

# 導入IFRSs重大稅務議題

推動我國採用國際財務報導準則  
宣導說明會

勤業眾信聯合會計師事務所  
稅務部 郭雨萍會計師  
September 2012

Tel : +886 (2) 2545 9988 Ext. 3627  
E-mail : [pinggwo@deloitte.com.tw](mailto:pinggwo@deloitte.com.tw)



# Agenda

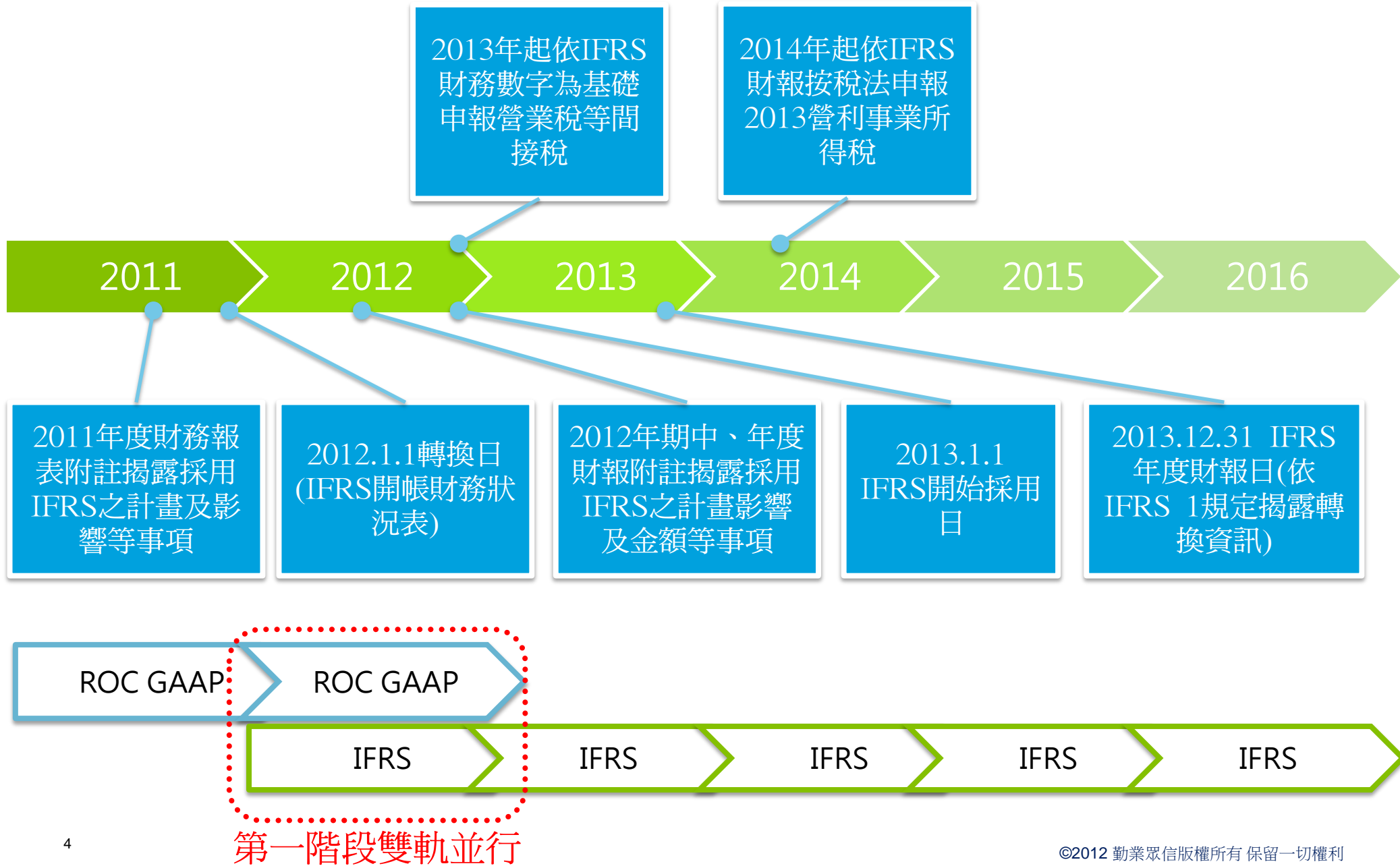
- 1 首次適用IFRSs所產生之所得稅差異
- 2 採用IFRSs後，對當期稅負之影響
- 3 企業面對稅負差異之建議因應方式
- 4 因應IFRSs之稅負法令修訂

# 1. 首次適用IFRSs所產生之所得稅差異



# 首次適用IFRSs所產生之所得稅差異

## 法令要求導入IFRS時程表 (適用於2013年開始採用IFRS之公司)



# 首次適用IFRSs所產生之所得稅差異(續)

依IFRS1，在首次適用IFRS時除18項得不追溯及5項不得追溯之項目外，應追溯調整。

## 保留盈餘主要調整項目列舉

項次	2012.1.1保留盈餘主要調整項目	調增(+)/調減(-)
1	未休假獎金	-
2	未實現重估增值	+
3	外幣累積換算調整數	+/-
4	資本公積－長期股權投資	+
5	未認列為退休金成本之淨損失/退休金精算損益/未認列過渡性淨給付義務等	+/-
6	股份基礎給付/員工認股權處理	+/-
7	集團公司間交易之遞延所得稅	+/-
8	金融商品未實現損益/交易為目的金融負債/備供出售權益商品減損提列等	+/-
9	長期股權投資/權益法投資	+/-
10	提列負債準備	+
11	投資性不動產	+/-
12	庫藏股調整	+
13	投資子公司發行新股，母公司未按持股比例認購之會計處理	+
14	客戶忠誠計畫/紅利積點	+/-
15	工程合約收入認列	+/-
16	租賃	+/-
17	其他	+/-

# 首次適用IFRSs所產生之所得稅差異(續)

特別盈餘公積主要提列項目(金管會101年4月6日金管證發字第1010012865號)

項次	特別盈餘公積主要提列項目
1	未實現重估增值
2	累積換算調整數

導入IFRSs對保留盈餘之淨影響數統計

提列特別盈餘公積後淨影響數
影響數為正 : 影響數為負 = <b>約1:1</b>

# 首次適用IFRSs所產生之所得稅差異(續)

## 首次適用IFRSs調整未分配盈餘之重大稅務議題

### A. 營利事業所得稅

查核準則第111條: 前期損益調整收入或損失直接列入資本公積或累積盈虧科目者, 應作帳外調整, 分別列入本期營業外收入或損失核計。

### B. 未分配盈餘稅

- 期初 R/E 調增 → 不課 10% R/E tax (所得稅法第66-9條並無加項)
  - 期初 R/E 調減 → 得列為所得稅法第66-9減項? (所得稅法第66-9條正面表列之減項)
    - 財政部990208台財稅第09800483410號
    - 財政部971202台財稅第09700321110號
    - 財政部971128台財稅第09704081950號
    - 經濟部870608商第87207097號
- 列為2011或2012年計算未分配盈餘稅申報之減項?

### C. 股東可扣抵稅額帳戶

$$\text{原ICA比率} = \frac{\text{ICA餘額}}{\text{未分配盈餘}} = \frac{200}{1000}$$

$$\text{新ICA比率} = \frac{200}{1000 + 200?}$$

導入IFRS調整期  
初保留盈餘 200

- 財政部令1001207台財稅字第10000351910號

## 2. 採用IFRSs後，對當期稅負之影響





# 採用IFRSs後，對當期稅負之影響

## 列舉重大項目

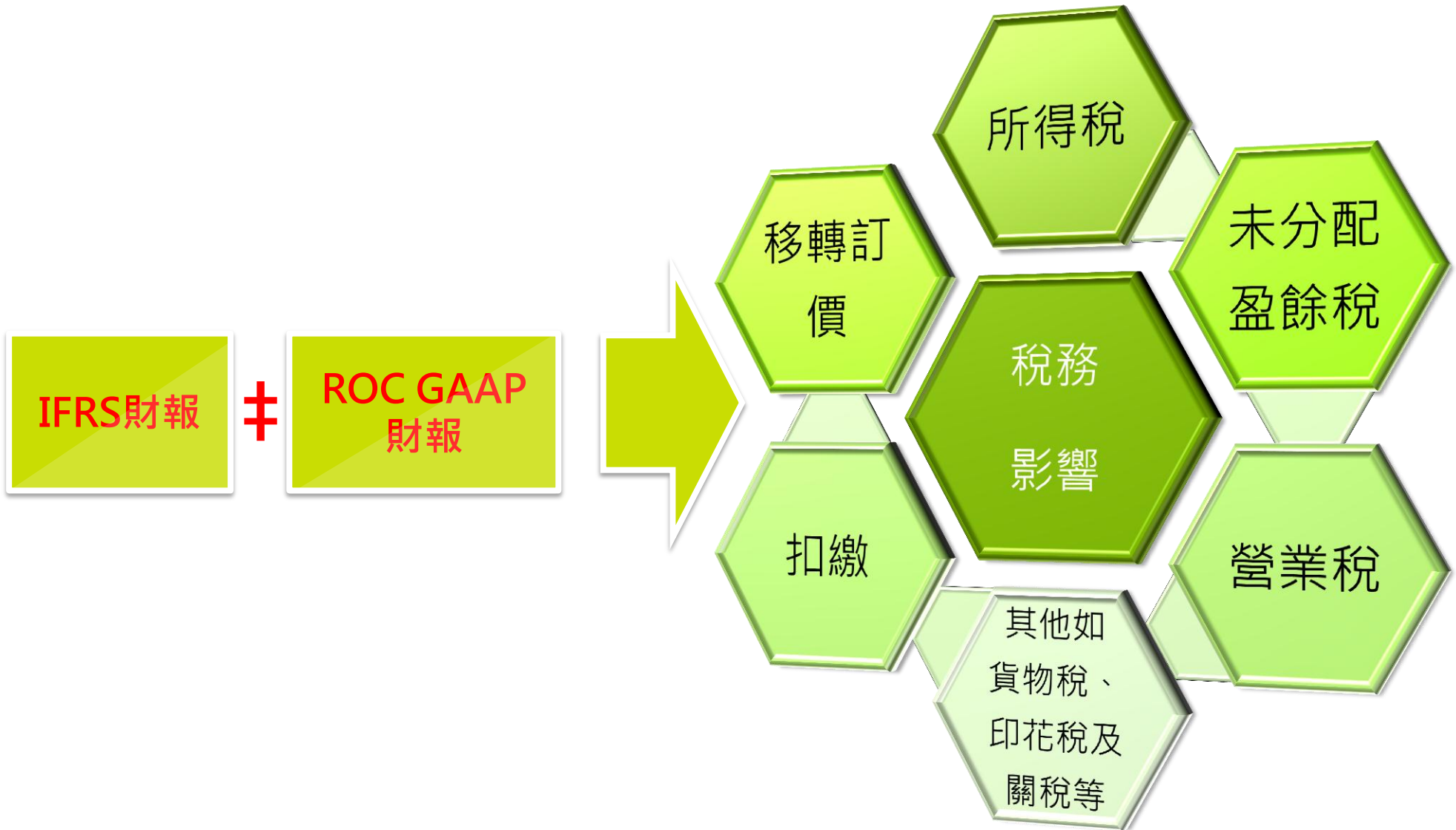
項次	公報	重大稅務議題及財稅差異
1	IFRS 2	母公司以其自身之權益工具(如股票、認股權等)給與子公司員工，子公司依該權益工具之公允價值認列員工所提供之勞務成本，子公司辦理所得稅申報得否認列該薪資費用？
2	IFRS 3	營利事業因合併產生之廉價購買利益（即負商譽），所得稅申報是否列為其他收入，併計合併當年度之課稅所得額課稅？
3	IFRS 5	待出售非流動資產以「帳面價值」與「公允價值減出售成本」孰低衡量產生之未實現損失，得否列報當期損失？
4	IAS 11	營利事業承包工程之工程損益計算，依查核準則第24條規定，應採「完工比例法」或「全部完工法」，營利事業原依查核準則第24條規定採「完工比例法」或「全部完工法」，嗣依IAS第11號採「成本回收法」，所得稅申報時應如何處理？
