

Angle

跨國企業間研發費用 之分攤與認列 ——最高行政法院108年度上字 第1130號判決簡析



黃士洲 Shih-Chou Huang*

Sharing R&D Costs among Entities of
Multi-National Enterprises:

Analysis of Administrative Supreme Court 2019 San 1130 Judgement



壹、實務參考指引

企業依照營收主要來源可分為買賣、製造與服務產業，稽徵機關核認成本費用時，可能依循產業別的刻板印象，例如本案臺灣F公司營收八成來自化學品買賣，剔除其分攤日本總公司研發費用的支出。然而，本案最高行政法院判決明確指出，企業支出的認列不當受限於支出名目，毋寧應依客觀事證判斷支出的真實、合理與必要性。跨國集團內部各企業實體之間，關於研發費用的分攤，依經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Cooperation

and Development, OECD）移轉訂價指引，宜衡量各實體的角色功能、成本與風險分攤，且採行的移轉訂價方法有別，我國與他國的高科技稅源分配也會隨之變動。

貳、案例事實與法院裁判

一、案例事實經過

本案原告及臺灣F公司為臺灣富士電子材料股份有限公司（Fujifilm Electronic Material Taiwan Co., Ltd，下稱臺灣F公司），依照公司登記資料係日商FUJIFILM Electronic Material CO., Ltd（下稱日本F母

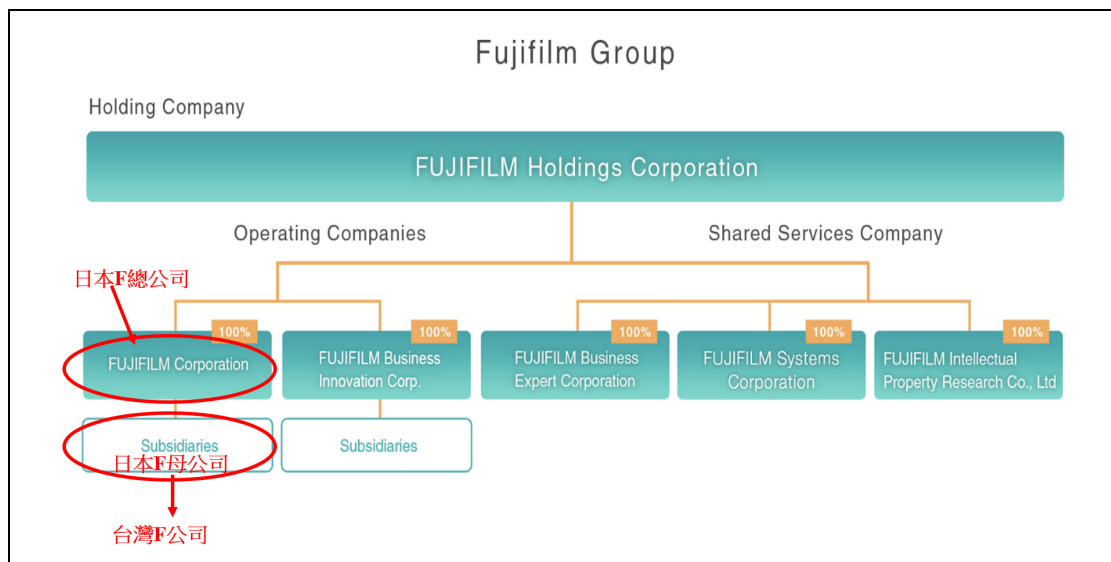
公司，國際知名半導體材料商）所百分之百持有的在臺子公司，臺灣F公司在臺經營半導體化學品製造及買賣¹，主要生產半導體製程用之顯影劑、光阻劑及CMP，總公司於新竹擁有2座工廠，另設有南科工廠（分公司）²。

臺灣F公司100年度營利事業所得稅申報，列報其他費用新臺幣（下同）2.22億餘元，其中1.92億餘元以「技術情報提供費」之名，以分攤日本集團總公司Fujifilm Corporation（下稱日本F總公司，為日本F母公司之母公司，富士軟片集團的五大部門之一，見【圖一】）的研發費用³。稽徵機關以臺灣F公司銷售之商品係來自日本F

