

|        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 解釋字號   | 釋字第415號                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 解釋公布院令 | 中華民國 85年11月08日                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 解釋爭點   | 所得稅法細則「扶養親屬」之認定規定違憲？                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 解釋文    | <p>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。同法第十七條第一項第一款第四目規定：「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，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。所得稅法施行細則第二十一條之二規定：「本法第十七條第一項第一款第四目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限」，其應以與納稅義務人或其配偶「同一戶籍」為要件，限縮母法之適用，有違憲法第十九條租稅法律主義，其與上開解釋意旨不符部分應不予援用。</p> |
| 理由書    | <p>憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定之。主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法有關之事項予以規範，對納稅義務及其要件不得另為增減或創設。所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務，此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠，若施行細則得任意增減「免稅額」之要件，即與租稅法律主義之意旨不符。</p> <p>所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定：「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，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，明示此項免稅額之享有，無論受扶養者為其他親屬</p>                                                                      |

或家屬，除確係受納稅義務人扶養外，尚須符合民法第一千一百十四條第四款及第一千二百二十三條第三項之規定，即以具備家長家屬關係為要件。所謂家，民法上係採實質要件主義，以永久共同生活為目的而同居一家為其認定標準，非必以登記同一戶籍者為限。戶籍法第四條雖規定，凡在一家共同生活者為一戶，惟以永久共同生活為目的之家長家屬，有時未必登記為一戶，如警察人員，其戶籍必須設於服務地區（財政部六十九年四月二日臺財稅第三二六三一號函），即其一例。所得稅法施行細則第二十一條之二規定：「本法第十七條第一項第一款第四目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限」，其「應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍」為唯一之認定標準，使納稅義務人不得舉證證明受扶養人確為與其共同生活之家屬，限縮母法之適用，有違首開憲法第十九條租稅法律主義之意旨，此不符部分應不予援用。

大法官會議主席 院長 施啟揚

大法官 翁岳生 劉鐵錚 吳 庚 王和雄  
林永謀 林國賢 施文森 城仲模  
孫森焱 陳計男 曾華松 董翔飛  
楊慧英 戴東雄 蘇俊雄

#### 相關法令

-  [憲法第19條\(36.01.01\)](#)
-  [所得稅法第17條第1項第1款第4目\(84.01.27\)](#)
-  [民法第1114條第4款、第1123條第3項\(85.09.25\)](#)
-  [戶籍法第4條\(81.06.29\)](#)
-  [所得稅法施行細則第21條之2\(82.09.01\)](#)

財政部 ( 69 ) 台財稅字第32631號函

#### 相關文件

抄郭O室聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如左。

主旨：為所得稅法施行細則第二十一條之二「應以與納稅義務人同一戶籍」規定，為申報扶養直系血親卑親屬免稅額要件，顯然違反憲法第十九、二二、二三條保障人民權利之意旨，且逾越母

法「應以確受納稅義務人扶養」之真意，更與民法第六條、中央法規標準法第五、六、十八條等規定相牴觸，以及與鈞院院字第一五八三號、大法官會議三一三、三六七號，行政院七十七判字第一一九八號背道而馳。至於該施行細則規定「應以與納稅義務人同一戶籍」，與初生嬰兒未辦妥登記截然有別。

說明：

一、聲請解釋之目的：

財政部台灣省中區國稅局，認事用法違誤，使人民應有之合法權益受損害，雖循法律程序尋求救濟始終未果，爰請解釋認定所得稅法施行細則第二十一條之二「同一戶籍」之規定違反憲法，且與民法、中央法規標準法等相牴觸應為無效，當然對初生嬰兒未辦妥戶籍登記更不應予曲解為不同一戶籍，以保障人民應有之合法權益。

二、疑義或爭議之性質，法律或命令發生歧異之經過及涉及之憲法、法律或命令條文：

（一）緣八十一年度綜合所得稅結算申報扶養孫女郭○芳，因其在美國出生，現仍滯留國外，限於戶政法令，尚無法辦妥戶籍登記（內政部八十一年七月十日台○內戶字第八一○四七七號函釋示：在國外出生之子女，一律俟其入境後，依規定辦理遷入登記），當然原告設籍台中縣○○鄉○○村○○路二○三號戶口名簿還沒有登記郭○方戶籍資料，別無舉證郭○方另設戶籍事實，率「認定其與原告係不同一戶籍」扭曲事實真象，導致適用法律違誤。

