

Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) - en praktisk orientert oversikt



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 661
Leveringsfrist: 25.11.2010

Til sammen 16483 ord

08.03.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Bakgrunn for oppgaven	1
1.2	Tema for oppgaven	2
<u>2</u>	<u>FREMSTILLINGEN VIDERE</u>	<u>2</u>
<u>3</u>	<u>GENERELT OM NUF</u>	<u>3</u>
3.1	Innledning	3
3.2	Litt historikk	4
3.3	Framveksten av NUF i Norge	5
<u>4</u>	<u>DE FORSKJELLIGE TYPER NUF</u>	<u>6</u>
4.1	Innledning	6
4.1.1	Gruppe én, de tradisjonelle NUF	6
4.1.2	Gruppe to, de norske NUF	7
4.1.3	Gruppe tre, andre NUF	7
<u>5</u>	<u>CENTROS-DOMMEN</u>	<u>8</u>
5.1	Innledning	8
5.2	Sakens faktum	8
5.3	Danske myndigheters påstand	8
5.4	Centros påstand	9

5.5	Domstolens slutning	9
5.6	Konklusjon	11
5.6.1	Konkretisering av statenes restriksjonsmuligheter	11
5.7	Er betydningen av Centros-dommen redusert?	12
6	<u>RETTSKILDEBILDET</u>	13
6.1	Generelt	13
6.2	Norsk intern rett, herunder norsk internasjonal privatrett	13
6.2.1	Skatteretten	13
6.2.2	Selskapsretten	14
6.2.3	Utenfor EØS	15
6.3	Internasjonal rett	16
6.4	Utenlandsk intern rett	16
7	<u>REGISTRERINGSPLIKTEN</u>	17
7.1	Formålet med registreringslovgivningen	17
7.2	Registreringsplikten	17
8	<u>MITT LIV SOM NUF</u>	18
8.1	Innledning	18
8.2	Representasjon	18
8.3	Filialstyre og daglig leder	19
8.4	Legitimasjon	20
8.5	Kontraktsretten	22

8.6	Arbeidsrettslige problemstillinger	23
8.7	Personlig ansvar ved gjennomskjæring?	23
9	<u>SKATTERETTSLIGE SPØRSMÅL</u>	24
9.1	Ikke eget skattesubjekt	24
9.2	Skatteplikt til Norge	25
9.2.1	Skatteplikt etter norsk intern rett	26
9.2.2	Begrensninger i skatteavtaler	26
9.2.3	Utflyttingsskatt og skillet mellom sktl. § 2-2 og § 2-3 (1) (b)	27
9.3	Fritaksmetoden	28
9.3.1	Innledning	28
9.3.2	Fradragsrett og ”treprosentregelen”	28
10	<u>PROSESSUELLE SPØRSMÅL</u>	30
10.1	Innledning	30
10.2	Partsevne	31
10.2.1	Noen momenter som taler for at NUF ikke har partsevne	32
10.2.2	Momenter som taler for at NUF har partsevne	33
10.2.3	Norsk rettspraksis om partsevne	34
10.2.4	En foreløpig hovedregel	34
10.3	Vernetting i internasjonale tvister	37
10.4	Lovvalgsspørsmålet	37
10.4.1	Skillet mellom flytting av hovedsete og etableringsfrihet	38
11	<u>REGNSKAP, BOKFØRING OG REVISJONSPLIKT</u>	40
11.1	Innledning	40
11.2	Regnskapsplikt	40

11.3	Bokføringsplikt	42
11.4	Revisjonsplikt	42
11.4.1	De lege lata	43
11.4.2	Revisjonsplikts fremtidsutsikter	43
11.4.3	De lege ferenda	44
12	<u>PRAKTISK SAMMENLIKNING AV KOSTNADER, SKATT OG RESULTAT FOR NUF, AS OG ENKELTPERSONFORETAK</u>	45
12.1	Innledning	45
12.2	Generelle premisser for regneeksemplene	46
12.2.1	Særlig om enkeltpersonforetaket	46
12.3	Regneeksempler	47
12.3.1	Særlige premisser for enkeltpersonforetak	47
12.3.2	Utrekning for enkeltpersonforetak	47
12.3.3	Regneeksempel ved bruk av NUF	48
12.3.4	Tilsvarende tall for AS	49
12.3.5	Regneeksempler med lavere overskudd før skatt	50
12.3.6	Foreløpig konklusjon	50
12.4	Regneeksempler hvor noe tas ut som utbytte, og noe som lønn	51
12.4.1	Generelle premisser	51
12.4.2	Regneeksempel	51
12.4.3	Restbeløpet tas ut som utbytte	52
12.5	Konklusjon	53
13	<u>KONKURS</u>	54
13.1	Generelt om NUF og konkurs	54
13.2	Konkurskarantene	56
14	<u>SLETTEELSE/OPPHØR AV NUF</u>	57

14.1	Innledning	57
14.2	Når opphører selskapet som rettssubjekt?	57
14.2.1	Kontakt mellom norske og utenlandske register	58
14.3	Når opphører selskapet som skattesubjekt?	58
14.4	Ikke-registrert, uformelt stiftet selskapsform	58
14.4.1	Flere driver videre sammen	59
14.5	Skatterettslig virkning av videre drift etter sletting	59
14.6	Ikke lenger beskyttet av ansvarsbegrensning	60
14.7	Hva så med den norske filialen, får det noen betydning at den fortsatt er registrert i Foretaksregisteret?	60
<u>15</u>	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	<u>61</u>
<u>16</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>63</u>
16.1	Lover	63
16.2	Forskrifter	64
16.3	Dommer	64
16.3.1	Norske avgjørelser	64
16.3.2	Avgjørelser fra EU-domstolen	65
16.4	Forarbeider	65
16.5	Litteratur	66
16.6	Nettsider	67
16.7	Andre kilder	68

1 Innledning

1.1 Bakgrunn for oppgaven

Pressen har stadig pirrende overskrifter om NUF-enes raske ekspansjon i Norge, og trykker jevnlig saker med store overskrifter om NUF.¹ Vinklingen på oppslagene varierer nærmest fra uke til uke. NUF beskrives som et effektivt redskap for å redusere skattebyrden på lovlig vis, men også som de kriminelles verktøy i sin virksomhet utenfor lovens grenser. Det kjøres saker om den raske og voldsomme veksten i antall NUF i Norge, men også om farene og risikoen man kan utsette seg for ved å drive virksomhet gjennom NUF.

LO har vært, og er i økende grad, opptatt av kampen mot NUF som virkemiddel i sosial dumping og svart arbeid.² Norske myndigheter har også sett med til dels ublide øyne på NUF, og leter stadig etter mulige måter å regulere dem på uten å komme i konflikt med EØS-avtalen.³

¹ Se eksempelvis; Aftenposten morgen, 1.2.2009 s. 10: *Operasjon Seychellene*. Aftenposten morgen, 7.4.2009 s. 7: *En konkurskonges betroelser om NUF*. Aftenposten morgen, 25.2.2009: *Registrerer NUF-er som aldri før*. Finansavisen, 26.2.2009 s. 12: *Du kan stå ansvarlig*.

² Jfr. Solbakken, Tor Arne, nestleder i LO: tale på Fagligpolitisk seminar på Sørmarka konferansesenter 23.08.2010. Tilgjengelig på nett: <http://lo.lomedia.no/>

³ Se f.eks NOU 2009: 4. *Tiltak mot skatteunndragelser*, kapittel 10.4.3.4, tredje avsnitt. ”Utvalget vil påpeke at det hadde vært ønskelig med et krav om reell økonomisk aktivitet i opprinnelseslandet også innenfor EØS-området. Dette kan være problematisk i relasjon til EØS-avtalen og utvalget foreslår derfor at det utredes nærmere.” Videre sies det at for

Jeg har i mitt virke som profesjonell musiker parallelt med studiene stadig hyppigere blitt forelest av ivrige medmusikanter og andre selvstendig næringsdrivende om NUF-ets fortreffelighet som organisasjonsform. Det ga meg inspirasjon til å undersøke de praktiske og juridiske sidene ved denne organisasjonsformen. Jeg ble interessert i å finne ut av om gresset virkelig er så mye grønnere på NUF-enes side av gjerdet som det ble hevdet.

1.2 Tema for oppgaven

Oppgaven er ment å gi en juridisk oversikt over de viktigste problemstillingene vedrørende NUF-er. Det forsøkes gjennom praktiske eksempler å antyde den økonomiske konsekvensen av å drive virksomhet organisert som NUF, herunder en sammenlikning med drift gjennom enkeltpersonforetak og norske aksjeselskaper.

Oppgaven penser innom en rekke rettsområder for å dekke de mange fasettene i NUF-enes liv. Enkelte emner må derfor drøftes noe mer overfladisk enn andre.

2 Fremstillingen videre

Jeg vil i denne oppgaven først og fremst fokusere på spørsmål som reiser seg rundt de såkalte norske NUF, altså de med reell virksomhet kun i Norge,⁴ herunder først og fremst selskaper med begrenset ansvar som er registrert innenfor EØS. Majoriteten av disse selskapene er stiftet i England, og jeg vil ta utgangspunkt i slike selskaper i mine

NUF-er etablert i land utenfor EØS-området, foreslås det at det innføres kumulative krav for registrering av filial i Norge. Det foreslås at det kreves både ”reell virksomhet i etableringslandet” og at ”selskapet må ha sitt hovedsete utenfor Norge”, jfr. punkt 10.4.3.4, andre avsnitt.

⁴ Mer om de forskjellige typer NUF i kapittel 4 nedenfor.

eksempler. Slike norske filialer av engelske selskap, uten reell virksomhet i England, setter spørsmålene rundt NUF på spissen. Jeg vil kun kort komme inn på forhold for selskaper stiftet utenfor EØS-området.

Oppgaven er hovedsakelig disponert etter en ”fødsel-liv-død” tankegang.

Jeg begynner i kapittel tre med en generell fremstilling av NUF. Deretter gjør jeg en grundig analyse av den viktige Centros-dommen⁵ fra 1999 i EU-domstolen. Videre en redegjørelse for rettskildebildet, som jeg mener er vesentlig for forståelsen av emnet. Jeg vil etter det se på noen økonomiske sider ved å drive virksomhet som NUF, herunder selskapsrettslige-, skatterettslige-, prosessuelle- og regnskapsmessige spørsmål med mer. Jeg vil også vise hvordan NUF kommer ut økonomisk, ved komparative forsøk med regneeksempler basert på fiktive selskaper. Til slutt en oversikt over konkurs-, opphør- og slettelserelaterte spørsmål.

3 Generelt om NUF

3.1 Innledning

Et NUF er en norsk filial av et selskap som er stiftet i utlandet etter utenlandsk selskapsrett. Filialen registreres i Norge for å drive virksomhet her. Filialen, eller NUF-et, er altså ikke et selskap i seg selv, men en norskregistrert filial av det utenlandske selskapet. De fleste av de utenlandske selskapene som registrerer filial i Norge er, som nevnt ovenfor selskaper med begrenset ansvar, mer eller mindre lik den norske aksjeselskapsformen. Det er imidlertid adgang til å registrere norsk filial av alle slags selskapsformer.

⁵ Jfr. sak C-212/97, Ervervs- og Selskabsstyrelsen mot Centros Ltd. Heretter kun omtalt som Centros-dommen.

3.2 Litt historikk

Dersom man skal starte virksomhet, alene eller sammen med andre, vil valg av selskapsform potensielt være svært viktig. Det gjelder å velge den selskapsformen som passer best, basert på størrelsen og karakteren av virksomheten man skal drive.

Dette er ingen ny problemstilling. Behovet for å drive virksomhet organisert sammen med andre ble faktisk satt på dagsorden i Europa allerede under de mange oppdagelsesreisene tidlig på 1500-tallet.⁶ Her var kapitalbehovet stort, og man ble tvunget til å danne selskaper i kompaniskap med andre.

Siden gjorde industrialiseringen på 1800-tallet behovet for ansvarsbegrensning særlig aktuelt. Begrunnelsen for dette var blant annet at en organisasjonsform hvor det personlige ansvaret var begrenset oppad til eget innskudd, ville demokratisere næringslivet. Det ble mulig for mange flere å delta, i og med at mange kunne gå inn, med risiko for kun en større eller mindre andel.

Adgangen til å registrere en norsk filial av utenlandsk selskap fikk vi i Norge allerede med firmaloven av 1890⁷, jfr. for eksempel § 16. Vi fikk siden vår første aksjelov i 1910. Selskaper med begrenset personlig ansvar for investorene har etter hvert blitt den klart dominerende selskapsform verden over økonomisk sett.

I det siste har vi gjennom NUF fått en mulighet til å oppnå denne ansvarsfriheten med betydelig lavere kapitalkrav via selskaper stiftet i land med gunstigere stiftelsesregler.

⁶ Se blant annet Lunheim, Rolf (2006). I: Praktisk økonomi og finans 2006 nr. 4, side 16 flg.

⁷ Firmaloven. Lov om Handelsregistre, Firma og Prokura av 17. mai 1890 nr. 6. Loven er opphevet.

3.3 Framveksten av NUF i Norge

I Norge har vi i den senere tid opplevd en sterk vekst av selskaper organisert som NUF. Tall fra Brønnøysundregistrene viser at det var registrert 31.026 totalt i 2010⁸, mot 11.942 i 2004.⁹ Det kan være flere grunner til denne veksten. Den viktigste grunnen er nok at konsekvensene av Centros-dommen er blitt mer kjent. Det har igjen skapt et marked for profesjonelle aktører som selger og drifter slike selskaper. De driver tildels aggressiv markedsføring via mail, telefon, annonser med mer.¹⁰ Tall fra de andre nordiske landene viser også vekst, men ikke på langt nær så rask vekst som i Norge.¹¹

Det har nok etter hvert etablert seg en oppfatning generelt om NUF som en mer troverdig og sikker måte å organisere seg på enn tidligere. De antatte fordelene har overskygget de eventuelle risiki. Fordelene som trekkes frem er gjerne lavere skatt og etableringskostnader, ingen revisjonskostnader, lavere krav til aksjekapital med mer.

I kjølvannet av denne veksten har det også vokst frem et eget marked av NUF-leverandører. Vi ser at både advokatfirmaer og andre aktører markedsfører etablering av NUF sterkt.¹² Markedsføringen er massiv og fokuserer på skattefordeler og andre

⁸ Ajour per 30.9.2010. Opplyst muntlig fra saksbehandler i Brønnøysundregistrene 2.11.2010.

⁹ Jfr. NOU 2008: 12. *Revisjonsplikten for små foretak*. Punkt 7.3.2.

¹⁰ Jeg har det siste semesteret mottatt rund 30 mailer med tilbud om opprettelse av NUF. Jeg har også ved flere anledninger blitt oppringt av selskaper som vil tilby meg slike tjenester.

¹¹ Jfr. Bugge Reiersen, Hedvig og Sjøfjell, Beate (2010): *NUF-kaoset i norsk rett – et bidrag til oppklaring*. I: Tidsskrift for rettsvitenskap 2010 nr.3, side 426. Artikkelen vil heretter bli referert til som Tfr. 2010 nr. 3.

¹² Se eksempelvis Advokatfirmaet Varjag på nett. URL: <http://www.varjag.no/goxpage00000011.html> Sist lest november 2010.

økonomiske og selskapsrettslige fordeler. Vi har også sett tendenser til Delaware-syndromet i Europa som følge av NUF-enes ekspansjon.¹³

4 De forskjellige typer NUF

4.1 Innledning

Det er viktig å skille mellom selskaper hvor hovedselskapet er stiftet etter regler innenfor EØS-samarbeidet, og de som er stiftet utenfor EØS. Det er kun de selskapene hvor hovedselskapet er stiftet innenfor EØS at EU-retten kommer direkte til anvendelse.

Det er generelt blitt vanlig å skille mellom flere typer av NUF. De kan grovt sett deles i tre hovedgrupper.¹⁴

4.1.1 Gruppe én, de tradisjonelle NUF

Den første typen kalles ”det tradisjonelle NUF”. Dette er selskaper som er stiftet i, og styrt fra utlandet, og som driver virksomhet i Norge gjennom en filial. De har altså reell virksomhet og drift i stiftelseslandet. Herunder finnes selskaper med begrenset-, solidarisk- eller delt ansvar. Her kan nevnes som eksempel forsikringsselskapet IF, som er et svensk aksjeselskap med filial i Norge. Vi finner også utenlandske selvstendige næringsdrivende i enkeltpersonforetak, såkalte ENK-NUF i denne gruppen.

¹³ Altså statenes innbyrdes kamp om å tilby de mest gunstige regler, her særlig selskapsrettslige regler. Se blant annet Søndergaard Birkmose, Hanne. Frykten for Delaware-monsteret fra USA?, NTS 2000: 3-4 s. 291-313.

¹⁴ Min bearbeidelse av mer finkornet inndeling i NOU 2008: 12, kapittel 7.

4.1.2 Gruppe to, de norske NUF

Norske NUF, også kalt NUN-NUF, er foretak som er stiftet i utlandet, men som styres og drives fullt ut fra Norge. Dette er den desidert største gruppen av NUF i Norge. De utgjorde per 31.12. 2007 8 500 av totalt 10 973 NUF i Foretaksregisteret.¹⁵ Det er denne gruppen det har vært fokusert mest på, både i media, hos skattemyndighetene med flere den senere tiden.

