

Revisjonsplikt for filialer av utenlandske foretak:

I strid med EØS-retten?

Revisjonspliktutvalget har foreslått at utenlandske filialer skal likebehandles med aksjeselskaper mht. revisjonsplikt. Spørsmålet er om Norge har adgang til å pålegge utenlandske foretak revisjonsplikt for virksomhet i Norge?



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Nils-Ola Widme
Næringslivets Hovedorganisasjon

Alle aksjeselskaper har revisjonsplikt, mens utenlandske selskaper har revisjonsplikt etter revisorloven for filialer i Norge med omsetning over fem MNOK pr. år. Det såkalte revisjonspliktutvalget har i NOU 2008:12 foreslått å oppheve denne terskelen, slik at utenlandske filialer likebehandles med aksjeselskaper mht. revisjonsplikt. NHO vil gå den motsatte veien: Å innføre terskel for revisjonsplikt for aksjeselskaper til samme nivå som for NUF. Saken ligger nå til behandling i Finansdepartementet.

Revisjonsplikten regnes som en administrativ byrde og er en direkte kostnad for den utenlandske bedriften det gjelder. Revisjonsplikten utgjør således en restriksjon på retten til fri etablering innen EØS, som er nedfelt i EØS-avtalens artikkel 31. Slike restriksjoner er ulovlige med mindre de er egnet til og nødvendige for å oppnå legitime ikke-økonomiske målsetninger. Som vi skal se nedenfor, er det lite som tyder på at reglene om revisjonsplikt har slike virkninger.

I praksis slår revisjonsplikten noe ulikt ut for ulike grupper NUF. For utenlandske foretak som driver virksomhet også i andre land enn Norge, kommer revisjonsplikten i Norge i tillegg til eventuelle krav i de andre landene, vanligvis i hjemlandet. Foretaket har da normalt revisjonsplikt i hjemlandet for hele sin virksomhet, og den norske revisjonsplikten fører dermed til at filialvirksomheten må revideres to ganger.

For utenlandske selskaper, ofte britiske, etablert av nordmenn med sikte på utelukkende å drive virksomhet i Norge er revisjonsplikten en byrde dersom omsetningen overstiger terskelen. Plikten reduserer fordelen ved å etablere selskapet i et annet EØS-land, men som regel uten at revisjonsplikten leder til den samme typen «dobbelrevisjon» som for filialer av selskaper med hovedvirksomhet i hjemlandet.

Revisjonsplikt etter EU-retten og i de ulike EU- og EFTA-land

EUs fjerde selskapsdirektiv om årsregnskaper (direktiv 78/660/EØF) etablerer krav om at EU- og EFTA-statene innfører revisjonsplikt for virksomheter av en viss størrelse, blant annet med en nedre omsetningstærskel på 7,3 millioner euro. Statene kan velge lavere terskler, slik blant annet Norge har gjort. Direktivet stiller ikke noe krav om revisjonsplikt overfor utenlandske filialer. EØS-retten åpner dermed for at EFTA-statene kan innføre revisjonsplikt i større utstrekning enn det som kreves av direktivet, men denne handlefriheten må etter vanlig lære utøves i tråd med EØS-avtalens grunnrettigheter, som artikkel 31 om rett til fri etablering.

En nærmere oversikt over reguleringene av både revisjonsplikt og andre forhold ved etablering av filial i de ulike EU- eller EFTA-land finnes på EU-kommisjonens hjemmesider, ec.europa.eu/youreurope/business/expanding-business/opening-branch/index_en.htm.

