

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第944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 江長賢

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111年5月26日台財法字第11113911520號（案號：第10800979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

一、程序事項：

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（詳見本院卷二第13頁），均係不服被告將
03 技術情報提供費（或稱委託研發費）全部或部分剔除，屬同
04 種類之事實及法律上原因，爰命合併辯論，惟因各年度稅額
05 及計算模式略有不同（參本院依職權製作之附表2，本院卷
06 二第15頁），故仍分別裁判之。至原告雖另依行政訴訟法第
07 177條第2項規定，聲請本院裁定於其100年度及101年度營利
08 事業所得稅行政爭訟事件終結前，停止本件訴訟程序，惟基
09 於紛爭解決一次性之考量，核無必要，先此敘明。

10 二、事實概要：

11 原告於民國105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）802,991,637元。經被告初查，以其中19
13 6,460,160元係屬委託研發費，為原告分攤Fujifilm Corpor
14 ation（下稱FF公司）之研發費用，按製成品（製造）銷售
15 收入（3,515,476,877元）占營業收入（5,860,735,223元）
16 之比率（59.98%），認列委託研發費117,836,804元，其餘7
17 8,623,356元否准認列，核定其他費用724,368,281元，補徵
18 稅額13,365,971元。原告不服，申請復查，未獲被告108年1
19 0月3日北區國稅法一字第1080013181號復查決定變更。原告
20 猶不服，提起訴願經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

21 三、原告之主張及聲明：

22 （一）本件被告之稽徵程序違反所得稅法第80條第3項規定：

23 1.系爭委託研發費即為原告100、101、103年度用以入帳之會
24 計科目名稱技術情報提供費，兩者之發生原因、會計及稅務
25 處理均相同，係原告為提供符合客戶所需之客製化規格化學
26 材料所支出之與銷售有關之合理必要費用，無論該費用之會
27 計科目名稱為何，均不改變該費用之性質。被告就原告所屬
28 之稅務行業類別各年度認定不一，自101年度起迄108年度，
29 被告除於101、102、104年度核定原告屬「1990-99未分類其
30 他化學製品製造」行業外，其餘年度均核定原告屬「2699-9
31 9其他未分類電子零組件製造」行業。然原告105年度自行依

01 法調整後之營業淨利率14.23%，無論原告所屬業別為「1990
02 -99未分類其他化學製品製造」行業（所得額標準6%）、「2
03 699-99其他未分類電子零組件製造」行業（所得額標準
04 8%）、或被告臨訟主張之「1990-11電子工業用化學處理劑
05 製造」行業（所得額標準9%），均遠遠高於所得額標準，故
06 依所得稅法第80條規定，被告應按原告申報數核定。

07 2.被告固於原告101年度案中，以該年度技術情報提供費占營
08 業收入之比率較97至99年度偏高為由，即稱原告有申報異常
09 情形。實則，原告101年度之純益率高達9.42%，均較97至99
10 年度之6.81%、6.19%、2.50%高，顯無申報異常情事，遑論
11 本件原告105年度營利事業所得稅申報書所載之自行依法調
12 整後之純益率高達14.23%，更無可能申報異常或涉有匿報、
13 短報或漏報所得額之情事，被告僅憑技術情報提供費此單一
14 費用項目占營業收入比率，逕稱原告有申報異常情形，未按
15 照原告申報數核定，已違背所得稅法第80條第3項規定。退
16 而言之，縱認原告有申報異常情形，被告亦應先按原申報數
17 核定，嗣後再內部簽結予以個案查核。然被告卻未按原申報
18 數予以核定，逕予個案查核，並直接將剔除系爭委託研發費
19 之核定通知送達原告，其稽徵程序亦不合法。

20 (二)原告確實有提供客戶符合其所需客製化規格化學材料之事
21 實：

22 1.半導體級化學材料產業競爭激烈，因客戶需求多變，已轉變
23 為製造業服務化與客製化導向之產業，原告為取得客戶訂單
24 創造更多銷售收入，必須提供規格、性能與品質皆符合客戶
25 製程所需之樣品並經測試通過後，方能取得訂單創造銷售收
26 入，從台灣積體電路製造股份有限公司（下稱台積電公司）
27 與采鈺科技股份有限公司（下稱采鈺公司）出具之說明函，
28 足證原告確有提供客戶符合其所需之客製化規格半導體級化
29 學材料，且導入提供客製化規格產品之商業模式後，除營業
30 收入及營業淨利明顯增加外，其毛利率及營業淨利率亦均高

於同業，此客觀事證均可證明原告確有提供客製化規格產品之事實並使原告創造出更多銷售收入。

2. FF公司除受原告委託進行產品客製化研發外，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，須先將客戶之客製化需求交由集團子公司即Fujifilm Electronic Material Co., Ltd. (下稱FFEM公司)、Fujifilm Electronic Materials(USA) (下稱FEUS公司)及Fujifilm Electronic Materials(Europe)N. V. (下稱FEBE公司)彙整，再由集團子公司將彙整後之資訊轉交FF公司。因此，基於集團子公司(即FFEM公司、FEUS公司、FEBE公司)扮演之中介角色，就FF公司因受委託進行研發測試等服務所發生之委託研發費，會先於子公司層分攤第一次，再於孫公司層分攤第二次。又FF公司在進行研發測試時所發生之多數共同費用，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，故因此所生之相關費用僅能以有系統與合理之方式分攤予各孫公司負擔。於分攤方式之選擇上，因每項委託研發項目所需耗費之時間及成本並不相同，且進行研發與測試之客製化所提出樣品是否最終能滿足客戶所需並取得訂單亦屬未知，故並不適宜單以各孫公司之委託研發案件數作為分攤之基準；又如以每項委託研發項目所耗費之時間作為分攤之基準，除可能因同時進行多項研發項目將導致個別項目所花費之時間難以計算外，尚可能發生因研發失敗而無法實際銷售之產品卻須負擔委託研發費之矛盾，更遑論如採取以研發時間作為分攤基礎之情況下，研發人員必須特別記錄各項研發項目所花費之工時，方能精準計算各項委託研發項目所應分攤之委託研發費，實不符成本效益原則。

