

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1374號

108年9月5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 王綉忠（局長）

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日台財法字第10713932510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

甲、程序事項：

按「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。」行政訴訟法第111條第1項定有明文。查原告於民國107年10月26日起訴時，訴之聲明原為：「一、訴願決定及復查決定（含原處分）均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」嗣原告訴訟代理人於108年9月5日言詞辯論期日變更訴之聲明為：「一、被告原處分（含復查決定）及財政部訴願決定不利原告部分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」，核其變更訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造前就本件實體爭點已為

之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之變更，洵屬適當，應予准許，合先敘明。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

緣原告係經營其他未分類其他化學製品製造業及買賣業，100年度列報其他費用222,429,389元，其中192,882,190元係技術情報提供費，為原告分攤Fujifilm Corporation（下稱FF公司）之研發費用，惟被告以原告銷售之商品係來自Fujifilm Electronic Materials Co., Ltd（下稱FFEM公司）生產的各項商品，其已給付技術報酬金，卻再分攤FF公司之研發費用，且僅提供FFEM公司請款發票，未說明該技術情報提供費對原告有何具體貢獻，與營業有何實質關係為由，全數剔除之，並核定其他費用29,547,199元。原告不服，申經復查准予追認37,071,956元，仍表不服，提起訴願，亦遭駁回，原告猶未甘服，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、原告所屬之半導體級化學材料產業因客戶需求多變，且因產業競爭激烈，已轉變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，必須支出系爭技術情報提供費，委請其最終母公司Fujifilm Corporation（下稱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，故系爭技術情報提供費當屬與原告產生營業收入直接相關之合理必要費用，依法應准許全額扣除：

（一）原告為專業的半導體IC製程用化學原料及TFT-LCD液晶平面顯示器用化學材料之製造及銷售廠商，主要業務為製造及銷售半導體積體電路微影製程使用之感光材料（包括光阻及彩色光阻）、顯影劑及輔助劑，以及TFT-LCD液晶平

面顯示器用化學材料，原告屬半導體IC製程用及TFT-LCD
液晶平面顯示器用化學材料產業之製造及銷售商。其中原告所製造TFT-LCD液晶平面顯示器用化學材料屬於FF公司的平面顯示材料事業部的產品，雖然TFT-LCD液晶平面顯示材料目前主要都是配合市場整體需求進行製造及銷售而幾乎沒有配合客戶需求進行客製化研發生產之必要，然半導體IC製程用化學原料，因產業競爭激烈，已轉變為製造業服務化與客製化導向之產業。半導體供應商為取得其客戶（即電子產品製造商）之訂單，必須研發並製造出符合其客戶需求之半導體，而在此過程中，除了製程上的改進外，使用的化學材料特殊性更是扮演重要的角色，因此化學材料之供應商必須深入了解半導體供應商之需求後，研發並提供半導體供應商符合其客製化需求之產品，方能取得訂單。原告所支出系爭技術情報提供費，目的在於進行半導體IC製程用化學原料之研究開發，以滿足客戶所需並取得訂單。

（二）由原證5工研院對於我國製造業產業現況與趨勢-回顧2006
展望2007之文章第91頁對於電子材料產業所述：「由於電子材料須按下游應用設計而製造，其攸關製成品品質之良窳、加上下游技術演變快速、客戶必須認證且重視品牌…」、「電子化學材料之良窳會關係到下游產品的電器性能、保護程度或顯示效果，是最終產品性能、品質的關鍵影響因素之一」可證原告所屬產業之廠商確實有必要深入了解半導體供應商之需求後，進行研發並提供半導體供應商符合其客製化需求之產品，方能取得訂單。加上原告所屬之半導體級化學材料產業競爭者眾，此可由原證6中之論文第37頁所述「台灣目前至少有四家主要的供應商」及

第53頁所述「台灣半導體化材市場……因為市場競爭激烈的關係……」可茲證明，故此產業中之廠商顯然必須進行適當研發以提供客戶符合其需求之產品，方能於產業中取得一席之地。此外，由原證6中之論文第40頁所述「一個化材廠商所要服務的客戶可能有好幾家，每家所要求的產品製程技術、製造流程又幾乎不同，且製造交期與良率又須合乎顧客的要求，在諸多條件要求與限制下，化材廠商產能的預測、調配與改善會直接反映在是否保持顧客的滿意度。自此，亦說明化材廠商已成為製造業服務化導向的產業了」即可證明原告之主張：由於原告所屬半導體級化學材料產業之產業特性及其本身無研發能力，其必須支付系爭技術情報提供費方能使其產品滿足客戶之客製化需求並保持客戶之滿意度以取得訂單。原告雖然表面上僅是銷售化學材料予客戶，但實際上在其銷售行為前已有服務之提供（即了解客戶所需之規格並研發出符合規格之化學材料），原告因其本身無研發能力，而須支付系爭技術情報提供費予母公司FF公司進行研發，其目的既在於服務原告客戶並滿足原告客戶所需，該費用即與製造無關，而屬原告進行銷售所需支付之合理必要費用，其可扣除之數額自不應限於原告自行製造後銷售之部分，而應准許原告全額扣除。

（三）原告確實有依客戶需求進行客製化研發與生產，參原證7整理原告於100年度因客戶需求向FF公司提出研發申請之主要案件，舉例說明如下：茲以原告申請研發以銷售之兩項客製化產品之研發請求單說明原告確實因產業特性之原因，必須先了解客戶所需化學材料之規格並進行研究後，方能取得客戶之訂單並獲得銷售收入：

01 1.主題為「VisEra(采鈺公司)Sharp(夏普公司)
02 project request new Green spectrum」之研發請求單中
03 之潛在機會(Opportunity Background)欄位可以看到以
04 下描述:「Sharp(夏普公司)打算將解析度 $1.4\mu\text{m}$ 之CIS
05 外包在台灣製造,其中front end IC裝置將外包由TSMC(
06 台積電,下同)製造,CF process則將外包給VisEra(采
07 鈺公司)。為改變色素濃度(pigment concentration)
08 及黏度(ciscosity),紅色選用SR6600之光線(
09 spectrum),藍色選用SB5000之光線,綠色選用SGSA086A
10 之光線」。

11 2.主題為「Thick KrF Resist opportunity in TSMC for
12 next generation($1.1\mu\text{m}$ and $0.9\mu\text{m}$) CIS device」之
13 研發請求單中之潛在機會欄位可以看到以下描述:「TSMC
14 (台積電)的客戶(OVT及Aptina)就下一代CIS($1.1\mu\text{m}$
15 and $0.9\mu\text{m}$)裝置提出新的製程標準。現有的GKR-4604PP
16 及GKR-4604T1兩項產品可能無法達到新的CIS製程要求」
17 。

18 3.由前揭研發請求單及舉例說明即可發現,原告確實是為配
19 合客戶之需求,方需要填寫研發請求單請求最終母公司FF
20 公司協助研究並支付系爭技術情報提供費。因此,系爭技
21 術情報提供費當然與原告之銷售發生有關,自應允許原告
22 全額扣除系爭技術情報提供費。

23 (四)自原告之客戶采鈺科技股份有限公司所出具之說明函中之
24 以下敘述:「本公司從事彩色濾光膜加工,為因應客戶新
25 規格要求,自2011年起至2016年間台灣富士電子材料股份
26 有限公司(以下簡稱「富士電子」)合作進行開發,由富
27 士電子提供光阻材料試作樣品,再由本公司使用並初步評

01 估後將結果及應進行改善項目回饋予富士電子，接著富士
02 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
03 司，雙方數次反覆溝通與提供樣品後，富士電子才能開發
04 出符合本公司期待性能目標的光阻材料並出售給本公司。
05 』可知，原告確實為了滿足客戶之需求，必須提供其客戶
06 客製化之服務及產品，包括原告需事先與客戶溝通、了解
07 客戶之需求，進而委託FF公司進行客製化之研發。由此可
08 證，系爭技術情報提供費顯與原告之銷售發生有關，自應
09 允許原告全額扣除。

10 (五) 雖然原告所生產產品之一——工業生產顯影劑及輔助劑等化
11 學材料是用作半導體製程中之原料，但由於半導體之製造
12 商必須使用具微小差異的原料始能生產出有別於市場現有
13 產品之新產品，所以即使原告主要業務為製造及銷售化學
14 材料，仍有客製化之可能及需求，並非如訴願決定書所述
15 ：「容難謂有客製化情事」，此有原告所製作的Color
16 Mosaic組合需求圖可證。於該圖中可以發現僅僅一個綠光
17 ，各客戶所需要的波長及透明度均不相同，故圖中曲線之
18 形狀及位置均有差異，原告甚至需要提供多達52種不同的
19 綠光給予其不同之客戶以滿足客戶所需。由於原告並無研
20 發能力，自須支付系爭技術情報提供費予FF公司，由FF公
21 司研發出符合其客戶需求之化學材料，方能使原告取得訂
22 單；反之，如原告不能提供符合客戶所需規格之化學材料
23 ，因尚有許多其他廠商可供選擇，客戶即會向其他廠商下
24 單購買。

