

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第226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109年1月2日臺北高等行政法院107年度訴字第1375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101年度營利事業所得稅結算申報，列報其他費用新臺幣（下同）245,364,086元。經被上訴人初查，剔除其中上訴人分攤Fujifilm Corporation（下稱FF公司）研發費用之技術情報提供費176,114,987元（下稱系爭費用），核定其他費用69,249,099元，應補稅額29,939,547元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人民國106年1月16日北區國稅法一字第1060000864號復查決定（下稱原處分），追認其他費用33,919,746元，變更核定為103,168,845元。上訴人仍不服，提起訴願，經決定駁回，續提行政訴訟，經原審法院107年度訴字第1375號判決（下稱原判決）駁回，上訴人復不

01 服，乃提起本件上訴。並聲明：原判決廢棄；原處分（即復
02 查決定）及訴願決定不利上訴人部分均撤銷。

03 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
04 的記載。

05 三、原判決駁回上訴人在第一審之訴，係以：

06 (一)上訴人、FF公司與Fujifilm Electronic Materials Co., Lt
07 d.（下稱FFEM公司）三者互為關係企業，依上訴人委託安永
08 會計師事務所於103年8月18日對被上訴人提出之說明書所
09 載，上訴人101年度營利事業所得稅結算申報，所列報系爭
10 費用之性質，係FF公司提供技術改良後與預計販售之試作
11 品、相關技術情報（包含規格、處方及產品性能等）、技術
12 支援（顧客期望規格解析及樣品情報等）服務之對價，與該
13 等服務相關之產品最終亦為上訴人所銷售並產生課稅所得；
14 至於系爭費用之計算方式，係先將FF集團之研究開發費用，
15 依FFEM公司、FEUS、FEBE及其子公司之前一年度合併銷售額
16 比率，分攤至FFEM公司、FEUS、FEBE，算出FFEM公司應分攤
17 之數額【即FF公司當年度研究開發費用×（FFEM公司及其子
18 公司前一年度合併銷售金額 / FFEM公司+FEUS+FEBE及其子公
19 司前一年度合併銷售額加總）】後，再將該FFEM公司應分攤
20 之研究開發費用，依上訴人前一年度銷售額比率占FFEM公司
21 及其子公司前一年度合併銷售額比率計算後，得出之金額
22 【即FFEM公司所分攤之研究開發費用×（上訴人前一年度銷
23 售金額 / FFEM公司及其子公司前一年度合併銷售額）】。系
24 爭費用既係上訴人對於FF公司提供技術改良後所預計販售之
25 試作品、技術情報、技術支援等服務，支付之對價，上訴人
26 自應就FF公司確曾為其提供上述技術情報服務，且其因而給
27 付系爭費用予FF公司，及系爭費用之支出對其經營本業及附
28 屬業務間具有合理性及必要性等事項，提出相關事證供被上
29 訴人審核，以盡其協力義務。惟依上訴人提出之匯出匯款交
30 易憑證、營利事業所得稅扣繳憑單、扣繳稅款申報書及扣繳
31 稅額繳款書所示，上訴人將系爭費用支付FFEM公司，及扣繳

給付金額20%之稅額，並非對FF公司給付系爭費用；上訴人另提出之技術援助和許可協議及商業化服務契約，締約相對人亦均係FFEM公司而非FF公司；且觀諸上訴人提示之產品研發流程圖所載，上訴人係將客戶端之需求傳達至FFEM公司，再由FFEM公司傳達至FF公司進行研發，即委託FF公司研發者為FFEM公司，並非上訴人，故以上書證均不足以證明上訴人所稱係為銷售產品之需要，委請FF公司提供技術情報服務，並因而支付系爭費用予FF公司等情，係屬真實。又上訴人雖於101年間接受台灣積體電路製造股份有限公司(下稱台積電公司)對產品NTI (FN-DP001) 之需求後，由其與FFEM公司、FF公司研發相關人員於101年4至9月間拜訪台積電公司，就該產品之規格、處方及性能多次開會討論，由FF公司研發部門進行研發，並將相關結果及問題記載於月報及測試報告中，嗣提供產品樣本供台積電公司測試，FF公司研發部門再將台積電公司同意配方之產品，每半年發表於研究開發委託報告，進入銷售生產階段之產品，則由上訴人銷售予台積電公司等語，惟其提出作為佐證之出差報告等資料，仍無法據以認定上訴人所列報系爭費用，係其於101年間請求FF公司提供技術情報服務，對FF公司支付之對價。上訴人既未能合理說明其給付系爭費用之對象，何以非其主張提供研發服務之FF公司，而為FFEM公司，且觀諸上訴人從事買賣業部分之進貨5大供應商及從事製造業部分之進貨5大供應商，可知FFEM公司僅為上訴人之進貨供應商之一，並非最大進貨供應商，亦即，上訴人各項產品之合併營收，並非全數來自FFEM公司，有部分銷貨係其自行向其他供應商進貨後再行出售賺取收入，與FFEM公司全然無關，惟上述並非向FFEM公司進貨之銷售額，卻同列為系爭費用之分攤基礎，顯非合理。從而，上訴人對於系爭費用係其為委請FF公司提供技術情報服務而支付予FF公司，對其本業或附屬業務之經營，確屬必要及合理之支出等節，既未能提出可資勾稽比對之證據供核，被上訴人原核定全數不予認列，本無違誤；其於上訴人申請

