出國報告(出國類別：考察)

日本「美容醫學」業務收入營業稅課稅作法、業者營運情形及「美容醫學」消費糾紛處理之考察報告

考察機關： 監察院、財政部賦稅署

考察人員： 監察委員尹祚芊

監察調查處調查官黃瑞旭

財政部賦稅署科長李志忠





考察地點： 日本（東京、橫浜）

考察期間： 103 年 11 月 24 日至 28 日

報告日期： 104 年 2 月 17 日



目　次

壹、考察主題 1
貳、考察動機與必要性 1
參、考察目的 2
肆、考察成員及行程概要 2
伍、訪查過程實況與發現 5
行程一、拜會稅理士法人栗山会計事務所 5
行程二、會晤目黑病院形成外科醫師德山昌平 13
行程三、會晤瀧波宏文參議員伉儷 17
行程四、 訪查公益社團法人日本美容醫療協會事務局西山真一郎等人 19
行程五、會晤丸川珠代參議員 24
行程六、參訪湘南美容外科診所（新宿） 31
行程七、拜會獨立行政法人國民生活中心 36
行程八、日本對外籍旅客採購免消費稅商品之管理 43
陸、心得、結論與建議 46
一、「美容醫學」勞務收入允應課徵營業稅，始能符合我國營業稅法之課徵原則及立法意旨，回應民意及輿情之期待，接軌國際潮流，並從而達成租稅公平 .. 46
二、日本對醫療勞務徵免消費稅，係以健保是否給付為標準，以簡化稅務行政作業，並免滋爭議；且相關規定係全部醫療院所一體適用，尚不因組織型態不同而有差別待遇，亦維護租稅中立性。前揭相關作法，殊值我國學習，以應辦理「美容醫學」勞務收入課徵營業稅之需 49
三、日本對犯有嚴重逃漏稅行為的「美容醫學」業者之處罰極重，不乏移請司法偵審後，處以自由刑者，相關作法除確可重罰不法業者，亦可影響消費者行為，從而擴大防杜逃漏稅效果，是我國亦可再多加

運用現行相關規定懲處不法業者，以儆效尤，導正業界逃漏稅歪風 …… 52
四、日本政府為吸引外籍旅客赴日觀光及消費，除降低消費稅免稅購物門檻外，並規定商家出售商品收取價金時即先免計收消費稅，外籍旅客不需再另辦退稅手續，以提高消費誘因，並降低行政成本，商家守法守紀的行為及行政機關尊重旅客之作法，亦可作為我國相關機關施政參考，審酌利弊得失之用 …… 53

監察院尹委員祚芊赴日考察報告

壹、考察主題：

日本「美容醫學」業務收入營業稅課稅作法、業者營運情形及「美容醫學」消費糾紛處理之實地考察。

貳、考察動機與必要性：

一、有鑑於近年來我國「美容醫學」業務盛行，因其性質與一般醫療行為究屬有別，引發民眾對該項業務收入租稅核課問題之關注。本院前雖曾就「醫療美容、整形、減重、體檢、防老等不受健保給付之醫療行為，究如何納稅等」立案調查[1]，並於調查意見指出，「醫療」勞務之目的在治療疾病，惟「美容醫學」勞務之目的，則在改善身體外觀，二者目的不同，依現行營業稅法規定，均予免徵營業稅之優惠，顯有偏頗等情，並經年餘之核簽追蹤，然相關問題迄未解決。因此，先進國家有關「美容醫學」業務收入課徵營業稅之法令規定及實務作法有無可供我國主管機關作為業務興革之依據，並資為本院已調查竣事案件後續追蹤及立案調查之參考，允有實地究明之必要。

二、另，近年來，我國醫療院所提供「美容醫學」服務之業者數目日益增加，國內對執業醫生之認證工作尚處於起步階段、國人「美容醫學」勞務之認知及「美容醫學」業者提供勞務之透明程度均待提升，究竟先進國家相關業者勞務提供情形及收費機制之方式，是否有值得我國參考引進？或於瞭

[1] 派查案號：1020800009。

解後去蕪存菁，顯有親赴國外觀摩之必要。

三、再者，醫療院所因提供「美容醫學」勞務而衍生消費糾紛或原不需要之醫療需求之案例頻傳，現行我國「美容醫學」消費糾紛，與一般消費糾紛處理並不相同，究先進國家相關制度及操作方式為何？亦有前往借鏡學習之價值。

綜上，爰就日本「美容醫學」業務收入營業稅課稅作法、業者營運情形及「美容醫學」消費糾紛處理等，作為本次出國考察之標的及訪查對象。

參、考察目的：

藉實地訪查日本「美容醫學」業者營運情況及該國對業者營業稅之課徵標準與作法，據以探究與發掘國內相關制度及措施疏漏不足之處，除可作為本院持續督促財政部及衛生福利部等相關主管機關興利除弊之依據外，更可作為本院未來行使監察職權暨立案調查之參考，用以促使相關主管機關積極依法行政，增進民眾福祉。

肆、考察成員及行程概要：

一、考察成員：

監察委員尹祚芊率監察調查處調查官黃瑞旭，並邀同財政部賦稅署科長李志忠前往日本。

二、行程概要：

本次赴日訪查行程自民國(下同)103 年 11 月 24 日至 28 日共計 5 日，除搭機及交通等必要行程，共計拜會、訪查 8 個機構或對象，茲將行程概要列如下表：

尹委員赴日考察行程表

日期	時段	行程、訪查對象及地點
11月24日	上午至下午	自桃園中正機場啟程搭機抵達東京成田國際機場
11月25日	上午	整備參訪資料後，出發至橫濱
	下午	由駐日代表處王瑞豐秘書陪同，拜會稅理士法人栗山会計事務所(横浜市中区石川町1-1カーサ元町4樓402)，瞭解日本醫美業者業務收入消費稅課徵範圍，並蒐集相關稅務規定資料
	傍晚	會晤駐日代表處沈斯淳代表等並交換意見
11月26日	上午	由駐日代表處王瑞豐秘書陪同，會晤目黑病院形成外科醫師德山昌平，請教日本醫美業者營運及稅務處理問題
	中午	由駐日代表處張淑玲組長及王瑞豐秘書陪同，會晤瀧波宏文參議員伉儷，就我國現行醫美業務營業稅課徵問題交換意見
	下午	由駐日代表處王瑞豐秘書陪同，參訪公益社團法人日本美容醫療協會事務局西山真一郎(西山美容形成外科醫院院長)、理事長保阪善昭及神田美容外科形成外科醫院院長征矢野進一等 3 人(千代田區平河町2-3-4ABM平河町building 3樓)

日期	時段	行程、訪查對象及地點
11月27日	上午	由駐日代表處張淑玲組長及王瑞豐秘書陪同，會晤厚生勞働省前政務官丸川珠代參議員(現任參議院厚生勞働委員長)，交換有關健保業務意見
	下午	由駐日代表處王瑞豐秘書及我國旅日醫師張大鎮先生陪同，實地參訪湘南美容外科診所(新宿區西新宿 6-5-1 新宿アイランドタワー12F)之營運情形，並拜會該診所事務局長三村大介先生
11月28日	上午	由駐日代表處王瑞豐秘書陪同，拜會獨立行政法人國民生活中心(港区高輪 3-13-22)
	下午	由成田國際機場搭機返回桃園中正機場(登機前，順道觀摩日本出境旅客免消費稅貨品稽查作業)

伍、訪查過程實況與發現：

本次訪日考察前，經先期擬定參訪重點，多方蒐集資料，初步瞭解日本稅制體系、健康保險制度及日本「美容醫學」業者概況，再商請我國駐日代表處安排參訪對象後，逐一拜會、訪談及參觀相關對象及設施，以期達成原定參訪目的，茲將相關考察經過及心得敘述如下：

行程一、拜會稅理士法人栗山会計事務所

一、日本稅理士業簡介及訪查發現：

(一)日本稅務代理業變遷、資格的取得及業務範圍[2]

1、變遷

日本稅務代理業之發展階段如下：

(1)草創時期：明治天皇開創近代日本租稅制度，為稅理士制度奠定基礎。

(2)成立時期：隨日本近代稅收制度初具，訂有「大阪稅務代辦管理規則」。

(3)發展時期：嗣日本稅制結構轉向以所得稅為主體，明治政府提出稅理士制度修正法案。經日本政府對中央及地方稅制進行全面改革後，於 1942 年頒布「稅務代理士法」。

2、資格取得

(1)稅理士考試資格：稅理士考試相關科系大學畢業者、從事稅務或會計工作一定年限以上者，或具有上述相當學歷或實務經驗者（其中會計師屬於免試人員）。

(2)考試科目：計有所得稅法、法人稅法及會計

[2] 參考資料來源：http://big.hi138.com/caizhengshuishou/shuiwutaolun/200709/82972.asp#.VIlJFLdMsYo。

學中的簿記及財務報表。

3、業務範圍

日本法律規範業者得從事之主要業務範圍，有稅務業務代理、稅務問題諮詢及會計業務。惟隨日本經濟發展和企業經營的需要，新增企業經營分析、新商品規劃等業務。

(二)日本稅制概況[3]

1、國稅和地方稅

日本稅制分為所得稅、財產稅[4]及消費稅等三區塊。其中消費稅依中央及地方又區分為消費稅及地方消費稅，相關稅目明細如下：

	國稅	地方稅		國稅	地方稅
所得稅	所得稅 法人稅 特殊的地方企業稅 重建的特殊所得稅 重建特別法人稅 地方所得稅	個人居民稅 個人事業稅 法人居民稅 法人事業稅 縣民稅利息分 縣民稅紅利分 縣民稅的股權轉讓所得比較	消費稅收	消費稅 酒稅 煙草稅 特種煙草稅 汽油稅 地方汽油稅 石油天然氣稅 汽車重量稅 航空燃油稅 石油和煤炭稅 電源開發促進稅 關稅 Tonzei Tokubetsutonzei	地方消費稅 當地煙草稅 輕油起飛稅 汽車購置稅 高爾夫球場使用稅 洗澡稅 汽車稅 輕型車輛稅 礦產稅 狩獵稅 礦業稅
資產徵稅, 等等。	繼承稅和贈與稅 登錄牌照稅 印花稅	房地產取得稅 財產稅 城市規劃稅 商務辦公稅 特別土地持有稅 法律的正常納稅外 法定目的稅			

(資料來源：日本財務省 2014 年 11 月網站資料)

[3] 資料來源：日本財務省 2014 年 11 月網站資料。
[4] 即圖 1-1 之資產課稅。

2、各稅目占稅收比例

以日本西元（下同）2014年（即日本平成26年）預算金額，國稅及地方稅合計近89兆3,000億日圓，其中所得稅系占51.3%、消費稅系占33.9%及財產稅系占14.9%，可見消費稅在日本稅收體系中的重要性，相關稅收結構如圖1-1：

