

## 調 查 報 告

壹、案由：據訴，衛生福利部疑曲解醫療法等相關法令規定，不當核認護理之家等護理機構所提供之服務係屬醫療勞務範疇，得免徵營業稅，財政部亦未詳查草率同意；另公立醫院疑非法將附設護理機構營業收入轉為醫療獎勵金，致賦稅嚴重短收，影響國家財政收入等情乙案。

貳、調查意見：

鑑於有關產後護理機構得否免徵營業稅部分，本院業已另案調查，爰不列入本案調查範圍，又陳訴人續訴有關社會福利補助款逕行撥予護理機構等情乙節，核非本案原調查範圍，應以另案處理，合先敘明。據訴，衛生福利部(下稱衛福部，係前行政院衛生署，下稱前衛生署於民國 102 年 7 月 23 日改制成立)疑曲解醫療法等相關法令規定，不當核認護理之家等護理機構所提供之服務係屬醫療勞務範疇，得免徵營業稅，財政部亦未詳查草率同意；另公立醫院疑非法將附設護理機構營業收入轉為醫療獎勵金，致賦稅嚴重短收，影響國家財政收入等情乙案，業經本院調查竣事，茲臚陳調查意見於后：

一、財政部未就各類護理機構提供之服務是否係屬醫療勞務範疇，逐一詳加洽詢衛生主管機關釐清，即逕予核認部分核課或免徵營業稅，肇致前後不一致之差別情形，顯然違背租稅法定主義，在稅捐法律秩序連續性之要求上造成矛盾與不安定，殊欠周妥：

(一)依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第 8 條第 1 項第 3 款規定，醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食，免徵營業稅。復依護理機構分類設置標準第 2 條規定：「護理

機構分類如下：一、居家護理機構。二、護理之家。三、產後護理機構。」有關上開3類護理機構提供之服務是否係屬營業稅法第8條第1項第3款規定所謂「醫院、診所、療養院提供之醫療勞務」，似存有疑義，尚待釐清。而「醫療勞務」非屬醫療相關法令規定之用詞，為稅務所使用，有關定義及分類，應依稅徵單位規定辦理。又，倘財政部及稅捐稽徵機關對於課稅主體及客體之認定如有疑義，允應先洽詢目的事業主管機關意見後，再參酌據以核定稅捐之徵免。

- (二)惟查財政部僅就護理機構分類之一——產後護理機構是否免徵營業稅部分，先於民國(下同)94年5月6日以台財稅字第09404530460號函規定，依護理機構分類設置標準設置之私立護理機構「產後護理之家」提供服務，所收取之報酬，仍應依該部75年12月12日台財稅第7578794號函規定，辦理營業登記並課徵營業稅；嗣因前立法委員李○○函請前衛生署及台北市衛生局釐清說明產後護理機構之定位及業務內容是否適用營業稅法第8條第1項第3款規定為免徵營業稅之機構等疑義，經前衛生署於96年1月5日以衛署醫字第0960222704號函略以，經衛生主管機關核准設立之產後護理機構，應可認屬廣義之「醫療保健設施」，其所提供之服務，應屬「醫療勞務」範疇；暨臺北市政府衛生局以96年1月8日北市衛醫護字第09540061500號函表示，產後護理機構、醫院、診所，同列為廣義之醫事機構等函示，財政部復按營業稅法第8條第1項第3款規定之立法目的係在減輕就醫者之負擔，增進國民健康，爰以96年4月13日台財稅字第09604523030號令規定，依「護理機構設置標準」(註：現為護理機構分類設置標準)設置之產後護理機

構，其所提供之產後護理服務，准依營業稅法第 8 條第 1 項第 3 款規定免徵營業稅，並依同法第 29 條規定免辦營業登記。由此可見財政部對於產後護理機構是否課徵營業稅，顯有前後不一致之差別情形。

(三)按我國憲法對於人民自由權利，係採直接保障主義，對於自由權利之限制或課人民以義務，應以法律定之，尤其租稅法律主義為法律保留中「高密度」之部分，是以財政部關於租稅之解釋實應更加嚴謹，否則，憲法保障人民權利，或限制應以法律始得課人民納稅義務之規定，將因不當之命令或解釋而喪失。復查司法院大法官會議對租稅法律主義及命令在何種情形下可限制人民權利，曾著有多號解釋，闡釋甚詳。揆以釋字第 210 號解釋及釋字第 369 號解釋分別載有：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第 19 條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」；「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。」惟財政部關於產後護理機構應否課徵營業稅部分，在本法並未修訂情況下，逕以解釋令變更課稅要件，肇致前後不一致之差別情形，實有違租稅法定主義。

