

ARVEAVGIFTSPLIKTIG RÅDIGHETSERVERV



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 746
Leveringsfrist: 26. April 2011.

Til sammen 15 434 ord

26.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema	1
1.2	Avgrensning	2
1.3	Rettskildesituasjonen	2
1.4	Den videre fremstilling	3
<u>2</u>	<u>TIDSPUNKTET FOR RÅDIGHETENS OVERGANG</u>	<u>4</u>
2.1	Arveavgiftslovens rådighetsbegrep	4
2.2	Avsluttende bemerkninger	9
<u>3</u>	<u>GIVERS BESTEMMELSE OM RÅDIGHETSERVERVET</u>	<u>10</u>
3.1	Regelen om givers bestemmelse om rådighetsservervet	10
3.2	Unntak fra givers bestemmelse om rådighetsservervet	14
3.2.1	Bestemmelse i mottakers interesse	14
3.2.2	Bestemmelse til fordel for tredjemann	15
3.3	Avsluttende bemerkninger	18
<u>4</u>	<u>PÅ HVILKET TIDSPUNKT KAN GAVEN ANSES YTET</u>	<u>19</u>
4.1	Rådighetsoppgivelse med endelig virkning	20
4.2	Krav til vesentlig rådighetsoppgivelse	20
4.2.1	Generelt om vesentlighetskravet	20
4.2.2	Fritidseiendom	28

4.2.3	Boligeiendom	31
4.2.4	Grensen mellom en eller flere boenheter.	32
4.3	Avsluttende bemerkninger	38
5	<u>ER GIVERS RÅDIGHETSOPPGIVELSE ALENE TILSTREKKELIG FOR MOTTAKERS RÅDIGHETSERVERV?</u>	40
6	<u>IRREGULÆRE FORHOLD.</u>	46
6.1	Gavemottaker selger gaven	47
6.2	Gavemottakeren gir bort gaven	48
6.3	Gavemottaker gir tilbake gaven	49
6.4	Avgiftsberegning før rådighetsservervet er inntrådt.	49
7	<u>AVSLUTNING</u>	50
8	<u>LITTERATURLISTE</u>	51

1 Innledning

1.1 Tema

Temaet for denne oppgaven er rådighetens betydning for de avgiftsmessige sidene ved en formuesoverføring fra en generasjon til den neste. Denne typen overføringer blir gjerne kaldt generasjonsskifter. Det sentrale for oppgaven er når eierbeføyelsene arveavgiftsrettslig kan anses for å ha gått over. Oppgavens hovedtema er: På hvilket tidspunkt anses rådigheten for å ha gått over?

Utgangspunktet for vurderingen forankres i Arveavgiftsloven av 19. juni 1964 nr. 14, heretter kalt aal., hvor § 9 første ledd jf. § 2 tredje ledd utgjør de sentrale bestemmelsene ved avveiningen av rådighetens overgang.

Bakgrunnen for valget av dette temaet er særlige problemer som kan oppstå ved fastsettelsen av rådighetstidspunktet i generasjonsskifter. Et eksempel kan være trinnvis overføring av et selskap fra foreldre til barn. Begrunnelsen for en slik disposisjon kan være givers ønske om å sikre den fremtidige driften, samt egeninteresse gjerne knyttet til utbytte. Problemet ved en trinnvis overføring er fastsettelsen av på hvilket tidspunkt selskapet anses overdratt til barna, da det er dette tidspunktet avgiftsplikten inntreffer. Det kan innledningsvis oppstilles tre vilkår for avgiftsplikt; 1) At det gis en gave. 2) At gavemottakeren er slektning i rett nedstigende linje. 3) At rådigheten over gaveobjektet er overført til gavemottakeren. Tidspunktet for rådighetens overgang er sentralt da det er knyttet en rekke rettsvirkninger til overgangen. Rådighetsservervet er skjæringstidspunktet mellom hva som anses for gave og hva som anses ervervet i ettertid. Tidspunktet er derfor avgjørende for hvilke formuesobjekter som inngår i avgiftsgrunnlaget jf. aal. § 5 første ledd. Ved verdsettelsen av formuesobjektene settes verdien som hovedregel til ”*antatt salgsverdi*” ved rådighetsservervet jf. aal. § 11, med unntak av formuesobjekter som faller inn under

særreglene i aal. §§ 11 A til 14. Fradrag i avgiftsgrunnlaget gis kun dersom de påheftede forpliktelsene forelå ved rådighetens overgang, jf. aal. §§ 15 til 17. Ervervet av rådigheten er videre avgjørende for hvilken avgiftssats som skal benyttes ved avgiftsberegningen, jf. aal. § 18.

1.2 Avgrensning

Denne oppgaven tar i første rekke for seg rådighetsproblematikken ved livsdisposisjoner, og avgrenses mot dødsdisposisjoner. Livsdisposisjoner regnes som hovedregel å omfatte disposisjoner som er oppfylt før giver dør eller ligger på dødsleiet.¹ Aal. benytter begrepet gave om slike disposisjoner. Begrepet gave vil derfor bli benyttet i den videre fremstilling. Det forutsettes at gavemottaker er avgiftspliktig etter aal. § 2, og ikke faller inn under unntakene for avgiftsplikt i aal. § 4. Det kan videre bemerkes at det ikke kreves en berikelseshensikt hos giver ved gaveoverføringen.² Som hovedregel er det i arveavgiftsmessig sammenheng tilstrekkelig at en formuesoverføring objektivt sett foreligger.³ Videre vil ikke særregelen i aal. § 10 bli behandlet. Ei heller vil oppgaven ta for seg spørsmål rundt fradrag for faktiske innskrenkelser i råderetten, eller verdsettelse av gaveobjektet.

1.3 Rettskildesituasjonen

Oppgaven tar utgangspunkt i den alminnelige juridiske metode, slik den er nedfelt i rettskildelæren. Aal. inneholder de sentrale bestemmelsene om overgang av rådighet ved gaveoverføringer. Utover lovteksten er det sparsommelig med kilder på området. Forarbeidene i tilknytning til oppgavens problemstilling er over 40 år gamle og er av beskjedent omfang. Det finnes imidlertid enkelte uttalelser, og disse vil derfor vær et

¹ Lødrup, Arverett 5. utg. 2008 s. 223 flg.

² Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 12, Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 42, og Giertsen (1995) Generasjonsskifte s. 99.

³ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 42, og NOU 2000:8 s. 27.

moment ved vurderingen. Spørsmålet har ikke vært avgjort i Høyesterett, og det foreligger få avgjørelser fra lavere rettsinstanser. Det som imidlertid er særegent ved rettskildesituasjonen er betydningen av forvaltningspraksis. I mangel av andre vektige rettskilder vil Skattedirektoratets Håndbok i arveavgift, heretter kaldt Håndboken, få desto større betydning. Håndboken står i en særstilling da den for det første angir Skattedirektoratets tolkningsresultatet av lovtekst og forarbeider. For det andre så har den inkorporert klageavgjørelser, som ellers ikke er offentlig tilgjengelig. Selv om det foreligger en langvarig forvaltningspraksis, er Høyesterett ikke bundet av denne, men praksisen kan være et moment. Et annet særtrekk er at det foreligger forarbeider til ny arveavgiftslov i NOU 2000:8, som imidlertid kun delvis er gjennomført. Dokumentet tillegges en viss betydning da det gir en sammenfatning av gjeldene rett, på området. I juridisk litteratur er temaet generasjonsskifte behandlet grundig, men behandlingen av det arveavgiftsrettslige tidspunktet for rådighetens overgang er derimot noe mangelfull. Ved vurderingen av problemstillingen har jeg også anvendt sentrale rundskriv fra Finansdepartementet og fagskriv fra Skatt Øst. Dokumentene er offentlige, men ikke lett tilgjengelige. Deler av dokumentenes innholdet er imidlertid inntatt i Håndboken.

1.4 Den videre fremstilling

I den videre fremstilling vil jeg først redegjøre kort for aal. § 9. Her vil jeg gi en oversikt over innhold, formål og bakgrunn. Jeg vil så gå nærmere inn på hva som ligger i begrepet rådighet, som danner grunnlaget for den videre drøftelsen av rådighetens overgang. Deretter vil jeg ta for meg vilkårene i aal. § 9 og aal. § 2, som er de sentrale lovbestemmelsene for oppgaven. Først behandles de særtilfeller hvor giver har gitt bestemmelse om tidspunktet for mottakers rådighetsserverv, jf. aal. § 9 første ledd første setning. Deretter legges hovedvekten på de mer alminnelige gavetilfellene, jf. aal. § 9 første ledd bokstav d jf. § 2 tredje ledd, hvor givers rådighetsoppgivelse er det sentrale ved bedømmelse av rådighetens overgang. Så vurderes det om givers rådighetsoppgivelse er sammenfallende med mottakers rådighetsserverv. Avslutningsvis behandles et par tilfeller hvor det foreligger irregulær forhold i forbindelse med rådighetsovergang.

2 Tidspunktet for rådighetens overgang

Hjemmelen for oppgavens problemstilling om på hvilket tidspunktet anses rådigheten for å ha gått over, følger av aal. § 9 første ledd bokstav d jf. § 2 tredje ledd. Den sentrale bestemmelsen lyder *”Hvis ikke annet følger av arvelaters eller givers bestemmelse eller av reglene i § 10, ansees rådigheten ervervet slik: (...) d) Over gavemidler: når gaven i henhold til § 2, tredje ledd, ansees ytet.”*

Rådighetservervet etter aal. § 9 er det tidspunktet da en gavemottaker i arveavgiftsrettens forstand anses å ha mottatt gaven. Fastleggelsen av dette tidspunktet er sentralt da blant annet avgiftsplikten knytter seg til dette tidspunktet. Bakgrunnen for arveavgiften er mottakers økte skatteevne. Mottakers likviditetshensyn tilsier derfor at det er svært viktig å fastslå om mottaker virkelig har fått rådigheten over midlene, og dermed økt skatteevne, før avgiften ilegges. Tidspunktet for rådighetservervet fastsettes i normaltillfellene etter aal. § 9 første ledd bokstav a-d, hvor bokstav d er den sentrale for oppgaven da denne omhandler gaveerverv.

Jeg vil starte med å redegjøre for aal. rådighetsbegrep, da begrepet er sentralt for forståelsen av de aktuelle lovbestemmelsene. Videre er en viss kjennskap til rådighetsbegrepet nødvendig ved forståelsen og vurderingen av på hvilket tidspunkt rådigheten anses for å ha gått over.

2.1 Arveavgiftslovens rådighetsbegrep

Når man skal finne frem til hvordan begrepet ”rådighet” skal forstås, må det ses hen til den sentrale lovteksten. Aal. gir imidlertid ingen legaldefinisjon av begrepet. De to sentrale bestemmelsene i aal. § 9 jf. § 2 viser til hverandre. Begrepet ”rådighetserverv” forklares i aal. § 9 første ledd bokstav d ved hjelp av begrepet ”ytet”. Hva som nærmere ligger i begrepet ”ytet” er definert i aal. § 2 tredje ledd ved at giver *”(...)med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten eller den etter forholdene vesentlige rådighet.”* Dette blir en

sirkelforklaring som gir lite veiledning ved begrepsforståelsen. Som følge av dette antas rådighetsregelen å være til dels vanskelig å anvende i praksis.⁴

En normal språklig forståelse av begrepet ”rådighet” er ikke enkelt å slå fast. Imidlertid kan begrepet knyttes til retten til å bestemme over et formuesgode. At rådighet har sammenheng med rett til å bestemme over et formuesgode, gir ikke avklarende veiledning. I daglig talen bruker vi gjerne begrepet ”eier” om den som innehar den vesentlige rådigheten over en gjenstand. Det vil derfor kunne trekkes en parallell til de beføyelser en eier har over et formuesgode, som blant annet muligheten til å bestemme og benytte seg av det. Lovens mangel på en klar definisjon taler for at lovgiver kan ha ønsket å legge den alminnelige begrepsforståelsen til grunn. Rådighetsbegrepet er ellers i den juridiske litteraturen gjerne benyttet som betegnelsen på en innehavers eierbeføyelser.⁵

Da lovteksten gir lite veiledning om begrepets innhold må man se hen til forarbeidene ved fortolkningen. Forarbeidene gir ingen definisjon av begrepet. Det uttrykkes imidlertid at uttrykket ”rå over” innebærer at en person er tillagt ubetinget rett til å bruke eller på annen måte rå over midlene.⁶ Forståelsen er fulgt opp i de etterfølgende forarbeidene.⁷ Det blir videre nevnt to typer rådighetsbeføyelser; bruksrett og avkastning.⁸ Ut over dette er det lite holdepunkter. Lovens forarbeider regnes for å være i tråd med tidligere praksis på området.

I mangel av retningsgivende høyesterettsdommer på arveavgiftsrettens område, vil høyesterettsdommer fra skatteretten kunne være et moment i fastleggelsen av rådighetsbegrepets innhold. Skatt- og arveavgiftsretten bør ut i fra harmoniseringshensyn ha samme tolkning av rådighetsbegrepet. Tidligere ble det regnet som tilstrekkelig å ha den

⁴ NOU 2000:8 s. 302.

⁵ Falkanger (2007) Tingsrett, 6. utg. 41.

⁶ Arveavgifts utvalgets innstilling avgitt den 30. oktober 1958.

⁷ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) og Innst. O. XV. (1963-64).

⁸ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 12.

juridiske rådigheten for å bli ansett som eier.⁹ Både rettspraksis og juridisk litteratur har gått bort fra denne oppfatningen, slik at faktisk rådighet også er et vilkår.¹⁰ Dette kommer til uttrykk i Rt. 2009 s. 441 *Nordkraft*, som omhandler beskatning av uttaksrett. De ”vesentlige eierbeføyelsene” regnes for sentrale ved vurderingen av rådighetsovergangen. Høyesterett regner eierbeføyelsene for å inneholde en rett til å bestemme uttaksprofilen, plikt til å dekke andel kostnader, ”(...)retten til å selge eller hindre salg(...), rett til å pantsette, delta i videre utbygging, rett til å bestemme produksjonsvolum og tid mv., samt om den uttaksberettigede har det vesentlige av den økonomiske risikoen, herunder plikten til å dekke en forholdsmessig andel av investeringskostnadene.”¹¹ Beskrivelsen av eierbeføyelsene er av Høyesterett sitert fra etterarbeider, men antas å ha ”betydning for forståelsen av de gjeldende reglene”.¹²

Ved formuesbeskatning er det i all hovedsak tilstrekkelig å inneha den juridiske råderetten for å bli ansett som eier, da registrert eller tinglyst eier alminnelig antas å være den reelle eier. Når det gjelder gevinstbeskatning av bolig er det utvidede rådighetsbegrepet inntatt i Skatteloven. Det er i sktl. § 9-2(3) et vilkår at eieren må besitte både juridisk og faktisk rådighet, for å kunne unntas gevinstbeskatning. De to vilkårene er kumulative. Vedkommende må ha eiet boligen i minst ett år, og benyttet den som egen bolig i minst ett av de to siste årene.

