

## Filialer:

# Omorganiseringer, muligheter, fallgruver og utfordringer



Artikkelen er forfattet av:

Advokat/ senior manager  
Vivi Cecilie Bjerkaas  
KPMG

**Artikkelen gir en oversikt over bruk av filialstruktur for å unngå eller redusere risiko for skatteplikt på gevinst ved omorganiseringer og restruktureringer. Dette også når det foreligger en filialstruktur og det ønskes restruktureringer eller omorganiseringer.**

### Begrepet filial

Dersom et utenlandsk selskap oppfyller vilkårene for fast driftssted i skatteavtalen og oppfyller vilkårene for skatteplikt etter internretten, jf. skatteloven §2–3(1), anser en gjerne at det foreligger en filial av det utenlandske selskapet i Norge. Når det utenlandske selskapet registreres i Brønnøysundregistrene, benyttes betegnelsen NUF og en anser at det foreligger en avdeling av det utenlandske selskapet i Norge. På samme måte vil et norsk selskap med virksomhet i utlandet kunne oppfylle vilkårene for fast driftssted i skatteavtalen og internretten i utlandet, og dermed anses å ha en filial i utlandet. I det videre vil begrepet filial bli benyttet på situasjoner der selskapet oppfyller både skatteplikt etter skatteavtalen og etter internretten, enten i Norge eller i utlandet.

### Noen utgangspunkter

Ifølge skatteloven vil gevinst ved en transaksjon som hovedregel være en skattepliktig realisasjon, jf. § 5–1 og §§9–1 flg.

Det er bl.a. gitt nye regler om «skattefrie» omorganiseringer over landegrensene i lov av 10. juni 2011 nr. 16 på bakgrunn av bl.a. Finansdepartementets høringsnotat 18. januar 2010 og Ot.prp. nr. 78L (2010–2011). De nye reglene omfattet bl.a. fusjon og fusjon over landegrensene (jf. § 11–11(1) og § 11–21 (konsernforskriften) ble utvidet til å omfatte enkelte tilfeller av omdanning over landegrensene. Reglene trådte i kraft straks og med virkning fra 2011.

Formålet med endringene var særlig å tilpasse skattereglene til endrede selskapsrettslige regler for SE- og SCE-selskaper. Videre var det ønskelig å redusere antall søknader om skattelempe etter skatteloven § 11–21 og § 11–22.

Videre ble det lagt vekt på å ivareta hensynet til skatteprovenyet. Det ble således stilt et (felles) krav til disse ulike «skattefrie» transaksjonene om skattemessig kontinuitet på eier- og selskapsnivå. Gevinst ved selve omorganiseringen/transaksjonen ville således være skattefri, men latent skatt på overdratte eiendeler mv. ble ivarettatt ved kravet om skattemessig kontinuitet.

### Problemstillinger

Fremstillingen vil i det videre omfatte en kort oversikt over bruk av filialstruktur for å unngå eller redusere risiko for skatteplikt på gevinst ved omorganiseringer og restruktureringer.

Videre vil problemstillingen omhandle hvordan en kan unngå/ redusere risiko for skatteplikt i de tilfellene det foreligger en filialstruktur, men der det ønskes foretatt restruktureringer/omorganiseringer.

Ønsket er å gi en kort oversikt over noen muligheter, fallgruver og utfordringer knyttet til restruktureringer ved bruk av filialstruktur eller ved å opprette slik filialstruktur.

I det videre vil det ikke bli foretatt noen vurdering av eventuelle skattemessige konsekvenser av restruktureringen i utlandet, idet dette vil føre for langt. Imidlertid er det viktig at dette vurderes der en omorganisering foretas over landegrensene.

### Fusjon over landegrensene innenfor EØS der norsk selskap er overdragende selskap

Ifølge skatteloven § 11–11(1)a kan et aksjeselskap hjemmehørende i Norge fusjonere med et overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat uten skattlegging på eier- og selskapsnivå dersom fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven og allmennaksjeloven.

Dette innebærer at dersom et norsk aksjeselskap (AS) fusjonerer inn et utenlandsk selskap innen EØS med begrenset ansvar, vil gevinsten ved transaksjonen være skattefri dersom de øvrige vilkårene er oppfylt.

