

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度上字第1130號

上 訴 人 台灣富士電子材料股份有限公司

代 表 人 田中賢一

訴訟代理人 林恆鋒 律師

余景仁 會計師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年9月19日臺北高等行政法院107年度訴字第1374號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、上訴人經營其他未分類其他化學製品製造業及買賣業，其100年度營利事業所得稅申報，列報其他費用新臺幣（以下同）222,429,389元，其中192,882,190元係技術情報提供費。被上訴人以該技術情報提供費為上訴人分攤Fujifilm Corporation（下稱FF公司）之研發費用，惟上訴人銷售之商品係來自Fujifilm Electronic Materials Co., Ltd（下稱FFEM公司，FFEM公司為FF公司子公司）生產的各項商品，其已給付技術報酬金，卻再分攤FF公司之研發費用，且僅提供FFEM公司請款發票，未說明該技術情報提供費對上訴人有何具體貢獻，與營業有何實質關係為由，全數剔除之，並核定其他費用29,547,199元。上訴人不服，申經復查，被上訴人

01 以上訴人之經營模式屬商品銷售（買賣）部分約80.78%，屬
02 製成品銷售（製造）部分約19.22%。上訴人買賣商品之供應
03 商大多數為關係企業，此部分無需再推銷FF公司研究發展成
04 本費用（即技術情報提供費），應僅就其製成品銷售（製
05 造）部分始有分攤義務。被上訴人依上訴人製成品銷售（製
06 造）部分占全部營業收入19.22%，計算應分擔FF公司之技術
07 情報提供費37,071,956元，准予追認，其餘155,810,234元
08 則否准認列。仍表不服，提起訴願，亦遭駁回，續提行政訴
09 訟，經原審法院107年度訴字第1374號判決（下稱原判決）
10 駁回，上訴人仍不服，乃提起本件上訴。並聲明：原判決廢
11 棄；原處分、復查決定及訴願決定不利於上訴人部分均撤
12 銷。

13 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
14 的記載。

15 三、原判決駁回上訴人在第一審之訴，係以：（一）依上訴人所提供
16 台灣積體電路製造股份有限公司（下稱台積電）108年3月11
17 日說明及采鈺科技股份有限公司（下稱采鈺公司）108年1月
18 9日采字第20190103號函，說明該公司與上訴人合作進行開
19 發，由上訴人提供光阻材料試作樣品，再由其將結果及應進
20 行改善項目回饋予上訴人，嗣上訴人進行修正並再次提供試
21 作樣品，雙方數次反覆溝通與提供樣品後，上訴人才能開發
22 出符合渠等公司期待性能目標的光阻材料並出售給渠等公司
23 等語，及上訴人於歷次訴願補充理由中所提出部分項目客製
24 化研發專案明細、過程信件、報告及銷售資料，已足證明上
25 訴人出售之產品確有「客製化」情事，被上訴人原查及訴願
26 理由主張上訴人產品並無「客製化」云云，固有未洽。惟系
27 爭技術情報提供費之計算，FF公司係依各子公司（FFEM公
28 司、FEUS公司及FEBF公司）各項產品合併營收（包括旗下之
29 孫公司）之比例為計算基礎，計算出各子公司及旗下孫公司
30 應負擔FF公司之研究發展成本費用後，再將由各子公司及旗
31 下孫公司應負擔之研究發展成本費用，依各項產品營業收入

