



NORGES HØYESTERETT

Den 10. mai 2006 avsa Høyesterett dom i

HR-2006-00792-A, (sak nr. 2005/849), sivil sak, anke,

BP Norge AS

(advokat Ingvald Falch)

mot

Staten v/Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Amund Noss)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Oftedal Broch**: Saken gjelder gyldigheten av vilkår satt i kongelig resolusjon 6. oktober 2000 om samtykke til fusjon av oljeselskapene BP og Amoco. Spørsmålet er om petroleumsskatteloven § 10 etablerer en plikt for skattemyndighetene til å gi skattefritak for forventet økt fortjeneste på grunn av lavere administrasjons- og driftskostnader etter fusjonen.
- (2) The British Petroleum Company plc. (UK) og Amoco Corporation (US), som begge er internasjonale oljeselskaper, fusjonerte med virkning fra 31. desember 1998 under navnet BP Amoco plc. (UK). De tidligere selskapers norske datterselskaper søkte 29. januar 1999 om å fusjonere under navnet BP Amoco Norge AS. Dette krevde blant annet samtykke fra Finansdepartementet etter petroleumsskatteloven § 10, fordi selskapene hadde rettigheter i petroleumsvirksomhet på norsk sokkel. Morselskapet BP Amoco plc. (UK) søkte samme dag om godkjenning av den internasjonale fusjonen. Finansdepartementet samtykket 29. desember 1999. Etter loven kan det settes vilkår, som blant annet kan fravike bestemmelser i skattelovgivningen, herunder lempe beskatningen. Det ble fastsatt at BP Amoco Norge AS ved ligningen for 1999 skulle redusere sin skattepliktige inntekt ved et ekstraordinært fradrag på 4 696 000 kroner i den alminnelige sokkelinntekten (28 %-grunnlaget), noe som ga en skatteeffekt på ca. 1,3 millioner kroner. Videre ble det bestemt at de skattemessige posisjonene som de norske selskapene hadde før fusjonen, måtte overdras og videreføres uten endringer av noen art i BP Amoco Norge AS.
- (3) Selskapet hadde beregnet at fusjonen, på grunn av økt fortjeneste ved reduksjon av administrasjonskostnader og driftsbesparelser, ville gi staten økte skatteinntekter med ca.

1,22 milliarder kroner i perioden 1999 til 2009. I følge selskapet var skattemyndighetene etter petroleumsskatteloven § 10 forpliktet til å lempe beskatningen ved å nøytralisere dette beløp, slik at utlignet skatt i perioden skulle reduseres med den beregnede økningen i ilagt skatt. Dermed ble det oppnådd såkalt provenyemessig nøytralitet før og etter fusjonen. Dette kravet førte ikke frem.

(4) BP Amoco Norge AS påklagde vedtaket til Kongen. Ved kongelig resolusjon 6. oktober 2000 ble klagen ikke tatt til følge.

(5) Selskapet gikk til søksmål mot staten. Oslo tingrett avsa dom 12. mai 2003 med slik domsslutning:

”1. Staten frifinnes.

2. BP Norge AS betaler saksomkostninger innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom til Staten v/Finansdepartementet med kr. 145.100,- – kroner etthundreogførtifemtusenettthundre 00/100 – .”

(6) Selskapet hadde på dette tidspunkt skiftet navn til BP Norge AS. I fortsettelsen vil det bli omtalt som BP eller bare selskapet.

(7) Tingrettens hovedsyn var at det tillå departementets frie skjønn etter petroleumsskatteloven § 10 å avgjøre hvorvidt det skulle kompenseres for økt skatt som følge av forventede endringer i administrasjonskostnader. Dette skjønnet kunne ikke tilsidesettes av domstolene.

(8) BP anket til Borgarting lagmannsrett, som 29. mars 2005 avsa dom med slik domsslutning:

”1. Tingrettens dom stadfestes.

2. BP Norge AS betaler innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelsen 137.500 – etthundreogtrettisv tusenfemhundre – kroner til staten v/Finansdepartementet i saksomkostninger for lagmannsretten.”

(9) Avgjørende for lagmannsretten var at reduserte administrasjonskostnader ikke var noen direkte følge av fusjonen, i motsetning til en overdragelse som får utilsiktede skatterettslige følger direkte på grunn av skattebestemmelsene. Departementet var derfor ikke forpliktet til å kompensere for den økte beskatningen.

