

Formuesbeskatning av trust

I sak SKNS1-2022-10¹ behandlet av Skatteklagenemnda 27. januar 2022 ble det slått fast at en konkret trust, hjemmehørende i utlandet, kunne anses som eiendeler for en norsk begunstiget skattepliktig, og dermed være en del av grunnlaget for formuesskatten. Resonnementet som lå til grunn for denne konklusjonen blir gjennomgått her.



Seniorskattejurist
Ingerid Nordland Kleppe
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

I enkelte land åpner lovgivningen for at klart avgrensede formuesmasser kan organiseres i trust. Formuen i trusten forvaltes til fordel for én eller flere begunstigede, uten at de begunstigede i særlig utstrekning skal ha endelig råderett over formuesmassen.

Vedtaket behandlet mange andre spørsmål. To av disse trekkes også frem siden de vil kunne være av interesse – først spørsmålet om hvordan formuen i trusten kunne skjønnsfastsettes for å gi grunnlag for skattefastsettelse. Videre døde skattepliktige før det endelige vedtaket i Skatteklagenemnda forelå. Skatteklagenemnda kom til at det ikke var grunnlag for å ilegge tilleggs-skatt i slike tilfeller.

Formuesbeskatning av trustformuer i utlandet

Trust er finnes i mange jurisdiksjoner som innretninger/organisasjonsformer med formål å forvalte en formue til fordel for noe/noen. Det er mindre forskjeller på tvers av disse jurisdiksjonene når det gjelder detaljene i hvordan trust står juridisk og hvordan de behandles rent praktisk. I det som følger beskrives en typisk «discretionary trust» som det var snakk om i denne

saken, og som det finnes ulike varianter av i mange jurisdiksjoner.

Trusten opprettes av en stifter («settlor»), som samtidig overdrar en spesifikk formuesmasse fra seg selv til trusten. Etter dette er trustformuen klart adskilt fra formuen til stifteren.

Forvaltningen av trusten, og dermed formuesmassen under trusten, overlates til en trustforvalter («trustee»). I land hvor trust finnes som organisasjonsform, anses typisk ikke verdiene i trusten å være forvalterens eiendeler. Snarere skal forvalteren «være i besittelse» («stand possessed») av verdiene av trusten, og styre sin forvaltning av verdiene i trusten etter de formålene og rammene som settes opp av stiftelsesdokumentene i hver enkelt trust.

Det er vanlig at trusten settes opp for å ivareta formuen på vegne av noe eller noen – de begunstigede («beneficiaries»). Slik sett har trustinstituttet en del likheter med det norske overfor-mynderinstituttet. Hva eller hvem som er begunstiget til hver enkelt trust, er også bestemt av stiftelsesdokumentene. I jurisdiksjonene det er snakk om her, er heller ikke de begunstigede formelle eiere av trustformuen.

Forvalteren skal ivareta interessene til de begunstigede gjennom sin forvaltning av formuen. Forvalteren står fritt til å velge å gi utdelinger fra trustens formue eller gjøre andre grep som er til gunst for de begunstigede. De begunstigede kan i prinsippet uttrykke

ønsker knyttet til forvaltningen, men det er forvalterens diskresjonære skjønn som til sist er avgjørende i alle beslutninger knyttet til forvaltningen.

Trust er «fremmede konstruksjon [er]» i norsk rett. De avviker fra norske stiftelser ved ikke å være selveiende, og heller ikke ha partsevne i rettsaker og liknende. Snarere er det forvalteren som vil representere trusten i rettsaker² og formodentlig vil dette også være tilfellet etter norsk rett. I begge land som trusten i denne saken har vært registrert i, finnes alternative innretninger, «foundations» som er mer like de norske stiftelsene, og som altså er klart distinkte fra trust.

I denne saken var skattepliktige stifter («settlor») av en trust registrert i utlandet, og sekretariatet la til grunn at vedkommende var blant de begunstigede. Et av hovedspørsmålene i saken var hvorvidt formuesmassen i trusten kunne anses som «eiendeler» for skattepliktige.³

Rettskilder

Problemstillinger knyttet til formuesbeskatning av begunstigede for formuer organisert i trust har tidligere også vært behandlet av norske domstoler, herunder Høyesteretts avgjørelse i Rt-2002-747 (Ptarmigan 1) og Borgarting lagmannsrett sin avgjørelse i Utv-2017-1848 (Ptarmigan 2), og denne

¹ Tilgjengelig på <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/skattemessig-behandling-av-trust-formue-i-utlandet/>

² Jf. Haagkonvensjonen om trust og Luganokonvensjonen artikkel 5 sjette ledd.

