

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

111年度訴字第943號

114年9月4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

複代理人 柯宗佑 律師

訴訟代理人 余景仁 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶（局長）

訴訟代理人 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111年5月26日台財法字第11113915410號（案號：第10800957號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

被告之代表人於本件訴訟程序進行中，先後由局長蔡碧珍變更為李怡慧、李雅晶，均據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷1第599-601、605-607頁、本院卷2第305-309頁），經核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

01 原告於民國103年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申  
02 報，列報其他費用新臺幣（以下未標明幣別者同）655,483,  
03 350元。經被告初查，以其中216,916,362元係屬技術情報提  
04 供費（下稱系爭費用），為原告分攤Fujifilm Corporation  
05 （下稱FF公司）之研發費用，按製成品銷售部分之製造成本  
06 （1,283,643,448元）占營業成本（3,272,483,484元）之比  
07 率（39.22%），認列技術情報提供費85,074,597元，其餘1  
08 31,841,765元否准認列，核定其他費用523,641,585元，補  
09 徵稅額22,413,100元（下稱原核定）。原告不服，申請復  
10 查，經被告108年9月23日北區國稅法一字第1080013026號復  
11 查決定以原告於復查時已就本年度申報之營業收入4,784,11  
12 8,038元，區分屬商品銷售（買賣）部分為2,418,236,463元  
13 （50.55%），屬製成品銷售（製造）部分為2,365,881,575  
14 元（49.45%），爰重行計算製成品銷售（製造）應分攤技  
15 術情報提供費為107,265,141元（216,916,362元×49.4  
16 5%），技術情報提供費准予追認22,190,544元（107,265,14  
17 1元－85,074,597元），原核定其他費用523,641,585元應予  
18 追認22,190,544元，變更核定為545,832,129元，補徵本稅  
19 稅額18,640,708元（下稱原處分）後，原告仍不服，提起訴  
20 願，經財政部以111年5月26日台財法字第11113915410號  
21 （案號：第10800957號）訴願決定書決定訴願駁回（下稱訴  
22 願決定），原告猶不服，於是提起本件行政訴訟。

## 23 二、原告起訴主張及聲明：

### 24 (一)主張要旨：

- 25 1.原告103年度之純益率達15.79%，而原告所屬業別（「1990  
26 -99未分類其他化學製品製造」行業）之所得額標準僅6%，  
27 且原告並未有任何申報異常之情形，則依最高行政法院109  
28 年度上字第226號判決意旨，被告未以原告原申報額為準，  
29 仍執意個別調查核定，即違反所得稅法第80條第3項之規  
30 定。

01 2.原告所屬之半導體級化學材料產業因客戶需求多變，且產業  
02 競爭激烈，已轉變為製造業服務化與客製化導向之產業，故  
03 原告為取得客戶訂單創造更多銷售收入，必須提供客戶符合  
04 其所需之客製化規格半導體級化學材料，方能取得訂單，惟  
05 因原告本身不具研發能力，故與母公司Fujifilm Electroni  
06 c Material Co.,Ltd.（下稱FFEM公司）間訂有商業化服務  
07 契約（下稱系爭契約），透過FFEM公司委請最終母公司FF公  
08 司就客戶所提之客製化規格需求進行研發，且原告客戶出具  
09 之證明亦可證原告確有提供客戶符合其所需之客製化規格半  
10 導體級化學材料，故原告支出之系爭費用係屬與原告銷售有  
11 關之合理必要費用，依法自應准許全額扣除。

12 3.系爭費用與研究發展成本費用之性質迥異，具有研發之原  
13 因、研發之時點、研發時是否已有特定客戶存在、研發、製  
14 造與銷售之順序、研發成功之產品是否有銷售予多數客戶之  
15 可能性等差異。FF公司「為因應旗下孫公司（含原告）之客  
16 戶所提出之客製化規格需求進行研發產生之相關費用」，並  
17 非研究發展成本費用，原告由該費用分攤而來之技術情報提  
18 供費，自亦不屬研究發展成本費用。被告以系爭費用係分攤  
19 FF公司研究發展成本費用為由，將系爭費用定性為研究發展  
20 成本費用，顯未區辨FF公司為進行客製化研發所產生之相關  
21 費用及原告所受分攤之系爭費用，均非研究發展成本費用，  
22 並以文害義。系爭費用既不屬研究發展成本費用，其性質自  
23 非屬製造成本，故不應限於原告銷售之製成品始有分攤之義  
24 務。實則，系爭費用對於銷售之發生有所助益，性質上類似  
25 於廣告費之性質，而應屬與銷售有關之合理必要費用，故無  
26 論原告銷售予客戶之產品屬製成品或商品均有分攤之義務，  
27 自應准予原告全額認列。被告僅准予原告依103年度製成品  
28 銷售（製造）占營業收入之比例（49.45%）認列系爭費  
29 用，顯有認事用法之違誤。

30 4.原告於採用前述客製化商業模式並認列系爭費用（列於營業  
31 費用項下）之情況下，即使商品銷售之毛利率與營業淨利率

01 較自製品銷售低，但與僅從事半導體級化學材料買賣（無製  
02 造）之同業相比，原告商品銷售之毛利率與營業淨利率仍均  
03 較同業高，可證系爭費用之支付對於原告增加產品之銷售有  
04 所助益，實屬與銷售有關之合理必要費用，自應准予原告全  
05 額認列。縱認系爭費用屬製造費用而僅有原告銷售之製成品  
06 始有分攤之義務，惟原告103年度製成品銷售（製造）占營  
07 業收入之比例，並非被告認定之49.45%，而是58.37%，故  
08 被告仍有認事用法之違誤。

09 5.原告與日方關係企業已於111年間，依據台日租稅協定之相  
10 互協議程序及相關法規，分別向被告及日本國稅廳申請台日  
11 間雙邊預先訂價協議（下稱BAPA），日本國稅廳就BAPA申請  
12 案，亦長期調查本件客製化研發服務之具體內容（包含服務  
13 提供方式及計價方式等），並曾就本件發表以下意見：「(1)  
14 就日本境內公司所提供之服務，通過費用成本分攤來收取服  
15 務之對價，此種作法對於跨國企業來說相當普遍；(2)若確實  
16 有提供服務並通過費用分攤收取服務對價，卻不被認可，將  
17 對其他日商企業產生嚴重後果，無法接受。」並明確表示，  
18 經東京國稅局執行相關審查後，已經認定本件客製化研發服  
19 務交易是真實存在。又依最高行政法院100年度判字第212號  
20 判決意旨，就關係企業間提供服務之情形，僅需提出民事契  
21 約及履約證明文件，即能證明費用之必要性。而本件客製化  
22 研發服務之最終目標及成果，即為研製出能滿足客製化要求  
23 之特規樣品〔蓋如此原告始有機會能取得客戶（如台積電）  
24 之訂單〕，因此該等特規樣品應為本件至為重要之服務事  
25 證。而原告就此已提出103年度自日本進口特規樣品（由FF  
26 公司自行研製或研發完成後指示FFEM製造）之明細表，揭示  
27 2,734個特規樣品之資訊，及其他服務事證（如研發請求單  
28 及差旅報告等），當已充分舉證說明「履約證明文件」此一  
29 要求。