25 (六) 原告所生產之感光材料、顯影劑及輔助劑等化學材料是將
26 Solvent (PGME, PGMEA, Ethyl lactate等) 、 PAC/ PAG
27 (Photo Acid Compound / Generator) 、 Polymer、

01 Quencher、Additive (like surfactant, adhesion
02 promoter等) 、Pigment & dispersion liquid等不同的
03 化工原料加工後之混合物。所謂混合物是由二種以上的純
04 物質依任意比例相混合 (即組成並不固定) ，但不發生化
05 學變化，而各純物質仍保有其原來的特性。舉例來說，糖
06 水即是將糖與水混合之混合物，雖然每杯糖水都是用糖與
07 水兩種材料加以混合，但只要兩者比例不同，對飲用的人
08 來說就會感覺到差異。因此，即便原告所生產之各種感光
09 材料、顯影劑及輔助劑等化學材料皆可泛稱為感光材料、
10 顯影劑及輔助劑，但只要各組成成分之比例有所不同，其
11 性質及效果即會產生有差異。由此可知，雖然原告所生產
12 之化學材料係被半導體製造商用於半導體製程中做為原料
13 ，但其並非是具有一定組成或性質之化工原料 (純物質)
14 ，而是可依製造商需求調整成分之混合物，自非被告所稱
15 「無客製化之可能」。此可由原告所製作的綠色光阻材料
16 「光譜規格」需求圖可證。於該圖中可以發現僅僅一個綠
17 色光譜需求，各客戶所要求的色度 (光譜) 均不相同，如
18 圖中所示各波長所要求的透光率均有差異，因此原告需要
19 就不同客戶所要求的色度調整其光阻材料之組成成分內容
20 ，方能滿足客戶所需並取得訂單。顯然原告所生產之化學
21 材料不但有客製化之可能亦有客製化之必要。

22 (七) 原告所銷售之半導體積體電路微影製程使用之化學材料係
23 組成相當複雜之混合物，各種成分的改變或比例的變動，
24 產生之效果即大不相同，例如其產生之色彩、是否能附著
25 於客戶晶圓上的底材、塗佈均勻性、圖像解析能力等皆可
26 能發生變化。原告並舉原告所銷售之化學材料顯影液與彩
27 色光阻為例，說明客製化之過程。再者，原告主要客戶，

台灣積體電路股份有限公司與采鈺科技股份有限公司亦出具函文，證明原告與台灣積體電路股份有限公司與采鈺股份有限公司，為符合該公司製程需求或新規格要求，原告就其所需製程要求之材料進行客製化以符合該公司所需。以台灣積體電路股份有限公司為公司治理成效卓著之公司並獲得全球許多公司治理獎項之公司，對於本案究竟有無客製化所出具之客觀證明，應無疑義，但被告卻一再否認此客觀事證，並於答辯狀認定原告所銷售之產品尚難有客製化情形。查，被告承辦人員均為財稅、會計背景而非理工、化學專長，但於原告提出相關事證證明有客製化事實後，未徵詢有關單位意見或其他專家，卻逕然認定原告所屬之半導體積體電路微影製程使用之化學材料產業認定無客製化之可能，並對台灣積體電路股份有限公司與采鈺科技股份有限公司出具函文證明原告所銷售之產品確實有客製化之事實不予採信，著實令人匪解，被告答辯與行政程序法第9條，應於當事人有利及不利之情形規定不符，被告主張毫無可採。

二、系爭技術情報提供費與研究發展費之性質迥不相同：

（一）研發之原因、研發之時點、研發時是否已有潛在買家/客戶存在、研發、製造與銷售等之順序、研發成功之產品是否有銷售予多數買家之可能性均不相同，原處分認定系爭技術情報提供費屬於研究發展費性質顯係認事用法錯誤：

1.一般製造業業者就其製造之產品內容、數量係依據其對市場的需求進行預測後之結果決定，倘業者預測未來市場需求將提高，則其將增加生產量；反之，倘業者預測未來市場狀況不佳，其將減少生產量。產品之創新亦是如此，如業者依據其對市場的預測認為特定規格或創新之新產品將

可迎合市場需求，倘其能研發成功並推出該新產品且可獲利時，其即會投入研發該新產品，並就所投入之相關費用認列研究發展費。例如：智慧型手機製造商Apple或三星為吸引消費者購買其推出之智慧型手機，會根據其對市場的預測，就其新一代產品進行研發改良，如推出可摺疊螢幕的手機、推出OLED螢幕之手機、推出具臉部辨識或其他創新功能的手機等。其研發均係基於該等公司本身對市場的預測、公司內部人員提出之想法等而開始進行，並非依據客戶對其提出之特定需求而進行客製化研發，意即該等公司不會因為某一個客戶向其表示想要購買一台配備有多個鏡頭的手機，即開始研發配備有五個鏡頭的手機。然服務化導向之製造業業者就其製造之產品內容、數量則係依據客戶之訂單而決定，業者僅在客戶下單後，才會開始製造客戶下單之產品；倘無任何客戶下單，業者不會進行製造活動。又服務化導向之製造業業者除進行商品製造外，尚須服務客戶以滿足客戶之需求，換言之，只有在滿足客戶需求的前提之下，客戶方會與業者進行交易。就原告而言，其對客戶提供之服務即為依據客戶所提出之規格需求透過FFEM公司委請FF公司進行化學材料之研發與測試，待測試成功且樣品被客戶接受後，原告方能取得客戶之訂單，故原告係因客戶提出需求及為取得客戶訂單，方透過FFEM公司委請FF公司進行研發與測試並支出系爭技術情報提供費。原告並不會如一般製造業，基於其自身對市場之預測，即自行先透過FFEM公司委請FF公司進行研發，待研發成功後才開始尋找客戶。

2. 由前述比較可知，一般製造業支出之研究發展費與本案原告支出系爭技術情報費迥不相同，一般製造業者是依據其

01 自身對市場之預測或其內部人員之構想，先進行研發，等
02 研發成功後即開始製造，最後，在商品製造完成後方開始
03 尋找買家，故其進行研發時尚無潛在之買家存在。而因其
04 研發並非針對單一買家之需求而進行，故其研發成功後所
05 製造之產品有銷售予多數買家之可能；相反地，原告則是
06 根據特定客戶所提出之規格需求透過FFEM公司委請FF公司
07 進行研發，FF公司研發與測試成功後須先提供樣品供該特
08 定客戶測試，如客戶不滿意則需再修改，待客戶接受樣品
09 後，方依客戶下單之內容依據集團生產政策開始製造。故
10 原告於透過FFEM公司委請FF公司研發時已有買家存在（事
11 實上原告係依據特定客戶之需求始透過FFEM公司委請FF公
12 司開始研發與測試以爭取客戶下訂單），毋庸等研發與測
13 試成功後再尋找買家。而因該研發與測試成功之產品僅符
14 合該特定客戶之需求，故並無銷售予其他買家之可能。

15 （二）系爭技術情報提供費為原告為滿足客戶客製化需求以取得
16 訂單所需支付之合理且必要費用。FF公司「為因應旗下孫
17 公司之客戶所提出之客製化規格需求所進行研發產生之相
18 關費用」並非研究發展費，原告由該費用分攤而來之系爭
19 技術情報提供費當然也非原告研究發展費：

20 1. FF公司為因應旗下孫公司之客戶所提出之客製化規格需求
21 所進行研發產生之相關費用，雖泛稱為研發費用，但其本
22 質並非被告所稱之研究發展費，因為FF公司所為研發具有
23 之以下特性均非研究發展費之特性：（1）研發係針對個
24 別客戶提出之客製化規格需求所為之，並非基於Fujifilm
25 集團對市場需求所為之預測或內部員工之構想。（2）研
26 發時已有潛在客戶之存在。（3）研發完成之產品因具有
27 客製化規格，僅能銷售予提出該需求之客戶，原封不動銷

售給其他客戶之可能性很低。

2. 因此，即使系爭技術情報提供費之數額係分攤FF公司因研發所產生之相關費用，惟既然FF公司該等費用之性質並非被告所稱之研究發展費，則原告支出之系爭技術情報提供費當然也不會是研究發展費。顯然，被告主張系爭技術情報提供費屬生產製造有關之研究發展費係以文害義，未理解原告所使用之「FF公司研發費用」一詞，僅是為方便溝通而使用，其實際意義與稅法上之研究發展費完全不同。