01 比例，個別計算出各子公司及各旗下孫公司應負擔之研究發
02 展成本費用。然查上訴人支付系爭技術情報提供費用給FFEM
03 公司，而非FF公司，FFEM公司非提供研究發展之公司，其依
04 服務合約向上訴人收取之技術情報提供費，乃上訴人營利事
05 業所得稅之減項，自應在交易實質上有其必要性，而非僅依
06 雙方之服務契約而定。且查上訴人從事買賣業部分，其進貨
07 10大供應商為PLANAR SOLUTIONS. LLC、FFEM、FFEM (EUROP
08 E)、FF、誠風企業股份有限公司及FFEM (U. S. A)，上訴人
09 從事製造業部分，其進貨10大供應商為FFEM (U. S. A)、FFE
10 M、FEUS、皓科實業有限公司、ZEON Corporation、順奕有
11 限公司、勝一化工股份有限公司、PLANAR Solutions. LLC、
12 振榮行股份有限公司、百立容器工業股份有限公司及凱鴻紙
13 業股份有限公司，可知上訴人前一年度各項產品之合併營
14 收，並非全數來自FFEM公司，但FF公司卻將來自FFEM公司以
15 外之銷售額，亦列為系爭技術情報提供費之分攤基礎，顯不
16 合理，系爭技術情報提供費之分攤，應有其他較為客觀合理
17 之標準。(二)依所得稅法施行細則第31條第1項第1款之計算式
18 可知，買賣業只有「進貨費用」，「銷售費用」，而系爭技
19 術情報提供費為製造費用，顯非「進貨費用」或「銷售費
20 用」。買賣業係進貨後銷貨以賺取其差價，若所銷售之貨物
21 需特殊技術才能製造，該特殊技術之使用代價亦已包括在進
22 貨之價格中，上訴人主張「為了解客戶所需之規格並研發出
23 符合規格之化學材料，原告（即上訴人，下同）在銷售行為
24 前已有服務之提供系爭技術情報提供費即與製造無關，而屬
25 原告進行銷售所需支付之合理必要費用」云云，尚不足採。
26 且製造成本包括製造費用，是若所銷售之貨物需特殊技術才
27 能製造，該特殊技術之使用代價（例如系爭技術情報提供
28 費），顯為製造費用，而非進貨費用或銷售費用，系爭技術
29 情報提供費之分攤，自有區分「買賣業」、「製造業」之必
30 要。(三)本件上訴人資產負債表中查無因分攤研究發展費用而
31 取得之無形資產或專利權，系爭技術情報提供費，自係製造

費用，而非上訴人資產，亦非進貨費用或銷售費用。上訴人自承對於新產品之初期，僅負責臺灣地區市場之銷售服務，並無自行生產及製造之技術，如客戶端有新產品之需求時，需先向FFEM公司購入產品後，再轉銷售與客戶端賺取差價，可知客製化之商品多數乃由FFEM旗下工廠製造後，再將產品銷售予上訴人轉賣予客戶賺取差價。上訴人乃向FFEM公司購入大多數已製造完成之客製化商品轉銷售與客戶端賺取差價，並不需仰賴最終母公司（FF公司）提供產品技術，是上訴人所申報買賣業部分所分擔系爭技術情報提供費部分，難謂具有營業活動之必要及合理性。而上訴人所申報製造業之營業利潤遠高於買賣業，由製造業分擔系爭技術情報提供費，方合乎常情，是FFEM公司依服務契約可向上訴人收取之技術情報提供費，自僅限於上訴人自行製造之部分，方可謂有營業活動必要性。被上訴人因依製造業占上訴人全部營業收入19.22%計算，追認應分攤FF公司之研究發展成本費用37,071,956元，尚無違誤。(四)綜上，上訴人申報100年度營業收入中，買賣業其銷售之產品，係進貨後銷貨以賺取差價，非由所製造生產，自無須分攤系爭技術情報提供費。復查決定因而依其製成品銷售（製造）部分占全部營業收入之比例，計算上訴人應分攤FF公司技術情報提供費，應屬合理分攤方式，復查決定並無違法等詞，為其判斷之基礎。

四、本院查：原判決將訴願決定及復查決定均予維持，固非無見。惟查：

(一)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。」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、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失。」準此，營利事業除了依所得稅法第38條規定不得列為費用或損失以外，營利事業支出之各項成本費用或發生之損失，若具備真實性、合理性及必要性，自得列為成本費用或損失。是以營