³ Jf. skatteloven § 4-1.



Truster avviker fra norske stiftelser ved ikke å være selveiende, og heller ikke ha partsevne i rettsaker og liknende.

behandlingen utgjorde viktige rettskilder. I Ptarmigan 2-dommen kom retten under tvil til at det ikke var grunnlag for å legge formuesskatt⁴ for en «discretionary trust» av samme type som i denne saken. Det ble presisert at lagmannsretten fant

«... vurderingen vanskelig, og har vært i tvil om utfallet. Etter en samlet vurdering har lagmannsretten likevel kommet til at det må legges størst vekt på de begunstigedes mangel på eierbeføyelser, den betingende karakter av den økonomiske interessen, og at tolkningen av «eiendeler» i skatteloven § 4-1 ikke hviler på samme hensyn som uttrykket «eier» i skatteloven § 10-62 første ledd (NOKUS).»

Etter sekretariatets oppfatning, i tråd med Rt-2012-1380 (Statoil Holding), var det nødvendig med en konkret vurdering av hver enkelt innretning. Det var ikke var noen automatikk i at alle «discretionary trusts» skulle behandles på samme måte slik det ble fremsatt av skattepliktige i klagen til Skatteklagenemnda.

Den konkrete trusten og den skattepliktige

Den konkrete trusten omfattet eierskapet til flere selskaper og indirekte deres datterselskaper engasjert i flere typer aktivitet. Selskaper under trusten stod blant annet som mottakere av «komisjon» for utnyttelse av en oppfinnelse som den skattepliktige gjorde på 1970-tallet, og som fremdeles benyttes i omfattende grad både i Norge og i resten av verden. Opplysningene om trusten som norske skattemyndigheter satt med, var ellers fragmentert og var i mange tilfeller fremkommet gjennom tredjepersoner.

Saken gjaldt inntektsårene 2004 til 2010. Det var rettskraftig avgjort at den skattepliktige var bosatt i Norge i hele denne perioden, og dermed også pliktig til å betale formuesskatt for all formue inkludert eiendeler i utlandet.

Kunne trustformuen anses som «eiendeler» for skattepliktige?

Hvorvidt formuesmassen i trusten kunne anses som «eiendeler» for den skattepliktige, hvilte på en tolkning av den aktuelle lovbestemmelsen, en kon-

kret vurdering av den konkrete trusten og skattepliktiges posisjon overfor trusten, og spesielt formuesmassen som var underlagt trusten, jf. Ptarmigan 1 og Ptarmigan 2.

Etter en konkret vurdering i denne saken konkluderte Skatteklagenemnda med at trusten kunne anses som «eiendeler» for skattepliktige. At utfallet ble et annet enn Ptarmigan 2-dommen var først og fremst knyttet til skattepliktiges råderett over selskapene under trusten. Sekretariatet for skatteklagenemnda diskuterte spesielt følgende punkter for å komme frem til denne konklusjonen:

Skattepliktige som begunstiget

Det var gjennom behandlingen av sakskomplekset gitt forskjellige, og til dels motstridende opplysninger om hvorvidt skattepliktige var begunstiget/ blant de begunstigede. I tilfeller der stifteren reelt har gitt fra seg råderetten over verdiene i trusten ved opprettelsen, syntes det nokså klart, i lys av begge Ptarmigan-dommene, at status som begunstiget måtte være et nødvendig vilkår for å bli vurdert til å være

⁴ Jf. skatteloven § 4-1.

eier av (del av) trustformuen i skatterettslig forstand.

Sekretariatet gjennomgikk tilgjengelig informasjon, inkludert trustens avtaleverk, og fant at det kunne legges til grunn at skattepliktige både var blant de begunstigede, og endelig den eneste begunstigede. Det siste primært basert på mer generelle betraktninger om at andre potensielle begunstigede etter trustens avtaleverk, som var hjemmehørende i Norge, ikke hadde fått utdelinger eller liknende fra trusten som norske skattemyndigheter var kjent med.

