高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
112年度訴字第54號
民國113年5月8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　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12月23日台財法字第11113943130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107年度綜合所得稅結算申報，自行依財政部108年3月4日台財稅字第10704672981號令頒定之107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）52,637,463元，必要費用及成本43,475,362元，全年所得9,162,101元。因仁惠醫院設有婦產科、呼吸照護部等2部門，訴外人陳新德醫師提出與王群隆、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契約書及帳簿憑證向稅捐機關另行列報該部門之所得，被告乃參查相關資料，核認陳新德等3人為呼吸照護部門之實質所得人，按實質課稅原則，分別核算仁惠醫院

107年度婦產科業務收入總額為9,815,573元及呼吸照護病房業務收入總額49,923,900元，並以原告同意按部頒費用標準申報所得額，核定婦產科業務所得5,204,996元，同額歸課原告107年度執行業務所得，核定綜合所得總額6,075,024元，應納稅額1,217,942元，應退稅額1,582,842元。原告就核定執行業務所得5,204,996元部分不服，申請復查，獲追減執行業務所得34,692元，原告仍不服，提起訴願，被告重新審查後，以111年5月20日財高國稅法二字第1110104802號重審復查決定（即原處分）撤銷原復查決定，變更執行業務所得為4,753,956元。原告仍有不服，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、原告提起行政訴訟，確有訴訟上之利益。

(1)仁惠醫院為因應業務擴張需求，原告於98年10月15日與陳新德醫師、王群隆2人(下稱陳新德2人)簽訂呼吸照護病房合作經營契約書(下稱系爭合作契約書)，合作經營呼吸照護等醫療業務，並簽訂保證書第2條，約定差距稅額陳新德2人應補償原告。雖被告核定原告應納稅額較少，然將納稅義務人分割為原告、陳新德2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，據以提起民事訴訟請求返還依系爭合作契約書約定之得預扣稅款。因此，原告須增加負擔原屬陳新德2人依約應補償原告之稅款，已因被告之違法行政處分而致權利受損害。

⑵仁惠醫院分配得營運分配款及院長津貼係執行業務所得，依部頒費用標準，所得3,841,834元仍應認列依部頒費用標準執行業務所得80%之費用。而107年核定點數51,777,404點，健保給付47,538,746元，則營運分配款費用係3,033,826元，總費用16,503,855元。因之，執行業務所得是1,720,130元，而非係4,753,956元，則被告以原處分對原告多課稅910,147元。是原告於107年度綜合所得稅應退稅2,673,405元

（即原已退1,763,258元+再應退910,147元=2,673,405元），而非僅退1,763,258元。被告核算錯誤，以原處分對原告多課稅，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。

2、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107年度綜合所得稅，顯有違誤：

(1)依原告、陳新德2人之系爭合作契約關係，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負責，呼吸照護病房僅屬仁惠婦幼醫院一個部門。

⑵陳新德2人均曾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，則健保署所給付仁惠醫院之健保費自非陳新德2人所得。參照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。被告主張陳新德2人就呼吸照護病房係自負盈虧之獨立單位，有違醫療法第15條、第18條規定，並無足採。

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。

(二)聲明：訴願決定及原處分（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、原告提起撤銷訴訟，並無訴訟上利益：

被告核定原告在仁惠醫院之所得，僅婦產科部門之收入4,584,879元併入當年度所得額，核定應納稅額1,037,526元，應退稅1,763,258元。原告主張將仁惠醫院呼吸照護部門之收入納入計算，則所得當年度所得額、應納稅額均增加，應退稅額減少。至於原告與陳新德之私法契約關係、民事訴訟之結果如何，均與原告所得稅之課徵並無關係。又被告已減除原告實際支付之費用及租金收入之必要費用，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。原告自創計算公式，計算營運分配款應予扣除費用3,033,826元，據此主張有退稅更多之訴訟利益，並無法律依據，欠缺權利保護必要，並無提起訴訟上之利益。

2、從系爭合作契約第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。又依契約內容，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，尚難認定原告與陳新德2人間屬僱傭關係。

3、依陳新德112年3月30日聲明書及說明書，表示107年係按月自陳新德中國信託銀行(下稱中信銀行)帳戶匯款支付呼吸照護病房員工薪資，且提示來往廠商及聘用員工等，足證被告依陳新德主張，核定其為呼吸照護病房實際經營者，並無不合。是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，認定呼吸照護病房收入實質經濟利益之歸屬與享有者，並非原告，乃將原告重複申報屬呼吸照護病房之所得減除，並以實質所得人所應負擔租稅為歸課依據，自屬有據。

