

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 112年度上字第376號

03 上 訴 人 台灣富士電子材料股份有限公司

04 代 表 人 田中賢一

05 訴訟代理人 林恆鋒 律師

06 余景仁 會計師

07 被 上 訴 人 財政部北區國稅局

08 代 表 人 李怡慧

09 訴訟代理人 曾綉鈴

10 上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國112年3
11 月30日臺北高等行政法院110年度訴更一字第69號判決，提起上
12 訴，本院判決如下：

13 主 文

14 一、上訴駁回。

15 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

16 理 由

17 一、被上訴人之代表人由蔡碧珍變更為李怡慧，業據新任代表人
18 具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

19 二、上訴人民國101年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申
20 報，列報其他費用新臺幣（除特別標示幣別者外，下同）24
21 5,364,086元。經被上訴人初查，剔除其中上訴人分攤Fujif
22 ilm Corporation（下稱FF公司）研發費用之技術情報提供
23 費176,114,987元（下稱系爭費用），核定其他費用69,249,
24 099元，應補稅額29,939,547元。上訴人不服，申請復查，
25 經被上訴人於106年1月16日以北區國稅法一字第1060000864
26 號復查決定，變更剔除技術情報提供費142,195,241元，追

01 認其他費用33,919,746元，變更核定其他費用為103,168,84
02 5元及補徵稅額24,173,191元。上訴人不服，提起訴願，經
03 決定駁回，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、原處分
04 （即復查決定）不利於上訴人部分均撤銷。經臺北高等行政
05 法院（下稱原審）107年度訴字第1375號判決駁回，繼而提
06 起上訴，經本院109年度上字第226號判決廢棄，發回原審更
07 為審理。經原審更為審理後，以110年度訴更一字第69號判
08 決（下稱原判決）駁回。上訴人仍未甘服，遂提起本件上
09 訴。

10 三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所
11 載。

12 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，係以：

13 (一)本件被上訴人稽徵程序並無違反所得稅法第80條第3項之規
14 定：

15 1.上訴人101年度營所稅結算申報，列報純益率為9.42%，無論
16 係依上訴人列報之業別「其他未分類電子零組件製造」（行
17 業代號為2699-99，所適用之該業所得額標準為純益率
18 8%），或被上訴人認定上訴人該年度之業別「未分類其他化
19 學製品製造」（行業代號為1990-99，所適用之該業所得額
20 標準為純益率9%），上訴人所申報之所得額均在所得稅法第
21 80條第2項所稱「分業所得額之標準」以上。惟被上訴人就
22 上訴人101年度申報之課稅所得額312,379,789元及其稅額5
23 3,104,564元（ $312,379,789 \times 17\%$ ），並未逕予如數核定，並
24 以上訴人於「其他費用」項下列報之「技術情報提供費」14
25 2,195,241元，係經營本業及附屬業務以外之費損，依法不
26 得列為課稅所得之減項，乃將之剔除不予認定，並對上訴人
27 補徵稅額24,173,191元（剔除其他費用142,195,241元 \times 稅率
28 17%），此即兩造之爭執所在。

29 2.依上訴人原申報資料中之「2012年度移轉訂價報告」，富士
30 集團最終母公司為富士控股公司（Fujifilm Holdings Corp
31 oration），惟該集團整體之營運活動實質上是由FF公司負

01 責管理。又依富士集團之關係企業組織結構圖可知，FF公司
02 係以直接或間接100%持股方式，掌控其關係企業集團成員，
03 包含FEBE、FFEM（直接對上訴人持股100%）、FPTW、FEUS、
04 FECN、FESG、FETW（即上訴人）、FEHK、Planar等公司，FF
05 EM公司尚對其子公司FESZ（蘇州）、FEKR（韓國）分別持股
06 74%、77%，上訴人則分別對FESZ（蘇州）、FEKR（韓國）持
07 股26%、23%。另FF公司擁有富士集團之生產專利與技術，負
08 責執行生產技術等研究開發以供「全球」富士電子材料關係
09 企業分享其技術研發成果。亦即，富士集團遍布「全球」之
10 富士電子材料關係企業均參與分享FF公司之產品製程技術研
11 發成果、集團品牌之經營以及市場策略及發展布局等資源。
12 然而，上訴人結算申報資料卻顯示，其所銷售之產品研發技
13 術源自於FF公司，而FF公司研發單位所必要之各項費用由有
14 銷售FF公司研發產品之個體，即上訴人、FFEM、FEUS、FEBE
15 公司按前一年度產品銷售金額共同分攤該研發費用，上訴人
16 則需支付技術情報提供費用予FFEM公司，但何以FF公司研發
17 單位之各項費用僅由「FFEM、FEUS、FETW、FEBE按銷售金額
18 共同分攤」，其餘富士集團關係企業成員卻無須負擔FF公司
19 研發部門各項費用，致使本件上訴人被分配之負擔高達176,
20 114,987元。何況，被上訴人就原申報資料進行書面審查，
21 亦查得上訴人100年度及101年度之營業費用遽增至290,323
22 千元及326,074千元，占各年度營業收入比例亦遽增達12.2
23 9%及10.07%，顯有異常，其主因即為技術情報提供費之列
24 支，且其給付對象為FFEM公司，而非上訴人主張研發技術來
25 源之FF公司，顯亦有違商業常情。被上訴人就原申報資料進
26 行書面審查，因發現上述異常情事，並審酌本件涉有列報非
27 真實合理必要之技術情報提供費用高達176,114,987元，致
28 生短報課稅所得額之虞，乃依法對上訴人為個別調查核定，
29 經核被上訴人前開稽徵查核程序，與所得稅法第80條第3項
30 但書所定「如經稽徵機關發現申報異常或涉有匿報、短報或

