

以租稅法律主義觀點論 身心障礙特別扣除額之證明方法

—高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 65 號判決評析—

壹、事實摘要

上訴人李○○民國 101 年度綜合所得稅結算申報，列報受扶養親屬方江○○身心障礙特別扣除額新臺幣（下同）104,000 元，經被上訴人財政部南區國稅局以其檢附之證明文件不符合所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定，乃否准認列。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經原審法院以 103 年度簡字第 34 號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回其訴，上訴人猶未甘服，遂提起本件上訴。

一、上訴人起訴主張：（一）其岳母方江○○於 101 年 7 月住院確診為中風，但是社會局人員告知必須症狀滿 6 個月以上，才可申請鑑定身心障礙證明，乃聽從社會局專業人員建議，未於 101 年度申請鑑定；又 102 年度報稅時曾電話諮詢國稅局人員，倘 101 年度有中風事實，但未申請可否報稅，回答是肯定的，乃列報該年度身心障礙特別扣除額。（二）上訴人以電話諮詢社會局及國稅局人員，而相信該專業人員的建議導致後續利益受損，實有違行政程序法第 8 條「信賴保護原則」，加上後來 102 年度鑑定之事實於 101 年度已發生，請求撤銷相關之行政處分等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分。

二、被上訴人則以：（一）按身心障礙者鑑定作業辦法第 5 條

規定，身心障礙鑑定報告，應依據附表二身心障礙鑑定類別、鑑定向度、程度分級及附表三之基準判定後核發之。查該附表二：「二、身心障礙鑑定基準：（一）身體功能及結構：……2.因創傷或罹患慢性精神、神經系統或內外科疾病，以致身體功能及結構損傷，且經足夠現代化醫療，仍無法矯治使其脫離顯著失能狀態，而造成或有足夠醫學證據推斷將造成長期（1 年以上）顯著失能者，方適合接受身心障礙鑑定。」（二）次按行為時（101 年 12 月 5 日修正公布之）所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目及同法施行細則第 24 條之 4 規定，納稅義務人綜合所得稅結算申報，申報身心障礙特別扣除者，應檢附社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫師診斷證明書影本供核，始得准予扣除。經查，本件上訴人 101 年度綜合所得稅結算申報，雖檢附受扶養直系尊親屬方江○○之身心障礙證明影本，惟查上訴人提示 101 年 7 月 10 日及 101 年 10 月 17 日之診斷證明書影本，內容雖載明受扶養直系尊親屬方江○○經診斷為：「伴有腦梗塞之腦動脈阻塞」及「腦血栓症合併腦梗塞；本態性高血壓」等語，惟依前揭身心障礙者鑑定作業辦法規定，罹患慢性精神、神經系統或內外科疾病，以致身體功能及結構損傷，且經足夠現代化醫療，仍無法矯治使其脫離顯著失能狀態，而造成或有足夠醫學證據推斷將造成長期（1 年以上）顯著失能者，方適合接受身心障礙鑑定，且查本件身心障礙證明之鑑定日期為 102 年 4 月 17 日，有效期限至 103 年 4 月 30 日，尚無法證明受扶養直系尊親屬於 101 年度已符合所得稅法身心障礙特別扣除額之規定，被上訴人以上訴人提示之證明文件未符合上開規定，否准認列，經核尚無不合等語，資為抗辯。

■貳、爭點

一、所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目規定，申報身心障礙特別扣除額者，應領有身心障礙手冊或身心障礙證明。而同法施行細則第 24 條之 4 則規定必須限於檢附社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，始得申報扣除。其規定是否屬於法定證據方法？或屬於例示規定？

二、上述施行細則規定有無牴觸母法規定？行政法院是否應受其拘束？在此涉及租稅法律主義之適用問題。

■參、裁判要旨

高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 65 號判決要旨如下：「

（一）按「綜合所得稅之標準扣除額、薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額以第 17 條規定之金額為基準，其計算調整方式，準用第 5 條第 1 項及第 4 項之規定。」「本法所稱課稅年度，於適用於有關個人綜合所得稅時，係指每年 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。」

「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：……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：……

（三）特別扣除額：……4.身心障礙特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬如為領有身心障礙手冊或身心障礙證明者，及精神衛生法第 3 條第 4 款規定之病人，每人每年扣除 10 萬元。」「依本法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 4 規定，申報身心障礙特別扣除額者，應檢附社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書影本。」行為時所得稅法第 5 條之 1 第 1 項、第 11 條第 6 項、第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第

4 小目及同法施行細則第 24 條之 4 分別定有明文。又「公告事項：……四、101 年度綜合所得稅之身心障礙特別扣除額，每人每年扣除 104,000 元。」為財政部 100 年 12 月 13 日台財稅字第 10004912870 號公告所發布。

