

# Også norske skattemyndigheter må akseptere TNMM

**I VingCard/Elsafe-saken var anvendelsen av den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden («TNMM») sentral. Lagmannsrettens behandling av dette spørsmålet tas opp i denne artikkelen.**

Artikkelen er forfattet av:



Advokat (H)  
Hans Olav Hemnes  
Partner BDO Advokater AS  
Han var prosessfullmektig for VingCard/Elsafe i den omtalte saken.



Advokatfullmektig  
Thomas Martens  
BDO Advokater AS

Internprising har stått høyt på skattemyndighetenes agenda de siste årene. Betydelige ressurser er lagt ned for å utvikle kompetansen og det er liten grunn til å tro at dette vil endre seg i årene som kommer. Skattemyndighetene har også valgt en forholdsvis offensiv strategi for å teste hvordan interne regler skal tolkes i samsvar med internasjonale traktater og prinsipper. Det nyeste tilskuddet av avgjørelser er VingCard/Elsafe-saken. Sentralt i saken stod anvendelsen av den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden («TNMM») og det er lagmannsrettens behandling av dette spørsmålet som tas opp i denne artikkelen<sup>1</sup>.

## Kort om TNMM

Den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden er en av fem anerkjente prisingsmetoder i OECD Transfer Pricing Guidelines (TPG). Metoden sammenligner nettofortjenestemarginen i en kontrollert transaksjon med nettofortjenestemargin i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.

Historisk sett har TNMM vært ansett for å være en sekundær metode fordi nettofortjenestemarginen påvirkes av forhold som ikke nødvendigvis har direkte sammenheng med driften, slik som markedsforhold og interne forretningsstrategier. Til tross for svakhetene, er metoden mye brukt i praksis (nærmest enerådende for distributørselskaper) og OECD fjernet i 2010 hierarkiet som plasserte TNMM som en «siste utvei». I henhold til gjeldende retningslinjer kan TNMM nå benyttes dersom det konkrete saksforholdet gjør den til «*the most appropriate method*»<sup>2</sup>.

## Dommens faktum

VingCard AS og Elsafe International AS var i 2004 og 2005 produksjonsselskaper innen Assa Abloy-konsernet. VingCard produserer og selger komplette sikkerhetssystemer/låssystemer for adgangskontroll i bygninger og båter. Kundene var hovedsakelig hotellkjeder, frittstående hoteller og cruisereederier. Elsafe leverer safer, som utfyller VingCards sikkerhetssystemer. Selskapene var (og er fremdeles) markedsledende internasjonalt på sine områder. VingCard og Elsafe fusjonerte i 2006 og omtales i det videre som VCE.

Lagmannsrettens behandling gjaldt prisjusteringer som ble foretatt mot et av VCE sine distributørselskaper i gruppen, Assa Abloy Hospitality Inc. (AAH) i 2004 og 2005. I 2004 lå AAH an til å få et stort underskudd. I forbindelse med avlegging av årsregnskapet ble prisene på de kontrollerte transaksjonene justert for å oppnå et økonomisk resultat i samsvar med arm-

lengdeprinsippet. AAH var VCE sin distributør i det amerikanske markedet og stod for om lag 30–40 % av det totale salget av VCE sine produkter.

I 2005 ble VCE underrettet om at ligningen for 2004 var under vurdering. På dette tidspunktet holdt selskapene på å utforme en internprisingsanalyse for å sikre at de økonomiske justeringene mellom VCE og AAH for 2004 var i henhold til armlengdeprinsippet. Studien vurderte ulike metoder for internprising basert på OECDs retningslinjer og endte opp med å benytte TNMM. I tråd med studiens anbefalinger inngikk VingCard og Elsafe i desember 2005 hver sin internprisingsavtale med AAH, benevnt distribusjonsavtaler, hvor man fastslo hvordan armlengdeprinsippet skulle ivaretas for de kontrollerte transaksjonene.

Avtalene regulerer hovedprinsippene for internprisfastsettelsen slik at AAH er garantert en årlig nettomargin på mellom 1 og 5 prosent. Intervallet ble senere endret til 1,1–2,9 prosent i tråd med konklusjonene i internprisingsstudien.

Det sentrale spørsmålet i saken var om prisingsstrategien medførte en inntektsreduksjon i VCE, jf. skattelovens § 13–1. Skattemyndighetene nektet alle prisjusteringer, uten selv å anvende noen prisingsmetode.