Ved å opprette en filial av det utenlandske selskapet i Norge og overdra virksomheten i AS til denne filialen i forbindelse med fusjonen, vil en unngå eller redusere risikoen for exit-beskatning etter skatteloven § 9–14. I dette tilfellet vil eiendeler mv. ikke anses tatt ut av norsk beskatningsområde idet eiendelene mv. beholder tilknytningen til Norge.

En videreføring av virksomheten i den norske filialen vil kunne virke mot sin hensikt dersom formålet med omorganiseringen er å «samle» eiendeler og gjeld i det utenlandske selskapet. Videreføres virksomheten i den norske filialen, vil gjerne selvangivelses- og årsregnskapsplikt samt øvrige forpliktelser i Norge måtte oppfylles.

Det bør derfor undersøkes om gevinsten er lavere enn terskelverdiene i forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 9–14–2. Ifølge § 9–14–2 må gevinsten eller tapet

på eiendelen for fysiske driftsmidler overstige fem millioner kroner for at det skal foreligge skatteplikt/fradragsrett.

For øvrige eiendeler og forpliktelser må samlet netto gevinst (dvs. etter fradrag for samlet tap) overstige én million kroner for at gevinsten skal bli skattepliktig. Tilsvarende må det foreligge samlet netto tap på én million kroner eller mer for at det skal foreligge fradragsrett.

Hvis disse terskelverdiene eller vilkårene i skatteloven § 9–14 for øvrig ikke skulle foreligge (eksempelvis der en eiendel oppfyller vilkårene for unntak som følge av kortvarig tilknytning til Norge), kan det, etter omstendighetene, vise seg å være (mer) hensiktsmessig/mulig at virksomheten tas ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med fusjonen. Et slikt uttak vil da ikke være underlagt skatteplikt etter uttaksbestemmelsen i § 9–14. Vi gjør imidlertid oppmerksom på at dersom eiendelene senere blir realisert, vil det kunne foreligge skatteplikt på eventuell gevinst.

#### Fisjon over landegrensene der norsk selskap er overdragende selskap

Ifølge skatteloven § 11–11(1)b kan et norsk aksjeselskap fisjonere med selskap med

begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat uten skattelegging på eier- og selskapsnivå dersom fisjonen skjer etter aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 14. Dette forutsatt at de øvrige betingelsene er oppfylt.

Dersom det opprettes en filial av det utenlandske selskapet som virksomheten i det norske selskapet overføres til, vil exit-beskatningen kunne reduseres eller unngås.

Dersom virksomheten fisjoneres ut til en eller flere/mange selskaper, må det «opprettes» tilsvarende antall filialer i Norge for å unngå exit-beskatning. I den forbindelse kan det være viktig å sørge for at virksomheten i de ulike filialene oppfyller vilkårene for skatteplikt til Norge. Dersom virksomheten i det norske selskapet «spres» på mange filialer slik at vilkårene for skatteplikt ikke lenger er oppfylt, vil det, etter omstendighetene, kunne hevdes at eiendelene mv. kan sies «uttatt av norsk beskatningsområde» og derigjennom at vilkårene for exit-beskatning er til stede.

#### Fusjon av to utenlandske selskaper med filial i Norge

Ifølge § 11–11(5) kan det foretas fisjon og fusjon av utenlandske selskaper uten beskat-

ning av selskapet og aksjonærene når transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og etter de prinsippene som følger av § 11–7.

Dette tilfellet regulerer eksemplvis det tilfellet at et utenlandsk selskap med filial i Norge fisjoneres. Dersom fisjonen omfatter virksomheten i filialen i Norge, vil det kunne foreligge en overføring av virksomhet fra overdragende selskaps filial til overtakende selskaps filial (overtakende selskaps filial vil da kunne anses «opprettet» som følge av fisjonen).