Revisjonsplikt er en restriksjon på retten til fri etablering

Som påpekt ovenfor, er revisjonsplikten dels en administrativ byrde, dels en kostnad for selskapene som er underlagt kravet. Det skal generelt lite til for at slike byrder utgjør restriksjoner på retten til fri etablering. Artikkel 31 forbyr både tiltak som virker diskriminerende overfor utlendinger, og tiltak som gjelder likt for utlen-

dingen og nasjonale foretak, men som likevel gjør utnyttelse av retten til fri etablering i Norge mindre attraktiv for borgere og selskap fra andre EU- eller EFTA-land. Regelen oppsummeres gjerne slik (se sak C-169/07 Hartlauer Handelsgesellschaft, premiss 33):

«Ifølge fast retspraksis er artikkel 43 EF til hinder for enhver form for nasjonale regler, som ganske vist måtte finne anvendelse uten forskjelsbehandling på grundlag af nationalitet, men som kan gjøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for fællesskabsborgerne at udøve den i traktaten sikrede etableringsfrihed»

De grunnleggende dommene om krav til etablering og drift av filialer av selskaper etablert etter reglene i et annet EU/EØS-land er Centros-dommen fra 1999 (sak C-212/97), Überseering-dommen fra 2002 (sak C-208/00) og Inspire Art-dommen fra 2003 (sak C-167/01).

De første to dommene gjaldt nasjonale krav som på ulikt vis nektet nasjonal etablering av et selskap som hørte hjemme i et annet EF-land. Den siste dommen gjaldt derimot et nederlandsk krav til utenlandskregistrerte selskaper om bl.a. innbetaling av selskapskapital og ansvar for styremedlemmer. Formålet var å kompensere for forskjellen mellom kravene i nasjonal rett for nederlandske selskaper og lempeligere regler i filialens hjemland. Dette var klart en restriksjon på retten til fri etablering, og ble underkjent av EF-domstolen.

Som påpekt ovenfor vil revisjonsplikt for NUF i praksis redusere fordelen ved å etablere selskap i et annet land med filial i Norge, sammenlignet med å benytte seg av AS-formen. Dette vil etter min vurdering av rettspraksis nokså klart utgjøre en restriksjon på den frie etableringsretten etter artikkel 31. For filialer av selskaper

som allerede er underlagt revisjonsplikt for hele virksomheten i hjemlandet, vil revisjonsplikten for filialen i Norge dessuten som allerede nevnt lede til et «dobbel» krav om revisjon.

Oppsummert er det etter min vurdering liten grunn til tvil om at revisjonsplikten for NUF er en restriksjon på retten til fri etablering, uavhengig av om selskapet har revisjonsplikt i hjemlandet eller ikke. Slike restriksjoner er som nevnt ulovlige, med mindre de er egnede, nødvendige og forholdsmessige tiltak for å oppnå en EØS-rettslig legitim målsetning. Dette følger av den domstolskappede læren om tvingende allmenne hensyn og forholdsmessighetsprinsippet som EØS-retten gjennomsyres av, og drøftes i neste avsnitt.

Er revisjonsplikt for NUF nødvendig for å ivareta et legitimt hensyn?

Til forsvar for ordningen med revisjonsplikt for filialer av utenlandske foretak, vil norske myndigheter kunne peke på flere ulike EØS-rettslig relevante allmenne hensyn, og kanskje særlig hensynet til skattekontroll og hensynet til å bekjempe økonomisk kriminalitet. Ved en rettslig prøving av revisjonspliktens forhold til EØS-avtalen, vil staten ha bevisbyrden for at revisjonsplikten er egnet til og nødvendig for å ivareta slike hensyn.

Hensynet til skattekontroll

Det følger etter min vurdering av EU-domstolens praksis at det er svært tvilsomt om hensynet til skattekontroll kan begrunne et krav om revisjon av filialregnskapet. Dommen i sak C-250/95 Futura Participations gjaldt Luxembourgs krav om særskilt filialregnskap som vilkår for å gi skattefradrag for utgifter ved filialens virksomhet i Luxembourg. Dette ble ansett som et brudd på reglene om fri etablering, som ikke kunne begrunnes i hensynet til skattekontroll. Resultatet må antas å bli det samme for den norske revisjonsplikten.

