

www.pwc.com/tw

IFRSs 相關稅務議題實務探討

徐麗珍 會計師

September 28, 2012

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

pwc

資誠

PwC Taiwan 專業團隊



徐麗珍 會計師

資誠聯合會計師事務所

稅務法律服務 合夥人

☎ (02) 2729 6666 分機 26207

✉ lily.hsu@tw.pwc.com

| 經歷 |

- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務 執業會計師
- 台大法律系稅務訴訟客座講師
- 中華民國全國商業總財稅金融委員會委員

| 專長 |

- 公司稅務諮詢及規劃
- 集團企業移轉訂價、投資架構及交易模式之諮詢與規劃
- 租稅優惠及租稅協定相關法令之諮詢及規劃
- 間接稅, 包括營業稅、貨物稅、土地相關稅負等之諮詢與規劃
- 各類稅務案件之行政救濟

| 編著 |

- 公司稅務治理與規劃—管理風險, 創造價值(2010版)
- 從稅務觀點看國際財務會計準則導入與財務報表轉換(2010版)

| 專欄 |

- 接軌IFRS, 稅務管理的重要性及因應(2011/04/06, 會計研究月刊)
- 接軌IFRS, 移轉訂價應有的新(2011/03/03, 會計研究月刊)
- IFRS收入認列對租稅之影響(2011/01/03, 會計研究月刊)
- 從稅務面談風險管理(2010/12/01, 會計研究月刊)

導入IFRS於營所稅產生重大稅務議題

首次適用 IFRS

調增減之RE是否課稅？
未分配盈餘課稅問題？
股東可扣抵稅額比率如何計算？

目前財政部見解：
依所得稅法第111條規定課稅，並增訂分期繳納機制。保留盈餘調增數仍應加徵10%未分配盈餘稅，並增訂分期繳納機制；保留盈餘調減數亦得調減10%未分配盈餘稅。

採用IFRS 後之當期 稅負

稅務申報以商業會計法
或IFRS報表為準？
財稅差異增加？

目前財政部見解：
稅務申報得採IFRS報表。
修法縮減財務會計所得
與課稅所得之差異並依
衡平原則課稅。

提綱

- 一. 首次適用IFRS所產生之所得稅差異及相關稅負法令修訂方向
- 二. 採用IFRS後，對當期稅負之影響
- 三. 企業面對稅負差異之建議因應方式

首次適用 IFRS 所產生之所得稅差異 及相關稅負法令修訂方向

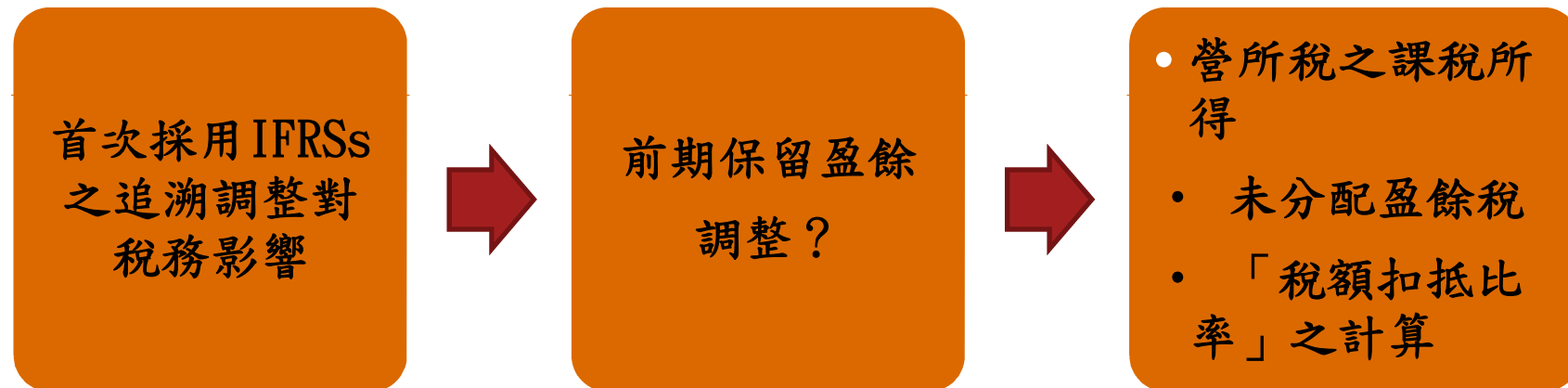
本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

台灣企業首次適用IFRS所面臨之稅務問題 -IFRS1目前較常見調整RE之項目

調整項目	調增減RE	調整項目	調增減RE
未實現重估增值	+	累換數轉列	+/-
未休假獎金	-	退休金	+/-
其他員工福利	+/-	股份基礎給付	+/-
負債準備調整	+/-	庫藏股	+/-
收入認列（包含顧客忠誠計畫）	+/-	金融工具	+/-
投資性不動產	+/-	租賃直線法	+/-
遞延所得稅	+/-	未按持股比例認列	+/-
長期工程合約	+/-	其他	+/-

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

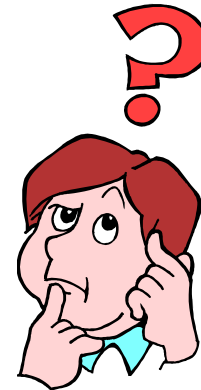
首次採用IFRSs衍生之稅務議題



本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

台灣企業首次適用IFRS所面臨之稅務問題 -營所稅之課稅所得

調整期初保留盈餘，是
否有查準111條之適用，
需列入當期損益課稅？
後續之課稅所得影響？



本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS稅務問題 修法方向(財政部見解但尚未定案)

- IFRS1營利事業所得稅課徵

- 所得稅法第22條：以”實現”為原則。
- 所得稅法第24條：營利事業計算各年度所得額時，依所得稅法及其他法律規定或經財政部核定，將未實現之成本、費用或損失列為各該年度之成本費用或損失者，嗣因法律修正或經財政部核定而變更為實現時列支，應將其已列為各該年度之成本、費用或損失截至變更時尚未實現之餘額列為變更年度之收入，課徵所得稅。因加計收入增加之應納稅額，得自當年度起分五年平均繳納

台灣企業首次適用IFRS所面臨之稅務問題 —對加徵10%未分配盈餘稅的影響

- 首次採用IFRSs造成保留盈餘之變動，是否涉及未分配盈餘加徵10%稅賦，是眾所關心之議題及財政部討論重點。
- 若公司經初步設算結果，開帳數將沖減保留盈餘時，以下係針對該影響之可能性分析：

- 1. 事先預留首次適用IFRS時所需沖減之保留盈餘
- 考量方向：
 - 盈餘之發放水準較穩定。
 - 預留盈餘年度，立即被課徵未分配盈餘加徵10%之稅負？
 - 不課稅條件為何？

- 2. 不事先預留首次適用IFRS所沖減之保留盈餘
- 考量方向：
 - 盈餘發放水準於IFRS轉換後一年度較為波動。

註：2012年之盈餘分配及未分配盈餘稅之計算均仍以ROC GAAP為主。

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS稅務問題 修法方向(財政部見解但尚未定案)

- IFRS1未分配盈餘加徵

所得稅法第66條之9

淨增加數部分：

當年度期初帳載未分配盈餘淨增加者，其依前項規定計算未分配盈餘時，應併計該淨增加數減除下列各目後之餘額，加徵百分之十營利事業所得稅；其因併計該餘額而增加之應加徵稅額，得自繳納該稅額之年度起分五年平均繳納：

- 已由期初帳載未分配盈餘淨增加數分配之股利淨額或盈餘淨額。
- 依其他法律規定，由主管機關命令自期初帳載未分配盈餘淨增加數已提列之特別盈餘公積。

IFRS稅務問題 修法方向(財政部見解但尚未定案)

- IFRS1未分配盈餘加徵

所得稅法第66條之9

淨減少數部分：

- 當年度期初帳載未分配盈餘淨減少者，該淨減少數如經會計師查核簽證，其依前項規定計算上年度未分配盈餘時，得列為減除項目。
- 其截至上年度決算日止之帳載累積未分配盈餘數額，加計當年度期初帳載未分配盈餘淨減少數為負數者，於依前項第二款規定減除彌補以往年度之虧損數額時，以該負數為準。

台灣企業首次適用IFRS所面臨之稅務問題 —對股東可扣抵稅額比率之影響

ICA比率影響之分析

首次採用IFRSs可能增加或減少保留盈餘：

【保留盈餘增加】

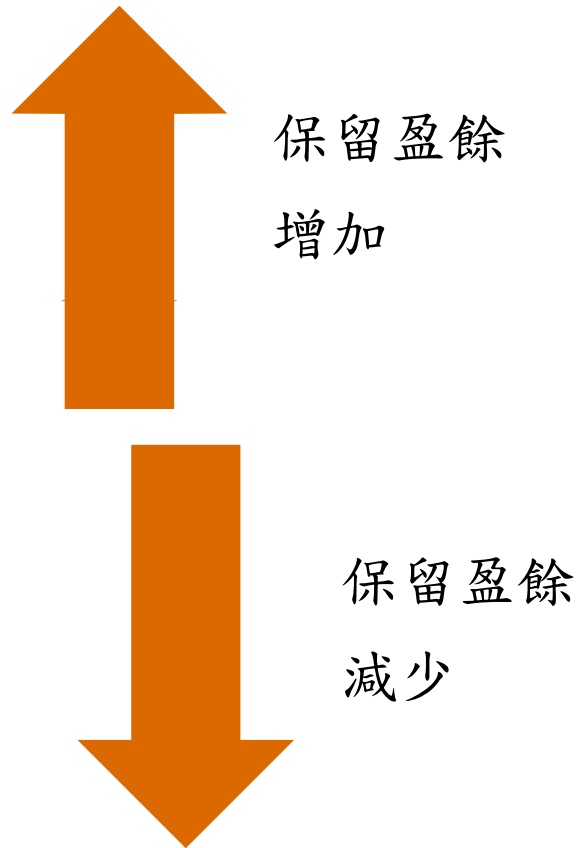
- 負面影響：股東可扣抵稅額比率可能被稀釋。
- 正面影響：以往累積無法帶出之可扣抵稅額因而有機會得以分配給股東。

【保留盈餘減少】

- 負面影響：可扣抵稅額可能無法分配之情形。
- 正面影響：股東可扣抵稅額比率可能提高。

是否列入股東可扣抵
稅額比率計算？

IFRS稅務問題 修法方向(財政部見解但尚未定案) - IFRS1 調整對ICA比率之影響



皆須列入稅額扣抵比率之分
母計算！

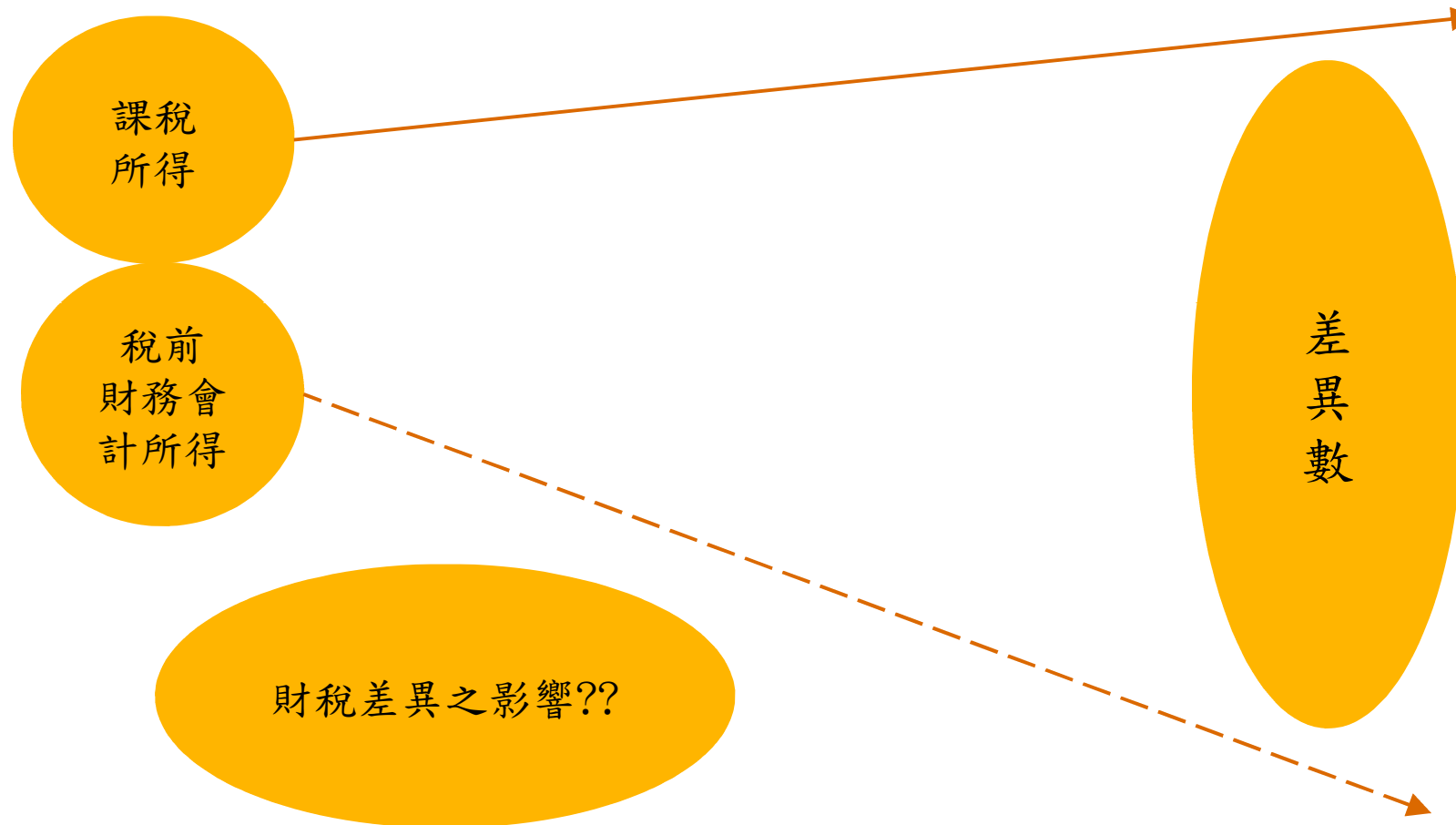
所得稅法第66條之6：所稱
營利事業帳載累積未分配盈
餘，若營利事業依證券交易
法有關編製財務報告之定處
理者，係指依該規定處理之
87年度或以後年度之累積未
分配盈餘。

採用 IFRS 後，對當期稅負之影響

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS 導入對稅務影響層面

課稅所得與會計所得差異拉大?



本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS 導入常見差異及其稅務影響

- 收入認列是否影響稅務處理
- 營業租賃及資本租賃
- 對移轉訂價之影響
- 相關稅賦修法方向

收入認列方式

常見之台灣實務



收入認列方式改變?

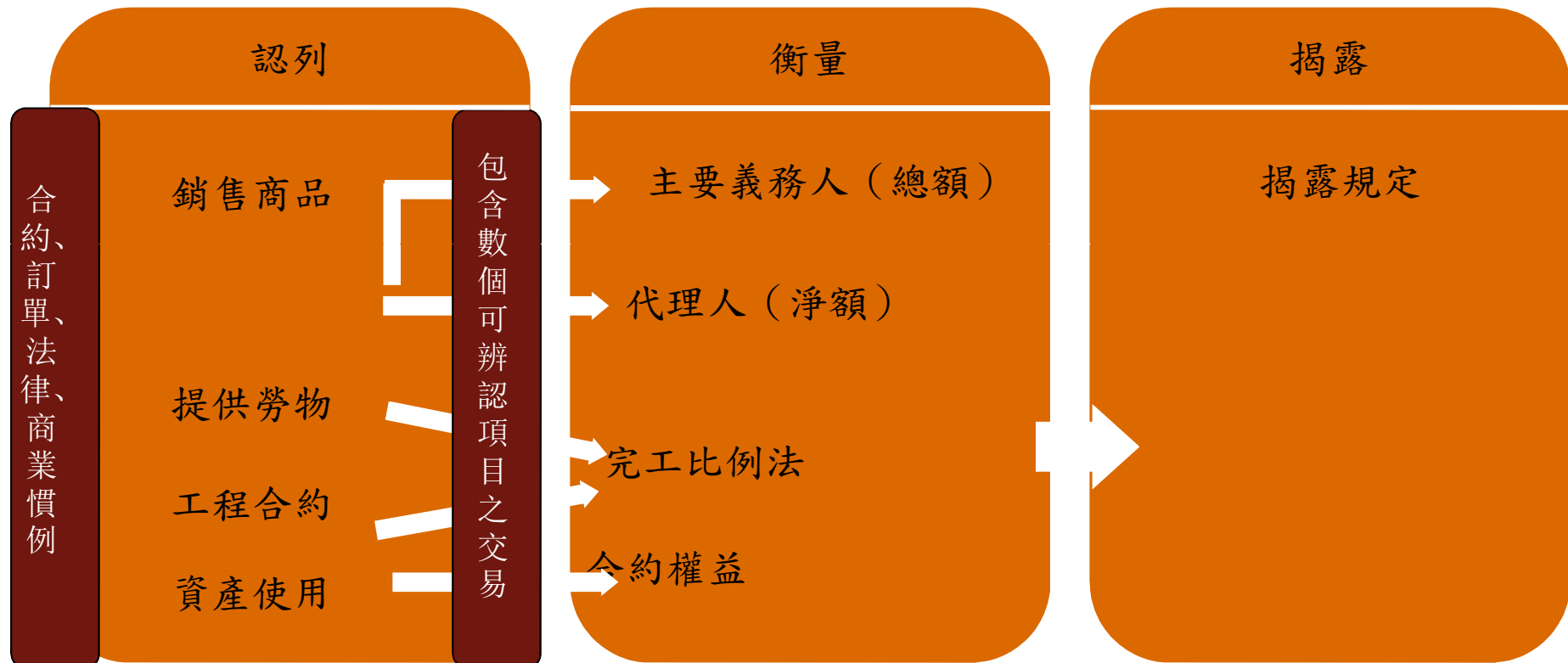
IFRS 實務



當發票與營收脫鉤時，企業如何管理？

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS之收入認列—會計處理流程



本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

收入按總額及淨額認列之稅務影響

主要義務人損益表 (新台幣)		2012年
營業收入		10,000,000
營業成本		(6,000,000)
營業毛利		4,000,000

主要義務人損益表 (新台幣)		2013年
營業收入		11,000,000
營業成本/佣金支出		(7,000,000)
營業毛利		4,000,000

主要義務人
2012出貨

代理人損益表 (新台幣)		2013年
營業收入		11,000,000
營業成本		(10,000,000)
營業毛利		1,000,000

代理人損益表 (新台幣)		2013年
佣金收入		1,000,000
營業成本		-
營業毛利		1,000,000

經銷商
代理人
2013出貨

現行規定

IFRS規定

開立發票時間?
委託代銷?佣金?
發票開立數?

