

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1106號

) FKT64W1Z1X5L0;@108年2月14日辯

原告 安達康股份有限公司

代表人 鐵邁可（董事長）

訴訟代理人 陳東良 律師

余景仁 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）

訴訟代理人 陳幸梅

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7月4日台財法字第10713923960號訴願決定（案號：第00000000號），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、事實概要

原告民國104年度營利事業所得稅結算申報，列報稅捐新臺幣（下同）2,483,566元及其他費用63,956,946元，經被告分別核定1,474,086元及13,226,664元，應補稅額9,040,184元（下稱原核定）。原告不服，申請復查，經被告以107年2月27日北區國稅法一字第1070002749號復查決定（下稱復查決定）駁回，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）原告於大陸地區之東莞、寧波設立代表處負責採購及協助

出貨等相關業務，該等代表處出貨之營業收入均於臺灣地區認列，依所得稅法第24條所揭示的「收入與費用配合原則」，原告於大陸地區所繳系爭稅捐係因產生於臺灣地區認列之營業收入而發生，自應容許原告扣除系爭稅捐：原告在東莞及寧波所設之常駐代表處，其任務僅在於協助採購及出貨，所有營收則均由原告列報，因此依理而言，在所駐當地僅會發生費用，並不會有任何收入或所得可言。惟依據中華人民共和國所制定之「外國企業常駐代表機構稅收管理暫行辦法」（下稱稅收辦法）第1項第1款之規定，大陸地區稅務機關有權依此，就原告在東莞及寧波所設之常駐代表處所發生之費用，換算為收入，並核定所得額及應納稅捐，從而核定原告之東莞及寧波代表處應繳納系爭稅捐1,009,480元。因此，原告所繳之系爭稅捐雖然名義上是所得稅，但實際上應屬因營運所產生之必要費用，且原告確已繳納，自應准予認列為其他費用。

（二）原告為因應市場變化，未設有市場行銷及研究部門，而將該部門之功能委外，故每年仍可因應市場需求而推出上百種新產品，使公司得產生每年高達6億元營收，因此相關委外費用，當然屬於因本業所生之直接相關必要費用：

1. 原告係屬安達康集團之成員，基於分工效率，對於企業研究發展及產品設計功能並未另設部門，而係長期概括委由美國安達康公司處理。美國安達康公司亦依約於104年度提供近百種之新產品，供原告決定是否生產。美國安達康公司並代原告將該等新產品公布於集團採購網站，供集團其他公司下單採購。集團其他公司因該網站之訊息，而向原告下單採購，原告因此獲有銷貨收入。今美國安達康公司確實已依約提供服務予原告，且原告亦因此獲得銷貨收

入，則原告支付該服務費用予美國安達康公司，顯與上述獲得銷售收入有直接關係，若無法認列該費用，卻要單獨認列該銷售收入，顯與會計入帳處理之配合原則不符。

2.由於原告委託美國安達康公司之服務，係屬長期概括性委外服務，也因此計價標準會以美國安達康公司國外市場部門7位員工之薪資之一定比例計算，而非依各別服務單價計算，自無所謂與委外服務有關之詳細服務數量、計價單位及各種服務之明細。

3.安達康集團係採用全球分工之方式進行其業務，由美國安達康公司負責設計、研發等功能，原告主要負責製造、銷售等功能，各職司不同功能之公司本應相互配合、互相提供服務予他方，不能僅因E-mail討論內容中看似多由美國安達康公司產品行銷部門員工要求原告員工代為尋找原料供應商或與供應商接洽事項，即逕自認為實係由原告提供勞務予美國安達康公司，而忽略美國安達康公司亦提供服務予原告之事實。

4.原告列報之管理費經被告調整減少50,730,282元，其純益率高達8.34%，已超過同業利潤標準之7%，顯然被告調整減少原告列報之管理費並不合理。

(三)綜上所述，聲明求為判決：

1.原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、本件被告抗辯：

(一)稅捐部分：

1.原告104年度營利事業所得稅結算申報，列報稅捐2,483,566元，惟其中大陸地區東莞代表處及寧波代表處繳納之稅捐1,009,480元，係因原告未能依稅收辦法第6條規定據實

