

# 無婚姻關係父母申報扶養未成年子女免稅額

-臺北高等行政法院 111 年度簡上字第 17 號判決評釋

財稅法一 R11A21077 賴昱如

## 目錄

|  |    |
|--|----|
| 壹、前言   | 2  |
| 貳、本案事實   | 2  |
| 參、爭點與判決理由  | 3  |
| 肆、評析   | 4  |
| 一、扶養親屬免稅額之法律性質   | 4  |
| 二、扶養未成年子女免稅額之「扶養」構成要件，解釋上是否須與民法 1084 條<br>第 2 項之「保護及教養」義務相同？ | 6  |
| 三、扶養未成年子女免稅額之稅法漏洞  | 9  |
| 伍、結論   | 12 |
| 陸、參考資料   | 13 |

## 壹、前言

扶養親屬免稅額規範於所得稅法第 17 條關於個人所得淨額之計算，係以個人所得總額減除各項免稅額與扣除額後，得出個人綜合所得淨額。而所得稅法第 17 條也因其條文內容的制定，產生許多爭議，時常成為納稅義務人提起行政救濟、違憲審查之對象，有涉及到扶養親屬免稅額的釋字 415、694 號解釋；亦有涉及到醫藥費列舉扣除額之釋字 701 號解釋、捐贈列舉扣除額之釋字 705 號解釋等。而當中扶養親屬免稅額部分因又屬所得稅法與民法間交錯適用領域，涉及婚姻與家庭制度性保障等問題，尤為重要。而本案所涉法律問題，雖有財政部解釋函令可供參考，但長久以來皆因法律未能明定究竟於父母離婚或無婚姻關係等狀態，雙方皆對該未成年子女有扶養義務時，應由何方申報扶養親屬免稅額抑或是該扶養親屬免稅額應如何在雙方之間作分配而產生各種訴訟爭議。故本文藉由臺北高等行政法院 111 年度簡上字第 17 號判決以及其下級審為例示，針對我國所得稅法第 17 條關於扶養親屬免稅額作探討，以期日後能有更為完善且兼顧納稅義務人生存權之制度被明訂。

## 貳、本案事實

本件涉及未能年子女扶養親屬免稅額於父母無婚姻關係時應如何申報之問題。緣起於原告甲於民國 108 年度 5 月間申報 107 年度綜合所得稅時，在申報書列報其與訴外人乙所生之未成年子女丙之扶養親屬免稅額新台幣 88,000 元。原告雖於 100 年度經家事法庭裁定應按月給付未成年子女丙 2 萬元，然對於未成年子女丙之權利義務行使負擔，於 102 年度經家事法庭裁定由乙單獨行使，故該扶養親屬免稅額之申報嗣經被告丁稅捐稽徵機關認為不符合受扶養規定予以剔除，核定綜合所得總額 2,840,898 元，所得淨額 1,281,261 元，應補繳稅額 16,261 元。

原告甲不服申請復查，經被告丁稅捐稽徵機關以 109 年 6 月 22 日財北國稅法二字第 1090022177 號復查決定書駁回，原告甲不服提起訴願亦遭駁回，原告仍不服，遂於 109 年 12 月 22 日提起行政訴訟。台北地方法院行政訴訟庭於 110 年 11 月 30 做成臺北地方法院 110 年度稅簡字第 3 號判決，將訴願決定、復查決定及原處分關於補徵原告綜合所得稅逾新台幣 7,461 元部分均撤銷。丁稅捐稽徵機關不服，遂提起本件上訴。

