

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1375號

108年12月12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

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 王綉忠

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日發文字號台財法字第10713932690號（案號：第00000000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「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」行政訴訟法第111條第1、2項分別定有明文。原告提起本件訴訟時，原係聲明：「訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。」嗣於本院民國108年1月23日準備期日，變更聲明為：「訴願決定、原處分（即復查決定）不利原告之部分均撤銷。」且被告就原告變更之訴，無異議而為本案之言詞辯論，揆諸前揭規定，原告所為訴之變更，應予准許，合先敘明。

二、事實概要：原告101年度營利事業所得稅結算申報，列報其他費用新臺幣（下同）245,364,086元。經被告初查，剔除其中原告分攤Fujifilm Corporation（下稱FF公司）研發費用之技術情報提供費176,114,987元（下稱系爭費用），核定其他費用69,249,099元，應補稅額29,939,547元。原告不服，申請復查，經被告106年1月16日北區國稅法一字第1060000864號復查決定（下稱原處分），追認其他費用33,919,746元，變更核定為103,168,845元。原告仍不服，提起訴願復經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告主張：

（一）聲明：訴願決定、原處分（即復查決定）不利原告之部分均撤銷。

（二）陳述：

1.伊所屬半導體級化學材料產業競爭激烈，客戶需求多變，已轉變為製造業服務化與客製化導向之產業，伊為創造更多銷售收入，必須提供規格、性能與品質皆符合客戶製程所需之樣品，並經客戶測試通過後，方能取得訂單。伊所提由客戶出具之證明，足證伊確有提供符合客戶所需客製化規格半導體級化學材料之事實，且導入提供客製化規格產品之商業模式後，營業收入與營業淨利較導入前大幅增加，毛利率與營業淨利率亦均高於同業，亦證伊提供客製化規格產品創造更多銷售收入。

2.伊本身不具研發能力，與所屬母公司Fujifilm Electronic Materials Co., Ltd.（下稱FFEM公司）間訂有服務合約，透過該公司委請FF公司研發符合客戶所需之客製化規格產品，待客戶判定符合其需求後，FF公司便會委託FFEM公司或伊製作數量較多之樣品供客戶於產線上測試，直到通過測試方

能取得訂單。亦即，FFEM公司係扮演彙整資訊並轉交FF公司之中介角色，伊實際係委託FF公司進行研發、接洽客戶並取得訂單。至伊銷售之產品係自行研發生產或委由集團內其他公司研發生產，均不影響伊取得客戶訂單及產生銷售收入之事實。FF公司每半年提交之研發委託報告，係將研發主題種類相同之所有研發案件集中於同一份報告提交，包含集團中其他地區孫公司之客戶所委託研究案件在內，不代表該客戶對於產品規格需求均相同，亦無從推導出伊銷售之化學材料無客製化可能之錯誤結論。故上述研發行為對於銷售收入之增加有所助益，系爭費用屬與銷售有關之合理必要費用，依法應准許全額認列。

3. 伊支付系爭費用時，已依所得稅法規定申報扣繳20%之稅款，系爭費用縱經全數認列為費用，伊僅得就該費用之17%減少支出所得稅，故國家整體稅收並未減少，Fujifilm集團（下稱FF集團）尚多支付3%之稅額，伊實無必要進行對己無益之稅捐安排。

4. 系爭費用與研究發展費之性質迥不相同，包括研發原因及時間點、研發時已否存在潛在客戶、研發製造與銷售之順序、研發成功之產品有無銷售予多數買家之可能等，均有不同。且系爭費用得否認列，與伊究屬買賣業及製造業之區別完全無關，應以該費用是否對交易之發生及完成、銷售收入之產生有所貢獻為判準。至伊使用之「FF公司研發費用」一詞，僅是為方便溝通，實際意義與稅法上之研究發展費完全不同。被告誤解系爭費用係屬例行性開發市場業務之本質，拘泥於將該費用歸類為研究發展費、銷貨成本或其他類型之費用，進而將伊歸為買賣業或製造業別，以當年度營業收入中，屬製成品銷售（製造）部分占全部營業收入之比例（19.26%）

