐優惠方式鼓勵扶養義務人照護無謀生能力者之公益目的混為一談，衡諸稅法之立法目的，後順序扶養義務人所提供之經濟上援助當然仍為扶養義務之履行。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，而有不當適用法律之違法。

5、原判決復稱上訴人應先證明先順序者無法履行扶養義務，避免藉著扶養親屬免稅額之適用，規避綜所稅繳納之義務云云。然於本件情形，原判決並未否認上訴人對系爭受扶養人確實有提供經濟上供給，上訴人非未照護系爭受扶養人卻主張適用免稅額優惠者，此外，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。職是，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，為何原判決認為上訴人主張適用免稅額即屬綜所稅繳納之規避，而不得主張適用？原判決未說明理由，僅憑與稅法觀點無涉之民法條文即率為論斷，再次混淆二

01 法制之立法目的，原判決顯有不備理由之當然違背法令情
02 事，應予廢棄。

03 (二) 所得稅法上關於納稅義務人扶養義務之考慮，未必與民法
04 上扶養義務相同，此由立法者對「直系血親」及「家長」
05 設計不同稅賦優惠即可清楚知悉，原判決錯誤適用所得稅
06 法第17條，有行政訴訟法第243條所定適用法規不當之違
07 背法令，應予廢棄：

08 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
09 義務時，後順序扶養義務人即須負擔與先順序者完全相同
10 之撫養義務，義務既然相同，所得主張之權利自應相同，
11 否則即有差別待遇之違憲事由。

12 2、是關於所得稅法上扶養義務之判定，如係依原判決見解，
13 「悉依」民法親屬編扶養規定辦理，則後順序撫養義務人
14 所得主張之所得稅法上權利即應與先順序扶養義務人完全
15 相同，法理邏輯始為一貫；反之，如先、後順序扶養義務
16 人所得主張之稅法上權利不同，即表示立法者並非完全以
17 「民法上扶養義務」去定義「稅法上扶養義務」，立法者
18 就稅法上扶養義務顯有不同考量。

19 3、查，所得稅法上「直系血親」（民法上先順序扶養義務人
20 ）及「家長」（民法上後順序扶養義務人）可得主張之稅
21 賦優惠並不一致：

22 (1) 依所得稅法第17條第1項第2款第2目之2規定，只有「直系
23 血親間」可列舉扣除「保險費」，但家長就受其扶養家屬
24 ，則無法主張此一稅賦優惠。

25 (2) 依所得稅法第17條第1項第2款第2目之6規定，只有「直系
26 血親間」可列舉扣除「房屋租金支出」，但家長就受其扶
27 養家屬，則無法適用此一稅賦優惠。

(3) 依所得稅法第17條第1項第2款第3目之5規定，只有「直系血親間」可適用「教育學費特別扣除」，但家長就受其扶養家屬，則無法適用此一稅賦優惠。

(4) 依所得稅法第17條第1項第2款第3目之6規定，只有「直系血親間」可適用「幼兒學前特別扣除」，但家長就受其扶養家屬，則無法適用此一稅賦優惠。

4、按「直系血親」與「家長」在民法上同為負擔扶養義務者，但由上列所得稅法規定可知，在稅法領域，立法者就此二者顯有不同規劃和考量。既然「直系血親」與「家長」可得主張之稅法上權利不完全相同，於解釋適用「家長」之「稅法上扶養義務」時，自不能想當然爾地與「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，原判決既未論述其如何得出其適用法令之結論，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。

(三) 原判決錯誤適用所得稅法第17條第1項第1款第4目，以所得稅法所無要件，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、有關憲法第19條「人民有依法律納稅之義務」，釋字第597號解釋文已揭櫫「所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」；釋字第692號解釋理由書並進一步敘明：「主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關