30 (二)聲明：

31 訴願決定及原處分關於不利於原告部分均撤銷。

01 三、被告答辯及聲明：

02 (一)答辯要旨：

03 1.原告係經營電子工業用化學處理劑製造業及買賣業，卻申報  
04 其他未分類電子零組件製造業，申報行業代號有誤，另有以  
05 前年度因列報技術情報服務費經被告調整致遭補徵稅額情  
06 形，故有所得稅法第80條第3項但書規定之適用，被告依法  
07 列為書面查核案件並無不合。

08 2.系爭費用倘係為提供客製化產品之支出，原告當可提供客戶  
09 客製化之需求、委請FFEM公司研發資料及客製化之銷售等有利  
10 證據，以及相關帳簿憑證供勾稽查核，惟原告無法提示客  
11 製化之需求、委託研究文件及客製化銷售額等相關證明文件  
12 供核，又原告、FF及FFEM公司在稅上為各自獨立之個體，依  
13 稅法上規定並無分攤費用之情事，系爭費用本應全數否准認  
14 列，惟原處分按103年度申報營業收入中，屬商品銷售(買  
15 賣)部分占50.55%，屬製成品銷售(製造)部分占49.45%，  
16 爰依其製成品銷售(製造)部分占全部營業收入計算應分攤  
17 FF公司之委託研發費107,265,141元，已屬有利於原告，原  
18 告所訴各節，核不足採。

19 (二)聲明：

20 原告之訴駁回。

21 四、爭點：

22 (一)本件被告稽徵程序是否符合所得稅法第80條第3項規定？

23 (二)原告於103年度營所稅申報時列報支付其母公司FFEM公司之  
24 系爭費用，是否為其經營本業所必需或合理費用？

25 五、本院的判斷：

26 (一)前提事實：

27 上開爭訟概要欄所述之事實，除本件爭點外，為兩造所不爭  
28 執，並有原告103年度營所稅結算申報書及其附件(原處分  
29 可閱卷1第1頁以下)、103年度移轉訂價報告書(下稱系爭  
30 報告，原處分可閱卷2第1-72頁)、100年4月原告與FFEM公  
31 司簽訂之系爭契約英文及中譯版(原處分可閱卷1第56-65

01 頁)、103年度上、下半年技術情報提供費計算基礎表(原  
02 處分可閱卷1第54-55頁)、技術情報提供費之明細分類帳  
03 (原處分可閱卷1第66頁)、技術服務費扣繳憑單、申報  
04 書、商業發票(原處分可閱卷1第46-53頁)、原告103年度  
05 產品別銷貨收入統計表(下稱系爭銷貨收入統計表,原處分  
06 可閱卷1第45頁)、FF研究所及FEUS〔Fujifilm Electronic  
07 Material(USA)〕研究所103年度上、下半年客製化研發費  
08 用明細表(原處分可閱卷2第90、84頁)、原告103年度各業  
09 別銷售淨額表(原處分可閱卷2第76頁)、103年度營所稅申  
10 報核定通知書、調整法令及依據說明書、繳款書(原處分可  
11 閱卷1第17-20頁)、原處分(原處分可閱卷2第172-179  
12 頁)、訴願決定及送達證書(本院卷1第54-63頁、訴願可閱  
13 卷末頁)可查,堪認屬實。

14 (二)應適用的法令及法理的說明:

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

01 減除各項成本費用、損失及稅捐後的純益額為所得額。而依  
02 收入與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、  
03 損失及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。再者，營所  
04 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  
05 求，非必要且合理之成本、費用或損失，應予剔除，否則不  
06 僅流失稅基，甚且助長企業以不必要成本費用支出，或未合  
07 理防範損失，致生減少稅捐繳納義務之效應。故而，所得稅  
08 上與收入相應之成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客  
09 觀上合理且必要，始得認列。此外，人民就私有財產之管  
10 領、使用及處分行為，如未違反強行法令或公共秩序與善良  
11 風俗者，基於私法自治原則，固得自由為之，但涉及租稅事  
12 項之法律效果，則非得任由私人之意思表示決定或規避之。

13 2. 司法院釋字第537號解釋理由書闡述略以：「……於稽徵程  
14 序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必  
15 要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐  
16 稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，  
17 類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，  
18 納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須  
19 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  
20 成本。因此，依憲法第19條『人民有依法律納稅之義務』規  
21 定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序  
22 之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要……」等  
23 語，依其意旨觀之，乃因有關稅捐稽徵事項多而繁雜，勢難  
24 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  
25 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  
26 最瞭解其各種情況，也最接近課稅證據資料，故乃藉由法律  
27 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  
28 據以正確核課稅捐。就本件而言，由於系爭費用之列支，係  
29 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  
30 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  
31 及支出與經營本業及附屬業務間具有合理性及必要性，負有

01 協力義務。再者，所得稅法第83條第3項所定之「帳簿、文  
02 據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非僅要求「納  
03 稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查  
04 核」，即認其「協力義務」已了結，而是要求其提出「符合  
05 會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規  
06 要求」之文書（帳）與憑證（證）為據。

07 (三)本件被告稽徵程序與所得稅法第80條第3項規定尚無不符：

08 1.原告103年度營所稅結算申報，列報其業別為「其他未分類  
09 電子零組件製造」，其行業代號為2699-99，所適用之該業  
10 所得額標準為純益率8%（原處分可閱卷2第227頁）。惟依  
11 會計師查核報告有關原告103年度總說明所載，其主要營業  
12 項目為：(1)半導體IC製程用顯影劑及輔劑之製造、(2)前項產  
13 品之內外銷（原處分卷1第1之64頁），按財政部統計處101  
14 年8月編印之中華民國稅務行業標準分類（第7次修訂），應  
15 認原告正確行業別為「電子工業用化學處理劑製造」，其行  
16 業代號為1990-11，所得額標準為純益率9%（原處分可閱卷  
17 2第218-225頁、第228頁，本院卷1第240-241頁）。而原告  
18 本件係列報純益率15.79%（原處分可閱卷1第1之1頁），縱  
19 以「電子工業用化學處理劑製造」之所得額標準（純益率  
20 9%）為比較準據，原告本件申報所得額仍在所得稅法第80  
21 條第2項所稱「分業所得額之標準」以上。亦即，不論原告1  
22 03年度歸屬「其他未分類電子零組件製造」或「電子工業用  
23 化學處理劑製造」其中何一業別，原告本年度列報所得額均  
24 大於行業標準。

