最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第194號

上　訴　人　李中元

訴訟代理人　吳登輝　律師

被 上訴 人　財政部高雄國稅局

代　表　人　翁培祐

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國113年1月18日高雄高等行政法院111年度訴字第470號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、事實概要

緣仁惠婦幼醫院（下稱仁惠醫院）為上訴人所登記獨資經營，該院設有婦產科及呼吸照護病房與急性醫療病房（下稱呼吸照護部門）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部門，並由上訴人與陳新德、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（下稱系爭合作經營契約）。嗣上訴人於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。然被上訴人查核時，認為陳新德等3人為呼吸照護部門之實質所得人，乃將該部門收入自上訴人申報之仁惠醫院收入項下減除，重新核定上訴人當年度綜合所得總額及應納稅額。上訴人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，經被上訴人以111年5月20日財高國稅法二字第1110104794號重審復查決定撤

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，減除扣繳稅額及上訴人自行繳納稅款，應退稅額1,835,037元，上訴人猶不服，提起訴願，遭財政部111年10月27日台財法字第11113933870號訴願決定（下稱訴願決定）駁回後，遂提起行政訴訟，並聲明：1.重審復查決定及訴願決定均撤銷。2.被上訴人應准上訴人併同仁惠醫院呼吸照護部門106年度執行業務所得申報106年度綜合所得稅。3.被上訴人所屬鳳山分局110年3月11日財高國稅鳳綜字第1101051203號函附件「106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，收入及其他費用或損失調整明細表」，暨「仁惠婦幼醫院婦產科部門106年度執行業務所得核定表（部頒計算）」均應撤銷。嗣於112年7月11日原審準備程序時變更聲明為：訴願決定及重審復查決定均撤銷。經原審予以准許，並以判決駁回上訴人之訴。上訴人仍不服，乃提起本件上訴（本件原審原告及上訴人應為李中元，原判決當事人欄關於原告之記載為「李中元即仁惠婦幼醫院」，其中「即仁惠婦幼醫院」等字為贅載，併此敘明）。

二、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略謂：

㈠上訴人以仁惠醫院負責人名義與陳新德2人簽訂系爭合作經營契約。由系爭合作經營契約條款可知，仁惠醫院係由2個部門組成，呼吸照護部門由陳新德2人負責經營（僅住院），婦產科則由上訴人負責經營（僅門診），雙方係就所經營部門各負其責，自負盈虧，上訴人僅係提供場所、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。又呼吸照護部門之健保收入，依系爭合作經營契約由仁惠醫院協助申請（第1條壹、第4款參照），上訴人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30,000元）、暫扣稅款

（8%）及分攤各項費用，餘款以○○○○商業銀行○○分行帳戶（戶名：仁惠婦幼醫院李中元、帳號：000000000000）及○○銀行○○分行帳戶（戶名：仁惠婦幼醫院、帳號：000000000000）匯款至陳新德○○○○商業銀行帳戶（帳號：000000000000），是呼吸照護部門產生之所得實質歸屬於陳新德而非上訴人。另呼吸照護部門之健保收入依系爭合作經營契約第1條壹、第4款本應由上訴人代為申請，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，即認上訴人得以支配健保費。綜上，依系爭合作經營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。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。被上訴人既已查明呼吸照護部門之業務執行或經濟歸屬，均非上訴人，則被上訴人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上訴人所得，即難認與法有違。上訴人主張呼吸照護部門之所得應歸課上訴人之執行業務所得，併入其綜合所得總額合計課稅等語，即無可採。

㈡被上訴人核定上訴人106年度執行業務所得如下：

1.執行業務收入16,423,697元

⑴健保收入（含部分負擔）5,032,145元

依衛生福利部中央健康保險署（下稱健保署）高屏業務組110年10月13日健保高綜字第1106162793號函所檢附之106年度醫療費用付款通知書，其中門診36筆計4,578,854元方屬於上訴人之健保收入。經調整健保誤扣類別，應調減17,719元，核定健保門診收入為4,561,135元；另上訴人申報健保部分負擔收入523,158元，依上訴人107年6月1日仁惠字第107060102號函，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），故合計5,032,145元（＝4,561,135元＋471,010元）。

⑵掛號費收入580,000元

依仁惠醫院106年度免收掛號費人次表，上訴人申報掛號人次：5,770人（＝門診6,494人－免收掛號費724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，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（＝577,000元＋3,000元）。

⑶自費收入（即婦產科GYN）30,580元、利息收入3,739元、其他收入（禮券）1,600元，均依上訴人申報核定。

⑷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。

①依臺灣高雄地方法院109年度訴字第1595號判決、王群隆111年2月24日談話紀錄、補付營運分配款表及上訴人111年3月2日製作之106年仁惠醫院分配營運分配款，上訴人自承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）。

②被上訴人依陳新德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」，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（即上訴人依契約第2條向RCW取得4,047,303元繳納各項費用）。

③依臺灣高等法院高雄分院110年度重上字第35號民事判決附表及被上訴人整理之「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」之（F）欄位，上訴人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。