(三)原告支出之系爭委託研發費屬於與原告銷售有關之合理必要費用，依法自應准許全額扣除：

1. 原告身為半導體級化學材料供應商，必須先了解其客戶之客製化規格需求進行研發及製造，方能取得訂單。因原告本身

01 不具研發能力，故與FFEM公司間訂有服務合約，原告於接受
02 客戶提出之客製化規格需求後，會將規格需求傳達予FFEM公
03 司，再由FFEM公司傳達予FF公司，FF公司於接獲客戶提出之
04 規格需求後，即開始進行研發及測試，並將研發結果記載於
05 研發測試報告，研發初期將試作微量樣品供客戶測試與確
06 認，如客戶認為有調整之必要，FF公司即再進一步進行調
07 整。待客戶判定符合其需求後，FF公司便會委託FFEM公司或
08 原告製作數量較多之樣品供客戶於產線上測試，如客戶認為
09 有調整之必要，FF公司即再進一步進行調整。待客戶判定符
10 合其需求後，FF公司便會委託FFEM公司或原告製作數量較多
11 之樣品供客戶於產線上測試，直到客戶通過產線測試且正式
12 下單後，原告所屬之母公司FFEM公司即會考量集團內各廠區
13 之設備、產能、營運持續計畫及生產成本後，決定集團內哪
14 些廠區負責生產符合客戶客製化規格需求之產品。由此可
15 知，原告能獲取客戶訂單並產生銷售收入之原因在於透過FF
16 EM公司委由FF公司研發符合客戶需求之客製化規格產品，與
17 原告銷售之產品係由原告自行生產或委由集團內其他公司生
18 產無關。顯然，原告支付之系爭委託研發費/技術情報提供
19 費屬於與原告銷售有關之合理必要費用，依法應准許全額扣
20 除。

21 2. FF公司約於105年2月提出105年度整年之「客製化研發費用
22 預算表」，該表所載之客製化研發費用預算數即為所有關係
23 企業（EM Companies）於105年度因共同享受客製化研發服
24 務所應共同支付之FFS總額。約於105年10月、106年4月，FF
25 公司會出具「105年度上、下半年之商業化服務作業計劃
26 書」，其上記載EM-Ken以及US-Ken於105年度上、下半年
27 （即105年4月1日至105年9月30日、105年10月1日至106年3
28 月31日）已實際提供予原告（FETW）之具體之客製化研發服
29 務之項目以及各服務項目相對應之委託研發費。「客製化研
30 發費用預算表」及「商業化服務作業計劃書」雖係由FF公司
31 單獨出具，惟究其實質，係FF公司將其與所有EM Selling C

ompanies間就渠等應共同支付之技術情報提供費（Fee For Service，簡稱FFS）總額之事先合意明文化於「客製化研發費用預算表」，且FF公司亦將其與原告就具體應提供之客製化研發服務及各別服務相應之服務費之事先合意明文化於「商業化服務作業計劃書」。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、或是富士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。

- 3.原告提供客製化規格產品之商業模式可分為兩大階段，第一階段是瞭解客戶（即半導體供應商如台積電公司等）之客製化規格需求、依客戶提出之規格需求進行研發、製作樣品供客戶測試確認，盡力爭取客戶之訂單；第二階段係取得客戶訂單後，集團會決定由原告自行生產並銷售給客戶，或是由原告向關係企業進口產品後銷售給客戶。系爭委託研發費用，係第一階段為取得客戶訂單所必須支出之費用，惟取得訂單後，於第二階段，原告仍需先取得存貨（自行製造或向關係企業進口）始能交付客戶。豈能以原告第二階段為取得存貨所支付之成本（無論是自行製造存貨之生產成本或向關係企業購買存貨之成本），去否定於告第一階段為取得客戶訂單所支付之系爭委託研發費之必要性。至縱然認為原告105年度委託研發費較99年度申報之費用多出新台幣1億6千萬餘元，然而原告105年度申報之營業收入（58.6億元）亦較99年度申報之營業收入（23.9億元），多出約34.7億元。被告僅關注費用倍增部分，卻刻意忽略原告營業收入亦是大幅成長，此已有違納稅者權利保護法第11條所揭諸之有利不利一律注意原則。

01 4.原告支出系爭委託研發費，其目標本即在取得訂單及營業收
02 入已如前所述，此當已符合費用支出必要性之要求，而原告
03 是否因支付委託研發費而取得相關智慧財產權，應屬無關之
04 事項。原告歷年銷售之半導體級化學材料，雖然產品大類均
05 相同，然而每位客戶每年要求之規格均不盡相同，因此仍有
06 進行客製化之需要。簡言之，原告之集團係就現有產品應客
07 戶要求之規格進行客製化，再交由客戶確認，以爭取訂單並
08 獲得銷售收入，因此才會出現每年與委託研發費有關之產品
09 大類均相同之情形。不應以產品大類均未變動為由，否定系
10 爭委託研發費之必要性。系爭委託研發費屬與銷售有關之合
11 理必要費用，並不會因為原告進貨之原物料非來自於FFEM公
12 司，即導致該等由其他公司供應之原物料所產製產品所生之
13 銷售，無須負擔系爭委託研發費，否則該等產品之銷售實際
14 上受有因原告透過FFEM公司委請FF公司進行客製化研發所生
15 之利益，卻無需分攤所生之費用，並不符合所得稅法第24條
16 所揭示之收入費用配合原則。

17 5.富士集團認為，FF公司所發生之委託研發費既然屬於與創造
18 各孫公司營業收入有關之必要費用，則分攤時自然應以各孫
19 公司銷售金額作為分攤基礎方屬合理，即營業收入越高之公
20 司應負擔越高之委託研發費，進而選擇將FF公司每年因受託
21 所從事研發測試等服務所發生之相關費用，以各孫公司各類
22 產品之前一年度全年銷售金額作為其分攤基礎。詳言之，如
23 特定孫公司就特定產品銷售金額越大，表示其因委託FF公司
24 進行研發測試所受利益越大，自應負擔較多之委託研發費。
25 因經過研發與測試成功之客製化規格化學材料僅符合該特定
26 客戶提出之客製化規格需求，故不必再調整成分即另行銷售
27 予其他客戶之可能性很低。顯然，系爭委託研發費與研究發
28 展成本費用於（1）研發之原因、（2）研發之時點、（3）
29 研發時是否已有特定客戶存在、（4）研發、製造與銷售之
30 順序、（5）研發成功之產品是否有銷售予多數客戶之可能
31 性等多項性質完全不同。又即使系爭委託研發費之數額係分