01 法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越
02 法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法
03 第19條規定之租稅法律主義所許。」由上揭大法官解釋可
04 知，人民僅依法定構成要件負擔租稅債務，亦僅依法定構
05 成要件申報免稅額及扣除額。法規雖不能鉅細靡遺，但主
06 管機關就課稅之技術性及細節性事項為解釋適用時，亦應
07 秉持憲法原則及相關法律立法意旨，不得侵害人民權益。

08 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，
09 錯誤適用所得稅法第17條，違反「租稅法定主義」：

10 (1) 依所得稅法第17條第1項第1款規定：「按第14條及前2條
11 規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額
12 後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額：納稅義
13 務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之
14 免稅額；納稅義務人及其配偶年滿七十歲者，免稅額增加
15 百分之五十：（一）……（四）納稅義務人其他親屬或家
16 屬，合於民法第1114條第4款及第1123條第3項之規定，未
17 滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無
18 謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。」由上開規定可知
19 ，當有家屬確受納稅義務人扶養時，「只要」符合「民法
20 第1114條第4款」及「第1123條第3項」規定，納稅義務人
21 即得依法列報該家屬之免稅額，此為租稅法定主義下之當
22 然。

23 (2) 然原判決在上揭法定要件之外，竟認為上訴人尚須符合「
24 系爭受扶養人之先順序扶養義務人無法扶養」此法無明文
25 之要件，將所得稅法上申報「扶養親屬免稅額」之構成要
26 件，與民法「扶養義務順序」混為一談，額外要求納稅義
27 務人應證明先順序扶養義務人「不能維持自己生活」云云

。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」：

(1) 依原判決記載可知，原判決援引釋字第415號解釋「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」論旨，認為適用免稅額時應先判斷納稅義務人對受扶養權利人有無「法定扶養義務」，且認為大法官解釋下之「法定扶養義務」，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。

(2) 然查，釋字第415號解釋既未提及民法第1115條，亦無隻字片語論及民法上扶養順序，原判決擅將為處理何者對何者有權請求扶養或分擔扶養義務等「債權問題」之民法上扶養順序與釋字第415號解釋所提「法定扶養義務」六字作直接連結，顯屬對大法官解釋之不當超譯。

(3) 實則，該號解釋之所以提及「法定扶養義務」，除如前述有鼓勵扶養義務人照護無謀生能力者之公益目的，亦係為進一步說明「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，扶養親屬免稅額乃立法者欲藉此制度使納稅義務人之收入在減除扶養親屬或家屬所需費用後，正確計算其納稅能力，該解釋之真意在於闡明免稅額制度係本於「量能課稅原則」，使因盡扶養義務而「實際」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。

(4) 是於本件情形，上訴人於106年度確實曾對系爭受扶養人提供經濟上供給以盡扶養義務，並因此降低賦稅能力，依量能課稅原則，自無理由否准上訴人列報與其扶養相關之扶養親屬免稅額。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，而有行政訴訟法第243條之適用法規不當之違背法令。

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」：

(1) 按租稅法律通常有三種目的：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，欲藉租稅制度，達成引導人民作成特定行為之目的。

(2) 依前述釋字第415、694號解釋可知，免稅額制度之立法目的之一，係立法者欲透過稅賦減免之方式，鼓勵主動履行扶養義務者，以法律明文保證扶養者於申報所得稅時得減除免稅額之方式，增加扶養者之扶養意願，蓋若實際扶養者不能主張免稅額，則本於人性，受扶養權利者可能無法受到更佳照護。

(3) 倘依原判決解釋適用所得稅法之方式，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，始得申報扶養親屬免稅額，然而，所謂「不能維持自己生活」並無一具體收入金額標準，即有可能發生後順序扶養義務人認為先順序扶養義務人生活已屬困頓，主動履行扶養義務，嗣後卻被稅務機關認定先順序扶養義務人仍得履行扶

