

# 稅務爭議預防與解決

2023年11-12月號



# 前言

於我國所得稅之制度下，總機構在中華民國境外之營利事業若有取得中華民國來源所得，該我國來源所得須負擔我國之所得稅。此時，根據交易之性質與所得之定性，該等境外營利事業得按相關稅法規定或我國簽訂之雙重租稅減免協定，申請適用若干租稅減免措施以降低實質稅率。

其中，根據所得稅法第25條之規定，經營特定業務而取得相關服務或租金收入之外國公司，不論其於我國境內是否有固定營業場所或營業代理人，倘其成本費用分攤計算困難，公司皆得向稅捐稽徵機關申請依核定淨利率計算其營利事業所得額，藉此降低有效稅率。

然而，關於依所得稅法第25條申請核定淨利率之有效期間，依修正前外國營利事業申請適用所得稅法第25條第1項規定計算所得額案件審查原則（下稱「所得稅法第25條審查原則」），須以「取得收入之日起5年內」為限。

於112年5月29日，為配合行政程序法第131條第1項已將公法上請求權之時效由5年延長為10年，財政部遂對所得稅法第25條審查原則作出對應之修正，以確保法律體系之一貫。在本次修正之後，外國公司得自「取得收入之日起10年內」，申請適用所得稅法第25條第1項之規定計算所得額。此外，新修正之審查原則亦明文規定核准適用期間為5年，且屆滿後得再行提出申請。

本期稅務爭議預防與解決月刊將針對上述議題，透過兩個案例說明比較所得稅法第25條審查原則在修正前後之差異，並同時提醒外國公司應盡速檢視是否有取得符合所得稅法第25條規定之我國來源所得，如有該等所得且尚未逾修法後之申請期間者，則應盡速提出申請，避免錯失降低稅負之寶貴權利。

 Tax 360 app

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。掃描或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS  
Android

## 關於本刊

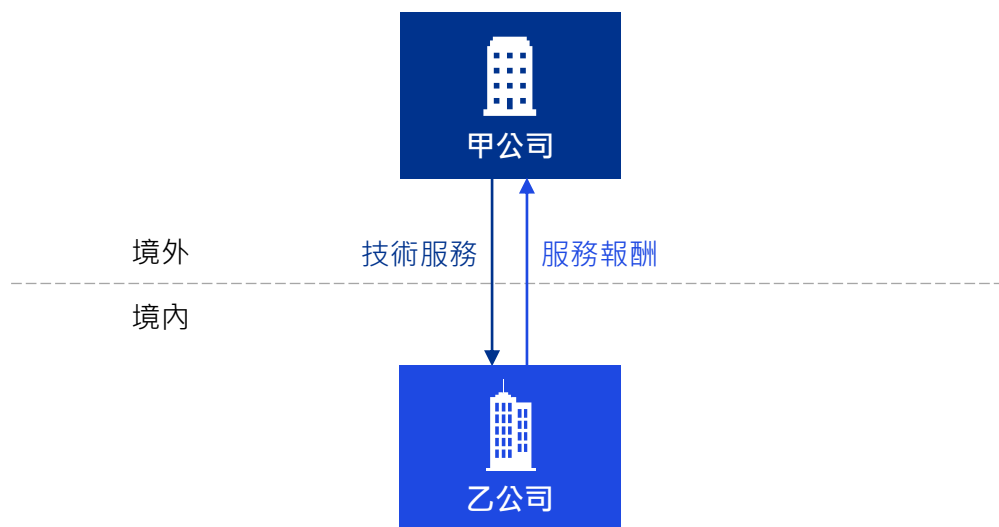
KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

# 所得稅法第25條之租稅減免措施，申請期限已從「5年內」延長至「10年內」



## 案例介紹

本刊以實務上常見之跨國技術服務交易為例，國外甲公司如因提供技術服務予國內乙公司，並因此獲得服務報酬，倘甲公司於境內無固定營業場所或營業代理人，則乙公司於給付甲公司前開款項時，應依一般扣繳率20%依法辦理扣繳。



根據所得稅法第25條第1項規定：「總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，其成本費用分攤計算困難者，不論其在中華民國境內是否設有分支機構或代理人，得向財政部申請核准，或由財政部核定，國際運輸業務按其在中華民國境內之營業收入之10%，其餘業務按其在中華民國境

