

國際財務報導解釋第 23 號 (2018 年版)

正 體 中 文 版 草 案

所得稅務處理之不確定性

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 107 年 6 月 15 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
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際財務報導解釋第 23 號

所得稅務處理之不確定性

(2018 年版)

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

國際財務報導解釋第 23 號

所得稅務處理之不確定性

國際會計準則理事會（IASB）於 2017 年 5 月發布國際財務報導解釋第 23 號「所得稅務處理之不確定性」。其係由解釋委員會制定。

目錄

段 次

國際財務報導解釋第 23 號 所得稅務處理之不確定性

參照	
背景	1
範圍	4
議題	5
共識	6
企業是否單獨考量不確定之稅務處理	6
稅捐機關之審查	8
課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅 抵減及稅率之決定	9
事實及情況之改變	13
附錄 A	
應用指引	
附錄 B	
生效日及過渡規定	
附錄 C	
國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之修正	
下列隨附文件請見本版 B 部分	
釋例	
下列隨附文件請見本版 C 部分	
結論基礎	

國際財務報導解釋第 23 號「所得稅務處理之不確定性」由第 1 至 14 段及附錄 A、B 及 C 組成。國際財務報導解釋第 23 號隨附釋例及結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」之第 2 及 7 至 16 段。

國際財務報導解釋第 23 號

所得稅務處理之不確定性

參照

- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」
- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」
- 國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」
- 國際會計準則第 12 號「所得稅」

背景

- 1 國際會計準則第 12 號「所得稅」明定當期及遞延所得稅資產及負債之規定。企業基於適用之稅法適用國際會計準則第 12 號之規定。
- 2 稅法如何適用於某一特定交易或情況可能不明確。於相關稅捐機關或法院未來作決定前，某一特定稅務處理於稅法下之可接受性可能屬未知。因此，稅捐機關對某一特定稅務處理之爭議或審查可能影響企業對當期或遞延所得稅資產或負債之會計處理。
- 3 於本解釋中：
 - (a) 「稅務處理」係指企業於其所得稅申報書件中已使用或計劃使用之處理。
 - (b) 「稅捐機關」係指決定稅務處理於稅法下是否係可接受之單位。此可能包含法院。
 - (c) 「不確定之稅務處理」係指一稅務處理，其於稅法下是否會被相關稅捐機關接受存有不確定性。例如，企業決定於一課稅轄區不提交任何所得稅申報書件，或不將特定收益納入於課稅所得中，若該決定於稅法下之可接受性係不確定，則係屬不確定之稅務處理。

範圍

- 4 本解釋闡明當存有所得稅務處理之不確定性時如何適用國際會計準則第 12 號之認列及衡量規定。於此種情況下，企業應基於適用本解釋所決定之課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅抵減及稅率，適用國際

會計準則第 12 號之規定認列及衡量其當期或遞延所得稅資產或負債。

議題

- 5 當存有所得稅務處理之不確定性時，本解釋規範：
- (a) 企業是否單獨考量不確定之稅務處理；
 - (b) 企業就稅捐機關對稅務處理之審查所作之假設；
 - (c) 企業如何決定課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅抵減及稅率；及
 - (d) 企業如何考量事實及情況之改變。

共識

企業是否單獨考量不確定之稅務處理

- 6 企業應基於何種作法更能預測不確定性之結果，判定對每一不確定之稅務處理究係單獨考量，抑或與一個或多個其他不確定之稅務處理併同考量。於判定更能預測不確定性結果之作法時，企業可能考量，例如，(a)企業如何編製其所得稅申報書件及支持稅務處理；或(b)企業如何預期稅捐機關作其審查及解決該審查可能產生之議題。
- 7 若企業併同考量超過一個之不確定之稅務處理（適用第 6 段），企業應將本解釋中所提及之「某一不確定之稅務處理」，解讀為「併同考量之不確定之稅務處理群組」。

稅捐機關之審查

- 8 於評估不確定之稅務處理是否及如何影響課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅抵減及稅率之決定時，企業應假設稅捐機關會審查其有權利審查之金額並於作該等審查時充分了解所有相關資訊。

