Høringsnotat om vurdering av revisjonsplikten for norsk registrerte utenlandske foretak (NUF)

3. oktober 2005

Skattedirektoratet

Innholdsfortegnelse

1 Innledning og bakgrunn for høringsutkastet ... 3
2 Generelt om gjeldende regler for registrering av NUF i henholdsvis enhets- og foretaksregisteret ... 4
2.1 Enhetsregistret (ER) ... 4
2.2 Foretaksregisteret (FR) ... 4
3 Generelt om gjeldende regler om revisjonsplikt ... 4
4 Utviklingen i antallet av NUF ... 6
5 Utenlandske regler om revisjonsplikt ... 7
5.1 Fordeling av utenlandske selskaper på registreringsland ... 7
5.2 Om revisjonsplikten for små selskaper i enkelte land ... 8
5.3 Om revisjonsplikten for avdelinger av utenlandske foretak i enkelte land ... 9
6 Kostnader ved innføring av revisjonsplikt for NUF ... 9
6.1 Merkostnader for revisjonsplikt ... 9
6.1.1 Merkostnader for *"Norske NUF"* ... 9
6.1.2 Merkostnader for NUF med aktivitet i utlandet ... 9
6.2 Merkostnader for det offentlige ... 10
7 Revisjonspliktens nytte ... 10
7.1 Revisjonspliktens betydning for årsregnskapets kvalitet og troverdighet ... 10
7.1.1 Årsregnskapets kvalitet ... 10
7.1.2 Årsregnskapets troverdighet ... 11
7.1.3 Bruk av regnskapet ... 11
7.1.4 Oppsummering ... 11
7.2 Revisjonspliktens betydning for økonomisk kriminalitet ... 11
7.2.1 Ledelsens og revisors ansvar ... 12
7.2.2 Forebyggende effekter ... 12
7.2.3 Revisors oppdagelsesmulighet ... 12
7.3 Revisjonspliktens betydning for skattekontrollen ... 13
7.4 Revisjonspliktens betydning for eiere og investorer ... 14
7.5 Revisjonspliktens betydning for kreditorer ... 14
7.5.1 Banker ... 14
7.5.2 Leverandører ... 14
7.5.3 Offentlige myndigheter ... 14
7.5.4 Oppsummering ... 14
7.6 Revisjonspliktens betydning for revisjonsnæringen ... 15
7.7 Oppsummering ... 15
8 Alternativer til revisjonsplikt ... 15
8.1 Forbedre innkrevingsmulighetene i utlandet ... 15
8.2 Ansvarlig person i Norge ... 15
8.3 Registrering av ytterligere opplysninger i enhetsregistret ... 15
8.4 Samarbeid mellom kontroll og innkreving ... 15
8.5 Vurdering av betingelsene for registrering av NUF ... 15
9 Lovforslag ... 16
9.1 Forslag til lovendring ... 16
9.2 Merknader til bestemmelsen ... 16
10 Generelt om internasjonale avtaler ... 18
10.1 EØS-avtalen ... 18
11 Oppsummering ... 19

1 Innledning og bakgrunn for høringsutkastet

Finansdepartementet har i brev av 18. mai 2005 anmodet Skattedirektoratet i samråd med Kredittilsynet om å utrede behovet for endringer i reglene om revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1 for utenlandske foretak med regnskapsplikt i Norge. Anmodningen kan ses i sammenheng med senere tids debatt omkring anvendelsen av utenlandske selskap i forbindelse næringsvirksomhet i Norge.

Gjenpart av brevet er av Finansdepartementet sendt til Justisdepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, den norske Revisorforening, Næringslivets Hovedorganisasjon og Handels- og Servicenærings Hovedorganisasjon. Videre har Skattedirektoratet bedt Norges Autoriserte Regnskapsføres Forening om kommentarer (NARF), fordi foreningen har uttalt seg om NUF i forbindelse med senere tids debatt.

Antallet utenlandske foretak med avdeling i Norge (NUF) har økt vesentlig de seneste årene[1]. Dette skyldes hovedsakelig en økning i antallet av utenlandske selskaper eiet av nordmenn som kun driver virksomhet i Norge, såkalte *"Norske NUF"*. Slike etableringer har økt i omfang etter at EF-domstolen blant annet i den såkalte Centros-dommen[2] har slått fast at den frie etableringsretten også gjelder for selskaper som er stiftet i et medlemsland men har all sin virksomhet i et annet medlemsland. Det er således bestemt at et selskap har domisil i det land etter hvis selskapsrett det er stiftet, og at det er dette lands selskapsrett som anvendes for selskapets anliggende.

Det gjeldende unntaket fra revisjonsplikt for utenlandske foretak med en *"liten"* avdeling i Norge er identifisert som en av årsakene til økningen i antallet av NUF. NUF med mindre enn 5 mill. kroner i årlige driftsinntekter er unntatt fra revisjonsplikt i Norge etter revisorloven § 2-1. Unntaket omfatter utenlandske selskaper med begrenset ansvar (utenlandske aksjeselskap). Det gjelder ikke tilsvarende unntak for små norske aksjeselskaper.

Gjennom lenger tid har det skjedd endringer vedrørende revisjonsplikten innen EU. Tendensen er helt klar. Små selskaper unntas fra revisjonsplikten hvis de ikke overskrider bestemte grenser for nettoomsetning, balansesum og/eller antall ansatte. Kun Danmark, Sverige og Malta har ikke innført fritak fra revisjonsplikten for små foretak. Forholdet diskuteres dog i disse land.

Skattedirektoratet har vært i kontakt med Kredittilsynet i forbindelse med høringsnotatet. Det har ikke vært nedsatt en felles arbeidsgruppe med deltakere fra Skattedirektoratet og Kredittilsynet. Kredittilsynet har imidlertid vurdert hvor i regelverket en slik eventuell revisjonsplikt kan forankres og utarbeidet et lovendringsforslag med merknader, jf. punkt 9. For øvrig har ikke Kredittilsynet tatt stilling til innholdet i høringsnotatet eller spørsmålet om det bør innføres revisjonsplikt for NUF ut over hva som følger av dagens regelverk.

---

[1] Antallet av nyregistrerte aksjeselskaper har også steget de seneste årene hvorimot antallet av nyregistrerte enkeltmannsforetak har gått ned.

