

臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第29號

112年2月23日辯論終結

原告 台灣富士電子材料股份有限公司

代表人 田中賢一（董事長）

訴訟代理人 林恆鋒 律師

余景仁 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 黃麗玲

張佩君

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107年8月28日台財法字第10713932510號（案號：第10600168號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院107年度訴字第1374號判決駁回後，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以108年度上字第1130號判決廢棄，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

- 1.按「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。命合併辯論之數宗訴訟，得合併裁判之。」行政訴訟法第127條定有明文。查本件原告因營利事業所得稅事件，不服被告100年度、101年

01 度、104年度、105年度營利事業所得稅之核定，先後提起附
02 表1所示之訴訟（詳見本院卷第579頁），均係不服被告將技
03 術情報提供費（或稱委託研發費）全部或部分剔除，屬同種
04 類之事實及法律上原因，爰命合併辯論，惟因各年度稅額及
05 計算模式略有不同（參本院依職權製作之附表2，本院卷第5
06 81頁），故仍分別裁判之，合先敘明。

07 2.本件被告之代表人原為王綉忠，於訴訟進行中變更為蔡碧
08 珍，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第123
09 頁），核無不合，應予准許。

10 二、事實概要：

11 原告於民國100年度營利事業所得稅結算申報，列報其他費
12 用新臺幣（下同）222,429,389元。經被告初查，剔除其中
13 原告分攤Fujifilm Corporation（下稱FF公司）研發費用之
14 技術情報提供費192,882,190元，核定其他費用29,547,199
15 元，應補稅額32,789,972元。原告不服，申請復查，經被告
16 106年1月9日北區國稅法一字第1060000453號復查決定，追
17 認其他費用37,071,956元，變更核定為66,619,155元及補徵
18 稅額26,487,739元。原告不服，提起訴願經決定駁回，提起
19 行政訴訟，經本院107年度訴字第1374號判決（下稱前審判
20 決）駁回，繼而提起上訴，經最高行政法院108年度上字第1
21 130號判決（下稱發回判決）廢棄前審判決，發回本院更為
22 審理。

23 三、原告之主張及聲明：

24 (一)系爭技術情報提供費屬與原告產生營業收入直接相關之合理
25 必要費用：

26 1.原告所屬之半導體級化學材料產業已轉變為製造服務業與客
27 製化導向之產業，原告為取得客戶訂單，必須透過母公司Fu
28 jifilm Electronic Materials Co., Ltd.（下稱FFEM公
29 司）委請最終母公司FF公司研發符合客戶所需規格之客製化
30 化學材料，方能滿足客戶所需並取得訂單，其為此支出之系
31 爭技術情報提供費當屬與原告產生營業收入直接相關之合理

01 必要費用，依法應准許全額扣除。原告依據不同客戶之客製
02 化需求，提供具有不同特性之化學材料以配合客戶製程需求
03 （例如提供之化學材料要使客戶產製之半導體晶圓之良率達
04 一定程度）及所需效果，惟因原告不具研發能力，故必須透
05 過FFEM公司委請FF公司研發符合客戶所需規格之客製化化學
06 材料，方能滿足客戶所需並取得訂單獲取營業收入，其因此
07 支付予FFEM公司之費用，即為系爭技術情報提供費。原告、
08 FFEM公司及FF公司間之法律關係為：原告先與FFEM公司簽署
09 服務合約委請FFEM公司進行客製化研發，再由FFEM公司委託
10 FF公司統一就全球各地子公司及孫公司之需求進行研發。又
11 因集團於日本及美國分別設有FF研究所與Fujifilm Electro
12 nic Materials(USA)（下稱FEUS公司，或FEUS研究所），故
13 FF公司於收到客製化研發請求書後，會考量諸多因素後決定
14 哪些客製化規格產品應再委由FEUS研究所進行研發。

15 2.其次，FF公司於接獲客戶所需規格後，即開始進行研發及測
16 試，並將研發結果記載於研發測試報告，於研發初期將試作
17 微量樣品供客戶測試與確認，如客戶認為有調整之必要，FF
18 公司即進一步進行調整。如有必要，FF公司亦將派員偕同原
19 告人員拜訪客戶，瞭解客戶需求及應改善之事項，直到客戶
20 判定樣品符合所需規格後，FF公司便會委託FFEM公司或原告
21 製作數量較多之樣品供客戶於產線上測試。待客戶通過產線
22 測試且正式下單後，FFEM公司即會考量集團內各國工廠之設
23 備限制、產能、營運持續計畫及生產成本後，決定由集團內
24 哪些工廠負責生產該等客製化產品。準此可知，原告為取得
25 訂單並賺取營業收入，必須提供客戶符合其所需之客製化規
26 格產品，故必須透過前述客製化產品開發流程透過FFEM公司
27 委託FF公司研發，當然有必要支出系爭技術情報提供費。顯
28 然系爭技術情報提供費屬原告為賺取營業收入所發生之真
29 實、合理及必要之費用，依法自應准許原告全額認列。

30 3.原告每一年度所支出之技術情報提供費/委託研發費（FFS）
31 原則上均係以獲取當年度之EM Products之訂單（和銷貨收

入) 為目標，此應已符合所謂收入成本配合原則，至於FFS之計價方式是約定「以前一年度銷售金額之比例分攤『總客製化研發服務費』」乙節，實乃私法自治之展現，而與收入成本配合原則無涉。於各攸關年度（即100、101、103至105年度），系爭FFS機制之運作模式均大致相同，FF公司約於100年2月提出100年度整年之「客製化研發費用預算表」，該表所載之客製化研發費用預算數即為所有EM Companies於100年度因共同享受客製化研發服務所應共同支付之FFS總額。所謂客製化研發費用預算數，係FF公司預估EM-Ken及US-Ken於該年度提供客製化研發服務所預計發生之成本費用，FF公司主要係參考以下因素估算客製化研發費用預算數：(1)所有EM Selling Companies之客戶所提出之客製化要求（無論是客戶已實際提出、或是Fujifilm集團預計客戶將提出之客製化要求），以及為滿足該等客製化要求，EM-Ken及US-Ken所應提供之具體客製化研發服務，此為主要決定性之因素；(2)前一年度EM-Ken以及US-Ken之客製化研發費用實際數。

4. 系爭商業化服務契約係原告於客戶提出具體客製化研發請求前，即先委請FFEM公司於1年期間內（契約期間屆滿後自動展延）就原告所提各項客製化研發請求進行研發，並非原告之客戶已提出具體客製化研發請求後，始由原告針對該單一客製化研發請求委請FFEM公司進行研發所簽訂。是故，因系爭合約簽署時，客製化研發項目尚未存在，且該委託為長期性、概括性之委託，其計價方式自與一般委任或承攬之情形有間，而無從就個別研發項目分別報價。況原告與FFEM公司、FF公司間屬關係企業，基於成本效益考量，FF公司不可能就各項客製化研發委託項目逐筆開立報價單，倘FF公司需針對各項客製化研發委託項目逐筆開立報價單，勢必需花費相當時間預估各項研發所需時間、使用之耗材、設備，其中又可能涉及複雜之費用分攤、集團內各公司委託客製化研發項目之增減、最終研發失敗仍需由委託之集團公司負擔研發費用等問題。實則，每年FF研究所與FEUS研究所進行之客製

