# 國際會計準則第 12 號（2011 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　會計研究發展基金會

**徵　求　意　見　函**

（請於 100 年 4 月 30 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw）

財團法人 中華民國會計研究發展基金會

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 2010 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（IASC）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 月被國際會計準則第 10 號「資產負債表日後事項」修正，並於 2000 年 4 月由於國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之結果進一步被修正。國際會計準則委員會（IASC）於 2000 年 10 月核准修訂，以明訂股利所得稅後果之會計處理。

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：認列與衡量」（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）。‡
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（2010 年 10 月發布）。‡
- 遞延所得稅：標的資產之回收（修正國際會計準則第 12 號）（2010 年 12 月發布）。§

下列解釋與國際會計準則第 12 號有關：

---

* 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）
§ 生效日為 2012 年 1 月 1 日（得提前適用）

- 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）
- 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　次 |
|---|---|
| **簡介** | **IN1–IN14** |
| **國際會計準則第 12 號<br>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 |
| 按公允價值列報之資產 | 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、分公司及關聯企業以及合資權益** | **38–45** |
| **衡量** | **46–56** |
| **當期及遞延所得稅之認列** | **57–68C** |
| **認列於損益之項目** | **58–60** |
| **認列於損益之外之項目** | **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**

與來自正常活動之損益有關之所得稅費用（利益） 77-77A

遞延外幣所得稅負債或資產之兌換差額 78

**揭露** **79–88**

**生效日** **89–98**

**解釋公告第 21 號之撤銷** **99**

**下列隨附文件請見本版 B 部分**

**理事會對 2010 年 12 月發布之「遞延所得稅：標的資產之回收」（修正國際會計準則第 12 號）之核准**

**結論基礎**

**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 99 段組成。各段均具同等效力，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（IASC）之準則格式。閱讀國際會計準則第 12 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報導之觀念架構」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 本準則（修訂之國際會計準則第 12 號）取代國際會計準則第 12 號「所得稅之會計處理」（原國際會計準則第 12 號）。修訂之國際會計準則第 12 號自 1998 年 1 月 1 日以後之會計期間生效。對原國際會計準則第 12 號之主要變動如下。

IN2 原國際會計準則第 12 號規定企業採用遞延法或負債法（有時稱為損益表負債法）處理遞延所得稅。修訂之國際會計準則第 12 號禁止採用遞延法，而規定另一種負債法（有時稱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則著重暫時性差異。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。暫時性差異係指資產或負債之課稅基礎與其於財務狀況表帳面金額間之差額。資產或負債之課稅基礎係指報稅上歸屬於該資產或負債之金額。

所有時間性差異皆為暫時性差異。暫時性差異亦產生於下列不會產生時間性差異之情況，雖然原國際會計準則第 12 號將該等情況按產生時間性差異之交易相同方式處理：

(a) 子公司、關聯企業或合資未將全部利潤分配予母公司或投資公司；

(b) 將資產重估價，但報稅上並未作相應之調整；及

(c) 企業合併所取得之可辨認資產及承擔之可辨認負債依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」通常以其公允價值認列，但報稅上並未作相應之調整。

此外，有些暫時性差異並非時間性差異，產生該等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係以其功能性貨幣衡量，但課稅所得或課稅損失（因而及其非貨幣性資產及負債之課稅基礎）則以不同貨幣決定；

(b) 非貨幣性資產及負債在依國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之規定予以重述；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 若有合理證據顯示時間性差異在未來相當長之期間不會迴轉，原國際會計準則第 12 號允許企業不認列遞延所得稅資產及負債。修訂之國際會計準則第 12 號規定，除下列某些例外，企業對所有暫時性差異應認列遞延所得稅負債或（在符合某些條件時）資產。

IN4 原國際會計準則第 12 號規定：

(a) 當可合理預期會實現時，應認列時間性差異所產生之遞延所得稅資產；及

(b) 僅於能合理確信未來課稅所得將足以讓課稅損失之利益實現時，始應將課稅損失產生之遞延所得稅資產認列為資產。原國際會計準則第 12 號允許（但不規定）企業遞延至實現期間方認列課稅損失之利益。

修訂之國際會計準則第12號規定在很有可能將有課稅所得以供遞延所得稅資產使用時，即應認列遞延所得稅資產。若企業有課稅損失之歷史時，僅於企業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企業將有足夠之課稅所得之範圍內，始應認列遞延所得稅資產。

IN5 作為前述第 IN3 段所訂基本原則之例外，修訂之國際會計準則第 12 號規定，當某些資產或負債原始認列之帳面金額不同於其原始課稅基礎時，禁止認列該等資產或負債所產生之遞延所得稅負債及遞延所得稅資產。由於該等情況並不產生時間性差異，在原國際會計準則第 12 號下亦不會導致遞延所得稅資產或負債。

IN6 原國際會計準則第 12 號規定，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，否則應認列其未分配利潤之應付稅額。惟修訂之國際會計準則第 12 號禁止在下列情況之範圍內認列此類遞延所得稅負債（以及由任何相關之累積換算差異數所產生之遞延所得稅負債）：

(a) 母公司、投資者或合資控制者能控制暫時性差異迴轉之時點；且

(b) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉。

當此項禁止規定導致未認列遞延所得稅負債時，修訂之國際會計準則第 12 號規定企業應揭露相關暫時性差異之彙總金額。

IN7 原國際會計準則第 12 號並未明確提及企業合併所作之公允價值調整。此種調整會產生暫時性差異，故修訂之國際會計準則第 12 號規定企業應認列其所產生之遞延所得稅負債或（在符合可能性之認列條件時）遞延所得稅資產，並將相應之影響數反映於決定所認列之商譽金額或廉價購買利益金額。惟修訂之國際會計準則第 12 號禁止認列商譽之原始認列所產生之遞延所得稅負債。

IN8 原國際會計準則第12號允許但不規定企業認列與資產重估價相關之遞延所得稅負債。修訂之國際會計準則第 12 號規定企業之認列與資產重估價相關之遞延所得稅負債。

IN9 某些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，資本利得並非按與其他課稅收益相同之稅率課徵；及

(b) 在某些國家，資產出售報稅上可減除金額大於其折舊之可減除金額。

原國際會計準則第12號並未對此種情況下之遞延所得稅資產及負債之衡量提供指引。修訂之國際會計準則第 12 號規定，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及負債帳面金額之方式所產生之租稅後果。

IN10 原國際會計準則第 12 號並未明確指出遞延所得稅資產及負債是否可折現。修訂之國際會計準則第 12 號禁止將遞延所得稅資產及負債折現。

IN11 原國際會計準則第 12 號並未明訂企業是否應將遞延所得稅餘額分類為流動資產及負債，或非流動資產及負債。修訂之國際會計準則第 12 號規定，作流動／非流動區分之企業，不得將遞延所得稅資產及負債分類為流動資產及負債。*

IN12 原國際會計準則第 12 號指出，代表遞延所得稅之借方及貸方餘額可互抵。修訂之國際會計準則第 12 號對互抵訂定更多限制條件，大部分以國際會計準則第 32 號「金融工具：表達與揭露」†對於金融資產及負債之互抵條件為基礎。

IN13 原國際會計準則第 12 號規定，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，應揭露兩者間關係之解釋。修訂之國際會計準則第 12 號規定以下列兩項格式或其中之一說明此關係：

(a) 於所得稅費用（利益）與會計利潤乘以適用稅率之乘積間作數字調節；或

(b) 於平均有效稅率與適用稅率間作數字調節。

修訂之國際會計準則第 12 號亦規定，相較於前一會計期間，適用稅率有變動時應提出說明。

IN14 修訂之國際會計準則第 12 號規定之新揭露包括：

(a) 針對每一類暫時性差異、未使用課稅損失及未使用所得稅抵減：

(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時）；

(b) 針對停業單位，與下列有關之所得稅費用：

(i) 停業之利益或損失；及

(ii) 停業單位來自正常活動之損益；及

(c) 遞延所得稅資產之金額與支持認列該資產之證據性質：

(i) 當遞延所得稅資產之使用取決於未來之課稅所得超過現有應課稅暫時性差異迴轉產生之所得時；及

* 此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) 當企業在與遞延所得稅資產有關之課稅轄區內，於當期或前一期發生虧損時。

# 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。

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所得稅支付額大於（小於）在回收或清償沒有租稅後果下之支付額時，則本準則規定，除少數例外，企業應認列遞延所得稅負債（遞延所得稅資產）。

本準則規定企業對交易及其他事項租稅後果之處理，應與對該交易及其他事項本身之會計處理相同。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亦認列於損益。對於認列於損益之外（列入其他綜合損益或直接計入權益）之交易及其他事項，其任何相關之所得稅影響數亦認列於損益之外（分別列入其他綜合損益或直接計入權益）。同樣地，企業合併中所認列之遞延所得稅資產及負債影響該企業合併所產生之商譽金額或所認列之廉價購買利益金額。

本準則亦處理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 就本準則之目的而言，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。

3 [已刪除]

4 本準則不處理政府補助（見國際會計準則第 20 號「政府補助之會計處理及政府輔助之揭露」）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。

## 定義

**5** **本準則用語定義如下：**

**會計利潤係指一期間內減除所得稅費用前之損益。**

**課稅所得（課稅損失）係指依稅捐機關所制定之法規決定之當期所得（損失），據以應付（可回收）所得稅者。**

**所得稅費用（所得稅利益）係指包含於決定本期損益中，與當期所得稅及遞延所得稅有關之彙總數。**

**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。**

**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。**

**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：**

**(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。**

**資產或負債之課稅基礎係指報稅上歸屬於該資產或負債之金額。**

6 所得稅費用（所得稅利益）包括當期所得稅費用（當期所得稅利益）及遞延所得稅費用（遞延所得稅利益）。

## 課稅基礎

7 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。

**釋例**

1. 一台機器成本為 100。報稅上折舊 30 已於當期及前期減除，剩餘成本將可於未來期間以折舊或透過處分之減項予以減除。報稅上使用該機器所產生之收入應課稅；該機器之任何處分利益將予課稅，任何處分損失將可減除。*該機器之課稅基礎為 70*。

2. 應收利息之帳面金額為 100。相關之利息收入將按現金基礎課稅。*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（課稅損失）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，該資產之全部帳面金額均可減除以抵銷其經濟效益。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，相對產生之應課稅暫時性差異 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 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。

**釋例**

1. 流動負債包括帳面金額為 100 之應計費用。報稅上相關之費用將按現金基礎減除。*該應計費用之課稅基礎為零*。

2. 流動負債包括帳面金額為 100 之預收利息收入。相關之利息收入已按現金基礎課稅。*該預收利息收入之課稅基礎為零*。

3. 流動負債包括帳面金額為 100 之應計費用。報稅上相關之費用已減除。*該應計費用之課稅基礎為 100*。

4. 流動負債包括帳面金額為 100 之應付罰金及罰款。報稅上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。該借款之償還無租稅後果。*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，相對產生之可減除暫時性差異 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，但未於財務狀況表中認列為資產及負債。例如，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。

