

出國報告（出國類別：參加學術研討會）

# 兩岸三地法學學科建設與人才培養 比較研討會

服務機關：國立高雄第一科技大學科技法律研究所

姓名職稱：廖欽福 副教授

派赴國家：中國大陸山東省煙台

出國期間：102年5月29日~6月5日

報告日期：102年9月18日

# 摘要

為促進兩岸三地法學學科建設與人才培養的交流，提升法學學科建設與人才培養水準，山東工商學院政法學院憲法學與行政法學學科聯合經濟法學學科定於 2013 年 5 月 29 日-6 月 4 日舉辦「兩岸三地法學學科建設與人才培養比較研討會」。本人此次係因應主辦單位邀請，參加本次會議。

本次會議具體議題為：

- 1、法學學科建設的成就、現狀與問題；
- 2、法學人才培養的挑戰與機遇；
- 3、兩岸三地加強法學學科建設與人才培養合作與交流的路徑；
- 4、兩岸三地法學教育的各自特色；
- 5、卓越法律人才教育培養計畫的實施；
- 6、財經類院校法學教育經驗的比較與借鑒。

同時，本人也發表了「論臺灣科技法學教育之建構與法學人才之培養：以臺灣科技法律研究所為實證觀察，以高雄第一科技大學科技法律研究所為例」；並對於該校學生，以「長期照護費用得否為所得稅法列舉扣除之法律爭議-以司法院釋字第 701 號解釋為中心-」，發表專題演講，並參訪與拜會了山東魯東大學；山東煙台大學；山東曲阜師範大學等校。

希冀藉由本次研討會學術活動與大陸法學者能夠深入交流，促進海峽兩岸良性學術交流，能夠更推進兩岸法學的深入發展。

## 目次

摘要.....	2
目的.....	1
過程.....	2
心得及建議.....	9

# 目的

爲促進兩岸三地法學學科建設與人才培養的交流,提升法學學科建設與人才培養水準,山東工商學院政法學院憲法學與行政法學學科聯合經濟法學學科定於 2013 年 5 月 29 日-6 月 4 日舉辦「兩岸三地法學學科建設與人才培養比較研討會」。

本人此次係因應主辦單位邀請,參加本次會議。

本次會議具體議題爲:

- 1、法學學科建設的成就、現狀與問題;
- 2、法學人才培養的挑戰與機遇;
- 3、兩岸三地加強法學學科建設與人才培養合作與交流的路徑;
- 4、兩岸三地法學教育的各自特色;
- 5、卓越法律人才教育培養計畫的實施;
- 6、財經類院校法學教育經驗的比較與借鑒。

希冀藉由本次研討會學術活動與大陸法學者能夠深入交流,促進海峽兩岸良性學術交流,能夠更推進兩岸法學的深入發展。

# 過程

## 1. 拜會山東工商學院進行學術訪問

山東工商學院，原名中國煤炭經濟學院，始建於 1985 年 12 月，2003 年煤炭部撤銷，中國煤炭經濟學院為煤炭部屬高校改名山東工商學院。山東工商學院設有工商管理學院、管理科學與工程學院、公共管理學院、經濟學院、法學院、數學與資訊科學學院、資訊與電子工程學院、會計學院、外國語學院、統計學院、政治與社會發展學院、社會科學部、體育部和中加高等應用技術學院、國際商學院、國際交流學院、中新計算機學院等 17 個院部。學校以經濟、管理學科為主，經、管、文、法、理、工多學科協調發展。現有管理科學與工程、企業管理、產業經濟學、會計學、電腦應用技術、統計學、憲法學與行政法學等 7 個省級重點建設學科，其中管理科學與工程學科為省級特色重點學科。學校的管理學、經濟學 2 個學科分別名列中國大學管理學和經濟學學科 100 強。政法學院於 2009 年 10 月，建設山東高水準財經大學，現有政治學與行政學專業(本科)、社會工作(本科)、法學(本科)、漢語言文學(本科)、編輯與出版(本科)、文秘(專科)六個專業。下設政治學與行政學、社會工作、社會學、編輯與出版、中文、文秘、憲法行政法、民商經濟法、刑法、國際法九個專業教研室，社會學研究所、膠東文化研究所、外國法研究所和學校社會工作服務中心、行政法研究中心。

本次參訪，針對中國大陸的高等教育體系，進行了考察與訪問，也理解了雙方間學校組織上的差異，可為我將來學習，其人員與組織有相當的靈活性。

## 2.參加兩岸三地法學學科建設與人才培養比較研討會

本人也發表了「論臺灣科技法學教育之建構與法學人才之培養：以臺灣科技法律研究所為實證觀察，以高雄第一科技大學科技法律研究所為例」，受到相當矚目與討論。

會議中大陸老師對於本所以「獨立所」如此小的單位，卻有如此能量呈現，非常關心如何有此效率，雙方進行了交流與討論，相互學習各自的課程安排、學生實習經驗。

以下是個人當日簡報部分內容



论台湾科技法学教育之建构与法学人才之培养  
以台湾科技法律研究所为实证观察  
以高雄第一科技大学「科技法律研究所」为例  
報告人·廖欽福 副教授，台灣大學法學博士  
2013年5月29日  
兩岸三地法學學科建設與人才培養比較研討會  
山東工商學院政法學院



### 簡報內容



- 壹、本校簡介
- 貳、本所簡介
- 參、定位特色
- 肆、師資素養
- 伍、校友發展
- 陸、課程規劃
- 柒、個人經驗分享



 敬業 樂群 卓越 創新 2

## 本所歷史沿革

- 為促進我國科技產業發展，當前亟需科技法學研究與科技法律人才培育，並促進我國南北法學教育均衡發展。
- 本所為我國南部地區高等技職校院首創之科技法律研究所，並實施「雙軌入學」，每學年度招收法律系畢業的「碩士班」(一般生) 15名，非法律系畢業的「碩士在職專班」(在職生) 12名，本所畢業生授予「科技法學碩士學位」。



第5頁/共100頁

## 本所發展方向

依據本校、本院中長程發展目標，加以規劃：

### 發展願景：

- 成為我國南部地區培育碩士級科技法律專業人才的高等學府。
- 成為我國南部地區科技法律教學、研究與產學合作的區域中心。
- 成為我國高科技產業智慧、法務部門專業經理人的創院基地。

### 發展策略：

- 集中本所資源，投入師生專業的研究與學習，建立獨立研究所的發展特色。

### 自我定位：

- 本所致力於「智慧財產權」、「資訊通訊」、「生物科技」及「新興科技」等法律領域之教學、研究、產學合作，促進我國科技法制發展，培育優質科技法律人才。



敬業 樂群 卓越 創新

25

## 學生學習與就業方向

透過完整的課程規劃，培養學生各方面能力，達到進入職場的基本能力

進入職場

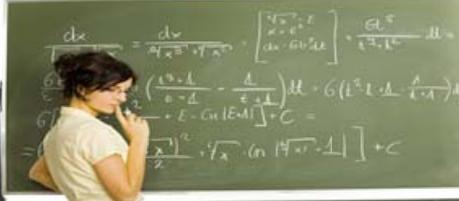


64

並且分析了個人的教學經驗

## 教師教學經驗方分享

：  
管理學院科技法律研究所  
**廖欽福** 副教授



### 教學成果

一、指導學生論文或實務專題，並參加教育部、國科會等政府機關或產業界競賽表現優異，獲頒相關獎勵者：指導本所學生**馬紹恆**參加研討會並共同發表論文、共同發表於期刊論文共計1篇、申請行政院中華發展基金會大專生赴大陸研習，獲得獎學金，並得到稅法研究中心邀請，赴大陸武漢大學邀請並進行研究兩個月。



### 教學成果

二、近3年教學意見調查成績 (配合該系平均值為參考基準)：98-1學期6.7；98-2學期6.86；99-1學期4.82；99-2學期4.81；100-1學期4.83；100-2學期4.72。



## 教學成果【50%】

三、近3年有出版教科書或專業類圖書：出版書籍（專書與專書論文）如下：

1. 「租稅優惠不得過度」，收錄葛克昌等「納稅人權利保護：稅捐稽徵法第1章之1逐條釋義」，元照，2010年4月初版
2. 「地方自治團體財政收入與調整法律制度之省思與建構」，收錄葛克昌等「兩岸納稅人權利保護之立法潮流」，寶誠教育基金會，2011年4月初版
3. 「馴服於憲法秩序下的財政國家」，自版，2003年4月
2. (共著)「憲法與人權」，元照，2009年9月初版
4. 「現代財政國家與法」：財政法學之構築與法課題之展開」，元照，2011年8月

台灣財政收支劃分之法律課題：  
**面臨台灣后五都時代的財政困境爭議與解決之道**

主講人：林欽福

時間：2012年6月14日  
星期四晚上19:30

地點：實驗樓103

主辦單位：法治與經濟發展研究所

專任編簡介：  
高雄第一科技大學科技法律研究所副教授兼環境與能源法研究中心主任、台灣環境法學會常務理事、台灣大學法學博士。專長：憲法、行政法、財稅法、環境能源法、科技法。

課程簡要內容：  
針對財政收入與支出所涉及的憲法課題，從地方自治與地方財政的視角進行分析，並探討了台灣2012年新版財政收支劃分法之立法爭議，并就台灣雲林縣與高雄市開征環境稅之爭議進行實例解說。



查詢關鍵字「**財政**」的結果如下：

光碟書號	書名	作者	出版年月	定價	售價
50258A	21世紀環境國際法之挑戰	台灣環境法學會、王坤坤、蕭清雲、黃松山、劉印慧、謝博瑋、傅維家、傅科毅、王如玄、黃國志、馬行浩、黃明學、賴宇宏、李欽福	2013年05月	480	432
5H030A	實質課稅與納稅人權利保護	葛克昌、黃紹華、吳德豐	2012年03月	800	750
5011900001	兩岸納稅人權利保護之立法潮流	葛克昌、蕭清雲、吳德豐、黃松山、劉印慧、謝博瑋、傅維家、傅科毅、王如玄、黃國志、馬行浩、黃明學、賴宇宏、李欽福	2011年03月	600	612
50HMY0001	月且財政法雜誌第1期	陳凌雲、葛克昌、吳德豐、黃松山、李欽福、吳松山、黃士傑、林子偉、黃國志、謝博瑋、傅維家、傅科毅、王如玄、黃國志、馬行浩、黃明學、賴宇宏、李欽福	2010年06月	450	405
1H049A	納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一節之一逐條釋義	陳凌雲、葛克昌、吳德豐、黃松山、李欽福、吳松山、黃士傑、林子偉、黃國志、謝博瑋、傅維家、傅科毅、王如玄、黃國志、馬行浩、黃明學、賴宇宏、李欽福	2010年04月	550	495
50R00A	立法過程對人權保障的影響—以人權的實為中心	許登貴	2010年02月	350	315
50C790A	憲法與人權研究(一)——新註釋	吳德豐	2009年10月	650	585
50002B	憲法釋論	吳德豐、吳松山、劉印慧、傅維家、傅科毅、王如玄、黃國志、馬行浩、黃明學、賴宇宏、李欽福	2009年09月	300	342
17001A	憲法與人權	葛松山、謝博瑋、李欽福、傅維家、傅科毅、王如玄、黃國志、馬行浩、黃明學、賴宇宏、李欽福	2009年09月	350	315

