

Etablering av virksomhet og valg av selskapsform

Publisert: 01.03.2017 kl 15:13

Oppdatert: 26.01.2022 kl 12:02

Skatte- og avgiftsmessige hensyn er alltid relevant. Ikke minst gjelder dette i tilfeller hvor utenlandske interesser ønsker å operere i Norge. I slike tilfeller må det man først tas stilling til hva som forretningsmessig er en hensiktsmessig organisasjonsform, for deretter å se på hvilke skatte- og avgiftsmessige konsekvenser og muligheter som foreligger.

[Før etablering](#) [Selskapets ledelse](#)

Det som isolert sett synes skattemessig gunstig fra en norsk synsvinkel, kan vise seg uheldig i et større perspektiv, eksempelvis for et konsern totalt sett.

For norske eiere er muligheten til inntektsutjevning viktig. Konsernbidrag kan i hovedsak kun ytes mellom norske aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper, herunder filialer, og av den grunn foretrekkes ofte disse foretaksformer.

Før etablering

Valg av organisasjonsform

Valg av organisasjonsform er helt grunnleggende. Spørsmålet er avgjørende for reguleringen av blant annet ansvarsforpliktelser, utbetalinger fra virksomheten og skattemessige forhold.

Aksjeselskap (AS) og allmennaksjeselskap (ASA)

Et kjennetegn ved aksjeselskapsformen er at eierne (aksjonærene) i kraft av sin eierposisjon ikke har et personlig ansvar for selskapets forpliktelser. Den eller de som ønsker å etablere et AS må stille minimum kr 30 000 til rådighet som aksjekapital i selskapet. For ASA er minsteinnskuddet kr 1 000 000. Stifternes risiko for tap er begrenset til det innskudd de gjør i selskapet. Denne ansvarsbegrensningen er nok den viktigste grunnen til at aksjeselskapsformen er den vanligste måten å drive næringsvirksomhet på i dag.

De fleste former for utdelinger fra AS/ASA er begrenset til selskapets frie egenkapital. For selskaper i oppstartsfasen er dette et viktig poeng. Den frie egenkapitalen fastlegges alltid på bakgrunn av revidert og godkjent årsregnskap for siste regnskapsår eller mellombalanse.

Et AS/ASA er skattepliktig som eget rettssubjekt. Selskapet er skattepliktig i den kommunen hvor hovedkontoret ligger. Eiere av et AS/ASA beskattes ved utdeling av utbytte utover et skjermingsbeløp, men ikke ved tilbakebetaling av tidligere innbetalt aksjekapital eller overkurs.

Et norsk AS/ASA vil for øvrig være skattepliktig i Norge for all sin inntekt, bortsett fra lovlige inntekter på aksjer og andeler i de fleste andre selskaper (fritaksmetoden – noe innskjerpet slik at 3 % regnes som skattepliktig inntekt). Dette gjelder også inntekter i utlandet, med mindre disse etter egen skatteavtale er unntatt fra norsk beskatning.

Konsernbidrag kan ytes mellom norske aksjeselskaper eller mellom norske filialer der hovedforetakene er i konsernforhold, se også egen artikkel om konsernbidrag.

Etter innføringen av fritaksmetoden er det mange personlige aksjonærer som ønsker å etablere en holdingstruktur, slik at de kan reinvestere skattefrie selskapsinntekter uten mellombeskatning. Mange selskaper vil under fritaksmodellen være interessert i å selge aksjer eller andeler fremfor eiendeler. Fra kjøpers ståsted vil ikke dette alltid være ønskelig. Det er blitt enda viktigere å søke profesjonell bistand før gjennomføring av større transaksjoner, slik at disse kan gjennomføres på en økonomisk optimal måte.

For små aksjeselskaper (dvs. aksjeselskaper med mindre enn 6 mill. kroner i omsetning, balanse på mindre enn 23 mill. kroner og gjennomsnittlig antall ansatte ikke overstiger 10 årsverk, jf. *aksjeloven* § 7-6), kan man beslutte å ikke ha revisor.