## Nærmere om bruken av TNMM

I internprisingsundersøkelsen valgte man å benytte TNM-metoden på aggregert nivå. Dette skyldes at VCE, i tillegg til å produsere sikkerhets/låssystemer, hadde

1 Saken er tidligere omtalt av Sfs i Revisjon og Regnskap nr. 5–2009.

2 OECD Transfer Pricing Guidelines (2010) pkt. 2.2.

Metode	Hvordan?	Når? Eksempler:
<b>Tradisjonelle metoder</b>		
Sammenlignbar Ukontrollert Pris-metoden («CUP»/«SUP»)	Tar utgangspunkt i prising av lignende transaksjoner under sammenlignbare omstendigheter.	Det foreligger sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter.
Kost Pluss-Metoden	Tar utgangspunkt i kostnadene ved å produsere eller omsette en vare eller en tjeneste. Deretter legges det på en markedsmessig bruttomargin som sammenlignes med marginer fra sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.	Tjenester Varer Felles fasiliteter
Videresalgsprismetoden (Resale Price Method/”RPM”)	Tar utgangspunkt i mark-up-påslag og trekker det fra den endelige salgssummen til tredjeparts kunder utenfor gruppen, for å komme frem til prisen av konserninterne transaksjoner.	Varer Varedistribusjon
<b>Transaksjonsbaserte metoder</b>		
Transaksjonbasert NettoMargin-Metoden («TNMM»)	Driftsmargin på selskaper som har lignende transaksjoner med lignende omstendigheter. Sammenligner nettomarginer.	Manglende sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner med tanke på produktkarakteristika, men likhet hva gjelder funksjoner.
Overskuddsdelingsmetoden	Deler overskuddet mellom de aktuelle selskapene i konsernet basert på funksjoner, eiendeler, risikoer og ansatte i hvert enkelt selskap.	Ingen CUP/SUP tilgjengelig. Særlig anvendelig dersom begge parter yter unike bidrag (herunder immaterielle eiendeler) som ikke finnes i ukontrollerte transaksjoner.



## Enkelt og trygt

Vi velger Agrodata av flere grunner:

- Komplette produkt fra bilag til årsoppgjør
- Lav terskel for å ta programmet i bruk
- Rimelig



Marit Sibbern  
ROS Økonomi AS, Revetal

**agro.no**

**Agro Økonomi** er et komplett og oversiktlig system, med regnskap, faktura, lønn, årsoppgjør, selvangivelse og elektronisk innlevering til Altinn.

**Agro Økonomi** er utviklet for at det skal være enkelt å komme i gang. Prøv oss nå! Last ned programmet fra [agro.no](http://agro.no)

**Fri brukerstøtte** til alle kunder. Du treffer ikke en telefonsvarer, men praktiske og regnskapsfaglige rådgivere som kan systemet.

Agro Økonomi -valgt av 5000 bedrifter og 430 regnskapsbyrå over hele landet. Vi løser dine oppgaver og vokser med bedriften.

**Agrodata AS**  
[www.agro.no](http://www.agro.no)  
[agrodata@agro.no](mailto:agrodata@agro.no)

Hamna 20  
6100 Volda  
Tlf. 70 05 96 60

Kopstadveien 3  
3180 Nykirke  
Tlf. 33 07 19 80

utviklet et integrert system for installasjon, service, vedlikehold og reparasjoner av produktene. Disse funksjonene ble riktignok utført av distributørselskapet, men VCE eier teknologien bak installasjonsmetoder og serviceprogrammer. Kundene kjøper altså et ferdig installert produkt hvor distributøren bistår med den lokale installasjonen og ettermarkedet, men med teknologi og manualer utarbeidet av VCE og for VCE sin regning og risiko.

Avtalene legger det aller meste av den forretningsmessige risikoen på VCE. AHH skal sitte igjen med en nettomargin (EBIT) på mellom 1,1 og 2,9 prosent hvert regnskapsår. Ved et resultat under «gulvet» for intervallet skal VCE refundere et beløp som bringer resultatet opp til gulvet. Ved et resultat i AHH høyere enn «taket» for intervallet skal AHH betale de norske selskapene et beløp som bringer resultatet i samsvar med taket.

Staten hevdet forgjeves at TNMM både hadde store svakheter og ikke kunne anvendes slik selskapet gjorde. Det ble anført at AHH har ansvaret for markedsføring og salg av produktene til sluttbrukerne, samt installasjon i forbindelse med salg, service, vedlikehold og reparasjoner ved håndtering av ettermarkedet. Det var derfor ikke riktig å anse låser, montering, service og vedlikehold som et integrert produkt fra VCE, slik distribusjonsavtalen la opp til. Følgelig var det heller ikke anledning for VCE å refundere beløp til AHH for å sikre AHH en nettomargin på mellom 1,1 og 2,9 prosent. Det ble hevdet at en slik overføring av risiko fra AHH til VCE gjør at det er umulig for AHH å gå med underskudd selv om de ikke har kontroll på kostnadssiden.

VCE anførte på sin side at ved å bruke TNMM over tid vil en distributør i et konsernforhold tjene tilsvarende det en uavhengig distributør tjener. At distributøren dermed ikke kan gå med tap, er en innvending som kan rettes også mot de andre internprisingsmetodene i OECDs retningslinjer, uten at de kan forkastes av den grunn. Det er helt unaturlig at en uavhengig distributør vil drive med tap over tid. Prisjusteringer etter OECDs guidelines er også en skatteøkonomisk metode som skal sikre at riktig fortjeneste allokeres til riktig land, jf. OECDs modellavtale artikkel 9, og ikke et spørsmål om å ha avtaleverk mellom konsernselskaper.

