

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段
124號

承辦人：何新興

電話：(02)23618-577轉203

受文者：財政部等

發文日期：中華民國99年4月26日

發文字號：秘台大二字第0990009878號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：釋憲聲請書、最高行政法院裁定及臺北高等行政法院判決影本各1份

主旨：請 貴部（署）提供對中華民國95年6月14日修正公布之所得稅法第17條第1項第2款第2目之3規定之法律意見及其相關立法資料供參。請 查照。

說明：

- 一、依據司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、本院大法官審理曹天民聲請解釋95年6月14日修正公布之所得稅法第17條第1項第2款第2目之3規定（下稱系爭規定）有抵觸憲法疑義乙案，請 貴部（署）提供對上開規定之法律意見及其相關立法資料，包括立法理由、修正草案、修正理由、研修會紀錄及外國立法例或實務等供參。
- 三、法律問題如下：
 - （一）系爭規定暨所得稅法上關於「扣除額」之立法目的為何？列舉及特別扣除額之立法目的各為何？有無相關外國立法例可資參照？有無修法準備或研擬？
 - （二）系爭規定所稱「醫藥費」之意義與適用範圍為何？所謂「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」，如於特約藥局購買藥物之費用是否列入系爭規定之適用範圍？是否依有無處方箋而定？

- (三)目前依據系爭規定所稱之特約醫療院、所之數量及分佈為何？是否僅限於有特約關係之「醫療院、所」或包括其他「醫療相關機構」？
- (四)系爭規定所稱「經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者」，其認定標準為何？目前依據該規定認定之醫院數量及分佈為何？
- (五)貴部（署）就系爭規定有無相關函釋供參？
- (六)貴部就醫藥費是否適用系爭規定准予列報醫藥費列舉扣除額之實務運作情形為何？其認定標準為何？不符合系爭規定所列之醫藥費不予列舉扣除之目的為何？
- (七)貴署就目前我國65歲以上老年人口及需要居家照顧之比例、數量，有無具體統計數字供參？依據護理機構分類設置標準所成立的護理機構之數量為何？目前設置管理之情形為何？
- (八)其他就聲請人於聲請書所主張之問題，貴部（署）之回覆意見。

四、檢附曹天民君之釋憲聲請書、最高行政法院97年度裁字第4042號裁定及臺北高等行政法院96年度簡字第902號判決影本各1份供參。

正本：財政部、行政院衛生署
副本：

郵 寄：財政部、行政院衛生署

行政院衛生署 函

機關地址：10341台北市大同區塔城街36號

傳 真：(02)85906061~3

聯絡人及電話：徐慧觀(02)85906611

電子郵件信箱：mdshu@doh.gov.tw

受文者：司法院

發文日期：中華民國99年5月19日

發文字號：衛署醫字第0990010541號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：1. 99年3月特約醫事服務機構家數統計表1份
2. 98年台閩地區護理機構家數及床數一覽表 (0990010541-1.xls、0990010541-2.doc)

主旨：大院秘書長函請本署提供所得稅法第17條第1項第2款第2目之3規定之法律意見及其相關立法資料乙案，有關本署部分復如說明段，請 察照。

說明：

一、復 大院秘書長99年4月26日秘台大二字第0990009878號函。

二、旨揭所詢事宜，有關本署部分敘述如下：

(一)「目前依據系爭規定所稱之特約醫療院、所之數量及分布為何」乙節，檢附99年3月特約醫事服務機構家數統計表乙份，如附件1。

(二)「貴署就目前我國65歲以上老年人口及需要居家照顧之比例、數量，有無具體統計數字供參？依據護理機構分類設置標準所成之護理機構之數量為何？目前設置管理之情形為何？」乙節，說明如下：

- 1、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。另依2008年6月人口統計，經建會推估99年65歲以上長照需求人口數為244,067人。
- 2、有關護理機構一般護理之家設置之數量，檢附98年台閩地區護理機構家數及床數一覽表（如附件2）。
- 3、目前護理機構設置管理之情形，係依據護理人員法23條之1規定，直轄市、縣（市）主關機關對轄區內護理機構業務，應定期實施督導考核。及同法施行細則