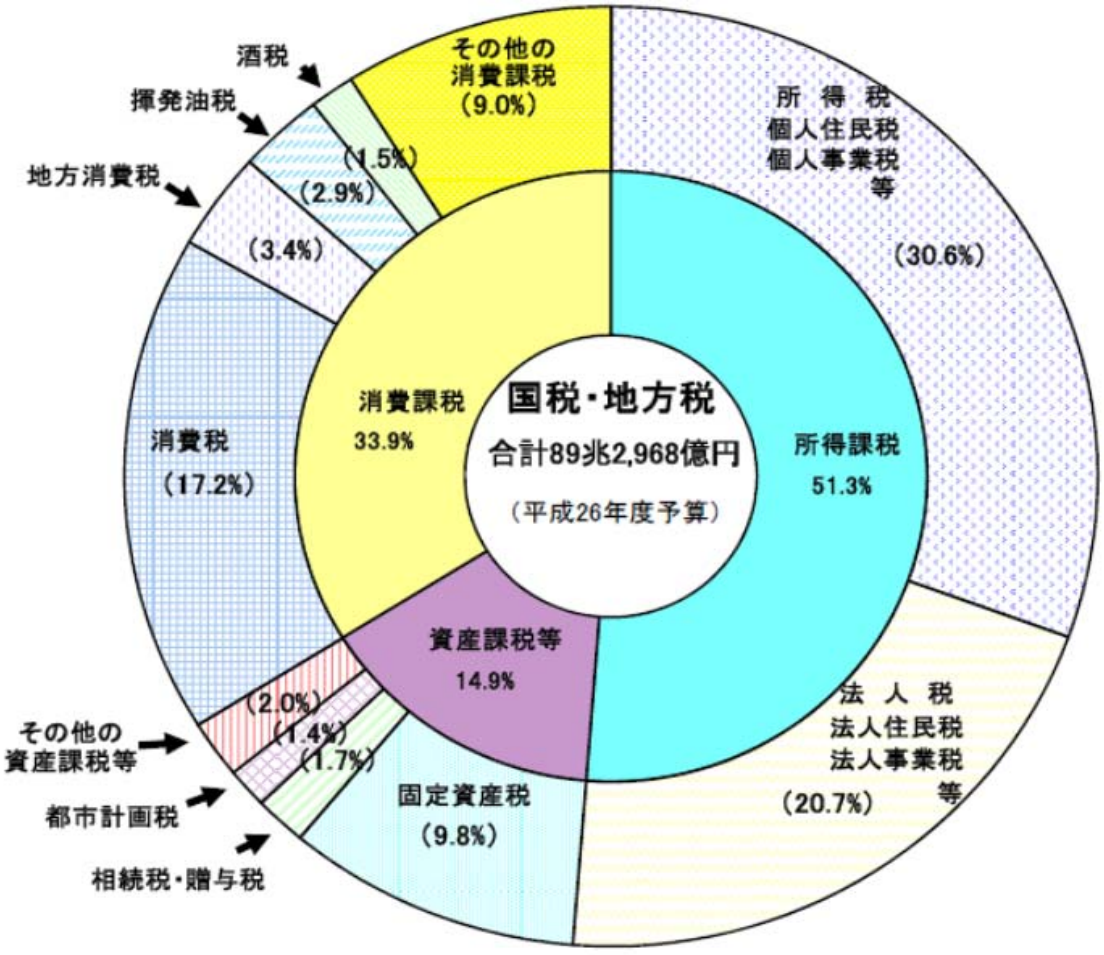


圖1－1、日本稅收結構圖[5]（資料來源：日本財務省2014年11月網站資料）

(三)日本消費稅課稅規定

1、納稅義務人

(1)日本消費稅採加值型之稅額相減法課稅[6]，並

[5] その他の消費課税：其他消費稅、その他の資産課税：其他資產稅。

[6] 加值型消費稅僅對營業人該銷售階段之加值額課稅；稅額相減法係指營業人於法定課稅期間內銷售貨物或勞務之銷項稅額總和，減除同期間購進貨物及勞務之進項稅額總和，其餘額即為該期間之應納稅額。

兼有國稅與地方稅性質。其納稅義務人為國內應稅貨物交易、提供勞務之營業人及進口貨物、自保稅區購入應稅貨物之人。政府部門、國內非法人組織及公益法人等在日本國內從事貨物或勞務之銷售，亦屬消費稅之納稅義務人。

（２）為減輕小規模零售業者稅負，並考量其未諳稅務申報等因素，對年度銷售額在1,000萬日圓以下之小規模營業人免除其納稅義務，但其進項稅額亦不得申報扣抵；此類營業人如因經營外銷業務欲提出進項稅額扣抵，得向稅務機關提出選擇課徵之申請，但申請適用後2年內不得申請變更為免稅營業人[7]。

２、課稅範圍

（１）課稅客體

消費稅之課徵，包括日本國內營業人銷售貨物或勞務（營業人取得對價移轉出讓或出租貨物及提供勞務等）及自國外或保稅區購入之貨物。

（２）稅額計算

<１>日本消費稅係依不含消費稅之銷售額計算稅額，而銷貨退回及折讓部分得予減除；進口貨物係依交付價格（含關稅及其他特種銷售稅）計稅。

<２>營業人應計之消費稅額，為未稅之銷售額

[7] 日本於2011年修正規定，自2012年10年1日開始，營業人當年度銷售額在1,000萬日圓以下，惟前一年度1月1日至6月30日銷售額逾1,000萬日圓者，不適用小規模營業人免稅規定；另年度銷售額5,000萬日圓以下之中小規模營業人，可申請採簡易課稅制度，依行業別適用50%至90%進貨率作為稅額計算基礎。

乘以稅率計算銷項消費稅額，減除購買供業務使用之貨物或勞務支付之進項消費稅額後之餘額。

3、稅率

日本消費稅稅率為 6.3%，另由中央代徵 1.7%之都道府縣消費稅，合計 8%[8]。

4、減免規定

（1）基於消費稅性質及政策目的不予課稅項目（列舉部分項目）

<1>土地之移轉及出租(但 1 個月以下之短期間出租、停車場使用及其他營業性出租應稅)。

<2>有價證券及支付工具(為收藏或銷售用者除外)。

<3>有支付利息之金錢貸款。

<4>郵政匯票、印花稅票及證書用紙之銷售。

<5>中央政府、地方政府依法收取費用而提供之勞務。

<6>提供公共醫療保險制度之療養、醫療、看護及各項健康保險殘障福利等醫療服務。

<7>依社會福利服務法提供之服務。

<8>分娩相關用品。

<9>提供葬禮、火葬設備或勞務之收費。

<10>殘障人士使用設備之交易或租賃。

<11>各級學校及職訓學校提供授業或入學檢定之收費。

<12>依學校教育法規定教學用書之交易。

（2）依國際慣例出口銷售零稅率(列舉部分項目)

[8] 日本自 1997 年 4 月 1 日實施消費稅制，稅率為 3%，2012 年提高至 4%，2014 年 4 月 1 日起提高至 8%，原預定 2015 年 10 月 1 日起提高至 10%,惟日本政府已宣布延後實施。

<1>自日本外銷貨物或勞務。

<2>日本與國際間旅客或貨物之國際運送、國際通訊及郵遞服務。

<3>國際運輸事業對外航運用船舶、飛機之移轉、租賃及修理。

<4>國際運輸事業為國際運輸用貨櫃等移轉、租賃及修理。

<5>銷售與出境或過境日本之外籍旅客日常生活用品。

(四)醫療勞務收入課徵消費稅概述

1、課徵消費稅項目

(1)超過保險給付額度,依病患意願支付部分(如病床差額等)。

(2)醫療諮詢費(健康諮詢、健康指導及診斷證明書開立費用)。

(3)牙科自費醫療(金屬假牙及牙齒矯正等)。

(4)由地方公共團體委託實施之老人保險法的健康檢查、母子保健法的孕婦及幼兒之健康檢查。

(5)接受柔道復健師、針灸師及按摩師的醫療服務,療養費支付以外部分。

(6)200 床以上醫院的初診費、診察費內特別費用部分、其他自費醫療、健康診斷費用及流感疫苗預防接種費用等,需課徵消費稅。

(7)自費醫療(美容整形、人工流產、健康檢查、短期住院體檢、預防接種及壽險公司的審查費用)。

(8)有關日本「美容醫學」勞務收入課徵消費稅現況,栗山會計事務所提供該所客戶之廣告資料,如資料 1-1。

２、民間對醫療費用課徵消費稅曾有之看法[9]

（１）由社會政策的觀點不應課稅，亦即無法接受醫療費用有需課徵消費稅之情形。

（２）僅有因個人選擇，而支付的病房差額，及接受自費醫療等行為，才應課稅。

（３）從醫療費用控制的觀點，預防接種及健康檢查等，也不應成為課徵消費稅之對象。

二、訪查實況：



照片 1、尹委員訪談稅理士法人栗山会計事務所稅理士楊縵儀後合影，並致贈本院公關品

[9] 資料來源：2013 年 3 月 1 日稅理士報（日本）





資料1、稅理士法人栗山会計事務所提供之醫美廣告資料（明確記載價格為未稅價，需另付消費稅）

行程二、會晤目黑病院形成外科醫師德山昌平

一、受訪對象簡介及訪查發現：

(一)目黑病院簡介[10]：

1、位於：東京都目黑區中央町 2-12-6。

2、設置診療科別：內科、呼吸科、消化科、心身醫學、康復醫學系、放射學及肛門部。





圖 2 目黑病院資料(資料來源：目黑病院 2014 年 11 月網站資料)

(二)會晤訪談摘要：

德山昌平先生係我國旅日多年的醫師，熟悉日本醫界現況，本院尹委員會晤德山醫師，請教日本醫界對「美容醫學」之認定方式，綜整相關結果如下：

1、在日本認定美容整形為形成外科，形成外科係處理身體表面及外形之診療科。針對受傷、燙傷及褥瘡等傷病等、以及因其治療過程失去之組織及皮膚病變而需切除之部位等先天或後天身體外觀之醜狀變形，其功能為將原狀態恢復

[10] 資料來源：目黑病院 2014 年 11 月網站資料。

正常之醫學領域，類似臺灣的整形外科。

2、日本之整形外科則為骨頭、關節相關外傷及疾病、靭帶及肌肉相關外傷及疾病、脊髓及神經有關外傷及疾病、復健、腰痛、肩膀酸痛等之治療，主要為進行身體運動機能治療之醫學領域，較近似臺灣的骨科。

3、日本一般稱「美容醫學」為「美容外科」及「美容皮膚科」，相關說明資料如資料 2-1。

（1）「美容醫學」業者經營前揭業務，取得醫師執照即可，尚不需取得其他特別許可。

（2）日本政府並未訂定「美容醫學」業務收費標準，皆為自費（由）醫（診）療，且由業者自訂收費標準，相關參考資料如資料 2-2。

（3）消費者不得要求健保給付。

（4）「美容醫學」業者均應申納消費稅。

（5）「美容醫學」業者執行醫美行為時，相關耗材需詳實記載，因此除藥劑用量需精確記錄外，連紗布用量亦需登載。

（6）日本政府對業者逃漏稅行為之處罰很嚴格，被查到嚴重違法行為時，除補稅罰鍰外，業者會受到刑事處分。日本某知名醫美業者即因屬逃稅累犯，曾入監服刑。

(二)



整形外科と形成外科の違いTOP → 美容整形と整形外科・形成外科

美容整形と整形外科・形成外科について

美容整形という言葉があります。「プチ整形」などという言葉も知られるようになり、以前に比べて抵抗なく行うになりました。 この美容整形がクローズアップされるようになったことで美容整形と整形外科・形成外科とのようになってしまったのです。

整形というともっぱら美容整形のイメージで使われがちですが、本来の意味は違います。 整形外科とは怪我や病気によって損なわれた身体や運動能力の治療を行う診療です。 骨や関節、筋肉、じん帯、脊髄、神経などの病気、怪我の治療、あるいはリハビリテーションを行うのがおもな治療内容です。

形成外科が行っているのが、世間一般で言われる美容整形に近いです。形成外科では体の表面の異常の治療をおもな治療範囲としています。 ガン手術後の変形の治療、先天性の異常や外傷による変形の治療などがおもな治療範囲です。乳がんの手術後、切除した乳房を再建したり、やけどの治療、怪我によって生じた痣や顔の歪みの治療なども行われます。

この形成外科で使用される技術を美容の分野に応用したのが美容整形です。 最近では美容形成と言われる機会も増えているのはこの形成外科が行う治療範囲だからです。

本来、怪我や病気などで生じた異常に対して行う治療を美容目的で行うため、美容整形は保険が適用されません。のような診療科目なのかを把握するためにはまず整形外科と形成外科の違いをしっかり把握しておくことが重要しょう。

美容外科学

美容外科は、人体の機能上の欠損や変形の矯正でなく、『美意識に基づく人体の見た目の改善』を目指す医学で療を目的とした形成外科学とは違います。また、間違えやすいのですが整形外科学とはまったく別の分野です。

美容外科は、医学の１分野とは認められていません。**医師免許を有していれば、誰でも「美容外科医」を名乗る**す。ですので、経験と技術の浅い医師やずさんな管理体制による医療事故は現在でも定期的に起こっています・

【PR】Rong Hospital. Located at 692 Chokechai - Dech Nang Rong Rong District, Buriram Pro
nangronghospital.org

Copyright (C) 2010 整形外科と形成外科の違い All Rights Reserved.
※当サイトのテキスト・画像等すべての転載転用、商用販売を固く禁じます。

資料 2-1 日本美容外科、整形外科及形成外科之區別參考資料（資料來源：德山醫師）

区分	金額
	円
(美容外科料金)	
初診料	2,900
再診料	1,400
CO2レーザー	
ほくろ、母斑　1箇所につき	10,500
脂漏性角化症　1箇所につき	10,500
レーザー脱毛	
両脇　3回目まで　1回につき	8,400
4回目以降　1回につき	6,700
下腿　3回目まで　1回につき	42,000
4回目以降　1回につき	33,600
ヒゲ　3回目まで　1回につき	7,400
4回目以降　1回につき	5,900
顔レーザーピーリング　1回につき	10,500
シミ取りレーザー　1箇所につき	10,500
上眼瞼しわとり　1件につき	210,000
下眼瞼しわとり　1件につき	210,000
顔ミニフェイスリフト　1件につき	735,000
二重瞼(ふたえまぶた)切開法　1件につき	315,000
ヒアルロン酸注入　1件につき	89,300
脂肪注入	
小範囲1部位　1箇所につき	315,000
追加部位1部位　1箇所につき	157,500
耳垂ピアス　1回につき	10,500
しみクリーム	
レチノイン(0.1%　5g)	2,600
レチノイン(0.2%　5g)	3,000
ハイドロキノン(5%　5g)	2,100
しみ内服薬	
セットA(シナール、ユベラ、トランサミン　7日分)	1,700
セットB(シナール、トランサミン　7日分)	1,400