三、原告列報系爭技術情報提供費與技術報酬金係屬迥然不同之性質，原告並無重複列報或以其他科目列報相同性質費用之情事：

（一）技術情報提供費性質：

原告所屬之半導體級化學材料產業因客戶需求多變，且產業競爭激烈，已轉變為服務化導向之製造業。原告為取得客戶訂單，必須提供符合客戶客製化需求之產品，方能銷售產品予客戶並取得收入。因原告不具研發能力，故須支出系爭技術情報提供費透過FFEM公司委由FF公司進行研發與測試，否則原告將因無法提供客戶符合客製化需求之產品而無法取得訂單並獲得銷售收入。FF公司僅負責產品之研究開發，並不負責銷售。不論自行研發設計或委託他人進行研發設計，以滿足客戶所需，均屬必要且合理之支出。準此，一般公司是由內部自行研發開發以滿足客戶所需，但原告則是委託FF公司進行研究開發以滿足客戶所需。原告與各孫公司則依照產品前一年度銷售額比例負擔FF公司受託研究開發費用（即系爭技術情報提供費），因FF公司並不會從原告與各孫公司負擔其所發生之研究開發費用中獲利，並無不當壓縮原告利益之情事。

01 (二) 技術報酬金性質：

02 原告列報之技術報酬金係支付與原告母公司 FFEM，因 FFEM
03 除負責擬定行銷策略外，並負責產品製造技術及檢測技術
04 開發，將其成果提供與以亞洲各子公司（包括原告），此
05 有原告與 FFEM 所簽訂之技術報酬金合約可茲證明。原告於
06 被告查核本案時，於 104 年 3 月 12 日業已提供關於技術情報
07 提供費與技術報酬金之架構與性質），已清楚向被告說明
08 此兩費用之架構與性質迥然不同，被告對此兩費用之內容
09 均已明瞭，並無意見或提出質疑，原告確實並無重覆列報
10 性質相同之費用。

11 四、原告自採取前述支付系爭技術情報提供費，由 FF 公司進行客
12 製化研發之經營模式後，營業收入及營業淨利明顯增加，兩
13 者關係呈現正相關，顯然系爭技術情報提供費之支出有助於
14 原告爭取到更多訂單，當屬與原告產生營業收入直接相關之
15 合理必要費用，應准許原告全額扣除：

16 (一) 自原告西元 2006 年至西元 2015 年之營業收入 (Net Sales
17) 與營業淨利 (Operating Income, OI) 圖 (參原證 10)
18 可以看出，原告於導入前述客製化研發經營模式後，導入
19 後第一年 (即西元 2011 年) 之營業收入略低於前一年度 (即西元 2010 年)，此係因導入初期之磨合期所致，惟自導入後第二年 (即西元 2012 年) 營業收入顯著增加，甚至西元 2014 年之營收已高達 4784.1 百萬元，為導入前之近 2 倍。
22 而原告之營業淨利與營業收入相同，亦於導入前述客製化研發經營模式後顯著上升，從西元 2010 年導入前的
24 134.8 百萬元上升到導入後第五年 (即西元 2015 年) 的
26 898.4 百萬元，增加幅度更達到 4.43 倍。顯然原告支付系
27 爭技術情報提供費有助於原告爭取到更多訂單，對於其營

業收入與營業淨利的增加有相當之助益，當然屬於與原告產生營業收入直接相關之合理必要費用，應准許原告全額扣除。

(二) 原告身為半導體積體電路微影製程使用之化學材料供應商，其必須先了解其客戶（即半導體製造商）之需求，再依客戶提出之客製化規格需求進行研發及製造，始有可能取得訂單。惟因原告本身不具研發能力，故其與FFEM公司間訂有服務合約，透過FFEM公司委請FF公司就客戶提出之客製化規格需求進行研發。具體而言，原告於接受客戶提出之客製化規格需求後（必要時原告所屬技術人員將拜訪客戶以釐清客戶所需規格，再將客戶之需求報告予原告），會將客戶提出之客製化規格傳達予FFEM公司，再由FFEM公司傳達予FF公司。FF公司於接獲客戶所需規格後，即開始進行研發及測試，並將研發結果記載於研發測試報告。FF公司於研發初期將試作微量樣品供客戶測試與確認，如客戶認為有調整之必要，FF公司即再進一步進行調整。待客戶判定符合其所需規格後，FF公司便會委託FFEM公司或原告製作數量較多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下單後，原告所屬之母公司FFEM公司即會考量集團內各廠區之設備、產能及營運持續計畫後，決定由集團內哪些廠區負責生產依客戶客製化需求所研發出之產品。以上流程亦有原告之客戶台灣積體電路製造股份有限公司出具之說明函可證。故由此可知，原告之所以能獲得訂單並產生營業收入係因其能服務客戶並了解客戶之客製化需求後，依客戶之客製化需求透過FFEM公司委由FF公司進行研發。倘原告未依客戶之客製化需求提出研發請求單透過FFEM公司委由FF公司進行研發並支出系爭技術情

報提供費，原告將因其無法提供客戶符合其客製化規格之化學材料而無法取得訂單。顯然，原告支付系爭技術情報費，當屬與原告產生營業收入直接相關之合理必要費用，依法應准許全額扣除。

五、原告所屬集團需考量集團內各廠區之設備、產能及營運持續計畫（Business Continuity Plan）後，方能決定依客戶客製化需求所研發出之產品應於集團內特定廠區進行生產。惟如前所述，系爭技術情報提供費屬產生銷售收入所需支出之必要費用，故應與產品生產地點無關，被告僅允許原告按其自行製造後銷售部分之收入佔全部銷售收入之比例扣除顯不合理：

（一）原告所屬之母公司 Fujifilm Electronic Materials Co., Ltd.（下稱FFEM公司）於全球共有10個廠區，而其中於我國設有2個廠區。為使集團利益最大化，集團間各廠區依據其所在地之市場需求、人力資源優勢等情況分別製造不同產品，之後再透過集團內交易將各廠區製造之產品銷售到不同國家。如此一來，僅有部分廠區需要購買特定設備，並因能大量生產而降低集團所需花費之成本。

（二）茲以一例說明原告如何決定於何廠區生產特定產品。原告100年銷售之Photo Resist、Polyimide及Color Mosaic三種屬於需要曝光機檢驗之感光性材料，因曝光機要價不斐，故並非FFEM旗下之所有工廠皆設置有曝光機，而由於我國兩個廠區並未設置有曝光機，故此等產品須由設置於美國、日本、比利時之廠區製造後，再透過集團內移轉之方式將產品銷售予原告並由原告轉賣予其客戶。準此，如前所述，因系爭技術情報提供費與銷售收入之產生有關，系爭技術情報費之分攤自須按各子公司銷售相關產品所獲收

入之比例分攤，所以縱使原告自行製造後銷售之產品僅佔其全部銷售收入之一部，亦應准許其扣除其所支出之技術情報提供費全額，而非僅能按比例扣除屬於其自行製造並後銷售之部分，訴願決定與被告原處分與復查決定顯係錯誤，應予撤銷。

(三) 系爭技術情報提供費既非研究發展費，自與買賣業及製造業之區別完全無關，被告以原告自行產製並銷售占全部銷售之比例准予原告認列系爭技術情報提供費，顯係錯誤：

1. 原告銷售予其客戶之化學材料究竟由原告生產或集團內其他廠區生產是考量諸多因素後之決定，並不會因為該化學材料非由原告所生產，而使系爭技術情報提供費轉變為研究發展費。此正如同有一客戶A欲購買市面上未販售之特殊規格家具，具有研發設計能力之甲家具製造業者及乙家具經銷業者為取得客戶之訂單，均可自行研發設計該特殊規格家具，於研發設計完成後，身為製造商之甲可以自己生產該家具，而身為經銷商之乙，必需委託其他製造業者代為製造；至於不具有研發設計能力之丙家具製造業者及丁家具經銷業者，雖然兩者皆不具研發設計能力，但不代表渠等不可以爭取此筆訂單，渠等可以委託戊研發設計業者研發設計該特殊規格之家具，於戊研發設計完成後，身為製造商之丙可以自己生產該家具，而身為經銷商之丁，必需委託其他製造業者代為製造。惟無論係甲乙丙丁何種業者，為取得訂單，均必須滿足客戶之客製化需求，亦即提供該特殊規格之家具，方能取得訂單並認列銷售收入。同樣地，無論是否具有研發設計能力，亦無論屬生產商或經銷商，如前所述，甲乙丙丁為提供客戶A該特殊規格之家具，均需進行研發設計並產生相關研發設計費用，差異

