

導入IFRSs賦稅議題最新發展

勤業眾信會計師事務所郭雨萍會計師/李嘉雯經理

為提升我國資本市場之資訊透明度及國際競爭力，第一階段適用IFRSs之上市上櫃公司、興櫃公司及金管會主管之金融業自民國102年起開始依國際會計準則(IFRSs)編製財務報告，上述公司依規定須編制民國101年1月1日IFRSs財務報表之開帳數。為接軌IFRSs，金管會證期局於今年7月7日發布修正後之證券發行人財務報告編製準則以利企業遵循，證交所於今年8月23日更新「我國採用IFRSs 問答集」、金管會並於今年9月5日舉行IFRSs元年啟動大會並委託證交所發布四家案例公司IFRSs轉換報告。本文將探討今年下半年來導入IFRSs賦稅是否修法之最新發展及衍生之未分配盈餘稅議題。

財政部立場

財政部賦稅署許署長虞哲於IFRSs元年啟動大會說明導入IFRSs賦稅議題之研議方向。金管會規定民國102年第一階段及民國104年第二階段應導入IFRSs之上市、上櫃、興櫃及公開發行公司約 2200家，而全國營利事業約74萬家，營利事業所得稅課稅係考量租稅目的訂定適用於所有納稅義務人之稅制，以商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報編製之財務報表為基礎，就帳載事項與所得稅法相關規

定之差異項目進行調整，計算其課稅所得額。故導入IFRSs後，營利事業所得稅採財務會計與稅法規定分開處理原則，亦即營利事業申報所得稅時，原則上仍應按現行所得稅法相關規定於申報書自行調整，尚不因適用IFRSs影響其依稅法規定計算之課稅所得額及實質租稅負擔。現行未分配盈餘稅之計算係依據所得稅法第66條之9(註一)，以營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益為基礎，減除依法不能分配、限制分配或已分配之項目，計算其當年度可供分配而實際保留之盈餘。行政院金融監督管理委員會配合導入IFRSs，目前正研修證券交易法，規定公開發行公司編製之財務報告不適用商業會計法第4章「會計科目及財務報表」、第6章「入帳基礎」及第7章「損益計算」。證券交易法修法前，未分配盈餘仍依所得稅法第66條之9規定計算；證券交易法修法後，視IFRSs與現行商業會計法對保留盈餘之影響，秉持未分配盈餘以實際可供分配盈餘為準之原則，就保留盈餘增減變動一致性處理、法令是否限制盈餘分配等通盤考量，審酌所得稅法相關規定應否配合修正及其修正內容。依證交所於今年8月23日更新「我國採用IFRSs 問答集」(註五)，針對營利事業所得稅及未分配盈餘亦公布類似說法。

未分配盈餘稅之影響

如前所述，第一階段適用IFRSs之企業自民國102年起開始依IFRSs編製財務報告，並依規定須編制民國101年1月1日IFRSs財務報表之開帳數，我國財務會計準則公報之帳列數及開帳數差異將調整民國101年期初保留盈餘。依據前述財政部看法及證交所問答集，依現行所得稅法第66條之9規定係以各年度商業會計法計算之稅後純益為計算始點，依IFRSs規定調整保留盈餘未影響當年度依商業會計法計算之稅後純益者，尚不影響未分配盈餘稅之計算。導入IFRSs期初保留盈餘調增的企業在證交法修正前，依現行所得稅法無未分配盈餘稅加徵的議題，然對期初保留盈餘調減的的企業，亦代表無可減除的適用。舉例而言，假設企業導入IFRSs期初保留盈餘調減10,000元，在民國101年依商業會計法計算的稅後盈餘是1,000元，首次適用IFRSs，依IFRSs計算的稅後盈餘也是1,000元，但因已知期初保留盈餘將因導入IFRSs調減10,000元，累積保留盈餘變成-9,000元，即使民國101年不論是以商業會計法或IFRS計算的稅後純益都是1,000元，惟可供分配盈餘都是負數，雖民國101年的帳簿是我國財務會計準則及IFRSs雙軌並行，在已知可供分配盈餘為負數的情形下，企業將可能採取穩健作法不分配民國101年的盈餘，回到現行所得稅法第66條之9的法條本文來看，首次適用IFRS的期初保留盈餘調減數也沒有辦法作為民國101年計算未分

配盈餘稅之減項，導致企業面臨要繳民國101年未分配盈餘稅的困境。

舉例說明-

甲公司民國 101 年 1 月 1 日因應導入 IFRS 調減期初保留盈餘 \$10,000。

民國 101 年	
當年度商業會計法稅後純益	1,000
當年度 IFRSs 稅後純益	1,000
可供分派盈餘(依 IFRSs)	-9,000
未分配盈餘稅	100

