

An IFRS Publication

從稅務觀點看

國際財務會計準則導入與 財務報表轉換

創造稅務價值、管理稅務風險



一位上市公司的CFO說：「我們重視IFRS實施後，新會計準則對帳務處理系統與財務報告的整體影響，但我們亦非常關注這項轉變，將對公司帶來哪些重要的稅務影響，其中又以重複課稅所增加稅務支出為各公司優先關切的議題。唯有透過縝密的評估與規劃，我們才會安心。」

核心議題

IFRS的導入已經開始…

您是否考慮過IFRS導入對企業全球稅務的影響？

深入討論

IFRS的導入，勢必影響集團企業各公司財務報表的損益，連帶影響未來的稅務申報。

您應該配合IFRS的導入，同步了解對企業全球稅務的影響 —

管理及控制稅務風險，只是進行規劃的重要目標之一，重要的是評估企業的各项租稅（優惠）權利不應喪失，企業的稅務成本不應平白增加，更重要的是，應該避免產生重複課稅。

對企業來說

應即配合IFRS的導入，對集團內所有公司進行稅務檢視，就相關流程，系統與管理控制職能之改變，規劃因應各國可能產生的稅務問題的稅務管理方案。

您應該立即著手評估與規劃 —

對企業來說，為何在導入IFRS前就預先評估與進行稅務規劃是重要的？

IFRS的導入，乍看之下，似僅是會計原則改變與報表轉換的問題，但真實的狀況是，相關內部管理流程、系統及管理控制職能勢須調整，且財務報表的數據，將因採用不同會計準則而改變，進而影響到各項稅務的管理與申報，包括國內與跨國的稅務問題。為了事前掌握稅務成本的影響及可能衍生的稅務風險，企業應該盡快分析及檢視IFRS的導入將對企業產生什麼稅務影響與風險。

對跨國企業來說，企業應該避免於IFRS導入後，發生下列問題：

- 無法全面掌握IFRS導入所造成的稅務影響
- 發生重複課稅
- 原先的稅務計劃及稅務規劃方案失效或產生反效果
- 引起稅務機關的關注與調查
- 申報錯誤，稅務處理、稅務管理系統與控制程序紊亂
- 影響員工與股東的權益

重視公司治理的跨國企業通常制定完善的短期或長期的稅務計劃及稅務規劃方案，並對財務報表的有效稅率及每股盈餘有所評估及預期。由於跨國企業的營運地點跨越不同國家，企業對於IFRS的導入與財務報表轉換所可能造成跨國的稅務意涵與衝擊，應該有所掌握及預為規劃。

有哪些事項將因導入IFRS而須評估可能的稅務影響？

- 所得稅會計處理，尤其所得稅不確定情形的揭露資訊
- 財務報表轉換首年的差異，以及轉換過程產生的財稅差異
- IFRS與當地會計準則或稅法規定不一致導致的課稅基礎差異與可能問題
- 所得稅有效稅率，以及稅務現金支出
- 功能性貨幣、外幣兌換損益及財務報表換算或重分類的可能問題
- 國內與國際稅務規劃方案
- 研發活動與智慧財產權衍生的交易
- 各地租稅優惠獎勵
- 企業全球利潤配置模式及移轉訂價政策
- 全球稅務處理流程、系統及控制程序等稅務管理
- 各國反避稅法規與稽查力度

有哪些現象或情況，於企業導入IFRS時可能引起稅務機關之關注？

- 某些重大交易之稅務處理或申報不合規或偏離實質（形式與實質不一致）
- 頻繁的關係企業間交易且採行過度積極或不一致的移轉訂價政策或利潤配置模式
- 過度積極進行租稅規劃方案或租稅獎勵之適用
- 導入IFRS後產生重大差異（含期初）或前後期報表差異鉅大
- 以規避稅務為導向的交易
- 複雜的資本結構或投融资架構
- 透過避稅地進行交易且訂價政策不合常規者
- 企業產品供應鍊之會計處理產生重大變化，或涉及複雜的關稅或間接稅體系
- 鬆散的公司稅務管理制度與控制
- 各公司所在國擁有複雜的稅制或嚴峻的稽查措施，或訂有嚴峻的反避稅規定

