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568號
114年4月10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　許榴容

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11313901110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、爭訟概要：

原告108年度營利事業所得稅結算申報，列報薪資支出新臺幣(下同)825,699,213元、保險費54,380,071元及伙食費19,565,280元，經被告分別核定770,681,917元、51,422,676元及18,079,520元，併同其餘調整，應補稅額13,849,391元(下稱原處分)。原告不服，申請復查，未獲被告民國112年9月20日財北國稅法務字第1120026841號復查決定變更（下稱復查決定），提起訴願亦遭財政部以113年3月14日台財法字第11313901110號訴願決定駁回（下稱訴願決定），原告就

關於被告剔除其薪資支出55,017,296元、保險費2,957,395元及伙食費1,485,760元，合計剔除費用59,460,451元（下稱系爭人事費用）部分仍有不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告為遵循公開發行公司建立內部控制制度處理準則，基於管理與監督海外轉投資公司目的，派遣所僱用之高階管理人員赴海外轉投資公司執行相關業務，系爭人事費用實與經營本業及附屬業務有關，而屬成本費用，依所得稅法第24條第1項前段規定，應自收入總額減除，被告認屬所得稅法第38條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第62條規定所指情事，與事實有違。

2.縱使原告並未向子公司額外收取勞務收入，原告係基於股東職能派駐海外人員提供管理及監督，以期獲取股東報酬，則因而產生之相關費用，按收入與成本費用配合原則仍應准予認列，且依最高行政法院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，是被告剔除系爭人事費用之核定方式，與所得稅法第24條第1項規定有違。

3.被告逕援引所得稅法第38條規定，將股東職能之相關損費限縮於企業投資決策過程中所產生之管理費用，並以原告派駐人員至海外轉投資公司執行管理監督職能所應負擔之相關費用，係屬經營本業及附屬業務以外損失為由，不予認列，實係忽視母公司對於轉投資公司後續管理及監督所需投入之成本，於法未符。

4.縱認本件無所得稅法第24條第1項規定之適用，然依司法院釋字第493號解釋意旨，業明揭營利事業成本費用及損失等計算涉及人民財產權保障，故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。

㈡聲明：

訴願決定及原處分（含復查決定）關於剔除原告之系爭人事費用部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

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，此觀諸所得稅法第38條規定甚明。原告主張基於執行管理監督職能派駐員工至海外子公司，而查本件原告派駐海外之員工合計52人，分別任職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，此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，顯見該等活動實並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，原告主張系爭人事費用與經營本業及附屬業務有關，顯不足採。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

原告108年度營利事業所得稅結算申報，被告核定其薪資支出770,681,917元、保險費51,422,676元及伙食費18,079,520元，即剔除原告之系爭人事費用（含薪資支出55,017,296元、保險費2,957,395元及伙食費1,485,760元，合計剔除費用59,460,451元）部分，是否適法有據？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有原告109年6月19日108年度營利事業所得稅結算網路申報書及其附件（原處分卷可閱卷第13-130頁）、被告110年10月15日108

年度營利事業所得稅結算申報核定通知書、108年度營利事業所得稅結算申報核定通知書調整法令及依據說明書（原處分卷可閱卷第695、696頁）、原處分及繳款書（本院卷第61-63頁）、復查決定、應補稅額更正註銷單及送達證明（本院卷第65-73頁）、訴願決定及送達證明（本院卷第75-86頁）可查，堪信為真。

㈡本件爭執事項：

1.原告列報其108年度營利事業所得稅課稅所得額2,127,616,768元及應納稅額425,523,353元（2,127,616,768×20％，原處分卷可閱卷第122-127頁），被告予以核定課稅所得額為2,196,863,722元及應納稅額為439,372,744元（2,196,863,722×20％，原處分卷可閱卷第696、695頁），乃對原告補徵該年度稅額13,849,391元（439,372,744—425,523,353，本院卷第61頁）。

2.原告僅就被告剔除其薪資支出55,017,296元、保險費2,957,395元及伙食費1,485,760元，合計剔除費用59,460,451元（55,017,296＋2,957,395＋1,485,760，即系爭人事費用）部分，予以爭執，此部分影響應納稅額達11,892,090元（剔除費用59,460,451元×稅率20％，本院卷第61-63頁），原告就本件其餘核課事項，則未予爭執(本院卷第179、189、282頁)。