10 若資產或負債之課稅基礎並非顯而易見，則考量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所得稅支付額大於（小於）在回收或清償沒有租稅後果下之支付額時，則除少數例外，企業應認列遞延所得稅負債（資產）。第 51A 段後之釋例 C 例示考量此基本原則可能有所幫助之情況，例如當資產或負債之課稅基礎取決於預期回收或清償方式時。

11 於合併財務報表中，暫時性差異係藉由比較合併財務報表中資產及負債之帳面金額與適當之課稅基礎所決定。於採合併申報之轄區內，該課稅基礎係參照向各管轄機關申報之合併所得稅申報書所決定。在其他轄區，課稅基礎係參照集團內各個體之所得稅申報書所決定。

## 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。**

**13 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。**

14 當課稅損失可被用以回收以前期間之當期所得稅時，企業應於課稅損失發生期間將該利益認列為資產，因該利益很有可能流入企業並能可靠衡量。

## 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 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，應依第 39 段之規定認列遞延所得稅負債。**

16 資產之認列隱含其帳面金額將以未來期間流入企業之經濟效益之方式回收。當資產之帳面金額超過其課稅基礎時，應課稅經濟效益之金額將超過報稅時允許減除之金額。此差異為應課稅暫時性差異，而於未來期間支付所產生所得稅之義務，則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，致使經濟效益很有可能以所得稅支付之方式流出企業。因此，除第 15 及 39 段所述之某些情況外，本準則規定應認列所有遞延所得稅負債。

**釋例**

一項資產之成本為 150，帳面金額為 100。報稅上之累計折舊為 90，稅率為 25%。

*該資產之課稅基礎為 60（成本 150 減累計課稅折舊 90）。為回收 100 之帳面金額，企業必須賺取課稅收益 100，但僅可減除 60 之課稅折舊。因此，當企業回收資產之帳面金額時，將支付所得稅 10（40x25%）。帳面金額 100 與課稅基礎 60 之差額為應課稅暫時性差異 40。因此，企業認列遞延所得稅負債 10（40x25%），代表企業於回收資產帳面金額時將支付之所得稅。*

17 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。下列為此類暫時性差異之例，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：

(a) 利息收入按時間比例基礎計入會計利潤中，但在某些轄區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，財務狀況表中所認列與此類收入有關之任何應收款項之課稅基礎為零；

(b) 用以決定課稅所得（課稅損失）之折舊可能與用以決定會計利潤者不同。暫時性差異為資產之帳面金額與其課稅基礎之差額；課稅基礎係資產之原始成本減去稅捐機關於決定當期及以前期間課稅所得時，就該資產所允許之所有減除金額。當課稅折舊加速時，將產生應課稅暫時性差異並導致遞延所得稅負債（若課稅折舊比會計折舊慢，將產生可減除暫時性差異並導致遞延所得稅資產）；及

(c) 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。

18 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（見第19段）；

(b) 將資產重估價，但報稅上並未作相應之調整（見第20段）；

(c) 企業合併時產生之商譽（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，企業受惠於與資產有關之免稅政府補助（見第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（見第38至45段）。

## 企業合併

19 除少數例外，企業合併所取得之可辨認資產及承擔之負債應於收購日以其公允價值認列。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影響或受不同之影響時，將產生暫時性差異。例如，當資產之帳面金額被調增到公允價值，但其課稅基礎仍為對先前所有者之成本，將產生應課稅暫時性差異而導致遞延所得稅負債。其所產生之遞延所得稅負債會影響商譽（見第 66 段）。

## 按公允價值列報之資產

20 國際財務報導準則允許或規定某些資產按公允價值列報或重估價（例如見國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」、國際會計準則第 38 號「無形資產」、國際會計準則第 40 號「投資性不動產」及國際財務報導準則第 9 號「金融工具」）。在某些轄區，將資產重估價或其他重述至公允價值會影響當期課稅所得（課稅損失）。因此，資產之課稅基礎會被調整而不會產生暫時性差異。在其他轄區，資產之重估價或重述不影響重估價或重述當期之課稅所得，因此並不調整資產之課稅基礎。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，且報稅上可減除之金額與該等經濟效益金額將有所不同。重估價資產之帳面金額與其課稅基礎之差額為暫時性差異，將產生遞延所得稅負債或資產。前述屬實，即便：

(a) 企業不意圖處分該項資產。於此情形下，資產之重估價帳面金額將透過使用而回收，此將產生課稅收益，該收益將超過未來期間報稅上所允許之折舊；或

(b) 若處分資產之價款再投資於類似資產時，其資本利得之稅負將予遞延。於此情況下，所得稅最終將於出售或使用該類似資產而成為應付。

## 商譽

21 企業合併時產生之商譽應依下列(a)超過(b)之金額衡量：

(a) 下列各項目之彙總數：

(i) 依國際財務報導準則第3號衡量之所移轉對價，通常規定為收購日之公允價值；

(ii) 依國際財務報導準則第3號認列對被收購者之非控制權益金額；及

(iii) 在分階段達成之企業合併中，收購者先前已持有被收購者之權益於收購日之公允價值。

(b) 所取得之可辨認資產與承擔之負債於收購日依國際財務報導準則第3號衡量之淨額。

在決定課稅所得時，許多稅捐機關不允許將商譽帳面金額之減少作為可減除費用。此外，在該等轄區，當子公司處分其主要業務時，商譽成本通常不能減除。在該等轄區，商譽之課稅基礎為零。商譽帳面金額與其課稅基礎（零）之任何差額為應課稅暫時性差異。惟本準則不允許認列因此產生之遞延所得稅負債，因商譽係按剩餘金額衡量，遞延所得稅負債之認列將增加商譽之帳面金額。

21A 遞延所得稅負債因係由商譽之原始認列所產生而未認列者，其後續之減少，亦視為由商譽之原始認列所產生，因此，依第 15 段(a)之規定亦不得認列。例如，若在企業合併中某一企業認列商譽 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價值減少。該遞延所得稅負債價值之減少亦視為與商譽之原始認列有關，因此，依第 15 段(a)之規定不得認列。

21B 惟與商譽有關之應課稅暫時性差異之遞延所得稅負債，在非由商譽原始認列所產生之範圍內，應予認列。例如，企業合併中企業認列商譽 CU100，報稅上可自收購當年度起每年依 20%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不變，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無關，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，資產成本之部分或全部

報稅上不得減除。此類暫時性差異之會計方法決定於導致資產或負債原始認列之交易性質：

(a) 在企業合併中，企業應認列任何遞延所得稅負債或資產，而此將影響其所認列商譽金額或所認列之廉價購買利益金額（見第19段）；

(b) 若交易僅影響會計利潤或課稅所得兩者之一，則企業應認列任何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，且既不影響會計利潤亦不影響課稅所得，在無第15及24段所述之例外情況時，企業理應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。此種調整可能造成財務報表較不透明。因此，本準則不允許企業認列前述交易（無論於原始認列時或其後）所產生之遞延所得稅負債或資產（見下列釋例）。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。

**例示第 22 段(c)之釋例**

某企業意圖持續使用一成本為 1,000 且耐用年限為五年之資產，爾後處分之殘值為零。稅率為 40%。資產之折舊報稅上不得作為減除項目。處分時，任何資本利得不課稅，任何資本損失亦不得作為減除項目。

*隨著資產帳面金額之回收，企業將賺取課稅收益 1,000 並支付所得稅 400。企業不得認列因此產生之遞延所得稅負債 400，因其係資產原始認列所產生。*

*隔年，資產之帳面金額為 800。於賺取課稅收益 800 時，企業將支付所得稅 320。企業不得認列此遞延所得稅負債 320，因其係資產原始認列所產生。*

23 依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之規定，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，係自負債組成部分分離之權益組成部分原始認列所產生。因此，第 15 段(b)之例外情況並不適用，故企業須認列遞延所得稅負債。依第 61A 段之規定，遞延所得稅直接借記權益組成部分之帳面金額。依第 58 段之規定，遞延所得稅負債之後續變動應認列於損益中作為遞延所得稅費用（利益）。

## 可減除暫時性差異

**24 所有可減除暫時性差異在其很有可能有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。**

25 負債之認列隱含其帳面金額將於未來期間從企業流出具經濟效益之資源以清償。當資源從企業流出，其部分或全部金額可能於負債認列後之期間決定課稅所得時作為減除項目。在此情況下，負債之帳面金額及其課稅基礎間存在暫時性差異。因此，當該負債之部分於決定課稅所得時被允許作為減除項目，從而於未來期間可回收所得稅，即產生遞延所得稅資產。同樣地，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可回收，從而產生遞延所得稅資產。

**釋例**

某企業就應計產品保固成本認列負債 100。報稅上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報稅上可減除金額）。於按帳面金額清償其負債時，企業之未來課稅所得將減少 100，從而減少其未來所得稅支付 25（100x25%）。帳面金額 100 及課稅基礎（零）之差額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，以便從減少所得稅支付中獲益，則企業認列遞延所得稅資產 25（100x25%）。*

26 下列為產生遞延所得稅資產之可減除暫時性差異之例：

(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；

(c) 除少數例外，企業合併所取得之可辨認資產及承擔之負債，應於收購日以其

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，相關成本須待以後期間方可減除，則產生可減除暫時性差異而導致遞延所得稅資產。當所取得可辨認資產之公允價值較其課稅基礎小時，亦將產生遞延所得稅資產。於此兩種情況下，所產生之遞延所得稅資產會影響商譽（見第66段）；及

(d) 某些資產可能以公允價值列報或重估價，但報稅上並未作相應之調整（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產生未來期間決定課稅所得時之減除金額。惟以所得稅支付減少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減除金額之抵銷時，方會流入企業。因此，企業僅於很有可能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。

28 當同一納稅主體對同一稅捐機關有足夠之應課稅暫時性差異預期在下列期間迴轉時，企業很有可能有課稅所得以供可減除暫時性差異使用：

(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前期或後期之期間。

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 當與同一稅捐機關下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前期或後期之期間），很有可能有足夠之課稅所得，且該所得係與同一稅捐機關下之同一納稅主體有關。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，因為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以供使用；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在課稅損失或所得稅抵減遞轉後期逾期前將採取之行動，以產生或增加某一特定期間之課稅所得。例如，在某些轄區，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) 遞延某些課稅所得減除金額之請求權；

(c) 出售（或許再租回）已增值但課稅基礎尚未調整以反映該增值之資產；及

(d) 出售某一產生免稅收益之資產（例如，在某些轄區之政府公債），以購買產生課稅收益之另一投資。

當稅務規劃機會將後期之課稅所得推進至較早期間時，遞轉後期之課稅損失或所得稅抵減之使用，仍取決於未來有非源自未來原始產生暫時性差異之課稅所得存在。

31 當企業有近期虧損之歷史時，須考量第 35 及 36 段之指引。

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有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。