(10) BP har anket til Høyesterett over lagmannsrettens dom. Anken gjelder rettsanvendelsen. Det er avgitt to skriftlige erklæringer og avholdt ett bevisopptak til bruk for Høyesterett. Saken står i samme stilling som for de tidligere instanser.

(11) *Den ankende part, BP Norge AS, har i det vesentlige gjort gjeldende:*

(12) Hjemmelen for departementets vedtak, petroleumsskatteloven § 10, må tolkes ut fra lovens ordlyd lest i lys av forarbeidene. Mens ordlyden synes å gi departementet kompetanse til å fastsette vilkår etter fritt forvaltningsskjønn, viser forarbeidene at provenynøytralitet – samme skattebyrde for selskapet og samme skatteinntekt for staten før og etter eierskiftet – er ment å gjelde som en lovregel. Resultatet er at for så vidt gjelder omfanget av skatteplikten, har ikke departementet noe fritt skjønn. Her dreier det

seg om rettsanvendelse, som domstolene i sin helhet kan prøve. Også reelle grunner taler for dette resultat. Regler om fastsettelse av skatt tilhører legalitetsprinsippets kjerneområde. Spørsmålet om beskatningens omfang bør ikke overlates til forvaltningen å bestemme uten under full domstolkontroll.

- (13) Vedtak etter § 10 må etter forarbeidene skje ut fra prinsippet om provenynøytralitet. Dette vil si at eierskifte til rettigheter i petroleumsvirksomhet i minst mulig grad skal påvirke den samlede skattebelastning for de berørte parter sett under ett. Provenynøytralitet er lovens overordnede prinsipp, og leder til at departementet plikter å påse at statens skatteinntekter verken skal øke eller minke i forhold til om eierskifte ikke hadde funnet sted. Under forvaltningens frie skjønn hører det derimot å bestemme hvordan den provenymessige nøytralitet skal gjennomføres.
- (14) Fra 1987 til 1999 har staten anvendt prinsippet om provenynøytralitet entydig og konsekvent. Denne praksis har gitt nærmere innhold til regelen, og binder departementet. Praksis kan ikke fravikes uten ved lovendring. Det er da uten betydning at departementet i 1999, i forbindelse med behandlingen av nærværende sak, varslet oljemiljøet om at praksis ble vurdert omlagt, og at også Stortinget ble orientert om omleggingen.
- (15) Det bestrides at reduserte administrasjonskostnader må ses som en avledet virkning av fusjonen. Lagmannsretten har således tatt feil når den fant at de skattemessige konsekvensene av reduksjonen ikke faller inn under prinsippet om provenynøytralitet i petroleumsskatteloven § 10.
- (16) BP Norge AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. Vedtak fattet ved Kongelig resolusjon 6. oktober 2000, som avslår BP Norge AS’s klage over Finansdepartementets vedtak etter petroleumsskattelovens § 10, er ugyldig.
 2. BP Norge AS tilkjennes sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett, med tillegg av forsinkelsesrente etter lov om renter ved forsinket betaling § 3 første ledd – for tiden 9,25 % – fra dommens oppfyllestidspunkt til betaling skjer.”
- (17) Staten v/Finansdepartementet har sammenfatningsvis anført:
- (18) Spørsmålet om gyldigheten av den kongelige resolusjon beror på en tolkning av petroleumsskatteloven § 10. Spørsmålet er hvorvidt departementet er forpliktet til å utøve sin kompetanse etter § 10 på en bestemt måte, nemlig slik at det gis skattefritak for økt overskudd som skyldes reduserte fremtidige driftskostnader.
- (19) Selve lovteksten trekker klart i retning av at departementet kan og skal utøve et bredt skjønn når samtykke gis og vilkår settes ved overdragelse av rettigheter tilknyttet petroleumsvirksomheten.
- (20) Det fremgår av forarbeidene at adgangen til å fravike skattelovgivningen er gitt ut fra to hovedhensyn, på den ene siden å unngå at rettighetsoverdragelser fører til uakseptable provenytap for staten og på den annen side å fjerne skattemessige hindringer for transaksjoner som ellers har en sunn forretningsmessig begrunnelse, såkalte skattesperrer. De angitte formål gir ingen støtte til at fusjoner skal resultere i spesielle

skattebegunstigelser. At det fusjonerte selskapet vil måtte betale mer skatt fordi fortjenesten øker på grunn av lavere kostnader, er en generell følge av skattelovgivningen.

