

國際會計準則第 12 號（2010 年版）翻譯草案

所得稅

初審委員 國立政治大學會計學系教授陳明進

翻譯單位 勤業眾信聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 99 年 8 月 25 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 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 12 號

所得稅

A 部分



國際會計準則第 12 號

所得稅

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日止發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會 (IASB) 於 1996 年 10 月發布國際會計準則第 12 號「所得稅」，並取代國際會計準則第 12 號「所得稅之會計處理」(1979 年 7 月發布)。

本準則第 88 段已於 1999 年 5 月配合國際會計準則第 10 號「資產負債表日後事項」修正，本準則並於 2000 年 4 月配合國際會計準則第 40 號「投資性不動產」進一步修正。國際會計準則委員會 (IASB) 於 2000 年 10 月核准股利相關所得稅後果之會計處理修訂。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月決議，依舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

其後，國際會計準則第 12 號及隨附之指引已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2003 年 12 月修訂)
- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」(2003 年 12 月發布)
- 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」(2003 年 12 月修訂)
- 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列及衡量」(2003 年 12 月修訂)
- 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」(2004 年 2 月發布)
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2004 年 3 月發布)
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)*
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年 1 月修訂)†
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(2009 年 11 月發布)。‡

下列解釋與國際會計準則第 12 號有關：

- 解釋公告第 21 號「所得稅：重估價非折舊性資產之回收」(2000 年 7 月發布並後續修正)
- 解釋公告第 25 號「所得稅：企業或其股東之納稅狀況改變」(2000 年 7 月發布並後續修正)

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2009 年 7 月 1 日

‡ 生效日為 2013 年 1 月 1 日 (得提前適用)

- 國際財務報導解釋第 7 號「採用國際會計準則第 29 號『高度通貨膨脹經濟下之財務報導』之重編法」（2005 年 11 月發布並後續修正）。

目錄

	段 落
簡介	IN1–IN14
國際會計準則第 12 號 所得稅	
目的	
範圍	1-4
定義	5-11
課稅基礎	7-11
當期所得稅負債及當期所得稅資產之認列	12-14
遞延所得稅負債及遞延所得稅資產之認列	15-45
應課稅暫時性差異	15-23
企業合併	19
以公允價值衡量之資產	20
商譽	21-21B
資產或負債之原始認列	22-23
可減除暫時性差異	24-33
商譽	32A
資產或負債之原始認列	33
未使用課稅損失及未使用所得稅抵減	34-36
未認列遞延所得稅資產之重評估	37
投資子公司、分支機構及關聯企業暨合資權益	38-45
衡量	45-56
當期及遞延所得稅之認列	57-68C
認列為損益之項目	58-60
認列於損益外之項目	61A-65A
企業合併產生之遞延所得稅	66-68



股份基礎給付交易產生之當期及遞延所得稅	68A–68C
表達	71–78
所得稅資產及所得稅負債	71–76
互抵	71–76
所得稅費用	77–78
與正常活動產生之損益相關之所得稅費用（利益）	77-77A
外幣遞延所得稅負債或資產之兌換差額	78
揭露	79–88
生效日	89–96

下列隨附文件請見本版 B 部分

釋例

暫時性差異之釋例

計算及表達之釋例

國際會計準則第 12 號「所得稅」由第 1 至 96 段條文組成。所有條文均具同等效力，國際會計準則理事會（IASB）採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會（IASB）之準則格式。閱讀國際會計準則第 12 號時，應考量其目的、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。



簡介

IN1 國際會計準則第 12 號「所得稅」（修訂版）取代國際會計準則第 12 號「所得稅之會計處理」（前一版國際會計準則第 12 號）。國際會計準則第 12 號（修訂版）適用於會計期間開始日為 1998 年 1 月 1 日以後者。對前一版國際會計準則第 12 號之主要變更如下。

IN2 前一版國際會計準則第 12 號要求企業採用遞延法或負債法計算遞延所得稅，該負債法有時稱之為損益表負債法。國際會計準則第 12 號（修訂版）禁止採用遞延法，而要求另一種負債法，此種負債法有時稱之為資產負債表負債法。

損益表負債法著重時間性差異，而資產負債表負債法著重暫時性差異。時間性差異係指在一期間產生，而於後續之一個或多個期間迴轉之課稅所得與會計利潤間之差額。暫時性差異係指一項資產或負債之課稅基礎與其於財務狀況表上所載帳面金額之差額。一項資產或負債之課稅基礎係基於課稅目的歸屬於該資產或負債之金額。

所有的時間性差異皆為暫時性差異，但以下情況所產生者係為暫時性差異而非時間性差異，前一版國際會計準則第 12 號對於該等情況之處理，依照產生時間性差異之交易：

- (a) 子公司、關聯企業或合資未將全部利潤分配給母公司或投資公司；
- (b) 資產已重估價，但基於課稅目的未有等額之調整；及
- (c) 於企業合併中取得之可辨認資產及承擔之負債，依照國際財務報導準則第 3 號「企業合併」通常以公允價值認列，但基於課稅目的未有等額之調整。

此外，有些暫時性差異並非時間性差異，產生此類暫時性差異之情形舉例如下：

- (a) 企業之非貨幣性資產及負債以功能性貨幣衡量，但課稅所得或損失（進而決定該等非貨幣性資產及負債之課稅基礎）係由另一種貨幣決定；
- (b) 非貨幣性資產及負債按照國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」進行重編；或
- (c) 資產或負債原始認列之帳面金額不同於其原始課稅基礎。

IN3 若有合理證據證明時間性差異於可預見之未來不會迴轉，前一版國際會計準則第 12 號允許企業得不認列遞延所得稅資產及負債。國際會計準則第 12 號（修訂版）要求，除下所述例外情況，企業應將所有暫時性差異認列為遞延所得稅負債或（在符合一定條件）認列為遞延所得稅資產。

IN4 前一版國際會計準則第 12 號要求：

- (a) 當可合理預期時間性差異會實現時，應認列其所產生之遞延所得稅資產；及
- (b) 僅於肯定無疑地確信未來課稅所得足以提供該課稅損失之利益實現時，方可將課稅損失產生之遞延所得稅資產認列為資產。前一版國際會計準則第 12 號允許（但非強制）企業遞延至實現期間方認列課稅損失之利益。

國際會計準則第 12 號（修訂版）要求企業在很有可能具有足夠的課稅所得供遞延所得稅資產實現時，即應認列遞延所得稅資產。若企業有近期課稅損失之記錄，則遞延所得稅資產之認列僅限於企業有足夠之應課稅暫時性差異，或其他具說服力之證據證明企業能夠有足夠之課稅所得。

IN5 上述第 3 段基本原則之例外為：國際會計準則第 12 號（修訂版）規定，當某些資產或負債原始認列之帳面金額不同於原始課稅基礎時，禁止認列該資產或負債產生之遞延所得稅負債及遞延所得稅資產。由於這些情況並不會產生時間性差異，依照前一版國際會計準則第 12 號亦不會產生遞延所得稅資產或負債。

IN6 前一版國際會計準則第 12 號要求，除非能合理假設子公司及關聯企業之利潤將不分配或分配將不會產生所得稅負債，否則對其未分配利潤之應納稅額，應認列為所得稅負債。然而，國際會計準則第 12 號（修訂版）禁止在以下情況認列此類遞延所得稅負債（以及由任何相關的累積換算調整數所產生的遞延所得稅負債）：

- (a) 母公司、投資者或合資控制者可控制暫時性差異迴轉之時間；及
- (b) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉。

因為此禁止規定導致未認列遞延所得稅負債時，國際會計準則第 12 號（修訂版）要求企業揭露相關暫時性差異之總額。

IN7 前一版國際會計準則第 12 號並未明確規範企業合併所進行之公允價值調整。此種調整將產生暫時性差異，故國際會計準則第 12 號（修訂版）要求企業認列其所產生之遞延所得稅負債或（在符合可能性之條件時）遞延所得稅資產，並將影響數反映於商譽或廉價購買利益金額之決定。然而，國際會計準則第 12 號（修訂版）禁止認列因商譽原始認列而產生之遞延所得稅負債。

IN8 前一版國際會計準則第 12 號允許但不要求企業認列與資產重估價相關之遞延所得稅負債。國際會計準則第 12 號（修訂版）要求企業對資產重估價認列相關之遞延所得稅負債。

IN9 部分資產或負債帳面金額回收之租稅後果可能依回收或清償之方式而定，例如：

- (a) 在某些國家，資本利益課徵之稅率與其他應稅收益不同；及

(b) 在某些國家，資產出售基於課稅目的之可減除金額大於其折舊之可減除金額。

前一版國際會計準則第 12 號並未對此種情況下之遞延稅資產及負債之衡量提供指引。國際會計準則第 12 號（修訂版）要求，遞延所得稅負債及遞延所得稅資產之衡量應依據企業預期回收或清償其資產或負債帳面金額之方式所產生之租稅後果。

IN10 前一版國際會計準則第 12 號並未明確指出遞延所得稅資產及負債是否可折現。國際會計準則第 12 號（修訂版）禁止對遞延所得稅資產及負債折現。

IN11 前一版國際會計準則第 12 號並未說明企業是否應將遞延所得稅餘額區分為流動資產及負債，或非流動資產及負債。國際會計準則第 12 號（修訂版）要求，進行流動與非流動區分之企業，不應將遞延所得稅資產及負債分類為流動資產及負債。^{*}

IN12 前一版國際會計準則第 12 號規定，遞延所得稅之借方及貸方餘額可互抵。國際會計準則第 12 號（修訂版）對互抵訂定更多限制條件，其主要係依據國際會計準則第 32 號「金融工具：表達與揭露」[†]中對於金融資產及負債之互抵條件。

IN13 前一版國際會計準則第 12 號要求，若報導個體所在國之適用稅率未能解釋所得稅費用與會計利潤間之關係，應揭露並解釋兩者間關係。國際會計準則第 12 號（修訂版）要求企業採以下一種或兩種形式進行說明：

(a) 對於所得稅費用（利益）與會計利潤乘以適用稅率後之金額進行數字調節；
或

(b) 對平均有效稅率與適用稅率進行數字調節。

國際會計準則第 12 號（修訂版）亦規定，相較於上一會計期間，適用稅率有變動時應提出說明。

IN14 國際會計準則第 12 號（修訂版）中之新揭露要求包括：

(a) 對於各類暫時性差異、未使用課稅損失及未使用所得稅抵減，其：

(i) 已認列遞延所得稅資產及負債之金額；及

(ii) 認列於損益中之遞延所得稅利益或費用之金額，若無法明顯從財務狀況表中所認列金額之變動看出者；

(b) 對於停業單位，與下列相關之所得稅費用：

(i) 停業之利益或損失；及

^{*} 該規定已移至國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）第 56 段。

[†] 國際會計準則理事會於 2005 年將國際會計準則第 32 號修正為「金融工具：表達」。

- (ii) 停業單位由正常活動產生之損益；及
- (c) 以下情況中遞延所得稅資產之金額及支持其認列之證據性質：
 - (i) 遞延所得稅資產之實現取決於未來課稅所得超過現存應課稅暫時性差異迴轉產生之所得；及
 - (ii) 在與遞延所得稅資產有關之課稅管轄權內，企業於當期或前期發生虧損。

國際會計準則第 12 號

所得稅

目的

本準則之目的係訂定所得稅之會計處理。所得稅會計處理之基本議題係如何處理以下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或其他事項。

資產或負債之認列隱含報導個體預期將回收或清償該資產或負債之帳面金額。若帳面金額之回收或清償很有可能使未來稅款支付額大於（小於）在沒有租稅後果下之回收或清償金額，則本準則要求，除少數例外，企業應認列遞延所得稅負債（資產）。

本準則要求企業對交易或其他事項租稅後果之處理，應與對該交易或其他事項之處理相同。因此，對於認列於損益之交易及其他事項，其任何相關之所得稅影響數也要認列為損益。對於認列於損益外（列入其他綜合損益或直接計入權益）之交易及其他事項，其任何相關之所得稅影響數亦認列於損益外（分別列入其他綜合損益或直接計入權益）。相同的，企業合併中遞延所得稅資產及負債之認列，係影響企業合併所產生之商譽或所認列之廉價購買利益金額。

本準則亦規範未使用課稅損失或未使用所得稅抵減產生之遞延所得稅資產之認列、所得稅在財務報表中之表達、以及所得稅相關資訊之揭露。

範圍

- 1 本準則適用於所得稅之會計。
- 2 於本準則中，所得稅包括各種以課稅所得為基礎之國內及國外稅款。所得稅亦包括由子公司、關聯企業或合資因分配予報導個體所應繳付之扣繳稅款。
- 3 [已刪除]
- 4 本準則未規範政府補助（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」）或投資抵減之會計處理。然而，本準則規範可能由此種補助或投資抵減所產生之暫時性差異之會計處理。

