

調 查 報 告

壹、案 由：財政部對醫療美容、整形、減重、體檢、防老等不受健保給付之醫療行為，究如何覈實勾稽其收入與納稅情形？實有深入瞭解之必要乙案。

貳、調查意見：

有關「財政部對醫療美容、整形、減重、體檢、防老等不受健保給付之醫療行為，究如何覈實勾稽其收入與納稅情形？實有深入瞭解之必要」乙案，經向財政部、衛生福利部、內政部及行政院消費者保護處等機關調得案關資料，復於民國（下同）一百零二年六月十四日約詢財政部及衛生福利部相關業務主管人員，並經補充相關資料後，業已調查竣事，茲臚列調查意見如下：

一、衛生福利部未依法督促地方衛生主管機關善盡其核定醫療費用標準之責，肇致稅捐機關核課醫師之應納稅負時，對非屬健保給付範圍之醫療勞務收入部分，失所準據，核有違失。

（一）依醫師法第二十條規定：「醫師收取醫療費用，應由醫療機構依醫療法規規定收取。」再依醫療法第二十一條及第二十二條分別規定：「醫療機構收取醫療費用之標準，由直轄市、縣(市)主管機關核定之。」、「醫療機構收取醫療費用，應開給載明收費項目及金額之收據。……」準此，醫療機構收取醫療費用之標準，均應依據前開法令規定辦理，經地方主管機關核定後，由醫療機構於提供醫療勞務後，據以收取相關費用，並開立收據。復以「美容醫學」經衛生福利部多次函釋，屬「醫療行為」¹，

¹ 衛生福利部相關函釋：九十九年二月二十四日衛署醫字第 0990003146 號函及一百零二年一月二十三日衛署醫字第 1020061460 號函

各直轄市、縣(市)主管機關自應依上開規定辦理核定「美容醫學」之收費標準，合先敘明。

- (二)次依全民健康保險法第四十條規定：「保險對象發生疾病、傷害事故或生育時，保險醫事服務機構提供保險醫療服務，應依第二項訂定之醫療辦法、第四十一條第一項、第二項訂定之醫療服務給付項目及支付標準、藥物給付項目及支付標準之規定辦理。……」，再依同法第五十一條規定：「下列項目不列入本保險給付範圍：……三、……美容外科手術……」。是以，醫療院所及醫師提供「美容醫學」勞務不得向衛生福利部中央健康保險署（下稱健保署）申報，而由消費該項勞務之民眾自行負擔。
- (三)查現行稅捐稽徵實務，核定醫療機構之執行業務收入，關於健保給付收入部分，係依據健保署提供之「全民健康保險特約醫事服務機構申請醫療費用分列項目表」所載之健保收入給付點數及金額而核算；至於非健保給付收入部分，則無相關資料可資為標準，爰難以覈實課徵醫療院所此部分醫療勞務收入之應納稅負，造成租稅漏洞。
- (四)經詢據衛生福利部稱：「依醫療法第九十九條規定，直轄市、縣(市)主管機關應設置醫事審議委員會，任務略以：二、醫療收費標準之審議，且醫事審議委員會之組織、會議等相關規定，由直轄市、縣(市)主管機關定之。故『美容醫學』……收費標準，直轄市、縣(市)主管機關應當依上開規定辦理。該部為加強對於『美容醫學』醫療機構之管理事項，刻（一百零二年六月）正責成各地方衛生局，於年度地方督導考核執行時，針對『美容醫學』診所加強查核，主要為三方面：（一）醫療廣告是否符合醫療法等規定、（二）執行醫療業務之人員是否

皆為醫事人員及（三）美容醫學之醫療費用是否經核定等。」惟查迄一百零二年七月間，台北市政府衛生局就該市醫療費用標準尚處於修訂中，然要求該市之醫療院所，參照轄內八家醫學中心收費²，明顯與前揭醫療費用之標準，應由直轄市、縣(市)主管機關核定後，再由醫師依核定標準收取之規定相違。

(五)綜上所述，衛生福利部未依法督促地方衛生主管機關善盡其核定「美容醫學」醫療費用標準之責，肇致稅捐機關核課醫療院所醫療勞務收入之應納稅負時，對非屬健保給付範圍之醫療勞務收入部分，失所準據，核有違失。

二、醫療院所提供「醫療」勞務之目的在治療疾病，提供「美容醫學」勞務之目的，則在改善身體外觀，二者目的不同，消費者自付內容及健保署之給付方式均有異。且醫療院所有因提供「美容醫學」勞務而衍生原不需要之醫療勞務之案例，現逕將「美容醫學」勞務等同「醫療」勞務，而亦予提供「美容醫學」勞務業者免徵營業稅之優惠，顯有偏頗；且提供「美容醫學」勞務之業者雖依法免徵營業稅，惟得否要求案涉業者就本項業務負申報進銷結果之責等，衛生主管機關及稅捐主管機關允宜究明釐清，謀求改善。

