

裁判字號：臺中高等行政法院 103 年度訴字第 209 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 09 月 25 日

案由摘要：綜合所得稅事件

臺中高等行政法院判決

103 年度訴字第 209 號

103 年 9 月 11 日辯論終結

原 告 廖經浩

訴訟代理人 陳慧玲 會計師

輔 佐 人 林傳凱

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 阮清華

訴訟代理人 劉淑華

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 103 年 3 月 13 日台財訴字第 10313907450 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告係聯強牙醫診所負責人，民國 98 年度綜合所得稅結算申報，列報取自該診所之執行業務所得新臺幣（下同）1,128,868 元，經被告依通報及查得資料，按獨資經營型態核定執行業務所得 3,853,187 元，歸課原告綜合所得總額 3,924,134 元，補徵應納稅額 693,177 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 101 年 10 月 25 日台財訴字第 10100199410 號訴願決定，將原處分（復查決定）撤銷，囑由被告另為處分。嗣被告重核復查決定仍維持原核定，原告仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）聯強牙醫診所非新開業之醫療院所，自開業至今已累積固定之就診人次，且全民健保收入並非當月給付，其 98 年度與黃文治等醫師合夥時，簽訂契約明訂出資金額，希望共同負擔

診所每月固定之人事管銷費用，因此隔月給付之健保收入、每月掛號費及部分負擔收入已足以支付每月固定之人事管銷費用，使得上述合夥人之出資額屬預備之資金，以防範臨時產生之財務缺口，導致診所無法持續經營。

(二)原告出具之聯強牙醫診所 98 年 1 月 1 日之合夥契約書第 3 點第 3 項記載「本診所就共同營業收入，扣除一切營業必要之支出等，其盈餘或尚有虧損，按出資比例分派之。」另依 98 年 10 月 1 日之合夥契約書第參點第 3 項亦記載「本診所盈餘分派平常先以上個月健保申報預估總點值經合夥人全體同意比例，再乘以合夥醫師出資比例先行分配之。」已載明盈餘分配及收支處理方式等相關事項，符合執行業務所得查核辦法第 5 條第 1 項規定。

(三)原告與合夥人於 98 年 11 月 25 日決議不再分配盈餘，將於 99 年 7 月 31 日購置 3 台牙科治療台，然被告卻無任何事實根據即推論合夥決議書可能為「事後補據」而不予採信，對於合夥事業有資金需求之事實置之不理，顯有違證據法則及有利不利一併注意之違法。同時聯強牙醫診所願意提供實際支出之帳目，以證明盈餘分配之資金、年度結算之盈餘皆有計算之基礎。

(四)租稅經濟效率的最高指導原則為租稅中立性原則，要求租稅的課徵應以不干擾市場經濟最適的資源配置，避免發生政府所收到租稅的貨幣價值，低於人民因繳納租稅所產生不快樂感覺的貨幣價值，而發生租稅的無謂損失或超額負擔。被告不依私法自治及契約自由原則，檢視醫療院所負責人與合夥人實質關係，僅片面推翻聯強牙醫診所合夥經營型態，以獨資經營核定原告之執行業務所得，將年度盈餘歸課原告一人，導致原告負擔不屬於自己之稅額，嚴重影響診所之營運。被告為加強稅收，違反租稅中立性原則，應重新檢討合夥認定之依據等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（重核復查決定）。

三、被告則以：

(一)原告係聯強牙醫診所負責人，98 年度綜合所得稅結算申報，列報取自該診所執行業務所得 1,128,868 元，被告依中央健

康保險局通報資料及其申報自費收入核定該診所收入總額 18,172,359 元，減除成本及必要費用 14,319,172 元，核定全年所得額 3,853,187 元（原卷第 107 頁），並以原告未能提示合夥出資證明及盈餘分配之資金流程等相關資料，不予採認其合夥之主張，乃按獨資經營型態核定原告 98 年度執行業務所得 3,853,187 元。原告不服，主張聯強牙醫診所屬合夥組織，已提示相關資料，惟被告仍按獨資核定，實出於誤認等，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 101 年 10 月 25 日台財訴字第 10100199410 號訴願決定略以：「……本件訴願人已提示相關合約書，載明各執行業務者之姓名、身分證統一編號、戶籍地址、分配盈餘比例及收支處理方式等事項，亦提示變更合約書、出資證明及各合夥人依合夥比例分得之盈餘及其資金流程，是否即符合執行業務所得查核辦法第 5 條規定？又依各合夥人綜合所得稅結算申報資料，均申報為執行業務所得，顯見渠等間均認為係合夥關係；則原處分機關以全民健保投保資料中，僅訴願人以專門職業及技術人員身分投保，且出資額晚於合夥契約簽訂日，始匯入聯強牙醫診所之存（匯）款單，及未提示年底結算後按出資比率補足或分配等相關資料供核，即否定其彼此間之合夥關係，是否合妥？容有再行斟酌之餘地……」等語，將原處分（復查決定）撤銷，囑由被告另為處分。嗣被告重核復查決定略以：（一）按「稱合夥者，謂 2 人以上互約出資以經營共同事業之契約。」、「各合夥人之出資，及其他合夥財產，為合夥人全體之公同共有。」、「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任。」、「退夥人與他合夥人間之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準……合夥事務，於退夥時尚未了結者，於了結後計算，並分配其損益。」、「合夥人退夥後，對於其退夥前合夥所負之債務，仍應負責。」為民法第 667 條第 1 項、第 668 條、第 681 條、第 689 條第 1、3 項及第 690 條所明定。（二）聯強牙醫診所自 98 年 1 月 1 日起至同年 9 月 30 日止，合夥人除原告（出資比例 30%）外，另有黃文治（出資比例 30%）、林傳凱（出資比例 20%）及鍾文玲（出資比例 20%）；自 98 年 10 月 1 日起至同年 12 月