I seg selv ble ikke begunstiget-momentet tillagt videre vekt i selve eierspørsmålet da status som begunstiget ikke er tilstrekkelig for at trust-formuen skal anses som eiendeler, jf. Ptarmigan 2-dommen. Likevel var påvisning av status som begunstiget nødvendig for å oppnå den tilstrekkelige tilknytningen mellom skattepliktige og verdiene under trusten, og dermed danne grunnlag for videre vurdering i eierspørsmålet.

Skattepliktiges adgang til å velge forvalter

Den aktuelle trusten ble opprettet i land A, og flyttet åtte år senere til land B og til en annen trustforvalter. Det ble dokumentert gjennom kommunikasjon mellom skattepliktige og den opprinnelige forvalteren i land A at skattepliktige selv initierte denne flyttingen. Dette skjedde uten at den originale forvalteren hadde gitt uttrykk for et ønske om å bli avløst. Etter sekretariatets syn var dette i strid med det fremlagte avtaleverket for trusten. Avtaleverket åpnet for utnevning av flere forvaltere, men ikke en fullstendig utskiftning av forvaltningen under slike omstendigheter slik sekretariatet så det.

Det overnevnte ble oppfattet som et sterkt argument for at skattepliktige hadde vidtgående kontroll over selve forvaltningen av trusten gjennom valg av forvalter, og dermed implisitt beholdt råderett over eiendelene under

trusten. Denne implisitte råderetten gjennom valg av forvalter ble betydelig vektlagt som et argument for at verdiene under trusten kunne sees på som skattepliktiges eiendeler.

Skattepliktiges direkte råderett over økonomien til selskaper under trusten

Det ble videre vektlagt at skattepliktige hadde omfattende direkte råderett over den økonomiske styringen av selskapene under trusten. Denne råderetten ble utøvd uten å gå veien om forvalter. Vedtaket inneholder flere påviste tilfeller av slik direkte råderett. Eksempelvis disponerte og brukte skattepliktige kredittkort som var utstedt på selskap under trusten. Videre lånte selskaper under trusten betydelige midler til et norsk selskap som var kontrollert av skattepliktige.

Et annet eksempel på vidtgående råderett over selskapene under trusten ble også vurdert. Som nevnt omfattet trustens inntektsside innbetaling av «kommisjon» fra et selskap, benevnt som K i vedtaket, som utnyttet skattepliktiges oppfinnelse. Utnyttelsen og den tilhørende kommisjonen ble regulert i en avtale mellom selskap K og et av selskapene under trusten, H Ltd. Det var ifølge avtalen H Ltd. som skulle være mottaker av kommisjonsbetalingene.

Det ble dokumentert at skattepliktige senere instruerte selskap K til å bytte mottaker av kommisjon til et annet selskap under trusten, i strid med den eksisterende avtalen mellom K og H Ltd.

Ved en bokstavtro tolkning av trustinstuttet skal ikke en, for selskap H Ltd., vilkårlig person ha en slik mulighet til å stoppe en kontraktsfestet innkommende kontantstrøm. Det ble vektlagt at skattepliktige på denne måten utviste svært vidtgående råderett.

Denne omfattende direkte råderetten over selskapene under trusten, illustrert med eksempler over, ble betydelig vektlagt av sekretariatet/Skatteklagenemnda.

Forholdet til Ptarmigan 2-dommen

Momentene over taler i utgangspunktet med tyngde for å vurdere formuen under trusten som eiendeler for skattepliktige. Også andre forhold i denne saken avvek fra tilsvarende forhold knyttet til trusten Ptarmigan behandlet i Ptarmigan 2-dommen. Formodentlig har også disse vært bidragsytende til at lagmannsretten kom til en annen konklusjon enn i denne saken. Noen av disse forskjellene oppsummeres her.

Selve formålet med opprettelsen av Ptarmigan-trusten ble oppgitt til å være et ønske om å distansere seg fra eierskap til selskaper under trusten siden disse gikk dårlig. En slik konstruksjon ville vanskeliggjøre kreditorkrav og liknende mot de begunstigede (som omfattet de som før opprettelsen av trusten var eiere av selskapene under trusten). I denne saken ble det oppgitt at formålet med trusten snarere var å «beskytte verdiene i trusten slik at etterkommerne kan få tilgang til disse». Formålet i denne saken inneholdt dermed ikke et tilsvarende ønske om distanse mellom trusten og de begunstigede.