4、仁惠醫院實際匯款至陳新德之中信銀行帳戶金額，與健保署給付屬住院醫療費用之差額13,135,048元(42,954,478元-29,819,430元)，該等款項既遭仁惠醫院依合作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，確有金流往來情形。

(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107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4,753,956元，同額歸課原告107年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額5,623,984元，應納稅額1,037,526元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

事實概要記載之事實，有原告107年度綜合所得稅結算申報書暨107年度執行業務(其他)所得收入明細表、收支報告表、盈餘分配表（原處分卷1第3-15頁）、107年度綜合所得稅核定通知書(原處分卷1第145-150頁)、系爭合作契約書、公證書及保證書（原處分卷1第16-26頁）、系爭合夥契約書（原處分卷1第27-28頁）、重審復查決定後之107年度綜合所得稅核定通知書(原處分卷3第761-762頁)、重審復查決定

書（原處分卷3第747-758頁）、訴願決定書（原處分卷3第1021-1037頁）在卷可證，應可信為真實。

(二)原告提起本件行政訴有訴訟上利益。

1、行政訴訟法第4條第1項規定：「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……得向高等行政法院提起撤銷訴訟。」又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)。

2、仁惠醫院為原告獨資設立之醫療機構，並以原告為登記負責人。被告將仁惠醫院婦產科部分之收入併入原告107年度綜合所得之執行業務所得核算，以原告為相對人作成原處分，基於相對人理論，原告自有訴訟權能。再者，原告主張如將呼吸照護部門之收入亦併入仁惠醫院，整體純益率將會降低，可依部頒費用標準認列較多費用，倘依正確之計算方式，營運分配款及院長津貼係執行業務所得，應依部頒費用標準核定點數，執行業務所得僅1,720,130元，而非係原處分計算之4,753,956元，被告以原處分對原告溢徵910,147元，應退稅2,673,405元，而僅退稅1,763,258元等情（參見本院卷第259頁書狀陳述）等情，業已具體化主張其權利或法律上利益遭侵害之可能性，依可能性理論，原告應具有訴訟權能，享有提起撤銷訴訟以解消原處分規制效力之訴訟上利益。至於原告主張之計算方法是否合法有據、是否正確計算公式，須經實體審理程序始能判斷，不影響原告其訴訟上利益存在之判斷。被告主張原告係以錯誤之計算公式核算其所得稅債務應減少，欠缺權利保護必要或無提起訴訟上之利益云云，尚無可採。

(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。」

⑵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。」

⑶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：

⑴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得為醫療法、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。」原則上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，亦僅能以自然人(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」。

⑵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，此即法理論所稱謂「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。是參諸上述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，財政部86年11月21日函釋亦符合上述法律見解。

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，非名義上之原告：

⑴依契約形式判斷，原告以仁惠醫院負責人名義與陳新德2人簽訂系爭合作契約，約定於仁惠醫院5、6樓設立呼吸照護病房，由陳新德2人負責經營，並約定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，原告並非呼吸照護病房之實際執行業務者。是原告主張陳新德2人僅係因系爭合作契約而獲原告授權管理部分業務，並不可採。

⑵依實際經營情況，呼吸照護病房之員工薪資為陳新德所支付；相關租賃設備亦由陳新德以呼吸照護病房負責人名義簽署，有陳新德112年3月30日聲明書、其他說明書暨102年12月至109年12月支付呼吸照護病房員工之每月薪資明細表、薪資總表、存摺匯款金流證明，及廠商合約書等資料(原處

分卷4第1132-1206頁)證明。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(原處分卷4第1049-1053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107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，呼吸照護病房僅為仁惠醫院一個科別，亦無足取。

⑶依經濟利益之實質享有判斷，呼吸照護病房之健保收入，依系爭合作契約由仁惠醫院協助申請(第1條4款參照)，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，餘款由國泰世華商業銀行(帳號：026-03-0021311)匯款至陳新德中信銀行帳戶（帳號：263540045113），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30-140頁)等扣款明細資料、中信銀行110年4月27日中信銀字第110224839106601號函(原處分卷1第142-144頁)、中信銀行(帳號：263540045113)存款交易明細(原處分卷2第446-460頁)及國泰世華商業銀行存匯作業管理部111年8月12日國世存匯作業字第1110140631號函檢送相關附件(原處分卷3第886-892頁)等資料可證，是呼吸照護病房產生之所得實質歸屬於陳新德而非原告。原告雖主張健保署依約核撥健保費予原告，原告得以支配健保費，為實質經濟歸屬者云云。惟查，呼吸照護病房之健保收入本即依系爭合作契約(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，即稱原告得以支配健保費。況單憑此一證據，亦無從推翻前述金流明確帳戶之證據證明力，原告此部分主張，亦無可採。

