

HØJESTERETS KENDELSE

afsagt fredag den 14. september 2018

Sag 58/2018

Sandoz A/S

og

Novartis Healthcare A/S

(advokat Søren Lehmann Nielsen for begge)

mod

Skatteministeriet

(advokat Steffen Sværke)

Biintervenienter til støtte for Sandoz A/S og Novartis Healthcare A/S:

Accenture A/S og ECCO Sko A/S (advokat Lasse Esbjerg Christensen for begge)

I tidligere instans er afsagt kendelse af Østre Landsrets 14. afdeling den 19. januar 2018.

I påkendelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Jon Stokholm, Jens Peter Christensen, Lars Apostoli og Kristian Korfits Nielsen.

Påstande

Kærende, Sandoz A/S og Novartis Healthcare A/S, har nedlagt påstand om, at landsretten under hovedforhandlingen skal tiltrædes af to sagkyndige medlemmer.

Indkærede, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

Sagsfremstilling

Ved stævning af 16. marts 2017 anlagde Skatteministeriet sag mod Sandoz og Novartis Healthcare ved Københavns Byret. Sagen angår, om Sandoz' koncerninterne afregningspriser har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1.

Ved kendelse af 8. juni 2017 traf Københavns Byret afgørelse om at henvise sagen til Østre Landsret, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sandoz og Novartis Healthcare har anmodet landsretten om at bestemme, at retten under hovedforhandlingen tiltrædes af to sagkyndige medlemmer, jf. retsplejelovens § 20, stk. 1. Østre Landsret har ved kendelse af 19. januar 2018 truffet afgørelse om, at denne anmodning ikke tages til følge. I kendelsen hedder det:

”Skatteministeriet har under sagen nedlagt principal påstand om, at Sandoz skal anerkende, at selskabets skattepligtige indkomst forhøjes med ca. 57 mio. kr. for hvert af indkomstårene 2006-2010, og om, at Novartis skal anerkende en tilsvarende forhøjelse af dette selskabs sambeskatningsindkomst. Skatteministeriet har subsidiært påstået hjemvisning. Heroverfor har Sandoz/Novartis påstået frifindelse.

Skatteministeriets hovedanbringende er, at Sandoz ved fastlæggelsen af selskabets koncerninterne afregningspriser ikke har taget højde for værdien af goodwill, som selskabet erhvervede ved en fusion med et søsterselskab i 2006, og at Sandoz herved ikke har overholdt armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1.

Sandoz/Novartis har heroverfor gjort gældende, at Sandoz har været berettiget til at korrigere for afskrivningerne på den erhvervede goodwill. Sandoz har i sin transfer pricing-dokumentation anvendt den transaktionsbestemte nettoavancemetode (”TNM-metoden”) til at sandsynliggøre, at den kontrollerede transaktion har været prissat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og til brug herfor har Sandoz fået udarbejdet to analyser af sammenlignelige virksomheders nettoavance (benchmark-analyserne).

Landsretten finder, at sagen særligt angår en juridisk vurdering af armslængdeprincippet og princippet betydning for, hvorvidt – og i givet fald på hvilken måde – der skal tages højde for konstateret goodwill ved afgørelsen af, om en virksomhed har handlet på armslængdevilkår.

Uanset at der ved vurderingen heraf indgår regnskabsmæssige regler og principper mv., findes disse spørgsmål ikke at have en sådan karakter, at der mod sagsøgerens protest er grundlag for at træffe bestemmelse om, at retten under hovedforhandlingen skal tiltrædes af sagkyndige medlemmer. Landsretten bemærker endvidere, at forhold af regnskabsteknisk karakter, der måtte være af betydning for landsrettens vurdering, i fornødent omfang og mest hensigtsmæssigt kan belyses ved sagkyndige erklæringer og/eller vidneførsel.

Anmodningen om, at landsretten under hovedforhandlingen tiltrædes af sagkyndige medlemmer, tages derfor ikke til følge.”