「技術報酬金」（按照標的產品銷售額的5%計算），卻又再分攤日本F總公司之研發費用，未說明支付給日本F總公司之技術情報提供費對臺灣F公司有何具體貢獻，與營業有何實質關係為由，乃將1.92億餘元的技術情報提供費全數剔除。

（一）稽徵機關認為臺灣F公司主要業務為買賣業無須分攤集團研發成本

稽徵機關又認為，臺灣F公司經營模式屬商品銷售（買賣）部分約80.78%，屬製成品銷售（製造）部分約19.22%，買賣商品之供應商大多數為關係企業，此部分無需再推銷日本F總公司研究發展成本費用（即技術情報提供費），應僅就其製成



【圖一】富士軟片集團企業結構

資料來源：參照本件事實整理自FUJIFILM⁴。

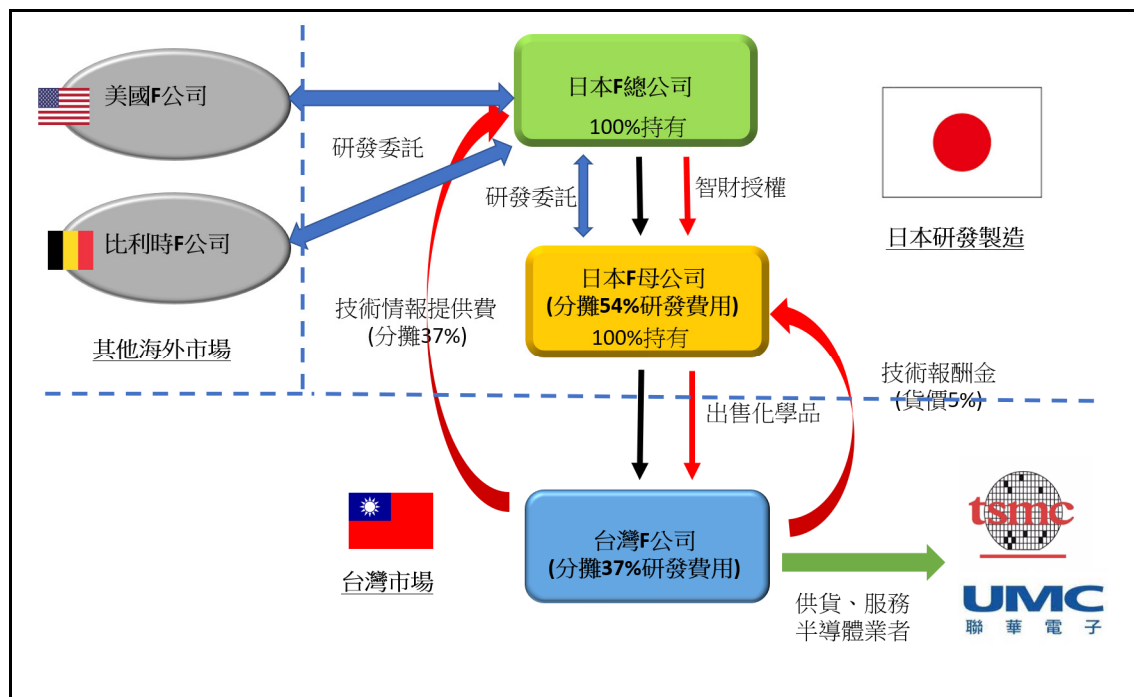
品銷售（製造）部分始有分攤義務，乃依製成品銷售（製造）部分占全部營業收入19.22%，計算並追認應分擔日本F總公司之技術情報提供費0.37億元。

(二)臺灣F公司主張係客製化業務並有集團技術情報分擔基礎

臺灣F公司不服，並提起訴願與行政訴訟，主張有二：1.客製化提供半導體化學品：依主要客戶如台積電公司說明，該公司與臺灣F公司共同合作，以專案方式，進行半導體製程光阻材料的開發，透

