

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第798號

上 訴 人 太景生物科技股份有限公司

代 表 人 黃國龍

訴訟代理人 陳惠明 會計師

張憲瑋 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國109年6月4日臺北高等行政法院109年度訴字第211號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件被上訴人代表人由許慈美變更為宋秀玲，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、上訴人105年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，經被上訴人於民國107年3月19日如申報數核定，因未予調整，故未製發「調整法令及依據說明書」及「各年度適用各項投資抵減稅額計算明細表」。嗣106年度營所稅結算申報，列報生技新藥公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減之研究與發展支出（下稱生技新藥研發支出）金額新臺幣（下同）101,972,292元及可抵減稅額36,671,517元，被上訴人以上訴人105年度營所稅申報，未列報生技新藥研發支出及可抵減稅額，否准認列106年度超過前2年度生技新藥研發支出平均數之可抵減稅額，並核定可抵減稅額35,690,302元，上訴人分別於108年7月26日及同年8月14日函請被上

01 訴人確認105年度營所稅結算申報生技新藥研發支出之可抵
02 減稅額為34,116,534元，案經被上訴人以108年8月27日財北
03 國稅審一字第1081039008號函（下稱原處分）否准。上訴人
04 不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：
05 訴願決定及原處分均撤銷；被上訴人應作成上訴人105年度
06 營所稅申報依生技新藥產業發展條例申報投資抵減之可抵減
07 稅額為34,116,534元之行政處分，經臺北高等行政法院以10
08 9年度訴字第211號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不
09 服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄、原處分及訴願
10 決定撤銷；被上訴人應作成上訴人105年度營所稅申報依生
11 技新藥產業發展條例申報投資抵減之可抵減稅額為34,116,5
12 34元之行政處分。

13 三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
14 的記載。

15 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

16 (一)行為時生技新藥公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵
17 減辦法（下稱生技新藥投資抵減辦法）第13條明文規定，生
18 技新藥研發支出應於該等支出當年度辦理營所稅結算申報
19 時，依規定填報，並檢具相關文件、資料，送請公司所在地
20 之稅捐稽徵機關核定其數額；生技新藥公司依規定填報之文
21 件如有疏漏，得於所得稅法規定申報期限屆滿前申請更正，
22 逾期申請者，稅捐稽徵機關不予受理。是以營利事業須於辦
23 理當年度營所稅結算申報時填報該項目，並經稽徵機關審
24 核，始得准予抵減之，未能符合規定者，即無法享有租稅減
25 免之優惠。又行為時營利事業所得稅電子結（決）算及清算
26 申報作業要點（下稱電子作業要點）貳、一、（四）及貳、
27 三之有關網路申報作業及檔案格式及審核條件規定，結
28 （決）算申報書所有表號之資料同存放1個檔內，檔案之命
29 名以營利事業統一編號為主檔名，副檔名為001，營利事業
30 之申報資料應先以審核程式審核前述副檔名001媒體申報檔
31 無誤後，再行辦理網路申報，網路傳輸之媒體申報檔包含申

報書之本稅、租稅減免部分等，申報資料經網路申報系統上傳申報檔案成功後，系統會顯示「申報成功！請列印已配賦收件編號之相關申報書表」資訊，105年度營所稅結算申報案件可自審核系統列印上傳成功配賦收件編號之相關主要書表計有「申報書附件資料封面」「租減、關係人交易明細表或其他檢核清單（第0頁）」「損益及稅額計算表（第1頁）」「基本稅額申報表（第2頁）」「資產負債表（第3頁）」「投資人明細及分配盈餘表（第9頁）」「股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表（第10頁）」及「未分配盈餘申報書（第12頁）」等，其他未提供配賦收件編號之申報上傳頁次，則以條列方式列於「申報書附件資料封面」下方表格，以供營利事業檢視上傳之各項申報資料是否均已上傳成功。