01 化研發案件數量眾多，FF公司自難以就各項客製化研發委託
02 項目逐筆開立報價單。FF研究所及FEUS研究所提供客製化研
03 發服務之對象僅限集團內公司而無對外提供客製化研發服
04 務，與提供專業服務為其營業項目之營業人不同（例如律
05 師、會計師或室內設計公司），無設置工作日誌或工時表等
06 系統之必要。且FF研究所及FEUS研究所係同時受集團內數公
07 司間接委請進行客製化研發，因研發所產生各項費用之憑證
08 與明細自無從追溯到單一委託研發項目，不可能就各單一案
09 件提出因列印書狀所生之費用憑證或明細。又FF研究所及FE
10 US研究所完成客製化研發後之化學材料，需經原告之客戶於
11 產線測試至其滿意之程度後方能量產，否則即需再修改成
12 分，直到原告之客戶滿意為止。因此，FF研究所及FEUS研究
13 所於完成客製化研發服務後，僅需由原告之客戶進行驗收，
14 而無須由原告驗收，原告自無從提出經其簽名確認之驗收表
15 單。被告忽略原告與FFEM公司、FF公司屬關係企業之事實、
16 FF研究所及FEUS研究所並非專業性事務所或公司、及每年客
17 製化研發委託案件眾多，FF公司事實上無從將費用追溯至各
18 委託研發案件，即逕以其中一種委任型態可能產生之逐筆開
19 立之報價單、工作日誌、工時表及因研發所產生各項費用之
20 憑證與明細認為原告亦應提供該等資料，顯不合理，應不可
21 採。

22 5.於100年度原告部分EM Products固於減除產品成本及技術情
23 報費後為負值，然此亦無礙各攸關年度（含100年度）技術
24 情報提供費/委託研發費均有符合必要性以及合理性之標
25 準。依最高行政法院100年度判字第212號判決意旨，固稱費
26 用支出合理性應證明「為取得對應服務而支出之營業費用數
27 額，與該服務對企業營業活動之貢獻程度相均衡，其費用支
28 付數額至少要不小於業務貢獻價值，且與市場行情接近」。然
29 對於「業務貢獻價值」之定義，原告認為基於以下理由，應
30 採較為宏觀之解釋，亦即，應以該營業費用「是否有助於公
31 司長遠之營收」為判斷標準，而非以特定產品於單一年度之

01 損益為判斷標準（極微觀之角度），蓋以，「犧牲單一產品
02 之損益以換取公司整體利益」實為常見之正當商業手段。以
03 零售業為例，經常有商家就少數產品以低於市價之方式販
04 售，以吸引顧客來店同時消費其他毛利率高之產品，於此情
05 形豈能以該少數產品之淨利為負數為由，認定與該少數產品
06 有關之營業費用不具合理性？再以大型企業為例，經常有大
07 型企業為維繫重要客戶，願意生產並銷售毛利甚低之特定產
08 品，以換取重要客戶持續購買毛利較高之其他眾多產品，於
09 此情形亦不宜謂與該特定毛利較低之特定產品有關之營業費
10 用不得認列。

11 (二)系爭技術情報提供費與技術報酬金兩者之法律基礎（契
12 約）、性質（支付理由）及計算方式均不相同，原告並無重
13 複列報或以其他科目列報相同性質費用之情事：

14 1.原告係依據商業化服務契約支付技術情報提供費予FFEM公
15 司，依據技術援助和許可協議及與FF公司簽署之實施許諾契
16 約書分別支付技術報酬金予FFEM公司與FF公司，原告支付系
17 爭技術情報提供費及技術報酬金之法律基礎為完全不同之合
18 約。原告所屬之半導體級化學材料產業因客戶需求多變，且
19 產業競爭激烈，已轉變為服務化導向之製造業，故必須提供
20 符合客戶客製化需求之產品，方能銷售產品予客戶並取得收
21 入。然因原告不具研發能力，故須支出系爭情報提供費透過
22 FFEM公司委由FF公司研發與測試符合客戶需求之產品（即研
23 究調整產品之成分及組成，使產品之效果符合客戶所需），
24 否則原告將因無法提供客戶符合客製化需求之產品而無法取
25 得訂單並獲得銷售收入。系爭技術情報提供費與產品之「成
26 分及組成」有關，與產品之「製造方法及過程」無關。依原
27 告與FFEM公司簽署之技術援助和許可協議第3.3條及第3.4條
28 約定，FFEM公司應派員工至原告處所協助建造及安裝製造及
29 檢測雙方約定產品之機器設備，並提供原告製造該等產品之
30 必要訓練。顯見，前開支付予FFEM公司之技術報酬金與產品
31 之製造方法及過程有關，與產品之成分及組成無關。綜上，

01 系爭技術情報提供費係與產品之成分及組成有關，技術報酬
02 金係與產品之製造方法及過程有關，兩者性質不同。

03 2.系爭技術情報提供費之計算方式係以富士集團內各孫公司各
04 類產品前一年度全年銷售金額作為計算基礎，計算各孫公司
05 應負擔之FF公司因進行客製化研發所支出之研發費用。如原
06 告與FFEM公司簽署之技術援助和許可協議所示，給付予FFEM
07 公司之技術報酬金之計算方式為按原告當年度自行生產並銷
08 售之鹼性型正顯影劑產品及採用環化橡膠作為主要成分的負
09 光阻劑產品之合計淨銷售額（指扣除原告實際發生的包裝、
10 運費、保險、營業稅或增值稅費及銷貨退回後之金額）乘上
11 5%。另如與FF公司簽署之實施許諾契約書所示，給付予FF公
12 司技術報酬金之計算方式則為按原告當年度自行生產並銷售
13 之LCD-CM產品之銷售額乘上0.5%。綜上，系爭技術情報提供
14 費之數額計算方式，與技術報酬金之數額計算方式，顯不相
15 同。

