

Arveavgiftsgrunnlaget som skattemessig inngangsverdi ved gevinstberegning

23.4.2020 (2019/3405)

Saken gjelder gevinstberegningen ved salg av deler av en eiendom mottatt som gave. Hovedproblemstillingen er hvordan inngangsverdien skal fastsettes etter dagjeldende § 9-7 i skatteloven, og hvilken betydning det har for fastsettelsen av inngangsverdien at det ikke er foretatt en arveavgiftsberegning. Videre behandles spørsmålet om gaven er arveavgiftspliktig.

Ombudsmannen er kommet til at det må foretas en faktisk arveavgiftsberegning for at dette skal danne grunnlaget for inngangsverdien. Dersom det ikke er gjort, gjelder hovedregelen om at inngangsverdien fastsettes til omsetningsverdien på gavetidspunktet. Som en følge av at det ikke er foretatt en arveavgiftsberegning – og inngangsverdien ble redusert til kr 0 – ber ombudsmannen om at saken behandles på nytt. Videre er ombudsmannen kommet til at det knytter seg begrunnet tvil til om gaven er arveavgiftspliktig. Ved den nye behandlingen bes det om at klagernes rettslige innvendinger til spørsmålet om arveavgiftsplikt blir behandlet.

Sakens bakgrunn

A og B (klagerne) mottok eiendommene gnr. xx bnr. xx og gnr. xx bnr. xx i Y kommune i gave fra C (giver) i 2012. Ingen av klagerne var i slekt med giver, og de var i 2012 heller ikke tilgodesett i givers testament. Giver opprettet imidlertid et testament i ettertid, og da han døde 18. mars 2015 var begge klagerne tilgodesett i testamentet.

De to eiendommene ble av klagerne slått sammen for deretter å bli oppdelt i fire nye eiendommer med egne bruksnummer. Tre av de fire nye eiendommene ble i 2016 solgt. I skattemeldingen for 2016 oppga de som inngangsverdi den antatte omsetningsverdien ved gavetidspunktet i 2012 (beregnet ut fra en samlet verdi for alle eiendommene på kr 11 millioner).

Skatt øst fattet 30. mai 2018 et endringsvedtak vedrørende gevinstberegningen ved salget. Inngangsverdien for de tre eiendommene som ble solgt, ble redusert til kr 1 500 000 (kr 750 000 for hver av klagerne). Dette tilsvarte eiendommenes andel av et samlet dokumentavgiftsgrunnlag på kr 2 millioner. Reduksjonen ble begrunnet med at inngangsverdien ikke kan settes «høyere enn beløpet som er lagt til grunn på arv/gavetidspunkt, jfr skatteloven § 9-7». Endringen medførte at netto skattepliktig gevinst for hver av klagerne økte med ca. kr 3,4 millioner.

Vedtaket ble påklaget og saken ble behandlet i Skatteklagenemnda 21. mai 2019. Nemnda var enige med skattekontoret i at gaven var arveavgiftspliktig, men som følge av at det ikke var levert gavemelding, eller fastsatt et arveavgiftsgrunnlag, reduserte Skatteklagenemnda inngangsverdien på de tre eiendommene fra kr 1 500 000 til kr 0. Den skattepliktige gevinsten økte dermed tilsvarende denne differansen.

Saken ble etter dette brakt inn for ombudsmannen. I klagen ble det anført at gaven ikke var arveavgiftspliktig ettersom arveavgiftsloven ble opphevet i 2014. Etter klagerens syn innebærer dette at inngangsverdien ved gevinstberegningen skal settes til omsetningsverdien på gavetidspunktet.

Våre undersøkelser

Vi besluttet å undersøke saken nærmere, og spurte Skattedirektoratet om gaver omtalt i arveavgiftsloven § 2 annet ledd annet punktum er arveavgiftspliktige også når forutsetningen som gjør gaven avgiftspliktig først intrådte etter at arveavgiftsloven ble opphevet 1. januar 2014. Herunder ba vi om Skattedirektoratets syn på hvilken betydning det hadde at arveavgiftsvedtaket for 2015 bare omtalte arv – og ikke gave. Videre spurte

vi Skattedirektoratet om hvordan dagjeldende § 9-7 i skatteloven skal forstås i situasjoner der det ikke er foretatt en arveavgiftsberegning. Spørsmålet ble stilt fordi Skatteklagenemnda fastsatte inngangsverdien til kr 0 da skattepliktige ikke hadde levert inn gavemelding.