計算系爭費用得認列之數額，致發生費用認列與否與經濟實質不符之矛盾結果，認事用法顯有錯誤。

5. 因FF公司受集團內孫公司委託進行研發，同時進行不同之委託研發項目，在進行研發測試時所生共同費用，如機器設備之折舊、研究人員之薪資等，均屬創造各孫公司營業收入有關之必要費用，無法個別辨認並直接歸屬至各項委託研發項目；故伊支付之系爭費用計算方式，係以有系統與公平合理之方式，按FF集團內半導體級化學材料項目下各公司各小類產品前一年度全年銷售金額作為基礎，計算應分攤費用比例及金額，未將其他產品之銷售金額計入，且伊為降低製成品成本，使用之部分原料為我國非關係企業之供應商提供，並非均向關係企業進貨，並不影響該費用之計算，被告以伊亦有向FFEM公司之外的非關係企業公司進貨或進料為由，稱分攤方式不合理，顯不足採。

6. 退步言之，縱認系爭費用屬製造費用，僅有伊銷售之製成品始有分攤之義務，惟系爭費用並未包含CMP Slurry類別下之技術情報提供費分攤數，於計算製成品銷售（製造）占營業收入之比例（下稱製造比例）時，應排除CMP Slurry類別產品之銷售金額，方屬合理。伊101年全部產品之銷售總額為3,239,893,833元，排除其他產品及CMP Slurry之銷售總額為1,335,676,584元，其中876,764,924元屬商品銷售，0元屬原物料銷售（該銷售與系爭費用無關，無須加入計算），458,911,660元則屬製成品銷售，故正確製造比例應以系爭產品製成品之銷售金額占系爭產品銷售總額計算，而應為34.36%（即 $458,911,660 / 1,335,676,584$ ），因此，即使被告否准全額認列系爭費用，亦應依正確之製造比例追認26,593,363元（ $(34.36\% - 19.26\%) \times 176,114,987$ ）元，方屬合理。

01 。

02 四、被告抗辯：

03 (一)聲明：駁回原告之訴。

04 (二)陳述：

05 1.原告係藉由集團間相互合作及情報交流，由FF公司研發部門
06 進行產品研發，直至客戶端樣品測試同意後，再由集團子公
07 司進行產品之生產及銷售，系爭費用係依各子、孫公司各項
08 產品合併營收之比例為基礎，計算出各公司應負擔FF公司之
09 研究發展成本費用後，再依各項產品營業收入比例，個別計
10 算原告應負擔之數額，依其性質觀之，FF公司技術情報提供
11 費性質屬研究發展費用。

12 2.原告並無研發功能，且無產品專利與技術等無形資產，僅負
13 責臺灣地區之產品製造及銷售，所使用生產技術及樣品皆依
14 合約由FFEM公司提供，惟專利與技術之所有權為FF公司所擁
15 有，並以FF集團商標作為品牌包裝，資產負債表中並無因分
16 攤研究發展費用而取得此無形資產或專利權。且原告對於新
17 產品僅負責臺灣地區市場之銷售服務，並無自行生產及製造
18 之技術，如客戶端有新產品之需求時，原告需先向FFEM公司
19 購入產品，再轉銷售予客戶賺取差價，依所得稅法施行細則
20 第31條第1項第1款之計算式可知，買賣業之銷貨成本只有進
21 貨費用，並無分攤其他費用之情事，故研究發展費應由產製
22 端FFEM公司分攤。

23 3.原告101年進貨對象為FFEM公司及FF公司等關係企業，銷售
24 對象為台灣積體電路製造股份有限公司（下稱台積電公司）
25 及采鈺科技股份有限公司（下稱采鈺公司）等，原告主張FF
26 公司無對外營業，顯非事實。又依原告提示之2份FF公司201
27 1年上半年度研發委託報告及產品研發流程圖所載，原告將