31 日止，合夥人除原告（出資比例 30%）外，另有林金鋒（出資比例 30%）、林傳凱（出資比例 20%）及鍾文玲（出資比例 20%），渠等出資比例係依據各合夥醫師於診所擔任之管理職務、教育訓練及看診時間等綜合各項工作內容後，經由各合夥人協商同意，此有原告 102 年 6 月出具之說明書、聯強牙醫診所合夥契約書及其所提示合夥人匯入該診所之存（匯）款單影本等出資證明可稽。就分配盈餘方面，依渠等 98 年 1 月 1 日訂定之合夥契約書第參點第三項記載「本診所就共同營業收入，扣除一切營業必要之支出等，其盈餘或倘有虧損，按出資比率分派之。」另依 98 年 10 月 1 日訂定之合夥契約書第參點第三項則記載為「本診所盈餘分配平常先以上個月健保申報預估總點值經合夥人全體同意比例，再乘以合夥醫師出資比例先行分配之，年底結算後，若有不足或剩餘時再按出資比率補足或分配之。」原告前已提示該診所 98 年度各月盈餘分配明細表及相關資金流程供核。（三）查本件原告雖已提示合夥契約書、出資證明及各合夥人每月暫依上個月健保申報預估總點值經合夥人全體同意比例，再乘以合夥醫師出資比例先行分配之盈餘等資料，惟查該等盈餘既為暫行分配，年底結算後即應就不足或剩餘部分補足或分配之，且其 98 年 10 月 1 日訂定之合夥契約書亦如是記載，然其卻未能提示相關資料，並於訴願時另以因診所所有營運資金需求為由，出具合夥人於 98 年 11 月 25 日決議不再分配盈餘之決議書及診所於 99 年 7 月 31 日購置 3 台牙科治療台之相關資料以作為年底未再結算分配之證明；次查合夥人黃文治於 98 年 9 月 30 日退夥，經被告請原告提示黃文治於年度中退夥之結算相關資料，其復提示合夥人於 98 年 8 月 3 日訂定之協議書，載明渠等同意自該日起變更原合夥契約書第參點第三項內容為「本診所盈餘分配每月先以上個月健保申報預估總點值，乘以經負責人徵詢合夥人同意之比例，再乘以合夥醫師出資比例，每月先行分配之，年底有不足或剩餘時再按出資比率補足或分配或有營運資金需求時則不予分配；若中途退夥者，除上述每月分配盈餘，並無息返還其出資額外，不得主張其他任何權益。」惟按首揭民法規定，合夥乃 2 人以上互約出資以經

營共同事業，而所謂共同事業，係指該事業為全體合夥人共同利益而言，即該事業之成敗對於任一合夥人均有利害關係之謂，因而各合夥人對於該事業之損益應負共同分擔之責；然本件雖有出資證明及每月分配盈餘之形式，惟依其合夥契約書記載「合夥期間各合夥人的出資為共有財產，不得隨意請求分割，合夥終止後，各合夥人的出資仍為個人所有，屆時予以無息返還。」是渠等之出資額顯僅為符合出資之形式要件，不論合夥組織之損益，均可於合夥終止後全數取回，與合夥契約本質不符，且各合夥人僅就每月申報健保收入之一定比例（17%）按出資額比率分配盈餘，而其出資額依原告所出具說明書，稱係依據各合夥醫師於診所之工作內容後，經由各合夥人協商同意，顯等同係依其勞務貢獻度而定，不生盈虧問題，亦與執行業務者自力營生，自行負擔損益之特性未符。（四）另渠等既已於 98 年 8 月 3 日協議變更合夥契約書第參點第三項內容，載明若有營運資金需求時，年底則不予分配，依一般經驗法則，於 98 年 10 月 1 日訂定合夥契約時，應亦會將此約定列入合夥契約書內，惟 98 年 10 月 1 日之合夥契約書卻未為此記載，而係再於 98 年 11 月 25 日另立合夥決議書，表示渠等因診所所有營運資金需求，故 98 年度盈餘決議不再分配，是其先後出具之 98 年 11 月 25 日合夥決議書及 98 年 8 月 3 日協議書，顯僅係因應被告要求提示年底結算分配資料與合夥人年度中退夥結算資料之事後補具。（五）綜上，本件雖有出資證明及每月分配盈餘之形式，惟各合夥人之出資額，竟不論合夥組織之損益，均可於合夥關係終止時全數取回，且醫師報酬之取得係依其工作量計算，未分攤損益，又合夥人退夥時也未辦理結算及抵還股份等，均核與民法規定不符，非合夥關係至明；原告既未能提示聯強牙醫診所年度結算及分配利益等帳證資料以實其說，該診所又未設帳記載詳細收入（包含健保及非健保收入明細）及支出情形，以憑作為分配利益之依據及該診所每月及年度結算、分配利益等帳證資料及退夥之結算資料，以供核認，自難認其主張之合夥事實為真實，是原核定按獨資經營型態核定原告 98 年度執行業務所得 3,853,187 元，並歸課原告該年度綜合所得總

