

刊登於台灣法學雜誌第 175 期，2011 年 5 月，第 175-183 頁。

稅法實務導讀

陳清秀

東吳大學法律學系兼任教授

一、有關所得種類歸屬之判斷：有關實質課稅原則在稅法上之運用，最高行政法院 100 年度判字第 336 號判決認為上訴人任職之永達保險經紀人公司僅形式上列名為系爭車輛租賃契約之承租人，相關權利義務實質上係終局由上訴人（永達公司高級職員）行使負擔，永達公司未承擔任何承租人之違約風險。故被上訴人財政部台灣省北區國稅局依實質課稅原則，核認永達公司自上訴人薪資中扣取之車輛租金 526,400 元，實質上屬上訴人之薪資所得，併計歸課上訴人 94 年度綜合所得稅，洵無不合。

本件判決採取所謂實質課稅原則，超越外部租賃契約之法律形式，實質認定租金費用應由勞工負擔，並將該支付與第三人之租賃公司之租金費用（實際上並未歸屬於勞工之所得），認定為勞工之薪資所得，除補稅外，並加以處罰。

本件判決看似表面合法，卻漏未斟酌勞工實質上並未享受該租金收入。本件相關成本費用如要認定應轉嫁給「勞工」承擔風險，則依據實質課稅原則，本件提供勞務內容，已非單純勞工（勞工不應承擔租金成本費用），而應屬於執行業務性質，其所得應改列「執行業務所得」，准予扣除租金成本費用，較符合實質課稅原則。縱認為其仍屬於薪資所得，也應准予扣除本件高額之成本費用 526,400 元（已經遠超過薪資所得「概算費用」約 10 萬元之特別扣除額），才符合實質所得課稅原則。當然此一部分恐宜聲請大法官釋憲，才能解決。

二、不合常規之股權移轉，涉及稅捐規避行為：最高行政法院 100 年度判字第 343 號判決認為上訴人與其配偶、未成年子女及姪女先設立陳梅公司，由陳梅公司受讓上訴人之家屬持有朕源公司之股權，並未有股價之相對交付，悉以股東往來列帳等書面作業代之，顯見上訴人之家屬係藉用公司名義分配股利。原判決據此維持原處分依所得稅法第 66 條之 8 規定所為核課處分，自無不合。**【台灣法學雜誌第 175 期，2011 年 5 月，第 175 頁】**

本件上訴人成立陳梅公司，該公司 90 年至 92 年之所得稅申報縱經被上訴人核定，然因上訴人係為規避其所得稅而為，故其申報陳梅公司所得稅時並未為完全之陳述，致被上訴人為不正確之核定，依上引法律規定，上訴人有信賴不值得保護之情形，自難主張其因出於信賴保護而無故意過失。上訴人出於規避所得稅之主觀意思，所安排之脫法行為，形式上雖屬合法，惟實質上係為達避稅之目的之脫法行為，故其於申報綜合所得

稅時隱匿其脫法行為而以形式安排情事申報，自應有逃漏稅捐之認識，難謂無故意。此一判決對於納稅人隱匿脫法行為進行申報稅捐，認定屬於故意逃漏稅，值得注意。

三、醫院隱名合夥，其所得歸屬之判斷：最高行政法院 100 年度判字第 380 號判決認為民法上之隱名合夥，在稅法上有關所得之歸屬，應予以承認。故本件醫院實際所得人如果確為 12 人，即應以該 12 人為課稅主體，而不應單純以出名營業人作為所得歸屬者，否則即屬違法之行政處分。此一見解，符合實質課稅原則，應可贊同。