定義

5 本準則用語定義如下：

會計利潤係指一期間內尚未減除所得稅費用前之純益（損）。

課稅所得（損失）係指依據稅捐機關所制定之稅法計算之所得（損失）金額，以作為當期應納（退）所得稅之計算基礎。

所得稅費用（利益）係指包含於本期損益中之當期所得稅及遞延所得稅之合計數。

當期所得稅係指一期間內依課稅所得（損失）所計算出之當期應納（退）所得稅額。

遞延所得稅負債係指應課稅暫時性差異所產生之未來期間應納所得稅額。

遞延所得稅資產係指由以下各項所產生之未來期間可回收所得稅額：

- (a) 可減除暫時性差異；
- (b) 未使用課稅損失遞轉後期；及
- (c) 未使用所得稅抵減遞轉後期。

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。暫時性差異可能為以下二者之一：

- (a) 應課稅暫時性差異，指相關資產回收或負債清償將於決定未來課稅所得（損失）時，產生應課稅金額之暫時性差異。
- (b) 可減除暫時性差異，指相關資產回收或負債清償將於決定未來課稅所得（損失）時，產生可減除金額之暫時性差異。

資產或負債之課稅基礎係指基於課稅目的歸屬於該資產或負債之金額。

6 所得稅費用（所得稅利益）係由當期所得稅費用（當期所得稅利益）及遞延所得稅費用（遞延所得稅利益）所構成。

課稅基礎

7 資產之課稅基礎係回收該資產帳面金額時，基於課稅目的可自其所將流入企業之應稅經濟效益中予以扣除之金額。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。

釋例

1. 一台機器成本為 100。基於課稅目的，折舊 30 已於當期及前期減除，剩餘成本將於未來期間折舊或透過處分作為減除項目。使用該機器所產生之收入為應稅；處分該機器利益為應稅，處分損失基於課稅目的可以減除。該機器之課稅基礎為 70。
 2. 應收利息帳面金額為 100。相關之利息收入按現金基礎課稅。該應收利息之課稅基礎為零。
 3. 應收帳款之帳面金額為 100。相關之收入已包含在課稅所得（損失）中。該應收帳款之課稅基礎為 100。
 4. 應收子公司股利之帳面金額為 100。該股利不課稅。實質上，該資產的全部帳面金額為可作為經濟效益之減除項目，因此，該應收股利之課稅基礎為 100。
(a)
 5. 應收放款之帳面金額為 100。該放款之償還無租稅後果。該放款之課稅基礎為 100。
- (a) 依此種分析，不存在應課稅暫時性差異。另一種分析是應收股利之課稅基礎為零，相對產生的應課稅暫時性差異 100 適用零稅率。根據這兩種分析，皆不產生遞延所得稅負債。

- 8 負債之課稅基礎係其帳面金額減除該負債基於課稅目的在未來期間可扣除之金額。若為預收收入，其所產生負債之課稅基礎係其帳面金額減除未來期間非屬應稅收入之金額。

釋例

1. 流動負債內包括帳面金額為 100 之應計費用。基於課稅目的，相關之費用係以現金基礎減除。該應計費用之課稅基礎為零。
2. 流動負債內包括帳面金額為 100 之預收利息收入。相關之利息收入按現金基礎課稅。該預收利息收入之課稅基礎為零。
3. 流動負債內包括帳面金額為 100 之應計費用。基於課稅目的，相關之費用已減除。該應計費用之課稅基礎為 100。
4. 流動負債內包括帳面金額為 100 之應付罰金及罰款。基於課稅目的，罰金及罰款不得減除。該應付罰金及罰款之課稅基礎為 100。^(a)
5. 應付借款之帳面金額為 100。該借款之償還無稅負效果。該借款之課稅基礎為

100。

(a) 依此種分析，不存在可減除暫時性差異。另一種分析是應付罰金及罰款之課稅基礎為零，相對產生的可減除稅暫時性差異 100 適用零稅率。根據這兩種分析，皆不產生遞延所得稅資產。

- 9 有些項目有課稅基礎，但未於財務狀況表上認列為資產及負債。例如，研究成本於決定會計利潤時，已於發生當期認列為費用，但基於課稅目的可能須待以後期間方可作為課稅所得（損失）之減除項目。該研究成本之課稅基礎，即稅捐機關將允許於未來期間作為減除項目之金額，其與帳面金額零之間之差額，係為可減除暫時性差異，將產生遞延所得稅資產。
- 10 若資產或負債之課稅基礎並非十分明顯，考慮本準則所依據之基本原則將有所幫助：只要資產或負債帳面金額之回收或清償有可能使未來稅款支付額大於（小於）沒有租稅後果下之回收或清償，則除少數例外，企業應認列遞延所得稅負債（資產）。第 52 段後之釋例 C 舉列說明，當資產或負債之課稅基礎係取決於預期回收或清償方式時，考慮此基本原則將有所幫助。
- 11 於合併財務報表中，暫時性差異之決定係比較合併財務報表所載資產及負債之帳面金額與其適當之課稅基礎。於採合併申報之管轄權內，課稅基礎係參照合併之納稅申報書所決定。在其他管轄權，課稅基礎係參照集團內各個體之納稅申報書所決定。

當期所得稅負債及當期所得稅資產之認列

- 12 本期及前期之當期所得稅，其尚未支付之金額應認列為負債。若本期及前期已支付金額超過該期間應付金額，則超過之部分應認列為資產。
- 13 課稅損失相關之利益可遞轉回收前期之當期所得稅者，應認列為資產。
- 14 當課稅損失用以回收前期之當期所得稅時，因該利益很有可能流入企業，並能可靠衡量，企業應於課稅損失產生期間將該利益認列為資產。

遞延所得稅負債及遞延所得稅資產之認列

應課稅暫時性差異

- 15 各類應課稅暫時性差異皆應認列為遞延所得稅負債。但下列情形產生之遞延所得稅負債者除外：

- (a) 原始認列之商譽；或
- (b) 原始認列之資產或負債，其：
 - (i) 非屬企業合併；及
 - (ii) 於交易當時未影響會計利潤或課稅所得（損失）。

然而，與投資子公司、分支機構及關聯企業以及合資權益有關之應課稅暫時性差異，其遞延所得稅負債之認列應依據第 39 段處理。

- 16 資產之認列，隱含未來將以經濟效益流入企業之方式回收帳面金額。當資產之帳面金額高於其課稅基礎，應課稅經濟效益之金額將超過稅上可作為減除項目之金額。此差異係為應課稅暫時性差異，在未來期間將產生所得稅支付義務而為一項遞延所得稅負債。當企業回收資產之帳面金額時，應課稅暫時性差異將迴轉，且企業將有課稅所得，以致經濟效益將很有可能以稅額支付之方式流出企業。因此，除非有第 15 及 39 段所述之某些情況，本準則要求所有遞延所得稅負債皆應予以認列。

釋例

一項資產之成本為 150，帳面金額為 100。基於課稅目的之累積折舊為 90，稅率為 25%。

該資產之課稅基礎為 60（成本 150 減稅上累積折舊 90）。為回收 100 之帳面金額，企業必須賺取課稅所得 100，但可減除之稅上折舊額僅為 60。因此，當企業回收資產之帳面金額時，將支付所得稅 10（ $40 \times 25\%$ ）。帳面金額 100 與課稅基礎 60 之差額係為應課稅暫時性差異 40。因此，企業認列遞延所得稅負債 10（ $40 \times 25\%$ ），亦即企業於回收資產帳面金額時應支付之所得稅。

- 17 有些暫時性差異之產生係因收益或費用係於一期間計入會計利潤，但於不同之期間計入課稅所得。此種暫時性差異通常稱為時間性差異。屬於此種暫時性差異中之應課稅暫時性差異並產生遞延所得稅負債者，舉例如下：
- (a) 利息收入係以時間比例基礎計入會計利潤中，但在部分課稅管轄權，可能於收現時方計入課稅所得。由於收入收現之前不影響課稅所得，此類收入於財務狀況表中所認列應收款項之課稅基礎為零；
 - (b) 用以決定課稅所得（損失）之折舊額可能與用以決定會計利潤者不同。暫時性差異係為資產之帳面金額與其課稅基礎之差異；課稅基礎係決定當期及前期課稅所得時，資產之原始成本減除稅捐機關就該資產所允許之所有可減除金額。當稅上折舊之計提係採加速折舊法，將會有應課稅暫時性差異而產生

遞延所得稅負債（若稅上折舊計提速度較會計上折舊慢，將有可減除暫時性差異而產生遞延所得稅資產）；及

- (c) 於決定會計利潤時，發展成本可資本化並於未來期間攤銷，但於決定課稅所得時，係於實際發生時作為減除項目。由於此發展成本在稅上已從課稅所得中減除，其課稅基礎為零。暫時性差異係為發展成本帳面金額與其課稅基礎零之差額。

18 暫時性差異亦產生於以下情況：

- (a) 企業合併中取得之可辨認資產及承擔之負債係依據國際財務報導準則第 3 號「企業合併」以公允價值認列，但基於課稅目的並無等額之調整（見第 19 段）；
- (b) 資產已重估價，但基於課稅目的並無等額之調整（見第 20 段）；
- (c) 企業合併產生之商譽（見第 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，企業取得與資產有關的免稅政府補助（見第 22 及 33 段）；或
- (e) 投資子公司、分支機構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（見第 38 至 45 段）。

企業合併

19 除少數例外，企業合併中取得之可辨認資產及承擔之負債係於收購日以公允價值認列。當取得之可辨認資產及承擔之負債其課稅基礎不受企業合併所影響或影響之金額不同時，將產生暫時性差異。例如，當資產之帳面金額增加到公允價值，但資產之課稅基礎仍為原企業之成本，將產生應課稅暫時性差異而有遞延所得稅負債。由其所產生之遞延所得稅負債將影響商譽金額（見第 66 段）。

以公允價值衡量之資產

20 國際財務報導準則允許或要求某些資產以公允價值衡量或進行重估價（見，例如國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」、國際會計準則第 38 號「無形資產」、國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際會計準則第 40 號「投資性不動產」）。於有些課稅管轄權，重估價將影響當期課稅所得（損失），因此，資產之課稅基礎將被調整而不會產生暫時性差異。在其他課稅管轄權，資產之重估價或重編不影響重估價或重編當期之課稅所得，因此，資產之課稅基礎並未調整。儘管如此，帳面金額未來之回收將造成應課稅經濟效益流入企業，且稅上可減除金額與該等經濟效益金額將有所不同。重估價後，資產之帳面金額與其課稅基礎之差額係為暫時性差異，將產生遞延所得稅負債或資產。即使為下列情形亦是如此：

- (a) 企業無意處分該項資產。於此情形下，資產重估價之帳面金額將透過使用而回收且將產生應稅收益，而該收益將大於未來期間基於課稅目的所允許之折舊額；或
- (b) 若處分資產價款用於再投資於同類型資產時，資本利益之稅負將予遞延。於此情況下，所得稅最終將透過出售或使用該同類型資產而須支付。

商譽

21 企業合併產生之商譽係依以下(a)超過(b)之金額衡量：

- (a) 下列各項之合計數：
 - (i) 依據國際財務報導準則第 3 號所衡量之移轉對價，其通常為收購日之公允價值；
 - (ii) 依據國際財務報導準則第 3 號認列之被收購者非控制股權金額；及
 - (iii) 分次收購者，收購者原持有被收購者之股權於收購日之公允價值。
- (b) 依據國際財務報導準則第 3 號衡量所取得之可辨認資產與承擔之負債於收購日之淨額。

在決定課稅所得時，許多稅捐機關並不允許將商譽帳面金額之減少作為減除項目。此外，在該管轄區，子公司處分其所經營之事業時，商譽成本通常並非可減除項目。在該管轄區，商譽之課稅基礎為零。商譽帳面金額與其課稅基礎零之差額係應課稅暫時性差異。然而，本準則不允許認列因此產生之遞延所得稅負債，原因在於商譽係一項剩餘金額，遞延所得稅負債之認列將進一步增加商譽之帳面金額。

21A 商譽原始認列所產生之未認列遞延所得稅負債，其後續減少者，亦視為商譽原始認列所產生，因此，依據第 15 段(a)將不予認列。例如，若企業合併中企業認列商譽 CU100，其課稅基礎為零，第 15 段(a)禁止企業認列因此產生之遞延所得稅負債。若企業後續認列商譽減損損失 CU20，商譽相關之暫時性差異金額將由 CU100 減至 CU80，導致未認列遞延所得稅負債之金額減少。遞延所得稅負債金額之減少亦視為與商譽之原始認列有關，因此，依據第 15 段(a)不予認列。

21B 與商譽有關的遞延所得稅負債，若非由商譽原始認列所產生者，應予認列。例如，企業合併中企業認列商譽 CU100，基於課稅目的，自收購日當年度起每年可依 20% 作為費用減除，商譽於原始認列時之課稅基礎為 CU100，收購當年底為 CU80。若商譽之帳面金額於收購當年底仍為 CU100，則在當年底將產生應課稅暫時性差異 CU20。因該應課稅暫時性差異與商譽之原始認列並不相關，所產生之遞延所得稅負債應予認列。

