

釋字第七〇一號解釋 部分協同暨部分不同意見書

大法官 湯德宗

本件聲請人曹天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¹）列報醫藥費列舉扣除額新臺幣（下同）六十八萬七仟零三十五元，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）以其中四十六萬一仟五百二十元非屬醫療行為，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²、訴願³、訴訟⁴等程序皆未獲救濟；爰依大法官審理案件法第五條第一項第二款，

¹ 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。」

² 原處分機關九十六年七月十一日北區國稅法二字第0九六00一九六七五號復查決定(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)。

³ 參見財政部臺財訴字第0九六00三八四四三0號訴願決定書(九十六年九月二十九日)(以無理由，駁回訴願)。

⁴ 參見臺北高等行政法院九十六年度簡字第90二號判決(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40四二號判決(九十七年八月二十一日)(以上訴不合法，駁回上訴)。

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、重大精神疾病、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。⁵另一方面，大法官亦限縮解釋範圍，使僅及於

⁵ 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」）。

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於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⁶，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。⁷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

⁶ 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」）。

⁷ 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。

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」！

參、錯、錯、錯，連三錯—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」。⁸

⁸ 並參見本院第六八二號解釋。

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」。⁹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

⁹ 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）。

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」¹⁰

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，¹¹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」！¹²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

¹⁰ 參見本院釋字第六二六號解釋理由書第五段。

¹¹ 「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）」。

¹² 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。

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，¹³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

¹³ 依卷附卷附 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，僅佔 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。

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；¹⁴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，並不揣翦陋，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

¹⁴ 參見湯大法官德宗釋字第六九四號解釋協同意見書。

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」¹⁵。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。¹⁶

¹⁵ 參見論語 述而篇。

¹⁶ 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。