

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭

112年度稅簡字第15號

114年2月14日辯論終結

原告 沈君玲
被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英
訴訟代理人 蔡佩陵

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國111年3月16日台財法字第11013942430號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

- 一、原告之訴駁回。
- 二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為宋秀玲，嗣於訴訟進行中變更為吳蓮英，被告已具狀聲明承受訴訟，有聲明承受訴訟狀（見臺灣臺北地方法院111年度稅簡字第9號卷第143頁）在卷可稽，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告民國108年度綜合所得稅結算申報，申報列舉扣除額新臺幣（下同）555,583元，經被告以其中醫藥及生育費374,160元（下稱系爭醫療費用）不符合規定，否准認列，核計列舉扣除額為181,423元較標準扣除額240,000元為低，按標準扣除額核認，以110年2月18日第0000000000號核定通知書（下稱原處分）核定原告應補稅額為63,083元。原告申請復查，經被告110年10月1日財北國稅法二字第1100028935號復查決定（下稱復查決定）駁回，原告仍不服，循序提起本件訴訟。

01 三、原告主張及聲明：

02 (一)主張要旨：

- 03 1.依憲法法庭112年度審裁字第1906號裁定理由書意旨，法院
04 適用所得稅法第17條第1項第2款第2目之3（下稱系爭規定）
05 認定醫療單據是否係會計紀錄完備正確之醫療院所開立而得
06 計入列舉扣除額，自可依職權調查並依法獨立判斷，不受限
07 於被告制式認定為標準。基於釋字第701號解釋意旨及平等
08 權，應使不孕症婦女與長照患者受到相同保障，以免侵害不
09 受歧視醫療照顧條件的健康權及生育權。
- 10 2.臺灣臺北地方法院向憲法法庭聲請法規範憲法審查時，已認
11 定原告就醫之王家瑋婦產科診所（下稱系爭診所）堪認係會
12 計紀錄完備正確之醫院。
- 13 3.衛生福利部中央健康保險署（下稱中央健保署）自111年度
14 起業已認列系爭診所醫療費用單據為財政部認可之會計憑
15 證，得作為補助施行系爭手術費用之依據，可見系爭診所經
16 財政部認定會計紀錄完備。
- 17 4.原告確實於108年度於系爭診所施行數次體外授精人工生殖
18 手術（下稱系爭手術）。又依被告113年5月8日財北國稅綜
19 所遺贈字第1130013190號函，已得確認系爭診所帳目並無虛
20 偽增報情形，可見系爭診所就原告系爭手術費用收據與事實
21 相符，經被告查證屬實。
- 22 5.基於國家應共同應對少子化政策，衛生福利部已就不孕症婦
23 女之體外受精人生殖技術認定作為保護國民生育權、健康
24 權之方式，而提供補助方案，而稅捐法規尚不及同時修法符
25 合相同之政策目標，縱考量稅捐稽徵機關人力有限，逐一查
26 證不易，惟此種治療不孕症之醫療已有統一規格化之施術方
27 式，國家機關既已明知該規格化之醫療項目，而得計算統計
28 出各項施術方式應支付之醫療費用，自無以查證不易作為國
29 家怠惰之藉口。原告願以中央健保署申請補助病患施行體外
30 受精人工生殖技術費用，作為醫療費用之核算依據。

31 (二)聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷，准予依被告財

01 北國稅法務字第1140001493號函計算結果，退稅36,285元。

02 四、被告答辯及聲明：

03 (一)答辯要旨：

- 04 1.依釋字第701號解釋意旨，系爭規定仍然合憲，稅捐稽徵機
05 關即須受其拘束。
- 06 2.不孕症醫療並非屬維持生存所必須支出，與釋字第701號解
07 釋所闡釋身心失能無力自理生活而需長期照護者之醫療支出
08 性質不同，且國內除系爭診所外亦有其他設有生殖醫學之醫
09 療院所，不致侵害原告之生育權。原告之情形尚無法比附援
10 引釋字第701號解釋。
- 11 3.醫療機構是否為會計紀錄完備正確之醫院，係由稅捐稽徵機
12 關依醫療機構申請，初步審查其是否符合「財政部認定會計
13 紀錄完備正確之醫院審核要點」（下稱系爭審核要點）所定
14 依規定設帳、詳實記載業務收支項目並依序登帳等要件外，
15 須再陳報財政部審認無誤後由財政部核定，並非稽徵機關得
16 單獨核認之。
- 17 4.系爭審核要點第4點所要求之收支記載，於年度所得稅申報
18 案件查核之稽徵實務中多未經過查核確認。系爭診所108年
19 度屬重點查核案件，並未調帳查核，且經被告依查得資料與
20 申報資料比對，發現系爭診所涉有未誠實申報收入情形，益
21 證系爭診所難謂會計紀錄完備。
- 22 5.依衛生福利部國民健康署（下稱國民健康署）113年5月2日
23 國健婦字第1130002826號函內容，可知系爭手術補助方案適
24 用之人工生殖機構，並未要求「會計紀錄完備正確」，系爭
25 診所為前揭補助方案適用之機構，與其是否「會計紀錄完備
26 正確」係屬二事。

