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929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　吳碧玲

　　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6月6日台財法字第11313901130號(案號：第11201031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：

原告申報民國109年度營利事業所得稅結算，列報薪資支出新臺幣(下同)860,155,031元、保險費56,542,515元及伙食費20,041,600元，經被告分別核定805,566,781元、53,463,389元及18,712,160元，併同其餘調整，應補稅額為13,524,942元，原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願，經財政部駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠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，派遣其所雇用之高階管理人員赴海外轉投資公司執行相關業務，實與經營本業及附屬業務有關，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。

1.原告考量公司本身及其子公司整體之營運活動，基於管理與監督海外轉投資公司目的，派遣其所雇用之高階管理人員赴海外轉投資公司執行融資租賃相關業務，應與經營本業及附屬業務有關。

2.原告及其子公司所營業務主要為新車、中古車、重型機車、一般機車、消費性商品等等相關產品之應收帳款收買及設備租賃業務，經查原告採權益法投資之子公司，係從事包括購車貸款業務、汽車融資租賃業務、機械設備或醫療設備之融資租賃業務、向金融機構出售或回購融資租賃應收款業務、車輛租賃業務及相關配套服務等。由原告及其子公司所營業務觀之，從技術需求、培訓需求、控制需求的角度看來，確有派遣外派人員提供監督管理職能的必要，因此，原告為管理與監督海外轉投資公司，藉助原告所雇用之高階管理人員於應收帳款收買及設備租賃業務之經驗及長才，將管理人員派遣至轉投資公司協助管理及發展海外轉投資公司相關業務，以期轉投資公司能創造更多獲利反饋母公司，並無不合，原告派駐海外人員係為原告本身業務及獲利所需，而派遣之人員，並非如訴願決定書所述屬海外子公司營運活動之範疇，相關費用亦絕非如被告於復查決定書所述，屬應由海外子公司獨立支應之管理事務支出及營運成本。此外，按前揭公開發行公司建立內部控制制度處理準則規定，為轉投資公司提供管理及監督之職能亦為主管機關要求在法令上應建立之規範，更證其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等支出，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，核定通知書之調整法令及依據說明書所謂屬所得稅法第38條及查核準則第62條規定所指經營本業及附屬業務之外之費用，與事實有違。

㈡原告視海外轉投資公司實際營運活動，選拔人員赴子公司擔任要職，執行母公司之監督及管理職能，非屬所得稅法第38條及查核準則第62條規定所指情事。

㈢系爭派駐海外人員提供管理及監督相關費用，原告並非未獲取相對報酬，按收入與成本費用配合之原則，被告之核定方式與所得稅法第24條第1項規定有違。

1.按收入與成本費用配合原則，原告對轉投資公司執行管理及監督職能所支付之相應費用，當與投資收益配合並於同期認列。原告派駐高階管理人員赴海外轉投資公司提供必要管理及監督職能所支應薪資等支出，按前揭查核準則規定，無論海外轉投資公司為營業淨利或虧損，依法均不影響該等薪資支出准予核實認列之規定。蓋企業創收之影響因素極其廣泛，實務上尚難區分單純透過員工提供勞務所應獲取之相對報酬，若僅因該等勞務相應之報酬（即投資收益）係透過被投資公司盈餘分配所實現，即認其無獲取相對應之收入，似嫌武斷，認事用法顯有未當。

2.原告係因考量集團產業特性及轉投資公司主要從事汽車或各項機械、醫療設備之融資租賃業務，為達到使轉投資公司業務成長之目的，派遣高階管理人員至轉投資公司執行管理及監督職能，以期能夠擴大轉投資公司之業務並促進公司之發展。因此，按所得稅法第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，被告逕予否准認列，實與所得稅法第24條第1項規定有違。且依商業會計法第60條第1項之規定，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，絕非並如被告將其認定與經營業務無關而予以剔除。