依證交所發布的四家案例公司IFRSs轉換報告，兩家為保留盈餘調增，兩家為保留盈餘調減，除此之外，依筆者參予之國內上市公司IFRSs導入計畫，導入IFRSs面臨期初保留盈餘調減之公司並不在少數，現行稅法不作即時修正之情形下，對調減期初保留盈餘公司並非有利。

而證券交易法修法後，若秉持未分配盈餘稅以實際可供分配盈餘為準之原則，就保留盈餘增減變動一致性處理，並考量法令是否限制盈餘

分配，再看所得稅法相關規定應否配合修正及其修正內容，則對於期初保留盈餘調增者，若無法令依據主張不能分配或限制分配，可能又衍生出有未分配盈餘加徵的議題。

未分配盈餘稅所得稅會計議題

IAS 12 第 52A 段(註二)敘明:「在某些轄區，企業若將部分或全部淨利或保留盈餘以股利之形式分配與股東，則其所得稅可能按較高或較低之稅率課徵。另有些轄區，企業若將部分或全部淨利或保留盈餘以股利之形式分配與股東，則可能退還或需支付其所得稅。在此等情況下，當期及遞延所得稅資產及負債應按適用未分配利潤之稅率衡量。」；而 IAS 12 第 52B 段(註三)敘明:「於第 52A 段所述之情況下，發放股利之所得稅後果應於應付股利認列為負債時認列。」；而 IAS 12 的釋例(註四)中更指出於報導期間結束日，對於報導期間之後所擬議或宣告之股利，企業不認列應付股利。即按 IAS 12，企業不可於盈餘發生當年度先行認列應付股利及考量股利發放而不估列未分配盈餘稅，因而導入 IFRSs 後，企業的財務報表在所得發生之同一年度必須依我國現行所得稅法第 66 條之 9 估列未分配盈餘稅，此規定與我國現行財務會計準則公報不同。

按現行財政部說明導入 IFRSs 賦稅議題之研議方向，我國未分配盈餘

稅於 IFRSs 導入後應仍會繼續加徵，惟加徵方式會視證交法修正情形再做定奪。依據證交所「我國採用 IFRSs 問答集」，採用 IFRSs 後，而有子公司之企業需依我國公司法規定編製之年度個體財務報表對被投資公司仍採權益法處理。則採用 IFRSs 之公司於證交法修法前及證交法修法後，未分配盈餘稅之計算起始點皆包含權益法之投資收益。而依 IAS 12 之規定必須先將未分配盈稅估列在盈餘發生之當年度，在不可假設未來盈餘分配之情況下，則企業在台灣有控股公司及多層子公司，將造成集團在台母、子、孫等公司同一年度針對同一盈餘於其財務報表上重複估列未分配盈餘稅相關所得稅費用。有關此一論點，證交所的建議方式為「如法令明定子公司股東會之職權由該子公司之董事會行使(如公司法第 128 條之 1 或金融控股公司法第 15 條)，且該子公司董事會於母公司財務報表日之前決議分配盈餘，該部分盈餘即可排除未分配盈餘稅之計算，且不以公司帳上估列應付股利為前提。另依金融控股公司法第 49 條之規定，金融控股公司及其子公司在符合一定條件下，得由該金融控股公司擔任納稅義務人，依所得稅法相關規定合併辦理營所稅及未分配盈餘加徵 10% 之申報，應不致產生重複計算未分配盈餘之問題。」，由於我國企業之盈餘分派必須於會計年度完結後始得為之，是以當母子公司會計期間相同，子公司董事會實不可能於母公司財務報表日之前決議分配盈餘。

結語

導入 IFRSs，依財政部現行立場，為維持租稅公平性，營利事業所得稅原則上仍應按現行所得稅法相關規定於申報書自行調整；而未分配盈餘稅的部分則視證交法修法結果再行決定。IFRSs 元年即將來臨，更需要主管機關及各界通力合作以期降低稅上的不確定性。

(註一) 所得稅法 66 條之 9

自八十七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅。

前項所稱未分配盈餘，自九十四年度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘額：

一、(刪除)

二、彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。

三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。

四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。

五、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。

六、已依公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付之董、理、監事職工紅利或酬勞金。

七、依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。

八、依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者。

九、(刪除)

十、其他經財政部核准之項目。

前項第三款至第八款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。

營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者，第二項所稱之稅後純益，應以會計師查定數為準。其後如經主管機關查核通知調整者，應以調整更正後之數額為準。