導入IFRS可能造成稅務申報、稅務處理、稅務管理系統與控制程序的紊亂？

IFRS的導入與轉換，不只改變財務報表金額；它也可能改變公司的稅務申報流程、稅務處理系統與控制程序，亦將使企業的稅務會計和申報系統發生同步調整，但企業負責稅務的人員可能未受到良好訓練或未察覺這些改變帶來的稅務處理或申報的衝擊或負擔。企業應該事前評估及掌握這些改變帶來影響的層面或事項，尤應注意交易或會計資料與稅務規定不一致或不完備所可能造成稅務申報的錯誤或紊亂。

導入IFRS所產生的財稅差異，或財稅損益之不同，將可能大幅增加企業集團的整體稅負或有效稅率，或甚至導致增加鉅額的稅務（現金）支出。有時，因功能性貨幣的選定致須維持兩套帳務系統（IFRS與當地會計準則）是不得已的選擇，但龐大的額外工作負擔，或兩套帳務系統的差異，除容易發生錯誤外，亦可能造成企業稅務申報的風險。為了緩解因可能錯誤或風險而產生的稅務責任，事前縝密與全面的評估與規劃配套措施，將是一項有效的作法。對企業負責稅務作業的人員施以預先與充實的訓練，並配合報表的轉換作事前驗證性的評估，亦有助於管理相關的稅務作業風險。

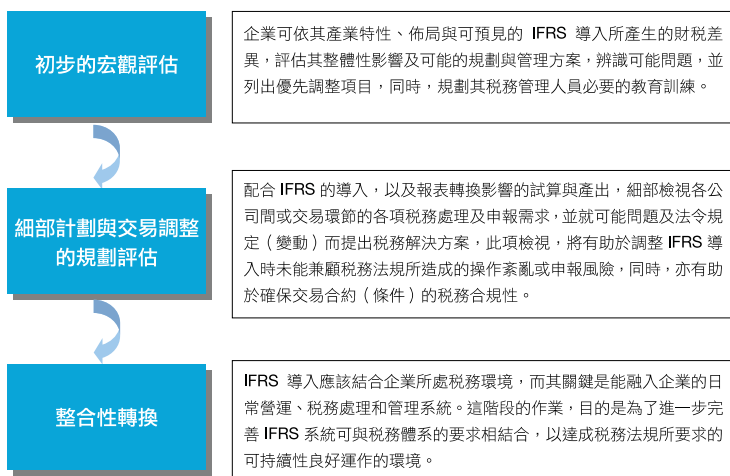
配合IFRS導入所應採行的稅務規劃與管理措施

我們建議企業採行下列規劃與管理方案：

- 採行階段性的穩當規劃與管理方案，或
- 針對性的評估與規劃方案。

採行階段性的穩當規劃與管理方案

這項方案可分為下列三個階段：



配合IFRS導入所應採行的稅務規劃與管理措施

針對性的評估與規劃方案

若企業的經營環境或交易結構相對的不複雜，亦可僅針對特定的主要交易模式，或特定子公司進行稅務評估，以因應導入IFRS而造成的稅務處理或系統的改變，並建立配套的稅務規劃方案，以降低或緩解相關的稅務風險，或將交易或營運活動的稅務控制措施融入IFRS系統中，這項作法較為簡單，但適用於較不複雜（如生產或銷售流程較不多樣性）且相對較低稅務處理或申報風險的企業。

通常檢視與評估的範圍或項目係針對可能的重大IFRS導入與財稅差異、主要交易模式、功能與風險配置及公司營業所在地評估及進行規劃之。

IFRS變革對企業之稅務影響

(本文作者為徐麗珍會計師、范書華副總經理)