Også de begunstigede til Ptarmigan kunne utøve noe påvirkning på forvaltningen av trustens verdier. En slik påvirkning ble gjort ved å uttrykke ønsker til forvalter. Likevel stod forvalteren fritt til å velge å etterkomme disse ønskene. Denne kanalen for påvirkning må spesielt ses i lys av at det var mange, og til dels lite koordinerte begunstigede til Ptarmigan, og at det var forvalterens ansvar å ivareta alle de begunstiges interesser på lik linje. Som diskutert over var det kun én begunstiget i vår sak, og i slike tilfeller vil det naturlig nok være lettere for forvalter å ta den begunstiges uttrykte ønsker til følge og samtidig ivareta samme begunstiges interesser.

I Ptarmigan 2-dommen satt lagmannsretten med betydelig skriftlig dokumentasjon. Dette gjaldt spesielt dokumentasjon av selve stiftelsen og forvalterens vurderinger, men også hvilke verdier som utgjorde selve trustfor-

muen. Denne dokumentasjonen muliggjorde at domstolen kunne vurdere i detalj i hvilken grad de begunstigede og forvalterne etterlevde de styrende dokumentene for trusten og mer generelt selve trustinstituttet. Formodentlig var denne dokumentasjonen avgjørende for at lagmannsretten til slutt kom frem til at det var tilstrekkelig avstand mellom trustformuen og de begunstigede til at formuen ikke ble ansett som deres eiendom.

Sammenliknet med Ptarmigan 2-dommen var denne saken langt mer sparsommelig opplyst. I seg selv var ikke dette avgjørende for konklusjonen, siden den dokumentasjonen som forelå i så sterk grad pekte på at skattepliktige uansett styrte selskapene under trusten uten en gang å måtte gå veien gjennom trustforvalter. Likevel fremstår det som relativt klart for forfatteren at en betydelig dokumentering av tilstrekkelig avstand mellom trustformue og begunstigede vil kunne bidra til at konklusjonen kan bli den samme som i Ptarmigan 2-dommen.

Avsluttende betraktninger om eierskaps spørsmålet

Den påviste råderetten, gjennom flere kanaler, i tillegg til avvikene fra forholdene rundt Ptarmigan-trusten ledet til den endelige konklusjonen om å anse verdiene under trusten som eiendeler for skattepliktige i henhold til skatte-loven § 4-1.

Av dette følger det direkte at det ikke er noen automatikk i at organisering i trust gir tilstrekkelig avstand til ikke lenger å være eiendeler for norsk skattepliktig som også er begunstiget til en utenlandsk trust. Snarere beror dette på hvordan den/de begunstigede innretter seg i lys av eierbegrepet i norsk skatterett.

Det må spesielt vurderes hvilken direkte eller indirekte råderett over trustformuen forvalter i praksis gir den/de begunstigede. Videre vil tilfeller med flere, ukoordinerte begunstigede trolig behandles på en annen måte enn

i tilfeller der forvalter lett kan rette seg etter den eneste begunstigedes ønsker.

Skjønnsmessig fastsettelse av trustens formuesverdi

Det innleverte materialet var ikke tilstrekkelig til å gjøre en verdivurdering av formuesmassen i trusten, og en skjønnsmessig fastsettelse av formuesverdien var derfor nødvendig for å fastsette formuesskatten.

Også den faktiske skjønnsmessige fastsettelsen var heftet med mye usikkerhet. Skattekontoret tok utgangspunkt i beløpene selskap K hadde innbetalt som kommisjon til selskapene under trusten. Beløpene var kommet norske skattemyndigheter i hende etter bistand fra skattemyndighetene i landet selskap K var hjemmehørende i. Disse opplysningene utgjorde en «sikker nedre grense» for kontantstrømmen inn i trusten, men gav på ingen måte det fulle bildet av økonomien til selskapene under trusten.

I sitt vedtak la skattekontoret til grunn at det også fantes andre avtaler for utnyttelse av oppfinnelsen til skattepliktige, som igjen ville kunne gi grunnlag for andre strømmer av kommisjonsinnbetalinger. Opplysninger i saken, og også andre offentlig tilgjengelige kilder, viste at produkter basert på skattepliktiges oppfinnelse var tilgjengelige i langt flere land enn de som var nevnt i den kjente avtalen mellom selskap K og trustselskap H Ltd.

