



cutting through complexity™

導入IFRSs下 重大稅務議題

安侯建業聯合會計師事務所
區耀軍, 執業會計師
September 24, 2012

Tel:+886-02-8101-66666

Email:syau@kpmg.com.tw



大綱

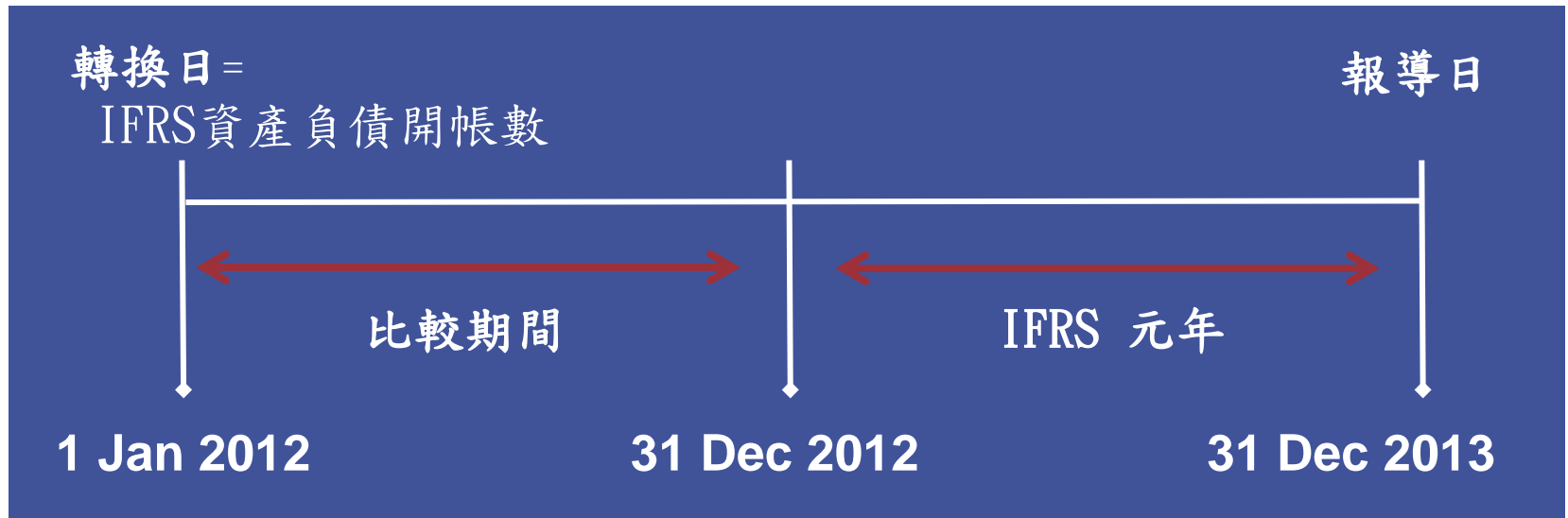
1. 首次適用**IFRS**所產生之所得稅差異
2. 採用**IFRS**後，對當期稅負之影響
3. 企業面對稅負差異之建議因應方式
4. 因應**IFRS**之稅負法令修訂與企業應注意事項



cutting through complexity™

首次適用 IFRSs 所產生 之所得稅差異

轉換日 (Transition Date)