(二) 次按憲法第 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，及受非常災害者，國家應予以適當之扶助與救濟。而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。所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定，依本法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目規定，申報身心障礙特別扣除額者，應檢附社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書影本。惟若申報身心障礙特別扣除額者，一律以付與上開社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書影本為限，始得申報特別扣除，而對因突發疾病（例如：中風）或意外（例如：車禍）等事由所造成之身心障礙，未及依身心障礙者鑑定作業辦法完成鑑定，領取身心障礙手冊或證明者，卻無法申報特別扣除，將影響身心障礙者生存權受憲法平等保障之意旨。上開規定以社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書作為得否申報身心障礙特別扣除額之標準，旨在避免申報浮濫或淪為規避稅負之工具；抑且，因身心障礙之認定，涉及專業，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正確掌握身心障礙特別扣除額之認定，考量上開手冊或證明具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，固有其必要。惟因身心障礙者生活上增加之費用，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，不應因其突發狀況未及依身心障礙者鑑定作業辦法完成鑑定，領取身心障礙手冊或證明而有所差異。況是否屬身心障礙者，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，故上開所

得稅法施行細則第 24 條之 4 規定應解釋為例示規定，若有其他專業之診斷證明書已足以證明身心障礙者，納稅義務人仍得據以申報身心障礙特別扣除額，以符合憲法保障人民生存權之精神。

(三)……按行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目有關身心障礙特別扣除額之規定，乃為國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施，對身心障礙者之優惠，而所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定提出證明文件之目的，係用以證明納稅義務人所為申報係屬正確，非謂前開文件之提出乃申報前項身心障礙特別扣除額之要式行為。易言之，納稅義務人苟能證明其或與其合併報繳之配偶、扶養親屬，為身心障礙者權益保障法第 5 條規定之身心障礙者，亦應許其扣除身心障礙特別扣除額，始合於本項規定保障身心障礙者之立法目的（最高行政法院 89 年度判字第 347 號判決意旨參照）。」

肆、解析

一、基於憲法上生存權保障與平等權保障之要求，解釋稅法規定

司法院釋字第 701 號解釋理由書指出：「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○九九○○一八一二三○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。」

本件判決參考上開司法院釋字第 701 號解釋意旨，從憲法上生存權保障以及平等權保障出發，對於所得稅法規定進行合憲性解釋，而指出：「按憲法第 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。而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。……若申報身心障礙特別扣除額者，一律以付與上開社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書影

本為限，始得申報特別扣除，而對因突發疾病（例如：中風）或意外（例如：車禍）等事由所造成之身心障礙，未及依身心障礙者鑑定作業辦法完成鑑定，領取身心障礙手冊或證明者，卻無法申報特別扣除，將影響身心障礙者生存權受憲法平等保障之意旨。……故上開所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定應解釋為例示規定，若有其他專業之診斷證明書已足以證明身心障礙者，納稅義務人仍得據以申報身心障礙特別扣除額，以符合憲法保障人民生存權之精神。」

二、基於實質課稅原則，不應承認法定證據方法

依據稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」有關身心障礙者之增加生活需要之需求，其認定方式，並不限於：1. 持有社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或 2. 精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書（以上統稱「法定證據方法」）。因突發狀況導致身心障礙者，縱未符上述法定證據方法，亦有增加生活需要之需求，而在稅法上應准予其申報身心障礙特別扣除額，以符合憲法保障人民生存權之精神。故如採取法定證據方法，限制認定身心障礙者之證據方法，始得享有稅法上之特別扣除額，固然有其稽徵效率考量，惟其認定身心障礙之課稅要件事實，偏重於法定形式標準，將有違實質課稅原則，並過度犧牲量能課稅原則，而不符合稅捐正義之要求。

三、基於租稅法律主義，不應以施行細則限縮母法規定之適用範圍

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目有關身心障礙特別扣除額之規定，乃為國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施，對身心障礙者之優惠，其對於身心障礙者之認定基準，並未採取法定

證據方法，故施行細則自不得改採法定證據方法，要求限於「社政主管機關核發之身心障礙手冊或證明」為限，否則其限縮母法規定之適用範圍，將有違租稅法律主義。

就此，司法院釋字第 415 號解釋即指出：「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。同法第十七條第一項第一款第四目規定：『納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者』，得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。所得稅法施行細則第二十一條之二規定：『本法第十七條第一項第一款第四目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限，其應以與納稅義務人或其配偶『同一戶籍』為要件，限縮母法之適用，有違憲法第十九條租稅法律主義，其與上開解釋意旨不符部分應不予援用。』亦認為不應以施行細則規定限縮母法之適用範圍。

故本件判決指出：「所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定提出證明文件之目的，係用以證明納稅義務人所為申報係屬正確，非謂前開文件之提出乃申報前項身心障礙特別扣除額之要式行為。」「上開所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定應解釋為例示規定」，並未排除其他證據方法，例如醫院證明等。亦即身心障礙者之認定，應採取實質認定方式，不限於施行細則之規定所例示之證據方法。

四、結語

本件判決可謂從憲法保障人權角度，對於稅法規定進行解釋。認為施行細則規定關於證據方法之使用，屬於例示規定性質，不應解釋為列舉的法定證據方法，以免違反平等原則而侵害生存權保障。同時此種解釋也較能兼顧實質課稅原則以及租稅法律主義之實現。故本件判決經民間團體於 2016 年評選為年度最佳判決，可謂實至名歸。