內之營業收入之15%為中華民國境內之營利事業所得額。」據此，在前開案例中，甲公司如取得稅捐稽徵機關之核准，得適用淨利率15%計算營利事業所得額，則該所得之實質稅率將從原本的20%下降至3%（即 $20\% \times 15\% = 3\%$ ）。

## 本次112年所得稅法第25條審查原則之修正，延長申請期限自「取得報酬之日起5年內」至「取得收入之日起10年內」

然而，根據修法前之所得稅法第25條審查原則規定，外國公司應於「取得報酬之日起5年內」，向稅捐稽徵機關提出申請，否則將不予受理。惟自112年5月29日起，配合行政程序法第131條第1項已將公法上請求權之時效，由原本的5年延長為10年，財政部亦修正前開所得稅法第25條之申請期限，並將其同樣延長為「取得收入之日起10年內」。

此外，本次112年之修正亦將實務上常見之核准適用期間予以明文規定，即外國公司經稅捐稽徵機關核准適用所得稅法第25條之規定計算其所得額，除合約期間短於5年者外，應以5年為限。

為便於讀者理解，本刊茲以前述例子，用二種假設情境說明所得稅法第25條審查原則修正前後之差異：

### 例1：

國外甲公司與國內乙公司簽訂10年期之技術服務合約，並約定自102年7月15日起，由國外甲公司向國內乙公司提供技術服務，並依此收取報酬。對此，國外甲公司擬於112年7月14日向稅捐稽徵機關申請適用所得稅法第25條之規定計算所得額，而此前國外甲公司未曾提出前開申請。



申請適用期間	102/07/15 – 107/07/14	107/07/15 – 112/07/14
審查原則修正前：申請期限為5年	不符第25條之申請條件	符合第25條之申請條件
審查原則修正後：申請期限為10年	符合第25條之申請條件，並應提出兩份獨立申請	

### 所得稅法第25條審查原則修正前

在本次（112年）修正前，由於所得稅法第25條之申請期限僅為取得收入之5年內，則因國外甲公司擬提出申請之日為112年7月14日，其僅得就提出申請之日起5年內（即107年7月15日至112年7月14日間）取得之報酬，向稅捐稽徵機關提出前開申請；而就取得超過5年（即102年7月15日至107年7月14日間）之報酬，則因不符合申請期限而不得提出申請。

請之日起超過5年，未滿10年間（102年7月15日至107年7月14日間）取得之報酬，提出前開申請。

然而，根據新修正之審查原則規定，所得稅法第25條之核准適用期間最長為5年。所以，國外甲公司就其於102年7月15日至112年7月14日共10年間，因提供技術服務予國內乙公司而收取之報酬，應向稅捐稽徵機關分別提出兩份獨立之申請，以適用所得稅法第25條之規定計算前開所得額。

### 所得稅法第25條審查原則修正後

在本次（112年）修正後，因前開申請期限已由5年延長至10年，國外甲公司除得就申請之日起5年內（即107年7月15日至112年7月14日間）取得之報酬申請適用所得稅法第25條之規定計算所得額外，亦得就申

修法前原已提出申請但逾5年請求權時效，稽徵機關未予受理之案件，外國營利事業仍可適用修正後之規定時限再次提出所得稅法第25條之申請

**例2：**

國外甲公司與國內乙公司簽訂10年期之技術服務合約，並約定自102年7月15日起，由國外甲公司向國內乙公司提供技術服務，並依此收取報酬。但國外甲公司已於112年4月1日（即所得稅法第25條審查原則修正前），就其於102年7月15日至107年3月30日間收取之報酬，提出適用所得稅法第25條之申請。但遭稅捐稽徵機關以已逾申請期限而駁回。修法後，國外甲公司現擬於112年7月14日重新提出前開申請。



申請適用期間	102/07/15 – 107/03/30
審查原則修正前：申請期限為5年	於112年4月1日申請時，不符第25條之申請條件



申請適用期間	102/07/15 – 107/07/14	107/07/15 – 112/07/14
審查原則修正後：申請期限為10年	於112年7月14日重行申請時，符合第25條之申請條件，並應提出兩份獨立申請	

**所得稅法第25條審查原則修正前**

在本次（112年）修正前，由於所得稅法第25條之申請期限僅為取得收入5年內，即使國外甲公司於112年7月14日重行提出申請，因其於102年7月15日至107年3月30日間收到之報酬，已逾申請之日起5年內，故稅捐稽徵機關將據此駁回國外甲公司之前開申請。