(二)依上訴人網路傳輸上傳申報後自審核系統所列印配賦收件編號之「網路申報書附件資料封面」下方表格列示資訊，上傳資料為「媒體申報書目錄內容（本稅頁次1-14）」「關係人頁次：第B1頁、第B2頁」「其他申報書頁次：第C4頁」及「申報書附件資料寄送方式：以紙本方式遞送」，其中「租稅減免頁次」係空白，即為未上傳或未成功上傳租稅減免申報資料頁次。又被上訴人為維護上訴人權益及探求真相，經其所屬稅務資訊科洽請財政部財政資訊中心查證105年度網路申報資料收檔情形，經查凡營利事業有申報租稅減免頁次資料者皆有收檔入資料庫，尚無未收檔之情形；且查上訴人網路上傳申報檔00000000.001並無租稅減免資料，與來文檢附「網路申報書附件資料封面」下方表格列示「租稅減免頁次」為空白之結果一致。是以，被上訴人以函答復上訴人，並請其補提示105年度營所稅結算申報時或於申報期間截止前已填報並申報相關租稅減免申報書之證明，惟其未提示，足證上訴人於105年度營所稅結算申報期間，確未申報生技新藥研發支出之可抵減稅額，被上訴人依上訴人申報資料，

01 未核定該年度生技新藥研發支出之可抵減稅額，於法並無不
02 合。

03 (三)上訴人於106年6月8日將申報書及附件併同會計師簽證申報
04 查核簽證報告紙本送交被上訴人所屬內湖稽徵所（下稱內湖
05 稽徵所），相關申報書未配賦收件編號；「申報書附件資料
06 封面」下方表格列示資訊雖列有「租稅減免頁次」相關頁次
07 資訊，惟係自上訴人建立之申報資料檔所自行列印出，其電
08 子申報收件並未蓋收件章處（右上角），而係為空白，均與
09 上訴人106年5月24日網路上傳申報資料檔時透過審核系統列
10 印配賦收件編號申報書表不同，足見其106年6月8日送交之
11 上開資料並非上傳申報之資料。是以，上訴人未於申報期限
12 內上傳租稅減免資料，嗣於106年6月8日將申報書及附件併
13 同會計師簽證申報查核簽證報告紙本送交內湖稽徵所時，雖
14 一併檢附生技新藥研發人培投抵申報書紙本A15-1頁次，惟
15 與適用生技新藥投資抵減辦法規定之程序及申報期限不合。

16 (四)上訴人105年度營所稅申報之光碟燒錄申報資料檔00000000.
17 001，係上訴人於106年5月23日建立，其於建檔翌日106年5
18 月24日完成營所稅網路上傳申報，嗣後亦無更正申報，則其
19 以106年5月23日尚未申報之資料，證明106年5月24日完成上
20 傳申報之資料檔00000000.001，實屬不當。再者，上訴人自
21 97年度營所稅申報起，即申報適用生技新藥投資抵減辦法之
22 租稅優惠，且97至106年度營所稅結算申報皆採網路申報，
23 對網路申報之操作及程序尚非生疏，加以，上訴人歷年度
24 （以101至104年度及106年度為例）申報均有申報適用租稅
25 減免優惠，已完成上傳申報配賦收件編號之「網路申報書附
26 件資料封面」之下方表格中，有關「租稅減免頁次」均有列
27 示上傳之頁次，惟獨105年度上傳申報有關「租稅減免頁
28 次」列示已上傳頁次內容為空白，顯與前開年度不同，上訴
29 人未檢視其申報資料，亦未立即向稅捐稽徵機關或申報系統
30 軟體委外廠商關貿網路股份有限公司尋求確認無法完整上傳
31 申報資料情形，自難辭過失之責。

01 (五)生技新藥投資抵減辦法之租稅優惠係於一般規定外再另外給
02 予抵減應納稅額抵稅權之特別規定，故納稅義務人為稅捐優
03 惠之主張，應嚴守相關程序規定。因此，營利事業採網路辦
04 理營所稅結算申報者，應遵守行為時所得稅法第71條第1項
05 及同法施行細則第50條規定之期限，欲申請適用生技新藥投
06 資抵減辦法之租稅優惠者，亦應於營所稅結算申報規定期限
07 內辦理，於如期完成網路申報後再循電子作業要點貳、一、
08 (四)8及14之規定期限，送交申報書附件及會計師查核簽
09 證報告等資料。查上訴人108年8月14日委由會計師以勤稅10
10 808042號函請被上訴人確認上訴人105年度營所稅結算申報
11 適用生技新藥研發投資抵減之可抵減稅額中，僅提供生技新
12 藥投資抵減明細表及憑證，並未提供申報期間截止前已填報
13 並申報相關租稅減免申報書之證明，是以，上訴人於106年5
14 月24日完成上傳申報，雖為如期申報，惟申報內容無租稅減
15 免資料，其未於結算申報期限內申報租稅減免資料，逾期即
16 不得適用該租稅優惠，尚不因事後檢送租稅減免紙本申報資
17 料而得認定符合生技新藥投資抵減辦法第13條第2項所定之
18 法定程序，原處分否准其申請，經核並無違誤，訴願決定遞
19 予維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