27 (二)聲明：駁回原告之訴。

28 五、本院之判斷：

29 (一)所得稅法第17條第1項第2款第2目之3規定（即系爭規定）：

30 「按第14條及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下
31 列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……

01 二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇
02 一減除外，並減除特別扣除額：……(二)列舉扣除額：……3.
03 醫藥及生育費：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費及
04 生育費，以付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，
05 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
06 保險給付部分，不得扣除。」系爭審核要點第1點規定：
07 「為認定符合所得稅法第17條第1項第2款第2目之3規定會計
08 紀錄完備正確之醫院，特訂定本要點。」第3點規定：「醫
09 院（診所）申請認屬會計紀錄完備正確者，需向所在地稽徵
10 機關提出申請，經稽徵機關審認符合條件者，報請財政部核
11 定。」

12 (二)司法院釋字第701號解釋固揭示：「中華民國94年12月28日
13 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：
14 『……（二）列舉扣除額：……3. 醫藥……費：納稅義務人
15 及其配偶或受扶養親屬之醫藥費……，以付與公立醫院、公
16 務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政
17 部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限』（上開規定之
18 『公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所』，於
19 97年12月26日經修正公布為『全民健康保險特約醫療院、
20 所』，規定意旨相同），就身心失能無力自理生活而須長期
21 照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或
22 其他重症長期臥病在床等）之醫藥費，亦以付與上開規定之
23 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
24 之醫藥費不得列舉扣除，與憲法第7條平等原則之意旨不
25 符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。」上揭解釋係就
26 「身心失能無力自理生活而須長期照護者（如失智症、植物
27 人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床
28 等）」之醫藥費支出為解釋對象，且觀其解釋理由書，亦肯
29 認「系爭規定以上開醫療院所作為得否申報醫藥費列舉扣除
30 額之分類標準，旨在避免浮濫或淪為規避稅負之工具；抑
31 且，因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量眾多龐雜，而稅

01 捐稽徵機關人力有限，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正
02 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
03 公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，而就醫藥費申報列舉扣
04 除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除」，可見立法
05 者就如何認定「會計紀錄完備正確之醫院」，係基於「機關
06 功能最適理論」之觀點，授權財政部依其專業能力，考量規
07 劃稽徵程序和方法等細節性、技術性事項，簡化課稅、減輕
08 稽徵負擔之稽徵經濟原則，以達母法之立法意旨。財政部依
09 授權訂定之系爭審核要點第3點規定：醫院（診所）申請認
10 屬會計紀錄完備正確者，需向所在地稽徵機關提出申請，經
11 調查符合條件者，報請財政部核定，此乃有關稽徵程序和方法
12 之細節性、技術性事項，未逾授權範圍；系爭審核要點規定
13 醫院（診所）由欲成為可列寬減額者，需自行提出申請，
14 經核定為「會計紀錄完備正確之醫院（診所）」，表示會計
15 制度健全具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，足以減輕
16 稽徵負擔，達到稽徵經濟原則，且醫院（診所）要否成為其
17 醫藥費可列為寬減額的醫院，稽徵機關應予尊重，似無主動
18 強行查核醫療院所是否依執行業務者帳簿憑證設置取得保管
19 辦法規定設帳、登帳、給與他人憑證及自他人取得憑證及保
20 管帳簿憑證等，據以判斷是否符合「會計紀錄完備正確之醫
21 院（診所）」之要件之必要及依據，又「依101年6月7日訪
22 談行政院衛生署承辦人員電話訪談紀錄，94年間全國醫療院
23 所共19,433家加入，加入特約者17,931家，占92.27%未加入
24 特約者1,502家，僅占7.73%。……實務上並無向財政部申請
25 認定會計紀錄之醫院遭否准或不予認定之案例。」等情（見
26 司法院釋字第701號湯德宗大法官部分協同暨部分不同意見
27 書註13），可見系爭審核要點符合授權意旨；再者醫藥費可
28 列為寬減額的醫院屬性，法律既已明定，納稅義務人在就醫
29 前，於選擇醫療院所時，已經知悉其支付醫藥費後能否獲取
30 租稅優惠的法律效果，其可以決定是否在該院所就診，就此
31 而言，系爭審核要點第3點不違反法治國所保障的法律明確

性及可預測性，況若非由醫療院所申請而由稅捐稽徵機關於納稅義務人列舉扣除後，再由稅捐稽徵機關查核，反而有違明確性及可預測性（本院105年度簡上字第185號判決意旨參照）。

