



稅務爭議預防 與解決

2024年1-2月號



前言

營利事業就其營業上損失，原則上僅限於扣抵當年度全年所得額，如擬跨越年度扣除後續年度之所得額，則必須有法律明文規定。對此，現行所得稅法第39條第1項但書即規定，公司組織之營利事業，在會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報時，例外允許跨年度盈虧互抵。

此外，為避免營利事業發生帳簿憑證雖不完備但情節輕微，即遭到稅捐稽徵機關完全否准適用跨年度盈虧互抵之情形，財政部先後做成83年7月13日台財稅第831601175號、第831601183號及85年10月2日台財稅第851918086號等解釋函令，放寬「會計帳冊簿據完備」之標準。就此，從主觀事由及客觀事由觀之，如營利事業帳證不完備之情節輕微，則因尚不致於對列報虧損金額之可信度造成重大貶損，因而仍然准予適用前開規定。

然而，行政法院在個別案例中，常以本案與上述函釋要求「未以詐術或其他不正當方法逃漏所得稅」之要件不合，逕以否定該營利事業申報扣除前十年核定虧損金額之主張，並根據短漏稅額處以罰鍰。

本期稅務爭議預防與解決月刊將針對上述議題，透過整理相關實務判決，分析行政法院如何就實務上常見的四種短漏報型態，判斷能否適用跨年度盈虧互抵，並提醒納稅義務人在作成前開主張時應留意的事項。



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。掃瞄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。

公司如有短漏報之情事 得否適用跨年度盈虧互 抵規定？



案例介紹

甲公司112年度營利事業所得稅結算申報列報前10年核定虧損本年度扣除額500萬元（其中包括111年度核定虧損金額150萬元、110年度核定虧損金額200萬元、109年度核定虧損金額100萬元、108年度核定虧損金額50萬元），惟查其所涉虧損年度分別有以下短漏報之情事。試問，甲公司本年度有多少的虧損扣除額可能遭到剔除？

1. 甲公司於111年度遭查獲短漏開統一發票，致生短漏所得額80萬元及短漏稅額16萬元（80萬元×20%）。
2. 甲公司於110年度提供勞務予乙公司並向其收取營業收入100萬元；惟甲公司誤將前開營業收入之發票開立予丙公司，並依此申報營利事業所得稅20萬元（100萬元×20%）。
3. 甲公司於109年度因向丁公司進貨並依此支付貨款70萬元；惟甲公司卻取具非實際交易對象（戊公司）開立之統一發票，並依此列報當年度成本。
4. 甲公司於108年度遭查獲無進貨事實而取得虛設行號開立之統一發票，除用作申報扣抵銷項稅額外，並依此虛列當年度費用30萬元。

跨年度盈虧互抵之法定要件

營利事業以往年度營業之虧損，依所得稅法第39條第1項規定，原則上不得作為列報當年度（即跨年度盈虧互抵年度）全年所得額之扣除額；惟同條項但書例外規定，公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得以經核定之「前10年內各期虧損」扣抵申報扣除年度之課稅所得額。

就此，所謂會計帳冊簿據完備者，係指帳簿已依法設置並記載，且憑證單據之授受齊全，而無匿漏及短少

之情事（行政法院76年度判字第426號、財政部55年11月22日台財稅發第8210號令參照）。然而，鑑於所得稅相關規定及稽徵程序具高度複雜性，尚難以期待納稅義務人申報之帳證資料完全正確，沒有絲毫錯誤；因此，為緩和前開規定在實務上執行的困難，財政部乃做成多項解釋函令，就該規定之嚴格構成要件予以放寬。

因「情節輕微」而例外得適用跨年度盈虧互抵

為放寬跨年度盈虧互抵的適用條件，財政部做成85年10月2日台財稅第851918086號函並主張，即使不符合所得稅法第39條第1項但書所定之「會計帳冊簿據完備」此要件，個案事實如有符合以下情事者，則仍應視為「短漏報情節輕微」，准予適用有關跨年度盈虧互抵之規定。

解釋函號	規範內容
85年10月2日台財稅第851918086號函（下稱「財政部85年函」）	<p>二. 公司組織之營利事業，其虧損年度經稽徵機關查獲短漏之所得額，依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額不超過新台幣10萬元，或短漏之所得額占全年核定可供以後年度扣除之虧損金額之比例不超過5%，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，得視為短漏報情節輕微，免依營利事業所得稅藍色申報書實施辦法第20條第2項規定撤銷其行為年度藍色申報之許可，並免按會計帳冊簿據不完備認定，仍准適用所得稅法第39條有關盈虧互抵之規定；其屬會計師查核簽證者，亦同。</p> <p>三. 前開營利事業虧損年度短漏報所得已依稅捐稽徵法第48條之1規定自動補報，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，其短漏報情節輕微之適用標準，依前項金額或比例加倍計算。</p>

註1：另可參考83年7月13日台財稅第831601175號函及第831601183號函。

註2：101年1月30日台財稅字第10000457660號令（下稱「財政部101年函」）另針對「未合法取得交易相對人開立之憑證」之情形，訂有相類似的放寬規定。

縱符合財政部訂定之放寬標準，仍可能不適用跨年度盈虧互抵

值得注意的是，針對不同型態的會計帳冊簿據不完備，財政部係依主觀事由及客觀事由分別判斷個案事實有無「短漏報情節輕微」之情事。因此，實務上除應判斷納稅義務人「短漏之稅額或短漏所得額之相對比例（即占全年核定可供以後年度扣除之虧損金額之比例）有無超過財政部訂定之標準」之客觀事由外，尚應判斷其有無「非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」之主觀事由，以認定個案事實得否視為情節輕微。據此，本文茲將財政部85年函所作成之主觀事由及客觀事由整理如下表：