- (21) Formålet bak samtykkeregelen i § 10 vil kunne sette grenser for hvilke vedtak departementet kan fatte og hvilke vilkår som kan settes, men innen disse grenser vil det fortsatt dreie seg om vedtak truffet etter et fritt forvaltningskjønn.
- (22) Under lovbehandlingen besluttet Stortinget at departementet skulle avgi rapporter til Stortinget om sin praksis etter § 10. Begrunnelsen for dette var den vide fullmakten som lå i bestemmelsen. Også dette tilsier at § 10 er en bestemmelse som gir departementet kompetanse til å treffe vedtak etter et fritt skjønn.
- (23) Heller ikke tidligere praksis etter § 10 medfører noen begrensninger i departementets kompetanse i dette tilfellet. Praksis har ikke vært konsekvent og entydig. Det har vært et fåtall tilfeller, og departementet har etter hvert vunnet erfaring og større innsikt. I tilfeller der det er nøytralisert for skattefølger av reduserte administrasjonskostnader, har det dreiet seg om begrensede beløp, der dette har vært ett element i sammensatte beregninger. Nærværende sak er den første som oppstod i Norge som ringvirkning av store sammenslutninger av oljeselskapene internasjonalt. Dette ledet til en ny gjennomtenkning omkring den skattemessige behandlingen av fusjoner innen petroleumsvirksomheten. Resultatet ble at det verken var riktig eller ønskelig å gi skattefrihet for slike fusjonsvirkninger. Etter konsultasjon med oljeselskapenes organisasjoner ble praksis justert. En slik justering er forvaltningen berettiget til å foreta.
- (24) Staten v/Finansdepartementet har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
 2. **Staten v/Finansdepartementet tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**
- (25) *Jeg er kommet til at anken ikke kan føre frem.*
- (26) Avgjørende for saken er en tolkning av petroleumsskatteloven § 10 første ledd, hvoretter Finansdepartementet skal samtykke til eierendringer vedrørende tillatelser til petroleumsvirksomhet, jf. henvisningen til petroleumsløven § 10-12. Bestemmelsen lyder slik:
- ”Overdragelse eller interesseoverføring som nevnt i petroleumsløven § 10-12 kan ikke skje uten at departementet har samtykket i de skattemessige virkningene. Departementet kan ved samtykket også lempe den beskatning som ellers følger av skattelovgivningen. Departementet kan sette vilkår for samtykket og herunder fravike bestemmelser i skattelovgivningen. Vedtak som gjøres må ha en naturlig tilknytning til overdragelsen eller overføringen.”**
- (27) Etter ordlyden er bestemmelsen formet som en vid fullmaktsbestemmelse for departementet, som er tildelt kompetanse til å treffe vedtak innenfor de formål og på den måte som loven bestemmer.
- (28) Den ankende part grunner sitt krav på at loven etter forarbeidene må forstås slik at formålsangivelsene er kompetansebegrensninger, og at anvendelsen av §10 er rettsanvendelse, ikke utøvelse av kompetanse etter fritt skjønn. Lovens hovedformål er

provenynøytralitet, som medfører at selskapet i dette tilfellet har krav på at den skatt som blir ilagt det fusjonerte selskapet i størst mulig grad skal være lik skatten som ville ha blitt ilagt de tidligere selskaper, dersom fusjonen ikke var blitt gjennomført.

- (29) Jeg er uenig i at loven gir selskapet et slikt rettskrav. Et kort blikk på bakgrunnen for petroleumsskatteloven § 10, som ble innført ved lov 12. juni 1987 nr. 34, kan være nyttig.
- (30) Fra vår første petroleumslav av 1963 har petroleumsføremåstene på norsk sokkel vært gjenstand for en omfattende offentlig regulering. Tillatelse til petroleumsvirksomhet gis av Kongen eller Olje- og energidepartementet. Alle former for overdragelse eller interesseoverføring av tillatelser krever samtykke fra departementet, jf. nå petroleumslaven § 10-12. Slike overføringer kan medføre store endringer i beskatningen, for eksempel dersom de involverte selskapene har ulike skatteposisjon. Før lovendringene i 1987, da petroleumsskatteloven § 10 ble gitt, ble hensynet til at statens skatteproveny ikke skulle minske, ivarettatt ved at samtykke til overdragelse – etter dagjeldende lov 22. mars 1985 om petroleumsvirksomhet § 61 – ble gitt på vilkår som nøytraliserte eventuelle skattereduksjoner. I praksis betød dette at man så bort fra skattefordeler som oppstod på grunn av overdragelsen. Det var imidlertid ingen hjemmel for å lempe beskatningen, og dette vanskeliggjorde i mange tilfeller endringer i eierforholdene til tillatelsene, som både bedriftsøkonomisk og samfunnsøkonomisk ville være gunstige. De to situasjonene er oppsummert slik av en arbeidsgruppe oppnevnt av Finansdepartementet 6. mars 1987 vedrørende overføring av utvinningsvirksomhet mv. på norsk kontinentalsokkel, jf. Ot.prp. nr. 61 (1986–87) side 41:

”Ingen transaksjoner vil bli tillatt gjennomført dersom de ansvarlige myndigheter finner de skattemessige konsekvenser uakseptable. I så måte utgjør overføringer av utvinningsinteresser ikke noe stort problem sett med skatteoppkreverens øyne. En rekke av de følger som oppstår etter gjeldende skatterett er egnet til å vanskeliggjøre, eller hindre helt, eierskifte som ellers ville være fordelaktige fra et forretningsmessig synspunkt. I den utstrekning det anses konsesjons- og ressurspolitisk ønskelig med en mer dynamisk deltagerstruktur på norsk sokkel, kan dagens skatteregler innebære en samfunnsøkonomisk belastning. Regelverket mangler imidlertid i dag de nødvendige hjemler for å overvinne de skattehindere partene i en overføringstransaksjon vil kunne stå overfor.”

- (31) Det var altså problemene med de såkalte skattesperrer, der selve overdragelsen utløste skattekrav og derved motvirket eierendringer, som lå bak petroleumsskatteloven § 10. Dette kommer også klart til uttrykk i Ot.prp. nr. 61 (1986–87) side 19:

”...Forslaget i petroleumsskatteloven § 10, første ledd, annet punktum vil avhjelpe dagens mangel på hjemmel til å lempe på beskatning. Dermed får en i motsetning til i dag ikke bare mulighet til å hindre at et eierskifte medfører skattetap for det offentlige. Det blir også åpnet for lempninger der overdragelsen ikke kan gjennomføres fordi et eierskifte etter de alminnelige skattebestemmelser ville føre til økt skattebelastning for selskapene.”

- (32) Her kommer prinsippet om såkalt beslutningsnøytralitet til uttrykk: overdragelser skal i minst mulig grad påvirkes av skattevirkninger som inntreffer som følge av selve eiendomsoverdragelsen. Dette kommer for øvrig til uttrykk flere andre steder i proposisjonen og også i innstillingen, se Innst. O. nr. 85 (1986–87) side 5.
- (33) I vår sak begrunner BP sitt standpunkt ut fra et vidtgående syn på provenynøytralitet. Dette standpunktet støtter imidlertid an mot prinsippet om beslutningsnøytralitet. Skal

besparelsene som oppnås ved fusjon også være skjermet mot beskatning, blir selve skattefordelen et insitament for fusjon.

- (34) Til fordel for sitt syn har selskapet fremhevet en uttalelse i forarbeidene der departementet omtaler provenynøytralitet, proposisjonen side 20:

”En begrensning i kompetansen etter § 10 første ledd ligger også i at det sentrale siktemålet med lovforslaget er å oppnå at et eierskifte i minst mulig grad påvirker den samlede skattebelastning for de berørte parter sett under ett og statens løpende skatteinntekter. Det vil derfor ligge utenfor bestemmelsens virkeområde å praktisere første ledd slik at eierskiftet i vesentlig grad øker eller reduserer statens skatteinntekter i forhold til om eierskiftet ikke hadde funnet sted. ...”