01 攤FF公司因進行客製化研發所產生之相關費用，惟該費用之
02 性質並不屬研究發展成本費用。系爭委託研發費與廣告費非
03 常類似，均於支出後增加交易發生之可能性，並使營利事業
04 之銷售收入增加，故應將系爭委託研發費做相同於廣告費之
05 定性，意即將系爭委託研發費定性為與銷售有關之合理必要
06 費用。如此一來，無論原告銷售之產品屬製成品或商品，均
07 有分攤系爭委託研發費之義務，自應准予原告全額認列系爭
08 委託研發費。因此，被告僅准予原告依其105年度製成品銷
09 售（製造）占營業收入之比例（59.98%）認列系爭委託研發
10 費，顯有認事用法之違誤。退步而言，縱認系爭委託研發費
11 屬製造費用而僅有原告銷售之製成品始有分攤之義務，惟原
12 告105年度製成品銷售（製造）占營業收入之比例是61.3
13 2%，被告認定為59.98%，仍有認事用法之違誤。

14 (四)聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

15 四、被告之答辯及聲明：

16 (一)本件有所得稅法第80條第3項但書規定之適用，調查核定程
17 序並無違法：

18 原告為專業半導體IC製程用化學原料及TFT-LCD液晶平面顯
19 示器用化學材料之製造及（買賣）銷售廠商，主要業務為製
20 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，
21 以及TFT-LCD液晶平面顯示器用化學材料。按財政部統計處1
22 01年8月編印之中華民國稅務行業標準分類（第7次修訂），
23 其所屬業別正確應為「1990-11電子工業用化學處理劑製
24 造」行業（所得額標準9%），故原告申報之行業代號「其他
25 未分類電子零組件製造業」（標準代號2699-99，所得額標
26 準8%）顯然有誤，本件原告105年度營利事業所得稅申報之
27 淨利率雖達所得額標準，惟其經被告查獲有申報異常事由，
28 故有所得稅法第80條第3項但書規定之適用，被告予以調查
29 核定，並無不合。

30 (二)原告所提事證無法證明系爭委託研發費屬合理且必要之費
31 用：

01 1.原告所屬集團產品研發，係由FF公司（即母公司）之研發部
02 門完成，初期係由FFEM公司負責生產、製造及銷售，原告僅
03 負責臺灣地區之市場銷售服務，並無自行生產及製造之技
04 術，如客戶端有新產品之需求時，需先向FFEM公司購入產品
05 後，再轉售予客戶端賺取差價，造成不必要之成本費用支出
06 （例如進口相關稅捐及費用等），及發生較高程序之負擔，
07 此與買賣業賺取差價相同。而原告之製造業則係購入原料，
08 經加工生產，生物化學反應或配方，製成商品再售予客戶，
09 原告產銷之製成品如光阻劑、顯影劑、研磨液及負光阻劑
10 等，因相關生產技術源於FFEM及FF公司，需依據上述產品銷
11 貨金額5%支付技術報酬金。原告自承其本身無研發能力，委
12 託研發費性質為FF公司提供技術改良後與預計販售之試作
13 品、相關技術情報（包含規格、處方及產品性能等）、技術
14 支援（顧客期望規格及樣品情報等）服務之對價，是依其性
15 質觀之，系爭委託研發費，為產品技術改良及產品研發，而
16 產製主要價值在於獨家配方而非材料本身，此為包含所投入
17 研發資料及相關智慧財產權，又研究開發應由所有參與人共
18 同擁有所取得之智慧財產權，再依簽訂共同技術合約給付之
19 研究發展費用，原告未取得相關無形資產之專利或其他權
20 利，且以99年度僅支付1億日圓，相當新臺幣3千萬餘元，系
21 爭年度其銷售流程並未改變，銷售產品及客戶亦未有大幅變
22 更情事，惟支付金額卻較原來多出1億6千萬餘元。

23 2.況依原告提供之相關事證觀之，係藉由集團間相互合作及情
24 報交流，由FF公司研發部門進行產品研發，直至客戶端樣品
25 測試同意後，再由集團子公司進行產品之生產及銷售，其服
26 務報酬之計算，係依各子公司（FFEM公司、FEUS公司及FEBE
27 公司）各項產品合併營收（包括旗下之孫公司）之比例為計
28 算基礎，計算出各公司應負擔FF公司之研究發展成本費用
29 後，再依各項產品營業收入比例，個別計算應負擔之數額，
30 依其性質觀之，FF公司委託研發費性質屬研究發展費用。原
31 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

01 帳簿憑證供查核，無法核認其數據之真實性，且FF公司研發
02 費用採銷貨收入為基礎，由原告提供資料查得FF公司於105
03 年度銷售貨物予原告金額527,399,677元，FF公司卻無分攤
04 研發費用，已屬有違。依原告提示之商業化服務契約，足認
05 FFEM公司為原告提供服務，原告提示之進口報單屬樣品部
06 分，已列報買賣成本，分別列報其他費用中之樣品費及製造
07 費用其他製造費用一消耗品費，依其商業化服務契約內容並
08 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
09 公司之研究發展費用，合約中屬樣品等相關費用已列報。被
10 告函請原告提供FF公司研發費用數據、實際委託項目、金
11 額，銷售時屬製造或買賣（按產品別），產品銷售成本（分
12 製造及買賣），或提供FFEM公司具體服務事證，原告僅提示
13 自行編製表報，迄未提示帳簿憑證及證明文件供核對，致無
14 從審酌。

15 3.原告主張系爭委託研發費發生之原因係其委請FFEM公司進行
16 客製化研發，則原告為客量身定作產品，此產品僅用於該客
17 戶，則應按客戶要求設計製作規格、圖面、樣品，進行測
18 試，或就其現有產品應客戶要求之規格，進行補強或修正，
19 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
20 整之消耗性器材、原材料及樣品進、領料紀錄，且該紀錄須
21 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
22 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
23 定按一定方式計算，非採銷貨收入為分攤基礎，且應取得相
24 關專利或配方。而原告稱系爭委託研發費係因客製化需求產
25 生，採銷貨收入分攤，與客製化研發有別。被告函請原告提
26 示客戶客製化需求單，委請FFEM公司進行研究之資料，再委
27 託FF公司研發電子材料，FF公司完成後原告驗收，及因應客
28 戶客製化之銷售數量，有原告提示產品研發流程亦說明，當
29 原告接受客戶端提出需求後，將客戶需求之訊息傳達於FFEM
30 公司，再由FFEM公司傳達於FF公司。經由集團內部之情報交
31 流，原告得將客戶端產品需求相關資訊，傳達給集團內相關

