



# Rådighet og bruksrett

April 2006 - Vi har gått gjennom kapittelets systematikk og flyttet enkelte punkter fra bruksrettsdelen til rådighetsdelen. Bruksrettsdelen er endret som følge av Sivilombudsmannens uttalelse av 3. desember 2004. Endring i punkt 12.1

August 2006  
Punkt 12.2.6 er endret

Juni 2007  
Punkt 12.2.7 er endret

Januar 2008 – Revisjon i forbindelse med ROS.

- Endringer av avgiftsmyndigheten og lovendringer som følge av skattebetalingsloven.
- Punkt 8.3, 8.4 og 8.6 er endret.
- Punkt 9 og 10 er endret.
- Vesentlige endringer i punkt 12.

=

<b>Del I - Rådighet</b> .....	<b>3</b>
<b>1 Generelt</b> .....	<b>3</b>
<b>1.1 -- Begrepet "rådighetsservivet"</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2 -- Rådighetsservivets betydning</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2.1 --- Rådighetsservivets betydning for hvem som er avgiftsmyndighet</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2.2 --- Rådighetsservivets betydning for avgiftspliktens omfang</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2.3 --- Rådighetsservivets betydning for betalingspliktens inntreden</b> .....	<b>4</b>
<b>1.2.4 --- Rådighetsservivets betydning for hvilke satser som skal benyttes ved arveavgiftsberegningen</b> .....	<b>4</b>
<b>1.2.5 --- Rådighetsservivets betydning for adgangen til å omgjøre et gaveløfte</b> .....	<b>4</b>
<b>1.2.6 --- Rådighetsservivets betydning for adgangen til å frafalle arv</b> .....	<b>5</b>
<b>2 Rådighetsservivets inntreden</b> .....	<b>5</b>
<b>3 Givers/arvelaters bestemmelse</b> .....	<b>5</b>
<b>3.1 -- Generelt</b> .....	<b>5</b>
<b>3.2 -- Hva slags bestemmelser</b> .....	<b>5</b>
<b>3.2.1 --- Rådighetsbegrensinger til beskyttelse av mottaker</b> .....	<b>6</b>
<b>3.3 -- Fra giver eller arvelater</b> .....	<b>6</b>
<b>3.4 -- Krav til arvelaters/givers bestemmelse</b> .....	<b>6</b>
<b>3.4.1 --- Arvetilfellene</b> .....	<b>6</b>
<b>3.4.2 --- Gavetilfellene</b> .....	<b>6</b>
<b>3.5 -- Andre betingelser for ervervet som har betydning for rådighetsservivet</b> .....	<b>7</b>
<b>3.5.1 --- Suspensive betingelser</b> .....	<b>7</b>
<b>3.5.2 --- Resolutive betingelser</b> .....	<b>7</b>
<b>4 Rådighetsservivet i dødsbo</b> .....	<b>7</b>
<b>4.1 -- Privat skiftede bo</b> .....	<b>7</b>
<b>4.1.1 --- Midler etter forsvunnet person</b> .....	<b>8</b>
<b>4.2 -- Offentlig skiftede bo</b> .....	<b>8</b>
<b>4.2.1 --- Rådighetsserviv ved utlodningen</b> .....	<b>8</b>
<b>4.2.2 --- Utdelinger uten formell utlodning</b> .....	<b>9</b>
<b>4.3 -- Kombinasjoner av offentlig og privat skifte</b> .....	<b>9</b>
<b>4.3.1 --- Først privat skifte deretter offentlig</b> .....	<b>9</b>
<b>4.3.2 --- først offentlig skifte - deretter privat</b> .....	<b>9</b>
<b>5 Uskiftebo</b> .....	<b>9</b>

5.1	-- Uskifte i henhold til lov, testament eller samtykke.....	9
5.1.1	--- Faktisk uskifte .....	10
5.2	-- Skifte i lengstlevendes levetid.....	10
6	Gaver .....	10
6.1	-- Generelt .....	10
6.2	-- Arveavgiftslovens gavebegrep.....	11
6.3	-- Vilkår; gaven må være ytt .....	11
6.3.1	--- Generelt.....	11
6.3.2	--- Gaveløfter mv. ....	11
6.3.3	--- Nærmere om givers rådighetsoppgivelse .....	11
6.4	-- Må tidspunktet for mottakers rådighetsserverv falle sammen med givers rådighetsoppgivelse? .....	13
7	Særregler for visse ytelser .....	13
7.1	-- Generelt .....	13
7.2	-- Rådighetsserverv for inntektsnytelser .....	14
7.2.1	--- Hva regnes som inntektsnyttelse .....	14
7.2.2	--- Hovedregel; første termins forfall .....	14
7.2.3	--- Særregel; etterskuddsvis rådighetsserverv .....	14
7.3	-- Livsforsikringer og betingede ytelser .....	15
8	Etterfølgende endringer (irregulær utvikling).....	16
8.1	-- Innledning.....	16
8.2	-- Mottaker selger / gir bort midlene .....	16
8.2.1	--- Overdragelse fra mottaker til ektefelle.....	17
8.3	-- Mottaker gir midlene tilbake til giver.....	17
8.4	-- Bruksrettsavtalen blir ikke gjennomført .....	17
8.5	-- Inntektsnyttelsen oppgis.....	17
8.6	-- Mottaker avgår ved døden .....	18
9	Avgiftsberegning før rådighetsservervet er inntrådt. ....	18
10	Saksbehandling ved utsatt rådighet.....	18
Del II	– Bruksrett.....	19
11	Generelt.....	19
11.1	-- Innledning.....	19
11.2	-- Hovedregel .....	19
12	Bruksrett til fast eiendom .....	20
12.1	-- Innledning.....	20
12.1.1	--- Avgiftsberegning ved utsatt rådighet.....	20
12.2	-- Bruksrett til boligeiendommer:.....	21
12.2.1	--- Hovedregel .....	21
12.2.2	--- Bruksrett til del av bolig.....	21
12.2.3	--- Bruksrett til boligens hybelleilighet.....	21
12.2.4	--- Bruksrett til hus med flere boenheter - todeling .....	22
12.2.5	--- Leiligheter .....	24
12.2.6	--- Verdsettelse av bruksrettsfradraget .....	24
12.2.7	--- Nye opplysninger i forbindelse med klage over bruksrettsvedtak.....	25
12.3	-- Bruksrett til fritidseiendommer .....	25
12.3.1	--- Hva regnes som fritidseiendom .....	25
12.3.2	--- Rådighetsservervet .....	26
12.3.3	--- Verdsettelse av bruksrettsfradraget .....	26
12.4	-- Bruksrett til landbrukseiendommer .....	26
13	Rådighetsservervet ved enkelte former for bruksrett.....	27
13.1	-- Giver har forbeholdt seg boret i en annen eiendom som mottaker eier .....	27
13.2	-- Giver har gitt eiendomsretten til en og bruksrett til en annen.....	28
13.3	-- Arvelater har gitt eiendomsretten til en og bruksrett til en annen .....	28

# Del I - Rådighet

## 1 Generelt

### 1.1 -- Begrepet "rådighetsservervet"

Rådighetsservervet er arveavgiftslovens definisjon av det tidspunktet da en arving eller gavemottaker - i forhold til avgiftsreglene - anses å ha mottatt de arvede eller overførte midler.

Begrepet "rådighetsservervet" er utformet slik at det skal dekke det mest hensiktsmessige tidspunktet for avgiftspliktens inntreden. Et viktig hensyn bak reglene synes å være hensynet til mottakers skatteevne. Det forutsettes at evnen til å betale arveavgift av arve- eller gavemidlene først inntre når mottaker kan nyttiggjøre seg disse. Skatteevneprinsippet er ikke konsekvent gjennomført, men kan likevel gi en viss veiledning ved tolkningen i grensetilfeller.

Rådighetsservervet faller ikke nødvendigvis sammen med det tidspunktet da vedkommende faktisk mottar midlene. Særlig klart kommer dette frem i dødsbo som skiftes privat. Her anses rådighetsservervet å inntre allerede ved dødsfallet, selv om det vanligvis vil gå noe tid før arvingene rent faktisk mottar arvemidlene.

### 1.2 -- Rådighetsservervets betydning

#### 1.2.1 --- Rådighetsservervets betydning for hvem som er avgiftsmyndighet

Arveavgiftsloven § 24 angir hvem som i det enkelte tilfelle er rette avgiftsmyndighet. Skiftes et bo av tingretten, er denne avgiftsmyndighet for midler som den avgiftspliktige erverver rådigheten over senest ved utlodningen. Det samme gjelder gave fra avdøde til noen som også mottar midler på skiftet, når gaven først avgiftsberegnes etter at offentlig skifte er åpnet.

I andre tilfeller er skattekontoret avgiftsmyndighet. Arveavgiftsfastsettelsen foretas ved det skattekontoret departementet bestemmer.

#### 1.2.2 --- Rådighetsservervets betydning for avgiftspliktens omfang

Arveavgiftsloven § 2, sammenholdt med unntaksreglene § 4, bestemmer hvilke formuesoverføringer det pliktes arveavgift av. Er det først konstatert at det foreligger en avgiftspliktig overføring, blir neste skritt å fastsette avgiftsgrunnlaget, dvs. hvilket beløp arveavgiften skal beregnes av.

Arveavgiftslovens system er at det skal tas utgangspunkt i forholdene slik de er på tidspunktet for rådighetsservervet. Det følger således av arveavgiftsloven § 5 første ledd, annet punktum, at midlene blir å verdsette slik de foreligger når rådigheten erverves. Tilsvarende må vilkårene for fradrag, jf. lovens §§ 15 – 17 foreligge på samme tidspunkt. Med mindre loven selv gir holdepunkter for annet, skal derfor eventuelle verdiendringer i tiden før eller etter rådighetsservervet ikke tas i betraktning ved fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget.

Heftelser som har påhvilt den overdratte gjenstanden vil også bare ha betydning ved verdsettelsen - eventuelt komme til fradrag i avgiftsgrunnlag - i den utstrekning de er i behold på det tidspunkt rådigheten erverves.

### 1.2.3 --- *Rådighetservervets betydning for betalingspliktens inntreden*

Forfallstidspunkt for avgiftskrav er regulert i skattebetalingsloven (lov av 17. juni 2005 nr. 67) § 10-31.

Det gjelder særlige regler om forfall når midlene består i en inntektsnyttelse, se nedenfor under pkt 7.2. Betalingsfristen regnes fra det tidspunktet da rådigheten over midlene anses å være ervervet.

### 1.2.4 --- *Rådighetservervets betydning for hvilke satser som skal benyttes ved arveavgiftsberegningen*

Det følger av arveavgiftsloven § 18 at avgiftsbeløpet skal beregnes på grunnlag av de avgiftssatser som gjelder for det år rådigheten erverves. Det er således ikke nødvendigvis avgjørende hvilket år et dødsfall skjer eller et gaveløfte er gitt.

Bestemmelsen innebærer blant annet at ulike satser kan komme til anvendelse på utdelinger fra ett og samme bo.

Som eksempel kan nevnes tilfeller hvor det foretas flere utlodninger i bo som skiftes offentlig, eller tilfeller hvor en av flere arvinger mottar midler som i henhold til reglene i § 10 har et annet rådighetstidspunkt enn boets øvrige midler. Det samme gjelder der en og samme arving mottar midler som har forskjellig rådighetstidspunkt.

### 1.2.5 --- *Rådighetservervets betydning for adgangen til å omgjøre et gaveløfte*

Et gaveløfte innebærer i seg selv ingen rådighetsovergang.

Arveavgiftsloven forutsetter at rådighetservervet først inntreder idet gaveløftet fullbyrdes. Se om dette nedenfor under pkt. 6.3.2.