- (35) På bakgrunn av det som for øvrig uttales i forarbeidene, kan jeg ikke se at denne uttalelsen kan gi grunnlag for den ankende parts standpunkt. Utgangspunktet for det siterte er at ”eierskifte i minst mulig grad påvirker den samlede skattebelastning”. Som jeg tidligere har gitt uttrykk for, er det vanskelig å si at skattebelastningen øker, når grunnen er at selskapets fortjeneste har økt. Forretningsmessig ligger det en forventning om økt fortjeneste bak enhver sammenslåing av selskaper. Det er, som staten understreker, vanskelig å se reelle grunner som tilsier at denne økningen i fortjeneste også skal være skattefri. Dernest ligger vekten på at det er *eierskiftet* som ikke skal medføre skattevirkning. Det peker hen mot skattevirkninger som direkte følger av selve skiftet i eierskapet, altså et snevert årsaksforhold, jf. lagmannsrettens uttalelse om at de organisasjonsmessige endringene ikke er noen direkte eller nødvendig følge av fusjonen. Sentralt er at skattemessig kompensasjon for overskudd ved reduserte administrasjonskostnader vil bryte avgjørende med prinsippet om beslutningsnøytralitet, som er et hovedhensyn etter § 10.

- (36) På bakgrunn av forarbeidene er det etter min mening nærliggende å si at § 10 i dette tilfellet er til hinder for skattekompensasjon, fordi et slikt vilkår for det første strider mot beslutningsnøytralitet – skattefordelen vil i seg selv kunne begrunne en fusjon – og dessuten at skattekompensasjon vesentlig vil redusere statens fremtidige inntekter.

- (37) Slik jeg ser på den materielle tolkningen av petroleumsskatteloven § 10, blir spørsmålet om bestemmelsen hjemler et fritt forvaltningsskjønn innen de angitte formål eller utelukkende regelbundne vedtak, av mindre interesse. Den ankende part har som støtte for at vedtak etter § 10 er regelbundne, pekt på det jeg sist siterte fra proposisjonen, der det tales om ”begrensning i kompetansen”. Også andre steder i proposisjonen brukes uttrykket ”klare begrensninger i kompetansen”. Det er likevel ingen steder der det sies at departementets vedtak er regelstyrt og uten noe fritt forvaltningsskjønn. Tvert om sies det følgende i innstillingen fra finanskomiteen om den løsning departementet har foreslått, jf. Innst. O. nr. 85 (1986–87) side 4:

”K o m i t e e n har i likhet med departementet funnet dette alternativ egnet selv om departementets lovforslag innebærer vidtgående fullmakter for forvaltningen.”

- (38) Deretter omtales hvordan slike fullmakter kan begrenses, se side 5:

”... Slik fullmaktslovgivning er kommet i stand for å supplere eller modifisere det øvrige regelverk, men alltid slik at fullmaktsbestemmelsene må praktiseres ut fra de formålsangivelser og begrensninger som enten er trukket opp i bestemmelsenes egen ordlyd eller kommer frem i lovproposisjoner og komitéinnstillinger. ...”

- (39) Det er – slik jeg ser det – nettopp denne beskrivelsen som er dekkende for petroleumsskatteloven § 10. Lovgiver så for seg at paragrafen fortsatt skulle være en fullmaktsbestemmelse, der forvaltningens skjønn var en viktig komponent.
- (40) Den ankende part har endelig påberopt at forvaltningens praksis fra perioden 1988 til 1999 har vært av en fasthet som gjør at en omlegging krever lovendring. Etter min oppfatning kan praksis i denne sak åpenbart ikke tillegges en slik betydning. Det var på det rene da loven ble gitt, at man manglet oversikt over de ulike situasjoner som ville oppstå, og at praksis derfor måtte utvikles etter hvert som man vant erfaring. Slik oppfatter jeg også departementets praksis, som en avgjørelse av enkeltsaker ut fra de erfaringer som etter hvert ble gjort. Når da vår sak kom opp, som stilte spørsmål om skattefritak ved synergieffekter av fusjon på en klarere måte og i større målestokk enn før, kunne departementet ikke være avskåret fra å revurdere sin praksis slik det her har skjedd.
- (41) Anken har ikke ført frem, og staten har krav på saksomkostninger, jf. tvistemålsloven § 180 første ledd. Omkostninger er krevd med kr 160 000, som i sin helhet er salær. Kravet tas til følge.
- (42) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler BP Norge AS til staten v/Finansdepartementet 160 000 – etthundreogsekstitusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

- (43) Dommer **Stabel:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (44) Dommer **Bruzelius:** Likeså.
- (45) Dommer **Stang Lund:** Likeså.
- (46) Dommer **Lund:** Likeså.

- (47) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.

2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler BP Norge AS til staten v/Finansdepartementet 160 000 – etthundreogsekstitusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: