

*Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet
BFU 17//13. Avgitt 19.08.2013.*

Omstrukturering AS og borettslag

(Skatteloven § 14-90, ulovfestet gjennomskjæring, skattefri fusjon etter ulovfestet rett og overgang fra selskapsligning til ligning etter skatteloven § 7-3)

A Boligbyggelag og B AS skal eie Holding AS, som står for utvikling og salg av et boligprosjektet. Holding AS skal eie Nye AS, som skal fisjoneres i to selskaper; Nye 1 AS og Nye 2 AS. Eiendommene som ligger i Nye AS fordeles mellom de to selskapene. Samtidig skal Holding AS stifte to borettslag; BRL1 og BRL2. Holding AS skal selge aksjene i Nye 1 AS til BRL1, og aksjene i Nye 2 AS til BRL2. BRL1 vil da bli "morselskap" til Nye 1 AS.

Etter en konkret vurdering kom Skattedirektoratet til at Nye AS kan fisjoneres som beskrevet, med påfølgende salg av Nye 1 AS til BRL1, uten at skatteloven § 14-90 eller ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse. Videre kom direktoratet til at Nye 1 AS skattefritt kan innfusjoneres i BRL1 med grunnlag i ulovfestet rett/administrativ praksis. Skattedirektoratet kom også til at overgang fra selskapsligning til ligning etter skatteloven § 7-3, i inntektsår etter fusjonsåret, ikke vil utløse beskatning for BRL1 eller dets andelshaverne.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Innsenders opplysning om sakens bakgrunn

A Boligbyggelag og B AS ervervet 50 % hver av aksjene i Nye AS den 10.10.2012. Selskapets hovedaktivum utgjøres av eiendommene X og Y (heretter forkortet "Eiendommen") med påstående bygninger i Lillevik kommune.

A Boligbyggelag og B AS planlegger et boligprosjekt på Eiendommen. De nåværende bygninger og anlegg på Eiendommen skal rives. Deretter utvikles og realiseres ca. 60 leiligheter, som skal selges som borettslagsleiligheter. Borettslagsformen er ønskelig av hensyn til forretningsførsel, finansiering og fremtidig drift/vedlikehold. Boligene er planlagt oppført og solgt i to byggetrinn, med tidsmessig mellomrom.

Innsenders opplysninger om faktum

A Boligbyggelag og B AS vil opprette et holdingselskap med tiltenkt navn " Holding AS", hvor de hver eier 50 % av aksjene. Holding AS vil være det selskapet som står for utvikling og salg av boligprosjektet, dvs. være utbyggingselskapet som også senere kontorstifter borettslag og selger borettslagsleiligheter.

Etableringen vil skje ved at A Boligbyggelag og B AS legger sine aksjer i Nye AS inn i Holding AS som et tingsinnskudd, og får 50 % av aksjene hver i oppgjør.

Skattekonsekvensene for etableringen av denne strukturen er ikke en del av det innsender ber avklart ved forhåndsuttalelsen, men innsender har tatt det med for fullstendighetens skyld. Da boligprosjektet skal gjennomføres i to trinn, er det mest hensiktsmessig at det etableres og selges andeler i to borettslag, ett for hvert trinn. Hensiktsmessig bl.a. pga lånefinansieringen, og for at første byggetrinn skal kunne ferdigstilles og selges helt ut som ferdig borettslag uten å skulle stå for neste byggetrinn. Straks etter at Holding AS er etablert, fisjoneres derfor Nye AS til to selskaper, Nye 1 AS og Nye 2 AS. Disse to selskapene erverver ved fisjonen hver sin

del av Eiendommen, korresponderende med den del som skal benyttes i henholdsvis byggetrinn 1 og byggetrinn 2.

Tilpasset de to byggetrinnene vil det ved kontorstiftelse av Holding AS bli etablert to borettslag, BRL1 og BRL2. Borettslagenes formål vil være å gi andelseierne bruksrett til boenhetene i Eiendommen jf. borettslagslova av 6. juni 2003 nr. 39. Når fisjonen av Nye AS er gjennomført, kontorstifter Holding AS BRL1 og blir sittende som eneste eier av alle andelene i borettslaget. Ved etableringen av BRL1 vil det bli utarbeidet en bygge- og finansieringsplan mv. i henhold til borettslagslovens bestemmelser. Holding AS vil etter dette både etablere borettslaget og senere stå som selger av leilighetene i form av andeler i borettslaget til leilighetskjøperne.

