

# Frem- og tilbakeføring av underskudd

Publisert: 28.02.2017 kl 13:56

Oppdatert: 18.04.2023 kl 13:56

Utgangspunktet er at hvert års inntekt skal gjøres opp for seg. Hvis imidlertid den skattepliktige samlet sett har underskudd ett år, kan dette fremføres og trekkes fra i et senere inntektsår, jf. skatteloven § 14-6.

["Innmatssalg" og konserninterne overføringer](#) [Konsernbidrag](#) [Gjennomskjæring](#) [Gjeldsettergivelse](#) [Tilbakeføring av unders](#)

Ved fremføring kommer det eldste underskuddet til fradrag først. Videre må fremføringen skje i det første året med positiv inntekt, og det er den skattepliktige selv som må fremsette kravet om fremføring av underskuddet. Dersom inntekten ikke er stor nok til å dekke det fremførbare underskuddet, kommer restunderskuddet til fradrag i senere års positive inntekt. Underskudd til fremføring må benyttes før overskudd avgis som konsernbidrag.

Det er ingen tidsfrist for adgangen til å fremføre underskudd, men adgangen til å fremføre underskudd kan gå tapt dersom det unnlates å kreve fradrag for hele eller deler av det fremførbare underskuddet.

## FUSJONER – FISJONER

Utgangspunktet ved fusjoner og fisjoner er skattemessig kontinuitet, jf. skatteloven § 11-7. Dette innebærer at tidligere underskudd kan fremføres også etter fusjonen eller fisjonen. Ved fisjoner er retten til fremføring av underskudd betinget av at underskuddet skriver seg fra den delen av virksomheten som videreføres. Dersom dette ikke kan sannsynliggjøres, fordeles posisjonene mellom selskapene i samme forhold som nettoverdien i selskapet fordeles.

### "Innmatssalg" og konserninterne overføringer

I motsetning til ved fusjoner og fisjoner kan underskudd til fremføring ikke videreføres av det overtakende selskap ved salg av "innmat" – dvs. dersom eiendelene og virksomheten i et selskap selges.

Det samme gjelder dersom man overfører eiendeler i et konsern uten å utløse beskatning etter forskrift om skattemessig kontinuitet. Fremførbare underskudd vil bli liggende igjen i selgerselskapet selv om virksomheten som en helhet selges over til et annet selskap i konsernet i medhold av forskriften.

### Konsernbidrag

For selskap som mottar konsernbidrag skal underskudd fremføres til fradrag også mot den delen av inntekten som består av mottatt konsernbidrag, jf. skatteloven § 14-6 femte ledd. For et selskap som yter konsernbidrag må tidligere års underskudd komme til fradrag før fradrag for konsernbidrag.

### Gjennomskjæring

Skatteloven har en bestemmelse som innebærer at skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, som eksempelvis underskudd til fremføring, kan avskjæres og falle bort når selskapet med det fremførbare underskuddet er part i en omorganisering, f. eks. fusjon eller fisjon, eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, f. eks. kjøp av aksjer i selskapet, og det er sannsynlig at utnyttelse av underskuddet er det overveiende motivet for

transaksjonen, jf. skatteloven § 13-3.

Populært sagt innebærer gjennomskjæringsregelen at man ikke kan kjøpe "underskuddsselskaper", dvs. kjøpe selskaper med det hovedsiktemål å utnytte selskapenes fremførbare underskudd.

Ved vurderingen av om gjennomskjæringsregelens skal komme til anvendelse skal det legges til grunn en "objektiv" norm. Dette betyr at den skattepliktiges subjektive motiv ikke vil være avgjørende, men derimot en fastleggelse av det overveiende motiv basert på grunnlag av ytre omstendigheter i saken. Dersom skattemotivet (utnyttelsen av det fremførbare underskuddet) er tyngre enn andre motiver samlet sett, skal fremføringsretten falle bort.

Selv om det foreligger en rikholdig underrettspraksis og også en Høyesterettsdom om anvendelsen av bestemmelsen, vil sammenligningen av skattemotiv mot andre motiver i konkrete tilfeller i praksis ofte være vanskelig.

Etter en endring i eierforholdene som nevnt ovenfor er det viktig å gi relevant informasjon til skattekontoret i et eget vedlegg ved innlevering av skattemeldingen. Det må opplyses om eierskiftet og for øvrig kan det bl. a. være relevant å informere om bakgrunnen, herunder motivet for eierskiftet og om det har skjedd endringer i selskapets virksomhet.

Dersom relevant informasjon ikke gis og underskuddet feilaktig fremføres etter eierskiftet vil det normalt bli ilagt tilleggs-skatt. Ifølge en nylig avsagt Høyesterettsdom vil tilleggs-skatten forfalle ved ligningen for det året eierskiftet finner sted selv om underskuddet ikke ville kommet til fradrag i skattepliktig inntekt før i et senere inntektsår.

## Gjeldsettergivelse

Dersom den skattepliktige oppnår offentlig akkordforhandling eller underhåndsakkord med én eller flere av sine kreditorer, kan underskudd for vedkommende inntektsår og tidligere år bare kreves fratrukket for den del som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet, jf. skatteloven § 14-6 annet ledd. Årsaken til dette er at det er kreditor som bærer tapet ved gjeldsettergivelsen.

I visse tilfeller kan det være problematisk å avklare om det foreligger en gjeldsettergivelse. Som eksempel kan nevnes et morselskap som har en fordring på datterselskapet og ettergir datterselskapets gjeld. En slik gjeldsettergivelse kan ha preg av en kapitaltilførsel, og det kan derfor hevdes at fremføringsretten av underskudd ikke skal være tapt. Dette synspunktet har imidlertid ikke ført frem skatterettslig.

På den annen side vil ikke konvertering av gjeld til aksjekapital i normaltillfellene innebære en gjeldsettergivelse som avskjærer retten til fremføring av underskudd. En konvertering av fordring til aksjekapital kan imidlertid ha betydning for inngangsverdien på aksjene. Hvis for eksempel et selskap der gjeld konverteres har negativ egenkapital og underskudd til fremføring, vil ligningsmyndighetene ved fastsettelse av aksjenes inngangsverdi ikke benytte fordringens pålydende, men isteden benytte virkelig verdi på aksjene som mottas ved gjeldskonverteringen.

Foreldelse av gjeld påvirker i utgangspunktet ikke retten til å fremføre underskudd. Etter omstendighetene kan foreldelse av gjeld likevel anses å innebære en gjeldsettergivelse, f.eks. fordi foreldelsen skjer pga. passivitet som skyldes interessefelleskap.

## KONKURS

Dersom den skattepliktige kommer under konkursbehandling, kan underskudd for vedkommende inntektsår og tidligere år bare kreves fratrukket inntil det beløp som konkursdebitor tilbakebetaler til kreditorene av udekket gjeld etter konkursen, jf. skatteloven § 14-6 tredje ledd.

## Tilbakeføring av underskudd

Ved opphør av virksomhet, oppløsning/likvidasjon og konkurs kan underskudd oppstått i det året næringen opphører, tilbakeføres til fradrag i inntekten i det foregående år, og om nødvendig også til året før det. Slikt krav om tilbakeføring må fremsettes i skattemeldingen. Hvis den skattepliktige har flere virksomheter, er det bare underskudd i opphørsåret knyttet til

den opphørte virksomheten, som kan tilbakeføres.

[Les mer om KPMGs tjenesteområder her](#)

Om KPMG

---



Hold deg oppdatert

---



Redaktør for Verdt å vite

---



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

---