



Fordeling

- mai 2003 – første utgave
- januar 2008 – endringer i forbindelse med ROS
- februar 2007 - presisering av punkt 3.3.1 siste avsnitt
- februar 2004 - pkt. 4.3.3: Hvilken G som skal benyttes ved skifte av uskiftebo er tilføyd
- januar 2004:
 - ny § 2 første ledd bokstav f) og endring i § 2 første ledd bokstav e) er innarbeidet
 - språklig gjennomgang

1	INNLEDNING	2
2	GAVE	2
2.1	-- BEGREPET GAVE.....	2
2.2	-- GIVER.....	2
2.2.1	--- <i>Utgangspunkt</i>	3
2.2.2	--- <i>Gave ytt av gift person</i>	3
2.2.3	--- <i>Gave ytt mot vederlag fra andre enn gavemottaker</i>	3
2.2.4	--- <i>Gave ytt av selskap med begrenset ansvar</i>	3
2.2.5	--- <i>Utdeling fra legat, stiftelse eller annen formuesmasse</i>	4
2.3	-- GAVEMOTTAKER.....	4
2.3.1	--- <i>Utgangspunkt</i>	5
2.3.2	--- <i>Gave ytt til et selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse</i>	5
2.3.3	--- <i>Giver og gavemottaker endrer fordelingen</i>	5
3	UTDELING FRA USKIFTEBO	6
3.1	-- BEGREPET "USKIFTEBO".....	6
3.2	-- UTGANGSPUNKT OG HOVEDREGEL.....	6
3.3	-- UTDELING TIL EKTEFELLENES FELLES ARVING.....	6
3.3.1	--- <i>Begrepet felles arving</i>	6
3.3.2	--- <i>Regelen i dag</i>	7
3.3.3	--- <i>Avgitt erklæring etter tidligere regel</i>	7
3.3.4	--- <i>Ikke avgitt erklæring etter tidligere regel</i>	8
3.4	-- UTDELING TIL AVDØDES ARVING.....	9
3.5	-- EKTEFELLENES FELLES SISTE VILJESERKLÆRING.....	9
4	ARV	10
4.1	-- USKIFTEBO ELLER IKKE.....	10
4.2	-- AVDØDE EKTEFELLES ELLER SAMBOERS BOSLODD.....	12
4.2.1	--- <i>Avdødes boslodd ved ekteskap</i>	12
4.2.2	--- <i>Avdødes midler ved samboerskap</i>	12
4.3	-- ARVELOVENS REGLER.....	13
4.3.1	--- <i>Utgangspunkt</i>	13
4.3.2	--- <i>Arverett på bakgrunn av slektskap</i>	13
4.3.3	--- <i>Arverett på bakgrunn av ekteskap</i>	13
4.3.4	--- <i>Arverett på bakgrunn av slektskap og ekteskap etter reglene som gjaldt frem til 01.01.73</i>	14
4.3.5	--- <i>Arverett på bakgrunn av testament</i>	14
4.3.6	--- <i>Avkortning</i>	15
4.3.7	--- <i>Avkall</i>	16
4.3.8	--- <i>Frafall</i>	17

4.3.9	--- Skifte av et uskiftebo.....	17
4.4	-- FORDELING SOM IKKE ER I SAMSVAR MED ARVELOVEN	18
4.4.1	--- Skriftlig oppteignelse av arvelater	18
4.4.2	--- Prosess om fordeling av arven.....	19
4.4.3	--- Annen fordeling.....	19
4.5	-- IKKE-BØRSNOTERTE AKSJER M.M.	19
4.6	-- AVGIFTSMYNDIGHETEN SETTER OPP VERDIEN	19
5	FELLES VED ARV OG GAVE.....	20
5.1	-- GAVEBREV ELLER TESTAMENT MED SEKUNDÆRBESTEMMELSER.....	20
5.2	-- HVEM SOM SKAL ANSES SOM MOTTAKER VED ARV/GAVE TIL FORMUESMASSER.....	20
5.3	-- AVGÅTT VED DØDEN FØR RÅDIGHETEN ER ERVERVET	21
5.4	-- AVGIFT SKAL BETALES AV ANDRE ENN AVGIFTSPLIKTIGE	22
5.4.1	--- Avgift skal utredes av andre enn mottaker	22
5.4.2	--- Samtlige arvinger er avgiftspliktige og boet skal utrede avgiften.....	23
6	FORSIKRINGSUTBETALINGER.....	23
7	AVGIFTSBEREGNING.....	23
7.1	-- UTGANGSPUNKT	23
7.2	-- TIDLIGERE UTDELINGER	23

1 Innledning

I dette kapitlet behandles hvordan gave- og arvemidler anses fordelt i forhold til arveavgiftsberegningen.

Ved en gaveutdeling er det viktig å klarlegge hvem som er giver og gavemottaker. Hvem utdelinger fra et uskiftebo skal anses å komme fra, er regulert i aal. § 7. Ved arv vil fordelingen normalt bli foretatt i samsvar med lov og testament, jf. aal. § 6 første ledd.

2 Gave

2.1 -- Begrepet gave

En gave er enhver formuesoverføring hvor det ikke er ytet fullt vederlag. Det har ikke betydning om det foreligger gavehensikt eller ikke. I aal. § 2 syvende ledd er gavebegrepet utdypet.

Det er en ren gave når det er overført midler uten at det er ytet vederlag. Er det ytet vederlag, må ytelsene vurderes i forhold til hverandre. For å kunne anse en ytelse som motytelse i arveavgiftslovens forstand, må den oppfylle vilkårene for fradrag i aal. §§ 15 og 16. Vilkårene for fradrag er behandlet i Håndbok i arveavgift - "Fradrag". Overføringen er et gavesalg når den ene ytelsen har en høyere verdi enn den andre. Gaveelementet utgjør normalt differansen mellom ytelsenes verdi, og gaven anses å komme fra den som overfører ytelsen med høyest verdi.

Såkalt "forskudd på arv" er i arveavgiftslovens forstand å anse som gave.

2.2 -- Giver

2.2.1 --- *Utgangspunkt*

Det er den som faktisk yter midlene som anses som giver ved avgiftsberegningen. Giver vil derfor normalt være den som har eid midlene frem til gavetidspunktet.

2.2.2 --- *Gave ytt av gift person*

Gaver ytt av felleseiemidler, mens begge ektefellene lever, anses ved avgiftsberegningen å komme med en halvpart fra hver av ektefellene. Dette følger av fast administrativ praksis, og legges til grunn fordi det i normaltilfellene vil være dette partene ønsker og forutsetter. Det er uten betydning om midlene har tilhørt den ene ektefellens rådighetsdel etter ekteskapsloven § 31.

Gir den som har rådighetsdelen midlene tas fra klart uttrykk for at gaven skal anses å komme fra vedkommende alene, legges imidlertid dette til grunn. Avgiftsmyndigheten bør da i avgiftsvedtaket informere om de avgiftsmessige konsekvensene av valget. Det bør opplyses om at gaven kun vil utgjøre ett avgiftsgrunnlag, og at dette kan føre til at det blir høyere avgift nå som følge av at avgiftssatsene er progressive. Det bør gis en kort frist for giver til å kunne ombestemme seg, slik at avgiftsberegningen likevel kan foretas på bakgrunn av at midlene anses å komme fra begge ektefellene.

Ytes en gave fra en av ektefellenes særreie, anses gaven å komme fra denne ektefellen alene. Det har i denne sammenheng ikke betydning om en ektepakt bestemmer at særreiet skal være felleseie ved død, idet midlene er særreie når de ytes, og det er uvisst om ektepakten vil bli gjennomført.

2.2.3 --- *Gave ytt mot vederlag fra andre enn gavemottaker*

Inngår to personer avtale om at den ene mot et vederlag fra den andre skal yte en gave til en tredjeperson, anses midlene ved avgiftsberegningen å komme fra den som har ytt vederlaget, jf. aal. § 2 sjette ledd første punktum. En slik avtale vil ofte bestå i at personene skal gi hverandres pårørende gaver. Verdien av gaven kan ikke settes til et høyere beløp enn vederlaget, idet formålet med bestemmelsen som er å hindre omgåelser av reglene om avgiftsplikt for visse gaver, ikke strekker lenger enn dette. En eventuell differanse mellom verdiene vil utgjøre en gave fra den som yter midler med høyest verdi til den som mottar midlene.

2.2.4 --- *Gave ytt av selskap med begrenset ansvar*

Den som direkte eller indirekte er eier eller interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker av et selskap, anses ved avgiftsberegningen å være giver ved gave ytt av selskapet, jf. aal. § 2 sjette ledd annet punktum. Det mest praktiske eksemplet på et selskap med begrenset ansvar er et aksjeselskap.

Hvorvidt noen skal anses å være ”interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker”, beror på en konkret vurdering. Hvis en person er aksjonær i selskapet, er det ikke nødvendig at hans aksjer utgjør en særlig stor prosentandel av det totale antall aksjer i selskapet. Kriteriet kan også være oppfylt når en person har krav på utbetalinger fra selskapet som langt overstiger et rimelig vederlag for eventuelle tjenester han presterer overfor selskapet, men det skal en del til før kravet til eierinteresse kan anses oppfylt i slike tilfeller. Er vilkårene oppfylt, må normalt den enkelte aksjonær regnes som giver for den delen av gaven som tilsvare hans eierinteresser (eierbrøk) i selskapet, jf. administrativ praksis og teori.

Eks:

Lars Holm og Marte Kirkerud eier hver 50 pst. av aksjene i selskapet Holm og Kirkerud Fiskeindustri AS. Selskapet utbetaler én million kroner til Lars Holms nærmeste arving, niesen Ida Holm. Det forutsettes at en gave fra Marte Kirkerud til Ida Holm ikke ville ha vært avgiftspliktig.

Både Lars Holm og Marte Kirkerud er ”interessert” i selskapet ”på vesentlig samme måte som eier eller deltaker.” Ida Holm vil i tråd med administrativ praksis og teori bli ansett for å ha mottatt halvparten av midlene fra Lars Holm og halvparten av midlene fra Marte Kirkerud. Halvparten av midlene, 500 000 kroner, vil være avgiftspliktig som følge av Lars Holms slektskap med Ida Holm, jf. aal. § 2 bokstav a).

Yter selskapet gaver til flere personer, må det vurderes om den enkelte aksjonær skal regnes som giver for en større del av gaven enn det som tilsvare hans eierinteresser i selskapet. Bestemmelsens ordlyd kan ikke anses å være til hinder for dette. Forutsetningen for å gjøre dette må imidlertid være at utdelingene må anses å ha sammenheng med hverandre, det vil si at det må anses lite sannsynlig at selskapet bare ville ha ytt en eller noen av gavene. En anvender da prinsippene som er lovfestet i aal. § 2 sjette ledd første punktum.

Eks:

Selskapet Sentrumsbygg AS er eid med 50 pst. av Petter Tastad, 25 pst. av Lars Holm og 25 pst. av Marte Kirkerud. Selskapet utbetaler 250 000 kroner til Petter Tastads nærmeste arving, nevøen Geir Tastad, og 125 000 kroner til Lars Holms nærmeste arving, niesen Ida Holm. Det forutsettes at en gave fra Marte Kirkerud til Geir Tastad eller Ida Holm ikke ville ha vært avgiftspliktig. Det forutsettes også at det ikke ville vært avgiftsplikt ved en gave fra Petter Tastad til Ida Holm eller ved en gave fra Lars Holm til Geir Tastad.