Ett viktig moment i domstolens begrunnelse var at det finnes sekundærløvgivning i EU, direktiv 77/799/EØF om gjensidig bistand mellom medlemsstatenes skattemyndigheter, som gir vertslandet Luxembourg krav på bistand fra myndighetene i filialens hjemland til å innhente skatteopplysninger. Dette direktivet er ikke tatt inn i EØS-avtalen. Norge har imidlertid i skatteavtaler med de fleste EU-land krav på om lag samme type bistand som om direktivet hadde vært en del av EØS-avtalen, slik at denne forskjellen ikke kan tillegges særlig vekt ved vurderingen av dommens betydning i EØS-retten. Likevel vil staten nok kunne hevde at hensynet til skattekontroll er relevant for Norges del selv om det ikke er det for EU-landene, pga. at EØS-avtalen her skiller seg marginalt fra EU-retten.

For å lykkes med dette må staten uansett gi en konkret begrunnelse for hvorfor akkurat revisjonsplikten styrker skattekontrollen. I Skattedirektoratets høringsnotat om vurdering av revisjonsplikten for NUF fra oktober 2005 uttales om dette i pkt. 7.3 at «revisjonsplikt for NUF har en vesentlig betydning for skattekontrollen», til tross for at det «foreligger ingen undersøkelser vedrørende spørsmålet». Likevel er det sider ved revisjonen som hevdes å være viktig for skattekontrollen, som revisors plikt til å underskrive pliktige vedlegg til selvangivelsen, og at revisor har plikt til å etterse at foretaket har ordnet formuesforvaltning på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Revisjonspliktutvalgets innstilling i NOU 2008:12 påpeker på s. 91 med henvisning til det nevnte høringsnotatet fra Skattedirektoratet at «revisjonsplikt

 **PROFF FORVALT**
Utvidet firma- og regnskapsinformasjon

Sjekk firma på Proff™ Forvalt før du inngår avtaler

Med Proff™ Forvalt får du:



Totaloversikt over alle norske bedrifter



Kreditsjekk



Roller og relasjoner i næringslivet



Segmenteringsverktøy med eksport til Excel



E-postvarsling ved endringer

Gå til www.forvalt.no for en gratis og uforpliktende test av Proff™ Forvalt

Få tilgang til utvidet firma- og regnskapsinformasjon for hele næringslivet i 7 dager.



REVISJONSPLIKTEN: I tillegg til skattekontroll har revisjonsplikten vært forsvart med hensynet til å bekjempe økonomisk kriminalitet.

for NUF vil være til nytte for det offentlige i form av høyere regnskapskvalitet, og til en viss grad i forbindelse med innkreving». (Min understrekning.)»

Dette er ikke stedet for en nærmere analyse av revisjonens mer kvantitative og beviselige effekt på skatteinnkrevingen. Etter EØS-retten er det uansett klart at det skal lite til for at et restriktivt tiltak som revisjonsplikten må sies å være «egnet» til å styrke skattekontrollen.

Men selv om man skulle anta at revisjonsplikt for NUF er egnet til å styrke skatteinnkrevingen, er det likevel ikke gitt at ordningen er *nødvendig*. For å være det må staten kunne påvise at ingen andre realistisk gjennomførbare tiltak vil kunne ha samme eller bedre virkning. Og gjennomgående kan man nok forvente at desto svakere eller mer utydelig den positive virkningen av revisjonsplikten er når det gjelder skattekontroll, desto mer nærliggende er det at staten benytter andre tiltak som ikke utgjør restriksjoner på etableringsretten. Her er det etter fast rettspraksis ikke rom for å ta hensyn til om slike alternative tiltak er kostnadskrevende eller på andre måter mer tyngende for det offentlige.

Hensynet til kriminalitetsbekjempelse

I tillegg til skattekontroll har revisjonsplikten vært forsvart med hensynet til å bekjempe økonomisk kriminalitet. For at tiltaket skal være «egnet» til å motvirke økonomisk kriminalitet, må myndighetene påvise for det første at det foreligger et kriminalitetsproblem knyttet til NUF, og for det andre at revisjonsplikt kan bidra til å redusere problemet. Problemstillingen drøftes av Skatteunndragelsesutvalget i

NOU 2009:04 kapittel 10.4, som først og fremst fremhever hensynet til regnskapskvalitet og skatteinnkreving, noe som antagelig ikke vil føre frem, jf. ovenfor. I Økokrims Trendrapport 2008–2009 på s. 36 fremheves risikoen for at kriminell virksomhet drives gjennom NUF fordi etableringskostnadene er lave, samt at kontroll generelt er vanskeligere overfor selskaper etablert i andre land. Økokrim gir ingen eksempler på saker som involverer NUF.

