



Vår dato	Din/Deres dato	Saksbehandler
16.05.2023	03.04.2023	Marie Caroline Jentoft
800 80 000	Din/Deres referanse	Telefon
Skatteetaten.no		95748191
Org.nr	Vår referanse	Postadresse
974761076	2023/5201884	Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

VESTRE SÆLEMYR BORETTSLAG
Postboks 7280
5020 BERGEN

U.off offl. § 13, sktfvl. § 3-1, sktbl. § 3-2

Bindende forhåndsuttalelse – Borettslagsmodellen

Vi viser til ditt brev av 03.04.2023 med anmodning om bindende forhåndsuttalelse for Vestre Sælemyr Borettslag med organisasjonsnummer 952 948 768.

Skatteetatens konklusjon i saken

1. Utstedelse av 100-180 andeler ved utvidelse av andelskapitalen og innbetaling av overkurs, utløser ikke beskatning av andelshaverne i Vestre Sælemyr Borettslag, jf. skatteloven §§ 5-1, 5-30 og 9-2
2. Utbyggers oppføring av nye boliger og senere salg av de nye andelene, innebærer ikke skattepliktig virksomhet for andelshaverne i Vestre Sælemyr Borettslag, jf. skatteloven § 5-30.

Betaling av gebyr

Skatteetaten har i medhold av skatteforvaltningsforskriften av 23. november 2016 § 6-3-1 fastsatt saksbehandlingsgebyret til åtte ganger rettsgebyret, det vil si kroner 9 944. Vi bekrefter å ha mottatt dette.

Generelt om ordningen med bindende forhåndsuttalelser

Endelig avgitt uttalelse er bindende for alle instanser innen Skatteetaten. For at myndighetene skal være bundet av uttalelsen må den planlagte disposisjonen besluttet og iverksettes slik den fremgår av anmodningen. Den bindende forhåndsuttalelsen legges til grunn dersom den skattepliktige krever det ved fastsettingen i den skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjonen, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Det må kunne sannsynliggjøres at disposisjonen er identisk med den disposisjonen forhåndsuttalelsen gjelder. Beløpsmessige eller kvantitative forskjeller uten betydning for det avgjorte rettsspørsmål ses det bort fra, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 første ledd. Hvis den skattepliktige ikke har krevd at uttalelsen skal legges til grunn i skattemeldingen, vil retten til å benytte uttalelsen normalt bortfalle.

Uttalelsen har bare bindende virkning for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året da uttalelsen ble gitt. Den bindende virkningen av en forhåndsuttalelse opphører fem år etter utgangen av det året uttalelsen ble gitt. Videre bør man være klar over at dersom rettstilstanden endres ved lov eller forskrift, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen.



Uttalelsen kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i skatteforvaltningsloven kapittel 13, jf. skatteforvaltningsloven § 6-2. Skriftlig klage skal innen seks uker sendes til det organet som har avgitt den bindende forhåndsuttalelsen. Kravene til anmodningens innhold i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 gjelder tilsvarende for klage over en bindende forhåndsuttalelse, jf. § 6-2-1. Ved mottak av klage skal den instansen som har avgitt uttalelsen vurdere om det er grunnlag for omgjøring til gunst for den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd. Er vilkårene for å behandle en klage ikke til stede, skal den instansen som har avgitt uttalelsen avvise saken, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 andre ledd.

I det tilfellet klagen tas til behandling skal det organet som mottar klagen utarbeide en uttalelse til Skatteklagenemnda og oversende klagen, jf. skatteforvaltningsloven §§ 13-3, 13-4 og 13-5. Klageinstansens forhåndsuttalelse bør normalt avgis senest tre måneder fra fullstendig klage er mottatt.

Skatteetaten har avgitt følgende bindende forhåndsuttalelse i saken, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 jf. § 6-4.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at innsender ønsker en bindende forhåndsuttalelse på:

- Om utstedelse av nye andeler og overkurs utløser gevinstbeskatning for de eksisterende andelshaverne.
- Om oppføring av nye boliger og utbygger sitt salg av de nye andelene innebærer skattepliktig virksomhet på VSBL sin hånd.