### 參、爭點與判決理由

受理本件爭議之臺灣臺北地方法院在 2021 年 11 月 30 日，以臺北地方法院 110 年度稅簡字第 3 號判決，將訴願決定、復查決定及原處分關於補徵原告綜合所得稅逾新台幣 7,461 元部分均撤銷。其理由為針對將子女申報扶養親屬免稅額時，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之一方，與擔任之他方，法律地位並無不同，不存在任何一方優先於他方申報的問題，且依納稅者權利保護法第 4 條規定，納稅者為維持受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，即不得加以課稅，並未限制納稅義務人必須與受扶養親屬具有全面且密切關係，抑或必須盡保護教養義務，僅需認定是否實際對子女為扶養即可，故縱未與未成年子女同居，只要有實際支出扶養費，即應許其可申報扶養親屬免稅額。而原告甲本應與訴外人乙共同列報扶養，但因原告甲與訴外人乙並無婚姻關係存在，為不同之納稅義務主體，以致無法合併申報綜合所得稅，自應許拆分由原告甲與訴外人乙就 107 年度綜合所得稅之申報，分別列報減除扶養未成年子女免稅額。意即就綜合所得稅之申報，關於同一扶養親屬申報免稅額有數個權利人時，應先彼此協議由一方申報或分由雙方申報，若不協議或協議不成，則應由雙方平均申報，故被告丁稅捐稽徵機關剔除原告甲申報之扶養親屬免稅額，原處分核定原告應補徵綜合所得稅逾 7,461 元部分(列報扶養親屬免稅額後，只須補徵綜合所得稅 7,461 元)，於法未合，乃據以作成上開內容的判決。

在被告丁稅捐稽徵機關對於上訴台北地方法院之判決據以提起上訴以後，臺北高等行政法院在本件評釋標的之判決中係認為，從所得稅法中有關個人綜合所得稅關於「免稅額」之規定出發，其目的在以稅捐之減輕使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務，故應視申報者是否有盡其法定扶養義務而定，而所謂「扶養義務」則參照民法 1084 條 2 項，除負擔扶養費用外，尚需盡保護教養義務，亦即盡到對子女之家庭教育、身心健全之發展並培養其倫理道德等。故在現行我國稅法中並無規定父母可同時申報扶養未成年子女免稅額，自應僅許對該未成年子女有全面照顧及密切日常生活關係之一方申報，僅例外在雙方與未成年子女之密切程度相當時，才例外按比例拆分扶養親屬免稅額之申報。本件原告甲既僅盡扶養義務之一部分（給付每月 2 萬元之扶養費），未對該未成年子女有實際之保護教養，自不當許其可申報扶養親屬免稅額。故上訴審認為原判決有適用法規不當之違背法令事由，且該違法已影響判決結論，故將原判決予以廢棄。

## 嗣、評析

本文針對本件事實及判決，據以整理出以下之法律問題爭點，先從扶養親屬免稅額之法律性質開始探討，再到扶養未成年子女免稅額關於「扶養」之構成要件，解釋上是否須與民法 1084 條第 2 項之「保護及教養」義務相同，最後則是針對扶養未成年子女免稅額之稅法漏洞及合憲性解釋，輔以外國立法例作參考，分別說明如下。

### 一、扶養親屬免稅額之法律性質

扶養親屬免稅額在我國之法律定性，原先大法官釋字第 415 號將扶養親屬免稅額認定為一種「稅捐優惠」，後大法官釋字第 694 號，認為扶養親屬免稅額屬於憲法第 15 條關於生存權保障下所生之規定，本文將從量能課稅原則以及其下之主觀淨額原則出發，在談論到租稅優惠之意涵，最後代入扶養親屬免稅額之概念提出本文認為較為妥適之定性。

#### (一)量能課稅原則

量能課稅原則係源於憲法上要求之平等原則，依據稅捐正義所具體化之原則。量能課稅原則要求衡量個人稅捐負擔能力時，應依照其經濟上之負擔能力加以衡量。此乃一種合乎事理的，極具意義的基本原則。<sup>1</sup>從釋字 565 號解釋等亦可看出除稅法規範的制定上應符合此原則，於解釋適用稅法上，更應貫徹量能課稅之要求。

