

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第115號

112年5月11日辯論終結

原告 佳和桂科技股份有限公司

代表人 魏芳桂（董事長）

訴訟代理人 翁林瑋 律師

王佩絹 律師

何婉菁 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 鄭博宇

輔助參加人 經濟部工業局

代表人 連錦漳（局長）

訴訟代理人 傅一茜

林育諄

劉穎俊

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110年11月24日台財法字第11013939210號（案號：第11000679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。

事實與理由

甲、程序事項：

一、本件輔助參加人代表人原為呂正華，訴訟進行中變更為連錦漳，茲據輔助參加人新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第219-220頁），核無不合，應予准許。

二、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。」「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111

01 條第1項、第3項第2款分別定有明文。查原告訴之聲明原
02 為：「一、訴願決定及原處分（及復查決定）均撤銷。。
03 二、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第15頁）。嗣原告
04 於民國（下同）112年5月11日本院言詞辯論中變更聲明為：
05 「一、訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。。二、訴
06 訟費用由被告負擔。」（見本院卷第292頁）。核其變更訴
07 之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造及輔助參
08 加人前就本件實體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實
09 效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之變更，洵屬適
10 當，應予准許。

11 乙、實體方面：

12 壹、事實概要：

13 一、原告係經營其他化學原材料製造業，為辦理107年度營利事
14 業所得稅結算申報（列報研究發展支出19,815,241元及該年
15 度抵減稅額2,972,286元），於108年5月21日依據公司或有
16 限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法（以下簡稱投資
17 抵減辦法）第14條之規定，向中央目的主管機關即輔助參加
18 人提報4項研發計畫，輔助參加人於108年10月31日召集專家
19 學者召開「107年度研發活動創新認定生技醫藥領域第1次審
20 查會議」後，另以108年12月27日工策字第10801355200號函
21 延長審查期間2個月，後檢送109年1月14日工化字第1080136
22 5950號函（下稱109年1月14日函，即第一次審認）及研究發
23 展活動認定意見書予被告，經被告參酌後，認定「4項研發
24 計畫不具高度之創新」，核定原告研究發展支出及該年度抵
25 繳稅額均為0元。

26 二、原告不服，申請復查，經被告函請輔助參加人再行審認，輔
27 助參加人以110年3月29日工化字第11000257820號函（下稱1
28 10年3月29日函，即第二次審認）回復，認定原告107年度研
29 究發展活動申請之計畫重點摘要書內未見其製程創新性之描
30 述內容，不符合高度創新研發活動之範疇，被告遂以輔助參
31 加人再行審認仍未符合投資抵減辦法，以110年7月6日北區

01 國稅法一字第1100007623號復查決定（下稱復查決定）駁回
02 原告之復查申請。

03 三、原告仍不服，提起訴願，被告復再行將原告之訴願理由書及
04 補充理由書送請輔助參加人審認，經輔助參加人以110年10
05 月21日工化字第11001054250號函（下稱110年10月21日函，
06 即第三次審認）再行審認仍未符合投資抵減辦法第2條所稱
07 「具有高度之創新」，財政部即以110年11月24日台財法字
08 第11013939210號（案號：第11000679號）訴願決定（下稱
09 訴願決定）予以駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

10 貳、本件原告主張：

11 一、程序部分：

12 （一）本案所涉多階段行政處分，原告均得聲明不服，且法院應
13 個別審查其是否適法：

14 1、被告係基於輔助參加人109年1月14日函對於原告當年度研
15 究發展活動是否符合投資抵減辦法第2條及第3條規定之認
16 定，而予以核定原告所申請費用抵減當年度應納營利事業
17 所得稅額。系爭多階段處分由輔助參加人及被告先後參
18 與，被告尊重前階段輔助參加人之審定結果，進而否准原
19 告申請抵減稅額，致對外發生法律上之規制作用、對原告
20 之公法上權利義務產生不利影響，故自應許原告就各階段
21 行政處分聲明不服。

22 2、人民對多階段行政處分如有不服，固不妨對最後作成行政
23 處分之機關提起訴訟，惟行政法院審查之範圍，則包含各
24 個階段行政行為是否適法，且原則上應對各個階段行政行
25 為之權責機關進行調查，始符合正當程序原則（最高行政
26 法院91年度判字第2319號判決意旨參照）。

27 （二）輔助參加人審查意見遲誤法定審查期間，如需有特殊事由
28 始得延長，惟其主張之事由與實際情形有間，延長自非合
29 法：

30 1、107年度營利事業所得稅結算申報日為108年5月31日，依
31 據投資抵減辦法第14條第2項前段之規定，輔助參加人應

於截止後7個月內，即至遲應於108年12月31日前將審查意見函送被告以供辦理核定投資抵減稅額。惟依據被告復查決定書第3頁二、所示，輔助參加人遲至109年1月14日始發函檢附研究發展活動審查意見書予被告，顯已遲誤投資抵減辦法所規定之7個月法定審查期間，於法已有未合。