25 2.司法院釋字第640號解釋：「中華民國52年1月29日修正公布  
26 之所得稅法第80條第3項前段所定，納稅義務人申報之所得  
27 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上  
28 者，即以其原申報額為準，係指以『原申報資料』作為進行  
29 書面審查所得額之基準……。」又行為時（104年3月6日修  
30 正發布）營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則（下稱  
31 移轉訂價查核準則）第4條第1項第1款及第2款規定：「本準

01 則用詞定義如下：一、關係企業：指營利事業相互間有前條  
02 從屬或控制關係者。二、關係人：指前款關係企業……」第  
03 21條規定：「營利事業於辦理所得稅結算或決算申報時，應  
04 依規定格式揭露第4條第1項第1款關係企業或第2款關係人之  
05 資料，及其與該等關係企業或關係人相互間交易之資料。」  
06 準此，原告針對103年度營所稅結算申報，乃依前揭規定，  
07 提出系爭報告揭露關係企業及相互間交易等資料，一併向稽  
08 徵機關辦理申報（原處分可閱卷2第1-72頁）。是以，原告  
09 向被告提出之系爭報告連同其營所稅查核簽證申報文書（原  
10 處分可閱卷1第1頁以下）等，均屬被告進行書面審查所得額  
11 之「原申報資料」範圍。

12 3. 本件經被告審查發現原告申報異常或涉有短報所得額等情  
13 事，分述如下：

14 (1) 被告按原申報資料，查得原告係於「其他費用」項下列報  
15 「技術情報提供費」216,916,362元，成為本（103）年度課  
16 稅所得之減項，以致減輕原告本年度營所稅之稅捐負擔（原  
17 處分卷1第1之5、1之89頁）。被告再按原申報資料中之系爭  
18 報告，查得富士集團之最終母公司為富士控股公司（Fujifi  
19 lm Holdings Corporation），惟該集團整體之營運活動實  
20 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  
21 營運管理核心，FF公司之管理階層提供策略方向並領導整個  
22 集團之分支機構（原處分可閱卷2第45頁之附註27）。再  
23 者，FF公司係以直接或間接100%持股方式，掌控其關係企  
24 業集團成員，又FF公司所掌控之隸屬關係企業包含FEBE、FF  
25 EM（直接對原告持股100%）、FPTW（台灣富士平面顯示器  
26 系統股份有限公司）、FEUS、FECN〔富士膠片（中國）投資  
27 有限公司〕、FESG〔Fujifilm Electronic Material（Sing  
28 apore Pte, Ltd.）〕、FEHK〔Fujifilm Electronic Materi  
29 al（Hong Kong Co., Ltd.）〕、FESZ〔Fujifilm Electroni  
30 c Material（Suzhou）Co., Ltd.〕、FETW（即原告）、FEMK  
31 （Fujifilm Electronic Manufacturing Korea Co., Lt

01 d.)、Planar (Planar Solutions L.L.C.) 等公司 (原處  
02 分可閱卷2第60頁之FETW及關係企業組織結構圖、第68頁之  
03 簡稱表)，亦即FFEM公司及原告分屬FF公司之子公司及孫公  
04 司之一。

05 (2)此外，被告就原申報資料進行書面審查分析，查得原告係以  
06 生產及銷售半導體IC製程用化學原料及TFT-LCD液晶平面顯  
07 示器用化學材料為主要營運活動 (原處分可閱卷2第64  
08 頁)。被告並查得原申報書面資料中之系爭報告記載：「FF  
09 設有專責部門負責研究FF及其關係企業……全球產品之開發  
10 與改良……，故FETW (即原告) 所產出之產品相關技術源於  
11 FF。……」等情 (原處分可閱卷2第45頁)。可見富士集團  
12 全球產品之開發與改良，實際係由FF公司負責，而原告之10  
13 3年度營所稅結算申報書面資料卻顯示係由FFEM公司對原告  
14 提供研發服務與樣品，並由原告對FFEM公司給付委託研發費  
15 216,916千元 (原處分可閱卷2第50頁)，顯有申報異常情  
16 事。再者，原告連續因100年度及101年度營所稅結算申報列  
17 報技術情報提供費/委託研發費，經被告調查調整致遭補徵  
18 稅額，涉有短漏報所得額之類同稅務紛爭在案 (原處分不可  
19 閱覽卷第120頁被告查核報告參照)，則本 (103) 年度是否  
20 亦有相同短漏報情事應予調整，被告自應一併查明，始符所  
21 得稅法第80條第3項立法理由所揭示「倘有發現申報異常或  
22 涉有匿報、短報或漏報等情事，稽徵機關仍得依法個別調查  
23 課稅資料，予以補徵或裁罰」之意旨。

24 4.原告雖主張所得稅法第80條第3項所謂「申報異常」，判斷  
25 申報是否異常應先觀察毛利率、純益率等整體指標，如發現  
26 異常後，始得探究個別費用項目，被告逕自以原告單一費用  
27 項目相對於收入比例偏高為由認定營利事業所得申報異常，  
28 並開啟個案調查，於法不合等語。惟按所得稅法第71條第1  
29 項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填  
30 具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜  
31 合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減

01 免、扣除之事實……。」可知，納稅義務人應依法填具結算  
02 申報書，向稽徵機關分別申報收入事項、所得額之減免扣除  
03 事實（諸如：成本、費用）等，以供稽徵機關分別審核認  
04 定。此由同法第80條第5項就「對影響所得額之計算項目」  
05 授權財政部訂定營所稅查核準則，該查核準則亦係就收入、  
06 成本及各項費用分別訂定適用之準則（行為時營所稅查核準  
07 則第3章、第4章及第5章第2節參照），益見稽徵機關本即應  
08 針對不同申報項目，分別進行審核及判斷，使所得額之組成  
09 細目脈絡分明，避免籠統混雜隱匿以致稽徵困難，而有礙租  
10 稅公平。是以，被告按上開所得稅法及營所稅查核準則規範  
11 意旨，就本件以原告原申報資料之系爭費用（即技術情報提  
12 供費）為斷，認有申報異常情事，經核於法並無不合。原告  
13 主張僅能以淨利為判斷，不能細究影響所得額之個別計算項  
14 目等語，難以採據。

