



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 30

(2008–2009)

Om lov om endringer i skatteloven

*Tilråding fra Finansdepartementet av 26. januar 2009,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

1 Skattefradrag for tilbakeføring av underskudd

1.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår å innføre en midlertidig adgang for aksjeselskaper mv. til å tilbakeføre underskudd for inntektsårene 2008 og 2009 til fradrag i inntekten for det foregående og nest foregående året. Underskudd for inntektsåret 2008 kan dermed tilbakeføres til fradrag i inntektsårene 2006 og 2007, mens underskudd for inntektsåret 2009 kan tilbakeføres til fradrag i inntektsårene 2007 og 2008. I praksis gjennomføres tilbakeføringen ved at selskapene får et skattefradrag ved ligningen for underskuddsåret. Selskaper med underskudd i 2008 og/eller 2009 vil dermed få utbetalt skatteverdien av underskuddet, så langt dette kan tilbakeføres i inntekten for de to inntektsårene forut for underskuddsåret.

Tilbakeføringsadgangen er begrenset til å gjelde aksjeselskaper og lignende innretninger, og det skal gjelde en beløpsgrense for tilbakeførbart underskudd på 5 millioner kroner per selskap for hvert underskuddsår. Tilbakeføringsadgangen etter den midlertidige ordningen vil supplere gjeldende regler om fremføring av underskudd.

1.2 Gjeldende rett

Skatteloven bygger på et prinsipp om at i den utstrekning fradragberettigede kostnader overstiger inntekter fra samme inntektskilde, gis det fradrag for underskuddet i inntekt fra andre inntekts-

kilder, jf. skatteloven § 6-3 første ledd. Etter skatteloven § 6-3 fjerde ledd kan udekket underskudd ved årets ligning fremføres til fradrag senere år etter reglene i skatteloven § 14-6.

I samsvar med dette bestemmer skatteloven § 14-6 at det gis fradrag for underskudd som omfattes av skatteloven § 6-3 første ledd, som skattyteren har hatt i et forutgående inntektsår. Har skattyteren fremførbart underskudd fra flere år, skal det eldste underskuddet fremføres først, jf. skatteloven § 14-6 første ledd annet punktum.

Med virkning fra og med inntektsåret 2006 ble den tidligere 10-årsfristen for fremføring av underskudd opphevet. Etter dette er det ikke lenger noen tidsbegrensning for adgangen til fremføring av ikke-benyttet underskudd. Underskudd som i inntektsåret 2005 eller tidligere falt bort som følge av den dagjeldende 10-årsfristen, kan imidlertid ikke fremføres til fradrag.

Også den tidligere bestemmelsen om bortfall av adgangen til fremføring av underskudd ved opphør av næring ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Skatteloven § 14-6 annet ledd innebærer visse begrensninger i adgangen til å fremføre underskudd i tilfeller der det er åpnet gjeldsforhandling eller når en eller flere av kreditorene helt eller delvis ettergir gjeld ved underhåndsakkord. I disse tilfellene kan underskudd for inntektsåret og tidligere år bare kreves fratrukket for den del som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet. Det vil si at de samlede fremførbare underskuddene skal reduseres med det beløpet som er ettergitt.

Dersom skattyter går konkurs og vedkommes bo blir behandlet som et konkursbo, følger det av bestemmelsen i skatteloven § 14-6 tredje ledd at fremføringsretten for underskudd er undergitt visse begrensninger. Etter bestemmelsen kan underskudd for inntektsåret og tidligere år bare kreves fratrukket med inntil det beløpet skattyter tilbakebetaler til kreditorene av udekket gjeld etter konkursen.

Reglene i skatteloven § 14-6 om fremføringsrett for underskudd gjelder ikke for inntekt av skogbruk som gjennomsnittslignes etter reglene i skatteloven § 14-81, jf. skatteloven § 14-6 fjerde ledd.

Etter bestemmelsen i skatteloven § 14-7 første ledd første punktum kan en skattyter som opphører å drive næringsvirksomhet, tilbakeføre årets udekkede underskudd fra den opphørte virksomheten til fradrag i inntekten i året før opphørsåret. Underskudd som heller ikke blir dekket av inntekt dette året, kan føres til fradrag i inntekt to år før opphørsåret. Også for underskudd som er oppstått i året før opphørsåret og som ikke dekkes av inntekter i opphørsåret, er det anledning til å føre dette til fradrag i inntekt for året to år forut for opphørsåret, jf. skatteloven § 14-7 første ledd annet punktum.

Reglene om tilbakeføring av underskudd gjelder tilsvarende når et underskudd står udekket ved oppløsning av et selskap eller en annen skattepliktig innretning. Dette gjelder uavhengig av om underskuddet er oppstått i eller utenfor virksomhet. Det vises til skatteloven § 14-7 annet ledd.

Adgangen til å tilbakeføre underskudd i tidligere års overskudd gjelder ikke for inntekt av skogbruk som gjennomsnittslignes etter reglene i skatteloven § 14-81, jf. skatteloven § 14-7 tredje ledd.

Tilbakeføring av underskudd etter skatteloven § 14-7 gjennomføres ved endring av ligningen for de tidligere årene etter reglene i ligningsloven kapittel 9.

1.3 Departementets vurderinger

1.3.1 Innledning

Det vil være svært uheldig for norsk økonomi om lønnsomme bedrifter blir lagt ned på grunn av midlertidige problemer, for eksempel knyttet til mangel på likviditet. Samtidig bør en ikke hindre nødvendig omstilling og opprettholde bedrifter som ikke er levedyktige. Et treffsikkert tiltak i en slik situasjon vil være en midlertidig adgang til å tilbakeføre selskapsunderskudd i 2008 og 2009 mot beskattet overskudd de to foregående årene, slik at

skatteverdien av underskudd for de aktuelle selskapene utbetales i forbindelse med skatteavregningen etter skattebetalingsloven.

Departementet foreslår at det i forbindelse med ligningen for inntektsåret 2008 gis et skattefradrag for selskaper mv. som har gått med underskudd i 2008, men som har hatt overskudd i 2006 og/eller 2007. I forbindelse med ligningen for inntektsåret 2009 gis et skattefradrag for selskaper mv. som har gått med underskudd i 2009, men som har hatt overskudd i 2007 og/eller 2008. Ordningen innebærer at selskapene mv. i forbindelse med skatteavregningsoppgjøret får utbetalt et kontantbeløp tilsvarende skatteverdien av det underskuddet som kan føres mot tidligere års overskudd (med renter etter ordinære satser).

1.3.2 Tidsbegrensning

Gjeldende tilbakeføringsadgang for underskudd ved opphør av næring og oppløsning av selskap mv. er begrenset til to år, jf. avsnitt 1.2 ovenfor. Tidsbegrensningen innebærer et kompromiss mellom blant annet skattyters behov for tilbakeføring, proveny hensyn og administrative hensyn.

En tidsbegrensning bør innføres også i en midlertidig regel om generell adgang til tilbakeføring av underskudd for inntektsårene 2008 og 2009. Hensikten med forslaget om en midlertidig tilbakeføringsadgang er å styrke levedyktige selskaper som i den aktuelle konjunktursituasjonen midlertidig ikke er i stand til å gå med overskudd. For selskaper som ikke i løpet av de to foregående inntektsårene har hatt et overskudd, gjør dette hensynet seg ikke gjeldende i like stor grad. Tidsbegrensningen må også ses i sammenheng med de administrative utfordringene som knytter seg til å gjennomføre tiltaket. De administrative utfordringene vil øke jo flere år det kan tilbakeføres til. Dette blant annet fordi det kreves mer kompliserte systemløsninger i skatteetaten for å holde kontroll med hvilke inntekter for de enkelte år som er avregnet mot underskudd første år, og eventuelt hvor stor andel som kan avregnes mot eventuelt underskudd i det etterfølgende året. Det foreslås derfor at tilbakeføringsadgangen begrenses til inntekt for det forutgående inntektsåret og det nest forutgående inntektsåret. Dette innebærer at underskudd for inntektsåret 2008 kan tilbakeføres til fradrag i inntektsårene 2006 og 2007, mens underskudd for inntektsåret 2009 kan tilbakeføres til fradrag i inntektsårene 2007 og 2008. Samlet beløp for tilbakeføring i årene 2008 og 2009 kan ikke overstige samlet inntekt for perioden 2006 til 2008.

