

父母盡義務，姑姑做功德？

—— 單身無子女性的照顧權與扶養免稅額爭議^{*}

陳昭如

台灣大學法律學院特聘教授

摘要

單身歧視是對單身者的污名化、邊緣化與歧視，其型態之一是將單身者視為沒有家庭生活的工作狂與自私不承擔社會責任的便車族。然而，單身者的照顧往往被隱形化而不獲支持。藉由探討兩個單身無子女性法律人的扶養免稅額案件，本文檢視實務上如何透過對家的定義與操作否定她們「做家庭」的實踐，在扶養免稅額的認定上認可其申報父母的扶養免稅額，但將其照顧姪子女的付出評價為做功德而非盡義務，從而造成她們在象徵與物質層面的不利益，否定其照顧權。本文主張擴大對家的定義，並以實際扶養作為認定免稅額的要件，以保障單身無子者的照顧權。

關鍵詞：單身歧視、性別歧視、扶養免稅額、家、照顧

壹、前言

貳、什麼是家？單身無子女性「做家庭」

（doing family）的法律（不）認可

參、只是做功德？以非父母身分照顧和

父母照顧／照顧父母之法律評價差異

肆、結論

* 作者感謝國立臺灣大學法律學研究所碩士班研究生黃品恩協助整理文獻資料及校對，經濟學研究所碩士班研究生蕭宇良協助處理「人力資料運用調查」統計以及搜集整理政府統計資料。

所謂女性若於夜間工作，則其因仍須操持家務及照顧子女，必然增加身體負荷之說法……加深對女性不應有之刻板印象……夜間工作與日常家務之雙重負擔，任何性別之勞工均可能有之，不限於女性勞工。又，前述說法，對單身或無家庭負擔之女性勞工，更屬毫不相關。¹

珍娜很適合『國土安全部部長』這份工作。因為要做這工作，就不能有生活。珍娜沒有家庭。很完美。她可以一天投入十九、二十個小時在這工作上。²

壹、前言

在宣告勞動基準法有關女性夜間工作禁止之規定違憲的司法院釋字第 807 號解釋中，大法官們首次公開表達其對單身女性勞工的看法：有工作、無家庭，因此夜間工作與家務勞動的雙重負擔與之無關。這讓人想起美國前總統歐巴馬在 2008 年提名單身無子的珍娜·那波里塔諾（Janet Napolitano）為國土安全部長時，前賓州州長艾德·倫德爾（Ed Rendell）稱讚珍娜很適任，因為她無家庭負擔，可以全心投入工作。³

許多單身職業女性有家庭生活、有家務要做，也承擔照顧親人的責任，卻被認為是沒有家庭、也沒有生活，甚或是工作狂，這種刻板印象是單身歧視（singlism）（對單身者的污名化、負面刻板印象化、邊緣化與歧視）的諸多表現之一。⁴在釋字第 807 號解釋中，大法官一邊駁斥性別刻板印象之不當，⁵一邊表達對單身女性的

刻板印象，委實諷刺。單身無子女性也遭受另一種污名，常被認為是「搭便車」的自私不負責任公民，她們只顧自己享受單身的自由，不生育子女貢獻社會，卻分享其他人辛苦養育小孩帶來的好處。二十餘年前，這種搭便車的污名甚至曾經成為提議課徵「單身稅」以因應少子化現象的理由。人口學者陳寬政認為，「少部分人堅持個人自由與抉擇而不生育也不肯領養

1 司法院釋字第 807 號解釋理由書，段碼 10。

2 這是美國前賓州州長艾德於 2008 年在州長會議中的閒聊評論。這段閒聊的評論因為麥克風開著而被其他人聽到。該評論的錄音在網路上公開後，招來許多批評。見 *Singles in Govt. Fight 'Spinster' Label*, ABC NEWS (Dec. 5, 2008, 4:06 AM), <https://abcnews.go.com/Politics/President44/story?id=6394768&page=1> (last visited Nov. 22, 2024).

3 紐約時報專欄作家 Gail Collins 於專欄中評論該發言。Gail Collins, *One Singular Sensation*, N.Y. TIMES, (Dec. 4, 2008), <https://www.nytimes.com/2008/12/04/opinion/04collins.html> (last visited Nov. 22, 2024). Bella DePaulo 表示，該專欄文是她所創的「單身歧視」（singlism）一詞首次在知名的非學術出版品中出現。見 Bella DePaulo, *Singlism, a Word I Coined, Is in the Dictionary*, PSYCHOLOGY TODAY, (Dec. 19, 2020) <https://www.psychologytoday.com/intl/blog/living-single/202012/singlism-word-i-coined-is-in-the-dictionary>. (last visited Nov. 22, 2024). 被提名時擔任亞利桑那州州長、並曾任該州檢察長的珍娜·那波里塔諾最後通過國會同意，成為第一位女性國土安全部部長。

4 BELLA DEPAULO, *SINGLE OUT: HOW SINGLES ARE STEREOTYPED, STIGMATIZED, AND IGNORED, AND STILL LIVE HAPPILY EVER AFTER* (2007).

5 大法官對性別刻板印象的批評，主要著眼於刻板印象作為本質主義的其中一種型態：將部分女性等同於全體女性（涵蓋過廣），並且也認為其未能包含承擔家務勞動的其他性別勞工（涵蓋過窄）。然而，這種論證正是性別刻板印象理論的常見盲點所在。確實，並非所有的女性勞工都承擔第二輪班（the second shift）、過著肩負工作與家庭雙重負擔的日子（the double day），但家務勞動不成比例地由女性承擔是現實存在的性別不平等。由於性別刻板印象理論經常強調對不符合刻板印象者的不利（正如大法官在本號解釋中的論證），「符合」性別刻板印象的不平等現實就在此種反對性別刻板印象的論證中消失了。

子女……是典型搭便車的行為」，這些人的賦稅低、兵役由別人的孩子來承擔，老年的照顧也有別人的子女支付，從社會取得許多好處卻不肯養育以貢獻社會，因此應該向「年滿四十而未有親生或領養子女」的人課徵「單身」稅。⁶他也與其他學者共同主張「以賦代役」，「用經濟手段進行道德勸說或誘發社會輿論」，以降低本人與配偶的免稅額、但提高子女免稅額的方式，降低有子家庭的應繳稅額、增加未生育者的應繳稅額以製造其所得損失感，來「溫和地提醒」無子者承擔社會責任的重要性。⁷

當年的單身稅提議在引發副總統呂秀蓮、女性立委、女性主義團體等群起抗議之後無疾而終，但是認為單身無子女性自私不承擔社會與家庭責任的偏見依然常在。而且，不只在台灣，同樣面臨少子化現象的南韓與日本，也都在催生的脈絡下出現課徵單身稅的提議，引發批評。⁸單身稅的提議雖然沒有赤裸裸地針對女性，但引發的抗議大多針對其構成對不婚不生女性的歧視。這不是女性「被迫害妄想症」使然，也不盡然是因為漠視單身無子男性的處境，⁹毋寧說是在性別化的婚育體制下，以課稅來催生的形式上性別中立政策對「未盡婚育義務」的單身無子女性造成象徵性的污名懲罰以及相對的財產上不利利益，導致不對稱的性別效果。¹⁰

工作狂也好，單身貴族也好，單身無子女性都被當成沒為社會再生產（social reproduction）貢獻一己之「女力」的便車族，無家庭負擔地享受單身紅利。這個

被建構的形象與現實之間存在巨大的差距。雖然單身稅沒有真的施行，但是單身者早就承擔了廣義的單身稅（singles tax）或一般所稱的單身懲罰（singles penalty），亦即單身者¹¹在經濟上所承擔的不利益。相較於有子家庭，單身者在包括居住、食物、交通、保險等方面承擔較高的支出，因為各種社會生活支出的設

- 6 陳寬政，取之於社會，還之於社會：「單身」稅的構想來源，臺灣社會學會通訊，48期，2003年1月，22頁。
- 7 劉一龍、陳寬政、楊靜利，鼓勵生育與所得稅免稅額調整，臺灣社會福利學刊，4期，2003年11月，53-79頁。其主張，以不影響總稅收為條件，降低本人與配偶的免稅額，提高子女的免稅額。依據其估算，將單身的免稅額調降至25,906元，夫妻調降為99,908元，夫妻加一子女為210,908元、加二子女為321,908元、加三子女為432,908元、加四子女為543,908元。
- 8 Jeyup S. Kwaak, *Korean Officials Under Fire After Mentioning a Tax on Being Single*, 13 WSJ (2014), <https://www.wsj.com/articles/BL-KRTB-6933>; Shigenori Matsui, *SEX, SEXUALITY, AND THE CONSTITUTION: ENSHRINING THE RIGHT TO SEXUAL AUTONOMY IN JAPAN*, 286-287 (2023). 再者，不只東亞，歐美國家也有類似的提議。例如，人口學家 Paul Morland 提議英國的人口政策應該側重生育自己的人口（grow our own）而非移民，其方案之一是讓沒有生育子女的人負擔較多稅。Paul Morland, *Should We Tax the Childless?*, THE SUNDAY TIMES (July 3, 2022), <https://www.thetimes.com/uk/healthcare/article/should-we-tax-the-childless-j7h9c297r> (last visited Nov. 22, 2024). 該文發表之後隨即迎來激烈的辯論批評。
- 9 在台灣的單身稅爭議中，人口學者楊靜利認為，單身稅提議並未限定單身女性，卻在媒體上被呈現為女性問題，是不是有被迫害妄想症而以為只有單身女性才會被課稅？她認為，也應該留意到未婚或沒有生育子女、處於社會底層的「可憐男士」。見楊靜利，有關「單身稅」報導的一些感想，臺灣社會學會通訊，48期，2003年1月，23頁。
- 10 雖然符合該條件的男性也會成為課稅對象、遭受財產上的不利益，但是有兩點不同。首先，在婚育母職預設下，單身無子男性所遭受的污名不如單身無子女性。其次，單身無子男性的平均收入比單身無子女性高（見註21），因此被課單身稅的影響也不同。
- 11 在此脈絡下所稱的單身者，通常廣義地包含獨居者（solo living）。