Tilbakeføres overdratte gavemidler til giveren før mottaker har ervervet rådigheten - det vil si før gaven i arveavgiftslovens forstand anses å være fullbyrdet - vil vilkårene for å avgiftsberegne overdragelsen på mottakers hånd normalt ikke være oppfylt. Det vil da ikke pliktes arveavgift av noen av transaksjonene.

Det kan etter omstendighetene likevel være aktuelt å vurdere om mottakers bruk av gjenstanden i perioden før tilbakeføringen innebærer en avgiftspliktig gave. Som eksempel kan nevnes tilfeller hvor det overdras en boligeiendom som giver har forbeholdt seg full bruksrett til, og som både giver og mottaker benytter som bolig. Tilbakeføres grunnbokshjemmelen til giver, uten at mottaker anses å ha ervervet rådigheten, kan det bli spørsmål om hvorvidt mottakers bruk innebærer en avgiftspliktig fordel.

Annerledes stiller det seg der mottaker tilbakefører gavemidlene etter at han har ervervet rådigheten. I slike tilfeller vil i prinsippet begge overdragelser være avgiftspliktige.

## 1.2.6 --- *Rådighetsservervets betydning for adgangen til å frafalle arv*

Finansdepartementet har i en upublisert uttalelse datert 20. januar 1997 antatt at det er adgang til å frafalle arv til fordel for et barn som verken var født eller unnfanget på tidspunktet for arvelaters død, men på tidspunktet for rådighetsservervet.

### **Eksempel:**

*Førstavdøde ektefelle dør i 1980 og lengstlevende i 1995. Lengstlevende har overtatt boet etter førstavdøde uskiftet. Ektefellene har to felles barnebarn, født i 1990 og 1991.*

*Deles det f eks ut midler fra uskifteboet i 1992, kan det frafalles arv etter førstavdøde til fordel for barnebarna. Likeledes kan det frafalles arv etter førstavdøde til fordel for disse barnebarna på skiftet i 1995.*

## **2 Rådighetsservervets inntreden**

Rådighetsservervet fastsettes som hovedregel på grunnlag av reglene i arveavgiftsloven § 9. Reglene i bestemmelsens første ledd bokstav a-d og annet ledd, fastlegger tidspunktet for rådighetsservervet i normaltillfellene. Disse reglene vil likevel være subsidiære i forhold til en bestemmelse fra arvelater/giver om at mottaker skal erverve midlene på et annet tidspunkt. Likeledes vil særreglene om rådighetsserverv i arveavgiftsloven § 10 gå foran de alminnelige regler i § 9.

I arveavgiftsloven § 10 er det gitt særregler for rådighetsservervets inntreden når overføringen gjelder inntektsnytelser, livsforsikringspoliser eller ytelser hvis vesentlige verdi er avhengig av en betingelse.

I det følgende gis en generell beskrivelse av disse bestemmelsenes innhold. Særlige problemer som gjør seg gjeldende ved utsatt rådighetsserverv, vil bli behandlet i punkt 9 og 10. De særlige spørsmål som oppstår når det overdras bolig- eller fritidseiendom med påheftet bruksrett for giver, vil bli behandlet i punkt 11, 12 og 13.

## **3 Givers/arvelaters bestemmelse**

### **3.1 -- Generelt**

Det følger av § 9 første ledd, første avsnitt, at bestemmelsene under bokstav a - d bare kommer til anvendelse "hvis ikke annet følger av arvelaters eller givers bestemmelse."

### **3.2 -- Hva slags bestemmelser**

En giver eller arvelater kan ha gitt bestemmelser som medfører at arvingen/ mottakeren først vil erverve full disposisjonsrett over midlene på et senere tidspunkt enn ved selve arvefallet eller overdragelsen. En slik bestemmelse kan etter omstendighetene føre til at også rådighetsservervet i arveavgiftslovens forstand forskyves. For en gjennomgang av hva slags bestemmelser som kan føre til utsatt rådighetsserverv, vises det til punktene 3.5, 11, 12 og 13.

### 3.2.1 --- *Rådighetsbegrensinger til beskyttelse av mottaker*

Arveavgiftsloven § 9 tredje ledd bestemmer at det ved fastsettelsen av tidspunktet for rådighetservervet likevel skal sees bort fra bestemmelser som innebærer visse former for rådighetsbegrensinger. Dette gjelder uansett hvor hemmende en slik bestemmelse måtte være for mottakers adgang til å råde over midlene. Fra Ot. prp. nr. 48 (1962–63) gjengis:

*"De rådighetsinnskrenkninger det her siktes til er slike som bare har til formål å beskytte mottakeren selv, f eks at midlene ikke kan pantsettes eller være gjenstand for tvangsfullbyrdelse, eller slik bestemmelse som vergemålsloven § 62 forutsetter."*

### 3.3 -- *Fra giver eller arvelater*

Det er bare bestemmelser fra den som er arvelater eller giver ved den aktuelle formuesoverføringen som kan medføre utsatt rådighetserverv i forhold til arveavgiftsloven § 9 første ledd, første avsnitt. Rådighetsbegrensninger som er oppstått på annen måte, vil ikke kunne føre til utsatt rådighetserverv i medhold av denne bestemmelsen.

Som et praktisk eksempel kan nevnes tilfellet hvor B har mottatt grunnbokshjemmelen til en eiendom som A har forbeholdt seg en livsvarig bruksrett til. Overføres eiendommen videre fra B til C, vil heftelsen være uten betydning for Cs rådighetserverv. Dette fordi heftelsen ikke er oppstått som følge av den aktuelle givers (Bs) bestemmelse, men skriver seg fra bestemmelse gitt av en tidligere eier.

B har på sin side gitt fra seg de samlede beføyelser han selv har hatt. Vilkåret for Cs rådighetserverv, jf. arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav d, vil dermed være oppfylt på Cs hånd. Heftelsen vil derfor bare ha betydning for verdsettelsen av gaven.

### 3.4 -- *Krav til arvelaters/givers bestemmelse*

#### 3.4.1 --- *Arvetilfellene*

Det stilles krav til at arvelaters bestemmelse foreligger i form av gyldig testament eller skriftlig opptegnelse, jf. prinsippene i arveavgiftsloven § 6, første og annet ledd.

#### 3.4.2 --- *Gavetilfellene*

Det kan ikke stilles bestemte krav til bestemmelsens form. En muntlig bestemmelse vil i henhold til alminnelige avtalerettslige prinsipper være like bindende som en skriftlig. Det kan imidlertid være vanskelig å dokumentere en muntlig bestemmelses eksistens og innhold. Hva som i tilfelle skal kreves av dokumentasjon, må avgiftsmyndigheten avgjøre etter en konkret vurdering.

Imidlertid vil det i de fleste tilfeller foreligge skriftlig materiale i form av avtale, gavebrev eller lignende. Hvorvidt bestemmelsen må ha til følge at rådighetservervet utstår, vil da bero på en tolkning av dette.

### **3.5 -- Andre betingelser for ervervet som har betydning for rådgighetservervet**

#### **3.5.1 --- Suspensive betingelser**

Hvor ervervet av midlene er avhengig av at en senere begivenhet inntreer, eksempelvis at mottaker når en bestemt alder, anses rådgighetservervet som utsatt.

#### **3.5.2 --- Resolutive betingelser**

Forbehold ved overdragelsen om at en mottaker må gi fra seg midlene hvis en senere begivenhet inntreer, er uten betydning for rådgighetservervet. Mottakeren anses allerede å ha ervervet rådgigheten over midlene.

#### **Eks:**

*Mottakeren må gi fra seg gårdsbruket han har fått fra foreldrene til broren hvis han i fremtiden bestemmer seg for å flytte fra gårdsbruket.*

Den nye mottakeren, som får midlene, plikter da avgift ved rådgighetservervet på vanlig måte. Den som gir fra seg midlene regnes for å ha hatt bruksrett til midlene frem til oppgivelsestidspunktet, og denne beregnes og kapitaliseres på vanlig måte. For eventuelle midler i behold opprettholdes den avgift som ble beregnet på rådgighetstidspunktet.

## **4 Rådighetservervet i dødsbo**

I dette avsnittet forutsettes det at rådgighetservervet ikke skal utstå som følge av arvelaters bestemmelse eller arveavgiftslovens særregler. Det er da reglene i § 9 første ledd bokstav a - c som kommer til anvendelse.

### **4.1 -- Privat skiftede bo**

Overtas et bo til privat skifte, anses arvingenes rådighet å være ervervet ved arvelaters død, jf. § 9 første ledd bokstav a.

Bestemmelsen gjelder ikke i tilfeller hvor arvelaters ektefelle skifter boet etter først å ha sittet med det uskiftet. (Se om rådgighetserverv i uskiftebo nedenfor under pkt.5)

Det er uten betydning på hvilket tidspunkt arvingene påtar seg gjeldsansvaret, jf. skifteloven § 78, eller når de faktisk mottar midlene. I praksis vil det gjerne gå noe tid fra dødsfallstidspunktet til arvingene har bestemt seg for oppgjørsformen, og ytterligere noe tid før arvemidlene faktisk er fordelt. Det er likevel dødsdagen som markerer rådgighetsservervets inntreden.

Som nevnt ovenfor i pkt 1.2.2. er det midlenes verdi på rådgighetstidspunktet som skal inngå i avgiftsgrunnlaget. Om arvemidlenes verdi minsker eller øker i tiden mellom dødsfallet og fordelingstidspunktet, er det derfor likevel verdien på dødsfallstidspunktet som skal legges til grunn ved arveavgiftsberegningen.

At midlene er gått tapt etter rådgighetservervet gir ikke grunnlag for en annen fastsettelse av avgiftsgrunnlaget. Arvingen er i slike tilfeller eventuelt henvist til å søke lempninger i avgiftsbetalingen i henhold til arveavgiftsloven § 46 annet ledd eller etter skattebetalingsloven § 15-1 eller § 15-2.

Omfatter boet midler fra et annet dødsbo som er under offentlig skifte, har Finansdepartementet lagt til grunn at rådighetservervet for disse midlers vedkommende først inntreer ved utlodningen.

#### **4.1.1 --- Midler etter forsvunnet person**

Lov av 21. mars 1961 nr. 1 inneholder regler om hvordan man forholder seg når det er usikkert om en person er i live eller ikke. Er vedkommende forsvunnet under slike omstendigheter at det ikke er grunn til å tvile på at han er død, skal skifteretten avsi kjennelse om dette, jf. lovens § 1. Kjennelsen skal samtidig fastsette en dødsdag. Arven anses å være falt på denne dagen, og det er de arvinger som lever eller er unnfanget på dette tidspunkt som er vedkommendes arvinger.

Er en person forsvunnet, uten at det foreligger slike omstendigheter som nevnt ovenfor, kan den som har rettslig interesse i det kreve dødsformodningsdom avsagt hvis vilkårene etter lovens § 4 foreligger. Retten skal samtidig fastsette en dødsformodningsdag, som også vil være arvefallstidspunktet, jf. § 11 første ledd. Det er den som lever eller er unnfanget på dette tidspunkt som er vedkommendes arving.

Er arvelaters formue under det beløp som er angitt i lovens § 11 annet ledd, kan ektefellen eller arvingene kreve skifte uten å gå veien om en dødsformodningsdom. Også i dette tilfellet må skifteretten imidlertid fastsette en dødsformodningsdag.

Skiftes boet etter en forsvunnet person privat, følger det av arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav c at rådigheten anses å være ervervet når dødsformodningsdagen er endelig fastsatt. Skiftes boet offentlig, kommer § 9 første ledd bokstav b til anvendelse.

