

完整版醫藥行業稅務法令及課稅案例介紹

目 錄

鄭宏輝 會計師 整理

壹、總則

貳、所得申報及常見避稅方式

參、最熱門議題

肆、案例分享

伍、醫療院所相關令釋

陸、執行業務所得查核辦法

附件一

附件二

(本完整版講義係改編自民國102年南區國稅局講義，相關法令更新至民國109年4月止)

壹、總則

一、醫療機構的經營主體

醫療機構經營主體，依所得稅課徵方式，可分成下列四種：

(一) 公立醫療機構

屬政府性質組織，依所得稅法第 4 條規定，各級政府機關所得及公有事業所得，免納所得稅，故無須辦理所得稅結算申報。

(二) 財團法人醫療機構

屬非營利性質組織，屬所得稅法第 11 條第 4 項教育、文化、公益、慈善團體，故只要係非屬銷售貨物或勞務收入(如捐款收入、利息收入及投資收入等)符合免稅標準，則該部分所得即可免納所得稅，而醫務收入及租金收入、研究計畫收入等提供勞務或銷售貨物所獲得之對價收入，則須計算損益依相關規定繳納所得稅。

(三) 社團法人醫療機構

醫療社團法人結餘可按出資比例分配予社員，具有營利性質，屬所得稅法第 11 條第 2 項所稱之其他組織方式成立之營利事業，故應該依一般營利事業適用所得稅法之相關規定徵免所得稅。

(四) 私人醫院、診所

多屬獨資及合夥性質，係所得稅法第 11 條第 1 項所稱之執行業務者，故醫院、診所之所得應歸課獨資或合夥醫師之執行業務所得。

二、私人醫院、診所執行業務所得一般性規定

(一) 所得認列時點：收付實現制

1. 原則：執行業務所得之計算，除執行業務所得查辦法(下稱查核辦法)另有規定外，以收付實現為原則(查核辦法第3條)，也就是收到現金時才認列收入；付出現金時才列認支出，所以與營利事業採用之權責發生制為收支認列原則，有極大的差異。
2. 例外：聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算所得，惟須於年度開始三個月前，申報該管稽徵機關核准，變更者亦同(查核辦法第10條第2項)。

問題 1：交付支票作為報酬，收入認列之時間點？

答：收入以交付支票作為報酬者，應由扣繳義務人於支票所載發票日依法扣繳所得稅，執行業務者亦應於該支票所載發票日列計執行業務收入；惟如其屆期向銀行提示未獲兌現，依收付實現原則，准俟實際清償時列為清償年度之所得。(財政部 95.9.1.台財稅第 09500265000 號令)

(二)聯合執業相關規定

1. 聯合執業之合約，須載明約定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，由代表人檢送聯合執業合約書，變更、註銷時亦同。其未於所得核定前檢送合約書者，依前一年度之狀況核課其所得。(查核辦法第5條第1項)。
2. 執行業務者聯合執行業務之收入，應全部合併計算不得有分開計算之約定。
3. 扣繳稅款得依盈餘之分配比例，抵繳應納稅款。
4. 轉開扣繳憑單(查核辦法第11條第2項)

(三)盈虧互抵

1. 個人與他人合夥經營兩家醫療院所，不論該二家醫院之合夥人與損益分配比例是否相同，其依損益分配比例核定分配之盈虧得為互抵。(財政部 90.10.9.台財稅第0900454363 號函)
2. 納稅義務人同時經營醫院及以「○○醫院附設護理之家」為名稱之護理機構，因護理之家機構係依護理人員法及護理機構設置標準設立，其名稱雖為「○○醫院附設護理之家」，惟與依醫療法設立之醫院乃分別依不同法律設立登記之獨立機構，其所得類別亦不相同，當無盈虧互抵及同設一套帳之適用，並宜另行申配統一編號(財政部 95.2.14.台財稅字第 09400601710 號函)
3. 綜合所得稅納稅義務人及其配偶執行兩個以上專門職業之業務所，其中經核定有虧損者，得自同一年度經核定之執行業務所得中減除。惟以執行業務者所執行專門職業之業務均依查核辦法第 8 條前段，於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查，經稽徵機關依帳載核實認定之所得及虧損為限。

(四)結算申報

1. 結算申報期間
由所得人(獨資或合夥醫師)併同個人綜合所得稅結算申報，申報期間在每年 5 月 1 日起至 5月31日止
2. 檢附資料
收入明細表、損益表及執行業務場所之財產目錄。其為聯合執業者，得由代表人檢附，各合夥人仍須依合夥比例計算之所得申報(屬十大類所得之第二類所得執行業務所得)。
3. 申報方式

- (1) 查帳核實認定：按帳載收入、費用及所得額申報。
- (2) 書面審核：依自行調整純益率達國稅局所定書面審核純益率標準申報(20%及25%)。
- (3) 逕核：即未設帳或未能提供帳證者，依財政部頒訂之收入、費用標準申報。

4. 申報地點

結算申報及行政救濟應向所得人戶籍所在地稽徵機關提出。(查核辦法第4條)

貳、所得申報及常見之避稅方式

一、開業醫師主要收入項目

開業醫師經營診所或醫院，從主要收入大約可劃分如下：

- (一)醫療費用收入(包含健保收入及病患自付收入)
- (二)藥事服務費收入(含藥費及藥事服務費收入)
- (三)病患自付之部分負擔收入
- (四)掛號費收入

健保醫療收入及藥事服務費收入可從健保局開立之扣繳憑單確定金額，但部分負擔金額及掛號費收入可從健保局所核發之醫療費用分項目參考表中，列出參考金額。

業別	書審純益率 (限健保特約)	未申報(逕核)案件費用率
西醫師	20%	自費收入(不含藥費)：20% 自費收入(含藥費)：40%-46% 健保收入：健保局核定點數*0.8元 掛號費收入：78%
中醫師	20%	自費收入(不含藥費)：20% 自費收入(含藥費)：45% 健保收入：健保局核定點數*0.8元 掛號費收入：78%
牙醫師	25%	自費收入(不含藥費)：20% 自費收入(含藥費)：40% 健保收入：健保局核定點數*0.8元 掛號費收入：78%
藥師	無	非全民健保：20% 全民健保 原則：94% 例外： 藥費：100% 藥事服務費：35%(附件二)

問題 2：掛號費收入如有免收或減收時，應如何舉證？

答：醫療院所如主張對部分情況特殊病患未收掛號費或健保部分負擔者，為利舉證，應以電腦或人工逐日列冊，列明患者姓名、年齡、病歷號碼及電話等相關資料，以便國稅局查核。

二、逕核案件常見之漏報所得情況

(一) 漏報部分負擔

部分醫師誤認若未向病患收取該項費用，即不須申報收入，其實不然，依健保局相關規定，若要對病患免收部分負擔，須向健保局報准後方可免收，且通報國稅局歸戶之所得資料中已減除未收取部分；因此，建議執業醫師應依健保局寄發之「全民健康保險特約醫事服務機構申請醫療費用分列項目參考表」所載金額申報最為正確(附件一)。

(二) 漏報掛號費收入

(三) 健保收入成本計算錯誤

現行健保收入之成本計算，係以健保局核定點數乘以0.8元計算，惟仍常見許多診所以收入之78%計算(94年度以前之舊規定)。

(四) 漏報自費收入

自實行全民健保以來，凡參加健保開業醫師，其屬健保收入皆由健保局核發，並由健保局開立扣繳憑單，所以屬健保收入要漏報幾乎不可能，但非健保給付項目之收入或非加入健保之醫療診所漏報收入則時有耳聞。

三、自費收入查核方式

- (一) 函查或派員駐查
- (二) 加強資金流程查核
- (三) 醫療費用收據勾稽
- (四) 檢舉
- (五) 醫療費用分列項目參考表(牙醫師)
- (六) 其他

四、常見之分散所得情形

(一) 聯合執業 vs 聘僱醫師

- 聯合執業-共同負擔盈虧風險與執行業務之成本及必要費用(財政部 101.4.24 台財稅字第 10100547800 號令)
- 受僱醫師-薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、退休金、退職金、養老金、按期定額給付之交通費及膳宿費，各種補助費及其他給與。以經預先決定或約定，**並不論業務盈虧必須支付者**，始得列支。(查核辦法第 18 條)

■ 釋例

吳醫師獨自經營一家眼科診所，假設每年健保收入(含健保局開立之扣繳憑單及部分負擔金額)3,000 萬元，核定點數 2,900 萬點，且無其他收入；宋醫師受僱於該診所，每年薪資 250 萬元。吳醫師實際結算該診所 101 年度利潤為 1,000 萬元，惟辦理 101 年度綜合所得稅結算申報時，採用部頒費用率標準計算執行業務所得，吳醫師與宋醫師應繳納多少所得稅？(不考慮免稅額及扣除額)(附註:當年度每一點健保給付為 0.78 元)

■ 吳醫師

核定執行業務所得

$$=(30,000,000 \text{ 元}-29,000,000*0.78)$$

$$=7,380,000 \text{ 元}$$

核定應納稅額

$$=7,380,000 \text{ 元}*40\%-774,400 \text{ 元}$$

$$=2,177,600 \text{ 元}$$

■ 宋醫師

薪資所得 2,500,000 元*30%-351,400 元

$$=398,600 \text{ 元}$$

2 人合計繳納所得稅 2,576,200 元

吳醫師決定與宋醫師簽訂乙紙合夥契約，使宋醫師之合夥比例為 250/738，試問吳醫師與宋醫師須繳納多少所得稅？

核定診所所得仍為 7,380,000 元

■ 吳醫師

分配執行業務所得

$$=7,380,000 \text{ 元}*488/738$$

$$=4,880,000 \text{ 元}$$

核定應納稅額

$$=4,880,000 \text{ 元}*40\%-774,400 \text{ 元}$$

$$=1,177,600 \text{ 元}$$

■ 宋醫師

分配執行業務所得

$$=7,380,000 \text{ 元} * 250/738$$

$$=2,500,000 \text{ 元}$$

核定應納稅額

$$=2,500,000 \text{ 元} * 30\% - 351,400 \text{ 元}$$

$$=398,600 \text{ 元}$$

2 人合計繳納所得稅 1,576,200 元

- 無論是在吳醫師單獨執業或是與宋醫師聯合執業之情況下，宋醫師之年所得皆為 250 萬元，只是申報所得類別不同，由薪資所得改為執行業務所得，但吳醫師所得卻由 738 萬元下降為 488 萬元，所得稅節省了 100 萬元。

	獨資	合夥
吳醫師		
執行業務所得	738 萬	488 萬
綜合所得稅	217.76 萬	117.76 萬
宋醫師		
執行業務所得	0	250 萬
薪資所得	250 萬	0
綜合所得稅	39.86 萬	39.86 萬
綜所稅合計	257.62 萬	157.62 萬