Tilbakeføring fra inntektsåret 2008 skal først skje i inntekt for 2006, deretter eventuelt i inntekt for 2007. Dette kan få betydning for muligheten til å tilbakeføre underskudd for inntektsåret 2009. Et eksempel kan illustrere dette:

Eksempel 1:

Skattyter har i begge inntektsårene 2006 og 2007 en inntekt på 100. For begge inntektsårene 2008 og 2009 har skattyter et underskudd på 100. For inntektsåret 2008 kan underskuddet tilbakeføres i inntekten for 2006. For inntektsåret 2009 kan underskuddet tilbakeføres i inntekten for 2007. Dermed oppnås full tilbakeføring for underskuddene i 2008 og 2009. Dersom tilbakeføring først måtte skje i inntekt i det nærmest forutgående året, ville skattyter ikke kunnet tilbakeføre underskuddet for 2009.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-62 første ledd.

1.3.3 Beløpsgrense

En beløpsmessig ubegrenset adgang til tilbakeføring av underskudd gjør det vanskelig å overskue omfanget av ordningen. Dersom tiltaket innføres uten beløpsgrense, vil incentivene til tilpasninger ved en midlertidig ordning kunne bli store, jf. avsnitt 1.3.10 nedenfor. Kontrollhensynet tilsier derfor en beløpsmessig begrensning i tilbakeføringsadgangen. Etter det departementet kjenner til, finnes det ikke tilsvarende ordninger i andre land uten tak for hvor store underskudd som kan tilbakeføres. Departementet antar at dette blant annet skyldes behovet for å ha en viss kontroll med provenytapet også i usikre tider. Ordningen i Storbritannia med utvidet rett til tilbakeføring av underskudd, som er innført som ledd i en tiltakspakke og som gjelder for inntektsåret 2009, har for eksempel et tak på £ 50 000.

Departementet foreslår en beløpsgrense på 5 millioner kroner for underskudd som kan tilbakeføres. Beløpsgrensen skal gjelde isolert for hvert av inntektsårene 2008 og 2009. Ubenyttet beløpsgrense for 2008 kan ikke påplusses beløpsgrensen for 2009.

Basert på inntektsstatistikk for selskaper fra 2006 hadde godt over 95 prosent av selskapene med underskudd et underskudd som var lavere enn 5 millioner kroner. Det relativt høye taket sikrer at de fleste små og mellomstore bedrifter med underskudd og tidligere overskudd kan benytte ordningen fullt ut, jf. St.prp. nr. 37 (2008–2009).

For selskaper som har fisjonert i underskuddsåret, skal det skje en fordeling av beløpsgrensen mellom overdragende og overtakende selskaper i fisjonen. Det vises til avsnitt 1.3.7.3 nedenfor.

I tillegg til den absolutte beløpsgrensen på 5 millioner kroner skal tilbakeføringsadgangen være begrenset til overskudd for de to foregående inntektsårene, jf. avsnitt 1.3.2 ovenfor.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-62 annet ledd.

1.3.4 Bare selskaper mv. (etterskuddspliktige) foreslås omfattet av ordningen

Et viktig prinsipp i næringsbeskatningen er likebehandling av ulike organisasjonsformer. I motsatt fall vil næringsdrivende få et incentiv til å skifte organisasjonsform av skattemessige årsaker, og dermed gå bort fra den organisasjonsformen som av forretningsmessige hensyn er den beste. Dette tilsier isolert sett at en tilbakeføringsadgang også bør gjelde personlig næringsdrivende, det vil si enkeltpersonforetak og personlige deltakere i deltakerlignede selskaper. Dette hensynet gjør seg likevel gjeldende i mindre grad når tilbakeføringsadgangen innføres som en midlertidig regel.

En tilbakeføringsadgang er mer komplisert å innføre for personlig næringsdrivende enn for selskaper. Dette skyldes at det er samordningsadgang i alminnelig inntekt for den næringsdrivendes næringsvirksomhet og personlige økonomi. Innføring av en tilbakeføringsadgang for personlig næringsdrivende vil medføre avgrensingsproblemer som er ressurskrevende for skattemyndighetene og som kan åpne for tilpasningsmuligheter.

Personlig næringsdrivende har langt større muligheter enn selskaper til å utnytte næringsunderskuddene i annen alminnelig inntekt, det vil si lønnsinntekter. I tillegg foreligger samordningsadgang mellom ektefeller. Personlig næringsdrivende får dermed allerede i dag i stor grad utnyttet skatteverdien av næringsunderskudd i underskuddsåret, slik at behovet for og effekten av en tilbakeføringsadgang anses som begrenset.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å begrense den midlertidige adgangen til å tilbakeføre underskudd til etterskuddspliktige skattytere, det vil si aksjeselskaper og andre selskaper og innretninger som i det vesentlige lignede som aksjeselskaper (selskapslignede innretninger). Avgrensningen knyttes til oppregningen av selskaper mv. i skatteloven § 2-2 første ledd.

Tilbakeføringsadgangen foreslås også å gjelde for selskap mv. som ikke er hjemmehørende i riket, men som er skattepliktige hit etter skatteloven

§ 2-3 første ledd bokstav b eller etter petroleums-skatteloven § 2, jf. § 1. Dette gjelder uavhengig av om selskapet mv. er hjemmehørende i en EØS-stat og uavhengig av om det er inngått skatteavtale med det aktuelle landet.

Reglene om midlertidig generell tilbakeføringsadgang vil i utgangspunktet gjelde for selskaper mv. uavhengig av hva slags virksomhet som utøves. Et unntak må likevel gjelde for inntekt av skogbruk, jf. avsnitt 1.3.5 nedenfor.

Etter de permanente reglene om tilbakeføring av underskudd, jf. skatteloven § 14-7, er det ikke anledning til å tilbakeføre underskudd i selskaper som er stiftet i underskuddsåret etter reglene om skattefri omdanning, jf. skatteloven § 11-20, se Lignings-ABC 2008/2009 side 1339. Reglene om skattefri omdanning omfatter omdanning av enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskap til nystiftet aksjeselskap/allmennaksjeselskap. Departementet foreslår at selskaper som er stiftet i underskuddsåret etter reglene om skattefri omdanning heller ikke skal omfattes av den midlertidige adgangen til tilbakeføring av underskudd. Departementet viser til at adgang til tilbakeføring i disse tilfellene vil kunne gi personlig næringsdrivende incentiv til å foreta en skattemotivert omdanning for å omfattes av den utvidede tilbakeføringsadgangen.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-60.

1.3.5 *Hvilke underskudd som kan tilbakeføres og hvilke inntekter det kan tilbakeføres mot*

Ordningen gjelder underskudd oppstått i 2008 og 2009. Med underskudd menes årets underskudd slik dette skal fremkomme i selvangivelsen for aksjeselskaper mv. Beløpet består av selskapets drifts- og finansresultat med korrigeringer for ikke fradragsberettigede kostnader, ikke skattepliktige inntekter og ulikheter mellom skatte- og regnskapslovgivningen.

