

## 國際會計準則第 12 號「所得稅」簡介

### 一、國際會計準則第 12 號「所得稅」之目的及意旨

國際會計準則第 12 號「所得稅」（以下簡稱 IAS12）之目的係訂定所得稅會計處理。所得稅會計處理之主要議題係如何處理下列事項之當期及未來租稅後果：

- (a) 於企業財務狀況表中所認列資產（負債）帳面金額未來之回收（清償）；及
- (b) 於企業財務報表中認列之當期交易及其他事項。

就 IAS12 之目的而言，所得稅包括以課稅所得為基礎之所有國內及國外稅款。所得稅亦包括諸如子公司、關聯企業或合資因分配予報導個體應繳付之扣繳稅款。

IAS12 不處理政府補助（見國際會計準則第 20 號「政府補助之會計處理及政府補助之揭露」）或投資抵減之會計方法。惟本準則處理可能由此種補助或投資抵減所產生之暫時性差異之會計。

### 二、國際會計準則第 12 號「所得稅」之原則

#### 1. 課稅基礎

某項資產之課稅基礎，係指報稅上可減除之金額，以抵銷當企業回收該資產之帳面金額所流入之應課稅經濟效益。若該等經濟效益不課稅，則資產之課稅基礎等於其帳面金額。某項負債之課稅基礎，係指其帳面金額減去未來期間報稅上與該負債有關之任何可減除金額。收入若為預收，其所產生負債之課稅基礎係其帳面金額減去未來期間不必課稅之任何收入金額。

#### 2. 當期所得稅負債及當期所得稅資產之認列

當期所得稅係指與某一期間課稅所得（課稅損失）有關之應付（可回收）所得稅金額。本期及前期之當期所得稅尚未支付之範圍應認列為負債。若與本期及前期有關之已支付金額超過該等期間應付金額，則超過之部分應認列為資產。課稅損失可遞轉前期以回收以前期間之當期所得稅者，其相關利益應認列為資產。

#### 3. 遞延所得稅負債及遞延所得稅資產之認列

暫時性差異係指資產或負債於財務狀況表之帳面金額與其課稅基礎之差異。暫時性差異可能為下列兩者之一：

- (a) 應課稅暫時性差異，指當資產或負債之帳面金額回收或清償，於決定

未來期間之課稅所得（課稅損失）時，將產生應課稅金額之暫時性差異。

- (b) 可減除暫時性差異，指當資產或負債之帳面金額回收或清償，於決定未來期間之課稅所得（課稅損失）時，將產生可減除金額之暫時性差異。

### **應課稅暫時性差異**

- (1) 所有應課稅暫時性差異皆應認列遞延所得稅負債，遞延所得稅負債係指與應課稅暫時性差異有關之未來期間應付所得稅金額。但下列情形產生之遞延所得稅負債除外：

- (a) 商譽之原始認列；或
- (b) 於某一交易中，資產或負債之原始認列，該交易：
  - (i) 非屬企業合併；且
  - (ii) 於交易當時既不影響會計利潤亦不影響課稅所得（課稅損失）。

惟與投資子公司、分公司及關聯企業以及合資權益相關之應課稅暫時性差異，應依 IAS12 第 39 段之規定認列遞延所得稅負債。

- (2) 當收益或費損於某一期間計入會計利潤，但於不同期間計入課稅所得時，會產生某些暫時性差異。此類暫時性差異常被稱為時間性差異。此類暫時性差異屬應課稅暫時性差異並因而產生遞延所得稅負債。
- (3) 暫時性差異亦產生於下列情況：
  - (a) 企業合併所取得之可辨認資產及承擔之可辨認負債係依國際財務報導準則第3號「企業合併」以其公允價值認列，但報稅上並未作相應之調整（見IAS12第19段）；
  - (b) 將資產重估價，但報稅上並未作相應之調整（見IAS12第20段）；
  - (c) 企業合併時產生之商譽（見IAS12第21段）；
  - (d) 資產或負債原始認列時之課稅基礎與其原始帳面金額不同，例如，企業受惠於與資產有關之免稅政府補助（見IAS12第22及33段）；或
  - (e) 投資子公司、分公司及關聯企業或合資權益之帳面金額與該投

資或權益之課稅基礎不同（見IAS12第38至45段）。

### **可減除暫時性差異**

(1) 所有可減除暫時性差異在其很有可能課稅所得以供此差異使用之範圍內，皆應認列遞延所得稅資產，除非該遞延所得稅資產係由某一交易中資產或負債之原始認列所產生，該交易：

(a) 非屬企業合併；且

(b) 於交易當時既不影響會計利潤亦不影響課稅所得（課稅損失）。

惟與投資子公司、分公司及關聯企業以及合資權益相關之可減除暫時性差異，應依第44段之規定認列遞延所得稅資產。

(2) 產生遞延所得稅資產之可減除暫時性差異之例為：

(a) 於決定會計利潤時，退休福利成本可能在員工提供服務時即減除，但於決定課稅所得時，則當企業支付提撥金至基金或當企業支付退休福利時，方予減除。該負債之帳面金額與其課稅基礎間存在暫時性差異；該負債之課稅基礎通常為零。此可減除暫時性差異將產生遞延所得稅資產，因其經濟效益將於支付提撥金或退休福利時以從課稅所得中減除之方式流入企業；

