高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
111年度訴字第470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111年10月27日台財法字第11113933870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：

原告於民國112年7月11日準備程序庭變更聲明為：「訴願決定及重審復查決定均撤銷。」核其聲明固有變更，然其請求之基礎不變，無礙於訴訟終結，被告就原告變更之訴，並無意見（本院卷第277至278頁），且已為本案之言詞辯論，依行政訴訟法第111條第1項及第3項第2款規定，自應准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告為仁惠婦幼醫院（下稱仁惠醫院）登記負責人，該院設有婦產科及呼吸照護部門等2部門。訴外人陳新德醫師、王群隆、張慧芳（下稱陳新德等3人）於民國98年10月1日共同出資合夥經營仁惠醫院之呼吸照護與急性醫療病房（下合稱

呼吸照護部門），並由原告與陳新德、王群隆（下稱陳新德2人）於同年月15日簽訂呼吸照護部門之合作經營契約書（下稱系爭合作契約）。嗣原告於106年度綜合所得稅結算申報時，因未提示仁惠醫院帳簿憑證供查核，自行依財政部107年1月31日台財稅字第10600688501號令頒定之106年度執行業務者費用標準（下稱部頒費用標準）申報執行業務所得新臺幣（下同）9,235,020元，並自行繳納稅款2,846,748元。然被告查核時，認為陳新德等3人為呼吸照護部門之實質所得人，乃將該部門收入自原告申報之仁惠醫院收入項下減除，重新核定原告當年度綜合所得總額及應納稅額。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，經被告以重審復查決定（下稱原處分）撤銷原復查決定，核定綜合所得總額5,527,905元（含執行業務所得為4,647,427元），應納稅額1,021,620元，減除扣繳稅額及原告自行繳納稅款，應退稅額1,835,037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：

(一)主張要旨：

1、原告為仁惠醫院登記之獨資負責人，呼吸照護部門僅為仁惠醫院一個科別。

(1)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2人簽訂系爭合作契約，合作經營呼吸照護部門。呼吸照護部門之員工係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，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，均足以證明陳新德2人僅係因系爭合作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。

(2)仁惠醫院房、地所有權係屬原告夫妻所有，原告擁有高雄市衛生局核發之開業執照，衛生福利部中央健康保險署(下稱

健保署)亦依約核撥健保費予原告，原告得以支配健保費。因之，原告擁有仁惠醫院之所有權、經營權及支配權。呼吸照護部門，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，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，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，且與事實不符，應不足採。

(3)非醫師不能合夥經營醫療事業，有經濟部63年7月2日經商第16816號函及96年11月15日經商第09602149510號函可參。王群隆、張慧芳不是醫生，陳新德等3人依法不能組織公司合夥經營醫療業務。且陳新德等3人合夥契約書第15條:「本合夥推派陳新德為仁惠醫院呼吸照護部門部門負責人」。此呼吸照護部門部門負責人係陳新德等3人之自稱，既不是仁惠醫院的職稱，更不是仁惠醫院的負責人。被告錯認陳新德等3人合夥契約書為仁惠醫院之合夥契約書，錯認陳新德是仁惠醫院呼吸照護部門負責人。

2、原告提起本件行政訴訟，確有訴訟上之利益。

(1)原告申報仁惠醫院全院執行業務所得額9,235,020元，純益率17.4%，繳稅2,848,323元，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。而依部頒費用標準核算原告106年度所應繳之綜合所得稅2,848,323元，應係內含依上開保證書第貳條約定，由陳新德2人所應負擔之稅額。即其中原告負擔稅款44,194元，餘則為陳新德2人應負擔者，此較之被告所核定原告應納稅額1,021,620元，雖少負擔稅額1,826,703元，然被告違法以原告與陳新德2人間之私權契約，而將納稅義務人原告變更為原告及陳新德等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，爰認被告核定原告應納稅額1,021,620元，須由原告全數繳納，並據而起訴請求原告歸還依系爭