Sekretariatet fant skattekontorets argumentasjon for eksistensen av andre slike inngående kontantstrømmer overbevisende. Likevel lot ikke disse andre kontantstrømmene seg kvantifiseres ved annet enn helt generelle betraktninger. Usikkerheten knyttet til størrelsesordenen av disse andre kontantstrømmene gjorde at sekretariatet innstilte på at de ikke ble tatt med på inntektsiden i den endelige skjønnslinkingen. Skatteklagenemnda sluttet seg senere til dette.

Selve skjønnnet bygget på akkumulering av de kjente kommisjonsbetalingene fra selskap K. De andre kjente trustselskapene ble ikke forsøkt verdsatt eller inkludert i skjønnfastsettelsen på grunn av fullstendig manglende informasjon om deres inntekter og/eller aktiva. Sekretariatet og Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets metode for fastsettelse av formuesverdiene i trusten, og var enig i at skjønnnet var forsvarlig og rimelig. Skattepliktige hadde alle muligheter til konkret å dokumentere sitt syn uten at dette ble gjort.

Skattekontoret hadde også vurdert alternative måter å verdsette størrelsen på formuen i trusten på. Det ble blant annet foretatt en verdsettelse av kontrakten som til lå til grunn for de kjente kommisjonsutbetalingene. Denne fremgangsmåten for fastsettelse av trustens formue ga en betydelig høyere formue enn en akkumulering av de kjente kommisjonsutbetalingene. Sekretariatet kom, i likhet med skattekontoret, til at verdivurderingen basert på akkumulering av kjente inntekter berodde på færrest ikke etterprøvbare antagelser, og dermed fremstod som den mest forsvarlige.

Tilleggsskatt ved død

I skattekontorets vedtak og senere omgjøringsvedtak ble det ilagt tilleggsskatt- og skjerpet tilleggsskatt for de formues- og inntektsendringene som forelå.

Sekretariatet foretok en ny vurdering av hvorvidt det skulle ilegges tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt i sitt utkast til Skatteklagenemnda. Sekretariatet var enig i skattekontorets vurdering av tilleggsskatt for de fleste av postene. Unntakene er ikke av betydning for fremstillingen her. I motsetning til skattekontoret kom sekretariatet til at det ikke forelå adgang til å ilegge skjerpet tilleggsskatt for inntektsårene 2004 til 2009. For inntektsåret 2010 innstilte sekretariatet på ileggelse av skjerpet tilleggsskatt for de punktene der en slik reaksjon var aktuell. Satsen for

tilleggsskatten ble foreslått redusert på grunn av liggetid i sekretariatet på ca. 25 måneder.⁵

Skattepliktige døde kort tid før selve behandlingen av saken i stor avdeling i Skatteklagenemnda. Dødsfallet skjedde altså etter at skattekontorets vedtak og omgjøringsvedtak, som inkluderte tilleggsskatt, var fattet. Dødsfallet skjedde også etter at klage til Skatteklagenemnda var levert av skattepliktige, og etter at sekretariatets utkast til innstilling var kommentert av skattepliktiges representant.

Skattepliktiges representant fremholdt at klagesaken burde henlegges både når det gjaldt de påklagede materielle spørsmålene, og også spørsmålet om tilleggsskatt, siden skattepliktige var død på tidspunktet for Skatteklagenemndas behandling av saken. Det ble vist til EMK art. 6, og retten til en rettferdig rettergang.

Rettskilder

Det følger av skatteforvaltningsloven⁶ at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når den skattepliktige er død. Bestemmelsen har sammenheng med uskyldspresumsjonen i EMK⁷. Av Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.43 s. 47 fremgår følgende:

«Tilleggsskatteutvalget har påpekt at det vil være i strid med uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 å ilegge arvingene tilleggsskatt for skatteunndragelser som avdøde var ansvarlig for. Selv om avdødes bo, og ikke arvingene formelt, vil være subjekt for illeggelsen, er det arvingene (loddeierne i boet) som blir de reelle ansvarssubjekter i slike tilfeller. Dette bør unngås. Departementet foreslår derfor at det lovfestes et unntak fra tilleggsskatt når skattyter er død. Dersom skattyter dør etter at tilleggsskatten er ilagt, opprettholdes kravet, selv om klage- og søksmålsfristen ikke er utløpt. Tilleggsskatten er da allerede blitt

avdødes gjeld, og arvingenes overtakelse av denne innebærer ikke å bli ilagt noe reelt ansvar for avdødes unndragelse. Men arvingene kan da selvsagt utnytte de mulighetene som klage- og søksmålsfristene gir.» (mine understrekninger)

Begrunnelsen for innføring av bestemmelsen var at det ville være i strid med uskyldspresumsjonen i EMK å ilegge arvingene tilleggsskatt for skatteunndragelse som avdøde var ansvarlig for.