■ 聯合執業應注意事項

聯合執業之合夥人倘共同負擔盈虧風險與執行業務之成本及必要費用，則將獨資變更為合夥，即為合法節稅。惟如果另一合夥人本質上仍為受雇醫師，則應是分散所得，認定上屬避稅規劃，而國稅局針對是類狀況，處理原則如下：

■ 假聯合執業分散所得，應依法嚴查

1. 執行業務者數人聯合執行業務，應以具有相同專門職業之執業資格者，始准比照聯合執行業務申報所得稅辦法辦理，如非有相同執業資格者設立聯合事務所共同執行業務，應分別就各人之執業收入計算其所得。
2. 執行業務者，如無聯合執業之事實，而假借聯合執業之名義實為分散所得規避累進稅率之情事，應嚴予查核依法辦理（財政部 68/07/09/台財稅第 34626 號函）

■ 藉聯合執業分散所得應注意之風險

1. 受雇醫師「假戲真做」，將用於所得稅結算申報之合夥比例，用於真實執業之所得拆帳，則真正的執業者之權益，上述例子中，受雇之宋醫師要求合夥比例 250/738 分取真正執業所得 1,000 萬元，則宋醫師可分取之執業所得為 $1,000 \text{ 萬元} \times 250/738 = 339 \text{ 萬元}$ ，較宋醫師原先之薪資所得 250 萬元，出多了 89 萬元，亦即吳醫師可能損失 89 萬元。
2. 國稅局如查核該診所，發現宋醫師只是受雇醫師，或者吳、宋兩位醫師發生糾紛，宋醫師出面向國稅局檢舉，則吳醫師除被補稅外，甚而涉及違章罰款，得不償失。

(二) 僱用藥師 VS 門前藥局

醫藥分業後，每家診所必須聘請藥師，部分診所為因應醫藥分業，不願聘請藥師，而釋出處方箋交由健保特約藥局調製，如此健保之藥費收入則由藥局賺取，診所如要保留藥費利潤，則必須聘請藥師，然診所營業時間甚長，若從早到晚都要有藥師，可能要聘僱 2 位藥師，對對小診所而言，將造成極大的成本負擔，因此一般診所在醫藥分業後，作法可分成下列三種：

1. 診所業務量較大者，自行聘僱兩位藥師。(損益自負)
2. 業務量較小者，則釋出處方箋由病患至附近健保特約藥局領藥。(損益由藥局負擔)
3. 自行聘僱藥師，在診所隔壁設立藥局，一者提供自己診所從事藥事服務，另一方面亦可提供其他診所藥事服務。(俗稱門前藥局，表面損益由藥局負擔，實際上藥局仍由診所控制，損益由診所負擔)

■ 門前藥局之稅賦效果

■ 釋例

吳醫師所開立之診所，自行聘請曾藥師為藥師於診所內調製用藥，假設健保收入 3,000 萬元(含藥費 1,000 萬元)，健保局核准之點數假設為 3,000 萬點，假設無其他收入，且之所得採用部頒費用率標準申報，試問吳醫師申報 101 年度綜合所得時，應負擔多少所得稅？

核定之所得額

$$=30,000,000 \text{ 元}-30,000,000*0.78$$

$$=6,600,000 \text{ 元}$$

核定之應納稅額

$$=6,600,000 \text{ 元}*40\%-774,400 \text{ 元}$$

$$=1,865,600 \text{ 元}$$

設吳醫師不僱用曾藥師，另僱用賈藥師於診所隔壁設立藥局，惟該藥局仍為吳醫師所控制，則診所健保收入降為2,000萬元，健保局核准之點數為2,000萬點，藥局收入則為1,000萬元，假設診所及藥局之所得皆採用部頒費用率標準申報，則吳醫師應負擔多少稅負？

■ 吳醫師之綜所稅

核定之所得額

$$=20,000,000 \text{ 元}-20,000,000*0.78$$

$$=4,400,000 \text{ 元}$$

核定之應納稅額

$$=4,400,000 \text{ 元}*40\%-774,400 \text{ 元}$$

$$=985,600 \text{ 元}$$

■ 賈藥師之綜所稅

核定之所得額

$$=10,000,000 \text{ 元}*8\%$$

$$=800,000 \text{ 元}$$

核定之應納稅額

=800,000 元*12%-35,000 元

=61,000 元

2 人合計繳納所得稅 1,046,600 元，較原先規劃，少繳819,000 元

■ 原因分析

1. 兩種業別淨利率不同
2. 分散所得適用較低稅率

■ 藉門前藥局規避所得稅應注意之風險

1. 如果藥費收入甚高，全部歸入藥局所得，倘受雇藥師「假戲真做」，認定藥局所得全為藥師之執行業務所得，後果不堪設想。
2. 成立門前藥局，係屬藉由部頒業別淨利率差異及分散所得來規避稅負，如醫師與藥師之間發生糾紛，出面向國稅局檢舉，或國稅局查健保收入資金流向，則可能查出事實補稅涉及違章罰款，得不償失。
3. 門前藥局除依醫師處方箋從事之藥品調劑業務屬執行業務所得，無須課徵營業稅外，倘有兼營其他藥品或其他貨物銷售業務者，則需辦理營業登記繳交營業稅(財政部 84.3.22 台財稅字第841608399 號函及 87.6.18 台財稅 871947546 號函)並做帳載紀錄，無形中亦提高了維持成本，倘漏開發票被檢舉，有可能遭受停業處分。

參、最熱門議題

一、駐診拆帳

■ 100 年度以前規定-允許駐帳拆帳列報執行業務所得

執行業務者費用標準第十一款第六目所稱之「駐診拆帳」，係指醫療機構與西醫師間無僱傭關係，駐診醫師提供醫療專業知識與技術，而醫療機構提供護理人員、醫療器材及場所，雙方按駐診收入依合約所訂拆帳比例給付報酬而言。(財政部 90.12.27 台財稅字第 0900457146 號令)

- 62 年至 64 年費用率：10%
- 65 年至 85 年費用率：20%
- 86 年至 100 年費用率：20%

■ 101 年度以後規定-無駐診拆帳規定，一律列報薪資所得

(一) 源起：

99 年 4 月底，一位林口長庚醫院醫生向健保局爆料，指出長庚醫院與醫生是僱傭制，身為雇主的醫院應該要負擔員工的 6 成健保費，但醫院卻將醫生視為合夥關係，讓醫生支付全額健保費，使每位醫生每月要多繳 4 千多元的健保費。事件的主要爭議在於，長庚醫院和醫生的關係到底是「合夥」還是「僱傭」關係？

(二) 長庚醫院最初回應：

長庚創院之初，即自美國引進「駐診拆帳」醫師給薪制度，是以長庚與醫師雙方關係為類似合夥的關係，

因此應以第一類第五目的「專技人員、自行執業」身分，以最高等級月投保金額 131,700 元投保，故每月代扣健保費 5,992 元，且該駐診拆帳收入亦經報備准以執行業務所得開立扣繳憑單。

(三) 主管機關認定：

按照衛生署的醫院評鑑標準，為保障醫療品質，醫學中心等級的醫院與醫生之間必須採雇佣制，不能是合夥關係。早已升格為醫學中心的長庚，若堅持自家是合夥制，恐將「升格無效」，將考慮把長庚醫院從醫學中心降級為地區醫院，逼得長庚改口與醫生是有「抽成之雇佣關係」，以解除降級危機。健保局表示，在財團法人任職的醫師，與所屬醫院是屬雇佣關係，醫師仍須聽命於醫院監督及指揮，這只是醫院與醫師約定之給付薪資方式，並不代表雇佣關係不存在。

(四) 財政部回應：

1. 涉及層面相當廣，監察院責成衛生署與財政部取得共識後，就衍生之稅務問題，依法處理。經請衛生署基於衛生行政管理之立場，明確表示醫療法並無駐診拆帳或合夥概念，即使醫師成立聯合診所，亦為個別執行業務，分別承擔行為責任，各別申請核發開業執照；未開業之醫師則須將其執業登錄於某一家醫療機構之內，是以醫療機構與醫師之間應認屬雇佣關係，且醫師僅提供醫療專業知識與技術，無須負擔經營醫療機構盈虧風險及相關必要費用，爰廢止 90 年令有關駐診拆帳之課稅規定。
2. 醫療機構與醫師之法律關係之釐清，核屬法律變更

，宜不追溯，按司法院釋字第 287 號解釋：「行政機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效日起有其適用。惟在後之釋示如與在前釋示不一致時，依前釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」準此，不宜溯及以往年度案件，以維法律秩序安定性。

3. 楊志良條款意外扯出醫療機構與醫師間，不具合夥法律關係，除私立醫療機構申請設立登記之負責醫師及聯合診所之個別開業醫師，應依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得課稅外，其他辦理執業登記之醫師從事醫療及相關行政業務之勞務報酬認屬為薪資所得課稅，引起私人醫院及診所向財政部反應，衛生署相關函令對於醫療機構與醫師間法律關係之認定，違反契約自由原則，與醫界實況不符。經各醫師公會聯合訴請立委及財政部召開協調會議後，先發布 101 年 4 月令，認定醫療法相關規定既未明文禁止醫師合夥經營診所，診所負責醫師與其他醫師間之法律關係不以僱傭關係為限；後又發布 101 年 12 月令，
2 人以上醫師共同出資，以聯合執業模式經營私立醫院，共同負擔盈虧風險與執行業務之成本及必要費用，且私立醫院申請設立登記之負責醫師與其他執業醫師間不具僱傭關係者，其執業醫師依聯合執業合約分配之盈餘，得以執行業務所得

申報綜合所得稅。

問題 3：醫療法人與其所屬醫師是否可比照私人醫院及診所為成立合夥關係？

答：醫療法人包括醫療財團法人及醫療社團法人，依據醫療法第 35 條規定，醫療法人不得為公司之無限股東或合夥事業之合夥人，故醫療財團法人及醫療社團法人之醫院，不能與其所屬醫師成立合夥關係，應無疑義。

(五) 財政部相關函釋：

◆ 一、依行政院衛生署 100 年 2 月 1 日衛署醫字第 1000200812 號函及同年 11 月 7 日衛署醫字第 1000210622 號函規定，醫療機構與醫師間不具駐診拆帳或合夥法律關係，應認屬僱傭關係。自 101 年度起，除私立醫療機構申請設立登記之負責醫師及聯合診所之個別開業醫師，其執行業務收入減除成本及必要費用後之餘額，應依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得課稅外，公私立醫療機構、醫療法人及法人附設醫療機構所聘僱並辦理執業登記之醫師從事醫療及相關行政業務之勞務報酬，應依所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類薪資所得課稅。

