

## 30 Arv og generasjonsskifte

### 30.1 Generelt om generasjonsskifte

#### 30.1.1 Generasjonsskifte – nødvendighet og skatteplanleggingsmulighet

Med generasjonsskifte siktes det i alminnelighet til at verdier overføres fra én generasjon til en annen ved seniors død (arvefall) eller mens senior fremdeles lever (arveforskudd og gave). Typisk for generasjonsskifte er at overføringen skjer vederlagsfritt, med unntak av vederlag i form av gjeldsovertakelse, pensjoner eller utløsning av medarvinger, og at det skal betales arveavgift. Normalt skjer overføringen fra en seniorgenerasjon til en juniorgenerasjon, typisk fra far til sønn. Men overføringen kan også skje f.eks. fra bestefar til barnebarn eller fra tante til niese. Fremstillingen har imidlertid også for øye tilfeller hvor overføringen skjer til personer utenfor seniors familie (typisk til testamentsarving). I dette kapittelet blir «senior» brukt om giver (selger/arvelater) og «junior» om gavemottaker (kjøper/arving) i alle slike generasjonsskiftesituasjoner.

Skattelovgivningen har bare få regler som direkte omhandler generasjonsskifte, og nærmere definisjon av generasjonsskifte er ikke påkrevet. Skattelovgivningen har også bare få regler om arveforskudd; disse følger i det vesentlige reglene for gaver.

Fremstillingen gjelder generasjonsskifter i virksomhet, uansett i hvilken rettslig form den drives (enkeltpersonforetak, ansvarlig selskap eller kommandittselskap, aksjeselskap). For aksjeselskaper er det typisk ikke-børsnoterte selskaper med begrenset aksjonærkrets som har interesse. Den rettslige formen som virksomheten drives i, har atskillig betydning for skatteeffektene. Heller ikke på dette punkt er det nødvendig med en skarp avgrensning, for reglene er i stor grad like i og utenfor virksomhet og for aksjeselskaper med få eller mange aksjonærer.

Flere skattesubjekter kommer inn i bildet ved generasjonsskifte. Enklest er det ved gave og arveforskudd. Her opptrer først og fremst giver og mottaker (men det kan tenkes at f.eks. hensynet til andre barn kommer inn i bildet, se f.eks. avsnitt 30.8 nedenfor). Ved arvefall vil det ofte være flere arvinger, og dessuten er dødsboet eget skattesubjekt (sktl. § 2-2, 1. ledd h nr. 2). I alle tilfellene kan forholdet til seniors ektefelle komme inn i bildet, og den skatterettslige situasjon vil variere etter ektefellenes formuesforhold og etter hvorvidt gjenlevende ektefelle velger å sitte i uskiftet bo. I planlegging kan det videre være aktuelt å trekke inn juniors ektefelle og barn. Rent faktisk kommer det også ofte inn i bildet at senior ønsker å likestille sine arvinger mest mulig (også hvor det ikke foreligger noen rettslig plikt til dette), noe som kan skape problemer når én av dem skal overta virksom-

heten, og det ikke er tilstrekkelige midler til å gi de andre arvinger tilsvarende verdier.

Ved generasjonsskifter oppstår det ikke sjelden en spenning mellom behovet for at virksomheten skal gå sin gang mest mulig uforstyrret, og det (skatte)rettslige brudd som eierskiftet innebærer, en spenning som minner om den man kjenner fra (andre) omdanningssituasjoner. Et par trekk er imidlertid særegne for generasjonsskifter: For det første utløses normalt plikt til å betale arveavgift, og for det annet oppstår ofte spørsmål om å utløse medarvinger. Begge deler kan tenkes å tappe virksomheten for verdier.

Mens det for omorganiseringer ellers har vært en utvikling i retning av kontinuitetsprinsippet, er *diskontinuitet* fortsatt utgangspunktet ved arv og gave. Prinsippet innebærer at gavemottaker/arving får sin skatterettslige stilling fastlagt etter sitt eget forhold og ikke avledet av givers/arvelaters skattemessige stilling. Men ved skattereformen i 2004–06 ble *kontinuitetsprinsippet* innført for arv og gave av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper. Dermed gjelder utgangspunktet om diskontinuitet nå bare for generasjonsskifte i enkeltpersonforetak samt utenfor virksomhet.

Overgang til kontinuitetsprinsippet har vært foreslått en rekke ganger, se Ot.prp. nr. 43 (1973–1974), Ot.prp. nr. 27 (1980–1981), Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) og senest i NOU 2000: 8 Arveavgift s. 169–204. I utredningen foreslo et flertall at kontinuitetsprinsippet innføres både i og utenfor virksomhet, men det ble foreslått unntak for ikke avskrivbar fast eiendom.

Ved siden av prinsippene om diskontinuitet og kontinuitet gjelder det også regler som innebærer at det skal finne sted et skattemessig *oppgjør* ved gave og dødsfall. Viktigst blant slike regler er uttaksregelen i sktl. § 5-2 som gjelder for gaver, se om disse under kap. 7 foran og avsnitt 30.5.6 nedenfor. For en rekke skatteposisjoner (saldi og gevinst- og tapskonto) innebærer dødsfall at det skal skje et oppgjør, men i visse situasjoner gjelder likevel kontinuitetsprinsippet, se sktl. § 14-48. Ved gave er det overhodet ikke mulig å overføre slike posisjoner; se nærmere avsnitt 30.5.4.2 nedenfor.

Så vel de problemer som de muligheter som generasjonsskifte reiser, tilsier altså at de gjøres til gjenstand for omhyggelig planlegging, også skatteplanlegging.

Det hører med til planleggingen av generasjonsskiftet å vurdere om virksomheten overhodet bør overføres til junior. Alternativer er typisk å selge eller fusjonere.

Det fremgår av det som er sagt, at arveavgiften spiller en sentral rolle ved generasjonsskifter. Hovedpunkter i arveavgiftsretten behandles i avsnitt 30.2 nedenfor. I avsnitt 30.3 ff. behandles så forskjellige inntektsskattespørsmål.

Om generasjonsskifte, arveavgift og inntektsskatt, se Gjems-Onstad 2008 s. 887 ff. Fremstillingen hos Zimmer 1990 er foreldet på en del punkter, men bør fremdeles ha atskillig interesse.

### 30.1.2 Andre rettsregler om generasjonsskifte

Generasjonsskifte kan reise en rekke andre rettsspørsmål enn de som skal behandles her. En kort omtale av noen slike spørsmål hører med.

Hvis generasjonsskiftet gjennomføres ved seniors død, står *arverettslige regler* sentralt. Spesielt to regelsett kan skape problemer ved generasjonsskifte: Reglene om livsarvingenes rett til 2/3 av arvemidlene (*pliktdelen*, se al. § 29) kan gjøre det umulig for arvelater å testamentere virksomheten til en som er egnet til å drive den videre. Bestemmelsen i al. § 33 åpner for en (ikke svært praktisk) mulighet for å komme utenom dette problemet. Og gjenlevende ektefelles rett til å overta boet til *uskifte* (al. kap. III) innebærer at gjenlevende ektefelle kan forhindre at virksomheten går over til junior; heller ikke ved testament kan arvelater uten videre unngå at gjenlevende bruker sin rett til å sitte i uskiftet bo (se al. § 11). Men hvor ektefellene har særøie, er hovedregelen at lengstlevende ikke har rett til å sitte i uskifte med avdødes særøie.

Disse og andre arverettslige begrensninger unngås hvor overføringen skjer som en livsdisposisjon; arvereglene har derfor størst praktisk betydning ved uventede dødsfall. Den kompliserte grense mellom livs- og dødsdisposisjoner blir derfor viktig, men i normaltillfellene er det neppe vanskelig å plassere seg på den rette siden. Se nærmere Giertsen: *Generasjonsskifte*, 1995, s. 251 ff. – Selv om overføring skjer som livsdisposisjon, kan forholdet til medarvinger skape problemer. Senior vil normalt ønske å gi junior som skal overta virksomheten, rimelig gode muligheter for fortsatt drift. Dette kan tale for at verdien av virksomheten på skifte settes forholdsvis lavt. Men dette kan stride mot seniors ønske om å likestille arvingene mest mulig. I landbruksforhold reguleres disse spørsmålene av åsetesreglene (odelslov 58/1974 kap. XII), og også ellers kan en lignende løsning oppnås ved bruk av reglene i al. § 33 (som imidlertid enten krever enighet mellom arvingene eller Justisdepartementets samtykke). Å gjøre medarvingene til passive deltakere i virksomheten gir ofte ingen god løsning, verken for de aktive eller de passive.

Av *familierettslige* regler kan nevnes el. § 32 om krav til samtykke fra ektefellen for overføring av fast eiendom som er felles bolig. Denne bestemmelsen er aktuell for gårdsbruk og andre tilfeller hvor ektefellene bor i eiendom som inngår i virksomheten. Valg av formuesordning vil ha betydning for den arverettslige situasjon (gjenlevendes rett til boslodd og uskifte) og vil dessuten ha en viss betydning i forbindelse med arveavgiften og inntektsskatten.

*Selskapsrettslige regler* kan komme inn på mange måter. Interesse har f.eks. den deklarasjonsregelen i sel. § 2-31 om at gjenlevende ektefelle og arvinger ikke har rett til å overta avdødes andel i ansvarlig selskap. Etter sel. § 2-31, 2. ledd skal disse utløses av selskapet. Også overdragelse som gave eller arveforskudd vil kreve samtykke fra de øvrige deltakerne etter den alminnelige, deklarasjonsregel i sel. § 2-28. For andeler i kommandittselskaper er utgangspunktet det motsatte for dødsfall, se sel. § 3-21, 3. ledd, men samtykke (som krever saklig grunn) kreves, sel. § 3-21, 1. og 2. ledd. For aksjeselskap bestemmer asl. § 4-16, 2. ledd at erverv av aksje ved arv samt gave til nærstående og givers slektninger, er unntatt fra det samtykkevilkår som ellers gjelder. I allmennaksjeselskap er utgangspunktet at samtykke overhodet ikke kreves, asal. § 4-15.

Generasjonsskifte kan også aktualisere en rekke selskapsrettslige begivenheter, så som forhøyelse og nedsettelse av aksjekapital, lån fra selskapet til å utløse medarvinger, fusjon av selskapet (den tidligere så sentrale Grecon-dommen i Rt. 1978 s. 1184 hadde sin bakgrunn i en generasjonsskiftesituasjon), fusjon, og ikke minst omdannelse. Slike spørsmål er omtalt i andre kapitler i denne bok, men enkelte av dem berøres også i det følgende.

*Konsesjonsrettslige regler* skaper normalt ikke problemer pga. konsl. § 5, 1. ledd nr. 1 som unntar fra konsesjonsplikt overføring til eierens ektefelle og slektninger av eieren og eierens ektefelle inntil søskens barn. Men for jord- og skogbrukseiendom kan det likevel være bo- og driveplikt.

Reglene om *merverdiavgift* vil normalt ikke reise vesentlige problemer: Generasjonsskifte vil normalt falle inn under unntaket fra plikten til å beregne merverdiavgift ved overdragelse av virksomhet i mval. § 6-14, og dødsfall er dessuten ikke omsetning eller uttak. Men straks man beveger seg utenfor det typiske, kan det oppstå spørsmål i forskjellige retninger, se nærmere Refsland: *Praktisk merverdiavgift og investeringsavgift* (Oslo 1992) s. 253 ff.

Overføres fast eiendom, oppstår spørsmål om *dokumentavgift*. Overføring til gjenlevende ektefelle er unntatt fra avgiftsplikt, se lov 59/1975 § 8, 1. ledd a og Stortingets vedtak om særavgifter, dokumentavgift (for 2010) § 2, 1. ledd e. En arving slipper dokumentavgift av en så stor del av eiendommen som tilsvarer hans legale arveandel i boet, jf. avgiftsvedtaket § 2, 1. ledd f. Er han arving for 1/3 i boet (uten å være ektefelle), vil han altså bare slippe dokumentavgift for 1/3 av den faste eiendom som utlegges til ham og må betale avgift av de øvrige 2/3. For testamentsarvinger (som ikke er legalarving eller ektefelle), gjelder intet unntak overhodet. Og heller ikke for gaver (herunder arveforskudd) er det noe unntak fra avgiftsplikten (bortsett fra gaver til allmenntilgitt institusjoner og det offentlige(!), § 2, 1. ledd a). Rimeligheten av disse avgrensninger kan avgjort diskuteres. – Aal. § 20 (tidligere § 19 A) gir på nærmere vilkår erverver av fast næringsseiendom rett til å fradra dokumentavgiften krone for krone i arveavgift som er beregnet som følge av ervervet, se nærmere Helge Johannesen i SR 1999 s. 237 ff. Etter lovgrunnen er dette en regel om lempning av eller fritak for dokumentavgift, selv om den retts teknisk er konstruert som en arveavgiftsregel.

## 30.2 Hovedlinjer i arveavgiftsretten<sup>1</sup>

### 30.2.1 Avgiftsplikten

#### 30.2.1.1 Arv

Alle arveerverv er avgiftspliktig, aal. § 2, 1. ledd, 1. pkt.

Av og til kan det oppstå spørsmål om det foreligger arv eller erverv av annen art, se om slike spørsmål Zimmer 1990 s. 179 ff. Som utgangspunkt må det være avgjørende hva som er arv ut fra en arverettslig vurdering. På et par punkter regulerer loven spørsmålet nærmere. Utbetaling av forsikringsbeløp til de etterlatte eller til begunstiget er således avgiftspliktig, aal. § 2, 8. ledd; men etter aal. § 4, 3. ledd, 1. pkt. er (tjenestepensjon og) utbetalinger i henhold til individuell pensjonsavtale på visse vilkår fritatt fra avgiftsplikt. Videre bestemmer aal. § 4, 3. ledd, 3. pkt. at etterlønn og etterpensjon er avgiftsfri i den grad de er inntektsskattepliktige hos dødsbo eller arving, og inntektsskatteplikt inntreffer etter sktl. § 5-40, 1. ledd når etterlønn/etterpensjon overstiger 1 1/2 G. Loven forutsetter altså at etterlønn/etterpensjon inntil 1 1/2 G er arveavgiftspliktig, selv om pengene ikke kommer fra arvelateren. Avkastning mens boet står under offentlig skifte, skal etter vanlig oppfatning anses som arv, til tross for at det arverettslig ikke stemmer, se Zimmer 1990 s. 210–211.

#### 30.2.1.2 Gaver

For gaveerverv er reglene langt mer kompliserte. Norsk rett opererer ikke med en generell gavebeskatning; reglene om avgift på gaver har bare til formål å forhindre at arveavgiftsplikten omgås ved at arvelater deler midlene ut som gave.

Avgiftsplikten for gaver er avgrenset langs to linjer: For det første rammes gaver til dem som er givers arvinger på gavetidspunktet, samt disses livsarvinger, aal. § 2, 1. ledd, 2. pkt. a og c. Bestemmelsen fanger også opp gave til fosterbarn (bokstav a), gave til ektefellens tilsvarende arvinger (bokstav a) og gaver til de nevnte arvingers ektefeller (bokstav d). Regelen gjelder både når arveforholdet er basert på slektskap (bokstav a, c og d), og når det er basert på testament (bokstav

<sup>1</sup> Om arveavgift, se særlig Harboe: *Arveavgift*, 2. utg. 2000 og Mikael Hellevik og Yngvar Tank: *Arveavgiftsloven med kommentarer*, 4. utg. 1998. Også NOU 2000: 8 *Arveavgift* inneholder fremstilling av gjeldende rett. Skattedirektoratet utgir en digital Håndbok i arveavgift som oppdateres jevnlig, se <http://www.skatteetaten.no>. Det henvises i det følgende til denne *Håndbok* med stikkord og avsnittsnummer. Kapitlene i håndboken er oppdatert til ulike tidspunkter. Henvisningene her gjelder slik håndboken var oppdatert per medio april 2010.

b, c, og d). Et viktig prinsipp er at gave til en slektning som i og for seg faller innenfor arvelovens arvetavle, men som ikke er aktuell arving fordi det er nærmere slektsarvinger, ikke er avgiftspliktig (jf. uttrykket «nærmeste» i aal. § 2, 1. ledd, 2. pkt. a). Dette er i tråd med at gaveavgiftsreglene har til formål å sikre at arveavgiftsplikten ikke omgås.

Noen eksempler: Gave til barn og svigerbarn er alltid avgiftspliktig (bokstav a og d). Det samme gjelder gave til barnebarn og disses ektefeller (bokstav c og d) og gave til givers ektefelles barn, barnebarn osv. og disses ektefeller (bokstav a, c og d). Gave til testamentsarvinger (eller legatars) barn er avgiftspliktig (bokstav b og c). Derimot er gave til givers ektefelles testamentsarving ikke avgiftspliktig (for bokstav a gjelder bare ektefellens nærmeste arving etter loven, og bokstav b omfatter bare givers testamentsarvinger).