01 申報，準確計算其應稅收入和應納稅所得額，乃改依稅收
02 辦法第7條規定，按經費支出換算收入，據以核算之應納
03 企業所得稅額，是其所繳納之稅額係屬所得稅，依營利事
04 業所得稅查核準則（下稱查核準則）第90條第2款規定，
05 不得列為費用，被告否准認列，核定稅捐為1,474,086元
06 ，並無不合。

07 2.原告104年度營利事業所得稅結算申報，列報依兩岸人民
08 關係條例規定之大陸地區來源所得0元，且原告亦主張東
09 莞代表處及寧波代表處並無營利行為僅有費用支出，是其
10 尚無大陸地區來源所得，自無依臺灣地區與大陸地區人民
11 關係條例（下稱兩岸人民關係條例）規定將系爭稅捐列為
12 大陸地區來源所得在大陸地區已繳納之所得稅可扣抵稅額
13 ，自應納稅額中扣抵之適用。

14 （二）其他費用部分：

15 1.原告以沖減對美國安達康公司之應收帳款之方式，減少美
16 國安達康公司應匯入我國境內之匯款，而實質上共同負擔
17 美國安達康公司產品市場行銷部門之部門人事費用，該支
18 出是否屬原告為經營本業或附屬業務所發生，自應由原告
19 負舉證之責。

20 2.經就原告提示之管理費合約、服務項目及範圍、推出新產
21 品明細表、管理費明細、匯入匯款交易憑證、差額明細表
22 、產品介紹、包裝設計圖樣、廣告圖及推出所花費時間明
23 細表等資料查核，惟該等文書（帳）與憑證（證）之間，並
24 非可供相互對比查閱，無從據以核實勾稽並認定管理費50
25 ,730,282元所對應之具體勞務事項內容及實際執行過程，
26 亦無從審認其合理性及必要性。

27 3.依原告提示之往來電子郵件內容以觀，該等郵件係安達康

集團關係企業之從業人員互為溝通訊息，包含美商安達康、德商安達康、原告及安達康大陸東莞代表處等集團企業員工之往來訊息傳遞。郵件內容雖涉及安達康集團之資料庫使用、零件項目、產品色調、樣品寄送……等各式各樣未經整理之郵件資料，並非屬於「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），尚難據以詳實勾稽管理費50,730,282元之合理性及必要性。

4.依原告104年度移轉訂價報告之肆、功能及風險分析所載內容，其各關係企業之功能定位，美國安達康公司之主要執行功能即為研究與發展及產品設計，原告僅係依美國安達康公司指示於大陸地區或臺灣地區尋找供應商，並將供應商得供應之產品回報美國安達康公司，且原告對於產品之研究與發展與產品設計均無自主權，係由美國安達康公司若評估可行即將新產品公布於集團採購網頁供各集團公司下單採購，是原告支付管理費50,730,282元予美國安達康公司，以供其提供企業研究發展、產品設計及相關調查服務之必要性、合理性及關聯性，尚非無疑。

5.跨國關係企業間外部商業交易之真實性及必要性受到質疑，而納稅者又無法證明其事（司法實務見解向來認為，「成本費用支出為真實、必要且合理」一事，應由納稅者負擔舉證責任），其費用即應剔除，並無移轉訂價規定之適用。對此爭點，原告未就被告核認與指摘事項提出具體及有利事證供核，致無從審酌原告支付管理費50,730,282元予美國安達康公司之必要性、合理性及關聯性，亦難證明美國安達康公司確有提供實際服務之事實，是原告主張應依移轉訂價標準檢驗調整減列，尚不足採。

6.依原告104年度移轉訂價報告觀之，其銷貨對象多係集團所屬關係企業，包含美國安達康公司、德國安達康公司及義大利安達康公司。惟觀其104年度營利事業所得稅結算申報之毛利率為15.42%，雖低於同業利潤率標準毛利率17%（行業標準代號464111），尚屬合理，然加計營業費用後之營業淨利竟虧損3,699,220元，營業淨利率為負0.58%，遠低於同業利潤標準「淨利率」之7%，顯不合理。是原告支付美國安達康公司系爭其他費用是否係其經營本業之必要或合理費用，尚非無疑。

