

高雄高等行政法院判決

110年度訴字第40號

民國111年5月11日辯論終結

原告 吳克威
訴訟代理人 王永富 律師
被告 財政部南區國稅局

代表人 盧貞秀
訴訟代理人 陳美伶
賴珮甄

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國109年1月24日台財法字第10913942420號、第10913942430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

一、爭訟概要：

(一)原告係亞洲時尚診所之負責人，該診所105年度執行業務（其他）所得損益計算表，列報收入總額新臺幣（下同）12,330,117元，費用總額14,351,073元，執行業務所得額0元；原告105年度綜合所得稅結算申報，列報取自該診所執行業務所得0元。被告2次發函，請原告提示亞洲時尚診所帳簿文據等相關資料備查，惟未提示，乃依財政部訂定105年度執行業務者費用標準，核定原告105年度取自該診所執行業務所得7,087,823元，併同其餘調整，核定原告綜合所得總額8,803,798元，綜合所得淨額8,413,225元，補徵稅額2,413,283元。

(二)又亞洲時尚診所106年度執行業務（其他）所得損益計算表（所得期間106年1月至106年7月），列報收入總額5,331,290元，費用總額8,261,214元，所得額虧損2,929,924元；原

01 告106年度綜合所得稅結算申報，未列報取自該診所之執行
02 業務所得。經被告2次發函，請原告提示亞洲時尚診所帳簿
03 文據等相關資料備查，惟原告未提示，乃依財政部訂定106
04 年度執行業務者費用標準，核定原告106年度取自該診所執
05 行業務所得3,038,925元，併課核定其當年度綜合所得總額
06 7,553,961元，綜合所得淨額7,206,941元，補徵稅額1,179,
07 372元。原告就105年度及106年度核定取得亞洲時尚診所之
08 執行業務所得不服，分別申經復查未獲變更，提起訴願亦遭
09 駁回，原告猶未甘服，遂合併提起本件行政訴訟。

10 二、原告起訴主張及聲明：

11 (一)主張要旨：

- 12 1、亞洲時尚診所臺南店係亞洲時尚股份有限公司所有，原告係
13 亞洲時尚股份有限公司（下稱亞洲時尚公司）所聘僱亞洲時
14 尚診所臺南店之名義負責人，經濟實質原告為受僱醫師，10
15 5年至106年6月領取每月薪資80,000元，非被告所認定原告
16 係亞洲時尚診所臺南店105年之執行業務所得7,087,823元及
17 106年1-6月之執行業務所得3,038,925元之取得所得者，相
18 同案例訴外人詹○○醫師為經典美學診所登記負責人，詹○
19 ○醫師檢附證據聲請調查證據資料與被告申請更正，經被告
20 以實際負責人為亞洲時尚公司（代表人陳○○），詹○○醫
21 師僅為名義登記負責人，經濟實質詹○○醫師為受僱醫師，
22 將詹醫師105年經典美學診所之執行業務所得12,575,514元
23 註銷為0元，更正課徵詹○○醫師105年領取經典美學診所之
24 薪資所得720,000元。
- 25 2、原告於復查及訴願時已提示之「亞洲醫美集團執業醫師委任
26 合約書」、「亞洲醫美集團負責醫師委任合約書」、臺灣臺
27 中地方檢察署檢察官109年度偵字第7539號不起訴處分書、
28 亞洲公司代表人陳○○與暉恩實業股份有限公司籌備處羅○
29 ○106年9月8日簽訂出售亞洲診所-臺南店之「店面頂讓合約
30 書」、戶名均為「亞洲時尚診所吳克威」之臺灣土地銀行
31 （下稱土地銀行）帳號144001011334帳戶及台新國際商業銀

01 行（下稱台新銀行）帳號20070100006812帳戶104至106年度
02 之資金往來交易明細、亞洲時尚診所臺南店前櫃檯收銀人員
03 蔡○○聲明書、亞洲時尚公司前會計經理江○○及前財務長
04 羅○○聲明書等資料。被告109年7月2日南區國稅法二字第1
05 090004506號及第1090004507號復查決定書，顯有違法之
06 處，訴願錯予維持，均有違法。

