

國際財務報導準則
正體中文版草案

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅
(國際會計準則第 12 號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 110 年 12 月 7 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

國際會計準則第 12 號「所得稅」之修正

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；
 - (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）；且
 - (iii) 於交易當時並未產生相等之應課稅及可減除暫時性差異。

...

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，或產生相等之應課稅及可減除暫時性差異，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、既不影響會計利潤亦不影響課稅所得且並未產生相等之應課稅及可減除暫時性差異，在無第15及24段提供之豁免時，企業原將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。

...

- 22A 一項非屬企業合併之交易可能導致一項資產及一項負債之原始認列，且於交易當時既不影響會計利潤亦不影響課稅所得。例如，於租賃開始日，承租人通常認列一租賃負債並將相應金額認列為使用權資產成本之一部分。視適用之稅法而定，此等交易中可能因資產及負債之原始認列而產生相等之應課稅及可減除暫時性差異。第 15 及 24 段所提供之豁免不適用於此等暫時性差異且企業認列任何所產生之遞延所得稅負債及資產。

...

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課稅所得以供此差異扣除使用之範圍內，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；
- (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）；且
- (c) 於交易當時並未產生相等之應課稅及可減除暫時性差異。

...

生效日

...

- 98J 2021 年 5 月發布之「與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅」，修正第 15、22 及 24 段，並新增第 22A 段之規定。企業應依第 98K 至 98L 段之規定，於 2023 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用此等修正內容，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。
- 98K 企業應對發生於最早表達比較期間開始日以後之交易適用「與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅」。
- 98L 適用「與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅」之企業，於最早表達比較期間開始日，亦應：

- (a) 對與下列項目相關之所有可減除及應課稅暫時性差異，認列遞延所得稅資產（在很有可能有課稅所得以供可減除暫時性差異扣除使用之範圍內）及遞延所得稅負債：
 - (i) 使用權資產及租賃負債；及
 - (ii) 除役、復原及類似負債以及與其相應認列為相關資產成本之一部分之金額；並
- (b) 認列初次適用該等修正之累積影響數，作為初次適用日之保留盈餘（或權益之其他組成部分，如適當時）期初餘額之調整。

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

生效日

...

- 39AH 2021 年 5 月發布之「與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅」，修正第 B1 段，並新增第 B14 段。企業應於 2023 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用此等修正內容，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。

...



附錄 B

其他國際財務報導準則追溯適用之例外

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

B1 企業應適用下列例外規定：

...

(g) 政府貸款（第B10至B12段）；

(h) 保險合約（第B13段）；及

(i) 與租賃及除役、復原及類似負債有關之遞延所得稅（第B14段）

...

與租賃及除役、復原及類似負債有關之遞延所得稅

B14 國際會計準則第 12 號「所得稅」第 15 及 24 段豁免企業於特定情況下認列遞延所得稅資產或負債。雖有此項豁免，在轉換至國際財務報導準則日，首次採用者仍應對與下列項目相關之所有可減除暫時性差異及應課稅暫時性差異，分別認列遞延所得稅資產（在很有可能有課稅所得以供可減除暫時性差異扣除使用之範圍內）及遞延所得稅負債：

(a) 使用權資產及租賃負債；及

(b) 除役、復原及類似負債以及與其相應認列為相關資產成本之一部分之金額。

理事會對 2021 年 5 月發布之「與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅」之核准

「與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅」（修正國際會計準則第 12 號）係由國際會計準則理事會之全體 13 位理事贊成發布。

Hans Hoogervorst

主席

Suzanne Lloyd

副主席

Nick Anderson

Tadeu Cendon

Martin Edelmann

Francoise Flores

Zach Gast

Jianqiao Lu

Bruce Mackenzie

Thomas Scott

Rika Suzuki

Ann Tarca

Mary Tokar



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

隨附於國際會計準則第 12 號「所得稅」釋例之修正

本附錄隨附於國際會計準則第 12 號，但非屬其一部分。

計算及表達之釋例

...

