

## 司法院新聞稿

司法院大法官於一〇一年七月六日舉行之第一三九一次會議中，就曹〇民為綜合所得稅事件，認臺北高等行政法院九十六年度簡字第九〇二號判決及最高行政法院九十七年度裁字第四〇四二號裁定，所適用之所得稅法第十七條第一項第二款第二目之三規定，有牴觸憲法第七條及第二十三條比例原則之疑義，聲請解釋案，作成釋字第七〇一號解釋【長期照護醫藥費列舉扣除額差別待遇案】。

### 解釋文

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三前段規定：「（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。

### 解釋理由書

憲法第七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（本院釋字第六八二

號、第六九四號解釋參照)。

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：「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。

憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。又憲法第一百五十五條規定，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。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（本院釋字第六九四號解釋參照）。

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（財政部九十九年七月八日台財稅字第0九九00一八一二三0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。

該次會議由司法院院長賴大法官浩敏擔任主席，大法官蘇永欽、林錫堯、池啟明、李震山、蔡清遊、黃茂榮、陳敏、葉百修、陳春生、陳新民、陳碧玉、黃璽君、羅昌發、湯德宗出席，秘書長林錦芳列席。會中通過之解釋文、解釋理由書，與黃大法官茂榮、陳大法官新民、羅大法官昌發分別提出之協同意見書，湯大法官德宗提出之部分協同暨部分不同意見書，黃大法官璽君提出、池大法官啟明加入之不同意見書，均經司法院以院令公布。

- 附（一）黃大法官茂榮提出之協同意見書。
- （二）陳大法官新民提出之協同意見書。
- （三）羅大法官昌發提出之協同意見書。
- （四）湯大法官德宗提出之部分協同暨部分不同意見書。
- （五）黃大法官璽君提出、池大法官啟明加入之不同意見書。
- （六）曹 0 民聲請案之事實摘要。

### 司法院釋字第 701 號解釋事實摘要

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。