

企業會計準則公報第十二號草案

所得稅

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 104 年 9 月 21 日前，將意見以電子郵件方式寄至 teas@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 企 業 會 計 準 則 委 員 會

所得稅

壹、前 言

- 第 一 條 本公報係訂定所得稅之會計處理準則。
- 第 二 條 所得稅包括以課稅所得為基礎之所有國內及國外稅款，以及子公司、關聯企業或合資因分配盈餘予企業應繳納之扣繳稅款。
- 第 三 條 所得稅會計處理係對已認列於財務報表之交易及其他事項，認列其當期及未來租稅後果。認列之所得稅金額分為當期所得稅及遞延所得稅。

貳、定 義

- 第 四 條 本公報用語定義如下：
1. **會計利潤**：係指依一般公認會計原則所決定之本期稅前損益。
 2. **課稅所得（課稅損失）**：係指依稅法規定所決定之本期所得或損失，據以計算應付或可回收之所得稅。
 3. **所得稅費用（所得稅利益）**：係指於決定本期損益時，與當期所得稅及遞延所得稅有關之彙總數。
 4. **當期所得稅**：係指依某一期間課稅所得或課稅損失決定之應付或可回收所得稅金額。
 5. **課稅基礎**：係指報稅時歸屬於資產或負債之金額。參見本公報第五條至第七條。
 6. **暫時性差異**：係指資產或負債於資產負債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二者之一：
 - (1) **應課稅暫時性差異**：係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或課稅損失時，將產生應課稅金額之暫時性差異。參見本公報第十三條至第十五條。
 - (2) **可減除暫時性差異**：係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或課稅損失時，將產生可減除金額之暫時性差異。參見本公報第十六條至第二十條。
 7. **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。
 8. **遞延所得稅資產**：係指與下列各項有關之未來期間可回收所得稅金額：
 - (1) 可減除暫時性差異。
 - (2) 未使用課稅損失遞轉後期。

- (3) 未使用所得稅抵減遞轉後期。

參、會計準則

課稅基礎

第五條 資產之課稅基礎，係指報稅時可減除之金額，以抵銷當企業回收該資產之帳面金額時，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。例如：

1. 機器成本為 100 元，報稅時已於當期及前期減除折舊 30 元，剩餘成本可於未來期間以折舊或處分時減除，報稅時使用該機器所產生之收入應課稅，則機器之課稅基礎為 70 元。
2. 應收帳款之帳面金額為 100 元，相關之收入已包含在課稅所得或課稅損失中，則應收帳款之課稅基礎為 100 元。
3. 應收放款之帳面金額為 100 元，該放款之償還無租稅後果，故放款之課稅基礎為 100 元。
4. 轉投資國內企業之應收股利帳面金額為 100 元，報稅時該股利不計入所得額課稅，則該應收股利之課稅基礎為 100 元。

第六條 負債之課稅基礎，係指其帳面金額減去未來期間報稅時與該負債有關之可減除金額。收入若為預收，該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。例如：

1. 應付費用之帳面金額為 100 元，報稅時相關之費用已減除，則應付費用之課稅基礎為 100 元。
2. 應付保固費用之帳面金額為 100 元，報稅時相關之費用將於支付時減除，則應付保固費用之課稅基礎為 0 元。
3. 應付借款之帳面金額為 100 元，該借款之償還無租稅後果，故應付借款之課稅基礎為 100 元。
4. 應付罰鍰之帳面金額為 100 元，報稅時該罰鍰不得減除，則應付罰鍰之課稅基礎為 100 元。

第七條 有些項目有課稅基礎，但未於資產負債表中認列為資產及負債。例如，投入專屬某一研究計畫之設備之研究成本，於發生當期認列為費用以決定會計利潤，但於決定課稅所得或課稅損失時，可能須於以後期間方可減除。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。