別表第2　歯科領域の保険適用外の諸料金

区分	金額
予防歯科	円
口腔衛生指導料	3,965
刷掃指導料	3,670
歯面塗布料	2,585
〃　(家庭管理)	4,050

資料 2-2 日本醫美業者收費價格資料（資料來源：德山醫師）

二、會晤情形：



照片 2、尹委員訪談目黑病院德山昌平醫師後合影，並致贈本院公關品

行程三、會晤瀧波宏文參議員伉儷

一、受訪對象簡介及訪查發現：

(一)會晤瀧波參議員之目的

1、本次考察行程為確認日本財務省對「美容醫學」勞務收入課徵消費稅之範圍及認定標準，經我國駐日代表處安排，會晤曾任職日本財務省之瀧波宏文參議員就前揭議題交換意見。

2、瀧波宏文參議員於 2013 年由福井縣選舉區當選參議員，2014 年 11 月擔任日本參議院經濟產業委員會委員、決算委員會委員及憲法審查會委員。

(二)會談重點

關於日本對「美容醫學」勞務收入課徵消費稅，經本院尹委員與瀧波議員交換意見，綜整會晤結果如下：

1、日本醫療費用倘適用健保給付則免徵消費稅，自由診療部分不在免消費稅的範圍內。

2、國民健康保險給付與免除消費稅之標準是一致的，二者是合在一起考量。

3、「美容醫學」為自由診療，屬消費稅之課徵對象。

4、我國營業稅法免徵醫療勞務消費稅，原立法意旨是正確的。因此，瀧波參議員認為關鍵在「醫療行為」的定義需與時並進適時修正。

5、一般醫療與「美容醫學」之間有所落差，但是「美容醫學」因有運用醫學技術，故仍需由特定資格的人(即醫生)執行。雖仍為醫療行為，但因與治療疾病無關，故不適用健保給付；因此，在日本予以簡單化，以適用健保給付與否為標準，決定是否免課消費稅。

6、日本適用健保的醫療勞務免課消費稅，但是購入醫療器材是要課稅的。

7、醫療行為免徵消費稅在日本國內也有不同的看法。

二、會晤情形：



照片 3、尹委員會晤瀧波參議員伉儷後合影，並致贈本院公關贈品

行程四、訪查公益社團法人日本美容醫療協會事務局西山真一郎等人

一、受訪對象簡介[11]及訪查發現：

(一)簡介

1、日本美容醫療協會成立目的，在使每個消費者均能安心接受整形手術和治療，以及發表「美容醫學」的正確資訊，並提供「美容醫學」醫生終身學習機會，促使其能提供高品質的「美容醫學」服務。

2、協會由形成外科為主的開業醫師及一般醫療院所的形成外科醫生組成之日本美容外科協會為母體，在厚生省的指導及日本醫師會的支援下，於

[11] 資料來源：http://www.jaam.or.jp/jaam/，日本美容醫療協會 2014 年 11 月網站資料。

1991 年 4 月 20 日由厚生省核准設立。

3、2011 年 3 月 29 日取得日本內閣辦公室認可為美容領域之公益社團法人。

(二)成員

1、正會員：開業醫 104 人、大學和綜合性醫院醫師 140 人。

2、準會員：232 人。

3、贊助會員：15 會社。

(三)協會活動

1、醫師認證。

2、授予會員證，如圖 4。

3、召開研修會與講習會。



圖 4 美容協會會員證

(四)訪查心得

本次赴日，為深入瞭解該國「美容醫學」業者之營運及消費稅處理情形，經駐日代表處安排公益社團法人日本美容醫療協會理事長等人，由本院尹委員以預擬問題請教三位醫師，茲綜整結果如下：

1、日本美容外科有二團體，一為由原來從事形成外科，其後亦作「美容醫學」的醫師組成；另一為原即從事「美容醫學」之醫師所組成。

2、從事美容形成外科的醫生，與一般的內科、外科醫生相同，在向當地的保健所登錄後即可執業，不需取得事前的許可。

3、美容形成外科的醫療費用，因為是自由診療，係由各醫院自行訂定。

4、消費稅係由消費者負擔，而由醫院收取後，再向國家申報繳納。

5、日本由健保給付的醫療行為不需繳消費稅，未由健保給付者，即需繳交消費稅。

6、未有健保者，自行支付醫療費用要全部計算繳交消費稅。有健保者即使為 30% 之自付額亦不需繳消費稅。

7、日本醫界申納消費稅，稅務機關會告知醫療機構申報次數，平均一年兩次。業者會委託稅理士申報，原則上當年度申報前一年度的消費稅，稅務機關再至稅理士處查帳。一般情況，法人會委由會計師申納，個人則委由稅理士申納。

8、日本稅務機關會喬裝成患者赴診所實地訪查患者數目，或檢查醫美器材使用數量。但誠實納稅之業者，稅務機關幾乎不稽核。

9、車禍後乳房重建，2014 年日本已視為一般醫療行為，可適用健保給付。但如嗣後有要求增大（豐胸）、美化（美胸）之醫療需求，即屬美容範圍，而非健保給付範圍。

10、如果因乳癌切除而作的乳房重建後，因左右尺寸不一需作美化（即美胸），是否認定為醫療或美容，目前仍不明確。（第一、二次可健保給付，金額亦無上限）

11、美容外科亦屬醫療行為，但因屬自由診療，因此以健保是否給付作為區分標準。

12、逃漏稅情況嚴重醫師會被處以停業一、二年。倘逃稅行為更嚴重者（如逃稅達一億日圓），會被處以自由刑，醫美業者一般不敢逃稅。

13、逃漏稅情節重大者，由稅務機關移送司法機關偵辦，經有罪判決後，再由厚生勞働省醫道審理會審理（涉有偎褻、逃稅及醫療疏失等）決定是否停止醫師資格。

14、倘稅務機關懷疑業者涉嫌逃稅，或業者被密告，可能一週內作二次稽查，稽查內容為業者之

入帳及出帳紀錄、購買器材費用（如抗熱劑的數量是否異常）與申報內容是否相符等。

１５、假設依健保規定只支付三日的病房費，患者要求多住一天，所涉的費用由患者自付。但日本患者住院天數是由社會保險廳認定實際需要之天數，並未限定天數。惟病房升等之費用差額，需以差額部分計收消費稅。

１６、政府對一般醫療行為訂有收費標準（以保險點數計收）。如果患者要求使用價格較高之醫材時，因假牙材質、人工關節種類不同，產生之價格差額，一樣要計算收消費稅。

１７、日本醫療業者以往逃稅行為，主要係逃漏所得稅，但最近日本政府亦開始重視消費稅，要求業者確實申報。

１８、一般「美容醫學」業者收費報價係不含稅，如：隆鼻費用不含稅 100,000 日圓的話，消費者要額外繳 8,000 日圓消費稅，再由業者申納繳交。惟倘消費者認為外加消費稅太貴，業者可能接受議價後降價收費，但仍會誠實設算消費稅繳交。

１９、日本消費稅稅率提高後，曾影響消費醫美之意願，但其後已回復水準。一般網路廣告的價格均未含消費稅。

２０、醫療收據內，一般記載總金額，藥費另外開立一張收據。(醫美如需住院，會記載點滴等數量資料)。

２１、醫美業者之認證係由協會發給標章，政府並未辦理標章認證。醫師也不因取得認證，患者即明顯增多，而是用網頁廣告來招攬患者。

２２、日本著名大學（如東京大學或慶應大學）或傳統大醫院仍堅持不作醫美。那些醫院醫師認為，

醫院如果作美容外科，會導致醫院聲譽下降，因此不作醫美。但 1978 年美容醫療相關法律[12]通過以後，其他大醫院已漸有經營醫美業務之情形。

２３、內科、外科、婦產科及小兒科醫師倘要執行「美容醫學」業務，可以另立「美容醫學」看板。但再十年以後，美容外科醫師可能被視為專科醫師，需取得美容外科專科醫師的資格，才可以立美容外科看板。日本法律有規範醫美看板能刊載的內容，但業者亦未遵守。

２４、因為收入的關係，以前有內外婦科醫師競相投入醫美業務，但目前因醫美過於競爭，已無該現象。

２５、日本區分是否為醫美之標準，係以健保有無給付為標準。例如：狐臭嚴重到影響工作，手術可適用保險，如果輕微的話，即不適用保險；是否嚴重係由醫師判斷，屬醫師的自由心證。

２６、但如果醫師認定浮濫，健保審核單位會加以調查。在消費稅部分，經查核認定醫師確屬浮濫的話，所涉應納消費稅要由醫師自付，不會再向消費者追繳。

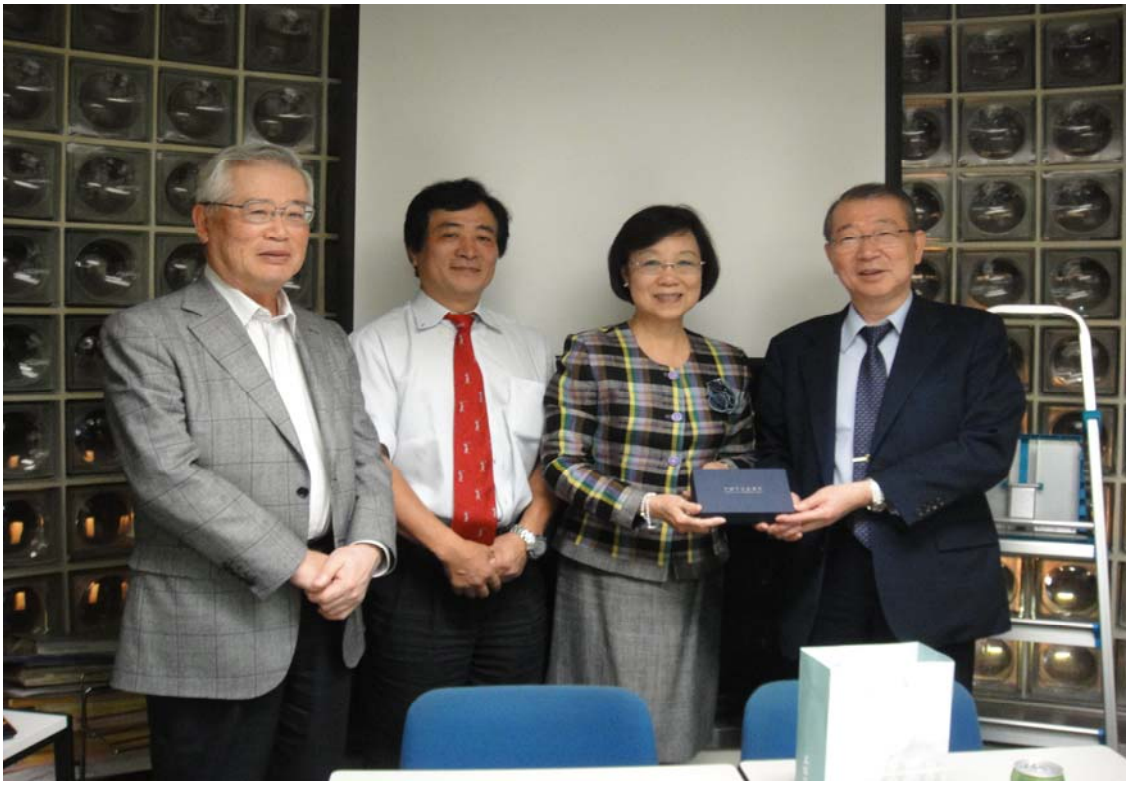
２７、如果醫師已要求患者自付，又向健保署請款，屬嚴重違法事項，會被處分停業一、二月，嚴重的話會處分停業一、二年。且患者知道的話，也會影響就診意願。因此在日本較少發生醫師向患者收費後，再申請保險給付。

２８、稅捐機關係以醫療機構的入出帳及購買器材的情形查帳，推算應納稅額。有疑問會自行進行調查，不會告知厚生勞働省。原則上，厚生勞働省針對診所的整體營業情況可提供，但涉及個人資