01 利事業之買賣業支出特殊技術之使用代價（例如系爭技術情
02 報提供費），若屬真實、合理且必要，自得認列成本費用。

03 (二)上訴人為FFEM公司持有100%股份之子公司，FFEM公司則為FF
04 公司持有100%股份之子公司，故FFEM公司及上訴人分別為FF
05 公司之子公司及孫公司，兩造對此並無爭執，先予敘明。上
06 訴人主張伊所屬之半導體級化學材料產業因客戶需求多變，
07 產業競爭激烈，已轉變為製造業服務化與客製化導向之產
08 業。上訴人與母公司FFEM並無研發功能，為因應市場之變
09 化，取得客戶訂單，經由FFEM公司委請最終母公司（FF公
10 司）投入研發符合客戶客製化需求之產品，方能滿足客戶所
11 需並取得訂單，其為此支出之技術情報提供費當屬與上訴人
12 產生營業收入直接相關之合理必要費用。又該研發產品亦由
13 上訴人銷售，故上訴人分擔FF公司之「技術情報提供費」屬
14 「研發服務對價的性質」，而「技術報酬金」則是FFEM因自
15 行產製過程中所發展的專門技術，授權並協助上訴人在臺灣
16 生產、製造及銷售，其屬「專門技術授權對價之性質」，計
17 價基礎係按標的產品淨銷售額5%計算（見原處分卷一第386
18 頁），上開二費用性質不同，並無重複情形。上訴人又主張
19 支付技術情報提供費供FF公司進行研發，其目的在於服務及
20 滿足上訴人客戶所需，該費用與製造無關，而屬上訴人進行
21 銷售所需支付之合理必要費用，與買賣業及製造業之區別完
22 全無關。上訴人又稱集團內各孫公司委託FF研發之流程，係
23 先將客戶客製化需求交由集團子公司【即FFEM公司、FEUS
24 （美國）、FEBE（比利時）】，由子公司提交給FF公司進行
25 研發／測試等服務，FF公司因此發生之相關費用即為技術情
26 報提供費。FF公司將技術情報提供費分由子公司層分攤，各
27 子公司就其分攤部分經扣除自行負擔部分，將剩餘部分由孫
28 公司負擔。即FF公司係依各子公司（FFEM公司、FEUS公司及
29 FEBF公司）前一年度各項產品合併營收（包括集團之孫公
30 司）之比例為計算基礎（見原處分卷1第396頁），先計算出
31 各子公司及孫公司應負擔FF公司之研究發展成本費用後，再

將由各子公司及旗下孫公司應負擔之研究發展成本費用，依各項產品營業收入比例，個別計算出各子公司及各孫公司應負擔之研究發展成本費用。依上開計算方式系爭100年度之費用，FFEM分攤FF公司研究發展成本費用（即技術情報提供費）54%，FFEM將其中35%由上訴人分攤（見原處分卷一第397頁）等情。上訴人就所主張於原審提出上訴人西元2006至2015年之營業收入與營業淨利圖、FFEM公司全球工廠主要生產商品圖、上訴人100年各類產品之銷貨收入彙總表、上訴人與FFEM公司間所簽訂之服務合約、FF公司之研發報告、FF公司之樣品之進口報單、研發之流程圖、FF公司100年研發費用明細表、100年技術情報提供費分攤表、上訴人與FFEM所簽訂之技術報酬金合約、105年度移轉訂價報告為證。原判決應盡調查義務，為裁判時，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事實之真偽，於判決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見（行政訴訟法第125條、第189條及第209條第3項參照）。因此，原判決應判斷上訴人主張「技術情報提供費」與「技術報酬金」並無重複，且支付技術情報提供費不限業別，是否可採？再進一步探究支付技術情報提供費是否具備真實性、必要及合理性。依前揭規定，行政法院對有利於當事人之事實或證據，如果有應調查而未予調查之情形，或認定事實未憑證據或未說明其理由者，即構成判決不備理由之違法。

