

10. Inntektsskatt

10.1 Innledning

Inntektsskatt er en helt spesiell kostnad. Den ytes uten at man får noen vare eller tjeneste som gjenytelse. I regnskapsteorien har det derfor vært stilt spørsmål ved om inntektsskatt, istedenfor å klassifiseres som en kostnad, heller bør anses som en overskuddsdeling med myndighetene. IFRS konkluderer, i likhet med de fleste andre regnskapsregimer, med at det mest hensiktsmessige er å behandle inntektsskatt som en kostnad.

I denne artikkelen vil vi drøfte hvilke skatter som faller inn under standarden, når betalbar og utsatt skatt skal innregnes, unntak fra innregning og hvilke beløp skattene skal innregnes til. Videre tar vi for oss etterfølgende måling og fraregning.

Skattemessig underskudd i nær fortid krever spesiell aktsomhet med hensyn til både innregning og noteopplysninger, og dette har vært et fokusområde både for Finanstilsynet og ESMA.

Inntektsskatt i delårsregnskap er omtalt i egen artikkel om *Delårsrapportering*.

10.2 Virkeområde og definisjoner

Inntektsskatt defineres som alle innenlandske og utenlandske skatter som er basert på skattepliktige (netto)inntekter og kildeskatt som må betales ved utdeling fra et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert ordning.

Med *skattepliktige (netto)inntekter* menes her «... inntekt (underskudd) over en periode, utregnet i samsvar med regler fastsatt av skattemyndighetene, og som det skal betales (gjenvinnes) inntektsskatt av» (IAS 12.5). Ut fra denne definisjonen er det likevel ikke alltid klart hvilke skatter som omfattes av IAS 12 og hvilke som faller utenfor.

Problemstillingen har blant annet vært aktuell i forbindelse med tonnasjeskatt i shipping. IASB har imidlertid slått fast at tonnasjeskatt ikke er inntektsskatt, da den ikke er basert på et skattepliktig nettoresultatbegrep.

Offentlige tilskudd, som for eksempel SkatteFUNN, omfattes ikke av standarden, selv om ordningen avregnes via skatteoppgjøret. Hvorvidt en offentlig ordning

skal regnskapsføres i henhold til IAS 12 eller IAS 20 er skjønnsmessig og må bero på en helhetsvurdering. Skatter som faller utenfor IAS 12, regnskapsføres etter IAS 37, IAS 20 eller IFRIC 21.

Hvorvidt regnskapsmessig behandling av straffeskatt og renter på skattepliktige beløp faller inn under IAS 12 er en skjønnsmessig vurdering, og ikke et prinsippvalg. På septembermøtet i 2017 drøftet IFRIC¹ saken, og ga i agendabeslutningen uttrykk for at det ikke foreligger noe prinsippvalg mellom anvendelse av IAS 12 og IAS 37 på området. Det betyr at selskapet må gjøre en skjønnsmessig vurdering og følgelig ta konkret stilling til om de pålagte renter og/eller gebyrer faller innenfor virkeområdet for IAS 12 eller IAS 37.

Agendabeslutningen gir som nevnt en avklaring på at det ikke foreligger noe prinsippvalg på området, men gir ingen veiledning med hensyn til hvordan en skal vurdere om renter og gebyrer faller inn under virkeområdet til IAS 12 eller IAS 37. Uten nærmere veiledning vil det trolig fortsatt være noe uensartet praksis på området. Det er derfor viktig at selskapet gir opplysninger om hvilken vurdering de har gjort og grunnlaget for denne, jf. kravet om opplysning om ledelsens skjønnsmessige vurderinger i IAS 1.122.

Tre andre sentrale begreper i IAS 12 er *betalbar skatt*, *midlertidige forskjeller* og *eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt*. I praksis brukes ofte *utsatt skattefordel* og *utsatt skatt* i stedet for henholdsvis eiendel ved utsatt skatt og forpliktelse ved utsatt skatt. I denne artikkelen bruker vi begge begrepene.

IFRS og det enkelte lands skatteregler har til dels ulike regler for hvorvidt, og i tilfellet hvordan, ulike transaksjoner innregnes, og tidspunktet for innregning. Dette skaper *permanente* og *midlertidige forskjeller*. En *midlertidig forskjell* oppstår når eiendels- og gjeldsposter har en skattemessig verdi ulik regnskapsmessig verdi.

Den skattemessige verdien av en eiendel er det beløpet som vil være fradragsberettiget i forhold til eventuelle skattepliktige økonomiske fordeler som vil tilflyte et selskap når den balanseførte verdien av eiendelen gjenvinnes. For en gjeldspost er den skattemessige verdien dens balanseførte verdi minus eventuelle beløp som vil være skattemessig fradragsberettiget for denne forpliktelsen i framtidige perioder (IAS 12.7 og 12.8).

Hvis de økonomiske fordelene knyttet til gjenvinning av eiendelen er skattefrie, definerer IAS 12 at skattemessig verdi tilsvarer regnskapsmessig verdi (IAS 12.7). Den tilhørende midlertidige forskjellen blir dermed null. En alternativ metode

1 IFRIC Update September 2017.

som gir samme resultat er å beregne midlertidig forskjell på vanlig måte, men å anvende en skattesats på null ved beregning av den tilhørende eiendelen/forpliktelsen ved utsatt skatt.

10.3 Innregning

Utsatt skatt og utsatt skattefordel skal i utgangspunktet innregnes for alle midlertidige forskjeller fordi standarden forutsetter at grunnlaget for balanseføring er at eiendelene eller forpliktelsene forskjellene relaterer seg til, før eller siden vil gjenvinnes (tilbakebetales). Standarden har imidlertid flere begrensninger og unntak som vi vil redegjøre for i dette kapitlet.

10.3.1 Unntak ved førstegangsinnregning

Goodwill

Det første unntaket gjelder førstegangsinnregning av goodwill (IAS 12.15(a)). Standardens begrunnelse er at goodwill er en nettostørrelse, og at innregning av en forpliktelse ved utsatt skatt ville økt det innregnede goodwillbeløpet.

Ved en konsernintern reorganisering hvor virksomhet selges fra et konsernselskap til et annet gjennom en innmatstransaksjon, kan det oppstå skattemessig avskrivbar goodwill i selskapsregnskapet til overtakende part. En slik goodwill vil ofte helt eller delvis være internt utviklet og dermed i utgangspunktet hverken ha skattemessig eller regnskapsmessig verdi forut for den konserninterne transaksjonen. Alternativt kan en goodwillpost uten skattemessig verdi være balanseført i konsernregnskapet forut for reorganiseringen. Balanseføringen kan da skyldes at konsernet tidligere har ervervet virksomheten som goodwillposten gjelder gjennom et aksjekjøp. I slike situasjoner er det blitt stilt spørsmål om hvordan utsatt skattefordel knyttet til midlertidige forskjeller knyttet til disse postene skal innregnes i konsernbalansen etter reorganiseringen, se teori eksempel 10.1.