## **4.2 -- Offentlig skiftede bo**

Skiftes et bo offentlig, er hovedregelen etter § 9 første ledd bokstav b at rådigheten erverves ved utlodningen, ved utlevering uten utlodning eller når boet tilbakeleveres til arvingene til privat skifte (ekstraderes).

Når et bo skiftes offentlig, er det vedkommende tingrett som er avgiftsmyndighet. Avgiften forfaller til betaling straks, jf. skattebetalingsloven § 10-30 første ledd bokstav b.

#### **4.2.1 --- Rådighetserverv ved utlodningen**

Offentlig skiftede bo slutes gjerne ved en samlet fordeling av arvemidlene; utlodningen. Utlodningen skjer i rettsmøte og er gjenstand for anke. Ankefristen er ifølge skifteloven § 40 en måned regnet fra utlodningsdagen. Det følger av samme bestemmelse at betaling i henhold til utlodningen ikke kan kreves før ankefristen er utløpt.

Skifteloven inneholder imidlertid ingen bestemmelse om at arven først skal utdeles etter ankefristens utløp. Enkelte skifteretter foretar derfor den faktiske utdelingen av arvemidlene kort etter selve utlodningen. Arveavgiftslovens rådighetserverv knytter seg i slike tilfeller til den formelle utlodningen.

Det er således uten betydning for rådighetservervet hvorvidt utdelingen faktisk skjer før eller etter ankefristens utløp, eventuelt etter frafall av ankeadgangen. Korrigeres imidlertid utlodningen etter en anke, er det tidspunktet for den endelig korrigerede slutning og utlodning som skal legges til grunn som rådighetserverv.

#### 4.2.2 --- *Utdelinger uten formell utlodning*

Utddeles midler uten formell utlodning, f eks ved at det foretas delutbetalinger før utlodningen, inntretr rådighetservervet for disse midlene straks.

### 4.3 -- **Kombinasjoner av offentlig og privat skifte**

#### 4.3.1 --- *Først privat skifte deretter offentlig*

I tilfeller hvor privat skifte er innledet, men hvor det senere gjennomføres et offentlig skifte, er rådighetservervet som utgangspunkt det samme som ellers i offentlig skiftede bo.

Har skattekontoret allerede beregnet arveavgift under det private skiftet, må avgiftsspørsmålet imidlertid vurderes i forhold til arveavgiftsloven § 9 første ledd, bokstav b, annen setning. Det avgjørende vil her være avgiftsgrunnlagets størrelse ved skattekontorets arveavgiftsberegning, sett i forhold til det mulige avgiftsgrunnlaget ved det offentlige skiftet.

Har skattekontoret allerede beregnet avgift etter et høyere avgiftsgrunnlag enn det som ville bli å legge til grunn ved det offentlige skiftet, og klagefristen med hensyn til verdsettelsen er utløpt når det offentlige skiftet åpnes, skal avgiften ikke omberegnes. Bestemmelsen er begrunnet i et ønske om å hindre rent avgiftsmessige tilpasninger gjennom valg av skifteform, se Innstilling av 30. oktober 1958 s 34.

Vil avgiften imidlertid bli høyere ved en avgiftsfastsettelse under det offentlige skiftet, skal skifteretten foreta ny avgiftsberegning. Er avgiften i henhold til skattekontorets arveavgiftsberegning allerede betalt, kommer dette i tilfelle til fradrag i endelig beregnet avgift.

Det er uklart hvorvidt lovgiver med avgiftsgrunnlagets størrelse har ment boets samlede avgiftsgrunnlag, eller det samlede avgiftsgrunnlaget for hver enkelt arving. Det er imidlertid antatt at det må være det høyeste samlede avgiftsgrunnlaget for hver arving ved den enkelte utlodning eller utlevering som er det avgjørende. For en nærmere gjennomgang av dette spørsmålet, vises det til Hellevik (1998) s 113 og Harboe (1982) s 116.

Ovennevnte bestemmelse er ikke til hinder for at skattekontorets avgiftsvedtak omgjøres i tilfeller hvor det under det offentlige skiftet legges til grunn en annen fordeling av midlene enn det som var lagt til grunn ved skattekontorets behandling av saken.

#### 4.3.2 --- *først offentlig skifte - deretter privat*

Overtas et bo til privat skifte etter at offentlig skifte er innledet, avsluttes tingrettens behandling med en kjennelse om at boet tilbakeleveres (ekstraderes). Rådigheten anses i slike tilfeller å være ervervet den dag kjennelsen avsies.

## 5 Uskiftebo

### 5.1 -- **Uskifte i henhold til lov, testament eller samtykke**

Ettersom det ikke pliktes arveavgift av arv etter ektefelle, vil spørsmålet om rådighetsserverv i uskiftebo bare ha betydning i forhold til førstavdødes arvinger.

Det følger av arveavgiftsloven § 9 annet ledd at bestemmelsene under bokstav a til d ikke medfører at rådigheten erverves så lenge lengstlevende beholder midlene i uskiftet bo i henhold til lov, testament eller samtykke fra førstavdødes arvinger. Rådigheten erverves i slike tilfeller først når lengstlevende ikke lenger sitter med midlene, dvs. etter hvert som midlene deles ut, dog senest ved lengstlevendes død.

### 5.1.1 --- *Faktisk uskifte*

Det forekommer rent unntaksvis tilfeller hvor det ikke er utstedt uskifteerklæring, f eks fordi lengstlevende feilaktig har antatt at det intet var å skifte, eller feilaktig har erklært overtakelse av hele boet i medhold av arveloven § 6. Kan arvingene i slike tilfeller godtgjøre at det var større formue i boet enn antatt ved førstavdødes død, og lengstlevende oppfyller vilkårene for å sitte i uskiftet bo, kan arveavgiftsberegningen skje som om lengstlevende satt i uskifte. Rådighetsservervet vil da følge reglene for uskiftebo. Om praksisen, se kapittel om fordeling.

Tilsvarende må gjelde i tilfeller hvor arvingene kan dokumentere at lengstlevende har brakt med seg et uskiftebo inn i et nytt ekteskap.

Selv om uskifteboet som hovedregel skal skiftes i forbindelse med inngåelse av nytt ekteskap, kan førstavdødes arvinger ha avgitt erklæring om samtykke til fortsatt uskifte, jf. lov av 4. juli 1991 nr. 47 (ekteskapsloven) § 8 annet ledd.

## 5.2 -- *Skifte i lengstlevendes levetid*

Har lengstlevende i forbindelse med inngåelse av nytt ekteskap skiftet med førstavdødes arvinger, anses rådigheten ervervet på skiftetidspunktet. Det er i denne sammenhengen ikke avgjørende hvorvidt arvelodden faktisk er overført til arvingen. Fra Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969 gjengis:

*"Når lengstlevende ektefelle akter å inngå nytt ekteskap, og det i den anledning fastsettes at arvingens lodd i boet utgjør et bestemt beløp som ikke utskilles fra bomassen, men som arvingen gis skadesløsbrev for [sikkerhet for, Skattedirektoratets anmerkning] i boets fast eiendom, er det antatt at uskifteboet må anses skiftet og plikt inntrådt til å svare arveavgift av arven etter først avdøde ektefelle, uansett at arvingen har godtatt at beløpet skal bli stående hos lengstlevende ektefelle så lenge denne blir sittende med boets faste eiendom."*

Selv om arvingene i et slikt tilfelle faktisk mottar sin lodd først etter lengstlevendes død, skal boet derfor likevel ikke regnes som et uskiftebo i forhold til avgiftsberegningen. Arvingens krav mot lengstlevende skal i stedet behandles som en gjeldspost i dennes dødsbo, og kan dermed komme til fradrag i avgiftsgrunnlaget.

Tilsvarende gjelder også i andre tilfeller hvor lengstlevende skifter boet etter førstavdøde, men hvor selve overføringen av midlene skal utstå til et senere tidspunkt, f eks til skiftet etter lengstlevendes død. Se også skifteloven § 65 om skifteutlegg.

## 6 Gaver

### 6.1 -- *Generelt*

Den praktiske hovedregelen når det gjelder rådighetsservervet for gaver følger av arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav d. Med mindre annet følger av givers bestemmelse erverves rådigheten over gavemidler når gaven, i henhold til arveavgiftsloven § 2 tredje ledd anses å være ytet. Etter § 2 tredje ledd, første punktum, anses en gave å være ytet når giver

med endelig virkning har gitt fra seg den etter forholdene vesentlige rådighet over gavemidlene.

Bestemmelsens annet punktum gjelder gave i form av oppnevning som begunstiget etter livsforsikringspolise. Regelen slår fast at oppnevningen i seg selv ikke medfører at gaven er yttet, så lenge forsikringstakeren selv har rett til å disponere over polisens verdi.

Arveavgiftsloven § 10 omhandler rådighetsreservet for gaver i form av inntektsnytelser, visse forsikringspoliser og betingede ytelser.

I dette avsnittet omtales de alminnelige regler for rådighetsreserv ved gave, mens særreglene for gaver som består i inntektsnytelser mv. behandles nedenfor under punkt 7.

## **6.2 -- Arveavgiftslovens gavebegrep**

Arveavgiftslovens gavebegrep er nærmere definert i lovens § 2 sjuende ledd. Bestemmelsen må imidlertid sees i sammenheng med reglene i lovens § 4.

Det stilles ikke krav til at det må foreligge gavehensikt fra giver.

Ved vurderingen av om en transaksjon innebærer en avgiftspliktig gave - og ikke f.eks. et reelt salg - må det tas utgangspunkt i forholdene slik de foreligger når mottaker erverver rådigheten over midlene. Kommer man etter en konkret vurdering til at det på dette tidspunkt er svart fullt vederlag, jf. også § 2 sjuende ledd, foreligger det i arveavgiftslovens forstand ingen gave.

## **6.3 -- Vilkår; gaven må være ytt**

### **6.3.1 --- Generelt**

Det grunnleggende vilkår for mottakers rådighetsreserv, er at giver må ha prestert sin ytelse - gaven må være ytt. Dette gjelder uavhengig av om rådigheten overføres direkte fra giver til mottaker, eller om gavegjensstanden skal bero i tredjemanns forvaring en periode, før den overleveres til mottaker.

Hvorvidt gaven er ytt, vil i det enkelte tilfelle bero på om vilkårene etter arveavgiftsloven § 2 tredje ledd er til stede.

### **6.3.2 --- Gaveløfter mv.**

Et gaveløfte eller en avtale om en fremtidig ytelse er i seg selv ikke tilstrekkelig til å anse gaven som ytt. I denne sammenhengen må disposisjoner som gir mottaker enkelte, men ikke tilstrekkelige beføyelser over gavemidlene, anses som et gaveløfte. Som eksempel kan nevnes overføring av grunnbokshjemmelen til en eiendom som giver har forbeholdt seg omfattende bruksrett til.

Bestemmelsen i § 2 tredje ledds annet punktum kan illustrere lovens krav til fullbyrdelse av gaveløftet. At noen oppnevnes som begunstiget etter en livsforsikring medfører ikke i seg selv at det er ytt en gave, dersom forsikringstaker - den som har tegnet forsikringen - har rett til å tilbakekalle oppnevningen eller selv nyttiggjøre seg polisens verdi.

Når det foreligger et gaveløfte som i forhold til arveavgiftslovens regler må anses å være ufullbyrdet, kan heller ikke mottakers rådighetsreserv anses å være inntrådt.