16 (三)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於原告部分均
17 撤銷。

18 四、被告之答辯及聲明：

19 (一)原告迄未提示帳簿憑證及證明文件供核對，致無從認定所提
20 列技術情報提供費屬合理及必要之費用：

21 1.原告自承其本身無研發能力，技術情報費性質為FF公司提供
22 技術改良後與預計販售之試作品、相關技術情報（包含規
23 格、處方及產品性能等）、技術支援（顧客期望規格及樣品
24 情報等）服務之對價，是依其性質觀之，系爭技術情報提供
25 費，為產品技術改良及產品研發，而產製主要價值在於獨家
26 配方而非材料本身，此為包含所投入研發資料及相關智慧財
27 產權，又研究開發應由所有參與人共同擁有所取得之智慧財
28 產權，再依簽訂共同技術合約給付之研究發展費用，原告未
29 取得相關無形資產之專利或其他權利，且以前年度僅支付1
30 億日圓，相當新臺幣3千萬餘元，系爭年度其銷售流程並未
31 改變，銷售產品及客戶亦未有大幅變更情事，惟支付金額卻

較原來多出1億5千萬餘元。FF公司技術情報提供費性質屬研究發展費用，原告僅提示自行編製之報表，並未提示數據來源之資料或相關帳簿憑證供查核，無法核認其數據之真實性，且FF公司研發費用採銷貨收入為基礎，由原告提供資料查得FF公司於100年度銷售貨物予原告金額33,590,453元，FF公司卻無分攤研發費用，已屬有違。依原告提示之商業化服務契約，足認FFEM公司為原告提供服務，原告提示之進口報單屬樣品部分，已列報買賣成本，分別列報其他費用中之樣品費及製造費用其他製造費用—消耗品費，然依其商業化服務契約內容並無約定原告應分攤FF公司研發費用或應分攤FFEM公司源自FF公司之研究發展費用。被告函請原告提供FF公司研發費用數據、實際委託項目、金額，銷售時屬製造或買賣（按產品別），產品銷售成本（分製造及買賣），或提供FFEM公司具體服務事證，原告僅提示自行編製表報，迄未提示帳簿憑證及證明文件供核對，致無從審酌。

2.原告主張系爭技術情報提供費發生之原因係其委請FFEM公司進行客製化研發，則原告為客量身定作產品，此產品僅用於該客戶，則應按客戶要求設計製作規格、圖面、樣品，進行測試，或就其現有產品應客戶要求之規格，進行補強或修正，再交由客戶確認後進行交貨。上開客製化研究活動應具有完整之消耗性器材、原材料及樣品進、領料紀錄，且該紀錄須可與研究計畫及紀錄或報告相互勾稽，研發完成之客製化配方經原告通知客戶驗收確認後方能出貨，計價方式通常會約定按一定方式計算，非採銷貨收入為分攤基礎，且應取得相關專利或配方。又依原告主張FF公司研發部門彙整客戶端產品需求相關訊息後，進行研發測試，並將研發結果及數據記載於研發測試報告中。其研發初期將試作微量樣品供客戶測試與確認。客戶端判定符合需求時，再進一步提供較多量之樣品供客戶端產線測試用，當客戶端產線測試通過且正式採用後，即得正式量產銷售。準此，原告係藉由集團間相互合作及情報交流，而由FF公司研發部門進行產品研發，直

01 至客戶端樣品測試同意後，再由集團子公司進行產品之生產
02 及銷售。又原告提示采鈺公司及台積電公司說明函觀之，稱
03 其必須依照采鈺公司及台積電公司等客戶之需求，生產客製
04 化產品一節，係因應客戶之需求，研發客製化產品，則FF公
05 司為因應原告各個客戶對產品之特殊要求，必然分別提出不
06 同之研發計畫，且因各研發計畫難易程度互異，所需投入人
07 力、物力及原物料等成本理應有所區別，原告以其因委請FF
08 公司提供此等研發服務而支出費用為由，列報費用為營利事
09 業之減除項目，自當就其因各研發計畫分別給付FF公司之費
10 用為何，及FF公司對於各研發計畫提供服務之具體內容，提
11 出諸如FF公司就各研發案件依據研究項目難易程度不同而逐
12 筆開立之報價單，研發人員實際進行研發服務之工作日誌、
13 工時表，因研發所產生各項費用之憑證與明細，研發服務完
14 成後經原告簽名確認之驗收表單，及FF公司收款後開立之統
15 一發票或收據等資料，以說明其確係對FF公司提供服務支付
16 對價，且所為支出對其經營業務確為必要並具有合理性；上
17 述憑證之取得及提出，揆諸查核準則第67條第1項、第103條
18 第3款等規定，為營利事業申報費用時所必要，且衡諸原告
19 與FF公司為關係企業，FF公司為跨國性企業集團之母公司，
20 規模龐大，當有專責人員負責會計等事項，會計帳採資訊化
21 處理，原告自FF公司取得此等憑證資料，提供查核，應無任
22 何困難。原告所陳要求研發人員記錄各項研發項目所花費工
23 時，不符成本效益原則云云，並不足以解免其對於所列報費
24 用，應提供足資證明該費用支出為真實、合理且必要之證據
25 以供調查之協力義務。

26 3. FEUS公司位於美國，與FF公司位於日本，兩家公司相距遙
27 遠，研發具有高度保密性及專業性，溝通協調均具一定難
28 度，又委請FEUS公司研究項目及內容均付之闕如，僅以書面
29 說明，並無其他帳簿憑證可勾稽查核，並無具體事證，說明
30 原告有委請FEUS進行客製化研究。FF研究所及FEUS研究所產
31 品大類KrF Resist代號RAF800Y2、ArF Resist代號RAF800R

01 5、EB Resist代號RAF800R3、Ancillaries代號RAF70D01等
02 同樣產品由兩個研究單位同時研究及產生研究費用，不符合
03 最低成本原則，且原告主張委由FF公司研發，相關支出中卻
04 含有FEUS研究所費用計算，明顯有違，原告亦未提示有關客
05 製化客戶及委請FFEM公司，再委請FF公司及FEUS研究之具體
06 證明文件。且原告提示買賣及製造按銷售額統計表100年及1
07 01年商品總類均相同，而103至105年製品比例計算明細產品
08 類別與100至101年相同。再查原告買賣業部分一進貨10大供
09 應商，可知FFEM公司僅為原告之進貨供應商之一，非最大進
10 貨供應商，原告主張FF公司之研發部門將新產品研發完成
11 後，初期係由FFEM公司負責生產、製造及銷售，原告僅負責
12 臺灣地區之市場銷售。當年度原告自FFEM公司進貨金額471,
13 168,519元，卻將各項產品之合併營收列入計算，其銷貨收
14 入並非全數來自FFEM公司，有部分銷貨係其自行向其他供應
15 商進貨後再行出售賺取收入，與FFEM公司全然無關，惟上述
16 並非向FFEM公司進貨之銷售額，卻同列為系爭費用之分攤基
17 礎，顯非合理。

