

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 701 號

解釋日期：民國 101 年 07 月 06 日

資料來源：司法院

司法周刊 第 1601 期 1 版

法令月刊 第 63 卷 9 期 133-134 頁

司法院大法官解釋（二十八）（102年7月版）第 553-631 頁

相關法條：中華民國憲法 第 7、15、19、22、23、155 條

離島建設條例 第 13 條

行政訴訟法 第 104、235、249 條

憲法訴訟法 第 5、8、14 條

廢司法院大法官審理案件法施行細則 第 30 條

民法 第 1115 條

民事訴訟法 第 78、95 條

老人福利法 第 15 條

老人福利機構設立標準 第 2 條

所得稅法 第 15、17 條

所得稅法施行細則 第 24-1 條

醫療法 第 12 條

緊急醫療救護法 第 20 條

緊急醫療救護法施行細則 第 10 條

傳染病防治法 第 33 條

全民健康保險法 第 39、41 條

原住民族基本法 第 24 條

解 釋 文： 中華民國九十四年十二月二十八日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款第二目之 3 前段規定：「……（二）列舉扣除額：……3. 醫藥……費：納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費……，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」（上開規定之「公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所」，於九十七年十二月二十六日經修正公布為「全民健康保險特約醫療院、所」，規定意旨相同），就身心失能無力自理生活而須長期照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等）之醫藥費，亦以付與上開規定之醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。

理 由 書： 憲法第七條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障

之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號、第六九四號解釋參照）。

九十四年十二月二十八日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款第二目之3前段規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……（二）列舉扣除額：……3. 醫藥……費：納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費……，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」（上開規定之「公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院所」，於九十七年十二月二十六日經修正公布為「全民健康保險特約醫療院所」，規定意旨相同，下稱系爭規定），明定納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費須以付與上開醫療院所者，始得列舉扣除。系爭規定關於身心失能無力自理生活而須長期照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等；以下簡稱受長期照護者）所須支付之醫藥費部分，仍以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費，卻不得申報列舉扣除，形成因就診醫療院所不同所為之差別待遇，爰以此部分有無違反憲法第七條平等原則，為本件解釋範圍。

憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。又憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災害者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，租稅優惠亦屬其中之一環。依系爭規定，納稅義務人就受長期照護者所支付之醫藥費，一律以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院所分布情形之侷限，而至上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨。故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始與憲法平等原則之意旨相符（本院釋字第六九四號解釋參照）。

系爭規定以上開醫療院所作為得否申報醫藥費列舉扣除額之分類標準，旨在避免浮濫或淪為規避稅負之工具；抑且，因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量眾多龐雜，而稅捐稽徵機關人力有限，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正確掌握醫藥費用支出，考量上開醫療院所健全會計制度具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，而就醫藥費申報列舉扣除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除（財政部九十九年七月八日台財稅字第○九九○○一八一二三○號函參照）。惟受長期照護者因醫療所生之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其醫療費用付與上開醫療院所以外之其他合法醫療院所而有所差異。況是否屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本。故系爭規定所為之差別待遇對避免浮

濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之生存權形成重大不利之影響，難謂合於憲法保障受長期照護者生存權之意旨。是系爭規定就受長期照護者之醫藥費，以付與上開醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺實質關聯，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。

大法官會議主席	大法官	賴浩敏
	大法官	蘇永欽
		林錫堯
		池啓明
		李震山
		蔡清遊
		黃茂榮
		陳 敏
		葉百修
		陳春生
		陳新民
		陳碧玉
		黃璽君
		羅昌發
		湯德宗

協同意見書

大法官 黃茂榮

本件解釋多數意見認為，「中華民國九十四年十二月二十八日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款第二目之3前段規定：「……（二）列舉扣除額：……3. 醫藥……費：納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費……，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」（上開規定之「公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所」，於九十七年十二月二十六日經修正公布為「全民健康保險特約醫療院、所」，規定意旨相同），就身心失能無力自理生活而需長期照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等）之醫藥費，亦以付與上開規定之醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。」本席對於本號解釋之結果敬表贊同，惟鑑於長期照護之醫藥費的扣除有關論據尚有補充的意義，爰提出協同意見書如下，以期該部分經主管機關檢討改進後，能更符合主觀淨額原則之意旨：

壹、綜合所得淨額之計算應遵循主觀淨額原則

所得稅法第十七條第一項規定：「按前四條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……」此為基於主觀淨額原則，就個人綜合所得稅之課徵，在其稅基之計算，得減除之項目及數額的規定。

主觀淨額原則之意旨在於：限制國家對於人民必須用來支應最低生活需要之收入部分的課稅權，以保障個人及其受扶養親屬之最低的生活需要。其方法為，利用法定免稅額及扣除額之減除，由個人綜合所得總額計算綜合所得淨額。

最低的生活需要的水準隨一個國家之經濟發展程度而上升，並不是一個固定的標準；國家之財政能力亦因當時之國家經濟的形勢而升降。所以，在其實踐上，立法者應考量國家之財政能力及人民之負稅能力，妥為權衡考量。

這當中，得減除之項目及減除標準或數額的制定，在權衡上立法機關固有其立法裁量權，且其裁量結果之當否，亦常見仁見智，但其裁量結果至少仍應維持各種減除之項目，在各納稅義務人之平等適用的可能性，不可無視於納稅義務人因為其經濟或社會條件之不同，實際上不能同等適用相關扣除額的事實，以使憲法第七條所保障之平等原則，能在實質的意義上獲得實現，非僅在形式上提供保障。

貳、長期照護之醫藥費

人有生老病死，所以，醫療費可謂是所得稅法第十七條第一項所規定之各種扣除項目中最重要的一項。貧病者之醫療的問題雖因全民健康保險的實施而獲得相當程度的解決，但對於需要長期照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等），由於所得稅法第十七條第一項第二款第二目之3前段規定（下稱系爭規定）將上開關於醫藥費規定限於「付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院」，使其醫藥費之扣除，依然是一項影響需長期照護者及其扶養者之所得稅負擔的項目。蓋需長期照護者往往因醫院病床有限或家庭之財力等因素，不容易住進上開醫療機構接受長期照護。當其退而求其次，能夠住進經向政府立案之護理之家機構或居家護理機構接受長期照護，其醫藥費的扣除，後來依據財政部之函釋因亦可比照付予上開醫療機構之醫藥費扣除（註一），尚好。但如只能再退而求其次，在家照護，則除其係由護理師護士公會提供居家護理工作外（註二），其得列舉扣除之醫藥費便大幅縮減至所得稅法第十七條第一項第二款第二目原來規定的範圍，這與住院接受長期照護者相較，其可列舉扣除之項目範圍，大大縮減。舉例言之，空調住宿及二十四小時照護人員之薪資，上述費用在住院照護時，因受長期照顧者係住院，故該費用包含於系爭規定之醫療院所開立之醫藥費收據中，得自納稅義務人之綜合所得總額中扣除，但非住院照顧者則不得扣除。其中特別是二十四小時照護人員之薪資得否列舉扣除，對納稅義務人之影響最為顯著。

、建議相關機關增訂「需長期照護者特別扣除額」

聲請案雖以醫療費之扣除為聲請解釋之標的，但其實所指者為長期照護費用之扣除。其在醫藥費之扣除上所以有與住院照護者不同之待遇，乃因住院照護者之醫藥費的計算範圍與居家照護者不同。因此，在上開醫療院所現實上尚不能全部收容需長期照護之病人時，要圓滿平等對待需長期照護者之醫藥費的扣除問題，必須擴大居家照護之得扣除費用的項目，使與住院照護者的情形相當。然這事實上有其稽徵技術上的困難。是故，可行的方法可能是：（1）儘快修法，在「身心障礙特別扣除」之外，增訂「需長期照護者照護費特別扣除額」，一體適用於全部需長期照護者。（2）同時將「需長期照護者」之醫療費用區分為「醫藥費」及「照護費」，並規定，住院照護者及非住院照護者照護費之得扣除數額，

皆一體適用「需長期照護者特別扣除額」。(3) 至其醫藥費則應依本號解釋之意旨，平等處理。(4) 為防止作假，可循「身心障礙者手冊」之管理模式，經指定之醫療機構診斷後，發給「需長期照護者手冊」的方式，管理其身分之取得及相關照護之紀錄，以建立將來改進其照護制度之資訊基礎。

註一：參照財政部八十五年十月九日台財稅第八五一九一七七八〇號函：「護理之家機構及居家護理機構，其屬依法立案之公立單位，或與全民健康保險具有特約關係者，准依本部七十七年八月四日台財稅第七七〇五七三五四八號函釋，由納稅義務人檢附該機構出具之收費收據及醫師診斷證明書，依所得稅法第十七條第一項第二款第二目第三小目之規定，申報醫藥及生育費列舉扣除額。」

註二：參照財政部七十七年八月四日台財稅第七七〇五七三五四八號函釋：「核定市護理師護士公會配合行政院衛生署推行居家護理工作之收費，准予比照所得稅法第十七條第一項第三款之規定，其所開立之收據，納稅義務人辦理綜合所得稅申報，如採用列舉扣除額時，得核實減除後課稅。」

協同意見書

大法官 陳新民

我甚至常常在想，每一個掌握權力的達官顯要們，或者較有能力較幸福的富裕家庭，家中都應該有像你一樣的孩子，這絕不是詛咒，而是一個深切的祝福，這樣他們才能體會，他們手上的權力或資源可以創造多少弱勢者臉上的微笑。他們才會知道，沒有好好運用手上的力量造福人群，是多麼可嘆的浪費。

陳長文・〈巨人般的毅力—給文文的一封信〉

本席對於本號解釋多數意見認為：中華民國九十四年十二月二十八日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款第二目之3前段規定（以下簡稱系爭規定），列舉扣除額之醫藥費（納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費），以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限，致使就身心失能無力自理生活而須長期照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等）之醫藥費，亦以付與上開規定之醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。對於系爭規定係違憲的見解，本席敬表贊同。對大法官同仁關懷弱勢同胞，以及需要長期照顧者悲天憫人胸懷，本席亦表欽敬。

然而，多數意見援引生存權理念，論定系爭規定牴觸平等權之見解，似乎忽視了本號解釋實係運用比例原則予以檢驗。且在法益保障方面，也牽涉到人民是否擁有「醫療人權」，以及負責居家長期照顧的納稅義務人，能否擁有憲法對於「家庭」的制度性保障及高度之人倫價值秩序法益。爰提出協同意見書如次，以求憲法解釋在方法論與邏輯性上的妥善與完整：

一、本案應援引比例原則，而非平等權

（一）本案援引平等權之失當

本號解釋的原因事實及法理爭議，實和本院釋字第六九四號解釋十分接近。兩個案子都涉及到所得稅法第十七條所規定的所得稅寬減額的計算及其範圍。釋字第六九四號解釋涉及到家長扶養年滿二十歲，未滿六十歲之無謀生能力之家屬，卻不得獲得寬減額的優惠，是否合憲之問題。而本號解釋則是涉及本

人或受其扶養之親屬，為長期照顧所付出之醫藥費用，能否獲得寬減額優惠之範圍。表現在這兩號解釋的多數意見中，都是基於生存權，且以違反平等權作為立論。表示出多數意見之大法官，係以相同的法益侵害，作為宣告系爭法規違憲之依據。就此而言，本號解釋多數意見形式上維持了「體系正義」，而在邏輯性上，兩號解釋並未產生矛盾。

關於是否侵犯平等權之問題，本院釋字第六九四號解釋已援引平等權，為此本席在該號解釋協同意見書中已經提出了質疑。如前所述，該號解釋原因案件涉及到家長對於同居之親屬（大嫂），可否主張扶養所得稅之寬減優惠。該號解釋認為，不論家長或是該親屬，都有平等的請求扶養及請求被扶養之權利。然該家長扶養該親屬之扶養義務順序上，乃名列第五（民法第一千一百十五條參照）。家長之扶養，在該號解釋之原因案件乃出自道德義務上的扶養。故本席在該號解釋之協同意見書中提出的下述看法：

「……故扶養人並無平等的要求其可扶養任何家屬之權，而要求立法者一定要賦予與其他履行法定扶養義務者相同的減免額。平等權無法援用於賦予扶養人此種當然稅捐優惠權。

至於弱勢家屬有無平等要求獲得扶養人的扶養，且立法者應以租稅優惠予以保障？顯然此立論也不能成立。弱勢家屬之受扶養權利，已見諸於民法之規定，如果在諸多順序扶養義務人中，排序較後的扶養義務人，並無依扶養權利人之意願而承擔起強制扶養之義務，此即無公平受扶養之權利問題。」

而在本號解釋之情形，亦可有相同的質疑。系爭規定認為納稅義務人須在特約醫院及會計紀錄完備正確的醫院就診與支付之醫藥費，方得享受租稅優惠。立法者考量主要在於特約與會計正確之醫院，方能避免逃稅的弊端，其考量並非沒有依據。按此時對比兩組的不同規範對象（當然是以合法的醫療院所為對象）：一組是特約及非特約醫院的對比。此時，「簽約意願」是最主要的考量。加入健保而成為特約醫院，可以吸引病人來源，對醫療院所自是利多，但各別醫院也許另有考量一例如打造「高級診所」的金字招牌來招攬高收入之特定病患。故若尊重各別醫院的自我決定，立法者不應強其所難，自無必要比照簽約醫院，將其醫藥費列入租稅優惠的範圍內。至於另外一組的對比，則以會計制度健全與完備之醫院，對比會計制度非健全且不完備之醫院。這裡作出迥然不同的差別待遇，更是一個具有說服力的對比—難道對於一個經主管機關認定其財務與會計制度都不健全與缺點甚多的醫療診所（儘管它還是合法的機構），還一定要信任其開出之收據與憑證不可？

故立法者對此兩組的對照判斷，認定是屬於不同性質的醫療院所，從而一組給予租稅優惠，另一組則不給予。這種差別待遇，並不能夠當然視為違反平等權的立法恣意。此觀諸解釋理由書第四段：「系爭規定以上開醫療院所作為得否申報醫藥費列舉扣除額之分類標準，旨在避免浮濫或淪為規避稅負之工具；抑且，因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量眾多龐雜，而稅捐稽徵機關人力有限，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正確掌握醫藥費用支出，考量上開醫療院所健全會計制度具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，而就醫藥費申報列舉扣除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除。……」這段說明，堪稱公允。

同時，亦可斟酌明確性與可預測性有無欠缺的問題。上述醫藥費可列為寬

減額的醫院屬性，既已經法律明定，納稅義務人在就醫前，於選擇醫療院所時，已經明知其支付醫藥費後，能否獲取租稅優惠的法律後果，故可以作出就診與否的選擇。就此而言，並不違反法治國家所保障的法律明確性，以及可預測性。尤其是這些可開具租稅寬減性質之醫藥費用收據的醫療診所，如果沒有定下「歧視就醫之門檻」，對任何病人就診都一視同仁時一即「平等就醫權」（access to medical service），即無違反平等原則之虞。在本案之情形，即屬如此也。

但是多數意見認定系爭規定違反平等權，—「對於付與其他合法醫療院所之醫藥費，卻不得申報列舉扣除，形成因就診醫療院所不同所為之差別待遇」（解釋理由書第二段）。而形成這種不同對待，則是「對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院所分布情形之侷限，而至上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨。」（解釋理由書第三段）。這種立論，似乎認為國家因為醫療資源分配的情形，導致某些地區（多半是偏遠地區）的醫院甚少。此時，這些雖是合法之醫院，但既未與政府簽約，成為健保或勞保等醫院，或是會計與財務紀錄不良，但人民被迫去該醫院就診，結果卻不能享受稅捐優惠，即為憲法所不許。如按多數意見之意，此時唯有：第一，實施「締約強制」之政策：偏遠地區之醫療院所，一律負有與政府締約成為健保與公保醫院之義務；第二，實施「強制改善」之政策：所有會計不良之醫院，其支付之醫藥費憑證，納稅義務人仍可享受租稅優惠。但稅捐主管機關亦可個案認定、政府亦應採行督促該醫院改善會計制度之措施，包括處罰措施在內。目前之制度顯然寓有政府目睹、容忍「合法」之醫療院所仍然存在會計、帳簿制度不全、弊端存在之現象也！

至於在醫院資源較為充裕之地區，例如大城市，則不受上述強制締約與強制改善政策之影響。如此一來，同樣是不願締約、會計制度不良的醫院，反而會因為設在不同地區，而異其法律的處境，是否亦合於平等權乎？而這種強制締約的合憲性，恐亦有爭議也。

（二）本案應適用比例原則

本席不贊同以平等權原則予以檢驗系爭規定，認為應該適用比例原則，以判斷系爭規定對人民的法益（詳下述）有無造成過度的侵害。如不採用比例原則，而一定要使用平等權且使用較為嚴格審查標準，將在論理上產生矛盾現象。因為評斷平等權是否受到侵害，且使用嚴格的審查標準必須針對一定的對象，方可以提到。