07 （二）聲明：訴願決定及原處分（被告108年4月26日第2160000061
08 號核定通知書、109年7月2日南區國稅法二字第1090004506
09 號復查決定書、109年2月12日第2160000073號核定通知書及
10 109年7月2日南區國稅法二字第1090004507號復查決定書）均
11 撤銷。

12 三、被告答辯及聲明：

13 （一）答辯要旨：

14 1、原告係亞洲時尚診所之執業醫師及負責人，列報其所經營該
15 診所106年度執行業務（其他）所得損益計算表（所得期間1
16 06年1月至106年7月），收入總額5,331,290元（自費收入5,
17 331,273元＋利息收入17元），費用總額8,261,214元，所得
18 額虧損2,929,924元；原告106年度綜合所得稅結算申報，未
19 列報取自該診所執行業務所得；經被告以108年4月25日南區
20 國稅臺南綜所字第1080065462號函，請原告提示亞洲診所10
21 6年度帳簿文據等相關資料備查，原告於同年5月4日出具委
22 任書稱，其因不可抗拒之相關因素，無法於期限內提供106
23 年度執行業務所得相關帳冊，並委任王永富律師代為辦理相
24 關稅務資料事宜。因原告迄未提示，被告再以108年12月23
25 日南區國稅臺南綜所字第1080076920號函，請原告依限提示
26 亞洲時尚診所106年度有關帳簿文據備查，並告知逾期未提
27 示者，將依部頒標準核定所得，原告之代理人王永富律師於
28 同年月26日出具說明書，主張原告係亞洲時尚診所之受僱醫
29 師，應核課薪資所得，請俟其105年度該診所執行業務所得
30 之復查決定結果，再予認定原告是否有提示帳證之義務；被
31 告以原告未依限提示帳簿文據等資料備查，乃依財政部訂定

「106年度執行業務者費用標準」，核定原告106年度取自該診所執行業務所得3,038,925元〔一般門診收入5,331,273元 $\times$ (1－費用率43%)＋利息收入99元〕。

2、原告為所得稅法第11條第1項規定所稱之執行業務者，亞洲時尚診所係原告依醫療法之相關規定，於104年9月1日向臺南市政府申請開業登記之醫療機構，此有臺南市政府104年9月3日核發之南市衛醫字第3505340422號醫療機構開業執照可稽，原告即為財政部86年11月21日台財稅第861924319號函（下稱財政部86年11月21日函）及101年1月20日台財稅字第10000461580號函（下稱財政部101年1月20日函）所稱之私立醫療機構申請設立登記之負責醫師，其並於104年9月24日向被告申請亞洲診所之扣繳單位設立登記申請在案，是原告既為亞洲時尚診所之執業醫師及登記負責人，則對該診所醫療業務負督導責任，並為所得稅法規定之納稅義務人，負有依法設帳及為該診所申報當年度損益之義務，應就亞洲時尚診所之執行業務收入減除成本及必要費用後之餘額，依所得稅法第14條第1項第2類執行業務所得負公法上之納稅義務，並不因僅提示委任合約書，而即能據以證明原告非亞洲時尚診所之實際負責人。

3、依原告提示之臺灣臺中地方檢察署檢察官109年度偵字第7539號不起訴處分書內容略以，依亞洲時尚公司提出之設備租賃合約書，僅載明亞洲時尚診所台北慶成店等7家診所（含本件亞洲時尚診所）之儀器設備屬亞洲時尚公司所有，而亞洲時尚公司係與前開診所代表人簽訂設備租賃合約書，將儀器設備出租予前開診所，前開診所並非屬亞洲時尚公司所有，被告陳○○於106年9月前，為亞洲時尚公司董事長，其代表公司將前開診所內之儀器設備出售，並無不當，尚難認定有背信事由，而為不起訴處分。且檢察官業於該不起訴處分書中載明亞洲時尚診所並非亞洲時尚公司所有，是原告所稱亞洲時尚診所係亞洲時尚公司所有，洵難認採。又原告自106年7月12日起已非亞洲時尚診所之負責人，其原向亞洲時