Det stilles ikke krav om at underskuddet skriver seg fra virksomhet (næring). Også underskudd knyttet til passiv kapitalforvaltning omfattes av forslaget. Det avgjørende er at underskuddet er oppstått i 2008 eller 2009, og skyldes fradragsberettigede kostnader eller tap. Dersom en ordning med tilbakeføring begrenses slik at den bare omfatter underskudd oppstått i virksomhet, og ikke fra annen aktivitet i selskapet, vil det bli en vesentlig mer komplisert, teknisk vanskelig og ressurskrevende ordning. Ordningen bør derfor gis anvendelse for underskudd generelt, uavhengig av hvordan det er oppstått.

Det foreslås videre at tilbakeføringsadgangen skal gjelde tilbakeføring i all alminnelig inntekt i selskapet (med unntak for eventuell korreksjonsinntekt, jf. avsnitt 1.3.8.3 nedenfor). Tilbakeføring kun i virksomhetsinntekt ville innebære en mer komplisert og ressurskrevende ordning, både for skattyterne og ligningsmyndighetene. Den forenklede løsningen med automatisk skattefradrag for underskudd som er beskrevet nedenfor under avsnitt 1.3.6 ville derfor ikke la seg gjennomføre.

Tilbakeføringsadgangen gjelder ikke i særinntekter som for eksempel grunnrenteinntekt for kraftforetak, jf. skatteloven kapittel 18. Når det gjelder selskaper som lignes under den særskilte redetriskeordningen etter skatteloven §§ 8-10 flg., vises det til avsnitt 1.3.9.3 nedenfor.

Som nevnt under avsnitt 1.3.2 ovenfor er tilbakeføringsadgangen begrenset til inntekten for de to forutgående inntektsårene.

Som nevnt ovenfor er det underskudd oppstått i 2008 eller 2009 som skal gi grunnlag for tilbakeføring. Underskudd som er fremført til 2008 eller 2009 etter bestemmelsene i skatteloven § 14-6 vil ikke kunne gi grunnlag for tilbakeføring.

I tilfeller der skattyter i forbindelse med offentlig akkordforhandling eller underhåndsakord får ettergitt gjeld, foreslår departementet at det er underskudd redusert med gjeldsettergivelsen som skal kunne tilbakeføres. En tilsvarende begrensning gjelder ved fremføring av underskudd, jf. skatteloven § 14-6 annet ledd.

Etter skatteloven § 2-4, jf. §§ 10-60 til 10-68, gjelder særskilte regler om skattlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskaper mv. i lavskattland (NOKUS). Reglene innebærer at norske eiere skatlegges direkte for sin andel av selskapets nettoresultat, fastsatt etter norsk skattelovgivning som om selskapet var norsk skattyter. Dersom selskapet går med underskudd, kan norske eiere ikke trekke fra sin del av underskuddet i skattepliktig inntekt fra andre kilder i underskuddsåret, og retten til å fremføre underskudd fra NOKUS-selskaper er begrenset til fremtidig inntekt fra selskapet, jf. skatteloven § 10-61 annet og tredje punktum. Formålet med denne begrensningen er å hindre skattemotiverte tilpasninger, for eksempel i form av at eierne tilpasser selskapsstrukturen slik at selskaper med tilknytning til flere land blir lagt innenfor NOKUS-ordningen ved underskudd, og utenfor NOKUS-ordningen ved overskudd, jf. Ot.prp. nr. 93 (2002–2003) kapittel 2. Dette hensynet gjør seg gjeldende også i forbindelse med tilbakeføringsadgang etter forslaget til skatteloven §§ 16-60 flg. Dette kunne tilsi en tilsvarende avgrensning av den midlertidige tilbakeføringsadgangen. Depar-

tementet legger imidlertid til grunn at det av administrative hensyn ikke bør gis noen form for midlertidig adgang til å tilbakeføre underskudd fra NOKUS-selskap i inntekt for foregående år fra samme selskap. Det foreslås derfor å presisere at tilbakeføringsadgangen ikke skal gjelde for underskudd fra NOKUS-selskaper.

Etter skatteloven § 14-6 fjerde ledd og § 14-7 tredje ledd er inntekt av skogbruk unntatt fra de permanente bestemmelsene om frem- og tilbakeføring av underskudd. Bakgrunnen er at slike inntekter er omfattet av reglene om gjennomsnittsligning for skogbruk, jf. skatteloven § 14-81. Det foreslås at inntekt av skogbruk heller ikke skal omfattes av den midlertidige tilbakeføringsadgangen etter skatteloven §§ 16-60 flg.

Det vises til forslag til nye skatteloven § 16-61 annet, tredje og femte ledd samt § 16-62 første ledd.

1.3.6 Gjennomføring av tilbakeføringsordningen

Gjeldende bestemmelser om tilbakeføring av underskudd i skatteloven § 14-7 ved opphør av næring og oppløsning av selskaper mv. går ut på at årets underskudd fradras i tidligere års inntekt ved at ligningen for de foregående årene endres. Av tekniske og administrative grunner er det ikke mulig å etablere en generell adgang for tilbakeføring av underskudd i 2008 og 2009 basert på en ordning med endring av ligning. Dette ville innebære at det måtte produseres vedtak om endring av ligning for et stort antall skattytere. Videre måtte ligningsansettelser endres i saksbehandlingssystemene, ny skatteberegning, renteberegning og utbetaling av tilgodebeløp måtte foretas og skatteoppgjør måtte produseres og sendes ut. Denne prosedyren måtte i noen tilfeller utføres to ganger. Skatteetaten behandlet i løpet av 2008 drøyt 158 000 endringssaker. En gjennomføring av den midlertidige adgangen til tilbakeføring av underskudd ved å endre ligningen for de aktuelle årene ville trolig føre til nær en dobling av dette antallet, noe som ville være svært ressurs- og tidkrevende.

Det foreslås derfor å gjennomføre tilbakeføringsadgangen etter en modell med skattefradrag i inntektsårene 2008 og 2009 for underskudd oppstått i disse årene.

Forslaget går ut på at det beregnes et skattefradrag på 28 prosent på grunnlag av årets underskudd, begrenset til inntekten for de to foregående årene. Som nevnt ovenfor under avsnitt 1.3.3 skal tilbakeføringsadgangen begrenses til et underskudd på 5 millioner kroner per selskap for hvert

underskuddsår. Dette innebærer at skattefradraget vil være maksimalt 1,4 millioner kroner per år.

Fradraget gis automatisk, uten noe krav fra skattyter. Departementet legger til grunn at skattytere normalt vil ha fordel av fradraget. Ligningskjemaene for 2008 er dessuten ikke tilpasset den midlertidige tilbakeføringsordningen. Skattytere som eventuelt ønsker å unntas fra ordningen må kreve dette særskilt.

Grunnlaget for fradrag kan som nevnt ikke overstige alminnelig inntekt for de to foregående inntektsårene. Skatt for foregående år kan være redusert med skattefradrag i henhold til skatteloven kapittel 16. Dette gjelder bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 flg. om kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet og bestemmelsen i § 16-40 om skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag). En mulighet kunne være å begrense skattefradraget i underskuddsåret mot utlignet skatt i overskuddsårene. Dette vil imidlertid være en komplisert løsning som vanskelig lar seg gjennomføre i forbindelse med strakstil-taket som skal gjelde ved ligningen for inntektsårene 2008 og 2009. Vilkåret for fradragsrett knytter seg derfor til overskudd fra de to foregående inntektsårene, ikke til om det faktisk er betalt skatt for disse årene. Flere spørsmål vedrørende forholdet til bestemmelsene om kreditfradrag og FoU-fradrag er omtalt nærmere under avsnitt 1.3.8.4 og 1.3.8.5 nedenfor.