資產或負債之原始認列

- 22 暫時性差異可能由資產或負債之原始認列所產生，例如，資產成本之一部分或全部基於課稅目的不得減除。此類暫時性差異之會計處理，應視資產或負債原始認列時交易之性質而定：
- (a) 企業合併中，企業認列之遞延所得稅負債或資產將影響其所認列商譽或廉價購買利益之金額（見第 19 段）；
 - (b) 若交易僅影響會計利潤或課稅所得兩者之一，則企業認列遞延所得稅負債或資產，並將所產生之遞延所得稅費用或收益認列於損益（見第 59 段）；及
 - (c) 若交易非屬企業合併，亦不影響會計利潤或課稅所得，在無第 15 段及 24 段所述之例外情況時，企業將可能會認列此交易所產生之遞延所得稅負債或資產，並以相同金額調整資產或負債之帳面金額。然此調整將使財務報表缺乏透明度。因此，本準則不允許企業認列此種於原始或後續認列時所產生之遞延所得稅負債或資產（見以下釋例）。此外，企業亦不得隨該資產之折舊而認列未認列遞延所得稅負債或資產之後續變動。

第 22 段(c)說明釋例

企業意圖於耐用年限五年內持續使用一成本為 1,000 之資產，爾後處分，殘值為零。稅率為 40%。資產之折舊基於課稅目的不得為減除項目。處分時，資本利益不課稅，資本損失亦不得作為減除項目。

隨著資產帳面金額之回收，企業將賺取應稅收益 1,000 並支付稅額 400。由於此係資產原始認列產生之差異，企業不認列因此產生之遞延所得稅負債 400。

隔年，資產之帳面金額為 800。企業賺取應稅收入 800 並應支付稅額 320。由於此係資產原始認列產生之差異，企業不得認列因此產生之遞延所得稅負債 320。

- 23 依據國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」，複合金融工具（例如，可轉換公司債）之發行人將此工具之負債組成部分分類為負債，並將權益組成部分分類為權益。在某些管轄區，負債組成部分原始認列時之課稅基礎等於負債及權益組成部分原始帳面金額之合計數。所產生之應課稅暫時性差異，係因權益組成部分原始認列自負債組成部分分離，而非因負債本身原始認列所產生。因此，第 15 段(b)之例外情況並不適用，故須認列遞延所得稅負債。依據第 61A 段，遞延所得稅係直接計入權益組成部分之帳面金額。依據第 58 段，遞延所得稅負債之後續變動係以遞延所得稅費用（利益）認列於損益。

可減除暫時性差異

24 可減除暫時性差異在其很有可能可用以抵減課稅所得之範圍內，應予認列為遞延所得稅資產。但下列情況下，資產或負債原始認列產生之遞延所得稅資產不予認列：

- (a) 非屬企業合併；及
- (b) 交易當時未影響會計利潤或課稅所得（損失）二者任何之一。

然而，與投資子公司、分支機構及關聯企業以及合資權益有關之可減除暫時性差異，其遞延所得稅資產之認列應依據第 44 段處理。

25 負債之認列，隱含未來將有附屬於經濟效益之資源流出企業以清償帳面金額。當資源流出企業，其金額之部分或全部於決定負債認列後期間之課稅所得時，將可作為減除項目。在此情況，負債之帳面金額及其課稅基礎間將存在暫時性差異。因此，當負債之部分金額於決定課稅所得時可作為減除項目，針對所得稅將於未來期間回收之部分，將產生遞延所得稅資產。同樣的，若資產之帳面金額小於其課稅基礎，該差異造成所得稅於未來期間回收而產生遞延所得稅資產。

釋例

企業對應計產品保固成本認列負債 100。基於課稅目的，產品保固成本須至企業支付索賠時方可減除。稅率為 25%。

負債之課稅基礎為零（帳面金額 100 減除該負債未來期間稅上可減除金額）。於帳面金額清償時，企業之未來課稅所得將減少 100，故將減少未來所得稅給付額 25 (100×25)。帳面金額 100 及課稅基礎零之差異為可減除暫時性差異 100。因此，若企業很有可能於未來期間賺取足夠之課稅所得，而可自稅額減少中獲益，則企業認列遞延所得稅資產 25 (100×25%)。

26 產生遞延所得稅資產之可減除暫時性差異，舉例如下：

- (a) 於決定會計利潤時，退休金福利成本可能因員工提供勞務而須認列費用，但僅於企業實際提撥至退休基金或當企業支付退休金時，方能作為課稅所得之減除項目。此負債之課稅基礎通常為零，致負債之帳面金額與其課稅基礎間存在暫時性差異。當提撥或支付退休金福利時，此可減除暫時性差異將產生遞延所得稅資產，因其經濟效益將以課稅所得減除項目之方式流入企業；
- (b) 於決定會計利潤時，研究成本於發生時認列為費用，但於決定課稅所得（損失）時，須至以後期間方可作為減除項目。研究成本之課稅基礎為稅捐機關

所允許之未來扣除額，該課稅基礎與帳面金額零間之差異，為產生遞延所得稅資產之暫時性差異；

- (c) 除少數例外，企業合併中所取得之可辨認資產及承擔之負債，係以收購日之公允價值認列。當所承擔之負債於收購日認列，但於決定課稅所得時，相關成本係於以後期間方可作為減除項目，致有可減除暫時性差異而產生遞延所得稅資產。當所取得可辨認資產之公允價值較其課稅基礎少時，將產生遞延所得稅資產。於此兩種情況下，其產生之遞延所得稅資產將影響商譽（見第 66 段）；及
- (d) 某些資產可能以公允價值入帳或重估價，但基於課稅目的並無等額之調整（見第 20 段）。若該等資產之課稅基礎超過其帳面金額，將產生可減除暫時性差異。

27 可減除暫時性差異之迴轉將導致未來期間課稅所得之減少。然而，以稅額減少之方式所帶來之經濟效益，僅於企業賺取之課稅所得足以抵銷減除項目時，方會流入企業。因此，企業僅於課稅所得很有可能足以提供可減除暫時性差異使用時，方認列遞延所得稅資產。

28 同一稅捐管轄下同一納稅主體相關之應課稅暫時性差異足夠時，企業很有可能會有課稅所得供可減除暫時性差異使用。前述應課稅暫時性差異係預期於以下期間迴轉：

- (a) 與可減除暫時性差異預期迴轉之相同期間；或
- (b) 遞延所得稅資產產生之課稅損失可遞轉以前或以後之期間。

在此情況下，遞延所得稅資產於可減除暫時性差異產生之當期認列。

29 當與同一稅捐管轄下同一納稅主體相關之應課稅暫時性差異並不足夠時，遞延所得稅資產之認列限於：

- (a) 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遞轉以前或以後之期間），很有可能具有足夠的課稅所得，且該所得係與同一稅捐管轄下之同一納稅主體有關。評估在未來期間是否有足夠的課稅所得時，企業無須考慮將於未來期間產生之可減除暫時性差異所形成之應課稅金額，因為該可減除暫時性差異產生之遞延所得稅資產其本身將要求須有未來期間之課稅所得以資利用；或

- (b) 企業有稅務規劃機會於適當期間產生課稅所得。

30 稅務規劃機會係指企業可在課稅損失或所得稅抵減逾期失效前，為產生或增加某一特定期間之課稅所得而採取之行動。例如，在某些課稅管轄權，課稅所得可能

藉由以下方式產生或增加：

- (a) 選擇使利息收入於收現時或應收時課稅；
- (b) 遞延某些課稅所得扣抵項目之權利；
- (c) 出售或售後租回已增值但課稅基礎尚未調整反映該項增值之資產；及
- (d) 出售可產生免稅收益資產（例如，在某些管轄區之政府公債），以購買會產生應稅收益之其他投資。

當稅務規劃機會係將後期之課稅所得提前反映時，遞轉後期之課稅損失或所得稅抵減是否實現，仍取決於未來是否存在非源自未來所將產生暫時性差異之課稅所得。

31 當企業近期有虧損記錄時，企業須考慮第 35 及 36 段中之指引。

32 [已刪除]

商譽

32A 若企業合併產生之商譽其帳面金額少於課稅所得，該差異將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應以企業合併會計處理之一部分予以認列，其認列之金額僅於很有可能有課稅所得足以提供可減除暫時性差異使用者。

資產或負債之原始認列

33 資產原始認列產生遞延所得稅資產之一例為，與資產有關之免稅政府補助係作為資產帳面金額之減項，但基於課稅目的不從資產之可折舊金額（亦即其課稅基礎）中減除；資產帳面金額較其課稅基礎少，致將產生可減除暫時性差異。政府補助也可能作為遞延收入，此時，遞延收入之帳面金額與課稅基礎零之差額，係為可減除暫時性差異。不論企業採取那一種表達方式，基於第 22 段之理由，企業不認列因此產生之遞延所得稅資產。

未使用課稅損失及未使用所得稅抵減

34 若企業很有可能有未來課稅所得足以提供未使用課稅損失或未使用所得稅抵減遞轉後期得以實現者，其可實現之部分應予認列為遞延所得稅資產。

35 未使用課稅損失或未使用所得稅抵減遞轉後期所產生遞延所得稅資產之認列條件，與可減除暫時性差異所產生遞延所得稅資產之認列條件相同。然而，未使用課稅損失之存在足以顯示未來可能不會有課稅所得。因此，當企業近期有虧損記錄時，針對未使用課稅損失或未使用所得稅抵減認列為遞延所得稅資產之情況，僅限於企業有足夠的應課稅暫時性差異或其他具說服力之證據顯示，將有足夠的

課稅所得供未使用課稅損失與所得稅抵減使用。在此情況下，第 82 段要求企業應揭露遞延所得稅資產之金額及支持認列之證據性質。

36 企業在評估課稅所得是否足以提供未使用課稅損失或未使用所得稅抵減使用之可能性時，應考慮以下條件：

- (a) 企業是否有足夠的應課稅暫時性差異，該應課稅暫時性差異係與同一稅捐管轄下之同一納稅主體有關，且將產生應課稅金額供未使用課稅損失或未使用所得稅抵減於逾期失效前使用；
- (b) 在未使用課稅損失或未使用所得稅抵減逾期失效前，企業是否很有可能有課稅所得；
- (c) 產生未使用課稅損失之可辨認原因，是否不可能再發生；及
- (d) 企業是否有稅務規劃機會（見第 30 段），於未使用課稅損失或未使用所得稅抵減逾期失效前產生課稅所得。

若非很有可能有課稅所得足以提供未使用課稅損失或未使用所得稅抵減使用，遞延所得稅資產將不認列。

未認列遞延所得稅資產之重評估

37 企業於每個報導期間結束日，重評估未認列之遞延所得稅資產。若經評估未來課稅所得很有可能足以回收遞延所得稅資產，於可回收之範圍內應予認列原先未認列之遞延所得稅資產。例如，交易情況之改善可能使企業更有可能在未來期間產生足夠的課稅所得，而使遞延所得稅資產符合第 24 段或 34 段所述之認列條件。另一例為，在企業合併當日或續後，企業重新評估遞延所得稅資產（見第 67 段及 68 段）。

投資子公司、分支機構暨關聯企業與合資權益

38 當投資子公司、分支機構及關聯企業或合資權益之帳面金額（亦即母公司或投資公司按持股比例計算之子公司、分支機構、關聯企業或被投資公司淨資產，包括商譽之帳面金額在內）不同於該投資或權益之課稅基礎（通常為成本）時，將產生暫時性差異。此類差異可能由不同之情況產生，例如：

- (a) 子公司、分支機構、關聯企業及合資存在未分配利潤；
- (b) 母公司與其子公司分處不同國家而有匯率變動；及
- (c) 投資關聯企業之帳面金額減少至可回收金額。

若母公司單獨財務報表上對投資以成本或重估價金額衡量，則在合併財務報表中所認列之暫時性差異，可能與母公司單獨財務報表中所認列暫時性差異之金額不同。

39 企業對於與投資子公司、分支機構及關聯企業以及合資權益有關之應課稅暫時性差異，皆應認列其遞延所得稅負債，但同時符合以下兩個條件者得不認列：

(a) 母公司、投資公司或合資控制者可控制暫時性差異迴轉之時間；及

(b) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉。

40 當母公司控制其子公司之股利政策，則可控制與該投資有關之暫時性差異（包括未分配利潤及兌換差額所產生之暫時性差異）迴轉時間。此外，暫時性差異迴轉時所應支付之所得稅額通常無法決定。因此，當母公司決定該利潤不會於可預見之未來分配時，母公司不將之認列為遞延所得稅負債。相同之考量亦適用其所投資之分支機構。

41 企業之非貨幣性資產與負債以其功能性貨幣衡量（見國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」）。若企業之課稅所得或損失（因而導致其非貨幣性資產及負債的課稅基礎）係以不同貨幣決定，匯率變動將產生暫時性差異並導致遞延所得稅負債或（在符合第 24 段之條件時）資產之認列。產生的遞延所得稅則認列於損益（見第 58 段）。

42 關聯企業之投資者並未控制該企業，通常無法決定該企業之股利政策。因此，在無其他協議要求關聯企業之利潤不於可預見之未來分配時，投資者應將產生自該關聯企業相關之應課稅暫時性差異認列為遞延所得稅負債。在某些情況，投資者可能無法決定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，遞延所得稅負債依此金額衡量。