(三)依上開上訴人主張分攤技術情報提供費方式可知，如集團內特定孫公司就特定產品銷售金額越大，表示其因委託FF公司研發/測試所受利益越大，應負擔較多之技術情報提供費，亦見以何年度（當年度或前一年度）及產品別之銷售金額作為分攤基礎，與技術情報提供費分擔數額有直接關聯。惟查原判決並未調查證據，且上訴人系爭100年度營利事業所得稅申報系爭技術情報提供費係以上一年度（即「99年度」）產品別銷售金額作為分攤基礎，原判決卻以「100年度」上訴人從事買賣業及製造業部分，其各自業別進貨前10大供應

01 商，並非均自FFEM公司進貨，推論「FF公司將來自FFEM公司
02 以外之銷售額列為系爭技術情報提供費之分攤基礎，顯不合
03 理」之結論（原判決第37頁(四)），原判決認定事實未憑卷內
04 資料，復未說明理由，有判決不備理由之違背法令。

05 (四)上訴人主張必須先了解客戶所需化學材料之規格並進行研究
06 後，方能取得客戶的訂單並獲得銷售收入，亦於原審以KrF
07 Resist產品舉例說明（見原證20），並提出之台積電及采鈺
08 公司之說明、客製化研發專案明細、過程中信件、報告及銷
09 售資料，經原判決審認上訴人銷售之產品確有「客製化」事
10 實（原判決第36頁第18行至第37頁第2行），而上訴人100年
11 度買賣業部分銷售額為1,894,646,669元，買賣業部分銷售
12 最大客戶為台積電，上訴人對其銷售額為1,203,238,867
13 元，佔全年買賣業銷售額之63.5%（即1,203,238,867/1,89
14 4,646,669，見原處分卷二第192頁至第193頁），原判決既
15 肯認上訴人對台積電銷售之產品確有「客製化」事實，但却
16 未調查上訴人所提證據能否證明技術報酬金與技術情報提供
17 費，二者意涵不同且無重複，及上訴人支出系爭技術情報提
18 供費是否具備真實性、合理性及必要性，即逕以「客製化之
19 商品多數由FFEM公司統籌製造生產，其產製的主要利潤屬FF
20 EM公司，自僅（營業利潤高於買賣業之）FFEM公司（製造
21 業）才需仰賴最終母公司（FF公司）提供產品技術改良及產
22 品研發功能，是上訴人所申報買賣業部分所分擔系爭技術情
23 報提供費部分，難謂具有營業活動之必要及合理性（原判決
24 第39頁倒數第9行起）」云云，即有未盡調查義務致不備理
25 由之違法。

