

Filialer i Danmark og Sverige – en oversigt

Danske og svenske selskaber etablerer sig ofte i udlandet via et datterselskab. Nogle gange kan et fordelagtigt alternativ dog være at etablere en filial. Denne artikel omfatter de grundlæggende selskabsretlige- og skattemæssige samt regnskabsmæssige aspekter ved en filialetablering i Danmark og Sverige.

Danmark

Etablering af filial i Danmark

Når et svensk selskab ønsker at etablere sig i Danmark, kan det ske enten ved at etablere et dansk datterselskab eller ved at etablere et forretningssted i Danmark. Både et dansk datterselskab og en direkte etablering er i det hele undergivet danske skattemæssige og regnskabsmæssige regler. Der findes endvidere en række regler om beskatning samt om registrering både hos den danske Erhvervs- og Selskabsstyrelse og hos de danske skatte- og afgiftsmyndigheder.

I det følgende beskriver vi kun de forhold, som et svensk selskab skal være opmærksom på ved direkte etablering i Danmark af en filial.

Selskabsretlige forhold

En filial af et svensk selskab er juridisk set en del af det svenske selskab, som blot er placeret i Danmark.

Der stilles ikke krav om en bestemt indskudskapital, men det svenske selskab skal være lovligt etableret i Sverige efter

de i Sverige gældende regler, og kun selskaber, der er registreret som et AB, kan registrere en filial i Danmark.

Filialen skal i det daglige ledes af mindst 1 filialbestyrer. Der stilles ikke særlige krav til nationalitet eller bopæl. Filialbestyreren skal have ubegrænset fuldmagt til at tegne filialen, og hvis der er flere filialbestyrere, kan de tegne filialen i fællesskab eller hver for sig som beskrevet i fuldmagten.

Den danske filials formål skal svare til det svenske selskabs formål eller en del heraf. Filialens navn skal endvidere indeholde navnet på det svenske hovedselskab med tilføjelse af ordet "filial" og nationalitet, således at ordet "Sverige" eller "svensk" skal indgå i navnet.

Registrering

Et svensk selskab, der driver virksomhed i Danmark, skal registreres hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i Danmark (svarende til Bolagsverket i Sverige).

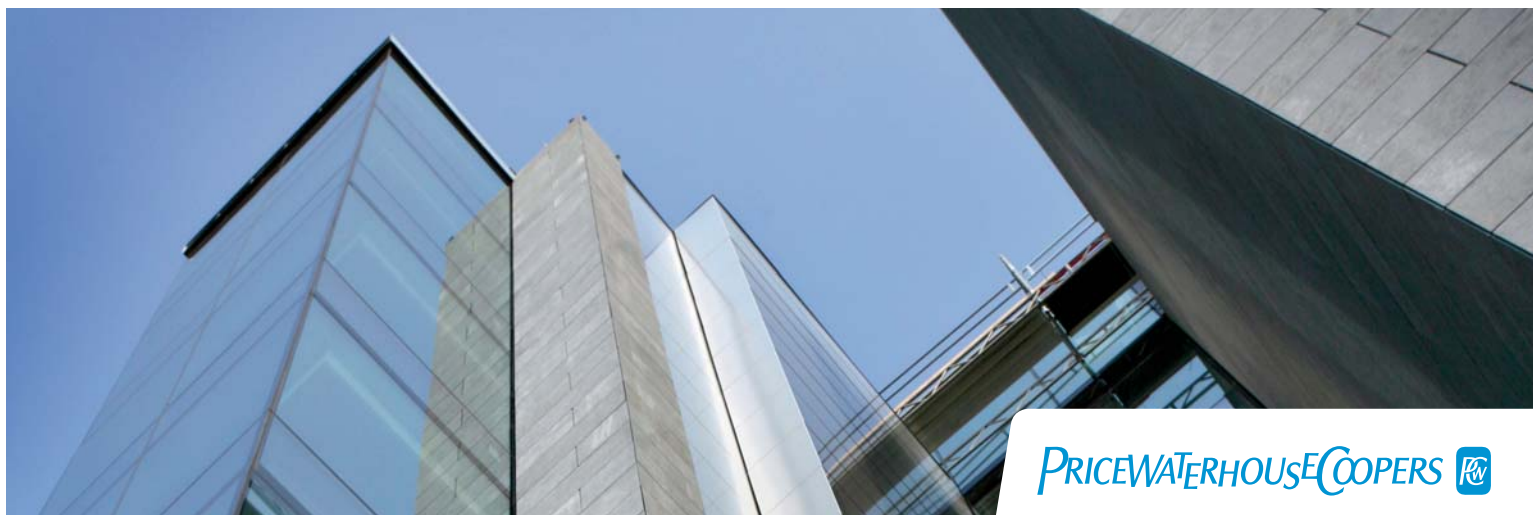
Virksomheden må ikke begyndes, før aktiviteten er anmeldt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, og hvis registrering

