臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭
113年度訴字第567號
114年6月19日辯論終結

原　　告　裕融企業股份有限公司

代　表　人　嚴陳莉蓮（董事長）

訴訟代理人　陳惠明　會計師

　　林光彥　律師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）

訴訟代理人　戴玉婷

　　詹慶忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年3月14日台財法字第11213947010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：

原告民國107年度營利事業所得稅結算申報，列報薪資支出新臺幣(下同)695,198,193元、保險費47,229,909元及伙食費18,484,160元，經被告分別核定647,590,664元、44,555,982元及17,045,360元，併同其餘調整，應補稅額10,344,110元。原告不服，申請復查結果，獲追認薪資支出577,390

元、保險費44,250元及伙食費16,853元。原告仍表不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠原告係為管理監督海外轉投資公司，派遣其所僱用高階管理人員，赴海外轉投資公司執行融資租賃相關業務，以期轉投資公司能創造更多獲利反饋母公司，依「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」第5條至第7條之規定，為轉投資公司提供管理及監督之職能，屬投資事業所應承擔之必要成本，故該等派駐海外人員之薪資支出，確為原告為管理海外轉投資公司業務從而獲益而為之必要支出；而依行為時即112年12月11日修正前營利事業所得稅查核準則(下稱行為時查核準則)第71條第2項有關薪資支出之規定，無論海外轉投資公司為營業淨利或虧損，均不影響該等薪資支出准予核實認列，因此，依所得稅法第24條第1項所定收入與成本費用配合以正確計算所得額之規定，原告既為海外轉投資公司發展獲利對轉投資公司執行管理及監督職能所支付之相應費用，當予以相互配合認列，以符合商業會計法第60條第1項「與同一交易或其他事項有關之收入及費用，應適當認列。」之規定，縱因財務會計與稅務認定不盡相同，被告以投資收益係被投資事業整體營運所得盈餘之分配，逕否准其相關管理監督職能成本費用之認列，與所得稅法第24條第1項規定有違，考量稅務申報上收入與成本費用配合之一致性，亦應將此等成本費用遞延至嗣後投資收益申報所得時同期認列，絕非如被告將其認定與經營業務無關而予以剔除；況且，依被告於本案之見解，將造成系爭勞務相應之報酬（即投資收益）未有相對應成本得以減除之情形，與量能課稅原則相違背，且影響租稅中立，無端增加必要費用所無之法律限制，違反釋字第493號解釋文明揭「營利事業成本費用及損失等計算，應由法律授權主管機關訂立為宜」之意旨，亦與納稅者權利保護法（下稱納保法）第1條、第7條（實質課稅原則）規定有違。

㈡從69年12月30日訂定之所得稅法第42條立法理由，可知轉投資有關之各項費用應悉數得以列支，按營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法，與轉投資有關之各項費用亦僅要求歸屬與投資收益相關，並未因未向轉投資事業收取合理報酬而剔除；復從71年12月30日訂定之所得稅法第38條立法沿革觀之，自訂定迄今，並無理由或明文排除前揭法令有關轉投資之各項費用應悉數准予列支之適用。是以，被告援引所得稅法第38條，否准認列系爭費用，與法未符。

㈢實務上對於所得稅法有關營業費用得否認列，認為應由費用支出之「真實性」、「必要性」與「合理性」等三層次進行判斷。其中，就費用支出之必要性而言，實務見解又依「支出對價所取得之服務內容，貢獻於企業」之方式，區分「直接貢獻」與「間接貢獻」二種型態。而就間接貢獻之類型，即母公司派駐員工指導子公司生產活動且子公司之經濟成果可為母公司所享有之情形，實務上肯認母公司得將支付予派駐勞工之薪資認列為營業費用。本件原告駐外人員之薪資係由原告依照原告與駐外人員簽訂之聘僱合約直接給付、駐外人員之人選及異動係由原告決定、駐外人員係於轉投資公司擔任高階管理職位、駐外人負須向原告報告轉投資公司之經營計畫與績效成果，且最終考核係由原告總經理進行評估，足證系爭駐外人員確實係基於原告之指示。再者，原告公司所屬駐外人員提供之服務雖非直接貢獻予原告，然海外子公司因享受駐外人員服務所創造之經濟成果，自可由原告間接享有，則原告為獲取前開投資收入所產生之員工薪資成本、保險費及伙食費等相關管理費用，係屬「間接貢獻」之類型，而具有費用支出之必要性及合理性，自得認列為原告之營業費用。

㈣另，原告5家境外子公司其中有關裕融租賃有限公司及裕隆汽車金融（中國）公司已擬於113年度發放股利或經原告決議擬出售股權而認列相關收益於該年度申報所得課稅；其餘公司雖迄今未發放股利或處分，惟該海外股利一旦分配盈餘

至原告，或原告處分該轉投資事業均屬應稅所得，且自112年度起我國實施受控外國企業（以下稱CFC)課稅制度，即使盈餘未分配至原告，原告亦須就其投資收益或處分股權之損益申報所得課稅，因此，基於公司職能與股東管理職能尚有不同，屬股東職能之成本不宜由境外子公司負擔，因此未向子公司額外收取勞務收入，惟境外子公司未來透過盈餘分配或處分股權實現屬原告之應稅所得，如因營利事業所得稅採年度申報致以前年度投入監管轉投資事業之成本費用無法配合自該投資收益減除，將有違所得稅法第24條收入成本費用配合原則及所得稅課徵之量能課稅原則等語。並聲明：訴願決定、原處分（含112年6月20日財北國稅法務字第000000000號復查決定書）不利於原告部分均撤銷。

三、被告則以：

㈠依所得稅法第24條第1項前段及第38條規定，營利事業之所得皆須依收入與成本費用配合原則計算之，是營業費用之認列，非僅以有無費用支付事實為斷，尚須檢視費用支出與營業活動有無關聯，倘係經營本業及附屬業務以外發生之費用，因與創造收入之營業活動無關，依收入與成本費用配合原則，自不得認列。本件原告派駐海外之員工合計54人，分別任職於海外子公司有關資產保全、零售、授信審查及機器設備等業務部門，系爭派駐員工，駐外天數自183日至365日不等，顯非一般派遣支援或短期出差，該等員工顯係為海外子公司提供勞務，協助海外子公司落實各項專案計劃及相關業務發展，以直接協助海外子公司獲取收入，所發生之薪資相關費用，屬海外子公司經營中投入管理事務支出及營運成本，而非協助原告所經營之本業或附屬業務，非屬原告應負擔之相關費用。