43 合資權益者間之協議內容中通常規範盈虧之分配，並明訂在決定此事項時，是否須要全體合資控制者或特定多數之合資控制者同意。當合資控制者可以控制利潤之分配，且利潤於可預見之未來很有可能不分配，遞延所得稅負債將不認列。

44 企業對於投資子公司、分支機構及關聯企業以及合資權益所產生之可減除暫時性差異，於同時符合以下兩個條件者，方可認列為遞延所得稅資產：

(a) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來迴轉；及

(b) 很有可能足夠的課稅所得供暫時性差異使用。

45 企業對於決定與投資子公司、分支機構及關聯企業以及合資權益有關之可減除暫時性差異是否應認列為遞延所得稅資產時，應考量第 28 段至 31 段之規定。

衡量

- 46 當期及前期之當期所得稅負債（資產），應以預期應付稅捐機關（自稅捐機關退回）之稅額衡量，並依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。
- 47 衡量遞延所得稅資產及負債時，應以預期未來資產實現或負債清償當期之稅率為準，且該稅率係依據報導期間結束日已立法或已實質性立法之稅率（及稅法）為準。
- 48 當期及遞延所得稅資產及負債通常係以已立法之稅率（及稅法）衡量。然而在某些管轄區，政府宣布之稅率（及稅法）雖然可能在宣布數個月後始頒布生效，但自宣布起已有實際立法之實質影響。在此情況下，所得稅資產及負債係以已宣布之稅率（及稅法）衡量。
- 49 當稅率會依應稅收益金額多寡而不同時，遞延所得稅資產及負債之衡量，應採用暫時性差異預期迴轉期間適用於課稅所得（損失）之預期平均稅率。
- 50 [已刪除]
- 51 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。
- 52 在某些管轄區，資產（負債）帳面金額回收（清償）之方式可能對以下項目有個別或共同影響：
- (a) 資產（負債）帳面金額回收（清償）時所適用之稅率；及
 - (b) 資產（負債）之課稅基礎。
- 在此情況下，衡量遞延所得稅負債及遞延所得稅資產所採用之稅率及課稅基礎，應與預期回收資產或清償負債之方式一致。

釋例 A

一資產之帳面金額為 100 而課稅基礎為 60。資產出售所適用之稅率為 20%，其他收益所適用之稅率為 30%。

若企業預期不再使用該資產並將其出售，則認列之遞延所得稅負債為 8 ($40 \times 20\%$)；若企業預期持續持有該資產並透過使用回收其帳面金額，則認列之遞延所得稅負債為 12 ($40 \times 30\%$)。

釋例 B

一資產成本為 100，帳面金額為 80，重估價後之金額為 150。基於課稅目的並無等額之調整。稅上累積折舊為 30，稅率為 30%。若資產以高於成本之金額出售，稅上累積折舊 30 將計入應稅收益，但出售價款高於成本之部分係不課稅。

該資產之課稅基礎為 70，其應課稅暫時性差異為 80。若企業預期以使用資產之方式回收帳面金額，則將會產生 150 之應稅收益，但僅能減除折舊 70。在此基礎上，遞延所得稅負債為 24 (80×30%)。若企業預期立即以 150 之價款出售資產來回收帳面金額，則遞延所得稅負債之計算如下：

	應課稅暫時 性差異	稅率	遞延所得稅 負債
稅上累積折舊	30	30%	9
出售價款超過成本金額	50	零	-
合計	<u>80</u>		<u>9</u>

(註：依據第 61A 段，因重估價而產生額外之遞延所得稅係認列於其他綜合損益)

釋例 C

設情況同釋例二，但資產若以高於成本之金額出售時，稅上累積折舊計入應稅收益中 (稅率 30%)，出售價款於減除通膨指數調整後之成本 110 將以 40% 課稅。

若企業預期以使用資產之方式回收帳面金額，將會產生 150 之應稅收益，但僅能減除折舊 70。則如同釋例二，在此情況下，課稅基礎為 70，暫時性差異為 80，而遞延所得稅負債為 24 (80×30%)。

若企業預期立即以 150 之價款出售資產以回收帳面金額，將可減除指數調整後之成本 110。淨收益 40 將以 40% 之稅率課徵。此外，稅上累積折舊 30 將計入應稅收益並以 30% 之稅率課徵。在此基礎上，課稅基礎為 80 (110-30)，而有應課稅暫時性差異 70 及遞延所得稅負債 25 (40×40%+30×30%)。若此例中課稅基礎並不明確，則考慮第 10 段之基本原則將有所幫助。

(註：依據第 61A 段，因重估價而產生額外之遞延所得稅係認列於其他綜合損益)

- 52A 在某些管轄區，企業若將部分或全部淨利或保留盈餘以股利的形式分配給股東，則其所得稅可能以較高或較低的稅率課徵。另有些管轄區，企業若將部分或全部淨利或保留盈餘以股利的形式分配給股東，則可能退還或須支付其所得稅。在此

等情況下，當期及遞延所得稅資產及負債應按適用於未分配利潤之稅率衡量。

- 52B 於第 52A 段所述之情況下，股利之所得稅後果於應付股利認列為負債時認列。相較於分配股利予股東，股利之所得稅後果係與過去交易或事項較為直接相關。因此，除第 58 段(a)及(b)中所述情形下產生股利之所得稅後果外，股利之所得稅後果應依據第 58 段之規定，認列於當期損益。

第 52A 及 52B 段說明釋例

以下釋例涉及在企業所屬管轄區，當期及遞延所得稅資產及負債係按未分配利潤所適用之較高稅率（50%）衡量，當利潤分配時稅額將可退還。已分配利潤稅率為 35%。於報導期間結束日（即 20X1 年 12 月 31 日），針對於報導期間之後所提議或發布之股利，不認列為負債。因此，股利不於 20X1 年認列。20X1 年之課稅所得為 100,000。20X1 年應課稅暫時性差異淨額為 40,000。

企業應認列 50,000 之當期所得稅負債及當期所得稅費用。針對可能因為未來股利之發放而將回收之金額，不認列為資產。企業亦應認列 20,000（40,000x50%）之遞延所得稅負債及遞延所得稅費用，此一金額係企業於回收或清償其資產或負債帳面金額時，依據未分配利潤所適用之稅率計算之應付所得稅。

續後，企業於 20X2 年 3 月 15 日將自前期營運淨利所分配之股利 10,000 認列為負債。

企業於 20X2 年 3 月 15 日將回收之所得稅 1,500（已認列為負債之股利x15%）認列為當期所得稅資產，並作為 20X2 年當期所得稅費用之減項。

- 53 遞延所得稅資產及負債不應折現。
- 54 為能可靠決定遞延所得稅資產及負債之折現值，必須有各項暫時性差異迴轉時間之詳細明細表。在許多情況下，該明細表係實務上不可行或過度複雜。因此，不宜要求將遞延所得稅資產及負債折現。若折現係為允許而非要求，將導致企業間之遞延所得稅資產及負債無法比較。因此，本準則不要求亦不允許將遞延所得稅資產及負債折現。
- 55 暫時性差異之決定係參考資產或負債之帳面金額。即使帳面金額本身係為折現基礎亦然，例如，退休金福利義務（見國際會計準則第 19 號「員工福利」）。
- 56 企業應於每個報導期間結束日檢視遞延所得稅資產之帳面金額。若已非很有可能具有足夠的課稅所得提供遞延所得稅資產之一部或全部之利益實現，針對無法實現之部分應減少遞延所得稅資產之帳面金額。原已調減之金額若已很有可能具有足夠的課稅所得，於其可能實現之範圍內，應予以迴轉。

當期及遞延所得稅之認列

- 57 交易或其他事項其當期及遞延所得稅影響數之會計處理，應與該交易或事項本身之會計處理一致。第 58 至 68C 段闡述此原則。

認列為損益之項目

- 58 當期及遞延所得稅除以下情況所產生之稅額外，必須認列為收益或費用並計入當期損益：

- (a) 交易或事項於同期或不同期認列時認列於損益外，而於其他綜合損益或直接於權益中認列（見第 61A 至 65 段）；或
- (b) 企業合併（見第 66 至 68 段）。

- 59 大部分之遞延所得稅負債及遞延所得稅資產，係來自於收益或費用於一期間計入會計利潤但於另一期間計入課稅所得（損失），所產生之遞延所得稅認列於損益。舉例如下：

- (a) 應收利息、權利金或股利收入依國際會計準則第 18 號「收入」係依時間比例計入會計利潤，但於收現時方計入課稅所得（損失）。
- (b) 無形資產之成本依據國際會計準則第 38 號予以資本化並攤銷至損益，但基於課稅目的係於發生當時即予以減除。

- 60 即使相關之暫時性差異金額並未有變動，遞延所得稅資產或負債之帳面金額亦可能變動。這種變動可能導因於：

- (a) 稅率或稅法之改變；
- (b) 遞延所得稅資產可回收性之重評估；或
- (c) 資產預期回收方式之改變。

除與原認列於損益外之項目有關者外，遞延所得稅之變動應認列於損益（見第 63 段）。

認列於損益外之項目

- 61 [已刪除]

- 61A 若與稅額相關之項目於同期或不同期認列時認列於損益外，則當期及遞延所得稅亦認列於損益外。因此，當期及遞延所得稅必須認列為收益或費用，並列入當期

損益，但以下情況除外：

- (a) 相關之項目於同期或不同期認列時計入其他綜合損益項下，則當期及遞延所得稅亦應認列於其他綜合損益（見第 62 段）；或
- (b) 相關之項目於同期或不同期認列時直接計入權益項下，則當期及遞延所得稅亦應認列於權益項下（見第 62A 段）。

62 國際財務報導準則要求或允許特定項目認列於其他綜合損益。舉例如下：

- (a) 不動產、廠房及設備重估價產生之帳面金額變動（見國際會計準則第 16 號）；及
- (b) [已刪除]
- (c) 國外營運機構財務報表換算所產生之兌換差額（見國際會計準則第 21 號）。
- (d) [已刪除]

62A 國際財務報導準則要求或允許特定項目直接借記或貸記權益。舉例如下：

- (a) 因會計原則變動追溯適用或錯誤更正而調整期初保留盈餘（見國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」）；及
- (b) 複合金融工具中之權益組成部分於原始認列時產生之金額（見第 23 段）。

63 在例外情況下，有可能很難決定與認列於損益外（列入其他綜合損益或直接計入權益）項目有關之當期及遞延所得稅之金額。舉例如下：

- (a) 存在所得稅累進稅率，且無法確定課稅所得（損失）中之已課稅特定組成部分適用之稅率；
- (b) 稅率或其他稅法變動而影響（全部或一部分）原認列於損益外之項目有關的遞延所得稅資產或負債；或
- (c) 企業決定遞延所得稅資產應予認列或不應再全數認列，且該遞延所得稅資產與（全部或一部分）原認列於損益外之項目有關。

此情況下，與認列於損益外之項目相關之當期及遞延所得稅之決定，應以企業所屬課稅管轄權內，其當期及遞延所得稅依據合理比例之分攤額為基礎，或以達成更適當分攤之其他方法為基礎。

64 國際會計準則第 16 號並未明訂企業是否應於每年將資產重估價後計提之折舊或攤銷金額與以成本為基礎計提之折舊或攤銷金額間之差額，自重估價準備轉入保留盈餘。若企業將重估價準備轉入保留盈餘，轉入之金額應為扣除相關遞延所得稅後之淨額。類似之考量適用於因處分不動產、廠房及設備所進行之科目移轉。

- 65 當資產基於稅務目的而重估價，且該重估價與過去之會計重估價或與預期未來將進行之重估價有關，則資產重估價與課稅基礎調整之所得稅影響數應認列於發生當期之其他綜合損益中。然而，若基於稅務目的之重估價並非與過去之會計重估價或與預期未來將進行之重估價有關時，課稅基礎調整之所得稅影響數將認列於損益。
- 65A 當企業支付股利予股東時，可能須代股東將股利之一部分支付給稅捐機關。在許多課稅管轄權，此金額係稱為扣繳稅款。已付或應付稅捐機關的扣繳稅款應視為股利之一部分自權益中減除。

企業合併產生之遞延所得稅

- 66 如第 19 及 26 段(c)所述，暫時性差異可能產生自企業合併。依據國際財務報導準則第 3 號，企業於收購日將收購產生之遞延所得稅資產（限於符合第 24 段所述之認列條件）或遞延所得稅負債認列為可辨認資產及負債。因此，該等遞延所得稅資產及遞延所得稅負債將影響合併所認列之商譽或廉價購買利益。然而，依據第 15 段(a)所述，企業不認列因商譽原始認列所產生之遞延所得稅負債。
- 67 經由企業合併，收購者對於合併前之遞延所得稅資產實現之可能性可能有所改變。收購者可能會認為合併前未認列之遞延所得稅資產將很有可能得以回收。例如，收購者可使用其未使用課稅損失之利益來抵減被收購者之未來課稅所得。或者，經由企業合併，未來已非很有可能課稅所得足以提供遞延所得稅資產回收。在此情況下，收購者於企業合併當期認列遞延所得稅資產之變動，但不將其併入企業合併會計處理之一部分。因此，於衡量企業合併中所認列之商譽及廉價購買利益時，該金額不計入考量。
- 68 被收購者遞轉下期之課稅損失或其他遞延所得稅資產之潛在效益，於進行企業合併之初始入帳時，可能不符合單獨認列條件，但後續可能實現。對於在企業合併後實現之遞延所得稅利益，應認列如下：
- (a) 在衡量期間內，因取得有關存在於收購日實際狀況及環境因素之新資訊而認列之遞延所得稅利益，應作為與該收購有關之商譽帳面金額之減少。若商譽之帳面金額為零，相關剩餘之遞延所得稅利益應認列為損益。
 - (b) 其他所取得之遞延所得稅利益則應認列為損益（或依本準則另有之規定，認列於損益外）。