20 五、本院按：

21 (一)生技新藥產業發展條例第5條規定：「(第1項)為促進生技
22 新藥產業升級需要，生技新藥公司得在投資於研究與發展及
23 人才培訓支出金額35%限度內，自有應納營利事業所得稅之
24 年度起5年內抵減各年度應納營利事業所得稅額；生技新藥
25 公司當年度研究與發展支出超過前2年度研發經費平均數，
26 或當年度人才培訓支出超過前2年度人才培訓經費平均數
27 者，超過部分得按50%抵減之。(第2項)前項投資抵減，
28 其每1年度得抵減總額，以不超過該生技新藥公司當年度應
29 納營利事業所得稅額50%為限。但最後年度抵減金額，不在
30 此限。(第3項)第1項投資抵減之適用範圍、核定機關、申
31 請期限、申請程序、施行期限、抵減率及其他相關事項，由

01 行政院定之；並每2年檢討1次，做必要調整及修正。」生技
02 新藥投資抵減辦法第10條第1項規定：「生技新藥公司投資
03 於第6條研究與發展之支出，得按35%，自有應納營利事業
04 所得稅之年度起，抵減其應納營利事業所得稅額；當年度投
05 資於第6條研究與發展之支出總金額超過前2年度投資於第6
06 條研究與發展支出之平均數者，超過部分得按50%抵減。」
07 同法第13條第1項、第2項規定：「（第1項）生技新藥公司
08 依本辦法規定投資於研究與發展及人才培訓之支出，應於該
09 等支出當年度辦理營利事業所得稅結算申報時，依第6條及
10 第7條規定支出項目填報，並依下列規定，檢具文件、資
11 料，送請公司所在地之稅捐稽徵機關核定其數額：……（第
12 2項）生技新藥公司依第1項規定填報之資料如有疏漏，得於
13 所得稅法規定申報期限屆滿前申請更正；逾期申請者，稅捐
14 稽徵機關不予受理。」法律對於有關人民權利義務之事項，
15 不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬於細節性、技術性者，
16 法律自得授權主管機關以命令定之，俾便法律之實施。行政
17 機關基於此種授權發布之命令，其內容未逾越授權範圍，並
18 符合授權之目的者，自為憲法之所許（司法院釋字第360號
19 解釋意旨參照）。復為促進生技新藥產業升級需要，便利生
20 技新藥公司依生技新藥產業發展條例第5條第1項投資抵減規
21 定之執行，立法機關於生技新藥產業發展條例第5條第3項明
22 定由行政院就該條例第5條第1項投資抵減之適用範圍、核定
23 機關、申請期限、申請程序及其他相關事項發布命令，此一
24 授權明示授權內容、範圍及目的，而行政院就此訂定之生技
25 新藥投資抵減辦法之內容，經核未逾越前揭授權範圍，且符
26 合授權之目的，核與憲法第19條、司法院釋字第443號解
27 釋、法律授權明確性原則、法律保留原則等，並無牴觸。

28 (二)行為時所得稅法第71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5
29 月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，
30 申報其上1年度內構成……營利事業收入總額之項目及數
31 額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減

01 除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應
02 納之結算稅額，於申報前自行繳納。」所得稅法施行細則第
03 50條後段規定：「……；透過網際網路傳輸者，應以申報資
04 料傳輸至稽徵機關之日為申報日期。」稅捐稽徵法第11條之
05 2第1項規定：「依本法或稅法規定應辦理之事項及應提出之
06 文件，得以電磁紀錄或電子傳輸方式辦理或提出；其實施辦
07 法，由財政部訂之。」

