

受僱醫師是執行業務所得或薪資所得？

高添富婦產科診所 高添富

2012年1月30日財政部表示，行政院衛生署過去就曾指出有關醫療機構與醫師之間應不具有駐診拆帳或合夥法律關係，而應該屬於僱傭關係。

壹、醫療機構聘僱醫師，所獲勞務報酬屬薪資所得

財政部宣佈自本(101)年度起，除私立醫療機構申請設立登記之負責醫師及聯合診所之個別開業醫師，其執行業務收入減除成本及必要費用後之餘額應按執行業務所得課稅外，公私立醫療機構、醫療法人及法人附設醫療機構所聘僱並辦理執業登記之醫師從事醫療及相關行政業務之勞務報酬應按薪資所得課稅。

一、聘僱醫師從事醫療及行政業務所獲勞務報酬，屬薪資所得

財政部並宣佈，且已辦理執業登記的醫師從事醫療及相關行政業務的勞務報酬，也應該依照所得稅法第14條第1項第3類薪資所得的規定來進行課稅。而薪資所得的計算，以在職務上或工作上取得的各種薪資收入為所得額，包括薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。財政部90年12月27日台財稅字第0900457146號令則應同時廢止。

所得稅法第14條第1項第3類薪資所得的規定：第三類：薪資所得：

凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：

一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。

二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津

貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第四條規定免稅之項目，不在此限。

三、依勞工退休金條例規定自願提繳之退休金或年金保險費，合計在每月工資百分之六範圍內，不計入提繳年度薪資所得課稅；年金保險費部分，不適用第十七條有關保險費扣除之規定。

依據財政部101年1月20日台財稅字第1000461580號令的內容，私立醫療機構申請設立登記的負責醫師及聯合診所的個別開業醫師，有關執行業務收入減除成本及必要費用後的餘額，應該依照所得稅法第14條第1項第2類執行業務所得的規定來進行課稅。執行業務所得額為執行業務者的業務或演技收入減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備的折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用的藥品、材料等成本、業務上雇用人員的薪資、執行業務的旅費及其他直接必要費用後的餘額¹。

所得稅法第14條第1項第2類執行業務所得的規定：第二類：執行業務所得：

凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。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；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之

醫事法律·受僱醫師是執行業務所得或薪資所得？

辦法，由財政部定之。執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

二、財政部官網新聞稿補充核釋診所聯合執業醫師所得課稅規定

但不到短短二天，在醫師公會全聯會的督促下及衛生署的解釋下，財政部從善如流馬上更正，以財政部長名義於中華民國101年4月24日發佈台財稅字第10100547800號，補充核釋本部101年1月20日台財稅字第10000461580號令規定如下：「依行政院衛生署101年3月23日衛署醫字第1010204898號函補充規定，醫療法相關規定並未明文禁止醫師合夥經營診所。爰2人以上醫師共同出資，以聯合執業模式經營診所，共同負擔盈虧風險與執行業務之成本及必要費用，且診所申請設立登記之負責醫師與其他執業醫師間不具僱傭關係者，其執業醫師依聯合執業合約分配之盈餘，得適用本部101年1月20日台財稅字第0000461580號令第1點之除外規定，依所得稅法第14條第1項第2類執行業務所得課稅。」，強調2人以上醫師共同出資，以聯合執業模式經營診所者，診所申請設立登記之負責醫師與其他執業醫師間不具僱傭關係者，得依執行業務所得課稅。

財政部並在官網發表新聞稿補充聲明「核釋診所聯合執業醫師所得課稅規定」，如下：「財政部今(24)日依行政院衛生署意見，補充核釋診所聯合執業醫師所得課稅規定。該部表

示，2人以上醫師共同出資，以聯合執業模式經營診所，共同負擔盈虧風險與執行業務之成本及必要費用，且診所申請設立登記之負責醫師與其他執業醫師間不具僱傭關係者，其執業醫師依聯合執業合約分配之盈餘，得適用該部101年1月20日台財稅字第10000461580號令第1點之除外規定，即該等醫師得依所得稅法第14條第1項第2類執行業務所得課稅。」，再度強調聯合診所，申請設立登記之負責醫師與其他執業醫師間不具僱傭關係。