Det beregnede skattefradraget utbetales selskapet i forbindelse med avregningsoppgjøret etter skattebetalingsloven. Dette innebærer at det skal beregnes renter på beløpet etter ordinære satser, det vil si den rente som selskapet normalt blir godskrevet dersom det er innbetalt for mye forskuddsskatt i forhold til utlignet skatt, jf. skattebetalingsloven § 11-5 annet ledd.

Underskudd til fremføring fra 2008 og 2009 til senere år reduseres med et beløp tilsvarende det beløpet som ligger til grunn for skattefradraget, jf. avsnitt 1.3.8.2 nedenfor.

Det vises til forslag til nye skatteloven § 16-61 første ledd og § 16-63 første ledd.

1.3.7 Særlig om tilbakeføringen i fusjons- og fisjonstilfeller

1.3.7.1 Generelt

Fusjon av et selskap innebærer en sammenslåing der ett eller flere selskaper overdrar alle sine eidelser og forpliktelser til et annet selskap og deretter oppløses. De skattemessige konsekvensene av transaksjoner som skjer i forbindelse med en fusjon, vurderes i utgangspunktet etter skattelo-

vens alminnelige regler. Skatteloven kapittel 11 innebærer imidlertid at fusjoner på visse vilkår anses skattefrie.

En fisjon innebærer at et selskap deles i to eller flere selskaper og at eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på disse selskapene. Også ved fisjon er utgangspunktet at samtlige skattemessige konsekvenser av transaksjoner i forbindelse med fisjonen vurderes etter de alminnelige reglene i skatteloven. Som for fusjoner innebærer reglene i skatteloven kapittel 11 at fusjoner på visse vilkår kan gjennomføres skattefritt.

Forslaget i proposisjonen her om midlertidig adgang til tilbakeføring av underskudd skal ikke komme til anvendelse for selskaper som i underskuddsåret oppløses ved fusjoner og fisjoner. I slike tilfeller kommer bestemmelsene om tilbakeføring av underskudd i skatteloven § 14-7 annet ledd til anvendelse, jf. avsnitt 1.3.8.1 nedenfor, dersom fusjonen eller fisjonen er skattepliktig. Dersom fusjonen eller fisjonen er skattefri, vil en eventuell underskuddsposisjon videreføres i det overtakende/overdragende selskapet, og omfattes av den midlertidige adgangen til tilbakeføring for dette selskapet.

1.3.7.2 *Fisjon i underskuddsåret eller året før underskuddsåret*

Etter gjeldende ligningspraksis lignes det overtakende selskapet for de fusjonerte selskapenes samlede inntekt i fusjonsåret. Årets underskudd i de fusjonerte selskapene kan føres til fradrag i årets samlede inntekt og overskytende underskudd kan fremføres til fradrag i inntekt i et senere år.

I likhet med andre selskaper vil også overtakende selskaper ved fusjon kunne få problemer som følge av den aktuelle konjunktursituasjonen. Etter departementets oppfatning tilsier dette at slike selskaper bør omfattes av forslaget i denne proposisjonen.

Dersom det overtakende selskapet ikke har tilstrekkelige overskudd de to forutgående årene å tilbakeføre underskuddet i, oppstår imidlertid spørsmål om det bør være adgang til å tilbakeføre underskuddet også i det (oppløste) overdragende selskapets overskudd i tilbakeføringsperioden. Etter departementets oppfatning tilsier likhetsbetraktninger at selskapet bør ha adgang til tilbakeføring også i dette overskuddet. Tilbakeføring forutsetter imidlertid en manuell behandling av ligningen for underskuddsåret. Ordningen vil av den grunn kunne by på administrative utfordringer.

Departementet forutsetter at det dreier seg om et begrenset antall selskaper, og at de administrative utfordringene vil være overkommelige.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-62 tredje ledd.

1.3.7.3 *Fisjon i underskuddsåret*

Selskaper som er stiftet ved fisjon eller som videreføres etter en fisjon vil på samme måte som andre selskaper kunne ha eller få problemer som følge av den aktuelle konjunktursituasjonen. Etter departementets oppfatning tilsier dette at selskaper som er stiftet ved fisjon eller som videreføres etter en fisjon bør få tilnærmet den samme adgangen til å tilbakeføre underskudd i overskudd fra tidligere år. Det er likevel større administrative utfordringer knyttet til å la reglene omfatte selskaper som er stiftet/videreført ved fisjon enn i fusjonstilfellene. Dette har sammenheng med at en fisjon innebærer at det skal skje en fordeling av det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser på selskapet selv og ett eller flere overtakende selskaper, alternativt bare på to eller flere overtakende selskaper (fisjon ved oppløsning).

Ved ligningen i fisjonsåret skal det fastsettes inntekt i det overdragende selskapet frem til fisjonen og for hvert av selskapene etter fisjonen, jf. Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utvalget 1998 side 108 med henvisning til Ot. prp. nr. 71 (1995–1996) avsnitt 2.5.1. Årets eventuelle underskudd i det overdragende selskapet før fisjonen skal fordeles på de selskapene som består etter fisjonen i samme forhold som selskapskapitalen er fordelt mellom selskapene eller i forhold til den virksomheten eller del av virksomheten som selskapene driver videre. Sammen med eventuelle underskudd oppstått i selskapet etter fisjonen utgjør dette selskapets samlede underskudd i fisjonsåret. Dette underskuddet kan fremføres til fradrag et senere år.

En tilbakeføringsadgang i fisjonstilfellene vil innebære at underskudd som er oppstått i 2008/2009 i ett eller flere av de selskapene som består etter fisjonen i så fall skal tilbakeføres i det overdragende selskapets positive inntekt de to forutgående årene. Ettersom det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser har blitt fordelt i forbindelse med fisjonen må det foretas en fordeling av det overdragende selskapets overskudd i tilbakeføringsperioden for å bringe på det rene hvor stor andel av overskuddet hvert av selskapene etter fisjonen skal gis tilbakeføringsadgang i.

Beløpsgrensen for tilbakeføring på 5 millioner kroner per underskuddsår fordeles mellom selskapene på samme måte som tilbakeføringsinntekten. Det vises til avsnitt 1.3.3 ovenfor der det gis en nærmere redegjørelse for beløpsgrensen.

Etter departementets oppfatning er det ikke praktisk mulig å etablere en generell regel som går ut på at fordelingen av tilbakeføringsinntekt og beløpsgrense skal skje ut fra hvordan virksomheten eller deler av denne er fordelt mellom de overtakende selskapene. Fordelingen må i stedet skje i samme forhold som selskapskapitalen er fordelt mellom selskapene. Et eksempel kan illustrere det ovennevnte:

Eksempel 2:

Selskap A ble stiftet i 2008, og har for dette inntektsåret en inntekt på 6 millioner kroner. Selskapet fisjoneres 1. juli 2009, og selskapskapitalen fordeles med 60 prosent på det nystiftede selskapet B og 40 prosent på det nystiftede selskapet C. I perioden frem til 1. juli 2009 har selskap A et underskudd på 2 millioner kroner. Dette underskuddet fordeles med 1,2 millioner kroner på B og 0,8 millioner kroner på C. I perioden fra og med 1. juli 2009 og ut dette året har både selskap B og selskap C et underskudd på 2 millioner kroner. Selskap Bs totale underskudd for inntektsåret 2009 er dermed på 3,2 millioner kroner, mens selskap Cs totale underskudd for inntektsåret 2009 er på 2,8 millioner kroner.

Selskapene kan maksimalt tilbakeføre underskudd tilsvarende inntekten for 2008, det vil si 6 millioner kroner. Denne tilbakeføringsinntekten må imidlertid fordeles mellom selskapene B og C, etter fordelingen av selskapskapital ved fisjonen. Dette innebærer at selskap B maksimalt kan tilbakeføre 3,6 millioner kroner, mens selskap C maksimalt kan tilbakeføre 2,4 millioner kroner.