合作契約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。

(2)原告申報106年度執行業務所得額為9,235,020元(佔總收入金額52,966,495元之17.4%)，此雖較被告所核定原告執行業務所得額5,527,905元為高，惟因被告違法變更呼吸照護部門執行業務所得納稅義務人，乃核定原告106年度總收入16,756,870元，致經被告上揭違法變更納稅義務人後，原告106年度之所得純益率由17.4%暴增為31.4%；且被告認定呼吸照護部門給付原告之營運分配款及院長津貼為其他所得，非執行業務所得，未認列部頒費用標準80%之費用，而100%核課，進而暴增原告應繳之綜合所得稅款，侵害原告權益。依照被告將仁惠醫院分為兩個報稅主體，被告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。

3、有關實質課稅原則之運用，應取向於掌握納稅人之「實質的真實的法律關係」，而不應脫離真實存在的法律關係，僅就其經濟成果及目的而據以判斷課稅要件之存否。從而原告縱與陳新德2人就仁惠醫院為因應業務擴張需求，而簽訂系爭合作契約之私權契約，自無變更原告為應併就仁惠醫院呼吸照護部門106年執行業務所得申報106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，變更納稅義務人為陳新德等3人，即有違誤。

(二)聲明：訴願決定及重審復查決定均撤銷。

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部門等2部門，該院106年度執行業務所得列報收入總額52,966,495元，費用總額43,731,475元，全年所得額9,235,0

20元。嗣負責呼吸照護部門之陳新德提出系爭合作契約，並另以「仁惠醫院呼吸照護部門」列報呼吸照護部門收入，致與仁惠醫院有重複列報情形，且婦產科業務屬原告獨自經營，被告乃將仁惠醫院自行申報屬呼吸照護部門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。被告依查得資料，核定本件執行業務所得（婦產科）所得額4,647,427元（收入總額16,423,697元－費用總額11,776,270元），同額歸併原告當年度綜合所得稅之執行業務所得，核定當年度綜合所得總額5,527,905元，應納稅額1,021,620元，應退稅1,835,037元，並無不合。

2、依系爭合作契約第1條約定雙方義務、第2條費用分擔、第3條呼吸照護部門醫療人員之聘用、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。被告於陳新德醫師提出帳簿憑證後，被告依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，原告自健保署取得呼吸照護健保收入43,119,430元，扣除呼吸照護部門給付原告款項11,165,025元（其他收入10,775,633元＋原處分追減營運分配款414,756元－婦產科健保扣款25,365元），實際匯款31,954,405元，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。至於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依據，原告稱陳新德2人因被告將仁惠醫院分為兩個報稅主體，致陳新德2人向原告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。

3、依資金流程，原告自健保署收取呼吸照護部門之健保醫療給付後，實際匯款給陳新德，陳新德確實已收到經營呼吸照護

部門之應收款項，被告再依陳新德等3人合夥契約書出資額比例，依實質課稅原則，依法核課陳新德等3人，自屬有據，陳新德等3人並無異議。且外觀形式而言，雖原告之銀行帳戶並未有收到呼吸照護部門之匯款，惟係因原告先依系爭合作契約第5條第5款約定，逕自扣款而未支付陳新德2人，其實質等同原告收取款項，是原告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，核定於原告106年度執行業務所得，原告稱被告歸課所得對象混淆，實有誤解。

4、被告核定原告取自仁惠醫院執行業務所得為4,647,427元(婦產科收入5,648,064元-依部頒費用計算婦產科執行業務費用4,723,311元＋其他收入10,775,633元－其他費用7,052,959元)，已減除原告實際支付之費用，故不得再重複減除費用。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，即無部頒費用標準之適用。原告自創公式計算營運分配款及院長津貼應依部頒費用標準扣除80%之費用，據此主張有訴訟利益，顯無法令依據，亦顯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，而非依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。