財政部表示：「鑑於醫療機構與醫師間法律關係，前經行政院衛生署據醫療法、全民健康保險法、民法及醫院評鑑制度相關規定，以100年2月1日衛署醫字第1000200812號函及同年11月17日衛署醫字第1000210622號函明確核復，醫療機構與醫師間不具駐診拆帳或合夥法律關係，應認屬僱傭關係，財政部101年1月20日台財稅字第10000461580號令乃規定，自本(101)年度起，除私立醫療機構申請設立登記之負責醫師及聯合診所之個別開業醫師，其執行業務收入減除成本及必要費用後之餘額應按執行業務所得課稅外，公私立醫療機構、醫療法人及法人附設醫療機構所聘僱並辦理執業登記之醫師從事醫療及相關行政業務之勞務報酬應按薪資所得課稅，同時廢止該部90年12月27日台財稅字第0900457146號令有關西醫師駐診拆帳之課稅規定。上述財政部101年1月20日令發布後，行政院衛生署復以101年3月23日衛署醫字第1010204898號函釐清診所與醫師間法律關係略以，醫療法相關規定並未設具體明文，亦未有禁止各該醫師不得合夥經營診所之規定，因此，診所內之負責醫師與其他辦理執業

登記於該診所之醫師間法律關係，依相關法律及實務上，應不以僱傭關係為限。基於行政機關對於同一法律關係應採一致性認定，財政部乃配合該署意見，補充核釋以聯合執業模式經營診所，其執業醫師依聯合執業合約分配之盈餘得按執行業務所得課稅規定。」

意思是說，財政部經衛生署函覆，原以為醫療機構與醫師間不具駐診拆帳或合夥法律關係，應認屬僱傭關係，故公私立醫療機構、醫療法人及法人附設醫療機構所聘僱並辦理執業登記之醫師從事醫療及相關行政業務之勞務報酬應按薪資所得課稅。但今經衛生署復函釐清診所與醫師間法律關係，診所內之負責醫師與其他辦理執業登記於該診所之醫師間法律關係，依相關法律及實務上，應不以僱傭關係為限。換句話說，若是以聯合執業模式經營診所，則就不是僱傭關係，應依聯合執業合約分配之盈餘得按執行業務所得課稅規定。

重點來了，財政部只是重申，「聯合診所」以聯合執業模式經營診所，其執業醫師依聯合執業合約分配之盈餘得，當然本來就是按執行業務所得課稅規定，此點與衛生署所強調的「聯合診所」存在的必要性，以及聯合執業提升醫療品質的立法旨意並不違背。難怪石崇良處長也贊同聯合診所的重要性，強調說：「台灣醫療體系發展過程中，基層診所扮演守護民眾健康的重要角色，但隨時代變遷、就醫型態改變，民眾一味往大醫院求診，造成醫院負荷加重，未來朝聯合執業方式，可提供更全面性、全家照護模式，符合世界衛生組織提出的基層醫療再造理念。」²，連賦稅署副署長

洪吉山也四兩撥千金，附和的說：「很多人認為財政部1月頒布的規定不太符合醫界現況，轉請衛生署釐清；衛生署明確表示，醫療相關法令沒禁止醫師合夥開立診所，因此昨天做補充規定，若醫師以聯合執業模式經營診所，依聯合執業合約分配的盈餘，可按執行業務所得課稅。」