計讓有子家庭的平均支出較低，使得單身生活實質上成為單身「貴」族。以有相關統計的國家為例，2024 年英國的單身稅可以高達一萬兩千英鎊；¹² 同年的統計顯示美國的房租單身稅平均高達七千美金。¹³ 法學者 Michael C. Pollack 就以「歸總」（lumping）為例，說明法律與社會上的社會和法律如何將友善家庭生活的成本外部化讓單身者承擔，卻用經濟上的效率來合理化這種歧視。¹⁴ 再者，由於稅制上的夫妻得合併計算、扶養子女等婚育租稅優惠，已婚有子家庭（特別是丈夫所得高、妻子所得低或無所得的男主外女主內家庭）經常享受優惠。在與我國同有婚姻合併申報制度的美國，女性主義稅法研究便指出，相較於有些已婚者享受婚姻紅利，單身者從未能享有單身紅利，而且女同志婚姻也未能倖免於此；¹⁵ 多數已婚者享受婚姻紅利，但單身者可能遭受單身懲罰（可能比有相同收入的已婚家庭多納稅高達 40%）；¹⁶ 有數百萬的成年單身無子者因租稅而陷於貧窮（或更貧窮），因為扣除額的設定預設是不讓有子家庭因租稅負擔陷於貧窮，沒有給單身無子者這樣的保障。¹⁷

由於嚴重的資料不平等（data inequality），台灣的單身者處境被隱形化而難以看見。¹⁸ 例如，尚未有研究計算單身生活所承擔的廣義單身稅。而就狹義的租稅負擔來說，雖然稅法學者柯格鐘已經指出婚姻懲罰與獎勵婚姻並存的狀況，¹⁹ 但仍無實證研究檢驗台灣單身無子家庭的租稅負擔是否相對較沉重。不過，我們

不難從生活中得知消費上單身歧視的存在，例如大份量較便宜、單人用餐加價、不收單人客、單人用餐被要求併桌或換座等常見經驗，也很容易從優惠婚育的租稅政策推論其對單身者的不利（但有階級差

- 12 Mabel Banfield-Nwachi, *The solo penalty, from rent to holidays: 'Being single is costing me £12,000 extra a year'*, THE GUARDIAN (Oct. 5, 2024), <https://www.theguardian.com/money/2024/oct/05/the-solo-penalty-from-rent-to-holidays-being-single-is-costing-me-12000-extra-a-year> (last visited Nov. 22, 2024).
- 13 Mike Winters, *"Living alone comes with a 'singles tax' — here's how much it can cost you,"* CNBC (Feb. 14, 2024), <https://www.cnbc.com/2024/02/14/living-alone-comes-with-a-singles-tax-how-much-it-can-cost.html>.
- 14 Michael C. Pollack, *Lumping, Fairness, and Single People*, 2020 U. CHI. L. REV. Online 27 (2020), <https://larc.cardozo.yu.edu/faculty-articles/519>.
- 15 Lily Khang, *One is the Loneliest Number: The Single Taxpayer in a Joint Return World*, 61 HASTINGS L.J. 651 (2010); Lily Khang, *The Not-So-Merry Wives of Windsor: The Taxation of Women in Same-Sex Marriages*, 101 CORNELL L. REV. 325, 325-383 (2016), <https://doi.org/10.2139/ssrn.2481990>. 值得注意的是，Lily Khang 區分單身懲罰（singles penalty）和單人單身者的懲罰（single person's penalty），前者乃指沒有結婚的伴侶相較於已婚伴侶可能在租稅上受到懲罰或紅利，後者則指單人的單身者所受到的租稅懲罰。
- 16 DOROTHY BROWN, *THE WHITENESS OF WEALTH* (2021).
- 17 Chuck Marr & Yixuan Huang, *Childless Adults Are Lone Group Taxed Into Poverty*, CBPP (Mar. 2, 2020), <https://www.cbpp.org/research/childless-adults-are-lone-group-taxed-into-poverty> (last accessed Nov. 22, 2024).
- 18 一般經常將資料不平等界定為資料的近用、控制與利益分配之不平等。Agnelina Fisher & Thomas Streinz 則將之定義為決定將哪些現象以何種方式資料化，分配、控制與利用資料的權力不平等，例如「資料匱乏」（data desert），也就是現象沒有被資料化、或者已被資料化但難以取得。見 Fisher, Angelina & Streinz, Thomas, *Confronting Data Inequality*, 60(3) COLUMBIA J. OF TRANSNATIONAL L. 829-956 (2022), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3825724. 我國有關單身者的資料不平等現象之一，是政府相關調查統計上很少同時採用性別、婚姻與親職狀態的指標。
- 19 柯格鐘，論婚姻平權釋憲案之法理意義與對我國稅捐法制的影響：以德國法及德國聯邦憲法法院有關判決作為比較，國立臺灣大學法學論叢，47 卷特刊，2018 年 11 月，1417-1512 頁。

異)。²⁰ 而且，雖然廣義的單身稅看似不分性別，但是單身女性相對較不利，因為其收入較低。就平均收入而言，台灣單身無子女性的收入低於單身無子男性，更遠低於享有婚育溢酬 (marriage premium) 的已婚有子男性。²¹

單身無子女性不只實質上負擔了廣義的單身稅，其照顧付出與需求更被隱形化且未得到適當的評價和支持，例如在職場友善家庭制度中只有七天家庭照顧假可請、父母則有育嬰假和家庭照顧假。同樣因為台灣的資料不平等的緣故，單身無子女性對社會再生產的參與、家務與照顧負擔狀況的實證資料與研究相對缺乏，但仍有證據指出她們在職場上相較於已婚者承擔較多工作與工時、²² 主管考量有子者的家庭負擔而將沉重工作交給「生活好像只有工作而已」的單身女性、²³ 與父母同住的單身女性承擔較多照顧工作甚至未就業、²⁴ 無子女者的照顧勞動在職場上隱形而不易見的現象。²⁵ 在訴訟案件中也可見單身無子女性參與育兒的身影，例如在其兄弟的離婚後子女親權訴訟中，因為協助照顧姪子女成為其家屬照顧系統的一部分，以及在扶養免稅額的案件中，主張自己照顧兄弟姐妹的小孩構成扶養，可以申報扶養免稅額。這兩種情況都是單身無子女性的育兒照顧（也可能是作為手足情誼的一部分），當此照顧獲得承認時，前者可能有助於其兄弟姐妹的親權訴訟（使其兄弟姐妹成為較符合子女利益的一方），後者則可能讓單身無子女性本人享有免稅利益。

對於單身無子女性來說，其照顧權 (the right to care) 往往因為單身與無子而受到忽視或邊緣化。雖然在台灣的照顧相關研究中很少使用照顧權此一概念，²⁶ 但權利取徑的照顧觀主張，承認照顧作為人權可以將既存的照顧不平等秩序轉變為保障人人皆應享有的權利體制，也

- 20 Saadia van Winkle & Jhumpa Bhattacharya, *U.S. Tax Code Disadvantages Single Women, Married Black Couples and Gay Couples the Most. Here's How*, Ms. MAGAZINE (Apr. 10, 2023), <https://msmagazine.com/2023/04/10/single-women-taxes/>. 這個分析指出美國稅法對單身女性、單身黑女人、已婚黑人伴侶與同志伴侶較為不利。雖然該文是討論美國，但單身女性收入較低且無婚姻優惠的處境與台灣類似。
- 21 依據對中央研究院人文社會科學研究中心調查研究專題中心之「學術調查研究資料庫」的「人力運用調查」資料統計結果，全職工作的單身無子女性與單身無子男性間的實質薪資差距在 2015 年間實質薪資的差異為 2,520 元，2022 年為 3,034 元，差距擴大。全職工作的單身無子女性與已婚有子男性在 2015 年間實質薪資的差異為 16,499 元，2022 年為 12,607 元，差距縮小。
- 22 例如一個有關民間社福組織的社工員勞動狀況研究指出，在多為女性的社工員中，單身者的每日工時高於已婚者的情況。鄭怡世、鍾文鏐，不友善的勞動處境、不確定的勞動感受：臺灣民間社會福利組織社工員勞動現況之探究，當代社會工作學刊，6 期，2014 年 9 月，86-123 頁。
- 23 王麗容，性別平等政策對於生育率影響之跨國研究，2014 年 12 月，108-109 頁，<https://ebp.ndc.gov.tw/wp-content/uploads/2024/04/性別平等政策對於生育率影響之跨國研究.pdf>。
- 24 劉千嘉，與父母同住的兒「女」們：與父母同住的成年女性的照顧協力分析，人口學刊，62 期，2021 年 6 月，139-195 頁；楊靜利、黃子珊、翁康容，中年單身者的個人特徵、家庭關係與社會參與，人口學刊，66 期，2023 年 6 月，75-128 頁。
- 25 王維邦、郭貞蘭、巫麗雪、陳語婕，人社領域學術研究者的職家平衡調查：上台、前台與後台的生命點滴，多聲部島嶼，40 期，2023 年 4 月，32 頁，<https://www.hss.ntu.edu.tw/hssfiles/code/6a4c4d79-b390-4d35-8b1f-0fc71c9efa18>。
- 26 僅有極少數學者使用照顧權此一概念，例如王增勇明確主張應將照顧家人與被家人照顧視為基本人權，而使得照顧者免於匱乏的權利，稱為照顧者權利 (doulia rights)。見王增勇，家庭照顧者做為一種改革長期照顧的社會運動，臺灣社會研究季刊，85 期，2011 年 12 月，397-414 頁。該文並未引用出

有相關國際人權法的規範基礎可為依據（例如兒童權利公約（the Convention on the Rights of the Child）、障礙者權利公約（the Convention on the Rights of Persons with Disabilities）的相關規定），而照顧權也一般被定義為包含三個面向的權利：給予照顧的權利（providing care, the right to care）、接受照顧的權利（receiving care, the right to be cared for）與自我照顧的權利（self-care, the right to take care of oneself）。²⁷ 拉丁美洲可說是國際上照顧權發展的重要區域，不只美洲國家聯盟（the Organization of American States）與跨美女性委員會（the Inter-American Commission of Women）提出照顧的模範法典（Inter-American Model Law on Care），美洲人權法院正在審理阿根廷所提出界定照顧權內涵與相應國家義務的案件，²⁸ 西班牙更有推動照顧權的組織在報告中明確提到單身女性（無子或無配偶）被認為適合照顧老人、單身女兒被認為可以確保老年照顧的現象。在台灣，研究已指出「養兒防老」的觀念已日漸鬆動，單身同住的女兒或也被認為是負責照顧的最佳人選之一，並且其付出往往在孝順無私等道德光環下不受重視。²⁹ 然而，研究討論在論及單身女性時，多著重的是其對父母長輩的照顧，而較未留意其以「非父母」（non-parent）的身分對小孩的照顧。而且，單身無子女性不只對於他人的照顧未獲重視，其本身被照顧的需求也面臨困境，³⁰ 照顧自己的需求更是在「有工作、無生活」的刻板印

象下不受重視。

關係女性主義法學者 Robin West 主張應承認作為積極權利的照顧者權（doulia

處，但可能是使用 Eva Feder Kittay 所提出的 doulia 原則（支持照顧者以讓照顧者可以進行照顧）。朱貽莊、陶屏、陳玉芬對長照政策的研究則明確地使用照顧權一詞，並引用 Knijn & Kremer 對照顧權的定義，分為「給予照顧時間的權利」（the right to time for care）和「接受照顧的權利」（the right to receive care）。見朱貽莊、陶屏、陳玉芬，從跨國經驗看臺灣長期照顧政策中的照顧權，社區發展季刊，138 期，2012 年 6 月，263-278 頁。前述研究皆只提到提供照顧與被照顧的兩個面向，沒有提到自我照顧的第三個面向。

27 Laura Pautassi, *The Right to Care: From Recognition to Its Effective Exercise*, Friedrich Ebert Foundation in Mexico (2023), <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/mexiko/20270.pdf>.