（三）綜上所述，聲明求為判決：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、本院之判斷：

甲、關於稅捐部分：

（一）按「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。」「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。」所得稅法第3條第2項及第24條第1項前段分別定有明文。次按「營利事業所得稅係屬盈餘分配，不得列為費用或損失。」為行為時查核準則第90條第2款所規定。又按「（第1項

01) 臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源
02 所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。但其在大陸
03 地區已繳納之稅額，得自應納稅額中扣抵。……（第3
04 項）前2項扣抵數額之合計數，不得超過因加計其大陸地
05 區來源所得，而依臺灣地區適用稅率計算增加之應納稅額
06 。」「臺灣地區人民、法人、團體或其他機構，扣抵本條
07 例第24條第1項及第2項規定之大陸地區及第三地區已繳納
08 之所得稅時，應取得大陸地區及第三地區稅務機關發給之
09 納稅憑證。其屬大陸地區納稅憑證者，應經本條例第7條
10 規定之機構或民間團體驗證……。」為兩岸人民關係條例
11 第24條第1項、第3項及同條例施行細則第21條第5項所規
12 定。

13 （二）次按稅收辦法第1條規定：「為規範外國企業常駐代表機
14 構稅收管理，根據……『中華人民共和國企業所得稅法』
15 及其實施細則……以及相關稅收法律法規，制定本辦法。
16 」同辦法第3條規定：「代表機構應就其歸屬所得依法申
17 報繳納企業所得稅……。」同辦法第6條規定：「代表機
18 構應當按照有關法律、行政法規和國務院財政、稅務主管
19 部門的規定設置帳簿、根據合法、有效憑證記賬，進行核
20 算，並應按照實際履行的功能和承擔的風險相配比的原則
21 ，準確計算有應稅收入和應納稅所得額，在季度終了之日
22 起15日內向主管稅務機關據實申報繳納企業所得稅……。
23 」同辦法第7條第1項第1款規定：「對帳簿不健全，不能
24 準確核算收入或成本費用，以及無法按照本辦法第6條規
25 定據實申報的代表機構，稅務機關有權採取以下兩種方式
26 核定其應納所得額：（壹）按經費支出換算收入……收入
27 額=本期經費支出額 / （1-核定利潤率-營業稅稅率）；應

納企業所得稅額=收入額X核定利潤率X企業所得稅稅率。
」同辦法第8條規定：「代表機構的核定利潤率不應低於
15%，採取核定徵收方式的代表機構，如能建立健全會計
帳簿，準確計算其應稅收入和應納稅所得額，報主管稅務
機關備案，可調整為據實申報方式。」

(三) 經查：原告係經營電腦及電腦週邊設備批發業，104年度
列報稅捐2,483,566元，被告以其列報大陸辦事處稅捐2,4
66,156元（即491,554.93人民幣），其中1,009,480元（
即201,209.99人民幣+491,554.93x2,466,156）係屬東莞代
表處及寧波代表處之企業所得稅，係因原告未能依稅收辦
法第6條規定據實申報，準確計算其應稅收入及應納稅所
得額，乃改依稅收辦法第7條規定，按經費支出換算收入
，據以核算之應納企業所得稅額，是其所繳納之稅額係屬
所得稅，依查核準則第90條第2款規定，不得列為費用，
，被告乃以原處分否准認列，核定稅捐1,474,086元，此
有被告104年度營利事業所得稅結算申報核定通知書附於
原處分卷可參（見原處分卷一第397頁），揆諸前揭規定
及說明，並無違誤。

(四) 原告雖主張：原告於大陸地區之東莞、寧波設立代表處負
責採購及協助出貨等相關業務，該等代表處出貨之營業收
入均於臺灣地區認列，依所得稅法第24條所揭示的「收入
與費用配合原則」，原告於大陸地區所繳系爭稅捐係因產
生於臺灣地區認列之營業收入而發生，自應容許原告扣除
系爭稅捐云云。惟查：

1. 經查：原告繳納之企業所得稅不得列為費用減除之理由，
業如前述；又依上開所得稅法第3條第2項，兩岸人民關係
條例第24條及同條例施行細則第21條第5項（詳原處分卷

一第394頁)所規定，臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅，但其在大陸地區已繳納之稅額，得自應納稅額中扣抵，惟其扣抵數額不得超過因加計其大陸地區來源所得，而依臺灣地區適用稅率計算所增加之應納稅額，又其扣抵大陸地區已繳納之所得稅時，應取得大陸地區稅務機關發給之納稅憑證，其屬大陸地區納稅憑證者，應經本條例第7條規定之機構或民間團體（即行政院設立或指定之機構或委託之民間團體）驗證。

2.次查：原告104年度營利事業所得稅結算申報，列報依兩岸人民關係條例規定之大陸地區來源所得0元，且原告亦主張東莞代表處及寧波代表處並無營利行為僅有費用支出，是其尚無大陸地區來源所得，自無依兩岸人民關係條例規定將系爭稅捐列為大陸地區來源所得在大陸地區已繳納之所得稅可扣抵稅額，自應納稅額中扣抵之適用。

3.綜上，足見原告此部分之主張，不足採信。

乙、關於其他費用部分：

(一)按「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。」「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。」為所得稅法第24條第1項前段、第38條所明定。又「關於營利事業，其營業費用及損失之認列，依租稅公平之原則，應以合理及必要者為限。……。」復有最高行政法院71年判字第1242號判例可循。可知，須是營利事業經營本業或附屬業務之合理及必要之費用，始得於營利事業所得稅結算申報時列報為費用。

01 (二) 次按就所得之計算而言，財務報表為表彰真實之財務狀況
02 、經營成果、及現金流量的情形，雖於實際支出成本、費
03 用、損失時，有必要予以認列，而不論該成本、費用或損
04 失是否合理與必要；但於稅務上所要掌握的是該企業實際
05 的納稅能力，非必要且合理之成本、費用或損失，即應予
06 以剔除，否則不僅流失稅基，甚且助長以不必要成本費用
07 支出，或未合理防範損失，致生減少稅捐繳納義務之效應
08 。故而，所得稅上與收入相應的成本、費用及損失，除必
09 須真實外，尚須客觀上「合理」且「必要」，才得認列（
10 最高行政法院105年度判字第137號判決意旨參照）。

11 (三) 經查：原告104年度營利事業所得稅結算申報，列報其他
12 費用63,956,946元，被告以其中支付予關係企業之管理費
13 50,730,282元，原告主張係因其未設置產品市場行銷部門
14 ，乃委由美國安達康公司提供產品市場行銷服務所支付之
15 服務費用，惟原告之銷售對象均係關係企業，且再由關係
16 企業對外銷售，其市場行銷之費用為何須由原告負擔？且
17 美國安達康公司所提供之具體服務內容究為何？原告未能
18 具體說明提供服務之項目，亦無計價明細表或具體服務事
19 證可稽等由，乃以原處分否准認列，核定其他費用13,226
20 ,664元，此有被告104年度營利事業所得稅結算申報核定
21 通知書附於原處分卷可參（見原處分卷一第397頁），揆
22 諸前揭規定及說明，並無違誤。

23 (四) 原告雖主張：原告為因應市場變化，未設有市場行銷及研
24 究部門，而將該部門之功能委外，故每年仍可因應市場需
25 求而推出上百種新產品，使公司得產生每年高達6億元營
26 收，因此相關委外費用，當然屬於因本業所生之直接相關
27 必要費用云云。惟查：

01 1.原告與美國安達康公司均係直接受IC Holding公司所控制
02 ,原告代表人鐵邁可(Michael Thiel)持有IC Holding
03 公司股權高達70%(關係企業結構圖見原處分卷一第451頁
04),則原告與美國安達康公司係互為關係企業。在此情況
05 下,被告足以對原告支付予美國安達康公司鉅額管理費用
06 50,730,282元之「必要性及合理性」產生合理之懷疑,自
07 然得在稽徵調查過程中,依所得稅法第80條或第83條規定
08 ,要求原告履行「協力義務」,說明「支付系爭管理費用
09 50,730,282元」營業決策之必要性與合理性(最高行政法
10 院106年度判字第208號判決意旨參照)。再者,所得稅法
11 第83條第3項所定之「帳簿、文據提示」,特別是在「營
12 利事業」之情形,並非僅要求「納稅義務人將眾多而未經
13 整理之帳證資料,交給稅捐機關查核」,即認其「協力義
14 務」已了結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相
15 互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書(帳
16)與憑證(證)為據(最高行政法院107年度判字第49號
17 判決參照)。