### **6.3.3 --- Nærmere om givers rådighetsoppgivelse**

Arveavgiftsloven § 2 tredje ledd angir at gaven er ytt når giver med endelig virkning har gitt fra seg den etter forholdene vesentlige rådighet over den. Slik bestemmelsen lyder, angir den at rådighetsoppgivelsen må vurderes konkret. Fra bestemmelsens forarbeider (Ot. prp. nr. 48 (1962–63) s. 12 gjengis:

"Hva som er "den etter forholdene vesentlige rådighet" må avgjøres konkret. At giveren forbeholder seg bruksretten til midlene, eller rett til deres avkastning, vil ofte være avgjørende. Også andre beføyelser som giver forbeholder seg kan få betydning, jf. utvalgets § 3 nr. 3, men ikke en hvilken som helst adgang til rådighet av underordnet betydning."

Det må dermed tas utgangspunkt i den samlede rådighet giver selv hadde på forhånd, og sees hen til i hvilken utstrekning denne er i behold etter overdragelsen. Med "rådighet" menes i denne sammenhengen den form for disposisjonsrett gaveløftet omfatter.

Dreier det seg om en overføring av eiendomsretten til en gjenstand, vil det avgjørende være når giver med endelig virkning gir fra seg de etter forholdene vesentlige eierbeføyelser over gjenstanden. Gjelder gaven annet enn en eiendomsrett, må det vurderes konkret hvilke beføyelser vedkommende ytelse gir rettighetshaveren.

I de fleste tilfeller er det uproblematisk å fastslå når gaven er ytt.

Gir giveren fra seg samtlige av de beføyelser han selv har hatt over gavemidlene, må gaven anses å være ytt i og med selve overføringsakten. Som det klare eksempel kan nevnes overrekkelsen av et kontantbeløp eller en løsøre gjenstand.

Det samme gjelder når det overføres en gjenstand som er beheftet med rådighetsbegrensninger etter bestemmelse fra andre enn giveren, f. eks. når giver overdrar en eiendom hvor en tidligere eier har forbeholdt seg en livsvarig leie- eller bruksrett. At det hviler en tidligere etablert heftelse på eiendommen, er uten betydning for ytelsestidspunktet, så lenge giver har gitt fra seg de beføyelser han selv har hatt over eiendommen.

Annerledes stiller det seg i tilfeller hvor det skjer en gradvis overføring av rettigheter fra giver til mottaker. Det må her tas konkret stilling til på hvilket punkt i overføringsprosessen giver har gitt fra seg tilstrekkelig av rådigheten til at gaven kan anses å være ytt. Spørsmålet kan by på vanskelige grensedragninger. Enkelte typetilfeller har imidlertid funnet sin avgjørelse gjennom administrativ praksis. For en nærmere gjennomgang, vises det til **del II "Bruksrett"**.

En avtale om overdragelse av fast eiendom vil som utgangspunkt måtte anses som et gaveløfte. Rådighetsservervet vil imidlertid først inntre på det tidspunktet da giver faktisk oppgir sine rettigheter i eiendommen. Spørsmålet vil ofte bli avgjort på grunnlag av hvem som har den rent faktiske rådighet, også i de tilfellene hvor grunnbokshjemmelen allerede er overført til mottaker. Overdras eiendom uten tinglysning, må rådighetsspørsmålet avgjøres ut fra tilsvarende vurderinger. Tinglysning er i seg selv ingen nødvendig forutsetning for at det skal ha skjedd en avgiftspliktig overdragelse. Rådighetsservervet kan etter dette ikke alltid henføres direkte til avtaletidspunkt eller tinglysingsdato, men vil måtte bero på de konkrete omstendigheter i den enkelte sak.

Når en eiendom overdras uten vesentlige rådighetsbegrensninger, må rådighetsservervet knyttes til det tidspunktet da eiendommens stilles til mottakers disposisjon. Spørsmålet vil kunne by på vanskelige bevisvurderinger. Gavemeldingsskjemaet har imidlertid en egen rubrikk hvor det skal opplyses om nøyaktig hvilken dato gaven ytes, og det tidspunkt som er angitt der, kan avgiftsmyndigheten i alminnelighet også legge til grunn ved avgiftsberegningen.

## **6.4 -- *Må tidspunktet for mottakers rådighetsserverv falle sammen med givers rådighetsoppgivelse?***

Det er i arveavgiftsrettslig teori diskutert hvorvidt det er slik at rådigheten enten må ligge hos giver eller mottaker.

Spørsmålet vil ha betydning i de tilfellene hvor det går noe tid fra giver definitivt har oppgitt sin rådighet - og gaven således må anses å være ytt i forhold til lovens § 2 - og til mottaker faktisk mottar midlene.

Som eksempel kan nevnes tilfeller hvor giver har opprettet en bankkonto til mottaker, men hvor mottaker ifølge givers bestemmelse ikke skal kunne disponere over beløpet eller dets avkastning før på et langt senere tidspunkt. (I slike tilfeller kan det for øvrig ligge slik an at mottaker ikke en gang er klar over kontoens eksistens før beløpet kommer til utbetaling.)

Videre kan nevnes tilfeller hvor giver overfører eiendomsretten til en eiendom til mottaker, men hvor han har bestemt at en annen person skal ha bruksrett til hele eiendommen i en viss periode.

Skattedirektoratets standpunkt er at givers rådighetsoppgivelse er en nødvendig, men ikke tilstrekkelig forutsetning for mottakers rådighetsserverv.

Det legges således til grunn at arveavgiftsloven § 9 første ledd d gjelder "normaltilfellene", det vil si de tilfellene hvor rådigheten overføres direkte fra giver til mottaker. Her vil ytelsestidspunktet og rådighetsservervet være sammenfallende, og vurderingen i det enkelte tilfellet bare gjelde hvor stor del av rådigheten som må være oppgitt for at rådighetsservervet skal inntre. Når det kan konstateres at gaven er ytt, jf. § 2 tredje ledd, inntreer mottakers rådighetsserverv umiddelbart.

I andre tilfeller må mottakers rådighetsserverv fastlegges ut fra en tolkning av givers bestemmelse, jf. innledningsordene i § 9 første ledd. Givers bestemmelse om at mottaker foreløpig ikke skal kunne disponere over midlene, vil da kunne lede til at mottakers rådighetsserverv må utstå, selv om giver har oppgitt all sin rådighet over beløpet.

Det kan for så vidt trekkes en parallell til arveavgiftslovens regler om rådighetsserverv for livsforsikringspoliser. Har forsikringstaker ugjenkallelig oppnevnt en begunstiget, og har han definitivt frasagt seg adgangen til å råde over polisens økonomiske verdi, må gaven i forhold til arveavgiftsloven § 2 tredje ledd anses å være ytt.

Mottakers rådighetsserverv inntreer imidlertid ikke før forsikringstilfellet inntreer og polisen kommer til utbetaling.

## **7 Særregler for visse ytelser**

### **7.1 -- *Generelt***

Arveavgiftsloven § 10 inneholder særregler om rådighetsservervet for inntektsnytelser, visse forsikringer og betingede ytelser.

Reglene i § 10 går foran hovedreglene i § 9, og kommer til anvendelse både ved gaveoverdragelse og ved privat og offentlig skifte av dødsbo.

## **7.2 -- Rådighetserverv for inntektsnytelser**

### **7.2.1 --- Hva regnes som inntektsnyttelse**

Utgangspunktet ved vurderingen av rådighetsspørsmålet i det enkelte tilfelle, blir å fastlegge hvorvidt overføringen gjelder en kapitalverdi eller en inntektsnyttelse.

Arveavgiftsloven inneholder ingen klar definisjon av hva som ligger i begrepet "inntektsnyttelse". Imidlertid er grensen mellom kapitalverdier og inntektsnyttelser trukket opp gjennom § 5 fjerde ledds første punktum og femte ledd. For øvrig må det legges vekt på hvorvidt rettighetshaveren har adgang til å disponere over de kapitalverdier inntektsnyttelsen er avledet fra.

Betegnelsen inntektsnyttelse er benyttet flere steder i loven, og må antas å ha det samme innholdet i alle sammenhenger hvor den forekommer. Vi viser til § 13 og § 15. Vi antar videre at begrepet har samme betydning også i skattebetalingsloven § 10-31 nr. 3.

Arveavgiftsloven § 10 første ledd gir enkelte eksempler på hva som kan anses om inntektsnyttelse i lovens forstand. Det fremgår at begrepet omfatter rett til livrente, løpende kapitalavkastning, bruksrett og grunnavgift. Oppregningen er ikke uttømmende, men kan tjene som veiledning ved grensedragningen i tvilstilfeller. For øvrig må grensene trekkes opp gjennom praksis.

### **7.2.2 --- Hovedregel; første termins forfall**

Lovens hovedregel, jf. § 10 første ledd, første punktum, er at rådigheten erverves ved første termins forfall. Er inntektsnyttelsen en bruksrett, erverves rådigheten ved bruksrettens inntreden.

Rådighetsservervet gjelder hele inntektsnyttelsen, ikke bare første termin. Det er således inntektsnyttelsens samlede verdi - også den fremtidige - som skal inngå i avgiftsgrunnlaget. Av denne grunn er det gitt særregler for verdsettelsen gjennom arveavgiftsloven § 13, og særregler i skattebetalingsloven § 10-31 nummer 3.

Skattedirektoratet antar at "første termins forfall", eventuelt "bruksrettens inntreden" må forstås som det tidspunktet da det oppstår adgang for den berettigede til å nyttiggjøre seg den rettighet han er tilsagt.

At mottaker etter eget valg venter med å ta sin rett i bruk, vil dermed ikke påvirke rådighetsservervet.

Bestemmelsen innebærer at rådighetsserverv og forfallstidspunkt for avgiften kan bli et annet for inntektsnyttelsen enn for andre midler som mottaker mottar ved samme anledning.

Som eksempel kan nevnes et tilfelle hvor et dødsbo er overtatt til privat skifte og hvor arven består av en fast eiendom og retten til utbytte i et aksjeselskap. For eiendommen anses rådigheten ervervet ved dødsfallet, jf. arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav a. Rådigheten over utbytterettighetene erverves imidlertid ved første utbetaling, åtte måneder etter dødsfallet.

### **7.2.3 --- Særregel; etterskuddsvis rådighetsserverv**

Arveavgiftsloven § 10 første ledd, annet punktum, inneholder en særregel som gir avgiftsmyndigheten adgang til å anse rådigheten ervervet etterskuddsvis for hvert enkelt års verdi av inntektsnyttelsen. Dette kan være praktisk i tilfelle hvor det er særlig vanskelig å fastsette inntektsnyttelsens kapitalverdi, f.eks. fordi de årlige inntekter er svært variable.

Som eksempel kan nevnes tilfeller hvor noen arver retten til royalties etter en avdød forfatter, og inntektene - f eks på grunn av en planlagt nyutgivelse, film e l - må forventes å avvike meget fra nåværende nivå. Likeledes kan nevnes tilfeller hvor noen er tilsagt en viss, årlig andel av en virksomhets overskudd over et antall år.

Lovens krever imidlertid ikke at det må foreligge slike forhold, det er tilstrekkelig at avgiftsmyndigheten finner det hensiktsmessig. Den avgiftspliktige kan selv anmode om slik arveavgiftsberegning. Avgiftsmyndigheten må da vurdere konkret hvorvidt anmodningen bør etterkommes.

I Finansdepartementets rundskriv nr.2 av 20. februar 1965 er det uttalt at etterskuddsvis rådighetserverv ikke er til hinder for at avgiftsmyndigheten senere, når de hensyn som ledet til den årlige arveavgiftsberegningen ikke lenger er til stede, foretar en endelig avgiftsberegning etter en kapitalisering av de gjenstående terminer.