Skatteretten benytter i all hovedsak privatrettslige ord og uttrykk.¹³ Det privatrettslige rådighetsbegrepets innhold er nokså klart. Det vil derfor være naturlig at begrepet gis samme innhold i skatt- og avgiftsrettslig sammenheng.¹⁴ Det kan ikke ses noen åpenbar

⁹ Rt. 1925 s. 862 *Braathen*.

¹⁰ Harboe (2000) *Arveavgift*, 2. utg. s. 139.

¹¹ Rt. 2009 s. 441.

¹² Rt. 2009 s. 441 jf. Ot.prp.nr. 1 s. 63, jf. Rt. 2005 s. 394.

¹³ Zimmer (2009) *Skatterett*, 6. utg. s. 50.

¹⁴ Zimmer (2009) *Lærebok i Skatterett*, 6. utg. s. 50, og *Lignings-ABC 2010/11* s. 355.

grunn for at lovgiver har ment å gi begrepet et annet innhold. Ved en gaveoverføring vil det knytte seg en rekke både faktiske og juridiske råderetter til gaveobjektet. I tråd med privatretten bør rådigheten normalt deles i to typer beføyelser, juridisk råderett og faktisk råderett.¹⁵ Den juridiske råderetten innebærer blant annet at man kan selge, gi bort, pantsette, og stifte bruksrettigheter i gjenstanden. Videre kan andre hindres fra å utnytte objektet, med unntak av for eksempel kreditor som har panterett i objektet. Den faktiske råderetten regnes å innebefatte rett til å utnytte gjenstanden, typisk retten til å benytte en eiendom som bolig, utnytte dens areal til bygging, benytte ressurser som skog eller sandtak, og ha rett til gjenstandens avkastning.¹⁶ Avkastningen kan dreie seg om objektets verdiøkning, leieinntekter med mer. Andre eierbeføyelser som kan tenkes er eiers oppfølging av vedlikehold, betaling av løpende utgifter, og at han bærer risikoen ved gjenstanden.

I den juridiske litteraturen gis det lite veiledning om forståelsen av rådighetsbegrepet. Harboe vier spørsmålet kun et kort petit avsnitt: ”*Med juridisk rådighet menes her adgangen til å disponere over midlene i forhold til omverdenen, for eksempel ved salg eller utleie. Med faktisk rådighet menes fysisk kontroll.*”¹⁷ Slik jeg forstår Harboe legger han til grunn den alminnelige tingsrettslige forståelsen av juridisk og faktisk rådighet. Fysisk kontroll forstår jeg som det å besitte en gjenstand og kunne hindre andre fra bruk.

Dommer fra lavere instanser kan ikke tillegges avgjørende betydning, men kan i mangel av andre kilder gi en viss veiledning. I en upublisert dom fra Gauldal herredsrett av 22.12.2000, var det tvist om fastsettelsen av inngangsverdi, og dermed ervervstidspunktet, ved beregning av skattepliktig gevinst. ”*Hvem som har hatt juridisk og faktisk råderett, oppebåret avkastning av eiendommen mv.*” ble ansett som sentrale momenter. I forbindelse med rådighetsbegrepet vil jeg videre trekke frem en upublisert dom fra Sør-Trøndelag

¹⁵ Lignings-ABC 2010/11 s. 355.

¹⁶ Falkanger (2007) Tingsrett, 6. utg. s. 40 flg.

¹⁷ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. petit s. 139 flg.

tingrett av 26.01.2011. Saken gjelder gyldigheten av Skattedirektoratets opprettholdelse av avgiftsmyndighetens vedtak om utsatt rådighet. Det uttales i dommen at: *”Retten bygger på det Harboe skriver og legger til grunn at rådighetsbegrepet i arveavgiftsloven forutsetter juridisk rådighet (i Harboes betydning).”* Det må i den sammenheng bemerkes at Harboe uttaler: *”Når det i arveavgiftsloven tales om erverv av rådighet, kan (min understrekning) det siktes både til den juridiske og til den faktiske rådighet over de aktuelle midlene.”*¹⁸ Retten uttrykker videre i dommen at *”(...)adgangen til å disponere over midlene i forhold til omverdenen (juridisk rådighet) er et nødvendig kjennetegn ved arveavgiftslovens rådighetsbegrep. (...). At juridisk disposisjonsrett inngår som nødvendig del av arveavgiftslovens rådighetsbegrep peker i retning av at faktisk utøvelse av rådigheten ikke er nødvendig dersom man kan velge å utøve rådigheten eller la være. Å ha en hittil ubenyttet adgang til å disponere – ved transaksjon eller fysiske tiltak – må etter rettens forståelse av rådighetsbegrepet være tilstrekkelig.”* Det kan bemerkes at retten med dette legger opp til en forståelse av rådighetsbegrepet som kun omfatter juridisk rådighet, som avviker fra den privatrettslige forståelsen og det som ellers er lagt til grunn. Jeg mener dette er et syn man i de senere år har gått bort i fra. Å ha en rett til fysisk å råde, men ikke utøve den, kan jo teoretisk tenkes å være nok. Imidlertid har utøvelsen av den faktiske rådigheten ved overdragelse av eiendom i praksis blitt ansett som vesentlig når man skal vurdere om gaven er ytet etter aal. § 2 tredje ledd.¹⁹

Ved Ligningsutvalgets praksis er den privatrettslige forståelsen av rådighet nokså konsekvent lagt til grunn.²⁰ Rådighetsbegrepet innebærer da både juridiske og faktiske beføyelser. Dette kommer direkte til uttrykk i Lignings-ABC på s. 355. Tilsvarende kan ses å være lagt grunn ved avgiftsmyndighetens praksis. Håndboken gir ingen konkret redegjørelse for begrepets innhold. Den ser imidlertid likevel ut til å bygge på den privatrettslige forståelsen av rådighet. Det følger av flere uttalelser i Håndboken, som blant

¹⁸ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. petit s. 139 flg.

¹⁹ Jf. punkt 4.2.

²⁰ Jf. bla. Utv. 2009 s. 269.

annet: ”Med ”rådighet” menes det i denne sammenheng den form for disposisjonsrett gaveløftet omfatter.”²¹

I NOU 2000:8 er utvalgets forslag til rådighetsregelen for gaver plassert i § 4-1 andre ledd bokstav c.²² I merknaden til lovforslaget sies det at bestemmelsen i det vesentligste tilsvarende den gjeldende aal. § 9. Det er altså ikke tilsiktet noen regelendring, kun en forenkling av lovteksten.²³ Utvalget valgte å gå bort fra begrepet rådighet når det kom til hva giver endelig og vesentlig skulle anses å ha gitt fra seg. Lovforslaget lyder som følger: ”(...)giver med endelig virkning har gitt fra seg det vesentlige av både den rettslige disposisjonsrett over og retten til avkastningen, herunder bruken, av gavegjensstanden.”²⁴ Utvalgets formål med denne utformingen var å gi en mer direkte beskrivelse av hva det dreier seg om. Utvalget uttaler selv: ”Formuleringen antas å gjenspeile gjeldene rett.”²⁵

2.2 Avsluttende bemerkninger

Det arveavgiftsrettslige rådighetsbegrepet må på bakgrunn av drøftelsen over anses å omfatte både juridisk og faktisk rådighet, da den privatrettslige forståelsen av begrepet i stor grad antas å være retningsgivende.

Det kan bli et spørsmål om både den juridiske og faktiske råderetten må overføres for at tidspunktet for rådighetens overgang arveavgiftsrettslige skal foreligge. I de alminnelige tilfellene vil spørsmålet ikke komme på spissen da alle eierbeføyelsene overføres på et og samme tidspunkt. Imidlertid vil spørsmålet kunne være relevant ved blant annet trinnvise overføringer. Ved slike overføringer må det foretas en konkret vurdering om giver har oppgitt en vesentlig del av de samlede råderettene, jf. oppgavens punkt 4.2. Ved

²¹ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 14 og 22.

²² NOU 2000:8 s. 314-315.

²³ NOU 2000:8 s. 301-302.

²⁴ NOU 2000:8 s. 315.

²⁵ NOU 2000:8 s. 302.

vurderingen må det anses som nokså klart at juridisk rådighet alene ikke kan være avgjørende. Det blir da et spørsmål om overføring av faktisk rådighet alene er tilstrekkelig. Slike tilfeller kan muligens tenkes dersom den faktiske rådigheten utgjør den mest sentrale beføyelsen ved gaveobjektet. Giver kan dermed bli regnet for å ha ”yter” gaven jf. aal. § 9 første ledd bokstav d jf. § 2 tredje ledd. En slik forståelse må imidlertid avgrenses mot inntektsnytelser som gaveobjekt, jf. aal. § 10, som faller utenfor oppgaven.

Når tidspunktet for rådighetens overgang skal avgjøres i et konkret tilfelle, må overgangen av eierbeføyelsene vurderes konkret.²⁶ I enkelte tilfeller har giver imidlertid gitt bestemmelser om mottakers rådighetsreserv. Neste kapittel redegjør nærmere for slike tilfeller.

3 Givers bestemmelse om rådighetsreservet

3.1 Regelen om givers bestemmelse om rådighetsreservet

I det følgende vil jeg ta for meg de tilfellene hvor giver i forbindelse med gaveoverføringen har gitt bestemmelser om når mottaker skal erverve rådigheten over gaven. Givers mulighet til å regulere det arveavgiftsrettslige rådighetsreservet gjennom en bestemmelse følger av aal. § 9 første ledd. Når jeg i det videre anvender begrepet ”bestemmelse” sikter jeg til de tilfellene hvor giver har gitt bestemmelse om mottakers rådighetsreserv. Et eksempel for å illustrere situasjonen er de tilfellene hvor giver gir eiendomsretten til mottaker, og beholder bruksretten selv. Mottaker vil i slike tilfeller ikke anses å få rådigheten før på et senere tidspunkt.

Ut i fra en alminnelig språklig forståelse av lovteksten er givers bestemmelse som hovedregel avgjørende for rådighetsreservet. I forarbeidene betegnes imidlertid givers

²⁶ Jf. punkt 4.2.

bestemmelse som et unntak fra lovens alminnelige regel om at rådigheten anses for ervervet på gavetidspunktet.²⁷ Både Harboe og Håndboken følger forarbeidenes standpunkt.²⁸ Uavhengig av hva som er hovedregelen og unntaket, så er normaltilfellene at giver ikke har gitt bestemmelser om rådighetservervet.²⁹ Hvis giver imidlertid har gitt bestemmelse om rådighetservervet må bestemmelsen som utgangspunkt være avgjørende for når mottakeren skal anses å erverve rådigheten over de aktuelle midler.³⁰

Det stilles ingen formkrav til givers bestemmelse i aal. § 9. Ses den sentrale lovbestemmelsen i sammenheng med aal. § 6 andre ledd, er det krav om at arvelaters bestemmelse følger av testament eller skriftlig oppteignelse. Et tilsvarende krav kan ikke stilles i gavetilfellene, da det hersker full avtalefrihet ved gaveoverføringer. Muntlige avtale vil derfor være like bindende som skriftlige, men vil kunne være vanskelig å få brakt på det rene.³¹ Dersom det hersker tvil om det foreligger en bestemmelse som får konsekvenser for rådighetservervet, må partene kunne pålegges å sannsynliggjøre forholdet for avgiftsmyndigheten.³² Vanligvis foreligger det imidlertid gjerne en skriftlig avtale mellom partene. Bestemmelsen følger typisk et gavebrev, er inntatt i en kontrakt eller påført skjøtet.

Aal. § 9 første ledd åpner for at rådighetservervet i aal. forstand kan forskyves.³³ Giver kan imidlertid ikke uten videre bestemme at mottakers rådighetserverv i aal. forstand skal utsettes.³⁴ En utsettelse forutsetter at giver uttrykkelig bestemmer at rådighetservervet skal

²⁷ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 14.

²⁸ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 133, og Håndboken kap. Rådighet og bruksrett se bla. nederst s. 32.

²⁹ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 9.

³⁰ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 117.

³¹ Jf. Alminnelig avtalerett.

³² Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 137.

³³ Håndbok i arveavgift. kap. Rådighet og bruksrett s. 6.

³⁴ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 133.

forskyves, og rådighetsservervet utestår som følge av bestemmelsen.³⁵ Givers bestemmelse skal med andre ord etterleves av partene. Det er ikke tilstrekkelig med en proformaerklæring da det avgjørende er den faktiske gjennomføringen.

Det er bare bestemmelser fra giver eller personer som handler på hans vegne, som kan få betydning for rådighetsservervet, jf. aal. § 9 første ledd. Dette følger direkte av ordlyden i aal. § 9 første ledd første setning, og er uttrykt i den juridiske litteraturen.³⁶

Rådighetsbegrensninger med et annet opphav, vil ikke kunne forskyve rådighetsserverv i medhold av denne bestemmelsen.³⁷ Dersom giver gir bort et forretningsbygg hvor det foreligger flere leieforhold, vil leiekontraktene ikke få betydning for mottakers rådighetsserverv, til tross for kontraktens innskrenkning i mottakers rådighet.

Videre er det kun i de tilfeller hvor givers bestemmelse om rådighetsservervet forutsetter en ytterligere overføring av rådighet, på et senere tidspunkt, at bestemmelsen kan få betydning for mottakers rådighetsserverv og dermed avgiftens inntreden.³⁸ Et tilfelle som da klart faller utenfor, er der hvor giver gir eiendomsretten til en person og en ikke tidsbegrenset bruksrett til en annen. Det vil da ikke kunne bli utsatt rådighetsserverv, da mottakeren ikke skal erverve noe mer senere. Mottakeren kan i utgangspunktet kun erverve rådigheten til en bestemt gave en gang.³⁹ Dette taler for at mottaker bør ha ervervet en vesentlig del av råderettene på det tidspunktet rådighetsservervet settes til. I et tilfelle hvor giver kun overfører ubetydelige eierbeføyelser, og bestemmer at resten skal overføres senere, så vil det være riktig at bestemmelsen tillegges vekt.⁴⁰ Da avgiftsplikten er direkte knyttet til rådighetsservervet, taler skatteevneprinsippet for at rådighetsservervet etter loven bør falle

³⁵ Håndbok i arveavgift. kap. Rådighet og bruksrett s. 33, og Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 14.

³⁶ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 137

³⁷ Håndbok i arveavgift. kap. Rådighet og bruksrett s. 7.

³⁸ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 109.

³⁹ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 134.

⁴⁰ Håndbok i arveavgift. kap. Rådighet og bruksrett s. 6.

sammen med den faktiske fullbyrdelsen av gaven.⁴¹ Dette fordi mottaker kan ha behov for å realisere gavemidlene for å kunne betjene avgiften.