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

發票按總額或淨額認列的議題

假設情況

	發票金額	營業稅額 (5%)
收入	100	5
租金支出	(20)	(1)
利潤	80	4

錯誤作法

	H 公司	營業稅額	合作店	營業稅額
收入			100	5
差額	80	4	(80)	(4)
利潤	80	4	20	1

營業稅額 合計 = 5

正確作法

	H 公司	營業稅額	合作店	營業稅額
收入	100	5		
租金	(20)	(1)	20	1
利潤	80	4	20	1

營業稅額 合計 = 5

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS 導入常見差異及其稅務影響

- 收入認列是否影響稅務處理
- 營業租賃及資本租賃
- 對移轉訂價之影響
- 相關稅賦修法方向

營業租賃

(新台幣仟元)	合約金額	IFRS財上金額	可能營所稅金額	可能營業稅金額
第一年租金	1,000	1,200	1,000	1,000
第二年租金	1,200	1,200	1,200	1,200
第三年租金	1,400	1,200	1,400	1,400
總額	3,600	3,600	3,600	3,600

IFRS認定原則

- 按直線法將租金於租賃期間攤銷，若有裝潢期間免收租金，則該裝潢期間亦需計入租賃期間攤銷。

營利事業所得稅查核準則第36-2條

- 營利事業採營業租賃方式出租資產者，按每期應收之租金認列收入
- 除有正當理由者外，合約內各期應認列之收入，應按合約租金總額以平均法攤至各期(係指合約未明訂每年租金金額，僅有租賃期間之總金額，而於合約期間平均攤銷)

營業人開立銷售憑證時限表

- 租賃業開立憑證時限係以收款時為限

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

資本租賃

IFRS規定

- 將資產所有權有關之絕大部分之風險與報酬移轉予承租人。
- 判斷要件可參考下列說明：
 - 在租賃期間結束時，租賃資產所有權移轉給承租人
 - 承租人擁有低於市價的優惠承購權
 - 租賃期間已涵蓋資產經濟耐用年限的主要部份
 - 最低租金給付額的現值已達所有租賃資產的公平價值之重大比率以上
 - 租賃資產有特殊的性質，僅能供特定承租人使用

營利事業所得稅查核準則第36-2條

- 營利事業出租資產，其應收租賃款收現可能性能合理預估，且應由出租人負擔之未來成本無重大不確定性，並符合下列條件之一者，應採融資租賃
 - 租賃期間屆滿時，租賃物所有權無條件移轉承租人
 - 承租人享有優惠承購權
 - 租賃期間達租賃物法定耐用年數四分之三以上者
 - 租賃開始時按各期租金及優惠承購價格計算之現值總額達租賃資產帳面價值百分之九十以上

財、稅判斷營業租賃及資本租賃之標準有差異？是否修法？
支付國外利息/租金扣繳率？租稅協定？所得稅法第25條？資本弱化？

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS 導入常見差異及其稅務影響

- 收入認列是否影響稅務處理
- 營業租賃及資本租賃
- 對移轉訂價之影響
- 相關稅賦修法方向

IFRS對台灣企業移轉訂價之影響

IFRS 執行後

- 所有收入與費用於IFRS下均視為正常營運所產生，集團各企業之營業利潤將有所變化
- IFRS後營業利潤之分配是否與公司預期之配置結果相同
 - 利潤上升→ 是否造成集團整體稅負增加
 - 利潤下降→ 稅局是否接受，進行補稅調整

營所稅申報-
移轉訂價

- 訂價之基礎與原先訂價時所使用之財務資料不同
 - 稅局是否接受公司在相同功能風險下利潤之波動？

事前規劃

- 配合功能及風險配置檢視計價方式及利潤率之合理性

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

集團企業營運模式定位—重新檢視TP policy

公司定位

- Headquarter
- Principal (Location?)
- Service Center
- Full Fledged Distributor
- Limited Risk Distributor (LRD)
- Commission Agent
- Full Fledged Manufacturer
- Contract Manufacturer
- Toll Manufacturer

