

稅務服務部 稅務爭端處理與行政救濟協助服務  
葉柏良執業會計師/邱松霖經理

## 安永稅務剖析-法院判決評析

《安永稅務剖析》不定期為您提供最新臺灣與國際稅務法令剖析。如您發現該法律法規對您公司的商業運作有所助益，請聯繫安永的客戶服務人員，我們十分樂意提供幫助。

### 租稅優惠申請期限：從臺北高等行政法院判決觀點出發

行政程序法第131條於民國（下同）102年4月30日修正（同年5月22日公布），將公法上人民請求權的期限延長為10年。其後，稅捐稽徵法有關人民退稅請求權於110年11月30日始配合修正（公布110年12月17日），參考前述行政程序法規定，將退稅請求權期間由原本5年延長為10年。

其他常見的租稅優惠相關請求權，例如所得稅法第25條、第8條，以及適用所得稅協定查核準則等，也陸續於112年5月29日、112年10月13日及114年4月8日，依相關法規同步調整為10年。

由於上述各項規定是分別在不同年度逐步修正與施行，導致不同種類的租稅請求權在新舊法交替期間，呈現「分年分段適用」的情形。簡單來說，對於已經開始計算，或依舊法在5年期限內屆滿的案件，並不會因為後續修法就自動延長為10年，而是仍然適用原本的5年規定。

因此，實務上可能出現租稅優惠申請發生在同一年度，但有的適用5年，有的適用10年的情形，造成適用期間不一致，進而產生解釋與適用上的爭議。

為協助讀者降低使用租稅請求權之風險，本文特別選取近期臺北高等行政法院判決為案例基礎，聚焦於所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則之稅務議題進行評析，並彙整最新實務見解，俾利讀者掌握課稅趨勢與適用原則。

### ◆ 重要法令參考

#### ✓ 行政程序法第131款第1項規定：（公法上請求權時效）

公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因5年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因10年間不行使而消滅。

#### ✓ 稅捐稽徵法第28條第1項前段及第5項前段規定：（錯誤溢繳之退稅）

因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期末申請者，不得再行申請。

中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定。

#### ✓ 所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則（下簡稱來源所得認定原則）第15點第2項及第4項規定：

在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，其有本法第8條第3款規定之勞務報酬、第5款規定之租賃所得、第9款規定之營業利潤、第10款規定之競技、競賽、機會中獎之獎金或給與或第11款規定之其他收益者，應由扣繳義務人於給付時按給付額依規定之扣繳率扣繳稅款。惟該外國營利事業得自取得收入之日起算10年內，委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，向扣繳義務人所在地之稽徵機關申請減除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額。稽徵機關可依據該外國營利事業提示之相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳稅款。

本原則112年10月13日修正生效時，依修正生效前之本點規定，尚未逾5年申請期間者，適用第2項規定；已逾期者，仍適用修正生效前之規定。

◆ 租稅優惠申請期限 - 臺北高等行政法院114年度訴字第483號判決

案件事實：

原告（即納稅義務人）於106年度及107年度提供臺灣公司行銷管理支援服務（下稱第一案）及行政支援服務（下稱第二案），就其所取得之服務報酬，已由臺灣公司之扣繳義務人於給付時依規定扣繳稅款（按月扣繳期間為106年3月至107年1月）。嗣原告於111年7月14日及111年7月7日，依據來源所得認定原則第15點規定，申請退還溢扣繳稅款。

國稅局查核後認為：

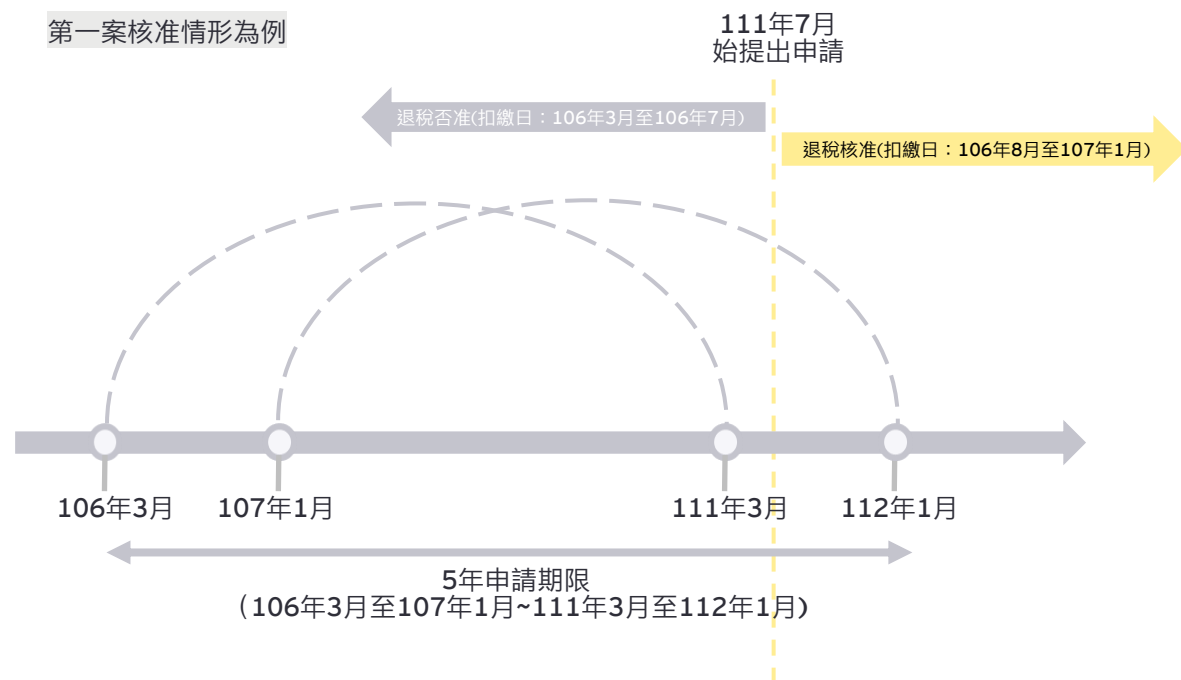
有關第一案之退稅申請，屬106年8月至107年1月部分，符合行為時來源所得認定原則第15點規定，准予退還。其餘106年3月至106年7月部分，因原告遲至111年7月14日始提出申請，已逾越行為時來源所得認定原則第15點第2項「自取得收入起之5年內申請」之規定期限，故不予准許。

有關第二案之退稅申請，屬106年7月至107年1月部分，符合行為時來源所得認定原則第15點規定，准予退還。其餘106年3月至106年6月部分，因原告遲至111年7月7日始提出申請，已逾越同原則第15點第2項「自取得收入起之5年內申請」之規定期限，故不予准許。

◆ 本文透過臺北高等行政法院判決之評析，協助讀者理解相關爭議。

就本案而言，納稅義務人的主要訴求在於：國稅局以其申請退還系爭溢扣繳稅款已逾申請期限為由，而予以否准，不予退還，是否適法有據？

為進一步說明5年申請期限之適用方式，整理如下圖：



## ◆ 訴訟兩造主張

原告（納稅義務人）主張：來源所得認定原則之請求權時效為10年

### ✓ 公法上不當得利請求權

所得稅法第24條明定收入減除成本、費用方為「所得額」，就源扣繳制度規定扣繳義務人於給付時按「給付額」扣繳稅款，其制度目的在於課稅便利，性質僅為預先扣繳，以做為稅捐債權實現之便利及擔保，並非即為稅捐金額之終局確定，給付額仍應減除相關成本、費用後，方為所得額。來源所得認定原則第15點規定，外國營利事業得申請減除相關成本、費用，係本於成本收入配合原則而對所得如何認定所為之解釋，屬解釋性行政規則，並非財政部另行訂定對納稅義務人有利之規定。

由經濟實質觀之，按「給付額」扣繳之就源扣繳稅額，如有超過法律所定「所得額」，即為於給付時發生之溢繳之扣繳稅款，屬稽徵機關自始無法律上原因受有利益，致納稅義務人受有損害，構成公法上不當得利，依行政程序法第131條第1項，應適用10年時效之規定；又該溢扣繳稅款，亦屬稅捐稽徵法第28條第1項所定適用法令錯誤或計算錯誤之情形，自自得自溢扣繳稅款之日起10年內請求稽徵機關返還。

### ✓ 違反法律保留原則

消滅時效制度攸關人民之權利義務，且其目的在於尊重既存之事實狀態及維護法安定性，具有重大公益，故應由立法者以「法律」訂定之，而不得授權行政機關以「法規命令」進行規範。來源所得認定原則僅係解釋性行政規則，其第15點限制請求權時效為5年，違反法律保留原則。

### ✓ 違反租稅平等原則

財政部於112年10月13日修正來源所得認定原則之時效期間時，係參考112年5月29日修正之「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」（下稱審查原則）而為修正。然修正後之審查原則第6點第2項僅規定：「申請日與取得收入之日相距已逾行政程序法第131條第1項規定請求權時效者，應否准適用。」並無過渡期間之規定，亦即自112年5月29日起，申請日與取得收入之日相距未逾10年者，得申請適用。惟112年10月13日修正之來源所得認定原則，卻於第15點第4項增訂過渡期間之限制，限縮得適用10年消滅時效規定之範圍，違反租稅平等原則，亦有害納稅義務人對政府之信賴，行政法院應不予適用。

### ✓ 退步言：期限始日不應算入

縱認本件應有認定原則第15點之適用，因來源所得認定原則僅屬「行政規則」，並不符合行政程序法第48條第2項但書規定須「法律」特別規定始得例外算入始日之要件，故其第2項「自取得收入之日起」之始日應不算入。

被告（國稅局）主張：本案不適用公法上不當得利請求權10年規定

### ✓ 不適用公法上不當得利請求權

國稅局認為，原告為在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業，其106年度及107年度取自臺灣公司之服務報酬，為所得稅法第8條第9款所定中華民國來源所得，臺灣公司之扣繳義務人於給付時按給付額扣繳20%稅款，係依行為時同法第88條及各類所得扣繳率標準規定辦理，並無任何自行適用法令錯誤或計算錯誤情事，被告受領扣繳義務人扣繳稅款之法律上原因始終存在，不構成公法上不當得利。是以，本件並無行政程序法第131條第1項或稅捐稽徵法第28條第1項規定之適用。

### ✓ 無違反法律保留原則

有關行為時來源所得認定原則第15點第2項訂定提示相關帳簿文據之5年申請期限規定，實無創設該等外國營利事業直接向稽徵機關請求退還扣繳稅款之效力，性質上為該等外國營利事業向稽徵機關主張重行核實計算所得額之行為期間，並非請求權消滅時效，自無原告所主張不得授權行政機關以命令訂定之疑義。

### ✓ 無違反平等原則

所得稅法第25條與來源所得認定原則二者適用對象不同，並無違租稅平等原則。

## ◆ 訴訟兩造主張

被告（國稅局）主張：本案不適用公法上不當得利請求權10年規定（續）

### ✓ 期限始日應算入

認定原則所定「申請期限」，因涉所得稅法有關「之日起」之規定，參照財政部賦稅署及法務部函，應屬行政程序法第48條第2項但書所定情形，故行為時來源所得認定原則第15點第2項所定之申請期限，其始日應算入。

