臺中高等行政法院裁定

）FKT64W1Z1X5L0;@110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110年1月12日臺灣臺中地方法院109年度稅簡字第16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、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。是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違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法

。

二、上訴人107年度綜合所得稅結算申報，列報本人、父洪德欽、母林滿及其他親屬洪苡榛（姪女、92年次）、洪穎潔（姪女、97年次）及洪家祺（姪子、100年次）免稅額共新臺幣（下同）616,000元；經被上訴人所屬機關初查結果，以其他親屬洪苡榛、洪穎潔及洪家祺3人未符合行為時所得稅法第17條第1項第1款第4目列報為受扶養親屬之規定，否准認列免稅額264,000元，並核定綜合所得總額13,754,858元，綜合所得淨額12,737,813元，補徵應納稅額105,600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，經臺灣臺中地方法院（下稱原審）以109年度稅簡字第16號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

三、上訴意旨略以：

㈠原判決有行政訴訟法第243條之不當適用法律之違法：

1.依司法院釋字第415號、第694號解釋之意旨，可知於解釋適用免稅額制度相關條文之際，應以如何使無謀生能力者受到更妥適照護為核心。民法第1115條訂定履行義務順序並不代表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4款親屬間，即屬親屬法上之「扶養」。

2.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。

3.於本件情形，上訴人非未照護系爭受扶養人卻主張適用免稅額優惠者，且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。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，原判決未區分民法與稅法之個別立法目的、僅憑與稅法觀點無涉之民法條文即率為論斷，顯有不備理由之當然違背法令情事。

㈡「直系血親」與「家長」在民法上同為負擔扶養義務者，但由所得稅法第17條第1項第2款第2目之2、第2目之6、第3目之5及第3目之6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，所得稅法上「直系血親」（民法上先順序扶養義務人）及「家長」（民法上後順序扶養義務人）可得主張之稅賦優惠並不一致，於解釋適用「家長」之「稅法上扶養義務」時，自不能與「民法上扶養義務」劃上等號，而全盤援用民法領域之解釋，原判決錯誤適用所得稅法第17條。

㈢原判決違反憲法第7條平等權保障意旨：

1.由司法院釋字第597號解釋、第692號解釋理由書意旨可知，人民僅依法定構成要件負擔租稅債務、申報免稅額及扣除額。法規雖不能鉅細靡遺，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立法意旨，不得侵害人民權益。

2.原判決在所得稅法第17條第1項第1款規定要件之外，額外要求納稅義務人應證明先順序扶養義務人「不能維持自己

生活」。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，倘依原判決之解釋，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，此一要求，顯將成為鼓勵後順序扶養義務人主動照護無謀生能力者之障礙，降低無謀生能力者受到更適照護之機會，無助於社會國原則之實踐，絕非立法者制定免稅額制度所樂見，原判決錯將「先順序扶養義務人不能維持生活」此法規所無要件不當套用至免稅額制度，實與立法意旨相違，更非租稅法定主義所許。

3.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。

4.又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，卻未說明此差別待遇有何正當理由，更未達成任何公益目的，完全無助於保障上訴人或系爭受扶養人之權益，顯已違反平等原則。

㈣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，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：

1.參照臺北高等行政法院92年度簡字第22號判決意旨，民法第1123條第3項係規定「同居一家」，並非規定「同居一建築物」或「同居一房屋」，而解釋法律不應悖離社會事實，在民法仍保留親屬編家章之今日，解釋現代社會生活中之家長家屬關係，自應本於現代社會生活之實情以為判斷，充實家長家屬關係之實質內涵。由於現代交通工具便

利、職業調動差旅需要及網路便利性，解釋現代生活型態之「同居一家」，其判斷重點應置於扶養義務人與無謀生能力者間之「人際關係」是否符合「家」的實質。

2.於本件情形，自系爭受扶養人之親筆書信，可明確知悉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，具有實質共同生活並密切往來事實，上訴人亦對系爭受扶養人行扶養照護之實，彼此間實已符合「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。

