

臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第69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

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10713932690號（案號：第10600169號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院107年度訴字第1375號判決駁回後，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以109年度上字第226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503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 05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79
09 頁），核無不合，應予准許。

10 二、事實概要：

11 原告民國101年度營利事業所得稅結算申報，列報其他費用
12 新臺幣（下同）245,364,086元。經被告初查，剔除其中原
13 告分攤Fujifilm Corporation（下稱FF公司）研發費用之技
14 術情報提供費176,114,987元，核定其他費用69,249,099
15 元，應補稅額29,939,547元。原告不服，申請復查，經被告
16 106年1月16日北區國稅法一字第1060000864號復查決定（下
17 稱原處分），追認其他費用33,919,746元，變更核定為103,
18 168,845元。原告不服，提起訴願經決定駁回，提起行政訴
19 訟，經本院107年度訴字第1375號判決（下稱前審判決）駁
20 回原告之訴，原告不服，提起上訴，經最高行政法院109年
21 度上字第226號判決（下稱發回判決）廢棄前審判決，發回
22 本院更為審理。

23 三、原告之主張及聲明：

24 (一)本件被告之稽徵程序違反所得稅法第80條第3項規定：

25 1.系爭技術情報提供費與技術報酬金兩者之法律基礎（契
26 約）、性質（支付理由）及計算方式均不相同，原告並無重
27 複列報或以其他科目列報相同性質費用之情事，且本案原告
28 未有任何使用詐術或不正當方法，且均依稅法規定揭露相關
29 資訊、提交相關文件（包含提出匯出匯款交易憑證、營利事
30 業所得稅扣繳憑單、扣繳稅款申報書及扣繳稅額繳款書，以

及移轉訂價報告等作為證明文件)等，自難謂原告有任何不誠實申報之情形。

2.原告申報書所載之自行依法調整後之純益率為9.42%，已較97至99年度之6.81%、6.19%、2.50%為高，且無論原告所屬業別為「1990-99未分類其他化學製品製造」行業（所得額標準9%）或「2699-99其他未分類電子零組件製造」行業（所得額標準8%），純益率已高於財政部訂頒之所得額標準，復無申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，則被告本應按原告申報數核定，卻僅憑技術情報提供費此單一費用項目占營業收入比率，據稱原告有申報異常情形，顯有違誤。

3.退步而言，縱認為原告101年度系爭技術情報提供費占營業收入之比率較97至99年度偏高已構成申報異常情形，依所得稅法第80條規定之立法意旨，被告仍應先按原告原申報數核定，嗣後再內部簽結予以個案查核，否則，所得稅法第80條第3項規定殊無存在之必要，財政部亦無須頒定所得額標準，蓋稅捐稽徵機關得任意指摘納稅義務人有申報異常情形，而得據此展開個案調查。被告未以原告原申報之所得額為準，即逕予個案查核，並直接以原告已列報技術報酬金為由，剔除原告列報之系爭技術情報提供費，違反所得稅法第80條第3項規定。

(二)原告確有提供客製化產品之事實，其申報系爭技術情報提供費真實且必要：

1.因年代久遠，原告僅能查得部分產品類別之客製化請求單：原告之各項產品中除CMP Slurry研發費用不分攤予孫公司（包含原告）外，其餘產品均有進行客製化之研發，並依事先協議約定之計價方式，支付系爭技術情報提供費予Fujifilm Electronic Material Co., Ltd.(下稱FFEM公司)，此有客製化研發請求單足資證明，惟原告未保留備份檔案，需從FF公司保存之資料查找，因年代久遠且人員流動，無法順利取得所有研發請求單，只能提供部分產品類別之請求單。

01 2.客製化研發費用預算數之估算時點與依據：

02 FF公司除透過FFEM公司受原告委託進行產品客製化研發外，
03 同時亦受集團其他孫公司委託進行產品客製化研發。而集團
04 內所有孫公司之研發委託流程均與原告相同，須先將客戶之
05 客製化需求交由集團子公司即FFEM公司、Fujifilm Electro
06 nic Materials(USA)（下稱FEUS公司）及Fujifilm Electro
07 nic Materials(Europe)N.V.（下稱FEBE公司）彙整，再由
08 集團子公司將彙整後之資訊轉交FF公司。又針對FF公司提供
09 研發服務之服務報酬，各利害關係人已約定係以FF公司編製
10 之「客製化研發費用預算數」作為FF公司提供研發服務得收
11 取之總報酬，享受服務之個體則是約定以「各類產品前一年
12 度全年銷售金額」作為研發服務總報酬之分攤基礎。首先，
13 技術情報提供費之給付方式為每年4月支付前一年度下半期
14 （即前一年10月至當年3月）應負擔之費用、每年10月支付
15 當年度上半期（即當年4月至9月）應負擔之費用。以101年
16 度為例，101年會計年度為101年4月1日至102年3月31日。FF
17 公司約於101年2月提出101年度整年之「客製化研發費用預
18 算數」，該預算數將做為101年度上半期（即101年4月至9
19 月）技術情報提供費之計算基礎；又FF公司約於101年6月至
20 8月，會依實際情形對101年度下半期之「客製化研發費用預
21 算數」進行審視修訂，而修訂後之預算數則做為101年度下
22 半期（即101年10月至102年3月）技術情報提供費之計算基
23 礎。FF公司對於預算數之編列原則上依據各孫公司歷來提出
24 之客製化請求，估算進行客製化研發工作可能發生之成本，
25 又因各孫公司提出之客製化研發請求係常年、動態、連續性
26 之過程，因此預算數之編列亦是由FF公司綜合考量過往、現
27 時及未來可能之客製化需求後所估算。

