最　高　行　政　法　院　判　決

114年度上字第39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12月11日高雄高等行政法院113年度訴字第179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，109年度綜合所得稅結算申報，因未提示仁惠醫院帳簿憑證供查核，自行依財政部民國110年2月1日台財稅字第10904650721號令頒定之109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）57,073,825元，必要費用及成本51,183,191元，全年所得額5,890,634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）之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3人）共同出資之合夥經營契約書，被上訴人乃依查得資料，按實質課稅原則，減除上訴人重複申報部分，核定上訴人取自仁惠醫院執行業務所得及其他所得合計3,446,834元，同額歸課上訴人109年度綜合所得稅，核定應納稅額646,452元，應退稅額863,034元。上訴人申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷，經高雄高等行政法院（下稱原審）113年度訴字第179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，發回高雄高等行政法院。

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)，約定於仁惠醫院5、6樓設立呼吸照護病房，呼吸照護病房之經營、醫療人員聘用、糾紛處理皆由陳新德2人負責；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。是仁惠醫院係由兩個部門組成，呼吸照護病房部門由陳新德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，上訴人並非呼吸照護病房部門之實際執行業務者。又呼吸照護病房部門之健保收入由仁惠醫院協助申請，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，餘款匯予陳新德，足認呼吸照護病房部門產生之所得實質歸屬於陳新德，而非上訴人。尚難僅以健保費匯入仁惠醫院帳戶，即稱上訴人得以支配健保費及該收入屬於上訴人；至於呼吸照護病房部門員工之資遣費，業經上訴人與陳新德結算。是不論依契約形式或經濟利益之實質享有為判斷，呼吸照護病房之實際負責人及經濟利益所屬者，均為陳新德無誤，被上訴人以呼吸照護病房經濟利益之實質享有為判準，認定陳新德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所得不得獨立申報，並無可採。

㈡上訴人109年度執行業務所得如下：被上訴人核定上訴人109年度執行業務收入為7,949,025元(婦產科收入4,861,864元

＋利息收入2,881元＋網路月租費補助款21,780元＋其他收入2,500元＋取自呼吸照護病房之其他收入3,060,000元）；執行業務費用為4,502,191元(婦產科費用4,480,411元＋網路月租費補助款21,780元)，被上訴人核定上訴人109年度執行業務所得3,446,834元，並無違誤。上訴人雖主張被上訴人將上訴人疏漏申報之1.勞動部勞動保險局（下稱勞保局）給付病歷查調費2,000元、2.轉診獎勵金400元及3.門診部分負擔392,160元，均核定為上訴人收入，核算顯有錯誤。然查，前揭1.係勞保局向仁惠醫院查詢被保險人病歷所支付查調費用，已進入上訴人帳戶，上訴人雖稱所查調被保險人為呼吸照護病房患者，然未提出證據證明，亦無證據顯示該筆金額已從上訴人帳戶轉付陳新德3人，自屬上訴人之收入。2.之金額係核予「門診西醫醫院」，自屬婦產科門診收入，而非呼吸照護病房收入，且與上訴人109年度健保收入（扣繳憑單）明細表互核相符。另3.之金額係上訴人自行向衛生福利部中央健康保險署（下稱健保署）申報，若有錯誤，應由上訴人向健保署申請更正後，被上訴人始得據以調減，況上訴人亦未提供優免清冊以供調查檢驗，其主張門診部分負擔僅381,360元，並無可採。又上訴人依系爭合作契約取得之營運分配金及院長津貼，非屬其執行呼吸照護病房醫療業務之報酬，自無對應之健保點數可資扣除必要費用；況被上訴人函請上訴人提供匯款單據、相關帳簿及費用憑證等供核，上訴人均未提供，自無從減除費用等語，判決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，109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%……。附註：……二、因應嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響，執行業務者適用之費用標準依下列規定調整……：㈠……第十點(西醫師)……適用之費用率，得按該費用率之112.5%計算(例如：西醫師全民健康保險收入之費用標準由每點0.8元提高為0.9元，掛號費收入之費用標準由78%提高為88%）……」上開部頒費用標準為財政部針對執行業務者申報109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109年度綜合所得稅結算申報，因未提示仁惠醫院帳簿憑證供查核，自行依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57,073,825元，必要費用及成本51,183,191元，全年所得額5,890,634元。經被上訴人依陳新德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，核定上訴人109年度執行業務收入為7,949,025元〈婦產科收入4,86

1,864元（包括門診部分負擔393,821元）＋利息收入2,881元＋網路月租費補助款21,780元＋其他收入2,500元＋取自呼吸照護病房之其他收入（即依系爭合作契約取得之營運分配金及院長津貼）3,060,000元〉；執行業務費用為4,502,191元(婦產科費用4,480,411元＋網路月租費補助款21,780元)，核定上訴人取自仁惠醫院109年度所得合計3,446,834元；又被上訴人曾於112年3月17日、5月18日函請上訴人提出相關帳簿及費用憑證，上訴人均未提供等情，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109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，僅就仁惠醫院109年度婦產科收入，減除婦產科費用後所得數額，核認屬上訴人109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，另就網路月租費補助款收入同額認列費用；至上訴人之其餘收入，並非其因執行醫療業務所取得，即不屬執行業務所得，被上訴人認無部頒費用標準之適用，且因上訴人未提示帳簿憑證，故未減除費用，而以原處分核定上訴人取自仁惠醫院執行業務所得及其他所得合計3,446,834元，依上規定與說明，並無違誤。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，就上訴人主張其依系爭合作契約取得之營運分配金及院長津貼，屬執行業務所得，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；至原審未區辨上訴人前述各項所得並非均符合所得稅法第14條第1項第2類所定要件，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00000000000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