01 漏報所得額之情事，得再個別調查核定」等意旨，尚無不
02 合。

03 (二)上訴人於101年度營所稅申報時列報支付FFEM公司之系爭費
04 用，難認屬其經營業務所必要或合理之費用：

05 1.依上訴人提示之101年度「FF公司研發費用」分配資料所
06 示，FF公司約於101年2月提出101年度整年之客製化研發費
07 用預算表，該表所載客製化研發費用預算數即為富士集團負
08 責製造及銷售半導體級化學材料（即上訴人所稱之EM Produ
09 cts）之所有關係企業共同享受客製化研發服務所應共同支
10 付之技術情報提供費，該費用總額係由FF公司以集團內兩大
11 研發機構（EM-Ken設於FF公司；US-Ken設於FEUS公司）當
12 年度研發各類EM Products所「預計發生之成本費用」為基礎
13 核算，而富士集團下各關係企業則應依各類EM Products
14 「前一年度之銷售金額」之比例分擔前述技術情報提供費總
15 額。亦即，第一階段分配，係FF公司旗下成員包含FFEM、FE
16 US、FEBE等子公司，就各類EM Products前一年度即100年度
17 銷售額之各自占比，與FF公司研發費用預算互相乘算而得；
18 第二階段分配，再就FFEM公司於第一階段被分配之負擔，由
19 FFEM公司按自身及其旗下亞洲地區子公司包含FETW（即上訴
20 人）、FESZ蘇州、FEHK香港、FESG新加坡、FEKR韓國等5家
21 公司前一年度銷貨額占比為分配基礎。由此可知，第二階段
22 分配係將第一階段分配之FF公司研發費用預算，再往下層分
23 配一部分出去由FF公司之孫公司負擔。就上訴人被分配之
24 「FF公司研發費用預算」而言，針對富士集團之商品KrF Re
25 sist、ArF Resist、EB Resist、Core Resist、Ancillarie
26 s、Polyimides、IS Color Mosaic、Fundamentals等，上訴
27 人分別被分配159百萬日元、89百萬日元、1百萬日元、2百
28 萬日元、24百萬日元、20百萬日元、173百萬日元、40百萬
29 日元之負擔，合計為508百萬日元（上下年度分別為278、23
30 0百萬日元），折合新臺幣後，即為上訴人本件原列報之系
31 爭費用。

