最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第223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112年度訴字第53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，上訴人辦理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。被上訴人依其提示之帳證，核定收入總額10,132,376元，費用總額6,932,305元，執行業務所得3,200,071元，歸課上訴人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。上訴人不服，申請復查，嗣自行撤回。復於民國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10404503601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（下稱呼吸照護部門）之陳新德提出「仁惠婦幼醫院暨陳新德醫師、王群隆先生（下稱陳新德2人）呼吸照護部門合作經營契約書」（下稱系爭合作經營契約），及其與訴外人王群隆、張慧芳共同出資經營呼吸照護部門之合夥經營契約書並呼吸照護業務相關

帳簿憑證，另行申報「仁惠醫院呼吸照護部門」執行業務所得，被上訴人乃依實質課稅原則，減除上訴人重複申報部分，核定仁惠醫院103年度婦產科業務收入10,132,376元及呼吸照護部門業務收入47,473,468元，並以上訴人同意依部頒費用標準，核定執行業務所得5,608,808元，同額歸課上訴人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。上訴人就核定執行業務所得5,608,808元不服，申請復查，獲追減執行業務所得2,672,533元，上訴人仍不服，提起訴願，經被上訴人重新審查結果，以111年5月20日財高國稅法二字第11110104825號重審復查決定撤銷原復查決定，追減執行業務所得3,006,269元，變更為2,602,539元。上訴人猶表不服，提起訴願，遭財政部111年12月23日台財法字第11113943120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103年度執行業務所得申報103年度綜合所得稅。3.被上訴人鳳山分局109年10月29日財高國稅鳳綜字第1090247642號函附件「財政部高雄國稅局鳳山分局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「仁惠婦幼醫院（李中元）－103年度執行業務所得核定表（重核）」均應撤銷。嗣於112年7月18日具狀變更聲明為：重審復查決定及訴願決定均撤銷。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、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：

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（第1、3、5、6條），上訴人並非呼吸照護部門之實際執行業務者。又依系爭合作經營契約第1條壹、第4款可知，呼吸照護部門之健保收入係由仁惠醫院協助申請，於收受衛生福利部中央健康保險署（下稱健保署）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。至上訴人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，並無陳新德給付婦產科或上訴人個人之金流證據等語。然呼吸照護部門之健保收入本即依系爭合作經營契約（第1條壹、第4款）應由仁惠醫院代為申請，上訴人再依契約扣除相關支出後匯款予陳新德，非可謂健保費匯入仁惠醫院帳戶，即稱無陳新德給付上訴人之金流。綜上，不論依契約形式或經濟利益之實質享有為判斷，呼吸照護部門之實際負責人為陳新德無誤。縱依醫療法、經濟部或財政部函令，呼吸照護部門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，此參納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條規定：「（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。」及財政部86年11月21日台財稅字第861924319號函釋（下稱財政部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。」意旨即明。則被上訴人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。上訴人主張呼吸照護部門之所得為其執行業務所得，應併入上訴人年度綜合所得總額合計課稅，自無可採。

㈡被上訴人核定上訴人103年度執行業務所得如下：

1.收入部分18,767,628元：

⑴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1096184395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，其中門診60筆計4,246,794元方屬於上訴人之健保收入。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，核定健保門診收入為4,315,865元；另依上訴人申報健保部分負擔收入497,790元予以核定。

⑵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，均按上訴人申報核定。

⑶其他收入（呼吸照護部門）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日陳新德說明書、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、103年（102年計畫）護理品質獎勵金、上訴人配偶簡鈴貞111年2月23日談話紀錄及證物可憑，及有被上訴人整理之103年度上訴人執行仁惠醫院業務所得明細及重審核定情形、重審復查決定書等可參。

2.費用部分16,165,089元：

⑴婦產科執行業務費用7,072,301元。依上訴人提供之帳證及111年3月2日說明書予以核實認定。

⑵其他費用（呼吸照護部門）9,092,788元，有被上訴人提供之103年度上訴人執行仁惠醫院業務所得明細可證。另前述其他收入（呼吸照護部門）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，業經被上訴人於婦產科執行業務費用中予以核實認列，故未再重複認列扣除。

3.綜上，被上訴人核定上訴人103年度於仁惠醫院執行醫療業務之執行業務所得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，尚無違誤。

㈢至上訴人主張103年度執行業務中之其他收入（呼吸照護部門）13,248,558元僅核抵費用9,092,788元，就其中營運分配款及院長津貼部分，未核定應減除之費用，乃有違法一節。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。院長津貼及營運分配款，係由陳新德基於系爭經營合作契約所給付上訴人（系爭合作經營契約第3條第3款及第5條），非上訴人基於執行呼吸照護部門之醫療業務而取得，自無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，而無部頒費用標準（費用率78%）扣除之可能，故原處分未予核認營運分配款及院長津貼部分之費用，並無不當等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

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103年度經營仁惠醫院執行業務所得應為2,602,539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387,699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（呼吸照護部門）項下之營運分配款及院長津貼部分，尚有費用未核定減除一節，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