二、本部 90 年 12 月 27 日台財稅字第 0900457146 號令自即日廢止。(財政部 101.01.20. 台財稅字第 10000461580 號令)

- ◆ 補充核釋本部 101 年 1 月 20 日台財稅字第 10000461580 號令規定如下：
依行政院衛生署 101 年 3 月 23 日衛署醫字第 1010204898 號函補充規定，醫療法相關規定並未明文禁止醫師合夥經營診所。爰 2 人以上醫師共同出資，以聯合執業模式經營診所，共同負擔盈虧風險與執行業務之成本及必要費用，且診所申請設立登記之負責醫師與其他執業醫師間不具僱傭關係者，其執業醫師依聯合執業合約分配之盈餘，得適用本部 101 年 1 月 20 日台財稅字第 10000461580 號令第 1 點之除外規定，依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得課稅。(財政部 101.04.24. 台財稅字第 10100547800 號令)

- ◆ 依行政院衛生署 101 年 10 月 3 日衛署醫字第 1010211594 號函補充規定，醫療法相關規定並未有禁止醫師不得合夥經營私立醫院之規定；依醫師法第 8 條之 2 規定報准前往他醫療機構從事醫療業務之醫師與該他醫療機構間，亦不以僱傭關係為限。依此， 2 人以上醫師共同出資，以聯合執業模式經營私立醫院，共同負擔盈虧風險與執行業務之成本及必要費用，且私立醫院申請設立登記之負責醫師與其他執業醫師間不具僱傭關係者，其執業醫師依聯合執業合約分配之盈餘，得適用本部 101 年 1 月 20 日台財稅字第 10000461580 號令第 1 點之除外規定，依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得課稅。(財政部 101.12.05. 台財稅字第 10104639160 號令)

二、醫學美容

- 近年來以「醫學美容」為號召之生醫科技蓬勃發展，也是醫療自由市場中競爭激烈的一環，醫療業務不再侷限於狹義疾病治療。有關醫學美容行為究竟屬一般勞務(歸課營業稅及營利所得)或醫療勞務(屬執行業務所得)?可依據下列標準來判斷：

(一) 由醫師親自執行或依醫師指示或醫囑執行之醫療行為，

原則上應認屬醫療勞務，所稱之醫療行為係指「凡以治療、矯正或預防人體疾病、傷害、殘缺或保健為直接目的，所為之診察、診斷及治療；或基於診察或診斷之結果，以治療為目的，所為之處方或用藥等行為的全部或一部。」(衛生署 99.3.29. 衛署醫字第 0990065284 號函)，而須由醫師親自執行之醫療行為，可參考行政院 99 年 2 月 24 日衛署字第 0990003146 號函指出：「..... 醫療工作之診斷、處方、手術、施行麻醉之醫療行為，係屬醫療業務之核心，應由醫師親自執行，其餘醫療業務得由相關醫事人員依其各該專門職業法律所規定之業務，依醫師指示或醫執行之；.....」

(二) 醫療院所(指未設醫美中心之醫療院所)倘提供醫學美容，如屬前開衛生署 99 年 2 月 24 日衛署醫字第 090003146 號函所稱醫療行為之範疇，且經認屬醫療勞務及依處方箋提供藥品者，其雖未受健保給付，仍為執行業務所得。所以，醫療院所提供醫學美容不受健保給付「醫療行為」(含銷售貨物及勞務)，仍屬醫療勞務。

(三) 從事醫學美容相關項目如為非「醫療行為」，則屬一般勞務，則屬營業稅課稅範圍。例如：瘦身美容係藉手藝、機器、用具、

用材、化妝品、食品等方式，為保持、改善身體、感觀之健美，所實施之綜合指導、措施之非醫療行為，有關所稱之醫美業務，並非法定名稱，應依前開醫療行為及瘦身美容之定義，認定實質行為之性質，若非屬醫療業務之延續，僅為單純美容部門，則屬一般商業行為，應依規定辦理營業登記。
。(衛生署 99.3.22.衛署醫字第 0990065284 號函)

■ 醫療院所附設醫美中心，提供美容勞務及販售商品行為，應注意事項：

(一) 設立稅籍登記

應按營業登記規則第 2 條規定，於開始營業前向稽徵機關申請營業登記，並依該規則第 5 條規定，於申請登記時，檢送負責人國民身分證影本、戶口名簿影本或其他有效證明文件，另附主管機關核准成立之證照影本及組織章程等相關資料申請設立登記。

(二) 開立發票或核定課稅

若每月銷售額超過 20 萬元者，應開立統一發票並按期申報繳納營業稅；若每月銷售額未達 20 萬元，則屬小規模營業人，得免用統一發票，由稽徵機關查定銷售額，每 3 個月填發繳款書通知繳納。

(三) 醫美中心與醫療機構同址設立，其營業場所與執業場所應各自設有獨立進出門戶，且使用空間應明確區隔，以避免商業行為與非營利之醫療行為混淆，影響醫療作業。

(衛生署 99.3.22.衛署醫字第 0990065284 號函)

(四) 未設籍登記或未開立發票面臨之罰責

1. 未依規定申請營業登記，違反營業稅法第45條規定，除通知限期補辦外，處 1,000 元以上 10,000 元以下罰鍰。
2. 應屬開立發票之營業人，未依規定開立發票漏報銷售額，除追繳稅款外，按所漏稅額，依第 51 條規定處以 5 倍以下之罰鍰，或依第 52 條規定，處以 1 倍至 10 倍罰鍰（若一年查獲 3 次者，停止其營業）。

肆、 案例分享

一、 牙科診所

(一) 查核重點：

甲君經營 A 牙醫診所，因查填訪調查表自費收費金額與經營狀態顯不相當，特列案查核。

(二) 查核經過：

1. 先調查甲君及其子女相關銀行帳戶存提交易明細，除 96 年度陸續有票據存入 3 百餘萬元外，其餘年度未有明顯經常性現金或票據存入。
2. 雖未掌握該診所收入主要帳戶，惟掌握上游供貨公司出貨資料，查得 A 牙醫診所 96 年度至 100 年度向 B 公司進貨人工牙根共 933 根，經實際盤點後，庫存量尚餘 101 根，雖甲君主張，植牙受限於技術研發、植體品質及病患本身諸如骨質、高血壓及糖尿病等，平均成功率約為 7 成，又主張其為某發展計畫之成員，該計畫研發新型植體過程中，需要採購各國植牙植體備供金屬疲勞測試及張力測試等，故以 A 牙醫診所名義向 B 公司購進研發用之人工牙根大約佔 A 牙醫診所進貨中之一半以上，惟甲君無法提出具體

證據及紀錄以釐清各牙根使用流向及植牙成功與否

。

3. 啟動協談機制，就徵納雙方對課稅事實認定存有爭議之處進行協商，協商結果如下：

年度	申報自費收入	調整後自費收入	調整收入數	補徵所得稅額
96	900,000	2,300,000	1,400,000	336,000
97	900,000	2,300,000	1,400,000	336,000
98	900,000	2,300,000	1,400,000	336,000
99	900,000	2,300,000	1,400,000	336,000
100	2,300,000			552,000
合計	5,900,000	9,200,000	5,600,000	1,896,000

二、眼科診所

(一) 查核重點：

乙君與他人合夥經營 C 眼科診所，申報自費收入逐年下降與經營狀態顯不相當，經初步查核：

1. 該診所合夥人均為頗負盛名之醫師，經查相關資料，該診所除提供健保給付醫療服務外，尚提供非健保給付之高額收費醫療服務。
2. 各國稅局亦有反歸戶通報納稅義務人申報綜合所得稅，列舉該診所開立非健保給付之自費醫療單據。
3. 又該診所帳列昂貴醫療設備，其購買資金可能由醫療收入挹注。

(二) 查核經過

1. 蒐集 C 診所對外資料，查得白內障人工水晶體手術，屬健保標準型免費，另其他如單焦人工水晶片、散光人

工水晶片及多焦人工水晶片等自費手術，亦調查掌握到收費標準。

2. 另掌握上游供貨公司非健保高額自費水晶體及材料明細。
3. 另查調乙君與各合夥人及眼科診所之要金融帳戶存提交易明細，再依前揭調查之收費標準與進貨品名及數量，可編製診所各年度之收入分析。
4. 另本案衍生乙君與丙君合夥於眼科診所內附設眼鏡部門，該部門屬須開立發票之營利事業，經調查該眼鏡部門於銀行帳戶之存提明細，另調查 96 年至 100 年度該部門營業稅申報書所載之銷售額，發現該部門該期間銀行帳戶現金存入金額合計數大於營業稅申報銷售額 1 仟餘萬元。
5. 另發現診所每月 5 日左右不定額匯款給丁君，經調查丁君銀行帳戶，並彙總診所負責人庚君與 C 診所名義匯款存入之明細，經發文丁君到局說明，丁君表示是其配偶戊君於該診所提供醫療勞務，每月之匯款即為勞務報酬，惟 C 診所每年僅開立 12 萬元之扣繳憑單。

(三) 查核結果

1. 乙君申請協談機制，就徵納雙方對課稅事實認定存有爭議之處進行協商，同意 96 年至 100 年調增診所自費收入 2,380,000 元，各合夥人總計補稅 9,286,646 元連同加計利息 225,633 元一併徵收。
2. 丙君申請協談機制，就徵納雙方對課稅事實認定存有爭議之處進行協商，同意 96 年至 100 年度總計調增

4,000,000 元(含稅額)，並按眼鏡零售業(行業代號:4670-13)之同業利潤標準淨利率 15%核計營利事得後，再乙君與丙君辦理補辦個人綜合所得稅及加計利息事宜。

3. 丁君表示其配偶戊君願依稅捐稽徵法第 48 條之1 自行補報完稅，96 年至100 年總計補繳所得稅 229,265 元及加計利息 11,019 元，並通報 C 診所負責人違反扣繳義務。

三、婦產科診所

(一) 查核重點：

庚君與他人合夥經營 E 婦產科診所，因申報申報自費收入與經營狀態顯不相當，且庚君於 98 年間購入 F 公司股權 4,225 萬元，庚君除以對 F 公司之債權 3,510 萬元抵繳外，另以現金繳付股款，支付股款 4,225 萬元可能與自費收入有關。

(二) 查核經過：

1. 經查庚君看診豐富，不管是剖腹產或婦科手術，開刀技術高超，且以治療不孕症為主要業務，大部分收費均為自費，經查庚君銀行帳戶存提明細，發現95 年度至99 年度共計存入 1 億4 仟7 佰餘萬元，經發函請庚君到局說明，庚君表示係多年行醫所得剩餘及私人經濟活動產生之現金流入，並非全為執行業務收入，惟時間久遠，難以舉證。
2. 另查辛君 95 年至96 年為E 診所合夥人，惟 97 年起與他人合夥成立G 診所，成立以來，在婦科、產科及小兒科領域建立極佳口碑，經查G 診所銀行支存帳戶存提明細，發現97 年至99 年存入1 億元左右，該支存帳戶存入款