#### (二)量能課稅原則下的主觀淨額原則

量能課稅原則為稅法上之基礎原則，相對於平等原則的規範範圍來的更佳確定，雖然立法者仍享有一定之裁量空間，然量能課稅原則保護人民免於超過給付能力之負擔，且確保了人民最低限度的生存，做出了較為具體之規範。故基於所得稅法是針對納稅義務人「可支配所得」為對象加以課徵，該可支配所得即為「淨額所得」，包含客觀及主觀淨額所得，前者指各項收入應先減除為獲取收入所支出之必要費用及損失，餘額才為客觀淨額所得額。後者則係基於個人及家庭生活費所須所得不課稅之概念，納稅義務人為自己或其家庭之生存，必須支出的金額，

---

<sup>1</sup> 陳清秀，「稅法總論」，頁 30，元照出版，2022 年第 12 版。

並不在其可支配之所得範圍內，故在計算所得稅稅基時，最低限的生存與扶養義務應扣除之，而納稅義務人依前述所計算出的客觀淨額所得額，於扣除個人基本生活費、家庭扶養費用等，尚有剩餘時，才具有主觀給付能力。

### (三)租稅優惠

稅捐優惠是指違反量能課稅原則，基於社會目的規範所為減輕納稅者之稅捐負擔。此種社會目的係有別於一般財政目的，例如社會、經濟、文化、國民健康、環保等政策目的，為誘導特定人為某一特定行為進而去創造該租稅特權而使其取得租稅利益。<sup>2</sup>故適用稅捐優惠之納稅義務人原先是具備應稅所得資格的，是基於上述之特定目的，透過立法予以減免之。

### (四)扶養親屬免稅額

#### 1 從釋字第 415 號解釋到釋字第 694 號解釋見解之轉變

關於扶養親屬免稅額之法律性質，原先司法院釋字第 415 號解釋認為，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。而此種見解是將扶養親屬免稅額視為一種「租稅贈禮」，且屬立法裁量自由，司法審查程度較低。<sup>3</sup>然再到釋字第 694 號解釋則轉變見解，認為所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，屬於國家基於憲法第 15 條保障生存權所定之措施之一，故不再將其解釋為租稅優惠。

#### 2 扶養親屬免稅額應解為量能課稅下主觀淨額原則

本文以為，因納稅義務人對於支出扶養親屬費用部分並不具給付能力，故該維持家庭生存的費用並非課稅所得，並非如同稅捐優惠般，係在具備應稅所得資格後予以減免之項目，且若解為稅捐優惠，是因特定政策目的所為之減免，是否係將人民之納稅義務置於婚姻家庭制度下扶養義務之前，先認定人民有納稅義務，再透過優惠之方式鼓勵人民履行其法定扶養義務，稅捐在此反客為主，使婚姻與家庭反成為維繫國家稅收之工具<sup>4</sup>。應回歸到人民既因民法所規定具有強制性之法定扶養義務，則於稅法上，納稅義務人因履行該法定扶養義務，其經濟上負擔

<sup>2</sup> 葛克昌，「行政程序與納稅人基本人權」，頁 225，翰蘆圖書，2012 年。

<sup>3</sup> 同陳清秀，前揭註 1，頁 109。

<sup>4</sup> 黃士洲，扶養親屬免稅額的列報與婚姻、家庭的制度性保障-從最高行政法院九十二年判字第一二零六號與台北高等行政法院九十三年簡字第七零八號判決論起，頁 152，月旦法學雜誌第 138 期，2006 年 11 月。

能力遭受減損，則為保障人民生存權，於衡量其所得上，自應基於量能課稅於原則予以免稅，故釋字 415 號稅捐優惠之看法自屬對扶養親屬免稅額之誤解，應解為量能課稅下主觀淨額原則較為妥適。