Også den absolutte beløpsgrensen for tilbakeføring av underskudd på 5 millioner kroner må imidlertid tas hensyn til. Denne beløpsgrensen fordeles mellom selskapene B og C etter fordelingen av selskapskapital ved fisjonen. Det betyr at selskap B maksimalt kan tilbakeføre 3 millioner kroner, mens selskap C maksimalt kan tilbakeføre 2 millioner kroner.

På samme måte som for fusjonstilfellene forutsetter en tilbakeføringsadgang i fisjonstilfellene en manuell behandling av ligningen i det aktuelle underskuddsåret.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-62 fjerde ledd.

1.3.7.4 Fisjon i tilbakeføringsperioden

I enkelte tilfeller kan det være gjennomført en fisjon i perioden for tilbakeføring, som får betydning for den inntekten underskudd for 2008 og/eller 2009 kan tilbakeføres i. Dette gjelder ved underskudd i 2008, der det er gjennomført en fisjon i 2007, og ved underskudd i 2009, der det er gjennomført en fisjon i 2008. I slike tilfeller må det skje en fordeling av tilbakeføringsinntekten fra året før fisjonsåret, etter samme prinsipp som omtalt under avsnitt 1.3.7.3 ovenfor, det vil si etter selskapenes fordeling av selskapskapital ved fisjonen.

I tilfeller der det er gjennomført en fisjon i perioden for tilbakeføring skal det ikke skje en fordeling av den absolutte beløpsgrensen på 5 millioner kroner per år for tilbakeføring av underskudd.

Et eksempel illustrerer regelen:

Eksempel 3:

Selskap A ble stiftet i 2007, og har for dette inntektsåret en inntekt på 5 millioner kroner. Selskapet fisjoneres i 2008, og selskapskapitalen fordeles med 60 prosent på det nystiftede selskapet B og 40 prosent på det nystiftede selskapet C. Inntekten for begge selskapene B og C for inntektsåret 2008 er 0. I 2009 har selskap B et underskudd på 4 millioner kroner. Dette kan tilbakeføres til 2007, men bare så langt tilbakeføringsinntekten for 2007 er fordelt til selskap B. Tilbakeføringsinntekten for selskap B for inntektsåret 2007 skal fordeles til selskap B med 60 prosent av 5 millioner kroner, det vil si 3 millioner kroner. Selskap B kan derfor bare tilbakeføre 3 millioner kroner av underskuddet for 2009.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-62 femte ledd.

1.3.8 Forholdet til andre bestemmelser

1.3.8.1 Tilbakeføring av underskudd etter skatteloven § 14-7

Etter skatteloven § 14-7 kan skattyter tilbakeføre underskudd i overskudd for de to foregående inntektsårene ved opphør av næring og ved oppløsning av selskap mv.

Departementet foreslår at den midlertidige tilbakeføringsadgangen ikke skal gjelde for selskaper mv. som er oppløst i underskuddsåret, siden disse vil være omfattet av reglene om tilbakeføring av underskudd i skatteloven § 14-7 annet ledd.

Det foreslås også at den midlertidige tilbakeføringsadgangen ikke skal gjelde for udekket

underskudd som er oppstått i året for opphør av næring. Slike underskudd vil kunne tilbakeføres etter bestemmelsen i skatteloven § 14-7 første ledd. Dersom et selskap som opphører med næring har underskudd fra andre kilder i samme inntektsår, vil imidlertid dette underskuddet fra andre kilder kunne tilbakeføres etter forslaget til regler om midlertidig tilbakeføringsadgang. Tilbakeføringen for dette underskuddet etter reglene om midlertidig tilbakeføringsadgang for inntektsårene 2008 og 2009 må da samordnes med tilbakeføringen for underskudd fra den opphørte næringen etter skatteloven § 14-7 første ledd.

Det vises til forslag til nye skatteloven § 16-60 fjerde ledd og § 16-61 fjerde ledd.

1.3.8.2 *Fremføring av underskudd etter skatteloven § 14-6*

Underskudd som gir grunnlag for skattefradrag for tilbakeføring kan ikke gi grunnlag for fremføring i inntekt for et senere år. Det foreslås derfor en bestemmelse som avskjærer fremføring av dette underskuddet. Departementet antar at avskjæringen kan gjennomføres ved at opplysninger om skattefradraget, grunnlaget for dette og eventuelt fremførbart underskudd etter anvendelsen av skatteloven §§ 16-60 flg. fremkommer på selskapets skatteoppgjør. Opplysningene kan deretter lagres i skatteetatens saksbehandlingssystem og brukes ved ligningsbehandlingen for etterfølgende år for å sikre korrekt anvendelse av fremførbare underskudd.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-63 annet ledd.

1.3.8.3 *Korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10-5*

Endring av ligning ved tilbakeføring av underskudd etter skatteloven § 14-7 kan påvirke grunnlaget for beregning av korreksjonsinntekt i tilbakeføringsåret/-årene. Med den løsningen som foreslås for gjennomføring av den midlertidige ordningen for tilbakeføring av underskudd vil tilbakeføringsadgangen ikke påvirke grunnlaget for beregning av korreksjonsinntekt hvor det er gjennomført utbytteutdelinger mv. i tilbakeføringsåret/-årene.

Etter skatteloven § 10-5 femte ledd kan korreksjonsinntekt ikke samordnes med andre fradrag selskapet måtte ha for samme inntektsår. Dette innebærer at fremførbart underskudd fra tidligere inntektsår ikke kan fradras i korreksjonsinntekt. Departementet foreslår at en tilsvarende begrensning skal gjelde i forbindelse med skattefradrag for tilbakeføring av underskudd for inntektsårene 2008 og 2009. Dette innebærer at underskudd ikke

skal kunne avregnes mot korreksjonsinntekt som er fastsatt i tilbakeføringsåret, det vil si at korreksjonsinntekt ikke er en del av den inntekten som utgjør det maksimale tilbakeføringsbeløpet.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-62 første ledd annet punktum.

1.3.8.4 *Kreditfradrag etter skatteloven §§ 16-20 flg.*

Dersom skattyter i tilbakeføringsåret/-årene er innvilget kreditfradrag etter reglene i skatteloven kapittel 16 (§ 16-20-kredit eller § 16-30-kredit), blir det spørsmål om dette skal ha innvirkning på tilbakeføringen av underskudd.

En mulig løsning kan være at en justerer for det tilbakeførte underskuddet ved beregningen av grunnlag for kreditfradrag for det aktuelle tilbakeføringsåret (de aktuelle tilbakeføringsårene), slik at maksimalt kreditfradrag reduseres. Dette innebærer imidlertid at ligningen for tilbakeføringsåret må endres.

Departementet legger istedenfor til grunn at det tilbakeførte underskuddet ikke skal få konsekvenser for beregning av grunnlaget for kreditfradrag i tilbakeføringsåret. Dette innebærer at den forenklete metoden for gjennomføring av tilbakeføringen som er omtalt under avsnitt 1.3.6 ovenfor, kan brukes også i tilfeller der det er innvilget kreditfradrag i tilbakeføringsåret/-årene. Departementets forslag kan innebære at et selskap over tid får effektivt fradrag for en større del av skatt betalt til utlandet enn selskapet ellers ville fått. Administrative hensyn tilsier likevel at den enkle løsningen velges, særlig sett i lys av at tilbakeføringsadgangen innføres som et midlertidig tiltak for inntektsårene 2008 og 2009. Departementet vil likevel vurdere om det er behov for en nærmere avgrensning av kreditfradraget i tilfeller som nevnt.