## 教學方法、教材與準備



一、根據課程內容設計教學授課大綱、編撰教材講義，教學準備周詳，並能提出具體成果者：

二、其他相關教學方法、教材與準備之具體成果：

1. 撰寫個案教材「台灣食品衛生與藥物之管制法律研究」並開設個案課程。
2. 撰寫個案教材「台灣環境保護管制之個案法律議題研究」並開設個案課程。
3. 撰寫個案教材「消費者維法之民事法院裁判與公平交易法行政法院之個案分析與檢討」並開設個案課程。



### 3. 山東工商學院發表專題演講「長期照護與所得稅法」

本人以「長期照護費用得否為所得稅法列舉扣除之法律爭議-以司法院釋字第 701 號解釋為中心-」，發表專題演講。主要內容見附錄)，會後學生發言提問不斷，特別是對於台灣違憲審查制度，個人以台灣釋憲制度補充說明。

對於台灣因為台灣已於 1994 年邁入世界衛生組織 (WHO) 所定義的「老化國家」，而高齡化社會的照護需求及其衍生的問題，為國家應正視並迫切解決的議題。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。

中國也是如此，台灣在人民期待國家基於社會國家理念，提供相關照護或不可得，人民只好自食其力，除了家庭照護者外，國家應就此如何負有擔保責任，台灣目前除了 1994 年的「全民健康保險制度」與 2008 年的「國民年金制度」外，到今天法制建構尚待完成者，形成了人民的第一次傷害。我國目前也對於我國所得稅法所定個人綜合所得稅，係以個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。關於扣除額，納稅義務人得選擇標準扣除額或列舉扣除額減除之。又納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費，為列舉扣除額之一。惟 94.12.28 修訂之所得稅法 17 條 1 項 2 款 2 目之 3 前段規定，列舉扣除額中之醫藥費，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫院、所，或經財政部認定其會計記錄完備正確之醫院者為限，成為很大的障礙限制。

對此大陸的社會保障體系則提供了不同的解決方法，實質憲政國家，亦即正義國家之要求，對租稅負擔不以議會為已足，進一步要求稅法整體秩序所表彰之價值體系，與

憲法價值體系協調一致。故所得稅立法裁量權應受憲法價值觀拘束，特別是憲法基本權拘束，而為違憲審查對象，台灣有制度，但是大陸並無，造成了法治國家漏洞。

## 4. 其他

並到了山東魯東大學法學院學術交流報告、山東曲阜師範大學法學院學術交流(報告內容同「論臺灣科技法學教育之建構與法學人才之培養：以臺灣科技法律研究所為實證觀察，以高雄第一科技大學科技法律研究所為例」)。

以及到山東孔廟與孟廟參訪。孟廟又稱「亞聖廟」，是歷代祭祀孟子的地方。由五進院落組成，以主體建築亞聖殿為中心，中軸線上依序進入亞聖廟坊、「泰山氣象門」，接著右側有康熙碑亭，東邊過了啓賢門則是「孟廟碑林」，廟內 350 多塊碑碣中，最引人注目的是《孟母斷機處》和《孟母三遷》，以及刻有顏體字型的《亞聖孟子廟捐修紀德碑》和滿文、漢文同碑的聖旨碑。主殿「亞聖殿」供奉孟子像，殿宇綠琉璃瓦蓋頂，紅漆彩繪柱梁，門楣上有清雍正皇帝禦書的《守先待後》橫匾，後方的「寢殿」則陳列孟子生平事跡。廟內啓聖殿、孟母殿和御碑亭等建築，以及古樹「檜寓枸杞」、「洞槐望月」，各具特色。現存孟廟為歷經金、元、明、清等朝代，數十次重修和擴建才成為現在規模，僅次於孔廟，是山東省現存歷史最久遠、保存最完整的古建築群之一，1988 年被定為全國重點文物保護單位。整個孟廟可以說是一處古代建築、雕刻、繪畫工藝的藝術博物館，和曲阜的孔廟遙相輝映（以上參閱山東旅遊網資料）。

曲阜孔廟，是祭祀中國春秋時期的著名思想家和教育家孔子的本廟，位於孔子故里、山東曲阜城內，又稱「闕里至聖廟」，始建於魯哀公十七年（西元前 478 年），歷代增修擴建，經兩千四百餘年而祭祀不絕，是中國淵源最古、歷史最長的一組建築物，也是海內外數千座孔廟的先河與範本，和相鄰的孔府、城北的孔林合稱「三孔」。曲阜孔廟以其規模之宏大、氣魄之雄偉、年代之久遠、保存之完整，被建築學家梁思成稱為世界建築史上的「孤例」，現為世界文化遺產、中華國全國重點文物保護單位，與北京故宮、承德避暑山莊並列為中國三大古建築群（以上參閱維基百科資料）。上述景點參訪，體

現了中國文物的歷史與地理的博大精深。

# 心得及建議

透過本次交流，發現大陸法學教育與過去相比有相當進步，學生的努力與奮發程度，相較於台灣學生，有一定的超前，可以供我等借鏡。不過，兩岸間的最大歧異仍是在政治上，雙方的意識型態鴻溝依舊存在，特別是台灣以民主、自由見長，在法學教育上，雙方仍有一定不同想法與禁忌，有待突破。

除此之外，兩方對於法學教育，經由本次會議具體議題進行討論：

- 1、法學學科建設的成就、現狀與問題；
- 2、法學人才培養的挑戰與機遇；
- 3、兩岸三地加強法學學科建設與人才培養合作與交流的路徑；
- 4、兩岸三地法學教育的各自特色；
- 5、卓越法律人才教育培養計畫的實施；
- 6、財經類院校法學教育經驗的比較與借鑒。

本次研討會大陸與台灣學者皆發言熱烈，學術討論氣氛融洽，針對上述主題，已經有了相當交流，特別是本次有香港城市大學學者與會，個人第一次理解到香港的法學院與法學教育狀況，受益良多。

個人也參訪多所法學院，進行瞭解與討論，建議台灣應該擴大視角，多多交流，相互學習。

## 附錄一

# 長期照護費用得否為所得稅法列舉扣除之法律爭議 -以司法院釋字第 701 號解釋為中心-

目前我國雖於 2009 年三讀通過稅捐稽徵法第一章之一「納稅義務人權利之保護」，但數項各國最重視的納稅人保護立法仍舊付之闕如，例如：納稅人保護官、生存權保障、納稅人團體公益訴訟、如無罪推定、一罪不二罰、避稅與逃稅之嚴格區分等方面的建置，仍有待努力的空間。但最艱難總在第一步，第一步既已邁開，國際納稅人保護立法潮流越為國人所理解，對立法之修訂仍可期待；何況，立法之缺失，仍可賴行政與司法，予以填補。法律所貴者，不在完美，而在施行。施行不在形式，而在觀念之變革。

葛克昌，台灣賦稅人權網 (<http://www.tpccool.url.tw/index.php>)

### 壹、前言

### 貳、司法院釋字第 701 號解釋

- 一、本案事實與經過
- 二、當事人釋憲聲請書之主張
- 三、司法院釋字第 701 號解釋
- 四、本號解釋之憲法意義

### 參、長期照護與國民健康權、生存權

- 一、長期照護之國家責任
- 二、「醫療」與「長期照護」的異同
- 三、國民健康權、生存權之人權譜系

### 肆、所得稅法與「醫藥及生育費」扣除額

- 一、所得稅法第 17 條關於「醫藥及生育費」立法沿革考察
- 二、財政部相關解釋函令
- 三、主觀淨所得原則的實踐
- 四、租稅減免與立法裁量、租稅優惠概念之釐清

### 伍、結語與後續展望

### 壹、前言

台灣已於 1994 年邁入世界衛生組織（WHO）所定義的「老化國家」，而高齡化社會的照護需求及其衍生的問題，為國家應正視並迫切解決的議題<sup>1</sup>。長期照護乃為我國面臨人口老化後的另一重要老人福利法課題<sup>2</sup>，亦是憲法保障所在<sup>3</sup>。但是，回到現實，

<sup>1</sup> 參見，吳千里『我國長期照護機構法制之探討』，東吳大學法律學系碩士論文，2008 年，頁 122。

<sup>2</sup> 有認為，有關我國老人福利法制之建構，本研究建議我國應從「老人住宅」、「無障礙環境」、「老人健康照護」及「老人經濟安全」等四大方面加以努力；我國應可朝增修「老人福利法」及「身心障礙

台灣相關配套的不足，往往產生許多悲劇，充斥在社會版的角落<sup>4</sup>，在人民期待國家基於社會國家理念，提供相關照護或不可得，人民只好自食其力，除了家庭照護者<sup>5</sup>外，國家應就此如何負有擔保責任，目前除了 1994 年的「全民健康保險制度」與 2008 年的「國民年金制度」外，到今天法制建構尚待完成者，即便是長期照護制度<sup>6</sup>，前述制度的闕如，形成了人民的第一次傷害。

然而，我國目前所得稅法卻對於民國 94 年 12 月 28 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 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 97 年 12 月 26 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

---

者權益保障法」、制訂「長期照護保險法」及「長期照護基本法」等法之方向努力。參見，王佳惠『從比較法觀點探討老人福利法制之建構—以長期照護相關法規為中心』，東吳大學法律研究所碩士論文，2007 年，頁 58。