本號解釋多數意見提到，系爭規定違反平等權，乃採用較為嚴格的審查標準之故（解釋理由書第三段）。憲法學上如對於平等權採行較嚴格的標準時，可舉德國聯邦憲法法院三十年來的釋憲實務所發展之模式為例，可分成兩種情形：第一種對於「因人而異」所設計出來的差別待遇，因為很容易造成權力濫用，此時就應當採行較嚴格的檢驗—即比例原則的嚴格適用；第二種情形乃適用對象較少關涉人的因素，而以「客觀事實」作為規範的依據者，是為「因事而異」，就可以降低審查的標準，許可立法者擁有較大的裁量權（註一）。

如果涉及租稅政策優惠，且可能涉及平等權時，特別像本號解釋原因案件，乃對於「醫院屬性與現狀」所為不同的差別待遇，正是典型的「因事而異」

，就不必適用比例原則。

易言之，如本號解釋要運用平等權來審查，只能為輕度審查，而不能使用嚴格審查，恐怕也就導不出違憲的結論也。

但本號解釋理由書在第四段中，也先認定了系爭規定具有一定的立法防弊之目的，而後卻認定：「……惟受長期照護者因醫療所生之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其醫療費用付與上開醫療院所以外之其他合法醫療院所而有所差異。況是否屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本。故系爭規定所為之差別待遇對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之生存權形成重大不利之影響，難謂合於憲法保障受長期照護者生存權之意旨。」

這段敘述，正是採行「法益過度侵犯」的比例原則也。例如認為長期照顧所生之醫藥費用涉及生存權，將對於長照者權益影響十分重大。相對的，系爭規定對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果，又不為顯著。兩相比較之下，顯然不能滿足「均衡原則」。另外，為了針對為防止浮濫等，仍有其他方法可循（屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本），顯然證明系爭規定並非「最後手段」。再再都顯示出多數意見表面上乃是「其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺實質關聯，與憲法第七條平等原則之意旨不符」，但實質上，無疑地是以不具法益侵犯的必要性及均衡性原則為由，作出違憲的結論。

就此而言，本席願再進一言：需要長期照顧的國民，如果都能夠在系爭規定所認可之醫院及醫療院所內，享受到照顧的機會，自亦不會產生原因案件之爭議。但擺在國人眼前的事實是：依據行政院主計處統計，民國九十九年我國需要居家照顧之老人（六十五歲以上），約有三十一萬人。但同時，全國合格的護理之家，共三百五十一家，總床位僅有兩萬六千床。易言之，能夠在合法的醫療院所中獲得合理與妥善照顧的長照病人，不足十分之一（註二）。除床位少外，在療養院長照所費不貲，以及擔心其長照品質，都是我國目前有長照家人者，所極度關注的問題也！

上述統計的三十一萬需長照者，僅是「六十五歲以上老人」需要長照者而已。至於六十五歲以下之國民，因為殘障而需要長照者，則人數高達四十七萬五千人。這說明了現今我國對於需要長照的國民，絕大多數未在醫療院所內，而是在自家內獲得照顧。甚至長照病人即使病急送到醫院，也多在病情控制後，醫院即催促病人出院，留下病床給其他病人——當然，有關係及有權有勢者，自可例外長住醫院也！質言之，居家長照取代了住院長照。本著國家應當要照顧這些居家照顧者之立場，國家可以採行其許多積極措施，並輔以防弊措施：例如「複診制」，任何居家長照者，只要經由合格醫院證明需在家照顧，從而在一定種類用途的費用上，即可以認定為必要之長照費用，而可以享受租稅優惠。但卻不可「因噎廢食」，以防弊心態取代了積極提供協助的義務！上述只是主管機關可以採行的措施之一，此外甚有許多可行方式（註三），卻一律捨棄不用，明顯地是摒棄了「最後手段之必要性原則」適用，即牴觸比例原則也。

二、本號解釋的法益保障

（一）本號解釋涉及生存權保障乎？

本號解釋多數意見認為長照之醫藥費，不得獲得寬減額的優惠乃侵犯受長期照顧者之生存權。並引述本院釋字第六九四號解釋理由，作為立論依據（解釋理由書第三、四段）。此見解當值得檢討。

如同本席對本院釋字第六九四號解釋，認為家長對家屬的扶養免稅額可享租稅優惠，乃基於生存權所致。本席亦不贊成，認為以該區區的免稅額，根本不足以作為生存保障的最低標準。

有鑑於生存權之概念不宜流於字面解釋，本席為此作了詳細解釋，在此願再重申如下：依據本院過去對於生存權之解釋，已經「弱化」的成為肯定並保障人民擁有生活所需的財產權，例如釋字第五九六號解釋之涉及債權人查扣債務人債權之限制；釋字第四九四號解釋對於勞工的福利與勞動條件之最低標準；釋字第五四九號解釋對勞保被保險人死亡後的勞保給付性質；釋字第四六四號解釋涉及軍官的俸給標準；釋字第四二二號解釋關於佃農的生活費用估算，以及釋字第二〇三號解釋對於教職員續聘規定等，都是其例。沒有將此生存權具有的防衛權之概念，擴張成為社會基本權，甚至是公法請求權的企圖。本院過去一貫解釋認為乃避免憲法生存權擴張到變質成為公法請求權。否則，若賦予人民可挽救國家福利政策「給付不足」的請求權，並保障人民可由國家獲得「符合人性尊嚴的最低生活費的給付」之規定，一旦社會立法（例如社會扶助法）或是相關之租稅法律未能滿足此「保障最低生活標準」時，人民可援引此一憲法人權規定，而宣告該法律為違憲，勢必引起更多的訴訟也！其將帶給法律與司法無窮的負擔也。

對於直接提到的「扶養免稅額」的本院釋字第六九四號解釋，都無庸論及生存權，那麼本號解釋所涉及到的長照醫藥費，甚至系爭規定所包括（但本號解釋範圍不及）之非長照之一般醫藥費，雖然實質上關涉到國民的生命延續，但仍不應歸涉到生存權的範圍，也不能將此生存權的性質，擴張到社會基本權或公法請求權之上。正如同本院在釋字第六九二號解釋所涉及到的納稅義務人對於成年子女赴大陸就學的扶養免稅額，如果受到法律限制（是以有無違反租稅法律主義），而可無庸認為侵犯到該子女的「學習自由權」也（註四）。

（二）應確定人民擁有醫療人權及健康權

如果原因案件不是涉及生存權之問題，那涉及何種權利？本號解釋實係涉及到人民有無請求國家給予妥善、及時和公平的醫療照顧之權（註五）。到底我國憲法內有無「健康權」或是「醫療人權」的依據？如果依據憲法第二十二條的概括規定，答案當屬肯定（註六）。

本號解釋的拘束力，只及於「長照」部分的醫藥費，不及於支付給未簽約、會計紀錄不善的醫療院所之一般生病住院之醫藥費，故解釋文最後一段才會出現「……在此範圍內，系爭規定應不予適用」。但也是因為本號解釋原因案件乃是長照事件（氣切病人），非一般疾病之事件。誠然，《黃帝內經》已謂「聖人不治已病，治未病」，亦即醫治生病應在病症未發作之前，即「預防重於治療」也，亦為「小病根除，大病不來」之意。吾人若斤斤計較偏重於長照，反而對於初起之病不予善療，不免容易小病成大病，短疾成久病矣！所以本號解釋之自我侷限，於理殊欠長遠考量！此外，本院過去解釋也多不受限於「原因案件」，最明顯的為不久前作出釋字第六九六號解釋，對於夫妻非薪資所

得合併計算申報稅額規定違憲案，即未針對原因案件（分居之夫婦）來論究，而視為「正常」的結婚夫妻情形來作解釋。相隔不過半年，兩號解釋對原因案件的「認定」，卻南轅北轍般！就本院釋字第六九六號解釋嚴格侷限於原因案件，即可以督促立法者從速修法規範分居夫妻之制度，應是比擬離婚夫妻之法制也（見本席在該號解釋所提出之不同意見書）。

而在醫療人權的問題上，早在五十年前的一九六一年通過的歐洲社會公約，已經提出了人民擁有健康的社會基本權。類此的權利，憲法多半將之列於社會基本權之範圍（註七）。

妥善建立國家的醫療體系，猶同建設一套完整的居住、工作、社會福利……制度般，皆需要立法者衡量國庫實力、社會需求度，與社會現實等因素，逐步建立之。不論依其性質。係屬於憲法委託、制度性保障，甚或是指示立法性質的方針條款，都甚難直接賦予人民一個公法上請求權的主觀公權利（註八）。

但隨著我國九十八年十二月十日施行的公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法，上述情況已有所改變（註九）。根據已成為我國國內法之後的經濟社會文化權利國際公約第十二條第一項規定：「一、本公約締約國確認人人有權享受可能達到之最高標準之身體與精神健康。」同條第二項第四款規定：「本公約締約國為求充分實現此種權利所採取之步驟，應包括為達成下列目的所必要之措施：……（四）創造環境，確保人人患病時均能享受醫藥服務與醫藥護理。」顯然已經將醫療人權，確定在實證法規之中。

因此，吾人更可以名正言順地承認我國法律體系中，已經增加了一種新的人權，多數意見何不利用本號解釋之機會，將醫療人權列為我國新興基本權乎？

（三）家庭與人倫秩序的法益

本席在本院釋字第六九二號解釋協同意見書中，對於與本號解釋原因頗為類似的家長對子女教育費用的免稅額問題，認為應當對雙方的利益衡量進行比較。質言之，一方是國家對於人倫與文化價值（文化國理念）的價值判斷，與另一邊的國家租稅利益進行比較後，可以得知國家以很少的稅捐利益為代價，可以獲得國家培養優質下一代所可能創造的經濟與其他各方面的成就，兩者之間，相差不可以萬里計。

同樣的，在本院釋字第六九四號解釋，該號解釋對於家長出於道德與人倫秩序之考量，而非依據民法所規定之扶養順序，對於弱勢家屬給予的扶養，正是凸顯出國家必須高度保障的「家」之制度。這也是本席在該號解釋協同意見書中所提出之：不是一般國民主動收留社會上孤兒或遊民，而請求立法者應當保障後者生存權之問題。從而無庸援引生存權這個宏大的理念也。立法者主動制定這種「具有引導性質」的「獎勵扶養制度」，可以增厚國民德風善行。因此，在法益均衡上，應當作出有利於家長的價值判斷。

在本號解釋的情形，也當然不能背離這種法益均衡的判斷。正是因為這個受到憲法制度性保障的「家」的制度，以及附著於此制度上的人倫秩序，才會讓本應收容在醫院、療養所的需要長照之國民，轉到居家照顧之上。如果係收容在醫院或療養所，國家也勢必要花出鉅資予以興建硬體、軟體設備及維持營運之費用，而轉為居家照顧，反而可省卻該筆支出，豈可不回饋至替國家簡省

經費之家長身上乎？

因此，具有高度法益價值的家、人倫秩序，以及牽涉到居家長照者的健康權利及生命權，都具有比國家租稅利益更大的份量，也比防衛租稅利益所產生的防弊制度，具有更高的優先性。這些重量級的法益判斷因素，集合起來後，都有理由可以賦予檢驗合憲性的原則—比例原則（及平等原則等），應有嚴格、而非寬鬆的檢驗標準也。本號解釋多數意見實際上採行嚴格的比例原則予以檢驗，就結果而言，即洵為正確。

三、結論—建立「老吾老，以及人之老」的人性社會

我國近年來「少子化」的情形已越漸嚴重，出生率之低，已居世界前茅。高齡化社會即將來臨，而最需要長照者，正是高齡國民（依行政院民國九十六年提出之統計，見註十二處之十年計畫。至二〇二〇年時，我國五十歲以上之需長照者，人數將上探四十萬人）。本席已提及今日我國係由民間家庭取代醫院及療養院，承擔起照顧長照者的重責，其比例之高，乃世界各國所少見，更是歐美先進社會所不能望其項背。這也要歸功於我國社會純樸之民風，以及重視家庭倫理精神，也正是我中華文化精神瑰寶所在，值得國人驕傲！也因為有此淳厚民風下，才讓這些為數上達五十萬需長照的國民，沒有流落街頭並獲得生存下去的機會。同樣的，家裡有重度殘障的兒童與青少年，也一樣會使家庭崩潰。本應是一個帶來歡笑與希望的小天使，卻演變成父母難言的負擔及痛苦！

我國民間固然有一句話：「家有一老，如同一寶」，表達家有老人的幸運。但這個「家寶」的老人卻痼疾纏身，需家人付出可觀的財產與精力予以照顧時，勿忘我國同樣另有一句：「久病無孝子」之語。而後者，更是我國正在邁向高齡化社會，所必須殘忍面對的社會現實！

故在我國現在還未真正進入高齡化社會前，國庫仍有若干實力能夠未雨綢繆的黃金時期（註十），吾人是否應當要趕緊構建一個符合人性需求的長期之健康與醫療照顧制度？

當一個家庭出現一個需要長期照顧的家人，不論是老人或是青少年，都是對於一個家庭殘酷的考驗。對此，我國著名的律師及法律教授陳長文博士，椎心泣血寫出了這段辛酸的血淚：

「……當我看著你倍於常人地努力，學習著對一般人來說簡單至極生活小事，每一個小小的突破都能帶來大大的喜悅—對你、對家人。於是，你教會了爸爸、媽媽和家人們知道，這世界沒有難得倒人的事情，因為你是我們的榜樣，示範著巨人般的不放棄，以及全心投入的毅力努力。……

我甚至常常在想，每一個掌握權力的達官顯要們，或者較有能力較幸福的富裕家庭，家中都應該有像你一樣的孩子，這絕不是詛咒，而是一個深切的祝福，這樣他們才能體會，他們手上的權力或資源可以創造多少弱勢者臉上的微笑。他們才會知道，沒有好好運用手上的力量造福人群，是多麼可嘆的浪費（註十一）。」

本號解釋，特別是原因事實，實已觸及到了我國應正視建立一個長照制度的迫切問題，尤其是幾乎絕大多數的長照者都是需要居家照顧，而相關的補助政策，如本號解釋所涉及的醫藥費，以及其他相關之必要支出—如看護費（包括外傭看護費……）、醫療耗材費及其他與長照密不可分之醫療費用等，都應更有魄力的檢討修法及立法，以切合一般收入之國民的需求。這是一個巨大的法制工程（

註十二）。可惜本號解釋多數意見未能「沈重」的課予立法者從速檢討的立法義務。重讀陳長文教授宏文，尤其是最後一段之對「有權力不好好運用，來改變現狀者」的沈痛呼籲，連收入及社會地位都在我國社會居金字塔頂端的陳教授，都已有此非常之負擔，何況其他千千萬萬僅有有限收入，徘徊在小康邊緣的「升斗小民」乎？本席雖身為負釋憲責任之大法官之一，仍非手中握有大權大勢者，卻未能藉著釋憲之權限，為國家積極催生出一套更符合人性的長照法制，思來心中亦不免興起一絲惘然及愧然之意矣！

註一：可參見本席在釋字第六八二號解釋所提之不同意見書及釋字第六九四號解釋之協同意見書之闡釋。

註二：見衛生署九十九年五月十九日衛醫署字第○九九○○一○五四一號函。對護理之家之查核，九十八年度共查核三百五十一家，一般護理之家合格者，為兩百六十八家；許可床位為兩萬六千零十四床，實際開放數為二萬一千五百十一床。大城市如臺北市，僅有許可一千三百五十一床，開放一千零三十八床。至於老人長期照顧及安養機構，依內政部統計通報（一〇一年十一週），全國共有此類機構一千零六十四所，進住四萬三千人。其中屬於長期照顧機構（養護型）共九百六十所，可住四萬四千人；長期照顧型五十所，可住二千五百人；一般養老型機構（安養型）四十一所，可入住八千八百人。

註三：外國較合理的立法例甚多，如超過一定所得比例之醫藥費者，才允許予以扣減，例如：日本（超過全年所得百分之五及十萬日圓以上）；美國以超過所得百分之七點五；韓國為超過百分之三。亦或規定扣減之上限，例如日本之扣減上限，每年不得超過二百萬日圓；韓國規定扣減上限為七百萬韓圓。澳洲則以所有醫療費之百分之二十，予以扣繳。見財政部九十九年七月八日台財稅字第○九九○○一八一二三○號函。

註四：如同本席在釋字第六九二號解釋認為，這是文化憲法的高度，也不以受益對象的就學權受侵害，作為違憲的理由。同見本席在該號解釋之協同意見書。

註五：相同意見可參見：吳全峰、黃文鴻，〈論醫療人權之發展與權利體系〉，《月旦法學雜誌》，第一四八期，二〇〇七年九月，第一五九頁。

註六：可參見：李震山，《多元、寬容與人權保障—以憲法未列舉權之保障為中心》，元照出版公司，二〇〇五年，第三十二頁；吳全峰、黃文鴻，〈論醫療人權之發展與權利體系〉，第一五九頁。

註七：歐洲學者將健康權，大致列入到社會安全、保險權之內，認為人民一旦有生、老、病、死，都可以請求國家照顧，以維持最起碼的生存條件，參見陳新民，〈論社會基本權利〉，收錄於：陳新民著，《憲法基本權利之基本理論》，上冊，元照出版公司，二〇〇二年五版，第一〇二頁以下。