28 3.客製化研發費用預算數及客製化研發費用實際數，存有差異
29 時之處理：

30 FF公司除受原告委託外，亦受集團內其他孫公司委託進行研
31 發，必須同時進行不同之委託研發項目，惟FF公司在進行研

發測試時所生之多數共同費用，如機器設備之折舊費用、研究人員之薪資費用等並無法個別辨認並直接歸屬到各項委託研發項目下，因此，就FF公司提供研發服務所應取得之服務報酬，應如何訂價且應如何由享受研發服務成果之個體共同負擔，各利害關係人（包括但不限於FF公司、FFEM公司、原告及其他孫公司等）已事先透過各式協議約定並受其拘束。詳言之，就FF公司提供研發服務之服務報酬，各利害關係人已約定係以FF公司編製之「客製化研發費用預算數」作為FF公司提供研發服務得收取之總報酬，而享受服務之個體，則是約定以「各類產品前一年度全年銷售金額」作為研發服務總報酬之分攤基礎，而原告亦依事先約定，給付系爭技術情報提供費予FFEM公司，作為原告享受研發服務之對價，系爭費用是原告真實支付之款項，有匯出匯款交易憑證、營利事業所得稅扣繳憑單、扣繳稅款申報書及扣繳稅額繳款書等證明文件為憑。承上，既然各利害關係人已事先約定FF公司提供研發服務之報酬係以FF公司編製之「客製化研發費用預算數」為準，且各利害關係人均受此等約定之拘束，則無論客製化研發費用實際數大於或小於客製化研發費用預算數，均不因此影響FF公司依約定得收取之研發服務報酬（其總額即為客製化研發費用預算數）。依原告101年度移轉訂價報告，原告與關係企業間之受控交易（包含系爭技術情報提供費），依照移轉訂價分析皆落入常規交易之範圍，系爭技術情報提供費除真實且必要外，於關係企業分攤FF公司研發服務報酬之方式，亦屬公平合理，從而無理由剔除此費用。

(三)聲明：訴願決定、原處分（即復查決定）不利原告之部分均撤銷。

四、被告之答辯及聲明：

(一)被告因發現原告有申報異常之情形，調查課稅資料進行個別調查程序，符合所得稅法及稅捐稽徵法之規定：

1.原告為專業半導體IC製程用化學原料及TFT-LCD液晶平面顯示器用化學材料之製造及（買賣）銷售廠商，主要業務為製

01 造及銷售半導體積體電路微影製程使用之顯影劑及輔助劑，
02 及TFT-LCD液晶平面顯示器用化學材料，列報行業代號為269
03 9-99其他未分類電子零組件製造。本件屬特殊會計年度案
04 件，依100年度營利事業所得稅審查報告書重點查核報告中
05 有關原告本期與前10年（即90年至100年）申報比較表中各
06 年度核定純益率分別為-2.26%、18.58%、23.8%、27.65%、2
07 7.66%、25.31%、19.01%、6.91%、2.5%、2.5%及2.62%（申
08 報數尚未核定）。99年度營業收入淨額2,392,588,241元，
09 列報其他費用83,647,141元，其中技術支援費7,168,985
10 元、技術報酬金30,297,529元及技術情報提供費35,902,502
11 元；100年度營業收入淨額2,362,793,782元，列報其他費用
12 222,432,728元，其中技術支援費6,870,102元、技術報酬金
13 12,196,274元及技術情報提供費192,882,190元，經分析原
14 告以往年度技術情報提供費僅申報3千萬元上下，100年度營
15 業收入淨額小於99年度營業收入淨額，技術情報費卻大幅增
16 加156,979,688元，申報顯屬異常，列為選查案件。101年度
17 原告列報未分類其他化學製品製造業，行業代號：199099，
18 所得額標準為9%，原告101年度申報純益率達9.42%大於所得
19 額標準9%，惟原告當年度營業收入淨額3,239,893,833元，
20 列報其他費用245,376,535元，其中技術支援費6,047,233
21 元、技術報酬金46,156,386元及技術情報提供費176,114,98
22 7元。因技術情報提供費仍較以往年度偏高，且97至101年度
23 技術情報提供費占營業收入比分別為97年度2.13%、98年度
24 1.84%、99年度1.50%、100年度8.16%及101年度5.44%，100
25 及101年度屬申報異常案件，故101年度仍列為選查案件。準
26 此，縱原告申報之所得額在該行業別所得額標準之上，原則
27 以書面審核，惟被告發現原告有上述申報異常之情形，依所
28 得稅法及稅捐稽徵法等相關規定，調查課稅資料，予以補
29 徵，符合所得稅法第80條第3項但書規定。

30 2.換言之，被告依原告提供年度及以前年度的損益表，所有項
31 目及金額與前期比較資訊，原告101年度營利事業所得稅結

01 算申報列報營業淨利9.29%及行業代號2699-99其他未分類電
02 子零組件製造（所得額標準8%），然經被告以原告經營半導
03 體IC製程用化學原料及TFT-LCD液晶平面顯示器用化學材料
04 製造及買賣，正確行業代號應為1990-99未分類其他化學製
05 品製造（所得額標準9%），並查得系爭技術情報提供費於10
06 0年度以前申報數僅3千餘萬元，而本年度高達176,114,987
07 元，係屬申報異常案件，遂依規定予以書面選查，符合所得
08 稅法第80條第3項但書規定，洵屬有據。

09 (二)原告無法提供足資認定有銷售客製化產品之事證，尚難認定
10 其有客製化之事實：

11 1.原告主要經營買賣業，101年度申報之營業收入中，屬商品
12 銷售（買賣）部分占80.74%，原告自承客戶端有新產品之需
13 求時，原告需先向FFEM公司購入產品後，再轉銷售予客戶端
14 轉取差價，此與買賣業係進貨後銷貨以賺取其差價相同，因
15 買賣銷售產品尚無須仰賴母公司（FFEM公司）提供產品技術
16 改良及產品研發功能，自無須分攤技術情報提供費（研究發
17 展費用），而原告之製造部門，產銷之製成品如光阻劑、顯
18 影劑、研磨液（CMP）及負光阻劑等，因相關生產技術源於P
19 lanar、FFEM及FF，需支付技術報酬金，故本案應僅就客製
20 化之產品有其客製化之需求，而產生客製化之銷售額，有分
21 攤其系爭技術情報費用之可能，惟原告無法提供足資認定之
22 相關銷售事證，又查其申報資產負債表中亦未列報擁有產品
23 專利和技術等無形資產（配方），尚難認定原告主張有客製
24 化之事實。

25 2.原告101年度移轉訂價報告5.1.2研究與發展：「FF設有專責
26 部門負責研究全球富士電子材料關係企業產品之開發與改
27 良，FETW（按指原告，下同）生產所需之專利與技術主要係
28 為FF所擁有，FFEM負責提供。FETW所產出之產品相關技術源
29 於FF。Planar擁有研磨劑產品之研發技術，並授權技術予FE
30 TW；FETW無技術研發之功能。銷售製成品予FETW之其他關係
31 企業並未參予研發活動。」4.1有形資產之進貨交易：「原