課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅抵減及稅率之決定

- 9 企業應考量稅捐機關是否很有可能會接受不確定之稅務處理。

- 10 若企業作出稅捐機關很有可能接受某一不確定之稅務處理之結論，企業所決定之課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅抵減或稅率，應與其所得稅申報書件中已使用或計劃使用之稅務處理一致。
- 11 若企業作出稅捐機關並非很有可能接受某一不確定之稅務處理之結論，企業應於決定相關課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅抵減或稅率時，反映不確定性之影響。企業應藉由使用下列方法之一（取決於企業預期何種方法更能預測不確定性之結果），就每一不確定之稅務處理反映不確定性之影響：
- (a) 最可能金額—各可能結果中之單一最可能金額。最可能金額可能更能預測不確定性之結果，若各可能結果為二分法或集中於單一值。
 - (b) 期望值—各可能結果之機率加權金額之總和。期望值可能更能預測不確定性之結果，若各可能結果既非二分法亦非集中於單一值。
- 12 若不確定之稅務處理影響當期所得稅及遞延所得稅（例如，若其影響用以決定當期所得稅之課稅所得及用以決定遞延所得稅之課稅基礎兩者），企業應對當期所得稅及遞延所得稅兩者作一致之判斷及估計。

事實及情況之改變

- 13 企業應重評估本解釋規定之判斷或估計，若該判斷或估計所基於之事實及情況改變或由於影響該判斷或估計之新資訊。例如事實及情況之改變可能改變企業有關稅務處理可接受性之結論或企業對不確定性之影響之估計（或兩者）。第 A1 至 A3 段列示對事實及情況之改變之指引。
- 14 企業應反映事實及情況改變或新資訊之影響作為會計估計變動（適用國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」）。企業應適用國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」以判定發生於報導期間後之改變究係調整事項抑或非調整事項。

附錄 A

應用指引

本附錄係屬國際財務報導解釋第 23 號整體之一部分，且與國際財務報導解釋第 23 號之其他部分具相同效力。

事實及情況之改變（第 13 段）

- A1 於適用本解釋第 13 段時，企業應在適用之稅法下評估事實及情況改變或新資訊之攸關性及影響。例如，一特定事項可能導致就某一稅務處理所作之判斷或估計之重評估，但不會導致就另一稅務處理所作之判斷或估計之重評估，若該等稅務處理適用不同稅法。
- A2 依所處情況可能導致判斷或估計之重評估（本解釋所規定）之事實及情況改變或新資訊之例包括（但不限於）下列各項：
- (a) 稅捐機關之審查或作為。例如：
 - (i) 稅捐機關同意或不同意企業所使用之該稅務處理或類似稅務處理；
 - (ii) 稅捐機關已同意或不同意另一企業所使用之類似稅務處理之資訊；及
 - (iii) 結清類似稅務處理所收取或支付之金額之資訊。
 - (b) 稅捐機關所制定之規則之改變。
 - (c) 稅捐機關審查或再審查稅務處理之權利逾期。
- A3 缺乏稅捐機關對某一稅務處理之同意或不同意本身不太可能構成本解釋所規定之影響判斷及估計之事實及情況改變或新資訊。

揭露

- A4 當存有所得稅務處理之不確定性時，企業應判定是否揭露：
- (a) 於決定課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅抵減及稅率時所作之判斷（適用國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 122 段）；及
 - (b) 有關於決定課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅抵減及稅率時所作之假設及估計之資訊（適用國際會計準則第 1 號

第 125 至 129 段）。

- A5 若企業作出稅捐機關很有可能接受某一不確定之稅務處理之結論，企業應判定是否揭露該不確定性之可能影響為與所得稅有關之或有事項（適用國際會計準則第 12 號第 88 段）。

附錄 B

生效日及過渡規定

本附錄係屬國際財務報導解釋第 23 號整體之一部分，且與本解釋之其他部分具相同力。

生效日

- B1 企業應於 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用本解釋，並得提前適用。企業若於較早期間適用本解釋，應揭露該事實。

過渡規定

- B2 企業於初次適用時應依下列方法之一適用本解釋：
- (a) 依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用，若不使用後見之明即可如此追溯適用；或
 - (b) 以初次適用日認列初次適用本解釋之累積影響數之方式追溯適用。若企業選擇此過渡作法，其不得重編比較資訊，而應認列初次適用本解釋之累積影響數，以作為保留盈餘（或權益之其他組成部分，如適當時）期初餘額之調整。初次適用日係企業第一次適用本解釋之年度報導期間開始日。

附錄 C

企業應適用本附錄之修正，當其適用國際財務報導解釋第 23 號。

本準則於 2017 年發布時所包含本附錄中之修正內容，已納入本版之相關準則內容中。

國際財務報導解釋第 23 號

所得稅務處理之不確定性

(2018 年版)