5	IAS 16	營利事業不動產、廠房及設備之成本，除取得成本外尚包括估計該資產未來拆卸、移除及復原成本，該項成本並非實際支付成本，所得稅申報時是否得認列該部分成本之折舊？
6	IAS 17	營利事業之租賃符合查核準則第36條之2第1項規定4項條件之一即屬融資租賃。依據IAS第17號公報，未符上開查核準則規定，惟交易實質屬融資租賃者，仍以融資租賃處理。上開查核準則與IAS對於融資租賃之處理不一致時，營利事業申報所得稅時應如何認定？
7	IAS 18	銷售貨物收入如包含後續勞務或獎勵客戶部分，該部分依IAS第18號規定應遞延至履行時認列收入。營利事業辦理所得稅申報時是否依上開會計處理拆分銷售貨物收入及遞延收入？或以全部銷貨金額認列收入？
8	IAS 21	營利事業以新臺幣以外之貨幣為功能性貨幣據以記帳，所得稅申報書表是否需以新臺幣表達？
9	IAS 28	營利事業得否列報對被投資公司投資成本之未實現減損損失？
10	IFRIC 12	營利事業參與公共建設(包含「興建－營運－移轉」、「修建－營運－移轉」或「公辦民營」等方式)購建取得之資產，原依商業會計法及一般公認會計原則認列固定資產，依IFRIC第12號解釋重分類為無形資產並攤銷建造成本，營利事業所得稅申報是否仍依固定資產提列折舊方式處理？