5、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4,647,427元仍低於申報所得額9,235,020元，合併原告106年度其他各類所得計算後，應納稅額1,021,620元，較原告自行繳納稅額2,846,748元為低，被告乃核定應退還稅額1,835,037元，原告並未因此增加稅負。至於呼吸照護部門工作人員之薪資、積假費及資遣費，實質確由陳新德2人所支付，僅外觀形式上以仁惠醫院之名義給付。原告與陳新德2人間，就系爭合作契約之履行爭議，有多起民、刑事訴訟事

件，其自願繳納稅款2,846,748元有其訴訟上利益考量，併予陳明。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告提起本件訴訟有無訴之利益？

(二)仁惠醫院是否為獨立之租稅主體？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？

(三)被告核定原告仁惠醫院婦產科執行業務所得4,647,427元，同額歸課原告106年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額5,527,905元，應納稅額1,201,620元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)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106年度綜合所得稅結算申報暨106年度執行業務(其他)所得收入明細表、損益計算表及盈餘分配表（原處分卷1第126至140頁）、106年度綜合所得稅核定通知書(原處分卷1第163至164頁)、系爭合作契約、公證書及保證書（原處分卷1第168至188頁）、陳新德等3人合夥契約書（原處分卷1第189至190頁）、106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676至677頁)、重審復查決定書（原處分卷2第653至665頁）、訴願決定書（原處分卷2第939至951頁）等足憑，自堪認定。

(二)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

(1)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。」

(2)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。」

(3)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。」

(三)原告提起本件訴訟有訴之利益。

查原告為仁惠醫院之登記負責人（原處分卷1第1至2頁），該醫院並非法人。原告為106年度綜合所得稅之納稅義務人，且為本件原處分（即重審復查決定）之相對人，其對原處分不服，作為行政處分之相對人，自有提起行政訴訟之訴訟權能；原告以「李中元即仁惠婦幼醫院」之名義起訴，符合訴訟實務上有關當事人稱謂之習慣，並不妨礙原告仍是一自然人之性質。又經本院確認原告主張，其僅主張本件應將呼吸照護部門收入併入仁惠醫院收入項下計算原告之106年度綜合所得稅，並不主張將呼吸照護部門收入自仁惠醫院分離等語（本院卷第421頁）。準此，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106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等語（本院卷第179至181頁），其業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，原處分最終退稅1,835,037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（本院卷第109、121頁），尚無理由。

(四)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。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（詳下述），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。

(五)呼吸照護部門之所得不應歸課原告之執行業務所得。

1、按租稅之課徵，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。租稅規避行為，亦應依原法律規定調整課稅，凡此對具體之租稅事件課徵租稅，於認定事實適用法律時，應注重課稅事實之經濟實質，而不拘泥於其法律形式之態度，為所謂之「經濟觀察法」或「實質課稅」，並於「租稅客體之經濟歸屬」類型有所適用。上開「實質課稅」實證法上之規範，見諸於納保法第7條第1項至第3項規定。又稅捐債務之成立，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」，即就特定應課徵租稅之事項，分派與特定應負責繳納租稅之人。而「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，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）。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，原告以仁惠醫院負責人名義與陳德新2人簽訂系爭合作契約，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)。是由系爭合作契約條款可知，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。原告所提被告鳳山分局109年5月11日財高國稅鳳綜字第1090243180號函亦同此旨，該函說明：呼吸照護部門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。惟陳新德等3人與該醫院負責人即原告約定，分別各自負責呼吸照護及婦產科醫療業務，自負醫療疏失責任及經營盈虧，且雙方自行設置帳證，各自記載及管理等情（本院卷第85頁），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，尚無從為原告有利之認定。

3、又呼吸照護部門之健保收入，依系爭合作契約由仁惠醫院協助申請(第1條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）及臺灣銀行鳳山分行帳戶（戶名：仁惠婦幼醫院、帳號：0110011812