Skattedirektoratet svarte at gaver omtalt i arveavgiftsloven § 2 annet ledd annet punktum er arveavgiftspliktige også når forutsetningen som medfører avgiftsplikt inntreffer etter 1. januar 2014. Videre viste Skattedirektoratet til at opphevelsen av arveavgiftsloven bare gjelder for gaver som ytes 1. januar 2014 eller senere, og at det ikke ble gjort unntak for gaver som blir avgiftspliktige etter arveavgiftsloven § 2 annet ledd annet punktum etter dette tidspunktet. Gaven i saken var ytet i 2012, og var etter Skattedirektoratets syn ikke omfattet av opphevelsen av arveavgiftsloven.

Videre fremholdt Skattedirektoratet at det er Stortingets arveavgiftsvedtak for 2012 som gjelder i saken – ikke vedtaket for 2015. Som følge av dette mener Skattedirektoratet at det ikke vil være i strid med Grunnloven § 75a å ilegge arveavgift på gaven. Det vises til at det er gavetidspunktet som er avgjørende for arveavgiftsberegningen, og ikke tidspunktet for inntredelse av avgiftsplikt.

Skattedirektoratet svarte bekreftende på spørsmålet om at fastsettelsen av inngangsverdien etter dagjeldende § 9-7 i skatteloven, forutsatte at det var foretatt en arveavgiftsberegning. Det ble vist til at arveavgiftsmyndigheten bør pålegge meldepliktige å oppfylle plikten, eller fastsette en avgift basert på skjønn i tilfeller der meldeplikten ikke er overholdt. I den konkrete saken uttaler Skattedirektoratet at inngangsverdien vanskelig kunne bli kr 0 slik Skatteklagenemnda har lagt til grunn, ettersom det foreligger en takst i saken på et vesentlig høyere beløp.

I merknadene til Skattedirektoratets svar fastholder klagerne at gaven ikke var arveavgiftspliktig i 2015. Det ble vist til at det først var ved dødsfallet i 2015 at vilkårene for å ilegge arveavgift etter arveavgiftsloven § 2 annet ledd annet punktum var oppfylt, og at det på dette tidspunktet ikke var hjemmel for å utskrive arveavgift på gaven, verken i arveavgiftsloven eller i Stortingets arveavgiftsvedtak. Videre fremholdes det at inngangsverdien uansett ikke kan settes til kr 0, men må oppjusteres til eiendommens salgsverdi på det tidspunktet rådigheten til eiendommen var overført.

Skattedirektoratet har ikke hatt ytterligere merknader.

Ombudsmannens syn på saken

1. Rettslig utgangspunkt og problemstilling

Gevinst ved salg av fast eiendom er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1. Den skattepliktige gevinsten tilsvarer differansen mellom eiendommens inngangsverdi og utgangsverdi. Fastsettelsen av inngangsverdien for formuesobjekter ervervet ved arv eller gave reguleres av skatteloven § 9-7. Etter dagens regler innebærer det at mottaker overtar givers skatterettslige posisjoner, herunder trer inn i givers inngangsverdier (kontinuitetsprinsippet).

Før 2014 bygget reglene om arv og gave på skattemessig diskontinuitet. Diskontinuitet betyr at det skjedde et brudd i beskatningen i forbindelse med arvefallet eller gaveoverføringen, ved at mottaker kunne oppjustere den skattemessige inngangsverdien til markedsverdien. For formuesobjekter ervervet ved arv eller arveavgiftspliktig gave var det imidlertid en begrensning i dagjeldende § 9-7 i skatteloven. Bestemmelsen lød som følger:

«Inngangsverdien for formuesobjekt som er ervervet ved arv eller gave eller overtatt på skifte med medarvinger, kan ved senere inntektsoppgjør – herunder ved beregning av avskrivning eller ved realisasjon – ikke settes høyere enn til det beløpet som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen.»

Begrensningen innebar at arveavgiftsgrunnlaget dannet det øvre taket for hvor mye inngangsverdien kunne oppjusteres. Etter arveavgiftsloven § 11 var hovedregelen at det var antatt salgsverdi som skulle legges til grunn ved beregningen av arveavgift.

Gaven denne saken gjelder ble ytet/realisert i 2012, og det er skattereglene slik de lød da som er avgjørende for fastsettelsen av inngangsverdien.