Når prosjektet er tilstrekkelig fastlagt, vil Holding AS starte forhåndssalg av boligene i byggetrinn 1. Det inngås avtale om salg av andeler i BRL1 betinget av en gitt prosent forhåndssalg, endelig regulering og andre sedvanlige forbehold ved forhåndssalg. Kjøperne vil imidlertid ikke erverve leilighetene og andelene i BRL1 før ved ferdigstilling av leilighetene, betinget av at de ferdigstilles som avtalt. Inntil da vil Holding være eneste eier av andeler i BRL1. Når det foreligger igangsettingstillatelse for bygging av leilighetene, men før byggeprosessen starter, vil Holding AS selge aksjene i Nye 1 AS til BRL1. Aksjene selges til markedspris i tråd med armlengdeprinsippet. BRL1 vil bli "morselskapet" til Nye 1 AS.

Kort tid etter at Nye 1 AS er overdratt til BRL1, vil de bli "fusjonert" tilsvarende aksjelovens § 13-2. Alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres fra selskapet til BRL1, og Nye 1 AS likvideres. Etter dette vil BRL1 eie eiendommen i byggetrinn 1. Fusjonen vil således gjennomføres senest i året før noen av leilighetene er ferdigstilt og før andeler leveres til borettslavere for boligformål.

Som konsekvens av leilighetskjøpernes overtagelse av leiligheter og andeler ved ferdigstilling, opphører Holding AS å være eneeier av andelene i BRL1. Ligningen av BRL1 går med det over fra selskapsligning av selve borettslaget, til ligning av andelseierne etter særreglene i skatteloven § 7-3.

Etablering og salg av BRL2 ved overtagelse av og fusjon med Nye 2 AS blir helt parallell som for BRL1.

Innsenders redegjørelse for de rettslige spørsmål og behovet for avklaring

Dersom den ovenfor beskrevne fremgangsmåte gjennomføres, oppstår det spørsmål om denne borettslagsmodellen kan gjennomføres skattefritt.

For det første er det et spørsmål om Nye AS kan fisjoneres skattefritt til Nye 1 AS og Nye 2 AS når aksjene straks etter fisjon vil bli overdratt til BRL1 og BRL2 som beskrevet, eller om skattelovens § 14-90 eller ulovfestet gjennomskjæring av "fisjon for salg" vil komme til anvendelse.

For det annet er det spørsmål om Nye 1 AS skattefritt kan innfusjoneres i BRL1, i medhold av de ulovfestede reglene om fusjon av selskap med forskjellig selskaps- og ansvarsform.

For det tredje er det spørsmål om overgangen fra selskapsligning til ligning etter skatteloven § 7-3 i inntektsår etter fusjonsåret, vil utløse beskatning for borettslaget eller andelseierne. Den

planlagte fusjonen vil medføre at begge selskapene som før fusjonen ble lignet som selskap, etter fusjonen samlet vil lignedes som et borettslag etter skatteloven § 7-3.

Gjennomføring av fisjon og overføring til borettslag, vil skje når det er endelig avklart om gjennomføringen kan skje skattefritt.

Innsenders rettslige vurdering

1 Fisjon av Nye AS med påfølgende overdragelse til BRL1 og BRL2

Det må tas stilling til om fisjonen av Nye AS vil være skattefri, sett i sammenheng med de straks påfølgende salg av de fisjonerte selskapene til borettslagene. Fisjon kan i utgangspunktet gjennomføres skattefritt både for selskapet selv og dets aksjonærer, gitt at kontinuitetsforutsetningene i skatteloven kapittel 11 oppfylles. Påfølgende salg av aksjer i de fisjonerte selskapene vil være skattefritt for Holding AS etter fritaksmetoden.

Innsender skriver at det i dette tilfellet ikke er grunnlag for å skatlegge fisjonen for selskapet som "innmatsalg", eller aksjonærene uten fritaksmetode, etter skatteloven § 14-90 eller ulovfestet gjennomskjæring. Fisjonen vil ikke bli gjennomført ut fra skattemessige motiver, men som tilpasning til prosjektets to byggetrinn ut fra rent hensiktsmessige/kommersielle grunner. Det oppnås ingen særskilte skattefordeler av å foreta fisjonen fremfor å gjennomføre etableringen med et udelt Nye AS, og fisjon er heller ikke en nødvendig forutsetning. Det er andre forhold som gjør forutgående fisjon hensiktsmessig og ønskelig. Fisjonen kunne for så vidt vært gjennomført etter overdragelsen til borettslaget, med en samtidig fisjon også av borettslaget, med samme resultat. Dette kunne vært gjort uten vesentlige skattemessige fordeler, men ut fra ren hensiktsmessighet i gjennomføringen av det planlagte prosjektet. En slik etterfølgende deling vil imidlertid bli mer omfattende bl.a. pga nødvendig fisjon også av borettslaget.