I den juridiske litteraturen nevnes to varianter av bestemmelser som kan ha betydning for på hvilket tidspunkt rådigheten anses for å ha gått over, suspensive betingelser og resolutive betingelser.⁴² I først nevnte tilfelle vil erverv av gaven være betinget av en senere inntrådt begivenhet.⁴³ Eksempelvis dersom barnebarnet går i bestefars fotspor og blir lege, eller oppnår et bestemt mål, skal han bli belønnet med 500 000 kr. Gaveløftet er i seg selv ikke nok for å bli ansett for å ha ervervet rådigheten. I slike tilfeller foreligger det ingen gave før begivenheten har inntrådt. Imidlertid kan det bli snakk om rådighetserverv dersom midlene skal forvaltes frem til betingelsen eventuelt inntre, og forvalteren kan anses som en stiftelse med selvstendig ervervsevne, jf. Rt. 1977 s. 886 *Mowinkel*. Ved en resolutiv betingelse vil mottaker dersom en betingelse inntre i fremtiden være forpliktet til å gi fra seg gavemidlene.⁴⁴ Eksempelvis at mottaker av en hytte må gi den videre til sin søster dersom han selv kjøper seg en annen hytte, eller at han må yte et etteroppgjør ved et eventuelt salg. En slik betingelse vil ikke få betydning for det arveavgiftsrettslige rådighetservervet, da selve fullbyrdelsen av gaven allerede er gjennomført.⁴⁵ Det kan imidlertid bli snakk om omberegning av avgiften til den opprinnelige mottakeren.⁴⁶

Det mest alminnelige tilfelle hvor givers bestemmelse vil kunne forskyve rådighetservervet, er der hvor giver betinger seg selv enten en eksklusiv bruksrett eller full avkastningsrett av gaveobjektet. Da mottaker som hovedregel ikke kan anses å ha ervervet rådigheten før givers fastsatte tidspunkt i slike tilfeller, vil avgiftsplikten utstå til dette

⁴¹ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 134.

⁴² Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 108, Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 139

⁴³ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 8.

⁴⁴ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 108.

⁴⁵ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 8.

⁴⁶ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 8.

senere tidspunkt.⁴⁷ Imidlertid vil det ikke alltid være lett å fastslå om rådigheten, og dermed avgiften, skal forskyves.⁴⁸ Den faktiske overgangen av rådighet i henhold til givers bestemmelse må være avgjørende.⁴⁹ Det må derfor foretas en konkret vurdering av bestemmelsen, for å fastslå det arveavgiftsrettslige rådighetsreservet.⁵⁰ Hvorvidt mottaker har den praktiske og faktiske nytten av gaveobjektet, regnes å ha betydning.⁵¹ I de tilfellene hvor det er tvil om betydningen av givers bestemmelse for rådighetsreservet, er det naturlig å se på om giver har forbeholdt seg hele avkastningen av midlene eller bruken av gaveobjektet. Hvis det er tilfellet vil gavemottakeren neppe kunne sies å ha ervervet rådigheten over gaven, og avgiftsplikten skal utstå.⁵² Det kan spørres om situasjonen blir en annen om giver betinger både seg selv og tredjeperson bruksrett. Det avgjørende vil imidlertid være om givers bruksrett isolert er så omfattende at rådigheten må anses for å utstå, da utgangspunktet er at det kun er givers egen bruksrett som kan medføre utsatt rådighet for mottaker av eiendommen.⁵³

3.2 Unntak fra givers bestemmelse om rådighetsreservet

3.2.1 Bestemmelse i mottakers interesse

Det er gjort unntak fra givers bestemmelse om rådighetsreservet i aal. § 9 siste ledd, selv hvor rådighetsreservet virkelig blir forskjøvet. Unntaket omfatter bestemmelser som er i mottakers interesse. Det kan typisk være forskjellige forvaltningsordninger som skal verne eller sikre en umyndig eller ung mottaker. Giver kan eksempelvis ha opprettet en konto i mottakers navn, og gitt bestemmelse om sperring frem til mottaker fyller 25 år. Mottaker i

⁴⁷ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 107.

⁴⁸ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 107.

⁴⁹ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 107.

⁵⁰ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 108.

⁵¹ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 110.

⁵² Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 108.

⁵³ Fagskriv G 1 2007 22.06.07.

eksempelet kan ikke råde over gaven som følge av givers bestemmelse, og rådighetservervet vil da som utgangspunkt skulle utstå til dette senere tidspunkt. Imidlertid vil et slikt tilfelle fanges opp av unntaket i tredje ledd. Så lenge givers bestemmelse om utsatt rådighetserverv er til beskyttelse for mottakeren, skal det ses bort i fra bestemmelsen ved fastsettelsen av rådighetservervet.⁵⁴ Givers bestemmelse kan omfatte både juridiske innskrenkninger som salgsforbud eller pantsettelsesforbud, og faktiske innskrenkninger som i eksempelet over, uten at dette skal tillegges betydning.⁵⁵ Mottaker vil i utgangspunktet derfor bli avgiftspliktig, til tross for at det faktiske rådighetservervet utstår.

3.2.2 Bestemmelse til fordel for tredjemann

Det er viktig at givers bestemmelser ikke blandes sammen med de tilfellene hvor giver har valgt å fordele formuesgoder på flere personer, uten å ha ment å begrense eller utsette den enkelte mottakers rådighet.

Tredjepersons inntektsnyttelse ble tidligere benyttet som et eksempel på tilfeller hvor giver har gitt bestemmelse om mottakers rådighetserverv. Et typisk eksempel var da giver ga eiendomsretten til en person, og en tidsbestemt bruksrett til en annen. En slik fordeling ble antatt å få betydning for rådighetens overgang.

Verken aal. eller forarbeidene gir nærmere regler om givers bestemmelser i tredjepersons interesse. Forarbeidene åpner imidlertid for at rådighetservervet kan forskyves dersom rådigheten virkelig blir forskjøvet på grunn av givers bestemmelse.⁵⁶ Da tilfellet ikke er regulert, og bestemmelser som faktisk begrenser rådighetservervet tillegges vekt, taler dette for at tredjepersons (totale) bruksrett kan få betydning for mottakers rådighetserverv. Dette ble antatt å være rett lovforståelse i de tilfeller hvor en annen enn mottakeren skulle ha

⁵⁴ FIN rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965, til § 9 tredje ledd.

⁵⁵ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 139.

⁵⁶ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 14.

bruksrett for en periode, og ble lagt til grunn i avgiftsmyndighetens praksis.⁵⁷ Dersom giver ga sin eiendom til sin datter, og bruksretten til sin gamle tante, ville datterens rådighetserverv dermed blir forskjøvet til tantens bruk falt bort.

Den etablerte praksis er imidlertid blitt endret når det gjelder tredjepersons bruksrett. Endringen kom som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen i 2004, som førte til at Finansdepartementet, i brev av 6. oktober 2005, ba skattemyndighetene om å endre den etablerte praksis.⁵⁸ Praksisendringen innebar at i de tilfellene hvor giver ga eiendomsretten til en og bruksretten til en annen, både begrenset og ubegrenset bruksrett, skulle rådigheten som hovedregel anses for å ha gått over på mottakeren av eiendomsretten. Den endrede lovforståelsen er nå inntatt i Håndboken.⁵⁹

Sivilombudsmannen mente det var anstrengt å hevde at en fordeling av eierbeføyelsene er en bestemmelse om utsatt rådighet.⁶⁰ Mottakeren av eiendomsretten kan i noe omfang råde over eiendommen fra første stund, på tross av tredjepersons bruksrett. Mottakeren kan for eksempel pusse opp boligen, bygge på, pantsette eller selge eiendommen med påheftet bruksrett. Tredjepersons bruksrett begrenser mottakerens rådighet, men kan ikke sies å fjerne den.⁶¹ Videre uttalte Finansdepartementet at den tidligere praksis kunne føre til forskjellsbehandling, da en bruksrett påheftet eiendommen før overdragelsen ikke vil få betydning for rådighetservervet, mens en bruksrett som blir etablert ved overføringen ble tillagt betydning. Situasjonen for mottaker ville være den samme uavhengig av når bruksretten ble stiftet.

⁵⁷ FIN rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965, til § 9 første ledd.

⁵⁸ Finansdepartementets brev av 6. oktober 2005, og Oslo og Fagskriv G 1 2007 22.06.07

⁵⁹ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 32.

⁶⁰ Finansdepartementets brev av 6. oktober 2005 s. 2.

⁶¹ Finansdepartementets brev av 6. oktober 2005 s. 4.

Som hovedregel vil tredjepersons bruksrett i dag ikke kunne føre til forskjøvet rådighetserverv for mottaker. Finansdepartementet åpnet imidlertid for et unntak fra den nye lovfortolkningen.⁶² I de særtilfeller hvor mottakers råderett er ”*særlig sterkt begrenset, og eventuelt reelt innholdsløs inntil videre*” vil mottaker kunne anses for ikke å ha ervervet rådigheten.⁶³ Det kan være tilfelle når det i tillegg til tredjepersons bruksrett, er andre vesentlige rådighetsinnskrenkninger, som salg- og pantsettelsesforbud, endringsforbud, medbestemmelsesrett til tredjepersonen eller lignende. Det uttrykkes at det må foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfelle, hvor det må påvises særlige forhold for at unntaket skal legges til grunn.

I de tilfellene hvor det ikke dreier seg om eiendom, og giver gir tredjeperson en inntektsnytelse, kan bestemmelsen få betydning for mottakers rådighetserverv.⁶⁴ Eksempelvis dersom mottakeren får eiendomsretten til noen aksjer, mens tredjeperson får rett til avkastningen av aksjene. Det følger av forarbeidene og Håndboken at retten til avkastning er et sentralt moment ved vurderingen om rådigheten kan anses for ervervet.⁶⁵ Det er antatt at mottakers rådighetserverv først inntreer når tredjepersons inntektsnytelse opphører.⁶⁶ Ved overføring av aksjer regnes den mest sentrale eierbeføyelsen tilknyttet aksjer i de alminnelige tilfellene for å være avkastningsretten. Tredjemanns inntektsnytelse er her knyttet direkte til mottakers gaveobjekt, og påvirker mottakers faktiske rådighet. I slike tilfeller vil nok givers fordeling av eierbeføelsene fortsatt kunne forstås som at giver har ment å forskyve mottakers rådighetserverv, jf. aal. § 9 første ledd første setning.

Har derimot giver pålagt mottaker ved ervervet av en eiendom å betale tredjeperson et årlig beløp, eksempelvis pensjon, som vilkår ved gaveoverdragelsen, foreligger det ingen tvil om

⁶² Finansdepartementets brev av 6. oktober 2005 s. 4.

⁶³ Fagskriv G 1 2007 22.06.07, også uttrykt i Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 32.

⁶⁴ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 140.

⁶⁵ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 12, og Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 21.

⁶⁶ FIN rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969 til § 9 første ledd.

at mottaker må anses for å ha ervervet rådigheten ved gaveoverdragelsen.⁶⁷ Så lenge den årlige utbetalingen ikke begrenser råderetten til mottakeren av eiendommen, og eiendommen kan selges uten påhefte av denne utbetalingsplikten, vil det være riktig å si at rådigheten har gått over på mottakeren.

Når en påheftet inntektsnyttelse eller bruksretten faller bort, erverver mottakeren rådigheten etter de alminnelige reglene, aal. § 9 førsteledd bokstav d jf. aal. § 2 tredje ledd.

Inntektsnyttelsen faller som oftest bort ved at innehaveren oppgir sine rettigheter, eller bortfaller på grunn av en gjensidig bebyrdende avtale. Givers søster har eksempelvis livsvarig bruksrett til en eiendom, men da hun flytter på gamle hjem oppgir hun denne, eller den faller eventuelt bort ved hennes død.

3.3 Avsluttende bemerkninger

Avslutningsvis kan nødvendigheten av aal. § 9 første ledd første setning i gavetilfellene diskuteres. Regelen virker i all hovedsak rettet mot arvetilfellene, hvor arvelater har gitt bestemmelser i testament. Imidlertid klargjør regelen at gaveløfter ikke tillegges betydning i arveavgiftsrettslig sammenheng før de er fullbyrdet. På den annen side, følger dette av gavebegrepet selv, som forutsetter en formuesoverføring. Da både bestemmelser til fordel for mottaker og bruksrett for tredjemann er unntatt fra regelen, får den et nokså snevert anvendelsesområde. Det kan tenkes at det i gavetilfellene ville holdt med lovens alminnelige regel om rådighetserverv i aal. § 9 første ledd bokstav d. Resultatet må kunne sies å bli det samme, om tilfellet faller inn under aal. § 9 første ledd første setning, eller under første ledd bokstav d, da det uansett er de faktiske forhold som er avgjørende.

Dersom det ikke foreligger en bestemmelse fra giver om rådighetservervet, vil aal. alminnelige regel i § 9 første ledd bokstav d jf. § 2 tredje ledd være avgjørende for fastsettelsen av rådighetsovergangen.

⁶⁷ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 109.

4 På hvilket tidspunkt kan gaven anses ytet

I henhold til aal. § 9 første ledd bokstav d jf. aal. § 2 tredje ledd er det et vilkår for rådighetservervet at gaven anses ”ytet”. Etter en naturlig språklig forståelse av ordlyden forutsetter dette fullstendig rådighetsoppgivelse fra giver. Hvorvidt gaven er ”ytet”, vil i det enkelte tilfelle bero på om vilkårene i aal. § 2 tredje ledd er oppfylt.⁶⁸

I de alle fleste tilfeller vil det ikke by på problemer å avgjøre når giver har ”ytet” gaven og dermed oppgitt sin rådighet.⁶⁹ Dette har sammenheng med at de fleste gaver gis fullt og helt med en gang. Et typisk eksempel er hvor giver gir mottaker 10 000 kr i hånden. Det er i dette tilfellet ingen tvil om at gaven er ”ytet”. Mottakeren får de samme råderettene som giver opprinnelig hadde i gaveobjektet.

Spørsmålet om gaven ”anses ytet”, kan imidlertid komme på spissen når giver knytter visse forbehold eller betingelser til gaven. Giver vil eksempelvis ikke oppgi alle eierråderettene i gaveobjektet før på et senere tidspunkt, eller han ønsker å gjennomføre en trinnvis overføring. Eksempel på det førstnevnte vil være når giver gir mottaker den juridiske rådigheten over eiendommen, men betinger seg bruksretten.

I aal. § 2 tredje ledd gis det to alternative vilkår for når en gave ”anses ytet”. Giver må enten ha gitt fra seg gaveobjektet med ”endelig virkning”, eller han må ha oppgitt ”den etter forholdene vesentlige rådighet” over gaven. Det første vilkåret er ikke oppfylt når giver betinger seg bruksrett, og det avgjørende vil derfor være om giver har gitt fra seg ”den etter forholdene vesentlige rådighet”. Mottaker vil i et slikt tilfelle normalt ikke anses å ha mottatt rådigheten da giver ikke har oppgitt nok av råderettene i eiendommen. Snur vi eksempelet til at mottaker får den faktiske rådigheten og giver beholder den juridiske rådigheten, vil mottaker normalt bli regnet for å ha ervervet rådigheten over gaven, jf. aal. §

⁶⁸ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 13.

⁶⁹ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 124.

10. Det har sammenheng med at gaveobjektet her er bruksretten. Er mottaker betenkt den juridiske råderetten senere, så er dette i så fall en gave først på et senere tidspunkt.

4.1 Rådighetsoppgivelse med endelig virkning

Som nevnt i punkt 2.3 er det et vilkår at gaven anses ytet med ”*endelig virkning*”, jf. aal. § 2 tredje ledd. Den alminnelig språklige forståelse av ”*endelig virkning*” er når giver har gitt fra seg gaven fullt og helt, og ikke kan ta den tilbake. Fullbyrdelsen av gaveoverføringen er sentral ved vurderingen, og det avgjørende vil være om giver fortsatt har noen mulighet til å råde over gaven. Aal. § 2 tredje ledd andre punkt, angir noen særtilfeller for når en gave ikke ”*ansees ytet*”. Gaven regnes ikke som ”*ytet*” med ”*endelige virkning*” så lenge forsikringstakeren (giveren) kan tilbakekalle, heve eller på annen måte rå over forsikringens verdi. Givers mulighet til å råde vil imidlertid kunne være av betydning ved vurderingen av om vesentlighetskravet i aal. § 2 tredje ledd første punktum er oppfylt.

Skattedirektoratet uttrykker i Håndboken at et gaveløfte ikke i seg selv er tilstrekkelig for å anse gaven som ytet.⁷⁰ Giver må ha prestert sin ytelse. Aal. § 2 tredje ledd annet punktum kan antas å gi uttrykk for at gaven ikke er ytet så lenge giveren kan råde over den, nyttiggjøre seg av den, eller tilbakekalle den. I slike tilfeller kan gaven ikke anses å være fullbyrdet. Dersom gaven ikke kan anses ”ytet” med ”*endelig virkning*”, blir det et spørsmål om giver har gitt fra seg ”*den etter forholdene vesentlige rådighet*”, jf. aal. § 2 tredje ledd andre alternativ. Denne problemstillingen blir drøftet nedenfor.

4.2 Krav til vesentlig rådighetsoppgivelse

4.2.1 Generelt om vesentlighetskravet

I de tilfeller hvor giver ikke har oppgitt all rådighet over gaveobjektet, må det stilles spørsmål om når giver har gitt fra seg ”*den etter forholdene vesentlige rådighet*” over

⁷⁰ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 13.

gaveobjektet, jf. aal. § 2 tredje ledd. Vesentlighetsvurderingen er selve kjernen når man skal ta standpunkt til givers rådighetsoppgivelse og mottakers rådighetserverv, jf. aal. § 9 første ledd bokstav d jf. § 2 tredje ledd.

En normal språklig forståelse av uttrykket ”vesentlig” er at det må være snakk om en betydelig eller avgjørende del. En slik forståelse av uttrykket vesentlig gir ikke noen nærmere veiledning. Slik lovteksten er utformet: ”(...)den etter forholdene vesentlige rådighet”, taler for at vesentlighetskravet ikke er statisk, og at hva som regnes som vesentlig vil kunne variere i det enkelte tilfelle. Bestemmelsen åpner for skjønn, da uttrykket er lite presist og ikke har noen klar grense. Vesentlighetskravets innhold vil derfor kunne avvike fra andre rettsområder, og variere med type formuesobjekt.

Når loven benytter ordene ”*etter forholdene (min understrekning) vesentlige rådighet*”, vil en naturlig språklig forståelse være at det kreves en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Man må se på hvilken type rådighet som alminnelig er knyttet til gaveobjektet, og omfanget av den rådigheten giver opprinnelig hadde. Ved boliger er gjerne retten til å bo den mest sentrale råderetten. Ved overføring av landbrukseiendommer blir imidlertid retten til avkastningen gjerne ansett for å være den mest sentrale eierbeføyelsen. Mottaker regnes i mange tilfeller å ha ervervet rådigheten til tross for givers totale bruksrett, dersom avkastningen av landbrukseiendommen er større enn bruksrettens verdi.⁷¹ Avkastningsrett regnes videre for å utgjøre den sentrale råderetten ved overføring av aksjer. For å finne frem til vesentlighetskravets nærmere innhold, må det ses hen til de øvrige relevante rettskildefaktorene.

I forarbeidene uttrykkes det klart at det må foretas en konkret vurdering, for å kunne avgjøre om ”den etter forholdene vesentlige rådighet” er overdratt.⁷² Det nevnes noen tilfeller som vil kunne være sentrale ved vurderingen: ”At giver forbeholder seg bruksrett

⁷¹ Håndboken kap. Landbruk s. 27.

⁷² Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 12.

*til midlene, eller rett til deres avkastning, vil ofte være avgjørende(...). Også andre beføyelser som giveren forbeholder seg kan få betydning(...), men ikke en hvilken som helst adgang til rådighet av underordnet betydning.*⁷³ Forarbeidene åpner for at givers forbehold kan tillegges vekt ved vesentlighetsvurderingen. Imidlertid bemerkes det at forbeholdet eller betingelsen må være av et visst omfang for å kunne tillegges betydning.

Høyesterett har ikke tatt stilling til innholdet i vesentlighetskravet i aal. § 2 tredje ledd. Rettspraksis fra skatteretten kan imidlertid gi en viss veiledning, da den privatrettslige forståelsen av begreper hovedsakelig legges til grunn i både skatt- og avgiftsretten.⁷⁴ Som eksempel kan Rt. 1964 s. 492 trekkes frem. Dommen omhandler spørsmål om beskatning ved salg av et selskap. Spørsmålet i saken var om transaksjonen tok ”sikte på overføring av en vesentlig del av selskapets eiendeler(...)”.⁷⁵ Høyesterett uttaler at vesentlig er en kvantitativ betydelig del, og finner støtte for det i lovens formål og forarbeider.⁷⁶ Det ble uttalt at rundt 30 % av et selskap utgjør en vesentlig del. Høyesterett poengterte imidlertid at det ikke kan oppstilles noen fast minstegrense, idet bedømmelsen vil variere etter forholdene i den enkelte sak.

I Rt. 2009 s. 441 *Nordkraft* dreide tvisten seg om en andel av uttaksretten, og hvem som kunne regnes som skattemessig eier av denne. For å avklare situasjonen ble det stilt spørsmål om rettighetshaveren hadde de vesentligste eierbeføyelsene. Følgende ble uttalt: ”*Sentrale momenter vil her være rett til å bestemme uttaksprofil i detalj, plikt til å dekke en forholdsmessig andel av investerings- og driftskostnader, rett til å selge eller hindre salg av kraftverket/andelen og rett til deltakelse i videre utbygging. (...)Det avgjørende må være en samlet vurdering av hva som er avtalt om eierbeføyelser, finansiering og risiko. (...)Gjenstand for overføringen er hva som faktisk er overført.*” De vesentligste

⁷³ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 12.

⁷⁴ Zimmer (2009) Skatterett, 6. utg. s. 50.

⁷⁵ Rt. 1964 s. 492.

⁷⁶ Landsskatteloven av 18. aug. 1911 nr. 8, og Ot.prp.nr. 38 (1920).

eierbeføyelsene ble ansett for overført i saken, med henvisning til at det omtvistede selskapet disponerte all kraft, og overtok den vesentligste økonomiske risikoen. Det ble videre lagt avgjørende vekt på utnyttelsen, den faktiske rådigheten. Dommen gir ikke bare eksempler på elementer som kan inngå i vesentlighetsvurderingen, men den legger også til grunn et strengere vesentlighetskrav enn overnevnte dom. Høyesterett presiserer også i denne dommen at det må skje en konkret vurdering.

I aal. er det imidlertid et vilkår at giver selv må oppgi den vesentlige rådigheten over gaveobjektet, jf. aal. § 2 tredje ledd. Dersom giver skal anses å ha oppfylt kravet, vil det være naturlig å anta at han må gi mer enn han sitter igjen med. Håndboken har inntatt et slikt standpunkt, og førstnevnte dom, Rt. 1964 s. 492, sin forståelse av vesentlig kan ikke ses å være i samsvar med avgiftsmyndighetenes praksis. Dommen vil derfor i liten grad være retningsgivende, men den poengterer imidlertid at det må foretas en konkret vurdering av hva som er vesentlig i det enkelte tilfelle.

I den upubliserte dommen fra Gauldal herredsrett, se side 7, ble det skattemessige ervervstidspunktet etter en helhetsvurdering satt til skjøtingstidspunktet til tross for påheftet bruksrett. Da mottakeren i tillegg til å ha fremstå som rette eier ved tinglysningen og formuesskatterettslig, fra skjøtingstidspunktet også disponerte leieinntektene for to hybler og betalte løpende utgifter. Tilsvarende momenter ble vektlagt i den upubliserte dommen fra Sør-Trøndelag tingrett, se side 7-8. Det bemerkes at saken gjaldt arveavgiftsrettslig rådighetserverv, og ikke rent skatterettslig erverv som i førstnevnte dom, hvor da omfanget av vesentlighetskravet ikke nødvendigvis er det samme. Saken skiller seg fra dommen fra Gauldal herredsrett ved at mottaker oppført en bolig på eiendommen som på grunn av givers bruksrett var knyttet utsatt rådighet til. Retten stilte spørsmål om: *“(...)den vesentlige rådighet uansett var gått over på saksøker (senest) ved innflytning i det nye bolighuset(...).”* Retten regnet mottaker for å ha ervervet rådigheten som følge av oppføringen av bolig på eiendommen. Det kan imidlertid hevdes at rådigheten ikke kan var gått over på mottaker, tross oppføringen av den nye boligen, da giver ikke kan anses å ha

”ytet” gaven etter aal. § 2 tredje ledd. Giver disponerte fortsatt huset i vesentlig grad, og kan i liten grad sies å ha oppgitt sin opprinnelige rådighet.

Retten kan synes å legge avgjørende på den juridiske rådigheten ved vesentlighetsvurderingen. Det er visse betenkeligheter ved å tillegge den juridiske rådigheten en slik betydning. Ved å tillegge den juridiske rådigheten avgjørende betydning, vil lovens vesentlighetsvurdering kunne falle bort eller bli begrenset til et ja- eller nei-spørsmål. Eksempelvis et spørsmål om gaveoverdragelsen er tinglyst eller ikke. En slik forståelse avviker fra den alminnelige forståelsen av ordlyden i aal. § 2 tredje ledd. Det kan imidlertid tenkes gode grunner for en slik løsning, da det vil forenkle praktiseringen av regelen. Ved formuesbeskatningen regnes det som står i grunnboken for å stemmer med det reelle eierforholdet, med mindre et annet eierforhold godtgjøres. Arveavgiftssakene vil i motsetning til ved formuesbeskatningen hovedsakelig bli behandles manuelt, da saksomfanget er mindre åpner det for en større fokus på å fastlegge det reelle eierforholdet.⁷⁷ I de fleste tilfeller vil imidlertid vedkommende som har notoritet og publisitet via tinglysning være den reelle eier. Det foreligger ikke et krav om tinglysning, men det vil kunne stilles spørsmålsteget ved realiteten av en overføring dersom den ikke tinglyses. Dersom kun juridisk rådighet tillegges betydning, vil ytterligere mottaker kunne stilles i en vanskelig posisjon, ved at han kan bli avgiftspliktig uten å ha tilgang til gaveobjektet. Dette ville vært tilfellet dersom giver setter mottakers navn på en aksjeportefølje, men betinger seg selv utbytte.

I Utv. 2009 s. 269 var det tvist om skattemessig inngangsverdi for en arvet eiendom, som ved arvefallet var påheftet en bruksrett. Det sentrale spørsmålet var når arvingene ble reelle eiere av eiendommen. Tidspunktet måtte settes til enten arvefallet hvor eiendommen ble overskjøttet, eller det tidspunkt da bruksretten senere bortfalt. For å finne frem til riktig tidspunkt, måtte det foretas en konkret helhetsvurdering, hvor det *”Avgjørende for eierposisjonen er hvem som har de vesentligste eierbeføyelsene.”* Det uttales i avgjørelsen

⁷⁷ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 21 og 22.

at å stå som hjemmelshaver, og utad er legitimert som rette eier av eiendommen ikke er avgjørende, ”men vil etter omstendighetene være et moment, jf. dom fra Frostating Lagmannsrett av 9. mars 1967 inntatt i Utv. 1967/136”. Det ble videre uttrykt at arvingene hadde ”bidratt med nødvendig vedlikehold av eiendommen, men ikke øvrige påkostninger. For øvrig har deres tante betalt løpende utgifter.” Arvingene ble ansett for å ha ervervet den fulle juridiske råderetten over eiendommen. At de ikke benyttet seg av sin juridiske rett, kunne ikke tillegges betydning. Videre hadde arvingene overnattet i huset, men ikke benyttet det i slik grad at det kunne sies å foreligge endret bruk. Arvingene opptrådte utad som eiere, de betalte formuesskatt for eiendommen, og de har hatt rett til verdistigningen, og plikt til å svare inntektskatt av avkastningen. Etter en totalvurdering ble det lagt til grunn at arvingene ble reelle eiere av eiendommen ved arvefallet. Momentene fra avgjørelsen kan også ha betydning ved vurderingen av om vesentlighetskrav etter aal. § 2 tredje ledd er oppfylt. Imidlertid bør det bemerkes at retten til å benytte en eiendom som bolig i arveavgiftsrettslig sammenheng gjerne tillegges stor betydning, se oppgavens punkt 4.2.5.

Et sentralt hensyn bak vesentlighetskravet er skatteevneprinsippet. Vesentlighetskravet forutsetter at giver oppgir en betydelig del av sin rådighet, og sørger da for at mottaker er sikret å ha likvider når avgiftsplikten inntreffer. Skatteevneprinsippet taler derfor for at ”vesentlig” må forstås slik at giver må ha oppgitt så mye av sin eierrådighet at mottaker får tilstrekkelig likvider. Det må da være snakk om en større andel, da det i en del tilfeller vil kunne være behov for salg av gaveobjektet for å betale avgiften. Et annet hensyn er å hindre pulverisering av avgiftsgrunnlaget. Pulveriseringshensynet taler for at juridisk rådighet ikke alene kan være nok. Dersom den juridiske rådigheten alene var avgjørende, kunne det tenkes tilfeller hvor den juridiske rådigheten overføres på et langt tidligere tidspunkt enn den faktiske gjennomføringen av gaveløftet. Videre ved å stille krav til at giver skal oppgi den vesentlige rådigheten, vil en påheftet inntektsnytelse kunne hindres fra

å bli så omfattende at avgiftsgrunnlaget blir lik null. Avgiftsberegningen vil i slike tilfeller normalt utstå til inntektsnytelsen faller bort, uten fradrag for dens verdi.⁷⁸

I NOU 2000:8 er vesentlighetskrav gitt en ny utforming i § 4-1. Det er den rettslige disposisjonsretten over objektet og retten til avkastningen, herunder bruken av gjenstanden som gir vesentlig må ha gitt fra seg med endelig virkning. Det var imidlertid ikke til hensikt å endre innholdet av vesentlighetskravet.⁷⁹ Under utvalgets utredning av gjeldene rett i forbindelse med avgiftspliktens inntreden, er lovforarbeidernes forståelse av vesentlighetskravet lagt til grunn.⁸⁰ Det uttales at: *”En må ta utgangspunkt i den samlede rådigheten over midlene som giveren hadde selv på forhånd.”*⁸¹ I de tilfellene hvor giver har tatt forbehold, skal man ved den konkrete vurderingen av om rådigheten har gått over *”(...) særlig legge vekt på om mottakeren oppbærer avkastningen eller har bruken av midlene. Det avgjørende ved vurderingen er om mottaker faktisk og praktisk har den vesentligste nytten av gjenstanden.”*⁸²

Harboe uttrykker av det skal tas utgangspunkt i den samlede rådighet giver tidligere hadde over midlene, ved vurderingen av om det foreligger en vesentlig rådighetsoppgivelse fra giver.⁸³ Tilsvarende er som vist over også kommet til uttrykk i NOU 2000:8.⁸⁴ Dette er et sentralt element ved den konkrete vurderingen som må gjennomføres. Dersom giver kun har begrensede rettigheter i det objektet som overføres, vil det kunne kreves at en vesentlig del av de begrensede rettighetene overføres. Eksempelvis hvis giver er sameier i en båt, kan han ikke anses å ha den fulle juridiske og faktiske rådigheten over denne. Imidlertid kan

⁷⁸ Jf. bla. Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 21.

