

## 從稅務面談與 IFRS 接軌之影響及因應措施

稅務部：郭雨萍會計師/ 李嘉雯副理/ 徐景弘研究員

為增加企業間財務報表之比較性，並降低企業於資本市場之募資成本，全球資本市場一致採用國際會計準則（IFRS）已是必然的趨勢。近年來各國均積極擬定與 IFRS 接軌之計劃，可分為直接採用 IFRS 與逐步增修現有國內會計準則以與 IFRS 接軌二種方式，美國證管會亦於民國 97 年 11 月發表最新的時程表並對外徵求意見，將於民國 100 年決定是否自民國 103 年全面採用 IFRS。我國原計畫採用逐步接軌的方式，惟我國金管會也於民國 97 年 10 月宣布將召集成立專案小組研商改採直接採用之相關事宜。

### 與 IFRS 接軌的稅務面影響

這波世界各國與 IFRS 接軌的行動勢必對台灣的企業規劃管理其有效稅率及有效地利用海內外的現金產生影響，企業除了要瞭解台灣會計準則的變化趨勢，也應確認其海外子公司當地會計準則因為轉換為 IFRS 後，因而產生財務面外之稅務面影響，以下數點提供給台灣的企業作為考量與 IFRS 接軌稅務面的影響：

#### 一、複合式金融商品與利息費用扣抵之規定

金融商品的會計處理一直是財務報導中進入門檻較高的一個部分，不但是因為金融商品日新月異，且其所對應的會計準則也相對複雜及不易理解，由於 IFRS 對於債務及股本之劃分方式可能與各國原先之會計準則不同，例如可轉換公司債或特別股之類的混合式投資工具，究竟屬借款或是資本投入有待個案探討。有些國家在稅制上有資本弱化之限制，亦即負債與股本須保持一定之比例及利息費用有當地營業事業所得稅扣抵上限，台灣企業之海外子公司若因採行 IFRS 而使得負債比例提高，可能使該海外子公司於該國營利事業所得稅申報時利息費用可扣除的限額降低，值得注意！我國財政部目前也正在研擬資本弱化的相關規定，若有外國資金欲投資台灣公司，資金投入的方式亦應考量採行 IFRS 之影響。負債與股本的分類不同也對資金之報酬究竟是屬於利息或是股利有所影響，各國對利息或股利的所得稅扣繳規定可能不盡相同，這點也是台灣企業在評估與 IFRS 接軌後的國際稅務規劃必需要考量的。

## 二、外幣損益

各國當地會計準則和 IFRS 在外幣交易及匯率波動的會計處理上之差異，特別是未實現的匯兌差異是帳列在損益表還是記載在資產負債表中，會計處理之差異可能會對當地的課稅所得產生實質性的影響。以台灣而言，只有已實現的外幣匯兌損益在申報營利事業所得稅時得申報收入或損失。

## 三、併購所產生的商譽和其他無形資產之攤銷

目前我國稅法規定商譽最低以五年攤銷，營業權為十年，著作權為十五年，商標專利等特許權則以法定享有年數攤銷。企業併購法下規定併購所產生的商譽可於十五年內平均攤銷。併購所產生的商譽和其他無形資產攤銷對有效稅率有顯著的影響。因此企業應考慮各國會計準則、各國稅法與 IFRS 接軌後對於商譽和其他無形資產的認列與攤銷所存在的差異，以評估採用 IFRS 對所得稅的影響。

## 四、移轉訂價

隨著越來越多的國家採用 IFRS，因會計方法的不同所造成的盈利能力差異將逐漸縮小，而且 IFRS 要求財務資料揭露透明度增加，將使得移轉訂價分析時所需要的程序及相關資本調整也隨之減少，增加可比性。

## 五、員工酬勞及股份基礎給付

股份基礎給付是全球稅務規劃中一個複雜但重要的部分，其目的是在對有效稅率不產生不利影響的情況下提供有競爭力的薪酬。我國在財務會計準則公報第 39 號發布前原無相關準則，該公報係參考 IFRS 2 訂定，對會計年度開始日在民國 97 年 1 月 1 日以後之財務報表適用，因此大體上與 IFRS 相同，而企業依第 39 號公報認列之薪資費用原則上於申報營利事業所得稅時核實認定薪資支出，作為課稅所得的減除項目。公司必須評估各國當地法定財務報表轉換至 IFRS 的影響，以衡量股份基礎給付產生之薪資費用及其他費用在當地申報營利事業所得稅是否可扣抵。

## 六、現金管理及資金匯回

全球稅務規劃中現金管理及資金匯回的策略是非常重要的，而海外子公司可發放的現金股利通常係依當地法定財務報表之盈餘為計算基礎。當地法定財務報表改採 IFRS 可能會影響財務報表中的盈餘，包括初次採用對過渡性時期之期初保留盈餘及後續每一會計期間的