2、輔助參加人復以108年12月27日工策字第10801355200號函，以「為釐清最近3年內公司是否符合研發投抵辦法第3條第2款資格條件」為由，延長審查期間2個月。惟投資抵減辦法第14條原訂期限為受理申請後4個月，立法者已衡量審查機關需籌組學者專家審查小組、需較長時間辦理，故將之延長為當年度營利事業所得稅結算申報期間截止日後7個月內為之，已賦予審查機關較修法前更長之審查期間。遑論，輔助參加人既以上開函文所示延長審查期間之事由，然由輔助參加人109年1月14日函文內容「旨揭公司最近三年如有違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大者，將另案函知貴局。」可知，輔助參加人於函覆被告時根本尚未就前揭事項進行審查，亦徵其行政怠惰，自不得以前揭事由作為延長審查期間之特殊事由。

（三）輔助參加人之審查意見及再行審認意見均未送達原告並給予原告陳述意見之機會，與行政程序法第102條之規定未合：

109年1月14日函及110年3月29日函二者均為輔助參加人針對原告申請投資抵減所為對外發生法律效果之單方行政行為，自屬行政處分。然輔助參加人及被告均未將上開行政處分送達原告、復未給予原告陳述意見之機會，違反行政程序法第102條規定甚明。

（四）輔助參加人於本案召集之審查小組是否確實具有化學材料製造領域之專業，而得就本案進行實質審查，仍屬不明：依據行政程序法第6條之規定，相同事件應為相同處理；行政行為非有正當理由，不得為差別待遇。經濟部商業司針對投資抵減辦法所為相關認定流程，輔助參加人自應為

01 相同處理，於受理原告之申請後自應依循投資抵減辦法第
02 12條第2項之立法理由及經濟部認定商業服務業從事研究
03 發展活動作業要點第7、9點(「本部於受理申請後，應依
04 研究發展活動性質組成審查小組，召開會議進行審查。前
05 項審查小組置委員7人，由商業司專門委員以上人員1人及
06 相關專長之學者專家6人組成，並由商業司專門委員以上
07 人員擔任召集人。」、「審查會議應有委員2分之1以上出
08 席，出席之委員過半數同意行之。」)，針對原告所提研
09 發計畫是否適用投資抵減辦法、是否具有高度創新等項會
10 同專家學者進行審查。惟輔助參加人雖於110年10月21日
11 函中宣稱其邀集專家召開審查小組會議，然與會專家是否
12 具備化學製造業相關知識及技術而得就原告所提研發計畫
13 是否具有高度創新乙節進行實質審查，實屬有疑。

14 二、實體部分：

15 (一)「高度前瞻性、風險性、開創性」不得比附援引，列為本
16 案研發活動是否符合「高度創新」之判斷基礎：

17 輔助參加人引用最高行政法院99年度判字第399號判決，
18 主張「高度前瞻性、風險性、開創性」為研發活動是否符
19 合「高度創新」之判斷基礎，惟該判決所涉法條為79年12
20 月29日所公布之「促進產業升級條例」(下稱促產條
21 例)，與本案所涉為99年5月12日公布施行之「產業創新
22 條例」(下稱產創條例)不同；且促產條例已於99年5月1
23 2日廢止，本案聲請投資抵減之時間為107年度，促產條例
24 自無由適用於本案。是本案所涉法條為「產創條例」及依
25 產業創新條例第10條第2項所授權訂定之「公司或有限合
26 夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法」；促產條例於本
27 案申請前既已廢止，自無從於本案比附援引。輔助參加人
28 以促產條例之實務見解作為本案是否具有高度創新之判斷
29 標準，已有違誤。

30 (二)輔助參加人辯稱僅需審查申請時所提資料云云，忽略復查
31 及訴願作為行政訴訟前置程序之行政自我審查機能，實屬

01 謬誤：按稅捐復查程序之機能在於行政自我審查，故不問
02 復查申請人是否僅就原處分之一部分申請復查，復查機關
03 均應對於該稅捐之整體重新進行審查。（高雄高等行政法
04 院92年度再字第11號判決意旨參照）。復查機關於復查程
05 序中所應審查者，自然包含原告申請時及嗣後於前置程序
06 中所提出之一切補充說明在內。輔助參加人辯稱復查及訴
07 願程序僅需審查原告申請時所提出之資料，顯屬無稽。從
08 而，由輔助參加人所述可知，其就原告於復查及訴願程序
09 所提出之補充資料（即針對本件107年度4項研發計畫已分
10 別取得我國及美國專利）全未審酌，亦未就原告所提資料
11 之整體重新進行審查之情形下，即遽認本件原告所為研發
12 活動不符合「高度創新」，實為率斷，亟待鈞院予以導
13 正。