功能/風險

- Management
- Sales
- Service support
- Manufacturing
- Logistic
- Distribution
- Marketing
- Agent (Commission)
- R & D

利潤配置



IFRS會計處理方式改變對公司利潤率及常規交易區間之影響

■ 收入及成本與費用在財報上表達方式的改變，可能影響目前最適方法公司之利潤率指標之選用

- 營業資產報酬率： $\text{營業淨利} / \text{營業資產}$
- 營業淨利率： $\text{營業淨利} / \text{銷貨淨額}$
- 貝里比率： $\text{營業毛利} / \text{營業費用}$
- 淨成本加成率： $\text{營業淨利} / (\text{營業成本} + \text{營業費用})$

■ 企業本身利潤率之改變

■ 可比較對象及利潤率之改變

■ 常規交易範圍區間之改變

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS對集團利潤分配的影響

- 所有收入與費用於IFRS下均視為正常營運所產生下，集團各企業之營業利潤是否產生變化
- IFRS施行後營業利潤之分配是否與公司預期之配置結果相同
 - 利潤上升 ？
 - 利潤下降 ？
- 訂價之基礎與原先訂價時所使用之財務資料不同
 - 可能稅務議題？
- 關係企業(Offshore /Onshore) 之定位及功能，利潤之合理性？

IFRS財務報表對TP之主要影響

利潤率指標	現有 利潤率指標	IFRS 利潤率指標	影響
ROS	20%	10%	<ul style="list-style-type: none"> □ 利潤率區間 □ 檢視篩選可比較對象標準 □ 重新檢視各國利潤配置之適當性 □ 考慮製作全球核心移轉訂價文件 □ 重新檢視選用之利潤指標合理性
Berry Ratio	1.67	1.25	
ROTC	25%	11.11%	

