高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
112年度訴字第53號
民國112年12月21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12月23日台財法字第11113943120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：

一、被告代表人原為李怡慧，於訴訟審理中變更為陳柏誠，經被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第247頁），核無不合，應予准許。

二、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項及第3項第2款分別定有明文。又所謂「訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變者」，係指如僅擴張或減縮應受判決事項之聲明，既不影響被告之防禦及訴訟之終結，自應准為訴之變更或追加。查原告起訴時

之聲明原為：「一、被告民國111年5月20日財高國稅法二字第0000000000號重審復查決定（下稱重審復查決定）及財政部111年12月23日台財法字第00000000000號訴願決定(案號：11100433號)均撤銷。二、被告應准原告併同仁惠婦幼醫院（下稱仁惠醫院）呼吸照護部門103年度執行業務所得申報103年度綜合所得稅。三、被告鳳山分局109年10月29日財高國稅鳳綜字第0000000000號函附件『被告鳳山分局103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』，及『仁惠醫院(李中元)－103年度執行業務所得核定表(重核)』均應撤銷。」（本院卷第11-13頁）嗣於112年7月18日以行政訴訟準備(二)狀變更聲明為：「被告重審復查決定及財政部111年12月23日台財法字第00000000000號訴願決定(案號：11100433號)均撤銷。」（本院卷第207頁）核其聲明固有變更，然其請求之基礎不變，無礙於訴訟終結，且被告已為本案之言詞辯論，依前揭規定，自應准許。

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，103年度綜合所得稅結算申報，列報該院執行業務收入總額新臺幣（下同）9,979,600元，費用總額7,779,529元，執行業務所得2,200,071元。被告依其提示之帳證，核定收入總額10,132,376元，費用總額6,932,305元，所得額3,200,071元，歸課原告103年度綜合所得稅，核定綜合所得總額4,090,804元，應納稅額281,158元。原告不服，申請復查，嗣自行撤回。復於106年12月26日更正申報仁惠醫院全院收入總額52,902,357元，並按財政部104年4月2日台財稅字第00000000000號令訂定103年度執行業務者費用標準(下稱部頒費用標準)計算執行業務所得為11,126,710元及補繳稅額3,040,454元。嗣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）之陳○○提出「仁惠婦幼醫院暨陳○○醫師、王○○先生(下

稱陳○○2人)呼吸照護病房合作經營契約書」（下稱系爭合作經營契約）、及其與訴外人王○○及張○○3人（下稱陳○○等3人)共同出資經營呼吸照護病房之合夥經營契約書（下稱陳○○等3人合夥契約書）及呼吸照護業務相關帳簿憑證，並另行申報「仁惠醫院呼吸照護病房部門」執行業務所得，被告乃依實質課稅原則，減除原告重複申報部分，核定仁惠醫院103年度婦產科業務收入10,132,376元及呼吸照護病房業務收入47,473,468元，並以原告同意依部頒費用標準，核定執行業務所得5,608,808元，同額歸課原告103年度綜合所得稅，核定綜合所得總額6,499,541元，應納稅額1,400,251元，應退稅額1,926,003元，加計第1次核定應補稅額281,158元，應退稅額2,207,161元。原告就核定執行業務所得5,608,808元不服，申請復查結果，獲追減執行業務所得2,672,533元，原告仍表不服，提起訴願，經被告重新審查結果，以重審復查決定(即原處分)追減執行業務所得3,006,269元，變更為2,602,539元。原告猶表不服，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、原處分係屬違法：

(1)原告為仁惠醫院登記之獨資負責人，仁惠醫院房、地所有權係屬原告夫妻所有，原告擁有高雄市政府衛生局（下稱高雄市衛生局）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。原告乃依被告鳳山分局之指導申報103年綜合所得稅，並未同意分開報稅。

