

國際財務報導解釋第23號：所得稅之不確定性之處理

議題

2017年6月7日，國際財務報導準則解釋委員會(IFRS IC)發布國際財務報導解釋第23號(IFRIC 23)釐清國際會計準則第12號「所得稅」(IAS 12)之認列及衡量要求如何適用於所得稅之不確定性之處理。

衝擊

解釋何時適用？

IFRS IC 先前已釐清 IAS 12 適用於處理不確定所得稅會計處理而非國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」。IFRIC 23 解釋當存有所得稅不確定性之處理時，如何認列及衡量遞延及當期所得稅資產及負債。

不確定之所得稅係企業所適用之任何所得稅處理是否為主管機關所接受存有不確定性。例如：於稅務申報時，主張某特定費用扣除額或不申報某特定收益之決定，於稅法下是否可以被接受具有不確定性，則為不確定之所得稅處理。IFRIC 23 適用於處理存有不確定性項目各個層面的所得稅會計，包含課稅所得或損失、資產及負債之課稅基礎、課稅損失及抵減以及稅率。

什麼是科目單位？

每一不確定之所得稅處理應單獨考量或視為一個群組合併考量，這取決於哪一種方法較能預測該不確定性之結果。企業作決定可能須考量之因素包括：

- (1) 企業如何準備及支持該所得稅處理；以及，
- (2) 企業預期稅務機關於審查時將採用之方法。

關於稅務機關對所得稅處理之審查，企業應假設什麼？

企業應假設一有權審查並質疑所得稅處理之稅務機關將會審查這些處理而且對於所有相關資訊有全盤認知。偵查風險不納入不確定之所得稅處理的認列衡量考量中。

企業應何時對不確定之所得稅處理進行會計處理？

若企業推斷稅務機關很有可能於申報所得稅時會接受一已被採用或預期將被採用之不確定之所得稅處理，企業於決定其所得稅會計時應與該所得稅處理一致。若企業推斷該不確定之所得稅處理並非很有可能被接受，企業應於作成該決定之期間將該不確定性之影響反映於其所得稅會計處理中（例如：認列額外的所得稅負債或適用更高的稅率）。

不確定性之影響如何認列？

企業應以最能預測不確定性結果之方法衡量不確定性之衝擊（意即企業應採用以最可能之金額法或期望值法衡量不確定性）。

最可能之金額法可能適用於當可能的結果為二元的或集中於一個值時；期望值法可能適用於當可能的結果不為二元的亦非集中於一個值時。一些不確定性對於當期及遞延所得稅皆有影響（例如：費用可減除年度之不確定性）。IFRIC 23 要求適用於當期及遞延所得稅之判斷及估計須一致。

情況改變該如何？

用以認列及衡量不確定之所得稅處理影響之判斷及估計在情況改變或有新資訊影響判斷時，須進行重評估。新資訊可能包括稅務機關之動作，如稅務機關對於類似項目所採特定立場，或稅務機關審查特定所得稅處理之權利終止。IFRIC 23 特別指出：缺少來自於稅務機關之意見的情況下不太可能屬於情況改變或新資訊而將導致估計變動。

該如何揭露？

IFRIC 23 沒有新的揭露要求。惟企業被提醒須依 IAS 1 揭露決定不確定之所得稅處理所使用之判斷與估計。

生效日及過渡

解釋於 2019 年 1 月 1 日（含）之後開始之年度期間生效，並得提前適用。企業於初次適用時可選擇以下方法之一適用此解釋：

- (1) 若不採用後見之明可行時，依 IAS 8 追溯適用此解釋。
- (2) 追溯適用並將初次適用解釋之累積影響於初次適用日認列為期初保留盈餘之調整（或適當的其他權益組成部分）。



洞析

IFRIC 23 提供了一考量、認列及衡量所得稅不確定性會計衝擊之框架。解釋對多項先前 IAS 12 沒有明確提及的範圍提供特定指引。例如：解釋指出如何決定科目單位以及應適用於該單位之認列及衡量之指引。由於 IAS 12 並無特定指引，現今企業可能使用不同模型決定科目單位和衡量所得稅不確定性之結果。解釋亦說明何時須再次考量所得稅不確定性之會計，並且特別指出缺乏來自於稅務機關的意見時不太可能導致重評估。

於 IAS 12 缺少特定指引的情況下，大多數企業將發展一套模型對所得稅不確定性進行處理。這些模型在某些情況下可能與 IFRIC 23 不一致，且對所得稅會計有重大衝擊。管理階層應將現存之模型與解釋中特定指引作對照，並考量對所得稅會計之衝擊。