18 4.再查發回判決附表2，系爭技術情報提供費合計192,912,443
19 元，與原告申報時192,882,190元，明顯數字有異，又產品
20 別Fundamentals技術情報費分攤數26,213,316元，原告無此
21 產品卻有銷售額可分攤，其分攤來源依據，顯屬不實。另產
22 品別b、c、d及h，依據原告提示100年度銷售資料，減除產
23 品成本及分攤之技術情報提供費後皆為負值，以附表2產品
24 別c即ArF Resist為例，其100年營業收入為40,390,857元，
25 其分攤上半年技術情報提供費75.924百萬日圓，換算新臺幣
26 27,431,341元，分攤下半年技術情報提供費76.146百萬日
27 圓，換算新臺幣26,751,329元，合計全年分攤技術情報提供
28 費54,182,670元，亦即ArF Resist產品全年營業收入僅40,3
29 90,857元，尚未減除產品成本，即不敷分攤技術情報提供
30 費，準此，系爭費用支出之必要性及合理性，尚有疑慮。至
31 原告於支付系爭費用予FFEM公司時，申報扣繳稅款，乃其依

01 所得稅法第88條、第92條、第98條之1等規定，對FFEM公司
02 取自中華民國來源之所得，履行扣繳義務，與系爭費用得否
03 自原告之營利事業所得額中減除之判斷，全然無關，原告以
04 其就系爭費用之給付，已代FFEM公司扣繳稅款為由，主張原
05 處分否准認列上述金額為違誤，無足採取。

06 5.綜上，原告係經營其他未分類其他化學製品製造業及買賣
07 業，系爭技術情報提供費，倘為提供客製化之產品，則可提
08 供客戶客製化之需求、委請FFEM公司研發資料及客製化之銷
09 售等有利證據，及相關帳簿憑證供勾稽查核，原告無法提示
10 客製化之需求、委託研究文件及客製化銷售額等相關證明文
11 件供核，系爭技術情報提供費192,882,190元本應全數否准
12 認列，惟復查時按100年度申報營業收入中，屬商品銷售
13 （買賣）部分占80.78%，屬製成品銷售（製造）部分占19.2
14 2%，爰依其製成品銷售（製造）部分占全部營業收入計算應
15 分攤FF公司之研究發展成本費用37,071,956元，復查准予追
16 認，已屬有利於原告，原告所訴各節，核不足採，本件請續
17 予維持。

18 (二)聲明：駁回原告之訴。

19 五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘
20 為兩造所不爭執，並有：100年度營利事業所得稅申報核定
21 通知書、調整法令及依據說明書及繳款書（原處分卷一第29
22 0至292頁）、復查決定書及繳款書（原處分卷一第510至519
23 頁）、訴願決定書（原處分卷一第527至539頁）、原告100
24 年度營利事業所得稅申報書（原處分卷二第1至38頁）、100
25 年度營利事業各業所得額及同業利潤標準（本院卷第116至1
26 17頁）、技術情報提供架構（原處分卷一第1至6頁）、移轉
27 訂價報告（原處分卷一第7至73頁）、關係企業組織結構圖
28 （原處分卷一第60頁）、營利扣繳稅款申報書、繳款書及扣
29 繳憑單（原處分卷一第94至117頁）、明細分類帳-技術報酬
30 金（原處分卷一第118至120頁）、實施許諾契約書日文版
31 （原處分卷一第121至124頁）、100年4月原告與FFEM公司簽

01 訂之商業化服務契約英文版（原處分卷一第150至155頁）、
02 銷售統計表（原處分卷一第208至210頁）、瑞晶公司與原告
03 間之往來電子郵件、拜訪紀錄、研發月報及測試報告、樣本
04 清單及研發委託報告（原處分卷一第236至278頁）、台灣積
05 體電路製造股份有限公司拜訪紀錄、往來電子郵件及KrF640
06 4產品測試報告（原處分卷一第211至234頁、第97至121
07 頁）、FF公司研發月報及測試報告（原處分卷一第236至240
08 頁）、情報提供費架構圖（原處分卷一第279頁）、100年4
09 月原告與FFEM公司簽訂之商業化服務契約中英文版（原處分
10 卷一第280至289頁）、營利事業所得稅扣繳憑單、扣繳稅款
11 申報書及扣繳稅額繳款書（原處分卷一第304至309、310至3
12 14頁）、原告與FFEM公司簽訂之技術援助與許可協議中英文
13 版（原處分卷一第322至352頁）、100年度技術情報提供費
14 分攤計算表【上下半年及全年】（原處分卷一第398至416
15 頁）、100至101年度原料進貨前10大廠商及金額製造銷售及
16 金額（原處分卷二第192頁）、100至101年度買賣之進貨對
17 象前10大廠商及進貨金額銷售對象及金額（原處分卷二第19
18 3頁）、100年度銷貨收入統計表（原處分卷二第195、220
19 頁）、FF公司協議程序實施結果報告書（經當地會計師查
20 核）及研發部門損益表摘要【日文及中譯版】（原處分卷二
21 第196至207頁）、100年度原告向FF公司提出之研發請求單
22 （前審卷一第281至304頁）、FF公司案關研發活動參與人員
23 名單、固定資產明細、原物料及消耗品清單及樣品出貨傳
24 票、測試報告（前審卷一第37至145頁）、采鈺公司說明函
25 （前審卷一第305頁）、FF公司製作之研發報告（前審卷二
26 第59至72頁），及台積電公司說明函（原審卷二第95頁）等
27 文件可參，自堪認為真正。是本件爭執事項厥為：原告於10
28 0年度營利事業所得稅申報時列報支付FFEM公司之技術情報
29 提供費，是否為其經營本業所必需或合理費用？原告100年
30 度營利事業所得稅結算申報，於其他費用項下列報技術情報

01 提供費192,882,190元，經被告復查核定剔除其中155,810,2
02 34元，並據以補徵稅額26,487,739元，是否適法？

03 六、本院之判斷：

04 (一)本件應適用之法令：

05 1.按所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之營
06 利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第21條第
07 1項規定：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得
08 額之帳簿憑證及會計紀錄。」第24條第1項規定：「營利事
09 業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損
10 失及稅捐後之純益額為所得額。…」第38條規定：「經營
11 本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所
12 規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費
13 用或損失。」第71條規定：「納稅義務人應於每年5月1日起
14 至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其
15 上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及
16 數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額
17 減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其
18 應納之結算稅額，於申報前自行繳納。…」又按財政部依
19 所得稅法第80條第5項規定授權所訂定之營利事業所得稅查
20 核準則（下稱查核準則）第62條規定：「經營本業及附屬業
21 務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」第67條第1
22 項規定：「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記
23 載事項不符者，不予認定。……」第103條第3款規定：「其
24 他費用或損失：一、……三、其他費用或損失之原始憑證，
25 除應取得確實證明文件者外，為統一發票或普通收據。」