01 尚公司租賃之店面及醫療設備，縱由亞洲公時尚司負責人陳
02 ○○於106年9月8日頂讓予他人，亦無法據此推定陳○○為
03 亞洲時尚診所之實際負責人。

04 4、原告提示戶名均為「亞洲時尚診所吳克威」之土地銀行帳號
05 000000000000及台新銀行帳號0000000000000000等2帳戶，自1
06 04至106年度之歷史交易明細資料，僅能從中得知銀行存款
07 之支出及收入金額，而款項增減之原因不明，亦無法逐筆查
08 核勾稽，核難憑此即謂亞洲時尚公司為亞洲時尚診所之實際
09 負責人。再依原告提示之亞洲時尚診所櫃檯收銀人員蔡○
10 ○、亞洲時尚公司前財務長羅○○及前會計經理江○○聲明
11 書，依蔡○○109年10月30日至被告處談話紀錄內容略以，
12 蔡○○自104年9月至106年9月任職亞洲時尚診所櫃台人員，
13 負責結帳、匯款及聯絡客戶，每日診所所收現金，係於隔日
14 匯款至土地銀行帳戶（戶名：亞洲時尚診所吳克威），診所
15 登記負責醫師為原告，後來才知道原告是掛牌醫師，聲明書
16 是原告父親親自拿給蔡○○，蔡○○不知道有委任合約書這
17 件事，只是依台中公司指定帳戶匯入款項，並無相關資料可
18 以提供等；另羅○○及江○○之聲明書與蔡○○聲明書內容
19 如出一轍，惟依上開蔡○○談話紀錄稱，聲明書係原告父親
20 所提供，且亞洲時尚診所每日所收現金亦匯入「亞洲時尚診
21 所吳克威」帳戶，並證稱原告為亞洲時尚診所之登記負責醫
22 師，尚難據此證明原告僅係亞洲時尚所之受僱醫師，又渠等
23 3人對亞洲時尚公司及亞洲時尚診所間之法律關係並未完全
24 知悉，是渠等所提示之聲明書核難採為對原告有利之認定。

25 5、另稱案外人詹○○醫師105年度經典美學診所之執行業務所
26 得改課徵薪資所得一節，查財政部北區國稅局桃園分局（原
27 告誤繕為被告）雖將原核定詹○○取自經典美學診所之執行
28 業務所得改歸課案外人陳○○及廖○○（原告誤繕為亞洲時
29 尚公司），然詹○○、陳○○及廖○○等3人間，及渠等3人
30 與亞洲時尚公司間之關係究為何，係屬渠等間之私法關係，
31 與本案無涉。

01 6、再者，原告既擔任亞洲時尚診所之執業醫師及負責人，依醫
02 療法第18條第1項規定，原告自對亞洲時尚診所之相關業務
03 負督導責任，該診所向病人所收取之醫療費用，為醫師提供
04 醫療服務之代價，即屬執行業務收入之本質，原告自負有依
05 法設帳及為該診所申報當年度損益之義務；且據臺南市政府
06 104年9月3日核發原告申請亞洲時尚診所之醫療機構開業執
07 照、原告104年9月24日向被告提出亞洲時尚診所之扣繳單位
08 設立登記申請、原告向被告提出亞洲時尚診所104、105及10
09 6年度之執行業務狀況調查紀錄表皆經原告核章、原告列報
10 亞洲時尚診所104、105及106年度之執行業務(其他)所得損
11 益計算表、暨原告104及105年度綜合所得稅結算申報，均自
12 行申報取自亞洲時尚診所之執行業務所得損益等，各項事證
13 均顯示原告確係該診所之負責人。況依經濟部商工登記公示
14 資料，亞洲時尚公司所經營事業為醫療器材及化妝品之批發
15 零售業、租賃業、管理顧問業、其他顧問服務業、產業育成
16 業等業務，無法越俎代庖提供醫療行為服務，亞洲時尚公司
17 亦無法代原告申報其執行業務所得，至於原告與亞洲時尚公
18 司間就相關事務及稅負如何管理及分配，原告既未能提示亞
19 洲時尚診所收入及支出資金流向等實質經濟利益之歸屬與享
20 有者之明確事證以實其說，事後自不得再主張其非該診所之
21 負責人而不負系爭稅賦之責。從而，被告依財政部訂定之執
22 行業務者費用標準，核定原告106年度取自亞洲時尚診所執
23 行業務所得3,038,925元，並無不合，原告所訴各節，委無
24 足採。