1.3.8.5 *Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag) etter skatteloven § 16-40*

Etter skatteloven § 16-40 gis det fradrag i skatt for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Departementet legger til grunn at fradrag for tilbakeføring av underskudd ikke skal påvirke beregningen av FoU-fradrag for tilbakeføringsåret.

Dersom fastsatt FoU-fradrag overstiger utlignet skatt, skal det overskytende beløpet utbetales til skattyter ved avregningsoppgjøret etter skattebetalingsloven, jf. skatteloven § 16-40 sjette ledd. Ettersom kostnadene til forsknings- og utviklingsprosjekter også er reflektert i underskuddet som gir grunnlag for skattefradrag for tilbakeføring, vil

disse kostnadene til en viss grad komme til fradrag to ganger. Den samme effekten vil kunne oppstå ved fremføring av underskudd, og departementet foreslår derfor ingen særlig begrensning i tilbakeføringsadgangen for å hindre dobbelt fradrag som nevnt.

1.3.9 Særskatteregimer

1.3.9.1 Petroleumsbeskatningen

I petroleumsbeskatningen eksisterer det i dag ulike særordninger som reduserer behovet for et tiltak i form av midlertidig adgang til tilbakeføring av underskudd.

Blant annet kan særskattepliktige selskaper kreve refundert skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster dersom selskapet er utenfor skatteposisjon (typisk mindre, nye aktører), og underskudd i grunnlaget for alminnelig sokkelinntekt og særskatt kan kreves fremført med rente. Slike selskaper har dermed allerede etter gjeldende regler gode muligheter for å få nyttiggjort skatteverdien av underskudd fra særskattepliktig virksomhet.

Det er trolig få selskaper som driver med særskattepliktig utvinning og transport av petroleum som har overskudd fra slik virksomhet i tidligere år, men som har underskudd i alminnelig sokkelinntekt og særskatt i 2008 (eller som vil få underskudd i 2009). Beløpsgrensen for det ekstraordinære tiltaket medfører dessuten at det vil ha begrenset betydning for selskaper som driver utvinningsvirksomhet. Tilbakeføring av underskudd vil heller ikke medføre en nåverdigevinst for særskattepliktige selskap, siden de alternativt ville ha fått en rentekompensasjon ved fremføring av underskudd eller refusjon av skatteverdi av undersøkelsesutgifter.

Etter departementets oppfatning er det likevel ikke prinsipielle eller administrative hensyn som taler mot at den midlertidige tilbakeføringsadgangen også skal omfatte særskattepliktig petroleumsvirksomhet. Det foreslås derfor ikke noe unntak for denne sektoren.

1.3.9.2 Kraftverksbeskatningen

I forbindelse med statsbudsjettet for 2009 ble det innført en generell ordning i kraftverksbeskatningen for årlig utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 eller senere år (ny, negativ grunnrenteinntekt), jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) avsnitt 9.4. Det ble samtidig innført krav om obligatorisk samordning av

grunnrenteinntekt på selskapsnivå. Refusjon av skatteverdien av ny negativ grunnrenteinntekt innebærer et endelig oppgjør av skatteposisjonen, og selskapet vil dermed ikke ha en negativ grunnrenteinntekt som kan fremføres eller tilbakeføres.

Kraftselskapene kan imidlertid ha underskudd i alminnelig inntekt i 2008 eller 2009, som vil være omfattet av forslaget om en midlertidig tilbakeføringsadgang dersom det ikke gis unntaksregler. Underskudd i alminnelig inntekt fra kraftproduksjon likestilles med øvrige inntekter og tap som skattyter har fra annen virksomhet, og det ville være administrativt krevende å skille ut alminnelig inntekt fra kraftproduksjon.

Kraftproduksjonen vil gi relativt stabile resultater også i dagens situasjon. Departementet antar at det er få kraftprodusenter med overskudd i tidligere år som vil få underskudd fra kraftproduksjon i 2008 og/eller 2009.

Som for petroleumsinntekter, jf. avsnitt 1.3.9.1 ovenfor, mener departementet at det ikke er prinsipielle eller administrative grunner til å holde inntekter fra kraftproduksjon utenfor ordningen med midlertidig tilbakeføring av underskudd. Det foreslås derfor ikke unntak for slike inntekter.

1.3.9.3 Rederibeskatningen

For selskaper innenfor den særskilte rederiskatteordningen, jf. skatteloven §§ 8-10 flg., vil den midlertidige adgangen til å tilbakeføre underskudd bare få betydning for finansunderskudd og -inntekt. Underskudd på det skattefrie rederiområdet gir ingen fradragsrett.

Rederiskatteordningen ble omlagt ved lov 14. desember 2007 nr. 107, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) kapittel 3. Ved omleggingen ble det gitt overgangsregler som innbærer en gradvis oppløsning av skattekreditte i den tidligere ordningen per 31. desember 2006. To tredjedeler av beregnet, ikke skattlagt inntekt per 31. desember 2006 skulle føres på en oppgjørskonto, som tas til inntekt over 10 år. Selskaper som ble lignet etter rederiskatteordningen for inntektsåret 2006, og som har valgt/velger fortsatt rederibeskatning for inntektsårene 2007 og 2008 (og eventuelt 2009), vil normalt ha uoppgjorte skattekreditter knyttet til denne kontoen. Det fremgår av niende ledd i overgangsregler til endringer i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17 vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107 at underskudd fastsatt etter reglene i skatteloven § 8-15 annet til fjerde ledd ikke kommer til fradrag i inntekt fastsatt etter overgangsreglenes annet, tredje og åttende ledd. Dette innebærer at finansunderskudd for inntektsårene 2008 og 2009 ikke kan til-

bakeføres i inntektsføring fra oppgjørskontoen for inntektsårene 2007 og 2008.

For selskaper som har trådt inn i rederiskatteordningen for 2007 og for selskaper som velger å tre inn for 2008 eller 2009, vil det være foretatt eller skal det foretas en inntredenbeskatning etter skatteloven § 8-14. Inntredenbeskatningen innebærer et skattemessig oppgjør, der gevinst ved oppgjøret føres på gevinst- og tapskonto, mens eventuelt tap faller bort ved inntreden. Etter skatteloven § 8-15 femte ledd kommer finansunderskudd ikke til fradrag i inntekt fastsatt ved inntredenoppgjør etter skatteloven § 8-14. Finansunderskudd for inntektsårene 2008 og 2009 kan derfor ikke tilbakeføres i inntektsføring fra gevinst- og tapskonto for inntektsårene 2007 og 2008.

1.3.10 Tilpasningsmuligheter

Med den foreslåtte midlertidige tilbakeføringsadgangen vil det oppstå en økt skattemotivasjon til å realisere latente tap, for eksempel på aksjer der fritaksmetoden ikke får anvendelse, og på fast eiendom. Ikke minst vil dette gjøre seg gjeldende i interne konsernforhold, der slik realisering ikke innebærer noen endring i konsernets reelle, fortsatte disponeringsrett over de involverte eiendelene i transaksjonene. Også incentivene til å kjøpe opp og innfusjonere underskuddselskaper og andre former for skattetilpasninger vil øke. Det vil også kunne oppstå et økt press med hensyn til fremskyndet tidfesting av kostnader og utsatt tidfesting av inntekter. I grenseoverskridende situasjoner kan motivasjonen til å redusere inntekter og øke utgifter i Norge bli sterkere.

De nevnte forholdene vil innebære et større kontrollbehov. Ulike grunnlag for tilsidesettelse av skattyternes påstander og fremstilling av faktum kan få økt aktualitet. Dette gjelder blant annet den generelle ulovfestede regelen om skattemessig gjennomskjæring og bestemmelsen om bortfall av skatteposisjoner i skatteloven § 14-90. For øvrig vil departementet vurdere løpende om det er behov for særlige tiltak for å motvirke tilpasninger som nevnt.