01 養義務，而使後順序扶養義務人不得申報免稅額。如此一
02 來，「先證明先順序扶養義務人不能維持生活」此一程序
03 性要求，顯將成為鼓勵後順序扶養義務人主動照護無謀生
04 能力者之障礙，降低無謀生能力者受到更適照護之機會，
05 無助於社會國原則之實踐，而此情形絕非立法者制定免稅
06 額制度所樂見，益徵原判決解釋適用所得稅法第17條之方
07 式實有違誤。原判決錯將「先順序扶養義務人不能維持生
08 活」此所得稅法所無要件不當套用至免稅額制度，實與立
09 法意旨相違，更非租稅法定主義所許，原判決有行政訴訟
10 法第243條之適用法規不當之違背法令。

11 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，
12 錯誤適用所得稅法第17條，違反「平等原則」：

13 (1) 大法官於釋字第696號解釋理由書揭櫫：「法規範是否符
14 合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差
15 別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達
16 成之間，是否存有一定程度之關聯性而定。」

17 (2) 查，原判決認為只要先順序扶養義務人尚有資力，縱使後
18 順序扶養義務人因負擔扶養費而降低自身賦稅能力，其仍
19 無權適用免稅額，此解釋適用所得稅法第17條之方式顯係
20 對後順序扶養義務人為差別待遇，若此差別待遇無正當理
21 由、無助於保障人民權益，即有違憲法保障平等權之意旨
22 。

23 (3) 而如前述，自租稅法定主義、量能課稅原則、立法目的等
24 角度，均無法得出任何得以支持原判決將「先順序扶養義
25 務人無資力」作為限制上訴人適用免稅額之合理依據。上
26 訴人既確實因提供經濟上供給而降低賦稅能力，且本案亦
27 不存在重複申報扶養親屬免稅額情形，由上訴人申報扶養

01 親屬免稅額，並未使免稅額制度被誤用或濫用。

02 (4) 職是，原判決肯認被上訴人得以法無明文要件限制上訴人
03 適用免稅額之權利，卻未說明其為此差別待遇有何正當理
04 由，更未達成任何公益目的，完全無助於保障上訴人或系
05 爭受扶養人之權益，原判決適用所得稅法第17條之方式顯
06 已違反平等原則，而有行政訴訟法第243條之適用法規不
07 當之違背法令。

08 (四) 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
09 ，顯有認定事實不憑證據、判決不備理由及理由矛盾等當
10 然違背法令事由，應予廢棄：

11 1、查，原判決以上訴人之戶籍地、工作地、就醫地與系爭受
12 扶養人不同為由，認為客觀上難認上訴人與系爭受扶養人
13 有以永久共同生活為目的而同居一家之事實，並認為上訴
14 人提出之通訊軟體往來紀錄及書信，尚不足作為上訴人與
15 系爭受扶養人有成立家長家屬關係之具體事證。

16 2、然查，民法第1123條第3項係規定「同居一家」，並非規
17 定「同居一建築物」或「同居一房屋」，是上訴人與系爭
18 受扶養人是否因同居一「家」而成立家長家屬關係，當然
19 不能僅以上訴人與系爭受扶養人之戶籍地等不完全一致而
20 逕予否定。臺北高等行政法院92年度簡字第22號判決亦指
21 出「民法總則編所指之『住所』與民法親屬編所指之『家
22 』是不同之法律概念，『家』之概念所強調者，為『以永
23 久共同生活為目的而同居共財』所形成之親屬團體，乃是
24 人的結合。」

25 3、而解釋法律不應悖離社會事實，在民法仍保留親屬編家章
26 之今日，解釋現代社會生活中之家長家屬關係，自應本於
27 現代社會生活之實情以為判斷，在現代生活脈絡下充實家

01 長家屬關係之實質內涵。是在交通及通訊軟體發達之今日
02 ，由於家長不需與家屬時時刻刻有物理上接觸亦得管理家
03 務、與家屬密切聯繫，如仍以物理空間限制同住在一間房
04 子裡的人始能成立家長家屬關係，此解釋方式顯已落伍，
05 與現代社會生活型態完全不符。