過試作樣品、反覆地改善、反饋與修正程序，才能開發出符合客戶期待之產品，可知其係提供「客製化」的產品；2.集團技術情報提供費之計算：係依各子公司各項產品合併營收（包括旗下之孫公司）之比例為計算基礎，計算出各子公司及旗下孫公司應負擔F總公司之研究發展成本費用後，再依各項產品營業收入比例，個別計算出各子公司及各旗下孫公司應負擔之研究發展成本費用。

本案相關智財授權與研發委託與費用分攤情況，約略如【圖二】。



【圖二】本案集團分攤研發費用關聯圖示

資料來源：作者自行繪製。

二、法院裁判理由重點摘錄

本案初審與上訴審見解不同，臺北高等行政法院107年度訴字第1374號判決認同稽徵機關剔除研發費用之理由；上訴審最高行政法院108年度判字第1130號判決則認為應再審酌支出研發費用之必要性與合理性。以下摘錄一、二審的見解重要部分（小標題為本文所加）：

（一）臺北高等行政法院107年度訴字第1374號判決

1. 研發費用的分攤基礎並不合理

臺灣F公司從事買賣業與製造業之部分，其進貨10大供應商均包含非關係企業之外的其他廠商，可知臺灣F公司前一年度各項產品之合併營收，並非全數來自日本F母公司，但日本F總公司卻將來自日本F母公司以外之銷售額，亦列為系爭技術情報提供費之分攤基礎，顯不合理，系爭技術情報提供費之分攤，應有其他較為客觀合理之標準。

2. 臺灣F公司主要為買賣業，研發費用並非買賣業之進貨或銷售費用

依所得稅法施行細則第31條第1項第1款之計算式可知，買賣業只有「進貨費用」、「銷售費用」，而系爭技術情報提供費為製造費用，顯非「進貨費用」或「銷售費用」。買賣業係進貨後銷貨以賺取其差價，若所銷售之貨物需特殊技術才能製

造，該特殊技術之使用代價亦已包括在進貨價格中，……。且製造成本包括製造費用，是若所銷售之貨物需特殊技術才能製造，該特殊技術之使用代價（例如系爭技術情報提供費），顯為製造費用，而非進貨費用或銷售費用。

（二）最高行政法院108年度判字第1130號判決

1. 依所得稅法規定，真實、合理且必要的支出，即得認列成本費用

所得稅法第24條第1項前段規定：「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、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失。」準此，營利事業除了依所得稅法第38條規定不得列為費用或損失以外，營利事業支出之各項成本費用或發生之損失，若具備真實性、合理性及必要性，自得列為成本費用或損失。是以，營利事業之買賣業支出特殊技術之使用代價（例如系爭技術情報提供費），若屬真實、合理且必要，自得認列成本費用。

2. 原判決應對重要事證進行調查

原判決既肯認臺灣F公司對台積電銷售之產品確有「客製化」事實，但卻未調查臺灣F公司所提證據能否證明技術報酬

金與技術情報提供費，二者意涵不同且無重複，及支出系爭技術情報提供費是否具備真實性、合理性及必要性，即逕以「客製化之商品多數由日本F母公司統籌製造生產，其產製的主要利潤屬日本F母公司，自僅（營業利潤高於買賣業之）日本F母公司（製造業）才需仰賴最終母公司（日本F總公司）提供產品技術改良及產品研發功能，是臺灣F公司所申報買賣業部分所分擔系爭技術情報提供費部分，難謂具有營業活動之必要及合理性」云云，即有未盡調查義務致不備理由之違法。

系爭技術情報費業經臺灣F公司以給付技術服務之名義扣繳20%申報，臺灣F公司主張已經確實給付技術情報提供費，似非無據，但原判決未調查是項給付是否確屬真實、合理且必要之成本費用，以及臺灣F公司向日本F母公司進貨之價格中，是否確已包含特殊技術之使用代價，即逕認「買賣業係進貨後銷貨以賺取其差價，只有『進貨費用』、『銷售費用』，若所銷售之貨物需特殊技術才能製造，該特殊技術之使用代價亦已包括在進貨之價格中」，……，有判決不備理由之違背法令。