### 3. 企業面對稅負差異之建議因應方式



# 企業面對稅負差異之建議因應方式

## 導入IFRS後相關稅務議題



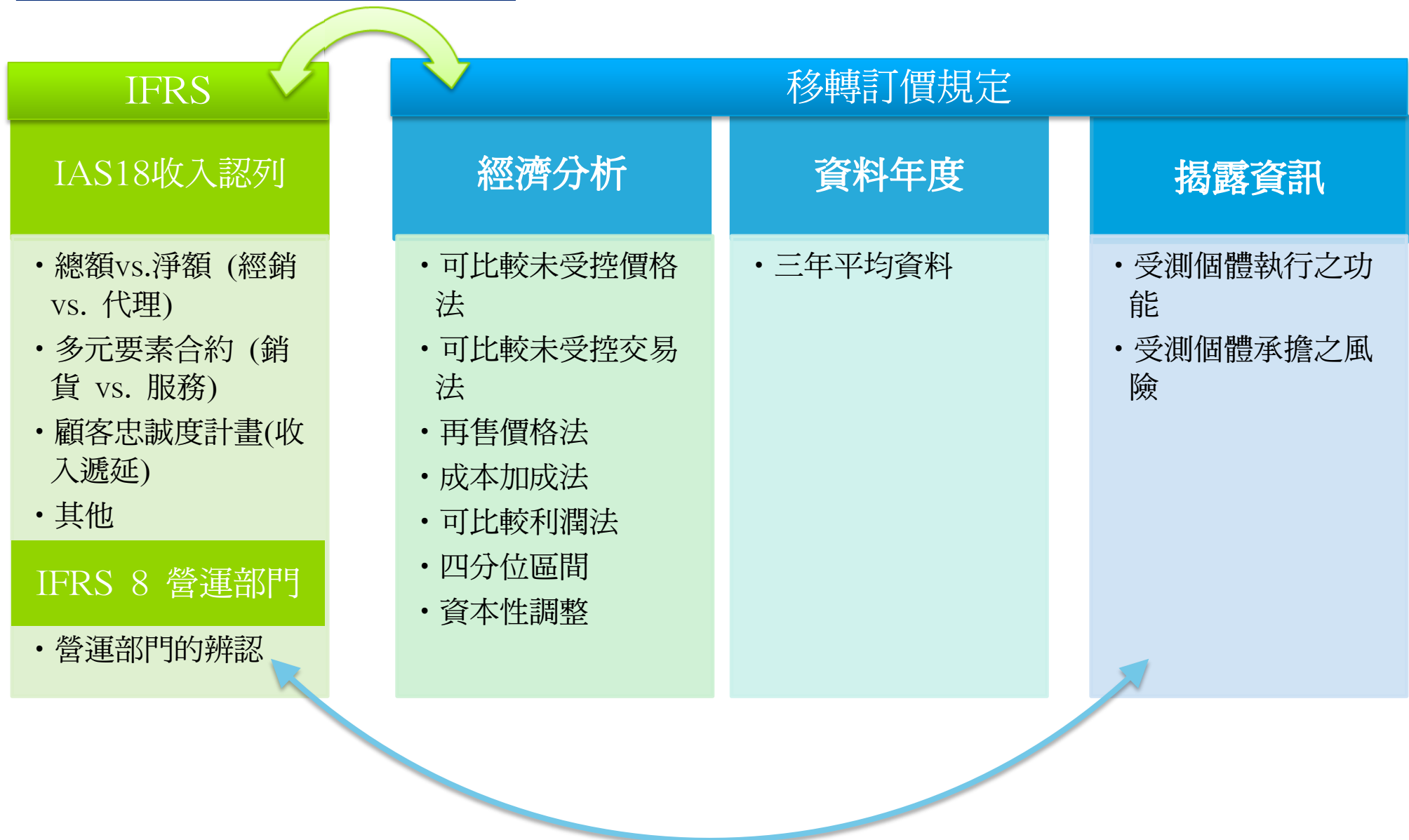
# 企業面對稅負差異之建議因應方式(續)

1. 就企業本身及合併報表所有海內外子公司現有之交易事項及預期未來交易事項，採用IFRSs前後，準備稅務議題盤點表，列示如下：

公司	地區	稅務基本資料		IFRSs影響公報	影響稅目	說明
		所得稅率	營業稅率			
A	台灣	17%	5%	IAS18 收入認列	所得稅	顧客忠誠度計畫
					移轉訂價	請詳P.13 ~ P.14
					關稅、營業稅、扣繳、貨物稅、印花稅	請詳P.15
				IAS12 所得稅	所得稅	Tax Balance Sheet
				IFRS1 首次採用國際財務報導準則	所得稅、未分配盈餘稅	請詳P.7
				IFRS 8 營運部門	移轉訂價	請詳P.13
...	...	...	...	...	...	
B	...	...	...	...	...	...
C	...	...	...	...	...	...

# 企業面對稅負差異之建議因應方式(續)

## 導入IFRS後對移轉訂價之影響



# 企業面對稅負差異之建議因應方式(續)

## 導入IFRS後對移轉訂價之影響(續)

### 移轉訂價影響 - 例一

A公司依ROC GAAP認列銷貨收入總額2,000元；依IFRS則認列淨額之佣金收入，以下試算其對於利潤率指標之影響：

項目	ROC GAAP	%	IFRS	%
銷貨收入	2,000	100%	600	100%
銷貨成本	(1,400)	70%		0%
營業毛利	600	30%	600	100%
營業費用	(500)	25%	(500)	83.33%
營業淨利	100	5%	100	16.67%
功能風險	經銷(買賣)		代理(佣金)	
營業淨利率	5%		16.67%	
落入常規交易區間	?		?	
收入金額	總額		淨額(收入巨幅下降)	

<N1>A公司選擇以可比較利潤法衡量其關係人交易是否合乎常規交易，並以營業淨利率作為利潤率指標。

# 企業面對稅負差異之建議因應方式(續)

## 所得稅以外之稅務議題

以我國為例

	商品買賣	勞務交易
VAT(GUI開立時限)	發貨時	付款時
扣繳稅款	無	有
印花稅	按契約每件新台幣12元	按承攬金額千分之1
關稅	有	無
移轉訂價	影響利潤率指標	影響利潤率指標
貨物稅	有	無

# 企業面對稅負差異之建議因應方式(續)

2. 檢視所得稅以外之稅務議題，例如分析收入認列方式不同對移轉訂價、關稅、營業稅、貨物稅、印花稅及扣繳稅款之影響。
  
3. 就導入IFRS，評估對企業全球租稅之影響，列舉如下：
  - 跨國投資與融資架構以及股權規劃影響；
  - 營運交易模式稅負影響規劃；
  - 現金匯回及盈餘規劃；
  - 全球移轉訂價規劃；
  - 產品供應鏈之影響與規劃。



## 4. 因應IFRSs之稅負法令修訂



# 因應IFRSs之稅負法令修訂

依2012年6月5日財政部賦稅署參加中華民國會計師公會全國聯合會「重視IFRSs導入後產生的稅務議題」研討會會議記錄，財政部賦稅署處理原則如下：

## (一)營利事業所得稅結算申報部分

導入IFRSs後，基於租稅目的及租稅中立性，IFRSs與課稅規定之差異(例如IFRSs強調以公允價值衡量之未實現利益或損失)，如屬原財務會計處理規定與課稅規定之差異，原則上仍應依法帳外調整，不因適用IFRSs而有不同。

為適度縮短財務會計與稅務法令之差異，現行所得稅法相關規定係參照商業會計法規定予以規範，如存貨之估價發法、固定資產提列折舊計算方法、開辦費及營利事業分割、收購資產之估價等規定。鑑於IFRSs與現行財務會計處理規定存有差異，針對IFRSs與現行財務會計處理規定及所得稅法相關規定之重大差異，將審慎檢討並進行合理之修正，以避免擴大財務會計與稅務法令差異，增加營利事業納稅依從成本。

# 因應IFRSs之稅負法令修訂(續)

## (二) 未分配盈餘及股東可扣抵稅額帳戶部分：

現行所得稅法第66條之9規定，未分配盈餘之計算，係以營利事業當年度依「商業會計法」規定處理之稅後純益為基礎，減除依法不能分配、限制分配或已分配之項目，計算公司當年度可供分配而實際保留之盈餘。同法第66條之6第3項規定，稅額扣抵比率之累積未分配盈餘，係指營利事業帳載依「商業會計法」規定處理之累積未分配盈餘。

配合金管會修正公布證券交易法規定公開發行公司財務報告之編製，不適用商業會計法部分規定，前開所得稅法規定之未分配盈餘基礎及稅額扣抵比率之計算，將審慎研議納入公開發行公司依證券交易法規定計算之盈餘，以資明確。另營利事業因首次採用IFRSs，追溯調整IFRSs與現行商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報規定差異所增加或減少之保留盈餘，將秉持未分配盈餘以實際可供分配盈餘為準之原則，就保留盈餘增減變動一致性處理、法令是否限制盈餘分配等通盤考量。

# 因應IFRSs之稅負法令修訂

根據金管會歷次發布之「我國採用IFRSs問答集」，有關未分配盈餘稅處理原則重大變動如下：

100.1.11以前(含)版本：

依現行所得稅法第66 條之9 規定係以各年度稅後純益為計算始點，依IFRSs 規定調整保留盈餘未影響當年度稅後損益者，尚不影響未分配盈餘之計算。

101.8.20最新版本：

現行所得稅法第66條之9規定之未分配盈餘，係以營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益為基礎，減除依法不能分配、限制分配或已分配之項目，以期趨近於公司當年度可供分配而實際保留之盈餘。

# 因應IFRSs之稅負法令修訂(續)

因導入IFRSs，建議修法方向如下：

1. 考量租稅公平
2. 縮小財稅差異及降低企業法令遵循成本
3. 提供過度性措施，例如分年分派盈餘、分年繳納稅負及給予企業適當之選擇
4. 修改所得稅申報書格式，允許以外幣報表直接填寫

# 聲明

本次演講所傳達的內容，是建立在對有限資訊了解的基礎上所提出之初步規劃和建議概述。

本次演講旨在提供部分特定領域的一般性資訊，並非詳盡的專業服務意見。因此，本次演講所提供的資訊並不構成會計、稅務、法律、投資、諮詢或其他類似專業領域之意見及服務。任何人在未經獲得適當的專業意見或服務之前，不應將此演講內容適用於具體個案，且在採取任何可能影響個人財務、業務決定或行動前，應先諮詢合格的專業顧問。

本文件為機密資訊，在未獲得勤業眾信會計師事務所書面同意前，不得將其內容之一部或全部為引用、參考、散佈、傳播或以其他任何方式向任何第三人揭露。

在此演講中所為之任何明示或暗示性的口頭敘述、觀點或意見，除經勤業眾信會計師事務所出具書面文件外，僅屬個人意見表達性質，並非勤業眾信會計師事務所之正式意見或立場。

本次演講所提供之資訊，不得做為任何個案處理之專業意見或服務依據。任何個案之處理，建議參考勤業眾信會計師事務所被聘用後所提供之全面意見或服務報告，該等報告中將包括對個案較完整的進一步分析意見及建議。

# Deloitte.

# 勤業眾信

## 關於德勤全球

Deloitte ( “德勤” ) 泛指德勤有限公司 (一家根據英國法律組成的私人擔保有限公司，以下稱 “德勤有限公司” )，以及其一家或多家會員所。每一個會員所均為具有獨立法律地位的法律實體。請參閱 [www.deloitte.com.tw/tw/about](http://www.deloitte.com.tw/tw/about) 中有關德勤有限公司及其會員所法律結構的詳細描述。

德勤為各行各業的上市及非上市客戶提供審計、稅務、企業管理諮詢及財務諮詢服務。德勤會員所網絡遍及全球逾150個國家，憑藉其世界一流和優質專業服務，為客戶提供應對最複雜業務挑戰所需的深入見解。德勤逾195,000名專業人士致力於追求卓越，樹立典範。

## 關於德勤大中華

作為其中一所具領導地位的專業服務事務所，我們在大中華設有21個辦事處分佈於北京、香港、上海、台北、重慶、大連、廣州、杭州、哈爾濱、新竹、濟南、高雄、澳門、南京、深圳、蘇州、台中、台南、天津、武漢和廈門。我們擁有近13,500名員工，按照當地適用法規以合作方式服務客戶。

## 關於勤業眾信

勤業眾信係指勤業眾信聯合會計師事務所(Deloitte & Touche)及其關係機構，為德勤有限公司(Deloitte Touche Tohmatsu Limited)之會員。集團成員包括勤業眾信聯合會計師事務所、勤業眾信管理顧問股份有限公司、勤業眾信財稅顧問股份有限公司、勤業眾信財務諮詢顧問股份有限公司，及德勤商務法律事務所。

勤業眾信以卓越的客戶服務、優秀的人才、完善的訓練及嚴謹的查核於業界有著良好聲譽。透過德勤有限公司之資源，提供客戶全球化的服務，包括赴海外上市或籌集資金、海外企業回台掛牌、IFRS導入服務、中國大陸投資等。

本文件中所含數據乃一般性資訊，故此，並不構成任何德勤有限公司、其會員所或關係機構(統稱為 “德勤網絡”)提供任何專業建議或服務。在做出任何可能影響自身財務或業務的決策或採取任何相關行動前，請諮詢專業顧問。任何德勤網絡內的機構不對任何方因使用本文件而導致的任何損失承擔責任。