㈡原告與海外子公司分屬不同法律主體，各自享有不同之經濟利益及法律人格，雙方之營運及會計事項均應各自獨立，基於企業個體原則及收入成本配合原則，系爭派駐員工所發生之薪資支出、保險費及伙食費應由海外子公司支應；原告與

海外子公司均分屬不同稅制之國家或地區，是如由原告列報系爭派駐員工之薪資支出，惟相對於薪資報酬之收入卻列報於不同稅制國家或地區之海外子公司，勢將造成稅基流失之結果，況原告迄未提示已收取相對應收入證明文件，原核定不予認列，與納保法第7條第1項及第2項規定應衡酌經濟上之意義及實質課稅原則並不相違。

㈢原告迄今僅提示人員異動簽呈及績效會議紀錄等，有關系爭薪資費用有收取服務報酬之證明文件仍未提示，僅泛言可透過獲配投資收益實現收入云云，然原告所謂投資收益，係被投資事業整體營運所得盈餘之分配，決定於投資關係，而非單純透過派駐員工提供勞務所應獲取之相對應報酬，其主張派駐員工相關勞動與貢獻之成果，係透過獲配投資收益方式實現，系爭費用未予認列，則其未來實現之投資收益無相對應成本及至少應遞延至投資收益實現時認列等，核無足採。

㈣轉投資收益相關之管理費用僅限投資公司於投資決策過程中所產生之管理費用為限，而原告派駐人員至海外子公司執行管理監督職能所支付之薪資費用，係直接協助海外子公司獲取收入，已如前述，足証該費用與轉投資收益相關之管理費用無涉。

㈤原告並未提供其與系爭員工之僱傭契約及間接享有海外子公司之營業成果，是原告既未提示間接貢獻之二層次外部會計憑證，系爭員工薪資即難謂屬「間接」之營業費用。

㈥原告派駐員工古偉君、林碧川、蘇啟文、蕭光彣及尹俐文等5人，審酌渠等受僱之工作內容及出勤紀錄，在臺期間屬與原告經營本業及附屬業務有關，爰按渠等人員在臺天數比例核認薪資相關費用，案經復查追認薪資支出577,390元、保險費44,250元及伙食費16,853元，並無違誤等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

四、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有原核定（本院卷第61-63頁）、復查決定

（本院卷第65-71頁）、訴願決定（本院卷第76-82頁）附卷可稽，洵堪認定。其中，原告列報其本年度課稅所得額2,011,270,772元及應納稅額402,254,154元（＝2,011,270,772元×稅率20%），案經被告復查後，予以核定為2,062,352,827元及412,470,565元（＝2,062,352,827元×稅率20%），乃對原告補徵本年度稅額10,216,411元（＝412,470,565－402,254,154）。原告僅就被告剔除其薪資支出47,030,139元、保險費2,629,677元及伙食費1,421,947元等3項，合計剔除費用51,081,763元部分（＝47,030,139＋2,629,677＋1,421,947），予以爭執，其等影響應納稅額達10,216,353元（＝51,081,763元×稅率20%）；至就本件其餘核課事項，兩造則未爭執(本院卷第19、61、69、71頁)。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：原告107年度營利事業所得稅結算申報，被告剔除原告上開之系爭人事費用部分，是否適法有據？

五、本院得判斷之心證

㈠應適用法令及法理之說明：

1.所得稅法第3條第2項規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。」第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。……」第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」第42條規定：「公司、合作社及其他法人之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所

獲配之股利或盈餘，不計入所得額課稅。」第71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，……，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……。」又所得稅法施行細則第2條規定：「本法第3條第2項所稱『因加計其國外所得而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額』，其計算公式如下：國內所得額與國外所得額之合計數依國內適用稅率計算之全部所得額應納稅額－國內所得額依國內適用稅率計算之國內所得額應納稅額＝因加計國外所得而增加之結算應納稅額」。

2.財政部依所得稅法第80條第5項規定授權訂定之行為時查核準則第30條第1款至第3款規定：「投資收益：一、營利事業投資於其他公司，倘被投資公司當年度經股東同意或股東會決議不分配盈餘時，得免列投資收益。二、營利事業投資於其他公司，其投資收益，應以經被投資公司股東同意或股東會決議之分配數為準，並以被投資公司所訂分派股息及紅利基準日之年度，為權責發生年度；其未訂分派股息及紅利基準日或其所訂分派股息及紅利基準日不明確者，以同意分配股息紅利之被投資公司股東同意日或股東會決議日之年度，為權責發生年度。三、前2款投資收益，如屬公司、合作社、有限合夥及醫療社團法人投資於國內其他營利事業者，其自中華民國87年1月1日起所獲配之股利或盈餘，不計入所得額。……」第62條規定：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」

3.所得稅法制上有關營業費用之認列，大體上可以依循以下判斷流程，循序作成判斷，判斷過程中之舉證責任客觀配置則如下述：⑴費用支出真實性之證明：即證明「特定費用確實有支出之事實」，因為費用屬計算所得之減項，此等待證事實之舉證責任，應由納稅義務人負擔。⑵費用支出必要性之證明：即證明「支付特定費用所取得之對應服務，確實用於支援企業營業