14 （三）本件原告研發成果除分別取得我國及美國專利外，亦取得
15 我國藥物許可證，自屬具「高度創新」之研發活動；輔助
16 參加人審查認定原告之研發活動不具高度創新，顯然違反
17 行政自我拘束原則：

18 1、原告107年度所提研究發展計畫，輔助參加人109年1月14
19 日函所為初次審查略以「計畫書未見特殊技術或專利申請
20 之相關內容，創新性不足，不具有高度之創新」及「計畫
21 書中未見實際研發內容，係有關現有產品或技術之經常性
22 改良、變更或補強等活動，創新性不足，不具有高度之創
23 新」為由，否准原告適用投資抵減。實則，原告所提研究
24 發展計畫已分別於108年及109年取得我國及美國專利，顯
25 然具有新穎性及進步性，絕非輔助參加人所稱創新性不足
26 或僅為經常性改良等活動，其情至明。

27 2、原告於復查時，針對輔助參加人於109年1月14日初次審查
28 之質疑提出補充說明及證明文件，陳報所提報4項研發計
29 畫已分別取得我國及美國專利。輔助參加人於110年3月29
30 日函再行審認，於明知原告所提研發計畫已分別取得臺灣
31 及美國專利之前提下，卻未即時修正其謬誤之見解，仍以

01 「申請人107年度研究發展活動認定申請之計畫重點摘要
02 書內未見其製程創新性之描述內容或前述專利之相關資
03 訊」云云，遽認原告之研發計畫不符合高度創新研發活動
04 之範疇，其認定顯然前後矛盾、更有悖於經濟部認定商業
05 服務業從事研究發展活動作業要點之規定，實有瑕疵。

06 3、按經濟部認定商業服務業從事研究發展活動作業要點第2
07 點，並參照輔助參加人110年10月21日函可知，公司從事
08 藥事法定義之新藥或已取得專利之原料藥均可列為高度創
09 新之研發活動。原告於復查及訴願程序已針對所列4項研
10 發計畫分別取得我國、美國及日本專利之情形加以說明，
11 惟由輔助參加人答辯狀之內容可知，其根本未就原告補正
12 提出資料之整體重新進行審查，徒以原告最初申請之研究
13 發展計畫重點摘要書內容，遽認原告之研發活動不具高度
14 創新；顯然使行政訴訟之前置程序形同具文，實為裁量之
15 怠惰。

16 三、並聲明：

17 （一）訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

18 （二）訴訟費用由被告負擔。

19 參、被告則以：

20 一、依107年4月23日修正發布之投資抵減辦法第14條第1項及第2
21 項規定，研究發展支出適用投資抵減，係採行政機關「專業
22 分工」之審查機制，公司研究發展活動須先經中央目的事業
23 主管機關審查認定，並出具意見，作為稅捐稽徵機關核定投
24 資抵減稅額之依據，合先陳明。

25 二、本件復查時，被告就原告提示之研究發展計畫、補充說明及
26 證明文件，以110年3月3日北區國稅法一字第1100002579號
27 函請輔助參加人再行審認，輔助參加人以110年3月29日函復
28 略以：

29 （一）序號1及2之研發計畫「107001前列腺素314d之新中間體及
30 新製程研發案」及「107002前列腺素314d之異構物研發
31 案」：原告107年度研究發展活動認定申請之計畫重點摘

01 要書內未見其製程創新性之描述內容，故不符合「高度創
02 新」研發活動之範疇。

03 (二) 序號3之研發計畫「107003前列腺素2TAT之異構物研發案
04 」：原告107年度研究發展活動認定申請之計畫重點摘要
05 書內未見其製程創新性之描述內容或前述專利之相關資
06 訊，故不符合「高度創新」研發活動之範疇。

07 (三) 序號4之研發計畫「107004肺動脈高壓新藥開發案
08 (Insmed)」：原告107年度研究發展活動認定申請之計
09 畫重點摘要書內未見其製程創新性之描述內容，故不符合
10 「高度創新」研發活動之範疇。

11 三、本件訴願時，被告將原告之訴願理由及補充理由書函送輔助
12 參加人，並再請輔助參加人協助審認原告107年度4項研究活
13 動是否屬獎勵產業創新之適用範圍，經輔助參加人110年10
14 月21日函復略以：

15 (一) 有關原告申請107年度研發活動認定案，共4項研究計畫，
16 經輔助參加人108年10月31日召開之「研發活動創新認定
17 生技醫藥領域第1次審查會議」審定認定結果：4項研究計
18 畫均不具有高度之創新。