I denne saken er det ikke utskrevet eller beregnet arveavgift for eiendommene verken på gavetidspunktet eller i etterkant av givers dødsfall i 2015. Spørsmålet om gaven var arveavgiftspliktig kom først opp i 2018 i forbindelse med endringen av skattefastsettingen for inntektsåret 2016. Det avgjørende spørsmålet for Skatteklagenemnda var hvorvidt mottakerne hadde plikt til å svare arveavgift på gaven i medhold av arveavgiftsloven § 2 annet ledd annet punktum. Da dette ble besvart bekreftende, fastsatte Skatteklagenemnda inngangsverdien til kr 0 på grunn av manglende gavemelding (og arveavgiftsberegning).

Problemstillingene for ombudsmannen er hvilken betydning det har for fastsettingen av inngangsverdien at det ikke var foretatt en arveavgiftsberegning, og om gaven er arveavgiftspliktig.

2. Fastsetting av inngangsverdien

Som nevnt er utgangspunktet etter dagjeldende § 9-7 i skatteloven at inngangsverdien ved beregning av skattepliktig gevinst, skal fastsettes til markedsverdien, men med den begrensning at inngangsverdien ikke kan settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. Dersom det ikke foreligger arveavgiftsplikt, skal dermed inngangsverdien fastsettes til markedsverdien på det tidspunkt gaven ble ytet/realisert. Spørsmålet om gaven er arveavgiftspliktig er behandlet i punkt 3.

Etter Skattedirektoratets syn tilsier ordlyden at arveavgiftsmyndigheten må ha foretatt en konkret avgiftsberegning for å legge denne verdien til grunn som skattemessig inngangsverdi.

Skatteklagenemnda har i saken lagt til grunn at inngangsverdien skal fastsettes til kr 0 fordi det ikke er foretatt en arveavgiftsberegning. Skattedirektoratet har som tidligere nevnt vist til at i slike tilfeller bør arveavgiftsmyndigheten enten pålegge gavemottaker å oppfylle meldeplikten, eller fastsette en arveavgift basert på skjønn etter arveavgiftsloven § 30 A. Skattedirektoratet synes å mene at fastsettelse av arveavgift ved skjønn i denne saken vanskelig kan settes til kr 0, ettersom det foreligger opplysninger i form av verditakst som klart indikerer at eiendommene var verdt et høyere beløp. Etter Skattedirektoratets syn vil denne taksten kunne utgjøre inngangsverdi ved gevinstbeskatningen. Det er uklart hvilken takst Skattedirektoratet sikter til i svarbrevet hit, om det er dokumentavgiftsgrunnlaget på kr 2 millioner eller markedsverdien opplyst av skattyterne på kr 11 millioner.

Ombudsmannen deler Skattedirektoratets syn om at det må ha blitt foretatt en arveavgiftsberegning for at denne verdien etter dagjeldende § 9-7 i skatteloven skal utgjøre den øvre begrensningen på hva inngangsverdien kan være. Med arveavgiftsberegning menes i denne sammenhengen at kompetent avgiftsmyndighet har tatt stilling til gavens verdi i henhold til arveavgiftslovens regler og som ledd i en arveavgiftsfastsetting. Det er ombudsmannens vurdering at det ikke er korrekt å legge til grunn en inngangsverdi på kr 0 slik Skatteklagenemnda har gjort. Hovedregelen etter arveavgiftsloven § 11 var som nevnt at antatt salgsverdi skulle legges til grunn ved beregningen av arveavgift.

Slik ombudsmannen ser det skal de nevnte eiendommene verdsettes til markedsverdien i 2012, som er ytelses-/realisasjonstidspunktet etter henholdsvis arveavgiftsloven og skatteloven. Det vises til at verdsettelse for både arveavgiftspliktig gave og ikke-arveavgiftspliktig gave knytter seg til markedsverdien på ytelsestidspunktet, jf. dagjeldende § 9-7 i skatteloven og arveavgiftsloven § 11. Det avgjørende for verdsettelsen i relasjon til beregningen av skattepliktig gevinst, blir dermed hva markedsverdien for de nevnte eiendommene var i 2012.

Skattedirektoratet bes på denne bakgrunn følge opp at saken blir behandlet på nytt av Skatteklagenemnda.

Dernest blir spørsmålet om det kan ilegges arveavgift på gaven.

3. Arveavgiftsplikten

Det følger av arveavgiftsloven § 2 at all arv, og særskilt bestemte gaver, er arveavgiftspliktig. Etter § 2 første ledd er gaver arveavgiftspliktige når mottaker er i en potensiell arveposisjon (legal- eller testamentsarving) når gaven blir ytet.