15 5.原告雖又主張其列報之純益率15.79%大於所得額標準，被  
16 告即應依其申報額先作成核定稅捐處分，始能另行個別調  
17 查，被告就本件並未先行核定稅捐，即直接另行個別調查，  
18 稽徵程序已然違法等語。惟按稽徵機關已依所得稅法第80條  
19 第2項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得  
20 額，如在上項標準以上，依同條第3項規定，即以其原申報  
21 額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義  
22 務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。故倘稅  
23 捐機關由原申報資料發現有匿報、短報或漏報等情事，仍得  
24 依所得稅法第103條、第110條、稅捐稽徵法第21條及第30條  
25 等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰，業經司法院釋字  
26 第247號解釋在案，並經司法院釋字第640號作成前揭補充解  
27 釋，亦與現行所得稅法第80條第3項規定之意旨相符。又我  
28 國所得稅制係採申報制，其核心價值之一，即由納稅義務人  
29 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  
30 涉有匿報、短報或漏報所得額等情事，則其偏離所得稅制之  
31 核心價值，即為法所不許。是以，本件原告申報額雖在該業

01 所得額之標準以上，然仍負有誠實申報之義務，是被告以本  
02 件原申報資料進行書面審查分析，發現原告有申報異常及涉  
03 有短報所得額等情事，乃啟動稅捐調查程序為個別調查核  
04 定，對於課稅原因事實予以確認，以兼顧稅捐負擔之公平，  
05 於法並無不合。至於稽徵機關發動個別調查之前，是否必須  
06 先行作成核定稅捐處分，法無明文限制，即非發動個別調查  
07 之前提要件。則稽徵機關為避免徵納雙方勞費不便，俟個別  
08 調查竣事後，始作出核定稅捐處分，尚非法所不許。是原告  
09 前揭主張被告應先行依照原告之申報額作成核定稅捐處分，  
10 再另行啟動個別調查等語，於法無據，亦難憑採。

11 (四)原告於103年度營所稅申報時列報支付FFEM公司之系爭費  
12 用，尚難認屬其經營本業所必需或合理之費用：

13 1.按營利事業所得的計算，依所得稅法第24條第1項前段規  
14 定，是以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐  
15 後的純益額為所得額。亦即營利事業之收入，於減除各項成  
16 本費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依  
17 收入與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、  
18 損失及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。而關於營利  
19 事業列報費用支出的查核，依原告之主張，系爭費用乃因其  
20 經營電子工業用化學處理劑製造業及買賣業有特殊技術之使  
21 用需求所支付的報酬，因此有無支付系爭費用的必要，當以  
22 其主張簽約之對象有無實際提供原告營業所需技術情報為  
23 斷，若無實際提供，縱形式上具備有服務合約書或結匯支付  
24 證明文件，亦難認該項支出為營利事業經營所必需的必要或  
25 合理費用，方符合所得稅法第24條第1項的成本費用及收入  
26 配合原則（最高行政法院102年度判字第775號裁定、106年  
27 度判字第329號判決意旨參照）。故所得稅上與收入相應之  
28 成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上「合理」且  
29 「必要」，方得認列。又營利事業本業及附屬業務之經營，  
30 其核心目的係為獲取經營事業之收入，且獲取收入之經營活  
31 動，有其循環性，即自投入資金、購置資產或勞務、製成產

01 品或備具服務能力或建置資產，經由銷售產品或勞務或提供  
02 資產，再收回資金之程序，此始為企業所由存立經營事業活  
03 動。是所謂經營本業及附屬業務合理發生之費用，自當限於  
04 費用之性質係直接或間接指向獲取收入之經營事業活動所生  
05 者，始足當之（最高行政法院109年度判字第174號判決、10  
06 5年度判字第390號判決意旨參照）。

07 2.由於系爭費用之列支，係計算營利事業課稅所得額之減項，  
08 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  
09 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  
10 具有合理性及必要性，負其協力義務。再者，所得稅法第83  
11 條第3項所定之「帳簿、文據提示」，特別是在「營利事  
12 業」之情形，並非僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之  
13 帳證資料，交給稅捐機關查核」，即認其「協力義務」已了  
14 結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查  
15 閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證  
16 （證）為據，已如前述。

17 3.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  
18 由其特定子公司（含FFEM公司）及孫公司（含原告）予以負  
19 擔之情形如下：

20 (1)按原告提示之103年度「FF公司研發費用」分配資料所示，F  
21 F公司約於103年2月提出103年度整年之「客製化研發費用預  
22 算表」，該表所載客製化研發費用預算數即為富士集團負責  
23 製造及銷售半導體級化學材料（即原告所稱EM Products）  
24 之所有關係企業共同享受客製化研發服務所應共同支付之技  
25 術情報提供費（Fee For Service，簡稱FFS），FFS總額係  
26 由FF公司以集團內兩大研發機構（EM-Ken設於FF公司、US-K  
27 en設於FEUS公司）當年度研發各類EM Products所「預計發  
28 生之成本費用」為基礎核算，而富士集團下之各關係企業則  
29 應依各類EM Products「前一年度之銷售金額」之比例分擔  
30 前述技術情報提供費總額（本院卷1第343、345-349頁FF公  
31 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

01 明參照)。原告依此應共同分擔103年度FF公司103年度上半  
02 年之研發費用預算約2,470百萬日元(原處分可閱卷2第90  
03 頁)、同年度下半年約2,460百萬日元(原處分可閱卷2第84  
04 頁),全年合計約4,930百萬日元。就前開FF公司研發費用  
05 預算4,930百萬日元而言,其中3,186百萬日元(上半年1,60  
06 1百萬日元、下半年1,585百萬日元)係自FF公司分配予FFEM  
07 公司負擔。其分配方式係按FFEM、FEUS、FEBE等公司(均為  
08 FF公司之子公司)就各類EM Products前一年度即103年度銷  
09 售額之各自占比,與FF公司研發費用預算互相乘算而得。

10 (2)以FF公司103年度「上半年」對其商品「KrF Resist」之研  
11 發費用預算約150百萬日元為例,由於FFEM公司就前一年度K  
12 rF Resist之銷貨額占比為79%,FF公司乃將其自身決定之  
13 研發預算150百萬日元其中118百萬日元( $150 \times 79\%$ )分配由  
14 FFEM公司負擔,而其餘32百萬日元則分別由FEUS、FEBE公司  
15 各負擔5百萬日元、27百萬日元(本院卷1第327頁右上角表  
16 格)。再以FF公司103年度「下半年」對其商品「KrF Resis  
17 t」之研發費用預算約102百萬日元為例,由於FFEM公司前一  
18 年度KrF Resist之銷貨額占比為79%,FF公司乃將其自身決  
19 定之研發預算102百萬日元其中約80百萬日元( $102 \times 79\% = 8$   
20  $0.58$ )分配由FFEM公司負擔,而其餘約21百萬日元則分別由  
21 FEUS、FEBE公司各負擔3百萬日元、18百萬日元(本院卷1第  
22 329頁右上角表格)。依此方式將FF公司研發費用預算分配  
23 由FFEM、FEUS、FEBE等關係企業成員(子公司)負擔,此為  
24 第一階段分配。

