高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
111年度訴字第469號
民國113年5月8日辯論終結

原　　告　李中元
訴訟代理人　吳登輝　律師
被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　翁培祐
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111年10月27日台財法字第11113933740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、事實概要：

原告為仁惠婦幼醫院（下稱仁惠醫院）登記之獨資負責人，民國104年度綜合所得稅結算申報，自行依財政部105年2月2日台財稅字第10404701801號令頒定之104年度執行業務者費用標準（下稱部頒費用標準）申報所得額，列報取自仁惠醫院執行業務收入新臺幣（下同）50,208,150元，必要費用及成本40,905,306元，全年所得9,302,844元。嗣因仁惠醫院負責呼吸照護病房與急性醫療病房（下稱呼吸照護病房）陳新德醫師提出呼吸照護病房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病房之合夥經營契約書（下稱系爭合夥契約書），被告乃依查得資料，按實質課稅，分別核定仁惠醫院104年度婦產科業務收入總額為17,206,719元及呼吸照護病房業務收入總額48,887,475

元，並以原告同意按部頒費用標準申報所得額，核定婦產科執行業務所得4,898,863元，同額歸課原告104年度執行業務所得，核定綜合所得總額5,583,565元，應納稅額1,137,226元，應退稅額1,761,592元。原告就核定執行業務所得部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經被告重新審查結果，以111年5月20日財高國稅法二字第1110104796號重審復查決定（下稱重審復查決定），獲追減執行業務所得313,984元，變更執行業務所得為4,584,879元。惟原告仍表不服，復提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1.被告援引實質課稅，違法將仁惠醫院分為兩個報稅主體，否准原告合併呼吸照護病房收入於執行業務所得中申報104年度綜合所得稅，顯有違誤。

⑴仁惠醫院為因應業務擴張需求，乃於98年10月15日與陳新德醫師及王群隆等2人(下稱陳新德2人)簽訂呼吸照護病房合作經營契約書(下稱系爭合作經營契約書)，合作經營呼吸照護等醫療業務。由仁惠醫院提供醫院之5、6樓，由原告與王群隆、陳新德3人共同合作管理呼吸照護病房，員工由原告負責聘用及訓練，員工管理、獎懲及解雇亦由原告所為，呼吸照護病房僅屬仁惠婦幼醫院一個部門。

⑵陳新德2人104年分別領取仁惠醫院薪資994,806元、400,000元，並以仁惠醫院受雇者投保勞健保及勞保退休金，足以證明陳新德2人僅係因系爭合作經營契約而獲原告授權管理部分業務，依財政部101年1月20日台財稅字第00000000000號令以觀，陳新德2人與仁惠醫院係僱傭關係無疑。

⑶呼吸照護病房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)亦未與呼吸照護病房單獨簽約，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；且參被告函復臺灣高雄地方

法院有關函詢仁惠醫院呼吸照護病房是否為獨立報稅等相關事項，亦認呼吸照護病房係屬仁惠醫院業務部門之一，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人就呼吸照護病房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，且與事實不符，應不足採。

⑷陳新德供核之所謂呼吸照護業務之相關帳簿憑證，因其支出憑證均係抬頭為「仁惠醫院」，且偽造仁惠醫院之統一編號17962254製作損益表，虛偽列載其支付原告費用，並持該損益表向稽徵機構申報執業所得，被告竟以該偽造之帳簿憑證資料為其所稱「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。

2.原告提起本件行政訴訟，確有訴訟上之利益。

⑴依據原告與陳新德2人簽訂之保證書第貳條，差距稅額陳新德2人應補償原告。雖被告核定原告應納稅額較少，然被告違法以原告與陳新德2人間之私權契約，變更納稅義務人為原告及陳新德等3人，致陳新德2人向原告主張保證書所定原告得預扣稅款之約定已不存在，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，致原告須增加負擔原屬陳新德2人依約應補償原告之稅款，是原告已因被告之違法行政處分而致權利受損害，事至明顯。

⑵被告違法變更呼吸照護病房執行業務所得納稅義務人，致原告104年度之所得純益率由18.5%暴增為27.3%；且被告核定仁惠醫院婦產科分配營運分配款等，該部分費用只核抵7,787,536元，營運分配款及院長津貼則歸課原告100%稅額，除無原告收取營運分配款及院長津貼之金流證據，且未依部頒費用標準78%認列費用。是原告於104年度綜合所得稅係應退稅2,812,426元，非僅退1,887,186元。被告錯核應繳稅1,011,632元，損害原告法律上之權利及利益，原告提起本件行政訴訟，確有訴訟上之利益。