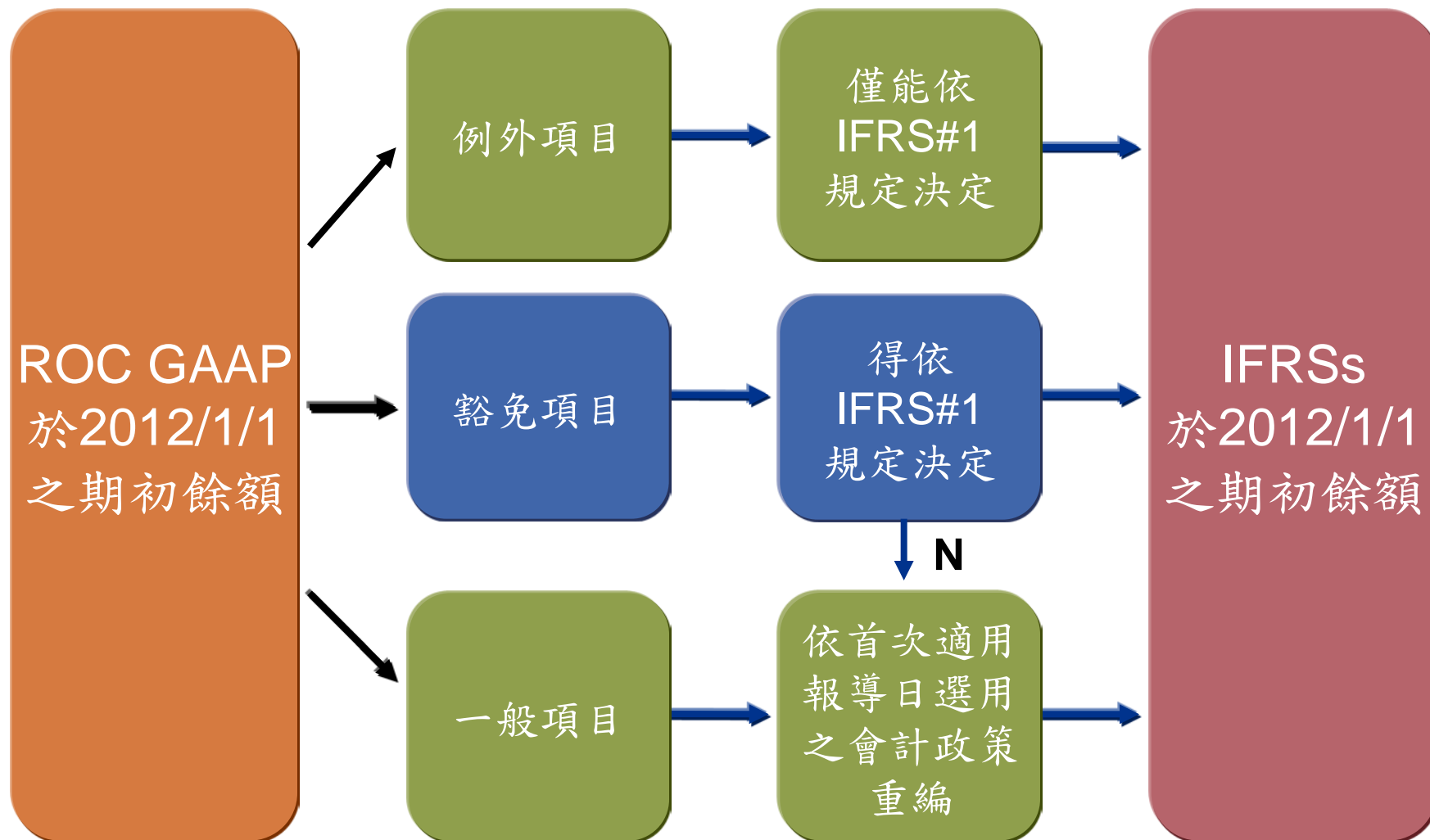
一致性的會計政策

最新版的 IFRSs

IFRS 1首次適用國際財務報導準則(1)

- IFRSs之首次採用者，係指其首份年度財務報表包含清楚且無保留的聲明該財務報表係遵循IFRSs編製之企業

如何建立IFRS期初餘額



IFRS 1首次適用－會計政策變動(1)

- 首次適用IFRSs，除IFRS 1中所提及之強制例外與選擇豁免事項可採用推延調整外，一律應追溯重編。另，IFRS 1允許固定資產，投資性不動產及無形資產於轉換日以公允價值或重估價作為推定成本，衡量其帳面價值。可能處理如下：
 - － 調整保留盈餘
 - － 調整商譽(少數情況下)

IFRS 1首次採用－會計政策變動(2)

• 對營利事業所得稅之影響

- － 因追溯重編而調整之保留盈餘，是否須列為當期損益申報？申報之所得類別及性質？
- － 現行營利事業所得稅查核準則規定：
 - 所謂前期損益調整，係指項目在計算、記錄與認定上，以及會計原則與方法之採用上發生錯誤，而為更正者而言。
 - 應作帳外調整，分別列入本期營業外收入或損失核計。
- － 財政部草擬「所得稅法部分條文修正草案」中增訂所得稅法第24條第3項：
 - 採用IFRS前已認列之未實現費用或損失，因不符合IFRSs認列規定而於轉換日調增保留盈餘者，應列為變更年度之收入；
 - 因此增加之應納稅額得分5年平均繳納。

IFRS 1首次採用－會計政策變動(3)