18 2.原告主張:本身未設置產品市場行銷部門,故委由美國安
19 達康公司提供產品市場行銷服務,並支付費用予美國安達
20 康公司云云,惟查:

21 (1)就原告與美國安達康公司簽訂之管理費合約以觀(見原處
22 分卷一第82頁至第87頁及第347頁至第352頁),其提供服
23 務項目及範圍包括業務開發、產品管理與開發、包裝生產
24 、行銷、平面設計、目錄生產、通訊管理、經銷網絡管理
25 、財務管理、ERP管理、資訊倉儲管理、網路行銷、網路
26 開發及其他不時指定之一般和具體企業管理與服務等,且
27 服務給付約定係概括不分項目,每月支付139,691美元(

01 即全年總價1,676,290美元)。惟原告與美國安達康公司
02 簽訂之管理費合約，就各項特定服務所對應之計價方式、
03 其數量、其應有之成效、原告驗收之標準等重要事項，均
04 付之闕如，尚難據以詳實認定原告對美國安達康公司究係
05 採購何等具體勞務、採購各項勞務之數量若干、各項勞務
06 之計費單價若干等，即無以詳實勾稽系爭其他費用50,730
07 ,282元所對應之具體勞務細目及分別之價額。

08 (2)就原告提示之「集團服務概要彙總表」以觀(見本院卷第
09 78頁至第83頁)，原告雖主張美國安達康公司為原告提供
10 表列之產品管理、資料庫管理、產品圖像、攝影、包裝、
11 目錄、貿易展、產品市場發展、產品開發、產品行銷、數
12 位設計、銷售重點、溝通、網站等服務，及各項服務之花
13 費時數等，惟系爭服務細項及服務時數，係由原告何等人員
14 於何等時期受領，未見原告提示任何受領服務人員之簽
15 核紀錄，則表列服務事項是否確實對原告為提供，顯有疑
16 義。

17 (3)就原告提示之管理費明細及匯款紀錄(詳訴願書附件9，
18 見訴願卷一第209頁)而言，主要因美國安達康公司發生
19 員工薪資(Employnmt)、設備(Facility)、行銷(Sales
20 & Maiteting)、庶務(Administration)、折舊(Depreci
21 ation)等開銷共2,416,303美元，經扣除集團中其他個體
22 應負擔之金額(Charged to the other entities)740,0
23 11美元，其餘1,676,292美元即分派由原告負擔(見訴願
24 卷二第209頁)，原告乃分為12個月份支付，即為上開「
25 企業服務合約」所定，原告每月固定支付139,691元(
26 139,6 91元×12=全年總價1,676.292美元)予美國安達
27 康公司之事項。至於付款方式則係以每月139,691美元與

其他往來款項互為找補後，原告再匯款予美國安達康公司（匯款紀錄等詳訴願書附件10，見訴願卷二第210頁至第254頁）。換言之，依原告提示之上開管理費明細及匯款紀錄等，顯示原告係固定負擔美國安達康公司營業開支之一部分，且原告對美國安達康公司每月固定付款139,691美元，即與實際自美國安達康公司受領服務數量之多寡無涉，則以系爭管理費明細及匯款紀錄，亦無從勾稽原告係自美國安達康公司實際受領何等服務、其數量、及因而分別應給付之價額，亦無從據以認定系爭管理費用50,730,282元之支付具有合理性及必要性。

(4) 就原告提供之匯入匯款交易憑證及每月管理費與美國安達康公司應收帳款對沖後之差額明細帳資料（詳訴願書附件10，見訴願卷二第210頁至第254頁），經被告逐筆核對，其對帳資料尚包含原告境外之其他關係企業應收帳款等帳務資料，亦無法明確勾稽。是依原告現行提示之上開資料，尚難據以認定美國安達康公司提供具體服務內容為何？其分攤費用之計價方式是否合理？