㈢應適用的法令及法理的說明：

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。

㈣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09402156840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）。

⑸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、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）。

㈤關於原告108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，二者課稅制度之相關規定亦有不同，尚難混為一談，已如前述。原告108年度並「未」獲配境外子公司之股利，故原告108年度營利事業所得稅結算申報列報「投資收益為0元」（本院卷第63頁），是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、查核準則第30條等投資收益課稅相關規定適用，先予說明。

2.至就原告108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。

3.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）。

4.「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）。

5.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）。

6.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。

7.本件情形：

⑴原告（我國母公司）直接或間接投資海外子公司，與本件相關之原告海外子公司包含：裕融租賃有限公司、裕隆金融菲律賓公司(Yulon Finance Philippines Corporation)、裕隆汽車金融（中國）有限公司、裕國融資租賃有限公司（下稱裕國公司）、格上租賃有限公司（下稱格上公司）等境外公司（下合稱境外5家子公司）（本院卷第31頁、甲證7）。

而原告與其子公司等關係企業，係各自業務、財務之操作均為「獨立運作」（原告108年度股東會年報第27頁參照，本案相關資料第5、7頁）。

⑵原告基於境外5家子公司之專業人力不足、於當地發展業務之人力需求等由，於本（108）年度將員工52人派至境外5家子公司，分別擔任該等子公司之資產保全、零售、授信審查及機器設備等營運部門職務，從事各該子公司相關營業活動（原處分可閱覽卷第697-708、805-806頁、本院卷第101-102頁）。

⑶觀之原告提出之108年度駐外人員任職之部門與執掌明細（甲證4）所示，原告外派員工在境外任職天數自265日至365日不等，顯非一般短暫支援或短期出差，顯見原告外派之員工52人，係為境外5家子公司長期提供勞務，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。

⑷原告外派員工為境外5家子公司提供勞務，並負擔該等外派員工之本（108）年度薪資支出55,017,296元、保險費2,957,395元、伙食費1,485,760元，合計負擔系爭人事費用59,460,451元（55,017,296＋2,957,395＋1,485,760）部分，被告於原核階段，以110年9月15日財北國稅審一字第1100027588號函，請原告說明外派員工所取得之收入及相關成本費用配合情形（原處分可閱卷第660頁），原告僅說明該等外派員工係為管理轉投資事業，以期獲取合理之轉投資報酬所提供之管理監督職能，惟各轉投資公司盈餘均尚未匯回等語（原處分可閱卷第368-372、384-387頁），並未提示其向境外5家子公司收取服務報酬之證明文件；嗣於復查階段，被告再以111年2月11日財北國稅審一字第1110003986號函及112年6月27日財北國稅法務字第1120019465號函（原處分可閱卷第659、662-663頁），請原告說明並提示該等外派員工至海外轉投資之境外5家子公司之決策歷程紀錄、是否與各該

子公司間締結契約、是否取得報酬及各員工執行管理監督業務回報情形等，原告亦僅提示人員異動簽呈及績效會議紀錄等（原處分可閱卷第677、663-671頁），仍未提示系爭人事費用有收取服務報酬之相關資料；本院於本件訴訟中，又以113年12月19日院東甲股113訴000568號第1130010743號函請原告說明原告外派員工52人為境外5家子公司提供勞務，並負擔該等外派員工之系爭人事費用，有無向境外5家子公司收取對價，原告亦僅以114年1月22日補充理由狀稱，其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公司負擔，因此確認其並未向境外5家子公司額外收取勞務收入等語（本院卷第197、249頁）。

⑸足見，本件實際係原告自己負擔外派之52名員工之系爭人事費用59,460,451元，並由外派員工對境外5家子公司提供海外當地營運所需勞務，原告卻未收取對價；亦即，原告係「無償」為境外5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，已形成原告單向對境外5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境外5家子公司子公司，任職於該等子公司，負責該等子公司當地營運之法務、業務、財務等各種工作之落實執行或管理，原告外派之員工係為該等子公司服務，而非為原告服務，足認「外派員工為子公司提供勞務」與原告間，並無相當之業務關連性。至於原告所稱外派高階員工須定期向原告報告子公司績效乙節，僅屬「一般」之資訊交流關係，尚難憑此即謂與原告具有「相當」業務關連性。