(二)聲明：訴願決定及原處分(含重審復查決定)關於不利於原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.原告為仁惠醫院登記獨資負責人，該院設有婦產科及呼吸照護病房等2部門，於104年度列報全年所得額9,302,844元。嗣負責呼吸照護病房之陳新德提出系爭合作經營契約書、系爭合夥契約書，另行申報呼吸照護病房收入，致與仁惠醫院有重複列報情形，被告乃將仁惠醫院自行申報屬呼吸照護病房收入自該院收入項下減除，並以原告未提示帳簿憑證供查，同意依部頒費用標準申報所得額，核定本件執行業務所得（婦產科）所得額4,584,879元，同額歸併原告當年度綜合所得，核定應納稅額1,011,632元，應退稅1,887,186元，並無不合。

2.從系爭合作經營契約第1條約定雙方義務、第2條費用分擔、第3條呼吸照護病房醫療人員之聘用、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，呼吸照護病房由陳新德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。且依契約書內容，陳新德2人於醫療裝潢作業期間，仍須給付原告營運分配款、院長津貼及分攤全院共用各項費用，且原告每月就呼吸照護病房應分得營運分配基礎所得扣除不得低於225,000元、每月就呼吸照護病房應分配營運分配基礎所得暫扣80,000元，充為醫療糾紛基金等觀之，顯難認定原告與陳新德2人間屬僱傭關係。

3.又原告自稱呼吸照護病房為其所經營，卻無法提供相關帳簿憑證，反觀陳新德卻能提出呼吸照護病房完整帳簿憑證供被告查核，顯見所稱與陳新德2人核屬僱傭關係，與事實不符。另依陳新德112年3月30日聲明書及說明書，及提供呼吸照護病房102年12月至109年12月支付員工薪資明細表及匯款金流等事證，可證陳新德2人及該病房員工之每月薪資係由

該部門計算後，自陳新德中國信託商業銀行(下稱中信銀行)帳戶轉出給付與各員工，綜上，陳新德104年度形式上雖領取仁惠醫院薪資所得994,806元（所得所屬年度自103年12月至104年8月），但實際係由陳新德2人經營 之呼吸照護部門依上開合夥契約書約定給付陳新德薪資，並非仁惠醫院所支付，被告主張其與陳新德2人 屬僱傭關係等語，核不足採。

4.原告以被告任意變更納稅主體致陳新德2人不願分攤稅款、營運分配款及院長津貼應追認費用，及無金流證據，主張本件訴訟確有訴訟上利益等節。

⑴系爭保證書約定之稅基基礎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，縱因被告將仁惠醫院分為兩個報稅主體，致陳新德2人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。又依債之相對性原則，被告非契約當事人，不受系爭保證書約束。

⑵被告已減除原告實際支付之費用及租金收入之必要費用，況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，即無財政部頒訂執行業務費用標準78%之適用。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4,584,879元仍低於申報所得額9,302,844元，合併原告104年度其他各類所得計算後，應納稅額1,011,632元，較原告自行繳納稅額2,891,585元為低，被告乃核定應退還稅額1,887,186元，原告並未因此增加稅負。反之，原告執意訴稱呼吸照護病房收入為其所有，然無法提供完整仁惠醫院之帳簿憑證供查，卻自願核增其執行業務所得，進而要求稽徵機關增加不應由原告負擔稅捐，顯與一般民眾要求減輕稅捐之經驗法則相背。原告主張顯無訴訟上之利益。

⑶仁惠醫院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11,813,769元（40,796,987元-28,98

3,218元），該等款項既遭仁惠醫院依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，原告顯已藉此收取呼吸照護業務依約支付之款項，無庸置疑，原告稱無陳新德給付婦產科或原告個人之金流證據，實有誤解。

5.另原告主張陳新德偽造單位名稱仁惠婦幼醫院呼吸照護病房申報104年度執行業務所得，經查原告提起陳新德2人偽造文書一案，業經臺灣高雄地方檢察署檢察官偵查終結，認應為不起訴之處分，有臺灣高雄地方檢察署檢察官112年度偵字第6079號不起訴處分書可稽，自難僅因陳新德2人使用仁惠醫院之統一編號，即認2人有何行使偽造私文書之情事，併予敘明。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告提起本件行政訴訟有無訴訟利益？