註八：同見上註陳新民，第一一一頁以下。

註九：參見吳全峰、黃文鴻，〈論醫療人權之發展與權利體系〉，第一三〇頁以下。

註十：依行政院經建會人力規劃處公布「二〇一〇年至二〇六〇年臺灣人口推計」（民國九十九年九月），以總扶養比小於百分之五十，作為衡量「人口紅利」時期，我國「人口紅利」時期為一九九〇年至二〇二七年之間，故距離「機會視窗」關閉，尚餘十五年矣。

註十一：陳長文，〈巨人般的毅力—給文文的一封信〉，收錄於：《天堂從不曾撤守—陳長文書信》，方智出版社，二〇〇八年，第十六頁以下。

註十二：行政院在民國九十六年十一月曾公布一個「我國長期照顧十年計畫」及民國一〇一年二月二十九日函送立法院審議之「長期照護服務法」草案（院總字第一六一九號），便有若干值得贊許之立法，例如：該「十年計畫」即對家庭平均人口年收入未超過社會救助法規定最低生活費一點五倍者，重度失能老人受長期照顧機構之費用，由政府全額補助；如中度失能者，每月補助一萬八千六百元，即為一例。

協同意見書

大法官 羅昌發

中華民國九十四年十二月二十八日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款第二目之3前段規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人綜合所得淨額：……二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……（二）列舉扣除額：……3.醫藥……費：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費……，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院所【按：此等特約醫療院所部分，於九十七年十二月二十六日修正為全民健康保險特約醫療院所】，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」（以下稱系爭規定）。多數意見認為，關於長期照護者之醫藥費，以付與系爭規定所列舉之醫療院所始得列舉扣除，而對付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，與憲法平等原則之意旨不符。本席敬表同意。本席並認為，本號解釋對於人民健康權之保障，將有相當正面的意義。

惟系爭規定涉及相當廣泛的問題，多數意見僅處理其中一小部分。且本件涉及健康權在憲法上的評價，多數意見亦未處理，殊為可惜。爰提出本協同意見書，進一步闡釋所涉問題。

壹、所得稅法第十七條有關醫藥費列舉扣除額規定，除本號解釋所處理者以外之其他層面的憲法問題

一、系爭規定下，納稅義務人為自己、配偶或受扶養親屬所支出之醫藥費，限於付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院所（或現行之全民健康保險特約醫療院所），或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院（以下合稱「所列舉之醫療院所」），始得納入列舉扣除額。系爭規定所涉及的問題有三個層面：其一，「醫藥費」的界定是否過於狹隘，以致於產生的憲法疑義。其二，醫藥費以外之其他類似性質之支出，不在列舉扣除範圍，是否因而產生憲法疑義。其三，醫藥費支出限於付與「所列舉之醫療院所」者；而非付與「所列舉之醫療院所」之醫藥費支出，則不在列舉扣除範圍內，以致於產生憲法疑義。此三個層面問題，又各別涉及對「納稅義務人造成差別待遇」以及「對受扶養人造成生存權以及健康權受侵害」兩個層面的問題，詳述如下：

（一）醫藥費的界定問題：

1. 所得稅法就可以作為列舉扣除額之「醫藥費」一詞，並無定義。依系爭規定，相關費用除須屬「醫藥」所支出外，其支付之對象亦必須為「所列舉之醫療院所」。關於此二部分，主管機關財政部均已放寬其要件。財政部在其「綜合所得稅節稅手冊」（註一）中所例示得作為列舉扣除之醫藥費，並不限於嚴格意義的「醫」或「藥」之費用（例如，該手冊所載「因身體殘障所裝配的助聽器、義肢、輪椅等各項支出」、「因牙病必須做鑲牙、假牙製作或齒列矯正的醫療費及器材費」以及「給付公立、全民健康保險特約之設置救

護車機構，因救護車執行勤務依緊急醫療救護法規定收取之費用」等均非嚴格意義的「醫」或「藥」之費用，但均列在可扣抵的醫藥費範圍內）。並且依該手冊，「醫藥費」亦不嚴格限於支付與「所列舉之醫療院所」者（例如該手冊所載「付給養護中心的養護費並不在醫藥費列舉扣除項目中，但如果養護費中確有具醫療行為的支出費用，且為公立機構所開立之收據，只要將屬於醫療給付部分的費用，單獨開立收據，就可以申報扣除」、「付給依法立案之公立單位或與全民健康保險具有特約關係之護理之家機構及居家護理機構」、「因病赴國外就醫，只要能檢附國外公立醫院或國外財團法人組織的醫院、公私立大學附設醫院出具的證明，就可列報扣除」、「在合於上述規定之醫療院、所治療，因病情需要急須使用該院所無之特種藥物，而自行購買使用者」等，均非支付與「所列舉之醫療院所」，但均得作為列舉扣除之項目）。對於此等放寬認定要件之實務作法，本席認應給予主管機關相當肯定。

2. 雖主管機關對「醫藥費」範圍已透過實務作法放寬，然其關於「醫藥費」之界定，仍尚有不足。舉例而言，本件聲請人於原因事件爭執之數項費用中，「滅菌抽痰包附手套」顯然係為確保病患生命或健康必須使用之耗材。然其費用並非主管機關及法院所認得納入列舉扣除之醫藥費。
3. 由於主管機關在實務上對醫藥費的界定仍過於狹隘，對納稅義務人而言，將產生差別待遇或歧視的結果（亦即有些維持病患生命或健康所必要使用之耗材支出，可以納入列舉扣除額；有些類似性質維持病患生命或健康所必要的支出，則不被納入列舉扣除額）；而有侵害納稅義務人平等權的疑義。對受扶養之病患而言，由於納稅義務人無法將此支出納入列舉扣除，而導致其扶養意願與能力受到影響，對此等病患，另有生存權與健康權等受到剝奪或影響的疑義（如後述）。

（二）類似性質的居家照護支出，不在列舉扣除範圍的問題：

1. 聲請人於原因事件爭執之數項費用中，主管機關認為「居家照護」不在系爭規定得作為列舉扣除之範圍。然居家照護之對象，可能屬僅能維持極為有限之自我照顧能力，甚至需要醫療與護理服務之人。如前所述，居家照護支出，如非屬「公立養護機構所開立具有醫療行為支出性質的養護費，且非付與依法立案之公立單位或與全民健康保險具有特約關係之護理之家機構及居家護理機構者」，即無法申報列舉扣除。然如居家照護的目的確係在維護受扶養者之生命與健康，則其費用的性質，與納稅義務人在醫院所支出之醫藥費（或公立養護機構支出的養護費，或公立單位或與全民健康保險具有特約關係之護理之家機構及居家護理機構的費用），亦係為維護受扶養者生命與健康者，性質上實無明顯差別。
2. 系爭規定未將與「醫藥費」及在公立養護機構支出的養護費及居家護理機構費用等支出性質無明顯差別之「居家照護」支出，納入列舉扣除之範圍，對納稅義務人而言，將產生差別待遇或歧視的結果（亦即有些維持病患生命或健康所必要而在醫院支出之醫藥費、在公立養護機構支出的養護費、公立單位或與全民健康保險具有特約關係之護理之家機構及居家護理機構的費用，可以納入列舉扣除額；目的相同、性質類似的其他照護費支出，則不被納入列舉扣除額；造成同樣是為維持病患生命或健康所支出，但因其支出名目為

醫藥費與否或是否為公立單位或與全民健康保險具有特約關係之護理機構，而有不同的法律效果），致有侵害納稅義務人平等權的疑義。對受扶養的病患而言，由於納稅義務人無法將此支出納入列舉扣除，而導致其扶養意願與能力受到影響，對此等病患，另有生存權與健康權等受到剝奪或影響的疑義（如後述）。

（三）醫藥費支出限於所列舉之醫療院所的問題：

1. 系爭規定將醫藥費支出限定在付與「所列醫療院所」者為限。除財政部前揭手冊所擴大的範圍外，納稅義務人於其他非所列醫療院所之醫藥費支出，則不在得納入列舉扣除額之列。
2. 系爭規定未將付與非所列醫療院所之「醫藥費」支出，納入列舉扣除之範圍，對納稅義務人而言，將產生差別待遇或歧視的結果（亦即在「所列醫療院所」、「公立養護機構」、「公立或與全民健康保險具有特約關係之護理之家機構及居家護理機構」、「國外公立醫院或國外財團法人組織的醫院、公私立大學附設醫院」所支出的醫藥費，可以納入列舉扣除額；然在非「所列醫療院所」、非「公立養護機構」、非「公立或與全民健康保險具有特約關係之護理之家機構及居家護理機構」等所支出之醫藥費，則不被納入列舉扣除額；造成同屬醫藥費，祇因單據來源不同，而有扣除與否的結果），有侵害納稅義務人平等權的疑義。對受扶養之病患而言，由於納稅義務人無法將此支出納入列舉扣除，而導致其扶養意願與能力受到影響，對此等病患，另有生存權與健康權等受到剝奪或影響的疑義（如後述）。

二、多數意見僅針對前列第三個層面中，對納稅義務人造成差別待遇或歧視的部分作成解釋。其對第三個層面中涉及的受扶養者生存權與健康權受剝奪或影響的憲法上疑義，以及第一、第二層面中納稅義務人受差別待遇，以及受扶養者生存權與健康權亦受剝奪或影響的憲法問題，則予以忽略。殊為可惜。

三、由於問題層面較為複雜，本意見書僅針對受扶養病患健康權因系爭規定而受剝奪或影響的憲法問題予以進一步探討。

貳、本件涉及的健康權問題

一、健康權的概念、性質及其內涵：

（一）健康權（right to health）的內涵，包括自由權（freedoms）以及受益權（entitlements）。自由權部分，包括控制自己健康之權利（如自由決定是否接受未經同意下的醫療處置或醫學實驗）（the right to be free from non-consensual medical treatment and experimentation）。受益權則包括不受歧視地享受健康保護體制，以達成最高健康標準之權利（right to a system of health protection that provides equality of opportunity for people to enjoy the highest attainable standard of health）；例如不受歧視地接受健康照護（health care）以及與健康有關的重要決定因素（the underlying determinants of health）之權。

（二）聯合國經濟社會文化權利國際公約（International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights (ICESCR)）第十二條第（d）款所稱「本公約締約各國為充分實現此一權利（按即健康權）而採行的步驟，應包括為達到下列目標所需的步驟：……（d）創造保證人人在患病時能得到醫療照顧的條件。」（The steps to be taken by the States Parties to the present

Covenant to achieve the full realization of this right shall include those necessary for:…… (d) The creation of conditions which would assure to all medical service and medical attention in the event of sickness.) 聯合國經濟社會文化權利委員會於2000年通過有關健康權的「一般意見」(General Comment) (註二)，闡述健康權包括四項要素：便利、獲得的條件(包括不歧視)、接受的條件、質量。該「一般意見」亦列舉國家義務的內涵。國家對人民的健康權所應負擔的實質義務包括：第一，「尊重」健康權的義務(the obligation to respect the right to health)：亦即要求國家不否定或限制任何人(甚至包括監獄人犯或受羈押者、少數者、政治庇護的尋求者、非法移民)平等接近利用(equal access)預防性、治療性、緩和性的醫療服務；並應避免執行歧視性措施。第二，「保護」的義務(the obligation to protect)：包括國家藉由立法或採行其他措施，以確保平等接近利用由第三者所提供的醫療服務以及健康有關的服務(equal access to health care and health-related services)；國家亦應確保第三者不得限制人民接近利用與健康有關的資訊及服務(access to health-related information and services)。第三，「實現」的義務(the obligation to fulfil)：國家應於其國家政策及法律體制中，承認健康權；並宜以立法方式達成；國家在此義務下，應採積極措施(positive measures)以使個人與社群得以享受健康權。國家此等義務雖然常無法立即實現，而必須逐步達成，然國家仍負有應立即實現的基本的核心義務，包括確保人民享有不歧視待遇(the guarantees of non-discrimination and equal treatment)，以及採行審慎、堅定且目標明確的步驟，以逐步達成健康權的實現。所謂逐步實現(progressive realization)係指國家負有特定且持續性的義務，以儘快且有效的朝向健康權的完全實現(to move as expeditiously and effectively as possible towards the full realization of the right to health)。

(三)我國憲法雖未於任何章節直接明文規定「健康權」，然「經濟、社會與文化權利國際公約」對健康權之宣示及其所界定的內涵，已經成為國際公認之標準，並且已經成為普世價值。並且我國已透過「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」，施行該公約。雖該施行法在我國國內屬於法律位階，然在我國法律體系內納入並執行國際人權公約，亦可證明我國對於該等人權公約所承認之人權價值(包括對健康權之保護)，有明確且直接之肯定。我國雖非前揭公約之締約國，然此並不影響該等國際文件所承認之各項人權及價值之普世性質，以及其得以作為解釋我國憲法基本權利內涵之重要考量依據。我國憲法第二十二條亦規定：「凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序、公共利益者，均受憲法之保障。」此應可作為健康權保障的基礎。(註三)至於該條所稱「保障」，自應視健康權的具體內涵，決定其程度。例如，人民應立即且完全享有權利以拒絕未經其同意下的醫療處置或醫學實驗。且雖然國家並無立即的義務對人民提供長期照護服務，然人民應立即享有不受歧視的接近利用健康保護體制以達成最高健康標準之權。至於國家提供健康照護，由於屬漸進的義務，故人民在憲法第二十二條之下的「保障」，並不包括立即的請求；而僅能包括在此健康照護體制下，不被歧視或遭受恣意的差別待遇。

二、系爭規定致受納稅義務人扶養之病患健康權受侵害之疑慮：

- (一) 醫藥費的支出，有時極為長期且金額龐大；特別是本件解釋所提及的失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床的情形，更可能造成家庭沉重的負擔。在醫藥費的負擔相當沉重的情形下，任何增加其額外負擔或減輕其負擔的因素，都足以影響醫藥費支出者的各項決定。如納稅義務人無法就其為受扶養人所支出不合於系爭規定要件的龐大醫藥費或其他維持生命與健康必要的費用，申報列舉扣除，將有可能使其為受扶養人負擔龐大醫藥費的意願受到相當大的影響。
- (二) 如前所述，國家對於維持人民最高健康標準的義務，雖無法均立即實現，但最少有若干核心義務應立即實現；包括國家的「保護」義務，以確保平等接近利用由醫療機構或維持生命與健康之服務者所提供的醫療以及健康有關的服務；確保人民享有不歧視待遇等。所得稅法有關醫藥費扣除額之規定，有助於人民減輕人民就醫之負擔；本有利於維護人民健康權。然其就受扶養人於「所列醫療院所」以外之其他醫療機構就醫之支出，或就其他維持生命或健康之類似支出（例如在非公立且未與全民健康保險具有特約關係之護理機構所支出之費用），無法納入列舉扣除；使目的相同、性質類似的支出，卻在稅法上形成得否扣除之不同結果。此將實質影響納稅義務人為受扶養人支出醫藥費或其他類似性質費用之意願。其效果，將形成對人民所提供醫療照顧條件之差別待遇，自減損人民在憲法上享有不受歧視醫療照顧條件的健康權。

註一：該手冊電子檔，見

<http://www.etax.nat.gov.tw/wSite/lp?ctNode=11175&CtUnit=1396&BasaseDSD=7>。

註二：[http://www.unhchr.ch/tbs/doc.nsf/\(symbol\)/E.C.12.2000.4.En](http://www.unhchr.ch/tbs/doc.nsf/(symbol)/E.C.12.2000.4.En)。

註三：相同見解及詳細論述，可參見林明昕，〈健康權—以「國家之保護義務」為中心〉，《法學講座》第 32 期，2005 年 3 月，頁 26-36。而釋憲實務上亦承認「國民健康」係憲法上所保護之法益，進而成為一種憲法上的基本權利，並無疑問，參見釋字第 398 號、第 404 號、第 414 號、第 472 號、第 473 號、第 476 號、第 512 號、第 524 號、第 531 號、第 533 號、第 545 號、第 547 號、第 550 號、第 557 號、第 612 號、第 623 號、第 646 號、第 664 號、第 666 號、第 676 號、第 689 號、第 690 號、第 699 號等解釋。

部分協同暨部分不同意見書

大法官 湯德宗

本件聲請人曹○民先生辦理民國九十四年度綜合所得稅結算申報，依據九十四年十二月二十八日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款第二目之 3 前段規定（下稱系爭規定（註一））列報醫藥費列舉扣除額新臺幣（下同）六十八萬七千零三十五元，嗣經財政部臺灣省北區國稅局所屬新店稽徵所（下稱原處分機關）以其中四十六萬一千五百二十元非屬醫療行為，且非由依法立案之公立單位或與全民健康保險具有特約關係之單位出具之收據為由，加以剔除後，核定為其綜合所得總額。聲請人不服，遞經復查（註二）、訴願（註三）、訴訟（註四）等程序皆未獲救濟；爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款，以系爭規定有違反憲法第七條及第二十三條之疑義，聲請本院解釋憲法。多數意見於「解釋文」釋示：系爭規定「就身心失能無力自理生活而須長期照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他

重症長期臥病在床等）之醫藥費，亦以付與系爭規定之醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用」。對於多數意見之結論—系爭規定之適用有部分違憲，本席尚可接受；至其有關係爭規定違反平等原則之論理，則難苟同。爰提出部分協同暨部分不同意見書，並簡要說明理由如后。