當期所得稅之認列與衡量

第八條 企業應將本期及前期依課稅所得計算之應付所得稅尚未支付之範圍，認列為當

期所得稅負債。若本期及前期已付金額超過該等期間應付金額，則超過部分應認列為當期所得稅資產。

第九條 當期所得稅負債或資產，應以報導期間結束日已立法並適用之稅率及稅法所計算預期應付或可回收之所得稅金額衡量。

第十條 企業依稅法規定，須就未分配盈餘加徵營利事業所得稅之費用，應俟當年度盈餘於次年股東會通過盈餘分配案後，始就其未分配盈餘部分，依稅法規定計算應付之所得稅，認列為當期所得稅費用。

遞延所得稅之認列

一般認列原則

第十一條 若企業預期資產或負債帳面金額之回收或清償，很有可能使未來所得稅支付金額，大於或小於在回收或清償沒有租稅後果下之支付金額，除本公報另有規定外，應認列遞延所得稅負債或遞延所得稅資產。若企業預期資產或負債帳面金額之回收或清償不影響課稅所得，則不產生遞延所得稅負債或資產。

第十二條 企業應將過去交易或事項所產生之未來期間可回收或應付稅款，認列為遞延所得稅資產或負債。例如，資產或負債認列於資產負債表之帳面金額與課稅基礎之差異，以及未使用課稅損失與未使用所得稅抵減遞轉後期等，所產生之遞延所得稅資產或負債。

應課稅暫時性差異

第十三條 所有應課稅暫時性差異皆應認列遞延所得稅負債，但下列情形除外：

- 1.商譽之原始認列。
- 2.非屬企業合併之交易中，資產或負債之原始認列，該交易於當時既不影響會計利潤，亦不影響課稅所得或課稅損失。

惟與投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益相關之應課稅暫時性差異，應依本公報第二十五條之規定，認列遞延所得稅負債。

第十四條 當收益或費損計入會計利潤之期間，與計入課稅所得之期間不同時，將產生暫時性差異。此類暫時性差異亦稱為時間性差異。此類應課稅暫時性差異因而產生遞延所得稅負債例示如下：

- 1.當課稅採用加速折舊時，將產生應課稅暫時性差異，並導致遞延所得稅負債。反之，將產生可減除暫時性差異，並導致遞延所得稅資產。
- 2.發展成本可能於決定會計利潤時資本化，並於未來期間攤銷，但於決定課稅所得時，則於實際發生時減除。由於此發展成本已從課稅所得中減除，其課稅基礎為零。暫時性差異為發展成本帳面金額與其課稅基礎（零）之差額。

第十五條 下列情況將產生暫時性差異：

- 1.企業合併所取得之可辨認資產及承擔之可辨認負債以公允價值認列，但報稅

時並未作相應之調整。

2. 將資產按公允價值衡量或重估價，但報稅時並未作相應之調整。
3. 企業合併時產生之商譽。
4. 資產或負債原始認列時，課稅基礎與其原始帳面金額不同。
5. 投資子公司、分公司、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。

前項暫時性差異並非均產生遞延所得稅資產及負債(見本公報第十三條及第十六條)。

可減除暫時性差異

第十六條 可減除暫時性差異在其很有可能具有課稅所得以供使用之範圍內，應認列遞延所得稅資產。但遞延所得稅資產係由某項交易之資產或負債原始認列所產生，該交易非屬企業合併，且於交易當時既不影響會計利潤，亦不影響課稅所得或課稅損失者，不得認列。

惟與投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益相關之可減除暫時性差異，應依本公報第二十八條之規定，認列遞延所得稅資產。

第十七條 可減除暫時性差異之迴轉，將產生未來期間決定課稅所得時之減除金額。惟以減少支付所得稅之方式所帶來之經濟效益，僅於企業賺取足夠之課稅所得以供抵銷減除金額時，方會流入企業。因此，企業僅於很有可能具有課稅所得以供可減除暫時性差異使用時，方認列遞延所得稅資產。