(一)查「醫療行為」，據衛生福利部函釋稱，係指凡以治療矯正或預防人體疾病、傷害、殘缺或保健為直接目的，所為的診察、診斷及治療，或基於診察、診斷結果，以治療為目的，所為的處方或用藥等行為的全部或一部等謂之。經核前揭「醫療行為」之定義，均係以「治療矯正或預防人體疾病」或「治

² 資料來源：一百零二年七月六日，<http://www.health.gov.tw/Default.aspx?tabid=570>

療為目的」為核心，合先敘明。

- (二)惟查「美容醫學」，一般係指由專業醫事人員，依照專門職業法規，透過醫學技術，如：手術、藥物、醫療器械及生物科技材料等，執行具侵入性或低侵入性醫療技術，「目的在改善身體外觀，而非治療疾病」，與前揭「醫療行為」以「治療矯正或預防人體疾病」或「治療為目的」為核心之定義，有顯著差異。
- (三)詢據衛生福利部稱，「美容醫學」過程涉及醫療診斷及侵入性治療、處置，係屬高度專業技術，非經教育及特別專業訓練尚難以勝任。爰該部認定「美容醫學」仍屬「醫療行為」之範疇，而由醫師評估診斷及處置，或由醫事人員本其各該專門職業法規規定依醫囑執行之，以維護民眾健康及安全。至有關稅捐機關依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第八條第三款將「美容醫學」勞務視為「醫療勞務」一節，基於稅收公平原則，該部尊重財稅主管機關本於權責研訂或修正相關之管理政策。
- (四)次查，本院前洽請衛生福利部提供，醫療院所因提供「美容醫學」勞務，衍生原不需要之醫療勞務需求案例如下：

1、整形外科相關案例（一）

某甲曾接受過二次剖腹生產，因產後腰、腹及外側大腿局部肥胖之塑身需求，至 A 診所就診，病人同意接受傳統抽脂手術，由 a 醫師施行上下腹、雙側腰及雙馬鞍抽脂手術，術後生命徵象穩定由配偶接送回家。翌日某甲因腹部疼痛至某醫院急診室就診。經懷疑有前腹壁壞死性筋膜炎及胃腸之空腔器官穿孔，當日辦理住院並接受腹部探查及小腸切除吻合手術。

2、整形外科相關案例（二）

某乙曾接受眼袋手術、黃金線拉皮及修雙眼皮。嗣某乙至 B 診所就診，諮詢拉皮後，接受 b 醫師施行眼袋之下眼瞼整形及補脂加囊膜修補手術，術中曾發現有嚴重組織黏連。某乙第一次回診時，並無複視之主訴。再次回診時，某乙主訴紅腫消除後，眼睛往下看之視線不清，出現二影子。故 b 醫師請病人多做眼球轉動及建議取脂肪放平或作中臉拉皮改善。嗣某乙至某眼科門診就診，經診斷為：(1)右眼上斜視，(2)兩眼複視。

3、皮膚科相關案例

某丙至 C 診所就診，接受 c 醫師施行左大腿雷射除斑治療。術後以 3M 紙膠覆蓋傷口，經醫囑一週後撕除，期間不需換藥，惟需門診追蹤。嗣某丙首次回診，傷口未癒合，且有返黑現象，診所開立藥膏(類固醇+抗生素)處方。某丙第二次回診，傷口仍未癒合，經以蘆薈膠及人工皮處置。依某丙診斷證明書內容，嗣經診斷為左腿三處凹陷性疤痕並色素沉著。

(五)末據稅捐機關稱，「美容醫學」勞務之消費者多屬所得較高者，且因健保署不給付該項勞務收入，倘業者未誠實申報，稽徵機關難以正確勾稽前開收入，造成租稅規避問題，傷及租稅公平。

(六)綜上，醫療院所提供「醫療」勞務之目的在治療疾病，提供「美容醫學」勞務之目的，則在改善身體外觀，二者目的不同，消費者自付內容及健保署之給付方式均有異。且醫療院所有因提供「美容醫學」勞務而衍生原不需要之醫療勞務之案例，現逕將「美容醫學」勞務等同「醫療」勞務，而亦予提供「美容醫學」勞務業者免徵營業稅之優惠，顯有偏

