# 高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第180號
民國114年5月22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　周靜資
　　黃莉惠

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年3月1日台財法字第11313901370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：

原告為○○○○醫院(下稱○○醫院)登記之獨資負責人，108年度綜合所得稅結算申報，因未提示○○醫院帳簿憑證供查核，自行依財政部民國109年2月21日台財稅字第000000000000號令頒定之108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○○醫院執行業務收入總額新臺幣(下同)54,645,065元，必要費用及成本44,257,239元，執行業務所得10,387,826元。嗣因○○醫院負責呼吸照護病房與急性醫療病房（下稱呼吸照護部門）之陳○○醫師提出呼吸照護部門之帳簿憑證及其與王○○、張○○（下稱陳○○3人）共同出資之合夥經營契約書（下稱陳○○3人合夥契約書），被告乃依查得資料，按經濟實質歸屬，減除原告重複申報部分，核定原告取自○○醫院執行業務所得4,48

9,861元，同額歸課原告108年度綜合所得稅，核定應納稅額1,003,660元，應退稅額2,359,186元。原告就核定執行業務所得4,489,861元不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.有關實質課稅原則之運用，應取向於掌握納稅人之「實質真實的法律關係」，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。原告縱與陳○○醫師及王○○於98年10月15日簽訂呼吸照護部門合作經營契約（下稱系爭合作經營契約）之私權契約，無變更原告為應併就○○醫院呼吸照護部門108年執行業務所得申報108年度綜合所得稅之納稅義務人之效力，被告就呼吸照護部門108年度執行業務所得變更納稅義務人為陳○○3人，即有違誤，原處分係屬違法。

2.呼吸照護部門係屬○○醫院之一個科，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）亦未與呼吸照護部門單獨簽約，是健保署所給付○○醫院之健保費自非陳○○、王○○（下稱陳○○2人），甚而非為張○○之所得，事至明顯。

3.又原告於110年7月份與陳○○2人終止系爭合作經營契約，呼吸照護部門員工係以存證信函向○○醫院索討資遣費，而非向陳○○2人索討等事實，足徵被告所稱陳○○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條之規定，且與事實不符，應不足採。是以原告自得併同○○醫院呼吸照護部門108年執行業務所得申報108年綜合所得稅，並得依部頒費用標準扣除必要費用80%。則被告將原告取自呼吸照護部門之給付核定為其他收入，依部頒其他收入費用率扣除標準0元核

定之，原告因此違法之行政處分，致使純益率增至52.3%，而受有損害事至明顯。

㈡聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.本件既已查得系爭合作經營契約、陳○○3人合夥契約書、健保署高屏業務組108年度醫療費用付款通知書、○○醫院以其國泰世華商業銀行（下稱國泰世華銀行）帳戶匯款至陳○○中國信託商業銀行（下稱中信銀行）帳戶之資金證明等事證，自應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其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，核認○○醫院之婦產科由原告獨自經營，呼吸照護部門實際經營者為陳○○3人。

2.依110年7月29日○○字第110072901號函復陳○○2人之函文內容暨呼吸照護部門員工110年6、7月薪資、積休、年假結算、遣散費明細及匯款資料等，顯見原告亦明知呼吸照護部門工作人員之薪資、積假費及資遣費，實質由陳○○2人所支付，僅外觀形式上以○○醫院之名義給付。

3.呼吸照護部門之相關費用支出，由陳○○支付，原告未負擔其營運成本暨費用支出，原告依系爭合作經營契約收取營運分配金及院長津貼等收入，並不負呼吸照護部門盈虧之責，其收取之收入既屬因契約關係而收取之報酬，核與原告執行醫療業務無關，自無法依部頒費用標準計算其必要費用，亦無對應健保點數可資扣除必要費用；經被告於111年11月11日及112年1月6日函請原告提供相關費用之帳簿憑證，迄未見復，自難僅依原告空言訴請即減除費用。

4.原告103年至107年度相同案情之綜合所得稅事件，前經原告提起行政訴訟，皆經本院判決原告之訴駁回，並經最高行政法院判決駁回原告之訴，而告確定，併予敘明。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠呼吸照護部門之所得是否應歸課原告之執行業務所得？

㈡被告核定原告○○醫院婦產科執行業務所得4,489,861元，同額歸課原告108年度執行業務所得，併核定其當年度綜合所得總額5,336,526元，應納稅額1,003,660元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

事實概要記載之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有原告108年度綜合所得稅結算申報書暨108年度執行業務所得收支報告表及其附件、優免掛號費清冊（原處分卷1第22-38頁）、108年度綜合所得稅核定通知書（原處分卷1第290-292頁）、系爭經營合作契約、公證書及保證書（原處分卷1第5-19頁）、陳○○3人合夥契約書（原處分卷1第2-3頁）、復查決定書（原處分卷1第332-342頁）、訴願決定書（原處分卷2第517-535頁）等足憑，自堪認定。

㈡呼吸照護部門之所得不應歸屬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）。是租稅主體為租稅法律主義事項，自應依法律規定認定之。而依所得稅法第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。