活動之進行」，而「企業營業活動」之實證特徵則是「活動目標（直接或間接）指向營業收入之獲取（但不保證目標一定達成）」，其判斷事項亦可稱為「營業費用與業務活動間之關連性判斷」。又此項待證事實之證明責任，依行為時查核準則第62條之規範結構（即「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失」），仍應由納稅義務人負擔。⑶費用支出合理性之證明：即證明「為取得對應服務而支出之營業費用數額，與該服務對企業營業活動之貢獻程度相均衡，其費用支付數額至少要小於業務貢獻價值，且與市場行情接近」。此等「合理性」內涵原本包含在「必要性」之範圍內（換言之，能證明費用支出之必要性者，一般而言，也同時認為該等費用支出數額小於對企業業務活動之貢獻），但所得稅法制往往在某些特殊情況（如費用高於常情或常規者），基於徵納雙方資訊不對稱之考量，將合理性之斟酌由「費用必要性」要件中抽離，而列為獨立之證明對象。……至於此等「費用合理性」待證事實舉證責任之客觀配置，本無通案標準，往往由規範制定者衡量事務本質之資訊配置，透過實證法之規範結構予以規劃……；而可否將派駐國外員工之薪資認列為薪資支出則落在「費用必要性」之層次，基本上屬「事實認定」課題，依上所述，應由支付薪資支出者負擔舉證責任。但有關「費用必要性」之待證事實內容，又可按照「支出對價所取得之服務內容，貢獻於企業」之方式，而可分為「直接貢獻」與「間接貢獻」二種型態。爰說明如下⑴在直接貢獻之類型，乃是指「企業支出費用所取得之服務，『直接』貢獻給該企業，而在業務活動中予以使用」。此為營業費用認列之常態，例如僱請員工在工廠中工作。⑵在間接貢獻之類型，則是指「企業支出費用所取得之服務，並不是『直接』貢獻給該企業，而是貢獻給另外一個企業，但享受上開服務之企業，其所創造之經濟成果，卻可由付費企業『間接』享有」之情形。例如臺灣企業派員工至大陸關係企業指導該關係企業之生產活動，而主張大陸地區關係企業之經濟成果，可以為臺灣企業所享有，因此認為支付

予員工之薪資對該臺灣企業有「間接」貢獻，與臺灣企業之業務具有關連性，而要求將支付予「至大陸工作員工」之薪資認列營業費用。……在「間接貢獻」之案型需要有雙重會計憑證為證（其中第一層次之憑證為「企業取得服務本身」之會計憑證，第二層次之憑證則是「領受前開服務之第三企業，與提供服務企業間有分享經濟活動成果協議之約定證明」，因此第二層之憑證必然會是外部會計憑證）。而會計憑證之所以被要求，則建立在「親兄弟明算帳」基本商業倫理之「資訊充份完整揭露原則」基礎下。不過會計憑證之要求，在實證上，可能會因為交易慣例之形成而被緩和，但仍有最基礎之證明要求標準(最高行政法院103年度判字第447號、100年度判字第361號判決意旨參照)。

4.於所得之計算上，財務報表為表彰真實之財務狀況、經營成果及現金流量的情形，於該項收入實際支出多少成本、費用及相應之損失，均有必要予以認列，而不論該成本、費用及損失是否合理與必要。惟於稅務上所須掌握者為該企業實際之稅捐負擔能力，非必要且合理之成本、費用及損失，即應予以剔除，否則不僅流失稅基，甚且助長以不必要成本費用支出，或未合理防範損失，致生減少納稅義務之結果。故所得稅上與收入相應之成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上「合理」且「必要」，方得認列。又營利事業本業及附屬業務之經營，其核心目的為獲取經營事業之收入，且獲取收入之經營活動，有其循環性，即自投入資金、購置資產或勞務、製成產品或備具服務能力或建置資產，經由銷售產品或勞務或提供資產，再收回資金之程序，此始為企業所由存立經營事業活動。是所謂經營本業及附屬業務合理發生之費用，自當限於費用之性質係直接或間接指向獲取收入之經營事業活動所生者，始足當之(最高行政法院109年度判字第174號、107年度判字第556號、105年度判字第390號、105年度判字第137號判決意旨參照)。

5.準此，本件原告主張其派遣高階管理人才至海外子公司，係為管理與監督海外子公司，以期能創造更多獲利反饋原告，使原

告「間接」享有海外子公司之經濟成果，系爭人事費用應准予認列為營業費用；惟被告認為前開支出屬海外子公司營運活動之範疇，與原告經營本業及附屬業務無關，而剔出前開費用之認列，故原告除須證明費用支出之真實性(確實有支出)外，尚須證明費用支出之必要性(支出確實用於支援企業營業活動)，就此部分，原告應提出「原告公司取得服務本身」及「領受前開服務之第三企業(本件即為海外子公司)，與提供服務企業間(本件即為原告)有分享經濟活動成果協議之約定證明」等會計憑證，以證明系爭人事費用支出確實對原告之經濟成果(收入)有所貢獻。換言之，原告須證明其係為獲取「有償報酬」(原告與海外子公司就經濟活動成果有所協議)而支出系爭人事費用，始得將系爭人事費用列為費用而作為所得之減項。

㈡關於我國營利事業（國內母公司）獲配境外被投資公司（國外子公司）之盈餘（股利），該投資收益之課稅制度：

1.分公司與子公司之法律地位不同：

⑴分公司係受本公司管轄之分支機構，公司法第3條第2項後段定有明文。又經濟部78年3月經（78）商006764號函釋：「按公司法所稱分公司，為受本公司管轄之分支機構，又分公司之設立非屬公司轉投資行為，自不受公司法第13條第1項規定之限制。」及經濟部94年10月18日經商字第00000000000號函釋（分公司之意涵）：「……分公司係指其會計及盈虧係於會計年度終結後歸併總機構彙算，並有主要帳簿之設置者應辦分公司或分商號登記，……」可知，分公司之法律上地位係公司此一營利性社團法人之分支機構，即分公司應為公司整體人格之一部分，本身不具有獨立人格，不能為權利義務主體，亦無自己的獨立財產，故放置於分公司的財產，為本公司總財產之一部分（臺灣高等法院112年度破抗字第23號民事裁定意旨參照）。

⑵至於子公司，則為公司法上之「從屬公司」，且參照公司法第369條之2規定可知，母公司持有子公司有表決權之股份或出資額，超過子公司已發行有表決權之股份總數或資本總額

半數者，母公司為控制公司，子公司為從屬公司。又控制公司與從屬公司之形成，基本上在於原各自獨立存在之公司，其等之間存在控制、從屬關係。惟母公司與子公司形式上均具有法人人格，雖然子公司實際上會受到母公司之控制或管理，但法律上子公司仍是具有獨立之法律地位，有自己的公司名稱、章程、董事會、財產等，與一般公司無異。是以，子公司既為獨立之公司，其權利義務應由子公司自行享受或負擔，故子公司得以自身名義進行所有營業活動，其財務、稅務等關係亦與母公司各自獨立，而與不具有獨立人格之分公司有別。