Har giveren barn eller andre livsarvinger, er gave til fjernere slektninger ikke avgiftspliktig; en gave til givers søster eller niese vil være avgiftsfri hvis giveren har barn (med mindre gavemottakeren eller vedkommendes foreldre, besteforeldre osv. er innsatt i givers testament). Og er nærmeste slektsarving en nevø, er gave til en fetter arveavgiftsfri ut fra tilsvarende resonnement (og med samme forbehold for testament).

For det annet rammes gaver gitt kort tid forut for dødsfallet, aal. § 2, 2. ledd; i motsetning til skatteloven har arveavgiftsloven altså et arveforskuddsbegrep. Avgiftsplikten gjelder i slike tilfeller uansett slektskapsforhold mellom giver og mottaker. Hovedreglene er at gaven må være ytet innen de siste seks måneder forut for giverens død, for å være avgiftspliktig, 1. pkt. Men er mottakeren ved dødsfallet betenkt i givers testament, er fristen fem år, 2. pkt. (Er mottaker betenkt i givers testament på gavetidspunktet, oppstår som nevnt avgiftsplikt etter aal. § 2, 1. ledd, 2. pkt. b.) Slike gaver kan ha karakter av arveforskudd også arverettslig (i den forstand at de skal avregnes i mottakerens arvelodd), men dette er ikke et vilkår for at avgiftsplikt skal oppstå.

Lovens gavebegrep er meget omfattende, se aal. § 2, 7. ledd. Et karakteristisk trekk er at gavehensikt ikke kreves, det er tilstrekkelig med en formuesoverføring. Muligens omfatter begrepet også tilfeller hvor formuesoverføringen har sin bakgrunn i en rettslig forpliktelse; unntaket for underholdsbidrag til barn i aal. § 4, 1. ledd a synes å forutsette dette.

Samlet innebærer disse reglene at typiske generasjonsskifter vil utløse arveavgiftsplikt.

Særlige spørsmål oppstår ved gaver til og fra *juridiske personer*, typisk aksjeselskap og (familie)stiftelser. Et interessant spørsmål er om og ev. hvordan slike juridiske personer kan brukes i generasjonsskifteplanleggingen. Loven har regler som skal forebygge at avgiftsplikten omgås ved at gaver kanaliseres gjennom juridiske personer.

Gaver *til* aksjeselskap er avgiftspliktig i den utstrekning personer som omfattes av aal. § 2, 1. ledd, 2. pkt. a–d, har en nærmere beskrevet deltakerinteresse i selskapet, aal. § 2, 1. ledd, 2. pkt. e.

Etter Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) må det legges til grunn at bestemmelsen ikke kan anvendes hvis junior ikke var aksjonær i selskapet på det tidspunkt gaven ble ytet, selv om han ble det rett etterpå. Reitan-dommen omtales også nedenfor og næmere i avsnitt 30.2.1.5.

Gaver til stiftelser er skattepliktige hvor utdelinger fra stiftelsen må påregnes å komme slike personer eller hovedsakelig medlemmene av en eller flere familier til gode (familiestiftelser), aal. § 2, 1. ledd, 2. pkt. f. – Som utgangspunkt er det i disse tilfellene selskapet eller stiftelsen som er mottaker og dermed avgiftspliktig. Men hvis «det vesentlige av midlene antas å skulle tilfalle høyst fire personer», skal disse personer anses som avgiftspliktige (likevel slik at selskapet/stiftelsen skal utrede avgiften), aal. § 3.

Gaver *fra* aksjeselskap og stiftelser omfattes som utgangspunkt ikke av avgiftsplikten. Men i visse tilfeller skal en annen enn den juridiske person anses som giver, og da kan avgiftsplikt oppstå ut fra de reglene som alt er omtalt. Loven nevner tre slike tilfeller: Etter aal. § 2, 5. ledd skal den som har opprettet eller gitt gave til en stiftelse etter aal.s ikrafttredelse (1. januar 1965) uten at avgift er betalt, anses som giver, når stiftelsen foretar utdeling. – Etter aal. § 2, 6. ledd, 1. pkt. regnes den som giver som har betinget seg at en annen skal yte en gave; om en far betaler en (fysisk eller juridisk) person for å yte en gave til farens sønn, skal altså faren anses som giver, og avgiftsplikt vil inntre. – Etter aal. § 2, 6. ledd, 2. pkt. skal den som har slik deltakerinteresse i selskap som nevnt i aal. § 2, 1. ledd, 2. pkt. e, anses som giver når selskapet yter gave; eier far alle aksjene i et selskap som yter gave til hans datter, skal altså faren anses som giver, og avgiftsplikt vil inntre.

I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) synes førstvoterende å mene at bestemmelsene om gaver fra og til aksjeselskaper oppstiller avgiftsplikt først når arvemidlene overføres fra selskapet til aksjonærene (det er «ikke formuesoverføringen fra eller til selskapet som er avgiftspliktig, men formuesoverføringen fra den fremtidige arvelater til den eller de fremtidige arvingene», avsnitt 43). Men dette resonnermentet var ikke nødvendig for resultatet, og synspunktet er i så sterkt disharmoni med lovens ordlyd og system at det ikke kan anses å gi uttrykk for gjeldende rett.

Reitan-dommen illustrerer at det kan være aktuelt å anvende reglene om gave fra og selskap samtidig: En gave fra et selskap eid av far til et selskap eid av barn vil være avgiftspliktig.

Spørsmål omkring gaver til og fra juridiske personer er behandlet av Harboe: Arveavgift ved gaver til og fra aksjeselskap, i TFR 1979 s. 228. Om visse stiftelser, se Zimmer: Familiestiftelser – formuesskatt og arveavgift, i LoR 1976 s. 147.

### 30.2.1.3 Unntak fra avgiftsplikten

Det gjelder visse unntak fra avgiftsplikten. Viktigst er at arv og gave til givers/ arvelaters ektefelle og samboer er unntatt, aal. § 4, 4. ledd, jf. aal. § 47 A om samboerbegrepet. Videre er arv og gave til allmennyttige stiftelser og formål fritatt på visse nærmere vilkår, aal. § 4, 5. ledd. Etter aal. § 4, 1. ledd b er gave til fysisk person på inntil et halvt grunnbeløp i folketrygden, avgiftsfri. Men bestemmelsen gjelder ikke for ikke-børsnoterte aksjer, andeler i deltakerlignede selskaper og andre ikke-børsnoterte verdipapirer og heller ikke for fast eiendom, og reglene har derfor mindre betydning for generasjonsskifte i virksomhet.

Man kan imidlertid tenke seg at junior kjøper virksomheten på kreditt og at årlige renter og avdrag motregnes mot gave innenfor fribeløpet, jf Håndbok Avgiftsfrihet for periodiske ytelser og det årlige fribeløpet pkt. 3.4.2.

Heller ikke unntaket i aal. § 4, 1. ledd a om periodiske ytelser til oppfostring eller utdanning har større betydning ved generasjonsskifte, selv om det kan gå opp i vesentige beløp.

#### **30.2.1.4 Arvavgiftsplikten internasjonalt**

Utgangspunktet er at det oppstår avgiftsplikt til Norge dersom arvelater ved sin død, eller giver på gavetidspunktet, var bosatt i Norge eller var norsk statsborger, aal. § 1, 1. ledd. Det er altså *arvelaters/givers* tilknytning til Norge som er det avgjørende, ikke arvingens/gavemottakerens: Også arvinger/gavemottakere som er bosatt i utlandet, skal altså svare arveavgift til Norge hvis arvelater/giver oppfyller tilknytningskravet. Tilsvarende blir arving og gavemottaker som er bosatt i Norge, ikke avgiftspliktig hvis arvelater/giver var bosatt i utlandet (med mindre regelen om begrenset avgiftsplikt kommer til anvendelse, jf. nedenfor).

Det kan oppstå spørsmål om midlene kommer fra en arvelater i Norge eller fra andre kilder, jf. Rt. 1983 s. 368: Gotaas, som var bosatt i Norge og var norsk statsborger, hadde etablert en trust på Bahamas og overførte verdier dit, som økte betydelig frem til hans og ektefellens død. Truststyret besto av nære venner som han stolte på, og han hadde gitt detaljert retningslinjer (som ikke var rettslig bindende) om hvordan trustens midler skulle fordeles etter hans og ektefellens død, som det senere var henvist til i et gjensidig testament. Trustformuen ble fordelt iht.Gotaas' ønsker. Høyesterett kom til at midlene skulle anses som arv fra Gotaas.

Når arvelater/giver var/er bosatt i Norge eller var/er norsk statsborger, er utgangspunktet et globalprinsipp: Avgiftsplikten gjelder uansett om verdiene befinner seg i Norge eller i utlandet. Men aal. § 1, 4. ledd oppstiller et unntak for fast eiendom og anlegg i utlandet med tilbehør og rettigheter: Slike verdier skal det ikke beregnes avgift av i Norge, forutsatt at det skal svares arveavgift eller tilsvarende avgift i vedkommende stat.

Også i denne sammenheng er det av vesentlig praktisk betydning at det ikke lenger er noen arveavgift i Sverige. Har en arvelater/giver som var/er bosatt i Norge eller var/er norsk statsborger for eksempel en fast eiendom i Sverige, er eiendommen avgiftspliktig i Norge (dette gjelder altså også om arvelater/giver var/er bosatt i Sverige).

Det er altså etter disse reglene ikke tilstrekkelig til å unngå avgiftsplikt i Norge at senior flytter til utlandet. Han må også oppgi norsk statsborgerskap for å gå klar av avgiftsplikten etter hovedregelen. Men på dette punkt gjelder et unntak i aal. § 1, 2. ledd for arvetilfellene: Hvis arvelater (med norsk statsborgerskap) har bosted i en annen stat, og det skal svares arveavgift i bostedslandet, kan det ikke kreves arveavgift i Norge basert på statsborgerskap.

Flytter en norsk statsborger bosted til f. eks. Danmark eller Spania (hvor det finnes arveavgift), er arv altså ikke avgiftspliktig. Flytter han imidlertid til Sverige (der det ikke lenger finnes arveavgift), er det fortsatt global avgiftsplikt til Norge, basert på statsborgerskapet.

Hvis en norsk statsborger som er bosatt i utlandet, yter en gave, er denne imidlertid avgiftspliktig i Norge (forutsatt at vilkårene ellers er oppfylt) selv om det beregnes avgift også i bostedslandet, for unntaket gjelder bare arv. Men for slike tilfeller oppstiller aal. § 46 en kreditregel: Den utenlandske avgiften kan kreves fradrett i den norske. Dette avverger dobbelt avgiftsbelastning, men noen norsk avgift kan man altså ikke spare på denne måten.

Hvor avdøde eller giver *verken var bosatt i Norge eller var norsk statsborger*, er utgangspunktet at arveavgift ikke skal beregnes (selv om arvingene eller gavemottakerne bor her). Men en regel om begrenset avgiftsplikt gjelder: Av fast eiendom eller anlegg med tilbehør og rettigheter her i riket skal det beregnes avgift, uansett arvelaters/givers bosted og statsborgerskap, aal. § 1, 3. ledd.

For å få det fulle bildet må disse reglene sammenholdes med reglene i arveavgiftsavtaler mellom Norge og hhv. USA (av 1949), Sveits (av 1956) og de nordiske land unntatt Sverige (av 1989). Antall avgiftsavtaler er altså meget beskjedent, ikke minst sammenlignet med antallet avtaler om inntekts- og formuesskatt.

Det kan internasjonalt oppstå meget komplekse situasjoner. Hvis en norsk statsborger er bosatt i stat B, gir bort en aksjer i et selskap i stat C til mottakere bosatt i stat D, kan det tenkes at fire land gjør krav på avgift: Norge på grunnlag av statsborgerskapet (og unntaket i aal. § 1, 4. ledd får ikke anvendelse), B på grunnlag av bosted, C på grunnlag av aksjene i selskapet hjemmehørende der og D på grunnlag av gavemottakers bosted.

### 30.2.1.5 Omgåelse av arveavgiftsplikt

Det er fastslått i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) at den omgåelsesnormen som er utviklet i høyesterettspraksis først og fremst med sikte på inntektsskattespørsmål (se avsnitt 2.3), er anvendelig også innenfor arveavgiften.

Allerede Rt. 1955 s. 1110 gir et holdepunkt for dette for gaver: Far eide 298 av 300 aksjer i et selskap og hadde en fordring på selskapet. I 1941 overdro han aksjene til sønnen som gave, og arveavgift ble betalt. I 1944 etterga faren fordringen på selskapet, noe som ledet til at verdien av sønnens aksjer i selskapet økte fra 80 til 200 (forholdet reguleres nå av aal. § 2, 1. ledd, 2. pkt. e, jf. § 3, 2. ledd). Under dissens (3–2) aksepterte Høyesterett avgiftsberegning av denne verdiøkningen. Førstvoterende uttalte bl.a. at «verdiforøkelsen var ikke en tilfeldig virkning av gaven, men en for begge parter iøynefallende, nødvendig og umiddelbar virkning av ettergivelsen, og denne ville ... ikke ha funnet sted dersom ikke sønnen hadde hatt den alt overveiende aksjonærinteresse i selskapet ...». Annenvoterende antok at man «må ... ta konsekvensen av at gaven er ytet til aksjeselskapet, og ikke uten videre kan tilegnes av sønnen».

Omgåelsesnormen har i de senere år vært oppe til vurdering i to høyesterettsdommer om arveavgift.

Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen): Arvelateren hadde kort tid før hun døde lånt 200 millioner kroner og skutt dem inn i sitt eget investeringselskap som aksjekapital, reservefond og disposisjonsfond. Investeringselskapet investerte bl.a. i ikke-børsnoterte aksjer. Tanken var at aksjene i investeringselskapet skulle verdsettes etter den gunstige regelen i aal. § 11A (verdsatt til 47,5 millioner kroner), samtidig som det ville være fradragrett for gjelden på 200 millioner kroner. Høyesterett godkjente avgiftsvedtaket, som var basert på at lånet på 200 millioner kroner var overført direkte til arvingene og dermed utgjorde en aktivapost til pålydende verdi (samtidig som verd-



settelsen av aksjene i investeringselskapet ble redusert til ca. 8,2 millioner kroner som konsekvens av at det ikke skulle tas hensyn til kapitalutvidelsen i selskapet). Høyesterett fant at låneopptaket og investeringen i selskapet hadde liten verdi ut over avgiftsbeparelse, at det «fremsto som et rent avgiftsarrangement» og at det derfor måtte karakteriseres som «en illojal tilpasning til unntaksregelen i arveavgiftslovens § 11A».

Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) gjaldt også forholdet til aal. § 11A. Foreldrene eide alle aksjene i Reitangruppen AS som satt på betydelige franchiserettigheter. Faren opprettet selskapet Rema 1000 Norge AS, og betydelige franchiserettigheter ble overført til dette selskapet fra Reitangruppen AS. Få dager senere, og som ledd i en samlet plan, ble 98 prosent av aksjene i Rema 1000 Norge AS (B-aksjer) overført til sønnene til aksjenes pålydende verdi (som utgjorde et ubetydelig beløp). Avgiftsvedtaket var basert på at det i realiteten var overført franchiserettigheter til sønnene, men Høyesterett aksepterte (under dissens 4–1) at avgiftsberegningen skulle baseres på at det forelå en overføring av ikke-børsnoterte aksjer og at gaven derfor skulle verdsettes etter aal. § 11A. Opplegget var riktignok hovedsakelig avgiftsmessig motivert, men transaksjonen kunne etter en helhetsvurdering ikke sies å være i strid med formålet til aal. § 11A, som er å lette generasjonsskifter i familieforetak. Et argument for resultatet er også at skattyterne kunne oppnådd vesentlig det samme ved å fisjonere ut franchiserettighetene fra Reitangruppen AS og overføre aksjene i det utfisjonerte selskapet.

Det må sies å være god sammenheng mellom disse dommene. Nagell-Erichsen-saken gjaldt et nokså kunstig transaksjonsmønster med sikte på å konstruere en betydelig fradragspost, mens opplegget i Reitan-saken kan ses som et nokså naturlig ledd i et generasjonsskifte, der riktignok den konkrete formen var avgiftsmotivert. Se nærmere om dommene Zimmer i SR 2007 s. 352 og 2009 s. 348. Se også Utv. 2004 s. 933 LRD.

Slik gjennomskjæring kan reise visse følgespørsmål, se avsnitt 30.2.2.2. nedenfor.