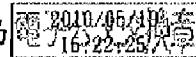


第17條，直轄市或縣（市）主關機關依規定辦理護理機構業務督導考核，應訂定計畫實施，每年至少辦理一次等之規定，落實護理機構業務督導考核。

- 4、準此，目前對護理機構之管理，係由各縣市衛生局辦理「護理機構（包括一般護理之家及居家護理機構）業務督導考核計畫」，並訂定實施計畫。又督導考核項目包括護理機構設置標準、相關目的事業主管機關之規定（例如：建管、消防安全、環保等）、督導考核項目：行政管理、住民安全、服務內容、整體環境。98年度共查核351家。
- 5、為確保住民安全、提升服務品質，本署自98年起辦理一般護理之家評鑑，評鑑基準計有健康照護31項、人員管理21項、經營管理37項、安全環境25項及生活照顧14項合計5章128項，期透過評鑑領航台灣護理之家多元特色發展，促進護理之家品質標竿學習與自我品質管理。98年共完成全國351家一般護理之家之評鑑，其中合格計有268家（占76.35%），合格家數中有1家為特優、5家優等、262家甲等。

正本：司法院

副本：本署護理及健康照護處、行政院衛生署中央健康保險局



署長楊志良出國

副署長蕭美玲代行

本案依分層負責規定授權處室主管決行

台灣地區護理機構家數及病床數一覽表

資料截止日期：98/12月31日

地區別	護理之家(家)	居家護理	日間照護	病 床 種 類		
				護理之家(床)		日間照護服務量 (床)
				許可數	開放數	
台北市	15	32	0	1,351	1,038	0
高雄市	37	27	1	1,780	1,664	25
台北縣	46	50	1	2,387	2,179	20
宜蘭縣	7	19	0	451	373	0
桃園縣	24	21	2	2,324	1,528	46
新竹縣	7	20	0	793	678	0
苗栗縣	9	17	0	563	474	0
台中縣	26	10	2	1,461	1,400	40
彰化縣	23	14	1	1,922	1,733	15
南投縣	13	11	0	960	945	0
雲林縣	11	21	1	725	560	11
嘉義縣	8	24	0	581	488	0
台南縣	31	26	0	1,837	1,672	0
高雄縣	25	37	0	1,612	1,332	0
屏東縣	18	33	0	779	724	0
台東縣	4	19	0	291	189	0
花蓮縣	4	21	0	271	205	0
澎湖縣	2	9	0	99	99	0
基隆市	8	2	1	294	263	8
新竹市	7	7	0	278	268	0
台中市	22	25	2	3,007	1,708	60
嘉義市	12	9	1	1,212	1,151	20
台南市	14	6	2	1,036	840	55
金門縣	0	5	0	0	0	0
連江縣	0	3	0	0	0	0
總計	373	468	14	26014	21511	300
資料來源：內政部 98年11月底 人口數	23,109,141					
每萬人口/床	9.31					