（二）再則，依民法第六條「人之權利能力，始於出生。」而非始於戶籍登記，其父在學，其母無法就業，唯仰賴原告扶養，曾檢附結匯憑證影本，足資佐證，亦無其他人申報扶養郭○方免稅額之事實，完全切合所得稅法第十七條第一項第一款第四目「確受納稅義務人（原告）扶養。」之規定，亦正符合憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」之意旨。

（三）至於所得稅法施行細則第二十一條之二「應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍。」然該施行細則應屬行政命令性質，其位階在中央法規標準法中定位在各種法律之下，因此既不能違背母法授權之目的，更不容與其他法律相牴觸，依中央法規標準法第十一條、憲法第一七一、一七二條規定「命令不得牴觸憲法或法

律，否則無效。」司法院院字第一五八三號、大法官會議三一三、三六七號解釋、行政法院七十七年判字第一一九八號足資印證、豈料原決定捨本逐末，偏執該施行細則第二十一條之二「應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍。」之規定論斷，與憲法第十九、二二、二三條保障人民權利意旨不符。聞者無不表示難以置信，顯然逾越母法應以確受納稅義務人扶養之宗旨，更與民法第六條，中央法規標準法第五、六、十一條，憲法第十九、二二、二三、一七一、一七二條等法律相牴觸，及前述司法院解釋、行政法院判決案等背道而馳，原決定違法，已昭然若揭。經申請複查、訴願、再訴願、行政訴訟均未審酌釐清事實真象，依法更正。

### 三、聲請解釋之理由及聲請人對於本案所持之立場與見解

（一）財政部台灣省中區國稅局僅憑納稅義務人戶口名簿上尚未登記孫女戶籍資料，並未依行政訴訟法第三十三條準用民事訴訟法第二七七條規定舉證另設戶籍之事實，武斷與再審原告不同一戶籍，然而不同一戶籍與尚未辦妥戶籍登記截然有別，原判決亦未依行政訴訟法第二十二條規定調查事實真象，遂予推定，於情不合，於法難容。

（二）實際納稅義務人與孫女郭○方並非不同一戶籍，而是尚未能為其辦妥戶籍登記，亦非如原判決推斷乃原告之重大過失所致，而係囿於戶政法，有神岡鄉戶政事務所第一七八六號公文足以證明，絕非納稅義務人怠忽申報戶籍登記之故。

（三）納稅義務人扶養孫女郭○方事實，稅務機關並無反證，亦從未否認，惟行政法院判決認為其母楊○勤有謀生能力，然未審酌楊○勤因懷孕育嬰，非但無法就業，且不得已放棄學業，母女全依靠再審原告扶養，有結匯單據可以佐證，何況無任何證據證明她有職業，符合民法第一一一八條「因負擔扶養義務而不能維持生活者，免除其義務。」容或楊○勤有就業，依所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定，受扶養者之父或母屬於同法第四條第一、二款規定之現役軍人或托兒所、幼稚園、公私立國民小學教職之免稅所得者，納稅義務人不得列報減除免稅額外，別無限制納稅義務人扶養親屬之規定，質言之，納稅義務人扶養孫女之義務，於法亦無不合，原判決擅自否定扶養孫女之事實，斷章取義，於情不合，於法無據。

（四）稅務機關向來主張依法行政，行政法院原判決亦聲明本行

政訴訟應優先適用所得稅法律，而實際運作又採用所得稅法衍生之行政命令，自相矛盾。況且該項施行細則不符合母法明定之目的，母法旨在確受納稅義務人扶養事實，即可列報減除扶養親屬免稅額，然而稅務機關堅持必須同一戶籍，否則，雖有確受納稅義務人扶養之事實，亦不准予列報減除扶養親屬免稅額，其不諱言是考量稽徵實務作業之需要所作之規定，顯然是不切實際的手段，而非母法之目的，是以不但違背母法，更與其他相關法律及憲法相牴觸，實勿庸議。

（五）民法第六條「人之權利能力，始於出生。」現行所得稅法乃至施行細則均無出生嬰兒未辦妥戶籍登記之前受扶養權利之特別規定，實無優先適用所得稅法時，允宜適用民法相關規定論斷，非削足適履，才真正符合依法行政。