客戶端之需求傳達至FFEM公司，再由該公司傳達至FF公司進行研發，樣品產出後，提供客戶端測試，待確定後，再由集團將其配方由旗下子公司產製，故係FFEM公司委託FF公司研發，並非原告委託，且無應分攤之研究發展費用。況原告買賣或製造之電子材料，係應用於半導體IC製程、TFT-LCD液晶平面顯示器、構裝、印刷電路板、太陽電池等產業，不論智慧手機屬Apple、三星或小米等廠商製造，其產製數量高達數億，雖產品功能不同，惟其原物料在產製時，應無太大不同，難認原告有針對客戶提供客製化研發之情形。

4.原告有向FFEM公司以外之非關係企業公司進貨或進料之事實，惟其卻依各關係企業前一年度銷售額比例，以FF公司研發預算數計算分攤，且該分攤之費用係給付予供應商品或原物料之FFEM公司，而非提供研究發展之FF公司，顯不合理。果如原告主張原物料僅用於客戶客製化，則FF公司應將處方、製造及檢測技術授權，由原告自行生產，以免除進口相關稅捐及費用等相關支出，原告卻向關係企業進口購買商品，支付高額進口相關稅捐及費用，自非合理。

5.原告支出系爭費用之事實，係計算營利事業所得額之減項，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由其針對確實支出該項費用，及支出與經營本業及附屬業務間具有合理性及必要性等節，負協力義務。惟原告未提示研發費用內容數據、分攤來源之證明文件、委託項目、客製化之客戶對象，亦未依客戶別提示FFEM公司提供具體勞務之事證及計算方式，其101年度其他費用及製造費用明細表中，僅列報樣品費11,764,949元，其餘勞務提供部分，則無相關證明文件，致無法核對分攤數銷售額，故原告就系爭費用所提帳證資料不完整，致被告無法進行對比查證，難認該項費用為真實、必要且

01 合理之支出。

02 6.原告主要經營化學製品製造業及買賣業，101年度申報之營
03 業收入中，屬商品銷售（買賣）部分占80.74%，屬製成品銷
04 售（製造）部分占19.26%，當客戶端有新產品之需求時，原
05 告需先向FFEM公司購入產品後，再轉銷售予客戶端轉取差價
06 ，其性質屬買賣業，無須仰賴FF公司提供產品技術改良及產
07 品研發功能，自無須分攤系爭費用；僅其製造部門需要FF公
08 司技術改良後與預計販售之試作品、相關技術情報（包含規
09 格、處方及產品性能等）、技術支援（顧客期望規格及樣品
10 情報等）服務及配方，而須分攤FF公司研究發展成本費用，
11 被告依原告製成品銷售（製造）部分占全部營業收入，計算
12 應分攤FF公司之研究發展成本費用，已屬對原告有利之合理
13 分攤方式，自無不合。

14 五、如事實概要欄所載之事實，有被告對原告101年度營利事業
15 所得稅申報所為核定通知書與原處分書（即復查決定書），
16 附原處分卷1第401、399、513至514、504至510頁，及訴願
17 決定書附原處分卷2第145至158頁可稽，且為兩造所不爭執
18 ，堪信為真實。

19 六、經核本件爭點為：被告將原告101年度營利事業所得稅結算
20 申報，列報系爭費用中之142,195,241元（即系爭費用176,1
21 14,987元，減除原處分所追認33,919,746元之餘數），予以
22 剔除，有無違法？本院判斷如下：

23 (一)按行為時所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得
24 之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅
25 捐後之純益額為所得額。」第38條規定：「經營本業及附屬
26 業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報
27 金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失。

」行為時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。」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。又租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務，為司法院釋字第537號解釋闡釋明確。系爭費用支出之事實，係計算營利事業所得額之減項，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協力義務。

(二)經查：

- 1.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，此有101年度關係人結構圖附原處分卷一第69頁及卷二第189頁可稽。另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所載，原告101年度營利事業所得稅結