## 30.2.2 Verdsettelse

### 30.2.2.1 Generelt

Den alminnelige regelen er at eiendelene skal verdsettes til *omsetningsverdien*, aal. § 11, 1. ledd.

Verdsettelsen skal referere seg til tidspunktet for rådgighetservervet, slik dette er nærmere definert i aal. § 9. Særlig viktig er at tidspunktet er ulikt ved privat og offentlig skifte: Ved privat skifte inntre rådgighetservervet ved dødsfallet, ved offentlig skifte ved utlodningen. Ved gave anses rådgigheten ervervet når gaven er ytet.

Hvor et dødsbo skal skiftes mellom flere arvinger, kan arveavgiftsverdien i alminnelighet ikke settes lavere enn den verdien som er lagt til grunn ved skiftet, aal. § 11, 3. ledd. Av hensyn til mest mulig lik fordeling mellom arvingene vil denne normalt ligge nær omsetningsverdien. Regelen har likevel atskillig praktisk betydning fordi de fleste typer av gjenstander ellers i praksis blir verdsatt til (betydelig) under omsetningsverdi, jf. nedenfor.

Dette innebærer i praksis ofte at arv som erverves ved skifte med medarvinger, blir verdsatt høyere enn gaver og arv til enarving.

Hvis eiendelene selges under bobehandlingen eller i forbindelse med skifteoppjøret, vil salgssummen ha stor betydning for verdsettelsen.

Det blir her en forskjell mellom offentlig og privat skifte. Ved offentlig skifte blir salgssummen prinsipielt avgjørende, for ved salg fra dødsboet er det vederlaget og ikke den solgte gjenstanden som skal avgiftsberegnes (jf. foran om tidspunkt for rådighetservervet). Ved privat skifte er det verdien ved dødsfallet som er avgjørende, og vederlag ved salg av en gjenstand etter dette tidspunktet har i prinsippet bare interesse som indikasjon på hva verdien var ved dødsfallet.

De verdiene som benyttes ved inntekts- og formuesbeskatningen, kan som alminnelig regel ikke forventes lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen. Arveavgiftsloven har selvstendige verdsettelsesregler. Men på noen punkter er det (rettslig og/eller faktisk) sammenheng, jf. det følgende.

For fast eiendom kan ligningsverdien eller skattetaksten (for eiendomsskatt) ikke forventes lagt til grunn. En tommelfingerregel er at arveavgiftsverdien utgjør flere ganger slik takst, men praksis er neppe entydig. I aal. § 14, 4. ledd gis det en særregel for verdsettelse av eiendom som er undergitt åsetesrett.

Om verdsettelse av landbrukseiendommer, se Håndbok – Landbruk, særlig pkt. 7 om åsetesrett (oppdatert desember 2007). I pkt. 10.7 opplyses at det tidligere var gitt anvisning på å verdsette fast eiendom i landbruk til fire ganger ligningsverdien, men at dette nå er trukket tilbake.

I NOU 2000: 8 gis det uttrykk for at verdsettelsene av fast eiendom for arveavgiftsformål bør ligge nærmere omsetningsverdien, og det skisseres en ordning med forenklet takst med sikte på å oppnå dette.

Avskrivbare driftsmidler kan neppe forventes verdsatt til saldoverdi, selv om dette skjer ved formuesbeskatningen. Verdsettelsen skal skje ut fra et prinsipp om fortsatt drift og altså ikke til slaktverdien. Private kjøretøyer skal imidlertid verdsettes til formuesverdiene etter skatteloven, aal. 14, 6. ledd.

For varelager har loven en egen bestemmelse i aal. § 14, 3. ledd, som er svært lik den verdsettelsesregel som skatteloven hadde frem til skattereformen i 1992. Varelageret skal verdsettes til gjenanskaffelsesverdi. Men varer som er ukurante, skadd e.l., skal verdsettes til salgsværdien redusert med salgsomkostninger.

Bestemmelsen innebærer at arvelaters/givers skattemessige verdi kan være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, noe som vil innebære en nedskrivningsplikt uten fradragsrett, se avsnitt 30.5.2 nedenfor.

Fordringer skal verdsettes til pålydende eller til antatt lavere salgsværdi, aal. § 12, 1. ledd. Dette innebærer at det skal tas hensyn til verdireduksjon som skyldes sviktende betalingsevne hos debitor, eller at fordringens rente er lavere enn markedsrenten. Derimot skal det altså ikke tas hensyn til at fordringen er verd mer enn pålydende, noe som typisk vil kunne skje hvor den forrentes over markedsrenten.

Den sjablongnedskrivning av kundefordringer som kan kreves ved inntektsbeskatningen (sktl. § 14-5, 4. ledd b og c), kan ikke anvendes ved verdsettelsen for arveavgift. Nedskrivningen må her foretas ut fra en konkret vurdering av hver debitors betalingsevne. Om konsekvenser for inntektsbeskatningen, se avsnitt 30.5.2 nedenfor.

En virksomhets goodwill er arveavgiftspliktig, men loven har ingen nærmere regler om verdsettelsen. Fordi goodwill ikke er formuesskattepliktig, er det heller ingen veiledning å hente der. I praksis bygger man visstnok ofte skjønnet på en analyse av det regnskapsmessige overskudd over den foregående fem- til tiårsperiode; en fremgangsmåte er beskrevet i NOU 2000: 8 s. 164. (Hvis virksomheten drives av ikke børsnotert aksjeselskap, ansvarlig selskap eller kommandittselskap, vil goodwill likevel ikke være avgiftspliktig, jf. avsnitt 30.2.2.2.)

### 30.2.2.2 Særlig om verdsettelse av aksjer og selskapsandeler

#### a. Børsnoterte aksjer

For *børsnoterte aksjer* gjelder det ingen særregler – børskursen skal legges til grunn i tråd med hovedregelen om verdsettelse.

Som børsnoterte anses aksjer som er notert på Oslo Børs (både hovedlisten og Oslo Axess) og tilsvarende utenlandske børser, men ikke aksjer som er notert på OTC-liste og andre lister som ikke er knyttet til børs, jf. Håndbok – Verdsettelse av aksjer 2.

#### b. Ikke-børsnoterte aksjer

For *ikke-børsnoterte aksjer* gir aal. § 11A viktige særregler, og de gjelder både ved arv og gave.

Hvor det foretas gjennomskjæring ved inntektsbeskatningen, kan det være tvilsomt om arvingen har mottatt aksjer eller noe annet: Hvis senior gir aksjer til junior og denne umiddelbart selger videre, kan det hende at senior anses som selger inntektsskatterettslig (se også avsnitt 30.8 nedenfor). Spørsmålet er om arvingene, etter arveavgiftsreglene, skal anses å ha mottatt aksjer (som verdsettes etter aal. § 11A) eller krav på vederlaget for aksjesalget (som presumptivt verdsettes til pålydende). I Utv. 2004 s. 535 FIN er det lagt til grunn at slik omklassifisering inntektsskatterettslig ikke skal tillegges noen betydning for spørsmålet om hva slags gjenstand som er arvet etter arveavgiftsreglene. Arvingene kan altså likevel kreve reglene for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer lagt til grunn.

Ikke-børsnoterte aksjer i *norske* selskaper skal som utgangspunkt verdsettes til aksjens andel av «aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi slik denne fastsettes etter skatteloven § 4-12 annet og fjerde ledd», aal. § 11A, 1. ledd, 1. pkt. Den enkelte gavemottaker/arving kan likevel kreve at bare 60 prosent av disse verdiene legges til grunn opp til ti millioner kroner, aal. § 11A, 2. ledd.

Frem til 1. januar 2009 var bestemmelsen mer liberal; verdsettelse skulle skje til 30 prosent av formuesverdien. Felles for de nye og gamle reglene er altså at utgangspunktet skal tas i verdsettelsen for formuesskatt, og eldre praksis om dette er derfor fortsatt relevant. Forarbeider til de nye reglene er Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 5 og Innst. O. nr. 1 (2008–2009) pkt. 5. Innstrammingen må ses i sammenheng med flere andre endringer som ble gjennomført samtidig: Nærmest halvering av avgiftssatsene, lengre kredittid for betaling, men også strengere regler om verdsettelse av forretningseiendommer.

Se Folkvord og Olsen: Rabatt i arveavgift ved arv av ikke-børsnoterte aksjer, i SR 2009 s. 143. Artikkelen legger særlig vekt på de økonomiske virkningene.

Bestemmelsen gir også en særregel om verdsettelsestidspunktet: Verdsettelsen skal ikke, som etter hovedregelen, skje ved rådighetservervet, men per 1. januar i det året rådigheten erverves, aal. § 11A, 4. ledd, 1. pkt. Dette har sammenheng med at verdsettelsen knytter an til reglene om formuesskatt, der verdsettelsen er knyttet til dette tidspunktet.

Fastsettelsen av selskapets «skattemessige formuesverdi» er nærmere regulert i sktl. kap. 4 og fsfin. § 4-12, se avsnitt 29.3 foran. For det første innebærer disse at ligningsverdiene på fast eiendom skal legges til grunn ved verdsettelsen, jf. fsfin. § 4-12-2, 2. ledd. For det annet følger det av sktl. § 4-2, 1. ledd e–g at forretningsverdi (goodwill) og en del andre immaterielle verdier ikke skal regnes med. Tross innstramminger i reglene om verdsettelse av fast eiendom i de senere år, innebærer dette at verdiene kan være (til dels meget) betydelig lavere enn de reelle.

Det kan finne sted endringer i selskapets verdier fra 1. januar og frem til tidspunktet for rådighetservervet. Hovedregelen er at det ikke skal tas hensyn til slike endringer. Om selskapet har god inntjening eller tvert om har tap i denne perioden, påvirker altså ikke verdsettelsen. (Vesentlige tap må ev. vurderes etter aal. § 46, 2. ledd om nedsettelse.) Derimot skal det tas «hensyn til eierstyrte endringer i selskapets kapital, aksjer eller andeler i tidsrommet mellom 1. januar og rådighetservervet», aal. § 11A, 3. ledd, 2. pkt.

Bestemmelsen kom inn ved lovendringen i 2008, med virkning fra 1. januar 2009. Tidligere måtte slike spørsmål løses ved tolking eller vurderes ut fra den ulovfestede omgåelsesnormen.

Med uttrykket «eierstyrte endringer i selskapets kapital» siktes til tilfeller hvor det er eierens beslutninger knyttet til kapitalen som endrer aksjenes verdi. Et typisk eksempel er kapitalforhøyelse. Hvis det ikke tas hensyn til kapitalforhøyelser i denne perioden, ville omgåelsesmulighetene vært store.

Sett for eksempel at selskapet verdsettes til 100 000 kroner per 1. januar og at eieren så skyter inn 1 000 000 kroner ved kapitalforhøyelse før aksjene overføres som gave senere i året. Hvis det ikke tas hensyn til kapitalforhøyelsen, ville aksjene fortsatt være verdsatt til 100 000 kroner, mens de 1 000 000 kronene ikke ville bli omfattet av avgiftsplikten.

Regelen omfatter imidlertid også tilfeller hvor eierstyrte endringer har ledet til at verdiene går ned, typisk hvor det er utdelt utbytte eller hvor selskapet er fisjonert før rådighetservervet.

Regelen antas å få anvendelse også ved kapitalnedsettelse, hvor selskapet erverver eller selger egne aksjer, ved endring av antall aksjer uten endring av kapital og ved fusjon (de fusjonerte selskapenes ligningsmessige verdier regnes sammen), se Håndbok – Verdsettelse av aksjer 6.

Bestemmelsen i aal. § 11A, 3. ledd, 2. pkt. gjelder ikke for tilpasninger som måtte ha vært foretatt tidligere år enn det år rådigheten erverves, for eksempel i form av en kapitalforhøyelse med etterfølgende investering i lavt verdsatte eiendeler. Slike opplegg må, nå som før, vurderes etter den ulovfestede omgåelsesnormen, jf. avsnitt 30.2.1.5 foran.

Hovedregelen er at aksjens andel av selskapets formuesverdi er avgiftspliktig fullt ut. Den avgiftspliktige kan imidlertid velge at avgiftspliktig verdi settes til 60 prosent av formuesverdien opp til et beløp på ti millioner kroner – i forarbeidene omtalt som «*rabatt-taket*». Hver arving/gavemottaker kan velge om rabatten skal benyttes. Bestemmelsen skal utvilsomt forstås slik at det er de første mottatte ti millioner kroner som kan kreves redusert til 60 prosent, dvs. til seks millioner kroner.

Dette fremgår av Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 5.1.3. Etter ordlyden kunne det imidlertid være vel så nærliggende å forstå bestemmelsen slik at rabatt-taket refererer seg til 60 prosent av de mottatte verdiene. Etter dette synet ville en arv på 16,7 millioner kroner bli verdsatt til ti millioner kroner.

Valgretten har sin bakgrunn i at arveavgiftsgrunnlaget utgjør et tak på inngangsverdien ved gevinstberegningen, jf. sktl. § 9-7 og avsnitt 12.4.3.2. Det må antas, i tråd med tidligere rett, at den avgiftspliktige ikke kan velge verdier mellom 60 og 100 prosent av formuesverdien og heller ikke et høyere beløp enn 100 prosent, jf. Utv. 1995 s. 690 FIN.

Bestemmelsen skal videre forstås slik at en gavemottaker/arving bare kan benytte rabatten én gang. Om en person får et arveforskudd på ti millioner kroner og bruker rabatten og så arver ti millioner noen år senere, kan det altså ikke kreves rabatt i denne arven. Dette gjelder uansett om arv/gave kommer fra samme eller forskjellige givere/arvelatere.

Dette er ment å ligge i formuleringen «Den enkelte mottaker ...» og fremgår klart av Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 5.1.3: «Det skal kun være et[t] rabatt-tak for hver mottaker, uansett hvor mange ganger en person mottar aksjer/andeler i arv eller gave, eller hvem som er arvelater eller giver.»

Hvis en arving unnlater å benytte seg av rabatten ved det første ervervet, må det antas at det er i behold og kan kreves lagt til grunn ved senere erverv.

Flere som arver sammen, har naturligvis hvert sitt rabatt-tak.

Dette har som konsekvens at jo flere som arver aksjene, desto lavere blir arveavgiften. Dette kan etter omstendighetene gi uheldig incitament til å overføre aksjene til flere i sameie.

Hvor bare én eller noen av flere arvinger skal overta ikke-børsnoterte aksjer, kan det neppe være tvil om at rabatten fullt ut skal tilfalle den eller dem som overtar aksjer.

Sett at et dødsbo består av ti millioner kroner i kontanter og ikke-børsnoterte aksjer med skattemessig verdi ti millioner; søstrene A og B er arvinger. På skiftet overtar A aksjene og B kontantene. Samlet arveavgiftsgrunnlag er  $10 + 6 = 16$  millioner kroner. Her skal altså A betale arveavgift av seks millioner kroner og B av ti millioner kroner. Lovens regel om at en arving bare nyter godt av rabatten én gang samt valgretten forutsetter denne løsningen. Den ble også lagt til grunn i praksis under de tidligere reglene, se Utv. 1999 s. 705 FIN.

Reglene om rabatt-taket gjelder for gaver mottatt fra og med 7. oktober 2008 og arv fra og med 1. januar 2009.

Tross innstramningen ved lovendringen i 2008, innebærer regelen i aal. § 11A fortsatt en stor grad av forskjellsbehandling, avhengig av i hvilken form virksomheten drives: For enkeltpersonforetak ville eiendommene normalt bli verdsatt (langt) høyere enn ligningsverdien, goodwill vil være avgiftspliktig, og det er ingen rabatt. Og aksjers børsverdi vil normalt reflektere både goodwill og faste eiendommers reelle verdier. Det grunnleggende problemet er at reglene knytter an til reglene om verdsettelse for formuesskatt.

I NOU 2000: 8 foreslås det grunnleggende endringer i reglene om verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer. Prinsippet er at også slike aksjer skal verdsettes til omsetningsverdi. Hvor denne verdien ikke med rimelig sikkerhet er avspeilet i markedet (notering på uoffisielle kurslister, faktisk omsetning), foreslås at man skal ta utgangspunkt i de skattemessige verdier, men med korreksjon for merverdier i fast eiendom og verdi av goodwill og lignende immaterielle verdier. Reduksjonen til 30 prosent av skattemessig verdi foreslås opphevet. Hensynet til generasjonsskifte i familiebedrifter foreslås ivaretatt ved en regel om rett til å betale arveavgiften i avdrag over syv år og uten rentebelastning av restsum (en regel som allerede er innført og gjort enda mer liberal, jf. avsnitt 30.2.4 nedenfor).