(四)況且，除產後護理機構外，護理機構分類尚有護理之家及居家護理機構，其定位及業務內容是否適用營業稅法第 8 條第 1 項第 3 款規定為免徵營業稅之機構或醫療勞務範疇等疑義，始終未見財政部洽詢衛生主管機關予以釐清，該部即逕予認定其所提供

之服務內容為醫療勞務範疇，係屬營業稅法第 8 條第 1 項第 3 款規定為免徵營業稅之機構，似有未洽。綜上，財政部未就居家護理機構、護理之家及產後護理機構等各別提供之服務是否係屬醫療勞務範疇，逐一詳加洽詢衛生主管機關釐清，即逕予核認部分核課或免徵營業稅，甚且肇致前後不一致之差別情形，顯然違背租稅法定主義，在稅捐法律秩序連續性之要求上造成矛盾與不安定，殊欠周妥。

二、衛福部對於護理之家及居家護理機構服務之分類，欠缺明確一致之規範與標準，恐造成護理機構、財政部及稅捐稽徵機關無所依循，極易滋生稅務爭議，洵屬不當：

(一)經查衛福部於本案約詢後，於 102 年 11 月 29 日召開「研商護理機構提供服務與醫療勞務範圍」會議決議略以：案由 1、有關護理機構提供服務與醫療勞務之範圍乙案，經衛生主管機關核准設立之護理機構，應可認屬為廣義之「醫療保健設施」其所提供之護理服務，屬醫療勞務範疇者，若係因日常生活照顧所衍生，則非屬醫療勞務之範疇。案由 2、護理機構之收費標準中，有關收費項目屬醫療勞務範圍認定乙案，(1)產後護理機構之收費項目包括「醫療勞務」及「日常生活照顧」兩類，其中屬「醫療勞務」包括護理費(含護理評估、護理指導及處置等)、住房費、醫療診療及諮詢費等；日常生活服務費用則包括：嬰兒奶粉及尿布、清潔衛生用品及一般飲食等。(2)函各縣市衛生局核定產後護理機構收費項目，應能判別上述項目之類別。(3)函各縣市衛生局轉知所轄產後護理機構於提供服務及收取費用時，應掣給收據並載明提供服務項目及收費金額，且項目內容是可判別屬「醫療勞務」或「日常生活照顧」，以確保民眾權益。

(二)按護理機構分類設置標準第2條規定，護理機構分為居家護理機構、護理之家及產後護理機構等3類，揆以上開衛福部開會決議案由1決議，業已明示經衛生主管機關核准設立之護理機構所提供服務分為2類，其一類為護理服務，係屬醫療勞務範疇者；另一類為係因日常生活照顧所衍生，則非屬醫療勞務之範疇。然而，揆諸上開衛福部召開之會議案由2之決議，僅針對產後護理機構所提供之勞務內容中，何類屬於醫療勞務範疇者，何類係因日常生活照顧所衍生，非屬於醫療勞務之範疇予以劃分，卻未就護理之家及居家護理機構所提供之服務內容予以詳實劃分，顯然欠缺明確一致之規範與標準，容有疏漏，恐將導致護理機構、財政部及稅捐稽徵機關無所依循，甚且肇致稽徵機關處理分歧，寬嚴不一，進而影響稅負不公，洵屬不當。

三、公、私立醫院附設「非醫療業務機構或部門」之銷售貨物或勞務，依法應核課營業稅，惟稽徵機關並未進行專案查核，有欠積極，容有未洽：

(一)依營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」及第8條第1項規定：「下列貨物或勞務免徵營業稅：……三、醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食。四、依法經主管機關許可設立之社會福利團體、機構及勞工團體，提供之社會福利勞務及政府委託代辦之社會福利勞務。……十、合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務。……十三、政府機構、公營事業及社會團體，依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構，銷售之貨物或勞務。……」爰在中華民國境內銷售貨物或勞務，除符合免徵營業稅規定外，均應依

法課徵營業稅。是以，公、私立醫院附設「非醫療業務機構或部門」銷售貨物或勞務，除符合免徵營業稅規定(例如合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務)者外，均應依法課徵營業稅。