### *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，與某一資產有關之免稅政府補助從該資產中減除以得出其帳面金額，但報稅上不從該資產之可折舊金額（亦即其課稅基礎）中減除；資產帳面金額小於其課稅基礎，致產生可減除暫時性差異。政府補助也可能作為遞延收益，此時，遞延收益與課稅基礎（零）之差額，係為可減除暫時性差異。不論企業採用那一種表達方法，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 對於未使用課稅損失及未使用所得稅抵減遞轉後期，企業在很有可能有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。**

35 未使用課稅損失及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。惟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，當企業有近期虧損之歷史時，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未使用課稅損失或未使用所得稅抵減使用之範圍內，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。在此情況下，第 82 段規定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（見第30段），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。

在非很有可能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範圍內，不認列遞延所得稅資產。

## 未認列遞延所得稅資產之重評估

37 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。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之課稅所得，而使遞延所得稅資產符合第 24 或 34 段所述之認列條件。另一例為，在企業合併當日或後續，企業重評估遞延所得稅資產（見第 67 及 68 段）。

## 投資子公司、分公司及關聯企業以及合資權益

38 當投資子公司、分公司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，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。此類差異可能由多種不同之情況產生，例如：

(a) 子公司、分公司、關聯企業及合資有未分配利潤；

(b) 當母公司及其子公司分處不同國家時，匯率之變動；及

(c) 將投資關聯企業之帳面金額沖減至可回收金額。

若母公司在其單獨財務報表上對投資以成本或重估價金額列報，則母公司單獨財務報表中與該投資相關之暫時性差異，可能與在合併財務報表中之暫時性差異不同。

**39 企業對於與投資子公司、分公司及關聯企業以及合資權益相關之所有應課稅暫時**

**性差異，皆應認列遞延所得稅負債，但在同時符合下列兩條件之範圍內除外：**

**(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點；且**

**(b) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉。**

40 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。此外，決定暫時性差異迴轉時所應支付之所得稅額經常係實務上不可行。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。

41 企業之非貨幣性資產與負債係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課稅損失（因而及其非貨幣性資產與負債之課稅基礎）則以不同貨幣決定，匯率變動將產生暫時性差異並導致遞延所得稅負債或資產（符合第 24 段時）之認列。所產生之遞延所得稅則借記或貸記損益（見第 58 段）。

42 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，遞延所得稅負債依此金額衡量。

43 合資者間之協議中通常處理利潤之分配，並明訂在決定此事項時，是否須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，且該利潤很有可能於可預見之未來不分配時，則不認列遞延所得稅負債。

**44 企業對於投資子公司、分公司及關聯企業以及合資權益所產生之可減除暫時性差異，於同時符合下列兩條件之範圍內，且僅於該範圍內方可認列遞延所得稅資產：**

**(a) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來迴轉；且**

**(b) 很有可能有足夠之課稅所得以供該暫時性差異使用。**

45 企業於決定與投資子公司、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是否應認列遞延所得稅資產時，應考量第 28 至 31 段規定之指引。

## 衡量

**46 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。**

**47** **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。**

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。惟在某些轄區，政府宣布之稅率（及稅法）有實際立法之實質效果，雖然實際立法可能在數月之後。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 當不同稅率適用於不同課稅收益級距時，遞延所得稅資產及負債應採用暫時性差異預期迴轉期間適用於課稅所得（課稅損失）之預期平均稅率衡量。

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。**

51A 在某些轄區，資產（負債）帳面金額回收（清償）之方式可能影響下列之一或兩者：

(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，企業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，應與預期回收或清償之方式一致。

**釋例 A**

某項不動產、廠房及設備之帳面金額為 100 而課稅基礎為 60。該項目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項目並將其出售，則認列之遞延所得稅負債為 8（40x20%）；若企業預期持續持有該項目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（40x30%）。*

**釋例 B**

某項成本為 100 帳面金額為 80 之不動產、廠房及設備，重估價至 150。報稅上並未作相應之調整。報稅上累計折舊為 30，稅率為 30%。若該項目以高於成本之金額出售，累計課稅折舊 30 將計入課稅收益，但出售價款高於成本之部分則不課稅。

*該項目之課稅基礎為 70，並有應課稅暫時性差異 80。若企業預期以使用該項目之方*

*式回收帳面金額，則必須產生 150 之課稅收益，但僅能減除折舊 70。在此基礎上，有遞延所得稅負債 24（80x30%）。若企業預期立即以 150 之價款出售該項目回收帳面金額，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* |
|---|---|---|---|
| *累計課稅折舊* | *30* | *30%* | *9* |
| *出售價款超過成本金額* | *50* | *零* | |
| *合計* | *80* | | *9* |

*（註：依第 61A 段之規定，因重估價而產生之額外遞延所得稅應認列於其他綜合損益）*

**釋例 C**

設情況同釋例 B，但若該項目以高於成本之金額出售時，累計課稅折舊將計入課稅收益中（按30%課稅），出售價款於減除調整通貨膨脹之成本110後將按40%課稅。

*若企業預期以使用該項目之方式回收帳面金額，必須產生150之課稅收益，但僅能減除折舊70。在此基礎上，課稅基礎為70，有暫時性差異80，並有遞延所得稅負債24（80x30%），如同釋例B。*

*若企業預期立即以150之價款出售該項目回收帳面金額，將可減除調整指數後之成本110。淨價款40將按40%課稅。此外，累計課稅折舊30將計入課稅收益並按30%課稅。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（40x40%＋30x30%）。若本例中課稅基礎並非顯而易見，則考量第10段規定之基本原則可能有幫助。*

*（註：依第 61A 段之規定，因重估價而產生之額外遞延所得稅應認列於其他綜合損益）*

51B 若遞延所得稅負債或遞延所得稅資產係由採用國際會計準則第16號中重估價模式衡量之非折舊性資產所產生，該遞延所得稅負債或遞延所得稅資產之衡量應反映該非折舊性資產透過出售回收帳面金額之租稅後果，不論該資產帳面金額之衡量基礎為何。因此，若稅法明訂出售資產所產生課稅金額之適用稅率，與使用資產所產生課稅金額之適用稅率不同時，則應採用前者之稅率以衡量與非折舊性資產相關之遞延所得稅負債或資產。

51C 若遞延所得稅負債或資產係由採用國際會計準則第40號中公允價值模式衡量之投資性不動產所產生，即存在一項可反駁之前提假設：該投資性不動產之帳面金額

將透過出售回收。從而，除非該前提假設被反駁，否則遞延所得稅負債或遞延所得稅資產之衡量應反映該投資性不動產完全透過出售回收帳面金額之租稅後果。若投資性不動產為折舊性且係在目的為隨時間消耗幾乎所有涵蓋於該投資性不動產之經濟效益之經營模式下持有，而非透過出售，則此前提假設應被反駁。若該前提假設被反駁，則應遵循第 51 及 51A 段之規定。

**例示第51C 段之釋例**

某投資性不動產之成本為100，公允價值為150。該投資性不動產係採用國際會計準則第40號中公允價值模式衡量，其由成本為40但公允價值為60之土地及成本為60但公允價值為90之建築物所組成。土地具有無限耐用年限。

建築物之報稅上累計折舊為30。該投資性不動產之公允價值未實現變動並不影響課稅所得。若該投資性不動產以高於成本之金額出售，累計課稅折舊30之迴轉將計入課稅所得，並以普通稅率30%課稅。出售價款高於成本之部分，稅法明訂持有資產少於兩年之稅率為25%，持有資產兩年以上之稅率為20%。

*由於該投資性不動產係採用國際會計準則第40號中公允價值模式衡量，即存在一項可反駁之前提假設：企業將完全透過出售該投資性不動產回收其帳面金額。若該前提假設未被反駁，遞延所得稅應反映完全透過出售以回收帳面金額之租稅後果，即使企業預期自該不動產（在出售前）賺取租金收入。*

*土地若出售之課稅基礎為 40，並有應課稅暫時性差異 20（60－40）。建築物若出售之課稅基礎為 30（60－30），並有應課稅暫時性差異 60（90－30）。因此，與該投資性不動產有關之全部應課稅暫時性差異為 80（20＋60）。*

*依第 47 段之規定，稅率為預期投資性不動產實現當期應適用之稅率。因此，若企業預期在持有該不動產超過兩年之後出售，則所產生之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* |
|---|---|---|---|
| *累計課稅折舊* | *30* | *30%* | *9* |
| *出售價款超過成本金額* | *50* | *20%* | *10* |
| *合計* | *80* | | *19* |

*若企業預期在持有該不動產少於兩年之內出售，則前述計算應將出售價款超過成本金額適用之稅率修正為 25%而非 20%。*

*然而，若企業持有該建築物係在目的為隨時間消耗幾乎所有涵蓋於該建築物之經濟效益之經營模式下，而非透過出售，則此前提假設於該建築物上將被反駁。惟土地並不提列折舊。因此，透過出售回收之前提假設於該土地上並未被反駁。從而，遞延所得稅負債將反映該建築物透過使用回收帳面金額而土地透過出售回收帳面金額之租稅*

*後果。*

*建築物若透過使用之課稅基礎為 30（60－30），並有應課稅暫時性差異 60（90－30），產生遞延所得稅負債 18（60x30%）。*

*土地若出售之課稅基礎為 40，並有應課稅暫時性差異 20（60－40），產生遞延所得稅負債 4（20x20%）。*

*因此，若透過出售回收之前提假設於該建築物上被反駁，則與該投資性不動產有關之遞延所得稅負債為 22（18＋4）。*

51D 第 51C 段之可反駁前提假設亦適用於當遞延所得稅負債或遞延所得稅資產係由企業合併中衡量投資性不動產所產生且企業後續衡量該投資性不動產將採用公允價值模式。

51E 第 51B 至 51D 段並不改變認列及衡量遞延所得稅資產時適用本準則第 24 至 33 段（可減除暫時性差異）及第 34 至 36 段（未使用課稅損失及未使用所得稅抵減）原則之規定。

52 [已移至 51A 並重新編號]

52A 在某些轄區，企業若將部分或全部淨利或保留盈餘以股利之形式分配予股東，則其所得稅可能按較高或較低之稅率課徵。另有些轄區，企業若將部分或全部淨利或保留盈餘以股利之形式分配予股東，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。股利之所得稅後果與過去之交易或事項更為直接相關而與分配予業主較不相關。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第 58 段之規定，認列於當期損益。

**例示第52A 及52B 段之釋例**

對於所在轄區應付所得稅按未分配利潤適用較高稅率（50%）課徵，而當利潤分配時可退還一定金額之企業，下列釋例處理其當期及遞延所得稅資產及負債之衡量。已分配利潤稅率為35%。於報導期間結束日（即20X1年12月31日），對於報導期間之後所擬議或宣告之股利，企業不認列負債。因此，20X1年不認列股利。20X1年之課稅收益為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。對於可能因為未來股利之發放而將回收之金額，不認列資產。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，代表於回收或清償其資產或負債帳面金額時，依據未分*