## ◆ 法院判決理由（始日不應計入部分准許退稅，仍維持5年時效規定）

### ✓ 無公法上不當得利請求權

就源扣繳制度係基於稽徵經濟考量，依給付總額之法定比率扣繳稅款，原無減除成本、費用問題，扣繳義務人申報繳納稅款完畢，扣繳稅額即告確定。而行為時來源所得認定原則第10點第2項、第15點第2項後段規定，均須由納稅義務人檢具事證提出申請且經核實計算，故於稽徵機關核定及作成退稅處分前，所受領扣繳稅款之法律上原因始終存在，並不構成公法上不當得利，亦無稅捐稽徵法第28條之適用。

102年5月22日修正公布之行政程序法第131條第1項立法理由及司法院釋字第537號解釋理由書等，可知有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人（如本件原告）所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，尚「非」前述行政程序法第131條第1項修正理由所稱「人民居於訊息劣勢」之情形，則行為時認定原則第15點第2項基於國庫資金調度之安定性，並儘速確實掌握課稅資料等政策考量，仍維持「自取得收入之日起5年內」應提出申請之規定，而基於事務本質之不同，並未比照102年5月22日修正之行政程序法第131條第1項規定，將申請期限由5年期限延長為10年，難認法所不許。

財政部基於政策目標之更新，雖於112年10月13日修正來源所得認定原則第15點第2項規定，將外國營利事業申請重行計算所得額期限，由原規定之5年延長為10年，但同時基於法安定性之考量，於同點第4項增訂過渡條款「本原則112年10月13日修正生效時，依修正生效前之本點規定，尚未逾5年申請期間者，適用第2項規定；已逾期者，仍適用修正生效前之規定。」是本件原告已逾5年申請期限部分，尚無修正後認定原則第15點第2項10年申請期限之適用。

### ✓ 無違反法律保留原則

依司法院釋字第443號、第480號及第606號解釋理由可知，對於並非限制人民自由與基本權利之行政措施（例如給付行政），其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，有關法律保留原則的適用不若干涉行政之嚴格。且在母法概括授權情形下，行政機關所發布之施行細則或命令究竟是否已超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。

所得稅法設就源扣繳制度，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要。外國營利事業如欲享有減除成本費用之例外有利待遇，本應具備或遵循較嚴格的條件或程序，除須符合實體要件外，使其依行為時來源所得認定原則第15點第2項規定之申請程序，恪盡取得退稅特權之協力義務，及負擔逾越較短申請期限之失權風險，乃符合比例原則，亦與司法院釋字第443號解釋所揭示的層級化法律保留原則無違。

### ✓ 無違反平等原則

所得稅法第25條第1項採取推計課稅模式，既已明文規定其適用以「總機構在中華民國境外之營利事業」為對象，且係「因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」而有營利事業所得之情形，始得依該條項規定推計課稅，是外國營利事業不符合前開要件者，並無所得稅法第25條規定之適用。

審查原則係以外國營利事業計算所得額案件「有所得稅法第25條第1項適用」為前提，而本案乃係原告從事一般行政事務之管理服務，並無所得稅法第25條規定之適用。況且，所得稅法第25條第1項該等業務之經營涉及國內、外機構共享設備與資源，成本費用確實難以明確合理攤計，乃以所得稅法第25條為特別規定，嗣審查原則第6點於112年5月29日修正時，基於特殊行業政策考量，將申請期限比照行政程序法第131條第1項期限規定，認定原則第15點於112年10月13日修正時，縱未為相同之規定，難謂法所不許，亦難認違反平等原則。

◆ 法院判決理由（續；始日不應計入部分准許退稅，仍維持5年時效規定）

✓ 期限始日不應算入

民法第119條規定：「法令、審判或法律行為所定之期日及期間，除有特別訂定外，其計算依本章之規定。」第120條第2項規定：「以日、星期、月或年定期間者，其始日不算入。」是以，除別有規定者外，關於期間之計算，始日不算入。