### **7.3 -- Livsforsikringer og betingede ytelser**

Når det overføres midler hvis vesentlige verdi er avhengig av en betingelse, anses rådigheten ervervet når betingelsen inntreffer, jf. arveavgiftsloven § 10 annet ledd. Som eksempel på slike midler nevner loven livsforsikringspoliser som ikke kan kreves gjenkjøpt.

Rådigheten erverves i disse tilfellene først når forsikringstilfellet inntreffer, dvs. når det foretas utbetaling i henhold til forsikringsavtalen. I Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965, s 16 er det uttalt at uttrykket "livsforsikringspoliser" både omfatter livspoliser og livrentepoliser. At polisen ikke kan kreves gjenkjøpt, må ha sin årsak i selve forsikringsvilkårene. At en giver har truffet bestemmelse om at mottaker ikke skal ha rett til å utta gjenkjøpsverdien, er imidlertid uten betydning her. En slik rådighetsbegrensning vil være av den art som er omtalt i § 9, siste ledd.

En forsikringspolise som gir mottaker rett til å utta gjenkjøpsverdien, anses ervervet ved overdragelsen, jf. de alminnelige regler etter § 9.

En oppnevning som begunstiget etter livsforsikring - enten oppnevningen er ugjenkallelig eller ikke - fører ikke til at rådighetservervet inntreffer. Rådigheten erverves i slike tilfeller først ved forsikringstakers død.

Når det gjelder hva som i forhold til arveavgiftsloven § 10 annet ledd skal anses som "midler hvis vesentlige verdi er avhengig av en betingelse", må dette bero på en konkret vurdering. Finansdepartementet har lagt til grunn at bestemmelsen for eksempel kommer til anvendelse i tilfeller hvor foreldre overdrar fast eiendom til ett barn, men under forbehold om at en eventuell gevinst ved videresalg innen en bestemt frist skal deles mellom mottaker og hans søsken. Den betingede fordring søsknene mottar, reguleres da av § 10 annet ledd. (Uttalelsen er inntatt i Utvalget 1976 s. 754.)

Samme løsning har Finansdepartementet falt ned på i et tilfelle med etteroppgjør etter odelsloven § 57. Her etterlot arvelater seg en jordbrukseiendom som en av arvingene overtok på skiftet. De øvrige arvinger betinget seg imidlertid retten til en andel av gevinsten, dersom eiendommen ble solgt innen en viss frist. Medarvingenes betingede rett til andel av en mulig fremtidig gevinst, måtte regnes som ervervet først da de kunne kreve midlene utbetalt fra den arvingen som mottok gården, altså etter at det senere salg ble gjennomført. (Inntatt i Utvalget 1980 s. 628.)

I en upublisert uttalelse fra 1997 har Finansdepartementet dessuten lagt til grunn at arveavgiftsloven § 10 annet ledd kom til anvendelse i et tilfelle hvor det pågikk en rettsvist vedrørende gevinstbeskatning av arvelaters etterlatte aksjer. Arvingene vant frem og fikk refundert et større beløp.

Finansdepartementet la til grunn at skatteoppgjøret, dersom det hadde vært korrekt gjennomført i angjeldende inntektsår, ville ha økt boets netto formue med det beløp som nå måtte refunderes. Det ble etter dette lagt til grunn at rådighetservervet for de refunderte midler først inntreder på det tidspunktet da rettskraftig dom forelå.

(Avgjørelsen gjaldt direkte spørsmålet om det var adgang til å erklære arvefratfall i refusjonsbeløpet. Det ble lagt til grunn at det kunne fratalles arv til fordel for de barn som var født eller unnfanget på tidspunktet for rådighetservervet, og at fristen for å levere fratfallserklæring også måtte knyttes til dette tidspunktet.)

## 8 Etterfølgende endringer (irregulær utvikling)

### 8.1 -- Innledning

Spørsmålet som behandles under dette punktet er hvilken betydning det har for rådighetservervet at mottaker i en periode med utsatt rådighet disponerer over midlene, for eksempel ved salg eller pantsettelse.

### 8.2 -- Mottaker selger / gir bort midlene

Hvis mottaker selger midlene - påheftet givers forbehold, for eksempel bruksrett – anses dette som en så vidt vesentlig rådighetsutøvelse at ordningen med utsatt rådighetserverv opphører.

Løsningen er den samme hvis mottaker gir fra seg midlene som gave.

#### **Eks:**

*A gir fra seg bolig til sønnen B, men forbeholder seg livsvarig boret til hele boligen. Det fattes bruksrettsvedtak. Mens bruksretten består gir så B boligen videre til sønn C.*

*Ved avgiftsberegning i ovennevnte eksempel ville B blitt beregnet for avgift med fradrag for gjenværende verdi av As bruksrett. C mottar eiendom fra B som er beheftet med bruksrett. Da det ikke er giver (B) som har fattet bestemmelse om bruksrett, jf. § 9, blir avgiftsberegningen for C lik avgiftsberegningen for B.*

*Hvis mottaker selger eller gir bort kun en del av gaveobjektet, vil ikke dette uten videre føre til at rådigheten over hele gaveobjektet anses ervervet. Avgjørelsen må bero på en konkret vurdering der bruksretten eller retten til avkastningen av gaveobjektet tillegges stor vekt*

#### **Eks:**

*A gir fra seg bolig til sønnen B, men forbeholder seg livsvarig boret til hele boligen. Det fattes bruksrettsvedtak. Mens bruksretten består selger B en mindre del av boligeiendommens tomt til naboen C.*

I dette tilfellet må det vektlegges at det kun er solgt en mindre del av tomten, og at mottaker fortsatt eier den resterende og vesentlige delen av boligeiendommen. Dette taler for at rådigheten over gaveobjektet totalt sett ikke er gått over på mottaker.

Selv om rådigheten over gaveobjektet totalt sett ikke kan anses ervervet, vil likevel rådigheten over den delen som er solgt eller gitt bort anses ervervet. Det skal normalt foretas avgiftsberegning for denne delen.

### 8.2.1 --- Overdragelse fra mottaker til ektefelle

Overføringer mellom ektefeller får ingen arveavgiftsrettslig betydning, så lenge ekteskapet består, jf. arveavgiftsloven § 4 fjerde ledd. Finansdepartementet har på denne bakgrunnen antatt at mottaker (ektefelle A) ved overføring av fast eiendom til ektefelle B ikke anses å ha ervervet rådigheten over eiendommen.

### 8.3 -- Mottaker gir midlene tilbake til giver

Hvis mottaker gir midlene tilbake til giver før mottaker anses å ha ervervet rådigheten over midlene, utløses ikke avgiftsplikt. Det gjelder både den opprinnelige utdelingen og tilbakeføringen.

**Eks:**

*Far overdrar huset sitt til sønnen, men forbeholder seg livsvarig bruksrett. Før bruksretten er opphørt velger sønnen å gi huset tilbake til faren.*

### 8.4 -- Bruksrettsavtalen blir ikke gjennomført

I enkelte tilfeller vil den som er forbeholdt bruksrett ikke benytte sin rett i den utstrekning som avtalen tilsier. Årsaken kan for eksempel være at vedkommende ikke lenger har praktisk mulighet for å benytte eiendommen han en gang forbeholdt seg bruksrett til.

Skal givers manglende eller reduserte bruk ha virkning for avgiftsberegningen må endringen(e) ha kommet frem ved et dispositivt uttrykk. Det kan både være ved et utsagn eller ved konkludert atferd. Uttrykket må synliggjøre et rettsopphevende innhold.

I utgangspunktet må det kreves at slike endringer i de faktiske forhold kommer til uttrykk i skriftlige avtaler før de kan anses å ha betydning for vurderingen av om rådighetservervet har inntrådt.

Unntak fra kravet om skriftlighet kan være aktuelt der det er klart at bruksrettsinnehaveren ikke lenger vil bruke midlene, eventuelt bruke midlene i et så vidt beskjedent omfang at rådighetservervet må anses inntrådt.

**Eks:**

*Bruksrettsinnehaveren har måttet flytte på institusjon og det er ikke lenger sannsynlig at han vil flytte hjem igjen.*

Rådighetservervet må i slike tilfeller anses inntrådt. Eventuelle fradrag for bruksrett vil kunne nektes etter arveavgiftsloven § 16, annet ledd, se Håndbokens kapittel om fradrag.

### 8.5 -- Inntektsnytelsen oppgis

Hvis heftelsen som begrunner utsatt rådighetsserverv oppgis, inntretr rådighetsservervet. Hvis oppgivelsen av eksempelvis en bruksrett til fast eiendom skjer mot et vederlag fra mottaker, kommer vederlaget til fradrag ved avgiftsberegningen.

Andre disposisjoner antas ikke å ha innvirkning på rådighetstidspunktet. Mottaker kan for eksempel pantsette midlene uten konsekvenser for rådighetsspørsmålet, med mindre senere mislighold fører til tvangssalg, som må likestilles med salg.

## **8.6 -- Mottaker avgår ved døden**

Hvis mottaker avgår ved døden før han erverver rådigheten over midlene, gjelder særregelen i arveavgiftsloven § 8, annet ledd: Den som mottar midlene anses å erverve dem direkte fra opprinnelig giver/arvelater. Dette gjelder ikke hvis avdødes ektefelle mottar midlene.

Dette medfører at den opprinnelige mottakers død i utgangspunktet ikke påvirker rådighetsovergangen.

## **9 Avgiftsberegning før rådighetservervet er inntrådt.**

Arveavgiftsloven har ingen bestemmelse om adgangen til å beregne arveavgift før gaven er ytet. Avgiftsmyndigheten kan derfor ikke pålegge noen å svare avgift før rådighetstidspunktet. Gavemottaker har på sin side ikke noe lovfestet krav på at en anmodning om avgiftsberegning tas til følge. Det foreligger imidlertid omfattende og langvarig administrativ praksis for at sakens parter likevel kan få beregnet arveavgift med utgangspunkt i eiendommens verdi ved overdragelsen. Forutsetningen er at partene selv krever dette og at det ikke gis fradrag for bruksrettens verdi.

Adgangen til å få avgiften beregnet umiddelbart forutsetter at overdragelsen er meldt avgiftsmyndigheten innen rimelig tid etter overdragelsestidspunktet. I praksis anses tre uker som rimelig tid.

Skattekontoret må gi avgiftspliktige opplysninger om denne adgangen i sine bruksrettsvedtak, og slik begjæring må fremsettes innen tre uker etter bruksrettsvedtakets dato. Senere fremsatt begjæring kan som hovedregel ikke tas til følge, og avgiftspliktige er som hovedregel bundet av sitt valg av beregningstidspunkt. Misforståelse av regelverk og verdier er normalt ikke tilstrekkelig til endring av vedtaket dersom ønske om beregning fremsettes først etter lang tid.

Det antas at unnlattelse av å opplyse avgiftspliktige om denne adgangen til tidligere avgiftsberegning, etter omstendighetene vil kunne være en saksbehandlingsfeil som leder til at vedtaket må anses å være ugyldig.

## **10 Saksbehandling ved utsatt rådighet**

Avgiftsmyndigheten må ta stilling til om rådigheten over gaven er oppgitt av giver og mottatt av gavemottakeren.

Dersom avgiftsmyndigheten kommer til at rådighetservervet skal anses utsatt, skal de avgiftspliktige informeres om dette. Dette skal i praksis skje ved at det treffes vedtak om utsatt avgiftsberegning, såkalt bruksrettsvedtak.

Et bruksrettsvedtak regnes for å være et enkeltvedtak som kan påklages. Klagefristen for slike vedtak er tre uker, jf. fvl. § 29, i motsetning til seks uker som er klagefristen for avgiftsvedtak, jf. arveavgiftsloven § 35 sammenholdt med § 31.