B 部分

國際財務報導解釋第 23 號

所得稅務處理之不確定性

所發布之隨附文件

國際財務報導解釋第 23 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋發布時之生效日為 2019 年 1 月 1 日。國際財務報導解釋第 23 號之結論基礎已包含於本版之 C 部分。本部分包括下列隨附文件：

釋例

國際財務報導解釋第 23 號之釋例

本釋例附於國際財務報導解釋第 23 號，但非屬其一部分。

IE1 本釋例描述假設性情況，例示企業如何適用國際財務報導解釋第 23 號之某些規定（以所呈現之有限事實為基礎）。於所有釋例中，如國際財務報導解釋第 23 號第 8 段之規定，企業已假設稅捐機關會審查其有權利審查之金額並於作該等審查時充分了解所有相關資訊。

釋例 1—使用期望值法以反映併同考量之稅務處理之不確定性之影響

IE2 A 企業於某一轄區之所得稅申報書件中納入與移轉訂價有關之減除金額。稅捐機關可能質疑該等稅務處理。在適用國際會計準則第 12 號下，該不確定之稅務處理僅影響當期課稅所得之決定。

IE3 A 企業注意到，稅捐機關對某一移轉訂價事項之決定可能影響其他移轉訂價事項，或被其他移轉訂價事項所影響。A 企業適用國際財務報導解釋第 23 號第 6 段作出結論：併同考量轄區內之所有移轉訂價事項之稅務處理更能預測不確定性之結果。A 企業亦作出稅捐機關並非很有可能會接受該稅務處理之結論。因此，A 企業於決定其課稅所得時反映該不確定性之影響（適用國際財務報導解釋第 23 號第 11 段）。

IE4 A 企業估計可能增加其課稅所得之各可能額外金額之機率如下：

	估計之額外金額，CU ^(a)	機率，%	期望值之估計值，CU
結果 1	—	5%	—
結果 2	200	5%	10
結果 3	400	20%	80
結果 4	600	20%	120
結果 5	800	30%	240
結果 6	1,000	20%	200
		100%	650

(a) 於此等釋例中，貨幣金額均以「貨幣單位」（CU，即 Currency Units）」表達。

- IE5 結果 5 係最可能結果。惟 A 企業觀察到各可能結果既非二分法亦非集中於單一值。因此，A 企業作出期望值 CU650 更能預測不確定性之結果之結論。
- IE6 因此，A 企業認列及衡量其當期所得稅負債時（適用國際會計準則第 12 號），係基於包含 CU650 之課稅所得，以反映不確定性之影響。該 CU650 係所得稅申報書件中報導之課稅所得金額外之金額。

釋例 2—認列及衡量遞延所得稅及當期所得稅時，使用最可能金額法以反映不確定性之影響

- IE7 B 企業以 CU100 取得一項可單獨辨認之無形資產，其係屬非確定耐用年限故而不攤銷（適用國際會計準則第 38 號「無形資產」）。稅法明定該無形資產之全部成本係報稅上可減除，但可減除之時點係屬不確定。適用國際財務報導解釋第 23 號第 6 段，B 企業作出單獨考量此稅務處理更能預測不確定性之結果之結論。
- IE8 B 企業於計算其所得稅申報書件中第 1 年之課稅所得時，減除 CU100（無形資產之成本）。於第 1 年年底，B 企業作出稅捐機關並非很有可能會接受其稅務處理之結論。因此，B 企業於決定其課稅所得及該無形資產之課稅基礎時，反映不確定性之影響（適用國際財務報導解釋第 23 號第 11 段）。B 企業作出稅捐機關會接受作為第 1 年之可減除金額之最可能金額係 CU10，且該最可能金額更能預測不確定性之結果之結論。
- IE9 因此，於第 1 年年底認列及衡量其遞延所得稅負債時（適用國際會計準則第 12 號），B 企業基於課稅基礎之最可能金額 CU90（CU100 - CU10）計算應課稅暫時性差異，以反映不確定性之影響，而非基於 B 企業之所得稅申報書件中所計算之課稅基礎（CU0）。
- IE10 同樣地，依國際財務報導解釋第 23 號第 12 段之規定，B 企業於決定第 1 年課稅所得時，使用與用以計算遞延所得稅負債之判斷及估計一致之判斷及估計，反映不確定性之影響。B 企業基於包含 CU90（CU100 - CU10）之課稅所得，認列及衡量其當期所得稅負債（適用國際會計準則第 12 號）。該 CU90 係所得稅申報書件中包含之課稅所得金額外之金額。此係因 B 企業於計算第 1 年之課稅所得時減除 CU100，然而最可能之減除金額係 CU10。