(2)仁惠醫院係為因應業務擴張需求始與陳○○2人簽訂系爭合作經營契約，於仁惠醫院院區（即○○市○○區○○路00號）5、6樓設置呼吸照護病房，合作經營呼吸照護業務，系爭合作經營契約適足以證明呼吸照護病房係仁惠醫院為業務

擴張之需求而設立之一部門。況呼吸照護病房，既未單獨向高雄市衛生局申請成立為獨立醫療機構，無獨立之開業執照，無獨立統一編號，亦無獨立之負責人，健保署亦未與呼吸照護病房單獨簽約；且呼吸照護病房之員工係由原告負責聘用及訓練，員工管理、獎懲及解雇，也是由原告所為，甚而陳○○2人之到職及離職亦係經原告親自蓋章核定，陳○○2人迄至103年亦均領取仁惠醫院薪資1,403,500元、470,000元，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○○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。

(3)依改制前行政院衛生署100年2月1日衛署醫字第100200812號函及財政部101年1月20日台財稅字第00000000000號令以觀，陳○○2人與仁惠醫院係僱傭關係無疑。又依被告98年11月24日財高國稅審二字第0000000000號函修正發布「財政部高雄國稅局執行業務者聯合執業或其他所得者合夥經營之所得認定原則」，陳○○既無經營醫院執業執照、亦未經主管機關（高雄市衛生局）核准為聯合執業（合夥經營）並具證明文件。被告竟違反醫師法第8條之規定，遽認定陳○○係仁惠醫院呼吸照護病房負責人，已有未當；且被告將仁惠醫院分割為原告與陳○○等3人兩個報稅主體，亦違反執行業務所得查核辦法第10條第3項規定。

(4)依最高行政法院83年度判字第117號判決及臺北高等行政法院109年度訴字第25號判決要旨，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，應無疑義。從而原告縱與陳○○2人就仁惠醫院為因應業務擴張需求，而簽訂系爭合作經營契約，自無變更原告為應併就仁惠醫院呼吸照護病房103年執行業務所得申報103年度綜合所得稅之納稅義務人之效力。

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：

(1)被告自始就以陳○○係支付原告個人款項，故核課100%稅額，惟陳○○係與仁惠醫院簽約，非與婦產科或原告個人簽約，係仁惠醫院依約定分得營運分配款，而非婦產科或原告個人分得營運分配款，自無陳○○給付婦產科或原告個人之金流證據，被告歸課所得對象混淆，婦產科或原告個人並無13,248,558元其他所得，且仁惠醫院營運分配款所得係執行業務所得，自得依部頒費用標準費用率78%扣減，然被告核定此部分之費用率為0%。是原告已因被告違法之原處分而損害法律上之利益，事至明顯。

(2)又依據合作經營契約保證書（下稱系爭保證書）「第貳條：加入乙方（陳○○2人）收入，原告之稅基基礎高於百分之壹拾肆，乙方保證予原告補償」，故差距稅額陳○○2人應補償原告。至於依部頒費用標準核算原告103年度應繳綜合所得稅3,604,846元，含依系爭保證書第貳條約定，陳○○2人所應負擔之稅額，即其中原告負擔稅款29,348元，餘則為陳○○2人應負擔者。然因被告違法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○○等3人併入其個人之103年度綜合所得稅申報。致陳○○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387,699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○○2人間之私權契約，而將納稅義務人由原告變更為原告及陳○○等3人，致原告須增加負擔原屬陳○○2人依約應補償原告之稅款，而生不利益（即原告已因被告之違法行政處分而損害其權利）提起本件訴訟，自有訴訟上之利益，應無疑義。

(3)被告核定原告103年度執行業務中之其他收入（呼吸照護病房）13,248,558元只核抵費用9,243,288元，營運分配款及院長津貼未扣除費用。惟如依部頒費用標準之費用率為78%(即純益率22%)，「其他收入」費用應為12,119,877元{(3,3