2 Skattefri fusjon av aksjeselskap og borettslag

Videre må det tas stilling til om fusjonen mellom Nye 1 AS og BRL1 kan gjennomføres skattefritt. Ettersom fusjonspartene, Nye 1 AS og BRL1, har forskjellig selskapsform, aksjeselskap og borettslag, er de ikke å anse som "likeartede" i forhold til skatteloven § 11-2. Skattefri fusjon kan ikke gjennomføres med hjemmel i denne bestemmelsen.

Skattefri fusjon kan imidlertid skje med hjemmel i ulovfestet rett, forutsatt at fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Dette følger bl.a. av forarbeidene til skattereglene for fusjon og fisjon, Ot.prp. nr. 71 (1995-96), hvor det fremgår at det i administrative uttalelser er lagt til grunn at fusjon mellom selskap med ulik selskaps- og ansvarsform kan skje uten beskatning. Av proposisjonen følger det uttrykkelig at denne praksis skal opprettholdes også etter vedtakelsen av skattereglene om fusjon og fisjon.

Videre antok Finansdepartementet i en uttalelse avgitt 10.02.1997 (Utv. 1997 side 412) at fusjon mellom samvirkelag og dets heleide aksjeselskap kunne skje uten beskatning, så lenge dette skjedde etter samme prinsipper og vilkår som er stilt for at fusjoner mellom aksjeselskap ikke skal utløse beskatning.

I BFU 12/06 var det spørsmål om et heleid aksjeselskap skattefritt kunne fusjoneres inn i et boligbyggelag. Skattedirektoratet kom til at fusjonen ikke kunne gjennomføres skattefritt med hjemmel i skatteloven § 11-2. Skattedirektoratet kom imidlertid til at fusjonen kunne

gjennomføres skattefritt i medhold av ulovfestet rett, forutsatt at den ble gjennomført etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for at fusjon mellom aksjeselskaper ikke skal utløse beskatning etter skatteloven §§ 11-1 flg.

Tilsvarende spørsmål ble behandlet i BFU 38/08. Her ble det også lagt til grunn at fusjon av selskap med ulik selskaps- og ansvarsform kan skje uten beskatning. Skattedirektoratet uttalte her at fordi det var vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for borettslag og aksjeselskap, kunne fusjon mellom aksjeselskap og borettslag gjennomføres uten beskatning med grunnlag i ulovfestet rett.

Avgjørende for hvorvidt fusjonen kan gjennomføres skattefritt, vil da være om Nye 1 AS og BRL1 har vesentlig sammenfallende ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå, og at fusjonen skjer etter de samme prinsipper og vilkår som er stilt for at fusjoner mellom aksjeselskap ikke skal utløse beskatning. Nye 1 AS vil være et ordinært aksjeselskap som ikke på noe tidspunkt oppfyller vilkårene for ligning etter skatteloven § 7-3. Nye AS formål er kjøp, salg og utvikling av eiendommer, samt utleie og drift. Nye 1 AS skal lignedes som et selskap i medhold av reglene i skatteloven § 2-2 første ledd.

Før BRL1 fusjoneres med Nye 1 AS oppfyller ikke borettslaget vilkårene for ligning etter reglene i skatteloven § 7-3. Heller ikke etter fusjonen lignedes BRL1 etter skatteloven § 7-3. Det er fordi Holding AS vil være eier av samtlige andeler i BRL1 på fusjonstidspunktet og i hele fusjonsåret, og vilkårene etter skatteloven § 7-3 vil følgelig ikke være oppfylt i fusjonsåret, sml. Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1995/687. Det vil da være de ordinære regler i skatteloven §§ 10-1 flg., jf. § 2-2 første ledd, som gjelder, hvilket innebærer at også borettslaget skal lignedes som et selskap.