營利事業依第二項第五款及第七款規定限制之盈餘，於限制原因消滅年度之次一會計年度結束前，未作分配部分，應併同限制原因消滅年度之未分配盈餘計算，加徵百分之十營利事業所得稅。

(註二) 按 IAS 12.52A 原文如下：

In some jurisdictions, income taxes are payable at a higher or lower rate if part or all of the net profit or retained earnings is paid out as a dividend to shareholders of the entity. In some other jurisdictions, income taxes may be refundable or payable if part or all of the net profit or retained earnings is paid out as a dividend to shareholders of the entity. In these circumstances, current and deferred tax assets and liabilities are measured at the tax rate applicable to undistributed profits.

(註三) 按 IAS 12.52B 原文如下：

In the circumstances described in paragraph 52A, the income tax consequences of dividends are recognised when a liability to pay the dividend is recognised. The income tax consequences of dividends are more directly linked to past transactions or events than to distributions to owners. Therefore, the income tax consequences of dividends are recognised in profit or loss for the period as required by paragraph 58 except to the extent that the income tax consequences of dividends arise from the circumstances described in paragraph 58(a) and (b).

(註四) 按 Example illustrating paragraphs 52A and 52B 原文如下：

The following example deals with the measurement of current and deferred tax assets and liabilities for an entity in a jurisdiction where income taxes are payable at a higher rate on undistributed profits (50%) with an amount being refundable when profits are distributed. The tax rate on distributed profit is 35%. At the end of reporting period, 31 December 20X1, the entity does not recognise a liability for dividends proposed or declared after the reporting period. As a result, no dividends are recognised in the year 20X1. Taxable income for 20X1 is 100,000. The net taxable temporary difference for the year 20X1 is 40,000.

The entity recognises a current tax liability and a current income tax expense of 50,000. No asset is recognised for the amount potentially recoverable as a result of future dividends. The entity also recognises a deferred tax liability and deferred tax expense of 20,000 (40,000 at 50%)

representing the income taxes that the entity will pay when it recovers or settles the carrying amounts of its assets and liabilities based on the tax rate applicable to undistributed profits.

Subsequently, on 15 March 20X2 the entity recognises dividends of 10,000 from previous operating profits as a liability.

On 15 March 20X2, the entity recognises the recovery of income taxes 1,500 (15% of the dividends recognized as a liability) as a current tax asset and as a reduction of current income tax expense for 20X2.

(註五) 依據台灣證券交易所於今年 8 月 23 日更新之「我國採用 IFRSs 問答集」，有關稅務議題及未分配盈餘稅之所得稅會計處理節錄如下：

稅務議題		
項次	問題內容	回答

<p>一</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 企業導入 IFRSs 是否會造成稅賦負擔增加? 2. 首次適用 IFRSs 於開帳日調整保留盈餘，是否須計入當年度營利事業所得稅，未分配部分是否須於次年加徵 10%? 3. 保留盈餘增加時，是否可分配？保留盈餘增加(減少)，有無未分配盈餘稅加徵(退回)之問題？期初保留盈餘之增加是否為當年度之課稅基礎？ 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 所得稅法第 66 條之 9 規定之未分配盈餘，係以營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益為基礎，減除依法不能分配、限制分配或已分配之項目，以期趨近於公司當年度可供分配而實際保留之盈餘。證券交易法排除商業會計法第 4 章「會計科目及財務報表」、第 6 章「入帳基礎」及第 7 章「損益計算」之適用前，仍應依前開所得稅法規定辦理。 2. 依現行所得稅法第 66 條之 9 規定係以各年度稅後純益為計算始點，依 IFRSs 規定調整保留盈餘未影響當年度稅後損益者，尚不影響未分配盈餘之計算。
----------	--	---

<p>二</p>	<p>稅務機關是否將因 IFRSs 轉換而有因應措施？稅務法令對採用 IFRSs 之立場，如：功能性貨幣、收入認列、固定資產組成部分會計、耐用年限、調整保留盈餘對分配及課稅之考量等，是否未有特殊租稅考量之事項原則上均遵照 IFRSs？若是，哪些項目預期會有財稅差？</p>	<p>營利事業所得稅結算申報時，係以商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報編製之財務報表為基礎，就帳載事項與所得稅法相關規定之差異項目進行調整，計算其課稅所得額。導入 IFRSs 係影響上市、上櫃及公開發行公司編製之財務報表，營利事業申報所得稅時，原則上仍應按現行所得稅法相關規定進行帳外調整，尚不因適用 IFRSs 而影響其依所得稅法計算之課稅所得額及實質租稅負擔。金管會將就企業導入 IFRSs 相關賦稅議題持續與財政部協商。</p>
----------	--	---