頗；且提供「美容醫學」勞務之業者雖依法免徵營業稅，惟得否要求案涉業者就本項業務負申報進銷結果之責等，衛生主管機關及稅捐主管機關允宜究明釐清，謀求改善。

三、財政部賦稅署(稽核組)一百零一年度根據醫美診所之營運模式及可取得之攸關資訊，對醫美診所進行選案調查，查獲違章之比例超過七成五，績效顯著。惟其他稅捐機關多未積極查核「美容醫學」勞務收入，以逕與納稅義務人協談等方式結案，顯有悖覈實課稅原則；衛生福利部亦未督促地方政府衛生主管機關善盡查調醫療院所醫療勞務收入資料之責，以提供稅捐機關查核稅務資訊上之協助；稽徵機關就經營「美容醫學」業務之醫療院所數量資訊，掌握程度尚有不足，核均有怠失。爰為解決案涉業者稅務稽徵問題，衛生主管機關與稽徵機關間允宜建立連繫機制，提供攸關資訊，以杜租稅漏洞。

(一)依醫療法第二十六條規定：「醫療機構應依法令規定或依主管機關之通知，提出報告，並接受主管機關對其人員配置、設備、醫療收費、醫療作業及診療紀錄等之檢查及資料蒐集。」

(二)查財政部賦稅署(稽核組)一百零一年度根據醫美診所之營運模式及可取得之攸關資訊，辨認選定醫美診所三十四家進行調查，截至一百零二年六月三十日止辦結十三案，其餘案件陸續查核中。前揭已辦結案件中共查獲違章十案中，查獲違章之比例超過七成五，績效顯著，詳表十一。十案中涉嫌漏報執行業務所得者計九件、涉嫌虛報費用者計二件(同時涉有漏報執行業務所得及虛報費用者計一家)。該十案件之違章主體均為診所，顯見基層醫療院所漏報執行業務所得及虛報費用情形浮濫。次查財

政部台北國稅局九十七年查核轄內張○外科診所，該診所未依法設立帳簿，該局仍藉調查相關信用卡交易紀錄，查得漏報執行業務收入後，再依法據以補稅裁罰。前揭財政部賦稅署(稽核組)及台北國稅局對案關業者之查核效率及效果均值肯認；惟財政部北區國稅局九十八年、一百年雖分別主動查核一百零五家與一百零一家醫療院所，均未查獲違章案件，該局相關查核作為容有精進空間。爰財政部為求稽徵實效，允宜於適當時機，將所屬賦稅署(稽核組)對本案業者之查核作法，下達各基層稽徵機關，作為核課作業之參據。

(三)再按本院函請財政部提供，該部所屬國稅局查核「美容醫學」業者，於九十七年迄一百零一年各年間，經補徵(裁罰)金額較高個案資料，計有非○皮膚科診所等十九家醫療院所，經補稅計新台幣(下同)三千七百二十八萬四千元、裁罰計六百九十六萬四千元等。經核前揭十九家業者中，有十家未經澈底覈實查核相關醫療收費、醫療作業及診療紀錄等資料，即以「輔導同意調整純益率」、「協談輔導調增執行業務所得」及「業者自願調整」等方式予以補稅結案，顯不符所得稅應覈實課徵之原則。茲為有效辦理本項業務收入之徵課作為，詢經財政部稱，倘能依醫療法第二十六條規定，責由衛生主管機關蒐集相關資料通報稅捐稽徵機關，將有助於稅捐稽徵覈實課稅之作業等。

(四)嗣詢據衛生福利部稱，稅捐稽徵機關為稅捐稽徵之必要，得洽請衛生主管機關，依前揭醫療法第二十六條規定協助辦理。惟據財政部查復本院稱，該部南區國稅局查告，該局台南分局曾函請台南市政府衛生局提供一百零一年度流感疫苗接種名冊，惟該