算申報，所列報系爭費用之性質，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；至於系爭費用之計算方式，係先將FF集團之研究開發費用，依FFEM、FEUS、FEBE及其子公司之前一年度合併銷售額比率，分攤至FFEM、FEUS、FEBE，算出FFEM公司應分攤之數額【即FF當年度研究開發費用X（FFEM及其子公司前一年度合併銷售金額 / FFEM+FEUS+FEBE及其子公司前一年度合併銷售額加總】後，再將該FFEM公司應分攤之研究開發費用，依原告前一年度銷售額比率占FFEM及其子公司前一年度合併銷售額比率計算後，得出之金額【即FFEM所分攤之研究開發費用X（原告前一年度銷售金額 / FFEM及其子公司前一年度合併銷售額）】（參見原處分卷一第229、230頁）。

2. 由原告上述說明觀之，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所示，原告係將系爭費用支付FFEM公司，及扣繳給付金額20%之稅額（參見原處分卷一第303至314頁），並非對FF公司給付系爭費用；原告另提出之技術援助和許可協議及商業化服務契約，締約相對人亦均係FFEM公司而非FF公司（參見同上卷第273至301、181至190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（參見原處分卷一第388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。原告雖再舉例說明：其於101年間接受台積電公司對產品NTI（FN-DP001）之需求後，由其與FFEM公司、FF公司研發相關人員於101年4至9月間，拜訪台積電公司就該產品之規格、處方及性能多次開會討論，確認該公司需求後，由FF公司研發部門進行研發，並將相關結果及問題記載於月報及測試報告中，嗣提供產品樣本供台積電公司測試，FF公司研發部門再將台積電公司同意配方之產品，每半年發表於研究開發委託報告，進入銷售生產階段之產品，則由原告銷售予台積電公司等語，惟其提出作為佐證之出差報告、拜訪紀錄、研發月報及測試報告、樣本清單、半年度研發委託報告、銷售統計表等（參見同上卷第317至387頁），內容並無任何關於FF公司派員拜訪客戶、研發產品等行為，係出於原告委託，及原告因FF公司提供上述服務而支付費用之記載，仍無法據以認定原告所列報系爭費用，即如其上述說明，係其於101年間請求FF公司提供技術情報服務，對FF公司支付之對價。再者，系爭費用係先將FF集團之研究開發費用，依FFEM、FEUS、FEBE及其子公司之前一年度合併銷售額比率，計算出FFEM公司應分攤之數額，次依原告前一年度銷售額比率占FFEM及其子公司前一年度合併銷售額比率，計算原告所應分攤之金額，業據原告說明如上，惟原告既未能合理說明其給付系爭費用之對象，何以非其主張提供研發服務之FF公司，而為FFEM公司，且觀諸原

告從事買賣業部分之進貨5大供應商，按銷售金額高至低排名，依序為FFPS、FFEM、FF、FEBE及FEUS，其從事製造業部分之進貨5大供應商，依銷售金額之多寡排名，依序為SUMITOMO、FFEM、FEUS、皓科實業有限公司及FFPS（參見原處分卷一第238頁），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，顯非合理。從而，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；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X19.26%），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。

(二)原告雖主張：伊所屬之半導體級化學材料產業因競爭激烈且客戶需求多變，已轉變為製造業服務化與客製化導向之產業，伊因本身無研發能力，為取得客戶訂單，而與母公司FFEM公司簽訂服務合約，透過FFEM公司委請FF公司投入研發符合客戶客製化需求之產品，方能滿足客戶所需並取得訂單。伊支付系爭費用後，營業收入及營業淨利明顯增加，兩者關係呈現正相關，故系爭費用當屬與伊產生營業收入直接相關之合理必要費用云云。惟查：