26 (五)所得稅法施行細則第31條第1項第1款：「本法第24條第1項
27 所稱營利事業所得，其計算公式舉例如下：

28 一、買賣業：

29 (1) 銷貨總額－（銷貨退回＋銷貨折讓）＝銷貨淨額

30 (2) 期初存貨＋〔進貨－（進貨退出＋進貨折讓）〕＋進貨
31 費用－期末存貨＝銷貨成本

01 (3) 銷貨淨額－銷貨成本＝銷貨毛利

02 (4) 銷貨毛利－（銷售費用＋管理費用）＝營業淨利

03 (5) 營業淨利＋非營業收益－非營業損失＝純益額（即所得
04 額）

05 二、製造業：

06 (1) （期初存料＋進料－期末存料）＋直接人工＋製造費用
07 ＝製造成本

08 (2) 期初在製品存貨＋製造成本－期末在製品存貨＝製成品
09 成本

10 (3) 期初製成品存貨＋製成品成本－期末製成品存貨＝銷貨
11 成本

12 (4) 銷貨總額－（銷貨退回＋銷貨折讓）＝銷貨淨額

13 (5) 銷貨淨額－銷貨成本＝銷貨毛利

14 (6) 銷貨毛利－（銷售費用＋管理費用）＝營業淨利

15 (7) 營業淨利＋非營業收益－非營業損失＝純益額（即所得
16 額） 」

17 依所得稅法第24條、第38條規定可知，營利事業所支出之成
18 本、費用或損失若屬真實、合理且必要，應得列支，至於應
19 認列何會計科目及認列金額，係屬另事。上開買賣業之計算
20 公式僅以「進貨費用」、「銷售費用」及「管理費用」舉例
21 說明，但非謂未以上開費用科目列支，但與買賣業相關之其
22 他費用，即便屬真實、合理且必要之費用，仍不得列支。又
23 系爭技術情報費業經上訴人以給付技術服務之名義扣繳20%
24 申報（見原處分卷一第308、309頁），上訴人主張已經確實
25 給付技術情報提供費，似非無據，但原判決未調查是項給付
26 是否確屬真實、合理且必要之成本費用，及上訴人向FFEM公
27 司進貨之價格中，是否確已包含特殊技術之使用代價，即逕
28 認「買賣業係進貨後銷貨以賺取其差價，只有『進貨費
29 用』、『銷售費用』，若所銷售之貨物需特殊技術才能製
30 造，該特殊技術之使用代價亦已包括在進貨之價格中」，亦

01 未說明關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見，有判決
02 不備理由之違背法令。

03 (六)原判決以上訴人資產負債表中查無因分攤研究發展費用而取
04 得之無形資產或專利權，系爭技術情報提供費，自係製造費
05 用，而非上訴人資產，亦非進貨費用或銷售費用，遽認上訴
06 人買賣業分擔技術情報提供費部分，難謂必要及合理等語。
07 查營利事業所得稅查核準則第96條規定：「各項耗竭及攤
08 折：三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準
09 如下：……（三）商標權、專利權及其他特許權為取得後
10 法定享有之年數。」準此，上訴人資產負債表中，若有因研
11 究發展費用而取得之無形資產或專利權，因專利權等無形資
12 產有其法定享有年數之特性，亦僅能按其法定享有之年數以
13 營業費用之各項耗竭及攤折分年攤銷，而「各項耗竭及攤
14 折」係屬營業費用，並非製造費用，因此原判決以上訴人資
15 產負債表中查無因分攤研究發展費用而取得之無形資產或專
16 利權，據認系爭技術情報提供費係製造費用而非資產，亦非
17 進貨費用或銷售費用，因此上訴人申報買賣業分擔系爭技術
18 情報提供費不具必要性及合理性，應由製造業分擔方合乎常
19 情等語，即有適用法令錯誤之違背法令。

20 (七)綜上，原判決既有如上所述之違法，並與判決結論有影響，
21 上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由。又本
22 件事證均有未明，有由原審再為調查審認之必要，本院尚無
23 從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審法院另為適法之裁
24 判。又依上訴人所提證物，上訴人100年各產品別技術情報
25 提供費分攤情形及占總營收比例情形，似如後附表1「上訴
26 人100年各產品別技術情報提供費分攤試算表」，及附表2
27 「上訴人100年各產品別技術情報提供費占總營收比例計算
28 表」所示。其中以附表2產品別c即ArF Resist為例，其100
29 年營業收入為40,390,857元(見原處分卷二第195頁)，其分
30 攤上半年技術情報提供費75.924百萬日圓，換算新臺幣27,4
31 31,341元(即 $75.924 \times 1,000,000 \times 0.3613$)，分攤下半年技

術情報提供費76.146百萬日圓，換算新臺幣26,751,329元（即74.537□1,000,000□0.3589，見原證20至22，原審卷二第101頁至第105頁），合計全年分攤技術情報提供費54,182,670元，亦即ArF Resist產品全年營業收入僅40,390,857元，尚未減除產品成本，即不敷分攤技術情報提供費。另產品別b、d及h等產品分攤技術情報提供費似高於上訴人平均毛利13.46%，即b、c、d及h等產品分攤技術情報提供費後，可能均屬於虧損狀態，故上訴人主張FF公司以「前一年」之各產品之營業收入作為分攤基礎，是否合理，尚需由兩造攻防。因此，本案發回後，原審若認上訴人主張分攤技術情報提供費為有理由，對於分攤基礎應予調查，併予敘明。

五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 4 月 8 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 胡 方 新

法官 陳 秀 嫻

法官 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 4 月 8 日

書記官 徐 子 嵐