28 阿根廷於 2023 年依據美洲人權公約（American Convention on Human Rights）第 64（1）條及美洲人權法院程序規則（the Rules of Procedure of the I/A Court H.R.）第 70 條和第 71 條的規定，向美洲人權法院（Inter-American Court of Human Rights）提交對其做成公約諮詢意見（advisory opinion）的聲請，希望法院對照顧權界定其內容、範圍與相應的國家義務。阿根廷的請求獲得諸多團體的響應，紛紛遞交相關的觀察意見。阿根廷所提出的聲請書中明確指出照顧的必要性，照顧是一種工作，也是一種權利，其作為權利應該包含三個面向：提供照顧、接受照顧與自我照顧，並且特別著重照顧的性別不平等：女性不成比例地承擔有償與無償的照顧工作，而雖然美洲與國際人權文件可導出照顧權，但仍欠缺明確的定義、範圍與標準。在其有關照顧權與反歧視的闡述中，聲請書提到了有關婚姻地位的不平等，但其著重的是已婚女性承擔較多的無償照顧工作。阿根廷的聲請書內容，見 https://climatecasechart.com/wp-content/uploads/non-us-case-documents/2023/20231203_18528_na.pdf.

29 劉千嘉，同註 24。該研究使用 2010 年人口及住宅普查資料並配合 11 個質性訪談，指出在父母需照顧的時候，以兒女共同生活為多數的居住安排，女兒較可能成為主要的照顧者，而已婚女兒因娘家的資源優勢而能與父母同住、未婚或喪偶的女兒在沒有夫家壓力的狀況下，是家族裡履行照顧責任的最佳人選，而且由於未婚的兒子背負家族期望與養家壓力，家庭會傾向於讓未婚的女兒擔負照顧工作。

30 趙彥寧的研究便指出單身無子的老 T 所面臨的醫療困境，包括沒有特定親屬代為行使醫療同意權的狀況。見趙彥寧，老 T 搬家：全球化狀態下的酷兒文化公民身分初探，臺灣社會研究季刊，57 期，2005 年 3 月，41-85 頁。在 2016 年公布、2019 年實施的病人自主權利法允許指定醫療委任代理人之後，醫療同意權的困境有無改善，還有待進一步的研究發掘。

right 或 a right to doulia)。³¹這也是照顧權中最受重視的兩側面（提供照顧與被照顧）之一。本文藉由兩個單身無子女性主張其以姑姑身分參與養育姪子女的貢獻應獲得稅法上扶養免稅額承認的案件，³²探討照顧者權的單身性別歧視之一側面，並從女性主義心理學家 Bella DePaulo 所倡議的單身中心觀點（singles-centered perspective）³³出發思考照顧者權的法律

內涵。³⁴這兩位當事人分別在高科技公司擔任法務長（洪法務長）以及任職大型法律事務所律師（張律師），皆為高收入的法律專業女性。經驗證據間接顯示女性以姑姑身分的照顧可能多於以阿姨身分的照顧，³⁵而張律師與洪法務長都積極參與照顧兄弟的子女，是媒體上所稱的「單身姑姑」，³⁶也是作家 Melanie Notkin 所稱的 PANK（Professional Aunt No Kids）。³⁷

31 Robin West, *The Right to Care*, in *THE SUBJECT OF CARE: FEMINIST PERSPECTIVES ON DEPENDENCY* 88–114 (Eva Feder Kittay & Ellen K. Feder eds., 2003).

32 雖然本文以單身無子女性的案件為研究對象，但當然不是只有單身無子女性會因養育兄弟姐妹的子女而申報扶養免稅額。不過，相較於已婚有子者通常會一併申報自己的小孩扶養免稅額，單身無子女性沒有自己的子女可以申報扶養免稅額。

33 相較於伴侶中心觀點將單身視為一種缺陷，單身中心觀點認為單身可以是正面實踐生活的方式。Bella DePaulo, *Single and Flourishing: Transcending the Deficit Narratives of Single Life*, 15 J. FAM. THEORY & REV. 389 (2023).

34 此外，我們也可以另從單身無子女性被扶養照顧的案件來探討其被照顧權在稅法上的待遇。例如，曾有一位納稅義務人申報扶養單身姑姑的免稅額，但扶養父親之兄弟姐妹要件較為嚴格，遭國稅局否准，且訴願及訴訟皆失敗（臺中高等行政法院 97 年度簡字第 17 號判決、臺中高等行政法院 98 年度簡字第 81 號判決、最高行政法院 97 年度裁字第 3274 號裁定）。此議題留待將來另為文探討。

35 雖然男性或女性都有可能參與照顧兄弟姐妹小孩的人，單身無子女性照顧兄弟姐妹的小孩可以是以姑姑（照顧兄弟的小孩）或阿姨（照顧姐妹的小孩）之身分，不過跨國比較研究已指出女性（姑姑）相較於男性（叔舅）較高的照顧參與、父系社會中女性較參與父系家庭育兒照顧的現象。Mamta Saxena, *Aunt Care*, in *ENCYCLOPEDIA OF EVOLUTIONARY PSYCHOLOGICAL SCIENCE* (T.K. Shackelford & V.A. Weekes-Shackelford eds., 2021). 而且，依據內政部 2022 年的兒童及少年生活狀況調查報告，學齡前兒童「與父母雙方、祖父母方及其他親屬同住」的佔 14.9%，這類的狀況父母親給主要照顧者親屬費用的比例為 59.7%（僅約低於與父母同住者，與父母雙方及祖父母同住者有給親屬費用的比例為 49.5%）在此所指的其他親屬包括父親的兄弟姐妹或母親的兄弟姐妹。由於該調查報告沒有另外就「其他親屬」加以分類統計，因此無法區分同住者是姑姑或阿姨、舅舅或叔伯。學齡兒童的主要照顧者則有區分「父親的兄弟姐妹」和「母親的兄弟姐妹」，其中「父親的兄弟姐妹」佔 2.5%，略多於「母親的兄弟姐妹」（1.9%）。衛生福利部，兒童篇，中華民國 111 年兒童及少年生活狀況調查報告，2023 年，126 頁。

36 由於單身率的提升，近些年來的媒體報導不乏對單身無子女性的相關討論與建議，特別是其遺產處理與理財規劃問題。有趣的是，即便單身無子女性可能是姑姑或阿姨的身分，媒體報導上卻經常強調「姑姑」的身分，並以「單身姑姑」稱之。例如，經濟日報便有一系列的「單身姑姑奮鬥記」報導。前述報導為什麼不也同時說「單身阿姨」（姐妹與姐妹的子女之間的關係）呢？除了「阿姨」此一稱謂可用來泛稱無親屬關係女性的歧義性之外，強調「單身姑姑」的可能原因之一是父系家庭的運作結果。在父系家庭關係的運作下，同時具有「姑姑」與「阿姨」的身分的單身女性可能自認仍屬於父系家庭中的一份子，或者在父系家庭活動中（例如年節聚會）以姑姑身分與姪子女之間的往來互動可能大於以阿姨身分和甥與甥女互動。而且，姑姑通常與姪子女同姓，而阿姨則通常與甥與甥女不同姓，因此也可能由於「同姓之間比較親」的想法影響家庭互動關係。這些推測有待進一步的經驗研究考察來證實。

37 Melanie Notkin 所稱的 PANK 所照顧的對象不限於親人的子女，該詞泛指所有沒有自己的小孩但是積極當兄弟姐妹或朋友小孩的姑姨之高教育高收入女性。她在 2008 年打造 PANK 一詞來為受高等教育高收入並參與照顧親人朋友小孩照顧的這群女性命名，並倡議正面積極看待這種另類的照顧實踐與生活方式，反對單身無子女性的污名，主張這些疼愛並照顧親友小孩的女人是另類母親（other mothers）。她創辦了 Savvy Auntie 網站（<http://savvyauntie.com/defaulthome.aspx>）與 Dear Savvy Auntie 的線上論壇，並著有 MELANIE NOTKIN, *SAVVY AUNTIE: THE ULTIMATE GUIDE FOR COOL AUNTS, GREAT-AUNTS, GODMOTHERS, AND ALL WOMEN WHO LOVE KIDS* (2011) 及 *OTHERHOOD: MODERN WOMEN FINDING A NEW KIND OF HAPPINESS* (2014) 等通俗書籍。她的 PANK 倡議獲得不少媒體報導，包括台灣媒體的轉譯。田孟心將 Panks 翻譯為「潘克族」。見田孟心，「沒有孩子的阿姨／姑姑」如何成為新世代女性的目標？，獨立評論，<https://opinion.cw.com.tw/blog/profile/441/article/12105>（最後瀏覽日：2024 年 11 月 22 日）。這可說是 Bella DePaulo 所發起推動的反單身歧視倡議運動中，專門以單身無子女性的照顧付出為對象的倡議。