27,935+360,000)×0.78+9,243,288=12,119,877)}，非9,243,288元，原告執行業務總所得額應為-424,550元(婦產科收入5,519,070+其他收入13,248,558-婦產科執行業務費用7,072,301-其他收入費用12,119,877=-424,550)，即原告執行業務總所得為0元，非2,602,539元，被告多核課稅額388,761元{(2,602,539-0)×30%-392,000=388,761}，即原告應繳稅0元，被告錯誤核課稅額387,699元，則原告於103年度綜合所得稅係應退稅3,326,254元（即原已退2,938,555元+再應退387,699元=3,326,254元），而非僅退2,938,555元。是原告確實因被告前揭違法行政處分，致損害原告之權利，尤無疑義。

3、系爭合作經營契約，約定呼吸照護病房之一切執行業務所得應併入原告之執行業務所得，由原告合併申報綜合所得稅，原告並得按月就呼吸照護病房所得分取之營運分配款暫扣8%之暫扣稅款。而自98年度至102年度均依此約定而由原告合併申報綜合所得稅，惟自103年度陳○○2人以被告已准其2人分開申報呼吸照護病房之營運分配款，乃主張系爭合作經營契約有關前開應合併由原告申報綜合所得稅之約定已不存在，陳○○2人乃違約以之自行申報綜合所得稅，並主張原告依約暫扣之稅款係屬不當得利為由，而起訴原告應返還不當得利之暫扣稅款，目前由臺灣高雄地方法院分別以111年度重訴字第280號（政股）、111年度訴字第1570號（義股）及臺灣高等法院高雄分院112年度重上更（一）字第26號（光股）分別審理中。由於被告得否命原告及陳○○2人就呼吸照護病房執行業務所得分開申報綜合所得稅與原告得否依約暫扣呼吸照護病房稅款，以便爾後合併申報繳納綜合所得稅（即前揭3件請求返還不當得利事件）有密切之關係，是證人陳○○到庭所為之證詞自難期其無偏頗之虞，從而證人陳○○所為之證詞自無足採。

(二)聲明：訴願決定及原處分(重審復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、原告與陳○○2人非僱傭關係，陳○○為呼吸照護病房實際經營者：

(1)依系爭合作經營契約內容，陳○○2人於醫療裝潢作業期間，仍須給付原告每月150,000元營運分配款、須分攤全院共用各項費用、須給付原告每月院長津貼30,000元，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○○2人間屬僱傭關係。

(2)又依系爭合作經營契約第4條第3款規定，原告自98年10月起每月自營運分配基礎所得暫扣款80,000元，充為醫療糾紛基金，累積至5,000,000元終止扣款，依陳○○說明書及雙方結算明細，呼吸照護病房結束營業，應給付員工資遣費、薪資及積假費共7,238,738元，名義上雖然由仁惠醫院支付，實際上原告係以上開5,000,000元醫療糾紛基金支付，不足2,238,738元部分，原告從應給付呼吸照護病房110年4至6月之健保款項下支應（原應給付呼吸照護病房4,456,610元，原告先扣除2,238,738元後，餘款2,217,872元再匯款給陳○○），足證被告依陳○○主張，核定其為呼吸照護病房實際經營者，並無不合。

2、被告依實質課稅原則，核定原告103年度執行業務所得：

(1)被告就陳○○提出帳簿憑證，查證健保署103年度核定撥付仁惠醫院醫療費用計113筆，金額計45,928,363元，其中屬呼吸照護病房（住院）之醫療費用53筆，金額計41,681,569元，原告每月自健保署收到呼吸照護病房健保收入，扣除依系爭合作經營契約約定應給付原告款項13,657,485元（其他收入13,248,558元+重審復查決定追減營運分配款339,760元+呼吸照護病房應歸還健保扣款69,167元），再將帳款28,024,084元（41,681,569元-13,657,485元），匯款至陳○○中國信託商業銀行（下稱中信銀行）帳戶（帳號：0000000000