[2] ECJ, 9 March 1999, Case C-212/97, Centros Ltd v. Erhvers- og Selskabsstyrelsen [1999] ECR 1-1459

2 Generelt om gjeldende regler for registrering av NUF i henholdsvis enhets- og foretaksregisteret

2.1 Enhetsregistret (ER)

Enhetsregistret ble opprettet i 1994[3] og skal blant annet inneholde en oversikt over og gi en entydig identifikasjon av alle juridiske personer m.m som opptrer i Norge. En registreringsenhet skal senest samtidig med registrering i tilknyttet register[4] registrere seg i enhetsregistret. Relevante tilknyttede register for NUF er blant annet:

- Arbeidsgiver-delen av Arbeidsgiver / arbeidstakerregisteret (utbetaling av lønn i Norge)
- Foretaksregisteret
- Merverdiavgiftsmanntallet
- SKD's register for etterskuddspliktige skattytere (fast driftssted i Norge)
- SSB's bedrifts- og foretaksregister

2.2 Foretaksregisteret (FR)

Utenlandske foretak er registreringspliktige i foretaksregisteret dersom de driver næringsvirksomhet her i landet eller på norsk kontinentalsokkel.

3 Generelt om gjeldende regler om revisjonsplikt

Revisjonsplikten for aksjeselskaper mv. fremgår av revisorloven[5] § 2-1. Formålet med revisjonen er blant annet å vurdere om regnskapet gir et *"rettvisende bilde"*[6] av foretakets økonomiske situasjon slik at brukerne av regnskapet kan ha tillit til informasjonen som regnskapet gir. Regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 skal påse at årsregnskapet revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med § 2-2 (revisjonsplikt). Regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 (1) gjelder blant annet i henhold til pkt. 13 for *"utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel"*, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning.

Det foreligger således et krav om skatteplikt for at et utenlandsk foretak skal bli revisjonspliktig. Foretak som kun utbetaler lønn eller som kun er merverdiavgiftspliktige omfattes således ikke av revisjonsplikten.

Høringsnotatet gjelder således kun vurderingen av revisjonsplikten for NUF som er begrenset eller fullt skattepliktige til Norge og ikke kun er arbeidsgiveravgiftspliktig eller merverdiavgiftspliktig.

Utenlandske selskaper som ikke er hjemmerørende i riket, men som i henhold til skatteloven § 2-3 *"... plikter å svare skatt av formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket"*, anses som begrenset skattepliktig. Utenlandske selskaper er fullt skattepliktige iht. skatteloven § 2-2 *"[s]åfremt de er hjemmehørende i riket"*.

---

[3] Lov av 3 juni 1994 nr 15 om enhetsregistret.
[4] Enhetsregisterloven § 12 første ledd.
[5] L15.01.1999 nr. 2 Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)
[6] Gjeldende revisjonsberetning ikke inneholder en bekreftelse av om regnskapet gir et *"rettvisende bilde"*, men at det er planlagt en endring på grunn av harmoniseringer inne EU/EØS.

Skattepliktige NUF blir etter dette først revisjonspliktige når de samlede driftsinntekter når 5 millioner kroner jf. revisorloven § 2-1 (2) første til tredje punktum. Unntaket i første til tredje punktum gjelder ikke for blant annet aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper iht. revisorloven § 2-1.
For 2004 hadde NUF innsendelsesplikt iht. regnskapsloven § 8-2, 2. ledd. Det foreligger dog et unntak fra innsendelsplikten for små foretak. I forskrift om innsending av årsregnskap mv. til Regnskapsregisteret og rett til innsyn i årsregnskap mv. av 16. desember 1998 nr. 1234, gis i § 1-1 omfattende unntak, idet regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 nr. 4 og nr. 6-12 alle unntas for «små foretak» i disse foretaksgruppene. Dette gjelder likevel ikke indre selskap som definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c og regnskapspliktige som driver utvinning eller rørledningstransport etter tillatelse med hjemmel i lov (jf. § 1-2 første ledd nr. 12). Om «små foretak», se definisjonen i § 1-6[7].
Det er således i dag få NUF som har sendt inn regnskap til Regnskapsregistret. Unntaket er blitt fjernet med virkning for 2005[8].

Offentliggjørelsen av filialregnskaper ble drøftet i forbindelse med en lovendring i 2003[9] og fikk følgende ordlyd i regnskapsloven § 8-1, 2. ledd:
"Årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning utarbeidet på grunnlag av regnskapsplikt etter § 1-2 første ledd nr. 12 (filialregnskap) er ikke offentlige. Dette gjelder også for regnskapspliktig etter § 1-2 første ledd nr. 12 som i tillegg er regnskapspliktig på annet grunnlag. Regnskapsregisteret kan ikke gjøre innholdet i dokumentene kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk. Første til tredje punktum gjelder ikke dersom den regnskapspliktige ikke har fastsatt et årsregnskap som er utarbeidet, revidert og offentliggjort i samsvar med lovgivningen i hjemstaten. Første til tredje punktum gjelder heller ikke dersom dette årsregnskapet ikke er utarbeidet i samsvar med reglene i direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF eller på tilsvarende måte. Det samme gjelder dersom den regnskapspliktige ikke har oppfylt innsendingsplikten etter § 8-2 annet ledd."

Det gjøres oppmerksom på at ovennevnte bestemmelse i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12 er blitt endret til § 1-2 første ledd nr. 13.

Revisjonsplikten må ses i sammenheng med innsendelses- og offentliggjørelse av filialregnskaper. En bekreftelse av om at regnskapet gir et *"rettvisende bilde"*, kan etter Skattedirektoratets oppfatning kun ha verdi i sammenheng med det regnskap som bekreftelsen i form en revisjonsberetning uttaler seg om. Revisjon av filialregnskaper

---

[7] Som små foretak regnes regnskapspliktige som ikke faller inn under § 1-5 (56) og som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår: (2004/5-2)
1. salgsinntekt: 60 millioner kroner,
2. balansesum: 30 millioner kroner,
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

[8] F13.07.2005 nr 823 i kraft straks. § 1-1 første ledd første punktum er endret. Før endring: Plikten til å sende inn årsregnskap mv. til Regnskapsregisteret etter regnskapsloven § 8-2 gjelder ikke for regnskapspliktige som nevnt i lovens § 1-2 første ledd nr. 4, nr. 6 til 11 og nr. 13 når disse faller inn under definisjonen av små foretak.
F17.06.2005 nr 598 i kraft 01.07.2005. § 1-1 første ledd første punktum er endret. Før endring: Plikten til å sende årsregnskap mv til Regnskapsregisteret etter regnskapsloven § 8-2 gjelder ikke for regnskapspliktige som nevnt i lovens § 1-2 første ledd nr. 4 og nr. 6 til 12 når disse faller inn under definisjonen av små foretak.

[9] Ot prp nr 15 Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

har i dag kun verdi for offentlige myndigheter herunder skatteetaten. Dette forhold vil dog endre seg når flere NUF får innsendelsesplikt fra 2005.

