高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
110年度訴字第396號
民國112年12月28日辯論終結

原　　告　李中元即仁惠婦幼醫院

訴訟代理人　吳登輝　律師
被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　陳柏誠
訴訟代理人　朱玲瑤
　　葉香伶

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年8月27日台財法字第11013925440號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

㈠被告代表人原為蔡碧珍，於本件訴訟審理中變更為李怡慧、陳柏誠，均經被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷1第131頁、卷2第139頁），核無不合，應予准許。

㈡按「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意，或行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111條第1項、第2項、第3項第2款定有明文。原告起訴時訴之聲明為（本院卷1第11頁）：「一、財政部民國110年8月27日台財法字第

00000000000號訴願決定(案號：11000319號)及被告110年3月17日財高國稅法二字第0000000000號重核復查決定（下稱重核復查決定）均撤銷。二、被告應併同仁惠婦幼醫院（下稱仁惠醫院）呼吸照護部門105年執行業務所得申報105年度綜合所得稅。三、被告就鳳山分局108年11月25日財高國稅鳳綜字第0000000000號函附件『105年度綜合所得稅執行業務及其他所得之核定調整法令及依據說明書(重核)』，暨110年9月13日財高國稅鳳綜字第0000000000號函附件『105年度綜合所得稅執行業務及其他所得之核定調整法令及依據說明書』均應撤銷。」嗣於111年12月22日準備程序庭，當庭更正聲明為：「訴願決定及原處分(重核復查決定)均撤銷。」被告亦已陳明對於上開訴之變更並無意見（本院卷1第240頁）。則原告上開訴之變更，無礙於訴訟終結，且被告就原告變更之訴，並無意見而為本案之言詞辯論，本院認為適當，爰予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告為仁惠醫院登記之獨資負責人，105年度綜合所得稅結算申報，列報取自仁惠醫院執行業務收入新臺幣（下同）52,737,654元，必要費用及成本42,749,401元，所得總額9,988,253元，因原告未提示仁惠醫院帳簿憑證供查核，並同意依財政部106年1月12日台財稅字第10504700611號令頒定之105年度執行業務者費用標準（下稱部頒費用標準）申報所得額，被告遂依查得資料，核定仁惠醫院收入總額54,591,966元，減除部頒費用標準，核定全年所得額11,090,656元。嗣經仁惠醫院負責呼吸照護病房與急性醫療病房（下稱呼吸照護部門）陳新德醫師提出呼吸照護部門之帳簿憑證，及其與王群隆、張慧芳（下稱陳新德等3人）共同出資經營呼吸照護部門之合夥經營契約書（下稱陳新德等3人合夥契約書），被告乃依實質課稅原則，重新核定仁惠醫院105年度婦產科業務收入總額為10,089,818元及呼吸照護部門業務收

入總額48,965,826元，並以婦產科業務收入總額10,089,818元，減除部頒費用標準，核定仁惠醫院婦產科執行業務所得5,509,560元，同額歸課原告105年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額6,326,998元、應納稅額1,383,158元，應退稅額1,791,477元。原告就核定執行業務所得5,509,560元部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經被告以重核復查決定撤銷原復查決定，追減核定執行業務所得為5,056,843元，原告猶不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被告所為本件行政處分係屬違法：

⑴原告與陳新德醫師及王群隆(下稱陳新德2人)就仁惠醫院為因應業務擴張需求，而於98年10月15日簽訂呼吸照護部門合作經營契約書(下稱系爭合作經營契約書)之私權契約，無變更原告為應併就仁惠醫院呼吸照護部門105年執行業務所得申報105年度綜合所得稅之納稅義務人之效力。是被告抗辯其以實質經濟關係及所生利益之歸屬與享有為依據，依職權調查相關證據之結果，認定陳新德等3人為呼吸照護部門實質所得人，而就呼吸照護部門之105年執行業務所得歸屬105年度綜合所得稅部分，變更納稅義務人為陳新德等3人，即有違誤。

⑵仁惠醫院係為因應業務擴張需求始與陳新德2人簽訂系爭合作經營契約書，於仁惠醫院院區（即高雄市鳳山區自由路81號）5、6樓設置系爭呼吸照護病房，合作經營呼吸照護業務，是依系爭合作經營契約書適足以證明呼吸照護部門係仁惠醫院為業務擴張之需求而設立之一部門。又全民健康保險特約醫事服務機構合約簽約人為仁惠醫院，依醫療法第15條、第18條規定，呼吸照護部門係屬仁惠醫院之一個科，既未單獨向高雄市衛生局申請成立為獨立醫療機構，沒有獨立之開業執照，亦無獨立

