

國際財務報導準則
正體中文版草案

國際租稅變革—支柱二規則範本
(國際會計準則第 12 號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 112 年 6 月 9 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際會計準則第 12 號「所得稅」之修正

新增第 4A、88A 至 88D(包含其標題及第 88D 段後之方框)與 98M 段

範圍

...

- 4A 本準則適用於為施行由經濟合作暨發展組織(OECD)所發布之支柱二規則範本而已立法或已實質性立法之稅法所產生之所得稅，包含施行此等規則中所描述之合格國內最低補充稅之稅法。此稅法及由其產生之所得稅，以下稱為「支柱二法案」及「支柱二所得稅」。作為本準則之例外規定，有關支柱二所得稅之遞延所得稅資產及負債，企業既不得認列亦不得揭露其相關資訊。

...

揭露

...

國際租稅變革—支柱二規則範本

- 88A 企業應揭露其已適用對認列與支柱二所得稅有關之遞延所得稅資產及負債與揭露其相關資訊之例外規定(見第 4A 段)。
- 88B 企業應單獨揭露其有關支柱二所得稅之當期所得稅費用(利益)。
- 88C 於支柱二法案已立法或已實質性立法但尚未生效之期間，企業應揭露有助於財務報表使用者了解企業因該法案所產生對支柱二所得稅之暴險之已知或可合理估計之資訊。
- 88D 為符合第 88C 段中之揭露目的，企業應揭露其於報導期間結束日有關對支柱二所得稅暴險之質性及量化資訊。此資訊無須反映支柱二法案之所有具體規定，且得以標示性區間之形式提供。在前述資訊尚無法得知或無法合理估計之範圍內，企業應改以揭露對該事實之說明，並揭露有關其評估該暴險之進度之資訊。

例示第 88C 至 88D 段之釋例

企業為符合第 88C 至 88D 段中之目的及規定，可能揭露之資訊之例包括：

- (a) 質性資訊，諸如有關企業如何受支柱二法案影響之資訊，以及可能存在對支柱二所得稅之暴險之主要轄區；及
- (b) 量化資訊，諸如：
 - (i) 企業利潤中可能受支柱二所得稅影響之比例之標示，以及適用於該等利潤之平均有效稅率；或
 - (ii) 倘若支柱二法案已生效，企業之平均有效稅率將如何改變之標示。

...

生效日

...

98M 2023 年 5 月發布之「國際租稅變革—支柱二規則範本」，新增第 4A 及 88A 至 88D 段。企業應：

- (a) 於此等修正發布後立即適用第 4A 及 88A 段，並依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用；並
- (b) 於 2023 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用第 88B 至 88D 段。企業無須於結束日在 2023 年 12 月 31 日以前之任何期中期間揭露此等段落所規定之資訊。

理事會對 2023 年 5 月發布之「國際租稅變革—支柱二規則範本」之核准

「國際租稅變革—支柱二規則範本」（國際會計準則第 12 號之修正），由國際會計準則理事會 14 位理事中之 13 位理事贊成發布。Gast 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Andreas Barckow 主席

Linda Mezon-Hutter 副主席

Nick Anderson

Patrina Buchanan

Tadeu Cendon

Florian Esterer

Zach Gast

Hagit Keren

Jianqiao Lu

Bruce Mackenzie

Bertrand Perrin

Rika Suzuki

Ann Tarca

Robert Uhl



國際會計準則第12號「所得稅」之結論基礎之修正

本結論基礎附於國際會計準則第12號，但非屬其一部分。

新增第BC96至BC117段及其標題

國際租稅變革—支柱二規則範本（2023修正）

BC96 於2023年5月，國際會計準則理事會（IASB）發布「國際租稅變革—支柱二規則範本」。此修正：

- (a) 對認列與支柱二所得稅有關之遞延所得稅資產及負債與揭露其相關資訊之規定引進一暫時性例外規定；及
- (b) 對受影響企業引進針對性揭露規定。

背景

支柱二規則範本

BC97 於2021年10月，超過135個轄區接受經濟合作暨發展組織（OECD）/二十國集團（G20）對稅基侵蝕與利潤移轉之包容性架構「因應經濟數位化之租稅挑戰之兩大支柱解決方案聲明」。嗣後經濟合作暨發展組織（OECD）已發布與第二支柱解決方案有關之規則範本（支柱二規則範本）及其他文件。