Teori eksempel 10.1: Goodwill ved reorganisering

I et konsernregnskap er det forut for en reorganisering en balanseført goodwill uten skattemessig verdi. Goodwillposten er knyttet til virksomheten i Selskap A. Regnskapsmessig verdi i konsernregnskapet er 100, og det er ikke innregnet noen utsatt skatt knyttet til goodwillen. Virksomheten i A selges gjennom en innmatstransaksjon fra Selskap A til Selskap B i samme konsern. Anta at verdien av goodwillen i A er den samme ved den konserninterne reorganiseringen som ved konsernets opprinnelige erverv av virksomheten. Det innregnede goodwillbeløpet i Selskap B øker sammenlignet med konsernets ervervspris, fordi ny eier B får skattemessig fradrag for goodwillavskrivninger, noe Selskap A ikke fikk i forbindelse med sitt opprinnelige erverv. Anta at skattesatsen er 20 %. Prisen for goodwillen solgt fra A til B blir da $125 (100 / (1 - 20 \%),$ hvor økningen på 25 kan forklares ved verdien av de skattemes-

sige avskrivningene ($125 \times 20\% = 25$) som B har rett til. Det ses for enkelhets skyld bort fra diskonteringseffekten.

En regnskapsmessig løsning vil være å se på goodwillen som oppstår i selskapsregnskapet til Selskap B (kjøper) ved reorganiseringen, som en «ny» goodwill, som elimineres på konsernnivå slik at balanseført verdi av «ny» goodwill er 0 i konsernregnskapet. Den skattemessige verdien på denne goodwillen er 125 slik at det innregnes en utsatt skattefordel på 25 ($(0 - 125) \times 20\%$). Goodwill på 100 fra før reorganiseringen videreføres i konsernregnskapet. Konsekvensen blir at konsernbalansen blir den samme før og etter reorganiseringen, med det unntaket at det er oppstått en betalbar skatt som motsvares av en utsatt skattefordel på konsernnivå, og effekten på konsernets skattekostnad blir null siden det innregnes en utsatt skattefordel på 25, som tilsvarende Selskap As betalbare skatt på 25 ($125 \times 20\%$). Vi ser bort fra mulighetene for utsettelse av betalbar skatt som en skattemessig gevinstkonto kan gi.

Vi har i praksis observert andre regnskapsmessige måter å løse denne problemstillingen på, og de har alle det til felles at konsernet ender opp med en skattekostnad for reorganiseringen, selv om den resultatmessige før-skatt-effekten av reorganiseringen blir eliminert på konsernnivå, og konsernet nominelt hverken har tapt eller vunnet noe på reorganiseringen.

Enkelteiendelsunntaket

Det andre unntaket gjelder førstegangsinnregning av en eiendel eller en forpliktelse i en transaksjon som ikke er en virksomhetssammenslutning, og som på transaksjonstidspunktet hverken påvirker regnskapsmessig eller skattemessig resultat (IAS 12.15(b) / IAS 12.24). Dette vil typisk være kjøp av eiendeler som enten:

- a. Ikke gir rett til skattefradrag ved fremtidige av- eller nedskrivninger, eller
- b. Som har en skattemessig verdi som er forskjellig fra den regnskapsmessige verdien på innregningstidspunktet (for eksempel gjennom et aksjekjøp).

Hvis et konsern erverver en enkelteiendel gjennom et aksjekjøp, så vil unntaket også medføre at man i konsernregnskapet fraregner den utsatte skatten som det ervervede datterselskapet måtte ha i sitt selskapsregnskap knyttet til enkelteiendelen.

Unntaket er begrunnet med at innregning av en eiendel eller en forpliktelse ved utsatt skatt i disse tilfellene vil medføre enten en skattekostnad i form av endring i utsatt skatt (alternativ 1), eller en motpost i en tilsvarende korrigerende av førstegangsinnregningsverdien av den underliggende eiendelen eller forpliktelsen (alternativ 2).

Det første alternativet synes ulogisk, siden selskapet presumptivt ikke har pådratt seg noe tap ved gjennomføring av denne transaksjonen. Det andre alternati-

vet med en justering av eiendelen eller forpliktelsen hevdes å gjøre finansregnskapet mindre oversiktlig (IAS 12.22(c)). Siden standarden har forbud mot diskontering av utsatt skatt (IAS 12.53), kan alternativ 2 for skatteøkende midlertidige forskjeller gi overvurderte eiendeler og dag-1-nedskrivninger.

Unntaket anses således av IASB som det beste av flere dårlige løsninger.

Teorieksempel 10.2: Enkelteiendelsunntaket

Selskap A kjøper et driftsmiddel for 90. Skattemessig verdi på eiendelen er 50, siden transaksjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet og driftsmidlet allerede er skattemessig avskrevet til 50. Ved full skattemessig fradragrett, ville verdien av driftsmidlet vært 100. Vi ser bort fra diskonteringseffekter. Skattesatsen er 20 %.

Dersom Selskap A skulle innregnet utsatt skatt på innregningstidspunktet, og dermed ikke benyttet regelen i IAS 12.15(b), ville dette enten medført en umiddelbar skattekostnad på 7,7 $((90 - 50) \times 20 \%)$ (alternativ 1), eller en innregnet verdi på eiendelen på 100 og tilhørende utsatt skatt på 10 $((100 - 50) \times 20 \%)$ (alternativ 2).

Standardens løsning er altså å innregne eiendelen til 90 og ikke innregne noen tilhørende utsatt skatt.

Forbudet mot innregning av eiendel eller forpliktelse ved utsatt skatt som beskrevet ovenfor, gjelder både ved førstegangsinnregning og etterfølgende måling. Reversering av tilhørende midlertidige forskjeller vil således utgjøre en avstemningspost når selskapet i note skal avstemme skattekostnaden. For å overholde dette opplysningskravet, må selskapet holde oversikt over disse ikke-innregnede midlertidige forskjellene inntil de er fullt ut reversert.

Førstegangsinnregningsunntaket i IAS 12.15(b) kan medføre dag-1-gevinster hvis de underliggende eiendelene i det etterfølgende måles til virkelig verdi.

Teorieksempel 10.3: Dag-1-gevinst

La oss anta at eiendelen i teorieksempel 10.2 er en investeringseiendom organisert som et aksjeselskap, og la oss innføre diskontering i eksemplet. Eiendommen solgt som innmat, gir på oppkjøpstidspunktet en skattemessig verdi lik virkelig verdi på 100, mens aksjene i eiendoms-selskapet er verdt 95. Differansen skyldes et fradrag i prisen for manglende fremtidige skattemessige avskrivninger $((100 - 50) \times 10 \% = 5)$ ved kjøp av aksjene og ikke innmaten. I eiendoms-transaksjoner er ca. 10 % i «skatterabatt» en relativt vanlig observasjon. Skattesatsen er 20 %.

Selskap A kjøper nå aksjene for 95. Kjøpet vurderes å være eiendelskjøp og ikke virksomhetskjøp. I konsernregnskapet innregnes eiendommen til 95. I etterfølgende perioder måles eiendommen til virkelig verdi, og dag 1 måles eiendommen til 100. Det skal i den forbindelse innregnes utsatt skatt, men bare på økningen av verdi fra ervervet (95). Den regnskapsførte utsatte skatten blir således 1,00 $((100 - 95) \times 20 \%)$. Vi ser at konsernet på dag 1 innregner en verdiregulering etter skatt på 4 $(5 - 1)$, selv om det ikke har skjedd noen endring av verdier siden oppkjøpet.