Når det gjelder forhåndssalg av leiligheter som beskrevet ovenfor, endrer ikke slikt salg at Holding AS vil være eneste eier av samtlige borettslagsandeler ved fusjonen og også frem til leilighetene ferdigstilles og andelene overleveres. Ligning etter skatteloven § 7-3 skjer ikke før ved ferdigstilling og overlevering av første leilighet med tilhørende andel, og lignedes da på den enkelte andelshavers hånd slik det nærmere er regulert i Finansdepartementets og Skattedirektoratets forskrifter til § 7-3. Inntil dette selskapslignedes borettslaget BRL1.

Ettersom både Nye 1 AS og BRL1 lignedes som selskap i fusjonsåret, vil det være vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler. BRL1 vil bli stiftet i fusjonsåret slik at spørsmål om skattemessig kontinuitet i forbindelse med fusjonen ikke er en aktuell problemstilling for dette selskapet.

3 Overgang til selskapsligning

Endelig er det et spørsmål om overgangen fra selskapsligning til deltakerligning etter skatteloven § 7-3 i inntektsår etter fusjonsåret, vil utløse beskatning for borettslaget eller andelseierne.

Finansdepartementet har i et brev inntatt i Utv. 2003 side 1192, bl.a. uttalt om beskatning ved overgang fra ligning av selskap til deltakerligning av andelshavere:

"... Skattereglene for boligselskaper er spesielle. Begrunnelsen for å gjøre selskapet skattefritt ved visse eierkonstellasjoner for andelene gir ikke noe grunnlag for at selve overgangen skal utløse selskapsbeskatning. Slik overgangsbeskatning av selskapet ville dessuten harmonere dårlig med det forhold at selskapets skatteplikt generelt bortfaller ved overgangen. Dette

stadium i en omdanningsprosess leder derfor ikke til noen annen beskatning enn den vanlige gevinstbeskatning for selgeren av de aksjene ...

... aksjene i utleieselskapet overdras direkte fra tidligere privat eier til leietakerne, blir selskapet et skattefritt boligaksjeselskap etter overdragelsen, jf. skatteloven § 7-12 tredje ledd bokstav a. Leietakerne prosentlignes fra samme tidspunkt. Heller ikke denne varianten av skifte av ligningsform i boligselskapssektoren gir etter departementets syn noe grunnlag for noen form for oppgjørsbeskatning av selskapet eller de nye aksjonærene."

Selv om enkelte av de regler som uttalelsen bygger på er endret etter at uttalelsen er avgitt, medfører ikke regelendringene noen endring i forhold til det Finansdepartementet uttaler om overgangen fra ligning av selskap til ligning av aksjonærer. Den begrunnelsen som departementet har gitt for overgang fra ligning av selskapet til ligning av aksjonærer gjelder tilsvarende for overgang fra selskapsligning av borettslag til deltakerligning av andelshaverne. På bakgrunn av departementets uttalelse kom Skattedirektoratet i BFU 38/08, til at overgang fra selskapsligning av borettslaget til deltakerligning av andelshaverne, i inntektsår etter fusjonsåret, ikke utløser beskatning av borettslaget eller andelshaverne.

Året etter fusjonsåret, eller senere år avhengig av byggetiden for det aktuelle byggetrinnet, vil det fusjonerte BRL1 gå fra å selskapslignes til å deltakerlignes. Ifølge Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2003 side 1192, anses ikke endring av ligning som skattemessig realisasjon. Denne forståelse er også bekreftet i bindende forhåndsuttalelse BFU 38/08. Endringen av ligning av BRL1, vil derfor ikke medføre beskatning av BRL1 eller andelseierne. På vegne av Nye AS anmodes det om at det avgis en bindende forhåndsuttalelse hvor det bekreftes følgende:

- Nye AS kan fisjoneres skattefritt i to selskaper som får hver sin byggetrinnstilpassede del av eiendommen, med påfølgende salg av Nye 1 AS til BRL1, uten at skatteloven § 14-90 eller ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse.
- Nye 1 AS kan skattefritt innfusjoneres i BRL1 med grunnlag i ulovfestet rett/ administrativ praksis, og
- at overgang fra selskapsligning til ligning etter skatteloven § 7-3 ikke utløser beskatning for BRL1 eller andelseierne.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til:

1. Om Nye AS kan fisjoneres skattefritt i to selskaper som får hver sin byggetrinnstilpassede del av eiendommen, med påfølgende salg av Nye 1 AS til BRL1, uten at skatteloven § 14-90 eller ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse.
2. Om Nye 1 AS skattefritt kan innfusjoneres i BRL1 med grunnlag i ulovfestet rett/ administrativ praksis.
3. Om overgang fra selskapsligning til ligning etter skatteloven § 7-3, i inntektsår etter fusjonsåret, vil utløse beskatning for BRL1 eller dets andelshaverne.