08 (三)財政部106年4月6日台財稅字第10604533950號令發布之電子
09 作業要點壹、二規定：「採用網路或媒體辦理營利事業所得
10 稅結（決）算申報時，其程序及應填報之申報書，應依本要
11 點規定辦理……。」同要點貳、一、（四）網路申報作業規
12 定：「……2. 營利事業可至財政部電子申報繳稅服務網站下
13 載申報軟體，或向各地區國稅局服務臺索取申報軟體。3. 營
14 利事業之申報資料應先以審核程式審核無誤後，再行辦理網
15 路申報……5. 營利事業網路傳輸之媒體申報檔包含申報書之
16 本稅及租稅減免……7. 網際網路服務業者收到申報資料後，
17 經檢核有誤者，應將申報錯誤之訊息回復營利事業，並提示
18 重新申報；經檢核無誤者，即由網際網路服務業者配賦收件
19 編號，並回傳確認收件訊息。8. 營利事業完成網路申報後，
20 應於6月30日前將加蓋營利事業及負責人、代表人或管理人
21 章之申報書附件資料封面、損益及稅額計算表、資產負債
22 表、股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表、未分配盈餘申報
23 書、經會計師簽證核章之會計師簽證報告書及相關附件等資
24 料紙本或經掃描後以光碟片代替紙本，寄交所在地之國稅局
25 分局、稽徵所或服務處……14. 網路申報之會計師簽證案
26 件，應如期辦理申報並繳納稅款，其查核簽證報告書應於6
27 月26日前透過營利事業所得稅電子結（決）算申報繳稅系統
28 軟體上傳提供或於6月30日前連同第8點及第9點規定之書
29 表、附件資料寄交所在地國稅局分局、稽徵所或服務處，不
30 必申請延期提送；逾6月30日寄送者，視同普通申報案件。
31 ……15. 查詢：……（2）為避免產生有無申報之爭議，營利

事業上傳申報資料後，請於申報期限屆滿前上網查詢，確認是否申報成功；……」及同要點貳、三、檔案格式及審核條件（二）結（決）算申報書媒體檔案格式通則說明：「……5. 所有表號之資料同存放1個檔內，光碟檔案之命名以營利事業統一編號為主檔名，第1片光碟其副檔名為001，……」經核上開電子作業要點，乃係財政部基於主管機關之職責，對於營利事業採用網路或媒體辦理所得稅法第71條、第72條及第77條之營所稅結算申報，所應遵守之程序及應填載之申報書等事項，所訂定屬執行法律之細節性、技術性之規範事項，被上訴人自得適用。

(四)按納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟國家基於特定經濟政策之目的，如為發展我國生技新藥產業，成為帶動經濟轉型的主力產業，制訂生技新藥產業發展條例，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，此為有正當理由之差別待遇者，雖無違憲法第19條所規定之人民有納稅之義務，及第7條之平等原則，然於依上開生技新藥產業發展條例申請為租稅之減免時，自應遵守相關法令規定；並本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅公平原則為解釋。次依前揭生技新藥產業發展條例及生技新藥投資抵減辦法等規定可知，生技新藥公司投資於研究與發展之支出，是否於法定期限內抵減當年度應納營利事業所得稅額，取決於公司政策。惟營利事業前後年度之租稅申報及稅捐稽徵作業有其連貫性與獨立性，不宜久懸不定，為便於投資抵減事宜之辦理及免於稅捐稽徵作業因營利事業投資抵減事宜申辦與否不確定及申辦程序恣意拖延而滯礙難行，生技新藥投資抵減辦法第13條規定營利事業應於辦理當年度營所稅結算申報時，依規定格式填報，並檢附有關證明文件，送請稅捐稽徵機關核定適用投資抵減稅額之研究與發展及人才培訓支出數額，俾便儘速抵減當年營所稅，維持人民生活秩序之安定。再按稅捐減免優惠係就依稅法一般規定已成立之稅捐債務，因優惠之特