90年1月1日行政程序法施行後，有關期間之計算，該法第48條第2項規定：「期間以日、星期、月或年計算者，其始日不計算在內。但法律規定即日起算者，不在此限。」足徵行政程序法有關期間之計算，乃比照民法之規定，即除法律特別規定即日起算者外，始日不算在內。

蓋期間之計算，始日不計算在內，乃法律共通適用之原則，只有在「除法律有特別規定」之例外情形，始有排除其適用，而所謂法律有特別規定者，應指法律有始日計算在內之明文規定。

行政程序法第48條第2項規定，與民法第119條及第120條第2項其始日不算入之規定旨趣相同，故就期間之計算，無論民法或行政程序法，均應在法律有特別訂定「自……日『起算』」之規定者，始有適用例外之規定。例如中央法規標準法第13條規定：「……自公布或發布之日『起算』至……」，又如稅捐稽徵法第22條第1款及第3款就核課期間之起算明定：「一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日『起算』。……三、印花稅自依法應貼用印花稅票日『起算』。」。

改制前行政院85年6月份庭長評事聯席會議決議：「公職人員財產申報法第3條規定：『公職人員之財產除應於就（到）職3個月內申報外，並應每年定期申報1次』。係課以公務人員義務應遵行之履行期間，其起算，該條並未有特別規定，自應依民法第120條第2項規定，其始日不算入。至同法施行細則第10條第2項規定：『……應於就（到）職之日起3個月內申報；……』，此『之日起』用語，多見於各種行政法令，應屬法令關於期間規定通用之體例，尚難解為具有特別用意，亦非可認為民法第119條所謂之特別訂定，而排除民法第120條第2項之適用。」已明文揭示：行政法令中常見之「自○○之日起○○日（月、年）內」用語，僅屬通用之體例，並非法令針對期間所為之特別規定，其旨甚明。最高行政法院上開85年6月份庭長評事聯席會議決議雖係於90年1月1日行政程序法施行前作成，然民法與行政程序法均規定以始日不算入為原則，法律有特別規定者，始例外將始日計入，兩者並無衝突，自得援用。況行政程序法制定前，法律以「之日起」制定法條，認係一般用語，非特別規定起算日，自不應因行政程序法之制定，逕改認此為特別規定。

苟立法者有意將始日算入，依上述說明，自應更為明確之規定，諸如「應於……當日起算○○日（月、年）內」，或另以文字規定「所謂○○日（月、年）內係指……之日即日起算」。鑑於對人民施以負擔或不利益者，如其有關期間之規定不明確者，應將有利之解釋歸諸人民，是行政法令中常見之「自○○之日起○○日（月、年）內」規定，尚難解為係屬行政程序法第48條第2項但書所定「但法律規定即日起算者，不在此限」之情形。又行政程序法第48條第3項前段規定：「期間不以星期、月或年之始日起算者，以最後之星期、月或年與起算日相當日之前一日為期間之末日。」。

認定原則屬行政命令，自不屬行政程序法第3條第1項所稱之其他法律，而不符合行政程序法第48條第2項但書規定，是應認行為時認定原則第15點第2項所定「之日起5年內」乃係一般用語，僅屬通用之體例，並非特別規定起算日，尚難解為係屬行政程序法第48條第2項但書所定「但法律規定即日起算者，不在此限」之情形。