四、借名登記屬於信託關係，履行該信託契約之物權移轉行為，並非贈與：最高行政法院 100 年度判字第 356 號判決認為信託法實施前之信託行為乃屬合法之法律行為，借名登記並非脫法行為，非謂借名登記完全等同於贈與行為。上訴人主張有關其兄弟各房簽署分關合約書及協議書之法律關係為信託關係，業據民事法院認定屬實，而上訴人登記為系爭土地之所有權人期間（即自 68 年 8 月 25 日起迄處分予林○城止），該分關合約書及協議書均在合法有效期間，故若是基於分關合約書及協議書所為之給付，即另有債之原因，該給付即非贈與而係另為債之履行，自不得以贈與認定，並課徵贈與稅。此一判決把握贈與行為屬於無償的經濟上利益之移轉，至於信託契約間當事人產權移轉，如果單純屬於履行債務行為，並非贈與，符合實質課稅原則。

五、營業費用之認列標準：最高行政法院 100 年度判字第 361 號判決認為所得稅法制上有關營業費用之認列標準有三，循序作成判斷。

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（亦可稱為「營業費用與業務活動間之關連性判斷」）：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）」。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：A.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」。B.【台灣法學雜誌第 175 期，2011 年 5 月，第 176 頁】至於此等「費用合理性」待證事實舉證責任之客觀配置，則無通案樣準，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。

此一判決見解頗值得注意，但有關費用支出合理性部分，除稅法有特別規定外，似

不應額外要求。亦即基於經濟活動的自由，納稅人對於支出享有「自主決定權」，納稅義務人基本上得自由決定：為獲得所得的目的，想要支付哪些費用。有關支出之額度多少、是否有必要合理、一般人是否有此種支出、支出是否符合目的，這些因素對於獲得所得的費用支出之承認，原則上不具有重要性，

【裁判】100年度判字第336號最高行政法院判決

參考條文：

所得稅法第 14 條

關鍵詞：

薪資所得、租賃費用

要旨

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）上訴人任職永達公司，該公司於 94 年 6 月 24 日與和車公司簽訂「車輛租賃附屬契約」，約定由和車公司出租系爭車輛（牌照號碼：3877-AA）予永達公司，並由上訴人擔任連帶保證人及車輛保管人，實際使用及保管系爭車輛。系爭車輛每月租金則由永達公司墊付予和車公司，以「營業費用——租金支出」科目列帳後，再按月從上訴人薪資中扣取，並以應發放之薪資總額扣除車輛租金後之淨額，列報上訴人之薪資所得。又觀諸上訴人出具之員工還款同意書、公務車輛租賃附屬契約約定內容及承租系爭車輛之保證金實際上由上訴人支付等情，永達公司僅形式上列名為系爭車輛租賃契約之承租人，相關權利義務實質上係終局由上訴人行使負擔，永達公司未承擔任何承租人之違約風險。故被上訴人依實質課稅原則，核認永達公司自上訴人薪資中扣取之車輛租金 526,400 元，實質上屬上訴人之薪資所得，併計歸課上訴人 94 年度綜合所得稅，洵無不合。（二）永達公司負責人吳文永涉嫌違反稅捐稽徵法及商業會計法案，雖經台北地檢署檢察官為不起訴處分，惟行政爭訟事件並不受其認定事實之拘束。另財政部 95 年函釋係限於因招攬保險業務而發生之費用，系爭車輛實際上係由上訴人以自己之薪資租購使用，自無財政部 95 年函釋之適用。又永達公司僅係名義上承租人，即難認係永達公司租賃車輛係供本業或附屬業務使用，自無財政部 79 年 7 月 4 日臺財稅第 790178955 號函釋之適用。

五、本院查：

（一）按「刑事判決所認定之事實，及其所持法律上見解，並不能拘束本院。本院應本於調查所得，自為認定及裁判。」本院著有 44 年判字第 48 號判例可循。經查：（1）