● 對未分配盈餘稅之影響

- － 因追溯重編而調整之保留盈餘，是否應計入未分配盈餘課稅？
- － 現行所得稅法規定分析：
 - 並非當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，亦非以前年度財務報表經主管機關查核通知調整更正之性質，應無未分配盈餘之課稅問題。
- － 財政部草擬「所得稅法部分條文修正草案」中修正所得稅法第66條之9：
 - 未分配盈餘淨增加：除主管機關法令限制不得分配者外，其餘如有保留不分配之情形，應併計採用IFRS首年度之未分配盈餘予以課稅；
 - 未分配盈餘淨減少：
 - ✓如該減少數業經會計師查核簽證，於計算轉換前一年度未分配盈餘時准予減除。
 - ✓轉換前未分配盈餘加計轉換所調整之未分配盈餘淨減少數後為負數者，於計算減除「彌補以往年度之虧損」時，係以該負數為準。

對未分配盈餘稅之影響-釋例一

- 甲公司於適用IFRSs前後之帳載累積未分配盈餘明細變動如下：

項	目	金	額
101.12.31	ROC下期末餘額		-30
102.1.1	IFRSs開帳調整		100
102.1.1	依金管會規定，針對IFRSs開帳調整提 列別盈餘公積		-40
102年度	IFRSs下當期損益		<u>20</u>
102.12.31	期末餘額		<u>50</u>

- 102年度應加徵10%營利事業所得稅之未分配盈餘為50，應加徵之稅額為5。
- 因併計適用IFRSs首年影響數60而增加之稅額為5，得自104年度起分5年繳納。

對未分配盈餘稅之影響-釋例二

- 甲公司於適用IFRSs前後之帳載累積未分配盈餘明細變動如下：

項	目	金	額
101.1.1	ROC下期初餘額		10
101年度	ROC下當期損益		<u>30</u>
101.12.31	ROC下期末餘額		40
102.1.1	IFRSs開帳調整		-100
102年度	IFRSs下當期損益		<u>80</u>
102.12.31	期末餘額		<u>20</u>

- 101年度應加徵10%營利事業所得稅之未分配盈餘為0。
- 102年度應加徵10%營利事業所得稅之未分配盈餘為20(當期損益80－彌補以前年度虧損60)，應加徵之稅額為2。

IFRS 1首次採用－會計政策變動(4)

● 對稅額扣抵比率之影響

- － 因追溯重編而調整之保留盈餘，於計算稅額扣抵比例時，是否計入累積未分配盈餘帳戶餘額？
- － 依主管機關規定，需相對提列特別盈餘公積者，是否亦需減除所含之可扣抵稅額，進而影響可分配予股東可扣抵稅額之餘額？
- － 現行所得稅法規定
 - 累積未分配盈餘係以帳載數為準。
 - 股東可扣抵稅額應減除依公司法或其他法令規定提列之特別盈餘公積所含之當年度已納營利事業所得稅額。
- － 財政部草擬「所得稅法部分條文修正草案」中修正所得稅法第66條之6
 - 所稱帳載累積未分配盈餘，自102年度起，依證交法等有關規定處理會計事項者，係指依該等規定處理之87年度或以後年度之累積未分配盈餘。



cutting through complexity™

採用 IFRSs 後，對當期 稅負之影響

主題

- IAS 16 不動產,廠房及設備資產、IAS 40 投資性不動產
- IAS 37 負債準備
- IAS 19 員工福利
- IAS 18 收入
- IAS 17 租賃
- IAS 27 合併及單獨財務報表、IAS 28 投資關聯企業
- IFRS 2 股份基礎給付

IAS 16 不動產,廠房及設備資產、IAS 40 投資性 不動產

- 認定成本

認定成本

- **對當期稅負之影響：**

- 依公允價值認列之建築物，於轉換日後財務報表上認列之折舊是否可全數於稅務申報時認列？
- 其中依鑑價報告所計算屬建築物及土地之評價利益分攤數，是否可被稽徵機關接受，或應考慮相對之公告價值？

- **財政部草擬「所得稅法部分條文修正草案」中修正所得稅法第22條：**

- 採權責發生制之未實現損益仍參照查核準則第63條第1項規定原則上不予認列，俟實現時認列為該年度之損益。
- 所稱實現，係指基於法律規定或契約關係，收益於確定應收，已有請求給付之權利時；成本、費用或損失於確定應付，已有支付之義務時。
- 按公允價值認列而新增之建築物成本，仍屬未實現而不須課稅，於轉換日後所認列之折舊亦不得認列。