Flere endringer i aksjeloven trådte i kraft 1. juli 2017. Hensikten har vært å gjøre aksjelovgivning teknologinøytral. Endringene gjelder først og fremst aksjeselskapers organisasjon, kapitalreglene, fravalg av revisjon og krav til særattestasjoner. Elektroniske løsninger spiller nå en større rolle. Forenklingene reduserer den administrative byrden ved å drive virksomhet gjennom et aksjeselskap.

Norsk avdeling av Utenlandsk Foretak (NUF) og filial

Norsk avdeling av utenlandsk foretak (heretter kalt «NUF») er den organiseringsform som har økt mest de siste årene.

Et NUF er intet selvstendig rettssubjekt. Det er hovedenheten i utlandet som er rettssubjektet. NUF er en del av dette. Det er organisasjonsformen i utlandet som er avgjørende for hvilken enhet vi har med å gjøre. Opprettes et enkeltpersonforetak i utlandet med avdeling i Norge, vil vi ha et ENK-NUF. Dersom det opprettes et limited company i f.eks. England med avdeling i Norge, vil vi ha et Limited Company NUF. I den videre redegjørelsen vil vi kun se på hvor hovedforetaket i utlandet tilsvarer et norsk aksjeselskap.

Trenger den utenlandske enheten kun et organisasjonsnummer i Norge (skal ikke bedrive næringsvirksomhet i Norge), er det tilstrekkelig å registrere NUF i Enhetsregisteret. Det kan være tilfelle hvor den utenlandske enheten trenger kun en VPS-konto i Norge. Skal hovedenheten bedrive næringsvirksomhet i Norge uten å stifte en særskilt juridisk person, må selskapet registrere et NUF i Foretaksregisteret.

Ved registreringen av et NUF i Foretaksregisteret, må det sendes inn en hovedblankett, protokoller fra kompetent organ om opprettelse av virksomhet i Norge, vedtekter og stiftelsesdokumenter for den utenlandske enheten. Det er ikke noe krav om at hovedenheten dokumenterer at den er hjemmehørende i utlandet.

Etter at NUF er etablert, er det mange utenlandske selskaper med filialer i Norge som legger all virksomhet og ledelse til Norge. I foretaksregisterloven § 1-2 er det definert hva som er et norsk foretak og ikke et utenlandsk foretak. «Med norske foretak menes i denne lov ethvert foretak med hovedkontor i Norge eller på norsk kontinentalsokkel. Andre foretak er utenlandske». Om virksomheten er norsk, beror på en helhetsvurdering, hvor man ikke bare kan legge vekt på hvor styret utøver sin funksjon. Opphører et registrert foretak eller bortfaller for øvrig vilkårene for registrering i registeret, skal opphøret meldes til registeret og foretaket slettes, jf. *foretaksregisterloven* § 4-1 annet ledd. Etter vår vurdering har disse NUF-ene en plikt til å rette opp forholdene, jf. *foretaksregisterloven* § 4-1 annet ledd.

Et NUF med virksomhet både i utlandet og i Norge er ikke automatisk skattepliktig til Norge for den virksomhet som det utenlandske foretaket utøver i Norge. For at skatteplikt skal inntre kreves det at det utenlandske foretaket har «fast driftssted» i Norge. Det vil foretaket ha dersom det har en noenlunde fast etablert næringsvirksomhet, både over tid og geografisk. Det er eksempelvis nok at en person som representerer hovedforetaket har norsk adresse (hjemmekontor, faks og e-post adresse) som hun jobber ut fra. De heftelser en filial pådrar seg kan ikke isoleres til selve filialen, da selve selskapet som har opprettet filialen svarer for dens forpliktelser.

Mange vurderer NUF ved selskapsetablering i Norge som en følge av at andre land ikke har samme krav til kapitalinnskudd som Norge, og således ved første øyekast virker mindre «byråkratisk». Videre kan hensynet til fri flyt av likviditet anføres til fordel for en filial, mens man i et aksjeselskap har begrensninger i utbytteutdelinger. På den annen side får man normalt

rapporteringsplikt til to land, og ofte vanskelige avgrensings spørsmål om fordelinger av kostnader og inntekter og hvor retningslinjene fra OECD om slike fordelinger ikke alltid er klare og entydige. Ofte må det foretas en omfattende funksjonsanalyse for å fastslå denne fordelingen. Hvordan fordelingen skal skje er under søkelys av skattemyndighetene, som har fokus på denne foretaksformen.