Det foregår helt åpenbart en reell forskjellsbehandling mellom små norske og små utenlandske selskaper og det foreligger tilsynelatende ingen begrunnelse for en slik forskjellsbehandling. Det fremgår av Ot prp nr 75 (1997-98) side 23 følgende: *"Departementet legger til grunn at samtlige aksjeselskaper fremdeles bør være revisjonspliktige. I samsvar med utvalgets forslag foreslåes det derfor at fritaket for revisjonsplikt ikke skal gjelde aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Som påpekt av utvalget vil revisjon være spesielt viktig i selskaper der deltakerne har begrenset ansvar."* Utenlandske selskaper har et begrenset ansvar. Disse selskaper er underlagt registreringslandets vilkår for revisjonsplikt som varierer betydelig fra land til land. Det vil ofte ikke foreligge revisjonsplikt i registreringslandet. Det vil si at NUF ofte ikke inngår i en revisjon av det utenlandske selskaps regnskap.

I de tilfeller hvor det utenlandske selskaps regnskap ikke er underlagt revisjon, vil det foreliggende en forskjellsbehandling i forhold til norske selskaper. Norske selskaper vil således kunne bli pålagt en merutgift i forhold til utenlandske selskaper.

Vanskeligere innkreving vil øke risikoen for tap for både private og offentlige kreditorer. Det foreligger blant annet opplysninger om at for eksempel utestående mva er steget betydelig for NUF de seneste årene.

Lave kapitalkrav vil kunne føre til at utenlandske selskaper anses for mindre kredittverdige. Flest NUF er registrert med hovedselskap i Storbritannia hvor det er mulig å registrere et selskap med en kapital på 1 £. Kostnadene for å slå et selskap konkurs er ca. 40.000 kr hvorimot det er mulig å stifte et utenlandsk selskap for ca. 6.000 kr.

Det er Skattedirektoratets oppfatning at følgende spørsmål må belyses før det er mulig å ta stilling til om revisjonsplikt for NUF bør innføres samt evt. i hvilken form:

- Hvor mange NUF er registrert i Norge samt i hvilke land er hovedselskapene hjemmehørende?
- Hvorledes har tilveksten av NUF vært de seneste årene?
- Hvorledes er revisjonsplikten for utenlandske selskaper i hjemlandet til hovedselskapet?
- Vil en innføringen av revisjonsplikt for utenlandske selskaper være i samsvar med internasjonale avtaler herunder EØS-avtalen?
- Hvorledes skal utenlandske selskaper som er revidert i registreringslandet, behandles?
- Hvilke kostnader oppstår i forbindelse med innføring av revisjonsplikt?
- Hvilken nytte har innføringen av revisjonsplikten?
- Finnes det alternative til innføring av revisjonsplikt?

4 Utviklingen i antallet av NUF

Utviklingen i antall NUF de seneste årene illustreres med en oversikt over nyregistrerte NUF i Oslo:

Periode	Tilvekst NUF-er
010103 – 300603	140
010703 – 311203	234
010104 – 300604	331
010704 – 311204	426
010105 – 300605	470
SUM	1601

Tabellen viser at det fremdeles er en stigning i tilgangen av NUF registreringer. Det kan ytterligere vises til at det i 2004 var 1396 nye NUF-registreringer i hele landet (Oslo 757) mot 452 i 2003 (Oslo 374).

Fordeling av registrerte NUF spesifisert på land, se pkt. 5.1.

Oversikten forteller ikke noe om hvor mange NUF som kan anses for såkalte Norske NUF. Videre forteller oversikten ikke noe om hvor mange av NUF-ene som er skattepligtige. Som nevnt tidligere er skatteplikten betingelse for regnskaps- og revisjonsplikten. NUF kan være hhv begrenset og fullt skattepliktige. Erfaringer fra likningskontorene viser at flere og flere NUF-er erklærer seg som full skattepliktige til Norge. Dette er begrunnet i at det utenlandske selskapet anses for hjemmehørende i Norge blant annet på grunn av at hovedforretningsstedet er i Norge og at virksomheten ledes fra Norge. Skatteetaten har vært i kontakt med enkelte tilbydere (virksomheter som registrerer utenlandske selskaper med tilhørende NUF) som mener samtlige utenlandske selskaper med tilknyttet NUF som de stifter for klienter, må anses for hjemmehørende i Norge. Skatteetaten ønsker å foreta en vurdering av om flere av NUF-ene kan anses som fullt skattepliktige til Norge.

Dette fører til en alternativ innfallsvinkel til revisjonspliktproblematikken. Bør NUF som er hjemmehørende i Norge også selskapsrettslig anses som norske og derfor være underlagt samme krav til blant annet revisjon som norske AS?

5 Utenlandske regler om revisjonsplikt

5.1 Fordeling av utenlandske selskaper på registreringsland

Landkode	Land	Antall i ER
GB	Storbritannia	2286
SE	Sverige	2370
DK	Danmark	986
DE	Tyskland	592
SC	Seychellene	551
NL	Nederland	445
US	USA	316
FI	Finnland	297
PL	Polen	259
FR	Frankrike	147
CH	Sveits	126
SUM	GB – CH	7828
SUM	Totalt	9061

For ovenstående oversikt over NUF fordelt på land er landkoden hentet fra forretningsadressen på det UTLA[10] som er koblet opp mot NUF-et. Her vises kun de 11 land som har flest NUF-registreringer i Norge.

Storbritannia og Seychellene kjent som gunstige registreringsland. 2837 av totalt 9061 som er registrert i enhetsregistret, er registrert her. Av de firmaer som tilbyr å registrere utenlandske selskaper i Norge, er det hovedsakelig selskaper i Storbritannia og på Seychellene som tilbys. Prisen ligger på mellom 3.900 og 6.000 NOK.

5.2 Om revisjonsplikten for små selskaper i enkelte land

Revisjonsplikt i EU er regulert i 4. selskapsdirektiv[11], (tidligere direktiv 78/660/EØF artikkel 11[12]). Herav fremgår, at alle selskaper som utgangspunkt er revisjonspliktige. Medlemslandene har mulighet for å unnta selskaper fra revisjonsplikt, hvis de ikke overstiger to av følgende tre grenser to år i trekk:

- Balansesum på ca. 3,65 mill. Euro
- Nettoomsetning på ca. 7,3 mill. Euro
- Gjennomsnittlige antall ansatte på 50.

Det er som sagt kun Danmark, Sverige og Malta som ikke har benyttet seg av unntaket, mens de øvrige land har omsetningsgrenser på mellom 200.000 og 5 millioner Euro.