I bruksrettsvedtaket skal det gis opplysninger om adgangen til å kreve avgiften beregnet før rådigheten er inntrådt, se punkt 9.

## Del II – Bruksrett

### 11 Generelt

#### 11.1 -- Innledning

I denne delen omhandles kun bruksretter i fast eiendom. Det er i praksis flest spørsmål vedrørende bruksretter i fast eiendom, men mange av temaene som tas opp her kan også være aktuelle på andre særretter og ved bruksretter i andre aktiva enn fast eiendom.

#### 11.2 -- Hovedregel

En bestemmelse om bruksrett til en fast eiendom fastsatt av arvelater eller giver kan ha betydning for tidspunktet for rådighetservervet når eiendomsretten overdras til en annen enn den som har bruksretten.

I arveavgiftsmessig sammenheng anses ikke de avgiftspliktige midler som ytet før giveren har gitt fra seg den etter forholdene vesentlige rådighet over midlene. Regelen følger av arveavgiftsloven § 9 første ledd, litra d, jf. § 2 tredje ledd for gavedisposisjoner.

Ved arv og ved gave der giver gir bruksrett til en tredjeperson og eiendomsretten til en annen vil rådigheten til eiendommen, i utgangspunktet, anses å ha gått over på den nye eieren. (Mer om dette under punkt 13.2 og 13.3.).

Gaver gjennomføres ofte ved at det skjer en gradvis overføring av eierbeføyelser fra giver til mottaker, hvor siktemålet er at mottaker skal erverve alle de eierbeføyelser som giver tidligere hadde. Det må derfor tas konkret stilling til på hvilket punkt i overføringsprosessen giver har gitt fra seg tilstrekkelig av rådigheten til at midlene kan anses å være ytt i arveavgiftslovens forstand.

Løsningene som angis nedenfor – og de grensetilfeller som oppstår – må vurderes på bakgrunn av de hensyn som begrunner ordningen med utsatt rådighetserverv. De viktigste hensyn bak ordningen er:

- Skatteevnesynspunktet; før mottaker har fått rådighet over midlene har han ikke evne til å betale avgift.
- Ønsker om å forhindre at avgiftsgrunnlaget pulveriseres gjennom store fradrag for inntektsnytelser (typisk bruksrett til fast eiendom).

Det er en forutsetning for å kunne fatte enkeltvedtak om utsatt rådighet at avgiftsmyndigheten har konstatert at det foreligger et gaveelement på tidspunktet for avgivelse av gavetilsagnet, når en holder bruksrettsforholdet utenfor.

Giver forbeholder seg delvis bruksrett til en eiendom, men mottaker har betalt markedspris, uten noe fradrag for bruksrett. I et slikt tilfelle foreligger det ikke noe gaveelement ved overdragelsen.

Det følger både av forarbeidene og administrativ praksis at det skal legges stor vekt på adgangen til å disponere over avkastningen av midlene (for eksempel bruksretten til en eiendom). Hvis giver har forbeholdt seg avkastningen av midlene vil han således regelmessig anses for fremdeles å ha rådigheten over midlene, selv om han har overdratt øvrige (rettslige) eierbeføyelser, som for eksempel retten til å pantsette midlene.

En rettesnor ved vurderingen vil være å spørre om giver kan sies å ha den samme faktiske og praktiske nytte av midlene som tidligere.

Videre nevnes at avtaler mellom giver og mottaker faktisk må gjennomføres før de kan tillegges betydning i relasjon til rådighetsspørsmålet. Det er de reelle forhold som er avgjørende.

## 12 Bruksrett til fast eiendom

### 12.1 -- Innledning

Som det fremgår av punkt 11.2 er det avkastning i form av den faktiske og praktiske nytten – bruken – av eiendommen som, etter den klare hovedregel, er avgjørende for spørsmålet om rådigheten skal anses gått over. Ved vurderingen skal de reelle forholdene legges til grunn for avgjørelsen.

Bruken av begrepet "bruksrett" er av underordnet betydning. Ved vurderingen kan man således se bort fra anførsler fra avgiftspliktiges side om at det ikke er en "bruksrett", men en "leierett" eller "boret".

Der mottaker betaler et kontantvederlag for en eiendom, og giver i tillegg forbeholder seg bruksrett, blir det ofte hevdet at vederlaget og bruksretten samlet gjør at overdragelsen er et rent salg. Vederlaget og bruksretten må imidlertid ses hver for seg. Det må først vurderes om kontantvederlaget i seg selv gjør at overdragelsen er et rent salg. Dersom det konstateres at overdragelsen er et gavesalg, skal differansen avgiftsberegnes. Det må da vurderes om bruksretten innebærer at rådigheten ikke er gått over på mottaker. Kontantvederlaget er uten betydning for denne rådighetsvurderingen.

Kontantvederlaget kommer til fradrag på vanlig måte, og skal verdsettes til verdien på rådighetstidspunktet, jf. Håndbokens kapittel om fradrag, punkt 1.3, tilsvarende som for antatt salgsverdi på det som overdras. Både ytt kontantvederlag og overdragelseskostnader som kommer til fradrag ved avgiftsberegningen verdsettes til verdien på rådighetstidspunktet, dvs. indeksreguleres etter konsumprisindeksen.

I de tilfellene hvor en giver har satt som betingelse for kontantutdelingen at gavemottaker skal kjøpe en eiendom som giver skal ha bruksrett til, vil klassifiseringen av gavegjenstanden være avgjørende for om bruksretten har betydning for spørsmålet om rådighetsserverv. Klassifiseres gaven som eiendom kan bruksretten innebære at giver ikke har gitt fra seg rådigheten over gaven. Dersom gaven klassifiseres som kontantgave, vil bruksretten ikke ha betydning for rådighetsservervet, men ha virkning som et vederlag.

Ved overdragelse av bebygget grunn er det eiendommens egnethet til bolig- eller fritidsformål som er avgjørende for rådighetsspørsmålet, eventuell bruksrett til uteareal vil i denne forbindelsen være av underordnet betydning.

#### 12.1.1 --- Avgiftsberegning ved utsatt rådighet

Har avgiftsmyndigheten konstatert at bruksretten er så omfattende at rådigheten ikke kan anses å være gått over, vil vurderingen av om det foreligger en avgiftspliktig gave, og eventuelt med hvilken størrelse, måtte vurderes ut fra omstendighetene på det tidspunkt bruksretten bortfaller.

Se punkt 9 og 10 om muligheten til å få avgiften beregnet umiddelbart.

## **12.2 -- Bruksrett til boligeiendommer:**

### **12.2.1 --- Hovedregel**

For alminnelige boliger anses giver å ha oppgitt den vesentlige rådigheten hvis han forbeholder seg bruksretten til mindre enn halvparten av boligarealet.

Nedenfor følger en gjennomgang av hvordan rådighetsspørsmålet skal vurderes:

- ved overdragelse av ulike typer boligeiendommer beheftet med bruksrett,
- ved ulikt omfang av bruksretten

### **12.2.2 --- Bruksrett til del av bolig**

I noen tilfeller forbeholder giver seg bruksrett til mindre enn halvparten av boligarealet uten at et spesielt areal er definert, slik at det kan være vanskelig å skille ut den del giver har bruksrett til. Giver skal for eksempel dele bad, kjøkken og stue med mottaker og nærmest "bo på gjesterommet". Dette kan ikke regnes som bruksrett til en hybel.

Også i disse tilfellene må avgiftsmyndigheten foreta en konkret vurdering om hvorvidt giver har gitt fra seg den etter forholdene vesentlige rådigheten over boligen.

Først må omfanget av bruksretten bestemmes. Ved denne vurderingen må både stiftelsesgrunnlaget og de faktiske forhold ha betydning.

Tar vi for eksempel utgangspunkt i "bo på gjesterommet" så må avgiftsmyndigheten her ta stilling til om denne bruksretten også omfatter bruk av toalett, bad, vaskerom, kjøkken og tilgangsbareal.

Da dette er funksjoner som normalt følger med å bo et sted, må avgiftspliktige argumentere for at disse arealene ikke skal tas med i vurderingen. Manglende argumentasjon må tolkes som om en eller flere av disse funksjonene følger bruksretten.

Dernest blir spørsmålet om bruksretten må anses som vesentlig. I grensetilfeller vil det avgjørende være om giver kan sies å ha samme faktiske og praktiske nytte av boligen som tidligere, i så fall vil resultatet bli utsatt rådighetsreserv. Der er således adgang til å fravike "grenseverdivurderingen" rundt 50 prosent i disse grensetilfellene. Momenter ved vurderingen kan her være husets størrelse, planløsning osv.

Dersom rådigheten anses gått over fordi givers bruk er av såpass lite omfang, både i forhold til forut for overdragelsen og til husets størrelse, skal det gis er skjønnsmessig fradrag for bruken ved avgiftsberegningen. Temaet i skjønnet vil være hva den årlige leieverdien av bruksretten antas å være, jf. arveavgiftsloven § 13 fjerde ledd.

### **12.2.3 --- Bruksrett til boligens hybelleilighet**

Der det overdras enebolig med hybelleilighet, typisk en mer selvstendig hybel ment til utleie, og giver forbeholder seg bruksrett til denne, skal det gis fradrag for dette ved avgiftsberegningen.

Det er av betydning å trekke en grense mot ideelt delt bruk (12.2.2) og mot de tilfellene hvor bruken omfatter en egen boenhet (12.2.4.) Klassifiseres tilfellet under 12.2.2 legges det mer vekt på spørsmålet om "samme nytte" for giveren, slik at omfanget av givers bruk i disse tilfellene kan være kvantifiserbart mindre enn ved de øvrige tilfellene for at rådigheten ikke anses som oppgitt. Klassifiseres tilfellet under 12.2.4 vil vurderingen knytte seg til den

enheten giver har bruksrett til. Det vil si at hovedregelen blir utsatt rådighet for enheten giveren har bruksrett til og beregning for den eller de andre enheten(e)

En selvstendig hybelleilighet er normalt en boenhet med egen inngang og eget wc og kjøkken. Egen inngang til selve bygningen kreves imidlertid ikke, det er tilstrekkelig med egen dør til enheten dersom det deles trappeoppgang e.l.

Det stilles ikke et krav til størrelsen av hybelen, verken i seg selv eller i forhold til huset totalt, men en hybel utgjør en mindre del av husets totale boareal.

Det må trekkes en grense mellom hybel (12.2.3) og selvstendig boenhet (12.2.4). Grensen må trekkes konkret etter en vurdering av enheten.

- En hybel eller hybelleilighet er i boareal mindre enn en selvstendig boenhet. Det er vanskelig å argumentere for en klart angitt grense, men ligningsmyndigheten har i lignings-ABC'n uttalt at normalt vil en leilighet under 40 kvm ikke anses som en familieleilighet. Det samme kan være veiledende med hensyn til grensen mellom hybel og selvstendig boenhet.
- Det kreves mindre av fasiliteter til en boenhet for å klassifisere den som hybel enn en selvstendig boenhet. Et typisk tilfelle er felles kjøkken og bad.
- Det kreves mindre grad av selvstendighet for å være en hybel. Flere av fasilitetene kan være felles med andre boenheter.
- Er boligen bygd eller benyttet som tomanns- eller flermannsbolig, er det godt argument for at ene boenheten kan klassifiseres som en selvstendig boenhet.
- Er boenheten uten vesentlige endringer egnet for å bli seksjonert, er det et godt argument for at boenheten kan klassifiseres som en selvstendig boenhet.

#### 12.2.4 --- *Bruksrett til hus med flere boenheter - todeling*

Rådighetsvervet må vurderes for hver enkelt gavegjenstand, jf. arveavgiftsloven § 2 tredje ledd.