釋例 8—租賃

租賃

某企業（承租人）簽訂一 5 年期之租賃合約以承租建築物。每年租賃給付為 CU100，於每年年底支付。於租賃開始日前，承租人支付 CU15 之租賃給付（預付租賃給付）並支付原始直接成本 CU5。租賃隱含利率並非容易確定。承租人增額借款利率為每年 5%。

承租人於開始日（適用國際財務報導準則第 16 號「租賃」）認列 CU435 之租賃負債（以 5 年期 CU100 之租賃給付按每年 5% 之利率折現之現值衡量）。承租人衡量使用權資產（租賃資產）為 CU455，包含租賃負債之原始衡量（CU435）、預付租賃給付（CU15）及原始直接成本（CU5）。

稅法

稅法允許企業於支付租賃給付（包含開始日前所支付者）及原始直接成本時，就該等給付之課稅減除。當承租人回收該租賃資產之帳面金額時將所流入之經濟效益應課稅。

承租人預期於將回收該租賃資產並清償租賃負債之各期間所適用之稅率為 20%。

於考量適用之稅法後，承租人作出結論，其就租賃給付將享有之課稅減除係與租賃負債¹之償還有關。

預付租賃給付及原始直接成本之遞延所得稅

¹ 視適用之稅法而定，企業可能另外作出結論，其就租賃給付將享有之課稅減除係與租賃資產有關，在此情況下，暫時性差異將不因租賃負債及租賃資產成本之相關組成部分之原始認列而產生。據此，企業於原始認列時將不認列遞延所得稅，但若於原始認列後產生暫時性差異時應認列。

承租人認列預付租賃給付 (CU15) 及原始直接成本 (CU5) 作為租賃資產成本之組成部分。此等組成部分之課稅基礎為零，因為承租人於其支付預付租賃給付及原始直接成本時，對該等給付已享有課稅減除。各組成部分之課稅基礎 (零) 與帳面金額間之差額產生 CU15 (與預付租賃給付有關) 及 CU5 (與原始直接成本有關) 之應課稅暫時性差異。

第 15 段中認列遞延所得稅負債之豁免並不適用，因為於交易當時由該等交易所產生之暫時性差異影響承租人之課稅所得 (亦即，承租人於支付預付租賃給付及原始直接成本時所享有之課稅減除已減少其課稅所得)。據此，承租人就與該等預付租賃給付及原始直接成本有關之應課稅暫時性差異分別認列遞延所得稅負債 CU3 (CU15×20%) 及 CU1 (CU5×20%)。

租賃負債及租賃資產成本之相關組成部分之遞延所得稅

於開始日，租賃負債之課稅基礎為零，因承租人將享有與租賃負債帳面金額 (CU435) 相等之課稅減除。租賃資產成本之相關組成部分之課稅基礎亦為零，因為承租人並未因回收租賃資產成本之該組成部分之帳面金額 (CU435) 而享有課稅減除。

租賃負債及租賃資產成本之相關組成部分之帳面金額 (CU435) 與渠等之課稅基礎 (為零) 間之差額於開始日產生下列暫時性差異：

- (a) 與租賃資產有關之應課稅暫時性差異 CU435；及
- (b) 與租賃負債有關之可減除暫時性差異 CU435。

第 15 及 24 段中認列遞延所得稅資產及負債之豁免並不適用，因該交易產生相等之應課稅及可減除暫時性差異。承租人作出很有可能具有課稅所得以供可減除暫時性差異扣除使用之結論。據此，承租人對可減除及應課稅暫時性差異認列遞延所得稅資產及遞延所得稅負債各 CU87 (CU435×20%)。

認列遞延所得稅之彙總

下列表格彙總承租人於租賃原始認列 (包括預付租賃給付及原始直接成本) 時所認列之遞延所得稅：

	帳面金額	課稅基礎	可減除/ (應課稅) 暫時性差異	遞延所得稅 資產/ (負債)
租賃資產				
-預付租賃給付	15	—	(15)	(3)
-原始直接成本	5	—	(5)	(1)

-租賃負債原始				
衡量之金額	435	—	(435)	(87)
租賃負債	435	—	435	87

適用國際會計準則第 12 號第 22(b)段，承租人認列遞延所得稅資產及負債如本釋例所例示，並認列所產生之遞延所得稅收益或費用於損益中。

國際會計準則第 12 號「所得稅」結論基礎之修正

本結論基礎附於國際會計準則第 12 號，但非屬其一部分。

簡介

BC1 國際會計準則委員會 (IASB) 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 (理事會) 自 2010 年起於制定國際會計準則第 12 號之修正時所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。

...