Anbringender

Sandoz og Novartis Healthcare har anført navnlig, at sagen ikke, som anført af landsretten, hovedsageligt angår en juridisk vurdering, men derimod angår en konkret, faktisk bevisbedømmelse af, om Sandoz i årene 2006-2010 har handlet på armslængdevilkår i samhandlen med koncernselskaber. Det er et væsentligt spørgsmål i sagen, hvordan man sammenligner Sandoz' resultater, som indeholder en regnskabsmæssig udgiftspost i form af afskrivning på goodwill, med sammenligningsselskabernes resultater, som ikke indeholder en sådan udgiftspost, fordi sammenligningsselskaberne ikke har aktiveret goodwill-aktiver af betydning. Vurderingen af dette spørgsmål kræver god regnskabsmæssig forståelse og forretningsmæssig indsigt. Da sammenligningsselskabernes goodwill på grund af manglen på oplysninger om disse selskabers forventninger ikke kan opgøres på et grundlag svarende til det, som Sandoz anvendte til at fastsætte sin goodwill, kan der opstå spørgsmål om, hvem manglen på oplysninger skal komme til skade. Hvis sagen skal afgøres ud fra et bevisbyrdespørgsmål, som er en juridisk vurdering, vil det fortsat være nødvendigt, at dommerne har en nøje forståelse af, om det ud fra de foreliggende oplysninger er sandsynligt, at sammenligningsselskaberne besad en sammenlignelig goodwill, idet en bevisbyrde kan svinge mellem parterne, afhængig af hvilket standpunkt, som forekommer mest sandsynligt. En sagkyndig, der er vant til at værdiansætte virksomheder eller har indsigt i sådanne værdiansættelsesmetoder, vil sandsynligvis være bedre i stand til at danne sig en mening om, hvilket af parternes standpunkter, der forekommer mere eller mindre sandsynligt, hvorfor sagkundskab i dommersædet utvivlsomt vil bidrage til de juridiske dommers indsigt i og forståelse af sagen, selv hvis sagen ender med at måtte afgøres ud fra bevisbyrdesynspunkter.

Også hvis Højesteret måtte komme frem til, at sagens hovedspørgsmål må anses for et i det væsentlige juridisk spørgsmål, bør det være tilstrækkeligt til at tillade sagkyndige, at sagen i hvert fald udspiller sig i en teknisk eller økonomisk kompliceret kontekst, som kan være vanskelig at forstå for de juridiske dommere. Der er efter lovforarbejderne ikke grundlag for at afskære medvirken af sagkyndige medlemmer ud fra den betragtning, at hovedspørgsmålet i sagen må anses for i det væsentlige at være et juridisk spørgsmål. Det afgørende er efter lovforarbejderne, at sagkyndige medlemmers fagkundskab skønnes at være af betydning for sagen. Det vil være tilfældet, hvis sagen indeholder bevismateriale eller på anden måde kræver regnskabsteknisk eller værdiansættelsesmæssig specialviden af en karakter, som indebærer

risiko for, at de juridiske dommers kundskaber er utilstrækkelige til at sikre, at betydningen af bevismidler eller parternes argumentation vurderes korrekt. Dette er tilfældet i denne sag.