盈餘。建議台灣的企業應衡量與 IFRS 接軌對可供匯回盈餘的變化，並考量究竟應發放盈餘或匯回股本，進而調整現金匯回策略及妥善規劃現金流量。

## 七、所得稅會計：

與國際會計準則（IFRS）接軌，稅務人員首當其衝面臨的挑戰就是所得稅會計處理的問題。目前國際會計準則第 12 號(IAS 12)之內容與我國所得稅會計處理準則在精神上有很多相似點，但仍有不少顯著的差異值得注意。就暫時性差異之計算為例，IAS 12 採用資產負債表法來計算遞延所得稅資產與負債，也就是比較資產負債的帳面價值與課稅基礎之差額，且遞延所得稅資產一律歸類為資產負債表中之非流動項目；此法與目前台灣企業所採用之損益表法計算暫時性差異有很大的不同，損益表法係比較稅前財務所得及課稅所得，並依迴轉時點將遞延所得稅資產區分為流動項目與非流動項目，相較起來資產負債表法的好處是可以辨認暫時性差異認列之完整性。此外，IAS 12 中並無備抵評價的觀念而是規定遞延所得稅資產僅於未來很有可能產生足夠課稅所得以實現可減除暫時性差異、虧損扣抵和投資抵減時才能認列，很有可能的定義為超過百分之五十的機率；而我國規定係以總額法認列可減除暫時性差異、虧損扣抵和投資抵減之遞延所得稅資產，再就預期無法實現的部分提列備抵評價。另外一個重大的不同是，企業依我國稅法被加徵 10% 未分配盈餘部分，依我國所得稅會計處理準則，若盈餘分配於公司章程已有明確規定，則可於所得發生當年度估列所得稅費用，否則應於次年股東會決議後再認列所得稅費用，惟依照 IAS 12 之規定，企業應於所得發生當年度假定不分配並估列 10% 未分配盈餘稅，若於次年實際分配則為次年度之當期所得稅之調整。另外 IAS 12 規定聯屬公司間未實現利益應按照買方之稅率認列遞延所得稅影響數，及股份基礎給付交易若其稅上扣除金額超過帳上累積已認列酬勞成本，超過部分應貸記權益，反之則認列為損益，我國則無明文規定。除了台灣母公司的所得稅會計處理，企業亦應評估海外子公司當地所得稅會計處理準則與 IAS 12 之差異。

此外，多數國家一般係以法定財務報表之稅前財務所得調整為稅法規定之課稅所得作為當期應納稅額計算的基礎，各國會計處理準則若轉換為 IFRS 後，則計算出之稅前財務所得亦可能不同。若各國的稅法對某一交易事項有特殊規定，於計算課稅所得時自然是遵循稅法之規定，則各國會計處理準則轉換為 IFRS 後，該交易事項產生之課稅所得及課稅基礎與轉換前相比應無不同，但由於資產負債的帳面價值因 IFRS 改變導致暫時性差異相對改變；惟若該國的稅法對某一交易事項並無特殊規定，該交易產生之課稅所得與稅前財務所得之計算方式相同，則各國會計處理準則因轉換為 IFRS 後，可能導致該交易事項產生之

課稅所得及課稅基礎與轉換前相比有所不同。針對全面採用 IFRS 後我國稅法是否應相對修正或循財務所得之計算，目前尚不明確。

## 稅務面因應措施

在此關鍵時刻，企業財務長應體認到採用 IFRS 牽涉的不僅只是會計原則的改變，也是稅務規劃的轉折點，企業財務長應作出相應計劃以減輕對有效稅率不利的影響，以下三個步驟提供給企業財務長作為稅務面因應措施之參考：

步驟一：就企業本身及海內外子公司現有之交易事項及預期未來交易事項，針對採用 IFRS 前後，準備稅務議題盤點表。

步驟二：分別依現行會計準則、現行稅法及 IFRS 之規定；衡量步驟一之稅務議題盤點表對下列會計科目不同的影響。分為損益表面：(a)稅前財務所得(b)課稅所得(c)所得稅費用(利益)(d)有效稅率；資產負債表面：(a)資產負債帳面價值(b)資產負債課稅基礎(c)遞延所得稅資產(負債)(d)保留盈餘

步驟三：依步驟二之結果檢視海外子公司盈餘匯回、移轉訂價、全球有效稅率的稅務影響，及早規劃以為因應。

## 及早準備 迎接未來

全球資本市場一致採用 IFRS 已是箭在弦上勢在必行，只不過是時間早晚的問題，企業無論對於人員培訓、企業內部流程改造或是會計資訊系統改善都應及早準備，而對於所得稅會計、全球有效稅率、現金管理及移轉訂價等全球租稅規劃相關議題，企業更應提早做出因應措施，以便能在轉換至 IFRS 的過程中取得有利的優勢。

IFRS相關資訊，請參閱<http://www.deloitte.com.tw/IFRS/>

關於本出版物

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。

© 2009勤業眾信會計師事務所版權所有  
保留一切權利