Et annet hensyn som ofte anføres til fordel for en filial, er at skattemessige underskudd umiddelbart kan føres til fradrag i hovedkontoret, i motsetning til aksjeselskaper som må fremføre underskuddet til senere års fradrag. Imidlertid er ikke alltid vilkårene for en slik samordning med hovedkontoret til stede, samt at med dagens rentenivå vil effekten av umiddelbar fradragsrett med tanke på fremføring være minimal.

Det er også en del særlige skatteregler for fast driftssted. De fleste skatteavtaler aksepterer ikke rentefradrag på lån til hovedkontoret. Ved salg av driftsmidler knyttet til en norsk virksomhet inngår realisasjonsgevinster i virksomheten som skal allokeres til Norge. Ved opphør av virksomhet, vil avvikling av det faste driftsstedet i Norge innebære at skatteplikten til Norge opphører. Opphør av skatteplikten får den virkning at et eventuelt underskudd kan tilbakeføres i henhold til reglene i *skatteloven § 14-7*. Alle negative saldoer og positiv gevinst- og tapskonto må inntektsføres. Salg eller tilbakeføring av driftsmidler til utlandet anses som skattepliktig realisasjon. Eventuelle tapssaldoer hvor tilhørende driftsmidler er realisert, føres til fradrag.

Salg, herunder omdannelse av virksomheten – eksempelvis til aksjeselskap, vil i utgangspunktet medføre realisasjonsbeskatning.

Reglene om «Exit-beskatning», som gjelder ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, får særlig betydning for filialer av utenlandske foretak. Reglene gjelder for alle typer driftsmidler, herunder finansielle og immaterielle driftsmidler. Det er ikke nødvendig at disse fysisk blir tatt ut, det er tilstrekkelig at inntekter og kostnader knyttet til eiendelene ikke er skattepliktige eller fradragsberettigede til Norge. Se artikkelen «[Exit-beskatning av urealisert gevinst ved uttak fra norsk beskatningsområde mv.](#)»

NUF som deltar i eller utøver virksomhet i Norge og som er skattepliktig hit, har regnskapsplikt i Norge etter *regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13*. Årsregnskapet skal sendes inn til Regnskapsregisteret i Brønnøysundregistrene. Regnskapsregisteret ilegger forsinkelsesgebyr ved sen innsending. Styreleder eller daglig leder kan ilegges forsinkelsesgebyr.

Revisjonsplikten for filialer oppstår dersom omsetningen passerer 5 millioner kroner, mens aksjeselskaper kan normalt velge bort revisjon dersom omsetningen er under 5 millioner kroner. Revisjonsplikten er således tilnærmet lik for begge foretaksformer. Revisjonsplikten for filialer vil normalt være mer omfattende enn for aksjeselskaper. En filial har videre innsendelsesplikt av årsregnskapet til det norske Regnskapsregisteret, dvs. både filialens årsregnskap og årsregnskapet til det utenlandske hovedkontoret, og er det revisjonspliktig, pliktes også revisjonsberetningen innsendt.

NUF som vurderes å ha midlertidig tilknytning til Norge skal normalt rapportere skattemessig til Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Opplysnings- og rapporteringsplikten er vesentlig mer omfattende enn for aksjeselskaper, hvor også et særskilt utfylt regnskapsutdrag skal vedlegges. Normalt utføres også en særskilt ekstensiv kontroll fra skattemyndighetene overfor denne foretaksformen. NUF som rapporterer til lokalt skattekontor slipper normalt å levere dette ekstra vedlegget.

Oppsummert kan selskapsetablering ved NUF i Norge tilsynelatende virke enklere og bedre enn etablering ved eksempelvis aksjeselskapsformen, men praksis viser imidlertid at denne foretaksformen krever mer ressurser til rådgivere, mer omfattende revisjonsplikt, og mer omfattende opplysnings- og rapporteringsplikt overfor skattemyndighetene. Dette må særlig ses i lys av nylige forenklinger i aksjelovgivningen, jf ovenfor.