Petter Tastad, Lars Holm og Marte Kirkerud er ”interessert” i selskapet ”på vesentlig samme måte som eier eller deltaker.” Geir Tastad og Ida Holm vil i tråd med administrativ praksis og teori som utgangspunkt bli ansett for å ha mottatt halvparten av midlene fra Petter Tastad og en fjerdedel av midlene fra hver av Lars Holm og Marte Kirkerud. Halvparten av utbetalingen til Geir Tastad og en fjerdedel av utbetalingen til Ida Holm ville da ha vært avgiftspliktig etter aal. 2 bokstav a). Her må en imidlertid kunne legge til grunn at det ikke hadde blitt utbetalt midler kun til en av mottakerne. Ut fra prinsippene i aal. § 2 sjette ledd første punktum må en ved avgiftsberegningen kunne anse at tre fjerdedeler av utbetalingen til Geir Tastad kommer fra Petter Tastad, og at tre fjerdedeler av utbetalingen til Ida Holm kommer fra Lars Holm. En fjerdedel av utbetalingen til Geir Tastad og Ida Holm må anses å komme fra Marte Kirkerud.

2.2.5 --- *Utdeling fra legat, stiftelse eller annen formuesmasse*

Foretas utdeling fra et legat, stiftelse eller annen formuesmasse, for eksempel fra et selskap uten begrenset ansvar, og dette er opprettet eller forøket etter arveavgiftslovens ikrafttredelse den 1. januar 1965 uten at det er svart avgift, skal dette regnes som gave fra den som har opprettet eller forøket formuesmassen, jf. aal. § 2 femte ledd. Har flere opprettet og/eller forøket formuesmassen, må midlene som utgangspunkt anses å komme med forholdsmessig beløp fra disse.

Uddeles midler til flere personer, må det vurderes om den som har opprettet eller forøket formuesmassen, skal regnes som giver for en større del av gaven enn det som tilsvare den delen han har bidratt med ved opprettelsen eller forøkelsen. Det vises til behandlingen av dette under punkt 2.2.4.

Ytes en gave av et selskap uten begrenset ansvar, for eksempel et ANS, må det undersøkes om midlene er tatt fra en eller flere deltakeres kapitalkonto. Midlene må anses å komme fra den som innehar kapitalkontoen midlene er tatt fra.

Eks:

Lars Holm og Marte Kirkerud eier det ansvarlige selskapet Holm og Kirkerud eiendom ANS. Marte Kirkerud instruerer selskapet om å utbetale 200 000 kroner til hennes to barn, og disse midlene tas fra hennes kapitalkonto i selskapet.

Midlene må ved avgiftsberegningen anses å komme fra Marte Kirkerud, idet de utbetales fra hennes kapitalkonto i selskapet.

2.3 -- *Gavemottaker*

2.3.1 --- *Utgangspunkt*

Det er den som i samsvar med gavedisposisjonen faktisk mottar midlene, som anses som gavemottaker ved avgiftsberegningen, jf. aal. § 3 første ledd. Om andre er oppført som gavemottakere i gavemeldingen, er ikke avgjørende.

2.3.2 --- *Gave ytt til et selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse*

Gaveoverføring til et selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse vil være avgiftspliktig dersom vilkårene i aal. § 2 første ledd bokstav e) eller f) eller § 2 annet ledd er oppfylt. Etter aal. § 2 bokstav e) og f) er en gaveoverføring avgiftspliktig når mottakeren er et selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse der personer som nevnt i aal. § 2 bokstavene a) – d) ”direkte eller indirekte er eier eller interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker.” Eller når gaven må anses å komme ”medlemmer av en eller flere bestemte familier til gode.” Vurderingen er den samme som for hvem en gave fra et selskap må anses komme fra, og dette er behandlet i punkt 2.2.4.

Hovedregelen er at formuesmassen må anses som mottaker ved avgiftsberegningen. Dette innebærer at det vil være ett avgiftsgrunnlag uansett hvor mange aksjonærer eller interessenter det er til formuesmassen. Dette innebærer også at det er avgiftssatsene for arv og gaver til andre enn arvelaters/givers barn, fosterbarn og foreldre, jf. Stortingets avgiftsvedtak § 5, som skal benyttes uansett hvem interessentene til formuesmassen er. Den avgiftspliktige gaven utgjør den forholdsmessige del av gavens verdi som faller på den andel av formuesmassen som tilhører personer som omfattes av aal. § 2 første ledd bokstav e). Følger avgiftsplikten av aal. § 2 bokstav f), utgjør avgiftsgrunnlaget hele gaven. Forståelsen av hvor stor del av gavens verdi som er avgiftspliktig, er lagt til grunn på bakgrunn av resultatet i en tingrettsdom i 2002, og følger nå av lovendring av 12. desember 2003.

Fra hovedregelen er det et unntak i aal. § 3 annet ledd første punktum. Bestemmelsen gjelder bare for gaver. Bestemmelsen kommer til anvendelse når det vesentlige av midlene antas å skulle tilfalle høyst fire personer. I Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965 er ”det vesentlige av midlene” forstått å være minst halvparten av midlenes verdi. Vilåret om fire personer må forstås som fire arvinger, jf. Finansdepartementets rundskriv av 20. november 1973, som fraviker Finansdepartementets oppfatning i rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965 og rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969. Det fremgår også av rundskrivet at avgiften for hver enkelt arvinges vedkommende skal beregnes av den forholdsmessige del av gavens verdi som faller på arvingens andel av selskapskapitalen. Dette innebærer at en avgiftsberegner beløpene etter slektskapsforholdet mellom giver og den enkelte arving, og slik at de midlene som faller på den andel av selskapskapitalen som tilhører personer som ikke ville vært avgiftspliktig ved gave fra giver, ikke avgiftsberegnes. Avgiften skal utredes av selskapet, jf. aal. § 3 annet ledd annet punktum.

2.3.3 --- *Giver og gavemottaker endrer fordelingen*

Fremsetter giver og/eller gavemottakerne ønske om at det ved avgiftsberegningen legges til grunn en annen fordeling enn den de tidligere har gitt beskjed om, vil en avgjørelse av dette måtte foretas på bakgrunn av hvem som faktisk har fått rådighet til hva, jf. aal. § 5 første ledd. Disposisjoner som foretas etter at rådigheten er gått over på mottakerne, vil ikke ha betydning for avgiftsberegningen av gaven.

Tilbakefører gavemottaker gavemidler til giver eller en tredjeperson etter at vedkommende har ervervet rådigheten, vil i prinsippet dette også kunne være avgiftspliktig.

Dersom rådigheten ikke er gått over, kan gavemottaker tilbakeføre midlene til den opprinnelige giveren uten at det foretas avgiftsberegning. Overfører gavemottaker midlene til andre, blir han ansett for å erverve rådigheten ved overføringen.

Hvorvidt rådigheten er gått over og hvem som har mottatt hvilke verdier, må avgjøres ved en konkret vurdering.

Eks:

En far skjøtet sin boligeiendom over til sine fire barn med en fjerdedel på hver i forbindelse med at han flyttet på sykehjem. I gavemeldingen var givers fire barn oppført som gavemottakere, og den var underskrevet av giver og hans fire barn. En fjerdedel av eiendommen tilsvarte en formuesverdi på 650 000 kroner. I skattefogdkontorets avgiftsvedtak ble opplysningene i gavemeldingen lagt til grunn. Giver og gavemottakere innleverte kort tid etterpå en ny gavemelding der hver av barnas ektefelle var oppført som mottaker til en andel i eiendommen som skulle tilsvare en formuesverdi på 250 000 kroner. Hver av barnas andel i eiendommen hadde nå en antatt verdi på 400 000 kroner.

Skattefogdkontoret oversendte klagen til Skattedirektoratet, og Skattedirektoratet opprettholdt skattefogdkontorets vedtak. Det ble vist til at rådigheten måtte anses å være gått over på mottakerne ved overskjøtningen, idet giver da hadde fraflyttet eiendommen. Det ble også vist til at omstendighetene tilsa at det hadde vært meningen at eiendommen skulle overføres til de fire barna, idet eiendommen var overskjøttet til dem, de var oppført i den første gavemeldingen og hadde underskrevet denne. Skattedirektoratet antok at de ønsket endring av avgiftsmessige hensyn, idet det hver av barnas ektefelle skulle motta, 250 000 kroner, utgjorde det avgiftsfrie beløpet.

3 Utdeling fra uskiftebo

3.1 -- Begrepet "uskiftebo"

Arveavgiftsloven § 7 regulerer utdelinger fra uskiftebo. Begrepet "uskiftebo", slik det er definert i Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965, omfatter fellesbo som gjenlevende ektefelle har beholdt i uskifte etter arveloven kapittel 3, etter testament og etter samtykke fra førstavdødes arvinger. Begrepet omfatter også særeie som lengstlevende sitter med i uskifte etter avtale ved ektepakt etter ekteskapsloven § 43.

Skiftes boet ved at ektefellen overtar det etter et gjensidig testament der det er bestemt at arven etter førstavdøde skal gå til førstavdødes arvinger ved sistavdødes død, kan ikke ektefellen bli ansett for å sitte i uskifte. Arveavgiftsloven § 7 femte ledd kommer til anvendelse i disse tilfellene.

3.2 -- Utgangspunkt og hovedregel

Den formelle hovedregelen ved utdeling fra uskiftebo er at midlene ved avgiftsberegningen anses å være en gave fra lengstlevende ektefelle, jf. aal. § 7 første ledd annet punktum. Det er imidlertid oppstilt vidtgående unntak fra dette.

3.3 -- Utdeling til ektefellenes felles arving

3.3.1 --- Begrepet felles arving

Arveavgiftsloven § 7 annet ledd regulerer utdelinger til ektefellenes felles arvinger. Felles arving vil si en person som på rådighetstidspunktet har aktuell arverett etter begge ektefellene. Dette er vanligvis felles barn. Det er uten betydning om arveretten er basert på legalarvereglene eller testament.

Arveretten etter ektefellene behøver ikke være basert på samme grunnlag. En person vil således være ektefellenes felles arving dersom han er den ene ektefellens legalarving og den andre ektefellens testamentsarving.

Er personen begge ektefellenes testamentsarving, har det ikke betydning om ektefellene har begunstiget han i hvert sitt testament. Har han etter testamentet eller testamentene krav på hele eller en bestemt brøkdel av boet, er han ektefellenes felles testamentsarving. Hvis han etter testamentet kun er berettiget til en bestemt gjenstand (gjenstandslegat) eller et bestemt beløp (sumlegat), vil han kun være ektefellenes felles arving i forhold til gjenstander eller beløp som omfattes av legatet.

Barnebarn vil ikke være felles arving med mindre den av barnets forelder som er besteforeldrenes barn, er død, eller barnebarnet er begge ektefellenes testamentsarving. Barnebarn kan være felles arving dersom barnets forelder før utdelingen har gitt avkall på ventende arv, jf. arveloven § 45, og dette avkallet ikke binder barnebarnet.

Barnebarnet blir ikke ektefellenes felles arving ved at barnets forelder ved eller etter utdelingen har gitt avkall på ventendes arv etter arveloven § 45 til fordel for sine livsarvinger.

3.3.2 --- *Regelen i dag*

I henhold til aal. § 7 annet ledd første punktum anses utdeling til ektefellenes felles arving ved avgiftsberegningen å komme med en halvpart fra hver av ektefellene. Regelen gjelder ved utdeling til en, flere eller alle arvinger såfremt utdelingen ikke regnes som et fullstendig skifte.