告向關係企業採購成品及部分生產所需之原料，並將製成品售予關係企業及台灣市場之客戶，其產品訂價係由各關係企業參照市價商議後決定。原告向Planar公司進貨1,629,068（仟元）。」再者，原告提供商業化服務契約內容係FFEM公司（原告母公司）為原告提供服務，依該契約所載，「……背景說明：A：FFEM是一家從事特定電子材料產品的製造、銷售及零售的公司。FFTW是FFEM的100%全資子公司，為自身製造及銷售特定電子材料產品商業化服務的目的，需要委託FFEM提供服務。B：FFEM具有為FFTW提供服務的準備和能力的同時，具有提供該服務的經驗。FFTW決定接受FFEM實施服務的事項為FFTW最關心事項。因此，考慮彼此約定事項和本契約中規定的條件，雙方當事人按以下內容達成協議。第1項定義及意義，（a）“Commercialization Services Work Plan”（商業化服務作業計劃書）指按照雙方當事人協議準備的，不僅限於該服務主題、工程、日程、發送物、service fee（服務費）等記錄服務相關詳細內容的具有法律效力的書面文件。（b）“Service(s)”（服務）指製作處理方法的服務、競爭情況分析、顧客評價、數據包（data package）、樣品（sample）準備、拜訪顧客、其他零售銷售支援及“商業化服務作業計劃書”中按時間相應的兩方達成協議的其他相關服務，電子材料領域產品商業化的服務。（c）“Service fees”（服務費用）指第4項規定的針對實施“服務”，FFTW承擔的對FFEM的費用。……」有商業化服務契約中譯本可供參照，契約中並無渠等公司需分攤FF公司研發費用之約定，另被告於復查、訴願及行政訴訟時均函請原告提供服務事證，其迄未提供，致被告無從審酌，是原告主張渠等有事先協議約定計價方式以支付系爭技術情報提供費予FFEM公司等語並不可採。

- 3.原告主張其係研發客製化產品，由其提示2份2011年上半年度研發委託報告可知，客戶群為亞洲客戶，所稱客製化電子材料屬於特用化學品的一部分，為資訊電子產業之原物料，

01 用於大量生產工業化時代產製，原告當有應客戶需要之客製
02 化之需求單、產品測試報告及正式量產銷售（客戶下訂單）
03 紀錄等資料，惟原告並未提示上開資料及其銷售客製化產品
04 之銷售量資料。又原告買賣或製造之電子材料係應用於半導體
05 體IC製程、TFT-LCD液晶平面顯示器、構裝、印刷電路板及
06 太陽電池等產業的材料。依原告提示之研發委託報告，其銷
07 貨對象除TSMC台積電外，尚有東芝四日市、加賀東芝、Intel
08 1（英特爾）、Panasonic（松下）、OKI半導體、Rexchip
09 （瑞晶）及IBM等大廠，皆為國際上知名之半導體大廠。原
10 告銷售予各該半導體大廠之半導體IC製程用化學原料及TFT-
11 LCD液晶平面顯示器用化學材料，應有客製化資料可資提
12 供，惟其迄未提示予被告查核。

13 4.原告提示買賣及製造按銷售額統計100年及101年商品總類均
14 相同；再依原告103至105年製品比例計算明細產品類別與10
15 0至101年相同。原告101年度買賣部分之前10大進貨供應商
16 為PLANAR（進貨金額1,624,740,152元）、FFEM（進貨金額5
17 78,041,749元）、FF（進貨金額73,805,334元）、FFEM（EU
18 ROPE）、誠風企業股份有限公司、FFEM（U.S.A）及訊暘企
19 業有限公司等；製造部分之前10大進貨供應商為SUMITOMO S
20 HOJI CHEMICAL CO.LTD、FEM（U.S.A）、FFEM、皓科實業有
21 限公司、FEUS、ZEON Corporation、Schuetz Container Sy
22 stem（Shanghai）Co.Ltd、關東鑫林科技股份有限公司、勝
23 一化工股份有限公司及順奕有限公司等，可知原告亦有向FF
24 EM公司之外的非關係企業公司進貨或進料，卻依各關係企業
25 前一年度銷售額比例以FF公司研發預算數計算分攤，顯不合
26 理，況其依銷售額分攤之技術情報提供費用係給付予供應商
27 品或原物料之FFEM公司而非提供研究發展之FF公司。原告於
28 復查主張FF公司之研發部門將新產品研發完成後，初期係由
29 FFEM公司負責生產、製造及銷售，原告僅負責臺灣地區之市
30 場銷售。而當年度原告自FFEM進貨金額578,041,749元，卻
31 將各項產品之合併營收列入計算，其銷貨收入並非全數來自

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公司進貨之銷售額同列為系爭費用之分攤基礎，顯非合理。又查原告101年度移轉訂價報告內容4.1有形資產之進貨交易，原告向關係企業採購成品及部分生產所需之原料，並將製造完成之產品轉售予關係企業及台灣市場之客戶，其產品訂價係由各關係企業參照市價商議後決定，顯見其價格已含相關成本及費用，應無分攤系爭技術情報費之必要。又4.2有形資產之銷貨交易，原告將生產之產品銷售予關係企業，其產品訂價原則上係參考市價並保留一定利潤，依上開查核結果，原告採市價交易，其進貨應包含必要成本及費用。是以，FFEM公司僅為原告之進貨及原物料供應商之一，且無論買賣或製造部分，均非最大進貨供應商，亦即，原告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，而將支付系爭技術情報費用支付予FFEM公司，顯非合理。從而，原告對於系爭技術情報提供費係其為委請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，被告原核定全數不予認列，本無違誤，惟復查時已追認製造/銷售比率，已屬有利原告之處分。

(三)聲明：駁回原告之訴。

五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘為兩造所不爭執，並有：101年度營利事業所得稅申報核定通知書、調整法令及依據說明書及繳款書（原處分卷一第399至401頁）、復查決定書及繳款書（原處分卷一第504至510、513頁）、訴願決定書（原處分卷二第145至158頁）、原告101年營利事業所得稅申報書（原處分卷二第182至215頁）、100、101年度營利事業各業所得額及同業利潤標準（本院卷第49至57頁）、101年度移轉訂價報告（原處分卷