(二)詢據財政部說明，實務上，稽徵機關僅透過稅籍清查或受理檢舉案，輔導或查核上開機構或部門，如有銷售貨物或勞務而無免徵營業稅規定之適用者，依法對其課徵營業稅。惟查稽徵機關近5年來並未就公、私立醫院附設「非醫療業務機構或部門」銷售貨物或勞務應依法課徵營業稅情形，進行專案查核，僅被動受理檢舉案，有欠積極，容有未洽。

四、有關醫療院所附設老人養生村、老人住宅等，所提供之服務，倘有非屬免徵營業稅情形，財政部及稅捐稽徵機關允應加強清查：

(一)據衛福部說明略以，醫療院所附設老人養生村、老人住宅，其設置應依老人福利法及促進民間參與公共建設法等相關規定辦理，且其立案係經地方縣市政府社會機關核准，故非屬護理機構，其所提供服務因非屬護理機構管轄範疇，爰有關收入定義及是否免徵營業稅，則逕依稅徵單位規定辦理。復詢據財政部說明略以，按營業稅法第8條第1項第4款規定，依法經主管機關許可設立之社會福利團體、機構及勞工團體，提供之社會福利勞務及政府委託代辦之社會福利勞務，免徵營業稅。按財政部84年8月23日台財稅第841643161號函規定，私人專營安養院(中心)或看護中心，如經查明其性質確屬療養院、養老院或殘障福利機構者，依法得免辦營業登記，其所提供醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食或育養勞務，依營業稅法第8條第1項第3款及第4款規定，免徵營業稅。復按財政部99年4月30日台財稅字第09900100700號令規定

，依「老人福利機構設立標準」第 2 條規定設立之老人福利機構，提供老人福利法第 19 條規定之各項服務，依營業稅法第 8 條第 1 項第 4 款規定，免徵營業稅。是以，老人養生村、老人住宅如符合上開規定者，其提供勞務取得之收入得免徵營業稅；如未符規定仍應依法報繳營業稅。

(二)惟揆諸財政部提供之老人福利機構近 5 年營業稅申報及查定稅額情形，98 年計新臺幣(下同)271,570 元、99 年計 301,892 元、100 年計 231,919 元、101 年計 262,250 元、102 年(以 1-8 月申報資料及 1-9 月查定課徵資料為計算基礎)計 133,739 元，衡與我國老年人口比例逐年增加趨勢觀之，上開稅額似與實情未符，況且該部各地區國稅局近 5 年並未針對老人養生村、老人住宅等銷售需課徵營業稅之貨物或勞務，辦理專案查核作業。是以，財政部及稅捐稽徵機關實有針對老人養生村、老人住宅等銷售需課徵營業稅之貨物或勞務情形加強清查之必要。

五、有關醫療機構人員獎勵金法源依據及提撥情形，經查尚無違法之情事，陳訴人容有誤解：

(一)查衛福部所屬、基隆市、台北市、新北市、高雄市、連江縣衛生局所屬公立醫療機構人員獎勵金之發給，係依據行政院 91 年 1 月 31 日院授人給字第 09102101431 號函核定之「公立醫療機構人員獎勵金發給要點」規定辦理，衛福部再依該要點第七點訂定「行政院衛生署所屬醫院績效評核原則」，供各醫院作為獎勵金評分及核發之依據。次查上開公立醫院醫療獎勵金之提撥概分以醫療收入、獎前業務賸餘(未發放獎金前之業務賸餘)等為基礎，係依「公立醫療機構人員獎勵金發給要點」相關規定辦理，獎勵金提撥總額不得超過年度事業收支(不含事業外收支)總淨餘數 80%。但偏遠地區或從事特殊

醫療業務之公立醫療機構經主管機關核准者，得酌予放寬至不得超過年度事業收支(不含事業外收支)總淨餘數 95%。獎勵金應提撥 10% 以下解繳各主管機關統籌款專戶，及應提撥 5% 以下作為各公立醫療機構管理發展費用。況且獎勵金發給訂有上限：醫師(含院長、副院長)不得超過師級最高俸額及專業加給二項合計數之五倍；其他人員不得超過個人俸額及專業加給二項合計數之一倍。各公立醫療機構應成立績效評估委員會，依績效評核原則等，評估單位及個人之績效，分等第發給獎金。其中醫師之績效評核分公共績效及臨床服務績效，並由各該年度獎勵金可發金額提撥 80% 以內計發。各該年度獎勵金可發金額扣除提撥醫師績效獎勵金後，作為其他工作人員之績效獎勵金，但不得超過各該年度可發獎勵金金額 30%。