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. Skattedirektoratet forutsetter videre at premisene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes. Borettslagslovgivningen forutsettes overholdt.

1. Om Nye AS kan fisjoneres skattefritt i to selskaper som får hver sin byggetrinnstilpassede del av eiendommen, med påfølgende salg av Nye 1 AS til BRL1, uten at skatteloven § 14-90 eller ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse

Innsender har opplyst at B AS og A Boligbyggelag skal eie Holding AS, som igjen skal eie Nye AS. Planen er å fisjonere Nye AS i to selskaper; Nye 1 AS og Nye 2 AS. Eiendommen som ligger i Nye AS fordeles mellom de to selskapene. Samtidig skal Holding AS stifte to borettslag; BRL1 og BRL2.

Når det foreligger igangsettingstillatelse for bygging av leilighetene, men før byggeprosessen starter, vil Holding AS selge aksjene i Nye 1 AS til BRL1. Aksjene selges til markedspris i tråd med armlengdeprinsippet. BRL1 vil bli "morselskap" til Nye 1 AS.

Forsåvidt gjelder skatteloven § 14-90 har den følgende ordlyd:

"§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller

b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse."

I Gyldendal rettsdatas kommentarer sies bl.a. følgende:

"Skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost omfatter både posisjoner som representerer skattefordeler og posisjoner som representerer skatteforpliktelser. Posisjoner som representerer skattefordeler vil typisk være fremførbart underskudd (§ 14-6), negativ gevinst- og tapskonto (se § 14-45) og tom positiv saldo (se § 14-44 annet ledd). Posisjoner som representerer skatteforpliktelser, omfatter positiv gevinst- og tapskonto (§ 14-45) og tom negativ saldo (§ 14-44 annet ledd jf. § 14-46), jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.1 s. 79. I Utv. 2009 s. 1329 (Borgarting) kom retten til at skattefordel ved tap på utestående fordringer på datterselskap måtte anses som en skatteposisjon «uten tilknytning til eiendel», når fordringene måtte anses «klart uerholdelige»."

I forhold til skatteloven § 14-90 er det et krav at selskapet har "skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost". Det er ikke opplyst om slike skatteposisjoner og bestemmelsen antas derfor ikke å komme til anvendelse i saken.

Forsåvidt gjelder ulovfestet gjennomskjæring er innholdet i regelen utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori, jf. bl.a. høyesterettsdom inntatt i Utv. 2007 side 512 ("Hex-dommen").

For å anvende ulovfestet gjennomskjæring er det to vilkår som må være oppfylt. For det første må det hovedsakelige formålet med disposisjonen være å spare skatt (grunnvilkåret). For det

andre må disposisjonen ut fra dens virkninger (herunder egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstå som stridende mot skattereglenes formål (tilleggsvilkåret). Begge vilkårene må være oppfylt for at den ulovfestede regel om gjennomskjæring skal komme til anvendelse.

Det følger av Høyesteretts dom inntatt i Utv. 2006 side 1416 ("Telenor-dommen") at enkeltdisposisjoner som inngår i et større kompleks av disposisjoner skal vurderes ut fra det samlede komplekset, og at grunnvilkåret i gjennomskjæringsnormen skal vurderes ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, se side 1425 avsnitt 49. Unntak kan tenkes hvis den disposisjonen som skattefordelen knytter seg til, ikke er et nødvendig eller naturlig ledd for å oppnå det overordnede forretningsmessige formålet. I så fall skal dette mellomleddet vurderes separat, se Zimmer "Lærebok i skatterett" (2009) side 70, med henvisning til "Aker Maritime-dommen".

Ved vurderingen av om det vil være i strid med skattereglenes formål å la en privatrettslig disposisjon få skatterettslig virkning etter sitt innhold, må man ta utgangspunkt i formålet med den aktuelle skatteregel.