是由同銀行活儲帳戶轉入，辛君出具說明書，表示是診所未開立支存帳戶，故借用其銀行支存帳戶，支應各項執業所需費用，且前開存入款項非診所自費收入，其中大部分是多年行醫所得剩餘款及庚君個人與配偶投資理財之資金流入。

(三) 查核結果：

1. 庚君同意調增E診所95年度至98年度4,461萬元，所有合夥人合計補稅786萬元。
2. 辛君同意調增G診所97年度至98年度3,138萬元，所有合夥人合計補稅650萬元。

伍、醫療院所相關令釋

1. 核釋藥師、藥劑生親自主持藥局課稅疑義

主旨：藥局依醫師處方箋調劑藥品向健保局領取之調劑費及藥品費，係屬藥局經營藥品調劑、供應業務之收入，應依本部八十四年三月二十二日臺財稅第八四一六〇八三九九號函規定，核定主持藥師、藥劑生之執行業務所得，依法課徵綜合所得稅，尚無課徵營業稅及開立統一發票問題。請查照。

說明：

- 一、復貴廳八十七年五月十三日八七財稅一字第〇〇一八五八號函。
- 二、依本部八十四年三月二十二日臺財稅第八四一六〇八三九九號函說明二、

(二)釋示，藥局除經營藥品調劑、供應業務外，如兼營藥品或其他貨物銷售業務者，應依法辦理營業登記，其屬經營藥品調劑、供應業務之收入，應核定主持藥師、藥劑生之執行業務所得，依法課徵綜合所得稅。前開部函所稱經營藥品調劑、供應業務之收入，係指藥局依醫師處方箋從事調劑業務之收入及經調劑後藥品供應之收入。因此，藥局依醫師處方箋調劑藥品向健保局領取之調劑費及藥品費，應依主旨辦理(財政部87.6.18.臺財稅字第八七一 九四七五四六號函)

附件：財政部84.3.22.臺財稅第八四一六〇八三九九號函主旨：核釋藥師、藥劑生親自主持之藥局課稅相關規定

說明：

- 二、營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務者，應依法課徵營業稅。又依同法第三條第二項但書及同法施行細則第六條規定，藥師(

藥劑生) 提供之專業性勞務非屬營業稅課稅範圍。茲將有關藥師、藥劑生親自主持之藥局，其營業稅之徵免規定如下：

- (一) 藥局如專營藥品調劑、供應業務，未兼營藥品或其他貨物銷售業務者，免辦營業登記，免課徵營業稅；惟應按其收入核定主持藥師、藥劑生之執行業務所得，依法課徵綜合所得稅。
- (二) 藥局除經營藥品調劑、供應業務外，如兼營藥品或其他貨物銷售業務者，應依法辦理營業登記，其屬經營藥品調劑、供應業務之收入，應核定主持藥師、藥劑生之執行業務所得，依法課徵綜合所得稅；其屬銷售藥品或其他貨物之收入，應依法課徵營業稅及營利事業所得稅。
- (三) 藥局專營或兼營藥品調劑、供應業務，依前開規定免徵營業稅者，應保存醫師處方箋及帳載等相關證明文件與資料，以供稽徵機關查核，否則，仍應依法課徵營業稅及營利事業所得稅。

2. 醫院購買藥品應取得幾聯式進貨發票

依營業稅法第8條第1項第3款及第29條規定，醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食，免徵營業稅並免辦營業登記。營業人如銷售藥品與上開醫院、診所等，依現行統一發票使用辦法第7條第1項第2款規定，應開立二聯式統一發票。【財政部83.5.6台財稅第831592869號函】

3. 獸醫師開業之「犬美容」、「犬旅社」之所得非屬執行業務所得應課徵營業稅關於獸醫師公會開業會員經營之「犬美容」、「犬旅社」等業務，非屬營業稅法第3條第2項但書所稱執行業務者提供其專業性勞務之範圍，仍應依法辦理營業登記，並課徵營業稅。【財政部84.4.12台財稅第841615409號函】

4. 私人設立之療養院其收入減除成本費用之餘額屬設立人之其他所得
主旨：私人專營安養院（中心）或看護中心，如經查明性質確屬療養院、養老院或殘障福利機構者，依法得免辦營業登記，其所提醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食或育養勞務，亦免徵營業稅；惟應依法課徵所得稅。說明：三、安養院或看護中心等機構如係依法向主管機關申請許可創辦並辦妥財團法人登記之療養院、養老院或殘障福利機構，核屬所得稅第11條第4項所稱機構或團體，應依行政院頒訂之「教育文化公益慈善機關或團體免納稅所得稅適用標準」核定徵免營利事業所得稅。至其他私人設立之養護、療養院（所），其業務收入減除成本及必要費用後之餘額屬設立人之其他所得，應併入設立人之個人綜合所得總額，核課綜合所得稅。【財政部84.8.23 台財稅第841643161號函】

5. 專營藥品調劑供應業務之藥局得檢附相關證明文件申請扣繳統一編號
專營藥品調劑、供應業務未兼營藥品或其他貨物銷售業務，免辦營業登記之藥局，得檢附衛生主管機關核准文件、主持藥師、藥劑生之國民身分證及藥局所在地房屋稅稅單等資料影本，送藥局所在地國稅稽徵機關申請編配扣繳單位統一編號。

【財政部84.11.8台財稅第841657969號函】

6. 健保局給付特約醫事機構之各項醫療費用免予扣繳
貴局（註：中央健康保險局）給付全民健康保險特約醫事服務機構之各項醫療費用，免予扣繳所得稅；但應依所得稅法第89條第3項規定，將給付醫療費用之所得資料通報該管稽徵機關。【財政部84.12.7台財稅第841661710號函】

7. 私立醫療機構之所得原則上應歸併於登記負責醫師課稅

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。

【財政部86.11.21台財稅第861924319號函】

8. 健保局溢給之暫付醫療費用得於跨年度沖抵或追繳後追減更正

主旨：關於貴局對於特約醫事機構85年度及以後年度之醫療費用給付，部分醫事 機構之給付總額因繳還核減之上年度醫療費用而為負數者，建議自該醫事機構當 年度執行業務收入項下減除乙案。說明：二、因綜合所得稅係採收付實現原則， 貴局核定特約醫事服務機構之醫療費用時，如溢給之暫付醫療費用年度與核定沖 抵或追繳為同一年度者，得於核定沖抵或追繳年度之應給付醫療費用總額中扣除， 按給付淨額填發執行業務所得免扣繳憑單；涉有跨年度時，應由貴局出具沖抵或 追繳溢給醫療費用數據證明（含詳註應沖抵或追繳溢給之暫付醫療費用年度、醫 事機構名稱及沖抵或追繳醫療費用金額），交付納稅義務人據以向所轄稽徵機關申請追減更正其當年度執行業務所得。【財政部87.4.9台財稅第871936994號函】

9. 密醫執行醫生業務之收入應依法課稅

查未具有醫師行醫執照（註：現為執業執照），依醫師法第7條（註：現行第8條） 規定雖不得執行醫師業務，但在被查獲前既已執行醫師業務，並收取費用，而確 有所得者，自應依所得稅法第2條：「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」之規定辦理。密醫在被查獲前之 執行醫師業務收入，自應課徵綜合所得稅，如其所得未有適當資料或記錄可資查 核者，應比照本部核定之當年度醫師執行業務收入費用標準逕行核定課徵或補徵， 其有違反稅法

有關規定者並應移罰。【財政部61.2.4台財稅第31185號函】

10 藥局向健保局領取之調劑費及藥品費應核定主持藥師、藥劑生之執行業務所得

依本部84年3月22日台財稅第841608399號函說明二、(二)釋示，藥局除經營藥品調劑、供應業務外，如兼營藥品或其他貨物銷售業務者，應依法辦理營業登記，其屬經營藥品調劑、供應業務之收入，應核定主持藥師、藥劑生之執行業務所得，依法課徵綜合所得稅。前開部函所稱經營藥品調劑、供應業務之收入，係指藥局依醫師處方箋從事調劑業務之收入及經調劑後藥品供應之收入。因此，藥局依醫師處方箋調劑藥品向健保局領取之調劑費及藥品費，應依法辦理。【財政部87.6.18台財稅第871947546號函】

11. 醫院出租財產取得之租金收入免予扣繳

醫院出租財產取得租金收入，應依法課徵營業稅，免由承租人依所得稅法第88條規定按給付之租金扣繳所得稅款。【財政部88.9.23台財稅第881945819號函】

12. 個人合夥經營兩家醫療院所其依比例核定分配之盈虧可互抵

按本部89年8月3日台財稅第0890454042號函規定，綜合所得稅納稅義務人及其配偶執行兩個以上專門職業之業務，其中經核定有虧損者，得自同一年度經核定之執行業務所得中減除。上揭規定，係指納稅義務人及其配偶因執行兩個以上專門職業之業務，依損益分配比例核定分配之虧損，得自核定分配之盈餘中減除，以其餘額為執行業務所得，亦即以個人而非以事業體為盈虧互抵之主體。是本案個人與他人合夥經營兩家醫療院所，不論該二家醫院之合夥人與損益分配比例是否相同，其依損益分配比例核定分配之盈虧，均可適用上開函規定辦理

。【財政部

90.10.9台財稅字第0900454363號函】

13. 坐月子中心應辦營業登記課稅

從事產婦膳食服務及初生嬰兒看護之「坐月子中心」，向產婦或嬰兒家長收取膳食費或服務報酬，係屬營業稅法第1條規定之銷售貨物或勞務，現行營業稅法並無免稅規定，應依法辦理營業登記，課徵營業稅。【財政部75.12.12台財稅字第7578794號函】

14. 產後護理機構免辦理營業登記

依「護理機構設置標準」設置之產後護理機構，其所提供之產後護理服務，准依加值型及非加值型營業稅法第8條第1項第3款規定免徵營業稅，並依同法第29條規定免辦營業登記。【財政部96.4.13台財稅字第09604523030號令】

15. 醫院附設護理機構，應另行申配統一編號並分別設帳

主旨：納稅義務人同時經營醫院及以「○○醫院附設護理之家」為名稱之護理機構，該護理機構應否另行申配統一編號及可否同設一套帳並適用盈虧互抵乙節。說明：三、依護理人員法第16條及護理機構設置標準設立之護理之家機構，其名稱雖為

「○○醫院附設護理之家」，惟與依醫療法第14條規定設立之醫院乃分別依不同法律設立登記之獨立機構，且其所得類別亦不相同，當無盈虧互抵及同設一套帳之適用。【財政部95.2.4台財稅字第09400601710號函】