BC98 支柱二規則範本提供一樣板使各轄區能轉化為國內稅法，並作為一被接受之共同作法之一部分而施行。此等規則：

- (a) 旨在確保大型跨國集團就其營運之每一轄區所產生之所得支付最低之稅額；
- (b) 將藉由採用補充稅制度達成該目的，此制度使每一轄區就超額利潤之應納稅額總額表彰最低稅率至少為15%；並
- (c) 通常規定集團最終母公司—於其所在地之轄區—就其各子公司課稅低於15%之利潤支付補充稅。

所得稅會計處理之可能意涵

BC99 利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），對各轄區於短時間內施行支柱二規則範本所產生對所得稅會計處理之意涵有所疑慮，此等疑慮係有關：

- (a) 國際會計準則第12號之範圍—利害關係人普遍認為，補充稅於受此規則規範

之集團最終母公司之合併財務報表中係所得稅（且因此屬國際會計準則第12號之範圍內）。惟利害關係人表示補充稅於集團子公司財務報表中是否係所得稅並不明確—例如，若企業負有責任就非屬其報導集團一部分之個體之利潤（諸如，兄弟公司之利潤）支付此等稅款。

- (b) 遞延所得稅會計處理—利害關係人表示，企業將如何對與補充稅有關之遞延所得稅作會計處理並不明確。例如，該等詢問：
- (i) 該等規則會產生額外之暫時性差異嗎？特別是，是否可能將資產及負債帳面金額之回收或清償直接連結至未來補充稅之支付（或此等支付之減少）？
 - (ii) 企業是否須再衡量依國內稅制所認列之遞延所得稅，以反映支柱二規則範本下可能之應付補充稅款？
 - (iii) 企業應適用何種稅率衡量與補充稅有關之遞延所得稅，考量國際會計準則第12號第47段規定企業使用預期於未來期間適用之稅率？將適用於此等期間之稅率取決於若干難以（若非不可能）可靠預測之因素。
- (c) 遞延所得稅資訊之有用性—利害關係人質疑認列與補充稅有關之遞延所得稅所產生資訊之有用性，特別是若企業於衡量此等遞延所得稅時須估計適用之稅率。
- (d) 對闡釋之急迫需求—利害關係人表示於某些即將施行此規則之轄區，僅有極少時間消除有關補充稅之會計處理如何適用國際會計準則第12號之不確定性。缺乏明確性將導致受影響企業所採用之會計處理分歧及資訊可能係屬無用。

遞延所得稅會計之暫時性例外規定

- BC100 考量利害關係人之疑慮後，國際會計準則理事會（IASB）同意企業需要時間決定如何適用國際會計準則第12號之原則及規定，對與補充稅有關之遞延所得稅作會計處理。國際會計準則理事會（IASB）亦需要時間與利害關係人進一步接觸，並考量是否需要採取任何行動以支持國際會計準則第12號之一致適用。國際會計準則理事會（IASB）作出結論：於各轄區制定新稅法（且企業因而須反映該等法律於遞延所得稅之會計處理）前，國際會計準則理事會（IASB）完成此等活動係不可行。
- BC101 國際會計準則理事會（IASB）因此決議對國際會計準則第12號認列與支柱二所得稅有關之遞延所得稅資產及負債與揭露其相關資訊之規定引進一暫時性例外規定。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，如此作將：

- (a) 就與多個轄區將於短期間內立法之複雜新稅法案有關之遞延所得稅資產及負債，提供受影響企業會計處理之放寬；
- (b) 避免對國際會計準則第12號發展分歧之解讀及所導致本準則適用之不一致；及
- (c) 使利害關係人有時間評估支柱二規則範本於不同轄區如何被施行，使企業有時間評估其如何受到影響，且使國際會計準則理事會（IASB）有時間考量是否執行進一步之工作。

BC102 國際會計準則理事會（IASB）亦決議規定企業揭露其已適用該暫時性例外規定。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，此規定將：

- (a) 提供企業特定資訊，因某些企業未受支柱二法案影響，且因此將不適用該例外規定；及
- (b) 使該例外規定之適用，於適用之期間對財務報表使用者透明。

範圍

BC103 國際會計準則理事會（IASB）決議不對補充稅係屬所得稅之情況提供進一步闡釋或指引（見第 BC99 段(a)）。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，不可能在不延遲此急迫需求之修正定案之情況下，提供進一步闡釋或指引。國際會計準則理事會（IASB）亦決議不規定企業於所有情況下皆將補充稅視為所得稅，因為此可能會導致非意圖之結果。因此，於適用國際會計準則第 12 號之規定前，企業判定於其情況下補充稅是否係屬所得稅。