⁷⁹ NOU 2000:8 s. 302.

⁸⁰ NOU 2000:8 s. 28-29.

⁸¹ NOU 2000:8 s. 29.

⁸² NOU 2000:8 s. 29.

⁸³ Harboe (2000) Arveavgift 2 utg. s. 124.

⁸⁴ NOU 2000:8 s. 29.

giver overføre den begrensede retten han har i båten til sønnen, og giver regnes for å ha oppgitt den vesentlige rådigheten, dersom mottaker har fått størsteparten av givers opprinnelige eierskapet i båten. (Dette forutsetter selvfølgelig at de andre sameierne samtykker med vider.) Harboe uttaler videre i forbindelse med vesentlighetskravets grense at det ut i fra loven er: *”(...)tilstrekkelig at noe mer enn halvparten av beføyelsene blir overført.”*⁸⁵

Skattedirektoratet legger til grunn at vesentlighetskravet forutsetter en konkret vurdering av givers rådighetsoppgivelse. I Håndboken vises det til den tidligere omtalte uttalelsen i forarbeidene.⁸⁶ Som Harboe nevner, gir også Håndboken anvisning om at man må ta *”(...)utgangspunkt i den samlede rådigheten giver selv hadde på forhånd, og ses hen til i hvilken utstrekning denne er i behold etter overdragelsen.”*⁸⁷ Det kan da være snakk om alminnelige eierbeføyelser, eller andre rettigheter som bruksretter, stemmerett eller utbytterett.⁸⁸ Skattedirektoratet legger avgjørende vekt på adgangen til å disponere over avkastningen av midlene, eksempelvis bruksrett, med henvisning til forarbeidene og administrativ praksis. Erverv av den juridiske rådigheten (og andre beføyelser) er i Håndboken som hovedregel ikke regnet som nok, og giver anses for å være rådighetshaver dersom han har betinget seg avkastningen av midlene.⁸⁹ I grensetilfeller uttaler Skattedirektoratet at det vil være avgjørende *”(...)om giver kan sies å ha samme faktiske og praktiske nytte av boligen som tidligere.”*⁹⁰ Skattedirektoratet uttrykker videre at det er

⁸⁵ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 135.

⁸⁶ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 13.

⁸⁷ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 14.

⁸⁸ Jf. punkt 2.1.

⁸⁹ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 21.

⁹⁰ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 21.

de reelle forholdene som er avgjørende, her som ellers i skatteretten.⁹¹ Den vesentlige rådighetsoverføringen må derfor være gjennomført i praksis.⁹²

I Håndboken går Skattedirektoratet lenger i å fastlegge vesentlighetskravets omfang enn de øvrige kildene. Skattedirektoratets fortolkning av lovens vesentlighetskrav forutsetter at givers rådighetsoppgivelse tilsvarer ”(...)noe mer enn halvparten(...)”.⁹³ I forbindelse med boligeiendommer er det avgjørende om det er ”(...)giver eller mottaker som har den dominerende bruken av eiendommen”.⁹⁴ Huset størrelse og planløsning anses som relevant, imidlertid ses rådigheten til uteareal eller lignende som av underordnet betydning.⁹⁵

Jeg vil nå belyse Skattedirektoratets tolkning av vesentlighetskravet ved å se nærmere på noen typetilfeller; herunder fritidseiendom, og boligeiendom.

4.2.2 Fritidseiendom

For at en mottaker skal kunne anses å ha ervervet fritidseiendom, må giver etter loven ha oppgitt ”den etter forholdene vesentlige rådighet” over eiendommen jf. aal. § 9 første ledd bokstav d jf. § 2 tredje ledd. Skattedirektoratet har imidlertid fastsatt spesifikke retningslinjer for når vesentlighetskravet, etter aal. § 2 tredje ledd, skal anses for oppfylt. Ved overføring av fritidseiendom kan giver etter Skattedirektoratets retningslinjer imidlertid forbeholde seg bruksrett tilsvarende nøyaktig halvparten av den faktiske utnyttelsen, uten at forbeholdet får betydning for mottakers rådighetserverv. Skattedirektoratet regner alminnelig bruk for fritidseiendommer å ligge på 8 uker årlig.⁹⁶

⁹¹ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 21 og 22.

⁹² Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 21.

⁹³ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 23.

⁹⁴ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 24.

⁹⁵ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 24 jf. s. 22.

⁹⁶ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 30.

Giver regnes da for å ha å oppgitt rådigheten dersom han kun sitter igjen med 4 uker av bruksretten selv.⁹⁷

Skattedirektoratets årlige bruksperiode skal vist nok være fastsatt ut i fra tallmateriale, om snittbruk av fritidseiendommer, fra Statistisk Sentralbyrå.⁹⁸ Det skal ha vært ønskelig å finne frem til optimal bruk, og det antas at Skattedirektoratet har strukket seg langt ved å fastsette årlig bruk til 8 uker.⁹⁹ I dag bygges stadig større og mer komfortable hytter, og den faktiske utnyttelsen av disse hyttene vil kunne avvike fra det antall uker som etter Skattedirektoratets retningslinjer skal legges til grunn ved avgiftsberegningen. Det blir da et spørsmål hvilken betydning dette vil ha ved rådighetsvurderingen. En årlig totalbruk på over 8 uker utgjør imidlertid ikke noe problem da givers bruksrett først sperrer for rådighetsservervet dersom den overstiger halvparten av bruksperioden. Eksempelvis dersom den årlige bruken av en hytte er 12 uker, vil vesentlighetskravet anses å være oppfylt dersom givers bruksrett har et omfang på 6 uker. Skattedirektoratets retningslinjer må tolkes dit hen at det avgjørende er om en rådighetsoppgivelse fra giver tilsvarer en halvpart, og ikke at bruksretten rent faktisk er knyttet til et bestemt antall uker. Da en slik tolkning anses å være det mest korrekte ut i fra lovens ordlyd og de øvrige kildene.

I de tilfeller hvor rådigheten regnes for å ha gått over skal det gis fradrag for den ulempen bruksretten utgjør, i samsvar med aal. § 15 tredje ledd jf. § 13 første og fjerde ledd. Fradraget betinger at det for avgiftsmyndigheten sannsynliggjøres at givers bruksrett er innfridd, jf. aal. § 16 første ledd, typisk ved fremleggelse av skriftlig avtale, som for eksempel bruksrettsavtale, kontrakt, påtegnelse på skjøtet, påført opplysningsskjema eller lignende. Dersom det eksempelvis skulle foreligge faktisk bruk ut over Skattedirektoratets fastsatte uker, og dette ønskes lagt til grunn ved avgiftsberegningen, vil det kunne tenkes sannsynliggjort ved fremleggelse av hyttebøker, strøm regninger og lignende. Dersom

⁹⁷ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 30.

⁹⁸ Jf. Nese (2011).

⁹⁹ Jf. Nese (2011).

giver ikke kan anses å gitt fra seg ”den etter forholdene vesentlige rådighet” over fritidseiendommen, jf. aal. § 2 tredje ledd, vil skattekontoret fatte utsatt rådighetsvedtak.¹⁰⁰ Konsekvensen er da at mottaker ikke får fradrag for bruksretten, fordi den er bortfalt ved rådighetservervet.

Skattedirektoratets retningslinjer for rådighetsvurderingen ved overdragelse av fritidseiendom fører til at lovens krav om vesentlig rådighetsoppgivelse praktisk talt blir borte. Retningslinjene fraviker lovens ordlyd, som tilsier oppgivelse av mer en halvparten, og det som alminnelig legges til grunn ved vesentlighetsvurderingen.¹⁰¹ Lovens vesentlighetskrav begrunnes blant annet med skatteevneprinsippet. Da kravet skal sørge for at mottakers rådighet er så omfattende at det sikrer han midler til å betale avgiften. Eksempelvis ved at mottaker kan belåne eller leier ut fritidseiendommen. Den beskyttelsen som loven gjennom vesentlighetskravet gir, er antatt i mange tilfeller å bli utnyttet ”stikk i strid med intensjonene”.¹⁰² Rådighetsvurderingen ved overdragelse av fritidseiendom har i stor grad utviklet seg til et spørsmål om fradrag i avgiftsgrunnlaget. Mange ser på givers bruksrett som en mulighet for giver til å redusere arveavgiften.¹⁰³ Dette ser imidlertid ut til å ha blitt en akseptert avgiftsmessig tilpasning, forutsatt at givers bruksrett er reell, jf. aal. § 16 andre ledd.¹⁰⁴ Det kan bemerkes at bruksrett kun er en rett for innehaveren, som det følger av ordet selv, og ikke en plikt. Giver kan dermed ikke pålegges å faktisk benytte fritidseiendommen. Dersom det imidlertid er ”skjellig grunn til å tro” at bruksretten ikke vil bli gjort gjeldene, kan fradrag nektes, jf. aal. § 16 andre ledd.

I NOU 2000:8 ble det foreslått å se bort i fra givers eller dennes ektefelles bruksrett i fritidseiendommer, da det var ønskelig med en administrativ forenkling. Imidlertid vil en

¹⁰⁰ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 30.

¹⁰¹ Jf. punkt 4.2.1.

¹⁰² Forbrukerrådet (2000) Arv mv. s. 116.

¹⁰³ Forbrukerrådet (2000) Arv mv. s. 115.

¹⁰⁴ Jf. også Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 21.

slik forenkling kunne bryte med de alminnelige prinsipper for dynamisk tingsrett, om tidspunktet for rådighetservervet, som den foreslåtte nye arveavgiftslov ellers bygger på. Forenklingen synes vanskelig å begrunne, ut over rene kontrollhensyn, som ikke alene bør være avgjørende. Alternativt kunne en forenkling oppnås ved å lovfeste, eller ved forskriftshenvisning slå klart fast hvor omfattende bruksretten kan være.

Avslutningsvis kan Skattedirektoratets retningslinjer ut over å føre til en administrativ enkel praktisering, også gi en vis forutberegnelighet for partene. Imidlertid kan de antas å tilrettelegge for arveavgiftsmessig tilpasning, ved at en bruksrett på 4 uker alminnelig godtas. Ytterligere må retningslinjene ses på som til gunst for mottaker da vesentlighetskravet for fritidseiendom anses oppfylt når nøyaktig halvparten av råderetten er overført. Dette vil kunne føre til et større bruksrettsfradrag for mottaker enn hvis den alminnelige tolkningen av aal. § 2 tredje ledd ble lagt til grunn ved avgiftsmyndighetens praksis.

4.2.3 Boligeiendom

Ved vurderingen av rådighetsoppgivelsen ved boligeiendom, er omfanget av givers bruksrett i all hovedsak avgjørende. Dette har sammenheng med at ved boligeiendom regnes boretten som den mest vesentlige eierbeføyelsen. Det må som tidligere nevnt gjennomføres en konkret vurdering. Det skal ikke gjennomføres en ren arealvurdering. Ved vurderingen skal man se på om giver har den samme vesentlige nytten av eiendommen som tidligere. Ut i fra Skattedirektoratets tolkning vil en rådighetsoppgivelse fra giver på over 50 % være avgjørende. Til tross for at det ikke skal være en ren arealvurdering, er utnyttelsen av arealet den mest vesentlige faktoren ved vurderingen. Garasje og utearealer skal normalt ikke telles med.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 24 jf. s. 22.

Det er som tidligere nevnt de faktiske forholdene som skal legges til grunn.¹⁰⁶ En proforma bruksrettsavtale som ikke er ment å være reell, skal ikke tillegges betydning ved vesentlighetsvurderingen og gis ikke fradrag for etter aal. §§ 15-17. Imidlertid er bruksretten kun en rett, ikke en plikt. Det må derfor foretas en vurdering av de faktiske forholdene. Hvor det foreligger tvil, må bruksretten sannsynliggjøres ovenfor skattemyndigheten.

Dersom giverens bruk er av svært lite omfang sammenlignet med tidligere, vil mottakeren bli regnet for å ha ervervet den vesentlige rådigheten i samsvar med aal. § 9 jf. § 2. Eksempelvis dersom giver har betinget seg bruksrett til boligens atelier i ukedagene. Imidlertid vil det kunne stilles spørsmål om giver har oppgitt den vesentlige rådighet dersom han benytter boligen sammen med mottaker. Han vil da kunne hevdes å ha samme nytte som tidligere. Det kan imidlertid tenkes unntak fra dette, dersom mottakers bruk eller nytte utgjør en vesentlig større del enn givers.¹⁰⁷ Det antas at dersom mottakers familie faktisk benytter seg av et større antall soverom, størsteparten av husets areal, og giver kun disponerer ett, vil givers rådighet være vesentlig mindre enn tidligere. Rådigheten vil derfor kunne anses for ervervet av mottaker. Mottaker kan da også få rett på fradrag for bruksretten som giver har betinget seg, dersom alle vilkårene for fradrag er oppfylt.

I forbindelse med overføring av gave, vil det i enkelte tilfeller være spørsmål om gaven består av ett eller flere elementer. Dette vil bli belyst ved å se nærmere på i hvilke tilfeller boligeiendommer anses som en eller flere enheter.

4.2.4 Grensen mellom en eller flere boenheter.

I Håndboken gir Skattedirektoratet uttrykk for en vesentlighetsvurdering, etter aal. § 2 tredje ledd, som varierer med hvilken type gaveobjekt det er snakk om, eller om det er et eller flere gaveobjekter. En slik tolkning kan antas å være i tråd med lovens ordlyd, da dette

¹⁰⁶ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 21.

¹⁰⁷ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 24.

kan sies å være i samsvar den konkrete vurderingen i enkelttilfellet, som kan utledes av kravet til givers oppgivelse av ”*den etter forholdene (min understrekning) vesentlige rådighet*”, i aal. § 2 tredje ledd. Dersom det overføres flere gaveobjekter, må rådighetsovergangen ”*bedømmes separat for den enkelte rettighet eller eiendel.*”¹⁰⁸ Dette kan reise problemstillinger i forbindelse med overdragelse av tomannsbolig eller bolig med hybel.