一第3至82頁）、銷售統計表（原處分卷一第94至96頁）、產品研發流程圖（原處分卷一第166、388頁）、100年4月原告與FFEM公司簽訂之商業化服務契約【原文及中譯版】（原處分卷一第167至177頁）、101年度技術情報提供與收入之配合說明（原處分卷一第178至180頁）、瑞晶公司與原告間之往來電子郵件、拜訪紀錄、研發月報及測試報告、樣本清單及研發委託報告（原處分卷一第123至165頁）、100年4月原告與FFEM公司簽訂之技術援助與許可協議【原文及中譯版】（原處分卷一第195至224、272至301頁）、銷售統計表（原處分卷一第317至319頁）、半年度研發委託報告（原處分卷一第320至322頁）、出貨報表（原處分卷一第323頁）、FF公司研發月報及測試報告（原處分卷一第324至361頁）、台灣積體電路製造股份有限公司拜訪紀錄、往來電子郵件及KrF6404產品測試報告（原處分卷一第361至387頁、第97至121頁）、技術情報提供費扣繳憑單、匯款憑證、相關費用明細（原處分卷一第302至314頁）、分攤計算表（原處分卷一第419至430頁）、100至101年度買賣之進貨對象前10大廠商及進貨金額銷售對象及金額（原處分卷二第109頁）、100至101年度原料進貨之前10大廠商及金額製造銷售廠商及金額（原處分卷二第108頁）、FF公司協議程序實施結果報告書（經當地會計師查核）及研發部門損益表摘要【日文及中譯版】（原處分卷二第112至123頁）及FF公司研發委託成果報告（100年上半年研發委託報告）【日文及中譯版】（原處分卷二第124至134頁）、101年原告向FF公司提出之研發請求單（前審卷第255至273頁），及采鈺科技股份有限公司出具之說明函（前審卷第275頁）等文件可參，自堪認為真正。是本件爭執事項厥為：(一)被告稽徵程序是否符合所得稅法第80條第3項規定？(二)原告於101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，是否為其經營本業所必需或合理費用？原告101年度營利事業所得稅結算申報，列報其他費用245,364,086元。經被告查核後

剔除其中142,195,241元，核定為103,168,845元，補徵稅額24,173,191元，是否適法？

六、本院之判斷：

(一)本件應適用之法令：

1. 司法院釋字第247號解釋：「稽徵機關已依所得稅法第80條第2項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以上，依同條第3項規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並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務。故倘有匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第103條、第110條、稅捐稽徵法第21條及第30條等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰。…。」又「…稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。…。」亦經司法院釋字第537號解釋理由書闡釋在案。嗣再經司法院作成釋字第640號解釋針對釋字第247號解釋意旨予以補充，重複強調：「至另發現有匿報、漏報所得額情事，稽徵機關自得依……等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰，自不待言。」
2. 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事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第21條第1項規定：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」第24條第1項規定：「營利事業

01 所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失
02 及稅捐後之純益額為所得額。…。」第38條規定：「經營本
03 業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規
04 定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用
05 或損失。」第71條規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至
06 5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上
07 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數
08 額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減
09 除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應
10 納之結算稅額，於申報前自行繳納。…。」第80條規定：
11 「（第1項）稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核
12 定其所得額及應納稅額。（第2項）前項調查，稽徵機關得
13 視當地納稅義務人之多寡採分業抽樣調查方法，核定各該業
14 所得額之標準。（第3項）納稅義務人申報之所得額如在前
15 項規定標準以上，即以其原申報額為準。但如經稽徵機關發
16 現申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，或申報
17 之所得額不及前項規定標準者，得再個別調查核定之。（第
18 4項）各業納稅義務人所得額標準之核定，應徵詢各該業同
19 業公會之意見。（第5項）稽徵機關對所得稅案件進行書面
20 審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、
21 應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定
22 之。」又按財政部依所得稅法第80條第5項規定授權所訂定
23 之營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第62條規定：
24 「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或
25 損失。」第67條第1項規定：「費用及損失，未經取得原始
26 憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。……」第10
27 3條第3款規定：「其他費用或損失：一、……三、其他費用
28 或損失之原始憑證，除應取得確實證明文件者外，為統一發
29 票或普通收據。」

- 30 3.營利事業所得的計算，依所得稅法第24條第1項前段規定，
31 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

01 純益額為所得額。亦即營利事業之收入，於減除各項成本費
02 用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入
03 與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失
04 及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。而關於營利事業
05 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
06 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
07 需求，由該事業支付的報酬，因此有無支付該費用的必要，
08 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
09 為斷，若無實際提供，縱形式上具備有服務合約書或結匯支
10 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
11 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
12 入配合原則（最高行政法院102年度判字第775號判決、106
13 年度判字第329號判決意旨參照）。故所得稅上與收入相應
14 之成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上「合理」
15 且「必要」，方得認列。又營利事業本業及附屬業務之經
16 營，其核心目的係為獲取經營事業之收入，且獲取收入之經
17 營活動，有其循環性，即自投入資金、購置資產或勞務、製
18 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
19 提供資產，再收回資金之程序，此始為企業所由存立經營事
20 業活動。是所謂經營本業及附屬業務合理發生之費用，自當
21 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
22 所生者，始足當之（最高行政法院109年度判字第174號判
23 決、105年度判字第390號判決意旨參照）。

- 24 4.綜合前揭司法院解釋及相關所得稅法令規定意旨，可知凡在
25 中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事
26 業所得稅。而營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額
27 減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額；經營
28 本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。
29 前開成本、費用、損失或所得額，均應以營利事業設置之帳
30 簿憑證與會計紀錄為據。申言之，憑證係營利事業記帳之依
31 據，帳冊又為課徵營利事業所得稅之依據，是營利事業自應

01 保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀
02 錄，並於稽徵機關進行調查或復查營利事業所得稅結算申報
03 時，該營利事業應提示有關各項證明所得額之帳簿、文據。
04 為貫徹公平及合法課稅，納稅義務人依個別稅捐法規之規
05 定，負有稽徵程序之申報協力義務。納稅義務人申報之所得
06 額如在該業所得額標準之上，為簡化稽徵手續，稽徵機關原
07 則上不介入干預納稅人自我認定稅捐債務之過程，即以其原
08 申報額為準，惟倘依原申報資料發現有申報異常或涉有匿
09 報、短報或漏報所得額等情事，稅捐稽徵機關仍得另依所得
10 稅法及稅捐稽徵法等相關規定，調查課稅資料，予以補徵或
11 裁罰，此時稽徵機關之稅務調查僅是補充性、次要性之地
12 位，對於課稅原因事實予以確認，以兼顧稅捐負擔之公平。