之負責人，衛生福利部中央健康保險署(下稱健保署)亦未與呼吸照護部門單獨簽約，是健保署所給付仁惠醫院之健保費自非陳新德2人，甚而非為張慧芳之所得，事至明顯。且被告鳳山分局109年5月11日財高國稅鳳綜字第1090243180號函復臺灣高雄地方法院有關函詢仁惠醫院呼吸照護部門(RCW)是否為獨立報稅等相關事項，亦認：「仁惠醫院經高雄市衛生局核准設立婦產科及呼吸照護等2項醫療業務，該呼吸照護部門係屬婦幼醫院業務部門之一，不可單獨為醫院執行業務所得之申報主體，仍應以仁惠婦幼醫院（登記獨資負責人：李中元）為申報主體。」足徵被告所稱陳新德2人就呼吸照護部門係自負盈虧之獨立單位云云，不惟有違醫療法第15條、第18條之規定，且與事實不符，已不足採。

⑶又陳德新等3人合夥契約書既非原告與陳新德等3人所簽，則陳新德等3人所簽之合夥契約書基於契約相對性之法理，其效力自不及於非此契約當事人之原告。至於陳新德供核之所謂呼吸照護部門之相關帳簿憑證，因其支出憑證、損益表等均係以仁惠醫院之統一編號17962254所偽造者，乃被告竟以該偽造之帳簿憑證資為其所稱「實質課稅」之依據，則被告所為本件課稅之依據，已屬非法而不可採用，尤無疑義。參以被告已查明資金流程係仁惠醫院（即原告）匯款予陳新德，而非陳新德匯款予仁惠醫院等事實，足徵被告將健保署給付仁惠醫院105年度之呼吸照護部門健保費分由陳新德等3人繳納綜合所得稅，而不准原告合併於執行業務所得申報105年度綜合所得稅，顯有違誤。

⑷被告陳報其核定原告其他所得11,451,741元中，只有營運分配款3,764,345元+院長津貼360,000元是仁惠醫院所得，被告共虛列原告收入7,327,396元(各項費用4,329,857元+暫扣稅款3,011,580元+匯費770元-匯款差額14811元=7,327,396)，再當成費用反手扣除。原告所得是

4,124,345元(營運分配款3,764,345元+院長津貼360,000元)，依據部頒費用標準，應扣除費用3,523,166元，被告將仁惠醫院分為兩個報稅主體，105年原告所得為1,533,677元，不是5,056,843元，被告核課錯誤。

2.原告確因被告前揭違法行政處分，致損害原告之權利及法律上之利益。原告提起本件行政訴訟，確有訴訟上之利益：

⑴呼吸照護部門係由仁惠醫院提供醫院之5、6樓，由原告與陳新德2人共同合作管理，呼吸照護部門僅屬仁惠婦幼醫院一個部門。原告依健保署於105年度給付仁惠醫院之健保費用(含呼吸照護部門)申報105年度之綜合所得稅中之執行業務所得，並依部頒費用標準核算原告105年度應繳綜合所得稅2,969,048元，其內含依原告與訴外人陳新德2人於98年10月15日所訂並經公證之保證書(下稱系爭保證書)第3條約定，原告應負擔稅款123,399元，餘為陳新德2人應負擔者，即無不合。惟被告遽將健保署於105年度給付仁惠醫院之健保費用，就呼吸照護部門之執行業務所得依系爭合作經營契約書約定應由原告分取部分，認係由陳新德所給付予原告，而列為原告105年度之其他所得，致未能依部頒費用標準先予扣除費用，而逕予依全額核課原告105年度綜合所得稅，對原告顯有重大不利，原告就此提起本件行政訴訟有其訴訟上之利益至為明顯。

⑵雖被告以上開不當之課稅方式不准原告將呼吸照護部門與婦產科之執行業務所得合併申報，其結果固致原告應退稅款1,791,477元，惟該部分退稅款係因被告將仁惠醫院分為兩個報稅主體，即將仁惠醫院之執行業務所得分由原告及陳新德等3人併入其個人之105年度綜合所得稅申報，致陳新德2人向原告主張系爭保證書所約定「原告應將仁惠醫院之全部執行業務所得一併申報綜合所得稅」之約定已不存在，爰認被告核定原告應納稅額