I enkelte tilfeller kan avgiftsmyndighetens klassifisering av sakens faktum under "en gave" by på problem. Det gjelder særlig der eiendommen som overføres har egenskaper som indikerer at den har to eller flere boenheter. Spørsmålet blir om disse sakene må behandles som flere gaver, slik at rådighetsvurderingen må tas for hvert enkelt av boenhetene.

Til forskjell fra eneboliger som inneholder en hybelleilighet, er det hus med flere selvstendige boenheter som må vurderes her. Eksempler på slike boliger er definerte vertikal- eller horisontaldelt tomannsbolig eller kjedete eneboliger.

I de tilfeller hvor overdrageren/giver har forbeholdt seg total eller vesentlig bruksrett til den ene boenheten vil konsekvensen av oppdelingen av gaven i flere gaver gi den virkningen at for den boligenheten som giver forbeholder seg bruksrett til vil giver fortsatt anses for å ha rådighet over; mens over den boligenhet som overdras anses rådigheten oppgitt. Det skal da fattes to vedtak. Overgangen for den ene enheten skal avgiftsberegnes, mens det besluttes utsatt rådighet (bruksrettsvedtak) for den andre enheten.

Hvorvidt huset/eiendommen kan karakteriseres som et hus med flere boenheter, må avgjøres etter en konkret vurdering.

Dersom boenhetene er registrert i et realregister med egne nummere, for eksempel eget gnr. bnr. snr., skal enheten som hovedregel vurderes som egne gavegjenstander ved rådighetsvurderingen.

Selv om enhetene ikke er registrert som egne enheter, mener Skattedirektoratet at det er adgang til å vurdere rådighetsovergangen for den enkelte boenhet når enhetene fremstår som selvstendige enheter etter en forsvarlig helhetsvurdering.

Nedenfor følger enkelte argumenter i vurderingen.

- Boenhetenes hoveddeler skal være klart avgrensede og sammenhengende arealer
- Hoveddelene skal ha egne innganger. Disse inngangene kan lede ut i fellesareal, men ikke inn i en annen boenhet.
- Boenhetene må ha fasiliteter som en familieleilighet. Det vil si wc/bad, kjøkken, soverom/stue, og i utgangspunktet må boarealet være over 40 kvadratmeter.
- Bruker skal ha eksklusiv bruk til hovedenhetene.
- Kan enhetene klart avgrenses mot hybelleilighet, jf. 12.2.3

Det typiske tilfellet vil være et hus bygget som en tomannsbolig, horisontaldelt eller vertikaldelt.

Andre eksempler kan være eiendommer hvor det er bygget en ny bolig i sammenheng med opprinnelig bolig. Dette kan være gjort av plasshensyn eller av byggetekniske årsaker. Der de to enhetene har hver sin inngang og ellers fremstår som to selvstendige boliger, bør disse behandles som to separate enheter.

Der enhetene ikke er fullstendig selvstendige og uavhengige av hverandre, de har f.eks. noe fellesareal, blir det nødvendig med en mer konkret vurdering mht. om de skal ses hver for seg eller sammen.

Det er ikke være avgjørende om enhetene er av ulik størrelse. Det er heller ikke avgjørende at en eiendom er tinglyst som en enebolig. Den kan like fullt bestå av flere boenheter. Enhetene kan f.eks. ha felles inngang og trappeoppgang. En måte å vurdere på er å se om en enhet kunne vært leid ut til fremmede, eller om enhetene går slik over i hverandre at det kun er mulig for familiemedlemmer/nære kjente å bebo huset. Vurderingstemaet blir således hvorvidt hver enhet kan utnyttes for seg, altså om den har de fasiliteter (bad, wc, kjøkken o.l.) og rom som er vanlig i en selvstendig enhet.

Er imidlertid den ene enheten vesentlig mindre enn den andre og har færre fasiliteter, vil det være nærliggende å heller se huset som en enebolig med hybelleilighet.

Nedenfor følger eksempler på hvilke momenter Skattedirektoratet har vektlagt i sine avgjørelser av hvorvidt det foreligger en eller flere enheter:

- "I foreliggende tilfelle fremstår det som klart at overdragelsen gjelder en bolig med to separate boenheter. Boligen er konsekvent betegnet som tomannsbolig. Det vises for øvrig til de innsendte plantegninger. At boligen ikke er seksjonert etter eierseksjonsloven er uten betydning for rådighetsvurderingen etter arveavgiftsloven, heller ikke at leilighetene eventuelt ikke kan selges hver for seg. Kan leilighetene praktisk sett benyttes som selvstendige boenheter, er det dette som er avgjørende."

- "[H]uset er å betrakte som en tomannsbolig selv om den ikke er seksjonert. Det legges bl.a. vekt på at huset både i det tinglyste skjøtet og i taksten er oppført som tomannsbolig, i sistnevnte er det også anført at huset er egnet for seksjonering. Klager anfører selv at "[d]et er altså på alle måter to helt separate husstander" og at eneboligen ble ombygd til å bli en generasjonsbolig, noe som også fremkommer av byggemelding og tegninger."
- "I foreliggende tilfelle fremstår ikke boligen som en tomannsbolig med to separate enheter. Tvert imot synes huset å bestå av en førsteetasje, og en annen etasje som kun delvis er forbeholdt giver. Boligen er benevnt som tomannsbolig i skjøte hvor det presiseres at giver forbeholder seg "borett til en av boenhetene". Det legges imidlertid mer vekt på taksten hvor boligen er benevnt enebolig, da det er taksten og ikke skjøtet som er satt opp av takstmann med kunnskap om typeinndelinger av hus.

Giver hadde, så vidt Skattedirektoratet forstår, full rådighet over hele huset før overdragelsen. Annen etasje ble tidligere disponert av mottaker, men uten at han hadde en eiers rådighet over denne. Når huset må ses under ett og giver oppgir rådigheten over størstedelen av huset og nå kun disponerer deler av annen etasje, synes det klart at han ikke har samme faktiske og praktiske nytte av eiendommen som han hadde tidligere."

### 12.2.5 --- *Leiligheter*

En leilighet kan per definisjon bestå av to eller flere boenheter, men leiligheter vil sjelden være store nok eller ha en slik planløsning at de kan karakteriseres som en bolig med to eller flere boenheter. Det vanlige vil være at man har sove/oppholdsrom for seg (eksklusivt) og ellers deler på øvrige fasiliteter (bad, wc, kjøkken osv). Under slike vilkår kan giver anses å ha vesentlig samme faktiske og praktiske nytte av boligen som tidligere. Under en slik forutsetning anses giver ikke å ha gitt fra seg den vesentlige rådigheten over eiendommen. Det kan således fattes bruksrettsvedtak for leiligheten.

### 12.2.6 --- *Verdsettelse av bruksrettsfradraget*

Verdien av bruksrett for boligeiendommer ansettes på grunnlag av bruksrettens årlige verdi og antatte varighet. Se arveavgiftsloven § 13 første ledd. Den årlige verdien av bruksretten skal settes til den årlige antatte leieverdien eller avkastning, jf. arveavgiftsloven § 13 fjerde ledd.

Bruksrettens årlige verdi må fastsettes ved et konkret skjønn.

Ved skjønnsvurderingen kan det legges vesentlig vekt på forholdet mellom eiendommens salgsverdi og årlig forventet avkastning av eiendommen uttrykt i prosent. Bruksrettens årlige verdi (boligens årlige avkastning) vil utgjøre en prosentandel av boligens antatte salgsverdi. Avkastningskravet er i praksis ikke det samme over hele landet. Etter erfaringstall, og i mangel av andre holdepunkter, kan en legge til grunn at en boligeiendom vil ha en årlig avkastning på mellom 6 og 10 % av boligens antatte salgsverdi. Som hovedregel kan det legges til grunn at avkastningen vil være forholdsmessig høy uttrykt i prosent der eiendomsverdien er lav, og motsatt der eiendomsverdien er høy.

Forutberegnelighet og likebehandling taler for at overnevnte forhold skal legges til grunn ved skjønnsvurderingen, med mindre det klart kan dokumenteres en annen årlig verdi utenfor nevnte spekter.

Fradraget skal utgjøre så stor andel av avkastningen som bruksretten gjør av boligarealet. Samlet verdi av eiendommen innbefatter husets verdi og tomteverdien under ett.

### **Eks**

*En bolig er verdt 1 000 000 kr og har et boligareal på 100 m<sup>2</sup>. Giver har forbeholdt seg bruksrett til 30 m<sup>2</sup>. Setter vi den årlige avkastningen til 10 % vil verdien av den totale, årlige bruksretten bli:*

*1 000 000 kr x 10 % = 100 000 kr*

*Bruksrettens andel av boligarealet utgjør 30 %. Den årlige verdien av bruksretten vil da bli:*

*100 000 kr x 30 % = 30 000 kr*

*Bruksrettens årlige verdi kapitaliseres så etter reglene i arveavgiftsloven § 13.*

### **12.2.7 --- Nye opplysninger i forbindelse med klage over bruksrettsvedtak**

Bruksrettsvedtak er å anse som enkeltvedtak etter forvaltningsloven, og det er således klage og omgjøringsreglene i denne loven som er avgjørende for skattekontorets kompetanse dersom det i forbindelse med en klage fremkommer nye opplysninger i saken.

Forvaltningsloven § 33 regulerer skattekontorets kompetanse som underinstans i forbindelse med klagebehandling. Etter bestemmelsens annet ledd kan underinstansen "oppheve eller endre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet". Dette betyr at skattekontoret har hjemmel til å foreta endringer, men kun dersom dette vil være til avgiftspliktiges gunst.

I forhold til i den generelle forvaltningsretten vil det på arveavgiftens område ofte kunne være vanskelig å fastslå om en endring av et vedtak vil være til gunst eller ugunst i en konkret sak. Der det f.eks. er fattet et vedtak for hele eiendommen under ett og det blir spørsmål om å se eiendommen som to separate boenheter, eller omvendt, eller der avgiften har vært beregnet og det blir spørsmål om utsettelse av beregningen, eller omvendt, kan det være svært usikkert hva som konkret vil være til gunst eller ugunst for den enkelte avgiftspliktige. Dette vil avhenge av den enkeltes økonomiske situasjon og ofte også endringer i eiendomsmarkedet over tid.

Etter Skattedirektoratets oppfatning må det foreligge helt klare holdepunkter for at en eventuell endring vil være til gunst for klageren dersom skattekontoret skal kunne endre et bruksrettsvedtak ved mottak av en rettidig klage. Dersom det ikke foreligger klare holdepunkter, må skattekontoret sende saken videre til Skattedirektoratet for ordinær klagebehandling.

Arveavgiftsloven § 34 gir ikke skattekontoret hjemmel til å rette bruksrettsvedtak.

## **12.3 -- Bruksrett til fritidseiendommer**

### **12.3.1 --- Hva regnes som fritidseiendom**

Med fritidseiendommer forstås en fast eiendom med bygning som er bestemt til bruk som bolig for fritidsformål. Typiske fritidseiendommer er hytter og landsteder. Unntaksvis kan også andre typer eiendommer, som for eksempel en byleilighet, anses som en fritidseiendom.

Forutsetningen er at eiendommen faktisk vil bli benyttet som vanlig for fritidseiendommer. Se for øvrig Lignings-ABC.