別規定而例外減免其稅負金額，是納稅義務人為稅捐減免優惠之主張，亦應嚴守其相關程序規定。如前所述，生技新藥產業發展條例第5條第3項規定，將投資抵減之「申請期限」授權行政院以行政命令具體化以為補充，此「申請期限」乃營利事業將其投資依生技新藥投資抵減辦法第13條第1項規定所示支出抵減當年度應納營利事業所得稅額之要件。上訴人如欲抵減當年度應納營利事業所得稅額，應依生技新藥投資抵減辦法第13條規定之期限及程序辦理，否則，公司縱有投資於研究與發展支出之事實，亦因未遵守期限、未踐行法定申請程序，不該當於法定投資抵減要件，而無從抵減當年度應納營利事業所得稅額。

(五)依行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽。然行政法院斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，就事實之真偽，未必均能形成確實心證，亦即待證事實陷於真偽不明。在此種情形，如何決定由訴訟之何造當事人負擔此項待證事實陷於真偽不明之不利益，即賦與如同事實存在之法律效果，抑或賦與如同事實不存在之法律效果，是所謂客觀舉證責任分配問題。行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條之規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。……」即關於解決真偽不明時之客觀舉證責任分配問題，而採取客觀舉證責任分配學說上所稱之「規範理論」，即當事人就法律規範中對其有利之要件事實，負客觀舉證責任；當該要件事實存否陷於真偽不明時，當事人負擔其不利益，即發生與該要件事實不存在相同之法律效果。準此，有關租稅撤銷訴訟之客觀舉證責任，就課稅要件事實之存否及課稅標準，固應由稅捐機關負客觀舉證責任；惟租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權利消滅要件事實，既為有利於人民之事實，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。因此是否於營所稅結算申報期內申報投資抵減當年度營利事業所得稅額，而符合租稅減免事由，

01 依規範有利原則，於要件事實存否不明時，應由申請租稅減
02 免者負擔客觀舉證責任。當有無於申報期限內申報投資抵減
03 事實存否不明時，得出同「期限內申報投資抵減」事實不存
04 在之法律效果，申請人即不得主張租稅減免。換言之，除非
05 能確實證明已於期限內申報投資抵減事實存在，否則包括確
06 實證明「期限內申報投資抵減」事實不存在，及無法證明
07 「期限內申報投資抵減」事實存在與否之情形，均不得主張
08 租稅減免。

09 (六)再按事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明如何或如
10 何調查事實，事實審法院有衡情斟酌之權，苟其事實之認定
11 已斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，而未違背論理法則、
12 經驗法則或證據法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不
13 同，致其事實的認定異於當事人之主張者，亦不得謂為原判
14 決有違背法令之情形。經查，上訴人105年度營所稅結算申
15 報，係於106年5月24日透過網際網路傳輸辦理，並於當日完
16 成上傳作業，因完成上傳申報資料並未包含租稅減免頁次，
17 故被上訴人僅就本稅、股東可扣抵稅額帳戶及未分配盈餘資
18 料審理，並於107年3月19日如申報數核定，另因未予調整，
19 故僅就本稅、股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表及104年
20 度未分配盈餘申報核發核定通知書，尚無需製發「調整法令
21 及依據說明書」及「各年度適用各項投資抵減稅額計算明細
22 表」等情，為原審依調查證據之辯論結果所確定之事實，核
23 與卷內證據相符。又上訴人於106年6月8日事後所檢送之紙
24 本，並非同年5月24日網路上傳申報之資料等情，業經原審
25 論明：上訴人於106年6月8日之紙本申報書未配賦收件編
26 號，送交「申報書附件資料封面」下方表格列示資訊雖列有
27 「租稅減免頁次」相關頁次資訊，惟係自上訴人建立之申報
28 資料檔所自行列印出，其電子申報收件並未蓋收件章處（右
29 上角），而係為空白，均與上訴人於106年5月24日網路上傳
30 申報資料檔時透過審核系統列印配賦收件編號申報書表不
31 同，上訴人於106年6月8日送交之資料並非上傳申報之資