25 (二)聲明：駁回原告之訴。

26 四、爭點：

27 (一)亞洲時尚診所之負責人為原告或亞洲時尚公司？

28 (二)本件有無實質課稅原則之適用？

29 (三)被告核定原告取自亞洲時尚診所之執行業務所得，105年度
30 為7,087,823元（實際取自亞洲時尚診所為7,087,187元，取
31 自金安心醫院為59,636元，合計7,087,823元）；106年度為

3,038,925元，是否適法？核定原告105年度綜合所得淨額8,413,225元，補徵稅額2,413,283元；106年度綜合所得淨額7,206,941元，補徵稅額1,179,372元，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所述事實，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書(處分A1卷第41頁)及106年度綜合所得稅結算申報書(處分A2卷第22頁)、被告105年度綜合所得稅核定通知書(處分A1卷第43頁)及106年度綜合所得稅核定通知書(處分A2卷第4頁)、原告105年度執行業務者(其他)所得收支報告表(處分A1卷第46頁)、106年度執行業務者(其他)所得收支報告表(處分A2卷第81頁)、被告109年7月2日南區國稅法二字第1090004506、1090004507號復查決定書(處分A1卷第463頁、處分A2卷第123頁)、財政部109年12月24日台財法字第10913942420、10913942430號訴願決定書(處分A1卷第857頁、處分A2卷第554頁)等在卷可查。而原告僅就取自亞洲時尚診所部分之執行業務所得為爭執，合先敘明。

(二)原告為亞洲時尚診所之負責人。

1、應適用的法令：

(1)所得稅法第11條第1項：「本法稱執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者。」

(2)醫療法

①第4條：「本法所稱私立醫療機構，係指由醫師設立之醫療機構。」

②第10條第2項：「本法所稱醫師，係指醫師法所稱之醫師、中醫師及牙醫師。」

③第15條：「(第1項)醫療機構之開業，應向所在地直轄市、縣(市)主管機關申請核准登記，經發給開業執照，始得為之；其登記事項如有變更，應於事實發生之日起30日內辦

理變更登記。（第2項）前項開業申請，其申請人之資格、申請程序、應檢具文件及其他應遵行之事項，由中央主管機關定之。」

④第18條第1項：「醫療機構應置負責醫師一人，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。」

(3)醫療法施行細則第6條第1款：「本法第15條所定醫療機構之開業，其申請人如下：一、私立醫療機構，為負責醫師。」

2、得心證的理由：

(1)按稅捐客體所當歸屬之人為納稅義務人，而納稅義務人本即可利用民事法提供之各種法律行為的類型，形成其法律關係，以從事稅捐規劃。該等規劃，含私人間之稅捐轉嫁的約定，在依法課稅原則下應受到保障，以符合法治國原則，確保法的安定性。雖依法課稅原則與私人之法律關係形成自由間會產生衝突，為防止自由權之濫用而有所謂經濟觀察法或脫法行為之效力的否定等方式來處理，但並非在稅捐之稽徵上只要符合量能課稅原則即得對之課以稅捐，仍須遵守稅捐法定主義，保護其從事生活規劃所必須之法的安定性。其考量順位，不但應先稅捐法定主義，後量能課稅原則；且兩者只要其一不符合，原則上即不得課以稅捐【黃茂榮，稅捐法與民事法(一)，植根雜誌第26卷第11期，頁28-29，備註15】。而實質課稅原則係把握實質的經濟活動內涵，作為落實量能課稅原則之具體運用手段，故實質課稅原則可謂是量能課稅原則之下位子原則。