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅 (2021 年修正)

BC71 理事會於 2021 年 5 月發布「與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅」。此等修正限縮國際會計準則第 12 號第 15 及 24 段中認列之豁免 (認列之豁免) 之範圍，俾使其不再適用於原始認列時產生相等之應課稅及可減除暫時性差異之交易。

BC72 此等修正之發布係回應來自解釋委員會之建議。解釋委員會所作之研究顯示，對認列之豁免是否適用於導致一項資產及負債之認列之交易 (諸如租賃) 存在不同觀點。此等不同觀點導致企業以不同方式對此類交易之遞延所得稅作會計處理而降低其財務報表間之可比性。

BC73 為簡化起見，第 BC74 至 BC91 段以租賃為例說明該等修正之基礎。該說明同等適用於受該等修正影響之其他交易，諸如除役、復原及類似負債 (除役義務) 以及與其相應認列為相關資產成本之一部分之金額。

背景

暫時性差異及認列豁免之適用

BC74 企業於租賃開始日認列使用權資產 (租賃資產) 及租賃負債 (適用國際財務報導準則第 16 號「租賃」)。企業於原始認列租賃資產及租賃負債時，評估是否產生暫時性差異以判定是否認列遞延所得稅。作此評估時，企業藉由辨認報稅上歸屬

於租賃資產及租賃負債之金額，以決定其課稅基礎。在某些轄區，企業於支付租賃給付時，可能享有該等給付之課稅減除。在此情況下，企業判定該等課稅減除究係歸屬於：

- (a) 租賃資產（及利息費用）—因該減除與租賃產生之費用（亦即，折舊及利息費用）有關；抑或
- (b) 租賃負債（及利息費用）—因該減除與租賃負債之償還及利息費用有關。

BC75 企業於考量適用之稅法後，於判定課稅減除係歸屬於租賃資產或租賃負債時，須運用判斷。

BC76 企業僅於判定該課稅減除係歸屬於租賃負債時，始於原始認列時產生暫時性差異（適用國際會計準則第 12 號），因：

- (a) 當課稅減除係歸屬於租賃資產時，租賃資產及租賃負債之課稅基礎與其帳面金額相等，反映出企業將享有與租賃資產之帳面金額相等之課稅減除，且並未享有與租賃負債有關之課稅減除。因此，租賃之原始認列並未產生暫時性差異且不適用認列之豁免。據此，企業於原始認列時不認列遞延所得稅，但若於原始認列後產生暫時性差異，則應於產生暫時性差異時認列遞延所得稅。
- (b) 當課稅減除係歸屬於租賃負債時，租賃資產及租賃負債之課稅基礎皆為零，反映出企業將享有與租賃負債有關之課稅減除（與其帳面金額相等）且未因回收該租賃資產之帳面金額而享有課稅減除。因此，於租賃原始認列時產生與租賃資產及租賃負債有關之暫時性差異。

BC77 於修正發布前，對在第 BC76(b)段所述之情況中產生之暫時性差異是否適用認列之豁免存在不同觀點。若企業作出適用認列之豁免之結論，則其不認列與租賃有關之遞延所得稅（於原始認列或後續整個租賃期間）。

認列之豁免之目的

BC78 國際會計準則第 12 號第 22 段(c)說明認列之豁免之目的。若於某一交易中暫時性差異由資產或負債之原始認列所產生，該交易非屬企業合併，且既不影響會計利潤亦不影響課稅所得，在無該豁免時，企業原將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，國際會計準則第 12 號禁止此等情況下遞延所得稅之認列。