Utgangspunktet er at skattyter kan velge hvilken fremgangsmåte han ønsker å benytte ved omorganiseringer, og at den måten som blir valgt, blir lagt til grunn for beskatningen. Vi viser til forarbeidene til fritaksmetoden, Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 75 punkt 6.5.6.1, hvor det bl.a. fremgår:

"I noen tilfelle vil det kunne hevdes at valget av transaksjonsform må anses som hovedsakelig skattemessig motivert og illojalt mot formålet med skattereglene. Det kan da være grunnlag for skattemessig gjennomskjæring.

Aktørene har imidlertid ingen plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig."

Men det er ikke tillatt å omgå eller utnytte skattereglene i strid med reglenes formål, jf. høyesterettsdommer nevnt ovenfor, bl.a. Hex-dommen.

Det prinsipielle skatterettslige utgangspunktet er at overføring av verdier fra et skattesubjekt til et annet utløser beskatning etter de vanlige regler for realisasjon, utbytte eller uttak. Reglene om skattefri fisjon er unntak fra dette.

I Ot.prp. nr. 71 (1995-96) om skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper, fremgår det av punkt 1.2 at det prinsipielle utgangspunktet er at skattereglene ikke skal motvirke rasjonelle omorganiseringer av det selskapsrettslige rammeverket rundt virksomheter. Virksomhetene må kunne finne en organisasjonsstruktur som både bedrifts- og samfunnsøkonomisk er hensiktsmessig og ønskelig. På den annen side understrekes det at den nærmere avgrensningen må skje ut fra praktiske hensyn og for å hindre misbruk. Videre fremgår av punkt 2.3.5.1 om gjeldende rett, strekpunktet om ulovfestet gjennomskjæring, at fisjons- og fusjonsreglene ikke er tenkt brukt når det helt dominerende eller eneste formål er å oppnå skattebesparelser. Formålet med fisjons- og fusjonsreglene er å legge til rette for strukturer som samfunns- og bedriftsøkonomisk er gode, og man må derfor akseptere en stor grad av omorganiseringer hvor det forretningsmessige formålet er mer eller mindre dominerende.

Forarbeidene til fisjons- og fusjonsreglene (jf. henvisningen til Ot.prp. nr 71 (1995-96) ovenfor) og til fritaksmetoden (jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.6.1), aksepterer en stor

grad av tilpasning når det gjelder omorganiseringer der de bakenforliggende eierinteresser forblir uendret.

Direktoratet legger til grunn at fisjonen av Nye AS og påfølgende overdragelse av aksjene i Nye 1 AS til BRL1, gjennomføres som ledd i en større omorganisering for å tilrettelegge for utvikling, utbygging og realisering av ca. 60 leiligheter solgt som borettslagsleiligheter. Dette er en prosess som vil gå over flere år og de bakenforliggende eierne er opplyst å være uendret helt til leilighetene er ferdigstilt. Direktoratet forstår forarbeidene til fisjonsreglene og fritaksmetoden slik at forretningsmessig utvikling som skissert av innsender, ligger innenfor de formål reglene er ment å ivareta.

Direktoratet legger derfor til grunn at en fisjon med påfølgende salg til BRL1, ikke er illojalt mot skattelovens fisjonsregler og fritaksmetoden, og at ulovfestet gjennomskjæring derfor ikke kommer til anvendelse på disse disposisjonene.

2. Kan Nye 1 AS og BRL1 fusjonere skattefritt?

Innsender har opplyst at kort tid etter at Nye 1 AS er overdratt til BRL1, vil de bli fusjonert tilsvarende aksjeloven § 13-2. Alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres fra selskapet til BRL1, og Nye 1 AS likvideres. Etter dette vil BRL1 eie eiendommen i byggetrinn 1. Fusjonen vil således gjennomføres senest i året før noen av leilighetene er ferdigstilt, og før andeler overdras til andelshavere for boligformål.

Fordi fusjonspartene har forskjellig selskapsform (aksjeselskap og borettslag), er de ikke å anse som *"likeartede"* i forhold til skatteloven § 11-2, og skattefri fusjon kan ikke gjennomføres med hjemmel i denne bestemmelsen. Spørsmålet er da om fusjonen kan gjennomføres skattefritt med hjemmel i administrativ praksis/ulovfestet rett.

Skattefri fusjon med grunnlag i ulovfestet rett forutsetter at fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Når det gjelder borettslag så har skatteloven § 7-3 særlige regler om deltakerligning av andelshaverne i stedet for ligning av borettslaget som selskap, i visse tilfeller.