Ansvarlige selskaper (ANS, DA og KS)

I ansvarlige selskaper (ANS) kan kreditorene kreve hver av deltakerne direkte dersom selskapet ikke oppfyller sine forpliktelser. Deltakerne hefter ubegrenset og solidarisk for selskapets forpliktelser. Tapsmulighetene er uten beløpsbegrensning og denne organisasjonsformen er normalt lite egnet for risikofylt virksomhet. Fordelen ved å organisere virksomheten på denne måten er at det ikke stilles krav til bunden selskapskapital, samt at den gir deltakerne en direkte og lett tilgang til selskapets overskudd. For ansvarlige selskaper med delt ansvar (DA) har selskapets deltakere til sammen

ansvar for selskapets totale forpliktelser pro rata. I kommandittselskaper må en av deltakerne (komplementaren) ha ubegrenset ansvar for alle selskapets forpliktelser, mens de øvrige (kommandittistene) deltakernes ansvar er begrenset. Komplementaren er gjerne et aksjeselskap og således et selskap med begrenset ansvar. Det har vært vanlig å organisere eierskap av skip og fast eiendom i KS, hvilket også har hatt sammenheng med tidligere skatteregler. For ANS og DA vil revisjonsplikten normalt inntre dersom omsetningen overstiger 5 millioner kroner og ikke samtlige deltakere er juridiske personer. For KS vil revisjonsplikten normalt inntre ved samme beløpsgrense dersom komplementaren ikke er en juridisk person der deltakerne ikke har et personlig ansvar for forpliktelsene.

ANS, DA og KS er egne rettssubjekter, men ikke skattesubjekter. Dette innebærer at deltakerne blir beskattet direkte for selskapenes overskudd. Personlige deltakere vil dessuten bli beskattet for utdelinger fra selskapene utover et skjermingsbeløp, men ikke ved tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Det er innført nye regler for beskatning av ANS, DA og KS som har store likhetstrekk med reglene for beskatning av AS. Det er fortsatt viktig å konsultere en kyndig rådgiver før et eventuelt kjøp eller salg av eiendeler fra, eller andeler i ANS, DA eller KS.

Enkeltpersonforetak

Et enkeltpersonforetak foreligger når én fysisk person utøver virksomhet og registrerer virksomheten i Brønnøysund. Reglene for enkeltpersonforetak følger av de mange bestemmelser om hvordan enkeltpersoner stifter forpliktelser og rettigheter. I motsetning til aksjeselskapsformen finner man ikke her noe skille mellom forpliktelser som pådras som privatperson og de som pådras ved næringsvirksomheten. Er en virksomhet eiet av bare én person, kan ansvaret bare begrenses ved valg av aksjeselskapsformen.

En personlig næringsdrivende blir fortløpende beskattet for virksomhetens overskudd. Hele nettoinntekten er beregningsgrunnlag for trygdeavgift og toppskatt. Dette gjelder også gevinst ved salg av for eksempel eiendom. Derfor er det viktig å innhente profesjonelle råd før gjennomføring av større transaksjoner. Personlige næringsdrivende med høy gjeldsbelastning vil også kunne være tjent med å endre foretaksform.

Etablering av AS/ASA

Aksjeloven/allmennaksjeloven angir de formelle regler for å stifte et AS/ASA. Stifterne kan være både fysiske og juridiske personer. Selve etableringsprosessen utføres i to trinn. Stifterne oppretter et stiftelsesdokument med vedlegg og undertegner stiftelsesdokumentet. Deretter registreres selskapet i Foretaksregisteret. Disse leddene må finne sted i relativt umiddelbar tilknytning til hverandre.

Vi går ikke nærmere inn på det innhold som er påkrevd i stiftelsesdokumentet etter aksjeloven, men begrenser oss til å peke på enkelte vurderingsmomenter i tilknytning til dette.

Aksjekapital

Minste tillatte aksjekapital (kr 30 000 i AS, kr 1 000 000 i ASA) må innbetales til selskapet før registrering. Om minstebeløpet er tilstrekkelig som kapitalgrunnlag i det enkelte selskap må imidlertid avgjøres på bakgrunn av virksomheten som skal utøves i selskapet. Etter endring av aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-5 første ledd kan aksjeinnskuddet dekke stiftelseskostnader. Det er således ikke lenger nødvendig å stifte selskapet med overkurs dersom selskapet skal dekke stiftelseskostnadene.