[12] 厚生勞働省規定要醫院明示係作醫美業務（在看板上明示）。

料（如病歷等資料）即不提供。

二、訪查情形：



照片 4、尹委員訪談公益社團法人日本美容醫療協會後合影，並致贈本院公關品

行程五、會晤丸川珠代參議員

一、受訪對象簡介及訪查發現：

(一)會晤丸川珠代參議員之目的：

1、嗣本訪團為瞭解日本健康保險制度運作概況及對「美容醫學」業務之定位，再經我國駐日代表處協助，會晤現（103 年 11 月）任日本參議院厚生勞働委員長丸川珠代參議員就前揭議題交換意見。

2、丸川珠代參議員東京大學經濟學部經營學科畢業，曾任職朝日電視台。2007 年當選日本第 21

屆參議員通常選舉東京選區議員，2012 年就任厚生勞働大臣政務官。2013 年當選第 23 屆參議員通常選舉東京選區議員，現（2014 年 11 月）任日本參議院厚生勞働委員長[13]。

二、訪查發現：

（一）日本國民皆保險制度相關資料[14]

1、醫療費來源別占比

醫療費用來源，分別為公費、患者本身、被保險者及事業主，相關費用比例如圖 5-1：

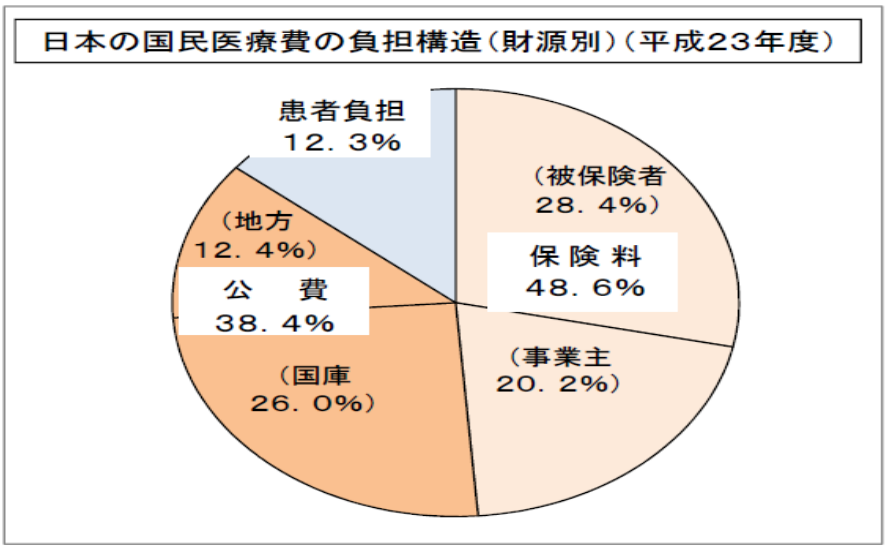


圖 5-1 日本國民醫療費負擔結構比（2011 年，資料來源：日本厚生勞働省網站）

[13] 資料來源：http://www.t-marukawa.jp/modules/profile/

[14] 資料來源：厚生勞働省 2014 年 11 月網站資料，日本全民健康保險制度 http://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryou/iryouhoken/iryouhoken01/index.html

2、醫療制度概說

日本健康保險制度中，患者就醫、醫療費用支付及醫療資源間相關運作情形如圖 5-2：

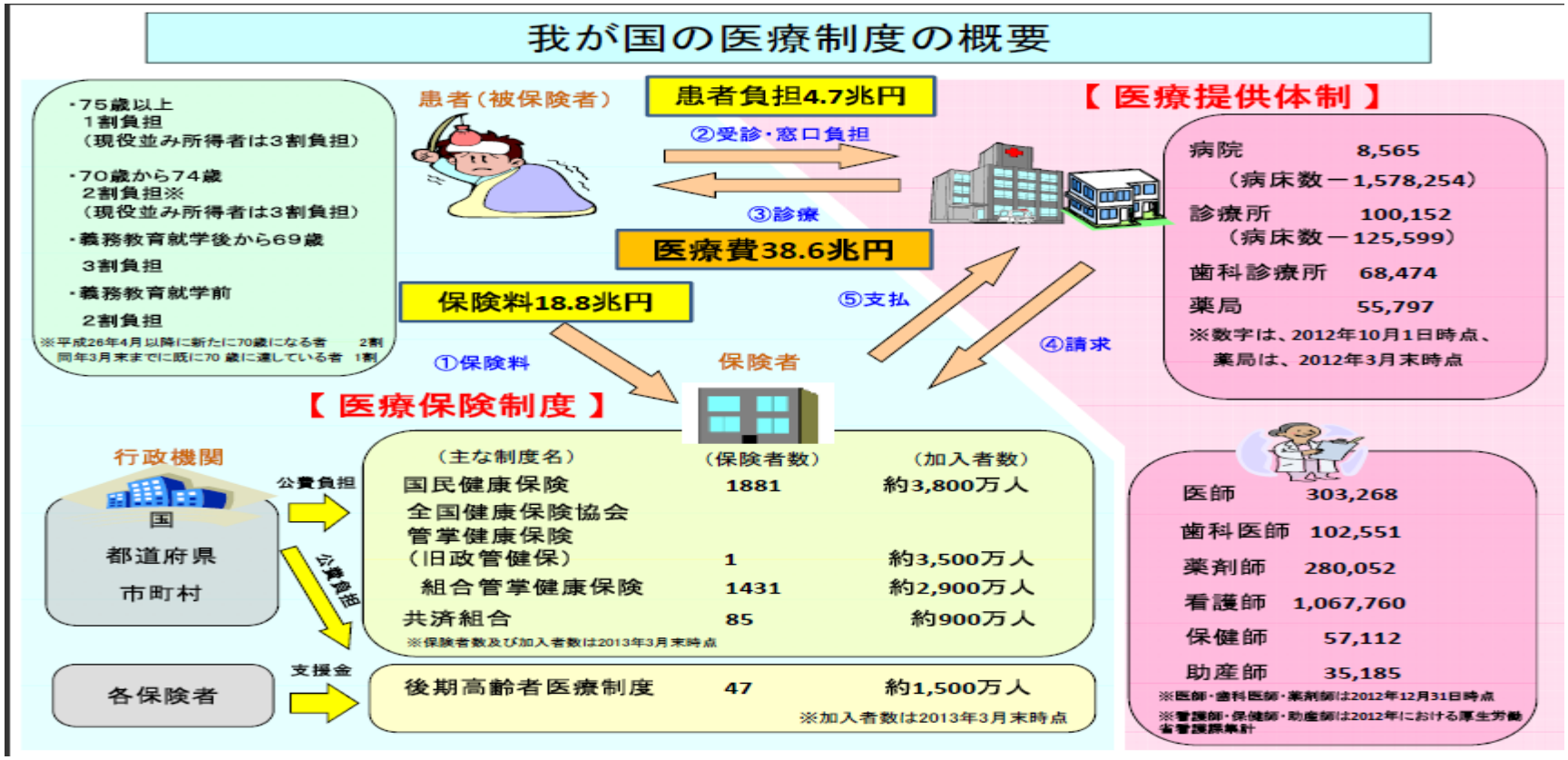


圖 5-2 日本醫療保險制度概圖（資料來源：日本厚生勞働省 2014 年 11 月網站資料）

3、醫療保險制度體系

日本健康保險體系依保險人及被保險人，可區分為五部分，分別為市町村[15]國保(含國保組合)、協會健保、健康保險組合、共濟組合及後期高齡者醫療制度等，如圖 5-3：

