

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21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

吳佩馨

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年3月16日台財法字第11213904680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、事實概要：

(一)原告民國109年度綜合所得稅結算申報，申報列舉扣除額新臺幣（下同）557,419元，經被告以其中醫藥及生育費384,775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172,644元較標準扣除額240,000元為低，按標準扣除額核認，以112年6月6日第0000000000號核定通知書（下稱核定通知書）核定原告應補稅額為78,275元。原告不服，遞經被告111年3月11日財北國稅法二字第1110008179號復查決定（下稱前復查決定）、財政部111年6月30日台財法字第11113919850號訴願決定（下稱前訴願決定）駁回，復提起行政訴訟，惟逾法定不變期間，經臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）以111年度稅簡字第14號裁定駁回，原告未提起抗告而確定。

(二)嗣原告申請重開行政程序，經被告以111年12月14日財北國

01 稅中南綜所二字第1111902870號函（下稱原處分）否准其申
02 請。原告不服，循序提起本件訴訟。

03 二、原告主張及聲明：

04 (一)主張要旨：

- 05 1.原告就108年度所得稅事件提起行政訴訟審理中，經承審法
06 官認所得稅法第17條第1項第2款第2目之3抵觸憲法向憲法法
07 庭聲請宣告違憲，又經衛生福利部中央健康保險署（下稱中
08 央健保署）111年10月28日函覆「體外受精人工生殖技術補
09 助方案之特約人工生殖機構」名單何者非屬全民健康保險特
10 約醫療院所，稅捐稽徵機關應依納稅者權利保護法第11條第
11 1項規定基於職權審核原告提出之單據真實性及必要性，被
12 告未依法予以調查有適用法規錯誤之情形。
- 13 2.依憲法法庭112年度審裁字第1906號裁定理由書意旨，法院
14 適用系爭規定認定醫療單據是否係會計紀錄完備正確之醫療
15 院所開立而得計入列舉扣除額，自可依職權調查並依法獨立
16 判斷，不受限於被告制式認定為標準。基於釋字第701號解
17 釋意旨及平等權，應使不孕症婦女與長照患者受到相同保
18 障，以免侵害不受歧視醫療照顧條件的健康權及生育權。
- 19 3.臺北地院於向憲法法庭聲請法規範憲法審查時已認定原告就
20 醫之王家瑋婦產科診所（下稱系爭診所）堪認係會計紀錄完
21 備正確之醫院。
- 22 4.中央健保署自111年度起業已認列系爭診所醫療費用單據為
23 財政部認可之會計憑證，得作為補助施行系爭手術費用之依
24 據，可見系爭診所經財政部認定會計紀錄完備。
- 25 5.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
26 手術（下稱系爭手術）。又依被告113年5月8日財北國稅綜
27 所遺贈字第1130013190號函，已得確認系爭診所帳目並無虛
28 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
29 相符，經被告查證屬實。
- 30 6.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
31 女之體外受精人生殖技術認定作為保護國民生育權、健康

01 權之方式，而提供補助方案，而稅捐法規尚不及同時修法符
02 合相同之政策目標，縱考量稅捐稽徵機關人力有限，逐一查
03 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
04 式，國家機關既已明知該規格化之醫療項目，而得計算統計
05 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
06 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
07 受精人工生殖技術費用，作為醫療費用之核算依據。

08 (二)聲明：原處分及訴願決定均撤銷，重新開啟程序，准予依被
09 告財北國稅法務字第1140001493號函計算結果，退稅6萬
10 元。

11 三、被告答辯及聲明：

12 (一)答辯要旨：

- 13 1.原告雖主張本件與108年綜合所得稅事件相同案情，經向憲
14 法法庭為宣告系爭規定違憲之判決，且以中央健保署111年1
15 0月28日函而有新事實或發現新證據，惟前揭函文僅係中央
16 健保署就「體外受精（俗稱試管嬰兒）人工生殖技術補助方
17 案之特約人工生殖機構」名單中指明「非屬」全民健康保險
18 特約醫療院所，與被告所屬中南稽徵所原查核事實一致，並
19 無該當行政程序法第128條第1項第2款但書之情形。
- 20 2.依釋字第701號解釋意旨，系爭規定仍然合憲，稅捐稽徵機
21 關即須受其拘束。
- 22 3.不孕症醫療並非屬維持生存所必須支出，與釋字第701號解
23 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
24 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
25 療院所，並不致侵害原告之生育權。原告之情形尚無法比附
26 援引釋字第701號解釋。
- 27 4.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
28 關依醫療機構申請，初步審查其是否符合「財政部認定會計
29 紀錄完備正確之醫院審核要點」（下稱系爭審核要點）所定
30 依規定設帳、詳實記載業務收支項目並依序登帳等要件外，
31 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