料。原審據以認定上訴人未於申報期限內上傳租稅減免資料，嗣後於106年6月8日紙本申報書雖一併檢附生技新藥研發投資抵減申報書紙本A15-1頁次，惟與適用生技新藥研發投資抵減之程序及申報期限規定不合，被上訴人以原處分否准上訴人投資抵減之申請，於法有據。原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，核無違誤，並無判決違背法令、判決不備理由或理由矛盾之違法。

(七)依電子作業要點規定，營所稅電子結算申報有網路申報及媒體申報2種方式（參電子作業要點壹、二規定）。不論係採用網路或媒體辦理申報及取得資料者，其權利義務與一般申報案件相同（參電子作業要點壹、三規定）。採網路申報方式申報營利事業所得時，其若有投資設備或技術申請核准適用投資抵減稅額明細表得另採媒體申報，完成上傳申報後，系統將於「申報書附件資料封面」下方，列示另採媒體申報及採附件方式申報註記；營利事業完成網路申報後，應於6月30日前將加蓋營利事業及負責人、代表人或管理人章之申報書附件資料封面、損益及稅額計算表、資產負債表、股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表、未分配盈餘申報書、經會計師簽證核章之會計師簽證報告書及相關附件等資料紙本或經掃描後以光碟片代替紙本，寄交所在地之國稅局分局、稽徵所或服務處（參電子作業要點貳、一、（四）網路申報作業規定：5、8）。準此，無論採網路申報及媒體申報，納稅義務人倘欲適用生技新藥產業發展條例第5條規定申請當年度營所稅為租稅之減免時，即須依生技新藥投資抵減辦法第13條規定於當年度營利事業所得稅結算申報期限內辦理申請，並於如期完成申報後再循電子作業要點於6月30日前，送交申報書附件及會計師查核簽證報告等資料，逾期申請者，稅捐稽徵機關不予受理。本件上訴人105年度營所稅申報，選擇採網路申報，其於106年5月24日網路上傳申報資料檔中「租稅減免頁次」及「投資設備或技術申請適用投資抵

減稅額明細表另以媒體申報」皆屬空白（原處分卷2第68頁），足見上訴人於105年度營所稅結算申報期間，確未申報生技新藥研發支出之可扣減稅額。上訴人既未於結算申報期限內（105年度營所稅申報截止日為106年6月1日）申報投資抵減稅額，即不能以其於106年6月8日紙本申報書所檢附生技新藥研發投資抵減申報書紙本A15-1頁次，主張其已於期限內申報投資抵減稅額，況上訴人於106年6月8日送交之紙本申報書與同年5月24日網路上傳申報書不同，上訴人於106年6月8日送交之資料並非上傳申報之資料，已如前述，原判決認定上訴人申報適用租稅減免已逾規定期限，不得享有該租稅優惠，而維持原處分，自無違誤。上訴意旨主張其於106年5月24日以網路申報方式經檢核無誤後上傳，且於同年6月8日提交紙本申報資料，被上訴人未就上開紙本申報書及附件一併審查，有行政行為不明確、證據取捨及行政處分不備理由之違法，原判決對此未予說明，且未就有利於上訴人之證據一併注意，亦未說明何以遵期繳交之紙本資料不得納入營所稅網路申報案件之審查範疇，有判決不備理由及理由矛盾云云。無非係重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或就原審取捨證據、認定事實及適用法律之職權行使，指摘其為不當或違背法則，或就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言其論斷不適用法規、違背法則，洵不足採。又依電子作業要點，審核程式僅係就單一營利事業所得稅結算申報書各頁內容，執行資料格式、數據資料平衡及相關欄位勾稽檢核（參電子作業要點貳、三、檔案格式及審核條件（三）營利事業所得稅電子結（決）算申報檔案審核條件），並無法就網路申報及媒體申報等不同電子申報作業方式產生之2份申報書彼此間勾稽審核，上訴人將其106年5月24日上傳之網路申報與事後106年6月8日補送書面之媒體申報誤用混淆，上訴意旨主張被上訴人未能提供上訴人完整之上傳申報頁次以供檢查，且未教示宣達其所主張之「申報書附件資料封面」下方表格之意涵，被上訴人顯有怠於教示之