（六）納稅義務人一再訴願、訴訟非為一己之私，而是期盼疏減民怨，喚起檢討修訂不合時宜法規，故不憚繁瑣，摩頂放踵，在所不辭。

（七）納稅義務人與列報扶養孫女郭O方並非不同一戶籍，而是尚未為其在國內辦妥戶籍遷入登記，但其法定代理人已於洛杉磯辦事處為其申請中華民國護照時，即確定與納稅義務人同戶設籍，依國際慣例駐外使、領館、辦事處等視同各該國領土主權之延伸，有台中縣神岡鄉戶政事務所函可資佐證，及洛城辦事處有案可稽。然再審被告始終未舉證郭O方另設戶籍之事實，憑空武斷不同一戶籍，與事實真象逕庭。

（八）稅務機關一再引伸最高法院二十八上字第一五一四號裁判，當作判例，查該項裁判並未選為判例，然而裁判與判例有別，難怪再審被告居然將未辦妥戶籍登記，亦當成不同一戶籍，恣意認定事實，曲解法令。習以為常之故，實已違背公務員服務法第七條「公務員執行職務，應力求切實....。」之要求。

（九）最近教育部為礙難辦理戶籍登記之學齡兒童，特准其入學之行政裁量，適切至當，獲得輿論肯定，行政院亦未否定，卻苟同稅務機關偏執不准未辦妥戶籍登記之嬰兒受扶養之決定，豈不是雙重標準，不無違背憲法第七條「中華民國人民，在法律上一律平等。」之要義。

（一〇）稅務機關誤解未辦妥戶籍登記者，亦應適用財政部七十三年八月十六日修正發布所得稅法施行細則第二十一條之二「扶養親屬免稅額，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍。」與內政部八十一年七月十日台?內戶字第八一〇四一七七號函規定

「：：在國外出生之子女，一律俟其入境後，依規定辦理遷入登記。」相牴觸，依中央法規標準法第十八條「從新從優」法則，應優先適用內政部之規範，俾使人民有所適從，才能疏減民怨。

（十一）如前所述，本案原處分、決定及判決認事用法均有違誤，所得稅法施行細則第二十一條之二規定應以與納稅義務人同一戶籍既與憲法、法律解釋、判例相牴觸，宜解釋認定其無效，以及與初生嬰兒未辦妥戶籍登記截然有別，以保障人民權益，落實

#### 四、關係文件之名稱及件數

行政院八十四年判字第二九二四號判決影本一份。

謹 陳

司法院

中 華 民 國 八 十 五 年 一 月 十 日

附 件：行 政 法 院 判 決 八 十 四 年 度 判 字 第 二 九 二 四 號

再 審 原 告 郭 〇 室

再 審 被 告 財 政 部 臺 灣 省 中 區 國 稅 局

右當事人間因綜合所得稅事件，再審原告對於本院中華民國八十四年六月七日八十四年度判字第一四三號判決，提起再審之訴，本院判決如左：

主 文

再審之訴駁回。

事 實

緣再審原告民國八十一年度綜合所得稅結算申報，關於扶養親屬免稅額部分，再審被告認為再審原告列報之孫女郭〇方未與其同一戶籍，乃予剔除免稅額新台幣（下同）六萬元，核定綜合所得總額九〇三、五三一元，綜合所得淨額二八二、五六〇元，應退稅額八、二二〇元，再審原告不服，就扶養親屬免稅額剔除六萬元部分循序提起行政訴訟，為本院八十四年度判字第一四三二號

判決駁回。再審原告主張該判決有行政訴訟法第二十八條第一款、第十款之再審事由，對之提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

再審原告起訴意旨及補充理由略謂：

（一）再審被告僅憑再審原告戶口名簿上尚未登記孫女郭○方戶籍資料，並未依行政訴訟法第三十三條準用民事訴訟法第二七七條規定舉證另設戶籍之事實，武斷與再審原告不同一戶籍，然而不同一戶籍與尚未辦妥戶籍登記截然有別，原判決亦未依行政訴訟法第二十二條規定調查事實真象，遂予推定，於情不合，於法難容。

（二）實際再審原告與孫女郭○方並非不同一戶籍，而是尚未能為其辦妥戶籍登記，亦非如原判決推斷乃原告之重大過失所致，而係囿於戶政法規，有神岡鄉戶政事務所第一七八六號公文足以證明，絕非再審原告怠忽申報戶籍登記之故。