I Skatteforvaltningshåndboken, siste utgave side 606, fremgår følgende:

«Hvis den skattepliktige dør før tilleggsskatt er fastsatt, skal det ikke fastsettes tilleggsskatt. Derimot skal tilleggsskatt som er fastsatt før skattepliktiges død, opprettholdes, selv om klage- og søksmålsfristen ikke er utløpt. Tilleggsskatten er da allerede blitt avdødes gjeld, og arvingenes overtakelse av denne innebærer ikke noe reelt ansvar for avdødes unndragelse. Arvingene beholder imidlertid avdødes klagerett.» (mine understrekninger)

Tilleggsskatten frafalles

Sekretariatet fant på bakgrunn av ovenstående at ileggelse av tilleggsskatt i denne saken ikke var i strid med uskyldspresumsjonen i EMK. Både forarbeidene og hensynet bak reglene tilsa, slik sekretariatet så det, at unntaket for tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven ikke kom til anvendelse siden den skattepliktige døde etter at tilleggsskatten var «ilagt». Sekretariatet innstilte derfor på at unntaket ikke kom til anvendelse.

Fra vedtaket siteres:

«[...] saken har pågått over svært lang tid, og [...] det er gjennomført en skriftlig behandling. Saken er fra skattemyndighetene sin side opplyst så godt som mulig, og det understrekes i denne sammenheng at den skattepliktige på alle trinn i prosessen er gitt innsyn i sakens dokumenter, og gitt mulighet til å opplyse saken. Skattepliktiges død inntraff

på et tidspunkt langt etter partsinnsyn (sekretariatets utkast til innstilling) var gitt, og også i lang tid etter skattepliktiges representant hadde inngitt kommentarer til sekretariatets utkast til innstilling. Slik sekretariatet ser det foreligger det således ingen grunn for henleggelse av saken.»

Ved avgjørelse av saken tok Skatteklagenemnda i likhet med sekretariatet (i sitt utkast) utgangspunkt i skatteforvaltningsloven.⁸ Skatteklagenemnda la til grunn at denne bestemmelsen må forstås slik at tilleggsskatt må være «endelig ilagt» før skattepliktige dør, jf. blant annet NOU 2003:7 pkt. 11.2.6.2:

«Utvalget foreslår derfor at det ikke ilegges tilleggsskatt der skattyter avgår ved døden før tilleggsskatt er endelig ilagt. Er derimot tilleggsskatt endelig ilagt før skattyter døde, kan tilleggsskatten opprettholdes og innkreves.» (mine understrekninger)

Skatteklagenemnda sluttet seg ikke til sekretariatets utkast i spørsmålet om tilleggsskatt, og slutningen ble at tilleggsskatt ikke ble fastsatt. Avviket lå i tolkningen av når tilleggsskatt er ilagt. Sekretariatet mente dette var ved skattekontorets vedtak.⁹

Nemnda støttet seg derimot til ordlyden «endelig ilagt» i NOU 2003:7 pkt. 11.2.6.2, og kom frem til skjæringspunktet var ved skatteklagenemndas vedtak i tilfeller der skattekontorets vedtak var påklaget.

Skatteklagenemnda begrunnet sin slutning med passusen:

«Skattepliktige er avgått ved døden før klagen over skattekontorets vedtak om ileggelse av tilleggsskatt er avgjort. Nemnda mener at det da ikke foreligger et endelig vedtak om dette, og finner at tilleggsskatt ikke kan fastsettes nå.»

⁵ Jf. Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 13, samt ikrafttredelse av ny skatteforvaltningslov i 2017.

⁶ § 14-4 bokstav f).

⁷ artikkel 6 nummer 2.

⁸ § 14-4 bokstav f).

⁹ Jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.43 s. 47.