

釋字第 0 一號解釋【長期照護醫藥費列舉扣除額差別待遇案】協同意見書

大法官 羅昌發

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：「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、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【按：此等特約醫療院所部分，於九十七年十二月二十六日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」（以下稱系爭規定）。多數意見認為，關於長期照護者之醫藥費，以付與系爭規定所列舉之醫療院所始得列舉扣除，而對付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，與憲法平等原則之意旨不符。本席敬表同意。本席並認為，本號解釋對於人民健康權之保障，將有相當正面的意義。

惟系爭規定涉及相當廣泛的問題，多數意見僅處理其中一小部分。且本件涉及健康權在憲法上的評價，多數意見亦未處理，殊為可惜。爰提出本協同意見書，進一步闡釋所涉問題。

## 壹、所得稅法第十七條有關醫藥費列舉除額規定，除本號解釋所處理者以外之其他層面的憲法問題

一、系爭規定下，納稅義務人為自己、配偶或受扶養親屬所支出之醫藥費，限於付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院所（或現行法之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（以下合稱「所列舉之醫療院所」），始得納入列舉扣除額。系爭規定所涉及的問題有三個層面：其一，「醫藥費」的界定是否過於狹隘，以致於產生的憲法疑義。其二，醫藥費以外之其他類似性質之支出，不在列舉扣除範圍，是否因而產生憲法疑義。其三，醫藥費支出限於付與「所列舉之醫療院所」者；而非付與「所列舉之醫療院所」之醫藥費支出，則不在列舉扣除範圍內，以致於產生憲法疑義。此三個層面問題，又各別涉及對「納稅義務人造成差別待遇」以及「對受撫養人造成生存權以及健康權受侵害」兩個層面的問題，詳述如下：

### （一）醫藥費的界定問題：

1. 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」<sup>1</sup>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

---

<sup>1</sup> 該手冊電子檔，見 <http://www.etax.nat.gov.tw/wSite/lp?ctNode=11175&CtUnit=1396&BaseDSD=7>

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（如後述）。

(二)類似性質的居家照護支出，不在列舉扣除範圍的問題：

1. 聲請人於原因事件爭執之數項費用中，主管機關認為「居家照護」不在系爭規定得作為列舉扣除之範圍。然居家照護之對象，可能屬僅能維持極為有限之自我照顧能力，甚至需要醫療與護理服務之人。如前所述，居家照護支出，如非屬「公立養護機構所開立具有醫療行為支出性質的養護費，且非付與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者」，即無法申報列舉扣除。然如居家照護的目的確係在維護受扶養者之生命與健康，則其費用的性質，與納稅義務人在醫院所支出之醫藥費(或公立養護機構支出的養護費，或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的費用)，亦係為維護受扶養者生命與健康者，性質上實無明顯差別。
2. 系爭規定未將與「醫藥費」及在公立養護機構支

出的養護費及居家護理機構費用等支出性質無明顯差別之「居家照護」支出，納入列舉扣除之範圍，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而在醫院支出之醫藥費、在公立養護機構支出的養護費、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的費用，可以納入列舉扣除額；目的相同、性質類似的其他照護費支出，則不被納入列舉扣除額；造成同樣是為維持病患生命或健康所支出，但因其支出名目為醫藥費與否或是否為公立單位或與全民健康保險具有特約關係之護理機構，而有不同的法律效果），致有侵害納稅義務人平等權的疑義。對受扶養的病患而言，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（如後述）。

（三）醫藥費支出限於所列舉之醫療院所的問題：

1. 系爭規定將醫藥費支出限定在付與「所列醫療院所」者為限。除財政部前揭手冊所擴大的範圍外，納稅義務人於其他非所列醫療院所之醫藥費支出，則不在得納入列舉扣除額之列。
2. 系爭規定未將付與非所列醫療院所之「醫藥費」支出，納入列舉扣除之範圍，對納稅義務人而言，將產生差別待遇或歧視的結果（亦即在「所列醫療院所」、「公立養護機構」、「公立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」、「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」所支出的醫藥費，可以納入列舉扣除額；然在非「所列醫療院所」、非「公立養護機構」、非「公立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」等所支出之醫藥費，則不被納入列舉扣除額；造成同屬醫藥費，祇因單據來源不同，而有扣除與否的結果），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（如後述）。

二、多數意見僅針對前列第三個層面中，對納稅義務人造成差別待遇或歧視的部分作成解釋。其對第三個層面中涉及的受扶養者生存權與健康權受剝奪或影響的憲法上疑義，以及第一、第二層面中納稅義務人受差別待遇，以及受扶養者生存權與健康權亦受剝奪或影響的憲法問題，則予以忽略。殊為可惜。

三、由於問題層面較為複雜，本意見書僅針對受扶養病患健康權因系爭規定而受剝奪或影響的憲法問題予以進一步探討。

## 貳、本件涉及的健康權問題

### 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）<sup>2</sup>，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：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

---

<sup>2</sup> [http://www.unhcr.ch/tbs/doc.nsf/\(symbol\)/E.C.12.2000.4.En](http://www.unhcr.ch/tbs/doc.nsf/(symbol)/E.C.12.2000.4.En).

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，以及其得以做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。<sup>3</sup>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。

## 二、系爭規定致受納稅義務人扶養之病患健康權受侵害之疑慮：

### （一）醫藥費的支出，有時極為長期且金額龐大；特別是本

---

<sup>3</sup> 相同見解及詳細論述，可參見林明昕，「健康權—以「國家之保護義務」為中心」，《法學講座》第 32 期，2005 年 3 月，頁 26-36。而釋憲實務上亦承認「國民健康」係憲法上所保護之法益，進而成為一種憲法上的基本權利，並無疑問，參見釋字第 398 號、第 404 號、第 414 號、第 472 號、第 473 號、第 476 號、第 512 號、第 524 號、第 531 號、第 533 號、第 545 號、第 547 號、第 550 號、第 557 號、第 612 號、第 623 號、第 646 號、第 664 號、第 666 號、第 676 號、第 689 號、第 690 號、第 699 號等解釋。

件解釋所提及的失智症、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的情形，更可能造成家庭沉重的負擔。在醫藥費的負擔相當沉重的情形下，任何增加其額外負擔或減輕其負擔的因素，都足以影響醫藥費支出者的各項決定。如納稅義務人無法就其為受扶養人所支出不合於系爭規定要件的龐大醫藥費或其他維持生命與健康必要的費用，申報列舉扣除，將有可能使其為受扶養人負擔龐大醫藥費的意願受到相當大的影響。

- (二) 如前所述，國家對於維持人民最高健康標準的義務，雖無法均立即實現，但最少有若干核心義務應立即實現；包括國家的「保護」義務，以確保平等接近利用由醫療機構或維持生命與健康之服務者所提供的醫療以及健康有關的服務；確保人民享有不歧視待遇等。所得稅法有關醫藥費扣除額之規定，有助於人民減輕人民就醫之負擔；本有利於維護人民健康權。然其就受扶養人於「所列醫療院所」以外之其他醫療機構就醫之支出，或就其他維持生命或健康之類似支出（例如在非公立且未與全民健康保險具有特約關係之護理機構所支出之費用），無法納入列舉扣除；使目的相同、性質類似的支出，卻在稅法上形成得否扣除之不同結果。此將實質影響納稅義務人為受扶養人支出醫藥費或其他類似性質費用之意願。其效果，將形成對人民所提供醫療照顧條件之差別待遇，自減損人民在憲法上享有不受歧視醫療照顧條件的健康權。