*配利潤適用之稅率所計算之企業將支付之所得稅。*

其後，企業於20X2年3月15日將由先前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少。*

**53 遞延所得稅資產及負債不得折現。**

54 為能可靠決定按折現基礎之遞延所得稅資產及負債，必須有各項暫時性差異迴轉時點之詳細表列。在許多情況下，此種表列實務上不可行或過度複雜。因此，規定將遞延所得稅資產及負債折現並不適當。若不規定但允許折現，將導致企業間之遞延所得稅資產及負債不可比。因此，本準則不規定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。即使帳面金額本身按折現基礎決定亦然，例如，退休福利義務（見國際會計準則第 19 號「員工福利」）。

**56 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，任何原已減少之金額應予以迴轉。**

## 當期及遞延所得稅之認列

57 交易或其他事項之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 段落實此原則。

### 認列於損益之項目

**58 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，係因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（課稅損失）而產生，其所產生之遞延所得稅應認列於損益。舉例如下：

(a) 當利息、權利金或股利收入延遲收現，並依國際會計準則第 18 號「收入」之

規定按時間比例基礎計入會計利潤，但按現金基礎計入課稅所得（課稅損失）時；及

(b) 當無形資產之成本依國際會計準則第 38 號之規定予以資本化並攤銷至損益，但報稅上於發生當時即予以減除時。

60 遞延所得稅資產及負債之帳面金額可能變動，即使相關暫時性差異之金額並未變動。此種變動可能導因於諸如：

(a) 稅率或稅法之變動；

(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變動。

除與先前認列於損益之外之項目有關者外，前述變動所產生之遞延所得稅應認列於損益（見第 63 段）。

## 認列於損益之外之項目

61 [已刪除]

61A **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（見第62A段）。**

62 國際財務報導準則規定或允許特定項目認列於其他綜合損益。此等項目之例為：

(a) 由不動產、廠房及設備重估價所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) 由換算國外營運機構財務報表所產生之換算差異數（見國際會計準則第21號）。

(d) [已刪除]

62A 國際財務報導準則規定或允許特定項目直接貸記或借記權益。此等項目之例為：

(a) 因會計政策變動追溯適用或錯誤更正而對保留盈餘初始餘額之調整（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) 原始認列複合金融工具之權益組成部分所產生之金額（見第23段）。

63 在極端情況下，可能難以決定與認列於損益之外（列入其他綜合損益或直接計入權益）之項目有關之當期及遞延所得稅金額。舉例如下：

(a) 當存在所得稅累進稅率，且無法決定課稅所得（課稅損失）中之特定組成部分按那一稅率課稅；

(b) 當稅率或其他稅法之變動影響與先前認列於損益之外之項目（全部或部分）有關之遞延所得稅資產或負債；或

(c) 當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先前認列於損益之外之項目（全部或部分）有關。

在此等情況下，與認列於損益之外之項目有關之當期及遞延所得稅，應以企業所屬課稅轄區內當期及遞延所得稅合理之比例分攤為基礎，或以能在該等情況下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每年將重估價資產之折舊或攤銷金額與以該資產之成本為基礎之折舊或攤銷金額間之差額，自重估增值轉入保留盈餘。若企業進行此移轉，所轉入之金額應為扣除相關遞延所得稅後之淨額。類似考量適用於處分某一項不動產、廠房及設備所進行之移轉。

65 當資產在報稅上重估價，且該重估價與較早期間或與預期未來期間將進行之會計重估價有關，則資產重估價與課稅基礎調整兩者之所得稅影響數應認列於各發生期間之其他綜合損益中。惟若報稅上之重估價並非與較早期間或與預期未來期間將進行之會計重估價有關時，課稅基礎調整之所得稅影響數應認列於損益。

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予稅捐機關。在許多轄區，此金額稱為扣繳稅款。已付或應付予稅捐機關之扣繳稅款應借記權益作為股利之一部分。

## 企業合併產生之遞延所得稅

66 如第 19 及 26 段(c)之說明，企業合併可能產生暫時性差異。依國際財務報導準則第 3 號之規定，企業於收購日應將該暫時性差異所產生之遞延所得稅資產（於符合第 24 段所述認列條件之範圍內）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影響企業認列之商譽金額或廉價購買利益金額。惟依第 15 段(a)之規定，企業不認列因商譽原始認列所產生之遞延所

得稅負債。

67 由於企業合併之結果，收購者實現其收購前遞延所得稅資產之機率可能改變。收購者可能會認為將很有可能回收企業合併前未認列之本身遞延所得稅資產。例如，收購者可能使用其未使用課稅損失之利益以抵減被收購者之未來課稅所得。或者，由於企業合併之結果，未來已不再很有可能有課稅所得以供遞延所得稅資產之回收。在此等情況下，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，收購者於衡量企業合併中所認列之商譽或廉價購買利益時，並不考量該變動。

68 被收購者之所得稅損失遞轉後期或其他遞延所得稅資產之潛在效益，於作企業合併原始會計處理時，可能不符合單獨認列之條件，但後續可能實現。企業所取得之遞延所得稅利益於企業合併後實現者，應依下列方式認列：

(a) 在衡量期間內，由於存在於收購日之事實與情況之新資訊而認列所取得之遞延所得稅利益，應用以減少與該收購有關之商譽帳面金額。若商譽之帳面金額為零，則剩餘之遞延所得稅利益應認列於損益。

(b) 所有其他所取得之遞延所得稅利益於實現時，應認列於損益（或於損益之外，若本準則如此規定）。

## 股份基礎給付交易產生之當期及遞延所得稅

68A 在某些課稅轄區，企業以其股票、認股權或其他權益工具支付酬勞者，享有課稅減除（亦即，該金額於決定課稅所得時可減除）。該課稅減除金額可能與相關之累計酬勞費用有所差異，並且可能於以後之會計期間產生。例如，在某些轄區，企業可能將所收受員工勞務（作為給與認股權之對價）之消耗，依國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之規定認列為費用，但直到該認股權執行時，方能享有課稅減除，該課稅減除之衡量以執行日企業之股價為基礎。

68B 如同本準則第 9 及 26 段(b)所討論之研究成本，至本日止所取得員工勞務之課稅基礎（係稅捐機關於未來期間允許作為減除之金額）與帳面金額（零）之差異，為可減除暫時性差異，將產生遞延所得稅資產。若稅捐機關於未來期間允許作為減除之金額於期末無法知悉，應以期末可得之資訊估計。例如，若稅捐機關於未來期間允許作為減除之金額係決定於未來某一日期企業之股價，則可減除暫時性差異之衡量應以期末企業之股價為基礎。

68C 如第 68A 段所述，課稅減除金額（或依第 68B 段衡量之預計未來課稅減除金額）可能與相關之累計酬勞費用有所差異。本準則第 58 段規定，除非該所得稅係產生自(a)同期或不同期認列於損益之外之交易或事項，或(b)企業合併，否則當期及遞延所得稅應認列為收益或費損並計入當期損益。若課稅減除金額（或估計未來課

稅減除金額）超過相關之累計酬勞費用，此顯示課稅減除金額不僅與酬勞費用有關，亦與權益項目有關。在此情況下，超過部分之相關當期或遞延所得稅應直接認列於權益。

## 表達

### 所得稅資產及所得稅負債

69–70 [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) 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。**

72 雖然當期所得稅資產及負債係分別認列與衡量，但在符合類似國際會計準則第 32 號所列金融工具互抵條件時，於財務狀況表中應予以互抵。若當期所得稅資產及當期所得稅負債與由同一稅捐機關課徵之所得稅有關，且該稅捐機關允許企業支付或收受單筆淨付款時，企業通常有法定執行權將當期所得稅資產及當期所得稅負債互抵。

73 於合併財務報表中，集團內某一個體之當期所得稅資產與集團內另一個體之當期所得稅負債，僅於涉及之各個體有法定執行權以支付或收受單筆淨付款，且各個體意圖支付或收受此一淨付款或同時回收資產及清償負債時，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。**

75 為避免需對每一暫時性差異迴轉之時點作詳細表列，本準則規定企業僅當遞延所得稅資產及遞延所得稅負債與由同一稅捐機關課徵之所得稅有關，且企業有法定

執行權將當期所得稅資產及當期所得稅負債互抵時，同一納稅主體之遞延所得稅資產及遞延所得稅負債始應互抵。

76 在罕見情況下，企業可能在某些期間有互抵之法定執行權並意圖以淨額清償，而其他期間則否。在此等罕見情況下，企業可能須作詳細表列，以可靠地確立某一納稅主體之遞延所得稅負債將導致增加所得稅支付，是否與另一納稅主體之遞延所得稅資產將導致該第二納稅主體減少支付，兩者在同一期間。

## 所得稅費用

### *與來自正常活動之損益有關之所得稅費用（利益）*

**77 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。**

**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）。**

### *遞延外幣所得稅負債或資產之兌換差額*

78 國際會計準則第 21 號規定某些兌換差額應認列為收益或費損，但並未明訂此等差額應於綜合損益表中何處表達。因此，當遞延外幣所得稅負債或資產之兌換差額認列於綜合損益表時，若認為如此表達將對財務報表使用者最有幫助，此等差額可能被分類為遞延所得稅費用（利益）。

## 揭露

**79 所得稅費用（利益）之主要組成部分應單獨揭露。**

80 所得稅費用（利益）之組成部分可能包括：

(a) 當期所得稅費用（利益）；

(b) 前期之當期所得稅於本期認列之任何調整；

(c) 與暫時性差異之原始產生及迴轉有關之遞延所得稅費用（利益）金額；

(d) 與稅率變動或新稅目課徵有關之遞延所得稅費用（利益）金額；

(e) 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用以減少遞延所得稅費用所產生之利益金額；

(g) 依第56段之規定，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；及

(h) 會計政策變動及錯誤因無法追溯處理而依國際會計準則第8號之規定計入損益，其相關之所得稅費用（利益）金額 。

**81 下列各項亦應單獨揭露：**

**(a) 與直接借記或貸記權益之項目(見第62A段)有關之當期及遞延所得稅彙總數；**

**(ab) 與其他綜合損益之每一組成部分有關之所得稅金額(見第 62 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) 於所得稅費用（利益）與會計利潤乘以適用稅率之乘積間作數字調節，並揭露計算適用稅率之基礎；或**

**(ii) 於平均有效稅率與適用稅率間作數字調節，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) 未於財務狀況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（及失效日，如有時）；**

**(f) 未認列遞延所得稅負債之與投資子公司、分公司及關聯企業以及合資權益相關之暫時性差異彙總金額（見第39段）；**

**(g) 針對每一類暫時性差異、以及每一類未使用課稅損失及未使用所得稅抵減：**

**(i) 每一表達期間認列於財務狀況表中之遞延所得稅資產及負債金額；**

**(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所認列金額之變動看出時）；**

**(h) 針對停業單位，與下列有關之所得稅費用：**

**(i) 停業之利益或損失；及**

**(ii) 停業單位當期來自正常活動之損益，連同所列報之每一以前期間之相應金額；**

**(i) 已於通過發布財務報表前擬議或宣告將分配予股東之股利，但尚未於財務報表中認列為負債者，該股利之所得稅後果金額；**

**(j) 若企業合併（該企業為收購者）引起對其收購前遞延所得稅資產認列金額之變動者（見第67段），該變動之金額；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），說明導致遞延所得稅利益被認列之事項或情況之變動。**

**82 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) 當遞延所得稅資產之使用取決於未來之課稅所得超過現有應課稅暫時性差異迴轉產生之所得時；及**

**(b) 當企業在與遞延所得稅資產有關之課稅轄區內，於當期或前期發生虧損時。**

**82A 在第 52A 段所述之情況下，企業應揭露支付股利予其股東所將導致之潛在所得稅後果之性質。此外，企業應揭露實際上可決定之潛在所得稅後果金額，以及是否有任何潛在所得稅後果實際上無法決定。**

83 [已刪除]

84 第 81 段(c)規定之揭露，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。所得稅費用（利益）與會計利潤間之關係可能受諸如免稅收入、決定課稅所得（課稅損失）時不得減除之費用、課稅損失之影響及國外稅率之影響等因素所影響。

85 於說明所得稅費用（利益）與會計利潤間之關係時，企業應採用能提供其財務報表使用者最有意義資訊之適用稅率。經常，最有意義之稅率為企業所在地國家之國內稅率，加總適用於國家所得稅之稅率及適用於依幾乎完全相同水準之課稅所得（課稅損失）計算之任何地方所得稅稅率。惟對於在若干轄區營運之企業，將每一個別轄區採用國內稅率所編製之單獨調節表予以加總，可能更有意義。下列釋例說明適用稅率之選用如何影響數字調節之表達。

**例示第 85 段之釋例**

於 19X2 年，某企業於其本身轄區（A 國）有會計利潤 1,500（19X1 年：2,000），於 B 國有 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）報稅上不可減除。

*下列為調節至國內稅率之釋例。*

| | *19X1* | *19X2* |
|---|---|---|
| *會計利潤* | *2,500* | *3,000* |
| *按國內稅率 30%計算之稅額* | *750* | *900* |
| *報稅上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* |

*下列為對每一國家轄區之單獨調節表予以彙總所編製調節表之例。在此方法下，報導個體本身之國內稅率與其他轄區之國內稅率差異之影響數，於調節表中並不出現為一單獨項目。為依第 81 段(d)之規定說明適用稅率之變動，企業可能須討論在不同轄區稅率或所賺得利潤組合之重大變動。*

| | | |
|---|---|---|
| *會計利潤* | *2,500* | *3,000* |
| *按相關國家所得所適用之國內稅率計算之稅額* | *700* | *750* |
| *報稅上不可減除費用之所得稅影響數* | *60* | *30* |
| *所得稅費用* | *7 0* | *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、分公司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經常係實務上不可行（見第 39 段）。因此，本準則規定企業應揭露暫時性差異之彙總金額，但不規定揭露遞延所得稅負債。惟當實務上可行時，本準則鼓勵企業揭露未認列遞延所得稅負債金額，因為財務報表使用者可能發現此種資訊有用。

87A 第 82A 段規定企業揭露支付股利予其股東所導致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性以及將影響股利之潛在所得稅後果金額之因素。

87B 計算支付股利予股東所將導致之潛在所得稅後果之總金額，有時實務上並不可行。例如，當企業有許多國外子公司時，即可能如此。惟即便在此等情況下，總金額之某些部分可能容易決定。例如，在某一合併集團，母公司及其某些子公司可能已對未分配利潤按較高之稅率支付所得稅，並知悉當未來從合併保留盈餘中發放股利予股東時，將可退還之金額。在此情況下，該可退還之金額應予揭露。若適用時，企業亦應揭露尚有額外之潛在所得稅後果實際上無法決定。在母公司單獨財務報表中(如有編製時)，應揭露與母公司保留盈餘有關之潛在所得稅後果。

87C 企業須依第 82A 段之規定揭露者，亦可能須揭露與投資子公司、分公司及關聯企業或合資權益相關之暫時性差異。在此等情況，企業於決定依第 82A 段所須揭露之資訊時，應考慮此點。例如，企業可能須揭露未認列遞延所得稅負債之與投資子公司相關之暫時性差異彙總金額（見第 81 段(f)）。若計算未認列之遞延所得稅負債（見第 87 段）實務上不可行時，可能有與該等子公司有關之股利潛在所得稅後果之金額實際上無法決定。

88 企業應依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定揭露任何與所得稅有關之或有負債及或有資產。或有負債及或有資產可能產生自例如與

稅捐機關之未決爭議。同樣地，當稅率或稅法之變動於報導期間後立法或宣布時，企業應揭露該等變動對其當期及遞延所得稅資產及負債之任何重大影響（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，本準則對涵蓋期間起自 1998 年 1 月 1 日以後之財務報表生效。若企業適用本準則於涵蓋期間起自 1998 年 1 月 1 日前之財務報表，該企業應揭露係適用本準則，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、52B、65A、81(i)、82A、87A、87B、87C 段以及第 3、50 段之刪除，對涵蓋期間起自 2001 年 1 月 1 日以後開始之年度財務報表生效*。本準則鼓勵提前適用。若提前適用影響財務報表，企業應揭露該事實。

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 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。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符合單獨認列之條件，而於收購日後方認列，企業不應調整對先前企業合併之會計處理，除非該利益係在衡量期間內由於存在於收購日之事實與情況之新資訊而認列。其他之所得稅利益應認列於損益（或於損益之外，若本準則如此規定）。

95 國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）修正第 21 及 67 段，並新增第 32A 段及第 81 段(j)與(k)。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。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 [已刪除]

97 2010 年 10 月發布之國際財務報導準則第 9 號修正第 20 段並刪除第 96 段之規定。企業應於適用 2010 年 10 月所發布國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修

* 第 91 段指「年度財務報表」以與 1998 年所採用書寫生效日期更明確之用語相一致。第 89 段指「財務報表」。

正內容。

98 第 52 段段次重新編號為 51A 段，第 10 段及第 51A 段之後之釋例已予修正，而第 51B、51C 段及其之後之釋例與第 51D、51E 及 99 段配合 2010 年 12 月所發布之「遞延所得稅：標的資產之回收」而新增。企業應於 2012 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

## 解釋公告第 21 號之撤銷

99 本修正內容配合 2010 年 12 月所發布之「遞延所得稅：標的資產之回收」而修正，取代解釋公告第 21 號「所得稅：重估價非折舊性資產之回收」。

# 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）所發布之隨附文件**

*本版納入截至 2010 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，修正內容之最新生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

## 理事會對 2010 年 12 月發布之「遞延所得稅：標的資產之回收」（修正國際會計準則第 12 號）之核准

## 結論基礎

## 釋例

### 暫時性差異之釋例

### 計算及表達之釋例

# 理事會對 2010 年 12 月發布之「遞延所得稅：標的資產之回收」（修正國際會計準則第 12 號）之核准

「遞延所得稅：標的資產之回收」（修正國際會計準則第 12 號）係由國際會計準則理事會（IASB）之 15 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie 主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Elke König

Patricia McConnell

Warren J McGregor

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

# 國際會計準則第 12 號之結論基礎

*本結論基礎附於國際會計準則第 12 號，但非屬解釋之其一部分。*

## 簡介

BC1 國際會計準則委員會（IASC）於 1996 年發布國際會計準則第 12 號「所得稅」，用以取代前一版國際會計準則第 12 號「所得稅之會計處理」（1979 年 7 月發布），該準則並未隨附結論基礎。本結論基礎並不完整，其僅彙總國際會計準則理事會（IASB）於 2010 年 12 月所發布「遞延所得稅：標的資產之回收」中修正國際會計準則第 12 號所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。

BC2 理事會修正國際會計準則第 12 號以規範下列情況所產生之議題：當企業適用國際會計準則第 12 號之衡量原則於採用國際會計準則第 40 號「投資性不動產」中公允價值模式衡量之投資性不動產相關之暫時性差異。

BC3 理事會於 2009 年 3 月發布草案「所得稅」（2009 年草案），建議以一新國際財務報導準則取代國際會計準則第 12 號。於 2009 年草案中，理事會將此議題作為與決定課稅基礎有關之廣義提案之一部分。理事會於 2009 年 10 月決定不再進行 2009 年草案之提議，並與美國財務會計準則理事會（FASB）共同宣布，其未來將針對所得稅之會計進行根本檢討。在此同時，理事會將規範特定之重大現行實務議題。

BC4 理事會於 2010 年 9 月發布提案，於草案「遞延所得稅：標的資產之回收」中規範前述之某一實務議題，該草案徵詢期間為 60 天。雖然該徵詢期間短於理事會正常之 120 天徵詢期間，理事會仍決議其屬合理，因該等修正相對單純且該草案內容簡短。此外，該等修正係規範已存在於實務之問題，且需儘快解決。理事會考量了該草案所接獲之意見，並於 2010 年 12 月發布修正國際會計準則第 12 號。理事會預計在適當時機處理國際會計準則第 12 號所產生之其他實務議題，當其議程之其他優先事項允許時。

## 重估價非折舊性資產之回收

BC5 理事會於 2010 年 12 月將先前解釋公告第 21 號「所得稅：重估價非折舊性資產之回收」中之共識納入國際會計準則第 12 號第 51B 段。惟因第 51C 段係規範按公允價值列報之投資性不動產，故理事會將此類資產排除於第 51B 段範圍之外。第 BC6 及 BC7 段列示常務解釋委員會於制定解釋公告第 21 號之共識時所達成結論之基礎。

BC6 解釋公告第 21 號提及，「財務報表編製及表達之架構」*指出，若資產相關之未來經濟效益很有可能將流入企業，企業應認列該資產。一般而言，該等未來經濟效益將透過出售、透過使用或透過使用後再出售而產生（且因而資產之帳面金額將予以回收）。折舊之認列意指，折舊性資產之帳面金額係預期透過使用之方式回收其可折舊金額之部分，並透過出售回收其殘值。同理推之，非折舊性資產之帳面金額（諸如有無限耐用年限之土地），將僅能透過出售方式回收。換言之，因該資產並不提列折舊，其帳面金額中並沒有預期可透過使用而回收（亦即消耗）之部分。非折舊性資產相關之遞延所得稅應反映出售資產之租稅後果。

BC7 解釋公告第 21 號提及，預期回收之方式並非以資產帳面金額之衡量基礎而預測。例如，若非折舊性資產之帳面金額係以其使用價值衡量，則此衡量基礎並非意指該資產之帳面金額將透過使用而回收，而係在最終處分時以其殘值回收。

## 投資性不動產之回收

### 例外之理由

BC8 國際會計準則第 12 號適用之原則為：遞延所得稅負債及遞延所得稅資產之衡量應反映企業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。然而在許多情況下，企業預期出租投資性不動產以賺取租金收入並在未來某一時點出售而取得資本增值。若無處分投資性不動產之特定計畫，則估計該投資性不動產之帳面金額有多少將透過來自租金收入之現金流量予以回收，以及有多少將透過來自出售該資產之現金流量予以回收，將為困難及主觀。

BC9 決定企業之投資性不動產（且該投資性不動產係採用國際會計準則第 40 號中公允價值模式衡量）之預期回收方式非常困難及主觀。反之，對於採用國際會計準則第 40 號中成本模式衡量之投資性不動產，理事會認為折舊所需之估計建立回收之預期方式，因為一般之前提假設為：資產帳面金額於折舊金額之範圍內係透過使用回收而在殘值之範圍內係透過出售回收。

BC10 為規範此議題，理事會於國際會計準則第 12 號中引入一項原則之例外，適用於當企業採用以公允價值再衡量投資性不動產之會計政策。此例外之目的係為反映企業以幾乎不涉及主觀之可行方式對於回收投資性不動產之預期。

BC11 2010 年 9 月草案之許多回應者建議，理事會應制定應用指引而非創造一項例外。理事會或許可藉由在某些情況下提供如何將基本原則適用於投資性不動產之應用指引而達成類似結果。惟理事會仍選擇一項例外，由於此作法較簡易、相對單純，

* 國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年採用國際會計準則委員會（IASC）之「財務報表編製及表達之架構」。國際會計準則理事會（IASB）於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代「架構」。

且可藉由對其範圍之嚴格定義而避免意料外結果。事實上，此例外非常類似於應用指引。惟嚴格來說其屬一項例外，因在某些情況下，資產之帳面金額係假設可完全透過出售回收，即使企業預期該資產將部分透過出售及部分透過使用而回收。

BC12 理事會亦提及，應用指引將無法解決下列情況所產生之實務議題：當某資產創造之未來收益預期超過該資產之帳面金額且該未來收益將於兩個以上不同稅制課稅。在該等情況下，國際會計準則第 12 號並無提供決定帳面金額之回收應適用何種稅率及課稅基礎之根據。理事會決議，解決此議題之可行方式為創造一項例外且在該例外之範圍內決定資產回收之方式。

## 例外之範圍

BC13 理事會了解，實務所提出之疑慮主要與採用國際會計準則第 40 號中公允價值模式衡量之投資性不動產有關。理事會於草案中建議，該例外亦應適用於採用國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」或國際會計準則第 38 號「無形資產」中重估價模式衡量之不動產、廠房及設備或無形資產。此乃因當評估決定標的資產帳面金額之預期回收方式所涉及之困難及主觀程度時，透過重估價會計政策而定期以公允價值衡量之資產與採用公允價值衡量模式並無根本差異。

BC14 許多回應者不同意於該例外之範圍納入採用國際會計準則第16號或國際會計準則第 38 號中重估價模式衡量之不動產、廠房及設備或無形資產之建議。該等回應者提出，許多不動產、廠房及設備之項目係透過使用回收而非透過出售，且此觀念與國際會計準則第 16 號中不動產、廠房及設備之定義一致。此外，基於類似理由，當標的資產為無形資產時，許多回應者不同意透過出售回收之前提假設。該等回應者亦提出因無形資產之多樣化之特性而可能產生意料外結果之警告。許多回應者建議將例外之範圍限制於採用國際會計準則第40號中公允價值模式衡量之投資性不動產。在考量該等意見後，理事會採納該建議。

BC15 某些回應者支持在例外之範圍納入不動產、廠房及設備，包括以成本基礎衡量之不動產、廠房及設備，因該等回應者對於遞延所得稅資產與遞延所得稅負債缺乏折現及所得稅影響數可能重複計算（見第 BC19 段）之疑慮。惟理事會決議，考量缺乏折現及可能重複計算之疑慮已超出本修正之限定範圍。

BC16 理事會澄清，此例外亦適用於企業合併所取得投資性不動產之原始衡量，若該投資性不動產後續將採用國際會計準則第 40 號中公允價值模式衡量。假使該例外不適用於此等情況，遞延所得稅將可能於收購日反映使用之租稅後果，但於日後反映出售之租稅後果。理事會認為，遞延所得稅於收購日之衡量應與該相同遞延所得稅之後續衡量一致。基於相同理由，理事會決議，該例外不應適用於企業合併中原始以公允價值衡量之投資性不動產，若該企業後續採用成本模式。

BC17 理事會在考量對於草案之回應後，決定不擴充該例外至其他以公允價值衡量之標

的資產及負債，包括金融工具或生物性資產。此係因理事會了解到，大部分重大之現行實務議題皆與投資性不動產有關。此外，理事會希望能避免擴充範圍至其他採用公允價值基礎衡量之資產及負債之意料外結果。

BC18 理事會決議，此修正應適用於與該例外範圍內標的資產有關所產生之所有暫時性差異，而非僅適用於該等因標的資產再衡量所創造之個別暫時性差異。此係因本準則中用以決定回收方式之科目單位為標的資產整體，而非個別之暫時性差異。

## 衡量基礎

BC19 理事會決定，當此例外適用時，即存在一項前提假設：遞延所得稅應予衡量以反映投資性不動產完全透過出售回收帳面金額之租稅後果。於作成該決議時，理事會曾考量各個利害關係人所表達之各種觀點，包括（但不限於）下列：

(a) 若遞延所得稅之衡量係以使用之租稅後果為基礎，在某些情況下所得稅影響數將會被重複計算，因為該投資性不動產係以公允價值衡量，該公允價值反映某些租稅後果；及

(b) 推定出售與公允價值衡量基礎（反映若出售該投資性不動產將取得之價格）一致。

BC20 許多草案之回應者提出，選擇公允價值之衡量基礎為一項會計政策選擇，該會計政策並非隱含或預測投資性不動產透過出售回收。許多回應者亦提出，草案建議之例外將部分解決重複計算之問題，但無法完全解決。理事會指出，該例外之目標既非連結會計政策與遞延所得稅之衡量（見第 BC7 段），亦非完全消除所得稅影響數之重複計算（見第 BC15 段）。此例外之目標係當決定回收之預期方式困難且主觀時，提供一項可行方法。

BC21 在許多情況下，當企業選擇投資性不動產之公允價值模式，該投資性不動產係透過出售回收。即使某項投資性不動產於某一特定期間透過出租之用途賺取收益，該投資性不動產未來盈餘能量之價值通常不會降低，且該價值最終將透過出售而實現。因此，理事會維持其建議，引入透過出售回收之前提假設。

BC22 理事會規定該前提假設可反駁，因為理事會認為，假設投資性不動產透過出售回收未必永遠適當。理事會原在草案中建議，當企業有其將於資產經濟年限內消耗該資產之經濟效益之明確證據時，透過出售回收之前提假設並不適當。理事會設定一項與資產經濟效益之消耗有關之條件，而非與帳面金額之回收有關，因理事會了解帳面金額透過使用或透過出售回收之意義有不同之實務作法。

BC23 理事會於考量草案之各種回應後，重述可反駁之前提假設以使反駁該前提假設不須明確證據。取代之作法為，若某項資產係在目的為隨時間消耗幾乎所有涵蓋於

投資性不動產之經濟效益之經營模式下持有，而非透過出售，則該前提假設應被反駁。許多回應者質疑，因明確證據為不甚明確之用語，故蒐集明確證據之規定對適用現行國際會計準則第 12 號原則沒有問題之企業將是繁重之負擔，且可能造成企業選擇是否蒐集明確證據以達成較有利結果之濫用。理事會選擇使用「經營模式」之用語係因其已用於國際財務報導準則第 9 號「金融工具」中，且不會取決於管理階層對個別資產之意圖。許多回應者質疑，該前提假設在某些情況下將導致不正確之結果，因若透過出售將回收些微殘值，該前提假設將無法被反駁。理事會亦重述該可反駁之前提假設以回應該等疑慮。理事會尚澄清，若資產並非折舊性則透過出售回收之前提假設不能被反駁，因該事實隱含資產之帳面金額無任何部分將透過使用而消耗（見第 BC6 段）。

BC24 理事會亦考量了當該例外適用時衡量遞延所得稅負債及遞延所得稅資產之其他方法，特別是遞延所得稅是否應以透過使用回收租稅後果及透過出售回收租稅後果孰低者為衡量基礎。惟理事會拒絕此種方法，認為其將創造：

(a) 關於遞延所得稅資產是否應予衡量以反映使用及出售之租稅後果孰低或孰高在觀念性及實務上之疑慮；

(b) 一項有些人認為將屬武斷之衡量基礎；及

(c) 企業可能須採用與其預期標的資產帳面金額回收一致之基礎衡量遞延所得稅之疑慮。

BC25 有些草案之回應者作出錯誤之結論，認為該草案規定當評估透過出售回收之前提假設時，該前提假設為於報導期間結束日立即出售。理事會認為國際會計準則第 12 號第 47 段規定，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。即使當採用透過出售回收之前提假設時，此規定仍適用。為闡明此事，理事會調整第 51C 段後之釋例以反映第 47 段之規定。

BC26 理事會於草案中建議撤銷解釋公告第 21 號。惟許多回應者建議解釋公告第 21 號應予保留以避免意料外結果。理事會在考量對於草案之回應後，決定在排除受到第 51C 段規範之投資性不動產於解釋公告第 21 號範圍外之後，將解釋公告第 21 號全部納入國際會計準則第 12 號。

## 遞延所得稅資產之評估

BC27 理事會增加第 51E 段以確認即使當透過出售回收之前提假設產生時，與評估遞延所得稅資產有關之第 24 至 33 段（可減除暫時性差異）及第 34 至 36 段（未使用課稅損失及未使用所得稅抵減）之規定仍持續適用。理事會認為不需要訂定額外指引。

## 揭露規定

BC28　理事會於草案中建議，若企業已反駁透過出售回收之前提假設，則應揭露該前提假設可被反駁之事實及理由。惟許多回應者提出，此等揭露對財務報表幾乎無（全無）增加其價值。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」已規定關於重大判斷之揭露。因此，無須針對特定類型資產揭露其特定之判斷。理事會被該等論證說服，且不繼續建議該等揭露規定。

## 修正國際會計準則第 12 號之成本及效益

BC29　在某些轄區，計算出售資產之租稅後果相當複雜，且有下列疑慮：修正國際會計準則第 12 號將增加某些在該等轄區企業之行政負擔。

BC30　惟理事會認為，提供該例外之效益超過對某些企業潛在增加之行政負擔。此乃因該例外之目的係為使財務報表編製者在此等情況下能以最不主觀之方式衡量遞延所得稅，且如此作法對於財務報表使用者之效益，可提升關於遞延所得稅財務資訊之可比性。此外，對於先前於衡量遞延所得稅時必須同時考量投資性不動產使用及出售之租稅後果之企業，，預期將產生行政負擔全面縮減之結果。