2.所得與盈餘性質不同：

⑴按司法院釋字第703號解釋意旨，所得為「流量」之概念，是以，所得稅之稅捐客體，一旦其課徵過所得稅或免課所得稅後，其餘額即成為稅捐主體之財富「存量」（盈餘存量），供稅捐主體為後續之消費、投資等支配使用。因此，稅捐機關對稅捐主體特定稅捐週期之所得予以核課或免徵後，該稅後盈餘即進入稅捐主體之財富（存量）範圍，即與所得（流量）性質有別。再者，以財務會計而言，保留盈餘（財富）是存量的概念，無所謂「某年度保留盈餘」之「流量」概念存在的餘地（蓋保留盈餘不需處理分別年度結算週期稅所帶來的問題，所以也不需具備區別各年度當期所得之「流量」概念）（最高行政法院102年度判字第824號、107年度判字第426號判決意旨參照）。

⑵在現行稅制設計下，係先就營利事業之特定年度流量所得課徵營利事業所得稅，再就課徵過所得稅後之累積盈餘存量之終局分配，分別情形依法核課或免課（所得稅法第14條第1項第1類、第42條等規定參照）。可見，營利事業之「特定年度流量所得（當年度所得）」、「累積盈餘存量之分配（累積盈餘分配）」係分屬不同之租稅客體，依法適用不同之租稅課徵或減免要件（最高行政法院106年度判字第530號判決意旨參照）。

⑶所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其『本年度』收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。……」可知，所得稅是週期稅（每年分別核課），因此「所得」乃是「流量」之概念，而非如財產稅等稅基，採「存量」之概念。是以，所得稅之稅基計算必須與「特定某一現實年度」相配合，而產生所得歸屬特定某一年度之課題（最高行政法院96年度裁字第2223號裁定意旨參照）。

⑷至於國內營利事業將累積盈餘之一部或全部分配予他人，其性質係財富存量於特定時點，在兩個不同主體間，直接且無償之終局移動，因此造成財富存量歸屬主體之改變，另亦依法核課或免徵（例如：所得稅法第14條第1項第1類個人綜合所得總額之營利所得、同法第42條不計入所得額課稅等規定）。簡言之，所得與盈餘性質不同，且公司本年度營業產生應課稅之所得、公司獲配其他公司之累積盈餘，二者課稅制度之相關規定亦有不同，尚難混為一談。

3.當我國母公司（投資公司）獲配境外子公司（被投資公司）之累積盈餘，由於子公司享有獨立法律人格，當純益實現於境外子公司時，我國母公司的股利所得（投資收益）尚未實現，必須等到境外子公司事後分配盈餘時，該筆股利所得始歸屬於我國母公司。換言之，所得的實現在母、子公司間，產生時間上的落差。境外子公司分配盈餘之前，外國政府對其固然已課徵當地的「營利事業所得稅」，但在境外子公司分配盈餘給我國母公司時，外國政府對於境外子公司即將分配出去的股利，依舊可能再次以由境外子公司代為扣繳稅款的型態（境外子公司先自股利中扣留稅款繳給外國政府，餘額才匯給我國母公司），即對我國母公司課徵「股利所得稅」（陳衍任，跨國公司間股利分配時的雙重課稅防免措施，東吳法律學報第33卷第3期，第175-178頁）。

4.我國法制關於境內母公司獲配境外子公司之股利，按前述所得稅法第3條第2項、所得稅法施行細則第2條、行為時查核

準則第30條第2款所規定，我國營利事業（母公司）與境外子公司，係屬個別獨立之不同法人主體，其等會計處理應各自分別認列收入、成本及費損，且境外子公司年度所得並未併入我國母公司合併課徵我國營利事業所得稅，須俟境外子公司實際分配盈餘（股利）年度，我國母公司始以境外子公司發放之盈餘（股利）為據，認列我國母公司之投資收益，以致外國政府就該項我國母公司投資收益所徵之股利所得稅（由境外子公司代為扣繳），始得扣抵我國母公司應納之營利事業所得稅。

5.亦即，我國營利事業轉投資之國外子公司在國外所繳納之子公司自身所得稅，因國內母公司、國外子公司分屬不同之課稅主體，如准予扣抵，將過於寬濫，有違外國稅額扣抵制度之本旨，故子公司所得稅不在得扣抵之列，我國不採間接扣抵法。至國內母公司取得國外子公司分配之盈餘，按行為時查核準則第30條規定，母公司應於權責發生年度（子公司所訂分派股息基準日之年度或子公司股東會決議日之年度），依法列報此部分投資收益（股利收入）至課稅所得之中，一併報繳我國營利事業所得稅，是就母公司列報之前開投資收益（股利收入），對應於外國子公司在當地為「母公司」扣繳的「股利所得稅」部分，始有所得稅法第3條第2項國外稅額直接扣抵之適用，即直接稅額扣抵僅就子公司盈餘分配予臺灣母公司時，由國外子公司就源扣繳之股利所得稅額，可以承認為「直接外國稅額」而在臺灣扣抵。是關於外國稅額之扣抵，從所得稅法第3條第2項之規範內容，認我國學者及實務見解均採直接扣抵法，並無違誤（最高行政法院107年度判字第344號判決意旨參照）。

6.惟查，就本件申報資料，原告本年度並「未」獲配境外子公司之股利，故原告列報「投資收益為0元」（參本院卷第61頁及原處分卷1第370、465頁），是認本件與獲配境外子公司盈餘之列報投資收益無涉，原告並「無」所得稅法第3條

第2項、行為時查核準則第30條等投資收益課稅相關規定適用。

㈢關於原告107年度營利事業所得稅課稅所得額之稅捐核課：

1.所得與盈餘性質不同；並且，二者課稅制度之相關規定亦有不同，尚難予以混為一談，已如上述。又原告本年度並「未」獲配境外子公司之盈餘，本件與獲配境外子公司盈餘之列報投資收益無涉，亦如上述。至就原告107年度課稅所得（稅基）而言，按所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」等旨，則營利事業所得稅之稅基結算（收入減除成本及費損），必須與「特定某一現實年度」（本年度）相配合，而產生應將營利事業收入、成本、費損，歸屬至特定本年度之課題，據以結算其本年度稅基並予以核課該本年度之營利事業所得稅（最高行政法院96年度裁字第2223號裁定意旨參照），亦如上述。

