



















(b) 於估計可供所評估之可減除暫時性差異扣除使用之很有可能之未來課稅所得時，其將以高於帳面金額之金額回收該資產。

BC48 因此，此觀點之支持者認為，於國際會計準則第 12 號第 26 段(d)之釋例中，企業於決定很有可能之未來課稅所得時，不能假設其將收取本金全額 CU1,000。渠等認為企業須假設其僅能收取該資產之帳面金額。

BC49 惟理事會指出，決定暫時性差異與估計可供所評估之可減除暫時性差異扣除使用之很有可能之未來課稅所得為兩單獨步驟，而資產之帳面金額僅與決定暫時性差異攸關。資產之帳面金額並不限制很有可能之未來課稅所得之估計。於很有可能之未來課稅所得之估計中，企業包括因回收資產而產生之很有可能應課稅經濟效益流入。此很有可能應課稅經濟效益流入可能超過該資產之帳面金額。

BC50 再者，將很有可能之未來課稅所得之估計限制於資產之帳面金額，於其他情境下可能導致不適當之結果。例如，一獲利之製造業企業之資產之重大部分為不動產、廠房及設備與存貨，其中不動產、廠房及設備可能按成本模式衡量（國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」第 30 段），而存貨係以成本與淨變現價值孰低衡量（國際會計準則第 2 號「存貨」第 9 段）。若此企業預期產生未來課稅所得，假設其將僅回收此等資產之帳面金額可能係不一致。此係因該製造業企業之很有可能之未來課稅所得之重大部分，係來自於使用該等資產而產生超過該等資產帳面金額之課稅所得。

BC51 若作出如第 BC50 段所述之限制，則為一致性之目的，企業將需假設其無法以高於帳面金額之金額回收任何資產。理事會決定，僅對與暫時性差異有關之資產，將很有可能之未來課稅所得之估計限於其帳面金額係屬不適當，因取決於可減除暫時性差異是否與某一資產有關而有不同評估並無依據。

BC52 某些草案回應者對於該指引之適用可能過於廣泛表達疑慮，渠等認為將該指引適用至其他資產（而非僅適用於按公允價值衡量之債務工具）並不適當。某些其他回應者擔心，任何指引將造成未來課稅所得應以個別資產基礎估計之錯誤印象。理事會指出，很有可能之未來課稅所得之估計包括預期高於資產帳面金額預期回收之原則並不限於任何特定類型或類別之資產。

BC53 惟理事會亦指出，也有以高於帳面金額之金額回收資產並非很有可能之情況。企業不應不適當地假設將以高於帳面金額之金額回收資產。理事會認為，此於資產係按公允價值衡量時尤為重要。為回應此疑慮，理事會指出，企業需有足夠之證據作為其很有可能之未來課稅所得之估計之基礎，包括該估計何時包含高於資產帳面金額之回收。例如，在按公允價值衡量固定利率之債務工具之情況下，若預期現金流量超過債務工具之帳面金額，企業可能判斷，未來現金流量之合約性質以及對收取該等合約現金流量可能性之評估，適當地支持其很有可能將以高於帳面金額之金額回收該固定利率債務工具之結論。理事會認為，此釋例可增加了解

並降低對未來課稅所得武斷估計之風險。

BC54 理事會已於國際會計準則第 12 號新增第 29A 段，闡明企業未來課稅所得之估計（見第 29 段）包含來自以高於帳面金額回收資產之金額之範圍。

### 可供所評估之可減除暫時性差異扣除使用之很有可能之未來課稅所得

BC55 解釋委員會觀察到，如何決定可供所評估之可減除暫時性差異扣除使用之很有可能之未來課稅所得具有不確定性，當此所得係被評估以決定是否認列所有遞延所得稅資產時。該不確定性係關於很有可能之未來課稅所得究應納入或排除可減除暫時性差異迴轉時將產生之減除金額。

BC56 理事會指出，可減除暫時性差異係藉由課稅所得（排除該等可減除暫時性差異迴轉所產生之減除金額）之減除而被使用。因此，用以評估可減除暫時性差異之使用之課稅所得，係與國際會計準則第 12 號第 5 段所定義據以計算應付之所得稅之課稅所得不同。若不排除該等減除金額，則其將被重複計算。理事會已修正第 29 段(a)闡明此情況。

