

## 國際會計準則第12號「所得稅」之修正

### 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<sup>1</sup>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揭露有關支柱二所得稅之遞延所得稅資產及負債之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，企業就本期應僅揭露：
- (a) 此法案於企業所營運之轄區已立法或已實質性立法之資訊。
  - (b) 企業之本期平均有效稅率(依第86段所明定者計算)低於15%之各轄區。企業亦應揭露此等轄區彙總之所得稅費用(利益)及會計利潤，以及所產生之加權平均有效稅率。
  - (c) 企業於準備遵循支柱二法案時所作之評估，是否顯示其存在下列轄區：
    - (i) 適用第88C(b)段所辨認，但企業可能不會暴露於支柱二所得稅之支付之轄區；或
    - (ii) 非屬適用第88C(b)段所辨認，但企業可能會暴露於支柱二所得稅之支付

---

<sup>1</sup> 支柱二規則範本可見：<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challengeschallengesarising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>。

之轄區。

## 生效日

---

...

98M 2023 年[月]發布之「國際租稅變革—支柱二規則範本」，新增第 4A 及 88A 至 88C 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；及
- (b) 於 2023 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用第 88B 至 88C 段。

## 理事會對 2023 年 1 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」（提議國際會計準則第 12 號之修正），係由國際會計準則理事會（IASB）全體 12 位理事贊成發布。

Andreas Barckow                      主席

Linda Mezon-Hutter                  副主席

Nick Anderson

Patrina Buchanan

Tadeu Cendon

Zach Gast

Jianqiao Lu

Bruce Mackenzie

Bertrand Perrin

Rika Suzuki

Ann Tarca

Robert Uhl

# 「國際租稅變革—支柱二規則範本」草案之結論基礎

## 背景

### 支柱二規則範本

BC1 於 2021 年 12 月，經濟合作暨發展組織（OECD）發布「經濟數位化之租稅挑戰—全球防止稅基侵蝕規則範本（支柱二）：稅基侵蝕與利潤移轉之包容性架構」，以下稱為「支柱二規則範本」。此等規則：

- (a) 係因應經濟數位化之租稅挑戰之兩大支柱解決方案之一部分，並已被超過 135 個國家及轄區（該等國家及轄區之國內生產毛額超過全球之 90%）所接受；並
- (b) 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<sup>1</sup>之一部分而施行。

### 目的與範圍

BC2 支柱二規則範本：

- (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。

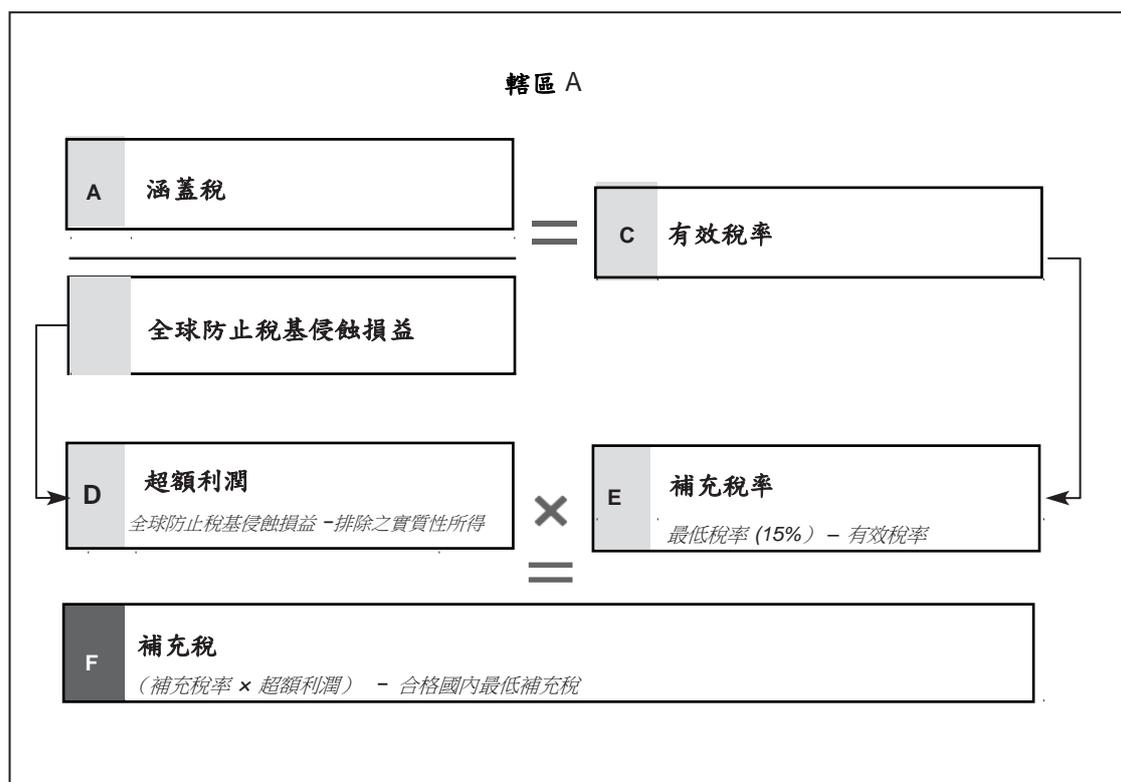
BC3 此等規則通常適用於前四個會計年度中至少有兩個年度之合併財務報表收入超過 7.5 億歐元之跨國集團。此等規則對某些轄區明定納入之門檻，並將某些類型之企業自其範圍中排除。