股份基礎給付交易產生之當期及遞延所得稅

- 68A 在某些課稅管轄權，企業以股票、認股權或企業之其他權益商品支付之酬勞成本，

可獲得課稅之抵減（亦即，該金額可作為課稅所得之減除項目）。稅上申報之減除金額可能與累積之酬勞成本有所差異，並且可能於以後之會計期間產生。例如，給與認股權作為員工提供勞務之對價並依國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」認列之費用，在某些課稅管轄權，該費用須待認股權執行時，方能以執行日之股價為基礎衡量稅額之減除。

68B 如同本準則第 9 段及 26 段(b)所討論之研究成本，取得員工勞務之課稅基礎（係稅捐機關所允許之未來期間可減除金額）與帳面金額零之差異，係為可減除暫時性差異並產生遞延所得稅資產。若於結束日尚無法得知稅捐機關所允許之未來期間可減除金額，應以結束日可得之資訊估計之。例如，若稅捐機關所允許之未來期間可減除金額係依據企業未來某一天之股價計算，則可減除暫時性差異應依據企業於結束日之股價衡量。

68C 如第 68A 段所述，稅上申報之抵減金額（或依第 68 段衡量之預計未來申報抵減金額）可能與相關之累積酬勞成本有所差異。本準則第 58 段規定，除非稅額係產生自(a)當期或以後期間認列於損益外之交易或事項，或(b)企業合併，否則當期及遞延所得稅應認列為收入或費用並列入當期損益。若股份基礎給付之申報抵減金額（或估計未來申報抵減金額）超過相關之累積酬勞成本，將顯示稅上抵減金額不僅與酬勞成本有關，亦與權益項目有關。在此情況下，當期或遞延所得稅相關之溢額應直接認列於權益項下。

表達

所得稅資產及所得稅負債

69 [已刪除]

70 [已刪除]

互抵

71 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) 抵銷權具有法律上之執行效力；及

(b) 意圖以淨額方式收付稅額或同時實現資產及結清負債。

72 雖然當期所得稅資產及負債係分別認列及衡量，但在符合類似國際會計準則第 32 號中所列金融工具互抵條件時，於財務狀況表中應予以互抵。與當期所得稅資產及負債相關之所得稅係由同一個稅捐機關課徵，且該稅捐機關准許企業以淨額的方式收付款時，當期所得稅資產及負債互抵之抵銷權通常具有法律上之執行效力。

- 73 於合併財務報表中，集團內一企業之當期所得稅資產與集團內另一企業之當期所得稅負債，僅於該等企業間稅額之淨額收付有法律上之執行效力，且企業意圖以淨額方式收付稅額或同時實現資產及結清負債，始可互抵。
- 74 企業僅於同時符合下列條件時，始應將遞延所得稅資產與遞延所得稅負債互抵：
- (a) 企業當期所得稅資產及當期所得稅負債之互抵具有法律上的執行效力；及
 - (b) 遞延所得稅資產及遞延所得稅負債和以下由同一個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，但意圖在未來重大金額之遞延所得稅負債或資產分別清償或回收之各個期間，將當期所得稅資產與負債以淨額方式結清，或同時實現資產及結清負債。
- 75 為免於提供各項暫時性差異迴轉時間之詳細明細表，本準則要求企業僅於相關之所得稅係由同一個稅捐機關課徵，且企業對於當期所得稅資產及負債互抵之抵銷權具有法律上的執行效力時，同一納稅主體之遞延所得稅資產與遞延所得稅負債始應互抵。
- 76 一個企業在某些期間之抵銷權具有法律上之執行效力且意圖以淨額方式收付稅額，而其他期間則否，此種情況極少發生。在此極少數情況下，企業須提出迴轉時間詳細明細表，以可靠地確認在同一期間內，是否一納稅主體之遞延所得稅負債將導致稅額增加，而另一納稅主體的遞延所得稅資產將導致稅額減少。

所得稅費用

與正常活動產生之損益相關之所得稅費用（利益）

- 77 與正常活動產生之損益相關之所得稅費用（利益）應表達於綜合損益表。
- 77A 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項目，則應於該單獨報表上表達與正常活動產生之損益其相關之所得稅費用（利益）。

外幣遞延所得稅負債或資產之兌換差額

- 78 國際會計準則第 21 號要求某些兌換差額應認列為利益或費用，但並未明訂該等差額於綜合損益表中應如何表達。因此，當外幣遞延所得稅負債或資產之兌換差額認列於綜合損益表時，若將此兌換差額分類為遞延所得稅費用（利益）對財務報表使用者係最有幫助時，則該差額應依此表達。

揭露

- 79 所得稅費用（利益）之主要構成項目應單獨揭露。
- 80 所得稅費用（利益）之構成項目可能包括：
- (a) 當期所得稅費用（利益）；
 - (b) 前期之當期所得稅於本期調整之金額；
 - (c) 因暫時性差異之產生或迴轉相關之遞延所得稅費用（利益）；
 - (d) 因稅率變動或新稅目課徵相關之遞延所得稅費用（利益）；
 - (e) 前期未認列之課稅損失、所得稅抵減或暫時性差異於本期用以扣抵當期所得稅費用所產生之利益金額；
 - (f) 前期未認列之課稅損失、所得稅抵減或暫時性差異於本期用以扣抵遞延所得稅費用所產生之利益金額；
 - (g) 依據第 56 段沖銷或迴轉原已沖銷之遞延所得稅資產所產生之遞延所得稅費用金額；及
 - (h) 會計政策改變及錯誤更正因無法追溯調整而依據國際會計準則第 8 號規定計入損益，其相關之所得稅費用（利益）。
- 81 以下各項亦應單獨揭露：
- (a) 與直接借記或貸記權益項目（見第 62A 段）有關之當期或遞延所得稅合計金額；
 - (ab) 與其他綜合損益之每一組成項目有關之所得稅額（見第 62A 段及國際會計準則第 1 號（2007 年修訂））；
 - (b) [已刪除]
 - (c) 以下列兩項格式或其中之一，說明所得稅費用（利益）與會計利潤之關係：
 - (i) 對所得稅費用（利益）與會計利潤乘以適用稅率後之金額進行數字調節，並揭露計算適用稅率之基礎；或
 - (ii) 對平均有效稅率與適用稅率進行數字調節，並揭露計算適用稅率之基礎；
 - (d) 相較於前一會計期間，適用稅率變動之說明；
 - (e) 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（若有有效

期限者，其有效期限)，其未於財務狀況表中認列為遞延所得稅資產者；

- (f) 與投資子公司、分支機構及關聯企業以及合資權益相關之暫時性差異合計金額，其未認列為遞延所得稅負債者（見第 39 段）；
- (g) 各類暫時性差異、未使用課稅損失及未使用所得稅抵減，其：
 - (i) 每一表達期間於財務狀況表中認列之遞延所得稅資產與負債金額；
 - (ii) 認列於損益中之遞延所得稅利益或費用之金額（若無法明顯從財務狀況表中認列金額之變動看出者）；
- (h) 對於停業單位，應揭露與下列相關之所得稅費用：
 - (i) 停業之利益或損失；及
 - (ii) 停業單位於當期由正常活動產生之損益，以及所表達前期期間之對應金額；
- (i) 於財務報表核准發布日前所提議或宣告將分配給股東之股利，但尚未於財務報表中認列為負債者，該股利之所得稅後果；
- (j) 企業合併之收購者，其對收購前遞延所得稅資產認列金額有所變動者（見第 67 段），該變動金額；及
- (k) 若企業合併中所取得之遞延所得稅利益於收購日未認列，但於收購日後認列（見第 68 段），說明產生遞延所得稅利益認列之事項或情況之變動。

82 有以下情況時，企業應揭露遞延所得稅資產之金額與支持認列該資產之證據性質：

- (a) 遞延所得稅資產之實現係取決於未來之課稅所得超過現存應課稅暫時性差異迴轉產生之所得；及
- (b) 企業在與遞延所得稅資產有關之課稅管轄權內，於當期或前期發生虧損。

82A 若有第 52A 段之情形，應揭露給付股利給股東時，其潛在所得稅後果之性質。此外，企業應揭露該潛在所得稅後果其可合理決定之金額，以及是否有其他潛在所得稅後果其金額無法合理決定者。

83 [已刪除]

84 第 81 段(c)之要求揭露之規定，將使財務報表使用者能了解所得稅費用（利益）與會計利潤間是否有不尋常之關係，並了解可能於未來影響該關係之重大因素。可能影響所得稅費用（利益）與會計利潤間關係之項目包括免稅收入、決定課稅所得（損失）時不得減除之費用、課稅損失之影響及國外稅率之影響。

- 85 於解釋所得稅費用（利益）與會計利潤間之關係時，所採用之適用稅率應能提供財務報表使用者最有意義之資訊。通常，最有意義之稅率為企業所在地之國內稅率，其係所適用之國家所得稅稅率與依大致相同水準之課稅所得（損失）計算之地方所得稅稅率，二者之加總。然而，對於在諸多管轄區營運之企業，將個別管轄區依其國內稅率所編製之個別調節予以合計，可能更有意義。以下釋例說明適用稅率之選用將如何影響數字調節之表達。

第 85 段說明釋例

於 19X2 年，一企業之會計利潤於其管轄區（A 國）為 1,500（19X1 年：2,000），於 B 國為 1,500（19X1 年：500）。稅率於 A 國為 30%，於 B 國為 20%。於 A 國，費用 100（19X1 年：200）基於課稅目的不可減除。

以下係為調節至國內稅率之釋例。

	19X1	19X2
會計利潤	2,500	3,000
依國內稅率 30% 計算之稅額	750	900
基於課稅目的不可減除費用之所得稅		
影響數	60	30
B 國較低稅率之影響數	(50)	(150)
所得稅費用	760	780

以下係將個別國家依其國內稅率所編製之個別調節予以合計。在此方法下，報導個體本身之國內稅率與其他管轄區之國內稅率差異之影響，於調節中並非一單獨項目。為依第 81 段(d)規定說明適用稅率之變動，企業可能須討論在不同管轄區稅率或利潤組合之重大變動。

	19X1	19X2
會計利潤	2,500	3,000
依相關國家所得所適用之國內稅率計算之稅額	700	750
基於課稅目的不可減除費用之所得稅		
影響數	60	30
所得稅費用	760	780

- 86 平均有效稅率係以所得稅費用（利益）除以會計利潤。
- 87 計算由投資子公司、分支機構及關聯企業以及合資權益所產生之未認列遞延所得稅負債通常非實務上可行的（見第 39 段）。因此，本準則要求企業應揭露目前暫時性差異之彙總金額，但不要求揭露遞延所得稅負債。然而，當實務上可行時，

鼓勵企業揭露未認列遞延所得稅負債金額，因其對財務報表使用者係可能為有用之資訊。

- 87A 第 82A 段要求企業揭露給付股利給股東所產生之潛在所得稅後果之性質。企業應揭露所得稅稅制之重要特徵與影響該給付股利之潛在所得稅後果之因素。
- 87B 有時並無法合理計算出給付股利給股東所產生之潛在所得稅後果之總金額。例如，企業有許多國外子公司。然而，即便是在此情況下，可能有一部分之總金額仍易於決定，例如，母公司與其某些子公司可能已對未分配利潤按較高的稅率支付所得稅，並知道當未來從合併保留盈餘中發放股利給股東時，將可退還之金額。在此情況下，該可退還之金額應予揭露。若有額外之潛在所得稅後果其無法合理決定者，於可行之情況下應揭露此一事實。在母公司單獨財務報表中，應揭露與母公司保留盈餘有關之潛在所得稅後果。
- 87C 企業須依據第 82A 段之規定揭露者，亦可能須揭露與投資子公司、分支機構及關聯企業或合資權益相關之暫時性差異。在此情況，企業於決定依據第 82A 段所須揭露之資訊時，應予考慮。例如，企業可能須揭露與投資子公司相關之暫時性差異其遞延所得稅負債未認列之金額（見第 81 段(f)）。若計算未認列之遞延所得稅負債（見第 87 段）非實務上可行時，與該等子公司相關之股利潛在所得稅後果可能無法決定。
- 88 企業應依據國際會計準則第 37 號「準備、或有負債及或有資產」揭露任何與稅額相關之或有負債及或有資產。此類或有負債及或有資產可能源自於與稅捐機關之未決爭議。同樣的，在報導期間後所制定或頒布之稅率與稅法之變動，其對當期與遞延所得稅資產與負債有任何重大影響者，應予揭露（見國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」）。