Innsenders fremstilling av faktum

1. Nærmere beskrivelse om VSBL

Det er opplyst at Vestre Sælemyr Borettslag (VSBL) er et borettslag som har til formål å skaffe eierne bolig. I tillegg sørger VSBL for at eiernes interesser bli ivertatt. VSBL ble stiftet i 1972 og eksisterende boliger ble oppført i 1972/1973.

Borettslaget ligger i Torgny Segerstedsveg 184, og består i dag av 7 blokker på 3-5 etasjer med til sammen 361 leiligheter. De nye blokkene skal føres opp på gnr. 22 bnr. 4 i Bergen kommune, og i dag er denne eiendommen i hovedsak benyttet til parkering.

2. Beskrivelse av planlagt disposisjon.

VSBL ønsker å utvide antall andeler med mellom 100 - 180 nye andeler. Det er opplyst at dette skal gjøres ved at det skal bygges en eller flere blokker på en del av dagens fellesareal for borettslaget, dvs. gnr. 22 bnr. 4 i Bergen kommune.



Innsender skriver skal utvidelsen foregå ved at VSBL utsteder de nye andelene og overdrar disse til ekstern utbygger, jf. burettslagslova § 2-12. For ordens skyld opplyses det om at borettslaget er i dialog med JM Norge AS som skal erverve de nye andelene, men det vil ikke inngås bindende kontrakt før avgjørelse knyttet til denne bindende forhåndsuttalelsen foreligger.

Utbygger vil forut selve byggingen av de nye leilighetene stå som eier av alle de nye andelene som da kun gir en fremtidig boret i de leiligheter som skal bygges. Det er videre utbygger som skal bygge de nye leilighetene for sin egen regning og risiko. Ifølge innsender er det noe uklart hvor stort areal man får tillatelse til å bygge ut, men man antar at det vil være i størrelsesordenen 8 500 kvm til 12 000 kvm. I tillegg vil det bli bygget garasjekjeller under ny bebyggelse. Primært skal parkeringsplassene eies av nye andelshavere, men VSBL vil har mulighet til å erverve inntil 40 p-plasser. Det skal svares eget vederlag for disse plassene fra VSBL til JM Norge.

Det følger av burettslagslova § 2-10 og 2-11 at man ved utstedelsen av nye andeler kan betale inn et innskudd til borettslaget. Dette innskuddet er borettslaget pliktig til å sikre med pant i borettslagets faste eiendom. Dette innskuddet er reelt egenkapital for borettslaget. Størrelsen på evt. innskudd for de nye andelene må være avklart før de nye andelene utstedes. Siden det her er ekstern utbygger som sitter med alle andelene, er det utbygger som skal betale inn innskuddet. Utbygger må da kalkulere inn dette innskuddet i sin pris mot sluttbruker i tillegg til evt. fellesgjeld som de nye leilighetene vil hefte for.

Fremgangsmåten ved emisjonen med utvidelse av andelene i VSBL skal ifølge innsender følge reglene i burettslagslova §§ 3-2 og 2-12. De nye andelenes pålydende vil være lik pålydende til nåværende andeler, jf. burettslagslova §§ 3-1 og 14-6. Andelene skal tegnes med overkurs slik at tegningskursen for andelen tilsvarer den del av den reelle egenkapitalen i laget som erververen får tilgang til, jf. Ot.prp. nr 30 (2002-2003) side 258 med kommentar til § 3-2 i burettslagslova vedrørende endring av antall andeler med bl.a. følgende ordlyd:

«Av andre punktum i leddet følger det at vedtaket skal opplyse om over- eller underkurs ved utferding av ny andelar. Gjeldande lov har ikkje føresegner om dette, og i praksis har ein ikkje alltid vore tilstrekkeleg merksam på spørsmålet. Den nye andelseigaren bør betale eit innskott som er fastsett etter same prinsipp som for dei andre andelane, og pålydande på andelen må vere det same som for dei andre. Vederlaget for andelen bør derimot fastsetjast slik at det svarar til den delen av eigenkapitalen i laget som ervervaren får. Oftast er det slik at eigenkapitalen har auka på grunn av nedbetaling av fellesgjeld og kanskje og på grunn av verdistiging på eigedommen. Skulle andelseigaren få del i desse verdiane berre med å betale pålydande for andelen, ville verdiane bli utvatna for dei andre. I nokre tilfelle kan den reelle eigenkapitalen ha gått ned, og i så fall kan andelen måtte gjevast ut til underkurs. Da kan det hende at andelseigaren skal godskrivast eit større innskott enn det han verke/eg betaler inn.»

Som det fremgår av lovforarbeidene, er det forutsatt at ny andelseier skal betale en over-/underkurs i forhold til reell egenkapital i boligselskapet.



Pålydende per andel i dag er kr 100. Det er ingen overkurs på dagens andeler. Som omtalt ovenfor er det en gjennomsnittlig bokført egenkapital per 31.12.2022 på kr 104 239 per andel og et gjennomsnittlig borettsinnskudd på kr 22 857 per andel.

Det er enighet mellom boligselskapet og utbygger om at utbygger skal betale i størrelsesordenen MNOK 85 til MNOK 150 for de nye andelene basert på ca. reell egenkapital i boligselskapet. Beløpet er teknisk begrenset med basis i antall m² boareal nye boliger som man skal bygge. Dette arealet kan bli endret basert på godkjent reguleringsplan fra kommunen. Endring av antall godkjente m² vil i så fall medføre et annet beløp i overkurs for andelene, men ikke i beløp per tegnet ny andelskapital og ikke i beløp per gjennomsnittlig borettsinnskudd per andel.

Basert på foregående avsnitt vil andelene tegnes til pålydende kr 100 og med en overkurs i størrelsesorden MNOK 85 til MNOK 150. Dette gir en gjennomsnittlig tegning på mellom kr 850 000 – kr 833 333 per andel gitt at det blir utstedt mellom 100 og 180 andeler ved utvidelsen. Dette antas å være markedsverdi for det areal som skal bygges ut samt andelenes del av dagens bokførte egenkapital for den nye andelen. Andel av borettsinnskudd inngår også i dette beløpet.

Utbygger vil forestå oppføring av den nye blokken i sin helhet og VSBL skal verken ha ansvar for eller på noen måte delta i verken planlegging, oppføring av eller på noen annen måte delta i byggeprosjektet. VSBL har ingen risiko ved byggeprosjektet og heller ingen fortjeneste ved salg av andeler/leiligheter til nye andelshavere. Utbyggere vil på vanlig måte utarbeide en bygge- og finansieringsplan for den nye blokken og VSBL vil overta bygget i samsvar med denne.

Bygge- og finansieringsplanen er p.t. ikke utarbeidet og det er eksempelvis ikke bestemt om de nye andelshaverne må betale kjøpesummen for den nye andelen i sin helhet til utbygger eller om utvidelsen delvis blir finansiert med opptak av ny fellesgjeld. Dersom det blir opptak av ny fellesgjeld, vil denne ifølge innsender bli pantsikret i borettslagets samlede eiendommer på vanlig måte, men betaling av renter og avdrag på ny gjeld blir fordelt kun på de nye andelshaverne. I forbindelse med utvidelse av antall andeler vil det således ikke bli noen endring i dagens fellesgjeld og betaling av denne for nåværende andelshavere.

Når bygget er ferdig oppført og omtrent samtidig med salg av andelene fra utbygger til de nye andelshaverne, vil VSBL overta bygget fra utbygger til utbyggers oppføringskostnad + fortjeneste, mao. i samsvar med bygge- og finansieringsplanen. Dette anses å tilsvare markedsverdien på bygget. Dersom bygget er finansiert med en andel fellesgjeld, vil denne på vanlig måte bli bokført som gjeld i regnskapet til VSBL. Den delen av finansiering som ikke er fellesgjeld, bokføres som Annen Innskutt Egenkapital i regnskapet.

Innsenders fremstilling av jus

2.1 Skattemessig behandling vedrørende utvidelse av antall boenheter i borettslaget.

Selskapet har reist spørsmål knyttet til begrepet «å utøve virksomhet» i forbindelse med utvidelsen av VSBL.



Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet «virksomhet», men det er gitt noen retningslinjer i skatteloven § 5-30. I praksis er det lagt til grunn at det skatterettslige virksomhetsbegrepet krever en aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang. I tillegg må aktiviteten være egnet til å gi overskudd og må drives for skattyters regning og risiko. Selskapet viser også til Skatte-ABC i fht. dette.

2.1.1 Utstedelse av nye andeler og overkurs

Det første spørsmålet vil være om utstedelse av nye andeler med evt. overkurs i forhold til borettslagets egenkapital på utstedelsestidspunktet utløser gevinstbeskatning for de eksisterende andelshaverne. Med dette mener selskapet alle de aktiviteter som må gjennomføres for selve utvidelsen av borettslaget.

Etter selskapets oppfatning er dette tatt stilling til flere ganger tidligere av skatteetaten, se blant annet jf. Utv 2004/809 og Utv 2005/578 samt BFU 11/98 og BFU 3/20. Innbetaling av andel og overkurs i forbindelse med utstedelse av nye andeler er ikke skattepliktig inntekt og heller ikke vil opptak av ny andelshaver være aktivitet som anses som virksomhet i skattelovens forstand, jf. skatteloven §§ 5-1 og 5-30.

Selskapet ber likevel om en konkret vurdering for disse forhold i denne saken.

2.1.2 Oppføring av nye boliger og utbygger sitt salg av de nye andelene

Spørsmål som her ønskes avklart er om utbygger sin utbygging og salg av andeler innebærer skattepliktig virksomhet på VSBL sin hånd, jf. skatteloven § 5-30.

Det forhold at det skal bygges på VSBL eiendom, og at bygger skal tilfalle VSBL, utløser etter selskapets oppfatning realisasjonsbeskatning av VSBL. Etter selskapets vurdering vil et enkeltstående erverv også falle utenfor kriteriene for skattepliktig virksomhet. Dette gjelder både kriteriet «vedvarende aktivitet» og at ervervet er «egnet til på sikt å gå med overskudd». Det vises til at formålet for borettslag ikke er overskudd, se borettslagsloven § 1-1.

Ovenstående spørsmål ble også behandlet i BFU 11/2008. SKD vurderte spørsmålet nærmere, og konkluderte som følger:

«Det skatterettslige virksomhetsbegrepet forutsetter, i tillegg til aktivitet av et visst omfang og varighet for vedkommendes regning og risiko, at aktiviteten skal være egnet til å gå med overskudd, i dette tilfellet for Borettslaget. Vi forstår saken slik at det økonomiske resultat som aktiviteten med oppføringen av nye boliger genererer, i sin helhet skal tilfalle Boligbyggelaget gjennom videresalget av andelene, og at aktiviteten ikke vil kunne gi Borettslaget økonomisk overskudd. Basert på denne forutsetningen er aktiviteten ikke egnet til å gi overskudd for Borettslaget.»

Selskapet anfører at også i deres sak vil forholdet være at det økonomiske resultatet som aktiviteten med oppføringen av nye boliger genererer, i sin helhet skal tilfalle utbygger gjennom videresalget av (de nye) andelene. Aktiviteten vil ikke kunne gi VSBL et økonomisk overskudd.



Skatteetatens vurderinger

Skatteetaten skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om utstedelse av nye andeler i overkurs får skattemessige konsekvenser for dagens andelshavere i Vestre Sælemyr Borettslag.

Det skal også tas stilling til om utbygger sin oppføring av nye boliger og senere salg av de nye andelene, innebærer skattepliktig virksomhet for andelshaverne i VSBL.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skatteetaten forutsetter at premissene og faktum som er beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Det legges til grunn at VSBL oppfylder vilkårene i skatteloven § 7-3. Dette innebærer at fastsetting ikke skal skje av Borettslaget som sådan, men av andelshaverne etter nærmere regler.

Det første som vurderes, er om utstedelse av nye andeler ved utvidelse av andelskapitalen og innbetaling av overkurs, utløser beskatning av andelshaverne i VSBL.

Det er opplyst at VSBL skal utstede mellom 100-180 nye andeler, hver med boret til en av de nye leilighetene, til utbygger, som skal bygge den/de nye boligblokkene.