nægtes, skal aktiviteten ophøre.

Der er dog ikke pligt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved ren ordreoptagelse, hvor fakturering sker fra Sverige, ved enkeltstående entrepriser eller anden enkeltstående virksomhed af begrænset varighed, ved arbejde der sker i forhold til en enkelt kontraktspart, ved opkøb af danske produkter gennem en dansk mellemmand eller ved arbejde af ren administrativ karakter som f.eks. markedsbearbejdelse.

I forbindelse med registreringen skal der indsendes en række dokumenter vedrørende det svenske hovedselskab nemlig registreringsbevis fra Bolagsverket, stiftelsesurkund, bolagsordning og fuldmagt til filialbestyreren. Dokumenterne kan indsendes på svensk. Herudover skal der indsendes en række oplysninger om den svenske ledelse samt om filialbestyreren.

Anmeldelsen skal ske på en blanket, der skal indeholde en række oplysninger om selskabet. Hovedparten af disse oplysninger vil fremgå af de ovenfor nævnte dokumenter.





Filialbestyreren fungerer i det daglige som en "verkställende direktör" og kan efter danske regler forpligte det svenske hovedselskab fuldt ud. Filialbestyreren skal også sørge for at anmelde eventuelle ændringer i filialens forhold til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Når registreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er på plads, vil filialen modtage et bevis for etableringen i Danmark.

Skattemæssige forhold

Fast driftssted

Hvis et svensk selskab driver aktivitet i Danmark, kan det medføre skattepligt efter de danske selskabsskatte regler.

Betingelserne er ikke helt de samme som for registrering hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, så der kan forekomme situationer, hvor der er skattepligt, selvom der ikke er pligt til at registrere en filial efter de selskabsretlige regler eller omvendt.

Der vil være skattepligt til Danmark, når den svenske virksomhed har fast driftssted i Danmark.

Et fast driftssted opstår, når den svenske virksomhed driver erhvervsaktivitet gennem et fast forretningssted i Danmark. Der skal altså både være tale om en erhvervsaktivitet og en fysisk tilknytning til Danmark af en vis varig-

hed, hvilket vil sige, at helt kortvarige aktiviteter i Danmark ikke er omfattede.

Et fast driftssted vil som hovedregel omfatte et sted, hvorfra virksomheden ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted, et sted, hvorfra naturforekomster udvindes, eller alternativt et bygnings-, anlægs-, installations- eller monteringsprojekt eller hjælpefunktioner til et sådant projekt, men kun hvis projektet varer i mere end 12 måneder beregnet efter særlige regler.

Herudover kan en svensk virksomhed få fast driftssted i Danmark, hvis det ansætter eller indgår samarbejde med en agent eller lignende, og denne person i Danmark indgår bindende aftaler på det svenske selskabs vegne. Der kan i den situation opstå fast driftssted, selvom det svenske selskab ikke har lokaler i Danmark.

Der er dog også en række situationer, hvor der ikke er fast driftssted i Danmark, selvom de generelle betingelser er opfyldt. Der er således ikke skattepligt til Danmark, **hvis** der kun er lokaler til lager, udstilling eller udlevering af varer eller varer til bearbejdelse hos et andet foretagende, **hvis** der kun er lokaler til brug for indkøb af varer eller indsamling af oplysninger, eller **hvis** aktiviteten kun er af forberedende eller hjælpende karakter.