01 僅在於由自己或他人研發設計，例如：甲乙由自己研發設
02 計，其發生之研發設計費為各別費用（如員工薪資、材料
03 費、研發設備等）之總和；丙丁則需委託他人研發設計，
04 其發生之研發設計費為支付研發設計業者之報酬。至於製
05 造商與經銷商之差別在於由自己或他人製造，例如：甲丙
06 可以自己製造，其成本即為所投入之材料、人工、製造費
07 用；乙丁則需委託他人製造，其成本即為支付之代工費。
08 就甲乙丙丁而言，雖然因其具有之功能不同導致其所發生
09 之各項（研發設計費及製造/銷貨成本）成本累積方式不
10 同，但實際上費用之性質並無不同。以類似於本案系爭技
11 術情報提供費之研發設計費用說明，縱使丙丁將研發設計
12 費用支付予戊，其仍屬於產生銷售之合理必要費用，蓋丙
13 丁如未委託戊研發設計，則根本不可能取得訂單，因此，
14 其性質與甲乙所支出之研發設計費用並無不同；反之，身
15 為具有研發設計能力之製造商甲，其為取得訂單所為之客
16 製化研發設計，看似屬於研發發展費，但如歷次書狀所述
17 ，研究發展費並非針對特定客戶之客製化需求而發生，而
18 係基於企業內部針對市場需求的預測而產生，顯然此處甲
19 為取得A客戶之訂單所支出之研發設計費用並非被告所稱
20 之研究發展費，反而與本案之系爭技術情報費相同均屬於
21 產生銷售之合理必要費用。

22 2.顯然，某一費用是否屬合理必要，應與納稅義務人屬於製
23 造商或經銷商無關，重點應在於該費用是否對交易之發生
24 及完成與銷售收入之產生有所貢獻。如忽略費用之本質，
25 而拘泥於將費用歸類為研究發展費、銷貨成本或其他類型
26 之費用，進而以或買賣業或製造業來認定，何類型之費用
27 屬合理必要，何類型之費用非屬合理必要，則將發生費用

之認列與經濟實質不符之結果，無異是本末倒置。

3. 由此可知，被告不斷執著於買賣業及製造業之分類，並以系爭技術情報提供費屬研究發展費而僅在製造業有發生之必要，僅同意以原告自行產製並銷售占全部銷售之比例認列系爭技術情報提供費，甚至於補充答辯狀稱：「由此可知，原告僅將客戶端需求提出，由集團內之公司產製，此行為如同客戶要何種產品，原告將其需求，委由可產製之公司生產，並無應分攤研究發展費用。」明顯是於根本上誤會系爭技術情報提供費之性質，並錯誤理解原告之交易模式，致錯誤套用買賣業、製造業分類及研究發展費之框架，故被告答辯顯無可採。

六、系爭技術情報提供費之計算係以Fujifilm集團內各孫公司各類產品前一年度全年銷售金額作為分攤基礎進行分攤：

（一）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（如FESZ（蘇州）公司、FEHK（香港）公司、FESG（新加坡）公司、FEKR（韓國）公司等）委託進行產品客製化研發。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FFEM公司、FEUS（美國）公司、FEBE（比利時）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（美國）公司、FEBE（比利時）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相關費用（即技術情報提供費），會先於子公司層分攤第一次，再於孫公司層分攤第二次。因FF公司除受原告委託外，亦受集團內其他孫公司委託進行研發，故FF公司必須同時進行不同之委託研發項目，惟FF公司在進行研發/測試時所發生之多數費用，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，因此，FF公司因受委託所從事研發/測試等服務所發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。

(二) 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，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技術情報提供費之矛盾，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技術情報提供費，實不符成本效益原則。因此，FujiFilm集團認為，FF公司所發生之技術情報提供費既然屬於與銷售有關之費用，則分攤時自然應以各孫公司銷售金額作為分攤基礎方屬合理，進而選擇將FF公司每年因受託所從事研發/測試等服務所發生之相關費用，以各孫公司各類產品之前一年度全年銷售金額作為其分攤基礎，如特定孫公司就特定產品銷售金額越大，表示其因委託FF公司進行研發/測試所受利益越大，自應負擔較多之技術情報提供費。

(三) 關於系爭技術情報提供費分攤方式特別說明的有以下三點：

1. 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10月至當年度3月應負擔之費用。故如採用當年度之銷售金額作為分攤基礎，因各孫公司之全年銷售金額需待年度關帳並報告FF公司

01 後方能獲得確切數字，將導致無法及時計算出各孫公司應
02 負擔之技術情報提供費，不利於集團及各孫公司帳務之處
03 理。因此，FujiFilm集團改採各孫公司各項產品前一年度
04 之全年銷售金額作為技術情報提供費之分攤基礎。採用前
05 一年度之全年銷售金額作為技術情報提供費分攤基礎之情
06 況下，雖然於理論上可能發生特定孫公司當年度並無任何
07 研發委託及銷售卻須分攤技術情報費之問題，但實際上，
08 因各孫公司每年各項產品之銷售金額比例變化不大，且各
09 類產品之多/少分攤可以相互抵消（意即A產品多分攤可以
10 和B產品少分攤相互抵消），故實際上，各孫公司間分攤
11 不均之問題並不嚴重。

12 2.就FF公司因研發所發生之各項費用，如欲採用實際數字，
13 亦會發生須待年度關帳後方能得知確切數字而不利於集團
14 或各孫公司帳務處理之問題，故FujiFilm集團係採用FF公
15 司各年度因受託進行研發/測試各項費用之預算數字作為
16 技術情報提供費之分攤標的。而在採用預算數字做為技術
17 情報提供費分攤標的之情況下，原告及各孫公司所分攤之
18 技術情報提供費與FF公司實際發生之研究費用差距不大，
19 故並不會發生負擔過多技術情報提供費之問題。

20 3.因FFEM公司本身亦有研發委託及銷售，故於孫公司層，除
21 了FFEM公司下之所有孫公司需參與分攤技術情報提供費外
22 ，FFEM公司本身雖然於集團中屬於子公司之位階，仍參與
23 分攤技術情報提供費，避免FFEM公司於享有委託研發之利
24 益之同時，卻不必負擔費用。

25 七、關於原告於100年列報之系爭技術情報提供費之具體計算方
26 式，茲詳細說明如下：

27 （一）FF公司之研發費用：因各孫公司當年度所應受分攤之技術

01 情報提供費係以其「各類」產品前一年度之銷售金額比例
02 分攤，故作為成本標的之FF公司研發費用亦應以依「各類
03 」產品分別列示。FF公司100年上半年研發費用明細表（
04 參原證18）及100年下半年研發費用明細表（參原證19）
05 即分別列示各類產品於100年上半年及100年下半年之研發
06 費用預算金額及其明細。

07 （二）子公司層之分攤（以KrF Resist產品分攤之技術情報提供
08 費為例）：（一）由100年上半年技術情報提供費分攤表
09 （參原證20）及100年下半年技術情報提供費分攤表（參
10 原證21）可得知100年前一年度（即99年度）FFEM公司、
11 FEUS公司及FEBE公司就KrF Resist產品之全年銷售金額。
12 再以各子公司之銷售金額除以全部子公司合計之銷售金額
13 後，即可計算出各子公司於100年就KrF Resist產品技術
14 情報提供費應分攤之比例。又如前所述，FF公司就KrF
15 Resist產品之研發費用預算於100年上半年為144.189百萬
16 日圓，下半年則是206.589百萬日圓。因此，以FFEM公司
17 、FEUS公司及FEBE公司就KrF Resist產品技術情報提供費
18 應分攤比例乘上FF公司KrF產品之研發費用預算，即可計
19 算出各子公司應分攤之技術情報提供費。

20 （三）孫公司層之分攤（以KrF Resist產品分攤之技術情報提供
21 費為例）：由100年上半年技術情報提供費分攤表（參原
22 證20）及100年下半年技術情報提供費分攤表（參原證21
23 ）可得知，100年前一年度（即99年度）原告及FFEM公司
24 與旗下其餘孫公司（下稱「FFEM與其餘孫公司」）就KrF
25 Resist產品之全年銷售金額。以原告及FFEM與其餘孫公司
26 之銷售金額除以FFEM與旗下全部孫公司（包含原告）合計
27 之銷售金額後，即可計算出原告於100年就KrF Resist產

品技術情報提供費應分攤之比例。又如前所述，FFEM公司就KrF Resist產品於100年上半年及100年下半年受分攤之技術情報提供費為106.180百萬日圓及152.131百萬日圓。因此，以原告及FFEM與其餘孫公司就KrF Resist產品技術情報提供費應分攤比例乘上FFEM公司受分攤之KrF Resist產品技術情報提供費，即可計算出原告應分攤之KrF Resist產品技術情報提供費。