⑹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5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179-185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。

㈥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108年度年報及109年度年報顯示，原告於107年度、108年度及109年度均有向子公司收取管理費用61,958仟元、101,662仟元及127,743仟元，以之作為原告管理費用之減項等情（本院相關資料第5、15、25、26頁），足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。是以，被告認原告對境外5家子公司無償提供勞務，自己耗費系爭人事費用，卻未要求該等子公司付費，並非合理必要，被告否准其列報，尚無不合，原告上開主張，難認可採。

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。而原告本（108）年度並「未」獲配境外子公司之股利，故原告108年度營利事業所得稅結算申報列報「投資收益為0元」（本院卷第63頁），原告亦自陳迄112年間境外5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（原處分可閱覽卷第702、761-762頁、本院卷第51頁）。可見，原告雖為境外5家子公司負擔系爭人事費用，但境外5家子公司並未因此實際對原告分配股利，亦即並無投資收益之具體實現。

⑵次就財務會計而言，針對轉投資公司等關係企業之年度損益，原告對境外5家子公司皆具有控制能力，按權益法以其對轉投資公司之持股比例，計算投資收益或損失而為入帳，此為原告所不爭執(本院卷第181頁)。則以裕國公司為例，裕國公司於108年度係經營虧損348,124仟元，原告對其直接或間接持股80％，則原告於108年度須帳列108年度投資損失278,499仟元（裕國公司108年度虧損348,124仟元x原告持股80％）（本院卷第109頁）。再觀之原告的財務報告，尚有格上公司、裕隆金融菲律賓公司於108年度經營分別虧損47,772仟元、21,269仟元，按原告持股比例81.14％、100％計算，原告亦應認列本年度投資損失38,751仟元（47,772x81.14％）、21,269仟元（21,269x100％）（本院卷第107-109頁）。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，境外5家子公司亦未必經營產生利潤，甚至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。是以，「原告負擔系爭人事費用」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，故原告此部分主張，亦難採取。

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承前所述，本件實際係原告自己負擔外派員工之系爭人事費用，並由外派員工對境外5家子公司提供境外當地營運所需勞務，原告卻未向境外5家子公司收取對價，而係無償為境外5家子公司長期提供當地營運所需人力，境外5家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，亦

未為原告所享有，如此形成原告單向對境外5家子公司「捐輸利益」，並非合理必要。

⑵倘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，實非允當。是原告此部分主張，亦非可採。

4.原告雖另主張縱認系爭人事費用不得作為本（108）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。

⑵本件實際係由境外5家子公司長期免費享受原告外派員工之人力勞務，卻由原告自己負擔外派員工之系爭人事費用，該等子公司並未給付對價，原告並未獲有勞務收入，原告本（108）年度系爭人事費用之負擔即難認合理必要；且原告本年度負擔之系爭人事費用，於原告未來年度投資收益是否可得實現亦無從臆測，二者關係並非明確，而未具有相當業務關連性。縱使於不確定之未來年度，原告之境外5家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（108）年度系爭人事費用欠缺合理必要及相當業務關連性等事實狀態。

⑶況依所得稅法第24條第1項前段及第71條第1項規定可知，營利事業所得稅係年度週期稅，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；惟原告外派員工之系爭人事費用，並未要求境外5家子公司付費，而「無」本（108）年度收入可供配合歸屬，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）。又營利事業所得稅之申報及課徵，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）。復依查核準則第30條第1款及第2款規定可知，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。是原告此部分主張，亦難憑採。

㈦綜上所述，原告本件108年度營利事業所得稅結算申報，列報其負擔子公司之系爭人事費用（含薪資支出55,017,296元、保險費2,957,395元及伙食費1,485,760元，合計人事費用59,460,451元），被告認原告此部分支出並非合理必要，按所得稅法第38條及查核準則第62條等規定，否准列報，併同其餘調整，核定應補稅額13,849,391元，於法並無不合，

復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷，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　　4　　月　　30　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　郭銘禮

法　官　孫萍萍

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
㈠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。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　30　　日

書記官　林劭威