

Nye internasjonale skatteregler:

IASB gjør tilpasninger i IAS 12



Statsautorisert revisor
Sindre T. Eltarvåg
Senior Manager EY

Nye OECD-regler skaper utfordringer for næringslivet, både skattemessig og regnskapsmessig og IASB forsøker å lette de regnskapsmessige utfordringene ved å foreslå endringer i IAS 12.

Forslag til endringer i IAS 12

IASBs [høringsutkast](#)¹ tilsier at IAS 12 gjelder for inntektsskatter som oppstår som følge av skattelovgivning som er vedtatt eller i hovedsak vedtatt for å iverksette Pillar 2-reglene som publisert av OECD. Høringsutkastet foreslår et obligatorisk midlertidig unntak i IAS 12 fra innregnings- og opplysningsreglene for utsatt skatt relatert til Pillar 2-skattene. Selv om det er et midlertidig unntak, har det ikke en utløpsdato og vil gjelde helt til IASB fjerner det midlertidige unntaket.

Forslaget fra IASB gir regnskapsprodusentene unntak fra reglene om regnskapsføring av utsatt skatt som er relatert til Pillar 2-reglene. Unntaket vil gi både brukere og produsenter tid til å vurdere konsekvensene. Videre unngås det at regnskapsprodusentene utvikler egne tolkninger av IAS 12 som kan resultere i uensartet anvendelse av regnskapsstandarder. Betalbar skatt som følger av Pillar 2-reglene vil derimot måtte regnskapsføres som før etter IAS 12.

Noteopplysninger

For å kompensere brukere av regnskapet for mulig tap av informasjon som følger av det midlertidige unntaket, foreslås det å kreve tilleggsopplysninger om Pillar 2-reglene. Forslagene er

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske

foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av Sindre T. Eltarvåg, Senior Manager og faglig rådgiver i fagavdeling regnskap i EY. Innholdet i denne spalten representerer Eltarvågs egne betraktninger.

basert på brukernes behov både når Pillar 2-reglene er vedtatt eller i hovedsak vedtatt, men ikke ennå har trådt i kraft og etter at de har trådt i kraft. Videre foreslås det å kreve at selskapene gir opplysninger om at de har anvendt det midlertidige unntaket både før og etter at reglene trer i kraft.

Før Pillar 2-reglene trer i kraft

Følgende opplysninger er foreslått påkrevd for perioder hvor Pillar 2-reglene er vedtatt eller i hovedsak vedtatt, men ikke trådt i kraft:

- Informasjon om Pillar 2-regler som er vedtatt eller i hovedsak vedtatt i de jurisdiksjonene hvor konsernet har virksomhet
- I hvilke jurisdiksjoner konsernet har selskaper som har en gjennomsnittlig effektiv skattesats på mindre enn 15 %
- Aggregert skattekostnad (eller -inntekt) og regnskapsmessig resultat for jurisdiksjonene i b) og den vek-

tede gjennomsnittlige effektive skattesatsen

- Hvorvidt selskapet gjennom de vurderingene konsernet har gjort for å forberede implementeringen av regelverket har identifisert jurisdiksjoner som
 - identifisert i a) og b) hvor det er en indikasjon på at konsernenheten ikke plikter å betale oppjusteringsskatt eller
 - ikke identifisert i a) og b) hvor det er en indikasjon på at konsernenheten kanskje plikter å betale oppjusteringsskatt

Majoriteten av styremedlemmene i IASB mener at opplysningene listet over vil være nyttige for brukerne av regnskaper til å gi en indikasjon på et selskaps potensielle eksponering for å betale oppjusteringsskatt etter Pillar 2-reglene, samt hvilke jurisdiksjoner det gjelder.

¹ [IFRS - International Tax Reform—Pillar Two Model Rules](https://www.ifrs.org/projects/work-plan/international-tax-reform-pillar-two-model-rules/), <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/international-tax-reform-pillar-two-model-rules/>

Bakgrunn

I desember 2021 publiserte Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) modellregler om en global minimumsskatt: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar 2): Inclusive Framework on BEPS (heretter Pillar 2-reglene).

Pillar 2-reglene er en del av en løsning som tar for seg utfordringer med skattlegging i en digitalisert økonomi, og har tilslutning fra mer enn 135 land og jurisdiksjoner som representerer mer enn 90 % av globalt bruttonasjonalprodukt.

Modellreglene søker å innføre en global minimumsskattesats på 15 % av netto skattepliktig inntekt. Det gjøres gjennom to hovedmekanismer: Income Inclusion Rule (IIR) og Under Taxed Payments Rule (UTPR). Det åpnes også for mulighet til en Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT). I tillegg er Sub-

ject to Tax Rule (STTR) en del av Pillar 2-reglene som illegger kildeskatt på visse grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående parter, men som ikke er offentliggjort av OECD enda.