1.3.11 Endring av ligning

Skattyter som omfattes av ordningen, kan klage over ligningen etter ligningsloven kapittel 9, også for den del som gjelder et eventuelt skattefradrag for tilbakeføring av underskudd. I normalt tilfeller vil det ikke være grunn til å klage på tilbakeføringsfradraget, men det kan forekomme tilfeller hvor skattyter mener det er gjort feil.

Ordningen med skattefradrag for tilbakeføring av underskudd må baseres på skattyters opplysninger i selvangivelsen. Skattekontoret kan ta opp ethvert endringsspørsmål som gjelder avgjørelse under ligningen, jf. ligningsloven § 9-5. Endrings sak kan resultere i at underskudd for 2008 eller 2009 som har gitt grunnlag for skattefradrag reduseres eller bortfaller helt. En eventuell endring av ligning med reduksjon av underskudd vil få virkning for innvilget skattefradrag, ved at dette må tilbakebetales.

Tekniske og administrative hensyn tilsier at endringsadgangen avskjæres i tilfeller der skattyter som følge av endring av ligning for tilbakeføringsårene får endret positiv eller negativ inntekt. Dette gjelder for eksempel der skattyter gis medhold i en klagesak for tilbakeføringsåret som resulterer i at overskudd dette året nedsettes. Manglende endring i slike tilfeller vil bare påvirke tidfestingen av fradraget for underskuddet.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-63 tredje ledd.

1.3.12 Forskriftshjemmel

Det foreslås at departementet gis hjemmel til å gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene om skattefradrag for tilbakeføring av underskudd.

Det vises til forslag til ny skatteloven § 16-64.

1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det bokførte provenytapet i 2009 av tilbakeføring av underskudd opptil 5 millioner kroner fra inntektsåret 2008 mot overskudd i 2006 og 2007 kan på svært usikkert grunnlag anslås til om lag 3 ¼ milliarder kroner. Anslaget er svært følsomt for hva en antar om størrelsen på underskuddene i 2008. Dersom krisen rammer hardere enn antatt og gir seg utslag i økte underskudd, vil det bokførte provenytapet i 2009, og dermed størrelsen på tiltaket, øke.

Effekten av ordningen er midlertidig, fordi det blir mindre underskudd til fremføring, og dermed økt skatt når selskapet igjen går med overskudd. Den direkte besparelsen for selskapet tilsvarer kun renteeffekten av å få fremskyndet skattefradraget for underskuddet. Kostnaden for staten av et slikt tiltak er derfor langt lavere enn likviditetstilskuddet til bedriftene.

Det foreslås at ordningen skal gjelde for inntektsårene 2008 og 2009. Dette innebærer at ord-

ningen også har bokført virkning i 2010-budsjettet. Det er svært vanskelig å anslå utviklingene i underskuddene fremover, men det er grunn til å anta at samlede underskudd vil bli minst i samme størrelsesorden i 2009 som i 2008. En kan imidlertid forvente at provenytapet som knytter seg til inntektsåret 2009, blir noe dempet av at selskapene allerede har redusert overskudd i 2007 med underskudd som er oppstått i 2008. Samlet omfang av ordningen for næringslivet antas å beløpe seg til minst 7 milliarder kroner over de to årene.

Som omtalt under avsnitt 1.3.6 ovenfor er det av tekniske og administrative grunner ikke mulig å etablere en generell adgang for tilbakeføring av underskudd i 2008 og 2009 basert på en ordning med endring av ligning. En gjennomføring av den midlertidige adgangen til tilbakeføring av underskudd ved å endre ligningen for de aktuelle årene ville føre til en kraftig økning av antall endringssaker, noe som ville være svært ressurs- og tidkrevende. Den enklere modellen for gjennomføring av tiltaket som foreslås i denne proposisjonen, med skattefradrag i inntektsåret 2008 og 2009 for underskudd oppstått i disse årene, vil være langt mindre krevende å gjennomføre for skatteetaten. Tiltaket vil likevel kreve ressurser, særlig i forbindelse med kontroll, jf. avsnitt 1.3.10 ovenfor.

1.5 Ikrafttredelse. Tiltakets virkningstid

Ordningen med skattefradrag for tilbakeføring av underskudd skal gjelde midlertidig for inntektsårene 2008 og 2009. Det foreslås at endringen trer i kraft straks, med virkning for inntektsårene 2008 og 2009.

2 Utvidelse av Skattefunn-ordningen

2.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å heve takene på beregningsgrunnlagene for støtte til forskning- og utvikling (FoU) gjennom Skattefunnordningen. Taket på 4 mill. kroner pr. inntektsår for egenutført FoU foreslås hevet til 5,5 mill. kroner pr. år, mens taket for innkjøpt FoU foreslås hevet fra 8 til 11 mill. kroner pr. år. Hevingen av takene anslås å øke støtten til FoU gjennom Skattefunn med om lag 180 mill. kroner påløpt i 2009 og bokført i 2010.

Endringen foreslås å tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Departementet legger til grunn at det er hensiktsmessig å notifisere endringen i ordningen overfor EFTA Surveillance Authority (ESA).

2.2 Gjeldende rett

Skattefradrag for næringslivets kostnader til forskning og utvikling (Skattefunn) er regulert i skatteloven § 16-40 og tilhørende forskrift. Ordningen ble innført for små og mellomstore foretak i 2002, og utvidet til å omfatte alle foretak fra og med 2003. I forbindelse med opprettelsen og den senere utvidelsen av Skattefunn ble ordningen notifisert og godkjent av EFTAs overvåkningsorgan EFTA Surveillance Authority (ESA). Formålet med ordningen er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats.

Det er foretakene selv som velger ut prosjekter og søker Norges forskningsråd om å få disse godkjent som støtteberettigede. Ordningen er rettighetsbasert. Dette innebærer at alle prosjekter som tilfredsstillter kravene i lov og forskrift har rett til skattefradrag. Fradraget beregnes og gjennomføres av skatteetaten i forbindelse med ligningsbehandlingen. Hvor foretaket enten helt eller delvis er utenfor skatteposisjon, utbetales støtte ut over utlignet skatt tilsvarende hva fullt skattefradrag ville utgjort ved skatteoppgjøret. For inntektsåret 2006 var 74 prosent av det samlede støttebeløpet utbetaling ut over utlignet skatt.

Fradraget er begrenset til 20 prosent for små og mellomstore foretak (SMB) og 18 prosent for øvrige foretak, av de faktiske kostnadene til FoU opp til et tak (kostnadsramme). Ved egenutført forskningsarbeid beregnes fradraget av en maksimal kostnadsramme på 4 millioner kroner pr. inntektsår. For godkjent forskningsprosjekt som innebærer samarbeid og innkjøp av forskningstjenester fra forskningsinstitusjon godkjent av Norges forskningsråd, er kostnadsrammen 8 millioner kroner pr. år.

2.3 Utviklingen i bruken av gjeldende ordning

Etter 2004 har bruken av Skattefunn gått noe tilbake. Næringslivet mottok om lag 950 mill. kroner i støtte for inntektsåret 2007. Norges forskningsråd skriver i sin årsrapport for 2007 vedrørende Skattefunn;

«(...) Nedgangen i søknader har flere årsaker. Først og fremst er de reduserte FoU-investeringene knyttet til at næringslivet i stor grad er «fullbooket» med produksjon og leveranser av ordinære varer og tjenester. Dette betyr at bedriftene har få personal-ressurser å sette inn i dedikert FoU-arbeid.»

Foreløpige tall fra Norges forskningsråd tyder på at nedgangen i antall nye søknader har stanset opp i 2008.