## 二、扶養未成年子女免稅額之「扶養」構成要件，解釋上是否須與民法 1084 條第 2 項之「保護及教養」義務相同？

民法 1084 條第 2 項規定：「父母對未成年之子女，有保護及教養之權利義務。」所謂之「保護」為預防及為未成年子女排除危害，避免子女身心之安全受到威脅；而「教養」則為教導及養育未成年子女，係以追求該未成年子女身心之健全發展為主。本件之爭執點則由此出發，上訴審與原審對於該扶養未成年子女免稅額之申報是否應如同民法解釋，必須在盡到支出實際的保護教養費用外，更需要對該未成年子女有為實際的照顧，對其進行教導及養育等產生分歧，而此亦為原告與被告在本件主張之歧異點。

### （一）「親權」與「扶養」概念

#### 1 親權

親權係指父母基於身分關係，對未成年子女有保護及教養之權利義務。此種權利係以保護未成年子女為出發點，對父母而言既屬權利亦屬義務，父母不得任意拋棄，亦不得濫用該親權，而該親權規定可以分為「身分上照護」及「財產上照護」，前者係指對未成年子女身分上之權利義務，後者係指對未成年子女財產上之權利義務。而關於父母對未成年子女親權應如何分配，涉及親權之酌定應依子女最佳利益，審酌子女年齡、性別、意願、父母之經濟能力及生活狀況等因素，作為判斷依據。<sup>5</sup>本件則係由未成年子女丙之母乙擔任親權人。

#### 2 扶養

而所謂之扶養則係指於特定親屬間，有經濟能力者，對於無謀生能力且不能維持生活者，給予必要的經濟上供給之義務。<sup>6</sup>現行扶養基於獨立人格之觀念，家屬或親屬卑幼均有財產能力。民法上關於扶養之條文，規定於第 1114 條至第 1121 條中，而扶養又須同時符合「扶養必要性」與「扶養可能性」，前者係指受扶養

<sup>5</sup> 黃詩淳、邵軒磊，酌定子女親權之重要因素：以決策樹方法分析相關裁判，頁 299，台大法學論叢第 47 卷第 1 期，2018 年 3 月。

<sup>6</sup> 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭，「民法親屬新論」，頁 505，三民書局，2011 年修訂 10 版。

權利者，以不能維持生活而無謀生能力者為限；後者則係指須使扶養義務人於負擔扶養義務後仍可維持自己之原有相當生活。

### 3 無婚姻關係之父母對於未成年子女親權之行使及扶養義務之負擔

民法 1084 條第 2 項規定，父母對未成年子女有保護及教養之權利義務，此種規定充分表現親權之本質<sup>7</sup>，而縱使未擔任對未成年子女之親權人，因仍為該未成年子女之父或母，依民法 1116-2 條規定仍須負擔扶養義務。

#### (二)所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目「扶養未成年子女免稅額」規定

按所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款規定，納稅義務人得於計算個人綜合所得總額時，減除本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額。其中第 2 目規定納稅義務人之子女未成年，或已成年而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。由此規定可以知道，只要納稅義務人有未成年子女，則於計算個人綜合所得稅總額時，就應許其可減除扶養親屬之免稅額。然因本條規定未說明清楚於夫妻離婚以後，或是自始無婚姻關係之父母，分屬兩個不同之納稅主體時，究應如何去申報該免稅額，使財政部發布解釋函令針對上述問題作出闡釋。

#### (三)財政部函釋針對扶養未成年子女免稅額之見解

參照財政部於 109 年 4 月 29 日發布之台財稅字第 10804661680 號令以及 109 年 10 月 15 日發布之台財稅字第 10904583370 號令可知，扶養未成年子女之免稅額，應由「擁有監護權」或是「實際扶養」之一方進行申報。然函釋內容雖有針對「實際扶養」之認定標準進行說明，認為應綜合考量是否負責該未成年子女之日常生活飲食起居、衛生照顧及人身安全保護，以及是否有陪同完成教育之相關工作及負擔教育費用，更需要探究是否實際支出大部分之扶養費用等。然實務上針對相關案例之爭議卻仍層出不窮。本件之第一審即認為，所謂之實際扶養只要有「實際履行扶養之客觀事實」即可，亦即只要有確實支付約定或經法院判決確定之扶養費用即可；惟本件之第二審（評釋標的）則係採與財政部解釋函令較靠近之見解，認為實際扶養除須支付扶養費用以外，尚須「與受扶養人具有全面且日常生活關係」才可減除。

