



稅務爭議預防 與解決

2025年2-3月號



前言

在現今商業環境中，企業合併已成為提升經營效率和降低營業風險的重要策略。透過合併，企業能夠整合資源、擴大市場佔有率，並實現更高的經濟效益。然而，合併過程中涉及的稅務議題，其中虧損扣抵的繼受問題，時常成為企業在決策應如何進行合併的重要考量之一。

現行法規下，虧損扣抵在連結稅制下應如何繼受，尚無明確的規範，本期稅務爭議預防與解決月刊將依現行法規及解釋函令之意旨，以案例情境分析方式，針對已適用連結稅制的控股公司合併，以及連結稅制申報內之各公司合併，初步解析連結稅制下的虧損扣抵繼受議題。

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。

集團企業合併，連結稅制下的虧損扣抵如何繼受？



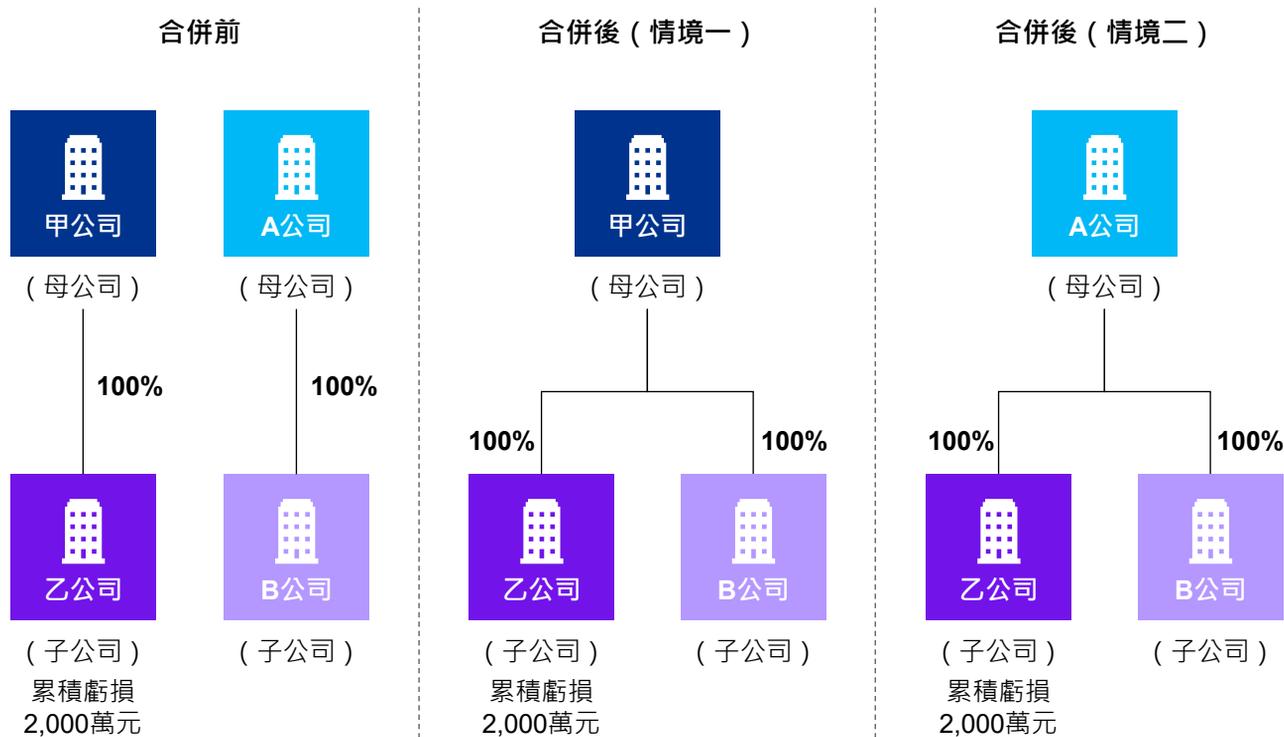
案例背景

甲投資控股公司（下稱「甲公司」）於8年前收購乙公司100%股權（合稱「甲集團」），另A投資控股公司（下稱「A公司」）於5年前收購B公司100%股權（合稱「A集團」）。甲公司與A公司完成收購後均依企業併購法規定選擇採連結稅制申報營所稅。

