最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第391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5月22日高雄高等行政法院112年度訴字第54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、上訴人為仁惠婦幼醫院（下稱仁惠醫院）登記之獨資負責人，107年度綜合所得稅結算申報，自行依財政部民國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。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）之訴外人陳新德提出與訴外人王群隆、張慧芳（下稱陳新德等3人）共同出資經營呼吸照護病房之合夥契約書及帳簿憑證，申報呼吸照護病房之所得，經被上訴人核認陳新德等3人為呼吸照護病房之實質所得人，將上訴人重複申報呼吸照護病房收入減除，核定仁惠醫院107年度婦產科業務收入總額9,815,573元及呼吸照護病房業務收入總額49,923,900元，按部頒費用標準減除婦產科費用總額4,610,577元，核定上訴人執行業務所得及其他所得合計5,204,996元（9,815,573元-4,610,577元），同額歸課107年度綜合所得稅，核定應納稅額1,217,942元，應退稅額1,582,842元。上訴人就核定執行業務及其他所得部分不服，申請復查，獲追減34,6

92元，上訴人仍不服，提起訴願，經被上訴人重新審查後，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，追減上訴人執行業務及其他所得451,040元，變更為4,753,956元。上訴人猶有不服，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分關於不利於上訴人部分均撤銷。經高雄高等行政法院（下稱原審）112年度訴字第54號判決（下稱原判決）駁回，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決撤銷，發回原審。

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，以：

㈠上訴人於98年10月15日與醫師陳新德、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)，呼吸照護病房醫療人員之聘用、糾紛處理由陳新德2人自行處理，上訴人則應協助呼吸照護病房病患全民健康保險（下稱健保）費用之申報與行政業務之申請，及配合提供依業務所需服務證明等，並依約收取分配之收入及呼吸照護病房應分攤之費用。是仁惠醫院係由2部門組成，呼吸照護病房由陳新德2人負責經營(僅住院)，婦產科則由上訴人負責經營(僅門診)，雙方就所經營部門各負其責，自負盈虧，上訴人並非呼吸照護病房之實際執行業務者，呼吸照護病房之員工薪資為陳新德支付，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，陳新德2人與上訴人於107年度並無僱傭關係。依經濟利益之實質享有判斷，呼吸照護病房之健保收入，依系爭合作契約扣除營運分配款、院長津貼、暫扣稅款及分攤各項費用，餘款匯款至陳新德帳戶，因而產生之所得實質歸屬陳新德而非上訴人。上訴人雖主張衛生福利部中央健康保險署（下稱健保署）依約核撥健保費予上訴人，上訴人得以支配健保費，為實質經濟歸屬者，惟呼吸照護病房之健保收入依系爭合作契約本應由上訴人代為申請，非可謂健保費匯入仁惠醫院帳戶，即稱上訴人得支配健保費。則

被上訴人認定呼吸照護病房營運所得應歸屬陳新德等3人，其3人為稅法上之主體，不受上訴人與陳新德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，上訴人主張呼吸照護病房之所得不得自仁惠醫院切分獨立申報，並無可採。

㈡被上訴人核定上訴人107年度執行業務所得如下：

1.執行業務收入18,223,985元

⑴健保收入(含部分負擔)4,994,990元，包括：

①婦產科健保收入4,566,990元：上訴人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筆方屬婦產科之健保收入，經被上訴人調整健保誤扣類別及代扣費用等，調減24,299元(71,272元－53,994元-672元+7,693元)後，核定婦產科健保門診收入為4,566,990元。

②健保部分負擔收入428,000元：上訴人申報健保部分負擔收入448,358元，被上訴人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及上訴人於108年7月3日仁惠字第108070301號函，減除屬呼吸照護病房之部分負擔收入20,358元，核定428,000元(448,358元－20,358元)。

⑵掛號費收入511,600元：上訴人原申報510,800元，嗣出具同意書調增800元。

⑶婦產科自費收入12,520元：依上訴人申報數核定。

⑷利息收入3,589元：依上訴人申報數核定。

⑸其他收入12,701,286元：包括陳新德2人依系爭合作契約給付上訴人之院長津貼360,000元、營運分配款3,481,834元；上訴人依該契約第2條向呼吸照護病房取得之應分攤費用5,161,000元、向呼吸照護病房預收稅款3,697,942元及匯費510元。