單獨核認之。

5.系爭審核要點第4點所要求之收支記載，於年度所得稅申報案件查核之稽徵實務中多未經過查核確認。系爭診所108年度屬重點查核案件，並未調帳查核，且經被告依查得資料與申報資料比對，發現系爭診所涉有未誠實申報收入情形，益證系爭診所難謂會計紀錄完備。

6.依衛生福利部國民健康署（下稱國民健康署）113年5月2日國健婦字第1130002826號函內容，可知系爭手術補助方案適用之人工生殖機構，並未要求「會計紀錄完備正確」，系爭診所為前揭補助方案適用之機構與其是否「會計紀錄完備正確」係屬二事。

(二)聲明：駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

(一)應適用之法令及法理：

1.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）：

「按第14條及前2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。但受有保險給付部分，不得扣除。」系爭審核要點第1點規定：

「為認定符合所得稅法第17條第1項第2款第2目之3規定會計紀錄完備正確之醫院，特訂定本要點。」第3點規定：「醫院（診所）申請認屬會計紀錄完備正確者，需向所在地稽徵機關提出申請，經稽徵機關審認符合條件者，報請財政部核定。」

2.司法院釋字第701號解釋固揭示：「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

01 及其配偶或受扶養親屬之醫藥費……，以付與公立醫院、公
02 務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政
03 部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限』（上開規定之
04 『公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所』，於
05 97年12月26日經修正公布為『全民健康保險特約醫療院、
06 所』，規定意旨相同），就身心失能無力自理生活而須長期
07 照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或
08 其他重症長期臥病在床等）之醫藥費，亦以付與上開規定之
09 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
10 之醫藥費不得列舉扣除，與憲法第7條平等原則之意旨不
11 符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。」上揭解釋係就
12 「身心失能無力自理生活而須長期照護者（如失智症、植物
13 人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床
14 等）」之醫藥費支出為解釋對象，且觀其解釋理由書，亦肯
15 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
16 額之分類標準，旨在避免浮濫或淪為規避稅負之工具；抑
17 且，因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量眾多龐雜，而稅
18 捐稽徵機關人力有限，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正
19 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
20 公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，而就醫藥費申報列舉扣
21 除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除」，可見立法
22 者就如何認定「會計紀錄完備正確之醫院」，係基於「機關
23 功能最適理論」之觀點，授權財政部依其專業能力，考量規
24 劃稽徵程序和方法等細節性、技術性事項，簡化課稅、減輕
25 稽徵負擔之稽徵經濟原則，以達母法之立法意旨。財政部依
26 授權訂定之系爭審核要點第3點規定：醫院（診所）申請認
27 屬會計紀錄完備正確者，需向所在地稽徵機關提出申請，經
28 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
29 之細節性、技術性事項，未逾授權範圍；系爭審核要點規定
30 醫院（診所）由欲成為可列寬減額者，需自行提出申請，
31 經核定為「會計紀錄完備正確之醫院（診所）」，表示會計

01 制度健全具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，足以減輕
02 稽徵負擔，達到稽徵經濟原則，且醫院（診所）要否成為其
03 醫藥費可列為寬減額的醫院，稽徵機關應予尊重，似無主動
04 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
05 辦法規定設帳、登帳、給與他人憑證及自他人取得憑證及保
06 管帳簿憑證等，據以判斷是否符合「會計紀錄完備正確之醫
07 院（診所）」之要件之必要及依據，又「依101年6月7日訪
08 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
09 所共19,433家加入，加入特約者17,931家，占92.27%未加入
10 特約者1,502家，僅占7.73%。……實務上並無向財政部申請
11 認定會計紀錄之醫院遭否准或不予認定之案例。」等情（見
12 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
13 書註13），可見系爭審核要點符合授權意旨；再者醫藥費可
14 列為寬減額的醫院屬性，法律既已明定，納稅義務人在就醫
15 前，於選擇醫療院所時，已經知悉其支付醫藥費後能否獲取
16 租稅優惠的法律效果，其可以決定是否在該院所就診，就此
17 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
18 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
19 納稅義務人列舉扣除後，再由稅捐稽徵機關查核，反而有違
20 明確性及可預測性（本院105年度簡上字第185號判決意旨參
21 照）。