本件原審係依調查證據之辯論結果，並詳述得心證之理由，而認系爭車輛實際上係由上訴人租賃，進【**台灣法學雜誌第 175 期，2011 年 5 月，第 177 頁**】而認定系爭租車費用實質上應屬上訴人取自永達公司之薪資所得，核其認定與卷內證據並無不合，且與經驗法則及論理法則無違。又本院 32 年判字第 18 號判例係謂：「司法機關所為之確定判決，其判決中已定事項，若在行政上發生問題時，行政官署不可不以為既判事項而從其判決處理，此為行政權與司法權分立之國家一般通例。」即此判例係闡述法院之確定判決所認定事項對行政機關之效力。至行政法院應本於調查所得自行認定事實，不受刑事判決認定事實之拘束，已如上述。故上訴意旨主張之臺北地檢署檢察官 96 年度偵字第 2347 號不起訴處分書，雖對永達公司負責人吳文永違反稅捐稽徵法等案為不起訴處分，行政法院亦不受該不起訴處分書所認定事實之拘束，況其並非法院之確定判決，更與本院 32 年判字第 18 號判例所闡述者有別。……（2）再本件原判決係依調查證據之辯論結果，而認系爭所得實質上應屬上訴人自永達公司獲致之薪資所得，進而將原處分予以維持，故此認定核與永達公司之計薪方式無涉。且就永達公司而言，亦僅是營業費用科目之變更，並不影響其所列報費用之總額。故上訴意旨以系爭所得屬永達公司各利潤中心之必要費用為前提，主張因上訴人之薪資為個人薪酬及組織報酬減除支應歸屬利潤中心之各項必要費用後餘額之合計數，指摘原判決將直接歸屬至各業務同仁利潤中心之必要業務費用，認定非屬永達公司營業費用，違反租稅中立原則云云，自無可採。另本件因認上訴人方為系爭車輛之真正承租人，進而謂系爭所得為上訴人之薪資所得，故核定上訴人有系爭所得，自無違反收付實現原則。

【裁判】100年度判字第343號最高行政法院判決

參考條文：

所得稅法第 66 條之 8、第 110 條；行政程序法第 119 條第 2 款

關鍵詞：

稅捐規避，隱藏事實，股權移轉

要旨

上訴人與其配偶、未成年子女及姪女先設立陳梅公司，由陳梅公司受讓廖○和及廖○翔持有朕源公司之股權，並未有股價之相對交付，悉以股東往來列帳等書面作業代之，顯見廖○和及廖○翔係藉用公司名義分配股利。再者，陳梅公司資本額僅 3 千萬元，購買股款之價額高達 8 億 4 千餘萬元，陳梅公司並無資力支付上開股款，又其取得股權均

以帳記股東往來之方式取代應實際支付對價之義務，形同分文未為支付，上訴人雖稱此為股東與公司間之股東往來，惟並未能具體舉證證明受讓股權及以獲配之現金股利或剩餘財產清償時，公司與自然人之財務狀況如何，其間之利息如何支付等等符合實際具有借貸關係之事實，其空言以帳載股東往來替代股價之實際支付為合理，自難成立。原判決據此維持原處分依所得稅法第 66 條之 8 規定所為核課處分，自無不合。

（七）依本院 95 年度判字第 2150 號判決所稱在目前學理上已接受「稅捐規避」與「稅捐逃漏」在法律概念上與法律效果上之區別乙節，係指在學理上之見解，該判決進一步分析稱：但在自動報【**台灣法學雜誌第 175 期，2011 年 5 月，第 178 頁**】繳稅制下，有時候「稅捐規避」與「稅捐逃漏」並不容易區分。因為納稅義務人本無義務申報其取得之「免稅所得」，如果一筆所得之法律屬性徵納雙方認知不同，而納稅義務人事前未予申報，等到事後查核時，則此等有爭議而未申報之「所得」到底是「隱藏事實」，還是「運用法律技術之單純規避」即會混淆不明，增減資案件到底要算「稅捐規避」或「稅捐逃漏」，在當事人沒有主動告知上開「增減資」之法律安排時，即變得很模糊，如果認為人民不得利用行政機關對外宣示之明顯錯誤法律見解來刻意規避稅負時，增減資案例不僅會認為是稅捐逃漏案型，而也很容易認為「從事此等稅捐規劃之人民顯然故意或過失之主觀歸責原則」等由。足見該判決對應否處罰所採見解並不明確。況該判決僅係個案見解，並未採為判例，上訴人援引本院前開判決主張縱然成立租稅規避，不得認為有故意過失而不能處罰乙節，尚屬無據而不足取。