隨著上市櫃、興櫃公司及金管會主管之金融業須於2013年依IFRS編製財務報表之期限逼近，及前一年度需提供依IFRS編製的比較報表，並揭露IFRS計畫及影響事項等規定，各公司無不加緊腳步評估接軌IFRS相較於現行台灣一般公認會計原則對營運績效、交易流程、資訊系統、內部控制等的影響。此外，其他公開發行公司亦應自2015年起開始適用。但企業可有停下腳步仔細思考因應上述一連串可能的改變對稅務的影響？依據各國IFRS轉換專家的估計，一套完整的IFRS轉換計畫約須兩年才能大功告成。由此可知，現在正是開始評估IFRS轉換對各項稅務議題可能影響的重要時機。IFRS係採原則性之規範，交易之表達均回歸經濟實質，且集團企業之會計政策需一致化。IFRS導入後對稅務的衝擊，可能包括公司現行交易架構之適當性、稅務申報、所得稅有效稅率、稅務現金支出、間接稅等，甚或集團稅務政策及管理，都會產生或多或少之影響。

本文擬就跨國企業接軌IFRS之重要會計議題分析對企業稅務風險的影響，探討企業因應IFRS須注意之稅務議題。

導入IFRS與稅務管理(Tax management)議題

許多企業對IFRS導入的認知，僅止於會計原則改變、報表轉換、會計系統更新等。對IFRS所衍生稅務影響稍有研究的企業則認為現在探討IFRS導入的稅務影響可能太早了點，即便相關交易因導入IFRS致使會計處理不同而有財稅差異。上述觀點乍聽之下雖不無道理，但此種被動式的做法卻非最好的解決之道，因為企業於導入IFRS時，若能提前全面掌握其所造成的稅務影響，並置入相關政策之規劃與管理體

系，將可降低對企業未來的衝擊。尤其跨國企業所關注之稅務議題並不僅限於台灣，尚包括海外分公司、子公司的稅務議題。誠如上述，因IFRS導入進而影響財務報表表達並衍生相關稅務風險，雖屬可預期的結果，但若企業無法確切掌握其所暴露的風險，將無法有效降低或控制該風險，並採取必要措施從源頭改變組織架構、交易流程、交易條件等，以消弭導致該稅務風險的各種可能因素。

企業財務報表終將因改採IFRS而變動，而這亦將牽動企業的各项稅務議題，最可能受到影響的事項表列如下：



由此可知，若要有效降低並控制相關稅務風險，首要之務當屬風險辨認（包括金額、影響稅目等）。例如集團內之稅務政策有無因將採用不同會計準則及集團會計政策之一致化，影響財務報表的數據進而產生稅務影響。另外，若功能性貨幣非當地稅法規定之貨幣，則企業可能須維護當地記帳貨幣報表及功能性貨幣報表，亦將影響各項稅務管理與申報、財務與稅務報表之管理、並衍生公司相關負責人員是否熟悉IFRS導入可能產生之稅務影響等。此外，首次適用IFRS因調整資產負債表各資產、負債之評價導致保留盈餘變動，可能影響公司股東權益淨值及稅上未分配盈餘，諸如此類之稅務議題，均值得探討並預為規劃。

經檢視IFRS導入所造成的稅務影響及相關風險，企業除採取必要防範措施降低上述風險外，若採取積極規劃更具有實質效益時，企業應考慮另一個選擇：事前評估及規劃其交易。茲將企業透過有效規劃可能帶來的正面效益歸納如下：

- 避免重複課稅
- 重新依各聯屬公司功能風險合理配置全球利潤
- IFRS帳務系統與稅務申報系統緊密接合
- 在期限內正確完成所有稅務遵循事項
- 發現可能的租稅優惠或有利的租稅措施
- 減少稅局查核風險
- 降低租稅成本
- 就重要不確定稅務事項與稅局事前溝通取得有利共識
- 充分掌握IFRS衍生的稅務影響並有適當解決方案
- 充分掌握新組織架構或交易流程對各國租稅的影響