01 2.系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
02 之試作品、技術情報、技術支援等服務而支付之對價，上訴
03 人自應就FF公司確曾為其提供上述技術情報服務，且其因而
04 給付技術情報提供費用予FF公司，及技術情報提供費用支出
05 對其經營本業及附屬業務間具合理性及必要性等事項，提出
06 相關事證供被上訴人審核，以盡協力義務。惟依上訴人所提
07 出之相關事證可知，上訴人係與FFEM公司簽訂商業化服務契
08 約（下稱系爭契約），且係將系爭費用支付予FFEM公司，及
09 扣繳給付金額20%之稅額，故委託FF公司研發者為FFEM公
10 司，並非上訴人。又依系爭契約第1、3、4項之記載可知，
11 系爭契約就FFEM公司所提供各項服務所對應之計價方式、數
12 量及驗收之標準等重要事項，均未有任何約定，即無從逐項
13 勾稽上訴人所支付系爭費用所對應之具體勞務細目及分別之
14 價額，況系爭契約並無提及其等約定由上訴人分擔FF公司客
15 製化研發費用之預算作為接受各項服務之對價。另系爭費用
16 僅係FF公司於101年2月針對101年度整年之客製化研發費用
17 所編製之預算，並非實際發生之費用，自無從據以認定上訴
18 人系爭費用之支付確實具有合理性及必要性。況且，FF公司
19 服務之對象除上訴人之客戶外（例如TSMC公司等），尚包含
20 非上訴人之客戶（例如日本東芝、韓國三星等公司），則此
21 部分難認與上訴人營業所需之技術情報有何直接關連。而營
22 利事業費用之列報首重真實，上訴人以FF公司研發費用預算
23 及其前一年度銷售額於富士集團總銷售額之占比為據，推測
24 計算分攤金額，終究與上訴人101年度因實際買受勞務而為
25 支出之情形，迥然不同。是以，上訴人所列報之系爭費用，
26 客觀上難謂符合收入與成本費用配合原則，且上訴人對於FF
27 公司研發預算之編製與分配均無法掌控，已背離市場交易常
28 情。再者，上訴人係設籍於我國之營業人，具獨立法人格，
29 就特定勞務是否買受，本應獨立區辨及決策，上訴人卻將集
30 團母公司主導分配之FF公司開銷預算之一部，列報為上訴人
31 自身成本費用，並對FFEM公司給付，以減除上訴人課稅所得

01 額，致減損其實際營所稅之納稅能力，復未提示往來憑證勾
02 稽比對，自不足解免對所列報之系爭費用，應提供足證支出
03 真實合理且必要之證據以供調查之協力義務。準此，上訴人
04 對於系爭費用係其為委請FFEM公司提供技術情報服務而確實
05 支付予FFEM公司，以及對其本業或附屬業務之經營，確屬必
06 要及合理之支出等節，既未能提出可資勾稽比對之證據供
07 核，則上訴人主張被上訴人否准認列其餘技術情報提供費14
08 2,195,241元部分，於法有違云云，自非有據等語，判決駁
09 回上訴人在原審之訴。

10 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤，
11 茲就上訴意旨補充論述如下：

12 (一)所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之營利
13 事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第21條第1
14 項規定：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額
15 之帳簿憑證及會計紀錄。」第24條第1項規定：「營利事業
16 所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失
17 及稅捐後之純益額為所得額。……」第38條規定：「經營本
18 業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規
19 定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用
20 或損失。」又財政部依所得稅法第80條第5項規定授權所訂
21 定之營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第62條規
22 定：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費
23 用或損失。」第67條第1項規定：「費用及損失，未經取得
24 原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。……」
25 第103條第3款規定：「其他費用或損失：……三、其他費用
26 或損失之原始憑證，除應取得確實證明文件者外，為統一發
27 票或普通收據。」由此可知，營利事業所得之計算，依所得
28 稅法第24條第1項前段規定，係以其本年度收入總額減除各
29 項成本費用、損失及稅捐後的純益額為所得額。而依收入與
30 成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失及
31 稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。再者，營所稅之課

01 徵，以正確掌握企業各該年度實際納稅能力為基本要求，非
02 必要且合理之成本、費用或損失，應予剔除，否則不僅流失
03 稅基，甚且助長企業以不必要成本費用支出，或未合理防範
04 損失，致生減少稅捐繳納義務之效應。故而，所得稅上與收
05 入相應之成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上合
06 理且必要，始得認列。此外，人民就私有財產之管領、使用
07 及處分行為，如未違反強行法令或公共秩序與善良風俗者，
08 基於私法自治原則，固得自由為之，但涉及租稅事項之法律
09 效果，則非得任由私人之意思表示決定或規避之。上訴意旨
10 不問是否符合收入與成本費用配合原則及稅法相關規範，逕
11 以服務費之計價方式洵屬私法自治之核心領域，稅法應尊重
12 契約當事人私法上之約定一語為由，主張本件關於技術情報
13 提供費之計價，當事人間欲以「實際發生之研發數額」或
14 「研發費用預算數」作為「總客製化研發服務費」，此既屬
15 於私法自治之核心領域，稅法應予尊重等語，尚非可取。

16 (二)司法院釋字第537號解釋理由書闡述略以：「……於稽徵程
17 序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必
18 要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐
19 稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，
20 類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，
21 納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須
22 由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵
23 成本。因此，依憲法第19條『人民有依法律納稅之義務』規
24 定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序
25 之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要……」等
26 語，依其意旨觀之，乃因有關稅捐稽徵事項多而繁雜，勢難
27 強制稅捐稽徵機關鉅細靡遺介入課稅要件事實之調查，且課
28 稅事實大部分與納稅義務人生活或營業範圍事件相連結，其
29 最瞭解其各種情況，也最接近課稅證據資料，故乃藉由法律
30 課予納稅義務人一定之申報協力義務，俾使稅捐稽徵機關得
31 據以正確核課稅捐。就本件而言，由於系爭費用之列支，係