13 (二)本件被告稽徵程序並無違反所得稅法第80條第3項之情形：

14 1.經查，原告101年度營利事業所得稅結算申報，列報其業別
15 為「其他未分類電子零組件製造」，其行業代號為2699-99
16 （原處分卷二第215頁），所適用之該業所得額標準為純益
17 率8%（本院卷第53頁）。被告則以原告申報資料顯示其本年
18 度主要營業項目係半導體IC製程用顯影劑、輔助劑、光阻劑
19 等化學材料製造與銷售等業務（原處分卷一第73頁），乃認
20 定原告本年度業別應為「未分類其他化學製品製造」，其行
21 業代號為1990-99（原處分卷三第73、69頁及本院卷第117
22 頁），所適用之該業所得額標準為純益率9%（本院卷第51
23 頁）。惟原告本件係列報純益率9.42%（本院卷第147頁），
24 縱以「未分類其他化學製品製造」之所得額標準（純益率
25 9%）為據，原告本件申報所得額仍在所得稅法第80條第2項
26 所稱「分業所得額之標準」以上。亦即，不論原告本年度歸
27 屬「其他未分類電子零組件製造」或「未分類其他化學製品
28 製造」其中何一業別，原告本年度列報所得額都是大於行業
29 標準，兩造就此並無爭執（本院卷第90至91頁準備程序筆
30 錄）。惟被告就原告101年度申報之課稅所得額312,379,789
31 元及其稅額53,104,564元（312,379,789×17%），並未逕予

01 如數核定，並以原告於「其他費用」項下列報之「技術情報
02 提供費」142,195,241元，係經營本業及附屬業務以外之費
03 損，依法不得列為課稅所得之減項，乃將之剔除不予認定，
04 並對原告補徵稅額24,173,191元（剔除其他費用142,195,24
05 1元×稅率17%）等情，有被告之核定通知書及調整說明等附
06 卷可供參照（原處分卷一第400至401、505至506頁）。原告
07 因此對被告剔除系爭技術情報提供費142,195,241元致補徵
08 稅額24,173,191元，為不服之聲明，資為本件爭執。

09 2.按司法院釋字第640號解釋：「中華民國52年1月29日修正公
10 布之所得稅法第80條第3項前段所定，納稅義務人申報之所
11 得額如在稽徵機關依同條第2項核定各該業所得額之標準以
12 上者，即以其原申報額為準，係指以『原申報資料』作為進
13 行書面審查所得額之基準……」次按行為時營利事業所得稅
14 不合常規移轉訂價查核準則第4條第1項第1款及第2款規定：
15 「本準則用詞定義如下：一、關係企業：指營利事業相互間
16 有前條從屬或控制關係者。二、關係人：指前款關係企
17 業……」第21條規定：「營利事業於辦理所得稅結算申報
18 時，應依規定格式揭露第4條第1項第1款關係企業或第2款關
19 係人之資料，及其與該等關係企業或關係人相互間交易之資
20 料。」準此，原告101年度結算申報書表所示，係依法應備
21 妥「移轉訂價報告」併同辦理結算申報之營利事業（原處分
22 卷二第185頁）。原告乃於102年8月間提出其101年度移轉訂
23 價報告，連同營所稅查核簽證申報文書等，一併向稽徵機關
24 辦理本件之結算申報（原處分卷一第3至82頁、原處分卷二
25 第182至264頁）。是以，原告向被告提出之前述101年度移
26 轉訂價報告及營所稅查核簽證申報文書等，即係被告進行書
27 面審查所得額之「原申報資料」範圍，先予敘明。

28 3.本件經被告發現申報異常或涉有短報所得額等情事，分述如
29 下：

30 (1)被告本件按原申報資料，查得原告係於「其他費用」項下列
31 報「技術情報提供費」176,114,987元（原處分卷二第235

頁)。再按原申報資料其中「2012年度移轉訂價報告」所示，查得富士集團之最終母公司為富士控股公司（Fujifilm Holdings Corporation），惟該集團整體之營運活動實質上是由FF公司負責管理，FF公司為富士集團各關係企業之營運管理核心，FF之管理階層提供策略方向並領導整個集團之分支機構。再者，FF公司係以直接或間接100%持股方式，掌控其關係企業集團成員，又FF公司所掌控之隸屬關係企業包含FEBE、FFEM（直接對本件原告持股100%）、FPTW、FEUS、FECN、FESG、FETW（即原告）、FEHK、Planar等公司（富士集團之關係企業組織結構圖參原處分卷一第78、69、56頁）。被告本件書面審查並亦查得，FFEM尚對其子公司FESZ（蘇州）持股74%，原告則對FESZ（蘇州）持股26%；以及FFEM尚對其子公司FEKR（韓國）持股77%，原告則對FEKR（韓國）持股23%等情（原處分卷二第189頁）。此外，被告就原申報資料進行書面審查分析，查得原告係以生產及銷售半導體IC製程用化學原料及TFT-LCD液晶平面顯示器用化學材料為主要營運活動（原處分卷一第63頁），及「FF設有專責部門負責研究全球富士電子材料關係企業產品之開發與改良」、「原告生產所需之專利與技術主要係為FF所擁有」、「原告所產出之產品相關技術源於FF」、「原告產品主要製程係由FF負責制定」、「集團產品皆以FF之品牌出貨」、「FF負責制訂富士集團之全球市場策略，各關係企業係遵循FF之全球策略執行市場策略及發展」等情（原處分卷一第55頁）。可見FF公司擁有富士集團之生產專利與技術，負責執行生產技術等研究開發以供「全球」富士電子材料關係企業分享其技術研發成果。亦即，富士集團遍布「全球」之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發成果、集團品牌之經營以及市場策略及發展布局等資源。然原告之結算申報書面資料卻顯示所銷售之產品研發技術源自於FF公司，而FF公司研發單位所必要之各項費用由有銷售FF公司研發產品之個體，即原告及FFEM、FEUS、FEBE公司按前一年度產品

01 銷售金額共同分攤該研發費用，原告需支付技術情報提供費
02 用予FFEM公司等情（原處分卷一第51、49頁），但何以FF研
03 發單位之各項費用僅由「FFEM、FEUS、FETW及FEBE按銷售金
04 額共同分攤」，其餘富士集團關係企業成員（例如FPTW、FE
05 CN、Planar……等公司）卻無須負擔FF研發部門之各項費
06 用，致使本件原告被分配之技術情報提供費之負擔高達176,
07 114,987元。被告依此認定原告所申報對於FF公司研發部門
08 各項費用之分攤方式，生有異常不合理情形，因此依法啟動
09 個別調查核定程序，尚非全然無據。