- (二)次查衛福部所屬醫院附設護理機構之收入，係依行政院主計總處「中央政府非營業基金名稱編號及會計科目名稱與編號參考表」，及醫療藥品基金預算編製注意事項貳、收入四、醫療收入明細表及參、業務成本與「其他醫療成本」編列預算執行之，其盈虧歸獎前賸餘計算獎勵金範疇。該部所屬醫院自營之附設護理之家，其負責人與護理人員等均為院方聘用，且護理之家為院內所屬單位，故聘用人員之獎勵金發給方式與院內其他單位護理人員無異，均依照「衛生福利部所屬醫療機構績效評核原則」之規定辦理，個別同仁之「工作績效」、「服務態度」、「行政能力」等指標加以評核後發給獎勵金。另該部所屬醫院目前僅朴子醫院尚有委外之附設護理之家，其收入依院方與廠商之契約必需部分繳回院方，因院方尚負有對委外廠商監督、考評與派遣人員參與團隊照護之業務，故收入亦納入本業



之一環。委外之附設護理之家工作人員因非屬醫院聘任人員，其薪資與相關福利事項均由雇主給予，故無納入院方獎勵金發給對象。有關公立醫院附設「非醫療業務機構或部門」等非屬提供醫療勞務之營收、盈餘乙節，皆納入基金帳務-業務外收入及業務外支出，產生業務外賸餘或短絀，此部分並不納入獎勵金提撥計算。

(三)又，我國基於憲法規定，設立各公立醫療機構，其中與國民健康最密切相關者當屬各公立醫院，扮演醫療照護國民健康之第一線角色。惟與其他民間醫事人員優渥之薪資所得相比，若無相當之誘因(實質補貼)，似難吸引優秀之醫事人員進入公立醫院體系。為吸引及留住優秀之醫事人員，使公立醫院醫事人員薪資所得能與民間等齊，或縮短差距，獎勵金制度於此乃應運而生。基此，上開醫療機構人員獎勵金係基於鼓勵所屬醫療機構提升行政效率、營運績效、服務精神及醫療水準，促進公共衛生、醫療品質及管理效能，依員工貢獻程度，落實同工不同酬獎勵金制度，以提升士氣。再者，衛福部所屬醫院附設護理機構之收入既屬醫療收入，其盈虧歸獎前賸餘計算獎勵金範疇，尚非無據，且如有賸餘則依上開行政院主計總處書函釋規定辦理繳庫或留存基金，並無不妥之處；況且，據審計部查核結果，公立醫院尚無將非醫療業務機構或部門之收入列入核計醫療收入及賸餘，據以提撥獎勵金之情事。是以，陳訴人所指稱，公立醫院附設護理機構之營業收入轉為醫院之醫療收入，以不法受領醫療獎勵金等語云云，容有誤解。

六、有關陳訴人陳訴受照顧者於護理機構照護期間，因病須另行住院之費用核計部分，倘依定型化契約或雙方約定辦理，尚難認有違法不當之處：

- (一)依據護理人員法第 21 條規定：「護理機構之收費標準，由直轄市、縣(市)主管機關核定之。但公立護理機構之收費標準，由該管主管機關分別核定。護理機構不得違反收費標準，超額收費。」衛福部 96 年 10 月 1 日衛署照字第 0962801438 號函公告一般護理之家(自用型、委託型)定型化契約範本，查第 3 條及第 6 條之收費項目包含保證金、長期照護費及自行負擔費用，同法第 8 條亦規定，「住民因病就醫或其他正當理由而於機構外生活，經辦妥護理機構所規定之手續且連續外住 3 日以上者，得按實際院外生活日數請求無息退還每日之膳食費。但護理機構、委託人雙方另有約定，較有利於住民者，從其約定」。次查護理機構床位保留費，雖非屬前開定型化契約約定之費用，惟住民因病情變化須轉入醫院治療或其他正當理由而於機構外生活者，其床位得依契約第 8 條規定由雙方共同約定之方式予以保留，尚無不可，並經衛福部 100 年 8 月 8 日衛署醫字第 1000201065 號函釋在案。
- (二)另依據護理人員法第 23-1 條之規定：「中央主管機關應視需要，辦理護理機構評鑑。直轄市、縣(市)主管機關對轄區內護理機構業務，應定期實施督導考核。前項評鑑標準，由中央主管機關定之。」及護理人員法施行細則第 17 條之規定：「直轄市或縣(市)主管機關依本法第二十三條之一規定辦理護理機構業務督導考核，應訂定計畫實施，每年至少辦理一次。」有關護理機構收費之核定，依據護理人員法規定，護理之家之收費標準審定，係屬地方主管機關之權限，由其核定及公告之。相關衛生主管機關對於護理之家之收費亦已建立監督及管理機制。爰衛福部據上開規定辦理評鑑，並將一般護理之家及產後護理之家之收費情形納為評鑑項目

。各縣市政府主管機關對於機構收費情形，納入每年度機構督導考核項目，經由實地訪查進行查核，其督導考核結果，經各縣市提報資料，除金門縣及福建省連江縣生局表示該縣無設置護理之家之外，餘 20 個縣市衛生局均定期提供所轄督導考核成果。

(三)據上，有關陳訴人陳訴，受照顧者於護理機構照護期間，倘因病需另行住院，其護理機構費用僅能扣除膳食費，其他護理機構住宿、病床費及照護費卻仍需以「保留床位」為由，繼續繳納，顯非合理亦重複收取費用等語云云，經查倘受照顧者於護理機構照護期間，因病須另行住院之費用核計部分，係依定型化契約或雙方約定辦理，尚難認有違法不當之處。

七、民眾入住護理機構，其符合健保給付居家照護服務條件者，係由該護理機構依「全民健康保險醫療服務給付項目及支付標準」第五部第一章「居家照護」中，所規範之給付項目，包含護理訪視、醫師訪視及特殊材料等，依實際提供之服務項目，向健保署申請，尚非「特殊費用」，陳訴人容有誤解：

(一)依全民健康保險法第 1 條規定略以，本保險於保險對象在保險有效期間，發生疾病、傷害、生育事故時，依本法規定給與保險給付。故保險對象因上述事故，經專業診斷有醫療需求，於本保險醫療給付範圍內，均予相關醫療給付，並由健保特約醫事服務機構提供必要之醫療服務；至於護理機構所提供之日常生活照顧(如陪伴、穿衣、進食、服藥)等服務，則非屬健保給付範圍。

(二)次查保險對象經健保特約醫事服務機構評估符合下列各項條件時，可申請接受居家照護服務：1、病人只能維持有限之自我照顧能力，即清醒時，百

分之五十以上活動限制在床上或椅子上。2、有明確之醫療與護理服務項目需要服務者。3、罹患慢性病需長期護理之病人或出院後需繼續護理之病人。保險對象符合前項條件者，由健保特約醫事服務機構收案，依保險對象病情需要擬定居家照護計畫，送衛福部中央健康保險署(下稱健保署)備查後提供居家照護服務，健保署得視情況實地評估其需要性。且依「全民健康保險醫療服務給付項目及支付標準」第五部第一章居家照護規範健保居家照護之給付項目，包含護理訪視、醫師訪視及特殊材料(如矽質氣切管、胃造口術管路衛材)等。保險對象接受本項服務，需按醫療費用的5%支付部分負擔及醫事人員交通費。詢據衛福部說明，對於本保險特約醫事服務機構醫療費用申報及核付，健保署均依「全民健康保醫療費用申報與核付及醫療服務審查辦法」等規定，進行包括程序審查、專業審查、事前審查、實地審查及檔案分析，依審查結果辦理費用核刪。若發現有違反本保險相關規定，則依全民健康保險醫事服務機構特約及管理辦法規定論處。

- (三)據上，有關陳訴人陳訴，已於護理機構照護者，另有被醫療院所要求另再申請「居家護理」之情事，且醫療院所得再藉此向中央健康保險局請領「特殊費用」，顯然重複獲利，亦非合理合法等語云云，經查向民眾入住護理機構，其符合上開健保給付居家照護服務收案條件者，係由該護理機構依「全民健康保險醫療服務給付項目及支付標準」第五部第一章「居家照護」中，所規範之給付項目，包含護理訪視、醫師訪視及特殊材料等，依實際提供之服務項目，向健保署申請，並非「特殊費用」，陳訴人容有誤解。

調查委員：余騰芳