En bolig med hybelleilighet regnes normalt som en enhet, da hybelen er nært knyttet til boligens hoveddel, eksempelvis ved at enkelte fasiliteter deles. En naturlig språklig forståelse av begrepet ”hybelleilighet” i tilknytning til bolig, er at enheten utgjør en mindre del av boligens areal. Ut i fra lovens vesentlighetskrav i aal. § 2 tredje ledd, vil giver kunne regnes for å ha oppgitt rådigheten selv om han har betinget seg bruksrett til hybelleiligheten. Da den ”*etter forholdene vesentlige rådighet*” over den totale boligen må anses oppgitt, i de tilfellene hybelleiligheten utgjør mindre enn halvparten av boligen. Mottaker vil i slike tilfeller bli regnet for å ha ervervet den fulle og hele rådigheten ved gaveoverføringen, og vil kunne få fradrag for givers bruksrett ved avgiftsberegningen.

En tomannsbolig er typisk en vertikalt- eller horisontalt delt bolig. Boligen består i slike tilfeller normalt av to boenheter, og regnes som hovedregel for å utgjøre flere gaveobjekter.¹⁰⁹ Ved rådighetsvurderingen må det derfor ses på om hver av boenhetene er ”*ytet*”, jf. aal. § 2 tredje ledd, og om man dermed kan anses for å ha ervervet rådigheten. Konsekvensen av at boligen blir ansett for å være en tomannsbolig, vil være at rådighetservervet for den andelen giver har betinget seg bruksrett til vil utestå til bruksrettens faller bort. Ved avgiftsberegning vil det da normalt fattes to vedtak.¹¹⁰ Et alminnelig avgiftsvedtak for den andelen mottaker anses å ha ervervet, og et utsatt rådighetsvedtak for den andelen som giver har betinget seg bruksrett til.

¹⁰⁸ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 135.

¹⁰⁹ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 25.

¹¹⁰ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 25.

Avgiftsberegningen av denne andelen utstår i påvente av at givers bruksrett faller bort. Givers bruksrett blir i slike tilfeller ikke fradragsberettiget, da bruksretten har opphørt ved avgiftsberegningen.

Det vil være nødvendig med en nærmere avgrensning mellom en tomannsbolig og en bolig med hybelleilighet, da det er knyttet ulike konsekvenser til de to boligtypene. Det blir derfor et spørsmål om hva som skiller en tomannsbolig fra en bolig med hybelleilighet. Loven med tilhørende forarbeider gir ingen retningslinjer for denne avgrensningen.¹¹¹ I den juridiske litteraturen er det imidlertid uttrykt at ved vurderingen ”(...)må det legges vekt på om den enkelte eiendel eller rettighet kan utnyttes for seg, eller om den naturlig hører sammen med andre eiendeler eller rettigheter som også forutsettes overført til mottakeren.”¹¹²

At en bolig anses som tomannsbolig er aktuell også for boliger som ikke er seksjonert, dersom enhetene kan ses på som ”(...)selvstendige enheter etter en forsvarlig helhetsvurdering.”¹¹³ At eiendommen er tinglyst som enebolig, tillegges ikke betydning.¹¹⁴ Det avgjørende må være om boligen er egnet for å bli seksjonert. Ved avgjørelsen av om det foreligger en tomannsbolig eller ikke, har omfanget av de to enhetene ikke avgjørende betydning, så lenge de kan regnes som separerte, med mindre den ene enheten er så liten at den må regnes en hybel.¹¹⁵

I de tilfellene hvor boenhetene ikke er fullstendig uavhengige eller selvstendige, eksempelvis har noe fellesareal, er det nødvendig med en mer konkret vurdering av om de

¹¹¹ Jf. Aal. og Ot.prp.nr. 48 (1962-63).

¹¹² Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 135.

¹¹³ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 25.

¹¹⁴ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 26.

¹¹⁵ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 26.

to enhetene skal ses i sammenheng eller ikke.¹¹⁶ En selvstendig boenhet vil typisk ha egen inngang, og nødvendige fasiliteter som kjøkken, bad og mulighet for soveplass. En hybelleilighet vil på andre siden gjerne kjennetegnes ved at den er vesentlig mindre enn boligens hoveddel, og at enkelte av hybelens fasiliteter er tilknyttet hoveddelen.¹¹⁷ Betegnelsen selvstendig enhet er imidlertid ikke utelukket selv om man har felles trappeoppgang, bare enheten er adskilt med en egen dør. De sentrale elementene ved vurderingen vil i slike tilfeller være den enkelte andels omfang og tilknytningen til boligens hoveddel. Det avgjørende for om det foreligger en tomannsbolig er hvorvidt enhetene kan utnyttes for seg.¹¹⁸ Momenter ved vurderingen vil være om en utenforstående ville ønske å bo der, eller om andelen vil kunne selges for seg. Den faktiske utnyttelsen vil gjerne være et sentralt moment.

Skattedirektoratet viser i Håndboken til Lignings-ABC som igjen viser til Ot.prp.nr. 42 (1974-1975), som omhandler endringer av den tidligere skatteloven. Avgrensingen mellom bolig med hybelleilighet og tomannsbolig var sentral ved avgjørelsen av om det skal gis skattefritak for leieinntekter. I Lignings-ABC regnes boenhetens størrelse som et moment ved vurderingen av om den kan regnes som en selvstendig boenhet. Det blir uttalt at *”(...)(normalt vil en leilighet med areal av primærom (p-rom) under 40 kvm ikke anses som en familieleilighet).”*¹¹⁹ Ved beskatning av leieinntekter i skatteretten vil en bolig med tilknyttet familieleilighet bli ansett som tomannsbolig. Håndboken gir uttrykk for at grensen på 40 kvadratmeter er retningsgivende ved vurderingen av enhetens betydning ved rådgighetservervet.¹²⁰

¹¹⁶ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 26.

¹¹⁷ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 24 flg.

¹¹⁸ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 26.

¹¹⁹ Lignings-ABC 2010/11 s. 215.

¹²⁰ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 24.

Ved oppdatering av Håndbokens rådighetskapittel inntok Skattedirektoratet den 21. okt. 2010 et utdrag fra Skatt Øst sitt fagskriv.¹²¹ Fagskrivet omhandler grensedragningen mellom boligtypene og dets betydning får rådigheten.¹²² Utdraget går langt i å detaljregulere denne vurderingen. Det gis i utdraget en redegjørelse for hva de mener er en hybelleilighet og hva som regnes som en ”vanlig” leilighet. Ser man først hen til Lignings-ABC vil en enhet på under 40 kvadratmeter neppe kunne betraktes som en alminnelig leilighet, gjerne kaldt familieleilighet.¹²³ I utdraget i Håndboken uttales det *”(...)at en leilighet under 40 m2 alltid skal betraktes som en hybelleilighet”*.¹²⁴ Det er videre visse vilkår som må foreligge for at en enhet skal betegnes som en hybelleilighet. I Ot.prp.nr. 42 (1974-75) redegjort ovenfor, følger det at en hybelleilighet har egen inngang og eget toalett. Vilkårene er lagt til grunn i Lignings-ABC, hvor det ytterligere er bemerket at det er nok med en egen låsbar dør til boenheten. Ytterligere *”er det ikke noe krav til at hybelleiligheten har eget kjøkken, soverom eller dusjmuligheter.”*¹²⁵ Skattedirektoratet går imidlertid ut over dette ved å tiltre fagskrivet, da det sies at en hybelleilighet *”i tillegg til bad og kjøkken også”* bør *”omfatte soverom.”*¹²⁶ I Håndboken stilles det relativt store krav til innholdet av en hybel. Kravene kan til en viss grad synes å stride med Lignings-ABC og den alminnelige oppfatningen av en hybel, da hybler ofte er forbundet med at enkelte fasiliteter må deles med andre.

For leiligheter på over 40 kvadratmeter, som har alle fasiliteter skissert over, gjøres det i utdraget et skille mellom 2- og 3-roms leiligheter.¹²⁷ Det anses som avgjørende at det foreligger en 3-roms leilighet for at leiligheten kan betegnes som en familieleilighet, og

¹²¹ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 27.

¹²² Fagskriv G 2 2006 15.05.06.

¹²³ Lignings-ABC 2010/11 s. 215.

¹²⁴ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 27, jf. Fagskriv G 2 2006 15.05.06 s. 2.

¹²⁵ Lignings-ABC 2010/11 s. 215.

¹²⁶ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 27.

¹²⁷ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 27.

dermed en selvstendig enhet.¹²⁸ Dette regnes i utdraget for å være samsvar med Lignings-ABC og rettspraksis på ligningsområdet.¹²⁹ I Lignings-ABC er det krav for å bli regnet som selvstendig boenhet at den *”(...)i det minste er egnet som bolig for en familie med to voksne og ett barn.”*¹³⁰ Videre skisseres det at det må foretas en helhetsvurdering, hvor ikke nødvendigvis alle momentene som er skissert tidligere må inngå. Det uttales *”(...)at boenheten ikke har eget bad, utelukker ikke at boenheten kan anses som en familieleilighet.”*¹³¹ Fagskrivets definisjon av en familieleilighet ser derfor ut til å gå ut over hva som er lagt til grunn i Lignings-ABC.

Det kan virke kunstig å ikke anse en stor 2-roms leilighet som en egen enhet. Ut i fra Håndboken er det en forutsetning at det foreligger en familieleilighet, for at eiendommen skal kunne anses som to enheter. Det er i Lignings-ABC ikke noe krav om at en familieleilighet skal ha to soverom. Imidlertid er det et moment om leiligheten har soverom.¹³² Dette taler for at en 2-roms leilighet (med ett soverom) på over 40 kvadratmeter, vil kunne falle inn under begrepet ”familieleilighet”. For mange eldre vil eksempelvis en romslig 2-roms leilighet være mer enn nok. Dersom en 2-roms leilighet over 40 kvadratmeter konsekvent skal regnes som en hybelleilighet, kan det stilles spørsmålstegn ved omfanget av hybelen i forhold til boligens totale areal. Det legges i Håndboken til grunn at det er snakk om en hybelleilighet så lenge denne utgjøre en mindre del av boligens areal.¹³³ En slik forståelse vil kunne føre til at svært store enheter betegnes som hybelleiligheter. Dersom det foreligger en bolig på 600 kvadratmeter, vil en boenhet på 100 kvadratmeter med kun et soverom, kunne bli ansett for å være en hybelleilighet da denne utgjøre en mindre del av husets boareal.

¹²⁸ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 27.

¹²⁹ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 27.

¹³⁰ Lignings-ABC 2010/11 s. 215.

¹³¹ Lignings-ABC 2010/11 s. 215.

¹³² Lignings-ABC 2010/11 s. 215.

¹³³ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 27

Etter min vurdering fører skillet mellom 2- og 3-roms leiligheter over 40 kvadratmeter til en merkelig løsning. Dersom den avgiftspliktige betegner leiligheten som en 2-roms, og den utgjør mindre enn halvparten av boligen, vil mottaker kunne få fradrag for givers bruksrett ved avgiftsberegningen, jf. aal. §§ 15-17. Betegnes boenheten som en 3-roms, vil den imidlertid bli ansett som en familieleilighet, og dermed en selvstendig enhet. Avgiftsberegningen for denne enheten vil da bli forskjøvet til bruksretten faller bort, og mottaker vil som følge av dette ikke få fradrag for givers bruksrett. For mottaker vil det derfor kunne være "uheldig" at boligens tilknyttede leilighet har to soverom. Hvis det derimot ses bort fra det ene soverommet, dette innlemmes i hovedenheten, vil mottaker kunne få fradrag. En slik avgrensning kan det vanskelig sies å være støtte for i loven. Det må i første omgang være avgjørende om giver sitter igjen med mer eller mindre enn halvparten av rådigheten. I de tilfellene hvor givers bruksrett er knyttet til et større areal enn 40 kvadratmeter, bør vurderingen hovedsakelig knyttes til om arealet er avgrenset fra resten av boligen eller ikke.

Sammenfatningsvis kan det sies at en hybelleilighet som ligger i tilknytning til hoveddelen av huset, hvor det deles enkelte fasiliteter, og er under 40 kvadratmeter, nokså klart ikke vil kunne begrense rådighetsovergangen. Er derimot leiligheten av en større størrelse og har alle fasiliteter, vil den etter Skattedirektoratets holdepunkter som hovedregel regnes som en tomannsbolig, med det resultat at rådighetsservervet utsettes for den andelen giver benytter, inntil bruksretten opphører.

4.3 Avsluttende bemerkninger

Det kan stilles spørsmålsteget ved enkelte av Skattedirektoratets føringer ved vesentlighetsvurderingen. Giver må etter Skattedirektoratets mening oppgi minimum 50,1 % av sin tidligere rådighet, for at gaven kan anses for "ytet" i henhold til aal. § 2 tredje ledd. De øvrige rettskildene angir ikke en slik nøyaktig grense, med unntak av en uttalelse

av Harboe.¹³⁴ Det kan imidlertid tenkes å ligge i ordlyden ”*den etter forholdene vesentlige rådighet*”.¹³⁵ Da giver må oppgi den vesentlige rådighet, tilsier dette at større deler av rådigheten må oppgis. Kanskje også vesentlig mer enn 50,1 %, da en slik overføring kun representerer overvekt, ikke vesentlig overvekt.

Når det gjelder Skattedirektoratets retningslinjer i forbindelse med vurdering av hva som utgjør en tomannsbolig eller ikke, kan det stilles spørsmål om retningslinjene kan forankres i loven. Ut i fra en alminnelig lovfortolkning kan dette vanskelig besvares bekreftende. Da det fra Skattedirektoratets side alminnelig antas at lovens vesentlighetskrav er oppfylt dersom giver har gitt fra seg ”(...) *noe mer enn halvparten*(...)” av rådigheten.¹³⁶ Dette taler for at det ikke er snakk om absolutte retningslinjer fra Skattedirektoratet, og at mellomløsninger kan forekomme. Skattedirektoratets retningslinjer kan imidlertid anses å være forankret i administrativ praksis.¹³⁷

Retningslinjene som er gitt i Håndboken ved vurderingen av rådighetsoppgivelsen, kan ha sin årsak i et ønske om harmonisering av skatt- og arveavgiftsretten.¹³⁸ Dette kan anses som hensiktsmessig da det er samme etat som håndhever regelsettene, og vil kunne forenkle håndteringen av vilkårene for avgiftsmyndigheten. Ytterligere kan retningslinjene være begrunnet i et ønske om en ensartet praksis og større forutberegnelighet, som er legitime hensyn.

¹³⁴ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 135.

¹³⁵ Aal. § 2 tredje ledd.

¹³⁶ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 23.

¹³⁷ Jf. SKD tidligere avgjørelser referert i Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 26.

¹³⁸ Fagskriv G 2 2006 15.05.06, referert i Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 27.