### 併同或單獨評估

BC57 理事會考量國際會計準則第 12 號中遞延所得稅資產認列之指引。國際會計準則第 12 號第 24 段規定，僅於可減除暫時性差異很有可能課稅所得以供此差異扣除使用之範圍內，始可認列遞延所得稅資產。第 27 段說明：

- (a) 可減除暫時性差異係於其迴轉產生抵銷未來期間之課稅所得之減除金額時使用；及
- (b) 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抵銷時，方會流入企業。

BC58 理事會指出：

- (a) 稅法規定哪些減除金額於決定課稅所得時可用以抵銷課稅收益。理事會亦指出，國際會計準則第 12 號第 5 段將課稅所得定義為依稅捐機關所制定之法規決定據以計算應付之所得稅之當期所得。
- (b) 若可減除暫時性差異之迴轉將不導致課稅減除金額，不得認列遞延所得稅資產。

BC59 因此，若稅法中減除金額係以企業為基礎抵銷課稅收益而不區隔不同來源之減除金額，企業就與同一稅捐機關下同一納稅主體有關之所有可減除暫時性差異併同評估。惟若稅法規定特定類型之損失僅可抵銷特定類型之收益（例如，若稅法限

制資本損失僅可抵銷資本利得），企業僅能與該類型之其他可減除暫時性差異併同評估可減除暫時性差異（與其他可減除暫時性差異分開）。依稅法區隔可減除暫時性差異並以此基礎評估該等暫時性差異，對決定是否有足夠之課稅所得以供可減除暫時性差異使用係屬必須。理事會於國際會計準則第 12 號新增第 27A 段作此闡明。

## 過渡規定

- BC60 理事會決定，須對任何較早表達期間之比較資訊作調整。惟此修正允許第一次適用該修正所產生最早比較期間初始權益之變動可認列於初始保留盈餘（或適當時，認列於另一權益組成部分），而無需將該變動分攤至初始保留盈餘及權益之其他組成部分。此可避免過度成本及投入。
- BC61 理事會指出，除另有須於權益中調整之金額外，此等提議修正所規定之會計處理係基於報導期間結束日之金額及估計。該會計處理之變動於性質上係機械性，故理事會預期，調整比較資訊之成本不超過更高可比性之效益。
- BC62 理事會並未對首次採用者新增額外之過渡放寬。此與國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」中未納入對國際會計準則第 12 號之追溯適用之例外或豁免之事實一致。

## 國際會計準則第 12 號「所得稅」釋例之修正

### 釋例 7—按公允價值衡量之債務工具

#### 債務工具

於 20X1 年 12 月 31 日，Z 企業持有三種債務工具之組合：

債務工具	成本 (CU)	公允價值 (CU)	合約利率
A	2,000,000	1,942,857	2.00%
B	750,000	778,571	9.00%
C	2,000,000	1,961,905	3.00%

Z 企業係按面額於發行時取得該等債務工具。各債務工具之條款均要求發行人於 20X2 年 12 月 31 日之到期日支付債務工具之面額。

利息係於每年年底按合約固定利率支付，該利率於取得各債務工具時係等於市場利率。於 20X1 年年底，各債務工具之市場利率均為 5%，導致 A 及 C 債務工具之公允價值低於其成本，而 B 債務工具之公允價值高於其成本。Z 企業若繼續持有該等債務工具，則很有可能收取所有之合約現金流量。

於 20X1 年年底，Z 企業預期將透過使用（即藉由繼續持有並收取合約現金流量）回收 A 及 B 債務工具之帳面金額，並預期藉由於 20X2 年年初按 C 債務工具於 20X1 年 12 月 31 日之公允價值出售而回收其帳面金額。假設 Z 企業並無其他稅務規劃機會使其能出售 B 債務工具產生資本利得，以抵銷出售 C 債務工具而產生之資本損失。

該等債務工具係依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（或國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」<sup>2</sup>）透過其他綜合損益按公允價值衡量。

#### 稅法

該等債務工具之課稅基礎係成本，稅法允許該課稅基礎於到期收取本金時抵銷，或於出售該等債務工具時抵銷出售之價款。稅法明定該等債務工具之利益（損失）僅於實現時始為應課稅（可減除）。