(2)經查，原告係亞洲時尚診所104年9月3日至106年7月12日止之登記負責人，亦為醫療法規定可開立私立醫療機構(診所)之人，此有臺南市政府104年9月8日府衛醫字第1040807467號函暨醫療機構開業執照(亞洲時尚診所)及醫師證書、臺南市政府106年7月17日府衛醫字第1060719121號函(亞洲時尚診所106年7月12日變更負責人為顏貽炯)及扣繳單位設立(變更)登記申請書等附卷(處分A1卷第148-155頁)可參；又原

告104年至106年均向被告申報執行業務者(其他)所得收支報告表(含損益計算表)，單位名稱為亞洲時尚診所，依所得稅法規定原告為亞洲時尚診所之執行業務所得者，且原告於104年度個人綜合所得稅結算申報書亦申報取自亞洲時尚診所之執行業務所得246,362元，有104年至106年7月31日止之執行業務者(其他)所得收支報告表(含損益計算表)及原告104年度綜合所得稅結算申報書在卷（處分A1卷第46頁、處分A2卷第81、215、225頁）可稽，是原告依法為亞洲時尚診所之負責人，應堪認定。

(3)依據原告與亞洲時尚公司所簽訂之負責醫師委任合約書第4點至第7點所示，亞洲時尚診所雖由亞洲時尚公司出資成立擁有實質所有權及管理、經營權，並負責提供醫療設備，廠地與美容護理相關人員、客源及負擔一切財務支出，但原告須代診所對外協助處理各主管單位之督導業務，並提供診所經營之必需資訊、技巧與知識及提供臨床醫療技術與專業知識及配合一切合法之媒體採訪及宣傳活動，且登記為診所之負責醫師，始可取得委任報酬8萬元；另依契約第9條，原告亦須配合開立銀行帳戶並授權及同意由亞洲時尚公司保管供診所經營使用；而第12點就經營上所產生之稅務亦約定由原告申報，並就診所經營所增加之個人稅賦由亞洲時尚公司額外支付現金與原告繳納。足見，原告與亞洲時尚公司已就亞洲時尚診所之設立及經營為約定，原告確實知悉亞洲時尚診所之設立需由其擔任負責人，並負擔該診所經營產生之稅負。是依契約原告亦為亞洲時尚診所之負責人，並為該診所經營所得之稅捐法定納稅義務人。

(4)稅捐客體所當歸屬之人為納稅義務人，雖醫療法規定僅有醫師身分可開立私人醫療機構，但並不禁止私人透過契約自由間接參與醫療機構之經營或管理，而私人間之稅捐轉嫁的約定，在依法課稅原則下仍應受到保障。原告藉由契約自由與亞洲時尚公司就該診所之經營管理為約定，除自願擔任亞洲時尚診所負責人、執行該診所醫療(駐診)業務，並承擔診所

01 經營上所產生之稅負外，不涉該診所其他領域(醫療業務行
02 政、財務等)之管理，原告須履行前述義務方得依契約受領
03 掛牌費8萬元，原告亦自承已按月領取掛牌費(本院卷第157
04 頁)，足見原告取得掛牌費及負擔亞洲時尚診所經營所得之
05 稅捐均係履行契約，且該契約之訂定亦未造成自由權之濫
06 用，並無需以經濟觀察法或脫法行為之否定等方式來確認亞
07 洲時尚診所負責人之情形。是原告提出與亞洲時尚公司簽訂
08 之亞洲醫美集團執業醫師委任合約書及負責醫師委任合約書
09 (委任期間均為104年8月1日至109年7月31日止，原處分A1卷
10 第4-12、13-18頁)等主張係受亞洲時尚公司委任為診所掛名
11 負責人，非實際負責人，並無可採。