16. 營養師依據營養師法第17條規定設立營業諮詢機構，營養師提供營養諮詢服務之收入及銷售貨物之課稅疑義

一、營養師依營養師法第17條規定設立營養諮詢機構，執行同法第12條規定業務所取得之報酬，係屬所得稅法第14條第1項第2類規定之執行業務所得，營養師應依法設置帳簿，詳實記載各項收入及費用，計算其執行業務所得，並備供稽徵機關查核；其未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關應依查得資料核定其所得額。

二、前開營養諮詢機構如另有提供餐飲服務、保健食品及營養食品銷售等，應屬營業稅法第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務之情形，應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。

【財政部賦稅署95.7.4台稅一發字第09504526040號函】

17. 稽徵機關計算96年度未依規定設置帳簿之中、西醫師、醫師檢驗師（生）及物理治療師（以下簡稱醫療院所）所得，其中全民健康保險收入含中央健康保險局

（以下簡稱健保局）追扣或補付以前年度醫療款必要費用之計算疑義

一、自95年度起，醫療院所全民健康保險收入之費用標準改以核定點數按每點0.78元計算，不再依定收入之78%計算，則當健保局追扣或補付94年度以前醫療款時，基於收入與費用配合原則，是類案件95年度所得額之核算公式為：「扣繳憑單金額

—〔(核定點數×0.78) — (94年度或以前年度追扣醫療款×78%) + (94年度或以前年度補付醫療款×78%)〕。

二、96年度如有追扣或補付以前年度醫療款時，其所得額之計算，其中屬94年度以前部分，仍應依上述方式處理；屬95年度部分，目前追扣或補付醫療款與核定點數無涉，純屬結算點值之調整所造成，故該調整收入部分，無再減除必要費用之適用，惟嗣後如因核定點數變動致有應追扣或補付醫療款者，基於收入與費用配合原則，該部分之必

要費用仍應於核算所得額時一併考量。

三、醫療院所依96年度執行業務者費用標準核算所得額時，倘未將追扣或補付以前年度醫療款之費用納入考量，致96年度核算之所得額有誤者，稽徵機關應依規定重新核算調整其所得額，免按短、漏報所得額處罰。

【節錄財政部97.6.11台財稅字第09704055560號函】

18. 藥師全民健保收入之執行業務所得課稅規定

一、納稅義務人89年度至95年度藥師健保收入未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據，依本部核定費用標準計算所得額而尚未核課確定之案件，經申請按藥費及藥事服務費區分計算其執行業務所得者，稽徵機關得以健保局提供之「全民健康保險特約醫事服務機構申請醫療費用分列項目參考表」所列藥費及藥事服務費之比率作為區分之依據，並按藥費收入100%及藥事服務費收入20%計算其必要費用。至於異常特殊案件，由稽徵機關就個案事實查核認定。

二、本部96年度及97年度核定之藥師健保收入費用標準，亦應改依上開規定辦理。

【財政部98.5.13台財稅字第09804046000號函】

19. 醫療院所申報全民健康保險之保險對象法定應自行負擔之醫療費用收入低於行政院衛生署中央健康保險局通報資料，應否就其差額補稅處罰乙案

一、按全民健康保險法第38條規定，保險對象依同法第33條及第35條應自行負擔之門診、急診費用或住院費用（以下簡稱部分負擔費用）係由提供醫療服務之醫療院所自行向就醫保險對象收取。次以醫療院所向健

保局申報保險對象部分負擔費用點數，若經點值結算核減或補付，係自該局通報「全民健康保險特約醫事服務機構申請醫療費用分列項目參考表」(以下簡稱分類項目表)之「一般費用點數」、

「追扣費用點數」或「補付費用點數」計列增減。

二、基於上述部分負擔點數，即醫療院所向保險對象實收之費用金額(每1點代表

1元)且未包含於健保局所開立之扣繳憑單給付總額內，該部分點數經點值結算核減或補付者，係直接自「一般費用點數」等3資料欄中調整，並填載於扣繳憑單之給付總額，故醫療院所之年度全民健保收入總額，應等同該部分負擔點數按1點

1元換算之金額及健保局開立之扣繳憑單給付總額二者合計數。準此，醫療院所向稽徵機關申報保險對象部分負擔之醫療費用收入如低於分類項目表所載數額，致有短漏報所得情事者，應由稽徵機關審酌個案情況是否具備故意或過失要件，依法本諸職權辦理。

【財政部99.4.9台財稅字第09904046730號函】

20. 駐診拆帳之課稅規定。(已廢止)

一、西醫師在醫療機構從事醫療及相關行政業務，其所獲致之所得，究屬執行業務所得或屬薪資所得或兩者兼有，及其所得額之計算，應依所得稅法第十一條第一項、第十四條第一項第二類及第三類、執行業務所得查核辦法及執行業務者費用標準等規定，查明事實認定。

二、執行業務者費用標準第十一款第六目所稱之「駐診拆帳」，係指醫療機構與西醫師間無僱傭關係，駐診醫師提供醫療專業知識與技術，而醫療機構提供護理人員、醫療器材及場所，雙方按駐診收入依合約所訂拆帳比例給付報酬而言。(財政部

90.12.27 台財稅字第0900457146號令)

21. 醫師在醫療機構提供勞務報酬之課稅規定。

一、依行政院衛生署 100年 2月 1日衛署醫字第1000200812號函及同年11月7日衛署醫字第1000210622號函規定，醫療機構與醫師間不具駐診拆帳或合夥法律關係，應認屬僱傭關係。自 101年度起，除私立醫療機構申請設立登記之負責醫師及聯合診所之個別開業醫師，其執行業務收入減除成本及必要費用後之餘額，應依所得稅法第14條第 1項第2 類執行業務所得課稅外，公私立醫療機構、醫療法人及法人附設醫療機構所聘僱並辦理執業登記之醫師從事醫療及相關行政業務之勞務報酬，應依所得稅法第14條第 1項第 3類薪資所得課稅。

二、本部90年12月27日台財稅字第0900457146號令自即日廢止。(：財政部 101.01.20. 台財稅字第10000461580號令)

22. 診所合夥課稅規定。

補充核釋本部 101年 1月20日台財稅字第 10000461580號令規定如下：
依行政院衛生署 101年 3月23日衛署醫字第1010204898號函補充規定，醫療法相關規定並未明文禁止醫師合夥經營診所。爰 2人以上醫師共同出資，以聯合執業模式經營診所，共同負擔盈虧風險與執行業務之成本及必要費用，且診所申請設立登記 之負責醫師與其他執業醫師間不具僱傭關係者，其執業醫師依聯合執業合約分配之 盈餘，得適用本部 101年 1月20日台財稅字第 10000461580號令第 1點之除外規定，依所得稅法第14條第 1項第 2類執行業務所得課稅。(財政部 101.04.24. 台財稅 字第10100547800號令)

23. 私人醫院合夥課稅規定。

一、依行政院衛生署 101年10月 3日衛署醫字第1010211594號函補充規定，醫療法相關規定並未有禁止醫師不得合夥經營私立醫院之規定；依醫師法第 8條之 2規定報准前往他醫療機構從事醫療業務之醫師與該

他醫療機構間，亦不以僱傭關係為限。依此，2人以上醫師共同出資，以聯合執業模式經營私立醫院，共同負擔盈虧風險與執行業務之成本及必要費用，且私立醫院申請設立登記之負責醫師與其他執業醫師間不具僱傭關係者，其執業醫師依聯合執業合約分配之盈餘，得適用本部

101年 1月20日台財稅字第 10000461580號令第 1點之除外規定，依所得稅法第14 條第 1項第 2類執行業務所得課稅。

二、醫療機構醫師依醫師法第 8條之 2規定，報經主管機關核准前往他醫療機構從事醫療業務，其與該他醫療機構間不具僱傭關係，確實負擔部分執行業務所需之成本及必要費用者，其所獲取之所得，得由稽徵機關查明事實，依所得稅法第14條第1項第 2類執行業務所得課稅。(財政部 101.12.05. 台財稅字第10104639160號令)

陸、執行業務所得查核辦法

第一章 總則

第一條（訂定依據）

本辦法依所得稅法第十四條第一項第二類第三款之規定訂定。

第二條（104.3.26.修正）（適用範圍）

執行業務者執行業務所得之調查、審核，依本辦法之規定辦理，本辦法未規定者，依有關法令之規定辦理。

私人辦理之補習班、幼兒園、養護、療養院（所），不符合免稅規定者，其所得之查核準用本辦法。

第三條（收付實現原則）

執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。

第四條（執行業務所得調查核定機關、結算申報及行政救濟機關）

執行業務所得應由主事務所所在地之稽徵機關調查核定，但結算申報及行政救濟，應向執行業務者戶籍所在地稽徵機關提出。

第五條（聯合執業之合約報備、變更、註銷，執行業務場所之財產目錄及收支報告表）

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。其未於所得核定前檢送合約書者，依前一年度之狀況核課其所得。

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。

第五條之一（已扣繳稅款者於辦理綜合所得稅結算申報時儘先辦理退稅）

執行業務者之全部收入已依法扣繳稅款，於辦理綜合所得稅結算申報時，如有退稅，稽徵機關應儘先辦理。

第二章 帳簿憑證之查核

第六條（96.2.5.修正）（會計帳冊憑證及登記驗印）

（刪除）

第七條（聯合事務所帳簿設置、查核稽徵機關）

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。

第八條（依帳載核算認定執行業務所得）

執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第八十三條及同法施行細則第十三條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。但執行業務者如在規定送交調查時間以內申請延期提示，稽徵機關應予受理，但延期最長不得超過一個月，並以一次為限。

第八條之一（104.3.26.修正；96.2.5.增訂）（當年度使用帳簿、原始憑證因故滅失）

執行業務者當年度使用之帳簿因故滅失者，得報經該管稽徵機關核准另行設置新帳，依據原始憑證重行記載，依法查帳核定。

執行業務者當年度關係所得額之全部或一部之原始憑證，因遭受不可抗力災害或有關機關因公調閱，以致滅失者，該滅失憑證所屬期間之所得額，稽徵機關得依該執行業務者前三個年度經稽徵機關核定純益率之平均數核定之。執行業務者開業未滿三年，致無前三個年度經稽徵機關核定純益率之平均數者，其無核定純益率資料之年度（含未滿一年無全年度核定資料之年度），以各該年度查帳核定當地同業之平均純益率計

算之。災害損失部分，經查明屬實者，得依第三十一條之一規定自上述所得額中核實減除。

稽徵機關依前項規定使用之前三個年度資料中，如有執行業務者申報之純益率尚未經稽徵機關核定之情事，得以申報數為準，俟稽徵機關核定時，按核定數調整之。

執行業務者之帳簿憑證，在辦理結算申報後未經稽徵機關調查核定前，因遭受不可抗力災害或有關機關因公調閱，以致滅失者，除其申報純益率已達該執行業務者前三年度經稽徵機關核定純益率之平均數者，從其申報所得額核定外，申報純益率未達前三年度核定純益率之平均數者，應按前二項規定辦理。