66）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），此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至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1第97至113頁)、國泰世華銀行存匯作業管理部111年8月12日國世存匯作業第1110140631號函及附件(原處分卷2第927至931頁)、臺灣銀行鳳山分行111年8月18日鳳山營密字第11150015501號函(原處分卷2第937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。又呼吸照護部門之健保收入依系爭合作契約第1條第4款本應由原告代為申請，健保費匯入仁惠醫院帳戶僅係依該契約所為之法律形式外觀，非可謂健保費匯入仁惠醫院帳戶，即認原告得以支配健保費。原告主張，並無可採。

4、綜上，依系爭合作契約及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。依照前揭說明，稅捐客體（財產本體）對主體之「歸屬」決定上，稅法與民法、醫療法、全民健康保險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，則被告依前揭所得稅法及納保法規定，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，僅就仁惠醫院婦產科合併計算原告所得，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。又陳新德業於104年8月3日離職；王群隆則遭原告解雇，有卷附仁惠醫院離職證明書及105年4月28日仁惠字第105012801號函可參(本院卷第83、79頁)，陳新德2人與原告於106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，亦不可採，併此指明。

(六)被告核定原告執行業務所得4,647,427元，同額歸課原告106年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額5,527,905元，應納稅額1,021,620元，並無違誤。

1、應適用之法令

(1)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。」

(2)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。」

(3)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。……」

(4)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，106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106年度執行業務所得如下：

(1)執行業務收入：16,423,697元。

①健保收入(含部分負擔)5,032,145元。

依健保署高屏業務組110年10月13日健保高綜字第0000000000號函所檢附之106年度醫療費用付款通知書(原處分卷1第268至408頁)，將原告請領之健保收入區分為門診(36筆)計4,578,854元、住院(34筆)計43,119,430元，其中門診36筆方屬於原告之健保收入(請參閱被告整理之給付統計表，原處分卷1第410頁)。經調整健保誤扣類別，應調減17,719元(83,215元－65,496元)，核定健保門診收入為4,561,135元；另原告申報健保部分負擔收入523,158元，依原告107年6月1日仁惠字第107060102號函(原處分卷2第467頁)，調減屬於呼吸照護部門之部分負擔收入52,148元，核定471,010元(523,158元－52,148元)。合計5,032,145元（計算式：4,561,135＋471,010＝5,032,145）。

②掛號費收入580,000元。

依107年6月1日仁惠字第107060102號函(原處分卷2第467頁)，呼吸照護部門(RCW)分攤掛號費0元，故健保之掛號

人次全數歸屬婦產科(GYN)。依仁惠婦幼醫院106年度免收掛號費人次表(原處分卷1第124頁)，原告申報掛號人次：門診6,494人－免收掛號費724人=5,770人，每次掛號費100元，計577,000元(5,770人次x100元)；另依106年度執行業務暨其他所得收入歸戶清單(原處分卷1第150頁)，尚有慢性病連處方箋調劑30人次，應調增掛號費3,000元(30人次x100元)，故合計580,000元（計算式：577,000＋3,000＝580,000）。

③自費收入(即婦產科GYN)30,580元。

依據仁惠婦幼醫院106年度自費收據整理(婦產科部門，原處分卷1第123頁)，按原告之申報核定。

④利息收入3,739元。依原告申報核定。

⑤其他收入(禮券)1,600元。

依據高雄市政府衛生局111年3月21日高市衛醫字第00000000000號函(原處分卷2第647頁)，按原告申報核定。

⑥其他收入10,775,633元。

包含院長津貼、營運分配款、分攤各項費用、向呼吸照護部門預收稅款、補扣105年預扣稅款不足及匯費等。

A.依臺灣高雄地方法院109年度訴字第1595號判決(原處分卷2第615至635頁)、王群隆111年2月24日談話紀錄(原處分卷2第636至637頁)、補付營運分配款表(原處分卷2第639頁)及原告111年3月2日製作之106年仁惠醫院分配營運分配款(原處分卷2第642至643頁)，原告自承106年度自呼吸照護部門(即RCW)取得院長津貼360,000元、營運分配款3,362,674元(=RCW申報2,700,000元＋已補付1,077,430元－109年度訴字第1595號判決106年度應返還414,756元)。