19 (二) 經查原告檢附之資料：

20 1、研發計畫「序號1107001前列腺素314d之異構物研發案」
21 、「序號2107002前列腺素314d之異構物研發案」及「序
22 號4107004肺動脈高壓新藥開發案（Insmed）」：原告10
23 7年度研究發展活動認定申請之計畫重點摘要書內未見其
24 製程等創新性之描述內容，亦無提供研發成果佐證文
25 件，審查小組無相關依據核定其具有「高度創新」之事
26 蹟，故不符合「高度創新」研發活動之範疇。

27 2、研發計畫「序號3107003前列腺素2TAT之異構物研發案」
28 ：原告107年度研究發展活動認定申請之計畫重點摘要書
29 內未見其製程等創新性之描述內容或前述專利之相關資
30 訊，亦無提供研發成果佐證文件，審查小組無相關依據

核定其具有「高度創新」之事蹟，故不符合「高度創新」研發活動之範疇。

四、本件行政處分之作成，須兩個以上機關本於各自職權先後參與，系爭研究發展活動原經輔助參加人審查認定不符「高度創新」，復查及訴願時，被告將原告主張理由及陳述之意見等事證資料函請輔助參加人再行審認結果，仍維持原認定意見等情已如前述，故尚無原告所稱未給予向輔助參加人陳述意見之機會，被告依首揭規定，尊重輔助參加人實質審查之專業判斷，於法並無不合。

五、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、輔助參加人則以：

一、程序部分：

（一）本件審查意見並未遲誤法定審查期間：

輔助參加人於108年12月為釐清107年度所有申請案件之公司是否符合審查時投資抵減辦法第3條第2款資格條件（最近三年內未違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大），爰依同辦法第14條第2項規定，延長審查期間2個月，並以108年12月27日工策字第10801355200號函送各公司所在地稅捐稽徵機關（含原告所在之財政部北區國稅局），故無審查遲誤之情事。

（二）輔助參加人並無通知原告審查意見之義務：

輔助參加人依投資抵減辦法第14條第2項規定，以109年1月14日函送審查意見予被告，並以109年1月14日工化字第10801365951號另函知原告已將審查意見送交被告，依投資抵減辦法第14條第2項規定，輔助參加人並無將審查意見通知原告之義務，且審查意見仍須供被告參採以核處投資抵減稅額，故輔助參加人不宜於被告核定抵減稅額前告知原告審查意見。

（三）審查小組成員得就本案進行實質審查：

01 依「107年度研發活動創新認定生技醫藥領域第1次審查會
02 議」專家名單(參被證7)，審查會議共邀集5位具製藥專業
03 領域背景之專家學者，包含3位臺灣大學藥學所教授與2位
04 臺北醫學大學藥學院教授。該5位教授之專長為藥物化
05 學、藥物合成、藥物傳輸系統、藥物動力學與藥目關領
06 域，足證渠等之專業足以就本案進行實質審查。

07 二、實體部分：

08 (一)「高度前瞻性、風險性、開創性」為研發活動是否符合
09 「高度創新」之判斷基礎：

10 1、參酌我國歷年行政法院實務見解(例如：最高行政法院99
11 年度判字第399號判決)見解，對投資抵減辦法所稱之研
12 究發展活動，作嚴格解釋，採其活動本身之「創新高度」
13 限定在「具有高度前瞻性、風險性、開創性之營業活動」
14 範圍內，將「高度前瞻性、風險性、開創性」列為研發活
15 動是否符合「高度創新」之判斷基礎。所謂「高度創新」
16 係屬不確定法律概念，係按獨立專家或委員會作成之評價
17 決定研究發展活動是否符合「高度創新」。

18 2、原告稱最高行政法院99年度判字第399號判決所涉法規為
19 「促進產業升級條例」，與本案所涉者為「產業創新條
20 例」不同，不得於本案比附援引云云。惟我國為推動產業
21 創新升級，從「促進產業升級條例」至「產業創新條例」
22 立法精神皆一致，對於「高度創新」見解並無不同(臺北
23 高等行政法院103年度訴字第88號判決意旨參照)。

24 (二)審查決議原告107年度4項研究發展計畫皆不具「高度創
25 新」：

26 1、輔助參加人於「公司或有限合夥事業研發活動審查認定」
27 申請事項網頁提供之研究發展計畫重點摘要書範本(被證
28 7)，明列計畫重點摘要書應呈現之內容，包含研發成果相
29 關佐證資料(如與該研發計畫關聯之專利申請資料)、計
30 畫內容(含研發內容及方向、研發過程、研發項目、功能
31 規格、技術層次、創新性與可行性或商業性)等，以利專

