

IFRS 年度修訂趨勢報導：所得稅之修正趨勢

勤業眾信聯合會計師事務所

江美艷會計師

所得稅會計係國際會計準則理事會(以下簡稱 IASB)持續進行之專案。美國會計準則理事會(FASB)與 IASB 於 2006 年所簽定之備忘錄中，所得稅會計係列為短期趨同專案之一，但 FASB 於 2008 年決定延後其所得稅專案，惟 IASB 仍持續進行。

IASB 原於 2009 年 3 月發布所得稅草案(ED/2009/2)，擬取代現行 IAS 12 及相關解釋。該草案主要對課稅基礎定義、帳面金額回收假設、遞延所得稅資產備抵評價科目、所得稅不確定情形、遞延所得稅區分為流動或非流動、以及稅率反映對未來盈餘分配的預期等方面，進行修正或增訂，以與美國會計準則更進一步趨同。惟經意見徵詢後，IASB 收到相當數量的批評意見，致使 IASB 延後其對所得稅進行全盤檢視之專案，並放棄繼續進行此草案。有鑒於此，IASB 將所得稅專案限縮於以下較不具爭議性之議題。

不動產重估價之遞延所得稅

IASB 於 2010 年 9 月再度發布 IAS 12 修正草案 ED/2010/11「遞延所得稅：標的資產之回收」。該草案對 IAS 12 中規定之一項一般性原則(亦即，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資產帳面金額之方式所產生之租稅後果)提出例外規範，並擬取代 SIC-21『所得稅：重估價非折舊性資產之回收』。

該草案之制定係回應有關在部分轄區適用此一原則並不容易或相當主觀之疑慮。例如，一企業持有投資性不動產之目的既在賺取租金收益亦在獲取資產增值並以公允價值衡量，在稅法對資產藉由出售損益所課徵之稅率，不同於使用相同資產賺取收益所適用之稅率時，決定暫時性差異中究竟有多少金額應適用出售之稅率、有多少金額應適用收益之稅率，有其難度。此外，某些轄區的稅法亦可能依回收方式而歸給相同資產不同的課稅基礎。例如，在部分轄區，資產出售時可能以成本基礎加上通膨指數調整作為報稅上之減除，但折舊不得作為減除，或是折舊僅得按原始成本作為報稅上之減除。此導致實務上運用前述原則有所疑義及不一致。

為回應此議題，IASB 提議，當遞延所得稅資產或遞延所得稅負債係由下列項目產生時，前述原則應有例外：

- 依 IAS 40 採用公允價值模式之投資性不動產；
- 依 IAS 16 或 IAS 38 採用重估價模式之不動產、廠房及設備或無形資產；及
- 企業合併所取得之投資性不動產、不動產、廠房及設備或無形資產，其後續亦採用公允價值或重估價模式衡量者。

對於該等資產，草案提議一項可反駁之推定：遞延所得稅資產或遞延所得稅負債之衡量應反映資產整體將以「出售」方式回收其帳面金額，除非企業有明確證據顯示其將於資產之經濟年限內消耗資產之經濟效益。

目前，企業應評估資產是否部分將透過使用而部分將透過出售回收。而依修正提議，推定適用範圍內之資產，原則上係整體將以出售方式回收。因而，一持有投資性不動產(依 IAS 40 採用公允價值處理)之企業，若其所屬轄區對資本利得不課稅，則公允價值之利益或損失所產生之暫時性差異，不再認列遞延所得稅。此係因資產整體以出售回收並不會產生所得稅後果，不論企業在出售以前之期間是否意圖使用該不動產以賺取租金收益。舉例來說，香港有九成以上之上市公司對投資性不動產採公允價值衡量，一般收益適用之稅率為 16.5%，而出售該等資產之利益適用稅率為 0%。在適用此提案後，該等投資性不動產之公允價值變動原則上將無須認列遞延所得稅。

惟部分回覆意見指出，就不動產、廠房及設備或無形資產之定義而言，其係供企業營運使用，推定該等資產將以出售方式回收並不合理。故 IASB 在 2010 年 12 月初之會議中決定，適用前述例外之範圍，限於以公允價值衡量之投資性不動產。因而，SIC-21 仍將適用，但該解釋之適用範圍將予修正以排除以公允價值衡量之投資性不動產。

此修正內容預計適用於 2012 年 1 月 1 日以後開始之年度，並得提前適用。IASB 預計將於 2010 年 12 月底發布此修正內容。

專案目標

IASB 對於限縮後之所得稅專案目標，旨在解決目前實務議題其(1)無須對 IAS 12 下所得稅會計之現行處理進行根本變動者，或(2)與美國會計準則有所差異者。IASB 之幕僚提議，除上述不動產重估價之遞延所得稅外，亦將探討所得稅不確定議題，另針對以下 2009 年 3 月草案中廣受回覆者支持之五項提案，進行研議：

1. 資產之回收或負債之清償是否影響課稅所得應考量的首要步驟
2. 遞延所得稅資產全額認列，再於必要時以備抵評價沖減
3. 備抵評價評估之指引
4. 何謂實質性立法之指引
5. 當集團合併申報所得稅時，當期及遞延所得稅之分攤

除此之外，IASB 亦建議加入不動產投資信託(REITs)應適用稅率之議題。IASB 預計將於未來幾個月討論該等議題。

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2011 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利