Bestemmelsen i § 2 annet ledd har regler om arveavgift på gaver gitt innen en viss frist før giverens død, uavhengig av om gaven er arveavgiftspliktig etter § 2 første ledd. Bestemmelsen erstattet de tidligere arveavgiftslovers regler om arveavgift på såkalte «dødsgaver», og har slik ordlyd:

«Avgift blir videre å svare av gave eller del av gave som ikke var ytet senest seks måneder før giverens død. Er mottakeren eller hans ektefelle eller samboer betenkt i giverens testament ved dødsfallet, gjelder det samme for gave som ikke var ytet senest 5 år før giverens død.»

Det er alternativet i annet punktum som er aktuelt i denne saken. Bestemmelsen dekker det tilfellet der gavemottaker i etterkant av at gaven er ytet, blir tilgodesett i givers testament. For gavemottakere som allerede på gavetidspunktet er inntatt i givers testament, følger avgiftsplikten av arveavgiftsloven § 2 første ledd.

Gaven denne saken gjelder, faller inn under § 2 annet ledd annet punktum. Den ble ytet i 2012, men meldeplikten inntrådte ikke før giver døde i 2015. Det var først på dette tidspunkt det kunne konstateres at vilkårene for at det skulle inntre arveavgift etter arveavgiftsloven § 2 annet ledd annet punktum, var til stede. På dette tidspunktet var arveavgiftsloven opphevet, jf. lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (heretter omtalt som opphevelsesloven).

Det fremgår av opphevelsesloven at «[o]pphevelsen gis virkning for gaver som ytes 1. januar 2014 eller senere og arv etter dødsfall som skjer 1. januar 2014 eller senere». Gaver som er ytet forut for 1. januar 2014 er dermed ikke omfattet av opphevelsen, og er avgiftspliktige.

For gavetilfellene er opphevelse av arveavgiftsloven omtalt slik i Prop 1. LS Tillegg 1 (2013-2014) punkt 5.2.3.:

«Regjeringen foreslår at arveavgiften fjernes fra årsskiftet. Det foreslås at skjæringstidspunktet for opphevingen av loven settes slik at gaver som gis og arv etter dødsfall som inntreffer 1. januar 2014 eller senere, gis fritak fra arveavgiften. Gaver hvor rådigheten er gått over før 1. januar 2014, og arv etter dødsfall som er inntruffet før 1. januar 2014, avgiftslegges i tråd med reglene i arveavgiftsloven.

...

For avgiftspliktig gave inntre arveavgiftsplikt når gaven med endelig virkning har gått over til gavemottaker. Arveavgiftslovens bestemmelser om rådighetservervet for gaver kan derfor legges til grunn ved opphevingen av loven.»

Problemstillingen knyttet til gaver der arveavgiftsplikten først inntre på det senere tidspunkt mottaker blir tilgodesett i testament, er ikke særskilt omtalt i de nevnte dokumentene.

For beregningen av arveavgift er tidspunktet for rådighetservervet av sentral betydning. Dette er regulert i arveavgiftsloven § 9. For gaver er det tidspunktet da gaven anses som ytet i henhold til § 2 tredje ledd som er rådighetstidspunktet. Den sistnevnte bestemmelsen fastslår at gaver anses som ytet når giveren med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten, eller den vesentlige rådigheten, over gaven.

Det er ingen bestemmelse i arveavgiftsloven som innebærer at rådighetservervet skal utsettes i tilfeller der arveavgiftsplikten først kan fastslås etter giverens død, jf. arveavgiftsloven § 2 annet ledd. I juridisk litteratur er denne situasjonen omtalt slik, jf. Mikael Hellevik, Arveavgiftsloven med kommentarer (4. utgave 1998) s. 113:

«Også hvor gaven ved ytelsen ikke var avgiftspliktig, men hvor den blir avgiftspliktig fordi mottageren eller denne ektefelle er betenkt ved dødsfallet og gaven er ytet i løpet av de siste 5 år før giverens død, gjelder den vanlige regel om rådighetservervet. Det er således verdien når rådigheten erverves som blir å legge til grunn, og videre antas satsene ved rådighetservervet å få anvendelse (ikke satsene

ved dødsfallet). Men om avgiftens forfall, har man her særregler i lovens § 20, annet ledd.»