Det kan virke noe underlig å stifte et selskap i utlandet når det utelukkende skal drives virksomhet i Norge.¹⁶ At disse foretakene ikke har noen aktivitet i det landet de er stiftet i, førte før 1999 og Centros-dommen gjerne til at de ble betraktet som norske selskaper. Dermed kom blant annet norsk selskapsrett til anvendelse på disse selskapene. Det kunne gjerne føre til at norsk rett ikke anerkjente selskapet som gyldig stiftet. Etter 1999 endret denne situasjonen seg og vi fikk en enorm vekst i denne typen NUF. Over 90 % av nyregistrerte NUF-er i perioden januar-februar 2008 var slike norske NUF.¹⁷

4.1.3 Gruppe tre, andre NUF

Denne gruppen NUF består av registrerte filialer, som ikke driver virksomhet. De kan være registrert fordi hovedselskapet trenger registrering i andre register, typisk NAV Aa-registeret¹⁸ eller Merverdiavgiftsmanntallet. De kan også være registrert av andre grunner,

¹⁵ Se NOU 2008: 12, kapittel 7.

¹⁶ Det kan minne om rent skattemotiverte disposisjoner. Før EØS-retten ble innført, kunne muligens den ulovfestede omgåelsesnormen kommet til anvendelse.

¹⁷ Se Statistisk sentralbyrå 2008

¹⁸ Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret. ”Registeret skal ha til oppgave å tjene Arbeids- og velferdsetatens og andre offentlige myndigheters behov for opplysninger i forbindelse med deres oppgaveløsning.” Jfr. forskrift 18.08.2008 nr. 942, forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret.

eller tvangsregistrert av myndighetene, for eksempel grunnet skatte- eller merverdiavgiftskrav.¹⁹

5 Centros-dommen

5.1 Innledning

Centros-dommen fra 1999 er helt sentral for forståelsen av problemstillingene rundt NUF. Jeg vil derfor redegjøre grundig for saken, og forsøke å trekke noen slutninger med tanke på sakens betydning i dag.

5.2 Sakens faktum

Saken omhandlet et dansk ektepar som skulle drive virksomhet i Danmark. For å slippe å skaffe til veie 200.000 danske kroner i pliktig aksjekapital, dannet de i mai 1992 et ”private limited company” (Ltd.) i England. Dette selskapet kalte de Centros Ltd, heretter kalt Centros. Centros var et britisk selskap med begrenset ansvar. De søkte om å registrere en filial av dette selskapet i Danmark. Registreringen ble nektet av danske myndigheter. Saken kom etter hvert opp for dansk Høyesteret, som henviste saken til EF-domstolen for en prejudisiell avgjørelse.

5.3 Danske myndigheters påstand

De danske myndigheters begrunnelse for nektelsen var at dette var en omgåelse av danske regler. De mente selskapet ble stiftet i England, for så å registrere filial i Danmark, kun for

¹⁹ Det kan eksempelvis være filialer registrert av Skattedirektoratet, jfr. NOU 2008: 12, kapittel 7.3.1.

å omgå de danske selskapsreglene, herunder særlig kravet til aksjekapital. Filialen ville ikke blitt nektet registrert dersom hovedselskapet faktisk hadde drevet virksomhet i England. Myndighetene hevdet at registreringsnektelsen var gjort av "hensynet til beskyttelse av offentlige og private kreditorer og av medkontrahenter samt nødvendigheten av å bekjempe konkursrytteri", jfr. dommens premiss 12. Det danske kravet til aksjekapital var på den tiden 200.000 danske kroner. Centros ble stiftet rett forut for filialregistreringssøknaden med 100 engelske pund som aksjekapital. Det tilsvarte ca. 1000 danske kroner. Det var på det rene at Centros ikke skulle utøve noen som helst virksomhet i England.

5.4 Centros påstand

Centros på sin side hevdet at registreringsnektelsen var i strid med den frie etableringsretten etter EF-traktatens artikkel 52, jfr. art. 58.²⁰ Centros hevdet at når et selskap er gyldig stiftet i henhold til en medlemsstats lovgivning, skal det fritt kunne etablere filial i et annet medlemsland. Dette mente de seg beskyttet av gjennom de fire friheter og den frie etableringsretten. At selskapet ikke drev noen form for virksomhet i stiftelseslandet, var etter Centros oppfatning uten betydning.

5.5 Domstolens slutning

Domstolen ga Centros medhold i at registreringsnektelsen var i strid med den frie etableringsretten. Det ble pekt på at det nettopp er muligheten til å stifte et selskap der hvor selskapsreglene anses gunstigst, som er kjernen i hele etableringsretten. I premiss 27 av dommen uttaler de at det å stifte selskap der hvor reglene er gunstigst "ikke i seg selv utgjør et misbruk av etableringsretten". Det at selskapet ikke driver virksomhet i stiftelseslandet tilsier ikke at det "foreligger misbruk eller et svikaktig forhold", jfr. premiss

²⁰ Tilsvarende EØS-avtalens art. 31, jfr. Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) 27. november 1992 nr. 109.

29. Det innrømmes imidlertid at myndighetene har mulighet til å begrense de fire friheter, herunder etableringsretten på nærmere angitte vilkår. Begrensningen må enten ha direkte hjemmel i traktaten, eller tilfredstille kravene til ulovfestet begrensning. Dersom den, som i denne saken, ikke har hjemmel i traktaten, stiller den ulovfestede begrensningsretten fire kumulative krav, jfr. premiss 34.

Reguleringen må:

1. ”anvendes uden forskelsbehandling”
2. ”være begrundet i tvingende samfundsmæssige hensyn”
3. ”være egnede til at sikre virkeliggjørelsen af det formål, de forfølger”
4. ”ikke gå ud over, hva der er nødvendig for at opnå formålet”

Domstolen fant at disse vilkår ikke var oppfylt i denne saken, jfr. premiss 35. Reglene ville ikke kunne benyttes uten at det førte til forskjellsbehandling.

De ville heller ikke i sterk nok grad være begrunnet i tvingende samfunnsmessige hensyn. Det hensynet mente domstolen ble ivaretatt av andre regler, jfr. premiss 36.

Reguleringen var videre uegnet til å oppnå det angitte formål om kreditorbeskyttelse, jfr. premiss 35. Her vises det blant annet til at kreditorene vil være beskyttet av fellesskapets regler. Domstolen henviser til direktiver om årsregnskap for selskaper og om filialer som mer egnede regler.²¹

Domstolen fastslo også at de danske særregler gikk utover det som var nødvendig for å realisere målet. Det var altså i strid med det fjerde kravet, jfr. premiss 37. Domstolen påpeker at man kunne treffe ”mindre restriktive foranstaltninger, der i mindre omfang

²¹ Jfr. Rådets fjerde direktiv 78/666/EØF av 25. juli 1978 og rådets 11. direktiv 89/666/EØF av 21. desember 1989.

griber ind i de grundlæggende friheder”. Som eksempel nevnes at offentlige kreditorer isteden kunne få mulighet til å kreve at de ”nødvendige garantier stilles”.

Det slås i premiss 38 uttrykkelig fast at man ikke kan innføre en praksis som generelt nekter filialregistrering av utenlandske selskaper. Dette gjelder selv om det er for å bekjempe svikaktige forhold. Det åpnes likevel i slutningen for at myndighetene kan innføre konkrete restriksjoner for å forhindre ”svikaktige forhold” og hindre at selskaper ”reelt søker å unndra seg sine forpliktelser overfor private eller offentlige kreditorer på den angjeldende medlemstats område.”

5.6 Konklusjon

Centros-dommen føyer seg inn i rekken av dommer fra EF-domstolen som søker å klargjøre innholdet i de fire friheter. Særlig gjelder dette nasjonale myndigheters handlefrihet i forhold til nasjonale begrensninger og restriksjoner av disse. Dommen bygger videre på tidligere dommer, for eksempel Segers-dommen.²² I begge dommene slås det fast at registrering av en filial ikke kan nektes på bakgrunn av at selskapet ikke driver reell virksomhet i stiftelseslandet.

5.6.1 Konkretisering av statenes restriksjonsmuligheter

Centros-dommen søker i tillegg å belyse hva som ligger i de konkrete restriksjonsmulighetene. Det vil i vår sammenheng først og fremst være i hvilken grad statene kan regulere selskapsretten særskilt for filialer av utenlandske selskaper. For Norge betyr Centros-dommen blant annet at vi er forpliktet til å registrere enhver norsk filial av et selskap, dersom det er lovlig stiftet i et annet EØS-land.²³

²² Segers-dommen (1986), sak 82/897/EEC.

²³ Vi har etter dette fått minst tre andre dommer i EF-domstolen som støtter opp under synet fra Centros-dommen på etableringsfriheten. Se sak C-208/00 (Überseering), sak C-167/01 (Inspire Art), og sak C-411/03 (Sevic).

Dommen får direkte betydning i norsk rett jfr. EØS-loven, tilleggsprotokoll ODA art. 3 nr. 2. Fortolkningen av EØS-avtalen, og dermed norsk rett på dette området, skal ta ”tilbørlig hensyn til de prinsipper som er fastlagt gjennom de relevante rettsavgjørelser som De europeiske felleskaps domstol har truffet etter undertegningen av EØS-avtalen”. Dette blir satt på spissen når de utenlandske reglene er lempeligere enn norsk selskapslovgivning, og særlig når selskapet driver all sin virksomhet i Norge.

5.7 Er betydningen av Centros-dommen redusert?

Den nyeste dommen i EF-domstolen som omhandler temaet, åpner muligens for en noe større reguleringsfrihet for den staten som virksomheten utøves i, enn det Centros-dommen gjorde. Cadbury Schweppes-dommen,²⁴ åpner for å innføre nasjonale regler som innskrenker etableringsfriheten. Det stilles imidlertid strenge krav til begrunnelsen for slik regulering. Reglene må begrunnes ut fra ”hensynet til bekjempelse av misbruk” jfr. premiss 55. Denne bekjempelsen må settes inn mot ”opprettelsen av rent kunstige arrangementer, hvis formål er å omgå den pågjeldende medlemsstats lovgivning” jfr. premiss 51. Videre kreves det i samme premiss at det kunstige arrangementet må være uten noen ”økonomisk realitet” og være dannet for å ”unngå den normalt skyldige skatt av overskudd”.

Centros-dommen godtok kun restriksjoner til å hindre misbruk eller svikaktige forhold. Cadbury Schweppes-dommen formulerer kravene til restriksjonene på en litt annen måte. Likevel må nok innholdet i kravene tolkes tilnærmet likt. Dommen vil altså forsterke synet fra Centros-dommen.

²⁴ Sak C-196/04 fra 2006.

6 Rettskildebildet

6.1 Generelt

Når vi skal kartlegge rettstilstanden for NUF, står vi hovedsakelig overfor tre sett med rettskilder. For det første har vi norsk intern rett, herunder norsk internasjonal privatrett. For det andre har vi internasjonal rett, både fra EU-retten gjennom EØS-avtalen, og de internasjonale skatteavtaler Norge har inngått. For det tredje har vi utenlandsk intern rett.

6.2 Norsk intern rett, herunder norsk internasjonal privatrett

6.2.1 Skatteretten

Skatteretten hører systematisk til den offentlige retten, og igjen under den spesielle forvaltningsretten. Som ellers i forvaltningsretten, ser vi at legalitetsprinsippet, prinsippet om domstolskontroll med forvaltningen og forbudet mot usaklig forskjellsbehandling står sentralt.

Legalitetsprinsippet innebærer i utgangspunktet at formell lov anses som eneste relevante rettskilde for inngrep i borgernes rettsfære. Dette utgangspunkt er moderert noe i moderne nordisk metodelære. Den nye læren innebærer at ”myndighetshandlinger krever hjemmel, og at hjemmelens art avhenger av inngrepets karakter og styrke”.²⁵ Dersom lovteksten etterlater tvil om hvilken løsning som er riktig, tillegges forarbeidene og lovens formål stor vekt. Det tolkingsresultatet som forarbeider og formålsbetraktninger peker mot, kan hjemle skatteplikt, selv uten klar lovhjemmel. Det må likevel tas særlig hensyn til forutsigbarhet for skatteyterne i slike situasjoner, se blant annet Rt. 1990 s. 1293.

I skatteretten kommer vi borti mange privatrettslige begreper. For eksempel kan nevnes begrepet aksjeselskap. Det klare utgangspunkt er at begrepene skal gis samme innhold i

²⁵ Eckhoff, Torstein, *Rettskildelære*, 4. utgave, Oslo 1997 s. 309.

skatteretten som i privatretten. Det kan imidlertid tenkes situasjoner hvor det i skatteretten vil ha stor betydning hva begrepet innebærer, uten at det privatrettslig har særlige konsekvenser. Da kan begrepet gis en egen betydning særlig for skatterettens område. Det kan også tenkes at privatrettslige begrep har forskjellig innhold i forskjellige land og situasjoner. Da kan det være nødvendig å gi det et innhold som gjelder på skatterettens område. I vårt tilfelle må skatteretten forholde seg til utenlandske selskaper med en selskapsform som ikke nødvendigvis sammenfaller med noen av dem vi har i norsk rett. Det kan forandre en norsk skatterettslig begrepsdannelse for utenlandske selskapsrettslige begrep.

Ligningspraksis tillegges til dels stor vekt av Høyesterett på skatterettens område. Særlig gjelder dette hvor praksisen er langvarig og ensartet, se for eksempel Rt. 1973 s. 87. Dette henger sammen med viktigheten av forutberegnelighet for skatteyteren.

Problemene som oppstår rundt bruken av NUF er forholdsvis nye. Lovgivningen har i de fleste tilfeller blitt vedtatt uten NUF i tankene. Dette fører til mange problemstillinger hvor løsningen ikke nødvendigvis kan leses ut av de alminnelige rettskilder. Da kan kilder som ellers ikke blir tillagt stor vekt få større betydning.

6.2.2 Selskapsretten

Selskapsretten sorterer under privatretten i norsk rett. Når det gjelder spesielle rettskildemessige momenter på selskapsrettens område, er det særlig to elementer som gjør seg gjeldende. Det er lovvalgsspørsmålet, og forholdet til EU-retten.

6.2.2.1 Lovvalgsspørsmålet

Tvister i forbindelse med NUF-er involverer både det utenlandske hovedforetaket og den norske filialen. Ved en tvist må det bestemmes hvilket lands rettsregler som skal avgjøre tvisten. Det er det rettsområdet som tvisten omhandler som er avgjørende i denne vurderingen. Det er ikke alltid man kan si sikkert hvilket rettsområde tvisten tilhører. I så

tilfelle vil ”lex fori” avgjøre rettsvalget. Det vil si at saken materielt sett skal avgjøres etter rettsreglene i det land domstolen har sitt sete.²⁶

6.2.2.2 Særlig om forholdet til EU-retten

Adgangen til å registrere en norsk filial av et utenlandsk selskap har vi som nevnt hatt i lang tid i norsk rett. Tidligere fulgte filialene av de utenlandske foretakene norsk selskapsrett for sin virksomhet i Norge. Dersom man skulle organisere seg til begrenset ansvar, måtte hovedselskapet tilfredsstille kravene til den norske aksjeselskapsformen.

Etter at EØS-avtalen trådte i kraft i 1994, ble Norge forpliktet til å harmonisere norsk selskapsrett med EU-retten og til å følge utviklingen der. Hva dette innebærer i praksis er ikke konstant, og utvikler seg stadig. I fjerde ledd av fortalen til EØS-avtalen slås det fast at samarbeidet skal være ”dynamisk og ensartet”. For det første innebærer det at når nye rettsakter vedtas i EU-retten på områder som er dekket av EØS-avtalen, skal avtalen endres til å omfatte også dem. For det andre skal EØS-bestemmelsene tolkes likt i alle EØS-landene. De skal også tolkes likt som de EU-bestemmelsene de er kopiert fra. Dette medfører at EØS-avtalen forplikter oss til lojalt å følge rettsutviklingen i EU.²⁷

6.2.3 Utenfor EØS

Utenfor EØS-området avgjør norsk internasjonal privatrett lovvalget. Det er her to hovedteorier, stiftelsesteorien og hovedseteteorien. Etter stiftelsesteorien er det stiftelsesstatens selskapsregler som gjelder. Det vil si i det landet hvor hovedselskapet er stiftet og registrert, uavhengig av hvor det driver sin virksomhet. Etter hovedseteteorien må det vurderes i hvilket land selskapets faktiske hovedsete befinner seg. Da vil det være avgjørende hvor styret og den virkelige ledelse befinner seg.

²⁶ Jfr. Tfr. 2010 nr.3 side 430.

²⁷ På de rettsområder som er omfattet av EØS-avtalen. Skatte- og avgiftsretten er ikke omfattet blant annet.

Det kan etter praksis se ut til at det er stiftelsesteorien som anvendes i Norge, selv om det finnes talsmenn for begge teorier i fagmiljøet. Det er stiftelsesteorien som er anerkjent i både Sverige, Finland og Danmark og som har størst utbredelse internasjonalt.²⁸

6.3 Internasjonal rett

EØS-avtalen gjelder i utgangspunktet ikke på skatte- og avgiftsområdet. Vi ser likevel at gjennomføringen av EU-retten i norsk rett gjennom EØS-loven også påvirker tolkingen av norsk intern skatterett. Det er særlig de fire friheter i EØS-avtalen som gjør seg gjeldende. Disse prinsippene er relevante i forhold til alle typer nasjonale regler som anses å komme i konflikt med de traktatfestede rettighetene. Ett eksempel på at nasjonale regler måtte avstemmes i forhold til EU-retten, er de norske reglene om lavskatteland, de såkalte NOKUS reglene i skatteloven §§ 10-60 flg. Selv om det er en ren bestemmelse om skatt, måtte den utformes og tolkes i samsvar med EU-retten.

