

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，行政機關所為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，立法者本應詳為思慮、妥善規劃。詎上開所得稅法率以納稅義務人所提單據是否為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，作為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，且以行政效率作為犧牲國民健康之理由，更屬失控之利弊權衡。為此，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，除為防止妨礙他人自由、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為限。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。

叁、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為之：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。惟經聲請人細繹所得稅法第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 9 8 年 1 月 2 3 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，僅就得否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顧，依健保局統計，目前共有 40,000 餘「居家照顧」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 9 7 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 9 7 年 8 月 2 1 日
(本件聲請書其餘附件略)