從企業的角度來看，在公司治理要求與標準越來越高之際，稅務管理與稅務風險等相關議題，一定會成為董事會所關注及討論的重點。而從跨國企業稅務部門的角度探討，實務上稅務部門不但要達到經營管理階層的高度期望，同時還得面臨來自於全球各營運地龐雜的稅務法規與遵循程序、各區域不同主管稽徵機關的稅務申報需求，隨著IFRS之導入，相信必更形複雜，若不能透過一種有系統與完善地機制來加以管理與化解，勢必日後將成為跨國企業主要風險的來源之一。

因此，事前掌握IFRS導入對稅務成本的影響及可能衍生的稅務風險，並制定相關稅務管理因應規劃，實有其必要性。此次IFRS之導入，也是企業重新檢視各項稅務議題之好時機，企業可以趁此機會檢視集團

稅務管理機制，且未來IFRS要求會計政策之一致性，系統之整合亦勢在必行，應考慮將稅務管理機制一併導入，以達公司治理的完整性。

導入IFRS 對交易之租稅影響及可能規劃空間

IFRS既然是以原理原則為入帳原則，其交易的每一個細節，如交易的本質，包括實質交易條件、風險承擔、合約條款（明訂或隱含）及相關的副約（side agreement），將對企業會計處理產生影響，進而影響相關稅務議題。茲以跨國企業日常交易之供應鏈流程做為分析稅務議題之起點，大致可歸納如下：



前述交易流程之相關稅務議題包括：研發費用資本化對研發費用投資抵減之影響、會計處理變動對租稅優惠之影響、存貨評價、固定資產評價與折舊議題、銷貨收入按總額或淨額認列對稅務之影響、風險及報酬移轉時點之規劃及對稅負之影響、備抵呆帳之評估、採功能性貨幣入帳對稅務申報之影響、及各項改變對公司移轉訂價策略之影響等。上述議題除對所得稅有所影響外，尚包括對間接稅，如營業稅或關稅之影響。

前述交易流程中，以跨國企業在台母公司最常面臨之研發投資抵減為例，研發支出若與投入製造或銷售有關聯時，稅局經常會質疑甚或剔除其投資抵減之適用，造成徵納雙方之爭執。未來當研發成果達技術可行性時，其發展支出將予以資本化，企業應思考此資本化之處理，是否會被解讀成與製造或銷售有關？應如何準備相關文件及研發政策使研發投資抵減優惠不受影響？若須資本化之金額重大，應可考慮與稅局事前充分溝通，並確認此資本化金額的性質是否仍屬投資抵減優惠之事項。另許多企業在評估研發相關議題時，會一併評估智慧財產權歸屬所衍生的議題，因智慧財產權轉讓或授權常有所得稅、扣繳、

甚或租稅優惠的影響。又各國對研發及衍生的智慧財產權或多或少都給予相關租稅優惠，如我國產業創新條例草案擬給予營運總部權利金免稅之優惠，則權利金收入之認定，及相關免稅所得成本費用的分攤，則相形重要，因此企業宜妥為規劃使享有的租稅優惠最大化。

另外，移轉訂價議題目前已成為各國稅務機關關注之稅務議題，隨著IFRS要求集團部門資訊揭露更透明化，並以交易實質評估入帳基礎，IFRS導入後，其收入認列方式是否會因交易實質而有不同？與移轉訂價報告所揭露之功能風險及相關資訊是否一致？對於集團移轉訂價政策及利潤配置有無影響？若利潤配置不當是否造成重複課稅？這些都值得管理者做進一步之思考。許多跨國企業為因應上述議題，可能紛紛從在台母公司角度進行移轉訂價規劃、準備全球移轉訂價核心文件，甚或進一步考慮預先訂價協議俾使利潤配置依所負擔功能風險合理分攤予聯屬公司，並降低重複課稅風險。