在過去5年間，乙公司因經營不善致有稅上累積虧損新台幣2,000萬元。基於經營效率之考量，甲公司與A公司爰決定進行換股合併。試問：在以下兩種合併情境中，乙公司帳上的累積虧損可否於合併後繼續於存續公司的連結稅制申報中主張扣抵？

情境一：甲公司為存續公司，A公司為消滅公司，合併後由甲公司持有乙子公司、B子公司。

情境二：A公司為存續公司，甲公司為消滅公司，合併後由A公司持有乙子公司、B子公司。



案例解析

連結稅制申報制度之緣起與適用要件

企業併購法於民國（下同）91年制定公司進行合併後得選擇適用連結稅制之相關規定，乃為現行企業併購法第45條第1項規定。根據現行規定，公司進行合併、分割或依同法第27條至第30條規定收購，而持有其子公司股份或出資額達已發行股份總數或資本總額百分之九十者，得自其持有期間在一個課稅年度內滿十二個月之年度起，選擇以該公司為納稅義務人，依所得稅法相關規定合併辦理營利事業所得稅結算申報及未分配盈餘申報。

企業併購法制定連結稅制之立法理由在於，當公司因併購形成高度甚至完全控股關係時，通常在業務經營上是以集團整體進行規劃，集團內各公司實質上相當於同一公司，因此，在集團母公司繼續持有被其併購子公司百分之九十以上股權達十二個月以上時，如允許母公司得選擇合併報繳營利事業所得稅，使得參與合併申報之各公司當年度課稅所得額及虧損額可相互抵銷，有助於減輕集團整體稅務負擔。此作法不僅更能符合經濟實質之課稅原則，同時也可減少徵納雙方對母子公司間有無非常規交易之爭議。

基於以上，一般公司（此指非金融控股公司，其得另依金融控股公司法第49條規定辦理營利事業所得稅合併申報）若於合併後擬依企業併購法適用連結稅制規定，合併辦理母公司與其子公司當年度的營利事業所得稅結算申報，須符合以下三項要件：

- 一. 母公司依企業併購法規定辦理合併；
- 二. 母公司因上述合併持有子公司股份（或出資額）達已發行股份總數（或資本總額）百分之九十；
- 三. 在當年度課稅期間內母公司持有子公司股份（或出資額）滿12個月。

虧損扣抵在連結稅制下的適用

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，針對母公司依企業併購法第45條規定辦理合併申報時應如何主張虧損扣抵，財政部在92年2月12日以台財稅字第0910458093號函發布之「營利事業依金融控股公司法第49條及企業併購法第40條（註：現為第45條）規定合併辦理營利事業所得稅申報處理原則」（下稱「連結稅制申報處理原則」）第5點以及102年8月19日發布之新聞稿中規定，應依以下三階段分別計算連結稅制下得扣除之營業虧損：

- 一. 在合併申報前之個別營業虧損應先依所得稅法第39條第1項但書規定，自各該公司當年度課稅所得額中扣除之；
- 二. 自合併申報年度起，各公司當年度之所得額或虧損額，應相互抵銷，計算合併課稅所得，其經合併計算抵銷之虧損額，不得再重複適用虧損扣除；
- 三. 其經合併計算後仍為虧損者，自合併營業虧損發生年度起10年內，從當年度合併申報所得額中扣除。

根據上述規定，在尚未採行連結稅制合併申報前，公司所發生的累積虧損僅能在營業虧損發生年度起的10年內，用於扣除各該公司當年度的課稅所得額，尚不得用於扣除參與合併申報之其他公司當年度或未來10年內的課稅所得額。在此情形下，即便個別公司在被控股公司合併前累積有大量虧損，因前述累積虧損無法於合併結算申報營利事業所得稅時，用於扣除合併課稅所得額，集團整體無法因此產生連結稅制利益。

而在依所得稅法第39條規定扣除以往年度之虧損後，參與合併申報之各該公司如有課稅所得額者，應與其他參與公司相互抵銷當年度之所得額或虧損額，以合併計算當年度課稅所得；若合併計算後當年度為虧損者，該虧損金額得自合併營業虧損發生年度起10年內，用於扣除當年度合併課稅所得額。