④上述其他收入合計10,775,633元（＝360,000元＋3,362,674元＋4,047,303元＋2,795,873元＋209,053元＋730元）。

2.執行業務費用11,776,270元

⑴健保費用（含部分負擔）4,257,150元（＝健保核定點數5,321,437點×部頒費用標準0.8元）。

⑵掛號費用452,400元（＝580,000元×部頒費用率78%）。

⑶自費收入（婦產科GYN）費用13,761元（＝30,580元×部頒婦產科費用率45%）。

⑷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，屬上訴人代為收取之費用，認列收入亦同額認列費用。

⑸上述合計11,776,270元（＝4,257,150元＋452,400元＋13,761元＋7,052,959元）。

3.綜上，被上訴人核定上訴人取自仁惠醫院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，尚無違誤。

㈢至上訴人主張其他收入屬上訴人執行醫療業務所收取之報酬，應依健保點數扣除必要費用一節。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。上訴人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

經營契約第3條第3款及第5條之約定，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），無依健保點數扣除費用可言等語，判決駁回上訴人於原審之訴。

四、本院按：

㈠所得稅法第14條第1項第2類規定：「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。……」即個人執行業務所得屬於所得之一種，應計入計算個人之年度所得總額之中。次按納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第2項規定：「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。」再按醫療法第2條規定：「本法所稱醫療機構，係指供醫師執行醫療業務之機構。」第4條規定：「本法所稱私立醫療機構，係指由醫師設立之醫療機構。」故由醫師設立之私立醫療機構為醫師執行醫療業務之處所，設立之醫師於醫療機構執行醫療業務所獲得之收入於減除成本費用後之餘額，本質上即為其個人執行業務所得；如於醫療機構內有可得區別實際執行醫療業務並獲得所得者，與設立登記之醫師非同一人，自應本諸納保法實質課稅原則之意旨，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，認定執行業務所得之所得人及其所得額。財政部86年11月21日台財稅字第861924319號函釋（下稱86年11月21日函釋）：「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。」與所得稅法關於執行業

務所得之定義規定，及實質課稅原則之精神相符，自得予以適用。

㈡經核，原審審酌系爭合作經營契約之約定條款，認定仁惠醫院設有2個部門，一為呼吸照護部門由陳新德2人經營，婦產科部門則由上訴人負責，各自就各該部門之營收自負盈虧；再審酌仁惠醫院收受健保署給付之健保收入後，扣除陳新德等人依約應付之每月院長津貼、營運分配款、預收稅款及應分攤之各項費用後，即將餘款匯至陳新德銀行帳戶之金流等事實，據以論斷仁惠醫院內部之呼吸照護部門產生之所得實質歸屬於陳新德，依實質課稅原則，及適用財政部86年11月21日函釋意旨，仁惠醫院之呼吸照護部門產生之所得非屬上訴人設立仁惠醫院之執行業務所得。復審酌相關帳證資料，認定上訴人於106年度經營仁惠醫院執行業務所得應為4,647,427元，據以計入當年度上訴人之綜合所得總額並核計應納稅額為1,021,620元，並無違誤。經核，原審依其調查證據所得認定事實，業已詳敘其得心證之理由，尚無違反經驗法則、論理法則及一般證據法則，並就上訴人主張其他收入項下之營運分配款及院長津貼部分，尚有費用未扣除一節，敘明不可採取之理由，亦無理由未備之情事；所適用之法律亦屬正確，並無判決違背法令之情事。

㈢上訴意旨指摘被上訴人一方面依系爭合作經營契約有關上訴人與陳新德2人就呼吸照護部門執行業務收入分配、費用分擔之約定，分別認定上訴人及陳新德2人就該部門之所得及費用；另一方面又未依系爭合作經營契約有關上訴人及陳新德2人所訂應由上訴人合併申報綜合所得稅之約定，而准由陳新德2人就呼吸照護部門分取之執行業務所得與上訴人分開申報綜合所得稅，與財政部95年5月16日台財訴字第09500112540號訴願決定意旨未符，原判決就前揭割裂適用系爭合作經營契約之約定，及准依私權契約之約定而為分散所得申報所得稅等違背經驗法則所為之事實認定，顯已違背論理法則、證據法則及經驗法則；又對於上訴人有利之主張未予說

明其理由，亦有不備理由之違法云云。經核，財政部95年5月16日台財訴字第09500112540號訴願決定之個案，為稽徵機關依調查證據所得認定訴願人為某醫院之實際負責人，而核定其執行業務所得，對於訴願人提出與他人所訂之契約，主張其為名義負責人，依約應由該他人繳付執行業務所得所產生之綜合所得稅一節，表示「綜合所得稅既屬國家課稅高權之一，訴願人與他人間之私權契約自無變更納稅義務人之效力」之見解。該案件之論證也是基於實質課稅原則，覈實認定訴願人方為執行業務所得之所得者，與本件論斷基礎並無不同。上訴人援用該訴願決定指摘原判決違背法令，尚有誤會，難以成立。其餘上訴意旨，則係重述原審所不採取之陳詞，任意指摘原判決為違背法令，亦屬無據。

㈣綜上所述，本件上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　9　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　胡　方　新

法官　陳　文　燦

法官　張　國　勳

法官　林　欣　蓉

法官　李　玉　卿

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　9　　日

書記官　高　玉　潔