中央健康保險局
特約醫事服務機構家數統計表

報表編號：MHAH6552R01

列印日期：0990416

程式名稱：MHAH6552R01

統計年月：099/03

頁次：1

業務組別	類別 縣市別	門住診醫事服務機構						門診醫事服務機構						特約院所總計	其他									
		一般醫院				婦產科診所	合計	西醫			中醫				牙醫診所	合計	藥局	居家護理機構	精神復健機構	助產機構	醫事檢驗所	物理治療所	醫事放射所	職能治療所
		醫學中	區域醫	地區醫	小計			醫院	診所	小計	醫院	診所	小計											
台北業務組	臺北市	7	7	22	36	28	64	0	977	977	2	364	366	1201	2544	2608	545	35	48	0	13	0	0	0
	基隆市	0	2	5	7	9	16	0	141	141	0	30	30	81	252	268	69	5	2	0	1	0	0	0
	臺北縣	2	7	48	57	69	126	1	1303	1304	1	402	403	955	2662	2788	752	57	12	2	19	0	1	0
	宜蘭縣	0	3	7	10	4	14	0	169	169	0	40	40	87	296	310	101	21	5	0	3	2	1	0
	金門縣	0	0	1	1	1	2	0	19	19	0	3	3	12	34	36	1	1	0	0	0	0	0	0
	連江縣	0	0	1	1	2	3	0	2	2	0	0	0	1	3	6	0	3	0	0	0	0	0	0
	小計	9	19	84	112	113	225	1	2611	2612	3	839	842	2337	5791	6016	1468	122	67	2	36	2	2	0
北區業務組	新竹市	0	2	6	8	12	20	0	173	173	0	63	63	122	358	378	86	9	5	0	4	0	0	0
	桃園縣	2	7	24	33	46	79	2	625	627	1	205	206	398	1231	1310	431	30	13	1	15	0	2	0
	新竹縣	0	1	8	9	7	16	0	175	175	1	38	39	85	299	315	83	24	2	1	0	0	0	0
	苗栗縣	0	2	14	16	9	25	0	192	192	1	53	54	96	342	367	104	17	4	0	5	0	0	0
	小計	2	12	52	66	74	140	2	1165	1167	3	359	362	701	2230	2370	704	80	24	2	24	0	2	0
中區業務組	臺中市	4	4	23	31	44	75	0	672	672	1	327	328	521	1521	1596	277	33	4	1	21	6	1	0
	臺中縣	0	7	25	32	42	74	0	585	585	2	268	270	362	1217	1291	247	22	7	0	14	1	1	0
	彰化縣	1	4	28	33	17	50	3	477	480	0	208	208	263	951	1001	239	21	7	1	16	2	1	0
	南投縣	0	2	9	11	5	16	0	230	230	0	63	63	101	394	410	81	14	8	1	6	0	1	0
	小計	5	17	85	107	108	215	3	1964	1967	3	866	869	1247	4083	4298	844	90	26	3	57	9	4	0
南區業務組	臺南市	2	4	8	14	23	37	0	405	405	1	156	157	282	844	881	200	12	7	0	14	0	0	0
	嘉義市	0	3	8	11	12	23	0	174	174	0	53	53	116	343	366	72	15	2	0	10	0	0	0
	雲林縣	0	4	11	15	9	24	1	278	279	0	72	72	107	458	482	195	12	0	2	11	1	0	0
	嘉義縣	0	2	2	4	2	6	0	166	166	0	34	34	55	255	261	88	26	0	0	3	1	0	0
	臺南縣	1	3	18	22	25	47	0	438	438	0	111	111	190	739	786	216	23	1	2	9	0	0	0
	小計	3	16	47	66	71	137	1	1461	1462	1	426	427	750	2639	2776	771	88	10	4	47	2	0	0
高屏業務組	高雄市	2	8	47	57	31	88	1	818	819	2	216	218	554	1591	1679	269	30	10	1	18	0	0	0
	高雄縣	1	2	29	32	14	46	0	480	480	1	127	128	228	836	882	160	33	10	1	8	1	0	1
	屏東縣	0	4	21	25	8	33	0	378	378	2	70	72	141	591	624	150	27	3	1	8	3	0	0
	澎湖縣	0	0	3	3	3	6	0	52	52	0	4	4	20	76	82	17	9	0	0	0	0	0	0
	小計	3	14	100	117	56	173	1	1728	1729	5	417	422	943	3094	3267	596	99	23	3	34	4	0	1
東區業務組	花蓮縣	1	2	7	10	4	14	0	141	141	1	32	33	80	254	268	82	20	4	1	3	0	0	0
	臺東縣	0	1	5	6	5	11	1	85	86	0	16	16	35	137	148	28	18	0	0	2	0	0	0
	小計	1	3	12	16	9	25	1	226	227	1	48	49	115	391	416	110	38	4	1	5	0	0	0
總計		23	81	380	484	431	915	9	9155	9164	16	2955	2971	6093	18228	19143	4493	517	154	15	203	17	8	1