Endvidere har Danmark særlige regler om, at fjernsalg, hvor det svenske selskab giver en dansk repræsentant fuldmagt til at indgå aftaler i Danmark i visse situationer ikke giver fast driftssted, hvis repræsentanten kun modtager ordrer fra kunder via telefon, edb-medier, post og lignende.

Elektronisk handel, hvor et svensk selskab benytter en server i Danmark, giver heller ikke fast driftssted, hvis serveren ikke tilhører det svenske selskab. Hvis serveren tilhører det svenske selskab, vil der kunne opstå et fast driftssted og dermed beskatning i Danmark.

Beskatning af fast driftssted

Hvis en aktivitet i Danmark er skattepligtig efter reglerne om fast driftssted, skal der ske registrering hos de danske skattemyndigheder. Der kan endvidere blive tale om at registrere virksomheden for A-skatter og visse bidrag (danske kildeskatter på lønindkomst), hvis der er ansatte i filialen og endvidere for moms ("merværdesskatt").

Generelt set er et fast driftssted i Danmark undergivet de samme skattemæssige regler som et dansk selskab.

Den skattepligtige indkomst opgøres efter samme regler som for selskaber, og det skattepligtige resultat beskattes med 25% svarende til skattesatsen for selskaber. Der skal endvidere indleveres en selvangivelse i Danmark hvert år senest 6 måneder efter udløbet af regnskabsåret.

Det er kun den indkomst, der vedrører aktiviteten i Danmark, der skal beskattes i Danmark. Det er derfor nødvendigt at adskille de danske aktiviteter fra de aktiviteter, der i øvrigt drives i det svenske hovedselskab. Dette kan være vanskeligt og forudsætter, at der føres et særskilt bogholderi for de danske aktiviteter.

Hvis det svenske hovedselskab i øvrigt har aktiviteter, der dokumenterbart er adskilt fra det faste driftssteds aktivitet, og disse andre aktiviteter ikke medfører fast driftssted efter de normale regler, vil der ikke være skattepligt for disse andre aktiviteter.

Da det danske faste driftssted juridisk set er en del af det svenske hoveds-

elskab, vil der være visse udgifter, der ikke kan fradrages i den danske skattepligtige indkomst.

Et rent finansielt udlån fra det svenske selskab til filialen vil således normalt ikke berettige til fradrag for renteudgifter, mens f.eks. udlån fra det svenske hovedselskabs moderselskab vil berettige til rentefradrag. I visse situationer accepteres rentefradrag i forbindelse med udlån fra hovedselskabet, men disse situationer må vurderes meget konkret. Tilsvarende problemstillinger gælder ved betaling af royalty til hovedselskabet.

Hvis det faste driftssted drager nytte af ydelser fra hovedselskabet i Sverige, så som bogføring, assistance med ledelse, IT m.v., kan en del af disse omkostninger allokere til det faste driftssted og fradrages i Danmark.

Hvis det faste driftssted ophører – eventuelt fordi aktiviteten flyttes til Sverige, eller fordi aktiviteten lukkes – skal gevinster på aktiver eller passiver samt eventuel goodwill beskattes i Danmark i forbindelse med ophøret.

Nettobeløbet efter betaling af dansk selskabsskat kan overføres til det svenske hovedselskab uden kildeskat.

Det faste driftssted er en del af det svenske hovedselskab, og dets resultat skal derfor selvangives og beskattes også i Sverige, idet indkomsten opgøres efter de svenske selvangivelses- og beskatningsregler. Et underskud fra det faste driftssted er således normalt fradragsberettiget i den svenske skat. Hvis det faste driftssted har overskud i Danmark og derfor beskattes i Danmark af resultatet, får det svenske hovedselskab nedsat den svenske skat på filialindkomsten ved fradrag af den danske skat på samme indkomst men maksimalt med et beløb svarende til den svenske skat på 26,3%.