00），有呼吸照護病房負責人陳○○提供雙方核章扣款明細資料、陳○○中信銀行存摺影本及國泰世華商業銀行存匯作業管理部111年8月15日國世存匯作業字第0000000000號函檢送相關附件可稽，被告乃依納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條第2項規定，以實質經濟事實關係及利益之歸屬與享有為據，核定呼吸照護病房實際負責人為陳○○，並歸課陳○○等3人執行業務所得及其他所得；另婦產科業務則歸屬原告，核定收入總額18,767,628元，費用總額16,165,089元，所得額2,602,539元，同額歸併原告103年度綜合所得稅，依法有據。

(2)仁惠醫院依系爭合作經營契約規定，自健保署收取呼吸照護病房之醫療給付後，實際匯款至陳○○中信銀行帳戶金額28,024,084元，與健保署給付屬住院醫療費用41,681,569元之差額13,657,485元(41,681,569元-28,024,084元)，該等款項既遭仁惠醫院依系爭合作經營契約自行扣款而未支付陳○○2人，即屬陳○○2人應負擔之營運分配款、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○○2人簽訂系爭合作經營契約，顯已藉此收取呼吸照護病房依約支付之款項，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103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。

3、原告起訴顯無稅務訴訟上之利益：

(1)本件原告103年度自健保署取得之呼吸照護病房健保款，扣除依系爭合作經營契約所約定分攤各項費用，匯款28,024,084元至陳○○中信銀行帳戶，事證明確，已如前述，惟原告卻絕口不提，致使稽徵機關耗費稽徵成本調查各項事證據以核實認定。本件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，卻自願調增其執行業務所得，自行向被告申報103年度綜合所得總額11,965,837元（含系爭執行業務所得11,126,710元），應納稅額3,32

6,254元，減除扣繳稅額14,029元後，自行繳納稅款3,312,225元。而被告依實質課稅原則核定原告綜合所得總額3,493,272元（含系爭執行業務所得2,602,539元），應納稅額387,699元，減除扣繳稅額14,029元後，退還原告稅額2,938,555元。依行政訴訟法第4條規定，人民需因中央或地方機關之違法行政處分，認為其權利或法律利益受損害者，經依訴願程序後，始得向法院提起撤銷訴訟，本件原告要求被告增加不應由其負擔之稅捐，顯無稅務訴訟上之利益，其起訴即應認不備要件。

(2)被告係依仁惠醫院每月將呼吸照護病房餘額支付陳○○2人時所提供予陳○○2人之費用一覽表，查得仁惠醫院向陳○○2人收取13,588,318元【營運分配款3,667,695元+院長津貼360,000元+3樓辦公室租金350,000元（看護房間費110,000元+值班室費用240,000元）+護理品質獎勵金117,835元+分攤各項費用5,633,654元+暫扣稅款2,531,126元+102年補稅1,042,208元+匯費780元-共用藥師分擔費112,460元-熱水器修理分擔費2,520元】，後因臺灣橋頭地方法院104年度訴字第950號民事判決及最高法院108年度台上字第1956號民事裁定確定，原告應返還陳○○2人103年度營運分配款339,760元，被告乃核定仁惠醫院其他收入13,248,558元(13,588,318元-339,760元)，及因財政部訂定之財產租賃必要耗損及費用標準43%僅適用於個人出租財產所取得之租金收入，仁惠醫院不得比照減除，且相關稅費已全額帳列該醫院費用，其他費用為9,092,788元，故被告核定原告取自仁惠醫院執行業務所得為2,602,539元(婦產科收入5,519,070元-婦產科執行業務費用7,072,301元+其他收入13,248,558元-其他費用9,092,788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78%之費用，據此主張有訴訟利益，顯無

法令依據，自不可採。另被告核定原告所得額2,602,539元仍低於申報所得額11,126,710元，合併原告103年度其他各類所得計算後，應納稅額387,699元，較原告自行繳納稅額3,312,225元為低，被告乃核定應退還稅額2,938,555元，原告並未因此增加稅負。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告提起本件訴訟有無訴訟利益？