Skatteavtalene er bilaterale avtaler, og må tolkes i samsvar med de folkerettslige prinsipper.

6.4 Utenlandsk intern rett

Utenlandsk intern rett kommer til anvendelse på flere måter. Selskaper stiftet i utlandet, som driver virksomhet i Norge gjennom filial, blir ansett som utenlandske selskaper. Dermed må for eksempel norsk skatterett forholde seg til selskapsrettslige begreper og regler fra stiftelseslandets interne rett. Utenlandsk intern rett må naturligvis tolkes etter det aktuelle landets metodeprinsipper. På skatterettens område kan det imidlertid være aktuelt å benytte norske prinsipper på forhold som gjelder skattlegging av den norske delen av virksomheten.

²⁸ Se Andenæs, Mads Henry, *Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper* 1998 s. 511 flg. og Husaas, Trine, *NUF – utenlandske foretak i Norge*. I: Revisjon og regnskap nr. 7 (2008).

7 Registreringsplikten

7.1 Formålet med registreringslovgivningen

Formålene med foretaksregisterloven er mange. Fellesnevneren ved ordningen er at den skal sikre aktører i næringslivet og samfunnet forøvrig mulighet til å undersøke viktige rettsforhold ved selskaper. Den skal virke som incentiv for å registrere korrekte opplysninger, og denne oversiktligheten skal bidra til å motvirke ulovligheter.²⁹

7.2 Registreringsplikten

Registrering i foretaksregisteret er pliktig for å drive næringsvirksomhet, jfr. foretaksregisterloven (fregl.) § 2-1.³⁰ Denne plikten innebærer også å melde inn eventuelle endringer i de registrerte forhold. I foretaksregisterlovens forstand vil faktisk et NUF som driver all sin virksomhet i Norge, og som styres herfra, anses som et norsk selskap jfr. fregl. § 1-2. I denne paragrafen legges altså hovedseteteorien til grunn.³¹ Filialen vil uansett være registreringspliktig, uavhengig om den anses som et norsk foretak, eller som en del av et utenlandsk foretak. I praksis benyttes her stiftelsesteorien, og slike selskaper registreres som filial av et utenlandsk selskap.

Registreringsplikten er sanksjonert med et straffansvar for forsømmelse, jfr. fregl. § 10-3. For et NUF vil det være den, eller de, som står for driften av selskapet som vil være ansvarlig for opplysningsplikten. Det vil si styret, dersom selskapet har et styre, ellers vil det være daglig leder. Dersom selskapet verken har styre eller daglig leder, vil det være den, eller de, med signaturrett som er ansvarlig, jfr. fregl. § 4-2 fjerde ledd.

²⁹ Se blant annet Ot.prp. nr.50 (1984-1985) *Om A) Lov om registrering av foretak B) Lov om enerett til firma og andre forretningskjennetegn (firmaloven) C) Lov om prokura.*

³⁰ Lov om registrering av foretak 21. juni 1985 nr. 78.

³¹ Mer om hovedseteteorien ovenfor i punkt 6.2.2.1.

Registreringsplikten gjelder både ved opprettelse, endring og opphør av foretaket. Dette innebærer altså at eventuelle feilaktige registreringer skal rettes opp, endringer i det registrerte skal meldes, og plikt til å melde opphør inntreffer, når selskapet slutter å eksistere og registreringsplikten har falt bort. Sanksjonene for brudd på registreringsplikten er bøter, jfr. § 10-4.

Det er ikke hjemlet et særlig erstatningsansvar i foretaksregisterloven. Det er imidlertid på det rene at eieren kan bli ansvarlig for tap hos tredjemann etter alminnelige erstatningsrettslige regler.

8 Mitt liv som NUF

8.1 Innledning

Vi skal nå over på spørsmål som reiser seg ”midt i livet” til et NUF. Jeg vil her trekke frem noen problemstillinger som er særlig aktuelle for NUF-ene og deres medkontrahtenter.

8.2 Representasjon

Den norske filialen er ikke et eget rettssubjekt. Det vil altså være det utenlandske selskapets kompetente representanter som kan forplikte selskapet og filialen. Spørsmålet er så hvem som har denne kompetansen. Det er et selskapsrettslig spørsmål, som må avgjøres etter reglene i stiftelsesstaten og eventuell delegasjon av kompetanse.

For engelske selskaper reguleres det av Companies Act 2006, supplert med common law. Engelske aksjeselskap representeres i utgangspunktet av sitt styre, men har vid adgang til å

delegere kompetansen.³² Dermed blir det viktig for NUF-ets medkontrahtenter at opplysninger om hvem som har slik kompetanse er tilgjengelig i norske register. Det 11. selskapsdirektiv³³ artikkel 2 (1) (e) krever at det oppgis i filiallandets registre hvem som sitter i styret i selskapet, og hvem som er selskapets faste filialrepresentant. Dette er gjennomført i norsk rett gjennom foretaksregisterloven og enhetsregisterloven.

Man er pliktig å registrere styret, herunder hvert styremedlem ”med angivelse av navn, fødselsdato og bopel”, jfr. foretaksregisterloven § 3-8, første ledd (2). Samme paragraf krever også at man oppgir ”de signaturbestemmelser som gjelder.” Det har vært stilt spørsmål ved om praksisen for registrering i Foretaksregisteret oppfyller kravene i loven og i det 11. selskapsdirektiv.³⁴ Det kan være vanskelig å se hvem som sitter i styret, og hvem som har signaturrett ved å se på NUF-ets blad i registeret. Registeret har også dårlige rutiner på å registrere eventuelle begrensninger i kompetansen.

8.3 Filialstyre og daglig leder

Dersom det opprettes et eget styre, eller en daglig leder for filialen, skal det registreres i Foretaksregisteret, jfr. foretaksregisterloven § 3-8 (9). Et filialstyre er ikke et selskapsorgan, og vil i utgangspunktet være avhengig av delegasjon fra styret i hovedselskapet for å ha noen kompetanse til å forplikte selskapet.

³² Jfr. Tfr. 2010 nr.3, side 432.

³³ Ellevte rådsdirektiv 21. desember 1989 *om offentlighet angående filialer opprettet i en medlemsstat av visse former for selskaper som er underlagt en annen medlemsstats lovgivning*, særskilt vedlegg nr. 2, bind 12 side 854.

³⁴ Jfr. Tfr. 2010 nr.3, side 437.

8.4 Legitimasjon

Registreringen i Foretaksregisteret er ikke alltid hundre prosent sammenfallende med de faktiske forhold. Det kan, gjennom reglene om legitimasjon, føre til at selskapet blir bundet av en representant uten tilstrekkelig kompetanse.

I engelsk rett finner vi bestemmelser om legitimasjon blant annet i Companies Act. Et medlem av styret, som er under den absolutte lavalderen, og dermed egentlig ikke kan sitte i styret, er ikke nødvendigvis avskåret fra å forplikte selskapet utad, jfr. section 157 (1), jfr. (5).

Utgangspunktet for legitimasjonsreglene i norsk rett er at en aktsomt godtroende tredjepart kan gjøre gjeldende en forpliktelse inngått med en representant uten tilstrekkelig kompetanse, dersom denne var legitimert til å inngå forpliktelsen på vegne av selskapet. Vi har særlige regler om signatur (selskapsfullmakt) både i norsk selskapslovgivning,³⁵ i kommuneloven, og ellers ulovfestede regler for blant annet foreningslivet.³⁶ For NUF-er vil også tilsvarende regler i stiftelseslandet være relevante.

Vi har to generelle legitimasjonsregler i norsk rett. For det første vil en representant for et NUF kunne forplikte selskapet utover sin kompetanse på grunnlag av stillingsfullmakt etter avtalelovens (avtl.) § 10, andre ledd.³⁷

³⁵ Jfr. for eksempel Aksjeloven (asl.). Lov om aksjeselskaper 13. juni 1997 nr. 44 § 6-12 og Selskapsloven (sel.). Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper 21. juni 1985 nr. 83, § 2-21, første ledd.

³⁶ Se Woxholth, Geir, *Avtaleinngåelse, ugyldighet og tolkning*, tredje utgave, Oslo 1998 side 221 flg.

³⁷ Lov om avslutning av avtaler, om fuldmagt og om ugyldige viljeserklæringer 31. mai 1918 nr. 4.

For det andre har vi de kanskje viktigste legitimasjonsreglene i vår sammenheng. Det er reglene i foretaksregisterloven om registerets troverdighet og legitimasjon. Lovens § 10-1 inneholder to regler. Første ledd bestemmer at opplysninger som er registrert i registeret anses ”for å ha kommet til tredjemanns kunnskap”. Det gjelder uavhengig av hva tredjemann faktisk visste, og fungerer dermed som en modifikasjon av legitimasjonsreglen. Tredjemann kan altså ikke med legitimerende virkning påberope seg ikke å kjenne til de registrerte opplysninger.

I andre ledd gis registeret negativ troverdighet. Meldepliktige opplysninger ”som er i strid med det registrerte”, kan ikke brukes mot godtroende tredjemann såfremt han ikke kjente til dem.

Spørsmålet er så om disse legitimasjonsreglene er direkte overførbare når representanter for en filial av et utenlandsk selskap har gått ut over sin kompetanse.

Bestemmelsen i forbindelse med stillingsfullmakten i avtl. § 10.2 legitimerer personen i kraft av stillingen han innehar. Det er tre kumulative vilkår for at legitimasjonen skal inntre. For det første må fullmektigen inneha en stilling, for det andre må stillingen være inngått etter avtale med fullmaktsgiveren, (altså det utenlandske selskapet) og for det tredje må denne stillingen etter lov eller sedvane medføre kompetansen det er tale om. Det avgjørende her må være om representanten etter norsk rett eller sedvane er bemyndiget. For filialstyret eller filialens daglige leder, vil kompetansen være avhengig av delegasjon fra det utenlandske selskapet. Avtaleloven § 10.2 henviser til kompetanse som etter lov eller sedvane tilligger stillingen. En daglig leder i et selskap vil som regel være kompetent til å binde selskapet, likeså et styre. De aller fleste medkontrahenter vil nok forvente at filialledelsen også har slik kompetanse. Vi har imidlertid vist at slik kompetanse ikke er utgangspunktet. Et annet moment er at det nok ikke alltid er så tydelig for medkontrahenten hvorvidt han handler med filialledelsen, eller ledelsen i selskapet.

Lovgiver har gitt særregler om enkelte filialtyper. Forsikringsvirksomhetsloven³⁸ § 14-2, første ledd bestemmer at filialens generalagent ”har fullmakt til å forplikte selskapet overfor tredjemann”. Når det er gitt særlig lovhjemmel i konkrete tilfeller, kan det tale for at vi ikke kan få slik legitimasjonsvirkning for filialledelsen der hvor det ikke foreligger særlige hjemmel for det.

Når det gjelder legitimasjon som følge av reglene i foretaksregisterloven § 10-1, er det avhengig av hva som er og ikke er registrert i registeret. Etter samme lovs § 3-8 skal både den utenlandske ledelsen og den eventuelle filialledelsen være registrert. Dersom det feilaktig er registrert kompetanse, eller glemt å stryke kompetanse filialledelsen har hatt tidligere, vil det kunne gjøres gjeldene av godtroende tredjepart.

8.5 Kontraktsretten

Et NUF vil i sin virksomhet typisk måtte inngå kontrakter av diverse slag. Det kan være leiekontrakter, kjøpskontrakter, entreprise mm. Som vist ovenfor, er ikke filialen et eget rettssubjekt. Det er dermed det utenlandske selskapet som forpliktes. Dersom ikke annet er avtalt, vil som hovedregel norsk kontraktsrett gjelde for avtaler som gjelder den norske filialens virksomhet i Norge.³⁹ Det vil for eksempel si at entreprisekontrakter i Norge vil følge norsk entrepriserett, kjøp og salg av fast eiendom i Norge vil følge reglene i avhendingslova⁴⁰ osv.

³⁸ Lov om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. 10. juni 2005 nr. 44.

³⁹ Jfr. Tfr. 2010 nr.3, side 443.

⁴⁰ Lov om avhending av fast eiendom 3. juli 1992 nr. 93.

8.6 Arbeidsrettslige problemstillinger

Dersom man jobber mer enn fire timer i gjennomsnitt i uken i et NUF, skal man registreres som arbeidstaker i virksomheten.⁴¹ Arbeidsgiver vil være det utenlandske selskapet, igjen fordi NUF-et ikke er et selvstendig rettssubjekt. Det er de utenlandske reglene som gjelder for hvem som er kompetent til å ansette personer i NUF-et. Dersom en person går ut over sin ansettelseskompetanse, kan reglene om legitimasjon også her gjøre at selskapet likevel må anses bundet av arbeidsavtalen.⁴² Hvis en av NUF-ets representanter verken har kompetanse, eller er legitimert til å inngå arbeidsavtalen, kan han bli ansett personlig ansvarlig. Det medfører blant annet ansvar overfor arbeidstakeren, og et ansvar overfor stat og kommune for skatter og avgifter.⁴³

Selv om det er det utenlandske selskapet som er arbeidsgiver, kan den norske NUF-ledelsen anses å representere selskapet i arbeidsrettslig forstand. Dette gjelder uavhengig av eventuell delegert kompetanse fra det utenlandske selskapet. Arbeidsmiljøloven⁴⁴ § 1-8 (2) likestiller arbeidsgiver med ”den som i arbeidsgivers sted leder virksomheten.” Dette gjør NUF-ledelsen, og eventuelt daglig leder, personlig ansvarlig for blant annet arbeidsrettslige krav til for eksempel arbeidsmiljø, og for arbeidsrettslige straff- og erstatningsansvar.

8.7 Personlig ansvar ved gjennomskjæring?

NUF har hatt rykte på seg å tiltrekke seg tvilsomme aktører. Tall fra Skatteetatens likningssystemer viser at 85,7 % av alle NUF som gjennomgikk bokettersyn i Ålesund i

⁴¹ Jfr. forskrift 18.08.2008 om arbeidsgiver- og arbeidstagerregister, § 4, jfr. § 5 (2) første ledd.

⁴² Jfr. redegjørelsen om legitimasjon ovenfor i punkt 8.4.

⁴³ Det kan være arbeidsgiveravgift, eller andre avgifter knyttet til driften.

⁴⁴ Lov om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. 17. juni 2005 nr. 62.

2009 fikk likningen endret grunnet manglende eller feilaktige opplysninger.⁴⁵ De går relativt sett oftere konkurs enn andre selskaper, og hadde en økning i antall konkurser fra 2008 til 2009 på 75,5 %.⁴⁶ Advokater opplever stadig oftere henvendelser fra klienter som trenger hjelp i sin omgang med mer eller mindre tvilsomme NUF.⁴⁷ En problemstilling som kommer opp i kjølvannet av dette, er om man kan holde aktørene personlig ansvarlig når det ikke er dekning i selskapets midler.

Det er altså tale om man kan bryte den selskapsrettslige ansvarsbegrensningen. Det vil måtte løses etter reglene i det landet det utenlandske selskapet er stiftet. I engelsk rett, som i norsk rett, er det svært vanskelig å gjennomføre denne ”piercing of the corporate veil”. Man er i praksis henvist til de strafferettslige reglene om bedrageri mv. Der vil naturligvis norsk rett også kunne anvendes på NUF. I engelsk rett vil reglene om fraudulent trading være aktuelle i slike tilfeller.

9 Skatterettslige spørsmål

9.1 Ikke eget skattesubjekt

Hvorvidt den norske filialen, altså NUF-et, er et eget skattesubjekt eller ikke, kan være av betydning for skatteposisjonen. NUF er ikke listet opp som skattesubjekt i sktl. § 2-2 (1).

⁴⁵ Se Godø, Siv Lindis (2009). *NUF – et verktøy for økonomisk kriminalitet? I: Prosjektoppgave ved Høgskolen i Hedmark.*

⁴⁶ Se pressemelding fra Brønnøysundregistrene 4. januar 2010. URL: http://www.brreg.no/presse/pressemeldinger/2010/01/konkurstill_2009.html (lesedato; 16. november 2010).

⁴⁷ Ref samtale med advokat Nils Jørgen Vordahl, partner i Aurlien Vordahl & Co advokatfirma DA, 11. oktober 2010.

Sktl. § 2-2 (1) bokstav e, bestemmer at selskaper med begrenset ansvar vil være skattesubjekter. Det er særlig aktuelt for selskaper stiftet etter andre lands regler.⁴⁸ Det vil allikevel ikke gjelde for filialen, men for hovedselskapet. Det er fordi NUF-et ikke har noen egen formuesmasse det råder over. Det kan ikke sette seg i gjeld på egne vegne, og det kan følgelig ikke tas utlegg i eller begjæres konkurs.

Et NUF er ikke et eget rettssubjekt.⁴⁹ Det innebærer ikke uten videre at det ikke er et eget skattesubjekt. NUF-et fungerer som en enhet utad og genererer inntekter og utgifter på egen hånd. NUF er regnskapspliktig⁵⁰, pliktige til å levere selvangivelse⁵¹ og vil også være pålagt revisjon ved revisor dersom det har omsetning på over fem millioner kroner i året.⁵² Det er i alle tilfeller pliktig å innlevere tall til norske ligningsmyndigheter årlig, både for filialen og for hovedselskapet.

Allikevel vil det være klart at NUF-et ikke er et eget skattesubjekt, men at skatteobjektene for NUF-et må skilles ut og redegjøres for særskilt. Med skatteobjektene menes de skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader.

9.2 Skatteplikt til Norge

For å avgjøre om et utenlandsk selskap har begrenset skatteplikt til Norge må vi først avgjøre om det er skattepliktig etter intern norsk rett. Deretter må vi se om Norge har inngått skatteavtaler som eventuelt begrenser skatteplikten.

⁴⁸ Jfr. Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 5. utgave, Oslo 2005 s. 99.

⁴⁹ Mer om det nedenfor under punkt 10.2.1.1.

⁵⁰ Jfr. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13. Lov om årsregnskap m.v. 17. juli 1998 nr. 56.

⁵¹ Jfr. ligningsloven § 4-2 første ledd. Lov om ligningsforvaltning 13. juni 1980 nr. 24.

⁵² Jfr. revisorloven § 2-1 første ledd. Lov om revisjon og revisorer 15. januar 1999 nr. 2.

9.2.1 Skatteplikt etter norsk intern rett

Et NUF er som beskrevet ovenfor ikke et selvstendig rettssubjekt. Det er heller ikke et eget skattesubjekt. Det er altså hovedselskapet som er skattesubjekt.

Hovedselskapet kan imidlertid gjennom sin virksomhet gjennom NUF-et bli betraktet som "hjemmehørende" i Norge etter skatteloven (sktl.) § 2-2.⁵³ Det avgjørende i denne vurderingen er hvor den virkelige ledelse utøves, særlig hvor styrefunksjonene utøves.⁵⁴ Dersom ledelsen eller styret befinner seg i Norge, og de utfører sine funksjoner derfra, vil dette gjerne føre til skatteplikt til Norge etter § 2-2. De typiske norske NUF vil som regel falle inn under dette. Det medfører at de har skatteplikt til Norge for alle sine inntekter, også de som er opptjent i utlandet.⁵⁵ Dette kalles globalinntektsprinsippet, se sktl. § 2-2, 6. ledd.

NUF kan også bli ansett som skattepliktig etter § 2-3 (1) (b) for virksomhet som det "utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra". De norske NUF vil klart falle inn under denne bestemmelsen. Her er det kun overskuddet av virksomheten i Norge som skattlegges, altså en begrenset skatteplikt.

9.2.2 Begrensninger i skatteavtaler

Hvis man har konstatert skatteplikt etter norsk intern rett, må man undersøke om Norge har inngått skatteavtale som begrenser eller fratrukker Norge skatteretten. I Norden gjelder den nordiske skatteavtale (NSA), overfor øvrige land gjelder bilaterale avtaler. Norge hadde per 29.10.2008 inngått skatteavtaler med 85 land og drev forhandlinger med ytterligere to.⁵⁶

⁵³ Lov om skatt av formue og inntekt 26. mars 1999 nr. 14.

⁵⁴ Jfr. for eksempel Rt. 2002 s. 1144.

⁵⁵ Våre norske NUF vil som regel ikke ha noen inntekt utover det som inntjenes ved virksomheten i Norge.

⁵⁶ Sist lest 10. november 2009 på URL:

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler/skatteavtaler-liste.html?id=450647.

NSA, og de aller fleste av de andre skatteavtalene, bygger på OECDs mønsteravtale av 2003.

Bestemmelsen om hvor selskapet er hjemmehørende, vil i de fleste skatteavtaler så godt som samsvare med regelen i skatteloven § 2-2. Det vil både i norsk rett, og i de fleste skatteavtaler, være i det landet hvor den virkelige ledelse befinner seg, jfr. OECD art. 4.3.

9.2.3 Utflyttingsskatt og skillet mellom sktl. § 2-2 og § 2-3 (1) (b)

Vi har slått fast ovenfor at NUF-er er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-2, eller § 2-3 (1) (b). Førstnevnte paragraf hjemler skatteplikt til Norge for all inntekt, uavhengig av hvor den opptjenes, mens sistnevnte kun gjelder for virksomheten utøvd i Norge.

Dersom NUF-et anses skattepliktig etter § 2-2, vil det utenlandske selskapet være definert som "hjemmehørende" i Norge. Begrunnelsen for det vil være at selskapet styres og ledes herfra. Det blir skatterettslig nærmest å anse som et norsk selskap. Det kan, i motsetning til skattepliktige etter § 2-3, utløse skatteplikt ved utflytting, jfr. sktl. § 10-37, tredje ledd om skatteplikt på aksjene for aksjonærene, og § 10-71 på eiendelene for selskapet.

Skatteplikten utløses når "selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale." Som nevnt ovenfor, vil vurderingen av hvor selskapet er hjemmehørende stor sett være samsvarende i Norges skatteavtaler og i intern norsk rett.

På bakgrunn av kriteriene etter norsk intern rett, og de fleste skatteavtalene, vil utflytting skje dersom selskapet ikke lenger styres fra Norge. Det kan for eksempel være nok at innehaveren gjør mye av arbeidet for NUF-et i en annen stat, eller at styremøter jevnlig begynner å holdes utenfor Norge.

Det har i teorien vært antydnet at slik utflyttingsskatt kan være i strid med EØS-retten.⁵⁷ For det første risikerer man å utløse skatt på bakgrunn av det grenseoverskridende element. Det vil kunne stride mot etableringsretten.

⁵⁷ Jfr. Tfr. 2010 nr. 3 side 454.

For det andre utløser det skatteplikt på aksjeposter som faktisk ikke er realisert. Det kan være i strid med den frie bevegelse av kapital.

9.3 Fritaksmetoden

9.3.1 Innledning

Det er forholdsvis vanlig å etablere såkalte holdingselskaper, blant annet for å anvende fritaksmetoden. Det kan være en skattemessig effektiv metode for å få satt overskuddskapital i arbeid. Det har vært reist spørsmål, blant annet fra næringslivet, om fritaksmetoden også gjelder for NUF.⁵⁸ Utenlandske selskaper, herunder NUF, vil klart være omfattet dersom hovedselskapet tilsvarende selskaper som nevnt i skatteloven § 2-38 bokstav (a) til (k), jfr. første ledd bokstav (i). Det vil de i de fleste tilfeller gjøre. Vi har ingen rettspraksis om dette, men det er blant annet antatt i en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet,⁵⁹ at NUF da vil være omfattet av fritaksmetoden.

9.3.2 Fradragsrett og "treprosentregelen"

Fritaksmetoden trådte i kraft fra og med inntektsåret 2004, og innebærer at blant annet utbytte og gevinst på aksjer er fritatt for skatteplikt når aksjonæren er et selskap, jfr sktl. § 2-38 (2).⁶⁰ Som ellers i skatteretten, vil det dermed som hovedregel ikke være fradragsrett for tap på slike investeringer, jfr. § 2-38 (1) og hovedregelen i § 6-1. Det er imidlertid i § 6-

⁵⁸ Se bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 26. mai 2005 (BFU 25/05).

Tilgjengelig på nett:

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/bfu/2005/Sporsmal-om-utenlandsk-selskap-er-skattemessig-hjemmehorende-i-Norge-og-faller-inn-under-fritaksmetoden-skatteloven--2-2-og-2-38/> (lesedato 20. oktober 2010).

⁵⁹ BFU 25/05.

⁶⁰ Bestemmelsen gjelder likevel ikke utbytte fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jfr. skatteloven § 2-38 tredje ledd litra a.

24 (1) gitt en særskilt fradragshjemmel for ”kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.” Departementet kom ved neste gjennomgang i 2008 til at denne fradragsbestemmelsen var ”for liberal og ikke godt begrunnet”.⁶¹ Det ble da etter modell fra blant annet Tyskland og Frankrike foreslått innført en sjablongmessig inntektsføring som skulle ”kompensere for at det gis fradrag for kostnader som er tilknyttet de skattefrie aksjeinntektene.”⁶² Grunnen til at det ble valgt en fast prosentsats isteden for å skille ut de enkelte poster, var at det ville være vanskelig å skille de fradragsberettigede og de ikke-fradragsberettigede utgiftene. Det ville medført unødvendig merarbeid for både ligningsmyndigheter og skatteyter. Ordningen er altså tenkt som en ”reversering av de fradragsførte kostnadene”⁶³, og ble iverksatt ved innføringen av det nye sjette ledd i § 2-38, med virkning allerede fra 7. oktober 2008.

Sjette ledd i § 2-38 fastslår at ”tre prosent av inntekt som er fritatt for skatteplikt etter denne paragraf, likevel (skal) anses som skattepliktig inntekt.” Et norsk aksjeselskap som mottar 100.000 kroner i utbytte fra et annet selskap må altså inntektsføre 3.000 (3 % av 100.000) kroner av disse. Dette gjelder imidlertid ikke for utbytte utbetalt fra et norsk aksjeselskap til et NUF. Det er fordi § 2-38 sjette ledd, som er hjemmelen for inntektsføringen, henviser til utbetaling til selskapsformer som nevnt i paragrafens første ledd bokstav (a) til (h). NUF faller ikke inn under disse, men under bokstav (i). Dette blir altså en skattemessig fordel for NUF i forhold til norske aksjeselskaper.

Jeg kan ikke se at dette er en villet favorisering av NUF fra lovgivers side. Forarbeidene fastslår klart at treprosentregelen ”vil ikke gjelde utenlandske selskap som er unntatt fra kildeskatt etter bestemmelsens bokstav i.” Det er så vidt jeg kan se ikke gitt noen begrunnelse i forarbeidene for hvorfor de er unntatt. Det kan muligens være man har tenkt seg at utenlandske selskaper vil måtte betale kildeskatt etter reglene i sktl. § 10-13 i disse

⁶¹ Jfr. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 6.3, andre avsnitt.

⁶² Jfr. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 6.3, niende avsnitt.

⁶³ Jfr. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 6.1, andre avsnitt.

tilfellene.⁶⁴ Det er en bruttoskatt, som ikke gir mulighet til å føre noen fradrag.⁶⁵ Dermed var det naturlig å unnta utenlandske selskaper fra treprosentregelen, i og med at den speilet de særskilte fradragspostene. Resultatet for NUF er uansett på det nåværende tidspunkt at de slipper å inntektsføre de tre prosentene av utbytte, men kan allikevel fradragføre utgifter knyttet til utbyttet.

10 Prosessuelle spørsmål

10.1 Innledning

NUF omtales gjerne som om det er en egen selskapsform. Navnet i seg selv, norskregistrert utenlands foretak, er egnet til å gi en fornemmelse av at det er et rettssubjekt, men NUF er i grunn bare en betegnelse på en registrering av en filial. Det kan virke som om denne talemåten er egnet til å drive tankene i feil retning. Det kan være vanskelig å tenke seg at en enhet som driver virksomhet, ikke skal kunne stå som saksøker eller saksøkt i en sak. Men, dersom man holder fast ved at et NUF kun er en registrering av en filial, er det lettere å se hvilke regler filialen må forholde seg til.

Vi ser i praksis at det til stadighet inngås kontrakter mellom NUF og andre selskaper eller privatpersoner, hvor den annen part oppfatter NUF-et, altså filialen i seg selv som kontraktspart og rettssubjekt. Ofte vil medkontrahtenten ikke være klar over at det er en filial av et utenlandsk selskap han handler med.

Et eksempel på det er en dom fra Borgarting lagmannsrett, jfr. LB-2005-123427. Her inngås det en leiekontrakt mellom Husbyggen Norge NUF og en privatperson. Når

⁶⁴ Har vært på 25 % over lengre tid, og er det fortsatt, jfr. Forskrift 27.11.2009 nr. 1493, Stortingets skattevedtak for 2010, § 3-5 tredje ledd.

⁶⁵ Se Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, tredje utgave, Oslo 2003 s. 194.

leiekontrakten senere misligholdes oppstår det usikkerhet om hvem som egentlig er forpliktet etter avtalen. Dommen legger til grunn at dette i realiteten er en avtale mellom privatpersonen og det svenske selskapet. Det svenske selskapet, og følgelig de som har overtatt dette, blir å anse som ansvarlige etter kontrakten.

10.2 Partsevne

Med partsevne menes evnen til å stå som saksøker eller saksøkt i en sak for domstolene. Spørsmålet om partsevne for NUF synliggjør på mange måter utfordringene i forbindelse med NUF. Bakgrunnen for at noen tildeles partsevne, og andre ikke, er for å sørge for en mest mulig oversiktlig situasjon for aktørene. Det bør komme klart frem hvem som er forpliktet av dommen, og hvordan den skal kunne håndheves, herunder i hvilke midler det kan søkes dekning. Det fordrer at det oppstilles noen vilkår for partsevne. I et NUF er det ikke uten videre så lett å få fatt på hvem som er forpliktet, heller ikke hvilke midler det kan kreves dekning i, eller hvem som kan representere selskapet.

Vi skal se litt på vurderingene i forhold til om NUF har partsevne. Den generelle hjemmelen for partsevne finner vi i tvisteloven⁶⁶ § 2-1. Den er ment å videreføre rettstilstanden fra den gamle tvistemålsloven.⁶⁷ Bestemmelsens oppramsing i første ledd av hvem som har partsevne nevner ikke NUF. Paragrafens andre ledd sier at ”andre sammenslutninger enn etter første ledd har partsevne så langt dette følger av en samlet vurdering”. Det henvises så til kriteriene for denne vurderingen. Forarbeidene tar ikke opp hvorvidt NUF skal ha partsevne, og vi har ingen klar praksis om dette vedrørende den gamle loven.

Selskaper ble som utgangspunkt gitt partsevne. Hva som kunne regnes som et selskap i denne sammenheng, ble vurdert ut fra en konkret helhetsvurdering der det ikke fantes en

⁶⁶ Tvisteloven. Lov om mekling og rettergang i sivile tvister 17. juni 2005 nr. 90.

⁶⁷ Jfr. NOU 2001: 32, videreført i Ot.prp. nr. 51 (2004-2005) s. 368.

klar lovhjemmel.⁶⁸ Viktige momenter for eller mot partsevne generelt, var blant annet hvorvidt selskapet hadde en egen formuesmasse, og om det ble representert utad ved et styre eller lignende.⁶⁹

På veien frem mot å definere dagens rettstilstand, har det blitt trukket frem argumenter som taler både for og i mot partsevne for NUF. Jeg vil redegjøre for de viktigste i det følgende. Deretter vil jeg trekke frem den nyeste rettspraksisen og forsøke å definere rettstilstanden per i dag.

10.2.1 Noen momenter som taler for at NUF ikke har partsevne

10.2.1.1 Ikke selvstendig rettssubjekt

I eldre juridisk teori var det avgjørende for partsevne at man enten var en fysisk person eller en juridisk person. Begrepet juridisk person ble imidlertid en litt for firkantet mal å forholde seg til.⁷⁰ Man ser nå for seg begrepet partsevne som et mer dynamisk begrep. En sammenslutning kan ha partsevne i noen sammenhenger, og i andre ikke. Det ble etter hvert mer formålstjenlig å vurdere om sammenslutningen var et rettssubjekt. Det kunne også tenkes at man hadde en tilknytning til saken som gjorde det naturlig å tildele partsevne selv uten å være rettssubjekt. Utviklingen i praksis førte til at man krevde særskilt hjemmel dersom et ikke-rettssubjekt skulle ha partsevne, jfr. Skoghøy⁷¹ og Rt. 2008 s. 1730. For å avgjøre om en sammenslutning er et rettssubjekt er det avgjørende momentet om den har utskilt en egen formuesmasse, som den råder over og som den hefter med for sine forpliktelser. Begrunnelsen for dette kravet er at man klart skulle kunne se hvem som kan opptre for sammenslutningen i saken, hvem som er bundet av en dom, og hvilke midler dommen kan fullbyrdes i. Rettstilstanden etter den nye tvisteloven er som

⁶⁸ Slik hjemmel finnes for eksempel for universiteter, jfr. lov om universiteter og høyskoler 1. april 2005 nr. 15, § 12-2 (2).

⁶⁹ Se Hov, Jo, *Rettergang 3 – Sivilprosess*, Oslo 2000 s. 161 flg.

⁷⁰ Se Hov, Jo, *Rettergang 3 – Sivilprosess*, Oslo 2000 s. 163.

⁷¹ Skoghøy, Jens Edvin, *Tvistemål*, 2. utgave, 2001 s. 159-169.

nevnt ovenfor ment å være en videreføring av rettstilstanden fra før, og en kodifisering av gjeldende ulovfestet rett. Et NUF eier ingen eiendeler, da de tilhører hovedforetaket. Det tilsier at det må kreves særlig hjemmel for at et NUF skal ha partsevne.

10.2.1.2 Verneting i Norge uansett

Behovet for at et NUF gis partsevne svekkes ved vernetingsreglene. Etter tvisteloven § 4-4 tredje ledd har utenlandske næringsvirksomheter med filial i Norge alminnelig verneting på forretningsstedet i Norge for søksmål som gjelder virksomheten der. Søksmål vedrørende virksomheten på norsk jord og kontinentalsokkel kan altså bringes inn for norske domstoler selv om det er det utenlandske selskapet som skal stå som part i saken.

10.2.1.3 Behovet for klarhet

Foretaksregisterloven har ikke krav om at filialen må ha et eget styre eller daglig leder. Dersom NUF skulle ha partsevne ville det bare kunne gis til de filialene som var representert ved styre, daglig leder eller lignende. Det ville føre til en vanskelig situasjon for parter og domstoler om de måtte vurdere dette konkret hver gang et NUF var involvert. I forarbeidene til tvisteloven legges det vekt på at det skal fremgå klart hvem som kan være part, jfr. Ot.prp. nr. 51 (2004-2005).

10.2.2 Momenter som taler for at NUF har partsevne

10.2.2.1 Behovet for klarhet, igjen

Et NUF opptrer utad som en egen enhet og vil for mange medkontrahenter oppleves som den virkelige parten. Det kan være vanskelig for dem å oppdage at NUF-et er en filial av et utenlandsk selskap, særlig da det er ikke noe krav om dette kommer frem i filialens navn, jfr. foretaksregisterloven § 3-8.

10.2.2.2 Prosessøkonomi

Dersom filialer av utenlandske selskap ikke gis partsevne vil det kunne by på problemer å finne ut hvem søksmålet skal rettes mot. Det vil utløse merarbeid og høyere prosesskostnader. Domstolene har ikke ført en klar linje. Noen typer NUF gis partsevne, og andre ikke. Dette er prosesskapende og bør unngås. Det motvirkes best ved å gi alle slike filialer partsevne.

10.2.2.3 Nordisk rettsenhet

Det arbeides mot mest mulig nordisk rettsenhet på mange viktige rettsområder. Det kan se ut til at filialer av utenlandske selskap anses å ha partsevne både i Danmark og Sverige.⁷² Det kan være hensiktsmessig å søke å harmonisere reglene om dette i Norden.

10.2.3 Norsk rettspraksis om partsevne

Vi har et stort antall dommer for norske domstoler, også for Høyesterett hvor et NUF står som part i saken. Ved første øyekast kan det da se ut som om NUF generelt anses å ha partsevne i Norge. Så enkelt er det imidlertid ikke. Ved nærmere øyesyn ser vi at høyesterettspraksis har formet en hovedregel med foreløpig to unntak.

10.2.4 En foreløpig hovedregel

I en lang rekke dommer og kjennelser har domstolene, også Høyesterett, behandlet saker med NUF som både saksøkere og saksøkte.⁷³ Det har dermed blitt oppfattet som noe uklart hva regelen om partsevne har vært for NUF. Det kan imidlertid se ut til at rettspraksis nå har meislet ut en mer generell regel som vil være greiere å forholde seg til for partene. I Rt.

⁷² Jfr. blant annet Gomard, Bernhard, *Aktieselskaper og anpartsselskaper*, 5. omarbejdede udgave, 2006 s. 505.

⁷³ Her kan nevnes Rt. 1989 s. 231, Rt. 1993 s. 766, Rt. 2006 s. 1525, Rt. 2008 s. 1153 og kjennelse Rt. 2008 s.1730.

2008 s. 1730 slår retten fast at NUF ikke har partsevne. Retten trekker frem at tvisteloven § 2-1 første ledd bokstav (c) bestemmer at ”selskaper, herunder aksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper” har partsevne. Siden bestemmelsen ikke nevner filial, må det som hovedregel finnes en særskilt hjemmel for at NUF skal kunne ha partsevne. Den klare hovedregel blir dermed at NUF ikke har partsevne.

10.2.4.1 Hovedregelen overses i praksis

Allikevel ser vi at domstolene til stadighet behandler saker med NUF som både saksøker og saksøkt, også i de senere år. Det nyeste eksempelet jeg har funnet er en sak fra Gulating lagmannsrett publisert 2010-02-05 med doknummer LG-2009-44263. Her vinner staten frem i en ligningssak mot CGG Services Norge NUF. Hverken partenes advokater eller dommerne i henholdsvis forliksrådet, tingretten eller lagmannsretten tok opp problemstillingen om partsevne. Saken kom til slutt opp i Høyesterett, og ble avgjort 11.05.2010, jfr. HR-2010-803-U. En av partene ba om retting av partsforholdet etter tvistelovens § 16-5. Det ble innvilget og saken kunne avgjøres med hovedselskapet som part.

Forut for saken i Rt. 2008 s. 1730 derimot, ble det i underrettene drøftet grundig hvorvidt NUF hadde partsevne. Både tingretten og lagmannsretten kom til at de hadde partsevne. Lagmannsretten begrunnet dette med en henvisning til Rt. 2005 s. 451 og Rt. 2005 s.1229, som omhandler partsevne for NUF-er som er finansierings- eller forsikringsselskap. Lagmannsretten kom etter en prinsipiell drøftelse til at ”det ikke synes å foreligge reelle hensyn som tilsa at norske avdelinger av utenlandske entrepenørselskaper ikke skal ha partsevne i Norge, mens norske avdelinger av utenlandske forsikrings- og finansieringsselskaper skal ha det”, se side 4, fjerde avsnitt i dommen. Saken ble anket til Høyesterett hvor tidligere avgjørelser ble opphevet og saken avvist fra domstolene fordi NUF ikke hadde partsevne.

Det vil altså i de fleste tilfeller være hovedforetaket som er rett adressat i forhold til et NUF. Det er imidlertid oppstilt foreløpig to unntak.

10.2.4.2 Unntak fra hovedregelen

10.2.4.2.1 Filial av utenlandsk forsikringsselskap

Det første unntaket er for filialer av utenlandske selskaper som driver forsikringsvirksomhet. Svært mange av sakene hvor disse er involvert er erstatningssaker, særlig mange med IF forsikring som en av partene. Disse sakene utgjør hovedtyngden totalt sett av saker med et NUF som part. Den viktigste avgjørelsen her er en kjennelse fra Høyesteretts kjæremålsutvalg, jfr. Rt. 2005 s. 451. Utgangspunktet er som tidligere nevnt at partsevne for filial krever særskilt hjemmel. Den finnes ikke i tvisteloven, så den må eventuelt finnes i annen lovgivning eller praksis. For forsikringsselskaper er det gitt en særhjemmel i forsikringsvirksomhetsloven § 12-2,⁷⁴ hvor første og andre punktum har følgende ordlyd: ”Selskapet skal utpeke en fullmektig (generalagent) til å lede filialen her i riket. Generalagenten representerer selskapet utad, og har fullmakt til å forplikte selskapet overfor tredjemann, og til å motta søksmål på selskapets vegne.” Høyesterett tolket denne bestemmelsen som en hjemmel for at filialer av forsikringsselskaper har partsevne med generalagenten som lovlig stedfortreder. Det vises til at dette er forutsatt i en rekke saker for Høyesterett tidligere, og at det er en ”naturlig konsekvens av omfanget av den virksomheten som filialer av utenlandske forsikringsselskaper utøver i Norge”, jfr. kjennelsens avsnitt 26. At slike filialer har partsevne har siden vært lagt til grunn i praksis, om må anses som sikker rett i Norge.

10.2.4.2.2 Filial av utenlandsk finansieringsselskap

Det andre unntaket er for filialer av finansieringsselskap. Direkte lovhjemmel for partsevne for NUF har vi som nevnt kun i forsikringsvirksomhetsloven. I Rt. 2005 s. 1229 antas det likevel at hjemmel for partsevne foreligger også for finansieringsforetak. Høyesterett henviser til Rt. 2005 s. 451 og antar, etter en analogisk tolking av forsikringsvirksomhetsloven § 14-2, at også finansieringsselskap har partsevne.

⁷⁴ Forsikringsvirksomhetsloven. Lov om forsikringsvirksomheter, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. av 10. juni 2005 nr. 44.

10.3 Vernetings i internasjonale tvister

I følge tvisteloven § 4-3⁷⁵ kan internasjonale tvister bare anlegges for norske domstoler når saksforholdet har tilstrekkelig tilknytning til Norge. Graden av tilknytning må avgjøres konkret. Dersom slik tilknytning fastslås, gjelder reglene i tvisteloven §§ 4-4 til 4-6. Vernetings vil som hovedregel være der forretningsvisksomheten er utøvd. Også her kan internasjonale forpliktelser begrense adgangen til å anlegge sak for norske domstoler. Luganokonvensjonen⁷⁶ vil også kunne virke inn på vernetingssspørsmålet, men den vil ikke drøftes nærmere i denne oppgaven. Luganokonvensjonen er sentral i fullbyrdelsesretten mellom landene.

10.4 Lovvalgsspørsmålet

Lovvalgsspørsmålet belyser på mange måter kjernen i spørsmålene rundt NUF. Det kan være avgjørende for rettsstillingen til et selskap hvilket lands selskapsrettsregler som kommer til anvendelse. Før Centros-dommen benyttet mange medlemsstater den såkalte hovedseteteorien. Motsatsen til denne er stiftelsesteorien. Generelt kan man si at hovedseteteorien har vært dominerende i de fleste kontinentaleuropeiske land, mens stiftelsesteorien har vært dominerende i angloamerikansk rett.⁷⁷

Motsetningen går ut på hvilket lands selskapsrett som skal regulere selskapsforholdet. Det landet som selskapet er stiftet og registrert i, eller i det landet hvor det drives og ledes?

⁷⁵ Tvisteloven. Lov om mekling og rettergang i sivile tvister 17. juni 2005 nr. 90.

⁷⁶ Luganokonvensjonen. *Konvensjon om domsmyndighet og om anerkjennelse og fullbyrdelse av dommer i sivile og kommersielle saker*, undertegnet i Lugano 30. oktober 2007.

⁷⁷ Jfr. Andenæs, Mads Henry, *Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper*, Oslo 1998 s. 511 flg.

Centros-dommen tolkes slik at den krever at statene benytter stiftelsesteorien. Hensynet bak det er at det antas at hovedseteteorien hindrer den frie etableringsretten. Den står i veien for at man kan stifte selskapet der man måtte mene det er mest gunstig. Det skal kunne gjøres uavhengig av hvor man vil ha sitt hovedsete. Videre skal det da fritt kunne etableres filialer i andre medlemsland og drives virksomhet der uten at filiallandets selskapsregler kommer til anvendelse på hovedselskapet. I praksis betyr dette for norske forhold at et selskap, som er gyldig stiftet i et medlemsland, kan drive virksomhet i Norge med begrenset ansvar, uten nødvendigvis å tilfredstille de norske selskapsrettslige kravene til slike selskaper. En slik ansvarsform krever etter norsk rett særlig hjemmel. Slik hjemmel finnes i Aksjeloven⁷⁸ (asl.) og Allmennaksjeloven⁷⁹ (asal.). Et NUF vil altså dra nytte av ansvarsbegrensningen uten egentlig å oppfylle kravene for selskaper med slik begrensning etter norsk intern rett.

Det kan være verdt å merke seg at hovedseteteorien på én måte lever videre i EU-systemet.⁸⁰ Det er nemlig slik at en filial registrert i et medlemsland av et selskap utenfor EØS ikke vil nyte godt av denne etableringsfriheten. Ved vurderingen av om dette hovedselskapet hører hjemme i eller utenfor EØS-området, er det hovedseteteorien om legges til grunn.⁸¹

10.4.1 Skillet mellom flytting av hovedsete og etableringsfrihet

Etableringsfriheten er en viktig pilar i EU-systemet, og er godt beskyttet. Det hindrer ikke nødvendigvis den enkelte stat i å hevde at lovvalget endrer seg dersom et selskap endrer sitt

⁷⁸ Aksjeloven. Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44.

⁷⁹ Allmennaksjeloven. Lov om allmennaksjeselskaper 13. juni 1997 nr. 45.

⁸⁰ Hovedseteteorien lever blant annet også videre i forbindelse med registreringsplikten, se punkt 7.2 ovenfor.

⁸¹ Jfr. Sundby, Anne Cathrine, *Det nye selskapsrettslige landskap*. I: Lov og rett nr. 7-8 (2005).

hovedsete.⁸² Jeg har valgt ut to dommer fra EU-domstolen for å illustrere dette skillet. De finner vi i ”Daily mail” fra 1988,⁸³ og ”Überseering” fra 2002.⁸⁴ Domstolen har gjennom disse to dommene trukket opp et skille som kan være vanskelig å få fatt på ved først øyekast. De omhandler henholdsvis hjemstatens, og vertsstatens stilling i forhold til restriksjoner på selskapsrettens område.

Daily Mail saken omhandlet et selskap som ville flytte sitt hovedkontor fra Storbritannia til Nederland. Motivet var å komme inn under nederlandsk skattelovgivning, som for selskapet var gunstigere. I skattesaker var det mellom disse landene hovedseteteorien som avgjorde hvilket land som hadde rett til beskatning. Tvisten stod om hvorvidt britiske myndigheter kunne stille betingelser for å flytte hovedsete uten at det ville være i strid med etableringsretten. Reglene i Storbritannia krevde at det ble gitt samtykke fra britiske myndigheter for å flytte hovedsete. Da slikt samtykke ikke var gitt, mente britiske myndigheter at selskapet fortsatt var skattepliktig til Storbritannia, at det fortsatt var et britisk selskap, og at hovedsetet måtte anses å ligge der. Dette fikk de medhold i av EF-domstolen. Begrunnelsen var at begrensningen, nemlig kravet om tillatelse, var innført av selskapets hjemstat, ikke en vertstat. Selskapet var dannet på bakgrunn av hjemstatens selskapsregler, og kravet om tillatelse kunne ikke nektes på bakgrunn av etableringsretten. Problemene rundt flytting av hovedkontor burde etter Domstolens oppfatning løses av egne folkerettslige avtaler eller sekundærlovgivning.

I Überseering-dommen var det vertsstatens forhold til flytting av hovedsete som ble behandlet. Tyske domstoler hadde avvist søksmål fra et selskap stiftet i Nederland etter nederlandsk rett, som hadde flyttet hovedsete fra Nederland til Tyskland. De tyske domstolene mente dermed at selskapet skulle behandles etter tysk selskapsrett. Selskapet tilfredsstilte ikke de tyske kravene til selskapsdannelse. Saken ble dermed avvist fordi selskapet ikke var gyldig stiftet og dermed ikke hadde partsevne. EF-domstolen hadde en

⁸² Dette kan også være av betydning i skatteretten, se punkt 9.2.3 ovenfor.

⁸³ C-81/87

⁸⁴ C-208/00

annen oppfatning. Her var det vertsstaten som ikke godtok et selskap som var lovlig stiftet i et annet medlemsland. Dette ble ansett å være i strid med etableringsretten. Vertstaten kan i motsetning til hjemstaten ikke legge restriksjoner på retten til å flytte hovedadministrasjon eller hovedforetak.

Den kan spørres om dette kan være aktuelt i forhold til norske NUF. Dersom det faktisk foregår en flytting av hovedadministrasjon fra stiftelse i Storbritannia til registrering av filial i Foretaksregisteret kan Daily Mail saken være interessant. Britiske myndigheter må gi tillatelse til slik flytting. Norske myndigheter kunne øve et press på britiske myndigheter om at tillatelse til slik flytting, og dermed opprettholdelse av betegnelsen ”britisk selskap” bare skulle gis dersom det faktisk forelå reell virksomhet i England.

11 Regnskap, bokføring og revisjonsplikt

11.1 Innledning

Et av de viktigste salgsargumentene til fordel for NUF har vært at de ikke er revisjonspliktige. For mindre selskaper kan utgiftene til revisjon oppleves som betydelige. Revisjonsplikt medfører også en mer tidkrevende regnskapsføring. Hvordan er reglene for regnskap, bokføring og revisjon for NUF, og hvordan samsvarer de med reglene for enkelpersonforetak og norske aksjeselskaper?

11.2 Regnskapsplikt

Stort sett alle NUF er regnskapspliktige i Norge, jfr. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13. Regnskapsplikt påhviler etter bestemmelsen 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”. At et NUF er regnskapspliktig innebærer at det må utarbeide et årsregnskap og en årsberetning etter regnskapslovens prinsipper og god regnskapsskikk jfr. regnskapsloven kapittel 3 til 7. Regnskap og beretning må også sendes til Regnskapsregisteret jfr. regnskapsloven § 8-2 (1). Både filialregnskapet og regnskapet for hovedforetaket skal sendes inn. Filialregnskapet er som hovedregel unntatt offentligheten jfr. § 8-1, andre ledd, som bestemmer at ”(filialregnskap) er ikke offentlige”. Hovedforetakets regnskaper vil være offentlige.

Det må som regel sendes inn regnskap også i stiftelsesstaten. Dette reguleres av reglene der. For engelske Ltd-selskaper gjelder Companies Act 2006, section 441 flg.⁸⁵ Her kreves at det leveres ”annual accounts” til the Registrar of Companies”. Dette er relativt enkle rapporteringer for selskaper som faller inn under ”the small companies regim”, jfr. section 444. Leveres ikke disse rapportene i tide, kan det ilegges bøter opp mot 1.500 engelske pund, jfr. section 453.⁸⁶

Vi ser at regnskapsplikten for NUF er strengere enn for de norske enkeltpersonforetak som har under 20 ansatte og ikke har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner, jfr. regnskapsloven § 1-2 (1) nr. 11. Små enkeltpersonforetak, altså de fleste, har ikke regnskapsplikt. Derimot har NUF-er det, også der hvor hovedforetaket er et enkeltpersonforetak. Det kan stilles spørsmål om denne forskjellsbehandlingen strider mot etableringsfriheten fra EØS-retten i og med at det stilles strengere krav til utenlandske selskap enn til norske. Det er imidlertid i litteraturen antatt at det ikke vil være motstrid.⁸⁷ Forskjellsbehandlingen vil i praksis være så liten i og med at norske enkeltpersonforetak må sende inn næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen,⁸⁸ og dermed har bokføringsplikt

⁸⁵ Loven finnes på nett, sist lest 15. november 2010. URL;

<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>

⁸⁶ Lest på hjemmesidene til Companies House 15. november 2010. URL:

http://www.companieshouse.gov.uk/companiesAct/ca_lateFilingPenalties.shtml

⁸⁷ Jfr. Tfr. 2010 nr. 3 side 452.

⁸⁸ Jfr. lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) 13. juni 1980 nr. 24 § 4-4 (1).

for virksomheten.⁸⁹ Forskjellen i praksis blir først og fremst at de norske enkeltpersonforetakene slipper å utarbeide årsregnskap etter regnskapsloven, og kan benytte et noe enklere skjema for næringsoppgave.

Norske aksjeselskaper er som hovedregel ikke pliktige å sende inn rapporter til andre enn norske myndigheter dersom de kun driver virksomhet i Norge. NUF-ene har altså en mer omfattende rapporteringsplikt en norske aksjeselskaper, i den forstand at de har plikter både overfor norske og utenlandske myndigheter. De har som nevnt ovenfor, i motsetning til enkeltpersonforetak, regnskapsplikt. Dette poenget kommer sjelden frem i media eller i NUF-leverandørenes oversikter.⁹⁰

11.3 Bokføringsplikt

Alle som er regnskapspliktige er også bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2. Også enkeltpersonforetak vil være bokføringspliktige dersom de er pliktige til å levere næringsoppgave etter ligningsloven, eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven.⁹¹ I ligningsloven § 4-4 nr.1 fastslås det at det gjelder ”skattyter som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom”. Det vil altså for de aller fleste NUF og enkeltpersonforetak medføre bokføringsplikt. Bokføringsplikt innebærer at man er pliktig å bokføre driften etter prinsippene i bokføringsloven.

11.4 Revisjonsplikt

Ved siden av det lave kravet til aksjekapital for NUF, er det den manglende revisjonsplikten som er det sterkest markedsførte argumentet for å velge NUF som

⁸⁹ Jfr. lov om bokføring (bokføringsloven) 19.11.2004 nr. 73 § 2 (2).

⁹⁰ Se for eksempel hjemmesiden til Verdun group, som er en stor leverandør av NUF. Sist lest 15. november 2010. URL;

<http://www.meint.se/me3/open/page.jsp?function=init&versionid=87130>

⁹¹ Merverdiavgiftsloven. Lov om merverdiavgift 19. juni 2009 nr. 58.

selskapsform. Kostnadene ved revisjon kan som nevnt bli betydelige, både i tid og penger, og særlig for mindre selskap. Det er dermed verdt å se nærmere på reglene for dette, samt det arbeidet som pågår for å revidere disse reglene.

11.4.1 De lege lata

Utgangspunktet i norsk rett er at alle som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 (1) også er revisjonspliktige, jfr. revisorloven § 2-1 første ledd. I utgangspunktet er dermed også NUF revisjonspliktige. Det er imidlertid gjort et generelt unntak for virksomheter hvor ”driftsinntektene av den samlede virksomheten er under fem millioner kroner”, jfr. revisorloven § 2-1 andre ledd. Dette unntaket gjelder derimot ikke for blant annet aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper stiftet etter norsk rett. Nettopp i dette ligger altså det som anses som den store fordelingen til NUF; de små NUF er unntatt revisjonsplikt, de små norske aksjeselskap er det ikke.

11.4.2 Revisjonspliktens fremtidsutsikter

Det pågår for tiden en relativt omfattende utredning om spørsmål knyttet til NUF. Herunder utredes revisjonsplikten for små foretak. Særlig interessant i forhold til vårt tema, har vært drøftelsene om man burde likebehandle NUF-ene og de små aksjeselskapene. De små aksjeselskapene er de med driftsinntekter under 5 millioner kroner i året, jfr. revisorloven § 2-1 andre ledd. Det er særlig tre utredninger som er relevante her. Det er et høringsnotat av 3. oktober 2005 fra Skattedirektoratet, NOU 2008: 12, *Revisjonsplikten for små foretak* (Revisjonsutvalget) og NOU 2009: 4, *Tiltak mot skatteundragelser*. Allerede i høringsnotatet fra 2005, ble det antydnet at små aksjeselskap og NUF burde likebehandles i forhold til revisjonsplikten. Dette ble videre utredet i 2008 hvor flertallet også da anbefalte dette.

Spørsmålet har så vært om man enten skal la unntaket fra revisjon gjelde også for små aksjeselskap, eller om man skal innføre generell revisjonsplikt for alle NUF. Det har særlig vært to argumenter som har vært trukket frem i favør av å la både NUF-er og små aksjeselskap slippe revisjon. Det første, og viktigste, er kostnadene for selskapene ved

revisjon. Revisjonsplikten ”kan bidra til å heve terskelen for å starte næringsvirksomhet i aksjeselskaps form og svekke lønnsomheten for igangværende virksomheter”.⁹² Det andre argumentet har vært utviklingen i andre europeiske land. Tidligere har stort sett alle land unntatt Norge, Sverige, Finland og Danmark hatt fritak for små aksjeselskaper. Nå ser det ut til at både Sverige, Finland og Danmark fjerner revisorplikt for disse.⁹³

Flertallet i utredningene har gått inn for at revisjonsplikten bør opprettholdes for alle aksjeselskaper. De mener det også bør innføres for alle NUF der hvor hovedselskapet har begrenset ansvar tilsvarende norske aksjeselskaper. De har lagt særlig vekt på at ”samfunnet som helhet er tjent med at aksjeselskaper er underlagt revisjonsplikt”.⁹⁴ Videre heter det at ”den samlede nytten av revisjon for eiere, ansatte, offentlige myndigheter, kreditorer og andre regnskapsbrukere, overstiger kostnadene revisjon påfører de revisjonspliktige”. Mest tungtveiende er nok samfunnets behov for kontroll i forhold til økonomisk kriminalitet, og for skattemessige forhold. Dette synet opprettholdes også i NOU 2009: 4, *Tiltak mot skatteunndragelser*, punkt 10.4.3.6. Per 17. november 2010 venter man fortsatt på avklaring av hvordan revisjonsplikten skal reguleres.

11.4.3 De lege ferenda

Det er mange hensyn å ta, og flere usikre faktorer som spiller inn i argumentene for og imot revisjonsplikt for små foretak. Som nevnt i forrige avsnitt, er samfunnets mulighet for kontroll lagt til grunn som et avgjørende moment for å opprettholde revisjonsplikten. Er så revisjonsplikten særlig egnet til å avdekke økonomisk kriminalitet og skatteunndragelser med mer? Flertallet i den norske utredningen i NOU 2008: 12, har under henvisning til en rapport utarbeidet av ECON⁹⁵ stor tro på at revisjonsplikt er veien å gå. Mindretallet har

⁹² NOU 2008: 12 kapittel 6.4.1.

⁹³ NOU 2008: 12 kapittel 6.4.3.

⁹⁴ NOU 2008: 12 kapittel 6.7.1.

⁹⁵ Rapporten er utarbeidet på oppdrag fra Revisorforeningen, som vel må antas, på vegne av sine medlemmer, å ha relativt store økonomiske interesser i at revisjonsplikten opprettholdes.

imidlertid sådd tvil om revisjon er det mest effektive verktøyet i kampen mot økonomisk kriminalitet. Tilsvarende utredninger i Sverige og Danmark har konkludert med at revisjonsplikten ikke vil være det.⁹⁶ Kanskje er det mer å hente på en mer omfattende kontroll fra arbeids- og skattemyndighetene?

For små selskaper vil kostnadene til revisjon være betydelige relativt sett i forhold til driftsresultatet. Når slike krav er fjernet for mange av de norske foretak sine utenlandske konkurrenter, vil revisjonsplikten være en ulempe for norsk næringsliv.

Jeg mener på bakgrunn av dette at små NUF-er og små aksjeselskap bør likebehandles. Revisjonsplikten bør fjernes for begge selskapsformer, men kontroller bør intensiveres, og det bør rettes et særlig fokus mot NUF-ene.

12 Praktisk sammenlikning av kostnader, skatt og resultat for NUF, AS og enkeltpersonforetak

12.1 Innledning

Leverandørene av NUF reklamerer med at de har lavere etablerings- og driftskostnader enn for eksempel et norsk aksjeselskap. For mange som velger NUF har valget stått mellom et NUF, et AS eller et enkeltpersonforetak. Det kan være interessant å sammenlikne kostnader og skatt og se hvordan det påvirker resultat for de forskjellige selskapsformene. Vil organiseringen ha særlig betydning for hva man sitter igjen med av kroner og øre?

⁹⁶ Se blant annet SOU 2008: 32, jfr. Lamøy, Erik og Klokk Pettersen, Torstein. *NUF – Et verktøy for økonomisk kriminalitet?* Institutt for foretaksøkonomi, NHH 2009.

12.2 Generelle premisser for regneeksemplene

For å illustrere dette introduserer jeg det fiktive selskapet Polyati. Det er ment å representere et typisk mindre selskap. Det er et selskap uten andre ansatte enn innehaveren. Omsetningen er på 650.000 kroner i året. Polyati driver med salg av tjenester i underholdningsbransjen, er ikke merverdiavgiftsavgiftspliktige⁹⁷ og har omtrent like mange oppdragsgivere som de har oppdrag. Overskuddet før skatt er på 500.000. Vil det ha særlig praktisk betydning hvilken selskapsform som velges?

Jeg vil regne ut hvordan dette selskapet kommer ut dersom det organiserer seg som henholdsvis enkeltpersonforetak, NUF eller AS. For AS og NUF vil jeg undersøke hvordan man kommer ut både ved å ta ut alt som lønn, eller ved å ta ut noe som lønn og noe som utbytte.

12.2.1 Særlig om enkeltpersonforetaket

Inntekten til et enkeltpersonforetak er skattepliktig virksomhetsinntekt etter skatteloven § 5-1, jfr. § 5-30. En viktig forskjell fra arbeidsinntekt er at minstefradraget ikke gjelder for virksomhetsinntekt, jfr. § 6-30 (1). Det skal imidlertid gis et personfradrag, jfr § 15-4. Dette fradraget gis kun i alminnelig inntekt, og altså ikke i personinntekt. Fradraget er for 2009 satt til 40.800 kroner. Alle skattesatser fastsettes årlig av Stortinget. Det skjer ved Stortingets skattevedtak, både for fellesskatt til staten, jfr. § 15-1 og maksimalsatser for kommune- og fylkesskatt, jfr. § 15-2. Kommunestyre og fylkesting fastsetter satsene innefor disse grensene, jfr. § 15-3. I praksis settes de stort sett til maksimum. For 2009 er fellesskatt til staten satt til 12,55 %, maksimalsats for fylkesskatt 2,65 % og maksimalsats

⁹⁷ Det skal etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1 (1) ”beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester.” Polyati driver med konsert virksomhet og levende musikk. Jeg legger til grunn i eksemplene at Polyati av den grunn er unntatt fra loven, jfr. § 3-7 (1), og dermed slipper å beregne merverdiavgift.

for kommuneskatt 12,8 %. Dette utgjør til sammen 28 %.⁹⁸ For virksomhetsinntekt skal det i tillegg betales 11 % i trygdeavgift, jfr folketrygdloven § 23-3 tredje ledd. Til sist skal det også beregnes toppskatt på 9 % for inntekt over 441.000 kroner. Både trygdeavgift og toppskatt beregnes ut fra personinntekt fastsatt etter skatteloven § 12-2, jfr. §§ 12-10 til 12-14. Det vil i praksis si at toppskatt og trygdeavgift beregnes etter en inntekt på 500.000 kroner⁹⁹, mens felleskatt til staten og fylkes- og kommuneskatt beregnes etter alminnelig inntekt, altså 459.200.

12.3 Regneeksempler¹⁰⁰

12.3.1 Særlige premisser for enkeltpersonforetak

Et enkeltpersonforetak er ikke regnskapspliktig før det har over 20 millioner i eiendeler, eller har ansatte som utgjør over 20 årsverk, jfr. regnskapsloven § 1-2 (11). Revisjonsplikt gjelder kun for regnskapspliktige, jfr. revisorloven § 2-1, så det er heller ikke aktuelt for enkeltpersonforetak av vår størrelsesorden. Et enkeltpersonforetak har som følge av dette få utgifter til annet enn driften av virksomheten.

12.3.2 Utrekning for enkeltpersonforetak¹⁰¹

39% av 441.000 (felleskatt og trygdeavgift)	171.990
---------------------------------------------	---------

⁹⁸ Det gjelder noe lavere satser for Finnmark og enkelte kommuner i Troms.

⁹⁹ Det forutsettes at ingen av kostnadene er av en slik art at de skal legges til etter sktl. § 12-11, andre ledd.

¹⁰⁰ Regneeksemplene er gjort med tall som gjelder for regnskapsåret 2009. Det er ikke gjort endringer for 2010 som vil endre forholdene mellom selskapsformene i nevneverdig grad.

¹⁰¹ Oppstillingene er delt opp slik at den summen det skal beregnes felleskatt og trygdeavgift av regnes ut først. Så kommer den delen hvor toppskatten slår inn. Til slutt den delen som tilsvarer personfradraget, og som det da ikke skal beregnes fellesskatt av.

+	48% av 18.200 (fellesskatt, trygdeavgift og toppskatt)	8.736
+	20% av 40.800 (trygdeavgift og toppskatt)	8.160
=	Samlet skattekrav	188.886
	Gjennomsnittssats	37,8 %
	Overskudd etter skatt (500.000-188.886)	311.114 (62,2 %)

12.3.3 Regneeksempel ved bruk av NUF

12.3.3.1 Særlige premisser for NUF, dersom alt overskudd tas ut som lønn

Jeg vil nå se på hvordan Polyati vil komme ut skattemessig dersom eieren danner et NUF og tar ut alt overskudd som lønn. Det er noen momenter som da blir annerledes i forhold til et enkeltpersonforetak.

Lønn regnes som arbeidsinntekt, jfr. sktl. § 5-10 (a). Det er anerkjent som sikker rett at man kan ansette seg selv og utbetale seg lønn, selv om man er eneaksjonær i selskapet i tilfeller som dette. Dette gjelder for aksjeselskaper, og må antas også å gjelde for NUF. For at man skal anses som arbeidstaker i folketrygdlovens forstand kreves at man jobber i ”annens tjeneste”, jfr. folketrygdloven¹⁰² § 1-8. Det er heller ikke her til hinder at man er eneaksjonær i selskapet.

Lønnsinntekt innebærer som nevnt at man får et minstefradrag etter sktl. § 6-30. Det skal tilsvare 36 % av alminnelig inntekt, jfr. § 6-31 (a). Stortinget fastsetter imidlertid en maksimumsgrense, jfr § 6-31 (d). Den er for 2009 satt til 70.350 kroner.

Polyati må betale arbeidsgiveravgift for utbetalt lønn, jfr. ftrl. § 23-2. Den utgjør 14.1 % av lønnen for 2009. Det betyr at for Polyati må lønn, årlige selskapskostnader samt arbeidsgiveravgift til sammen utgjøre 500.000 kroner for at eksemplet skal bli sammenlignbart. De 500.000 kronene utgjør altså det netto overskudd som skal dekke lønnsutgiftene.

¹⁰² Folketrygdloven (ftrl.). Lov om folketrygd 28. februar 1997 nr. 19.

Jeg har tatt utgangspunkt i at lønnen blir satt til 435.000 kroner. Arbeidsgiveravgiften blir da 61.335 kroner, og går til fradrag i selskapets inntekt, jfr. sktl. § 6-1. Det samme gjør kostnadene til drift av selskapet, her satt til ca 4.000 kroner. De fleste som danner NUF bruker et byrå som tar hånd om de forpliktelsene NUF-et har i stiftelseslandet. Kostnadene for det ligger på ca 2.500 kroner i året. Et NUF er i tillegg regnskapspliktig etter regnskapsloven § 1-2 (13). Det må påregnes noen kostnader til utarbeidelse av regnskapet. Til sammen har jeg altså satt disse driftsutgiftene til ca. 4.000 kroner. Arbeidsgiveravgiften, driftskostnadene og lønnsutbetalingen vil til sammen gjøre at selskapets resultat blir tilnærmet lik null. Det vil da kun bli skatt på lønnsinntekten, og altså ingen selskapsskatt. Trygdeavgiftssatsen for arbeidsinntekt er noe lavere enn for virksomhetsinntekt. For arbeidsinntekt utgjør den 7,8 %.

12.3.3.2 Utregning for NUF dersom alt overskudd tas ut som lønn

	Lønn	435.000
-	Minstefradrag	70.350
-	Personfradrag	40.800
=	Skattegrunnlag	323.850
	Felles- og kommuneskatt og trygdeavgift (35,8%)	115.938
+	Trygdeavgift (111.150 x 7.8%)	8.670
=	Samlet skattekrav	124.608
	Gjennomsnittssats, inkludert arbeidsgiveravgift	37,2 %
	Overskudd etter skatt (435.000-124.608)	310.362 (62,1%)

12.3.4 Tilsvarende tall for AS

På grunn av revisjonsplikten etter revisorloven § 2-1 blir driftskostnadene noe høyere for et AS enn for et NUF. Dette gjelder bare dersom omsetningen for NUF-et er under 5 millioner kroner årlig. Er omsetningen høyere, vil et NUF også være revisjonspliktig.

Kostnadene til revisjon antas å ligge mellom 19.000 og 25.000 kroner i året.¹⁰³ NUF har en rapporteringsplikt til utenlandske myndigheter som norske AS ikke har. Det kan gjøres for egen hånd, men det vil i de fleste tilfeller gjøres av NUF-leverandøren. Kostnadene til dette vil ligge på ca. 2.500 kroner årlig.¹⁰⁴ Dermed vil man ved å organisere seg som et AS få årlige utgifter på ca. 16.500 til 23.500 kroner mer enn et NUF, dersom omsetningen er under 5 millioner i året. Utover dette vil utregningen i hovedsak tilsvare NUF.¹⁰⁵ Vi ser altså at man vil sitte igjen med noe mer lønn etter skatt i et NUF enn i et AS.

12.3.5 Regneeksempler med lavere overskudd før skatt

Dersom vi gjør tilsvarende utregninger for enkeltpersonforetak og NUF/AS, men med et overskudd på 300.000 kroner, får vi også her tilnærmet like resultat. Innehaveren av et NUF vil sitte igjen med en lønnsinntekt etter skatt på 193.385 kroner. Det tilsvarer 64,5 % av overskuddet. Som enkeltpersonforetak vil innehaveren sitte igjen med en virksomhetsinntekt etter skatt på 194.424 kroner. Det tilsvarer 64,8 % av overskuddet.¹⁰⁶

12.3.6 Foreløpig konklusjon

Vi ser altså i regneeksemplene at vi kommer omtrent likt ut enten vi organiserer oss som NUF eller enkeltpersonforetak. Det kan imidlertid være en stor fordel å motta

¹⁰³ Jfr. NOU 2008: 12, avsnitt 6.8.3. ”I undersøkelsen som Econ gjennomførte for Den norske Revisorforening beregnes gjennomsnittskostnadene for selskaper med en omsetning mellom null og tre millioner kroner til 19 000 kroner. For selskaper med en omsetning mellom tre og fem millioner kroner er kostnadene stipulert til 25 000 kroner.”

¹⁰⁴ Se eksempelvis hjemmesiden til Advokatfirma Varjag. Lest 15. november 2010. URL: <http://www.varjag.no/goxpage00000015.html>

¹⁰⁵ Ingen regel uten unntak. Se blant annet punkt 9.3.2 om ”treprosentregelen” ovenfor. Jeg vil ikke ta dette med i regneeksemplene.

¹⁰⁶ Jeg har ikke regnet med etableringskostnader i eksemplene. For et NUF/AS vil det ligge på ca. 8-10.000 kroner.

arbeidsinntekt i et NUF eller AS, kontra virksomhetsinntekt i et enkeltpersonforetak. Særlig gjelder dette for retten til trygdeytelser. Lønnsinntekt gir krav på arbeidsledighetstrygd, jfr. ftrl. kapittel 4. I tillegg vil ytelsene ved sykdom etc. være høyere. For selvstendig næringsdrivende ytes 65 % av sykepengegrunnlaget fra dag 17, jfr. ftrl. § 8-34, første og andre ledd. For arbeidstakere ytes derimot 100 % av sykepengegrunnlaget, jfr. ftrl. § 8-16. Det vil ytes fra trygden etter utløpet av arbeidsgiverperioden, altså fra dag 17, jfr. ftrl. §§ 8-17 og 8-19.

12.4 Regneeksempler hvor noe tas ut som utbytte, og noe som lønn

12.4.1 Generelle premisser

Det kan for NUF/AS også være aktuelt å dele opp overskuddet i lønn og utbytte. Dersom innehaveren ikke har behov for å ta ut alt overskuddet det året det opptjenes, kan det være formålstjenlig å la noe stå i selskapet. Da vil det kun ilegges selskapsskatt på 28 % det året det er opptjent. I regneeksempel nummer én nedenfor tar innehaveren av Polyati ut 200.000 kroner i lønn. Resten tar han ut som utbytte. I eksempl nummer to lar han netto overskudd etter utbetalt lønn stå igjen i selskapet.

12.4.2 Regneeksempel

	Lønn	200.000
-	Personfradrag	40.800
-	Minstefradrag	70.350
=	Skattegrunnlag	88.850
	Fellesskatt og trygdeavgift (35,8%)	31.808
+	Trygdeavgift (7,8% av 111.150)	8.670
=	Samlet skattekrav på lønn	40.478
	Lønn etter skatt (200.000-40.478)	159.522

Gjennomsnittssats lønn

20,2 %

Dersom man lar resten stå i selskapet skal det skattes 28 % av det, jfr. sktl. §§ 1-2, 3. ledd og 15-2, 2. ledd. Dette kan være en gunstig metode dersom man ikke trenger å ta ut alt samme år som det er opptjent. Da vil man kunne utsette deler av beskatningen. Pengene kan investeres videre i selskapet og skape nye verdier.

Utrekningen blir da slik:

	Overskudd i selskapet etter utbetalt lønn	300.000
-	Arbeidsgiveravgift (14,1 % av 200.000)	28.200
-	Driftskostnader	4.000
=	Skattegrunnlag	267.800
	Selskapsskatt	74.984
	Overskudd etter skatt - selskap	192.816
+	lønn etter skatt	159.522
=	lønn og overskudd selskap etter skatt	352.338

12.4.3 Restbeløpet tas ut som utbytte

Dersom man velger å ta ut overskuddet etter utbetalt lønn som utbytte, skal det skattes 28 % av det, jfr. sktl. § 10-11 og Stortingets skattevedtak § 3-3. Jeg ser bort fra skjermingsfradraget, da det regnes ut fra inngangsverdien på aksjen, jfr. sktl. § 10-12 (2). Dette vil for et NUF med lav aksjekapital utgjøre svært små summer.¹⁰⁷ Det samme vil gjelde for våre små aksjeselskap med relativt lav aksjekapital. Skjermingsrenten er for 2009

¹⁰⁷ Det er et krav i sktl. § 10-12, første ledd at aksjonæren er bosatt i Norge. Det er antatt at dette nå må tolkes utvidende, og at det vil være tilstrekkelig at aksjonæren er bosatt i et EØS-land. Dette følger av EFTA-domstolens uttalelse i sak E-1/04, Fokus bank. Se Zimmer, Frederik (2005) s. 293.

satt til 1,3 % for aksjonærer.¹⁰⁸ For en eneaksjonær med aksjer tilsvarende minstekravet¹⁰⁹ til aksjekapital på 100.000 kroner¹¹⁰ vil det tilsi at aksjonæren kan motta 1.300 kroner for 2009 som ikke blir skattepliktig.

Regneeksempel hvor alt overskudd etter utbetalt lønn tas ut som utbytte:

	Utbytte	192.816
-	Skatt til staten 28%	53.988
=	Netto utbytte	138.828
	Netto lønn og utbytte (138.828+159.522)	298.350

12.5 Konklusjon

Vi ser at både NUF og AS gir en større fleksibilitet og flere muligheter til å forvalte et overskudd. Betydningen av det vil øke jo høyere overskuddet er.

Det er påfallende hvor likt man kommer ut netto i forhold til resultat etter skatt for de tre selskapsformene. Den store fordelene ved NUF er etter min oppfatning de trygderettighetene man får krav på. Dersom man skulle sikret seg tilsvarende rettigheter i et enkeltpersonforetak ville det vært svært dyrt.¹¹¹

¹⁰⁸ Fastsatt av Finansdepartementet i januar 2010. Tilgjengelig på nett, sist lest 15. nov 2010. URL: <http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Tabeller-og-satser/2010/Skjermingsrente-for-inntektsaret-2009/>

¹⁰⁹ Jfr. aksjeloven § 3-1 (1).

¹¹⁰ Slik at inngangsverdien på aksjene er 100.000 kroner, jfr. sktl. § 10-12, andre ledd, andre punktum.

¹¹¹ Jfr. frivillig tilleggstrygd fra folketrygden, som gir selvstendig næringsdrivende sykepenges med 100 % av sykepengegrunnlaget. Koster fra 1. januar 2010 3,1 % av inntekten. Se NAV sine hjemmesider, URL: <http://www.nav.no/rettskildene/Vedlegg/104082.cms> (lesedato 18. november 2010).

Det vil være noe mer tidkrevende å drive gjennom et NUF enn et enkeltpersonforetak. Man har plikter i forhold til utenlandske myndigheter, samt strengere krav til regnskapene.¹¹²

Det kan i små foretak gå ut over tiden som burde brukes til verdiskapning.

13 Konkurs

13.1 Generelt om NUF og konkurs

En følge av at NUF ikke er et selvstendig rettssubjekt, og ikke har partsevne er at det ikke kan åpnes konkurs i filialen som sådan. Skal man åpne konkurs må det gjøres i hovedforetaket. Det vil være et utenlandsk, og særlig ofte et britisk selskap. Hvor skal det så åpnes konkurs, og etter hvilke regler?

EU-lovgivingen om konkurs faller utenfor EØS-avtalens virkeområde. Det blir dermed de norske reglene om dette, samt norske og utenlandske staters anerkjennelse av gjennomføringen av internasjonale konkurser som regulerer hvor man har verneting.

Konkurslovens¹¹³ § 146 regulerer hvor man har verneting etter norsk rett, da tvisteloven § 4-3, første ledd ikke anses uttømmende. Konkurslovens bestemmelse kommer først og fremst til anvendelse på de norske NUF.¹¹⁴ Kravet for å åpne konkurs ved filialens verneting, altså i Norge, er at nemlig at virksomheten er ”registrert i Foretaksregisteret” og har ”sitt hovedforretningssted” her, jfr. konkursloven § 146, første ledd. Dette kommer også til uttrykk i praksis, se for eksempel Borgarting lagmannsretts kjennelse av

¹¹² Se kapittel 11 ovenfor.

¹¹³ Konkursloven. Lov om gjeldsforhandling og konkurs 8. juni 1984 nr. 58.

¹¹⁴ Se mer om norske NUF i punkt 4.1.2 ovenfor.

21.08.2007.¹¹⁵ Det antas i forarbeidene til konkursloven¹¹⁶, og i uttalelse nr. 54 fra Konkursrådet¹¹⁷ at man kan åpne konkurs i det utenlandske foretak i Norge dersom vilkårene i konkursloven er oppfylt.

Det er mer uklart hvilket lands rett som skal regulere selve konkursbehandlingen. Spørsmålet er ikke behandlet i forarbeider eller kommet opp i rettspraksis. Det er naturlig å anta at de er de norske regler om konkursbehandling i dekningsloven¹¹⁸ og i konkursloven, som skal anvendes for norske domstoler (lex fori concursus). Det er en praktisk god regel, da selskapene i våre tilfeller stor sett vil ha sine aktiva i Norge.¹¹⁹

Dersom selskapet har aktiva i utlandet, vil det bero på den statens rettsregler hvorvidt en konkurs for norske domstoler kan gjøres gjeldende der. I engelsk rett reguleres dette av The Cross Border Insolvency Regulations 2006 No. 130. Den anerkjenner i stor grad utenlandske konkurser, og norske konkursbo kan gjøre sine rettigheter gjeldende der.

¹¹⁵ LB-2007-107531.

¹¹⁶ NOU 1972: 20 s. 242. Konkursloven kan anvendes ved avgjørelsen av verneting i internasjonale forhold.

¹¹⁷ Se Konkursrådet (2008), uttalelse nr. 54, *Konkursbehandling av norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF)* punkt 6, andre avsnitt. URL:

<http://www.konkursradet.no/Uttalelser/Uttalelse-nr.-54-Konkursbehandling-av-norsk-avdeling-av-utenlandsk-foretak-%28NUF%29-756/>. (Lesedato 19.11.2010).

¹¹⁸ Lov om fordringshavernes dekningsrett 8. juni 1984 nr. 59.

¹¹⁹ Se Tfr. 2010 nr. 3 side 456 flg.

13.2 Konkurskarantene

Et spørsmål som også har vært oppe jevnlig i media er muligheten for personer, på tross av ilagt konkurskarantene, til å fortsette virksomhet gjennom NUF.¹²⁰ Konkurskarantene idømmes av tingretten og er særlig aktuelt ved mistanke om straffbare handlinger eller uforsvarlig forretningsførsel, jfr. konkursloven § 142. En person som er ilagt konkurskarantene i Norge, kan ikke ta på seg verv som daglig leder i et tidsrom på to år regnet fra konkursåpning jfr. konkursloven § 142 tredje ledd. Konkurskarantene ilagt av norske domstoler har bare virkning i Norge. Dermed er det ingen hindring for at skyldneren kan stifte et nytt selskap i utlandet.

Det er imidlertid mer usikkert hva som skjer når en person med konkurskarantene vil registrere en filial i Norge. Det er noe uklart hva som følger av § 142 her. Han kan ikke ”påta seg eller reelt sett utøve nye verv som medlem eller varamedlem av styret eller som daglig leder”. Dette gjelder også filialer, jfr. femte ledd. Som hovedregel vil man derfor ikke kunne drive gjennom et NUF under konkurskarantene. Det har vært reist spørsmål om man allikevel kan drive gjennom et NUF i rollen som kontaktperson.¹²¹ Enhetsregisterloven § 5, bokstav f¹²² krever at det oppgis en kontaktperson og det har vært uklart hvilken rolle denne har. Kontaktpersonen har ifølge forarbeidene ingen rett til å forplikte eller representere selskapet overfor tredjepersoner eller i rettsprosesser. Det er kun i forbindelse med registreringen kontaktpersonen opptrer.¹²³ Det vil altså være en mer perifer rolle i en filial stiftet av andre. det vil ikke være naturlig å si at dette er en måte man kan drive virksomhet på under konkurskarantene.

¹²⁰ Se for eksempel VG, 7. november 2008, *Nye trender innen økonomisk kriminalitet*.

Tilgjengelig på nett, sist lest 15. november 2010. URL:

<http://www.vg.no/nyheter/innenriks/artikkel.php?artid=533556>

¹²¹ Se Konkursrådet (2008). Uttalelse nr. 54 – *Konkursbehandling av norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF)*.

¹²² Enhetsregisterloven. Lov om Enhetsregisteret 3. juni 1994 nr. 15.

¹²³ Jfr. Tfr. 2010 nr. 3, side 435.

14 Slettelse/opphør av NUF

14.1 Innledning

Vi så i forrige kapittel på konkurssituasjonen for NUF, og er nå kommet godt inn i ”dødsdelen” av oppgavens disposisjon. Spørsmålet nå blir når filialen slutter å eksistere, og hvilke følger får det?

14.2 Når opphører selskapet som rettssubjekt?

Svaret på dette viser tydelig hvordan engelsk og norsk rett virker sammen i skyggen av EU-retten. Engelsk rett definerer når selskapet er oppløst selskapsrettslig, mens norsk skatterett avgjør hvor lenge selskapet er skattepliktig til Norge. Begge regelsrett må harmoniseres med EU-retten og skatteavtalene.

Det spesielle med situasjonen er at filialen opptrer i Norge som om den var et selskap med begrenset ansvar, samtidig som den ikke er et eget retts- eller skattesubjekt. Det gjør at det er det utenlandske hovedselskapet som danner grunnlaget for filialens eksistens.

Utgangspunktet blir dermed at filialen består så lenge selskapet består etter engelsk rett. Det kan slettes av mange grunner, som konkurs, avvikling, manglende innsending av pliktige rapporter med mer. Blir den slettet av utenlandske myndigheter har vi ikke lenger et levende selskap.¹²⁴ Da er selskapet ikke lenger et rettssubjekt, og det samme gjelder følgelig for den norske filialen.

¹²⁴ Jfr. Andersen, Carl Håkon (2007). Konkursrådet, *problemnotat om norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF) på bakgrunn av Konkursrådets årskonferanse 2006*. Tilgjengelig på nett: <http://www.konkursradet.no/Nyheter/Problemnotat-om-norsk-avdeling-av-utenlandsk-foretak-%28NUF%29-p%C3%A5-bakgrunn-av-Konkursr%C3%A5dets-%C3%A5rskonferanse-2006.-735/#soketreff>. Sist lest september 2010. Se også hjemmesidene til Companies House <http://www.companieshouse.gov.uk>

14.2.1 Kontakt mellom norske og utenlandske register

De som driver NUF har som regel en mellommann eller et firma som tar seg av kontakten med de utenlandske myndighetene. Det er gjerne samme firma som var fødselshjelper for NUF-et i utgangspunktet. Dersom mellommannen har neglisjert NUF-ets plikter overfor engelske myndigheter og det har blitt slettet, er det ikke sikkert at innehaveren av NUF-et selv har fått informasjon om slettingen. Det er per i dag ikke noen automatikk i at et selskap som er slått konkurs av en norsk domstol får slettet sin norske registrering.¹²⁵ Det kan naturlig nok være svært uheldig for innehaveren å ikke bli underrettet om slettingen.

14.3 Når opphører selskapet som skattesubjekt?

Skatteloven §§ 2-2 og 2-3 uttrykker hovedregelen om at selskaper er skattepliktige. For å finne ut når et selskap opphører som skattesubjekt må vi definere når en sammenslutning slutter å være et selskap i skattelovens forstand. Her har vi ingen klare holdepunkter i skatteloven. Utgangspunktet er at skatteretten forholder seg til selskapsretten så langt den passer. Et slettet NUF sin rettsstilling avgjøres på grunnlag stiftelseslandets selskapsrett, men må avstemmes med den norske skatterettens prinsipper. Som hovedregel vil altså selskapet opphøre som skattesubjekt fra det anses slettet etter selskapsretten i stiftelseslandet. Skatteplikten for virksomheten i Norge vil imidlertid ikke opphøre av en grunn. Den vil falle inn under andre skatteregler, avhengig av hvordan virksomheten er organisert og drives.

14.4 Ikke-registrert, uformelt stiftet selskapsform

Dersom en eneaksjonær fortsetter driften alene etter slettingen, vil inntektene som innvinnnes sannsynligvis etter hovedregelen i sktl. § 5-30 anses som virksomhetsinntekt. Dette blir skatterettslig å anse som et ikke-registrert enkeltpersonforetak.

¹²⁵ Jfr. NOU 2009: 4 og Tfr. 2010 nr. 3 side 459, fotnote 195.

14.4.1 Flere driver videre sammen

Dersom man opptrer som et selskap utad sammen med andre kan det medføre at man pådrar seg selskapsforpliktelser som man er solidarisk ansvarlige for.¹²⁶ Det kan gjelde selv om man ikke formelt har stiftet et selskap. Dette gjelder utad overfor kreditorer, og vil ikke nødvendigvis gjelde innad, da det ikke er stiftet et selskap etter reglene i selskapsloven. Her vil altså hver deltaker stå solidarisk ansvarlig for forpliktelser selskapet pådrar seg, selv om det gjøres i NUF-ets navn. Dette følger av den alminnelige obligasjonsrettslige regel, og av selskapsloven § 2-4 (1). Dersom det ikke er holdepunkter for annet vil man anta at den felles driften anses som et ansvarlig- eller indre selskap med ubegrenset deltakeransvar. Dersom deltakerne derimot kun forholder seg passivt til en formuesmasse el. vil det være mest naturlig å anse det som et sameie, jfr. sameieloven § 1flg.¹²⁷

14.5 Skatterettslig virkning av videre drift etter sletting

Både i enkeltpersonforetak, sameier og ansvarlige selskaper liknes deltakerne direkte for sin andel av overskuddet. Det kalles deltakerligning. Dette betyr at et selskap som er slettet, men som har positivt resultat i den videre driften, utløser skatteplikt for deltakeren(e) samme år. Dette i motsetning til om det hadde bestått som NUF. Da ville det ikke utløst mer enn 28 % selskapsbeskatning før eventuelle lønnsutbetalinger eller uttak.

En annen virkning er at godtgjørelse til deltakeren(e) ikke kan tas ut som lønn.¹²⁸ Dette har som tidligere nevnt som følge at kravet på trygdeytelser reduseres, det skal ikke betales arbeidsgiveravgift og trygdeavgiftsatsen blir høyere.

¹²⁶ Se Aarbakke, Magnus, *Ansvarlige selskaper og indre selskaper*, 6. utgave, Oslo 2003 s. 119 flg.

¹²⁷ Lov om sameie 18. juni 1965 nr. 6.

¹²⁸ Man kan ikke ansette seg selv i ansvarlige selskaper eller enkeltpersonforetak.

14.6 Ikke lenger beskyttet av ansvarsbegrensning

Dersom selskapet etter å ha blitt slettet i England ikke lenger oppfyller kravene til å drive virksomhet med begrenset ansvar i Norge, vil det endre både dets selskaps- og skatteposisjon. Innehaveren(e) vil ikke lenger være beskyttet av den selskapsrettslige ansvarsbegrensningen. Dermed vil man være personlig ansvarlig for forpliktelser som pådras, selv om det skulle gjøres i NUF-ets navn.

14.7 Hva så med den norske filialen, får det noen betydning at den fortsatt er registrert i Foretaksregisteret?

Filialen kan fortsatt være registrert i Foretaksregisteret selv om hovedselskapet slettes i det utenlandske register. Grunnlaget for registreringen i det norske Foretaksregisteret er imidlertid bortfalt da en filial ikke kan registreres uten at det finnes et hovedselskap. Etter foretaksregisterloven § 4-1 tredje ledd skal foretaket slettes fra registeret når det opphører.

Har så denne registreringen i seg selv betydning for innehaverens juridiske status? For norske aksjeselskaper som er opphørt, men fortsatt står registrert, er svaret klart nei.¹²⁹ Det kan ha legitimasjonsvirkninger overfor tredjemann, men vil ikke være avgjørende for innehavernes stilling som sådan.¹³⁰ Skatterettslig vil det for eksempel ikke ha betydning. Det er et grunnleggende prinsipp i skatteretten et det er de underliggende faktiske forhold som skal legges til grunn. Et opphørt selskap vekkes altså ikke til live, eller holdes i live ved registrering dersom ikke det er andre forhold som tilsier at selskapet fortsatt består. Det er ikke holdepunkter for at noe annet skal gjelde for andre selskapsformer.

Selskapet må anses som opphørt i det slettingen er kunngjort i britiske medier. Dette blir også tidspunktet for når det slutter å være et skattesubjekt. At selskapet fortsatt står registrert i foretaksregisteret har ingen betydning for skatteposisjonen.

¹²⁹ Se blant annet Andenæs, Mads Henry, *Aksjeselskapsrett*, Oslo 1981 s. 275.

¹³⁰ Mer om legitimasjonsvirkningene i punkt 8.4 ovenfor.

Det kan derimot ha visse legitimasjonsvirkninger overfor godtroende tredjemann, jfr. fregl. § 10-1. I og med at vi til nå ikke har hatt noen rutinemessig samhandling mellom de utenlandske og de norske registrene, er det mange registrerte filialer som ikke har noe levende hovedselskap. Ifølge Kjell-Ola Kleiven, markeds- og kommunikasjonsdirektør i Bisnode Norge, viser prøver at mellom 8 og 10 prosent av alle NUF-er har et slettet hovedforetak.¹³¹ For typisk norske NUF stiftet i England vil det i tilfelle utgjøre over 1000 selskaper.

15 Avsluttende bemerkninger

Jeg antydet i innledningen at oppgaven skulle gi en oversikt over relevante juridiske problemstillinger knyttet til NUF. Oppgaven skulle også via regneeksempler mv. forsøke å belyse økonomiske sider ved drift som NUF.

Oversikten har vist at rettstilstanden for NUF fortsatt er uklar på enkelte punkter.

Rettstilstanden for NUF er særlig dynamisk, i og med at flere rettsystemer og rettsområder virker samtidig, og at de er i stadig utvikling sammen og hver for seg.

Når det gjelder NUF-enes utbredelse i fremtiden, tror jeg det er avgjørende hvorvidt de blir likestilt med de norske aksjeselskaper i forhold til revisjonsplikten. Dersom revisjonsplikt innføres for alle NUF-er, eller fjernes for små norske AS, vil fordelene ved på drive som NUF langt på vei oppveies. Jeg tror da de norske selskapsformene blir å foretrekke i større grad enn i dag.

¹³¹ Finansavisen 26.2.2009 s. 12.

Når det gjelder de økonomiske sidene ved å drive som NUF, viste regneeksemplene at man kommer svært likt ut gjennom enkeltpersonforetak, NUF og AS. Det overasket meg at forskjellene var så små. Mine utregninger var basert på små foretak med relativt beskjedent resultat, så det utelukkes ikke at forskjellene kan være større i mer omfattende virksomheter.

Litt spissformulert kan man si at forskjellene er ubetydelige skattemessig. Forskjellen ligger først og fremst i de trygderettslige fordelene man kan oppnå ved å utbetale seg selv lønn isteden for virksomhetsinntekt. Ulempen kan være en noe mer tidkrevende regnskapsføring og rapporteringsplikt i forhold til for eksempel enkeltpersonforetakene. I forhold til aksjeselskapene, er det først og fremst det lave kravet til aksjekapital, og den foreløpig manglende revisjonsplikten som utgjør forskjellen.

16 Litteraturliste

16.1 Lover

Aksjeloven (asl.). Lov om aksjeselskaper 13. juni 1997 nr. 44.

Allmennaksjeloven (asal.). Lov om allmennaksjeselskaper 13. juni 1997 nr. 45.

Arbeidsmiljøloven. Lov om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. 17. juni 2005 nr. 62.

Avhendingslova (avhl.). Lov om avhending av fast eiendom 3. juli 1992 nr. 93.

Avtaleloven (avtl.). Lov om avslutning av avtaler , om fullmakt og om ugyldige viljeserklæringer 31. mai 1918 nr. 4.

Bokføringsloven. Lov om bokføring 19.11.2004 nr. 73.

Companies Act 2006. Tilgjengelig på nett:

<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents> (lesedato; 15.11.2010).

The Cross Border Insolvency Regulations 2006.

Dekningsloven. Lov om fordringshavernes dekningsrett 8. juni 1984 nr. 59.

Enhetsregisterloven. Lov om Enhetsregisteret 3. juni 1994 nr. 15.

EØS-loven. Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) 27. november 1992 nr. 109.

Firmaloven. Lov om Handelsregistre, Firma og Prokura av 17. mai 1890 nr. 6. Loven er opphevet.

Folketrygdloven (ftrl.). Lov om folketrygd 28. februar 1997 nr. 19.

Foretaksregisterloven. Lov om registrering av foretak 21. juni 1985 nr. 78.

Forsikringsvirksomhetsloven. Lov om forsikringselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. 10. juni 2005 nr. 44.

Konkursloven. Lov om gjeldsforhandling og konkurs 8. juni 1984 nr. 58.
Ligningsloven. Lov om ligningsforvaltning 13. juni 1980 nr. 24.
Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) 27. november 1992 nr. 109.
Merverdiavgiftsloven. Lov om merverdiavgift 19. juni 2009 nr. 58.
Regnskapsloven. Lov om årsregnskap m.v. 17. juli 1998 nr. 56.
Revisorloven. Lov om revisjon og revisorer 15. januar 1999 nr. 2.
Sameieloven. Lov om sameige 18. juni 1965 nr. 6.
Selskapsloven (sel.). Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper 21. juni 1985 nr.83
Skatteloven (sktl.). Lov om skatt av formue og inntekt 26. mars 1999 nr. 14.
Tvisteloven. Lov om mekling og rettergang i sivile tvister 17. juni 2005 nr. 90.
Universitets- og høyskoleloven. Lov om universiteter og høyskoler 1. april 2005 nr. 15.

16.2 Forskrifter

Forskrift 18.08.2008 nr. 942, *forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret*.
Forskrift 27.11.2009 nr. 1493, *Stortingets skattevedtak for 2010*.

16.3 Dommer

16.3.1 Norske avgjørelser

Rt. 1973 s. 87
Rt. 1989 s. 231.
Rt. 1990 s. 1293.
Rt. 1993 s. 766.
Rt. 2002 s. 1144.
LB-2005-123427.
Rt. 2005 s. 451.
Rt. 2005 s.1229.

Rt. 2006 s. 1525.
LB-2007-107531.
LE-2007-188375.
LB-2008-86236.
Rt. 2008 s. 1153.
Rt. 2008 s. 1730.
LG-2009-44263.
HR-2009-382-U.
Rt. 2009 s. 372.
HR-2010-381-U.
HR-2010-803-U.

16.3.2 Avgjørelser fra EU-domstolen

C-81/87.
Sak 82/897/EEC (Segers).
C-212/97 (Centros).
C-208/00 (Überseering).
C-167/01 (Inspire Art).
C-411/03 (Sevic).
C-196/04 (Cadbury Schweppes).

16.4 Forarbeider

NOU 1972: 20.
Ot.prp. nr.50 (1984-1985). *Om A) Lov om registrering av foretak B) Lov om enerett til firma og andre forretningskjennetegn (firmaloven) C) Lov om prokura.*
St.prp. nr. 42 (1985-86).
Ot.prp. nr. 51 (2004-2005). *Mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven).*
NOU 2001: 32.
Høringsnotat av 3. oktober 2005 fra Skattedirektoratet.

Ot.prp. nr. 31 (2007-2008). *Endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.*
NOU 2008: 12. *Revisjonsplikten for små foretak.*
SOU 2008: 32.
Ot.prp. nr. 1 (2008-2009). *Skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer.*
Ot.prp. nr. 95 (2008-2009). *Skatte- og avgiftslovgivinga mv. (endringslov).*
Innst.O. nr. 125 (2008-2009). *Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv.*
NOU 2009: 4. *Tiltak mot skatteunndragelser.*

16.5 Litteratur

Andenæs, Mads Henry, *Aksjeselskapsrett* (Oslo 1981).
Andenæs, Mads Henry, *Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper* (Oslo 1998).
Andenæs, Mads Henry, *Konkurs* (Oslo 1999).
Andersen, Carl Håkon, *Problemnotat om norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF) på bakgrunn av Konkursrådets årskonferanse 2006* (2007). Tilgjengelig på nett: <http://www.konkursradet.no/Nyheter/Problemnotat-om-norsk-avdeling-av-utenlandsk-foretak-%28NUF%29-p%C3%A5-bakgrunn-av-Konkursr%C3%A5dets-%C3%A5rskonferanse-2006.-735/#soketreff> (lesedato; 15.11.2010).
Bugge Reiersen, Hedvig og Sjøfjell, Beate, *NUF-kaoset i norsk rett – et bidrag til oppklaring*. I: Tidsskrift for rettsvitenskap nr. 3 (2010).
Cerioni, Luca, *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*, (Cheltenham 2007).
Eckhoff, Torstein, *Rettskildelære*, 4. utgave ved Jan Helgesen (Oslo 1997).
Godø, Siv Lindis, *NUF – et verktøy for økonomisk kriminalitet?* I: Prosjektoppgave ved Høgskolen i Hedmark (2009).
Gomard, Bernhard, *Aktieselskaper og anpartsselskaper*, 5. omarbejdede utgave (2006).
Gravir, Gaute, *Conflict of laws rules for Norwegian companies after the Centros judgement*. I: Tidsskrift for forretningsjus (2000).
Grydeland, Aleksander og Sandvik, Eyvind, *Utenlandske selskaper og fritaksmetoden*. I: Revisjon og regnskap nr. 2 (2009).

- Hov, Jo, *Rettergang 3 – Sivilprosess*, (Oslo 2000).
- Husaas, Trine, *NUF – utenlandske foretak i Norge*. I: Revisjon og regnskap nr. 7 (2008).
- Høyland, Njaal Arne, *Kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet*. I: Revisjon og regnskap nr. 8 (2008).
- Konkursrådet, uttalelse nr. 54, *Konkursbehandling av norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF)* (2008). Tilgjengelig på nett:
<http://www.konkursradet.no/Uttalelser/Uttalelse-nr.-54-Konkursbehandling-av-norsk-avdeling-av-utenlandsk-foretak-%28NUF%29-756/> (lesedato; 19.11.2010).
- Lamøy, Erik og Klokk Pettersen, Torstein. *NUF – Et verktøy for økonomisk kriminalitet?* Institutt for foretaksøkonomi, NHH 2009.
- Lunheim, Rolf, I: Praktisk økonomi og finans 2006 nr. 4.
- Skaar, Arvid Aage og Kildal, Tor S, *Bedriftsskatterett*, 10. utgave (Sandvika 2005).
- Skoghøy, Jens Edvin, *Tvistemål*, 2. utgave (2001).
- Sundby, Anne Cathrine, *Det nye selskapsrettslige landskap*. I: Lov og rett nr. 7-8, 2005.
- Søndergaard Birkmose, Hanne. *Frykten for Delaware-monsteret fra USA?* (NTS 2000).
- Woxholth, Geir, *Avtaleinngåelse, ugyldighet og tolkning*, tredje utgave (Oslo 1998).
- Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, tredje utgave (Oslo 2003).
- Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 5. utgave (Oslo 2005).
- Aarbakke, Magnus, *Ansvarlige selskaper og indre selskaper*, 6. utgave (Oslo 2003).
- Aarbakke, Magnus, *Registrering i foretaksregisteret – og noe om registreringens selskapsrettslige betydning*. I: Tidsskrift for rettsvitenskap (1988).

16.6 Nettsider

Advokatfirmaet Varjag. <http://www.varjag.no/goxpage00000011.html>

Statistisk sentralbyrå. www.ssb.no

Regjeringen. www.regjeringen.no

Companies House. www.companieshouse.gov.uk

Companies Act 2006. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>

Verdun group. http://www.meint.se/me3/open/page.jsp?_function=init&versionid=87130

16.7 Andre kilder

Aftenposten morgen 1.2.2009 s. 10, *Operasjon Seychellene*.

Aftenposten morgen 7.4.2009 s. 7, *En konkurskonges betroelser om NUF*.

Aftenposten morgen 25.2.2009, *Registrerer NUF-er som aldri før*.

BFU 25/05. Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 26. mai 2005.

Direktiv 78/666/EØF av 25. juli 1978.

Direktiv 89/666/EØF av 21. desember 1989.

Direktiv 21. desember 1989, *om offentlighet angående filialer opprettet i en medlemsstat av visse former for selskaper som er underlagt en annen medlemsstats lovgivning, særskilt vedlegg nr. 2, bind 12 side 854*.

Luganokonvensjonen. *Konvensjon om domsmyndighet og om anerkjennelse og fullbyrdelse av dommer i sivile og kommersielle saker*, undertegnet i Lugano 30. oktober 2007.

NSA, den nordiske skatteavtale.

OECDs mønsteravtale av 2003.

Solbakken, Tor Arne, nestleder i LO: tale på Fagligpolitisk seminar på Sørmarka konferansesenter 23.08.2010. Tilgjengelig på nett: <http://lo.lomedia.no/> (lesedato; 18.11.2010).

Pressemelding fra Brønnøysundregistrene 4. januar 2010. Tilgjengelig på nett: http://www.brreg.no/presse/pressemeldinger/2010/01/konkurstill_2009.html (lesedato; 10. november 2010).

VG, 7. november 2008, *Nye trender innen økonomisk kriminalitet*.

Finansavisen 26.2.2009 s. 12, *Du kan stå ansvarlig*.