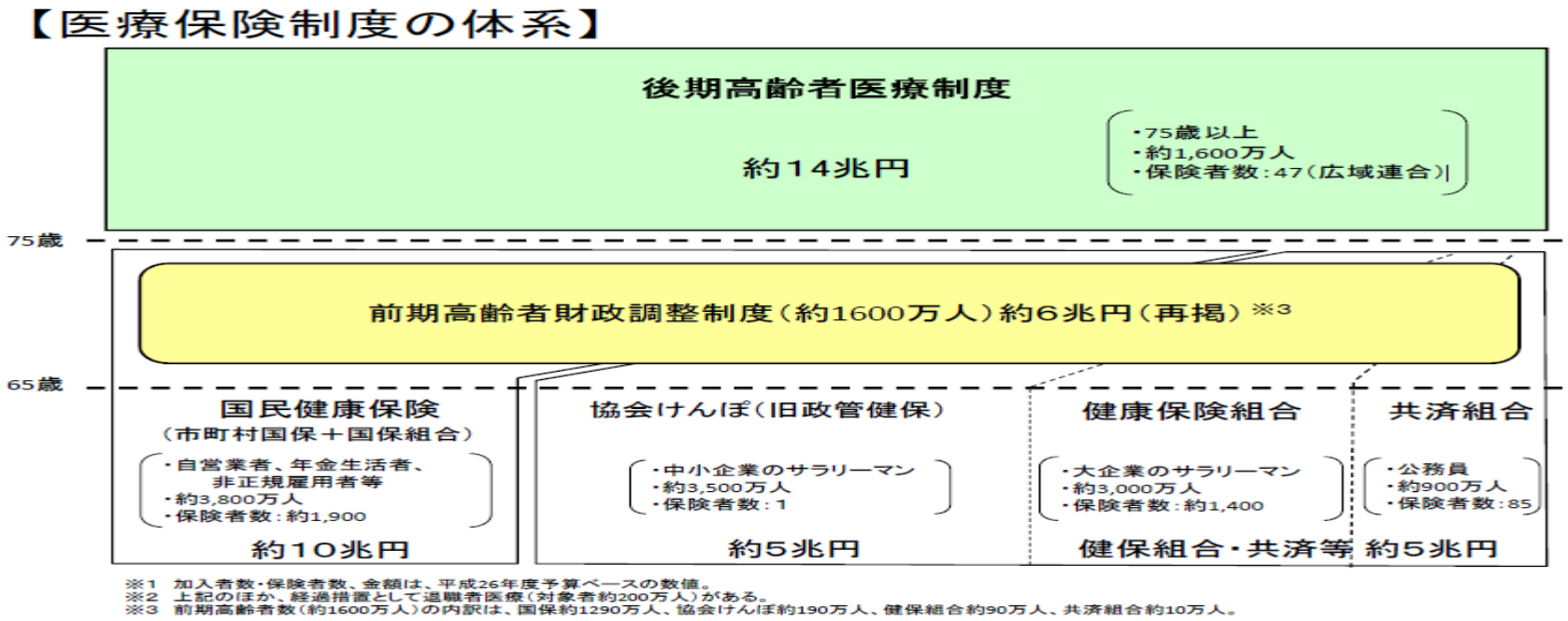


圖 5-3 日本醫療保險制度體系（資料來源：日本厚生勞働省網站 2014 年 11 月網站資料）

[15] 日本之「都道府縣」為第一級地方自治體，市町村為第二級地方自治體。

4、保險診療運作圖說

被保險者就醫後，相關醫療勞務價金之支付、請領及審查流程如圖 5-4：

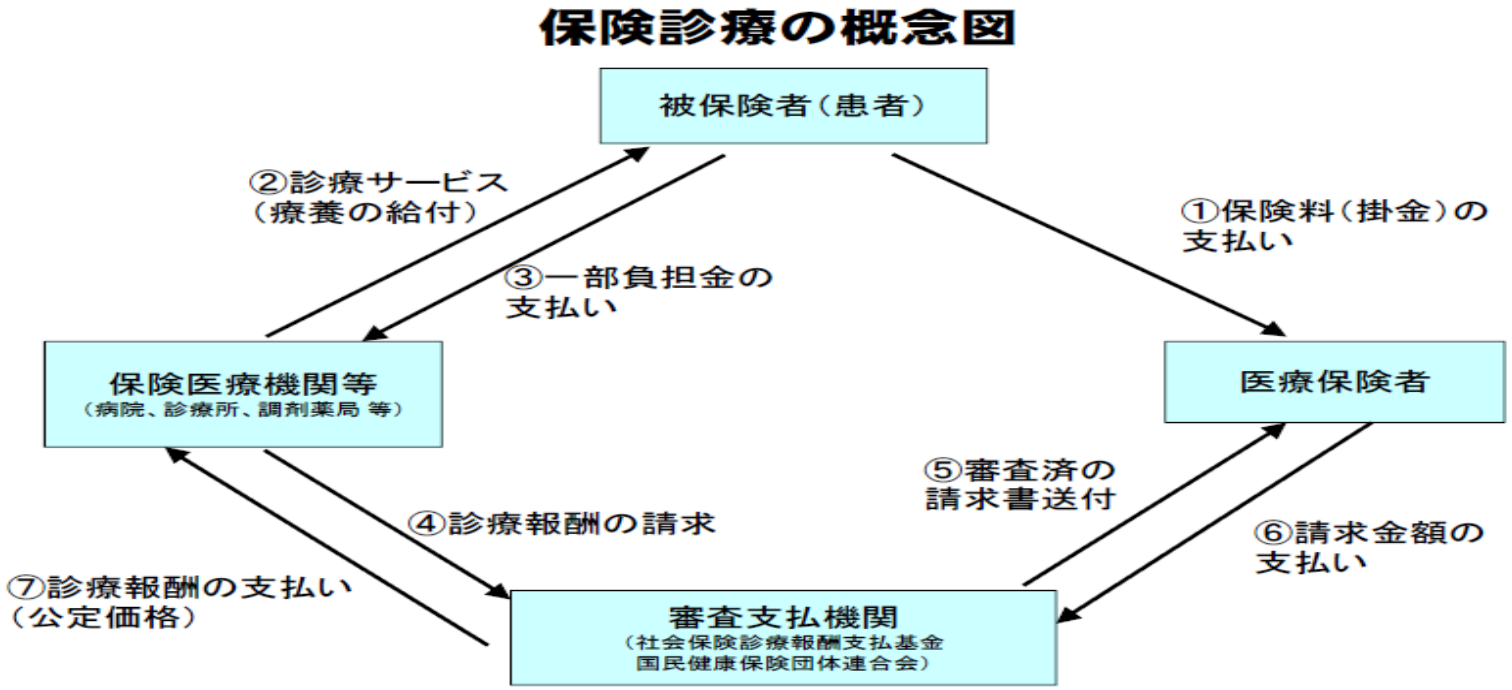


圖 5-4 日本醫療保險價金支付流程（資料來源：日本厚生勞働省 2014 年 11 月網站資料）

5、患者部分負擔情形：

日本健康保險被保險人自負額，係依年齡作區分，在 6 歲以上至 70 歲者為 3 成，未滿 6 歲（接受義務教育前）為 2 成；70 歲以上至 74 歲及 75 歲以上者，原則上分別自負 2 成或 1 成，惟會再視被保險者所得不同，可能會負擔達 3 成，如圖 5-5：

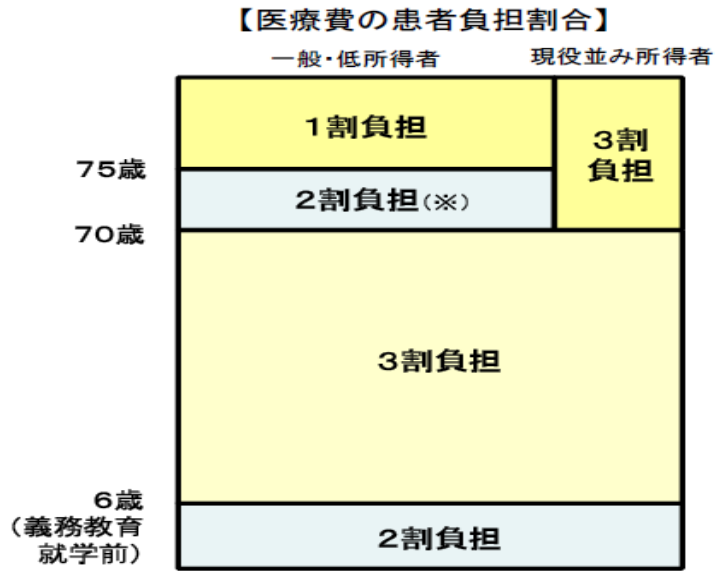


圖 5-5 日本醫療保險被保險者自付額（資料來源：日本厚生労働省 2014 年 11 月網站資料）

(二)會談心得：

有關日本健康保險制度運作概況及對「美容醫學」行為之給付等問題，經本院尹委員與丸川議員交換意見後，綜整結果如下：

1、日本健保並未給付「美容醫學」行為之價金，

患者需完全自費，醫療收費標準是由醫療院所自行決定。

2、自由診療收費需全額計收消費稅。

3、**為了避免利益衝突，且為確保中立超然，日本厚生勞働省大臣或政務官不會由醫界出身的議員出任。**

4、醫師及藥劑師的健保給付點數係分別計算。因此，診療費及調劑費的決定，醫界及藥劑師有時意見亦會有所差異，厚生勞働省在決定時，需居於超然立場，以避免不滿。因此，政黨內有特定的議員研究厚生勞働省業務，以培養專業素養。

5、有關調高民眾就醫自付額的問題，除了醫界等利益團體，也有一般民眾的團體會反映意見。惟不同的民間團體間需形成共識，且統一對話窗口，政黨亦僅有一窗口與之接觸聽取意見。且利益團體的訴求要合理，要具代表性，政黨才會與之對話。

6、日本的醫界亦會替患者發聲，指出調高部分負擔可能讓經濟弱勢的高齡者難以就醫，而使患者無法獲得醫療資源等問題。此外，近年來醫師的診療報酬已降低數次。

7、因為高齡化及少子化，年輕人的租稅負擔已很重了。因此日本健保自付額部分，有關老年人的健保自付額以後有可能調高。至於年輕人目前三成自付額已相當高，預期不會再調高。

8、為提高就醫便利性，日本亦曾鼓勵醫師赴外看診，而曾發生不實（草率）看診情事。

三、會晤情形：



照片 5、尹委員會晤丸川珠代參議員後合影，並致贈本院公關紀念品

行程六、參訪湘南美容外科診所（新宿）

一、受訪對象簡介[16]及訪查發現：

(一)湘南美容外科診所：

1、2000 年 3 月湘南美容外科診所於神奈川縣藤澤市開院後，2014 年 11 月日本全國有 38 家連鎖診所。診療科別有美容外科、美容皮膚科、眼科、婦人科、血管外科及毛髮再生醫療等，擁有 1,300 名員工。2013 年共收治 59 萬患者。

2、預計每年增加診療項目，且 2014 年已至越南開院。

3、湘南美容外科於日本各地分支機構如下圖：

[16] 資料來源：103 年 11 月 27 日訪查該院提供之參考資料。

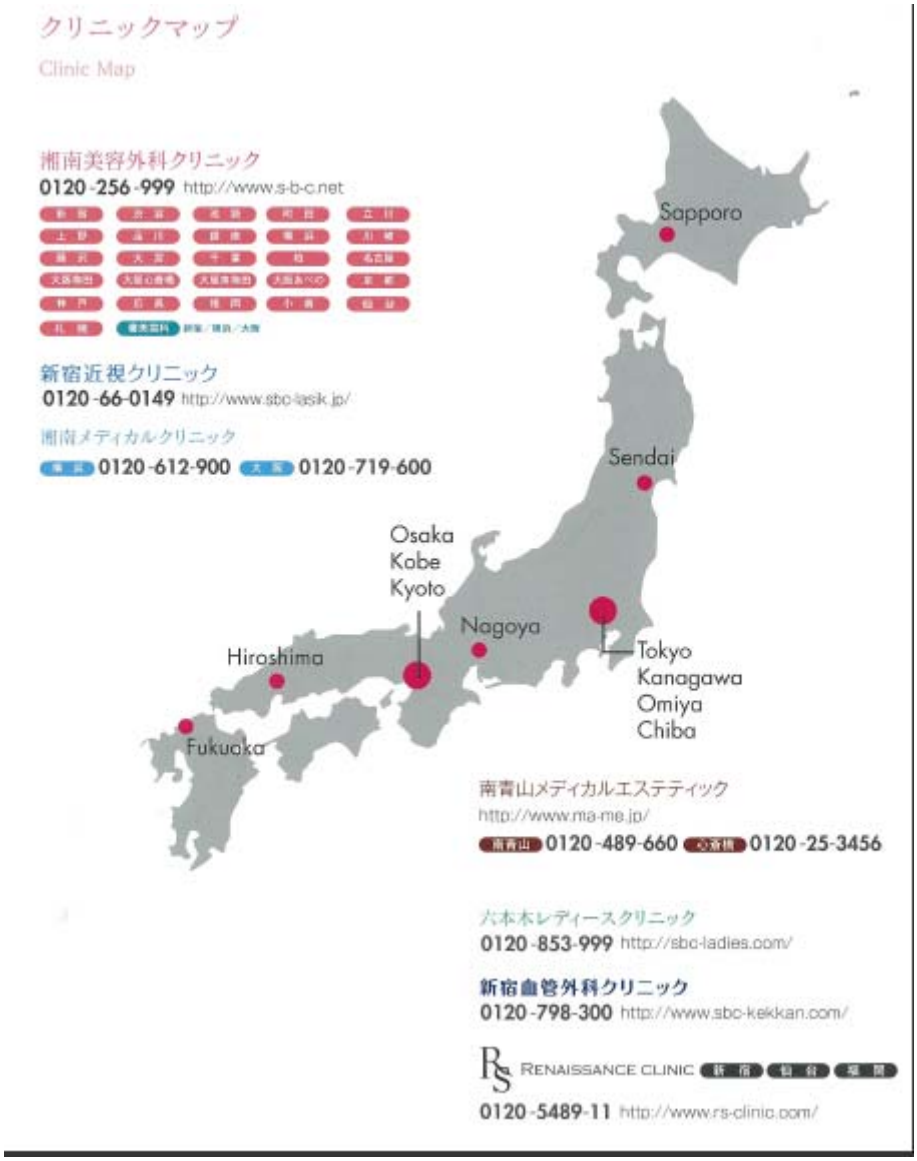


圖 6 湘南美容外科日本各地分支機構（資料來源：湘南美容外科診所）

(二)訪查心得

有關該診所之營運及申納消費稅情形，由本院尹委員以預擬問題請教該所事務局長三村大介先生，綜整結果如下：

1、該診所除了美容外科外，尚收治一般治療疾病項目（為數極少），如形成外科[17]可適用健保給付的醫療。

2、該院自由診療收費報價是含稅，收費係醫院自訂，消費者均清楚收費內容。

[17] 該院作狐臭及眼皮下垂等適用健保給付項目。

3、乳癌切除後，胸部重建適用健保。

4、該診所於日本政府提高消費稅率後，並未提高報價，增加之稅金部分，由該診所自行吸收。

5、該（新宿）診所有 10 位醫生、50 位護士、櫃台服務人員有 40 位。原則上接觸病人需有護士資格，因為涉及打雷射、點滴及抽血等醫療處置行為。

6、該連鎖診所屬醫療法人，故透過稅理士或會計師申報稅捐。相關資料會提供經濟產業省，倘有問題，稅捐單位每年進行查核。該診所成立後，國稅局只於 6 年前查核過一次（表示該所依法申納稅捐，獲得國稅局之信任）。

7、該診所醫師年收入約 2,000 萬日圓以上、護士一個月約 36 萬日圓，高於一般大醫院。惟因一般醫生係以治療疾病為理想，基本上沒有東大的醫師跳槽至該診所。

8、外國患者主要來自中國大陸，並無免消費稅的優待。

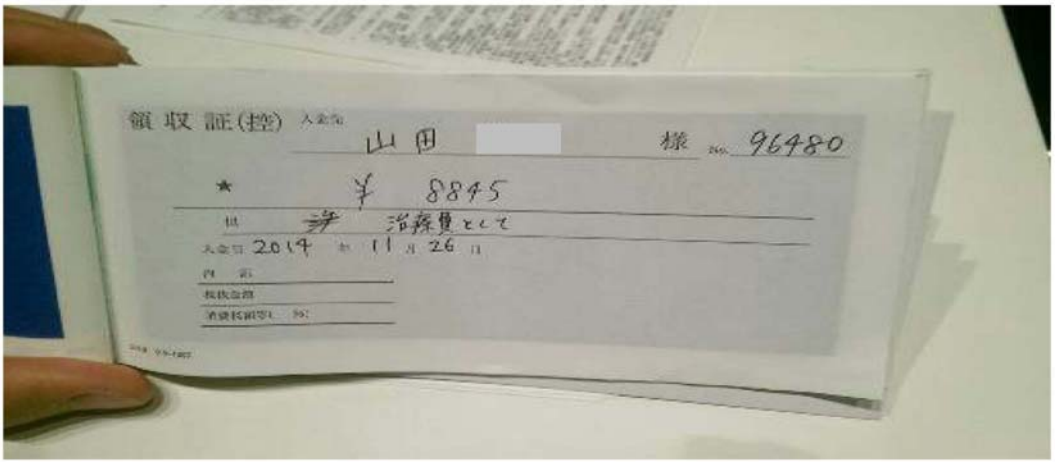
9、美容醫療使用之器材明細，不會給予患者。但在施行前會給患者估價單，上載有器材品名[18]及數量。