BC79 理事會觀察到，當暫時性差異由租賃資產及租賃負債之原始認列所產生，此等暫時性差異經常相等且互抵（亦即，應課稅及可減除暫時性差異係相同之金額）。若不適用認列之豁免，企業通常會就此等暫時性差異認列相同金額之遞延所得稅

資產及負債。該相同金額之遞延所得稅資產及負債之認列將無須調整相關租賃資產或租賃負債之帳面金額；其亦不會對損益有任何影響。因此，認列之豁免旨在避免之結果將不會在此情況下發生。因此，理事會作出結論，若某一交易於原始認列產生相等之應課稅及可減除暫時性差異，通常不需要認列之豁免。

限縮認列之豁免之範圍

- BC80 根據彙總於第 BC79 段之觀察，理事會決議對認列之豁免之範圍加以限縮，俾使其不適用於原始認列產生相等之應課稅及可減除暫時性差異之交易。
- BC81 理事會曾考量比較限縮之認列之豁免之範圍將如何適用，當企業就相等之應課稅及可減除暫時性差異並未認列相同金額之遞延所得稅資產及負債。具體而言，企業可能認列不同金額之遞延所得稅資產及負債，若其無法全額認列遞延所得稅資產（見第 BC82 至 BC87 段），或若每一暫時性差異之衡量適用不同所得稅稅率（見第 BC88 段）。

無法認列遞延所得稅資產

- BC82 國際會計準則第 12 號第 24 段規定，企業僅在很有可能課稅所得以供可減除暫時性差異扣除使用之範圍內，認列遞延所得稅資產（可回收性規定）。因該可回收性規定，有時相等之應課稅及可減除暫時性差異可能使企業認列金額不等之遞延所得稅資產及負債。
- BC83 為處理此情況，當理事會發布修正草案徵求意見時，其提議認列之豁免繼續在企業原將認列不相等金額之遞延所得稅資產及負債之範圍內適用（上限提議）。適用該上限提議，企業將在認列遞延所得稅資產（適用可回收性規定）之範圍內，認列相同金額之遞延所得稅資產及負債。
- BC84 修正草案之回饋意見指出該上限提議將：
- (a) 與國際會計準則第 12 號之原則不一致，因本準則通常規定企業就所有應課稅暫時性差異認列遞延所得稅負債；且
 - (b) 適用上係複雜及繁重。
- BC85 為回應此回饋意見，理事會刪除該上限提議。理事會作出結論：
- (a) 企業將認列之豁免適用於遞延所得稅負債，僅因其無法認列相應之遞延所得稅資產（適用可回收性之規定），將與認列之豁免在其他情況下之適用方式不一致。

(b) 刪除上限提議將重大減少適用該等修正之複雜性而仍達到該等修正之目的（見第 BC92 段(a)）。具體而言，藉由刪除上限提議，理事會將：

- (i) 無須規定企業於原始認列每一適用之交易時，評估可回收性規定以決定遞延所得稅負債可認列之範圍。
- (ii) 簡化當原始認列未全額認列遞延所得稅資產時之會計處理。於此情況下，倘若於該修正中保留上限提議，企業將須分別追蹤適用認列之豁免之部分暫時性差異。

BC86 刪除上限提議可能導致企業就交易之原始認列，認列不相等金額之遞延所得稅資產及負債。於此情況下，企業將認列任何差額於損益中（見國際會計準則第 12 號第 22 段(b)）。例如，若企業於原始認列時認列遞延所得稅負債，但無法認列相等且互抵之遞延所得稅資產，企業將認列所得稅損失。理事會作出結論，此會計處理適當地反映企業之預期：當企業清償負債時，其自可用之課稅減除受益將無法完全，但其仍須於回收資產時作未來所得稅支付。如第 BC85 段(a)所說明，企業將認列之豁免適用於遞延所得稅負債，僅因其無法認列相應之遞延所得稅資產，將與認列之豁免在其他情況下之適用方式不一致。