Boligselskap med bare én aksjonær, skal ikke lignedes etter skatteloven § 7-3, selv om de øvrige vilkår er oppfylt. Dette er lagt til grunn av Finansdepartementet i en uttalelse inntatt i Utv. 1995/687, og fulgt opp i Lignings-ABC, se utgaven for 2012/13 side 189 pkt. 3.1.

Slik skatteloven § 7-3 er formulert omfatter begrepet *"boligselskap"* både borettslag og boligaksjeselskap. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil den samme begrunnelsen som Finansdepartementet gir for å si at et boligselskap med bare én aksjonær faller utenfor særreglene i skatteloven § 7-3, gjelde tilsvarende for et borettslag med bare én andelshaver.

I BFU 38/08 gikk direktoratet gjennom relevante rettskilder i en lignende sak og konkluderte med at fusjon av et borettslag og et aksjeselskap, som begge var lignet som aksjeselskap, kunne gjennomføres skattefritt etter ulovfestet rett så lenge dette skjedde etter samme prinsipper og vilkår som er stilt for at fusjoner mellom aksjeselskap ikke skal utløse beskatning.

Det er i saken opplyst at Holding AS vil være eier av samtlige andeler i BRL1, på fusjonstidspunktet og i hele fusjonsåret. Det er derfor de ordinære regler i skatteloven §§ 10-1

flg., jf. § 2-2 første ledd, som gjelder, noe som innebærer at BRL1 i fusjonsåret skal lignedes som et aksjeselskap.

Det legges til grunn at Nye 1 AS er et ordinært aksjeselskap som selskapslignes.

På grunn av vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for Nye 1 AS og BRL1, som begge i fusjonsåret skal følge reglene om ligning som selskap, finner Skattedirektoratet med grunnlag i ulovfestet rett, at fusjonen kan gjennomføres uten beskatning. Det er en forutsetning at fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg.

3. Om overgang fra selskapsligning til ligning etter skatteloven § 7-3 (deltakerligning) i inntektsår etter fusjonsåret, vil utløse beskatning for BRL1 eller dets andelshaverne

Vi skal i det følgende ta stilling til om overgang fra selskapsligning av BRL1 til deltakerligning av andelshaverne i BRL1 etter skatteloven § 7-3, i inntektsår etter fusjonsåret, vil utløse beskatning av BRL1 eller dets andelshavere.

Finansdepartementet har i uttalelse av 19.06.2003, inntatt i Utv. 2003 side 1192, bl.a. uttalt at når:

... aksjene i utleieselskapet overdras direkte fra tidligere privat eier til leietakerne, blir selskapet et skattefritt boligaksjeselskap etter overdragelsen, jf. skatteloven § 7-12 tredje ledd bokstav a. Leietakerne prosentlignes fra samme tidspunkt. Heller ikke denne varianten av skifte av ligningsform i boligselskapssektoren gir etter departementets syn noe grunnlag for noen form for oppgjørsbeskatning av selskapet eller de nye aksjonærene.”

Enkelte av de regler som Finansdepartementets uttalelse bygger på, er endret etter at uttalelsen er avgitt. Regelendringene medfører imidlertid ingen endring i forhold til det Finansdepartementet uttaler om overgangen fra ligning av selskap til ligning av aksjonærer. Direktoratet har i BFU 38/08 lagt til grunn at det tilsvarende må gjelde ved overgang fra selskapsligning av borettslag til deltakerligning av andelshaverne.

Skattedirektoratet er på bakgrunn av ovenstående kommet til at overgang fra selskapsligning av BRL1 til deltakerligning av andelshaveren, i inntektsår etter fusjonsåret, ikke utløser beskatning av BRL1 eller andelshaverne.

Konklusjon

En fisjon av Nye AS som beskrevet, med påfølgende salg av Nye 1 AS til BRL1, anses ikke å gi grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Skatteloven § 14-90 kommer ikke til anvendelse når det ikke foreligger en generell skatteposisjon som kan utnyttes av det overtakende selskapet.

Med grunnlag i ulovfestet rett, legges til grunn at fusjonen av Nye 1 AS inn i BRL1, kan gjennomføres uten beskatning. Det er en forutsetning at fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg.

Overgang fra selskapsligning av BRL1 til deltakerligning av andelshaveren, i inntektsår etter fusjonsåret, utløser ikke beskatning av BRL1 eller andelshaverne.