(二)呼吸照護病房之所得是否應歸課原告之執行業務所得，併入其104年度綜合所得總額課稅？

(三)被告核定仁惠醫院婦產科業務所得4,584,879元，同額歸課原告104年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額5,269,581元，應納稅額1,011,632元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)事實概要記載之事實，有原告104年度綜合所得稅結算申報書暨104年度執行業務(其他)所得收支報告表（原處分卷1第163-174頁）、104年度綜合所得稅核定通知書(原處分卷1第193-194頁)、系爭合夥契約書（原處分卷1第175-176頁）、系爭經營合作契約書（原處分卷1第178-184頁）、重審復查決定書（原處分卷2第648-662頁）、重審復查決定後之104年度綜合所得稅核定通知書(原處分卷2第667-668頁)、訴願決定書（原處分卷2第948-962頁）等證據可以證明。

(二)原告提起本件行政訴有訴訟利益。

1.應適用之法令：

行政訴訟法第4條第1項：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，……得向高等行政法院提起撤銷訴訟。」

2.行政處分撤銷訴訟之主要目的，在於除去處分所生之負擔性規制效力。苟行政處分之規制效力存在，因該規制效力而權利或法律上利益受影響者，即有提起撤銷訴訟之權利保護必要(最高行政法院104年度判字第146號判決意旨參照)。本件原告以陳新德等3人經營之呼吸照護病房僅屬仁惠醫院之科別，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之稅務申報約定(系爭合作經營契約第6條第5點)，排除實質課稅之適用等重要爭點有所爭執而提起本件訴訟。依其主張：如將呼吸照護病房之收入併入仁惠醫院由原告申報104年度綜合所得時，純益率將會降低，並可依部頒費用標準認列較多費用，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，並應退還稅額1,887,186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。

(三)呼吸照護病房之所得不應歸課原告之執行業務所得。

1.應適用之法令：

⑴憲法第19條：「人民有依法律納稅之義務。」

⑵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。」

⑶所得稅法第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。」

⑷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）：「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.醫療機構之負責醫師非當然為稅法上所得之歸屬主體：

稅捐債務之成立，須租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。為符合租稅公平，對具體之租稅事件課徵租稅，於認定事實及適用法律時，應注重課稅事實之經濟實質，而不拘泥於其法律形式，此乃稅捐法制上所稱之「實質課稅」。實證法中納保法第7條第1項、第2項之規定即屬經濟觀察法之「實質課稅」及「租稅客體經濟歸屬」之具體明文規範。另依所得稅法第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。雖醫療機構或醫事服務機構亦為醫療法、全民健康保險法等之規範對象，惟所得稅法上之租稅主體仍只限於自然人及法人，並無規定醫療法上之醫療機構得為租稅主體，是醫療法第18條第1項規定：「醫療機構雖應置負責醫師1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。」應以負責醫師為租稅主體；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(即負責醫師)作為課徵綜合所得稅之租稅主體，始符合憲法第19條所揭示之「租稅法律主義」。綜上所得稅法及納保法規定，醫療機構之負責醫師即非當然為稅法上「所得」之歸屬主體，而應以經濟上實質獲

取所得之自然人作為納稅義務人。是財政部86年11月21日函符合上述見解，本院自得予以援用。

3.仁惠醫院呼吸照護病房經營所得應歸實際負責人(陳新德)，非名義上為醫院負責人之原告：

⑴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，約定於仁惠醫院5、6樓設立呼吸照護病房，由陳新德2人負責經營，並約定吸照護病房醫療人員之聘用(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病房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)及呼吸照護病房應分攤之費用(第2條)。是由系爭合作經營契約條款可知，仁惠醫院係由兩個部門組成，即呼吸照護病房由陳新德2人負責經營(僅住院部分)，婦產科則由原告負責經營(僅門診部分)。且依仁惠醫院110年7月16日仁惠字第110071601號函(本院卷1第343頁)可知，呼吸照護病房相關員工雖登記於仁惠醫院名下，然實際雇主為陳新德，此亦經證人陳新德於本院112年7月6日準備程序陳述明確(本院卷1第226-227頁)，及103年12月至104年8月支付呼吸照護病房員工之每月匯款時間表、每月薪資總表、存摺匯款金流證明及薪資費用明細表等資料(本院卷1第251-290頁)證明。是依契約及經營情況判斷，可認定雙方係就所經營部門各負其責，自負盈虧，原告並非呼吸照護病房之實際執行業務者。又陳新德業於104年8月3日離職；王群隆則遭原告以院外上班為由解雇，有卷附(原處分卷2第422-426頁)仁惠醫院離職證明書及105年1月28日仁惠字第105012801號函可參，陳新德2人與原告於104年度並無僱傭關係至明。是原告主張與陳新德2人為僱傭關係，渠2人僅因系爭合作經營契約而獲原告授權管理部分業務，呼吸照護病房僅為仁惠醫院一個科別等語，並不可採。