Det faste driftssted skal momsregistreres i Danmark, hvis det driver selvstændig økonomisk virksomhed med salg af varer og ydelser, som ikke er momsfritagne, og det samlede momspligtige salg overstiger DKK 50.000 for en 12 måneders periode. Momssatsen er 25%.

Leverance af ydelser imellem det faste driftssted og hovedselskabet i Sverige, så som eksempelvis de ovenfor nævnte bogføringsydelser m.v., anses ikke for leverancer og er derfor ikke momspligtige, mens tilsvarende leverancer af varer vil være momspligtige. Der findes herudover særlige regler om visse virksomheder, der er helt momsfritagne og visse virksomheder, der kan momsregistreres frivilligt (udlejning af fast ejendom).

Herudover kan der i visse situationer være behov for registrering for visse afgifter.

Der er ikke behov for registrering for told, hvis der kun ind- og udføres varer imellem Danmark og Sverige eller andre EU-lande.

Bogføring og revision

Det faste driftssted skal have en særskilt bogføring og skal opfylde danske bogføringsregler, der i store træk svarer til reglerne for danske selskaber.

Bogføringen og det regnskab, der udarbejdes på baggrund af bogføringen, skal kunne danne grundlag for udarbejdelse af selvangivelsen. Endvidere skal der føres et momsbogholderi, hvis det faste driftssted er momspligtigt.

Bogføringen og regnskabet skal ikke revideres af en revisor i Danmark.

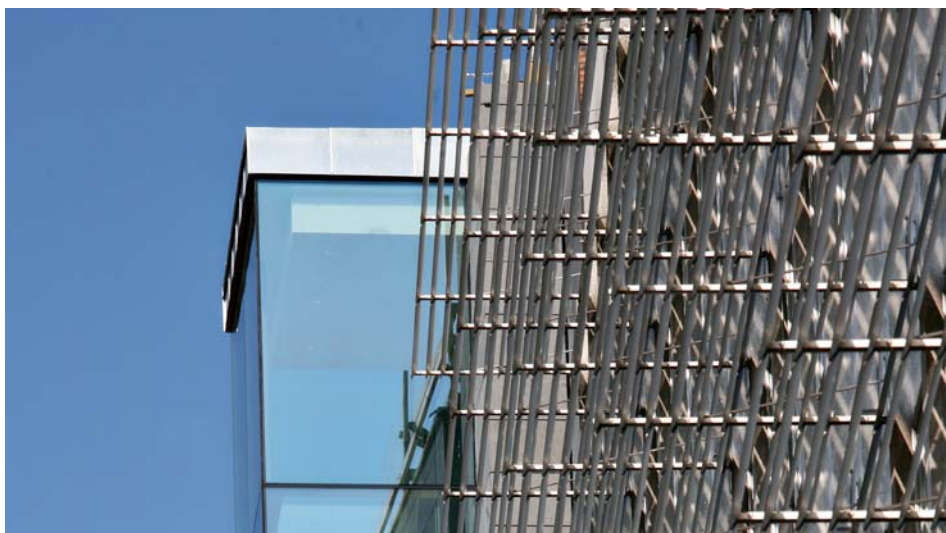
Regnskabet for det faste driftssted er ikke offentligt tilgængeligt i Danmark, da det udelukkende udarbejdes af skattemæssige og momsmæssige årsager.

Da indkomsten indgår i det svenske hovedselskabs indkomst, vil resultatet eventuelt kunne fremgå af specifikationerne i det svenske regnskab.

Til gengæld skal det officielle og reviderede årsregnskab for det svenske hovedselskab indsendes til den danske Erhvervs- og Selskabsstyrelse hvert år, hvis det faste driftssted er registreret som en filial. Det er filialbestyrerens pligt at sørge for indsendelse inden 5 måneder efter udløbet af det svenske selskabs regnskabsår. Hvis fristen ikke overholdes, kan filialbestyreren pålægges bøder, og hvis regnskabet ikke indsendes inden for en kort yderligere frist, bliver filialen tvangsopløst.