Der er ikke grundlag for, som landsretten har gjort, at undlade at udpege sagkyndige medlemmer med henvisning til, at de forhold af regnskabsteknisk karakter, der har betydning for landsrettens vurdering, i fornødent omfang og mest hensigtsmæssigt kan belyses ved sagkyndige erklæringer og/eller vidneførsel. Der kan være mange grunde til, at parterne i en sag til- eller fravælger visse bevismidler, herunder syn og skøn, sagkyndige erklæringer og/eller sagkyndige vidner. Manglen på oplysninger om sammenligningsselskaberne bevirker som nævnt, at syn og skøn, sagkyndige erklæringer eller sagkyndige vidner ikke vil kunne belyse, hvor meget ikke-aktiveret goodwill sammenligningsselskaberne havde. Retten må leve med parternes beslutninger om tilrettelæggelse af bevisførelse mv. og vurdere behovet for sagkyndige medlemmer objektivt ud fra den måde, parterne har valgt at tilrettelægge sagen på. Da bevismaterialet i vidt omfang består af regnskabsmateriale og andet vanskeligt tilgængeligt talmateriale, er der så meget desto større behov for at sikre, at de juridiske dommere rent faktisk forstår det, som kan udledes af det fremsendte materiale. Det må være mere nærliggende at antage, at behovet for sagkyndige medlemmer er mindre, hvis der er gennemført syn og skøn, hvis skønserklæringen ellers er rimelig klar. Der er da netop også en række afgørelser, som bruger dette som begrundelse for at afvise sagkyndige medlemmer, hvilket giver mening. Der er noget selvmodsigende over, at sagkyndige medlemmer afvises i sager, hvor der ikke er gennemført syn og skøn eller lignende, mens sagkyndige medlemmer også afvises i de sager, hvor der er gennemført syn og skøn. Der forekommer i det hele taget at være en betydelig diskrepans mellem den ret begrænsede anvendelse af retsplejelovens § 20 i praksis og den forudsatte anvendelse heraf i lovforarbejderne.

Udtalelsen i Retsplejerådets betænkning nr. 1401/2001 s. 252 om, at specifik eller generel fagkundskab skal have væsentlig betydning i en offentligretlig sag, kan næppe forstås således, at der gælder et væsentlighedskrav i sådanne sager, navnlig ikke når denne bemærkning ikke er gentaget i hverken lovens ordlyd eller i forarbejderne. Der er heller ikke nogen reelle grunde til at sætte barren højere i offentligretlige sager end i sager mellem private. Under alle omstændigheder er det påvist, at en væsentlig del af sagen angår faktiske forhold, hvor sagkundskab er af væsentlig betydning.

Skatteministeriet har anført navnlig, at sagen, som anført af landsretten, særligt angår en juridisk vurdering af armslængdeprincippet og princippet betydning for, om – og i givet fald på hvilken måde – der skal tages højde for konstateret goodwill ved afgørelsen af, om en virksomhed har handlet på armslængdevilkår. Der er tale om en sag, som er henvist til landsretten i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, fordi sagen er af principiell karakter og har generel betydning for retsanvendelsen og væsentlig samfundsmæssig rækkevidde. Dette taler med vægt for, at sagen alene afgøres af erfarne juridiske dommere.

Den, der ønsker sagkyndige medlemmer, må påpege det hensigtsmæssige heri. Udgangspunktet er således, at juridiske dommere alene afgør civile sager i byret og landsret. Landsretten har i denne sag fundet, at sagkundskab om de forhold, som Sandoz fremhæver, bedst belyses ved sagkyndige erklæringer. Det er naturligt, at der overlades den afgørende ret en skønsmargin, når den afgørende rets afgørelse skal efterprøves af appelinstansen. Der er intet grundlag for at tilsidesætte landsrettens konkrete vurdering af, at denne sag ikke har en sådan karakter, at fagkundskab skønnes at være af betydning for sagens afgørelse.

Der er i den foreliggende sag tale om prøvelse af en afgørelse fra Landsskatteretten. I sådanne sager stilles der efter lovforarbejderne krav om, at fagkundskab skal have væsentlig betydning, før der skal medvirke sagkyndige medlemmer, og det skal tillige være hensigtsmæssigt med sagkyndige medlemmer. Disse krav er ikke opfyldt i denne sag. Den omstændighed, at der i en sag indgår oplysninger af teknisk karakter eller om branchespecifikke forhold, kan ikke i sig selv indebære, at fagkundskab får en sådan betydning for sagens afgørelse, at der skal medvirke sagkyndige medlemmer, jf. UfR 2011.1473/1 H. De generelle forhold af teknisk karakter i relation til bedømmelsen af sammenligningsselskabernes eventuelt ikke-aktiverede goodwill, der måtte have betydning for landsrettens vurdering af sagen, må belyses ved indhentelse af sagkyndige erklæringer eller ved førelse af relevante vidner. Denne fremgangsmåde vil indebære, at også sagens parter opnår kendskab til sådanne relevante generelle forhold af teknisk karakter forud for advokaternes procedure under hovedforhandlingen.

