

稅務爭議預防 與解決

2026年冬季號



前言

所得稅法第39條第1項但書規定，公司組織之營利事業如符合一定條件，得將經稽徵機關核定之前10年內虧損自當年度純益額中扣除後再行課稅。由於該制度得適度反映企業跨年度經營成果，避免因年度所得波動而產生不合理之租稅負擔，並有助於維持企業租稅負擔之合理性及中立性，因此向來被視為營利事業重要之租稅優惠措施。

惟盈虧互抵並非當然適用，而須符合所得稅法所定之相關要件，包括會計帳冊簿據完備、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，以及如期申報等條件。實務上，企業雖經常將注意力集中於虧損認定及帳冊憑證管理等實體要件，惟因申報程序瑕疵而喪失盈虧互抵資格之情形亦屢見不鮮。

尤其近年財政部對所得稅法第39條之適用已逐步採取較具彈性之態度。例如財政部113年發布台財稅字第11304553700號令即明定，營利事業如僅逾期繳納應自行繳納稅款，且尚未達加徵滯納金程度者，得視為「情節輕微」，仍保有適用盈虧互抵之資格。此一規定亦引發實務上進一步思考：若企業並非逾期繳稅，而係已如期完成網路申報及繳納稅款，僅因會計師查核簽證報告書逾期送交國稅局，是否亦得援引「情節輕微」概念而保留盈虧互抵資格？

從近年行政法院判決觀察，稽徵機關與行政法院對於此一問題仍採相對嚴格之見解。行政法院普遍認為，查核簽證報告書之提出並非單純申報附件，而係構成會計師查核簽證申報案件之重要程序要件；即使企業已完成會計師查核程序、如期辦理網路申報及繳納稅款，若未於規定期限內提出查核簽證報告書，仍可能被認定為普通申報案件，而喪失所得稅法第39條前10年虧損扣除之適用資格。

本文爰以所得稅法相關規定、財政部歷年函釋及近年行政法院判決為基礎，探討查核簽證報告書送交期限與盈虧互抵適用資格間之關係，並分析企業於辦理會計師查核簽證申報時應注意之相關風險。

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，每季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。

查核簽證報告書逾期送交，是否影響盈虧互抵適用？



案例事實

甲公司已於民國115年5月29日透過網路完成114年度營利事業所得稅結算申報，申報書封面勾選為「會計師查核簽證申報案件」，並由簽證會計師簽章。嗣後，會計師查核簽證報告書分別於下列兩種情境送交國稅局：

情境一：於115年6月30日送交國稅局。

情境二：於115年7月10日送交國稅局。

甲公司於兩種情境下是否仍符合所得稅法第39條第1項但書規定之盈虧互抵適用要件？

法令架構與實務規範

一. 盈虧互抵之適用以符合所得稅法第39條要件為前提

所得稅法第39條第1項但書規定，公司組織之營利事業於符合下列條件時，得將前10年內經稽徵機關核定之虧損，自當年度純益額中扣除後再行課稅：

- 會計帳冊簿據完備
- 虧損年度及扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽證
- 如期辦理申報

由於盈虧互抵突破所得稅法按年度課稅之基本原則，因此長期以來均被視為附條件之租稅優惠措施，營利事業須同時符合各項程序及實體要件始得適用。

二. 網路申報之查核簽證案件得補送查核簽證報告書

為配合實務作業，財政部先後發布75年（台財稅第7546087號函）、82年（台財稅第811687995

號函）及91年（台財稅字第0910452162號函）函釋，建立查核簽證案件之補送機制。

依現行規定，採網路申報之營利事業所得稅查核簽證案件，其查核簽證報告書得於6月30日前補送國稅局，不須另行申請延期。

然而，上述函釋同時明確指出，如未於規定期限內提出查核簽證報告書，原則上應按普通申報案件處理。是以，財政部雖放寬查核簽證報告書之提出期限，但未放寬其提出義務；查核簽證報告書是否於期限內送交，實務上已成為區分「會計師查核簽證申報案件」與「普通申報案件」之重要界線，並可能直接影響營利事業適用所得稅法第39條盈虧互抵規定之資格。