⑵呼吸照護病房之健保收入，依系爭合作經營契約由仁惠醫院協助申請(第1條第4款參照)，依契約扣除營運分配款（1

0%）、院長津貼（每月3萬元）、暫扣稅款（8%）及分攤各項費用，餘款由國泰世華商業銀行鳳山分行帳戶（戶名：仁惠婦幼醫院李中元、帳號：0260300*****）匯款至陳新德中信銀行帳戶（帳號：2635400*****），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1-142頁)等扣款明細資料、中信銀行(帳號：2635400*****)存摺明細(原處分卷1第144-160頁)、國泰世華商業銀行存匯作業管理部110年8月13日國世存匯作業字第1100125551號函檢送相關附件(原處分卷1第314-322頁)、中信銀行110年9月15日中信銀字第110224839240375號函(原處分卷1第327-328頁)及臺灣銀行鳳山分行110年9月29日鳳山營密字第11050022241號函(原處分卷1第331-332頁)等資料在卷可稽，是依經濟利益之實質享有判斷，呼吸照護病房產生之所得實質歸屬於陳新德而非原告，僅是原告由健保收入中預先扣除部分費用而已。至於原告主張健保署依約核撥健保費予原告，原告得以支配健保費等語，然呼吸照護病房之健保收入本即依系爭合作經營契約(第1條第4款)應由原告代為申請，非可謂健保費匯入仁惠醫院帳戶，即認原告為健保收入實質歸屬享有者。原告上開主張，要無可採。

⑶承上，不論依契約、經營情況或經濟利益之實質享有為判斷，呼吸照護病房之實際負責人及執行業務者乃為陳新德無誤。縱然依法令規定，呼吸照護病房非獨立醫療機構或稅捐核課單位，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，且醫療機構之負責醫師非當然為稅法上所得之歸屬主體，已如前述。被告既已查明呼吸照護病房之業務執行或經濟利益實質歸屬，均非原告，則被告依前揭法規範，以呼吸照護病房經濟利益之實質享有為判準，將呼吸照護病房與婦產科之所得拆離，而將呼吸照護病房之所得歸課實際執行業務之負責人陳新德，即難認與法有違。原告主張呼吸照護病房之所得應

歸課原告之執行業務所得，併入其綜合所得總額課稅等語，即無可採。

4.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：

按「所得稅」係就各種收益所課徵之租稅，所重視者乃投入勞力或資本，參與經濟活動而獲取收益，實現此一取得收益之構成要件者，始為原來之所得人。而所得所歸屬之人，無須為產生或所得財產之私法上所有權人，所得僅應歸屬於經濟上應得之人，構成所得之收益直接流向何人，並不重要。從而，行為人實際從事經濟活動而獲得收益（各類所得）者於實現稅捐構成要件時，稅捐債務即已發生，其縱（於事前、事後）透過讓與、移轉以處分其實際從事經濟活動而獲得之收益（所得），或透過其他法律行為而使該所得流向於第三人，仍應認其係本身親自利用產生課稅所得的取得基礎，實現獲得所得的構成要件，應負繳納稅捐之義務（最高行政法院111年度上字第736號判決意旨參照）。承前所述，被告已查明呼吸照護病房之所得實質享有者為陳新德等3人，被告基於仁惠醫院經營所得經濟實質之歸屬，認定陳新德等3人為稅法上之主體，呼吸照護病房營運所得並應歸屬之，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，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日函之見解一致，原告主張呼吸照護病房所得，不得自仁惠醫院切分出去獨立申報，尚不可採。

(四)被告核定仁惠醫院婦產科業務所得4,584,879元，同額歸課原告104年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額5,269,581元，應納稅額1,011,632元，尚無違誤。

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，104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：……（6）婦產科：45%……。」