26 2.營利事業所得的計算，依所得稅法第24條第1項前段規定，
27 是以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後的
28 純益額為所得額。亦即營利事業之收入，於減除各項成本費
29 用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入
30 與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失
31 及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。而關於營利事業

01 列報費用支出的查核，依原告主張系爭技術情報提供費乃因
02 經營未分類其他化學製品製造業及買賣業有特殊技術之使用
03 需求，由該事業支付的報酬，因此有無支付該費用的必要，
04 當以其主張簽約之對象有無實際提供原告營業所需技術情報
05 為斷，若無實際提供，縱形式上具備有服務合約書或結匯支
06 付證明文件，也難認該項支出為營利事業經營所必需的必要
07 或合理費用，方符合所得稅法第24條第1項的成本費用及收
08 入配合原則（最高行政法院102年度判字第775號判決、106
09 年度判字第329號判決意旨參照）。故所得稅上與收入相應
10 之成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上「合理」
11 且「必要」，方得認列。又營利事業本業及附屬業務之經
12 營，其核心目的係為獲取經營事業之收入，且獲取收入之經
13 營活動，有其循環性，即自投入資金、購置資產或勞務、製
14 成產品或備具服務能力或建置資產，經由銷售產品或勞務或
15 提供資產，再收回資金之程序，此始為企業所由存立經營事
16 業活動。是所謂經營本業及附屬業務合理發生之費用，自當
17 限於費用之性質係直接或間接指向獲取收入之經營事業活動
18 所生者，始足當之（最高行政法院109年度判字第174號判
19 決、105年度判字第390號判決意旨參照）。

20 (二)本件爭執事項及應納稅額：

21 1.經查，原告100年度係經營「未分類其他化學製品製造」業
22 （行業標準代號：1990-99），該業別之所得額標準為9%
23 （參本院卷第116至117頁）。然依原告100年度營利事業所
24 得稅結算申報書所載，其本年度純益率為2.62%（參原處分
25 卷二第35頁），顯然低於前述所得額標準9%，是認本件
26 「無」所得稅法第80條第3項前段（「納稅義務人申報之所
27 得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準」）規定
28 之適用，兩造就此亦無爭執（準備程序筆錄參本院卷第202
29 頁）。

30 2.次查，原告就本件100會計年度（所得期間為100年4月1日至
31 101年3月31日）係列報課稅所得額63,404,035元及應納稅額

10,778,686元，因被告初查予以剔除其他費用項下委託研發費（亦稱「技術情報提供費」，詳下述）192,882,190元（參原處分卷一第292至291頁），乃對原告補徵稅額32,789,972元（剔除技術情報提供費192,882,190元×稅率17%）。嗣經原告申請復查，被告復查核定乃以研究發展成本費用係研究新產品或新技術、改進生產技術、改進提供勞務技術及改善製程所支出之費用，依性質應歸屬製造成本，依原告結算申報書所載商品銷售部分應無需再分擔FF公司研究發展成本費用，且原告並未提供研究發展成本費用（技術情報提供費）之相關文件供核，故變更剔除技術情報提供費155,810,234元（參本院卷第68至69頁），並將補徵稅額變更為26,487,739元（剔除技術情報提供費155,810,234元×稅率17%），此有復查決定應補稅額更正註銷單及稅額繳款書（見原處分卷一第519頁）等，附卷可參。原告則認被告不應剔除上述技術情報提供費155,810,234元，且本件不應補徵稅額26,487,739元，此為兩造爭執所在；至於本件其餘核課事項，兩造則無爭執（參本院準備程序筆錄，本院卷第203頁）。

(三)原告於100年度營利事業所得稅申報時列報支付FFEM公司之技術情報提供費，難認屬其經營本業所必需或合理之費用：

- 1.依首揭規定及說明，營利事業所得稅之課徵，以正確掌握企業各該年度實際納稅能力為基本要求，非必要且合理之成本、費用或損失，應予剔除，否則不僅流失稅基，甚且助長企業以不必要成本費用支出，或未合理防範損失，致生減少稅捐繳納義務之效應。故而，所得稅上與收入相應之成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上「合理」且「必要」，始得認列。是以，由於系爭技術情報提供費用之列支，係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屬之觀點言之，皆應認為納稅義務人之原告針對支出之事實，及支出與經營本業及附屬業務間具有合理性及必要性，負其協力義務。再者，所得稅法第83條第3項所定之「帳簿、文據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非

01 僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅
02 捐機關查核」，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提
03 出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合
04 會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據，合先敘
05 明。

06 2.本件原告主張FF公司將其自身擬花費之研發支出預算，分配
07 由其特定子公司及孫公司（內含本件原告）予以負擔之情形
08 如下：

09 (1)按原告提示之100年度「FF公司研發費用」分配資料所示，F
10 F公司約於100年2月提出100年度整年之客製化研發費用預算
11 表，該表所載客製化研發費用預算數即為富士集團負責製造
12 及銷售半導體級化學材料（即原告所稱EM Products）之所有
13 有關係企業（EM Companies）共同享受客製化研發服務所應
14 共同支付之技術情報提供費（Fee For Service，簡稱 FFS
15 S），FFS總額係由FF公司以集團內兩大研發機構（EM-Ken設
16 於FF公司；US-Ken設於FEUS公司）當年度研發各類EM Produ
17 cts所「預計發生之成本費用」為基礎核算，而富士集團下
18 之各關係企業則應依各類EM Products「前一年度之銷售金
19 額」之比例分擔前述技術情報提供費總額（參見FF公司111
20 年11月30日聲明函有關組織架構圖及FFS計價方式之說明，
21 本院卷第241頁、第247至251頁）。原告依此共同分擔FF公
22 司100年度上半年之研發費用預算為2,323百萬日元、同年度
23 下半年為2,413百萬日元（參原處分卷一第416頁），全年合
24 計為4,736百萬日元。就前開FF公司研發費用4,736百萬日元
25 而言，其中3,030百萬日元（上半年1,469百萬日元＋下半年
26 1,561百萬日元）係從FF分配給FFEM負擔（參原處分卷一第4
27 09頁表二及第408頁表二）。其分配方式係按FFEM、FEUS、F
28 EBE等（均為FF公司之子公司）就各類EM Products前一年度
29 即99年度銷售額之各自占比，與FF公司研發費用預算互相乘
30 算而得。以FF公司100年度全半年對其商品「ArF Resist」
31 之研發費用預算2,432百萬日元為例，由於FFEM、FEUS、FEB