### 計算補充稅

BC4 圖 1 例示特定轄區補充稅之計算

<sup>1</sup> 進一步資訊可詳見：<https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>.

圖 1—轄區 A 補充稅之計算



BC5 概括而言，支柱二規則範本明定：

- (a) 涵蓋稅係由調整所得稅抵減及遞延所得稅後之一轄區當期所得稅費用所構成，此等調整包括加計以15%為上限之遞延所得稅費用（須作進一步調整）。該涵蓋稅之金額包括該會計年度之所得稅（或替代此等所得稅之稅捐）。
- (b) 全球防止稅基侵蝕損益係消除集團內項目前但已進行其他調整（例如，調整某些會計規定與租稅法規間之常見差異）後最終母公司合併財務報表所包含之一轄區利益或損失。
- (c) 有效稅率係藉由將一轄區之涵蓋稅除以全球防止稅基侵蝕損益而計算，自15%減去該計算而得之比率以算出該轄區之補充稅率。
- (d) 超額利潤係全球防止稅基侵蝕損益減去排除之實質性所得。排除之實質性所得係意圖排除一轄區實質性活動之固定報酬。薪資成本及有形資產之帳面金額係用以作為實質性活動之指標。
- (e) 補充稅係一轄區超額利潤乘以補充稅率之乘積。企業其後藉由任何適用之合格國內最低補充稅（見第BC7段）而降低此補充稅。

## 課稅規定

- BC6 下列兩項規則之一可能會產生支付補充稅之負債，即：
- 所得涵蓋規則 (IIR)*，母公司依其對課稅低於15%之子公司之所有權比例對補充稅負有責任。最終母公司依此規則對補充稅負有主要責任，但於某些情況下，中間母公司可能負有責任。
  - 徵稅不足之支出規則 (UTPR)*，係針對依所得涵蓋規則未被課稅之課稅低於15%之利潤之補充機制。
- BC7 各轄區亦得引進合格國內最低補充稅。此補充稅係以類似於支柱二規則範本之基礎而計算，但將於利潤產生之轄區（而非最終母公司之轄區）課稅。

## 所得稅會計處理之可能意涵

- BC8 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之所得稅會計處理之意涵有所疑慮，此等疑慮係有關：
- 如何對補充稅作會計處理（見第BC9至BC10段）；
  - 對與補充稅有關之遞延所得稅作會計處理所可能產生之資訊之有用性（見第BC11段）；及
  - 基於某些轄區為施行該等規則之稅法即將立法，有闡釋之急迫需求（見BC12段）。