Bogføringen skal opbevares hos filialen i mindst 5 år. Som udgangspunkt skal bogføringsmaterialet opbevares i Danmark, men materialet kan også opbevares hos hovedselskabet i Sverige eller i et andet nordisk land, hvis det uden forsinkelse kan stilles til rådighed for de danske myndigheder, opbevares i overensstemmelse med den danske bogføringslov og hvis eventuelle beskrivelser af de benyttede systemer og adgangskoder opbevares i Danmark. Også her skal opbevaring ske i mindst 5 år. Opbevaring i andre lande kræver dispensation.

I momsmæssig henseende er der mulighed for elektronisk fakturering, og der kan i momsmæssig henseende i praksis ske opbevaring i Sverige, hvis de danske skattemyndigheder får besked og til enhver tid kan få tilgang til materialet via elektroniske medier i Danmark.



Sverige

Etablering af filial i Sverige

Hvis et dansk selskab driver virksomhed i Sverige kan dette enten ske direkte gennem det danske selskab eller ved etablering af et svensk datterselskab. I det sidstnævnte tilfælde gælder de almindelige svenske civil- og skatteretlige regler for datterselskabets virksomhed. I denne artikel behandler vi alene den situation, hvor et dansk foretagende eller en dansk person driver virksomhed i Sverige ved direkte virksomhed.

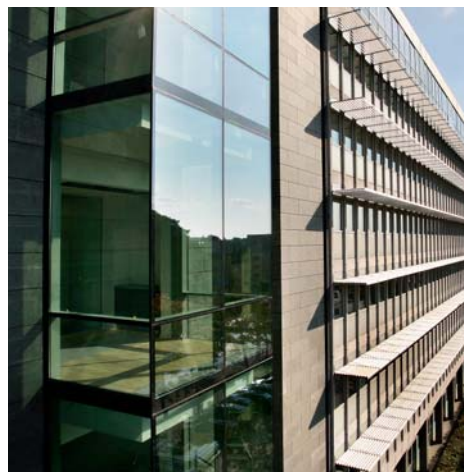
Selskabsretlige forhold

En svensk filial fungerer som det danske selskabs afdelingskontor med en selvstændig ledelse i Sverige. En filial er ikke en separat juridisk person men en del af det danske selskab. Filialen er imidlertid omfattet af svensk lovgivning og svenske myndigheders afgørelser hvad angår retsforhold, der relaterer sig til aktiviteten i Sverige.

Filialen har ingen egenkapital, idet aktiver og passiver er en del af det danske selskabs egenkapital. Det danske selskab hæfter med hele sin formue for de forpligtelser, som filialen indgår. Det gælder uanset om det danske selskab er A/S eller et ApS.

Registreringen af en filial og reguleringen af dens forretningsaktivitet i Sverige sker i henhold til særskilt lovgivning om udenlandske filialer.

Filialens navn vil være det danske selskabs navn med tillæg af ordet "filial" og oplysning om nationalitet, f.eks. Andersen A/S, (Danmark) filial.



En administrativ direktør i Danmark (på svensk verkställande direktör (VD), skal udpeges for filialen og forsynes med en fuldmagt til blandt andet at handle på det danske selskabs vegne i alle spørgsmål som vedrører virksomheden i Sverige. Med hensyn til virksomheden i Sverige har den administrerende direktør en ubegrænset fuldmagt til at repræsentere og binde det danske selskab. Hvis den administrerende direktør overskrider sin fuldmagt, d.v.s. de forskrifter som er meddelt internt fra det danske selskab, bindes det danske selskab alligevel i forhold til en tredjemand, hvis denne ikke indså eller burde indse, at direktøren overskred sine beføjelser.

Direktøren skal som hovedregel være bosat indenfor EU. Direktøren kan således godt være bosat i Danmark, men skal dog udpege en person bosat i Sverige som er bemyndiget til at modtage oplysninger på det danske selskabs vegne. Hvis denne forpligtelse tilsidesættes, kan der være risiko for sanktioner.