12 (5)另原告於104年度個人綜合所得稅結算申報業已申報取自亞
13 洲時尚診所之執行業務所得總額246,362元，並經被告依其
14 申報數核定在案，此有原告104年度綜合所得稅結算申報
15 書、104年度執行業務者(其他)所得收支報告表(含損益計算
16 表、發票等)及被告104年度綜合所得稅核定通知書在卷(處
17 分A2卷第225、215、219頁)可查，原告係申報執行業務所
18 得而非薪資所得，與原告稱受亞洲時尚公司委任等主張不
19 符；又原告提示之臺灣臺中地方檢察署檢察官109年度偵字
20 第7539號不起訴處分書，已載明亞洲時尚公司係與亞洲時尚
21 診所等7家診所簽訂設備租賃合約書，將儀器設備出租予前
22 開診所，原告使用之儀器設備本屬亞洲時尚公司所有，則亞
23 洲時尚公司於106年9月8日簽約出售其出原出租予亞洲時尚
24 診所內之儀器設備，並無不當。至於訴外人詹○○醫師105
25 年度取自經典美學診所之執行業務所得改課徵薪資所得，並
26 改歸課案外人陳○○及廖○○，係屬渠等間之私法關係，並
27 無需拘束本案之效力，無法據此認定原告非亞洲時尚診所之
28 負責人。原告前揭主張，均非可採。

29 (6)至於原告主張亞洲時尚診所帳戶之款項為亞洲時尚公司所控
30 制，並為亞洲時尚公司實際取得使用，原告非亞洲時尚診所
31 負責人等語。查，原告僅提示戶名均為「亞洲時尚診所吳克

01 威」之土地銀行帳號000000000000帳戶及台新銀行帳號0000
02 0000000000帳戶104至106年度之資金往來交易明細，從交易
03 明細中僅可得知銀行存款之支出及收入金額，在原告未提供
04 相關帳證或其他資訊下，無從得知上開2帳戶款項流向及增
05 減原因；又依據證人蔡○○、江○○及羅○○於本院111年1
06 月6日準備程序筆錄，雖證明亞洲時尚診所之人事行政、會
07 計財務、物品管理採購等均由亞洲時尚公司所主導，然依原
08 告與亞洲時尚公司所簽訂定之104年度總管理委辦契約書
09 （原處分A2卷第197-202頁）及負責醫師委任合約書（原處
10 分A1卷13-18頁），上開事項，包含銀行帳戶之使用，本屬
11 契約就亞洲時尚診所經營管理分工之約定，亦屬亞洲時尚公
12 司依契約所提供之服務範圍，105年度亦延續此服務事項，
13 有105年度亞洲時尚公司帳列收取亞洲時尚診所管理費（原
14 處分A1卷第475-481頁），及亞洲時尚診所於105年度執行業
15 務（其他）所得其他費用或損失明細表申報服務費3,605,02
16 2元（原處分A2卷第170頁）可證；且證人江○○亦證稱：
17 「每個診所都會有獨立的帳目，包括收入及一些貨品的支
18 出，總公司會每個月跟診所收取管理費，然後，以診所與總
19 公司相互的關係，診所每個月會上繳管理費給總公司，診所
20 除管理費之外，其他的收入及費用都是由診所自己負擔。」
21 （本院卷第210頁）。綜上，亞洲時尚診所具有獨立帳冊及收
22 支，非屬亞洲時尚公司所有，而該台新銀行帳號0000000000
23 0000帳戶亦係依契約授權同意由亞洲時尚公司使用管理，是
24 無從以上開證人證詞及該帳戶非原告所管理使用即認定原告
25 非亞洲時尚診所之負責人，原告前揭主張，亦難採憑。