I den forbindelse uttaler lagmannsretten at:

«... det (må) prinsipielt sett være adgang til å inngå slike distribusjonsavtaler mellom selskaper i samme konsern som i denne saken. VingCard/Elsafe er entreprenøren i forhold til AHH og har ansvar for de vesentligste elementene i verdikjeden fram til sluttbrukerne. Også service og vedlikehold, som i utgangspunktet er distributørens ansvar, bygger på et konsept som er utviklet og styrt av produksjonsselskapene. At AHH skal sitte igjen bare med en begrenset fortjeneste, er da rimelig. Samtidig er det klart at en uavhengig distributør ikke kan akseptere å gå med tap over flere år. Det intervallet i fortjenestemargin per år på 1,1–2,9 prosent, som ble anbefalt i PWCs internprisingsrapport, og som er nedfelt i distribusjonsavtalene, har lagmannsretten ikke innvendinger mot. Konsernselskaper i forskjellige land har et legitimt behov for å regulere det økonomiske forholdet seg imellom på en forutsigbar måte.»

Lagmannsretten aksepterer dermed VCE sin bruk av TNMM på aggregert nivå som prisingsstrategi og mener videre at prisintervallet fra internprisingsstudien er innenfor et armlengdes avstand.

Retten kommer likevel med en reservasjon om at forutsetningen for å anvende distribusjonsavtalene til etterfølgende prisjustering mellom det norske og det amerikanske selskapet i senere år, må være at det dreier seg om år hvor resultatet i AHH ikke har vært påvirket av ekstraordinære forhold uten at dette er knyttet til produktene som sådan.

Etter vårt syn er denne reservasjonen om «normalår» noe uheldig all den tid også uavhengige distributører opplever ekstraordinære forhold enkelte år. Ved å gjennomføre en internprisingsstudie slik tilfellet var i saken, har en gjort sammenligning med fortjenestemarginene i uavhengige selskap over tid. Følgelig har man i prisintervallet tatt høyde for at «unormale år» kan forekomme, men man eliminerer de umiddelbare effektene av slike år ved å bruke et intervall basert på flere år.

### Lagmannsrettens konklusjoner

I motsetning til tingretten kom en enstemmig lagmannsrett til at VCE sin prisingsstrategi var i samsvar med armlengdeprinsippet og at den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden gav grunnlag for korrekte

justeringer av prisene mellom VCE og AHH.

Ligningen for 2004 ble imidlertid stående uten endring. I den forbindelse uttales det at:

«Lagmannsretten er også enig med SFS og tingretten i at VCE ikke i tilstrekkelig grad har påvist at prisjusteringene for 2004 ble gjort på armlengdes avstand. Selskapet har anført at man har benyttet TNMM, men lagmannsretten kan ikke se at det er tilfelle. Justeringene ble gjort ved at forskjellen mellom budsjettert og faktisk bruttofortjeneste ble dekket. De ble foretatt før internprisundersøkelsen var gjennomført, og uten at det eksisterte noe rettsgrunnlag for justeringen mellom selskapene. Etter lagmannsrettens syn har VCE ikke i tilstrekkelig grad begrunnet hvorfor man ikke også for 2004 skal legge til grunn de fastsatte prislistene, når dette var skjedd i årene forut.»

Det faktum at det ikke forelå internprisingsstudie eller distribusjonsavtaler i 2004, medførte altså at skattyter ikke fikk medhold i sitt krav, til tross for at justeringene lå innenfor det armlengdeintervallet som ble akseptert i 2005 (og etterfølgende år).

Etter vårt syn er dette en unaturlig slutning. Det primære formålet med OECDs retningslinjer for internprising for skattemyndighetene i alle OECD-land, er å teste de prisene et konsern har brukt ved ligningen og ved bokettersyn, og foreta en justering dersom prisene som er brukt ikke tilsvarer en armlengdepris. De privatrettslige avtalene har derfor begrenset vekt og selskaper kan ikke unngå justeringer ved å avtalefeste ikke-markedsmessige vilkår. Prisene vil uansett bli sammenlignet med uavhengige og avtalene satt til side ved avvik fra armlengdeprinsippet.

Det er derfor betenkelig å bruke manglende avtaleverk og privatrettslig dokumentasjon som argument mot justering når det foreligger (etterfølgende) analyser mot uavhengige parter som viser at justeringen var innenfor et armlengdes intervall.

Moralen må uansett være at internprisingsstudier og dokumentasjon på prisingen i kontrollerte transaksjoner bør foreligge før skattemyndighetene kommer på besøk.