(四) 原告100年之系爭技術情報提供費：除CMP Slurry之研發費用不分攤予孫公司及Fundamentals項目下之費用（如機器、廠房設備費用）為全部產品共用項目而需以全部產品銷售金額比例分攤外，其餘產品均以與KrF Resist產品相同之方式分攤技術情報提供費予原告。自100年上半年技術情報提供費分攤表（參原證20）及100年下半年技術情報提供費分攤表（參原證21）可知原告於100年全部產品合計分攤之技術情報提供費數額。由於原告為臺灣公司應以新台幣作為記帳貨幣，故須將其受分攤之技術情報提供費由日圓轉換為新台幣。又因原告係長期透過FFEM公司委託FF公司進行研發，技術情報提供費之認列應於每個月為之，故原告將其應支付之技術情報提供費平均分攤於每月份後，再乘上匯率後入帳（參原證22）。依前述方法計算出原告100年應分攤之系爭技術情報提供費為198,882,190新台幣元，與原告100年申報之系爭技術情報提供費相符。

八、被告於補充答辯狀所稱「FF公司所為研發非原告委託所為而係FFEM或亞洲客戶所為」並非事實，顯有誤會：

(一) 原告係透過FFEM公司委由FF公司進行研發，並非由原告直接委請FF公司進行研發，而集團內其他地區之孫公司亦採

01 用相同模式處理，即各孫公司均係透過FFEM公司委託FF公
02 司進行研發，故FF公司每半年提交研發委託報告之對象為
03 FFEM公司而非原告或其他孫公司，惟FFEM公司僅扮演彙整
04 資訊並轉交FF公司之中介角色，實際接洽並取得訂單的主
05 體仍為原告或其他孫公司，故原告或其他孫公司不但是實
06 際上委託FF公司進行研發之主體更是啟動FF公司開始研發
07 之主體，並非被告所稱FF公司所為研發非原告委託所為。

08 (二) FF公司每半年所提交之研發委託報告係將研發主題種類相
09 同之所有研發案件集中於同一份報告提交，例如被告答辯
10 中所提到的KrF ristst開發，即是FF公司將其2011年上半
11 年所研發所有關於KrF ristst開發之案件集中在該份報告
12 中說明，故該份報告中當然會包含FujiFilm集團中其他地
13 區孫公司之客戶（即東芝四日市、加賀東芝、Intel、
14 Panasonic、OKI半導體、Rexchip、IBM等半導體製造商）
15 所委託研究之案件在內，惟這不表示該等客戶對於KrF
16 ristst之規格需求均相同，甚至導出原告銷售之化學材料
17 無客製化可能之錯誤結論。因此即使FF公司每半年所提交
18 之研發委託報告包含好幾間半導體製造商在內，這僅是因
19 為FF公司製作報告的形式所造成，反而可以證明不同之半
20 導體製造商均向Fujifilm集團於各地區之孫公司提出其客
21 製化規格需求，而由孫公司透過FFEM公司請求FF公司進行
22 研發，且各半導體製造商所提需求與規格均不相同等情。

23 九、並聲明：

24 (一) 被告原處分（含復查決定）及財政部訴願決定不利原告部
25 分均撤銷。

26 (二) 訴訟費用由被告負擔。

27 參、被告則以：

01 一、營利事業所得，皆須依收入與成本費用配合原則計算之。又
02 營業費用之認列，非僅以有無費用支付事實為斷，尚須檢視
03 費用支出與營業活動有無關聯，倘係經營本業及附屬業務以
04 外發生之費用，因與創造收入之營業活動無關，依收入與成
05 本費用配合原則，自不得認列，此觀諸所得稅法第38條及查
06 核準則第62條規定甚明。況營業費用係計算營利事業所得額
07 之減項，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點言之，皆應由納
08 稅義務人負舉證責任。又依上開說明，納稅義務人列報營業
09 費用，除應有費用支出之事實外，亦須與其營業活動相關，
10 倘納稅義務人未能舉證證明該費用之支出係為經營本業及附
11 屬業務所發生者，自應負擔費用不得認列之不利益結果。

12 二、經查原告為專業的半導體IC製程用化學原料及TFT-LCD液晶
13 平面顯示器用化學材料之製造及（買賣）銷售廠商，主要業
14 務為製造及銷售半導體積體電路微影製程使用之顯影劑及輔
15 助劑。依其電子材料應用產業或領域區分，亦可歸納為半導
16 體材料、平面顯示器材料、印刷電路板材料、電池材料、記
17 錄媒體材料、被動元件材料、光纖光纜材料……等原告買賣
18 或製造之電子材料應用於半導體IC製程、TFT-LCD液晶平面
19 顯示器、構裝、印刷電路板、太陽電池等產業的材料，其主
20 要功能在於本身為光機能性，或會影響產品電氣性質的材料
21 。惟電子材料製造業是透過勞動人力、機器、工具、生物化
22 學反應或配方，將原物料加工製造，生產成可供使用或銷售
23 的製成品或最終產品。「製造」雖泛指投入各種不同程度的
24 勞動人力，然而多半是指「工業化」的量產，也就是大規模
25 的將原物料製作成最終成品，以降低製造成本，提高生產效
26 率。故原告既主張客製化活動（為客戶量身定作，此原物料
27 僅用於該客戶），應有委託項目及委託客戶，而原告僅提示

來訪紀錄、說明、分析圖顯影液FHD-501、FHD-402Z之約定規格等資料，說明顯影液不同規格之材料會產生不同差異，並無委託項目及客製化之客戶，且工業生產中顯影劑及輔助劑係用於半導體製程及平面顯示器，屬3C電子產品（智慧型手機、液晶顯示器及電腦）製程之原物料，其為大量生產及製造，尚難有客製化情事產生。又依原告提示之原證8及原證9，以采鈺科技股份有限公司（以下簡稱采鈺公司）為例，提供光阻材料，此為晶圓上塗佈光阻劑，將設計圖案移轉至光阻劑，為IC製程中最重要之步驟，而原告客戶中台灣積體電路製造股份有限公司（以下稱TSMC）、聯華電子股份有限公司、華亞科技股份有限公司……等及東芝四日市、加賀東芝、Intel（英特爾）、Panasonic（松下）、OKI半導體、Rexchip（瑞晶）及IBM等大廠，皆為半導體廠商，其光阻材料應為製程之一部分，為製造過程使用之原物料，皆用於工業生產，屬大量產製電子產品，尚難有客製化之情形。

三、原告提出原證23號為液項層析譜分子質量比較分析圖，原證24號為產品含原素比較，顯影液FHD-501、FHD-402Z之約定規格比較表，僅說明不同原物料中含有化學物質不同，會有不同的變化，此為化學原料之特性。又企業依其經營性質與業務範圍不同，可分為服務業、買賣業及製造業三大類。服務業為顧客提供特定服務並因此而賺取收入，買賣業為購入商品並轉售他人，而以買賣商品之差價為利潤之主要來源；而原告之製造業則係購入原料，經加工生產，生物化學反應或配方（處方），製成商品再售予客戶，原告產銷之製成品如光阻劑、顯影劑、研磨液及負光阻劑等，因相關生產技術源於FFEM及FF，需依據上述產品銷貨金額5%支付技術報酬金。原告自承其本身無研發能力，其技術情報費性質為最終控

股公司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（顧客期望規格及樣品情報等）服務之對價。計算公式為FF集團研究費用之分攤，而研究發展成本費用係研究新產品或新技術、改進生產技術、改進提供勞務技術及改善製程所支出之費用，依性質應歸屬製造業所需，因製造時需有化學原物料之配方（處方），才能生產製造。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，其服務報酬之計算，係依各子公司（FFEM公司、FEUS公司及FEBF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（原卷1第386頁），計算出各子公司及旗下孫公司應負擔FF公司之研究發展成本費用後，再將由各子公司及旗下孫公司應負擔之研究發展成本費用，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，更驗證此系爭費用為研究發展費用，原告104年度移轉訂價報告中亦稱為委託研發費（被告於108年7月3日準備程序庭提出），若技術情報提供費與研究發展無關，其分攤FF公司之研究發展費用顯於法無據，其列報費用顯與業務無關，應全數否准認列。而原告分攤FF公司研究發展費益證此為研究發展費用，原告主張系爭技術情報提供費與研究發展不同，顯不足採。是依其性質觀之及原告歷次說明，系爭FF公司技術情報提供費實屬研究發展費用，為產品技術改良及產品研發，而產製主要價值在於獨家配方（Recipe）而非材料本身，此為包含所投入的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