01 家審閱並據以認定該動是否符合高度創新。惟原告提供之
02 研究發展計畫重點摘要書內容針對研發成果佐證資料、功
03 能規格、技術層次與創新性等皆無相關陳述，亦未舉證其
04 研究發展活動具有高度創新，僅簡略陳述研發活動之目
05 的、內容與成果，且對於高度創新之敘述與佐證資料皆無
06 提供。

07 2、就系爭各項研究發展計畫分述如下：

08 (1)研發計畫序號1「107001前列腺素314d之新中間體及新
09 製程研發案」、研發計畫序號2「前列腺素314d之異構
10 物研發案」、研發計畫序號3「107003前列腺素2TAT之
11 異構物研發案」，於計畫重點摘要書中僅列出化學結構
12 式及簡述合成步驟，並未呈現相關創新性、技術層次、
13 功能規格與研發成果等內容。

14 (2)研發計畫序號4「107004肺動脈高壓新藥開發案（Insme
15 d）」於計畫重點摘要書中僅簡述其製造篩選最合適之
16 前列腺素新長鏈前驅藥，並進行新長鏈前驅藥DMF申請
17 工作，並未無呈現相關創新性、技術層次、功能規格等
18 內容，且又於研發成果中陳述其DMF已於104年底提交美
19 國FDA，105年完成臨床試驗，並已在107年完成中量試
20 製及量產的工作，故審認研發計畫序號4之107年度研發
21 活動係有關現有產品或技術之經常性改良、變更或補強
22 等活動，不具有高度之創新。

23 (三)原告稱107年度4項研發計畫之研發品項已分別取得我國及
24 美國專利，故其研發活動具有「高度創新」，惟輔助參加
25 人主張：

26 1、原告於計畫重點摘要書中陳述於107年度曾申請專利，僅
27 附上專利申請號，且無提出佐證資料說明各專利申請案與
28 107年度4項研發計畫之關聯性。

29 2、又原告於復查及訴願時主張其107年度4項研發計畫之研發
30 品項已分別取得我國及美國專利，故其研發活動具有「高
31 度創新」等語。惟輔助參加人辦理有關原告所提申請復查

01 及訴願程序，係以原告申請時(即108年)所提資料作為審
02 查範疇，再行審閱當初審查所認其研發活動不符「高度創
03 新」之審查意見是否有違誤，是原告其後所提證據資料自
04 毋庸審究。退萬步言，縱使該等資料應予審查，原告於申
05 請復查與訴願程序，亦未舉證說明其提供之專利內容與10
06 7年度4項研究發展計畫重點摘要書內容之相關性，且專利
07 之取得與否非輔助參加人判定研發活動是否具高度創新之
08 唯一標準。且稅捐減免係屬稅捐債權之消滅事由，自應由
09 主張有此積極事實之納稅義務人負其舉證責任，(最高行
10 政法院100年度判字第493號、第2268號判決意旨參照)。

11 伍、兩造不爭之事實及兩造爭點：

12 如事實概要欄所述之事實，業據提出原告108年5月21日檢送
13 之研究發展計畫重點摘要書（見本院卷第153-173頁）、107
14 年度研發活動創新認定生技醫藥領域第1次審查會議專家名
15 單（見本院卷第151頁）、輔助參加人108年12月27日工策字
16 第10801355200號函（見本院卷第145頁）、109年1月14日函
17 （見本院卷第147頁）、109年1月14日工化字第10801365951
18 號函（見本院卷第149頁）、被告107年度營利事業所得稅申
19 報核定通知書調整法令及依據說明書（見本院卷第27頁）、
20 110年3月29日函（見原處分可閱卷1第271-272頁）、復查決
21 定（見本院卷第29-33頁）、110年10月21日號函（見原處分
22 可閱卷1第350-351頁）、訴願決定（見本院卷第36-43
23 頁）、製造業及其相關技術服務業研究發展計畫重點摘要書
24 格式範本（見本院卷第175-177頁）等本院卷、原處分可閱
25 卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，
26 兩造之爭點厥為：

- 27 一、輔助參加人之第一次、第二次、第三次審認，是否為行政處
28 分？
29 二、系爭審查有無遲誤投資抵減辦法第14條第2項所訂之法定期
30 間？

01 三、輔助參加人審查意見及再行審查意見均未送達原告並給與陳
02 述意見機會，是否違反行政程序法第102條規定？

03 四、系爭審查小組之組成是否合法？是否應適用經濟部認定商業
04 服務業從事研究發展活動作業要點第7、9點之規定？

05 五、「高度前瞻性、風險性、開創性」得否列為本案研發活動是
06 否符合「高度創新」之判斷基礎？

07 六、輔助參加人審查範疇是否以原告申請時(即108年)所提資料
08 作為限？原告於復查及訴願時主張系爭研發已分別取得我國
09 及美國專利，是否應列入審查範疇內？