Storbritannia, hvor mange NUF har sitt hovedselskap, har i følge utredningen et fritak for små private selskaper, såkalte *"private limited companies"*. Av Companies House sin hjemmeside fremgår følgende:

"Must all company accounts be audited?
No. If they qualify for exemption and wish to take advantage of it, dormant companies and certain small companies do not have to their accounts audited. To qualify for audit exemption as a small company, the company must:

- *qualify as small*
- *have a turnover of not more than £1 million; an*
- *have a balance sheet total of not more than £1.4 million*

Please note: New audit exemption thresholds apply to financial years ending after 2004. To qualify for total audit exemption, a company must

- *qualify as small*
- *have a turnover of not more than £5.6 million; an*
- *have a balance sheet total of not more than £2.8 million"*

På Seychellene foreligger der ikke revisjonsplikt.

---

[10] UTLA-basen inneholder opplysninger om utenlandske selskaper med NUF i Norge. Følgende opplysninger er blant annet registrert: utenlandsk adresse, registreringsland mv.
[11] Erhvers- og selskabsstyrelsen, Danmark, Rapport om revisionspligten for B-virksomheder (små selskaper), Mars 2005, side 20.
[12] NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer foretar fra side 42 en gjennomgang av "revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)

5.3 Om revisjonsplikten for avdelinger av utenlandske foretak i enkelte land

Danmark og Sverige som ikke har innført unntak fra revisjonsplikten for små foretak, behandler avdelinger av utenlandske foretak på følgende måte:

Danske avdelinger av utenlandske foretak er ikke revisjonspliktige såfremt de har en omsetning på under 5 millioner DKR og under 5 ansatte.

Svenske avdelinger av utenlandske foretak er derimot revisjonspliktige og har følgende innsendelsesplikt av en bekreftet kopi til PRV (Patent- og Registrering Verket):

- Filialens regnskap og revisjonsberetning for seneste regnskapsår
- Tilsvarende regnskap for hovedselskapet, såfremt det offentliggjøres i hovedselskapets hjemland.

6 Kostnader ved innføring av revisjonsplikt for NUF

6.1 Merkostnader for revisjonsplikt

Kostnader for en revisjon kan inndeles i kostnader til selve revisjonen som sådan, håndteringskostnader i selskapet samt håndteringskostnader i revisjonsselskapet.

6.1.1 Merkostnader for *"Norske NUF"*

Innføring av revisjonsplikt for NUF vil medføre en merkostnad for det enkelte NUF i en størrelsesorden på mellom 5.000 og 15.000 NOK pr år til revisjon av regnskapet. NUF-et kan derimot i en hvis utstrekning spare kostnader i forbindelse med sikkerhetsstillelse mv.

Det vil dog ikke foreligge merkostnader i forhold til norske aksje- eller allmennaksjeselskaper.

6.1.2 Merkostnader for NUF med aktivitet i utlandet

Såfremt det innføres en regel om at utenlandske selskaper som er revidert i utlandet, kan unntas fra revisjonsplikten mot å oversende regnskap med revisjonsberetning for hovedselskapet, medfører dette kun begrensede kostnader.

Hvis det derimot innføres en regel om revisjonsplikt for filialregnskapet for det utenlandske selskapet, vil dette medføre merkostnader av begrenset omfang, såfremt regnskapet for det utenlandske hovedselskapet er revidert. I et slikt tilfelle vil det skulle foretas en revisjon av den norske filialen under alle omstendigheter. Det vil således kun være begrensede merkostnader for eksempel i forbindelse med skrivning av en revisjonsberetning. I noen tilfeller vil en vesentlighetsvurdering i forbindelse med revisjonen av hovedselskapet kunne føre til at filialregnskapet ikke blir revidert. I slike tilfelle vil en revisjonsplikt for filialen kunne medføre merkostnader.

En innføring av innsendelsesplikt for det hovedselskapets utenlandske regnskap betinget av at regnskapet også skal innsendes til hjemlandets myndigheter, vil kun medføre begrensede merkostnader.

Revisjons- og innsendelsesplikt for NUF hvor hovedselskapet ikke er revisjonspliktig i utlandet, vil medføre en merkostnad for selskapet. Det vil dog ikke foreligge merkostnader i forhold til norske aksjeselskaper.

6.2 Merkostnader for det offentlige

Brønnøysundregistret har i dag systemer som kan motta regnskap fra foretak. En utvidelse av revisjonsplikten vil derfor ikke medføre merkostnader.

I forbindelse med skatteetatens kontrollvirksomhet vil det indirekte foreligge en merkostnad fordi kontrollen ikke kan bygge på ekstern revisors arbeid, se blant annet pkt. 7.3 om revisjonspliktens betydning for skattekontrollen.

7 Revisjonspliktens nytte

7.1 Revisjonspliktens betydning for årsregnskapets kvalitet og troverdighet

7.1.1 Årsregnskapets kvalitet

Det grunnleggende krav til regnskapet er at det skal gi et *"rettvisende bilde"* av virksomhetens eiendeler og gjeld, finansielle stilling samt resultat. Formålet med regnskapet er å støtte regnskapsbrukerne i sine økonomiske beslutninger. Hvorvidt regnskapet gir et*"rettvisende bilde"*, er også et av de vesentligste forhold, revisor skal uttale seg om i sin revisjonsberetning. Revisor skal i tillegg kontrollere om regnskapet overholder lovgivningens detaljerte bestemmelser.

Det er et overordnet kvalitetskrav for regnskapet er at det skal opplyse om forhold, som normalt er relevante for regnskapsbrukene. Disse opplysninger skal være pålitelige i forhold til hva regnskapsbrukeren forventer.

Med relevanskravet tenkes det på om en opplysnings tilstedeværelse - eller mangel på samme – kan føre til endret beslutning fra regnskapsbrukeren side. Det avgjørende er om opplysningen er så vesentlig at den gjør en forskjell for regnskapsbrukeren.

Kravet om pålitelighet innebærer at opplysningene avspeiler virkeligheten så riktig som mulig. I tillegg skal opplysningen kunne etterprøves.

Feilaktig informasjon i et regnskap kan oppstå på mange måter – fra utilsiktede feil til misligheter. Utilsiktede feil er i sakens natur som hovedregel lettere for revisor å oppdage enn misligheter. Utilsiktede feil vil når de blir avslørt av enten selskapets kontrollsystem eller av revisor, bli rettet. Slike feil blir ikke omtalt i revisjonsberetningen, men kun rettet.

De fleste små selskapers regnskaper er oversiktige med relativt få regnskapsposter. Likevel er det en risiko for utilsiktede feil.

Spørsmålet er om risikoen for feil i regnskapet blir mindre med revisjonsplikt? Det er ikke vanskelig å forestille seg at risikoen for feil blir mindre. Det er dog vanskelig å si noe om hvor stor betydning revisjonsplikten har for regnskapets kvalitet. Det foreligger ingen undersøkelser som retter seg mot dette spørsmålet. Man kan dog forestille seg at en innføring av revisjonsplikt vil medføre at blant annet *"Norske NUF"* vil etterspørre andre kontrolltjenester fra autoriserte revisjonsselskaper. Dette vil kunne forbedre kvaliteten på regnskapene på NUF-ene.