國際財務報導解釋第 23 號

所得稅務處理之不確定性

(2018 年版)

C 部分

國際財務報導解釋第 23 號

所得稅務處理之不確定性

所發布之隨附文件

國際財務報導解釋第 23 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋發布時之生效日為 2019 年 1 月 1 日。國際財務報導解釋第 23 號之隨附指引已包含於本版之 B 部分。本部分包括下列隨附文件：

結論基礎

國際財務報導解釋第 23 號「所得稅務處理之不確定性」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導解釋第 23 號，但非屬其一部分。本結論基礎彙整國際財務報導準則解釋委員會（委員會）於達成共識過程中所作之考量。

背景

- BC1 委員會收到問題詢問，若稅法要求企業就爭議稅務處理付款，企業何時認列當期所得稅資產係屬適當。於問題所述情況中，企業傾向提出稅務救濟申訴。
- BC2 國際會計準則第 12 號「所得稅」包含所得稅資產及負債之認列與衡量規定，但未明定如何反映不確定性。委員會觀察到，稅法之適用不確定時，企業所採用之報導方法分歧。
- BC3 因此，委員會於 2015 年 10 月發布解釋草案「所得稅務處理之不確定性」公開徵求意見。委員會收到 61 封意見函。委員會於制定本解釋時，考量收到之意見。

範圍

- BC4 委員會收到之問題與企業被要求就爭議之所得稅務處理向稅捐機關付款之特定情況有關，惟討論該議題時，委員會指出類似問題可能產生於存有所得稅務處理之不確定性之其他情況。因此，委員會決議本解釋應規範當稅務處理涉及不確定性（影響國際會計準則第 12 號之適用）時，所得稅之會計處理。解釋草案之回應者普遍支持委員會提議之範圍。
- BC5 所得稅務處理之不確定性可能影響當期及遞延所得稅兩者。例如，無形資產成本於稅法下可減除之時點可能不確定且此可能影響課稅所得及資產之課稅基礎兩者，進而分別影響當期及遞延所得稅之決定。委員會決議就反映不確定性對當期及遞延所得稅兩者之影響，規定一致之作法；因此，本解釋適用於決定當期及遞延所得稅兩者。
- BC6 委員會制定本解釋作為國際會計準則第 12 號之解釋，亦即本解釋之規定增加及補充國際會計準則第 12 號之規定。委員會決議不擴大本解釋之範圍至國際會計準則第 12 號範圍外之稅捐或公課，因委員會擔心較廣之範圍可能造成國際財務報導準則內之衝突。

利息及罰鍰

- BC7 國際會計準則第 12 號未明確提及對稅捐機關之應付（或應收）利息及罰鍰，其他國際財務報導準則亦未明確提及對稅捐機關之應付（或應收）利息及罰鍰。
- BC8 解釋草案之很多回應者建議本解釋應將與不確定之稅務處理有關之利息及罰鍰明確納入其範圍內。某些回應者認為企業對利息及罰鍰有不同之會計處理，取決於其係適用國際會計準則第 12 號或國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」於該等金額。
- BC9 委員會決議不於本解釋增加與不確定之稅務處理有關之利息及罰鍰之相關規定。委員會指出，若企業認為利息及罰鍰之特定應付或應收金額為所得稅，則該金額係屬國際會計準則第 12 號之範圍內，當存有不確定性時，亦屬本解釋之範圍內。相反地，若企業對特定應付或應收金額不適用國際會計準則第 12 號，則本解釋不適用於該金額，無論是否存在不確定性。

共識

企業是否單獨考量不確定之稅務處理

- BC10 企業對每一不確定之稅務處理究係單獨考量，抑或與一個或多個其他不確定之稅務處理併同考量，可能影響所得稅資產或負債之金額。因此，委員會決議於本解釋第 6 段納入此方面之規定。委員會指出企業於適用該規定時可能需要使用判斷。

稅捐機關之審查

- BC11 委員會決議企業應假設稅捐機關會審查其有權利審查之金額且充分了解所有相關資訊。於作此決議時，委員會指出國際會計準則第 12 號第 46 至 47 段規定企業基於已立法或已實質性立法之稅法，衡量所得稅資產及負債。
- BC12 解釋草案之部分回應者主張企業係考量審查之機率而非假設審查將發生。此等回應者認為該機率評估將特別重要，若稅捐機關審查所得稅申報書件之權利沒有時限。
- BC13 委員會決議不改變審查之假設，亦不為稅捐機關審查所得稅申報書件之權利沒有時限之情況，創造審查假設之例外。解釋草案之幾乎所有回應者支持審查之假設。委員會亦指出，稅捐機關審查之假設本身將不會使企業須反映不確定性之影響。反映不確定性影響之門檻係稅捐機關是否很有可能接受不確定之稅務處理。換言之，不確定性之認列並非基於稅捐機關是否審查稅務處理而決定。