1.由原告所提采鈺公司說明函：「本公司從事彩色濾光膜加工

，為因應客戶新規格要求，自2011年起至2016年間台灣富士電子材料股份有限公司（以下簡稱「富士電子」）合作進行開發，由富士電子提供光阻材料試作樣品，再由本公司使用並初步評估後將結果及應進行改善項目回饋予富士電子，接著富士電子依據本公司需求進行修正並再次提供試作樣品給本公司，雙方數次反覆溝通與提供樣品後，富士電子才能開發出符合本公司期待性能目標的光阻材料並出售給本公司。」（參見本院卷第275頁）及台積電公司說明函：「關於各種半導體製程的材料，本公司……（tsmc）會根據各不同製程的需求，要求材料供應商開發在性能和品質皆符合tsmc製程要求之材料。……台灣富士電子材料股份有限公司（FETW）是較常與tsmc進行材料研發合作，並針對不同製程需求，提供不同材料樣品的供應商，其中包括光阻劑，化學機械研磨液，顯影劑和其他相關輔助化學材料。」（參見本院卷第407頁）內容觀之，原告稱其必須依照采鈺公司及台積電公司等客戶之需求，生產客製化產品一節，固非無據。然原告既進而主張：系爭費用係伊為生產客製化產品，委請FF公司於101年間提供技術情報服務所為支出，自須提出與其所述相符且足以勾稽系爭費用之支出確屬真實、必要且合理之證明。原告於被告調查階段，就此未能舉證以實其說，業如前述；其於提起本件訴訟後提出之所謂「FF公司參與原告客戶客製化產品研發活動之人員名單」、「FF公司案關研發活動相關固定資產明細」、「FF公司案關研發活動之原物料及消耗品清單」、「FF公司案關研發活動試作樣品出貨之傳票、樣品研發測試報告」（參見本院卷第37至145頁），內容實無任何關於FF公司係為原告研發客製化產品之需求而投入人力、原物料與試作樣品，及FF公司向原告報價請款之記載；

另研發請求單5份，並未記載原告提出請求之對象究為何人，且各份請求單右上角所載「Establishment Date」均為99年（西元2010年）11月間，「Revision Date」方為101年（西元2012年）2、3月間（參見本院卷第255至273頁），是否確如原告所述，係其於101年間因客戶需求而向FF公司提出之書面研發申請，已有疑義，且該等請求單亦無一語敘及原告因請求提供研發服務而支付費用予FF公司之事。是以，上述書證皆不足以證明系爭費用係原告為提供符合客戶需求之產品，委託FF公司進行客製化之研發所為支出。

2. 次查，原告對其不以委託FF公司提供技術情報服務所實際支付對價，而以其前一年度銷售額占FFEM及其子公司前一年度合併銷售額比例，計算應分攤FF公司研究開發費用比例為據，列報系爭費用之理由，雖為如下之說明：因FF公司除受伊委託外，亦受集團內其他孫公司委託進行研發，FF公司在同時進行不同之委託研發項目時，所發生如機器設備折舊、研究人員薪資等費用，並無法個別辨認並直接歸屬到各項委託研發項目下，故其因受委託從事研發/測試等服務所發生之相關費用，必須以有系統與合理之方式分攤予各孫公司負擔。惟因每項委託研發項目所需耗費之時間及成本並不相同，且如以每項委託研發項目所耗費時間作為分攤基準，可能因同時進行多項研發，導致個別項目所花費時間難以計算，且研發人員必須特別記錄各項研發項目花費之工時，方能精準計算各項委託研發項目應分攤之技術情報提供費，不符成本效益原則；衡諸FF公司所發生技術情報提供費既屬與銷售有關之費用，FF集團認為應以FF公司各孫公司銷售金額作為分攤基礎為合理。而因技術情報提供費之給付方式為每年9月支付當年度4月至9月應負擔之費用，每年4月支付前一年度1