Spesielt for selskaper i oppstartsfasen er det vanlig at driften går med underskudd i en periode. Når halvparten av den registrerte aksjekapitalen er tapt, må styret tre sammen og diskutere tiltak og innkalle til generalforsamling. Dette vil i oppstartsselskaper lett være en unødvendig øvelse, idet dette er en forventet og normal utvikling uten at det nødvendigvis er noen risiko for konkurs. Derfor kan det være hensiktsmessig å sette en forholdsmessig stor del av kapitalinnskuddet som overkurs, slik at grensen for tap av halve aksjekapitalen blir tilsvarende lavere. Ved beregning av aksjenes skattemessige inngangsverdi blir også overkursen medregnet i tillegg til aksjekapitalen.

Aksjeinnskudd kan også gjøres med andre eiendeler enn penger. Det må i så fall fastsettes i stiftelsesdokumentet.

Dokumentet skal inneholde enhver bestemmelse om at aksjer skal kunne tegnes med rett eller plikt til å gjøre innskudd med andre eiendeler enn penger (tingsinnskudd), og gi en nøyaktig beskrivelse av ytelsen. Tingsinnskudd omfatter alle ytelser som ikke er i norske penger, f.eks. utenlandsk valuta. Som tingsinnskudd kan bare benyttes eiendeler som kan balanseføres etter regnskapsloven. En plikt til å utføre et arbeid eller en tjeneste for selskapet kan eksempelvis ikke benyttes som aksjeinnskudd.

Heller ikke kan det skytes inn en rett til fremtidig ytelse som f.eks. å få levert annonseplass e.l. Eiendelene som skal benyttes som aksjeinnskudd skal vurderes til «virkelig verdi».

Når aksjeinnskudd gjøres med andre aktiva enn penger, er selskapet forpliktet til å utarbeide en redegjørelse etter nærmere angitte krav. Redegjørelsen skal bekreftes av revisor. Både redegjørelsen og revisors bekreftelse skal legges ved de øvrige dokumenter ved registrering av selskapet i Foretaksregisteret.

Selskapets ledelse

Styret

Ethvert AS/ASA skal ha et styre. Styret i et AS kan bestå av ett eller flere medlemmer. Et ASA kan ikke ha færre enn tre styremedlemmer. I enkelte tilfeller må styret bestå av flere enn tre medlemmer.

Halvparten av styrets medlemmer må være norske statsborgere og bosatt her i riket, eller statsborgere av stater som er part av EØS-avtalen og i tillegg bosatt i en slik stat, jf. *asl/asal* § 6-11 annet ledd.

Daglig leder

Selskapet kan ha en daglig leder.

Daglig leder må enten være norsk statsborger og bosatt her i riket, eller statsborger av stat som er part av EØS-avtalen og i tillegg bosatt i en EØS-stat.

Registrering i Foretaksregisteret

Selskapet må meldes til Foretaksregisteret innen tre måneder etter at stiftelsesdokumentet er undertegnet. Før meldingen kan registreres må aksjeinnskuddet være ytt fullt ut, og dette må være bekreftet av revisor. Skal aksjeinnskuddet utelukkende gjøres opp med penger, kan bekreftelsen gis av en finansinstitusjon.

Dersom selskapet ikke har ansatt en daglig leder, må selskapet oppgi en kontaktperson til Foretaksregisteret.

Vi gjør oppmerksom på at første gang et styremedlem med utenlandsk statsborgerskap eller utenlandsk daglig leder skal registreres i Foretaksregisteret, må det søkes om et såkalt D-nummer. Dette gjelder selv om vedkommende er statsborger av en EØS-stat. Da D-nummer tildeles av Oslo likningskontor og folkeregister (sentralkontoret for folkeregistrering), og ikke av Foretaksregisteret, oppstår lett forsinkelser i forbindelse med slike søknader, sammenlignet med registrering av selskaper uten utenlandske personer involvert i selskapets ledelse.

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.