實務見解

一. 盈虧互抵屬例外性租稅優惠，須嚴格符合所得稅法39條所定要件

行政法院歷來均認為，所得稅法採年度課稅制度，以往年度營業虧損原則上不得列入本年度計算。所得稅法第39條允許前10年虧損於本年度扣除，係立法者基於鼓勵誠實申報及維持租稅公平所建立之例外優惠制度，因此僅限於同時符合：

- 公司組織
- 會計帳冊簿據完備
- 虧損年度及申報扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽證
- 如期申報

等法定要件時始得適用，且各要件缺一不可。行政法院並明確指出，不得因納稅義務人已完成會計師查核程序或認為違失情節輕微，即放寬法律所定構成要件。

二. 「查核簽證報告書」並非一般附件，而是認定是否屬查核簽證案件之核心文件

就會計師查核簽證申報案件而言，行政法院引用《會計師代理所得稅事務辦法》第13條及《營利事業委託會計師查核簽證申報所得稅辦法》第22條，認為會計師查核簽證申報案件之本質，在於會計師完成查核後提出查核簽證報告書供稽徵機關查核。因此，是否屬於會計師查核簽證申報案件，應以是否依限提出查核簽證報告書認定，而非僅以申報書勾選簽證案件或記載會計師姓名為據。

高雄高等行政法院102年度訴字第337號判決更明白指出，查核簽證案件是否成立，「專以查核簽證報告書為斷」，欠缺查核簽證報告書即代表簽證案件程序尚未完成。

113年度稅簡字第15號判決則進一步指出，即使申報書封面已記載簽證會計師姓名及申報類別為會計師簽證案件，在查核簽證報告書提出前，稽徵機關仍無從審究其內容，因此不得僅憑申報書記載即認定已符合「經會計師查核簽證」要件。

三. 財政部函釋已屬放寬查核簽證報告書之提出期限

法院指出，依所得稅法及相關規定，會計師查核簽證案件原則上應於申報期間內提出查核簽證報告書。嗣後，財政部透過75年、82年及91年函釋，陸續建立查核簽證案件之補送機制，允許符合條件之案件提出查核簽證報告書之期限延長至6月30日（疫情期間甚至再延長）。因此，行政法院普遍認為，查核簽證報告書補送制度本身即屬對納稅義務人之放寬措施。如於放寬後之期限內仍未提出，實務上即難再主張應進一步從寬認定。

四. 「情節輕微」之寬鬆認定，目前尚未延伸適用於查核簽證報告書逾期案件

值得注意的是，財政部過去曾透過函釋就短漏報情節輕微、自動補報案件，甚至部分逾期繳納稅款案件，放寬所得稅法第39條之適用要件。尤其財政部113年11月1日台財稅字第11304553700號令，更進一步允許部分逾期繳納稅款但未達加徵滯納金程度之案件，仍得保留盈虧互抵資格。

然而，就查核簽證報告書逾期提出之情形，行政法院迄今仍未採取相同見解。

尤其，高雄高等行政法院102年度訴字第337號判決中，納稅義務人主張僅逾期一天補送，且已完成會計師查核簽證程序，違失情節顯屬輕微；惟法院認為，相關「情節輕微」函釋係針對短漏報所得或帳冊簿據完備程度等問題所為之放寬規定，與是否依限提出查核簽證報告書屬不同性質事項，不得比附援用。

113年度稅簡字第15號判決亦進一步指出，若允許未依限提出查核簽證報告書之案件仍適用盈虧互抵，將使法定提出期限形同具文，亦有違與其他依限提出資料之納稅義務人間之公平。