(二)呼吸照護病房之所得是否應歸屬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2,602,539元，同額歸課原告103年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額3,493,272元，應納稅額387,699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103年度綜合所得稅結算申報暨103年度執行業務(其他)所得損益計算表、其他費用或損失明細表及收入明細表（原處分卷1第233-243頁）、103年度綜合所得稅(第1次)核定通知書(原處分卷1第255-257頁)、106年12月26日申請書及更正申報書(原處分卷1第272-276頁)、103年度綜合所得稅更正後(第2次)核定通知書(原處分卷1第285-287頁)、系爭經營合作契約、公證書及系爭保證書（原處分卷1第1-21頁）、陳○○等3人合夥契約書（原處分卷1第22-23頁）、重審復查決定書（原處分卷2第914-928頁）、103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934-936頁)、訴願決定書（原處分卷3第1237-1256頁）等足憑，自堪認定。

(二)原告提起本件行政訴訟有訴訟利益：

查原告為仁惠醫院之登記負責人（原處分卷1第11頁），該醫院並非法人。原告為103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103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163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103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，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)本件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

(1)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。」

(2)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、按憲法第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。

3、次按租稅之課徵，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「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」「租稅客體之經濟歸屬」及「租稅規避」等類型均有適用。上開「實質課稅」或「租稅規避防杜」實證法上之規範，見諸納保法第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）。

4、查原告以仁惠醫院負責人名義與陳○○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○○2人負責經營，並約定德呼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○○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，呼吸照護病房由陳○○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(第1、3、5、6條)，原告並非呼吸照護病房之實際執行業務者。

5、依系爭合作經營契約第1條第4款可知，呼吸照護病房之健保收入係由仁惠醫院協助申請，於收受健保署匯入之健保收入後，扣除約定之每月院長津貼、10%營運分配款、8%預收稅款及應分攤之各項費用後(第2、3、5條及第6條第5款參照)，將餘款匯款至陳○○中信銀行帳戶（帳號：263540045113），有陳○○提供雙方核章之各月呼吸照護費用一覽表(原處分卷1第29-214頁)等扣款明細資料、陳○○中信銀行存摺影本(原處分卷1第215-231頁)及國泰世華商業銀行存匯作業管理部111年8月15日國世存匯作業字第1110142420號函檢送相關附件(原處分卷2第1098-1101頁)可稽，是呼吸照護病房產生之所得實質歸屬於陳○○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○○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(第1條第4款)應由仁惠醫院代為申請，原告再依契約扣除相關支出後匯款予陳○○，非可謂健保費匯入仁惠醫院帳戶，即稱無陳○○給付原告之金流。是原告上開主張，並無可採。

6、綜上，不論依契約形式或經濟利益之實質享有為判斷，呼吸照護病房之實際負責人為陳○○無誤。縱然依醫療法、經濟部或財政部函令規定，呼吸照護病房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，此參前揭納保法第7條第1項及第2項之規定及財政部86年11月21日函即明。則被告基於公平課稅之原則，掌握稅捐主體與稅捐客體間之經濟事實加以調整課稅，難認與法有違。原告主張呼吸照護病房之所得為其執行業務所得，應併入原告年度綜合所得總額合計課稅，自無可採。

7、又原告主張103年度與陳○○2人有僱傭關係，雖據原告提出在職證明書及陳○○2人之103年度綜合所得稅核定通知書為證，然依系爭合作經營契約，仁惠醫院本應配合提供依業務所需之服務證明(第1條第6款)，且陳○○2人皆依約給付營運分配款、院長津貼，並分攤各項費用，已如前述，足認陳○○2人與原告於103年度並非僱傭關係；況陳○○2人之103年度綜合所得亦因本案而應另行重新核定，是原告之主張，亦不足採。