06 4、何況，上訴人於原審已說明搭乘高鐵只要24分鐘即可自新
07 竹抵達臺中，由苗栗出發更是只需要17分鐘，試問20分鐘
08 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
09 活之阻礙？原判決對上訴人此一主張完全未交代其不採之
10 理由，僅以臺中、新竹、苗栗乃不同縣市，即逕認上訴人
11 與系爭受扶養人未成立家長家屬關係，原判決顯有行政訴
12 訟法第243條之認定事實不憑證據、判決不備理由之當然
13 違背法令。

14 5、次查，由於現代交通工具便利、職業調動差旅需要及網路
15 便利性，解釋現代生活型態之「同居一家」，其判斷重點
16 應置於扶養義務人與無謀生能力者間之「人際關係」是否
17 符合「家」的實質。亦即，所謂的「家」，是一種互信、
18 互相體諒的存在，這種存在固然可能包括同時出現在同一
19 空間彼此互動、照顧往來，但趨使其等為如此互動者，實
20 源自共同生活之意願、行為、以及在社會生活、心靈層面
21 上之彼此認同及歸屬感。於本件情形，自系爭受扶養人之
22 親筆書信，可明確知悉系爭受扶養人與上訴人間已建立「
23 永久共同生活之一家人」的歸屬感（原證3號參照），上
24 訴人與系爭受扶養人間有實質共同生活並密切往來事實，
25 上訴人亦對系爭受扶養人行扶養照護之實。

26 6、綜上所述，依本案之事實，系爭受扶養人與上訴人間實已
27 符合「以永久共同生活為目的同居一家」之實質「家」之

內涵，原判決於解釋適用扶養親屬免稅額之際，漏未審酌現代社會生活型態下「家」的真正意涵，即驟認上訴人與系爭受扶養人間未成立家長家屬關係，顯有未正確解釋適用民法第1123條之違法，要無可採，原判決有行政訴訟法第243條之適用法規不當之違背法令，應予廢棄。

(五) 關於上訴人主張系爭受扶養人父母之所得遠低於行政院公布之基本生活所需費用，該收入顯無法正常維持五口之家生活，足證系爭受扶養人父母無扶養能力乙節，原判決未附理由敘明其為何不採認此主張，即驟認系爭受扶養人父母無「不能維持自己生活」，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，應予廢棄：

- 1、認定事實應憑證據，且認定須合於論理法則及經驗法則，此乃各種救濟程序之共通法則，如證據資料尚不足以證明某一事實存在，法院自不得僅憑臆測逕就訟爭事實為推定之判斷。最高行政法院103年度判字第449號判決已闡明：「高等行政法院為事實審，故於撤銷訴訟，依行政訴訟法第125條第1項及第133條前段規定，應本於職權調查證據，並依調查證據之結果，斟酌全辯論意旨，認定事實；且其認定事實所憑之證據與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，應記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，其判決即屬同法第243條第2項第6款之判決不備理由，當然違背法令」；最高行政法院103年度判字第593號判決亦表示：「凡當事人提出之攻擊或防禦方法，行政法院應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷其真偽，而將得心

證之理由記明於判決。如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，或認定事實徒憑臆測而不憑證據者，即構成行政訴訟法第243條第2項第6款所謂判決不備理由之當然違背法令」。

2、查，原判決認定系爭受扶養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：（a）劉念慈106年度有所得、（b）洪世杰名下有不動產、（c）存在要保人為洪世杰或劉念慈之人身保險。然而，前述項目其實充分顯示系爭受扶養人父母無法維持五口之家之基本生活，進而使系爭受扶養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：