10、日本有「非法人」之個人診所，稱為「個人開設」診所，執行「美容醫學」業務與法人一樣需繳消費稅。

11、「個人開設」診所收入，係繳個人所得稅。法人繳交法人所得稅，可列報固定資產或耐久財之折舊費用及房屋租金等，用以作為營運成本減除營運收入。

二、訪查實況：

[18] 如紗布、點滴等的數量。



照片 6-1、湘南美容外科診所向尹委員提示該所收費（含稅）單據樣張



照片 6-2、尹委員實地參訪湘南美容外科診所



照片 6-3、尹委員實地參訪湘南美容外科診所





照片 6-4、湘南美容外科診所內部設備





照片 6-5、湘南美容外科診所內部廣告資料



照片 6-6 尹委員訪談湘南美容診所事務局長三村大介先生後合影，並致贈本院公關品

行程七、拜會獨立行政法人國民生活中心

一、受訪對象簡介及訪查發現：

(一)獨立行政法人國民生活中心[19]

1、成立目的：

(1)依據日本消費者基本法第25條規定：

<1>國民消費生活相關訊息之蒐集及提供。

<2>企業與消費者間發生投訴之處理、斡旋及諮詢。

<3>企業和消費者間發生的糾紛之協商解決。

<4>對消費者投訴之相關商品，進行試驗及檢查等。

<5>關於服務的調查研究等。

<6>教育消費者。

(2)日本獨立行政法人國民生活中心法第3條規定：

為了對國民生活的穩定及改善做出貢獻，從綜合的角度提供國民生活相關訊息並進行調查研究的同時，對重要消費者糾紛採取依法解決的程序。

2、成立沿革

(1)昭和45年(1970年)10月：成立特殊法人國民生活中心。

(2)平成15年(2003年)10月：變更為獨立行政法人國民生活中心。

3、董事和員工：

(1)董事：6名(2014年理事長為松本恒雄、理事3名、監事2名)。

(2)員工：123名(2014年4月)。

4、預算：

(1)2013年：26.87億日圓。

(2)2014年：27.17億日圓。

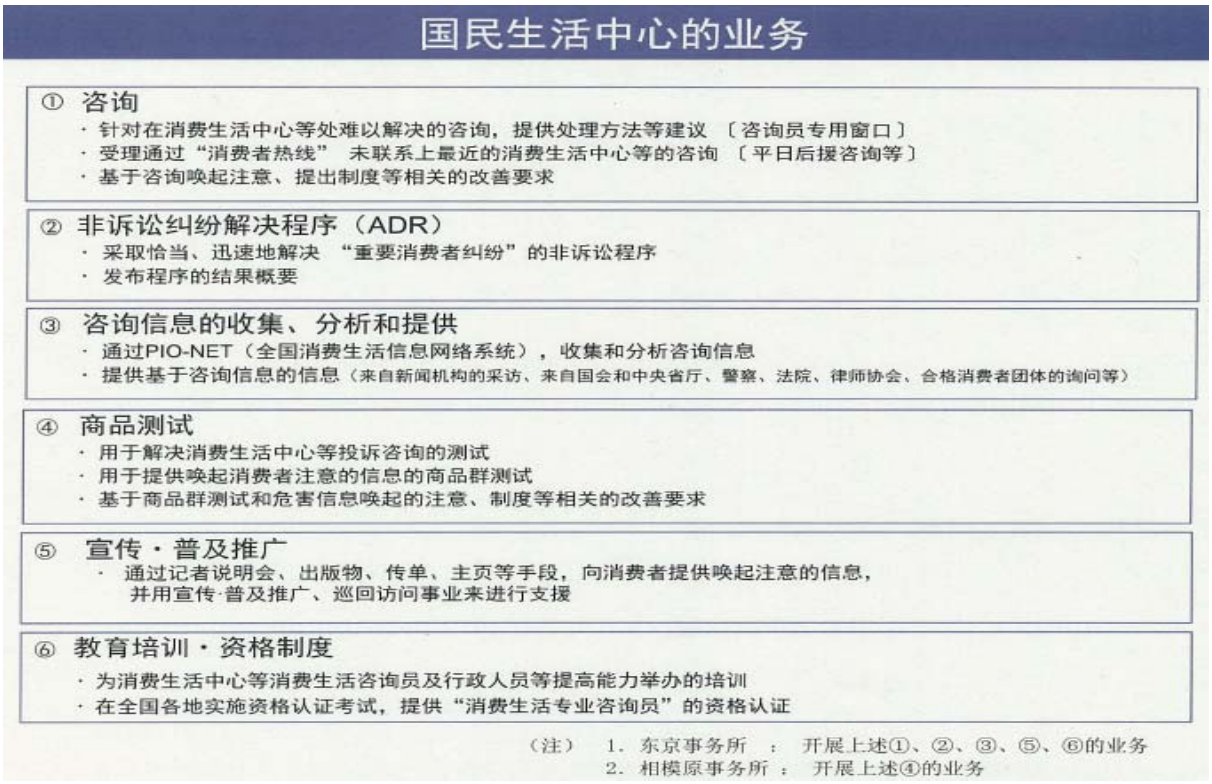
(二)國民生活中心業務

國民生活中心業務含消費者諮詢、辦理非訴訟糾紛解決程序、諮詢訊息的蒐集分析及提供、

[19] 資料來源：103年11月28日獨立行政法人國民生活中心簡報資料

商品測試、普及宣傳推廣暨教育培訓等，相關說明如表 7-1：

表 7 國民生活中心業務內容



（資料來源：國民生活中心）

(三)國民生活中心在消費糾紛案件處理之角色

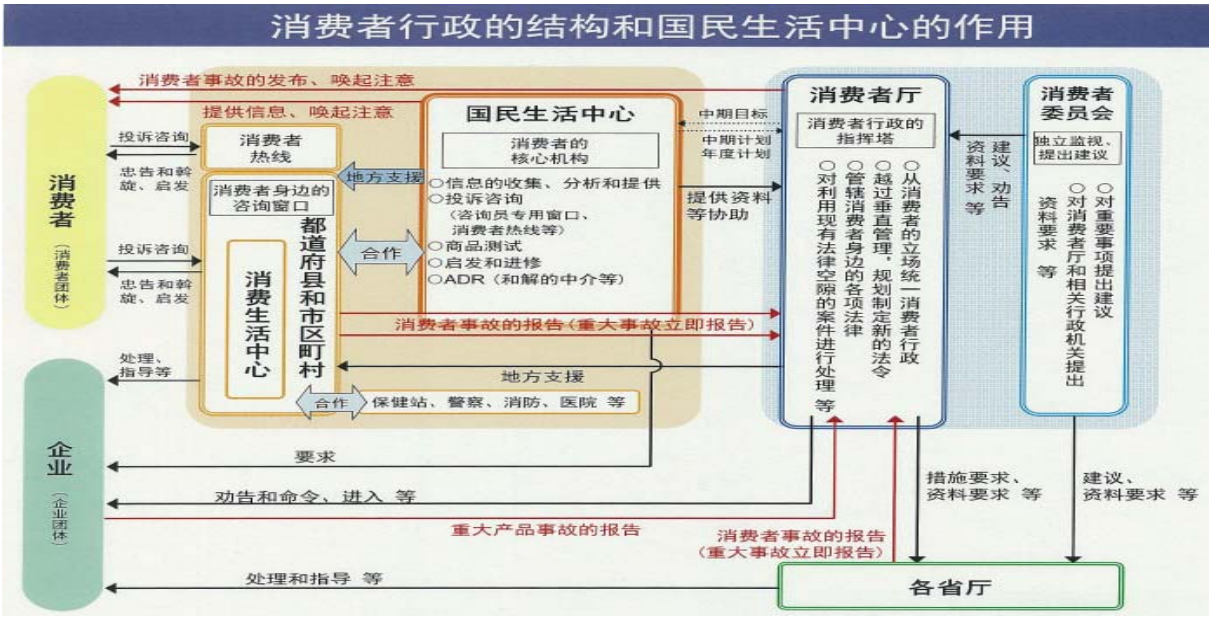


圖 7-1 國民生活中心業務運作情形(資料來源：國民生活中心)

(四)訪查心得

經依據國民生活中心簡報資料及尹委員與該中心人員之詢答內容，綜整結果如下：

1、醫療消費糾紛，消費者一般會先與醫療機構協商，倘未獲致滿意結果，再向該中心申訴。

2、因該中心人員非醫療專業人員，原則上並不處理醫療疏失[20]。處理醫療消費糾紛的重點在審視契約中的內容是否有不適當。且因自由診療的費用都非常高，中心人員會逐一檢視醫療契約的項目、廣告是否誇大及收取的費用是否高於廣告金額及動手術前有無先與患者充分溝通等，再要求診所提出書面說明。

3、消費者主要投訴的內容，計有術後無效果、術後的效果未如廣告內容所稱或手術後傷痕（疤痕），該中心再根據投訴內容與醫療機構斡旋（惟該中心並不涉及醫療疏失之認定，必要時再與該中心之顧問醫師討論，決定是否移送醫療疏失調查）。

4、倘斡旋無結果，中心會交給地方組織的律師團，由當事人與律師就法律面處理。

5、由於醫療疏失與未達患者之期望間，有時很難清楚切割，故日本即將成立醫療事故調查委員會，主要目的在調查醫療疏失，並作出評估。

6、醫美消費糾紛案件，一般情況消費者會先以電話洽詢該中心，中心瞭解情況及審視契約後，視情況決定是否交給律師。另外部分情況，會建議消費者將術後情況拍照存證，或建議將診斷書交給其他診所審視，聽取其他業者意見。

7、受理醫美案件概況：

(1)2008 年至 2012 年，5 年間之投訴案件為 8,251 件。其中大部分為銷售方式與廣告的諮詢案件，共計 4,112 件。以年度變化來看，

[20]該中心也有醫師顧問，必要時始與顧問討論醫療疏失的問題。

銷售方式與廣告的諮詢案件有逐年上升的傾向，相關資料分析如圖 7-2：

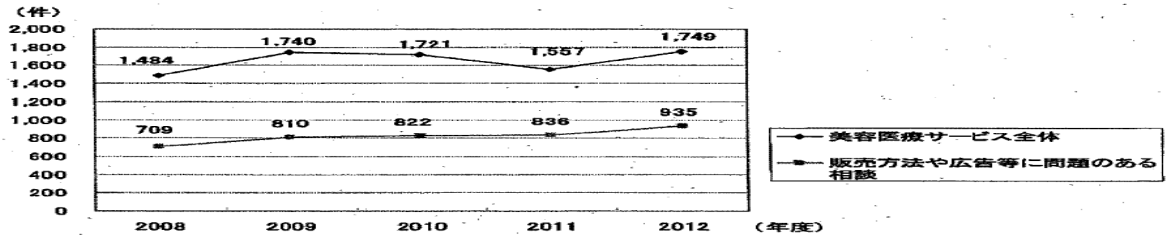


圖 7-2 國民生活中心受理案件趨勢(資料來源：國民生活中心)

（２）消費者年齡分佈，以 20 歲至 30 歲最多，有 1,603 件，占 40.6% 、30 歲至 40 歲 928 件，占 23.5% 、40 歲至 50 歲 549 件，占 13.9% ，總平均年齡約 34.6 歲。平均年齡有逐年上升的趨勢，主要原因在年長者有除紋之需求。再以性別區分，女姓 2,796 件，占 68.4% 、男性 1,286 件，占 31.5% ，來自女性之案件約為男性案件之兩倍，相關分析如圖 7-3：

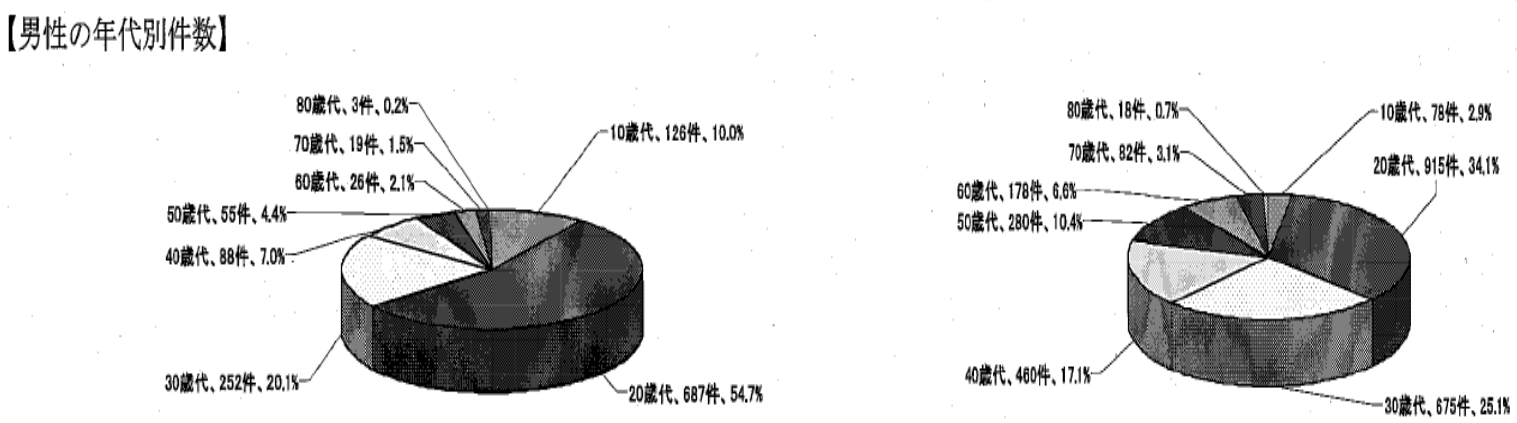


圖 7-3 國民生活中心受理案件性別年齡分配(資料來源：國民生活中心)