回到本文開頭所舉的案例，甲公司自8年前收購乙公司起，即採用連結稅制合併申報其與乙公司之營利事業所得稅，因此，乙公司過去五年度所累積的虧損屬於採行連結稅制後產生的累積虧損，得用於扣除甲集團合併課稅所得額。然而，在甲集團與A集團辦理換股合併後，該累積虧損得否持續用來扣除合併課稅所得額，前述連結稅制申報處理原則則未有明文規定。

如上所述，根據連結稅制申報處理原則第5點規定，在採行連結稅制合併申報前所發生之虧損，尚不得於合併結算申報營利事業所得稅時，扣除當年度課稅所得額。其規範意旨似有意將連結稅制適用虧損扣抵的範圍限縮於「集團在整體經營過程中產生的虧損」，避免公司透過合併、分割或收購虧損公司，積極減少其課稅所得額。

情境一

在本文開頭所舉的情境一中，甲公司於換股合併後係存續公司，因此，在控股公司層級合併前及合併後，均由甲公司作為納稅義務人，合併辦理集團內各該公司之營利事業所得稅，且乙公司在前述合併申報期間皆為甲集團子公司。基於以上理由，甲公司在吸收合併A公司後，似得於計算當年度合併課稅所得額時，繼續主張扣減乙公司過去五年所累積之虧損。

後續俟甲公司在同一課稅年度持有B公司股權滿12個月後，可於採行連結稅制合併結算申報營利事業所得稅時，將B公司一併納入進行結算申報；同時，自合併申報年度起，B公司當年度所得額或虧損額，可與甲集團內參與合併申報之其他公司相互抵銷，以計算當年度合併課稅所得額。

情境二

在情境二中，因換股合併後的存續公司是A公司，故將改由A公司作為納稅義務人，合併辦理集團內各該公司之營利事業所得稅，且乙公司亦將以新集團成員的身分納入A集團，從而乙公司於納入A集團合併辦理結算申報前的累積虧損僅得用於扣除乙公司個別課稅所得額，尚不得用來抵銷A集團內參與合併申報之其他公司（即A公司、B公司）當年度所得額。

綜上所述，針對集團於合併前已採行連結稅制並於此期間內產生虧損之情形，現行企業併購法及相關解釋函令並無明確規定得否於合併後繼受前述累積虧損。

本所依連結稅制申報處理原則第5點的規範意旨認為，在合併後虧損公司所屬集團並未消滅且原集團成員、新集團成員均符合連結稅制規定，而得繼續合併結算申報時，似有立場得主張前述累積虧損。然而，隨著新形態併購交易推陳出新，此亦凸顯出現行法令未能涵蓋所有交易型態，亟需財政部訂定相關解釋函令，作為公司於併購交易時依循的依據。

基此，採行連結稅制合併申報之集團在進行合併時，除應評估集團內各參與合併申報公司之累積虧損情形外，也須注意財政部是否已對連結稅制下的虧損扣抵繼受之問題訂定相關解釋函令，並將其納入選擇存續消滅公司的考量因素之一，以免合併後未能於連結稅制下主張累積虧損。

KPMG Observations

承前所述，按連結稅制申報處理原則第5點規範之意旨，當兩控股公司合併時，若欲保有合併前虧損扣抵的連結稅制利益，似應以虧損公司所在集團之控股公司為存續公司。然而，現行解釋函令針對連結稅制下的虧損扣抵應如何繼受，尚無明確規定，建議公司應持續關注財政部是否就連結稅制下的虧損扣抵繼受之問題，訂定相關解釋函令，並在實際執行相關合併時，適時諮詢稅務專家，尤其是當所涉虧損扣抵的連結稅制利益重大時，向稅務當局申請解釋函令，以避免因企業合併或組織重組而喪失虧損扣抵的連結稅制租稅利益。



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

協理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

陳渝雯

協理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

蕭凡恩

副理

02 8101 6666 ext. 19691

hsiao@kpmg.com.tw

吳姿穎

副理

02 8101 6666 ext. 22896

sophiawu2@kpmg.com.tw

卓奕廷

副理

02 8101 6666 ext. 21406

aycho@kpmg.com.tw

蔡鈺柔

主任

02 8101 6666 ext. 21477

joekok@kpmg.com.tw

顧欣威

主任

02 8101 6666 ext. 22066

hku1@kpmg.com.tw

許可樟

主任

02 8101 6666 ext. 22120

ckhsu@kpmg.com.tw

李庚翰

主任

02 8101 6666 ext. 22156

warrenli1@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.

© 2025 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