10 陸、本院之判斷：

11 一、本件應適用之法條與法理：

12 (一) 產業創新條例第1條第1項規定：「為促進產業創新，改善
13 產業環境，提升產業競爭力，特制定本條例。」

14 (二) 產業創新條例第10條項規定：「(第1項)為促進產業創
15 新，最近3年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相
16 關法律且情節重大情事之公司或有限合夥事業投資於研究
17 發展之支出，得選擇以下列方式之一抵減應納營利事業所
18 得稅額，一經擇定不得變更，並以不超過其當年度應納營
19 利事業所得稅額百分之三十為限：一、於支出金額百分之
20 十五限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。二、於
21 支出金額百分之十限度內，自當年度起三年內抵減各年度
22 應納營利事業所得稅額。(第2項)前項投資抵減之適用範
23 圍、申請期限、申請程序、核定機關、施行期限、抵減率
24 及其他相關事項之辦法，由中央主管機關會同財政部定
25 之。」

26 (三) 以下要點、規則核乃執行母法(產業創新條例第10條第2
27 項)之技術性、細節性行政規定，與立法意旨相符，且未
28 逾越母法之限度，行政機關予以適用，自無違誤：

29 1、審查時(下同)公司或有限合夥事業研究發展支出適用投
30 資抵減辦法(於107年4月23日修正發布名稱，原名稱：公
31 司研究發展支出適用投資抵減辦法，下稱投資抵減辦法)

01 第2條規定：「(第1項)本辦法所稱研究發展，指公司或有
02 限合夥事業以科學方法或技術手段自行從事產品、技術、
03 勞務、服務流程或創作之創新活動。(第2項)公司或有限
04 合夥事業適用投資抵減應具備研發能力，其從事之研究發
05 展活動，應具有高度之創新。」

06 2、投資抵減辦法第4條第1項規定：「第2條所定研究發展，
07 限於公司或有限合夥事業研究發展單位所從事之下列活動
08 態樣：一、為開發或設計新產品、新服務或新創作之生產
09 程序、服務流程或系統及其原型所從事之研究發展活動。
10 二、為開發新原料、新材料或零組件所從事之研究發展活
11 動。」

12 3、投資抵減辦法第12條規定：「前條所稱抵減當年度應納營
13 利事業所得稅額，指抵減稅捐稽徵機關核定之當年度營利
14 事業課稅所得額依規定稅率計得之應納稅額，及稅捐稽徵
15 機關核定之上一年度未分配盈餘按百分之十計得之應加徵
16 稅額。」

17 4、投資抵減辦法第14條第1項及第2項規定：「(第1項)公司
18 或有限合夥事業從事研究發展之支出申請適用投資抵減
19 者，應於辦理當年度營利事業所得稅結算申報期間開始前
20 3個月起至申報期間截止日內，檢附與申請適用投資抵減
21 之支出項目有關之下列文件，向中央目的事業主管機關申
22 請就其資格條件及當年度研究發展活動是否符合第2條至
23 第4條規定提供審查意見：一、公司或有限合夥事業之組
24 織系統圖及研究人員名冊。二、研究發展單位研究用消耗
25 性器材、原料、材料及樣品之完整進、領料紀錄。三、購
26 置或使用專利權、專用技術、著作權、資料庫、軟體程
27 式、系統之契約或證明文件。四、研究計畫、紀錄或報
28 告。五、其他有關證明文件。(第2項)中央目的事業主管
29 機關應於當年度營利事業所得稅結算申報期間截止日後7
30 個月內，將前項審查意見函送公司或有限合夥事業所在地
31 稅捐稽徵機關供辦理核定投資抵減稅額。但不符第3條規

01 定者，僅函送資格條件審查意見。中央目的事業主管機關
02 如有特殊事由，得延長審查期間2個月，並敘明事由事先
03 通知公司或有限合夥事業所在地稅捐稽徵機關。」

04 二、原告未提出輔助參加人「原告108年5月21日申請符合高度創
05 新」之審查意見或行政處分，行政法院亦無法代替輔助參加
06 人來認定「原告已符合高度創新」：