Regelen gjelder ikke når arverettslige eller andre forhold tilsier at midlene må anses å komme fra bare en av ektefellene, jf. aal. § 7 annet ledd annet punktum. Slik vil det bl.a. være når uskifteboet skiftes endelig, for eksempel i forbindelse med at avdødes ektefelle inngår nytt ekteskap. Tilsvarende gjelder dersom midlene utdeles fra den ene ektefellens særøie. Midlene vil også kunne anses å komme fra en av ektefellene på bakgrunn av vedkommendes testament.

Eks:

To ektefeller har fullstendig særøie. Ektemannens særøie består hovedsakelig av boligeiendommen ektefellene bor i. Hustruens særøie består hovedsakelig av en fritidseiendom ved sjøen. Ved ektepakt har ektefellene bestemt at lengstlevende ektefelle skal kunne sitte i uskifte med særøiemidlene. Ektemannen dør først, og hustruen velger å sitte i uskiftet bo. Under uskiftet overfører hun fritidseiendommen vederlagsfritt til sitt og avdød ektefelles felles barn.

Fritidseiendommen tilhørte gjenlevendes særøie og må ved avgiftsberegningen anses å komme fra henne etter aal. § 7 annet ledd annet punktum.

3.3.3 --- *Avgitt erklæring etter tidligere regel*

Regelen var frem til lovendring med virkning for rådgighetsverv fra og med 1. juli 1993 slik at midler som ble delt ut fra et uskiftebo til felles arvinger, skulle anses å komme fra førstavdøde inntil arvingen erklærte at vedkommende hadde mottatt full arv fra denne. Erklæringen ble normalt gitt ved avkrysning på gavemeldingen som hadde en egen rubrikk for dette. De midlene arvingen senere mottok, ble da ansett å komme fra lengstlevende.

Regelen gjelder fortsatt når arvingen har avgitt slik erklæring før 1. juli 1993.

Dersom bestemmelsen i det enkelte tilfelle medfører urimelige konsekvenser, kan avgiften nedsettes etter aal. § 46 annet ledd.

For å kunne anvende den tidligere regelen stilles det krav om at erklæringen ble avgitt uttrykkelig av arvingen, enten ved avkrysning på gavemeldingen eller ved annen skriftlig erklæring.

Kravet til uttrykkelig erklæring om at arvingen har mottatt full arv etter førstavdøde må imidlertid ikke forstås for strengt. Det kan være tilfeller hvor en uttalelse ikke alene, men sammen med andre forhold, må anses å oppfylle kravet om erklæring. Dersom avgiftsmyndigheten har fattet avgiftsvedtak og lagt til grunn at hele beløpet måtte anses å komme fra førstavdøde, har det skjedd at avgiftspliktige har

bedt om at en annen fordeling legges til grunn uten at han i det aktuelle tilfellet kan anses for å ha gitt uttrykk for at han har mottatt full arv etter førstavdøde. Har avgiftsmyndigheten lagt den opplyste fordelingen til grunn for avgiftsberegningen og vist til konsekvensene av erklæringen i vedtaket, må avgiftspliktige anses å være gjort kjent med konsekvensene av erklæringen. Hadde han innsigelser, måtte han gjort disse gjeldende da. Han kan ikke komme med disse lang tid etterpå.

Erklæringen må være avgitt av arvingen, idet det er han erklæringen vil få konsekvenser for. Erklæring fra en giver i en telefonsamtale kan uansett ikke anses tilstrekkelig. Erklæring fra en arving i en telefonsamtale kan normalt heller ikke anses tilstrekkelig, og dette er lagt til grunn av Sivilombudsmannen i brev av 14. november 2001 til Finansdepartementet i en konkret sak. Sivilombudsmannen begrunner oppfatningen med at det ved muntlige henvendelser vil kunne være uklart hva arvingen har uttalt og hvilken informasjon avgiftsmyndigheten har gitt.

Når det i tillegg til den muntlige erklæringen fremgår av et gavebrev eller en avtale mellom lengstlevende ektefelle og arvingene etter førstavdøde at de har ansett hele eller deler av utdelingen for å utgjøre full arv etter førstavdøde, må erklæring normalt kunne anses avgitt.

Det oppstilles en forutsetning om at avgiftspliktige var innforstått med konsekvensene av å avgi en slik erklæring.

Er det i avgiftsvedtaket blitt redegjort for konsekvensene og vist til den tidligere regelen i aal. § 7 annet ledd, må det normalt legges til grunn at vedkommende ble kjent med konsekvensene. En henvisning til at "full farsarv" anses utdelt, uten at det samtidig ble presisert hvilke virkninger dette senere kunne få, regnes ikke som tilstrekkelig til at de avgiftspliktige kan anses for å være gjort kjent med konsekvensene. Dersom det i vedtaket ikke er gitt tilstrekkelig informasjon om konsekvensene av erklæringen, og det ikke er holdepunkter for at avgiftspliktige likevel har vært klar over konsekvensene, kan en slik erklæring ikke legges til grunn ved arveavgiftsberegningen. Avgiftsberegningen må da foretas som om det ikke hadde vært avgitt erklæring.

Har det i et avgiftsvedtak blitt lagt til grunn at en del av det utdelte var oppgjør av arven etter førstavdøde og det resterende var gave fra lengstlevende, kan ikke avgiftsmyndigheten foreta omberegning vedrørende denne utdelingen når det er til ugunst for avgiftspliktige og det er gått mer enn tre år siden vedtaket ble fattet, jf. aal. § 34 annet punktum. Ved avgiftsberegning av senere utdelinger legges det til grunn at mottaker tidligere har mottatt fra den enkelte ektefelle det han den gang opplyste var oppgjør av arv etter førstavdøde og gave fra lengstlevende. Det foretas utjevning ut fra dette.

3.3.4 --- *Ikke avgitt erklæring etter tidligere regel*

Er det ikke avgitt en erklæring om at arvingen har mottatt full arv etter førstavdøde, kommer de nye reglene til anvendelse. Halvparten av midlene blir da ansett å komme fra hver av ektefellene.

Har det tidligere vært foretatt utdelinger som har blitt ansett å komme fra førstavdøde, og det ikke har vært avgitt erklæring, skal det i samsvar med Finansdepartementets anvisning foretas utjevning ved påfølgende utdelinger. Utjevningen foretas ved at senere utdelinger anses å komme fra lengstlevende inntil mottaker har blitt avgiftsberegnet for like store beløp fra begge ektefellene. Deretter anses midler som deles ut for å komme med en halvpart fra hver av ektefellene.

Eks:

Hans Kirkerud døde i 1990. Avdødes ektefelle, Marte Kirkerud, overtok boet som uskiftebo. I 1990 delte hun ut 250 000 kroner til sitt og avdødes felles barn, Ida Kirkerud. Ved avgiftsberegningen ble midlene ansett å komme fra førstavdøde. I 2002 delte Marte Kirkerud ut 350 000 kroner til Ida Kirkerud.

Ettersom Ida Kirkerud ikke avgav erklæring om at hun hadde mottatt full farsarv ved utdelingen i 1990, kommer den nye regelen i aal. § 7 annet ledd første punktum til anvendelse ved avgiftsberegningen av utdelingen i 2002. Det skal foretas utjevning slik at Ida Kirkerud anses for å motta 250 000 kroner fra gjenlevende ektefelle, Marte Kirkerud. Deretter anses halvparten å komme fra hver av ektefellene, dvs. 50 000 kroner fra hver.

3.4 -- Utdeling til avdødes arving

Utdeling til en som bare er arving etter førstavdøde, anses i sin helhet som arv etter førstavdøde, jf. aal. § 7 tredje ledd første punktum første og annet komma. Vedkommende må ha aktuell arverett, men det er uten betydning om denne er basert på legalarvereglene eller testament.

Midlene skal imidlertid ikke anses å komme fra denne ektefellen alene når avgiftspliktige godtgjør at midlene overstiger førstavdødes andel i boet, jf. aal. § 7 tredje ledd første punktum i.f. Ved denne vurderingen må det tas hensyn til eventuelle tidligere utdelinger. Det overskytende beløpet og eventuelle senere utdelinger og arv anses i så fall å komme fra lengstlevende, jf. aal. § 7 tredje ledd annet punktum.

3.5 -- Ektefellenes felles siste viljeserklæring

Arveavgiftsloven § 7 femte ledd regulerer de tilfellene der ektefeller i en felles siste viljeserklæring har bestemt hva som skal skje med midlene ved lengstlevendes død. Bestemmelsen gjelder uansett om lengstlevende har overtatt boet som uskiftebo eller om han har skiftet boet i henhold til testamentet. Regelen gjelder kun ektefeller, visse samboere og partnere, ikke andre som måtte ha opprettet et felles testament.

Regelen i § 7 femte ledd kommer til anvendelse også der lengstlevende deler ut gaver eller forskudd på arv dersom fordelingen lojalt følger den felles viljeserklæring. Det vil ofte være tilfeldig om utdelingen skjer før eller ved lengstlevendes død, og hensynene bak regelen vil være den samme i begge tilfeller.

Uttrykket ”viljeserklæring” omfatter testamenter, dødsgaver, arvepakter og formløse opptegetelser som faktisk blir lagt til grunn ved skiftet etter aal. § 6 annet ledd.

Bestemmelsen kommer bare til anvendelse når det ikke kan utledes av testamentet eller forholdene for øvrig om midlene må anses å komme fra begge ektefellene eller bare fra en av dem, jf. aal. § 7 femte ledd første punktum. Det må dermed tas utgangspunkt i erklæringen. Det kan fremgå mer eller mindre uttrykkelig av erklæringen hvem midlene skal anses å komme fra, for eksempel så direkte at et pengebeløp skal utbetales ”som arv etter mannen”. Det kan også fremgå av forholdene for øvrig. Utdeling til et felles pleiebarn må normalt måtte anses å komme fra begge pleieforeldrene, selv om pleiebarnet er i slekt med en av pleieforeldrene.

Reglene i de foregående ledd i aal. § 7 gjelder også når ektefellene har avgitt en felles siste viljeserklæring, men det må forutsettes at reglene bare gjelder når boet er overtatt som uskiftebo. Omhandler bestemmelsene i aal. § 7 femte ledd forholdet, skal imidlertid denne anvendes i tilfelle motstrid med de øvrige bestemmelsene i aal. § 7.

Er det uvisst hvem midlene må anses å komme fra, er utgangspunktet at midlene ved avgiftsberegningen anses å komme med en halvpart fra hver av ektefellene, jf. aal. § 7 femte ledd annet punktum. Tilfaller arvebeløp noen som er så nær beslektet med en av ektefellene at vedkommende omfattes av arvelovens arvegangsklasser, blir midlene ved avgiftsberegningen ansett å komme fra denne ektefellen, jf. aal. § 7 femte ledd tredje punktum. Dette gjelder uansett om mottakeren har aktuell arverett etter ektefellen på bakgrunn av legalarvereglene eller ikke.

Eks:

Ektefellene Lars og Sigrid Holm, som hadde felleseie og bl.a. eide en fritidseiendom ved sjøen som de hadde kjøpt året før for 3 millioner kroner, og børsnoterte aksjer med en verdi på 300 millioner kroner, opprettet et felles testament. I henhold til dette skulle fritidseiendommen ved sjøen tilfalle Peder Ås som var sønn av Lars Holms

bror, Hans Ås. Kort tid etter døde Lars Holm, og etter en tid overførte Sigrid Holm fritidseiendommen til Peder Ås. På dette tidspunktet levde Hans Ås, og han ville derfor vært Lars Holms arving etter legalarvereglene.

Nevøen Peder Ås omfattes av annen arvegangsklasse og er legalarving selv om han ikke er best arveberettiget, jf. arveloven § 2. Ved avgiftsberegningen må derfor fritidseiendommen anses å komme fra førstavdøde, jf. aal. § 7 femte ledd tredje punktum.

Overskrides en av ektefellenes lodd av arvebeløp som etter dette leddet skal anses å komme fra vedkommende, anses det overskytende å komme fra den andre ektefellen, jf. aal. § 7 femte ledd fjerde punktum.

Eks:

Ektefellene Peder og Marte Kirkerud hadde felleseie. Etter ektefellenes felles testament skulle gjenlevende ektefelle arve den andre og ved lengstlevendes død skulle Peder Kirkeruds to slektsarvinger og Marte Kirkeruds ene slektsarving arve en tredjedel av boet hver. Ved lengstlevendes død var det verdier for 3 millioner kroner i boet.

I utgangspunktet vil 1 million kroner til hver av Peder Kirkeruds slektninger anses å komme fra Peder Kirkerud, mens 1 million kroner til Marte Kirkeruds slektning vil anses å komme fra Marte Kirkerud, jf. aal. § 7 femte ledd tredje punktum. I henhold til aal. § 7 femte ledd fjerde punktum skal det foretas en korrigering fordi arven til Peder Kirkeruds slektsarvinger overskrider det beløp som etter arvereglene kan anses å komme fra han. Dette beløpet som utgjør 500 000 kroner, må anses å komme fra Marte Kirkerud, slik at hver av Peder Kirkeruds slektsarvinger anses å motta 250 000 kroner fra henne. Arvebeløpet på 1 million kroner til Marte Kirkeruds slektsarving anses ved avgiftsberegningen å komme fra Marte Kirkerud.

Arvebeløpet på 1 million kroner til hver av Peder Kirkeruds to slektsarvinger anses ved avgiftsberegningen å komme med 750 000 kroner fra Peder Kirkerud og 250 000 kroner fra Marte Kirkerud.

Arveavgiftsloven § 7 femte ledd får ikke anvendelse når arven ikke har sin bakgrunn i et felles testament, men i et særskilt testament fra lengstlevende. Arven må da anses å komme fra lengstlevende.

I den grad lengstlevende i særskilt testament kun viderefører bestemmelsene i det felles testament, vil imidlertid § 7 femte ledd kunne komme til anvendelse. For det tilfelle at lengstlevende ved særskilt testament disponerer over deler av boet, skal det gjensidige testamentet legges til grunn for det resterende.

4 Arv

4.1 -- *Uskiftebo eller ikke*

Ved avgiftsberegning av et dødsbo ved lengstlevende ektefelles død, må det tas standpunkt til om boet etter førstavdøde er skiftet eller om lengstlevende har sittet i uskifte. Er det utstedt uskifteattest og boet ikke senere formelt er skiftet, må det ved lengstlevendes død legges til grunn at boet er et uskiftebo.

Foreligger det et felles testament der gjenlevende ektefelle er oppført som enearving men testamentet har sekundærbestemmelser, kan vedkommende overta boet i henhold til testamentet, og det vil da bli utstedt skifteattest. Gjenlevende ektefelle kan velge å se bort fra det gjensidige testamentet og skifte boet på vanlig måte. Lengstlevende vil da ha vanlig legalarverett i førstavdødes bo, under forutsetning av at testamentet ikke må anses å begrense lengstlevendes arverett. Gjenlevende ektefelle kan på visse vilkår velge å sitte i uskifte med midlene, og det vil da bli utstedt uskifteattest. Gjenlevende ektefelles

valg er avgjørende for om boet ved senere utdelinger fra eller oppgjør av det må anses å være et uskiftebo eller ikke.

Avgiftspliktige kan hevde at gjenlevende ikke har skiftet boet selv om det ikke er utstedt en uskifteattest.

Gir boets midler ”intet eller bare et minimalt beløp til fordeling”, vil tingretten i samsvar med skifteloven § 80 (før 1991 §§ 88 og 88a) overlate midlene til den som ordner begravelsen eller er nærstående, normalt gjenlevende ektefelle der avdøde var gift, uten å foreta et formelt skifte. Gjenlevende ektefelle kan også overta avdødes bo etter reglene om minstearv i arveloven § 6 første ledd når avdødes bo har lik eller lavere verdi enn minstearven. Har boet ikke tilstrekkelige midler til å skifte kan foretas, kan lengstlevende følgelig ikke velge å sitte i uskifte. Tingretten vil normalt ta avgjørelsen på bakgrunn av opplysninger fra lengstlevende og eventuelle andre arvinger, og det er deres ansvar å gi korrekte opplysninger til tingretten.

I de tilfeller hvor ektefellene har felles barn og lengstlevende ektefelle har fått overlatt boets midler i medhold av skifteloven § 80 eller overtatt boet etter ektefellens minstearv jf. arveloven § 6 (før 1991 skiftelovens § 64), kan boet etter Skattedirektoratets praksis bli behandlet som om vedkommende satt i uskiftet bo i henhold til arvelovens kapittel III ved arveavgiftsberegningen. Det kreves ikke en rimelighetsvurdering eller at tingrettens vedtak var uriktig ved skiftetidspunktet. Praksisen er begrunnet i de særegne forholdene rundt disse boene, blant annet er det stor risiko for betydelige misforståelser ved førstavdødes død med hensyn til reglene for skifte og spørsmål om uformuende bo, samt at avgjørelsen kun har begrenset avgiftsmessig betydning.

I andre tilfeller hvor det er utstedt skifteattest, kan det ikke legges til grunn at midlene kommer fra et uskiftebo. Midlene skal da anses å komme fra lengstlevende. Dersom arvingene etter førstavdøde imidlertid dokumenterer at de faktisk ikke har mottatt midler som de hadde krav på som arv etter førstavdøde, kan disse midlene anses å komme fra førstavdøde.

Den som sitter i uskifte kan ikke gifte seg på nytt før han godtgjør at skifte av boet i det tidligere ekteskapet er innledet, jf. ekteskapsloven § 8 første ledd og arveloven § 23 første ledd. Dette gjelder ikke når førstavdødes arvinger avgir skriftlig erklæring om at de samtykker i at gjenlevende beholder boet uskiftet ved inngåelse av det nye ekteskapet, jf. ekteskapsloven § 8 annet ledd.

Godtgjør arvingene at de samtykker i at gjenlevende ektefelle fortsatt kunne sitte i uskifte når giftet seg på nytt, må det ved avgiftsberegningen legges til grunn at hans rådighetsdel av felleseiet og eventuelle særøie i det nye ekteskapet på dødsfalltidspunktet skal behandles som om det var hans og hans tidligere avdøde ektefelles uskiftebo, jf. Rt. 1982/149. Hans del av uskifteboet med den tidligere ektefellen og eventuelle arverett i den tidligere ektefellens bo vil inngå i boet etter lengstlevende og hans nye ektefelle. Den nye ektefellen vil kunne ha rett til å sitte i uskifte. Er det ikke adgang til å sitte i uskifte eller benyttes ikke adgangen, foretas det sammensatt skifte på vanlig måte.

Eks:

Ved Kari Ås' død i 1972 valgte ektefellen Peder Ås å sitte i uskifte. Da han senere giftet seg med Marte Kirkerud, samtykket Kari Ås' arvinger, deres felles barn, i at han fortsatt kunne sitte i uskifte. Da Peder Ås døde, utgjorde hans rådighetsdel verdier for 4 millioner kroner og Marte Kirkeruds rådighetsdel verdier for 1 million kroner. Marte Kirkerud skiftet boet med Peder Ås' barn.

Ved skiftet anses uskifteboet etter Kari Ås og Peder Ås å utgjøre verdien av Peder Ås' rådighetsdel, dvs. 4 millioner kroner. Når fellesei midler skiftes ved lengstlevende ektefelles død, er det ikke adgang til å foreta skjevdeling og midlene skal likedeles, dvs. 2 millioner kroner på hver. Ettersom Kari Ås døde i 1972, har lengstlevende ektefelle arverett selv om boet skiftes ved lengstlevendes død, og arveretten utgjør en fjerdedel, dvs. 500 000 kroner, idet Kari Ås hadde livsarvinger. Kari Ås' barns arv etter henne utgjør 1,5 millioner kroner. Det resterende, 2,5 millioner kroner, anses sammen med Marte Kirkeruds rådighetsdel å inngå i boet etter Peder Ås og Marte Kirkerud. Skiftet av dette boet foretas på vanlig måte.

Hvis arvingene ikke godtgjør at de samtykker i at gjenlevende ektefelle fortsatt kunne sitte i uskifte da han giftet seg på nytt, må det normalt legges til grunn at uskifteboet er skiftet. Dette har formodningen for seg, idet ekteskapsloven § 8 annet ledd stiller krav om at førstavdødes arvinger skriftlig samtykker i at han fortsatt kan sitte i uskifte.

Er uskifteboet ikke skiftet, må en ved senere oppgjør finne frem til hva som inngår i uskifteboet og hva som inngår i den nye ektefellens boslodd. Dette er ofte uklart. Temaet behandles av Peter Lødrup, "Arverett", 4. utgave, sidene 373 og 374, men det gis heller ikke her svar på alle spørsmål. Avgiftsmyndighetene må imidlertid normalt kunne legge til grunn det som arvingene i uskifteboet og den nye ektefellen (eller dennes arvinger) har lagt til grunn ved fordelingen når dette virker fornuftig.

4.2 -- Avdøde ektefelles eller samboers boslodd

4.2.1 --- Avdødes boslodd ved ekteskap

Reglene om hvilke verdier som inngår i hver ektefelles boslodd er bestemmende for hvilke verdier som inngår i avdødes dødsbo.

I et bo som skiftes ved førstavdødes bortgang, inngår eiendeler og gjeld som forelå ved ektefellens dødsfall, jf. ekteskapsloven § 78 første punktum. Avdødes boslodd utgjør vedkommendes andel av felleseiet og eventuelle særøie. Vedkommendes andel av felleseiet utgjør normalt halvparten av boet, men gjenlevende ektefelle eller avdødes arvinger vil normalt kunne kreve at verdien av formue som klart kan føres tilbake til midler som den aktuelle ektefelle eide da ekteskapet ble inngått eller senere har ervervet ved arv eller gave fra andre enn ektefellen holdes utenfor delingen (skjevdeling), jf. ekteskapsloven § 77 og § 59.

Ved skiftet vil gjenlevende ektefelle kunne ha krav på forlodsrettighet etter ekteskapsloven § 61 og vederlagskrav etter ekteskapsloven § 63 når førstavdøde for eksempel har brukt felleseiendeler til å øke verdien av midler som er særøie, jf. ekteskapsloven § 77 første ledd. Førstavdødes arvinger eller lengstlevende ektefelles arvinger vil ikke ha krav på forlodsrettighet etter ekteskapsloven § 61 eller vederlagskrav etter ekteskapsloven § 63.

Ektefellenes samlede formuer skal som utgangspunkt deles likt etter at det er gjort fradrag for gjeld, jf. ekteskapsloven § 58 og § 77 første ledd. Gjelden kan normalt fradras i ektefellens andel av felleseiet som skal likedeles, men det er unntak bl.a. når vedkommende har særøiemidler eller skjevdelingsmidler og gjeldsposten har oppstått ved anskaffelse eller påkostning av disse. Metoden for å ta hensyn til hver ektefelles gjeld kan innebære at det ikke blir noe å dele fra den enes rådighetsdel og at vedkommende fortsatt har gjeld, mens midlene fra den andres rådighetsdel deles.

Hvis gjenlevende ektefelle skifter etter å ha sittet i uskiftet bo, vil eiendeler og gjeld som forelå når skiftet ble begjært inngå i boet, jf. ekteskapsloven § 78 annet punktum. Skjevdeling kan ikke foretas når gjenlevende ektefelle skifter uskifteboet eller sitter i uskiftet bo frem til sin død, jf. ekteskapsloven § 77 første ledd annet punktum.

Når gjenlevende ektefelle som har sittet i uskifte med særøie, skifter boet eller sitter i uskiftet bo frem til sin død, anses hver ektefelles boslodd normalt å utgjøre den brøkdelen vedkommende hadde av verdier i boet ved førstavdødes død. Var det også fellesei i boet, legges dette til særøiemidlene med en halvpart på hver ved beregningen av brøken.

4.2.2 --- Avdødes midler ved samboerskap

Det er de reelle eierforholdene som avgjør hva som inngår i boet etter førstavdøde samboer. Det må da normalt ses hen til hvem som har anskaffet og finansiert eiendelene. Midlene kan være finansiert ved

penger eller arbeid. Det kan oppstå sameie på bakgrunn av avtale eller sammenblanding. Det må være klare holdepunkter for at en skal kunne bli medeier på bakgrunn av arbeid i hjemmet, for eksempel at mannen har ”pålagt” samboeren å være hjemme med barna og hans inntekter i denne perioden har finansiert deres felles bolig.

Det kan være vanskelig for avgiftsmyndighetene å vurdere dette, slik at en normalt bør legge til grunn det gjenlevende samboer og avdødes arvinger har kommet frem til der fordelingen virker fornuftig.

4.3 -- Arvelovens regler

4.3.1 --- Utgangspunkt

I et dødsbo skal avgiftsgrunnlaget normalt fastsettes til det som vil falle på den enkelte avgiftspliktige ved at boets midler fordeles i samsvar med lov og testament, jf. aal. § 6 første ledd. Dette innebærer at arvelovens arvegangsregler og arvelovens regler om testamenter normalt vil være bestemmende for avgiftsberegningen.

4.3.2 --- Arverett på bakgrunn av slektskap

Arverett på bakgrunn av slektskap er regulert i arveloven §§ 1 – 4.

Har arvelater barn, er det disse som er arveberettiget. Er ett av barna død, går arvelodden til livsarvingene etter barnet. Livsarvinger er arvelaters slektninger i rett nedstigende linje. Arven går med lik part på hver gren. Reglene er lovfestet i arveloven § 1, og slektninger som omfattes av denne bestemmelsen utgjør første arvegangsklasse.

Har arvelater ikke slektninger i første arvegangsklasse, er hans foreldre arveberettiget. Foreldrene arver likt. Er en eller begge døde, går arvelodden til hans eller hennes livsarvinger med lik part på hver gren. Er en av foreldrene død, og vedkommende ikke har livsarvinger, går arven normalt til den andre av foreldrene eller til vedkommendes livsarvinger. Reglene er lovfestet i arveloven § 2, og slektninger som omfattes av denne bestemmelsen utgjør annen arvegangsklasse.

Har arvelater ikke arvinger i første eller annen arvegangsklasse, går arven til besteforeldrene eller livsarvinger etter disse. Fjernere slektninger enn fetter og kusine har ikke arverett. Reglene er lovfestet i arveloven § 3, og slektninger som omfattes av denne bestemmelsen utgjør tredje arvegangsklasse.

4.3.3 --- Arverett på bakgrunn av ekteskap

Arverett på bakgrunn av ekteskap er regulert i arveloven §§ 6 – 8.

I henhold til arveloven § 6 arver ektefellen fjerdeparten når arvelater etterlater seg livsarvinger, halvparten når de nærmeste arvingene er vedkommendes foreldre eller livsarvinger etter disse, og alt dersom det kun er fjernere arvinger. Arveretten kan begrenses ved testament. Det oppstilles imidlertid vilkår om at ektefellen må ha fått kunnskap om testamentet før arvelaters død dersom det ikke var umulig eller urimelig vanskelig å varsle han, jf. arveloven § 7 første og annet punktum.

Ektefellen vil alltid ha krav på minste arv dersom denne er høyere enn arv på bakgrunn av brøkdeler, og denne kan ikke begrenses ved testament. Ektefellens minste arv utgjør 4 ganger grunnbeløpet i folketrygden når arvelater etterlater seg livsarvinger og 6 ganger grunnbeløpet i folketrygden når arvelater etterlater seg arvinger i annen arvegangsklasse, jf. arveloven § 6. Denne arveretten går foran livsarvingers krav på pliktdelsarv og arvelaters testamentsbestemmelser.

Det er folketrygdens grunnbeløp ved dødsfallet som skal legges til grunn for fastsettelsen av ektefellens minste arv. Ved skifte av uskiftebo mens lengstlevende ektefelle lever er det imidlertid grunnbeløpet ved skiftet som skal legges til grunn.

Ønsker ektefellen å motta mindre enn minste arven, for eksempel ved at arven beregnes etter brøk istedenfor minste arv, kan dette som utgangspunkt ikke legges til grunn ved arveavgiftsberegningen. Det må kunne gjøres unntak når fordelingen følger av arvelaters testament eller skriftlige opptegnelse som blir fulgt, eller når ektefellen har foretatt gyldig frafall etter aal. § 8 tredje ledd eller avkall etter arveloven § 45.

Ektefellen har normalt rett til å sitte i uskifte med førstavdødes arvinger etter arveloven kapittel III, men dette gjelder ikke i forhold til førstavdødes særkullsbarn, jf. arveloven § 10.

4.3.4 --- Arverett på bakgrunn av slektskap og ekteskap etter reglene som gjaldt frem til 01.01.73

I tidsrommet 31.07.37 – 31.12.72 var slektninger arveberettiget etter samme innbyrdes fordeling som i dag. Lengstlevende ektefelle arvet en fjerdedel hvis førstavdøde hadde livsarvinger, halvparten hvis førstavdødes arvinger var omfattet av annen arvegangsklasse og alt dersom førstavdødes arvinger var omfattet av tredje arvegangsklasse. Lengstlevende ektefelle hadde krav på å sitte i uskifte med førstavdødes arvinger, med mindre arvingene var førstavdødes foreldre eller en av dem.

Før 31.07.37 var slektninger arveberettiget etter samme innbyrdes fordeling som i dag, men også fjernere slektninger enn besteforeldrenes linje kunne være arveberettiget dersom disse var de nærmeste slektingene. I fjernere linjer enn første sidelinje, var også antall fødsler mellom arvelater og slektingene avgjørende. Etter lovendring i 1916 hadde slektninger til og med i femte ledd arverett. Hadde avdøde livsarvinger, tok lengstlevende ikke arv etter førstavdøde. Var det kun andre slektsarvinger etter førstavdøde, arvet lengstlevende en tredjedel. Lengstlevende ektefelle hadde bare rett til å sitte i uskifte med sine og avdødes felles livsarvinger.

4.3.5 --- Arverett på bakgrunn av testament

Arverett på bakgrunn av testament er regulert i arveloven kapittel VIII – XII. Testamentet må være gyldig. Det gjelder både materielle krav og formkrav. Formelle krav er oppstilt i arveloven § 49 og § 51 (for nødtestamenter)

Materielle krav stilles bl.a. i reglene om minste arv for ektefellen og pliktdelsreglene overfor livsarvinger. Minste arv for ektefellen er behandlet i punkt 4.3.3. Etter arveloven § 29 kan en arvelater som har livsarvinger, det vil si slektninger i rett nedstigende linje, bare råde over en tredjedel av formuen, likevel slik at han kan råde over den delen av formuen som overstiger 1 million kroner per barn eller dennes linje, minimum 200 000 kroner til hver enkelt. Råderetten gjelder både kvantitativt, dvs. beløpsmessig, og kvalitativt, dvs. at han kan råde over objekter som har en verdi lik det beløpet han kan råde fritt over.

Eks:

Et bo består av en enebolig med en verdi på 1 000 000 kroner og 500 000 kroner i kontanter. I arvelaters testament er det bestemt at hans samboer skal ha eksklusiv bruksrett til eneboligen, og bruksretten har en verdi på 250 000 kroner.

Arvelater har her rådet over et formuesobjekt som utgjør to tredjedeler av boets verdi, og dette strider mot pliktreglene. Avdødes livsarvinger behøver derfor ikke godta testasjonen. Det er likevel mulig at testamentet må forstås slik at samboeren har krav på 250 000 kroner i kontanter fra boet i stedet, slik at vedkommende kan leie en leilighet. Godtar livsarvingene testasjonen etter sitt innhold, legges denne til grunn for avgiftsberegningen. Avdødes samboer anses for å ha mottatt verdier for 250 000 kroner, og avdødes barn anses ikke for å ha mottatt rådighet over eiendommen etter aal. § 9 før bruksretten er opphørt eller vesentlig redusert.

Et testament må alltid tolkes. Ved fortolkningen skal en prøve å finne frem til hva testator har ment, jf. arveloven § 65 første ledd, men en vil normalt ta utgangspunkt i testamentets ordlyd. Forhistorien til testasjonen vil også ofte gi en viss veiledning.

Det er også oppstilt tolkningsregler i arveloven § 66 som kommer til anvendelse dersom en ikke har holdepunkter for at testator har ment noe annet. Etter arveloven § 66 nr. 1 skal gjenstandslegater oppfylles før sumlegater dersom det ikke er tilstrekkelig med midler i boet til å dekke begge deler. Etter arveloven § 66 nr. 2 skal arv i tilfeller hvor en testamentsarving dør før testator eller han av andre grunner ikke kan ta imot arven, gå til testamentsarvingens livsarvinger dersom de kan ha rett til arv etter testator etter loven. Det avgjørende er om de befinner seg på testators arvetavle, og ikke om de er best arveberettiget. Etter arveloven § 66 nr. 5 gjelder som utgangspunkt alle avdødes testamenter. Et nyere testament har imidlertid forrang dersom det tilbakekaller eller er i strid med et eldre, eller det ikke er tilstrekkelig midler i boet til å oppfylle alle testasjonene.

Ved tolkning av gjensidige testamenter, dvs. testamenter der to (eller flere) personer disponerer til fordel for hverandre slik at den som lever lengst skal arve den andre, og som ofte inneholder sekundærbestemmelser, kan det oppstå spesielle spørsmål. I arveloven § 67 er det oppstilt noen tolkningsregler når det er ektefeller som har opprettet det gjensidige testamentet. Tolkningsreglene kan ikke benyttes når andre enn ektefeller har opprettet et gjensidig testament, men en kan komme til samme resultat på bakgrunn av testamentsfortolkning etter de alminnelige prinsippene. Etter arveloven § 67 nr. 2 første punktum skal den samlede formuen etter ektefellene ved lengstlevendes død fordeles med en halvpart på arvingene etter førstavdøde og en halvpart på arvingene etter lengstlevende dersom testamentet har klare "føresegner" om arverett for arvingene etter førstavdøde. Etter arveloven § 67 nr. 3 rår lengstlevende også ved testament fritt over hele formuen dersom testamentet ikke har klare "føresegner" om fordelingen ved lengstlevendes død. Har gjenlevende ektefelle ikke opprettet testament eller giftet seg på nytt, har førstavdødes arvinger krav på halvparten av den samlede formuen dersom disse er arvinger etter førstavdøde i annen arvegangsklasse.

Arvepakter, dvs. testamenter der testator har bundet seg til ikke å endre testamentet, må i større grad enn det som gjelder for ordinære testamenter, tolkes objektivt. Om arvepakten i det enkelte tilfelle skal tolkes mer objektivt enn ordinære testamenter og hvor objektivt det skal tolkes, må avhenge av hvor berettigede interesser testamentsarvingen kan sies å ha. Ved vurderingen må det legges vekt på om arvepakten er en del av en gjensidig bebyrdende avtale eller i hvilken grad arvingen har innrettet seg etter arvepakten.