責，原判決有判決不備理由之違法，其率而認定上訴人有過失，亦有判決違反經驗法則之違法云云，自無足採。

(八)稽徵機關雖得依職權調查課稅事項，惟有關課稅之事項極多，且發生於納稅義務人之生活或工作領域，知之最詳者，莫過於納稅義務人本人。稅法乃規定納稅義務人之申報義務，使稅捐稽徵機關根據其申報而為課徵，又納稅義務人申報租稅，通常並非僅就其所知之事實為表示，亦兼含有「意思表示」，倘納稅義務人欲適用租稅減免，即須在租稅申報中為意思表示，且該意思表示於到達稽徵機關時，始發生效力。原判決已論明上訴人於106年5月24日網路申報及上傳資料，經確認無租稅減免相關頁次及資料，又未於申報期截止前確認上傳資料內容或辦理更正申報，被上訴人於108年2月審查上訴人106年度營所稅案件時，因電腦勾稽上訴人105年度營所稅申報書資料並無租稅減免資料，無適用特別抵減率之情形，即依上訴人108年2月13日之說明，主動積極向財政部財政資訊中心查證，查證結果為上傳申報之105年度營所稅申報檔案00000000.001內容並無租稅減免申報書，被上訴人將前揭查證結果回復上訴人，並請上訴人補提示105年度營所稅結算申報期間截止前（即106年6月1日前）已填報並申報相關租稅減免申報書之證明，惟上訴人並未提示等情，自無上訴人所稱被上訴人僅以網路申報書附件資料封面之下方表格中，有關租稅減免頁次顯示空白，作為上訴人是否申報包含租稅減免申報資料之唯一判斷標準之情形。又營利事業於當年度有無投資抵減營所稅稅額，有無於系爭營所稅結算申報期內申報投資抵減之情事，均在上訴人支配管領，上訴人知之甚詳，理應可輕易提出已如期申報之事證，以查明有無於期限內申報投資抵減，符合租稅減免之要件。上訴人於原審並未能提出已於期限內申報投資抵減之證據，被上訴人及原審亦已盡調查證據之能事，就上訴人所主張有於期限內申報投資抵減之事實部分，原判決亦已敘明其認定無從確實證明上訴人有在期限內申報投資抵減稅額之得心證理由，

核其事實認定，並無違經驗法則、論理法則或證據法則，即不能指為違法。上訴人主張被上訴人查證內容僅能證明資料庫沒有租稅減免資料，不能證實上訴人未上傳，原審未本於職權盡調查之責，就被上訴人應承擔之責任義務予以釐清，即認上訴人未符合申報租稅減免之相關規定，有判決不備理由、理由矛盾及判決不適用法規或適用法規不當之違法云云，自不足採。又原審既已盡審理能事，自須進入客觀舉證責任分配領域，則上訴人是否已於期限內申報投資抵減之租稅減免事由，依規範有利原則，縱於要件事實存否不明時，亦應由申請租稅減免者負擔客觀舉證責任，因此當「期限內申報投資抵減」之事實存否不明確時，本即得出「期限內申報投資抵減」之事實不存在相同之法律效果，於此情形，亦不符合前揭租稅減免之申報期限要件，上訴人亦不得主張享有該租稅優惠，被上訴人以原處分否准其申請，並無不合。上訴人將證據評價（事實問題）與客觀舉證責任（法律問題）混為一談，並無可採。上訴意旨主張稅捐稽徵機關就其事實應負擔舉證責任，倘被上訴人無法證實申報系統收件資料內容無租稅減免資料係因上訴人未申報所致，則舉證不易之結果不應由上訴人承擔，系爭網路申報系統於申報完成時並不會反饋納稅義務人「已申報」之資料檔00000000.001下載留存，惟被上訴人卻以上訴人未提示該不存在之「已申報」資料檔，作為上訴人未如時申報生技新藥研發支出之可抵減稅額之證明，並以此理由誤導，原判決違反論理法則及理由矛盾云云，自無可採。

(九)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 12 月 30 日
最高行政法院第二庭

01 審判長法官 吳 東 都
02 法官 陳 秀 嫻
03 法官 林 妙 黛
04 法官 侯 志 融
05 法官 王 俊 雄

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
07 中 華 民 國 110 年 12 月 30 日
08 書記官 張 玉 純