01 復查時，依上訴人製成品銷售（製造）部分，占其全部營業
02 收入比例19.26%計算，以原處分追認系爭費用中之33,919,
03 746元（176,114,987元×19.26%），已為對上訴人有利之認
04 定，上訴人仍主張原處分否准認列其餘142,195,241元部
05 分，於法有違，自非有據。

06 (二)由上訴人所提采鈺科技股份有限公司(下稱采鈺公司)108年1
07 月9日采字第20190104號說明函及台積電公司西元2019年3月
08 11日說明函觀之，上訴人稱其必須依照采鈺公司及台積電公
09 司等客戶之需求，生產客製化產品一節，固非無據。然上訴
10 人於被上訴人調查階段，就此未能舉證以實其說；其於提起
11 本件訴訟後提出之所謂「FF公司參與上訴人客戶客製化產品
12 研發活動之人員名單」、「FF公司案關研發活動相關固定資
13 產明細」、「FF公司案關研發活動之原物料及消耗品清
14 單」、「FF公司案關研發活動試作樣品出貨之傳票、樣品研
15 發測試報告」，內容實無任何關於FF公司係為上訴人研發客
16 製化產品之需求而投入人力、原物料與試作樣品，及FF公司
17 向上訴人報價請款之記載；另研發請求單5份，並未記載上
18 訴人提出請求之對象究為何人，且各份請求單右上角所載
19 「Establishment Date」均為99年（西元2010年）11月間，
20 「Revision Date」方為101年（西元2012年）2、3月間，是
21 否確如上訴人所述，係其於101年間因客戶需求而向FF公司
22 提出之書面研發申請，已有疑義，且該等請求單亦無一語敘
23 及上訴人因請求提供研發服務而支付費用予FF公司之事。是
24 以，上述書證皆不足以證明系爭費用係上訴人為提供符合客
25 戶需求之產品，委託FF公司進行客製化之研發所為支出。其
26 次，上訴人既稱其請求FF公司提供技術情報服務之目的，係
27 因應客戶之需求，研發客製化產品，則FF公司為因應上訴人
28 各個客戶對產品之特殊要求，必然分別提出不同之研發計
29 畫，且因各研發計畫難易程度互異，所需投入人力、物力及
30 原物料等成本理應有所區別，上訴人自當就其因各研發計畫
31 分別給付FF公司之費用為何，及FF公司對於各研發計畫提供

01 服務之具體內容，提出諸如FF公司就各研發案件依據研究項
02 目難易程度不同而逐筆開立之報價單，研發人員實際進行研
03 發服務之工作日誌、工時表，因研發所產生各項費用之憑證
04 與明細，研發服務完成後經上訴人簽名確認之驗收表單，及
05 FF公司收款後開立之統一發票或收據等資料，以說明其確係
06 對FF公司提供服務支付對價，且所為支出對其經營業務確為
07 必要並具有合理性；上述憑證之取得及提出，揆諸營利事業
08 所得稅查核準則（下稱查核準則）第67條第1項、第103條第3
09 款等規定，為營利事業申報費用時所必要，上訴人自FF公司
10 取得此等憑證資料，提供稅捐稽徵機關查核，應無任何困
11 難，至於上訴人所陳：要求研發人員記錄各項研發項目所花
12 費工時，不符成本效益原則云云，並不足以解免其對於所列
13 報費用，應提供足資證明該費用支出為真實、合理且必要之
14 證據以供調查之協力義務。惟上訴人列報之系爭費用，並非
15 FF公司於101年間為集團內各子、孫公司提供技術情報服務
16 所實際發生之費用，僅為一預算數字；上訴人據以分攤系爭
17 費用之比例，乃依其前一年度之銷售額占FF集團銷售額之成
18 數而定，亦非以上訴人101年度之實際銷售金額為計算標
19 準，足見依前開計算方式分攤之技術情報服務費，並無法反
20 映FF集團各孫公司請求FF公司提供技術情報服務之真實情
21 形，則上訴人主張據此計算之系爭費用，應自其101年度營
22 利事業所得額中減除，顯然不具合理性。上訴人雖主張：因
23 FF集團各孫公司每年各項產品之銷售金額比例變化不大，上
24 訴人及FF集團各孫公司所分攤之技術情報提供費與FF公司實
25 際發生之研究費用亦無太大差距，故不會發生分攤不均或負
26 擔過多技術情報提供費之問題云云，惟並未舉證以實其說，
27 無從遽予採信；況且，「差距不大」終究不等於「完全相
28 同」，營利事業費用之列報既首重真實，上訴人以推估之FF
29 公司研發測試費用及其前一年度銷售額於FF集團總銷售額之
30 占比為據，計算之分攤金額，終究與其101年度之實際支出
31 情形存有落差，其執以主張系爭費用得於該年度列為其他費