（八）另按對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者，受益人信賴不值得保護，為行政程序法第 119 條第 2 款所明定。本件上訴人成立陳梅公司，該公司 90 年至 92 年之所得稅申報縱經被上訴人核定，然因上訴人係為規避其所得稅而為，故其申報陳梅公司所得稅時並未為完全之陳述，致被上訴人為不正確之核定，依上引法律規定，上訴人有信賴不值得保護之情形，自難主張其因出於信賴保護而無故意過失。上訴人出於規避所得稅之主觀意思，所安排之脫法行為，形式上雖屬合法，惟實質上係為達避稅之目的之脫法行為，故其於申報綜合所得稅時隱匿其脫法行為而以形式安排情事申報，自應有逃漏稅捐之認識，難謂無故意，原處分依財政部所定之處罰裁量標準，按所漏稅額依有無股利憑單分別處 0.2 倍及 0.5 倍罰鍰，於法無不合。

【裁判】100年度判字第380號最高行政法院判決

參考條文：

所得稅法第 14 條；民法第 700 條、第 704 條

關鍵詞：

隱名合夥、執行業務所得

要旨

又「稱隱名合夥者，謂當事人約定，一方對於他方所經營之事業出資，而分受其營業所生之利益，及分擔其所生損失之契約。」「(第1項)隱名合夥之事務，專由出名營業人執行之。(第2項)隱名合夥人就出名營業人之行為，對於第三人不生權利義務關係。」民法第700條、第704條定有明文。本件上訴人於原審一再主張銘生醫院係其與訴外人陳○成、邱○滿(系爭建物基地共有人)、洪○英、蕭○霖、蕭○娟、何○珠、陳○佩、陳○佳、徐○田、王○欽、陳○政等12人隱名合夥經營，系爭年度銘生醫院之執行業務所得應以12名隱名合夥人歸課渠等當年度之綜合所得稅，並提出85年2月7日訂立之「銘生慢性病復健醫院合夥契約書」(原審卷第59至64頁)為證。查上開合夥契約書記載：系爭建物及其坐落之基地按合夥人出資比例登記為共同共有，但王○欽、陳○政部分信託登記於徐○田名【**台灣法學雜誌第175期，2011年5月，第179頁**】下；本合夥所有之支出，除向銀行貸款部分(貸款部分利息之支出及償還，均依衛生署之規定，全體合夥人依出資比例共同負擔)外，其餘款項由全體合夥人按比例分攤(依契約約定，上訴人所占比例為12.5%)；「四合夥人之權利義務：(一)合夥人應按合夥決定之時間出資，並按出資比例分配損益之成數。……(三)合夥之費用及債務，由合夥人按出資比例負擔之」；「五業務執行：(二)合夥人委由邱○雄先生為負責人，並以邱○雄之名義籌建醫院，對外由邱○雄先生為合夥人之代表，並負責申請建醫院事宜，但醫院之全部財產屬於合夥人之共同共有。(三)醫院開業後，通常業務由邱○雄負責執行。因執行合夥事務所收取之金錢、物品及孳息，均屬合夥人共同共有」等情。又證人陳○己於原審另案即97年度訴字第682號上訴人之妻林○珠與本件被上訴人綜合所得稅乙案，於98年2月24日為證人時陳述稱：「(問：你女兒陳○佩擔任銘生醫院合夥人，證人是否知情)銘生醫院一開始是邱○雄、陳○佩等人合夥興建，許多事情由我替女兒陳○佩辦理，所以我瞭解本件事情。86年1月開始營業，『一開始的合夥契約是我擬定的，所以參照民法隱名合夥規定』，因限於健保局規定，非醫師不能開醫院，所以推由三位醫師陳○成、邱○雄、蕭○文出名申請營業，是為了應付健保局，但盈虧是按合夥比例負擔」、「(問：95年度陳○佩有無作為醫院合夥人)有，他本來就在醫院擔任會計」、「(問：有無補充陳述)我們從頭開始都是合夥，共負盈虧」(原審卷第210頁背面)；證人林○英陳述稱：「(問：證人為何知道銘生醫院的事情)因為我先生陳○成很忙碌，所以很多事情由我處理」、「(問：銘生醫院經營情況是什麼型態)合夥，『大家出錢蓋房子，一起經營醫院』」、「(問：陳○成83年成立就加入)是」、「(問：為何認定是合夥)一起出錢」、「(問：中