01 計算營利事業課稅所得額之減項，不論從證據掌控或利益歸
02 屬之觀點言之，皆應認為納稅義務人之上訴人針對支出之事
03 實及支出與經營本業及附屬業務間具有合理性及必要性，負
04 有協力義務。再者，所得稅法第83條第3項所定之「帳簿、
05 文據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非僅要求
06 「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關
07 查核」，即認其「協力義務」已了結，而是要求其提出「符
08 合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法
09 規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據，合先敘明。

10 (三)經查，上訴人101年度營所稅結算申報，列報其他費用245,3
11 64,086元，經被上訴人初查，剔除其中上訴人分攤FF公司之
12 系爭費用，核定其他費用69,249,099元，應補稅額29,939,5
13 47元。上訴人不服，申請復查，經復查核定變更剔除技術情
14 報提供費142,195,241元，並將補徵稅額變更為24,173,191
15 元（剔除技術情報提供費142,195,241元×稅率17%）。又FFE
16 M公司及上訴人分別為FF公司之子公司及孫公司，故上訴
17 人、FF公司與FFEM公司互為關係企業。而FF公司約於101年2
18 月提出101年度整年之客製化研發費用預算表，該表所載客
19 製化研發費用預算數，即為富士集團負責製造及銷售EM Pro
20 ducts之所有關係企業共同享受客製化研發服務所應共同支
21 付之技術情報提供費，該費用總額係由FF公司以集團內兩大
22 研發機構當年度研發各類EM Products所「預計發生之成本
23 費用」為基礎核算，而富士集團下之各關係企業則應依各類
24 EM Products「前一年度之銷售金額」之比例分擔前述技術
25 情報提供費總額。就本件上訴人被分配之「FF公司研發費用
26 預算」而言，針對富士集團之商品KrF Resist、ArF Resis
27 t、EB Resist、Core Resist、Ancillaries、Polyimides、
28 IS Color Mosaic、Fundamentals等，上訴人分別被分配159
29 百萬日元、89百萬日元、1百萬日元、2百萬日元、24百萬日
30 元、20百萬日元、173百萬日元、40百萬日元之負擔，合計
31 為508百萬日元（上下年度分別為278、230百萬日元），折

01 合新臺幣後，即為上訴人本件原列報之系爭費用等情，為原
02 審依法確定之事實，經核與卷內證據相符。

03 (四)原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，論明：1.上訴人係
04 與FFEM公司簽訂系爭契約，並將系爭費用支付予FFEM公司，
05 及扣繳給付金額20%之稅額，且上訴人係將客戶端之需求傳
06 達至FFEM公司，再由FFEM公司傳達至FF公司進行研發，亦
07 即，委託FF公司研發者為FFEM公司，並非上訴人。而依系爭
08 契約第1、3、4項之記載可知，系爭契約就FFEM公司所提供
09 各項服務所對應之計價方式、數量及驗收之標準等重要事
10 項，均未有任何約定，即無從逐項勾稽上訴人所支付系爭費
11 用所對應之具體勞務細目及分別之價額，況系爭契約並無提
12 及其等約定由上訴人分擔FF公司客製化研發費用之預算作為
13 接受各項服務之對價，此與上訴人主張：就FF公司提供研發
14 服務之報酬，各利害關係人已約定係以FF公司編製之「客製
15 化研發費用預算書」作為FF公司總報酬，並約定以「各類產
16 品前一年度全年銷售金額」作為研發服務總報酬之分擔基
17 礎，透過此事先約定，給付技術情報提供費予FFEM公司，作
18 為享受研發服務之對價云云，亦顯相齟齬。2.上訴人所列報
19 之系爭費用僅為預算數，FF公司主要係根據所有關係企業之
20 客戶已實際提出或預計提出客製化要求，及前一年度EM-Ken
21 及US-Ken客製化研發費用實際數為編製，並於當年度2月出
22 具定稿版本之客製化研發費用預算表予上訴人，作為技術情
23 報提供費用分擔之依據，使上訴人不論當年度就特定商品銷
24 售收入獲利如何及有無收入，亦不問當年度有無客戶提出具
25 體之研發需求、數量及難易程度如何，均仍應依前一年度銷
26 售額比例分擔當年度之研發預算，致上訴人為取得特定技術
27 情報服務而支出之費用數額，與該服務對上訴人營業活動之
28 貢獻程度顯失均衡，且不符「收入與成本費用配合原則」。
29 換言之，不論FFEM公司是否對本件上訴人銷售研發勞務、銷
30 售多少研發勞務、所售勞務品質及成效如何，上訴人均係定
31 期按照FF公司自行宣稱之開銷預算金額以及特定分攤方式暨