01 用扣除，自無可採。再查，上訴人提出之95至104年營業收
02 入與營業淨利圖，雖顯示其營業收入及營業淨利逐年增加，
03 惟使公司營收與利潤增加之相關因素眾多，上訴人所稱請FF
04 公司提供技術情報服務，如確有其事，亦僅係可能原因之
05 一，其間未必存有絕對之因果關係。況且，稅捐之有效、正
06 確稽徵，建立在健全之公司治理基礎上，企業在外部交易
07 （包括與關係企業之交易）過程中，有義務取得合法之外部
08 會計憑證，上訴人身為商業主體，倘確為取得客戶訂單，而
09 付費請求FF公司提供技術情報服務，在與FF公司交易過程
10 中，本有義務取得符合法令規定之會計憑證，上訴人不遵守
11 公司治理應盡之義務，卻轉而要求稅捐機關承受其違規後
12 果，依其營收狀況之前後差異，間接推論系爭費用之支出具
13 有必要性，顯非合理。上訴人雖復提出訴外人華立企業股份
14 有限公司及崇越科技股份有限公司於100至104年度之毛利率
15 及營業淨利率數據，宣稱：伊每一年度商品銷售之毛利率均
16 較該2訴外人公司為高，即係因委請FF公司研發客製化產品
17 之故云云，然未提出上述2訴外人公司之生產流程、營運模
18 式等資料以為佐證及與上訴人營收狀況之比較基礎，故純屬
19 上訴人之空言主張，無可採取，其據此而謂系爭費用屬其經
20 營業務有關之合理必要費用，應准予全額認列云云，殊難採
21 憑。本件既查無FF公司有何對上訴人提供具體技術情報服務
22 之事證，復無相關之報價單、計價明細表及付款單據，足資
23 勾稽系爭費用確如上訴人所述，係其於101年間委請FF公司
24 提供技術情報服務所支付之對價，且該項支出對其業務經營
25 確屬合理且必要，本應全數不予認列。是上訴人另主張原處
26 分既認系爭費用屬製造費用，僅伊銷售之製成品始有分攤之
27 義務，故依伊101年度申報之營業收入中，屬製成品銷售
28 （製造）部分之比例19.26%，追認系爭費用中之33,919,74
29 6元；惟系爭費用並未包含CMP Slurry類別下之技術情報提
30 供費分攤數，於計算製成品銷售（製造）占營業收入之比例
31 時，應排除CMP Slurry類別產品之銷售金額，而為34.3

6%，故被上訴人就系爭費用應再追認26,593,363元【(34.36%－19.26%)×176,114,987元】，方屬合理云云，自非有據。

(三)上訴人係因給付FFEM公司系爭費用而申報扣繳稅額，與其主張系爭費用係其因委請FF公司提供技術情報服務而支付者，並非相符；且上訴人既未能證明系爭費用確屬其為經營業務所為必要、合理之支出，被上訴人以原處分否准認列其中142,195,241元，即無違誤。至上訴人於支付系爭費用予FFEM公司時，申報扣繳稅款，乃其依所得稅法第88、92、98條之1等規定，對FFEM公司取自中華民國來源之所得，履行扣繳義務，與系爭費用得否自上訴人之營利事業所得額中減除之判斷，全然無關，上訴人以其就系爭費用之給付，已代FFEM公司扣繳稅款為由，主張原處分否准認列上述金額為違誤，無足採取。從而原處分否准認列系爭費用中之142,195,241元，並無違誤等詞，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80條第3項原規定：「納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準。」準此，納稅義務人申報之所得額，如已在稽徵機關核定之各該行業所得標準以上者，即以其原申報額為準，不再個別調查，如未達該項標準者，始應再個別調查核定之。若稽徵機關逕以命令另訂查核程序，就納稅義務人申報之所得額已達標準以上，仍個別調查，另行核定，不以原申報額為準者，違反前開規定，與憲法第19條依法律納稅之本旨不符。司法院釋字第640號（下稱釋字第640號）闡釋：「……所得稅法第80條第3項前段所定，納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。財政部臺灣省北區國稅局於86