25 (3)又FFEM旗下子公司成員包含原告(FETW)、FESZ、FEHK、FE  
26 SG及FEMK等亞洲地區子公司(原處分可閱卷2第59-60頁)。  
27 次就FFEM公司負擔前述FF公司之KrF Resist費用預算198百  
28 萬日元(上半年118百萬日元、下半年80百萬日元)而言,FF  
29 EM公司係按自身及其亞洲地區子公司之KrF Resist前一年  
30 度銷貨額占比為分配基礎,其比例分配之結果為:本件原告  
31 被分配其中41%,即81百萬日元( $198 \times 41\%$ ),此為第二階

01 段分配（本院卷1第327-329頁）。是以，FF公司將自己之研  
02 發費用預算先以第一階段分配方式，使FFEM等子公司參與負  
03 擔，再透過前述第二階段分配方式，使本件原告等孫公司參  
04 與負擔。且FF公司不僅將其前開KrF Resist商品之研發費用  
05 預算均分配由子公司及孫公司負擔，FF公司連同其自身對Ar  
06 F Resist、EB Resist、Core Resist、Ancillaries、Thin  
07 Film、Polyimides、SB Polyimides、IS Color Mosaic、Ne  
08 w、Fundamentals等其他商品之研發預算，亦均以上述第一  
09 階段及第二階段方式，分配由特定子公司及孫公司負擔，致  
10 其子公司及孫公司（含原告）之營利事業所得額（稅基）因  
11 此減少。

12 (4)就本件原告被分配之「FF公司研發費用預算」而言（本院卷  
13 1第327頁下方表格及第329頁下方表格），針對富士集團之  
14 商品KrF Resist、ArF Resist、EB Resist、Core Resist、  
15 Ancillaries、AQ Polyimides、SB Polyimides、IS Color  
16 Mosaic、New、Fundamentals等，原告103年度依序被分配81  
17 百萬日元、213百萬日元、0.921百萬日元、0.64百萬日元、  
18 54百萬日元、21百萬日元、6百萬日元、237百萬日元、101  
19 百萬日元、52百萬日元，合計769百萬日元（上下年度各約  
20 為393百萬日元、376百萬日元），折合新臺幣後，即為原告  
21 本件列報之系爭費用216,916,362元（原處分可閱卷1第66、  
22 51、47頁），應堪認定。

23 4.原告本件列報之其他費用項下技術情報提供費216,916,362  
24 元即系爭費用，無從核實勾稽其真實性、合理性及必要性，  
25 析述如下：

26 (1)承前所述，原告於103年度支付技術情報提供費予FFEM公  
27 司，列報之系爭費用高達216,916,362元，倘原告係付費請  
28 求集團母公司提供技術情報服務，在交易過程中，本有義務  
29 取得符合法令規定之真實交易會計憑證；又由於原告為FFEM  
30 公司持有100%股份之子公司，被告對原告支付FFEM公司如  
31 此鉅額技術情報提供費之真實性、必要性及合理性，既存有

01 合理之懷疑，自得要求原告履行前述協力義務，說明其支付  
02 系爭費用之合理性及必要性。

03 (2)原告就此委託會計師對被告提出說明略以：其係專業的半導體  
04 IC製程用化學原料之製造及銷售廠商，為持續立足於此產  
05 業，須委由FF公司針對臺灣客戶因先進製程發展需要衍生之  
06 研發需求進行客製化研發對應，研發活動有拜訪客戶、調配  
07 對應規格之產品處方、提供試作品予客戶解析驗證、對應客  
08 戶技術提問、直至客戶端對相關測試同意等為促成銷售所必  
09 需之事前技術銷售活動，由原告銷售該等特殊技術要求規格  
10 產品而獲取該產品價值之加值利益，故而負擔客製化研發成  
11 本。至於系爭費用之計算方式，係將FF公司之研發成本費  
12 用，依各子公司（FFEM、FEUS、FEBE）各項產品合併營收  
13 （包含旗下含原告在內之孫公司）之比例為計算基礎予以負  
14 擔等語（原處分可閱卷1第92-93、99頁）。足見系爭費用係  
15 原告對於FF公司提供技術改良後所預計販售之試作品、技術  
16 情報、技術支援等服務所支付之對價，原告自應就FF公司確  
17 曾為其提供上述技術情報服務，且其因而給付系爭費用予FF  
18 公司，及系爭費用之支出對其經營本業及附屬業務間具有合  
19 理性及必要性等事項，提出相關事證供被告審核，以盡其協  
20 力義務。

21 (3)惟依原告提出之商業發票（Invoice）、營所稅扣繳憑單、  
22 扣繳稅款申報書及扣繳稅額繳款書（下合稱系爭書證）所  
23 示，原告係將系爭費用支付予FFEM公司及扣繳給付金額20%  
24 之稅額（原處分可閱卷1第46-53頁），並非對FF公司給付系  
25 爭費用；且原告所提出系爭契約之締約相對人亦係FFEM公司  
26 而非FF公司（原處分可閱卷1第56-59頁）；再從原告提供之  
27 產品研發流程圖以觀，原告係將客戶端之需求傳達至FFEM公  
28 司，再由FFEM公司傳達至FF公司進行研發（本院卷1第165  
29 頁），即委託FF公司研發者為FFEM公司，並非原告，故系爭  
30 書證不足以證明原告所稱其係為銷售產品之需要，而委請FF  
31 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

01 為真。再者，依系爭契約第1項所載，FFEM公司提供之服務  
02 係指：製作處理方法的服務、競爭情況分析、顧客評價、數  
03 據包（data package）、樣品（sample）準備、拜訪客戶、  
04 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之  
05 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  
06 服務等、第3項及第4項記載略以：FFEM公司對於服務相關內  
07 容，按照原告合理要求按時附記資訊，每6個月向原告提交  
08 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  
09 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  
10 後30日內根據FFEM公司發票（請求書）向指定銀行電匯服務  
11 費用（原處分可閱卷1第56-57頁），可見系爭契約就FFEM公  
12 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  
13 重要事項，均未有任何約定，無從逐項勾稽原告所支付系爭  
14 費用216,916,362元所對應之具體勞務細目及分別之價額。  
15 況系爭契約並無一語提及雙方係約定由原告分擔FF公司客製  
16 化研發費用之「預算」，作為接受各項服務之對價，此與原  
17 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  
18 約定係以FF公司編製之「客製化研發費用預算書」作為FF公  
19 司之總報酬，並約定以「各類產品前一年度全年銷售金額」  
20 作為研發服務總報酬之分擔基礎，透過此事先約定，給付技  
21 術情報提供費予FFEM公司，作為享受研發服務之對價等語，  
22 顯相齟齬，亦與卷內事證不符，洵難採認。