10 (2)再者，本件被告就原申報資料進行書面審查，亦查得原告99
11 年度營業費用為154,408千元，占營業收入淨額比例約6.4
12 5%，惟原告100年度及101年度之營業費用遽增至290,323千
13 元及326,074千元，占各年度營業收入比例亦遽增達12.29%
14 及10.07%，顯有異常（原處分卷一第70頁），經書面分析並
15 發現原告本件營業費用遽增之主因，即為系爭「技術情報提
16 供費176,114,987元」之列支（原處分卷二第235頁），且其
17 給付對象為原告之母公司「FFEM」（原處分卷二第186至185
18 頁）。然倘如原告主張所銷售之產品研發技術皆係源自於FF
19 公司，則何以本件原告被分配負擔之FF公司研發支出176,11
20 4,987元，卻係向FFEM公司支付，顯然亦有違商業常情。被
21 告就原申報資料進行書面審查，因發現上述異常情事，並審
22 酌本件涉有列報非真實合理必要之技術情報提供費用高達17
23 6,114,987元，致生短報課稅所得額之虞，乃依法對原告為
24 個別調查核定，前情亦有卷附被告核定通知書之調整說明記
25 載內容可資參照（原處分卷一第400頁）。被告初查核定因
26 此剔除系爭技術情報提供費176,114,987元（原處分卷一第4
27 00頁），嗣經復查改為剔除142,195,241元，據以對原告補
28 徵稅額24,173,191元，經核被告前開稽徵查核程序，與所得
29 稅法第80條第3項但書所定「如經稽徵機關發現申報異常或
30 涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，得再個別調查核定」
31 等意旨，尚無不合。

01 (3)原告固主張：所得稅法第80條第3項所謂「申報異常」，判
02 斷標準應按淨利（收入減除成本費用後的淨額）判斷是否異
03 常，故應整體觀察，而不是僅看其中某項費用科目，此與營
04 利事業所得稅課稅之本質相違背等語（參本院卷第152頁準
05 備程序筆錄）。惟查，按所得稅法第71條第1項規定：「納
06 稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報
07 書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額
08 或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之
09 事實……。」等旨，可見納稅義務人應依法填具結算申報
10 書，向稽徵機關分別申報收入事項、所得額之減免扣除事實
11 （諸如：成本、費用）等，以供稽徵機關分別審核認定。此
12 由同法第80條第5項就「對影響所得額之計算項目」授權財
13 政部訂定營利事業所得稅查核準則，該查核準則亦係就收
14 入、成本及各項費用分別訂定適用之準則（查核準則第3
15 章、第4章及第5章第2節參照），益見稽徵機關本即應針對
16 不同申報項目，分別進行審核及判斷，使所得額之組成細目
17 脈絡分明，避免籠統混雜隱匿以致稽徵困難而有礙租稅公
18 平。是以，按上開所得稅法及查核準則規範意旨，被告本件
19 以原告原申報資料之系爭其他費用（技術情報提供費）為
20 斷，認有申報異常情事，經核於法並無不合。原告主張僅能
21 以淨利為判斷，不能細究影響所得額之個別計算項目云云，
22 容有誤會，難以採據。

23 (4)至原告雖另援引上訴審發回判決意旨而主張：本件申報之純
24 益率為9.42%，已在規定標準9%以上，被告本件僅能依照原
25 告申報之課稅所得額312,379,789元及其稅額53,104,564元
26 直接核定，被告進行個別調查核定補徵稅額，於法有違云
27 云。惟按稽徵機關已依所得稅法第80條第2項核定各該業所
28 得額標準者，納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以
29 上，依同條第3項規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽
30 徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以
31 上者，即不負誠實申報之義務。故倘稅捐機關由原申報資料

發現有匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第103條、第110條、稅捐稽徵法第21條及第30條等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰。此為司法院釋字第247號解釋在案，嗣再經司法院釋字第640號作成前揭補充解釋，並與現行所得稅法第80條第3項規定之意旨相符。況我國所得稅制係採申報制，其核心價值之一，即由納稅義務人秉持誠實精神主動申報完稅，故納稅義務人倘有申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額等情事，則其偏離所得稅制之核心價值，為法所不許，準此，本件原告申報額雖在該業所得額之標準以上，仍應負有誠實申報之義務，被告以原申報資料進行書面審查分析，發現原告有申報異常及涉有短報所得額等情事，乃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確認，以兼顧稅捐負擔之公平，於法並無不符。至於稽徵機關發動個別調查之前，是否必須先行作成核定稅捐處分，法無強制，即非發動個別調查之前提要件。則稽徵機關為避免徵納雙方勞費不便，俟個別調查竣事後，始作出核定稅捐處分，尚非法所不許。是原告於本院準備程序中主張：本件縱有申報異常，被告亦應先行依照原告之申報額作成核定稅捐處分，再另行啟動個別調查云云（本院卷第152至153頁筆錄），於法無據，亦難採憑。

(三)原告於101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，並非僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核」，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據，合先敘明。

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

(1) 按原告提示之101年度「FF公司研發費用」分配資料所示，FF公司約於101年2月提出101年度整年之客製化研發費用預算表，該表所載客製化研發費用預算數即為富士集團負責製造及銷售半導體級化學材料（即原告所稱EM Products）之所有關係企業（EM Companies）共同享受客製化研發服務所應共同支付之技術情報提供費（Fee For Service，簡稱 FFS），FFS總額係由FF公司以集團內兩大研發機構（EM-Ken設於FF公司；US-Ken設於FEUS公司）當年度研發各類EM Products所「預計發生之成本費用」為基礎核算，而富士集團下之各關係企業則應依各類EM Products「前一年度之銷售金額」之比例分擔前述技術情報提供費總額（參見FF公司111年11月30日聲明函有關組織架構圖及FFS計價方式之說明，本院卷第383頁、第386至388頁）。原告依此應共同分擔101年度上半年之技術情報提供費用預算為2,383百萬日元、同年度下半年為2,379百萬日元（參原處分卷一第430頁），全年合計為4,762百萬日元。就前開FF公司研發費用4,762百萬日元而言，其中3,033百萬日元係從FF分配給FFEM負擔（參原處分卷一第422至421頁）。其分配方式係按FFEM、FEUS、FEBE等（均為FF子公司）就各類EM Products前一年度即100年銷售額之各自占比，與FF公司研發費用預算互相乘算而