(三)事實概要記載之事實，有申報書（原處分卷第74至78頁）原處分（原處分卷第79至80頁）、復查決定書（原處分卷第82至86頁）及訴願決定書（原處分卷第119至126頁）等附卷足稽，為可確認之事實。又系爭診所非屬公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，且未曾依系爭審核要點提出申請認定，有中央健保署110年2月22日函（原處分卷第2頁）及被告113年5月8日函（本院卷第87頁）在卷可佐，揆諸前開規定及說明，被告以系爭醫療費用不符合系爭規定，否准認列在列舉扣除額，核屬有據。

(四)原告雖主張系爭診所屬體外受精人工生殖技術補助方案之特約人工生殖機構，為會計紀錄完備之醫院云云。惟查，系爭診所雖屬體外受精人工生殖技術補助方案之特約人工生殖機構，但人工生殖技術補助方案之醫療機構查核要件，並未要求申請之機構會計紀錄完備，且系爭診所非健保特約院所，國民健康署於112年8月29日函請系爭診所申請為財政部認定會計紀錄完備正確之機構，有國民健康署113年5月2日函（本院卷第85至86頁）可憑。又系爭診所108及109年度涉有未誠實申報收入，被告按稅務協談確認短漏報數額，分別調增108及109年度收入占108及109年度申報收入之比率為113.8%及131.8%，占108及109年度核定收入之比率為53.24%及56.86%等情，有被告113年11月20日函（本院卷第183頁）附卷可參，可證系爭診所並未誠實申報收入，難謂其會計紀錄完備。是原告前開主張，並不可採。

(五)原告另主張衛生福利部已就不孕症婦女之體外受精人生殖技術認定作為保護國民生育權、健康權之方式，而提供補助方案，被告得計算統計出各項施術方式應支付之醫療費用，不應以查證不易做為行政怠惰藉口，應使不孕症婦女與長照

01 患者受到相同保障，以免侵害不受歧視醫療照顧條件的健康
02 權及生育權等語，固非無見。查原告提出之醫療單據為系爭
03 診所開立，且原告確有支付該醫療費用等情，有系爭診所自
04 費門診費用明細表（原處分卷第5頁）及系爭診所113年11月
05 20日函所附醫療明細（本院卷第193至231頁）在卷可參，且
06 被告對於上開事實並不爭執（本院卷第160頁），雖可認原
07 告確有支出系爭醫療費用。惟按綜合所得稅之課徵，除考慮
08 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
09 扣除額項目之減除，以使相同所得之人，因其個人負擔之不
10 同，而負不同之所得稅，俾使綜合所得稅之公平性更能充分
11 發揮，以符合量能課稅原則。系爭規定所定「醫藥費」列舉
12 扣除額之立法意旨，係針對身體疾病接受治療而支付之醫療
13 費用，因屬生活中之必要支出，故於計算所得淨額時予以扣
14 除，且因個人醫藥費支出，查證不易，為避免稅法過於複雜
15 化或實際上無法執行，並對於大量案件之課稅加以簡化，減
16 輕稽徵負擔，基於稽徵經濟原則，使稅捐稽徵機關正確把握
17 醫療費用支出，不致浮濫，爰規定以該等醫藥費用係支付予
18 「公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經財政部認
19 定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」，始得將醫藥費列為
20 扣除額，最高行政法院97年度判字第193號判決亦採相同見
21 解。本件國家並沒有積極之作為，直接侵犯不孕症婦女之健
22 康權及生育權，而立法者係考量調查成本過於高昂，在所得
23 稅法上將不符系爭規定之醫院支出排除在列舉扣除額之醫藥
24 費範圍外，以貫徹「稽徵經濟原則」，況且醫藥費可列為寬
25 減額的醫院屬性，法律既已明定，原告在就醫前，於選擇醫
26 療院所時，已經知悉其支付醫藥費後能否獲取租稅優惠的法
27 律效果，其可以決定是否在該院所就診。此外，衛生福利部
28 就不孕症婦女之體外受精人工生殖技術提供補助方案，與系
29 爭規定所定「醫藥費」列舉扣除額係支付予「公立醫院、全
30 民健康保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完
31 備正確之醫院者為限」，兩者係屬二事，並無關連。是被告

01 以系爭醫療費用不符合系爭規定而否准認列，難認有何違法
02 之處。

03 (六)綜上，原處分認事用法並無違誤，復查決定及訴願決定遞予
04 維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，為
05 無理由，應予駁回。

06 (七)本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及主張陳述，均
07 與本件判決結果不生影響，爰不逐一論駁。

08 六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
09 1項前段，判決如主文。

10 中 華 民 國 114 年 2 月 27 日
11 法 官 邱士賓

12 一、上為正本係照原本作成。

13 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理
14 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
15 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
16 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
17 後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起
18 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
19 造人數附繕本）。

20 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
21 逕以裁定駁回。

22 中 華 民 國 114 年 2 月 27 日
23 書記官 蔡叔穎