BC87 再者，理事會預期在原始認列時將很少產生不相等金額之遞延所得稅資產及負債，因企業常可透過相同交易所產生之應課稅暫時性差異之未來迴轉，符合可回收性規定。

適用不同所得稅稅率

BC88 企業可能就相等之應課稅及可減除暫時性差異，認列不同金額之遞延所得稅資產及負債，若遞延所得稅資產及負債之衡量適用不同稅率。如第 BC86 段所指出，企業將認列任何差額於損益中。理事會作出結論：於此等情況中適用認列之豁免之預期效益將不會超過成本，因：

- (a) 於此等情況中適用認列之豁免將屬複雜，因認列之豁免將僅適用於所產生之遞延所得稅之一小部分；且
- (b) 此等情況預期僅於少數之轄區發生且適用不同所得稅稅率之淨影響通常不重大。

其他考量

歸屬課稅減除至租賃資產或租賃負債

BC89 修正草案之某些回應者建議理事會提供應用指引，以協助企業評估課稅減除究係歸屬於租賃資產或租賃負債（見第 BC74 段）。理事會決議不提供該應用指引，因如此做之預期效益將不會超過成本。理事會作出結論，提供該指引：

- (a) 對達成該等修正之目的非屬必要—該等修正將使企業就租賃所產生之暫時性差異認列遞延所得稅（於原始認列或後續），無論課稅減除究係歸屬於租賃資產或租賃負債；且
- (b) 可能造成非意圖結果—任何此等指引可能影響企業於其他情況下決定資產及負債之課稅基礎時如何考量所適用之稅法。

預付租賃給付及原始直接成本

BC90 適用國際財務報導準則第 16 號，企業應按於開始日尚未支付之租賃給付之現值衡量租賃負債。企業之租賃資產之原始衡量包括租賃負債之原始衡量，以及預付租賃給付與原始直接成本。

BC91 租賃負債及租賃資產成本之相關組成部分之認列可能產生相等之應課稅及可減除暫時性差異（如第 BC79 段所說明）。該等修正適用於所產生之任何該等相等之應課稅及可減除暫時性差異。此外，支付預付租賃給付或原始直接成本可能導致與租賃資產有關之額外應課稅暫時性差異（企業將對其適用國際會計準則第 12 號中適用之規定）。為回應如此做之請求，理事會納入一釋例，例示預付租賃給付及原始直接成本之遞延所得稅之會計處理。

影響分析

BC92 理事會作出結論，該等修正之預期效益超過成本，因

- (a) 該等修正將減少諸如租賃及除役義務之交易報導之分歧，並使該等交易之遞延所得稅會計處理與國際會計準則第 12 號中就暫時性差異認列遞延所得稅之一般原則一致；及
- (b) 適用修正草案之成本之疑慮主要與上限提議之適用有關（見第 BC84 段(b)）。理事會刪除上限提議之決議已處理大部分此等疑慮。

過渡規定

BC93 理事會決議不要求依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用該等修正，並決議規定企業於第一次適用該等修正時，就最早表達比較期間開始日之與租賃及除役義務

有關之所有暫時性差異，認列遞延所得稅。其作出結論，此等規定適當地平衡預期效益及成本。追溯適用將使企業須追溯評估每一租賃及除役義務是否於原始認列時（可能發生於甚早以前）產生相等之應課稅及可減除暫時性差異。理事會作出結論，其過渡作法將因此使該等修正較完全追溯法更容易且更低成本地適用，而仍達成其目的。此作法亦防止關於該等修正如何與國際財務報導準則第 16 號之過渡規定交互影響之任何不確定性。

BC94 理事會亦規定企業推延適用該等修正內容於除租賃及除役義務外之交易（亦即，適用於最早表達比較期間開始日以後發生之該等交易）。倘若追溯適用該等修正，判定此等交易是否屬修正之範圍並重新考量該等交易之會計處理可能將係高成本且複雜。理事會作出結論，規定企業追溯適用該等修正於該等其他交易之成本將超過如此作之效益。

BC95 因類似於第 BC93 段中所說明之理由，理事會規定首次採用者就存在於轉換至國際財務報導準則日之與租賃及除役義務有關之所有暫時性差異，認列遞延所得稅。