稅法對經常利得及損失與資本利得及損失作區分。經常損失可抵銷經常利得及資本利得二者。資本損失僅可抵銷資本利得。資本損失可遞轉後期 5 年，而經常損失可遞轉後期 20 年。

<sup>2</sup> 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」取代國際會計準則第 39 號。國際財務報導準則第 9 號適用於先前屬國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

經常利得係按 30%課稅，資本利得係按 10%課稅。

稅法將該等債務工具之利息收入分類為「經常」，並將出售該等債務工具而產生之利益或損失分類為「資本」。若因債務工具之發行人於到期時無法支付本金而產生之損失，稅法將其分類為「經常」。

## 簡介

於 20X1 年 12 月 31 日，Z 企業具有來自其他來源之應課稅暫時性差異 CU50,000 及可減除暫時性差異 CU430,000，該等暫時性差異將於 20X2 年於經常課稅所得（或經常課稅損失）中迴轉。

於 20X1 年年底，Z 企業很有可能將向稅捐機關申報 20X2 年經常課稅損失 CU200,000。此課稅損失包含所有應課稅經濟效益及於 20X1 年 12 月 31 日存在之暫時性差異之課稅減除，且其於稅法上被分類為「經常」。此等金額同等造成稅法上之本期損失。

Z 企業並無資本利得以供 20X1 至 20X2 年產生之資本損失扣除使用。

除前述段落所提供之資訊外，Z 企業於 20X1 至 20X2 年之期間並無與遞延所得稅之會計處理攸關之進一步資訊。

## 暫時性差異

於 20X1 年年底，Z 企業辨認出下列暫時性差異：

	帳面金額 (CU)	課稅基礎 (CU)	應課稅 暫時性差異 (CU)	可減除 暫時性差異 (CU)
A 債務工具	1,942,857	2,000,000		57,143
B 債務工具	778,571	750,000	28,571	
C 債務工具	1,961,905	2,000,000		38,095
其他來源	不予詳列		50,000	430,000

資產或負債之帳面金額與其課稅基礎間之差異產生可減除（應課稅）暫時性差異（見本準則第 20 及 26 段(d)）。此係因可減除（應課稅）暫時性差異為財務狀況表中資產或負債之帳面金額與其課稅基礎間之差異，當資產或負債之帳面金額回收或清償，於決定該等未來期間之課稅所得（課稅損失）時，此差異將產生可減除（應課稅）金額（見本準則第 5 段）。

## 可減除暫時性差異之使用

除某些例外情況外，可減除暫時性差異所產生之遞延所得稅資產係在有足夠之未來課稅所

得以供可減除暫時性差異扣除使用之範圍內認列（見本準則第 24 段）。

國際會計準則第 12 號第 28 至 29 段辨認企業可供可減除暫時性差異扣除使用之課稅所得來源。包括：

- (a) 現有應課稅暫時性差異之未來迴轉；
- (b) 未來期間之課稅所得；及
- (c) 稅務規劃機會。

C 債務工具所產生之可減除暫時性差異係單獨評估其使用。此係因稅法將出售 C 債務工具而回收帳面金額所產生之損失分類為資本損失，並僅允許資本損失抵銷資本利得（見本準則第 27A 段）。

此單獨評估導致不就 C 債務工具所產生之可減除暫時性差異認列遞延所得稅資產，因 Z 企業並無稅法分類為資本之課稅所得來源。

反之，A 債務工具及其他來源所產生之可減除暫時性差異係併同評估其使用，此係因該等差異之相關課稅減除於稅法上將被分類為經常。

與 A 債務工具有關之可減除暫時性差異所代表之課稅減除係分類為經常，因稅法將到期時減除課稅基礎對課稅所得（課稅損失）之影響分類為經常。

於 20X1 年 12 月 31 日評估可減除暫時性差異之使用時，Z 企業執行下列兩項步驟。

### 步驟 1：由於應課稅暫時性差異之迴轉而使用可減除暫時性差異（見本準則第 28 段）

Z 企業首先評估應課稅暫時性差異之可得性如下：

	(CU)
預期 20X2 年可減除暫時性差異之迴轉金額	
來自 A 債務工具	57,143
來自其他來源	430,000
可減除暫時性差異之迴轉總額	487,143
預期 20X2 年應課稅暫時性差異之迴轉金額	
來自 B 債務工具	(28,571)
來自其他來源	(50,000)
應課稅暫時性差異之迴轉總額	(78,571)
由於應課稅暫時性差異之迴轉而使用（步驟 1）	78,571
將於步驟 2 評估其使用之剩餘可減除暫時性差異（487,143－78,571）	408,572