BC104 國際會計準則理事會（IASB）決議該暫時性例外規定之範圍無須擴大至納入國內稅制下認列之遞延所得稅之衡量。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，企業將不會再衡量為反映於回收或清償相關資產或負債時所預期支付之支柱二所得稅之遞延所得稅，因為暫時性例外規定適用於與此類所得稅有關之遞延所得稅資產及負債。

強制適用

BC105 國際會計準則理事會（IASB）決議暫時性例外規定之適用係強制，因如此作將：

- (a) 使企業財務報表間具有更高之可比性，且因此對財務報表使用者產生更有用之資訊；及
- (b) 消除企業無意間發展出與國際會計準則第12號中之原則及規定不一致之會計政策之風險。

期間

- BC106 國際會計準則理事會 (IASB) 之結論為，決定第 BC100 段中所描述之活動需要多少時間係不可能，因其將取決於各轄區如何及何時施行支柱二規則範本。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議不明定暫時性例外規定將施行多久。國際會計準則理事會 (IASB) 亦決議追蹤關注有關施行支柱二規則範本之發展，以決定何時執行進一步之工作。

揭露

法案生效前之期間

揭露目的

- BC107 於支柱二法案已立法或已實質性立法，但尚未生效之期間，財務報表使用者需要資訊以協助其了解企業對該法案所產生之支柱二所得稅之暴險。於此等期間，已立法之法案可能產生尚未反映於企業當期所得稅費用之暴險，且使用者可能無法自企業於其財務報表中所揭露之其他資訊了解此等暴險。據此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議訂定以此資訊需求為基礎之揭露目的。

符合揭露目的之資訊

- BC108 國際會計準則理事會 (IASB) 認為企業於支柱二法案已立法或已實質性立法但尚未生效之期間，可能正在評估其暴險與準備法案之遵循。規定企業揭露資訊以反映該法案之所有具體規定係不可行，或可能導致過度成本或投入。因此，當國際會計準則理事會 (IASB) 發布修正草案對外徵求意見時，其提議規定企業揭露以國際會計準則第 12 號之規定為基礎之特定項目資訊。惟回饋意見表示揭露此等資訊之效益可能不會超過編製此等資訊之成本，特別是因為：

- (a) 以國際會計準則第 12 號之規定為基礎之資訊與以支柱二規則範本之規定為基礎之資訊不同。回應者對就告知財務報表使用者有關企業對支柱二所得稅之暴險之目的而言，以國際會計準則第 12 號之規定為基礎之資訊之有用性表達不同觀點。某些回應者提出該資訊可能會誤導，且企業可能能夠並偏好揭露自其暴險評估中可得之資訊。
- (b) 該等揭露規定預期僅適用於少數報導期間。回應者提出，僅於少數報導期間提供以國際會計準則第 12 號之規定為基礎之資訊之效益，可能不會超過企業編製該資訊將發生之成本（例如，訂定新流程之成本）。

- BC109 考量此回饋意見時，國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到該法案於某些轄區預期最早將於 2024 年 1 月 1 日生效。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 預期許多企業於該等揭露規定適用時，已具有可得之與其暴險有關之某些資訊。例如，某

些企業可能就評估其暴險已取得重大進展，並可能正準備於其現行所得稅會計中，對支柱二所得稅作會計處理。

BC110 為兼顧第 BC108 至 BC109 段所討論之因素，國際會計準則理事會 (IASB) 決議：

- (a) 規定企業揭露符合揭露目的之資訊，但不明定企業須揭露之資訊項目或企業編製該資訊之基礎。此作法將使企業得以揭露自其評估可得且反映其情況之資訊，其將依企業而有不同。
- (b) 規定企業揭露已知或可合理估計之資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，此作法類似於國際會計準則第8號第30至31段之規定，其適用於相似之情況。在前述資訊尚無法得知或無法合理估計之範圍內，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，規定企業改以揭露該事實之說明，並揭露有關企業評估其暴險進度之資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，此資訊將有助於財務報表使用者了解企業為何無法揭露進一步資訊。

BC111 國際會計準則理事會 (IASB) 之某些理事曾擔心，規定企業僅揭露已知或可合理估計之資訊，可能導致某些企業未揭露量化資訊而無法符合揭露目的。然而，經考量回饋意見，國際會計準則理事會 (IASB) 之某些理事預期，於揭露規定適用時，許多企業可能已具有可得之某些已知或可合理估計之資訊。在考量該等觀點後，國際會計準則理事會 (IASB) 之多數理事作出結論，該規定適當地兼顧符合使用者之資訊需求與報導此等資訊之成本。

BC112 國際會計準則理事會 (IASB) 亦決議規定企業為符合揭露目的應揭露：

- (a) 性質上屬質性之資訊及屬量化之資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 考量財務報表使用者之回饋意見，其顯示渠等需要質性及量化資訊兩者以了解企業對支柱二所得稅之暴險。國際會計準則理事會 (IASB) 納入質性及量化資訊之釋例，以協助企業了解為符合揭露目的其能提供之資訊類型。
- (b) 以企業於報導期間結束日之情況為基礎之資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，企業將無須為符合此規定，揭露與可能之未來交易及其他可能之未來事項 (前瞻性資訊) 有關之資訊。例如，企業將無須預測未來利潤、反映其預期於未來期間採取之緩和行動，或考量租稅法案可能之未來變化。

BC113 再者，國際會計準則理事會 (IASB) 闡明，企業為符合揭露目的所須揭露之資訊，無須反映支柱二法案之所有具體規定，且得以標示性區間之形式提供。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論：企業為符合揭露目的所揭露之資訊係屬有用，即使：

- (a) 該等資訊係以未反映該法案所有具體規定之簡化基礎編製；及

- (b) 該等資訊缺乏高度精確性。

法案生效之期間

BC114 國際會計準則理事會（IASB）決議規定企業單獨揭露與支柱二所得稅有關之當期所得稅費用。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，此資訊：

- (a) 將有助於財務報表使用者了解支柱二所得稅相對於企業整體所得稅費用之大小；且
- (b) 編製成本將不致過高，因企業將已須認列與支柱二所得稅有關之當期所得稅。

影響分析

BC115 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，該等修正之效益超過成本，因該等修正：

- (a) 及時提供放寬予受影響之企業，且避免實務上對國際會計準則第12號發展分歧之解讀；
- (b) 確保適用國際會計準則第12號之規定所編製資訊之有用性，直至有關如何適用本準則之問題被解決；且
- (c) 改善於支柱二法案生效前與生效後對財務報表使用者所提供之資訊。

過渡規定

BC116 國際會計準則理事會（IASB）作出結論：

- (a) 為使暫時性例外規定有效，須使企業於該等修正發布時即可得；及
- (b) 規定企業於2023年1月1日以後開始之年度報導期間適用第88B至88D段中之揭露規定（而非於結束日在2023年12月31日以前之期中期間），提供企業充分時間編製所規定之資訊。

BC117 國際會計準則理事會（IASB）決議，規定企業追溯適用暫時性例外規定。此規定將導致企業自支柱二法案立法或實質性立法之日起適用此例外規定，即使該日係早於國際會計準則理事會（IASB）發布該等修正之日期，且將不會導致額外成本。

反對意見

Zach Gast 對國際租稅變革—支柱二規則範本之反對意見

- DO1 Gast 先生投票反對發布「國際租稅變革—支柱二規則範本」。Gast 先生擔心此等修正將導致企業揭露對協助財務報表使用者評估該企業之未來現金流量較不有用之資訊。支柱二規則範本之施行將使跨國集團於全球如何被課稅產生永久改變。Gast 先生認為，國際會計準則第 12 號之揭露規定，包括該等修正所引入之規定，無法提供使用者足夠資訊以分析此改變。
- DO2 Gast 先生同意國際會計準則理事會（IASB）應基於成本效益之理由而引入暫時性例外規定。惟其認為該等例外規定導致財務報表使用者對資訊之重大損失，且有效揭露對彌補該損失係屬必要。Gast 先生同意於資訊輕易可得時，該等修正應允許有效之目的基礎揭露。惟 Gast 先生認為揭露已知或可合理估計之資訊以符合揭露目的之規定，而未規定企業於資訊被認為尚無法得知或無法合理估計時提供替代量化資訊（補充機制），並不夠嚴格。因此，Gast 先生擔心於法案已立法或已實質性立法但尚未生效之期間，許多企業將提供無法符合使用者資訊需求之有限且樣版化之揭露。
- DO3 Gast 先生認為引入一補充機制，諸如規定企業揭露基於國際會計準則第 12 號之規定之特定資訊項目，此規定係國際會計準則理事會（IASB）於發布修正草案對外徵求意見時所提議，將確保財務報表使用者至少可獲得一組基本量化資訊，當企業作出不具有符合揭露目的之已知或可合理估計之資訊之結論時，財務報表使用者可使用該量化資訊開始其分析。雖然 Gast 先生認知到以國際會計準則第 12 號之規定為基礎之資訊並未完全與支柱二規則範本之規定一致，其認為提供非有效之揭露將產生誤導，且無法符合「財務報導觀念架構」中所訂定財務報表之目的。