Det er verdt å merke seg at førstegangsinnregningsunntaket ikke gjelder utsatt skattefordel knyttet til fremførbart skattemessig underskudd eller fremførbart skattefradrag. Disse førstegangsinnregnes til transaksjonsprisen, og vurderes i det etterfølgende for gjenvinnbarhet og re-måles deretter til nominell verdi i samsvar med IAS 12. Normalt vil denne effekten av endret måling regnskapsføres over resultatet. Merk at i Norge vil fremførbare underskudd i tomme selskaper neppe kunne utnyttes, men ligger underskuddet i et selskap med en annen enkelteiendel, for eksempel en eiendom, er det også en praktisk situasjon for norske selskaper.

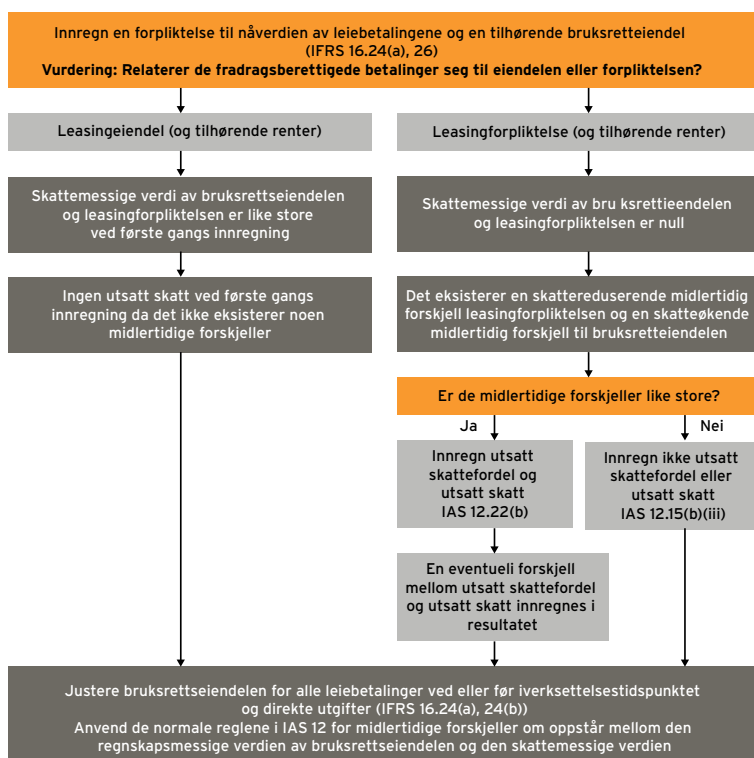
Enkelttransaksjoner som gir opphav til både en eiendel og en forpliktelse

IASB endret IAS 12 i mai 2021 hvor de snevret inn virkeområdet til unntaksbestemmelsen i IAS 12.15 slik at den ikke lenger får effekt på transaksjoner som gir opphav til like store skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller. Eksempler på slike transaksjoner kan være innregning av bruksretteiendel og tilhørende forpliktelse etter IFRS 16 og fjerningsforpliktelse med tilhørende fjerningseiendel etter IFRIC 1. Regnskapsmessig innregnes det dermed en eiendel og en tilhørende forpliktelse mens det skattemessig ofte gis fradrag for de kontante betalingene. Dette gir dermed opphav til midlertidige forskjeller hvor det historisk har vært uensartet praksis knyttet til hvorvidt de midlertidige forskjellene var dekket av førstegangsinnregningsunntaket eller ikke.

For å vurdere de regnskapsmessige konsekvensene må selskapet først ta stilling til hvorvidt det skattemessige fradraget vedrører eiendelen eller forpliktelsen. Dette er en skjønnsmessig vurdering som avhenger av skattereglene i den aktuelle jurisdiksjonen.

- Hvis det skattemessige fradraget vedrører eiendelen, er den skattemessige verdien av eiendelen og forpliktelsen lik de regnskapsmessige beløpene og det oppstår ved første gangs innregning ingen midlertidige forskjeller.
- Hvis det skattemessige fradraget vedrører forpliktelsen, er den skattemessige verdien av eiendelen og forpliktelsen null og det oppstår derfor midlertidige forskjeller på både eiendelen og forpliktelsen. I de tilfeller hvor de midlertidige forskjellene er like store, skal selskapet innregne tilhørende utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse.

Nedenstående beslutningsdiagram kan anvendes til vurdering av de regnskapsmessige konsekvensene for en transaksjon som gir opphav til både en eiendel og en forpliktelse.



Investeringer i datterselskaper, tilknyttede virksomheter og felleskontrollerte ordninger

Det siste unntaket knytter seg til midlertidige forskjeller vedrørende investeringer i datterselskaper, filialer, tilknyttede selskaper, samt andeler i felleskontrollerte ordninger (IAS 12.39/44). For ytterligere kommentarer vises det til kapittel 10.4.

10.3.2 Skattereduserende midlertidige forskjeller

Reversering av skattereduserende midlertidige forskjeller og utnyttelse av uutnyttet skattemessig underskudd og uutnyttet skattefradrag vil redusere fremtidig skattepliktig inntekt. Økonomiske fordeler i form av reduserte skattebetalinger, krever imidlertid at selskapet på tidspunktet for reversering av midlertidige forskjeller og utnyttelse av skattemessig underskudd har tilstrekkelige skattepliktige inntekter. For at den utsatte skattefordelen skal kunne innregnes, krever standarden derfor at det må være sannsynlig at selskapet har positive skattepliktige resultater når forskjellene reverserer.

Dette kravet anses å være tilfredsstilt når tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller reverserer i samme periode som den forventede reverseringen av de skattereduserende midlertidige forskjellene. Tilsvarende kan tilstrekkelig skatteøkende forskjeller legges til grunn for innregning av utsatt skattefordel knyttet til skattemessige underskudd, og siden vi i Norge har ubegrenset fremføringsrett av skattemessige underskudd, vil et selskap normalt kunne unnlate å tenke på tidspunktet for reversering.

For fremføring av avskåret rentefradrag knyttet til *rentebegrensingsreglene* vil tiårsbegrensningen for fremføring gjøre at man vil måtte gjøre vurderinger knyttet til tidspunktet for reversering av skatteøkende midlertidige forskjeller.

Hvis det innenfor samme skatteregime og samme skattesubjekt (for eksempel skattekonsern) ikke foreligger tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller, kan utsatt skattefordel likevel innregnes i den grad det er sannsynlig at skattesubjektet genererer tilstrekkelig skattepliktig inntekt i fremtidige perioder (IAS 12.29).

Som en siste mulighet for å innregne en utsatt skattefordel, kan selskapet se på muligheter for *skatteplanlegging*. Hvis et selskap i sin skatteplanlegging kan sannsynliggjøre at det kan skape tilstrekkelig skattepliktig inntekt innen relativt kort tid, og samtidig har til intensjon å gjennomføre skatteplanleggingen, kan dette tas i betraktning når man skal vurdere sannsynligheten for at skattereduserende midlertidige forskjeller kan utnyttes. Skatteplanleggingstiltak som er teoretisk mulige, men som er utelukket i praksis, for eksempel salg av virksomhetskritiske eiendeler og rettigheter, kan ikke tas i betraktning.

10.3.3 Utnyttede skattemessige underskudd og utnyttede skattefradrag

En utsatt skattefordel skal innregnes for utnyttede skattemessige underskudd og utnyttede skattefradrag «i den utstrekning det er sannsynlig at det vil bli tilgjengeliggjort fremtidig skattepliktig inntekt som utnyttede skattemessige underskudd og utnyttede skattemessige fradrag kan utnyttes mot» (IAS 12.34).