生效日

- 89 除第 91 段所述外，本準則適用於會計期間開始日在 1998 年 1 月 1 日以後之財務報表。企業若於會計期間開始日在 1998 年 1 月 1 日以前之財務報表適用本準則，應揭露企業係適用本準則，而非適用 1979 年核准之國際會計準則第 12 號「所得稅之會計處理」之事實。
- 90 本準則取代 1979 年核准之國際會計準則第 12 號「所得稅之會計處理」。
- 91 第 52A 段、第 52B 段、第 65A 段、第 81 段(i)、第 82A 段、第 87A 段、第 87B 段、第 87C 段以及第 3、50 段之刪除，適用於 2001 年 1 月 1 日以後開始之年度財務報表*。本準則鼓勵提前適用。若提前適用對財務報表有所影響，企業應揭露此一事

* 第 91 段之措詞為「年度財務報表」，係配合 1998 年對生效日所使用之較明確用語。第 89 段之措詞「財務報表」。

實。

- 92 國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）修正所有國際財務報導準則所使用之專用術語，並修正第 23、52、58、60、62、63、65、68C、77 及 81 段，刪除第 61 段並新增第 61A、62A 及 77A 段。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容。若企業提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），該等修正內容亦應提前適用。
- 93 第 68 段應推延自國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）之生效日起適用，以認列企業合併所取得之遞延所得稅資產。
- 94 因此，若所得稅利益無法於收購日滿足單獨認列之條件，而於收購日後方認列，企業不應調整既有企業合併之會計處理，除非該利益係於衡量期間內因取得有關存在於收購日之事實及環境之新資訊而認列。其他之所得稅利益應認列於損益（或依本準另有之規定，認列於損益外）。
- 95 國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）修正第 21 及 67 段，並增加第 32A 段及第 81 段(j)與(k)。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容。若企業提前適用國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂），該等修正內容亦應提前適用。
- 96 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號修正第 20 段之規定。企業應於適用國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修正內容。

國際會計準則第 12 號

所得稅

B 部分



國際會計準則第 12 號

所得稅

國際會計準則理事會 (IASB) 所公布之隨附文件

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則第 12 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 1998 年 1 月 1 日, 最新修正內容之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件:

釋例

暫時性差異之釋例

計算及表達之釋例



釋例

本附錄附於國際會計準則第 12 號，但非屬其一部分。

暫時性差異之釋例

A. 產生應課稅暫時性差異之情況釋例

各種應課稅暫時性差異皆將產生遞延所得稅負債。

影響損益之交易

- 1 應收利息收入以時間比例基礎計入會計利潤中，但係以現金基礎計入課稅所得。
- 2 出售商品收入於商品送達時計入會計利潤中，但係於收現時方計入課稅所得。
(註：如以下 B3 所述，相關之存貨亦有相應之可減除暫時性差異。)
- 3 基於課稅目的，資產折舊之計提採加速折舊法。
- 4 發展成本資本化並攤銷至綜合損益表，但於決定課稅所得時，係於實際發生時作為減除項目。
- 5 決定當期或前期課稅所得時，預付費用係以現金基礎作為減除項目。

影響財務狀況表之交易

- 6 基於課稅目的，資產之折舊不可減除，且該資產於出售或報廢時亦不得減除。(註：本準則第 15 段(b)禁止認列因此產生之遞延所得稅負債，除非該資產係於企業合併中取得，見本準則第 22 段。)
- 7 借款人以收到款項（等於到期應償付金額）減除交易成本後之金額入帳。續後，借款帳面金額因交易成本攤銷至會計利潤而增加。基於課稅目的，交易成本係於借款最初認列時減除。(註：(1)應課稅暫時性差異係已作為當期或前期課稅所得減除項目之交易成本，減除已攤到會計利潤後之累計金額；及(2)由於該借款於原始認列時影響課稅所得，故不適用本準則第 15 段(b)之例外規定。因此該借款人應認列遞延所得稅負債。)
- 8 應付借款原始認列時係以扣除交易成本後之淨取得價款衡量。交易成本於借款期間內攤銷至會計利潤。該等交易成本於決定未來、當期或前期之課稅所得時，係不可減除。(註：(1)應課稅暫時性差異係為未攤銷之交易成本金額；及(2)本準則第 15 段(b)禁止認列因此產生之遞延所得稅負債。)
- 9 複合金融商品（例如，可轉換公司債）中之負債組成部分以到期日應清償金額之

折現值衡量（見國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」）。該折價金額於決定課稅所得（損失）時係不可減除。

公允價值調整及重估價

- 10 金融資產或投資性不動產以高於成本之公允價值衡量，但基於課稅目的並無等額之調整。
- 11 企業對不動產、廠房及設備進行重估價（採用國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之重估價法處理），但基於課稅目的並無等額之調整。（註：本準則第 61A 段要求相關之遞延所得稅認列於其他綜合損益。）

企業結合及合併

- 12 企業合併中資產之帳面金額調增至公允價值，但基於課稅目的並無等額之調整。（註：原始認列時，其所產生之遞延所得稅負債係增加商譽或減少任何已認列之廉價購買利益。見本準則第 66 段。）
- 13 商譽帳面金額之減少於決定課稅所得時係不可減除，且於事業處分時，該商譽之成本亦不得減除。（註：本準則第 15 段(a)禁止認列因此產生之遞延所得稅負債。）
- 14 集團公司間交易產生之未實現損失係計入存貨或不動產、廠房及設備之帳面金額中而予以沖銷。
- 15 子公司、分支機構、關聯企業或合資權益之保留盈餘係包含於合併保留盈餘中，但利潤若分配給母公司，將支付所得稅。（註：若母公司、投資公司或合資控制者可控制暫時性差異迴轉之時間，且該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉，本準則第 39 段禁止認列因此產生之遞延所得稅負債。）
- 16 投資國外子公司、分支機構或關聯企業或國外合資權益受匯率變動影響。（註：(1)可能為應課稅暫時性差異或可減除暫時性差異；及(2)若母公司、投資公司或合資控制者可控制暫時性差異迴轉之時間，且該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉，本準則第 39 段禁止認列因此產生之遞延所得稅負債。）
- 17 企業之非貨幣性資產及負債以其功能性貨幣衡量，但其課稅所得或損失係以不同貨幣決定。（註：(1)可能為應課稅暫時性差異或可減除暫時性差異；(2)若為應課稅暫時性差異，因此產生之遞延所得稅負債應予認列（本準則第 41 段）；及(3)遞延所得稅係認列於損益，見本準則第 58 段。）

高度通貨膨脹

- 18 非貨幣性資產於每一報導期間結束日依當期衡量單位重編（見國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」），但基於課稅目的並無等額之調整。（註：(1)遞延所得稅認列為損益；及(2)除重編外，若非貨幣性資產亦經重估價，則與重

估價相關之遞延所得稅係認列於其他綜合損益，而與重編相關之遞延所得稅係認列於損益。）

B. 產生可減除暫時性差異之情況釋例

各種可減除暫時性差異皆將產生遞延所得稅資產。然而，某些遞延所得稅資產可能未能符合本準則第 24 段之認列條件。

影響損益之交易

- 1 於決定會計利潤時，退休金福利成本係於員工提供勞務時作為減除項目，但於決定課稅所得時，係於企業支付退休金或提撥退休基金方作為減除項目。（註：其他費用如產品保證成本或利息等，若於決定課稅所得時，係以現金基礎作為減除項目，將產生類似之可減除暫時性差異。）
- 2 財務報表中資產之累計折舊大於截至報導期間結束日基於課稅目的所允許之累積折舊。
- 3 於決定會計利潤時，在報導期間結束日以前出售存貨之成本係於商品或勞務送達時作為減除項目，但於決定課稅所得時，係於收現時方作為減除項目。（註：如以上 A2 所述，相關之應收帳款亦有相應之應課稅暫時性差異。）
- 4 一項存貨之淨變現價值、或一項不動產、廠房與設備之可回收金額，少於原先之帳面金額，企業因此減少資產之帳面金額，但基於課稅目的，減除金額於須待資產出售時方予計入。
- 5 於決定會計利潤時，研究成本（或開辦或其他籌備成本）係認列為費用，但於決定課稅所得時，係於以後期間方作為減除項目。
- 6 收益於財務狀況表上遞延，但已於當期或前期計入課稅所得。
- 7 於財務狀況表上作為遞延收益之政府補助，在未來期間不課稅。（註：本準則第 24 段禁止認列因此產生之遞延所得稅資產，亦見本準則第 33 段。）

公允價值調整及重估價

- 8 金融資產或投資性不動產以低於成本之公允價值衡量，但基於課稅目的並無等額之調整。

企業合併及合併

- 9 企業合併中負債係以其公允價值認列，但相關之費用於決定課稅所得時，係於以後期間方計入減除項目。（註：其所產生之遞延所得稅資產係減少商譽或增加任何已認列之廉價購買利益。見本準則第 66 段。）

- 10 [已刪除]
- 11 集團公司間交易產生之未實現毛利係自資產之帳面金額中沖銷，例如，存貨或不動產、廠房及設備，但基於課稅目的並無等額之調整。
- 12 投資國外子公司、分支機構或關聯企業或國外合資權益受匯率變動影響。（註：(1)可能為應課稅暫時性差異或可減除暫時性差異；及(2)本準則第 44 段規定，因此產生之可減除暫時性差異可認列為遞延所得稅資產之部分僅限於：(1)該暫時性差異很有可能於可預見之未來迴轉；及(2)很有可能具有課稅所得足以使暫時性差異實現。）
- 13 企業之非貨幣性資產及負債以其功能性貨幣衡量，但其課稅所得或損失係以不同貨幣決定。（註：(1)可能為應課稅暫時性差異或可減除暫時性差異；(2)若為可減除暫時性差異，因此產生之遞延所得稅資產，於其很有可能具有足夠之課稅所得之範圍內，應予認列（本準則第 41 段）；及(3)遞延所得稅係認列於損益，見本準則第 58 段。）

C. 資產或負債帳面金額等於課稅基礎之情況釋例

- 1 應計費用於決定企業當期或前期之當期所得稅負債時，已作為減除項目。
- 2 借款以原始收到之金額衡量，且該金額等於借款最終到期時應償付之金額。
- 3 應計費用基於課稅目的不得減除。
- 4 不課稅之應計收入。

計算及表達釋例

所摘錄之財務狀況表及綜合損益表係用以顯示以下交易對該等財務報表之影響。摘錄資訊未必符合其他準則之揭露及表達要求。

下列所有釋例皆假設相關之企業除所述事項外，無其他交易。

釋例 1：折舊性資產

企業以 10,000 購買設備並採直線法以耐用年限五年提列折舊。基於課稅目的係採直線法以每年折舊率 25% 提列折舊。課稅損失得遞轉前期扣抵前五年之課稅所得。在第 0 年，企業之課稅所得為 5,000，稅率為 40%。

企業係藉由使用設備以製造商品供再出售之方式來回收設備之帳面金額。因此，企業之當期所得稅計算如下：

	年度				
	1	2	3	4	5
應稅收益	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
基於課稅目的之折舊金額	2,500	2,500	2,500	2,500	0
課稅所得（損失）	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>2,000</u>
當期所得稅費用（利益）， 稅率 40%	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>800</u>

企業應於第 1 年至第 4 年底認列當期所得稅資產，因該等課稅損失取得扣抵第 0 年課稅所得之利益。

與設備有關之暫時性差異、其產生之遞延所得稅資產及負債暨遞延所得稅費用及利益如下：

	年度				
	1	2	3	4	5
帳面金額	8,000	6,000	4,000	2,000	0
課稅基礎	<u>7,500</u>	<u>5,000</u>	<u>2,500</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
應課稅暫時性差異	<u>500</u>	<u>1,000</u>	<u>1,500</u>	<u>2,000</u>	<u>0</u>
期初遞延所得稅負債	0	200	400	600	800
遞延所得稅費用（利益）	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>(800)</u>
結束日遞延所得稅負債	<u>200</u>	<u>400</u>	<u>600</u>	<u>800</u>	<u>0</u>

由於應課稅暫時性差異於後續年度迴轉將產生課稅所得，企業應於第 1 年至第 4 年認列遞延所得稅負債。企業之綜合損益表如下：

	年度				
	1	2	3	4	5
收益	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
折舊	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
稅前淨利	0	0	0	0	0
當期所得稅費用 (利益)	(200)	(200)	(200)	(200)	800
遞延所得稅費用 (利益)	200	200	200	200	(800)
所得稅費用 (利益) 合計	0	0	0	0	0
當期淨利	0	0	0	0	0

釋例 2：遞延所得稅資產及負債

此釋例涉及一企業 X5 及 X6 兩年度之資訊。X5 年已頒布之所得稅稅率為課稅所得之 40%。X6 年已頒布之所得稅稅率為課稅所得之 35%。

慈善捐款係於支付時認列費用，但基於課稅目的不得作為費用減除。

企業於 X5 年因疏磺外洩而被相關主管機關通知將對其提出訴訟。雖然 X6 年 12 月法院尚未審理該訴訟，企業於 X5 年依據其對訴訟案可能罰款之最佳估計，認列負債 700。基於課稅目的，罰款不得減除。