26 （三）本件應無實質課稅原則之適用。

27 1、應適用的法令：

28 （1）納稅者權利保護法第7條第1項、第2項及第5項：「（第1項）
29 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，
30 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
31 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。」

(2)財政部86年11月21日函：「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。」

2、得心證的理由：

(1)有關稅捐客體的歸屬，從經濟的實質課稅原則觀點加以判斷，係指於經濟上支配享受所得、財產的人，作為稅捐客體所歸屬的稅捐主體。例如信託財產，其稅捐客體的歸屬，通常應歸屬於對於該信託財產具有支配權的信託人，而非無支配處分權的受託人。而稅捐客體的歸屬主體通常應以名義上對外出名營業者為準，例外在有事實證據證明第三人為實際營業主體的情形，始應歸屬於實際營業主體。惟在法律有明文規定排除經濟的觀察法之歸屬的情形，即應依其規定。即使法律並未明文規定，亦可經由個別的稅法規定之解釋，導出並非以經濟的觀察法之歸屬為準，而專以一項事實關係之法律形式的形成為準，此尤其適用於稅捐義務與私法交易之正式的行為相結合的情形。由於在此應以各個個別的稅法規定之解釋為準，因此，經濟觀察法之歸屬的適用可能性，其適用與否，毋寧必須逐一在個別案件中審查之【陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（下），月旦法學雜誌，第184期，2010年9月，頁101-102】。又經濟觀察法係用於「納稅義務人濫用私法形式而獲得稅捐的規避，同時使國家喪失財政上應有的收入」的類型上，亦即適用實質經濟觀察法有三個要件：（一）濫用私法形式（二）當事人因該私法形式而規避稅捐並獲得經濟上利益（三）國家稅捐債權因此遭受到損失。故經濟觀察法是一種例外，係「一種稅捐法上的特殊觀察方式」，必須在納稅義務人與第三人交易間，從表面證據

上來看，各階段皆屬合法，但整體經濟流程來看，存有規避稅捐的可能性，從而納稅義務人有獲得稅捐的經濟利益（包括稅捐優惠或減少稅課），並使國庫公法上債權受到損害，才會適用經濟觀察法【李惠宗，稅法上「經濟觀察法」的適用及其界限—兼論錯誤的實質課稅「原則」（下），法令月刊，69卷1期，2018年1月，頁1-5】。

(2)查，原告與亞洲時尚公司簽訂有負責醫師委任契約，依該契約原告須擔任亞洲時尚診所之負責人並負擔該診所經營所產生之稅捐，再由亞洲時尚公司就稅捐差額（個人綜合所得稅）補貼原告，原告亦依契約履行相關義務，已如前述；而亞洲時尚公司則透過管理服務費之收取（總管理委辦契約第2條），取得診所之經營所得並負擔該所得所產生之稅負（營利事業所得稅）。則亞洲時尚公司縱為經濟上最終支配享受亞洲時尚診所經營所得之人，但其透過契約自由之安排，就亞洲時尚診所之同一筆經營所得不僅負擔個人綜合所得稅（補貼原告部分），更因管理服務費之收取亦負擔營利事業所得稅（亞洲時尚公司本身），為稅捐實質負擔者，並無濫用私法形式規避稅捐並獲得經濟上利益，使國家稅捐債權遭受損失，而需啟動經濟觀察法以遂行「量能課稅」及「賦稅公平」原則之情形。是原告與亞洲時尚公司既已就亞洲時尚診所相關經營管理及所得分配依契約自由約定，該契約亦未濫用自由權而有規避租稅造成國家租稅債權之損失等情，自應尊重私法形成自由，以原告為取得亞洲時尚診所經營所得之人，無適用經濟觀察法調整所得歸屬之餘地，是本件依契約約定之稅捐安排即與稅捐課徵之平等性無違，無實質課稅原則之適用。原告就取自亞洲時尚診所之執行業務所得而增加之稅捐負擔縱有所爭執，亦屬彼等內部事務履行之爭議，應依契約循民事途徑解決，併此指明。