7.1.2 Årsregnskapets troverdighet

Revisjonsberetningen har til formål å bekrefte ledelsens uttalelser i årsregnskapet om selskapets finansielle stilling mv.

Revisor opptrer som offentlighetens uavhengige representant. Det vil si at revisjonsberetningen gir årsregnskapet troverdighet. Det må forutsettes at troverdighet spiller en betydelig rolle for regnskapsbrukeren beslutninger.

Begrensede uttalelser fra revisorer som man blant annet kjenner det fra andre europeiske land, gir ikke regnskapsbrukeren den samme grad av sikkerhet.

7.1.3 Bruk av regnskapet

Regnskapets kvalitet og troverdighet er av avgjørende betydning for regnskapsbrukerne. Men hvis det ikke er noen eller få brukere av et regnskapsdokument vil selvsagt høy kvalitet og troverdighet ikke spille noen eller kun en meget begrenset rolle. Det gir selvsagt kun mening å vurdere betydningen av revisjon hvor det er brukere av årsrapporten.

De typiske regnskapsbrukerne omfatter ofte følgende grupper:

- Nåværende og potensielle eiere
- Selskapenes ledelse
- Kreditorer (banker, leverandører)
- Kunder
- Skattemyndighetene

Generelt må det antas at jo mindre selskapet er, jo færre regnskapsbrukere vil selskapet ha. For såkalte *"Norske NUF"* vil antallet av regnskapsbrukere være begrenset ut over kunder, kreditorer og skattemyndighetene.

Man kan reise spørsmålet om kortsiktige kreditorers ønske om sikkerhet for betaling ikke bedre imøtekommes på annen måte enn ved krav om revisjon av et regnskap med opplysninger som kan være opp til to år gamle. Den skadelidende i forbindelse med at NUF's manglende betaling vil ofte være det offentlige i forbindelse med krav vedrørende merverdiavgift eller skatt. Andre kortsiktige kreditorer har sikret seg på annen måte. Dette reiser spørsmålet om det offentlige også kan sikre seg bedre på annen måte.

7.1.4 Oppsummering

Det forhold at årsregnskapet revideres må antas å spille en vis rolle for kvaliteten av regnskapet. Tilsvarende gjelder for troverdigheten. Det er derimot vanskelig å vurdere om revisjonsplikt vil medføre at revisor finner flere feil som er vesentlige for regnskapsbrukene. Betydningen av troverdigheten i årsrapporten må også ses i sammenheng med antallet av regnskapsbrukene. Selv om regnskapet ikke offentliggjøres vil en revisjonsplikt kunne føre til at regnskapet blir brukt overfor potensielle kreditorer.

7.2 Revisjonspliktens betydning for økonomisk kriminalitet

I den offentlige debatten fremføres det ofte at revisjon kan være medvirkende til å avverge økonomiske kriminalitet, selv om det ikke er revisjonens primært mål å avsløre økonomisk kriminalitet. I de seneste årene finnes det derimot eksempler på at det på tross av *"rene"* revisjonsberetninger forelå misligheter i stor omfang. Fra utlandet kan

nevnes blant annet Enron-skandalen. Spørsmålet er således om revisjonsplikt kan motvirke økonomisk kriminalitet ved anvendelse av NUF.

7.2.1 Ledelsens og revisors ansvar

Det er selskapets ledelse som har ansvaret for at regnskapet utarbeides i overensstemmelse med lovgivningen og gir et *"rettvisende bilde"* av virksomhetens eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat. Revisor har ansvaret for å revidere årsregnskapet og komme med sin konklusjon i revisjonsberetningen. Selv om revisjons primære mål ikke er å avdekke misligheter, har den de senere år på grunn av blant annet Enron-skandalen skjedd en utvikling av revisjonsstandarder slik at revisor også i høyere grad tilrettelegger sin revisjon med henblikk på å ta stilling til, om et regnskap inneholder vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter.

7.2.2 Forebyggende effekter

Når det ses bort fra etablering og revisjon av interne kontroller, som har begrenset relevans for blant annet *"Norske NUF"*, finnes det ikke undersøkelser om den forebyggende effekt av revisors tilstedeværelse og arbeid.

Det er klart at revisjon har en forebyggende effekt, det er derimot vanskelig å si noe om hvor stor effekten er.

7.2.3 Revisors oppdagelsesmulighet

Hva er revisors mulighet for å oppdage økonomisk kriminalitet? Flere forskjellige undersøkelser angir at den eksterne revisor sjeldent er årsaken til at misligheter blir oppdaget. Av en undersøkelse av dansk næringsliv fremgår at den eksterne revisor kun i 2 % av tilfellene er årsaken til at misligheter blir avdekket[13]. Det er forskjell på revisors mulighet for oppdagelse av misligheter vedrørende forskjellige områder. Her kan for eksempel nevnes:

- Regnskapsmanipulasjon
- Misbruk av aktiva
- Kredittkjøp uten betalingshensikt
- Låneopptak på uriktig grunnlag
- Svart arbeid
- Falske lønnsslipper
- Momskaruseller
- Heleri
- Hvitvasking
- Tollsvindel

Det er spesielt misligheter foretatt av ledelsen i selskapet som er vanskelige å avdekke for revisor. Disse misligheter er kjennetegnet ved at

- de holdes skjult for revisor
- de ofte foregår i virksomheter med så kort levetid, at revisor ikke når å stifte bekjentskap med selskapet
- transaksjoner holdes utenfor bokføringen og regnskapet
- disse noen ganger foregår som pengestrømmer mellom virksomheter i forskjellige land slik at revisor ikke har mulighet for å kontrollere disse.

[13] Betænkning nr. 1379, side 28 (Danmark)

I øvrig vil revisjonsplikt neppe i særlig grad avholde kriminelle personer fra å anvende NUF til kriminelle formål. De kan opprette utenlandske selskap på kort tid til få tusen kroner. De unngår konkurskarantene[14] og trenger ikke søke merverdiavgiftsregistrering. I dag lever NUF-ene en usynlig tilværelse. NUF-enes regnskaper blir ikke offentliggjort. Utenlandske selskaper som ikke lenger er registrert i utlandet blir ikke fjernet fra enhetsregistret. Det er nå satt fokus på forholdet og det vil bli innført tiltak som skal sikre at NUF som er registrert i Norge, også skal oppfylde kravene til registrering i registreringslandet. Innføring av revisjonsplikt endrer ikke ved det faktum at det vil gå opp mot to år før Brønnøysundregistret tvangsoppløser selskapet, fordi det ikke har innsendt regnskap.