額，並無不合等由，重核復查決定仍維持原核定，提起訴願，亦遭財政部持被告相同論見駁回其訴願。

(二)按綜合所得稅之租稅義務，若主張係依合夥關係計算執行業務所得者，非僅證明有合夥成立之形式存在為已足，尚須證明已履行合夥關係，即就合夥總收入減除成本費用之餘額，已依合夥方式計算、分配該年度之盈餘，始為相當，合先敘明。

(三)原告雖提示出資及每月分配盈餘之資金證明，惟查依其合夥契約書記載，各合夥人之出資額，竟不論合夥組織之損益，均可於合夥關係終止時全數取回，與合夥契約本質不符，且原告雖稱因全民健保收入非當月給付，98 年度簽訂合夥契約時明訂出資金額，是希望共同負擔診所每月固定之人事管銷費用，因此隔月給付之健保收入、每月掛號費及部分負擔收入已足以支付每月固定之人事管銷費用，使得上述合夥人之出資額屬預備之資金，惟查渠等出資額卻遲至 98 年 8 月間始匯入診所帳戶，與其說詞顯有矛盾，此有原告提示之存（匯）款單影本可稽，是渠等之出資額顯僅係為符合出資之形式要件。另分配盈餘方面，各合夥人僅就每月申報健保收入之一定比例（17%）按出資額比率分配盈餘，而其出資額又係依各合夥醫師之勞務貢獻度而定，此有原告 102 年 6 月出具之說明書可稽，是醫師報酬之取得顯係依其工作量計算，未分攤損益，又合夥人退夥時也未辦理結算及抵還股份等，均核與民法之規定不符。又其雖主張年底不再分配盈餘與合夥人中途退夥除每月分配盈餘及無息返還出資額外，不得主張其他任何權益，係合夥人間之決議及協議，惟查渠等既已於 98 年 8 月 3 日協議變更合夥契約書第參點第三項內容，載明若有營運資金需求時，年底則不予分配，依一般經驗法則，於 98 年 10 月 1 日訂定合夥契約時，應亦會將此約定列入合夥契約書內，惟 98 年 10 月 1 日之合夥契約書卻未為此記載，而係再於 98 年 11 月 25 日另立合夥決議書，表示渠等因診所所有營運資金需求，故 98 年度盈餘決議不再分配，是其先後出具之 98 年 11 月 25 日合夥決議書及 98 年 8 月 3 日協議書，顯僅係因應被告要求提示年底結算分配資料與合夥人年度中退夥結算資料之

事後補具。另經查原告及該診所其他醫師係分別以負責人及員工身分加入全民健康保險，並由投保單位（即聯強牙醫診所）負擔員工之部分保費，此有中央健康保險局投保單位保費計算明細表可稽，是自難認其主張之合夥事實為真實。

(四)本件分別依合夥及獨資經營方式計算原告 98 年度執行業務所得為 1,128,868 元（申報數）及 3,853,187 元，其差異在該診所其他醫師提供勞務之報酬，本為該診所當年度支出之勞務費用，該診所原以未設帳未依法辦理結算申報，按財政部頒定之費用率標準計算其必要費用，該費用即已包含給付予該診所其他醫師之報酬，若再乘以分配比例，無異二度扣除前揭勞務費用，其所得差額高達 2,724,319 元，原告藉合夥方式來分散所得效果至為明顯。至原告主張渠等於 98 年 11 月 25 日決議不再分配盈餘將於 99 年 7 月 31 日購置 3 台牙科治療台，被告對於合夥事業有資金需求之事實置之不理乙節，惟查執行業務上使用器材設備為執行業務者本人所有，取有確實憑證者，亦僅生折舊及修理費得自合夥總收入中減除而已，所訴決議 98 年度盈餘不再分配，核與執行業務者自力營生，自行負擔損益之特性未符，尚難認其主張之合夥事實為真實，故原核定按獨資經營型態核定聯強牙醫診所 98 年度執行業務所得全數歸課原告，揆諸首揭規定，並無不合，原告仍執前詞主張，復無新事證可稽，所訴委無足採等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：被告以獨資經營型態核定聯強牙醫診所 98 年度執行業務所得 3,085,526 元全數歸課原告，其認事用法有無違誤？