2.被告核定原告104年度執行業務所得如下：

⑴執行業務收入16,756,870元。

①健保收入(含部分負擔)4,648,527元。

依健保署高屏業務組109年12月23日健保高綜字第1096183787號函所檢附之104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(原處分卷第1第260-274頁)，將原告請領之健保收入區分為門診(婦產科)32筆計4,185,422元、住院(呼吸照護病房)61筆計40,796,987元，其中門診32筆方屬於原告之健保收入。經調整健保誤扣類別及代扣費用等(請參閱被告整理之104年度健保給付明細表，原處分卷1第276頁)，應調減22,625元(126,444元－103,819元)，核定健保門診收入為4,162,797元；另原告原申報健保部分負擔收入526,260元(原處分卷1第168頁)，依全民健康保險特約醫事服務機構申請醫療費用分列項目表(原處分卷1第216頁)及原告104年度綜合損益表(原處分卷2第638頁)所列示之門診部分負擔收入帳載金額，調減屬於呼吸照護病房之部分負擔收入40,530元，核定健保部分負擔為485,730元(526,260元－40,530元元)。健保收入(含部分負擔)合計4,648,527元（4,162,797元＋485,730元）。

②掛號費收入646,000元。

原申報619,900元，依全民健康保險特約醫事服務機構申請醫療費用分列項目表(原處分卷1第216頁)，掛號人次：門診7,194人－免收掛號費734人=6,460人，每次掛號費100元，計646,000元(6,460人次11x100元)。

③自費收入(即婦產科GYN)73,600元。

依原告104年度綜合損益表(原處分卷2第638頁)所列示之自費收入帳載金額核定之。

④利息收入5,981元。依原告申報核定。

⑤其他收入(呼吸照護病房)11,382,762元。

依系爭合作經營契約包含院長津貼360,000元(第3條第3款)、營運分配款3,195,326元(第5條)、辦公室租金70,000元(第6條第10款)、住院護理品質獎勵金分配款171,004元、分攤各項費用4,996,391元(第2條)、暫扣稅款2,531,019元及補扣102年預扣稅款不足125,878元(第6條)、匯費620元，並減除應由婦產科負擔之藥師費67,476元等，合計11,382,762元（＝360,000元＋3,195,326元＋70,000元＋171,004元＋4,996,391元＋2,531,019元＋125,878元＋620元－67,476元）。有原告111年3月2日製作之104年仁惠醫院分配營運分配款(原處分卷2第598-604頁)、110年10月20日陳新德說明書(原處分卷1第336頁)、111年1月24日仁惠字第111012401號函(原處分卷2第532頁)、110年8月16日陳新德說明書(原處分卷1第300頁)、被告整理之仁惠醫院取自呼吸照護業務「其他收入」(扣繳)明細表及分攤支付原告各項費用明細表(原處分卷1第360-361頁)、104年度李中元執行仁惠醫院業務所得明細(原處分卷2第674頁)等可參。

⑵執行業務費用12,171,991元。

①健保費用(含部分負擔)3,847,455元(4,932,635點×0.78元)。依健保署高屏業務組核定點數4,932,635點(原處分卷1第189頁)，按依部頒費用標準，每點0.78元。

②掛號費用503,880元（646,000元×78%）。按依部頒費8%。

③自費收入(即婦產科GYN)之費用33,120元（73,600元×45%）。按部頒婦產科費用率45%。

④其他費用(呼吸照護病房)7,787,536元。

即前述其他收入中辦公室租金之必要損耗及費用30,100元(依105年1月26日台財稅字第00000000000號令之「104年度財產租賃必要損耗及費用標準」，固定資產：必要損耗及費用減除百分之43，即70,000元×43%＝30,100元)；另住院護理品質獎勵金分配款171,004元、分攤各項費用4,9

96,391元、暫扣稅款2,531,019元及補扣102年預扣稅款不足125,878元及匯費620元，屬原告代為收取之費用，認列收入亦同額認列費用。故其他費用合計7,787,536元（＝30,100元＋171,004元＋4,996,391元＋2,531,019元＋125,878元＋620元－67,476元）。

⑶綜上，被告核定原告取自仁惠醫院104年度執行業務所得4,584,879元(16,756,870元－12,171,991元)，併核定當年度綜合所得總額5,269,581元，應納稅額1,011,632元(原處分卷2第667-668頁)，尚無違誤。

3.又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，原告取自呼吸照護病房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病房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、原處分(即重審復查決定)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。又本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　5　　月　　22　　日

審判長法官　李　協　明

法官　孫　奇　芳

法官　邱　政　強

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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項第3款）。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.上訴人或其代表人、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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高	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。

行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　5　　月　　22　　日

書記官　黃　玉　幸