2.4 Evaluering av ordningen slik den har vært

Statistisk sentralbyrå (SSB) har gjennomført en evaluering av Skattefunn-ordningen. Byrået la fram sin sluttrapport i januar 2008. Evalueringen omfatter årene fra 2002 til og med 2006. I rapporten heter det at ordningen i hovedsak virker etter hensikten. Skattefunn utløser mer FoU i foretakene, og avkastningen av denne er positiv, og ikke klart mindre enn for annen FoU. Brukerundersøkelser viser at ordningen er godt kjent, og at næringslivet er overveiende positiv til Skattefunn.

SSB har ikke funnet noen god forklaring på hvorfor bruken av Skattefunn har gått tilbake. SSB antyder at man kan ha nådd et nivå for hvor mye en ordning av denne typen kan utløse av nye prosjekter på årlig basis.

Resultater av statistiske analyser tyder på at skattefunnprosjekter påvirker produktivitet og produktivitetsvekst positivt og om lag i samme grad som annen FoU-aktivitet. Den bedriftsøkonomiske lønnsomheten øker i gjennomsnitt moderat som følge av at foretak tar i bruk ordningen. Skattefunn ser imidlertid ikke ut til å bidra til innovasjoner i form av nye produkter for markedet eller foretakenes patentering.

2.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår å heve takene på beregningsgrunnlagene i Skattefunn til hhv. 5,5 og 11 mill. kroner pr. inntektsår for kostnader til egenutført og innkjøpt FoU.

Høyere beløpsgrenser kan bidra til at noen flere prosjekter blir gjennomført, og at noen FoU-prosjekter blir gjennomført raskere (over færre

kalenderår) enn ellers planlagt. Departementet viser også til St.prp. nr. 37 (2008-2009).

Økningen av takene foreslås innført med virkning fra og med inntektsåret 2009. Kostnader pådratt i januar 2009 til FoU-prosjekt som først godkjennes mot slutten av 2009 kan inngå i fradraget, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 16-40-6 annet ledd, siste punktum.

Provenyvirkningen av forslaget om å øke takene er anslått til om lag 180 mill. kroner i 2009.

Som omtalt ovenfor ble Skattefunn-ordningen godkjent av ESA i 2002 og 2003 etter notifikasjon. I utgangspunktet skal endringer i allerede godkjente ordninger notifiseres. Departementets forslag innebærer ingen endringer i intensiteten i støtten, og departementet antar at endringene faller inn under de godkjennelsene som ble gitt i 2002 og 2003. Departementet mener det likevel er hensiktsmessig at endringene formelt blir godkjent av ESA. Forslag til endring av skatteloven § 16-40 annet ledd vil bli satt i kraft så snart godkjennelsen fra ESA foreligger.

Departementet viser til vedlagte utkast til endring av skatteloven § 16-40 annet ledd. Det foreslås at endringene treer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i skatteloven.

Vi HARALD, Norges Konge,

st a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i skatteloven i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i skatteloven

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 16-40 annet ledd skal lyde:

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 5,5 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.

b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 11 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 11 millioner kroner i inntektsåret.

II

Ny §§ 16-60 til 16-64 med deloverskrift skal lyde:

Fradrag i skatt for underskudd for inntektsårene 2008 og 2009

§ 16-60. Anvendelsesområde for bestemmelsene om skattefradrag for underskudd for inntektsårene 2008 og 2009

(1) Bestemmelsene i §§ 16-61 til 16-64 gjelder for selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd.

(2) Bestemmelsene gjelder også for selskap mv. som tilsvarende selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd, og som er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav b eller etter petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1.

(3) Bestemmelsene gjelder ikke for selskap som er stiftet i inntektsåret etter bestemmelsene om skattefri omdanning av virksomhet, jf. § 11-20.

(4) Bestemmelsene gjelder ikke for selskap mv. som er oppløst i inntektsåret.

§ 16-61. Skattefradrag for underskudd for inntektsårene 2008 og 2009

(1) Det gis fradrag i skatt for 28 prosent av udekket underskudd for inntektsårene 2008 og 2009 som omfattes av § 6-3 første ledd, dersom skattyter ikke krever unntak fra denne bestemmelsen.

(2) Hvis skattyter åpner offentlig akkordforhandling eller oppnår underhåndsakkoord med en eller flere av sine kreditorer, skal skattefradrag som nevnt i første ledd bare gis for den del av underskuddet som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet.

(3) Det gis ikke fradrag i skatt som nevnt i første ledd for underskudd fastsatt etter bestemmelsene i § 10-65.

(4) Det gis ikke fradrag i skatt som nevnt i første ledd for udekket underskudd i virksomhet som er oppstått i året for opphør av denne virksomheten.

(5) Denne paragraf gjelder ikke for inntekt av skogbruk, jf. § 14-81.

§ 16-62. Maksimalt fradragsbeløp

(1) Det gis ikke fradrag i skatt for udekket underskudd som overstiger alminnelig inntekt for det forutgående året og det nest forutgående året. Ved beregning av maksimalt skattefradrag etter forrige punktum skal korreksjonsinntekt etter § 10-5 ikke inngå i alminnelig inntekt. Samlet underskudd som gir grunnlag for fradrag i skatt for inntektsårene 2008 og 2009 kan ikke overstige samlet inntekt for perioden 2006 til 2008.

(2) Det gis ikke fradrag i skatt for udekket underskudd som overstiger 5 millioner kroner. Beløpsgrensen gjelder for hvert av inntektsårene 2008 og 2009.

(3) Når fusjon er gjennomført i inntektsåret, skal det ved beregning av beløpsgrensen etter første ledd gjøres tillegg for det overdragende selskaps alminnelige inntekt for det forutgående året og det nest forutgående året. Når fusjon er gjennomført i året forut for inntektsåret, skal det ved

beregning av beløpsgrensen etter første ledd gjøres tillegg for det overdragende selskapets alminnelige inntekt for det nest forutgående året.

(4) Når fisjon er gjennomført i inntektsåret, foretas en fordeling av det overdragende selskapets alminnelige inntekt for det forutgående året og det nest forutgående året ved beregning av beløpsgrensen etter første ledd. Inntekten fordeles i samme forhold som nominell og innbetalt selskapskapital er fordelt mellom selskapene. Beløpsgrensen for tilbakeføring på 5 millioner kroner per underskuddsår fordeles mellom selskapene i samme forhold.

(5) Når fisjon er gjennomført i året forut for inntektsåret, foretas en fordeling av det overdragende selskapets alminnelige inntekt for det nest forutgående året i samme forhold som nominell og innbetalt selskapskapital er fordelt mellom selskapene.

§ 16-63. Skatteavregning, endring av ligning mv.

(1) Fastsatt fradrag skal utbetales ved avregningsoppgjøret etter skattebetalingsloven. Fradra-

get likestilles med tilbakebetalt skatt etter skattebetalingsloven § 11-5 annet ledd.

(2) Underskudd til fremføring fra 2008 og 2009 til senere år, jf. § 14-6, reduseres med et beløp tilsvarende det beløpet som ligger til grunn for skattefradraget.

(3) Det kan ikke tas opp spørsmål om endring av ligning, jf. ligningsloven kapittel 9, som gjelder skattefradrag for underskudd i 2008 og 2009, i tilfeller der skattyter som følge av endring av ligning for et år forut for inntektsåret får redusert eller økt grunnlag for skattefradrag, jf. § 16-62 første ledd.

§ 16-64. Forskrift

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av §§ 16-60 til 16-63.

III

Endringene under I trer i kraft fra den tid departementet bestemmer. Endringene under II trer i kraft straks med virkning for inntektsårene 2008 og 2009.