五、經查：

(一)按「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 2 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。」、「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。」為所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類及第 83 條第 1 項所明定。次按「執行業務者聯合執業之合約，須載明各執行業務者之姓名、身分證統一編號、戶籍地址、分配盈餘比例及收支處理方式等事項，並應於事實發生之年度辦理結算申報時，由代表人檢附聯合執業合約書，變更、註銷時亦同…執行業務者於申報個人綜合所得稅時，應檢附執行業務場所之財產目錄及收支報告表；其為聯合執行業務者，得由代表人檢附。各聯合執行業務者並應檢附盈餘分配表，以供查核。」、「聯合執行業務者，應以聯合事務所為主體設置帳簿，記載其全部收支，該聯合事務所之收支帳目，應由聯合事務所所在地稽徵機關查核。」為執行業務所得查核辦法第 5 條及第 7 條所規定。再按「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。前項出資，得為金錢或其他財產權，或以勞務、信用或其他利益代之。金錢以外之出資，應估定價額為其出資額。未經估定者，以他合夥人之平均出資額視為其出資額。」、「各合夥人之出資及其他合夥財產，為合夥人全體之共同共有。」、「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任。」、「合夥之決算及分配利益，除契約另有訂定外，應於每屆事務年度終為之。」、「退夥人與他合夥人間之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準。退夥人之股分，不問其出資之種類，得由合夥以金錢抵還之。合夥事務，於退夥時尚未了結者，於了結後計算，並分配其損益。」、「合夥人退夥後，對於其退夥前合夥所負之債務，仍應負責。」分別為民法第 667 條、第 668 條、第 676 條、第 681 條、第 689 條及第 690 條所明定。

- (二)本件原告係聯強牙醫診所負責人，98 年度綜合所得稅結算申報，列報取自該診所執行業務所得 1,128,868 元，被告依中央健康保險局通報資料及其申報自費收入核定該診所收入總額 18,172,359 元，減除成本及必要費用 14,319,172 元，核定全年所得額 3,853,187 元（原處分卷第 107 頁），並以原告未能提示合夥盈餘分配之資金流程等相關資料，不予採認其合

夥之主張，乃按獨資經營型態核定原告 98 年度執行業務所得 3,853,187 元。原告不服，主張聯強牙醫診所屬合夥組織，已提示相關資料，惟被告仍按獨資核定，實出於誤認等，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 101 年 10 月 25 日台財訴字第 10100199410 號訴願決定略以：「……本件原告已提示相關合約書，載明各執行業務者之姓名、身分證統一編號、戶籍地址、分配盈餘比例及收支處理方式等事項，亦提示變更合約書、出資證明及各合夥人依合夥比例分得之盈餘及其資金流程，是否即符合執行業務所得查核辦法第 5 條規定？又依各合夥人綜合所得稅結算申報資料，均申報為執行業務所得，顯見渠等間均認為係合夥關係；則被告以全民健保投保資料中，僅原告以專門職業及技術人員身分投保，且出資額晚於合夥契約簽訂日，始匯入聯強牙醫診所之存（匯）款單，及未提示年底決算後按出資比率補足或分配等相關資料供核，即否定其彼此間之合夥關係，是否合妥？容有再行斟酌之餘地……」等語（原處分第 153 頁），將原處分（復查決定）撤銷，囑由被告另為處分。嗣被告重核復查決定略以：（一）按「稱合夥者，謂 2 人以上互約出資以經營共同事業之契約。」、「各合夥人之出資，及其他合夥財產，為合夥人全體之共同共有。」、「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任。」、「退夥人與他合夥人間之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準……合夥事務，於退夥時尚未了結者，於了結後計算，並分配其損益。」、「合夥人退夥後，對於其退夥前合夥所負之債務，仍應負責。」為民法第 667 條第 1 項、第 668 條、第 681 條、第 689 條第 1、3 項及第 690 條所明定。（二）聯強牙醫診所自 98 年 1 月 1 日起至同年 9 月 30 日止，合夥人除原告（出資比例 30%）外，另有黃文治（出資比例 30%）、林傳凱（出資比例 20%）及鍾文玲（出資比例 20%）；自 98 年 10 月 1 日起至同年 12 月 31 日止，合夥人除原告（出資比例 30%）外，另有林金鋒（出資比例 30%）、林傳凱（出資比例 20%）及鍾文玲（出資比例 20%），渠等出資比例係依據各合夥醫師於診所擔任之管理職務、教育訓練及看診時間等綜合各項工作內容