For ikke-børsnoterte aksjer i *utenlandske* selskaper har skattyteren samme valgrett som ved formuesligningen: De skal verdsettes til «aksjens antatte omsetningsverdi», eller – når skattyteren krever det – til skattemessig formuesverdi fastsatt etter reglene sktl. § 4-12, 3. og 4. ledd, jf. aal. § 11A, 1. ledd, 3. pkt. Aksjerabatten etter aal. § 11A, 2. ledd gjelder også for aksjer i utenlandske selskaper.

#### *c. Andeler i deltakerlignede selskaper*

Aal. § 11 A, 1. ledd, 2. pkt. bestemmer at *andeler i ansvarlig selskap og kommandittselskap* skal verdsettes «på tilsvarende måte» som ikke-børsnoterte aksjer, dvs. til andel av selskapets skattemessige formuesverdi. Rabatten etter aal. § 11A, 2. ledd gjelder også for arv/gave av slike andeler. I Rundskriv R-9/1992 var det lagt til grunn at selskapets formue skal fastsettes etter regelen i sktl. § 4-40, og dette må antas å gjelde fortsatt. I Utv. 1999 s. 986 FIN (s. 987–988) er det lagt til grunn at negativ formuesverdi på slik andel kan fradras annet arveavgiftsgrunnlag, for kommandittandeler likevel begrenset til ikke innkalt innskuddsforpliktelse, og også dette må antas fortsatt å ha gyldighet.

### **30.2.3 Avgiftsberegningen**

#### **30.2.3.1 Beregningsgrunnlaget**

##### *a. Alminnelige regler; sammenleggingsprinsippet*

Avgiftsberegningen forutsetter at det fastlegges et beregningsgrunnlag hos den enkelte mottaker, og at avgiftssatser anvendes på dette.

Beregningsgrunnlaget utgjør etter aal. § 5, 1. ledd, 1. pkt. «den samlede verdi av avgiftspliktige midler som noen mottar fra samme giver eller arvelater, og som han får rådighet over til samme tid». Det skal gjøres fradrag for avdødes forpliktelser og enkelte andre ting, se aal. § 5, 1. ledd, 2. pkt., jf. aal. § 15.

Hos hver arving/gavemottaker oppstår det altså ett beregningsgrunnlag for verdier som er mottatt fra hver arvelater/giver. I denne sammenheng er det viktig

at ektefeller anses som to subjekter, både som ytere og som mottakere, og dette gjelder uansett formuesordning. Men formuesordningen kan få betydning for spørsmålet om hvem av dem som er giver/arvelater for hvilke verdier. Normalt vil det være gunstigst for de avgiftspliktige om de mottar mest mulig like store verdier fra hver ektefeller. Dette oppnås enklest hvor ektefellene har felleseie, for da anses de i praksis som givere for en halvpart hver. Har ektefellene særeie, anses gaven fullt ut å komme fra den ektefelle hvis særeie gavegjenstanden tilhørte. For gaver og arv fra uskiftebo gir aal. § 7 en regel som i de fleste tilfellene vil innebære at utdelinger anses å komme fra hver av ektefellene med en halvpart.

Disse reglene forutsetter at det bestemmes hvem som er giver, arvelater og mottaker, se aal. § 2, 5. og 6. ledd og §§ 6 til 8. Særlig viktig er bestemmelsen i aal. § 8, 3. ledd som, på nærmere vilkår, gir en arving mulighet til å påvirke arvegangen med avgiftsmessige konsekvenser ved å gi avslag på arv etter al. § 74.

Med til beregningsgrunnlaget skal man regne de verdier som mottakeren får rådighet over til samme tid, aal. § 5, 1. ledd, 1. pkt. Tidspunktet for rådighetservervet er avgjørende for hvilke avgiftsregler tilfellet skal bedømmes etter, hvilket års avgiftssatser som skal anvendes, og tidspunktet for verdsettelse. Nærmere regler om tidspunktet er gitt i aal. §§ 9 og 10. Særlig viktig er forskjellen mellom offentlig og privat skifte, aal. § 9, 1. ledd a og b: Ved privat skifte anses rådigheten ervervet ved arvelaters død; ved offentlig skifte er tidspunktet for utlodning avgjørende.

Tidspunktet for rådighetservervet har imidlertid mindre prinsipiell betydning for avgiftens størrelse enn ordlyden i aal. § 5 kan gi inntrykk av. Dette skyldes det såkalte *sammenleggingsprinsippet*, som er nedfelt i aal. § 19. Avgiftssatsene er progressive, og prinsippet forhindrer at avgiften reduseres ved at verdiene overføres suksessivt istedenfor under ett. Ved bestemmelsen av hvilke avgiftssatser som skal komme til anvendelse, skal det tas hensyn til tidligere mottatte gaver fra samme yter til samme mottaker.

Sett at A har gitt B kr 500 000 i 1980. I 2010 gir A ytterligere kr 100 000 til B. Ved avgiftsberegningen for 2010 skal man da benytte de avgiftssatsene som gjelder i intervallet kr 500 000 – kr 600 000.

Loven uttrykker dette slik (etter språklig endring i 1993): Man regner først sammen alle ytelser fra samme yter til samme mottaker og beregner avgiften av dette beløp etter de satser som gjelder for det aktuelle rådighetservervet – i eksemplet avgift av kr 600 000 etter satsene for 2010. Deretter beregnes avgift av de ytelser som er mottatt tidligere, og også dette etter de satser som gjelder for det aktuelle år – i eksemplet avgift av kr 500 000 etter satsene for 2010. Differansen mellom disse to beløpene utgjør avgiften av ytelsen i 2010.

Beregningsteknikken innebærer at endringer i avgiftssatsene ikke får noen betydning for avgiftsberegningen av tidligere ytelser: Hva enten satsene er steget eller blitt redusert, står den tidligere avgiftsberegning fast. I eksemplet foran: Avgiftssatsene var betydelig høyere i 1980 enn i 2010, f.eks. var det avgiftsfrie beløp kr 50 000 mot nå kr 470 000. De kr 500 000 som B mottok i 1980, ble derfor rammet av en høyere avgift enn om også denne gaven hadde vært ytet i 2010. Men noen omberegning av avgiften for gaven i 1980 er ikke aktuelt. Det er ingen grunn til at avgiftsberegninger for gaver ytet tidligere år, skal påvirkes av at den avgiftspliktige får en ny gave eller arv fra samme arvelater senere.

Den norske sammenleggingsregel er vidtgående. Det er ingen tidsfrist for sammenleggingen – også gaver ytet for flere årtier siden, skal sammenlegges. Og det er full sammenlegning mellom gaver og arv. I utenlandsk rett er det ganske vanlig med begrensninger på begge disse punkter.

#### *b. Fradrag for latent inntektsskatt*

For aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper – der kontinuitetsprinsippet kommer til anvendelse, jf. avsnitt 30.4 nedenfor – vil arvingene/gavemottakerne kunne overta en latent skattepliktig gevinst. I aal. § 14, 5. ledd er derfor bestemt at arvingene/gavemottakerne kan kreve et fradrag som tilsvarende 20 prosent av denne latente gevinsten. At satsen er satt til 20 prosent – og ikke 28 prosent – reflekterer skjematisk at skatteforpliktelsene normalt ikke vil oppstå med én gang, men kortere eller lengre tid inn i fremtiden.

Regelen er grei å anvende for aksjer i børsnoterte selskaper der børskursen utgjør både utgangsverdien ved beregning av latent skatt og utgangspunktet for beregning av arveavgiftsgrunnlaget.

Sett at giverens inngangsverdi på en aksje er kr 40 000 og at børskurs på gavetidspunktet er kr 100 000. Latent skattepliktig gevinst er kr 60 000 og latent skatt 20 prosent av dette, dvs. kr 12 000. Dette beløpet kan fradras ved beregning av arveavgiftsgrunnlaget, som altså blir (100 000 – 12 000 =) kr 88 000.

For ikke-børsnoterte aksjer og andeler har lovgiveren løst problemet med å fastlegge utgangsverdien ved beregning av latent skatt – denne skal fastsettes til 100 prosent av skattemessig formuesverdi, aal. § 14, 5. ledd, 2. pkt. Bestemmelsen av inngangsverdien ved beregning av latent gevinst kan derimot by på tvil; spørsmålet er om man skal ta i betraktning hele den latent skattepliktige gevinsten, eller bare den del av denne som skyldes kontinuitetsprinsippet i sktl. § 10-33 og § 10-46. Dette spørsmålet oppstår ikke hvis arvelaters/givers inngangsverdi er lavere enn arveavgiftsverdien etter sktl. § 9-7, for da vil inngangsverdien være bestemt etter kontinuitetsprinsippet.

Sett at 100 prosent av aksjenes formuesverdi er ti millioner kroner, at skattyteren velger alternativet 60 prosent av dette, dvs. seks millioner kroner, og at giverens inngangsverdi er fire millioner kroner. Her er inngangsverdien også ved beregning av latent gevinst fire millioner kroner, og fradraget utgjør 20 prosent av den latente gevinsten på seks millioner kroner, dvs. 1,2 millioner kroner.

Vanskeligere blir det hvis arvelaters/givers inngangsverdi iht. sktl. § 10-33 er høyere enn arveavgiftsverdien etter sktl. § 9-7. Det følger da av § 9-7 at arvingens/gavemottakers inngangsverdi likevel ikke kan sette høyere enn denne arveavgiftsverdien. Men det er bare forskjellen mellom verdien etter sktl. § 10-33 og 100 prosent av formuesverdien som strengt tatt skyldes kontinuitetsprinsippet. Etter lovens ordlyd skulle man da tro at latent skatt skal beregnes med utgangspunkt i verdien iht. sktl. § 10-33. Men i praksis aksepteres at den lavere arveavgiftsverdien legges til grunn, se Håndbok – Fradrag 13.3.3.1.



Sett i eksemplet foran at givers inngangsverdi (og dermed verdien iht. sktl. § 10-33) er åtte millioner kroner. Likevel skal altså inngangsverdien ved beregning av latent gevinst settes til seks millioner kroner (og fradragsberettiget latent skatt til 20 prosent av fire millioner kroner, dvs. 800 000 kroner). Dette må gjelde også om arvelaterens inngangsverdi overstiger 100 prosent av aksjenes formuesverdi. I Håndbok l.c. begrunnes standpunktet bare med at inngangsverdien skal begrenses til arveavgiftsverdien og at hele gevinsten er skattepliktig. Reelt sett synes det å være liten grunn til å sondre ettersom inngangsverdien bestemmes av sktl. § 10-33 eller av § 9-7.

Hvis den arveavgiftspliktige velger at arveavgiftsverdien skal utgjøre 100 prosent av formuesverdien, vil denne verdien utgjøre høyeste inngangsverdi på aksjene hos arving/gavemottaker. Hvor verdien iht. sktl. § 10-33 er høyere, vil det ikke være noen latent gevinst. Hvor denne verdien er lavere enn 100 prosent av formuesverdien, utgjør denne lavere verdien arveavgiftsgrunnlaget, og differansen utgjør relevant latent gevinst.

Sett i eksemplet foran at skattyteren velger ti millioner kroner som arveavgiftsverdi. Hvis inngangsverdien iht. sktl. § 10-33 er for eksempel 12, oppstår det ingen latent skattepliktig gevinst. Hvis derimot inngangsverdien iht. sktl. § 10-33 er for eksempel åtte, utgjør dette aksjenes inngangsverdi, og den latent skattepliktige gevinsten er altså to millioner kroner.

Hvor ervervet gjelder flere aksjer, må beregningen foretas for hver aksje. Dette gjelder også for aksjer i samme selskap når de har ulik inngangsverdi; se Håndbok – Fradrag 13.5.1.

Sktl. § 9-7, 2. pkt. bestemmer at det er arveavgiftsverdien *før* fradrag etter aal. § 14, 5. ledd som utgjør den øvre begrensning for inngangsverdi/avskrivningsgrunnlag, jf. avsnitt 12.4.3.2 foran. Dette er lagt til grunn i eksemplene foran.

Slik regelen er utformet (begrensningen i sktl. § 9-7), vil det ikke forekomme at arving/gavemottaker overtar latent *tap* på aksjer, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 4.6 og avsnitt 12.4.3.2. Det oppstår derfor ikke noe spørsmål om tillegg i arveavgiftsverdien for verdien av latent fradragsberettiget tap.

### 30.2.3.2 Avgiftssatsene

Arveavgiftssatsene fastsettes av Stortinget hvert år, jf. Grl. § 75 a. Satsene ble redusert betydelig fra 2009 (i forbindelse med andre endringer, ikke minst at verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer og andeler ble skjerpet). Nivået må sies å være ganske moderat, likevel slik at toppsatsene nås ved relativt lave verdier; avgiftssatsene var (som nevnt) betydelig høyere inntil begynnelsen av 1980-årene.

Avgiftssatsene for 2010 er disse:

For gave/arv til barn (herunder fosterbarn) og foreldre:

- intet av de første kr 470 000
- 6 prosent av de neste kr 330 000
- 10 prosent av det overskytende.

For gave/arv til andre:

- intet av de første kr 470 000
- 8 prosent av de neste kr 330 000
- 15 prosent av det overskytende.

Sammenholdt med prinsippet om at avgiftsgrunnlaget utgjør det én mottaker mottar fra én giver/arvelater (se avsnitt 30.2.3.1 foran), innebærer dette at det vil være (arveavgiftsmessig) fordelaktig å spre verdiene på flest mulig givere/arvelatere og mottakere. Det vil således være en fordel om verdiene i størst mulig utstrekning kommer fra ektefeller med like store beløp, noe som for eksempel kan oppnås ved å gjøre om særeie til felleseie før overføringen. Og man vil kunne spare avgift ved å gi gaver også til f.eks. barnebarn eller innsette dem i testament («generasjons-hopping»). Selv om avgiftssatsene for gave/arv til barnebarn er noe høyere enn for arv/gave til barn, oppveies dette gjerne av fordelene ved at avgiftsfrie beløp og lave avgiftssatser kommer til anvendelse i større utstrekning, samt at man sparer arveavgift i én generasjon. Normalt vil verken opphevelse av særeie eller gaver til barnebarn kunne rammes som omgåelse av avgiftsreglene (men det er viktig å passe på at f.eks. vergemålslovens regler om umyndiges formue følges). Men at barnebarna blir formuende, kan lede til at de står svakere i forhold til reglene om lån og stipend fra Statens lånekasse for utdanning, se Gjems-Onstad 2008 s. 940.

Etter aal. § 20 kan dokumentavgift som er beregnet ved overføring av fast næringsseiendom, fradras i arveavgift som den samme overføringen har utløst, se under avsnitt 30.1.3 foran.

### 30.2.4 Avgiftsbetalingen

Avgiften forfaller til betaling 12 måneder etter dødsfallet ved privat skifte, ved utlodningen ved offentlig skifte og tre måneder etter at gave er ytet, sktbl. § 10-31, 1. ledd. Men for privat skifte og for gaver gjelder en praktisk sett viktig modifikasjon etter sktbl. § 10-31, 4. ledd: Avgiften forfaller ikke til betaling før én måned etter at foreløpig eller endelig avgiftsberegning er meddelt den avgiftspliktige. Det har til dels tatt meget lang tid å få avgift beregnet, ofte flere år. Bestemmelsen innebærer at forfall utskytes tilsvarende.

Men det forekommer at myndighetene foretar foreløpig avgiftsberegning basert på den avgiftspliktiges påstand. Etter slik foreløpig beregning vil avgift forfalle, se sktbl. § 10-31, 4. ledd. Den endelige avgift vil så bli beregnet på et senere tidspunkt.

Disse betalingsfristene kan ikke sjelden innebære en betydelig likviditetsbelastning. Med sikte på å redusere likviditetsbelastningen ved generasjonsskifter, og først og fremst i familiebedrifter, er det etablert en særlig betalingsordning for slike tilfeller, jf. sktbl. § 10-32. Ordningen innebærer at avgiften kan betales i like store avdrag over inntil 12 år og uten noen renteforpliktelse for gjenstående avgiftsbeløp. Det stilles ikke vilkår om at mottakerne må være arvinger eller på annen måte i slekt med overdrageren. Men ordningen er avgrenset i flere retninger, for å sikre at den kommer til anvendelse bare ved generasjonsskifte i foretak:

Hvor foretaket drives i et selskap, må overdrageren (og dennes ektefelle/samboer) ha eid direkte eller indirekte minst 25 prosent av aksjene eller andelene i selskapet før overføringen, 2. ledd. For å gjøre reglene anvendelige også for successive overdragelser skal man dessuten regne med aksjer eller andeler i selskapet som eies av legalarvinger, men som tidligere har vært eid av overdrageren (eller dennes ektefelle/samboer).