間有無分配盈餘)有」、「(問：分配盈餘時有無申報執行業務所得)有」、「(問：12位合夥人有無變動過)我知道是沒有」(原審卷第211頁正面)各等語。該2位證人有利上訴人關於銘生醫院係隱名合夥主張之陳述何以不可採，原審未予調查判斷，載明其得心證之理由，亦嫌違誤。又上訴人自始爭執被上訴人對其列報折舊費用之銘生醫院水電、消防、空調等設備折舊之認列，係屬對費用項目有所爭執，其於原審主張銘生醫院建築物本身亦應認列折舊，核屬攻擊防禦方法之提出，而原判決既認定銘生醫院之水電、消防、空調等設備附合於該醫院建築物本體，為該建築物之一部分，銘生醫院之水電、消防、空調等設備與該醫院建築物即具有同一性，則上訴人於原審主張被上訴人核定其系爭年度執行業務所得為6,264,550元，若以12人實質隱名合夥計算，因實際上並無出租行為，不應認列醫院之租金支出6,562,500元，惟折舊(包括空屋、水電、電梯、空調設備)與利息支出部分，應予全額認列乙節，亦非無查明推究之餘地。

(三)綜上所述，原判決有認定事實與卷證資料不符，及未依職權斟酌判斷有利於上訴人之相關證據之違誤，上訴人上【台灣法學雜誌第175期，2011年5月，第180頁】訴意旨執此指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。

【裁判】100年度判字第356號最高行政法院判決

參考條文：

遺產及贈與稅法第4條、第5條之2；行政訴訟法第209條、第243條第2項第6款

關鍵詞：

信託、贈與、借名登記

要旨

二、上訴人起訴主張：查本次上訴人所出賣之土地，依分闔書及協議書既屬上訴人與其他兄弟所共有，僅借名登記在上訴人之名下，並經民事法院依同一法律關係認定屬實，則上訴人依家族之決議，將土地出賣之價款分配予其他兄弟及兄弟所指定之人，顯係上訴人基於委任關係代受任人收付出賣土地之價金，並以簡易交付之方式，逕行指示出賣人將價金交付予其他家族成員，是上訴人交付土地價款予其他人，顯係基於委任關係及分闔合約書、協議書之約定，返還予其他兄弟之土地出賣款，自非屬贈與。至其他兄弟應分得之價款，或有交付妻女、子女之行為，屬於其他兄弟所為之贈與，要與上訴人無關。