3. 個別產品經分攤技術情報提供費之後，呈現虧損狀態，分攤基礎是否妥當？

臺灣F公司2011年各產品別技術情報提供費分攤情形及占總營收比例情

形，……其中以附表2產品別c即ArF Resist為例，其2011年營業收入為40,390,857元……，合計全年分攤技術情報提供費54,182,670元，……不敷分攤技術情報提供費。另產品別b、d及h等產品分攤技術情報提供費似高於臺灣F公司平均毛利13.46%，即b、c、d及h等產品分攤技術情報提供費後，可能均屬於虧損狀態，故臺灣F公司主張日本F總公司以「前一年」之各產品之營業收入作為分攤基礎，是否合理，尚需由兩造攻防。

參、本案爭點

一、臺灣F公司營收主要來自化學產品貿易，可否分攤日本F總公司與集團的研發費用？

二、若臺灣F公司可以分攤集團研發費用的話，當年度所採的分攤基礎（以產品營收為基礎）是否合理？

肆、本案相關法令

一、所得稅法第24條第1項前段：「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。」

二、所得稅法第38條：「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。」

伍、裁判評析

本案一、二審見解的主要歧異為臺灣F公司主要營收來自產品買賣，是否有資格列報「技術情報提供費」？看似納稅義務人所歸屬業別與支出名目之爭議，其衍伸即是跨國企業集團的移轉訂價與組織規劃議題，最高行政法院判決都做有重要且原則性的闡釋。以下分別說明：

一、營所稅承接財務會計，對支出科目原則上不設限

二審判決援引所得稅法第24條第1項與第38條作為基礎，指出凡是企業的真实、合理且必要的支出，即得認列成本費用，無須受限於企業的業別、類型，或支付名目與對象，誠屬的論。按所得稅法第24、38條的立法，係將營利事業所得稅（下稱營所稅）稅基連結至財務會計所得，不另設自身的稅務所得概念與體系，依此制度設計營所稅會計基礎乃承接財務會計的權責發生制（同法第22條參照），以財務會計準則確定的財務所得出發，另依稅法、授權命令特別規定，或稅法特殊考量，調整為稅務所得（營所稅查準第1條參照）。其次，財務會計本於允當表達企業財務能力，採權責對應與真實表達之

故，並未對支出科目設有列報限制⁵；同理，營利事業所得稅查核準則（下稱營所稅查準）第65條亦規定：「費用及損失，其列支之科目混雜者，應按其性質分別查核。」

關於營所稅支出列報的稅法限制，可大略分為列舉與概括二類。前者如所得稅法第37條交際應酬費用，設定確實單據與上限，以及第38條後段的「各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等各項罰鍰」；後者則為第38條規定前段所規定的「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用」，不得列為費用或損失，設定須具備與營業活動的關聯性，以資區隔非營業活動及私人領域。

二、企業列報支出的合理性判斷標準

至於判決指出：「依所得稅法第24條、第38條規定可知，營利事業所支出之成本、費用或損失若屬真實、合理且必要，應得列支，至於應認列何會計科目及認列金額，係屬另事。」其中，「真實」係企業有實際支出（本案有依法扣繳20%），至於合理且必要的判斷標準，判決則未指明，僅在判決理由最末點出「個別產品分攤技術情報提供費後，可能均屬於虧損狀態」，故以「前一年」之各產品之營業收入作為分攤基礎是否合理，尚需由兩造攻防。

基於課稅對於營業活動應秉持中立性，所謂支出的「必要性」，用語極易引人誤認稽徵機關有權審查企業某筆支出是最花在刀口上、最有效益、最事半功倍的決策，蓋此乃企業自我負責與市場競爭領域，本不當由稽徵機關事後諸葛地說三道四，否則難逃越俎代庖、過度介入、干擾私經濟活動的疑慮。至於支出合理性的審查，除卻税法明定的列報限制之外，稽徵機關基於依法、平等課稅角度，剔除企業的個別支出，本文認為，所依據的理由可以是：（一）個別支出與企業營運之間，欠缺關聯性，例如企業為客戶及股東子女設置獎學金⁶；或（二）個別支出的原因事實關係欠缺企業營運的合理性，簡單的說，一般企業並不會做這麼有違常理的安排，且綜觀個案事實脈絡，疑似藉非常規安排，不當規避、減省應納稅負的高度可能性⁷。且由於後一項理由涉及實質課稅與脫法避稅行為的否認，依納稅者權利保護法第7條規定，稽徵機關應負擔證明義務。