<sup>3</sup> 參見，鍾秉正「論長期照護制度之憲法保障」，收錄『社會法與基本權保障』，元照，2010 年，頁 199-231。

<sup>4</sup> 一、民視新聞 2012 年 5 月 13 日「照料癲癇妻 30 年 運將招死妻」：台中市一名 62 歲周姓計程車司機，30 多年來，一直照顧患有癲癇症的妻子，自己也因此罹患憂鬱症，日前，他疑似認為可以幫妻子和自己解脫，於是趁著妻子癲癇發作時招死妻子，隨後逃到中科橋下躲藏 3 天，最後是警方地毯式搜索才找到他。周姓司機被發現時，虛弱躺在橋面和橋墩間的平台，身上還有許多自殘的痕跡。一開始警方也以為，周姓司機的妻子只是一般死亡案件，但檢方相驗後，認為死者脖子有淡淡掐痕必須釐清，最後地毯式搜索，才找到已經躲藏 3 天的周姓男子。醫師表示，長期一人照顧病患，容易導致身心出現問題，建議家屬應該要多找替手。雖然連鄰居也說，周姓計程車司機一家生活起居正常，夫妻從未吵架，員警聽了也不勝唏噓，但還是依照殺人罪，將周姓男子移送法辦。二、自由時報 2013 年 5 月 13 日「憂鬱夫招死憂鬱妻 躲橋縫 4 天等死」：不堪妻癲癇發作，台中市 62 歲周姓計程車司機，疑不堪長期照顧癲癇症及憂鬱症的萬姓妻子，自己也罹患憂鬱症但不願告訴親友和求援，趁妻癲癇症發作時將她招死後，逃到中科園區橋下狹窄的空隙平台躲了 4 天 3 夜，割傷手腕並意圖讓自己餓死，直到昨天才被發現。警方找到他時，周某坦承：「人是我殺的！」他想幫妻子解脫，員警聞後不勝唏噓，全案依殺人罪嫌送辦。警方調查，周男與小他一歲的妻子結婚 30 多年，與兒子、媳婦同住西屯區一處 3 層樓透天厝社區，家境小康。9 日下午 4 時，周男媳婦返家，發現婆婆躺在客廳沙發上動也不動，於是趕緊打 119，消防局救護人員趕到時萬婦已無生命跡象，送醫不治。割腕禁食 一心想死。警方指出，萬婦有癲癇症及憂鬱症病史，現場無打鬥凌亂跡象，警方一度認為因病自然死亡，但周男在妻子死亡後駕計程車離家即失聯，隔天凌晨計程車在大肚山區中部科學工業園區科園路被發現；檢警會同法醫相驗遺體時發現，萬婦係窒息而死，頸部有掐痕，懷疑周男殺妻。由於周男在行車紀錄器上留言「媽媽（周男對妻子的暱稱），我們來世再見！」警方研判周男有可能畏罪自殺，在計程車被發現處附近搜尋。昨天上午 10 時 30 分，周男在科園路靠近科園三路一座橋樑下被發現，當時他躺在橋面與橋墩間高約 80 公分、寬約 3 公尺的空隙平台，因多日未進食，全身虛脫無力，左、右手腕有 3 道傷痕，血液已凝固，員警問他知不知道妻子死了？周某當場承認殺妻。**好爸爸不敵長期照護**。周男供稱，長期照顧病妻，身心飽受壓力，一年前發現自己也罹患憂鬱症，他不願讓外界知道夫妻倆都有病，所以沒有告訴親友，也沒有向外界請求協助，他怕自己開計程車時精神出狀況，不敢再跑車，每天開車出門到處亂晃；由於擔心以後不能再照顧妻子，且不忍看到妻子飽受病痛折磨，9 日午後約 1 時，見妻子癲癇症又發作，一時衝動將她招死。周男說，招死妻子後本欲自殺，跑到橋下後用鋸子割腕，後來又想讓自己餓死，連日來只喝雨水；招死妻子時，心中想著是要幫妻子解脫，惟事後想想，對兒子深感愧疚，也希望妻子在天之靈能原諒他。周男兒子向警方表示，父親長期照顧病母，從無怨言，是一位好爸爸及好丈夫，但不知他承受了這麼大的壓力。周男鄰居說，周家生活起居正常，從未聽說夫妻爭吵。

<sup>5</sup> 參見，王吟史『長期照護制度中家庭照護者法律定位之研究——日本長期照護制度之借鏡與反思』，國立政治大學法律學研究所碩士論文，2001 年。

<sup>6</sup> 參見，陸敏清『國家擔保責任於長期照護之實現』，臺北大學法律研究所博士論文，2009 年，頁 1。

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，造成了人民的二次傷害！蓋照護服務對於行動不便、無法自理之納稅義務人或其受撫養親屬，乃是過著正常生活且有尊嚴的生活，所不可或缺之要素<sup>7</sup>。

按個人綜合所得稅的課徵，遵守「主觀淨所得原則」（subjektives Nettoprinzip），亦即確保綜所稅納稅義務人自身及其扶養親屬生存最低基本所需，不會受到稅課公權力的侵入，即個人所得應先滿足自身及扶養親屬基本生活所需之飲食、扶養、教育及醫療等費用之後，始有向國家繳納所得稅之義務。所得稅法第 17 條所規定的免稅額與扣除額正扮演實現憲法第 15 條財產權、生存權與工作權保障的功能<sup>8</sup>。司法院釋字第 377 號劉鐵錚大法官不同意見書也指出：「憲法第 15 條明文保障人民之生存權。所謂生存權，係國民要求國家保障其生存之權利，國家非僅消極的不加侵害而已，且應積極的為各種行為，使國民均能享受健康與文化的生活，而保障人民最低生活，尤為國家責無旁貸之責任。所得稅法固為國家向人民徵收所得稅之依據，但也部分落實憲法保障人民生存權之理念，其規定納稅義務人於年度所得中享有減除免稅額、標準扣除額、薪資所得特別扣除額等，即為維持人民最低生活之必要措施；另為符合社會正義，達成課稅實質平等，而有課稅級距及累進稅率之規定。故個人綜合所得稅，應就年度個人所得總額減除免稅額及各項扣除額之綜合所得淨額課徵之」，乃就稅法上減除免稅額、標準扣除額、薪資所得特別扣除額與憲法上生存權保障間關係為闡釋。

所得稅貴在量能課稅，稅負並非單純以其收入額作為基準，尚須考量納稅人家庭負擔其生活費用，始依一定稅率計稅，免稅額<sup>9</sup>及扣除額即係依此原則制定減除數額<sup>10</sup>。關餘認列扣除額的要件，因項目與種類相當多，實務上也引發爭議<sup>11</sup>。對此，司法院大法官於 2012 年 7 月 6 日作出釋字第 701 號解釋在案。

## 貳、司法院釋字第 701 號解釋

### 一、本案事實與經過

我國所得稅法所定個人綜合所得稅，係以個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。關於扣除額，納稅義務人得選擇標準扣除額或列舉扣除額減

<sup>7</sup>參見，黃士洲「課稅禁區與納稅人權利保障」，收錄葛克昌、湯貢亮、吳德豐『兩岸納稅人權利保護之立法潮流』，資誠教育基金會，2011 年 4 月初版，頁 607。

<sup>8</sup>參見，黃士洲「列報私立醫院看護費扣除，訴願不受理？」，2010 年 2 月 14 日（<http://www.tpccool.url.tw/taxlaw.php?page=1&d=44>）（拜訪日期：2013 年 5 月 21 日）。

<sup>9</sup>關於免稅額，以司法院釋字第 692 號解釋最後矚目討論，參見，李建良「扶養親屬免稅額之認定與租稅法律主義—釋字第 692 號解釋」，台灣法學第 189 期，2011 年 12 月；柯格鐘「子女列報扶養親屬免稅額的減除—評大法官釋字第 692 號解釋」，台灣法學第 194 期，2012 年 2 月；黃士洲「扶養親屬免稅額的列報與婚姻、家庭的制度性保障從一最高行政法院九十二年判字第一二〇六號與台北高等行政法院九十三年簡字第七〇八號判決論起」，月旦法學第 138 期，2006 年 11 月；張書瑋『論扶養親屬免稅額制度』，中正大學財經法律學研究所碩士論文，2012 年；李芳宜『扶養親屬免稅額之研究』，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，2009 年。吳嘉勳『個人所得稅扣除額之研究』，國立政治大學財政學研究所碩士，1978 年。

<sup>10</sup>參見，顏慶章·薛明玲·顏蕙欣『租稅法』，自版，2010 年 3 版，頁 221。

<sup>11</sup>參見，林進富『租稅法新論』，三民書局，2002 年 2 版，頁 239。

除之。又納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費，為列舉扣除額之一。惟 94.12.28 修訂之所得稅法 17 條 1 項 2 款 2 目之 3 前段規定，列舉扣除額中之醫藥費，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫院、所，或經財政部認定其會計記錄完備正確之醫院者為限（下稱系爭規定；其中「公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫院、所」，於 97.12.26 修訂為「全民健康保險特約醫療院、所」）。

聲請人曹 0 民申報 94 年度綜合所得稅時，列報受其扶養、需長期照護親屬之醫藥費為列舉扣除額，計 68 萬餘元。財政部北區國稅局依 94 年 12 月 28 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段規定，認定其中 46 萬餘元非醫療費用，亦非該規定所定之醫療院所出具之收據，而予剔除，並補徵應納稅額 1950 元。聲請人不服，主張該醫藥費係居家照護在醫院協助下，定期派員訪視，進行體檢、更換胃管及呼吸管等醫療相關之醫材費（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，而申請復查。復查結果追認其中 2 萬餘元為上開規定所定醫療院所之特約機構所開立，屬醫療必要費用，其餘部分仍不准列扣。聲請人不服，於行政訴訟敗訴確定後，認系爭規定限定醫藥費出具之醫療院所，違反憲法平等原則，聲請解釋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。

## 二、當事人釋憲聲請書之主張

### （一）疑義之性質與經過暨所涉及之憲法條文

#### 1. 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，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。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。

## 2. 所涉憲法、法律及命令條文

(1) 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」。

(2) 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」。

(3) 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」。

(4) 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」。

(5) 財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851917780 號行政函釋。

(6) 財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851916512 號行政函釋。

## (二) 聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

### 1. 程序事項

(1) 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。

(2) 聲請人認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。

### 2. 實體事項

#### (1) 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。

## （2）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。

### (三) 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。

### 三、司法院釋字第 701 號解釋

#### (一) 解釋文

中華民國 94 年 12 月 28 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 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 97 年 12 月 26 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。

#### (二) 解釋理由書

憲法第 7 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 682 號、第 694 號解釋參照)。

94 年 12 月 28 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段規定規定：「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 15 條規定，人民之生存權應予保障。又憲法第 155 條規定，人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災患者，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 694 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 99 年 7 月 8 日台財稅字第 09900181230 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 7 條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。

#### 四、本號解釋之憲法意義

實質憲政國家，亦即正義國家之要求，對租稅負擔不以議會為已足，進一步要求稅法整體秩序所表彰之價值體系，與憲法價值體系協調一致。故所得稅立法裁量權應受憲法價值觀拘束，特別是憲法基本權拘束，而為違憲審查對象<sup>12</sup>。

所得稅憲法的審查基準，乃是依據量能原則進行三階段的審查<sup>13</sup>：1.客觀負擔能力：透過市場交易的可稅行為（非私人行為）所得結果（市場交易所得）。2.主觀負擔能力：憲法要求的稅基，客觀負擔能力減除個人扣除額的所餘。憲法規範第 7 條平等原則為核心規範，並涉及一般行為自由（憲法第 22 條）、工作自由（憲法第 15 條）及經憲法解釋所強調之婚姻家庭保障（釋字第 318、362、552、554、620 號解釋）。

本號解釋的作出，所形成的憲法上意義，主要有以下幾點：

（一）**憲法第 7 條平等原則的檢驗**：憲法第 7 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，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，限於「公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞

<sup>12</sup> 引自，葛克昌「綜合所得稅法與憲法」，收錄『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 30。

<sup>13</sup> 引自，葛克昌「所得稅法基本概念」，收錄『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 14。

工保險特約醫療院、所（後修正為：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 7 條平等原則之意旨不符，其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。

#### （二）憲法第 15 條生存權之檢驗：

1. 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。

2. 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。

3. 憲法第 155 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。

（三）租稅優惠：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，乃國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施。

#### （四）規避稅負之防止與行政稽徵成本之考量

1. 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。

2. 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。

3. 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。

### 參、長期照護與國民健康權、生存權

#### 一、長期照護之國家責任

由於生育率持續走低，凸顯出老人人口占總人口比率之大，因此人口老化是目前台灣沸沸揚揚的人口議題。勞工與公務員強制退休年齡皆是設定在 65 歲，而台灣兩性人口平均餘命為 79.01 歲，在 65 歲至 79 歲之階段裡，初期因為有退休金可資利用，而且身體健康尚可，不致對生活品質構成很大的威脅；但隨著歲月之增長，身體器官會逐漸老化，儲蓄存款金額可能也會隨之耗減，此時因為年老體衰，行動不便，尋求醫療、經濟或生活上之協助機會將會大為增加<sup>14</sup>。