關於 PANK，已有一些社會學研究指出她們既在由父母與子女所組成的家庭之內、又在其之外的「參與觀察者」（involved observer）角色，³⁸ 以及她們因為與父母不同，在實踐家庭責任時同時有意識地協商家庭界限，在有些情況下以「不做」、「不涉入」、「不說」、「不問」來進行「照顧的背景活動」（background practice of caring），透過「積極的不做」（active non-doing）來避免逾越阿姨應有的角色分際，用這種方式來「當阿姨」（doing aunthood）。³⁹ 然而，相關的法學研究仍是有待發展的領域。PANK 是單身無子女性之中的階級優勢者，因此她們的處境與經驗無法代表階級弱勢者。不過，PANK（尤其是本案中的法律專業女性）擁有以訴訟主張權利的優勢社會資本，張律師與洪法務長的案件正可讓我們看到，即便是擁有如此優勢的單身無子女性，都無法使其照顧勞動獲得稅法上的承認。而且，即便她們較可承受相對「輕微」的財產上的不利益，因為財產不利益（無法享有扶養免稅額）所遭受的象徵不利益（家庭認同被否定）並不輕微，更有助於我們理解單身性別歧視兼具物質與象徵雙重層面的意義。

張律師與洪法務長都為其照顧父母及未成年姪子女申報扶養免稅額，主張其適用所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 1 目（直系尊親屬）及第 4 目（符合民法第 1114 條第 4 款及第 1123 條之親屬或家屬）的受扶養親屬規定。國稅局允准她們所申報的扶養父母免稅額，但以不符合第 4 目規

定為由否准姪子女部分之免稅額。張律師與洪法務長的綜合所得總額不同（分別為兩千一百多萬及一千四百萬餘元），不過她們因不得認列姪子女扶養免稅額而被補徵的應納稅額相近，皆為十萬餘元。⁴⁰ 她們都在訴願失敗之後提起訴訟救濟。張律師在一審敗訴⁴¹ 後未再上訴。洪法務長則在數次訴訟失敗之後，聲請裁判憲法審查未獲受理。⁴²

國稅局否准理由是，張律師與洪法務長皆未與姪子女以永久共同生活之目的同居於一家，不符合民法對家的定義；其姪

38 May, V. & Lahad, K., *The Involved Observer: A Simmelian Analysis of the Boundary Work of Aunthood*, *SOCIOLOGY*, 53(1), 3-18 (2019).

39 Lahad, K. & May, V., *Holding Back and Hidden Family Displays: Reflections on Aunthood as a Morally Charged Category*, *CURRENT SOCIOLOGY*, 69(7), 1002-1017 (2021).

40 洪法務長連續數年針對不同年度的免稅額提起訴訟救濟敗訴，包括：臺灣臺中地方法院 107 年度稅簡字第 21 號判決敗訴，臺中高等行政法院 108 年度簡上字第 1 號裁定駁回；臺灣臺中地方法院 108 年度稅簡字第 10 號判決敗訴，臺中高等行政法院 109 年度簡上字第 3 號裁定駁回；臺灣臺中地方法院 109 年度稅簡字第 16 號判決敗訴，臺灣臺中地方法院 110 年度簡上字第 9 號裁定駁回；臺灣臺中地方法院 110 年度稅簡字第 15 號行政訴訟判決（司法裁判書系統判定為不公開案件），臺中高等行政法院 111 年度簡上字第 18 號裁定駁回，憲法法庭 112 年審裁字第 1004 號裁定不受理。所有案件之訴訟代理人均為同一位律師，每年度被補徵之稅額約為十萬多至十二萬多元之間。在此所指之綜合所得總額與補徵稅額為其聲請憲法審查之臺中高等行政法院 111 年度簡上字第 18 號裁定所認定之金額。

41 臺灣臺中地方法院 102 年簡字第 101 號判決。本判決中所述「外甥子女」應為「姪子女」之誤。

42 由於洪法務長的所有扶養免稅額訴訟之案件主要不同之處在於每年度的收入與補徵金額，基本事實、法律主張與國稅局與法院的見解差異不大，因此關於她的案件之討論及於所有訴訟，不限於其最終提起憲法裁判審查的案件。此「八連敗」的案件引起媒體的關注。見壹蘋新聞網（10/14/2022），年收千萬被補稅 10 萬 竹科法務長砸 200 萬打官司卻 8 連敗，<https://tw.nextapple.com/finance/20221014/0183887600D621E0B0A0D3198CA7FCA9>（最後瀏覽日：2024 年 11 月 22 日）。

子女的優先扶養義務人為其父母（亦即當事人之兄弟）且實際由其扶養，姑姑的扶養義務順位較低，不得由其申報扶養免稅額，以免造成納稅不公。兩位當事人挑戰了法律上對家的定義，也都主張她們對姪子女的照顧該當於稅法上的扶養、質疑民法與所得稅法上扶養義務的同一性，並駁斥選擇性由高所得者申報扶養免稅額來逃稅的指控。以上三點主張都不為採納國稅局見解的法院接受。以下，我分別由家與扶養的定義兩個面向討論單身無子女女性照顧對於法律上婚育預設的挑戰，比較申報扶養父母與子女和扶養姪子女的差異，並檢討納稅不公的政策批評，以探討單身無子女女性的照顧者權在稅法上的意義。

貳、什麼是家？單身無子女女性「做家庭」（doing family）的法律（不）認可

許多單身無子女的女性因為工作或其他原因選擇獨居，但透過密切往來聯繫維持與沒有同住的家人之間的關係，以這種方式來「做家庭」。⁴³張律師與洪法務長就是這樣的女性。張律師的工作在台北，平時在台北居住，戶籍設在南投，父母與兄弟全家共同居住並設籍在南投。洪法務長在新竹工作，平時居住且設籍在苗栗，父母與兄弟和姪子女居住並設籍在台中。兩人工作非常忙碌，經常出差出國，但也經常返家與家人相聚。她們主張自己的家是和父母與兄弟姐妹及其子女所共同組成的家，雖然沒有每日一起生活在同一個住所，但是物理上的住所不同與彼此間的地

理距離並不妨礙家人間的緊密關係連結。

依據判決書所記載的原告主張事實，這兩位單身無子的法律專業女性所經營的家庭型態，有可能是類似於非共居或異居關係（Living-apart-together, LAT）或通勤家庭（commuter family）⁴⁴的家庭關係。LAT一詞乃指雙方選擇不結婚也不同居，以分開居住的方式經營共同生活的穩定親密伴侶關係。⁴⁵通勤家庭或通勤婚姻通常用來指涉配偶分居兩地的家庭空間對策，有一方在外地工作，另一方則與子女或其他家人住在一起，在外地工作的一方於假日等時間返家團聚。⁴⁶ LAT 與通勤家

43 「做家庭」通常指建立並維繫家庭關係，界定家庭成員與其適當行為和任務、劃定家庭界限的互動與活動。

44 在用來指稱夫妻關係時，也有時將通勤婚姻（commuter marriage）稱為週末（假日）夫妻。

45 因此，LAT並非分居的配偶關係或通勤婚姻（commuter marriage）。Cynthia Bowman的研究指出，在不少國家，官方紀錄上的單身有相當比例是LAT伴侶，選擇LAT的理由通常是尋求自主獨立（但並不排除其將來可能選擇同居或結婚），而不進入伴侶共居關係（coupledom）的女性多能在LAT關係中達到平等分工與經濟獨立，雖然她們並非有意識地以LAT形式來抗拒父權體制。她也主張，法律應該保障伴侶決定彼此關係型態的選擇、並重視對彼此的照顧，其方式是提供家庭關係的註冊制度，讓想要正式化其關係的LAT伴侶可以註冊，並且讓沒註冊家庭關係的LAT伴侶在能證明其關係的情況下也能夠得到相關權利的保障。但是，她也表示，如果美國的福利、健保與年金制度能夠改以「個人」，而非基於婚姻或家庭地位，那麼人們就更能自由地選擇其生活型態而不需要擔心經濟後果，見CYNTHIA B. BOWMAN, *LIVING APART TOGETHER: LEGAL PROTECTIONS FOR A NEW FORM OF FAMILY* (2020)。

46 有關通勤婚姻/家庭的研究多著重於探討在此種情況之下的關係維持、婚姻滿意度、通勤工作者（尤其是男性）的親職分擔與子女教養，以及此種家庭與單親家庭的類似性。沈秀華對於台商家庭的研究便將在台灣的台商妻子狀態稱為情境單身（situational single）。Shen, Hsiu-Hua, *Staying in Marriage across the Taiwan Strait: Gender, Migration, and Transnational Family, in WIVES, HUSBANDS, AND LOVERS: MARRIAGE AND SEXUALITY IN HONG KONG, TAIWAN, AND URBAN CHINA* (Davis, Deborah S. & Friedman, Sara L. eds., 2014)。

庭這兩種型態的共通點是雙方沒有日常性同住，但二者有重要差異：LAT 無婚姻關係、通勤家庭有婚姻關係；LAT 維持分別的住所且無主要住所，但通勤家庭有主要住所。

兩位當事人與家人的關係並非 LAT 所指的親密伴侶關係，當然也沒有通勤家庭的婚姻關係，但都具備分居兩地經營共同家庭生活的要素。或許因為要滿足法律要件（具有家長家屬關係且以永久共同生活之目的同居一家）的緣故，她們都強調自己的家是與父母兄弟姪子女共組的家庭，自己在工作之餘經常返家，經營家庭生活不受物理空間的限制，且認為這是當代社會常見的家庭型態。她們沒有主張自己是享受獨居生活的單身一人家庭（family of one），也沒有把自己分別的住所當成主要的家，此與 LAT 的定義有別。因此，她們所經營的家比較像是單身者與其他家人所組成的另類通勤家庭。在洪法務長的訴訟中，她一再主張自己不論從工作地（新竹）或住家（苗栗）搭高鐵到家人所在的南投只需 24 分鐘或 17 分鐘，地理距離並不妨礙經營共同生活；她也提出與姪子女共同出遊的照片、line 通訊、書信往來等資料，作為實質共同生活並密切往來、且有扶養照顧、已經建立永久共同生活一家人歸屬感之事實證明。例如，姪子女在親筆書信中表示，姑姑即便工作很忙、經常出差「不在家」，但有空就會「回家」。⁴⁷ 她以這些家的言說來證明家的認同。她並舉出在公司「家庭日」活動時帶姪子女參加的事實證明自己有公開表明家人的身

分，以及以家長身為姪子女安排補習並帶其參拜文昌廟的照顧實作。⁴⁸

張律師也同樣舉出自己在員工旅遊活動與接待客戶時會輪流帶姪子女參加的事實。她更表示，平時就培養與姪子女的感情，也考慮收養，目的是永久共同生活。她以感性的語言明確表達自己「只有一個家」，連結她的個人生命與其他單身女性朋友經驗，呈現單身專業女性的家庭實作與集體處境：