01 年5月23日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第7
02 點……對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之
03 標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅
04 法第80條第3項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定
05 之租稅程序上負擔，自有違憲法第19條租稅法律主義」理由
06 書並說明：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，
07 係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優
08 惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、
09 納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是
10 有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為
11 不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則
12 即有違租稅法律主義。」「稽徵機關已依所得稅法第80條第
13 2項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得額，
14 如在上項標準以上，依同條第3項前段規定，即以其原申報
15 額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義
16 務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。」「財
17 稅機關如為促使納稅義務人誠實申報，維護納稅公平，認縱
18 令申報所得額已達主管機關核定之各該業所得額標準，仍有
19 實施抽查核定之必要時，自可檢討修正相關稅法條文予以明
20 定，併此指明。」嗣於釋字第640號公布後，為利稽徵查核
21 並避免爭議，立法者修正所得稅法第80條第3項，增訂但書
22 規定，修正為「納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準
23 以上，即以其原申報額為準。但如經稽徵機關發現申報異常
24 或涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，或申報之所得額不
25 及前項規定標準者，得再個別調查核定之。」蓋稅捐稽徵程
26 序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負
27 擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程
28 序，應以法律定之，而納稅義務人申報之所得額如在前項規
29 定標準以上者，必須經稽徵機關發現申報異常或涉有匿報、
30 短報或漏報所得額之情事，或申報之所得額不及前項規定標
31

01 準者，始得再個別調查核定之，以維稅法秩序之安定性，並
02 尊重申報誠實推定。是以，若對申報之所得額在主管機關核
03 定之各該業所得額之標準以上者，如無法律特別規定，予以
04 個別調查核定，未以其原申報額為準，即與所得稅法第80條
05 第3項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程
06 序上負擔，有違憲法第19條租稅法律主義，稽徵機關據此個
07 別調查核定之課稅處分，因未符合正當稽徵程序，即屬違
08 法。

09 (二)經查，上訴人「101年度營利事業所得稅結算申報書（損益
10 及稅額計算表）所得期間：自101年4月1日起至102年3月31
11 日止」第53、54及89欄依序記載：自行依法調整後之全年所
12 得額為312,379,789元，純益率為9.42%，營業收入分類表標
13 準代號269999之擴大書審純益率6%，所得額標準8.00」（見
14 原處分不可閱覽卷3第8頁），經被上訴人個別調查核定稅
15 額，剔除部分其他費用，變更核定為103,168,845元。惟上
16 訴人上開申報之所得額若在規定標準以上，依前揭規定，即
17 以上訴人原申報額為準，除非經被上訴人發現上訴人有申報
18 異常或涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，或申報之所得
19 額不及規定標準，始得再為個別調查核定。是以上訴人上開
20 申報之所得額是否在規定標準以上，被上訴人是否發現上訴
21 人有申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，或申
22 報之所得額不及規定標準，攸關被上訴人對上訴人為個別調
23 查核定稅額程序之正當性，影響原處分之適法，依行政訴訟
24 法第125條規定，行政法院應依職權調查事實關係，不受當
25 事人主張之拘束，審判長應行使闡明權，向當事人發問或告
26 知，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳
27 述，惟原審並未依職權調查及闡明，命兩造就本件是否符合
28 個別調查核定之規定為攻擊防禦，遽肯認被上訴人以原處分
29 否准認列系爭費用中之142,195,241元，並無違誤，訴願決
30 定予以維持，亦無不合，有未盡職權調查義務，不適用行政
31 訴訟法第125條規定不當之違背法令。

01 (三)綜上，原判決既有前述之違背法令事由，上訴意旨雖未指摘
02 及此，然此為本院依職權調查事項，是上訴人求予廢棄，仍
03 應認為有理由。因原判決違背法令影響事實之確定及判決結
04 果，自應由本院將原判決廢棄，發回原審法院另為適法之裁
05 判。

06 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
07 、第260條第1項，判決如主文。

08 中 華 民 國 110 年 9 月 23 日

09 最高行政法院第二庭

10 審判長法官 吳 東 都

11 法官 林 惠 瑜

12 法官 陳 秀 嫻

13 法官 王 俊 雄

14 法官 林 妙 黛

15 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

16 中 華 民 國 110 年 9 月 23 日

17 書記官 徐 子 嵐