Registrering

Direktøren skal anmelde filialen til registrering hos Bolagsverket (svarende til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i Danmark) før aktiviteten i Sverige påbegyndes.

Byggeentreprenørvirksomhed som højst drives 1 år i Sverige omfattes ikke af kravet om filialregistrering, ligesom ejerskab af et såkaldt svensk "handelsbolag" heller ikke medfører krav om filialregistrering. En erhvervsjendom i Sverige, der ejes af et dansk selskab eller en person bosat i Danmark, vil som regel blive anset for en filial. I særlige situationer kan Bolagsverket dispensere for kravet om filialetablering.

Brevpapir, fakturaer og ordrebekendtgørelser må indeholde visse informationer om det danske selskab.

Hvis det danske selskab ophører med at drive virksomhed i Sverige eller i Danmark, skal filialen afregistreres. I afviklingsperioden skal det fremgå af filialens navn, at denne er under afvikling. Bolagsverket kan ligeledes afregistrere filialen, hvis det er klart, at det danske selskab eller filialen er ophørt med at drive virksomhed, hvis filialen ikke længere har en direktør eller repræsentant i Sverige, eller hvis der ikke er indsendt

selvangivelse for nogen af de to sidste regnskabsår.

Skattemæssige forhold

Fast driftssted

Et fast driftssted foreligger, når et dansk foretagende helt eller delvist driver virksomhed fra et fast sted i Sverige, og aktiviteten i Sverige er en del af den danske virksomheds kerneaktivitet, d.v.s. er mere omfattende end blot af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til den aktivitet, som drives i Danmark. Et fast driftssted kan også opstå, hvis det danske selskab har en fast repræsentant i Sverige. Hvis repræsentanten ikke er uafhængig af selskabet og har modtaget og regelmæssigt anvender en fuldmagt til at indgå aftaler i det danske selskabs navn, anses det danske selskab normalt for at have et fast driftssted i Sverige.

Elektronisk handel som retter sig mod svenske kunder og drives fra en server som ejes af et andet foretagende anses ikke for at medføre fast driftssted i Sverige, heller ikke selvom serveren er fysisk placeret i Sverige. Hvis det danske selskab derimod selv ejer eller lejer serveren, kan der dog opstå et fast driftssted i Sverige.

Byggeentreprenørvirksomhed som drives i højst et år i Sverige anses ikke for at udgøre et fast driftssted og er således i medfør af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skattepligtig til Sverige.

Beskatning af fast driftssted

En filial er ikke en selvstændig juridisk person. Hvis det danske selskab imidlertid har et fast driftssted i Sverige, er selskabet alligevel skattepligtigt til Sverige for så vidt angår den indkomst, der kan henføres til det faste driftssted. Aktivitet som drives i en registreret svensk filial vil ofte men ikke altid udgøre et skattemæssigt fast driftssted. Omvendt er der krav om at registrere en filial eller et svensk selskab, hvis der skattemæssigt er et fast driftssted i Sverige. Selvom pligten til at registrere en filial eller et selskab er tilsidesat, vil der alligevel kunne være skattepligt for den svenske indkomst.

Registrering skal ske hos det svenske "Skatteverket" for selskabsskat og i

visse situationer også som arbejdsgiver og for moms.

En filial beskattes stort set efter samme regler som et svensk aktieselskab. Dette indebærer bl.a. at filialens skattepligtige resultat beskattes med svensk selskabskat på 26,3%, og at filialen under visse forudsætninger kan udveksle koncernbidrag med svenske aktieselskaber og svenske filialer af andre aktieselskaber i samme koncern. Et dansk selskab kan dog kun have én filial i Sverige.

Grundlaget for den svenske beskatning er den indkomst, som kan henføres til det faste driftssted. Resultatet af filialens virksomhed skal beregnes med udgangspunkt i filialens resultatopgørelse og efter samme principper som et uafhængigt svensk selskab.