01 E就前一年度ArF Resist之銷貨額分別為1,149百萬日元、58
02 2百萬日元、50百萬日元，合計為1,781百萬日元，銷貨額占
03 比分別約為65%、33%、3%，FF公司乃將其自身編制之研發費
04 用預算2,432百萬日元，依此比例分配，其中1,569百萬日
05 元、794百萬日元、69百萬日元，依序分配由FFEM、FEUS及F
06 EBE負擔（參分配表，原處分卷一第415頁），此為第一階段
07 分配；又本件原告為FFEM公司持有100%股份之子公司，FFEM
08 公司則為FF公司持有100%股份之子公司，故FFEM公司及本件
09 原告分別為FF公司之子公司及孫公司，原告、FF公司與FFEM
10 公司互為關係企業，且FFEM旗下子公司成員包含FETW（即本
11 件原告）、FESZ蘇州、FEHK香港、FESG新加坡及FEKR韓國等
12 5家公司（參原告及關係企業組織結構圖，原處分卷一第38
13 6、60頁），再就FFEM被分配之前開1,569百萬日元負擔而
14 言，FFEM係按自身及其亞洲地區子公司之前一年度ArF Resi
15 st銷貨額占比為分配基礎，其比例分配之結果為：FFEM1,39
16 6百萬日元（ $1,569 \times 89\%$ ）、原告150百萬日元（ $1,569 \times 10\%$ ）、
17 FFHK香港24百萬日元（ $1,569 \times 2\%$ ），FFSZ蘇州、FFSG
18 新加坡、FFKR韓國則負擔0元，此為第2階段分配。亦即，第
19 2階段分配係將第1階段分配之FF研發費用預算，再往下層分
20 配一部分出去由FF之孫公司（即本件原告、FESZ蘇州、FEHK
21 香港、FESG新加坡及FEKR韓國等）負擔。其分配明細亦有卷
22 附前揭分配表可供參照。

23 (2)再者，FF公司不僅將其前開ArF Resist商品之研發支出預算
24 均分配出去由子公司及孫公司負擔，FF公司連同其自身對其
25 他各類EM Products包含：KrF Resist、ArF Resist、EB Re
26 sist、Core Resist、Ancillaries、CMP（Future Produc
27 t）、Thin Film、Polyimides、IS Color Mosaic、Fundame
28 ntals等商品之研發開支預算，亦均係以上述第1階段及第2
29 階段方式分配出去由特定子公司及孫公司予以負擔，致使其
30 子公司及孫公司（含本件原告）之營利事業所得額（稅基）
31 亦因而有所減少。就本件原告被分配之「FF公司研發費用預

算」而言，針對富士集團之商品KrF Resist、ArF Resist、EB Resist、Core Resist、Ancillaries、Polyimides、IS Color Mosaic、Fundamentals等，原告分別被分配129百萬日元、150百萬日元、1百萬日元、2百萬日元、24百萬日元、47百萬日元、110百萬日元、73百萬日元之負擔，合計為536百萬日元（上下年度各約為257百萬日元、279百萬日元，參原處分一第416頁），折合新臺幣後，即為原告本件列報之系爭技術情報提供費192,882,190元（參原處分卷一第416、314、310、308、304、292至291頁及原處分卷二第59頁），堪可認定。

3.原告本件列報之其他費用項下系爭技術情報提供費192,882,190元，無從核實勾稽其真實性、合理性及必要性，析述如下：

(1)承前所述，原告於100年度支付技術情報提供費予FFEM公司，列報之技術情報提供費高達192,882,190元，倘付費請求集團母公司提供技術情報服務，在交易過程中，本有義務取得符合法令規定之真實交易會計憑證，且由於原告為FFEM公司持有100%股份之子公司，使被告對原告之支付如此鉅額技術情報提供費真實性、必要性及合理性產生合理之懷疑，自得依據前揭規定與說明，要求原告履行前述協力義務，說明支付技術情報提供費之合理性及必要性。是依原告復查申請書載稱：原告100年度營利事業所得稅結算申報，所列報系爭技術情報提供費之性質，係FF公司提供技術改良後與預計販售之試作品、相關技術情報（包含規格、處方及產品性能等）、技術支援（顧客期望規格解析及樣品情報等）服務之對價，與該等服務相關之產品最終亦為原告所銷售並產生課稅所得等語（參原處分卷一第299至298頁）；及原告委託安永會計師事務所於106年10月16日對被告提出之補充說明書載稱略以：原告委由FF公司針對臺灣客戶因先進製程發展需要衍生之研發需求進行客製化研發後，不論是委請境外關係企業代理生產或原告自行生產，均僅由原告銷售該客戶特

01 殊技術要求規格產品予提出技術要求之客戶，原告獲取該產
02 品價值之加值利益，故由原告負擔按客製化研發對應之商品
03 類型（含製品及商品）負擔客製化研發成本，自屬有據等語
04 （參原處分卷二第222頁）。

05 (2)由原告上述說明觀之，系爭技術情報提供費用既係原告對於
06 FF公司提供技術改良後所預計販售之試作品、技術情報、技
07 術支援等服務，支付之對價，原告自應就FF公司確曾為其提
08 供上述技術情報服務，且其因而給付系爭費用予FF公司，及
09 系爭費用之支出對其經營本業及附屬業務間具有合理性及必
10 要性等事項，提出相關事證供被告審核，以盡其協力義務。
11 惟依原告提出之匯出匯款交易憑證、營利事業所得稅扣繳憑
12 單、扣繳稅款申報書及扣繳稅額繳款書所示，原告係將系爭
13 費用支付予FFEM公司，及扣繳給付金額20%之稅額（參原處
14 分卷一第304至315頁），並非對FF公司給付系爭費用；至原
15 告另提出之商業化服務契約，締約相對人亦均係FFEM公司而
16 非FF公司（參原處分卷一第280至283頁），且從原告提示之
17 產品研發流程圖以觀，原告係將客戶端之需求傳達至FFEM公
18 司，再由FFEM公司傳達至FF公司進行研發（參原處分卷一第
19 279頁），即委託FF公司研發者為FFEM公司，並非原告，故
20 以上書證均不足以證明原告所稱：其係為銷售產品之需要，
21 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
22 司等情，係屬真實。再者，依商業化服務契約第1項記載FFE
23 M提供之服務係指：「製作處理方法的服務、競爭情況分
24 析、顧客評價、數據包（data package）、樣品（sample）
25 準備、拜訪客戶、其他零售銷售支援及商業化服務作業計劃
26 書中按時間相應之兩方達成協議的其他相關服務，電子材料
27 領域產品商業化的服務」等；第3、4項則記載略以：「FFEM
28 公司對於服務相關內容，按照原告合理要求按時附記資訊，
29 每6個月向原告提交一次服務成果相關之書面報告書。服務
30 費金額按照商品化服務作業計劃書的規定以台幣計算。原告
31 應於接受書面報告書後30日內根據FFEM公司發票（請求書）

01 向指定銀行電匯服務費用」等語。準此，商業化服務契約就
02 FFEM公司所提供各項服務所對應之計價方式、數量及驗收之
03 標準等重要事項，均未有任何約定，即無從逐項勾稽原告所
04 支付技術情報提供費192,882,190元所對應之具體勞務細目
05 及分別之價額，況系爭契約並無一語提及兩造約定由原告分
06 擔FF公司客製化研發費用之預算作為接受各項服務之對價，
07 此與原告主張：就FF公司提供研發服務之服務報酬，各利害
08 關係人已約定係以FF公司編製之「客製化研發費用預算書」
09 作為FF公司總報酬，並約定以「各類產品前一年度全年銷售
10 金額」作為研發服務總報酬之分擔基礎，透過此事先約定，
11 給付技術情報提供費予FFEM公司，作為享受研發服務之對價
12 云云，亦顯相齟齬，是其主張顯與卷內事證不符，洵難採
13 認。

14 (3)原告嗣於本院審理中，固提出100年度上下半年之商品化服
15 務作業計劃書為憑（本院卷第571、575頁），然原告同時自
16 承：此等計劃書係FF公司先後於100年10月及101年4月所出
17 具，其上記載EM-Ken及US-Ken已實際提供原告之具體客製化
18 研發服務項目等語（本院卷第301至302頁），顯見實際提供
19 服務者係FF公司及FEUS公司，而非FFEM公司，依此實難認定
20 原告有依商業化服務契約對FFEM公司採購何等具體勞務。且
21 從前開商品化服務作業計劃書所載各服務項目對應之金額以
22 觀，其所載金額與前述原告受分配負擔FF公司客製化研發支
23 出之預算數額相符（上下年度各約為257百萬日元、279百萬
24 日元），既該數額僅為「預算性質」，尚非實際發生之費
25 用，僅係FF公司於100年2月針對100年度整年之客製化研發
26 費用所編製之預算，由於屬預估之性質，並無針對各研發項
27 目所開立之報價單、工作日誌、工時表或其他費用憑證及明
28 細可查，原告無從證實實際之支出，且預算數與實際發生數
29 仍有落差存在等情，為原告於本院準備程序中所是認（本院
30 卷第268頁），並有其提出100年度客製化研發費用（預算數
31 與實際數）明細表附卷可參（本院卷第567頁）。是以，該

01 等服務及研究計畫事後有無確實履行、各項服務實際花費之
02 時間及費用，及該等服務係由原告公司何人於何時受領等
03 節，均無從得知及驗證，則商品化服務作業計劃書所載各服
04 務項目是否業經原告受領，即非無疑，亦無從據以認定原告
05 技術情報提供費之支付確實具有合理性及必要性。

06 (4)原告雖另提出FF公司於平成23年（西元2011年）9月30日所
07 出具之研發委託成果報告-Art resist商品化研究及KrF res
08 ist開發各1份為憑（原處分卷二第208至218頁），主張FF公
09 司確有提供客製化研發服務云云，惟細譯該報告所載內容以
10 觀，可見其服務之內容提供之對象除原告公司之客戶外，例
11 如TSMC公司等，尚包含非原告公司之客戶，例如：日本東芝
12 及韓國三星等公司，故難認與原告營業所需之技術情報有何
13 直接關連，足見原告所主張技術情報提供費分擔總額由FF公
14 司以當年度研發各類EM Products所「預計發生之成本費
15 用」為基礎核算，已納入與原告營業活動非直接關連之研發
16 費用預算，致原告技術情報提供費之支付與其營業活動失去
17 關連性。又原告既稱其請求FF公司提供技術情報服務之目的，
18 係因應客戶之需求，研發客製化產品，則FF公司為因應
19 原告各個客戶對產品之特殊要求，必然分別提出不同之研發
20 計畫，且因各研發計畫難易程度互異，所需投入人力、物力
21 及原物料等成本理應有所區別，且基於「成本與收益對應原
22 則」，與同一交易或其他事項有關之收入及費用，應適當認
23 列（商業會計法第60條規定參照），是原告因支出技術情報
24 提供費而獲得之銷貨收入，應於同期認列。但因富士集團下
25 之各關係企業分擔研發預算之方式係依各類EM Products
26 「前一年度之銷售金額」比例分擔，使原告不論當年度就特
27 定商品銷售收入獲利如何及有無收入，亦不問當年度有無客
28 戶提出具體之研發需求、數量及難易程度如何，均仍應依前
29 一年度銷售額比例分擔當年度之研發預算，致原告為取得特
30 定技術情報服務而支出之費用數額，與該服務對原告營業活
31 動之貢獻程度顯失均衡。

(5)就100年度原告所申報各項商品之銷售所得、銷貨成本及技術情報提供費分攤數而言，以KrF Resist、ArF Resist、EB Resist、Polyimides等商品為例，該年度「銷貨所得」減除「銷貨成本」及「技術情報提供費」後，毛利均為負數，數額分別為（-2,732,363）元、（-41,303,198元）、（-12,441元）、（-4,653,192元）。其中以產品別ArF Resist為例，原告100年度銷售ArF Resist商品產生營業收入40,390,857元，其毛利率為32%（依此推算營業成本率68%，參原處分卷二第195頁），然原告就該項ArF Resist之銷售必須負擔技術情報提供費上半年約76百萬日元及下半年約75百萬日元，換算新臺幣為54,165,960元【（上半年75.924百萬日元＋下半年74.537百萬日元）×平均匯率0.36】，此亦有原告提示技術情報提供費分攤表等可供參照（見前審卷二第101頁至105頁）。依前開事證可知，原告本年度銷售ArF Resist產生營業收入僅40,390,857元，卻須按集團母公司要求，負擔FF公司之研發費用預算高達54,165,960元，顯然入不敷出，再連同ArF Resist之營業成本27,465,783元（ArF Resist之營業收入40,390,857元×營業成本率68%），則原告銷售ArF Resist產品竟發生鉅額虧損達41,240,886元（營業收入40,390,857元－營業成本27,465,783元－技術情報提供費54,165,960元），顯然異常，亦不合理。又營利事業費用之列報既首重真實，原告以FF公司研發費用預算及其前一年度銷售額於FF集團總銷售額之占比為據，推測計算分攤金額，終究與原告100年度因實際買受勞務而為支出之情形，迥然不同。換言之，原告分擔技術情報提供費預算總額不僅受其他關係企業之影響，分擔之比例及數額，亦與其受領技術情報之數量多寡無涉，而係繫於前一年度銷售特定商品金額與其他關係企業銷售額相較之比例，致原告銷售部分商品時，為取得對應之技術情報提供服務而支出之技術情報提供費數額，與該服務對原告營業活動之貢獻程度顯失均衡，且無從分別比對勾稽原告因受領何等技術服務而各應支付費用之數