⑷不論依契約形式、實際經營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，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。況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實際業務執行或經濟歸屬，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者為判準，將呼吸照護病房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，於法並無違誤。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合計課稅等語，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：

「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）。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，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，並無可採。

(四)被告核定仁惠醫院婦產科執行業務所得4,753,956元，同額歸課原告107年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得

總額5,623,984元，應納稅額1,037,526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，107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107年度執行業務所得如下：

(1)執行業務收入18,223,985元

①健保收入(含部分負擔)4,994,990元：依健保署高屏業務組110年4月14日健保高綜字第1106159027號函暨醫療費用實付(收回)金額明細表-簡表(原處分卷1第221-230頁)、110年5月3日健保高費一字第1106159259號函(原處分卷1第240頁)及110年10月13日健保高綜字第1106162789號函所檢附之107年度醫療費用付款通知書(原處分卷2第242-430頁)，將原告請領之健保收入區分為門診(53筆)計4,591,289元、住院(40筆)計42,954,478元，其中門診53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，應調減24,299元(71,272元－53,994元-672元+7,693元)，核定健保門診收入為4,566,990元(請參閱被告整理之107年度健保給付明細表，原處分卷2第462頁)；另原告申報健保部分負擔收入448,358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2第496頁)及原告108年7月3日仁惠字第1080701301號函(原處分卷2第500頁)，調減屬於呼吸照護部門之部分負擔收入20,358元，核定428,000元(448,358元－20,358元)。健保收入(含部分負擔)合計4,994,990元（＝4,566,990元＋428,000元）。

②掛號費收入511,600元：原申報510,800元，嗣出具同意書調增800元(原處分卷1第9頁)。

③自費收入(即婦產科GYN)12,520元：依原告之申報核定。

④利息收入3,589元。依原告申報核定。

⑤其他收入(呼吸照護病房)12,701,286元：包含院長津貼360,000元、營運分配款3,481,834元、分攤之費用5,161,000元、向呼吸照護病房(即RCW)預收稅款3,697,942元及匯費510元等。合計12,701,286元（＝360,000元＋3,481,834元＋5,161,000元＋3,697,942元＋510元）。

A.依陳新德同意書(原處分卷2第504頁)、臺灣高雄地方法院109年度訴字第1595號判決(原處分卷2第647-664頁)、王群隆111年2月24日談話紀錄(原處分卷2第603至604頁)、補付營運分配款表(原處分卷2第606頁)及原告111年3月2日製作之107年仁惠醫院分配營運分配款(原處分卷2第607-608頁)、呼吸照護費用一覽表（原處分卷1第31頁），原告自承107年度自RCW取得院長津貼360,000元、營運分配款3,481,834元(225,000元x12個月＋陳新德同意書已補付1,198,182元－109年度訴字第1595號判決106年度應返還416,348元)。

B.被告依據陳新德提供之各月呼吸照護費用一覽表所編製之「仁惠醫院取自呼吸照護健保收入明細表」(即每月支付之費用，原處分卷2第463頁)，RCW總計支付應分攤費用8,221,000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，RCW分攤之費用為5,161,000元(即原告依契約第2條向RCW取得5,161,000元繳納各項費用)。

C.另被告整理之「仁惠醫院取自呼吸照護健保收入明細表」(原處分卷2第466頁)之(F)欄位，原告107年度向RCW預收稅款3,697,942元；(I)欄，13次匯款之匯費合計510元。

⑵執行業務費用13,470,029元。

①健保費用(含部分負擔)4,205,895元(5,257,369點x0.8元)：依健保核定點數5,257,369點(原處分卷1第145頁)，按部頒費用標準，每點0.8元計算。

②掛號費用399,048元（511,600元x78%）：按部頒費用率78%計算。

③自費收入(婦產科GYN)費用5,634元（12,520元x45%）：按部頒婦產科費用率45%計算。

④其他費用(呼吸照護病房)8,859,452元：即前述其他收入中分攤之費用5,161,000元、RCW預收稅款3,697,942元及匯費510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。故其他費用合計8,859,452元（＝5,161,000元＋3,697,942元＋510元）

⑶綜上，被告核定原告取自仁惠醫院107年度執行業務所得4,753,956元(18,223,985元－13,470,029元)，併核定當年度綜合所得總額5,623,984元，應納稅額1,037,526元(原處分卷3第761-762頁)，尚無違誤。

3、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號判決參照）。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)及訴願決定，均無違誤。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，無一一論述之必要。

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　邱　政　強

法官　孫　奇　芳

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	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。

為適當者，亦得為訴訟代理人。	3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 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　　5　　月　　22　　日

書記官　宋鑠瑾