Gevinst ved denne overføringen vil imidlertid være skattefri dersom bl.a. kravet til skattemessig kontinuitet er oppfylt. Det er, etter vår oppfatning, noe uklart hvordan kravet til skattemessig kontinuitet skal tolkes i dette tilfellet, og det vil føre for langt å vurdere dette nærmere i denne fremstillingen. Dersom vilkåret anses oppfylt og de øvrige vilkårene er oppfylt, vil imidlertid gevinsten ved overføringen av virksomhet bli skattefri etter denne bestemmelsen.



**Verv en venn eller en kollega og motta et gavekort på kr 500. Revisorforeningen er i vekst, og vi ønsker din hjelp til å bli enda flere. Sammen er vi sterke!**

Som medlem er du den beste ambassadøren vi har for å rekruttere nye medlemmer til Revisorforeningen. Vi ønsker derfor å motivere deg til å verve en venn eller kollega. Som takk for hjelpen får du tilsendt en vervepremie.

**FORDELER FOR MEDLEMMER I REVISORFORENINGEN:**

- Gode rabatter på alle kurs, fagbøker og tidsskrifter
- Tilgang til vår faglige spørretjeneste
- Full tilgang til våre nettsider med relevant og nyttig faginformatjon
- Gunstig bankavtale og reise-, innbo- og bilforsikring

Den du verver, fyller ut innmeldingsskjemaet på [revisorforeningen.no](http://revisorforeningen.no). Det nye medlemmet må skrive inn ditt navn som verver nederst i fritekstfeltet. Når innmeldingen er bekreftet, vil du få tilsendt et Presenta gavekort.

Kampanjen gjelder verving av ordinære medlemmer og praksismedlemmer.

Skjema for innmelding finner du på: [revisorforeningen.no/a9018842](http://revisorforeningen.no/a9018842)

**revisorforeningen • no**

## Utenlandsk selskap med filial i Norge som omdannes til SE-selskap

Dersom et selskap innen EØS, eksempelvis et tysk AG-selskap med filial i Norge, omdannes til SE-selskap, blir spørsmålet om omdannelsen kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

Spørsmålet er ikke direkte løst i loven. Vi kan heller ikke se at forarbeidene har tatt direkte stilling til spørsmålet. Etter vår oppfatning kan imidlertid en slik omdanning ikke anses som en «realisasjon» dersom SE-selskapet etter omdanningen er en «fortsettelse» av det samme selskapet (samme type virksomhet, samme lokaler, ansatte mv.). Vi viser i den forbindelse til Ot.prp. nr. 87L punkt 9.2.2. Vi viser også til SE-loven og implementeringen av EØS-avtalens vedlegg XXII no.10a (EU-direktiv no. 2157/2001). Ifølge EU-direktiv no. 2157/2001 artikkel 37 annet ledd vil en omdanning fra et allmennaksjeselskap til SE-selskap ikke bli ansett som en likvidering av selskapet og opprettelse av et nytt selskap. Dette må tilsvarende gjelde ved omdanning av et selskap som kan sies å tilsvare et allmennaksjeselskap (aksjeselskap) hjemmehørende i EØS-stat som har filial i Norge.

Etter vårt syn vil omdanningen ikke kunne innebære en «realisasjon» i Norge. I alle tilfeller må dette kunne gjelde dersom det foreligger skattemessig kontinuitet på eier- og selskapsnivå.

## Omdanning av filial av et norsk selskap (aksjeselskap) til et utenlandsk selskap, aktiebolag (AB)

I BFU 08/12 ønsket innsender å omdanne en filial av et norsk aksjeselskap til et svensk AB.

Skattedirektoratet kom til at en slik omdanning ville medføre exit-beskatning. Dette skyldtes at virksomheten i den svenske filialen ville bli overført til et nytt selskap og den alminnelige skatteplikten til Norge ville opphøre. Eienedelene mv. måtte derved anses å ha blitt tatt ut av norsk beskatningsområde.

Omdanning av filial av norske aksjeselskap til svensk aktiebolag faller utenfor § 11–20 med tilhørende omdanningsforskrift § 11–20–1 flg. I Finansdepartementets høringsnotat 18. januar 2010 gis det videre uttrykk for at det heller ikke

er aktuelt å regulere skattefritak ved omdanning i utlandet.