第十八條 當在同一稅捐機關下，同一納稅主體有足夠之應課稅暫時性差異預期在下列期間迴轉時，企業很有可能產生課稅所得，以供可減除暫時性差異使用：

1. 與可減除暫時性差異預期迴轉之相同期間。
2. 遞延所得稅資產產生之課稅損失，可遞轉前期或後期之期間。

在前項情況下，應於可減除暫時性差異產生之當期，認列遞延所得稅資產。

第十九條 當在同一稅捐機關下，與同一納稅主體有關之應課稅暫時性差異不足時，遞延所得稅資產之認列，僅以符合下列情形之一者為限：

1. 企業於可減除暫時性差異迴轉之同一期間，或於遞延所得稅資產產生之課稅損失可遞轉前期或後期之期間，很有可能產生足夠之課稅所得，且該所得係在同一稅捐機關下，與同一納稅主體有關。在評估未來期間是否有足夠之課稅所得時，企業不考量預期於未來期間原始產生之可減除暫時性差異所形成之應課稅金額，因該可減除暫時性差異產生之遞延所得稅資產，其本身須有未來期間之課稅所得可供使用。
2. 企業有稅務規劃機會，於適當期間產生課稅所得。

第二十條 若企業合併產生之商譽，其帳面金額小於課稅基礎，該差異會產生遞延所得稅資產。商譽原始認列所產生之遞延所得稅資產，在很有可能產生課稅所得以供

可減除暫時性差異使用之範圍內，應作為企業合併會計處理之一部分予以認列。

未使用課稅損失及未使用所得稅抵減

第二十一條 企業對於未使用課稅損失及未使用所得稅抵減遞轉後期，在未來很有可能產生課稅所得以供其使用之範圍內，應認列遞延所得稅資產。

第二十二條 企業於評估未來將產生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時，應考量下列條件：

1. 企業是否有足夠之應課稅暫時性差異，該差異係在同一稅捐機關下，與同一納稅主體有關，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使用。
2. 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產生課稅所得。
3. 產生未使用課稅損失之可辨認原因，是否不太可能再發生。
4. 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扣抵之期間產生課稅所得。

在並非很有可能產生課稅所得，以供未使用課稅損失或未使用所得稅抵減使用之範圍內，不得認列遞延所得稅資產。

未使用課稅損失之存在，係未來可能不會有課稅所得之強烈證據。因此，當企業過去有近期虧損時，未使用課稅損失或未使用所得稅抵減之遞延所得稅資產，應僅於有足夠之應課稅暫時性差異，或有具說服力之其他證據顯示，將有足夠之課稅所得以供其使用時，方得認列。

未認列遞延所得稅資產之重評估

第二十三條 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，應認列先前未認列之遞延所得稅資產。

投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益

第二十四條 當投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益之帳面金額，亦即母公司或投資公司對子公司、分公司、關聯企業或被投資公司淨資產(包括商譽之帳面金額)之份額，與該投資或權益之課稅基礎(通常為成本)不同時，將產生暫時性差異。

前項差異可能由多種不同之情況產生，例如：

1. 子公司、分公司、關聯企業及合資有未分配利潤。
2. 當母公司及其子公司在不同國家時，匯率之變動。
3. 將投資關聯企業之帳面金額沖減至可回收金額。

第二十五條 企業對於與投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益相關之所有應課稅暫時性差異，應認列遞延所得稅負債。但在同時符合下列二條件之範圍內除外：

1. 母公司、投資者或合資者可控制暫時性差異迴轉之時點。
2. 該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉。

第二十六條 由於母公司控制其子公司之股利政策，故可控制與該投資相關之暫時性差異（包括未分配利潤及外幣換算差異數所產生之暫時性差異）迴轉之時點。因此，一旦母公司決定該利潤不會於可預見之未來分配時，母公司不認列遞延所得稅負債。相同之考量亦適用於對分公司之投資。

第二十七條 關聯企業之投資者，並未控制該企業，且通常無法決定該企業之股利政策。因此，在無協議規定關聯企業之利潤於可預見之未來不分配時，投資者應認列與投資該關聯企業相關之應課稅暫時性差異所產生之遞延所得稅負債。在某些情況下，投資者可能無法決定若回收投資關聯企業成本時應支付之稅額，但可決定該稅額將等於或超過一最低金額。在此情況下，遞延所得稅負債應依此金額衡量。

第二十八條 企業對於投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益所產生之可減除暫時性差異，於同時符合下列條件之範圍內，始認列遞延所得稅資產：