3.按被告之見解，倘若派駐員工提供管理監督職能之成本無法認列，將造成該等勞務相應之報酬（即投資收益）未有相對應成本得以減除之情形，實與量能課稅原則相違背，且影響租稅中立。

㈣按司法院釋字第493號解釋明揭營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之財產權，被告否准派駐海外人員相關費用之認列，顯與納稅者權利保護法第7條第1項規定有違。

㈤修正前所得稅法第42條立法理由，轉投資有關之各項費用應悉數得以列支，依「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，足證被告錯誤適用所得稅法第38條，以原告派駐人員至海外子公司執行管理監督職能所應負擔之轉投資相關費用係經營本業及附屬業務以外之損失而否准認列，與法未符。

1.訴願決定援引最高行政法院109年度判字第174號判決，與本案原告經營海外轉投資公司之情形大相逕庭，其將非投資關係之判決強套於投資收益相關成本費用之審理案件，核無足採。

2.所得稅法所授權訂定之「營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法」，明文規範直接與免稅投資收益相關之成本費用損失應自該收益項下減除，惟被告卻認應稅投資收益之相關成本費用損失不得認列，違反納保法第14條合理推計之規定，亦違反所得稅法第24條第1項收入與費用配合原則。

3.系爭派駐海外人員費用，確為原告管理海外轉投資公司之必要之支出，實與經營本業及附屬業務有關，非屬所得稅法第38條及查核準則第62條規定所指「經營本業及附屬業務以外之費用及損失」之情形，縱無法於當期核認，應准予遞延並於相關投資收益實現時作為成本費用減除，惟被

告未能詳加審酌而逕予調整剔除，影響原告合法權益甚鉅。

㈥聲明：

1.訴願決定、原處分（即復查決定）均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

㈠營利事業所得皆須依收入與成本費用原則計算之，是營業費用之認列，非僅以有無支付事實為斷，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條規定即明。

㈡本件原告派駐海外之員工合計47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，渠等人員為海外子公司提供勞務，使各海外子公司得落實各項專案計畫及相關業務發展，並由海外子公司直接獲取收入，顯見系爭活動時並非協助原告經營本業或附屬業務，非屬原告應負擔之相關費用，原告主張系爭薪資費用及經營本業與附屬業務有關，顯不足採。

㈢被告110年12月14日發函請原告說明系爭派駐員工所取得之收入及相關成本費用配合情形，原告迄未提示其向海外子公司收取服務報酬之證明文件，僅說明該等人員係為管理轉投資事業，以其獲取合理之轉投資報酬所提供之管理監督職能及各轉投資公司盈餘均尚為未匯回等語，被告依納保法第11條第1項前段規定，復於112年4月26日發函請原告提示派駐人員至海外轉投資公司之決策歷程記錄、與各海外轉投資公司間是否訂定契約、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，有關系爭薪資費用有收取服務報酬證明文件仍未提示，僅泛言可透過獲配投資收益實現收入云云。查原告所謂投資收益係被投資事業整體營運所得盈餘分配，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，其主張透過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，核無足採。

㈣系爭派駐員工，駐外天數自228日至366日不等，顯非一般派遣支援或短期出差，該等員工於海外子公司提供服務內容，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。又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，是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，僅空言主張依收入與成本費用配合原則應予核認系爭費用，實無足採，原核定不予認列，自屬有據，故被告依職權調查並依查得資料判斷原告主張之投資收益及系爭派駐員工薪資支出等費用，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。

㈤原告主張所得稅法所授權訂定之營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法，明文規範直接與免稅投資收益相關悉數得以列支一節，按營利事業於轉投資其他事業之投資過程中，須確定投資目標、投資理念與投資戰略、同時蒐集內、外部信息進行內化後，決定資產配置及選擇，並於投資過程中對以投資之標的進行績效評估，以決定是否繼續投資或改變投資標的，如此循環不斷之過程中各項管理費用即為轉投資收益相關之管理費用，該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與轉投資收益相關之管理費用無涉，原告主張顯有誤解。