人員與部門，必要時會同相關人員拜訪客戶，做進一步了解。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及銷售。且衡諸原告與FF公司為關係企業，FF公司為跨國性企業集團之母公司，規模龐大，當有專責人員負責會計等事項，會計帳採資訊化處理，原告自FF公司取得此等憑證資料，提供查核，應無任何困難。

4.原告提出其100至101年及103至105年之毛利率與營業淨利率資料，雖已分類為製成品與商品，再區分為系爭產品及其他產品，惟無產品明細、產品銷售額及營業成本等相關資料。蓋使公司營業收入與利潤增加之相關因素眾多，原告稱經FF公司提供委託研發費之客製化產品之利潤率較其他產品高，如確有其事，亦僅係可能原因之一，其間未必存有絕對之因果關係。況且，稅捐之有效、正確稽徵，建立在健全之公司治理基礎上，企業在外部交易（包括與關係企業之交易）過程中，有義務取得合法之外部會計憑證，原告身為商業主體，倘確為取得客戶訂單，而付費請求FF公司提供技術情報服務，在與FF公司交易過程中，本有義務取得符合法令規定之會計憑證，原告不遵守公司治理應盡之義務，卻轉而要求稅捐機關承受其違規後果，依其營業收入狀況之前後差異，間接推論系爭費用之支出具有必要性，顯非合理。原告雖復提出訴外人華立企業股份有限公司及崇越科技股份有限公司於100至105年度之毛利率及營業淨利率數據，宣稱：伊每一年度商品銷售之毛利率均較區渠等訴外人公司為高，即係因委請FF公司研發客製化產品之故云云，然未提出上述2公司

之生產流程、營運模式等資料以為佐證及與原告營收狀況之比較基礎，故純屬原告之空言主張，無可採取，其據此而謂系爭費用屬其經營業務有關之合理必要費用，應准予全額認列云云，殊難採憑。

5.依原告提示買賣及製造按銷售額統計表100、101、103至105年商品總類均相同；再依原告於訴願時提供100至101年度及103至105年製品比例計算明細，產品類別與皆相同，何項產品需委託研發，無法證明。再者，依原告買賣業部分—進貨10大供應商資料，進貨商品合計2,114,853,509元，可知FFEM公司僅為原告之進貨供應商之一，並非唯一進貨供應商，原告當年度自FFEM進貨金額409,772,832元，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，惟其分攤FF公司研究發展費用之計算，係將上述並非向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。另依生產製造業部分—進貨10大供應商，原物料進貨合計1,698,584,681元，可知FFEM公司僅為原告之進貨供應商之一，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業收入，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，卻同列為系爭費用之分攤基礎，顯非合理，因FFEM公司無研發部門可提供上述產品之服務，須委託FF公司，原告應可直接委託FF公司並直接支付卻捨之而不為，在原告無法證明對其本業或附屬業務之經營，確屬必要及合理之支出等節之下，既未能提出可資勾稽比對之證據供核，被告原核定已追認製造銷售比率，已屬有利原告之處分。

(三)聲明：原告之訴駁回。

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：105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24

3至245頁）、訴願決定（本院卷一第55至66頁）、台積電公司108年3月11日說明函（本院卷一第91頁）、采鈺公司108年1月9日說明函（本院卷一第93頁）、100年4月原告與FFEM公司簽訂之商業化服務契約英文及中譯版（本院卷一第97至110頁）、產品研發流程圖（本院卷一第171頁）、FF公司製作101年研發報告（本院卷一第131至149頁）、原告101年進口FF公司製作樣品之進口報單（本院卷一第151至169頁）、原告提供之可比較對象毛利率與營業淨利率（本院卷一第225頁）、FF公司聲明書原文及中譯版（本院卷一第423至457頁）、105年度原告營利事業所得稅結算申報書（原處分卷一第1至31頁）、105年度移轉訂價報告書（原處分卷一第138至220）、集團投資架構圖（原處分卷一第210頁）、原物料進貨及製成品銷售前十大廠商表（原處分卷一第284頁）、商品進銷貨前十大廠商表（原處分卷一第285頁）、進耗存表、各業別銷售淨額表及系爭產品銷售對象及銷售金額（原處分卷一第286至288頁）、CMP Slurry產品銷售對象及金額表、進貨廠商及金額表、銷售類別表（原處分卷一第293至295頁）、分攤計算表（原處分卷一第291至292頁）、原告向FF公司提出之研發請求單（本院卷一第111至129頁、原處分卷一第289至290頁）銷售毛利分析表（原處分卷一第296至310頁）、105年製成品比例計算（原處分卷一第314頁）、100、101、103至105年之毛利率與營業淨利率（原處分卷一第315頁）、可比較對象毛利率與營業淨利率（原處分卷一第316頁）、105年同業利潤標準（原處分卷一第349頁）及委託研發費扣繳憑單、申報書、商業發票（原處分卷一第255至262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105年度營利事業所得稅申報時列報支付FFE M公司之委託研發費，是否為其經營本業所必需或合理費用？原告105年度營利事業所得稅結算申報，於其他費用項下列報委託研發費（技術情報提供費）196,460,160元，經

01 被告核定剔除其中78,623,356元，並據以補徵稅額13,365,9
02 71元，是否適法？

03 六、本院之判斷：

04 (一)本件應適用之法令：

05 1.司法院釋字第247號解釋：「稽徵機關已依所得稅法第80條
06 第2項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得
07 額，如在上項標準以上，依同條第3項規定，即以其原申報
08 額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義
09 務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。故倘有
10 匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第103條、第110
11 條、稅捐稽徵法第21條及第30條等規定，調查課稅資料，予
12 以補徵或裁罰。…。」又「…稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第
13 30條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人
14 進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職
15 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
16 資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處
17 理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅
18 義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之
19 最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關
20 不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依
21 憲法第19條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義
22 務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義
23 務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。…。」亦經司法院釋
24 字第537號解釋理由書闡釋在案。嗣再經司法院作成釋字第6
25 40號解釋針對釋字第247號解釋意旨予以補充，並重複強
26 調：「至另發現有匿報、漏報所得額情事，稽徵機關自得
27 依……等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰，自不待
28 言。」