23 (4)原告就此，固於本院審理時另提出103年度上下半年之商業  
24 化服務作業計劃書（下合稱系爭計劃書，本院卷1第367-370  
25 頁），然其亦自承：系爭計劃書係FF公司先後於103年10月  
26 及104年4月所出具，其上記載EM-Ken及US-Ken已實際提供原  
27 告之具體客製化研發服務項目等語在卷（本院卷1第312  
28 頁）。顯見本件實際提供服務者為FF公司（按：EM-Ken為FF  
29 公司負責EM Products之研發單位）及FEUS公司，並非FFEM  
30 公司，亦難認原告有依系爭契約對FFEM公司採購何項具體勞  
31 務。更何況，由系爭計劃書所載各服務項目對應之金額以

01 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  
02 出之預算數額相當〔按：系爭計劃書上下半年度金額為392.  
03 7百萬日元、376.5百萬日元（本院卷1第368、370頁）；原  
04 告受分配負擔FF公司客製化研發支出上下半年度預算數額為  
05 393百萬日元、376百萬日元（本院卷1第327頁、第329  
06 頁）〕，該數額既為「預算性質」，即非實際發生之費用，  
07 而僅係FF公司於103年2月針對103年度整年之客製化研發費  
08 用所編製之預算；又正因屬於預估性質，故無針對各研發項  
09 目所開立之報價單、工作日誌、工時表或其他費用憑證及明  
10 細可查，且預算數與實際發生數仍有落差等情，復有原告提  
11 出100年度及101年度客製化研發費用（預算數與實際數）明  
12 細表可參（本院卷1第315頁）。是以，該等服務及研究計畫  
13 事後有無確實履行、各項服務實際花費之時間及費用，及該  
14 等服務係由原告何人、於何時受領等節，均無從得知及驗  
15 證，則系爭計劃書所載各服務項目是否業經原告受領，即非  
16 無疑，亦無從據以認定原告支付系爭費用確具合理性及必要  
17 性。

18 (5)再觀原告於他案訴願階段所提出FF公司於平成23年（西元20  
19 11年）9月30日出具之研究開發委託報告2份（原處分可閱卷  
20 1第79-89頁）可知，FF公司服務內容提供之對象，除原告之  
21 客戶TSMC（台積電）公司等外，尚有非原告客戶之英特爾  
22 （Intel）、日本東芝及韓國三星等公司，益徵原告所主張  
23 技術情報提供費分擔總額，係由FF公司以當年度研發各類EM  
24 Products所「預計發生之成本費用」為基礎核算，而將與原  
25 告營業活動無直接關連之研發費用預算亦予以納入計算，致  
26 原告技術情報提供費之支付與其營業活動失去關連性。

27 (6)原告雖又提出采鈺公司及台積電公司說明函、研發請求單、  
28 進口報單、出差報告及研發過程測試報告等（本院卷1第89-  
29 91、371-397、399-420、423-439、441-472頁），主張本件  
30 係為符合顧客之商品客製化要求，而委由FF公司從事客製化  
31 商品之研究發展，乃對FFEM公司給付系爭費用等語。然：

01 ①原告既稱其係為因應客戶之需求研發客製化產品，而請求FF  
02 公司提供技術情報服務，則FF公司為因應原告各個客戶對產  
03 品之特殊要求，必然會分別提出不同之研發計畫，且因各研  
04 發計畫難易程度互異，所需投入人力、物力及原物料等成本  
05 理應有所區別，並基於「成本與收益對應原則」，與同一交  
06 易或其他事項有關之收入及費用，應適當認列（商業會計法  
07 第60條規定參照），是原告因支出技術情報提供費而獲得之  
08 銷貨收入，應於同期認列。但因富士集團下之各關係企業分  
09 擔研發預算之方式係依各類EM Products「前一年度之銷售  
10 金額」比例分擔，使原告不論當年度就特定商品銷售收入獲  
11 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  
12 需求、數量及難易程度如何，均應依「前一年度之銷售金  
13 額」比例分擔當年度之研發預算，致原告為取得特定技術情  
14 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  
15 程度失衡。

16 ②以原告提出之系爭費用計算表所載產品別SB Polyimides  
17 （代碼h-1）、New（代碼o）及Fundamentals（代碼n）等為  
18 例（本院卷1第327-329頁），對照原告提出之系爭銷貨收入  
19 統計表（原處分可閱卷1第45頁）可知，原告於該年度實際  
20 上並無此等產品（代碼h-1、代碼o、代碼n）之銷貨收入，  
21 惟系爭費用計算表竟以原告對SB Polyimides、New、Fundam  
22 entals之前一年度銷售額占比分別約上半年24%、46%、4  
23 6%，下半年約23%、45%、45%為分攤基礎，使原告於當  
24 年度就此等商品縱無銷售收入，卻仍須分攤技術情報提供費  
25 共約159百萬日元；又系爭銷貨收入統計表所載產品別Nega  
26 Resist（代碼e）、Thin Film（代碼j）及Blends（代碼k）  
27 當年度銷售收入分別為128,806,432元、481,094元及877,90  
28 9元，惟系爭費用計算表以Nega Resist、Thin Film及Blend  
29 s之前一年度銷售資料，或因前一年度無銷售額（Nega Resi  
30 st及Blends），或因前一年度銷售額占比為0%（Thin Fil  
31 m），致該等商品分攤比例為0%，亦使原告於當年度就此等

01 商品縱有銷售收入，卻無須分攤技術情報提供費，上情顯屬  
02 異常，且不合理。

03 ③營利事業費用之列報首重真實，原告以FF公司研發費用預算  
04 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  
05 算分攤金額，終究與原告103年度因實際買受勞務而為支出  
06 之情形不同。換言之，原告分擔技術情報提供費預算總額不  
07 僅受其他關係企業之影響，其分擔之比例及數額，亦與所受  
08 領技術情報之數量多寡無涉，而係繫於前年度銷售特定商品  
09 金額與其他關係企業銷售額相較之比例，致無從勾稽原告因  
10 受領何等技術服務而各應支付費用之數額，故原告所列報之  
11 技術情報提供費，客觀上即難認符合成本費用與收益對應原  
12 則。