企業於 X2 年發展新產品之成本為 1,250，此成本於 X2 年基於課稅目的已作為費用減除。企業於帳上係將此成本資本化，並採直線法按五年攤提。於 X4 年 12 月 31 日產品發展成本未攤銷餘額為 500。

企業於 X5 年與其既有員工簽訂合約，將提供退休後醫療照顧福利，該醫療照顧成本於員工提供勞務時認列費用。X5 及 X6 皆無對已退休人員支付該等福利。醫療照顧成本基於課稅目的係於支付予退休人員時作為減除項目。企業經評估認為很有可能有足夠的課稅所得使其產生的遞延所得稅資產可以實現。

建築物於會計上係採直線法以每年 5% 之折舊率計提折舊，但基於課稅目的係採直線法以每年 10% 之折舊率計提折舊。運輸工具於會計上係採直線法以每年 20% 之折舊率計提折舊，但基於課稅目的係採直線法以每年 25% 之折舊率計提折舊。於資產取得當年度，會計上係計提一整年之折舊。

於 X6 年 1 月 1 日，建築物重估價為 65,000，企業估計建築物之剩餘耐用年限自重估價日起尚有 20 年。重估價並不影響 X6 年之課稅所得，稅捐機關亦不調整建築物之課稅基礎以反映此重估價。企業於 X6 年將 1,033 之重估價準備轉至保留盈餘。此金額係建築物實際折舊額(3,250)及建築物以成本為基礎之應有折舊額(1,660，係以 X6 年 1 月 1 日帳面金額 33,200 除以剩餘耐用年限 20 年)，二者間之差額 1,590，減除相關之遞延所得稅 557 (見本準則第

64 段) 後之餘額。

當期所得稅費用

	X5	X6
會計利潤	8,775	8,740
加計		
會計上之折舊金額	4,800	8,250
慈善捐款	500	350
環境污染罰款	700	-
產品發展成本	250	250
醫療照顧福利	2,000	1,000
	<u>17,025</u>	<u>18,590</u>
減除		
基於課稅目的之折舊金額	(8,100)	(11,850)
課稅所得	<u>8,925</u>	<u>6,740</u>
當期所得稅費用，稅率 40%	<u>3,570</u>	
當期所得稅費用，稅率 35%		<u>2,359</u>

不動產、廠房及設備之帳面金額

成 本	建築物	運輸設備	合計
X4 年 12 月 31 日餘額	50,000	10,000	60,000
X5 年度增加	<u>6,000</u>	<u>-</u>	<u>6,000</u>
X5 年 12 月 31 日餘額	56,000	10,000	66,000
X6 年 1 月 1 日重估價沖銷累計折舊	(22,800)	-	(22,800)
X6 年 1 月 1 日重估價	<u>31,800</u>	<u>-</u>	<u>31,800</u>
X6 年 1 月 1 日餘額	65,000	10,000	75,000
X6 年度增加	<u>-</u>	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>
	<u>65,000</u>	<u>25,000</u>	<u>90,000</u>
累計折舊	5%	20%	
X4 年 12 月 31 日餘額	20,000	4,000	24,000
X5 年度折舊費用	<u>2,800</u>	<u>2,000</u>	<u>4,800</u>
X5 年 12 月 31 日餘額	22,800	6,000	28,800
X6 年 1 月 1 日重估價	(22,800)	-	(22,800)
X6 年 1 月 1 日餘額	-	6,000	6,000



成 本	建築物	運輸設備	合計
X6 年度折舊費用	3,250	5,000	8,250
X6 年 12 月 31 日餘額	<u>3,250</u>	<u>11,000</u>	<u>14,250</u>
帳面金額			
X4 年 12 月 31 日	<u>30,000</u>	<u>6,000</u>	<u>36,000</u>
X5 年 12 月 31 日	<u>33,200</u>	<u>4,000</u>	<u>37,200</u>
X6 年 12 月 31 日	<u>61,750</u>	<u>14,000</u>	<u>75,750</u>

不動產、廠房及設備之課稅基礎

成 本	建築物	運輸設備	合計
X4 年 12 月 31 日餘額	50,000	10,000	60,000
X5 年度增加	<u>6,000</u>	-	<u>6,000</u>
X5 年 12 月 31 日餘額	56,000	10,000	66,000
X6 年度增加	<u>-</u>	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>
	<u>56,000</u>	<u>25,000</u>	<u>81,000</u>
累計折舊			
	10%	25%	
X4 年 12 月 31 日餘額	40,000	5,000	45,000
X5 年度折舊費用	<u>5,600</u>	<u>2,500</u>	<u>8,100</u>
X5 年 12 月 31 日餘額	45,600	7,500	53,100
X6 年度折舊費用	<u>5,600</u>	<u>6,250</u>	<u>11,850</u>
X6 年 12 月 31 日餘額	<u>51,200</u>	<u>13,750</u>	<u>64,950</u>
課稅基礎			
X4 年 12 月 31 日	<u>10,000</u>	<u>5,000</u>	<u>15,000</u>
X5 年 12 月 31 日	<u>10,400</u>	<u>2,500</u>	<u>12,900</u>
X6 年 12 月 31 日	<u>4,800</u>	<u>11,250</u>	<u>16,050</u>

X4 年 12 月 31 日遞延所得稅資產、負債及費用

	帳面金額	課稅基礎	暫時性差異
應收帳款	500	500	-
存貨	2,000	2,000	-
產品發展成本	500	-	500



	帳面金額	課稅基礎	暫時性差異
投資	33,00	33,000	-
不動產、廠房及設備	36,000	15,000	21,000
資產合計	<u>72,000</u>	<u>50,500</u>	<u>21,500</u>
當期應付所得稅	3,000	3,000	-
應付帳款	500	500	-
應付罰款	-	-	-
應付醫療照顧福利	-	-	-
長期借款	20,000	20,000	-
遞延所得稅	8,600	8,600	-
負債合計	<u>32,100</u>	<u>32,100</u>	-
股本	5,000	5,000	-
重估價準備	-	-	-
保留盈餘	34,900	13,400	-
負債及權益合計	<u>72,000</u>	<u>50,500</u>	-
暫時性差異			<u>21,500</u>
遞延所得稅負債	21,500，稅率 40%		8,600
遞延所得稅資產	-	-	-
淨遞延所得稅負債			<u>8,600</u>

X5 年 12 月 31 日遞延所得稅資產、負債及費用

	帳面金額	課稅基礎	暫時性差異
應收帳款	500	500	-
存貨	2,000	2,000	-
產品發展成本	500	-	250
投資	33,000	33,000	-
不動產、廠房及設備	37,200	12,900	24,300
資產合計	<u>72,950</u>	<u>48,400</u>	<u>24,550</u>
當期應付所得稅	3,570	3,570	-
應付帳款	500	500	-



	帳面金額	課稅基礎	暫時性差異
應付罰款	700	700	-
應付醫療照顧福利	2,000	-	(2,000)
長期借款	12,475	12,475	-
遞延所得稅	9,020	9,020	-
負債合計	28,265	26,265	(2,000)
股本	5,000	5,000	-
重估價準備	-	-	-
保留盈餘	39,685	17,135	-
負債及權益合計	72,950	48,400	-
暫時性差異			22,550
遞延所得稅負債	24,550，稅率 40%		9,820
遞延所得稅資產	2,000，稅率 40%		(800)
淨遞延所得稅負債			9,020
減：期初遞延所得稅負債			(8,600)
與暫時性差異之產生及迴轉有關 之遞延所得稅費用（利益）			420

X6 年 12 月 31 日遞延所得稅資產、負債及費用

	帳面金額	課稅基礎	暫時性差異
應收帳款	500	500	-
存貨	2,000	2,000	-
產品發展成本	-	-	-
投資	33,000	33,000	-
不動產、廠房及設備	75,750	16,050	59,700
資產合計	111,250	51,550	59,700
當期應付所得稅	2,359	2,359	-
應付帳款	500	500	-
應付罰款	700	700	-
應付醫療照顧福利	3,000	-	(3,000)



	帳面金額	課稅基礎	暫時性差異
長期借款	12,805	12,805	-
遞延所得稅	19,845	19,845	-
負債合計	39,209	36,209	(3,000)
股本	5,000	5,000	-
重估價準備	19,637	-	-
保留盈餘	47,404	10,341	-
負債及權益合計	111,250	51,550	-
暫時性差異			56,700
遞延所得稅負債	59,700，稅率 35%		20,895
遞延所得稅資產	3,000，稅率 35%		(1,050)
淨遞延所得稅負債			19,845
減：期初遞延所得稅負債			(9,020)
稅率調降產生之期初遞延所得稅 負債調整數	22,550，稅率 5%		1,127
歸屬於重估價準備之遞延所得稅 與暫時性差異之產生及迴轉有關 之遞延所得稅費用（利益）	31,800，稅率 35%		(11,130)
			822

揭露釋例

依本準則應揭露之金額如下：

所得稅費用（利益）之主要構成項目（第 79 段）

	X5	X6
當期所得稅費用	3,570	2,359
與暫時性差異之產生及迴轉有關之遞延所得稅 費用	420	822
稅率調降產生之遞延所得稅費用（利益）	-	(1,127)
所得稅費用	3,990	2,054

與其他綜合損益相關之所得稅費用（第 81 段(ab)）

與建築物重估價有關之遞延所得稅 - (11,130)

此外，X6 年度自保留盈餘轉至重估價準備之遞延所得稅為 557。此係與建築物之實際折舊額與依建築物成本所計算之應有折舊額間之差異有關。

所得稅費用與會計利潤關係之說明（第 81 段(c)）

對於所得稅費用（利益）與會計利潤關係之說明，本準則允許企業採用兩種可選擇之方式。兩種格式列示如下：

- (i) 對所得稅費用（利益）與會計利潤乘以適用稅率後之金額進行數字調節，並揭露計算適用稅率之基礎；

	X5	X6
會計利潤	8,775	8,740
按適用稅率 35%（X5 年：40%）計算之稅額	3,510	3,059
決定課稅所得時不得減除費用之稅額影響數：		
慈善捐款	200	122
環境污染罰款	280	-
稅率調降產生之期初遞延所得稅減少	-	(1,127)
所得稅費用	3,990	2,054

適用稅率係國家所得稅稅率 30%（X5：35%）與地方所得稅稅率 5%之合計。

- (ii) 對平均有效稅率與適用稅率進行數字調節，並揭露計算適用稅率之基礎

	X5	X6
	%	%
適用稅率	40.0	35.0
決定課稅所得時不得減除費用之稅額影響數：		
慈善捐款	2.3	1.4
環境污染罰款	3.2	-
稅率調降對期初遞延所得稅之影響	-	(12.9)
平均有效稅率（所得稅費用除以稅前淨利）	45.5	23.5

適用稅率係國家所得稅稅率 30%（X5：35%）與地方所得稅稅率 5%之合計。

相較於前一會計期間，適用稅率有所變動之說明（第 81 段(d)）

於 X6 年，政府頒布將國家所得稅稅率由 35%改為 30%。

對於各類暫時性差異、以及各類未使用課稅損失及未使用所得稅抵減，其：

- (i) 每一表達期間於財務狀況表中認列之遞延所得稅資產與負債金額；
- (ii) 每一表達期間認列於損益中之遞延所得稅利益或費用之金額（若無法明顯從財務狀況表中認列金額之變動看出者）（第 81 段(g)）

	X5	X6
基於課稅目的採加速折舊法	9,720	10,322
應付醫療照顧福利基於課稅目的須俟支付 始可減除	(800)	(1,050)
產品發展成本已自以前年度課稅所得減除	100	-
減除相關折舊後之重估價淨額	-	10,573
遞延所得稅負債	9,020	19,845

（註：遞延所得稅利益或費用認列於當年度損益之金額可明顯從財務狀況表中認列金額之變動看出）

釋例 3：企業合併

A 公司於 X5 年 1 月 1 日以成本 600 取得 B 公司 100% 之股份。於收購日，在 A 所屬課稅管轄權，A 對 B 投資之課稅基礎為 600。基於課稅目的，商譽帳面金額之減少不得減除，若 B 公司處分其所營事業，商譽之成本亦不得減除。A 所屬課稅管轄權之稅率為 30%，B 所屬課稅管轄權之稅率為 40%。

A 所取得之可辨認資產及所承擔之負債（不包含遞延所得稅資產及負債）之公允價值，以及其於 B 所屬課稅管轄權之課稅基礎與所產生之暫時性差異，列於下表。

	收購日		
	認列金額	課稅基礎	暫時性差異
不動產、廠房及設備	270	155	115
應收帳款	210	210	-
存貨	174	124	50
退休金福利義務	(30)	-	(30)
應付帳款	(120)	(120)	-
取得之可辨認淨資產及承 擔之負債（不含遞延所得 稅）	504	369	135