又如IFRS之評價原則係以公平價值為依歸，並要求若干資產應視需要提列減損損失，因此舉凡存貨、固定資產、無形資產、金融商品等均可能產生未實現損益；另如固定資產之重大檢驗或翻修成本，應依個別重要項目分別決定耐用年限並提列折舊，可能導致公司須分別維護財、稅兩套財產目錄，凡此種種均可能導致有效稅率上下波動。再者，我國稅務機關正在研討各項反避稅政策，如反濫用租稅協定等，因IFRS係以交易實質做為會計處理的依歸，跨國企業若仍以低稅率地區之公司為交易對象以達到租稅節省之目的，卻未有實質功能或承擔相關風險，恐遭稅務機關挑戰。舉例而言，若該公司無正常營業或顯著員工，卻保留鉅額利潤，即可能被質疑是否有藉移轉訂價等將利潤重新配置以達特定租稅目標。解決之道除增加低稅率地區公司之實質營運，亦包括組織重組或移轉訂價政策之調整。

再以收入認列為例，收入認列包含數個可辨認項目，如銷售產品加額外售後服務，屬額外售後服務部分收入須予遞延，衍生的問題可能包括財稅差異，有無影響發票開立時點及金額，及是否因各項目性質不同而異？合約條款是否與欲達成租稅效果一致？另外，國內企業實務上發票開立與收入認列息息相關，若採用IFRS後就必須先考慮上述交易細節及合約內容，並檢視營業稅之相關議題。在此特以收入認列為例完整探討企業面對IFRS轉換時宜有的思維及策略。

案例解析

茲以銷貨為例舉一簡單例子闡述所衍生所得稅、營業稅、移轉訂價等相關稅務議題。假設甲（台灣）、乙（外國）公司為聯屬公司，乙公司過去交易模式為向甲公司進貨並銷售予第三者。甲公司過去的功能定位為製造、銷售，乙公司定位為配銷（但無全權決定最終售價）。甲公司於2012年出貨予乙公司，乙公司復於2013年轉售予第三者。在導入IFRS前，乙公司就其配銷功能係以進、銷貨方式處理其帳務；在導入IFRS後，若乙公司被認定為代理商，其會計處理即應改認列佣金收入，而非記錄進、銷、存。此外，甲公司在導入IFRS後，其認列收入的時點可能自2012年遞延至2013年，因主要風險及報酬在2013年才移轉予買受人（第三者）。為因應此一改變，甲、乙兩公司分別應考量之稅務及其他相關議題列示如下：

甲公司 – 稅務及其他相關議題

- 依現行所得稅規定分析，甲公司因於2012年已銷貨予乙公司，其稅務處理即應認列相關銷貨收入，但依IFRS之實質交易原則，財務報表可能於2013年方予認列收入。上述財、稅收入認列時點之歧異，亦將影響財、稅存貨及成本之入帳時點，即因財、稅之會計處理不同，造成公司除必須於稅上帳外調整相關之收入、成

本外，其進、銷、存帳載，亦須分別就財、稅兩套報表分別管理之。

- 依現行營業稅規定分析，甲公司應於2012年稅上依外銷貨物實際報關數申報外銷收入，但IFRS財上卻在2013年才認列銷貨收入，造成財稅不一致。

試想上述財務及稅務大幅度脫勾的方式在IFRS導入第一年可能相較單純，在第二年以後則不但要追蹤以前數年度差異，尚須控管當年度差異，此種頻繁的差異，可能導致財、稅調整或報表正確性不易掌控。

乙公司 – 稅務及其他相關議題

從上述甲公司收入交易造成的財、稅差異，我們不難想像乙公司在當地國的稅務亦可能受到全面性的影響，尤其本案例中乙公司財上已改為認列佣金收入，若所得稅、營業稅之處理方式仍維持進、銷、存模式，則財、稅兩套報表的差異可能較前述甲公司更為顯著，且經年累月更難掌控所須調整及財、稅兩套報表之正確性。