### 12.3.2 --- Rådighetservervet

Når giver har overført fritidseiendom til avgiftspliktig, og han har forbeholdt seg bruksrett til eiendommen, skal vurderingen av om giver har gitt fra seg den etter forholdene vesentlige rådighet - samt beregning av eventuelt fradrag - foretas etter følgende retningslinjer:

- Det legges til grunn at årlig bruksperiode for fritidseiendommer utgjør 8 uker. Hvis giver tar forbehold om bruksrett til fritidseiendom i mer enn 4 uker per kalenderår, anses ikke rådigheten å ha gått over til mottakeren. Unntak kan gjøres hvis dokumenterte omstendigheter tilsier et ikke ubetydelig avvik.
- En fritidseiendom skal vurderes som en enhet, selv om den består av flere bygninger. Unntak gjøres hvis bygningene er boenheter med egne bad/toalett og kjøkken.
- Bruksrettsavtalen må i utgangspunktet dokumenteres ved fremleggelse av skriftlig avtale, jf. arveavgiftsloven § 16 første ledd.

Hvis giver etter det ovennevnte ikke anses å ha gitt fra seg rådigheten over eiendommen, skal skattekontoret treffe bruksrettsvedtak.

Hvis giver etter det ovennevnte anses å ha gitt fra seg rådigheten skal det innrømmes fradrag for verdien av bruksretten etter reglene i arveavgiftsloven § 15 tredje ledd og § 13 første og fjerde ledd.

### 12.3.3 --- Verdsettelse av bruksrettsfradraget

Den årlige verdien av bruksretten fastsettes på bakgrunn av eiendommens årlige avkastning. For fritidseiendommer legges det til grunn en årlig avkastning på 4 %. Videre legges det til grunn at årlig bruksperiode for fritidseiendommer utgjør 8 uker.

$$\frac{\text{( 4 \% av fritidseiendommens verdi )}}{8} \times \text{givers bruksrettsperiode (uker)}$$

Unntak gjøres hvis dokumenterte omstendigheter tilsier et ikke ubetydelig avvik.

#### **Eks:**

*En eiendom med verdi kr 400 000 vil gi en årlig avkastning (4 % av eiendommens verdi) på kr 16 000. Den påregnelige, årlige bruksperioden for eiendommen er 8 uker. Avkastning per uke blir da:*

$$16\ 000 / 8 = \text{kr } 2\ 000$$

*Giver kan forbeholde seg bruksrett i maks. 4 uker per år. Den årlige verdien av bruksretten blir således:*

$$\text{kr } 2\ 000 \times 4 = \text{kr } 8\ 000$$

Bruksrettens årlige verdi kapitaliseres så etter reglene i arveavgiftsloven §13.

## 12.4 -- Bruksrett til landbrukseiendommer

Den faktiske rådigheten over landbrukseiendommer vil bestå av retten til å bruke bygninger og retten til drift. Det vesentlige i relasjon til rådighetsspørsmålet vil være driften av landbruket. Hvis mottaker har overtatt driften av landbruket, har han ervervet den vesentlige

rådigheten, selv om giver har forbeholdt seg bruksrett til en eller flere bygninger, typisk kårboligen. Unntak gjøres hvis driften er av underordnet betydning i forhold til utnyttelsen av eiendommens bygninger.

I tillegg til jord- og skogdrift kan jaktrettigheter, fiskerettigheter, bruk av setereiendom og naust/båthus ha betydning for rådighetsovergangen. Når slike rettigheter påropes, må det kunne påses at slike rettigheter også blir tatt med ved verdivurderingen av eiendommen.

## **12.5 -- Generelle spørsmål om bruksrett som fradragspost**

### **12.5.1 --- Betydningen av at bruksrettshaverne dekker helt eller delvis driftskostnader mv.**

I enkelte tilfelle bestemmer giver at hun/han skal dekke helt eller delvis driftskostnadene. Dette berører ikke spørsmålet om giver har gitt fra seg rådigheten over eiendommen, men har virkning for størrelsen for bruksrettsfradraget.

Det skal gjøres fradrag for denne motytelsen i verdien av den årlige bruksretten.

### **12.5.2 --- Betydningen av at bruksretten opphører innen ett år**

Der bruksrett til fast eiendom faller bort innen ett år, skal det gis fradrag for det antall måneder bruksretten faktisk varte, jf. arveavgiftsloven § 15 og § 13 siste ledd. Se Håndbokens kapittel om fradrag, punkt 10.2.4.

## **13 Rådighetservervet ved enkelte former for bruksrett**

### **13.1 -- Giver har forbeholdt seg borett i en annen eiendom som mottaker eier**

Situasjonen er at giver gir mottaker en eiendom, men samtidig krever at han skal få bruksrett til en annen eiendom, som mottaker allerede eier.

Disse tilfellene må vurderes i forhold til arveavgiftslovens gavebegrep i arveavgiftsloven § 2 syvende ledd, og ikke vurderes etter reglene om utsatt rådighetserverv. Det blir således et spørsmål om det foreligger et gavesalg.

Når en giver som vilkår for ervervet har pålagt mottaker å utrede en borett i en annen eiendom enn den overdragelsen gjelder, må de generelle vilkår for fradrag anses å være til stede, jf. arveavgiftsloven §15 første ledd. Foreligger dessuten vilkårene etter § 16 første ledd, må borettens verdi tas i betraktning som vederlag ved vurderingen av om det foreligger en avgiftspliktig gave. Hvorvidt det i det enkelte tilfelle er svart fullt eller delvis vederlag, må det tas stilling til etter en konkret verdsettelse av henholdsvis eiendom og borett.

I den utstrekning ytelse og motytelse dekker hverandre, faller transaksjonen utenfor arveavgiftslovens gavebegrep.

### **13.2 -- Giver har gitt eiendomsretten til en og bruksrett til en annen**

Hvor giver har gitt eiendomsretten til en tredjemann og bruksrett til en annen, vil mottakeren av eiendomsretten som hovedregel anses å ha ervervet rådigheten over eiendommen. Dette følger av arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav d, jf. arveavgiftsloven § 2 tredje ledd.

Etter ordlyden i arveavgiftsloven § 2 tredje ledd er en bruksrett til tredjemann uten betydning for rådighetservervet til gavemottakeren av kapitalen. Lovens forarbeider støtter denne tolkningen.

Utsatt rådighetserverv for kapitalmottaker kan i enkelte tilfeller være hjemlet i arveavgiftsloven § 9 første ledd første setning. Det gjelder først og fremst de tilfellene hvor giver uttrykkelig bestemmer at kapitalarvingen skal erverve rådigheten senere. Det samme antas også å gjelde der giver har gitt en bestemmelse som har den konsekvens at mottakeren faktisk får rådigheten over kapitalen senere enn gaveoverføringen.

Finansdepartementet gir uttrykk for at det i særlige tilfeller, der eierretten for den nye eieren framtrer som særlig sterkt begrenset, og eventuelt reelt innholdsløs inntil videre, vil være riktig å anse rådighetsovertakelsen for den nye eier utsatt etter arveavgiftsloven.

Det må påvises særlige forhold i det enkelte tilfelle for å kunne la bruksretten utsette rådighetsoverføringen for eierrettigheten. Avgiftsmyndigheten må foreta en individuell prøving av rådighetsspørsmålet, ut over det å fastslå at tredjemanns bruksrett er total. Kravet til særlige forhold fordrer at det må være flere funksjoner enn den totale bruksretten til eiendommen som må være unntatt eier. Slike funksjoner kan være salgs- og pantsettelsesforbud, innløsningsrett til bruksretthaver, medbestemmelsesrett til bruksretthaver eller andre vesentlige rådighetsinnskrenkninger.

Forutsatt at mottakeren av bruksretten/inntektsnyttelsen ikke har svart fullt vederlag, jf. arveavgiftsloven § 2 syvende ledd, eller at mottakeren ikke er avgiftspliktig etter arveavgiftsloven § 2, vil bruksretthaver etter arveavgiftsloven § 5 første ledd tredje punktum være avgiftspliktig for verdien av bruksretten.

Mottakeren av kapitalen, for eksempel eiendommen, vil som hovedregel ikke få utsatt avgiftsberegningen. Kapitalen/eiendommen blir da å verdsette etter reglene i arveavgiftsloven § 11 til 14 ved ervervstidspunktet. Mottakeren av kapitalen/ eiendommen får fradrag for bruksretten etter arveavgiftsloven § 15 tredje ledd jf. § 13.

Dersom unntaket i § 9 første ledd første setning inntreffer, vil mottaker av eiendommen ikke få beregnet avgiften før bruksretten opphører, og verdsettelsestidspunktet vil være tidspunktet for bruksrettens opphør. Det gis ikke fradrag for bruksretten.

Gaven anses i slike tilfeller, som hovedregel, å komme fra den opprinnelige giveren. Unntak fra dette gjøres der mottaker er beslektet med bruksretthaver i rett nedstigende linje, se arveavgiftsloven § 5 fjerde ledd første punktum og § 8 første ledd annet punktum.

### **13.3 -- Arvelater har gitt eiendomsretten til en og bruksrett til en annen**

Der arvelater har gitt eiendomsretten til en og bruksrett til en annen, vil mottakeren av eiendommen som hovedregel anses å ha ervervet rådighet over midlene ved dødsfallet. Dette følger av arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav a.

Utsatt rådighetsserverv for kapitalmottaker kan være hjemlet i arveavgiftsloven § 9 første ledd første setning. Det gjelder først og fremst de tilfellene hvor arvelater uttrykkelig bestemmer at kapitalarvingen skal erverve rådigheten senere enn ved dødsfallet. Det samme antas også å gjelde der arvelater har gitt en bestemmelse som har den konsekvens at mottakeren faktisk får rådigheten over kapitalen senere enn ved dødsfallet.

Finansdepartementet gir uttrykk for at det i særlige tilfeller, der eierretten for den nye eieren framtrer som særlig sterkt begrenset, og eventuelt reelt innholdsløs inntil videre, vil være riktig å anse rådighetsovertakelsen for den nye eier utsatt etter arveavgiftsloven.

Det må påvises særlige forhold i det enkelte tilfelle for å kunne la bruksretten utsette rådighetsoverføringen for eierrettigheten. Avgiftsmyndigheten må foreta en individuell prøving av rådighetsspørsmålet, ut over det å fastslå at tredjemanns bruksrett er total. Kravet til særlige forhold fordrer at det må være flere funksjoner enn den totale bruksretten til eiendommen som må være unntatt eier. Slike funksjoner kan være salgs- og pantsettelsesforbud, innløsningsrett til bruksretthaver, medbestemmelsesrett til bruksretthaver eller andre vesentlige rådighetsinnskrenkninger.

Forutsatt at mottakeren av bruksretten/inntektsnytelsen ikke har svart fullt vederlag, jf. arveavgiftsloven § 2 syvende ledd, eller at mottakeren ikke er avgiftspliktig etter arveavgiftsloven § 2, vil bruksretthaver etter arveavgiftsloven § 5 første ledd tredje punktum være avgiftspliktig for verdien av bruksretten.

Mottakeren av kapitalen, for eksempel eiendommen, vil som hovedregel ikke få utsatt avgiftsberegningen. Kapitalen/eiendommen blir da å verdsette etter reglene i arveavgiftsloven § 11 til 14 ved ervervstidspunktet. Mottakeren av kapitalen/ eiendommen får fradrag for bruksretten etter arveavgiftsloven § 15 tredje ledd jf. § 13.

Dersom unntaket i § 9 første ledd første setning inntreffer, vil mottaker av eiendommen ikke få beregnet avgiften av kapitalen før bruksretten/inntektsnytelsen opphører, og verdsettelsestidspunktet vil være tidspunktet for bruksrettens opphør. Det gis ikke fradrag for bruksretten.

Arven anses i slike tilfeller, som hovedregel, å komme fra den opprinnelige arvelateren. Unntak fra dette gjøres der mottaker er beslektet med bruksretthaver i rett nedstigende linje, se arveavgiftsloven § 5 fjerde ledd første punktum og § 8 første ledd annet punktum.