反而是基層診所的受僱醫師，原先一廂情願以為仍可以享受同樣的按執行業務所得課稅優惠的夢想，是否可以如願以償？財政部可是避重就輕，隻字未提，其實答案昭然若揭，當然是否定的，因為受僱醫師並非聯合執業。而最令人挫折的是，受僱醫師要轉型，改設聯合診所提升自己為負責醫師固然立意良好，但設立聯合診所的條件其實不但繁文縟節，而且還相當嚴苛。

三、聯合診所的設立條件

依聯合診所管理辦法第 2 條規定，設立聯合診所必須符合以下條件：

- (一) 二家以上診所、中醫診所或牙醫診所設置於同一場所。
- (二) 使用共同設施：

聯合診所共同使用之設施，得登記於任一家診所。但各該獨立設置之設施仍應依規定登記於各該診所。聯合診所共同使用之設施，其所應置之醫事人員得登記執業於任一家診所。但各該獨立設置之設施，其所應置之醫事人員仍應依規定登記執業於各該診所。(聯合診所管理辦法第6條)

(三)分別執行門診業務者。

(四)各該診所應各自獨立設置事項，依下列規定辦理：

- 1.各該診所名稱應依規定分別辦理。
- 2.診療科別應依規定分別登記設置。
- 3.診療室之隔間應與其他診所明確區隔。
- 4.診所獨立區域內之消防設備及安全設施，應符合規定。
- 5.診所視需要設置之其他設施應與診療室鄰接且與其他診所隔間明確區隔。(聯合診所管理辦法第3條)

(五)各該診所應分別依規定申請核准登記

聯合診所之各該診所與相關之醫事機構，除應分別依規定申請核准登記，發給開業執照外，並應檢具共同合約書及負共同責任之切結書，申請所在地直轄市或縣(市)衛生主管機關核備。(聯合診所管理辦法第8條)

醫界抗爭至此，官員有如在打太極拳，比劃半天又回到原點，如今在換湯不換藥之情況下，基層診所的受僱醫師，應該仍如預期要依所得稅法第14條第1項第3類薪資所得的規定課稅，毫無疑義。情況正如莊子「齊物論」所謂的「朝三暮四」與「朝四暮三」，令人眼花撩亂，其實只是將其數字化，模糊焦點而已，因為在同一段期間內，二者的總消費量都是相同的，兩者之間並無任何差別，不同的只是「心態」而已。儘管如此，全聯會有些主其事者不求甚解，仍揚揚得意於101年4月25日發表官式八股自我表揚，兀自高調在奢談聯合執業的

好處：「鼓勵醫、中、牙醫基層聯合執業以全人全家照護為目標，提升醫療品質，保障國民權益，為讓醫師能「聯合執業」守護民眾健康」，並強調：「一·全人、全家照護乃為基層醫療服務之目標：鼓勵家家診所如果能同時有婦產科醫師、小兒科醫師等聯合執業，那麼孕婦生產時自然更加放心，對於病患的照護自然也更加全面。二·提升基層醫療服務品質，鼓勵西醫、牙醫、中醫醫師聯合執業，以「聯合執業」的模式共同負擔經營成本、提供民眾更好的軟硬體設備、甚而有多科醫師共同會診，一起守護民眾健康，相關法制稅務實應鼓勵、輔導和推動醫師聯合執業。三·醫療機構為醫師執業場所，醫師聯合執業所得，回歸法律規定以執行業務所得課稅。四·賦稅改正只是手段，縮短城鄉醫療差距始為願景。」

講來講去，還是要基層診所通過去辦理聯合診所聯合執業才行，雖說依財政部賦稅署官員表示，新解釋令不溯及以往年度案件，醫師今年5月報稅仍可適用原規定，而醫師如果認為新解釋令較不利，可儘快調整與醫院的合約。可惜遠水救不了近火，對受僱醫師依薪資所得課稅的規定，私毫無任何助益可言，倉促之間火燒屁股了，不知道要教基層診所的受僱醫師如何才能來得及應急呢？何況在「楊志良條款」下，連長庚醫院自去年7月起都已把院方和醫師的「駐診拆帳」改為雇傭關係，故今年開始，所有公私立醫療機構、醫療法人及法人附設醫療機構聘僱並辦理執業登記的醫師，所領的報酬都視為薪資所得³，診所醫師何德何能，有比財團更大的通天本事，足以扭轉乾坤嗎？