---

<sup>7</sup> 戴炎輝、戴東雄、戴瑀如合著，「親屬法」，頁 464，國立臺灣大學法學院福利社經售，2014 年。

#### (四)判斷標準之採擇

本文認為兩個審級見解差異在於：究竟判斷申報扶養未成年子女免稅額之扣除主體時，該「扶養」要件是否需要採與民法上 1084 條第 2 項之「保護及教養」義務概念相同之標準，須盡到身分及財產上照護之扶養概念，才准予扣除？以下從民法上扶養未成年子女以及所得稅法上扶養未成年子女免稅額之規範目的進行分析。

##### 1 民法上扶養未成年子女之規範目的

而民法上之扶養義務，則係因國家社會福利及保障制度的完備程度還不足以支撐起保障每位國民之生存權，故將國家之扶助義務轉嫁給私人之扶養義務為之。<sup>8</sup>由此可知，國家僅係居於補充地位，主要仍由與該受扶養人親屬關係相近者負擔，且亦係基於傳統之倫理道德觀念出發，透過法律規定保障人民之生存權。

##### 2 稅法上扶養未成年子女免稅額之規範目的

該扶養未成年子女免稅額之規範目的在於針對家庭生活保障，對於納稅義務人之家庭生活費用所需之所得不課稅，亦反映出符合納稅義務人最低生活需求，亦即維繫個人食衣住行等生理需求之額度，蓋個人維繫自身之生存需求之額度，係屬納稅義務人無法自由支配之所得，固應從稅基中減除。<sup>9</sup>該受扶養未成年子女既係因扶養人支出扶養費用而滿足其最低生活需求，則該筆納稅義務人之扶養費用之支出，自屬該扶養人即納稅義務人無法自由支配之所得，故許其於申報所得稅時予以扣除。

##### 3 稅法與民法之規範關係

稅法上扶養未成年子女免稅額之規定，某部分須承接民法扶養義務之規定，亦即家庭因父母離婚或本無婚姻關係，而喪失原先之完整養育、教育等社會功能之時，民法仍需繼續確保父母對於未成年子女之扶養義務（參照民法第 1116-2 條規定）。以維護破碎家庭履行其保護教養未成年子女之最低限度功能。<sup>10</sup>所得稅法須延續著民法之規定，承認縱使父母離婚抑或是本無婚姻關係，皆對未成年子女

<sup>8</sup> 林秀雄，「親屬法講義」，頁 371，元照出版，增訂四版，2018 年 9 月。

<sup>9</sup> 柯格鐘，子女列報扶養親屬免稅額的減除-評大法官釋字第 692 號解釋，頁 182，台灣法學雜誌第 194 期，2012 年 2 月。

<sup>10</sup> 同黃士洲，前揭註 4，頁 162。



負有扶養義務。但又須顧及稅法上之重要之量能課稅原則，正確反映納稅義務人之稅捐負擔能力之減損，且基於平等原則，亦不應使無婚姻關係及有婚姻關係之人間在面對扶養親屬免稅額之扣除上產生不平等之差別待遇。故稅法應與民法規定相配合，如果依民法規定，納稅義務人負擔有扶養義務時，則應賦予其享有免稅額之扣除權利，不應加以限制，以免影響該納稅義務人侵害其家庭基本生存權<sup>11</sup>。