(5) 從而，原告雖提示上開帳證供核，惟該等文書（帳）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管理費用50,730,282元所對應之具體勞務事項內容及實際執行過程，亦無從審認其合理性及必要性。

3. 原告雖於本院審理時改稱美國安達康公司並非提供行銷服務，而係提供企業研究發展、產品設計及相關調查，其計價標準會以美國安達康公司國外市場部門7位員工之薪資之一定比例計算云云，並提出相關人員往來電子郵件（見訴願卷二第54頁至第91頁）等資料供核。惟查：

(1) 依原告提示之往來電子郵件內容以觀，該等郵件係安達康

集團關係企業之從業人員互為溝通訊息，包含美國安達康公司、德商安達康公司、原告及安達康大陸東莞代表處等集團企業員工之往來訊息傳遞。郵件內容雖涉及安達康集團之資料庫使用、零件項目、產品色調、樣品寄送……等各式各樣未經整理之郵件資料，並非屬於「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），尚難據以詳實勾稽系爭管理費用50,730,282元之合理性及必要性。

(2) 況諸多郵件內容顯示，針對安達康集團品牌之商品包裝、規格、印刷、洽尋供應商等諸多商務事項，實際係美國安達康公司產品市場行銷部門員工要求原告員工代為尋找原料供應商或與供應商接洽事項等事宜，實係原告提供勞務予美國安達康公司（見訴願卷二第54頁至第91頁）。而非原告所稱係美國安達康公司提供勞務予原告，是縱形式上原告與美國安達康公司簽有合約書或結匯支付證明，亦難謂該項支出為經營本業所必需之必要或合理費用，則其所稱係由美國安達康公司對原告提供服務，故支付管理費50,730,282元，尚不足採。

(3) 至原告稱原告未設置市場行銷及研發部門，故委由美國安達康公司提供企業研究發展、產品設計及相關調查乙節，惟查：

① 就一般商業常情所提供之「市場行銷」，必對其所欲行銷之產品及其目標客群有所規劃，契約雙方必對行銷計畫作充分討論以期待其行銷計畫有效招徠新生客群。然原告104年度之銷貨對象多係集團所屬關係企業，包含美國安達康公司、德商安達康公司及義大利安達康公司。其中多達35%之銷貨更以「美商安達康公司」為買受人，此有原告

之主要銷貨客戶名單附於原處分卷可稽（見原處分卷一第450頁），則原告何以必須支付鉅額費用予「美國安達康公司」，以求招徠「美國安達康公司」等關係企業向原告採購商品？原告所稱基於市場行銷服務而支付系爭款項50,730,282元予「美國安達康公司」，顯違常情。

②又所謂「市場研究調查」，係指以有系統的客觀方法收集、抽樣、分析及推論產品市場之訊息，作為企業決策之參考。若原告確有支付鉅款委託美商安達康公司執行市場研究調查，應可合理期待美國安達康公司對原告提具諸如產品研究、市場研究、消費者購買行為研究、廣告研究、市場占有率研究、競爭策略研究、SWOT分析研究……等詳盡之研究成果報告。但原告就本件所支付系爭鉅額款項50,730,282元，受任人「美國安達康公司」實際對原告提出何等市場調查研究成果，未見原告提供事證以供審酌，自難對原告為有利之認定。

③另依原告104年度移轉訂價報告之肆、功能及風險分析載明略以：「一、功能分析1.研究與發展：原告主要之執行功能，係購入商品後銷售，故較少執行研究與發展功能……二、產品設計：原告主要之執行功能，係購入商品後銷售，故較少執行產品設計功能……三、風險分析1.研究與發展風險：已委託美國安達康公司執行，已委託美國安達康公司承擔……4.產責品任風險：產品設計、生產或標示等之缺陷，導致賠償責任所生之風險，屬於設計者，由美國安達康公司承擔。……」等語（見原處分卷一第440頁至第442-1頁）。由上可知，美國安達康公司之主要執行功能即為研究與發展及產品設計，原告僅係依美國安達康公司指示於大陸地區或臺灣地區尋找供應商，並將供