五、本院查：

惟查判決理由乃說明主文所構成之根據，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見，故凡當事人提出攻擊、防禦方法，行政法院應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷其真偽，而將得心證之理由記明於判決（參照行政訴訟法第209條立法說明第7點）。法院為原告敗訴之判決，而其判決理由前後牴觸，即為同法第243條第2項第6款所謂判決理由矛盾，其判決當然違背法令。本件上訴人先認定「縱認原告（即上訴人）所提65年4月16日分關合約書內容為實在，亦僅能認係原告與其兄弟等人間之債權契約，原告所提原證二76年4月16日之協議書、原證八91年12月18日之同意書、原證二十原告兄弟間於88年6月10日之家族會議紀錄等件，均係屬債權契約或債之約定，即皆僅具債之效力，仍無礙於系爭土地依法所為之登記之絕對效力。是以，縱原告於91年間，將其所有之系爭土地出售所得價款分配予原告所主張之其他兄弟或其繼承人（原告之弟林○茂於77年4月11日死亡，其配偶及子女為徐○鶯、林○伶、林○伶、林○亨及林○灼等人），充其量亦僅能視為債權契約或債之約定之履行，尚無解於原告為系爭土地所有權人之物權登記效力。」[原判決理由五（九）]則上開理由既認定上訴人給付各房土地出賣款項係基於某種債之約定，惟其判決之結論，復又認定本件上訴人所給付各房之金錢均屬贈與，應課徵贈與稅，則若是基於分關合約書及協議書所為之給付，即另有債之原因，該給付即非贈與而係另為債之履行，自不得以贈與認定並課贈贈與稅，原判決理由前後牴觸，非無判決理由矛盾之違法。（二）次查，信託法實施前之信託行為乃屬合法之法律行為，借名登記並非脫法行為，非謂借名登記完全等同於贈與行為。上訴人主張有關其兄弟各房簽署分關合約書及協議書之法律關係為信託關係，業據民事法【**台灣法學雜誌第175期，2011年5月，第181頁**】院認定屬實，而上訴人登記為系爭土地之所有權人期間（即自68年8月25日起迄處分予林燈城止），該分關合約書及協議書均在合法有效期間，故系爭土地雖形式上登記為上訴人所有，但因內部尚基於分關合約書「尚有保留土地及房屋，雖屬個人名義，實係兄弟5人共有，此後出售處分時，兄弟5人均分之」與協議書「后開土地之所有權人名義以林○木、林○富、林○明、林○茂登記，惟實際權利仍屬兄弟5人各擁有五分之一之權利與義務，嗣後土地價值萬倍，亦係兄弟們之鴻福，與持有名義人無關，且有關土地之分盈與產權更易亦應按5等分均攤」之約定，而存在有信託之法律關係。而依上開信託約定，含有土地共有及均分土地盈利之二種權利，信託人（即上訴人之其他兄弟）可依分關合約書及協議書之內容請求上訴人將共有土地之實際持分為移轉登記，亦可請求上訴人將共有土地處分後分配盈利，故上開信託約定，並未牴觸物權登記之法律關係。又上訴人處分分關合約書及協議書附表之系爭土地係基於各房之約定所有，有各房出具之同意書足以證明，故上訴人出售信託登記之土地所取得之價款，扣除費用後，基於分關合約書及協議書之上開約定而將分盈之利益平均交付其他各房，亦係基於履行信託行為之債務所為之

給付，本與處分系爭土地之物權行為無悖。

【裁判】100年度判字第361號最高行政法院判決

參考條文：

所得稅法第 24 條；查核準則第 62 條、第 87 條第 1 款但書、第 92 條第 4 款

關鍵詞：

營業費用、費用認列標準、費用支出真實性、費用支出必要性、費用支出合理性

要旨

(1) 按所得稅法制上有關營業費用之認列，大體上可以依循以下三個標準，循序作成判斷。

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（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。

③ 費用支出合理性之證明：

A. 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不小於業務貢獻價值，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【**台灣法學雜誌第 175 期，2011 年 5 月，第 182 頁**】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）。

B. 至於此等「費用合理性」待證事實舉證責任之客觀配置，則無通案標準，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。反之在前開權利金之情形，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。

（2）本案上訴爭點則落在「費用必要性」之層次，基本上屬「事實認定」課題，依上所述，應由上訴人負擔舉證責任。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。

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。例如台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，可以為台灣企業所享有，因此認為支付予員工之薪資對該台灣企業有「間接」貢獻，與台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。

（3）而以上二種類型之營業費用認列，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（本院 100 年度判字第 211 號、第 212 號及第 213 號判決參照），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。【台灣法學雜誌第 175 期，2011 年 5 月，第 183 頁】