

釋字第 0 一號解釋協同意見書

黃大法官茂榮提出

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、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、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¹，尚

¹ 參照財政部八十五年十月九號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

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²，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。

參、建議相關機關增定「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

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。」

² 參照財政部七十七年八月四號台財稅第七七〇五七三五四八號：「核定x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。」

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。