給付之研究發展費用，原告未取得相關無形資產之專利或其他權利，且以前年度僅支付1億日圓，相當臺幣3千萬餘元，系爭年度其銷售流程並未改變，惟支付金額卻較原來多出1億4-5千萬元，按費用支出必要性應證明「支付特定費用所取得之對應服務，確實用於支援企業營業活動之進行」，而「企業營業活動」之實證特徵則是「活動目標（直接或間接）指向營業收入之獲取」，其判斷事項亦可稱為「營業費用與業務活動之關連性判斷」。又此項待證事實之證明責任，仍應由納稅義務人負擔。合理性指「為取得對應服務而支出之營業費用數額，與該服務對企業營業活動之貢獻程度相均衡，其費用支付數額至少要小於業務貢獻價值，且與市場行情接近」。此合理性之內涵原本包含在必要性之範圍內，換言之，能證明費用支出之必要性，一般而言，也同時認為該等費用支出數額小於對企業活動之貢獻。而原告主要經營買賣業，其銷售之產品，100年度申報之營業收入中，屬商品銷售（買賣）部分占84%，原告自承客戶端有新產品之需求時，原告需先向FFEM公司購入產品後，再轉銷售予客戶端轉取差價，此與買賣業係進貨後銷貨以賺取其差價相同，又其進貨來源主要來自關係企業，原告向關係企業進貨占總進貨淨額高達92.92%，其買賣業利潤僅16.4%，製造利潤高達36%，且非其所製造生產，尚無需仰賴最終母公司（FF公司）提供產品技術改良及產品研發功能。

四、按研究發展費（同原告所稱技術情報提供費）包括營利事業為研究新產品或新技術、改進生產技術、改進提供勞務技術及改善製程所支出，此費用應為製造所需，原告自承無研發之功能，所使用之生產技術及樣品皆依合約由FFEM公司提供，惟專利與技術之所有權為FF公司所有，經查原告資產負債

表中並無因分攤研究發展費用而取得此無形資產或專利權，又依復查主張FF公司之研發部門將新產品研發完成後，初期係由FFEM公司負責生產、製造及銷售，而原告僅負責臺灣地區之市場銷售；俟FFEM公司對於新產品之製造流程及技術逐漸熟悉並加以改善及精進，而發展出專門的技術（例如自動化程度、生產設備之規劃及品質控制之方法等）。惟原告對於新產品之初期，僅負責臺灣地區市場之銷售服務，並無自行生產及製造之技術，如客戶端有新產品之需求時，原告需先向FFEM公司購入產品後，再轉銷售與客戶端賺取差價，故分攤研究發展費為產製端FFEM公司應分攤（產製廠商有較高利潤），而非訴訟時所稱關係企業僅賺代工費，其產製的主要利潤屬FFEM公司，此有原告100年商品及製造銷售收入表中，有關製造毛利高達38.11%，而買賣毛利僅14.08%，依產業特性而言製造業之營業利潤明顯高於買賣業，況買賣業賺取差價，益證原告所訴非屬實。被告於105年11月4日以北區國稅法一字第1050016929號（復查階段）及106年9月21日以北區國稅法一字第1060013786號（訴願階段）函請原告提示研發費用實際費用內容數據、分攤來源之證明文件及委託項目等證明此研究費用與業務有關之資料，原告迄未提示，致無從審酌，又依所得稅法施行細則第31條第1項第1款，「本法第24條第1項所稱營利事業所得，其計算公式舉例如下：一買賣業：（1）銷貨總額－（銷貨退回＋銷貨折讓）＝銷貨淨額（2）期初存貨＋進貨－（進貨退出＋進貨折讓）√＋進貨費用－期末存貨＝銷貨成本（3）銷貨淨額－銷貨成本＝銷貨毛利（4）銷貨毛利－（銷售費用＋管理費用）＝營業淨利（5）營業淨利＋非營業收益－非營業損失＝純益額（即所得額）。」依上述之計算式可知，買賣業有關銷

01 貨成本中只有進貨費用，並無分攤其他費用之情事，且依申
02 報之營業成本中原告買賣部分之銷售成本1,715,697,823元
03 ，占總營業成本1,996,829,501元之85.92%（原卷2第32頁）
04 ，買賣部分銷售毛利率約14.08%，製造部分毛利率約38.11%
05 ，顯見原告以銷售買賣產品為主，足證原告所述與帳載實際
06 情形並不相符。本件依原告經營行態按製造比例分攤研究費
07 用並無不合，請續予維持。

08 五、「研究」的目的在於發現新的知識，利用這些知識發展出新
09 產品、新技術、新的生產方法、改進現有的產品、或生產方
10 法。「發展」是將研究的成果或所獲得知識轉變成生產或改
11 進新產品或新方法的執行方案，設計改進產品生產技術與方
12 法及製程等，亦即研究乃新知識追求，而發展則係新知識的
13 應用使研究所得成果產生商業價值。故研究與發展範圍：1.
14 研究新產品或新技術。2.改進生產技術。3.改進提供勞務技
15 術。4改善製程。由上說明可知其研究發展亦包含改進現有的
16 的產品，而非僅為新產品或新技術而言。其立法理由：技術
17 為企業成長重要的動力，也是產業創新、產業再造之關鍵因
18 素，公司不斷投入於研究發展，方得以提升其技術能力，以
19 因應其產業競爭環境，爰參酌促進產業升級條例第6條第2項
20 規定，於第一項明定以投資抵減營利事業所得稅額為獎勵措
21 施，鼓勵公司積極投入研究發展，以達到產業創新之目的。
22 而原告提示原證30號，公司研究與發展及人才培訓支出適用
23 投資抵減辦法審查要點：「壹、研究與發展支出，一、研究
24 與發展支出係指公司為研究新產品或新技術、改進生產技術
25 、改進提供勞務技術及改善製程所支出之費用……三、研究
26 新產品或新技術事實之認定……（七）公司依據客戶所要求
27 之規格、圖面、樣品，進行測試製模，或就其現有產品應客

01 戶要求之規格進行修正補強或自行修正，再交由客戶確認後
02 量產，係量產前之準備工作，屬例行性開發市場業務，並無
03 具體性及通盤性之研究計畫及目標，尚非屬研究發展之範圍
04 。（八）公司依據客戶所要求之規格、圖面、樣品，進行工
05 程設計及測試製模等行為，如符合本抵減辦法第二條規定者
06 ，屬研究發展之範圍。」由上開要點可知此為研究新產品或
07 新技術事實之認定，進而抵減營利事業所得稅額之獎勵措施
08 ，故公司為研究新產品或新技術、改進生產技術、改進提供
09 勞務技術及改善製程所支出之費用等研究發展活動，都必須
10 考量其活動本身之「創新高度」。亦即必須對於「研究發展
11 」作嚴格之解釋，將之限制在「具有高度前瞻性、風險性、
12 開創性之營業活動」範圍內，始不致造成「研發費用稅捐優
13 惠減免」失去減免之必要性與公平性。本案系認列當期研究
14 發展費用，其目的及立法意旨顯然不同，尚難援引。次查原
15 告當年度移轉訂價報告所載：「5.1.2研究與發展，包括建
16 立新產品、產品配銷系統及製造流程之研究與發展方向與執
17 行及開發技術。應用研究一般係指現有產品及技術之改善，
18 如對產品或技術之補充或新產品之研究。另一方面，基礎研
19 究則認定為純粹的研究，與商品化之應用無關。製造相關之
20 研究發展，係指依據產品說明之設計，或行銷部門傳達之客
21 戶需求建立實體產品之生產製程。」「產品研發，FF設有專
22 責部門負責研究全球富士電子材料關係企業產品之開發與改
23 良，FETW（原告）生產所需之專利與技術主要係為FF擁有，
24 FFEM負責提供。FETW所產出之產品相關技術源於FF。銷售製
25 成品予FETW之其他關係企業亦未參與研發。」依上述可證，
26 原告於移轉訂價報告中亦載明研究發展之意義，故原告訴稱
27 研究發展費與技術情報費迥然不同，顯不可採。

六、依原告提示 TSMC108年3月11日說明及108年1月15日采鈺公司108年1月9日采字第20190103號函，原告針對不同製程需求，提供不同材料樣品，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，此說明僅證明原告為TSMC及采鈺公司化學原物材料供應商。原告主張技術情報提供費與研究發展性質完全不同。然原查查核時請原告說明其技術情報提供費性質，依原告說明書所載：「……技術情報提供費：FFEM及FETW（原告）因只負責產品之生產、製造及銷售，並無研發之功能。故為因應市場之變化，須仰賴最終母股公司（FF公司）提供產品技術改良後及產品研發功能，……，其屬研發服務對價之性質。（原卷1第386頁）。」又所謂技術情報提供費是為避免分散研發資源的投資及增進營運效力而將研發功能集中於最終母公司（即FF公司）。集團產品研發，係由集團母公司（即FF公司）之研發部門完成，而FFEM公司及原告主要業務為生產、製造及銷售。FF公司之研發部門將新產品研發完成後，初期係由FFEM公司負責生產、製造及銷售，原告僅負責臺灣地區之市場銷售。FFEM公司在生產及製造過程中，因對於新產品逐步了解，使得生產及製造流程技術逐漸成熟，將產品之製成做更有效率的提升，達到成本的節約，而發展出專門技術（例如自動化程度、生產設備之規劃及品質控制之方法等），技術報酬金：其屬專門技術授權對價之性質。計價基礎，係按標的產品銷售的5%計算。原告主要銷售客戶所生產之產品，因科技日新月異，需有不同之原料製程，原告勢必提供符合客戶需求之產品。原告及FFEM公司自承無研發功能，當客戶端對產品配方提出新需求時，必然需藉由集團最終母公司FF公司之研發功能，才得以滿足客戶新的需求。足證此系爭技術情報提供費為分攤