又IFRS導入後因合併報表勢將揭露部門別資料及關係人交易之功能、風險等，甲、乙公司在關係人交易中若會計處理與IFRS導入前不一致，且任何一家公司原本財務結果已位於接近第二十五分位數，經IFRS調整相關財務報表後，可能因使用之可比較對象或評估方法不同掉出合理區間外導致其低報所得而須依移轉訂價法規將利潤調至中位數，此結果恐將造成集團重複課稅。為因應上述種種歧異，甲、乙兩家公司可能均須加強控管其財、稅報表的差異及正確性，及該差異如何影響稅務遵循、稅務規劃等各層面。另外，面對任何不確定性，企業宜事前規劃，提前與稅局溝通，並視需要申請解釋令以保障自身權益。

若公司再進一步從規劃面分析上述議題，則值得探討層面可能更廣。從交易流程面，公司可以思考是否更改交易條件使其回歸進銷存處

理；其接下來衍生的議題則是從法律層面更改合約條款使符合更改後交易之實質。再者，公司可以從更源頭的組織架構面切入此議題，比如說是否由生產公司直接銷售或透過獨立之代理商銷售亦屬公司不同經營階段中可以思考的選擇。

凡此種種，均顯示各公司在面對IFRS帶來的稅務衝擊時，首要之務是辨認對財務、稅務的影響，並設法規避或降低不利的稅務影響。公司尚可進一步從規劃面徹底改變造成稅務影響的各個因素，使新的交易流程或組織架構在稅務面產生節稅等正面綜效，並阻斷IFRS導入所引起一連串不利於公司的連鎖反應。

由以上釋例不難發現，接軌IFRS對稅務的影響不僅限於所得稅，亦擴及營業稅等間接稅目。在IFRS轉換過程中，若能事先洞悉各項轉變對稅務的影響，當可適度進行租稅規劃以達各國租稅最適化。高階管理者也惟有在所有資訊皆齊備時，才得以全面考量各方案之利弊，做出最適決策。

另外，對採用IFRS引起的重大稅務議題，與稅局的事前溝通應有其必要性。過去的經驗亦顯示，對稅務風險的處理，事前規劃重於事後補救。往往具不確定性的稅務處理一旦與稅務規定或稅務機關意見相左時，除事後的文件補充說明、行政救濟所花費人力、時間、成本均遠高於事前規劃所花費成本，亦可能將公司暴露在一高度稅務風險當中。各企業若能把握以上重點，依企業規模大小及交易複雜程度按部就班地進行相關評估規劃，在面對接軌IFRS可能面臨的各項轉變時，當可收事半功倍之效。

資誠的服務團隊

- 協助評估Local GAAP及IFRS之重大差異對稅務的影響
 - 營利事業所得稅
 - 間接稅：包括營業稅，關稅等
 - 評估對現存投資交易架構之重大影響
 - 與主管機關溝通可能的稅務疑義
- 協助公司對導入IFRS可能需要建置相關配套措施之服務
 - 針對預期之營運模式改變進行評估分析及建置相關配套
 - 移轉訂價政策之規劃
 - 集團間稅務管理政策或體檢（建立租稅政策及稅務管理機制）
 - 稅務風險管理內控作業計畫
 - 持續監控後續IFRS及稅務法規之變更，並評估對稅務會計之相關影響
 - 確認稅務會計政策與稅務風險管理遵行情形

服務團隊

吳德豐 會計師

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部 營運長

Tel: +886 2 2729 6666 ext.25229

E-mail: steven.go@tw.pwc.com

范書華 副總經理

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部

Tel: +886 2 2729 6666 ext.23702

E-mail: rosamund.fan@tw.pwc.com

徐麗珍 會計師

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部 合夥人

Tel: +886 2 2729 6666 ext.26207

E-mail: lily.hsu@tw.pwc.com

羅沁雯 副總經理

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部

Tel: +886 2 2729 6666 ext.23669

E-mail: violet.lo@tw.pwc.com

楊明珠 會計師

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部 合夥人

Tel: +886 2 2729 6666 ext.25217

E-mail: ming-chu.yang@tw.pwc.com

pwc.com/tw/

© 2010 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved.
“PricewaterhouseCoopers” refers to PricewaterhouseCoopers
Taiwan or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers
global network or other member firms of the network, each of
which is a separate and independent legal entity.