

INTERESSEFELLESKAP I HENHOLD TIL SKATTELOVEN § 13-1 VED SELSKAPSFORHOLD

Kandidatnummer: 613

Veileder: Stig Sollund

Leveringsfrist: 27.04.09

Til sammen 17883 ord

21.04.2009

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Innledende om oppgavens tema	1
1.2	Avgrensing/presisering av oppgaven	2
1.3	Rettskildebildet	3
<u>2</u>	<u>SKATTELOVEN § 13-1</u>	<u>3</u>
2.1	Historikk og forholdet mellom skatteloven § 13-1 og tidligere skattelov § 54	3
2.2	Gjeldende bestemmelse – skatteloven § 13-1	5
2.3	Paralleller fra skatteloven § 13-1 til andre lovbestemmelser	9
2.3.1	Forholdet mellom interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og nærstående i skatteloven § 2-38	9
2.3.2	Forholdet mellom interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og kontroll i skatteloven § 10-62	10
2.3.3	Forholdet mellom interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og nærstående i ligningsloven § 4-12 nr. 4	11
2.3.4	Forholdet mellom interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og interessefellesskap i merverdiavgiftsloven § 19	12
2.3.5	Forholdet mellom interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og aksjelovens bestemmelser om konsernforhold i § 1-3 og § 3-9	13
2.4	Allment om interessefellesskapsbegrepet	14
2.5	Interessefellesskap – uproblematisk grensdragning?	15
2.6	Kort om avgresningen av interessefellesskapsvilkåret	17

<u>3</u>	<u>INTERESSEFELLESSKAP SOM FØLGE AV TILKNYTNING VED EIERSKAP</u>	18
3.1	Eierskap	18
3.1.1	Krav til eierandel	18
3.1.2	Mor- og datterselskap	20
3.1.3	Andre konserninterne interessefellesskap	23
3.2	Faktisk kontroll med lavere eierandel	24
3.2.1	En dominerende aksjonær med mindre enn 50 % av aksjene og mange småaksjonærer	24
3.2.2	Aksjonæravtaler	25
3.2.3	Regulering i vedtektene	27
3.2.4	Betydningen av hva slags aktivitet selskapet driver	28
<u>4</u>	<u>ANDRE FORHOLD SOM KAN UTGJØRE INTERESSEFELLESSKAP</u>	28
4.1	Generelt	28
4.2	Joint Ventures	29
4.3	Avtaleforhold	30
4.4	Leverandør	34
4.5	Kreditor	36
4.6	Monopolist	40
4.7	Arbeidsforhold	40
4.8	Slektskap eller annen personlig tilknytning	41

<u>5</u>	<u>ET KOMPARATIVT PERSPEKTIV: SAMMENLIGNING MELLOM SKATTELOVEN § 13-1 OG TILSVARENDE BESTEMMELSER I UTVALGTE ANDRE LANDS RETT</u>	42
5.1	Danmark	42
5.2	USA	46
<u>6</u>	<u>INTERESSEFELLESKAP SLIK DET ER REGULERT I OECDs MØNSTERSKATTEAVTALE OG DEN NORDISKE SKATTEAVTALEN</u>	51
6.1	Kort om forholdet mellom skatteavtale og intern norsk rett	51
6.1.1	OECDs mønsterskatteavtale	51
6.1.2	Skatteavtaler	52
6.2	Nærmere om OECDs mønsterskatteavtale	52
6.2.1	Artikkel 9	52
6.2.2	Likheter og ulikheter ved tolkningen av tilknytningskravet i mønsterskatteavtalen og norsk rett	54
6.3	Nærmere om den nordiske skatteavtalen	57
6.3.1	Artikkel 9	57
6.3.2	Likheter og ulikheter ved tolkningen av tilknytningsvilkåret i skatteavtalen og norsk rett	58
<u>7</u>	<u>REGISTER</u>	60
7.1	Lover og forskrifter	60
7.2	Forarbeider	61
7.3	Offentlige publikasjoner	61
7.4	Praksis	61
7.5	Litteratur	62
7.6	Internett	63

7.7	Skatteavtaler	63
7.8	Utenlandske kilder	63
7.8.1	Lover, forskrifter og offentlige publikasjoner:	63
7.8.2	Avgjørelser	64
7.8.3	Litteratur	65
7.8.4	Annet	65
7.9	OECD	65

1 Innledning

1.1 Innledende om oppgavens tema

Tema for denne oppgaven er hva som utgjør ”interessefellesskap” i henhold til § 13-1 i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven, forkortet sktl.). Interessefellesskap er betegnelsen på nærstående skattytere som antas å ha en felles interesse i å foreta transaksjoner hvis vilkår avviker fra det normale for uavhengige parter med motstridende interesser.

Eierskap er et typisk eksempel på interessefellesskap. Eierskapstilfellene hvor eierandelen er av en viss størrelse er relativt klare, selv om det alltid beror på en konkret vurdering hvorvidt tilknytningen er tilstrekkelig til å etablere interessefellesskap. Fokus for oppgaven vil være de tilfellene hvor det ikke foreligger opplagt kontroll basert på eierskap. Man må da se hen til andre momenter som trekker i retning av interessefellesskap i tillegg til eller i stedet for eierandeler.

Interessefellesskapsbegrepet har en dagsaktuell funksjon som skranke for å anvende internprisingsreglene i skatteloven § 13-1. Innenfor Norges grenser, vil det ofte ikke ha så stor provenymessig betydning hvilket selskap som skatlegges for en bestemt formue eller inntekt. Men for selskaper som driver virksomhet i form av utvinning, behandling og rørledningstransport på sokkelen, kan klassifisering og tilordning av inntekt ha stor betydning ettersom sokkelinntekten av denne virksomheten beskattes med 78 %, mot 28 % for landinntekt.¹ Dette har resultert i at det foreligger en del praksis om anvendelsen av sktl. § 13-1 (§ 54)² innenfor oljebeskatningsområdet.

¹ Jfr. lov 13. juni 1975 nr. 35 om skatlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. § 5.

² Lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt.

Internasjonalt er internprising trolig det viktigste skatterettslige tema. OECD³ har vært spesielt engasjert i reguleringen av internprising, noe som kommer til uttrykk gjennom mønsterskatteavtalen med kommentarer og retningslinjene for internprising.⁴

Organisasjonen arbeider for øvrig kontinuerlig med utvikling og oppdatering av sin veiledning til skatteavtalen, med særlig vekt på forståelsen og bruken av det såkalte armlengdeprinsippet. Armlengdeprinsippet går ut på at transaksjoner mellom parter som står i interessefellesskap skal være i samsvar med det som ville vært avtalt mellom uavhengige parter.⁵

På grunn av det internasjonale aspektet, er det naturlig å se hen til interessefellesskapskravet slik det anvendes i skatteavtaler, samt hvilke bestemmelser andre utvalgte land har som tilsvarer den norske reguleringen.

1.2 Avgrensing/presisering av oppgaven

Interessefellesskap kan foreligge både på selskapsnivå og mellom fysiske personer. Oppgaven omhandler først og fremst interessefellesskap ved selskapsforhold, inkludert tilfeller av indirekte interessefellesskap hvor en fysisk person er sammenknytningssubjekt, men ikke part i transaksjonen.

Tilknytning mellom partene er kun ett av tre vilkår som må være oppfylt for å fastsette formue eller inntekt ved skjønn, jfr. om sktl. § 13-1 nedenfor. Det avgrenses her mot de to øvrige vilkårene, som bare behandles kort som en del av det rettslige grunnlaget i § 13-1. De ulike metoder som anvendes og den konkrete skjønnsfastsettelsen av inntekt eller formue behandles heller ikke.

³ Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Commentary on the Model Tax Convention, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (TPG).

⁵ TPG Glossary.

1.3 Rettskildebildet

Det rettskildemessige utgangspunktet er sktl. § 13-1 første ledd, som oppstiller et krav til interessefellesskap for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Begrepet er ikke legaldefinert, og ordlyden gir vide rammer for hva som kan omfattes. Sammenhengen med de øvrige vilkårene i første ledd gir noe veiledning med hensyn til hva slags fellesskap man sikter til – tilknytningen mellom partene må kunne gi seg utslag i inntektsreduksjon. Forarbeidene til skatteloven av 1999 er kortfattede med hensyn til § 13-1. Men første ledd viderefører tilsvarende bestemmelse i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (sktl.) § 54.⁶ Rettskilder tilknyttet denne bestemmelsen, vil derfor også være relevante. Selv om begge bestemmelsene tas i betraktning, foreligger det generelt få rettskilder. Det er noe rettspraksis som omhandler bestemmelsene, men minimalt vedrørende selve interessefellesskapskravet. Dette medfører at tolkninger i juridisk teori får større rettskildemessig vekt enn de ellers har.

2 Skatteloven § 13-1

2.1 Historikk og forholdet mellom skatteloven § 13-1 og tidligere skattelov § 54

Norge var ved skattelovene av 18. august 1911 tidlig ute med å hjemle adgang for myndighetene til å fastsette en forretnings formue eller inntekt ved skjønn. I henhold til landsskatteloven⁷ (lsctl) § 54 og byskatteloven⁸ (bsctl) § 46 skulle det ved beskatningen tas hensyn til at en person, selskap eller innretning utenfor forretningens skattekommune var interessert i forretningen ”...*paa væsentlig samme maate som en deltager...*”, jfr. opprinnelig ordlyd i § 54.⁹

⁶ Jfr. Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 75.

⁷ Lov nr. 8.

⁸ Lov nr. 9.

⁹ Jfr. Bjerke (1997) s. 38.

Ved lov 3. mai 1918 nr. 1 ble det vedtatt et tillegg til lsktl. § 54 og bsktl. § 46 som hjemlet adgang til skjønnsmessig fastsettelse av uavhengig pris, når skattyter kjøper eller selger varer eller leier eller bortleier kraft til en pris som er påvirket av et interessefellesskap. Begrepet interessefellesskap, ble i forarbeidene til dette tillegget forutsatt å omfatte mer enn de tilfeller hvor én part har deltakerlignende interesse i en annen part, som opprinnelig var vilkåret for å anvende regelen.¹⁰

Ved lovene av 14. mars 1975 nr. 5 og 6 ble landskatteloven og byskatteloven slått sammen til en felles skattelov (sktl.) med utgangspunkt i landsskattelovens paragrafinndeling og med landsskattelovens lovnummer (18.08 1911 nr. 8). Lsktl. § 54 og bsktl. § 46 ble således videreført i sktl. § 54.

Ved lov 29. mai 1981 nr. 29 ble sktl. § 54 første ledd revidert. Kravet til tilknytning var deretter direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning. Endringen var bare ment å innebære en språklig forenkling uten vesentlige materielle endringer, og det skulle langt på vei være ”...en videreføring av dagens gjennomskjæringsbestemmelse.”, jfr. Ot.prp.nr. 26 (1980-1981) s. 57 og 66. Likevel uttalte Finansdepartementet samtidig på s. 57 at det var ønskelig å ramme flest mulige former for tapping gjennom en generell gjennomskjæringsbestemmelse, fremfor å utforme flere spesialbestemmelser. Videre ble det i forbindelse med tillegget for krafthandel i 1918 uttalt at interessefellesskap var mer omfattende enn deltakerlignende interesse.

Interessefellesskapsbegrepet ble bevisst benyttet for å redusere kravet til tilknytning. Trolig innebar endringen av tilknytningskravet i 1981 en viss modifisering.¹¹ Men man skal ikke henge seg for mye opp i språklige detaljer. Som presisert av departementet, er det vesentlige at: ”[i]nteressefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som f.eks. en deltaker i et foretak.”¹² Følgelig er vurderingsmomentet hvorvidt tilknytningen gir skattyter en mulighet for kontroll og

¹⁰ Jfr. Indst. O. I, 1918, s. 48, se Bjerke (1997) s. 42.

¹¹ Se også Bjerke (1997) s.68.

¹² Jfr. Ot.prp.nr. 26 (1980-1981) s. 66.

påvirkning av nærstående part; at det utad ser ut til å være et interessefellesskap av et slag er ikke alene tilstrekkelig.

Ved lov 26. mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt ble § 54 videreført i § 13-1 med kun strukturelle endringer.¹³

2.2 Gjeldende bestemmelse – skatteloven § 13-1

Sktl. § 13-1 har overskriften ”*Interessefellesskap*” og lyder slik:

(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

(2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i en stat utenfor EØS, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle. Første punktum får tilsvarende anvendelse når den andre personen, selskapet eller innretningen er bosatt eller hjemmehørende i en stat innenfor EØS, dersom Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.

(3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

(4) Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD).³ Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt. Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet.”

Opprinnelig var § 13-1 en ren videreføring av § 54. Ved lov 29. juni 2007 nr. 72 ble bestemmelsens andre ledd endret i samsvar med Norges forpliktelser som EØS-land. Samtidig ble nytt fjerde ledd tilføyet for ”...å klargjøre og forsterke OECD-

¹³ Jfr. Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 75.

retningslinjenes status i norsk rett.”¹⁴ Endringen illustrerer for øvrig internprisings spørsmålets internasjonale betydning.

I forarbeidene ble formålet med § 13-1 hevdet å være å forhindre omgåelser av skattelovgivningen, og bestemmelsen er således karakterisert som en omgåelses- eller gjennomskjæringsregel.¹⁵ Det kan diskuteres hvorvidt dette er en passende karakteristikk av regelen; konklusjonen er langt fra opplagt. Ved tradisjonelle skatterettslige omgåelses- eller gjennomskjæringsregler, får man assosiasjoner om at en disposisjon er illojal, og at skattyter har hatt til hensikt å omgå skattelovgivningen. Sktl. § 13-1 er således mer objektiv; bestemmelsen får anvendelse uavhengig av skattyters hensikt og eventuelt skattemessig motiv. Til sammenligning sies det i OECDs retningslinjer for internprising at det må skilles mellom anvendelsen av internprisingsreglene og alminnelige omgåelsesregler.¹⁶ Sktl. § 13-1 vil for eksempel ramme to skattytere som står i interessefellesskap til hverandre, dersom de gjennomfører transaksjoner seg i mellom som de tror er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, mens det i ettertid viser seg å være avvik fra armlengdeprinsippet. Men det må antas at myndighetene ikke har hjemmel til å gripe inn, dersom skattyterne har holdt seg innenfor rammene av en armlengdevurdering. Dette fastslås også av OECDs retningslinjer, som sier at det ikke skal foretas justering ved transaksjoner som ligger innenfor rekkevidden av armlengdevurderinger.¹⁷ Oftest er det ikke noe konkret svar på hva som er armlengdes pris/vilkår. Det at partene har lagt seg høyt/lavt innenfor rammene av en objektivt forsvarlig armlengdevurdering, bør derfor ikke gi myndighetene adgang til å fastsette inntekt ved skjønn med henvisning til sktl. § 13-1 på grunnlag av en idé om at de burde lagt seg lenger ned/opp. Det avgjørende er om partenes fremgangsmåte og armlengdevurdering er forsvarlig.

¹⁴ Jfr. Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 13.

¹⁵ Jfr. Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 75.

¹⁶ Jfr. TPG punkt 1.2.

¹⁷ Jfr. TPG punkt 1.48.

Bestemmelsen gir adgang til å fastsette den enkelte skattyters formue eller inntekt ved skjønn og kan således karakteriseres som en presisering av tilordningsreglene.¹⁸ Formålet med § 13-1 er å sikre riktig tilordning og måling av inntekter og fradrag for den enkelte skattyter. Samtidig er det opplagt at skatterettslig korrigering av inntektstilordninger undertiden vil bidra til å beskytte det norske skatteprovenyet. Men det er kanskje mest naturlig å se dette som en sidevirkning av håndhevelsen av korrekt tilordning, eventuelt som én av flere sider av bestemmelsens anvendelsesområde. En skatterettslig korreksjon endrer som utgangspunkt ikke de øvrige rettsvirkninger av partenes disposisjoner.¹⁹

Vilkårene som må være oppfylt for å foreta skjønnsfastsettelse er for det første at det foreligger et direkte eller indirekte interessefellesskap, at det er skjedd en reduksjon av skattyters skattepliktige formue eller inntekt, og at det er årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og reduksjonen.²⁰

Sktl. §13-1 rammer både nasjonale forhold og fellesskap på tvers av landegrensene. Bestemmelsen omfatter en skattyter som har et interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning. Skattyter forstås som både fysisk og juridisk person, og justeringssubjektet kan således være begge deler. Bestemmelsen gir også grunnlag for fastsettelse av formue og inntekt for et fast driftssted, enten det hører til et norsk eller utenlandsk selskap når det kontraherer med andre selskaper.²¹ Det er imidlertid usikkert hvorvidt § 13-1 kan anvendes på forholdet mellom et fast driftssted og hovedkontoret. Zimmer er kritisk til slik anvendelse, fordi filialen ikke er et selvstendig subjekt.²² Ordlyden ”... *interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning*” synes å forutsette at det er tale om to selvstendige subjekter. På den annen side har Høyesterett anvendt § 13-1 på forholdet mellom deltakerselskaper og et bruttolignet selskap, som heller

¹⁸ Jfr. Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 75.

¹⁹ Sml. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations punkt 1.2.

²⁰ Jfr. § 13-1 første ledd.

²¹ Jfr. Rt. 1999 s. 1087.

²² Jfr. Zimmer (2004) s. 358.

ikke er to selvstendige subjekter i skatterettslig sammenheng.^{23, 24} For det tilfellet at forholdet omfattes av sktl. § 13-1, er det opplagt at det foreligger interessefellesskap mellom et hovedselskap og dets heleide faste driftssted.