得。以FF公司101年度全年對其商品「ArF Resist」之研發支出預算2,168百萬日元為例，由於FFEM、FEUS、FEBE就前一年度ArF Resist之銷貨額分別為1,513百萬日元、914百萬日元、197百萬日元，合計為2,624百萬日元，銷貨額占比分別約為58%、35%、8%，FF公司乃將其自身編製之研發支出預算2,168百萬日元依此比例分配，其中1,250百萬日元、755百萬日元、163百萬日元分別由FFEM、FEUS及FEBE負擔（參分配表，原處分卷一第429頁），此為第1階段之分配；又原告為FFEM公司持有100%股份之子公司，FFEM公司則為FF公司持有100%股份之子公司，故FFEM公司及原告分別為FF公司之子公司及孫公司，原告、FF公司與FFEM公司互為關係企業，FFEM旗下子公司成員包含原告、FESZ蘇州、FEHK香港、FESG新加坡及FEKR韓國等5家公司（參原告101年度關係人結構圖，原處分卷一第69頁及卷二第189頁）。就FFEM被分配之前開1,250百萬日元技術情報提供費負擔而言，依前述FFS計價方式，係按FFEM及其他亞洲地區子公司之前一年度ArF Resist銷貨額占比為分配基礎，依此分配之結果係：FFEM1,159百萬日元（ $1,250 \times 93\%$ ）、原告89百萬日元（ $1,250 \times 7\%$ ）、FFSG新加坡2百萬日元（ $1,250 \times 0.2\%$ ），FFSZ蘇州、FFHK香港、FFKR韓國則負擔0元，此即為第2階段分配。亦即，第2階段分配係將第1階段分配之金額，再往下層分配一部分出去由FF之孫公司負擔，其分配明細有卷附前揭分配表可供參照。

(2)再者，FF公司不僅將其前開ArF Resist商品之研發支出預算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他各類EM Products包含：KrF Resist、ArF Resist、EB Resist、Core Resist、Ancillaries、CMP（Future Product）、Thin Film、Polyimides、IS Color Mosaic、Fundamentals等商品之研發開支預算，亦均係以上述第1階段及第2階段方式分配出去由特定子公司及孫公司予以負擔，致使其子公司及孫公司（含本件原告）之營利事業所得額（稅基）

亦因而有所減少。就本件原告被分配之「FF公司研發支出」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159百萬日元、89百萬日元、1百萬日元、2百萬日元、24百萬日元、20百萬日元、173百萬日元、40百萬日元之負擔，合計為508百萬日元（上下年度分別為278、230百萬日元），折合新臺幣後，即為原告本件列報之系爭技術情報提供費176,114,987元（參原處分一第430、409頁），此有原告所出具上半年、下半年分配明細及全年合計分配明細等附卷可供參照（原處分卷一第422、421、429至424頁），堪可認定。

3.原告本件列報之技術情報提供費176,114,987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101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176,114,987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。是依原告委託安永會計師事務所於103年8月18日對被告提出之說明書載稱略以：「原告101年度營利事業所得稅結算申報，所列報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；原告與FFEM主要業務為生產、製造及銷售半導體積體電路微影製程使用之顯影劑及輔助劑及TFT-LCD液晶平面顯示器用化學材料，因無研發功能，需藉由集團母公司FF之研發功能，以滿足客戶之需求。是以，原告與FFEM公司於100年4

01 月簽訂商業化服務契約，經由FFEM公司將客戶端取得之產品
02 需求訊息，在集團內部傳遞與交流，使集團母公司研發單位
03 瞭解，進行研發測試並生產樣本供客戶測試，達到客戶端之
04 需求，當客戶端產線測試通過並正式採用後，即得正式量產
05 銷售。」等語（參原處分卷一第229至230頁、第179至180
06 頁）

07 (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
08 FF公司提供技術改良後所預計販售之試作品、技術情報、技
09 術支援等服務，支付之對價，原告自應就FF公司確曾為其提
10 供上述技術情報服務，且其因而給付系爭費用予FF公司，及
11 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
12 要性等事項，提出相關事證供被告審核，以盡其協力義務。
13 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
14 單、扣繳稅款申報書及扣繳稅額繳款書所示，原告係將系爭
15 費用支付予FFEM公司，及扣繳給付金額20%之稅額（參原處
16 分卷一第303至314頁），並非對FF公司給付系爭費用；至原
17 告另提出之商業化服務契約，締約相對人亦均係FFEM公司而
18 非FF公司（參原處分卷一第167至170頁），且從原告提示之
19 產品研發流程圖以觀，原告係將客戶端之需求傳達至FFEM公
20 司，再由FFEM公司傳達至FF公司進行研發（參原處分卷一第
21 166頁），即委託FF公司研發者為FFEM公司，並非原告，故
22 以上書證均不足以證明原告所稱：其係為銷售產品之需要，
23 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
24 司等情，係屬真實。再者，依商業化服務契約第1項記載FFE
25 M提供之服務係指：「製作處理方法的服務、競爭情況分
26 析、顧客評價、數據包（data package）、樣品（sample）
27 準備、拜訪客戶、其他零售銷售支援及商業化服務作業計劃
28 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
29 領域產品商業化的服務」等；第3、4項則記載略以：「FFEM
30 公司對於服務相關內容，按照原告合理要求按時附記資訊，
31 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

費金額按照商品化服務作業計劃書的規定以台幣計算。原告應於接受書面報告書後30日內根據FFEM公司發票（請求書）向指定銀行電匯服務費用」等語。準此，商業化服務契約就FFEM公司所提供各項服務所對應之計價方式、數量及驗收之標準等重要事項，均未有任何約定，即無從逐項勾稽原告所支付技術情報提供費176,114,987元所對應之具體勞務細目及分別之價額，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，此與原告主張：就FF公司提供研發服務之服務報酬，各利害關係人已約定係以FF公司編製之「客製化研發費用預算書」作為FF公司總報酬，並約定以「各類產品前一年度全年銷售金額」作為研發服務總報酬之分擔基礎，透過此事先約定，給付技術情報提供費予FFEM公司，作為享受研發服務之對價云云，亦顯相齟齬，是其主張顯與卷內事證不符，洵難採認。