Revisors beste våpen i slike virksomheter er å foreta regnskapsanalyser av forventede sammenhenger. Disse analyser avslører ikke ulovligheter, men kan skape mistanke om slike.

7.3 Revisjonspliktens betydning for skattekontrollen

Skattepliktige NUF skal innsende selvangivelse og næringsoppgaven. Næringsoppgaven tar utgangspunkt i en regnskapsoppstilling som gjelder for eksterne regnskaper. Det regnskapsmessige resultat konverteres til skattemessig resultat på side 4 i næringsoppgaven.

Skatteetatens kontrollarbeid er generelt tilrettelagt etter vesentlighet og risiko. I forbindelse med tilretteleggelsen av kontrollarbeidet inngår en vurdering av regnskapskvaliteten herunder om det er revidert og i hvilket omfang virksomheten i øvrig anvender revisorbistand. Kontrollarbeidet blir mer omfattende i det omfang det ikke er mulig å bygge på revisors arbeid.

Spørsmålet er om innføring av revisjonsplikt for NUF har en vesentlig betydning for skattekontrollen. Det foreligger ingen undersøkelser vedrørende spørsmålet. Det er åpenbart at revisjonsplikt har betydning. Revisjonen inneholder også andre elementer som har betydning for skattekontrollen hvilket Skatteetaten har gitt uttrykk for overfor Finansdepartementet[15]. *"Viktigst for oss i så måte er revisors plikt til å underskrive pliktige vedlegg til selvangivelsen i henhold til ligningsloven § 4-5 nr. 5. I § 5-1 om "revisjonens innhold" fremgår at revisor skal vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter. videre fremgår det av § 5-1 annet ledd at revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltning på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Av tredje ledd fremgår det at revisor gjennom revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. I følge § 5-2 skal revisor dessuten i nummeret brev påpeke forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder. Det skal også gis begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift."*

---

[14] NHO skriver i sitt brev til SKD: *"I tillegg vil personer som er ilagt konkurskaratene etter NHOs mening være utelukket fra å drive virksomhet i NUF-selskap."* Spørsmålet er etter SKDs oppfatning ikke på nåværende tidspunkt avklart.

[15] Brev fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Finansdepartementet den 12 januar 2005, SAK: regnskap- og revisjonsspørsmål vedrørende utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning.

7.4 Revisjonspliktens betydning for eiere og investorer

Selskapets eiere har tradisjonelt vært betraktet som den viktigste gruppen av brukere av årsregnskapet. Revisjonen har vært betraktet som eiernes garanti for et *"rettvisende"* regnskap. Imidlertid falder den opprinnelige begrunnelsen for revisjonsplikten bort, fordi kun et fåtal av utenlandske selskaper med NUF ikke har sammenfald mellom eiere og ledelse. Videre endres i de fleste tilfeller formen den dagen virksomheten trenger ekstern kapital.

Et lovmessig krav om revisjon kan således ikke begrunnes med hensynet til eierne.

7.5 Revisjonspliktens betydning for kreditorer

7.5.1 Banker

Det er ikke foretatt en undersøkelse av hvorledes banker forholder seg til NUF. Det er dog åpenbart at banker på samme måte som overfor små aksjeselskaper, vil kreve personlige sikkerhetsstillelser for å yte lån. Bankene ønsker å sikre seg best mulig. Det å således nærmest en illusjon at det er mulig å etablere et begrenset ansvar, når man stifter et norsk eller et utenlandsk selskap.

Det foreligger ingen oversikter over hvor mye NUF har etablert av banklån. Erfaringen fra skatteetatens innkrevningsvirksomhet viser at nyetablerte virksomheter ofte ikke har store lånebehov. Disse virksomheter driver i leide lokaler, med leaset inventar osv.

Det ser således ut som om revisjonsplikt ikke har den store betydning for bankene.

7.5.2 Leverandører

Leverandører ønsker på samme måte som banker å sikre sine tilgodehavender. Revisjonsplikt kan ha betydning for tilliten til selskapet. Reviderte regnskaper tar ikke hensyn til nåsituasjonen, og kan derfor være dårlig egnet til å sikre betaling av leveranser. Det er lettere å sikre seg gjennom stram oppfølging av betalingsfrister, ved å benytte seg av kontantavregning, ved å kun selge vare mot forutbetaling mv. Det finnes også eksempler på at på leverandører som nekter NUF kreditt.

"Kredittsjef Jonatan Uhlin hos elektrogrossisten Onninen AS har fulgt debatten rundt selskapsformen NUF den siste tiden. Han er kritisk til den eksplosive veksten i denne måten å organisere selskap på og tror at de som velger denne formen vil få vanskeligere for å få kreditt hos sine leverandører. Unntaket er de store internasjonale selskapene som denne selskapsformen er ment for. Uhlin er kredittsjef i Norges ledende leverandør av elektromateriell til profesjonelle elektrikere, Onninen AS, med en omsetning på nær to milliarder kroner. Han sier til Hegnar Online at elektrikere kan være en målgruppe for denne selskapsformen, og at han vet om flere som har registrert seg som NUF. Hos Onninen får imidlertid ikke disse kreditt."

Hensynet til leverandørene synes derfor ikke å kunne begrunne revisjonsplikt for NUF.

7.5.3 Offentlige myndigheter

Offentlige myndigheter herunder skatteetaten, har ikke samme mulighet som private kreditorer å forlange personlig sikkerhetsstillelse i forbindelse med NUF. Det vil også øyensynlig stride mot EØS-avtalen hvis ikke tilsvarende regel ble innført for norsk registrerte aksjeselskap. Innføring av slike regler anses for høyst usannsynlig.

7.5.4 Oppsummering

Den utstrakte bruken av personlig sikkerhetsstillelse for banklån og annen gjeld samt andre tiltak kreditorer anvender, vil øyensynlig føre til at både banker og leverandører

ikke vil etterspørre reviderte regnskaper. Det er således kun det offentlige som ikke kan foreta tilsvarende tiltak som kan ha utstrakt nytte av innføring av revisjonsplikt for NUF.

7.6 Revisjonspliktens betydning for revisjonsnæringen

I forbindelse med en innføring av revisjonsplikt for skattepliktige NUF vil revisjonsselskaper få en økt inntjeningsmulighet. Dette vil sannsynligvis ikke være av særlig økonomisk betydning for det enkelte revisjonsselskap.

7.7 Oppsummering

Det må heretter konkluderes med at innføring av revisjonsplikt for skattepliktige NUF i et vist omfang kan bedre regnskapets kvalitet. De tradisjonelle regnskapsbrukerne har i begrenset omfang behov for revisjon av filialregnskapene. Videre kan private kreditorer sikre seg på annen måte. Revisjonsplikt vil således hovedsakelig være til nytte for det offentlige i form av høyere regnskapskvalitet samt i begrenset omfang i forbindelse med innkreving.