IAS 37 負債準備

- 除役負債

除役負債(1)

- 依IAS16.16(C)規定，不動產、廠房及設備項目之成本包括拆卸、移除該項目及復原其所在地點之原始估計成本。相關未來成本須折現現值入帳，並認列未實現利息支出。
- 另，IAS16.18企業於特定期間因使用某項目生產存貨過程而發生之除役及復原成本，應依IAS 2 “存貨” 規定辦理，列為存貨成本之一部份。

除役負債(2)

- 舉例說明：若環保法規規定A公司在機器耐用年數終了時須拆除，在2012/1/1估計拆除成本為75,000。於2012/1/1入帳分錄：

借	機器設備	75,000	
	貸	除役負債	75,000

除役負債(3)

- 對當期稅負之影響

- 資產之除役成本，依使用年限計提之折舊，於稅務申報時可否認列？
- 除役成本準備依利息法折現所衍生之利息支出，於稅務申報時可否認列？
- 與已出售存貨之項目有關之除役成本，於稅務申報時應如何調整？是否須維持兩套成本帳？

- 目前分析

- 除役成本不符合實際成本，且不符合確定應支付之費用或損失，應不予認定(97.4.30台財稅09600549210參照)
- 在稅法修正前，可能需要維持兩套財產目錄及成本帳

IAS 19 員工福利

- 短期員工福利(短期帶薪假及不休假獎金)

短期員工福利(短期帶薪假及不休假獎金)

- 對營利事業所得稅之影響

- 該項費用是否可於申報營利事業所得稅時認列？

- 目前分析

- 針對與服務年資有關之長期/短期員工福利計畫，於既得前之各服務期間所估列之薪資費用，不符合確定應支付之費用或損失，且非屬例外可認列之未實現費用或損失項目，故應帳外調整。

收入

- (一) IFRIC 15 不動產工程合約
- (二) IFRIC 13 顧客忠誠計畫
- (三) 保固服務收入

(一) 不動產工程合約之收入認列原則(1)

不動產銷售合約之買方是否可依約指定
不動產結構設計之主要部分或作重大修改?