壹、本件開創法規適用部分違憲之先例，憲法解釋可望更趨靈活

姑不論本件解釋之結論與論理容質商榷（詳後），本件解釋首開大法官就系爭法規之「適用」，宣告「部分」違憲之例，應值讚揚。按現行抽象違憲審查制下，關於人民聲請解釋案，大法官審查之客體原不限於聲請人（於聲請書中）所指摘之法規；凡與人民據以聲請解釋之確定終局裁判所適用之法律或命令，具有重要關聯性者，皆得（一納）作為聲請釋憲之客體。（註五）另一方面，大法官亦限縮解釋範圍，使僅及於解釋客體之一部分，例如釋字第六九六號解釋宣告所得稅法第十五條第一項其中有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分為違憲。本號解釋更進一步，就系爭規定之適用，宣告部分違憲。本席以為，此舉可使大法官憲法解釋更為靈活，既不限於系爭法規本身，也不限於其適用之全部，將更能切合實際需要，收放自如。以前譬如須用「牛刀」，今後將可以「雷射刀」，準確執行切除手術。

貳、多數意見過度限縮解釋範圍，以致本件幾無解釋實益

多數大法官認為「系爭規定」本身並不當然牴觸憲法，但系爭規定適用於原因案件（長期照護），對聲請人而言，確有過苛；乃決定縮小解釋之範圍—即本件解釋擬對全國各機關及人民發生拘束力的範圍。本件聲請人原因請求列舉扣除「居家」長期照護所支出之醫藥費，遭到稅務機關否准，而向本院聲請解釋系爭規定是否合憲，是本件理應針對聲請人所指摘的差別待遇—同樣是「長期照護」的醫藥支出，何以「住院長期照護」時能夠列舉扣除的醫藥費（例如由護士進行抽痰、拍背、餵食、洗澡等醫療活動所支付之費用），在「居家長期照護」時即不許列舉扣除—進行審查。換言之，即以「居家長照醫藥費 v. 住院長照醫藥費」作為差別待遇的基礎，將解釋範圍侷限在「系爭規定就其適用於長期照護情形，而不許列舉扣除居家長期照護所支出之醫藥費部分」，審查如上差別待遇是否合乎憲法平等原則的要求。奈何審議時未能獲致通過解釋所需之可決多數（註六），乃更限縮解釋之範圍，改以「付與會計制度健全之醫療院所（下稱「會計健全醫院」） v. 付與非會計制度健全之醫療院所（下稱「非會計健全醫院」）」作為差別待遇之基礎，僅就「系爭規定就其適用於長期照護情形，而不許列舉扣除付與『非會計健全醫院』之醫藥費部分」，進行違憲審查，最後通過前揭解釋文。

前述解釋範圍之變更不僅模糊了差別待遇的焦點—從「居家長期照護所支付之醫藥費（含其付與會計健全醫院之醫藥費）抑或住院長期照護所支付之醫藥費」變成「長期照護支付與會計健全醫院之醫藥費抑或長期照護支付與非會計健全醫院之醫藥費」，更大大折損了本號解釋的實益。蓋依卷附資料，全臺灣醫療院所目前幾已全數加入全民健保體系，成為「會計健全醫院」，故而因適用系爭規定所造成的「因就診醫療院所不同所為之差別待遇」，實際殆已不復存在。更重要的是，本號解釋無異於漠視現時長期照護服務之供給遠遠不及需求的現實。（註七）實際上，能夠接受「住院長期照護」的病人多屬經濟上之強者，其因「住

院長期照護」所支出之醫藥費用，於計算所得額時並得列報扣除；至於絕大多數無法入住醫院之「居家長期照護」病人，殆屬經濟上之弱勢，其長照醫藥支出因多非付予會計健全之醫院，反不得列報扣除！本件解釋全然無助於舒緩社會貧富差距。

總之，本件聲請人所爭執的並非「長照支出是否付與會計健全醫院」，而是「居家長照與住院長照關於醫藥費列報扣除的差別待遇」。多數意見為求通過解釋，不惜模糊焦點，使得本件解釋了無實益。俗話說：「雖不中，亦不遠矣」；本件解釋恰好相反，「看似（勉強射）中，實則遠矣」！

、錯、錯、錯，連三錯一按照多數意見宣示的論證，系爭規定毋寧應合乎平等原則？！

關於法規是否牴觸憲法第七條之平等原則，本院至遲自釋字第五九三號解釋（民國 94 年 4 月 8 日）以來，已確立「二元聯動」式的分析架構：

「按等者等之，不等者不等之，為憲法平等原則之基本意涵。是如對相同事物為差別待遇而無正當理由，或對於不同事物未為合理之差別待遇，均屬違反平等原則。法規範是否符合平等原則之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度的關聯性，以及該關聯性應及於何種程度而定」。（註八）

準此，法規有無牴觸平等原則的審查包括兩部分：「目的合憲性審查」及「手段與目的關聯性審查」。

為尊重立法者的裁量空間，大法官一般係以「低標」進行審查，亦即檢驗系爭規定所以為差別待遇之目的是否為追求「正當」或「合法」之公共利益，而其所採取之差別待遇手段與其所追求之規範目的之達成間，是否存有「合理關聯」。（註九）僅於例外情形，大法官始採取「較為嚴格之審查」，縮減立法裁量之空間。鑑於長期照護醫藥費之列舉扣除，影響受長期照護者之生存權之平等保障為由，多數意見決意參考釋字第六九四號解釋，就系爭規定是否違反平等原則，採取「較為嚴格之審查」。

關於「較為嚴格之審查」，本院前在釋字第六二六號解釋已正確釋示其內容：

「系爭招生簡章（按：排除色盲考生報考）之規定是否違反平等權之保障，應視其所欲達成之目的是否屬重要公共利益，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成是否具有實質關聯而定」（註十）

詎料釋字第六九四號解釋為一時方便，竟將前揭釋字第六二六號解釋所宣示的「重要公共利益之目的」，輕率地改為「合憲之目的」（至「差別待遇手段與目的之達成間須有實質關聯」，則維持不變）。繼於釋字第六九六號解釋又「擇惡固執」，繼續沿用釋字第六九四號解釋所誤植的標準。本號解釋則是執迷不悟，（註十一）錯得慘不忍睹！

「解釋理由書」第四段首先確認系爭差別待遇所欲追求之目的—「系爭規定以上開醫療院所作為得否申報醫藥費列舉扣除額之分類標準，旨在避免浮濫或淪為規避稅負之工具」。然而，「避免浮濫或規避稅負」是否為「合憲之目的」？多數意見沒有說明，實際也無法說明，蓋某一目的是否「合憲」乃「目的合憲性審查」的「結論」，無法充作審查之「標準」！（註十二）按我國司法院解釋關於「平等原則」之「目的合憲性審查」標準有二：「合法或正當」公益目的（一

般審查標準）或「重要」公益目的（較為嚴格之審查標準）。所謂「避免浮濫或規避稅負」當然是「合法或正當」之目的，但尚非「重要」之目的。但是因為本案捨棄釋字第六二六號解釋所確立的「重要目的」審查標準，多數意見乃無法就系爭差別待遇所追求之「避免浮濫或規避稅負」，宣告為違憲。解釋理由書於此只能避而不談，視若不見。

無法以「目的合憲性審查」宣告系爭差別待遇違憲，則多數意見便只能仰賴「手段與目的關聯性審查」，來宣告系爭規定「違憲」。但同（第四）段解釋理由書明明說：系爭規定「為使稅捐稽徵機關正確掌握醫藥費用支出，考量上開醫療院所健全會計制度具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，而就醫藥費申報列舉扣除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除」，顯然認定系爭差別待遇可以有效達成「避免浮濫或規避稅負」的目的！尤其是，全國醫療院所經認定為「會計健全醫院」的比率幾達百分之百的情形下，（註十三）系爭規定限制以付與「會計健全醫院」者為限，始准列舉扣除，毋寧十分合理！吾人如何能否認系爭差別待遇之手段乃達成「避免浮濫或規避稅負」之目的之有效手段？！同段「解釋理由書」難以自圓，乃話鋒一轉，遽下結論：「系爭規定所為之差別待遇對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之權益形成重大不利之影響，亦難謂合於憲法保障受長期照護者生存權之意旨。是系爭規定就受長期照護者之醫藥費，以付與上開醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺實質關聯，與憲法第七條平等原則之意旨不符」。如上論述豈非自相矛盾？！

其實，本案系爭差別待遇之手段（僅以付與「會計健全醫院」之醫藥費為限，始得列舉扣除）確與「避免浮濫或規避稅負」之目的之達成具有實質關聯；本案僅能以差別待遇所追求之「避免浮濫或規避稅負」目的尚非「重要」公共利益為由，宣告系爭規定違憲！奈何多數意見已自絕於此正道矣。

釋字第六九四號解釋始作俑，本席曾極力陳詞，未能力挽狂瀾，除提出協同意見書分析利害，補強審查會之發言外，並深自咎責；（註十四）釋字第六九六號解釋續作俑，本席再次極力陳詞，未能力挽狂瀾，爰再發表協同意見書，詳為剖析「二元聯動式」分析架構的意義，並不揣剪陋，重擬該號解釋關鍵性論證所在的第四段解釋理由書，具體示範操作「二元聯動式」分析架構。今本號解釋三作俑，本席仍在審查會上克盡言責：「按解釋理由書第四段之敘述，只能得出系爭規定合憲的結論。如必堅持通過，恐貽人笑柄」。

結語

子曰：「舉一隅不以三隅反，則不復也」（註十五）。看來這在古今皆屬難以企求之「高標」。不過，俗話也說「事不過三」，應可作為「低標」。看來應是嚴肅考慮大法官評議紀錄（含審查會發言紀錄）適時公開的時候了。（註十六）

註一：所得稅法第十七條第一項第二款第二目之3前段規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……

二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……

（二）列舉扣除額：……

3. 醫藥及生育費：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，

以付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」。

註二：原處分機關九十六年七月十一日北區國稅法二字第○九六○○一九六七五號復查決定（准予追認二萬零九百二十元由與全民健康保險具有特約關係之單位所出具收據之醫療行為必要費用，其餘仍否准認列系爭扣除額）。

註三：參見財政部台財訴字第○九六○○三八四四三○號訴願決定書（九十六年九月二十九日）（以無理由，駁回訴願）。

註四：參見臺北高等行政法院九十六年度簡字第○九二號判決（九十七年五月七日）（以無理由，駁回撤銷之訴）；最高行政法院九十七年裁字第四○四二號判決（九十七年八月二十一日）（以上訴不合法，駁回上訴）。

註五：參見本院釋字第五三五號解釋（「就本聲請案所涉之刑事判決而論，聲請人（即該刑事判決之被告）是否成立於公務員依法執行職務時當場侮辱罪，係以該受侮辱之公務員當時是否依法執行職務為前提，是該判決認定其係依法執行職務所依據之法律－警察勤務條例相關規定，即與該判決有重要關聯性，而得為聲請釋憲之客體」）。

註六：參見司法院大法官審理案件法第十四條第一項前段（「大法官解釋憲法，應有大法官現有總額三分之二之出席，及出席人三分之二同意，方得通過」）。

註七：依卷附行政院衛生署中華民國 99 年 5 月 19 日衛署醫字第 0990010541 號函所示，台閩地區護理機構家數截至 98 年 12 月 31 日計 373 家，病床總數計 26,014 床，開放總數計 21,511 床。該函並稱，依內政部統計截至 99 年 3 月，我國 65 歲以上老年人口數為 469,386 人，另經建會依 97 年 6 月人口統計推估，民國 99 年時我國 65 歲以上長期照護需求人數為 244,067 人，遠遠多於現有長照病床數。

註八：並參見本院第六八二號解釋。

註九：參見釋字第五九三號解釋（交通部汽車燃料使用費徵收及分配辦法未對使用汽油之汽車所有人，依其使用九二無鉛汽油、九五無鉛汽油或九八無鉛汽油之不同，規定不同之計算費率，係基於稽徵成本、行政效率及其他公共政策之考量，尚難認係恣意或不合理，且與目的之達成亦有合理之關聯性）；釋字第六八二號解釋（「以應考人學經歷作為分類考試之標準，並進而採取不同考試內容暨及格標準……如該分類標準及所採手段與鑑別應考人知識能力之考試目的間具合理關聯，即與平等原則無違」）；釋字第六八八號解釋（營業稅法有關包作業之開立憑證時限規定係為促進稽徵效率與確立國家稅捐債權之公益目的，考量包作業之特性與交易習慣所為與銷售勞務者之不同規定，且該差別待遇與目的間具有合理關聯，尚非屬恣意為之）。

註十：參見本院釋字第六二六號解釋理由書第五段。

註十一：「解釋理由書」第三段末句揭示本案之審查標準：「故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始與憲法平等原則之意旨相符（本院釋字第六九四號解釋參照）」。

註十二：某一差別待遇之目的是否合憲，端視其採取之違憲審查標準（或稱審查密度）而定，或須為「合法、正當」之公益目的（低標），或須為「重要」之公益目的（中標），甚或須為「極重要、極優越」之公益目的（高標）。詳見

湯大法官德宗釋字第六九六號解釋協同意見書。

註十三：依卷附 101 年 6 月 7 日訪談行政院衛生署承辦人員電話訪談紀錄，民國 94 年間全國醫療院所共 19,433 家，加入特約者 17,931 家，占 92.27%；未加入特約者 1,502 家，僅占 7.73%。

另，據財政部中華民國 99 年 7 月 8 日台財稅字第 09900181230 號函，私立醫療院所僅須依照規定設帳、登帳、給與他人憑證、自他人取得憑證及保存帳簿憑證，符合一定條件，即可向所在地稽徵機關提出申請，財政部將依其 77 年 2 月 12 日發布（96 年 7 月 31 日修正）「認定會計紀錄完備正確之醫院審核要點」，加以審查。依卷附 101 年 6 月 7 日訪談財政部承辦人員電話紀錄，實務上並無向財政部申請認定會計紀錄之醫院遭否准或不予認定之案例。

註十四：參見湯大法官德宗釋字第六九四號解釋協同意見書。

註十五：參見論語·述而篇。

註十六：參見司法院大法官審理案件法施行細則第三十條第一項；司法院大法官審理案件檔卷管理要點第三點。

不同意見書

大法官 黃璽君 提出

大法官 池啓明 加入

本件解釋多數意見以中華民國九十四年十二月二十八日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款第二目之 3 前段有關醫藥費列舉扣除額規定，就身心失能無力自理生活而需長期照護者之醫藥費，亦以付與該規定之醫療院所為限，始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費卻不得列舉扣除，認與憲法第七條之平等原則之意旨不符，在此範圍，上開規定應不予適用等情。本席礙難贊同，爰提不同意見如后。

壹、程序方面

一、對非付與合法醫療院所部分之聲請未為處理

司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，人民於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。是人民以確定終局裁判所適用之某法律或命令違憲聲請解釋時，經審查合於前開規定者，應為實體解釋，反之，則應依同條第三項規定為不受理決定。又若係部分合於規定時，應就該部分為實體解釋，其餘部分則應併為不受理決議。

本件聲請人辦理九十四年度綜合所得稅結算申報，採列舉扣除方式，列報醫藥費，其中照顧服務費新臺幣（下同）四一一、八〇〇元、滅菌抽痰包附手套一、八〇〇元及救護車車資二七、〇〇〇元經稅捐稽徵機關予以剔除。確定終局裁判臺北高等行政法院九十六年度簡字第〇〇九〇二號判決以前二者取具之單據分別為有限責任臺北市承恩照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、有限責任臺北市永康照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、居家企業股份有限公司（滅菌抽痰包附手套），均非與全民健康保險具特約關係之機構；後者取具之單據則為順新救護車有限公司及 999 救護車有限公司，亦非公立、全民健康保險特約之設置救護車機構，不符九十四年十二月二十八日修正公布並自九十四年一月一日施行之所得稅法第十七條第一項第二款第二目之 3 前段規定：「列舉扣除額：…… 3.