為滿足長期照顧需求人數的快速增加，行政院於 2007 年 4 月核定「我國長期照顧十年計畫」<sup>15</sup>，規劃於 10 年內挹注新台幣 817.36 億元經費，以建構一個符合多元化、社區化(普及化)、優質化、可負擔及兼顧性別、城鄉、族群、文化、職業、經濟、健康

<sup>14</sup> 參見，廖敏伶『長期照護制度及財務機制之法律問題研究』，高雄第一科技大學科技法律研究所碩士論文，2011 年，頁 1。

<sup>15</sup> 以下引自，引自，行政院『我國長期照顧十年計畫摘要本』，2007 年 12 月，頁 1。

條件差異之長期照顧制度。建構完整之我國長期照顧體系，保障身心功能障礙者能獲得適切的服務，增進獨立生活能力，提升生活品質，以維持尊嚴與自主」。為求總目標的達成，再訂六項子目標如下：

1.以全人照顧、在地老化、多元連續服務為長期照顧服務原則，加強照顧服務的發  
展與普及。

2.保障民眾獲得符合個人需求的長期照顧服務，並增進民眾選擇服務的權利。

3.支持家庭照顧能力，分擔家庭照顧責任。

4.建立照顧管理機制，整合各類服務與資源，確保服務提供的效率與效益。

5.透過政府的經費補助，以提升民眾使用長期照顧服務的可負擔性。

6.確保長期照顧財源的永續維持，政府與民眾共同分擔財務責任。

目前有「長期照護服務法」(草案)<sup>16</sup>與「長期照護保險法」(草案)仍在立法中，是以長期照護法律制度的建構，必需面臨第一個問題在於其經費來源為何？一般如德國<sup>17</sup>、日本<sup>18</sup>等均長期照護保險方式為之，也有透過稅收方式為之<sup>19</sup>，後續則涉及到照護機構之建立<sup>20</sup>與其監督<sup>21</sup>問題。

立法院預算中心『102年度中央政府總預算案整體評估報告』：「六九、長期照護服務實際使用人數偏低、居家照顧人力有限，且民眾多依賴外籍看護工，致影響我國長照資源發展，行政院應研謀改善」<sup>22</sup>，提出檢討。

---

<sup>16</sup>行政院衛生署「長期照護服務法」草案，業 2011 年於 3 月 31 日經行政院院會通過，並將立即送請立法院審議，長照服務法是以全人口身心失能照護需要為基礎，主要目的在健全長期照護服務體系發展，確保服務品質，為長照服務制奠基，以確保民眾可以獲得有品質、普及式的長照服務。參見，行政院衛生署新聞稿「行政院院會通過「長期照護服務法」草案，為普及式長照服務制度奠基，為長照品質把關」，2011 年 3 月 31 日。

<sup>17</sup> 參見，卓俊吉『德國長期照護保險法制之研究』，政治大學法律研究所碩士論文，2003 年。

<sup>18</sup> 參見，李志好『日本長期照護保險法制之研究』，政治大學法律研究所碩士論文，2002 年；陸敏清『日本照護保險法之研究』，中正大學法律研究所碩士論文，2002 年。

<sup>19</sup> 參見，陸敏清『國家擔保責任於長期照護之實現』，臺北大學法律研究所博士論文，2009 年，頁 60、65。

<sup>20</sup> 參見，吳千里『我國長期照護機構法制之探討』，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。

<sup>21</sup> 參見，陳怡如『我國老人照護機構監督管理相關法制之研究』，中正大學法律研究所碩論，1999 年。

<sup>22</sup> 參見，立法院預算中心『102年度中央政府總預算案整體評估報告』，立法院，2012 年，頁 325-328。102 年度中央政府總預算案「總預算案之重點分析」，列有「長期照護體系」本年度經費 24.1 億元。查行政院於 96 年核定「我國長期照顧十年計畫」(96-105 年，總經費 817.36 億元)，包括：居家服務、日間照顧、家庭托顧、居家護理、居家及社區復健、輔具購買、租借及居家無障礙環境改善服務，並以喘息服務支持家庭照顧者。惟長照計畫推廣成效待加強，茲評析如下：照顧服務推動過程中欠缺配套且宣導不足，致實際使用人數占社區中失能老年人口數之比率偏低依內政部提供資料，100 年度符合長照計畫服務對象人數 27 萬 9,411 人，其中居住於社區之失能老人 23 萬 0,130 人，實際使用照顧服務者(包括：居家服務、日間照顧及家庭托顧) 3 萬 4,463 人，實際使用比率僅占居住於社區失能老人之 15%，實際服務人數有限，主要係行政院宣導不足，致使部分失能老人及其家庭因資訊不足，而未能提出服務申請；又行政院未能擬定相關配套措施，無法引導並提高民眾使用長照服務意願，造成長照計畫執行不佳。由於國內長期照顧體系尚未健全，致愈來愈多民眾依賴外籍看護工照顧家中失能長者，影響長照服務資源之發展。行政院基於我國照顧服務資源不足，為因應失能老人及身心障礙人口增加趨勢所產生之照顧困境與需求，爰以補充性原則開放引進外籍看護工。由於國內長期照顧服務體系迄未臻完善，外籍看護工僱用市場日益擴大，近年政府雖致力推動長期照顧服務措施，惟外籍看護工人數仍呈現逐年成長趨勢。95 年外籍看護工人數約 15 萬 1,400 人，100 年已增加至約 19 萬 5,700 人。若依內政部提供資料，

但是，目前台灣對於長期照護，往往不是由國家來進行規劃給付，此時人民只有自求多福，司法院釋字第 701 號陳新民大法官協同意見書認為：「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。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」。可以清楚看出目前現狀的緊迫性<sup>23</sup>。

## 二、「醫療」與「長期照護」的異同

首先應該釐清者乃「醫療」與「長期照護」的異同，相同的狀況，我國對於「遠距醫療」與「遠距健康照護」二者應是不同概念，所謂「醫療」與「照護」應該有所不同<sup>24</sup>。長期照護（Long-term Care）的定義及其內涵隨著各國衛生醫療、立法政策、經濟、

---

100 年度符合長照計畫服務對象人數（失能老年人數）27 萬 9,411 人為計算基準，則有超過半數之失能者係聘用外籍看護工提供照顧，影響我國長照服務資源發展。照顧服務員多流向醫院擔任病患看護工作，可供投入人力有限，恐難以因應未來大量失能老人之居家護理服務需求。依據內政部統計資料，97 至 100 年度任職於居家服務者之比率偏低，各年占領有結業證明書總人數之比率分別為 7.4%、7.7%、8.4% 及 8.5%，據該部表示，大多數照顧服務員人力流向醫院（即擔任醫院病患之「陪病員」）；惟上開情況已導致居家照顧人力成長有限，內政部應妥謀解決之道。又 99 年度及 100 年度實際投入居家服務之人力分別為 5,496 人及 6,304 人，接近長照計畫所推估 99 年人力需求（4,890 人至 1 萬 2,225 人）之下限；據長照計畫之推估，104 年長期照護服務對象人口將達 32 萬 7,185 人，屆時長照需求將大幅增加，如照顧服務員之數量未能隨之成長，勢必阻礙我國長照政策之推動與服務品質之提升。綜上，照顧服務推動過程中欠缺配套且宣導不足，致實際使用人數占社區中失能老年人口數之比率偏低；民眾依賴外籍看護工照顧家中失能長者，影響長照服務資源之發展；又照顧服務員多流向醫院擔任病患看護工作，可供投入於居家照護之人力有限，應請行政院積極研謀改進，俾達長期照護體系之完善，並應未來大量失能老人之居家護理服務需求。

<sup>23</sup> 司法院釋字第 701 號黃璽君、池啓明大法官不同意見書類似的見解：長期照護之需求日益增加查有下列三大因素：（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，家庭中之照顧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」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。

<sup>24</sup> 有認為，遠距照護和遠距醫療，兩者並不相同，遠距照護行為因為目前中央行政主管機關衛生署並不認為是醫療行為，故目前非醫療機構的業者即可執行遠距照護，譬如有些護理之家或安養院便提供相關通訊監控系統的建置，但僅限於生命徵象的監測而不涉及實質醫療行為。醫療行為之定義行政院衛

人文社會、地理環境等諸多背景之差異，而各有不同的意涵。國內目前普遍採取美國學者 Kane and Kane 對長期照護所下的定義為：「長期照護係指針對喪失或未曾擁有日常生活功能者，長期性的提供醫療、個人生活照顧與社會服務等措施，其所服務之領域廣及社會照顧與醫療照護層面」。依照 Kane and Kane 之定義下的長期照護服務對象，其範圍相當地廣，一般而言，主要以老年人所佔的比例居多，少部分長期照護需求者則是一些罹患身體或心理疾病的年輕人甚至新生兒；例如：脊椎受損、多發性硬化症（multiple sclerosis）、嚴重的腦部創傷以及慢性精神障礙者等<sup>25</sup>。

就此，**司法院釋字第 701 號羅昌發大法官協同意見書**認為：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」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

---

生署曾於民國 91 年 9 月 23 日衛署醫字第 0910062996 號函做過解釋：「按醫師法第 28 條所稱醫療業務之行為，係指以治療、矯正或預防人體疾病、傷害、殘缺為目的，所為的診察、診斷及治療；或基於診察、診斷結果，以治療為目的，所為的處方、用藥、施術或處置等行為的全部或一部，均屬之」，如果進一步將遠距照護的範圍延伸至遠距醫療相關行為，而認為遠距照護是整體遠距醫療的一部分，就有可能已觸犯了醫師法第 11 條醫師法醫師親自診察義務，其規定「醫師非親自診察，不得施行治療、開給方劑或交付診斷書。但於山地、離島、偏僻地區或有特殊、急迫情形，為應醫療需要，得由直轄市、縣（市）主管機關指定之醫師，以通訊方式詢問病情，為之診察，開給方劑，並囑由衛生醫療機構護理人員、助產人員執行治療。前項但書所定之通訊診察、治療，其醫療項目、醫師之指定及通訊方式等，由中央主管機關定之」。又，**遠距照護和遠距醫療最大的不同點**，在遠距照護並不提供治療，只是透過通訊相關器材協助，提供對於老年人或其他需他人照護者的監控，尤其是包含各種生命徵象的監測及對於突發的異常事件提供即時的反應，並且判斷是否需即時進行遠距醫療，或更進一步馬上轉送醫院緊急處理，故遠距照護被歸屬於不涉及醫療行為的個健康管理，因此可以不受醫療法的管制。另美國有狹義定義指透過資訊與通訊技術傳遞醫療資訊，為原之前曾住院的病患施以診斷治療的醫療過程亦稱遠距照護（Telecare）。也因為如此，**遠距照護和遠距醫療的界限有時很難界定清楚**，遠距照護執行的範圍常常逾越至遠距醫療相關行為，故遠距照護應該可以視為是整體遠距醫療的一部分。遠距醫療（Telemedicine）：遠距醫療則包含所有和通訊有相關之醫療行為，譬如：電話、傳真、電子郵件、視訊等等各種方式。故可將遠距醫療定義為運用各種通訊相關器材，連繫不同地點的兩方，雙方可能是醫療相關人員或是病患，以此設備所從事完成的醫療行為稱之。美國紐約州法案對遠距醫療的定義為運用互動式的影像、聲音或其他電子相關媒體來提供健康照護的過程稱之，其定義內容較為模糊。而田納西州法案之定義則較完整，其指運用互動式的影像、聲音或其他通訊相關器材傳輸醫療相關資訊，來提供醫療診斷、照會、治療、及視訊教育的過程。參見，賴孟德『遠距醫療相關法律問題之研究』，高雄第一科技大學科技法律研究所碩士論文，2010 年，頁 9 以下。