1,202,071元，須由原告全數繳納，並據而起訴請求原告歸還依系爭合作經營契約書約定原告得預扣之稅款。是原告為免因被告違法以原告與陳新德2人間之私權契約（即系爭合作經營契約書），而將納稅義務人原告變更為原告及陳新德等3人，致須增加負擔原屬陳新德2人依約應補償原告之稅款，而生不利益，爰提起本件訴訟，自有訴訟上之利益，應無疑義。乃被告之抗辯其未准原告將之合併申報於105年度綜合所得稅，對原告尚無不利云云，顯係先設定其不准原告將之合併申報係屬合法，進而於此前提下計算而得上揭結論，是被告「先射箭再劃靶」式之抗辯應無足採信。

⑶原告申報總所得額9,988,253元係占總收入金額52,737,654元之純益率為18.9%，繳稅3,169,258元。被告違法變更呼吸照護部門執行業務所得納稅義務人，依部頒費用標準核算原告105年度總所得額5,056,843元占總收入11,451,741元之純益率暴增至44.2%，對照部頒費用標準80%(即純益率20%)，被告核定原告純益率44%係部頒純益率20%的2倍，進而暴增原告應繳之綜合所得稅款。而依被告於111年9月29日庭呈之所得明細，既係「李中元執行仁惠婦幼醫院業務所得」，則應依部頒費用標準，認列執行業務所得80%之費用。即105年核定住院點數45,683,809點，105年核定住院健保給付42,783,274元，則其費用係3,523,166元(即4,124,345÷42,783,274)×45,683,809×0.8)。因之，所得額是601,179元(即4,124,345元-3,523,166元)，而非係4,124,345元，則被告多課稅1,056,950元【即(4,124,345元-601,179元）×0.3 】。是原告於105年度綜合所得稅係應退稅3,029,514元(即原已退1,972,564元+再應退1,056,950元)，而非僅退1,972,564元。是原告為此提起本件訴訟，有訴訟上之利益，事至明顯。

⑷原告身為仁惠醫院負責人，為取得醫院評鑑合格資格，成立各委員會、每月定期主持會議、每3-4年參加醫院評鑑、聘僱防火管理人、垃圾處理技術人員等，以達成衛生福利部、衛生局及其他相關單位的管理與考核，這些都是醫療業務，皆由院長(即原告)指揮監督，陳新德從來沒有組織或參加各委員會、出席各相關主管機關之考核、評鑑，105年陳新德沒有在仁惠醫院診治病人，不符合被告所稱「執行業務就是診治病人」，被告仍核其所得為執行業務所得，卻核原告為其他所得，無費用，確實損害原告利益。

3.健保署依據合約支付仁惠醫院健保費42,628,204元，金流係由健保署流向仁惠醫院，仁惠醫院再分配給仁惠醫院及陳新德。健保署支付健保費金額呈現於健保署醫療費用付款通知書，付款通知書上給付對象為仁惠醫院，不是陳新德。被告無金流證據證明健保署支付陳新德健保費，僅憑仁惠醫院支付相關支出後結算營運分配款的過程，就證稱陳新德支付仁惠醫院、婦產科或原告，公然顛倒仁惠醫院支付陳新德營運分配款之金流事實，損害原告權益，被告濫權可見一斑。

㈡聲明：訴願決定及原處分(重核復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.查原告於98年10月15日以該醫院負責人身分，與陳新德2人所簽訂之系爭合作經營契約書，該契約第1條約定雙方義務、第2條費用分擔、第3條呼吸照護業務醫療人員之聘用、第4條糾紛處理、第5條收入分配、第6條其他條款內容，可知仁惠醫院係由兩個部門組成，呼吸照護部門由陳新德2人負責經營(僅住院)，婦產科則由原告負責經營(僅門診)，雙方係就所經營部門各負其責且盈虧自負。