Kravene til innregning av utsatt skattefordel i denne situasjonen er i utgangspunktet de samme som for innregning av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller. Likevel er det faktum at selskapet faktisk har hatt skattemessig underskudd en indikasjon på at selskapet vil kunne ha problemer med å utnytte disse utsatt skattefordelene i form av fradrag i tilstrekkelig fremtidig skattepliktig inntekt, spesielt når selskapet har hatt underskudd i nær fortid. Selskaper i spesielt risikoutsatte bransjer og selskaper i en oppstartsfase bør være særlig forsiktige med balanseføring av utsatt skattefordel knyttet til skattemessig underskudd som har oppstått i nær fortid.

Når et foretak har hatt et forløp med underskudd i nær fortid, krever standarden derfor at selskapet enten har tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller, eller at det foreligger «en overbevisende annen begrunnelse» (IAS 12.35) for at det vil bli generert tilstrekkelig skattemessig overskudd. Standarden fremhever enkelte momenter som det kan legges vekt på i vurderingen, herunder om skattemessig underskudd i nær fortid må forventes å oppstå igjen eller om underskuddet kan forklares med spesielle forhold som i fremtiden ikke lenger vil være sannsynlige. Et annet moment som må tas i betraktning er muligheten for skatteplanlegging. Videre vil kontraktsfestede fremtidige inntekter kunne være en overbevisende begrunnelse for innregning. Det faktum at selskapet har en historikk med å utarbeide styrebehandlete treffsikre budsjetter, vil være relevant når fremtidige budsjetter skal vurderes.

Tilsvarende vurderinger også bør gjøres for skattereduserende midlertidige forskjeller når et foretak har hatt underskudd i nær fortid (IAS 12.31).

ESMA har utgitt en 'Practice Statement'² om anvendelsen av reglene i IAS 12 vedrørende vurderinger av muligheten for balanseføring av utsatt skattefordel, herunder sannsynlighetsvurdering for generering av fremtidig skattepliktig inntekt. Se nedenfor for en oversikt over forhold som kan inngå i vurderingen.

Er fremtidig skattepliktig inntekt sannsynlig?		
Svake argumenter	Mulig sterke argumenter	Sterke argumenter
<ul style="list-style-type: none"> • En sterk historie med skattemessige underskudd • Oppstartsvirksomhet • Vesentlige avvik i forhold til forretningsplan • Tap av stor kunde • Utfordringer rundt fortsatt drift • Tap er relatert til primæraktivitetene 	<ul style="list-style-type: none"> • Enkeltstående hendelser 	<ul style="list-style-type: none"> • En sterk historie med skattemessige overskudd • Nye forretningsmessige muligheter • Omstruktureringer eller salg av tapsgivende aktiviteter • Overbevisende strategi for skatteplanlegging • Vesentlig ordrebok • Virksomhetsovertakelse som kan gi økt skattepliktig inntekt

Selskapet må hver balansedag vurdere hvorvidt tidligere ikke-innregnet utsatt skattefordel skal innregnes. Vurderingskriteriene er de samme som ved førstegangsvurdering, jf. diskusjonen over. For å kunne innregne en tidligere ikke-innregnet utsatt skattefordel, må det således ha skjedd forandringer i selskapets situasjon. Selskapet kan eksempelvis ha forbedret faktisk og forventet inntjening gjennom

² ESMA Public Statement: *Considerations on recognition of deferred tax assets arising from the carry-forward of unused tax losses.*

inngåtte langsiktige kontrakter, eller det kan ha økt sine muligheter for å benytte utsatte skattefordeler gjennom en virksomhetssammenslutning.

10.3.4 Tidligere ikke-innregnet utsatt skattefordel - innregnes ved virksomhetssammenslutninger

Hovedregelen er at innregning av tidligere ikke-innregnet utsatt skattefordel skal resultatføres. I noen tilfeller vil et selskap kunne innregne utsatt skattefordel som det tidligere ikke var grunnlag for å balanseføre, eksempelvis som følge av at selskapet kjøper en annen virksomhet. Det følger av IAS 12.67 at en innregning av overtakende selskaps tidligere ikke-innregnede utsatt skattefordel skal resultatføres også i de tilfeller hvor utsatt skattefordel innregnes som følge av en virksomhetssammenslutning.

Hvis vederlaget i virksomhetssammenslutningen inkluderer verdien av at overtakende selskap kan utnytte og innregne egen tidligere ikke-innregnet utsatt skattefordel, vil bestemmelsen i IAS 12.67 kunne føre til at det ved regnskapsføringen av den aktuelle virksomhetssammenslutningen, innregnes goodwill som ikke lar seg forsvare i en nedskrivningstest. IAS 36 stiller krav om at selskaper som har innregnet goodwill i balansen, skal teste denne posten for tap ved verdifall. Den balanseførte verdien nedskrives dersom den ikke lenger kan forsvares sammenliknet med gjenvinnbart beløp. I en slik verdifallstest vil ikke verdien av det overtakende selskapets innregning av utsatt skattefordel gjenspeiles. Dersom man isolerer denne effekten, vil dette altså kunne medføre en umiddelbar nedskrivning av goodwill, og man får således to poster som resultatføres. Dette omfatter 1) motposten til innregningen av utsatt skattefordel, samt 2) den etterfølgende nedskrivningen av goodwill. Disse postene bør forklares i note. Et eksempel kan illustrere problemstillingen.

Teorieksempel 10.4: Utnyttelse av ikke-innregnet utsatt skattefordel

Selskap A kjøper Selskap B som de verdsetter til 100. Selskap A kan som følge av kjøpet utnytte en utsatt skattefordel som de ellers ikke har mulighet til å utnytte. Verdien av denne skattefordelen er 10. Selskap A er derfor villige til å betale 110 for Selskap B, noe det også gjør. Virkelig verdi av netto eiendeler i Selskap B er 0 og regnskapsført goodwill blir 110. Hvis man anvender den samme verdsettelsen i nedskrivningstesten av goodwill som ved verdsettelsen av Selskap B, medfører dette en dag-1-nedskrivning av goodwill på 10 (110-100).

10.3.5 Avskåret rentefradrag

Avskåret rentefradrag kan ifølge dagens regler fremføres i ti år. Selskapet skal benytte fremførbart, tidligere avskåret rentefradrag, før anvendelse av årets rentefradrag. Ved vurdering av hvorvidt selskapet har fremtidig skattemessig overskudd

til å utnytte det fremførbare rentefradraget, må det gjøres en konkret vurdering knyttet til det spesielle grunnlaget for utnyttelse av rentefradraget. Hvis utnyttelsen krever en oppkapitalisering eller reorganisering, kan man ikke regnskapsføre noen utsatt skattefordel før det kan sannsynliggjøres at en slik plan kan og vil gjennomføres.

10.4 Investeringer i datterselskaper, filialer og tilknyttede selskaper samt andeler i felleskontrollerte ordninger

Midlertidige forskjeller knyttet til investeringer i datterselskaper, filialer og tilknyttede selskaper, samt andeler i felleskontrollerte ordninger oppstår når balanseført verdi av investeringene avviker fra den skattemessige verdien. I dette tilfellet er det altså ikke midlertidige forskjeller på de underliggende enkelteiendeler i eksempelvis datterselskapet det er tale om, men midlertidige forskjeller knyttet til selve investeringen. Disse forskjellene kalles ofte «outside temporary differences» («utvendige midlertidige forskjeller»), til forskjell fra de ordinære «inside temporary differences» («innvendige midlertidige forskjeller») som knytter seg til de enkelte eiendels- og gjeldspostene i konsernregnskapet.

Mens skattemessig verdi alltid vil være knyttet til selve investeringen, eksempelvis aksjene, kan regnskapsmessig verdi være knyttet til investeringen (målt ved bruk av kost- eller egenkapitalmetoden eller i samsvar med IFRS 9 i det separate finansregnskapet) eller til underliggende netto eiendeler (målt til regnskapsmessig konsernverdier i konsernregnskapet).

Slike «utvendige» midlertidige forskjeller kan oppstå ved tilbakeholdte overskudd i de underliggende selskapene hvor en utdeling til eierne vil skape en skatteforpliktelse. Andre kilder kan være ved endringer i balanseførte verdi av investeringen som følge av endring i valutakurser, avsetninger, revalueringer eller endring i skattemessig verdi av investeringen. Som for andre midlertidige forskjeller kan det foreligge differanser mellom konsernets midlertidige forskjell og den midlertidige forskjellen knyttet til den aktuelle investeringen i morselskapets separate finansregnskap.

Hovedregelen er at eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt knyttet til slike «utvendige» midlertidige forskjeller skal innregnes, hensyntatt de vanlige begrensningene for balanseføring av utsatt skattefordel. For forpliktelser ved utsatt skatt gjøres det imidlertid unntak for det tilfellet at eierselskapet er i stand til å kontrollere tidspunktet for reversering av den midlertidige forskjellen, og det er sannsynlig

at den midlertidige forskjellen ikke vil reversere i overskuelig fremtid (IAS 12.39). Eiendeler ved utsatt skatt skal kun innregnes hvis det er sannsynlig at den midlertidige forskjellen vil reversere i overskuelig fremtid, og det vil være tilgjengelig skattepliktig inntekt som den midlertidige forskjellen vil kunne utnyttes mot (IAS 12.44). Hva som menes med *overskuelig fremtid*, er ikke definert i standarden.

Mens standarden forutsetter at selskapet har full kontroll over reverseringen av midlertidige forskjeller hvis investeringen knytter seg til et datterselskap, krever den at selskapet i forbindelse med investering i et tilknyttet selskap må ha en aksjonær-/eieravtale som regulerer at det ikke skal utdeles utbytte i overskuelig fremtid. For alle slike situasjoner må det imidlertid gjøres en konkret vurdering med hensyn til hvorvidt det er sannsynlig at det vil bli utbetalt utbytte i overskuelig fremtid. Hvis det ikke påløper skatt ved salg av eller utbytte fra investeringer, vil det ikke være aktuelt å innregne eiendeler eller forpliktelser ved utsatt skatt.

Vi minner om opplysningskravene knyttet til disse midlertidige forskjellene (IAS 12.81(f)), som for mange selskaper viser seg å være utfordrende å overholde, da det kan være vanskelig både å fastslå og holde oversikt over disse midlertidige forskjellene.

10.5 Måling

Betalbar skatt for inneværende og tidligere perioder skal måles til det beløpet som selskapet forventer å måtte betale til (gjenvinnes fra) skattemyndighetene ved bruk av de skattesatser og skatteregler som er vedtatt eller i hovedsak vedtatt på balansedagen (IAS 12.46).

Eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt skal måles ved bruk av de skattesatser som forventes å gjelde for perioden da eiendelen realiseres eller forpliktelsen innfris, basert på skattesatser (og skatteregler) som er vedtatt eller i hovedsak vedtatt på balansedagen (IAS 12.47).

Denne regelen gjør seg også gjeldende ved eliminering av urealiserte konserngevinsten hvor kjøpende og selgende konsernselskap har ulike skattesatser. I slike tilfeller skal man benytte kjøpende selskaps skattesats ved innregning av utsatt skatt/utsatt skattefordel i konsernregnskapet, fordi det er denne skattesatsen som er relevant ved konsernets realisasjon av den underliggende eiendelen (forpliktelsen). Skatteeffekten av den konserninterne transaksjonen i selgende selskap vil dermed ikke fullt ut bli oppveid av skatteeffekten knyttet til konsernelimineringen. Det medfører at en konsernintern transaksjon kan gi en netto skatteeffekt i konsernregnskapet til tross for at den underliggende transaksjonen er fullt ut eliminert.

En beslektet situasjon oppstår når norske oljeselskaper tar olje fra sokkelen og inn på land. Når oljen tas inn på land, blir oljeselskapene i dag beskattet med en skattesats på 78 %. Beskatningen fastsettes ved en normpris. Når den landbaserte virksomheten selger oljen videre eksternt, blir dette salget beskattet med 22 %, hvor normprisen anses som skattemessig kostpris. Selv om sokkel- og landvirksomheten inngår i samme konsern eller sågar i samme juridiske enhet, og den oljen som transporteres fra sokkelen til land ikke er solgt eksternt i perioden, vil en slik transport medføre en skattekostnad i selskapet. Dette fordi en betalbar skatt basert på 78 % må regnskapsføres i sokkelvirksomheten, mens konsernet eller selskapet bare kan føre opp en utsatt skattefordel knyttet til den urealiserte varelagerfortjenesten på 22 %. Dette er også et eksempel på at en balansemessig tilnærming av måling av utsatt skatt gir utslag i resultatmålingen og dermed et behov for å avstemme skattekostnaden i skattenoten.

Begrepet i hovedsak vedtatt er ikke definert, men standarden eksemplifiserer en situasjon hvor kunngjøring av skattesatser og -regler i en juridiskjon har den samme virkningen som faktisk vedtakelse. I slike tilfeller vurderes skatteeiendeler og -forpliktelser ved bruk av de kunngjorte skattesatsene og -reglene.

Teoriksempel 10.5: Begrepet i hovedsak vedtatt

Ved endring i skattesatser eller -lovgivningen må det gjøres en skjønnsmessig vurdering for å avgjøre hvorvidt et forslag til skattesatser og/eller -lovgivning skal anses å være «i hovedsak vedtatt». Etter vårt syn så betyr det at forslaget må ha nådd det stadiet at det ikke er mulig med ytterligere endringer på balansedagens tidspunkt. I en slik vurdering må det hensyntas hvor i saksbehandlingen forslaget er (lovforslag, komitebehandling, behandling i Stortinget) og status på behandlingene.

Hvis endringer i skattesatser og/eller -lovgivning anses å være vedtatt, i hovedsak vedtatt eller kunngjort etter balansedagen, skal disse endringene ikke tas hensyn til i målingen av utsatt skatt. Man må imidlertid opplyse om vesentlige virkninger for betalbar skatt og utsatt skatt av slike kunngjøringer (IAS 12.88 og IAS 10.22 (h)).

Hvis skattepliktig inntekt er gjenstand for ulike satser for ulike nivåer av skattepliktig inntekt, måles eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt til forventede gjennomsnittssatser i de periodene de midlertidige forskjellene forventes å reversere (IAS 12.49).

Det finnes skatteregimer hvor skattemessig effekt avhenger av hvordan gjenvinningen eller oppgjøret finner sted. Målingen av utsatt skatt skal gjenspeile de skattemessige konsekvensene som følger av hvordan selskapet på balansedagen forventer å gjenvinne eller gjøre opp de underliggende eiendelene/forpliktelsene. Den skattesatsen som benyttes ved gjenvinning av et varig driftsmiddel, kan for eksempel avhenge av om driftsmidlet blir avskrevet eller realisert ved salg.

Utsatt skatt på investeringseiendommer målt til virkelig verdi under IAS 40 skal fastsettes på grunnlag av en forventning om at eiendelen vil gjenvinnes ved salg (og ikke bruk) (IAS 12.51C). Forventningen om at investeringseiendommen skal gjenvinnes ved salg gjelder likevel ikke dersom følgende to kriterier er oppfylt:

1. Eiendelen er gjenstand for avskrivning
2. Eiendelen inngår i en forretningsmodell hvor den i all hovedsak gjenvinnes gjennom bruk og ikke salg

Når en ikke-avskrivbar eiendel måles ved hjelp av verdireguleringsmodellen i IAS 16, skal eiendel eller forpliktelse ved utsatt skatt måles ved å reflektere de skattemessige konsekvensene av å gjenvinne den balanseførte verdien ved salg av eiendelen (IAS 12.51B).

For eiendeler med ubestemt («indefinite») levetid, uttalte IFRS IC³ at man må gjøre en konkret vurdering av hvordan selskapet forventer at eiendelen vil gjenvinnes. Man kan altså ikke uten videre forutsette at eiendelen vil gjenvinnes ved salg, selv om eiendelen ikke avskrives.

Hvis det er slik at konsernet ikke forventer at eiendelene gjenvinnes ved realisasjon av selve eiendelen, men at den mest sannsynlige gjenvinningsmåten er å realisere aksjene i selskapene som eier eiendelene, oppstår spørsmålet om denne gjenvinningsmåten kan hensyntas når konsernet skal innregne de tilhørende eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt. Denne problemstillingen er relevant i Norge, hvor realisasjon av aksjer beskattes med 0 %, mens realisasjon av selve eiendelen er underlagt en ordinær inntektsskattesats på 22 %. IFRS IC⁴ klargjorde at det ikke er anledning til å bare legge til grunn gjenvinning ved realisasjon av selve aksjene, men at man ved utsatt skatt-beregningen må ta hensyn til både de skattemessige effektene av å realisere selve den underliggende eiendelen (dvs. innvendige midlertidige forskjeller) og i tillegg avsette for utsatt skatt knyttet til de midlertidige forskjellene på selve aksjene (utvendige midlertidige forskjeller). Dermed ble det satt en stopper for praksisen med å la være å avsette utsatt skatt på investeringseiendommer organisert som single-purpose-selskaper, ofte kalt «corporate-wrapper»-unntaket.

I noen skattejurisdiksjoner avhenger inntektsskattesatsen for selskapet av om det skattemessige overskuddet utbetales til eierne av selskapet. Merk at det her er snakk om utbytte til eierne av morselskapet og ikke utbyttebetalinger internt i konsernet. Ifølge IAS 12 skal måling av betalbar skatt så vel som eiendeler og for-

³ IFRIC Update November 2016.

⁴ IFRIC Update July 2014.

pliktelser ved utsatt skatt, baseres på den skattesatsen som gjelder for tilbakeholdte overskudd. Ytterligere skattemessige effekter ved eventuell fremtidig utbetaling av utbytte blir innregnet på samme tidspunkt som det vedtatte utbyttet blir innregnet. Den skattemessige virkningen skal som hovedregel resultatføres (IAS 12.52B).

Standarden har et absolutt forbud mot å *diskontere* utsatt skatt. Standarden begrunner forbudet mot diskontering med at diskontering i mange tilfeller er komplisert og vanskelig praktisk gjennomførbart, og at en eventuell valgadgang med tilhørende varierende regnskapspraksis ville gjort regnskapene mindre sammenlignbare. Som angitt tidligere i denne artikkelen, vil dette forbudet kunne gi effekter man må være oppmerksom på ved analyse av selskaper, for eksempel dag-1-gevinster som illustrert i teori eksempel 10.3.

Forbudet mot diskontering får direkte konsekvens for måling av goodwill i virksomhetsoppkjøp gjennomført som aksjetransaksjoner. Ved slike transaksjoner oppstår det midlertidige forskjeller ved at identifiserbare eiendeler og gjeld skal måles til virkelig verdi, mens de tilhørende skattemessige verdier forblir uendret. Virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i en virksomhetssammenslutning skal, uansett om transaksjonen gjøres via kjøp av aksjer eller innmat, basere seg på verdien som om transaksjonen hadde vært gjennomført som en innmatstransaksjon. Det vil si at virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld skal ta hensyn til skatteeffekter ved gjenvinning av eiendeler og oppgjør av gjeld som om skattemessig verdi var lik virkelig verdi. Verdien av disse skatteeffektene vil være diskonterte beløp. IAS 12 krever at tilhørende eiendeler og gjeld ved utsatt skatt skal innregnes til nominell verdi. Differansen mellom utsatt skatt til nominell verdi og de tilsvarende virkelig-verdi-beløpene vil som regel medføre en økning i restverdien av goodwill, ofte kalt *teknisk goodwill* eller *skattegoodwill*.

Spørsmålet er om den delen av goodwill som skyldes måling av skatt til nominell verdi må nedskrives umiddelbart. Leser man IAS 36 bokstavelig, kan mye tyde på at en slik goodwillpost skal nedskrives, men det er etter vårt syn lite trolig at det har vært intensjonen. Etter vår vurdering er det imidlertid gode grunner for at man i en slik nedskrivningsvurdering bør se bort fra skattegoodwill, og vurdere denne delen av goodwillen sammen med den relaterte skatteposten. En nedskrivning av denne type teknisk goodwill umiddelbart etter ervervet gir etter vårt syn liten mening, men spørsmålet må sies å være uavklart.

Både innregnede og ikke-innregnede utsatte skattefordeler skal vurderes hver balansedag. Vurderingene skal baseres på de kriteriene som er omtalt over, og en tidligere ikke-innregnet utsatt skattefordel skal innregnes når situasjonen tilsier dette, for eksempel som følge av bedret utsikt for fremtidig skattemessig overskudd.

10.6 Usikre skatteposisjoner

IAS 12 er en regelstyrt standard som likevel forutsetter omfattende skjønnsutøvelse. Standarden er derfor krevende å anvende, og vi observerer til dels varierende praksis i så vel innregning, måling, og ikke minst noteopplysninger knyttet til usikre skatteposisjoner.

Usikre skatteposisjoner eller usikker skattemessig behandling refererer til situasjoner hvor skattemessig behandling er uavklart eller hvor det foreligger en uløst tvist med skattemyndighetene. Å estimere resultatet av en usikker skatteposisjon er en kompliserte problemstilling når man skal regnskapsføre inntektsskatt.

Regnskapsføringen av usikre forpliktelser reguleres i utgangspunktet av IAS 37, men IAS 37 fastslår eksplisitt at standarden ikke dekker usikre skatteposisjoner. Videre behandler ikke IAS 12 usikre skatteposisjoner.

10.6.1 IFRIC 23 - usikre skatteposisjoner

IFRIC 23 ble publisert i 2017 og avklarer enkelte forhold ved håndtering av usikre skatteposisjoner.

På hvilket nivå usikkerheten skal vurderes

Hvorvidt man skal analysere hver enkelt usikker skatteposisjon separat eller sammen med andre usikre skatteposisjoner, er en skjønsmessig vurdering. Vurderingen avhenger blant annet av hvor like sakene er og sannsynligheten for at skattemyndighetene ville vurdert posisjonene på samme måte.

Hvilken oppdagelsesrisiko fra skattemyndighetene selskapene skal forutsette

IFRIC 23 krever at et selskap må legge til grunn hva det tror skattemyndighetene vil akseptere eller beslutte, gitt at de vurderer det usikre forholdet. Man skal således sette oppdagelsesrisikoen til hundre prosent. Det betyr blant annet at man ikke kan ta hensyn til at det som regel er større sannsynlighet for at skattemyndighetene vil slå ned på forhold kort tilbake i tid sammenlignet med forhold som ligger lenger tilbake i tid.

Hvordan skattemessig resultat, skattemessige verdier og skattesatser skal fastsettes

Hvis et selskap er av den oppfatning at det er sannsynlig at skattemyndighetene vil legge selskapets vurdering til grunn, skal denne vurderingen danne grunnlaget for regnskapsføringen.

Hvis selskapet vurderer at det ikke er sannsynlig at skattemyndighetene vil akseptere selskapets skattemessige behandling, skal selskapet enten legge den mest sannsynlige løsningen til grunn eller det sannsynlighetsveide beløpet. Den første løsningen er best egnet ved få alternative løsninger, mens den andre metoden passer best når det er mange ulike utfall som hver for seg har lav sannsynlighet.

Hvordan selskapene skal vurdere endringer i faktum

Endringer i faktum skal håndteres som endring i regnskapsestimat i samsvar med IAS 8. Nytt faktum som kommer selskapet til kunnskap etter balansedato skal behandles i samsvar med IAS 10, og det avgjørende vil være om endring i faktum er en type hendelse som skal medføre endring i regnskapsføringen eller om det bare er en hendelse det potensielt skal gis noteopplysninger om (se egen artikkel om hendelser etter balansedagen).

IFRIC 23 presiserer at det skal gis noteopplysninger om skjønnsutøvelsen som er anvendt ved fastsettelsen av estimatene for de usikre skatteforpliktelsene (IAS 1.122).

Forskuddsbetaling ved skattetvister

Det følger av forarbeidene («basis for conclusions») til IFRIC 23 at forskuddsbetalinger til skattemyndighetene knyttet til tvister skal regnskapsføres i samsvar med IAS 12 og ikke anses som betingende eiendeler iht. IAS 37. Dermed blir innbetalingen sikker, mens den betingede skatteforpliktelsen skal regnskapsføres i tråd med retningslinjene i IFRIC 23 diskutert over. Konsekvensen er at en forskuddsbetaling av et skattekrav ikke skal vurderes som en betinget eiendel med de strenge krav for innregning som følger av IAS 37.

Praksiseksempel 10.1 Høyesterettsdom (2013/787) ConocoPhillips

Det er verdt å merke seg at IFRIC 23 er taus når det gjelder hvordan ligningsfravikelse og ikke-rettskraftige dommer skal vektlegges i vurderingen av hvorvidt skattemyndighetene vinner frem med sitt avvikende syn. Etter vårt syn vil det etter IFRS være et fornuftig utgangspunkt at et ligningsvedtak eller ikke-rettskraftig dom må tillegges betydelig vekt, og at selskapet bør ha en overbevisende begrunnelse for å konkludere med at det vil vinne frem med en annen skattemessig behandling.

I dette eksemplet fra praksis redegjør vi for høyesterettsdommen av 19. desember 2013 i saken mellom staten og ConocoPhillips i spørsmål om regnskapsføring av usikre skatteforpliktelser under *god regnskapsskikk*. Det er mange likhetstrekk mellom god regnskapsskikk og IFRS på dette området, og vi vil derfor normalt ikke forvente ulik regnskapsføring av usikre skatteposisjoner under god regnskapsskikk og IFRS.

Det er flere interessante aspekter ved dommen. Det er for det første verdt å merke seg at Høyesterett avviste ligningsmyndighetenes, Klagenemnda for Oljeskatts og Borgarting lag-

mannsretts syn om at innbetaling i henhold til en omtvistet ligningsfravikelse er å anse som en betinget *eiendel* etter god regnskapsskikk. Dette er i tråd med IFRIC 23.BC4.

En annen interessant observasjon er knyttet til forståelsen av sannsynligheten for selskapet til å vinne frem med sitt syn på skattemessig behandling. Det følger av IAS 37.14 at en usikker forpliktelse skal innregnes hvis det er sannsynlighetsovervekt for at den vil komme til oppgjør, og at den skal måles til beste estimat. Tilsvarende sannsynlighetskriterium legges til grunn under god regnskapsskikk (NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*). Høyesterettsdommen legger imidlertid til grunn at det er sannsynlighetsovervekt for at selskapets syn ikke vil føre frem ved ligningsfravikelse eller en foreløpig domsavsigelse. Det siteres fra dommen «*Skattesaker har det særtekk at kravet i første omgang fastsettes av en forvaltningsmyndighet med særlig kyndighet og plikt til å opptre objektivt og i samsvar med loven ... Det er etter mitt syn da nærliggende å foretrekke ligningsvedtaket som uttrykk for hva som presumptivt vil være «beste estimat», og bare godta at ligningen fravikes i årsregnskapet så langt selskapet viser til feil som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres*».

Videre synes Høyesterett å legge til grunn at usikre skatteforpliktelser typisk har binært utfall, og derfor at det mest sannsynlige utfallet representerer beste estimat. I så fall blir det et spørsmål om sannsynlighetsovervekt (hvilket av de to utfallene er mest sannsynlig).

Dommen medfører dermed at ligningsvedtak fra norske skattemyndigheter som hovedregel under *god regnskapsskikk* må anses som et uttrykk for «beste estimat», og bare unntaksvis kan kostnadsføring unnlates. En åpenbar feil i ligningsvedtakets faktumgrunnlag må trolig gi grunnlag for fravikelse i regnskapsføringen. Presiseringen av at feilen må ha et klart utfall for at den regnskapspliktige skal kunne se bort fra ligningsvedtaket må trolig forstås som at terskelen er langt høyere enn sannsynlighetsovervekt, uten at dommen på generelt grunnlag gir konkret grunnlag for å vurdere innholdet i terskelen nærmere.

10.7 Særlig om pilar 2

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 pilar 2-reglene). Pilar 2-reglene er en del av en løsning som tar for seg utfordringer med skattlegging i en digitalisert økonomi og søker å innføre en global minimumsskattesats på 15 % av netto skattepliktig inntekt. I Norge er reglene vedtatt og med effekt fra 1. januar 2024.

Som følge av kompleksiteten i omfordelingsreglene mellom landene som får rett til å beskatte selskapene har IASB vedtatt endringer til IAS 12 som inneholder et midlertidig obligatorisk unntak for å innregne utsatt skatt av midlertidige forskjeller om oppstår som følge av den nye skatteloven. Unntakelsen gjelder inntil IASB beslutter seg for å enten gjøre den permanent, gjennomføre tilpasninger eller

fjernes. Videre er det innført nye opplysningskrav for de konsernene og selskapene som er omfattet av den nye skatteloven.