<sup>25</sup> 引自，吳千里『我國長期照護機構法制之探討』，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，頁 6。

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。

又，誠如司法院釋字第 701 號黃璽君、池啓明大法官不同意見書指出：「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，亦有使用「長期照顧」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，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」。

是以本案應該釐清者，乃是「醫療」與「長期照護」的異同，本文以為，司法院釋字第 701 號黃茂榮大法官協同意見書所認為：「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，使與住院照護者之情形相當。然這事實上有其稍微技術上的困難。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，或可對於現狀加以解決部分問題<sup>26</sup>。

### 三、國民健康權、生存權之人權譜系

司法院釋字第 701 號羅昌發大法官協同意見書認為：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)，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：

---

<sup>26</sup> 按，司法院釋字第 701 號黃璽君、池啓明大法官不同意見書指出：「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。簡言之，長期照護係「以生活照顧為主，醫療照顧為輔」；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。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」。

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。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。

關於健康權的憲法意義，我國憲法在第 13 章基本國策社會安全第 157 條規定：「國家為增進民族『健康』，應普遍推行衛生保健事業及公醫制度」，再者，憲法增修條文第 10 條第 5 項有規定：「國家應推行全民『健康』保險，並促進現代和傳統醫藥之研究發展」，憲法本文及增修條文分別提及「健康」一詞，是否承認健康權為我憲法上之基本權？如是，該規定究為憲法上之方針條款？亦或採憲法保留？則尚有疑義<sup>27</sup>。但是司法

---

<sup>27</sup> 參見，張馥麗『食品標示及廣告之法規範探討』國立高雄第一科技大學／科技法律研究所碩士論文，2012 年，頁 121。

院大法官諸多解釋則加以引用肯認<sup>28</sup>。學者林明昕則認為以為：「鑑於我國憲法中所謂的「健康」，輒與醫藥、衛生及保健等並用，贊成德國通說之見解，以『生理/肉體』與『心理/精神』之完整性，而遠離病痛、殘缺為概念定義的核心；至於世界衛生組織規章前言所稱，另含『社會安寧(social well-being)』在內的健康定義，則一方面因為指射範圍過大，另一方面，又因為個人在此的敏感程度，往往因人而異，似不宜作為健康基本權利中健康概念的法學上定義」<sup>29</sup>。本文以為，國家對於健康權憲法的屬於國家的保護義務，國家未能積極對於長期照護給予應該的給付，履行國家責任，反而在所得稅法上斤斤計較，令人無法想像。

## 肆、所得稅法與「醫藥及生育費」扣除額

### 一、所得稅法第 17 條關於「醫藥及生育費」立法沿革考察

現行所得稅法第 17 條關於綜合所得淨額計算，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：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。但受有保險給付部分，不得扣除」。

如從立法沿革觀察，對於醫藥及生育費之扣除規定，則從早期有金額上限限制<sup>30</sup>，其後解除上限限制<sup>31</sup>但卻納入醫院限於「以付與公立醫院或經財政部認定其會計紀錄完

<sup>28</sup> 例如，司法院大法官亦於解釋中提及「健康」之相關概念

，如：為保障農民健康，釋字第 398 號：「惟農會會員住址遷離原農會組織區域者，如仍從事農業工作，參酌農民健康保險條例第六條規定，其為農民健康保險被保險人之地位不應因而受影響，仍得依規定交付保險費，繼續享有同條例所提供之保障。主管機關發布有關命令應符合此意旨，以維護農民健康保險條例保障農民健康之目的。」。涉及醫師分類，第 404 號：「醫師法為強化專業分工、保障病人權益及增進國民健康，使不同醫術領域之醫師提供專精之醫療服務，將醫師區分為醫師、中醫師及牙醫師。」，藥物、毒品與菸品管制，其中第 414 號：「藥物廣告係為獲得財產而從事之經濟活動，涉及財產權之保障，並具商業上意見表達之性質，惟因與國民健康有重大關係，基於公共利益之維護，應受較嚴格之規範。」，及第 512 號：「對於判處有期徒刑以下之罪，限制被告上訴最高法院，係立法機關鑑於煙毒危害社會至鉅，及其犯罪性質有施保安處分之必要，為強化刑事嚇阻效果，以達肅清煙毒、維護國民身心健康之目的，所設特別刑事訴訟程序，尚屬正當合理限制。」。第 531 號：「該規定係為維護車禍事故受害人生命安全、身體健康必要之公共政策，且在責令汽車駕駛人善盡行車安全之社會責任，屬維持社會秩序及增進公共利益所必要。」。醫師醫療業務違法之行政處罰，第 545 號：「首揭規定就醫師違背職業上應遵守之行為規範，授權主管機關得於前開法定行政罰範圍內，斟酌醫師醫療業務上違法或不正當行為之於醫療安全、國民健康及全民健康保險對象暨財務制度之危害程度，而為如何懲處之決定，係為維護醫師之職業倫理，維持社會秩序，增進公共利益所必要，與憲法第二十三條規定之意旨無違。」。關於醫師資格取得，第 547 號：「醫師從事醫療行為，不僅涉及病患個人之權益，更影響國民健康之公共利益，自須具備專門之醫學知識與技能，醫師既屬專門職業人員，其執業資格即應按首開規定取得。」。引自，張馥麗『食品標示及廣告之法規範探討』國立高雄第一科技大學／科技法律研究所碩士論文，2012 年，頁 124 以下的整理。

<sup>29</sup> 引自，林明昕「健康權—以『國家之保護義務』為中心」，法學論著第 32 期，2005 年，頁 27。

<sup>30</sup> 民國 44 年 12 月 13 日修正，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，各項寬減額，及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額。二、寬減額：(四) 醫藥及生育費：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百分之十部分」。

<sup>31</sup> 民國 66 年 1 月 21 日修正，規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額、寬減額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：三、扣除額：(四) 醫藥及生育費：納稅義務人及其配

備正確之醫院者為限」；後乃就醫院放寬「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」進行變更<sup>32</sup>，其乃因「然私立醫院申請認定者，並不普遍。而緊急災難或急病者，均就近送醫，致其醫藥費多無法列舉扣除，爰將公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所納入准予扣除之範圍，以廣適用」，之後乃修正到目前現行法所規定。又，後將受「有保險給付部分，不得扣除」<sup>33</sup>納入，以求稅負之公平。最後，將項目改列為「列舉扣除額」<sup>34</sup>。

此外，所得稅法施行細則第 24-1 條：「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」。

## 二、財政部相關解釋函令

對於財政部上開函示，有學者提出批評，所得稅法與財政部函釋並未否定非健保特約機構之收據，不得扣除<sup>35</sup>。先行整理如下：

---

偶或其同居受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」，理由乃：「二、第一項第三款第四目刪除金額之限制，俾臻合理。並將適用之範圍訂入稅法，俾納稅義務人有所遵循，不必另於細則中加以限制」。

<sup>32</sup>民國 72 年 12 月 27 日修正，規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額、寬減額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：(四) 醫藥及生育費：納稅義務人及其配偶或其同居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」，其理由乃「三、第一項第三款第四目：依照原條文規定納稅義務人申報列舉醫藥費及生育費之扣除，以付與公立醫院或財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院為限。然私立醫院申請認定者，並不普遍。而緊急災難或急病者，均就近送醫，致其醫藥費多無法列舉扣除，爰將公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所納入准予扣除之範圍，以廣適用」。

<sup>33</sup>民國 73 年 12 月 26 日修正，其規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額、寬減額及扣除額後之餘額，為個人綜合所得額：三、扣除額：(四) 醫藥及生育費：納稅義務人及其配偶或其同居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」，理由為：「二、納稅義務人及其配偶或受扶養之親屬，如已參加人身保險、勞工保險及軍、公、教保險，其因病或生育需支付之醫藥及生育費，全部或部分係由承保人給付，該項保險給付依照所得稅法第四條第七款規定，免納所得稅。如准由納稅義務人於申報所得稅時列舉扣除，顯屬重複，有違課稅公平原則，爰於第一項第三款第四目增列但書規定，以維稅負之公平」。

<sup>34</sup>民國 78 年 12 月 29 日修正，其規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左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：納稅義務人就左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：納稅義務人及其配偶或其同居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」，理由乃：「將捐贈、保險費、醫藥及生育費、災害損失及購屋借款利息列為『列舉扣除額』」。

<sup>35</sup>學者黃士洲指出，首先，單就上開財政部 85 年函釋的內容來看，「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」，始准申報醫藥及生育費列舉扣除額，即有自相矛盾、有違平等原則之問題，蓋如果基於護理之家或居家護理機構所從事者，乃「照護服務」而非「醫療服務」，作為否准扣除的理由，何以特別容許公立醫院與健保特約機構得准予扣除？何況所謂護理之家及居家護理機構，其所服務的對象，與一般養老院、老人之家有所區隔，多為無法自理生活的重症、慢性病患者，經醫生診察後予移送護理，之後仍應定期由醫生追蹤診察，故表面上是由護理師提供照護服務，但相當程度上仍具有專業醫療的性質，當無疑義。其次，按所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目關於醫藥及生育費列舉扣除，就私立醫療院所，僅限制「經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院」，所得稅法施行細則第 24 條之 1 亦只規定如有申報不實且經查明有以不正當方法逃漏稅捐

(一) 台財稅字第 10100176690 號 (民國 101 年 11 月 07 日)

要旨：核釋自 101.07.06 起，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 之規定對於綜合所得稅納稅義務人本人、配偶等，無力自理生活須長期照顧所生醫療費之適用事宜<sup>36</sup>。本函示乃爲了因應司法院釋字第 701 號解釋，故將綜合所得稅納稅義務人本人、配偶或受扶養親屬，因身心失能無力自理生活而須長期照護（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），所付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所或其他合法醫療院、所之醫藥費，得依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 規定列舉扣除，其中乃將「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爲限」改成「所付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所或其他合法醫療院、所」。

(二) 台財稅字第 09504550630 號 (民國 95 年 10 月 5 日)

要旨：納稅義務人及其配偶或扶養親屬，因病在大陸地區就醫所給付之醫療費用，准自當年度綜合所得總額中列舉扣除<sup>37</sup>。

(三) 台財保字第 0900018530 號 (民國 90 年 5 月 4 日)