Hvor det dreier seg om enkeltpersonforetak, gjelder ordningen bare for verdier som er knyttet til foretaket, dvs. at private verdier og verdier som har karakter av kapitalplassering utenfor virksomhet, skal holdes utenfor, 3. ledd. Grensen kan være vanskelig å trekke. Aksjer og andeler skal generelt holdes utenfor. Grunnen er at børsnoterte aksjer typisk ikke vil være knyttet til virksomhet. Ikke-børsnoterte aksjer og andeler vil være omfattet av ordningen uansett når eierkravet på 25 prosent (og øvrige betingelser) er oppfylt, og er eierandelen lavere, vil de typisk ikke ha tilknytning til virksomhet. For andre verdier må grensen trekkes konkret. Utleid fast eiendom omfattes av ordningen hvis utleien i seg selv utgjør virksomhet, eller hvis eiendommen har tilknytning til annen virksomhet.

Hvor arvingen/gavemottakeren også arver andre verdier enn de som kan inngå i betalingsordningen, skal den samlede avgiften fordeles forholdsmessig etter nærmere regler i 4. ledd.

Retten til rentefri kreditt bortfaller hvis visse begivenheter inntreffer som innebærer at begrunnelsen for kreditten ikke lenger foreligger, 5. ledd. Reglene er noe ulike for aksjer og andeler på den ene siden og enkeltpersonforetak på den annen. For aksjer og andeler faller kreditten bort hvis mottakeren dør, eller han gir bort eller selger mer enn 50 prosent av aksjene eller andelene. Overføring som kan gjøres med skattemessig kontinuitet, typisk fusjon og fisjon, skal imidlertid ikke regnes med. For enkeltpersonforetak gjelder regelen om død, men ikke om gave og realisasjon; grunnen er at det er vanskelig i praksis å trekke grensen mellom salg av andel i enkeltpersonforetak og salg av driftsmidler fra dette. Til gjengjeld gjelder for enkeltpersonforetak en regel om at kreditten faller bort hvis mottakeren i det vesentlige opphører med virksomheten. – For dødsfall gjelder en særregel for så vel andeler og aksjer som for enkeltpersonforetak: Hvis arvingen eller gjenlevende selv oppfylder vilkårene for kreditt, kan vedkommende tre inn i arvelaterens rett til kreditt.

Bortfall av kredittretten gjelder bare for fremtiden, dvs. at arvingen/gavemottakeren beholder den rentefrie kreditten frem til det tidspunkt da den begivenhet som avbryter retten, finner sted. Gjenstående avgiftsbeløp skal betales innen tre måneder, 6. ledd.

Forarbeider til betalingsordningen er Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) s. 87 ff. pkt. 22. Se også NOU 2000: 8 Arveavgift s. 218 ff. pkt. 10.5.3. Ordningen ble noe utvidet fra 2009.

### 30.3 Inntektsskatt – innledning

De gjennomgående problemstillingene ved inntektsbeskatningen gjelder spørsmål om hva som skal skje med avdødes/givers skatteposisjoner ved dødsfall/gave, og hvordan suksessorenes (arvingers, dødsbos, gavemottakeres) skatteposisjoner skal bestemmes.

Med «skatteposisjon» menes den stilling en skattyter har til en skatteregel på et bestemt tidspunkt. Typisk dreier det seg om den verdi som kan legges til grunn ved gevinstbeskatning og beregning

av avskrivninger (inngangsverdi, herunder positiv saldo), forskjellige typer av avsetninger (negativ saldo, positiv gevinst- og tapskonto, betinget skattefri avsetning), ikke-periodiserte tap (tom positiv saldo, negativ gevinst- og tapskonto), rett til frem- og tilbakeføring av underskudd. I mer spesielle tilfeller kan ervervstidspunkt og ervervshensikt ha skatterettslig betydning.

Et grunnleggende spørsmål er om avdødes/givers skatteposisjoner går over på suksessorerne eller ikke (spørsmålet om kontinuitet eller diskontinuitet). Hvis skatteposisjonene ikke går over på suksessorerne, kan det bli spørsmål om det skal skje et oppgjør av skatteposisjonene på avdødes/givers hånd.

Som nevnt i avsnitt 30.1.1 bygger gjeldende rett i utgangspunktet på prinsippet om *diskontinuitet*, både ved arv og gave. Dette innebærer at suksessorernes stilling ikke skal avledes av givers/arvelaters, og at det heller ikke skal skje skattemessig oppgjør. Men for aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper gjelder *kontinuitets*prinsippet. Og det er betydelig innslag av regler som bygger på *oppgjørssyns*punkter. Man må videre ha samspillet mellom inntektsskatt og arveavgift for øye. Og gjenlevende ektefelles situasjon kompliserer bildet.

Gjeldende rett utgjør altså et nokså broket bilde. Fra en praktisk synsvinkel vil stillingen bli nokså ulik avhengig av i hvilken rettslig form virksomheten drives. I fremstillingen i det følgende sondres det derfor etter hvorvidt virksomheten drives i selskap, hva enten det er aksjeselskap eller deltakerlignet selskap (avsnitt 30.4), eller som enkeltpersonforetak (avsnitt 30.5). Det oppstår også visse spørsmål mht. endring av foretaksform i forbindelse med generasjonsskifter (avsnitt 30.6). Stillingen når avdøde etterlater seg ektefelle, krever særlig omtale (avsnitt 30.7). Fremstillingen gjelder generasjonsskifte ved så vel arv som gave, men for gavesituasjonen oppstår enkelte spesielle spørsmål (avsnitt 30.8). Fremstillingen tar foreløpig sikte på beregningen av alminnelig inntekt. Disse reglene vil også ligge til grunn for beregningen av personinntekt, men her kommer enkelte tilleggspørsmål inn i bildet (avsnitt 30.9). Til slutt omtales dødsboets stilling i forhold til fritaks- og skjermingsmetodene (30.10).

## 30.4 Generasjonsskifte i aksjeselskap og deltakerlignet selskap

Når giver/arvelater driver virksomhet i selskaps form, vil det være *aksjene* eller *andelene* som er gjenstand for overføring ved generasjonsskifte. Inntektsskatte- rettslig er det derfor skatteposisjoner knyttet til aksjene eller andelene – først og fremst deres skattemessige verdi på mottakernes hånd – som kommer i søkelyset. Selskapets skatteposisjoner berøres altså ikke av generasjonsskiftet. For deltakerlignede selskaper følger dette av sktl. § 10-41 om at alminnelig inntekt skal fastsettes «som om selskapet var skattyter».

Gjeldende rett bygger – etter lovendringer i 2004 og 2005 – på prinsippet om kontinuitet i disse tilfellene, se sktl. § 10-33 for aksjer og sktl. § 10-46 for andeler i deltakerlignede selskaper (som gir § 10-33 tilsvarende anvendelse for disse). Fordi kontinuitetsprinsippet inngår som en integrert del av regelverket for av-

kastning og gevinster på aksjer og andeler, er prinsippets nærmere innhold – og samspillet med sktl. § 9-7 – behandlet i avsnitt 12.4.3.2.

## 30.5 Generasjonsskifte i enkeltpersonforetak

### 30.5.1 Innledning

Hvor virksomheten drives som enkeltpersonforetak, er det de enkelte eiendeler og rettigheter som er knyttet til virksomheten, som går over på suksessor. Man må derfor ta standpunkt til hva som skjer med avdødes/givers skatteposisjoner, og hvordan suksessors skatteposisjoner bestemmes. Det er nødvendig å se på hver type av skatteposisjoner for seg. Som hovedregel gjelder prinsippet om diskontinuitet.

### 30.5.2 Inngangsverdier

Omsetningsverdien ved arv/gaveerhvervet, begrenset oppad til arveavgiftsgrunnlaget, skal legges til grunn som suksessors inngangsverdi (herunder avskrivbart beløp).

Denne regelen gjelder for alle typer av gjenstander, unntatt for aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper: Den gjelder i og utenfor virksomhet, for varer og driftsmidler, for materielle og immaterielle gjenstander. Regelen gjelder både for saldogjenstander og for gjenstander som ikke er avskrivbare eller avskrivbare etter andre regler. Den gjelder også for ubetydelige eller uvarige driftsmidler som er direkte utgiftsført.

Pga. bestemmelsen i sktl. § 6-10, 2. ledd b er oppskrivning av forretningsverdi bare av interesse for avskrivninger i de tilfellene hvor det er betalt arveavgift ved ervervet, se avsnitt 6.4.4 foran.

Et unntak antas å gjelde for direkte utgiftsførte utgifter til skogsbilveier. I Ot.prp. nr. 41 (1981–1982) s. 5 er det uttalt at erverver «... ikke kan reaktivere skogsveier med den følge at de kan avskrives på ny».

Prinsippet om diskontinuitet ble tidlige slått fast av Høyesterett (se Zimmer 1990 bl.a. s. 282) og er forutsatt i sktl. § 9-7; det kan ses som et utslag av et grunnleggende inntektsskatterettslig prinsipp om at en skattyter skal skattlegges etter sitt eget forhold og ikke identifiseres med andre (hjemmelsmenn, suksessorer, nærstående) uten at det finnes hjemmel for dette.

Hvor den ligningsmessig nedskrevne verdi er lavere enn omsetningsverdien ved gave/dødsfall, innebærer regelen en *oppskrivningsrett* uten skatteplikt for oppskrivningsbeløpet (men til gjengjeld må det svares arveavgift av det høyere beløp).

Om en maskinsaldo er kr 500 000 ved dødsfallet, men omsetningsverdien på gjenstandene på saldo er kr 800 000, kan arvingene regne kr 800 000 som sin saldo, uten at oppskrivningsbeløpet på kr 300 000 blir inntektsbeskattet, verken hos avdøde eller suksessor. Men ved gave kan vilkårene for uttaksbeskatning tenkes å foreligge, se kap. 7 foran. Og både ved arv og gave skal det betales arveavgift, i eksemplet i prinsippet av kr 800 000.

Prinsippet om diskontinuitet innebærer imidlertid også en *nedskrivningsplikt* uten fradragsrett der omsetningsverdien er lavere enn ligningsmessig nedskrevet verdi.

Har en giver anskaffet en eiendom for kr 5 000 000, og er eiendommen verdt kr 4 000 000 på gavetidspunktet, blir altså gavemottakers inngangsverdi kr 4 000 000. Til gjengjeld skal det også svares arveavgift av denne lavere verdi.

For fordringer som ikke er kundefordringer, kan det lett tenkes at omsetningsverdien ved dødsfall/gavetidspunkt er lavere enn ligningsmessig verdi hos arvelater/giver. Slike fordringer er ikke nedskrivbare etter sktl. § 14-5, 4. ledd a, og tap kan først fradras når det er endelig konstatert, jf. sktl. § 6-2, 2. ledd. Hvis fordringens verdi er redusert ved dødsfallet, f.eks. pga. debtors insolvens, men vilkårene for fradragsrett ikke har vært oppfylt hos avdøde, vil altså suksessor bare kunne regne den lavere omsetningsverdien ved dødsfallet som sin inngangsverdi, med den konsekvens at bare dette beløp kan fradras når fordringen er endelig tapt.

Ved et generasjonsskifte overføres typisk flere gjenstander samlet. Vurderingen av oppskrivningsrett/nedskrivningsplikt må foretas for hver enkelt gjenstand (eller for grupper av gjenstander som gruppeavskrives); se også avsnitt 6.5.2.1 foran. En ev. felles kjøpesum må fordeles på eiendelene iht. deres omsetningsverdi.

### 30.5.3 Frister

Prinsippet om diskontinuitet har betydning også for skatteregler som oppstiller frister. Regler med slike frister er det ikke lenger mange av innen bedrifts- og selskapsbeskatningen. Den viktigste er formodentlig sktl. § 9-3, 6. ledd, om at alminnelig gårds- og skogbruk kan selges skattefritt innen familien etter ti års eiertid på visse nærmere vilkår (tilsvarende tap er da ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 og § 9-4).

Diskontinuitet mht. frister innebærer at gavemottakere/arvinger ikke kan regne med givers/arvelaters eiertid ved beregning av tiårsfristen. For å unngå gevinstbeskatning (av verdistigning etter gave/arvefall, jf. avsnitt 30.5.2 foran) må suksessorene derfor selv oppfylle fristkravet. Hvor verdiene er redusert etter gavetidspunkt/arvefall, innebærer prinsippet tilsvarende at fradragsrett for tap foreligger så lenge det ikke er gått ti år siden gave-/dødsfallstidspunktet.

For bolig- og fritidseiendommer gjelder prinsippet om diskontinuitet så vel eier- som brukskravet i sktl. § 9-3, 2. til 4. ledd. En nærmere fremstilling av dette faller utenfor rammen av denne fremstillingen.

### 30.5.4 Avsetninger o.l.

#### 30.5.4.1 Innledning

I dette avsnittet omtales skatteposisjoner som er karakterisert ved at en inntekt er innvunnet, men ikke tidfestet pga. særregler om tidfesting (typisk positiv gevinst- og tapskonto, negativ saldo, betinget skattefri gevinst ved ufrivillig realisasjon), eller ved at en kostnad eller et tap er pådratt, men ikke tidfestet pga. slike særregler (typisk negativ gevinst- og tapskonto, tom positiv saldo).

Problemstillingen skiller seg fra den som er behandlet i avsnitt 30.5.2 om inngangsverdien ved at det der dreier seg om latent gevinst eller tap, dvs. ikke-innvunnet gevinst eller ikke-pådratt tap. Her omtales spørsmål der gevinst er innvunnet eller tap pådratt, men hvor de særlige tidfestingsreglene innebærer at inntekt/tap ikke har vært beskattet/fradratt hos giver/arvelateren

Det må sondres mellom gave og arv og i noen grad også mellom de ulike skatteposisjoner. Dessuten har det i noen sammenhenger betydning hvem som er arving.

#### 30.5.4.2 Gave

Ved gave kan skattyteren overhodet ikke disponere over avsetningene. Dette gjelder selv om avsetningene knytter seg til en virksomhet som i sin helhet overføres til junior. Avsetningsreglene bygger på den klare forutsetning at det er det subjekt som har foretatt avsetningen, som også må oppfylle de nærmere vilkår og som skal skattlegges, og det er ikke gjort noe unntak for gaver i generasjonsskiftesituasjoner.

Sett at en person har solgt en fast eiendom knyttet til virksomhet med gevinst som er ført til gevinst- og tapskontoen, og at han så gir bort virksomheten. Gevinst- og tapskontoen følger da ikke med til gavemottakeren, og giver må fortsette å inntektsføre beløp fra kontoen etter de vanlige reglene.

#### 30.5.4.3 Arv: Gevinst- og tapskonto, negativ saldo, tom positiv saldo

##### a. Hovedregelen: Oppgjør

For slike skatteposisjoner gir sktl. § 14-48, 1. ledd en særregel som bygger på et oppgjørssynspunkt: Ved dødsfall skal ikke-tidfestede gevinster (negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto) inntektsføres (1. pkt.) og ikke-tidfestede tap (negativ gevinst- og tapskonto, tom positiv saldo) utgiftsføres (2. pkt.).

Regelen innebærer at det blir stor forskjell i løsningene avhengig av om avdøde hadde innvunnet gevinsten/pådratt tapet før overføringen eller ikke. Hvis innvinning/pådragelse ikke hadde funnet sted, foreligger rett til skattefri oppskrivning/plikt til nedskrivning uten fradragsrett, som beskrevet i avsnitt 30.5.2. Hvis innvinning/pådragelse hadde funnet sted hos arvelater og særlige tidfestingsregler var kommet til anvendelse, blir det skatteplikt/fradragsrett, og arvefallet utløser skatteplikt/fradragsrett straks. Reglene er ikke godt samordnet.

Særlig synes grensen mellom de to grupper å bli tilfeldig ved positiv saldo. Retten til fradragsføring av tap ved dødsfall gjelder bare tom positiv saldo. Et latent tap som ligger innbakt i positiv saldo som ikke er tom, kan altså ikke fradras direkte. Eksempel: Sett at saldo per 1. januar et år er 500. Den 1. februar selges en maskin for 300, og vederlaget nedskrives på saldo som blir 200. Den 1. juli dør skattyter. Sett at det ikke er flere objekter på saldoen; da representerer de 200 tap ved salg av maskinen, og dette tapet kan fradras ved dødsfallet fordi det foreligger en tom positiv saldo («positiv saldo ... hvor tilhørende driftsmidler er realisert»). Sett så at det også finnes en annen maskin på saldoen og som beholdes hele året. Hvis saldoverdien for denne maskinen settes til 100, blir samlet saldo per 1. januar 600 og saldo per 31. desember 300. De 200 av denne differansen som representerer tap på den solgte maskinen, kan i dette tilfelle ikke fradras direkte, for det foreligger ikke noen tom positiv saldo slik loven krever. (For den maskin som er i behold, gjelder den vanlige oppskrivningsrett/nedskrivningsplikt ved dødsfallet.)