Pillar 2-reglene pålegger en «oppjusteringsskatt» («Top-up tax») som beregnes på jurisdiksjonsnivå, og består litt forenklet av fem steg:

1. avgjøre hvorvidt konsernet er innenfor virkeområdet for reglene, ved at det har omsetning over 750 millioner euro og virksomhet i to eller flere land,
2. beregne netto justert inntekt eller tap for hver enkelt konsernenhet («constituent entity»),
3. beregne dekkede skatter («covered taxes») for hver enkelt konsernenhet,
4. beregne den effektive skattesatsen og ev. oppjusteringssatsen på et jurisdiksjonsnivå basert på netto justert inntekt og dekkede skatter

på alle konsernenheter i den aktuelle jurisdiksjonen. Her skal ev. også nasjonal QDMTT hensyntas og

5. fastslå allokering av oppjusteringsskatten under IIR eller UTPR

De foreslåtte reglene reiser flere regnskapsmessige spørsmål som har vist seg å være utfordrende å løse innenfor gjeldende IFRS, for eksempel:

- Er oppjusteringsskatten en inntektsskatt innenfor virkeområdet til IAS 12?
- Skaper Pillar 2-reglene ytterligere midlertidige forskjeller?
- Skal potensiell oppjusteringsskatt hensyntas i målingen av utsatt skatt?
- Hvilken skattesats skal benyttes til måling av utsatte skatter?
- Er den resulterende informasjonen nyttig og veier fordelene opp for ulempene?

Etter at Pillar 2-reglene har trådt i kraft

I perioder etter at Pillar 2-reglene har trådt i kraft foreslås det at selskaper skal opplyse separat om betalbar skatt relatert til Pillar 2-reglene. Formålet er å gi brukerne informasjon som gjør det mulig å forstå hvor stor andel den regnskapsførte inntektsskatten utgjør relativt til den totale skattekostnaden.

Overgangsbestemmelser og ikrafttredelsestidspunkt

IASB foreslår at det obligatoriske unntaket for innregning og opplysningen om at det er anvendt skal tre i kraft umiddelbart etter at endringene til IAS 12 blir vedtatt samt at de skal ha tilbakevirkende kraft i tråd med IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil*. Ikrafttredelsesdato er forventet å være i andre kvartal 2023. Det medfører at unntaket skal anvendes i alle årsregnskap som pr. denne dato ikke er godkjent for offentliggjøring. IASB har krevd

retrospektiv anvendelse slik at selskapene vil anvende unntaket selv om dato for når Pillar 2-reglene er vedtatt eller i hovedsak er vedtatt, er før endringene i IAS 12 trer i kraft.

Resterende opplysningskrav er foreslått å gjelde for regnskapsperioder som begynner 1. januar 2023 eller senere.

Avsluttende kommentarer

Selskapene må overvåke utviklingen rundt implementeringen og lovfestingen av Pillar 2-reglene i de relevante jurisdiksjonene konsernet opererer i og vurdere eventuell påvirkning på regnskap og skatt. Vi anbefaler å vurdere hvorvidt nødvendige prosesser og prosedyrer for innhenting av informasjon er til stede for kunne gi de påkrevde opplysningene.

I Norge er [målsettingen](#)² å innføre regelverket fra inntektsåret 2024 for

IIR og 2025 for UTPR, som tilsvarer innføringen i EU.

Selv om Pillar 2-reglene ikke er vedtatt, eller i hovedsak vedtatt, i de jurisdiksjonene konsernet opererer i før regnskapsperioden avsluttes, er det likevel krav til opplysninger i samsvar med IAS 10 *Hendelser etter rapporteringsperioden* om endring i skattelovgivning som er vedtatt eller offentliggjort etter rapporteringsperioden, og som har en vesentlig effekt på betalbar og utsatt skatt. I tillegg bør selskapene vurdere å gi opplysningene som er foreslått i høringsutkastet til IAS 12 i årsregnskap som har rapporteringsdato før endringene til IAS 12 trer i kraft, så fremt selskapene har en vesentlig eksponering mot å betale oppjusteringsskatt.

Endringsforslaget er ute til høring og endelig høringsfrist er 13. mars 2023.

² Prop. 1 LS (2022–2023) (regjeringen.no), <https://www.regjeringen.no/contentassets/882fb5c97bf04386b4cb5d1>

[ed898ae7b/no/pdfs/prp202220230001ls0dddpdfs.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/882fb5c97bf04386b4cb5d1)