13 (7)原告雖再主張EM-Ken及US-Ken（富士集團負責EM Products  
14 之研發單位）向集團內公司直接或間接收取之委託研發費非  
15 採按時收費之計價方式，無須提供「工作日誌、工時表」，  
16 且其已提供系爭計劃書、研發請求單、FF公司製作之樣品之  
17 進口報單、FF公司人員差旅報告、FF公司研發過程相關報  
18 告、FF公司研發委託成果報告等案關民事契約及諸多履約證  
19 明文件，FF公司及FEUS又為日本及美國公司，其財報均受日  
20 本或美國簽證會計師之查核，真實性甚高，毋須EM-Ken提供  
21 各項研發項目所產生成本費用（即實際發生數）之原始憑  
22 證，日本國稅廳亦於原告與日方關係企業之BAPA申請案明確  
23 表示，經東京國稅局執行相關審查後，本件客製化研發服務  
24 交易係真實存在。又無論從原告長期整體損益之角度，或是  
25 從EM Products長期損益角度觀察，原告歷年所支出之技術  
26 情報費/委託研發費，應遠小於其長期之「業務貢獻價  
27 值」，益見系爭費用顯具合理性等語。惟：

28 ①原告係與FFEM公司簽訂系爭契約，並將系爭費用支付予FFEM  
29 公司及扣繳給付金額20%之稅額，故委託FF公司研發者為FF  
30 EM公司，並非原告。又原告請求FFEM公司提供技術情報服務  
31 之目的，係因應客戶之需求研發客製化產品，FFEM公司再將

01 此需求傳達至FF公司進行研發，則FF公司為因應原告各個客  
02 戶對產品之特殊要求，必然分別提出不同之研發計畫，且因  
03 各研發計畫難易程度互異，所需投入人力、物力及原物料等  
04 成本理應有所區別，原告以其因委請FFEM公司提供此等研發  
05 服務而支出費用為由，列報系爭費用為營利事業之減除項  
06 目，自當就其因各研發計畫分別給付FFEM公司之費用為何，  
07 及FFEM公司對於各研發計畫提供服務之具體內容，提出諸如  
08 報價單、工作日誌、工時表或其他憑證等相關資料，以說明  
09 其確係就FFEM公司提供之服務支付對價，且所為支出對其經  
10 營業務確有必要，均詳如前所述。又依前揭營所稅查核準則  
11 第67條第1項、第103條第3款之規定可知，因研發所產生各  
12 項費用之憑證與明細，本為營利事業申報費用時所必要，且  
13 衡諸原告與FF公司、FFEM公司為關係企業，FF公司復為跨國  
14 性企業集團之母公司，規模龐大，當有專責人員負責會計等  
15 事項，原告自FF公司或FFEM公司取得此等憑證資料，提供稽  
16 徵機關查核，應無任何困難，是其對於所列報之系爭費用，  
17 仍應提供足資證明該費用支出為真實、合理且必要之證據以  
18 供調查之協力義務，此協力義務尚不得因富士集團之財報及  
19 其客製化研發服務交易，業經日本或美國簽證會計師及東京  
20 國稅局審查，而得以解免。

21 ②原告係設籍我國之營業人，具有獨立之法人格，就特定貨物  
22 或勞務之買受或不買受，本應具有獨立之區辨及決策權能，  
23 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，  
24 列報成為原告自身之成本費用，並對FFEM公司為給付，以減  
25 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  
26 能力，則其所支付216,916,362元之系爭費用，究竟係基於  
27 原告對FFEM採購何等各項具體勞務、數量、品質及成效，如  
28 何合理議定、如何真實受領及驗收等極度攸關買受人（原  
29 告）切身權益之重大及核心事項，卻未能提示相關往來憑證  
30 以供具體核實完整勾稽，參以原告自陳其委請FFEM公司於一  
31 年期間內就其所提各項客製化研發請求進行，沒有單一客製

01 化商品的研究開發委託，而本件所列報技術情報提供費216,  
02 916,362元，係依據富士集團諸多成員估算總預算數，再按  
03 各成員前一年度之銷售金額比例分攤，沒有費用支出之原始  
04 憑證（報價單、工作日誌、工時表或其他憑證等）等語（本  
05 院卷1第288至291頁、第298頁、第313頁）。則原告被分攤  
06 之系爭費用，既非原告於103年間因買受FFEM公司提供之技  
07 術情報服務所實際產生之費用，縱然原告與FFEM公司間及FF  
08 EM公司與FF公司間，係屬各自獨立之委任/複委任，或承攬/  
09 次承攬之法律關係，惟因原告未能舉證證明其確有支出系爭  
10 費用之必要，故仍無從為有利於原告之認定。至原告所援引  
11 最高行政法院100年度判字第212號判決係關於該案原告生產  
12 部門外移至大陸地區後之員工薪資、旅費、保險費及伙食費  
13 等費用經否准認列所生之爭議；又最高行政法院101年度判  
14 字第895號判決則係針對該案原告申請退還留抵營業稅額，  
15 因無法提供完整帳證資料，故為該案被告否准所請是否有據  
16 之爭執，其等所涉之相關事實與本件有異，且如何查核營業  
17 費用之合理性、必要性，本會因個案之事實不同而有相異之  
18 認定，自難比附援引。從而，原告主張其已提出103年度自  
19 日本進口特規樣品（由FF公司自行研製或研發完成後指示FF  
20 EM製造）之明細表，揭示2,734個特規樣品之資訊，及其他  
21 服務事證（如研發請求單及差旅報告等），當已充分舉證說  
22 明「履約證明文件」此一要求等語，即非可取。

23 (8)原告雖另主張依其歷年之移轉訂價報告，相關受控交易（包  
24 含系爭費用），均落入常規交易之範圍，系爭費用應符合合  
25 理性之標準。又關係人交易「服務費之計價方式」屬私法自  
26 治之核心領域，若無租稅規避或是違反移轉訂價相關規定之  
27 情形，稅法應尊重契約當事人私法上之約定等語。惟：

28 ①按所得稅法第43條之1係規定：「營利事業與國內外其他營  
29 利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，  
30 其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合  
31 營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確