(1) 系爭受扶養人之母劉念慈於106年度之收入無法維持自己生活，無餘力扶養系爭受扶養人：

按「有所得」不等於「有扶養能力」，扶養能力之有無應視所得數額具體判定。查，劉念慈106年度雖有所得，但其核定所得總額僅「254,451元」，亦即，其每月收入約僅「21,204元」，如此收入用以餬口已屬困難，更遑論供應一家五口開銷？原判決僅羅列劉念慈各項收入之名目，卻未說明其憑何認定21,204元能扶養一家五口。原判決憑此金額認定劉念慈沒有因扶養而不能維持自己生活情形，顯然違背經驗法則，諉無可採。

(2) 系爭受扶養人之父洪世杰名下雖有不動產，但該不動產乃供自住，非可運用之現金，擁有不動產與有資力扶養乃屬二事，不應混淆：

洪世杰名下雖有房地各一筆，然該房地乃由上訴人資助方能取得。此外，該房地實為洪世杰、劉念慈、系爭受扶養

人之「現住所」，該房地既供自住，洪世杰自無法輕易變賣以獲得「現金」供生活開銷，洪世杰名下有房地與其於106年度有無足夠收入得履行扶養義務，本屬二事。原判決僅以洪世杰名下有房地即逕認定其有扶養能力，顯未將洪世杰之收入狀況（零所得）納入考量，洪世杰實無餘力扶養系爭受扶養人。原判決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。

(3) 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系爭受扶養人：

A. 按要保人依法雖為負擔給付保費義務者，但保險實務上由第三人負擔保費者所在多有，不得僅憑保單形式上要保人為洪世杰或劉念慈即逕認此二人有扶養能力。承前所述，洪世杰及劉念慈二人106年度之平均月收入合計僅21,204元，原判決雖稱上訴人未證明保費係由上訴人有關或提供，但自洪世杰及劉念慈之收入即可知悉其等顯無資力負擔保費、亦無充足資力扶養五口之家。

B. 又縱算保費全由洪世杰或劉念慈支出，洪世杰、劉念慈或系爭受扶養人所投保者實乃「醫療型保險」，而醫療險之目的即在於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，因恐自己或子女生病時無力負擔鉅額醫藥費，故有投保醫療險之需要。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，不能憑此斷定洪世杰及劉念慈尚有餘裕供給系爭受扶養人之日常開銷。此外，原判決既稱洪世杰、劉念慈及系爭受扶養人全年保費僅近十萬元，將此金額分配至五口之家之每月生活費，亦僅增加約1,500元之額度

，原判決以有額外投保人身保險為由，驟認洪世杰及劉念慈有能力扶養一家五口，此認定與社會現況顯有重大差距，違反經驗法則甚明。

3、再查，依納稅者權利保護法第4條第1項規定「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之費用，不得加以課稅。」由此可知，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，自無餘力履行扶養義務，被上訴人於原審辯稱基本生活費用與認定有無法定扶養義務無關，實屬無稽。

4、上訴人於原審程序已聲明，行政院主計處公告之106年度每人每年基本生活所需費用為166,000元，則洪世杰、劉念慈、系爭受扶養人一家五口於106年度之基本生活所需費用合計為830,000元（計算式：166,000 x 5 = 830,000）。而洪世杰及劉念慈106年度之總收入「254,451元」顯然遠低於上開數額，足證洪世杰、劉念慈二人之收入顯難以餬口，自無餘裕扶養系爭受扶養人，應堪認定洪世杰、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」情形。

5、惟就上訴人此一重要主張，原判決僅以上述系爭受扶養人有微薄收入、有供自住之不動產、有投保人身保險為由，即率論「是上訴人以洪世杰夫婦之收入，其一家五口每人每月可用於生活之金額，未達臺中市106年度低收入戶及中低收入戶最低生活費公告金額部分，據此主張系爭受扶養人之父母無資力之詞，亦非可採」。但依前述說明，上開有收入等事項，實無法證明洪世杰、劉念慈二人於106

01 年度有資力履行扶養義務。原判決顯就上訴人提出之證據
02 摒棄不採，又未說明不採之理由、對於上訴人提出之攻擊
03 或防禦方法未加以調查，並將其判斷之理由記明於判決等
04 行政訴訟法第243條所定判決不備理由之當然違背法令情
05 事，原判決應予廢棄無誤。