FF公司之研發費用。

七、依原告提示之商業化服務契約，FFEM公司（原告母公司）為原告提供服務，依該契約所載，「……背景說明：A：FFEM是一家從事特定電子材料產品的製造、銷售及零售的公司。FFTW（原告）是FFEM的100%全資子公司，為自身製造及銷售特定電子材料產品商業化服務的目的，需要委託FFEM提供服務。B：FFEM具有為FFTW提供服務的準備和能力的同時，具有提供該服務的經驗。FFTW決定接受FFEM實施服務的事項為FFTW最關心事項。因此，考慮彼此約定事項和本契約中規定的條件，雙方當事人按以下內容達成協議。第1項定義及意義，a) "Commercialization Services Work Plan"（商業化服務作業計畫書）指按照雙方當事人協議準備的，不僅限於該服務主題、工程、日程、發送物、service fee（服務費）等記錄服務相關詳細內容的具有法律效力的書面文件。b) "Service(s)"（服務）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、拜訪顧客、其他零售銷售支援及"商業化服務作業計畫書"中按時間相應的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。c) "Service fees"（服務費用）指第4項規定的針對實施"服務"，FFEM承擔的對FFEM的費用。第2項委託、受託：按照本契約規定的條件，FFTW指名FFEM為"服務"實施方，FFEM接受指名。"服務"主題、工程、日程、發送物、服務費用，每年由雙方在"商業化服務作業計畫書"中協商決定。但至少6個月重審一次內容，按需要經過雙方同意，形成書面文件修正。FFEM基於"商業化服務作業計畫書"實施"服務"。第3項會議及報告：FFTW和FFEM為推進實施服務及解決相關問題，需要雙方共同與

時，可按時召開技術性會議。FFEM對於服務相關內容，按照FETW的合理要求按時附記資訊，每6個月向FETW提交一次服務成果相關書面報告書。FETW接受該書面報告及要求的所附資訊時，視為該期間基於"商業化服務作業計畫書"提供的服務完成。……」有商業化服務契約中譯本可供參照。至原告提示原證15之進口報單屬樣品部分，已列報買賣成本轉供樣品金額高達33,888,890元，分別列報其他費用中之樣品費及製造費用其他製造費用-消耗品費等，足證合約中屬樣品等相關費用已列報，原告並無提示FFEM依約提供勞務之相關證明文件及往來資料，證明FFEM提供勞務或技術支援與原告經營業務有關，其合約內容顯不足採。

八、按費用支出之必要性為證明「支付特定費用所取得之對應服務，確實用於支援企業營業活動之進行」，而「企業營業活動」之實證特徵則是「活動目標（直接或間接）指向營業收入之獲取」，其判斷事項亦可稱為「營業費用與業務活動之關連性判斷」。又此項待證事實之證明責任，仍應由納稅義務人負擔。另合理性指「為取得對應服務而支出之營業費用數額，與該服務對企業營業活動之貢獻程度相均衡，其費用支付數額至少要不小於業務貢獻價值，且與市場行情接近」。此合理性之內涵原本包含在必要性之範圍內，換言之，能證明費用支出之必要性，一般而言，也同時認為該等費用支出數額小於對企業活動之貢獻。又依原告行業特性，100年進貨對象為關係企業，有FFEM公司及FF公司，銷售對象為台灣積體電路製造股份有限公司及采鈺科技股份有限公司等，原告主張FF公司無對外營業顯非屬實，此報表亦說明原告出售新產品來源為FFEM公司（母公司），本件系爭費用為原告應否分攤研究發展費用，並無查核準則第65條所稱「費用及損

失，其列支之科目混雜者，應按其性質分別查核。」之情形，更無轉正可認列之事由，原告所述與事實相違。

九、至原告主張系爭支出受控交易之營業利潤與可比較對象落入常規交易範圍內乙節，查系爭支出可否認列，屬所得稅法第24條、第38條及查核準則核認範疇，並非營利事業所得稅不合營業常規移轉訂價查核案件，依所得稅法第43條之1所稱：營利事業與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所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確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整，本件系爭費用可否認列為當期費用，非屬不合營業常規而調整之案件，併予陳明。

十、綜上，原告係經營其他未分類其他化學製品製造業及買賣業，100年度其進貨及產製之化學產品，並無明顯不同，當年度申報營業收入，屬商品銷售（買賣）部分占84%，屬製成品銷售（製造）部分占16%，而買賣業其銷售之產品，係進貨後銷貨以賺取差價，非由所製造生產，自無須分攤技術情報提供費（研究發展費用），本案應僅就其製成品銷售（製造）部分始有分攤FF公司研究發展成本費用（技術情報提供費）之義務，因原告需要FF公司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（顧客期望規格及樣品情報等）服務及配方，爰依其製成品銷售（製造）部分占全部營業收入計算應分攤FF公司之研究發展成本費用，應屬合理分攤方式，原處分並無不合，原告所訴各節，核不足採，本件原處分請續予維持等語，資為抗辯。

十一、並聲明：

01 （一）駁回原告之訴。

02 （二）訴訟費用由原告負擔。

03 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

04 如事實概要欄所述之事實，業據提出采鈺科技股份有限公司
05 108年1月9日采字第20190103號函（見本院卷一第305頁）、
06 Color Mosaic組合需求圖（見本院卷一第307頁）、原告
07 2006至2015年之營業收入與營業淨利圖（見本院卷一第309
08 頁）、FFEM公司全球工廠主要生產商品圖（見本院卷一第
09 311頁）、原告100年各類產品之銷貨收入彙總表（見本院卷
10 一第313頁）、原告與FFEM公司間所簽訂之服務合約（見本
11 院卷二第49至58頁）、FF公司之研發報告（見本院卷二第59
12 至72頁）、FF公司之樣品之進口報單（見本院卷二第73至92
13 頁）、研發之流程圖（見本院卷二第93頁）、台灣積體電路
14 製造股份有限公司說明函（見本院卷二第95頁）、FF公司
15 100年研發費用明細表（見本院卷二第97至99頁）、100年技
16 術情報提供費分攤表（見本院卷二第101至103頁）、液相層
17 析質譜分子質量比較分析圖（見本院卷二第171頁）、顯影
18 劑FHD-501及FHD-402Z之檢測結果（見本院卷二第173至175
19 頁）、原告與FFEM所簽訂之技術報酬金合約（見本院卷二第
20 239至297頁）、105年度移轉訂價報告（見本院卷二第307至
21 309頁）等原處分卷、訴願卷所附證物為證，其形式真正為
22 兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

23 復查決定依原告製成品銷售（製造）部分占全部營業收入19
24 .22%計算，追認應分攤FF公司之研究發展成本費用37,071,
25 956元，有無違誤？

26 伍、本院之判斷：

27 一、應適用之法條與法理：

01 (一) 所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，
02 以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之
03 純益額為所得額。」

04 (二) 所得稅法第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失
05 ，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、
06 滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失。」

07 二、復查決定依原告製成品銷售（製造）部分占全部營業收入19
08 .22%計算，追認應分攤FF公司之研究發展成本費用37,071,9
09 56元，尚無違誤：

10 (一) 原告係經營其他未分類其他化學製品製造業及買賣業，10
11 0年度所列報之其他費用中，有192,882,190元係技術情報
12 提供費，為原告分攤FF公司之研發費用，被告以原告僅提
13 供FFEM公司請款發票，未說明該技術情報提供費對原告有
14 何具體貢獻，與營業有何實質關係為由，全數剔除之，原
15 告不服，申經復查，經被告依製造業占全部營業收入19.2
16 2%計算，追認應分攤FF公司之研究發展成本費用37,071,9
17 56元，本院經核尚無違誤。