㈤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：

1.參照最高行政法院103年度判字第449號、103年度判字第593號判決意旨，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。

2.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」，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5口。原判決顯然違背經驗法則，誖無可採。

3.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，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。

4.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2人有扶養能力。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。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」，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10萬元，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，原判決之認定與社會現況顯有重大差距，違反經驗法則甚明。

5.再依納稅者權利保護法第4條第1項規定可知，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，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，被上訴人於原審所辯實屬無稽。

6.上訴人於原審程序已聲明，洪世杰及劉念慈106年度之總收入「254,451元」顯然遠低於洪世杰、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830,000元（計算式：166,000×5＝830,000）。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。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，即率論不可採取。原判決顯就上訴人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由、對於上訴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。

㈥以上，實務上向來就扶養親屬免稅額之見解，實有違立法者制訂免稅額之本旨，而有賴司法機關以判決糾正等語。並聲明求為廢棄原判決。原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

四、本院判斷如下：

經查，原判決就上訴人上開主張業已論明略以：㈠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』。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。」為司法院釋字第415號解釋所明釋。「扶養親屬免稅額」其目的既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，由於民法上各項強制的扶養義務導致經濟上給付能力的移轉，在稅法上必須加以反應，

否則法律秩序勢必發生內在之矛盾，則有關扶養義務得喪變更之要件，諸如受扶養之要件、互負扶養義務之親屬、扶養義務人及受扶養權利人之順序、父母對未成年子女之扶養義務，自應依循民法親屬編之相關規定決之。故本件有關上訴人與系爭受扶養人間，是否為「家長、家屬」關係、原告是否對系爭受扶養人盡其法定扶養義務，應依民法規定判斷。㈡準此，納稅義務人對其受扶養人之法定扶養義務優先順序，應依民法第1115條第1項及第2項之規定，如先順序之法定扶養義務人無扶養人之能力，方得由後順序之法定扶養義務人扶養。再者，民法就父母對於未成年子女之扶養義務，可見於「親屬」篇第三章「父母子女」之第1084條第2項：「父母對於未成年子女，有保護及教養之權利義務」此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，是父母對未成年子女之扶養義務是當然的、全面性的。從而，如父母健在，應由父母扶養、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。㈢另按現行綜合所得稅課徵，應納稅額之計算可知，家戶總所得淨額越高者，適用之累進稅率越高，所應繳交之應納稅額愈多；而申報扶養可以列入免稅額，以降低所得淨額，並因而有機會適用較低之稅率，故家戶總收入低者，原本應繳之應納稅額不多，將傾向原由自己扶養之親屬，轉由家戶總收入高者申報扶養，產生減省稅賦之效益明顯可見。因此，如納稅義務人所得較高，可任意將他人受扶養人轉由自己申報「扶養親屬免稅額」，有致國家稅收短少風險，並形成國民間納稅之不公平。㈣是故，如以「家長、家屬」關係列報扶養親屬免稅額，除須符合民法第1114條第4款及第1123條第3項「以永久共同生活之目的而同居」之要件外，另基於法秩序與價值之一體