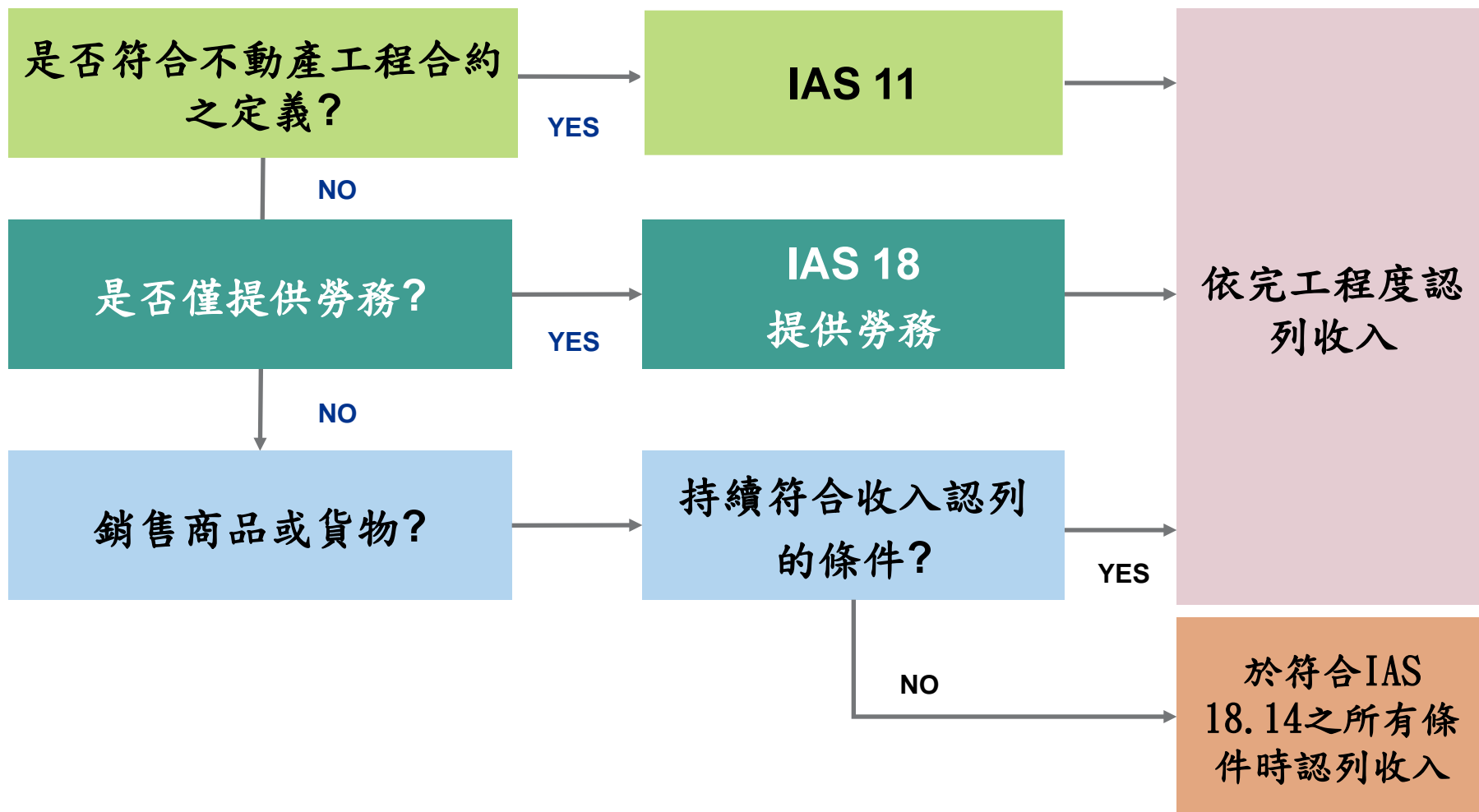
YES

IAS 11

NO

IAS 18

(一) 不動產工程合約之收入認列原則(2)



(一)不動產工程合約

• 對當期稅負之影響

- 若原財稅均採完工比例法計算售屋損益，首次適用IFRS須迴轉已認列售屋損益，並於完工交屋時一次認列全部售屋損益。稅務申報是否配合辦理？
- 承上，轉換後於完工交屋時所一次認列全部售屋損益，是否再次列入未分配盈餘課稅，導致重覆課稅之情形？
- 建設公司因預售行為所發生之銷售費用，是否仍須配合房屋出售收入列為出售年度之費用？

• 目前分析

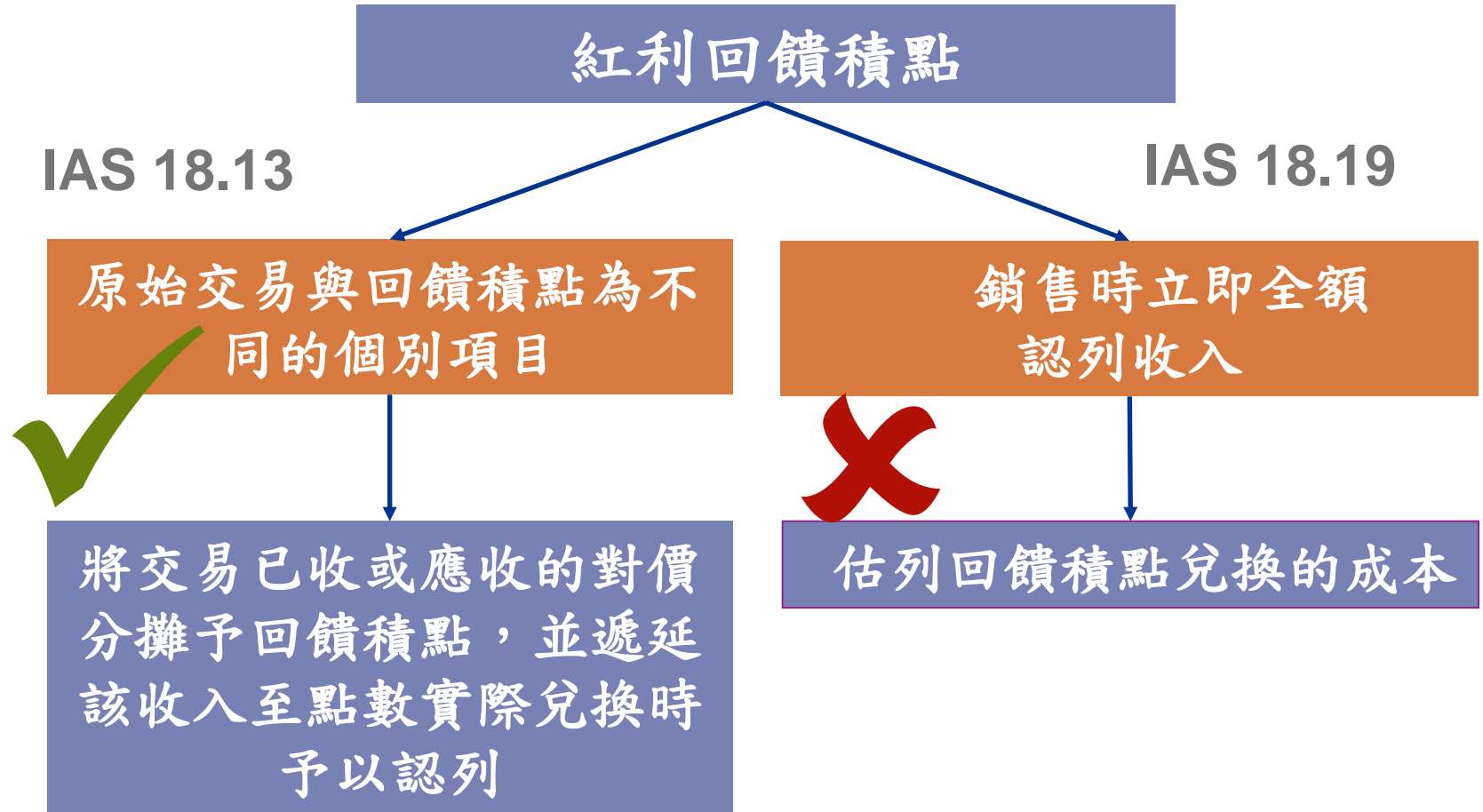
- 基於報稅基礎一致性考量，原採完工比例法申報售損益者，仍應繼續採用，所產生財稅差，應帳外調整。
- 完工交屋所一次認列售屋損益，依目前規定將計入未分配盈餘稅基，會被課徵10%稅款。如何避免重覆課稅，有待解決。