公報及會計處理實務		
項次	問題內容	回答
三十五	<p>以我國的未分配盈餘稅而言，在當期須先以盈餘不作分配來估列未分配盈餘加徵稅額費用於盈餘當年度先行估計入帳，待股東會決議年度再將差異數調整入帳。</p> <p>請問:法定公積與法令要求提列之特別盈餘公積，是否可視為法令強制規定而於計算估列未分配盈餘加徵稅額費用時先行減除後，再估算 10% 未分配盈餘加徵稅額？</p>	<p>既然法定公積及法令要求提列之特別盈餘公積稅法原即規定無須計入課徵，且 IAS12 第 52A 段係提及因分配給股東而有不同稅率，而非指法定之提撥，故宜將未來計算未分配盈餘加徵時無須計入之公積，於計算估列未分配盈餘加徵稅額費用時先行減除後，再估算 10% 未分配盈餘加徵稅額。</p>

<p>三十八</p>	<p>在 IAS12 第 52A 段規定「當期及遞延所得稅資產及負債應按適用於未分配利潤之稅率衡量」。未來國內在採用 IFRS 下有關未分配盈餘稅之估列是否應將所有當年度尚未分配盈餘依未分配盈餘稅率予以全數估列？或可考量過往之發放慣例，將次年度可能之盈餘發放計劃予以考量後再行估列未分配盈餘稅？</p>	<p>依 IAS12 第 52A 及 52B 段之規定，應以當年度盈餘估列未分配盈餘加徵稅額費用，股利之所得稅後果於應付股利認列為負債時認列，故於估列所得稅費用時不得考量過往之股利發放慣例。</p>
------------	---	---

<p>四十一</p>	<p>有關未分配盈餘加徵稅額依 IAS12.52A&52B 估列，當集團持有多層國內公司，其子公司、孫公司及孫孫公司等估列未分配盈餘加徵稅額之影響數時，在不可假設未來盈餘分配之情況下，將導致會計上之累計所得稅率遠高於實際應納之所得稅額之情形，故依 IAS12.52A & 52B 處理我國未分配盈餘加徵 10% 是否有財報無法允當表達之疑慮？</p>	<p>1.如法令明定子公司股東會之職權由該子公司之董事會行使(如公司法第 128 條之 1 或金融控股公司法第 15 條)，且該子公司董事會於母公司財務報表日之前決議分配盈餘，該部分盈餘即可排除未分配盈餘稅之計算，且不以公司帳上估列應付股利為前提。</p> <p>2.另依金融控股公司法第 49 條之規定，金融控股公司及其子公司在符合一定條件下，得由該金融控股公司擔任納稅義務人，依所得稅法相關規定合併辦理營所稅及未分配盈餘加徵 10% 之申報，應不致產生重複計算未分配盈餘之問題。</p>
------------	---	---

<p>四十二</p>	<p>若我國公司在其章程中訂有明確之股利政策者且業經股東會決議（以及相關法規允許）之情況下，是否得按該股利政策，估列應付股利並依預期實際稅率估計未分配盈餘加徵之所得稅影響數？</p>	<p>公司仍應於盈餘發生年度先以未分配狀態先行估列未分配盈餘加徵之所得稅影響數。</p>
<p>四十三</p>	<p>如未分配盈餘稅額需於盈餘發生年度先以未分配狀態先行估列，次年度股東會通過分派案再將溢估數予以轉回，則於計算首次適用日差異數，該未分配盈餘稅額之首次適用影響數，是否仍應以盈餘未分配狀態予以估列？而非將已知次年度發生之未分配盈餘稅額當做首次適用影響數？</p>	<p>1.依 IFRS 1 第 16 段之規定，依國際財務報導準則所作之估計，應反映轉換至國際財務報導準則日存在之狀況，故轉換日仍應以盈餘未分配狀態予以估列。 2.因首次採用 IFRSs 造成保留盈餘增減金額，均不涉及未分配盈餘加徵 10% 稅賦。</p>

<p>四十四</p>	<p>未分配盈餘稅額估列時，是否須考慮帳上所得稅抵減？</p>	<p>依 IAS 12 估列所得稅費用時已納入未分配盈餘加徵數，該等所得稅抵減可用以抵減相關未分配盈餘稅，故 2012 年 1 月 1 日 IFRSs 開帳數應考量所得稅抵減之影響而減少應付所得稅金額。</p>
------------	---------------------------------	---