29 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
30 事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第21條第1
31 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：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。…」第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」第71條規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。…」第80條規定：「（第1項）稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。（第2項）前項調查，稽徵機關得視當地納稅義務人之多寡採分業抽樣調查方法，核定各該業所得額之標準。（第3項）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。但如經稽徵機關發現申報異常或涉有匿報、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準者，得再個別調查核定之。（第4項）各業納稅義務人所得額標準之核定，應徵詢各該業同業公會之意見。（第5項）稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」又按財政部依所得稅法第80條第5項規定授權所訂定之營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第62條規定：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」第67條第1項規定：「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。……」第103條第3款規定：「其他費用或損失：一、……三、其他費用或損失之原始憑證，除應取得確實證明文件者外，為統一發票或普通收據。」

- 01 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，
02 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
03 純益額為所得額。亦即營利事業之收入，於減除各項成本費
04 用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入
05 與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失
06 及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。而關於營利事業
07 列報費用支出的查核，依原告主張系爭委託研發費（技術情
08 報提供費）乃因經營電子工業用化學處理劑製造業及買賣業
09 有特殊技術之使用需求，由該事業支付的報酬，因此有無支
10 付該費用的必要，當以其主張簽約之對象有無實際提供原告
11 營業所需技術情報為斷，若無實際提供，縱形式上具備有服
12 務合約書或結匯支付證明文件，也難認該項支出為營利事業
13 經營所必需的必要或合理費用，方符合所得稅法第24條第1
14 項的成本費用及收入配合原則（最高行政法院102年度判字
15 第775號判決、106年度判字第329號判決意旨參照）。故所
16 得稅上與收入相應之成本、費用及損失，除必須真實外，尚
17 須客觀上「合理」且「必要」，方得認列。又營利事業本業
18 及附屬業務之經營，其核心目的係為獲取經營事業之收入，
19 且獲取收入之經營活動，有其循環性，即自投入資金、購置
20 資產或勞務、製成產品或備具服務能力或建置資產，經由銷
21 售產品或勞務或提供資產，再收回資金之程序，此始為企業
22 所由存立經營事業活動。是所謂經營本業及附屬業務合理發
23 生之費用，自當限於費用之性質係直接或間接指向獲取收入
24 之經營事業活動所生者，始足當之（最高行政法院109年度
25 判字第174號判決、105年度判字第390號判決意旨參照）。
- 26 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
27 中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事
28 業所得稅。而營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額
29 減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額；經營
30 本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。
31 前開成本、費用、損失或所得額，均應以營利事業設置之帳

01 簿憑證與會計紀錄為據。申言之，憑證係營利事業記帳之依
02 據，帳冊又為課徵營利事業所得稅之依據，是營利事業自應
03 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
04 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
05 時，該營利事業應提示有關各項證明所得額之帳簿、文據。
06 為貫徹公平及合法課稅，納稅義務人依個別稅捐法規之規
07 定，負有稽徵程序之申報協力義務。納稅義務人申報之所得
08 額如在該業所得額標準之上，為簡化稽徵手續，稽徵機關原
09 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
10 申報額為準，惟倘依原申報資料發現有申報異常或涉有匿
11 報、短報或漏報所得額等情事，稅捐稽徵機關仍得另依所得
12 稅法及稅捐稽徵法等相關規定，調查課稅資料，予以補徵或
13 裁罰，此時稽徵機關之稅務調查僅是補充性、次要性之地
14 位，對於課稅原因事實予以確認，以兼顧稅捐負擔之公平。

15 (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：

16 1.經查，原告105年度營利事業所得稅結算申報，列報其業別
17 為「其他未分類電子零組件製造」，其行業代號為2699-9
18 9，所適用之該業所得額標準為純益率8%。被告則依會計師
19 查核報告有關原告105年度總說明所載，其主要營業項目
20 為：(1)半導體IC製程用顯影劑及輔劑之製造、(2)前項產品之
21 內外銷（參原處分卷一第21頁），按財政部統計處101年8月
22 編印之中華民國稅務行業標準分類（第7次修訂），認原告
23 正確行業別為「電子工業用化學處理劑製造」，其行業代號
24 為1990-11，所得額標準為9%（參原處分卷一第349頁、第34
25 2至343頁）。惟原告本件係列報純益率14.23%（參原處分卷
26 一第135頁），縱以「電子工業用化學處理劑製造」之所得
27 額標準（純益率9%）為比較準據，原告本件申報所得額仍在
28 所得稅法第80條第2項所稱「分業所得額之標準」以上。亦
29 即，不論原告本年度歸屬「其他未分類電子零組件製造」或
30 「電子工業用化學處理劑製造」其中何一業別，原告本年度
31 列報所得額都是大於行業標準，兩造就此並無爭執（參本院

卷一第280頁準備程序筆錄）。此外，原告就本件105會計年度（所得期間為105年4月1日至106年3月31日）係列報課稅所得額849,313,352元及應納稅額144,383,269元，因被告核定剔除其他費用項下委託研發費78,623,356元（參原處分卷一第245至244頁），乃對原告補徵稅額13,365,971元（剔除系爭委託研發費78,623,356元×稅率17%）。原告則認被告不應剔除前述委託研發費78,623,356元，本件不應補徵稅額13,365,971元，而為兩造之爭執；至於本件其餘核課事項，兩造則無爭執（參本院卷第281頁準備程序筆錄），合先敘明。

- 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……」次按行為時營利事業所得稅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：「本準則用詞定義如下：一、關係企業：指營利事業相互間有前條從屬或控制關係者。二、關係人：指前款關係企業……」第21條規定：「營利事業於辦理所得稅結算或決算申報時，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料。」準此，原告針對105年度營利事業所得稅結算申報，乃依前揭規定，提出其105年度移轉訂價報告，揭露關係企業及相互間交易等資料，一併向稽徵機關辦理申報（參原處分卷一第39頁、第220至88頁）。是以，原告向被告提出之前述105年度移轉訂價報告，連同其營所稅查核簽證申報文書等（參原處分卷一第220頁以下），均係被告進行書面審查所得額之「原申報資料」範圍。
- 3.本件經被告發現申報異常或涉有短報所得額等情事，分述如下：