⑵按醫療法第18條規定，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。醫療或醫事服務機構及其負責醫師雖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，並為各該法規之規範對象，然所得稅法並無規定醫療法上之醫療機構得為租稅主體，所得稅法上之租稅主體仍只限於自然人及法人。則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。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及說明，私立醫院所得歸屬之自然人，並不拘泥於醫療法第18條規定之負責醫師，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……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」之意旨，符合本院上述見解，自得予以援用。

3.○○醫院呼吸照護部門經營所得之經濟實質歸屬於訴外人陳○○，非名義上負責醫師之原告，不受原告與陳○○2人間之私權契約之拘束：

⑴原告以○○醫院負責人名義與陳○○2人簽訂系爭合作經營契約，約定於○○醫院5、6樓設立呼吸照護部門，由陳○○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○○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）。是由系爭合作經營契約條款可知，○○醫院係由兩個部門組成，呼吸照護部門由陳○○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，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。

⑵依系爭合作經營契約，呼吸照護部門之健保收入由○○醫院協助申請（第1條第4款參照），再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，餘款匯予陳○○，有被告整理製作之○○醫院108年度健保收入（扣繳憑單）明細表（原處分卷1第199-200頁）、陳○○存摺明細（原處分卷1第267-278頁）、被告整理製作之呼吸照護部門應負擔費用計算表（原處分卷1第262頁）及健保支付款與匯款金額對照表（原處分卷1第266頁）等資料在卷可稽，足認呼吸照護部門產生之所得實質歸屬於陳○○而非原告。被告基於○○醫院經營所得經濟實質之歸屬，不受原告與陳○○2人間之私權契約（有關租稅申報或負擔安排）之拘束，認定陳○○3人為稅法上之主體，呼吸照護部門營運所得並應歸屬之，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。

⑶至於呼吸照護部門員工之薪資、資遣費等，業經原告與陳○○結算，亦有○○醫院110年7月29日○○字第110072901號函、○○醫院呼吸照護病房合作契約終止後未付款指定結帳協議及陳○○112年3月說明書等（原處分卷2第549-557頁）可參，是原告以收取健保收入及支付呼吸照護部門員工相關資遣費等，主張其為呼吸照護部門之實際執行業務者，並無可採。

⑷綜上所述，不論依契約形式或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○○無誤。縱然依醫療法或經濟部函令規定，呼吸照護部門非獨立醫療機構，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。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，則被告依前揭法規定，以呼吸照護部門經濟利益之實質享有為判準，不受原告與陳○○2人間之私權契約（有關租稅申報或負擔安排）之拘束，認定陳○○3人為稅法上之主體，呼吸照

護部門營運所得並應歸屬之，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。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。

㈢被告核定原告○○醫院婦產科執行業務所得4,489,861元，同額歸課原告108年度執行業務所得，核定其當年度綜合所得總額5,336,526元，應納稅額1,003,660元，並無違誤。

1.應適用之法令

⑴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，108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108年度執行業務收入為8,571,400元【婦產科收入4,383,820元（健保收入3,991,530元＋部分負擔392,290元）＋掛號費收入466,700元＋自費收入100元＋網路月租費補助款26,928元＋利息及其他收入2,263元＋取自呼吸照護部門之營運分配款及院長津貼3,691,589元（3,060,000元＋補付966,704元－已返還335,115元）】；執行業務費用為4,081,539元（婦產科費用3,690,540元＋掛號費費用364,026元＋自費費用45元＋網路月租費費用26,928元），是原告108年度執行業務所得應為4,489,861元，有臺灣高雄地方法院109年度訴字第1595號民事判決暨補付營運分配款表(原處分卷1第58-78頁)、健保署高屏業務組111年4月20日健保高綜字第0000000000號函所檢附之108年度醫療費用付款通知書(原處分卷1第83-18

8頁)、○○醫院門住診醫療費用核定點數108年統計(原處分卷1第189頁)、被告製作之○○醫院108年度健保收入(扣繳憑單)明細表(原處分卷1第199-200頁)、108年度執行業務暨其他所得收入歸戶清單(原處分卷1第203-210頁)、112年1月18日財高國稅鳳綜字第0000000000號函暨108年度綜合所得執行業務及其他所得之核定調整內容明細(原處分卷1第226-228頁)及被告整理之健保支付款項與匯款金額對照表(原處分卷1第266頁)等可參，則被告核定原告108年度執行業務所得4,489,861元，應無違誤。

3.至於原告主張無對應健保點數可資扣除必要費用，費用率為0，致使純益率增至52.3%等語。查，依系爭合作經營契約，原告既非呼吸照護部門之實際負責人，其依該契約所取得之營運分配金及院長津貼自非屬其執行呼吸照護部門醫療業務之報酬，無對應之健保點數可資扣除必要費用；況原告亦未提供匯款單據、相關帳簿及費用憑證等供核，自無從減除費用，原告上開主張，核無足採。

六、綜上所述，原告上開主張，委無可採。被告所為原處分（含復查決定）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　　114　　年　　6　　月　　5　　日

審判長法　官　林　彥　君

法　官　廖　建　彥

法　官　黃　堯　讚

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。<br>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。<br>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。<br>2.稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>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。<br>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　　114　　年　　6　　月　　6　　日

書記官　林　映　君