Den dårlige samordningen av løsningene skyldes nok i noen utstrekning at sktl. 1911 § 44 A-10 (nå sktl. § 14-48) ble vedtatt 20. juli 1991, på et tidspunkt da man trodde at kontinuitetsprinsippet skulle bli innført ved arv og gave. Kontinuitetsprinsippet var altså ikke tenkt utstrukt til å gjelde slike avsetninger, men forskjellen i løsningene ville likevel blitt mindre enn de ble når prinsippet om diskontinuitet ble beholdt.

Regelen reiser et par tolkingsspørsmål. Når det gjelder det nærmere tidspunktet, sier loven uttrykkelig i 1. pkt. at inntektsføring skal finne sted «i dødsåret». Det samme må gjelde for fradragsføring av tap, jf. uttrykket «Tilsvarende ...» i 2. pkt.

Det må antas at det er avdøde som er rett skattesubjekt, for reglene er konstruert som et slags avsluttende oppgjør av hans skatteforpliktelser. Synspunktet innebærer at disse postene skal tas med ved ligningen av avdøde i dødsåret.

Alternativet må være å beskatte avdødes skatterettslige suksessor (dødsboet, gjenlevende i uskifte, enearving). Fordi avdøde og suksessor normalt skal sambeskattes i dødsåret (jf. sktl. § 2-15), har tilordningsspørsmålet ikke så stor betydning. Men hvis f.eks. et tapsfradrag leder til at avdøde i dødsåret får et underskudd (som overstiger suksessors ev. inntekt i dødsåret), vil (netto) underskudd ikke kunne fremføres til fradrag hos suksessorene senere år, se avsnitt 30.5.5 nedenfor. Dette er annerledes hvis suksessor er rett subjekt for tapsfradraget.

#### *b. Unntak: Kontinuitet for gjenlevende ektefelle og enearving*

Sktl. § 14-48, 1. ledd, 3. pkt. oppstiller et unntak hvor «gjenlevende ektefelle i uskifte eller enearving overtar boet udelt», og denne «trer inn i avdødes rettighet og plikter etter §§ 14-40 til 14-48». Da skal oppgjørsreglene ikke gjelde. Hva som da skal gjelde, sier loven ikke noe om. Men det fremgår av forhistorien og forarbeidene at skattemessig kontinuitet da skal gjelde, jf. henvisninger i det følgende.

Etter loven er det ikke noe vilkår for kontinuitet at suksessor overtar den virksomheten som avdøde ev. drev.

Forhistorien og forarbeidene viser at loven her skal tas på ordet: Etter det opprinnelige opplegg (i Ot.prp. nr. 35 (1990–1991), bl.a. s. 356) var det meningen at det skulle gjelde kontinuitet hvor suksessorerne overtok avdødes virksomhet; sktl. 1911 § 44 A-10, 1. ledd (nå sktl. § 14-48, 1. ledd) var i dette opplegget tenkt som lovens bestemmelse for de tilfeller hvor suksessor ikke overtok avdødes virksomhet. Når kontinuitet ikke ble vedtatt, må bestemmelsen i sktl. § 14-48, 1. ledd antas å gjelde både hvor suksessor overtar avdødes virksomhet, og hvor dette ikke skjer.

Kontinuiteten må innebære at suksessor kan inntektsføre positiv gevinst- og tapskonto og negativ saldo etter samme regler som gjaldt for avdøde. Tilsvarende må det innebære at utgiftsføring av tap må skje etter de regler som gjaldt for avdøde, dvs. over en årrekke.

Etter lovteksten gjelder retten til kontinuitet bare hvor suksessor er gjenlevende ektefelle eller enearving som overtar boet udelt (se om dette begrep, Zimmer 1990 s. 78 ff.). Loven skal her formodentlig tas på ordet (se Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 356), selv om det gir reelt sett dårlig begrunnede forskjeller.



Hvis eneste barn er enearving som overtar virksomheten, gjelder kontinuitet. Er det to barn, kan kontinuitet ikke oppnås, selv om virksomheten skal overtas av den ene alene eller av begge sammen. Hvis gjenlevende velger å overta boet til uskifte, gjelder kontinuitet. Hvis virksomheten skiftes ut og overtas av ett av barna (bedriftsøkonomisk ofte en bedre løsning), gjelder ikke kontinuitet.

Kontinuitet er bare en fordel for skattyter hvor alternativet er en plikt til å inntektsføre gevinst. Hvor det er spørsmål om tap, vil kontinuitet derimot normalt være ugunstig for skattyterne fordi det vil innebære at fradraget kommer på et senere tidspunkt enn ved oppgjør. Spørsmålet oppstår derfor om kontinuitet er obligatorisk i de tilfeller hvor vilkårene foreligger, eller om skattyterne kan velge oppgjør etter sktl. § 14-48, 1. ledd, 2. pkt. hvor de ser seg tjent med dette.

Ordlyden i 3. pkt. gir nokså kategorisk uttrykk for at det skal være kontinuitet («første og annet punktum gjelder ikke ...»). Heller ikke forarbeidene åpner for noen annen løsning, se Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 356. Men det må antas at kontinuitetsløsningen er ment å innebære en fordel for skattyter, og det kan derfor være spørsmål om loven bør tas på ordet. At henvisningen til 2. pkt. stort sett blir innholdsløs i praksis ved en slik tolking (skattyterne vil bare sjelden være interessert i kontinuitet), taler imidlertid for å følge ordlyden.

Den praktiske betydning av spørsmålet er i stor grad avhengig av hvor mye som legges i vilkåret om at suksessor må tre inn i avdødes rettigheter og plikter etter §§ 14-40 til 14-48. Dens forgjenger (sktl. 1911 § 44 A-9, 3. ledd) ble forstått slik at suksessor måtte foreta en disposisjon. Skal bestemmelsen forstås slik, kan suksessorene unngå kontinuitet ved å unnlate å foreta en slik disposisjon.

Selv om slik disposisjon ikke kreves, kan suksessorene innrette seg slik at det ikke blir kontinuitet. Gjenlevende kan unnlate å overta hele boet til uskifte, og en enearving kan gi delvis avslag på arv slik at flere arvinger kommer inn i bildet.

Formodentlig kan suksessorene ikke innrette seg slik at det blir kontinuitet for gevinster og diskontinuitet for tap, og det gir vel også den beste regel.

#### **30.5.4.4 Arv: Betinget skattefri gevinst ved ufrivillig realisasjon**

Ikke alle aktuelle avsetninger dekkes av sktl. § 14-48. Utenfor faller således betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70, og det er ikke gitt andre regler om hvordan slike avsetninger skal bedømmes ved dødsfall.

Hvis avdøde rakk å reinvestere før dødsfallet, er saken klar. Da skal inngangsverdien på reinvesteringsobjektet fastsettes hos suksessorene etter de retningslinjer som er omtalt i avsnitt 30.5.2 foran (prinsippet om diskontinuitet).

Hvis avdøde har begjært betinget skattefritak, men ikke har reinvestert innen dødsfallet, er utgangspunktet at suksessorene ikke kan kreve å tre inn i avdødes rettigheter og plikter etter ordningen, se Rt. 1964 s. 1104 (som gjelder andre og nå opphevede regler om betinget skattefritak) og Zimmer 1990 s. 356 ff. og s. 362. Dette kan ses som en konsekvens av prinsippet om diskontinuitet. Utgangspunktet er da at gevinsten skal inntektsføres hos avdøde. Men i administrativ praksis i forhold til eldre ordninger har ligningsmyndighetene i atskillig utstrekning like-

vel gitt samtykke til at suksessorne trer inn i avdødes rettigheter og plikter, og denne praksis er formodentlig fortsatt relevant.

Det kan endelig tenkes at eiendommen er fraekkspropriert e.l. eieren i dødsåret forut for dødsfallet. Avdøde vil da ikke ha rukket å begjære betinget skattefritak før han døde. Også her må prinsippet om diskontinuitet lede til at suksessorne ikke har rett til å kreve betinget skattefritak. Men den omtalte samtykkepraksis gjaldt også i denne situasjon, se Zimmer 1990 s. 364.

Tilsvarende prinsipper må antas å gjelde for betinget skattefritak, sktl. § 14-71 (makeskifte med offentlig myndighet) og § 14-72 (innløsning av festet tomt).

### 30.5.5 Underskudd

Av reglene om sambeskatning av avdøde og suksessor i dødsåret (sktl. § 2-15) følger at avdødes underskudd i dødsåret kan fradras i ev. overskudd hos dødsboet i dødsåret, og omvendt. Det samme gjelder hvor enearving eller gjenlevende ektefelle i uskifte er avdødes suksessor.

Bortsett fra dette er regelen at suksessorne ikke kan kreve fremføring av avdødes underskudd etter sktl. § 14-6 til fradrag hos suksessorne, selv om suksessorne overtar den virksomhet som underskuddet stammer fra. Dette er en konsekvens av diskontinuitetsprinsippet (se nærmere *Lignings-ABC 2009/10* (Arvelater/etterlatte/dødsbo 10.24.2) og Zimmer 1990 s. 370 ff.). I praksis er det gjort et unntak for gjenlevende ektefelle i uskifte og uansett formuesordning, se Utv. 1960 s. 7 FIN og *Lignings-ABC* l.c. I slike tilfeller tillates fremføring av hele underskuddet. Etter et skifte av uskifteboet kan halvparten av underskuddet etter samme praksis fremføres hos gjenlevende i den grad underskuddet knytter seg til felleseiemidler.

Dødsfall innebærer opphør av virksomhet for avdøde (med mindre gjenlevende i uskifte driver næringen videre), og vilkårene for tilbakeføring av underskudd til ett eller to år forut for dødsåret i sktl. § 14-7 er dermed oppfylt, se *Lignings-ABC 2009/10* Arvelater/etterlatte/dødsbo 10.24.5.

Retten til fradrag for underskudd – så vel i underskuddsåret som ved frem- eller tilbakeføring – kan ikke overføres ved gave, heller ikke hvor underskuddet stammer fra den virksomheten som overføres. – Hvis hele virksomheten gis bort, innebærer det opphør av virksomhet hos giveren. Dette gir giveren rett til å velge mellom fremføring av underskuddet etter sktl. § 14-6 eller tilbakeføring etter sktl. § 14-7.

### 30.5.6 Særspørsmål for gaver; uttak

Den foregående fremstilling gjelder generasjonsskifte i enkeltpersonforetak så vel ved arv som ved gave (arveforskudd).

I tillegg kommer den særregel for gaver som uttaksreglene i sktl. § 5-2, 1. ledd representerer. Disse reglene har relevans langt ut over generasjonsskiftesituasjonen og er derfor omtalt i en mer generell sammenheng i kap. 7. Her skal gis en nærmere omtale av et par problemstillinger som har særlig relevans ved generasjonsskifte.

Uttaksreglene gjelder bare for «gaveoverføring» (ved siden av uttak til eget bruk), men altså ikke for arv. *Grensen mellom arv og gave* skal etter forarbeidene til sktl. 1911 § 42, 1. ledd, 3. pkt. (nå sktl. § 5-2, 1. ledd, 1. pkt.) trekkes slik at også arveforskudd «vil alltid bli å anse som gave ...», jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 146.

Se i samme retning Skattelovskomm. 2003/04 s. 280 og *Lignings-ABC 2009/10* Uttak ... 2.3.3. At unntaksregelen i 3. pkt. uttrykkelig nevner «arveforskudd», kan gi en viss støtte for denne løsning.

Fra hovedreglene om uttaksbeskatning i sktl. § 5-2, 1. ledd, 1. og 2. pkt. gjelder et viktig *unntak for generasjonsskifter* i 3. pkt.: Uttaksbeskatning skal ikke finne sted ved gave av gjenstander knyttet til givers virksomhet hvis mottakeren «plikter å svare arveavgift» etter arveavgiftsloven og «vedkommende overtar hele eller deler av næringen»; se Dragvold i SR 1993 s. 266 ff. De typiske generasjonsskifter innen familien vil dermed kunne finne sted uten uttaksbeskatning av senior.

Bestemmelsen reiser først og fremst følgende to tolkingsspørsmål:

For det første er det spørsmål om hva som ligger i kravet om at mottaker plikter å svare arveavgift. Spørsmålet oppstår hvor giver overfører virksomheten til personer som omfattes av arvetavlen, men som ikke er arveavgiftspliktige, fordi giveren har nærmere arvinger, se nærmere avsnitt 30.2.1 foran. Etter lovens ordlyd kan det se ut som om det er et vilkår at mottakeren faktisk får plikt til å svare arveavgift. Men bestemmelsen skal utvilsomt forstås slik at den omfatter gave til alle som faller inn under de potensielt arveavgiftspliktiges krets, uansett om ervervet konkret er arveavgiftspliktig.

Denne tolking er lagt til grunn i Utv. 1997 s. 891 FIN og *Lignings-ABC 2009/10* Uttak ... 2.45.4, og den må følge av bestemmelsens forhistorie (se nærmere 4. utgave s. 700). Ektefeller omfattes ikke av arveavgiftsplikten, se aal. § 4, 4. ledd. Men gave til ektefelle antas helt og holdent å falle utenfor uttaksreglene (med forbehold for de tilfeller hvor ektefellen tar gjenstanden ut til privat bruk), se Ot.prp. nr. 64 (1991–1992) s. 8. Gave til samboer (unntatt pensjonistsamboere) faller utenfor generasjonsskifteregelen, med mindre samboeren er innsatt som testamentsarving, jf. *Lignings-ABC 2009/10* Uttak ... 2.5.7 og Utv. 2010 s. 124 Skatt øst pkt. 1.2.

Rimeligheten av lovens avgrensning kan diskuteres. Den innebærer f.eks. at gaveoverføring til bedriftens ansatte (som ikke er slektninger eller testamentsarvinger) utløser uttaksbeskatning hos giver. Overhodet kan det spørres om det er noen grunn til skattemessig å favorisere overføringer av virksomheten innen familien, sammenlignet med overføring til personer utenfor familien.

For det annet er det spørsmål om hva som ligger i at mottaker må overta hele eller deler av givers virksomhet.

Frem til skattereformen 1992 gjaldt uttaksreglene bare for uttak av «enkelt formuesgjenstand», et uttrykk som sto i motsetning til overføring av hele eller ideelle deler av virksomhet. Praksis og synspunkter knyttet til den tidligere bestemmelsen kan derfor fremdeles ha interesse, se Zimmer 1990 s. 293 med videre henvisninger.

Det fremgår av ordlyden at det ikke kreves at giver overdrar hele virksomheten. Det er derfor klart at overdragelse av ideell andel av virksomheten må omfattes av bestemmelsen (med forbehold for svært liten andel, jf. nedenfor); en slik overføring innebærer imidlertid at det oppstår et deltakerlignet selskap, og det reiser nye spørsmål, se avsnitt 30.6.2. Det må videre antas at vilkåret er oppfylt også ved overføring av deler av virksomheten som utgjør noe annet enn en ideell andel, forutsatt at det som overføres, i seg selv oppfyller vilkårene til å utgjøre virksomhet i skatterettslig forstand. For eksempel vil normalt overføring av den faste eiendom der virksomheten drives oppfylle vilkårene, selv om enkeltepersonforetaket forblir hos giveren, og omvendt. Men i forarbeidene til den tidligere bestemmelsen (Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) s. 146) tas det to forbehold. For det første anses vilkåret ikke for oppfylt hvor virksomheten avvikles «relativt kort tid etter overtakelsen».

Utv. 2005 s. 803 TRD er basert på et nokså strengt syn: En far overdro et kaianlegg til sine barn vederlagsfritt, og gaven ble verdsatt for arveavgift til 2,5 millioner kroner. Ca. syv måneder senere ble kaianlegget solgt til et aksjeselskap der barna eide 75 prosent av aksjene (åpenbart av ikke-skatterettslige grunner). Uttaksbeskatning av faren ble opprettholdt. Det avgjørende synes å ha vært at det ikke var inntektsført eller forsøkt inndrevet noen leieinntekter i syv månedersperioden, og retten var ikke interessert i årsaken til dette. I *Lignings-ABC 2009/10* (Uttak ... 2.5.4) antas at vilkårene ikke er oppfylt hvor senior overfører virksomheten til for eksempel fire barn og tre av disse umiddelbart selger sine andeler til den fjerde.

For det annet anser forarbeidene vilkåret for ikke å være oppfylt hvor bare en så liten del av virksomheten overføres «at det vanskelig kan sies å ha funnet sted noen overføring av givers næring».