後，經由各合夥人協商同意，此有原告 102 年 6 月出具之說明書、聯強牙醫診所合夥契約書及其所提示合夥人匯入該診所之存（匯）款單影本等出資證明可稽（原處分卷第 190、77-91 頁）。就分配盈餘方面，依渠等 98 年 1 月 1 日訂定之合夥契約書第 3 條第 3 款記載「本診所就共同營業收入，扣除一切營業必要之支出等，其盈餘或倘有虧損，按出資比率分派之。」另依 98 年 10 月 1 日訂定之合夥契約書第 3 條第 3 款則記載為「本診所盈餘分配平常先以上個月健保申報預估總點值經合夥人全體同意比例，再乘以合夥醫師出資比例先行分配之，年底決算後，若有不足或剩餘時再按出資比率補足或分配之。」原告前已提示該診所 98 年度各月盈餘分配明細表及相關資金流程供核（原處分卷第 63-76 頁）。（三）查本件原告雖已提示合夥契約書、出資證明及各合夥人每月暫依上個月健保申報預估總點值經合夥人全體同意比例，再乘以合夥醫師出資比例先行分配之盈餘等資料，惟查該等盈餘既為暫行分配，年底決算後即應就不足或剩餘部分補足或分配之，且其 98 年 10 月 1 日訂定之合夥契約書亦如是記載，然其卻未能提示相關資料，並於訴願時另以因診所所有營運資金需求為由，出具合夥人於 98 年 11 月 25 日決議不再分配盈餘之決議書及診所於 99 年 7 月 31 日購置 3 台牙科治療台之相關資料（原處分卷第 164-169 頁）以作為年底未再決算分配之證明；次查合夥人黃文治於 98 年 9 月 30 日退夥，經被告請原告提示黃文治於年度中退夥之結算相關資料，其復提示合夥人於 98 年 8 月 3 日訂定之協議書（原處分卷第 183 頁），載明渠等同意自該日起變更原合夥契約書第 3 條第 3 款內容為「本診所盈餘分配每月先以上個月健保申報預估總點值，乘以經負責人徵詢合夥人同意之比例，再乘以合夥醫師出資比例，每月先行分配之，年底有不足或剩餘時再按出資比率補足或分配或有營運資金需求時則不予分配；若中途退夥者，除上述每月分配盈餘，並無息返還其出資額外，不得主張其他任何權益。」惟按首揭民法規定，合夥乃二人以上互約出資以經營共同事業，而所謂共同事業，係指該事業為全體合夥人共同利益而言，即該事業之成敗對於任一合夥人均有利害關係之謂，因而

各合夥人對於該事業之損益應負共同分擔之責；然本件雖有出資證明及每月分配盈餘之形式，惟依其合夥契約書記載「合夥期間各合夥人的出資為共有財產，不得隨意請求分割，合夥終止後，各合夥人的出資仍為個人所有，屆時予以無息返還。」是渠等之出資額顯僅為符合出資之形式要件，不論合夥組織之損益，均可於合夥終止後全數取回，與合夥契約本質不符，且各合夥人僅就每月申報健保收入之一定比例（17%）按出資額比率分配盈餘（原處分卷第 76 頁），而其出資額依原告所出具說明書（原處分卷第 190 頁），稱係依據各合夥醫師於診所之工作內容後，經由各合夥人協商同意，顯等同係依其勞務貢獻度而定，不生盈虧問題，亦與執行業務者自力營生，自行負擔損益之特性未符。（四）另渠等既已於 98 年 8 月 3 日協議（原處分卷第 187 頁）變更合夥契約書第 3 條第 3 款內容，載明若有營運資金需求時，年底則不予分配，依一般經驗法則，於 98 年 10 月 1 日訂定合夥契約時，應亦會將此約定列入合夥契約書內，惟 98 年 10 月 1 日之合夥契約書卻未為此記載，而係再於 98 年 11 月 25 日另立合夥決議書（原處分卷第 169 頁），表示渠等因診所有營運資金需求，故 98 年度盈餘決議不再分配，是其先後出具之 98 年 8 月 3 日協議書及 98 年 11 月 25 日合夥決議書，顯僅係因應被告要求提示年底決算分配資料與合夥人年度中退夥結算資料之事後補具。（五）綜上，本件雖有出資證明及每月分配盈餘之形式，惟各合夥人之出資額，竟不論合夥組織之損益，均可於合夥關係終止時全數取回，且醫師報酬之取得係依其工作量計算，未分攤損益，又合夥人退夥時也未辦理結算及抵還股份等，均核與民法規定不符，非合夥關係至明；原告既未能提示聯強牙醫診所年度決算及分配利益等帳證資料以實其說，該診所又未設帳記載詳細收入（包含健保及非健保收入明細）及支出情形（原處分卷第 105 頁），以憑作為分配利益之依據及該診所每月及年度結算、分配利益等帳證資料及退夥之結算資料，以供核認，自難認其主張之合夥事實為真實，是原核定按獨資經營型態核定原告 98 年度執行業務所得 3,853,187 元，並歸課原告該年度綜合所得總額，核無不合。