01 (1)被告本件按原申報資料，查得原告係於「其他費用」項下列
02 報「委託研發費196,460,160元」，成為本年度課稅所得之
03 減項，以致減輕原告本年度營所稅之稅捐負擔（參原處分卷
04 一第8頁）。被告再按原申報資料其中「民國105年度移轉訂
05 價報告」所示，查得富士集團之最終母公司為富士控股公司
06 （Fujifilm Holdings Corporation），前開富士控股公司
07 係負責控制FF公司及「Fuji Xerox Co.,Ltd」兩大集團事業
08 （參原處分卷一第209頁）。又前開FF公司係主掌富士電子
09 集團之母公司，富士電子集團成員之中的FFEM（日本）、FE
10 BE（比利時）、HLUS（美國）、FFCN（中國）均係FF公司之
11 子公司。又FFEM旗下之子公司包含本件原告、FEHK（香
12 港）、FESG（新加坡）等成員；而HLUS旗下之子公司則為FE
13 US。換言之，本件原告及FEUS均係FF公司之孫公司（參原處
14 分卷一第210頁）。

15 (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
16 生產及銷售半導體IC製程用顯影劑及輔劑等為主要營運活
17 動，「富士電子集團產品之核心技術研究發展主要係由FF所
18 設置之研發部門負責執行，相關研發成果，包括專利與專門
19 技術等無形資產之所有權皆為FF所擁有，並負擔相關研發費
20 用」及「原告所產出之產品相關技術源於FF」等情（參原處
21 分卷一第195頁）。可見富士電子集團全球產品之開發與改
22 良，實際係由FF公司負責其事。然原告之結算申報書面資料
23 卻顯示係由FFEM對原告提供客製化技術服務，並由原告對FF
24 EM給付系爭委託研發費196,460,160元，顯有申報異常情事
25 （參原處分卷一第207頁）。再者，原告因100年度、101年
26 度、103年度、104年度營利事業所得稅結算申報列報技術情
27 報提供費/委託研發費，經被告調查調整致遭補徵稅額，已
28 生連續多起涉有短漏報所得額之類同稅務紛爭在案，則本年
29 度是否亦有相同短漏報情事應予調整等節，被告自應一併查
30 明，始能符合所得稅法第80條第3項立法理由所載「倘有發

01 現申報異常或涉有匿報、短報或漏報等情事，稽徵機關仍得
02 依法個別調查課稅資料，予以補徵或裁罰」之意旨。

03 (3)原告雖另主張：所得稅法第80條第3項所謂「申報異常」，
04 判斷申報是否異常應先觀察毛利率、純益率等整體指標，如
05 發現異常後，始得探究個別費用項目，被告逕自以原告單一
06 費用項目相對於收入比例偏高為由認定營利事業所得申報異
07 常，並開啟個案調查，於法不合云云；惟查，按所得稅法第
08 71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日
09 止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內
10 構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及
11 有關減免、扣除之事實……。」等旨，可見納稅義務人應依
12 法填具結算申報書，向稽徵機關分別申報收入事項、所得額
13 之減免扣除事實（諸如：成本、費用）等，以供稽徵機關分
14 別審核認定。此由同法第80條第5項就「對影響所得額之計
15 算項目」授權財政部訂定營利事業所得稅查核準則（下稱查
16 核準則），該查核準則亦係就收入、成本及各項費用分別訂
17 定適用之準則（查核準則第3章、第4章及第5章第2節參
18 照），益見稽徵機關本即應針對不同申報項目，分別進行審
19 核及判斷，使所得額之組成細目脈絡分明，避免籠統混雜隱
20 匿以致稽徵困難而有礙租稅公平。是以，按上開所得稅法及
21 查核準則規範意旨，被告以原告原申報資料之系爭其他費用
22 （技術情報提供費）為斷，認有申報異常情事，經核於法並
23 無不合。原告主張僅能以淨利為判斷，不能細究影響所得額
24 之個別計算項目云云，容有誤會，難以採據。

25 (4)從而，被告就原申報資料進行書面審查，發現上述異常申報
26 委託研發費196,460,160元等情事，並亦發現原告100年度、
27 101年度、103年度、104年度涉有短漏報所得額等情事，乃
28 依法對原告為個別調查核定，核與所得稅法第80條第3項但
29 書「如經稽徵機關發現申報異常或涉有匿報、短報或漏報所
30 得額之情事……得再個別調查核定之」規定無違。至原告雖
31 又主張：縱認原告有申報異常情形，被告亦應先按原申報數

核定，嗣後再內部簽結予以個案查核，被告本件並未先行核定稅捐，就直接另行個別調查，應認稽徵程序已然違法云云。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，再另行啟動個別調查云云，於法無據，亦難採憑。

(三)原告於105年度營利事業所得稅申報時列報支付FFEM公司之系爭委託研發費，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

01 企業以不必要成本費用支出，或未合理防範損失，致生減少
02 稅捐繳納義務之效應。故而，所得稅上與收入相應之成本、
03 費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上「合理」且「必
04 要」，始得認列。是以，由於系爭技術情報提供費用之列
05 支，係計算營利事業課稅所得額之減項，不論從證據掌控或
06 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
07 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
08 性，負其協力義務。再者，所得稅法第83條第3項所定之
09 「帳簿、文據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非
10 僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅
11 捐機關查核」，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提
12 出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合
13 會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據，合先敘
14 明。

15 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
16 由其特定子公司及孫公司（內含本件原告）予以負擔之情形
17 如下：

18 (1)按原告提示之105年度「FF公司研發費用」分配資料所示，F
19 F公司約於105年2月提出105年度整年之客製化研發費用預算
20 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
21 及銷售半導體級化學材料（即原告所稱EM Products）之所
22 有關係企業（EM Companies）共同享受客製化研發服務所應
23 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
24 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
25 之各關係企業則應依各類EM Products「前一年度之銷售金
26 額」之比例分擔前述技術情報提供費總額（參見FF公司111
27 年11月30日聲明函有關組織架構圖及FFS計價方式之說明，
28 本院卷一第445頁、第449至455頁）。原告依此應共同分擔F
29 F公司105年度上半年之研發費用預算為2,594百萬日元（參
30
31