正本

司法院大法官書記處收文
99年7月12日
會台字第9187-B號

財政部 函

機關地址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號

聯絡方式：吳秀琳 02-23227430

10048

台北市中正區重慶南路1段124號

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國99年7月8日

發文字號：台財稅字第09900181230號

速別：

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文

主旨：大院大法官審理曹天民先生聲請解釋所得稅法第17條第1項第2款第2目之3醫藥及生育費扣除規定（以下簡稱系爭規定）是否抵觸憲法疑義乙案，復請查照。

說明：

- 一、依據 貴秘書長99年4月26日秘台大二字第0990009878號函辦理。
- 二、茲就「系爭規定暨所得稅法上關於『扣除額』之立法目的為何？列舉及特別扣除額之立法目的各為何？有無相關外國立法例可資參照？有無修法準備或研擬？」說明如下：
 - (一)所得稅法第17條有關綜合所得稅免稅額及各項扣除項目之訂定，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，以量能課稅。該等減除項目，如標準偏低，將使低所得者感到稅負過重；但如失之過寬，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之所有支出，合先敘明。
 - (二)又綜合所得稅各項扣除額原應由納稅義務人逐項檢附費用憑證供稽徵機關審核，惟為兼顧稽徵效率、經濟效能及簡化申報核稅手續，爰參酌國外立法例增訂標準扣除額，使未能逐項列舉及舉證之納稅義務人，仍



大法官書記處



得以綜合所得稅結算申報戶為單位適用一定扣除額度，就標準扣除額或列舉扣除額擇一適用，並訂定特別扣除額。納稅義務人除就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並得依規定減除特別扣除額。

(三)有關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，如財產交易損失特別扣除係考量財產交易有其風險性，如有所得應列入綜合所得總額課稅，如有損失則應准自財產交易所得中減除，以資衡平；薪資所得特別扣除係考量薪資所得之相關成本費用未准予減除，酌予扣除額度，以資彌補；儲蓄投資特別扣除係為鼓勵儲蓄及投資之目的；至於身心障礙特別扣除及教育學費特別扣除，則分別為減輕身心障礙者及子女就讀大專以上院校家庭之租稅負擔。

(四)所得稅法有關綜合所得稅醫藥及生育費列舉扣除範圍及舉證規定沿革如下：

- 1、中華民國（下同）44年12月23日訂定時，係以「納稅義務人及同居親屬之醫藥及生育費超出綜合所得總額10%部分」，另45年1月7日訂定之同法施行細則第24條規定，應取具公立醫院之證明單據。
- 2、嗣考量私立醫院會計紀錄完備正確者亦日益增多，有關醫藥及生育費之扣除，除付與公立醫院者外，其付與經認定會計紀錄完備正確之醫院者，亦應准予扣除，爰於66年1月30日修正刪除前開綜合所得總額10%之門檻規定，並增加適用範圍以付與公立醫院或經本部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限，俾增便利。
- 3、繼為考量私立醫院申請認定會計紀錄完備正確者並不普遍，於72年12月30日將「公務人員保險特約醫

院、勞工保險特約醫療院、所」列入准予扣除之範圍，以廣為適用。

4、其後復經 73 年 12 月 30 日、78 年 12 月 30 日、82 年 2 月 5 日及 97 年 12 月 26 日數次修正，爰現行醫藥及生育費列舉扣除，以納稅義務人、配偶或受扶養親屬付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經本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。