要旨：醫療機構配合強制汽車責任保險出具「加蓋與正本相符及醫療機構收據專用章之醫療費用影本」適法性問題<sup>38</sup>。

情事，除追繳稅款，另移送司法偵辦，並未明文限制須以健保特約醫院爲限，亦即非健保特約醫院或私立醫院所開立的醫藥費收據，稅法上並沒有排斥其扣除資格。其次，財政部 84 年 4 月 19 日台財稅第 841617711 號函亦以支付健保特約院所之醫藥及生育費，得列舉扣除，並無排除非健保特約院所；且財政部 89 年 4 月 27 日台財稅第 0890453133 號函尚以健保給付以外之「國外緊急就醫」之醫療費用，未獲健保核定給付之部分，仍然可以列舉扣除。然而，上開財政部 85 年函釋卻以「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」，始准申報醫藥及生育費列舉扣除額，即與上開兩紙 84、89 年函釋有所不一致，且超出所得稅法第 17 條與施行細則第 24 條之 1 規定之外，限制人民稅法上扣除權，有違租稅法律主義之合法性疑義。黃士洲「列報私立醫院看護費扣除，訴願不受理？」，2010 年 2 月 14 日 (<http://www.tpccool.url.tw/taxlaw.php?page=1&d=44>) (拜訪日期：2013 年 5 月 21 日)。

<sup>36</sup>全文內容：自中華民國 101 年 7 月 6 日起，綜合所得稅納稅義務人本人、配偶或受扶養親屬，因身心失能無力自理生活而須長期照護（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），所付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所或其他合法醫療院、所之醫藥費，得依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 規定列舉扣除。

<sup>37</sup>全文內容：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；其受有保險給付部分及非屬所得稅法第十七條所稱「醫藥費」範圍之交通費、旅費或其他費用，均不得於綜合所得總額中扣除。

<sup>38</sup>主旨：所詢醫療機構配合強制汽車責任保險出具「加蓋與正本相符及醫療機構收據專用章之醫療費用影本」適法性問題乙案，復請 查照

說明：一 依據 台端九十年三月二十七日來函辦理。

二 有關強制汽車責任保險單條款第二十三條第一項第一款第五目規定，於原有「醫療費用收據正本」後，增列「或加蓋與正本相符及醫療機構收據專用章之醫療費用影本」，作爲提出理賠申請文件，是否與稅法相關規定牴觸乙案，說明如次：

(一) 查所得稅法施行細則第二十四條之一規定：本法第十七條第一項第二款第二目第三小目規定醫療費之扣除，應檢附醫療院、所開具之單據；又依本部七十三年三月十日台財稅第五一七〇四號函規定，納稅義務人遺失其列舉扣除之醫療費憑證時，可檢附原醫院、診所開立之收據存根聯影本，並由該醫院診所註明「影本與原本無異」之字樣及蓋章後之證明，憑以申請扣除。準此，醫療機構補發之「加蓋與正本相符及醫療機構收據專用章之醫療費用影本」與原開具之「醫療費用收據正本」，證明效力相同。

(四) 台財稅字第 851917780 號 (民國 85 年 10 月 9 日)

要旨：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，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局部刪除：「准依本部……函釋」等文字，由於所引部函已逾時效，爰予刪除<sup>39</sup>。本函示乃將「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」納入。

(五) 台財稅字第 851916512 號 (民國 85 年 10 月 9 日)

要旨：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，依所得稅法之規定，申報醫藥及生育費列舉扣除額<sup>40</sup>。

(六) 台財稅字第 800711861 號 (民國 80 年 7 月 11 日)

要旨：省立彰化老人養護中心收取之「養護費」，其中屬醫療行為之收費，准予在個人綜合所得中列舉扣除之釋示<sup>41</sup>。

(七) 台財稅字第 780676574 號 (民國 78 年 10 月 16 日)

要旨：個人牙病之醫療費如係付與合於規定醫院者可依法列舉扣除<sup>42</sup>。

(八) 台財稅字第 33946 號 (民國 68 年 6 月 14 日)

要旨：國外就醫醫藥費列舉扣除之規定<sup>43</sup>。

---

(二) 又依同法第十七條第一項第二款第二目第三小目後段規定，受有保險給付之醫療費部分，不得列舉扣除。本案被保險人為申請保險理賠，要求醫療機構補發醫療收據證明之原因，如係因收據遺失，而非醫療費用收據正本已作申報綜合所得稅列舉扣除之用者，醫療機構應被保險人要求出具「加蓋與正本相符及醫療機構收據專用章之醫療機構影本」之舉，與稅法規定尚無抵觸。

<sup>39</sup>主旨：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。

<sup>40</sup>主旨：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二十條及其施行細則第十二條規定收取費用，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。請查照。另可參見，緊急醫療救護法(民國 84 年 08 月 09 日非現行法規)第 20 條：「救護車執行勤務，得收取費用」；「前項收費，應依省(市)衛生主管機關核定之標準為之」；緊急醫療救護法施行細則(民國 85 年 07 月 03 日非現行法規)第 12 條：「救護車執行勤務依本法第二十條第一項規定得收取費用之範圍如下：一、應緊急傷病患或其家屬要求送至該救護區外之醫療機構。二、非緊急醫療救護之運送病人」；「設置救護車機構依前項規定收取之費用，應掣給收款憑證」。

<sup>41</sup>主旨：臺灣省立彰化老人養護中心收取之「養護費」，其中屬醫療行為之收據，如單獨開立收據，准予依照所得稅法第十七條第一項第二款第二目第三小目醫療費之規定辦理。

<sup>42</sup>主旨：個人因牙病所為鑲牙、假牙製作及齒列矯正之醫療費支出，如係付與符合所得稅規定之醫療院、所者，可憑診斷證明及收據作為綜合所得稅之列舉扣除額。說明：個人因牙病所為鑲牙、假牙製作及齒列矯正之醫療費支出，如係付與符合所得稅法第十七條第一項第三款第四目規定之醫療院、所者，可憑其所出具之診斷證明及收據，作為綜合所得稅之列舉扣除額，但其診斷證明載明係因美容之目的而為之支出，核非屬醫療性質，不得申報列舉扣除。

<sup>43</sup>局部刪除：第 1 行「其同居」等文字，因現行並未規定受扶養親屬須與納稅義務人同居，為避免滋生適用疑義，爰予刪除(所得稅法令彙編 98 年版)全文內容：納稅義務人及其配偶或其同居受扶養

(九) 台財稅字第 31644 號 (民國 68 年 3 月 15 日)

要旨：因身體殘障所裝配之助聽器義肢輪椅之支出可列舉扣除<sup>44</sup>。

### 三、主觀淨所得原則的實踐

生存權乃憲法上重要基本權例，基於法律價值的一體性，在稅法上也不可以有侵犯的人性尊嚴，危害納稅義務人生存權的情形，在制度上可以採取各種租稅饒讓的形式來滿足人民基本生活需求<sup>45</sup>。

量能課稅原則，乃是依據憲法上平等原則具體化的稅捐正義原則，要求納稅人的稅捐負擔，應該按照經濟上的負擔能力加以分配，量能課稅的衡量因素，包括了所得、財產與消費<sup>46</sup>。因此，**寬免額與標準扣除額是最基本的主觀淨所得衡量**<sup>47</sup>。

司法院釋字第 692 號解釋黃茂榮大法官協同意見書指出：中華民國憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」依該規定，國家應保障人民之最低生存及自由發展的機會。關於綜合所得淨額之計算，所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款之免稅額規定的規範目的即在於保障納稅義務人及其受扶養親屬之最低生活水準。此為人民之生存權之最基本的保障。本於該規範目的，關於個人綜合所得稅之稅基的計算，首先在綜合所得總額的計算，應遵守**客觀的淨額原則** (das objektive Nettoprinzip)；在綜合所得淨額的計算，應遵守**主觀的淨額原則** (das subjektive Nettoprinzip)，考量納稅義務人及其受扶養親屬之個別的生活需要。上述原則的實踐，德國憲法法院的裁判及其發展歷程，深值參考。

相同的，在本號解釋，司法院釋字第 692 號解釋黃茂榮大法官協同意見書也再度重申：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

---

親屬，因病在國外就醫，其付與國外醫院之醫藥費，可憑國外公立醫院，以及國外財團法人組織之醫院或公私立大學附設醫院出具之證明，自其當年度綜合所得總額中列舉扣除；其往返交通費、旅費非屬所得稅法第十七條第一項第三款第四目所稱「醫藥費」之範圍，不得於綜合所得總額中扣除。

<sup>44</sup> 主旨：綜合所得稅納稅義務人本人、配偶及其扶養親屬，因身體殘障所裝配之助聽器、義肢、輪椅之支出，可依照所得稅法第十七條第一項第三款第四目「醫藥及生育費」規定，列舉扣除；惟如選定按標準扣除額扣除者，即不得適用列舉扣除辦法。說明：身體殘障者所裝配之助聽器、義肢、輪椅之支出，可憑醫師出具之診斷證明及統一發票或收據，核實認定主旨：綜合所得稅納稅義務人本人、配偶及其扶養親屬，因身體殘障所裝配之助聽器、義肢、輪椅之支出，可依照所得稅法第十七條第一項第三款第四目「醫藥及生育費」規定，列舉扣除；惟如選定按標準扣除額扣除者，即不得適用列舉扣除辦法。

<sup>45</sup> 參見，陳薇芸「人權與所得稅法原則」，收錄『社會福利與所得稅法』，自版，2009 年，頁 82。

<sup>46</sup> 參見，陳清秀「量能課稅與實質課稅原則(上)」，月旦法學雜誌第 183 期，2010 年 8 月，頁 72-73。

<sup>47</sup> 參見，陳薇芸「人權與所得稅法原則」，收錄『社會福利與所得稅法』，自版，2009 年，頁 86。

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

量能課稅原則在所得稅法上所表現之意義乃是「淨所得原則」，得稅法乃是針對納稅義務人的「可支配的所得」為對象來加以課徵，包括客觀的及主觀的淨所得，以反映納稅人之客觀的及主觀的給付能力<sup>48</sup>。

1.所謂有客觀的給付能力，乃各項收入應先減除為獲得收入所支出之必要費用及損失，以其餘額為淨額所得額。此即所謂「客觀的淨額所得原則」(sog. objectives Nettoprinzip)，表彰客觀的給付能力。在此所謂必要費用(necessary expense)，是指為了取得所得所必要的支出。

2.所謂具有主觀的給付能力，因納稅義務人因為個人的關係所構成的給付能力，亦即是主觀的給付能力。納稅義務人為自己的生存或其家庭的生存或其他理由，必須支出的金額，並不屬於可支配所得的範圍。因此最低限度的生存與扶養義務，應自所得稅稅基中扣除，亦即納稅義務人客觀的所得淨額，於扣除其個人的基本生活費用及家庭扶養費用後，尚有剩餘者，方具有主觀的給付能力，而才納入課稅。在此適用所謂「不可避免的私人支出得扣除之原則」(主觀的淨額所得之原則)(sog. Privates oder subjektives Nettoprinzip)。