Spørsmålet er om filialens virksomhet overdras til det svenske selskapet uten skatteplikt for gevinst på annen måte, for eksempel å foreta en fisjonsfusjon av den delen av det norske selskapet som omfatter virksomheten i filialen i Sverige og som ønskes overdratt til AB. Dette beror på de nærmere konkrete omstendighetene. Det kan kort nevnes at en fusjon av AS inn i et nyopprettet AB (uten tidligere virksomhet) vil kunne medføre at virksomheten i den svenske filialen overdras til AB. Imidlertid vil det måtte opprettes en norsk filial av AB for å unngå uttak av norske beskatningsområde hvilket antas å være upraktisk for det tilfellet av virksomheten utføres i Sverige. Alternativet fisjonsfusjon vil derfor trolig (kun) være aktuelt for det tilfellet at det allerede foreligger virksomhet i datterselskapet (AB) og det norske morselskapet ønsker å samle virksomheten i Sverige.

## Overføring fra filial i utlandet av et norsk selskap til datterselskap i samme stat i utlandet

Når et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap overfører eiendeler mv. ved fast driftssted som er skattepliktig til en annen stat til et nystiftet datterselskap i denne staten og vederlaget i sin helhet er aksjer i det nystiftede datterselskapet, er transaksjonen skattefri, jf. skatteloven § 11–21(1)c.

Dersom et norsk aksjeselskap har en filial i utlandet og ønsker å overføre eiendeler mv. til et nystiftet datterselskap i samme stat, vil dette kunne gjøres skattefritt i medhold av § 11–21. Det er da forutsatt at de øvrige vilkårene er oppfylt.

Dersom virksomheten i filialen omfatter generelle skatteposisjoner, eksempelvis underskudd til fremføring, vil konsernforskriften ikke kunne benyttes. Dette fordi slike skatteposisjoner ikke kan overføres i medhold av § 11–21. Da må en i stedet vurdere muligheten for bruk av fusjons- eller fisjonsalternativet i skatteloven § 11–11. Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at den norske virksomheten må videreføres i en filial av det utenlandske selskapet for å unngå exit-beskatning.

## Overføring fra filial i Norge av et utenlandsk selskap til norsk datterselskap (selskap i Norge)

Skatteloven § 11–21(d) omfatter tilfellet der det foretas en overføring fra filial i Norge av et utenlandsk selskap til et norsk datterselskap. Dersom Norge har skatteavtale med den utenlandske staten som gir Norge rett til å kreve utlevert opplysninger om skattyters inntekts- og formuesforhold samt få bistand, vil gevinsten kunne bli skattefri etter (d) dersom de øvrige vilkårene er oppfylt.

Det vil heller ikke være aktuelt å benytte denne bestemmelsen dersom virksomheten i filialen i Norge omfatter generelle skatteposisjoner. Det må da vurderes hvorvidt reglene for fisjoner og fusjoner over landegrensene er oppfylt med sikte på eventuell overføring av selve virksomheten og de generelle skatteposisjonene.

## Omdanning av NUF til aksjeselskap – forslag til endringer i statsbudsjettet

Det er i Ot.prp. nr.1LS (2012–2013) foreslått å utvide området for skattefri omdanning til også å gjelde omdanning av selskap med begrenset ansvar stiftet i utlandet med alminnelig skatteplikt til Norge til et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Skattefrihet forutsetter at omdanning skjer til nystiftet norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap og at det vesentlige av virksomheten mv. videreføres i det nystiftede selskapet.

Omdanningen må skje til skattemessig kontinuitet hvilket vil innebære at skatteposisjoner på eiendelene mv. videreføres av det nye selskapet og at eierne viderefører sine inngangsverdier og øvrige eierposisjoner i det tidligere selskapet på de nye aksjene. Endringene foreslås trådt i kraft straks.

Etter vårt syn vil det være ønskelig om det også vurderes nærmere muligheten for omdanning for utenlandske foretak med begrenset skatteplikt til Norge til aksjeselskap og allmennaksjeselskap samt også muligheten for omdanning fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap til filial, da vi ser i praksis et relativt stort behov for å kunne foreta slike omdanninger uten å måtte gå veien om den mer krevende prosessen å foreta fisjon og fusjon mv.