2.又財務會計是以貨幣為主要量度，對企業已發生之交易或事項，運用專門的方法進行確認、衡量，並以財務會計報告為主要形式，定期向各經濟利益相關者提供會計信息的企業外部會計。稅務會計乃是將特定企業個體之經濟活動，按照相關租稅法規與稽徵實務，加以記錄、分類、彙總、計算，以確定其課稅所得額與應納稅額，並將相關之財務資料列於申報書，供稽徵機關作為審核之憑據，可見稅務會計與財務會計就營利事業所得之計算依據及基礎並非相同。為簡化並統一企業之會計作業，稅務會計原則上雖以財務會計為基礎，然稅法基於量能課稅、公平課稅等原則及社會政策、稽徵經濟等目的，稅務會計有必要作特別規定，或調整補充財務會計不完整或不公平之處（最高行政法院112年度上字第49號判決意旨參照）。

3.「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯

報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」為所得稅法第24條第1項前段、第38條所明定。而於所得之計算上，財務報表為表彰真實之財務狀況、經營成果、及現金流量的情形，於該項收入實際支出多少成本、費用，及相應之損失，均予以認列，而不論該成本、費用或損失是否合理與必要；但於稅務上所要掌握的是該企業實際的納稅能力，非必要且合理之成本、費用或損失，即應予以剔除，否則不僅流失稅基，甚且助長以不必要成本費用支出，或未合理防範損失，致生減少稅捐繳納義務之效應。故而，所得稅上「與收入相應的成本、費用及損失」，除必須真實外，尚須客觀上「合理」且「必要」，才得認列。又營利事業本業及附屬業務之經營，其核心目的係為獲取經營事業之收入，且獲取收入之經營活動，有其循環性，即自投入資金、購置資產或勞務、製成產品或備具服務能力或建置資產，經由銷售產品或勞務或提供資產，再收回資金之程序，此始為企業所由存立經營事業活動。則所謂經營本業及附屬業務合理發生之費用，自當限於費用之性質係直接或間接指向獲取收入之經營事業活動所生者，始足當之（最高行政法院105年度判字第390號判決、107年度判字第556號判決、109年度判字第174號判決意旨參照）。換言之，營利事業若只能證明人事支出之真實性（以聘僱契約、扣繳憑單、支付憑證等資料為證明），但未能證明支出合理必要性等事實，則稽徵機關否准認列支出，於法並無不合（最高行政法院103年度判字第447號判決意旨參照）。

4. 由公司法第99條第1項：「（有限公司）各股東對於公司之責任……以其出資額為限。」及第154條第1項：「（股份有限公司）股東對於公司之責任……以繳清其股份之金額為限。」規定可知，我國母公司投資海外子公司者，其所承擔之權利義務，應僅限於投資額（王志誠、許光承，股東權之理論基礎及其權利保護，華岡法粹Vol.67(2019)，第75頁）；又其所投資之海外子公司，為獨立之法人主體，財

務、業務等均為獨立，並非分公司、分支機構、營業所或連絡處，則我國母公司派駐於海外子公司之人員之相關費用，自應由海外子公司人事費用自為支應，不應由我國母公司無償代為負擔，方符合企業個體慣例及收入費用配合原則（最高行政法院89年度判字第2670號判決意旨參照）。

5.最高行政法院99年判字第1155號判決針對營利事業認列費用之必要性等，亦闡釋：「必要費用之認列應以是否具有『業務關連性』為斷……然查所謂業務關連性係指與公司業務有『相當關連性』而言，而非泛指一般之關連性。本件上訴人派遣員工長期駐在獨立之子公司，參與子公司全程之生產過程，其係為子公司服務，而非為上訴人服務，已詳如前述，足認該行為與上訴人間已無相當之業務關連性。至子公司所生產之產品專為出售予上訴人，僅屬一般之買賣關係，已難以此謂與上訴人具有相當業務關連性。又依收入支出配合原則，如費用支出未具有業務關連性時，如有相關提供勞務收入，則可構成相關業務性之關連，是以原判決以上訴人派駐員工至達晨公司並未收取勞務收入而否准相關費用之認列，核與所得稅法第24條、第38條及客觀淨所得原則尚無違。」等旨甚明。

㈣經查：

1.原告（我國母公司）直接或間接投資海外子公司，與本件相關者包含：裕融租賃有限公司、裕隆金融菲律賓公司、裕隆汽車金融（中國）有限公司、裕國融資租賃有限公司等境外公司（下稱境外4家子公司），此有原告股東會年報等公開資訊可供參照（見本案相關資料9至10、16至19頁；本院卷第423-424頁、第430-433頁）。然者，原告與其子公司等關係企業，各自業務、財務之操作皆是「獨立運作」，亦經原告於股東會年報公告社會大眾周知甚明（參本案相關資料第7頁；本院卷第421頁）。

2.原告基於境外4家子公司之人力不足、於當地發展業務之人力需求等由，於本年度將員工54人派至境外4家子公司，分

別擔任前開子公司之資產保全、零售、授信審查、機器設備、二手車事業等營運部門職務，從事各子公司相關日常營業活動，此有原告提出系爭員工54人駐外任職說明列表所示附卷可參（見本院卷第101至102頁）。又按前開任職說明列表所載，其中陳○傑等37人係於海外直接就任，並無（NA）在台工作可供說明；又其中陳○科等12人則係全年365日均在境外4家子公司任職，從事該等境外公司之營運活動；其餘古○君等5人派駐海外亦非短期（註：就此5人部分，其等107年度人事費用共3,689,907元，被告按其等駐外天數占比，剔除其中3,051,414元，其餘屬於在台天數占比之638,493元部分，被告並未予以剔除；計算表參原處分卷1第379頁）。是認，原告於本年度將員工54人派至境外4家子公司任職，並非一般短暫支援或短期出差。亦即，原告外派之員工54人，係為境外4家子公司提供長期勞務，使該等子公司得各自落實各項業務計劃，提升相關營收及利潤，並由該等子公司直接享有業務成長、收入增加、支出減少、利潤提升等實際經濟效益，此有原告復查補充說明書、派駐海外子公司部門及職稱表等附卷可供參照（見原處分卷1第366至367、370至372頁）。又查，原告外派員工為子公司提供勞務，原告並負擔該等外派員工之本年度薪資47,030,139元、保險費2,629,677元、伙食費1,421,947元，合計負擔系爭人事費用51,081,763元（＝47,030,139＋2,629,677＋1,421,947），惟原告並未因此而向境外4家子公司收取對價（參原處分卷1第463頁），致使原告「無償」為境外4家子公司提供人力資源，該等子公司因而享有收入及利潤等經濟利益，卻未對原告為對價給付。