4.3.6 --- Avkortning

Arveloven § 38 oppstiller hovedregelen om avkortning.

Avkortning vil si at det tas hensyn til tidligere gaveutdelinger ved arveoppgjøret. Normalt legges verdien av forskuddet da det ble gitt til grunn for avkortningen, jf. arveloven § 40 første punktum. For at avkortning skal foretas må det være ytt "ei monaleg gåve" til en eller flere av livsarvingene uten at de andre livsarvingene har mottatt tilsvarende verdier. Det er uten betydning om midlene ytes fra felleseiemidler eller særeiemidler.

Hva som er "ei monaleg gåve", må avgjøres ved en konkret vurdering. Gavens verdi er det sentrale, men størrelsen må vurderes i forhold til arvelaters økonomi da gaven ble ytt. Det er en meget skjønsmessig vurdering som må foretas. Gaver som det etter arveloven § 19 ikke kreves samtykke for å gi under uskifte, kan ikke anses å være "ei monaleg gåve".

Det er et krav at arvelateren har fastsatt at avkortning skal foretas eller at det er i samsvar med vedkommendes forutsetninger. Ønsket behøver ikke fremkomme skriftlig, men det må finnes holdepunkter for at giver på rådighetstidspunktet eller på et senere tidspunkt har forutsatt avkortning. Hevder arvingene at giveren gav uttrykk for at avkortning skulle finne sted og arvingene har lagt dette til grunn ved fordelingen, legges avkortningen til grunn ved avgiftsberegningen hvis det har formodningen for seg at giver har forutsatt dette. Avkortning kan imidlertid ikke legges til grunn bare fordi arvingene ønsker det. Et moment ved vurderingen vil være om beløpet som kreves avkortet stemmer overens med det gavebeløpet.

Eks:

Lars Holm har tre barn, Hans, Per og Vigdis. Lars Holm ytte en gave på 500 000 kroner til hver av Hans og Per i forbindelse med at de kjøpte seg hver sin leilighet. Datteren Vigdis, som var langt yngre enn sine brødre, mottok ikke noe. Lars Holm nedskrev ikke at disse midlene skulle avkortes i senere arv, men han gav uttrykk for dette overfor sine barn og andre. Ved Lars Holms død, ble arveoppgjøret foretatt slik at midlene ble avkortet, dvs. at Vigdis mottok 500 000 kroner før de øvrige midlene i boet ble fordelt mellom arvingene, og i arvemeldingen ble det opplyst at dette hadde vært avdødes ønske. Skattefogdkontoret fant å kunne legge avkortningen til grunn ved arveavgiftsberegningen, idet arvingene hadde uttalt at faren hadde gitt uttrykk for at avkortning skulle finne sted, og det hadde formodningen for seg.

Eks:

Marte Kirkerud har tre barn, Rune, Kristian og Lene. Marte Kirkerud ytte en gave på 500 000 kroner til Rune og 250 000 kroner til Lene. Hun forutsatte at gavene skulle avkortes i senere arv. Da hun døde, etterlot hun seg midler med en verdi på 2 250 000 kroner. Ved fordelingen foretas det avkortning, slik at Kristian mottar midler med en verdi på 500 000 kroner og Lene mottar midler med en verdi på 250 000 kroner før de øvrige midlene i boet fordeles. Marte Kirkeruds formue på 2 250 000 kroner skal derfor fordeles med 500 000 kroner på Rune, 1 000 000 kroner på Kristian og 750 000 kroner på Lene.

Arveloven § 21 tredje ledd oppstiller regler om avkortning i forhold til utdelinger fra uskiftebo.

Det er normalt uten betydning om midlene ytes fra fellesei midler eller særsei midler. Inngår ikke lengstlevendes særsei i uskifteboet, jf. arveloven § 9 annet ledd annet punktum, og midlene utdeles fra dette, kan avkortningen bare skje etter arveloven § 38. De som bare er arvinger etter lengstlevende kan ikke kreve avkortning etter arveloven § 21 tredje ledd, og kan derfor bare kreve avkortning når vilkårene i aal. § 38 er oppfylt.

Hvis en arving, livsarving eller andre arvinger, har fått "sær oppgjør som ikke er endeleg arve oppgjør", skal det ved arveoppgjøret gjøres fradrag i arvelodden hans. Vilkaaret om "sær oppgjør som ikke er endeleg arve oppgjør", må forstås slik at det gjelder gaver av tilsvarende nivå som "ei monaleg gawe" etter aal. § 38. Gaver som det etter arveloven § 19 ikke kreves samtykke for å gi, kan ikke anses for å være omfattet av avkortningsregelen. Hvilke intensjoner giver har hatt er ikke av betydning. Forutsetningen for avkortning er at en eller flere av medarvingene krever det.

Eks:

Peder Ås sitter i uskiftet bo med sin avdøde ektefelle Mia Ås. Arveberettiget etter Peder Ås er Hans Ås, sønnen til Peder Ås' bror. Arveberettiget etter Mia Ås er Marte Kirkerud, datteren til Mia Ås' søster. Under uskiftet overførte Peder Ås én million kroner i kontanter til Hans Ås. Peder Ås ønsket at Hans Ås skulle ha disse pengene, og at de ikke skulle avkortes ved senere arveoppgjør. Ved arveoppgjøret etter Peder Ås' død, krevte Marte Kirkerud at avkortning skulle foretas, mens Hans Ås motsatte seg dette. Marte Kirkerud har imidlertid krav på dette, og dette skal legges til grunn ved arveavgiftsberegningen.

4.3.7 --- Avkall

En arving kan helt eller delvis gi avkall på ventendes arv etter arveloven § 45.

I motsetning til ved frafall av falt arv etter aal. § 8 tredje ledd og arveloven § 74 tredje ledd, oppstilles det ikke formkrav ved avkall, slik at det er beviskrav som ellers ved muntlighet.

Avkallserklæringen skal fremsettes overfor arvelater. Ved bo under uskifte kan erklæringen fremsettes overfor gjenlevende ektefelle med virkning også for arv fra førstavedde ektefelle. Avkallet blir ofte gitt i forbindelse med at arvelater skriver testament.

I motsetning til ved frafall av falt arv, kan det være knyttet forbehold til avkallet, for eksempel om hva som skal skje med midlene etter mottakers død.

I motsetning til ved frafall av falt arv, der arven normalt skal gå som om arvingen var død før arven falt, er avkallet normalt bindende for hele arvingens linje, dvs. hans livsarvinger. Forutsetningen er at han har fått et "rimeleg vederlag". Lever arvingen som har gitt avkallet ved arvelaters død, er avkallet bindende for hele hans linje også om han ikke har fått et "rimeleg vederlag".

Selv om avkallet normalt er bindende for hele arvingens linje, kan arvelater og arvingen avtale at det bare er arvingen som strykes fra arverekkefølgen, slik at hans livsarvinger fortsatt vil ha arverett etter arvelater. Det er ikke anledning til å gi avkall til fordel for en bestemt arving, og dette skal hindre at en uten medvirkning fra alle arvingene skal kunne legge opp til en bestemt fordeling av arven. Om midlene avkallet omfatter går inn i den frie del eller omfattes av pliktdelsreglene, er det uenighet om i teorien.

4.3.8 --- *Frafall*

En arving kan frafalle falt arv etter arveloven § 74 tredje ledd. Dersom det er foretatt et gyldig frafall i samsvar med aal. § 8 tredje ledd, skal dette legges til grunn ved arveavgiftsberegningen. Dette er behandlet i Håndbok i arveavgift - "Frafall".

4.3.9 --- *Skifte av et uskiftebo*

Har en av ektefellene sittet med boet i uskifte, skal det hver arving mottar på skiftet, med tillegg av det vedkommende har mottatt under uskiftet, anses å komme fra ektefellene i samme forhold som om det var fordelt på skiftet etter aal. § 6 første ledd, jf. aal. § 7 fjerde ledd første punktum. Regelen omfatter kun felleseie, tidligere utdelt særeie (jf. § 7 annet ledd annet punktum) holdes utenfor ved slik utjevning.

Hver arving må behandles separat. En legger sammen det han har mottatt under uskiftet og det han mottar på skiftet. En ser deretter på hvor stor del av de totale midlene som ved et skifte hadde vært arv fra hver av ektefellene, det vil si hvilke deler av beløpet arvingen hadde hatt krav på fra den enkelte ektefelle etter legalarvereglene og testament.

Bestemmelsen i aal. § 7 fjerde ledd regulerer bare hva den enkelte arving ved arveavgiftsberegningen skal anses for å motta fra hver ektefelle. Den regulerer ikke hvordan ektefellenes midler skal anses fordelt på de enkelte arvingene.

Eks:

Ektefellene Hans og Grethe Kirkerud hadde to barn, Kari og Tobias. Hans døde i 1996 og Grethe overtok boet i uskifte. Under uskiftet delte hun ut 100 000 kroner til hvert av barna. I avgiftsvedtaket ble midlene ansett å komme med en halvpart fra hver av ektefellene. Ved hennes død besto boet av verdier for 1 800 000 kroner, og hun hadde opprettet et testament hvor det var bestemt at Kari skulle arve verdier for 100 000 kroner i tillegg til hennes ordinære arv etter legalarvereglene.

Etter aal. § 7 fjerde ledd første punktum skal en summere det som arvingen har mottatt under uskiftet og det vedkommende mottar på skiftet. Kari har under uskiftet mottatt 100 000 kroner, og hun mottar på skiftet verdier for 900 000 kroner etter legalarvereglene og verdier for 100 000 kroner etter testamentet. Hun mottar derfor totalt verdier for 1 100 000 kroner. For hvilke verdier som skal anses å komme fra hver ektefelle, må en se på hva som hadde blitt resultatet om midlene var blitt fordelt på skiftet. Av totalsummen på 1 100 000 kroner måtte 500 000 kroner vært ansett å komme fra Hans etter legalarvereglene og 600 000 kroner vært ansett å komme fra Grethe, 500 000 kroner etter legalarvereglene og 100 000 kroner etter testamentet.

Tobias har under uskiftet mottatt 100 000 kroner, og han mottar på skiftet verdier for 800 000 kroner etter legalarvereglene. Han mottar derfor totalt verdier for 900 000 kroner, hvorav 500 000 kroner må anses å komme fra Hans og 400 000 kroner må anses å komme fra Grethe.

Har en person under uskiftet mottatt mer enn det vedkommendes lodd fra den enkelte arvelater skulle utgjøre, skal det likevel ikke foretas omberegning, jf. aal. § 7 fjerde ledd annet punktum.

Døde førstavdøde 01.01.73 eller senere, og lengstlevende ektefelle skifter ved dødsfallet eller foretar skifte etter først å ha sittet i uskiftebo, gjelder lengstlevendes arverett uavkortet. Har lengstlevende sittet i uskiftebo frem til sin død, er vedkommende imidlertid ikke arveberettiget etter førstavdøde.

Døde førstavdøde i tidsrommet 31.07.37 – 31.12.72, tar lengstlevende ektefelle arv etter førstavdøde uansett om vedkommende skifter etter først å ha sittet i uskiftebo, eller sitter i uskiftebo frem til sin død. Skiftes boet ved lengstlevendes død, og det kun har inngått felleseie, vil 3/8 anses å komme fra førstavdøde og 5/8 anses å komme fra lengstlevende.

Døde førstavdøde før 31.07.37, og lengstlevende har sittet i uskiftebo med avdødes livsarvinger, tar lengstlevende ektefelle ikke arv etter førstavdøde uansett om vedkommende skifter uskifteboet eller sitter i uskiftebo frem til sin død.

4.4 -- Fordeling som ikke er i samsvar med arveloven

4.4.1 --- Skriftlig opptegnelse av arvelater

I henhold til aal. § 6 annet ledd kan arvelaters ønske om fordeling legges til grunn ved arveavgiftsberegningen dersom dette ønsket fremkommer i en skriftlig opptegnelse. Opptegnelsen behøver ikke oppfylle kravene til et testament, og kan avvike fra den rett arvelater hadde til å råde over arven etter pliktreglene. Det må legges til grunn at opptegnelsen også kan avvike fra ektefellens rett på arv (brøkdelsarv eller minste arv.)

Har arvelater sittet i uskifte og opptegnelsen omfatter midler han ikke har testasjonsmyndighet over, og den blir lagt til grunn ved fordelingen, kan opptegnelsene over avdød ektefelles del likevel ikke legges til grunn for arveavgiftsberegningen. Dette følger av at bestemmelsen i aal. § 6 annet ledd bare kan anses å omfatte midler som tilhører den som har skrevet opptegnelsen. Midler som må anses å tilhøre førstavdøde, må derfor fordeles i tråd med lov, førstavdødes testament eller førstavdødes skriftlige opptegnelse.

Loven stiller krav om at opptegnelsen må være skriftlig. Er opptegnelsen skrevet av arvelater selv, behøver den ikke være underskrevet. Har arvelater ikke skrevet den selv, må han imidlertid ha underskrevet den. Fordelingen må helt ut stemme overens med ønsket. Hvis det foreligger flere skriftlige opptegnelser, må den stemme overens med alle. Dersom opptegnelsene er i motstrid, må den siste anses å gå foran det som er skrevet tidligere. Dersom fordelingen ikke stemmer overens med opptegnelsen, ses det bort fra den ved avgiftsberegningen.

Eks:

Arvelater har i brev til sin bror uttalt at han ønsker at 500 000 kroner skal gis til menighet A ved hans død. Ved hans død gir hans legalarvinger som er hans barn, menigheten 300 000 kroner, og ber avgiftsmyndigheten om at dette blir lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen.

Det foreligger her en skriftlig opptegnelse av arvelater. Arvingene har imidlertid kun delvis foretatt fordelingen i samsvar med den skriftlige opptegnelsen. Den skriftlige opptegnelsen kan da ikke legges til grunn ved arveavgiftsberegningen. Ved arveavgiftsberegningen blir legalarvingene ansett for å ha mottatt også de midlene som de overførte til menigheten, og overføringen av midlene til menigheten blir ansett som gave fra arvingene.

4.4.2 --- *Prosess om fordeling av arven*

Har det vært rettslig prosess om fordeling av arven, partene har oppnådd forlik og forliket er fulgt ved fordelingen av midlene, legges dette til grunn ved avgiftsberegningen. Fordeling etter et utenrettslig forlik legges også til grunn ved avgiftsberegningen. Forutsetningen er at tvisten har vært reell og ikke har vært avgiftsmessig motivert.

Eks:

I følge avdødes testament skal naboen arve en million kroner. Avdødes legalarvinger som arvet det øvrige, hevder at testator var åndssvak ved opprettelsen av testamentet og truer med å anlegge rettssak for å få kjent testamentet ugyldig. Etter en tid blir testamentsarvingen og legalarvingene enige om at testamentsarvingen skal ha 500 000 kroner.

Det er her inngått et utenrettslig forlik. Det er ikke forhold som tilsier at tvisten ikke har vært reell, eller at den har vært avgiftsmessig motivert. Det utenrettslige forliket bør derfor legges til grunn ved avgiftsberegningen, slik at naboen blir ansett for å ha mottatt 500 000 kroner og legalarvingene det øvrige.

4.4.3 --- *Annen fordeling*

En fordeling som avviker fra arveloven og som ikke er i samsvar med skriftlig opptegnelse av arvelater eller rettslig eller utenrettslig forlik, kan ikke legges til grunn ved avgiftsberegningen. Avgiftsberegningen foretas i samsvar med den fordelingen som skulle vært foretatt. Midler som overføres på annen måte, anses som gave fra arvingen(e), og gaveoverføringen kan være avgiftspliktig etter aal. § 2.

4.5 -- *Ikke-børsnoterte aksjer m.m.*

Ikke-børsnoterte aksjer, andeler i ANS, kommandittselskap og nettolignede sameier verdsettes etter aal. § 11A til 30 eller 100 pst. av skattemessig formuesverdi. Arveavgiftsloven § 6 sammenholdt med aal. § 11A skal forstås slik at det bare er den eller de arvingene som får utlagt aksjene eller andelene som skal ha fordel av den lavere verdien etter aal. § 11A, ved at avgiftsgrunnlaget reduseres.

Dette innebærer at de formuesobjektene som omfattes av verdsettelsesregelen i aal. § 11A må verdsettes til reell verdi ved fordelingen av arven når aksjene i selskapet ikke skal fordeles mellom arvingene etter arvelodden. Utgangspunktet for denne verdsettelsen er "omsetningsverdien" på aksjene. Fastsettelse av omsetningsverdien er behandlet i Håndbok i arveavgift - "Verdsettelse av aksjer" avsnitt 6.3.

Eks:

Et bo består av 500 ikke-børsnoterte aksjer med antatt salgsverdi på til sammen 500 000 kroner og kontanter med 500 000 kroner. Aksjene har en skattemessig formuesverdi på 200 000 kroner.

Ved fordelingen som skal legges til grunn for avgiftsberegningen, settes verdien av hver aksje til 1000 kroner. Ønsker den ene arvingen, A, å motta aksjene og den andre arvingen, B, å motta kontantene, vil hver av dem motta verdier for 500 000 kroner. Fordelingen kan da legges til grunn for avgiftsberegningen. As avgiftsgrunnlag vil utgjøre 60 000 kroner etter 30 pst. alternativet i aal. § 11A og Bs avgiftsgrunnlag vil utgjøre 500 000 kroner.

Blir arvingene i boet enige om en annen verdi og den er lik eller overstiger 30 pst. av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi, kan denne verdien benyttes ved fordelingen av arven og legges til grunn ved avgiftsberegningen. Dette gjelder uansett om verdien settes høyere eller lavere enn den antatte salgsverdien, men verdien må faktisk være lagt til grunn av arvingene ved fordelingen.

4.6 -- *Avgiftsmyndigheten setter opp verdien*

Setter avgiftsmyndigheten verdien av en formuesgjenstand høyere enn den verdien som er lagt til grunn ved skiftet, skal dette ha virkning for alle som har krav på andel i vedkommende midlers verdi, jf. aal. § 6 første ledd annet punktum. Det avgjørende er hvem som har arverett til midlene, og det er således uten betydning om kun en eller noen av dem faktisk mottar midlene ved fordelingen.

Eks:

En enslig mann hadde ikke opprettet testament. Hans to barn arvet han, deriblant en hytte, som ett av barna overtok på skiftet. Ved fordelingen av avdødes midler ble hyttens verdi satt til 500 000 kroner. Avgiftsmyndigheten la i arveavgiftsvedtaket til grunn at verdien var 1000 000 kroner. Begge barna hadde arverett til avdødes midler, og den høyere verdien må derfor legges til grunn i forhold til begge arvingene.

Nå endrer vi fakta, slik at avdøde hadde testamentert hytten til sin niese. Avdødes to barn arvet resten av boet etter legalarvereglene. Hvis avgiftsmyndigheten setter verdien av hytten høyere enn det som er oppgitt til avgiftsmyndigheten, vil dette kun få betydning for niesen. Avdødes barn hadde ikke arverett til hytten, og oppjusteringen av verdien vil derfor ikke ha betydning for dem.

5 Felles ved arv og gave

5.1 -- Gavebrev eller testament med sekundærbestemmelser

En arvelater eller giver kan bestemme at midlene skal tilfalle flere personer etter hverandre.

Arveavgiftsloven § 8 første ledd regulerer hvem midlene skal anses å komme fra i slike tilfeller. I den utstrekning bestemmelsen medfører en annen fordeling av midlene etter den første erverver enn den som følger av lovens arvegangsregler, anses også de senere erververe å ha fått midlene fra den opprinnelige giver eller arvelater. Midlene anses ellers å komme fra foregående arving. Det holder altså ikke å undersøke om sekundærarvingen ville hatt aktuell arverett etter foregående arving. En må også undersøke hvilken brøkdel vedkommende ville ha arvet.

Eks:

Testator bestemmer at hans samboer skal overta hans fritidseiendom, men at samboerens datter Line skal ha fritidseiendommen ved morens død. Testators samboer har også tre andre barn. Ved samboerens død mottar Line fritidseiendommen.

Ved avgiftsberegningen må en fjerdedel av fritidseiendommen anses å komme fra Lines mor og tre fjerdedeler av fritidseiendommen fra testator. Det vises til at Line etter legalarvereglene ville ha arvet en fjerdedel av fritidseiendommen dersom testamentet ikke hadde inneholdt sekundærbestemmelser.

Arver den første arvingen en inntektsnytelse, og ”kapitalen skal tilfalle noen av hans eller hans ektefelles eller samboers slektninger i rett nedstigende linje eller slik slektnings ektefelle eller samboer, eller hvis inntektsnyteren kan rå over kapitalen ved testament”, jf. aal. § 5 fjerde ledd, anses kapitalen å komme fra inntektsnyteren, jf. aal. § 8 første ledd annet punktum.

5.2 -- Hvem som skal anses som mottaker ved arv/gave til formuesmasser

Testator eller giver kan bestemme at vedkommendes midler helt eller delvis skal inngå i en formuesmasse, og at de senere skal utbetales andre. Det må i slike tilfeller tas stilling til om formuesmassen må anses som avgiftssubjekt, eller om midlene først skal anses ervervet når de i samsvar med testamentets eller gavebrevets bestemmelser blir utbetalt til andre.

Det er den som erverver midlene som er avgiftspliktig, jf. aal. § 3 første ledd. Ved vurderingen av hvem som erverver midlene med avgiftsmessig virkning må det normalt ses hen til de arverettslige

reglene, jf. aal. § 6 første ledd. Et testament må derfor fortolkes etter de prinsipper som gjelder for fortolkning av testamenter i arveretten.

En må normalt anse at det er formuesmassen som mottar midlene i første omgang. Det vil imidlertid kunne forekomme at en må forstå utsagnet slik at midlene først skal anses ervervet når de blir utbetalt til andre. Dette er lagt til grunn i en høyesterettsdom, Rt. 1977/886, Mowinckeldommen.

I Mowinckel-saken hadde arvelateren testamentert aksjer til etterkommerne etter to barnebarn, eller til et fond dersom det ikke fantes slike etterkommere. Denne delen av formuen skulle i mellomtiden bestyres av et styre på tre personer. Forvalterne hadde ikke frihet til å disponere over formuen, og avkastningen skulle fortrinnsvis plasseres i lett realiserbare verdier slik at de kunne benyttes til å betale arveavgiftskravet når det forfalt, og ellers plasseres i samsvar med vanlige normer for formuesforvaltning. Forvalterne skulle utøve stemmerett på rederiselskapenes generalforsamling. Oldebarna kunne ikke gjøre noe ansvar gjeldende overfor forvalterne og hadde ikke rett til å kreve opplysninger om disposisjonene. Forvalterne kunne overdra forvaltningen til testators barnebarn og overføre noe av avkastningen til dem. Bakgrunnen for testamentsbestemmelsen var at sønnen var død, og at en ønsket å unngå at barnebarne adoptivfar eller hans rederi skulle få kontrollen over J. Ludvig Mowinckels rederi.

Høyesteretts flertall var av den oppfatning at ordningen hadde karakter av en skifterettslignende forvaltningsordning, og at formuesmassen ikke kunne anses for å være arving. Det ble lagt vekt på at det ikke kunne antas å være arvelaters vilje å etablere en selveiende stiftelse, og at bestyrelsen ikke hadde de kjennetegn som forbindes med en stiftelse. Det ble vist til at testamentet bestemte hvem midlene skulle tilfalle og hvilke rammer midlene skulle investeres innenfor. Det ble også vist til at ordningen ikke hadde noen hensikt utover å sikre formuen for etterkommerne.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at tilfellet i dommen er et grensetilfelle. Det vises til at førstvoterende som flertallet i hovedtrekk sluttet seg til, gav uttrykk for noe tvil, og at en av de fem dommerne dissenterte. Det vises også til at Einar Harboe, Arveavgift, 2. utgave side 104 og 105 er av samme oppfatning.

På bakgrunn av dommen må det kunne legges til grunn at formuesmasser som midler i første omgang skal gå inn i, ikke alltid skal regnes som mottaker i forhold til arveretten og arveavgiftsberegningen. Det må i den enkelte sak foretas en konkret vurdering der det ses på om det var testators mening å gi midlene til en selveiende stiftelse eller om midlene kun skulle forvaltes i formuesmassen slik at det er tale om en skiftelignende ordning (midlertidig forvaltningsordning). Ved vurderingen av om det er en midlertidig forvaltningsordning må det ses hen til i hvilken grad forvalter har en egeninteresse i forvaltningen og kan bestemme hvem som skal motta midlene. I tilfeller der det ikke er fastsatt hvilke personer som skal motta midlene, må formuesmassen anses som mottaker. Er det fastsatt hvilke personer som skal motta midlene, for eksempel arvelaters nevøer og nieser, vil det kunne forekomme at midlene først anses ervervet når disse mottar midlene, selv om giver eller arvelater i en viss grad har overlatt vurderingen av hvor mye hver skal motta til en annen person, og særlig gjelder dette når vurderingen må bygge på forhold som blir klarlagt etter at testator er død.

5.3 -- Avgått ved døden før rådigheten er ervervet

Det forekommer at en person har mottatt midler uten at personen med arveavgiftsmessig virkning har ervervet rådighet over midlene, og han avgår ved døden før rådigheten er inntrådt. Når han ellers ville pliktet avgift av midlene, anses den som midlene tilfaller å ha ervervet dem direkte fra den opprinnelige giver eller arvelater, jf. aal. § 8 annet ledd første punktum.

Eks:

Marte Kirkerud skjøter sin boligeiendom over til sønnen Kristian Kirkerud, men forbeholder seg eksklusiv bruksrett til boligeiendommen. Rådigheten blir derfor ikke ansett for å være gått over på mottaker. Ved Kristian Kirkeruds død, lever Marte Kirkerud og hun har fortsatt eksklusiv bruksrett til eiendommen.

Ved opphør av bruksretten, erverver Kristian Kirkeruds barn eiendommen. Det skal ikke beregnes avgift på Kristian Kirkeruds hånd. Ved avgiftsberegningen av Kristian Kirkeruds barns erverv, skal det legges til grunn at de har mottatt eiendommen direkte fra bestemoren.

Tilfaller midlene den avdødes ektefelle eller samboer som omfattes av samboerbegrepet i aal. § 47A, som arv eller boslodd, følger det av ordlyden i aal. § 8 annet ledd annet punktum at avgiften blir å

beregne som om den avdøde selv hadde ervervet rådigheten over midlene. I forarbeidene, Ot. prp. nr. 48 (1962/63) side 14 er bestemmelsen begrunnet med at den avdøde arvingens ektefelle "ellers ville ha måttet svare en høyere avgift enn avdøde ville ha pliktet". Dette kommer av at avgiftssatsene er lavere ved arv eller gave til barn og foreldre enn ved arv og avgiftspliktig gave til andre, og at arv eller gave mellom ektefeller og samboere som omfattes av aal. § 47A, er avgiftsfri. Forutsetningen slår ikke alltid til i praksis. Har den avdøde arvingen tidligere fått gaver som det skal tas hensyn til ved avgiftsberegningen etter aal. § 19, kan avgiften bli høyere når den beregnes på den avdøde arvingen enn om den var blitt beregnet på arvingens ektefelle eller samboer som omfattes av samboerbegrepet i aal. § 47A. På bakgrunn av forarbeidene og formålet med bestemmelsen skal lovteksten fortolkes innskrenkende, slik at bestemmelsen bare kommer til anvendelse når det gir lavere avgift enn om midlene blir avgiftsberegnet på den avdøde arvingens ektefelle eller samboer som omfattes av samboerbegrepet i aal. § 47A.

Hvilken avgiftsberegning som vil gi lavest avgift, og som skal benyttes, bestemmes av tre faktorer. Den første er hvorvidt og eventuelt med hvilket beløp den avdøde arvingen tidligere har mottatt verdier. Den andre er hvorvidt og eventuelt med hvilket beløp den avdøde arvingens ektefelle eller samboer som omfattes av samboerbegrepet i aal. § 47A, tidligere har mottatt verdier. Den tredje er hva arve- eller gavemidlene nå utgjør. En må derfor ha vurdert hva som gir lavest avgift før en foretar avgiftsberegningen. I noen tilfeller vil det gi lavest avgift å avgiftsberegne midlene på den avdøde arvingen etter de satsene som gjelder mellom dem og med bakgrunn i hva vedkommende har mottatt av avgiftspliktige midler tidligere. I andre tilfeller vil det gi lavest avgift å avgiftsberegne midlene på den avdøde arvingens ektefelle eller samboer som omfattes av samboerbegrepet i aal. § 47A, etter de satsene som gjelder mellom dem og med bakgrunn i hva vedkommende har mottatt av avgiftspliktige midler tidligere.

5.4 -- Avgift skal betales av andre enn avgiftspliktige

5.4.1 --- Avgift skal utredes av andre enn mottaker

Avgiftsgrunnlaget omfatter også avgiftsbeløp som i følge arvelaters eller givers bestemmelser skal betales av andre enn den avgiftspliktige, jf. aal. § 5 annet ledd første punktum. Dette gjelder både ved arv og gave, og uansett om det er giver ved gave, dødsboet ved arv, eller en eller flere gave- eller arvemottakere som etter givers eller arvelaters bestemmelser skal utrede det.

Avgiftsgrunnlaget vil måtte finnes ved først å foreta en hjelpeberegning av avgift av gaven/arven, og videre av avgiften av dette beløp igjen, osv., inntil beløpet ikke kan deles med 1000, jf. Stortingets arveavgiftsvedtak § 3. Summen av disse beregnede beløp og det opprinnelige gavebeløp/arvebeløp vil utgjøre det avgiftsgrunnlag som en skal beregne det endelige pliktige avgiftsbeløp av.

Dersom det er andre gavemottakere eller arvinger som er pålagt å utrede avgiften, har disse krav på fradrag for dette i sitt avgiftsgrunnlag etter aal. § 15 første ledd.

Opplysninger om hvem som skal betale avgiften gis gjennom avkryssing i egen rubrikk i gavemeldingsskjemaets punkt 1.7. Avkryssingen anses i praksis som "bestemmelse" i forhold til arveavgiftsloven § 5 annet ledd. Skjemaet er her enkelt og tydelig utformet.

I dagens skjema fremgår det at "[b]etaler giver arveavgiften, regnes dette som en ytterligere gave som skal tas med i avgiftsgrunnlaget." Denne tilføyelsen kom inn i bokmålsskjemaet i utgaven 5/99, mens det har vært med i nynorskskjemaet fra første utgave 8/00.

Der det er benyttet det nye skjemaet må det normalt legges til grunn at de har vært innforstått med konsekvensene, og vedtaket kan derfor normalt ikke omgjøres.

Der det er benyttet en eldre utgave av skjemaet (eldre enn 5/99) og en nyere utgave ikke har vært tilgjengelig, må en dokumentert opplysning om at mottaker er rette betaler normalt legges til grunn.

Der det er benyttet en eldre utgave av skjemaet (eldre enn 5/99) mens en nyere utgave har vært tilgjengelig, blir det en vurderingssak om vedtaket skal endres eller opprettholdes. Det er de avgiftspliktiges eget ansvar å skaffe seg opplysninger om reglene for arveavgift, herunder å benytte den nyeste utgaven av skjemaet, men de konkrete omstendigheter kan tilsi at dette ikke alltid er avgjørende for resultatet.

5.4.2 --- Samtlige arvinger er avgiftspliktige og boet skal utrede avgiften

Ved fastsettelse av loddeiernes avgiftsgrunnlag i et bo der samtlige loddeiere er avgiftspliktige skal det ikke tas hensyn til arvelaters bestemmelse om at boet skal dekke avgiften for loddeierne. Vilkåret om at samtlige loddeiere må være avgiftspliktige innebærer at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse når avdødes ektefelle eller samboer som er fritatt for avgift etter aal. § 4 fjerde ledd, har krav på lodd i boet. Bestemmelsen i aal. § 5 annet ledd første punktum kommer da til anvendelse.

6 Forsikringsutbetalinger

Tilfaller forsikringsutbetaling etter forsikringsavtale eller særskilt begunstigelse en person, anses vedkommende å ha mottatt denne som gave. Tilfaller forsikringsutbetalingen dødsboet, inngår den i dødsboet og fordeles som arv. For nærmere behandling av dette vises det til Håndbok i arveavgift - "Forsikringer", særlig punkt 10.

7 Avgiftsberegning

7.1 -- Utgangspunkt

Avgiften beregnes etter aal. § 18 av avgiftsgrunnlaget etter de avgiftssatsene som gjelder for det året da rådigheten erverves etter aal. § 9 og 10. Stortinget fastsetter avgiftssatsene årlig.

7.2 -- Tidligere utdelinger

Ved avgiftsberegningen tas det hensyn til eventuelle tidligere utdelinger fra samme giver eller arvelater, jf. aal. § 19 første ledd. Regelen lovfester prinsippet om at alt en person mottar fra samme giver/arvelater skal betraktes samlet som et hele ved anvendelsen av de progressive avgiftssatsene. Hensikten er å hindre at de progressive avgiftssatsene skal omgås ved at midler blir overført i parsjoner.

Bestemmelsen i aal. § 19 gir en anvisning på den tekniske fremgangsmåten for å beregne arveavgift for den siste utdelingen. Det beregnes først avgift av summen av samtlige avgiftsgrunnlag. Deretter

beregnes det avgift av summen av tidligere grunnlag. Ved begge beregningene benyttes satsene i det avgiftsvedtaket som gjelder for det siste ervervet. Differansen mellom de beregnede beløp vil utgjøre avgiften for det sist mottatte.

Bestemmelsen innebærer at når fribeløpet har økt fra et utdelingsår til et annet, får en ved siste utdeling ikke fradrag for den avgift som ble betalt av tidligere gave dersom den tidligere gavens verdi oversteg fribeløpet for det tidligere året. Var den tidligere mottatte gavens verdi lik fribeløpet på gavetidspunktet, nyter en godt av en eventuell utvidelse av fribeløpet. Er beløpene for de lavere avgiftssatsene også øket, vil en også i en viss grad kunne få nyte godt av dette.