5 Er givers rådighetsoppgivelse alene tilstrekkelig for mottakers rådighetsserverv?

Oppgaven har så langt hatt hovedfokus på givers rådighetsoppgivelse, da det etter lovens ordlyd er det sentrale vilkåret for mottakers rådighetsservervelse, jf. aal. § 9 første ledd jf. § 2 tredje ledd. Det kan imidlertid bli et spørsmål om givers ytelsestidspunkt alltid er sammenfallende med mottakers rådighetstidspunkt.

De fleste gaver gis uforbeholdent og fullstendig på ett tidspunkt, og dette spørsmålet vil da ikke få noen relevans.¹³⁹ Imidlertid vil spørsmålet få en viss aktualitet i de tilfellene der giver tar forskjellige forbehold, jf. aal. § 9 jf. § 2 tredje ledd. Det kan i noen tilfeller gå tid mellom det tidspunktet da giver foretar de nødvendige fullbyrdelsesdisposisjonene, og det tidspunkt da mottakeren faktisk mottar rådigheten.¹⁴⁰ Eksempelvis når giver overfører gaveobjektet trinnvis, ofte ved overføring av en bedrift, eller midlene forvaltes av en tredjeperson for en periode.

Det følger av aal. § 9 første ledd bokstav d at mottaker anses å ha ervervet rådigheten når gaven er ytet i samsvar med aal. § 2 tredje ledd. Etter en alminnelig forståelse av ordlyden i de to lovbestemmelsene vil det avgjørende for om mottaker har ervervet rådigheten være om giver har oppgitt sin. Når giver har ytet gaven, har mottaker også fått den. Aal. § 2 tredje ledd er kun knyttet opp mot givers rådighetsoppgivelse. Det kan vanskelig leses ut i fra ordlyden i aal. § 9 første ledd bokstav d jf. aal § 2 tredje ledd at det stilles krav til mottakers rådighetsserverv. Loven knytter følger til tidspunktet da giver oppgir rådigheten jf. § 1 første ledd, § 2 annet ledd og § 25 annet ledd. Dette taler for at givers rådighetsoppgivelse er det sentrale. Imidlertid vil det være merkelig om givers rådighetsoppgivelse alene er tilstrekkelig, når en del av rettsvirkningene også er knyttet til mottakers rådighetsserverv, jf. § 5 første ledd, § 18 og § 20 første ledd.¹⁴¹ Anses derimot

¹³⁹ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 12

¹⁴⁰ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 125.

¹⁴¹ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 51.

tidspunktene for sammenfallende, vil det ikke by på problemer at loven knytter virkninger til begge tidspunktene. Det virker imidlertid uryddig å benytte to forskjellige begrep om samme tidspunkt. Lovgiver kan derfor ha benyttet de to begrepene bevisst, for å markere at de to tidspunktene i enkelte tilfeller ikke nødvendigvis er sammenfallende.

Da loven knytter de sentrale vilkårene for rådighetservervelsen, til rådighetsoppgivelsen, jf. aal. § 9 første ledd bokstav d jf. § 2 tredje ledd, vil det kunne forstås slik at rådighetservervelsen er forutsatt i begrepet ytet. En alminnelig forståelse av begrepet ”ytet” vil være at en har gitt fra seg noe til en annen. Dette taler for at når noe er ytet, så er det også mottatt. For at et objekt skal kunne betegnes som en gave, forutsetter det at det finnes en mottaker. En gave er en disposisjon til fordel for noen. Det ligger videre i begrepet ”ytet” at det ikke kun er snakk om et gaveløfte, men at fullbyrdelsen er sentral. Fullbyrdelsen forutsetter at gavemottakeren mottar gaven, får kontrollen over den. Et gaveløfte er et ensidig dispositivt utsagn, og gaveoverføringen krever ingen gjensidig bebyrdende transaksjon. Mottakeren er gjerne passiv, men blir avgiftspliktig. En slik forståelse av ytebegrepet taler for at det de to tidspunktene går ut på ett.

En viss veiledning kan man videre få ved å se hen til aal. særbestemmelse for rådighetsserverv ved inntektsnytelser i § 10, og livsforsikringstilfellene. I de tilfellene hvor giver har ugjenkallelig oppnevnt en begunstiget, og selv ikke kan råde over forsikringen, må gaven normalt anses for å være ytet i samsvar med aal, § 2 tredje ledd. Rådighetsservervet for mottaker vil imidlertid ikke inntre før forsikringen kommer til utbetaling, ved ”første termins forfall”, jf. aal. § 10.¹⁴² Det åpnes her for at rådighetsoppgivelsen og rådighetsservervet kan være to forskjellige tidspunkt.

Forarbeidene gir ingen avgjørende forklaring, men synes å legge hovedvekten på rådighetsoppgivelsen. Det åpnes likevel for at det kan foreligge et selvstendig rådighetstidspunkt. Den tidligere lov av 1934 og utvalgets utkast til ny lov bygget på

¹⁴² Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 15.

fullbyrdelsestidspunktet, uten at dette ble definert nærmere.¹⁴³ Det følger av Ot.prp.nr. 48, ”at det eneste avgjørende” er når gave ble ytet.¹⁴⁴ Giveren regnes for å ha ytet gaven da han har gitt fra seg ”den etter forholdene vesentlige rådighet”. Det ble regnet for å være uten betydning om gavemottakeren har fått denne rådigheten eller om midlene foreløpig er båndlagt. ”Ytelsestidspunktet fastlegges altså på basis av givers forhold til midlene og behøver ikke falle sammen med tiden for ”rådighetservervet” som omhandles i §§ 9 og 10, og som gjelder mottakerens forhold til midlene.”¹⁴⁵ Det uttales videre at en mottaker normalt anses å ha fått rådigheten straks gaven er ytet, ”(...)men forslaget tar hensyn til faktiske rådighetsinnskrenkninger etter at gaven i henhold til § 2 tredje ledd anses ytet når innskrenkningen følger av givers bestemmelse.”¹⁴⁶

Da forarbeidene heller ikke gir et klart svar, må det ses hen til rettspraksis.

Rt. 1977 s. 886 *Mowinckel*, (dissens 4-1), omhandler et arvetilfelle, men vil også kunne være et moment ved vurderingen i gavetilfellene. Arvelater testamenterte bort familiebedriften til fremtidige oldebarn, og det ble et spørsmål om avgiftsplikt.

Gjennomføringen av testamentet forutsatte en midlertidig forvaltning av arvemidlene. Det var naturlig nok ingen tvil om at arvemidlene, aksjer i familiebedriften, var ytet.

Mottakernes rådighetserverv var derimot mer tvilsomt, da de eventuelle oldebarnene på dødsfallstidspunktet ennå ikke var født. Høyesterett stilte spørsmål om man ved den midlertidige forvaltningen av arvemidlene kunne anses for å ha ervervet rådigheten.

Dersom forvaltningsordningen hadde karakter av å være en mellomliggende stiftelse, altså et eget rettssubjekt, ville det ha betydning for rådighetservervet. Høyesterett kom imidlertid frem til at ordningen hadde karakter av en skifterettslignende forvaltningsordning, og dermed ikke innebar at en mellomliggende stiftelse hadde ervervet aksjene. Høyesterett uttalte at ”Da rådighetservervet var suspensivt betinget, inntrådte plikten til å svare

¹⁴³ Lov av 16. mars 1934 nr. 2, Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 11.

¹⁴⁴ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 11.

¹⁴⁵ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 11.

¹⁴⁶ Ot.prp.nr. 48 (1962-63) s. 14.

arveavgift først når legatørene mottok midlene.” Det åpnes dermed for at rådighetsoppgivelsen og rådighetservervelsen ikke nødvendigvis er sammenfallende. Dommen må kunne ses på som gjeldene rett når det kommer de to tidspunktene selvstendighet, og blir referert til flere steder i litteraturen og administrativ praksis.¹⁴⁷

Dersom det er slik at de to tidspunktene ikke er sammenfallende, vil dette kunne føre til at giver kan ha oppgitt sin rådighet, mens mottaker ikke har ervervet den. Dette stemmer i liten grad overens med den alminnelige forståelsen av erverv. I kapitlet om rådighetsbegrepet uttrykker jeg at aal. bygger på den privatrettslige forståelsen av begrepet rådighet. I de alminnelige tilfellene er det kun en person som innehar den juridiske og faktiske rådigheten over en formuesgjenstand, og som da kan anses som eier av gjenstanden. Eieren regnes for å ha den totale og eksklusive rådigheten over gjenstanden, med visse unntak. Dette taler for at overgangen av rådighet skjer på ett og samme tidspunkt. Imidlertid kan det bli et spørsmål om hvem som er eier, når det viser seg at det er flere som har rettslig interesse i gjenstanden. I enkelte tilfeller kan det foreligge sameie mellom to parter med lik rådighet, som reguleres av sameieloven.¹⁴⁸ Er derimot rådigheten til de forskjellige partene ulik, må det foretas en nærmere vurdering. Den ene kan for eksempel anses som eier mens den andre er rettighetshaver i gjenstanden.¹⁴⁹ Hvem som er eier avgjøres i ut fra en bred konkret vurdering med utgangspunkt i avtalen mellom partene. Privatretten, herunder tingsretten, åpner for at flere kan ha rettigheter i objektet, men opererer ikke med noen mellomsoner hvor ingen kan regnes som eier, da alle eierbeføyelser regnes for å ha en eier til en hver tid.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Jf. bla. Giertsen (1995) Generasjonsskifte, s. 208, Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 108, og Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 144.

¹⁴⁸ Jf. lov av 18 juni 1965 nr. 6. (Sameieloven)

¹⁴⁹ Falkanger (2007) Tingsrett 6 utg. s. 44 flg.

¹⁵⁰ Falkanger (2007) Tingsrett 6 utg. s. 44 flg.

I litteraturen er det kommet frem ulike synspunkt i forhold til om ytelsestidspunktet og rådighetstidspunktet er sammenfallende. Harboe mener at disse to tidspunktene er sammenfallende, da han uttaler at ”*Loven må forstås slik at rådigheten over midlene er enten hos giveren eller hos mottakeren. Har ikke giveren (eller noen på hans vegne) rådigheten over midlene, er konsekvensen at rådigheten må regnes å være overført til mottaker.*”¹⁵¹ Harboe uttaler at dette gjelder til tross for at mottakeren ikke har fått noe egentlig rådighet. Han benytter i den sammenheng et eksempel med en bankkonto som ikke kan benyttes av mottaker før på et senere tidspunkt. I slike tilfeller vil ikke mottaker kunne utøve rådighet, men regnes likevel for å ha ervervet den. Dette har sammenheng med aal. § 9 tredje ledd, hvor det fremgår at den begrensede rådighetsutøvelsen ikke skal tillegges vekt, ved rådighetsvurderingen, når årsaken til begrensningen er begrunnet i mottakers egen interesse. Hellevik ytrer derimot at både rådighetsoppgivelsen- og ervervelsen har selvstendig betydning.¹⁵² Han uttrykker at det kan gå en tid mellom tidspunktene der giver bestemmer å båndlegge midlene for en periode, eller hvor ervervelsen er betinget av en fremtidig omstendighet. Uttalelsene i Hellevik er i stor grad tilsvarende forståelsen som er lagt til grunn i Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965.

I Håndboken er det skrevet at ”*Skattedirektoratets standpunkt er at givers rådighetsoppgivelse er nødvendig, men ikke tilstrekkelig forutsetning for mottakers rådighetserverv.*”¹⁵³ I tilfeller hvor giver har gitt eiendomsretten til en og bruksretten til en annen, anses mottaker av eiendomsretten som hovedregel for å ha ervervet rådigheten, jf. det som er sagt ovenfor under givers bestemmelser. Unntak kan imidlertid forekomme i enkelte tilfeller. Finansdepartementet har åpnet for at det i ”*særlige tilfeller*”, der mottakers råderett ”*fremtrer som sterkt begrenset og eventuelt reelt innholdsløs inntil videre,*” vil det

¹⁵¹ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 125.

¹⁵² Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 51.

¹⁵³ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 15.

kunne være riktig å anse mottakers rådighetsservervelse for utsatt etter aal.¹⁵⁴

Skattedirektoratet stiller strenge krav for en slik vurdering. Det regnes ikke som avgjørende at en tredjeperson innehar en total bruksrett. Det må også foreligge andre vesentlige rådighetsinnskrenkninger for den opprinnelige mottakeren av eiendomsretten. ”*Slike funksjoner kan være salg- og pantsettelsesforbud, innløsningsrett til bruksrettshaver, medbestemmelsesrett til bruksrettshaver(...)*.”¹⁵⁵ Giver må i slike tilfeller anses å ha ytet gaven, men mottaker trenger ikke å ha mottatt rådigheten.

Spørsmål om mottakers rådighetsserverv er strengt talt et spørsmål om avgiftspliktens inntreden. At givers rådighetsoppgivelse etter loven alene er avgjørende strider med skatteevneprinsippet, da mottaker i teorien ville kunne bli skattepliktig uten faktisk å ha ervervet noe. Skatteevneprinsippet taler for en fortolkning som sikrer at mottaker har likvider ved avgiftspliktens inntreden. Forarbeidene og Skattedirektoratet åpner imidlertid for at rådighetsoppgivelsen og rådighetsservervelsen ikke nødvendigvis er sammenfallende. Det er sentralt at giver har oppgitt det vesentlige av rådigheten. Imidlertid er det også viktig at mottaker faktisk har mottatt denne rådigheten, og at gaven dermed ikke står i en ”fristilling” mellom de to tidspunktene. Dersom så skulle være tilfellet skal dette ikke tillegges betydning ved vurderingen av rådighetsservervelse, jf. blant annet aal. § 9 tredje ledd. Rådighetsservervelsen burde ut i fra skatteevneprinsippet være avgjørende. Det blir da et spørsmål om hvorfor loven har knyttet den sentrale vurderingen til givers rådighetsoppgivelse. En årsak kan være at når giver har oppgitt rådigheten, vil mottakers mulighet for å råde anses større. At giver har en viss nytte av gaveobjektet kan imidlertid ikke antas å være viktig, så lenge mottaker kan anses å ha ervervet rådigheten. Eksempelvis når giver har betinget seg bruksrett til eiendommens hybel. I de tilfellene hvor mottaker har den juridiske rådighet og bor i huset, kan det tenkes at det ikke burde ha noen betydning for rådighetsservervet at giver også bor der. At rådighetsservervelsen imidlertid ikke alene ses

¹⁵⁴ Finansdepartementets brev av 6. oktober 2005, og Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 32.

¹⁵⁵ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 32.

som avgjørende kan ha sin årsak i et ønske om å hindre forsøk på å få formuesobjekter avgiftsberegnet nå, som egentlig skulle vært avgiftsberegnet senere, da giver i enkelte tilfeller i vesentlig grad vil ha den samme nytten som tidligere. Tidspunktet for en slik overføring vil kunne være begrunnet ut fra et ønske om at den eventuelle fremtidige verdiøkning på eiendommen, ikke skal legges til grunn ved avgiftsgrunnlaget. Lovens utforming kan derfor ha sammenheng med å hindre pulverisering av avgiftsgrunnlaget, ved at det påheftes en rekke forpliktelser og inntektsnytelser som reduserer eller fjerner gavens verdi.