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS 下移轉訂價之重新思考

集團利潤配置/移轉訂價政策之最適性

集團各企業之定位/功能/風險配置

檢視合約有無調整之必要

導入IFRS其對移轉訂價方法採用之影響

IFRS報告 vs TP報告資訊

財務報表揭露資訊改變，其是否和移轉訂價報告揭露一致

IFRS 導入常見差異及其稅務影響

- 收入認列是否影響稅務處理
- 營業租賃及資本租賃
- 對移轉訂價之影響
- 相關稅賦修法方向

IFRS稅務問題 修法方向(財政部見解但尚未定案) -課稅所得與會計所得差異

- 原則：依所得稅法及營利事業所得稅查核準則辦理。

所得稅法第22條

所得稅法第24條

IFRS稅務問題 修法方向(財政部見解但尚未定案) -課稅所得與會計所得差異

- 其他方向：減少財務會計所得與課稅所得之差異。

工程損益

▪ 增列成本回收法工程損益計算方式？

融資租賃

▪ 增列實質認定要件？

固定資產

▪ 重大組成部分提列折舊之規定？

- 國稅局日益重視CFC受控公司課稅概念，及租稅天堂實質管理處所課稅概念，亦應於集團規劃時進行一併之考量。

企業面對稅負差異之建議因應方式

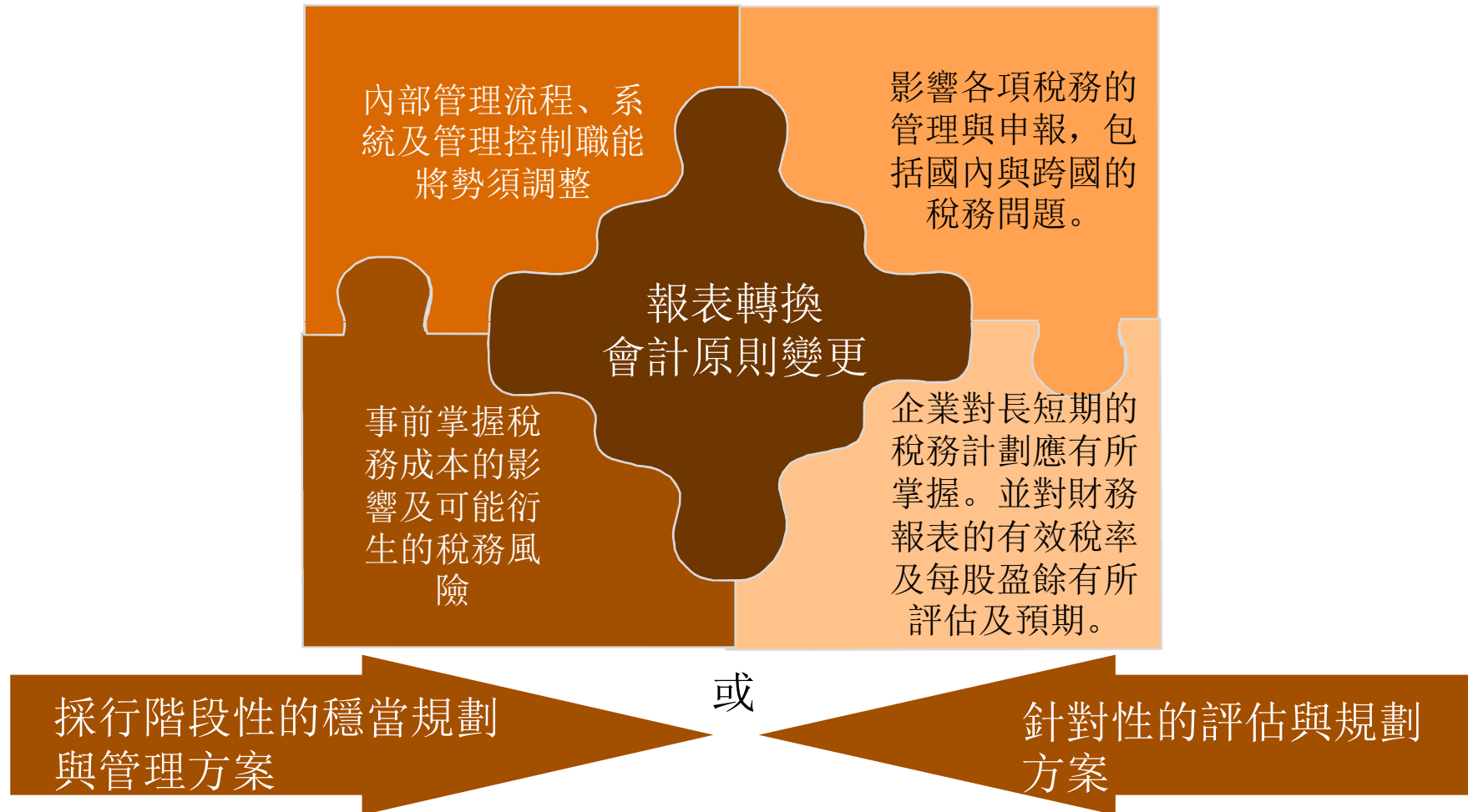
本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

IFRS 導入對各稅務遵循面之影響



本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

跨國企業對導入IFRS所應進行之稅務管理



本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

責任聲明

- 本報告僅單純本課程使用，非屬對相關議題表示意見。亦不得援引做為任何權利或利益主張之基礎
- 本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。
- 本報告僅係依現行台灣之稅法及相關法令進行意見討論及分析，未來稅法之變動而產生之影響不包括在此意見範圍內。

本文件未經本所書面同意不得提供予第三人使用，且未經本所書面同意，本所將不對第三人負任何責任。

Thank you

Q&A

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PwC Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2012 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. In this document, "PwC" refers to PwC Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.