Som nevnt ovenfor er partene enige om at eiendommen ble gitt i 2012. Det var på dette tidspunktet rådighetsservervet for gaven gikk over. Basert på opphevelseslovens ordlyd alene, må utgangspunktet være at arveavgiftsloven gjelder for den gaven saken her omfatter.

Spørsmålet er om det likevel kan forstås slik.

Arveavgiftsloven er utformet med egne bestemmelser som blant annet regulerer fristen for å sende inn arv- eller gavemelding, jf. § 25. Tidspunktet avgiften forfaller til betaling, er regulert i skattebetalingsloven § 10-31. Hovedregelen for gaver er at det skal sendes melding innen en måned etter at midlene er ytet, og at avgiften forfaller til betaling innen tre måneder. For arveavgiftspliktige gaver etter § 2 annet ledd annet punktum er både meldeplikten og forfallstidspunktet særskilt regulert ved at det er ikke er knyttet til rådighetsservervet (ytelsestidspunktet), men til tidspunktet for givers død/melding om arv. Det peker på det særegne i at spørsmålet om en slik gave utløser avgiftsplikt, ikke er mulig å konstatere på tidspunktet for rådighetsservervet, som er det tidspunkt opphevelsesloven lot være avgjørende.

Ombudsmannen er enige med klagerne i at gaven – språklig sett – vanskelig kan sies å ha blitt «arveavgiftspliktig» før de øvrige forutsetningene i lovbestemmelsen inntrådte i 2015. Det systemet arveavgiftsloven, opphevelsesloven og arveavgiftsvedtakene angir, synes i liten grad å være utformet med henblikk på gavetilfellene etter arveavgiftsloven § 2 annet ledd annet punktum, og saken må kunne sies å være nokså særegen.

Arveavgiftsloven har ingen bestemmelse som uttrykkelig sier når arveavgiftsplikten inntre, slik tidligere arveavgiftslover har hatt, og som også var foreslått av utvalget oppnevnt 30. oktober 1958 som avga Innstilling om Lov om avgift av arveforskudd, døds-gaver og arv i 1961. Bakgrunnen for dette var at Finans- og tolldepartementet ikke ønsket å videreføre den tidligere betegnelsen «avgiftpliktens inntreden». Etter departementets syn var dette kun et hjelpebegrep uten et selvstendig innhold, jf. Ot. prp. nr. 48 (1962 – 1963) s. 8. Arveavgiftslovens regler i § 9 – om rådighetsservervet – bygget på forslagene i utvalgets innstilling, og erstattet de tidligere lovers regler om avgiftpliktens inntreden.

Det kan argumenteres for at en gave vanskelig kan bli «arveavgiftspliktig» før alle forutsetningene i loven har inntrådt. Disse forutsetningene var i denne saken ikke til stede før etter at arveavgiftsloven var opphevet. Det er i saken bare fremlagt en udatert versjon

av testamentet, men poenget illustreres av at dersom det var etter 1. januar 2014 giver valgte å tilgodese klagerne i testamentet, var det ikke synbart for ham i noen gjeldende lov at dette ville medføre arveavgift for mottagerne.

Forutsetningen om at klagerne måtte være tilgodesett i testamentet ved giverens død har med andre ord ikke bare en side til fristen for meldeplikt og forfall for betaling, men kan anses som et materielt vilkår for at avgiften kan bli ilagt. Det gjelder uavhengig av om den faktiske beregningen av avgiften skal knytte seg til arveavgiftsvedtaket for 2012 eller 2015. Videre medfører mangelen av uttrykkelige holdepunkter i forarbeidene til opphevelsesloven og i merknader til senere arveavgiftsvedtak, til usikkerhet om hvordan opphevelse av arveavgiftsloven skal forstås for denne spesielle typen gaver. Kravet til tydelig lovhjemmel for å pålegge plikter, underbygger at mangel på slike holdepunkter tilsier at det ikke ilegges arveavgift.

Det er også grunner som taler for å legge tidspunktet for rådighetsservertet til grunn for spørsmålet om gaven er omfattet av arveavgiftsloven eller ikke. Dette kan sies å gi den løsningen som i størst grad ivaretar samordningen mellom skatte- og arveavgiftsreglene. Motsetningsvis ville manglende arveavgiftsplikt ført til at verdistigning av slike gaver verken ville blitt skattlagt gjennom arveavgiften eller ved en senere gevinstbeskatning. Klagerne ville dermed kommet bedre skatte-/avgiftsmessig ut enn andre skattytere i tilsvarende situasjoner som enten ble omfattet av arveavgiften eller som overtar gaver med skattemessig kontinuitet. På den annen side er en slik gunstig situasjon ikke noen annen enn for enhver mottaker av gaver som før 2014 ikke var eller ble arveavgiftspliktige. Hovedregelen for gaver til andre enn legal- og testamentsarvinger, var med unntak for seksmånedersregelen i arveavgiftsloven § 2 annet ledd første punktum, at det aldri ble arveavgiftsplikt.