於步驟 1，Z 企業可認列與可減除暫時性差異 CU78,571 有關之遞延所得稅資產。

## 步驟 2：由於未來課稅所得而使用可減除暫時性差異（見本準則第 29

### 段(a)）

於此步驟中，Z 企業評估未來課稅所得之可得性如下：

	(CU)
20X2 年很有可能之未來課稅所得（損失）（據以計算應付（可回收）所得稅）	(200,000)
加回：預期於 20X2 年迴轉之可減除暫時性差異之迴轉金額	487,143
減除：應課稅暫時性差異之迴轉金額（步驟 1 已使用）	<u>(78,571)</u>
<b>20X2 年排除課稅減除金額之很有可能之課稅所得（為評估可減除暫時性差異之使用）</b>	<u>208,572</u>
來自步驟 1 將評估其使用之剩餘可減除暫時性差異	<u>408,572</u>
<b>由於未來課稅所得而使用（步驟 2）</b>	<u>208,572</u>
由於應課稅暫時性差異之迴轉而使用（步驟 1）	<u>78,571</u>
<b>可減除暫時性差異之使用總額</b>	<u>287,143</u>

課稅損失 CU200,000 包括來自收取 A 債務工具本金之應課稅經濟效益 CU2 百萬及等同之課稅減除金額，因 Z 企業很有可能將回收該債務工具超過其帳面金額（見本準則第 29A 段）。

惟可減除暫時性差異之扣除使用，並非就據以應付所得稅之很有可能之未來課稅所得（見本準則第 5 段）予以評估。可減除暫時性差異之扣除使用，係就排除課稅減除金額（該等可減除暫時性差異之迴轉所產生）之很有可能之未來課稅所得（見本準則第 29A 段）予以評估。就未排除該等減除金額之未來課稅所得評估可減除暫時性差異之扣除使用，將導致於該評估中重複計算可減除暫時性差異。

於步驟 2 中，Z 企業判定其可認列與排除課稅減除金額（該等可減除暫時性差異之迴轉所產生）之未來課稅所得 CU208,572 有關之遞延所得稅資產。因此，可減除暫時性差異之使用總額為 CU287,143（CU78,571（步驟 1）+CU208,572（步驟 2））。

## 遞延所得稅資產及遞延所得稅負債之衡量

Z 企業於 20X1 年 12 月 31 日之財務狀況表中列報下列遞延所得稅資產及遞延所得稅負債：

	(CU)
應課稅暫時性差異總額	78,571
可減除暫時性差異之使用總額	287,143
遞延所得稅負債（78,571×30%）	23,571

遞延所得稅資產（287,143×30%） 86,143

遞延所得稅資產及遞延所得稅負債係使用經常利得之稅率 30%衡量，此係依預期回收或清償標的資產（負債）之方式（見本準則第 51 段）。

### **將遞延所得稅資產之變動分攤至損益與其他綜合損益**

認列於損益之項目所產生之遞延所得稅變動係認列於損益（見本準則第 58 段）。認列於其他綜合損益之項目所產生之遞延所得稅變動係認列於其他綜合損益（見本準則第 61A 段）。

Z 企業於 20X1 年 12 月 31 日並未就其所有可減除暫時性差異認列遞延所得稅資產，所有可減除暫時性差異所代表之課稅減除金額將同等造成稅法上之當期課稅損失。因此，可減除暫時性差異之使用評估並未明定課稅所得是否係供認列於損益之遞延所得稅項目（即來自其他來源之可減除暫時性差異）使用，或課稅所得是否係供認列於其他綜合損益之遞延所得稅項目（即與分類為透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具有關之可減除暫時性差異）使用。

就此等情況，本準則第 63 段規定，應以合理之比例基礎（或以能在該等情況下達成更適當分攤之另一方法）將遞延所得稅之變動分攤至損益與其他綜合損益。