三、跨國集團研發費用的分攤與分攤基準

臺灣F公司以「技術情報提供費」的名義，分攤日本F總公司研發費用，其分攤基準是否合理，乃本案的第二個重點。首先，研發費用的分攤與授權金，或內含授權金之貨品價格，性質不同，研發費用分攤係針對研發有成果前的支出，後者則

是使用研發完成的智慧財產所支付之對價，是否重複或混同，應由事實審調查釐清。其次，按企業集團之間，針對集團管理費用、研發費用的支出，多設定內部分攤機制，一方面貫徹企業分工，另一方面合理反映各企業實體所創造的價值、利潤與所承擔的風險。營所稅查準第70條有規定境內外總、分公司之間的管理費用分攤，且設定以營收比例計算分攤標準；至於研發費用，同法第86條的規定則侷限於自身研發或委託外部研究機構，均無涉跨國集團內部間研發費用分攤，另參照「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，也對於研發費用分攤未設有明確規範，僅於國別報告中的「集團主檔」（Master File，該準則第21條之1）規定應說明研發活動安排、無形資產、主要研發合約與對應的集團移轉訂價政策等。

如果依照OECD頒布的2022年版移轉訂價指引，此類集團內部研發費用分攤多以「成本分攤協議」（Cost Contribution Agreement）的形式行之，除了設定費用分攤基準之外，同時也會釐訂研發成果的智慧財產，其所有權的歸屬與授權使用事宜⁸。至於成本分攤協議中的研發費用分攤基準，OECD的移轉訂價指引指出應針對參與分攤協議的企業實體，合理評價其所扮演的角色功能，並就作為研發工具、起點的既有智慧財產，給與合理評價／補償，同時衡量從事研發工作的企業實體

（本文中為日本F總公司）的研發開銷並所承擔的風險，至於將來研發成果的潛在價值則不再考量之列⁹。申言之，個案的判斷流程需先確定所研發的智慧財產權利歸屬，其次分析各參與企業實體各自功能角色分攤，確定各自開銷與風險之後，最後由分攤方提供合理的費用補償¹⁰。

按判決所揭示，日商F集團的分攤基準似以合併營收與產品營收比例係以「各子公司各項產品合併營收之比例為計算基礎，再以各子公司的各項產品營業收入比例，個別計算出各自應負擔之研究發展成本費用。」若參照上開OECD移轉訂價指引，宜藉由契約書了解總公司、各子公司、孫公司關於研發活動的功能角色，據以分析所分攤的研發支出，是否對應了將來的無形資產的授權、使用，以及總公司實際的研發開銷，營收比例的分攤基準是否合理，也就呼之欲出。不過，今日的OECD移轉訂價指引係因應2015年BEPS行動方案1.0的結案報告，在本案2011年課稅年度之後，作為參照標準的妥當性也值得思考。

四、移轉訂價方法的選擇應反映在臺灣創造的價值

最後，本案隱而未見，卻攸關臺日兩地針對高科技稅源分配者，毋寧是針對跨國集團所適用的移轉訂價方法，是否合理地反映了該集團在臺灣／日本所創造的價

值。臺灣F公司為台積電等我國高科技廠商提供半導體製程客製化導向的化學品，與其說產業性質究屬買賣業或製造業，恐怕更接近技術服務業；且經過長期客製化服務，產生與特定客戶緊密合作的默契與信任，反映在其營業毛利上，必然遠超一般化學品產業。初步瞭解，半導體化學品製造、經銷與服務的毛利率動輒高達3%～40%，相較於精密化學材料製造（1810-14，同業利潤標準毛利率17%）、電子工業用化學處理器製造（1990-11，22%）、化學溶劑、工業添加劑批發（4620-17，19%），額外多出將近一倍的毛利率，正凸顯了臺灣F公司在臺灣半導體供應鏈位居特殊地位及其看不見也難以量化的「無形資產」。