㈥聲明：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、本院之判斷：

㈠所得稅法第24條第1項：「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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」第38條：「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。」查核準則第62條：「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。」

㈡查原告申報109年度營利事業所得稅結算，列報薪資支出860,155,031元、保險費56,542,515元及伙食費20,041,600元，經被告分別核定805,566,781元、53,463,389元及18,712,160元，併同其餘調整，應補稅額為13,524,942元，原告不服，申請復查、訴願，均遭駁回。被告本件剔除原告之薪資支出54,588,250元、保險費3,079,126元及伙食費1,329,440元，合計剔除費用58,996,816元，係原告派遣其所雇用之人員赴海外子公司提供勞務所支出等情，為兩造所不爭執，並有原告109年度營利事業所得稅結算網路申報書及其附件（見原處分卷可閱卷）、被告109年度營利事業所得稅結算申報核定通知書、109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、繳款書（見本院卷第61頁至第63頁）、復查決定書（見本院卷第65頁至第71頁）及訴願決定書（見本院卷第75頁至第82頁）可查，堪信為真。是本件爭點在於，被告否准認列上開支出，核定補稅13,524,94元，是否適法有據？

㈢按所得稅法制上有關營利事業之費用支出列報，大體上可以依循以下三個標準，循序作成判斷（最高行政法院103年度判字第447號判決意旨參照）：

1.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。

2.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」，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。

3.費用支出合理性之證明：

⑴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」內涵原則上應已包含在「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，為基於資訊不對稱之考量，將合理性考量自「費用必要性」要件中抽離，而列為獨立之證明對象。例如外銷所生佣金費用超過出口貨物價款5%者（查核準則第92條第4款參照），或權利金費用是否符合常規（查核準則第87條第1款但書參照）。

⑵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，例如在上開佣金支出合理性之舉證責任，因為實證法採取正面表

列規範要件之方式，故應由納稅義務人負擔。反之，在上開權利金之情形，因為實證法採取但書之規範形式，其舉證責任（即費用支出數額之不合理性）改由稅捐機關負擔。

㈣以上之費用認列三要件之判斷順序，就關係企業間因交易所生之費用認列爭議判斷，又特別具有實益。爰說明如下（最高行政法院100年度判字第213號判決參照）：

1.所謂「關係企業」，其定義為「數個企業在民商法上具有獨立之主體地位，但在經濟實質上，彼此間有從屬支配關係者」。此等關係企業之交易行為，從「公司治理」或「稅捐管理」的角度，常常會被質疑是否具有經濟實質之需求，而懷疑其中涉及「利益輸送或稅捐規劃」之不當安排，又因為此等內部資訊難以清楚查知，在稅捐法制上因此有制定調整規範之必要，此即所得稅法第43條之1「移轉計價」規定之相關立法背景。

2.所以在關係企業交易所生之費用認列情形，因有「移轉計價」之規定，稅上有關「費用合理性」之判斷，即自「費用必要性」中抽離，當然成為獨立之判斷事項。

3.但值得特別強調者為，即使在關係企業之情形，「費用合理性」判斷之順位，還是落在「費用必要性」判斷（或「費用關連性」判斷）之後，不可能發生「省略費用必要性判斷，直接進入費用合理性判斷」之情形。

㈤本件爭點屬「費用必要性」之層次，基本上乃事實認定課題，依上所述，應由原告負擔舉證責任。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。說明如下（最高行政法院100年度判字第213號、103年度判字第447號判決意旨參照）：

1.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。

2.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，但享受前開服務之企業，其所創造之經濟成果（收入），卻可由付費企業『間接』享有」之情形。例如臺灣企業派員工至境外關係企業參與該關係企業之業務活動，而主張境外關係企業之經濟成果，可以為臺灣企業所享有，因此認為相關員工人事費用負擔對該臺灣企業有「間接」貢獻，與臺灣企業之業務具有關連性，而要求將該等人事支出列報營業費用減除所得額。