07 （一）原告為辦理107年度營利事業所得稅結算申報（列報研究
08 發展支出19,815,241元及該年度抵減稅額2,972,286
09 元），於108年5月21日依據投資抵減辦法第14條之規定，
10 向中央目的主管機關即輔助參加人提報4項研發計畫，輔
11 助參加人檢送109年1月14日函（第一次審認）及研究發展
12 活動認定意見書（認定「4項研發計畫不具高度之創
13 新」）予被告，被告遂核定原告研究發展支出及該年度抵
14 繳稅額均為0元。原告申請復查，被告函請輔助參加人再
15 行審認，輔助參加人以110年3月29日函（第二次審認）回
16 復，認定原告107年度研究發展活動認定申請之計畫，不
17 符合高度創新研發活動之範疇，被告遂以復查決定駁回原
18 告之復查申請，原告提起訴願，被告復再行將原告之訴願
19 理由書及補充理由書送請輔助參加人審認，經輔助參加人
20 以110年10月21日函（第三次審認）再行審認仍未符合投
21 資抵減辦法第2條所稱「具有高度之創新」，財政部即以
22 訴願決定予以駁回，本院經核尚無不合。

23 （二）原告雖主張本案所涉多階段行政處分，原告均得聲明不服
24 ，且法院應個別審查其是否適法。輔助參加人審查意見遲
25 誤法定審查期間，如需有特殊事由始得延長，惟其主張之
26 事由與實際情形有間，延長自非合法，輔助參加人之審查
27 意見及再行審認意見均未送達原告並給予原告陳述意見之
28 機會，與行政程序法第102條之規定未合，且所謂「高度
29 前瞻性、風險性、開創性」不得比附援引列為本案研發活
30 動是否符合「高度創新」之判斷基礎，輔助參加人未審查
31 復查及訴願時原告所提之資料，違反行政訴訟前置程序之

行政自我審查機能；又原告研發成果除分別取得我國及美國專利外，亦取得我國藥物許可證，自屬具「高度創新」之研發活動云云。

(三) 惟按稅捐稽徵機關核定投資抵減稅額，係先由中央目的事業主管機關（本件係輔助參加人）依其專業而作成申請人當年度研究發展活動是否符合投資抵減辦法第2條、第3條及第4條規定之認定，嗣由稅捐稽徵機關（被告）依此認定，而對納稅義務人（原告）所申請研究發展支出抵減當年度應納營利事業所得稅額予以核定。是本件輔助參加人認定原告「不符合高度創新」時，即應將其「研究發展活動認定意見書」送達予原告，俾利原告對輔助參加人之行政處分，向經濟部提起訴願，並向行政法院（以輔助參加人為被告）提起「應作成符合高度創新之行政處分」之課予義務訴訟，嗣原告再持輔助參加人所作成「符合高度創新（之審查意見或行政處分）」，向被告申請投資抵減稅額。因為「是否符合高度創新」之判斷具有高度專業性，被告為稅捐稽徵機關，無專業能力審定原告「已符合高度創新」，而原處分之訴願單位（財政部）亦無專業能力審定原告「已符合高度創新」，故就「是否符合高度創新」有爭執時，原告只能向經濟部提起訴願，不能向原處分之訴願單位（財政部）提起訴願，亦無法於行政訴訟中由行政法院代替輔助參加人來認定「原告已符合高度創新」。

(四) 衡諸稅捐優惠乃是以減少國庫收入之方法，增加一部分人之利益，隱藏有「補貼」意義，國家以稅捐優惠之方式鼓勵企業投資於研究發展，實係為國家經濟力之向上提升，而犧牲稅捐之公平性與中立性。故以租稅優惠之手段獎勵產業，自與衍生自憲法平等權而來之「量能課稅」理想產生衝突。故為求衡平，對於上開抵減辦法第2條第1項所稱之「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」等「研究發展」活動，應求其「創新高度」。亦即必須對於「研究發展」作嚴格之

01 解釋，將之限制在「具有高度前瞻性、風險性、開創性之
02 營業活動」範圍內，始提供稅捐優惠。俾免企業藉口研究
03 發展將市場生存中所必要之提升，任意解為「研究發展」
04 換取優惠，造成稅收不公損及國家財政。且稅捐減免係屬
05 稅捐債權之消滅事由，自應由主張有此積極事實之納稅義
06 務人負其舉證責任（最高行政法院100年度判字第2268號
07 判決參照），是在原告未提出輔助參加人所出具之「符合
08 高度創新（之審查意見或行政處分）」前，被告否准原告
09 「研究發展支出抵減當年度應納營利事業所得稅額」之申
10 請，即無違誤。