醫藥……費：納稅義務人及其配偶或納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」（上開規定之「公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫院、所」，於九十七年十二月二十六日經修正公布為「全民健康保險特約醫療院所」，下稱系爭規定（註一）），而維持原處分。聲請人認系爭規定以付與上開醫療院所之醫藥費為限，始得列舉扣除違憲聲請解釋。其聲請解釋範圍未限於付與合法醫療院所者，亦即全部醫藥費，在概念上係包含付與系爭規定之醫療院所、其他合法醫療院所及非法醫療院所或非醫療院所之醫藥費。本件解釋僅以系爭規定付與合法醫療院所之醫藥費為解釋範圍，對於非付與合法醫療院所之醫藥費（即付與非法之醫療院所或非醫療院所之醫藥費），既未為實體解釋，亦未為不受理決議，與司法院大法官審理案件法第五條規定不符。

二、本件解釋解釋範圍未涵蓋原因案件爭執事項

按人民依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，聲請大法官解釋憲法，係採抽象法規範審查（註二）。其程序雖起因於具體個案，惟大法官於受理後所為實體解釋，係脫離個案而對該規範所適用之對象進行整體觀察，僅一般及抽象性地針對法令是否違憲，進行判斷；蓋本制度之設置固應包含對聲請人之人權保障，更有維護客觀合憲秩序之目的（註三）。然參酌司法最小主義（Judicial Minimalism）之精神（註四），不乏依聲請人之原因案件，限縮解釋範圍之前例（註五）。

又人民聲請釋憲制度目的之一即在排除法令對其憲法權利所生之不當妨礙；申言之，確定終局裁判所適用之法律或命令，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由（本院釋字第一八五號解釋參照）。是如欲限縮解釋範圍，其限縮範圍至少應涵蓋原因案件爭議事項，否則即難達成聲請人聲請解釋之目的。本件解釋將解釋範圍限於付與合法醫療院所之醫藥費，而如前所述，原因案件爭執之照顧服務費、滅菌抽痰包附手套及救護車車資等部分費用，均非付與合法醫療院所（註六）者，不在解釋範圍內，致聲請人對此能否依本件解釋獲得救濟，懸而未決。

三、解釋範圍不明確

本件解釋範圍限於身心失能無力自理生活而須長期照護者之醫藥費，惟其劃定範圍並不明確，而有如下疑義：

- （一）「長期照護」一詞，在各法規之意涵並非全部相同（註七），亦有使用「長期照顧」（註八）用語，兩者有何不同？
- （二）依解釋之用語，並非所有須長期照護者均在該文義解釋範圍內，以有身心失能無力自理生活情形而須長期照護者為限。在長期照護服務法草案（下稱長照法草案）中，第二條第一款、第二款分別將長期照護及身心失能者定義為：「長期照護：指對身心失能持續已達或預期達六個月以上，且狀況穩定者，依其需要所提供之生活照顧、醫事照護。」「身心失能者：指身體或心智功能於使用可能之醫療及輔助器具後，其日常生活自理能力或生活工具使用能力仍部分或全部喪失者。」該條說明欄敘明「依國際定義，第二款之日常生活自理能力（ADLs, Activities of Daily Living）包括進食、移位、如廁、洗澡、平地走動、穿脫衣褲鞋襪等項目；生活工具使用能力（IADLs, Instrumental

Activities of Daily Living) 則包括上街購物、外出活動、食物烹調、家事維持、洗衣服等項目。」

(三) 本件解釋所稱長期照護是否參照長照法草案為解釋？其長期之期間為何？身心失能無力自理生活是指喪失日常生活自理能力之身心失能者？是否包括喪失生活工具使用能力之身心失能者？是限全部喪失自理能力者或含喪失部分自理能力者？皆難逕由解釋內容確定。

(四) 本件解釋雖例示：「失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等」。惟依身心障礙等級規定：植物人屬極重度等級；失智症有極重度及重度兩等級；慢性精神病患者分極重度、重度、中度、輕度四等級（註九），例示限於極重度等級。失智症則未限於極重度等級，亦難由其例示獲得一致之認定標準。

本件解釋之範圍既不明確，主管機關與人民適用上將發生困難，其不妥甚明。

貳、實體方面：

一、關於租稅平等之解釋，原則上採較寬鬆之審查標準

本院大法官就涉及平等權之違憲審查，已逐漸發展採取寬嚴不同之審查密度（註十）。至於應以何種標準決定審查密度，學說上多主張以「分類標準」和「影響範圍」決定之（註十一）。又租稅在民主國家中係維持國家活動之必要經費，應由作為主權者之國民透過代表訂定，並自行負擔之。租稅除得「充足國家財政」外，亦具備所得再分配、資源分配、景氣調整等機能。而國民租稅負擔之訂定，不僅應由財政、經濟、社會政策等角度作總合性之政策判斷；針對課稅要件之訂定，顯然需要專門之技術判斷。因此，租稅法之立法，僅能交由立法者以「國家財政、社會經濟、國民所得、國民生活」等資料為基礎，進行政策及技術之判斷，法院不得不尊重立法者之裁量判斷（註十二）。本院大法官歷來有關「租稅平等」之解釋，亦多認此種事件，「涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關」（註十三），而採取相對寬鬆之審查密度，並給予立法機關較大之形成空間。僅少數案件涉及人民基本權之重大影響，而採較高之審查密度（註十四）。

多數意見認為，受長期照護者因醫療所生之費用，其性質屬維持生存所必需之支出。系爭規定限於以付與規定之醫療院所始得列舉扣除，而對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院所分布情形之侷限，至其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較嚴格之審查，除其目的須合憲外，所採差別待遇與目的之達成間，亦須有實質關聯等情。是以，系爭規定如未影響人民之生存權，實應回歸本院歷來解釋，採取較為寬鬆之審查密度，方得加強人民對於解釋結論之可預測性，符合法安定性原則。

二、憲法第十五條之意涵

本條之意涵，非僅指國家不得任意侵害生命而已，尚包含人民若無財產自我負責其生計時，國家有積極照顧其最低生存需求之義務。

(一) 自制憲史以觀

憲法第十五條之制憲理由指出：「本條草案係關於人民財產權之規定，經討論時咸以為人民之財產權，固應保障；然對於無產階級之生存權及工作權亦

應加以保障，否則僅保障有財產者之財產，實有違民生主義之精神，及偏重保護資產階級之流弊，因而將本條修訂。」可看出制憲者希望當人民無力生活時，由政府給與一定之救濟（註十五）。

（二）自憲法之各項設定體系以觀

1. 依據法律保留原則，國家資源之分配權限原則應屬立法者為是（註十六）。惟憲法第十五條之規定，依前所述，尚難認僅係不具規範力之方針規定，故本院大法官作為釋憲機關自有一定權限，就生存照顧之議題依憲法對立法者進行一定之指示，尚無侵越立法者權限之虞（註十七）。
2. 制憲者並未就自由主義與社會主義間擇一開展憲法，而是兼採二者；換言之，前者認為各式享受，皆應透過個人之努力，自我負責地加以滿足，相對地，後者則強調國家應積極提供給付。為使兩者能和諧共存，即可推論出：有關個人實現其自由所需周邊條件之滿足，國家係居於「補充地位」一於人民已無法自我負責時，國家方為介入照顧（註十八）。

三、系爭規定未涉人民生存權之保障

財政部九十九年七月八日台財稅字第○九九○○一八一二三○號函稱：所得稅法第十七條有關綜合所得稅免稅額及各項扣除額之訂定，旨在使納稅義務人自其綜合所得總額中，減除若干因維持基本生活及鼓勵從事公共利益活動所發生之支出。該等減除項目如標準過低，將使低所得者感到稅負過重；但失之過寬，將使稅基緊縮，影響財政收入，是以，須綜合考量租稅公平、政府政策及財政需要，予以合理訂定，尚無法包容納稅義務人所有支出。列舉扣除額之立法目的，係適度考量影響納稅義務人納稅能力之特定支出（如醫藥費及生育費）及獎勵性質之支出（如捐贈）。特別扣除額之立法目的，多係基於特殊原因或配合政策目的等語。是系爭規定顯非為保障生存權而設（註十九）。

醫藥費之支出固係維持生存所需支出，惟納稅義務人既有資力支出，即與前述生存權之保障係指人民若無財產自我負責其生計時，國家有積極照顧其最低生存需求之義務有間。而受長期照護者與非受長期照護者之醫藥費，其性質並無差別。多數意見以受長期照護者之醫藥費，其性質屬維持生存所必需之支出，而認將影響其生存權受憲法之保障；同理，非受長期照護者之醫藥費，亦屬維持生存所必需之支出，則何須區分是否受長期照護者之醫藥費？故系爭規定與人民生存權之保障無關，其限於付與規定之醫療院所之醫藥費始得列舉扣除，而付與其他合法醫療院所之醫藥費則不得列舉扣除所形成之差別待遇是否違反平等權，應採較寬鬆之審查密度。亦即其目的須合憲外，所採差別待遇與目的之達成間，亦須有合理關聯。

四、系爭規定前述差別待遇規定，與憲法平等原則無抵觸

系爭規定以上開醫療院所作為得否申報醫藥費列舉扣除額之分類標準，旨在避免浮濫或淪為規避稅負之工具；抑且，因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量眾多龐雜，而稅捐稽徵機關人力有限，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正確掌握醫藥費用支出，考量上開醫療院所健全會計制度具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，而就醫藥費申報列舉扣除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除（財政部九十九年七月八日台財稅字第○九九○○一八一二三○號函與本件解釋解釋理由書第四段參照），上述差別規定之目的合憲，所採差別待遇與目的之達成間，亦有合理之關聯，尚無抵觸憲法平等原則。退萬步言，縱依多數意見，本

件應採較嚴格之審查密度。惟查九十四年間，全國合法醫療院所之數量共有一萬九千四百三十三家，而加入健保特約者已達一萬七千九百三十一家（註二十），符合特約資格者之比例占百分之九十二點二七，且分布於各縣市，可謂相當完整、普遍。況未加入健保特約之合法醫療院所，其會計紀錄如完備正確，亦可報經財政部認定，即屬於系爭規定之醫療院所。據財政部稱，實務上並無向該部申請認定會計紀錄遭否准或不予認定之案例（註二十一），是不合系爭規定之其他合法醫療院所之比例小，或係會計紀錄非完備正確者，或係醫美、健檢等高收費之醫療院所，是故受長期照護者選擇前往系爭規定之醫療院所醫療並無困難，無多數意見所指受上開醫療院所分布情形之侷限，不得不選擇至其他合法醫療院所就醫情狀，此由原因案件並無付與其他合法醫療院所之醫藥費亦可資佐證，是系爭規定所採前述差別待遇，與目的之達成間，亦難謂無實質關聯而牴觸平等原則。

五、本件解釋可能造成助長不當規避稅捐或所得較高者少繳稅之結果，並產生新差別待遇

如依多數意見，付與上開少數未符合資格之其他合法醫療院所之醫藥費，均得列舉扣除，毋寧變相鼓勵納稅義務人透過與該會計不佳之機構合作，浮濫取得醫藥費收據，加以不當規避稅捐；此外，伴隨著高級醫療服務而來之高消費，並非尋常人家所能負擔，自當係高所得者所得享受。此際，若將富者所支出之高醫療費通通納入扣除額，亦形同所得較高者可少繳稅之不當結果。另本件解釋限於受長期照護者之醫藥費，是受長期照護者付與其他合法醫療院所之醫藥費可列舉扣除，非受長期照護者付與其他合法醫療院所之醫藥費，情形相同卻不得依本件解釋列舉扣除致產生新差別待遇，殊非妥適。

、立法展望

一、長期照護之需求日益增加

查有下列三大因素（註二十二）：

（一）人口結構改變

據研究，於一百三十二年，臺灣六十五歲以上人口比例將從九十五年之百分之九點九增加到百分之三十七。其中，平均餘命增長、婦女總生育率下降、有偶率下降、遲婚、晚育以及少子化趨勢皆係影響人口結構因素。

（二）疾病型態改變與失能人口快速增加

依照衛生署九十六年統計之臺灣地區主要死亡原因顯示，國人十大死亡原因之疾病類型多屬慢性疾病，而長期照護需求有很大之因素即係導因於慢性疾病所引發之不同程度之失能。

（三）社會變遷

在過去，源自於傳統文化規範與性別角色期待等因素，女性向來被視為是家庭主要照顧者，隨著社會環境變遷，女性受教育比例逐漸提升、女權意識高漲、家庭結構從三代同堂之大家庭轉變為核心家庭，以及女性勞動參與率之逐年攀升等各項因素影響之下，家庭中之照護人力已經不再單純只由女性來承擔。申言之，於社會變遷下，傳統位居照護功能主力之家庭資源明顯萎縮。

另依行政院主計總處「九十九年常住人口長期照護需求者概況」（註二十三）之統計可知，全臺灣需長期照護之人口已達「四十七萬五千一百二十一人」；甚者，學者預測（註二十四）至一百十五年全部長期照護需要人口數將增加到四十五餘萬人，合計約一百十四點九萬人，而估計至一百三十五年為止，

長期照護需要人口將再增加五十四萬人，達到總計約一百六十八點九五萬人。

綜上，我國長期照護之需求可謂日益增加。

二、長期照護所生費用非僅為醫藥費

長期照護雖與醫療服務關係密切，惟非僅係醫療照護之延伸（註二十五）。簡言之，長期照護係「以生活照顧為主，醫療照護為輔」；依前述，目前接受長期照護之民眾，其主要疾病診斷多以腦部疾病、心臟血管疾病及骨骼系統疾病等慢性疾病為主；此類病人之照護，因主要為慢性疾病，病情皆處於穩定狀態，其醫療費用僅占總照顧費用之百分之十到十五，其餘開支皆以生活照顧為主（註二十六）。是故欲建立完善之長期照護服務，實有賴於醫療、社會、保險等跨領域之協調與整合，因此，長期照護所涵蓋之範圍遠較醫療服務為廣（註二十七）。

三、長期照護費用對較低所得者為生活沉重負擔，依現制卻無法減除，實有檢討必要

針對此種因長期照護所生之費用，其中非屬醫藥費部分，依現行所得稅法，不能以醫藥費列舉扣除。對較低所得者，此為生活重大負擔，宜考量在財政可能範圍內，增列為「特別扣除額」項目，使稅收制度更加公平合理。

註一：全民健康保險於八十四年三月一日開辦後，原有公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫院所即轉為全民健康保險特約醫療院所，惟所得稅法第十七條第一項第二款第二目之3前段未隨同修正，財政部僅以八十四年四月十九日台財稅第八四一六一七七一一號函，認定付與全民健康保險特約醫療院所之醫藥費得列為上開規定之列舉扣除額。迨至九十七年十二月二十六日始修正公布為「全民健康保險特約醫療院、所」。

註二：若從德國法學界對其憲法法院審判權之分類以觀，將只限於德國憲法第93條第1項第2款規定類型（以聯邦、各邦政府或三分之一以上議員為主體針對法令違憲所提起之類型）。惟嚴格言之，凡是不以具體個案事實，而僅以法律本身作為審查之基礎者，均應屬所謂「抽象違憲審查制度」。前述引自：林超駿，〈略論抽象司法違憲審查制度〉，《月旦法學雜誌》，第54期，1999年11月，頁100；另參李震山大法官於本院釋字第684號解釋之協同意見書。

註三：楊子慧，〈法規範、法解釋與適用之違憲審查—大法官釋字第656號解釋之釋憲客體評析〉，《月旦裁判時報》，第5期，2010年10月，頁10；浦部法穗，〈裁判受裁判所（六）〉，《法一》，第413期，1989年5月，頁80。

註四：關於用語，或有譯為「司法極簡主義」。又此係考量「決定成本」

（Decision Costs）與「錯誤成本」（Error Costs），以及「多元價值之尊重」，故面對相當複雜之案情時，實無必要強求釋憲者全盤宣告某條文合憲或違憲，而不得附加條件或脈絡進行之。前述相關概念介紹，可另參黃昭元，〈司法消極美德的積極實踐—評Sunstein教授的「司法最小主義」理論〉，《當代公法新論：翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集》，頁890-893。

註五：本院釋字第684號解釋亦因聲請三案皆由大專院校學生所為，僅針對大學部分進行解釋，並未同時處理中小學之相關爭議。蓋「本解釋不一次即作全面的處理，而僅以實際發生爭議，且屬某種歷史錯誤的大學部分加以變更，係期待行政、立法部門也開始正視學生的行政救濟問題」，參蘇永欽大法官於上開釋字之協同意見書。就德國聯邦憲法法院而言，除了在案件數量極少之抽象法規

審查外，具體規範審查及法規憲法訴願，亦有從個案相關之脈絡，去檢視法規合憲性。上開德實務說明，引自楊智涵，〈彰顯憲法與尊重立法之間—美國司法裁判方法的借鏡〉，國立政治大學法律學系碩士論文，2007 年，頁 66。

註六：合法醫療院所係指醫院及診所，參醫療法第十二條。

註七：1. 老人福利機構設立標準第二條第一款第一目：「本法所定老人福利機構，分類如下：一、長期照顧機構：分為下列三種類型：（一）長期照護型：以罹患長期慢性病，且需要醫護服務之老人為照顧對象。」

2. 原住民族基本法第二十四條第一項：「政府應依原住民族特性，策訂原住民族公共衛生及醫療政策，將原住民族地區納入全國醫療網，辦理原住民族健康照顧，建立完善之長期照護、緊急救護及後送體系，保障原住民健康及生命安全。」

註八：1. 老人福利法第十五條第一項：「直轄市、縣（市）主管機關對有接受長期照顧服務必要之失能老人，應依老人與其家庭之經濟狀況及老人之失能程度提供經費補助。」

2. 離島建設條例第十三條第一項：「為維護離島居民之生命安全及身體健康，行政院應編列預算，補助在離島開業之醫療機構、護理機構、長期照顧機構及其他醫事機構與該離島地區所缺乏之專科醫師，並訂定特別獎勵及輔導辦法。」第三項：「對於有接受長期照顧服務必要之身心障礙者及老人，中央目的事業主管機關應編列經費補助。」

3. 傳染病防治法第三十三條：「安養機構、養護機構、長期照顧機構、安置（教養）機構、矯正機關及其他類似場所，對於接受安養、養護、收容或矯正之人，應善盡健康管理及照護之責任。」

註九：身心障礙等級之附件三：社會適應能力及語言功能障礙程度之評定標準

一、社會功能包括身邊自理、人際互動、家庭適應、學校適應、工作適應及社會適應等綜合功能，其等級障礙程度之定義如下：

（一）極重度障礙：缺乏生存能力之極重度社會功能障礙者屬之。這類病人從完全缺乏生活自理能力至僅能取食物食用，若無人照料難以生存；大都處於自我刺激或反覆動作狀態，幾乎完全缺乏與他人之互動。未達學齡之病人，其身邊自理與社會性發展商數為三十以下者。

（二）重度障礙：具有部分家庭適應能力之重度社會功能障礙者屬之。這類病人通常具備部分生活自理能力（需提示或協助），能被動參與少數熟悉固定的團體生活活動，幾無工作適應能力；常常處於自我刺激或發呆或反覆動作狀態，僅對強烈的、新奇的或熟悉的外來刺激有反應。未達學齡之病人，其身邊自理與社會性發展商數為三十至五十者。

註十：本院釋字第六二六、六三九、六四九及六八二號解釋參照。

註十一：黃昭元，〈平等權案件之司法審查標準—從釋字第 626 號解釋談起〉，收錄於廖福特主編，《憲法解釋之理論與實務》第六輯，2009 年，頁 564；陳愛娥，〈平等原則作為立法型塑社會給付體系的界線—兼評司法院大法官相關解釋〉，《憲政時代》，第 32 卷第 3 期，頁 272；部信喜，〈憲法Ⅲ人各論（1）〉，2002 年，頁 27；野中俊彥、中村睦男、高橋和之、高見勝利，〈憲法Ⅰ〉，2005 年，第 3 版，頁 271-278；戶松秀典，〈平等原則司法審查—憲法訴訟研究〉，1990 年，頁 325-326。

- 註十二：參考日本最高法院於昭和六十年三月二十七日之判決。
- 註十三：本院釋字第五六五、六四七、六八八及六九七號解釋參照。
- 註十四：本院釋字第六九四、六九六號解釋參照。
- 註十五：黃舒芃，〈社會權在我國憲法中的保障〉，《中原財經法學》，第 16 期，2006 年 6 月，頁 7。
- 註十六：參照本院釋字第四八五號解釋：「國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。前述措施既涉及國家資源之分配，立法機關就各種社會給付之優先順序、規範目的、受益人範圍、給付方式及額度等項之有關規定，自享有充分之形成自由，斟酌對人民保護照顧之需求及國家財政等社會政策考量，制定法律，將福利資源為限定性之分配。」及釋字第五七八號解釋：「對既有勞工退休制度及社會保險制度，應否予以整合，由於攸關社會資源之分配、國家財政負擔能力等全民之整體利益，仍屬立法形成之事項。」
- 註十七：張桐銳，〈論憲法上之最低生存保障請求權〉，《政大法學評論》，第 123 期，2011 年 10 月，頁 144-145；大須賀明，〈生存 論〉，初版，1987 年，頁 92。
- 註十八：同前註張桐銳書，頁 156-157；同前註大須賀明書，頁 95。
- 註十九：關於免除額規定，有主張係考量相關費用乃維持納稅義務人本人、其配偶及扶養親屬最低限度生活所必要者，而准予免除，不列入課稅範圍，即為實踐憲法第十五條生存權意旨之表現，參葛克昌，〈人性尊嚴、人格發展—賦稅人權之底線〉，《月旦法學雜誌》，2012 年 7 月，頁 6；李建良，〈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 17 條第 1 項第 1 款規定評析〉，《月旦法學雜誌》，2007 年 3 月，頁 278-279；陳清秀，〈稅法總論〉，2006 年 10 月，頁 56；金子宏，〈租稅法〉，2004 年，頁 192。
- 註二十：行政院衛生署中央健康保險局網站，「健保資訊公開→健保統計資料→重要統計資料→四、醫務管理之欄位」，
http://www.nhi.gov.tw/Resource/webdata/1780_2_健保-參-10106.pdf，最後瀏覽日期：2012/6/29。
- 註二十一：財政部於一百零一年六月七日答覆。
- 註二十二：吳千里，〈我國長期照護機構法制之檢討〉，東吳大學法律學系碩士在職專班法律專業組碩士論文，2008 年 7 月，頁 15-17；蘇逸玲，〈長期照護立法政策與管理定位之探討〉，國立陽明大學醫務管理研究所碩士論文，2005 年 6 月，頁 1-3。
- 註二十三：<http://www.dgbas.gov.tw/public/Attachment/1122815395671.pdf>，最後瀏覽日期：2012/6/30。
- 註二十四：前揭註二十二吳千里書，頁 15-17。
- 註二十五：前揭註二十二吳千里書，頁 11；林幸綾，〈我國長期照護財源籌措方式之檢討〉，國立政治大學財政學系碩士論文，頁 12。
- 註二十六：前揭註二十二蘇逸玲書，頁 9-10。
- 註二十七：前揭註二十二吳千里書，頁 11；前揭註二十五林幸綾書，頁 12。

抄曹○民釋憲聲請書

壹、聲請解釋憲法之目的

請求貴院解釋臺北高等行政法院 96 年度簡字第 902 號判決、最高行政法院 97 年度裁字第 4042 號裁定，就聲請人綜合所得稅事件所適用之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 規定違憲。

貳、疑義之性質與經過暨所涉及之憲法條文

一、本案事實經過

聲請人 94 年度綜合所得稅結算申報，列報醫藥及生育費列舉扣除額新臺幣（下同）687,035 元，財政部臺灣省北區國稅局所屬新店稽徵所初查以其中 461,520 元（照顧服務費 411,800 元＋代辦特聘護理費及交通費 20,920 元＋滅菌抽痰包附手套 1,800 元＋救護車車資 27,000 元）非屬醫療行為，亦非由依法立案之公立單位或與全民健康保險具有特約關係之單位所出具之收據，乃予以剔除，並核定綜合所得總額 6,685,429 元，綜合所得淨額 3,469,509 元，補徵應納稅額 1,950 元。聲請人不服，主張居家照護係在醫院協助下，定期派遣醫生及護士到住所訪視，進行體檢、衛教，並更換胃管及呼吸管等醫療行為，相關之醫材費（抽痰包、氧氣及呼吸皮管）、照顧服務費、管灌食品費及醫事人員探訪車資等，為醫療行為之必要費用，如未能准予扣除，顯與立法意旨不合，申請復查。案經財政部臺灣省北區國稅局審查認為：經就聲請人列報之醫藥費 461,520 元單據查核，其內容包括照顧服務費、代辦特聘護理費、交通費、滅菌抽痰包附手套及救護車車資，其中除代辦特聘護理費 13,920 元及交通費 7,000 元係由與全民健康保險具特約關係之財團法人獎卿護理展望基金會護理之家大臺北居家護理所及同仁醫院附設居家護理所開立，分別為該 2 護理所醫護人員至醫院照護病患之護理費及至病患住所進行護理之交通費，核屬醫療行為之必要費用，應准予追認 20,920 元外，其餘列報者為有限責任臺北市承恩照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、有限責任臺北市永康照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、居家企業股份有限公司（滅菌抽痰包附手套），均非與全民健康保險具特約關係之機構；另順新救護車有限公司及 999 救護車有限公司（救護車車資）亦非公立、全民健康保險特約之設置救護車機構，依所得稅法及財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851917780 號函、第 851916512 號函意旨，原核定否准認列系爭扣除額並無不合，遂以 96 年 7 月 11 日北區國稅法二字第 0960019675 號復查決定追認醫藥及生育費扣除額 20,920 元（下稱原處分）。聲請人仍表不服，主張護理之家機構及居家護理機構均非「居家照護」之權利義務主體，僅係「居家照護」之指導單位，居家照護係全民健保創辦後，針對殘障及慢性病患所訂之醫療行為的一種，病人經健保局同意後，在居家護理機構協助下，定期派遣醫生及護士到住所訪視，進行體檢、衛教，並更換胃管及呼吸管等醫療行為，家人則自行僱人照顧病患，病人家屬支付之照護相關費用，亦為醫療費用。惟健保局為減輕其財務負擔，故意忽略長期臥病癱瘓病人住院之需求，將該給付義務轉嫁予病患家庭，致使納稅義務人之經濟負擔日益沉重，相關費用若未能依所得稅法規定扣除，顯悖於租稅公平原則，更違反孝道精神。聲請人申報之勞務費收據、救護車車資及滅菌抽痰包等均係居家照護之相關醫療費用，迺財政部臺灣省北區國稅局未就實際費用支出部分為實質上之稽核，僅以非全民健康保險特約機構等形式要件駁回，致使同有醫療需求之納稅義務人，僅因所出具醫

療院所單據之不同而無法享受賦稅優惠，遭受不合理之差別對待，行政機關所爲之適用法律已明顯悖於憲法保障人民平等權之意旨，自無可採。另所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 兼有保障國民健康、實踐老年安養照護之立法目的（詳如后述），此立法目的對逐漸邁入老年社會之我國而言，要屬急迫重大之政府利益，立法者本應詳爲思慮、妥善規劃。詎上開所得稅法率以納稅義務人所提單據是否爲特約或經財政部認可會計紀錄完備正確之醫療院所所開立，作爲納稅義務人得否享有賦稅優惠之區別標準，此立法手段不僅無助於前揭立法目的之達成，亦非多數相同有效之手段中，對人民平等權侵害最小者，且以行政效率作爲犧牲國民健康之理由，更屬失控之利弊權衡。爲此，爰依法提請貴院大法官解釋本件所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 之合憲性。

二、所涉憲法、法律及命令條文

- （一）中華民國憲法第 7 條：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」。
- （二）中華民國憲法第 23 條：「以上各條列舉之自由權利，除爲防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之」。
- （三）所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3：「醫藥及生育費：納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者爲限。但受有保險給付部分，不得扣除」。
- （四）所得稅法施行細則第 24 條之 1「本法第十七條第一項第二款第二目之 3 規定醫藥及生育費之扣除，應檢附醫療院、所開具之單據，如有申報不實且經查明有以不正當方法逃漏稅捐情事，稅捐稽徵機關除依法追繳稅款外，有關人員涉及刑責部分，應移送司法機關偵辦」。
- （五）財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851917780 號行政函釋。
- （六）財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851916512 號行政函釋。

、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、程序事項

- （一）司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款、同法第 8 條第 1 項：

查，「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：……二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」「聲請解釋憲法，應以聲請書敘明左列事項向司法院爲之：一、聲請解釋憲法之目的。二、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文。三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解。四、關係文件之名稱及件數。」司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款、同法第 8 條第 1 項定有明文。是人民就法院確定終局裁判所適用之法律或命令認有牴觸憲法之疑慮者，自得依上開規定請求 貴院大法官解釋系爭條文是否違憲。

- （二）聲請人認臺灣臺北高等行政法院確定終局判決所適用之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 有悖於憲法第 7 條所保障人民之平等權，爰依上開規定提起釋憲：

經查，聲請人就本件綜合所得稅案件經依法提起複查、訴願及行政訴訟後均遭駁回。惟經聲請人細釋所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 之立法意旨後，認系爭條文同基於保障國民健康之立法目的，卻僅因納稅義務人所出具之單據非特約或經認可之醫療機構所開立，即拒絕給予賦稅優惠，顯然悖於憲法第 7 條所保障人民之平等權。對此，聲請人自得依前揭司法院大法官審理案件法之相關規定提起釋憲，殆無疑義。

二、實體事項

（一）審查標準之決定

1. 按，立法目的之探求除經立法者於條文內容明示外，亦得自法律之整體結構、適用對象、所欲產生之規範效果及社會發展等因素，綜合判斷該法規範是否具有保障特定人民之意旨及其立法目的究屬為何。（參附件一：司法院釋字第 469 號解釋）。揆諸本件所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 文義，業已明確表明納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，得列報為列舉扣除額以計算個人之綜合所得淨額。由此文義推知，系爭所得稅法規定係以租稅優惠、減輕納稅義務人醫療負擔之方式，用以實踐保障國民健康、實現老年安養照護之立法目的。另觀諸其修正歷程，業經多位立法委員表示偏遠地區人民之健康應予兼顧，進而主張只要納稅義務人沒有捏造事實，浮濫申報，其於公立、私立之醫療機構所支出之醫療費用均得列報為列舉扣除額（參附件二）。準此，系爭所得稅法規定雖為經濟政策之立法事項，然亦兼有保障國民健康之立法目的，自無庸疑。
2. 承上，既前揭所得稅法規定係立法者基於保障國民健康之政策目的，使納稅義務人得將所支出之醫療費用列報為列舉扣除額以減輕其稅賦。是系爭條文乃國家為確保稅收來源之前提下，例外基於保障國民健康之立法目的而設。所牽涉者亦非僅單純之國家經濟、稅制事項，而係立法者兼為實踐憲法對國民健康之付託，於符合租稅公平、量能徵收原則下，藉由減輕納稅義務人之租稅負擔以達成上開政策目的。準此，建請貴院審酌國民健康乃急迫重大之政府利益，進而提升違憲審查標準。另依行政院主計處於民國（以下同）92 年 12 月間就台閩地區老人居住安排與健康照護之研析報告指出，我國截至 89 年底老年人口比率已達 8.6%，預計 140 年時將達 29.8%。其中需長期照護之老人達 9.7%，且 78.5% 係由配偶、子女或其他親友獨立照護（參附件三）。倘國家機關對有老年照護需求之納稅義務人，未能適時、適式地給予賦稅優惠或其他社會福利措施，勢將因支出龐大醫療費用而使其所屬家庭經濟崩毀，甚而衍生排擠家庭資金運用、子女棄養父母、老年人口自殺、人性尊嚴蕩然無存等其他相關社會問題。對此，請貴院再參老年安養照護實係國民健康之重要環節，亦屬急迫重大之政府利益，實應以嚴格之標準檢驗其合憲性（參附件四）。

（二）實體審查

承上，系爭所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 之立法目的除為「把握醫療費用支出，不致浮濫」外，尚有藉賦稅減免等優惠措施以實踐「保障國民健康、實踐老年安養照護」之立法目的。而立法者為實踐此目的所運用之手段係要求納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政

部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限，始得將其列報為列舉扣除額。惟系爭條文是否有助於前揭立法目的之達成、手段與目的間是否具有實質關聯及其利弊權衡是否得當均堪疑慮，以下謹將聲請人對本案所持之立場與見解析述如后：

1. 限制納稅義務人所出具之單據以公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限，顯然悖於保障國民健康、實施老年安養照護等立法目的，難脫涵蓋過狹之嫌：
 - (1) 查，臺北高等行政法院 96 年度簡字第 902 號判決稱：「……所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 所定『醫藥費』列舉扣除額，係針對身體病痛接受治療而支付之醫療費用，屬生活中之必要支出，固可於計算所得淨額時予以扣除，惟因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量多且龐雜，稅捐稽徵機關人力有限，欲逐一查證本屬不易，故為使稅捐稽徵機關能正確把握醫療費用支出，不致浮濫，並考量公立或公保、勞保、健保特約醫院會計制度較健全，其出具之單據自較屬可信……或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限，始得將醫藥費列為扣除額；……。」惟如前述，所得稅法系爭規定除為確保國家稅收來源、避免醫療費用浮濫外，實兼有降低人民租稅負擔以促進國民健康、實施老年安養照護之立法目的。準此，限制納稅義務人所出具單據之性質，再決定是否給予稅賦優惠，固有助於達成確保國家稅收來源、避免醫療費用浮濫之立法目的。惟就促進國民健康、實施老人安養照護而言，限制僅有「財政部審核會計通過之醫療院所」所開立之單據始得享有租稅優惠，已難脫涵蓋過狹而悖離立法目的之嫌。蓋，國家機關同為保障國民健康，實踐老年安養照護之立法目的，卻僅因醫療院所性質之不同而對納稅義務人為差別待遇，造成多數納稅義務人因不諳法令而無法享有租稅優惠，明顯背離其立法初衷。甚且，仍有為數眾多之老年人口係居住於偏遠地區，倘僅因就近選擇之醫療院所未經財政部審核會計通過即無從享有稅賦優惠，不僅無助於上開立法目的之達成，亦將使老年人口淪為醫療資源分布不均、國家機關藉詞不作為下之犧牲者。是立法者以限制納稅義務人所出具單據之性質，決定是否給予其租稅優惠，實已不當限縮納稅義務人享有租稅優惠之適用範圍而有涵蓋過狹之虞，難謂有助於上開立法目的之達成。
 - (2) 再者，許宗力大法官亦曾於釋字第 568 號解釋協同意見書就勞工保險給付案件中詳為闡明：「……勞工之所以被納入勞工保險，乃因有保護需要之緣故。今同樣有保險需要之勞工，有的有幸因雇主未積欠保費，即持續享有勞工保險之保護，有的不幸因雇主積欠保費，即剝奪勞工保險之保護，其以雇主有無積欠保費作為差別待遇之基準，已與勞工保險保護勞工之立法意旨欠缺正當、合理之關聯……。」同此，本件有照護老年人口、減低稅賦需求之納稅義務人，有的有幸因其所委託之醫療院所係特約或經財政部審核會計通過而得享有賦稅優惠，有的不幸因所委託之醫療院所非特約或尚未經財政部審核會計通過，即剝奪納稅義務人之賦稅優惠，依前揭許宗力大法官於釋字第 568 號解釋協同意見書之意旨，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 僅以納稅義務人所付單據是否為「特約」或「經財政部審核會計通過之醫療院所」所開立作為區別待遇之基準