(五)另查其他主要國家有關個人所得稅列舉扣除項目之規定，各國係配合其所得稅制度之設計或政策需要，是各國之規定尚有差異。有關醫藥費之扣除方面，美國係以醫療及牙醫費用合計金額超過全年調整後所得總額 7.5% 部分，始可申報扣除；日本係以支付符合規定之醫師、牙醫之診療、治療或療養所需之醫藥或醫療勞務支出合計超過當年度特定所得合計額 5% 部分(以所得額 5% 及 10 萬日圓取低者)得以扣除，最高扣除上限為 200 萬日圓；韓國則規定以超過薪工所得 3% 部分得以扣除，最高扣除上限為 700 萬韓圓；而澳洲係採稅額扣抵方式，以符合規定之醫療費用扣除取自該項醫療費用之補償(如保險給付)後之餘額，就超過澳幣 1,500 元部分之 20% 自應納稅額中扣抵；新加坡則無醫藥費扣除規定。

(六)依前述國家立法例，多限制醫藥費超過所得總額一定比例者始得扣除，我國無論醫藥費金額大小均得列舉扣除，已屬從寬。惟為避免浮濫或淪為規避稅負之工具，爰以付與會計紀錄完備之公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所或經認定其會計紀錄完備正確之醫院為限。基於各國租稅環境互異，稅制需針對其國情及政策目的為合宜之設計，尚不宜一律參照。

(七)又鑑於我國綜合所得稅免稅額及各項扣除額之調整，甫經行政院賦稅改革委員會通盤研議檢討達成共識，

建議在財政許可範圍內，考量各項扣除額之必要性及優先順序進行適度調整，本部已配合修正所得稅法第5條之1、第17條、第126條規定，經97年10月26日總統令公布，並自97年1月1日適用，目前尚無相關修法規劃。

三、茲就「系爭規定所稱『醫藥費』之意義與適用範圍為何？所謂『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』，如於特約藥局購買藥物之費用是否列入系爭規定之適用範圍？是否依有無處方箋而定？」說明如下：

(一)所得稅法並無「醫藥費」之名詞定義，實務上醫療機構提供醫療服務所收取之掛號費、診察費、治療費、藥費、藥事服務費等醫療及醫藥費用支出，均屬可列舉扣除之範圍。

(二)依本部73年8月1日台財稅第56879號函規定，納稅義務人、配偶或受扶養親屬，在合於所得稅法第17條第1項規定之醫院、診所治療，因病情需要使用該院所無之特種藥物，而自行購買使用者，其藥費可憑住院或就醫證明、主治醫師出具准予外購藥名、數量之證明及書明使用人為抬頭之統一發票或收據，申報列舉扣除。是上開可列舉扣除之藥費及藥事服務費，尚包括以公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經本部認定其會計紀錄完備正確醫院之醫師處方箋向藥局購買藥物之費用。

四、茲就「目前依據系爭規定所稱之特約醫療院、所之數量及分布為何？是否僅限於有特約關係之『醫療院、所』或包括其他『醫療相關機構』？」說明如下：

(一)有關特約醫療院、所之數量及分布，依據行政院衛生署全民健康保險局網站提供99年4月之統計達19,169家，遍布於全國各縣市。至於所稱「特約醫療院、所」，係指全民健康保險法第55條第1項第1款規定之特約

醫院及診所。

(二)另依本部 80 年 7 月 11 日台財稅第 800711861 號函有關臺灣省立老人養護中心（現已改隸內政部）收取之「養護費」，其中屬醫療行為之收費；本部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851917780 號函有關公立或與全民健康保險具有特約關係之護理之家或居家護理機構（依上述統計資料，全國有 521 家）收取之醫療費用；本部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851916512 號函有關公立或特約救護車機構執行勤務之收費，可由納稅義務人檢具相關收據憑證申報列舉扣除。

五、茲就「系爭規定所稱『經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者』，其認定標準為何？目前依據該規定認定之醫院數量及分布為何？」說明如下：

(一)為認定符合系爭規定所稱會計紀錄完備正確之醫院，本部於 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，明確規範醫院、診所之申請方式及適用條件，以加強便民服務，讓偏遠鄉鎮地區民眾就近赴診之醫藥及生育費亦能適用列舉扣除規定。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。系爭規定無論公、私立醫療院所，均以符合會計紀錄完備正確為要件，以避免納稅義務人浮濫取得醫藥費及生育費收據列舉扣除，侵蝕政府稅收，而非限制私立醫療院所之適用，符合平等原則，尚無聲請人指摘不當限縮適用範圍之情形。