22 (二)事實概要記載之事實，有申報書（原處分卷第1至5頁）、核
23 定通知書（原處分卷第6至7頁）、前復查決定（原處分卷第
24 8至12頁）、前訴願決定（原處分卷第13至19頁）、臺北地
25 院111年度稅簡字第14號裁定（原處分卷第20至21頁）、原
26 處分（原處分卷第40至42頁）、訴願決定（原處分卷第69至
27 76頁）等附卷足稽，為可確認之事實。

28 (三)原告所提之新事實、新證據，經斟酌之後無從使原告受有較
29 有利之處分：

30 1.行政程序法第128條第1項第2款規定：「行政處分於法定救
31 濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關

01 係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利
02 害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其
03 事由者，不在此限：……二、發生新事實或發現新證據者，
04 但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。」又110年1月20
05 日修正後行政程序法第128條新增第3項明定：「第1項之新
06 證據，指處分作成前已存在或成立而未及調查斟酌，及處分
07 作成後始存在或成立之證據。」參照立法理由載謂：「鑑於
08 系爭規定之立法目的既係為加強對人民權利之保護，確保行
09 政之合法性，是凡足以推翻或動搖原行政處分所據以作成事
10 實基礎之證據，皆應屬系爭規定『發現新證據』之適用範
11 圍，自應包括『於行政處分作成後始存在或成立之證據』在
12 內，……」等語，固對於尚在行政訴訟中之事件，亦有適
13 用。但該證據仍須經斟酌可受較有利益之處分者，始足當
14 之；如斟酌結果不足以動搖原行政處分，仍不符合行政程序
15 再開之要件。又申請行政程序重開，係使當事人對其已不可
16 爭訟的行政處分，在一定條件下，得請求行政機關重開行政
17 程序，以決定是否撤銷、廢止或變更原行政處分，以兼顧法
18 安定性及行政合法性，類似訴訟法上的再審程序。行政程序
19 重新進行之決定，可分為兩個階段，第1階段應先審查申請
20 重開行政程序是否符合法定要件，如不符合重開行政程序法
21 定要件，行政機關既無從開啟已終結之行政程序，即無進入
22 第2階段續行審究原處分是否具有應予撤銷、廢止或變更情
23 事之必要（最高行政法院111年度上字第788號、110年度上
24 字第333號判決意旨參照）。另行政程序法第128條第1項第2
25 款所指新事實，應係客觀上發生足以改變舊事實之新事實，
26 所謂新證據係指各種可據以證明事實之存否或真偽之認識方
27 法，至於相關法律、法規命令、行政規則、解釋函令、訴願
28 決定或法院裁判表示之法律見解，均非屬得據以證明事實存
29 否或真偽之證據。且以該新事實、新證據經斟酌可受較有利
30 益之處分者為限。則在進行已確定之行政處分有無違誤之實
31 體判斷前，自應先審究請求重開是否符合法定要件，如不符

01 合重開要件，即無進一步審理原處分之違法性之必要（最高
02 行政法院109年度上字第65號、106年度判字第169號判決意
03 旨參照）。

04 2.原告雖提出衛生福利部所核准體外受精人工生殖技術補助方
05 案之特約人工生殖機構名單（臺北地院112年度稅簡字第12
06 號卷第61至65頁）、衛生福利部許可之人工生殖機構名單
07 （同上卷第67至71頁）、經財政部核定會計紀錄完備正確之
08 醫院一覽表（同上卷第73頁）、中央健保署111年10月28日
09 函暨所附體外受精人工生殖技術補助方案中非健保特約院所
10 名單（同上卷第87至89頁）等件為新證據，主張系爭診所屬
11 會計紀錄完備醫院之新事實。惟查，系爭診所固屬體外受精
12 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
13 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
14 紀錄完備，且系爭診所非健保特約院所，國民健康署於112
15 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
16 確之機構等情，有中央健保署110年2月22日函（原處分卷第
17 78頁）及國民健康署113年5月2日函（本院卷第111至112
18 頁）可憑。又系爭診所108及109年度涉有未誠實申報收入，
19 被告按稅務協談確認短漏報數額，分別調增108及109年度收
20 入占108及109年度申報收入之比率為113.8%及131.8%，占
21 108及109年度核定收入之比率為53.24%及56.86%等情，有
22 被告113年11月20日函（本院卷第183頁）附卷可參，可證系
23 爭診所並未誠實申報收入，難謂其會計紀錄完備。是原告所
24 提出上開證據，無從證明系爭診所屬會計紀錄完備之醫院，
25 自無法可受較有利益之處分。