8 Alternativer til revisjonsplikt

8.1 Forbedre innkrevingsmulighetene i utlandet

Forbedrede innkrevingsmuligheter i utlandet oppnåes gjennom forhandlinger med andre land. Dette synes ikke å være en alternativ løsning som kan gjennomføres i overskuelig fremtid.

8.2 Ansvarlig person i Norge

Etter merverdiavgiftsloven skal NUF i visse tilfeller registreres ved representant. Det finnes også i andre sammenheng mulighet for å gjøre ledelse eller andre ansvarlig for NUF-et forhold. Disse forholdene utredes nærmere i en arbeidsgruppe vedrørende Norske NUF mv. som er nedsatt av Skattedirektoratet.

8.3 Registrering av ytterligere opplysninger i enhetsregistret

Den tidligere nevnte arbeidsgruppe vurderer om registrering av ytterligere opplysninger i enhetsregistret kan gi det Offentlige bedre mulighet for å håndtere NUF. I den forbindelse kan nevnes opplysninger om det utenlandske selskaps hovedforretningssted.

8.4 Samarbeid mellom kontroll og innkreving

Det vurderes om tidligere kontroll av NUF-ene for blant annet merverdiavgiftsforhold kan minske det offentliges tap.

Videre vil et økt fokus på NUF fra kontrollmyndighetenes side kunne medvirke til å forbedre regnskapskvaliteten.

8.5 Vurdering av betingelsene for registrering av NUF

Det er klarlagt at utenlandske selskaper som er registrert i et annet EØS-land har rett til å registrere en filial i Norge selv om hovedforretningsstedet er beliggende i Norge. Spørsmålet er om dette også gjelder for selskaper som er registrert utenfor EØS-området. Skattedirektoratet har startet utredningsarbeidet for å avklare spørsmålet.

9 Lovforslag

I Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet fremgår det at departementet ønsker utarbeidet et konkret forslag til regelendring vedrørende revisjonsplikt for NUF. Kredittilsynet har etter anmodning fra Skattedirektoratet påtatt seg ansvaret for å utarbeide følgende lovforslag.

9.1 Forslag til lovendring

Kredittilsynet foreslår at det tas inn et punkt 5 i revisorloven § 2-1 annet ledd som da vil få følgende ordlyd:

§ 2-1. Revisjonsplikt

Regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd skal påse at årsregnskapet revideres av en registrert revisor eller statsautorisert revisor i samsvar med § 2-2 (revisjonsplikt) når ikke annet er bestemt i eller i medhold av lov.

Revisjonsplikt etter første ledd gjelder ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner. Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntrer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsåret. Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret. Unntaket i første til tredje punktum gjelder ikke:

1. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper,
2. regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 der antallet deltakere overstiger fem,
3. kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser,
4. ansvarlige selskaper hvor samtlige deltakere er juridiske personer hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser, eller
5. *foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 hvor selskapsformen i det vesentligste tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 (2) og hvor revisjonsberetning for det foretaket filialen er en del av ikke er innsendt i samsvar med reglene i regnskapsloven § 8-2 annet ledd.*

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke når revisjonsplikt følger av annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke foretak som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap.

9.2 Merknader til bestemmelsen

Revisorloven § 2-1 angir hvilke foretak som skal være revisjonspliktige. Hovedregelen etter første ledd er at alle regnskapspliktige foretak er revisjonspliktige. Etter annet ledd følger unntak for foretak hvor driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner. Annet ledd fjerde punktum angir unntak fra unntaket – altså de foretak som uansett skal følge hovedreglen etter første ledd.

Kredittilsynet har valgt å innarbeide revisjonsplikten for norskregistrerte utenlandske foretak som et unntak fra unntaket og foreslår revisjonsplikt inntatt som nytt pkt. 5. Vi følger dermed den systematikk som allerede følger av bestemmelsen.

Det følger en forklaring til de enkelte punkter i bestemmelsen.

Hovedregelen i revisorloven § 2-1 første ledd retter seg mot de foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd. Det anses derfor naturlig å knytte unntaket opp mot den del av regnskapsloven § 1-2 første ledd som ikke skal omfattes av unntaket etter revisorloven § 2-1 annet ledd første pkt.

Videre er det naturlig å vise til formuleringen i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 fordi denne type foretak er siktemålet for reguleringen. Man unngår dermed usikkerhet og forvirring rundt hvilke type foretak som vil rammes av den nye lovreguleringen. Dersom foretaket sorterer under regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 vil bestemmelsen i revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 5 gjelde.

Det følger av Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet at siktemål for forslaget til lovendring skal være NUF hvor deltakerne opptrer med begrenset ansvar (utenlandske aksjeselskap). Ved å knytte foretaket etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 opp mot definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 (2) vil man oppnå at lovendringen kun gjelder utenlandske foretak hvor selskapsformen i det vesentligste tilsvarer definisjonen av et norsk aksjeselskap. Det følger av Finansdepartementets mandat at man i hovedsak ønsker en lovendring for utenlandske foretak som opptrer med tilsvarende ansvarsbegrensning som norske AS. Henvisningen til aksjeloven § 1-1 (2) vil medføre at revisorloven § 2-1 annet ledd 5. pkt ikke rammer utenlandske NUF som opptrer uten ansvarsbegrensning. Utenlandske foretak som opptrer med ansvarsbegrensning vil dermed likestilles med norske aksjeselskap (jf. revisorloven § 2-1 annet ledd 1. pkt) mens utenlandske foretak som eventuelt driver sin virksomhet uten ansvarsbegrensning vil likestilles med norske foretak uten ansvarsbegrensning (se definisjon i selskapsloven § 1-2 (1) litra a.)

Lovforslaget forutsetter at man på tidspunktet for registreringen klart kan identifisere foretakets selskapsform med hensyn til hvorvidt denne samsvarer med definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 første ledd nr. 2. En måte å gjennomføre dette på er at foretaket selv på registreringstidspunktet blir bedt om å klargjøre hvorvidt det gjennom selskapsformen opptrer med ansvarsbegrensning tilsvarende hva som gjelder for aksjeselskaper.

Det er ikke i lovforslaget gitt noen referanse til definisjonen av allmennaksjeselskaper etter allmennaksjeloven § 1-1 (2). Dette skyldes en forenkling i forslaget hvor referansen til selskapsformen er knyttet opp mot definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 (2). Definisjonen av aksjeselskap etter aksjeloven § 1-1 (2) og allmennaksjeselskap etter allmennaksjeloven § 1-1 (2) er likelydende i det vesentligste – altså hva angår ansvarsbegrensningen. Forslaget til lovendring utdyper da også at det er definisjonen i det vesentligste som er det avgjørende for om lovendringen kommer til anvendelse eller ikke.