此一主觀的淨額所得之原則，在所得稅法上有下述二項要求：

(1)一般的主觀的淨額所得原則：最低限度生存所需要的所得，以符合實際的、且與社會救助法一致的方式，予以免稅。

(2)特殊的家庭的淨額所得原則(Spezielles Familien-Nettoprinzip)：符合實際的考量各項扶養義務。亦即各項法定扶養義務的金額，應准予自課稅所得額中扣除。由於民法上各項強制的扶養義務導致經濟上給付能力的減損，在稅法上必須加以反應。否則一方面在法律上明定其扶養義務，另一方面在稅法上又不准將扶養義務納入考慮時，則法律秩序勢必發生內在的矛盾。

為維持生存權之基本生活費支出，也應另包括通常增加生活需要之特別支出(Sonderausgaben)。例如教育，老年、疾病以及身心障礙等所生費用<sup>49</sup>。

#### 四、租稅減免與立法裁量、租稅優惠概念之釐清

依據量能課稅原則，乃形成所得稅法上之「淨所得原則」。淨所得原則包括「客觀淨所得原則」及「主觀淨所得原則」。後一原則係作為個人及家庭之「最低生活費」或「一般生活費」不予課稅之法律原則，而在所得稅法中，再具體訂定減除個人及家庭之生活費之各項規則(即法律條文)。至於生存保障費用性質之生活費之數額，宜為若干，

<sup>48</sup> 參見，陳清秀，量能課稅與實質課稅原則(上)，月旦法學雜誌第183期，2010年8月，頁83以下；黃士洲「課稅禁區與納稅人權利保障」，收錄葛克昌、湯貢亮、吳德豐『兩岸納稅人權利保護之立法潮流』，資誠教育基金會，2011年4月初版，頁600。

<sup>49</sup> 參見，陳清秀·周信佑「量能課稅，稅制革新」，國政分析，2010年11月，(國家政策研究基金會 <http://www.npf.org.tw/post/3/8408>) (拜訪日期：2013年5月20日)。

則係立法之裁量問題，而與國家之社會福利法制有密切關係<sup>50</sup>。

所得稅法之列舉扣除項目，除部分項目外，其減除之規範意旨，主要係因個人有實際支出費用之事實，其性質屬於超過最低生活費部分之一般生活費，依據核實課稅原則，得自應稅所得額中核實減除、核實限額減除或概算減除，以符合主觀淨所得原則。另外，特別扣除額中部分項目之性質，實為特別費用或特別損失，已造成財產之減少，因其並非一般生活費，而又無法自特定收入中減除，乃以特別扣除之方式減除，實吻合量能課稅原則。如在事實上屬於超過最低生活費部分之一般生活費支出，則宜列入列舉扣除項目中，以確實反映個人之主觀納稅能力。如在事實上屬於特別費用或特別損失，而在計算個人之十類所得時，確實無法自特定收入中減除者，則亦宜列入特別扣除項目中，以確實反映個人之主觀納稅能力。所得稅法所定列舉扣除及特別扣除之項目，是否均已充分體現上開規範意旨，似尚有待檢討<sup>51</sup>。

**司法院釋字第 696 號解釋理由書**指出：憲法第 7 條所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，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇<sup>52</sup>；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<sup>53</sup>。

我國行政法院向來認為，**租稅減免政乃屬於立法裁量，並未違反憲法第 15 條生存權保障**。例如，行政法院認為：「租稅減除免稅額及教育特別扣除額之條件之寬嚴，涉及租稅減免政策之立法裁量問題，尚難謂前揭規定違反憲法第 15 條規定保障生存權、第 7 條平等原則及第 159 條受教機會平等原則之意旨」<sup>54</sup>

行政法院認為：「所得稅法有關個人綜合所得稅免稅額之規定，雖屬納稅義務人得享之優惠，惟關於免稅額之額度採何計算標準，立法機關衡酌健全稅制，避免物價上漲而加重綜合所得稅納稅義務人之稅負，並使免稅額及課稅級距之調整制度化等目後，採行物價指數連動法之調整方式，選採「消費者物價指數」作為調整指標，以免逐年制定所得稅稅率條例，則屬立法裁量範疇，無違憲法第 15 條保障人民生存權、財產權規定」<sup>55</sup>；又，行政法院認為：「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，

<sup>50</sup> 參見，吳金柱「綜所稅免稅額扣除額減除法制之檢討（上）」，稅務旬刊 1962 期，2006 年 3 月，頁 7 以下。

<sup>51</sup> 參見，吳金柱「綜所稅免稅額扣除額減除法制之檢討（下）」，稅務旬刊 1963 期，2006 年 4 月，頁 28 以下。

<sup>52</sup> 相關解釋如：司法院釋字第 547 號、第 584 號、第 596 號、第 605 號、第 614 號、第 647 號、第 648 號、第 666 號、第 694 號解釋。

<sup>53</sup> 相關解釋如：司法院釋字第 682 號、第 694 號。

<sup>54</sup> 參見，最高行政法院判決 98 年度判字第 1175 號。

<sup>55</sup> 參見，臺北高等行政法院判決 96 年度簡字第 00054 號。

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」<sup>56</sup>。

行政法院認為：「財政部 85 年 10 月 9 日 851916512 號函令：『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」<sup>57</sup>。

日本所得稅法上所謂「所得稅之課稅最低額」，乃經由「薪資所得扣除額」、「社會保險費扣除額」、「配偶扣除額」、「扶養扣除額」、「基本扣除額」加以計算，其乃是為了實踐日本憲法第 25 條第 1 項所稱「健康與文化之最低限度生活」<sup>58</sup>，故在所得稅法上將其當作是稅法外排除對象的法律措施<sup>59</sup>。

反觀我國，行政法院顯然忽視了所得稅的課徵與憲法上生存之關連性，認為「個人綜合所得總額，減除免稅額及各種扣除額後之餘額，始為個人綜合所得淨額即應課稅之所得，且我國個人綜合所得稅之累進稅率最高僅為百分之四十，故個人納稅後剩餘之所得實超過個人綜合所得總額之百分之六十，足資維持生存所需」<sup>60</sup>，此等以簡單數學推論還有剩餘 60%認為足資維持生存所需之荒謬見解出現，完全無視於所得稅法上主觀淨所得的真諦，此種以財政收入優先於人民生存權的立場，讓人民支付稅捐的性質，猶停留於封建極權時代，乃國家統治權客體向統治權主體所為的強制貢獻無異<sup>61</sup>。

基本生活費所需所得，免徵所得稅原則，蓋社會國家透過社會救助確保國民具有人

<sup>56</sup> 參見，臺北高等行政法院 96 年簡字第 902 號 判決。

<sup>57</sup> 參見，臺北高等行政法院 96 年簡字第 902 號 判決。

<sup>58</sup> 參見，日本國憲法第 25 條：「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する」；「国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない」。

<sup>59</sup> 參見，新井隆一「給与所得課税・所得控除の問題点」，收錄金子 宏（著）；木下 和夫（監修）『21 世紀を支える税制の論理（第 1 卷）所得税の理論と課題』，税務経理協会，1999 年改訂，頁 134。

<sup>60</sup> 引自，臺北高等行政法院判決 91 年度簡字第 183 號，相同見解，如臺北高等行政法院判決 89 年度訴字第 1956 號。

<sup>61</sup> 參見，黃士洲「課稅禁區與納稅人權保障」，收錄葛克昌、湯貢亮、吳德豐『兩岸納稅人權保障之立法潮流』，資誠教育基金會，2011 年 4 月初版，頁 603。

性尊嚴之基本生存權，同時也導出：國民為維持基本生存所必須之所得及財產，不應被課稅剝奪。換言之，國家不應先對於國民課稅剝奪其維持基本生存所必須之所得及財產後，再以其欠缺生存能力而再給予社會救助返還被課稅之稅款。因此，在社會救助之額度範圍內的基本生活費所需要之所得，應免納所得稅，以保障人民的生存權。在此不僅應保護物質的最低生存需要，也包括私人疾病保險費用之支出在內<sup>62</sup>。

對於人民生存所需必要費用，國家不得以任何稅捐侵入，此即形成所謂「課稅禁區」，任何侵入生存權必須費用之課稅均有違反生存權保障<sup>63</sup>。

租稅優惠為量能原則的例外，租稅減免中有租稅優惠，亦有斟酌吾人強調量能原則之具體化，其中以綜合所得稅個人扣除額為多為。對抗形式的平等，而基於德國基本法第 1 條第 1 項之人性尊嚴而生之平等要求<sup>64</sup>。

再者，大法官一向對於租稅優惠的概念混淆，本號解釋也不例外，免稅額扣除額並非租稅優惠<sup>65</sup>，例如過去司法院釋字第 415 號解釋也如此認為，「所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務」，不注意其違反量能原則的重要特徵，關於「扶養親屬免稅額」應屬於最低生活水準的課稅禁區，與租稅優惠無關<sup>66</sup>。

至於如合理解最低生存權，或者貧窮線的基準，是個難題，至少現行所得稅法無論是制定程序之可理解性或現實基礎上均付之闕如，也未留給個人在接受救助前先足以自立的基礎生活物資，有違憲疑慮<sup>67</sup>。

## 伍、結語與後續展望

課稅有著重度的干涉效力，且涉及負擔平等分配，稅法富含高度的憲法意識，課稅干預的界限，另一方面正是人民財產權、營業自由乃至於生存權受憲法保障的領域<sup>68</sup>。

綜合所得稅系對所得總額扣除免稅額與各項扣額之剩餘所得(綜合所得淨額)課稅，扣除額免稅額主要係維持納稅人基本生活之花費，另以考量家庭成員之多寡，藉由本人、配偶極受扶養親屬之免稅額規定，使相同所得家戶者，得因家庭狀望差異，而負擔不同程度租稅，扣除額則進一步考量納稅義務人為獲取所得所支出的必要費用，以及足以影響納稅能力的重大支出項目，其具有實現社會福利政策、減輕納稅人痛苦、鼓勵公益活動推行等多元目的<sup>69</sup>。並具有憲法上保障的重要意義<sup>70</sup>。

<sup>62</sup> 參見，陳清秀·周信佑「量能課稅，稅制革新」，國政分析，2010年11月，(國家政策研究基金會 <http://www.npf.org.tw/post/3/8408>) (拜訪日期：2013年5月20日)。

<sup>63</sup> 參見，黃士洲「課稅禁區與納稅人權利保障」，收錄葛克昌、湯貢亮、吳德豐『兩岸納稅人權利保護之立法潮流』，資誠教育基金會，2011年4月初版，頁603。

<sup>64</sup> 參見，葛克昌「經濟觀察法與量能原則」，月旦法學教室第73期，2008年11月，頁74。

<sup>65</sup> 參見，陳昱維「免稅額扣除額非租稅優惠--評大法官釋字694號、701號」，稅務旬刊2190期，2012年7月，頁16-20。

<sup>66</sup> 參見，葛克昌「管制誘導性租稅與違憲審查」，收錄『行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維』，漢蘆，2012年4月頁225。