En svensk filial kan i en vis udstrækning modtage serviceydelser fra hovedkontoret i Danmark såsom ledelsesassistance, bogføring m.v. I den forbindelse skal en forholdsmæssig del af det danske hovedkontors omkostninger fordeles til den svenske filial og vil være fradragsberettiget i den svenske skat.

Hvis den svenske filial afvikles, vil aktiviteten i Sverige blive beskattet med forskellen imellem salgsprisen og den skattemæssige værdi. Avancen ved afviklingen tilfalder det danske hovedselskab direkte, uden at der i den forbindelse skal indeholdes svensk kildeskat.

Indkomsten fra filialen skal ikke medtages i selvangivelsen for det danske selskab, da Danmark anvender et nationalitetsprincip, der medfører, at indkomst som et dansk selskab oppebærer i udlandet ikke medtages i beskatningsgrundlaget i Danmark. Dermed vil et

eventuelt underskud i den svenske filial heller ikke blive medregnet i det danske selskabs resultat, og der skal heller ikke ske lempelse for eventuel selskabskat, som er betalt i Sverige.

Et dansk selskabs filial i Sverige anses for en etablering i Sverige. Med hensyn til transaktioner som udføres af denne filial, og hvor omsætningen sker i Sverige, er der også momspligt til Sverige. Omvendt vil aktiviteter som drives af filialen udenfor Sverige blive vurderet efter samme regler, som hvis et svensk selskab har aktiviteter i udlandet. Momsatsen er i de fleste situationer 25%.

En filial og dets danske hovedkontor er to geografisk adskilte enheder af samme juridiske enhed i momsmæssig henseende, og der kan derfor ikke være momspligtig omsætning imellem disse enheder.

Visse aktiviteter er ikke momspligtige. Frivillig momsregistrering kan ske ved udlejning af fast ejendom.

Bogføring og revision

Alle filialer skal have en selvstændig bogføring, som skal holdes adskilt fra det danske selskabs bogføring. Bogføringen skal følge reglerne i bogføringsloven og god selvangivelsesskik efter svenske regler, idet bogføringen lægges til grund for den svenske beskatning.

Bestemmelserne om hvordan bogføringen skal ske og offentliggøres afhænger af, om det udenlandske selskab er hjemmehørende indenfor EU eller ej.

For et udenlandsk selskab som har en retsform svarende til et svensk "aktiebolag" og som er hjemmehørende indenfor EU, f.eks. et dansk A/S eller ApS gælder, at filialens bogføring skal

afsluttes med et "årsbokslut" efter bogføringsloven. Filialen skal som dokumentation indsende en bekræftet kopi af det danske selskabs årsrapport og revisionsprotokoller (idet omfang disse er offentlige i Danmark) men behøver ikke indsende sin egen årsrapport.

For et dansk selskab som ikke har en retsform, der svarer til et svensk "aktiebolag" som f.eks. et dansk I/S eller K/S, gælder at filialens bogføring skal afsluttes med en årsrapport i henhold til den svenske årsregnskabslov. Filialen skal indsende en bekræftet kopi af sin egen henholdsvis det danske I/S eller K/S' årsrapport og revisionsprotokol til Bolagsverket, sidstnævnte dokumenter dog kun såfremt de er offentlige i Danmark.

De svenske regler vedrørende revisionspligt er under ændring for at blive tilpasset EU's målsætning om at mindske de administrative byrder for mindre foretagender. Endnu er der ikke endelige regler om dette, men der forventes nye regler med virkning fra regnskabsår, der starter efter 1. juli 2010.

Bogføringen for en filial skal som hovedregel opbevares i Sverige i en tiårig periode efter udgangen af det pågældende regnskabsår. Et dansk selskab kan imidlertid opbevare bogføringen i Danmark under forudsætning af, at selskabet anmelder stedet hvor opbevaring sker til "Skatteverket", selskabet garanterer at Skatteverket eller Tullverket på begæring får omgående elektronisk adgang til regnskabsinformation i hele arkiveringsperioden og selskabet kan fremskaffe regnskabsmaterialet i en læsbar form i form af en udskrift i Sverige.