執行業務者遭受不可抗力災害以致帳簿憑證滅失者，應依第三十一條之一第二款規定，併同災害損失報請稽徵機關派員勘查屬實或提出確實證據證明屬實。

執行業務者之帳簿憑證滅失者，除合於前五項規定情形者外，稽徵機關應依所得稅法第八十三條及同法施行細則第十三條規定，按同業一般收費及費用標準核定其所得額。

第九條（96.2.5.修正）（費用及損失之原始憑證應載明內容）

（刪除）

第三章 執行業務收入之查核

第十條（104.3.26.修正）（執行業務收入實現日期）

執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載。但委任人交付支票作為報酬者，得以該支票記載之發票日為實現日期，其經由公會代收轉付者，得以公會轉付之日期為實現日期。

執行業務者依規定保持足以正確計算其執行業務所得額之帳簿憑證及會計紀錄者，得採用權責發生制計算所得，惟須於年度開始三個月前，申報該管稽徵機關核准，變更者亦同。

執行業務者如依法不得組設公司辦理執行業務案件者，其仍以公司行號辦理執行業務案件，其酬金應併歸執行業務者之執行業務收入，核計所得課稅。

第十一條（104.3.26.修正）（執行業務收入認定；所得依盈餘分配比例轉開扣繳憑單予各執行業務者）

執行業務收入，經取具所得稅扣（免）繳憑單，其憑單記載之所得額或給付年度，與帳載不符者，應查明實際情形予以認定。

聯合執業事務所得於每年三月二十日前，檢附相關證明文件，將其所取得前一年度之扣繳憑單、取自大陸地區之所得及在大陸地區已繳納所得稅，依聯合執業合約所載盈餘分配比例，轉開扣繳憑單予各執行業務者辦理申報及扣抵，並彙報該管稽徵機關核驗。

第十二條（代收代付款項）

執行業務者代收代付之款項，如能提供帳據並經查明確屬代辦性質而無所得者，得按代收代付處理。

第十三條（104.3.26.修正）（解散廢止合併或轉讓計算清算所得時職工退休金準備累積餘額轉作當年度收益）

執行業務者因停止執業或因聯合事務所解散、廢止、合併或轉讓，其勞工退休準備金、職工退休金準備或職工退休基金之累積餘額，應轉作當年度收益處理。

第四章 執行業務費用之查核

第一節 通則

第十四條（非直接必要費用不得列為執行業務費用）

非屬執行業務之直接必要費用，不得列為執行業務費用。

第十五條（租用房屋分攤租金、水電瓦斯費；住所裝置電話，使用汽車費用認列）

執行業務者租用房屋，其一部分非供執行業務使用者，其非供執行業務使用之租金，

應按面積比例計算，不予認列，水電瓦斯費，如無法明確劃分，以二分之一計算。執行業務者在其住所裝置之電話，或執行業務者之汽車，如係執行業務與家庭合用者，其相關費用，以二分之一認列。

執行業務者列報之汽車相關費用以一輛並列入財產目錄者為限，如因業務需要，使用二輛以上者，應提出使用情形及與業務有關之事實證明，核實認列。

第十六條（委任人負擔之費用不得作為費用列支）

執行業務者為其委任人辦理事務所支付之費用，其應由委任人負擔者，不得作為費用列支。但委任契約內載明由執行業務者負擔，並經提出具體證明及載明支付者名稱之憑證，應核實認定。

第十七條（96.2.5.修正）（費用及損失未取得原始憑證或記載不符者不予認定）

費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。

前項之費用及損失，經查明確無支付之事實，係屬虛列費用或損失致漏稅者，應依所得稅法第一百十條規定辦理。

第二節各項費用或損失之查核

第十八條（104.3.26.修正） 薪資支出：

一、薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、獎金、退休金、退職金、養老金、資遣費、按期定額給付之交通費及膳宿費，各種補助費及其他給與。以經預先決定或約定，並不論業務盈虧必須支付者，始得列支。

二、執行業務者，除聯合執行業務者已於契約內訂定，其薪資得在不超過同業通常水準核實認列外，不得於其事務所列報薪資費用。

三、薪資支出未依法扣繳所得稅款者，除應通知限期補繳、補報扣繳憑單並依法處罰外，依本條規定予以認定。

四、執行業務職工退休金費用認列規定如下：

（一）適用勞動基準法之執行業務者，依勞動基準法提撥之勞工退休準備金，或依勞

工退休金條例提繳之勞工退休金或年金保險費，每年度得在不超過當年度已付薪資總額百分之十五限度內，以費用列支。

(二) 非適用勞動基準法之執行業務者定有職工退休辦法者，每年度得在不超過當年度已付薪資總額百分之四限度內，提列職工退休金準備，並以費用列支。但執行業務者設置職工退休基金，與該執行業務者完全分離，其保管、運用及分配等符合財政部之規定者，每年度得在不超過當年度已付薪資總額百分之八限度內，提撥職工退休基金，並以費用列支。

(三) 執行業務者得依前二目擇一提撥勞工退休準備金、職工退休基金、提繳勞工退休金或年金保險費、提列職工退休金準備。

(四) 已依前三目規定提列職工退休金準備、提撥職工退休基金、勞工退休準備金者，以後職工退休、資遣發給退休金或資遣費時，應儘先沖轉職工退休金準備，或由職工退休基金或依法由勞工退休準備金項下支付；不足時，始得以當年度費用列支。

(五) 依勞工退休金條例第七條第二項、第十四條第四項及同條例施行細則第二十條規定，為不適用勞動基準法之本國籍聯合執行業務之合夥人提繳之退休金，每年度得在不超過當年度已付薪資總額百分之六限度內，以費用列支。但不得再依第一目及第二目規定重複列報退休金費用。

五、聯合執行業務者依第二款規定列支薪資者，其職工退休金準備之提列，及職工退休基金或勞工退休準備金、勞工退休金之提撥，依前款規定辦理。

六、因業務需要延時加班發給加班費，應有加班紀錄，以憑認定；其未提供加班紀錄或超出勞動基準法第三十二條所訂定之標準部分，仍應按薪資支出列帳，並應依規定合併各該員工之薪資所得扣繳稅款。

七、薪資支出之原始憑證，為載明受僱員工、職稱、擔任職務之收據、簽收之名冊、轉帳、匯款憑證或以金融機構證明存入之清單予以認定。

第十九條 (104.3.26.修正) 租金支出：

一、租金支出，應查核其約定支付方法及數額，其支出數額超出部分應不予認定。

二、支付租金，以實物折算者，應查明當地之市價予以核算。但租賃契約另有約定者

，從其約定。

三、承租人代出租人履行其他債務及支付任何損費或稅捐，經約定由承租人負擔者，視同租金支出。但承租人以融資租賃方式取得資產者，其約定負擔之租賃物修繕、維護、保險、稅捐等費用，得按其支出科目列支，並免視為出租人之租金收入。

四、給付租金其未依法扣繳所得稅款者，應通知限期補繳及補報扣繳憑單並依法處罰，其給付金額仍應核實認定。

承租人有代出租人支付費用抵付租金情事者，應填報免扣繳憑單，由出租人合併其當年度所得申報。

五、預付租金其有效期間未經過部分，應列為遞延費用。

六、執行業務者以本人所有之房屋供其本人為執行業務使用者，不得列支租金支出。但二人以上聯合執業之聯合事務所，租用其中一執行業務者之自有房屋者，不在此限。

七、租金支出之合法憑證，為統一發票、收據或簽收之簿摺。如經由金融機構撥款直接匯入出租人之金融機構存款帳戶者，應取得金融機構證明存入之清單予以認定。

第十九條之一（96.2.5.增訂） 權利金支出：

一、權利金支出，應依契約或其他相關證明文件核實認定。

二、權利金支出應於契約有效期間內按期攤折。

三、給付權利金，其應扣繳所得稅款而未依法扣繳者，除應通知限期補繳及補報扣繳憑單並依法處罰外，依本條有關規定，予以核實認定。

四、權利金之支出憑證如下：

（一）支付國內廠商者，應有統一發票及契約證明；支付我國境內居住之個人或執行業務者，應有收據及契約證明。

（二）支付國外廠商及非我國境內居住之個人者，應有契約證明並取得對方發票或收

據；已辦理結匯者，應有結匯證明文件，未辦理結匯者，應有銀行匯付或轉付之證明文件。

第二十條（104.3.26.修正） 旅費：

一、旅費支出，應提示詳載逐日前往地點、訪洽對象及內容等之出差報告單及相關文件，證明與執業有關者，憑以認定；其未能提出者應不予認定。

二、執行業務者或其受僱人員經政府機關或學校團體指派、外國專業團體邀請或業務需要，出國參加專業會議或考察者，經提示證明文件，其出國費用，准予核實列支。

三、執行業務者或其受僱人員之差旅費受政府機關、專業團體或委託人補助者，應予減除，不得再列支旅費。

四、旅費支出之認定標準及合法憑證如下：

（一）膳宿雜費：除國內宿費部分，應取得旅館業書有抬頭之統一發票、普通收據或旅行業開立代收轉付收據及消費明細，予以核實認定外，國內出差膳雜費及國外出差膳宿雜費日支金額，不超過下列最高標準者，無須提供外來憑證，准予認定：

國內出差膳雜費

（1）執行業務者本人及經理以上人員，每人每日新臺幣七百元。

（2）其他職員，每人每日新臺幣六百元。

國外出差膳宿雜費：比照國外出差旅費報支要點所定，依中央政府各機關派赴國外各地區出差人員生活費日支數額表之日支數額認定之。但自行訂有宿費檢據核實報銷辦法者，宿費部分准予核實認定外，其膳雜費按上述標準之五成列支。

執行業務者或其受僱人員赴大陸地區出差，其出差之膳宿雜費，比照國外出差旅費報支要點所定，依中央政府各機關派赴大陸地區出差人員生活費日支數額表之日支數額認定之。

出差期間跨越新、舊標準規定者，依出差日期分別按新、舊標準計算之。

（二）交通費：應憑下列憑證核實認定：

乘坐飛機之旅費：

(1) 乘坐國內航線飛機之旅費，應以飛機票票根（或電子機票）及登機證為原始憑證；其遺失上開證明者，應取具航空公司之搭機證旅客聯或其所出具載有旅客姓名、搭乘日期、起訖地點及票價之證明代之。