2.執行業務費用13,470,029元

⑴健保費用(含部分負擔)4,205,895元：依健保核定點數5,257,369點，按部頒費用標準，每點0.8元計算(5,257,369點×

0.8元）。

⑵掛號費用399,048元（511,600元×78%）：按部頒費用標準所定掛號費用率78%計算。

⑶婦產科自費收入費用5,634元（12,520元×45%）：按部頒費用標準所定婦產科費用率45%計算。

⑷其他費用8,859,452元：前述其他收入中，上訴人所收取呼吸照護部門分攤費用5,161,000元、預收稅款3,697,942元及匯費510元部分，屬上訴人代為收取之費用，認列收入亦同額認列費用。

㈢綜上，被上訴人核定上訴人取自仁惠醫院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，並無違誤。又上訴人其他收入中，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約定，非因執行呼吸照護病房醫療業務所收取報酬，並非執行業務所得，其主張應依健保點數扣除必要費用，自無可採等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院查：

㈠本件係李中元個人對被上訴人就其107年度綜合所得稅結算申報，關於仁惠醫院執行業務所得部分之核定結果不服，循序提起行政訴訟，經原判決駁回後，所提上訴，原審原告及本件上訴人為李中元而非仁惠醫院。原判決於當事人欄記載原告為「李中元即仁惠婦幼醫院」，其中「即仁惠婦幼醫院」等文字為贅載，合先陳明。

㈡按所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」第11條第1項規定：「本法稱執行業務者，係指……醫師、……及其他以技藝自力營生者。」第14條第1項第2類前段、第10類前段規定：「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。……。第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。……」是以，個人有中華民國來源之所得者，即為綜合所得稅之課徵對象。次按醫療法第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。」則私立醫療機構申請設立登記之負責醫師，其執行醫療業務收入減除成本及必要費用後之餘額，為其個人執行業務所得；惟同一私立醫療機構中如有他人經營與負責醫師不同項目之業務而獲有收入者，該他人與負責醫師就各自獲取之所得，分別申報個人綜合所得稅，符合前揭所得稅法規定，稅法並未強制在私立醫療機構發生之所有營運收入，不問實際取有所得者為何人，全數應由申請設立登記之負責醫師報繳稅捐。

㈢次按所得稅法第83條第1項規定：「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。」同法施行細則第13條規定：「（第1項）執行業務者……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。」部頒費用標準規定：「執行業務者……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：㈠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。……㈡掛號費

收入：78%。㈢非屬全民健康保險收入：……2.醫療費用收入含藥費收入，依下列標準計算：……⑹婦產科：45%……。」上開部頒費用標準為財政部針對執行業務者申報107年度綜合所得稅時，未提供證明所得額之帳簿文據情形所發布，作為必要費用減除之依據，是醫師於該年度獲取之收入，如非依其醫療專業知識與技術而獲得者，其性質不屬所得稅法第14條第1項第2類之執行業務所得，自無從適用部頒費用標準減除費用。

㈣經查，上訴人為仁惠醫院登記之獨資負責人，於98年10月15日以該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，呼吸照護病房醫療人員之聘用及所生糾紛由陳新德2人自行處理，上訴人應協助呼吸照護病房病患申報健保費用、配合提供依業務所需服務證明，並得向陳新德2人收取營運分配款及呼吸照護病房應分攤之費用。仁惠醫院取得健保署給付之健保收入後，依系爭合作契約扣除陳新德2人應支付之營運分配款（10%）、院長津貼（每月3萬元）、暫扣稅款（8%）及分攤各項費用，餘款則匯至陳新德銀行帳戶。上訴人107年度綜合所得稅結算申報，自行依部頒費用標準，列報仁惠醫院包括婦產科及呼吸照護病房之執行業務收入52,637,463元、必要費用及成本43,475,362元，經被上訴人依陳新德等3人申報呼吸照護病房之所得及所提帳簿憑證，將上訴人重複列報呼吸照護病房之健保收入、部分負擔收入減除，得出婦產科健保收入（含部分負擔）4,994,990元，加計上訴人申報之掛號費收入511,600元、自費收入12,520元、利息收入3,589元，按部頒費用標準，減除其中部分負擔點數之費用4,205,895元、掛號費用399,048元、自費收入費用5,634元，以此計得數額912,122元（4,994,990元+511,600元+12,520元+3,589元-4,205,895元-399,048元-5,634元=912,122元，下稱所得額1.），及上訴人另依系爭合作契約向陳新德2人收取①院長津貼、②營運分配款、③呼吸照