BC31　許多草案回應者提出，在此實務議題不存在之轄區之企業將不會受益於此修正，但將會因此修正而承擔增加之行政負擔。該等批評主要著重於可反駁之前提假設，如第 BC22 及 BC23 段所討論。該等回應者亦提及，草案中建議之揭露規定將是繁重之負擔。

BC32　理事會於考量草案之各種回應後，縮減該例外之範圍而僅適用於按公允價值列報之投資性不動產。理事會重述可反駁之前提假設以使反駁該前提假設不再需要明確證據。理事會亦未繼續建議關於反駁之事實及理由之揭露規定。在此等改變之後，理事會認為此修正對於先前已能輕易決定其按公允價值列報之投資性不動產預期如何回收之企業，將不會是繁重之負擔。

## 過渡規定及生效日

BC33　國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」規定，企業應追溯適用因首次適用某一無過渡規定之國際財務報導準則而產生之會計政策變動。理事會並未在此修正中納入任何過渡規定，因為就理事會之觀點，企業追溯適用國際會計準則第 12 號之變動將不致負擔過重。

BC34　理事會承認，此修正若適用於發生在前期報導期間之企業合併中所取得之投資性不動產時，可能增加一些行政負擔。例如，若某些資訊不可得且企業無法區分後

見之明之影響數，可能難以重述商譽及重新計算先前減損之重評估。惟理事會解釋，此修正僅適用於某些特定情況。此外，國際會計準則第 8 號提供充分之指引以處理當重評估商譽之減損或遞延所得稅資產之回收於實務上不可行之情況。

BC35 因此，理事會之結論認為企業一致適用此修正於所有財務報表表達期間之效益超過規定追溯適用之成本。從而，理事會決議，企業應依國際會計準則第 8 號規定追溯適用修正國際會計準則第 12 號規定。

## 首次採用國際財務報導準則

BC36 理事會認為，首次採用者於轉換至國際財務報導準則日並無調整適用此例外之理由。

# 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

*所有應課稅暫時性差異皆會產生遞延所得稅負債。*

**影響損益之交易**

1 應收利息收入按時間比例基礎計入會計利潤中，但按現金基礎計入課稅所得。

2 銷售商品收入於商品送達時計入會計利潤中，但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 報稅上資產折舊之計提採加速折舊法。

4 發展成本已資本化並將攤銷至綜合損益表，但已於實際發生時作為決定課稅所得之減除項目。

5 預付費用已按現金基礎作為決定當期或前期課稅所得之減除項目。

**影響財務狀況表之交易**

6 報稅上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所取得。另見本準則第 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，記錄一項借款。續後，借款帳面金額因交易成本攤銷至會計利潤而增加。報稅上該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之累計金額後之金額；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該遞延所得稅負債。）*

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。該交易成本於借款期間內攤銷至會計利潤。該交易成本於決定未來、當期或前期之課稅所得時不可減除。*（註：(1)應課稅暫時性差異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，可轉換債券）中之負債組成部分以到期日應清償金額折現

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（課稅損失）時不可減除。

## 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，但報稅上並並未作相應之調整。

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），但報稅上並未作相應之調整。*（註：本準則第 61A 段規定相關之遞延所得稅應認列於其他綜合損益。）*

## 企業合併及合併

12 企業合併中資產之帳面金額調增至公允價值，但報稅上並未作相應之調整。*（註：原始認列時，其所產生之遞延所得稅負債將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不可減除，且於業務處分時，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 集團內交易所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、分公司、關聯企業及合資之保留盈餘包含於合併保留盈餘中，但該利潤若分配給報導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點，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、分公司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點，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，但該課稅所得或課稅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)該遞延所得稅應認列於損益，見本準則第 58 段。）*

## 高度通貨膨脹

18 非貨幣性資產依報導期間結束日之當期衡量單位重編(見國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」)，但報稅上並未作相應之調整。*（註：(1)該遞延所得稅應認列於損益；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應認列於其他綜合損益，且與重編相關之遞延所得稅應認列於損益。）*

## B. 產生可減除暫時性差異之情況釋例

*所有可減除暫時性差異皆會產生遞延所得稅資產。惟某些遞延所得稅資產可能未能符合本準則第 24 段規定之認列條件。*

### 影響損益之交易

1 於決定會計利潤時，退休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，係於企業支付退休福利或提撥至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報稅上所允許之累計折舊。

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 某項存貨之淨變現價值、或某項不動產、廠房或設備之可回收金額，少於原帳面金額，且企業因此減少該資產之帳面金額，但報稅上該減少之金額須待資產出售時方予認列。

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，係於以後期間方可作為減除項目。

6 收益於財務狀況表中遞延，但已於當期或前期計入課稅所得。

7 於財務狀況表中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。另見本準則第 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列帳，但報稅上並未作相應之調整。

### 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，係於以後期間方可作為減除項目。*（註：因此所產生之遞延所得稅資產應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 集團內交易產生之未實現毛利自資產之帳面金額中沖銷（例如，存貨或不動產、廠房或設備），但報稅上並未作相應之調整。

12 投資國外子公司、分公司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於同時符合以下兩條件之範圍內，且僅於該範圍內方可認列為遞延所得稅資產：(1)該暫時性差異很有可能於可預見之未來迴轉；且(2)很有可能有足夠之課稅所得以供該暫時現差異使用。）*

13 企業之非貨幣性資產及負債以其功能性貨幣衡量，但其課稅所得或課稅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，於其很有可能有足夠之課稅所得以供使用之範圍內，應予認列（本準則第 41 段）；及(3)遞延所得稅應認列於損益，見本準則第 58 段。）*

## C. 資產或負債帳面金額等於其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 應計費用報稅上不得減除。

4 應計收益不予課稅。

# 計算及表達之釋例

*所摘錄之財務狀況表及綜合損益表係用以顯示以下所述交易對該等財務報表之影響。該等摘錄資訊未必符合其他準則之所有揭露與表達規定。*

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

某企業以 10,000 購買設備並於其預計之耐用年限五年內採直線法提列折舊。報稅上該設備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。於第 0 年，該企業之課稅所得為 5,000，稅率為 40%。

該企業係藉由使用該設備製造商品供再出售之方式來回收設備之帳面金額。因此，該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 |
| 報稅上折舊金額 | 2,500 | 2,500 | 2,500 | 2,500 | 0 |
| 課稅所得（課稅損失） | (500) | (500) | (500) | (500) | 2,000 |
| 當期所得稅費用（利益），稅率 40% | (200) | (200) | (200) | (200) | 800 |

該企業應於第 1 年至第 4 年底認列當期所得稅資產，因該資產收回該等課稅損失扣抵第 0 年課稅所得之利益。

與該設備有關之暫時性差異、及其所產生之遞延所得稅資產及負債、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 | 7,500 | 5,000 | 2,500 | 0 | 0 |
| 應課稅暫時性差異 | 500 | 1,000 | 1,500 | 2,000 | 0 |
| | | | | | |
| 期初遞延所得稅負債 | 0 | 200 | 400 | 600 | 800 |
| 遞延所得稅費用（利益） | 200 | 200 | 200 | 200 | (800) |
| 結束日遞延所得稅負債 | 200 | 400 | 600 | 800 | 0 |

該企業應於第 1 年至第 4 年認列遞延所得稅負債，因該應課稅暫時性差異於後續年度迴轉

將產生課稅所得。該企業之綜合損益表包含下列部分：

| | 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

本釋例處理某企業 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%。

慈善捐款於支付時認列費用，但報稅上不得作為費用減除。

企業於 X5 年因硫磺外洩而被相關主管機關通知將對其提出訴訟。雖然截至 X6 年 12 月該訴訟尚未進入法院審理，企業於 X5 年依據其對該訴訟案可能產生罰款之最佳估計，認列負債 700。報稅上罰款不得減除。

企業於 X2 年發生與發展某新產品相關之成本 1,250，此成本於 X2 年報稅上已作為費用減除。企業於帳上將此支出資本化，並採直線法按五年攤提。於 X4 年 12 月 31 日該產品發展成本之未攤銷餘額為 500。

企業於 X5 年與其既有員工簽訂合約，將提供退休員工醫療照顧福利。企業於員工提供勞務時將該福利計畫之成本認列為費用。X5 及 X6 皆無對已退休員工支付該等福利。醫療照顧成本報稅上係於支付予退休員工時作為減除項目。企業決定很有可能有足夠之課稅所得以供該醫療照顧成本所產生之遞延所得稅資產使用。

建築物於會計上採直線法以每年 5%之折舊率計提折舊，但報稅上採直線法以每年 10%之折舊率計提折舊。運輸工具於會計上採直線法以每年 20%之折舊率計提折舊，但報稅上採直線法以每年 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，建築物重估價至 65,000，且企業估計該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，且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）與以建築物成本為基礎相應之折舊額（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 |
| | 17,025 | 18,590 |
| *減除* | | |
| 報稅上折舊金額 | (8,100) | (11,850) |
| 課稅所得 | 8,925 | 6,740 |
| | | |
| 當期所得稅費用，稅率 40% | 3,570 | |
| 當期所得稅費用，稅率 35% | | 2,359 |

**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 | 6,000 | - | 6,000 |
| 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 | 31,800 | - | 31,800 |
| X6 年 1 月 1 日餘額 | 65,000 | 10,000 | 75,000 |
| X6 年度增加 | - | 15,000 | 15,000 |
| | 65,000 | 25,000 | 90,000 |
| | | | |
| *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 | 2,800 | 2,000 | 4,800 |
| 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 |
| X6 年度折舊費用 | 3,250 | 5,000 | 8,250 |
| X6 年 12 月 31 日餘額 | 3,250 | 11,000 | 14,250 |
| | | | |
| *帳面金額* | | | |
| X4 年 12 月 31 日 | 30,000 | 6,000 | 36,000 |
| X5 年 12 月 31 日 | 33,200 | 4,000 | 37,200 |
| X6 年 12 月 31 日 | 61,750 | 14,000 | 75,750 |

**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 | 6,000 | - | 6,000 |
| X5 年 12 月 31 日餘額 | 56,000 | 10,000 | 66,000 |
| X6 年度增加 | - | 15,000 | 15,000 |
| X6 年 12 月 31 日餘額 | 56,000 | 25,000 | 81,000 |
| | | | |
| *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 | 5,600 | 2,500 | 8,100 |
| X5 年 12 月 31 日餘額 | 45,600 | 7,500 | 53,100 |
| X6 年度折舊費用 | 5,600 | 6,250 | 11,850 |
| X6 年 12 月 31 日餘額 | 51,200 | 13,750 | 64,950 |
| | | | |
| *課稅基礎* | | | |
| X4 年 12 月 31 日 | 10,000 | 5,000 | 15,000 |
| X5 年 12 月 31 日 | 10,400 | 2,500 | 12,900 |
| X6 年 12 月 31 日 | 4,800 | 11,250 | 16,050 |