（三）再審原告扶養孫女郭○芳事實，再審被告並無反證，亦從未否認，惟原判決認為其母楊○勤有謀生能力，然未審酌楊○勤因懷孕育嬰，非但無法就業，且不得已放棄學業，母女全依靠再審原告扶養，有結匯單據可以佐證，何況無任何證據證明她有職業，符合民法第一一八條「因負擔扶養義務而不能維持生活者，免除其義務。」容或楊○勤有就業，依所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定，受扶養者之父或母屬於同法第四條第一、二款規定之現役軍人或托兒所、幼稚園、公私立國民小學教職之免稅所得者，納稅義務人不得列報減除免稅額外，別無限制納稅義務人扶養親屬之規定，質言之，再審原告扶養孫女之義務，於法亦無不合，原判決擅自否定再審原告扶養孫女之事實，斷章取義，於情不合，於法無據，甚且違背行政訴訟法第二十七條規定之法理法則，至於所謂再審原告何不申報扶養楊○勤免稅額，乃是恪遵所得稅法第十七條之中並不合情理而合法之規定，亦非如原判決假定之說詞，實有待修法改正。

（四）再審被告向來主張依法行政，原判決亦聲明本行政訴訟應優先適用所得稅法律，而實際運作又採用所得稅法衍生之行政命令，自相矛盾。況且該項施行細則不符合母法明定之目的，母法旨在確受納稅義務人扶養事實，即可列報減除扶養親屬免稅額，然而再審被告堅持必須同一戶籍，否則，雖有確受納稅義務人扶養之事實，亦不准予列報減除扶養親屬免稅額，其不諱言是考量稽徵實務作業之需要所作之規定，顯然是不切實際的手段，而非

母法之目的，是以不但違背母法，更與其他相關法律及憲法相牴觸，實勿庸議。

(五) 民法第六條「人之權利能力，始於出生。」現行所得稅法乃至施行細則均無出生嬰兒未辦妥戶籍登記之前受扶養權利之特別規定，實無從優先適用所得稅法時，允宜適用民法等相關規定論斷，非削足適履，才真正符合依法行政。

(六) 再審原告一再訴願、訴訟非為一己之私，而是期盼疏減民怨，喚起檢討修訂不合時宜法規，故不憚繁瑣，摩頂放踵，在所不辭。尚祈鈞院長維護良法美意之行政救濟制度於不墜，基此，依行政訴訟法第二十八條第一、十款之事由及第二十九條之規定，提起再審之訴。

(七) 再審原告與列報扶養孫女郭O方並非不同一戶籍，而是尚未為其在國內辦妥戶籍遷入登記，但其法定代理人已於洛杉磯辦事處為其申請中華民國護照時，即確定與納稅義務人同戶設籍，依國際慣例駐外使、領館、辦事處等視同各該國領土主權之延伸，有台中縣神岡鄉戶政事務所函可資佐證，及洛城辦事處有案可稽。然再審被告始終未舉證郭O方另設戶籍之事實，憑空武斷不同一戶籍，與事實真象逕庭。

(八) 再審被告一再引伸最高法院二十八年上字第一五一四號裁判，當作判例，經查該項裁判並未選為判例，然而裁判與判例有別，難怪再審被告居然將未辦妥戶籍登記，亦當成不同一戶籍，恣意認定事實，曲解法令。習以為常之故，實已違背公務員服務法第七條「公務員執行職務，應力求切實....。」之要求。

(九) 最近教育部為礙難辦理戶籍登記之學齡兒童，特准其入學之行政裁量，適切至當，獲得輿論肯定，行政院亦未否定，卻苟同被告偏執不准未辦妥戶籍登記之嬰兒受扶養之決定，豈不是雙重標準，不無違背憲法第七條「中華民國人民，在法律上一律平等。」之要義。

(一〇) 再審被告誤解未辦妥戶籍登記者，亦應適用財政部七十三年八月十六日修正發布所得稅法施行細則第二十一條之二「扶養親屬免稅額，應以與納稅義務人或配偶同一戶籍。」與內政部八十一年七月十日台□內戶字第八一〇四一七七號函規定「....在國外出生之子女，一律俟其入境後，依規定辦理遷入登記。」相牴觸，依中央法規標準法第十八條「從新從優」法則，應優先適用內政部之規範，俾使人民有所適從，才能疏減民怨。綜上論陳，原判決適用法規顯有違誤，請予廢棄，併撤銷原處分及一再