- I perioden hvor pilar 2-lovgivningen er vedtatt, eller i hovedsak vedtatt, men ikke trådt i kraft skal virksomheten gi følgende opplysninger
 - a. Informasjon om at pilar 2-lovgivningen er vedtatt i de jurisdiksjonene hvor selskapet har sin virksomhet
 - b. Opplyse om de jurisdiksjonene hvor virksomheten sin gjennomsnittlige skatterate er under 15 %
 - c. Den samlede skattemessige kostnad og det samlede regnskapsmessige overskudd for disse jurisdiksjonene, og den gjennomsnittlig effektive skattesats, og
 - d. Hvis det er virksomhetens vurdering, at virksomhetens forberedelser til pilar 2-lovgivningen indikerer at det er jurisdiksjoner identifisert i (b) og (c) som medfører at virksomheten ikke vil være eksponert overfor betaling av pilar 2-skatter eller ikke har identifisert i (b) og (c) virksomheter som kan være eksponert for betaling av pilar 2-skatter.
- Opplysningskrav for perioder etter at pilar 2-lovgivningen har trådt i kraft omfatter separate opplysninger om inntektsskatt relatert til pilar 2-lovgivningen.

Pillar 2-reglene har tilslutning fra mer enn 135 land og jurisdiksjoner som representerer mer enn 90 % av det globale bruttonasjonalproduktet og vil dermed være relevant for svært mange virksomheter som har aktiviteter i såkalte lavskatteland.

10.8 Presentasjon og noteopplysninger

10.8.1 Presentasjon

Regnskapsføring av virkningene av betalbar skatt og utsatt skatt av en transaksjon eller en annen hendelse skal være i overensstemmelse med regnskapsføringen av selve transaksjonen eller hendelsen (IAS 12.57 flg.). Som hovedregel skal virkningen resultatføres. Skattevirkingen av en transaksjon eller hendelse som er innregnet i OCI eller direkte i egenkapitalen, skal også innregnes i henholdsvis OCI eller egenkapitalen. Skattevirkinger av en virksomhetssammenslutning er en del av kjøpesumsallokeringen (PPA), og vil påvirke goodwill.

Som tidligere nevnt skal virkningen av at et overtakende selskap i forbindelse med en virksomhetssammenslutning innregner en tidligere ikke innregnet utsatt

skattefordel, resultatføres og ikke tas med som en del av tilordningen av kjøpesummen. Dersom et konsern i forbindelse med en virksomhetssammenslutning ikke har innregnet en utsatt skattefordel knyttet til det overtatte selskapet, og denne eiendelen senere innregnes i konsernregnskapet, resultatføres den tilhørende inntekten ved utsatt skatt med mindre innregningen skjer innenfor måleperioden i IFRS 3 og skyldes ny info om forhold på oppkjøpstidspunktet og det er innregnet goodwill den kan reguleres mot (IAS 12.68).

Det kan forekomme endringer i den balanseførte verdien av utsatt skatt selv om det ikke har vært endringer i den underliggende midlertidige forskjellen. Dette kan eksempelvis skyldes endringer i skattesatser og skatteregler, en revurdering av om en utsatt skattefordel kan innregnes eller en endring i en eiendels forventede gjenvinningsmåte. Endringer i innregnede eiendeler og forpliktelser som følge av slike forhold resultatføres med mindre dette vedrører transaksjoner eller hendelser som tidligere er blitt innregnet over OCI eller direkte mot egenkapitalen. Hvis et selskap ved utbyttebetaling på vegne av sine eiere må betale deler av utbyttet som kildeskatt til skattemyndighetene, skal denne betalingen i utbetalende selskap regnskapsføres som en del av utbyttebetalingen. Hvis selskapet mottar utbytte fra for eksempel et datterselskap, skal imidlertid konsernet regnskapsføre kildeskatten som skattekostnad.

Eiendeler og forpliktelser ved betalbar skatt og utsatt skatt skal presenteres atskilt fra andre eiendeler og forpliktelser. Utsatt skatt skal klassifiseres som langsiktige poster.

IAS 12.71–76 tillater motregning av eiendeler og forpliktelser ved betalbar skatt og utsatt skatt, dersom selskapet har en juridisk håndhevbar rett til å motregne de innregnede beløpene, og det har til hensikt å gjøre dem opp på nettogrunnlag eller å realisere eiendelen og gjøre opp forpliktelsen under ett. I et norsk skattekonsern vil normalt vilkårene for motregning være oppfylt.

Etter reglene i IAS 12 kan man ikke motregne eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt som stammer fra ulike skatteregimer eller fra selskaper som ikke inngår i samme skattekonsern.

Et selskap skal opplyse om beløpet for inntektsskatt knyttet til hver enkelt post av OCI, herunder resirkuleringer over resultatregnskapet, enten i oppstillingen over totalresultatet eller i notene (IAS 1.90).

Et selskap kan presentere poster i OCI enten

- a. Fratrukket tilknyttede skattemessige virkninger, eller
- b. Før tilknyttede skattemessige virkninger med ett beløp som viser det samlede beløpet for inntektsskatt knyttet til disse postene

Dersom et selskap velger alternativ b), skal det fordele skatten mellom de poster som senere kan bli resirkulert over resultatregnskapet og de som ikke vil bli resirkulert (IAS 1.91).

10.8.2 Noteopplysninger

Både Finanstilsynet og ESMA har gjentakende ganger påpekt svakheter i selskapenes noteopplysninger. Dette gjelder de tilfeller hvor det innregnes utsatt skattefordel hvor utnyttelsen er avhengig av fremtidig skattepliktig inntekt, og selskapene samtidig har hatt en historie med skattemessige underskudd i nær fortid (IAS 12.82). Kritikken fra Finanstilsynet har knyttet seg til mangelfull begrunnelse i skattenoten, men i de fleste tilfellene har Finanstilsynet ikke krevd at innregningen av utsatt skattefordel skal reduseres.

Praksiseksempel 10.2 Begrunnelse for innregning av utsatt skattefordel

I skattenoten for 2022 ga Norwegian en forklaring på både opphav til historiske skattemessige underskudd samt begrunnelsen til innregning av en utsatt skattefordel knyttet til utnyttet skattemessige underskudd.

Deferred tax assets stemming from losses carried forward are mainly related to the discontinued long-haul operations and COVID-19 pandemic. Unused tax losses are recognized to the extent that taxable profits are probable. Significant management judgment is required to determine the amounts of deferred tax assets that can be recognized, based on the anticipated timing and level of future taxable profits together With future tax planning strategies. In situations where group companies have experienced recent losses, the Group will evaluate whether there are convincing other evidence supporting taxable profits and the future utilization of its carryforward losses.

Convincing other evidence is considered for recognition of the deferred tax assets. The new focus on Short haul markets and routes that have been profitable in the past supports that there is convincing evidence that carry forward losses will be reversed With the current business model. The Group however acknowledges that there is some uncertainty inherent to forecasts for the future utilization of tax losses carried forward. Based on this uncertainty, the Group does not recognize deferred tax assets on the full amount of tax losses carried forward. Carryforward losses within Norwegian tax jurisdiction do not expire.

Kilde: Norwegian Air Shuttle ASA, Annual Report 2022, utdrag fra note 10.

ESMA har også påpekt viktigheten av gode noteopplysninger om usikre skatteposisjoner (IAS 1.117/122), se referanse og ytterligere omtale ovenfor.