課稅所得（課稅損失）、課稅基礎、未使用課稅損失、未使用所得稅抵減及稅率之決定

何時反映不確定性之影響

- BC14 國際會計準則第 12 號第 24 段規定在企業很有可能將能使用可減除暫時性差異扣除課稅所得之範圍內，認列遞延所得稅資產。國際會計準則第 12 號之目的亦提及遞延所得稅之很有可能門檻。此外，雖然國際會計準則第 12 號並未包含當期所得稅之明確認列門檻，國際會計準則第 12 號第 14 段隱含很有可能門檻適用於源自課稅損失之當期所得稅資產。
- BC15 因此，委員會決議，當企業作出稅捐機關並非很有可能接受某一不確定之稅務處理之結論（且因此，企業很有可能收取或支付與該不確定之稅務處理有關之金額），企業對當期及遞延所得稅作會計處理時，應反映不確定性之影響。
- BC16 委員會作出對不確定性影響之認列設定此明確門檻會增進企業間之可比性及減少一些衡量成本之結論。

如何反映不確定性之影響

- BC17 為反映不確定性之影響，委員會決議企業應使用期望值或最可能金額，端視何種方法更能預測不確定性之結果。此作法類似於國際財務報導準則第 15 號「客戶合約收入」中用以估計收入合約中變動對價之金額之作法。
- BC18 委員會曾考量是否允許或規定第三種衡量方法之使用，例如「累積機率法」（亦即美國一般公認會計原則中用以反映所得稅務處理之不確定性之衡量方法）。委員會觀察到，納入第三種方法將複雜化適用本解釋時需作之判斷。此係因企業將評估在三種衡量方法中何者最能預測不確定性之結果。委員會亦指出國際財務報導準則未使用累積機率法，而其他準則使用期望值及最可能金額。納入其他準則未使用之衡量方法可能會降低可比性。
- BC19 因此，委員會決議不允許或規定第三種衡量方法以反映不確定性之影響。

事實及情況之改變

- BC20 考量所得稅務處理之不確定性意指作估計係屬必要且該估計涉及基於可得資訊之判斷。有關不確定之稅務處理之企業可得資訊可能隨時間改變。因此，委員會決議當相關事實及情況改變，企業應重評估本解釋所規定之判斷或估計。
- BC21 委員會亦決議企業應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」對會計估計變動之規定，反映其判斷或估計之任何變動之影響。

揭露

- BC22 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」及國際會計準則第 12 號提供當存有所得稅務處理之不確定性時，可能攸關之揭露規定。因此，委員會決議於本解釋中強調該等現行規定，而不引進新揭露規定。

企業合併

- BC23 委員會曾考量本解釋是否應規範當存有所得稅務處理之不確定性時，企業合併所取得或承擔之所得稅資產及負債之會計處理。委員會指出，國際財務報導準則第 3 號「企業合併」適用於企業合併取得之所有資產及承擔之所有負債。因此，委員會作出本解釋不應明確規範企業合併所取得或承擔之所得稅資產及負債之結論。
- BC24 儘管如此，國際財務報導準則第 3 號第 24 段規定企業適用國際會計準則第 12 號，處理企業合併所產生之遞延所得稅資產及負債（作為企業合併之一部分）。據此，當存有影響遞延所得稅之所得稅務處理之不確定性，本解釋適用於該等資產及負債。

過渡規定

- BC25 委員會觀察到，追溯適用本解釋而不使用後見之明對企業常係不可能。因此，委員會決議不要求企業於第一次適用本解釋時重編比較資訊。惟委員會作出結論：不應禁止企業追溯適用本解釋，若其能如此做而不使用後見之明。因此，委員會決議允許追溯適用，若不使用後見之明即能如此。

首次採用者

- BC26 委員會觀察到若首次採用者之轉換至國際財務報導準則日早於本解釋發布日，該首次採用者可能面臨同樣後見之明之困難，如同已適用國際財務報導準則之企業。因此，委員會決議不要求轉換至國際財務報導準則日早於 2017 年 7 月 1 日之首次採用者於其首份國際財務報導準則財務報表中列報反映本解釋之比較資訊。