	短漏報情事	主觀事由	客觀事由
虧損年度有短漏報所得	未自動補報而經查獲	非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐	<ul style="list-style-type: none"> 短漏之稅額：未超過10萬元 短漏之所得額占全年核定可供以後年度扣除之虧損金額之比例：未超過5%
	尚未被查獲且已自動補報		<ul style="list-style-type: none"> 短漏之稅額：未超過20萬元 短漏之所得額占全年核定可供以後年度扣除之虧損金額之比例：未超過10%

實務上常見的短漏報型態

以下，本文將以開頭所舉的各項常見短漏報案例，逐一向讀者說明實務上如何依財政部相關解釋函令之標準，判斷是否符合情節輕微事由並適用跨年度盈虧互抵之規定。

案例1：漏開統一發票

由於甲公司在虧損年度（即111年度）的發票憑證及收入帳載，均有缺漏不完備且不正确之情事，故該年度會計帳證在形式上並不完備，而與所得稅法第39條第1項但書規定「會計帳冊簿據完備」之要件不符。

此外，甲公司因此短漏稅額係16萬元，已超過財政部85年函訂定之10萬元標準，且短漏報所得額佔同一虧損年度核定可供以後年度扣除虧損金額之比率達53%（111年度短漏報所得額80萬元÷111年度核定虧損金額150萬元），亦超過財政部85年函訂定之5%標準，其短漏報之情事「並非情節輕微」，尚無財政部85年函放寬認定之適用。

案例2：收入來源申報錯誤不實

甲公司於虧損年度（即110年度）確有申報該筆營業收入100萬元，僅收入來源主體申報錯誤不實（即實際上來自乙公司，卻申報來自丙公司）。就此，最高行政法院認為此等瑕疵如未造成所得稅之逃漏結果，因並未嚴重到影響稽徵作業，仍得認定為符合所得稅法第39條第1項但書規定「會計帳冊簿據完備」之要件（最高行政法院109年度判字第335號判決參照）。

案例3：有進貨事實卻取具非實際交易對象發票

甲公司既無向戊公司進貨之事實，卻取得其開立之統一發票作為進項憑證，則甲公司之會計帳據，即屬欠缺完備；同時，甲公司有向丁公司進貨之事實，卻未相應取得實際交易對象開立之統一發票，亦有憑證單據收受欠缺完備之情形，此即與所得稅法第39條第1項但書規定「會計帳冊簿據完備」之要件不符。

雖然甲公司未取具實際交易對象憑證之金額僅70萬元，未超過財政部101年函訂定之120萬元標準，然而，依最高行政法院之見解，通常認為「此有使真正進貨人（即丁公司）逃漏營業稅（乃至於營利事業所得稅）之情形」，與上述函釋「未以詐術或其他不正當方法逃漏所得稅」之要件不合，因此不得主張享有扣除該年度虧損之租稅優待（最高行政法院101年度判字第593號判決、臺北高等行政法院103年度訴字第152號判決參照）。

案例4：無進貨事實而使用虛設行號開立之統一發票

甲公司於108年度取得虛設行號開立之統一發票，並用作進項憑證申報扣抵銷項稅額，此已構成虛報進項稅額而有逃漏稅捐之情事，實屬以「詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」，根據76年5月28日台財稅第7621746號函之意旨，自無所得稅法第39條第1項但書有關跨年度盈虧互抵規定之適用。

以下就上述案例彙總實務上行政法院根據主觀事由及客觀事由所作成之判斷：

	案例1	案例2	案例3	案例4
短漏報態樣	漏開統一發票	收入來源申報錯誤不實	取具非實質交易對象發票	取得虛假發票
虧損金額（A）	150萬元	200萬元	100萬元	50萬元
短漏報所得額（B）	80萬元	0元	0元	30萬元
短漏報稅額	16萬元	0元	0元	6萬元
短漏報占比（B）/（A）	53%	0%	0%	60%
主觀事由判斷（非以詐術）	是	是	否	否
客觀事由判斷（金額比例未超過法定標準）	否	是	是	否
是否構成情節輕微	否	是	否	否

 **KPMG Observations**

如前開討論，雖然財政部已透過多號解釋函令，放寬所得稅法第39條第1項但書有關跨年度盈虧互抵之規定，惟納稅義務人尚不得認為只要符合財政部85年函所訂定之客觀事由標準，即可視為「會計帳冊簿據完備」，得適用跨年度盈虧互抵之規定。

實則，在判斷是否屬於財政部85年函所稱之「情節輕微」時，針對特定短漏報型態，行政法院常以本案與「未以詐術或其他不正當方法逃漏所得稅」之要件不合，逕以否定該營利事業申報扣除前十年核定虧損金額之主張，並根據短漏稅額處以罰鍰。

綜合以上，建議有短漏報情事之營利事業，在評估得否根據財政部85年函適用跨年度盈虧互抵時，除應檢視短漏稅額或所得額有無超過上述函釋訂定之客觀事由標準外，並應適時諮詢稅務專家，以確保此類短漏報情事並無「以詐術或其他不正當方法逃漏所得稅」，避免造成不必要的稅務爭議。





Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

謝昌君

執業會計師

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

林上軒

經理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

陳渝雯

經理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

鄭筑云

副理

02 8101 6666 ext. 18529

lisacheng@kpmg.com.tw

蘇泓人

副理

02 8101 6666 ext. 22209

hsu1@kpmg.com.tw

卓奕廷

主任

02 8101 6666 ext. 21406

aycho@kpmg.com.tw

蔡鈺柔

高級專員

02 8101 6666 ext. 21477

joekok@kpmg.com.tw

顧欣威

高級專員

02 8101 6666 ext. 22066

hku1@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459

johnnylin1@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

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.

© 2024 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