(2) 乘坐國際航線飛機之旅費，應以飛機票票根（或電子機票）及登機證與機票購票證明單（或旅行業開立代收轉付收據）為原始憑證；其遺失機票票根（或電子機票）及登機證者，應取具航空公司之搭機證旅客聯或其所出具載有旅客姓名、搭乘日期、起訖點之證明代之；其遺失登機證者，得提示足資證明出國事實之護照影本代之。乘坐輪船旅費，應以船票或輪船公司出具之證明為原始憑證。

火車、汽車及大眾捷運系統之車資，准以經手人（即出差人）之證明為準；乘坐高速鐵路應以車票票根或購票證明為原始憑證。

乘坐計程車車資，准以經手人（即出差人）之證明為憑。但包租計程車應取具車行證明及經手人或出差人證明。

租賃之包車費應取得車公司（行）之統一發票或收據為憑。

駕駛自用汽車行經高速公路電子收費車道所支付之通行費，准以經手人（即出差人）之證明為憑。

五、日支膳雜費超過前款列支標準部分，執行業務者，得依下列兩種方式擇一辦理，並均無須提供外來憑證：

(一) 視為出差人員薪資所得，基於實際困難於給付時，得免予扣繳稅款。但應依所得稅法第八十九條第三項規定，列單申報稽徵機關。

(二) 自行調整減除費用。免視為出差員工之薪資所得，並免列單申報。

第二十條之一（104.3.26.修正） 伙食費：

一、執行業務者因業務需要，實際供給膳食者，應提供員工簽名或蓋章之就食名單；按月定額發給員工伙食代金者，應提供員工簽名或蓋章之印領清冊。每人每月伙食費（包括加班誤餐費），最高以新臺幣二千四百元為限。並得核實認定免視為員工薪資所得。超過部分，其屬按月定額發給員工伙食代金者，應轉列員工之薪資所得；屬實際供給膳食者，除已自行轉列員工薪資所得者外，不予認定。

二、聯合執行業務者依第十八條第二款規定認列薪資者，其伙食費得依前款規定辦理。

三、員工伙食所消耗之燃料費用，應併入伙食費計算，不得另以燃料費科目認列。

四、實際供給膳食之原始憑證如下：

(一) 主食及燃料為統一發票，其為核准免用統一發票之小規模營利事業者，應取得普通收據。

(二) 蔬果、魚類、肉類或其他食材，應由經手人出具證明。

(三) 委請營利事業包伙者為統一發票或普通收據。

第二十一條 進修訓練費：

執行業務者或其僱用人員，辦理或參加在職訓練或職前訓練，其有關費用准予核實列支。

執行業務者或其僱用人員，經主管機關核准出國考察、受訓、實習者，其出國進修訓練費用，除由其他機構負擔者外，准予核實列支，惟執行業務者僱用人員列支出國進修訓練費用，應符合左列條件：

一、進修項目（科目）與業務有關。

二、訂有員工出國進修辦法，期滿並應返回原事務所繼續服務至少一年以上者。

第二十二條（96.2.5.修正） 郵電費：

一、郵費應取得郵政事業之回單或證明單。

二、電報費、電傳打字機費、傳真機使用費及其他電傳視訊系統之使用費，應取具電信事業書有抬頭之收據。

三、電話費應取得電信事業書有抬頭之收據，其以郵政劃撥方式繳費者，應取得郵局書有抬頭及電話號碼之劃撥收據，如因電話過戶手續尚未辦竣，致收據抬頭與實際使用人不符者，應提出具體證明後，由實際使用人給付列支。

四、執行業務者或業務有關人員，因國際時差關係，於下班後利用其私用電話與國外客戶接洽業務，經取得電信事業出具之收據及附有註明受話人電話號碼之國際長途電話費清單，其電話費准予認列。

第二十三條（104.3.26.修正） 修繕費：

一、修繕費支出凡足以增加原有資產之價值或其效能非二年內所能耗竭者，應作為資本支出，加入原資產實際成本餘額內計算，但其效能所及年限可確知者，得以其有效期間平均分攤。

二、執行業務者修繕或購置固定資產，其耐用年限不及二年，或其耐用年限超過二年，而支出金額不超過新臺幣八萬元者，得以其成本列為當年度費用。但整批購置大量器具，每件金額雖未超過新臺幣八萬元，其耐用年限超過二年者，仍應列作資本支出。

三、租賃物之修繕費，租賃契約約定由承租者負擔者，得以費用列支。其有遞延性質者，得按效用所及於租賃期限內平均分攤。

第二十三條之一（104.3.26.修正） 廣告費：

一、所稱廣告費包括下列各項：

（一）報章雜誌之廣告。

（二）廣告、傳單、海報或印有執行業務者名稱之廣告品。

（三）廣播、電視、戲院幻燈廣告。

（四）以車輛巡回宣傳之各項費用。

（五）彩牌及電動廣告其係租用場地裝置廣告者，依其約定期間分年攤提。

（六）利用廣播、電視之醫療廣告，應先經所在地直轄市或縣（市）衛生主管機關核准。

二、廣告費之原始憑證如下：

（一）報章雜誌之廣告費應取得收據，並檢附廣告樣張，其因檢附有困難時，得剪下報紙或雜誌刊登廣告部分，註記刊登報社或雜誌之名稱、日期或期別及版（頁）次等。

（二）廣告、傳單、海報、日曆、月曆、紙扇、霓虹、電動廣告牌、電影及幻燈之廣告費，應取得統一發票。其為核准免用統一發票之小規模營利事業者，應取得普通收據。

（三）廣播、電視或網際網路之廣告費應取得統一發票或其他合法憑證。

(四) 租用車輛、巡迴宣傳之各項費用，應取得統一發票或其他合法憑證。

第二十四條 (104.3.26.修正) 保險費：

一、保險費如有折扣，應以實付之數額認定。

二、勞工保險及全民健康保險，其應由執行業務者負擔之保險費，應予核實認定，並不視為被保險員工之薪資。

三、執行業務者為員工投保之團體人壽保險、團體健康保險及團體傷害保險，其由執行業務者負擔之保險費，以執行業務者或被保險員工及其家屬為受益人者，准予認定。每人每月保險費在新臺幣二千元以內部分，免視為被保險員工之薪資所得，超過部分視為對員工之補助費，應轉列各該被保險員工之薪資所得，並應依所得稅法第八十九條第三項規定，列單申報該管稽徵機關，或由執行業務者選擇自行調減費用，免視為員工之薪資所得。

四、保險費之原始憑證為保險法之主管機關許可之保險業者收據及保險單。團體人壽保險、團體健康保險及團體傷害保險之保險費收據，除應書有保險費金額外，並應檢附列有每一被保險員工保險費之明細表。

第二十五條 (96.2.5.修正) 交際費：

一、執行業務者列支之交際費，經取得合法憑證並查明與業務有關者，准予核實認定。但全年支付總額，不得超過核定執行業務收入之下列標準：

(一) 建築師、保險業經紀人：七%。

(二) 律師、會計師、記帳士、記帳及報稅代理業務人、技師、地政士：五%。

(三) 其他：三%。

二、交際費之原始憑證如下：

(一) 在外宴客及招待費用，應以統一發票為憑，其為核准免用統一發票之小規模營利事業者，應取得普通收據。

(二) 自備飯食宴客者，應有經手人註明購買菜餚名目及價格之清單為憑。

(三) 購入物品作為交際性質之餽贈者，應以統一發票或收據為憑。

第二十五條之一（96.2.5.修正） 職工福利：

一、執行業務者之職工福利費用，應取具支付憑證，其全年支付總額不得超過核定執行業務收入之百分之二。

二、執行業務者舉辦員工文康、旅遊活動及聚餐等費用，應先以職工福利科目列支，超過前款規定限度部分，再以其他費用列支。但員工醫藥費應准核實認定。

第二十六條 水電瓦斯費：

一、水表、電表、瓦斯表未過戶而實際係由執行業務者業務上使用，於提出具體證明後，其水、電、瓦斯費，准予認列。

二、共同使用之水、電、瓦斯，其費用以二分之一認列。

三、水、電、瓦斯費之原始憑證如左：

（一）電費為電力公司之收據。

（二）水費為自來水公司之收據。

（三）瓦斯費為瓦斯公司、煤氣行號之統一發票或收據。

第二十七條 稅捐：

一、進口供執行業務使用之器具或設備，於進口時完納之稅捐，應計入該器具或設備之成本。購買房地產供執行業務使用，因取得房地產所繳納之契稅及印花稅，應併入房地產之成本。

二、罰鍰、滯納金及未依法扣繳而補繳之稅款，暨依所得稅法規定因滯納而加計之利息，不予認定。

三、供執行業務使用之汽車、機車，如屬執行業務者所有，經載於財產目錄並取得合法憑證者，其使用牌照稅及燃料使用費，應准核實認定。

四、執行業務使用之房屋，如登記為執行業務者本人、配偶及直系親屬所有，得以執行業務使用部分為限，列支房屋稅及地價稅。

五、稅捐之原始憑證為稅單收據，其貼用之印花稅票，應以經售印花稅票之收據或證明為憑。

第二十八條 書報雜誌：

一、購入與執行業務有關之書籍，得列為費用。

二、書報雜誌之原始憑證，為統一發票、國外發票憑證或報社雜誌社之收據。

第二十九條 燃料費：

一、汽車、機車之燃料費，以其汽車或機車係供業務使用，經取得合法憑證者准予認定。

二、向各地加油站購用油料，應取得載有執行業務扣繳單位統一編號之收銀機統一發票，始予認定。

第三十條（104.3.26.修正） 折舊：

一、供執行業務使用之固定資產，為執行業務者本人所有，取有確實憑證者，得依規定提列折舊。上述固定資產為房屋時，其有非供執行業務使用之折舊，應按面積比例計算，不予認列；如無法明確劃分，以二分之一計算。

二、固定資產之折舊方法，應採用平均法。

三、固定資產之折舊，應按不短於固定資產耐用年數表規定之耐用年數，逐年依率提列。至按短於規定耐用年數提列者，其超提折舊部分，不予認定。

四、固定資產經查明有殘值可以預計者，應依法先自其成本中減除殘值後，以其餘額為計算基礎。

五、取得已使用之固定資產，以其未使用年數作為耐用年數，按照規定折舊者，准予認定。

六、固定資產提列折舊應按每一固定資產分別計算，並以一年為計算單位，其使用期間未滿一年者，按實際使用之月數相當於全年之比例計算之，不滿一月者，以月計。

七、固定資產如按長於耐用年數表規定之年限提列折舊，致已達規定耐用年限，而折舊累計尚未足額者，得以原折舊率繼續折舊，至保留殘價額度為止。

八、修繕費及裝修費屬於資本支出者，應併入該項資產之實際成本餘額內計算，以其未使用年數作為耐用年數，按照規定折舊率計算折舊。

九、固定資產因特定事故未達固定資產耐用年數表規定耐用年數而毀滅或廢棄者，以其未折減餘額列為該年度之損失。但有廢料售價之收入者，應將售價作為收益。

十、執行業務者新購置之乘人小客車，依規定耐用年數計提折舊時，其實際成本以不超過新臺幣一百五十萬元為限；自中華民國九十三年一月一日起新購置者，以不超過新臺幣二百五十萬元為限；超提之折舊額，不予認定。小客車如於使用後出售、或毀滅、廢棄時，其收益或損失之計算，仍應以依所得稅法規定正常折舊方法計算之未折減餘額為基礎。