Sagkyndige medlemmer har en væsentlig anden funktion end syn og skøn, og de er således ikke et alternativ til syn og skøn. Der er noget selvmodsigende over Sandoz' og Novartis Healthcares afvisning af værdien af syn og skøn og den vægt, selskaberne tillægger sagkyndige medlemmer. Selskaberne har anført, at syn og skøn ikke giver mening på grund af manglen

på oplysninger om sammenligningsselskabernes forventninger, hvorfor sammenligningsselskabernes goodwill ikke kan opgøres. Alligevel forudsættes de sagkyndige medlemmer på i det væsentlige samme grundlag at kunne yde et væsentligt bidrag. Hvis et sagkyndigt medlem kan bedømme, om det ud fra de foreliggende oplysninger er sandsynligt, at sammenligningsselskaberne besad en sammenlignelig goodwill, kan en sagkyndig skønsmand lige så godt vurdere dette.

Sandoz og Novartis Healthcare har ikke anført, hvilke sagkyndige fra Østre Landsrets liste over mulige sagkyndige medlemmer, der i givet fald skal medvirke. Begrundelsen for, at der skal medvirke sagkyndige medlemmer, er desuden helt generel og vil kunne anvendes til støtte for, at der i alle skattesager, herunder navnlig sager om transfer pricing, hvor der ofte indgår tal- og regnskabsmateriale, er behov for sagkyndige medlemmer.

Biintervenienterne, Accenture A/S og ECCO Sko A/S, har anført navnlig, at det karakteristiske for transfer pricing-sager er, at retten står over for et omfattende faktum af forretningsmæssig og økonomisk karakter. Armslængdeprincippet, som er det springende punkt i sagerne, indebærer en vurdering af, hvilken pris der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Armslængdevurderingen beror ikke på en juridisk bedømmelse af retsgrundlaget, men derimod på en vurdering af sagens faktiske, herunder forretningsmæssige, omstændigheder.

Retsgrundlag

Retsplejelovens § 20, stk. 1, 1. pkt., lyder:

”I borgerlige sager i 1. instans, der behandles ved byretten eller landsretten, kan retten bestemme, at retten under hovedforhandlingen skal tiltrædes af 2 sagkyndige medlemmer, hvis fagkundskab skønnes at være af betydning for sagen.”

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 538 af 8. juni 2006 om ændring af retsplejeloven og forskellige andre love (Politi- og domstolsreform). Af lovforslaget (Folketingstidende 2005-06, tillæg A, lovforslag nr. L 168, s. 5266 f.) fremgår bl.a.:

”4.2.2. Øget brug af sagkyndige dommere

4.2.2.1. Retsplejerådet anfører, at der i civile sager ofte kan være store fordele ved, at rettens juridiske ekspertise suppleres med fagkyndig ekspertise i form af sagkyndige meddommere. Sagkyndige meddommere kan bl.a. bidrage til at give retten en større indsigt og forståelse for sagen og dermed medvirke til, at rettens afgørelser træffes på et fyldestgørende grundlag.

En sagkyndig meddommer kan i civile sager give retten en specifik faglig indsigt, som en juridisk dommer sjældent besidder. En sagkyndig meddommer kan også i kraft af sit eget kendskab til det pågældende område have større mulighed for at indleve sig i parternes situation. I begge tilfælde kan en sagkyndig dommers medvirken efter Retsplejerådets opfattelse være med til at styrke respekten for domstolene og deres afgørelser blandt brugerne.