Det at man kan anta at det drives ulovlig virksomhet gjennom et NUF er imidlertid ikke i seg selv nok til å forsvare revisjonsplikten, med mindre man kan påvise at revisjonen som sådan er et egnet verktøy for å avdekke slik virksomhet. I Skattedirektoratets høringsnotat om vurdering av revisjonsplikten for NUF fra oktober 2005 uttales om dette at «flere forskjellige undersøkelser angir at den eksterne revisor sjeldent er årsaken til at misligheter blir oppdaget», og at «i øvrig vil revisjonsplikt neppe i særlig grad avholde kriminelle personer fra å anvende NUF til kriminelle formål», jf. notatets pkt. 7.2.

Det forhold at en rekke EU-land ikke har funnet grunn til å ha revisjonsplikt for små selskaper hva enten de er hjemmehørende i landet eller er filialer av utenlandske selskaper, kan nok også tyde på at revisjonsplikten ikke oppfattes som noe sentralt virkemiddel for å redusere økonomisk kriminalitet.

Heller ikke her er det tilstrekkelig at revisjonsplikten har en positiv virkning på bekjempelse av økonomisk kriminalitet; for at tiltaket skal være *nødvendig* må staten kunne påvise at ingen andre realistisk

gjennomførbare tiltak, slik som for eksempel styrket og målrettet etterforskning, vil kunne ha samme eller bedre virkning.

Hensynet til likebehandling med AS

Et tredje formål som fremheves av revisjonspliktutvalget i NOU 2008:12 er å sikre likebehandling av NUF og aksjeselskaper. Dette kan imidlertid ikke sies å være et EØS-rettslig relevant hensyn. Hovedpoenget med Centros- og Inspire Art-dommene var nettopp at nasjonale krav til filialer av utenlandske foretak for å sikre størst mulig grad av likhet med de krav som følger av nasjonal selskapsrett ble underkjent. Likebehandling alene kan dermed ikke påberopes som et selvstendig legitimt hensyn for revisjonsplikt.

Konklusjon

Etter min mening er det mye som taler for at revisjonspliktens inngrep i retten til fri etablering ikke kan forsvares med at tiltaket er egnet og nødvendig for å ivareta et tvingende allment hensyn i EØS-avtalens forstand. Konklusjonen er imidlertid langt fra sikker, og vil blant annet kunne påvirkes av om staten kan supplere Skattedirektoratets argumentasjon fra 2005 med mer konkrete undersøkelser og erfaringer.

Oppsummering

Etter min vurdering bør forslaget om å utvide revisjonsplikten avvende en grundigere analyse av om ikke hele ordningen er i strid med EØS-avtalen, slik mye kan tyde på.

Revisjonsplikten må vurderes i lys av EØS-avtalens regler om rett til fri etablering, som stiller konkrete krav til at plikten må ha klare positive virkninger, som ikke kunne vært oppnådd med andre mindre inngripende tiltak. Dette kan og skal prøves fullt ut av domstolene, dersom reglene settes på spissen i en sak.

Brudd på EØS-avtalen kan dersom det er tilstrekkelig alvorlig, lede til erstatningsansvar for staten, men faren for at revisjonsplikten blir utfordret for domstolene er nok i praksis ganske liten. For de enkelte utenlandske selskaper vil kostnaden ved å utforme særnorsk regnskap og få dette revidert være langt mindre enn kostnaden ved å reise sak for domstolene.

Kanskje er problemstillingen egnet for prøving gjennom et gruppesøksmål fra de mange utenlandske selskapene som må revidere filialregnskaper i Norge?