3. 換言之，本件實際係原告自己負擔外派員工之系爭人事費用51,081,763元，並由外派員工對該等4家子公司提供境外當地營運所需勞務，原告卻未收取對價，原告係無償為境外4家子公司提供當地營運所需人力，該等子公司因而享有收入成長等經濟利益，卻未對原告為對價之給付，如此形成原告

單向對境外4家子公司「捐輸利益」之不必要且不合理情事。是以，本件原告派遣員工長期駐在獨立之子公司，任職於境外子公司，負責子公司當地營運之業務、財務、授信審查等各種工作之落實執行或管理，原告外派之員工係為境外子公司服務，而非為原告服務，已詳如上述，足認「外派員工為子公司提供勞務」此與原告間已無相當之業務關連性。至於原告所稱外派高階員工定期向原告報告子公司績效云云，僅屬「一般」之資訊交流關係，已難以此謂與原告具有「相當」業務關連性。

4.依收入支出配合原則，如費用支出未具有業務關連性時，如有提供勞務相關收入之對價，則可構成相關業務性之關連。而本件原告派駐員工長期對境外4家子公司提供勞務，縱有與派駐員工簽訂聘僱合約，並有實際支付薪資費用且已為扣繳行為(本院卷第387-390頁)，然此至多僅能證明原告人事支出之真實性，尚須檢驗是否合理必要始得認列。惟原告並未收取勞務收入為對價，已如前述，是被告否准原告列報系爭人事費用，核與所得稅法第24條、第38條及客觀淨所得原則，尚無違背，原告主張依行為時查核準則第71條第2款規定，只要與員工商議決定之薪資，不論所派駐之子公司是否獲利均應支付，最高行政法院103年度判字第447號判決意旨，亦認企業營業費用之認列包括「間接貢獻」之情形，被告自應准予核實認列等語，並不可採。

㈤原告關於原處分違法之其餘主張，均難採據：

1.原告雖主張其為遵循公開發行公司建立內部控制制度處理準則，管理與監督海外子公司，乃外派高階人員至境外5家子公司任職，系爭人事費用具有必要性，被告不應否准列報等語。惟：

⑴公開發行公司建立內部控制制度處理準則第3條第1項規定：「（第1項）公開發行公司之內部控制制度係由經理人所設計，董事會通過，並由董事會、經理人及其他員工執行之管理過程，其目的在於促進公司之健全經營，以合理確保下列

目標之達成：一、營運之效果及效率。二、報導具可靠性、及時性、透明性及符合相關規範。三、相關法令規章之遵循。」第5條第2項規定：「公開發行公司應考量公司及其子公司整體之營運活動，設計並確實執行其內部控制制度，且應隨時檢討，以因應公司內外在環境之變遷，俾確保該制度之設計及執行持續有效。」第8條第1項第12款規定：「公開發行公司之內部控制制度……應包括對下列作業之控制：……十二、對子公司之監督與管理。……」第38條規定：「公開發行公司應於內部控制制度中，訂定對子公司必要之控制作業，並考量該子公司所在地政府法令之規定及實際營運之性質，督促其子公司建立內部控制制度。」

⑵又所謂「監督管理」，並非由監督管理者直接具體執行被監管者之事務工作，而係由監督管理者對於直接執行事務工作之人員及其成效，予以監察督管之謂。是基於上開規定，固然母公司設計訂定自己之內部控制制度時，必須將子公司之營運活動列入考量，以利母公司經由有效管理過程對子公司施以監督，惟此亦僅屬母公司對子公司為「監督管理」，非謂母公司必須「無償」對子公司提供法務、財務、業務等日常作業所需人力。縱使母公司認有外派人員對子公司提供勞務之需要，仍可基於使用者付費之對價衡平原則，要求享受勞務利益之子公司對母公司給付合理對價，以避免母公司未有報償而僅單方輸送利益給子公司，反而造成母公司自己股東及債權人之權益受損，亦違反母公司健全經營之內部控制制度宗旨。

⑶況依原告於106年度及107年度係有向子公司收取管理費用43,855仟元及61,958仟元，以之作為原告管理費用之減項，減輕原告之費用負擔等事實（參本院相關資料第14頁；本院卷第428頁），由此可見原告本即知悉必須採取「使用者（子公司）付費」方式以為合理公平，不應由母公司自己無償為子公司負擔人事費用等開支，以免有礙母公司自己之健全經營。從而，被告認原告對子公司無償提供勞務，自己耗

費系爭人事支出51,081,763元，卻未要求子公司付費，並非合理必要，否准其列報，尚無不合。則原告主張基於內部控制制度規範，對子公司為監督管理，即應認系爭人事費用51,081,763元為原告之必要負擔，被告應准列報云云，容有誤會，尚難憑採。

2.原告雖又主張由其負擔系爭人事費用，與其投資收益之實現，二者具有關連性，被告不應否准列報云云。然：

⑴就稅法規定營所稅申報而言，國內母公司取得國外子公司分配之盈餘，按行為時查核準則第30條規定，母公司應於權責發生年度，依法列報此部分投資收益（股利收入）至母公司課稅所得之中，一併報繳我國營利事業所得稅，就母公司列報之前開投資收益，對應於外國子公司在當地為「母公司」扣繳的「股利所得稅」部分，始有所得稅法第3條第2項國外稅額直接扣抵之適用等節，已如上述。又原告本年度並「未」獲配境外子公司之股利，故原告列報「投資收益為0元」（申報資料參本院卷第61頁）；甚且，原告亦表示迄至112年間，系爭境外4家子公司均「未」分配盈餘給原告，即均「無」股利匯回給原告等情甚明（參原處分卷1第465頁）。可見，原告自己為子公司負擔系爭人事費用51,081,763元，並未導致子公司實際對原告分配股利，並無投資收益之具體實現。是認，「原告負擔系爭人事費用51,081,763元」與「原告投資收益之實現（獲配子公司股利）」，二者間並「未」具有相當關連性，則原告主張負擔系爭人事費用51,081,763元，與子公司分配盈餘之投資收益實現具有關連性，被告不應否准列報云云，尚難採據。