På samme måte som filialer er heller ikke deltakerlignede selskaper selvstendige skattesubjekter. Dersom et deltakerlignet selskap som justeringssubjekt får sin inntekt fastsatt ved skjønn, vil endringen få effekt for deltakerne, som er de egentlige skattyterne. Det antas likevel at det beregningsteknisk er greit å justere selskapets nettoinntekt i henhold til § 13-1.²⁵ Som nevnt anvendte Høyesterett sktl. § 54 første ledd på forholdet mellom det enkelte deltakerselskap og et bruttolignet interessentskap i Rt. 2003 s. 1324. Derimot er Zimmer kritisk til å åpne for generell anvendelse av § 13-1 på slike forhold.²⁶

Nærstående part i interessefellesskapet kan også være både fysisk og juridisk person. Også selvstendige rettssubjekter som ikke er eget skattesubjekt kan være nærstående part, for eksempel deltakerlignede selskaper eller bruttolignede sameier.²⁷ Sammenknytningssubjektet ved indirekte fellesskap omfatter samme personkrets som for nærstående part.²⁸

Interessefellesskapet kan være av økonomisk eller personlig art.²⁹ De viktigste tilknytningsgrunnlag vil bli drøftet senere i oppgaven.³⁰

²³ Jfr. Rt. 2003 s. 1324.

²⁴ Se også Utv. 2005 s. 507 hvor lagmannsretten henviser til sktl. § 54 ved siden av skatteavtale artikkel 7. Resultat ble stadfestet i Rt. 2006 s. 404.

²⁵ Jfr. Skaar (2006) s. 345.

²⁶ Jfr. Zimmer (2004) s. 358.

²⁷ Jfr. Skaar (2006) s. 345-346 og Bjerke (1997) s. 114.

²⁸ Jfr. Skaar (2006) s. 346.

²⁹ Jfr. Stoveland (2007) note 908.

³⁰ Se punkt 3 og 4.

Bevisføringsbyrden for at det foreligger interessefellesskap ved innenlandske forhold påhviler ligningsmyndighetene. Det følger forutsetningsvis av uttalelser i forbindelse med endring i 1981 av den tidligere gjeldende bestemmelsen i § 54.³¹ Tilsvarende gjelder for de to andre vilkårene i første ledd. Når det gjelder utenlandske forhold medførte endringen i 1981 at en eventuell inntektsreduksjon antas å være en følge av interessefellesskap. I dette ligger en presumpsjon både for at det faktisk foreligger interessefellesskap og at det er årsakssammenheng.³²

Når vilkårene etter første ledd er oppfylt, skal formue eller inntekt fastsettes ved skjønn som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, jfr. tredje ledd. Hvor det er tale om interessefellesskap mellom en skattyter i Norge og en skattyter i et annet land som Norge har inngått skatteavtale med, *skal* det ved skjønnsutøvelsen tas hensyn til OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, jfr. fjerde ledd. Hvor det ikke foreligger slik skatteavtale, *bør* det tas hensyn til retningslinjene så langt de passer.

2.3 Paralleller fra skatteloven § 13-1 til andre lovbestemmelser

I tillegg til sktl. § 13-1 er det flere andre bestemmelser i norsk lovgivning som refererer til en eller annen form for relasjon mellom to eller flere subjekter. I dette avsnittet trekkes det paralleller til noen av de bestemmelsene som kan være relevante i forhold til interessefellesskapsvurderingen i sktl. § 13-1. I den grad sammenligningen viser at det er likhetstrekk mellom vurderinger og tolkninger som må foretas, kan anvendelsen av de øvrige bestemmelsene få betydning ved anvendelsen av sktl. § 13-1.

2.3.1 Forholdet mellom interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og nærstående i skatteloven § 2-38

Skatteloven § 2-38 har overskriften: "*Skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eierandeler.*" Bestemmelsens tredje ledd regulerer unntak fra denne

³¹ Jfr. Ot.prp.nr. 26 (1980-1981) s. 57 og 66.

³² Jfr. Bjerke (1997) s. 146 og 151.

fritaksmetoden. I henhold til tredje ledd bokstav c kan således tap på eierandel i selskap utenfor EØS føres til fradrag under forutsetning av at skattyter eller nærstående til sammen ikke har hatt 10 % eierandel eller 10 % av stemmene som kan avgis på generalforsamling i det andre selskapet. Det interessante i forhold til § 13-1 er hva som ligger i begrepet nærstående, som er legaldefinert i § 2-38 fjerde ledd. I selskapsforhold er det hovedsaklig selskaper som skattyterselskapet har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i, og selskaper som har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i skattyterselskapet, som anses som nærstående. Betydelig eierinteresse er nærmere definert som å ha minst 10 % av kapitalen eller ha minst 10 % av stemmene på generalforsamlingen. Til sammenligning er det relativt klart at det kreves mer enn 10 % eierskap eller stemmerådighet for at skattyterselskapet skal anses å ha tilstrekkelig innflytelse over et annet selskap til å oppfylle interessefelleskapskravet i § 13-1.³³ Ulikheten kan skyldes at § 2-38 er en alminnelig bestemmelse om skatteplikt/-fritak; det er nødvendig med en klar og forutberegnelig grense for hvilke skattytere som omfattes. Skatteloven § 13-1 skal sikre riktig tilordning og gir grunnlag for etterfølgende korrigering av inntektstilordning. Slike korreksjoner kan medføre endringer i de skatterettslige virkninger som skattyter har forestilt seg, og det er naturlig at det kreves mer for å foreta skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1. Samtidig har kanskje lovgiver ansett det som mer hensiktsmessig å basere vurderingen av interessefelleskap på en helhetsvurdering fremfor en bestemt prosentsats. Bestemmelsen blir mer fleksibel og skattyters mulighet til å tilpasse seg regelen reduseres.³⁴

2.3.2 Forholdet mellom interessefelleskap i skatteloven § 13-1 og kontroll i skatteloven § 10-62

Skatteloven § 10-62 er en del av reglene som gjelder for norsk-kontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene), jfr. sktl. §§ 10-60 flg. Et av vilkårene for at reglene skal komme til anvendelse er at det foreligger norsk kontroll i henhold til sktl. § 10-62. Hovedregelen er at norsk kontroll *”anses å foreligge hvor minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller*

³³ Jfr. Bjerke (1997) s. 117. Se også Skaar (2006) s. 348.

³⁴ Sml. punkt 2.6.

kontrolleres av norske skattytere”, jfr. første ledd. Et særtrekk er at man ved beregningen tar med alle eierandeler og all kontroll som befinner seg i norske hender, uavhengig av de norske skattyternes innbyrdes forhold. Bestemmelsen skiller seg her fra sktl. § 13-1 som nettopp fokuserer på forholdet mellom partene. Ved indirekte norsk kontroll medregnes andeler som eies eller kontrolleres av annet selskap som selv er norsk-kontrollert med minst 50 %. Hvorvidt man ved multiplisering kommer til at reell norsk eierandel eller kontroll er under 50 % er uten betydning.³⁵ Her er det også en forskjell fra sktl. § 13-1, hvor det avgjørende er hvilken reell innflytelsesmulighet skattyter innehar. Ved fastsettelse av den enkelte deltakers inntekt etter § 10-65, skal andelene likevel multipliseres, slik at deltakeren skattlegges for sin reelle andel.³⁶ Et likhetstrekk mellom § 13-1 og § 10-62 er at det ikke kreves formell eierposisjon for å fastslå at det foreligger tilstrekkelig kontroll.

2.3.3 Forholdet mellom interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og nærstående i ligningsloven § 4-12 nr. 4

Lov 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (heretter ligningsloven, forkortet lgnl.) § 4-12 regulerer oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Nærstående er legaldefinert i fjerde ledd. Bestemmelsen ble tilføyd ved lov 29. juni 2007 nr. 72, samtidig som sktl. § 13-1 ble revidert. I den forbindelse utalte departementet at det ikke ville være ... ”*hensiktsmessig å kople det subjektive virkeområdet for den særskilte opplysnings- og dokumentasjonsplikten direkte til virkeområdet for skatteloven § 13-1. Det anses ønskelig både med en klarere og en noe annerledes avgrensing av den skattytergruppen som skal omfattes av den særskilte opplysnings- og dokumentasjonsplikten, enn det skatteloven § 13-1 gir anvisning på.*”³⁷ Med andre ord ønsket departementet en skjematisk regel i ligningsloven hvor to parter anses nærstående ved minst 50 % kontroll eller eierskap. Interessefellesskap, slik begrepet anvendes i skatteloven, ble ikke ansett som tilstrekkelig klart grunnlag å basere tolkningen av ligningsloven på. Dette innebærer at det man karakteriserer som interessefellesskap i

³⁵ Jfr. Sollund note 892.

³⁶ Jfr. Sollund note 901.

³⁷ Jfr. Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 41-42.

henhold til sktl. § 13-1, ikke alltid vil være sammenfallende med tolkningen av nærstående i lgnl. § 4-12 nr. 4. Likevel vil de ulike typer tilknytning som gir kontroll over nærstående part kunne være relevante i begge sammenhenger. Derimot krever ligningsloven at det vises til en prosentandel – kontrollen må være målbar, slik som for eksempel antall stemmer på generalforsamling. En annen begrensning i anvendelsesområdet i forhold til sktl. § 13-1 er at lgnl. § 4-12 ikke omfatter transaksjoner med fysiske personer.

Det er ikke direkte kobling mellom dokumentasjonsreglene i lgnl. § 4-12 og den materielle bestemmelsen i sktl § 13-1. Men dokumentasjonsreglenes anvendelsesområde gir visse føringer for hvilke transaksjoner myndighetene vil velge å fokusere på.

2.3.4 Forholdet mellom interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og interessefellesskap i merverdiavgiftsloven § 19

I 1971 fikk lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (mval.) § 19 et nytt andre ledd om interessefellesskap.³⁸ Bestemmelsen regulerer grunnlaget for beregning av utgående avgift. Dersom det foreligger interessefellesskap mellom leverandør og mottaker ”... som må antas å kunne føre til en annen fastsettelse av vederlaget enn om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, kan beregningsgrunnlaget ikke settes lavere enn den alminnelige omsetningsverdi.”, jfr. § 19 andre ledd. Myndighetene har herved mulighet til å endre utgående avgift hvor partene har fastsatt et vederlag som avviker fra omsetningsverdien på grunn av interessefellesskap mellom leverandør og mottaker. Forarbeidene sier lite om hva som ligger i begrepet interessefellesskap eller forholdet til tilsvarende begrep i skatteloven.³⁹ Både mval. § 19 andre ledd og sktl. § 13-1 sikrer riktig tilordning, og bestemmelsene skal forhindre at det betales henholdsvis for lite merverdiavgift og skatt. Når også samme begrep er anvendt, kan dette tale for at interessefellesskapsvilkåret kan tolkes likt. I kommentarutgaven til merverdiavgiftsloven henvises det utelukkende til sktl. § 13-1, som sies å være en tilsvarende bestemmelse, og praksis vedrørende anvendelsen av

³⁸ Jfr. lov 11. juni 1971 nr. 60.

³⁹ Jfr. Ot.prp.nr. 26 (1970-1971) s. 24.

sktl. § 13-1 ved brudd på armlengdeprinsippet.⁴⁰ Men i et vedtak fra Skattedirektoratet uttales det at: *”Skattedirektoratet antar at avgiftsreglene må tolkes på selvstendig grunnlag, og legger til grunn at det meget vel kan tenkes at man vil kunne tilsidesette avtalte vederlag med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 19 annet ledd selv om forholdet ikke rammes av nevnte bestemmelse i skatteloven.”*⁴¹ Uansett foreligger det få rettskilder vedrørende mval. § 19 andre ledd, slik at det ved anvendelsen av sktl. § 13-1 ikke er mye hjelp å få fra merverdiavgiftsområdet.

2.3.5 Forholdet mellom interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og aksjelovens bestemmelser om konsernforhold i § 1-3 og § 3-9

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (heretter aksjeloven, forkortet asl.) har en definisjon av ”konsern” i § 1-3.⁴² Konserndefinisjoner kan variere med rettsområdene ettersom hvilke hensyn de skal ivareta.⁴³ Det interessante med den selskapsrettslige definisjonen er at den knyttes til ett selskaps bestemmende innflytelse over et annet på grunn av avtale eller eierandel. Dette vilkåret har likhetstrekk med kravet til innflytelse som ligger i interessefellesskapsvilkåret i sktl. § 13-1. Der konsernbegrepet rettmessig anvendes om selskapsforhold, er det liten tvil om at det også foreligger interessefellesskap. Rettskilder som drøfter hva som utgjør bestemmende innflytelse kan derfor være relevante for vurderingen i skatteloven, men interessefellesskap omfatter mer enn konsernforhold i asl. § 1-3.^{44, 45}

En annen aktuell bestemmelse i aksjeloven er § 3-9 som lovfester kravet til vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper ved konserninterne transaksjoner.⁴⁶ Dersom selskapene ønsker å foreta ensidige overføringer, skal det gjøres gjennom reglene for

⁴⁰ Jfr. Gjems-Onstad (2002) s. 297-298.

⁴¹ Jfr. KMVA-1999-3842.

⁴² Tilsvarende lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) § 1-3.

⁴³ Jfr. NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning s. 86.

⁴⁴ Se mer nedenfor i punkt 2.4 og punkt 3.1.2.1.

⁴⁵ Se også Arvidsson (1990) s. 141.

⁴⁶ Tilsvarende allmennaksjeloven § 3-9.

utdeling og ikke kamoufleres som en forretningsmessig transaksjon. Eventuelt brudd på bestemmelsen kan medføre selskapsrettslig gjennomskjæring og omklassifisering til for eksempel utbytte.⁴⁷ Bestemmelsen har klare likhetstrekk med sktl. § 13-1 for så vidt gjelder konsernforhold. Sktl. § 13-1 skal heller ikke forhindre ensidige transaksjoner mellom noen som har interessefellesskap, bare sikre at det foregår innenfor skattelovens rammer. Dersom dette ikke er tilfelle, risikerer partene korreksjon av inntektene. Parallellen mellom bestemmelsene understrekes av Høyesterett i Rt. 2000 s. 1473, hvor førstvoterende uttaler at *”[d]ersom det gjennomføres transaksjoner i strid med § 3-9, vil dette kunne føre til at ligningen skjer ved skjønn etter skatteloven § 54 første ledd.”*, jfr. s. 1480. Aksjelovens bestemmelse er utformet av hensyn til kreditorer og minoritetsaksjonærer, mens skattelovens bestemmelse derimot skal sikre korrekt tilordning og måling av inntekt og fradrag. Asl. § 3-9 forutsetter at det foreligger konsern og er således mest interessant i forhold til de øvrige vilkårene i sktl. § 13-1.

2.4 Allment om interessefellesskapsbegrepet

Interessefellesskap i henhold til sktl. § 13-1 kan være direkte eller indirekte. Når det gjelder hva som nærmere bestemt kan utgjøre interessefellesskap, gir lovteksten liten veiledning. Ut fra sammenhengen med de øvrige vilkårene i første ledd, kan man forstå det slik at grunnlaget for interessefellesskapet må være egnet til å bidra til en form for inntektsreduksjon. Og i forarbeidene til lovendringen i 1981 uttalte departementet at innflytelsesgrunnlaget i prinsippet er likegyldig; det vesentlige er at én part som følge av interessefellesskapet har faktisk innflytelse over en annen parts disposisjoner.⁴⁸ Av dette følger at det ikke er noe formelt krav til hva som kan utgjøre interessefellesskap; hvorvidt partenes forhold er rettslig eller rent faktisk er derfor uvesentlig. Innenfor disse vide rammer er det mange tenkelige relasjoner som kan danne interessefellesskap. Den enkelte sak må avgjøres ut fra en konkret vurdering. Som nevnt i punkt 2.1 er vurderingsmomentet hvorvidt tilknytningen gir skattyter en mulighet for kontroll og påvirkning av nærstående

⁴⁷ Jfr. NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning s. 192.

⁴⁸ Jfr. Ot.prp.nr. 26 (1980-1981) s. 66.

part. Nedenfor drøftes de innflytelsesgrunnlagene som antas å være av betydning ved selskapsforhold.

2.5 Interesfefellesskap – uproblematisk grensedragning?

Det er begrenset med rettspraksis hvor kravet til interesfefellesskap har vært omtvistet.⁴⁹ Man kan derfor spørre seg om det egentlig er noen problematisk grensedragning rundt begrepet utover det rent teoretiske. Som nevnt uttalte departementet, ved utarbeidelse av oppgave- og dokumentasjonsreglene i ligningsloven, at de ønsket en klarere avgrensning av anvendelsesområdet enn det som følger av interesfefellesskapsbegrepet i sktl. § 13-1. Dette tyder på at det, i alle fall fra et teoretisk ståsted, ligger en gråsoner rundt begrepet ”interesfefellesskap”, slik det anvendes i sktl. § 13-1.

Motpolen til interesfefellesskap er interessemotsetninger. Dersom partene har interessemotsetninger, antas transaksjonene mellom dem å være markeds- eller forretningsmessige.⁵⁰ Mellom disse polene kan man tenke seg at partene mangler motstridende interesser – uten at de nødvendigvis har felles interesser. Den ene parten kan ha en interesse i å gjøre noe på én måte, mens den andre parten er likegyldig. I henhold til ordlyden i sktl. § 13-1 er mangel på interessemotsetninger ikke tilstrekkelig – det kreves at partene har et interesfefellesskap. I praksis er det noe usikkert hvor grensen går. I sak inntatt i Utv. 2007 s. 1115 argumenterte staten for interesfefellesskap med at det ikke forelå noen interessemotsetning mellom partene.⁵¹ Mangel på interessemotsetninger kan klart nok indikere at det foreligger interesfefellesskap. Men i henhold til bevisreglene (ved nasjonale forhold) skal det i utgangspunktet sannsynliggjøres gjennom bevisføring at det foreligger interesfefellesskap; det er tvilsomt om manglende interessemotsetninger er tilstrekkelig bevis. I mangel av entydige rettskilder er det vanskelig å komme til en klar konklusjon; staten vil på sin side argumentere for at mangel på interessemotsetninger er tilstrekkelig, mens den private part trolig vil hevde at det kreves noe mer. Det gjenstår å se om dette

⁴⁹ Se også Bjerke (1997) s. 68 og Zimmer (2009) s. 152.

⁵⁰ Jfr. Skaar (2006) s. 345.

⁵¹ Se mer om dommen i punkt 4.3.

settes på spissen i fremtidige saker. En forutsetning for dette er at staten er mer offensiv og angriper tilfeller av interessefellesskap som ikke er åpenbare.

En annen interessant bemerkning til interessefellesskapsvilkåret er Høyesteretts uttalelse i Rt. 2008 s. 1307, om at sktl. § 13-1 ikke bør anvendes der et påstått interessefellesskap utelukkende ligger i en bestemt skatterettslig bedømmelse av et forhold.⁵² Dersom partene bare er opptatt av å spare skatt ved én transaksjon, uten at det er noen øvrig tilknytning mellom dem, er denne felles interessen ikke tilstrekkelig til å etablere interessefellesskap, slik det anvendes i § 13-1, hvis man skal følge uttalelsen. Det er imidlertid usikkert hvorvidt denne ytringen vil stå som en begrensning av § 13-1 sitt anvendelsesområde i fremtidige saker.

Praksis vedrørende sktl. § 13-1 (§ 54) tyder på at verken partene eller domstolen er særlig bevisste på å klargjøre at det foreligger interessefellesskap. Det som står i fokus ved vurderingen av vilkårene for skjønnsfastsettelse er gjerne hvorvidt det foreligger en inntektsreduksjon. Dersom det besvares bekreftende brukes gjerne lite ressurser på å drøfte interessefellesskapet. Det kommer muligens av at armlengdeprinsippet anses for å være så grunnleggende at det slår igjennom nesten uansett forutsatt at inntekten er redusert. Fra et rettskildemessig synspunkt bør derimot i prinsippet alle vilkårene drøftes, dersom man uttrykkelig anvender regelen i sktl. § 13-1 på et saksforhold.

I perioder hvor et konsern går med overskudd, kan det være foredelaktig å ha en struktur som muliggjør at hovedvekten av fortjenesten kommer til beskatning hos et hovedselskap, som befinner seg i et lavskatteland. For eksempel kan det tenkes et samarbeid med såkalte uavhengige leverandører (som skattyter ikke har interessefellesskap med) i andre land med høyere skatt, i stedet for å opprette egne underavdelinger eller filialer i disse landene. Men i nedgangstider kan det være fristende for konsernet selv å drive virksomhet i land med høyere skatt, for å fordele konsernets eventuelle underskudd, som kommer lite effektivt til

⁵² Jfr. obiter dictum i avsnitt. 26.

fradrag i lavskattelandet hvor hovedselskapet befinner seg. Dersom konsernet senere går med overskudd og ønsker å skille ut virksomheten i andre land igjen, kan det være vanskelig å vise at interessefellesskapet opphører. Ettersom interessefellesskapsvurderingen baseres på realitet og ikke formalitet, er det tvilsomt hvorvidt fremtidige transaksjoner mellom konsernet og aktørene bak den utskilte virksomheten kan anses som ukontrollerte. Det skal trolig mer til for å bryte enn for å skape et interessefellesskapsbånd.

2.6 Kort om avgresningen av interessefellesskapsvilkåret

Slik sktl. § 13-1 er formulert beror det på en konkret vurdering hvorvidt det foreligger interessefellesskap. Lovgiver kunne i stedet valgt å innta en legaldefinisjon av begrepet ”interessefellesskap”. Konkret vurdering innebærer en viss usikkerhet for skattyter. En legaldefinisjon som innebærer fast presentsats for eierandel eller annen kontroll vil øke forutberegneligheten for skattyter. På den annen side vil en fast grense øke skattyters muligheter til å tilpasse seg regelen og unngå inntektsjustering. I den grad § 13-1 skal sikre riktig tilordning, kan slik tilpasning til regelen forhindre effektiv anvendelse av bestemmelsen. Dertil kommer at det eventuelt ville være vanskelig å finne en passende presentsats. Et annet alternativ for lovgiver er å innta en liste over forhold som kan utgjøre interessefellesskap, enten i lovteksten eller i forskrift. Det kan være vanskelig å gi en uttømmende liste over omfattede tilknytningsforhold, men det bør i det minste være mulig å angi de viktigste eksemplene på interessefellesskap slik at skattyter har noe å forholde seg til. På denne måten opprettholdes også et fleksibelt anvendelsesområde – bestemmelsen kommer til anvendelse når det er behov for det.

3 Interessefellesskap som følge av tilknytning ved eierskap

3.1 Eierskap

3.1.1 Krav til eierandel

3.1.1.1 Generelt

Som nevnt innledningsvis, er kontroll som følge av eierskap det typiske eksempel på interessefellesskap. Ved beregning av eierandeler i forhold til sktl. § 13-1, må man summere alle direkte og indirekte eierandeler et selskap har i et annet. Det har i juridisk teori vært ulike oppfatninger om hvor stor eierandel som skal til for at en part skal anses å ha faktisk innflytelse over den annens disposisjoner som følge av eierskapet i seg selv. Selv om det alltid beror på en konkret vurdering hvorvidt selskapet har kontroll, synes det å være gjengs oppfatning at så lenge eierandelen er over 50 %, vil det normalt foreligge tilstrekkelig interessefellesskap. Jan Syversen har hevdet at hvis eierandelen er mindre enn 50 %, vil det bare foreligge interessefellesskap dersom det likevel kan utøves kontroll over nærstående part, for eksempel i kraft av sin aksjeportefølje.⁵³ Når det gjelder denne nedre grense for eierandel går Bjerke noe lenger enn Syversen og hevder at selv negativt flertall (minst 1/3 eierandel) kan være tilstrekkelig.⁵⁴ Avgjørende er etter Bjerkes oppfatning graden av innflytelse eierandelen medfører. Eksempler på omstendigheter som kan bidra til faktisk kontroll selv om eierandelen er under 50 % er andre aksjonærers andel, styrerepresentasjon og hva slags aktivitet selskapet driver. Dette behandles nærmere i punkt 3.2. Dersom eierandelen derimot ligger under nivået for negativt flertall, mener Bjerke at eierskap vanskelig kan tenkes å innebære interessefellesskap i seg selv.⁵⁵

Rammene for interessefellesskapsbegrepet ble drøftet av lagmannsretten i en avgjørelse inntatt i Utv. 2007 s. 348. To aksjeselskaper innen larvikittindustrien hadde slått sammen sine virksomheter og stiftet et nytt deltakerlignet selskap med 50 % eierandel hver.

⁵³ Jfr. Syversen (1991) s. 187.

⁵⁴ Jfr. Bjerke (1997) s. 117. Se også Skaar (2006) s. 348.

⁵⁵ Jfr. Bjerke (1997) s. 117.

Innmaten i de to opprinnelige selskapene ble solgt til det nystiftede selskapet. Tvisten gjaldt verdsettelse av rettigheter i forbindelse med dette salget og adgangen til skjønnsfastsettelse, jfr. sktl. § 54. Under behandlingen av spørsmålet om interessefellesskap mellom hver av partene og det nystiftede selskapet, ble det uttalt at retten forstod loven slik at det ikke var et krav til over 50 % eierandel; det avgjørende var hvilken innflytelse eierandelen medførte. Det interessante med dommen er at retten foretok en helhetsvurdering av interessefellesskapsbegrepet, noe som sjelden forekommer fordi partene som regel er enige om dette. Momentene som ble vektlagt var retten til utbetalinger, partenes gjensidige rett til hverandres bruddforekomster og mulighet for styrerepresentasjon. I tillegg nevnte retten at oppgjørsformen ved salget og valget av selskapsform med deltakerligning talte for at det forelå interessefellesskap.

Fastsettelse av en nedre grense for eierandel har tilsynelatende ikke avgjørende betydning, da det alltid beror på graden av innflytelse hvorvidt det foreligger en kontrollert transaksjon. Det er et spørsmål om reelt og ikke formelt interessefellesskap. I den forbindelse har det også vært hevdet at kravet til eierandel må reduseres etter størrelsen på foretaket og kapitalplasseringen.⁵⁶ Jeg anser dette som omstendigheter som kan bidra til faktisk kontroll og behandler temaet under punkt 3.2. Hvorvidt man kommer til at det er eierskapet i seg selv, eller om det er eierskap i kombinasjon med andre forhold som utgjør interessefellesskap, blir delvis et spørsmål om begrepsbruk; det er ingen klar grense for hvilke innflytelsesmuligheter som følger direkte av eierskapet og hva som er 'andre forhold'. Faktisk interessefellesskap ved kombinasjon av lavere eierandel og selskapsforhold behandles nærmere i punkt 3.2. Øvrige forhold behandles i punkt 4.

3.1.1.2 Særlig om indirekte eierkjede

Ved indirekte eierandeler oppstår spørsmålet om hvordan andelene skal beregnes. Ved utarbeidelsen av Ignl. § 4-12 nr. 4, som krever minst 50 % eierandel for å anse noen som nærstående, ble det uttalt at ved beregningen av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 % i alle ledd tas med, uavhengig av om multiplisering av eierandelene viser at

⁵⁶ Jfr. Skaar (2006) s. 348.

den indirekte eierandelen utgjør 50 %.⁵⁷ Tilsvarende gjelder ved beregning av norsk kontroll i henhold til sktl. § 10-62.⁵⁸

I sktl. § 13-1 er det ikke et slikt lovpålagt krav til 50 % eierskap, og det hersker som nevnt uenighet i teorien om hvor kravet ligger. Ved utregningen må den totale direkte og indirekte eierandel tas i betraktning. Dersom A eier 30 % i C og 20 % i B, som igjen eier 50 % i C, blir A sin matematiske eierandel i C 40 % ($30 \% + (20 \% * 50 \%)$).⁵⁹ Man skal således også ta med eierandeler under 50 %.⁶⁰ I forhold til indirekte eierandeler kan det vanskelig sies generelt om det skal tas hensyn til multiplisering av eierandelene eller ikke. Det man må se på er hvorvidt skattyter i løpet av eierkjeden mister innflytelsen over den påståtte nærstående part, gjerne i sammenheng med andre forhold. Dersom innflytelsen er i behold, vil det uansett foreligge interessefellesskap. Det innebærer at en situasjon hvor A eier 55 % i B, som igjen eier 55 % i C, slik at A indirekte eier 30,25 % i C, vil kunne utgjøre interessefellesskap etter konkret vurdering.

Jeg har fått tilgang til et utdrag av en anonymisert sak vedrørende interessefellesskap, som har vært behandlet av Oljeskattekontoret. Saken gjelder interessefellesskap etter sktl. § 13-1 som følge av direkte og indirekte eierskap. Selskap C har en eierandel på 31,3 % i selskap A. I tillegg eier selskap C gjennom et heleid datterselskap (D) 44,5 % i Selskap B, som igjen eier 53,7 % i selskap A. Oljeskattekontorets beregning av Selskap C sin matematiske eierandel i Selskap A ble 55,2 % ($31,3 \% + (44,5 \% * 53,7 \%)$). På grunnlag av den samlede eierinteressen, ble Selskap C ansett å ha et interessefellesskap med Selskap A.

3.1.2 Mor- og datterselskap

3.1.2.1 Generelt

Morselskap og datterselskap er begreper som er hentet fra selskapslovgivningen.⁶¹

Selskaper som karakteriseres som mor- og datterselskap utgjør et konsern.⁶² Som nevnt i

⁵⁷ Jfr. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 43.

⁵⁸ Se punkt 2.3.2.

⁵⁹ Illustrert i anonym sak fra Oljeskattekontoret, se petitavsnitt på neste side.

⁶⁰ Kfr. lgnl. § 4-12 nr. 4.

⁶¹ Jfr. asl. § 1-3 andre og tredje ledd.

punkt 2.3.5 vil kravet til interessefellesskap som hovedregel være oppfylt der det foreligger et selskapsrettslig konsern. Rettspraksis som omhandler anvendelsen av sktl. § 13-1 (og § 54) i konsernforhold, viser at spørsmålet om interessefellesskap i disse tilfellene er relativt klart.⁶³ Ordet ”konsern” benyttes i mange andre sammenhenger enn i selskapsretten. I aksjeloven avgrenses det delvis mot utenlandsforhold, og konsernbegrepet er begrenset til tilfeller hvor morselskapet er et (allmenn)aksjeselskap. I forhold til sktl. § 13-1 er det vesentlige at det foreligger bestemmende innflytelse. Hvorvidt det er tale om norske eller utenlandske selskap, eller hva slags selskap som opptrer som konsernspiss (aksjeselskap, deltakerlignet selskap m.v.), har derfor ikke betydning. Utgangspunktet i norsk rett er at selskaper som inngår i konsern er selvstendige retts- og skattesubjekter.⁶⁴ Det er imidlertid ikke til hinder for å fastslå at det foreligger et interessefellesskap mellom konsernselskapene. Hensynet til selskapenes selvstendighet ivaretas av de øvrige vilkårene i sktl. § 13-1. At interessefellesskap i seg selv ikke er tilstrekkelig ble for øvrig uttrykkelig fastslått allerede i Rt. 1940 s. 598 (s. 601).⁶⁵ Konsernforholdet må medføre at morselskapet får fordeler utover det som følger av normale eierposisjoner, eller at datterselskapet tilføres slike fordeler fra morselskapet.⁶⁶

Det som kan være interessant i forhold til selve interessefellesskapsvilkåret er således hva som skal til for å utgjøre et konsern i henhold til asl. § 1-3. Konsernbegrepet anvendes dersom ett selskap har bestemmende innflytelse over et annet som følge av avtale eller eierandel i det andre selskapet, jfr. § 1-3 annet ledd. Ved vurderingen skal det i henhold til fjerde ledd foretas en viss identifisering med andre konsernselskaper som har innflytelse. Bestemmende innflytelse foreligger i alle tilfelle når det ene selskapet har så stor eierandel i det andre at det normalt har stemmeflertall på generalforsamling. Flertall vil i denne forbindelse si over 50 % av stemmene. For å komme frem til reell stemmerådighet må

⁶² Jfr. asl. § 1-3 første ledd.

⁶³ Jfr. bl.a. Rt. 2007 s. 1025, Utv. 2002 s. 1393, Utv. 1999 s. 540 og LE 1990 s. 574.

⁶⁴ Jfr. Rt. 2002 s. 456 på side 464.

⁶⁵ Se også Rt. 2003 s. 536 avsnitt 48, Rt. 2006 s. 1573 avsnitt 39 og Rt. 2007 s.1025 avsnitt 37.

⁶⁶ Jfr. Utv. 2002 s. 1393.

stemmerettsbestemmelser i vedtektene eller i avtale hensyntas, herunder inndeling i aksjeklasser med og uten stemmerett.⁶⁷ Det er derfor ikke avgjørende hvorvidt morselskapet har kapital-/aksjeflertall eller ikke.⁶⁸ Videre anses et selskap alltid å ha bestemmende innflytelse når det har rett til å velge eller avsette flertallet av det andre selskapets styremedlemmer. Slik rett kan følge av eierandel, men også av vedtektene eller avtale.

Utover disse lovfestede tilfellene er det uklart hva som kan utgjøre bestemmende innflytelse. I NOU 1996:3 s. 87 ble det hevdet at et selskap kan ha praktisk innflytelse over et annet basert på spredning av selskapets aksjer og hvor mange stemmer som trengs for å dominere generalforsamlingen osv. Derimot ble det uttalt på s. 103 at det ikke er tilstrekkelig at et selskap har faktisk bestemmende innflytelse dersom det ikke bygger på eierandel eller avtale. Forarbeidene er således sprikende. Kravet til rettslig grunnlag er for øvrig også inntatt i lovteksten. I teorien er det uenighet rundt spørsmålet. Andenæs vil ikke utvide konserndefinisjonen til å omfatte tilfeller av faktisk kontroll da dette, etter hans mening, er et usikkert og relativt element som beror på de øvrige aksjonærenes passivitet.⁶⁹ Aarbakke m.fl. synes å være enige med Andenæs og uttaler at det skal klare holdepunkter til for å anse innflytelse utover de tilfeller som er nevnt i lovteksten, for å være bestemmende innflytelse.⁷⁰ Mer liberal er Wiig som åpner for at aksjonærer som ikke har aksjemajoriteten likevel kan ha bestemmende innflytelse gjennom praktisk majoritet.⁷¹

Når det gjelder interessefellesskap i sktl. § 13-1 vil det være plausibelt å legge en vid forståelse av konsernbegrepet til grunn. Bestemmende innflytelse i selskapsrettslig forstand avgrenses nedad mot betydelig innflytelse.⁷² Men det er usikkert hvorvidt kravet til

⁶⁷ Jfr. Andenæs (2006) s. 32.

⁶⁸ Jfr. Bråten note 21.

⁶⁹ Jfr. Andenæs (2006) s. 33.

⁷⁰ Jfr. Aksjeloven og allmennaksjeloven (2004) s. 93-94.

⁷¹ Jfr. Wiig (1998) s. 817.

⁷² Jfr. Wiig (1998) s. 819.

interessefellesskap skal tolkes like strengt. Dertil kommer at det ikke kan innfortolkes et krav i sktl. 13-1 om at innflytelsesmuligheten må ha rettslig grunnlag – også rent faktisk innflytelse kan være tilstrekkelig.⁷³

3.1.2.2 Særlig om inntektsoverføring nedover i ”konsernstrukturen”

Dersom morselskapet overfører skattepliktig formue eller inntekt til et datterselskap som delvis eies av eksterne parter, oppstår en annerledes problemstilling. Samtidig som overføringen bidrar til skattelette for morselskapet, vil den også komme de eksterne eierne av datterselskapet til gode. For at transaksjonen skal være lønnsom, må skattebesparelsen være større enn verdioverføringen til disse eksterne partene. Dersom skattebesparelsen er mindre, taler det for at transaksjonen er foretatt med vilkår som for uavhengige parter.⁷⁴ Selv om det er interessefellesskap mellom mor- og datterselskapet, får det ikke betydning så lenge morselskapet totalt sett taper mer enn det vinner på transaksjonen.

3.1.3 Andre konserninterne interessefellesskap

Flere datterselskap (søsterselskap) kan ha indirekte interessefellesskap gjennom morselskapet. Interessefellesskapet etableres da som følge av at selskapene er underlagt samme kontroll; det er partenes forhold til sammenknytningssubjektet som er avgjørende.^{75, 76} Likeledes anses andre relasjoner innen samme konsern for å etablere indirekte interessefellesskap så fremt det foreligger felles kontroll. Felles kontroll vil normalt forekomme ved konserninterne forhold. Det kan for eksempel være forholdet mellom et datterdatterselskap og et annet datterselskap i konsernet enn førstnevntes morselskap. Følger man linjene i konsernstrukturen vil det være felles kontroll gjennom konsernspissen. En annen relasjon, som egentlig ikke kalles for konsernforhold, er to

⁷³ Se punkt 2.4.

⁷⁴ Jfr. Skaar (2006) s. 351.

⁷⁵ Jfr. Skaar s. 344.

⁷⁶ Sml. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9.1 b), omtalt i punkt 6.2 nedenfor.

selskaper som eies av samme fysiske person. Indirekte interessefellesskap etableres da gjennom forholdet til denne personen.

Et typetilfelle av konserninterne forhold, som flere ganger har vært behandlet av domstolene, er forsikringspremier betalt til konserninterne forsikringsselskaper (captiver). Som utgangspunkt gis det fradrag for slike premier.⁷⁷ Likevel reduserer skattemyndighetene undertiden de angitte fradragene, fordi premiene anses for å være høyere enn ved tilsvarende ukontrollerte transaksjoner. At det forsikrede selskapet og captivet har indirekte interessefellesskap synes sjelden å være omtvistet.⁷⁸

Et annet konsernspørsmål som i blant dukker opp hos domstolene er intern lånefinansiering. Det kan være ulike årsaker til at interne lån blir gjenstand for inntektsjustering i henhold til § 13-1. Et eksempel er lagmannsrettsavgjørelsen inntatt i Utv. 2004 s. 685, hvor ble det ytet lån mellom to søsterselskap. Selskapet som opptrådte som låntaker oppga i selvangivelsen gjeld og gjeldsrenter av en størrelse som i myndighetenes øyne ikke stod i forhold til selskapets egenkapital. Lagmannsretten henviste til reglene om tynn kapitalisering og kom frem til at det var adgang til å fastsette formue og inntekt ved skjønn, jfr. sktl. § 54. Anke til Høyesterett ble nektet fremmet. Også i denne saken var partene enige om at det forelå interessefellesskap.⁷⁹

3.2 Faktisk kontroll med lavere eierandel

3.2.1 En dominerende aksjonær med mindre enn 50 % av aksjene og mange småaksjonærer

En aksjonærs innflytelse avhenger til en viss grad av de øvrige aksjonærers posisjoner. Dersom det er én dominerende aksjonær, men med eierandel under 50 %, og mange småaksjonærer som besitter resterende eierandel med for eksempel 1 % hver, er det stor

⁷⁷ Jfr. Rt. 2002 s. 1247.

⁷⁸ Jfr. Rt. 2001 s. 1265, Rt. 1995 s. 124, Utv. 2008 s. 19 og Utv. 2003 s. 531.

⁷⁹ Mer om tynn kapitalisering i punkt 4.5.

sannsynlighet for at den dominerende aksjonæren kan utøve kontroll i mange sammenhenger. Det skyldes at mange, presumptivt uavhengige, småaksjonærer må samarbeide for å forhindre hovedaksjonæren i å få avgjørende innflytelse. Desto større foretaket er, desto vanskeligere antas det å være for småaksjonærene å sette seg inn i driften og samkjøre seg. Det er også typisk for større foretak at småaksjonærene ikke møter på generalforsamling. Dersom enkelte andre aksjonærer har en betydelig andel eller har organisert seg gjennom en aksjonærforening for å utøve sine rettigheter i fellesskap, kan det tale mot at den dominerende aksjonæren kan utøve kontroll.⁸⁰ Det er også av betydning hvor stor investering det er tale om. En kapitalplassering på 1 milliard må antas å medføre større engasjement og innflytelse enn om en hobyspekulant gjennom et aksjeselskap skyter inn 100.000 i et annet foretak. Da interessefellesskapskravet beror på en konkret vurdering fra sak til sak, vil det kunne aksepteres lavere eierandel hvor forhold som nevnt over taler for interessefellesskap. Antakelig må vurderingen baseres på noe mer håndfast, for å fastslå interessefellesskap hvor eierandelen ligger under nivået for negativt flertall.

3.2.2 Aksjonæravtaler

Aksjonæravtaler er hovedsakelig avtaler som inngås mellom noen eller samtlige aksjonærer i et selskap for å regulere aksjonærrettigheter.⁸¹ Avtaleklausuler som fremmer maktkonsentrasjon på aksjonærsiden kan forsterke innflytelsesmuligheten til en aksjonær utover det eierandelen isolert sett tilsier og er således relevante for interessefellesskapsvurderingen.⁸² Aksjonærene kan avtale konkrete disposisjoner som skal gjennomføres og slik sett ivareta egne interesser ved en bestemt faktisk situasjon. På denne måten kan en hovedaksjonær oppnå faktisk kontroll utover det eierandelen skulle tilsi. Ved å inngå stemmerettsavtale med andre aksjonærer, kan en aksjonær indirekte sikre seg flertall på generalforsamling. Avtalepartene forplikter seg til å stemme som avtalt, og aksjonæren kan få kontroll med selskapet. For eksempel kan aksjonærene inngå avtale om

⁸⁰ Jfr. Lowzow & Reed (1993) s. 126.

⁸¹ Jfr. Lowzow & Reed (1993) s. 20.

⁸² Jfr. Lowzow & Reed (1993) s. 150.

fordeling av styreverv gjennom å stemme på utvalgte representanter.⁸³ Dette vil igjen gi innflytelse med hensyn til de oppgaver som tilligger styret, i beste fall flertall ved styrets beslutninger. I avgjørelse inntatt i Utv. 2007 s. 348 tok lagmannsretten i betraktning at skattyter var representert med halvparten av styremedlemmene i selskapet ved vurderingen av hvorvidt det forelå interessefellesskap. Videre er det i forarbeidene til lgnl. § 4-12 nr.4 uttalt at retten til å velge styreflertall er et potensielt grunnlag for kontroll.⁸⁴ Sett i sammenheng med de mange og viktige oppgaver som påhviler styret i henhold til aksjeloven, synes slik innflytelse å være en sterk indikasjon på interessefellesskap.

En aksjonæravtale er i utgangspunktet avtalerettslig forpliktende. Derimot er beslutninger i generalforsamlingen selskapsrettslig bindende uavhengig av hvilket stemmealternativ aksjonærene hadde forhåndsavtalt, det vil si uavhengig av om aksjonærene har brutt avtalen. Det kan resultere i at aksjonæravtalen får begrenset rettsvirkning.⁸⁵ Denne usikkerheten må tas med i vurderingen av hvorvidt det foreligger tilstrekkelig kontroll til å fastlegge interessefellesskap. På den annen side viser engasjementet rundt avtalen i seg selv at aksjonæren har sterk tilknytning til selskapet, hvilket taler for at det foreligger interessefellesskap. Dertil kommer at betydningen av aksjonæravtale indirekte er kommet til uttrykk gjennom lovtekst; det følger av konserndefinisjonen i asl. § 1-3 at avtale kan medføre bestemmende innflytelse over et annet selskap og gi grunnlag for konserndannelse.⁸⁶ Aksjonæravtaler kan følgelig bidra til å skape et konsernforhold gjennom å gi aksjonæren bestemmende innflytelse.

På tilsvarende måte kan deltakere i et ansvarlig selskap innta ulike bestemmelser i selskapsavtalen, jfr. forutsetningsvis § 2-3 i lov av 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (heretter selskapsloven, forkortet sel.). Dette avsnittet

⁸³ Jfr. Lowzow & Reed (1993) s. 26 og Andenæs (1998) s. 51.

⁸⁴ Jfr. Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 43.

⁸⁵ Jfr. Lowzow & Reed (1993) s. 27.

⁸⁶ Jfr. punkt 2.3.5.

har fokus på aksjeselskap, men de prinsipielle betraktningene kan også gjøres gjeldende ved spørsmål om interessefellesskap for deltakerlignede selskaper.

3.2.3 Regulering i vedtektene

Et alternativ til å inngå aksjonæravtaler for å forsterke en aksjonærs innflytelse er å innta ønskede bestemmelser i vedtektene. Vedtektsbestemmelser er selskapsrettslig bindende, og det er derfor lovfestede begrensninger for hva som kan inntas i vedtektene. Det kreves kvalifisert flertall for å endre vedtektene, jfr. asl. § 5-18. Aktuelt i forhold til interessefellesskapsvurderingen etter sktl. § 13-1, er for det første vedtektsbestemmelser om inndeling i ulike aksjeklasser, jfr. asl. § 4-1. Aksjene klassifiseres normalt som A-aksjer, B-aksjer osv ettersom hvor mange klasser de er delt i. Én måte å skille mellom aksjeklassene på er å begrense den ene klassens stemmerett på generalforsamlingen.⁸⁷ Det kan medføre at en skattyter i den stemmeberettigede klassen som har eierandel under 50 % i realiteten har rådighet over stemmeflertallet og følgelig faktisk kontroll.⁸⁸ Alternativt kan man gi de ulike klassene rett til å velge hver sine styremedlemmer.⁸⁹ Dersom aksjonær X med for eksempel 40 % eierandel har A-aksjer og rett til å velge 4 av 7 styremedlemmer mens de resterende styremedlemmene representerer aksjeklasse B og 60 % eierandel, vil X ha flertall av styremedlemmene og dermed faktisk kontroll over styrets beslutninger.

For det annet kan vedtektsbestemte personklausuler ha en viss betydning for spørsmålet om interessefellesskap. I henhold til asl. § 5-3 (1) kan det inntas stemmerettsbegrensning knyttet til person i vedtektene. Begrensningen kan for eksempel være krav om et minimum antall aksjer for å avgi stemme eller maksimalt antall stemmer per aksjeeier.⁹⁰ Begrensning ved minimumsantall vil kunne gi en dominerende aksjonær mer kontroll fordi de minste aksjonærene ikke får stemme. Derimot vil angivelse av maksimalt antall stemmer kunne redusere en dominerende aksjonærs innflytelse i den grad stemmerådigheten er mindre enn

⁸⁷ Jfr. Andenæs (1998) s. 60-61.

⁸⁸ Jfr. Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 43.

⁸⁹ Jfr. Andenæs (2006) s. 134.

⁹⁰ Jfr. NOU 1996: 3Ny aksjelovgivning s. 100-101.

eierandelen skulle tilsi. Hvorvidt aksjonæren har kontroll og tilstrekkelig innflytelse, er avgjørende for om det foreligger interessefellesskap med selskapet.

3.2.4 Betydningen av hva slags aktivitet selskapet driver

Et selskap som aksjonær i et annet selskap kan representeres av en person med særlig kunnskap om det forretningsområdet det andre selskapet bedriver virksomhet innenfor. Aksjonærselskapet vil da kunne ha gode muligheter for å sette seg inn i de transaksjoner det andre selskapet foretar og således påvirke beslutninger. Motstykket er aksjonærer som enten deltar i investeringsøyemed, eller som av andre grunner ikke har kapasitet til å sette seg tilstrekkelig inn i selskapets aktivitet. Førstnevntes grad av innflytelse, som er relevant for vurderingen av interessefellesskap, vil være større sett i forhold til eierandelen enn sistnevntes. Ulikheten blir større ettersom hvor mer sammensatte og kompliserte selskapets aktiviteter er.

4 Andre forhold som kan utgjøre interessefellesskap

4.1 Generelt

Etter ordlyden i sktl. § 13-1 er det ingen begrensning for hva som kan utgjøre et interessefellesskap.⁹¹ I den tidligere bestemmelsen i sktl. § 54 var ”*leverandør, laangiver, garant eller lignende*” uttrykkelig nevnt som eksempler i lovteksten. Disse ble tatt ut av ordlyden ved lovendring i 1981, men det var ikke ment å innebære en realitetsendring. Nedenfor behandles enkelte relasjoner som har vist seg å være praktiske eksempler på interessefellesskap. Noen av forholdene kan tenkes kombinert med hverandre eller med eierandel, mens andre vil være tilstrekkelige i seg selv.

⁹¹ Se også punkt 2.4.

4.2 Joint Ventures

Joint venture er betegnelsen på et samarbeid mellom to selvstendige parter basert på en avtale.⁹² Avtalen kan for eksempel gå ut på å opprette et felles selskap. Den enkelte part kan ha alminnelig interessefellesskap med dette samarbeidsselskapet på grunn av eierandelen. Interessefellesskapet begrunnes da på lik linje med vanlige eierforhold. Se eksempel på et forhold tilsvarende joint venture i punkt 3.1.1.1.

Et særlig spørsmål er om joint venture-avtalen i seg selv anses å bidra til å forsterke innflytelsen som den enkelte part har over det nye selskapet. Det foreligger minimalt av rettskilder som vedrører denne problemstillingen, men noen slutninger kan trekkes ut fra alminnelige betraktninger. Dersom utgangspunktet for interessefellesskapskravet er en form for innflytelse over nærstående part, i dette tilfellet selskap, vil alle forhold som bidrar til å øke graden av innflytelse være relevante for spørsmålet om vilkåret er oppfylt. I de tilfellene hvor partene etablerer felles aksjeselskap, har joint venture-avtalen karakter av en aksjonæravtale.⁹³ Det følger av punkt 3.2.2 at aksjonæravtaler kan supplere en lavere eierandel i et selskap slik at interessefellesskap etableres. Det er ingen holdepunkter for at joint venture-avtaler ikke skal behandles på tilsvarende måte uavhengig av om det etableres et aksjeselskap eller for eksempel deltakerlignet selskap. Det avgjørende vil være innholdet av avtalen.

I mangel av norsk praksis kan et eksempel fra amerikansk rett vedrørende inntektsjustering ved joint venture-forhold nevnes. I "*B. Formann*" dannet to uavhengige næringsdrivende selskaper et nytt selskap med 50 % eierandel hver.⁹⁴ Formålet med joint venture-selskapet var å etablere, eie og drive et butikksenter som koblet de to virksomhetene sammen. Det nystiftede selskapet fikk rentefritt lån fra eierselskapene. Myndighetene anvendte den amerikanske internprisingsbestemmelsen og økte inntekten til partene med et beløp

⁹² Jfr. Lowzow & Reed (1993) s. 127.

⁹³ Jfr. Lowzow & Reed (1993) s. 127.

⁹⁴ 423 F2d 1144 (2d Circ. 1972), jfr. Feinschreiber (2001) s. 5-16.

tilsvarende markedsrente. Partene ble ansett å ha handlet i fellesskap for å flytte fortjenesten over på joint venture-selskapet, hvor skattleggingen var annerledes.

Et annet spørsmål er om de samarbeidende selskapene gjennom joint venture-avtalen etablerer et interessefellesskap seg i mellom. Problemstillingen oppstår uavhengig av om samarbeidet gjennomføres gjennom et tredje selskap eller ikke. En joint venture-avtale vil normalt regulere partenes rettigheter og plikter i forhold til hverandre, for eksempel i form av konkurranseklausuler, og eventuelt utøvelse av deltaker-/aksjonærrettigheter. Det må vurderes om en av partene får tilstrekkelig innflytelse over den andre gjennom slike reguleringer. Det henvises til drøftelse i punkt 4.3 da problemstillingen blir den samme som ved øvrige avtaleforhold.

4.3 Avtaleforhold

To eller flere uavhengige selskaper kan i utgangspunktet inngå forretningsavtaler uten å etablere interessefellesskap. Dersom avtaleforholdet medfører at én part kommer i et avhengighetsforhold til en eller flere andre, kan det likevel utgjøre interessefellesskap. Ved utarbeidelsen av lgnl. § 4-12 nr. 4 ble det at en part gjennom avtale sikrer seg bestemmende innflytelse over et annet rettssubjekt nevnt som eksempel på kontroll.⁹⁵ Leverandør- og kreditorforhold kan, enten hver for seg eller i kombinasjon, skape avhengighetsforhold.⁹⁶ Rt. 1929 s. 597 gjaldt anvendelsen av bsctl. § 46 overfor A/S Elektrolux som var eneforhandler av Lux støvsugere i Norge. I Sverige var A/B Elektrolux eneforhandler. Sistnevnte satt med aksjekapital på kr 100 000 av totalt kr 120 000 i A/S Elektrolux. I tillegg hadde selskapets direktører to av tre styreverv i A/S Elektrolux. Det var ikke tvil om at det forelå kontroll og interessefellesskap. Det interessante er at byretten (utdrag inntatt i dommen) også trakk frem at A/B Elektrolux var det norske selskapets eneste forretningskreditor, samt at det norske selskapet ikke hadde drevet annen forretningsvirksomhet enn salg av de svenskproduserte Lux støvsugerne.⁹⁷ Den norske

⁹⁵ Jfr. Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 43.

⁹⁶ Se punkt 4.4 og 4.5.

⁹⁷ Se s. 600.

virksomheten var derfor avhengig av det svenske selskapet. Saken illustrerer at et avhengighetsforhold, som har sitt utspring i avtale, er et relevant moment for interessefellesskapsvurderingen etter sktl. § 13-1.

Ulike samarbeidsavtaler hvor partene har felles økonomisk målsetning kan også utgjøre interessefellesskap. Det kan for eksempel være et interessentskap mellom flere næringsdrivende som utøver likeartet virksomhet. Høyesterettsavgjørelsen inntatt i Rt. 2003 s. 1324 gjaldt forholdet mellom et interessentskap, IS Statpipe, og de enkelte deltakerselskapene. På grunn av særskatt på sokkelinntekt, oppstod spørsmålet om fordeling av sokkel- og landbeskatningen av Statpipes og deltakernes inntekter og fradragposter.⁹⁸ Deltakerne drev virksomhet som ble sokkelbeskattet, men den aktuelle delen av Statpipes anlegg lå utenfor dette beskatningsområdet. Tvistens kjernesporsmål var om den tariffen som selskapene betalte for behandlingen av gass i denne anleggsdelen var armlengdes vederlag.⁹⁹ Høyesterett uttalte at det ikke var tvilsomt at det eksisterte et interessefellesskap mellom Statpipe og det enkelte deltakerselskap. Det var ni deltakende selskaper i det året saken gjaldt. Eierandelene varierte fra 58,25 % (Statoil) til 2 %. Følgelig ville ikke eierskapet alene gi noe særlig innflytelse for det enkelte selskap, med unntak for Statoil. Men alle deltakerselskapene var petroleumsprodusenter, og de inngikk kontrakt med interessentskapet om å benytte dets anlegg svarende til den enkeltes eierandel. Man kan derfor si at deltakerne betalte til seg selv gjennom det vederlag som ble ytet for bruken av anlegget. I dette tilfellet ble konsekvensen av bruksvederlaget at deltakerne kunne kreve fradrag i sokkelinntekten, samtidig som indirekte inntekt fra Statpipe ble landbeskattet. Det var også åpenbart en felles økonomisk interesse blant deltakerne og interessentskapet som sådant i å fordele sokkel- og landbeskatningen av interessentskapets og deltakernes inntekter og fradragposter slik at det totalt ble minst mulig skatt. På dette grunnlag fant retten det klart at det forelå interessefellesskap.

⁹⁸ Se lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) § 5 og forskrift 30. april 1993 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum (petroleumsforskriften) kapittel V.

⁹⁹ Se premiss 88-90.

Avgjørelsen skiller seg fra annen praksis vedrørende sktl. § 13-1 (§ 54).¹⁰⁰ For det første gjaldt saken forholdet mellom et interessentskap, som ikke er et selvstendig skattesubjekt, og det enkelte deltakerselskap. Avgjørelsen har møtt kritikk i juridisk teori.¹⁰¹

Høyesterettspraksis er imidlertid en sterk rettskilde, og resultatet er hittil ikke forbigått av nyere praksis. På den annen side kan man spørre seg om det var naturlig å benytte dagjeldende sktl. § 54 på dette forholdet.¹⁰² Alternativt kunne saken kanskje vært løst ved å anvende fordelingsregelen i petroleumsforskriften kapittel V. For det andre illustrerer avgjørelsen et særegent tilfelle av interessefellesskap, ved at deltakerselskapene på en måte betaler til seg selv. Retten foretok ingen alminnelig vurdering av hvilken grad av innflytelse eller kontroll som forelå.

I avgjørelsen inntatt i Utv. 2007 s. 1115 var ikke partene enige om hvorvidt det forelå interessefellesskap.¹⁰³ En gruppe selskaper, Phillipsgruppen, drev virksomhet i Nordsjøen. De solgte oljeforsyningsbasen til et eiendomsselskap og inngikk samtidig avtale om å leie den tilbake. Saken gjaldt spørsmålet om Phillipsgruppen skulle få fradrag for de angitte leieutgiftene i sokkelinntekten, eller om det var grunnlag for justering av partenens fastsatte leiepris, jfr. sktl. § 54.¹⁰⁴ Lagmannsretten fant det ”... *lite tvilsomt at husleiekontraktene som ble inngått i 1996 ikke kan anses som ukontrollerte transaksjoner etter OECDs retningslinjer, prinsippet om armlengdeavstand eller skatteloven § 54 første ledd. Rett nok er salgs- og tilbakeleiekontraktene inngått mellom selvstendige og formelt sett uavhengige foretak, men Phillipsgruppens tilbud om leie var ikke armlengdes fordi kostnadene ved leie ville bli tilbakeført gruppen i form av høyere pris på basen.*” Uttalelsen er blant annet basert på en vurdering av prinsippet i sktl. § 54 sammenholdt med OECDs retningslinjer. Det som er trukket ut av retningslinjene gjelder armlengdeprinsippet, ikke

¹⁰⁰ For eksempel Rt. 2001 s. 1265 og Rt. 2007 s. 1025.

¹⁰¹ Jfr. Zimmer (2004) s. 358 og Zimmer (2009) s. 148, sml. punkt 2.2.

¹⁰² Sml. Zimmer (2009) s. 148.

¹⁰³ Anke til Høyesterett nektet fremmet jfr. HR-2007-1665-U.

¹⁰⁴ Se petroleumsforskriften kapittel V.

interessefellesskapsvilkåret. Flere selskaper ble kontaktet for innhenting av tilbud basert på et prospekt Phillipsgruppen hadde fått utarbeidet. Det er således klart at det ikke på forhånd forelå et interessefellesskap. Det ser ut til at retten anser kjøpskontrakten og således partenes samarbeidsforhold som grunnlag for interessefellesskap. Som retten påpeker, kunne Phillipsgruppen til en viss grad regulere kjøpesummen ut fra oppgitt forventet leiepris, hvilket utgjorde en forskjell fra ukontrollerte transaksjoner.

Det kan være vanskelig å følge rettens argumentasjon. Blant annet uttales det at:
”Phillipsgruppen har på grunn av interessefellesskapet mellom gruppens eier- og leietakerposisjon ved salgs- og tilbakeleietransaksjonen fått inntekten fra sokkelvirksomheten betydelig redusert.” Uttalelsen kan forstås slik at Phillipsgruppen har fått redusert sin inntekt som følge av interessefellesskap med seg selv. Dette er imidlertid ikke tilfredsstillende i henhold til sktl. § 13-1, og det er sannsynligvis ikke det lagmannsretten egentlig har ment. Det som utgjorde interessefellesskap i underliggende sak var samarbeidet mellom Phillipsgruppen og kjøper/utleier; det forelå ikke andre grunnlag for interessefellesskap enn dette avtaleforholdet.

Staten argumenterte med at det ikke forelå interessemotsetninger mellom partene. Det er diskutabelt hvorvidt mangel på interessemotsetninger er det samme som eksistensen av felles interesser. Lagmannsretten erkjenner også at kjøpesummens størrelse vil være av underordnet betydning for kjøper når leieinntektene øker i takt med denne. Men det som ikke kommer klart frem i saken, er at en skattebesparelse som denne saken angår normalt vil komme begge parter til gode. Det er den ene parten som skatterettslig tilordnes skattebesparelsen, men trolig vil fortjenesten gjenspeiles i avtaleforholdet fordi den annen part har vært med på å muliggjøre skattebesparelsen. På denne måten kan det sies at skattebesparelsen er i partenes felles interesse.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Se kommentar til Rt. 2008 s. 1307 i punkt 2.5.

Det skal nevnes at det ikke er noe krav at et samarbeidsforhold må være avtalefestet eller kommet formelt til uttrykk på annen måte for at interessefellesskapskravet skal være oppfylt. For eksempel kan to eller flere selskaper som i praksis bevisst koordinerer sin oppførsel på grunn av felles interesser etablere et faktisk interessefellesskap.

4.4 Leverandør

En leverandør og en mottaker kan i visse tilfeller ha et interessefellesskap.

Vurderingstemaet er hvorvidt leverandøren har kontroll over fastsettelsen av sine leveringsbetingelser.¹⁰⁶ Høyesterett uttalte i Rt. 1939 s. 699 at *”Det som det kommer an på er... om de økonomiske interesser som for hovedleverandørene er knyttet til forretningen i Odda har vært utøvet på en sådan måte at hovedleverandørene har oppnådd fordeler som går ut over hva deres interesser som aksjonærer, selgere og kredittgivere normalt vil medføre... ”*, jfr. s. 700-701. Dommen omhandler forholdet mellom en forretning og fire grossistfirmaer som disponerte den vesentlige del av aksjeinteressene i forretningen i tillegg til å opptre som hovedleverandører med høy varekreditt. Høyesterett kom til at det i den aktuelle saken ikke var godtgjort at grossistenes fordeler var større enn det normale for deres posisjoner, blant annet fordi innkjøpsprisene fra grossistene var tilsvarende de som ble tilbudt til andre detaljister. Det som på generelt grunnlag kan utledes fra dommen er at det kreves at leverandøren utøver mer innflytelse over mottaker enn det som normalt følger av den aktuelle typen forretningsforhold.¹⁰⁷

Interessefellesskap ved leverandørforhold kan for det første foreligge der leverandøren er medeier i mottakerselskapet, som gir en viss kontroll. For det andre kan leverandøren ha liten eierandel kombinert med en klausul om enerett til levering i stiftelsesoverenskomsten. Klausulen kan også fastsette fast overpris på for eksempel 10 % over markedspris. I kombinasjon med overpris, kan selskapet få en varekreditt som er vesentlig mer omfattende enn kapitalen i selskapet tilsier. Dermed foreligger et kombinert leverandør- og kreditorforhold med flere kontrollerte transaksjoner og verdioverføringer som følge av

¹⁰⁶ Jfr. Brofoss (1941) s. 1039.

¹⁰⁷ Jfr. Bjerke (1997) s. 117.

interessefellesskap. En konkurranseregulerende avtale kan også indikere at man står overfor kontrollerte transaksjoner.¹⁰⁸ Dersom det inngås en eksklusivavtale om at en grossist kun skal formidle varer for én bestemt leverandør, kan grossisten benytte muligheten til å få en påfallende lav pris eller andre gode vilkår. Tilsvarende vil en eneforhandleravtale gi grunnlag for tett samarbeid mellom partene; leverandøren er da avhengig av den utvalgte selgers virksomhet. Ved slike konkurranseklausuler, vil normalt begge parter ønske å maksimalisere salget, noe som lett kan føre til samarbeid med priser og leveringsbetingelser. Dersom samarbeidet resulterer i reduksjon av den enes inntekt, kan sktl. § 13-1 komme til anvendelse. Generelt må man alltid se på de underliggende forhold rundt avtalen – kanskje har partene felles interesse i den forstand at leverandøren ønsker å få et produkt inn på markedet mens mottaker ser muligheten til å øke avansen i forhold til tilsvarende produkter med høyere innkjøpspris. Det vil være i begges interesse at leverandøren lykkes med å få varen inn på markedet. Også i dette tilfellet kan man tenke seg en kombinasjon med lav pris mot påfallende gode kredittvilkår; leverandøren får tilbake noe av det tapte på den lave prisen gjennom renter på kreditten. Mottaker får tilsvarende fradragsrett for rentene i sin økte avanse. Skattemessig kan slike ordninger på tvers av landegrensene være tvilsomme.

I avgjørelsen inntatt i Rt. 1929 s. 843 behandles et praktisk eksempel på interessefellesskap ved leverandørforhold. Det engelske selskapet Angus Watson & Co (AW) var en av de største innkjøperne av norsk hermetikk. AW opprettet først et kontor i Stavanger som skulle avslutte salgskontrakter og kontrollere pakkingen her i Norge. Dette medførte skatteplikt for inntekt til Norge, jfr. Høyesteretts dom 26. oktober 1921. Fra 1922 ble innkjøp og kontroll i stedet foretatt av et eget aksjeselskap i Norge, A/S The Imperial Canneries Ltd. (IC), som AW ikke hadde noen eierandel i. Høyesterett antok at IC var eneagent for AW, og at selskapet utførte tilsvarende oppgaver som det tidligere kontoret som ble ansett skattepliktig til Norge. IC hadde påfallende lite aksjekapital sammenlignet med utgifter og gjeld. Gjelden var hovedsakelig lån fra og forretningsgjeld til AW. Disse

¹⁰⁸ Jfr. Brofoss (1941) s. 1040.

forholdene tilsa at AW hadde interesse i IC på vesentlig samme måte som en deltaker, jfr. dagjeldende bsctl. § 46. Dommen illustrerer interessefellesskap som følge av kombinasjon av leverandør- og kreditorforhold.

Et annet eksempel er avgjørelsen inntatt i Rt. 1929 s. 584 som gjelder leverandør av salgstjenester. Nord Norges Sildolje og Sildemelfabrikers Salgscentral A/S ble opprettet av en del fabrikker for å formidle salg og handelsvirksomhet for disse. Høyesterett kom frem til at fabrikkene gjennom selskapet fikk goder utover det som fulgte av den formelle posisjonen som selskapsmedlemmer. Retten mente det var åpenbart at fabrikkene ville oppnå et meget sterkt solidaritetsforhold som i vesentlig grad ville fremme deres selvstendige salgsinteresser. Det ble lagt til grunn at det egentlige formål med selskapet var at fabrikkene skulle tjene på organiseringen gjennom selskapet, ikke at selskapet skulle tjene noe. Deltakerne ble skattlagt i henhold til dagjeldende bsctl. § 46. Høyesterett gikk ikke inn på størrelsen av eierandelen til den enkelte fabrikk. Det vesentlige for tilknytningsvurderingen var at de alle var en del av solidaritetsforholdet og gjennom dette kunne utøve innflytelse over salgssentralens disposisjoner.

4.5 Kreditor

Interessefellesskap kan baseres på kreditorforhold hvor for eksempel forholdet mellom egenkapital og gjeld og/eller lånebetingelsene avviker fra det normale på markedet. Dersom det dreier seg om låneforhold innad i et konsern, vil det sjelden være tvil om at det foreligger interessefellesskap. Utenfor konsernsituasjonen er det i seg selv ikke tilstrekkelig til å fastslå interessefellesskap at kreditor har eierandel i låntakerselskapet.¹⁰⁹ Det avgjørende er om kreditor kan utøve innflytelse over selskapet som gir fordeler utover det som følger av normale kreditorforhold. Dersom kreditor ikke har eierandel vil denne vurderingen trolig være strengere, fordi eierandel i seg selv medfører innflytelse. Omstendigheter som tilsier interessefellesskap kan for eksempel være avtale som gir rett til provisjon dersom selskapet går bra, stort lån i forhold til egenkapital og høy rente, eller andre lånebetingelser som avviker fra det normale m.v. Det er viktig å ta hensyn til alle

¹⁰⁹ Jfr. Brofoss (1941) s. 1049.

sider ved kreditorforholdet. Dersom man for eksempel vurderer rentenivået, må man også se hen til andre former for godtgjørelse som påvirker renten.¹¹⁰

En sak avsagt av Borgarting lagmannsrett gjaldt ligningen av Lyse Energi AS, et kraftselskap eid av seksten kommuner.¹¹¹ Selskapet hadde fått et ansvarlig lån på 3 milliarder kroner av eierne. At partene stod i et interessefellesskap var klart. Spørsmålet i saken var om selskapet hadde for høye renter, og dermed for høyt skattefradrag i inntekten. Lagmannsretten la til grunn at valget av ansvarlig lån fremfor alminnelig markedslån var forretningsmessig bevisst, i samsvar med kraftselskapets egne interesser. Det var ikke avgjørende at det samtidig hadde en skattemessig gunstig bivirkning for eierne. Sammenligningsgrunnlaget for rentenivået var derfor tilsvarende ansvarlige lån og ikke markedslån. Ettersom lagmannsretten fant at et ansvarlig lån ville hatt en minst like høy rente, ble konklusjonen at sktl. § 13-1 ikke kom til anvendelse. Lagmannsrettsavgjørelser har normalt mindre vekt enn høyesterettsavgjørelser, men som eksempel på anvendelsen av sktl. § 13-1 på et kreditorforhold må denne avgjørelsen anses som gjeldende rett i mangel av relevant Høyesterettspraksis.

I avgjørelse inntatt i Rt. 1935 s. 798 drøftet Høyesterett eksistensen av interessefellesskap. A/S Sætre Kjeksfabrik hadde fått overdratt til seg oppskrifter, produksjonsrettigheter, varemerker m.v. fra andre fabrikker i bytte mot gjeldsbrev og en prosentandel av selskapets omsetning. Fabrikkene anskaffet også aksjer og fikk salgsagentur i Sætre. Sætre krevde fradrag for avdrag og renter på gjeldsbrevene og utbetalt andel av omsetningen. Et av spørsmålene i saken var om bsctl. § 46 fikk anvendelse på forholdet mellom Sætre og fabrikkene slik at fradraget i inntekten delvis eller helt kunne nektes. Med henvisning til overrettens avgjørelse, kom Høyesterett til at det ikke forelå interessefellesskap, slik at § 46 ikke fikk anvendelse. Overretten la vekt på at fabrikkene ikke var aksjonærer i Sætre da avtalen ble inngått, dette skjedde etterpå som en konsekvens av avtalen. Fabrikkene stod heller ikke i annet avhengighetsforhold til selskapet. Vilkårene for transaksjonen ble derfor

¹¹⁰ Jfr. Brofoss (1941) s. 1049.

¹¹¹ LB-2008-63472, saken er ikke anket.

fastsatt etter frie forhandlinger, der den enkelte part ønsket å komme best mulig ut i forhold til egen økonomisk interesse. Bakgrunnen for forhandlingene var at markedet ikke åpnet for fortsatt konkurranse. Konklusjonen var derfor at det ikke forelå interessefellesskap mellom fabrikkene og Sætre, og selskapet fikk fradrag for utgiftene. Avgjørelsen illustrerer at retten faktisk foretar den påkrevde konkrete vurderingen og at det skal noe til for å fastslå interessefellesskap.

Et praktisk eksempel på inntektsreduksjon ved kreditorforhold er tynn kapitalisering. Det vil si at et selskap finansieres med unaturlig mye lån i forhold til egenkapital, slik at skattbare verdier reduseres, samtidig som det kreves fradrag for hele renteutgiften. Både direkte lån fra et nærstående selskap og såkalt garantert lån hvor nærstående selskap har garantert overfor en uavhengig tredjemann omfattes.¹¹² Slike kreditorforhold oppstår oftest som følge av en annen tilknytning mellom partene, for eksempel konsernforbindelse.¹¹³ Låneforhold på tvers av landegrensene, hvor det norske selskapet er tynt kapitalisert, kan medføre reduksjon av det norske skattefundamentet. Ved lovendringen i 1981 ble unaturlig høy lånefinansiering nevnt som eksempel på inntektsreduksjon som kunne omfattes av sktl. § 54.¹¹⁴ Og i avgjørelse inntatt i Utv. 2004 s. 685 kom lagmannsretten til at et konsernselskap hadde fått innvilget mer lån i forhold til egenkapital av et annet konsernselskap enn det sannsynligvis ville fått av en uavhengig kreditor. Skattyter ble derfor ansett å ha fått redusert sin inntekt, og inntekten ble fastsatt ved skjønn jfr. sktl § 54. Partene var enige om at det forelå interessefellesskap.

En annen sak som gjaldt tynn kapitalisering er inntatt i Rt. 1940 s. 598. I denne kom Høyesterett til at det ikke var grunnlag for inntektsjustering. Tre kreditorer dannet et aksjeselskap, A/S Fornebo, med det formål å overta en eiendom fra en tredjemann de hadde opptrådt som pantekreditorer for. A/S Fornebo fikk kr 20.000 i aksjekapital og overtok tredjemanns samlede pantegjeld til kreditorene på over kr 400.000. Selskapet var på denne

¹¹² Jfr. Skaar (2006) s. 493-494.

¹¹³ Sml. punkt 3.1.3.

¹¹⁴ Jfr. Ot.prp.nr. 26 (1980-1981) s. 66.

måten økonomisk knyttet til og avhengig av de tre aksjonærene. Det ble utstedt et gjeldsbrev med klausul om bare å betale renter og avdrag på gjelden dersom det var tilstrekkelige likvide midler til det. A/S Fornebo krevde fradrag for gjelden til de tre kreditorene i ligningen. Førstvoterende uttalte at det er vanskelig ”... å oppstille noe i retning av et fast, prosentmessig bestemt forhold mellom aksjekapital og gjeld som «det normale».”¹¹⁵ Passende kreditt måtte bero på den enkelte kreditors vurdering av eiendommens inntjeningspotensial samt forventede utlegg. I den konkrete saken var de fleste utlegg dekket, slik at selskapet ikke hadde behov for noen større aksjekapital. Det er verdt å merke seg at uttalelsen var nyskapende ved at den åpnet for å inntektsjustere i tilfeller hvor den konkrete vurderingen tilsier at selskapet har overskredet sin lånekapasitet. Når det gjaldt utbetalingsklausulen i gjeldsbrevet uttalte retten at det var en naturlig og rasjonell fremgangsmåte for kreditorene å bestemme at renter og avdrag ikke skulle betales ved mangel på likvide midler, ettersom de hadde valgt å overta eiendommen for å verne sine økonomiske interesser.¹¹⁶ I denne saken ble det ikke ansett å foreligge inntektsreduksjon i det ordningen ble ansett forretningsmessig rimelig og naturlig. Konklusjonen er i samsvar med Høyesteretts syn på spørsmålet om inntektsjustering i Rt. 1939 s. 699.¹¹⁷

I aksjeselskapsammenheng kan det inntreffe spesielle situasjoner hvor kreditor involverer seg i selskapets styring og drift. For det første kan det unntaksvis tenkes at kreditor betinger seg en rett til å være representert i styret, mot for eksempel et stort lån med høy rente eller en provisjonsordning. For det annet kan det tenkes at kreditor involveres i en aksjonæravtale med en klausul om bestemt stemmegivning på generalforsamling etter långiverens instruks, eventuelt kombinert med en bestemmelse om aksjeoverdragelse som gir långiver kontroll over aksjene. Kreditor kan ønske å ha kontroll med aksjonærenes disposisjoner for å følge med på og kontrollere selskapets finansielle stilling og

¹¹⁵ Jfr. Rt. 1940 s. 598, på s. 602.

¹¹⁶ Side 602.

¹¹⁷ Se punkt 4.4.

økonomistyring, som igjen påvirker muligheten til å få tilbakebetalt lånet.¹¹⁸ Hvorvidt et slikt engasjement fra kreditors side er tilstrekkelig til å etablere interessefellesskap, beror som ellers på en konkret vurdering av graden av innflytelse det gir. Antakelig vil det være lettere å etablere et interessefellesskap hvor selskapet er avhengig av kreditors finansiering. Det kan være et selskap som har vært på randen til konkurs, og hvor kreditors hjelp var avgjørende for å fortsette virksomheten. Desto mer avhengig selskapet er, desto mer innflytelse vil trolig kreditor få.

4.6 Monopolist

I Ot.prp.nr. 26 (1980-1981) s. 66 er faktisk monopol på salg av råvarer eller energi nevnt som eksempel på hva som kan gi nødvendig innflytelse i forhold til interessefellesskapsvilkåret. Det synes å være bred enighet i teorien om at ordlyden ”interessefellesskap” ikke passer så godt på forholdet mellom en monopolist og dennes ”offer”.¹¹⁹ En monopolist vil ofte ha det i sin makt å egenrådlig kontrollere pris og leveringsvilkår. Men problemet med ren monopolsituasjon er at det ikke kan sies å være noe egentlig fellesskap; det må kreves en viss grad av gjensidighet for å oppfylle vilkåret i sktl. § 13-1. En monopolistposisjon i seg selv oppfyller derfor ikke tilknytningsvilkåret i sktl. § 13-1 med mindre posisjonen samtidig skaper et reelt interessefellesskap.¹²⁰ Tilsvarende som for leverandører og kreditorer må monopolisten ha kontroll som gjør at han kan dirigere medkontrahenten på en annen måte enn det som normalt følger av et slikt forretningsforhold.¹²¹ Dersom monopolisten for eksempel også er medeier i det andre selskapet, vil det kunne være tilstrekkelig til å etablere et interessefellesskap.¹²²

4.7 Arbeidsforhold

Arbeidsforhold kan være grunnlag for interessefellesskap dersom arbeidstakeren har interesse i arbeidsgivers virksomhet utover det som følger av alminnelig arbeidsforhold.

¹¹⁸ Jfr. Lowzow & Reed (1993) s. 257-258.

¹¹⁹ Jfr. Løchen (1982) s. 81, Skaar (2006) s. 350 og Syversen (1991) s. 187.

¹²⁰ Jfr. Skaar (2006) s. 350.

¹²¹ Jfr. Løchen (1982) s. 81.

¹²² Jfr. Syversen (1991) s. 187.

Som følge av oppgavens avgrensning, behandles arbeidsforhold bare i den utstrekning det kan ha betydning i selskapsforhold. Hovedsakelig vil det for selskapers vedkommende være tale om indirekte interessefellesskap. Ett eksempel er at arbeidstaker driver et selskap som gjør forretninger med arbeidsgiverselskapet – de to selskapene vil kunne stå i et indirekte interessefellesskap med arbeidstaker som tilknytningssubjekt. Avhengig av hvor mye innflytelse arbeidstaker har på arbeidsgivers disposisjoner, kan det også tenkes indirekte interessefellesskap mellom arbeidstakers selskap og eventuelle selskap som eies av arbeidsgiverselskapet. Graden av innflytelse vil variere ettersom hvilken posisjon eller stilling arbeidstaker har, hvilken kunnskap vedkommende sitter med, styrerepresentasjon, størrelsen på arbeidsgiverselskapet, øvrige arbeidstakeres engasjement m.v. Ofte vil interessefellesskap bestå i en kombinasjon av arbeidsforhold og eierforhold. Man kan for eksempel tenke seg at arbeidstaker har eierandel i arbeidsgiverselskapet, enten personlig eller gjennom et selskap. Inntektsreduksjon i forbindelse med arbeidsforhold kan forekomme ved at arbeidstakers selskap oppnår betingelser som avviker fra armlengdeprinsippet, enten til dets fordel eller ulempe.

4.8 Slektskap eller annen personlig tilknytning

Det siste grunnlag for interessefellesskap som behandles er slektskap eller annen personlig tilknytning. Selskaper kan klart nok ikke etablere interessefellesskap på grunnlag av personlig forhold seg imellom, men to selskaper kan ha indirekte interessefellesskap gjennom deres respektive eieres forhold. Man kan for eksempel forestille seg en mor og en datter, eller to venninner, som driver hvert sitt selvstendige selskap som kontraherer med hverandre. Avvikende prissetting mellom disse selskapene kan medføre anvendelse av sktl. § 13-1. Spørsmålet er hvor mye som skal til for å fastslå interessefellesskap. Det foreligger ikke automatisk interessefellesskap som følge av to personers slektskap eller vennskap; det må vurderes konkret hvor nært forholdet er og hvorvidt det i tillegg foreligger en annen tilknytning mellom dem.¹²³ Både i juridisk teori og i rettspraksis hevdes at det også kreves et bakenforliggende økonomisk fellesskap som gir en part faktisk innflytelse over en

¹²³ Jfr. Stoveland (2007) note 908 og Skaar (2006) s. 352.

annens disposisjoner.¹²⁴ Forklaringen ligger kanskje i at man finner det unaturlig at personlige forhold alene kan gi innflytelse på det økonomiske plan og således medføre inntektsreduksjon. I kommentaren til sktl. § 13-1 angis derimot personlig forhold og økonomisk fellesskap som alternative grunnlag for interessefellesskap.¹²⁵ Det må være riktig å se hen til graden av innflytelse med hensyn til økonomiske disposisjoner, slik som ved andre tilknytningsgrunnlag. Og dersom slik innflytelse påviselig følger av et rent personlig forhold, vil det trolig være tilstrekkelig til å etablere interessefellesskap. I alle tilfelle vil nært personlig forhold være et sterkt moment i interessefellesskapsvurderingen.

5 Et komparativt perspektiv: sammenligning mellom skatteloven § 13-1 og tilsvarende bestemmelser i utvalgte andre lands rett

5.1 Danmark

Dansk rett er litt annerledes strukturert på internprisingsområdet enn norsk rett. Armlengdeprinsippet er nedfelt i ligningsloven (LL) § 2.¹²⁶ Det er en egen bestemmelse for tynn kapitalisering i selskabsskatteloven (SEL) § 11.¹²⁷ Videre er fradragsretten for forsikringspremier til konserninterne selskap særskilt regulert i SEL § 11 A. Dokumentasjonsreglene er inntatt i skattekontrollloven (SKL) § 3 B.¹²⁸

Ligningsloven § 2 er hovedbestemmelsen for internprisreguleringen i dansk rett, og personkretsen angis slik i første ledd:

§ 2. *Skattepligtige,*

¹²⁴ Jfr. Skaar (2006) s. 352 og Utv. 1992 s. 1139 og Utv. 1998 s. 918.

¹²⁵ Jfr. Stoveland (2007) note 908.

¹²⁶ Lov nr 1061 af 24/10/2006.

¹²⁷ Lov nr 1037 af 24/08/2007.

¹²⁸ Lov nr 1126 af 24/11/2005.

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er konsernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet, eller
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark...

I henhold til første ledd skal interesseforbundne skattytere ved transaksjoner seg imellom anvende priser og vilkår som for uavhengige parter. Armlengdeprinsippet skal anvendes både ved interne og ved grenseoverskridende transaksjoner. Som det følger av utdraget over, omfatter bestemmelsen skattepliktige generelt, derunder faste driftssteder som befinner seg i et annet land enn hovedselskapet. Således har bestemmelsen etter ordlyden en større personkrets enn sktl. § 13-1.¹²⁹ Tilknytningskravet i LL § 2 er lagt opp slik at det enten kan være bestemmende innflytelse, konsernforhold eller forholdet mellom hovedselskap og dets faste driftssted i et annet land. Bestemmende innflytelse er legaldefinert i annet ledd som å inneha, direkte eller indirekte, eierandel over 50 % eller stemmerådighet over 50 %. Når det gjelder indirekte eierskap, er det avgjørende hvilken eierandel skattyter faktisk sitter med etter en multiplikasjon av eierandelene.¹³⁰ Dersom skattyter A har 60 % eierandel i selskap X, som igjen har 60 % eierandel i selskap Y, er kravet ikke oppfylt fordi A bare eier 36 % i Y. Ved indirekte stemmerådighet er det avgjørende om A kontrollerer X med over 50 %, og således kan bestemme hvordan X skal anvende sin stemmerett i Y. I så tilfelle skal man ta hensyn til X sin totale stemmerett i Y. Det vil si at dersom A har rådighet over 60 % av stemmene i X, som igjen innehar 55 % av stemmene i Y, anses A for å kontrollere 55 % av stemmene i Y.¹³¹ Ved beregningen skal man ta med rådighet som besittes av nærstående fysiske og juridiske personer, andre deltakere det er inngått avtale med m.v. Et formelt krav om over 50 % rådighet er snevrere enn interessefellesskapsvilkåret i sktl. § 13-1. Men forskjellen utlignes noe ved at man skal regne med rådighet som befinner seg i en viss krets rundt den skattepliktige. Med dette fanger man blant annet opp aksjonæravtaler, som både kan innskrenke og utvide skattyters

¹²⁹ Se punkt 2.2.

¹³⁰ Jfr. Vinther (2005) s. 208.

¹³¹ Jfr. CIR nr. 84 av 15/05/1998 punkt 3.1.1.

reelle stemmerett, samt slektskap mellom selskapsdeltakere. I tredje ledd er konsernforhold definert som at samme krets av selskapsdeltakere har bestemmende innflytelse over partene, eller at partene er underlagt felles ledelse.

I motsetning til norsk rett, har Danmark samkjørt tilknytningsvilkåret i den materielle internprisingsregelen og dokumentasjonsregelen i SKL § 3 B. Ordlyden i de to bestemmelsene er dermed tilnærmet identisk på dette punkt.

Det har vært anført at statsskatteloven (SL) §§ 4 og 6, om henholdsvis alminnelig inntektsskatteplikt og fradragrett, innebærer adgang til skatterettslig korleksjon av kontrollerte transaksjoner fordi de avviker fra armlengdeprinsippet.¹³² I Brinkmann-saken ble SL § 4 anvendt for å justere leieinntekt opp til markedsnivå. En student leide leilighet av sine foreldre til underpris.¹³³ Høyesteret korrigerer inntektene på foreldrenes hånd.¹³⁴ I U.2009.113H ble SL § 4 anvendt på tilsvarende måte som grunnlag for å fikserer leieinntekt for årene før LL § 2 trådte kraft. For så vidt gjaldt årene etter sistnevnte bestemmelse kom, henviste retten også til denne. Sannsynligvis vil man i fremtiden anvende LL § 2 i slike tilfeller hvor interessefelleskapsvilkåret i bestemmelsen er oppfylt. Skatteloven har naturligvis også alminnelige tilordningsregler, men de synes ikke å være anvendt som hjemmel for inntektsjustering på tilsvarende måte som i dansk rett.

Lovbestemmelsene i LL § 2 og SL §§ 4 og 6 skal sikre riktig tilordning av inntekter og fradrag. I tillegg til disse grunnlagene er den alminnelige rettsoppfatning i dansk rett at transaksjoner som avviker fra armlengdeprinsippet til en viss grad kan korrigeres eller tilsidesettes ut fra helt konkret vurdering.¹³⁵ Tilsidesettelse foretas gjerne med henvisning til realitetsgrunnsetningen, som går ut på at man skatterettslig gjennomskjærer rettslig bindende transaksjoner, fordi de ikke har noen realitet utover det å spare skatt – i

¹³² Lov nr. 149 af 10/04/1922.

¹³³ TFS 2002.967H.

¹³⁴ Jfr. Werlauff (2008) s. 389.

¹³⁵ Jfr. Werlauff (2008) s. 380.

motsetning til sedvanlige og forretningsmessig velbegrunnede transaksjoner.^{136, 137} Det er her tale om gjennomskjæring lignende den norske ulovfestede omgåelsesnormen. Ved rene korreksjoner utover de tilfeller som faller innunder LL § 2, synes dansk Højesteret å ha anvendt en mer objektiv norm. U.1996.1148H gjaldt et sale-and-lease-back-arrangement mellom et andelsselskap og et leasinginteressentskap. Førstnevnte solgte sine driftsmidler til interessentskapet for deretter å lease dem tilbake. Højesteret kom til at partene hadde fastlagt for høy verdi på driftsmidlene ved overdragelsen sammenlignet med markedsverdi. Videre ble det antatt at partene ikke hadde hatt motstridende interesser, tvert i mot hadde de hatt en felles interesse i høy verdifastsettelse. Skattemyndighetene kunne på det grunnlag fastsette ny armlengdes verdi på driftsmidlene etter skjønn. Slike tilfeller av konkret interessefellesskap vil i norsk rett stort sett omfattes av sktl. § 13-1, men LL § 2 har en snevrere tolkning av nærstående skattytere og derfor benyttes en ulovfestet armlengdenorm.¹³⁸

Selskabsskatteloven § 11 regulerer situasjonen hvor et selskap eller en forening har gjeld til en nærstående skattyter (kontrollert gjeld). Tilknytningskravet er det samme som i LL § 2, jfr. SEL § 11 første ledd nr. 2. Det vil si at også faste driftssteder som befinner seg i et annet land enn hovedselskapet er omfattet. Dersom gjelden overstiger forholdet 4:1 i forhold til egenkapitalen, det vil si ved tynn kapitalisering, får skattyter ikke fradrag for renteutgifter for denne overskytende del av gjelden. Inndelingen skiller seg fra norsk rett, hvor tynn kapitalisering omfattes av den generelle regelen i sktl. § 13-1. Det beror på en konkret vurdering hvorvidt tynn kapitalisering foreligger, slik at inntekten kan sies å være redusert. I Norge har man ikke funnet en passende generell prosentsats på forholdet mellom lån og egenkapital.¹³⁹ Dog har klagenemnda for oljeskatt utviklet en praksis innen

¹³⁶ Se for eksempel U.2006.818H.

¹³⁷ Jfr. Werlauff (2008) s. 381.

¹³⁸ Sml. Utv. 2007 s. 1115.

¹³⁹ Jfr. Rt. 1940 s. 598, på s. 602.

petroleumsbeskatningen der retningslinjer for skjønn etter sktl. § 54 (1) (nå § 13-1) baserer seg på en 20 % -regel ved intern lånefinansiering av utbygging av petroleumsfelt.^{140, 141}

Selskabsskatteloven § 11A regulerer som nevnt fradragsrett for forsikringspremier betalt til konserninterne forsikringsselskap og forsikringspremier betalt til uavhengige forsikringsselskap så fremt risikoen er gjenforsikret i et konserninternt selskap. For at forsikringstakerselskapet skal ha fradragsrett, kreves det at forsikringsselskapet ”i ikke uvæsentlig omfang tegner tilsvarende forsikringer for uavhengige parter”.¹⁴² Det gis også fradrag i det omfang risikoen gjenforsikres hos et uavhengig selskap. Til sammenligning omfattes slike tilfeller i norsk rett av sktl. § 13-1. Etter norsk rettspraksis er fradragsretten for slike forsikringspremier i behold under forutsetning av at det er reell forsikring som kjøpes.¹⁴³

5.2 USA

USAs internprisregel er Internal Revenue Code Section 482: Allocation of income and deductions among taxpayers (Section 482).¹⁴⁴ Bestemmelsen lyder slik:

In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent

¹⁴⁰ Jfr. Fløystad (1990).

¹⁴¹ Se også 20 % -regel i petroleumsskatteloven § 3 h) før endring ved lov 15. desember 2006 nr. 75.

¹⁴² SEL § 11A (1).

¹⁴³ Jfr. Rt. 1995 s. 124, på s. 129.

¹⁴⁴ Title 26A, Chapter 1E, Part III.

evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936(h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.

Bestemmelsen omfatter ”*organizations, trades or businesses*”. I henhold til definisjonen av begrepene i forskriften til bestemmelsen synes alle juridiske personer og fysiske personer som driver virksomhet å være omfattet.¹⁴⁵ I praksis har bestemmelsen også vært anvendt på forholdet mellom en fysisk person og et selskap denne eier. Ethvert subjekt kan for øvrig være sammenknytningspunkt for partene i transaksjonen.¹⁴⁶ Den amerikanske regelen har således et snevrere anvendelsesområde enn sktl. § 13-1, som omfatter enhver skattyter.

Tilknytningsvilkåret for å anvende den amerikanske internprisingsregelen er ”...*owned or controlled directly or indirectly*...”. Eierskap og kontroll er alternative innflytelsesgrunnlag, og det er ikke et krav om 50 % eierskap så lenge det foreligger de facto kontroll.¹⁴⁷ For å fastslå fellesskap basert på eierskap, må partene eies direkte eller indirekte av ”*the same interests*”. Dersom det skal forstås som et krav om identisk eierskap, får eieralternativet mer begrenset rekkevidde. Selv om det er tale om konsernforhold, vil det fort ha sneket seg inn en minoritetsaksjonær i eierkjeden, slik at prosentvis eierforhold avviker noe fra selskap til selskap. Mer tjenlig er en tolkning av ”*same interests*” som at de vesentlige eierinteressene må være de samme, altså de eierinteressene som har faktisk betydning for selskapets disposisjoner. Satt på spissen kan det teoretisk oppstå en underlig situasjon hvis eieralternativet forstås som et krav om identiske eierinteresser. Dersom 50 selskaper hver eier 2 % i henholdsvis selskap A og B, vil Section 482 i prinsippet være anvendelig på transaksjoner mellom A og B, selv om de

¹⁴⁵ Regulation § 1.482-1.

¹⁴⁶ Jfr. Bjerke (1997) s. 113.

¹⁴⁷ Jfr. Moore (1995) s. 562-563.

50 selskapene er uavhengige og har motstridende interesser.¹⁴⁸ En slik forståelse ligger for så vidt utenfor internprisingsregelens naturlige anvendelsesområde – det er vanskelig å forestille seg at inntektstilordningen i slike situasjoner henger sammen med selskapenes tilknytningsforhold. Dette forholdet ville for øvrig heller ikke vært ansett som interessefellesskap i sktl. § 13-1, fordi den nødvendige grad av innflytelsesmulighet mangler. Usikkerhet om innholdet i eieralternativet, medfører at amerikanske skattemyndigheter velger å basere seg på kontrollalternativet, såfremt det er mulig.¹⁴⁹

Når det gjelder kontrollkriteriet, er det nærmere definert i forskriften som “... *any kind of control, direct or indirect, whether legally enforceable or not, and however exercisable or exercised, including control resulting from the actions of two or more taxpayers acting in concert or with a common goal or purpose.*”¹⁵⁰ Både formelt og faktisk interessefellesskap rammes, herunder koordinert opptreden og samarbeid mellom to eller flere skattytere som har felles hensikt eller målsetning. Den amerikanske bestemmelsen omfatter således de fleste innflytelsesgrunnlag på lik linje med sktl. § 13-1. Som det sies i forskriften: “*It is the reality of the control that is decisive, not its form or the mode of its exercise.*”¹⁵¹

Ordlyden “*interests*” i Section 482 tilsier at det kan være tale om samlet kontroll blant flere subjekter.¹⁵² Det følger også av at forskriften uttrykkelig nevner at kontroll kan utgjøres av to eller flere skattytere som handler “*in concert*”. Kombinert kontroll er aktuelt hvor én part ikke har tilstrekkelig innflytelse på egenhånd. Problemet er å avgrense foreningen av flere subjekter hensiktsmessig, slik at ikke sammenhengen mellom disse blir for fjern. Dersom det trekkes for langt, ender det i samme retning som eksemplet over i forbindelse med eierskap; det er ikke naturlig å si at to selskap som kontrolleres av de samme 100, presumptivt uavhengige, aksjonærene har et tilstrekkelig tilknytningsforhold. Det kan

¹⁴⁸ Jfr. Feinschreiber (2001) s. 5-10.

¹⁴⁹ Jfr. Feinschreiber (2001) s. 5-9.

¹⁵⁰ Regulation § 1.482-1 (i)(4).

¹⁵¹ Regulation § 1.482-1 (i)(4).

¹⁵² Jfr. Feinschreiber (2001) s. 5-11.

oppstilles noen typiske forhold som taler for å se flere subjekters rådighet i sammenheng. For det første kan subjektene ha en økonomisk eller personlig relasjon som motiverer dem til å handle i fellesskap. Det kan for eksempel komme til uttrykk gjennom en aksjonæravtale eller en samarbeidsavtale. Videre må vurderingen begrenses til en mindre gruppe subjekter, fordi det er urealistisk å se et stort antall subjekter i sammenheng; det vil være vanskelig for dem å koordinere sine interesser og deretter samkjøre sine handlinger. En tredje faktor er hvorvidt det foreligger en tilstrekkelig sterk opposisjonsgruppe som kan motarbeide en antatt samkjørt gruppe av subjekter.¹⁵³ Det kan trekkes en parallell til norsk rett når det vurderes hvorvidt en aksjonær som har mindre enn 50 % eierskap kan sies å ha tilstrekkelig faktisk innflytelse over den annen part til å etablere interessefellesskap.¹⁵⁴

Legaldefinisjonen av kontroll gir lite håndfast veiledning for den praktiske anvendelsen av begrepet. Til tross for at mange internprisingssaker stadig verserer i USA, er det heller ikke mye konkret veiledning om kontroll eller eierskap å hente verken i lovgivningshistorien, øvrige forskrifter, administrativ praksis eller rettspraksis.¹⁵⁵ Dette er som tidligere påpekt typisk for tilknytningsvilkåret i internprisingretten. Sannsynligvis skyldes det at skattemyndighetene sjelden tar opp spørsmålet om internprising i tilfeller hvor tilknytningen mellom partene fremstår som tvilsom.

I henhold til sktl. § 13-1 må det, i tillegg til interessefellesskap, foreligge inntektsreduksjon og årsakssammenheng mellom disse forholdene. Den amerikanske bestemmelsen er litt annerledes formulert; myndighetene kan endre inntektsligningen dersom det anses nødvendig for å forhindre omgåelse av skattereglene eller for å gjenspeile skattyternes inntekt.¹⁵⁶ Med dette menes at en skattyters selvangivelse ikke gjenspeiler den reelle inntekten, tilsynelatende som følge av brudd på armelengdeprinsippet ved kontrollerte transaksjoner. Forskjellen blir at det er strengere krav til årsakssammenheng i norsk rett.

¹⁵³ Jfr. Feinschreiber (2001) s. 5-13 til 14.

¹⁵⁴ Se punkt 3.2.

¹⁵⁵ Jfr. Feinschreiber (2001) s. 5-2.

¹⁵⁶ Section 482.

Dette kan blant annet skyldes at Norge har et annet selvangivelsessystem, basert på at skattemyndighetene foretar årlig ligning, mens i USA fastsetter skattyterne selv inntekt og beregner skatt ut fra den.¹⁵⁷ Amerikanske myndigheter er henvist til etterfølgende kontroll av innsendte ligninger, og terskelen for å justere må tilpasses denne situasjonen. Når det gjelder interessefellesskap som involverer en part hjemmehørende utenfor EØS (eller hjemmehørende i en stat innenfor EØS hvorfra det ikke kan kreves opplysninger om formues- og inntektsforhold), er det i norsk rett oppstilt en presumpsjon for årsakssammenheng ved utenlandsforhold, jfr. sktl. § 13-1 annet ledd. Forskjellen fra amerikansk rett med hensyn til krav om årsakssammenheng er derfor mindre hvor det er tale om slike utenlandsforhold.

Når det gjelder bevisbyrde, presumeres interessefellesskap som følge av kontroll å foreligge dersom inntekt eller fradrag er vilkårlig forskjøvet.¹⁵⁸ Det bemerkes at for å kunne påberope seg presumpsjonen om at det foreligger kontroll, må myndighetene først bevise at inntekten er vilkårlig forskjøvet.¹⁵⁹ Det kan trekkes en parallell til sktl. § 13-1 annet ledd, hvoretter interessefellesskap presumeres å foreligge ved utenlandsforhold, dersom det er grunn til å anta at inntekten er redusert. Forøvrig er det opp til de amerikanske skattemyndighetene å vise til fakta som understøtter inntektsjustering basert på vilkårene i Section 482. Det er ikke tilstrekkelig at partenes disposisjoner er rent skattemessige motivert, dersom de er foretatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Når inntektsjusteringen er foretatt, flyttes bevisbyrden over på skattyter. I en eventuell rettsak er det opptil skattyter å bevise at myndighetenes beslutning er vilkårlig og representerer et myndighetsmisbruk.¹⁶⁰

Amerikansk rett oppstiller ikke egne dokumentasjonsregler slik som i Norge og Danmark. Dokumentasjonsplikten oppstår derimot som en konsekvens av reglene om tilleggs-skatt i

¹⁵⁷ Jfr. Finansdepartementet (2006) s. 45.

¹⁵⁸ Regulation § 1.482-1 (i)(4).

¹⁵⁹ Jfr. *Brittingham v. Commissioner*, 598 F2d 1382.

¹⁶⁰ Jfr. Moore (1995) s. 560-561.

Internal Revenue Code Section 6662: Imposition of accuracy-related penalty on underpayments (Section 6662).¹⁶¹ Inntektsjustering i henhold til Section 482 kan gi grunnlag for tilleggsskatt etter Section 6662, dersom det kvalifiserer til ”*substantial valuation misstatement*”, jfr. (b)(3). Partene kan imidlertid redusere grunnlaget for tilleggsskatt ved å dokumentere internprisen på en tilfredsstillende måte, jfr. (e)(3)(B).¹⁶² Dokumentasjonsreglene er således knyttet opp mot samme personkrets som omfattes av Section 482.

6 Interessefellesskap slik det er regulert i OECDs mønsterskatteavtale og den nordiske skatteavtalen

6.1 Kort om forholdet mellom skatteavtale og intern norsk rett

6.1.1 OECDs mønsterskatteavtale

OECDs mønsterskatteavtale er, som tittelen tilsier, en modell til bruk for medlemsstatene når de skal inngå skatteavtaler. Derav følger at den ikke er rettslig bindende. Men nettopp fordi de fleste skatteavtaler er utarbeidet med utgangspunkt i mønsteravtalen, vil den likevel ha stor praktisk betydning. Likeledes vil også OECDs tolkninger og kommentarer ha betydning for anvendelsen av disse skatteavtalene.¹⁶³ For retningslinjenes vedkommende fremgår dette av sktl. § 13-1 fjerde ledd fra og med 2008.¹⁶⁴ Høyesterett har også lagt vekt på retningslinjene i saker avsagt før denne uttrykkelige lovfestingen.¹⁶⁵

¹⁶¹ Title 26F, Chapter 68A, Part II.

¹⁶² Jfr. Finansdepartementet (2006) s. 45.

¹⁶³ Jfr. Bjerke (1997) s. 108.

¹⁶⁴ Jfr. punkt 2.2.

¹⁶⁵ Jfr. Rt. 2001 s. 1265 og Rt. 2007 s. 1025.

6.1.2 Skatteavtaler

Skatteavtaler som Norge har inngått med andre stater er folkerettslig bindende traktater. Dertil kommer at skatteavtalene internt har status som formell lov. I henhold til lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v. § 1 er Kongen tildelt Stortingets forhåndssamtykke til å inngå skatteavtaler. Bestemmelsen innebærer en forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene, slik at de ved inngåelse umiddelbart blir en del av norsk rett.¹⁶⁶

6.2 Nærmere om OECDs mønsterskatteavtale

6.2.1 Artikkel 9

OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9.1 gjelder beskatning av ”*Associated Enterprises*” og lyder slik:

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

Artikkelen er den såkalte internprisingsregelen i skatteavtaleretten. Det oppstilles to alternative tilknytningsformer for å anse to selskaper som nærstående. For det første kan et selskap delta i et annet selskap gjennom ledelse, kontroll eller kapital, jfr. 9.1 a). For det

¹⁶⁶ Jfr. Zimmer (2009) s. 59-60.

andre kan to selskaper være indirekte tilknyttet ved at de samme personene deltar i ledelsen eller kontrollen av disse eller har eierandel i dem, jfr. 9.1 b); det er således felles forhold til tredjemann som er avgjørende.

Regulering av inntektsfordeling mellom nærstående selskap på internasjonalt nivå har vært diskutert i mange år, og en arbeidsgruppe utnevnt av OECDs Fiscal Committee kom allerede i 1959 med en samlet rapport og forslag til bestemmelser om inntektsallokering for faste driftssteder og fordeling av inntekter mellom tilknyttede selskaper. Dersom det forelå særlige relasjoner mellom selskapene som medførte forskyvning av inntekter, kunne myndighetene justere den opprinnelige inntektstilordningen.¹⁶⁷ I 1963 offentliggjorde OECD sitt endelige forslag til mønsterskatteavtalen i samsvar med arbeidsgruppens forslag.¹⁶⁸ Mønsterskatteavtalen har senere vært revidert flere ganger, men artikkel 9.1 har stått uforandret. Arbeidsgruppen fra 1959 så ikke behov for å kommentere den foreslåtte internprisingsregelen noe særlig.¹⁶⁹ OECD offentliggjorde kommentarer til alle bestemmelsene i skatteavtalen. Men kommentarene til artikkel 9 innebar ikke noe mer enn det arbeidsgruppen inntok i sin rapport. Det ble uttrykkelig nevnt at de ikke så behov for å klarlegge artikkelen ytterligere. Senere er kommentarene til 9.1 endret, men fremdeles mangler de veiledning om hva som skal til for å oppfylle tilknytningsvilkåret. I 1979 kom OECD med en rapport om internprising som medlemslandene ble anbefalt å ta hensyn til.^{170, 171} Rapporten ble senere bearbeidet, og i 1995 utga OECD retningslinjer for fastsettelse av internpriser.¹⁷² Siden er retningslinjene blitt oppdatert, og det pågår stadig utviklingsarbeid innen OECD.

¹⁶⁷ Jfr. Working Party N° 7 s. 5 og 20.

¹⁶⁸ Jfr. Bjerke (1997) s. 56.

¹⁶⁹ Jfr. Working Party N° 7 s. 20.

¹⁷⁰ Transfer Pricing and Multinational Enterprises.

¹⁷¹ Jfr. Bjerke (1997) s. 104-105.

¹⁷² Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (TPG).

Det fremgår av retningslinjene at myndighetene ikke skal trekke en automatisk slutning om at partene har hatt til hensikt å manipulere fortjenesten fordi det foreligger avvik fra armlengdeprinsippet. Internprisingsproblematikken er ikke helt det samme som problematikken rundt skattesvik eller skatteunngåelse, og disse vurderingene bør ikke forveksles, selv om internprising kan være anvendelig for slike formål. Videre bør inntektskorreksjon som utgangspunkt ikke forstyrre partenes øvrige kontraktsrettslige forpliktelser.¹⁷³

6.2.2 Likheter og ulikheter ved tolkningen av tilknytningskravet i mønsterskatteavtalen og norsk rett

For enkelthets skyld anvendes interessefelleskap heretter som betegnelse på tilknytningskravet i mønsterskatteavtalen. I henhold til retningslinjene er det tale om ”associated enterprises” hvor et foretak oppfyller vilkårene i artikkel 9.1 a eller b i forhold til et annet foretak.¹⁷⁴ Utover dette er det lite veiledning i retningslinjene med hensyn til hva som er å anse som nærstående foretak. Det er paradoksalt at det ikke gis noen konkrete holdepunkter å basere tilknytningsvurderingen på, samtidig som det visstnok skal være såpass klart hva som omfattes, at det ikke er nødvendig med utfyllende kommentarer. Ut fra teorien synes det nettopp å være en viss tvil om regelens rekkevidde.¹⁷⁵

I henhold til ordlyden i artikkel 9.1 er det ”enterprises” som justeringssubjekt og nærstående subjekt som omfattes av bestemmelsen. Med dette forstås juridiske og fysiske personer som driver virksomhet.¹⁷⁶ Ved indirekte interessefelleskap kan sammenknytningssubjektet være enhver juridisk eller fysisk person.¹⁷⁷ Avgrensningen av personkretsen til næringsdrivende medfører at artikkel 9.1 kun får anvendelse på

¹⁷³ TPG 1.2 og 1.36.

¹⁷⁴ Jfr. TPG Glossary.

¹⁷⁵ Jfr. Arvidsson (1990) s. 179-180 og Skaar (2006) s. 349.

¹⁷⁶ Jfr. Bjerke (1997) s. 113.

¹⁷⁷ Jfr. Skaar (2006) s. 346.

virksomhetsinntekt. Sktl. § 13-1 gjelder derimot for all inntekt og for alle skattytere, uavhengig av om de driver virksomhet eller ikke.¹⁷⁸

Vilkåret om tilknytning i mønsterskatteavtalen artikkel 9.1 er formulert slik:

“... *participates directly or indirectly in the management, control or capital...*”. I henhold til både skatteavtalen og sktl. § 13-1 omfattes tilknytning ved et selskaps deltakelse i et annet og ved tredjemanns tilsvarende deltakelse i to selskaper.¹⁷⁹ Det er flere mulige grunnlag for interessefellesskap slik som etter sktl. § 13-1, og stort sett tolkes interessefellesskapsvilkåret likt.¹⁸⁰ I svensk juridisk teori har det imidlertid vært antydning at mønsteravtalen begrenser seg til formelle interessefellesskap, direkte eller indirekte, herunder eierskap, ledelse eller annen type kontroll. Både den svenske og den norske internprisingsregelen omfatter også uformelt interessefellesskap. Det kan for eksempel være en eneforhandlers avhengighet av leverandøren, eller andre forhold som rent faktisk gir et selskap innflytelse over et annet. Bakgrunnen for at det kunne være tvil om rekkevidden av artikkel 9.1 er en tolkning av kommentarene dit hen at det hovedsakelig siktes til konsernforhold.¹⁸¹ Kommentarene er imidlertid ikke tilstrekkelig klare til at internprisingsbestemmelsens rekkevidde bør tolkes så snevert – ordlyden synes ikke å avgrense mot uformelle former for kontroll. Det avgjørende bør være graden av innflytelse, slik som etter sktl. § 13-1, ikke innflytelsesgrunnlaget.¹⁸²

Noe av det karakteristiske med mønsterskatteavtalen er at den anvendes i OECDs medlemsstater verden over med den følge at statenes rettsanvendelse kan variere. I 2003 ble det avholdt et seminar i regi av organisasjonen IFA som tok opp spørsmålet ”What is an associated enterprise?” i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9.1.¹⁸³ Det ble holdt ulike

¹⁷⁸ Jfr. Zimmer (2009) s. 148.

¹⁷⁹ Se artikkel 9.1 a) og b) og punkt 3 og 4.

¹⁸⁰ Jfr. Bjerke (1997) s. 116 flg.

¹⁸¹ Jfr. Arvidsson (1990) s. 179-180.

¹⁸² Jfr. Skaar (2006) s. 349.

¹⁸³ 57th Congress of the International Fiscal Association (IFA).

innlegg om tolkningen av artikkel 9.1, og jeg vil trekke frem noen grunnleggende momenter som kom til uttrykk i den skriftlige presentasjonen. Det bemerkes at dette ikke kan vektlegges som en alminnelig rettskilde, men i mangel av noe annet er det egnet til å illustrere anvendelsen av artikkel 9.1. Et av momentene som kom til uttrykk var at dersom to foretak er tilknyttet på en slik måte at deres beslutninger ikke nødvendigvis styres av markedet eller andre eksterne forhold, skal de anses som nærstående. På den annen side bør de ikke anses nærstående med mindre relasjonen mellom dem er egnet til å påvirke prissettingen.¹⁸⁴ Videre bør et foretak ha en viss påviselig interesse i å engasjere seg i det andre foretaket for å være nærstående, men det er ellers ikke noe minimumskrav til deltakelsen.¹⁸⁵

En av innleggsholderne ga noen konkrete eksempler på relasjoner som kan utgjøre interessefellesskap, blant annet betydelig eierandel, låneforhold, franchiseavtale, eneforhandlerforhold og joint venture-avtale.¹⁸⁶ Disse innflytelsesgrunnlagene faller også innunder anvendelsesområdet for sktl. § 13-1.¹⁸⁷ Det ble videre trukket en parallell til mønsterskatteavtalen artikkel 11.6 og 12.4, som gjør unntak fra henholdsvis rente- og royaltyregelen, dersom ”special relationship” mellom partene medfører at beløpet overstiger det som normalt ville vært avtalt.¹⁸⁸ I OECDs kommentarer sies det at ”special relationship” i den forbindelse omfatter ekteskap, slektskap og for øvrig interessefellesskap generelt, utover det formelle avtaleforholdet, som kan påvirke beløpet.¹⁸⁹ Disse forhold bør også være omfattet av artikkel 9.1.

Skatteloven § 13-1 stiller kun krav til at det må foreligge en eller annen form for interessefellesskap. Mønsterskatteavtalen artikkel 9.1 stiller krav til at interessefellesskapet

¹⁸⁴ Skriftlig presentasjon IFA s. 5.

¹⁸⁵ Skriftlig presentasjon IFA s. 8.

¹⁸⁶ Skriftlig presentasjon IFA s. 6-7.

¹⁸⁷ Se punkt 3 og 4.

¹⁸⁸ Skriftlig presentasjon IFA s. 6-7.

¹⁸⁹ Commentary on Article 11 N° 34, Commentary on Article 12 N° 24.

består i deltakelse i foretakets ”*management, control or capital*”. Under IFA seminaret ble disse alternative deltakelsesgrunnlagene kommentert. ”Management” kan omfatte den formelle ledelsen av et foretak slik som et styre, men det kan også omfatte reell ledelse/forvaltning som befinner seg på et lavere plan dersom det foreligger innflytelsesmulighet med hensyn til foretakets transaksjoner. ”Control” hevdes å være muligheten til å dominere beslutninger vedrørende foretakets transaksjoner. At et foretak er økonomisk avhengig av et annet, er ikke alene tilstrekkelig til å fastslå at det foreligger kontroll. ”Capital” refererer seg til eierandel i foretaket, og det oppstår spørsmål om det kreves 50 % eierandel eller mer. Når det gjelder joint venture-samarbeid hevdes det at eierandelen ikke er avgjørende. Men hva som gjelder generelt, kommenteres ikke.¹⁹⁰ Krav til eierandel kan være vanskelig å enes om da dette varierer en del blant OECDs medlemsstaters internrett.¹⁹¹ Sannsynligvis vil man legge til grunn en helhetsvurdering i samme retning som etter sktl. § 13-1, se punkt 3.1.¹⁹²

6.3 Nærmere om den nordiske skatteavtalen

6.3.1 Artikkel 9

Den nordiske skatteavtalen (NSA) artikkel 9 regulerer beskatning av ”*Foretagender med fast tilknytning til hverandre*” og lyder som følger:

1. I tilfelle hvor

- a) et foretagende i en kontraherende stat deltar direkte eller indirekte i ledelsen eller kontrollen i et foretagende i en annen kontraherende stat, eller eier andel av kapitalen i dette foretagendet, eller*
- b) samme personer deltar direkte eller indirekte i ledelsen eller kontrollen i såvel et foretagende i en kontraherende stat som et foretagende i en annen kontraherende stat, eller eier andel av kapitalen i disse foretagender,*

¹⁹⁰ Skriftlig presentasjon IFA s. 8.

¹⁹¹ Skriftlig presentasjon IFA s. 2.

¹⁹² Jfr. Bjerke (1997) s. 116 flg. og Skaar (2006) s. 349.

skal følgende gjelde:

Hvis det mellom vedkommende foretagender blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem, som avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender, kan enhver fortjeneste som uten slike vilkår ville ha tilfalt et av foretagendene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretagendets fortjeneste.

NSA artikkel 9.1 tilsvarer mønsterskatteavtalen 9.1.¹⁹³ Det følger av den formelle tittelen ”Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue” at skatteavtalens hovedformål er å unngå dobbeltbeskatning av inntekt. I likhet med andre bestemmelser i skatteavtalen innebærer artikkel 9 en fordeling av beskatningsretten mellom medlemslandene. Andre artikler fordeler gjerne beskatningsretten etter inntektstype (kapitalinntekt, arbeidsinntekt m.m.) mellom hjemstat og kildestat. Internprisingsregelen regulerer hvilken av to selskapers hjemstater som har beskatningsrett til virksomhetsinntekt, basert på armlengdeprinsippet.¹⁹⁴ For andre inntektstyper reguleres tilknytning mellom partene av den enkelte bestemmelsen i skatteavtalen som gjelder den aktuelle inntekten.¹⁹⁵

6.3.2 Likheter og ulikheter ved tolkningen av tilknytningsvilkåret i skatteavtalen og norsk rett

NSA er basert på mønsterskatteavtalen, og tolkningen av NSA artikkel 9.1 vil være lik tolkningen av mønsterskatteavtalen artikkel 9.1. Personkretsen som omfattes av artikkel 9.1 er den samme som for mønsterskatteavtalen artikkel 9.1. Forskjellen fra intern norsk rett er at subjekter som ikke driver virksomhet ikke omfattes.¹⁹⁶ Som det følger av overskriften omfatter NSA artikkel 9.1 to eller flere foretak med fast tilknytning til hverandre beliggende i hver sin medlemsstat. Fast tilknytning vil si at et foretak direkte eller indirekte

¹⁹³ Jfr. Det nordiska skatteavtalet med kommentarer (1991) s. 111.

¹⁹⁴ Jfr. Zimmer (2009) s. 148.

¹⁹⁵ Se artikkel 11.6 og 12.4 for henholdsvis rente- og royaltynntekt.

¹⁹⁶ Jfr. punkt 6.2.2.

deltar i ledelsen eller kontrollen av, eller har eierandel i et annet foretak. Tilsvarende anses to foretak å ha fast tilknytning til hverandre dersom samme personer deltar i ledelsen eller kontrollen av disse, eller har eierandel i de to foretakene. Hva gjelder eieralternativet møter vi igjen spørsmålet om hvor stor prosentandel som kreves. Det er antatt at interessefellesskap kan foreligge selv om eierandelen er under 50 %. Men dersom et foretak eies femti-femti av to andre, må man i tillegg bygge på andre forhold som taler for interessefellesskap.¹⁹⁷ Spørsmålet om artikkel 9.1 omfatter uformelt interessefellesskap oppstår for NSA på tilsvarende måte som for mønsterskatteavtalen artikkel 9.1.¹⁹⁸ I kommentarutgaven til NSA uttales det at ved tvil om hvorvidt det foreligger interessefellesskap må spørsmålet bedømmes ut fra alle foreliggende omstendigheter.¹⁹⁹ Uttalelsen synes å forutsette at innflytelsesgrunnlaget er av underordnet betydning, slik at også mer uformelle tilknytninger skal tas med i vurderingen.²⁰⁰

Se ellers drøftelse av mønsterskatteavtalen artikkel 9.1 i punkt 6.2.2.

¹⁹⁷ Jfr. Det nordiska skatteavtalet med kommentarer (1991) s. 112.

¹⁹⁸ Jfr. Arvidsson (1990) s. 182.

¹⁹⁹ Jfr. Det nordiska skatteavtalet med kommentarer (1991) s. 112.

²⁰⁰ Sml. punkt 6.2.2.

7 Register

7.1 Lover og forskrifter

Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

Lov 3. mai 1918 nr. 1 indeholdende forandringer i skattelov for landet av 18. august 1911

Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v.

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Lov 11. juni 1971 nr. 60 om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Lov 14. mars 1975 nr. 5 om endringer i skattelov for landet av 18. august 1911

Lov 14. mars 1975 nr. 6 om endringer i skattelov for byene av 18. august 1911

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

Lov 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning

Lov 29. mai 1981 nr. 29 om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt

Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper

Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper

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

Lov 15. desember 2006 nr. 75 om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

Lov 29. juni 2007 nr. 72 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

Forskrift 30. april 1993 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum

7.2 Forarbeider

Indst. O. I, 1918

Ot.prp.nr. 26 (1970-1971) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v.

Ot.prp.nr. 26 (1980-1981) Om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m. v.

Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning

7.3 Offentlige publikasjoner

Finansdepartementet. *Høringsnotat om internprising mellom nærstående foretak*. Oslo, 07.11.06. <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2006/Horing-om-internprising-mellom-narstaend/3.html?id=424141> [Sitert 16. februar 2009]

7.4 Praksis

Rt. 1929 s. 584

Rt. 1929 s. 843

Rt. 1935 s. 798

Rt. 1939 s. 699

Rt. 1940 s. 598

Rt. 1995 s. 124

Rt. 1999 s. 1087

Rt. 2000 s. 1473

Rt. 2001 s. 1265

Rt. 2002 s. 456

Rt. 2002 s. 1247

Rt. 2003 s. 536

Rt. 2003 s. 1324

Rt. 2006 s. 404

Rt. 2006 s. 1573

Rt. 2007 s. 1025

HR-2007-1665-U

Rt. 2008 s. 1307

Utv. 1992 s. 1139

Utv. 1998 s. 918

Utv. 1994 s. 673

Utv. 1999 s. 540

Utv. 2002 s. 1393

Utv. 2003 s. 531

Utv. 2004 s. 685

Utv. 2005 s. 507

Utv. 2007 s. 348

Utv. 2007 s. 1115

Utv. 2008 s. 19

LE 1990 s. 574

KMVA-1999-3842

7.5 Litteratur

Aarbakke, Magnus *Skatt på inntekt*, 4.utg. Oslo, 1990.

Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave. Magnus Aarbakke ... [et al.]. 2.utg. Oslo, 2004.

Andenæs, Mads Henry *Aksjeselskaper og Allmennaksjeselskaper*. 1.utg. Oslo, 1998

Andenæs, Mads Henry *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*. 2.utg. Oslo, 2006

Bjerke, Joachim M *Internprissetting*. Oslo, 1997

Brofoss, Erik *Byskatteloven § 46 (54) første ledd*. Foredrag Oslo 1941. I: Utv. Bd. V. 1962, s. 1020-1068

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S. *MVA-kommentaren*. 2.utg. Oslo, 2002.

- Fløystad, Torstein *Tynn kapitalisering*. Oslo, 1990
- Lowzow & Reed *Aksjonæravtaler*. Oslo, 1993
- Løchen, Håkon *Gjennomskjæring ved interessefelleskap med utlandet – den nye regel i skatteloven § 54 første ledd*. I: Skatterett. 1982, s. 72-91.
- Skaar, Arvid Aage m.fl. *Norsk Skatteavtalerett*. Oslo, 2006
- Skattelovkommentaren 2003/04*. Arthur J. Brudvik ... [et al.]. Oslo, 2004.
- Syversen, Jan *Skatt på petroleumsutvinning*. Bergen, 1991
- Wiig, Søren. *Minoritetsaksjonær med bestemmende innflytelse? Aksjelovens konsernbegrep*. I: Stat, politikk og folkestyre. Festskrift til Per Stavang på 70-årsdagen. Bergen, 1998, s. 813-820.
- Zimmer, Frederik *Høyesterettsdommer i skattesaker 2003 del II nr. 8: Rt-2003-1324 (UTV-2003-1317) Statpipe -inntektsfordeling sokkel – land*. I: Skatterett. 2004, s. 356 flg. (Sitert fra Lovdata)
- Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utgave. Oslo, 2009.

7.6 Internett

- Bråthen, Tore *Kommentar til aksjeloven*. I: Norsk lovkommentar nettversjon. [Sitert 29.01.09]
- Stoveland, Per Helge *Kommentar til skatteloven*. I: Norsk lovkommentar nettversjon. [Sitert 12.01.09]
- Sollund, Stig *Kommentar til skatteloven*. I: Norsk lovkommentar nettversjon. [Sitert 23.02.09]

7.7 Skatteavtaler

- Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (Den nordiske skatteavtalen)
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (Mønsterskatteavtalen)

7.8 Utenlandske kilder

7.8.1 Lover, forskrifter og offentlige publikasjoner:

Danmark:

Lov nr. 1061 af 24/10/2006 om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven)
Lov nr. 1126 af 24/11/2005 om skattekontroll (Skattekontrollloven)
Lov nr. 149 af 10/04/1922 om indkomst- og formueskat til staten (Statsskatteloven)
Lov nr. 1037 af 24/08/2007 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.
(Selskabsskatteloven)

Cirkulære nr. 84 af 15/05/1998 om transfer pricing regler Til de statslige og kommunale skattemyndigheder (lov nr. 131 af 25. Februar 1998)

USA:

Title 26A, Chapter 1E, Part III: Internal Revenue Code Section 482: Allocation of income and deductions among taxpayers

Regulation § 1.482-1: Allocation of income and deductions among taxpayers

Regulation § 1.482-1T: Allocation of income and deductions among taxpayers (temporary)

Title 26F, Chapter 68A, Part II: Internal Revenue Code Section 6662: Imposition of accuracy-related penalty on underpayments.

7.8.2 Avgjørelser

Danmark:

U.1996.1148H

TfS 2002.967 H

U.2006.818H

U.2009.113H

USA:

B. Forman Company, Inc. v. Commissioner, 423 F2d (2d Cir. 1972)

Brittingham v. Commissioner, 598 F2d 1382

7.8.3 Litteratur

Arvidsson, Richard *Dolda Vinstöverföringar*. Stockholm, 1990

Bundgaard, Jakob og Wittendorff, Jens *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*. København, 2001

Det nordiska skatteavtalet med kommentarer. Edward Andersson... [et al.]. Stockholm, 1991

Feinschreiber, Robert *Transfer Pricing Handbook*. 3.utgave. USA, 2001

Moore, Michael L. og Outslay, Edmund *U.S. Tax Aspects of Doing Business Abroad*. 4.utgave. New York, 1995

Vinther, Nikolaj og Werlauff, Erik *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*. København, 2005

Werlauff, Erik *Selskabsskatteret 2008/09*. 10.utgave. København, 2008

7.8.4 Annet

57th Congress of the International Fiscal Association (Sydney, Australia 2003). Skriftlig presentasjon.

7.9 OECD

REVISED REPORT ON THE ALLOCATION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS AND SUBSIDIARY COMPANIES. Working Party N° 7 of the Fiscal Committee. 1959.

Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995) with later changes

OECD Commentary on the Model Tax Convention (2008)