(三) 原告雖為上開主張，惟查：

1.按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。且租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人協力義務，迭經司法院大法官會議著有解釋。又我國稅捐爭訟制度採取職權探知主義，即應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅，而關於舉證責任之分配，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定即：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任，但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」為期具體個案之公平，應由法官就各該個案所應適用法律之精神、訴訟及事件之性質、舉證之難易度，依利益均衡原則作合理之分配；且稅捐法律關係，乃是依稅捐法律之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性，稅捐稽徵機關對於納稅義務人具體從事何種經濟交易，要搜集證據，原屬極為困難之事，故分配舉證責任時，應參照事件之性質，考量舉證之難易及對立當事人間之均衡，作為舉證責任之轉換；而稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，本件如係原告所稱之合夥，各合夥人其出資若干、如何分配損益，分配若干，納稅義務人之原告應知之最詳。本件原告認其為合夥人，而依憲法第19條「人民有依法律納稅之義務」規定之意旨，納稅義務人依個別稅捐法律之規定，具有稽徵程序協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。本件所得稅之課徵，關於原告是否有合夥、其出資及分配之情形，影響於有關稅捐之課徵，要求立於第三人地位之稅捐機關，舉證證明納稅義務人主觀有無合夥及出資情形，如何分配等情形之存在，幾無可能，且將導致舉證責任之分配失其均衡，為期公平，其舉證責任應予轉換，原告對此等有利於己之事實，自應負舉證之責。

2.次按所得稅法第14條第1項第2類前段規定：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……及其他直接必要費用後之餘額為執行業務所得額。是綜合所得稅之租稅義務，若主張係依合夥關係計算執行業務所得者，非僅證明有「合夥契約」成立之形式存在為已足，尚須證明已依合夥關係履行，即就合夥總收入減除成本費用之餘額，且已依合夥方式計算，分配該年度之盈餘，退夥時亦應辦理結算並分配損益，始為相當。

- 3.查原告係聯強牙醫診所負責人，原告於98年1月1日與黃文治、林傳凱、鍾文玲等人，及於98年10月1日與林金鋒、林傳凱、鍾文玲等人，分別訂立合夥契約書（原處分卷第88-91、80-83頁），原告主張其等為合夥。然查原告與黃文治、林傳凱、鍾文玲等人於98年1月1日即訂立合夥契約書，而各該合夥人卻遲至98年8月間始將出資額匯款存入聯強牙醫診所之帳戶（原處分卷第84-87頁），核與一般合夥事業大都於經營前或至遲於合夥開始經營時即應將合夥資金繳足，以利合夥事業經營之情形有違。而其出資額依原告所出具說明書（原處分卷第190頁），稱係依據各合夥醫師於診所之工作內容後，經由各合夥人協商同意，顯係依其勞務貢獻度而定，不生盈虧問題，亦與執行業務者自力營生，自行負擔損益之特性不符。又原告與他人訂立之合夥契約書，該契約書第3條第1款約定「合夥期間各合夥人的出資為共有財產，不得隨意請求分割，合夥終止後，各合夥人的出資仍為個人所有，屆時予以無息返還。」本件原告與他人所訂立之2份合夥契約書，於該合夥期間固約定原告、黃文治、林金鋒各出資60萬元，林傳凱、鍾文玲各出資40萬元（原處分卷第80、88頁），依民法第668條之規定各合夥人之出資及其他合夥財產，為合夥人全體之公同共有。該合夥之出資既為合夥人全體之公同共有，自應於合夥終止時辦理結算分配損益，尚不得認該合夥之出資於合夥終止後為個人所有，而予以無息返還，如合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，仍應連帶負其責任。其竟不論合夥組織之損益，均可於合夥關係終止時全數取回，要與民法有關合夥之規定有悖。原告主張其合夥訂有合約及出資，已符合合夥之要件云

云，自不足採。

- 4.又依該契約書第2條第1款、第2款約定「本診所由甲方（即原告）擔任對外代表人，診所內部行政總務等管理業務由各合夥人平均分配職務（不支薪資）。」、「各合夥醫師擔任醫師職務（不支薪資）。」另依98年1月1日訂定之合夥契約書第3條第3款記載「本診所就共同營業收入，扣除一切營業必要之支出等，其盈餘或尚有虧損，按出資比率分派之。」98年10月1日訂立之合夥契約書第3條第3款則記載為「本診所盈餘分配平常先以上個月健保申報預估總點值經合夥人全體同意比例，再乘以合夥醫師出資比例先行分配之，年底決算後，若有不足或剩餘時再按出資比率補足或分配之。」由該契約書之規定，各合夥醫師於執行職務時均不支領薪資，而每月僅就申報健保收入之一定比例（17%），按出資比例分配盈餘（原處分卷第76頁）。惟分配盈餘須就營業收入，減除一切營業必要之支出後，有盈餘始得分配。惟原告於98年12月8日填載聯強牙醫診所執行業務者基本資料表時，於設帳情形欄勾選「未設帳」（原處分卷第105頁），且原告於103年9月11日本院行言詞辯論時陳明聯強牙醫診所於年度終了時未辦理決算（本院卷第71頁）。則聯強牙醫診所既未設置帳簿，其業務所房租或折舊、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、業務上僱用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用等均未詳載，自無從知悉業務收入及支出成本費用之正確數據及損益情形，並據以分配各合夥人之盈餘。況聯強牙醫診所原合夥人退夥及年度終了時，並未結算或決算，再憑以分配各合夥人之盈餘、分配損益及抵還股份等，其僅依上開盈餘分配明細表之方式分配（原處分卷第76頁），並未依合夥契約及民法之規定計算正確之盈餘再予分配，均核與民法規定之合夥要件不符。該診所未設帳記載詳細收入（包含健保及非健保收入明細）及支出情形，以憑作為分配利益之依據及該診所年度決算、分配利益等情事，且原告又未能提示聯強牙醫診所年度決算及分配利益等帳證資料以實其說，尚難認原告與他人間已按合夥關係履行合夥契約之權利義

務。而原告先後出具之 98 年 8 月 3 日協議書及 98 年 11 月 25 日合夥決議書（原處分卷第 187、169 頁），僅係因應被告要求提示年底決算分配與合夥人年度中退夥結算情形所提出之資料，原告等人雖有訂立合夥契約、合夥決議書及協議書之形式，惟原告既未能提示聯強牙醫診所年度決算及分配利益等帳證資料以供查核，其主張決議 98 年度盈餘不再分配，核與執行業務者自力營生，自行負擔損益之特性不符，其既未依合夥關係履行，尚難為原告有利之認定，自難認其有合夥之事實。

5.另本院於 103 年 7 月 31 日向衛生福利部中央健康保險署函查聯

強牙醫診所之基本資料，經該署函復提供之資料顯示聯強牙醫診所醫師除原告為開業醫師外，其餘黃文治、林金鋒、林傳凱、鍾文玲均為執業醫師（即受僱醫師），此有醫事機構醫事人員現況清單查詢及醫事機構醫事人員歷史清單查詢附卷可稽（本院卷第 48-51 頁）。又原告及該診所其他醫師係分別以負責人及員工身分加入全民健康保險（原處分卷第 46-57 頁），顯見原告係以獨資之型態辦理登記及參加健保。原告雖主張醫療機構只能有一個負責人，其他 3 人都沒有辦法變成合夥人申報等語。惟依醫療法第 18 條規定醫療機構應置負責醫師 1 人，僅係規定應指定 1 人為負責醫師，而與醫療機構之組織型態為何，並無關聯，是原告若為合夥關係即應依實際狀況辦理登記及參加健保。是原告上開主張，亦難憑採。基上，被告認該診所並無合夥關係，按獨資經營型態核定原告 98 年度執行業務所得 3,853,187 元，並歸課原告該年度綜合所得總額，經核並無不合。

(四)綜上所述，本件原告既未能提出其有利之事證以供被告查核，則被告依通報及查得資料，按獨資經營型態核定聯強牙醫診所 98 年度執行業務所得 3,853,187 元，歸課原告綜合所得總額 3,924,134 元，補徵應納稅額 693,177 元，揆諸首揭規定，核無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴論旨請求撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘之主張及舉證，於本件判決之結果並無影響，爰不逐一論述，附此敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 103 年 9 月 25 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 林 秋 華

法 官 莊 金 昌

法 官 劉 錫 賢

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或

審訴訟代理人 | 依法得為專利代理人者。 |

| 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關 |
| 、公法上之非法人團體時，其所屬 |
| 專任人員辦理法制、法務、訴願業 |
| 務或與訴訟事件相關業務者。 |

| 是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例 |
| 外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所 |
| 示關係之釋明文書影本及委任書。 |

中 華 民 國 103 年 9 月 25 日
書記官 蔡 逸 媚

附件：

最高行政法院裁定 103 年度裁字第 1844 號

上 訴 人 廖經浩

訴訟代理人 陳慧玲 會計師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 阮清華

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 103 年 9 月 25 日臺中高等行政法院 103 年度訴字第 209 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法

則，應揭示該法則之旨趣，倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之如何違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。另解釋契約，以探求當事人間訂約之正確內容為目的，屬於事實審認定之範圍；苟其解釋不違背證據法則、論理法則或經驗法則，當事人不得以其認定與其所希冀者不同為理由，任加指摘原判決因此有違背法令之情形。

二、緣上訴人係聯強牙醫診所負責人，民國 98 年度綜合所得稅結算申報，列報取自該診所之執行業務所得新臺幣（下同）1,128,868 元，經被上訴人依通報及查得資料，按獨資經營型態核定執行業務所得 3,853,187 元，歸課上訴人綜合所得總額 3,924,134 元，補徵應納稅額 693,177 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 101 年 10 月 25 日台財訴字第 10100199410 號訴願決定，將原處分（復查決定）撤銷，囑由被上訴人另為處分。嗣被上訴人重核復查決定仍維持原核定，上訴人仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起上訴。

三、本件上訴人對於臺中高等行政法院 103 年度訴字第 209 號判決上訴，主張：（一）本案訂立之合夥契約書、98 年度結算申報方式及按執行業務所得收入及費用標準計算申報所得額，均符合執行業務所得查核辦法第 5 條及第 8 條規定，且各合夥人於綜合所得稅結算申報資料亦按合夥比例申報執行業務所得，故本案皆符合相關法令規定，應按合夥組織型態核定各合夥人之執行業務所得。且系爭合夥契約第 3 條僅約定，合夥關係終止時，其出資額原則上僅以無息返還，共同營業若有盈餘或虧損則按出資比率分派之，因此合夥關係終止時，若產生合夥財產不足清償合夥債務時，則按出資比率分派之，此與民法之合夥規定並無不符。原判決對於系爭合夥契約書斷章取義系爭合夥事業於合夥關係終止時，