（３）契約諮詢案件內容[21]：費用過高有 1,924 件占 46.8% 、說明不足有 1,731 件，占 42.1% 、請求返還價金有 1,045 件，占 25.4% 、誘使簽約有 695 件，占 16.9% ；其他如，不實說明 499 件，占 12.1% 、要求患者支付解約金有 539 件，占 13.1% 及拒絕解約有 119

[21] 複答統計。

件，占 2.9% 。

（４）廣告案件的部分，電子媒體（網頁廣告）案件的比例越來越高，雜誌廣告則有減少傾向，相關情形變化如圖 7-4：

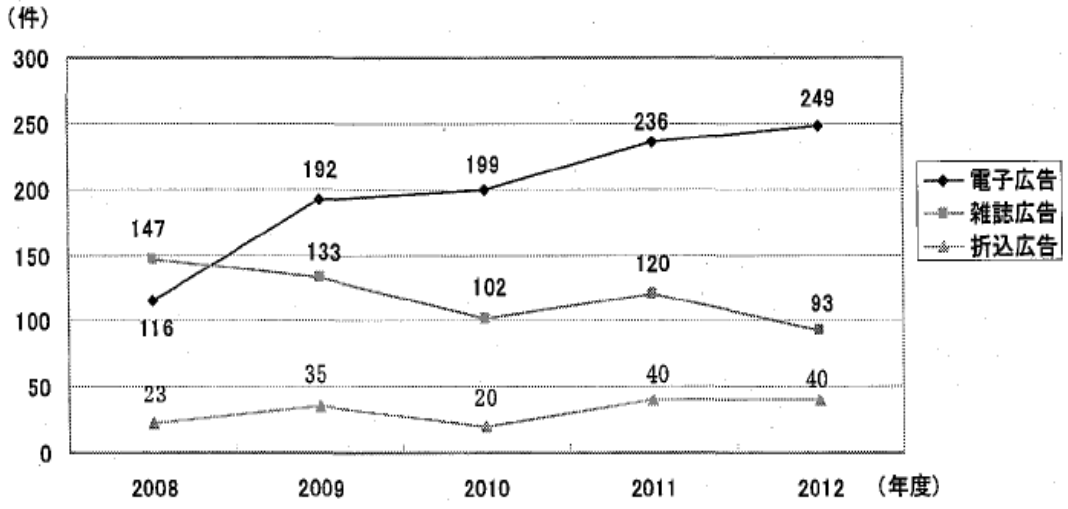


圖 7-4 國民生活中心受理案件廣告來源趨勢(資料來源：國民生活中心)

（５）醫美案件的實質內容，男子部分主要為包皮手術，女性部分為除毛、抽脂、去紋、除斑、割雙眼皮、隆鼻及隆乳等。

８、醫美案件實際申訴諮詢案例[22]：

（１）案例一：消費者[23]詢問抽脂費用時，業者告知如當日簽約只要 77 萬日圓，否則以後要支付 94 萬日圓，消費者當日簽約，支付 5 萬日圓訂金，並約定二週後施術。但二日後，消費者反悔想解約，惟業者不接受，仍要求全額支付價金。

（２）案例二：患者[24]看見廣告稱，包皮手術費用只需 3 萬日圓。患者就診，醫師診視後，告知必需特別治療，但保險不給付，且一般費

[22] 相關案例，消費者是否獲得滿意解決，該中心稱部分有獲得返還價金。但也有業者相應不理，嗣轉請律師團協助尋求司法解決。

[23] 患者：30 歲、家庭主婦。

[24] 患者：20 歲、學生。

用約需 80 萬日圓；惟患者為學生，給予優惠價 56 萬日圓，且如果不動手術，以後可能會感染相關疾病等。患者同意接受手術後，再詢問當地其他醫院，始得知保險可以給付，而生糾紛。

（3）案例三：患者[25]接受「不切除包皮生殖器增大」手術，被要求支付 120 萬日圓。惟術後，內部出血，患部疼痛並呈現黑色病變，且 2 週後患部回復原狀。業者承諾重作手術，卻不守承諾，患者要求返還高額醫療費用未果。

二、參訪情形：



照片 7-1 尹委員與國民生活中心人員會談實況

[25] 患者：30 歲、自由業。



照片 7-2 尹委員訪談國民生活中心後，與理事長松本恒雄先生合影，並致贈本院公關品

行程八、日本對外籍旅客採購免消費稅商品之管理

因本次參訪特邀集財政部賦稅署主管營業稅稽徵業務之人員參加，故亦參訪日本自 2014 年 10 月開始實施之外籍旅客購物退還消費稅作業，相關資料綜整如下：

一、日本實施外籍旅客購物退還消費稅制度概況

(一)基於消費稅採消費國課稅理論及提振國內觀光產業之政策考量，日本提供外籍旅客向該國特定營業人購買特定應稅貨物符合一定條件並攜帶出

境者，給予免付消費稅之待遇。一般營業人得向所轄稅務署申請登錄為免稅店，通常百貨公司及稍具規模有外籍旅客消費群之營業人均會申辦登錄取得資格。

(二)外籍旅客同一日向同一免稅店購買應稅貨物合併金額逾一定日圓，且於購買後 30 日內攜帶出境者，得於購買時出示護照並經該免稅店登錄填具制式表格後，逕予免付消費稅或先付消費稅再於退稅專櫃辦理退稅，外籍旅客毋須先付消費稅再俟離境時檢具單據辦理退稅事宜。

(三)依據日本消費稅法相關規定，上開應稅貨物係指日常生活用品，依消費金額不同區分為一般物品及消耗物品兩類，一般物品包括家電、手錶、服飾及皮包等，含稅之消費金額應逾 10,800 日圓；消耗物品指食品、飲料、藥品、化妝品及文具等，含稅之消費金額應逾 5,400 日圓，惟以 540,000 日圓為限。

(四)辦理免稅手續提示文件

1、購物當日交款明細發票。

2、本人護照（蓋有入境章，護照影本不受理）。

3、購物使用信用卡。

二、實務作業情況

(一)購物時

1、當旅客在登錄取得免稅店資格之營業人處，購買達免稅額度商品後，持護照前往免消費稅櫃檯結帳，經櫃員查驗登錄資料，即以免 8% 消費稅價格收取價金。

2、營業人給予旅客之收據，其中一聯黏貼於免稅

品包裝上，一聯黏貼於旅客護照內。

3、所購貨物倘屬前述之消耗物時，櫃員尚需將貨品妥加封裝，黏貼特定封條，以待出關查驗。

(二)出境時

旅客辦理出境證照查驗後，逕赴外籍旅客免稅品購物單海關查驗櫃檯，由海關人員檢視護照後，將免稅品購物單撕下留關查核，即可登機離境。





照片 8-1、營業人內部，外籍旅客免稅品結帳櫃檯（非消耗品及消耗品）





照片 8-2、外籍旅客免稅品單據出境查驗櫃檯

陸、心得、結論與建議：

一、「美容醫學」勞務收入允應課徵營業稅，始能符合我國營業稅法之課徵原則及立法意旨，回應民意及輿情之期待，接軌國際潮流，並從而達成租稅公平。

(一)現行醫療院所之營業稅課稅規定

醫療院所專營醫療勞務者，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、第 29 條及統一發票使用辦法第 4 條第 6 款規定，免徵營業稅並得免辦營業登記及免開立統一發票。另依同法第 3 條第 2 項但書及同法施行細則第 6 條規定，醫師提供之專業性勞務非屬營業稅課稅範圍。是以，醫師開設醫院、診所專營提供專業性勞務者，亦無須辦理營業登記。至醫療院所兼營一般貨物或勞務之銷售者，應辦理營業登記及課徵營業稅。

(二)營業稅課徵基本原則

1、營業稅以課徵為原則[26]，免稅為例外

營業人在中華民國境內銷售貨物或勞務，除基於社福、醫療、教育等政策目的給予免稅外，均應依法課徵營業稅。

2、營業稅屬消費稅性質

營業稅屬消費稅性質，雖由營業人於銷售貨物或勞務後繳納稅款，但藉由銷售價格將其應繳納之稅款轉嫁予買受人負擔，故實質租稅

[26]加值型及非加值型營業稅法第 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。」

負擔者為買受人，亦即營業人之銷售收入應外加 5%營業稅；且該外加 5%營業稅係由營業人代稅捐機關向買受人收取後向國庫繳納。

(三)醫療勞務免徵營業稅旨在減輕就醫者負擔，增進國民健康，然不應作為「美容醫學」勞務免徵營業稅之依據

1、依營業稅法第 8 條第 1 項第 3 款規定，醫院、診所提供之醫療勞務，免徵營業稅。依據衛生福利部 102 年 9 月 30 日衛部醫字第 1021681168 號函釋「美容醫學」屬「醫療勞務」之範疇[27]，爰醫院、診所從事「美容醫學」、整形等勞務，依上開規定免徵營業稅。惟探究上開法條立法意旨，醫療院所提供「醫療」勞務之目的在治療疾病，提供「美容醫學」(美容、整形及減重等)勞務之目的，則在改善身體外觀，二者目的不同，若將「美容醫學」勞務等同「醫療」勞務，對提供「美容醫學」勞務業者給予免徵營業稅之優惠，顯失公允，允宜與時俱進，檢討修正目前作法及法令適用範圍。

2、按營業稅屬消費稅性質，係透過銷售行為，由消費者負擔。惟醫療院所如僅提供改善身體外觀而非以治療疾病、傷害、殘缺為目的之「美容醫學」勞務，仍將其認屬「醫療勞務」而免徵營業稅，形同政府以營業稅稅收補助消費

[27] 惟查前行政院衛生署 99 年 2 月 24 日衛署醫字第 0990003146 號函規定，所稱「醫療行為」係指以治療、矯正或預防人體疾病、傷害、殘缺為目的所為之診察、診斷及治療；或基於診察或診斷之結果，以治療為目的所為之處方或用藥等行為之全部或一部之總稱。稽徵實務上，以醫生親自執行或由相關醫事人員依醫生指示或醫囑執行之醫療業務，認屬醫療勞務。又財政部 78 年 10 月 16 日台財稅第 780676574 號函，個人因牙病所為鑲牙、假牙製作及齒列矯正之醫療費支出，可憑其所出具之診斷證明及收據，作為綜合所得稅之列舉扣除額，但其診斷證明載明係因美容之目的而為之支出，核非屬醫療性質，不得申報列舉扣除。

者，與營業稅法對醫療勞務免徵營業稅，旨在減輕就醫者負擔，增進國民健康之原立法目的有間，有違租稅公平。

(四)「美容醫學」勞務非屬營業稅法原立法規範之醫療勞務，應課徵營業稅

醫療院所提供之「美容醫學」勞務係以改善身體外觀為主要目的，缺乏治療疾病之構成要件，依營業稅之課徵原則，非屬醫療勞務免稅範圍，基於以下理由，應課徵營業稅，相關理由如下：

1、與免稅之立法意旨有間

醫療院所提供「美容醫學」勞務僅以改善身體外觀而乏輔以治療疾病為目的（如非治療心血管疾病之減重、抽脂或非治療顏面神經失調之玻尿酸注射等單純美容外科用藥或施術），均與醫療勞務應具備治療、矯正或預防人體疾病之構成要件不同。類此提供醫學專業，但無治療目的之「美容醫學」勞務而免徵營業稅，顯與營業稅法第8條第1項第3款減輕就醫者負擔、增進國民健康之立法意旨相違。