原告只有一個家—南投：原告因工作住台北、經常出差，但不表示原告的家在台北，台北就是一個工作晚上回家休息的地方，與我去國外出差時住宿飯店一樣，裡面除了家具之外什麼都沒有。這是原告如不用加班或出國就回南投家的原因。反而父母弟弟覺得原告奔波太累，但他們不知一個人長期孤單住在海外、台北的心情，只要能回家就會回家。台北的居所是為謀生方便而寄宿之地，沒有家庭溫暖及家人關照、陪伴和笑容。原告的家人都在南投所以到現在我的戶籍從不想遷出南投。事務所舉辦的活動，原告攜伴家人在事務所已是眾所周知，

47 包括八歲到十六歲的姪子女陳述：「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。」、「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。」、「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。」見臺中高等行政法院 108 年度簡上字第 1 號裁定。

48 臺灣臺中地方法院 108 年度稅簡字第 10 號判決。

父母弟弟每年會寄水果到事務所給原告同事表示感謝，而出國出差後通常會準備禮物，所以都會回家。這部分有整理照片提供。現在就算因工作需求必須到國外，原告還是認為南投才是家，弟弟經濟上有困難，原告當然會扶養姪女姪子，不僅是法律上義務，也是父母從小的教育，不管發生什麼事都應照顧家人。……原告周遭很多單身女子一樣有經濟能力，每個人幾乎是單身住台北，據我所知每個人對於中南部老家的雙親或弟妹的小孩也疼愛有加，對於有經濟困難者多伸出援手。⁴⁹

張律師的陳述挑戰了「單身女性不照顧、無家庭負擔」的單身歧視，也呈現了社會學家 Kris Marsh 在探討美國黑人中產階級單身獨居女性的研究中所稱的「情境性孤獨」（situational loneliness）（暫時性且情境性產生，而非持久慣習性的孤獨感）。⁵⁰而張律師與洪法務長也都以經常性的互動來經營家庭聯繫，並以在職場「攜伴參加」活動（特別是家庭日）來證明自己的做家庭不只是私下的互動，而且有公開表彰家庭關係的行為。

基於前述的家庭生活事實，她們挑戰了法律上對於「以永久共同生活之目的同居一家」的定義，主張現行法的定義應該與時俱進、反映當代社會生活的事實，包括網路通訊軟體與交通工具的便利性、職業調動差旅的需要、現代經濟生活方式與實際經濟活動的需要、海外工作的普遍性。洪法務長更明確表示，「所謂以永久共同生活為目的同居一家，並不是一種

須隨時隨地不可分離的束縛」；⁵¹家的關係運作雖然可能同時出現在同一時空，但不受限於時空的一致，是一種超越時空同一性的「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」。⁵²她認為，判斷重點應在於「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」，不應拘泥於就業地、就學地、就診地是否一致。⁵³她也主張，「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，……此時是否……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』？」⁵⁴雖然她的訴訟中沒有明確使用通勤家庭此一概念，但這個論證所類比的家庭型態正是通勤家庭。

兩位當事人要求法律與時俱進的主張與論證沒能為國稅局與法院所接受。在洪法務長的案件，法院認定她所提出來的照片、line 紀錄與書信只能證明他們感情甚篤，曾經「共同出遊、偶相互關心、

49 臺灣臺中地方法院 102 年簡字第 101 號判決。

50 KRIS MARSH, THE LOVE JONES COHORT: SINGLE AND LIVING ALONE IN THE BLACK MIDDLE CLASS, 89-90 (2023).

51 臺灣臺中地方法院 109 年度稅簡字第 16 號判決。

52 她主張：「『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，但並非是時空中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。」見臺中高等行政法院 108 年度簡上字第 1 號裁定。

53 臺中高等行政法院 111 年度簡上字第 18 號裁定。

54 臺中高等行政法院 108 年度簡上字第 1 號裁定。

致贈禮品之互動」⁵⁵或「共同出遊、相互關心互動頻繁」，⁵⁶而且從就學地與就診地來看，她的姪子女與父母同住、受父母照顧，即便姑姑常常關心，依常情不會因此想要改與姑姑永久共同生活，因此不符合家長家屬關係的要件。張律師則被認為是獨自一人在台北工作及生活，工作性質經常出國出差，顯然實際上沒有同居一家。⁵⁷稅務機關與司法否准她們的扶養免稅額申報，就等同於拒絕在法律上認可她們做家庭的實踐、家庭形構（family formation）與認同。她們與姪子女間所建立的穩定互動聯繫關係不被認定為法律上的永久共同生活，因為國家認定同居一家必須是物理上同居一處，即便不需要是同一戶籍。⁵⁸也值得注意的是，在此所涉及的家不只是她們與姪子女的關係，也包括與兄弟之間的關係，因為她們與姪子女的互動也是兄弟姐妹關係的一部分。

張律師的訴訟引用高雄高等行政法院90年度簡字第3829號判決，支持其「異地而居也能成一家」的主張。比較該判決，我們可以發現單身女性的內部差異與不同的法律待遇：相較於能夠固定每週返家的單身女性公務員，經常出差的單身高階專業女性的家庭認同較難獲得法律認可。此案發生於高雄縣市合併前，當事人是任職於中央健保局高屏分局的單身女性，居住並設籍在高雄市，而家人則居住並設籍在高雄縣。她申報所得稅時列報姪子女為扶養親屬，同樣遭國稅局否准認列，在訴願失敗後提起訴訟救濟，獲得勝訴。她主張自己例假日都與家人同住，同住時間占全

年的三分之一以上，每週回家之後回高雄「都帶五天份量的食物」，而且「基於生命共同體及親情之愛，一直以照顧家人為己任」，處理家庭重大事務並將小孩視如己出，扮演家長的角色。她也說，自己沒有結婚、戶籍地只有她一人，「不與家人共同生活，與誰共同生活」。國稅局認為她只有在假日回家，不符合同居一家共同生活的要件。高雄地院則認為她因工作關係而住在高雄市，但「衡諸原告未婚，假日均返回其原生家庭之生活情況，足認原告在所獨住之……住處並無家之關係存在，而其仍係與其……親人，成立具有永久共同生活之目的而同居之家的關係」。

張律師主張，高雄案與她的案件之差別僅在於地理距離：高雄之當事人離家近（高雄市與高雄縣）、可以常回家住，而她離家遠（台北與台中），但此地理空間的差異不應構成差別對待的理由。然而，兩案當事人的差別不只是離家遠近，還有工作型態的不同。高雄的單身女公務員的

55 臺中地方法院 108 年度稅簡字第 10 號判決。

56 臺中高等行政法院 111 年度簡上字第 18 號裁定。

57 臺灣臺中地方法院 102 年簡字第 101 號判決。

58 舊所得稅法施行細則第 21 條之 2 對於所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目的規定加以限縮，將家長家屬關係限縮為應有同一戶籍，司法院釋字第 415 號解釋認定該限制違反租稅法律主義，母法所稱之家長家屬關係應取決於「有無共同生活之客觀事實」。聲請個案為祖父母為留學海外的女兒在海外所生之孫女申報扶養免稅額。本案也有助於思考祖孫關係與姑姑關係的可能差別待遇。祖父母與孫子的關係和姑姑與姪子女的關係相同，都只能適用所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目的規定。如果本案是姑姑為留學海外的姪子女申報扶養免稅額，是否會獲得與祖孫關係類似的評價？

工作型態允許她固定每週返家，在家居住時間長；經常出國出差的律師／法務長難以固定每週末返家，也無法累積在家居住的長天數。物理上共居一家的認定方式不利於「通勤」的單身女性，而且更不利於工作有頻繁移動需求且長工時的工作型態。每週固定返家的單身女公務員透過訴訟救濟才獲得認可，而常出差長工時的單身女性法律專業工作者則連訴訟救濟都失敗。正如洪法務長就夫妻或父母一方經常出差或往返兩地家庭的類比，有婚姻或親子關係的通勤家庭，即便很少相處，還是被承認為家；投入時間心力關心彼此來經營關係的單身另類通勤家庭，卻無法獲得家的承認。這是重（婚姻親子）名分、輕（家庭關係）實作的結果。

現行民法對於家的定義規範在實務運作上無法回應社會上多元的家庭實態，造成單身女性家庭認可之差異，而且更根本的問題是家的規範定義。李立如認為，相較於婚姻家庭，民法上以永久共同生活為目的而同居一家的要件事實較重視功能性也較有彈性，可以用來保障婚姻家庭圖像之外的人們，並主張以共同生活的親密與相互扶持關係來定義家庭，承認憲法上的家庭權。⁵⁹但是，對於共同生活的認定也可能受限於以夫妻親子為中心的婚家（marital family）想像，造成歧視性的排除效果。單身無子女性的扶養免稅額案件便說明了進一步反思並重新定義家的重要性，包括不應使用婚家模板（template），因為如以家庭型態與婚家的類似性來檢視獲得承認的資格，那麼越偏離婚家家庭

的家庭（例如兩案當事人的另類通勤家庭），就越難得到認可。即便是親密伴侶關係的家庭，也難逃婚家預設的影響。美國的非婚法學（the jurisprudence of non-marriage）研究便指出，把非婚關係當成像是婚姻關係一樣來處理，反而造成不利。⁶⁰我國的大法官也曾在司法院釋字第647號解釋處理配偶間贈與免稅的婚姻租稅特權時，以異性婚姻模板來闡述其認為可擴大保障的對象為「主觀上具有如婚姻之共同生活意思，客觀上亦有共同生活事實之異性伴侶」；在司法院釋字第748號解釋處理同性伴侶的婚姻自由，更將婚姻定義為經營共同生活、具有親密性及排他性之永久結合關係。這兩號解釋都是以婚家模板要求擴大對家庭的保障，這是形式平等的反分類（anti-classification）審查模式下類似性檢驗（是否與異性婚姻相似）的操作結果，絕非以實質平等觀點對於家庭保障的批判性反省，其結果是鞏固了婚姻至上主義（marital supremacy）。

以永久共同生活之目的同居一家的定義以及家長家屬關係，是早該被揚棄的家庭定義。說永久，太沈重。即便是在婚家模式下，人們預期子女可能會離家，也知道婚姻有結束的可能，沒有永久可言，而

59 李立如，憲法解釋中的家庭圖像與其規範地位，國立臺灣大學法學論叢，48卷3期，2019年9月，985-994、1000-1007頁。

60 例如 Albertina Antognini 對於「非婚之伴侶從屬法律地位」（nonmarital coverture）指出，美國法院對於非婚伴侶在分手時的財產分割態度大致上依循已婚女性法律地位（coverture）的原則。Albertina Antognini, *Nonmarital Coverture*, 99 B.U. L. REV. 2139 (2019).