原處分卷一第291頁）、同年度下半年為2,569百萬日元（參原處分卷一第292頁），全年合計為5,163百萬日元。就前開FF公司105年度研發費用預算5,356百萬日元而言，其中3,216百萬日元係從FF分配給FFEM負擔。其分配方式係按FFEM、FEUS（註：FF之孫公司）、FEBE等就各類EM Products前一年度即104年度銷售額之各自占比，與FF公司研發費用預算互相乘算而得。以FF公司105年度「上半年」對其商品ArF Resist之研發費用預算645百萬日元為例，由於FFEM就前一年度ArF Resist之銷售額占比約為51.62%，FF公司乃將其自身決定之研發預算645百萬日元其中333百萬日元分配由FFEM負擔，而其餘312百萬日元則分別由FEUS、FEBE各負擔245百萬日元、67百萬日元（參原處分卷一第291頁右上角表格）。再以FF公司105年度「下半年」對其商品ArF Resist之研發費用預算778百萬日元為例，由於FFEM就前一年度ArF Resist之銷售額占比約為51.62%，FF公司乃將其自身決定之研發預算778百萬日元其中402百萬日元（ $778 \times 51.62\%$ ）分配由FFEM負擔，而其餘376百萬日元則分別由FEUS、FEBE各負擔295百萬日元、81百萬日元（參原處分卷一第292頁右上角表格）。依此方式將FF公司研發費用預算分配由FFEM、FEUS、FEBE等關係企業成員負擔，此為第1階段分配。

(2)又FFEM旗下子公司成員包含FETW（本件原告）、FEHK香港、FESG新加坡等公司（參原處分卷一第210頁）。次就FFEM負擔前述FF公司費用預算735百萬日元而言，由於原告就前一年度ArF Resist之銷售額占比約為15.51%，本件原告被分配其中15.51%，即114百萬日元（ $735 \times 15.51\%$ ），此亦有原告分攤計算表所載FETW（本件原告）上半年被分配51百萬日元，及下半年被分配63百萬日元，全年合計114百萬日元（第2階段分配）等情可供參照（參原處分卷一第291至292頁），此為第二階段分配。是以，FF公司將自己之研發費用預算先以第1階段分配方式，使FFEM等子公司參與負擔，再透過前述第2階段分配方式，使本件原告等孫公司成員參與

負擔。且FF公司不僅將其前開ArF Resist商品之研發費用預算均分配出去由子公司及孫公司負擔，連同其自身對KrF Resist、EB Resist、Core Resist、Ancillaries、Thin Film、Polyimides、SB Polyimides、IS Color Mosaic、New (TBM)、Fundamentals等商品之研發預算，亦均係以上述第1階及第2階方式，按前一年度就特定商品之銷貨額比例，分配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。

(3)就本件原告被分配之「FF公司研發費用預算」而言（參原處分卷一第291頁右側表格及第292頁右側表格），針對富士集團之商品KrF Resist、ArF Resist、EB Resist、Core Resist、Ancillaries、Polyimides、SB Polyimides、IS Color Mosaic、New (TBM)等，原告本年度分別被分配127百萬日元、114百萬日元、8百萬日元、2百萬日元、59百萬日元、6百萬日元、13百萬日元、239百萬日元、103百萬日元，合計為671百萬日元，折合新臺幣後，即為原告本件列報之系爭技術情報提供費196,460,160元（參原處分卷一第275至274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196,460,160元，無從核實勾稽其真實性、合理性、必要性，析述如下：

(1)承前所述，原告於105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196,460,160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對被告提出之說明略以：原告列報之技術情

報提供費，其性質係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。至於系爭技術情報提供費之計算方式，係將FF研究部之相關研發費用預算分配由FF公司之特定子公司及孫公司，按各項產品營收之比例予以負擔等語（參原處分卷一第338頁、第282頁）。

(2)觀之原告就所列報技術情報提供費性質之說明，系爭費用既係原告對於FF公司提供技術改良後所預計販售之試作品、技術情報、技術支援等服務，支付之對價，原告自應就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屬業務間具有合理性及必要性等事項，提出相關事證供被告審核，以盡其協力義務。惟依原告提出之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所示，原告係將系爭費用支付予「FFEM」公司，及扣繳給付金額20%之稅額（參原處分卷一第255至262頁），並非對FF公司給付系爭費用；原告另提出之商業化服務契約，締約相對人亦均係FFEM公司而非FF公司（參原處分卷一第266至263頁）；且觀諸原告提示之產品研發流程圖所載，原告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（參本院卷一第171頁），即委託FF公司研發者為FFEM公司，並非原告，故以上書證均不足以證明原告所稱：其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。再者，依商業化服務契約第1項記載FFEM提供之服務係指：「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、拜訪客戶、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」等；第3、4項則記載略以：「FFEM公

01 司對於服務相關內容，按照原告合理要求按時附記資訊，每
02 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
03 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
04 於接受書面報告書後30日內根據FFEM公司發票（請求書）向
05 指定銀行電匯服務費用」等語。準此，商業化服務契約就FF
06 EM公司所提供各項服務所對應之計價方式、數量及驗收之標
07 準等重要事項，均未有任何約定，即無從逐項勾稽原告所支
08 付技術情報提供費196,460,160元所對應之具體勞務細目及
09 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
10 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
11 與原告主張：就FF公司提供研發服務之服務報酬，各利害關
12 係人已約定係以FF公司編製之「客製化研發費用預算書」作
13 為FF公司總報酬，並約定以「各類產品前一年度全年銷售金
14 額」作為研發服務總報酬之分擔基礎，透過此事先約定，給
15 付技術情報提供費予FFEM公司，作為享受研發服務之對價云
16 云，亦顯相齟齬，是其主張顯與卷內事證不符，洵難採認。