01 應商得供應之產品回報美國安達康公司，且原告對於產品
02 之研究與發展與產品設計均無自主權，係由美國安達康公
03 司若評估可行即將新產品公布於集團採購網頁供各集團公
04 司下單採購，是原告支付管理費50,730,282元予美國安達
05 康公司，以供其提供企業研究發展、產品設計及相關調查
06 服務之必要性、合理性及關聯性，尚非無疑。

07 4.從而，被告認原告支付予美國安達康公司之管理費50,730
08 ,282元，難認屬經營本業所必要或合理費用，亦難證明美
09 國安達康公司確有提供實際服務之事實，故被告以原處分
10 否准原告列報支付關係企業之管理費50,730,282元，經核
11 於法並無不合。

12 5.綜上，足見原告此部分之主張，並非可採。

13 (五)原告又主張：原告所屬之安達康集團採全球分工之經營模
14 式，集團內各公司依其所在國家擁有之優勢負責不同功能
15 ，並相互協力以開發、生產及銷售新產品，原處分以其支
16 付予美國安達康公司之管理費50,730,282元非屬「合理必
17 要」為由而全數否准認列，其認事用法顯有錯誤云云。惟
18 查：

19 1.按「如果本案上訴人所屬關係企業確實存在上述『產品開
20 發』與『產品產銷』之分工，則因生產新產品而應支付產
21 品開發報酬予INTRACOM USA,INC.之關係企業成員，應該
22 是『為產品最終銷售行為（為批發或零售行為）』之公司
23 ，因為此等公司之銷售獲利，才有來自新產品開發之貢獻
24 比例。而有分擔新產品研發費用之必要。」最高行政法院
25 107年度判字第691號判決意旨參照。

26 2.經查：依原告104年度移轉訂價報告觀之，原告104年度之
27 銷貨對象多係集團所屬關係企業，包含美商安達康公司、

德商安達康公司及義大利安達康公司（見原處分卷一第450頁）。且依原告說明因其主要市場為美國、歐洲，故在美國、德國及義大利分別設有美國安達康公司、德國安達康公司及義大利安達康公司等主要負責產品銷售、物流與當地行銷等工作（見原處分卷一第447頁至第449頁），顯然原告在整個關係企業中所承當之任務是「受指示而生產」之單純生產者，是其銷售獲利亦來自所屬關係企業，並未受益於新產品之最終銷售行為，要求其承當新產品之研發費用，外觀上即難以認定為「真實且必要」，故被告以原處分全數否准原告列報支付關係企業之管理費50,730,282元，於法並無不合。

3. 綜上，足見原告此部分之主張，並非可採。

（六）原告再主張：縱認系爭其他費用不當，亦僅是計價標準或有不當，而應依集團內移轉訂價標準檢驗是否合理，若金額不合理，亦僅是調整減列，而非得昧於美國安達康公司確實有提供服務之事實，而全數否准認列系爭其他費用云云。惟查：

1. 按「移轉訂價查核準則」規定，乃屬「稅捐規避防堵條款」，其適用以「『外部商業交易』或『內部成本費用分攤』真實存在，且為『經營業務所必要』」為前提（稅捐規避行為在民事法上均具備法效意思，而生民事法之法律效果）。故若跨國關係企業間外部商業交易之真實性及必要性受到質疑，而納稅者又無法證明其事（司法實務見解向來認為，「成本費用支出為真實、必要且合理」一事，應由納稅者負擔舉證責任），其費用即應剔除，並無移轉訂價規定之適用（最高行政法院107年度判字第691號判決意旨參照）。

2.經查：被告認原告支付予美國安達康公司之管理費50,730,282元，難認屬經營本業所必要或合理費用，亦難證明美國安達康公司確有提供實際服務之事實，故被告以原處分否准原告列報支付關係企業之管理費50,730,282元，於法並無不合，業如前述詳見本判決事實及理由欄四、乙、（四）之論述，故原告主張之管理費50,730,282元，既遭被告剔除，揆諸上開最高行政法院判決意旨，本件並無移轉訂價規定之適用。