且永久的概念也通常被理解為長久穩定持續，並非天長地久。家長家屬關係，太階層。家庭成員比家長家屬關係更能表彰並形構相對平等的家庭內部關係，而家庭成員此一法律概念也已在我們的法律體系中存在數十年。⁶¹同居物理上的同一處所，不是所有家庭的空間策略，許多婚姻家庭早就是通勤家庭的模式，更不用說其他多元的家庭居住安排。單身無子女性的另類通勤家庭應該獲得法律上的承認，而且不應被以像是「丈夫外出工作、每週返家」的通勤模式來審核其作為家的資格。LAT的關係則因為欠缺同居與婚姻要素的緣故，對家庭定義形成更大的挑戰。假設這兩位單身法律專業女性認為自己的住所為家之所在，形成一種異地而居但經營共同生活、且不以父母兄弟姪子女家為主要住所的關係，有時是她們到父母兄弟姪子女的住所生活，有時是父母兄弟姪子女到她們的住所生活，此種類似LAT的「分居但共同生活」的空間安排，也是一種做家庭的方式，應該透過解釋或修法來承認這樣的家。

參、只是做功德？以非父母身分照顧和父母照顧／照顧父母之法律評價差異

應該賦予單身另類通勤家庭（或LAT家庭）法律承認的主張，不必然導出國家應該以准許認列此種姪子女扶養免稅額來保障之。多元的做家庭方式可能涉及不同的法領域與法律議題，可以有多元的法律承認與法律對策，例如現行勞動法提供照

顧家庭成員的家庭照顧假或調整工時，也是一種承認方式。除了是否該當家的定義之外，兩位單身女性專業法律人的扶養免稅額案件的另一個主要爭點是民法與稅法的扶養義務規範之適用問題。國稅局與歷審法院皆認為，依據司法院釋字第415號解釋，所得稅法上的扶養免稅額規定的目的在於促使扶養義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務，因此民法與稅法的扶養義務相連結，納稅義務人要申報所得稅法第17條第1項第1款第4目的扶養免稅額必須符合三個條件：（一）受扶養者為親屬或家屬；（二）民法上扶養義務順位在先之人因負擔扶養義務而無法維持自己生活，因而由次順位之納稅義務人負擔扶養義務，不得任意轉換扶養義務；（三）受扶養人確實受其扶養。

張律師與洪法務長的扶養免稅額申報都未能通過三要件審查，而且每個要件都不符合，包括姪子女並非家屬、父母（前順位之扶養義務人）有扶養能力、受扶養人未確實受其扶養。在洪法務長的案件中，法院並特別強調任意報列受扶養人有導致國家稅收短少的風險，形成納稅不公，而且當事人是高所得者，因累進稅率的緣故而有降低應納稅額的實益。由非父

61 例如1998年制定實施的家庭暴力防治法即將家庭暴力界定為家庭成員間的暴力，2000年修正社會救助法新增對低收入及中低收入戶家庭成員的學雜費減免，2002年施行的兩性工作平等法（已更名為性別平等工作法）提供照顧家庭成員的家庭照顧假，2007年修正身心障礙者權益保障法對身心障礙者之家庭成員違反保護義務者課以行政罰，2015年修正勞動基準法允許勞工因照顧家庭成員之需要調整工時。

母的納稅人申報扶養免稅額遭否准的情況早已受到注意。舊所得稅法施行細則有關扶養免稅額限同一戶籍的規定被認為是為了防堵高所得者規避稅賦（例如申報扶養本人與配偶的兄弟姐妹之未成年子女子女），⁶² 稅法學者葛克昌更指出在司法院釋字第 415 號解釋取消同一戶籍的限制之後這類案件大增，增加訟源；⁶³ 國稅局公開提醒申報姪甥子女的扶養免稅額要避免觸法遭罰，⁶⁴ 將之列為最常見的報稅錯誤案例；⁶⁵ 媒體還將之列為「六大補稅地雷」之一，表示此類案件多不可數，而且訴訟都敗訴。⁶⁶ 兩個單身女性的案件正是踩地雷的「訟源」案件，她們從一開始就站在被當成逃漏稅嫌疑者、麻煩製造者位置的不利起跑點。以下藉由扶養義務順位、次順位扶養義務人的照顧之法律評價，以及納稅公平等三個爭點的討論，來探討單身無子女性照顧者權。

首先，稅法的扶養免稅額認定是否應該依據民法的扶養義務順位，並僅限在前順位的扶養義務人無扶養能力時，才能由次順位義務人盡扶養義務？這是兩造爭辯的主要法律爭點之一。兩位當事人除了主張第一順位扶養義務人（即其兄弟）無法扶養子女或扶養能力較當事人為低之事實外，更提出核心的法律主張：稅法與民法為立法目的與規範作用不同的兩個領域，稅法上的扶養認定不應受限於民法扶養義務順位，而且以民法扶養義務順位為要件是增加所得稅法所無的要件、違反租稅法定主義，差別對待不同順位扶養義務人不僅違反憲法的平等權保障，更有違稅法鼓

勵照顧親屬老弱殘障義務的目的。她們也都引用司法院釋字第 415 號及釋字第 694 號解釋作為支持，認為在解釋免稅額的規定時，應該考量使無謀生能力或老弱殘障者獲得妥善照顧的目的。張律師依循司法院釋字第 415 號解釋的見解，採取免稅額鼓勵扶養義務說，認為稅法應該鼓勵孝順父母友愛兄弟，司法院釋字第 415 號解釋已表明應以是否符合免稅額規定的目的來判斷，且司法院釋字第 694 號解釋更認為，如因所得稅法相關規定的適用而造成老弱殘廢之親屬家屬因為無法申報免稅額而影響其扶養意願，反而會對其造成重大不利影響、使其無法獲得適當妥善的照顧，違反鼓勵國人孝親的目的。洪法務長則認為，民法有關扶養義務之規定在稅法上的意義僅限於規範扶養的範圍（亦即界定所

62 封昌宏，綜合所得稅其他親屬免稅額的憲法爭議—評司法院大法官釋字第 694 號解釋，會計師季刊，256 期，2013 年 9 月，51-66 頁。

63 他指出，在同一戶籍的要求被宣告違憲而刪除後，允許提出村里長證明、受扶養切結書等證明，出現大量扶養姪子女案件被否准，增加訟源。見葛克昌，扶養親屬免稅額與統一法律秩序，月旦法學教室，6 期，2003 年 4 月，31 頁。

64 北區國稅局與高雄國稅局都曾有類似。法源編輯室（12/4/2013），申報無扶養事實其他親屬為子女 國稅局：依情節輕重處以罰鍰並移送法辦，<https://www.lawbank.com.tw/news/NewsContent.aspx?NID=115988>（最後瀏覽日：2024 年 11 月 22 日）。；吳靜君（5/3/2019），報稅系列 / 父母具有養育能力 綜所稅申報扶養外甥受阻，<https://finance.ettoday.net/news/1436073>（最後瀏覽日：2024 年 11 月 22 日）。

65 中央社（4/25/2010），常見報稅小錯誤 扶養親屬別亂報，<https://www.taipeicpb.org.tw/news/index.php?id=2296>（最後瀏覽日：2024 年 11 月 22 日）。

66 林文義（9/30/2010），小心六大補稅地雷，www.wealth.com.tw/articles/095c7244-7d7c-4bf9-9f0b-204520e5d796（最後瀏覽日：2024 年 11 月 22 日）。

有的扶養義務人），民法順位之規定並無禁止後順位者越過先順位者照顧無謀生能力者之意旨，應該承認後順位者所為之扶養也屬於扶養義務之履行，因為如果不認可後順位者主動照顧，將使得無謀生能力者無法獲得更妥適的照顧，這無助於社會國的實踐，絕非制定免稅額的立法者所樂見。她因此主張，實務上增加「先順序之法定扶養義務人無扶養能力」此法無明文之要件不僅違反憲法第 19 條之租稅法定主義，更因實際支出扶養費者無法透過免稅額制度平衡稅捐負擔能力而違反量能課稅原則，將前後順位的扶養義務人差別對待也有違憲法的平等權保障。⁶⁷ 洪法務長並指出，所得稅法上直系血親與家長得主張的稅賦優惠不同，直系血親才能列舉扣除房屋租金支出、教育學費特別扣除、幼兒學前特別扣除，因此稅法與民法在扶養一事上本就有不同考量。⁶⁸

洪法務長提出的違反量能課稅主張，呼應了柯格鐘等稅法學者所主張的租稅負擔能力說。有別於鼓勵扶養義務的租稅優惠說，納稅能力說或生存權說認為，免稅額的規定是反映一個社會中維持個人生存的最低額度，制度目的在於保障個人的生存權與實現量能課稅原則，由於扶養義務支出屬於扶養義務人無法自由支配的所得，屬於課稅權不得進入的租稅禁區，在計算稅捐負擔能力時應予排除，而既然是考量個人租稅能力因負擔法定扶養義務而降低的調整，就不是提供經濟誘因的優惠，況且司法院釋字第 694 號解釋的結論也已指出不能減除扶養免稅額違反課稅公

平原則，納稅者權利保障法第 4 條第 1 項更已明定不得對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課稅。⁶⁹ 主張納稅能力或生存權說的學者也認為，在租稅負擔能力降低的考量下，應該將所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目的「子女」擴張為具有法定扶養義務的子女、孫子女和外孫子女，⁷⁰ 且不需要受是否同居一家的限制，因為民法對於祖父母與孫子女之間的扶養義務與家長家屬間不同。⁷¹ 此外，也須區分免稅額與扣減額的性質差異，免稅額是維持個人

67 見臺中高等行政法院 111 年度簡上字第 18 號裁定、憲法法庭 112 年審裁字第 1004 號裁定中之上訴人與聲請人主張。

68 臺中高等行政法院 109 年度簡上字第 3 號裁定。

69 柯格鐘，生存權保障及扣除額問題—納稅者權利保障法第 4 條規定之憲法與法律意義分析，財稅研究，47 卷 4 期，28-47 頁；柯格鐘，論免稅額與扣除額之意義—最高行政法院九十八年度判字第 117 號判決評釋，月旦裁判時報，28 期，2014 年 8 月，5-17 頁；柯格鐘，論依法課稅原則之解釋方法—對歷年來司法院大法官解釋的觀察（上），興大法學，17 期，2015 年 5 月，31-86 頁；柯格鐘，論個人綜合所得稅之免稅額—大法官釋字第 415 號解釋與所得稅法第十七條第一項第一款規定評析，月旦法學雜誌，142 期，2007 年 2 月，273-291 頁；葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，月旦法學雜誌，142 期，2007 年 2 月，88-114 頁。

70 不過，現行法已無父系與母系之別，無需區分孫子女與外孫子女。柯格鐘也認為，祖父母扶養孫子女的情況適用第 4 目的規定，是因為第 2 目規定的不當排除了這種情況。見柯格鐘，同註 69（月旦法學雜誌），286 頁。也有論者認為，扶養免稅額是否涉及生存權與納稅能力，應視情況而定，對低所得者的扶養支出課稅則可能影響其生存權，但對高所得者盡扶養義務的必要支出予以課稅不會影響其生存權，此時給予免稅額是一種鼓勵盡義務的優惠。見封昌宏，同註 62。不過，柯格鐘則認為，如果改採個人申報所得稅制，即無扶養免稅額的問題，可以區分法定免稅額是反應維持生存的最低需求，扣除額反映實際上的納稅負擔能力。見柯格鐘，同註 69（月旦法學雜誌），289-291 頁。

71 柯格鐘，同註 69（月旦法學雜誌），286 頁。

生活最低需求，普通扣除額（二者擇一的標準或列舉扣除額）則是為了維持社會生活的基本需求之外、使之有餘裕參與社會過著具有人性尊嚴生活的「生活權」，而特別扣除額則是立法者基於個人特別因素（例如障礙、扶養幼小子女）考量而允許扣除的項目。⁷²

暫且擱置租稅優惠或納稅能力說、免稅額與扣減額性質差異的爭議，對於兩位當事人來說，不論採何說，結果都是在兄弟（即被扶養人的父母、第一順位扶養義務人）被認定為有扶養能力的情況下，無法將提供給姪子女的經濟支持反映在對租稅負擔能力的調整上，因而產生不公平感。由於單身無子者無配偶也無子女可以列報扶養相關之免稅額與普通扣減額（例如配偶子女之醫藥費）、特別扣減額（例如子女教育學費特別扣除），其參與育兒照顧的付出僅能透過家長家屬的扶養關係獲得承認，卻又遭到否認，自然對此感到不服氣。這種不公平感，又與第二個爭點（如何評價民法扶養義務後順位者的自願扶養）和第三個爭點（是否影響租稅公平）有關。對於兩位當事人提供經濟支持與資源的行為，法院認定「倘若納稅義務人就『不負法定扶養義務者』自願扶養，雖屬家族慈愛，相互扶持之道德風範，然其並非法定扶養義務之履行」，而且「提出之匯款資料，僅能證明上訴人收入豐厚，給予係爭受扶養人金錢上的資助及照顧，係基於親情而為，與法定扶養義務有別，無法視為扶養」。⁷³換言之，這種提供姪子女經濟支援的行為是有錢姑

姑好心做功德，不是盡義務；經濟能力優渥的姑姑照顧家人是親情慈善行為，並非必要，歡喜做甘願受，不構成國家調整其租稅負擔的理由。此功德說之見解乃源自於最高法院 20 年度上字第 299 號判例所稱「念同宗之誼而給與津貼，此種慈惠施與行為，乃本於雙方之感情而生，於法原不能援為要求扶養之根據」。此判例之內容常為處理非父母申報扶養免稅額案件的國稅局與法院見解所引用，即便引用時不一定指名該判例，即便該判例已於 2019 年因新法院組織法之施行而停止適用。⁷⁴

國稅局與法院採取功德說的同時，也認為允許扶養義務後順位者申報扶養稅會讓高所得、在累進稅制下應繳納較多稅的洪法務長降低應納稅額，致使國家稅收減少，形成納稅不公。⁷⁵洪法務長則主張自己申報扶養免稅額並沒有造成不公，因為受扶養的姪子女之父母並未申報扶養免稅額，而且她確實因為提供經濟支持而降低賦稅能力。換言之，她認為自己減少的賦稅能力未獲承認，才是納稅不公。

我們可以從這兩個案件的父母扶養免稅額都獲准認列的結果，來比較稅法對於

72 柯格鐘，同註 69（月旦裁判時報），16 頁。

73 在高雄的單身女公務員案件中，法院也表示，扶養義務順位在後者所提供的經濟支援是隨支援者的經濟能力和感情濃薄而為自由給付。

74 例如，前述的高雄單身女公務員案直接引用該判例，本文所討論的兩案判決則皆未直接引用該判例。

75 在洪法務長的案件，台中高等行政法院認定由她申報可節省 105,600 元的稅金，而如由受扶養人的父母申報免稅額則僅可退稅 3,577 元。見臺中高等行政法院 111 年度簡上字第 18 號裁定。

照顧父母與照顧姪子女的差異評價和對待。相較於照顧姪子女被認為是做功德，這兩位單身女性盡義務申報父母為被扶養人則皆無爭議地獲得允准。而且，國稅局對於由收入較高的她們來申報，不是由其他同為第一順位、且與父母同居一家的扶養義務人（亦即他們的兄弟）來申報此一事實，並沒有指稱其未實際承擔扶養、拿錢回家只是慈惠施與，並指控這種做法影響國家稅收，質疑其因此取得降低納稅額的實益，造成納稅不公。實際上常見的做法是，當子女有數人時、且父母無所得或所得相對不高時，由所得較高的子女來申報父母為被扶養人以極大化可以減少的應納稅額，即便該所得較高者並非實際扶養父母者、或者就扶養父母的分擔付出並非最多。稅法學者柯格鐘便指出，現行法本來就未必對國庫有利，因為所得稅法的規定賦予納稅義務人規劃稅捐的空間，除了配偶之外，其他親屬與家屬可以自由決定是否與納稅義務人合併申報，所以納稅義務人不會選擇不利的方式報稅，並有強烈的誘因與實際上未受扶養的親屬「商量」申報扶養親屬以減少繳納稅捐，此種情況不能說是逃漏稅。⁷⁶

所得稅法第 17 條第 1 項第 1 目就免稅額之規定，不論扶養人與被扶養人之間是否有親子關係，皆要求有「受納稅義務人扶養」之要件。但稅捐機關對父母子女關係以「有名分，輕實作」的態度，對是否有實際扶養採取寬鬆審查、推定過關（除非有被重複申報或遭其他扶養義務人質疑等情事）；對非父母子女的照顧關係

則採取「無名分，重實作」的態度，就是否有實際扶養採取嚴格審查、推定逃漏稅。國稅局不僅不要求申報扶養六十歲以上父母的免稅額之納稅義務人檢附證明文件，對申報扶養未滿六十歲者也僅要求具備所得未滿財政部公告之基本生活所需、或領有身心障礙證明或為精神衛生法第 3 條第 4 款規定之病人的條件，就可以直接認定為無謀生能力申報扶養，不要求檢附確實受扶養的證明，⁷⁷並允許同時或輪流扶養父母的同一順位的實際扶養人協議輪流申報免稅額。⁷⁸國稅局對於父母申報扶養自己子女的扶養免稅額，也採取「有名分，輕實作」的寬鬆審查。⁷⁹然而，對於扶養其他親屬與家屬，則要求種種證明文件或切結書，包括確實受扶養的證明。⁸⁰這難道沒有造成國家稅收短少的風險？而且，也有實際的案例顯示，在後順位者較前順位者收入較低的情況下，由實際扶養的後順位者申報扶養免稅額甚且可能讓國

76 見柯格鐘，同註 69（月旦法學雜誌），284 頁。

77 財政部 109 年 3 月 26 日台財稅字第 10904516510 號令。

78 高雄國稅局，家人一起扶養直系尊親屬，綜合所得稅可協議申報免稅額，家庭和樂免爭端，<https://www.ntbk.gov.tw/singlehtml/8edee6a2f90d4254a5e8d38c1db38137?cntId=49eebceaf49046bfa14f2e566ac23267>（最後瀏覽日：2024 年 11 月 22 日）。就父母申報子女的扶養免稅額，財政部台財稅字第 10904583370 號令也允許父母就扶養子女的免稅額協議由一方列報。

79 未成年子女只要具備法律上親子關係即可。已成年子女如因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養，則須檢附在校就學的證明或身心障礙證明影本或醫師診斷證明（所得稅法第 21 條）。依此規定，國稅局不需個案逐一審查納稅義務人是否實際上提供扶養、要求提供相關證明。

80 財政部 86 年 2 月 20 日台財稅第 861885119 號函。

庫增加稅收。⁸¹說穿了，這種行政效率的制度設計是以核心家庭為預設家庭，偏袒以配偶親子關係為中心的婚家而不利於其他家庭型態。

就平等保障而言，大法官採用的憲法平等審查是反分類審查，著重檢視分類的合理性。洪法務長便主張扶養義務順位的要件是無正當理由的差別待遇，也不符合公益目的。不過，如果採用以檢視階層制（hierarchy）、以反臣屬（anti-subordination）為核心的實質平等審查，可以更好地辨識並說明稅法制度設計和運作所製造並反映的婚家階層制，以及單身無子女性在此階層制下所面臨的系統性不利與次等位置，從而可以進一步思考應如何回應以矯正不平等。對於兩位高收入的法律專業女性來說，准列對姪子女的扶養免稅額可以承認她們的照顧貢獻，在象徵與物質層面上矯正其不利位置。現行法下並非無此可能。鼓勵扶養義務的租稅優惠論可以修正為鼓勵任何扶養義務人盡扶養義務，只要具有扶養義務者確實扶養無謀生能力者即可申報免稅額，在稅法上不需要考慮民法扶養義務的順位，因為如果扶養義務後順位者願意且實際提供扶養或共同扶養，只要不重複申報，免稅額可以鼓勵高收入者盡扶養義務、提供經濟支持，這也符合租稅優惠論的目的，除非租稅優惠論僅限以親子關係義務優先性為前提。就納稅能力說而言，負擔扶養義務者因扶養而負擔的支出，屬於現實上無法自由運用的財產，當然不應納入稅捐負擔能力的計算，而且將是否物理上同居於一家做為

申報其他親屬或家屬扶養免稅額的要件更無法反映實際負擔扶養者所降低的租稅負擔能力。⁸²也就是說，如將扶養義務的目的界定為讓無謀生能力者獲得適當可得的扶養，就無須考慮民法上的扶養義務順位，並且擴大對家的定義，不受限於物理上同居一家，兩說即皆可以支持具有扶養義務且實際提供扶養者得報列扶養免稅額。而且，在社會福利法的領域，也早就不拘泥於法律上的親子關係，承認實際照顧者的地位、重視實際照顧關係，包括由實際照顧者領取扶助或補助。