(二)另查全民健康保險開辦前依規定申請認定為會計紀錄完備正確之醫院有 31 家，自 84 年全民健康保險開辦以來，多已納入全民健康保險之特約醫院範圍。又以全民健康保險為強制性社會保險，且現行特約醫療院所已遍布全國各地，基於鼓勵民眾依法納保，妥善應

用全民健康保險醫療資源之立場，系爭規定自屬適法正當。

六、茲就「醫藥費是否適用系爭規定准予列報醫藥費列舉扣除額之實務運作情形為何？其認定標準為何？不符合系爭規定所列之醫藥費不予列舉扣除之目的為何？」說明如下：

(一)我國綜合所得稅納稅義務人大多選擇列報標準扣除額，以 97 年度綜合所得稅結算申報案件為例，選擇標準扣除額之申報戶為 440.01 萬戶（占該年度申報戶 546.31 萬戶之 80.54%）；選擇列舉扣除額（106.3 萬戶）並申報醫藥及生育費扣除者為 89.79 萬戶、扣除金額達 354.65 億元、減免稅收約 49.70 億元。又以醫藥及生育費之適用對象觀察，適用稅率 21% 以下之申報戶有 81.46 萬戶（占 91%）、扣除金額 302.42 億元（占 85%）、減免稅收約 31.96 億元（占 64%），已適度減輕中低所得者之租稅負擔。惟按個別申報戶享有減稅利益之情形觀察，仍因高所得者適用邊際稅率較高，其享有減稅利益較大（依適用邊際稅率 6% 至 40% 之申報戶統計，平均每一申報戶申報扣除金額由 30,870 元逐級遞增至 78,910 元，減免稅收由 1,850 元逐級遞增至 31,570 元不等），是以，有關醫藥及生育費之扣除規定，自應配合租稅政策目的予以適度規範。

(二)次按「憲法第 7 條揭示之平等原則非指絕對、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。人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。法律如設例外或特別規定，在一定條件下減輕或免除人民租稅之負擔，而其差別待遇具有正當理由，即與平等原則無違」為 大院釋字第 647 號解釋理由書所明釋。又系爭規定，業就醫藥及生育費扣除之主體、客體及適用條件於所得稅法中明文規範，符合租稅法律主義及 大院前開解釋，納稅義務人申報醫藥及生育費列舉扣除者，稽徵機關自應依系爭規定之適用範圍及要件查核認定；

其符合規定之醫藥及生育費支出，均得核實扣除且無扣除金額之限制，亦不似多數國家以超過所得總額之一定比例為適用要件，已適度考量該項支出對納稅義務人納稅能力之影響。

(三)另基於民眾之醫藥及生育費用多屬小額零星支出，且公立醫院、全民健康保險特約醫療院所，或經本部認定其會計紀錄完備正確之醫院診所等機構之會計制度健全，其出具之收費收據或證明文件，有利稽徵機關掌握及查核，為避免浮濫、維護租稅公平及考量稽徵經濟原則，系爭規定實為增進公共利益所必要，兼具實質正當性，尚無違反平等原則及比例原則問題。

七、本案聲請人所提保障國民健康及老年安養照護政策，係屬社會福利政策範圍，尚非稅法規範之核心宗旨。又多數專家學者亦認為，租稅減免不宜與社會福利政策混淆，以免造成稅制扭曲。至於安養照護費用（非屬醫療費用部分）得否列報列舉扣除，係屬綜合所得稅扣除項目之政策問題，核非系爭扣除規定之適用疑義，聲請人援引保障國民健康及老年安養照護政策為由，認為對系爭規定有合憲性審查之必要，顯屬誤解。