#### 4 結論

綜上所述，上述財政部解釋函令及本件評釋標的判決，將申報扶養未成年子女免稅額之主體建立在一個納稅義務人之前提下，進而只許有實際之支出扶養費用以及有實際對未成年子女為日常生活上經常且全面陪伴、照顧之一方進行申報，完全否定有實際支出扶養費用之一方申報之權利，無疑是忽略扶養親屬免稅額之規範目的在於反映納稅義務人應履行該強制之扶養義務導致之給付能力減損之最低生存權保障之功能。故不應將所得稅法中關於扶養未成年子女免稅額之規定連結到民法上關於親權之規定，否則無異於將民法親權與扶養視為相同，且亦增加稅法上所無之限制。而應認稅法上承認民法上父母即便無婚姻關係，對該未成年子女仍有扶養義務之概念，且進一步去考量到為反映納稅義務人實際之給付能力，保障其生存權，許即使無對該未成年子女有為日常生活全面且經常之照顧陪伴，只要有實際支出扶養費用即應許其亦可申報扶養未成年子女免稅額。

### 三、扶養未成年子女免稅額之稅法上漏洞

#### (一)稅法上之漏洞

1 法律上之漏洞是由立法目的、立法歷史、法規體系整體觀察，法律條文具有不圓滿之處。<sup>12</sup>舉例言之，若某一法律上債之關係，從立法目的觀察，應可適用，然卻不在法律條文文義範圍內，則法律漏洞可能因此產生。然若該結果是立法者有意為之，則並非法律漏洞。而針對稅法上之法律漏洞，若進行補充之結果對納稅義務人有利，通常為法之所許，因該稅法上之漏洞補充往往是為貫徹稅法所欲追求之平等原則，且更可促進課稅之公平及稅捐正義之實現，則其補充之結果並

<sup>11</sup> 陳清秀，「稅法各論上」，頁 227，元照出版，第 4 版，2021 年 10 月。

<sup>12</sup> 陳清秀，稅法上法律漏洞補充-北高行 103 年度訴字第 1121 號評析，頁 19，稅務旬刊第 2327 期，2016 年 5 月。

未逾越立法權限，而是更靠近立法者之立法意圖。<sup>13</sup>

2 而關於漏洞填補之方式，有目的性擴張、目的性限縮、類推適用、合憲性解釋等，只要是在維持法安定性，符合法律之體系正義以及方法論之法之續造範圍內即可為之。

## (二)漏洞之合憲性解釋

### 1 本件之法律漏洞何在

所得稅法 17 條關於扶養親屬免稅額之規定，第 1 項第 1 款第 2 目僅規定納稅義務人得於計算個人綜合所得總額時，減除扶養未成年子女之免稅額。然其漏未規範到若「父母離婚或是自始無婚姻關係」之情形，該如何進行扶養親屬免稅額之申報。因在婚姻關係下，父母對於未成年子女共負扶養義務，且同屬一個家計單位，不僅彼此所得合併計算（雖有合憲疑慮，但並非本文討論重點），於申報扶養親屬免稅額時亦因同屬一納稅單位，不需區分由父或母進行申報。然當父母離婚或是自始無婚姻關係，因分屬兩個納稅主體，就會涉及到基於平等原則，不可重複列報扶養未成年子女免稅額之問題，則應由何方進行申報，我國所得稅法並未對此進行規範，才會出現財政部解釋函令以及本件第一審及第二審法院對於父母自始無婚姻關係，是否只許有實際支出扶養費用以及實際對未成年子女為全面日常之照顧者，才可進行扶養費申報的不同看法。

### 2 合憲性解釋

(1) 關於扶養未成年子女免稅額之憲法目的，應為基於憲法第 15 條保障生存權之要求，扶養義務人有因為履行該扶養義務而支出費用之事實，為正確反應納稅義務人之稅捐負擔能力，於保障其最低限度之生活下，准許對於無稅捐給付能力部分進行減除。然財政部解釋函令及本件評釋標的判決確認為，只有對於該未成年子女為財產上及身分上扶養照顧之人才可扣除。惟民法關於親權之分配係以保障未成年子女之利益為考量，此與扶養親屬免稅額所重視之憲法目的不相同，扶養未成年子女免稅額應是在尊重法定扶養義務人履行扶養義務之事實，並正確地反映於稅捐負擔能力之減損。<sup>14</sup>