倘若本案事實審法院認為研發分攤基準的合理性不足的話，後續可能依照移轉訂價方法估量臺灣F公司的整體毛利率或淨利率，此時若以「可比較利潤法」（Transaction Net Margin Method），即於特定年限內之平均利潤率指標為基礎，計算可比較營業利潤（參見移轉訂價查核準則第18條），實際上就是指向一般同業的利潤率標準，則超額利潤部分將從而劃歸日本。若要真實反映臺灣F公司在臺營運的特殊地位與長期累積的無形資產，則須藉由「利潤分割法」（Profit Split Method），衡量臺灣F公司獲取高毛利，源自於在地努力所做出「獨特且有價值之貢

獻」(參見營所稅查準第19條)，則該高額 之內。
利潤也會大部分保留在我國課稅權範圍


附註

- * 臺北商業大學財政稅務系副教授。
- 1. 參照經濟部公司登記資料，臺灣F公司營業項目記載為以下六項：
 - (1)C801990 其他化學材料製造業（半導體IC製程用光阻劑及顯示器之彩色濾光片製程用光阻劑、感光劑、顯影劑、輔助劑）
 - (2)F401010 國際貿易業
 - (3)F107990 其他化學製品批發業（半導體IC製程用光阻劑及顯示器之彩色濾光片製程用光阻劑、感光劑、顯影劑、輔助劑）
 - (4)F207990 其他化學製品零售業（半導體IC製程用光阻劑及顯示器之彩色濾光片製程用光阻劑、感光劑、顯影劑、輔助劑）
 - (5)E599010 配管工程業
 - (6)E604010 機械安裝業
- 2. 參見：臺灣富士電子材料投資臺南 南科廠隆重落成，2016年11月14日，https://economic.tainan.gov.tw/News_Content.aspx?n=5140&s=149520（瀏覽日期：2022年7月11日）。
- 3. 依判決揭示資訊，臺灣F公司以技術情報提供費之名，分攤日本F總公司的1.92億研發費用，係日本F母公司（日本F總公司之子公司）應分攤F總公司全部研發費用的54%，日本F母公司又將其中35%歸由臺灣F公司分攤。
- 4. FUJIFILM, Group Companies, <https://holdings.fujifilm.com/en/about/group> (last visited Jul. 28, 2022).
- 5. 參見財務會計準則公報第1號第2、3段（權責發生基礎）以及第16段（真實表達）。
- 6. 參見財政部88年1月20日台財稅第881896192號函，該函認為公司設置之客戶及股東子女獎學金，核非經營本業及附屬業務之費用或損失，但員工子女獎學金部分，若申請辦法訂有學業、操行成績達到一定標準始能申請，則公司可以其他費用列支。似乎認為後者屬「職工福利」事項。
- 7. 案例可參見最高行政法院108年度判205號判決。該案以親屬也是員工開設公司，開立佣金支出發票，在無法證明有實際提供仲介勞務之下，遭以虛報佣金支出剔除費用，並裁處漏稅罰鍰。
- 8. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2022, 8.8, p 339.
- 9. 參前註，8.26, p 347.

10. 具體釋例可參見前註，Example 4, p 649以下。

關鍵詞：利潤分割法、研發費用分攤、移轉訂價、跨國企業稅務、營利事業所得稅

DOI：10.53106/270692572022080032007

 本單元內容獲月旦會計財稅網、月旦知識庫收錄

■ 相關學者專家精彩論辯實錄，歡迎至「月旦品評家」觀看：

◎ 涉外合資併購的稅務法務須知



黃士洲、林宜賢、周泰維

(<http://qr.angle.tw/0k8>)

◎ 2020會計、稅務實務案例總回顧：納稅者權利保護法與稅務救濟案例分析



黃士洲

(<http://qr.angle.tw/pox>)