貳、醫師報稅身分不同，稅負差很大

99年4月醫界發生一個重大稅務爭議案件，長庚醫院與醫師關係究竟屬於僱傭關係或住診拆帳關係？對於稅負影響甚大，造成國稅局與長庚醫院、健保局差生不同認知。主要關鍵在於如為僱傭關係所得稅法第14條規定其所得屬於薪資收入，其收入僅享有薪資所得扣除10.4萬元。

一、僱傭關係與執行業務應繳所得稅差20萬

假設醫師薪資收入200萬元（假設其身分僅限於有配偶者，無其他撫養親屬），可扣除免稅額16.4萬、標準扣除額15.2萬元、薪資扣除額10.4萬元，其餘額158萬元，稅率21%，應繳所得稅21.59萬元。如為住診拆帳之醫師就可歸屬執行業務所得，如有設帳其收入可扣除其成本、費用，以其餘額為所得，或者未設帳記載可扣除標準費用率20%，如前例醫師歸屬執行業務所得的收入，扣除費用率20%以及免稅額、標準扣除額等，其所得餘額128.4萬元，所得稅降為15.37萬元，稅賦相差28.9%。如該醫師有設帳記載成本費用，如果成本費用率高達80%，則其所得扣除免稅額與扣除額後淨額僅8.4萬元，稅率6%，僅0.5萬元。可見屬於薪資所得者因免稅與扣除額金額甚低，執行業務所有較大的減除金額空間，兩者稅負差很大。

二、醫師如何具備執行業務者身分

執行業務者與受雇者身分並非可自由認定，而須符合一定要件者才能歸屬執行業務身分，依據高雄高等行政法院簡易判決九十一年

度簡字第三九號判決意旨「執行業務取得報酬乃具自由性及獨立性，不受雇主拘束，得自由選擇是否執行、執行內容、為誰執行業務，惟其亦須自行負擔執行業務之費用，故執行業務收入皆含有自行負擔之執行業務費用」。以上可見執行業務者在工作與酬勞決定有其自由度，也必須自行承擔相關必要成本與費用，始足當之。故醫師如要具備執行業務者身分，在實務上就不得擔任該醫療院所管理功能職務如院長、副院長，領有提供勞務報酬與福利金、加班費、休假、年終獎金等，並受雇主指揮監督。

醫師具有符合所得稅法第11條執行業務者身分，也可以在醫療院所擔任屬於受雇者醫師。是兼具有執行業務與受雇者兩種身分，此兩者身分條件不同，在稅法上有很大差異，也是稅法上可以容許合法節稅規劃項目，因此醫師可以視個別情形，考慮身分轉換以達到節稅目的，但前提必須仍是要符合稅法上規範⁴。

參、負責醫師執行業務就要完全自行負責

執行業務負責醫師，就要頂天立地自力更生，主要是發生醫療糾紛時的法律責任及日後勞基法的保障，若具負責醫師身份者就會付之闕如，都要自行負責：

一、醫療糾紛時的法律責任

雖然執行業務的負責醫師與僱傭關係的受僱醫師課稅方面有所不同，若醫師薪資年收入200萬元者，僱傭關係與執行業務應繳所得稅差20萬，但受僱醫師萬一碰到醫療糾紛時，僱用醫師還是必須跳出來cover保護力挺，替