(四)被告核定原告105年度取自亞洲時尚診所之執行業務所得為7,087,823元，綜合所得淨額8,413,225元，應補徵稅額2,41

3,283元；106年度執行業務所得為3,038,925元，綜合所得淨額7,206,941元，應補徵稅額1,179,372元，並無違誤。

1、應適用的法令：

(1)所得稅法第14條第1項第2類：「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：（第1款）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2款）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5年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。（第3款）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。」

(2)所得稅法第83條第1項、第3項：「（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。（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」

(3)執行業務所得查核辦法第5條第2項前段：「執行業務者於申報個人綜合所得稅時，應檢附執行業務場所之財產目錄及收支報告表。」

(4)執行業務所得查核辦法第8條前段：「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。」

2、經查，原告以亞洲時尚診所之執業醫師及負責人身分，分別列報該診所105年度執行業務（其他）所得損益計算表，收入總額12,330,117元（自費收入12,330,075元＋利息收入42元），費用總額14,351,073元，所得額虧損2,020,956元，及106年度執行業務（其他）所得損益計算表（所得期間106年1月至106年7月），收入總額5,331,290元（自費收入5,331,273元＋利息收入17元），費用總額8,261,214元，所得額虧損2,929,924元，且未於105年及106年度綜合所得稅結算申報書列報取自亞洲時尚診所之執行業務所得，被告遂分別以108年4月23日南區國稅臺南綜所字第1080065275號函（處分A1卷第127頁）、108年9月24日南區國稅法二字第1080006879號函（處分A1卷第202頁）、108年4月25日南區國稅臺南綜所字第1080065462號函（處分A2卷第60頁）及108年12月23日南區國稅臺南綜所字第1080076920號函（處分A2卷第64頁），請原告提示亞洲時尚診所帳簿憑證及非亞洲時尚診所負責人之具體事證供查核，惟原告未依限提示帳簿文據等資料備查，亦無法提出其非亞洲時尚診所負責人之具體事證，被告乃按財政部訂定之「105年度執行業務者費用標準」及「106年度執行業務者費用標準」，分別核定原告105年度取自亞洲時尚診所之執行業務所得7,087,187元〔一般門診收入12,330,075元 $\times$ (1－費用率43%)＋利息收入44元〕及取自金安心醫院之執行業務所得59,636元〔一般門診收入104,624元 $\times$ (1－費用率43%)〕，合計105年度之執行業務所得為7,087,823元；106年度取自亞洲時尚診所執行業務所得3,038,925元〔一般門診收入5,331,273元 $\times$ (1－費用率43%)＋利息收入99元〕。參諸前揭法規範，原告為執行業務之人，於稽徵機關調查時，依法即有提供證明其所得額之帳簿、文據等之協力義務，惟原告經被告函查後，均未提出亞洲時尚診所相關帳簿憑證供查核，是被告以財政部核定之年度執行業務

者費用標準據以計算並核定原告105年度之執行業務所得為7,087,823元、106年度之執行業務所得為3,038,925元，併同其他調整，核定原告105年綜合所得總額8,803,798元，綜合所得淨額8,413,225元，應補徵稅額2,413,283元；106年度綜合所得總額7,553,961元，綜合所得淨額7,206,941元，應補徵稅額1,179,372元，其認事用法，即無違誤。

(五)綜上所述，原處分（含復查決定）並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 111 年 6 月 1 日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 李 協 明

法官 邱 政 強

法官 林 彥 君

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241條之1第1項前段）

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1項但書、第2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	1. 上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。

01

委任律師為訴訟代理人	2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、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，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、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者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴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。	

02

中 華 民 國 111 年 6 月 2 日

03

書記官 謝 廉 縈