八、檢附系爭規定之立法及歷次修法沿革、本部認定會計紀錄完備正確之醫院審核要點、相關函釋 4 則及 97 年度綜合所得稅醫療及生育費列舉扣除分析表資料乙份。

正本：司法院秘書長

副本：

部長 李述德

釋憲聲請補充理由書

聲請人 曹天民

壹、聲請解釋憲法補充理由書之目的

聲請解釋憲法聲請人為請求 鈞院解釋臺灣臺北高等行政法院 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案件所適用之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 規定是否違憲乙案，業於民國 98 年 1 月 23 日聲請 鈞院解釋憲法在案，為加強聲請人之論證主張，特引用 鈞院釋字第 415 號解釋文，做成補充意見書乙份，呈供 鈞院參酌引用。

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 687,035 元，財政部臺灣省北區國稅局主張其中 461,520 元，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。

聲請人不服，主張「居家照護」係經健保核准，將慢性疾病病人不留置於醫院中，由家屬接回家中，在特約醫院協助下，派遣醫生及護士到住所訪視，進行體檢、衛教，並定期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。且申報之勞務費收據、救護車車資、紗布、棉棒及滅菌抽痰包等費用，均係為



執行「居家照護」之相關醫療費用。惜財政部十多年來，未參酌健保制度，修正所得稅法執行細則，或增加其認可會計紀錄完備正確之醫療院所單位，而臺灣省北區國稅局亦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，致使有相同醫療需求之納稅義務人，僅因所出具單據之醫療院所不同，即受有不同之賦稅優惠，遭受不合理之差別待遇，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。

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 日臺財稅第 851917780 號行政函釋。

(六)財政部 85 年 10 月 9 日臺財稅第 851916512 號行政函釋。

參、聲請解釋憲法之聲請人對本案所持之補充見解

爰財政部臺灣省北區國稅局剔除該數筆醫療費用，係主張該數筆費用，皆非付與公立醫院、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，故聲請人所提出之收據，即不得扣抵。其行政所有之違誤，已於前憲法解釋聲請書中，詳加論述，不再贅論。

然財政部臺灣省北區國稅局之行為依據，即所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3，實又有違反鈞院大法官於釋字第 415 號解釋文(如附件)之精神，即行政機關欲以形式之要件，違反憲法第七條平等之精神又限縮憲法第十九條租稅法律主義之適用，是為鈞院大法官於釋字第 415 號之解釋文中所不同意。

鈞院大法官於釋字第 415 號之解釋文中，針對個人綜合所得稅法第十七條第一項第一款第四目之規定：「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」，得於申報所得稅時接受扶養之人數減除免稅額，惟須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件；並又規定其受扶養之親屬或家屬戶籍，應登錄於與納稅義務人同一戶籍中，方得為綜合所得稅之扣抵等部份，有明顯不同意見。鈞院大法官們認為「申報所得稅時，接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」。故於該解釋文中主張限制以與納稅義務人或其配偶登記於「同一戶籍」為是否符合所得稅扣抵之要

件，有違反憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。

✓ 準此，則醫療費用支出是否得為所得稅之扣抵項目，亦應取決於是否有實際為撫養親人之醫藥支出客觀事實為準，而不應以是否「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，或係給付與經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者」而定。

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」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協助下，病人家屬自行僱人照顧病患。惟健保局為減輕其財務負擔，卻將該給付義務轉嫁予病患家庭，致使病人家屬之經濟負擔日益沈重，且居家照護相關費用，遠超過健保局之負擔。

觀今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善盡其法定扶養義務，此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠，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。則系爭所得稅法規定，實係以租稅優惠、減輕納稅義務人醫療負擔之方式，以實踐保障國民健康、及實現老年安養照護之立法目的。故相關醫療費用若未能依所得稅法規定扣除，顯悖於租稅公平原則，更違反我中華孝道精神。

然財政部僅以「非全民健康保險特約機構，或非經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者」等形式要件，而非取決於納稅義務人有無實際支付該醫療費用之客觀事實，即駁回為受

扶養親屬進行居家照護所耗費之相關醫藥費用，使納稅義務人不得列報為「所得稅列舉扣除額」。致使有相同醫療需求之納稅義務人，僅因所出具單據之醫療院、所不同，即受有不同之賦稅減免優惠，遭受不合理之差別待遇，實有違我憲法第 7 條、第十九、二二及二三條保障人民權利之意旨，不足為取。茲詳述如下：