2.依資金流程，健保署105年度核定撥付仁惠醫院醫療費用計68筆，其中屬呼吸照護部門之醫療費用35筆金額計42,7

83,274元，原告每月自健保署收到呼吸照護健保收入，扣除依系爭合作經營契約書約定，呼吸照護部門應給付仁惠醫院之營運分配款（10%）、院長津貼（每月3萬元）、暫扣稅款（8%）及分攤各項費用，合計應給付原告款項11,760,869元後，再將餘款31,219,963元(包含補匯104年度192,556元及健保誤入門診5,002元)，自國泰世華商業銀行(下稱國泰世華銀行)鳳山分行帳戶（戶名：仁惠婦幼醫院李中元、帳號：026030021311）匯款至陳新德中國信託商業銀行(下稱中信銀行)帳戶（帳號：263540045113），被告依上開匯款資金流程及陳新德提供帳證資料，依職權調查證據結果，認定呼吸照護部門收入實質經濟利益之歸屬與享有者，並非原告，有呼吸照護部門負責人陳新德提供雙方核章扣款明細資料、國泰世華銀行存匯作業管理部109年11月25日國世存匯作業第1090181629號函及附件、陳新德中信銀行存摺影本暨中信銀行109年11月10日中信銀字第109224839284917號函及附件資料可稽。再依陳新德112年3月30日聲明書、呼吸照護部門102年12月至109年12月支付員工薪資明細表、每月薪資總表、每月存摺匯款金流證明及每月匯款時間表等事證，可證呼吸照護部門員工之每月薪資係由該部門計算後，自陳新德中信銀行帳戶轉出給付與各員工。可見呼吸照護部門員工形式上為仁惠醫院所雇用並領有醫院之薪資所得，但實際係由陳新德2人依合作經營契約書選訓、自費聘用及管理，實際負擔該部門員工薪資者並非仁惠醫院。被告乃將原告重複申報屬呼吸照護部門之所得減除，並以實質所得人所應負擔租稅為歸課依據，自屬有據。財政部95年5月16日台財訴字第09500112540號訴願決定案例與本案之案況不同，自難援引。

3.仁惠醫院依系爭合作經營契約書規定，自健保署收取呼吸照護部門之醫療費用後，實際匯款至陳新德中信銀行帳戶金額，與健保署給付屬住院醫療費用之差額11,606,811元，該等款項既經仁惠醫院依系爭合作經營契約書自行扣

款而未支付陳新德2人，即屬陳新德2人應負擔之營運分配金、暫扣稅款等及各項費用，原告身為仁惠醫院獨資負責人，並以該醫院負責人身分，與陳新德2人簽訂系爭合作經營契約書，顯已藉此收取呼吸照護部門依約支付之款項，無庸置疑，被告將該等款項核定為原告經營之仁惠醫院其他收入項下，並減除相關費用後，核定原告105年度執行業務所得，原告稱被告歸課所得對象混淆，容有誤解。

4.至原告稱依系爭保證書：「第貳條：加入乙方（陳新德及王群隆）收入，甲方（即原告）之稅基基礎高於14%，乙方保證予甲方補償」，故差距稅額陳新德2人應補償原告。查上開約定之稅基基礎14%既非財政部所頒定之執行業務者費用或所得額標準，亦非被告核定所得額之參據，縱原告稱陳新德2人因被告將仁惠醫院分為兩個報稅主體，致其向原告主張上開約定已不存在，要求原告全數繳納，並據以起訴請求原告歸還預扣之稅款，亦僅屬渠等間私法關係，與本案無涉。

5.原告105年度自陳新德2人經營之呼吸照護部門，依約收取款項計11,451,741元，因內含陳新德2人經營呼吸照護部門應分攤之各項費用及暫扣稅款7,327,396元，故被告係以淨額4,124,345元（11,451,741元-7,327,396元）計入原告執行業務所得，被告既已減除原告實際支付之費用，即不得依原告要求重複減除80%費用。另被告核定純益率雖較原告申報純益率為高，惟核定所得額5,056,843元仍低於申報所得額9,988,253元，合併原告105年度其他各類所得計算後，應納稅額1,202,071元，較原告自行繳納稅額3,169,050元為低，被告乃核定應退還稅額1,972,564元，原告並未因此增加稅負。

6.原告一再爭執營運分配款及院長津貼未扣除費用，惟系爭其他收入並非原告執行醫療業務所收取之報酬，自無對應健保點數可資扣除必要費用，即無部頒費用標準之適用，

原告自創計算公式主張營運分配款及院長津貼應認列依部頒費用標準扣除80%之必要費用，顯無法令依據，且以此計算其訴訟利益，亦與原告指摘被告違法變更呼吸照護部門納稅義務人之說法背道而馳，倘原告認為仁惠醫院婦產科及呼吸照護部門之執行業務所得均應由原告申報繳稅，理應以合併後之全部收入為基礎計算其訴訟利益，而非以被告核定結果主張應再扣除費用，顯見原告說詞不一，前後矛盾。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原告提起本件行政訴訟有無訴訟利益？