Klagerne fremholder at det ikke forelå hjemmel i medhold av Grunnloven § 75a til å ilegge avgift på gaven i 2015. Dette fordi Stortingets arveavgiftsvedtak for 2015 kun gjelder arveavgift på arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014.

Av Grunnloven § 75a fremgår det at det tilkommer Stortinget å:

«... pålegge skatter, avgifter, toll og andre offentlige byrder, som dog ikke gjelder ut over 31. desember i det nærmest påfølgende år, med mindre de uttrykkelig fornyes av et nytt storting».

Tidsbegrensningen til budsjetterminen har historisk sett hatt til formål å beskytte borgerne mot overflødige skatter. Hensikten med regelen er at Stortinget hvert år må ta standpunkt til hvilke skatter og avgifter som skal innkreves kommende år. Det er på det

rene at arveavgiften omfattes av ovennevnte grunnlovsbestemmelse. Arveavgiftsvedtaket for 2015 § 1 lyder som følger:

«Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) svares avgift til statskassen etter bestemmelsene i dette vedtaket. Avgiftsplikten gjelder kun arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014, med de begrensninger som følger av lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver.»

I forarbeidene til opphevingsloven, Prop 1. LS Tillegg 1 (2013-2014) punkt 5.2.3., fremgår det at Stortingets behov for å fortsette å treffe arveavgiftsvedtak var nødvendig av hensyn til avgiftsberegningen av arvemidler som var underlagt offentlig skifte (dødsfall før 1. januar 2014), og hvor bobehandlingen ikke var avsluttet da arveavgiftsloven ble opphevet. Tilsvarende fremgår av Innst. 3 S (2014–2015) punkt 5. Avgiftsvedtaket i 2015 omtaler direkte bare arv etter dødsfall skjedd før 2014, men det vises i vedtaket samtidig til opphevingsloven. Som det fremgår foran fulgte det av ordlyden i opphevingsloven at avgiftsplikten var i behold også for gaver som var ytet før 1. januar 2014 slik tilfellet er i vår sak. Ombudsmannen er derfor ikke enig i at ordlyden i Stortingets avgiftsvedtak i 2015 i seg selv er avgjørende for arveavgiftsplikten. Derimot kan man peke på at utformingen av avgiftsvedtaket tyder på at man heller ikke da hadde gaver som var avgiftspliktige etter arveavgiftsloven § 2 annet ledd annet punktum i tankene.

Klagerne har ikke anført at det manglet hjemmel til å ilegge arveavgift forut for behandlingen i Skatteklagenemnda. Dette kan være årsaken til at Skatteklagenemnda i liten grad har drøftet denne problemstillingen.

Etter denne gjennomgangen er ombudsmannen kommet til at det det knytter seg «begrunnet tvil», jf. sivilombudsmannsloven § 10 annet ledd, til om denne konkrete gaven er arveavgiftspliktig. Når saken uansett må behandles på nytt i Skatteklagenemnda, finner ombudsmannen ikke grunn til å trekke en endelig konklusjon i spørsmålet om avgiftsplikt. Ved den nye behandlingen av saken bes Skatteklagenemnda vurdere klagerens anførsler om at gaven ikke er avgiftspliktig.

Konklusjon

Ombudsmannen er kommet til at det må foretas en faktisk arveavgiftsberegning for at dette skal danne grunnlaget for inngangsverdien. Dersom det ikke er gjort, gjelder hovedregelen om at inngangsverdien fastsettes til omsetningsverdien på gavetidspunktet. Som en følge av at det ikke er foretatt en arveavgiftsberegning – og inngangsverdien ble

redusert til kr 0 – ber ombudsmannen om at saken behandles på nytt. Videre er ombudsmannen kommet til at det knytter seg begrunnet tvil til om gaven er arveavgiftspliktig. Ved den nye behandlingen bes det om at klagernes rettslige innvendinger til spørsmålet om arveavgiftsplikt blir behandlet.

23.4.2020 (2019/3405)