<sup>13</sup> 同陳清秀，前揭註 12，頁 20。

<sup>14</sup> 同黃士洲，前揭註 4，頁 163。

## (2) 正確之合憲性解釋

所得稅法 17 條關於衡量個人所得時可申報免稅額之規定，係以衡量納稅義務人經濟上負擔能力為目的，則在對其進行法律解釋時，亦可適用量能課稅原則，且若該條文既已如前所述存在法律漏洞，則在對其進行漏洞補充時，亦可對量能課稅原則加以引用，為法之續造。故於本件中為正確反應納稅義務人之負擔能力，只要實際有支出扶養費用者，即應許其可申報扶養親屬免稅額，扣除該無稅捐給付能力之部分，否則若不許其可申報，則同樣履行法定扶養義務之父母，只因未對該未成年子女有日常全面之生活上照顧，即相較於有為身心上照顧之他方，最低生存底線之保障程度較低之不平等差別待遇。

## (三)外國立法例

1 由於我國所得稅法中並無以法條明訂關於扶養未成年子女，於父母離婚、自始無婚姻關係或分居等情形下，父母重複列報情形該如何解決，只透過財政部解釋函令方式認定由享有監護權或實際扶養一方去申報，然於稅捐實務上類似爭議案例卻仍層出不窮，故以下參考外國立法期許未來我國亦可透過法律明定方式以杜絕源源不絕之相關爭議。

### 2 美國法

參考美國聯邦法典第 26 篇第 152 條(c)中的(4)規定，若受扶養子女有多於 1 位父母去申報扶養子女免稅額，且父母雙方係分開申報該扶養子女免稅額，則由於該納稅年度中與子女居住時間最長之一方申報，若子女於該納稅年度與父母雙方居住時間相同時，則由稅前所得較高之一方去申報。<sup>15</sup>

### 2 德國法

參照德國所得稅法第 32 條第 6 項規定，倘若育有一子女之夫妻，扶養該子女實際需要最低生存保障 (sächliche Existenzminimum) 免稅額為 3012 歐元，此外尚有教養子女免稅額 (Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf)

---

<sup>15</sup> 26 U.S. Code §152-Dependent defined “More than 1 parent claiming qualifying child.--If the parents claiming any qualifying child do not file a joint return together, such child shall be treated as the qualifying child of--(i) the parent with whom the child resided for the longest period of time during the taxable year, or (ii) if the child resides with both parents for the same amount of time during such taxable year, the parent with the highest adjusted gross income.”

1464 歐元。故若父母合併申報因加乘計算得出扶養子女免稅額度為 8952 歐元；分開申報之扶養子女免稅額度則為 4476 歐元（3012 歐元+1464 歐元）。而若父母親處於分居、離婚或無婚姻關係的狀態下，原則上可各自申報 4476 歐元，倘若一方完全無力履行扶養義務，或是對於應負擔的子女扶養費用未支付，則另一方可以於所得稅申報書中申請轉讓（übertragen）他方之扶養子女免稅額。<sup>16</sup>

3 由上可知，美國、德國皆是透過立法的方式去認定父母雙重申請扶養親屬免稅額時，應由何方申報此一問題，雖德國法與美國法採的認定標準並不相同，然二者皆給出一相較我國所得稅法更為清晰之判斷標準，本文更偏向德國所得稅法中允許父母於分居、離婚或無婚姻關係時可各自申報扶養未成年子女免稅額之見解，蓋為維護納稅義務人之生存權，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，故縱使未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之一方，如實際已對該未成年子女為扶養，有扶養費用之支出，即使未與子女同居，仍可申報扶養未成年子女免稅額，亦即若父母雙方均實際已對未成年子女支出扶養費用，而雙方不協議或協議不成時，應於法定免稅額之範圍內，由稅捐稽徵機關及法院，綜合考量父母雙方各自的經濟能力、對未成年子女之扶養程度等，分配可申報未成年子女免稅額之額度。故本文以為正是因我國所得稅法第 17 條未考慮到父母離婚、無婚姻關係等狀況，導致財政部需要透過解釋函令去針對此時因由何方申報做出解釋，然或可參考德國立法例的方式，於所得稅法條 17 條第 1 項第 1 款第 2 目中針對扶養未成年子女免稅額做出更細緻的規範，以杜絕源源不絕之相關爭議。