㈡呼吸照護部門之所得是否應歸課原告之執行業務所得，併入其綜合所得總額合計課稅？

㈢被告核定原告仁惠醫院婦產科部門執行業務所得5,056,843元，同額歸課原告105年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額5,874,281元、應納稅額1,202,071元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有原告105年度綜合所得稅結算申報暨105年度執行業務(其他)所得收入明細表及損益計算表（原處分卷1第5-16頁）、105年度綜合所得稅核定通知書(原處分卷1第19-20頁)、鳳山分局108年11月8日財高國稅鳳綜字第0000000000號函暨仁惠醫院婦產科部門105年度執行業務所得部頒計算表(原處分卷1第23-24頁)、系爭合作經營契約書、公證書及系爭保證書（原處分卷1第205-218頁）、陳新德等3人合夥契約書（原處分卷1第150-152頁）、105年度綜合所得稅重審復查決定後之核定通知書(原處分卷2第489-490頁)、重審復查決定書（原處分卷2第334-342頁）、訴願決定書（原處分卷2第461-476頁）等足憑，自堪認定。

㈡應適用之法令：

1.憲法第19條：「人民有依法律納稅之義務。」

2.納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第1項、第2項及第5項：「(第1項)涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……(第5項)納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」

3.所得稅法：

⑴第2條第1項：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」

⑵第7條第1項、第4項：「（第1項）本法稱人，係指自然人及法人。本法稱個人，係指自然人。……（第4項）本法稱納稅義務人，係指依本法規定，應申報或繳納所得稅之人。」

⑶第13條：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」

㈡原告提起本件行政訴訟有訴之利益：

1.「經濟觀察法」及「租稅客體之歸屬」：

⑴按稅捐債務之成立，須課稅客體與特定的納稅義務人間具有一定之結合關係，是為「稅捐客體之歸屬」，使該租稅主體應為該租稅客體負納稅義務。又租稅之課徵，在於掌握納稅義務人之納稅能力，即繳納租稅之經濟能力。除稅法規定，係以有效之法律行為為租稅構成要件事實外，違法之事實行為以及因違法或其他原因而無效之法律行為，苟表現法律所欲掌握之納稅能力，而實現租稅構成要件者，亦應對其課徵租稅，為所謂之「經濟觀察法」或「實質課稅」。其中「違法及不當行為之課

稅」「無效法律行為之課稅」「虛偽行為之課稅」「租稅規避」及「租稅客體之經濟歸屬」等，均屬經濟觀察法學理上分類或論述之具體類型(陳敏，稅法總論，新學林出版，2019年2月初版，頁182-209)。至實證法中納保法第7條第1項、第2項之規定：「(第1項)涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」。「(第2項)稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」即屬經濟觀察法之「實質課稅」及「租稅客體經濟歸屬」之具體明文規範。

⑵次按在依經濟觀察法為租稅客體之歸屬之法律涵攝時，針對財產稅部分，有關稅捐客體(財產本體)對主體之「歸屬」決定上，稅法與民法採取之標準不盡一致，民法注重私權之安定，以法律上之所有權歸屬為準，稅法則重在發現人民納稅能力之指標，以對財產經濟利益之實質享有為判準(最高行政法院109年度上字第420號判決意旨參照）。

2.查本件被告對原告105年度綜合所得稅結算申報，列報取自仁惠醫院執行業務收入52,737,654元，必要費用及成本42,749,401元，執行業務所得9,988,253元，應納稅額3,169,050元。因原告未提示仁惠醫院帳簿憑證供查核，並同意依部頒費用標準核定所得額，被告遂依查得資料，以仁惠醫院收入總額54,591,966元，減除部頒費用標準，核定仁惠醫院全年所得額11,090,656元。嗣因「仁惠醫院負責呼吸照護部門」陳新德醫師提出呼吸照護部門之帳簿憑證及陳新德等3人合夥契約書等，主張為呼吸照護部門之實際負責人，被告認「仁惠醫院呼吸照護部門」亦屬租稅主體，依實質課稅原則，分別重新核定①「仁惠醫院105年度婦產科」收入總額為10,137,101元及②「仁惠醫院呼吸

照護部門」收入總額48,965,826元，並以婦產科收入總額10,137,101元，減除部頒費用標準，核定仁惠醫院婦產科執行業務所得5,056,843元，同額歸課原告105年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額5,874,281元、應納稅額1,202,071元，應退稅額1,972,564元(應退稅額1,791,477元＋重審復查後應退稅額181,087元)，有前揭原告105年度綜合所得稅結算申報暨105年度執行業務(其他)所得收入明細表及損益計算表、105年度綜合所得稅重核復查決定後之核定通知書等可參。