01 計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調  
02 整。」又依所得稅法第80條第5項規定授權訂定之移轉訂價  
03 查核準則第2條第1項、第2項規定：「（第1項）營利事業與  
04 國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業  
05 所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用或損益攤計之  
06 交易，應符合營業常規，以正確計算相關營利事業在中華民國  
07 境內之納稅義務。（第2項）前項營利事業從事交易時，  
08 有以不合營業常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之  
09 納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額及  
10 應納稅額，得依法進行調查，並依本法第43條之1規定，報  
11 經財政部核准按營業常規予以調整。」第6條規定：「營利  
12 事業於辦理營利事業所得稅結算申報時，應依本準則規定，  
13 評估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易之常規  
14 交易結果；稽徵機關進行不合常規移轉訂價之調查及核定  
15 時，亦同。」準此可知，所謂移轉訂價（Transfer Pricing）  
16 係指營利事業與關係人相互間從事受控交易所訂定之價  
17 格或利潤。由於移轉訂價將影響營利事業本身之收入、成  
18 本、費用或損失項目之金額，進而左右其課稅所得額及應納  
19 稅額，故營利事業辦理所得稅結算申報，應自我審視評估受  
20 控交易所訂定之價格或利潤是否符合常規，是否造成減少我  
21 國納稅義務之情形；如經評估不符合常規且將造成減少我國  
22 納稅義務時，應依常規交易結果調整受控交易之結果，並據  
23 以辦理所得稅申報；而稽徵機關為正確計算相關營利事業之  
24 所得額及應納稅額，亦得依法進行調查，並依所得稅法第43  
25 條之1規定，報經財政部核准按營業常規予以調整。易言  
26 之，跨國關係企業間之「外部商業交易」或「內部成本費用  
27 分攤」，如為「真實」，且屬「必要」，但其交易約定條件  
28 或分攤標準，不甚「公平合理」，被認定涉及「利用不同國  
29 家間之稅法差異，對稅基進行不當調整，以求讓關係企業集  
30 團所得稅額最小化」之「稅捐規避」安排時，稅捐機關得依  
31 移轉訂價查核準則之相關規定，對該跨國「外部交易」或

01 「內部費用分攤」所形成之稅上收益、成本、費用及損益攤  
02 計金額，按交易常規，進行調整。又「移轉訂價查核準則」  
03 規定，乃屬「稅捐規避防堵條款」，其適用以「外部商業交  
04 易」或「內部成本費用分攤」真實存在，且為「經營業務所  
05 必要」為前提。故若跨國關係企業間外部商業交易之真實性  
06 及必要性受到質疑，而納稅者又無法證明其事，其費用即應  
07 剔除，並無移轉訂價規定之適用。

08 ②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  
09 銷售額之占比為據，推測計算分攤金額，致原告技術情報提  
10 供費之支付與其營業活動失去關連性，亦產生原告於當年度  
11 無銷售收入之商品，卻仍須分攤技術情報提供費之不合理現  
12 象，業如前述。據此，原告既未能舉證證明系爭費用具有必  
13 要性，即與原告有無「不合營業常規之安排」，而應由稽徵  
14 機關按移轉訂價查核準則規定進行調整一節無涉。從而，原  
15 告主張依其歷來之移轉訂價報告，相關受控交易（包含系爭  
16 費用）均落入常規交易之範圍，系爭費用應符合合理性之標  
17 準，尚非可採。

18 ③營利事業所得之計算，依所得稅法第24條第1項前段規定，  
19 係以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後的  
20 純益額為所得額。而依收入與成本費用配合原則，得自收入  
21 減除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發  
22 生者為限。再者，營所稅之課徵，以正確掌握企業各該年度  
23 實際納稅能力為基本要求，非必要且合理之成本、費用或損  
24 失，應予剔除，否則不僅流失稅基，甚且助長企業以不必要  
25 成本費用支出，或未合理防範損失，致生減少稅捐繳納義務  
26 之效應。故而，所得稅上與收入相應之成本、費用及損失，  
27 除必須真實外，尚須客觀上合理且必要，始得認列。此外，  
28 人民就私有財產之管領、使用及處分行為，如未違反強行法  
29 令或公共秩序與善良風俗者，基於私法自治原則，固得自由  
30 為之，但涉及租稅事項之法律效果，則非得任由私人之意思  
31 表示決定或規避之，已如前述。是原告不問是否符合收入與

01 成本費用配合原則及稅法相關規範，逕以服務費之計價方式  
02 洵屬私法自治之核心領域，稅法應尊重契約當事人私法上之  
03 約定一語為由，主張本件關於技術情報提供費之計價，當事  
04 人間欲以「實際發生之研發數額」或「研發費用預算數」作  
05 為「總客製化研發服務費」，此既屬於私法自治之核心領  
06 域，稅法應予尊重等語，亦非可取。

07 (9)從而，原告所列報之系爭費用僅為預算數，亦即FF公司主要  
08 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  
09 求，及前一年度EM-Ken及US-Ken客製化研發費用實際數為編  
10 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  
11 予原告，作為技術情報提供費用分擔之依據，故此費用並  
12 非經原告確定採購之品項，亦無報價單及驗收文件等可查，  
13 而無會計帳證資料足資核實勾稽，自無從審認其合理性及必  
14 要性。

15 5.本件既查無FF公司有何對原告提供具體技術情報服務之事  
16 證，復無相關之報價單、計價明細表及付款單據，足資勾稽  
17 系爭費用確如原告所述，系爭費用係其於103年間委請FF公  
18 司提供技術情報服務所支付之對價，且該項支出對其業務經  
19 營確屬合理且必要，系爭費用本應全數不予認列，惟被告於  
20 本件誤為准許技術情報提供費107,265,141元之列報，已屬  
21 有利於原告。是原告另主張被告原處分認系爭費用屬製造費  
22 用，僅其銷售之製成品始有分攤之義務，故依其103年度申  
23 報之營業收入中，屬製成品銷售（製造）占營業收入之比例  
24 49.45%核定系爭費用；惟如將與系爭費用無關之產品及CMP  
25 Slurry之銷售額排除後，其正確占比應為58.37%，故被告  
26 就系爭費用應再追認19,348,939元〔（58.37%－49.45%）  
27 ×216,916,362〕，方屬合理等語，依上說明，自非有據。

28 (五)綜上所述，原告103年度營利事業所得稅結算申報，列報其  
29 他費用655,483,350元，經被告核定523,641,585元，補徵稅  
30 額22,413,100元，原告不服，申請復查結果，獲准追認其他  
31 費用22,190,544元，改補徵本稅稅額18,640,708元，尚無違

01 誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請判  
02 決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

03 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料  
04 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必  
05 要，一併說明。

06 七、結論：本件原告之訴為無理由。

07 中 華 民 國 114 年 9 月 25 日

08 審判長法官 洪慕芳

09 法官 郭銘禮

10 法官 孫萍萍

11 一、上為正本係照原本作成。

12 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭  
13 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
14 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
15 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附  
16 繕本）。

17 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，  
18 逕以裁定駁回。

19 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟  
20 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
21 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。  
22

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. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。

	3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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。
<p>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。</p>	

02 中 華 民 國 114 年 9 月 25 日

03 書記官 林劭威