01 0月至當年度3月應負擔之費用，如採當年度之銷售金額作為
02 分攤基礎，因各孫公司全年銷售金額需待年度關帳並報告FF
03 公司後方能獲得確切數字，不利集團及各孫公司帳務處理。
04 故採取各孫公司各項產品前一年度之全年銷售金額作為技術
05 情報提供費之分攤基礎。另就FF公司因研發所發生各項費用
06 ，如欲採用實際數字，亦須待年度關帳後方能得知確切數字
07 ，不利於集團或各孫公司帳務處理，故採用FF公司各年度因
08 受託進行研發/測試各項費用之預算數字作為技術情報提供
09 費之分攤標的等語（參見本院卷第414至416頁）。惟查，原
10 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
11 之需求，研發客製化產品，則FF公司為因應原告各個客戶對
12 產品之特殊要求，必然分別提出不同之研發計畫，且因各研
13 發計畫難易程度互異，所需投入人力、物力及原物料等成本
14 理應有所區別，原告以其因委請FF公司提供此等研發服務而
15 支出費用為由，列報費用為營利事業之減除項目，自當就其
16 因各研發計畫分別給付FF公司之費用為何，及FF公司對於各
17 研發計畫提供服務之具體內容，提出諸如FF公司就各研發案
18 件依據研究項目難易程度不同而逐筆開立之報價單，研發人
19 員實際進行研發服務之工作日誌、工時表，因研發所產生各
20 項費用之憑證與明細，研發服務完成後經原告簽名確認之驗
21 收表單，及FF公司收款後開立之統一發票或收據等資料，以
22 說明其確係對FF公司提供服務支付對價，且所為支出對其經
23 營業務確為必要並具有合理性；上述憑證之取得及提出，揆
24 諸前引查核準則第67條第1項、第103條第3款等規定，為營
25 利事業申報費用時所必要，且衡諸原告與FF公司為關係企業
26 ，FF公司為跨國性企業集團之母公司，規模龐大，當有專責
27 人員負責會計等事項，原告自FF公司取得此等憑證資料，提

01 供稅捐稽徵機關查核，應無任何困難，至於原告所陳：要求
02 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
03 云云，並不足以解免其對於所列報費用，應提供足資證明該
04 費用支出為真實、合理且必要之證據以供調查之協力義務。
05 惟原告列報之系爭費用，並非原告於101年間因委託FF公司
06 提供技術情報服務而實際支付該公司之費用，而係一計算分
07 攤之結果，且原告所分攤之金額，並非FF公司於101年間為
08 集團內各子、孫公司提供技術情報服務所實際發生之費用，
09 僅為一預算數字；原告據以分攤系爭費用之比例，乃依其前
10 一年度之銷售額占FF集團銷售額之成數而定，亦非以原告1
11 01年度之實際銷售金額為計算標準，加以原告自承上述採用
12 前一年度之全年銷售金額作為技術情報提供費分攤基礎，可
13 能發生特定孫公司當年度並無任何研發委託及銷售卻須分攤
14 技術情報費之問題等語（參見本院卷第415頁），足見依前
15 開計算方式分攤之技術情報服務費，並無法反映FF集團各孫
16 公司請求FF公司提供技術情報服務之真實情形，則原告主張
17 據此計算之系爭費用，應自其101年度營利事業所得額中減
18 除，顯然不具合理性。原告雖主張：因FF集團各孫公司每年
19 各項產品之銷售金額比例變化不大，原告及FF集團各孫公司
20 所分攤之技術情報提供費與FF公司實際發生之研究費用亦無
21 太大差距，故不會發生分攤不均或負擔過多技術情報提供費
22 之問題云云，惟並未舉證以實其說，無從遽予採信；況且，
23 「差距不大」究不等於「完全相同」，營利事業費用之列報
24 既首重真實，原告以推估之FF公司研發測試費用及其前一年
25 度銷售額於FF集團總銷售額之占比為據，計算之分攤金額，
26 終究與其101年度之實際支出情形存有落差，其執以主張系
27 爭費用得於該年度列為其他費用扣除，自無可採。