01 比例參與分擔，再由上訴人將現金匯款予FFEM公司。又上訴
02 人所支付之系爭費用，既非經上訴人確定採購之品項，亦無
03 報價單及驗收文件等可查，自無會計帳證資料足資核實勾
04 稽，且其所提嗣後製作之帳證資料並非完整，復未經整理，
05 而無從進行比對查證勾稽，故亦無從審認其必要性甚明。況
06 且，FF公司服務之對象除上訴人之客戶外（例如TSMC公司
07 等），尚包含非上訴人之客戶（例如日本東芝、韓國三星等
08 公司），則此部分難認與上訴人營業所需之技術情報有何直
09 接關連。而營利事業費用之列報首重真實，上訴人以FF公司
10 研發費用預算及其前一年度銷售額於富士集團總銷售額之占
11 比為據，推測計算分攤金額，終究與上訴人101年度因實際
12 買受勞務而為支出之情形，迥然不同。是以，上訴人所列報
13 之系爭費用，客觀上難謂符合收入與成本費用配合原則。3.
14 至上訴人雖提出101年度上下半年之商品化服務作業計畫
15 書，然從前開商品化服務作業計畫書所載各服務項目對應之
16 金額以觀，其所載金額與前述上訴人分配負擔研發費用之預
17 算數額相符（上下年度各約為278、230百萬日元），既該數
18 額僅為「預算性質」，尚非實際發生之費用，僅係FF公司於
19 101年2月針對101年度整年之客製化研發費用所編製之預
20 算，由於屬預估之性質，並無針對各研發項目所開立之報價
21 單、工作日誌、工時表或其他費用憑證及明細可查，上訴人
22 無從證實實際之支出，且預算數與實際發生數仍有落差存
23 在。是以，該等服務及研究計畫事後有無確實履行、各項服
24 務實際花費之時間及費用，及該等服務係由上訴人公司何人
25 於何時受領等節，均無從得知及驗證，則商品化服務作業計
26 畫書所載各服務項目是否業經上訴人受領，即非無疑，亦無
27 從據以認定上訴人系爭費用之支付確實具有必要性。從而，
28 上訴人對於系爭費用係其為委請FFEM公司提供技術情報服務
29 而確實支付予FFEM公司，以及對其本業或附屬業務之經營，
30 確屬必要之支出等情，既未能提出可資勾稽比對之證據供
31 核，則上訴人主張被上訴人否准認列系爭費用中之142,195,

01 241元，於法有違云云，自非有據等語，並據此維持原處
02 分，而駁回上訴人在原審之訴，業已詳述其得心證之依據及
03 理由，復就上訴人在原審之主張何以不足採取，分別指駁甚
04 明，經核並無違反論理法則、經驗法則、證據法則或理由不
05 備、理由矛盾之情事。上訴人雖以富士集團之商業模式為
06 據，並執陳詞主張：為提供特規產品，富士集團必須投入大
07 量時間及資源進行客製化研發，而集團成員既共同享受FF公
08 司客製化研發服務，即須共同支付客製化研發服務費，此不
09 僅公平，且亦符合費用支出之真實性、必要性以及合理性。
10 又101年度商業化服務作業計畫書既已明載各當事人間「具
11 體應提供之客製化研發服務」及「各別服務相應之服務費」
12 之事先合意，且此亦具協議、契約之性質，原判決豈可略而
13 不論，而逕指摘系爭契約並未載明具體服務及相應之服務
14 費，此顯係忽略卷內其他有利於上訴人之證據。再者，FF公
15 司（EM-Ken）既是同時處理全球各地區EM Selling Compa
16 016 017 018 019 020 021 022 023 024 025 026 027 028 029 030 031
017 es的客戶之客製化要求，且又將種類相同之研發案件集中於
018 同一份報告中，則研發委託報告自然會有與其他EM Selling
019 Companies之客戶有關之客製化研發成果。原判決未明前開
020 事理，據以指摘系爭費用不具必要性，顯有違背證據法則、
021 經驗法則、論理法則，並構成判決理由不備之違背法令云
022 云，無非係就其個人之主觀見解，就原審認定事實、證據取
023 捨之職權行使事項為指摘，並就關於費用支出之必要性意涵
024 有所誤解，尚無可採。