01 額，亦無從確認其所支付之數額是否與市場行情相當，故原
02 告所列報之技術情報提供費客觀上難謂符合成本費用與收益
03 對應原則，應係導因於富士集團下之各關係企業間前述不合
04 理之研發預算分擔方式所致，且原告對於FF公司研發預算之
05 編製與分配均無法掌控，實已背離一般市場交易常情，是其
06 主張：部分EM Products固於減除產品成本及技術情報費後
07 為負值，係犧牲單一產品之損益以換取公司整體利益，實為
08 常見之正當商業手段云云，要非可採。

09 (6)原告另主張：依原告歷年之移轉訂價報告，相關受控交易
10 （包含系爭技術情報提供費），均落入常規交易之範圍，從
11 而系爭技術情報提供費應有符合合理性之標準。再者，無論
12 從原告長期整體損益之角度，或是從EM Products長期損益
13 角度觀察，原告歷年所支出之技術情報費/委託研發費，應
14 遠小於其長期之「業務貢獻價值」，益見系爭技術情報費顯
15 具合理性云云，固言之成理。實則，從原告與FFEM公司簽立
16 之商業化服務契約內容以觀，原告並未核實逐一論究所購入
17 之具體勞務項目為何、真正實施內容為何、個別勞務之公平
18 價格為何、各項勞務應有之品質及數量標準為何、違約責任
19 為何……等等核心交易事項，此等客製化研究對富士集團之
20 角度而言，縱可能有其合理性及必要性，然是否與原告經營
21 本業及附屬業務相關顯非無疑。原告僅係按集團母公司要求
22 之分攤計算方式，依FF公司片面編製之客製化研發費用預算
23 表，即對FFEM給付款項，顯然違反商業公平交易常情。又
24 查，FF公司設置其內部研發單位（EM研究所），該單位之日
25 常開銷包括人事薪資、固定資產折舊、原物料、消耗品、專
26 利管理、智慧財產權、法務、固定管理費用等（參原處分卷
27 二第196頁），FF居於集團母公司之控制地位乃要求特定子
28 公司及孫公司共同負擔「FF公司本身之研發成本費用」（參
29 原處分卷一第396頁），納入分擔之預算並非均與原告之營
30 業活動有關，業如前述。換言之，不論FFEM公司是否對本件
31 原告銷售研發勞務、銷售多少研發勞務、所售勞務品質及成

01 效如何，原告均係定期按照FF公司自行宣稱之開銷預算金額
02 以及特定分攤方式及比例，參與分擔，再由原告將現金匯款
03 予FFEM公司。然原告係設籍我國之營業人，具有獨立之法人
04 格，就特定貨物或勞務之買受或不買受，本應具有獨立之區
05 辨及決策權能，原告卻將集團母公司主導分配之FF公司開銷
06 預算其中一部，列報成為原告自身之成本費用，並對FFEM公
07 司為給付，以減除原告之課稅所得額，致減損其實際營利事
08 業所得稅之納稅能力，其所支付192,882,190元之技術情報
09 提供費，究竟係基於原告對FFEM採購何等各項具體勞務、數
10 量、品質及成效，如何合理議定、如何真實受領及驗收等等
11 極度攸關買受人切身權益之重大及核心事項，卻未提示相關
12 往來憑證以供具體核實完整勾稽，且上述憑證之取得及提
13 出，揆諸前引查核準則第67條第1項、第103條第3款等規
14 定，為營利事業申報費用時所必要。況於本院審理時，原告
15 已陳明：本件所列報系爭技術情報提供費192,882,190元，
16 其計算係以FF公司之研發費用預算為準，研發費用預算是FF
17 公司自身決定的，本件沒有辦法提供費用支出之原始憑證
18 （報價單、工作日誌、工時表或其他憑證等），原告也無從
19 證實實際發生的研發支出，本件也沒有單一客製化商品的研
20 究開發委託案件等語在案（參本院卷第268、270頁準備程序
21 筆錄）。是以，原告既未能提供具體詳實交易憑證以供勾稽
22 比對，且本件原告對FFEM給付系爭款項之真實緣由、支出合
23 理性及必要性等均存在重大疑慮之情況下，實難對原告為有
24 利之認定。至於原告所稱：要求研發人員記錄各項研發項目
25 所花費工時，不符成本效益原則云云，並不足以解免其對於
26 所列報費用，應提供足資證明該費用支出為真實、合理且必
27 要之證據以供調查之協力義務。

28 (7)從而，原告雖提示上開商業化服務契約及FF公司案關研發活
29 動相關人員名單、固定資產明細、原物料及消耗品清單、試
30 作樣品出貨傳票、樣品研發測試報告、研發委託成果報告及
31 研發活動項目列表等相關文書供核（本院卷第334至391頁、

第397至416頁、第431至504頁），惟該等文書與憑證（證）之間，並非可供相互對比查閱，無從據以核實勾稽並認定系爭技術情報提供費所對應之具體技術情報內容及服務提供之執行過程，況原告所列報之技術情報提供費僅為預算數，FF公司主要係根據所有關係企業之客戶已實際提出或預計提出客製化要求，及前一年度EM-Ken及US-Ken客製化研發費用實際數為編製，並於當年度2月出具定稿版本之客製化研發費用預算表予原告，作為技術情報提供費用分擔之依據，此為原告於本院審理中具狀敘明（本院卷第300至302頁），故就此費用並非經原告確定採購之品項，亦無報價單及驗收文件等可查，自無會計帳證資料足資核實勾稽，且其所提嗣後製作之帳證資料並非完整，又未經整理，而無從進行比對查證勾稽，故亦無從審認其合理性及必要性甚明。原告對於系爭費用係其為委請FF公司提供技術情報服務而確實支付予FF公司，以及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，被告初查剔除全數技術情報提供費192,882,190元，本無違誤；其於原告申請復查時，依原告製成品銷售（製造）部分，占其全部營業收入比例19.22%計算，復查核定追認系爭費用中之37,071,956元（192,882,190元×19.22%），已為對原告有利之認定，則原告主張被告否准認定其餘技術情報提供費155,810,234元部分，於法有違云云，自非有據。又原告本件列報之其他費用項下系爭技術情報提供費，因無從核實勾稽其真實性、合理性及必要性，原處分否准認列並無違誤，既如前述，則發回判決所指摘其餘有關原告主張「技術情報提供費」與「技術報酬金」無重複列報，且支付技術情報提供費不限業別是否可採等爭點，即無進一步論究之必要，併此敘明。

七、綜上所述，被告本件否准原告列報其他費用項下之技術情報提供費155,810,234元，對原告補徵稅額26,487,739元，並

無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影響，爰不逐一論述，附此指明。

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 112 年 3 月 30 日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法官 陳 心 弘

法官 林 妙 黛

法官 鄭 凱 文

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

01

(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。

02

中 華 民 國 112 年 3 月 30 日

03

書記官 吳 芳 靜