**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 |
| 投資 | 33,00 | 33,000 | - |

| | *帳面金額* | *課稅基礎* | *暫時性差異* |
|---|---|---|---|
| 不動產、廠房及設備 | 36,000 | 15,000 | 21,000 |
| 資產總額 | 72,000 | 50,500 | 21,500 |
| | | | |
| 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 | - |
| 負債總額 | 32,100 | 32,100 | - |
| | | | |
| 股本 | 5,000 | 5,000 | - |
| 重估價準備 | - | - | - |
| 保留盈餘 | 34,900 | 13,400 | - |
| 負債及權益總額 | 72,000 | 50,500 | - |
| 暫時性差異 | | | 21,500 |
| | | | |
| 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 | | | 8,600 |

**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 |
| 資產總額 | 72,950 | 48,400 | 24,550 |
| | | | |
| 當期應付所得稅 | 3,570 | 3,570 | - |
| 應付帳款 | 500 | 500 | - |
| 應付罰款 | 700 | 700 | - |

| | *帳面金額* | *課稅基礎* | *暫時性差異* |
|---|---|---|---|
| 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 | - |
| 負債總額 | 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 | - |
| 負債及權益總額 | 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 | 33,00 | 33,000 | - |
| 不動產、廠房及設備 | 75,750 | 16,050 | 59,700 |
| 資產總額 | 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) |
| 長期借款 | 12,805 | 12,805 | - |

| | *帳面金額* | *課稅基礎* | *暫時性差異* |
|---|---|---|---|
| 遞延所得稅 | 19,845 | 19,845 | - |
| 負債總額 | 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 | - |
| 負債及權益總額 | 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 | 31,800，稅率 35% | | (11,130) |
| 與暫時性差異之產生及迴轉有關之遞延所得稅費用（利益） | | | 822 |

## 揭露釋例

依本準則應揭露之金額如下：

**所得稅費用（利益）之主要組成部分（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 |

**與其他綜合損益組成部分相關之所得稅費用（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增值之遞延所得稅為 557。此係與建築物之實際折舊額與以建築物成本為基礎相應之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)）**

本準則允許兩種說明所得稅費用（利益）與會計利潤關係之可選擇方法。此兩種格式列示如下：

(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%之彙總。

**相較於前一會計期間，適用稅率變動之說明（第 81 段(d)）**

於 X6 年，政府頒布將國家所得稅稅率由 35%改為 30%。

**針對每一類暫時性差異、以及每一類未使用課稅損失及未使用所得稅抵減：**

**(i) 每一表達期間認列於財務狀況表中之遞延所得稅資產及負債金額；**

**(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所認列金額之變動看出時）（第 81 段(g)）**

| | *X5* | *X6* |
|---|---|---|
| 報稅上之加速折舊費用 | 9,720 | 10,322 |
| 報稅上須於支付時始可減除之應付醫療照顧福利 | (800) | (1,050) |
| 已自以前年度課稅所得減除之產品發展成本 | 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：當年度認列於損益中之遞延所得稅利益或費用之金額可明顯從財務狀況表中所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 所屬課稅轄區，A 對 B 投資之課稅基礎為 600。報稅上商譽帳面金額之減少不得減除，假若 B 公司處分其主要業務，商譽之成本將亦不得減除。A 所屬課稅轄區之稅率為 30%，B 所屬課稅轄區之稅率為 40%。

下表列示 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，以及該等資產及負債於 B 所屬課稅轄區之課稅基礎與所產生之暫時性差異。

| | *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 |

退休福利義務產生之遞延所得稅資產與不動產、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 所屬之課稅轄區不得減除。因此，該商譽於 B 所屬轄區之課稅基礎為零。惟依本準則第 15 段(a)之規定，針對與 B 課稅轄區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（135x40%） | (54) |
| 取得之可辨認淨資產及承擔之負債公允價值 | 450 |
| 商譽 | 150 |
| 帳面金額 | 600 |

因在收購日於 A 所屬課稅轄區中，A 對 B 投資之課稅基礎為 600，故此投資在 A 所屬課稅轄區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） | 70 |
| X5 年 12 月 31 日餘額 | 520 |

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 公司之淨資產 | 520 |
| 商譽 | 150 |
| 帳面金額 | 670 |

與 A 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計保留淨利。

若 A 已決定於可預見之未來不會出售該投資，且 B 於可預見之未來將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，此例外適用於對關聯企業之投資時，僅於有協議規定該關聯企業之利潤將不於可預見之未來分配，方得適用（見本準則第 42 段）。A 須揭露該未認列遞延所得稅之暫時性差異金額，亦即 70（見本準則第 81 段(f)）。

若 A 預期將出售對 B 之投資，或 B 將於可預見之未來分配其未分配淨利，則 A 應於暫時性差異預計迴轉之範圍內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）。A 對於已列入其他綜合損益中之外幣換算差異數所產生之遞延所得稅範圍內，應將其認列於其他綜合損益中（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，故未認列遞延所得稅之任何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

某企業於 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」之規定，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 予該可轉換借款之負債組成部分，並分配 249 予權益組成部分。續後，該企業按年初負債組成部分之帳面金額以年利率 10%，將該設算之折價轉列為利息費用。稅捐機關不允許企業申報該可轉換借款之設算折價作為減除項目。稅率為 40%。

以下為與該負債組成部分相關之暫時性差異、以及所產生之遞延所得稅負債及遞延所得稅費用與收益：

| | *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，該企業於 X4 年 12 月 31 日應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 |
| | 1,000 |

遞延所得稅負債之後續變動，應認列為所得稅利益並計入損益（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」之規定，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，但須俟認股權執行時，方可依認股權於執行日之內含價值作為課稅減除項目。

如本準則第 68B 段所述，截至當日所取得員工勞務之課稅基礎（係稅捐機關所允許有關該等勞務於未來期間之可減除金額）與帳面金額零之差異，為產生遞延所得稅資產之可減除暫時性差異。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，則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，則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，估計之未來課稅減除金額(及從而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，若課稅減除金額（或估計之未來課稅減除金額）超過相關之累計酬勞成本，則顯示課稅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 段規定超過部分之相關當期或遞延所得稅應直接認列於權益。

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。以下為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各年底認股權內含價值之詳細資料：

| | 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 |

企業依下列計算認列第一年至第四年之遞延所得稅資產及遞延所得稅利益，以及第五年之當期所得稅利益。於第四及第五年，因估計(及實際)之課稅減除金額超過累計酬勞成本，故遞延及當期所得稅之部分金額應直接認列於權益。

*第一年*

遞延所得稅資產及遞延所得稅利益：

| | |
|---|---|
| （50,000×5×1/3[(a)]×0.40） ＝ | 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，故須將該認股權之內含價值乘上1/3以得出第一年所取得員工勞務之課稅基礎。

由於估計之未來課稅減除金額 83,333（50,000×5×1/3）小於累計酬勞成本 188,000，遞延所得稅利益應全數認列於損益。

*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 | ( 33,333) | |
| 當年度遞延所得稅利益 | | 62,667* |

*此金額包括以下項目：

| | | |
|---|---|---|
| 當年度所取得員工勞務之課稅基礎與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） | (3,333) | |
| 當年度遞延所得稅利益 | | 62,667 |

由於估計之未來課稅減除金額 240,000（45,000×8×2/3）小於累計酬勞成本 373,000（188,000 + 185,000），遞延所得稅利益應全數認列於損益。

*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 | (96,000) |
| 當年度遞延所得稅利益 | 112,000 |

由於估計之未來課稅減除金額 520,000（40,000×13）小於累計酬勞成本 563,000（188,000 + 185,000 + 190,000），遞延所得稅利益應全數認列於損益。

*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 | | 64,000 |

以下列示遞延所得稅利益部分認列於損益表，部分直接認列於權益：

| | | |
|---|---|---|
| 估計之未來課稅減除金額（40,000×17）= | 680,000 | |
| 累計酬勞成本 | (563,000) | |
| 超過部分之課稅減除金額 | | 117,000 |
| | | |
| 當年度遞延所得稅利益 | 64,000 | |
| 超過部分直接認列於權益之金額（117,000×0.40）= | ( 46,800) | |
| 認列於損益之金額 | | 17,200 |

*第五年*

| | | |
|---|---|---|
| 遞延所得稅費用（遞延所得稅資產之迴轉） | 272,000 | |
| 直接認列於權益之金額（直接認列於權益之累計遞延所得稅迴轉） | (46,800) | |
| 認列於損益之金額 | | 225,200 |
| | | |
| 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）= | (225,200) | |
| 直接認列於權益之金額 | | 94,800 |

*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<br>(94,800) | 0 |
| 合計 | 563,000 | (225,200) | 0 | (225,200) | (94,800) | 0 |

## 釋例 6：企業合併中替代性報酬

A 公司於 20X1 年 1 月取得 B 公司 100%之權益。A 公司支付 B 公司原業主 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。A 公司以其市價 CU100（內含價值為 CU80）之認股權（替代性報酬）取代 B 公司流通在外之該等認股權，以作為企業合併之一部分。替代性報酬皆已既得。依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年修訂）第 B56 段至 B62 段之規定，替代性報酬為取得 B 公司所移轉對價之一部分。替代性報酬須於選擇權執行時方可作為課稅減除項目。該課稅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替代性報酬，認列遞延所得稅資產 CU32（內含價值 CU80× 40%）。

A 公司衡量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）為 CU450。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)×40%）。

商譽計算如下：

| | **CU** |
|---|---|
| 現金對價 | 400 |
| 替代性報酬市價 | 100 |
| 總移轉對價 | 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** |

報稅上商譽帳面金額之減少不得減除。依本準則第 15 段(a)之規定，A 公司對於與企業合併中所認列商譽有關之應課稅暫時性差異，不予認列遞延所得稅負債。

該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（替代性報酬） | | 100 |
| 　　貸：遞延所得稅負債 | | 60 |

於 20X1 年 12 月 31 日，該替代性報酬內含價值為 CU120。A 公司應認列遞延所得稅資產 CU48（CU120×40%）。A 公司針對該替代性報酬內含價值之增加金額，應認列遞延所得稅利益 CU16（CU48 –CU32）。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 |

假使替代性報酬在目前之稅法下為不可減除項目，則 A 公司將不會於收購日認列遞延所得稅資產。A 公司對於後續事項產生與該替代性報酬相關之課稅減除金額，應列入後續事項發生當期之遞延所得稅利益或費用。

國際財務報導準則第 3 號第 B56 至 B62 段之指引規範如何決定替代性報酬之哪些部分屬於企業合併中所移轉對價之一部分，以及哪些部分可歸屬於未來之勞務並從而應作為合併後之酬勞費用。替代性報酬若屬於合併後之費用，其所產生之遞延所得稅資產及負債應依釋例 5 所例示之一般原則處理。