- (1) 以看護費用為例：聲請人之先父於民國 89 年中風以來，因經濟負擔問題，其照護之人力，逐年縮減，由初期 3 班特別護士，24 小時不眠不休照顧，到之後以 1 班特別護士配 2 名外勞，再後來以 2 班本國籍護佐配合乙名外勞方式，迄臨終前以 2 名外勞 24 小時照顧。雖皆為執行操作呼吸機及氧氣供應管理、抽痰、管灌、翻身、按摩及清潔等照顧病人行為，但三者費用卻有天壤之別，謹詳列如下表：

看護種類	班別	月薪資*	其他負擔	全年費用
特別護士	3	23 萬 7 仟元	由三人分擔故不供食宿	285 萬元
本國籍護佐	2	6 萬 6 仟元	若由一人兼任則供食宿	79 萬元
外勞	二人	15,800 元 X 2 人	食宿另加健保費， 加班費及就業安定 基金共約五仟元 X 2 人	50 萬元 (不含家中食宿 等)

其中特別護士 3 班之費用雖然甚高，然依財政部民國 77 年 8 月 4 日台財稅字第 770573548 號之解釋文，「護理師護士公會配合衛生署居家護理工作之收費准申報列舉扣除」，而同意財團法人獎卿護理展望基金會之特別護士薪資及交通費可全額認列為「醫療費用」。但是本國籍護佐(月付約 6 萬 6 千元)及外勞(月付 3 萬 2 千元)，雖費用較低，且同為照顧病人，卻僅因照護人員非受雇於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，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。

尤有甚者，則「財團法人獎卿護理展望基金會」係職業公會非醫療院、所，亦未屬於任何經財政部認定會計紀錄完備之醫院，其費用卻符合所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 相關規定。則所得稅法該法條之違反中華民國憲法第 7 條及第 23 條，已十分明確。

(2) 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、所接受住院治療，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」之病人在家治療、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。

(3) 再檢視其他相關醫療費用：實務上，同係滅菌抽痰包，紗布及棉棒，若自經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者而取得，其價格比自藥房或批發供應商處取得，要昂貴甚多。

則納稅義務人為取得合於扣抵之憑證，勢必先須以高價自經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院購買，否則即不得作為「所得稅列舉扣除額」，其不合理處，不喻自明。

- (4)何況國人所得提升，不論因商務或觀光出國者日多，醫藥費及生育費用之支用地點，有甚多為境外醫療院所，皆非經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者。則所得稅法規定之政策目的，本可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，但因財政部又限制其取得單據之治療院所，限制僅有公立醫院、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，實為不必要之行政手段，此一對享有租稅優惠之額外規定，已難脫涵蓋過狹而悖離立法目的之嫌。良法美意，徒流為形式。

聲請人先父係全癱重殘，依靠呼吸機維持生命，每日需要之抽痰管、尿布、Y紗及棉花棒均有一定數量，而每月照護人力之薪資費用、換補氧氣、胃管及氣切呼吸管亦有固定之費用，稅捐機關於收取所得稅申報單時，可逐筆一一查證；亦可採定額審核，只針對申報扣抵額過高之異常案件檢討。使稅捐稽徵機關能正確把握醫療費用支出，不致浮濫。準此，限制納稅義務人所出具單據之來源，以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，稅捐單位未依照大法官會議解釋第415號之精神，以該醫療支出是否為納稅義務人，為撫養親人之實際醫藥支出客觀事實為準，卻以是否係給付與經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者而定，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佈不均、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，進而明顯侵害憲法所保障人民平等權，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 鈞院鑒核，惠賜有利之解釋，以維權益，毋枉感禱。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

具狀人：曹天民



附件明細：

附件一：大法官會議解釋第 415 號。

中 華 民 國 1 0 0 年 7 月 5 日