(b) 研究成本於發生當期認列為費用以決定會計利潤，但於決定課稅所得（課稅損失）時，可能須待以後期間方可減除。該研究成本之課稅基礎（即稅捐機關允許於未來期間減除之金額）與帳面金額（零）間之差額，為可減除暫時性差異，將產生遞延所得稅資產。

### **未使用課稅損失及未使用所得稅抵減**

對於未使用課稅損失及未使用所得稅抵減遞轉後期，企業在很有可能未來課稅所得以供未使用課稅損失及未使用所得稅抵減使用之範圍內，應認列遞延所得稅資產。

### **未認列遞延所得稅資產之重評估**

企業應於每一報導期間結束日，重評估未認列之遞延所得稅資產。若未來課稅所得使遞延所得稅資產之回收變成很有可能，於可回收之範圍內企業應認列先前未認列之遞延所得稅資產。

## **4. 當期所得稅負債（資產）及遞延所得稅負債（資產）之衡量**

(1) 本期及前期之當期所得稅負債（資產），應以報導期間結束日已立法

或已實質性立法之稅率（及稅法）計算之預期應付稅捐機關（自稅捐機關回收）金額衡量。

- (2) 遞延所得稅資產及負債應以預期資產實現或負債清償當期之稅率衡量，該稅率應以報導期間結束日已立法或已實質性立法之稅率（及稅法）為基礎。
- (3) 遞延所得稅負債及遞延所得稅資產之衡量，應反映企業於報導期間結束日預期回收或清償其資產及負債帳面金額之方式所產生之租稅後果。
- (4) 遞延所得稅資產及負債不得折現。
- (5) 企業應於每一報導期間結束日檢視遞延所得稅資產之帳面金額。若已不再很有可能具有足夠之課稅所得以供遞延所得稅資產之部分或全部之利益使用，針對無法使用之部分應減少遞延所得稅資產之帳面金額。在變成很有可能具有足夠課稅所得之範圍內，任何原已減少之金額應予以迴轉。

#### **5. 當期及遞延所得稅之認列**

- (1) 當期及遞延所得稅除下列情況所產生者外，應認列為收益或費損並計入當期損益：
  - (a) 於同期或不同期認列於損益之外（列入其他綜合損益或直接計入權益）之交易或事項（見 IAS12 第 61A 至 65 段）；或
  - (b) 企業合併（見第 66 至 68 段）。
- (2) 若所得稅與同期或不同期認列於損益之外之項目有關時，當期所得稅及遞延所得稅亦應認列於損益之外。因此：
  - (a) 與同期或不同期認列於其他綜合損益之項目有關之當期所得稅及遞延所得稅應認列於其他綜合損益（見 IAS12 第 62 段）；或
  - (b) 與同期或不同期直接認列於權益之項目有關之當期所得稅及遞延所得稅應直接認列於權益（見 IAS12 第 62A 段）。

#### **6. 所得稅資產及所得稅負債之互抵**

- (1) 企業僅於同時符合下列條件時，始應將當期所得稅資產及當期所得稅負債互抵：
  - (a) 企業有法定執行權將所認列之金額互抵；且
  - (b) 企業意圖以淨額基礎清償或同時實現資產及清償負債。

(2) 企業僅於同時符合下列條件時，始應將遞延所得稅資產及遞延所得稅負債互抵：

(a) 企業有法定執行權將當期所得稅資產及當期所得稅負債互抵；  
且

(b) 遞延所得稅資產及遞延所得稅負債與下列由同一稅捐機關課徵所得稅之納稅主體之一有關：

(i) 同一納稅主體；或

(ii) 不同納稅主體，但各主體意圖在重大金額之遞延所得稅負債或資產預期清償或回收之每一未來期間，將當期所得稅負債及資產以淨額基礎清償，或同時實現資產及清償負債。

### **7. 所得稅費用之表達**

(1) 與來自正常活動之損益有關之所得稅費用（利益）應表達於綜合損益表。

(2) 企業若依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）第 81 段所述於單獨損益表中表達損益組成部分，則應於該單獨報表上表達與來自正常活動之損益有關之所得稅費用（利益）。

### **三、是否有課稅所得供未使用課稅損失或未使用所得稅抵減使用之可能性判斷**

企業應考量下列條件，以評估將有課稅所得以供未使用課稅損失或未使用所得稅抵減使用之可能性：

(a) 企業是否有足夠之應課稅暫時性差異，該應課稅暫時性差異係與同一稅捐機關下之同一納稅主體有關，且將產生應課稅金額以供未使用課稅損失或未使用所得稅抵減於逾期前使用；

(b) 在未使用課稅損失或未使用所得稅抵減逾期前，企業是否很有可能將有課稅所得；

(c) 產生未使用課稅損失之可辨認原因，是否不太可能再發生；及

(d) 企業是否有稅務規劃機會，於未使用課稅損失或未使用所得稅抵減可使用之期間產生課稅所得。