



# Fradrag

- september 2010
  - Språklig gjennomgang og revisjon
  - Punkt 6.6.1 er presisert noe
  - Punkt 12.9.4 er endret i.f.m. omlegging av praksis
- mars 2010
  - Punkt 10.6.2 er endret
- mai 2009
  - Eksempel i punkt 13.5.4 er endret
- januar 2009
  - Revisjon med hensyn til lovendringer
- oktober 2008
  - Nytt punkt 13.3.2
- februar 2008
  - Punkt 12 ; endret lovhjemmel
  - Nytt punkt 13.5.3 -13.5.4
- desember 2007
  - språklig gjennomgang og revisjon
- juli 2006
  - punkt 4.2 er endret
- juni 2006
  - punkt 13 er revidert
- desember 2005
  - nytt punkt 13
- februar 2004:
  - nye punkt 12.9.5 – 12.9.7
- januar 2004:
  - punkt 7 er revidert og utvidet
  - språklig gjennomgang
- august 2003:
  - nytt punkt 12.9
  - endringer i punkt 12.6
- februar 2001
  - første utgave

Fradrag.....	1
1 Generelt .....	5
1.1 Innledning .....	5
1.2 Vilkår for fradrag .....	5
1.2.1 Materielle vilkår .....	5
1.2.2 Krav til dokumentasjon.....	6
1.3 Verdsettelse av fradrag.....	6
1.4 Senere endringer .....	6
1.4.1 Innvilget fradrag med vilkår om omberegning.....	6
1.4.2 Omgjøring av avgjørelse om å nekte fradrag.....	6
1.5 Avgiftsplikt til utlandet for en del av de overførte midler .....	7
2 Dødsbo .....	7

2.1	Generelt .....	7
2.2	Utgifter påløpt etter dødsfallet.....	8
2.3	Forpliktelser avtalt på skiftet .....	8
2.4	Forpliktelser som bortfaller ved debitors død.....	8
2.5	Fremtidige utgifter .....	9
2.6	Standardfradrag .....	9
3	Utgifter til begravelse og gravsted .....	9
3.1	Generelt .....	9
3.2	Begravelse .....	9
3.2.1	Reise og losji.....	9
3.2.2	Førstavedes begravelse .....	9
3.3	Gravsted .....	9
3.3.1	Gravsted og vedlikehold .....	9
3.3.2	Forvaltning av større avsetninger .....	10
3.3.3	Bestemmelser i testament .....	10
3.3.4	Andres gravsted.....	10
4	Skifteomkostninger .....	10
4.1	Honorar/salær .....	10
4.1.1	Salær til advokat eller liknende .....	10
4.1.2	Honorar til sakkyndig o.l.....	10
4.2	Prosessomkostninger .....	11
4.3	Salgsomkostninger for arvede midler .....	11
4.3.1	Overdragelse til boet/arvinger.....	11
4.3.2	Videre overdragelse.....	11
4.4	Øvrige skifteomkostninger .....	12
4.4.1	Omregistreringsavgift for motorkjøretøy .....	12
4.4.2	Reiseutgifter og losji ved skifte .....	13
4.4.3	Rengjøring, rydding o.l.....	13
4.4.4	Transportutgifter.....	13
4.4.5	Tapt arbeidsfortjeneste, .....	13
4.4.6	Vekslingsomkostninger .....	13
5	Skattegjeld i dødsbo .....	13
5.1	Generelt .....	13
5.2	Inntektsskatt.....	13
5.2.1	Privat skifte .....	14
5.2.2	Offentlig skifte .....	14
5.2.3	Tilbakelevering til privat skifte .....	14
5.2.4	Fordeling mellom stat og kommune.....	14
5.3	Formuesskatt .....	14
5.3.1	Privat skifte .....	14
5.3.2	Offentlig skifte .....	14
5.3.3	Tilbakelevering til privat skifte .....	15
5.4	Eiendomsskatt .....	15
6	Avdødes gjeld .....	15
6.1	Generelt .....	15
6.1.1	Ikke forfalt gjeld.....	15
6.1.2	Gjeldsrenter .....	16
6.2	Frafallelse av fordring .....	16
6.3	Foreldet gjeld .....	16
6.4	Proklama.....	16
6.5	Gjeldsforsikring .....	16
6.6	Kausjon og garanti .....	16
6.6.1	Regresskrav – arvelater er hoveddebitor.....	17
6.6.2	Garanti for tredjemanns forpliktelser – arvelater er kausjonist.....	17
6.6.3	Pantobligasjoner .....	17

6.7	Arveavgift som gjeld.....	17
6.7.1	Arving skal betale avgiften for andre.....	17
6.7.2	Boet skal betale avgiften for en/flere arvinger.....	17
6.7.3	Boet skal betale avgiften for alle loddeiere .....	18
6.7.4	Avdød avgiftspliktig .....	18
6.8	Omsorgs- og andre lønnskrev mot boet .....	18
6.8.1	Arvinges omsorgsfordring .....	18
6.8.2	Andres omsorgsfordring.....	19
6.8.3	Lønnskrev mot arvelater .....	19
6.9	Andre krav mot boet.....	19
6.9.1	Kommunale refusjonskrav .....	19
6.9.2	Omkostninger ved litterær utgivelse .....	19
7	Fradrag i arv etter forsørger.....	20
8	Spesielle problemstillinger ved sammensatt skifte .....	21
8.1	Generelt .....	21
8.2	Skatt – ektefelle skifter umiddelbart .....	22
8.3	Skatt – skifte etter en uskifteperiode .....	22
9	Gaveoverdragelser .....	22
9.1	Generelt .....	22
9.1.1	Avdragsvis betaling av kjøpesum .....	22
9.1.2	Gjeld.....	23
9.1.3	Gjeldsrenter .....	23
9.1.4	Kommunale refusjonskrav .....	23
9.1.5	Skjevdeling.....	23
9.2	Kontantvederlag.....	23
9.3	Honorar, gebyr og avgifter .....	23
9.3.1	Advokathonorar.....	23
9.3.2	Tinglysingsgebyr og dokumentavgift.....	24
9.3.3	Omregistrering .....	24
9.3.4	Gebyr for oppmåling, behandling i miljø-, friluft-, landbruksnemnd o.l. ....	24
9.3.5	Arveavgift for egen gave .....	24
9.3.6	Gavemottaker skal betale arveavgift for andre .....	24
9.4	Andre fradrag .....	24
9.4.1	Avgiftspliktiges krav mot giver.....	24
9.4.2	Ikke-børsnoterte aksjer ytt som vederlag.....	24
10	Inntektsnytelser (arv og gave).....	25
10.1	Generelt .....	25
10.2	Begrensninger i fradragretten .....	25
10.2.1	Inntektsnyter har ikke fylt 62 år – litra a) .....	25
10.2.2	Maksimal verdi på fradraget – litra b).....	26
10.2.3	Rett til fradrag ved inntektstiligningen – litra c) .....	27
10.2.4	Bortfall innen ett år.....	27
10.3	Vederlag for fraskrivelse .....	27
10.4	Pensjon .....	27
10.4.1	Pensjon utredet av gavemottaker .....	28
10.4.2	Pensjon utredet av selskap.....	28
10.5	Kapitalavkastning.....	28
10.6	Bo-/bruksrett .....	29
10.6.1	Bolig/fritidsbolig.....	29
10.6.2	Nyoppført tilbygg eller ombygging som betingelse .....	29
10.6.3	Jakt/fiske .....	29
10.6.4	Skog.....	30
10.7	Livrente .....	30
11	Påkostning og vedlikehold bekostet av arving eller mottaker .....	30
11.1	Generelt .....	30

11.2	Sondringen vedlikehold - påkostning .....	30
11.2.1	Vedlikehold .....	30
11.2.2	Påkostning .....	30
11.3	Utgifter påløpt før overdragelsen .....	31
11.3.1	Vedlikehold - Spørsmål om oppstått gjeldsforhold.....	31
11.3.2	Vedlikehold - Hvor gjeldsforhold ikke har oppstått.....	31
11.3.3	Påkostninger .....	32
11.4	Utgifter påløpt mens giver har bruksrett.....	32
11.4.1	Vedlikehold i bruksrettsperioden.....	32
11.4.2	Påkostninger i bruksrettsperioden .....	33
12	Fradrag for dokumentavgift ved overdragelse av næringseiendom.....	33
12.1	Generelt .....	33
12.2	Krav til eiendommen .....	33
12.3	Krav til virksomheten.....	34
12.3.1	Generelt .....	34
12.3.2	Spesielt om jordbruksvirksomhet .....	34
12.4	Krav til personkretsen .....	34
12.5	Avgrensning av den arveavgift fradraget kan gis i .....	34
12.6	Forholdet til aal. § 15 .....	35
12.7	Krav til dokumentavgiften.....	36
12.8	Fremsettelse av krav.....	36
12.9	Noen særtilfeller .....	36
12.9.1	Bare deler av eiendommen overføres som arv/gave .....	36
12.9.2	Eiendommen overføres til flere mottakere i fellesskap .....	36
12.9.3	Livsarvingene overtar driftsmidler, men forpakter/leier næringseiendom .....	37
12.9.4	To eller flere mottakere overtar næringseiendommen i fellesskap, for senere å overdra denne til én av mottakerne.....	37
12.9.5	Mottaker betaler dokumentavgiften og giver betaler arveavgiften .....	38
12.9.6	Giver betaler dokumentavgiften og mottaker betaler arveavgiften. ....	38
12.9.7	Giver betaler dokumentavgiften og arveavgiften .....	38
13	Fradragsregel i arveavgiftsloven § 14 femte ledd .....	38
13.1	Innledning .....	38
13.2	Litt om bakgrunnen for regelendringen .....	39
13.2.1	Regler for beskatning av utbytte og aksjegevinster gjeldende før 1. januar 2006 ...	39
13.2.2	Aksjonærmodellen og deltagermodellen.....	39
13.2.3	Hvorfor fradrag i arveavgiftsverdien? .....	40
13.3	Regelens innhold .....	40
13.3.1	Hovedregelen.....	40
13.3.2	Regelens anvendelsesområde – personkrets giver/arvelater og mottaker/arving ...	40
13.3.3	Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i selskap som skal verdsettes etter aal. § 11A.41	41
13.3.3.1	<i>Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i selskap som skal verdsettes etter aal.</i>	
	§ 11A – opprinnelige eiers inngangsverdi er høyere enn den valgte arveavgiftsverdi.....	41
13.4	Hvilke formuesobjekter er omfattet av fradragsregelen i aal. § 14 femte ledd? .....	42
13.5	Særlige problemstillinger .....	42
13.5.1	Arvelater/giver eier flere formuesobjekter (aksjer, andeler e.l) i samme enhet (selskap, fond e.l), men med forskjellig inngangsverdi.....	42
13.5.2	Kan den totale skattepliktige gevinst benyttes ved beregning av fradraget? .....	43
13.5.3	Kan det ved avgiftsberegningen legges til grunn at en aksjes inngangsverdi er negativ? 43	
13.5.4	Kan fradraget etter aal. § 14 femte ledd som følge av at en aksjes inngangsverdi er negativ, settes høyere enn arveavgiftsverdien, og kan ubenyttet fradrag komme til anvendelse på andre aksjer? .....	43

# 1 Generelt

## 1.1 Innledning

Her omhandles fradrag som kan kreves i verdien av de ervervede midler ved beregning av arveavgift. Innledningsvis omtales en del generelle spørsmål om fradrag. Deretter behandles skifteomkostninger og andre fradragsposter som gjelder spesielt for arv, og særlige fradragsspørsmål i forbindelse med gaveoverføringer. Avslutningsvis behandles inntektsnytelser og dokumentavgift for næringseiendom, samt fradrag etter arveavgiftsloven § 14 femte ledd for både arv og gave.

## 1.2 Vilkår for fradrag

### 1.2.1 Materielle vilkår

Ved beregningen av arveavgift kan avgiftspliktige kreve fradrag i de avgiftspliktige midlers bruttov verdi etter reglene i aal. §§ 15 – 17. Fradragsretten gjelder forpliktelser som enten påhviler arvelater ved dødsfallet, eller som arvelater eller giver har pålagt den avgiftspliktige som vilkår for ervervet.

Med uttrykket "forpliktelse" i § 15 første og tredje ledd, jf. § 16, forstås en juridisk forpliktelse på arvelaters/givers hånd.

En forutsetning for at det skal gis fradrag er at forpliktelsen er juridisk bindende, innfridd eller ubetinget og at det ikke foreligger skjellig grunn til å anta at kravet ikke vil bli gjort gjeldende, jf. § 16. Det følger av dette at kun virkelige utgifter kan komme til fradrag. Det kan for eksempel ikke kreves fradrag for salgskostnader ved verdsettelse av bolig dersom boligen ennå ikke er solgt.

Det er videre en forutsetning at det er arvelater/giver som har satt vilkåret. Det må normalt kreves at vilkåret har kommet til uttrykk skriftlig, for arv fortrinnsvis i form av en testamentarisk bestemmelse slik at det er rettslig bindende.

Forpliktelse som skal innfris på et bestemt fremtidig tidspunkt, anses som ubetinget og er fradragsberettiget med fullt beløp, uten neddiskontering. Forpliktelser som er avhengig av en fremtidig betingelses inntreden, er derimot ikke fradragsberettiget.

Der det kreves fradrag for påstått gjeldsforhold mellom to parter, f.eks. krav om fradrag for arbeid på foreldres gårdsbruk, vil kravet bare være fradragsberettiget i den grad det påhviler boet/giver en juridisk plikt til å betale beløpet. Det stilles strenge krav til bevis på juridisk forpliktelse når en arving påstår å ha krav i boet. Dette gjelder selv om medarvinger har godtatt kravet som gjeld. Begrunnelsen for de strenge kravene er at utsiktene til å spare arveavgift i familien kan skape felles interesse av å konstruere fordringsforhold på svakt grunnlag. Se mer om dette under pkt. 6.8.

Fradragsretten gjelder i utgangspunktet alle typer av forpliktelser i den utstrekning de er pådratt på rådighetstidspunktet og kan anses å innebære en økonomisk belastning. Forutsetningen er at det er mottaker som er direkte ansvarlig. Det må trekkes en grense mellom forpliktelser som arvelater/giver pålegger som vilkår for ervervet av midlene, og klausuler om rådighetsbegrensninger eller heftelser som får betydning for midlenes verdi. Et vilkår pålagt av arvelater/giver må gjelde en forpliktelse som det ikke er vanlig å stille som vilkår ved f.eks. et ordinært salg, slik at det ikke allerede er hensyntatt ved fastsettelsen av antatt salgsverdi.

Selv om en forpliktelse er ubetinget og juridisk bindende, kan fradrag likevel nektes dersom det er grunn til å tro at forpliktelsen ikke vil bli gjort gjeldende, jf. § 16 annet ledd første punktum. Et eksempel vil være der den påståtte forpliktelse klart fremstår som proforma. Av Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965 følger at det "må foreligge helt spesielle forhold som tyder på at kravet vil bortfalle uten innfrielse for at bestemmelsen skal få anvendelse."

### **1.2.2      *Krav til dokumentasjon***

Det er partene selv som må dokumentere at vilkårene er oppfylt. Det er ikke tilstrekkelig at arvingene etter arvefallet påtar seg et ansvar for forpliktelser, eller betaler kravet. Det er heller ikke tilstrekkelig at en overføring av midler tilsvarende kjøpesummen kan godtgjøres, f.eks. ved dokumentasjon fra bank. Det må også kunne sannsynliggjøres at gavemottakeren på forhånd virkelig hadde kjøpesummen til disposisjon, f.eks. ved oppsparte midler eller ved lån fra bank. Se mer under "Avdødes gjeld", pkt 6.

## **1.3    *Verdsettelse av fradrag***

Fradrag skal gis med full verdi, jf. § 15. Avgiftsmyndigheten fastsetter avgiftsgrunnlaget, og dermed også fradragets størrelse etter §§ 15 – 17, uten å være bundet av de innsendte arve-/gavemeldinger, jf. § 23 første ledd.

Fradraget verdsettes som hovedregel til verdien ved rådgighetservervet, samtidig med og etter de samme regler som for verdsettelsen av aktiva. I § 15 tredje ledd litra a) – c) gis det viktige unntak fra dette utgangspunkt. Se pkt. 10.2.

## **1.4    *Senere endringer***

### **1.4.1      *Innvilget fradrag med vilkår om omberegning***

Avgiftsmyndigheten har anledning til å innvilge fradrag, men gjøre dette med et forbehold om omberegning dersom det ikke innen en bestemt tid blir godtgjort at forpliktelsen er innfridd, jf. § 16 annet ledd annet punktum. Dette vil være mer praktisk enn å nekte fradrag etter første punktum. Slikt forbehold bør etter Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965 tas i alle tilfelle hvor det foreligger "rimelig tvil" om et krav blir gjort gjeldende.

### **1.4.2      *Omgjøring av avgjørelse om å nekte fradrag***

Dersom fradrag er blitt nektet etter § 16 annet ledd første eller annet punktum, eller etter bestemmelsen om betingede forpliktelser i første ledd, kan avgiftspliktige etter § 16 annet ledd fjerde punktum kreve omberegning dersom dokumentasjon fremlegges for at forpliktelsen er innfridd. Ved slik tilbakebetaling har avgiftspliktige krav på renter, jf. skattebetalingsloven (lov av 17. juni 2005 nr. 67) § 11-4. For nærmere opplysninger, se kapittelet om renter.

I Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965 uttales at selv om det kan være tvil til stede, men forholdene er noenlunde oversiktlige, vil det, f.eks. ved gavedisposisjoner, i mange tilfeller være unødvendig å anvende reglene i § 16, idet det kan være tilstrekkelig at skattekontoret noterer forholdet med gjeldsforpliktelsen i observasjonsfortegnelsen for så å undersøke hvorledes det er forholdt med den når giver dør.

## **1.5 Avgiftsplikt til utlandet for en del av de overførte midler**

I tilfeller der det skal svares avgift av kun enkelte av de overførte midler, f.eks. hvor avgiftsplikten er delt mellom to stater, skal fradrag etter § 15 første ledd ikke utgjøre større del av de avgiftspliktige midler enn de totale forpliktelser utgjør av de totale midler, jf. § 15 femte ledd første punktum.

Rådighetstidspunktet fastsettes som ellers etter reglene i §§ 9 og 10.

Bestemmelsen kommer for eksempel til anvendelse på fast eiendom som det skal svares avgift for i Norge, mens boet for øvrig bare er avgiftspliktig til utlandet.

### **Eksempel**

Arvelater var utenlandsk statsborger bosatt i utlandet. Hans faste eiendom i Norge avgiftsberegnes her, mens de resterende bomidler avgiftsberegnes i utlandet. Verdien på eiendommen i Norge er kr 1 million, og pantegjelden på eiendommen er kr 250 000. Boets bruttoformue totalt, inkl. eiendommen, er kr 3 millioner. Boets gjeld totalt, inkl. pantegjeld på eiendommen, er kr 500 000. De totale forpliktelser utgjør etter dette 1/6 av de totale midler. Fradrag ved avgiftsberegning i Norge blir 1/6 av kr 1 million = kr 166 666, og nettoformuen ved avgiftsberegning i Norge = kr 833 334.

Videre gjelder regelen der arvelater bosatt i Norge har etterlatt seg fast eiendom i utlandet. Dersom gjelden på denne eiendommen utgjør en lavere prosent av denne verdi enn de samlede forpliktelser utgjør av de samlede midler, vil gjeldsfradraget på de avgiftspliktige midler bli redusert etter denne regelen.

Når en arvelater har bopel i Norge, men har midler i utlandet som det svares arveavgift av der, antas det at fradrag etter § 15 annet ledd må gis i de samlede bomidler for den arveavgift som er svart av midlene i utlandet, og for bostyrets salær og andre omkostninger påløpt i utlandet. Dette gjelder dog ikke når det foreligger spesiell avtale med vedkommende fremmede land om regulering av landenes arveavgiftskrav. Norge har p.t. inngått avtale med Danmark, Finland, Island, USA og Sveits. Avtalene er inntatt og kommentert i Hellevik, arveavgiftsloven med kommentarer.

Arveavgift påløpt i utlandet på midler som også er avgiftspliktige i Norge, er fradragsberettiget som gjeld, såfremt avgift beregnet i utlandet ikke er hensyntatt ved reduksjon av selve avgiften beregnet i Norge.

Når gave ytes av norsk statsborger fast bosatt i utlandet, skal det gjøres fradrag i selve avgiften for arveavgift e.l. som godtgjøres å være betalt til bostedslandet. Det gjøres imidlertid ikke fradrag i arveavgift som skal svares av midler som omhandlet i § 1 tredje ledd (fast eiendom o.l. i Norge), jf. § 46 første ledd annet punktum. Ved senere arv/gave blir gavens nettoverdi på vanlig måte å ta i betraktning ved de progressive satser, jf. § 19 første ledd.

Dersom avgiftsmyndigheten mangler opplysninger om omfang og verdi av utenlandske midler, kan skjønsmessig fradrag fastsettes, jf. § 15 femte ledd annet punktum. Eventuelt kan fradraget helt nektes. Avgiftsmyndighetens avgjørelse etter dette punktum antas ikke å kunne settes til side av domstolene med mindre den har karakter av å være en vilkårlighet.

## **2 Dødsbo**

### **2.1 Generelt**

I et dødsbo kan det kreves fradrag for arvelaters gjeld. Videre kan det kreves fradrag for utgifter til arvelaters gjeld, og omkostninger som er nødvendige for at arvingene skal kunne komme i besittelse av arvemidlene.

Frdrag kan kun gjøres i avdødes formue.

#### **Eksempel**

A og B har vært samboere. De hefter i fellesskap for gjeld tatt opp i forbindelse med huskjøp. Ved As død overtar B ansvaret for gjelden. Gjelden etter A overstiger aktivapostene i boet. B mottar som begunstiget en forsikringsutbetaling etter A. B vil ikke kunne trekke fra gjelden etter A ved avgiftsberegningen av forsikringsutbetalingen.

Begrunnelsen for denne løsningen er at slik forsikringsutbetaling faller inn under arveavgiftslovens gavebegrep, jf. § 2 tredje ledd. Forsikringsbeløpet kan ikke sies å ha tilhørt avdøde, og inngår således heller ikke i bomassen. Dersom det ikke kan dokumenteres at avdøde hadde pålagt mottaker en forpliktelse som vilkår for ervervet, vil mottakers plikt til å dekke felles gjeld være en selvstendig forpliktelse uavhengig av hans rett til forsikringsutbetalingen. Forsikringsutbetalingen må dermed behandles adskilt fra den øvrige bomasse.

Omkostningene skal ved arv gå i fradrag i den totale sum bruttoformue, ikke i den enkeltes del av arven. Arvingene må gjøre opp seg i mellom dersom noen har dekket en større del av utgiftene enn de skulle.

Ved testamentsarv skal derimot fradrag innrømmes den som arver det formuesgode som gir grunnlag for et krav om fradrag. Eksempelvis vil kun den som arver den faste eiendom få fradrag for betalt tinglysningsgebyr o.l.. Dersom fradraget ikke er relatert til et spesielt formuesgode, som begravellesomkostninger, skal fradraget derimot fordeles forholdsmessig mellom arvingene dersom de har arvet ulike størrelser. Dersom en av arvingene dokumenterer at han har utredet alle utgiftene, skal han innrømmes hele fradraget.

## **2.2 Utgifter påløpt etter dødsfallet**

Tidspunktet for rådighetsinntreden danner i utgangspunktet et skille for når utgifter på arvingens hånd kan føres til fradrag i avgiftsgrunnlaget. Utgifter som pådras etter dette tidspunkt, og som heller ikke anses som nødvendige for at de avgiftspliktige skal komme i besittelse av midlene eller som nødvendige skifteomkostninger, jf. § 15 annet ledd, gir ikke rett til fradrag.

## **2.3 Forpliktelser avtalt på skiftet**

Ved skifte av dødsbo hender det at arvinger som vilkår for å få overta bestemte eiendeler må påta seg forpliktelser overfor andre av arvingene, uten at dette har grunnlag i testament o.l.. Et barn påtar seg f.eks. å yte pensjon til den gjenlevende moren for å få overta farens næringsvirksomhet. En slik avtale påvirker ikke avgiftsberegningen av arven fra arvelater til arvingene, men må ses på som en etterfølgende disposisjon over arvelodden. Forpliktelsen er dermed ikke fradragsberettiget.

## **2.4 Forpliktelser som bortfaller ved debtors død**

Enkelte krav faller automatisk bort ved debtors dødsfall, f.eks. lån ytt av Statens Lånekasse for utdanning.

Også andre krav av mer personlig art, som for eksempel at avdøde skulle utføre et bestemt arbeid, kan falle bort ved dødsfallet. Et grunnvilkår for fradrag er at det på rådighetstidspunktet foreligger en reell forpliktelse. Forpliktelser som faller bort ved dødsfall er således ikke fradragsberettiget.

## **2.5 Fremtidige utgifter**

Fradrag for mulige fremtidige utgifter (f.eks. til erstatningssøksmål mot sykehus som hadde avdøde til behandling da han døde), er ikke hjemlet i § 15 og således ikke fradragsberettiget.

## **2.6 Standardfradrag**

Det følger av Stortingets skatte- og avgiftsvedtak (SAV) § 2 at fradrag etter aal. § 15 annet ledd for begravelsesomkostninger, skifteomkostninger og utgifter til gravsted gis som et standardfradrag, hvis ikke høyere utgifter er legitimert. Fradragene tilsvarer posten 3.4 i arvemeldingen. Standardfradraget, ev. fradrag for de faktiske utgifter, skal ikke reduseres med mottatt gravferdshjelp fra Folketrygden.

Det skal gis standardfradrag etter aal. § 17 når arvingen er mindreårig, se pkt 7.

# **3 Utgifter til begravelse og gravsted**

## **3.1 Generelt**

Utgifter til arvelaters begravelse og gravsted er fradragsberettiget, jf. § 15 annet ledd første punktum. Fradragsretten er ikke betinget av at utgiftene står i noe bestemt forhold til arvelaters økonomiske forhold.

## **3.2 Begravelse**

Ved dokumentasjon av utgiftene kan faktiske utgifter utover standardfradraget komme til fradrag. Som begravelsesutgifter regnes f.eks. honorar til prest, organist, sangkor, utgifter til begravelsesbyrå, graver, leie av lokale og bespisning av gravfølget.

### **3.2.1 Reise og losji**

Utgifter til reise og losji for de fremmøtte (herunder arvingene) ved begravelsen, er ikke fradragsberettiget.

### **3.2.2 Førstavdødes begravelse**

Det er kun utgifter til arvelaters begravelse og gravsted, og dermed omkostninger som må dekkes av arvingene, som kan kreves fradratt. Utgifter til førstavdødes begravelse anses å være dekket av lengstlevende eller uskifteboet, og er således ikke fradragsberettiget.

Dør begge ektefeller i løpet av så kort tid at utgiftene vedrørende førstavdødes begravelse ikke er dekket, og således må dekkes av arvingene etter lengstlevende, kan utgifter kreves i fradrag for begge arvelatere.

## **3.3 Gravsted**

### **3.3.1 Gravsted og vedlikehold**

Utgifter til gravsted (gravstøtte osv.) er fradragsberettiget. Fradragsretten omfatter også avsetning til fremtidig vedlikehold av gravstedet, for så vidt det avsatte beløp ikke er større enn hva som vanligvis anses å ville medgå til formålet.

### **3.3.2**      *Forvaltning av større avsetninger*

Ved uvanlig store avsetninger, kan det bli et spørsmål om å kun godta en del som fradrag. Av betydning for avgjørelsen vil være hvorledes de avsatte midler forvaltes. Er beløpet innbetalt til kirkeverge eller underlagt annen forvaltning som medfører at arvingen ikke har anledning til å disponere over det på egenhånd, vil det avsatte beløp vanligvis kunne godtas som fradrag.

### **3.3.3**      *Bestemmelser i testament*

Hvor arvelater ved testament har bestemt at midler fra boet skal avsettes til fremtidig vedlikehold av hans eget gravsted, må slik bestemmelse legges til grunn ved avgiftsberegningen såfremt bestemmelsen er juridisk bindende for arvingene.

### **3.3.4**      *Andres gravsted*

Hvor arvelater ved testament har bestemt at midler fra boet skal avsettes til andres gravsted, blir dette å anse som en vanlig testamentarisk bestemmelse om fordelingen av boformuen. Det blir dermed ikke spørsmål om fradrag, da midlene faller utenfor arvingenes arvelodd. Avsetning til slikt legat betinger avgift etter lovens vanlige regler.

## **4 Skifteomkostninger**

### **4.1 Honorar/salær**

#### **4.1.1**      *Salær til advokat eller liknende*

Skifteomkostninger kommer til fradrag dersom de legitimeres ved fremleggelse av kvittering eller liknende. Når det gjelder oppførte skifteomkostninger som salær til andre enn praktiserende advokater, må avgiftsmyndigheten vurdere om beløpet står i rimelig forhold til boets art og størrelse. For advokatsalær kan det i mer ekstreme tilfeller bli spørsmål om å vurdere størrelsen av kravet.

Forbeholdet om nødvendighet antas å innebære et krav om at utgiften må ha tilstrekkelig tilknytning til arve- eller gaveervertet. Vilkåret vil f.eks. gi grunnlag for å nekte fradrag for utgifter som den avgiftspliktige har pådradd seg ved å engasjere seg i en åpenbart uberettiget tvist, se også pkt 4.2. For utgifter til generell rådgivning om gjennomføring av generasjonsskifte, kan det reises spørsmål om tilknytningskravet er oppfylt.

Utgifter som knytter seg til tvist om arveavgift og til planlegging med sikte på tilpasning til arveavgiftsreglene, er ikke fradragsberettiget. Dette er utgifter som er pådratt for å spare arveavgift, og ikke til ervertet av arvemidlene.

Når det gjelder kostnader pådratt for å endre et uriktig vedtak, vil parten kunne ha krav på å få disse helt eller delvis refundert etter fvl. § 36 – se kapittel Forvaltningsrettslige problemstillinger. Det skal ikke gis fradrag i avgiftsgrunnlaget for de samme kostnader som er blitt dekket etter fvl. § 36.

#### **4.1.2**      *Honorar til sakkyndig o.l.*

Honorar for takst eller tilstandsrapport, utført av sakkyndig, er fradragsberettiget. Tilsvarende gjelder honorar til regnskapsfører, revisor og andre sakkyndige. Her gjelder hovedregelen om at utgiftene både må være nødvendige og stå i rimelig forhold til boets art og størrelse.

## **4.2 Prosessomkostninger**

Ved prosess mot tredjepart (ikke medarvinger eller legatarer), er avgiftspliktiges egne prosessomkostninger i forbindelse med uenighet om boets aktiva eller utestående fordringer fradragsberettiget uansett sakens utfall, selv om saken går for flere instanser.

Utgifter som påløper ved uenighet arvingene i mellom, er fradragsberettiget hvis prosessen og utgiftene er nødvendige for at arvingene skal kunne komme i besittelse av arven. Ved uenighet arvingene i mellom vil en rettslig prosess ofte være arvingens eneste mulighet for å kunne komme i besittelse av de omtvistede midler, noe som innebærer at fradrag kan innvilges selv om arvingen taper saken.

Fradrag må imidlertid nektes der avgiftspliktige har pådratt seg utgifter ved å engasjere seg i en objektivt sett åpenbart uberettiget tvist, som således ikke kunne medføre at arvingen på noe tidspunkt kunne komme i besittelse av de omtvistede midler.

For salær o.l. til andre enn egen advokat er det et vilkår for fradrag at utgiftene både står i et rimelig forhold til boets art og størrelse, og at de er nødvendige for å komme i besittelse av midlene.

## **4.3 Salgsomkostninger for arvede midler**

### **4.3.1 Overdragelse til boet/arvinger**

Ved arv er tinglysingsgebyr ved overføring av fast eiendom til dødsboet som hjemmelshaver eller arvingene i sameie, fradragsberettiget. Dette er å anse som omkostninger for å komme i besittelse av arven. Ved utferdigelse av slikt "skifteskjøte/hjemmelsklæring" vil det ikke påløpe dokumentavgift, grunnet unntaket i Skatte- og avgiftsvedtaket – Dokumentavgift kap. 5565 post 70 (DAV) § 2 bokstav f for en overtakers ideelle arveandel. Fradragsspørsmål for dokumentavgift oppstår da ikke. Spørsmålet vil heller ikke komme på spissen for en enearving som overtar eiendommen, da han i kraft av "skifteskjøtet/hjemmelsklæringen" dokumentavgiftsfritt blir hjemmelshaver. Det samme gjelder overføring mellom ektefeller, jfr. vedtakets § 2 bokstav e.

### **4.3.2 Videre overdragelse**

En arving kan kreve boets eiendeler, d.v.s. enhver aktivapost, solgt under skiftet. Arvingen trenger ikke begrunne sitt krav. Salgsomkostninger etter skiftel. § 61, som gjelder både ved offentlig og privat skifte, kommer til fradrag.

Ved offentlig skifte vil det regulært bli gitt fradrag for utgifter til salg av avdødes eiendom, så som takst, påløpt husleie frem til salget og meglerhonorar, se § 5 jf. § 9 første ledd litra b). Dette er en konsekvens av skiftelovens system hvor verdsettelsen av boets eiendeler her skjer på tidspunktet for utlodningen. Der en eiendom selges under bobehandlingen, er det bare nettoverdien som utloddes. Ved offentlig skifte forestår skifteretten tinglysning på boets bekostning etter skiftel. § 38. Tinglysningsomkostningene, samt skifterettens gebyr og øvrige omkostninger kommer derfor i realiteten til fradrag gjennom reduksjonen av boets nettoformue.

Det følger av forarbeidene (Innst. O nr. XV 1963-64 s. 7) at man ønsket en likestilling av private og offentlige bo på området som gjelder omkostninger. De samme fradrag skal derfor innrømmes ved privat skifte. Forutsetningen for likestilling er at salget av boets eiendeler har skjedd på skiftet, dvs. før midlene fordeles.

Ved videre overdragelse til utenforstående oppstår ikke fradragsspørsmål for dokumentavgiften, fordi denne skal betales av kjøper. Når mottaker ikke er avgiftspliktig foreligger det nettopp ikke noe avgiftsgrunnlag å fradra kostnaden i. Ved videre overdragelse til medarving påløper dokumentavgift i den grad eierandelen som overføres overskrider overtakende arvinges arveandel etter loven, eksempelvis som følge av oppfyllelse av en testamentsforpliktelse til å utlegge en bestemt arving eiendommen. Hensynet til lik fastsetting ved privat og offentlig skifte, samt at overtakende enearvinger i tilsvarende tilfeller slipper dokumentavgift, tilsier at overtakende arving her kan få fradrag for dokumentavgiften i sitt avgiftsgrunnlag. Dette må antas å ligge innenfor ordlyden i aal. § 15: *"omkostninger som er nødvendige for at den avgiftspliktige skal kunne komme i besittelse av midlene, herunder legitimerede skifteomkostninger."* Det er dog et vilkår at salget skjer i forbindelse med skiftet av boet, og at eiendommen ikke er tatt i bruk av overdragende arving før den overdras til medarvingen.

Det vil ofte være uklart hvor lenge et privat skifte pågår, og det må dermed gjøres en konkret vurdering av hvor lang tid etter dødsfallet en eiendom kan selges med fradragsrett for omkostningene i behold. Som utgangspunkt kan en legge til grunn at et privat skifte må være avsluttet innenfor meldefristen på seks måneder. Er salg skjedd innen denne tid, skal fradrag innrømmes. Dette gjelder alle vanlige omkostninger ved videresalg til utenforstående, så som takst, annonsering, meglerhonorar osv. Påløpt husleie og strømutgifter frem til salget kan også kreves fratrukket. Ved salg etter utløpet av perioden på seks måneder kan omkostninger bare godtas etter en konkret vurdering. Er eiendommen tatt i bruk av en eller flere av arvingene vil dette som utgangspunkt indikere at boet er skiftet.

Det ovenstående omhandler tilfellene hvor eiendommen kommer fra et dødsbo til flere arvinger, og en eierandel overdras videre fra en arving til en annen før skiftet er avsluttet. Hvor eiendommen i gavetilfeller er utdelt til flere avgiftspliktige, vil problemstillingen oppstå der det skjer en umiddelbar overdragelse av eierandelen videre til en sameier. Ved gaveutdeling og forskudd på arv til en enearving vil dokumentavgift påløpe, jfr. DAV § 2 f andre punktum, og denne vil kunne fradras i enearvingens avgiftsgrunnlag. Hvor utdelingen først skjer til flere mottakere, vil disse hver for seg kunne kreve fradrag i sitt avgiftsgrunnlag for påløpt dokumentavgift. Ved videre overdragelse av eierandel til en sameier, vil dette måtte betraktes som en frivillig og selvstendig disposisjon da den ikke skjer som et ledd i et skifteoppgjør og medarvingen selv må regnes som giver. Fradragsrett for dokumentavgift påløpt i dette leddet kan kun være aktuelt i forhold til et eventuelt avgiftsgrunnlag som har oppstått som følge av plikten til å svare arveavgift ved den siste transaksjonen sameierne imellom.

## **4.4 Øvrige skifteomkostninger**

### **4.4.1 Omregistreringsavgift for motorkjøretøy**

Avgift som påløper ved omregistrering til dødsboet som hjemmelshaver eller arvingene i sameie, er fradragsberettiget. Det samme gjelder overføring til enearving eller arving i henhold til testament, jf. § 15 annet ledd første punktum.

Tilsvarende avgift ved videresalg til utenforstående er fradragsberettiget dersom videresalget skjer innen seks måneder etter dødsfallet (se punkt 4.3.2).

#### **4.4.2**      *Reiseutgifter og losji ved skifte*

Utgifter til reise og losji i forbindelse med skiftesamlinger, er i alminnelighet ikke fradragsberettiget, jf. Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969.

Fradrag vil imidlertid kunne være hjemlet dersom avgiftsmyndigheten i det konkrete tilfelle finner det dokumentert at reise(r)/opphold er nødvendige for å komme i besittelse av midlene, jf. § 15 annet ledd første punktum. I praksis bør det gis fradrag for en reise for en arving når ingen av arvingene er bosatt på samme sted som arvelater. Flere reiser kan imidlertid kreves til fradrag hvis det dokumenteres at ytterligere reiser var nødvendige. Om slike utgifter er nødvendige skifteomkostninger, må vurderes i forhold til reisens formål, arvingenes bosted, boets størrelse, bruk av medhjelper/fullmektig og forholdene for øvrig.

Dersom reiseutgifter kommer til fradrag, er det de reelle, dokumenterte utgiftene som skal fradras. Dette betyr at det ikke skal gis fradrag for utgifter beregnet f.eks. etter statens satser for kilometergodtgjørelse og diettpenger.

Reiseutgifter forut for dødsfallet og skiftet (f.eks. ved sykdom før dødsfallet) er ikke fradragsberettiget, så fremt arvingen ikke har ervervet et rettslig krav på at arvelater skulle betale reisene.

#### **4.4.3**      *Rengjøring, rydding o.l.*

Utgifter til rengjøring, rydding, tømning av bolig o.l. ved salg av eiendom er fradragsberettiget i brutto boformue når andre enn arvingene selv har utført arbeidet. Dokumentasjon må fremlegges.

#### **4.4.4**      *Transportutgifter*

Utgifter til flytting, containerleie og transportering av innbo og andre midler fra boet til arvinges bosted er ikke fradragsberettiget, jf. Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969.

#### **4.4.5**      *Tapt arbeidsfortjeneste,*

Tapt arbeidsfortjeneste for arving i den tid han har anvendt i forbindelse med dødsfallet, er ikke fradragsberettiget. Dette er ikke å anse som en reell utgift, men tap av inntekt.

#### **4.4.6**      *Vekslingsomkostninger*

Vekslingsomkostninger ved overføring av arv til arving i utlandet er ikke fradragsberettiget.

## **5 Skattegjeld i dødsbo**

### **5.1 Generelt**

Fradragsretten for skattegjeld vil avhenge av om boet skiftes privat eller offentlig, eventuelt om det tilbakeleveres til privat skifte.

### **5.2 Inntektsskatt**

### **5.2.1**      *Privat skifte*

I året for arvelaterens død vil boet i alminnelighet bli liknet både for arvelaterens inntekt og for inntekt boet har hatt etter dødsfallet.

Skatt på arvelaters inntekter frem til dødsfallet er fradragsberettiget som gjeld, jf. § 15 fjerde ledd første punktum. Ubetalte inntektsskatter som refererer seg til inntektsår som utløp før arvelaters død, kommer således i sin helhet til fradrag.

Skatt på inntekter som er opptjent etter arvelaters død (på boets eller arvingenes hånd), er ikke fradragsberettiget. Om skatten eventuelt blir utlignet etter dødsfallet, er uten betydning. Avgjørende er om inntekten er tidfestet før dødsfallet, jf. skatteloven § 14-2. Slik inntekt vil heller ikke være avgiftspliktig.

Tas arvelaters inntekt til beskatning sammen med boets eller en arvings inntekt, kan inntektsskatten føres til fradrag med den brøkdel som svarer til forholdet mellom arvelaters inntekt og den samlede inntekt boet liknes etter, for vedkommende inntektsår, jf. § 15 fjerde ledd tredje punktum. Det ses bort fra at inntekten etter dødsfallet egentlig kommer på toppen av avdødes inntekt. Har boet ikke hatt noen inntekt etter arvelaters død, kommer hele skattebeløpet til fradrag.

### **5.2.2**      *Offentlig skifte*

Ved offentlig skifte kommer skatter som utliknes på boets hånd i sin helhet til fradrag, i og med at de reduserer overskuddet i boet og dermed størrelsen av arveloddene. Skatter kommer dermed til fradrag i større utstrekning under offentlig skifte enn ved privat skifte. Men samtidig vil inntekter av arvemidlene i større utstrekning inngå i avgiftsgrunnlaget ved offentlig skifte.

### **5.2.3**      *Tilbakelevering til privat skifte*

Har boet først vært under offentlig skiftebehandling, men senere er tilbakelevert arvingene til privat skifte, skjer tilsvarende fordeling på grunnlag av utleveringsdagen, jf. § 15 fjerde ledd annet punktum. Ubetalte inntektsskatter iliknet boet for inntektsår forut for tilbakeleveringen, er fradragsberettiget. For det år tilbakelevering finner sted, er inntektsskatt som refererer seg til inntekt i tiden inntil skifterettens kjennelse om tilbakelevering, fradragsberettiget.

### **5.2.4**      *Fordeling mellom stat og kommune*

Er inntekten som legges til grunn ved beregningen av statsskatt en annen enn den inntekt som legges til grunn ved beregningen av kommuneskatt, skal fordelingen finne sted særskilt for de to skatter.

## **5.3 Formuesskatt**

### **5.3.1**      *Privat skifte*

Ved privat skifte vil formuesskatt for året før dødsåret, eller tidligere, være fradragsberettiget som gjeld, jf. § 15 fjerde ledd første punktum. Det er derimot ikke formuesskatt for dødsåret, da denne knytter seg til boets formue pr. 1. januar etter dødsfallet.

### **5.3.2**      *Offentlig skifte*

Ved offentlig skifte vil de skatter som er ilignet boet i sin helhet komme til fradrag i formuen ved arveavgiftsberegningen.

### **5.3.3 Tilbakelevering til privat skifte**

Har boet først vært under offentlig skiftebehandling, men senere er tilbakelevert arvingene til privat skifte, vil ubetalt formuesskatt som refererer seg til formuen pr. 1. januar forut for skifterettens kjennelse om tilbakelevering, komme til fradrag, jf. § 15 fjerde ledd annet punktum. Utleveringsdagen trer her i stedet for dødsfallsdagen.

## **5.4 Eiendomsskatt**

Eiendomsskatt som refererer seg til tidspunkt før rådighetservervet, og forfalte skatteterminer, er fradragsberettiget.

# **6 Avdødes gjeld**

## **6.1 Generelt**

Som hovedregel vil arvelaters gjeldsforpliktelser bestå også etter arvefallet, slik at kreditorene kan søke dekning i bomassen eller hos arvingene. Har det først foreligget en rettslig forpliktelse for arvelater, og den kan gjøres gjeldende i dødsboet, foreligger fradragsrett for arvingene. Dette gjelder uavhengig av hvordan forpliktelsen i sin tid oppsto for arvelater.

Det kan kreves fradrag for dokumenterte forpliktelser som påhviler de avgiftspliktige eller boet til dekning av arvelaters gjeld, eller gjeldsovertagelse som er et vilkår for ervervet, jf. § 15 første ledd.

En forpliktelse er å regne som ubetinget også om det er stilt sikkerhet for den. Fradragsretten er i behold selv om kreditor også har sikret seg pant i arvelaters eiendeler. Er en eiendom stilt som sikkerhet for gjeld, gis det ved verdsettingen av eiendommen ikke fradrag for denne gjelden. Men pantegjelden vil normalt bli ført til fradrag i bruttoverdien av de avgiftspliktige midler hvis arvelateren selv var ansvarlig for gjelden.

For pantobligasjoner hvor avdrag bare skal betales etter nærmere avtale og oppsigelse skal skje med en bestemt tids varsel, må det kunne vurderes om forpliktelsen – etter omstendighetene for øvrig – vil bli innfridd. Dette kan også bli et spørsmål om verdsettelse av fordringen der noe blir betalt mens det er uvisst om hele vil bli innfridd.

Kan kreditor ikke gjøre sitt krav gjeldende uten samtykke fra en tredjemann, er kravet neppe ubetinget.

En forpliktelse blir å godta som fradrag når det er på det rene at dens inntreden er sikker, selv om dette skal skje først etter en bestemt tid. Antagelig bør det kreves at forfallstiden er fiksert, ev. slik at kreditor kan si den opp med en viss forfallstid.

Det reiser seg enkelte særlige spørsmål for gjeld mellom familiemedlemmer, dette behandles under pkt 6.8.

### **6.1.1 Ikke forfalt gjeld**

Gjeldsbeløp som er ubetinget, men ikke forfalt ved rådighetsservervet, kan føres til fradrag med pålydende uten neddiskontering, såfremt de ikke har påløpt etter arvelaters død.

### **6.1.2 Gjeldsrenter**

Påløpte renter av gjelden ved rådighetsservervet, jf. §§ 9 og 10, er etter § 15 første ledd fradragsberettiget hvis det er avtalt renter eller hvis det for øvrig pliktes renter etter gjeldsforholdet. Rentene er dermed fradragsberettiget i samme utstrekning som hovedstolen.

## **6.2 Frafallelse av fordring**

Fordring mot arvelater som består ved rådighetsservervet, men senere frafalles av fordringshaver, er fradragsberettiget. Dette må regnes som en gave fra kreditor til de som er ansvarlige for kravet etter arvelaters død. Den privatrettslige bedømmelse av en ettergivelse endres ikke.

Er fordringen derimot frafalt før rådighetsservervet, f.eks. under offentlig skiftebehandling før utlodning finner sted, kan den ikke føres til fradrag.

## **6.3 Foreldet gjeld**

Foreldet/preskribert gjeld er kun fradragsberettiget hvis arvingene samtykker i at den betales av boets midler. Hvis slik gjeld ikke anerkjennes av samtlige arvinger, er den fradragsberettiget i arvelodden kun for de arvinger som samtykker i utbetalingen.

## **6.4 Proklama**

Fordring som etter utstedt proklama bortfaller ved preklusjon er kun fradragsberettiget hvis arvingene samtykker i at den betales av boets midler. Hvis slik fordring ikke anerkjennes av samtlige arvinger, er den fradragsberettiget i arvelodden kun for de arvinger som samtykker i utbetalingen.

## **6.5 Gjeldsforsikring**

Når det i arvemeldingen føres opp gjeld som dekkes av gjeldsforsikring, skal forsikringssummen på tilsvarende måte føres opp som aktiva. Etter sikker praksis er utbetaling på bakgrunn av gjeldsforsikring arveavgiftspliktig, men med mindre utbetalingen gir et overskudd etter at gjelden er dekket, vil det ikke oppstå avgiftsplikt av forsikringsutbetalingen isolert sett.

Der gjeldsforsikringen dekker dels egen og dels en samboers gjeld, og samboeren for øvrig ikke er arving i boet, vil samboeren bare plikte arveavgift for den del av forsikringen som dekker dennes gjeld. Men resten av forsikringsbeløpet er også avgiftspliktig ved at boets nettoformue øker tilsvarende.

Det som fremgår over forutsetter at det er avdøde som har tegnet og betalt forsikringen.

## **6.6 Kausjon og garanti**

### **6.6.1** *Regresskrav – arvelater er hoveddebitor*

Dersom kausjonsansvaret ikke er aktualisert, går hovedkravet regulært inn som gjeld for arvelater. Dersom kausjonisten har måttet innfri kravet overfor kreditor, vil kausjonisten normalt gjøre gjeldende et regresskrav mot hoveddebitor – her arvelater.

Regressforpliktelsen vil altså gjøre at kravet fortsatt er aktuelt som fradragspost i arvelaters bo, selv om hovedkravet allerede er dekket av kausjonisten. Er kausjonsansvaret gjort gjeldende og regressforpliktelsen aktualisert, vil den derfor normalt være fradragsberettiget på vanlig måte som arvelaters gjeld. Gjeldsforpliktelsen overfor den opprinnelige kreditor – hovedkravet – vil da helt eller delvis være bortfalt og kommer bare til fradrag i den grad det fortsatt består. Det sentrale må være at det ikke gis fradrag flere ganger i arvelaters avgiftsgrunnlag ved at både hovedkravet og det etterfølgende regresskrav reduserer avgiftsgrunnlaget. Det kan på et senere tidspunkt ikke gis fradrag for et høyere regresskrav enn hva som ville vært ansvarsbeløpet dersom forpliktelsen ble gjort gjeldende ved dødsfallet.

### **6.6.2** *Garanti for tredjemanns forpliktelser – arvelater er kausjonist*

Dersom arvelater har garantert for tredjemanns forpliktelser, vil forpliktelsen være betinget når vilkåret for ansvar ikke er oppfylt, typisk ved at hoveddebitor har oppfylt alle krav. Under behandlingen må det betingede garantiansvaret registreres, og arvingene må bestemme seg for om midler skal holdes tilbake i påvente av at ansvaret aktualiseres eller faller bort.

Denne fremgangsmåten er riktig også når hoveddebitor er arving. Er garantikravet aktualisert i det sistnevnte tilfelle, skal det fradras ved avgiftsberegningen, men det er da aktuelt å medregne boets regresskrav på arvingen som et aktivum.

### **6.6.3** *Pantobligasjoner*

Pantobligasjon e.l. hvor innfrielse er betinget av et forholds inntreden, er ikke fradragsberettiget så lenge betingelsen ikke er inntrådt, jf. Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969 og § 16 første ledd, f.eks. der arvelater kun har stilt seg som kausjonist og dessuten har stilt pant for en annens gjeld. Om betingelsen senere inntrer, som at den egentlige debitor ikke kan dekke et regresskrav, blir avgiften å omberegne, jf. § 16 annet ledd.

## **6.7 Arveavgift som gjeld**

Avgift av egen arvelodd, eller avgift som må betales for medarving etter regelen i § 32 første ledd om solidarisk ansvar, er ikke fradragsberettiget i eget avgiftsgrunnlag, jf. § 15 annet ledd annet punktum.

Arvelater kan imidlertid ha bestemt at arving eller boet skal betale avgiften for andre. Slik bestemmelse må gjøres i testament.

### **6.7.1** *Arving skal betale avgiften for andre*

Dersom arvelater har bestemt at arvingen skal betale avgiften for andre vil avgiften være fradragsberettiget i egen arvelodd. For den som får betalt avgiftsbeløpet, vil dette imidlertid medføre at avgiftsgrunnlaget også omfatter det avgiftsbeløp som en annen betaler, jf. § 5 annet ledd første punktum.

### **6.7.2** *Boet skal betale avgiften for en/flere arvinger*

Dersom arvelater har bestemt at boet skal betale avgiften for en eller flere arvinger, betraktes dette som at disse får en større andel av boets midler (en større arvelodd). Dette vil referere seg til fordelingen av boet og vil således ikke være fradragsberettiget. Her vil selve avgiftsbeløpet regnes som avgiftspliktig, i tillegg til arvelodden. Avgiftsmyndigheten må regne ut hvor stor brutto arv som svarer til nettoarvelodden med tillegg av arveavgift på bruttoarven.

### **6.7.3** *Boet skal betale avgiften for alle loddeiere*

En slik bestemmelse i testamentet skal det ses bort fra ved avgiftsberegningen, så fremt alle loddeierne er avgiftspliktige, uavhengig av om enkelte arvelodder ligger innenfor fribeløpet, jf. § 5 annet ledd annet punktum.

Er arvelaters ektefelle loddeier, kommer denne regel ikke til anvendelse, da ektefelle er fritatt for arveavgift etter § 4 fjerde ledd. Forholdet må dermed vurderes som under pkt 6.7.2.

### **6.7.4** *Avdød avgiftspliktig*

Hvor avdøde er utlignet arveavgift som ikke er betalt, vil avgiften inngå som gjeld i vedkommende dødsbo, siden hans arvinger som har overtatt boet til privat skifte i medhold av skifteloven § 78, i utgangspunktet trer inn i avdødes rettigheter og forpliktelser. Det er uten betydning om avgiften var beregnet pr. dødsdato, eller – p.g.a. saksbehandlingstiden hos avgiftsmyndigheten – blir beregnet senere.

## **6.8 Omsorgs- og andre lønnskrav mot boet**

### **6.8.1** *Arvinges omsorgsfordring*

En omsorgsfordring er en type krav avgiftspliktige eller andre kan ha mot boet. Krav om slikt fradrag vil gjelde omsorg, pleie og kostnadsdekning for slektning/arving over mange år, uten løpende godtgjørelse og refusjon, men med påstått akkumulert fordring, og oppgjør av denne på et senere tidspunkt eller etter den omsorgstrengendes død.

Det stilles som ellers krav om dokumentasjon som bevis dersom slik fordring skal godtas som fradrag, uavhengig av om (med)arvingene har godtatt kravet som gjeld. I praksis vil dette si at det kreves skriftlig dokumentasjon over hva det er inngått avtale om, hva vederlaget skal anses å utgjøre, betalingsvilkår o.l. Arvingen må således ha ervervet et rettslig krav på vederlag. Mer eller mindre ubestemte tilsagn om omsorg og pleie kan i utgangspunktet kun anses å angå alminnelige moralske forpliktelser og kan ikke komme i betraktning for å begrunne fradrag.

På den annen side vil det kunne foreligge forhold som av rimelighetshensyn tilsier at langvarig forsørgelse og pleieinnsats bør påvirke avgiftsberegningen på en rimelig måte. Dette vil tilsi at bevisbedømmelsen for omsorgsfordringer heller ikke blir altfor streng.

Det er flere vurderingstema som bør tas i betraktning. Det blir eksempelvis spørsmål om påstått utgiftsnivå og verdi av arbeidsinnsats kan godtas, om eksistensen av påstått tidlig avtale om akkumulering og sluttoppgjør av fordring kan godtas i henhold til dette utgiftsnivå og denne arbeidsinnsats, eller om alternativt eksistensen av en sent inngått avtale om slik fordring (ved slutten av omsorgsfordring) kan godtas, uten at avtalen anses som en ensidig gavetransaksjon. Videre blir det spørsmål om refusjon av kostnader som prioriteres i avtalen kan godtas, istedenfor lønnsvederlag som ville reise inntektsspørsmål.

En parts ubekreftede påstand om et forhold i egen eller nærståendes favør, vil ha mindre bevisverdi enn pålitelige, skriftlige bevis, eller uhildede vitneutsagn. Det må foretas en samlet vurdering av de fremlagte opplysninger, herunder medarvingenes syn, den faktiske omsorgssituasjon og dens varighet, samt om fordringens verdi faktisk blir overført til den påståtte fordringshaver.

Likningskontoret tar stilling til eventuelt spørsmål om inntektsskatt.

Dersom omsorgen for arvelater begrunner et forlods krav etter arveloven § 36 annet ledd, er dette en arv som skal avgiftsbregnes på vanlig måte.

### **6.8.2      *Andres omsorgsfordring***

Der det er andre enn arvingen som krever betaling for omsorgstjenester vil faren for fiktive krav være mindre. Selv om det foreligger tvil m.h.t. om det foreligger et rettslig grunnlag for kravet, synes det riktig å akseptere rimelige krav om betaling for omsorgstjenester som er ytet arvelater som rettslig bindende for arvingene i den utstrekning de påtar seg å betale kravet. At arvingene inngår rettsforlik i en tvist om et slikt krav, kan imidlertid ikke binde avgiftsmyndigheten. Det ligger en stor grad av garanti mot misbruk i at arvingene må utbetale midlene, og i at midlene må regnes som skattepliktig inntekt for mottaker. En grense for hva som her kan godtas må likevel settes. Krav fra langt tilbake, kanskje mot arvelaters foreldre, må avvises.

### **6.8.3      *Lønnskrav mot arvelater***

Krav mot arvelater for opptjent, men ikke utbetalt, lønn, kommer bare til fradrag hvis det påhvilde arvelater en juridisk plikt til å betale slik lønn. Det må således ha foreligget et reelt arbeidsforhold. Spørsmålet må avgjøres etter en samlet vurdering av forholdene i den konkrete sak. Fradrag for lønnskrav er ikke betinget av at kravet fremgår av likningsoppgavene eller at kreditor og arvelater er liknet for slikt krav, jf. Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969, men dette vil i tilfelle være dokumentasjon på at kravet er reelt. Generelt stilles det særlig strenge krav til bevis når en arving påstår å ha krav i boet.

## **6.9 Andre krav mot boet**

### **6.9.1      *Kommunale refusjonskrav***

For eiendom hvor arvelater er krevd for kommunale refusjonskrav, f.eks. for vei eller ledningsnett, kan kravet føres opp som fradrag dersom betaling av slikt krav er et vilkår for mottakers erverv, eller er en forpliktelse som påhvilde arvelater ved dødsfallet, jf. § 15 første ledd. Verdsettelsen av eiendommen blir å foreta under hensyntagen til opparbeidelsen av de tekniske anlegg som ligger til grunn for refusjonskravene. Er slike krav ikke aktuelle, kan verdien av eiendommen forutsettes fastsatt på det grunnlag at en kjøper overtar refusjonskravene uten fradrag i kjøpesummen.

### **6.9.2      *Omkostninger ved litterær utgivelse***

Hvis arvinger på bindende måte er pålagt å utgi litteratur o.l. utarbeidet av arvelater, vil omkostningene ved dette være fradragsberettiget. Fradraget må imidlertid reduseres med det som måtte dekkes ved salg av verket.

## 7 Fradrag i arv etter forsørger

I falt arv som den avgiftspliktige får etter sin forsørger, gjøres et fradrag for hvert år som arvingen mangler på å ha fylt 21 år, jf. § 17 første punktum. En del av et år regnes som et helt år, slik at det gis fradrag for et helt år også der avgiftspliktige bare mangler en dag på å ha fylt 21 år. Fradragets størrelse fremgår av SAV.

Fradraget gjelder kun ved falt arv, ikke ved gave. Fradraget gjelder også ved arv som den mindreårige arving tilkjennes i medhold av arveloven § 36 første ledd (forlottsrett). Forsikringsutbetaling til begunstiget regnes som gave, men det skal likevel gjøres fradrag etter § 17 i utbetaling ved dødsfall der mottaker av forsikringsutbetalingen er mindreårig.

Avgjørende er om arvelater hadde forsørgelsesplikt, ikke om denne faktisk var oppfylt. Er avgiftspliktige i varig arbeid, kan fradrag ikke innrømmes. Er forsørgingsforholdet først på det rene, blir fradrag å innrømme med endelig virkning uten hensyn til om avgiftspliktige senere måtte komme til å forsørge seg selv før han fyller 21 år.

Tidspunktet for arvelaters død legges til grunn ved beregningen av fradraget, ikke tiden for rådighetservervet, jf. Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965. Dette er til fordel for arvingen, da det normalt vil åpnes offentlig skifte pga. arvingens alder, jf. skiftel. § 83.

Ved utdeling fra uskiftebo eller skifte med gjenlevende ektefelle/andre arvinger, skal imidlertid utgangspunktet for beregningen være rådighetservervet. Ved utdeling fra uskifteboet, hvor halvparten av de utdelte midler anses som arv etter førstavdøde, skal fradrag etter § 17 innrømmes i denne del når betingelsene ellers er tilstede. Fradraget knytter seg til denne arvelaterens lodd, men det blir ikke spørsmål om å redusere til halvt fradrag selv om selve utdelingen anses som halvparten arv og halvparten gave.

Har midlene som deles ut fra førstavdøde en lavere verdi enn det som etter gjeldende regler for det aktuelle tidspunkt kan gå til fradrag, vil fradragets beløp reduseres tilsvarende. Beløpet som utdeles og fradraget som skal gis i forhold til utdelingen, må knytte seg til tidspunktet for utdelingen og hvor mange år som gjenstår til arvingen fyller 21 år. Det lønner seg altså å foreta utdelingen så tidlig som mulig. Gis det kun to utdelinger, på til sammen samme beløp som fradragets beløp per år, det året arvingen er 20 år, vil det kunne gjøres fradrag for hele beløpet. Det blir aldri tale om ubenyttede fradrag, ettersom det for lavere beløp gis fradrag fullt ut, og dersom det gis høyere beløp, avhenger fradragets størrelse av hvor mange år som gjenstår før arvingen fyller 21 år. Dette skyldes at alle fradragsvurderinger knytter seg til rådighetstidspunktet.

Er det tidligere delt ut midler fra uskifteboet og det er innrømmet fradrag i førstavdødes del, vil det ikke ved senere utdeling kunne gjøres fradrag i denne del dersom det første fradraget p.g.a. utdelingens størrelse ble gjort for hele perioden frem til fylte 21 år. Der utdelingen ikke var stor nok til fullt fradrag for hele perioden, vil fradraget for neste utdeling ta utgangspunkt i det tidspunkt det forrige fradraget strakk seg til.

### Eksempel

Far er død og mor sitter i uskifte. Barnet A er 10 år når mor deler ut penger fra uskifteboet. I den halvdel som anses som arv etter far (aal. § 7 annet ledd) gjøres det fradrag etter § 17. Fradraget var i 2003 satt til 50 000 kroner pr. år. Det gjenstår 11 år før A fyller 21 år, og det maksimale fradraget blir 550 000 kroner. Dersom den halvdel som kommer fra far er lik eller overstiger dette beløp, vil det bli gitt fullt fradrag. Ved senere utdelinger av farsarv vil A ikke få fradrag da dette anses som brukt opp.

Dersom A derimot får mindre enn tilsvarende fullt fradrag, vil han ha krav på videre fradrag ved en eventuell senere utdeling. Han får isteden 300 000 kroner som anses å komme fra far, og vil da få fradrag for 6 år (50 000 kr x 6 år = 300 000 kr), dvs. tilsvarende hele utdelingen. Fradraget vil strekke seg til A er 16 år. Dersom han får

nye 300 000 fra farsarven etter 6 år, dvs når han er 16, vil han få fradrag for 5 år, da det på det tidspunkt gjenstår 5 år til han fyller 21 år. Får han derimot en utdeling i den aktuelle seksårsperioden, vil beregningen ta utgangspunkt i at han allerede har fått fradrag for de første 6 årene etter den første utdelingen da han var 10 år. Ved en utdeling fra farsarven når han er 12 år, vil dermed fradraget beregnes ut fra perioden etter fylte 16 år slik at det ikke gis flere fradrag for samme periode.

Foretas skifte først ved lengstlevendes død, blir utgangspunktet for beregningen tiden for dennes død. Fradrag skal innrømmes både i mors- og farsarv når betingelsene ellers er tilstede, uansett om foreldrene var gift eller ikke.

Dersom arvingen på tidspunktet for skifte av boet har fylt 21 år, vil det ved vurderingen tas utgangspunkt i hvor mye som er delt ut fra førstavdødes lodd og hvor mye som er igjen av dennes del, og tilsvarende i forhold til lengstlevendes lodd. Dersom vedkommende ikke har fylt 21 år, gis fradrag etter aal. § 17. Dersom det ikke tidligere er delt ut noe fra lengstlevende, vil det da, forutsatt at vilkårene i aal. § 17 er oppfylt, gjøres fradrag for de årene som gjenstår før arvingen fyller 21 år. Tilsvarende i forhold til førstavdøde. Er det i forhold til mottatt beløp fra førstavdødes lodd allerede gjort fradrag for hele den gjenstående forsørgelsesperiode, skal det ikke gis flere fradrag her. Eventuelt gis et mindre fradrag dersom det tidligere er gjort fradrag for en periode som strekker seg lenger enn frem til tidspunktet for ny utdeling. Er det derimot ikke delt ut midler fra førstavdøde, gis fradrag fra tidspunktet for det aktuelle rådgighetservivet.

Frdraget reduseres ikke som følge av andre ytelser, som ev. forsikringsutbetaling eller erstatning for tap av forsørger, som avgiftspliktige mottar som følge av arvefallet.

Beregning av arveavgiftsgrunnlaget endrer seg ikke ved at det er gitt fradrag etter aal. § 17. Fradraget kommer i tillegg til det ordinære fribeløpet. Det skal tas hensyn til fradraget ved bruk av samordningsregelen i aal. § 19 ved senere utdelinger, og likeledes ved bruk av utjevnsregelen i aal. § 7 fjerde ledd. Dette innebærer at en først konstaterer størrelsen av barnets arvelodd, iberegnet eventuelt forsikringsbeløp, og deretter tar hensyn til det ordinære fribeløpet. Deretter beregnes fradraget etter aal. § 17. Først etter at dette fradraget er beregnet, anvendes §§ 19 og 7 fjerde ledd dersom vilkårene ellers er tilstede.

## **8 Spesielle problemstillinger ved sammensatt skifte**

### **8.1 Generelt**

Når lengstlevende ektefelle skal skifte felleseiet med den avdøde ektefellens arvinger kalles dette et sammensatt skifte. Dersom et slikt skifte foretas etter at lengstlevende har overtatt boet i uskifte vil det ikke bli utstedt skifteattest. En utdeling fra uskifteboet må derfor anses som et skifte av uskifteboet hvis det fremgår klart av opplysningene i forbindelse med meldingen at dette har vært meningen.

Ved sammensatt skifte blir det først skifte av felleseiet mellom gjenlevende ektefelle og avdødes arvinger, og deretter et skifte mellom arvingene, herunder gjenlevende ektefelle. Gjenstand for skiftet er avdødes del av felleseiet og evt. særeie. Gjenlevende ektefelle er fritatt for avgiftsplikt etter § 4 fjerde ledd.

Utlodningstidspunktet for det sammensatte skifte er som utgangspunkt grunnlag for beregning av verdier.

Avdødes del av felleseiet, evt. særeie, skal i arvemeldingen føres opp som avdødes eiendeler/bruttoformue. Fra dette trekkes gjeld som vedkommende er ansvarlig for, herunder hans andel av gjeld som begge ektefeller hefter for. Begravelses- og skifteomkostninger kommer til fradrag som ved vanlig felleseieskifte.

## **8.2 Skatt – ektefelle skifter umiddelbart**

Når det er en eller flere arvinger og gjenlevende ektefelle ikke overtar boet i uskifte, vil dødsboet være et eget skattesubjekt. Boet omfatter da avdødes særeeie og ektefellens felleseie med avkastning. Skatt utlignet på arvelaters inntekt frem til dødsfallet og skatt på arvelaters formue som knytter seg til et tidspunkt før dødsfallet, er fradragsberettiget. Er boet tilbakelevert arvingene etter å ha vært under offentlig skifte, trer utleveringsdagen i stedet for dødsfallsdagen. Er inntekten liknet sammen med boets eller arvingenes inntekt, utgjør det fradragsberettigede skattebeløp en så stor andel av den samlede skatt som vedkommende inntekt utgjør av den samlede inntekt, jf. § 15 fjerde ledd.

## **8.3 Skatt – skifte etter en uskifteperiode**

Når gjenlevende ektefelle overtar boet i uskifte, oppstår det ikke et dødsbo som er et eget skattesubjekt. Gjenlevende ektefelle liknes for sin og avdødes inntekt under ett i dødsåret. Særskilt likning etter sktl. § 2-11 (1) kan kreves. Gjenlevende liknes for hele formuen ved årets utgang. Ved skifte etter en slik uskifteperiode, vil skattlegging av avdødes inntekt/formue ikke være aktuell og følgelig heller ikke fradragsberettiget.

# **9 Gaveoverdragelser**

## **9.1 Generelt**

I § 15 første ledd er det gitt hjemmel for fradrag i avgiftsgrunnlaget også for gaver. Forpliktelser som er pålagt gavemottaker som vilkår for ervervet, er som utgangspunkt fradragsberettiget, og da etter samme retningslinjer som for erverv ved arv.

For at fradrag skal kunne gis, må betingelsene for ytelsen foreligge på rådighetstidspunktet. De kan ikke avtales i ettertid. Om en fullbyrdet gavedisposisjon blir endret, ved at gavemottaker yter vederlag, eller allerede avtalte vederlag blir endret, vil en slik etterfølgende transaksjon ikke få konsekvenser for avgiftsberegningen. Dette vil imidlertid i visse tilfeller kunne bli å betrakte som en etterfølgende gave fra den opprinnelige gavemottaker, jf. § 2.

### **Eksempel**

I gavemeldingen er boligen verdsatt til kr 1 million. Mottaker har betalt et kontantvederlag på kr 800 000. Skattekontoret setter verdien til kr 1,5 millioner. Mottaker vil som følge av dette ofte ønske å "justere" kontantvederlaget.

Dersom en slik endring av vederlaget ikke fremgår av avtalen som forelå på rådighetstidspunktet, kan dette ikke senere legges til grunn for arveavgiftsberegningen.

### **9.1.1 Avdragsvis betaling av kjøpesum**

Dersom partene påstår at overføringen av midler er et fritt salg, og at mottaker skal betale markedsverdi over tid, kan slik avtale om vederlag måtte settes ut av betraktning, dersom mottakers økonomiske stilling er slik at han vil ha små muligheter til å betale de avtalte avdrag/renter. Det følger av § 16 andre ledd at fradrag kan nektes når det er grunn til å tro at kravet i framtiden ikke kommer til å bli gjort gjeldende av giver.

Beløp som skal betales etter hvert som gavemottakers økonomi tilsier det, uten angivelse av at nedbetaling skal skje innen et bestemt tidspunkt, anses som en betinget forpliktelse, som ikke er fradragsberettiget.

Er overdragers økonomi i et slikt tilfelle betraktelig bedre enn mottakers, er det særlig grunn til å vurdere å sette det avtalte vederlag ut av betraktning som fradrag. Dette gjelder spesielt når mottaker er overdragers enearving, eller hvor andre arvinger samtidig får tilsvarende verdier overført til seg. Unnlater overdrager å betinge seg sedvanlig sikkerhet for restkjøpesummen, vil også det være en indikasjon på at det i realiteten er en gaveoverdragelse.

Ved overdragelse av næringsseiendom hender det at partene bestemmer at kjøpesummen helt eller delvis skal betales senere, og at selgeren ikke kan kreve mer av kjøperen enn en viss andel av overskuddet i næringsvirksomheten etter at skatt er betalt. Dette må ses som en betinget forpliktelse som ikke er fradragsberettiget.

### **9.1.2 Gjeld**

Er de overdratte midler beheftet med gjeld, f.eks. pantegjeld på fast eiendom, vil forutsetningen vanligvis være at gavemottaker skal overta ansvaret for gjelden. Ved avgiftsberegningen bør det normalt godtgjøres at det personlige ansvar for gjelden er overført fra giver til mottaker. Hefter giver fortsatt for gjeld som er påstått overført til gavemottaker, gis det ikke fradrag.

### **9.1.3 Gjeldsrenter**

Påløpte renter av gjelden ved rådgighetservervet, jf. §§ 9 og 10, er etter § 15 første ledd fradragsberettiget hvis det er avtalt renter eller hvis det for øvrig pliktes renter etter gjeldsforholdet. Rentene er dermed fradragsberettiget i samme utstrekning som hovedstolen. Dette gjelder tilsvarende som for arv.

### **9.1.4 Kommunale refusjonskrav**

For eiendom hvor giver er krevd for kommunale refusjonskrav, f.eks. for vei eller ledningsnett, kan kravet tilsvarende som for arv føres opp som fradrag dersom betaling av slikt krav er et vilkår for mottakers erverv, jf. § 15 første ledd. Verdsettelsen av eiendommen blir å foreta under hensyntagen til opparbeidelsen av de tekniske anlegg som ligger til grunn for refusjonskravene. Er slike krav ikke aktuelle, kan verdien av eiendommen forutsettes fastsatt på det grunnlag at en kjøper overtar refusjonskravene uten fradrag i kjøpesummen.

### **9.1.5 Skjevdeling**

Der ektefeller overtar gjeldsansvar for mottatt gave, godtas skjevdeling av den overtatte gjeldsforpliktelse og fradraget ektefellene imellom.

## **9.2 Kontantvederlag**

Dokumentert kontantvederlag ytt i forbindelse med gavetransaksjon er fradragsberettiget, jf. § 16 første ledd.

Der ektefeller skal betale kontantvederlag i forbindelse med mottatt gave, godtas skjevdeling av kontantvederlaget og fradraget ektefellene i mellom.

## **9.3 Honorar, gebyr og avgifter**

### **9.3.1 Advokathonorar**

Advokathonorar er fradragsberettiget dersom giver har pålagt mottaker å betale slike utgifter, slik at dette er et vilkår for ervervet, jf. § 15 første ledd. Det er en forutsetning at dette er utgifter som påløper for beskyttelse av givers interesser.

### **9.3.2 Tinglysingsgebyr og dokumentavgift**

Ved gave og utdeling fra uskiftet bo er betalt tinglysingsgebyr og dokumentavgift fradragsberettiget dersom giver har pålagt mottaker å betale slike utgifter, slik at dette er et vilkår for ervervet, jf. § 15 første ledd første punktum.

### **9.3.3 Omregistrering**

Avgift som påløper ved omregistrering av motorkjøretøy til gavemottaker, er fradragsberettiget dersom giver har pålagt mottaker å betale slike utgifter, slik at dette er et vilkår for ervervet, jf. § 15 første ledd første punktum.

### **9.3.4 Gebyr for oppmåling, behandling i miljø-, friluft-, landbruksnemnd o.l.**

Slike utgifter er fradragsberettiget dersom giver har pålagt mottaker å betale slike utgifter, slik at dette er et vilkår for ervervet, jf. § 15 første ledd første punktum.

### **9.3.5 Arveavgift for egen gave**

Arveavgift for egen gave, eller avgift som må betales etter regelen i § 32 annet ledd om solidarisk ansvar mellom giver og mottaker, er ikke fradragsberettiget i eget avgiftsgrunnlag, jf. § 15 annet ledd annet punktum.

### **9.3.6 Gavemottaker skal betale arveavgift for andre**

Giver kan bestemme at en gavemottaker skal betale arveavgiften for andre mottakere. Avgiften er fradragsberettiget i egen gaveverdi. For den som får betalt avgiftsbeløpet, vil dette imidlertid medføre at avgiftsgrunnlaget også omfatter det avgiftsbeløp som en annen betaler, jf. § 5 annet ledd første punktum.

## **9.4 Andre fradrag**

### **9.4.1 Avgiftspliktiges krav mot giver**

Der det kreves fradrag for påstått gjeldsforhold mellom partene, er dette fradragsberettiget i den grad det påhviler giver en juridisk plikt til å betale beløpet.

For gavetransaksjoner vil man normalt ha tilgang på betalers (gaveyters) forklaring på den foretatte formuesoverføring. Det kan også være lettere for betaleren enn for andre å tilveiebringe bekreftelse eller peke på kontrollerbare omstendigheter som sannsynliggjør hans forklaring om et fordringsoppgjør. I tillegg foreligger selve den omstendighet at betaling har funnet sted, dvs. en faktisk oppførelse fra den påståtte debtors side i levende live.

### **9.4.2 Ikke-børsnoterte aksjer ytt som vederlag**

Når ikke-børsnoterte aksjer ytes som vederlag i forbindelse med mottatt gave, skal aksjene verdsettes til omsetningsverdien og ikke etter § 11A. Se Håndbokens kapittel om verdsettelse av aksjer.

## 10 Inntektsnytelser (arv og gave)

### 10.1 Generelt

Arvings/gavemottakers forpliktelse til å utrede en inntektsnyttelse, kommer til fradrag med kapitalisert verdi av inntektsnyttelsen, jf. §§ 13 og 15 tredje ledd. Dette gjelder etter bestemmelsens utforming generelt, uansett om det er giver eller andre som skal ha inntektsnyttelsen, og enten inntektsnyttelsen påhviler arvelater som en gjeldsforpliktelse eller den av arvelater/giver er pålagt som vilkår for ervervet. De begrensninger som gjøres i fradraget, har etter loven en tilsvarende rekkevidde. Tre praktisk viktige unntak følger av § 15 tredje ledd litra a), b) og c).

Bestemmelsen i § 15 tredje, jf. første ledd må ses i sammenheng med § 16 som angir vilkårene for fradrag. Forpliktelsen må som ellers godtgjøres enten å være innfridd eller å være ubetinget. Et grunnvilkår for fradrag er at det foreligger en reell forpliktelse. Fradrag vil således kunne innrømmes for pålagt motytelse som innebærer en reduksjon av de verdier som er tilført den avgiftspliktige ved gaveoverføringen.

Ved henvisningen i § 15 tredje ledd til § 13, setter loven ut av betraktning en skjønnsmessig vurdering av inntektsnyttelsens antatte varighet ut fra den pensjonsberettigedes helse o.l.. Men hvis en giver vitterlig er dødssyk når han betinger seg en pensjon, antas pensjonen å kunne settes ut av betraktning som proforma.

Bare hele år tas i betraktning, jf. § 13 første ledd første punktum. Motsatt gjelder ved bortfall av inntektsnyttelsen innen ett år, se nedenfor.

En forutsetning for fradragretten, er at den vesentlige rådighet over de ytte midler er gått over på mottaker, jf. §§ 2 og 9. Fradrag for inntektsnyttelsens kapitalverdi blir bare aktuell når inntektsnyttelsen løper ved rådighetservervet. Ofte vil inntektsnyttelsen måtte anses utskutt slik at den er opphørt ved arveavgiftspliktens inntreden. Det blir her ikke fradrag i avgiftsgrunnlaget.

Inntektsnyttelsen må ikke være betinget av en tilsvarende arbeidsytelse i arvings- eller mottakers tjeneste. I så fall vil det dreie seg om lønn/arbeidsgodtgjørelse og ikke en fradragberettiget inntektsnyttelse.

I mange tilfeller må også inntektsnyteren betale arveavgift av inntektsnyttelsen. Denne avgiftsbelegges fullt ut, selv om den annen arving eller gavemottakers fradrag begrenses etter § 15 tredje ledd.

Når det ved avgiftsberegningen er gitt fradrag for inntektsnytelser, og det i ettertid viser seg at en avtale om motytelse for mottaker i det hele ikke har medført reduksjon av verdien av de tilførte midler, blir avgiften å omberegne slik at det ikke gis fradrag. Dette gjelder selv om forpliktelsen er ubetinget, jf. § 16 annet ledd første og annet punktum. Se pkt 1.4 "Senere endringer".

### 10.2 Begrensninger i fradragretten

#### 10.2.1 *Inntektsnyter har ikke fylt 62 år - litra a)*

Etter hovedregelen er det bare inntektsterminer som forfaller etter at mottakeren har fylt 62 år som skal tas i betraktning ved kapitaliseringen. Inntektsnytere som er yngre enn 62 år, betraktes således som om de var fylt 62 år ved beregningen av fradraget.

Imidlertid vil inntektsterminer som forfaller tidligere, tas i betraktning hvis inntektsnytelsen anses som vederlag for arbeid i arvelaters/givers tjeneste, eller hvis det pga. sykdom, uførhet eller andre forhold foreligger særlig behov for pensjonering eller støtte, jf. § 15 tredje ledd litra a). Unntaket var fra lovgivers side ment som en snever unntaksregel, men det skal kunne innrømmes "rimelige og reelle pensjonsbehov". For "sykdom, uførhet eller andre forhold" er det sentrale spørsmålet ved krav om fradrag som fraviker aldersbehovet, om det foreligger særlig behov for pensjonering eller støtte i lovens forstand. Alkoholisme kan f.eks. føre til slikt behov.

Unntaket gjelder for inntektsnytertilfeller av enhver art, men det vil særlig ha betydning ved inntektsnytelse til giver selv eller når f.eks. gjenlevende ektefelle vil overdra førstavdødes gård eller bedrift til barna. Ved overdragelse av næringsvirksomhet vil det ofte være det tidligere felles inntektsgrunnlag som overdras, og behovet for periodisk ytelse for giverne kan da begrunnes i at dette inntektsgrunnlaget faller bort ved overdragelsen. Dette vil gjelde der ordningen idet enkelte tilfelle fremtrer som en reell og naturlig pensjonering.

Det kan ikke i samme grad sies å foreligge særlig behov for pensjon eller støtte ved overdragelse av bolig. Dette vil gjelde selv om det foreligger uførhet hos giver, slik at han ikke i samme grad som tidligere er i stand til å følge opp på eiendommen med nødvendig vedlikehold, samt at hans inntektsgrunnlag er redusert, slik at det også økonomisk er vanskelig å følge opp.

Selv om giver oppebærer uførepensjon, vil dette ikke alene være til hinder for at fradrag beregnet fra før fylte 62 år godtas. Lovens krav om "særskilt behov for pensjonering eller støtte" kan på den annen side være oppfylt selv om inntektsnyter allerede mottar pensjon. Ev. uførepensjon må ses i sammenheng med situasjonen for øvrig. Det bør fremlegges dokumentasjon for sykdom/uførhet, f.eks. legeattest eller dokumentasjon fra trygdekontor.

### **10.2.2      *Maksimal verdi på fradraget - litra b)***

For hver enkelt inntektsnyter kan den årlige verdi av en eller flere inntektsnytelser, pålagt av samme arvelater/giver, ikke overstige den høyeste pensjon i Statens pensjonskasse, jf. § 15 tredje ledd litra b). Pensjonsgrunnlaget er den faste arbeidsinntekt (fast lønn og faste tillegg) for det arbeidsforhold som gir rett til medlemskap i Statens Pensjonskasse.

Pensjonsgrunnlaget medregnes fullt ut av et grunnlag opp til beløp tilsvarende 12G. Den del av lønn og tillegg som overstiger 12G tas ikke med. Om pensjonsberegningen: se lov av 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse (stpk.) § 23 jf. stpk. kap. 3, særlig stpk. § 14.

Ektefeller regnes her som to inntektsnytere. Dette forutsetter at begge er berettiget til inntektsnytelsen. Om inntektsnyter er gift, men ikke kan påvise at også ektefellen er berettiget etter bestemmelse fra arvelater/giver, skal ikke begge to godtas som inntektsnytere.

Dersom den ene ektefelle har forbeholdt seg – eventuelt ved dødsbo er begunstiget med – inntektsnytelse for sin levetid, men slik at vedkommende gjenlevende ektefelle skal overta denne for sin levetid, blir dette i utgangspunktet å anse som én inntektsnytelse. Ved kapitaliseringen må det her legges til grunn alderen for den ektefelle som vil leve lengst ifølge § 13 annet ledd. Hvorvidt ektefellene er likeberettiget til inntektsnytelsen(e), vil bero på en konkret tolkning av hjemmelsgrunnlaget.

### **10.2.3 Rett til fradrag ved inntektslikningen – litra c)**

Hvis den avgiftspliktige vil kunne kreve fradrag for ytelsene ved inntektslikningen, reduseres fradraget med den sats som gjelder ved fastsetting av alminnelig inntekt etter skatteloven for angjeldende inntektsår, dvs. 28 %.

Denne bestemmelsen tar kun sikte på inntektsnytelser i kontanter, den kan ikke brukes ved fradrag av kapitalverdien av forbeholdte bruksrettigheter. En slik rettighet innebærer ikke en utgiftspost, men et forbehold som reduserer bruttoinntekten av eiendommen. Fradraget etter § 13 reduseres pga. rett til fradrag ved inntektslikningen.

Regelen motvirker i praksis inntektsspredning. Gir den standardiserte reduksjon et for lite fradrag sett på bakgrunn av den skattefordel som faktisk oppnås for den som utreder inntektsnyttelsen, vil avgiften kunne nedsettes med hjemmel i § 46 annet ledd.

Det er avgiftspliktige selv som ev. må godtgjøre at han ikke vil ha krav på fradrag ved inntektslikningen, jf. Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965. Det avgjørende er om det foreligger fradragsrett, ikke om avgiftspliktige velger å gjøre bruk av denne retten. Forutsetning for reduksjon etter denne regel må være at arvingen/gavemottaker er skattepliktig til Norge, slik at han kan få en slik skattefordel som her er omtalt.

### **10.2.4 Bortfall innen ett år**

Faller en inntektsnyttelse bort innen ett år etter første termins forfall eller bruksrettens inntreden, utgjør fradraget det som faktisk er ytt eller som ville blitt utredet. Kapitalisering av årlig verdi skal da ikke foretas. Henvisningen i § 15 tredje ledd til § 13, gjelder også sistnevntes siste ledd, slik at den også får anvendelse vedrørende verdsettelse av fradrag. Dette innebærer at mottaker må tåle reduksjon av fradraget dersom inntektsnyttelsen opphører innen ett år etter at den er inntrådt, f.eks. ved at månedlig verdi på bruksrett multipliseres med det antall måneder bruksretten har vart.

## **10.3 Vederlag for fraskrivelse**

Har arvelater bestemt at en arving skal motta en viss kapital, og at en annen arving skal ha avkastningen, vil et vederlag ytt av kapitalarvingen for utløsningen av inntektsnyteren, ikke være fradragsberettiget. Dette vil være et valg kun bestemt av arvingene, uten lovhjemmel for fradrag. Vederlaget kan ikke ses som en omkostning som er nødvendig for å komme i besittelse av midlene, det påvirker kun tidspunktet for rådighetservervet.

Har giver betinget seg så store rettigheter i det som er ytt at mottaker etter § 2 tredje ledd første punktum jf. § 9 første ledd bokstav d) ikke anses for å ha ervervet rådigheten over midlene, og giver senere oppgir sine rettigheter mot et vederlag, er vederlaget fradragsberettiget i gavens bruttoverdi.

## **10.4 Pensjon**

Har giver forbeholdt seg pensjon fra han oppnår en bestemt alder, eller en pensjon skal tilfalle en person fra tidspunktet for en annens død, er dette å anse som en betinget forpliktelse som ikke gir rett til fradrag så lenge betingelsen ikke er inntrådt, jf. § 16 første ledd og Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969.

Har giver derimot forbeholdt seg en straks begynnende pensjon, og i tillegg pensjon til ektefelle dersom denne overlever giver, bør fradraget godtas fordi slik pensjon må kunne

anses som en del av en samlet pensjonsordning for begge ektefeller. Skal pensjon til gjenlevende fortsette med samme beløp etter førstavdødes død, legges alderen til den yngste til grunn ved kapitaliseringen. Skal pensjon avkortes, f.eks. med en halvpart, kapitaliseres årlig verdi av denne del etter faktoren for den eldste, mens resten kapitaliseres etter faktoren for den yngste, jf. FINs rundskriv.

Om en pensjon er indeksregulert, vil dette ikke influere på fradragets størrelse (kapitaliseringssummen). Det avgjørende er verdien på de mottatte midler og vederlaget ved rådighetsinntreden. Den årlige pensjonsytelse presumeres å ville svinge i takt med den nominelle avkastning av de overførte midler og med overførte midlers verdi.

#### **10.4.1 Pensjon utredet av gavemottaker**

Hvis giver har pålagt mottaker å yte giver eller andre en pensjon, og dette er en betingelse for ervervet, vil kapitalverdien av pensjonen i henhold til § 13 være fradragsberettiget, jf. § 15 annet ledd. Fradraget reduseres pga. rett til fradrag ved inntektslikningen.

Fra Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969 hentes to eksempler på forbehold om pensjon tilknyttet uskiftet bo:

##### **Eksempel**

En enke satt i uskiftet bo med en felles livsarving. Etter overenskomst med arvingen overdro hun det vesentligste av bomidlene til arvingen, mot at denne påtok seg å yte henne en årlig løpende pensjon. Departementet antok at ved avgiftsberegningen måtte kapitalverdien av pensjonen komme til fradrag i de overførte midlers verdi. Det ble lagt til grunn at enken etter uskifteloven hadde en eiers rådighet over hele boformuen, herunder den del som ved et ev. skifte ville ha tilfalt arvingen som farsarv.

##### **Eksempel**

Gjenlevende ektefelle (enken) hadde frafalt arv etter førstavdøde og gitt avkall på å sitte i uskiftet bo med de felles livsarvinger. Ved skifteoppgjøret ble hele boformuen utlagt til arvingene, mot at disse påtok seg å yte moren en årlig løpende pensjon. Departementet antok at ved avgiftsberegningen kunne kapitalverdien av pensjonen ikke for noen del komme til fradrag i den halvdel av bomidlene som tilfalt barna som farsarv. Den annen halvdel av bomidlene, enkens boslodd, måtte anses som avgiftspliktig gave (arveforskudd) fra moren, men bare i den utstrekning verdien av lodden oversteg kapitalverdien av pensjonen (motytelsen), beregnet etter reglene i § 15 tredje ledd.

#### **10.4.2 Pensjon utredet av selskap**

Hvis giver har pålagt gavemottaker av selskap plikt for selskapet til å utrede pensjon til giver, vil ikke kapitalverdien av pensjonen kunne føres til fradrag i gavens verdi ved beregningen av arveavgift for mottaker. Dette følger av at forpliktelsen må påhvile gavemottageren eller arvingen selv for å være fradragsberettiget.

Det vises til Håndbokens kapittel: "Verdsettelse av aksjer".

## **10.5 Kapitalavkastning**

Har arvelater, eller giver som vilkår for gaven, tatt forbehold om at avkastningen eller del av denne skal tilfalle tredjemann eller giver, er forutsetningen for fradrag at rådigheten over de ytte midler anses å ha gått over til mottaker, jf. § 2 tredje ledd første punktum, jf. § 9 første ledd litra d). Kapitalisert fradrag for avkastningen blir å innrømme etter § 13 avhengig av avtalens nærmere angitte bestemmelser. Fradraget reduseres pga. rett til fradrag ved inntektslikningen.

##### **Eksempel**

En arving mottar en leiegård. Et vilkår for dette er at en annen skal motta 30% av leieinntektene for gården. Denne kapitalavkastningen til en annen vil den som mottar leiegården kunne kreve i fradrag ved avgiftsberegningen.

## **10.6 Bo-/bruksrett**

Givers forbehold om bruksrett anses som en inntektsnytelse i relasjon til § 15 tredje ledd, og begrensingsregelen i litra a) mht aldersgrense på 62 år, må derfor komme til anvendelse også her. Se Håndbokens kapittel "Rådighet og bruksrett" bl.a. for verdsettelse av bruksrett.

For at det skal innrømmes fradrag er det et vilkår at bruksretten er reell.

### **Eksempel**

Giver som har betinget seg boret, har i tiden etter at gaven ble ytt, bodd på institusjon. Om fradrag skal godtas, må vurderes ut fra de konkrete forhold. Eksempelvis kan givers alder og ev. opplysninger om helsetilstand for øvrig, klart indikere at forpliktelsene ikke vil bli gjort gjeldende. Krav om fradrag kan i slikt tilfelle nektes etter § 16 annet ledd første punktum. Motsatt løsning kan være aktuell hvor giver har institusjonsplass pga. rekonvalesens, og det ellers ikke er grunnlag for å tro at forpliktelsen ikke vil bli gjort gjeldende etter rekonvalesensperiodens utløp.

### **10.6.1 Bolig/fritidsbolig**

Frdrag gis med 100% kapitalisert verdi av bruksretten, jf. § 13 og rundskriv av 28. august 1970 fra Finansdepartementet til fylkesmennene.

Der rådigheten ikke anses inntrådt, men avgiftspliktige likevel ber om å få beregnet arveavgift pr rådighetstidspunktet, gis det ikke fradrag for bo-/bruksretten, jf. Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969. Dette skal fremgå av bruksrettsvedtaket.

Der en arving arver en eiendom som han selv har bo-/bruksrett i en del av (f.eks. der foreldre tidligere har gitt eiendommen til barn, barnet dør og foreldrene er arvinger), vil ikke heftelsen komme til fradrag i eiendommens verdi. Frdrag skal bare innrømmes for pålagt motytelse som innebærer en reduksjon av verdien av de overførte midler. I dette tilfellet vil det ikke innebære noen heftelse for arvingen, da det er vedkommende selv som oppebærer rettigheten. (Se om lempning av selve avgiftskravet etter aal. § 46 andre ledd i Fellesskriv 2007/A1 og SKD-melding 10/09, 8. juli 2009 Rettsavdelingen).

### **10.6.2 Nyoppført tilbygg eller ombygging som betingelse**

Der giver stiller som vilkår at mottaker oppgraderer eller utvider en bolig med tilbygg hvor giver forbeholder seg boret, er kapitalisert verdi av boretten fradragsberettiget.

Byggekostnadene vil kunne være fradragsberettiget etter aal. § 15, men dette betinger at kostnadene ved forpliktelsen ikke fullt ut avspeiler seg i en tilsvarende verdistigning på den oppgraderte eiendommen som tilfaller mottaker selv. Som utgangspunkt må det kunne presumeres at oppfyllelse av en slik forpliktelse medfører at verdien av investeringen tilsvarer kostnaden med å oppfylle den. Nettokostnadene vil imidlertid kunne komme til fradrag dersom det kan dokumenteres at kostnadene på rådighetstidspunktet oversteg den relative verdiøkning i eiendommen. Det må stilles strenge krav til dokumentasjon for høyere kostnader på det relevante tidspunktet, eksempelvis ved takst/verdivurdering på eiendommen før og etter utbyggingen.

### **10.6.3 Jakt/fiske**

Frdrag gis for markedsverdien av rettigheten, med 100% av kapitalisert verdi i henhold til § 13.

#### **10.6.4 Skog**

Avvirkningen må verdsettes skjønnsmessig etter bestemmelsene i inngått avtale mellom partene. Ofte er det angitt m<sup>3</sup> som skal avvirket pr år eller totalt i en avvirkningsperiode. Frdrag gis med 100% av kapitalisert verdi i henhold til § 13.

### **10.7 Livrente**

Har giver, som vilkår for ervervet, betinget at gavemottaker skal foreta innbetaling vedrørende livrente for giver eller tredjemann, er innbetalt beløp frdragsberettiget, jf. § 15 første ledd.

## **11 Påkostning og vedlikehold bekostet av arving eller mottaker**

### **11.1 Generelt**

Ved verdsettelsen er det kun det som reelt sett overdras som skal tas med. Avhengig av hva mottaker tidligere har bekostet, kan det oppstå spørsmål om frdrag for utgifter, eller spørsmål om å avgrense det overførte mot det mottaker har bidradd med og som allerede er hans. Det oppstår dermed i sistnevnte tilfelle strengt tatt ikke et spørsmål om frdrag.

Vurderingene kan bli noe ulike alt ettersom om utgiftene påløper før overdragelsen eller etter, og hvorvidt de påløper mens giver har bruksrett til eiendommen.

Det som skal dokumenteres er først og fremst hvem som har betalt omkostningene. Hvor mye som er betalt kan ha betydning for den skjønnsmessige verdsettelse, også der det ikke skal gis frdrag krone for krone.

### **11.2 Sondringen vedlikehold - påkostning**

I skatteretten sondres det mellom vedlikehold og påkostninger når en skal finne frem til eiendommens skattemessige inngangsverdi, se Lignings-ABC for momenter. Denne sondringen vil være av betydning også for arveavgiften.

#### **11.2.1 Vedlikehold**

Vedlikeholdsutgifter vil eksempelvis være utgifter relatert til eiendommen som ikke endrer dens karakter og/eller relative verdi; som reparasjoner, utvendig maling, utbedring av vannskader.

Det oppstår spørsmål om frdrag der mottaker har dekket slike utgifter. Der frdrag innrømmes, skal dette gjøres krone for krone.

#### **11.2.2 Påkostning**

Påkostninger vil eksempelvis omfatte arbeider som fører formuesgjenstanden til en bedre stand eller en annen stand enn tidligere; som tilbygg, moderniseringer eller rene endringer. Endringen trenger ikke innebære en standardforbedring eller verdiøkning.

Påkostninger tas i betraktning kun i den grad de har økt eiendommens verdi. Det er verdiøkningen i seg selv som kommer til fradrag, ikke den direkte utgift som har gitt verdiøkning. Verdiøkning som følge av påkostning må således tenkes bort ved verdsettelsen.

Påkostninger som ikke har endret verdien tas derimot ikke i betraktning da det er verdien som avgiftsberegnes, og denne kan være konstant selv om eiendommen har endret karakter.

Påkostninger skal det således ikke gis fradrag for krone for krone; man skal isteden foreta en avgrensning av verdien av det som overføres fra giver/arvelater mot det som er mottakers fra før.

### **11.3 Utgifter påløpt før overdragelsen**

#### **11.3.1 Vedlikehold - Spørsmål om oppstått gjeldsforhold**

Hvis arving/mottaker har utført større vedlikeholdsarbeid, kan det ha oppstått et gjeldsforhold mellom arvelater/giver og arving/gavemottaker. Kravet kommer til fradrag krone for krone i den grad det kan anses som en betingelse i henhold til § 15 første ledd.

Et gjeldsforhold vil først og fremst oppstå der det foreligger en avtale mellom giver og mottaker om at eiendommen på et senere tidspunkt skal overføres, men at mottaker forut for dette skal dekke visse utgifter. Det må foreligge en juridisk forpliktelse for at utgiftene egentlig påligger arvelater eller giver.

Det kreves fortrinnsvis at forpliktelsen foreligger i form av skriftlig avtale som viser hva det er inngått avtale om, hva vederlaget utgjør, betalingsvilkår o.l.. Det må videre dokumenteres at det faktisk er mottaker som har hatt omkostningene.

#### **Eksempel**

Mottaker har, som vilkår for ervervet, i tiden før rådighetsinntreden dekket alminnelige driftsutgifter på eiendommen så som kommunale avgifter, forsikringsutgifter, vedlikeholdsomkostninger o.l., dette vil det kunne kreves fradrag for.

Også der det ikke foreligger skriftlig avtale, vil fradrag i enkelte tilfeller likevel kunne innrømmes. Forutsetningene er at det må kunne presumeres en underforstått avtale mellom partene om at det hele tiden har vært meningen at mottaker skal overta eiendommen og derfor har bekostet vedlikehold fra et tidspunkt forut for den formelle overdragelsen. Utgiftene vil da kunne ses som et vederlag. Kravet er også her at det dokumenteres at det er mottaker som faktisk har hatt omkostningene.

#### **11.3.2 Vedlikehold - Hvor gjeldsforhold ikke har oppstått**

I familieforhold vil det ofte oppstå en viss sammenblanding av økonomi. Dette innebærer at det i mange tilfeller kan være vanskelig å trekke opp en grense for hvilke utgiftsposter som kan gi rett til fradrag, og hvilke økonomiske fordeler som på den annen side kan regnes som avgiftspliktige.

Et typisk eksempel på dette kan være barns bruk av foreldrenes hytte. Som oftest vil en slik bruk være vederlagsfri mot at barna helt eller delvis tar del i vedlikehold.

Inntil en viss grense vil det være naturlig å anse denne type økonomiske relasjoner for å tilhøre den private rettssfære. Dette innebærer at det vil være uhensiktsmessig å betrakte økonomiske fordeler som på denne måte oppstår som avgiftspliktige.

Motstykket er at det heller ikke vil være naturlig å innrømme fradrag for mindre beløp som i slike relasjoner er bekostet av barn eller andre.

Hvor en part har krevd fradrag bør det derfor undersøkes på hvilken måte kravet er oppstått, og eventuelt vurderes hvorvidt det må anses som "betaling" for den fordel som er tilført parten.

Dersom det kreves fradrag kan det eventuelt også vurderes å beregne arveavgift for økonomisk fordel av vederlagsfri bruk av eiendommen, jf. § 2 syvende ledd. Dette vil kunne være særlig aktuelt i de tilfeller der mottaker har bodd vederlagsfritt på eiendommen over en lengre periode, typisk ved at mottaker flytter inn på eiendommen til sine foreldre uten at eiendommen føres over på mottaker. Ytelsene må her vurderes mot hverandre. Ved lengre tids fri bolig vil det kreves mer av vedlikehold for at dette skal kunne utlikne fordelene ved å ikke ha betalt for bolig.

Når det beregnes arveavgift for økonomisk fordel ved bruk av eiendom som mottaker senere overtar, vil det samlede avgiftsgrunnlag kunne utgjøre mer enn eiendommens antatte salgsverdi. Dette er en konsekvens av at vedkommende først har hatt en fri bruksrett og siden får eiendommen. Det er således to forhold som beregnes, borettsens verdi og eiendommens verdi. Også økonomiske fordeler skal derfor tas med dersom forholdene ellers tilsier dette.

### ***11.3.3 Påkostninger***

Påkostninger som mottaker har bekostet forut for overdragelsen skal tenkes bort ved verdsettelsen i den utstrekning påkostningen har medført en verdiøkning.

## ***11.4 Utgifter påløpt mens giver har bruksrett***

Der en eiendom er overført, men det er fattet bruksrettsvedtak (vedtak om utsatt avgiftsberegning som følge av omfattende bruksrett), oppstår det spørsmål om fradragsrett for utgifter påført etter overføringen, men før rådighetservervet. Her vil mottaker i andre henseender enn den arveavgiftsmessige kunne være å anse som eier av eiendommen. Den vil bl.a. være tinglyst på han og han vil ha vanlige naborettslige forpliktelser. Eiendomsbegrepet er således funksjonsdelt.

Når avgiften senere skal beregnes, er det verdien av eiendommen på dette tidspunktet som er utgangspunkt for avgiftsberegningen, jf. § 5 første ledd. Verdien vil ofte være påvirket av mottakers vedlikehold og påkostninger. Spørsmålet blir om, og i så fall med hvor stor del, mottaker skal innrømmes fradrag for slike utgifter, jf. §§ 15 og 16, eventuelt om, og i så fall hvorledes, verdiene skal deles mellom det som overføres og det som tilhører mottaker.

### ***11.4.1 Vedlikehold i bruksrettsperioden***

Dersom bruksrettsperioden er av en viss varighet, vil det være naturlig at det utføres vedlikehold i perioden. Som eier, er det mottaker som uten avtale om annet skal utrede utgiftene til dette og andre omkostninger som forsikring o.l.. Dette kan ses som mottakers vederlag og er fradragsberettiget krone for krone ved dokumentasjon.

Slikt vederlag kommer ikke i betraktning dersom avgiftspliktige ønsker avgiften beregnet straks, på overdragelsestidspunktet. Avgiftspliktige bør derfor gjøres oppmerksom på dette dersom han ønsker avgiften beregnet straks.

### **11.4.2 Påkostninger i bruksrettsperioden**

Det forekommer også at mottaker foretar påkostninger på eiendommen før rådgighetservivet. Dette vil kunne deles i to grupper skattemessig, påkostninger som bidrar til å høyne verdien på eiendommen, og de som kun endrer eiendommens karakter. Trolig er kombinasjoner det mest vanlige.

Det er kun verdiendringer og ikke karakterendringer som får betydning ved vurderingen og som dermed kan kreves holdt utenfor ved verdsettelsen.

#### **Eksempel**

Der mottaker legger nytt tak av en annen type og stil enn det gamle taket, vil utgiftene til dette bare være fradragsberettiget dersom huset nå er mer verd, f.eks. fordi huset nå ser mer moderne eller stilrent ut. Dersom taket ikke har tilført en verdiendring, det bare ser annerledes ut enn tidligere, vil påkostningene ikke få betydning ved verdsettelsen.

## **12 Fradrag for dokumentavgift ved overdragelse av næringseiendom**

### **12.1 Generelt**

Aal. § 20 innebærer at dokumentavgift som arving eller gavemottaker betaler ved overtakelse av fast næringseiendom på nærmere fastsatte vilkår skal kunne komme til fradrag i dennes arveavgift. Bestemmelsen tar sikte på å lette gjennomføringen av generasjonsskifter ved overføring av familieeide bedrifter. Dokumentavgiftsloven, lov av 12. desember 1975 nr. 59, regulerer i hvilke tilfeller det skal betales dokumentavgift ved overføring av eiendomsrett eller bruksrett til fast næringseiendom. Fradraget skal gjøres krone for krone i selve avgiftsbeløpet. Bestemmelsen skiller seg således fra arveavgiftslovens øvrige fradragsregler, der fradraget gjøres i arveavgiftsgrunnlaget.

Dokumentavgiften er på 2,5% av avgiftsgrunnlaget (salgssummen), og påvirkes ikke av arveavgiften.

### **12.2 Krav til eiendommen**

Etter bestemmelsens første ledd må det overførte objekt være fast eiendom som benyttes i næring. Med næringseiendom skal i dette henseende forstås eiendom hvor det på overdragelsestidspunktet er igangværende virksomhet. Bestemmelsen gir anvisning på at det er skattelovens virksomhetsbegrep som skal legges til grunn. Eiendom som utleies til andres næringsvirksomhet vil falle utenfor ordningen, med mindre utleievirksomheten er av et slikt omfang at den i seg selv kan karakteriseres som næring.

I den grad eiendommen klassifiseres som næringseiendom også på mottakers hånd, men hvor en del nyttes privat f.eks. ved kombinert nærings- og boligeiendom, vil det kunne kreves forholdsmessig fradrag for dokumentavgiften. I Ot.prp. nr. 66 (1998-99) gis det uttrykk for at slik fordeling bare er aktuell hvor eiendommen karakteriseres som næringseiendom og en del av den brukes utenfor næring. Fordeling er ikke aktuelt hvor eiendommen generelt har karakter av ikke å være næringseiendom, men «eieren bruker en mindre del av eiendommen til næringsformål, f.eks. når en næringsdrivende har hjemmekontor i privatboligen».

## **12.3 Krav til virksomheten**

### **12.3.1 Generelt**

Mottakeren må ta eiendommen i bruk i næring uten særlig opphold. Kortvarige opphold for omstilling/omorganisering av virksomheten godtas. Mottaker må under enhver omstendighet innrømmes rimelig tid til å vurdere hvorvidt driften skal videreføres samt i hvilken form dette skal skje. Det oppstilles ikke noe krav om at mottakeren viderefører samme type virksomhet. Dersom den aktuelle eiendommen blir tatt i bruk av mottaker hovedsaklig til privat bruk, vil det ikke kunne kreves fradrag for dokumentavgiften.

Det er ikke gitt noe minstekrav til hvor lenge mottaker må drive næringsvirksomhet på eiendommen for at fradrag skal kunne innrømmes. Det forutsettes i forarbeidene at dette spørsmålet senere vil bli løst ved forskrift. Foreløpig vil en ikke kunne stille krav til varigheten av driften utover hva en kan utlede fra lovens bestemmelse om at eiendommen må være "tatt i bruk" i mottakers virksomhet (dvs. at virksomheten på eiendommen må ha kommet i gang og den må ikke allerede være solgt på tidspunktet for innlevering av arve-/gavemelding).

Drives virksomhet gjennom aksjeselskap som eier aktuelle faste eiendommer, utløser ikke aksjeoverdragelser plikt til å svare dokumentavgift på eiendommene.

### **12.3.2 Spesielt om jordbruksvirksomhet**

Ved overdragelse av gårdsbruk skal ikke verdien av våningshuset skilles ut ved bedømmelsen av hva som anses for å være næring. Det vil således også være fullt fradrag for dokumentavgift som knytter seg til overdragelsen av våningshuset. Ved separat overdragelse av våningshus vil det imidlertid ikke være anledning til å kreve fradrag for dokumentavgiften.

## **12.4 Krav til personkretsen**

Bestemmelsens tredje ledd gir regler for hvilke personer som kan kreve fradrag for dokumentavgiften. Det skilles ikke etter hvorvidt eiendommen er ervervet ved arv eller gave. Bestemmelsen knyttes opp mot arvelovens regler. Dersom mottaker etter arveloven er blant de arveberettigede etter giver eller dennes ektefelle, kan dokumentavgiften fratrekkes. Det samme vil gjelde dersom ektemaken til mottaker står i slikt slektskapsforhold med giver eller dennes ektemake. Det er uten betydning for fradragsretten at en bedre arveberettiget er i live når eiendommen overføres. Arving etter testament, som er utenfor arvelovens personkrets, omfattes ikke.

## **12.5 Avgrensing av den arveavgift fradraget kan gis i**

Dersom det gis delvis fradrag for dokumentavgiften, vil en måtte foreta en nærmere avgrensing av den arveavgift for eiendommen som fradraget skal foretas i. Etter § 20 fjerde ledd skal det kun gis fradrag i den delen av eiendommen som utløser den fradragsberettigede dokumentavgiften. Dette vil bety at dersom fradragsberettiget dokumentavgift overstiger utmålt arveavgift tilknyttet næringsdelen av eiendommen, vil det overskytende beløp ikke kunne fratrekkes i øvrig arveavgift.

I de tilfeller der de overførte midler består dels av næringseiendom og dels av andre verdier, kan fradrag for dokumentavgift bare kreves i den arveavgift som knytter seg til næringseiendommen. Ved bedømmelsen av hvilken del av arveavgiften som knytter seg til

næringseiendommen, skal det legges til grunn at eiendommen utgjør den øverste del av avgiftsgrunnlaget. Således vil øvrige deler av avgiftsgrunnlaget primært dekke opp fribeløpet og lav sats i avgiftsvedtaket. Dersom flere eiendommer overføres vil, etter at eventuelle øvrige overførte midler er tatt i betraktning, den samlede arveavgift måtte fordeles forholdsmessig etter verdien på eiendommene. I dette grunnlaget gis fradrag for den dokumentavgift som knytter seg til de respektive eiendommene.

### **Eksempel**

Giver A overfører i 2001 til sin nevø B to næringseiendommer X og Y samt en hytte Z. Vilkår for fradrag for dokumentavgift forutsettes å foreligge.

Eiendom X, har en verdi på kr 1 000 000.

Eiendom Y, har en verdi på kr 2 000 000.

Hytten Z, har en verdi på kr 300 000.

Z vil ved fordelingen legge beslag på hele fribeløpet (kr 250 000), og kr 50 000 av den lave satsen (10 %). Hytta vil således medføre arveavgift med kr 5 000.

X og Y danner til sammen avgiftsgrunnlag med kr 3 000 000. Av dette vil kr 250 000 beregnes etter lav sats, og kr 2 750 000 etter høy sats. Samlet avgiftsgrunnlag på eiendommene (X og Y) beregnes som følger:

$$(kr\ 250\ 000 * 10\%) + (kr\ 2\ 750\ 000 * 30\%) = kr\ 850\ 000$$

Dette beløpet fordeles forholdsmessig etter verdien på eiendommene. Eiendom X skal således ha følgende andel:

$$X/(X+Y)\ \text{dvs}\ 1\ 000\ 000 / (1\ 000\ 000 + 2\ 000\ 000) = 0,333$$

Eiendom Y vil legge beslag på øvrig andel, dvs 0,667.

Arveavgiften som knytter seg til X beregnes som følger:

$$Kr\ 850\ 000 * 0,333 = kr\ 283\ 050$$

Arveavgiften som knytter seg til Y utgjør den resterende del kr 566 950.

I disse beregnede andelene kan således mottaker fratrekke den dokumentavgift som knytter seg til respektive eiendom.

Eventuelle fradragposter knyttet til de(n) overførte eiendom(mer) vil først gå til fradrag i øvrige mottatte midler. Etter forarbeidene skal dette også gjelde pantegjeld på eiendommene. Unntak gjelder likevel for åsetesfradrag, som skal henføres til den angjeldende næringseiendom. Årsaken til dette unntaket for åsetesfradrag er henvisningen fra dokumentavgiftsloven § 7 til aal. § 14 siste ledd. Åsetesfradraget vil her komme til fradrag i dokumentavgiften. Det er derfor naturlig at også arveavgiften beregnes utfra et redusert avgiftsgrunnlag.

## **12.6 Forholdet til aal. § 15**

Dokumentavgift ved arvefall vil i en viss utstrekning være fradragberettiget etter aal. § 15. Da § 20 åpner for direkte fradrag av dokumentavgiften, vil fradrag etter § 15 måtte avskjæres for at ikke dobbelt fradrag skal innrømmes. Bestemmelsens femte ledd hjemler slik avskjæring.

Dersom dokumentavgiften overstiger arveavgiften, kan ikke det resterende beløp kreves trukket fra i selve arveavgiftsgrunnlaget. Dette følger av § 20 femte ledd, som antas å gjelde selve avgiften og ikke bare kronebeløpet.

Såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt, kan imidlertid avgiftspliktige velge om dokumentavgiften skal komme til fradrag etter aal. § 15 eller aal. § 20.

Frdrag etter aal. § 15 vil være det gunstigste alternativet hvis det, på grunn av fribeløpet, ikke påløper arveavgift. Med tanke på senere utdelinger vil det være gunstig å benytte aal. § 15 til å redusere avgiftsgrunnlaget, fremfor å la dokumentavgiften bli stående ubenyttet etter aal. § 20.

## **12.7 Krav til dokumentavgiften**

Bestemmelsen oppstiller et krav om at dokumentavgiften må være betalt, for at frdrag skal kunne innrømmes. Dette innebærer at avgiften må være betalt med endelig virkning. Dokumentavgiftsloven § 3 gir bestemmelse om at Finansdepartementet kan lempe på plikten til å betale avgift når særlige forhold tilsier det. Skattekontoret må således forvisse seg om at slik lemping ikke vil bli foretatt, før frdrag innrømmes. Ifølge lovkommentaren er det imidlertid slik at fullmakten praktiseres meget restriktivt. Dersom foreløpig dokumentavgift er forskuddsbetalt etter dokumentavgiftsforskriften § 2-6, legger Skattedirektoratet til grunn at frdrag ikke kan innrømmes før dokumentavgiften er fastsatt med bindende virkning. Det vil ikke være aktuelt å innrømme frdrag for tilleggsavgift pålagt etter dokumentavgiftsloven § 4, eller renter pålagt etter § 2 litra e.

## **12.8 Fremsettelse av krav**

Etter forarbeidene legges det opp til at den avgiftspliktige selv må fremsette krav om frdrag etter § 20. Skattekontorets veiledningsplikt og god forvaltningsskikk innebærer at den avgiftspliktige kan ha krav på veiledning og informasjon dersom saksforholdet tilsier at avgiftspliktige vil kunne ha rett til frdrag etter aal. § 20.

## **12.9 Noen særtilfeller**

### **12.9.1 Bare deler av eiendommen overføres som arv/gave**

Lovens ordlyd gir ikke et entydig svar på spørsmålet om hele, eller bare den del av dokumentavgiften som tilsvarer gavedelen av eiendommen, skal komme til frdrag. Det gis imidlertid anvisning på at frdrag skal gis for den dokumentavgift som påløper som konsekvens av overdragelsen, jf. aal. § 20 nr. 1. Dette vil i realiteten si hele, selv om det betales et delvis vederlag for eiendommen.

Skattedirektoratet legger til grunn at formålet om å lette gjennomføringen av generasjonsskifter i familieeide bedrifter best ivaretas ved at det gis frdrag for hele dokumentavgiften, uavhengig av hvor stor del av eiendommen som overføres som gave. Også der mottaker betaler et delvis vederlag for den næringseiendom som overføres, skal betalt dokumentavgift således komme til frdrag i sin helhet.

### **12.9.2 Eiendommen overføres til flere mottakere i fellesskap**

#### **Eksempel**

Ekteparet A og B mottar i 2001 en næringseiendom fra A's mor C som sitter i uskifte etter D. Eiendommen er verdt 1 000 000 kroner, og A og B mottar en halvpart hver.

Dokumentavgiften på A's halvdel vil bli 6 250 kroner, jf. Stortingets årlige vedtak om dokumentavgift § 2 f, mens dokumentavgiften på B's halvdel utgjør 12 500 kroner.

Det påløper ikke arveavgift ved overdragelsen til A, jf. aal. § 7 annet ledd, mens arveavgiften for B's vedkommende utgjør 25 000 kroner, jf. aal. § 7 første ledd.

Dokumentavgiftsloven § 6 fastslår at det er erververen av grunnbokshjemmelen og meglerforetaket som er ansvarlig for at riktig avgift blir betalt.

Ot. prp. nr. 66 (1998-99) s. 4 fastslår følgende:

”Ved hjemmelsoverføring til flere personer, har hver av dem fradragsrett for sin del av dokumentavgiften i sin del av arveavgiften for den overførte eiendom”

Dersom eiendommen overføres til flere i fellesskap, legger Skattedirektoratet etter dette til grunn at hver av dem bare har fradragsrett for sin forholdsmessige del av dokumentavgiften, i den arveavgift som faller på vedkommende som følge av overføringen av næringseiendommen.

I eksempelet over gis det ikke fradrag for mottaker A's ”ubenyttede” dokumentavgift i B's arveavgift. B vil i dette tilfellet være tjent med å kreve fradrag i samsvar med aal. § 15 i stedet for aal. § 20.

### ***12.9.3 Livsarvingene overtar driftsmidler, men forpakter/leier næringseiendom***

Særlig ved overdragelse av landbrukseiendommer er det forholdsvis vanlig at et generasjonsskifte gjennomføres ved at eierens livsarving(er) overtar driftsmidlene, mens de i første omgang bare forpakter selve næringseiendommen.

Ved en senere overdragelse av eiendommen, kan det i disse tilfellene reises spørsmål ved om vilkårene i aal. § 20 nr. 2 første punktum er oppfylt, fordi det ved overtagelsen er et krav at eiendommen har vært i bruk i arvelater/givers virksomhet og uten særlig opphold tatt i bruk i mottakers virksomhet.

Skattedirektoratet antar at en slik gradvis overdragelse av næringsdriften i mange tilfeller kan være hensiktsmessig, og at man ved regelforståelsen bør iakttas formålet om å lette gjennomføringen av generasjonsskifter ved overføring av familieeide bedrifter. Dersom eiendommen er av tilstrekkelig størrelse, kan det uansett ofte hevdes at eieren har drevet virksomhet i form av utleie i leieperioden.

Gode grunner taler derfor for rett til fradrag for dokumentavgift etter aal. § 20, selv om næringseiendommen har vært forpaktet/leid av mottaker i en periode før den overdras.

### ***12.9.4 To eller flere mottakere overtar næringseiendommen i fellesskap, for deretter å overdra denne til én av mottakerne***

#### **Eksempel**

Søsknene A og B overtar en næringseiendom fra faren C (arv/gave). Eiendommen overføres først til begge i fellesskap.

Hvis eiendommen er overtatt som arv, medfører ikke dette dokumentavgift, jf. Stortingets årlige avgift om dokumentavgift § 2 f. Hvis eiendommen overtas som gave, påløper dokumentavgift, og denne kan mottakerne kreve fradrag for på vanlig måte, jf. aal. § 20.

Umiddelbart etter overtagelsen overdrar imidlertid A sin andel av eiendommen til B. Denne overdragelsen utløser altså dokumentavgift.

Hvorvidt den dokumentavgift som utløses ved salget fra A til B kan kreves fradratt i B sin arveavgift etter overdragelsen fra C, er ikke direkte løst i aal. § 20. Men i praksis har man gjerne ansett fradragsretten å være betinget av at det er sammenheng mellom den arveavgiftspliktige overføringen av eiendommen og den pådratte dokumentavgiften. Det har derfor vært anført at dokumentavgift ved transaksjonen fra A til B – fordi den ikke er pådratt i

det samme leddet som arveavgiften – ikke påløper ”som følge av overføringen” jfr. § 20 første ledd.

Når eiendommen inngår på skiftet av C's dødsbo, vil dødsboet tre inn umiddelbart etter arvefallet og alle loddeierne i boet blir tinglyst på skifteskjøtet. Ovennevnte forståelse av fradragsretten ville således medføre at enearvinger slipper dokumentavgift (pga. dokumentavgiftsvedtaket § 2 f) mens det i bo med flere arvinger må svares dokumentavgift hvis A sin ideelle halvdel av næringseiendommen etterpå overføres til B som skal drive videre. Dersom det gis fradrag for dokumentavgift i avgiftsbeløpet etter aal. § 20 vil denne forskjellen altså utlignes, og man vil få likebehandling m.h.t. fradragsregelens anvendelse på privat og offentlig skifte.

Såfremt øvrige vilkår er oppfylt, bør derfor fradrag for dokumentavgiften etter aal. § 20 tillates gjort i B sin arveavgift også i disse tilfellene. Løsningen harmonerer med formålet om å lette gjennomføringen av generasjonsskifte i familieeide bedrifter. Det må være en forutsetning at A ikke har tiltrådt eiendommen og gjort bruk av den, men at hans ideelle andel uten unødig opphold er ført over på B på skiftet, jfr. pkt. 4.3.2. I.h.t sistnevnte punkt gis det ikke slikt fradrag hvor eiendommen er gaveoverdratt til flere arvinger, og deretter overføres til en av dem.

#### ***12.9.5 Mottaker betaler dokumentavgiften og giver betaler arveavgiften***

En må i denne situasjon først beregne arveavgiften som om det var mottaker som skulle betale avgiften. Deretter gjøres det fradrag for betalt dokumentavgift i arveavgiften i henhold til reglene i § 20. "Restavgiften" (arveavgiften som om mottaker skulle betale avgiften minus dokumentavgiften på eiendommen) blir så å beregne etter § 5 annet ledd.

#### ***12.9.6 Giver betaler dokumentavgiften og mottaker betaler arveavgiften.***

Hvis giver betaler dokumentavgiften innebærer dette en ytterligere gave som skal inngå i arveavgiftsgrunnlaget. Mottaker vil imidlertid ha krav på fradrag for dokumentavgiften i arveavgiften for den del av arveavgiften som i følge reglene i § 20 kan henføres til de(n) faste eiendom(mer).

#### ***12.9.7 Giver betaler dokumentavgiften og arveavgiften***

Som i tilfellet over vil det forhold at giver betaler dokumentavgiften innebære en ytterligere gave som legges til arveavgiftsgrunnlaget. Arveavgiften må så beregnes som om det var mottaker som skulle betale avgiften. Deretter gjøres det fradrag for betalt dokumentavgift i arveavgiften i henhold til reglene i § 20. "Restavgiften" (arveavgiften som om mottaker skulle betale avgiften minus dokumentavgiften på eiendommen(e)) blir så å beregne etter § 5 annet ledd.

## **13 Fradragsregel i arveavgiftsloven § 14 femte ledd**

### ***13.1 Innledning***

Med virkning fra og med 1. januar 2006 ble det innført en ny fradragsregel ved verdsettelsen av aksjer og likestilte formuesobjekter. Regelen følger av nytt femte ledd i arveavgiftsloven § 14 som lyder:

*”Når et dødsbo, arving eller gavemottaker trer inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksje eller andel etter reglene i skatteloven § 10-33 og § 10-46, skal det ved verdsettelsen av aksjen eller andelen gjøres et fradrag med et beløp som tilsvarer 20 prosent av latent gevinst ved realisasjon av aksjen eller andelen. Ved beregningen av den latente gevinsten legges aksjen eller andelens omsetningsverdi til grunn som utgangsverdi. For aksjer og andeler som verdsettes etter § 11 A fastsettes utgangsverdien til 100 prosent av verdien etter § 11 A.”*

## **13.2 Litt om bakgrunnen for regelendringen**

### **13.2.1 Regler for beskatning av utbytte og aksjegevinster gjeldende før 1. januar 2006**

Fra 1992 til 1. januar 2006 ble norske aksjonærer i praksis ikke belastet med skatt på lovlig utdelt utbytte fra aksjeselskap og likestilte selskaper, dvs. sparebanker, gjensidige forsikringselskap, samvirkeforetak og aksjefond. Dette ble gjennomført rent teknisk ved at det ble beregnet skatt på utbytte som så ble eliminert ved en "godtgjørelse". Ved salg av aksjer og andeler i sparebanker, gjensidige forsikringselskap eller aksjefond ble inngangsverdien (= kostprisen i de fleste tilfeller) justert med aksjens andel av tilbakeholdt skattlagt kapital (RISK) i selskapet i aksjonærens eiertid.

Hva gjelder beskatning av gevinst ved realisasjon, fikk arv- eller gavemottaker oppjustert sin inngangsverdi til arveavgiftsgrunnlaget.

### **13.2.2 Aksjonærmodellen og deltagermodellen**

Fra og med 1. januar 2006 ble det innført et nytt regelsett som medfører en viss beskatning av utbytte eller utdelinger fra selskapet til eier. Godtgjørelsessystemet som er nevnt i punkt 13.2.1 bortfalt fra dette tidspunktet.

Formålet med aksjonær- og deltagermodellen er å redusere forskjellen i beskatning av kapitalinntekt og arbeidsinntekt, ved å beskatte utdelinger over et visst nivå som alminnelig inntekt.

Modellene legger opp til at det bare er utdelinger som overstiger en viss avkastning, som skal beskattes på eiers hånd. Dersom utdelingen overstiger en risikofri avkastning (inngangsverdien multiplisert med en rentesats ment å tilsvare en risikofri avkastning), vil den overskytende delen bli beskattet med 28%.

Ved beregning av skattepliktig utdeling benyttes begrepene "skjermingsgrunnlag", "skjermingsrente" og "skjermingsfradrag".

Aksjonær- og deltagermodellen innebærer at eiers inngangsverdi er avgjørende for størrelsen på utdelinger som kan foretas skattefritt. Stortinget har derfor vedtatt endringer i skatte- og avgiftslovgivningen som innebærer at for formuesobjekter som er omfattet av skatteloven § 10-33 og § 10-46, og som overdras ved arv eller gave, så videreføres opprinnelig eiers inngangsverdi (kontinuitetsprinsippet).

Formålet med kontinuitetsprinsippet er at et generasjonsskifte ikke skal få avgjørende betydning for størrelsen på de utdelinger som kan foretas skattefritt (tidligere fikk den nye

eieren justert sin inngangsverdi til den verdi som ble lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen).

Skatteloven § 9-7 vil fortsatt gjelde, og således kunne medføre unntak fra kontinuitetsprinsippet. Dette innebærer at dersom opprinnelig eiers inngangsverdi overstiger arveavgiftsverdien, så vil arveavgiftsverdien bli lagt til grunn som ny inngangsverdi. Det er viktig å være oppmerksom på at skatteloven § 9-7 som "tak" for mottakers/arvingens inngangsverdi gjelder før det er gitt fradrag etter aal. § 14 femte ledd. Fradrag for latent skattepliktig gevinst medfører ikke at inngangsverdien blir satt lavere, jf. skatteloven § 9-7.

For den videre fremstillingen benyttes begrepet arveavgiftsverdi som den verdi et formuesobjekt skal verdsettes til før fradrag etter aal. § 14 femte ledd. Arveavgiftsgrunnlaget er verdien etter fradrag.

### **13.2.3 Hvorfor fradrag i arveavgiftsverdien?**

Den del av formuesobjektets verdi som overstiger giver/avelaters inngangsverdi, vil kunne bli gjenstand for gevinstbeskatning ved en realisasjon, samtidig som den samme verdien vil bli arveavgiftsberegnet.

Det er denne faren for faktisk dobbelbeskatning av samme verdi som er søkt avhjulpet ved den nye fradragregelen i aal. § 14 femte ledd. Synspunktet er at den latente gevinsten som ved en framtidig realisasjon utløser beskatning, følger med ved overtagelsen, og dermed medfører en forpliktelse som reduserer verdien av arven eller gaven.

## **13.3 Regelens innhold**

### **13.3.1 Hovedregelen**

Aal. § 14 femte ledd fastslår at det skal gjøres et fradrag tilsvarende 20 % av latent skattepliktig gevinst som arving/gavemottaker overtar. Skattepliktig gevinst beregnes på bakgrunn av differansen mellom videreført inngangsverdi og utgangsverdi.

#### **Eksempel**

*A dør. Han etterlater seg børsnoterte aksjer med kursverdi 100 per dødsdagen. A's inngangsverdi på aksjene er 50 (denne verdien vil bli videreført som arving B's inngangsverdi). Den latente skattepliktige gevinsten for B utgjør her  $100 - 50 = 50$ . Det følger da av aal. § 14 femte ledd at B skal få et fradrag i sin arveavgiftsverdi på 20% av 50 som er 10.*

*B's avgiftsgrunnlag for aksjene utgjør etter dette  $100 - 10 = 90$ .*

### **13.3.2 Regelens anvendelsesområde – personkrets giver/avelater og mottaker/arving**

Formålet med aal. § 14 femte ledd er å unngå dobbeltbeskatning der mottaker/arving trer inn i opprinnelig eiers inngangsverdi (kontinuitet) – med andre ord; dersom det foreligger kontinuitet gis det fradrag etter aal. § 14 femte ledd. Dette fremgår også av ordlyden i aal. § 14 femte ledd, jf. henvisningen til skatteloven § 10-33 og § 10-46.

Kontinuitetsprinsippet reguleres av skatteloven § 10-33, som i første ledd fastslår følgende:

"Ved arv eller gave av aksje og andel i selskap som nevnt i § 10-10, jf. § 10-1, fra person omfattet av § 10-12 til arving eller gavemottaker som omfattes av § 10-12, trer arvingen eller gavemottakeren inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen."

Som det fremgår gjelder kontinuitetsprinsippet fra person omfattet av skatteloven § 10-12 til person omfattet av skatteloven § 10-12. Skatteloven § 10-12 regulerer retten til fradrag for skjerming ved utdeling av utbytte, og fastslår i første ledd første punktum følgende:

*”Personlig skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte, gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt.”*

Det følger av det ovenstående at fradragsregelen i arveavgiftsloven § 14 femte ledd bare kommer til anvendelse i forbindelse med overdragelser fra personlige skattytere til personlige skattytere. Med personlige skattytere menes fysiske personer, og det følger av dette at arv eller gave til eller fra for eksempel et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap ikke omfattes av regelen.

### **13.3.3 Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i selskap som skal verdsettes etter aal. § 11A**

For ikke-børsnoterte aksjer og andeler i selskap som skal verdsettes etter aal. § 11A er det praktisk meget krevende å finne frem til reell utgangsverdi. Aal. § 14 femte ledd siste punktum fastslår derfor at man ved beregningen av fradraget alltid skal benytte 100 % av verdien etter aal. § 11A, i stedet for reell utgangsverdi.

Dette kan også begrunnes logisk ved at den verdi som overstiger 100 % av skattemessig formuesverdi ikke vil bli gjenstand for arveavgift, jf. aal. § 11A, slik at hensynet til å unngå dobbeltbeskatning ikke gjør seg gjeldende.

### **13.3.4 Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i selskap som skal verdsettes etter aal. § 11A – opprinnelige eiers inngangsverdi er høyere enn den valgte arveavgiftsverdi**

Dersom inngangsverdien for ikke-børsnoterte aksjer eller andeler i selskap som skal verdsettes etter aal. § 11A er høyere enn arveavgiftsverdien (100% eller 60% av skattemessig formuesverdi) gjelder følgende ved beregningen av latent gevinst:

Utgangsverdien er 100% av skattemessig formuesverdi (samme som ellers, jf. punkt 13.3.2). Velger avgiftspliktige 60% av skattemessig formuesverdi som arveavgiftsverdi, jf. aal. § 11A, benyttes dette som inngangsverdi. Sjablongfradraget vil da være 20% av differansen mellom 100% og 60% av skattemessig formuesverdi.

Løsningen er begrunnet med at for de tilfeller en arving/gavemottaker velger å verdsette ikke-børsnoterte aksjer eller andeler i selskap som verdsettes etter aal. § 11A til 60% av skattemessig formuesverdi, og opprinnelige eiers inngangsverdi overstiger dette beløpet, så vil 60% av skattemessig formuesverdi bli lagt til grunn som ny inngangsverdi, jf. skatteloven § 9-7. I samsvar med beregningsreglene det er redegjort for i punkt 13.3.1 og 13.3.2, vil da potensiell skattepliktig gevinst utgjøre differansen mellom 100% og 60% av skattemessig formuesverdi.

#### **Eksempel**

*A etterlater seg 10 ikke-børsnoterte aksjer i selskap B, med en inngangsverdi på 10 per aksje. 100% av skattemessig formuesverdi er 5 per aksje, og arving C velger å få aksjene verdsatt til 60% som er 3 per aksje.*

*Skatteloven § 9-7 medfører her at C's inngangsverdi på aksjene blir 3 per aksje, som også skal benyttes ved beregningen av fradraget etter aal. § 14 femte ledd.*

*Frdraget utgjør: 5 (100% av skattemessig formuesverdi) – 3 (60% av skattemessig formuesverdi) x 10 antall aksjer x 20% = 4*

*Frdraget gis i den valgte arveavgiftsverdien som her er 3 per aksje x 10 = 30.*

Avgiftsgrunnlaget blir således  $30 - 4 = 26$

Har avgiftspliktige valgt 100% av skattemessig formuesverdi som arveavgiftsverdi, så skal denne verdien benyttes som inngangsverdi ved beregningen av fradraget, og det vil således ikke være noen latent gevinst å kreve fradrag for. (Utgangsverdien skal også settes til 100% av skattemessig formuesverdi, og differansen blir således 0)

En oppsummering av det ovenstående er at dersom opprinnelig eiers inngangsverdi overstiger den valgte arveavgiftsverdien, så skal den valgte arveavgiftsverdien benyttes som inngangsverdi ved beregning av fradraget etter aal. § 14 femte ledd.

Det råder en viss tvil om forståelsen av regelens innhold i enkelte særlige tilfeller som oppstår. For en nærmere omtale av denne vises det til artikkel publisert i Skatterett 4/2006 s. 294-303 av Bjørn Torgriksen.

### **13.4 Hvilke formuesobjekter er omfattet av fradragsregelen i aal. § 14 femte ledd?**

Aal. § 14 femte ledd viser til skatteloven § 10-33 og § 10-46. Disse paragrafene med videre henvisninger innebærer at fradragsregelen i aal. § 14 femte ledd skal gjelde for aksjer og andeler i:

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak
- gjensidige forsikringsselskaper
- samvirkeforetak
- aksjefond
- deltagerlignet selskap
- tilsvarende utenlandske selskaper mv.

### **13.5 Særlige problemstillinger**

#### **13.5.1 Arvelater/giver eier flere formuesobjekter (aksjer, andeler e.l.) i samme enhet (selskap, fond e.l.), men med forskjellig inngangsverdi**

En og samme person vil ofte eie flere formuesobjekter omfattet av fradragsregelen i aal. § 14 femte ledd i samme enhet. Fordi giver/arvelaters inngangsverdi vil være av betydning for beregningen av fradraget er det imidlertid ikke tilstrekkelig å konstatere at A eier 100 aksjer/andeler i selskap/fond B. Da aksjene/andelene kan være ervervet på forskjellig tidspunkt, og i den forbindelse ha forskjellig inngangsverdi, må arveavgiftsmyndigheten også ha kunnskap om den enkelte aksje eller andels inngangsverdi.

#### **Eksempel**

*A dør. Han etterlater seg 1000 aksjer/andeler i selskap/fond B. Den enkelte aksje/fondsandel har en omsetningsverdi på 3 på dødsfallstidspunktet. Aksjene/andelene er ervervet på forskjellig tid og til forskjellig pris.*

*Gruppe 1: 200 aksjer/andeler i 1993 for 200 kroner; Samlet inngangsverdi = 200 eller 1 pr. aksje/andel*

*Gruppe 2: 100 aksjer/andeler i 1995 for 300 kroner; Samlet inngangsverdi = 300 eller 3 pr. aksje/andel*

*Gruppe 3: 400 aksjer/andeler i 1997 for 800 kroner; Samlet inngangsverdi = 800 eller 2 pr. aksje/andel*

*Gruppe 4: 300 aksjer/andeler i 2000 for 450 kroner; Samlet inngangsverdi = 450 eller 1,5 pr. aksje/andel*

Den totale verdien av aksjene/andelene utgjør 3 000 på dødsfallstidspunktet, mens fradrag må beregnes særskilt for den enkelte aksjegruppe/andelsgruppe.

Gruppe 1:

Frdraget utgjør 20 % av  $(200 \times 3 = 600 \text{ (omsetningsverdi)} - 200 \text{ (inngangsverdi)}) = 80$  eller 0,4 per aksje/andel.

Gruppe 2:

Frdraget utgjør 20 % av  $(100 \times 3 = 300 \text{ (omsetningsverdi)} - 300 \text{ (inngangsverdi)}) = 0$ . Inngangsverdien er lik omsetningsverdien – ny erverver overtar ikke en latent skatteforpliktelse

Gruppe 3:

Frdraget utgjør 20 % av  $(400 \times 3 = 1\,200 \text{ (omsetningsverdi)} - 800 \text{ (inngangsverdi)}) = 80$  eller 0,2 per aksje/andel.

Gruppe 4:

Frdraget utgjør 20 % av  $(300 \times 3 = 900 \text{ (omsetningsverdi)} - 450 \text{ (inngangsverdi)}) = 90$  eller 0,3 per aksje/andel.

Total verdi av samtlige aksjer/andeler = 3 000. Totalt fradrag, jf. aal. § 14 femte ledd utgjør 250. Avgiftsgrunnlaget for aksjene/andelene utgjør:  
 $3\,000 - 250 = 2\,750$ .

Fremgangsmåten over må benyttes, uavhengig av hvilket formuesgode som skal avgiftsberegnes.

### **13.5.2 Kan den totale skattepliktige gevinst benyttes ved beregning av fradraget?**

Det var opprinnelig vedtatt ytterligere en endring i arveavgiftsloven. Denne gikk i korthet ut på at dersom arving/gavemottaker overtok et latent tapsfradrag (opprinnelige eiers inngangsverdi var høyere enn utgangsverdien), så skulle det i arveavgiftsgrunnlaget gjøres et tillegg på 20 % av det latente tapet. Denne regelen er ikke videreført.

Fordi fradraget skal beregnes på bakgrunn av inngangsverdien på den enkelte aksje/fondsandel, og fordi det ikke skal tas hensyn til latent tapsfradrag, er det således ikke tilstrekkelig å få en oversikt over den totale skattepliktige gevinst for den enkelte aksje/fondseier. Denne gevinsten vil ha fradrag for eventuelle andeler/aksjer som sitter med tap innbakt i seg, og fradraget blir således for lite.

Dersom den enkelte fondsforvalter kan ta ut en oversikt som viser total skattepliktig gevinst uten at det er gitt fradrag for eventuelle tap, vil imidlertid dette tallet kunne benyttes ved beregning av fradraget.

#### **Eksempel**

A eier 100 000 andeler i fond B. Den totale skattepliktige gevinsten er på 50 000 kroner, "innbakt" i denne summen ligger det imidlertid andeler med tap på totalt 10 000 kroner, slik at fradraget ikke kan beregnes til 20 % av 50 000 kroner direkte.

Dersom fondsforvalteren kan forevise den totale gevinsten uten at det er tatt hensyn til andeler som sitter med tap, kan imidlertid denne summen benyttes ved beregning av fradraget. I dette eksempelet vil dette utgjøre 50 000 kroner + tap på 10 000 kroner. Fradraget utgjør således 20 % av 60 000 kroner.

### **13.5.3 Kan det ved avgiftsberegningen legges til grunn at en aksjes inngangsverdi er negativ?**

Skattedirektoratet legger til grunn at en aksje i enkelte tilfeller kan ha negativ inngangsverdi. Askjer med negative RISK-verdier kan ha negativ inngangsverdi.

### **13.5.4 Kan fradraget etter aal. § 14 femte ledd som følge av at en aksjes inngangsverdi er negativ, settes høyere enn arveavgiftsverdien, og kan ubenyttet fradrag komme til anvendelse på andre aksjer?**

Fra Ot.prp. nr. 92 s. 97 (2004-2005) hitsettes:

*”Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker overtar en latent skattepliktig gevinst eller et latent tap fra arvelater eller giver. En overtatt latent gevinst utgjør en forpliktelse som reduserer verdien av arven eller gaven. Ved beregningen av arveavgift skal det derfor ved innføringen av kontinuitetsprinsippet, gis et sjablonfradrag i aksjens eller andelens arveavgiftsverdi på 20 prosent av eventuell overtatt gevinst. Det gis et tilsvarende tillegg for tap. Fradraget etter § 15 sjette ledd i aksjen eller andelens arveavgiftsverdi medfører ikke at aksjens eller andelens verdi kan settes lavere enn null. Den delen av fradraget som ikke blir benyttet til fradrag i den enkelte aksje eller andel kan ikke kreves fradrett i andre eiendelers arveavgiftsverdi. Dette følger direkte av ordlyden i arveavgiftsloven § 15 sjette ledd”.*

Regelen i aal. § 15 sjette ledd er opphevet, men innholdet er i sin helhet inntatt i aal. § 14 femte ledd og det som ovenfor er uttalt av departementet i forarbeidene må derfor gjelde tilsvarende i forhold til aal. § 14 femte ledd.

Formålet med bestemmelsen i aal. § 14 femte ledd er å unngå dobbeltbeskatning, idet den del av formuesobjektets verdi som overstiger giver/arvealters inngangsverdi, vil kunne bli gjenstand for gevinstbeskatning ved en realisasjon, samtidig som den samme verdien vil bli avgiftsberegnet.

Dersom fradraget etter § 14 femte ledd overstiger arveavgiftsverdien av den enkelte aksje, og ubenyttet fradrag kan komme til anvendelse på andre aksjer, så vil dette medføre at det blir gitt en ytterligere kompensasjon enn det som lovens formål forutsetter. Der en aksjes verdi settes til null ved avgiftsberegningen som følge av § 14 femte ledd, er ønsket om å unngå dobbeltbeskatning oppfylt. Et ytterligere fradrag vil innebære en kompensasjon som regelen ikke er ment å oppfylle. På bakgrunn av dette legges det til grunn at en aksjes verdi ved avgiftsberegningen ikke kan settes lavere enn null, og at ubenyttet fradrag kan ikke anvendes på andre aksjer.

#### **Eksempel**

A overdrar 150 ikke-børsnoterte aksjer i selskapet X til sønnen B. For 25 av de overdratte aksjene (a) er givers inngangsverdi oppgitt å være kr 1 500 per aksje. For 50 av aksjene (b) er givers inngangsverdi oppgitt å være – 1 600 per aksje og for 75 av aksjene (c) er givers inngangsverdi oppgitt å være – 10 000 per aksje.

Skattemessig formuesverdi per 1. januar er kr 4 900. 60 % av formuesverdien utgjør kr 2940.

a) Latent skattepliktig gevinst for de 25 overdratte aksjene utgjør:

Utgangsverdi per aksje (100 % av skattemessig formuesverdi) kr 4 900 – inngangsverdi per aksje 1 500 kr = skattepliktig gevinst per aksje kr 3 400.

Samlet latent skattepliktig gevinst:

Kr 3 400 x 25 = kr 85 000.

Fradraget for de 25 aksjene utgjør:

Kr 85 000 x 20 % = kr 17 000.

Avgiftsgrunnlaget for de 25 aksjene utgjør:

Valgt arveavgiftsverdi 60 % (kr 2 940) x 25 aksjer – fradrag (kr 17 000) = kr 56 500.

b) Latent skattepliktig gevinst for de 50 overdratte aksjene utgjør:

Kr 4 900 - (-1 600) = kr 6 500 per aksje.

Samlet skattepliktig gevinst for de 50 overdratte aksjene utgjør:

Kr 6 500 x 50 = kr 325 000.

Fradraget for de 50 aksjene utgjør:

Kr 325 000 x 20 % = kr 65 000.

Avgiftsgrunnlaget for de 50 aksjene utgjør:

Valgt arveavgiftsverdi 60 % (kr 2 940) x 50 aksjer – fradrag (kr 65 000) = kr 82 000.

c) Latent skattepliktig gevinst for de 75 overdratte aksjene utgjør:

Kr 4 900 – (-10000) = kr 14 900 per aksje.

Samlet skattepliktig gevinst for de 75 aksjene utgjør:

Kr 14 900 x 75 aksjer = kr 1 117 500.

Fradraget for de 75 aksjene utgjør:

Kr 1 117 500 x 20 % = kr 223 500.

Avgiftsgrunnlaget for de 75 aksjene utgjør:

Valgt arveavgiftsverdi 60 % (kr 2 940) x 75 – fradrag kr 223 500 = kr 0 (-3 000).

Verdien settes til null 0. Ubenyttet fradrag (-3 000) kan ikke benyttes på de øvrige aksjene.

d) Samlet avgiftsgrunnlag for de 150 overdratte aksjene i selskap X utgjør kr 138 500.