訴願決定，以保權益等語。

再審被告答辯意旨略謂：（一）按納稅義務人及其配偶之直系尊親屬、同胞兄弟、姊妹及納稅義務人之子女以外之其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係納稅義務人扶養者，得申報減除其免稅額，為行為時所得稅法第十七條第一項第一款第四目所規定；又上開關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限，復為同法施行細則第二十一條之二所明定。（二）再審原告主張郭○方在國外出生，雖尚未在我國設籍，惟其確有扶養之事實，應准予列報扶養親屬免稅額云云，查租稅之徵收，當適用租稅法令之規定，再審原告申報扶養孫女，按所得稅法第十七條規定，係屬其他受扶養親屬，依規定應須合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，且未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者，並依照所得稅法施行細則第二十一條之二規定，自應與納稅義務人或其配偶同一戶籍始得減除扶養親屬免稅額。查民法第一千一百十四條第四款規定家長家屬相互間，互負扶養之義務，同法第一千一百二十三條第三項規定，雖非親屬而以永久共同生活為目的同居一家者，視為家屬。參照最高法院二十八年上字第一五一四號判例，民法第一千一百十四條第四款所稱家屬，係指以永久共同生活為目的而與家長同居一家者而言，其身分因與家長同居一家而發生，因由家分離而消滅，故所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定得列報減除扶養親屬免稅額之其他親屬或家屬，當係指納稅義務人與受扶養者間，除需具有家長家屬關係外，並應以永久共同生活為目的同居一家，七十三年八月十六日修正發布之所得稅法施行細則則增訂第二十一條之二條文，規定本法第十七條第一項第一款第四目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限，其理由即係依所得稅法第十七條第一項第一款第四目並配合民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項規定，同時考量稽徵實務作業之需要所作之規定，以資明確規範民法所稱家長家屬間互負扶養之義務，係指以永久共同生活為目的同居一家者而言，並利於徵納雙方遵循。至於再審原告主張未辦理孫女郭○方之戶籍登記乃因戶籍法規定「在台

灣地區原有戶籍人民，在國外出生之子女，一律俟其入境後，始能辦理戶籍登記」，故未能辦理戶籍登記，並非是其重大過失云云。縱然未同居一家，單憑其於八十一年四月二十七日匯給其子郭中樞美金一萬元之結匯單即主張郭O方實際由其扶養云云，尚難採信。本案係依所得稅法第十七條第一項第一款第四目所為處分。而所得稅法施行細則係依所得稅法第一百二十一條授權規定而制訂，其第二十一條之二乃為達到其母法之所得稅法第二十七條第一項第一款第四目之規定目的所為之行政命令，經核尚無逾越其母法之情形。且上開所得稅法為本件行政訴訟應優先適用之法律。本局依法適用，自無違反或牴觸所謂國籍法、民法、兒童福利法、中央法規標準法及憲法規定之可言。從而再審原告所訴，無非持其一己主觀之法律見解而為解釋法律，要無足取。綜上，本件再審原告縱有扶養郭O方之事實，惟郭O方未與其同一戶籍，並不符合所得稅法施行細則第二十一條之二規定，亦不符合民法第一千一百十四條第四款家長家屬相互間互負扶養之義務，需以永久共同生活為目的而與納稅義務人同居一家之規定，自不得准予列報減除扶養親屬免稅額，原核定並無不合。另本案再審原告所提出再審之理由及主張，經查尚未發現有其他新事證或未經斟酌之處，核與行政訴訟法第二十八條規定得提起再審之訴之要件亦有所不合，請駁回再審之訴等語。

#### 理 由

按行政訴訟當事人對本院之判決提起再審之訴，必須具有行政訴訟法第二十八條所列各款情形之一者，始得為之，而該條第一款所謂適用法規顯有錯誤者，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背或與解釋判例有所牴觸者而言，至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由，本院六十二年判字第六一〇號著有判例；又該條第十款所謂發見未經斟酌之重要證物者，係指該證物在前訴訟程序中即已存在而當事人不知其存在，現始發現者而言，並以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限，亦經本院六十九年判字第七三六號著有判例。本件再審原告因綜合所得稅事件，提起行政訴訟，經本院以八十四年度判字第一四三二號判決駁回其訴，該判決之理由係以：「按納稅義務人及其配偶之直系尊親屬、同胞兄弟、姊妹及納稅義務人之子女以外之其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係納稅義務人扶