26 3.原告另提出人工生殖診斷證明書（臺北地院112年度稅簡字
27 第12號卷第75至83頁）、衛生福利部體外受精人工生殖技術
28 補助方案暨所附施術補助對象之施術範圍、施行項目費用別
29 一覽表（本院卷第301至306頁）為新證據，主張其確有支出
30 醫療費用，且衛生福利部已就不孕症婦女之體外受精人工生
31 殖技術認定作為保護國民生育權、健康權之方式，而提供補

助方案之事實，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權及生育權等語，固非無見。查原告提出之醫療單據為系爭診所開立，且原告確有支付該醫療費用等情，有系爭診所自費門診費用明細表（原處分卷第44頁）及系爭診所113年11月20日函所附醫療明細（本院卷第191至237頁）在卷可參，且被告對於上開事實並不爭執（本院卷第162頁），雖可認定原告確有支出系爭醫療費用。惟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。系爭規定所定「醫藥費」列舉扣除額之立法意旨，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，為避免稅法過於複雜化或實際上無法執行，並對於大量案件之課稅加以簡化，減輕稽徵負擔，基於稽徵經濟原則，使稅捐稽徵機關正確把握醫療費用支出，不致浮濫，爰規定以該等醫藥費用係支付予「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」，始得將醫藥費列為扣除額，最高行政法院97年度判字第193號判決亦採相同見解。本件國家並沒有積極之作為，直接侵犯不孕症婦女之健康權及生育權，而立法者係考量調查成本過於高昂，在所得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費範圍外，以貫徹「稽徵經濟原則」，況且醫藥費可列為寬減額的醫院屬性，法律既已明定，原告在就醫前，於選擇醫療院所時，已經知悉其支付醫藥費後能否獲取租稅優惠的法律效果，其可以決定是否在該院所就診。此外，衛生福利部就不孕症婦女之體外受精人工生殖技術提供補助方案，與系爭規定所定「醫藥費」列舉扣除額係支付

予「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」，兩者係屬二事，並無關連。是被告以系爭醫療費用不符合系爭規定而否准認列，難認有何違法之處，從而原告所提上開事實及證據，經斟酌之後亦無法可受較有利益之處分。

4.準此，本件原告所提出之新事實、新證據，經斟酌之後無從使原告受有較有利之處分，臻屬明確，被告以原處分否准原告申請行政程序重開，自於法有據。

(四)被告作成前處分並無適用法律顯有錯誤之情形：

1.行政程序法第128條第1項第3款規定：「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：……三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。」行政訴訟法第273條第1項第1款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由經判決為無理由，或知其事由而不為上訴主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤。」又行政訴訟法第273條第1項第1款所謂適用法規顯有錯誤，係指原確定判決所適用之法規顯然不合於法律規定，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨有所牴觸而言，不包括認定事實錯誤、取捨證據失當、判決理由不備或矛盾之情形在內。至於事實之認定或法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由（最高行政法院113年度再字第21號判決意旨參照）。

2.原告雖主張被告未依納稅者權利保護法第11條第1項規定，基於職權調查原告提出之單據真實性及必要性，而有適用法規錯誤之情形云云。惟被告是否未依職權調查原告提出之單據乙節，係有關事實之認定，揆諸前開說明，難謂適用法規顯有錯誤而據為再審之理由。是原告此部分主張，尚難憑

01 採。

02 (五)綜上，原處分認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無
03 不合。原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應
04 予駁回。

05 (六)本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及主張陳述，均
06 與本件判決結果不生影響，爰不逐一論駁。

07 五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
08 1項前段，判決如主文。

09 中 華 民 國 114 年 2 月 27 日
10 法 官 邱士賓

11 一、上為正本係照原本作成。

12 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
13 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
14 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
15 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
16 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
17 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
18 造人數附繕本）。

19 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，
20 逕以裁定駁回。

21 中 華 民 國 114 年 2 月 27 日
22 書記官 蔡叔穎