## 我們的觀察

- ◆ 由本案判決可知，有關時效起算日之規定，將直接影響納稅義務人之退稅權利。以稅捐稽徵法第28條之退稅為例，隨著第一個10年申請期間將於今年底（115年12月19日）屆滿，相關退稅請求權亦將因時效經過而逐步喪失。
- ◆ 為避免權益受損，茲依我國現行法令中常見之退稅規定及各項租稅優惠所適用之10年時效，並依據本案判決始日不計入的觀點，加以整理如下：
  - ✓ 稅捐稽徵法第28條：時效為10年或15年（歸責於稽徵機關錯誤）；如以105年12月19日為基準，依5年過渡期間銜接修正後新法10年之適用，其溢繳稅款得據以申請退稅。即最遲應於115年12月19日提出申請退稅請求。
  - ✓ 所得稅法第25條：適用10年時效；依行政程序法第131條規定，自取得收入之日起算。
  - ✓ 所得稅法第8條：適用10年時效；如以107年10月13日為基準，自取得收入之日起算，依5年過渡期間銜接修正後新法。最遲應於117年10月13日申請適用。
  - ✓ 適用所得稅協定查核準則：適用10年時效；如以109年4月10日為基準，自取得收入之日起算，依5年過渡期間銜接修正後新法。最遲應於119年4月10日申請適用。
- ◆ 消滅時效的計算，一直以來是實務上的常見爭議，最好的解決方式還是提早申請，切忌拖到最後一日。因此，於規劃退稅或租稅請求時，宜及早進行整體評估，並正確掌握時效起算日及屆滿日之規定，結合法律及稅務等專業意見，以降低未來可能產生之稅務風險與爭議。

安永將會持續為您關注任何稅務法律及實務相關消息，如有任何想進一步了解之事項，歡迎隨時與我們聯繫。

## 聯繫我們

如閣下希望得到更多的相關資訊，請與您目前接觸的安永聯絡人或以下任何一位安永客戶服務的稅務專業人員聯繫。

安永聯合會計師事務所  
稅務爭端處理與行政救濟協助服務

林志翔 稅務服務部營運長  
02 2728 8876  
[Michael.Lin@tw.ey.com](mailto:Michael.Lin@tw.ey.com)

蔡雅萍 執業會計師  
02 2728 8873  
[Anna.Tsai@tw.ey.com](mailto:Anna.Tsai@tw.ey.com)

葉柏良 執業會計師  
02 2728 8822  
[Richard.Yeh@tw.ey.com](mailto:Richard.Yeh@tw.ey.com)

孫孝文 執業會計師  
04 3608 8681  
[Jimmy.HW.Sun@tw.ey.com](mailto:Jimmy.HW.Sun@tw.ey.com)

吳文賓 執業會計師  
07 968 8990  
[Ben.Wu@tw.ey.com](mailto:Ben.Wu@tw.ey.com)

林楷 執業會計師  
03 621 2868  
[Kai.Lin@tw.ey.com](mailto:Kai.Lin@tw.ey.com)

詹朝財 資深副總經理  
02 7758 1066  
[Philip.CT.Chan@tw.ey.com](mailto:Philip.CT.Chan@tw.ey.com)

張啓晉 副總經理  
02 7756 9175  
[Harvey.Chang@tw.ey.com](mailto:Harvey.Chang@tw.ey.com)

## 安永 | 建設更美好的商業世界

安永致力於建設更美好的商業世界，為客戶、員工、社會各界及地球創造新價值，同時建立資本市場的信心。

在數據、人工智慧及先進科技的賦能下，安永團隊幫助客戶凝聚信心、形塑未來，並為當下和未來最迫切的挑戰提供解決方案。

安永團隊提供全方位的專業服務，涵蓋審計、諮詢、稅務、策略與交易。憑藉我們對產業的深入洞察、全球互聯的跨領域網絡及多元的業務生態合作夥伴，安永團隊能夠在150多個國家和地區提供服務。

All in to shape the future with confidence.

安永是指 **Ernst & Young Global Limited** 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。**Ernst & Young Global Limited** 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄 [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy)，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽 [ey.com](http://ey.com)。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 [ey.com/zh\\_tw](http://ey.com/zh_tw)。

© 2026 安永聯合會計師事務所。  
版權所有。

APAC No. 14009353

本資料是為提供一般資訊的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

[ey.com/zh\\_tw](http://ey.com/zh_tw)



加入安永LINE@好友  
掃描二維碼，獲取最新資訊。