024 (五)上訴意旨雖稱：被上訴人就協力義務之要求不符成本效益原
025 則，且有違比例原則，亦不具期待可能性。又上訴人與FFEM
026 公司間及FFEM公司與FF公司應屬委任/複委任或承攬/次承攬
027 之法律關係，故上訴人自僅對FFEM公司負有給付系爭費用之
028 合約義務。原判決審認上訴人所提出之資料，無從據以認定
029 系爭費用之支付確實具有合理性及必要性，復以上訴人未盡
030 此協力義務為由，認定系爭費用不具合理性及必要性，顯然
031 有違本院101年度判字第895號判決關於協力義務之範圍有其

01 界線，不得流於恣意而徒增納稅義務人之負擔之說明，及本
02 院100年度判字第212號判決認為於國外母公司銷售勞務予臺
03 灣子公司之情形，就費用之必要性，僅需提供民事契約以及
04 履約證明文件即可，而針對費用之合理性，則提出移轉訂價
05 報告已足，並未要求提供「國外母公司提供勞務所發生之成
06 本費用」之意旨。況且，原判決就上訴人與FFEM公司、FF公
07 司間之契約關係之認定，亦未說明上訴人之主張何以不採之
08 理由，復未行使闡明權使上訴人為適當之事實陳述，即率爾
09 依據錯誤之事實認定系爭費用不具真實性、必要性及合理
10 性，顯然有理由不備及未盡闡明義務及職權調查義務之違背
11 法令情形等語。惟查：

- 12 1.如前所述，上訴人係與FFEM公司簽訂系爭契約，並將系爭費
13 用支付予FFEM公司，及扣繳給付金額20%之稅額，故委託FF
14 公司研發者為FFEM公司，並非上訴人。又上訴人請求FFEM公
15 司提供技術情報服務之目的，係因應客戶之需求，研發客製
16 化產品，FFEM公司再將此需求傳達至FF公司進行研發，則FF
17 公司為因應上訴人各個客戶對產品之特殊要求，必然分別提
18 出不同之研發計畫，且因各研發計畫難易程度互異，所需投
19 入人力、物力及原物料等成本理應有所區別，上訴人以其因
20 委請FFEM公司提供此等研發服務而支出費用為由，列報系爭
21 費用為營利事業之減除項目，自當就其因各研發計畫分別給
22 付FFEM公司之費用為何，及FFEM公司對於各研發計畫提供服
23 務之具體內容，提出諸如報價單、工作日誌、工時表或其他
24 憑證等相關資料，以說明其確係就FFEM公司提供之服務支付
25 對價，且所為支出對其經營業務確有必要。又依前揭查核準
26 則第67條第1項、第103條第3款之規定可知，因研發所產生
27 各項費用之憑證與明細，本為營利事業申報費用時所必要，
28 且衡諸上訴人與FF公司、FFEM公司為關係企業，FF公司復為
29 跨國性企業集團之母公司，規模龐大，當有專責人員負責會
30 計等事項，上訴人自FF公司或FFEM公司取得此等憑證資料，
31 提供稽徵機關查核，應無任何困難，是自不因不符成本效益

01 而解免其對於所列報之系爭費用，應提供足資證明該費用支
02 出為真實、合理且必要之證據以供調查之協力義務。

03 2.上訴人被分攤之系爭費用，既非上訴人於101年間因買受FFE
04 M公司提供之技術情報服務所實際產生之費用，則縱然上訴
05 人與FFEM公司間及FFEM公司與FF公司間，係屬兩個各自獨立
06 之契約關係，亦即，其等間係屬委任/複委任或承攬/次承攬
07 之法律關係，惟因上訴人未能舉證證明其確有支出系爭費用
08 之必要，故仍無從為有利於上訴人之認定。至本院100年度
09 判字第212號判決係關於該案原告生產部門外移至大陸地區
10 後之員工薪資、旅費、保險費及伙食費等費用經否准認列所
11 生之爭議；而本院101年度判字第895號判決則係針對該案原
12 告申請退還留抵營業稅額，因無法提供完整帳證資料，故為
13 該案被告否准所請是否有據之爭執，其等所涉之相關事實與
14 本件有異，且如何查核營業費用之合理性、必要性，本就會
15 因個案之事實不同而有相異之認定，是自難比附援引。從
16 而，上訴人以101年度進口特規樣品明細表為據，主張：依
17 該明細表，上訴人於101年度自日本進口之各個特規樣品均
18 有確切之資訊，依此重要之服務事證，即應肯認上訴人已充
19 分滿足本院100年度判字第212號判決有關「履約證明文件」
20 之要求，是原判決就此自有適用法規顯有錯誤及理由不備之
21 違背法令情形云云，即非可取。