Unntaket i 3. pkt. må antas å gjelde også ved gave til juridisk person, men av vilkåret om arveavgiftsplikt følger at denne må være innsatt som arving i giverens testament. Om bestemmelsen kan komme til anvendelse også på overføringer fra juridiske personer, kan være mer uklart. Se om slike spørsmål, Dragvold i SR 1993 s. 267 ff.

*Gave av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper* omfattes som utgangspunkt av uttaksregelen i sktl. § 5-2, 1. ledd. Hvor en fysisk person (en virksomhetsutøver) er giver, vil vilkårene for uttaksbeskatning normalt ikke foreligge hvor gaven gjelder aksjer, fordi vilkåret om at det er gitt fradrag for kostprisen ikke er oppfylt. Uansett unntar sktl. § 5-2, 2. ledd fra uttaksbeskatning tilfeller hvor kontinuitetsprinsippet for aksjer og andeler kommer til anvendelse, og det omfatter typisk gave av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper. Det vil derfor bare sjelden bli spørsmål om anvendelse av generasjonsskiftebestemmelsen i 3. ledd i slike tilfeller.

Spørsmålet kan likevel få betydning hvor andeler i deltakerlignet selskap overdras som gave til en fysisk person bosatt i utlandet eller til en juridisk person, for da gjelder ikke kontinuitetsprinsippet. Det har tidligere vært antatt at vilkårene for uttaksbeskatning i sktl. § 5-2, 1. ledd da er oppfylt, se 3. utgave av denne boken s. 642.

## 30.6 Endring av foretaksform i forbindelse med generasjonsskifte

### 30.6.1 Omorganisering

De alminnelige regler og prinsipper om omorganisering (jf. kap. 25–28) kommer til anvendelse også om tiltaket skjer som ledd i et generasjonsskifte. Et par punkter er det imidlertid nærliggende å ta særskilt opp i dette avsnittet.

Det kan tenkes at skattyterne er interessert i å *omdanne* et enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap eller (fra enkeltpersonforetak eller ansvarlig selskap) til aksjeselskap før generasjonsskiftet gjennomføres. Motivet kan være at det antas å være lettere å dele selskapsandeler eller aksjer enn gjenstander. Men motivet kan også være å komme inn under de relativt gunstige reglene i aal. § 11A, å få overført skatteposisjoner til junior ved generasjonsskifte mens senior lever (jf. at skatteposisjonene ikke kan overdras direkte ved gave) eller å unngå de problemstillinger som kan oppstå ved suksessivt generasjonsskifte, jf. avsnitt 30.6.2.

En slik omdanning kan skje «skattefritt» etter sktl. § 11-20, jf. fsfin. § 11-20. Reglene setter som vilkår at virksomhetutøveren/deltakerne overtar minst 80 prosent av aksjene i det nye selskapet, mens inntil 20 prosent kan tegnes av hans «arvinger eller andre med særlig tilknytning til virksomheten», fsfin. § 11-20-9. Det er imidlertid ingen uttrykkelig regel om at denne eierkontinuiteten må opprettholdes noen bestemt tidsperiode. Det kan trolig heller ikke antas at en overføring av aksjene til junior umiddelbart etter omdanningen kan rammes som omgåelse: Omdanning til aksjeselskap har mange ikke-skatterettslige konsekvenser. En omdanning med sikte på å komme inn under de gunstige reglene i aal. § 11A kan neppe heller sies å være i strid med dennes formål, som jo nettopp er å lette generasjonsskifte i små og mellomstore foretak; Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) gir en viss støtte for dette synspunktet, se avsnitt 30.2.1.5 foran. Det er snarere slik at reglene diskriminerer generasjonsskifte i enkeltpersonforetak

Frem til 1996 var det et vilkår at virksomhetsutøveren beholdt minst 80 prosent av aksjene i minst ti år. At dette vilkåret ble opphevet uten at noe annet ble satt i stedet, taler også for at en umiddelbar overdragelse av aksjene ikke kan anses som omgåelse.

Det er neppe tvil om at omdannelse av enkeltpersonforetak til aksjeselskap fremstår som et enkelt og fordelaktig tiltak forut for generasjonsskifte. Omdanningen innebærer også en fordel ved at det for fremtiden er aksjonærmodellen og ikke (den strengere) foretaksmodellen som kommer til anvendelse.

*Fisjon* av selskap kan tenkes gjennomført både forut for og etter et generasjonsskifte, særlig med sikte på å oppnå en rasjonell fordeling mellom arvinger. Etter reglene i sktl. § 11-1 ff. kan slik fisjon skje uten skattlegging også hvor selskapet bare driver kapitalforvaltning og altså ikke virksomhet, se Utv. 1997 s. 1290 FIN.

Fisjon vil heller ikke utløse dokumentavgift, jf. Justisdepartementets rundskriv G 06/2005.

### 30.6.2 Generasjonsskifter som stiftelse og oppløsning av nettolignede selskaper

Reglene om stiftelse og oppløsning av deltakerlignet selskap har vist seg å skape visse problemer i forbindelse med generasjonsskifte. Både stiftelse og oppløsning skal anses som realisasjon av gjenstander hhv. andeler, jf. avsnitt 21.8 foran. Problemene oppstår hvor antallet deltakere i en virksomhet endrer seg fra én til to (eller flere), fordi dette etter de alminnelige regler skal anses som stiftelse av et ansvarlig selskap. Tilsvarende oppstår det problemer hvor antall deltakere endres fra to (eller flere) til én, fordi dette skal anses som oppløsning av ansvarlig selskap.

Spørsmål kan oppstå i noe ulike sammenhenger. En praktisk variant er at senior driver et enkeltpersonforetak, og at generasjonsskiftet innledes ved at senior overdrar en ideell andel av foretaket til junior. Dette synes å være ganske praktisk i f.eks. jordbruk, der bruk av aksjeselskap ikke er aktuelt. Utgangspunktet er at dette skal anses som stiftelse av et ansvarlig selskap.

Om konstruksjonen, se f.eks. Utv. 1993 s. 490 FIN og *Lignings-ABC 2009/10* (Deltakerlignet selskap – nyetablering 2.2). Sistnevnte sted uttales bl.a.: «Overdrar eieren av et enkeltpersonforetak ideell andel av næringsvirksomheten til andre, etableres det et deltakerlignet selskap.» Det gjøres så forbehold for det tilfelle hvor barn og foreldre skal lignes under ett, se sktl. § 2-14, og for ektefeller. Det er ikke noe vilkår at det er opprettet selskapsavtale iht. sel. § 2-3 eller at selskapet er registrert i foretaksregisteret.

Stiftelse av ansvarlig selskap innebærer i sin tur realisasjon av de eiendeler som går inn i selskapet, også for så vidt gjelder den andel som senior selv beholder. Det mest nærliggende synspunkt synes å være at senior overdrar ideell andel av gjenstandene til junior, og at både senior og junior (i samme øyeblikk) skyter sine deler av gjenstandene inn i selskapet mot vederlag i form av selskapsandeler. Slik stiftelse av et ansvarlig selskap må imidlertid antas å falle inn under reglene om «skattefri» omdanning av enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap, jf. fsfin. § 11-20-1, 2. ledd; dette synes forutsatt i *Lignings-ABC 2009/10* (stikkord Deltakerlignet selskap– nyetablering 4.1.4).

Sett f.eks. at senior eier en fast eiendom med ligningsmessig nedskrevet verdi 1 000, men verd 2 600 (for enkelhets skyld forutsettes at dette er den eneste aktuelle gjenstand, og det forutsettes at driften av eiendommen utgjør virksomhet). Han overdrar halvparten av eiendommen til junior. Det syn som er gjort gjeldende foran, innebærer at denne disposisjon skal ses slik at senior og junior hver skyter inn halvparten av eiendommen i selskapet. Senior gevinstbeskattes for differansen mellom verdien av den selskapsandel som han mottar (presumptivt verd  $2\,600/2 = 1\,300$ ), og inngangsverdien på den halvpart av eiendommen som han anses å ha skutt inn ( $1\,000/2 = 500$ ), dvs. at gevinsten blir  $1\,300 - 500 = 800$ . Men denne gevinstbeskatningen kan unngås ved å følge reglene om omdanning i fsfin. § 11-20. – For den ideelle andel av eiendommen som anses overdratt til junior, oppstår først spørsmålet om senior kan uttaksbeskattes etter sktl. § 5-2. Hvis det dreier seg om en avskrevet gjenstand, vil vilkåret for uttaksbeskatning i sktl. § 5-2, 1. ledd, 2. pkt. i og for seg være oppfylt. Men vilkårene for at unntaket i 3. pkt. skal komme til anvendelse, vil typisk være til stede, for junior erverver en ideell andel av seniors virksomhet (og skyter den straks inn i selskapet; noe avvikende på dette punkt, Dragvold i SR 1993 s. 270 ff.; det kan neppe være grunn til

å tolke vilkåret om at mottaker må overta hele eller deler av næringen, ikke skal anses oppfylt fordi virksomheten straks overføres til selskapet; i samme retning *Lignings-ABC 2009/105* Deltakerlignet selskap – nyetablering 4.1.4). For ikke avskrevne gjenstander vil heller ikke vilkåret i 2. pkt. være oppfylt. Juniors erverv utløser arveavgiftsplikt, og inngangsverdien ved gevinstberegningen i forbindelse med selskapsstiftelsen utgjør høyst arveavgiftsverdien (sktl. § 9-7). Forutsettes det at eiendommen verdsettes til virkelig verdi, blir det ingen gevinst til beskatning hos junior (gevinsten blir  $2\ 600/2 - 1\ 300 = 0$ ). Blir det gevinst, må også junior kunne påberope seg omdanningsreglene i fsfin. § 11-20.

I *Lignings-ABC 2009/10* (Deltakerlignet selskap– nyetablering, 3.1 og 4.1.4) gis anvisning på to alternative synspunkter som skattyterne skal kunne velge mellom. Det ene synes å være sammenfallende med det som er omtalt rett foran. Det annet bygger på det syn at senior først overdrar gjenstandene til selskapet, og så (i samme øyeblikk) overdrar en selskapsandel til junior (Dragvold i SR 1993 s. 270 anser denne konstruksjon for lite aktuell). Konsekvensen av dette synet må i eksemplet foran være at senior gevinstbeskattes for overdragelse av hele eiendommen til selskapet (dvs. at gevinsten blir  $2\ 600 - 1\ 000 = 1\ 600$ ), likevel slik at han må kunne påberope seg omdanningsreglene i fsfin. § 11-20, og at junior så erverver en selskapsandel. Denne har presumptivt en omsetningsverdi på 1 300, men ved arveavgiftsberegningen skal andelen verdsettes etter aal. § 11A. For overføringen av andel i selskapet fra senior til junior gjelder kontinuitetsprinsippet, jf. sktl. § 10-46.

Hvis senior så senere overdrar resten av foretaket til junior, innebærer det som utgangspunkt at junior sitter med alle andelene i det ansvarlige selskapet, og at dette derfor oppløses. Også dette innebærer realisasjon, nå av andelene i selskapet mot vederlag i form av de gjenstander som har tilhørt selskapet og som nå tilfaller junior, *Lignings-ABC 2009/10* (Deltakerlignet selskap– oppløsning 3.4.2). Og i denne situasjonen gjelder ikke omdanningsreglene i fsfin. § 11-20; disse gjelder bare omdannelse fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, men ikke fra deltakerlignet selskap til enkeltpersonforetak.

Beskatningen i dette tilfellet skal formodentlig gjennomføres ut fra det syn at seniors selskapsandel overføres til junior, og at junior så mottar selskapets eiendeler som vederlag for selskapsandelene. I forhold til aal. § 11A må da junior anses for å erverve en selskapsandel fra senior. Dessuten gjelder sktl. § 10-46 om skattemessig kontinuitet. Ved gevinstberegningen på hans hånd må man ta i betraktning at han har ervervet andelene i selskapet på ulike tidspunkter (og valgmuligheten etter aal. § 11A, 2. ledd kan ha vært utøvet ulikt). Uttaksbeskatning av senior er ikke aktuelt, jf. sktl. § 5-2, 2. ledd.

Slik også Dragvold i SR 1993 s. 271. – I Utv. 1994 s. 292 har FIN imidlertid gitt anvisning på at ligningsmyndighetene bør praktisere en «forsiktig omgjøringsadgang» hvor skattyter ikke har vært klar over at ervervet også vil utløse skatteplikt for gevinst på den andel som han allerede eide; tilsvarende *Lignings-ABC 2009/10* (Deltakerlignet selskap– oppløsning 3.4.2).

Disse virkningene kan gjøre suksessive generasjonsskifter problematiske. De kan, som nevnt, unngås hvis man omdanner virksomheten til aksjeselskap før generasjonsskiftet påbegynnes. Hvis dette ikke er aktuelt (slik situasjonen ofte er i jordbruk), kan de uheldige virkninger hvor selskap anses stiftet, som nevnt unngås ved bruk av reglene om skattefri omdannelse, men disse gjelder ikke ved oppløsning av selskapet. – For øvrig kan virkningene formodentlig unngås ved at man sørger for at senior og junior ikke samtidig blir eiere av de samme gjenstandene, f.eks. ved at gjenstander overdras junior til eneeie, og at disse så leies ut til

senior eller til det ansvarlige selskap hvis senior og junior driver virksomheten sammen.

Tilløp til slike resonnementer kan man finne i Utv. 1993 s. 499 FIN og Utv. 1993 s. 506 FIN (på s. 509). Den førstnevnte uttalelsen, som ikke tar direkte sikte på generasjonsskifter, forutsetter at deltaker kan anses å leie ut buskap til det ansvarlige selskap der eieren av buskapen er deltaker. I sistnevnte uttalelse, som også har generasjonsskifte for øye, heter det uttrykkelig bl.a.: «Reelle avtaler om at en deltaker leier ut driftsmidler til selskapet legges til grunn.» En fare ligger det imidlertid i at overføringen av gjenstandene til junior kan bli ansett som uttak. Men hvis det som overføres i seg selv oppfyller vilkårene for å være virksomhet (og mottakeren er arving), vil overføringen typisk være unntatt fra uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2, 1. ledd, 3. pkt., jf. avsnitt 30.5.6. Om f.eks. en forretningseiendom overføres til junior og av denne utleies til det ansvarlige selskap, må det antas at gevinstbeskatning mht. eiendommen unngås: Uttaksbeskatning unngås fordi det som overføres, kvalifiserer for å være virksomhet, og gevinstbeskatning ved stiftelse av selskap og ved oppløsningen av det unngås, fordi eiendommen ikke overføres til selskapet. Tilsvarende er det mulig at overføring av driftsløsøre i jordbruk til junior og utleie av dette til selskapet, vil skjære klar.

Lignende spørsmål kan oppstå dersom alle andelene i et selskap samles på én hånd ved *arvefall*. Også dette må anses som en oppløsning av selskapet som innebærer realisasjon. Men så lenge den arvede andel tilhører dødsboet (og ikke den arving som eier den andre andelen), kan andelene ikke anses samlet på én hånd; man må her ta konsekvensen av at dødsboet er et eget skattesubjekt.

Se om disse spørsmål Utv. 1994 s. 292 FIN og *Lignings-ABC 2009/10* (Deltakerlignet selskap – oppløsning 3.4.3). Her gis det anvisning på en liberal holdning for de tilfellene hvor alle andelene samles på én hånd ved utlodning av boet, eller hvor arvingen er enearving, slik at noe dødsbo som skattesubjekt ikke oppstår: «I praksis godtas også at selskapet består dersom arvingen overdrar den arvede andel helt eller delvis til tredjemann innen én måned etter sin egen overtakelse (ved utlodning eller udelt boovertakelse).» – Hvor det på forhånd eksisterer et ansvarlig selskap, bør man altså ved utlodning av boet passe på at ikke alle andeler i selskapet utloddet til den arving som har de øvrige andelene i selskapet. Junior kan f. eks. opprette et aksjeselskap og la den arvede andel bli eid av dette.

Også hvor et enkeltpersonforetak går i arv, kan spørsmål av denne type oppstå, nemlig hvor arvingene deler dødsboet slik at foretaket utloddet til flere. Dette må anses som stiftelse av et ansvarlig selskap og dermed som realisasjon (selv om utlodning av dødsbo i seg selv ikke er realisasjon). Her må imidlertid omdanningsreglene i fsfin. § 11-20 kunne påberopes.

Se *Lignings-ABC 2009/10* (stikkord Deltakerlignet selskap mv. – nyetablering 2.3). Se også om disse spørsmål Hartz-Hanssen i RR 1997 s. 57–58.