截至目前為止，不論財政部函釋、國稅局實務或行政法院判決，均尚未將查核簽證報告書逾期送交視為得以「情節輕微」主張保留盈虧互抵資格之情形。

五. 歷年行政法院判決整理

承上所述，整理歷年相關法院判決如下：

判決字號	逾期情形	納稅義務人主張	法院見解
高雄高等行政法院102年度訴字第337號判決	已完成網路申報，查核簽證報告書逾期1日寄送。	已完成查核簽證及網路申報，且僅逾期1日，違失情節輕微，仍應保留盈虧互抵資格。	盈虧互抵屬例外性優惠，法定要件應嚴格解釋；是否屬會計師查核簽證案件，應以是否依限提出查核簽證報告書認定。財政部已透過函釋放寬補送期限，仍未依限提出者，不得適用盈虧互抵。
臺北高等行政法院104年度訴字第52號判決	已完成網路申報，查核簽證報告書於8月14日寄送。	已於期限內完成網路申報，查核簽證報告書延後提出不影響如期申報事實。	採網路申報之會計師查核簽證案件，仍須於規定期限內提出查核簽證報告書及相關附件；未依限提出者，不符合「如期申報」要件，不得適用所得稅法第39條盈虧互抵。
臺北高等行政法院113年度稅簡字第15號判決	已完成網路申報，查核簽證報告書於8月22日寄送。	申報書已載明簽證會計師及申報類別，查核簽證報告書僅屬附件。	是否屬會計師查核簽證申報案件，應以是否依限提出查核簽證報告書為準；申報書載明簽證會計師姓名或勾選會計師簽證案件，不足以取代查核簽證報告書。

綜觀前述判決可發現，行政法院見解高度一致。無論納稅義務人主張已完成會計師查核程序、如期完成網路申報，或僅屬輕微逾期法院均認為查核簽證報告書之提出係構成查核簽證申報案件之核心程序要件，不得以事後補正方式取代。

案例分析

情境一：115年6月30日送交查核簽證報告書

甲公司已於申報期限內完成網路申報，並於財政部函釋所允許之補送期限內提出查核簽證報告書。因此，甲公司仍得被認定為會計師查核簽證申報案件，原則上符合所得稅法第39條之程序要件。

情境二：115年7月10日送交查核簽證報告書

甲公司雖已完成網路申報及繳納稅款，但查核簽證報告書已逾6月30日補送期限。依財政部歷年函釋及行政法院一致見解，該案件極可能被改列為普通申報案件，不符合所得稅法第39條規定之會計師查核簽證要件。



KPMG Observation

從近年行政法院判決可觀察到，主管機關及行政法院對於所得稅法第39條之適用，已逐步區分「實體性違失」與「程序性違失」之性質。例如在逾期繳稅案件上，財政部已開始承認「情節輕微」概念；然而在查核簽證報告書提出期限方面，行政法院仍明確將其視為構成會計師查核簽證申報案件之核心程序要件，而非一般可事後補正之附件。因此，即使企業已如期完成網路申報、繳納稅款，甚至實際完成會計師查核程序，僅因未於規定期限內提出查核簽證報告書，仍可能喪失盈虧互抵資格。現行實務顯示，法院對此議題採取高度形式化且一致之解釋立場，企業不宜期待透過比例原則、實質課稅原則或情節輕微等理由獲得例外處理。

尤其值得注意的是，高雄高等行政法院102年度訴字第337號判決中，納稅義務人僅逾期一天提出查核簽證報告書，法院仍支持稽徵機關否准其適用盈虧互抵。此顯示現行實務對於查核簽證報告書之提出期限採取相當嚴格且一致之解釋立場。

因此，企業辦理會計師查核簽證申報時，除留意申報及繳稅期限外，亦應建立完整之內部時程控管機制，確認查核簽證報告書及相關附件均於法定期限內完成送交，並妥善保存掛號憑證、電子上傳紀錄及收件證明等資料，以避免因程序性疏忽影響前10年虧損扣除之重要租稅權益。





稅務服務團隊

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154
yingtailing@kpmg.com.tw

吳姿穎

副理

02 8101 6666 ext. 22896
sophiawu2@kpmg.com.tw

王寓樞

主任

02 8101 6666 ext. 23706
clairewang6@kpmg.com.tw

謝昌君

執業會計師

02 8101 6666 ext. 11307
ethanhsieh@kpmg.com.tw

蔡鈺柔

副理

02 8101 6666 ext. 21477
joekok@kpmg.com.tw

陳冠宇

中級專員

02 8101 6666 ext. 23757
albertchen6@kpmg.com.tw

林上軒

協理

02 8101 6666 ext. 18431
seanlin2@kpmg.com.tw

顧欣威

副理

02 8101 6666 ext. 22066
hku1@kpmg.com.tw

吳東霖

專員

02 8101 6666 ext. 21825
mtwu@kpmg.com.tw

陳渝雯

協理

02 8101 6666 ext. 17670
leilachen@kpmg.com.tw

許可幃

副理

02 8101 6666 ext. 22120
ckhsu@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.

©2026 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