## 伍、結論

本文欲藉由本件評釋標的判決去探討常見於稅捐實務中的關於無婚姻關係父母申報扶養未成年子女免稅額之爭議問題，本件評釋標的將申報扶養未成年子女免稅額之標準，與盡民法第 1084 條第 2 項「保護及教養之權利義務」相連結，排除單純給付扶養費用之父母一方申報扶養未成年子女免稅額。本文以為，扶養未成年子女免稅額之申報主體不應加上有對未成年子女為權利義務之行使負擔，盡民法第 1084 條第 2 項「保護及教養之權利義務」此一限制，蓋稅法尊重民法上關於父母即便無婚姻關係，對該未成年子女仍有扶養義務之概念，但於稅法上

<sup>16</sup> §32 Kinder, Freibeträge für Kinder,ESTG；黃士州，2022 台灣年度最佳稅法判決，頁 36。

更應去考量到為反映納稅義務人實際之給付能力，保障其生存權，無對該未成年子女有為日常生活全面且經常之照顧陪伴，但有實際支出扶養費用其於稅法上之給付能力即有減損，自因許其可扣除，不應增加所得稅法中所無之限制，與民法保護教養義務做連結。

且因我國所得稅法第 17 條第 1 項第 2 目關於扶養未成年子女免稅額之規定，漏未考量到「父母離婚、無婚姻關係」等情形，有稅法規範上漏洞存在，導致財政部透過解釋函令方式去認定是否可申報扶養未成年子女免稅額。未來或可參酌美國法、德國法，透過法律明定該標準。而本文以為，較為妥適之方式應許父母雙方，無論有無擔任對未成年子女權利義務行使之一方，只要有實際支出扶養費用，就許其可申報扶養未成年子女免稅額，至於該免稅金額之認定，應於法定免稅額之範圍內，由稅捐稽徵機關及法院，綜合考量父母雙方各自的經濟能力、對未成年子女之扶養程度等，於父母間去分配可申報未成年子女免稅額之額度，較兼顧民法與所得稅法關於扶養未成年子女之規範目的，亦不會造成國家稅收的流失。

## 陸、參考資料

### 一、書籍

陳清秀，「稅法總論」，元照出版，2022 年第 12 版。

葛克昌，「行政程序與納稅人基本人權」，翰蘆圖書，2012 年。

陳棋炎、黃宗樂、郭振恭，「民法親屬新論」，三民書局，2011 年修訂 10 版。

戴炎輝、戴東雄、戴瑀如合著，「親屬法」，國立臺灣大學法學院福利社經售，2014 年。

林秀雄，「親屬法講義」，元照出版，增訂 4 版，2018 年 9 月。

陳清秀，「稅法各論上」，元照出版，第 4 版，2021 年 10 月。

### 二、期刊論文

黃士洲，扶養親屬免稅額的列報與婚姻、家庭的制度性保障-從最高行政法院九十二年判字第一二零六號與台北高等行政法院九十三年簡字第七零八號判決論起，月旦法學雜誌第 138 期，2006 年 11 月。

黃詩淳、邵軒磊，酌定子女親權之重要因素：以決策樹方法分析相關裁判，台

大法學論叢第 47 卷第 1 期，2018 年 3 月。

柯格鐘，子女列報扶養親屬免稅額的減除-評大法官釋字第 692 號解釋，台灣法學雜誌第 194 期，2012 年 2 月。

陳清秀，稅法上法律漏洞補充-北高行 103 年度訴字第 1121 號評析，稅務旬刊第 2327 期，2016 年 5 月。