Særligt når der medvirker sagkyndige dommere, skal retten dog omvendt også være særligt opmærksom på at sikre, at parterne får lejlighed til selv at udtale sig om alle forhold, som indgår i grundlaget for afgørelsen. Der er således principielt en større risiko for, at en sagkyndig meddommer netop på grund af sin indlevelse lægger vægt på forhold, som en part ikke klart har givet udtryk for, og som modparten derfor ikke har haft mulighed for at forholde sig til.

Retsplejerådet foreslår på den anførte baggrund at styrke den sagkyndige medvirken ved byretterne og landsretterne i første instans, dels ved, at sagkyndige dommere kommer til at medvirke i videre omfang i handelssager, end det i praksis sker i dag, dels ved, at sagkyndige dommere også skal kunne medvirke i ikke-handelssager. Rådet foreslår desuden, at der skal være mulighed for medvirken af sagkyndige dommere i en ankesag i landsretten, når sagen har været behandlet med sagkyndige dommere i byretten.

Retsplejerådet foreslår, at i civile sager, hvor *fagkundskab skønnes at være af betydning*, kan sagkyndige dommere medvirke i første instans. Det vil som hovedregel være i byretten, men hvis en principiel sag henvises til landsretten til behandling i første instans, gælder den foreslåede regel tilsvarende for landsretten. ...

Efter Retsplejerådets forslag er det retten, som skal træffe afgørelse om, hvorvidt sagen skal behandles med sagkyndige dommere, men parterne skal have lejlighed til at udtale sig om spørgsmålet, og parternes synspunkter skal tillægges betydelig vægt.

Forslaget om, at sagkyndige dommere skal medvirke i videre omfang end i dag, vil efter Retsplejerådets opfattelse kun i meget begrænset omfang have betydning for, hvornår der er behov for syn og skøn i forbindelse med behandlingen af en konkret retssag. Det skyldes, at syn og skøn ligesom sagkyndige erklæringer og sagkyndig vidneførsel også har til formål at fungere som bevis i sagen.

...

Der henvises til betænkning nr. 1401/2001 side 250-260.

4.2.2.2. Justitsministeriet kan tilslutte sig Retsplejerådets synspunkter og forslag om at styrke den sagkyndige medvirken ved byretterne og landsretterne, dels således, at sagkyndige dommere kan medvirke i videre omfang i handelssager, end det sker i praksis i dag, dels således, at sagkyndige dommere vil kunne medvirke også i ikke-handelssager.

Lovforslaget er udformet i overensstemmelse med Retsplejerådets lovudkast, og det er forudsat, at der fremover beskikkes væsentligt flere sagkyndige dommere også i handelssager end i dag.

...

Lovforslaget er udformet i overensstemmelse med Retsplejerådets lovudkast i betænkning nr. 1401/2001.”

Af de specielle bemærkninger til § 20 (Folketingstidende 2005-06, tillæg A, lovforslag nr. L 168, s. 5336) fremgår bl.a.:

”Til § 20

...

Det foreslås i *stk. 1*, at retten kan bestemme, at retten under hovedforhandlingen i første instans skal tiltrædes af to sagkyndige meddommere, såfremt fagkundskab skønnes at være af betydning for sagen. Hvorvidt der bør medvirke sagkyndige meddommere, beror således på en konkret vurdering af, om den pågældende sag vedrører sådanne spørgsmål, at der kan være behov for at supplere den eller de juridiske dommere med sagkyndige meddommere.”

Lovforslaget er udformet i overensstemmelse med Retsplejerådets lovudkast i betænkning nr. 1401/2001 – Reform af den civile retspleje I. I betænkningen s. 252 er anført bl.a.:

”Sagkyndige dommere vil for det første kunne medvirke i sager om formueretsforhold, der er et langt bredere begreb end sø- og handelssager.