，顯與促進國民健康、保障老年安養照護之立法意旨欠缺正當、合理之關聯，至為顯然。

2. 限制納稅義務人出具單據之性質，亦非達成「避免醫療費用浮濫」、「促進國民健康、保障老年安養照護」等立法目的之必要手段：

- (1) 按，「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。」貴院早於釋字第485號解釋詳為闡述。惟立法者雖得斟酌規範事務性質對人民為合理之區別對待，然就人民重要之基本權利，抑或急迫重大之政府利益，即要求立法者所選擇之區別標準需為侵害最小之必要手段。換言之，倘為達成立法目的尚有其他侵害較小之必要手段，則立法者所為之決定即難辭違憲指摘。準此，因所得稅法第17條第1項第2款第2目之3規定同時涉及國民健康及老人安養照護，不僅係憲法保障人民之重要基本權利，亦屬急迫重大之國家政策，依上開論旨，立法者自須以侵害最小之手段始得限制人民基本權利。
- (2) 本件立法者為避免醫療費用浮濫，限制納稅義務人將醫療費用列報為列舉扣除額時，須以經財政部認可之醫療院所所開立之單據始得享有賦稅優惠。惟此並非多數相同有效之手段中，侵害人民基本權利最小者。蓋，稅捐機關為避免醫療費用浮濫，得於納稅義務人出具單據時，即時排定審核期間，藉以查核該醫療院所之會計紀錄是否正確、完備，而非於納稅義務人列報之初即予拒絕；抑或於人民列報時，將審核工作委由民間會計事務所協助辦理，以加速審核速度，使更多有老年照護需求之納稅義務人享有賦稅優惠。凡此，均為避免醫療費用浮濫、保障國民健康之立法目的下，對人民侵害較小且亦同樣有助於目的達成之其他手段。是本件系爭所得稅法第17條第1項第2款第2目之3之規定，並非達成「避免醫療費用浮濫」、「促進國民健康」等立法目的之最小侵害手段，難謂符合比例原則中之必要性原則，彰彰明甚。
- (3) 另查，「納稅義務人及其配偶或受扶養親屬，因病在大陸地區就醫，其給付大陸地區醫院之醫藥費，可憑大陸地區公立醫院、財團法人組織之醫院或公私立大學附設醫院出具之證明，並經依「臺灣地區與大陸地區人民關係條例」第七條規定之機構或民間團體驗證後，自其當年度綜合所得總額中列舉扣除；」（參附件五：財政部95年10月5日台財稅字第09504550630號行政函釋）。對此，倘財政部為正確把握醫療費用支出，得以行政函釋擴張所得稅法第17條第1項第2款第2目之3之適用範圍，使納稅義務人於大陸地區支出之醫療費用，縱非屬我國公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院，亦得經相關單位認證後，自其當年度之所得總額中予以扣除，何以財政部同為減輕具有醫療需求納稅義務人之租稅負擔，卻未能考量多方情形，率而匠化解釋法律，嚴格限縮前揭所得稅法之適用範圍，不僅拒絕納稅義務人將國內非特約醫院，或非經財政部認可其會計紀錄完備正確之醫療院所支出之醫療費用列報為列舉扣除額，亦未能以前述「事後審查」、「行政委託」或「其他侵害人民基本權利較小之方

式」填補立法缺失，其立法顯已輕重失衡，至為顯然。

- (4) 末按，司法院釋字第 542 號解釋亦曾就翡翠水庫集水區發放安遷救濟金乙案，對行政機關所訂定、公告之「翡翠水庫集水區石碇鄉碧山、永安、格頭三村遷村作業實施計畫」僅以人民設籍與否作為發放安遷救濟金之唯一標準，而未顧及其他居住事實之證明方法有欠周延。而本件所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 亦僅以納稅義務人所付之單據是否為特約或經財政部認可會計紀錄完備正確之醫療院所作為得否享有賦稅優惠之唯一標準，忽視尚有其他相同有效惟對人民基本權利侵害較小之手段，其立法已顯有疏漏。且因本件納稅義務人是否得享有租稅優惠並非單純之社會給付行政事項，而係同時涉及國民健康之保障及促進老年安養照護等急迫重大之政府利益，自應依嚴格審查標準，認定系爭所得稅法及相關行政函釋並非達成立法目的之多數相同有效手段中侵害最小者，已明顯違背憲法所保障人民之平等權，要無可維。

3. 立法者僅以稅捐機關人力有限，而未致力審核其他安養機構之會計紀錄，進而犧牲國民健康、老年安養照護等急迫重要之政府利益，其利弊權衡顯屬失當，至為顯然：

系爭所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 之立法目的已詳如前述，倘立法者僅以稅捐機關人力有限，無從逐一查證納稅義務人所出具之醫療單據為由，進而限制人民將醫療費用列報為列舉扣除額之範圍。觀其立法制度所追求、犧牲之利益乃「行政效率」及「國民健康、老年安養照護」，相較之下，則後者之利益顯然優於前者。是立法者所為上開決定於利益衡量上顯失均衡，難謂與狹義比例原則相契合。再者，自 84 年開辦全民健康保險已 12 年有餘，除財團法人獎卿護理展望基金會外，主管機關實未戮力增加其他提供照護勞力之特約醫療院、所或勞務單位以嘉惠、保障更多有醫療照護需求之納稅義務人。反以前述「行政效率」、「人力有限」等砌詞，轉嫁其憲法及法律上之義務予納稅義務人及病患家屬，試圖粉飾其行政上之怠惰，合法化其行政疏失，嚴重背離憲法及法律所賦予其照護國民健康之使命，莫此為甚。

肆、結論

- 一、聲請人之先父於 89 年中風以來，鑑於親情對中風病人康復過程之重要性，且對一般安養中心之不信任，故不論是在初期復健，中期氣切或是末期全癱及肺部纖維化，均未送安養中心或呼吸照護病房（RCW），而採取「居家照護」之方式，一直在家安養，與家人朝夕共處。其間因經濟負擔，其照護之人力，由初期 24 小時 3 班特別護士，到 1 班特別護士配 2 名外勞，再繼以 2 班本國籍護佐及外勞方式，迄最終以 2 名外勞 24 小時照護。其中特別護士 3 班之費用甚高（月付約 23 萬 7 千元），非一般人所能負擔者，然依現行所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3，付與來自財團法人獎卿護理展望基金會之特別護士薪資及交通費等，卻可全額認列為醫療費用；至本國籍護佐（月付約 6 萬 6 千元）及外勞（月付 3 萬 2 千元），雖費用負擔略低，且同為操作呼吸機及氧氣管理、抽痰、管灌、翻身、按摩及清潔等醫療行為，卻僅因照護人員非受雇於特約或經財政部認定會計紀錄完備之醫院，即剝奪納稅義務人享有賦稅優惠之權利，已於無形中加深病患家屬之經濟負擔，明顯悖於憲法福利國家及

所得稅法照護國民健康之立法意旨。另「居家照護」中病人若因故於公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫院、所住院接受治療，其住院期間相關之醫療、病房及耗材費用，均得以憑藉醫院之單據，扣抵所得稅；但「居家照護」之病人在家休養而非住院期間之醫療、耗材及往返醫院之救護車輛費用，雖醫療目的及治療方式相當，卻均遭財政部違背憲法意旨、匠化適用所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 拒絕認列。凡此，不僅凸顯所得稅法於立法定制時之明顯缺漏，亦再次彰顯我國行政機關於執行法律時無法實踐憲法對保障人民基本權利之付託，至為灼然。

二、另依聯合國對高齡化國家之定義，倘老年人口占全國總人口數 7% 以上時，稱之為「老化社會」(aging society)，倘老年人口占該國總人口數 14% 以上，即稱之為「老年社會」(aged society)，另依行政院經濟建設委員會之估計，我國老年人口之比例將於公元 2019 年攀升至總人口數之 14%，屆時人口老化速度將超越鄰國日本，成為全世界人口老化速度最快之國家（參附件六）。而為照護老年人口所衍生之醫療、保險、賦稅、治安等相關經濟社會議題，實值得國家於實踐憲法保障國民健康、照護老年人口等基本國策、擘畫相關立法制度、具體執行法令時省思再三。就本件老年人口安養照護之議題，除部分民眾選擇轉送「護理之家」外，對「非植物人」之重殘病患，只要個人能力許可，多數均選擇留置家中，以提升照護水準，並輔以親情感動，期能加速康復。惟此類長期 24 小時之照顧壓力大，事碎且煩瑣，更有甚者是康復無期，唯經濟負擔壓力日增，除有子女棄養父母外，亦有多人選擇同時結束本人及病人之生命，以為解脫。相較之下，健保局改以「居家照護」之方式減輕其財務負擔及全癱病人對病床之長期需求，以減輕健保對醫院或呼吸照護病房給付之費用，並將該給付義務轉嫁予病患家庭，致使納稅義務人之經濟負擔日益加深，顧此失彼，已有不當；另財政部亦未能迅速審核民間安養機構會計紀錄，並廣為宣導，便利偏遠民眾查詢以就近選擇專業之醫療院所，接受良善之醫療照護，同時減輕納稅義務人之租稅負擔，平衡城鄉醫療資源差距。是本件立法機關於立法定制時，未能妥善規劃，行政機關又未能於具體執行法令時，適時以行政函釋補充立法不足，反倒限制納稅義務人享有稅賦優惠之適用範圍，致使不諳法令或偏遠地區民眾之老年健康、人性尊嚴成為立法疏漏、行政怠惰下之犧牲品，其悖於憲法所保障人民之平等權、漠視基本國策賦予其照護國民健康之使命，莫此為甚。

三、聲請人於本件所得稅之行政爭訟過程中，僅為財政部臺灣省北區國稅局命補繳稅額 1 千餘元，本得自行完納稅捐以避免爭訟程序所造成勞力、時間及費用之浪費。然因我國已逐漸步入老年社會，相關老年安養照護、老年醫療保健以及老年心理衛生等之迫切議題均一一浮現。對此，聲請人於檢閱相關研究數據、媒體報導以及研析系爭所得稅法之合憲性疑義後，認立法者所採取之諸多措施已明顯侵害憲法所保障人民之平等權，並與保障國民健康、實踐老年安養照護；維護人性尊嚴等憲法基本價值相背離。為此，狀請貴院鑒核，惠賜有利之解釋，以維權益，毋任感禱。

附件明細：

附件一：臺北高等行政法院 96 年度簡字第 00902 號判決。

附件二：最高行政法院 97 年度裁字第 4042 號裁定。

附件三：司法院釋字第 469 號解釋。

附件四：立法院公報第七十六卷，第一〇三期，院會紀錄第 14 頁－第 15 頁，黃河清立法委員、沈世雄立法委員發言紀錄。

附件五：劉訓蓉，台閩地區老人居住安排與健康照護之研析。

附件六：違憲審查標準參司法院釋字第 571 號解釋林子儀大法官協同意見書。

附件七：財政部 95 年 10 月 5 日台財稅字第 09504550630 號行政函釋。

附件八：陳亮恭，高齡化社會的健康挑戰。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

具狀人：曹 ○ 民

中 華 民 國 98 年 1 月 23 日

（附件一）

臺北高等行政法院判決

96 年度簡字第 00902 號

原 告 曹 ○ 民

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳 文 宗

送達代收人 范 海 順

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 9 月 29 日台財訴字第 09600384430 號（案號：第 09603230 號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序說明：

本件因屬不服行政機關所為補稅處分而涉訟，其標的之金額為新臺幣（下同）

1,950 元，系爭稅額係在 200,000 元以下，依行政訴訟法第 229 條第 1 項第 1 款規定及司法院民國（下同）92 年 9 月 17 日（92）院台廳行一字第 23681 號令，應適用簡易程序，本院並依同法第 233 條第 1 項規定，不經言詞辯論，逕行裁判。

二、事實概要：

原告 94 年度綜合所得稅結算申報，列報醫藥及生育費列舉扣除額 687,035 元，被告所屬新店稽徵所初查以其中 461,520 元（照顧服務費 411,800 元＋代辦特聘護理費及交通費 20,920 元＋滅菌抽痰包附手套 1,800 元＋救護車車資 27,000 元）非屬醫療行為，亦非由依法立案之公立單位或與全民健康保險具有特約關係之單位所出具之收據，乃予以剔除，並以 96 年 5 月 30 日第 0702005175 號綜合所得稅核定通知書檢附稅額繳款書，核定綜合所得總額 6,685,429 元，綜合所得淨額 3,469,509 元，補徵應納稅額 1,950 元。原告不服，主張居家照護係在醫院協助下，定期派遣醫生及護士到住所訪視，進行體檢、衛教，並更換胃管及呼吸管等醫療行為，相關之醫材費（抽痰包、氧氣及呼吸皮管）、照顧服務費、管灌食品費及醫事人員探訪車資等，為醫療行為之必要費用，如未能准予扣除，顯與立法意旨不合云云，申請復查。案經被告審查認為

：經就原告列報之醫藥費 461,520 元單據查核，其內容包括照顧服務費、代辦特聘護理費、交通費、滅菌抽痰包附手套及救護車車資，其中除代辦特聘護理費 13,920 元及交通費 7,000 元係由與全民健康保險具特約關係之財團法人獎卿護理展望基金會護理之家大臺北居家護理所及同仁醫院附設居家護理所開立，分別為該 2 護理所醫護人員至醫院照護病患之護理費及至病患住所進行護理之交通費，核屬醫療行為之必要費用，應准予追認 20,920 元外，其餘列報者為有限責任臺北市承恩照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、有限責任臺北市永康照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、居家企業股份有限公司（滅菌抽痰包附手套），均非與全民健康保險具特約關係之機構；另順新救護車有限公司及 999 救護車有限公司（救護車車資）亦非公立、全民健康保險特約之設置救護車機構，依所得稅法及財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851917780 號函、第 851916512 號函令意旨，原核定否准認列系爭扣除額並無不合，遂以 96 年 7 月 11 日北區國稅法二字第 0960019675 號復查決定追認醫藥及生育費扣除額 20,920 元（下稱原處分）。原告仍表不服，主張護理之家機構及居家護理機構均非「居家照護」之權利義務主體，僅係「居家照護」之指導單位，居家照護係全民健保創辦後，針對殘障及慢性病患所訂之醫療行為的一種，病人經健保局同意後，在居家護理機構協助下，定期派遣醫生及護士到住所訪視，進行體檢、衛教，並更換胃管及呼吸管等醫療行為，家人則自行僱人照顧病患，病人家屬支付之照護相關費用，亦為醫療費用，健保局為減輕其給付之負擔，故意忽略長期臥病癱瘓病人住院占用病床之需求，卻造成病人家庭額外經濟負擔，相關費用若未能依所得稅法規定扣除，顯違反孝道精神並不符合租稅公平，原告申報之勞務費收據、救護車車資及滅菌抽痰包等均係居家照護之相關醫療費用，被告未就實際費用支出部分為稽核，卻以非全民健康保險特約機構等語駁回，實係昧於實際情事云云，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、當事人聲明：

（一）原告聲明：

1. 訴願決定及原處分均撤銷。
2. 訴訟費用由被告負擔。

（二）被告聲明：

1. 駁回原告之訴。
2. 訴訟費用由原告負擔。

四、兩造爭點要領：

（一）原告主張之理由：

1. 原告父親於 89 年中風以來，鑒於「親情」對中風病人康復過程之重要性，且對一般安養中心的不信任，故不論是在初期復建，中期氣切或是末期全癱及肺部纖維化，均未送安養中心或呼吸照護病房，而採「居家照護」方式在家中安養。其間因經濟負擔，其照護之人力由初期 24 小時 3 班特別護士，到一班特別護士配 2 名外勞，再繼以二班本國籍護佐及外勞方式，迄最終以 2 名外勞 24 小時照護，雖然各種方式均以照護全癱之病人為目的，且對健保局之給付責任，均有所挹注，但三者綜合所得稅列報醫藥費用扣除額上，現行制度之認定與否，卻有甚多差異。其中「特別護士」3 班之費用甚高，非一般人所能負擔者，卻可全額認列為「醫療費用」，至於「本國

籍護佐」及「外勞」，雖費用負擔略低，且亦係照料全癱病人，但凡非「特別護士」之薪資部分，財政部均以與「所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目」及「同法施行細則第 24 條之 1 前段」不合，且不合財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851917780 號函及同年月日台財稅第 851916512 號函令之內容而逕予剔除。

2. 至於其他住院期間，為治療所致之相關醫療，病房及耗材費用亦均得以憑藉醫院之收據扣抵所得稅，但「居家照護」之醫療、耗材及往返醫院之救護車輛費用，雖然目的相同，財政部卻以「租稅法律主義」不同意認列，顯為偏頗：