Etter regnskapsloven § 8-2 annet ledd skal selskapet (etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12) sende inn et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen for det foretaket filialen er en del av slik disse regnskapsdokumentene er utarbeidet, revidert og offentliggjort etter lovgivningen i hjemstaten. Det foreligger altså en innsendingsplikt for foretakets regnskaper til regnskapsregisteret. Dersom foretaket ikke er revisjonspliktig etter lovgivningen i stiftelseslandet vil det ikke foreligge noen revisjonsberetning å sende inn. Ny bestemmelse i revisorloven § 2-1 annet ledd 5. pkt. innebærer at i de tilfeller hvor

foretaket som filialen er en del av ikke har revisjonsplikt i hjemlandet og revisjonsberetning dermed ikke er innsendt i tråd med anvisningen i regnskapsloven § 8-2 annet ledd så inntrer revisjonsplikt for den norske filialen (filialregnskap) etter revisorloven § 1-2 annet ledd 5. pkt.

For de tilfeller hvor regnskapene for foretaket som helhet er revidert i hjemstaten og revisjonsberetningen dermed er innsendt i samsvar med reglene i regnskapsloven § 8-2 annet ledd foreligger det ikke behov for særskilt revisjon av filialregnskapene. Selv om filialregnskap for slike foretak ikke er offentlige (jf. regnskapsloven § 8-1 annet ledd), vil hensynet bak revisjonen likevel være ivaretatt ved offentliggjøringen av det totale foretaksregnskapet med tilhørende revisjonsberetning etter regnskapsloven § 8-2 annet ledd. "

10 Generelt om internasjonale avtaler

Norge har inngått forskjellige internasjonale avtaler som må tas hensyn til i forbindelse med en evt. innføring av revisjonsplikt for NUF. De avtaler som kan være av betydning i denne sammenhengen er WTO-avtalen og EØS-avtalen. WTO-avtalen anses umiddelbart ikke å hindre Norge i å innføre revisjonsplikt for utenlandske selskapers virksomhet i Norge. Annerledes forholder det seg med EØS-avtalen.

10.1 EØS-avtalen

Norge har iht. EØS-avtalen plikt til ikke å gi lover, forskrifter eller utøve offentlig myndighet i strid med avtalens hoveddel. EØS-avtalen artikkel 4 inneholder den grunnleggende og utfyllende bestemmelsen for forbudet om diskriminering: *"Enhver forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet skal være forbudt innenfor avtalens virkeområde, med forbehold for de særbestemmelsene den selv gir."* Det foreligger således et forbud mot diskriminering og restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet. Bestemmelsen om de fire friheter finner vi i EØS-avtalen artikkel 11 om fri varebytte, artikkel 28 om den frie bevegelighet for arbeidstagere, artikkel 31 om den frie etableringsretten, artikkel 36 om friheten til å levere tjenester og artikkel 40 om fri bevegelighet for kapital.

Spørsmålet blir om innføring av revisjonsplikt for NUF er i samsvar med EØS-reglene eller kan oppfattes som diskriminerende. Det blir spesielt spørsmålet om regler for revisjonsplikt av utenlandske selskaper kan anses som brud på bestemmelsene om fri etableringsrett.

I denne sammenhengen er det spørsmålet om det utenlandske selskap pålegges byrder som innenlandske selskap ikke pålegges.

Norske småaksjeselskaper er ikke fritatt fra revisjonsplikten hvorimot NUF er. Det vil si at norske småaksjeselskap diskrimineres. I slik form for diskriminering *såkalt "omvendt diskriminering"*, er ikke omfattet av EØS-avtalen[16]. revisjonsplikt for såkalte Norske NUF vil derfor etter Skattedirektoratets oppfatning ikke kunne anses som diskriminerende.

[16] EØS-avtalen og norsk skatterett, Omar G. Dajani m fl, Universitetsforlaget 2003

I de tilfeller hvor det utenlandske selskap er underlagt revisjonsplikt i registreringslandet, vil det utenlandske selskap derimot bli pålagt en merutgift i forhold til et norsk selskap. Det vil derfor kunne oppstå en diskriminering. Merutgiften vil dog være begrenset (se pkt 6.1). Spørsmålet er således om begrensede merutgifter ved å pålegge utenlandske selskaper å oversende regnskap og revisjonsberetning for sine norske filialer, vil kunne begrunne en diskrimenering av slike utenlandske selskaper. Umiddelbart er Skattedirektoratet av den oppfatning at en bestemmelse om revisjonsplikt for filialer hvor hovedselskapet er revisjonspliktig i hjemlandet, ikke kan oppfattes som diskriminerende.

Kredittilsynet unntar i sitt forslag filialer for revisjonsplikt hvor årsberetning og revisjonsberetning for det foretaket filialen er en del av, er sendt til regnskapsregistret etter regnskapsloven § 8-2 annet ledd.

Det må heretter være på det rene at forslaget om revisjonsplikt for skattepliktige NUF ikke kan anses for diskriminerende i henhold til EØS-avtalen.

11 Oppsummering

I forbindelse med utarbeidelse av høringsnotatet er det mottatt mange nyttige kommentarer fra Den norske revisorforening , Næringslivets hovedorganisasjon, Norges Autoriserte Regnskapsførers Forening, Sentralskattekontoret for utenlandssaker samt representanter for foretak som registrerer utenlandske selskaper. Kommentarene er innarbeidet i høringsnotatet.

I høringsnotatet er det foretatt en beskrivelse av blant annet følgende forhold:

- Antall NUF herunder utviklingen i antall samt registreringsland
- Revisjonspliktens nytte
- Revisjonspliktens kostnader
- Internasjonale avtalers betydning for innføring av revisjonsplikten
- Forholdet til utviklingen vedrørende revisjonsplikt for småaksjeselskaper i Europa

Det er åpenbart at innføring av revisjonsplikt for filialregnskaper vil øke kvaliteten og troverdigheten for filialregnskapene. Videre vil revisjonsplikten ha betydning for Skatteetatens virksomhet herunder spesielt kontrollvirksomheten. En endring av innsendelsesplikten vil øke antallet av regnskapsbrukere og dermed også øke revisjonspliktens nytten for andre brukere.

Da regler om revisjonsplikt for skattepliktige NUF etter Skattedirektoratets oppfatning ikke anses som diskriminerende foreslår Skattedirektoratet at revisjonsplikt for skattepliktige NUF gjennomføres evt. avventer behandlingen av revisjonsplikt for småaksjeselskaper.