(二)顧客忠誠計劃(1)

- 依IFRIC 13規定，企業藉由顧客忠誠計劃給予顧客獎勵積分是屬銷貨交易之部份，應依規定辨認獎勵積分之組成部份，衡量其相對公允價值，並依預期履行程度遞延認列收入。

(二)顧客忠誠計劃(2)

- 回饋積點屬於可分離辨認的個別項目



(二)顧客忠誠計劃(3)

- 對當期稅負之影響

- 企業(超級市場、零售商、航空業、通訊業、信用卡業者、旅館業等)因實施顧客忠誠計劃而遞延認列之收入，是否產生財稅差異？

- 目前分析

- 因實施顧客忠誠計劃而遞延認列之收入，因尚未確定給予，故於稅務申報上應予轉回，而產生財稅差異。
- 屬於加值型營業人且於銷售時已開立發票者，應於事實發生時，取得銷貨折讓證明單。

(三)保固服務收入(1)

將單一合約拆分 (§15, 16)

- 在單一合約中，若兩個或兩個以上交易(商品或勞務)價格是獨立的(independent)，應予以拆分。
- 同時符合下列條件
 - 企業本身或其他企業通常單獨銷售相同的或類似的該商品或勞務。
 - 客戶在該合約中，於購買其中特定商品(或勞務)時，不因同時購買其他商品(或勞務)而取得重大的折扣。
- 分攤總價款至個別合約的方式
 - 以商品或勞務單獨售價(stand-alone selling price)的比例為基礎。

(三)保固服務收入(2)

- 依IAS18.13規定，企業應依規定辨認單一約定中之組成部份，並依收入認列條件分別認列，以反映交易實質。例如L公司以一份配套合約將設備及安裝服務以950元出售。依其他供應商所收取之價格，安裝服務公允價值為100元；若不含安裝服務，L公司亦能以900元單獨出售設備。付款條件為交付設備時支付650元，而剩餘之300元於安裝完成時支付。則上開合約內含延長保固服務。

(三)保固服務收入(3)

● 對當期稅負之影響

- 屬保固服務性質之收入須遞延認列，是否產生財稅差異？
- 屬勞務性質之收入須於服務履行之期間認列，是否產生財稅差異？
- 屬勞務性質之收入是否仍合於免稅銷貨收入？