退休金福利義務產生之遞延所得稅資產係與不動產、廠房及設備與存貨所產生之遞延所得稅負債互抵（見本準則第 74 段）。

商譽之成本於 B 所屬之課稅管轄權係不得減除。因此，於 B 所屬之管轄區商譽之課稅基礎

為零。然而，依據本準則第 15 段(a)，針對與 B 課稅管轄權之商譽有關之應課稅暫時性差異，A 不予認列遞延所得稅負債。

於 A 之合併財務報表中，A 對 B 投資之帳面金額組成如下：

取得之可辨認淨資產及承擔之負債公允價值（不含遞延所得稅）	504
遞延所得稅負債（135×40%）	<u>(54)</u>
取得之可辨認淨資產及承擔之負債公允價值	450
商譽	<u>150</u>
帳面金額	<u><u>600</u></u>

在收購日，於 A 所屬課稅管轄權中，A 對 B 投資之課稅基礎為 600，此投資在 A 所屬課稅管轄權無相關之暫時性差異。

B 之權益（包含因企業合併所進行之公允價值調整）於 X5 年之變動如下：

X5 年 1 月 1 日餘額	450
X5 年未分配淨利（淨利 150 減除應付股利 80）	<u>70</u>
X5 年 12 月 31 日餘額	<u><u>520</u></u>

A 針對應收股利 80 所將產生之代扣稅款或其他稅額，認列為負債。

於 X5 年 12 月 31 日，A 對 B 投資之帳面金額（不包含應收股利）如下：

B 公司淨資產	520
商譽	<u>150</u>
帳面金額	<u><u>670</u></u>

A 對此項投資有關之暫時性差異為 70。此金額等於自收購日起之累積未分配淨利。

若 A 決定於可預見之未來不會出售投資，且 B 於可預見之未來不會分配其未分配淨利，則與 A 對 B 投資有關之遞延所得稅負債不予認列（見本準則第 39 及 40 段）。注意，此例外在對關聯企業之投資時，僅於有其他協議要求關聯企業之利潤不於可預見之未來分配方適用（見本準則第 42 段）。對於未認列遞延所得稅，A 須揭露該暫時性差異之金額，亦即 70（見本準則第 81 段(f)）。

若 A 預期出售對 B 之投資，或 B 將於可預見之未來分配其未分配淨利，則在暫時性差異預計迴轉之範圍內，A 應認列遞延所得稅負債。稅率應反映 A 預期回收其投資帳面金額之方式（見本準則第 51 段）。同時，A 將列入其他綜合損益中之外幣換算差額所產生之遞延所得稅，認列於其他綜合損益項下（見本準則第 61A 段）。A 應單獨揭露：

(a) 認列於其他綜合損益之遞延所得稅金額（本準則第 81 段(ab)）；及

- (b) 因預期於可預見之未來不會迴轉，故未認列為遞延所得稅之剩餘暫時性差異金額（見本準則第 81 段(f)）。

釋例 4：複合金融工具

企業於 X4 年 12 月 31 日自無息可轉換借款收到款項 1,000，並將於 X8 年 1 月 1 日按面額償付。依據國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」，企業將此工具之負債組成部分分類為負債，並將權益組成部分分類為權益。該企業將原始帳面金額分配 751 至該可轉換借款之負債組成部分，並分配 249 至權益組成部分。續後，按年利率 10% 乘上年初負債組成部分之帳面金額，將可轉換借款之設算折價轉列為利息費用。稅捐機關不允許企業於申報時，將可轉換借款之設算折價作為減除項目。稅率為 40%。

與負債組成部分相關之暫時性差異、產生之遞延所得稅負債及遞延所得稅費用與收益，計算如下：

	年度			
	X4	X5	X6	X7
負債組成部分之帳面金額	751	826	909	1,000
課稅基礎	1,000	1,000	1,000	1,000
應課稅暫時性差異	249	174	91	-
期初遞延所得稅負債，稅率 40%	0	100	70	37
計入權益之遞延所得稅	100	-	-	-
遞延所得稅費用（利益）	-	(30)	(33)	(37)
期末遞延所得稅負債，稅率 40%	100	70	37	-

如本準則第 23 段所述，企業於 X4 年 12 月 31 日認列所產生之遞延所得稅負債，並對應調整可轉換負債中權益組成部分之原始帳面金額。因此，於該日認列之金額如下：

負債組成項目	751
遞延所得稅負債	100
權益組成項目（249 減 100）	149
	<u>1,000</u>

遞延所得稅負債之後續變動，係以所得稅利益認列於損益（見本準則第 23 段）。因此，該企業之損益包含以下金額：

	年度			
	X4	X5	X6	X7
利息費用（設算之折價）	-	75	83	91
遞延所得稅費用（利益）	-	(30)	(33)	(37)



-	45	50	54
---	----	----	----

釋例 5：股份基礎給付交易

依據國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」，企業對給與認股權作為員工提供勞務之對價，應認列為費用。但基於課稅目的須俟認股權執行，方依認股權於執行日之內含價值減除。

如本準則第 68B 段所述，取得員工勞務之課稅基礎（係對於該等勞務稅捐機關所允許之未來可減除金額）與帳面金額零之差異，係為可減除暫時性差異並產生遞延所得稅資產。第 68B 段規定，若於期間結束日尚無法得知稅捐機關所允許之未來期間可減除金額，應以期間結束日可得之資訊估計之。若稅捐機關所允許之未來期間可減除金額係依據企業未來某一天之股價計算，可減除暫時性差異應依據期間結束日企業之股票價格衡量。因此，此釋例中，預期未來稅上減除金額（以及產生之遞延所得稅資產之衡量），應依據期間結束日認股權之內含價值衡量。

如本準則第 68C 段所述，若稅上減除金額（或估計未來稅上減除金額）超過相關之累積酬勞成本，將顯示稅上減除金額不僅與酬勞成本有關，亦與權益項目有關。在此情況下，第 68C 段要求當期或遞延所得稅相關溢額之部分應直接認列於權益項下。

企業之稅率為 40%。認股權係於第一年初給與，於第三年底既得，並於第五年底執行。每一會計期間取得及已使用之員工勞務所認列費用之金額、各年底認股權流通在外之數量及認股權內含價值之詳細資料如下：

	員工酬勞 成本	年底認股 權數量	每單位 內含價值
第一年	188,000	50,000	5
第二年	185,000	45,000	8
第三年	190,000	40,000	13
第四年	0	40,000	17
第五年	0	40,000	20

企業於第一至第四年所認列之遞延所得稅資產及遞延所得稅利益，及第五年認列之當期所得稅利益計算如下。於第四及第五年，因為估計（及實際）之稅上申報減除金額超過累積酬勞成本，部分遞延及當期所得稅係直接認列於權益項下。

第一年

遞延所得稅資產及遞延所得稅利益：

$$(50,000 \times 5 \times 1/3^{(a)} \times 0.40) = \underline{33,333}$$

- (a) 取得員工勞務之課稅基礎係依據認股權之內含價值計算。該認股權之給付係取得三年期間之服務。因至第一年底僅取得一年之勞務，故在第一年時須將認股權之內含價值乘以1/3以得出當年度之課稅基礎。

由於預計未來稅上可抵減金額 83,333 (50,000×5×1/3) 較累積酬勞成本 188,000 少，遞延所得稅利益全數認列於損益。

第二年

年底遞延所得稅資產：

(45,000×8×2/3×0.40) =	96,000
減：年初遞延所得稅資產	<u>(33,333)</u>
當年度遞延所得稅利益	<u>62,667*</u>

*此金額包括以下項目：

當年度所取得員工勞務之課稅基礎及其帳面金額零間之暫時性差異所產生之遞延所得稅利益：

(45,000×8×1/3×0.40)	48,000
---------------------	--------

以前年度所取得員工勞務之課稅基礎調整產生之所得稅利益：

(a) 內含價值增加 (45,000×3×1/3×0.40)	18,000
(b) 認股權數量減少 (5,000×5×1/3×0.40)	<u>(3,333)</u>

當年度遞延所得稅利益	<u>62,667</u>
------------	---------------

由於預計未來稅上可抵減金額 240,000 (45,000×8×2/3) 較累積酬勞成本 373,000 (188,000 + 185,000) 少，遞延所得稅利益全數認列於損益。

第三年

年底遞延所得稅資產：

(40,000×13×0.40) =	208,000
減：年初遞延所得稅資產	<u>(96,000)</u>
當年度遞延所得稅利益	<u>112,000</u>

由於預計未來稅上可抵減金額 520,000 (40,000×13) 較累積酬勞成本 563,000 (188,000 + 185,000 + 190,000) 少，遞延所得稅利益全數認列於損益。

第四年

年底遞延所得稅資產：	
(40,000×17×0.40) =	272,000
減：年初遞延所得稅資產	(208,000)
當年度遞延所得稅利益	<u>64,000</u>

如下所示，遞延所得稅利益部分認列於損益表，部分認列於權益項下：

預計未來稅上可減除金額 (40,000×17) =	680,000
累積酬勞成本	<u>(563,000)</u>
稅上可減除金額之溢額	<u>117,000</u>
遞延所得稅利益	64,000
直接認列於權益之溢額 (117,000×0.40) =	<u>(46,800)</u>
認列於損益之金額	<u>17,200</u>

第五年

遞延所得稅費用 (遞延所得稅資產迴轉)	272,000
直接認列於權益之金額(直接認列於權益之累積遞延所得稅迴轉)	<u>(46,800)</u>
認列於損益之金額	<u>225,200</u>
執行日依內含價值計算之當期所得稅利益 (40,000×20×0.40) =	320,000
認列於損益之金額 (563,000×0.40) =	<u>(225,200)</u>
直接認列於權益之金額	<u>94,800</u>

彙總

		綜合損益表			財務狀況表	
	酬勞成本	當期所得稅 費用(利益)	遞延所得稅 費用(利益)	所得稅費用 (利益)合計	權益	遞延所得 稅資產
第一年	188,000	0	(33,333)	(33,333)	0	33,333
第二年	185,000	0	(62,667)	(62,667)	0	96,000
第三年	190,000	0	(112,000)	(112,000)	0	208,000
第四年	0	0	(17,200)	(17,200)	(46,800)	272,000
第五年	0	(225,200)	225,200	0	46,800	0
					(94,800)	
合計	563,000	(225,200)	0	(225,200)	(94,800)	0



釋例 6：企業合併中取代之獎酬

A 公司於 20X1 年 1 月取得 B 公司 100% 之權益。A 公司並支付 B 公司原股東 CU400 之現金對價。

B 公司於收購日流通在外之員工認股權以市價衡量計 CU100。該等認股權皆已既得。作為企業合併之一部分，B 公司流通在外之認股權係由 A 公司認股權所取代（取代之獎酬）；A 公司認股權以市價衡量為 CU100，以內含價值衡量為 CU80。取代之獎酬皆已既得。依據國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）第 56 段至 62 段，取代之獎酬係為取得 B 公司所給付對價之一部分。取代之獎酬須於選擇權執行時，稅上方可減除。稅上可減除金額係以執行日之內含價值計算。A 公司之稅率為 40%。A 公司於收購日針對該取代之獎酬，認列遞延所得稅資產 CU32（內含價值 CU80×40%）。

A 公司對企業合併中所取得之可辨認淨資產（不包含遞延所得稅資產及負債）以 CU450 衡量。所取得之可辨認淨資產之課稅基礎為 CU300。A 公司於收購日針對可辨認淨資產認列遞延所得稅負債 CU60（ $(CU450 - CU300) \times 40\%$ ）。

商譽計算如下：

	CU
現金對價	400
取代之獎酬市價	100
給付總對價	500
可辨認淨資產，不含遞延所得稅資產及負債	(450)
遞延所得稅資產	32
遞延所得稅負債	60
商譽	78

基於課稅目的，商譽帳面金額之減少不得減除。依據本準則第 15 段(a)，對於與企業合併中所認列商譽有關之應課稅暫時性差異，A 公司不予認列遞延所得稅負債。企業合併之會計分錄如下：

	CU	CU
借：商譽	78	
借：可辨認淨資產	450	
借：遞延所得稅資產	32	
貸：現金		400
貸：權益（取代之獎酬）		100
貸：遞延所得稅負債		60



於 20X1 年 12 月 31 日，取代之獎酬內含價值為 CU120。A 公司認列遞延所得稅資產 CU48 (CU120×40%)。針對取代之獎酬內含價值增加金額，A 公司認列遞延所得稅利益 CU16。會計分錄如下：

	CU	CU
借：遞延所得稅資產	16	
貸：遞延所得稅利益		16

若取代之獎酬在目前之稅法下為不可減除項目，則 A 公司不應於收購日認列遞延所得稅資產。對於後續事項產生與取代之獎酬相關之稅額減除，A 公司應於後續事項發生當期，將之列入當期遞延所得稅利益或費用。

對於如何決定取代之獎酬那些部分係屬企業合併中所移轉之對價，那些部分應歸屬未來之勞務因而係作為合併後之酬勞費用，國際財務報導準則第 3 號第 B56 至 B62 段列有指引。取代之獎酬所產生之遞延所得稅資產及負債若屬合併後之費用，應依釋例 5 所述之一般原則處理。