(四)被告核定原告仁惠醫院婦產科執行業務所得2,602,539元，同額歸課原告103年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額3,493,272元，應納稅額387,699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：「(第1項)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。(第2項)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，103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0.78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103年度執行業務所得如下：

(1)執行業務收入18,767,628元。

①健保收入(含部分負擔)4,813,655元。

依健保署高屏業務組109年12月29日健保高綜字第0000000000號函所檢附之103年度醫療費用實付(收回)金額明細表及醫療給付付款明細表(原處分卷1第363-348頁)，將

原告請領之健保收入區分為門診(60筆)計4,246,794元、住院(53筆)計41,681,569元，其中門診60筆方屬於原告之健保收入。經調整健保誤扣類別，應調增69,071元，有仁惠醫院103年度健保收入之扣繳憑單明細表可稽(原處分卷2第554頁)，核定健保門診收入為4,315,865元；另原告申報健保部分負擔收入497,790元，依原告申報核定。

②掛號費收入633,900元、自費收入(婦產科GYN)65,600元、利息收入4,015元及其他收入(人壽保險檢查)1,900元。均按原告申報核定。

③其他收入(呼吸照護病房)13,248,558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3,327,935元(第5條)、辦公室租金350,000元(第6條第10款)、住院護理品質獎勵金分配款117,835元、分攤各項費用5,633,654元(第2條)、暫扣稅款2,531,126元及補扣102年預扣稅款不足1,042,208元(第6條)、匯費780元，並減除應由婦產科負擔之藥師費112,460元及修理費2,520元等。有110年10月20日陳○○說明書(原處分卷2第560頁)、臺灣橋頭地方法院104年度訴字第950號民事判決、臺灣高等法院高雄分院106年度上字第277號民事判決及最高法院108年度台上字第1956號民事裁定(原處分卷2第728-750頁)、103年(102年計畫)護理品質獎勵金(原處分卷2第810頁)、原告配偶簡○○111年2月23日談話紀錄及證物(原處分卷2第812-820頁)、被告整理之103年度李中元執行仁惠醫院業務所得明細及重審核定情形(原處分卷2第912、908頁)、重審復查決定書等可參。

(2)執行業務費用16,165,089元。

①婦產科執行業務費用7,072,301元。依原告提供之帳證及111年3月2日說明書(原處分卷2第900頁)予以核實認定。

②其他費用(呼吸照護病房)9,092,788元，有被告整理之103年度李中元執行仁惠醫院業務所得明細(原處分卷2第912頁)可證。另前述其他收入(呼吸照護病房)中之辦公室租金收入350,000元核屬仁惠醫院之租金收入，其可扣除之成本費用，業經被告依原告提示之帳簿憑證核實認列稅捐及折舊費用等，有被告112年12月14日財高國稅法務字第0000000000號函暨相關附件在卷(本院卷第561-611頁)可參，其既已於婦產科執行業務費用中認列成本費用，爰不重複認列扣除，併此說明。

(3)綜上，被告核定原告取自仁惠醫院103年度執行業務所得2,602,539元(18,767,628元－16,165,089元)，併核定當年度綜合所得總額3,493,272元，應納稅額387,699元(原處分卷2第934-936頁)，尚無違誤。

3、至於原告主張103年度執行業務中之其他收入（呼吸照護病房）13,248,558元只核抵費用9,092,788元(原告誤載為9,243,288元)，營運分配款及院長津貼未給費用等語。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)。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，院長津貼及營運分配款係由陳○○基於系爭經營合作契約所給付原告(系爭合作經營契約第3條第3款及第5條參照)，並非原告基於執行呼吸照護病房之醫療業務而取得，自不符合執行業務收入之定義，無部頒費用標

準(費用率78%)扣除之可能；原告亦未因執行呼吸照護業務之醫療專業知識或技藝而支出費用，不具備「倘無該費用，則其業務無法執行」之情形。原告上開主張，亦無足取。

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　奕　超

法官　廖　建　彥

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　　24　　日

書記官　謝　廉　縈