● 目前分析

- 因現行稅法並無將收入拆分屬不同組成項目而應分別認列收入之概念，故於稅務申報上仍依認列為一筆收入，而產生財稅差異。

IAS 17 租賃

(一)租金平準化

(二)租賃誘因

(一)租金平準化(1)

- 依IAS17.34規定，對於營業租賃，除非另一種系統化基礎更能代表使用者效益之時間模式，否則租賃給付應按直線法基礎於租賃期間內認列為費用，即使給付並非按此基礎方式處理。

(一)租金平準化(2)

- 對當期稅負之影響

- 財務上收入(費用)認列與契約約定不一致時，稅務申報時應以何者為依據？

- 目前分析

- 收入面：

- 採營業租賃方式出租資產者，除有正當理由者外，合約內各期應認列之收入，應按合約租金總額以平均法攤至各期(查準§36-2)。
- 在採用權責發生制下，租金平準化於稅務申報上應無須另為調整。

- 支出面：

- 租金支出，應查核其約定支付方法及數額，其支出數額超出部分應不予認定(查準72條)。
- 因租金平準化導致申報租金費用與支出數額不同者，是否可解釋為預付租金或應付租金而比照租金收入方式處理，須進一步釐清。

(二)租賃誘因(1)

- 依SIC15.3營業租賃協議中，不論誘因事項之性質、形式或支付時點為何，任何誘因事項皆應認列，並視為使用租賃資產淨報酬的一部分。因此，此優惠應採取與認列租金收入(支出)基礎相同之方式，於出(承)租人租賃期間沖減租金收入(支出)。

(二)租賃誘因(2)

- 對當期稅負之影響

- 財務上收入(費用)認列與契約約定不一致時，稅務申報時應以何者為依據？
- 可否依財務上收入(費用)認列開立(取得)統一發票？

- 目前分析

- 收入面：

- 在採用權責發生制下，租賃誘因下之租金平準化，於稅務申報上應無須另為調整。
- 應以「收款時」為限開立統一發票，故於所得稅申報上應作營收調節。
- 在跨境交易情況下，扣繳義務人應於「給付時」扣繳。

- 支出面：

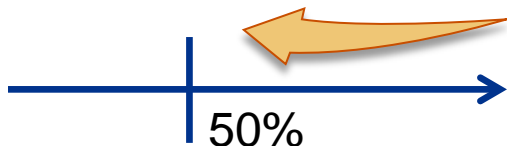
- 租金支出，應查核其約定支付方法及數額，其支出數額超出部分應不予認定(查準72條)。
- 因租金平準化導致申報租金費用與支出數額不同者，是否可解釋為預付租金或應付租金而比照租金收入方式處理，須進一步釐清。

IAS 27 合併及單獨財務報表、IAS 28 投資關聯企業

- 處分股權

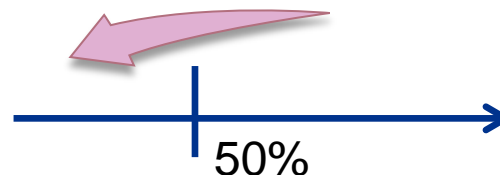
處分股權(1)

未喪失控制 (Transactions with NCI)



母公司所持有之子公司股權若有變動且不致喪失對該子公司之控制力時，應以權益交易(即合併個體股東間之交易)處理。影響數直接列入權益科目，**不會有損益產生**，同時也不會影響資產(包括商譽)或負債之金額

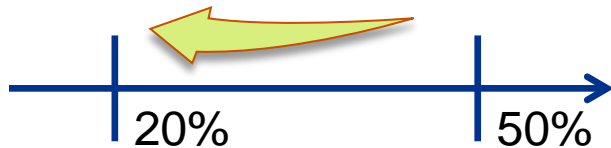
喪失控制 (Loss of control)



喪失對子公司之控制力時，應將剩餘之股權依喪失控制力當日之公平價值重新衡量。並將重新衡量所產生的損益、處分損益及所有列於綜合損益之項目全數認列為當期損益

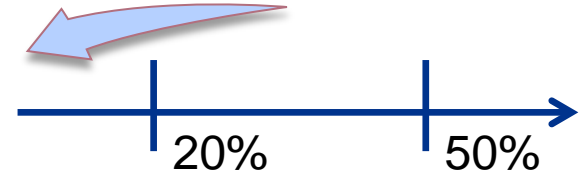
處分股權(2)