<sup>67</sup> 參見，蔡維音「最低生存基礎之界定——從社會救助與個人綜合所得稅進行之交互考察」，月旦法學第212期，2013年1月，頁125。

<sup>68</sup> 參見，黃士洲「課稅禁區與納稅人權利保障」，收錄葛克昌、湯貢亮、吳德豐『兩岸納稅人權利保護之立法潮流』，資誠教育基金會，2011年4月初版，頁599。

<sup>69</sup> 參見，林雅雯「免稅額及扣除額對綜合所得稅之影響」，當代財政第28期，2013年4月，頁76-77。

<sup>70</sup> 相關論述，參見，蔡孟彥「從憲法保障檢討扣免額上」，稅務旬刊2059期，2008年12月，頁

「沒有任何稅比所得稅更民主、更富有人性及社會性」，此乃 Neumark 在 1947 年「現代所得稅理論與實務」一書扉頁所引用的標語<sup>71</sup>。吾人若觀察台灣現行稅法制度，「民主」、「人性」、「社會性」之特性，卻是呈現相反的面貌。

租稅的負擔，應該以國民個人之「擔稅能力」加以衡量，憲法上無負擔租稅能力之國民，則不應使其負擔租稅<sup>72</sup>。國家有義務，創設合於人性尊嚴存在所需之最低條件，而在所得稅中予以免除。同時國家亦有義務，對不能滿足最低生活條件者，予以社會給付<sup>73</sup>。個人負擔租稅的能力，只有對於私人慾望之滿足有處分能力者，因此私人生存所需的支出，為其不可自由支配者，為課稅的禁區，此乃主觀淨所得原則對於無法自由支配生活支出生活所必需應予扣除的要求<sup>74</sup>。

現代憲政國家，不滿於傳統形式主義的法治國家，而追求以人性尊嚴為中心實質憲政國家<sup>75</sup>。本號解釋的提出，當所肯認，但是，目前實務上，如財政部訴願決定民國 102 年 03 月 14 日第 10102439 號<sup>76</sup>卻認為「司法院釋字第 701 號解釋，係就「身心失

---

11-17；蔡孟彥「從憲法保障檢討扣免額-中-」，稅務旬刊 2060 期，2008 年 12 月，頁 16-23；蔡孟彥「從憲法保障檢討扣免額 -下-」，稅務旬刊 2061 期，2008 年 12 月 2，頁 9-11。

<sup>71</sup> 引自，葛克昌「綜合所得稅法與憲法」，收錄『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 29。

<sup>72</sup> 參見，新井隆一「給与所得課税・所得控除の問題点」，收錄金子 宏（著）；木下 和夫（監修）『21 世紀を支える税制の論理（第 1 卷）所得稅の理論と課題』，稅務經理協會，1999 年改訂，頁 132。

<sup>73</sup> 引自，葛克昌「綜合所得稅法與憲法」，收錄『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 90-91。

<sup>74</sup> 參見，葛克昌「所得稅法基本概念」，收錄『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 18。

<sup>75</sup> 引自，葛克昌「綜合所得稅法與憲法」，收錄『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 29。

<sup>76</sup> 參看，財政部訴願決定書民國 102 年 03 月 14 日第 10102439 號

訴願人 ○○○

訴願代理人 ○○○

原處分機關 財政部臺北國稅局（原財政部臺北市國稅局）

訴願人因 96、97 及 98 年度綜合所得稅事件，不服原處分機關 101 年 11 月 6 日財北國稅法二字第 1010252○號復查決定，提起訴願，本部決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人 96、97 及 98 年度年度綜合所得稅結算申報，分別列報醫藥及生育費扣除額新臺幣（下同）619,600 元、701,459 元及 597,112 元，經原處分機關初查，以各該年度 567,600 元、573,600 元及 567,600 元不符合規定予以剔除，核定各該年度綜合所得總額 9,158,326 元、16,468,738 元及 6,458,150 元，綜合所得淨額 7,840,560 元、15,031,417 元及 6,048,297 元，補徵稅額 230,512 元、229,440 元及 182,556 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本部提起訴願。

理 由

一、按「按前 4 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：一、……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：（一）……（二）列舉扣除額：1.……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。但受有保險給付部分，不得扣除。」為所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 所明定。

二、本件訴願人 96、97 及 98 年度綜合所得稅結算申報，分別列報醫藥及生育費扣除額 619,600 元、701,459 元及 597,112 元，原處分機關初查以安○診所非屬全民健康保險特約醫療院、所，亦非經本部認定會計紀錄完備正確之醫院，其開立之醫療費收據，核與首揭規定不符，予以剔除各該年度醫藥及生育費扣除額 567,600 元、573,600 元及 567,600 元。訴願人不服，主張系爭醫療費用均屬醫療

性質，並已提示醫師診斷證明書，請准予追認等，申經原處分機關復查決定略以：(一)按所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 所定「醫藥費」列舉扣除額之立法意旨，係針對身體病痛接受治療而支付之醫療費用，因屬生活中之必要支出，故於計算所得淨額時，予以扣除，惟因個人醫藥費支出，查證不易，為使稅捐稽徵機關正確把握醫療費用支出，不致浮濫，並規定以支付與公立醫院、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，始得將醫藥費列為扣除額。而全民健康保險係整合原公、勞、農保險之醫療給付部分而制定之社會保險制度，其付與中央健康保險局指定之醫療院、所，亦得將醫藥費列為扣除額，以符實質課稅及課稅公平原則。

(二)司法院釋字第 701 號解釋，係就「身心失能，無力自理生活而須長期照護者(如失智者、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」，亦以支付與所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段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 7 條平等原則之意旨不符，「在此範圍內」系爭規定應不予適用。是由上開解釋文意旨，應以該號解釋所指「身心失能，無力自理生活而須長期照護者」所生之「醫藥費」為限，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段規定，始不予適用。(三)查安○診所非屬全民健康保險特約醫療院、所，亦非經本部認定會計紀錄完備正確之醫院，此有行政院衛生署中央健康保險局函可稽；且本件所爭執者，係訴願人及配偶武○蘭君支付非屬全民健康保險特約醫療院、所之一般性醫療費用，與釋字第 701 號解釋案例之要件及費用名目，均非相同，無從為其有利之認定；又訴願人 96 至 99 年度綜合所得稅結算申報，均列報未符合首揭所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 規定之醫藥及生育費扣除額，於核課期間內，原處分機關自應為一致性處理，且於原處分機關為本件處分前，訴願人並無就 96 至 98 年度綜合所得稅，以相同事由申請復查，自無違反訴願法第 81 條及行政訴訟法第 195 條不得為更不利益之規定，訴願人主張，顯係誤解，原核定否准認列系爭扣除額，並無不合等由，駁回其復查之申請。

三、茲訴願人除執前詞外，並於 102 年 1 月 24 日到部陳述意見略以：(一)訴願人系爭醫療費用均為醫療所必需，符合司法院釋字第 701 號解釋之精神，原處分機關對因就診醫療院所不同所為之差別待遇，顯已違反憲法第 7 條、行政程序法第 6 條規定及司法院釋字第 701 號解釋。(二)原處分機關在訴願人申請復查 99 年度醫藥及生育費扣除額中，未查明實情，隨即另開徵補稅 96 至 98 年度，實令人難以折服，不符行政程序法第 43 條、行政訴訟法第 195 條規定，且依稅捐稽徵法第 34 條規定，訴願人 96 至 98 年度，均屬已確定案件，原處分機關連補徵 3 年稅額，難謂為適法之所為等，資為爭議。

四、第查：(一)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。首揭所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 所定醫藥費列舉扣除額之立法意旨，係針對身體病痛接受治療而支付之醫療費用，因屬生活中之必要支出，故於計算所得淨額時予以扣除，且因個人醫藥費支出，查證不易，為使稅捐稽徵機關正確把握醫療費用支出，不致浮濫，並規定以該等醫藥費用支付與公立醫院、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，始得將醫藥費列為扣除額。本件安○診所非屬公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，亦非經本部認定會計紀錄完備正確之醫院，此有行政院衛生署中央健康保險局函附原處分機關卷可稽，從而，原處分機關否准認列系爭扣除額，經核並無不合。(二)查司法院釋字第 701 號解釋：「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 7 條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。」意旨，係以身心失能無力自理生活而須長期照護者所生之醫藥費為限。本件訴願人 96、97 及 98 年度綜合所得稅結算申報，列報取自安○診所醫藥及生育費扣除額 567,600 元、573,600 元及 567,600 元，依據訴願人提示之安○診所診斷證明書，訴願人及配偶係因高血壓及過敏性鼻炎等病，於該診所治療及追蹤檢查，核其性質屬一般性醫療費用，與釋字第 701 號解釋案例之身心失能，無力自理生活而須長期照護者所生之醫藥費要件及名目，均非相同，自無司法院釋字第 701 號解釋之適用。(三)至訴願人主張於申請復查 99 年度醫藥及生育費扣除額中，原處分機關未查明實情，即對 96 至 98 年度開徵補稅，不符行政程序法第 43 條、行政訴訟法第 195 條及稅捐稽徵法第 34 條等規定乙節，查訴願人 96 至 98 年度均列報未符合規定之醫藥及生育費扣除額，於核課期間內，原處分機關自應為一致性處理，且於原處分機關為本件處分前，訴願人並無就 96 至 98 年度綜合所得稅，以相同事由申請復查，訴願人主張不符行政程序法第 43 條及行政訴訟法第 195 條規定，顯係誤解法令。另按「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。..... 在前項核課期間內，經另發現

能，無力自理生活而須長期照護者（如失智者、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」，亦以支付與所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段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 7 條平等原則之意旨不符，「在此範圍內」系爭規定應不予適用。是由上開解釋文意旨，應以該號解釋所指「身心失能，無力自理生活而須長期照護者」所生之「醫藥費」為限，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段規定，始不予適用」，關於醫療費用在所得稅法上扣除爭議之法學課題，還有慢慢長路有待解決，。

## 附錄（二）



（山東工商學院校園）



（山東工商學院校園）



（山東工商學院政法學院）



（兩岸三地法學學科建設與人才培養比較研討會大會）

應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰，……。」為稅捐稽徵法第 21 條所明定，本件訴願人 96、97 及 98 年度年度綜合所得稅結算申報案件，均屬未逾核課期間之案件，原處分機關於核課期間內，查獲訴願人於系爭年度，列報未符合規定之醫藥費扣除額，乃否准認列各該年度醫藥費扣除額 567,600 元、573,600 元及 567,600 元，核定各該年度綜合所得總額 9,158,326 元、16,468,738 元及 6,458,150 元，補徵稅額 230,512 元、229,440 元及 182,556 元，尚無不符，本件原處分應予維持。

據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項決定如主文。



(兩岸三地法學學科建設與人才培養比較研討會大會)



(兩岸三地法學學科建設與人才培養比較研討會，會議報告論文簡報)



(山東工商學院學術會議合影)



(山東工商學院學術報告海報)



(山東工商學院台下聽講學生)



(山東工商學院台下聽講學生)



(魯東大學法學院報告)



(山東魯東大學法學院會後學生結束場景)



(山東曲阜師範大學法學院學術報告海報)



(山東曲阜師範大學法學院校方領導合影)



(山東曲阜師範大學法學院全體會後合影)



(山東孟廟參訪)



(山東孔廟參訪)