性，上揭民法有關「父母對子女原有扶養義務」、「除非父母不能維持自己生活外，不能免除對子女原有扶養義務，而轉由他人扶養」規定，所體現「扶養義務不能任意轉換、讓渡」之法秩序價值，自應一併考量，以避免納稅義務人間任意選擇列報受扶養人，以維持量能課稅與納稅公平。前述司法院釋字第415號解釋亦在闡明此旨。職是，上訴人主張本件免稅額適用要件應不包括受扶養者之先順位扶養義務者無法扶養，否則與所得稅法之體系解釋有違、違反租稅法定主義云云，應非足取。綜上，欲適用所得稅法第17條第1項第1款第4目之規定申報扶養免稅額，應須符合下列要件：1.納稅義務人與受扶養人，以永久共同生活為目的而同居一家。2.受扶養人有受扶養事實，且其未滿20歲，或滿20歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力。3.納稅義務人係履行法定扶養義務。㈤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。本諸司法院釋字第537號解釋意旨，從證據掌控或利益歸屬之觀點，本件上訴人可否申報「扶養親屬免稅額」之相關事實，應由上訴人負擔客觀舉證責任。上訴人於107年度綜合所得稅申報，其申報及經核定之綜合所得總額達13,754,858元，上訴人如申報系爭受扶養人之免稅額，則可以節省應納稅額105,600元（即本件應補徵應納稅額）；反觀系爭受扶養人父母於107年度經核定之綜合所得總額357,155元，縱然列報系爭受扶養人免稅額實益甚微，此次經被上訴人歸父母方列扣免稅額，僅獲追退稅額997元。顯見上訴人屬高所得，適用較高之累進稅率，如系爭受扶養人由上訴人列報免稅額，較諸由系爭受扶養人之父母申報，有降低應納稅額實

益。從而上訴人主張其申報系爭受扶養人之扶養親屬免稅額，對賦稅法制或國家稅收並未帶來任何不利益，已難採信。又系爭受扶養人107年度就學紀錄在臺中市，且系爭受扶養人之通訊地址應與其父母同住；又系爭受扶養人之就醫紀錄亦在臺中市，亦有就醫紀錄可按。惟上訴人主要就診地則為苗栗縣及新竹市，就業地則為新竹市，足見系爭受扶養人均由其父母照顧，並與父母同住，非與上訴人共同居住，客觀上難認上訴人與系爭受扶養人有同居一家之事實。上訴人固提出與系爭受扶養人共同出遊之照片、以LINE通訊軟體往來紀錄、書信，僅能證明上訴人與系爭受扶養人曾共同出遊、相互關心互動頻繁，縱感情甚篤，但系爭受扶養人當時分別就讀國小、國中尚屬年幼，既均與父母同住，並受父母照顧呵護，依常情尚不致僅因姑姑（即上訴人）常有關心，即當然萌生改願與姑姑永久共同生活、而不與父母永久共同生活之意願。上訴人主張其與系爭受扶養人有共同生活之意願、行為，及在社會生活上、心靈層面上彼此認同之歸屬感，已具備「已永久共同生活為目的同居一家」之要件云云，尚難遽採。再者，觀上訴人提出之匯款資料，該款是否匯往系爭受扶養人並由渠使用，亦屬不明，亦難逕為上訴人有利之認定。因此，上訴人主張系爭受扶養人亦認同自己與上訴人為一家人，及上訴人確有扶養系爭受扶養人云云，尚未盡舉證而難認可採。㈥系爭受扶養人之母於107年度有各類所得合計357,155元非無收入；另系爭受扶養人之父於107年度雖未見列報所得，惟其「出生年」為59年次於107年間約48歲，年富力盛應有相當工作能力，竟無收入亦不思如何扶養子女，已不合經驗常情；如具特別原因不能工作？亦應由上訴人提出事證說明，否則不能認定系爭受扶養人之父母有因扶養子女致無法維持自己生活之虞；況且現今有收入者而不申報所

得，並非罕見，尚不能憑上述系爭受扶養人之父母所得申報資料，遽認上訴人取得系爭受扶養人之法定扶養義務。從而，上訴人徒以系爭受扶養人之父母於107年度之所得總額總共僅357,155元，主張顯無扶養系爭受扶養人能力云云，亦非足取。原處分對上訴人107年度綜合所得稅之申報，否准認列系爭受扶養人之免稅額並為本件之補課稅款，應無違誤等語，原判決已就上訴人之主張敘明摒棄不採之理由，難認有何判決不備理由之違背法令情事甚明。而上訴人固稱原判決違背法令云云，然核其上訴意旨，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。

五、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　　110　　年　　5　　月　　13　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　張　升　星

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

本裁定不得抗告。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　5　　月　　13　　日

書記官　李　孟　純