B.另被告依據陳德新提供之各月呼吸照護費用一覽表所編製之「各項費用106年度仁惠醫院-呼吸照護部門須分攤支付李中元各項費用」(原處分卷1第444頁)，RCW總計支付費用7,107,303元，扣除上述已申報之營運分

配款2,700,000元及院長津貼360,000元，呼吸照護部門分攤之費用為4,047,303元(即原告依契約第2條向RCW取得4,047,303元繳納各項費用)。

C.依臺灣高等法院高雄分院110年度重上字第35號民事判決附表(原處分卷2第893頁)及被告整理之「李中元106年度綜合所得稅取自－仁惠醫院取自呼吸照護健保收入明細表」(原處分卷1第448頁)之(F)欄位，原告106年度向RCW預收稅款2,795,873元；(G)欄，補扣105年預扣稅款不足209,053元；(I)欄，22次匯款之匯費合計730元。

D.上述A.B.C.之其他收入合計10,775,633元（計算式：360,000＋3,362,674＋4,047,303＋2,795,873＋209,053＋730＝10,775,633）。

(2)核定執行業務11,776,270元。

①健保費用(含部分負擔)4,257,150元(5,321,437點×0.8元)。

依健保核定點數5,321,437點(原處分卷1第151頁)，按依部頒費用標準(原處分卷1第417頁)，每點0.8元。

②掛號費用452,400元（580,000元×78%）。按依部頒費用率78%。

③自費收入(婦產科GYN)費用13,761元（30,580元×45%）。按部頒婦產科費用率45%。

④其他費用(呼吸照護部門)7,052,959元。

即前述執行業務收入之分攤各項費用4,047,303元、預收稅款2,795,873元、補扣105年預扣稅款不足209,053元及匯費730元等部分，屬原告代為收取之費用，認列收入亦同額認列費用。

⑤上述①至④合計11,776,270元（計算式：4,257,150＋452,400＋13,761＋7,052,959＝11,776,270）。

(3)綜上，被告核定原告取自仁惠醫院106年度執行業務所得4,647,427元(16,423,697元－11,776,270元)，併核定當年度

綜合所得總額5,527,905元，應納稅額1,021,620元(原處分卷2第676至677頁)，尚無違誤。

3、又醫療院所之掛號費並不屬醫療法第21條所稱之醫療費用，屬醫療機構行政管理費用，係由醫療機構按其行政成本，依衛生福利部公告之「醫療機構收取掛號費之參考範圍」建議收費金額：門診為0至150元、急診為0至300元，自行訂定收取之費用，僅於超過上開掛號費之參考範圍，方應專案報請衛生局備查。原告申報掛號人次5,770人，掛號費577,000元，因仁惠醫院尚有慢性病連處方箋調劑30人次，被告調增收掛號費3,000元，已如前述，並無違誤。原告主張慢性病連續處方簽調劑30人，只拿藥未看診不能收掛號費，然被告業已減除免收掛號費人次，若有應再減除者，原告自應提出帳簿憑證供核，否則即無從證明其所訴。

4、至於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號判決意旨參照)。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號判決意旨參照）。經查，原告取自呼吸照護部門之營運分配款及院長津貼，係基於系爭合作契約之約定，非基於執行呼吸照護部門醫療業務所收取之報酬(即營運分配款與院長津

貼)，有系爭合作契約第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(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　黃　堯　讚

法官　黃　奕　超

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　　19　　日

書記官　李　佳　芮