## 30.7 Avdøde etterlater seg ektefelle

Fremstillingen av inntektsskattespørsmålene har hittil i det vesentlige sett bort fra at en arvelater kan etterlate seg ektefelle. På bakgrunn av reglene om formuesforhold mellom ektefellene må det trekkes en grense mellom de verdier og skatte-



posisjoner som er ervervet ved arv, og de som ikke er det. Prinsippet om diskontinuitet gjelder bare for verdier og skatteposisjoner som er arvet, ikke de som gjenlevende har i kraft av formuesordningen.

Hvor generasjonsskiftet skjer mens senior lever, altså ved *gave*, oppstår ikke spørsmål av denne typen. Her vil det være klart at det som overføres, fullt ut skal anses som gave (eller gavesalg) fra giveren. Prinsippet om diskontinuitet vil da gjelde fullt ut for de overførte gjenstandene (unntatt for aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, der kontinuitetsprinsippet gjelder). En annen sak er at det i forhold til arveavgiftsreglene kan bli spørsmål om hvilken ektefelle som er giver, se avsnitt 30.2.1 foran.

Ved arv er rettsstillingen avhengig av formuesordningen.

Hadde ektefellene *særeie*, er regelen at avdødes særeie er arvet i sin helhet. Reglene om arv som er fremstilt foran, gjelder altså fullt ut for gjenstander som tilhørte avdødes særeie. For gjenstander som tilhørte gjenlevendes særeie, gjelder ingen særregler; disse formuesverdiene har ikke vært gjenstand for noe arvefall, og dødsfallet får derfor ingen betydning for gjenlevendes skatteposisjoner. Tilsvarende gjelder andre skatteposisjoner knyttet til virksomhet som tilhørte hhv. avdødes og gjenlevendes særeie.

Hadde ektefellene *felleseie*, er gjeldende rett basert på et likedelingsprinsipp (som ikke stemmer særlig godt med de privatrettslige regler), se Rt. 1956 s. 1033 og Zimmer 1990 bl.a. s. 325 ff.: Halvparten av felleseiemiene (hver enkelt gjenstand eller saldo) er falt i arv, mens den annen halvpart ikke er falt i arv. Tilsvarende gjelder for andre skatteposisjoner. Prinsippet om diskontinuitet, slik det er fremstilt for de forskjellige skatteposisjoner i avsnittene foran, gjelder altså for halvparten av hver enkelt gjenstand (saldo) og hver skatteposisjon ellers. Som utgangspunkt gjelder dette både ved sammensatt skifte og hvor gjenlevende overtar boet til uskifte. Men for uskiftetifellene gjennomføres i noen utstrekning kontinuitet også for arvedelen, se avsnitt 30.5.4.3 om avsetninger og 30.5.5 om underskudd. – Prinsippet om at halvparten av hver gjenstand og skatteposisjon er falt i arv, gjelder uansett om det er virksomhetsutøveren eller den annen ektefelle som dør.

Om mannen er virksomhetsutøver og hustruen dør og ektefellene hadde felleseie, kan altså mannen skrive opp halvparten av verdiene på hver enkelt gjenstand (saldo). Løsningen er ikke særlig naturlig, men må utvilsomt være konsekvensen av de prinsipper som gjeldende rett bygger på.

For aksjer og andeler i deltakerlignende selskaper gjelder kontinuitetsprinsippet. Dette innebærer at det for slike gjenstander ikke har betydning å trekke grensen mellom den del som er arvet og den del som eies i kraft av formuesforholdet, se nærmere Zimmer i SR 2005 s. 115–116.

Hvis ektefellene har formuesordningen *særeie i live, felleseie ved død* (se el. § 42, 3. ledd), taler både konstruksjonen og Rt. 1962 s. 909 for at regelen for særeie skal gjelde.

På sett og vis henger skattereglene her igjen i forestillinger fra den ekteskapsretten som gjaldt forut for ektefelleloven av 1927. Heller ikke ekteskapsloven av 1991, som bl.a. innførte betydelig større adgang til skjevdeling av felleseie, synes å ha ledet til noen endring i praksis.

## 30.8 Noen særspørsmål ved gaver og gavesalg

Fremstillingen foran gjelder – som det har fremgått – også hvor generasjonsskifte skjer ved gave. Et par særspørsmål som bare oppstår ved gaver (og uansett foretaksform), omtales her særskilt.

Ved *gavesalg* vil senior bli gevinstbeskattet i den utstrekning vederlaget overstiger hans inngangsverdi. Dette gjelder formodentlig også hvor gavesalget finner sted som ledd i et tilnærmet fullstendig skifte i live. Praktisk viktig i denne sammenheng er at gjeldsovertakelse skal anses som vederlag. Hvor beheftede gjenstander overføres mot at gavemottaker overtar pantegjelden, vil altså giveren bli gevinstbeskattet for differansen mellom gjelden og gjenstandens skattemessig nedskrevne verdi (forutsatt at vilkårene for gevinstbeskatning for øvrig foreligger).

Hvis det samlet overføres flere gjenstander og vederlaget dels overstiger inngangsverdien, dels er lavere enn denne, oppstår spørsmålet om man skal bedømme hver enkelt gjenstand for seg eller alle samlet. Utgangspunktet synes å være at hver gjenstand skal vurderes for seg. Lligningspraksis er imidlertid mer liberal, se Utv. 1985 s. 666 LRD og *Lignings-ABC 2009/10* Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l. 3.2.2,

Hvor eiendelene overføres ved to eller flere forskjellige tidspunkter, må en slik regel i alminnelighet antas å være begrenset til de gjenstandene som overføres på samme tid. Men er overføringene ledd i en samlet plan, kan det likevel bli aktuelt å bedømme dem under ett. I jordbruk er det ganske vanlig å overføre den faste eiendom og løsøre/besetning på forskjellige tidspunkter; se Thrana i LoR 1981 s. 554–555.

En praktisk variant er at gavemottaker som vilkår for ervervet påtar seg å *betale et beløp til medarvinger* (hensikten er gjerne å stille arvingene mest mulig likt). Slike beløp må anses som en del av det vederlag som giver har betinget seg og må dermed inngå i utgangsverdien ved gevinstberegningen.

Slik Utv. 1988 s. 59 URD og Utv. 1994 s. 783 SKD, se også Woldseth i RR 1989 s. 256 (kritisk), Greni og Simonsen i RR 1992 s. 296 og Hartz-Hanssen i RR 1997 s. 53–54.

Også arveavgiftsrettslig må dette trolig anses som gave fra senior til medarvingen (se Rt. 1930 s. 612 som har en viss interesse her). Men hvis overføringen er ledd i et tilnærmet fullstendig skifte i live, åpner uttalelsen i Utv. 1994 s. 783 SKD for å se slike betalinger som ledd i skifteoppjøret og altså ikke som vederlag til senior.

Ved overføring av formuesgjenstander til underpris til et familieeid aksjeselskap kan det blir spørsmål om utgangsverdien skal korrigeres iht. sktl. § 13-1, eller om transaksjonen kan anses som gave. Praksis har lagt til grunn at slike transaksjoner kan anses som gave i den grad aksjene i selskapet eies av arvinger, men ikke i den grad overdrageren eier aksjene selv.

Se Utv. 2003 s. 902 TRD og Utv. 2004 s. 603 TRD. I sistnevnte sak hadde senior overdratt formuesgjenstander (aksjer) til junior. Fem år senere overførte junior aksjene til et heleid aksjeselskap. Utgangsverdien ble korrigert etter sktl. § 13-1. En anførsel om at overdragelsen til selskapet måtte anses som en fortsettelse av gavetransaksjonen fra faren fem år tidligere, ble avvist.

Gaveoverføring til junior kan tenkes å bli etterfulgt av et *salg fra junior til tredjemann* nokså snart etterpå. Pga. diskontinuitetsprinsippet vil junior gjerne ha en (betydelig) høyere inngangsverdi enn senior (problemstillingen er ikke lenger aktuell for aksjer og andeler pga. kontinuitetsprinsippet). Selv om junior må betale arveavgift, vil en slik transaksjon likevel kunne være svært lønnsom (forutsatt at uttaksreglene ikke får anvendelse). Med grunnlag i den ulovfestede omgåelsesnormen kan det bli tale om å anse senior som selger direkte til tredjemann. Dette er en praktisk viktig del av det større spørsmål om omgåelsesnormens anvendelse på flerleddede transaksjoner (step transactions). For å anse et slikt transaksjonsmønster som en omgåelse må transaksjonene være ledd i en samlet plan eller videresalg innen et begrenset tidsrom må iallfall ha vært svært nærliggende, og må ellers bero på en helhetsvurdering der den økonomiske realiteten ved juniors eierskap er viktig, derunder tidsforløpet.

Se særlig Rt. 1978 s. 60, Rt. 1982 s. 789, Rt. 2006 s. 1062, Utv. 1995 s. 253 LRKj, Utv. 2003 s. 54 LRD og Utv. 2010 s. 64 LRD. Kjennelsen fra 1995 illustrerer at det sentrale er om det foreligger en samlet plan og at den tid som er gått fra overføring til videresalget, kan være av underordnet betydning. I saken var det bare gått ca. seks uker; likevel ble det akseptert at barna var selgere. Det sentrale synspunkt var at det pga. en uventet begivenhet (medaksjonærs salg av aksjer) var inntrådt en ny situasjon og dermed truffet en ny beslutning. Se ellers Banoun 2003 s. 224 ff.

Hvis det blir ansett som salg direkte fra senior til tredjemann, kan det tenkes at junior betaler senior et beløp som tilsvarende den skatten som senior må betale. I Utv. 2004 s. 535 FIN er det lagt til grunn at en slik betaling kan fradras ved arveavgiftsberegningen hos junior. Selv om utgangspunktet er at en slik skattebetaling ikke reduserer avgiftsgrunnlaget, antas stilingen å være en annen hvor inntektsskatten skyldes gjennomskjæring, av hensyn til at den totale skattebelastning ikke skal få et pønant preg.

## 30.9 Personinntekt

### 30.9.1 Foretaksmodellen etter arv og gave

Beregning av personinntekt i virksomhet er – etter reformen i 2004–06 – bare aktuell for inntekt fra enkeltpersonforetak.

Det som er sagt foran om diskontinuitet ved fastleggelse av inngangsverdi, oppgjør for avsetninger osv., har også betydning for beregning av personinntekt iht. foretaksmodellen. Dette følger av sktl. § 12-11, 1. ledd som bestemmer at personinntekt (i enkeltpersonforetak) skal beregnes med utgangspunkt i alminnelig inntekt. De korreksjonene som skal foretas, gjør intet unntak fra dette. Se nærmere kapittel 23 foran.

Prinsippet om diskontinuitet vil ha betydning også for beregning av skjerming etter sktl. § 12-13. Skjermingsgrunnlaget skal som utgangspunkt fastsettes på grunnlag av eiendelenes skattemessige verdier, jf. sktl. § 12-12, 2. ledd e. For

arvinger og gavemottakere er dette den verdien som fremkommer på grunnlag av diskontinuitetsprinsippet.

En arving/gavemottaker av et enkeltpersonforetak vil slik sett komme bedre ut av skjermingsmetoden enn arving/gavemottaker av aksjer og selskapsandeler pga. at kontinuitetsprinsippet gjelder for disse.

### 30.9.2 Sambeskatning i dødsår?

Ved beregning av alminnelig inntekt skal avdødes og suksessors inntekt i dødsåret som hovedregel sambeskattes, sktl. § 2-15, 1. ledd. Spørsmålet om denne bestemmelsen skal anvendes også ved beregning av personinntekt, kan få betydning særlig for skattesatsen for toppskatt, men også for retten til å fremføre negativ personinntekt, se avsnitt 30.9.3 nedenfor.

Spørsmålet kan få betydning hvor suksessor er gjenlevende ektefelle i uskifte eller enearving, for i slike tilfeller skal det etter omstendighetene beregnes skatt av personinntekt hos suksessor. Om spørsmålet kan få betydning hvor dødsbo er suksessor, beror på om det skal beregnes personinntekt i dødsbo, jf. avsnitt 30.10 nedenfor.

Regelen må antas å være at sambeskatning skal skje så langt sktl. § 2-15, 1. ledd gir grunnlag for det. Generelt må det nemlig antas at sktl. kap. 2 gjelder også ved beregning av personinntekt, med mindre man har holdepunkter for noe annet; antitesen fra sktl. § 12-3 støtter dette; mer tvilende Gjems-Onstad 2008 s. 951.

### 30.9.3 Negativ personinntekt

Det kan tenkes at avdøde har negativ personinntekt fra tidligere år som er fremførbar etter sktl. § 12-14. Dette kan utvilsomt fremføres til fradrag i avdødes positive personinntekt i dødsåret (fra samme virksomhet).

Det må imidlertid være klart at slik negativ personinntekt ikke kan fremføres til fradrag i positiv personinntekt hos dødsboet eller suksessor ellers, selv om vilkåret om samme foretak eller selskap er oppfylt. Allerede prinsippet om diskontinuitet må her være avgjørende (sml. løsningen for underskudd i avsnitt 30.5.5. foran). Hvis avdøde etterlater seg ektefelle, ektefellene hadde felleseie og gjenlevende får personinntekt fra samme selskap eller virksomhet, må formodentlig halvparten av den negative personinntekt kunne fremføres. Overtar gjenlevende boet uskiftet og driver virksomheten videre, må man kanskje – i tråd med det som antas å gjelde for underskudd ved alminnelig inntekt – akseptere fremføring av negativ personinntekt til gjenlevende i uskifte fullt ut; slik også Gjems-Onstad 2008 s. 951.

Mot disse synspunkter kan det anføres at i andre relasjoner anser man avdødes virksomhet for å være opphørt ved dødsfall. Og legges dette til grunn, lar det seg hevde at avdødes og suksessors personinntekt ikke stammer fra «samme virksomhet» i sktl. § 12-14, 1. ledds forstand. Men for den halvpart som etter konstruksjonen (felleseie som sameie for en halvpart) anses å tilhøre gjenlevende, synes dette argumentet å være uten vekt. At gjenlevende i uskifte får fremføre hele underskuddet ved alminnelig inntekt, er inkonsekvent, men likevel en vel etablert regel.

Tilsvarende gjelder for negativ personinntekt beregnet for avdøde i dødsåret. Men hvis suksessor har positiv personinntekt fra samme inntektskilde i dødsåret, må det antas at regelen om sambeskatning i dødsåret (se avsnitt 30.9.2) gir rett til å avregne avdødes negative personinntekt i suksessors positive personinntekt i dødsåret. Og omvendt: Om suksessor i dødsåret har negativ personinntekt og avdøde positiv (fra samme kilde), må suksessors negative personinntekt i dødsåret kunne fradras i avdødes positive personinntekt.

Det følger av det som er sagt at stillingen kan bli at avdødes personinntekt ikke kan fremføres. For underskudd gjelder i så fall en regel om rett til tilbakeføring i visse tilfeller, se under avsnitt 30.5.5 foran. Noen tilsvarende regel gjelder imidlertid ikke for negativ personinntekt.

## 30.10 Dødsboets stilling under skjermings- og fritaksmetodene

Etter lovendringene i 2004–05 er hovedregelen at fritaksmetoden gjelder hvor skattyteren er aksjeselskap og likestilte selskaper, mens skjermingsmetoden (skjermingsmodellen, foretaksmodellen og deltakermodellen) gjelder for personlig skattytere, jf. avsnitt 12.4, 13.1, 22.2 foran. Spørsmålet er hvordan dødsboet plasserer seg i dette bildet.

For så vidt gjelder aksjeutbytte og aksjegevinster, er stillingen denne: Dødsboer er ikke omfattet av de subjekter som fritaksmetoden gjelder for, jf. sktl. § 2-38, 1. ledd. Dette innebærer at aksjeutbytte og aksjegevinster er skattepliktig på dødsboets hånd. Men skjermingsmetoden gjelder for dødsboer som har slik inntekt, jf. sktl. § 10-12, 3. ledd.

For deltakermodellen er det nå uttrykkelig bestemt i sktl. § 10-42, 1. ledd, 2. pkt. at reglene gjelder også for dødsbo.

I forhold til foretaksmodellen oppstår spørsmålet om det skal beregnes personinntekt hos dødsboet hvor avdøde drev et enkeltpersonforetak. Etter sktl. § 12-10, 1. ledd skal det beregnes personinntekt «for eier av enkeltpersonforetak». Spørsmålet er derfor om et dødsbo kan sies å eie «enkeltpersonforetak». Uttrykket refererer seg utvilsomt i all hovedsak til virksomhet drevet av fysiske personer, og uttrykket står ofte i motsetning til virksomhet drevet av juridisk person, først og fremst av selskap. Men språkbruken er neppe fast, og praksis mht. å identifisere dødsbo med loddeierne vil komme inn i vurderingen, jf. Zimmer 1990 s. 386.