18 (二) 原告雖主張伊所屬之半導體級化學材料產業因客戶需求多
19 變，且因產業競爭激烈，已轉變為製造業服務化與客製化
20 導向之產業，原告為取得客戶訂單，必須支出系爭技術情
21 報提供費，委請其最終母公司FF公司投入研發符合客戶客
22 製化需求之產品，方能滿足客戶所需並取得訂單，故系爭
23 技術情報提供費當屬與原告產生營業收入直接相關之合理
24 必要費用；且原告所屬集團需考量集團內各廠區之設備、
25 產能及營運持續計畫後，方能決定客製化需求所研發出之
26 產品應於集團內何特定廠區進行生產，故系爭技術情報提
27 供費應與產品生產地點無關，且原告在銷售行為前已有服

務之提供（即了解客戶所需之規格並研發出符合規格之化學材料），原告因其本身無研發能力，而須支付系爭技術情報提供費予母公司FF公司進行研發，其目的既在於服務原告客戶並滿足原告客戶所需，該費用即與製造無關，而屬原告進行銷售所需支付之合理必要費用，是與買賣業及製造業之區別完全無關，被告僅允許原告按其自行製造後銷售部分之收入佔全部銷售收入之比例扣除顯不合理云云。

（三）經查原告所提供TSMC（台積電）108年3月11日說明（見本院卷2第95頁）及108年1月15日采鈺公司108年1月9日采字第20190103號函（見本院卷1第305頁），說明「其公司與原告合作進行開發，由原告提供光阻材料試作樣品，再由其將結果及應進行改善項目回饋予原告，嗣原告進行修正並再次提供試作樣品，雙方數次反覆溝通與提供樣品後，原告才能開發出符合渠等公司期待性能目標的光阻材料並出售給渠等公司」等語，及原告於歷次訴願補充理由中所提出部分項目客製化研發專案明細、過程信件、報告及銷售資料（見訴願可閱覽卷2第1-274頁），已足證明原告出售之產品確有「客製化」情事，被告原查及訴願理由主張原告產品並無「客製化」云云，固有未洽。

（四）惟查系爭技術情報提供費之計算，FF公司係依各子公司（FFEM公司、FEUS公司及FEBF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（見原處分卷1第386頁），計算出各子公司及旗下孫公司應負擔FF公司之研究發展成本費用後，再將由各子公司及旗下孫公司應負擔之研究發展成本費用，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，

此為原告所不爭執（見本院卷2第381-383頁）。然查原告支付系爭技術情報提供費用給FFEM公司，而非FF公司，FFEM公司非提供研究發展之公司，其依服務合約向原告收取之技術情報提供費，乃原告營利事業所得稅之減項，自應在交易實質上有其必要性，而非僅依雙方之服務契約而定。經查原告從事買賣業部分，其進貨10大供應商為PLANAR SOLUTIONS.LLC、FFEM、FFEM（EUROPE）、FF、誠風企業股份有限公司及FFEM（U.S.A）（見原處分卷2第193頁），原告從事製造業部分，其進貨10大供應商為FFEM（U.S.A）、FFEM、FEUS、皓科實業有限公司、ZEON Corporation、順奕有限公司、勝一化工股份有限公司、PLANAR Solutions.LLC、振榮行股份有限公司、百立容器工業股份有限公司及凱鴻紙業股份有限公司，可知原告前一年度各項產品之合併營收，並非全數來自FFEM公司，但FF公司卻將來自FFEM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。

（五）按所得稅法第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。」，所謂營利事業所得，依所得稅法施行細則第31條第1項第1款規定「本法第24條第1項所稱營利事業所得，其計算公式舉例如下：一、買賣業：（1）銷貨總額－（銷貨退回＋銷貨折讓）＝銷貨淨額（2）期初存貨＋進貨－（進貨退出＋進貨折讓）＋進貨費用－期末存貨＝銷貨成本（3）銷貨淨額－銷貨成本＝銷貨毛利（4）銷貨毛利－（銷售費用＋管理費用）＝營業淨利（5）營業淨利＋非營業收益－非營業損失＝純益額

（即所得額）。」，依上述之計算式可知，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」。蓋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之價格中，原告主張「為了解客戶所需之規格並研發出符合規格之化學材料，原告在銷售行為前已有服務之提供系爭技術情報提供費即與製造無關，而屬原告進行銷售所需支付之合理必要費用」云云，尚不足採。再相對於所得稅法施行細則第31條第1項第2款規定「二、製造業：（1）（期初存料＋進料－期末存料）＋直接人工＋『製造費用』＝製造成本（2）期初在製品存貨＋製造成本－期末在製品存貨＝製成品成本……」而言，製造成本才包括製造費用，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，系爭技術情報提供費之分攤，自有區分「買賣業」、「製造業」之必要。

（六）本件原告資產負債表中查無因分攤研究發展費用而取得之無形資產或專利權，系爭技術情報提供費，自係製造費用，而非原告資產，亦非進貨費用或銷售費用。而原告自承「對於新產品之初期，僅負責臺灣地區市場之銷售服務，並無自行生產及製造之技術，如客戶端有新產品之需求時，原告需先向FFEM公司購入產品後，再轉銷售與客戶端賺取差價」（見原處分可閱卷1第354頁）、「因曝光機要價不斐，故並非FFEM旗下之所有工廠皆設置有曝光機，而由於我國兩個廠區並未設置有曝光機，故此等產品須由設置於美國、日本、比利時之廠區製造後，再透過集團內移轉

之方式將產品銷售予原告並由原告轉賣予其客戶」（見本院卷2第191頁），可知客製化之商品多數乃由FFEM旗下工廠製造後，再將產品銷售予原告轉賣予其客戶。參諸原告申報之營業成本中，原告買賣部分之銷售成本1,715,697,823元，占總營業成本1,996,829,501元之85.92%，而原告向關係企業進貨占總進貨淨額高達92.92%（見原處分卷2第32頁），買賣部分銷售毛利率約14.08%，製造部分毛利率約38.11%，顯見原告以銷售買賣產品為主，益可證明原告客製化之商品大多數乃向FFEM集團買進後，再轉賣予客戶賺取差價。原告所銷售客製化之商品，既多數並非原告所製造生產，而係由FFEM公司統籌製造生產，其產製的主要利潤屬FFEM公司，自僅（營業利潤高於買賣業之）FFEM公司（製造業）才需仰賴最終母公司（FF公司）提供產品技術改良及產品研發功能，原告稱FFEM公司只賺取代工費云云，尚不足採。易言之，原告乃向FFEM公司購入大多數已製造完成之客製化商品轉銷售與客戶端賺取差價，並不需仰賴最終母公司（FF公司）提供產品技術，是原告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。而原告所申報製造業之營業利潤遠高於買賣業，由製造業分擔系爭技術情報提供費，方合乎常情。是FFEM公司依服務契約可向原告收取之技術情報提供費，自僅限於原告自行製造之部分，方可謂有營業活動必要性。被告因依製造業占原告全部營業收入19.22%計算，追認應分攤FF公司之研究發展成本費用37,071,956元，尚無違誤，原告主張尚不足採。

三、綜上，原告係經營其他未分類其他化學製品製造業及買賣業，100年度其進貨及產製之化學產品，當年度申報營業收入

，屬商品銷售（買賣）部分占84%，屬製成品銷售（製造）部分占16%，而買賣業其銷售之產品，係進貨後銷貨以賺取差價，非由所製造生產，自無須分攤系爭技術情報提供費，本案應僅就其製成品銷售（製造）部分始有分攤FF公司技術情報提供費之義務，原處分即復查決定因而依其製成品銷售（製造）部分占全部營業收入之比例，計算原告應分攤FF公司技術情報提供費，應屬合理分攤方式，原處分並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

四、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 9 月 19 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 畢乃俊

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）

01	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
02	代理人之情形	
03		
04	(一)符合右列情形之一	1.上訴人或其法定代理人具備律師資
05	者，得不委任律師	格或為教育部審定合格之大學或獨
06	為訴訟代理人	立學院公法學教授、副教授者。
07		2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
08		理人具備會計師資格者。
09		3.專利行政事件，上訴人或其法定代
10		理人具備專利師資格或依法得為專
11		利代理人者。
12		
13	(二)非律師具有右列情	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、
14	形之一，經最高行	二親等內之姻親具備律師資格者。
15	政法院認為適當者	2.稅務行政事件，具備會計師資格者
16	，亦得為上訴審訴	。
17	訟代理人	3.專利行政事件，具備專利師資格或
18		依法得為專利代理人者。
19		4.上訴人為公法人、中央或地方機關
20		、公法上之非法人團體時，其所屬
21		專任人員辦理法制、法務、訴願業
22		務或與訴訟事件相關業務者。
23		
24	是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴	
25	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	
26	文書影本及委任書。	
27		

01 中 華 民 國 108 年 9 月 19 日
02 書記官 簡若芸