養者，得申報減除其免稅額，為行為時所得稅法第十七條第一項第一款第四目所規定；又上開關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限，復為同法施行細則第二十一條之二定有明文。」本件再審原告八十一年度綜合所得稅結算申報，關於扶養親屬免稅額部分，再審被告以再審原告列報之孫女郭○方未與其同一戶籍，乃予剔除免稅額陸萬元，再審原告不服，主張郭○方為再審原告之孫女，依民法規定再審原告負有扶養義務，因在美國出生，雖未辦妥戶籍登記，惟依國籍法第一條規定，已取得我國國籍，而郭○方之父在學，母無法就業，均與其同一戶籍，且受再審原告扶養，有結匯單可憑，郭○方僅為一嗷嗷待哺之嬰兒，怎可能另設戶籍，依習慣或法理，應視同與其父母同一戶籍，且為再審原告所扶養云云。然查：依再審原告提出之郭○方護照，其出生日期為八十一年五月六日，距再審原告申報八十一年度綜合所得稅截止日期之八十二年三月底長達九個多月，再審原告始終未依戶籍法為其辦理出生之身分登記，致不符首開規定，不得申報減除其免稅額，乃再審原告之重大過失所致；而美國國籍之取得係採出生地主義，郭○方既在美國出生，本已取得美國國籍，尚難謂為不可能在美國另設戶籍，否則再審原告為何不為其在台申報戶籍登記；次查：再審原告所提郭○方護照，係八十二年五月十日簽發，載有「持照人於八十二年八月十日前准予進入中華民國臺灣省，足證郭○方在八十二年八月十日以前並未領有我國護照，且僅能於八十二年八月十日以前返台，顯難認為與設戶籍於臺灣之再審原告為同一戶籍，再審原告之主張，核無足採。復查：再審原告主張依民法第一千一百十四條第一款規定，其為郭○方之直系血親尊親屬之祖父，依法對郭○方有扶養義務一節，然依民法第一千一百十五條第二項規定「同係直系尊親屬或直系卑親屬者，以親等近者為先。」再審原告之孫女郭○方之父母均健在，雖再審原告主張郭○方之父即原告之子郭中樞在學，無力扶養，依其所提出之結匯單，縱屬實在，惟郭○方之母楊○勤係五十四年十一月二十四日出生，有戶口名簿影本附原處分卷可稽，時值青壯年期顯有謀生能力，此由再審原告未申報楊○勤由其扶養可以佐證，自應由楊○勤優先負扶養義務，再審原告空口主張楊○勤無法就業，郭○方實際由其扶養云云，尚難採信。再審原告對其孫女郭○方之扶養義務既因郭○方之母楊○勤能優先扶養而中斷，即難認為再審原告確係

負責扶養郭○方之人，再審被告予以剔除該部分扶養親屬免稅額，於法尚無不合。矧本件再審被告係依所得稅法第十七條第一項第一款第四目所為處分，而所得稅法施行細則係依所得稅法第一百二十一條授權規定而制訂，其第二十一條之二乃為達到其母法之所得稅法第十七條第一項第一款第四目之規定目的所為之行政命令，經核尚無逾越其母法之情形，而上開所得稅法為本件行政訴訟應優先適用之法律，再審被告依法適用，自無違反或牴觸所謂國籍法、民法、兒童福利法、中央法規標準法及憲法規定之可言。從而再審原告所訴，無非持其一己主觀之法律見解而為解釋法律，要無足取。本件原處分揆諸首揭規定，洵無違誤。一再訴願決定，遞予維持，俱無不合，遂駁回再審原告之行政訴訟。核原判決所適用法律與該案應適用之現行法律並無違背，亦無與現解釋、判例互相牴觸情形，再審原告依一己歧異之法律見解，指摘原判決適用法規顯然錯誤，依行政訴訟法第二十八條第一款提起再審之訴，難認為有再審理由。至於再審原告又依同法條第十款提起再審之訴部分，雖據提出台中縣神岡鄉戶政事務所簡便行文表（84.06.22 八四神鄉戶字第一七八六號）及楊○勤護照影本與美國政府對留學生規訂指導手冊影本為證，惟均未能證明該郭○方已遷入再審原告同一戶籍，縱為再審原告實際上所扶養，仍難謂符合行為時所得稅法第十七條第一項第一款第四目及同法施行細則第二十一條之二所定申報減除免稅額之要件，依首揭判例意旨自難為有利再審原告之認定，再審原告據此依行政訴訟法第二十八條第十款提起再審之訴，亦難認有再審理由。

據上論結，本件再審之訴為無理由，爰依行政訴訟法第三十三條、民事訴訟法第五百零二條第二項，判決如主文。

中華民國八十四年十一月二十四日