未喪失重大影響



將出售價款減除按出售比例計算之帳面金額(即處分損益)認列為當期損益，其認列於其他綜合損益之相關項目亦依出售比例認列為當期損益

喪失重大影響



喪失對被投資公司之重大影響力時，應將剩餘之股權依喪失重大影響力當日之公平價值重新衡量。並將重新衡量所產生的損益、處分損益及所有列於綜合損益之項目全數認列為當期損益

處分股權(3)

- 對當期稅負之影響

- 處分採權益法之長期股權投資，於申報營利事業所得稅時係依出售價款減除原始投資成本認列，與依國內會計準則之處理原本即有差異。採用國際財務報導準則後，仍繼續存在差異。

- 目前分析

- 非依稅法規定計算之出售資產損益、未實現公平價值調整數及自其他綜合損益項目轉列損益金額，應予帳外調整。

IFRS 2 股份基礎給付交易

- 酬勞成本

酬勞成本(1)

- 依國際會計準則規定，母公司給與子公司員工其自身的權益工具，該權益交割股份基礎給付應於給與日依公允價值衡量，其會計處理如下：
 - 母公司：於子公司員工提供服務之期間，認列為投資增加及相對增加資本公積。
 - 子公司：視為權益交割之股份基礎給付交易衡量員工所提供之勞務，並認列相對之權益增加作為母公司之出資。

酬勞成本(2)

- 對當期稅負之影響

- 子公司依公允價值衡量員工所提供之勞務成本，該費用可否核實認列？
- 國內外母公司是否有不同之處理？

- 目前分析

- 國內母公司發行之員工認股權憑證，其發放對象為國內外子公司員工者，其費用非屬公司經營本業及附屬業務之損失，不得列為費用或損失。
- 國外母公司以其發行之員工認股權憑證支付予國內子公司員工，該酬勞成本於員工執行認股權之當年度，可核實認列為薪資支出。



cutting through complexity™

企業面對稅負差異之 建議因應方式

對課稅所得額的影響類型

- $IFRS = ROC\ GAAP = \text{稅法規定}$ (無財稅差)
- $IFRS = ROC\ GAAP ?$ 稅法規定 (依現行實務)
- $IFRS = ROC\ GAAP \neq \text{稅法規定}$ (有財稅差)
- $IFRS \neq ROC\ GAAP = \text{稅法規定}$ (實施IFRS的公司，有財稅差；未實施IFRS的公司，無財稅差)
- $IFRS \neq ROC\ GAAP ?$ 稅法規定 (實施IFRS的公司，是否有財稅差，需進行分析或尋求解釋確認；未實施IFRS的公司，依現行實務)
- $IFRS \neq ROC\ GAAP \neq \text{稅法規定}$ (有財稅差)

對未分配盈餘及可扣抵稅額的影響類型

- IFRS = ROC GAAP(依現行規定)
- IFRS ≠ ROC GAAP
 - 商業會計法之配合修正
 - 公司法及證券交易法關於盈餘分配之規定
 - 分析是否影響可分配盈餘之數額
 - 對於不列入當期損益之權益調整數或保留盈餘增減數，是否加徵10%稅款，有待財稅主管機關澄清並視未來稅法修正情形而定

企業面對稅負差異之建議因應方式

針對企業經營型態，於適用 IFRSs 前後準備稅務議題盤點表

檢視除所得稅以外之其他稅務相關議題

就導入 IFRSs，評估對全球租稅規劃之影響

尋求外部專業協助



cutting through complexity™

因應IFRS之租稅法令修 訂與企業應注意事項

因應IFRS之稅負法令修訂

- 財政部已於9月初草擬「所得稅法部分條文修正草案」，並於9月19日召開公聽會討論。
- 擬議之修正方向已於前述內容說明。

因應IFRS之租稅法令修訂

發布及公告IFRSs轉換之
稅務處理問答集，供營
利事業有所依循

衡量稅務體制

建議相關稅法
修改方向

降低對營利事業之衝擊並考
慮實務可行性

- 縮小財稅差異以降低企業之法令遵循成本
- 提供過渡性措施或避風港條款

維持租稅公平

企業應注意事項

- 就首次適用時，分析相關租稅影響
- 擴大管理思維，考量集團佈局及全球策略
- 及時更新最新動態
- 備妥因應策略
- 必要時尋求外部專業協助

Thank You



cutting through complexity™

©2011 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International Cooperative ("KPMG International").