01 3.再查，原告提出之95至104年營業收入與營業淨利圖，雖顯
02 示其營業收入及營業淨利逐年增加（參見本院卷第279頁）
03 ．惟使公司營收與利潤增加之相關因素眾多，原告所稱請FF
04 公司提供技術情報服務，如確有其事，亦僅係可能原因之一
05 ．其間未必存有絕對之因果關係。況且，稅捐之有效、正確
06 稽徵，建立在健全之公司治理基礎上，企業在外部交易（包
07 括與關係企業之交易）過程中，有義務取得合法之外部會計
08 憑證，原告身為商業主體，倘確為取得客戶訂單，而付費請
09 求FF公司提供技術情報服務，在與FF公司交易過程中，本有
10 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
11 盡之義務，卻轉而要求稅捐機關承受其違規後果，依其營收
12 狀況之前後差異，間接推論系爭費用之支出具有必要性，顯
13 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
14 科技股份有限公司於100至104年度之毛利率及營業淨利率數
15 據（參見本院卷第579頁），宣稱：伊每一年度商品銷售之
16 毛利率均較該2訴外人公司為高，即係因委請FF公司研發客
17 製化產品之故云云，然未提出上述2訴外人公司之生產流程
18 、營運模式等資料以為佐證及與原告營收狀況之比較基礎，
19 故純屬原告之空言主張，無可採取，其據此而謂系爭費用屬
20 其經營業務有關之合理必要費用，應准予全額認列云云，殊
21 難採憑。

22 4.綜合前揭1.至3.所述，本件既查無FF公司有何對原告提供具
23 體技術情報服務之事證，復無相關之報價單、計價明細表及
24 付款單據，足資勾稽系爭費用確如原告所述，係其於101年
25 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
26 對其業務經營確屬合理且必要，本應全數不予認列。是原告
27 另主張：被告所為原處分，既認系爭費用屬製造費用，僅伊

01 銷售之製成品始有分攤之義務，故依伊101年度申報之營業
02 收入中，屬製成品銷售（製造）部分之比例19.26%，追認系
03 爭費用中之33,919,746元；惟系爭費用並未包含CMP Slurry
04 類別下之技術情報提供費分攤數，於計算製成品銷售（製造
05 ）占營業收入之比例時，應排除CMP Slurry類別產品之銷售
06 金額，而為34.36%，故被告就系爭費用應再追認26,593,363
07 元（（34.36%－19.26%）X176,114,987）元，方屬合理云云
08 ，依上說明，自非有據。

09 (四)原告復主張：伊支付系爭費用時，已依所得稅法規定申報扣
10 繳20%之稅款，系爭費用縱經全數認列為費用，伊僅得就該
11 費用之17%減少支出所得稅，故國家整體稅收並未減少，FF
12 集團尚多支付3%之稅額，伊實無必要進行對己無益之稅捐安
13 排云云。然依前述，原告係因給付FFEM公司系爭費用而申報
14 扣繳稅額，與其主張系爭費用係其因委請FF公司提供技術情
15 報服務而支付者，並非相符；且原告既未能證明系爭費用確
16 屬其為經營業務所為必要、合理之支出，被告以原處分否准
17 認列其中142,195,241元，即無違誤。至原告於支付系爭費
18 用予FFEM公司時，申報扣繳稅款，乃其依所得稅法第88、92
19 、98條之1等規定，對FFEM公司取自中華民國來源之所得，
20 履行扣繳義務，與系爭費用得否自原告之營利事業所得額中
21 減除之判斷，全然無關，原告以其就系爭費用之給付，已代
22 FFEM公司扣繳稅款為由，主張原處分否准認列上述金額為違
23 誤，無足採取。

24 七、綜上所述，原處分否准認列系爭費用中之142,195,241元，
25 並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，
26 訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造
27 其餘攻擊防禦方法與舉證，經核均與判決結果無影響，爰不

01 分別斟酌論述，原告聲請再開言詞辯論，亦無必要，附此敘
02 明。

03 八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
04 1項前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 109 年 1 月 2 日

06 臺北高等行政法院第二庭

07 審判長法官 李 玉 卿

08 法官 侯 志 融

09 法官 鍾 啟 煒

10 一、上為正本係照原本作成。

11 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
12 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
13 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

14 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
15 訟法第241條之1第1項前段）

16 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
17 條第1項但書、第2項）

18

19 得不委任律師為訴訟
20 代理人之情形

所 需 要 件

21

22 (一)符合右列情形之一
23 者，得不委任律師
24 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。

25

26

27

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 109 年 1 月 2 日
書 記 官 李 建 德