22 (六)按所得稅法第80條第3項原規定：「納稅義務人申報之所得
23 額，如在前項規定標準以上即以其原申報額為準，……」就
24 上開規定司法院釋字第247號解釋略以：「稽徵機關已依所
25 得稅法第80條第2項核定各該業所得額標準者，納稅義務人
26 申報之所得額，如在上項標準以上，依同條第3項規定，即
27 以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並
28 非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義
29 務。故倘有匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第10
30 3條、第110條、稅捐稽徵法第21條及第30條等規定，調查課
31 稅資料，予以補徵或裁罰。……」嗣司法院釋字第640號另

01 予補充解釋略以：「中華民國52年1月29日修正公布之所得
02 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
03 稽徵機關依同條第2項核定各該業所得額之標準以上者，即
04 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
05 得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱
06 帳簿、文據及有關資料，調查核定之。……」並於理由書重
07 複強調：「……故倘有匿報、短報或漏報等情事，仍得另依
08 所得稅法第103條、第110條、稅捐稽徵法第21條及第30條等
09 規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰……。」其後，所得
10 稅法第80條第3項乃依司法院釋字第247、640號解釋意旨而
11 於98年5月27日修正公布為：「納稅義務人申報之所得額如
12 在前項規定標準以上，即以其原申報額為準。但如經稽徵機
13 關發現申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，或
14 申報之所得額不及前項規定標準者，得再個別調查核定
15 之。」亦即，納稅義務人申報之所得額如在該業所得額標準
16 之上，為簡化稽徵手續，稽徵機關原則上不介入干預納稅義
17 務人自我認定稅捐債務之過程，即以其原申報額為準。惟倘
18 依原申報資料發現有申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得
19 額等情事，稽徵機關仍得另依所得稅法及稅捐稽徵法等相關
20 規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰，以兼顧稅捐負擔之
21 公平。又所得稅法第71條第1項已規定：「納稅義務人應於
22 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
23 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
24 總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實……。」可
25 見納稅義務人應依法填具結算申報書，向稽徵機關分別申報
26 收入事項、所得額之減免、扣除事實（諸如：成本、費用）
27 等，以供稽徵機關分別審核認定，此由同法第80條第5項就
28 「對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目」授權財政
29 部訂定查核準則，而該查核準則亦係就收入、成本及各項費
30 用分別訂定適用之準則（查核準則第3章、第4章及第5章第2
31 節參照），益見稽徵機關本即應針對不同申報項目，分別進

01 行審核及判斷，使所得額之組成細目脈絡分明，避免籠統混
02 雜隱匿以致稽徵困難而有礙租稅公平。準此，原判決乃據此
03 論明：本件上訴人申報額雖在該業所得額之標準以上，惟仍
04 負有誠實申報之義務，被上訴人以原申報資料進行書面審查
05 分析，發現上訴人有申報異常及涉有短報所得額等情事，乃
06 啟動稅捐調查程序為個別調查核定，對於課稅原因事實予以
07 確認，以兼顧稅捐負擔之公平，於法並無不符。至於稽徵機
08 關發動個別調查之前，是否必須先行作成核定稅捐處分，法
09 無強制，此既非發動個別調查之前提要件，則稽徵機關為避
10 免徵納雙方勞費不便，俟個別調查竣事後，始作出核定稅捐
11 處分，亦非法所不許等語，經核尚無違反經驗法則、論理法
12 則。職是，上訴人主張：判斷申報是否異常應先觀察毛利率
13 率、純益率等整體指標，如發現異常後，始得探究個別費用
14 項目，而不得逕自以單一費用項目相對於收入比例偏高為由
15 認定營利事業申報異常，並開啟個案調查，否則無異於使所
16 得稅法第80條第3項規定成為具文。況且，縱有申報異常，
17 被上訴人亦應先行依照上訴人之申報額作成核定稅捐處分，
18 再另行啟動個別調查。本件上訴人101年度之純益率達9.4
19 2%，已逾所屬業別之所得額標準，且上訴人並未有任何申報
20 異常之情形，迺原判決竟認被上訴人仍得再為個別調查認
21 定，實有適用所得稅法第80條第3項規定不當之違背法令情
22 事等語，核屬其一己主觀見解，並重述其在原審業經主張而
23 為原判決摒棄不採之陳詞，泛言原判決有適用法規不當之違
24 背法令情形，亦無足採。