2、納入營業稅課徵範圍與各國做法一致

復據財政部洽詢我國駐外代表處經濟組查復結果[28]，韓國、英國、德國、比利時、日本及新加坡等國之作法，均對無治療目的之「美容

[28]駐韓國代表處經濟組102年11月29日韓經字第10201129061號函、駐英國代表處經濟組103年4月29日駐英經字第10311001250號函、駐德國代表處經濟組103年4月25日德經字第10320400580號函、駐歐盟兼駐比利時代表處經濟組103年4月23日比貿字第10300002690號函、駐日本代表處經濟組103年4月9日日經組財字第103000344號函駐新加坡代表處經濟組103年4月9日星經字第10300301510號函等。

醫學」課徵營業稅。本次參訪期間會晤日本參議員瀧波宏文(財務議員)、參議員丸川珠代(厚生議員)暨拜會目黑病院形成外科醫師德山昌平、公益社團法人日本美容醫療協會事務局西山真一郎(西山美容外科醫院院長)等人、湘南美容外科診所、稅理士法人栗山會計事務所及行政法人國民生活中心等，業驗證駐日代表處前所報，有關日本政府對醫療院所提供無醫療保險(國民皆保險制度)給付之美容外科及美容皮膚科之勞務，不論採光電、針劑注射或手術等施作型態，其取得之收入均應課徵 8%之消費稅等情無訛，顯係我國現行作法已不符國際潮流。

3、符合民意及輿情之期待

立法委員[29]33 人業擬具營業稅法第 8 條條文修正草案，增訂非必要、非治療、非增進國民健康及非促進公益為目的之醫療行為，排除有同條第 1 項第 3 款免稅規定之適用。

(五)綜上，「美容醫學」勞務收入允應課徵營業稅，始能符合我國營業稅法之課徵原則及原立法意旨，回應民意及輿情之期待，接軌國際潮流，並從而達成租稅公平。

二、日本對醫療勞務徵免消費稅，係以健保是否給付為標準，以簡化稅務行政作業，並免滋爭議；且相關規定係全部醫療院所一體適用，尚不因組織型態不同而有差別待遇，亦維護租稅中立性。前揭相關作

[29]立法院第 8 屆第 5 會期第 8 次會議議案關係文書：院總第 271 號委員提案第 16365 號。

法，殊值我國學習，以應辦理「美容醫學」勞務收入課徵營業稅之需。

(一)本次訪日，經由我國駐日代表處安排，與稅理士、醫界人士、國會議員及「美容醫學」業者會晤訪談後，得知日本所有醫療院所提供之醫療勞務是否課徵消費稅（即我國之營業稅），係以健保是否給付作為判定標準，該作法不惟使日本醫療勞務收入之消費稅課徵範圍遠超過我國；且課徵規定係全部醫療院所一體適用，尚不因組織型態不同而有差別待遇，茲摘略相關課徵消費稅規定如下：

1、超過保險給付額度，依病患意願支付部分（如病床差額等）。

2、醫療諮詢費（健康諮詢、健康指導及診斷證明書開立費用）。

3、牙科自費醫療（金屬假牙及牙齒矯正等）。

4、由地方公共團體委託實施之老人保險法的健康檢查及母子保健法的孕婦及幼兒之健康檢查。

5、接受柔道復健師、針灸師及按摩師的醫療服務，療養費支付以外的部分。

6、200 床以上醫院的初診費、診察費內特別費用部分、其他自費醫療、健康診斷費用及流感疫苗預防接種費用等。

7、自費醫療（美容整形、人工流產、健康檢查、短期住院體檢及預防接種及壽險公司的審查費用等）。

(二)囿於我國現行營業稅法對醫療勞務免徵營業稅之規定，為顧及對醫療勞務免徵營業稅之原立法意

旨，暨為辦理「美容醫學」勞務課徵營業稅需要，爰建議訂定「美容醫學」勞務之範圍及認定方式。

1、「美容醫學」勞務之範圍：

參據衛生福利部103年7月11日衛部醫字第1030013768號函提供「美容醫學」範疇之分類，明定「美容醫學」勞務之範圍如下：

（1）第1類「光電治療」：如雷射、脈衝光、電波及超音波等。

（2）第2類「針劑注射治療」：如注射肉毒桿菌素、玻尿酸或膠原蛋白等。

（3）第3類「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。

2、「美容醫學」勞務之認定方式：

（1）衡酌醫療院所提供之「美容醫學」勞務係以改善身體外觀為主要目的，具滿足消費者個人需求特質，縱由合格醫師透過醫學技術執行之行為[30]，核與一般美容勞務無異，應認屬一般商業行為[31]，與提供病患「治療疾病、傷害、殘缺」之醫學專業有別，爰消費者消費是類美容勞務允應負擔營業稅。

（2）另依全民健康保險法第1條規定，為增進全體國民健康，辦理全民健康保險，以提供醫

[30] 據衛生福利部102年9月30日衛部醫字第1021681168號函略以，依該部於102年8月19日召開「美容醫學諮詢委員會」第2次會議決議，將「美容醫學」定義為：「一般係指由合格醫師透過醫學技術，如：手術、藥物、醫療器械、生物科技材料等，執行具侵入性或低侵入性醫療技術來改善身體外觀之醫療行為，而輔以治療疾病為目的」。爰此，「美容醫學」屬「醫療勞務」之範疇，醫師從事「美容醫學」須涉及醫學專業而得認屬其係本於醫學專業而提供之專業性勞務。又醫療本身存有不確定之風險，爰更應由受過專業訓練之醫事人員本於高度管理之專門職業法規之規範執行之，始得確保民眾進行「美容醫學」處置之安全性。

[31] 前行政院衛生署99年3月22日衛署醫字第0990065284號函釋略以，按醫事機構為醫事人員之執業場所，以提供辦理執業登記在案之醫事服務項目為主，並應避免醫療行為與商業行為混淆，進而影響醫療作業。美容部門如與醫療機構同址設置，其營業場所應各自設有獨立進出門戶，且使用空間應明確區隔。

療服務，於保險對象在保險有效期間，發生疾病、傷害及生育事故時，依該法規定始得給與保險給付。倘屬美容外科手術且與疾病、傷害及生育事故無涉者，依該法第 51 條第 3 款規定，不列入全民健康保險給付範圍，此與營業稅法第 8 條第 1 項第 3 款醫療勞務免徵營業稅之意旨相符。

（3）是醫療院所提供之貨物或勞務，如屬全民健康保險給付範圍者，不論給付金額多寡，均符合營業稅法第 8 條第 1 項第 3 款醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食免徵營業稅之規定。前揭規定以外之醫事行為及其他貨物或勞務之銷售，應認屬非該條款所稱之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食，其取得之收入自應課徵營業稅。

(三)綜上，日本對醫療勞務徵免消費稅，係以健保是否給付為標準，以簡化稅務行政作業，並免滋爭議；且相關規定係全部醫療院所一體適用，尚不因組織型態不同而有差別待遇，亦維護租稅中立性。前揭相關作法，殊值我國學習，以應辦理「美容醫學」勞務收入課徵營業稅之需。

三、日本對犯有嚴重逃漏稅行為的「美容醫學」業者之處罰極重，不乏移請司法偵審後，處以自由刑者，相關作法除確可重罰不法業者，亦可影響消費者行為，從而擴大防杜逃漏稅效果，是我國亦可再多加運用現行相關規定懲處不法業者，以儆效尤，導正業界逃漏稅歪風。

(一)依稅捐稽徵法第 41 條規定：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處 5 年以下有期

徒刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金。」

(二)本次赴日參訪，經會晤日本醫師德山昌平先生及日本美容醫療協會會長保阪善昭醫師等人，均提及日本某「美容醫學」業者，因逃漏稅情節嚴重，曾入監服刑半年之案例；又倘醫生屢有逃漏稅行為，復經判刑入監，一般消費者亦會質疑該醫師之醫德，從而影響至逃漏稅醫師處就診之意願，從而藉由市場機能，導正逃漏稅不法行為等情。

(三)查本案調查期間，經由稅捐機關提供之資料，發現部分「美容醫學」業者屬逃漏稅之累犯，且部分業者涉及之逃漏稅金額極高。本次考察日本作法，課以業者更重罰責除確有遏阻效果外，復得以影響消費者消費取捨選擇就診對象，藉由市場力量導正逃漏稅歪風。

(四)綜上，日本對犯有嚴重逃漏稅行為的「美容醫學」業者之處罰極重，不乏移請司法偵審後，處以自由刑者，相關作法除確可重罰不法業者，亦可影響消費者行為，從而擴大防杜逃漏稅效果，是我國亦可再多加運用現行相關規定懲處不法業者，以儆效尤，導正業界逃漏稅歪風。

四、日本政府為吸引外籍旅客赴日觀光及消費，除降低消費稅免稅購物門檻外，並規定商家出售商品收取價金時即先免計收消費稅，外籍旅客不需再另辦退稅手續，以提高消費誘因，並降低行政成本，商家守法守紀的行為及行政機關尊重旅客之作法，亦可作為我國相關機關施政參考，審酌利弊得失之用。

(一)日本政府為吸引外籍旅客赴日觀光及消費，以刺激經濟，於2014年10月1日起實施吸引外籍觀光客的新免稅制度，新增食品類、飲料類、藥品

類及化粧品類等商品，納入為免稅項目，免稅消費門檻亦降到5,400日圓（含稅金額）。

(二)日本政府相關規定如下：

１、一般營業人得向所轄稅務署申請登錄為免稅店，通常百貨公司及稍具規模有外籍旅客消費群之營業人均會申辦登錄取得資格。

２、外籍旅客同一日向同一免稅店購買應稅貨物合併金額逾一定日圓，且於購買後 30 日內攜帶出境者，得於購買時出示護照並經該免稅店登錄填具制式表格後，逕予免付消費稅或先付消費稅再於退稅專櫃辦理退稅，外籍旅客毋須先付消費稅再俟離境時檢具單據辦理退稅事宜。

３、依據日本消費稅法相關規定，上開應稅貨物係指日常生活用品，依消費金額不同區分為一般物品及消耗物品兩類，一般物品包括家電、手錶、服飾及皮包等，含稅之消費金額應逾10,800 日圓；消耗物品指食品、飲料、藥品、化妝品及文具等，含稅之消費金額應逾5,400日圓，惟以540,000日圓為限。

(三)實務作業情況

１、購物時

（１）當旅客在登錄取得資格之營業人處，購買達免稅額度商品時，持護照前往免消費稅櫃檯結帳，經櫃員查驗證件，並登錄資料後，即得適用免8% 消費稅之規定。

（２）交付旅客之收據中，由營業人將一聯黏貼於免稅品包裝上，一聯黏貼於旅客護照內。

（３）所購貨物倘屬前述之消耗品時，商家櫃員尚需將貨品妥加封裝，黏貼特定封條，以待出關查驗。

2、出境時

旅客辦理出境證照查驗後，逕赴外籍旅客免稅品購物單海關查驗櫃檯，由海關人員檢視護照，並將該購物單撕下留關查核後，即可登機離境，極為簡便。

(四)綜上，日本政府為吸引外籍旅客赴日觀光及消費，除降低消費稅免稅購物門檻外，並規定商家出售商品收取價金時即先免計收消費稅，外籍旅客不需再另辦退稅手續，以提高消費誘因，並降低行政成本，商家守法守紀的行為及行政機關尊重旅客之作法，亦可作為我國相關機關施政參考，審酌利弊得失之用。

【附錄】　　參考文獻及圖片轉載來源

一、尹祚芊、馬委員秀如、李委員復甸，「高價『月子中心』涉及護理業務且免繳營業稅，究衛生及稅務機關是否善盡職責案」調查報告，監察院，103 年 4 月。

二、李委員復甸、尹委員祚芊、馬委員秀如，「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」調查報告，監察院，102 年 7 月。

三、吳志正，醫療契約論，東吳大學法律學系法律專業碩士班碩士論文，94 年 7 月。

四、周雅雪，大眾對美容醫學的知覺價格、知覺品質、知覺犧牲、知覺風險與知覺價值之探討，國立東華大學企業管理學系碩士論文，102 年 7 月。

五、陳建仁，單一制國家中央與地方夥伴關係之建構--以日本地方分權改革為例，97 年

六、立法院，立法院第 8 屆第 5 會期第 8 次會議議案關係文書院總第 271 號委員提案第 16365 號，立法院網站資料，103 年 4 月。

七、税理士法人栗山会計事務所、目黒病院、瀧波宏文參議員、公益社團法人日本美容醫療協會、丸川珠代參議員、湘南美容外科診所、獨立行政法人國民生活中心等受訪機構、對象及中華民國、日本相關網站資料，103 年 11 月~104 年 1 月。