3.次查，本件原告起訴以陳新德等3人經營之呼吸照護，僅屬仁惠醫院之科別、部門，得否為仁惠醫院經營所得歸屬之「主體」？及原告得否依系爭合作經營契約第6條第5點：「甲方(即原告)得就每月之營運分配基礎所得總額，暫扣百分之8，充為乙方應繳稅款之暫扣款，報稅後再依實際繳納金額多退少補。」即其與陳新德2人租稅申報之約定，排除前揭經濟觀察法之適用等重要爭點有所爭執而提起本件訴訟。此外，依其主張：如將呼吸照護部門之收入併入仁惠醫院由原告申報105年度綜合所得稅時，純益率將會降低，並可依部頒費用標準認列較多費用，亦已合理說明原處分侵害其稅法上權益之可能性，自不能以原處分之應納稅額相較於原告自行申報者為少，並應退稅額1,972,564元予原告為由逕認原告無提起訴訟上之利益或欠缺權利保護必要。被告此部分主張，尚無理由。

㈢呼吸照護部門之所得不應歸屬原告之執行業務所得：

1.醫療機構所得之歸屬

⑴租稅主體為租稅法律主義事項，應依法律規定認定之：憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法

律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務或縮減法律所賦予之租稅優惠，則非憲法第19規定之租稅法律主義所許（司法院釋字第674號、第692號、第703號、第706號、第798號解釋參照）。租稅主體涉及租稅負擔之分配及歸屬，乃法律保留之範圍，自不容財稅機關擅自創設。依所得稅法第2條第1項、第7條第1項、第4項及第13條可知，所得稅法上之租稅主體，係指自然人及法人；所指個人則為自然人，其綜合所得稅應就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。

⑵醫療機構之負責醫師非當然為稅法上「所得」之歸屬主體：

按所得稅法並無規定醫療法上之醫療機構得為租稅主體。故依醫療法第18條規定，醫療機構雖應置負責醫師一人，對其機構醫療業務，負督導責任。私立醫療機構，並以其申請人為負責醫師。醫療或醫事服務機構及其負責醫師負有諸多醫療法及全民健康保險法等相關法規之行政法上義務；醫療機構或醫事服務機構縱然在醫療法或全民健康保險法上為該法之規範對象，但我國所得稅法上仍只限於自然人及法人為租稅主體。私立醫院如非屬法人型態，就所得稅法的角度而言，即僅能以自然人作為課徵綜合所得稅之租稅主體，始符前述憲法第19條租稅法律主義之意旨，自不容財稅機關擅自創設稅法所無之租稅主體。至於私立醫院所得歸屬之自然人，依所得稅法上開規定，並不拘泥於醫療法上之負責醫師，而應依納保法第7條第1項、第2項規定之實質課稅原則（詳前述），以經濟上實質獲取所得之自然人作為納稅義務人。財政部86年11月21日台財稅字第861924319號函（下稱財政部86年11月21日函）以：「醫院、分院附設門診部或診所等私立醫療機構之所得，原則上應

以各該私立醫療機構申請設立登記之負責醫師為對象，核課其執行業務所得；但如經查明另有實際所得人者，應視個案情形，以實際所得人為對象，依所得稅法第14條規定辦理。」符合本院上述見解，自得予以援用。

2.仁惠醫院呼吸照護部門經營所得經濟實質之歸屬，不受原告與陳新德2人間之私權契約之拘束：

查原告以仁惠醫院負責人名義與陳德新2人簽訂系爭合作經營契約書，約定於仁惠醫院5、6樓設立呼吸照護部門，由陳新德2人負責經營，並約定呼吸照護部門醫療人員之聘用(第3條)、糾紛處理(第4條)亦由陳新德2人自行處理；原告則應協助呼吸照護部門病患健保費用之申報及行政業務之申請，及配合提供依業務所需之服務證明等(第1條第4、6款)，並依約收取分配之收入(第5條)及呼吸照護部門應分攤之費用(第2條)。是由系爭合作經營契約書條款可知，仁惠醫院係由兩個部門組成，呼吸照護部門由陳新德2人負責經營(僅住院)，婦產科則由原告負責經營(僅門診)，雙方係就所經營部門各負其責，自負盈虧，原告僅係提供場所、協助醫療行政業務及分配款項，並非呼吸照護部門之實際執行業務者。是以，被告既已查明呼吸照護部門之所得實質享有者為陳新德等3人，有健保署醫療費用付款通知書及呼吸照護各月費用一覽表(原處分卷1第43-140頁)、中信銀行109年11月10日中信銀字第109224839284917號函暨匯入匯款備查簿(原處分卷2第188-200頁)、國泰世華銀行存匯作業管理部109年11月25日國世存匯作業字第0000000000號函暨國內匯出交易紀錄(原處分卷2第204-210頁)等資料在卷可稽，被告基於仁惠醫院經營所得經濟實質之歸屬，不受原告與陳新德2人間之私權契約(有關租稅申報或負擔安排)之拘束，認定陳新德等3人為稅法上之主體，呼吸照護部門營運所得並應歸屬之，核無違反所得稅法有關租稅主體之規定，亦與財政部86年11月21日函及原處分之見解一致，原告主張陳新德等3人