⑵次就財務會計而言，針對子公司之年度損益，原告按權益法，以其對子公司之持股比例，計算投資收益或損失而為入帳，以子公司裕國融資租賃有限公司（下稱裕國公司）為例，該公司於107年度係經營發生虧損139,674仟元（參本院卷第109頁），原告對其直接或間接持股80%，則原告於107年度須帳列107年度投資損失111,739仟元（裕國公司107年

度虧損139,674仟元x原告持股80%）。換言之，縱使由原告無償對子公司提供人力勞務，由原告負擔系爭人事費用51,081,763元，系爭境外4家子公司亦未必係經營產生利潤，亦有可能係經營發生虧損，致使原告按財務會計權益法所認列者，仍係對子公司之投資「損失」，並非投資收益之實現，是認「原告負擔系爭人事費用51,081,763元」與「原告權益法投資收益之實現」，二者間亦「未」具有相當關連性，則原告主張負擔系爭人事費用51,081,763元，與權益法投資收益實現具有關連性，被告不應否准列報云云，亦難採據。

3.原告雖再主張否准系爭人事費用之列報，將影響租稅中立性等語。然：

⑴本件實際係原告自己負擔外派員工之系爭人事費用51,081,763元，並由外派員工對該等4家子公司提供境外當地營運所需勞務，原告卻未向子公司收取對價，原告係無償為境外4家子公司長期提供當地營運所需人力，該等子公司因而享有收入成長等經濟利益，卻未對原告為對價之給付，如此形成原告單向對境外4家子公司「捐輸利益」，並非合理必要，已如上述。並且，原告於被告本件初核階段，亦有表示對於系爭派駐海外人員之人事費用逾5千萬元，原告可接受被告予以剔除之核定等情在案（參原處分卷1第424頁）。則原告嗣後改稱本件系爭派駐海外人員之人事費用具有合理必要性，被告不應剔除云云，尚難憑採。

⑵又如若允准我國母公司浮濫列報上開並非合理必要之費用支出，減免國內之租稅負擔，如此反而助長我國母公司對境外子公司之不正當「利益捐輸」，明顯違反租稅中立性，並且侵蝕我國營利事業之稅捐負擔能力，亦有害我國租稅主權，實非允洽。則原告所稱為維持租稅中立性，應准許系爭人事費用51,081,763元之列報云云，容有誤會，難以憑採。

4.原告雖另主張縱認系爭人事費用不得作為本年度課稅所得之減除項目，被告至少仍應依納稅者權利保護法第14條第1項至第3項規定，合理推計可歸屬至投資收益項下之金額予以

遞延認列，始符合所得稅法第24條第1項規定之收入與成本配合原則等語。惟：

⑴按股東對公司投入股本（Capital），持有公司股份，對公司享有股東權利，其中包含對公司享有盈餘分配請求之自益權。是子公司若對股東（母公司）分配盈餘，其性質乃係子公司以股利之發放，對股東所投入資本給予相對之報酬回饋，滿足股東之自益權。惟子公司股東亦可能決議不分配盈餘，則在子公司實際決議分配股利年度及其分配數之前，無從確定子公司對母公司分配盈餘是否現實發生，即無從確定母公司對子公司之投資收益（股利收入）是否可得實現。又縱使子公司在境外長期享受母公司提供之外派人力以供當地營運，子公司並未對母公司給付對價，仍然無從據以確定子公司對母公司分配盈餘是否可得現實發生。亦即，原告為系爭子公司負擔人事支出51,081,763元，此與原告是否可自系爭子公司獲取實際投資收益，二者之間欠缺明確關係，難認二者具有相當業務關連性。

⑵本件實際係由境外4家子公司長期免費享受原告外派員工之人力勞務，卻係原告自己負擔外派員工之系爭人事費用51,081,763元，子公司並未給付對價，原告並未獲有勞務收入，原告本年度系爭人事費用之負擔難認合理必要等情，已如上述；又原告本年度負擔系爭人事費用51,081,763元，但原告未來年度投資收益是否可得實現無從臆測，二者關係並非明確，並未具有相當業務關連性等情，亦如上述。是縱使於不確定之未來年度，境外子公司綜合經營整體情狀，或有可能對原告及其他股東分配盈餘，惟斯時亦無從回溯滌除本年度系爭人事費用51,081,763元已欠缺合理必要，已欠缺相當業務關連性等事實狀態。則原告主張亦應准許將系爭人事費用51,081,763元予以遞延，使之成為未來不確定年度之課稅所得之減項云云，於法不合，亦難憑採。

⑶實則，按所得稅法第24條第1項前段意旨，營利事業所得稅是年度週期稅，應將營利事業之本年度收入、成本、費損予

以互相配合歸屬，據以結算本年度之稅捐債務，已如上述；惟原告並未要求子公司付費，系爭人事費用51,081,763元其並「無」本年度收入可供配合歸屬等情，亦如上述，此即與所得稅法第24條第1項之本年度收入與成本費用配合原則不符。再者，稅捐法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原則，三者均係為所得稅課稅處分合法性之審查標準。稅捐法定原則源於憲法第19條，而憲法上平等原則導出量能課稅原則、客觀淨所得原則。稅捐法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原則，三者位階相當，並無絕對孰優孰劣，當須以立法者就此有無特別的立法意旨為重要指標（最高行政法院108年度大字第3號裁定參照）。並且，營所稅之申報及課徵，應依所得稅法及查核準則相關規定辦理，以求課稅之公平並符法制。倘所得稅法令對特殊項目的認定與納入或排除稅基，有別於財務會計之準則者，即須以所得稅法令為準據（最高行政法院 112年度上字第142號判決意旨參照）。次按行為時查核準則第30條第1款及第2款規定：「投資收益：一、營利事業投資於其他公司，倘被投資公司當年度經股東同意或股東會決議不分配盈餘時，得免列投資收益。二、營利事業投資於其他公司，其投資收益，應以經被投資公司股東同意或股東會決議之分配數為準，並以被投資公司所訂分派股息及紅利基準日之年度，為權責發生年度；其未訂分派股息及紅利基準日或其所訂分派股息及紅利基準日不明確者，以同意分配股息紅利之被投資公司股東同意日或股東會決議日之年度，為權責發生年度。」準此，母公司投資於境外子公司，母公司之投資收益其列報年度及列報金額，係以境外子公司決議分配之年度及其實際分配數為準，並「無」減除母公司以前年度負擔子公司成本費損之特別立法意旨可供適用。從而，原告主張系爭人事費用51,081,763元應予以遞延，供作未來不確定年度之投資收益減項云云，於法不合，難以採據。