局竟拒未提供，並函復該分局「逕向該等受稽徵單位(即醫療院所)索取」等語，顯見衛生福利部未能依法責請地方衛生主管機關，善盡協助稅捐機關進行稽徵調查業務之職。

- (五)末據財政部提供之資料，該部所屬各區國稅局轄內經營「美容醫學」之醫療院所家數，台北國稅局為二百七十五家、北區國稅局為一百七十七家、中區國稅局為一百一十八家、南區國稅局為六十六家及高雄國稅局為八十一家，合計七百一十七家等。惟核前揭局區一百零一年對醫美診所函查件數資料，台北國稅局為四百零一件、北區國稅局為二百七十二件、中區國稅局為九百七十四件、南區國稅局為四百二十三件及高雄國稅局為三百八十四家，合計達二千四百五十四件等，為前稱醫美診所家數之三倍餘。是稽徵機關認定轄內經營「美容醫學」醫療機構之數量，容難認屬正確。惟醫療法第十五條第一項及同法施行細則第八條分別規定：「醫療機構之開業，應向所在地直轄市、縣(市)主管機關申請核准登記，經發給開業執照，始得為之；其登記事項如有變更，應於事實發生之日起三十日內辦理變更登記。」、「本法第十五條所定登記事項如下：……五、診療科別……七、設施、設備之項目。……」依前開規定，經營「美容醫學」醫療機構數目，仍應依地方衛生主管機關受理登記(變更登記)資料始屬正確。是稽徵機關為利「美容醫學」醫療院所之稅務徵課工作，本需先行釐清案涉業務醫療機構數量之疑義。爰衛生主管機關與稽徵機關間允宜建立連繫機制，以確認相關資料之正確性。
- (六)據上論結，財政部賦稅署(稽核組)一百零一年度根據醫美診所之營運模式及可取得之攸關資訊，對醫

美診所進行選案調查，查獲違章之比例超過七成五，績效顯著。惟其他稅捐機關多未積極查核「美容醫學」勞務收入，以逕與納稅義務人協談等方式結案，顯有悖覈實課稅原則；衛生福利部亦未督促地方政府衛生主管機關善盡查調醫療院所醫療勞務收入資料之責，以提供稅捐機關查核稅務資訊上之協助；稽徵機關就經營「美容醫學」業務之醫療院所數量資訊，掌握程度尚有不足，核均有怠失。爰為解決案涉業者稅務稽徵問題，衛生主管機關與稽徵機關間允宜建立連繫機制，提供攸關資訊，以杜租稅漏洞。

四、**基層醫療院所未依法設立帳簿情形浮濫，惟稅捐機關僅依查得之資料或以同業利潤標準，調整（核定）執行業務所得，未落實所得稅法第十四條之規定，洵有違失。**

（一）依所得稅法第十四條第一項第二類規定：「執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存五年……」。

（二）惟查前揭財政部九十七年至一百零一年各年間，該部所屬各區國稅局查核「美容醫學」業者，執行業務所得金額較高之十九家業者中，有張○外科診所、黃○皮膚科診所、水○診所及儷○皮膚科診所等四家業者未依法設立帳簿，違法比例逾兩成，案涉所得年度分別為九十四年、九十五年、九十八年及九十九年，顯見基層醫療機構未依法設帳、未依法保留憑證習性由來已久，且違法情況浮濫，惟財政部迄未能依法輔導改正。

（三）詢據財政部稱，依所得稅法第八十三條規定，納稅義務人確有提示各種證明所得之帳簿文據義務，惟

於稽徵機關進行調查時，倘未提示該項帳簿文據或雖提示而有不完全者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得。惟僅依查得之資料或以同業利潤標準調整或核定執行業務所得，易令業者滋生逃漏租稅之射倖行為，屬短期權宜作法，允宜設法改善。

(四)綜上所述，基層醫療院所未依法設立帳簿情形浮濫，惟稅捐機關迄未根絕前揭情事，肇致僅依查得之資料或以同業利潤標準，調整(核定)執行業務所得，核亦有違失。

五、醫療院所列報高額廣告費用，惟稅捐稽徵機關未經查核(或通報認定)是否符合相關法令規定，即逕予認列，亦有怠失。

(一)依執行業務所得查核辦法第十四條及第二十三條之一規定，執行業務者列報廣告費支出，須屬執行業務之直接必要費用並取具合法支出憑證；其利用廣播、電視之醫療廣告，應先經所在地直轄市或縣(市)衛生主管機關核准，始予認列。

(二)次依醫療法第九條規定「本法所稱醫療廣告，係指利用傳播媒體或其他方法，宣傳醫療業務，以達招徠患者醫療為目的之行為。」依前開立法意旨，除必須客觀上有刊登醫療廣告資訊之行為外，主觀上尚須有「宣傳醫療業務，以達招徠患者醫療為目的」的訴求，始構成醫療法第九條之要件，而認定為醫療廣告，合先敘明。是醫療機構刊登廣告，倘經依上開規定認定為醫療廣告，再依其整體廣告內容查核是否符合醫療法第五章醫療廣告得刊登之事項、不得為之之方式及同法第六十一條不正當招攬之相關規定。前開倘經地方衛生主管機關就個案事實查核認屬違反者，得依同法第一百零三條規定論