1. 該暫時性差異很有可能於可預見之未來迴轉。
2. 很有可能有足夠之課稅所得以供該暫時性差異使用。

遞延所得稅之衡量

第二十九條 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之稅率及稅法為基礎。

第三十條 當不同課稅所得級距適用不同稅率時，遞延所得稅費用或利益，以及相關遞延所得稅負債或資產之衡量，應採用預期適用於遞延所得稅資產實現，或遞延所得稅負債清償之各該期間課稅所得或課稅損失之已立法之平均稅率。

第三十一條 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。在變成很有可能有足夠課稅所得之範圍內，原已減少之金額應予迴轉。

第三十二條 遞延所得稅資產及負債不得折現。

股利之扣繳稅款

第三十三條 當企業支付股利予其股東時，若依稅法規定將一部分之股利代股東支付予稅捐機關，該已付或應付之扣繳稅款，為股利之一部分，應自權益中減除。

肆、表達與揭露

表達

分攤至綜合損益與權益

第三十四條 企業應將產生所得稅費用或利益之交易或其他事項相關之所得稅費用或利益，與該交易或事項認列為綜合損益總額之同一構成項目（即繼續營業單位、停業單位、或其他綜合損益）或權益。

區分流動與非流動

第三十五條 企業於資產負債表中，將流動資產與非流動資產及流動負債與非流動負債之分類，在資產負債表中分別列報時，不得將遞延所得稅資產或負債分類為流動資產或流動負債。

互抵

第三十六條 企業僅於有法定執行權利將所認列之金額互抵，且意圖以淨額基礎清償，或同時實現資產及清償負債時，始應將當期所得稅資產與當期所得稅負債互抵，或將遞延所得稅資產與遞延所得稅負債互抵。

揭露

第三十七條 企業應分別揭露所得稅費用或利益之主要構成項目，包括下列各項：

1. 當期所得稅費用或利益。
2. 前期之當期所得稅於本期認列之調整數。
3. 與暫時性差異之原始產生及迴轉有關之遞延所得稅費用或利益。
4. 與稅率變動或新稅目課徵有關之遞延所得稅費用或利益金額。
5. 前期未認列之課稅損失、所得稅抵減或暫時性差異，用以減少當期所得稅費用及遞延所得稅費用所產生之利益金額。
6. 依本公報第三十一條之規定，遞延所得稅資產之沖減或先前沖減之迴轉所產生之遞延所得稅費用或利益。
7. 會計政策變動及錯誤，因無法追溯處理而計入損益之相關所得稅費用或利益（見企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」）。

第三十八條 企業亦應分別揭露下列各項：

1. 與其他綜合損益各組成項目有關之當期及遞延所得稅金額。
2. 與直接借記或貸記權益項目有關之當期及遞延所得稅彙總數。
3. 以下列方式之一，說明所得稅費用或利益與會計利潤之關係：
 - (1) 於所得稅費用或利益與會計利潤乘以適用稅率之乘積間作數字調節，並揭露計算之適用稅率。
 - (2) 於平均有效稅率與適用稅率間作數字調節，並揭露計算之適用稅率。

4. 適用稅率與前一會計期間變動之說明。
5. 各類暫時性差異、未使用課稅損失及未使用所得稅抵減之下列資訊：
 - (1) 報導期間結束日遞延所得稅資產及負債之金額。
 - (2) 曾有近期虧損時，對未使用課稅損失或未使用所得稅抵減認列遞延所得稅資產之金額及理由。
6. 未於資產負債表中認列遞延所得稅資產之可減除暫時性差異、未使用課稅損失及未使用所得稅抵減之金額，若其存在有效期限，該有效期限。
7. 與投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益相關之暫時性差異，未認列遞延所得稅負債之彙總金額。
8. 未分配盈餘加徵營利事業所得稅之金額。
9. 報導期間結束日股東可扣抵稅額帳戶餘額，及上年度實際分配與當年度預計分配股利之稅額扣抵比率。

伍、附 則

第三十九條 本公報於中華民國一〇四年〇〇月〇〇日發布，對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。