5.原告主張：按商業會計法第60條「與同一交易或其他事項有關之收入及費用，應適當認列」之規定，則被告本件應准許系爭人事費用之列報云云；然而：

⑴按商業會計法第1條規定：「（第1項）商業會計事務之處理，依本法之規定。（第2項）公營事業會計事務之處理，除其他法律另有規定者外，適用本法之規定。」其立法理由載稱「公營事業屬商業者，其會計事務之處理，會計法、預算法等法律未規定之事項，自應適用本法，以期公、民營事業之會計處理趨於一致，建立完整之財務會計資訊資料，爰增列第2項」等旨，可見商業會計法所規範對象為「財務會計」之事務處理。至於「所得稅之課徵」，係以所得稅法等租稅法律為準據，二者尚屬有別。

⑵再者，營所稅之申報及課徵，應依所得稅法及查核準則相關規定辦理，以求課稅之公平並符法制。倘所得稅法令對特殊項目的認定與納入或排除稅基，有別於財務會計之準則者，即須以所得稅法令為準據（最高行政法院 112年度上字第142號判決意旨參照）。故而，原告於107年度財務報表認列系爭人事費用51,081,763元（財務會計盈餘之減項），此係「財務會計」事務之處理範圍；然原告系爭人事費用51,081,763元並未具備相當業務關連性，按所得稅法第24條、第38條及行為時查核準則第62條等規範意旨，仍不得作為課稅所得之減項，而為稅法規定有別於財務會計者。則原告主張已按商業會計法規定於107年度財務報表認列系爭人事費用51,081,763元，被告即應准許系爭人事費用51,081,763元之列報減除課稅所得云云，容有誤會，亦難採據。

6.原告主張：本件由原告自己負擔外派員工之系爭人事費用，此對原告就相關子公司之投資收益，應認係有間接貢獻，被告不應予以剔除云云；然而，就系爭人事費用51,081,763元之列報，原告最多只能證明支出之真實性，但無法證明費用支出必要性：

⑴就直接貢獻之類型：基於境外4家子公司之人力不足、於當地發展業務之人力需求等由，原告於本年度將員工54人派至境外4家子公司，分別擔任前開子公司之資產保全、零售、授信審查、機器設備、二手車事業等營運部門職務，從事各子公司相關日常營業活動，此有原告提出系爭員工54人駐外任職說明列表所示，可資參照（見本院卷第101至102頁）。換言之，前述員工54人至境外4家子公司擔任職務期間，其等所提供勞務係「直接貢獻給境外4家子公司」，而在境外4家子公司之業務活動中予以使用，提升境外4家子公司之收入及利潤，並「非」直接貢獻給本件原告。就此部分，即難對原告為有利之認定。

⑵就間接貢獻之類型：揆諸前述最高行政法院判決，原告不僅必須證明本年度確實取得員工之服務（第一層次之憑證）；原告尚須證明「領受前開服務之境外子公司因而實際產生之經濟成果金額多寡（境外子公司因而產生之收入多寡）」，以及「原告與境外子公司確實已約定前開經濟成果由原告於本年度分享及分享金額多寡」（第二層次之憑證），缺一不可。然就第二層次之憑證，卻未見原告提示「領受服務之境外子公司其等本年度因而產生若干收入」之相關憑證，亦未見其提示「就境外子公司因而產生之本年度收入，原告與境外子公司確實已約定應由原告於本年度分享及具體分享金額若干」等相關憑證。實則，原告於本年度係「無償」代為負擔系爭人事費用51,081,763元，並未向境外子公司收取任何對價（見本院卷第307頁），亦見原告與境外子公司之間並「無」原告應分享經濟成果之具體特約，境外子公司係無償享受服務，對原告並無對價之給付義務，難認系爭人事費用51,081,763元確實具有支出必要性。

⑶固然原告按會計原則之權益法規定，就境外子公司各年度損益，原告於財務會計按持股比例認列投資損益，惟此帳務處理並「非」境外子公司對原告實際分配股利，有別於稅法規定之已實現投資收益（行為時查核準則第30條第2款參

照），是財務會計與稅法規定難期一致，二者尚難混為一談。並且，系爭境外子公司實際並未分配盈餘或股利給原告（見本院卷第306頁），原告並無自系爭境外子公司具體實現投資收益。此外，境外子公司各年度之經營結果可能是獲利、也可能是虧損，則原告按權益法於財務會計所認列者，亦可能是對子公司之投資收益、或投資損失，尚難一概而論。從而，原告主張可能按權益法認列投資收益云云，此與原告確實自境外子公司獲取股利之實現投資收益有別，亦與「原告與境外子公司確實已約定應由原告於本年度分享子公司之收入及具體金額」等特約有別，則原告所稱在權益法下可能認列對子公司之投資收益云云，尚不足以證立系爭人事費用51,081,763元之支出必要性。

7.綜上，就系爭人事費用51,081,763元之列報，原告最多只能證明支出之真實性，但無論以直接貢獻類型，或間接貢獻類型為觀，原告於本件均無法證明系爭人事費用51,081,763元之支出必要性。則原告主張自己負擔外派員工之系爭人事費用51,081,763元，此對原告之投資收益係有間接貢獻，被告應認系爭人事費用具有必要性云云，容有誤會，難以憑採。

㈥是以，原告本件107年度營利事業所得稅結算申報，列報其負擔子公司之薪資支出47,030,139元、保險費2,629,677元、伙食費1,421,947元，合計人事費用51,081,763元，被告認原告此部分支出並未具備相當業務關連性，並非合理必要，按所得稅法第24條、第38條及行為時查核準則第62條等規定，否准列報，予以剔除，連同其他項目，核定應補稅額10,216,411元，於法並無不合，應予維持；原告訴請撤銷為無理由，不應准許。

㈦綜上，原告所訴，核無足採。從而，原處分並無不法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必

要，一併說明。

七、結論：本件原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　7　　月　　17　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　郭銘禮

法　官　周泰德

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

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.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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	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。

一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　114　　年　　7　　月　　17　　日

書記官　黃靖雅