之呼吸照護部門，不得自仁惠醫院切分出去獨立申報，尚不可採。

3.仁惠醫院呼吸照護部門經營所得應歸屬實際享有者(陳新德)非名義上(原告)之權利人：

⑴又呼吸照護部門之健保收入，依系爭合作經營契約書由仁惠醫院協助申請(第1條第4款參照)，原告亦不否認於取得呼吸照護部門之健保收入後，依契約扣除營運分配款（10%）、院長津貼（每月3萬元）、暫扣稅款（8%）及分攤各項費用，餘款以國泰世華銀行鳳山分行帳戶（戶名：仁惠婦幼醫院李中元、帳號：000000000000）及臺灣銀行鳳山分行帳戶（戶名：仁惠婦幼醫院、帳號：000000000000）匯款至陳新德中信銀行帳戶（帳號：000000000000），有陳新德提供雙方核章之各月呼吸照護費用一覽表(原處分卷1第3-94頁)等扣款明細資料、中信銀行109年11月10日中信銀字第109224839284917號函暨存款交易明細(原處分卷2第188-200頁)、國泰世華銀行存匯作業管理部109年11月25日國世存匯作業字第0000000000號函暨國內匯出交易紀錄(原處分卷2第204-210頁)等資料在卷可稽，是呼吸照護部門產生之所得實質歸屬於陳新德而非原告。至於原告主張健保署依約核撥健保費予仁惠醫院，仁惠醫院則依約定分得營運分配款，並無陳新德給付婦產科或原告個人之金流證據等語。然呼吸照護病房之健保收入本即依系爭合作經營契約書(第1條第4款)應由仁惠醫院代為申請再轉交陳新德，非可謂健保費匯入仁惠醫院帳戶，原告先依契約扣除應收取分配款、院長津貼及相關分攤費用後匯款予陳新德，即稱無陳新德給付原告之金流。原告上開主張，並無可採。

⑵綜上，不論依契約形式或經濟利益之實質享有為判斷，呼吸照護部門之實際負責人為陳新德無誤。縱然依醫療法、經濟部或財政部函令規定，呼吸照護部門非獨立醫

療機構或稅捐單位，然稅捐客體（財產本體）對主體之「歸屬」決定上，稅法與民法或其他法律採取之標準，本不盡一致。稅法所欲掌握者，為表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀。被告既已查明呼吸照護部門之業務執行或經濟歸屬，均非原告，則被告依前揭法規定，以呼吸照護部門經濟利益之實質享有為判準，將呼吸照護部門之所得歸課實際負責人陳新德，再就原告負責之婦產科合併計算仁惠醫院之所得，即難認與法有違。原告主張呼吸照護部門之所得應歸課原告之執行業務所得，併入其綜合所得總額合計課稅等語，即無可採。

㈣被告核定原告仁惠醫院婦產科部門執行業務所得5,056,843元，同額歸課原告105年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額5,874,281元，應納稅額1,202,071元，並無違誤。

1.應適用之法令

⑴行為時所得稅法第14條第1項第2類前段：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……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。……。」第83條第1項：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」

⑵所得稅法施行細則第13條：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。前項收費及費用標準，由財政

部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之。」第81條第1項：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。」

⑶執行業務所得查核辦法第2條第1項：「執行業務者執行業務所得之調查、審核，依本辦法之規定辦理，本辦法未規定者，依有關法令之規定辦理。」第8條：「執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。……」