表1 醫療糾紛時負責醫師與受僱醫師的法律責任

身份／責任	負責醫師：執行業務	受僱醫師：僱傭關係
刑事責任	(與僱用人無關)	行為人doer，自行負責
民事責任	僱用人連帶責任： 民法第 188 條第1項：「受僱人因執行職務，不法侵害他人之權利者，由僱用人與行為人連帶負損害賠償責任。但選任受僱人及監督其職務之執行，已盡相當之注意或縱加以相當之注意而仍不免發生損害者，僱用人不負賠償責任。」	民事侵權行為，損害賠償責任
行政責任	醫療業務管理疏失責任 醫療法第 108 條：醫療機構有下列情事之一者，處新臺幣五萬元以上五十萬元以下罰鍰，並得按其情節就違反規定之診療科別、服務項目或其全部或一部之門診、住院業務，處一個月以上一年以下停業處分或廢止其開業執照：一、屬醫療業務管理之明顯疏失，致造成病患傷亡者。	無
懲戒責任	無	移付懲付 醫師法第 25 條：醫師有下列情事之一者，由醫師公會或主管機關移付懲戒：一、業務上重大或重複發生過失行為。

受僱醫師頂下不少連帶責任，負荷亦不可謂不重。醫療糾紛時醫師的法律責任表列如表1。

由表1可知，受僱醫師出了醫療糾紛，因為本身不是醫療院所負責人，除了必須自行負刑事責任與懲戒處分外，民事責任有僱用人會分擔一半或全部(衡平責任/民法第188條第2項：「如被害人依前項但書之規定，不能受損害賠償時，法院因其聲請，得斟酌僱用人與被害人之經濟狀況，令僱用人為全部或一部之損害賠償。」)，受僱醫師也不必負行政責任，完全由其老闆(負責醫師)一手扛下「醫療業務管理

疏失責任」下來。

但若受僱醫師執意為了節稅，硬要出名權充聯合診所的負責醫師，就要自行負擔全部法律責任，幕後老闆負責人就不可能再替您頂下行政與部分民事責任了。不僅於此，明年醫師若納入勞基法之後，因為已經不再是受僱醫師或服務醫師，而是與老闆平起坐的負責醫師，當然也不能適用勞基法的勞動條件保障，也沒有職災補償，以及勞工退休金制度，享受不到老闆一年為您提撥交薪資6%的個人帳戶的福利，也是理所當然。

二、勞基法的適用的適用資格

依勞動基準法第2條名詞解釋，所謂勞工是指：「謂受雇主僱用從事工作獲致工資者」。所謂雇主是指：「謂僱用勞工之事業主、事業經營之負責人或代表事業主處理有關勞工事務之人」。而勞基法的立法旨意是「規定勞動條件最低標準，保障勞工權益，加強勞雇關係，促進社會與經濟發展」。雇主與勞工所訂勞動條件，不得低於本法所定之最低標準。(勞動基準法第1條)。若不是受僱醫師而是聯合診所的負責醫師，本身就是雇主，當然不能適用勞基法勞動條件最低標準的保障，也沒有職業災害補償與勞工退休金的福利，不言而喻。

(一) 勞工退休金新制

現行勞工退休金新制度自2005年7月1日開始，設計以「個人帳戶制」為主、「年金保險制」為輔的雙軌並行制度，而且不得以其他自訂的退休金制度取代勞工退休金條例所定的制度。

所謂「個人帳戶制」，就是參加勞退新制的每位勞工，在勞保局都有自己個人的專屬帳戶，由僱用勞工的老闆按月於勞工工資中不低於每月工資的6%提繳個人退休金，存入個人退休金帳戶。勞工也可選擇在不超過每月工資的6%範圍內，幫自己提繳退休金，以增加退休時個人退休帳戶之餘額，提高老年生活水準。勞工自願提繳的部分，還能在當年度的個人綜合所得總額中扣除。所謂「年金保險制」，是對於僱用勞工人數達200人以上的事業單位經工會同意，事業單位無工會者，經二