06 (六) 以上，租稅制度與人民財產權益息息相關，其適用結果自應
07 利於人民福祉，實務上向來就扶養親屬免稅額之見解，實
08 有違立法者制訂免稅額之本旨，而有賴司法機關以判決糾
09 正。並聲明求為廢棄原判決。原處分、復查決定及訴願決
10 定均撤銷。第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

11 五、本院查，關於上訴人列報其他親屬洪○榛等3人免稅額不符
12 規定等情，業經原判決審酌全案卷附證據資料，論斷略以：

13 (一) 按所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，
14 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
15 法定扶養義務，業經司法院釋字第415號解釋在案；且扶養
16 親屬免稅額之適用，涉及租稅政策及課稅之公平性，應參酌
17 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
18 務人之財產所得，整體綜合觀察，以判斷當年度有無扶養親
19 屬免稅額之適用。而所謂法定扶養義務，依民法第1115條第
20 1項規定，負扶養義務者有數人時，履行義務之人有其先後
21 順序。依此，先順位者之法定扶養義務未為免除或無法履行
22 時，後順位者之法定扶養義務無從而生，是由後順序者履行
23 扶養義務時，應有其正當理由，並應就先順序者無法履行扶
24 養義務盡其舉證責任，避免藉扶養親屬免稅額之適用，規避
25 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
26 項第1款，並無規定「扶養義務順序」之規定云云，與上開
27 解釋意旨有違，當無足採。本件上訴人與洪○榛等3人為姑

01 姪，其申報扶養洪○榛等3人免稅額時，依上開說明，應就
02 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
03 維持自己生活之事實為證明。上訴人雖主張洪世杰及劉念
04 慈無資力，其等之房產、所得皆因上訴人資助而取得，有洪
05 世杰所出具之切結書、洪世杰、劉念慈簽立之扶養其他親屬
06 暨職業證明切結書、洪世杰、劉念慈簽立之切結書、另上訴
07 人長期對系爭受扶養人為經濟上供給，亦有上訴人106年度
08 銀行匯款記錄，均表明系爭受扶養人係由上訴人扶養云云。
09 惟查，洪世杰名下有房屋（現值630,600元）、土地（公告
10 現值1,331,109元）各1筆現值總計1,961,709元；劉念慈106
11 年度有營利（進階生物科技股份有限公司給付總額2,101元
12 ）、執行業務所得（八馬國際事業有限公司給付總額17,652
13 元）、利息所得（臺灣銀行給付總額11,729元，匯豐銀行受
14 託信託財產專戶給付總額各62,015元、22,812元）、劉念慈
15 106年度有合夥盈餘分配226,707元。另洪世杰、劉念慈、洪
16 ○榛等3人於106年度除有投保一般之全民健保外，均另有投
17 保其他人身保險，其中以洪○榛等3人為被保險人，而要保
18 人為其父母，106年度繳納保險費超過30,000元，且洪○榛
19 等3人之父母，除投保全民健保外，亦為自己投保其他人身
20 保險，全家全年繳納保險費將近100,000元，上訴人未提出
21 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
22 支付與上訴人有關或提供給付。故依前述資料以觀，難認洪
23 ○榛等3人之父母洪世杰及劉念慈有不能扶養系爭受扶養人
24 ，而需由旁系血親即上訴人扶養之情形；是上訴人以洪世杰
25 夫婦之收入，其一家5口每人每月可用於生活之金額，未達
26 臺中市106年度低收入戶及中低收入戶最低生活費公告金額
27 部分，據此主張系爭受扶養人洪○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106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。雖上訴人提出與洪○榛等3人共同出遊之照片、以LINE通訊軟體往來紀錄、書信表明與系爭受扶養人洪○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 109 年 8 月 4 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官 莊金昌

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 109 年 8 月 4 日

書記官 許騰云