3.次查：原告與美國安達康公司係財務會計上之聯屬關係企業，於法律上各為獨立之個體，非屬總、分公司之關係，是其成本費用之認列自應採逐一歸類之方式來審核該項費用支出之真實性及合法性，且查核準則第103條所定「其他費用」，相對於查核準則第71條至第102條所定之各種「營業費用」而言，係一補充性規定，原告當年度支付予美國安達康公司之支出金額卻是不分貨物、權利或勞務細項，而按固定負擔美國安達康公司營業開支計算之一次性給付，實質上為「分攤」觀念，無法該當於「其他費用」之認列。是原告計算其支付美國安達康公司之費用方法，與查核準則第70條分公司分擔總公司管理方法相類，如許其改依查核準則第103條規定列報其他費用，則無異許其變相分擔總公司（即美國安達康公司）管理費用而不受查核準則第70條規定分擔要件之限制，尚不足採。

4.綜上，足見原告此部分之主張，洵非可採。

（七）原告另主張：原告列報之系爭管理費用經被告調整減少50,730,282元後，其純益率高達8.34%，已超過同業利潤標準之7%，顯然被告調整減少原告列報之系爭管理費用並不合理云云。惟查：

- 01 1.按「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關
02 各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關
03 得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」為所
04 得稅法第83條所明定。次按「營利事業所得稅之調查、審
05 核，應依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例及本
06 準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令規定辦理。
07 營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理
08 準則、財務會計準則公報……等據實記載，產生其財務報
09 表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、
10 所得稅法施行細則……本準則及有關法令規定未符者，
11 應於申報書內自行調整之。」「營利事業之帳簿文據，其
12 關係所得額之一部未能提示，經稽徵機關依所得稅法施行
13 細則第81條之規定，就該部分按同業利潤標準核定其所得
14 額者，其核定之所得額，以不超過當年度全部營業收入淨
15 額依同業利潤標準核定之所得額為限。」行為時查核準則
16 第2條第1項、第2項及第6條第1項分別定有明文。
- 17 2.經查：依原告104年度移轉訂價報告觀之，其銷貨對象多
18 係集團所屬關係企業，包含美國安達康公司、德國安達康
19 公司及義大利安達康公司。惟觀其104年度營利事業所得
20 稅結算申報之毛利率為15.42%（見本院卷第214頁），雖
21 低於同業利潤率標準毛利率17%（行業標準代號464111，
22 見本院卷第215頁），尚屬合理，然加計營業費用後之營
23 業淨利竟虧損3,699,220元，營業淨利率為負0.58%，遠低
24 於同業利潤標準「淨利率」之7%，顯不合理。是原告支
25 付美國安達康公司系爭其他費用是否係其經營本業之必要
26 或合理費用，尚非無疑。
- 27 3.至原告主張：其列報之系爭管理費用經被告調整減少50,

730,282元後，其「純益率」高達8.34%，已超過同業利潤標準「淨利率」之7%云云。查：依查核準則第6條按同業利潤標準核定係屬營利事業之成本費用為真實，惟未提示相關帳簿文據供核之情形，顯與本案之情形不同。又本件原告未就被告核認與指摘事項提出具體及有利事證供核，致無從審酌原告支付系爭管理費用50,730,282元予美國安達康公司之必要性、合理性及關聯性，亦難證明美國安達康公司確有提供實際服務之事實，尚難謂其費用為真實，被告依前揭規定，依查得之資料「核實認定」原告104年度其他費用13,226,664元，於法並無不合，且其經被告剔除稅捐及其他費用後所核定之營業淨利率7.57%，亦非原告所主張之8.34%。

4.綜上，足見原告此部分之主張，亦非可採。

五、綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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 108 年 2 月 27 日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法官 陳金圍

法官 吳俊瑩

法官 許麗華

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

01 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
 02 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
 03 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
 04 訟法第241條之1第1項前段）
 05 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
 06 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

01
02
03
04
05
06
07

	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。	

08 中 華 民 國 108 年 2 月 27 日
09 書記官 陳可欣