**所得稅法第25條審查原則修正後**

在本次（112年）修正後，因前開申請期限已由5年延長至10年，國外丙公司將因此得就其申請之日起10年內（102年7月15日至112年7月14日）取得之報酬，

申請適用所得稅法第25條之規定計算所得額，且其應分別向稅捐稽徵機關提出兩份獨立之申請，已如前述。

值得說明的是，國外甲公司雖已於112年4月1日（即所得稅法第25條審查原則修正前）提出申請並經駁回，但因稅捐稽徵機關係以前開申請已逾法定申請期限（即申請之日起超過5年）而拒絕受理或駁回，則國外甲公司得於審查原則修正後，就其申請之日起超過5年，未逾10年間取得之報酬重行提出申請，不受前案遭駁回或拒絕受理之影響。



 **KPMG Observations**

鑑於本次112年對於所得稅法第25條審查原則之修正，外國公司應重新檢視，其是否有因提供技術服務或其他符合所得稅法第25條規定之我國來源所得，且取得該所得之日距今尚未逾10年之情形。若有該等所得存在，應盡速提出所得稅法第25條之申請，並在取得適用核定利潤率計算所得額之核准後，再行申請退還當時以一般稅率繳納之溢繳稅款。

然而，應注意的是，稅捐稽徵機關於審查所得稅法第25條之申請時，除有效之交易合約以外，往往會要求申請人提供額外的交易證明文件，以技術服務言之，包括具體服務事證（如服務提供之工作計畫書、針對該服務提供之相關通信紀錄、會議紀錄、甚至提供服務之員工相關工時、工作報表等資訊）、相關之會計帳冊及紀錄與匯款證明等等，藉此證明外國公司於申請期限內確實有提供該等服務予我國之服務接收方。因此，即便新修正之審查原則已延長所得稅法第25條之申請期限，外國公司仍應確保於延長期限內之上述相關證明文件皆得以提供予稽徵機關核認。倘因年代久遠，相關資料已不可得，即便申請期間已修法延長，稽徵機關仍可能以「申請人無法提示相關交易資料」為由，將第25條之申請駁回。

此外，根據現行規定，所得稅法第25條尚無法比照所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第15之1點規定，得由「實際負擔中華民國來源收入應扣繳稅款之扣繳義務人」提出申請。因此，若交易約定係由我國給付人實際負擔扣繳稅款，我國給付人仍應取得外國服務提供方之授權書，始具備提出所得稅法第25條之身分適格，尚無法以自身名義逕提出第25條申請。

附帶一提，如前述，本次所得稅法第25條延長申請期限之修正係對應行政程序法對於請求權時效之修正，然而，「適用所得稅協定查核準則」對於適用所得稅協定退稅之申請期限，並未同步延長，仍維持現行之「由所得人或扣繳義務人自繳納之日起五年內」。本刊建議，為求法律體系之一致，「適用所得稅協定查核準則」應考慮亦將申請期限延長為「繳納之日起十年內」。

綜上所述，本刊建議曾取得中華民國來源所得之外國公司，或曾支付跨境交易報酬並實際負擔扣繳稅款之我國公司，重新檢視是否有受本次所得稅法第25條審查原則修正申請期間所影響之特定收入，同時確認相關交易證明文件是否完備，並盡快於申請期限內向稅捐稽徵機關提出申請。

若對本次所得稅法第25條審查原則之修正有所疑義、對所得稅第25條有其他法令適用之問題、或針對具體申請案之提出及後續與稅捐稽徵機關之審查應對，建議公司得尋求專業稅務專家之協助，俾得以較有效率之方式節省稅負。



# Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

陳渝雯

經理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

顧欣威

高級專員

02 8101 6666 ext. 22006

hku1@kpmg.com.tw

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

鄭筑云

主任

02 8101 6666 ext. 18529

lisacheng@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459

johnnylin1@kpmg.com.tw

謝昌君

會計師

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

卓奕廷

高級專員

02 8101 6666 ext. 21406

aycho@kpmg.com.tw

黃鈺柔

專員

02 8101 6666 ext. 21477

joekok@kpmg.com.tw

林上軒

經理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

[kpmg.com/tw](https://kpmg.com/tw)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2023 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization