

臺灣美容醫學課徵 營業稅之法政策研究*

A Study on Legal Policy of
Levying Value-added Tax on
Cosmetic Surgery Procedures in Taiwan

洪嘉翎 Chia-Ling Hong **



摘要

臺灣民眾口中的「醫美」實為一門稱作「美容醫學」之醫學學科，近年美容醫學醫療院所不斷擴張的同時，不僅美容醫學專科醫師制度尚未建立，甚至其性質、執行手術資格與品質、是否徵收營業稅等相關規範都紊亂不堪。本研究就法律面與政策面切入探討加值型營業稅課徵目的與免稅條款，重新檢視現行實務對於醫療行為之定義，並細部區分美容醫學行為樣態，另參酌美國、南韓及日本對於美容醫學課稅之管理政策，嘗試建立非治療性美容醫療作為臺灣產業之合理課稅模式。

* 感謝臺北醫學大學醫療暨生物科技法律研究所陳麗蘭同學於本文撰寫時給予的幫助，以及匿名審查委員之意見。

** 臺北醫學大學醫療暨生物科技法律研究所碩士生（Master Degree Student, Graduate Institute of Health and Biotechnology Law, Taipei Medical University）

關鍵詞：加值型營業稅（value-added tax）、治療性美容醫學（therapeutic cosmetic surgery）、非治療性美容醫學（non-therapeutic cosmetic surgery）、美容醫學（美醫）（cosmetic surgery）、醫療行為（medical treatment）

DOI：10.3966/241553062017020004016

Medical Beauty is a folk name of Cosmetic Medicine, a type of Medicine, in Taiwan. As Cosmetology Medical Institutions wildly expand in recent years, unfortunately, not only the specialist system has not been established, even the surgery quality requisitions, physicians' qualifications and whether to impose Value-added Tax or not, all of the criterions are a mess. This article intends to elaborate and analyze the purpose of Value-added Tax collection and Exemptions from Legal and Politics both aspects. Also, redefine the meaning of medical treatment and discriminate different types of Cosmetic Surgery. Finally this article will try to establish a reasonable taxation model for Taiwan towards non-therapeutic cosmetic medical treatments after contrasting between American, South Korean and Japanese Policy of Levying Value-added Tax on Cosmetic Surgery Procedures.

壹、問題意識與背景

隨著經濟水準提升、醫療技術與醫療設備日益精進及社會風氣日趨開放，讓美容醫學在當今世界成為顯學。根據美國研究調查機構Medical Insight統計資料，全球美容醫學市場規模超過1,500億美元（約新臺幣4兆8,900億元），過去10年全球醫美服務業平均每年年複合成長率（Compound Annual Growth Rate, CAGR）達到10.9%；而亞洲地區的成長幅度又高於全球，CAGR達到15%。2009～2014年臺灣醫美市場的CAGR達14.8%¹。在此波風潮之下臺灣美容醫學醫療院所如雨後春筍般

1 富聯網，醫美——最夯的生技次產業，2014年9月29日報導，<http://ww2.money-link.com.tw/RealtimeNews/NewsContent.aspx?SN=16123900&PU=0017>（瀏覽日期：2016年9月20日）。

設立，工業技術研究院產業調查報告顯示，2006~2009年間臺灣美容醫學機構的數量成長了14.4%，截至2009年為止臺灣有527間皮膚科醫療機構及243間整形醫療機構，主要集中於臺北市²。

在此同時，各大醫院許多的專科醫師轉而投入美容醫學領域。近年來內、外、婦、兒、急診五大科的住院醫師招收狀況持續惡化，根據衛生福利部（以下簡稱為衛福部）醫事司「專科醫師核准給證人數統計表」³可知，每年核准領證人數2013年1472人、2014年1299人、2015年1011人，可觀察到人數有不斷下降的趨勢；比較2014年與2015年核發之各專科醫師證數，內科由227人下降至114人、外科由190人下降至151人、婦產科由40人下降至24人、急診醫學科由72人下降至58人，而人數有上升的科別有兒科由65人微幅上升至72人、泌尿科增加1人、神經外科增加5人、耳鼻喉科由64人微幅上升至71人，以及整形外科由23人增加至32人。醫師公會全國聯合會2014年統計數據顯示，截至2014年底內、外、婦、兒、急診五科累積領證醫師人數分別為10080人、6786人、3050人、4245人及1595人，而實際執業人數分別為8933人、3537人、2237人、3273人及1589人，因此在臺灣醫界形成「五大皆空」⁴一詞形容此處

-
- 2 李逸揚、黃麗佳、吳心如，醫學美容產品創新趨勢與臺灣發展契機，財團法人工業技術研究院產業經濟與趨勢研究中心，2010年10月，1-3頁。
 - 3 衛生福利部統計處，醫事機構及醫事人員統計——醫事人員發證人數、專科醫師核准給證人數，http://www.mohw.gov.tw/cht/DOS/Statistic.aspx?f_list_no=312&fod_list_no=5474（瀏覽日期：2016年9月20日）。
 - 4 衛生福利部中央健康保險署，2013年度第2次「全民健康保險醫療服務給付項目及支付標準共同擬訂會議」會議紀錄，2013年8月2日，http://www.nhi.gov.tw/webdata/webdata.aspx?menu=20&menu_id=710&webdata_id=3633（瀏覽日期：2016年9月1日）。根據陽明大學李玉春教授的說法「內外婦兒四大皆空」是李教授創造出來的口號，目的希望全民健保實施總額預算時，不要導致資源錯置，發生辛苦高風險的專科乏人問津。後來因為報紙媒體的宣傳，又而後急診科也加入形成「五大皆空」一詞。

境。臺大醫院外科每年平均招收約16~24名外科住院醫師，經1年訓練後約有三分之一轉往皮膚科、耳鼻喉科與復健科發展，留下來成為一般外科主治醫師的人數一年比一年少；甚至耳鼻喉科等一向熱門的科別也因住院醫師訓練比較辛苦，應徵住院醫師的人數開始下滑⁵，許多年輕醫師畢業考取醫師執照後逕轉往美容醫學相關醫療院所執業⁶。

臺灣目前並無美容醫學專科醫師制度⁷，對於美容醫學的性質及執行手術資格等規範紊亂，加上2011年7月1日大韓民國（下稱南韓）企劃財政部（기획재정부）宣布對五大整形手術（即隆鼻、抽脂、面部拉皮、隆胸和割雙眼皮手術）⁸課稅之影響⁹，臺灣監察院即對美容、整形、減重、體檢、防老等不受健保給付之行為如何有效納稅進行專案調查¹⁰，並同時對改制前衛生署（現為衛福部）及財政部提出糾正案，雖然多次召

-
- 5 黃文彥，臺大外科人力荒三分之一住院醫師跳槽，聯合報，2014年11月17日報導，<http://health.udn.com/health/story/5999/474627>-臺大外科人力荒-三分之一住院醫師跳槽（瀏覽日期：2016年9月20日）。
 - 6 衛福部於2015年12月29日公告修訂〈特定醫療技術檢查檢驗醫療儀器施行或使用管理辦法〉，目前執行美容醫學手術之醫師，提出專科醫師具1年外科訓練、10例該項手術、學術講座4小時等證明，申請專業資格認定後，即可執行。未具1年外科訓練之專科醫師，如欲執行美容醫學特定手術，則必須補足「外科」訓練，但是畢業後一般醫學訓練計畫（post graduate year program）、專科醫師訓練課程的外科訓練期間均可採計。
 - 7 衛福部於2015年12月29日公布〈特定醫療技術檢查檢驗醫療儀器施行或使用管理辦法〉，該辦法第2條附表規定特定醫療技術、檢查、檢驗或醫療儀器所需的操作人員資格，如具專科醫師資格3年或5年以上等（其中19~21項有關操作醫師資格規定自2017年1月1日施行）。
 - 8 楊智強，南韓將徵醫美稅擬明年起課10%，臺灣醒報，2013年8月14日報導，<http://news.sina.com.tw/article/20130814/10391615.html>（瀏覽日期：2016年9月20日）。
 - 9 柯宜姍，救醜不等於救病，醫美整型不該被課稅嗎？，商業周刊，2013年8月13日報導，<http://www.businessweekly.com.tw/article.aspx?id=4308&type=Blog>（瀏覽日期：2016年9月20日）。
 - 10 監察院，財政部對醫療美容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案，監察院2013年7月第102000341號調查報告，<https://www.cy.gov.tw/CYBSBoxSSL/edoc/view/2248>（瀏覽日期：2016年9月20日）。

開專家會議卻仍對此議題未有明確結論，且財政部自2013～2014年將美容醫學勞務收入列為專案查核卻因為勾稽難以進行，因此引發本研究對於美容醫學收入是否課徵營業稅議題之關注，而各國對於美容醫學課徵營業稅之政策是否值得臺灣參考或作為借鑑亦為本研究探討之範疇。

貳、美容醫學之正名與範圍

一般民眾常說的醫美是醫學美容之簡稱，針對此一名詞行政院衛生署（後改組為衛福部）¹¹特別以函釋進行解釋與正名，認為：「美容醫學是透過醫學手段，包括藥物、儀器及手術，改變人體外部形態、色澤及部分改善其生理功能，所以分類是一門醫學¹²」，且衛署醫字第1020061460號函釋定義美容醫學為：「由醫師透過醫學技術，如手術、藥物、醫療器械、生物科技材料等，執行侵入性或低侵入性之醫療技術來改善身體外觀的醫療行為，而輔以治療疾病為目的」¹³。因此應簡稱為「美醫」較為符合學理，而坊間目前的醫美診所及醫療院所設置的醫美門診亦應正名為「美醫診所」與「美醫門診」較為適當。

美容醫學涵蓋的範圍，衛福部衛部醫字第1030013768號函釋明定「美容醫學」勞務之範圍，共有三類，第一類為光電治療如雷射、脈衝光、電波及超音波等；第二類為針劑注射治療如注射肉毒桿菌素、玻尿酸或膠原蛋白等；第三類為美容手術如抽脂、隆乳、隆鼻、植髮、雙眼皮手術、拉皮手術或削骨手術等¹⁴。此分類方法係以手術侵入性¹⁵和對人體產生風險的大

11 此為改制前名稱，行政院衛生署於2014年7月23日改制為衛福部。

12 衛福部（2010）年2月24日衛署醫字第0990003146號函、衛生福利部（2013）年1月23日衛署醫字第1020061460號函。

13 衛福部（2013）年1月23日衛署醫字第1020061460號函。

14 衛福部（2014）年7月11日衛部醫字第1030013768號函。

15 手術是否有侵入性依（2004）年8月27日衛署醫字第0930022696