⑷部頒費用標準：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，105年度應依核定收入總額按下列標準（金額以新臺幣為單位）計算其必要費用，但稽徵機關查得之實際所得額較依下列標準計算減除必要費用後之所得額為高者，應依查得資料核計之：……十、西醫師：（一）全民健康保險收入（含保險對象依全民健康保險法第43條及第47條規定應自行負擔之費用）：依健保署核定之點數，每點0.8元。……（二）掛號費收入：78%。（三）非屬全民健康保險收入：1.醫療費用收入不含藥費收入：20%。2.醫療費用收入含藥費收入，依下列標準計算：（1）內科：40%。……（6）婦產科：45%……。」

2.查，被告核定原告105年度執行業務所得如下：

⑴執行業務收入：10,137,101元。

①健保收入(含部分負擔)4,899,581元。

依健保署高屏業務組109年12月23日健保高綜字第0000000000號函所檢附之104及105年度醫療費用實付(收

回)金額明細表－簡表及醫療給付付款明細表(原處分卷2第239-262頁)，將原告請領之健保收入區分為門診(33筆)計4,290,871元、住院(35筆)計42,783,274元，其中門診33筆方屬於原告之健保收入。經調整短計197,558元、誤植及健保誤扣類別，應調增352,628元【參閱被告之仁惠醫院105年度健保收入(扣繳憑單)明細表、105年門診住診互相歸還及原告110年1月27日談話記錄，原處分卷2第266、294、324-326頁】，核定健保門診收入為4,445,941元；另原告申報健保部分負擔收入453,640元，依原告申報核定。

②掛號費收入574,000元、自費收入(婦產科GYN)31,300元、利息收入6,375元及其他收入501,500元。均按原告申報核定。

③其他收入(呼吸照護病房)4,124,345元。

包含院長津貼360,000元及營運分配款3,764,345元。至於各項費用4,329,857元、暫扣稅款3,011,580元、匯費770元及匯款差額14,811元等因認列收入並同額認列費用，故不重複計入所得。有被告整理之105年度李中元綜合所得稅－仁惠醫院(婦產科)、仁惠醫院自「呼照護健保收入」扣款及匯款明細彙整表(原處分卷2第506-512頁)，及105年度李中元執行仁惠醫院業務所得明細表(本院卷1第213頁)可參。

⑵核定執行業務費用5,080,258元。

①健保收入(含部分負擔)4,118,453元。

依健保核定點數5,148,066點(原處分卷2第230頁)，按依部頒費用標準(原處分卷2第175頁)，每點0.8元。

②掛號費用447,720元（574,000元×78%）。按依部頒費用率78%。

③自費收入(婦產科GYN)費用14,085元（31,300元×45%）。按部頒婦產科費用率45%。

④其他費用500,000元。依原告110年1月27日談話紀錄及提供之單據核實認定(原處分卷2第298-326頁)。

⑶綜上，被告核定原告取自仁惠醫院105年度執行業務所得5,056,843元(10,137,101元－5,080,258元)，併核定當年度綜合所得總額5,874,281元，應納稅額1,202,071元(原處分卷2第489-490頁)，尚無違誤。

3.至原告主張「其他收入」屬原告執行醫療業務所收取之報酬，應依健保點數扣除必要費用等語。按所謂執行業務所得，依所得稅法第11條第1項及第14條第1項第2類之規定，係指如律師等具備執行業務之知識技能，而自立營生取得之業務或演技收入減除成本等後之餘額。如具備執行業務之知識技藝，但未自立營生，而受僱他人服勞務，所取得之收入則非執行業務所得，應屬薪資所得。是究屬執行業務所得抑薪資所得，非單以取得所得者是否具有執行業務之知識技能定之(最高行政法院96年度判字第124號)。次按，所謂執行業務直接必要費用，指倘無該費用，則其業務無法執行而言。又若無該筆費用之支出，未因此而導致無法經營或執行業務之情事，即不具備直接、必要之關係（最高行政法院91年度判字第2341號判決參照）。經查，原告取自呼吸照護部門之營運分配款及院長津貼，係基於系爭合作經營契約書之約定，非基於執行呼吸照護部門醫療業務所收取之報酬，有系爭合作經營契約第3條第3款及第5條可參，自不符合執行業務所得之定義，亦無依健保點數扣除費用可言。

六、綜上所述，原告上開主張，委無可採。被告所為原處分重核復查決定並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經核均不影響判決結果，爰不分別斟酌論述，併予敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　華　民　國　113　年　1　月　18　日

審判長法官　林　彥　君

法官　廖　建　彥

法官　黃　堯　讚

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第49條之1第1項）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第3項、第4項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1.當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1.當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。

	4.當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　23　　日

書記官　林　映　君