(3)原告嗣於本院審理中，固提出101年度上下半年之商品化服務作業計劃書為憑（本院卷第407至410頁），然原告同時自承：此等計劃書係FF公司先後於101年10月及102年4月所出具，其上記載EM-Ken及US-Ken已實際提供原告之具體客製化研發服務項目等語（本院卷第365頁），顯見實際提供服務者係FF公司及FEUS公司，而非FFEM公司，依此實難認定原告有依商業化服務契約對FFEM公司採購何等具體勞務。且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公司客製化研發支出之預算數額相符，既該數額僅為「預算性質」，尚非實際發生之費用，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所編製之預算，由於屬預估之性質，並無針對各研發項目所開立之報價單、工作日誌、工時表或其他費用憑證及明細可查，且預算數與實際發生數仍有落差存在等情，為原告於本院準備程序中所是認（本院卷第156頁、第367至368頁），並有其提出101年度客製化研發費用（預算數與實際

數)明細表附卷可參(本院卷第497頁),是以,該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時間及費用,及該等服務係由原告公司何人於何時受領等節,均無從得知及驗證,則商品化服務作業計劃書所載各服務項目是否業經原告受領,即非無疑,亦無從據以認定原告技術情報提供費之支付確實具有合理性及必要性。

(4)原告雖另提出FF公司於平成24年(西元2012年)9月12日所出具之半年度研發委託成果報告1份為憑(本院卷第273至275頁),主張FF公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觀,可見其服務之內容提供之對象除原告公司之客戶外,例如TSMC公司等,尚包含非原告公司之客戶,例如:日本東芝及韓國三星等公司,尚難認與原告營業所需之技術情報有何直接關連,足見原告所主張技術情報提供費分擔總額由FF公司以當年度研發各類EM Products所「預計發生之成本費用」為基礎核算,已納入與原告營業活動非直接關連之研發費用預算,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,係因應客戶之需求,研發客製化產品,則FF公司為因應原告各個客戶對產品之特殊要求,必然分別提出不同之研發計畫,且因各研發計畫難易程度互異,所需投入人力、物力及原物料等成本理應有所區別,且基於「成本與收益對應原則」,與同一交易或其他事項有關之收入及費用,應適當認列(商業會計法第60條規定參照),是原告因支出技術情報提供費而獲得之銷貨收入,應於同期認列。但因富士集團下之各關係企業分擔研發預算之方式係依各類EM Products「前一年度之銷售金額」比例分擔,使原告不論當年度就特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戶提出具體之研發需求、數量及難易程度如何,均仍應依前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動之貢獻程度顯失均衡。換言之,原告

01 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，
02 分擔之比例及數額，亦與其受領技術情報之數量多寡無涉，
03 而係繫於前年度銷售特定商品金額與其他關係企業銷售額相
04 較之比例，自無從分別勾稽原告因受領何等技術服務而各應
05 支付費用之數額，故原告所列報之技術情報提供費客觀上亦
06 難謂符合成本費用與收益對應原則。

07 (5)原告雖主張：依原告歷年之移轉訂價報告，相關受控交易
08 （包含系爭技術情報提供費），均落入常規交易之範圍，從
09 而系爭技術情報提供費應有符合合理性之標準。再者，無論
10 從原告長期整體損益之角度，或是從EM Products長期損益
11 角度觀察，原告歷年所支出之技術情報費/委託研發費，應
12 遠小於其長期之「業務貢獻價值」，益見系爭技術情報費顯
13 具合理性云云，固言之成理。實則，從原告與FFEM公司簽立
14 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
15 之具體勞務項目為何、真正實施內容為何、個別勞務之公平
16 價格為何、各項勞務應有之品質及數量標準為何、違約責任
17 為何……等等核心交易事項，此等客製化研究對富士集團之
18 角度而言，縱可能有其合理性及必要性，然是否與原告經營
19 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
20 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
21 表，即對FFEM給付款項，顯然違反商業公平交易常情。又
22 查，FF公司設置其內部研發單位（EM研究所），該單位之日
23 常開銷包括人事薪資、固定資產折舊、原物料、消耗品、專
24 利管理、智慧財產權、法務、固定管理費用等（參原處分卷
25 二第76、112、116頁），FF居於集團母公司之控制地位乃要
26 求特定子公司及孫公司共同負擔「FF公司本身之研發開銷」
27 （參原處分卷一第518、180頁），納入分擔之預算並非均與
28 原告之營業活動有關，業如前述。換言之，不論FFEM公司是
29 否對本件原告銷售研發勞務、銷售多少研發勞務、所售勞務
30 品質及成效如何，原告均係定期按照FF公司自行宣稱之開銷
31 預算金額以及特定分攤方式及比例，參與分擔，再由原告將

現金匯款予FFEM公司。然原告係設籍我國之營業人，具有獨立之法人格，就特定貨物或勞務之買受或不買受，本應具有獨立之區辨及決策權能，原告卻將集團母公司主導分配之FF公司開銷預算其中一部，列報成為原告自身之成本費用，並對FFEM公司為給付，以減除原告之課稅所得額，致減損其實際營利事業所得稅之納稅能力，其所支付176,114,987元之技術情報提供費，究竟係基於原告對FFEM採購何等各項具體勞務、數量、品質及成效，如何合理議定、如何真實受領及驗收等等極度攸關買受人切身權益之重大及核心事項，卻未提示相關往來憑證以供具體核實完整勾稽，是認本件原告對FFEM給付系爭款項之真實緣由、支出合理性及必要性等，均存在重大疑慮，實難對原告為有利之認定。

(6)從而，原告雖提示上開商業化服務契約及FF公司案關研發活動相關固定資產明細、原物料及消耗品清單、試作樣品出貨傳票、樣品研發測試報告等相關文書供核（本院卷第411至488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366至367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，被告初查原核定剔除全數176,114,98

7元不予認列，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19.26%計算，以原處分追認系爭費用中之33,919,746元（176,114,987元×19.26%），已為對原告有利之認定，原告仍主張原處分否准認列其餘142,195,241元部分，於法有違，自非有據。

七、綜上所述，原處分否准認列系爭費用中之142,195,241元，對原告補徵稅額24,173,191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	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

為訴訟代理人	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。
(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。	

中 華 民 國 112 年 3 月 30 日

書記官 吳 芳 靜