Sagkyndige dommere vil endvidere kunne medvirke i offentligretlige sager, herunder sager om prøvelse af forvaltningsafgørelser. Om sagkyndige dommere bør medvirke, vil blandt andet afhænge af sagens karakter. Hvis sagen fra sagsøgerens side er tilrettelagt som en i det væsentlige juridisk prøvelse af forvaltningens afgørelse, vil der sjældent være grundlag for medvirken af sagkyndige dommere. Hvis sagen derimod giver anledning til at tage stilling til forhold, hvor specifik eller generel fagkundskab har væsentlig betydning, vil sagkyndige dommere kunne medvirke, når det i øvrigt findes hensigtsmæssigt. I sager om prøvelse af en forvaltningsafgørelse, der er truffet af et særligt sagkyndigt nævn, vil der dog i almindelighed være mindre anledning til medvirken af sagkyndige dommere ved domstolsprøvelsen, da domstolsprøvelsen i sådanne tilfælde ofte vil koncentrere sig om mere generelle forvaltningsretlige regler og principper.”

Højesterets begrundelse og resultat

Sagen angår, om landsretten under hovedforhandlingen af den foreliggende skattesag skal tiltrædes af to sagkyndige medlemmer, jf. retsplejelovens § 20, stk. 1, 1. pkt. Det fremgår af

denne bestemmelse, at i civile sager i 1. instans, der behandles ved byretten eller landsretten, kan retten bestemme, at retten skal tiltrædes af to sagkyndige, hvis fagkundskab skønnes at være af betydning for sagen.

Bestemmelsen er udtryk for en undtagelse til hovedreglen om, at civile sager i byretten og landsretten alene behandles af juridiske dommere.

Det er i lovforarbejderne anført, at spørgsmålet, om der bør medvirke sagkyndige medlemmer, beror på en konkret vurdering af, om den pågældende sag vedrører sådanne spørgsmål, at der kan være behov for at supplere den eller de juridiske dommere med sagkyndige. Hvad angår sagkyndige medlemmers medvirken i offentligretlige sager, herunder sager om prøvelse af forvaltningsafgørelser, er det i lovforarbejderne bl.a. anført, at hvis sagen fra sagsøgerens side er tilrettelagt som en i det væsentlige juridisk prøvelse af forvaltningens afgørelse, vil der sjældent være grundlag for medvirken af sagkyndige medlemmer. Hvis sagen derimod giver anledning til at tage stilling til forhold, hvor specifik eller generel fagkundskab har væsentlig betydning, vil sagkyndige medlemmer kunne medvirke, når det i øvrigt findes hensigtsmæssigt, jf. Retsplejerådets betænkning nr. 1401/2001 s. 252.

Den foreliggende sag angår, om Sandoz' koncerninterne afregningspriser har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1. Sagens hovedspørgsmål er, om afskrivninger på goodwill skal indgå som en omkostning i forbindelse med fastlæggelsen af Sandoz' driftsresultat ved sammenligningen med uafhængige selskabers driftsresultat.

Højesteret tiltræder, at afgørelsen af dette spørgsmål i det væsentlige beror på en juridisk vurdering. Højesteret tiltræder endvidere, at forhold af regnskabsteknisk karakter, der måtte være af betydning for landsrettens vurdering, i fornødent omfang og mest hensigtsmæssigt kan belyses ved sagkyndig erklæring eller vidneførsel.

Højesteret tiltræder herefter, at sagen ikke har en sådan karakter, at der i landsretten skal medvirke sagkyndige medlemmer, jf. retsplejelovens § 20, stk. 1, 1. pkt., og stadfæster derfor landsrettens kendelse.

Thi bestemmes:

Landsrettens kendelse stadfæstes.

I kæremålsomkostninger for Højesteret skal Sandoz A/S og Novartis Healthcare A/S inden 14 dage efter denne højesteretskendelses afsigelse hver især betale 3.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbene forrentes efter rentelovens § 8 a.