## 如何適用國際會計準則第 12 號對補充稅作會計處理

### 國際會計準則第 12 號之範圍

- BC9 利害關係人普遍同意，補充稅於受支柱二規則範本規範之集團最終母公司之合併財務報表中係所得稅（屬國際會計準則第 12 號「所得稅」範圍）。惟渠等表示並不清楚補充稅於集團子公司財務報表中是否係所得稅—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（例如，兄弟公司之利潤）支付此等稅款。

### 遞延所得稅會計

- BC10 利害關係人表示，企業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：
- 支柱二規則範本是否會產生額外之暫時性差異—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）？企業是否會支付補充稅將取決於許多因素，包括，例如，企業依國內稅制計算

所得稅時是否產生永久性差異。

- (b) 是否再衡量遞延所得稅—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？
- (c) 使用何種稅率衡量遞延所得稅—企業使用何種稅率衡量任何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資產實現或負債清償時適用之稅率？將適用於企業各未來期間超額利潤之稅率取決於若干難以（若非不可能）可靠預測之因素。

### 遞延所得稅資訊之有用性

- BC11 某些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。渠等表示，認列與補充稅有關之遞延所得稅可能極其複雜，因此，如此作之成本可能超過效益。

### 對闡釋之急迫需求

- BC12 國際會計準則第12號規定企業衡量遞延所得稅資產及負債以反映於報導期間結束日前已立法或已實質性立法之稅率（及稅法）。因某些轄區預期將於2023年上半年通過稅法以施行支柱二規則範本，利害關係人表示：

- (a) 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；及
- (b) 若無進一步闡釋，企業於發展和應用其對國際會計準則第12號之規定之解讀時可能產生成本，此可能導致：
  - (i) 受影響企業所採用之會計處理分歧；及
  - (ii) 資訊對財務報表使用者可能係屬無用。

## 國際會計準則第12號之提議修正

---

- BC13 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（例如）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。
- BC14 因此等規則預期將於近期內在某些轄區施行，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：於新稅法預期立法（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）完成第BC13段所提及之活動係不可行。

## 遞延所得稅會計處理之暫時性例外規定

- BC15 國際會計準則理事會（IASB）提議對國際會計準則第 12 號認列與支柱二所得稅<sup>2</sup>有關之遞延所得稅資產及負債與揭露其資訊之規定引進一暫時性例外規定，引進該暫時性例外規定將：
- (a) 就與多個轄區將於短期間內立法之複雜新稅法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) 避免企業對國際會計準則第 12 號發展分歧之解讀，該等分歧之解讀可能導致本準則適用不一致；及
  - (c) 使各轄區有時間制定新稅法，使利害關係人有時間評估該等轄區將如何施行規則，使企業有時間評估其將如何受到影響，且使國際會計準則理事會（IASB）有時間考量是否需執行進一步之工作。

### 強制適用

- BC16 國際會計準則理事會（IASB）提議該暫時性例外規定係強制而非可選擇。使該例外規定係強制將：
- (a) 使企業財務報表間具有更高之可比性，且因此產生對財務報表使用者更有用之資訊；及
  - (b) 消除企業可能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。

### 例外規定之期間

- BC17 需要進一步之工作以判定企業如何適用國際會計準則第 12 號之原則及規定對與支柱二所得稅有關之遞延所得稅作會計處理（見第 BC13 段），而其又取決於各轄區如何施行支柱二規則範本。國際會計準則理事會（IASB）之結論為「目前」無法判定該工作需要多少時間，因此，國際會計準則理事會（IASB）提議不明定暫時性例外規定將施行多久。

### 揭露

- BC18 國際會計準則理事會（IASB）除引進暫時性例外規定外，尚考量是否引進新揭露規定。作此考量時，國際會計準則理事會（IASB）考量財務報表使用者於下列情況下之需求：

<sup>2</sup> 本結論基礎提及施行支柱二規則範本而已立法或已實質性立法之稅法，包含施行合格國內最低補充稅之稅法，以及由其產生之所得稅，稱為「支柱二法案」及「支柱二所得稅」。

- (a) 當支柱二法案已立法或已實質性立法，但尚未生效（見第BC19至BC24段）；及
- (b) 當支柱二法案已生效（見第BC25段）。

### 法案生效前之期間

- BC19 於支柱二法案生效前之期間，財務報表使用者需要資訊以協助其評估企業對支付補充稅之暴險。惟於此期間，企業可能正在評估渠等之暴險與準備法案之遵循，因此，規定企業提供詳細資訊以反映支柱二法案之具體規定係不可行，或可能導致過度成本或投入。
- BC20 國際會計準則理事會（IASB）尋求辨認哪些資訊能使財務報表使用者洞悉企業對支付補充稅之潛在暴險，但不涉及過度成本或投入。考量成本與效益之平衡，國際會計準則理事會（IASB）提議規定企業僅就本期揭露：
- (a) 有關支柱二法案於企業所營運之轄區已立法或已實質性立法之資訊（第88C段(a)）及；
  - (b) 企業之本期平均有效稅率（依國際會計準則第12號第86段之規定計算）低於15%之各轄區。企業亦應揭露此等轄區彙總之所得稅費用（利益）及會計利潤<sup>3</sup>，以及所產生之加權平均有效稅率（第88C段(b)）。
- BC21 規定企業揭露依國際會計準則第12號編製之本期資訊，其成本較規定企業以支柱二法案之規定為基礎提供資訊之成本更低。於適用國際會計準則第12號之規定時，企業至少能取得遵循所提議第88C段(b)之規定所需之某些資訊。例如，編製第81段(c)所規定之調節時，對稅率不同之各轄區，企業決定會計利潤以計算此等不同稅率之影響數（見第85段）。
- BC22 支柱二規則範本所包含之具體規定與國際會計準則第12號中有關計算各轄區有效稅率之規定不同，因此，國際會計準則理事會（IASB）之某些理事反對規定企業揭露依國際會計準則第12號編製之資訊。依渠等之觀點，此等資訊對財務報表使用者係屬無用，因其並非以支柱二規則範本之規定為基礎，且將與規則尚未生效之期間有關。依渠等之觀點，此等資訊亦可能產生誤導或具有商業敏感性。
- BC23 惟多數國際會計準則理事會（IASB）之理事認為，依國際會計準則第12號編製之資訊對於財務報表使用者仍屬有用，其能提供企業對支付補充稅之潛在暴險之跡象，以及可能存在該潛在暴險之轄區。由於支柱二規則範本之重要性，該等國際會計準則理事會（IASB）之理事認為，向財務報表使用者提供企業對支付補充稅之潛在暴險之某些跡象係屬重要。

<sup>3</sup> 國際會計準則第12號第5段將會計利潤定義為「一期間內減除所得稅費用前之損益」。

BC24 國際會計準則理事會（IASB）亦提議規定企業揭露其於準備遵循支柱二法案時已進行之評估，是否顯示企業可能須於其他（或較少）轄區支付支柱二所得稅，相較於依國際會計準則第12號之規定（第88C段(c)）平均有效稅率低於15%之轄區，此資訊將：

- (a) 補充企業適用第88C段(b)時提供之資訊；
- (b) 顯示企業是否預期其所營運之轄區，依支柱二法案之具體規定可能以低於最低稅率課稅；及
- (c) 不涉及過度成本或投入，因僅於企業已作此等評估時始須揭露。

### 法案生效之期間

BC25 國際會計準則理事會（IASB）提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，揭露該資訊：

- (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；及
- (b) 成本不高，因企業將須認列與支柱二所得稅有關之當期所得稅。

### 影響分析

BC26 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，所提議修正之效益超過成本，因所提議之修正將：

- (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號產生分歧之解讀；
- (b) 確保企業適用國際會計準則第12號所產生資訊之有用性直至有關如何適用本準則之問題被解決；及
- (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。

## 生效日及過渡規定

BC27 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，為使暫時性例外規定有效，須使企業於該修正發布時可立即取得，並適用於該日尚未通過發布之任何財務報表。國際會計準則理事會（IASB）決議提議追溯適用該暫時性例外規定，因為此適用將導致：

- (a) 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）發布最終修正之日期；及

(b) 無額外成本。

BC28 國際會計準則理事會 (IASB) 提議規定企業對 2023 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用第 88B 至 88C 段中之揭露規定。國際會計準則理事會 (IASB) 之結論為企業需要時間編製所規定之資訊。