Innsender har for det første reist spørsmål om det at VSBL opptar nye andelshaver ved utstedelse av nye andeler, er å anse som «virksomhet» i skattelovens forstand.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet «virksomhet», men det er gitt noen eksempler i skatteloven § 5-30. I retts- og ligningspraksis er det imidlertid lagt til grunn at det skatterettslige virksomhetsbegrepet forutsetter en aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang, at aktiviteten er egnet til å gi overskudd og at den driver for skattyters regning og risiko, jf. bl.a. Skatte-ABC 2022/2023 V-9-3.1.

Slik vi vurderer saken, vil den aktivitet som blir utført ved utstedelse av de nye andelene, alle til samme andelshaver (utbygger), være av så begrenset omfang, at det ikke vil være grunnlag for å anse utstedelsen av nye andeler i seg selv, som virksomhet i skattelovens forstand.

Det neste spørsmålet er om utstedelsen av de nye andelene med tilhørende boret, utløser realisasjonsbeskatning etter skatteloven § 9-2, for de eksisterende andelshaverne i VSBL.

Det forutsettes at andelene tegnes med overkurs slik at vederlaget for andelen faktisk svarer til den delen av den reelle egenkapitalen i Vestre Sælemyr Borettslag som erververen får, jf. ot.prp. nr. 30 (2002-2003) side 258. Skattekontoret har ikke tatt stilling til om så faktisk er tilfellet da det ville ha vært et spørsmål om verdsettelse som ikke kan tas opp i en bindende forhåndsuttalelse, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 femte ledd tredje punktum.



Skattedirektoratet har i brev av 28. juni 2004, inntatt i Utv. 2004/809, kommet til at utstedelse av ny andel med tilhørende borett i borettslag, ikke anses som realisasjon. Det samme standpunktet er opprettholdt i direktoratets brev av 4. april 2005, inntatt i Utv. 2005/579, samt i BFU 11/08 og BFU 3/20.

Skatteetaten er på grunnlag av ovenstående, kommet til at utstedelsen av nye andeler ved utvidelse av andelskapitalen og innbetaling av overkurs som beskrevet i denne saken, ikke utløser beskatning av andelshaverne i VSBL.

Det skal så tas stilling til om utbygger oppføring av nye boliger på VSBL sin eiendom, og senere salg av de nye andelene, er å anse som skattepliktig virksomhet for andelshaverne i VSBL.

Utbyggers aktivitet ved oppføring av boligblokken skal tilordnes Vestre Sælemyr Borettslag, se BFU 11/09, BFU 3/20 og Skatte-ABC punkt V-9-3.3.2.

Skattekontoret viser til den skatterettslige forståelsen av begrepet «virksomhet» over. Vi forstår saken slik at et økonomiske resultat som aktiviteten med oppføringen av nye boliger genererer, i sin helhet skal tilfalle utbygger gjennom videresalget av andelene, og at aktiviteten ikke vil kunne gi VSBL økonomisk overskudd. Basert på denne forutsetningen er aktiviteten ikke egnet til å gi overskudd for VSBL.

Skattekontoret finner det etter dette, ikke nødvendig å gå nærmere inn på vurderingen av aktivitetens omfang og varighet, idet den utfra forutsetningene ikke er egnet til å gi overskudd for VSBL.

For så vidt gjelder boligbyggelagets omsetning av de nytutstedte andelene, vil dette være salg som skjer for utbyggers regning og risiko. Dette er salg som skjer i annenhåndsmarkedet og vederlaget tilfaller utbygger, ikke VSBL.

Skatteetaten er etter dette kommet til at verken oppføringen av ny(e) boligblokk(er) eller utbyggers senere salg av borettslagsandeler, gir grunnlag for å anse Vestre Sælemyr Borettslag for å drive virksomhet i skattelovens forstand.

Konklusjon

1. Utstedelse av 100-180 andeler ved utvidelse av andelskapitalen og innbetaling av overkurs, utløser ikke beskatning av andelshaverne i Vestre Sælemyr Borettslag, jf. skatteloven §§ 5-1, 5-30 og 9-2
2. Utbyggers oppføring av nye boliger og senere salg av de nye andelene, innebærer ikke skattepliktig virksomhet for andelshaverne i Vestre Sælemyr Borettslag, jf. skatteloven § 5-30.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Gunnar F. Nilsen
Seniorskattejurist
Brukerdialog, innland



Skatteetaten

Marie Caroline Jentoft

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.