

導引範題

甲乙原為夫妻，育有一未成年子丙。因甲長期遭公司外派於國外工作，再加上甲乙兩人經常為兩家親人相處不睦事情而發生爭吵，雙方乃互相訴請法院請求裁判離婚。經受訴法院開庭審酌甲乙兩人長期分居且彼此相處不易，乃判決准予離婚，同時並審酌丙年齡尚幼小，而乙之家庭系統應可照應丙的日常生活，乃判決將丙親權之行使交由乙方，但甲對丙仍有每週一天半、共計36小時的探視權，丙並得在甲方家過夜一晚，同時命甲應給付給丙扶養費用每月計新台幣3萬元。在夫妻兩人裁判離婚後，於申報翌年度之個人綜合所得稅時，乙先行申報列丙為受扶養親屬，甲於後始申報個人綜合所得稅，同樣列丙為受扶養親屬，卻遭該管國稅局查核後加以剔除，以乙已經將丙申報為受扶養親屬，乃命甲應補繳稅款。

甲對此補稅處分感到不服，主張其享有探視權且實際在經濟上扶養丙，並提出法院前述裁判離婚判決內容與歷次匯款給付單據為證，主張應由甲與乙輪流申報丙為受扶養親屬，或至少應將當年度扶養丙之免稅額與相關的扣除額例如幼兒學前特別扣除額，由甲與乙各日適用而減除一半免稅額與扣除額。

試問：甲之主張是否有理？（50分）

（110臺大）

擬答

（864字）

甲之主張，應由理由，說明如下：

（一）按基於憲法「平等原則」（憲法第7條）在稅法領域所展現的「量能課稅原則」，課稅所得之計算必須減除納稅義務人為維持其自身及其家庭成員生存所必須之資財，以其剩餘可供納稅義務人繳納租稅之所得餘額，為應納稅額之計算基礎，此即「主觀淨值原則」。我國所得稅

法第17條第1項第1款之「免稅額」規定，即為反映納稅義務人為扶養配偶及其他受扶養親屬所必須支出之成本費用，性質上屬於維持納稅義務人及其家庭成員「物理上生存」及「社會上生存」所必需而無法自由支配之成本費用，從而自應從納稅義務人之所得中予以扣除，以符量能課稅原則之精神。

(二)本件甲、乙原為夫妻，並育有一未成年子丙，嗣經裁判離婚而由乙享有丙之親權，但甲仍保有一定之探視權及照護權，並負擔每月3萬元扶養費用之義務。此之扶養費用為甲維持丙生存所必須支出之成本費用，此一成本費用得否列報於甲之綜合所得額中並予以扣除？厥為本件爭議，分析如下²¹⁰：

1. 我國稽徵實務上，僅「實際照顧者」得以申報未成年子女之免稅額與扣除額，蓋所謂扶養必須建立在全面且密切之日常生活基礎之下，僅有對未成年子女負有「保護」及「教養」之權利義務的一方，才能作為申報未成年子女之免稅額與扣除額的納稅義務人。
2. 本文則認為，上開實務見解固有其論理上的正當性，然基於「主觀淨值原則」之考量，縱非實際擔任保護及教養未成年子女一方之配偶，若其為扶養該未成年子女而負擔一定數額之費用，仍應准予扣除為妥。在現行所得稅法第17條僅容許夫妻一方作為納稅義務人之現狀下，具體作法上，似得考慮由離婚夫妻輪流申報未成年子女為受扶養親屬而減除相關免稅額；立法論上，則應考慮修正所得稅法第17條，給予離婚夫妻雙方各自一定之權利，主張一定數額範圍或按照比例計算其維繫生存需求所需費用之減除。

210 主參：柯格鐘，稅捐法秩序，頁440-441。

(三)綜上，甲主張其與乙輪流申報丙為受扶養親屬，以從其個人綜合所得額中減除扶養丙之免稅額，應屬有理。至於在立法論上，更可參採甲、乙雙方各日適用而減除一半免稅額與扣除額之主張，更符合量能課稅原則所衍生的主觀淨值原則。

指標類題

甲男乙女無婚姻關係，經普通法院確認丙子有與甲男有親子關係存在，甲應按月支付扶養費2萬元，並裁定丙子監護權單獨由乙女行使。107年甲男乙女所得稅申報均列載丙為扶養親屬（當年扶養親屬免稅額為8.8萬元）某區國稅局剔除甲男之列報。試問：

- (一)扶養親屬免稅額是否為租稅優惠？
- (二)無婚姻關係之甲男乙女，應如何分配扶養親屬免稅額？（50分）

（113東吳）

考題破解

- (一)扶養親屬免稅額，依釋字第415號解釋，認為係屬租稅優惠，並非妥適，蓋其應為納稅義務人為維持其受扶養親屬生存所必須支出之費用，性質上應屬基於保障憲法第15條「生存權」，在「主觀淨所得原則」下所給予的定額稅額扣除。
- (二)我國稽徵實務上，固僅「實際照顧者」（即乙）得以申報未成年子女之免稅額與扣除額，但甲亦有以支付扶養費之方式而維繫丙之生存，基於「主觀淨所得原則」，仍應容有甲申報扶養親屬免稅額之可能。具體作法上，似得考慮由甲、乙輪流申報未成年子女為受扶養親屬而減除相關免稅額；立法論上，則應考慮修正所得稅法第17條，給予甲、乙雙方各自一定之權利，主張一定數額範圍或按照比例計算其維繫生存需求所需費用之減除。