分之一以上勞工同意後，可採行投保符合保險法規的年金保險。但選擇參加年金保險的勞工人數如未達全體勞工人數二分之一以上者，仍不得實施。對於不願選擇年金保險但選擇新制的勞工，則雇主必須為其提繳退休金至個人帳戶制⁵。

(二) 職業災害補償

勞工因遭遇職業災害而致死亡、殘廢、傷害或疾病時，雇主應依左列規定予以補償。但如同一事故，依勞工保險條例或其他法令規定，已由雇主支付費用補償者，雇主得予以抵充之：

- 一、勞工受傷或罹患職業病時，雇主應補償其必需之醫療費用。職業病之種類及其醫療範圍，依勞工保險條例有關之規定。
- 二、勞工在醫療中不能工作時，雇主應按其原領工資數額予以補償。但醫療期間屆滿二年仍未能痊癒，經指定之醫院診斷，審定為喪失原有工作能力，且不合第三款之殘廢給付標準者，雇主得一次給付四十個月之平均工資後，免除此項工資補償責任。
- 三、勞工經治療終止後，經指定之醫院診斷，審定其身體遺存殘廢者，雇主應按其平均工資及其殘廢程度，一次給予殘廢補償。殘廢補償標準，依勞工保險條例有關之規定。
- 四、勞工遭遇職業傷害或罹患職業病而死亡時，雇主除給與五個月平均工資之喪葬費外，並應一次給與其遺屬四十個月平均工資之死亡補償。(勞動基準法第59條參照)

日前發生多起醫師疑似過勞引發職災案例，但因醫師仍不適用勞基法，一旦發生職災，很難對雇主求償；醫改團體和勞工團體替醫師團體至勞委會陳情，強調「醫師過勞，病人不保」，希望能將醫師重新納入勞基法。一般人認為，醫師是燃燒自己照亮別人的工作，但若醫師精神不濟，病人敢給他看病嗎？只有健康的醫師才能照顧好病人。」，所以勞委會近期也將討論醫師是否納入勞基法的議題(註六)。正因為現在十目所視十手所指，大勢所趨眾目睽睽之下，一向反對最力的台灣醫院協會，也不再作困獸式的堅持，可見受僱醫師納入勞基法應是指日可待，受僱醫師到時可不要再胡里胡塗，無故缺席了才好。

參考文獻

1. 參考法源編輯室/ 2012-01-30，<http://www.lawbank.com.tw/news/NewsDiscuss.aspx?NID=99303.00>. 2012/4/30。
2. 衛生署：聯合執業提升醫療品質中央社—2012年4月25日<http://tw.news.yahoo.com/%E8%A1%9B%E7%94%9F%E7%BD%B2-%E8%81%AF%E5%90%88%E5%9F%B7%E6%A5%AD%E6%8F%90%E5%8D%87%E9%86%AB%E7%99%82%E5%93%81%E8%B3%AA-061922246.html>. 2012/4/30。
3. 醫師薪資課稅 禁合夥駐診拆帳,【國內財經、國內醫藥】,中央社記者馮昭台北電, 2012-01-30<http://www.cna.com.tw/Views/Page/Search/hyDetailws.aspx?qid=201201300291&q=%E8%A1%9B%E7%94%9F%E7%BD%B2>. 2012/4/30。
4. 林鴻柱, 醫師報稅身分不同, 稅負差很大, 醫師風險管理電子報第6期4版, 2010年6月出刊。
5. 雙軌並行的勞工退休金制度, 資料來源: 行政院勞工委員會/台灣法律網站務8 http://www.lawtw.com/article.php?template=article_content&area=free_browse&parent_path=,1,785,&job_id=72070&article_category_id=1663&article_id=33665. 2012/5/1。
6. 超人? 操人? 醫師盼規範工時【聯合報/記者陳惠惠/台北報導】2012.04, <http://udn.com/NEWS/NATIONAL/NATS6/7035304.shtml>. 2012/5/1。🇹🇼