因此，只要承認本文討論的兩個案件都存在家的關係，且不受限於扶養義務的順位，當事人皆可被認為是扶養義務人（具有扶養義務的其他親屬），問題就在於是否有實際提供扶養的事實認定。就事實問題，兩案的法院皆聚焦於父母（前順位的扶養義務人）是否有扶養能力、父母是否確實提供扶養，⁸³把當事人所提供的

81 例如，一對無子的夫妻自小養育妻子的姪女（妻子兄弟之子女），主張該姪女自幼與其共同生活且以父母相稱，僅差沒有正式收養，而且姑姑夫妻的收入比姪女父母的收入低，由父母申報會比由實際扶養的姑姑夫妻申報省稅，由姑姑夫妻而非父母申報的結果是讓國家獲得更多稅收，但姑姑夫妻申報扶養免稅額仍不獲允准。見臺中高等行政法院 95 年簡字第 164 號判決。

82 例如，有案例是在能夠證明姑姑提供生活費用扶養（每月匯款）的情況下，僅因為姑姑沒有與求學中的姪子女共同居住於一家，即被認定不得申報扶養免稅額。見臺中高等行政法院 90 年簡字第 3513 號判決。

83 在洪法務長的案件，法院除以受扶養人父母的收入（且可能有未申報之收入）證明其有扶養能力外，並以受扶養人的設籍地、就學地、健保投保等資料認定其係受父母照顧。在張律師的案件，法院則著重被扶養人的父母有扶養能力的證明，沒有討論父母是否確實提供扶養。

照顧當成有錢姑姑提供給姪子女的額外照顧，因此對之輕輕帶過。如暫不考慮依據扶養比例拆分申報的可能性，假設這兩個案件的事實是高收入的姑姑與收入較低的姪子女父母一起提供經濟支持與照顧陪伴、或者是由姑姑提供經濟支持與照顧陪伴、經濟能力較低的姪子女父母主要提供照顧陪伴，此時允許姑姑和姪子女父母協議由姑姑申報扶養免稅額，既能承認其照顧價值，也僅是擴充現行稅法實務上允許協議申報的範圍，雖然現行實務上僅允許同一順位扶養義務人的協議。

一個可以參考的比較法之例是愛爾蘭。愛爾蘭提供單親照顧租稅抵免（Single Person Child Carer Credit, SPCCC），身為父母（扶養自己的小孩）及以非父母身分實際負擔扶養小孩的單身者（第一順位請求權人）可以獲得一定額度的抵免，而且可以放棄 SPCCC，讓與小孩在該年度同住一百天以上的第二順位請求權人來申請。⁸⁴ 租稅抵免（tax credit）與免稅額（tax deduction）有所不同，不過結果上都是讓扶養者的付出獲得稅法上的承認。以我國法來說，除了扶養免稅額之外，還可以思考如何透過普通扣除額與特別扣除額來承認單身無子者的照顧。依據現行的所得稅法，如果兄弟姐妹的子女被認定為受扶養親屬，單身者僅能申報與之相關的普通扣除額（例如列舉扣除項目中的醫藥與生育費），但無法申報僅限父母才能申報的教育與幼兒學前特別扣除。如果單身者確實支付了家人（包括兄弟姐妹子女）的醫藥及生育費、教育學費，也應該允許

其扣除，來承認其經濟上的支持並給予租稅負擔能力的調整。

另一個需要考慮的改革是將家戶申報制改為個人申報制。柯格鐘便支持改為個人申報制，如此即無扣減配偶及受扶養親屬免稅額的問題，但另以扣除額的方式來反映扶養費用。⁸⁵ 在與我國同樣有夫妻合併申報制度的美國，不少稅法學者即從平等觀點出發，反對稅法上的婚姻至上主義，主張廢除合併申報、改採婚姻中立（marriage neutrality）與伴侶中立（couple neutrality）原則，以避免懲罰包括單身在內的婚外人。⁸⁶ 加拿大就不允許夫妻或伴侶合併申報，要求必須分別申報。⁸⁷

單身歧視的樣態之一是否認單身無子者對家人的照顧、欠缺對其照顧者權的支持，她們明明對社會再生產有所付出貢獻，不僅沒有得到適當的評價，還被認為

84 Single Person Child Carer Credit (SPCCC), REVENUE (Dec. 12, 2023), <https://www.revenue.ie/en/personal-tax-credits-reliefs-and-exemptions/children/single-person-child-carer-credit/index.aspx> (last visited Nov. 22, 2024).

85 柯格鐘，同註 69（月旦裁判時報）。

86 例如 Bridget J. Crawford, *One Flesh, Two Taxpayers: A New Approach to Marriage and Wealth Transfer Taxation*, 6 FLA. TAX REV. 757, 759 (2004); Lily Khang, *supra* note 15; Yair Listokin, *Taxation and Marriage: A Reappraisal*, 67 TAX L. REV. 185, 187 (2014); Daniel Hemel, *Beyond the Marriage Tax Trilemma*, 54 WAKE FOREST L. REV. 661 (2019). Dorothy Brown 並且進一步主張，婚姻合併申報也造成種族不平等。她所提出的解決方案包括建立不排除任何所得的累進所得稅制，只有單一扣除額而沒有降低或優惠稅率，並且提供租稅抵免以補償歷史的種族不正義。Dorothy Brown, *supra* note 16.

87 這不表示在個人申報制之下沒有性別、階級歧視等問題。

是搭便車的自私一族。在稅法上適當地承認單身無子者照顧家人的付出，可以某程度矯正歧視。不過，這不表示未從事家人照顧的單身無子者就只能接受在稅法上的不利位置。人人皆以某種方式投入或支持社會再生產是社會團結的表現，而投入或支持社會再生產可以表現為很多形式，不一定是以照顧家人的方式為之。雖然單身者特別被標示為未盡義務的群體而遭受單身歧視，但單身者並無義務以從事照顧來去污名，否則形同課以單身者必須從事照顧才能反歧視的積極展演義務。⁸⁸除了以扶養免稅或扣減來承認單身者提供照顧的照顧者權之外，我們也可以考慮以其他的租稅措施回應單身者的租稅不利。例如，美國的反貧窮政策之一是提供低收入勞工所得稅抵免（Earned Income Tax Credit, EITC），而紐約市與亞特蘭大曾實驗性地將 EITC 擴大適用於沒有小孩的單身者，結果發現可能對就業率、報稅率、非父母的扶養費支付有一些正面幫助，雖然有地區與人口差異，也面臨實驗上的限制。⁸⁹已有國會議員提議制定勞動家庭減稅法（the Working Families Tax Relief Act），擴大給無子者的 EITC 來回應其所面臨的貧窮問題。⁹⁰此外，我們也不應該把提供租稅上的減免當成承認單身者社會再生產貢獻、矯正其經濟不平等的唯一方式，因為過度強調以租稅減免來回應照顧困境或承認照顧，會強化對照顧的私化（privatization）與家庭化，而且還可能擴大已婚有子男性的婚育溢酬。

肆、結論

法學者 Lily Khang 和 Melissa Murray 都以「一是最孤獨的數字」（one is the loneliest number）⁹¹來為她們分別探討婚姻合併申報制度造成單身懲罰、批評美國聯邦最高法院同婚判決之婚姻至上主義的文章命名。⁹²「一」成為最孤獨的數字是法律與社會文化的共同運作所造成，而不是「一」的本質使然。單身無子女性或許有時感受到情境性的孤獨，但是法律對其

88 Devon W. Carbado 和 Mitu Gulati 在探討勞動上的種族歧視時，區分積極與消極兩種展演義務概念，主張種族歧視讓有色人種承擔與白人互動的積極義務（active racial duty）（與其他有色人種互動），以及避免與其他有色人種互動的消極種族義務（negative racial duty）。但在種族盲的概念下，白人並無與白人互動的積極義務，也無與其他白人區隔的消極義務。Devon W. Carbado & Mitu Gulati, *Working Identity*, 85 CORNELL L. R. 1259, 1286-1287 (2000). 在此借用他們的展演理論來說明單身無子者面對搭便車污名的積極展演義務。

89 Cynthia Miller, Lawrence F. Katz, Gilda Azurdia, Adam Isen, Caroline Schultz & Kali Aloisi, *Boosting the Earned Income Tax Credit for Singles: Final Impact Findings from the Paycheck Plus Demonstration in New York City*, MDRC (2018); Cynthia Miller, Lawrence F. Katz, Edith Yang, Alexandra Bernardi, Adam Isen & Kali Aloisi, *A More Generous Earned Income Tax Credit for Singles: Interim Findings from the Paycheck Plus Demonstration in Atlanta*, MDRC (2020); Edith Yang, Alexandra Bernardi, Rachael Metz, Cynthia Miller, Lawrence F. Katz & Adam Isen, *An Earned Income Tax Credit That Works for Singles: Final Impact Findings from the Paycheck Plus Demonstration in Atlanta*, MDRC (2022).

90 Marr & Huang, *supra* note 17.

91 這源自於樂團 Three Dog Night 在 1969 年的暢銷名曲，歌名為 One。開頭的歌詞就是 “One is the loneliest number that you’ll ever do. Two can be as bad as one, It’s the loneliest number since the number one.”

92 Melissa Murray, *One Is the Loneliest Number: The Complicated Legacy of Obergefell v. Hodges*, 70 HASTINGS LAW JOURNAL 1263 (2019); Lily Khang, *supra* note 15.

家庭形構與做家庭方式的否定，才製造了法律上的孤獨與不利。透過兩個有關單身無子的高收入法律專業女性以姑姑身分提出的扶養免稅額案件，我們看到稅法制度的設計與運作欠缺對非父母照顧的支持與承認，她們對姪子女的照顧被當成是做功德、無需反映在租稅能力調整的付出，更因為被認為有逃漏稅的嫌疑而受到嚴格審查；但當她們以子女身分申報父母的扶養免稅額時，則被認為是盡義務、應該反映在租稅能力調整的付出，也僅受到寬鬆審查。單身無子女性的照顧貢獻與做家庭應該獲得稅法上的承認，而且在現行法的運作下，就可以透過擴大對家的定義、並以實際扶養為中心來認定扶養免稅額得到某程度的承認。但是保障照顧權不能僅止於此。強化國家的照顧責任，包括以稅收支持公共化、普及化、可取得的照顧與教育，而非偏重家人照顧，才是邁向民主、平等、團結的社會民主國家之路。