不論合夥組織之損益，均可於合夥關係終止時全數取回出資額，而認本案系爭合夥契約書之約定與民法有關合夥之規定有悖，其判決顯未盡查明，且違背法令。（二）上訴人與其他合夥人以彼此未來預計可投入合夥事業之各項工作比例作為出資比例之考量，係屬合夥人為合夥出資協商階段之討論，況其等最終乃是以「現金出資」為出資之型態，而非以勞務出資代之，已符合民法第 667 條合夥出資之規定。再者，本案各合夥人亦依據系爭合夥契約書第 3 條第 3 款分配盈虧，並無原判決所言未依損益負擔盈虧之情形。原判決執此「各合夥出資比例議定方式」與執行業務者自力營生，自行負擔損益之特性不符，而認定本案合夥出資不符民法合夥要件，該判決顯踰越民法第 667 條關於合夥出資之規定。（三）依司法院釋字第 722 號解釋陳碧玉大法官協同意見書意旨、商業會計法第 10 條規定，診所每月暫行分配盈餘 2,869,592 元外，為充實診所營運資金，於年底現金基礎結算盈餘後剩餘 329,045 元後不再補行分配，並未違反民法第 676 條及第 677 條，關於合夥分配損益之規定，且本案全體合夥人均同意以現金基礎為結算制度。原判決認為未依法設帳，即無法結算合夥人正確盈餘，顯有違背民法第 676 條及第 677 條之規定。（四）本案為合夥事業之執行業務，依民法規定合夥組織事業應由合夥人共同負擔盈虧，依商業習慣合夥事業會保留部分盈餘以作為未來彌補虧損或投資之用；其不若獨資之執行業務者，因自行負擔損益，且得隨時增減投資額，故無需保留部分盈餘。原判決「其主張決議 98 年度盈餘不再分配，核與執行業務者自力營生，自行負擔損益之特性不符，其既未依合夥關係履行，尚難為原告有利之認定，自難認其有合夥之事實」之認定，顯有違背民法第 677 條合夥人共同負擔損益之規定。（五）98 年 8 月 3 日協議書中，關於中途退夥之內容，縱然不得以之對抗合夥之債權人，然僅生債權人得依法主張其權利之效果，而非因此即否定合夥人間之合夥關係。況退夥人除按系爭合夥契約第 3 條第 3 款已受領分配之盈餘外之未結損益已全數隨出資額轉讓移轉給新合夥人承受，上開結算方式亦為退夥人

及新合夥人所認同，故本案退夥同時轉讓出資額之處理，已符合民法與契約自治原則。原判決認退夥未進行結算抵償股份，即與民法規定之合夥要件不符，顯有判決違反法令之違誤。（六）關於合夥人參加全民健康保險的身分別，被上訴人於本案第 1 次訴願決定書亦謂「僅訴願人以專門職業及技術人員身分投保，即否定其彼此間之合夥關係，是否合妥？容有再行斟酌之餘地」且其後被上訴人對於健保之投保身分，亦不再爭議，足見本案雖未依規定投保，亦不應影響合夥事業之認定。（七）本案顯已具備合夥經營之要件，即簽訂合夥契約書、依約定出資並繳足、按現金基礎結算並依約定分配盈餘。且合夥之認定與診所是否全額分配結算金額，非必然相關，再者合夥人間均同意將該年度結算後之未分配盈餘數轉供診所充實營運資金使用。原判決卻仍認定本案不符合夥經營之要件，實為無理由，且違背行政程序法第 7 條之比例原則、類型化行政之制定目的及民法關於合夥的規定，加重上訴人非必要之舉證責任等語。

四、經查，原判決已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，敘明被上訴人原核定依通報及查得資料，按獨資經營型態核定前揭聯強牙醫診所 98 年度執行業務所得 3,853,187 元，歸課上訴人綜合所得總額 3,924,134 元，補徵應納稅額 693,177 元等情，於法並無不合，因將原處分（重核復查決定）及訴願決定均予維持所憑之依據與得心證暨上訴人主張各節如何不可採之理由於判決甚詳。上訴意旨雖以該判決不適用法規及適用不當之違背法令為由，惟核其上訴理由，無非重申前詞，以上訴人主觀之歧異見解，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並據此泛指原判決違法，揆諸首開規定及說明，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘，應認其上訴為不合法。

五、據上論結，本件上訴為不合法，依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中華民國 103 年 12 月 18 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 藍 獻 林

法官 黃 淑 玲

法官 廖 宏 明

法官 林 文 舟

法官 胡 國 棟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 103 年 12 月 18 日

書記官 莊 俊 亨

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（103 年版）第 127-150 頁