17 (3)原告嗣於本院審理中，固提出105年度上下半年之商品化服
18 務作業計劃書為憑（本院卷二第55至57頁），然原告同時自
19 承：此等計劃書係FF公司先後於105年10月及106年4月所出
20 具，其上記載EM-Ken及US-Ken已實際提供原告之具體客製化
21 研發服務項目等語（本院卷二第48至49頁），顯見實際提供
22 服務者係FF公司及FEUS公司，而非FFEM公司，依此實難認定
23 原告有依商業化服務契約對FFEM公司採購何等具體勞務。且
24 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
25 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
26 出之預算數額相符，既該數額僅為「預算性質」，尚非實際
27 發生之費用，僅係FF公司於105年2月針對105年度整年之客
28 製化研發費用所編製之預算，由於屬預估之性質，並無針對
29 各研發項目所開立之報價單、工作日誌、工時表或其他費用
30 憑證及明細可查，且預算數與實際發生數仍有落差存在等
31 情，為原告於本院審理所是認，並有其提出100年度及101年

01 度客製化研發費用（預算數與實際數）明細表附卷可參（本
02 院卷二第52頁、第235至237頁），是以，該等服務及研究計
03 畫事後有無確實履行、各項服務實際花費之時間及費用，及
04 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
05 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
06 告受領，即非無疑，亦無從據以認定原告技術情報提供費之
07 支付確實具有合理性及必要性。

08 (4)原告雖另提出FF公司於平成28年（西元2016年）9月30日所
09 出具之研究開發委託報告1份為憑（本院卷二第159頁），主
10 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
11 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
12 外，例如TSMC公司等，尚包含非原告公司之客戶，例如：英
13 代爾（Intel）等公司，尚難認與原告營業所需之技術情報
14 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
15 FF公司以當年度研發各類EM Products所「預計發生之成本
16 費用」為基礎核算，已納入與原告營業活動非直接關連之研
17 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
18 去關連性。又原告雖提示采鈺公司及台積電公司說明函、研
19 發請求單、進口報單、出差報告及研發過程測試報告等（參
20 本院卷一第91至93頁、第111至169頁、卷二第59至158
21 頁），主張本件係為符合顧客之商品客製化要求，而委由FF
22 公司從事客製化商品之研究發展，乃對FFEM公司給付系爭技
23 術情報提供費云云。然而，原告既稱其請求FF公司提供技術
24 情報服務之目的，係因應客戶之需求，研發客製化產品，則
25 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
26 出不同之研發計畫，且因各研發計畫難易程度互異，所需投
27 入人力、物力及原物料等成本理應有所區別，且基於「成本
28 與收益對應原則」，與同一交易或其他事項有關之收入及費
29 用，應適當認列（商業會計法第60條規定參照），是原告因
30 支出技術情報提供費而獲得之銷貨收入，應於同期認列。但
31 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。

(5)以原告提供之技術情報提供費計算表所載產品別SB Polyimides（代碼h-1）、New（TBM）（代碼o）等為例（參原處分卷一第292至291頁），與原告提示之105年度銷貨收入統計表對照以觀（參原處分卷一第314頁），可知原告於該年度實際上並無此等產品（代碼h-1、代碼o）之銷貨收入，惟前述技術情報提供費計算表竟以原告對SB Polyimides、New（TBM）之前一年度銷售額占比分別約12%、40%為分攤基礎，使原告於當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共約116百萬日元，顯然異常，且不合理。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105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，自無從分別勾稽原告因受領何等技術服務而各應支付費用之數額，故原告所列報之技術情報提供費客觀上亦難謂符合成本費用與收益對應原則。

(6)原告雖主張：依原告歷年之移轉訂價報告，相關受控交易（包含系爭技術情報提供費），均落入常規交易之範圍，從而系爭技術情報提供費應有符合合理性之標準。再者，無論從原告長期整體損益之角度，或是從EM Products長期損益角度觀察，原告歷年所支出之技術情報費/委託研發費，應遠小於其長期之「業務貢獻價值」，益見系爭技術情報費顯

具合理性云云，固言之成理。實則，從原告與FFEM公司簽立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之具體勞務項目為何、真正實施內容為何、個別勞務之公平價格為何、各項勞務應有之品質及數量標準為何、違約責任為何……等等核心交易事項，此等客製化研究對富士集團之角度而言，縱可能有其合理性及必要性，然是否與原告經營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表，即對FFEM給付款項，顯然違反商業公平交易常情。又查，FF公司設置其內部研發單位（EM研究所），該單位之日常開銷包括人事薪資、固定資產折舊、原物料、消耗品、專利管理、智慧財產權、法務、固定管理費用等，FF居於集團母公司之控制地位乃要求特定子公司及孫公司共同負擔「FF公司本身之研發開銷」，納入分擔之預算並非均與原告之營業活動有關，業如前述。換言之，不論FFEM公司是否對本件原告銷售研發勞務、銷售多少研發勞務、所售勞務品質及成效如何，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196,460,160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，且上述憑證之取得及提出，揆諸前引查核準則第67條第1項、第103條第3款等規定，為營利事業申報費用時所必要。惟於本院審理時，原告已陳明：本件所列報系爭技術情報提供費196,460,160元，

其估算數字係FF公司提供，又研發費用預算是FF公司編製的，原告沒有辦法提供費用支出之原始憑證（報價單、工作日誌、工時表或其他憑證等），也無從證實實際的研發支出，本件也沒有單一客製化商品的研究開發委託等語在案（參本院卷一第485至486頁、第488頁準備程序筆錄）。是以，原告既未能提供具體詳實交易憑證以供勾稽比對，且本件原告對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。至於原告所稱：要求研發人員記錄各項研發項目所花費工時，不符成本效益原則云云，並不足以解免其對於所列報費用，應提供足資證明該費用支出為真實、合理且必要之證據以供調查之協力義務。

(7)從而，原告雖提示上開商業化服務契約及FF公司案關研發活動相關研發請求單、進口報單、出差報告及研發過程測試報告等相關文書供核，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（本院卷二第49至50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。綜合前揭所述，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證，復無相關之報價單、計價明細表及付款單據，足資勾稽系爭費用確如原告所述，係原告於105年間委請FF公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營確屬合理且必要，

本應全數不予認列。惟被告本件誤而准許技術情報提供費117,836,804元之列報，已係有利於原告，原告進而主張被告不應否准其餘技術情報提供費78,623,356元之列報云云，自非有據。

七、綜上所述，被告本件否准原告列報其他費用項下之委託研發費（技術情報提供費）78,623,356元，對原告補徵稅額13,365,971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。
(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