最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第397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111年度訴字第469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，104年度綜合所得稅結算申報，自行依財政部民國105年2月2日台財稅字第10404701801號令頒定之104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）50,208,150元，必要費用及成本40,905,306元，全年所得9,302,844元。嗣因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）醫師陳新德提出呼吸照護病房之帳簿憑證及其與王群隆、張慧芳（下稱陳新德等3人）共同出資經營呼吸照護病房之合夥經營契約書，被上訴人乃依查得資料，分別核定仁惠醫院104年度婦產科業務收入總額17,206,719元及呼吸照護病房業務收入總額48,887,475元，並以上訴人同意按部頒費用標準申報所得額，核定婦產科執行業務所得及其他所得合計4,898,863元，同額歸課上訴人104年度綜合所得稅，核定綜合所得總額5,583,565元，應納稅額1,137,226元，應退稅額1,761,592元。上訴人就核定執行業務及其他所得部分不服，申請復查，未獲變更，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1110104796號重

審復查決定（下稱重審復查決定），追減執行業務及其他所得313,984元，變更為4,584,879元。上訴人仍不服，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分（含重審復查決定）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）111年度訴字第469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上訴人以仁惠醫院負責人名義，於98年10月15日與醫師陳新德及王群隆等2人(下稱陳新德2人)簽訂之呼吸照護病房合作經營契約書（下稱系爭合作契約），約定仁惠醫院5、6樓呼吸照護病房醫療人員之聘用、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全民健康保險（下稱健保）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，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個部門組成，呼吸照護病房由陳新德2人負責經營(僅住院部分)，婦產科則由上訴人負責經營(僅門診部分)，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。且陳新德2人與上訴人於104年度並無僱傭關係。又呼吸照護病房之相關員工雖登記於仁惠醫院名下，然實際雇主為陳新德。另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，依約扣除營運分配款（10%）、院長津貼（每月3萬元）、暫扣稅款（8%）及分攤各項費用，餘款匯款至陳新德銀行帳戶，是依經濟利益之實質享有判斷，呼吸照護病房產生之所得實質歸屬陳新德，非可謂健保費匯入仁惠醫院帳戶，即認上訴人為健保收入實質歸屬享有者。被上訴人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，不受上訴人與陳新

德2人間之私權契約拘束，核無違反所得稅法有關租稅主體之規定。

㈡被上訴人核定上訴人104年度執行業務所得如下：

1.執行業務收入16,756,870元

⑴健保收入(含部分負擔)4,648,527元：門診(婦產科)32筆計4,185,422元、住院(呼吸照護病房)61筆計40,796,987元，其中門診32筆方屬於上訴人之健保收入。經調整健保誤扣類別及代扣費用等，應調減22,625元(126,444元－103,819元)，核定健保門診收入為4,162,797元；另上訴人原申報健保部分負擔收入526,260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（下稱項目表）及上訴人104年度綜合損益表列示之門診部分負擔收入帳載金額，調減屬呼吸照護病房之部分負擔收入40,530元，核定健保部分負擔為485,730元(526,260元－40,530元)，健保收入(含部分負擔)合計4,648,527元（4,162,797元＋485,730元）。

⑵掛號費收入646,000元：原申報619,900元，依項目表，掛號人次：門診7,194人－免收掛號費734人=6,460人，每次掛號費100元，計646,000元(6,460人次x100元)。

⑶自費收入(即婦產科GYN)73,600元：依上訴人104年度綜合損益表列示之自費收入帳載金額核定。

⑷利息收入5,981元：依上訴人申報核定。

⑸其他收入(呼吸照護病房)11,382,762元：上訴人依系爭合作契約第3條第3款收取之①院長津貼360,000元，依第5條收取之②營運分配款3,195,326元，依第6條第10款收取之③辦公室租金70,000元、④住院護理品質獎勵金分配款171,004元，依第2條收取之⑤分攤費用4,996,391元，依第6條收取之⑥暫扣稅款2,531,019元、⑦補扣102年預扣稅款不足125,878元及⑧匯費620元，並減除⑨應由婦產科負擔之藥師費67,476元等，合計11,382,762元。

2.執行業務費用12,171,991元。

⑴健保費用(含部分負擔)3,847,455元(4,932,635點×0.78元)：依衛生福利部全民健康保險署高屏業務組核定點數4,932,635點，依部頒費用標準，每點0.78元。

⑵掛號費用503,880元（646,000元×78%），按部頒費用標準掛號費用率78%。

⑶自費收入(即婦產科GYN)之費用33,120元（73,600元×45%），按部頒婦產科費用率45%。

⑷其他費用(呼吸照護病房)7,787,536元：前述其他收入中，③之必要耗損及費用30,100元，加計④至⑧，再減除⑨，合計7,787,536元，屬上訴人代為收取之費用，認列收入亦同額認列費用。

3.綜上，被上訴人核定上訴人取自仁惠醫院104年度執行業務所得4,584,879元(16,756,870元－12,171,991元)，併核定當年度綜合所得總額5,269,581元，應納稅額1,011,632元，尚無違誤。又上訴人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之約定，非基於執行呼吸照護病房醫療業務所收取之報酬，自不符合執行業務所得之定義，上訴人主張應依健保點數扣除必要費用，並無可採，而駁回上訴人在原審之訴。

四、本院查：

㈠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。

㈡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，104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104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。

㈢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104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50,208,150元，必要費用及成本40,905,306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）4,648,527元，加計上訴人申報之掛號費收入646,000元、自費收入73,600元、利息收入5,981元，按部頒費用標準，減除其中部分負擔點數之費用3,847,455元、掛號費用503,880元、自費收入費用33,120元，以此計得數額989,653元（4,648,527元+646,000元+73,600元+5,981元-3,847,455元-503,880元-33,120元=989,653元，下稱所得額1.），及上訴人另依系爭合作契約向陳新德2人收取前述①至⑧等款項，扣除⑨應由婦產科負擔之藥師費67,476元後之其他收入11,382,762元，減除其中因屬代收性質而同額認列之其他費用7,787,536元後，所得金額3,595,226元（下稱所得額2.），核定上訴人取自仁惠醫院104年度所得合計4,584,879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104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104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104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。被上訴人就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.，因非上訴人執行業務產生之所得，又不屬所得稅法第14條第1項第1類及第3至9類之所得，而認屬同條項第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104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類規定並無不合；其以重審復查決定核定所得額1.、2.合計之金額4,584,879元，均為上訴人104年度應課徵綜合所得稅之所得，自無違誤。原判決認重審復查決定並無違法而予維持，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，與原判決肯認重審復查決定依所得之經濟實質歸屬認定課稅對象並無違誤，所採判斷標準尚無牴觸。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。上訴意旨另引用原審言詞辯論終結後作成之臺灣高等法院高雄分院112年度重上更一字第26號民事判決，主張陳新德以上訴人依系爭合作契約預扣8%所得稅稅額構成不當得利為由，訴請返還之民事訴訟，業經該民事判決駁回，原判決依陳新德之證詞認定其為呼吸照護病房員工之雇主，自屬違誤云云，係執上訴審始提出而為本院無從審酌之新證據（行政訴訟法第254條第1項規定），指摘原審認定事實、取捨證據之職權行使為不當，亦無足取。

四、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。

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　　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