3.而以上二種類型之費用支出列報，其待證事實之範圍有所不同，但證明之核心關鍵事項，都在有效之內、外部會計憑證（最高行政法院100年度判字第211號、第212號及第213號判決意旨參照），只不過在「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」之會計憑證（即證明原告與其員工間存在僱傭契約等相關書面），第二層次之憑證則是「領受前開服務之企業，與付費企業間有分享經濟活動成果協議之約定證明」（即證明原告對於相關境外子公司之收入，確實達成分享之約定等相關書面），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「資訊充分完整揭露原則」基礎下。

㈥但在本件中，就系爭人事費用58,996,816元之列報，縱認原告已證明支出之真實性，但仍未能證明費用支出必要性：

1.依原告所述，原告係基於境外5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47人派至境外5家子公司，分別擔任前開子公司之資產保全、零售、授信審查及機器設備等營運部門職務，從事各子公司相關日常營業活動，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（見原處分卷可閱卷第803頁至第821頁）。換言之，前述員工47人至境外5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5家子公司」，而在境外5家子公司之業務活動中予以使用，提升境外5家子公司之收入及利潤，並非直接貢獻給本件原告。

2.原告雖主張其負擔外派員工之人事費用，對原告就相關子公司之投資收益，有間接貢獻，依最高行政法院103年度判字第447號判決意旨可以認列，不應剔除云云，惟：

⑴如前所述，在間接貢獻之類型： 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58,996,816元，並未向境外子公司收取任何對價（見本院卷第179頁原告提出之行政訴訟補充理由狀），益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58,996,816元確實具有支出必要性。

⑵雖然，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（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。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168頁至第169頁準備程序筆錄及第176頁、第177頁原告提出之行政訴訟補充理由狀），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58,996,816元之支出必要性。

3.綜上，就系爭人事費用58,996,816元之列報，縱認原告已證明支出之真實性，但原告於本件無法證明系爭人事費用58,996,816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58,996,816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，自難憑採。

㈦此外，本件爭點乃涉及事實認定之問題，而非法律適用爭議。而原告所引用各種法理原則（例如「稅捐法定原則」或「平等原則」、「有利不利一律注意原則」、「合目的性裁量原則」或「實質課稅原則」、「租稅中立性原則」、「收入成本配合原則」、「稅捐公平原則」等等），都必須在「費用必要性」之待證事實被證明後，才能在確定之事實基礎下，討論此等法理原則在本案中有無適用餘地。因此原告在本件中引用此等法理原則，論之實質，無助於爭點之釐清，而與本案之勝負判斷缺乏關連性（最高行政法院100年度判字第361號判決意旨參照）。

㈧至於原告主張：倘若系爭人事費用58,996,816元不得作為本年度課稅所得之減除項目，被告亦應准許予以遞延至未來境外5家子公司對原告分配盈餘時，自原告所實現投資收益（股利收入）項下減除，以降低原告未來年度之課稅所得云云，惟：

1.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58,996,816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。

2.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，卻係原告自己負擔外派員工之系爭人事費用58,996,816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58,996,816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58,996,816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58,996,816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。

3.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；惟原告並未要求子公司付費，系爭人事費用58,996,816元其並無本年度收入可供配合歸屬等情，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）。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58,996,816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。

㈨從而，原告109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54,588,250元、保險費3,079,126元及伙食費1,329,440元，合計人事費用58,996,816元，被告依所得稅法第38條及查核準則第62條等規定，否准列報，連同其他項目，核定應補稅額13,524,942元，於法並無不合。

㈩綜上，原告主張經核均非可採。原處分（即復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），為無理由，應予駁回。

五、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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　　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	所需要件

訴訟代理人之情形	
(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(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　蕭純純