護病房分攤費用、④預收稅款及⑤匯費合計12,701,286元等其他收入，減除因屬代收性質而同額認列之③至⑤等其他費用後，所得金額3,841,834元（即①院長津貼360,000元+②營運分配款3,481,834元=3,841,834元，下稱所得額2.），二者加總後，核定上訴人取自仁惠醫院107年度所得合計4,753,956元等情，為原審依調查證據結果所確定之事實。是以，仁惠醫院經被上訴人查明係分為婦產科與呼吸照護病房等2部門，由上訴人與陳新德2人分別經營，被上訴人因認上訴人申報107年度仁惠醫院執行業務收入中，呼吸照護部門業務收入總額之實際所得人並非上訴人，自無不合。又被上訴人就仁惠醫院107年度婦產科健保收入（含部分負擔）、掛號費收入、自費收入、利息收入予以加總，並因上訴人未提出帳簿憑證，乃按部頒費用標準減除部分負擔點數之費用、掛號費用、自費收入費用後，得出所得額1.，認屬上訴人107年度因執行仁惠醫院婦產科醫療業務而獲取之執行業務所得，核與所得稅法第14條第1項第2類規定相符。至上訴人另依系爭合作契約約定自陳新德2人受領之所得額2.，因非上訴人執行醫療業務所獲致收入，不屬執行業務所得，其性質復與所得稅法第14條第1項第1類及第3至9類之所得有別，經被上訴人認定屬同條項第10類之其他所得，並因上訴人未舉證證明費用產生，而全部核認為上訴人107年度所得等情，為被上訴人於原審言詞辯論期日陳明，並為言詞辯論筆錄載明，依行政訴訟法第307條之1準用民事訴訟法第476條第2項規定，本院得斟酌之。經核被上訴人對所得額2.之定性與計算方式，與所得稅法第14條第1項第10類規定亦無不合；其以原處分核定所得額1.、2.合計之金額4,753,956元，均為上訴人107年度應課徵綜合所得稅之所得，自無違誤。原判決認原處分並無違法而予維持，已詳述其認定之依據與得心證之理由，就上訴人主張其所得額2.應按部頒費用標準扣除必要費用一節何以不足採取，亦予論駁；至原審未區辨所得額1.、2.分屬所得稅法第14條第1項第2類及第10類

之所得類型，概以執行業務所得稱之，固有未洽，惟對判決結論並無影響，仍應維持。上訴人援引之財政部95年5月16日台財訴字第09500112540號訴願決定（下稱另案訴願決定），對本院並無拘束力，且該訴願決定所涉案例為訴願人係醫院負責醫師，對稽徵機關依查得該醫院全年所得額及訴願人盈餘分配比例100%，核定其執行業務所得不服，主張實際所得人另有其人，並提出其與他人所簽訂、約定該醫院稅捐應由他人負擔之契約為證，經訴願機關以稅法有關納稅義務人之規定具有強制性，不因當事人之約定而變更課稅對象，認該私權契約無法證明醫院之所得應另歸屬他人，而駁回訴願，與原判決肯認原處分依所得之經濟實質歸屬認定課稅對象者，所採判斷標準並無牴觸。上訴意旨主張：被上訴人一方面依系爭合作契約內容，分別認定上訴人與陳新德2人就呼吸照護病房之所得及費用，另方面卻否定該契約有關呼吸照護病房之收入應由上訴人合併申報綜合所得稅之約定，乃違法割裂適用系爭合作契約，不符另案訴願決定認為不得以私權契約變更稅法所定納稅義務人之意旨，原判決疏未詳查，且對上訴人此項有利之主張未說明不採之理由，自屬違背法令云云，為其一己主觀見解，及重述其已於原審提出而為原判決論駁不採之陳詞，並非可採。

五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤。上訴論旨，指摘原判決有違背法令情事，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、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　　18　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　陳　文　燦

法官　林　秀　圓

法官　鍾　啟　煒

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　18　　日

書記官　廖　仲　一