25 (七)再按所得稅法第43條之1係規定：「營利事業與國內外其他
26 營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控
27 制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以
28 不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為
29 正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予
30 以調整。」又依所得稅法第80條第5項規定授權訂定之營利
31 事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則（下稱移轉訂價查核

01 準則)第2條第1項、第2項規定：「(第1項)營利事業與國
02 內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所
03 有或控制，其相互間有關收益、成本、費用或損益攤計之交
04 易，應符合營業常規，以正確計算相關營利事業在中華民國
05 境內之納稅義務。(第2項)前項營利事業從事交易時，有
06 以不合營業常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之納
07 稅義務者，稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額及應
08 納稅額，得依法進行調查，並依本法第43條之1規定，報經
09 財政部核准按營業常規予以調整。」第6條規定：「營利事
10 業於辦理營利事業所得稅結算申報時，應依本準則規定，評
11 估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易之常規交
12 易結果；稽徵機關進行不合常規移轉訂價之調查及核定時，
13 亦同。」準此可知，所謂移轉訂價(Transfer Pricing)係
14 指營利事業與關係人相互間從事受控交易所訂定之價格或利
15 潤。由於移轉訂價將影響營利事業本身之收入、成本、費用
16 或損失項目之金額，進而左右其課稅所得額及應納稅額，故
17 營利事業辦理所得稅結算申報，應自我審視評估受控交易所
18 訂定之價格或利潤是否符合常規，是否造成減少我國納稅義
19 務之情形；如經評估不符合常規且將造成減少我國納稅義務
20 時，應依常規交易結果調整受控交易之結果，並據以辦理所
21 得稅申報；而稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額及
22 應納稅額，亦得依法進行調查，並依所得稅法第43條之1規
23 定，報經財政部核准按營業常規予以調整。易言之，跨國關
24 係企業間之「外部商業交易」或「內部成本費用分攤」，如
25 為「真實」，且屬「必要」，但其交易約定條件或分攤標
26 準，不甚「公平合理」，被認定涉及「利用不同國家間之稅
27 法差異，對稅基進行不當調整，以求讓關係企業集團所得稅
28 額最小化」之「稅捐規避」安排時，稅捐機關得依移轉訂價
29 查核準則之相關規定，對該跨國「外部交易」或「內部費用
30 分攤」所形成之稅上收益、成本、費用及損益攤計金額，按
31 交易常規，進行調整。又「移轉訂價查核準則」規定，乃屬

01 「稅捐規避防堵條款」，其適用以「外部商業交易」或「內
02 部成本費用分攤」真實存在，且為「經營業務所必要」為前
03 提。故若跨國關係企業間外部商業交易之真實性及必要性受
04 到質疑，而納稅者又無法證明其事，其費用即應剔除，並無
05 移轉訂價規定之適用。而關於系爭費用是否具必要性，原判
06 決業已敘明：上訴人所列報之系爭費用既係預估之性質，而
07 非實際發生之費用，且上訴人委託之各項服務事後有無確實
08 履行、各項服務實際花費之時間及費用，及該等服務係由上
09 訴人公司何人於何時受領等節，均無從得知及驗證，是自無
10 從據以認定上訴人系爭費用之支付確實具有必要性等語。據
11 此，上訴人既未能舉證證明系爭費用具必要性，則此即與上
12 訴人有無「不合營業常規之安排」，而應由稽徵機關按移轉
13 訂價查核準則規定進行調整乙節無涉。從而，上訴意旨主
14 張：依上訴人歷來之移轉訂價報告，上訴人之關係人交易
15 （包含本件交易）均落入常規交易之範圍。詎原判決僅以上
16 訴人對於系爭費用之計價方式無法掌控為由，認定系爭費用
17 不具合理性，並未考量上訴人提出之移轉訂價報告，是原判
18 決除有違反證據法則及論理法則之違法外，亦有判決不備理
19 由之違背法令等語，即有混淆必要性及合理性之意涵，自非
20 可取。

21 六、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴
22 意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
23 回。

24 七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
25 項、第98條第1項前段，判決如主文。

26 中 華 民 國 114 年 7 月 3 日

27 最高行政法院第四庭

28 審判長法官 王 碧 芳

29 法官 王 俊 雄

30 法官 鍾 啟 煒

31 法官 陳 文 燦

01

法官 林 秀 圓

02 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

03 中 華 民 國 114 年 7 月 3 日

04

書記官 蕭 君 卉