- (1) 違反信賴保護原則：「居家照護」係於 84 年 3 月 1 日全民健保創辦後，為降低健保給付責任，針對殘障及慢性病患者所訂定之「醫療行為」的一種，病人經健保局同意後，可以留置家中，病人家屬可選擇合適的「居家護理機構」，簽約後報備健保局由「居家護理機構」定期派遣醫生及護士到病人住所訪視，進行體檢、衛教，並更換胃管及呼吸管等醫療行為。依現行健保規定，住院不得超過三個月，期限屆滿時，先父僅可就「慢性疾病病房」與「居家照護」二者擇一適用既是健保局同意之醫療方式，則病人家屬與健保局間之特約關係即已存在。當「居家照護」而所產生之醫療費用，若係在醫院及「居家護理機構」所發生，因其相關費用均非全民健康保險法第 39 條及第 41 條中規定之「不給付項目」，故皆為健保局視為醫療費用。據此，醫院或「居家護理機構」皆可於事後申請給付。同理，病人家屬為「居家照護」所支付之相關費用，亦應視為醫療費用部分，經審酌原處分文義，對於是醫療費用之認定部分，業無疑義，僅就得不扣抵綜合所得稅部分有所爭議。可惜自全民健保創辦 12 年來，財政部應作為卻未作為，長期忽視民眾利益，未思參酌健保規定，修正所得稅法及其施行細則或依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目後段規定增加「經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院」，更不依所得稅法施行細則第 24 條之 1 為擴大解釋，以確認病人家屬與健保局之「實質特約關係的存在」，反堅持財政部之 85 年 10 月未考慮「居家照護」實務之解釋函令，限縮母法之適用，十分明顯，已違反信賴保護原則。

- (2) 違反重視孝道公益之原則：觀諸財政部所得稅法令彙編（94 年版）中，僅該法第 17 條第 2 款之 64 項中對「居家護理機構」有所涉及，則健保施行 12 年來，財政部顯然昧於瞭解居家照護之制度內涵，居家護理單位僅為襄助居家照護之單位，其實際照護行為仍由病人家屬負擔。且所生之各項費用中，除呼吸機及氧氣機等租金可由健保支付外，其他如醫材費（抽痰包、氧氣費及呼吸皮管）、24 小時照顧服務費用及醫事人員探訪來回車資等，雖均為該醫療行為之相關必要費用，卻全由病人家屬負擔。相關費用中最鉅額者，實為照顧病人之人力費用支出。病人若係來自富裕家庭者，為進行 24 小時全年無休之照顧，自可月支 230,000 元餘聘請來自「獎卿護理展望基金會」之特別護士協助，中上者則月耗 30,000 元至 60,000 餘元之間，以延聘本國籍護佐或外籍看護，詳細說明如下：特別護士 3 班別，月薪 237,000 元，因由 3 人分擔故不供食宿，全

年費用為 2,850,000 元。本國籍護佐 2 班別，月薪資 66,000 元，若由 1 人兼任則供食宿，全年費用 790,000 元。外勞 2 人，月薪資 15,800 元 x 2 人，食宿另加健保費，加班費及就業安定基金共約 5,000 元 x 2 人，全年費用 500,000 元（不加食宿）。至於下者既無力負擔人力費用，只好自行透支體力遂行照護，依健保局統計，目前共有 40,000 餘「居家照護」之案件，除部分人選擇轉送「護理之家」外，針對「非植物人」之重殘病患，只要能力許可，多數均係選擇留置家中以提升照顧之水準，並輔以親情之感動，期能加速康復。唯此類長期 24 小時之照顧壓力大，事碎且煩瑣更有甚者是康復無期，唯經濟負擔壓力日增，除有子女棄養父母外，亦有多人選擇同時結束本人及病人之生命，以為解脫；或如 8 月 14 日聯合報 A2 版，其負責照護病人之配偶業已死亡 2 日而病人獨因失智，躺臥病床不知。此類健保局為減輕其給付之負擔，忽略長期臥床癱瘓病人住院占病床之需求，改以居家照護方式遂行醫療之手段，雖能減輕健保對醫院或呼吸照護病房給付之費用（據傳每月係 70,000 餘元），卻造成病人家庭額外經濟負擔，若未能依所得稅法第 17 條之規定扣除，顯違反孝道精神，不符「重視公益之原則」。故在訴願中曾就教於內政部及健保局，二者均持同意態度，樂觀所得稅之扣抵，與財政部意見扞格，唯財政部為確保稅收，忽略居家照護對納稅義務人經濟負擔之衝擊，而無意於改正，實為不當。

- (3) 違反租稅公平原則：原告所申報之勞務收據均係僱用本國籍護佐為執行居家照護工作所產生之費用，救護車車資則係接送使用呼吸機全癱病人往返醫院所用，至於滅菌抽痰包則係日常消耗之醫材部分，被告不查，僅以「非公立、非與全民健康保險具特約關係之機構」，逕行駁回。殊不知勞務方面之「獎卿護理展望基金會」與原告之有限責任臺北市承恩照顧服務勞動合作社」或「有限責任台北市永康照顧服務勞動合作社」均係提供對病人之 24 小時照顧服務，負責呼吸機及氧氣管理、抽痰、管灌、翻身、按摩及清潔等照護工作，內容一致，僅收費不同。目前財政部僅對「獎卿護理展望基金會」之特別護士所提供之勞務服務同意扣抵，不啻逼迫民眾放棄較便宜之「本國籍護佐」或「外勞」，而接受高價格之服務，財政部何以獨厚「獎卿護理展望基金會」不無疑問，實違反租稅公平原則之平等權。再者，掛呼吸機之全癱病人往返醫院運送服務，非救護車不可。健保迄無任何特約救護車，而公立 119 救護車早以非「救傷」為由拒載原告父親，並要求原告改僱民間救護車。健保局既無任何「特約救護車」，若不改僱「順新救護車」或「999 救護車」，如何載送病人輾轉醫院；至於「滅菌抽痰包」若購自醫院，相同的品質與規格，價格卻高出許多，財政部不就實際費用支出部分為稽核，卻以「非特約機構」等語駁回，實係昧於實際情事。

3. 綜上所述，原告仍期立行改正，被告同意認列為醫療費用以扣抵綜合所得稅，以符社會公平及民眾期待。

(二) 被告主張之理由：

1. 按「醫藥及生育費：納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經

財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。」「本法第十七條第一項第二款第二目第三小目規定醫藥及生育費之扣除，應檢附醫療院、所開具之單據。」行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目前段及同法施行細則第 24 條之 1 前段分別定有明文。次按「護理之家機構及居家護理機構，其屬依法立案之公立單位，或與全民健康保險具有特約關係者，准由納稅義務人檢附該機構出具之收費收據及醫師診斷證明書，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目之規定，申報醫藥及生育費列舉扣除額。」「公立、全民健康保險特約之設置救護車機構，因救護車執行勤務，依緊急醫療救護法第 20 條及其施行細則第 12 條規定收取費用，並掣給載明設置救護車機構名稱及救護車許可字號之收款憑證者，准由納稅義務人檢附該收款憑證，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目之規定，申報醫藥及生育費列舉扣除額。」復為財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851917780 號函、第 851916512 號函所明釋。

2. 原告 94 年度列報醫藥及生育費列舉扣除額 687,035 元，原查以其中 461,520 元（照顧服務費 411,800 元＋代辦特聘護理費及交通費 20,920 元＋滅菌抽痰包附手套 1,800 元＋救護車車資 27,000 元）非屬醫療行為，亦非由依法立案之公立單位或與全民健康保險具有特約關係之單位所出具之收據予以剔除。原告主張居家照護係在醫院協助下，定期派遣醫生及護士到住所訪視，進行體檢、衛教，並更換胃管及呼吸管等醫療行為，相關之醫材費（抽痰包、氧氣及呼吸皮管）、照顧服務費、管灌食品費及醫事人員探訪車資等，為醫療行為之必要費用，如未能准予扣除，顯與立法意旨不合云云，申請復查。經就原告列報之醫藥費 461,520 元單據查核，其內容包括照顧服務費、代辦特聘護理費、交通費、滅菌抽痰包附手套及救護車車資，其中除代辦特聘護理費 13,920 元及交通費 7,000 元係由與全民健康保險具特約關係之財團法人獎卿護理展望基金會護理之家大臺北居家護理所及同仁醫院附設居家護理所開立，係該 2 護理所醫護人員分別至醫院照護病患之護理費及至病患住所進行護理之交通費，核屬醫療行為之必要費用，依前揭規定，以原處分准予追認 20,920 元；至其餘列報單據開立者為有限責任臺北市承恩照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、有限責任臺北市永康照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、居家企業股份有限公司（滅菌抽痰包附手套），均非與全民健康保險具特約關係之機構；順新救護車有限公司及 999 救護車有限公司（救護車車資）亦非公立、全民健康保險特約之設置救護車機構，原核定否准認列系爭扣除額並無不合。

3. 綜上所述，原處分及訴願決定均無違誤。

五、心證要領：

- （一）按「醫藥及生育費：納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。」「本法第十七條第一項第二款第二目第三小目規定醫藥及生育費之扣除，應檢附醫療院、所開具之單據。」行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目前段及同法施行細則第 24 條之 1 前段分別定有明文。
- （二）上開事實概要欄所述之事實，除後列爭點之事項外，其餘為兩造所不爭執，並

有原處分書、居家照護契約書、租賃合約、新聞剪報、核定稅額繳款書、被告臺北縣新店稽徵所 96 年 5 月 30 日第 0702005175 號綜合所得稅核定通知書、94 年度綜合所得稅結算申報書、有限責任臺北市永康照顧服務勞動合作社工作聘雇證明書、代辦特聘護理費領據、統一發票、同仁醫院附設居家護理所收據、順新救護車收費簽收單、999 救護車有限公司收據、健保特約醫事機構查詢清單、全民健保特約醫事服務機構合約等件分別附原處分卷、訴願卷及本院卷可稽，為可確認之事實。

(三) 歸納兩造上開之主張，本件之爭執重點厥為：本件遭剔除之醫藥費列舉扣除額是否屬醫療行為之必要費用？被告予以剔除是否違反信賴保護及租稅公平原則？茲分述如下：

1. 按憲法第 19 條所規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言。另涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，亦經司法院釋字第 420 號解釋在案。所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目所定「醫藥費」列舉扣除額，係針對身體病痛接受治療而支付之醫療費用，屬生活中之必要支出，固可於計算所得淨額時予以扣除，惟因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量多且龐雜，稅捐稽徵機關人力有限，欲逐一查證本屬不易，故為使稅捐稽徵機關能正確把握醫療費用支出，不致浮濫，並考量公立或公保、勞保、健保特約醫院會計制度較健全，其出具之單據自較屬可信，乃以所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目規定，納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限，始得將醫藥費列為扣除額；另以同法施行細則第 24 條之 1 前段規定，納稅義務人應檢附醫療院、所開具之單據。

2. 財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851917780 號函：「護理之家機構及居家護理機構，其屬依法立案之公立單位，或與全民健康保險具有特約關係者，准由納稅義務人檢附該機構出具之收費收據及醫師診斷證明書，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目之規定，申報醫藥及生育費列舉扣除額。」及同部 85 年 10 月 9 日 851916512 號函：「公立、全民健康保險特約之設置救護車機構，因救護車執行勤務，依緊急醫療救護法第 20 條及其施行細則第 12 條規定收取費用，並掣給載明設置救護車機構名稱及救護車許可字號之收款憑證者，准由納稅義務人檢附該收款憑證，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目之規定，申報醫藥及生育費列舉扣除額。」上開函令係主管機關財政部基於職權，考量護理機構設置之目的，係為減少醫療資源浪費，因應連續性醫療照護之需求及發揮護理人員之執業功能，且護理機構應依規定按醫師指示，對經醫師診斷因醫療需要長期護理之病人及經醫院轉介出院後須繼續護理之病人，提供護理服務（參見護理機構設置辦法第 3 條及第 8 條），又其收案後亦須由醫師定期診療（參見同法第 5 條及第 6 條），是該類機構之醫療行為可視為醫療院所醫療行為之延伸；而救護車執行勤務，對病患施以緊急醫療救

護，並將之載送至醫院救治，其因此產生之運送費用，與醫療行為有密切關連性，亦可納入「醫藥費」的概念範疇等，乃依據所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目等相關規定所訂定具有細節性之行政規則，屬法律必要之補充，因未對人民權利之行使增加法律所無之限制，亦未逾越母法之限度，自可加以適用。

3. 經查，原告 94 年度綜合所得稅結算申報，原列報醫藥及生育費列舉扣除額 687,035 元，其中 246,435 元符合前開法律規定及函令意旨，應予准許；至於其餘 440,600 元，包括照顧服務費 411,800 元、滅菌抽痰包附手套 1,800 元及救護車車資 27,000 元部分，前二者取具之單據分別為有限責任臺北市承恩照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、有限責任臺北市永康照顧服務勞動合作社（照顧服務費）、居家企業股份有限公司（滅菌抽痰包附手套），均非與全民健康保險具特約關係之機構；後者取具之單據則為順新救護車有限公司及 999 救護車有限公司，亦非公立、全民健康保險特約之設置救護車機構，分別有收費證明單、聘僱證明書、救護車收費簽收單、出勤收據等件在卷可稽，且為原告所不爭執，則被告參酌前開規定及函令意旨，認定原告此部分列報之醫藥費，不符前揭所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目之規定，乃予以剔除其所申報之列舉扣除額 440,600 元，經核即無不合。

4. 另按，綜合所得稅之課徵，除考慮個人之各種所得以衡量其納稅能力外，更以不同之免稅額及扣除額項目之減除，以使相同所得之人，因其個人負擔之不同，而負不同之所得稅，俾使綜合所得稅之公平性更能充分發揮，以符合量能課稅原則。惟基於稽徵經濟原則，有關醫藥費之認定部分，法令除規定納稅義務人應檢附醫療院、所開具之單據供核外，並限制其證據方法，明定須以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限，始得將之列為扣除額，否則即難認屬所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目所定之「醫藥費」，乃合理且必要之規定，前已述及，自有其立法上之考量，亦屬立法裁量之範疇，尚難謂有違租稅公平原則。本件原告主張「居家照護」之醫療、耗材及往返醫院之救護車輛費用，與住院期間，為治療所致之相關醫療，病房及耗材費用之目的相同，自應准以憑藉醫院之收據扣抵所得稅一節，固有其論據。惟原告申報系爭照顧服務費 411,800 元、滅菌抽痰包附手套 1,800 元及救護車車資 27,000 元所提示之單據，既非公立或與全民健康保險具特約關係之機構所開立，與前揭所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目有關「醫藥費」之規範意旨不符，已如前述，則其仍以「居家照護」與住院之情形相同等為由，進一步主張原處分未認列系爭醫藥費已違反信賴保護及租稅公平原則云云，即非可採。另稅法依據憲法所規定之「稅捐法定主義」制定有關之稽徵規定，已考量社會之多元價值。例如，所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款之免稅額規定，係重視倫理孝道及弱勢關懷之社會價值；同條項第 2 款則考量個人生存權利及社會公益價值，屬多元價值之融合，故本件被告依法行政作成原處分，並無違反孝道公益原則之問題，原告有所指摘，亦有誤解，併此敘明。

（四）綜上所述，原處分否准認列原告所申報支付之照顧服務費等費用 440,600 元

，於法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷原處分關於原告不利部分及訴願決定，為無理由；另對於原處分有利部分（原處分追認代辦特聘護理費 13,920 元及交通費 7,000 元部分），既經原處分予以追認在案，則原告聲明併予撤銷，核無保護之利益，均予駁回。

（五）兩造其餘主張陳述，於判決結果不生影響，無庸一一論列，併予敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 233 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 5 月 7 日

（附件二）

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 4042 號

上 訴 人 曹 ○ 民

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳 文 宗

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 97 年 5 月 7 日臺北高等行政法院 96 年度簡字第 902 號判決，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、按對於適用簡易程序之裁判提起上訴，須經本院許可。前項許可，以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第 235 條定有明文。所謂法律見解具有原則性，係指該訴訟事件所涉及之法律問題意義重大，而有加以闡釋之必要而言。例如對於行政命令是否牴觸法律所為之判斷，或就同類事件所表示之法律見解與其他高等行政法院或本院所表示之見解互相牴觸，有由本院確認或統一法律上意見之必要情形屬之。

二、本件上訴人對於高等行政法院適用簡易程序所為之判決，提起上訴，係以：原審法院未查究所得稅法之立法意旨，寬容被上訴人其應作為而不作為，藉稽徵經濟原則，寬容被上訴人以行政法令之不利規定侵害人民權益，違反實質正義原則。又被上訴人以未經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院為由，不予扣抵居家照護醫療費用，並以人力不足為無法查核之藉口，卻有人力赴海外查核國外就醫費用，限縮人民權益，違反禁止恣意原則、比例原則等語，為其論據。惟核其所陳上述理由，並無前揭所涉及之法律見解具有原則性之情事。上訴人提起上訴，依首開規定及說明，不應許可，其上訴難謂合法，應予駁回。

三、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第 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 97 年 8 月 21 日

（本件聲請書其餘附件略）