十一、折舊性固定資產，於耐用年限屆滿仍繼續使用者，得自行預估可使用年數並重新估計殘值後，按平均法計提折舊。其續提折舊之公式為：

$$(\text{原留殘值} - \text{重行估列殘值}) \div \text{估計尚可使用年數} = \text{折舊}$$

第三十一條 損害賠償：

一、執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，除受有保險賠償部份外，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決確定之證明，並檢附支出憑證，予以認定。

二、執行業務者因業務過失致建築物毀壞、倒塌、或發生其他災害，使他人之生命或財產蒙受損失支付之賠償費，除受有保險賠償部分外，應取得警察機關、公會、調解機關團體之調解、鑑定之證明或經法院判決或裁定確定之證明，並檢附支出憑證，予以認定。

三、執行業務者所屬公會，如經主管機關核准其成立損害賠償基金，執行業務者經按其規定繳納之款項，應准核實認定。但由該基金支付之賠償費，不得再以費用列支。

第三十一條之一（104.3.26.修正） 災害損失：

一、凡遭受地震、風災、水災、火災、旱災、蟲災及戰禍等不可抗力之災害損失，受有保險賠償部分，不得列為費用或損失。

二、前款災害損失，應於事實發生後之次日起三十日內，檢具清單及證明文件報請該管稽徵機關派員勘查；其未受保險賠償部分，並依下列規定核實認定：

（一）建築物、設備、乘人小客車之一部分遭受災害損壞，應按該損壞部分所占該項資產之比例，依帳面未折減餘額計算，列為當年度損失。

（二）建築物、設備、乘人小客車全部滅失者，按該項資產帳面未折減餘額計算，列為當年度損失。

（三）供執行業務使用之藥品、材料等因災害而變質、損壞、毀滅、廢棄，有確實證明文據者，應依據有關帳據核實認定。

（四）因受災害損壞之資產，其於出售時有售價收入者，該項售價收入，應併計於收入總額。

（五）員工及有關人員因遭受災害傷亡，其由執行業務者支付之醫藥費、喪葬費及救濟金等費用，應取得有關機關或醫院出具之證明書據，予以核實認定。

三、災害損失，未依前款規定報經該管稽徵機關派員勘查，其能提出確實證據證明其損失屬實者，仍應核實認定。

第三十二條 複委託費：

一、執行業務者以受委託業務之全部或一部，委託其他執行業務者經辦，或委託專營提供勞務之營利事業辦理，而支付之複委託費，准予認定。

二、支付複委託費應依法辦理扣繳。其未辦理扣繳者，除依所得稅法第一百一十四條規定處理外，仍應予認定。

三、支付複委託費超出原取得報酬者，超出部份不與認定。

四、複委託應立有合約或書立委託書並提供查核，經查獲複委託係屬虛構或無複委託業務知事實者，除剔除其費用外，並應依所得稅法第一百一十條規定辦理。

第三十三條 佣金支付：

支付佣金應依法辦理扣繳。其未辦理扣繳者，除依所得稅法第一百一十四條規定處理外，仍應予以認定。

第三十三條之一（96.2.5.修正） 捐贈：

一、對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈、以捐贈總額不超過執行業務所得總額百分之十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。

二、捐贈應以事務所名義為之，並應取得收據或證明。個人名義之捐贈應自其個人綜合所得總額中扣除。

三、對於教育、文化、公益、慈善機構或團體捐贈總額之計算公式為：

[核定收入總額－核定各項損費（包括國防、勞軍及對政府之捐贈，但不包括其他捐贈）] ÷ (1+10/100) × 10%

第三十三條之二（96.2.5.修正） 利息支出：

一、非執行業務所必需之借款利息，不予認定。

二、執行業務者向金融機構借款購置或興建房屋供執行業務使用，符合下列規定者，其利息支出得認列為執行業務費用：

（一）依法設帳、記載並辦理結算申報之執行業務者，以本人或事務所名義向金融機構借款。

（二）借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，且借款利息確由執行業務者本人或事務所負擔，取得金融機構出具之借款用途證明，並有明確帳載及資金流程之佐證資料，但以主事務所所在地之房屋為限。

（三）購置或興建房屋，須經辦妥房屋過戶手續或建築完成，其借款利息並於執行業務者在該址登記執業後所支付者為限。所稱建築完成，指取得使用執照之日或實際完

工受領之日。

(四) 得核認之利息支出包含房屋及土地之貸款利息。

(五) 房屋同時做住家與執行業務使用，利息支出按執行業務場所實際使用面積比例計算。

第三十四條 其他費用或損失：

一、不屬以上各條之項目而與執行業務有關之其他必要費用，准予列為其他費用或損失。

二、其他費用或損失之性質，如屬所得稅法第八十八條所定之扣繳所得，應依法辦理扣繳，其未辦理扣繳者，除依同法第一百一十四條規定辦理外，其費用或損失，應准予認定。

第五章 附則

第三十五條 (104.3.26.修正) (修正條文之適用)

本辦法中華民國八十六年二月十二日修正之第九條、第十條、第二十條第一款及第二十三條之一，自課徵八十六年度綜合所得稅起適用之。

本辦法中華民國九十六年二月五日修正發布之第十九條第二款、第十九條之一、第二十二條第四款第一目、第二十條之一、第二十二條第四款、第二十三條第二款、第二十五條第一款及第二十五條之一，自九十五年度綜合所得稅結算申報案件適用之。

本辦法中華民國一百零四年三月二十六日修正發布之第二條、第八條之一、第十一條、第十三條、第十八條、第十九條、第二十條、第二十三條、第二十三條之一、第二十四條、第三十條及第三十一條之一，自一百零二年度綜合所得稅結算申報案件適用之；第二十條之一自一百零四年度綜合所得稅結算申報案件適用之。

第三十六條 (96.2.5.修正) (施行日)

本辦法除另定施行日期者外，自發布日施行。

附件一(附件一和二之釋例以民國100年之法令設例計算)

100年 01月01日 至 12月31日
全民健康保險特約醫事服務機構申請醫療費用分列項目參考表

1. 機關代號： 3. 診療科別： 4. 機構名稱： 6. 負責人姓名： 8. 機構地址： 9. 合約起訖日：	2. 機構代號： 5. 扣繳編號： 7. 身分證字號：	資料袋案號 D70 業別代號： 36
10. 核定點數合計： ③ 4,845,645 12. 追扣費用點數： 0 14. 扣繳憑單給付總額： ④ 4,910,130 16. 平均點值： 1.00000000 18. 95年以前補付金額： 0 20. 95年補付金額： 0	11. 一般費用點數： 4,567,365 13. 補付費用點數： 1,530 15. 平均點值年度： 095 17. 95年以前追扣金額： 0 19. 95年追扣金額： 0 21. 急診人次： 0	

作業日期：100年01月01日至12月31日止已轉檔平衡之申請資料

	門診	%	住診	%	合計	%
22. 醫療費用	4,844,115		0		4,844,115	
23. 人次	5,815		0		② 5,815	
24. 部分負擔	③ 276,750	5.71	0	0.00	276,750	5.71
25. 藥費	0	0.00	0	0.00	0	0.00
26. 藥事服務費	0	0.00	0	0.00	0	0.00
27. 免部分負擔人次	280		0		280	
28. 自然生產人次	0		0		0	
29. 剖腹生產人次	0		0		0	
30. 根管治療人次	502		0		502	
31. 拔牙人次	383		0		383	

註一：本表資料係供核算醫療院所健保【部分負擔金額】與【掛號費人次】之參考。

註二：門診人次包含急診人次。

註三：申請醫療費用分列項目參考表說明如下：

- 〈一〉第22項醫療費用含部分負擔
- 〈二〉第24、25、26項之百分比，係指分別佔門診、住診、合計欄之醫療費用百分比。
- 〈三〉轉檔平衡月份〈費用年月：申報次數〉

- 1. 門診送核： 12
- 2. 門診補報： 0
- 3. 住院送核： 0
- 4. 住院補報： 0

〈四〉轉檔平衡費用年度	人次	部分負擔金額
1. 門診： 099	513	23,850
	5,302	252,900
	0	0
2. 住院：	0	0
	0	0
	0	0

註四：扣繳憑單上之【給付總額】係採現金收付制。

附件二

10.核定點數合計:	6,090,706	11.一般費用點數:	6,086,946
12.追扣費用點數:	0	13.補付費用點數:	0
14.扣繳憑單給付總額:	① 6,030,924	15.平均點值年度:	095
16.平均點值:	1,00000000	17.95年以前追扣金額:	0
18.95年以前補付金額:	0	19.95年追扣金額:	0
20.95年補付金額:	0	21.急診人次:	0

作業日期:100年01月01日至12月31日止已轉權平衡之申請資料

	門診 %	住診 %	合計 %
22.醫療費用	6,093,651	0	6,093,651
23.人次	6,005	0	6,005
24.部分負擔	② 3,760 0.06	0	3,760 0.06
25.藥費	③ 5,702,542 93.58	0 0.00	5,702,542 93.58
26.藥事服務費	④ 380,102 6.24	0 0.00	380,102 6.24
27.免部分負擔人次	5,955	0	5,955
28.自然生產人次	0	0	0
29.剖腹生產人次	0	0	0
30.根管治療人次	0	0	0
31.拔牙人次	0	0	0

工作表1

扣繳憑單給付總額=	①	6,030,924
藥費=	③	5,702,542
藥事服務費=	④	380,102
藥費+藥事服務費=		6,082,644
藥費收入=		5,654,054
藥事服務費收入=	⑤	376,870

$$\text{藥費收入} = \text{健保收入扣繳憑單給付總額} \times \frac{\text{藥費} \textcircled{3}}{\text{藥費} + \text{藥事服務費} \textcircled{4}}$$

$$\text{藥事服務費收入} = \text{健保收入扣繳憑單給付} \times \frac{\text{藥事服務費} \textcircled{4}}{\text{藥費} + \text{藥事服務費} \textcircled{4}}$$

- 一律按8%核算之藥局所得:
- ① (6,030,924元+3,760元)*8%=482,775元
- 藥事服務費與藥費分計之藥局所得
- 376,870元*80%=301,496元
- ⑤