處。

- (三) 經查一百零一年間，經各地方衛生主管機關局查核之醫療廣告共計一千四百一十二件，經認定違法裁處者高達三百五十五件，違法比例高達 25.14%。
- (四) 惟核，前揭財政部各年間執行業務所得金額較高案件資料中，有非○皮膚科診所、韓○整形外科診所、祥○診所及彭○皮膚科診所等四家業者之查核報告中，在業務費用項下，均列報高額廣告費用。韓○整形外科診所於九十八年度更列報高達五百二十九萬餘元之廣告費，稽徵機關均未經查核是否屬合法支出憑證，即予全數認列，作為扣除收入項目。詢據財政部稱，現行執行業務所得審查實務，對於廣告費支出之查核，多著重於是否屬執行業務必要費用及有無支出事實並取具合法憑證之審核等情云云，明顯與前揭執行業務所得查核辦法，廣播、電視之醫療廣告應先經所在地直轄市或縣(市)衛生主管機關核准，始予認列之規定不符。
- (五) 另該部又稱，韓○整形外科診所部分，主要係支付網路奇摩關鍵字廣告費用、祥○診所及彭○皮膚科診所部分，據業者提供廣告樣張及相關合約書資料，費用內涵包括看板廣告、網站製作及公關服務等支出等云云。經核前揭廣告方式縱非屬廣播、電視之醫療廣告，惟依醫療法第八十五條第一項及第三項分別規定：「醫療廣告，其內容以下列事項為限：一、醫療機構之名稱、開業執照字號、地址、電話及交通路線。二、醫師之姓名、性別、學歷、經歷及其醫師、專科醫師證書字號。……六、其他經中央主管機關公告容許登載或播放事項。」、「醫療機構以網際網路提供之資訊，除有同法第一百零三條第二項各款所定情形外，不受第一項所定內容

範圍之限制……」是醫療廣告內容是否合法，除醫療法第八十五條第一項有明確規定外，以網際網路提供之資訊亦不得有同法第一百零三條第二項各款所定情形，始得為合法之醫療廣告，惟稅捐稽徵機關未經徵詢、通報衛生主管機關，即逕予全數認列，亦欠周妥。

(六)綜上，醫療院所列報高額廣告費用，惟稅捐稽徵機關未經查核是否符合相關法令規定，即逕予認列，亦有怠失。且案關個案廣告內容倘涉嫌違反醫療法相關規定，稽徵機關亦有通報衛生主管機關查處之責，併予敘明。

六、衛生福利部推動「美容醫學」醫療機構認證工作成效不彰，允應查明緣由，持續推動本項認證，以維消費者權益。

(一)查據衛生福利部稱，依醫師法之規定，凡具醫師資格者，均得執行各項醫療業務。又醫療業務在性質上本為一體，無法嚴格分割，依現行法律，並無法限制提供「美容醫學」勞務的醫師之資格。

(二)次查，衛生福利部基於維護「美容醫學」之品質及確保消費者安全，自一百零二年一月間開始辦理「美容醫學」認證，其內容含醫療院所之組織運作、相關設施及設備之管理機制、醫療成員之相關專業能力，暨醫療處置前對接受「美容醫學」服務者健康之評估、處置中突發狀況之作業程序及處置完成後之照護指導等項目，以利民眾獲得高品質之「美容醫學」服務。

(三)現(一百零二年七月)衛生福利部刻委託「財團法人醫院評鑑暨醫療品質策進會」，執行「美容醫學」服務醫療機構之認證工作，通過認證之機構可使用認證標章，以供消費者作為選擇優良「美容醫學

」機構之參考。

- (四)惟查自本(一百零二)年一月一日「財團法人醫院評鑑暨醫療品質策進會」受理本項品質認證申請後，截至一百零二年七月三日止，領取「美容醫學」品質認證報名表之醫療院所雖有八十九家，但提出申請者僅二十三家，其中符合申請資格者僅九家，另有九家待補齊資料，完成審查者五家，取得認證之醫療院所僅一家，另有四家尚在進行實地訪查後之行政審查作業及醫策會內部之公文簽核中。
- (五)據上所述，依現行規定，縱醫療院所尚未取得「美容醫學」認證，所屬醫師仍得繼續執行「美容醫學」相關業務。然僅據稅捐稽徵機關查得資料，各區國稅局轄內從事「美容醫學」業務之醫療院所，已達七百七十一家。惟迄一百零二年七月三日止，領取「美容醫學」品質認證之報名表者僅八十九家，提出申請者亦僅二十三家，接受認證比例明顯偏低。是衛生福利部推動「美容醫學」醫療機構之品質認證工作，迄未有明顯成效，允應查明緣由，持續推動本項認證，以維消費者權益。

調查委員：李復甸

尹祚芊

馬秀如