11 （五）本件輔助參加人之109年1月14日函（第一次審認，見本院
12 卷第147頁）、110年3月29日函（第二次審認，見原處分
13 可閱卷1第271-272頁）、110年10月21日函（第三次審
14 認，見原處分可閱卷1第350-351頁）均只通知被告，未副
15 知原告，本院雖可得審理其是否適法，但仍無法認定「原
16 告已符合高度創新」（詳後）。至輔助參加人109年1月14
17 日工化字第10801365951號函（見本院卷第149頁）雖已通
18 知原告，且於說明欄載明：「一、復貴公司108年5月21日
19 桂字第108052101號申請書。二、貴公司依據『公司或有
20 限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法』第14條提出
21 旨揭申請事項，本局業已送交審查意見書予財政部北區國
22 稅局作為核定研發投資抵減稅額之參考，貴公司是否得適
23 用投資抵減以及抵減數額等事項，應依財政部北區國稅局
24 之核定結果為準」等語（見本院卷第149頁），但並未告
25 知「原告申請不符合高度創新」之審查意見書內容。可知
26 原告108年5月21日向輔助參加人所申請之事項【依「公司
27 或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法」第14條
28 申請審查公司（有限合夥事業）研發活動符合第2條至第4
29 條規定（見原處分可閱卷1第131頁）】，輔助參加人尚未
30 「對原告」作出否准之決定，而只是將審查結果通知被告
31 財政部北區國稅局當作稅捐參考，原告尚無從對108年5月

21日申請（尚未作成）之結果，向經濟部提出訴願。原告提起本件訴願時雖主張「輔助參加人未給予其陳述意見機會、是否有確實作實質審查？審查小組成員是否具有化學製造領域專業？審查期間遲誤」等質疑，但原告只是就「原處分」提起訴願，並非就輔助參加人（尚未作成）之「原告108年5月21日申請不符合高度創新」之行政處分，向經濟部提起訴願，本件（財政部）訴願決定稱【原告與經濟部工業局間，因系爭研究發展活動所生之認定歧異（如：經濟部工業局未給予其陳述意見機會、是否有確實作實質審查、審查小組成員是否具有化學製造領域專業及有審查期間遲誤與說詞矛盾情形等）事項，原告應逕向經濟部工業局申請以求解決，尚非本件訴願審理範疇】等語，即無違誤。

（六）又稅捐減免係屬稅捐債權之消滅事由，自應由主張有此積極事實之納稅義務人負其舉證責任（最高行政法院100年度判字第493號、第2268號判決意旨參照）。本件稅捐減免之訴訟程序中，縱本院認定輔助參加人所製作之「原告不符合高度創新審查意見書」之程序違法，仍無法得到「原告108年5月21日申請已符合高度創新」之結論，依「稅捐優惠應從嚴」之法理，勢必要等到輔助參加人作成「原告108年5月21日申請已符合高度創新」之審查意見或行政處分後，原告才符合稅捐優惠之條件。易言之，原告主張1「系爭審查遲誤投資抵減辦法第14條第2項所訂之法定期間」、2「輔助參加人審查意見及再行審查意見均未送達原告並給與陳述意見機會，違反行政程序法第102條規定」、3「爭審查小組之組成不合法（未適用經濟部認定商業服務業從事研究發展活動作業要點第7、9點之規定）」、4「高度前瞻性、風險性、開創性不得列為本案研發活動是否符合『高度創新』之判斷基礎」、5「輔助參加人審查範疇不應以原告申請時（即108年）所提資料作為限（原告於復查及訴願時主張系爭研發已分別取得我國

01 及美國專利，亦應列入審查範疇內）」等語，縱使屬實，
02 只可證明輔助參加人第一次、第二次、第三次審認所製作
03 「原告不符合高度創新（之審查意見書）」之程序為違
04 法，仍無法得到「原告申請已符合高度創新」之結論，且
05 因專利之取得，並非判定研發活動是否具高度創新之唯一
06 標準，原告研發成果，與原告所獲得「我國及美國專利」
07 間之關連性，仍須藉助輔助參加人之專業判斷，本院亦無
08 從憑卷內證據自行認定「原告申請已符合高度創新」，是
09 在無證據可證明「原告已符合高度創新」之情形下，原處
10 分否准原告列報研究發展支出19,815,241元及該年度抵減
11 稅額2,972,286元，核定原告研究發展支出及該年度抵繳
12 稅額均為0元，即無違誤。

13 三、綜上，訴願決定及原處分（即復查決定）並無違誤，訴願決
14 定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁
15 回。又輔助參加109年1月14日工化字第10801365951號函未
16 告知「原告108年5月21日申請不符合高度創新」之審查意見
17 書內容，亦未載明救濟期間，原告可得依行政訴訟法第5條
18 第1項規定（人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，
19 於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利
20 益受損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機
21 關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟），提起
22 行政救濟，併此敘明。

23 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
24 一論述，併此敘明。

25 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
26 前段，判決如主文。

27 中 華 民 國 112 年 6 月 1 日

28 臺北高等行政法院第五庭

29 審判長法 官 陳心弘

30 法 官 林妙黛

31 法 官 畢乃俊

01 一、上為正本係照原本作成。

02 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
03 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
04 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

07 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
08 條第1項但書、第2項）
09

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	

01

釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 112 年 6 月 1 日

03

書記官 李依穎