Videre kan årsaken til at loven benytter to tidspunkt være et ønske om for det første å fange opp de tilfeller der giver uttrykkelig har gitt bestemmelse om rådighetsservervet og hvor lovens vesentlighetskrav ikke får anvendelse, jf. aal. § 9 første ledd første setning, og for det andre å omfatte de tilfellene hvor man må vurdere om gaven er ytet, ved å se på om giver har oppgitt vesentlige rådighet, jf. aal. § 9 første ledd bokstav d jf. § 2 tredje ledd.

6 Irregulære forhold.

I enkelte tilfeller vil det kunne forekomme irregulære forhold, og det vil da bli et spørsmål om hvilken betydning dette forholdet har for rådighetsservervet.

Det kan innledningsvis nevnes at disposisjoner som foretas etter mottakers rådighetsserverv som hovedregel ikke vil ha noen lempende virkning på avgiftsplikten.¹⁵⁶ Eksempelvis hvis mottaker etter rådighetsservervet gir tilbake gaven. Dette har sammenheng med at mottakers avgiftsplikt er direkte knyttet til rådighetsservervet, jf. aal. § 2 første ledd jf. tredje ledd. Avgiftsplikten kan imidlertid nedsettes eller frafalles dersom det vil virke særlige urimelig å fastholde kravet jf. aal. § 46 andre ledd.

¹⁵⁶ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 116.

I enkelte tilfeller kan disposisjoner før rådigheten erverves tillegges en slik betydning at rådighetservervet anses inntrådt. Jeg vil under ta for meg tre typer irregulær disponering for å belyse de irregulære forholds betydning for rådighetservervet.

6.1 Gavemottaker selger gaven

Dersom mottaker selger et gaveobjekt som det er knyttet utsatt rådighet til, vil det bli et spørsmål om han ved salget kan anses for å ha ervervet rådigheten jf. aal. § 9 første ledd jf. § 2 tredje ledd. Lovens ordlyd kan tenkes å tale for en slik løsning. Da et salg kan regnes å utgjøre en vesentlig rådighetsutøvelse, og ved at vederlaget ved salget vil kunne regnes for å være gaveobjektet, vil mottaker ha ervervet rådigheten. Tilsvarende forståelse er lagt til grunn i den arveavgiftsrettslige litteraturen og i Håndboken, og må da kunne antas å være lagt til grunn i praksis.¹⁵⁷ Det kan imidlertid være av betydning om mottaker selger hele eller deler av den opprinnelige gaven. I slike tilfeller må det foretas en konkret vurdering, hvor det må være oppgitt en vesentlig del for at disposisjonen skal få den virkningen at rådigheten anses for ervervet for hele gaven.¹⁵⁸ Mottaker må ved et salg av hele gaven kunne sies å disponerer over den, og vil normalt få økt sin skatteevne. Forutsetningen for utsatt rådighet opphører ved en slik disponering, da mottaker ikke lenger kan regnes for å skulle få noe mer senere. Mottakeren vil da få både en rett og en plikt til å gjøre opp arveavgiften. Det er imidlertid kun det mottatte vederlaget som avgiftsberegnes, og ikke gaveobjektets opprinnelige verdi. Hva som videre skjer med inntektsnyttelsen er uten betydning for mottakeren.¹⁵⁹ Harboe uttrykker imidlertid at det kan være betenkeligheter ved en slik løsning, da det *"innebærer at gavemottakeren kan gjennomtvinge at bruksretten kommer til fradrag etter en forretningsmessig vurdering, uten noen form for reduksjon i samsvar med prinsippene i arveavgiftsloven § 15."*¹⁶⁰ I midlertid vil mottaker da måtte

¹⁵⁷ Jf. Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 141, Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 50, og Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 18.

¹⁵⁸ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 18.

¹⁵⁹ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 141-142.

¹⁶⁰ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 142.

påregne et lavere vederlag enn han ellers ville oppnådd, på grunn av eiendommens påheftede bruksrett. Til tross for Harboes betenkeligheter ser han ut til, i samsvar med ordlyden og de øvrige rettskildene, å legge til grunn at mottaker ved en slik disponering har ervervet rådigheten. En slik forståelse antas derfor å være gjeldene rett.

6.2 Gavemottakeren gir bort gaven

Dersom en gavemottaker gir bort gaven, kan det bli et spørsmål om tilfellet skal behandles likt som i de tilfeller hvor mottaker selger gaven, hvor mottakeren ved salget normalt regnes for å ha ervervet rådigheten.¹⁶¹ Loven gir lite veiledning, og en fortolkning i avgiftspliktiges disfavør bør derfor ikke innføres. Håndboken ser imidlertid ut til å innta et slikt standpunkt.¹⁶² Finansdepartementet skal videre i et tilfelle ha kommet frem til at gavemottaker ved å gi bort gaveobjektet ervervet rådigheten.¹⁶³ Harboe er imidlertid i tvil om dette er riktig standpunkt.¹⁶⁴ Det er klart at mottaker ved en slik disponering ikke har fått noen økt skatteevne, og det kan hevdes at mottaker aldri rakk å erverve rådigheten over midlene. I normaltillfellene, hvor en mottaker erverver rådigheten med det samme, men så velger å gi gaven videre kort tid etter, vil han imidlertid måtte betale avgift, til tross for den korte rådighetsperioden.¹⁶⁵ Dette taler for å hevde at rådigheten har gått over på mottakeren, når mottaker gir bort gaven. Mottaker anses da ved overføringen å utøve en slik råderett over de aktuelle midlene, at det er nærliggende å si at han har ervervet rådigheten.

¹⁶¹ Jf. Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 141, Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 50, og Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 18.

¹⁶² Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 18.

¹⁶³ Jf. Uttrykt i Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 143.

¹⁶⁴ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 143.

¹⁶⁵ Hellevik (1998) Arveavgiftsloven, 4. utg. s. 116.

Det regnes for nokså klart at annen type disponering over gave med utsatt rådighet enn salg og gaveoverføring, normalt ikke regnes for å medføre at rådigheten erverves.¹⁶⁶ En slik disponering vil for eksempel være pantsettelse av eiendom. Er det derimot snakk om kreditorbeslag eller tvangssalg, må dette kunne sidestilles med vanlig salg, som vil føre til ervervelse av rådigheten.¹⁶⁷

6.3 Gavemottaker gir tilbake gaven

Det kan bli et spørsmål om en omgjøring av gaven, før mottaker anses å ha ervervet rådigheten, kan føre til at rådigheten erverves, eksempelvis dersom mottaker gir tilbake gaven. Situasjonen er svært lik tilfellet hvor mottakeren selger gaven før ervervelsen av rådigheten, eventuelt gir den bort. Dersom en gave imidlertid blir omgjort før mottaker erverver rådigheten, vil det etter en normal språklig forståelse av ordlyden ikke oppstå avgiftsplikt, jf. aal. § 2. En slik tolkning er videre lagt til grunn i den arveavgiftsrettslige litteraturen og i Håndboken.¹⁶⁸ Det har i slike tilfeller ikke skjedd en formuesoverføring fra den opprinnelige giveren til mottakeren.¹⁶⁹ Mottakeren har ikke fått et vederlag ved tilbakeføringen, og skatteevnen økes ikke. De alminnelige vilkår for avgiftsplikt er dermed ikke til stede jf. aal. § 2, og omgjøringen som disposisjon kan da ikke begrunne et rådighetserverv.¹⁷⁰

6.4 Avgiftsberegning før rådighetservervet er intrådt.

Da jeg i forbindelse med vesentlighetskravet uttrykker at avgiftsberegningen for mottaker vil utstå til givers bruksrett faller bort, er det naturlig å kort nevne adgangen til førtidig avgiftsberegning.

¹⁶⁶ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 143.

¹⁶⁷ Harboe (2000) Arveavgift, 2. utg. s. 143.

¹⁶⁸ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 143, og Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 19.

¹⁶⁹ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 143.

¹⁷⁰ Harboe (2000) Arveavgift 2. utg. s. 143.

Aal. gir har ingen bestemmelse om førtidig avgiftsberegning. At avgiftsplikten imidlertid er knyttet til mottakers rådighetserverv, taler for å ikke ilegge avgift før ervervet av rådighet. Mulighet for avgiftsberegning før rådighetservervet er ikke nevnt i forarbeidene.¹⁷¹ Finansdepartementet åpnet imidlertid, i rundskriv av 1969, for at avgiftsberegningen kunne skje straks ved gaveoverføringen dersom to vilkår er oppfylt; avgiftspliktige ber om dette, og det samtykkes i at det ikke gjøres fradrag i avgiftsgrunnlaget for inntektsnytelsen som er påheftet gaveobjektet, gjerne en bruksrett.¹⁷² I NOU 2000:8 ble det foreslått å lovfeste retten til fremskyndet avgiftsberegningen, dette er ikke gjennomført, men adgangen antas å være ”gjeldene” rett.¹⁷³ Adgang for mottaker til å kreve avgiftsberegning før rådighetservervet er inntrådt er i dag inntatt i Håndboken.¹⁷⁴

Det må bemerkes at avgiftsmyndigheten vil ikke av eget tiltak kan avgiftsberegne en gave før rådigheten anses ervervet, da denne førtidige avgiftsberegningen ikke er lovfestet.

7 Avslutning

Arveavgiftsloven setter som forutsetning for avgiftsplikten at mottaker har ervervet rådigheten over gaveobjektet. Det vil derfor være av interesse å konstantere når rådighetsovergangen skjer. I de alminnelige tilfeller må tidspunktet anses å være knyttet til fullbyrdelsestidspunktet for gaven.

Tidspunktet for rådighetens overgang vil imidlertid kunne påvirkes av bestemmelser eller betingelser fastsatt av giver ved gaveoverføringen. I de tilfeller hvor gaven ikke kan anses å

¹⁷¹ Ot.prp.nr. 48 (1962-63).

¹⁷² Rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969, s. 2.

¹⁷³ NOU 2000:8 s. 21.

¹⁷⁴ Håndboken kap. Rådighet og bruksrett s. 20.

være gitt med endelig virkning, må det foretas en konkret vurdering av om rådigheten i arveavgiftsrettslig forstand har gått over fra giver til mottaker. Sentralt ved vurderingen er om giver har oppgitt den vesentlige del av sine tidligere eierbeføyelser i gaveobjektet. De enkelte eierbeføyelsenes vekt ved vesentlighetsvurderingen vil imidlertid kunne variere avhengig av type gaveobjekt som overføres. Derfor er det vanskelig å gi en generell angivelse for hvilket tidspunkt rådigheten skal anses å ha gått over. Som hovedregel regnes det for tilstrekkelig at giver har oppgitt noe mer enn halvparten av beføyelsene.

8 Litteraturliste

Lovgivning:

- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt (Landsskatteloven / tidligere skattelov) av 18. august 1911 nr. 8.
- 1934 Lov inneholdende tillegg til lov om avgift av arv av 8. april 1905 med tilleggslover, av 16. mars 1934 nr. 2.
- 1964 Lov om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) av 19. juni 1964 nr. 14.
- 1965 Lov om sameige (Sameieloven) av 18. juni 1965 nr. 6.
- 1972 Lov om arv m.m. (arveloven) av 3. mars 1972 nr. 5.
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.
- 2005 Lov om betaling og innkreving av skatt- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) av 17. juni 2005 nr. 67.

Forarbeider:

Norges offentlige utredninger

NOU 2000:8 Arveavgift. (I trykt utgave)

Innstilling om Lov om avgift på arveforskudd, døds-gaver og arv, fra finansdepartementets utvalg. Avgitt den 30. oktober 1958.

Odelstingsproposisjoner

- Ot.prp.nr. 38 (1920) Om utferdigelse av love inneholdende forandringer i skattelovene for land og for byene av 18de august 1911. (Trykt utgave).
- Ot.prp.nr. 48 (1962-63) Om lov om avgift av arv og visse gaver og om endringer i skatteloven for landet og for byene av 18. august 1911. (Scannet utgave)
- Ot.prp.nr. 42 (1974-75) Om endringer i skattelovene for land og for byene av 18. august 1911 m. fl. (Boligbeskatning). (Trykt utgave).
- Ot.prp.nr. 1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer. (Nettutgave).

Innstillinger til Odelstinget

- Innst. O. XV. (1963-64) Innstilling fra finans- og tollkomiteen om lov om avgift av arv og visse gaver og om endringer i skattelovene for landet og for byene av 18. August 1911. (Innstilling om Lov om avgift av arveforskudd, dødsgaver og arv mv.)

Rettspraksis:

- Rt. 1925 s. 862 Braathen.
- Rt. 1964 s. 492.
- Rt. 1977 s. 886 Mowinckel.
- Rt. 2005 s. 394.
- Rt. 2009 s. 441 Nordkraft.

Utv. 2009 s. 269.

Upublisert dom av 22.12.2000 fra Gauldal herredsrett – saks nr. 137/2000 A

Upublisert dom av 26.01.2011 fra Sør-Trøndelag tingrett – saks nr. 10-109453TVI-STRO

Juridisk litteratur:

Zimmer, Frederik. *Lærebok i Skatterett* 6. utg. Oslo 2009.

Falkanger, Thor og Aage Thor. *Tingsrett*. 6. utg. Oslo, 2007.

Lødrup, Peter. *Arverett* 5. utg. 1. opplag Oslo 2008.

Harboe, Einar. *Arveavgift* 2. utg. Oslo 2000.

Hellevik, Mikael. *Arveavgiftsloven med kommentarer*, 4. utg. Oslo 1998.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*, 7. utg. 2008.

Giertsen, *Generasjonsskifte* 1995.

Annet:

Forbrukerrådets småbokseriene:

Arv, gaver, testament, uskiftebo, arveavgift, skatt, 1. utg. 2000.

Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965 vedr. lov om avgift på arv og visse gaver av 19. Juni 1964 nr. 14. (Digital utgave fra Skatt Øst sin intranett side.)

Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969 vedr. lov om avgift på arv og visse gaver av 19. Juni 1964 nr. 14. (Digital utgave fra Skatt Øst sin intranett side.)

Finansdepartementets brev av 6. oktober 2005: Arveavgiftsloven § 9 – uttalelse fra sivilombudsmannen

Lignings-ABC 2010/11. (I papir form).

Nese, Gunnar ved Skatt Øst fastsetting arv, samtale den 19.04.2011.

Oslo og Akershus Skattefogdkontor, Fagskriv G 1 2007 22.06.07, Tredjemanns bruksrett.

Oslo og Akershus Skattefogdkontor, Fagskriv G 2 2006 15.05.06, Boligtyper og betydning for rådighet.

Skattedirektoratets Håndbok i arveavgift 2010/11:

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/Handboker/Handbok-i-arveavgift/>

Stortingets årlige avgiftsvedtak:

<http://lovdata.no/cgi-wift/wiftldrens?/app/gratis/www/docroot/ltavd1/filer/sf-20101125-1530.html>

