

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 27. janúar 2012 í máli nr. E-47/2010:

Jón Ólafsson

(Ragnar Aðalsteinsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Guðrún Margrét Árnadóttir hrl.)

Mál þetta, sem dómtekið var 12. janúar sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Jóni Ólafssyni, 34 Bryanston Square, London, Bretlandi gegn íslenska ríkinu með stefnu áritaðri um birtingu 22. desember 2009.

Dómkröfur stefnanda eru þær að ógiltur verði með dómi úrskurður ríkisskattstjóra frá 17. desember 2003, þess efnis að stefnandi hafi skattalega heimilisfesti og beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi í skilningi 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, allt árið 1998 og áfram uns annað yrði ákveðið.

Þá krefst stefnandi að viðurkennt verði með dómi að stefnandi hafi frá 1. september 1998 borið takmarkaða skattskyldu hér á landi, í skilningi 3. gr. laga nr. 90/2003.

Loks krefst stefnandi málskostnaðar auk virðisaukaskatts.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnandi verði dæmdur til að greiða stefnda málskostnað að mati dómsins.

Málsatvik

Tildrög þessa máls eru þau að 21. febrúar 2002 tilkynnti skattrannsóknarstjóri ríkisins stefnanda að rannsókn væri hafin á skattskilum hans vegna tekjuáranna frá og með 1996 til og með ársins 2001. Rannsókninni lauk 29. september 2003 með útgáfu skýrslu, dagsettri sama dag. Í skýrslunni kemur fram að 22. nóvember 2002 hafi Hagstofu Íslands, Þjóðskrá, borist tilkynning frá stefnanda um að hann og fjölskylda hans hafi verið með lögheimili í Bretlandi frá og með 1. september 1998. Hinn 29. nóvember 2002 hafi skráningu hjá Hagstofu Íslands, Þjóðskrá, verið breytt afturvirktil til samræmis við framangreinda tilkynningu stefnanda.

Ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð, dagsettan 17. desember 2003, þar sem komist var að þeirri niðurstöðu að stefnandi hafi verið með skattalega heimilisfesti og borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi í skilningi 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og eignaskatt, allt árið 1998 og áfram uns annað yrði ákveðið. Um þá niðurstöðu snýst ágreiningur málsins.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi vísar til þess að samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 skuli þeir sem séu heimilisfastir hér á landi greiða hér skatta af öllum tekjum sínum og öllum eignum sínum. Þeir sem hafi fellt niður heimilisfesti hér á landi geti verið skattskyldir hér áfram nema þeir sanni að þeir séu skattskyldir í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt þeim skattskyldum.

Enga skýringu sé að finna á því, hvorki í ákvæði 1. mgr. 1. gr. laga um tekjuskatt né í greinargerð með eldri lögum um sama efni, hvaða einstaklingar teljist skattalega heimilisfastir hér á landi. Ákvæðið kveði einvörðungu á um að þeir sem séu heimilisfastir hér á landi beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu af tekjum sínum.

Í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem sé samhljóða 2. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignaskatt, komi fram að ríkisskattstjóri hafi úrskurðarvald um hverjir skuli teljast heimilisfastir á Íslandi samkvæmt 1. gr. og að við ákvörðun á heimilisfesti skuli miða við reglur laga um lögheimili eftir því sem við eigi. Lagaákvæði um skattalega heimilisfesti hafi enda ávallt byggst á tilvísunum til lögheimilis. Meginreglan sé því sú að miða skuli við reglur laga um lögheimili við ákvörðun um heimilisfesti skattskyldra aðila nema eitthvað sérstakt komi til, sbr. hrd. 2000, bls. 3587 (nr. 97/2000) sem síðar verði vikið að. Til stuðnings síðastnefndri ályktun megi nefna athugasemdir við frumvarp til laga nr. 21/1990 um lögheimili þar sem segi orðrétt:

„Nauðsynlegt er að skapa meiri festu um ákvörðun lögheimilis en verið hefur. Þetta er ákaflega brýnt vegna þess hve lögheimilisskráning skiptir miklu um framkvæmd ýmissa laga, sérstaklega skattalaga [...]“

Samkvæmt 1. mgr. 1. gr. lögheimilislaga nr. 21/1990 sé lögheimili sá staður þar sem maður hafi fasta búsetu. Í 2. mgr. sömu greinar sé að finna ákveðin viðmið sem nota skuli við mat á því hvar lögheimili manns teljist vera. Fasta búsetu skuli miða við þann stað þar sem maður hafi bækistöð sína, dveljist að jafnaði í tómstundum sínum, hafi heimilismuni sína og þar sem svefnstaður hans sé þegar hann sé ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða eða annarra hliðstæðra atvika.

Stefndi byggir á því að af málavöxtum sé ljóst að stefnandi uppfylli öll ofangreind skilyrði lögheimilislaga enda hafi miðstöð persónulegra og

fjárhagslegra hagsmuna hans verið í Bretlandi þar sem hann hafi haldið heimili sitt, haft heimilismuni sína, börn hans hafi sótt skóla o.s.frv. Þar að auki hafi stefnandi og fjölskylda hans verið með skráð lögheimili í Bretlandi frá 1. september 1998.

Stefnandi hafi ásamt fyrrverandi eiginkonu sinni og börnum þeirra dvalist að meginstefnu til í Bretlandi á því tímabili sem til skoðunar var hjá ríkisskattstjóra. Þau börn stefnanda sem hafi verið á grunnskólaaldri hafi jafnframt stundað nám í Bretlandi en þau hafi einvörðungu dvalist á Íslandi vegna orlofa. Skólaárið á Bretlandi sé frá 1. september ár hvert fram að miðjum júlí næsta ár eða um 39 vikur. Sé miðað við að börn stefnanda hafi farið til Íslands fyrsta dag hvers frís og komið til Bretlands síðasta dag hvers frís þá gætu þau að hámarki náð 91 degi á Íslandi. Megi það því vera ljóst að frá upphafi hafi stefnandi, ásamt fyrrum eiginkonu og börnum, dvalist meira í Bretlandi en á Íslandi og hafi þau haft þar fasta búsetu í skilningi 1. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili.

Þá sé vert að benda á 7. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili þar sem segi að hjón eigi sama lögheimili. Hafi þau sína bækistöðina hvort skuli lögheimili þeirra, samkvæmt 1. gr., vera hjá því hjónanna sem hafi börn þeirra hjá sér. Ljóst sé að fyrrum eiginkona stefnanda hafi ávallt dvalist meira í Bretlandi en á Íslandi og hafi börn hennar dvalist með henni þar a.m.k. um 75% af árinu. Af þeim sökum teljist heimilisfesti stefnanda í Bretlandi.

Úrskurður ríkisskattstjóra frá 2003 sé nokkuð á skjön við dómaframkvæmd í sambærilegum málum. Í því sambandi vísar stefnandi sérstaklega til dóms Hæstaréttar Íslands, hrd. 2000, bls. 3587 (nr. 97/2000) frá 9. nóvember 2000. Þar hafi atvik verið með þeim hætti að kona ein, A, skildi við eiginmann sinn og flutti í framhaldinu ásamt þremur börnum sínum til Bretlands vorið 1996. Hún hafi komið í stutta heimsókn til Íslands haustið 1997 og aftur í sjö vikur á árinu 1998 og hafi þá alið fjórða barn sitt. Í Bretlandi hafi hún starfað um skeið á árinu 1997 fyrir íslenskt fyrirtæki og taldi tekjur vegna þess fram til skatts á Íslandi. Þá hafi hún af og til starfað við skúringar á Bretlandi á árunum 1997-1999. Hún hafi flutt aftur til Íslands vorið 1999. Allan þann tíma sem hún hafi dvalist í Bretlandi hafi hún verið með skráð lögheimili á Íslandi. Ríkisskattstjóri úrskurðaði að A bæri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignaskatt, vegna tekna sinna og eigna, frá og með 1. júní 1996 að telja. Í dómsforsendum héraðsdóms, sem hafi verið staðfestar að þessu leyti af Hæstarétti segi að úrskurður ríkisskattstjóra hafi verið lögmatgur hvað varði form og efni þar sem:

„[...] stefnandi hafi búið í Bretlandi frá 1. júní 1996 og ekki haft heimilisfesti hér á landi frá þeim tíma í skilningi 1. tl. 1. mgr. 1. gr. laganna. Skattlagning stefnanda hér á landi frá 1. júní 1996 og þar til úrskurðurinn gekk byggðist samkvæmt framansögðu á rangri skráningu lögheimilis stefnanda hjá Þjóðskrá Hagstofu Íslands sem stefnandi bar sjálf ábyrgð á. Með úrskurðinum var þessi ranga skráning leiðrétt hvað skattaskyldu stefnanda hér á landi varðaði.“

Sé mál þetta borið saman við mál stefnanda megi sjá margt sameiginlegt með skattaðilum en þveröfuga niðurstöðu ríkisskattstjóra. Konan A hafi talið tekjur sínar fram á Íslandi, hafi allan tímann verið með skráð lögheimili á Íslandi og hafi einvörðungu dvalist í 3 ár í Bretlandi. Í forsendum niðurstöðu ríkisskattstjóra sé aðallega byggt á skráningu á skólaskyldum börnum hennar hjá Fræðslumiðstöð

Reykjavíkur og meginreglu 7. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili. Á báðum dómstigum hafi verið talið að A bæri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Konan A hafi allan þann tíma er hún dvaldist erlendis verið skráð með lögheimili sitt á Íslandi. Með hliðsjón af þessu máli, og einkum forsendum í úrskurði ríkisskattstjóra, sé niðurstaðan sú að við ákvörðun á heimilisfesti geti sá staður þar sem skólaskyld börn sækja skóla ráðið úrslitum. Í máli stefnanda sé hvergi deilt um það að skólaskyld börn hans væru ekki í skóla á Íslandi. Í raun ætti því samkvæmt framangreindum úrskurði að vera hægt að slá því föstu að stefnandi stofnaði til heimilis í Bretlandi ásamt fyrrum eiginkonu sinni og töldust þau því ekki hafa heimilisfesti hér á landi.

Stefnandi kveður að af þessum dómi Hæstaréttar megi draga þá ályktun að það gildi einu hvar lögheimili manns sé skráð, hvort skráningar séu færðar aftur í tímann, hvort skráningin sé skráð á réttum tíma eða hvort skráning erlendis fari alls ekki fram. Heldur sé það raunveruleg búseta manns sem ráði við ákvörðun á heimilisfesti í samræmi við svefnstaðarreglu 1. mgr. 1. gr. laga um lögheimili nr. 21/1990. Með engu móti verði því skilin sú afstaða skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra að líta fram hjá þeirri staðreynd að miðstöð persónuhagsmuna stefnanda hafi verið í Bretlandi en ekki á Íslandi. Þess í stað einblíni skattyfirvöld á það hvort skráning hafi verið rétt í Bretlandi, hvort skráning hafi misfarist eða hvort skattaðili hafi talið fram til skatts þar eða hér á landi, en slík framkvæmd brjóti í bága við áður nefnda dómaframkvæmd Hæstaréttar.

Í úrskurði ríkisskattstjóra frá 17. desember 2003 komi fram að stefnandi hafi talið fram til skatts hér á landi á árunum 1998-2001 og sætti skattlagningu hér á landi á því tímabili sem aðili með fulla og ótakmarkaða skattskyldu. Af þessu sé dregin sú ályktun að stefnandi hafi álitid sig heimilisfastan hér á landi. Það sé ekki rétt. Stefnandi sætti aftur á móti skattlagningu eins og aðili sem beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu en ekki sem aðili með takmarkaða skattskyldu. Sú ákvörðun hafi ekki verið stefnanda heldur skattyfirvalda.

Ef litið verði svo á að stefnandi hafi sjálfur talið sig heimilisfastan á Íslandi sé rétt að taka fram að persónulegt mat stefnanda ráði ekki heimilisfesti hans, heldur raunverulegar aðstæður. Þetta gildi einnig um ummæli stefnanda í tilgreindu tímaritsviðtali um meginheimili fjölskyldunnar og upplýsingagjöf til skattyfirvalda í Bretlandi. Í tímaritsviðtalinu tjái stefnandi sig um lögfræðilegt hugtak, „*domiciled*“, sbr. hins vegar hugtakið „*resident*“, en hugtakið „*domiciled*“ hafi ekki sömu þýðingu og hugtakið „heimilisfesti“ í skilningi 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Í öðru lagi sé ljóst að stefnandi hafi ekki gert sér að fullu grein fyrir því hvað fælist í þessu hugtaki. Í þriðja lagi megi benda á bréf frá breskum skattyfirvöldum, Inland Revenue, dags. 14. febrúar 2003, en þar segi eftirfarandi um hugtakið „*domiciled*“ í breskum lögum:

“Under UK domestic legislation, domicile is regarded as a separate concept from residence. It is based on a person's origins and future intentions, while residence is related to the current situation of the person.”

Við ákvörðun skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt sé umfram allt miðað við búsetu og samfellda dvöl hér á landi. Stefnandi hafi ekki slík tengsl við landið og felist í ákvæði 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Í ákvæði 2. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili segi að

hver sá sem dveljist á Íslandi í sex mánuði eða lengur á ársgrundvelli skuli eiga lögheimili á Íslandi samkvæmt lögnum. Í því felist að einstaklingur skuli hafa dvalist hér í samtals 183 daga að lágmarki til þess að vera talinn með lögheimili hér á landi ef vafi leiki á því hvort fasta búsetu skuli telja hér á landi eða í öðru landi. Stefnandi hafi ekki dvalist svo lengi hér á landi síðan 1998.

Líkt og áður greini hafi orðið nokkur dráttur á því að stefnandi sinnti skattamálum sínum sem skyldi, en það hafi dregist í nokkurn tíma að tilkynna sveitarstjórn um för stefnanda til Bretlands, sbr. 1. mgr. 10. gr. nr. 21/1990. Skráð lögheimili stefnanda hafi því verið áfram í Stigahlíð 82 í Reykjavík. Þessi mistök stefnanda breyti hins vegar engu um þá meginreglu sem gildi um ákvörðun lögheimilis og finna megi í 1. gr. laga nr. 21/1991 um lögheimili. Samkvæmt henni teljist lögheimili stefnanda þar sem hann hafi bækistöð sína, dveljist að jafnaði í tómstundum sínum, hafi heimilismuni sína o.s.frv. Þar að auki verði að líta til þess að lögheimilisbreytingin hafi verið samþykkt afturvirkkt af þar til bærum stjórnvöldum þannig að samkvæmt formi og efni teljist stefnandi með skráð lögheimili í Bretlandi frá 1. september 1998. Með vísan til þess sem fyrir liggja um fasta búsetu stefnanda frá 1. september 1998 verði því að telja að stefnandi hafi ekki verið heimilisfastur hér á landi í skilningi 1. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 frá þeim tíma.

Í úrskurði ríkisskattstjóra frá 17. desember 2003 séu talin upp ýmis atriði tengd Íslandi sem óþarfi sé að rekja í löngu máli þar sem þau hafi litla þýðingu borið saman við miðstöð persónuhagsmuna stefnanda sem sannarlega hafi verið í Bretlandi. Ekki verði þó komist hjá því að gagnrýna þá lýsingu sem þar sé dregin upp af högum stefnanda og séu þau gögn sem lögð hafi verið fram í tengslum við málið, og sýna áttu fram á tengsl hans við Ísland, að miklu leyti ófullnægjandi. Mikið sé gert úr fjármálalegum umsvifum stefnanda hér á landi og öðrum tengslum hans við landið. Af einhverjum ástæðum minnst ríkisskattstjóri hins vegar ekki á þá staðreynd að frá árinu 1998 hafi stefnandi búið í Englandi ásamt fjölskyldu sinni. Minnst hann þá ekki á fjölskylduhagi stefnanda en telji frekar ástæðu til að taka m.a. fram að stefnandi sé ræðismaður hér á landi fyrir Indónesíu.

Líkt og áður greini sé meginreglan sú að við ákvörðun á heimilisfesti skuli miða við reglur laga um lögheimili nema eitthvað sérstakt komi til, sbr. 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 og áður tilgreindar forsendur í hrd. 2000, bls. 3587 (nr. 97/2000). Stefnandi og fjölskylda hans hafi verið skráð með lögheimili í Bretlandi. Það standi því á ríkisskattstjóra að sýna fram á að stefnandi hafi ekki haft heimilisfesti í Bretlandi heldur á Íslandi. Í úrskurði ríkisskattstjóra komi fram að hugtakið „heimilisfesti“ sé víðtækara en hugtakið „lögheimili“ og við mat á heimilisfesti beri að taka mið af raunverulegum aðstæðum. Það standi á ríkisskattstjóra að sýna fram á að raunverulegar aðstæður stefnanda hafi verið með þeim hætti að hann hafi ekki haft heimilisfesti í Bretlandi.

Í úrskurði ríkisskattstjóra segi að stefnandi hafi tilkynnt yfirvöldum í Bretlandi að hann hafi flutt aðsetur sitt til Bretlands tímabundið vegna náms barna sinna. Hið rétta sé að stefnandi tilkynnti yfirvöldum í Bretlandi að það væri ætlun fjölskyldunnar að vera í Bretlandi þangað til börnin kláruðu nám sitt eða í 10 ár og þá kynni fjölskyldan hugsanlega að fara frá Bretlandi. Það hafi hins vegar alltaf komið til greina hjá stefnanda að vera lengur í Bretlandi. Hér sé því ekki um minni festu heimilis að ræða en almennt gangi og gerist.

Rík áhersla sé lögð á það í íslenskum rétti að skattamálum verði einvörðungu skipað með lögum frá Alþingi, sbr. 1. mgr. 40. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Framsal skattlagningarvalds til stjórnvalda sé jafnframt með öllu óheimilt, en sérstakt ákvæði þess efnis hafi verið í stjórnarskrá Lýðveldisins allt frá árinu 1995. Þessi áhersla og stjórnskipulegur grunnur tekjuskattslaga nr. 90/2003 hljóti að leiða til þess að skattyfirvöld verði að leggja á það áherslu að ekki verði farið út fyrir texta laganna við skýringu þeirra. Reglur um skattalega heimilisfesti þurfi því að skýra út frá orðanna hljóðan.

Ákvæði 2. tl. 1. mgr. 1. gr. laga um tekjuskatt kveði á um hvenær skattalegri heimilisfesti einstaklings sem búi á Íslandi ljúki vegna flutnings af landi brott. Ef einstaklingur kjósi að flytja frá Íslandi verði hann áfram skattalega heimilisfastur í allt að þrjú ár. Geti skattaleg heimilisfesti á þessum tíma fallið niður að tveimur skilyrðum uppfylltum. Í fyrsta lagi þurfi viðkomandi að vera skattalega heimilisfastur samkvæmt reglum þar um í ríki sem flutt sé til. Í öðru lagi þurfi viðkomandi að fullnægja þar skattskyldu sinni. Í máli því sem hér sé til úrlausnar liggja fyrir að stefnandi uppfyllti bæði skilyrðin.

Í löngu máli bæði í skýrslu skattrannsóknarstjóra og í úrskurði ríkisskattstjóra frá 17. desember 2003 sé farið yfir atriði sem eigi að benda til þess að stefnandi skuli teljast heimilisfastur á Íslandi en ekki í Bretlandi. Sé m.a. vísað til ummæla hans í bréfi til yfirvalda í Bretlandi og í tímaritsviðtali frá árinu 2001. Einnig sé vísað til gjörninga í skýrslu skattrannsóknarstjóra þar sem tilgreint heimilisfang stefnanda sé Stigahlíð 82, Reykjavík. Rétt sé og að hann hafi þá verið þinglýstur eigandi fasteignarinnar sem hann síðar seldi í nóvember 2003. Að mati stefnanda sé ógjörningur að skýra 2. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 á þá leið að einstaklingur sem hafi verið skattalega heimilisfastur á Íslandi en flytji úr landi verði að ganga þannig frá sínum málum að hann eigi ekki fasteign hér á landi, hvað þá aðgang að íslensku húsnæði en verði að öðrum kosti heimilisfastur hér á landi. Enga slíka stoð megi sækja í framangreint ákvæði tekjuskattslaga þrátt fyrir að það kveði á um mögulega áframhaldandi skattskyldu eftir flutning af landi brott. Taka beri mið af því hvar föst búseta stefnanda hafi verið, en hún hafi verið í Bretlandi þar sem hann og fjölskylda hans hafi dvalist mestan hluta ársins á því tímabili sem til skoðunar var.

Það sé þekkt víða að menn sem hafi til þess fjárhagslegt bolmagn kaupir sér fasteignir víðs vegar um heim. Í 4. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili séu reglur um það hvernig ákvarða eigi lögheimili við þessar aðstæður en samkvæmt henni geti enginn einstaklingur átt lögheimili á fleiri en einum stað í senn. Stefnandi hafi átt þrjár fasteignir á því tímabili sem til skoðunar sé sem báðar gætu talist heimili hans, eina á Íslandi, aðra í Bretlandi og þá þriðju í Frakklandi. Hafi stefnandi ferðast þar á milli og stundað viðskipti um víða veröld án nokkurra vandræða með hjálp nútímatækni. Fastur búsetustaður hans hafi þó ávallt verið í Bretlandi og hafi hann dvalist þar bróðurpart ársins öll þau tímabil sem til skoðunar voru hjá skattyfirvöldum að einu undanskildu.

Þá sé rétt að vekja athygli á því að úrskurður ríkisskattstjóra frá 17. desember 2003 virðist eiga að hafa áhrif allt til úrskurðardags og áfram, sbr. úrskurðarorðin um að niðurstaðan gildi allt árið 1998 og áfram og þá virðist ekki skipta máli að fyrirtæki stefnanda hafi selt allar eigur sínar á Íslandi um mánuði

áður en úrskurðurinn var kveðinn upp. Stefnandi virðist því hafa verið úrskurðaður með skattlega heimilisfesti og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi þrátt fyrir þá staðreynd að hann eða fyrirtæki hans ættu ekki neinar eignir hér á landi að undanskilinni fasteigninni að Stigahlíð 82 sem stefnandi hafi selt í nóvember 2003. Ekki skipti hér máli að stefnandi eignaðist síðar verulegt hlutafé í Icelandic Water Holdings ehf. og situr í stjórn þess félags.

Stefnandi hafi gert skattyfirvöldum grein fyrir fjármálaumsvifum sínum hér á landi í andmælum við skýrslu skattrannsóknarstjóra, 12. febrúar 2003, bls. 7-8. Í nóvember 2003 seldu fyrirtæki stefnanda það sem eftir var af eignum sínum á Íslandi og þar með hafi lokið þeirri umbreytingu eigna og viðskipta, sem hafi átt upphaf sitt í flutningi stefnanda og fjölskyldu hans til Bretlands. Þá leggi stefnandi áherslu á að þær eignir sem hér um ræði verði ekki fluttar frá Íslandi í einni svipan heldur sé eðlilegt að gera ráð fyrir einhverjum tíma í því sambandi m.t.t. ákvörðunar á heimilisfesti.

Ríkisskattstjóri byggi mat sitt á heimilisfesti stefnanda á gögnum um hvar og hvernig stefnandi og fjölskylda hans hafi sótt þjónustu lækna, tannlækna og aðra heilbrigðisþjónustu á árunum 1998-2001. Hafi þá legið fyrir gögn frá Tryggingastofnun ríkisins þar sem upplýst hafi verið að fyrrum eiginkona stefnanda og börn þeirra undir lögaldri hafi fengið endurgreiddan eða niðurgreiddan kostnað vegna þjónustu sérfræðilækna, tannlækna og sjúkráþjálfara á Íslandi, líkt og einstaklingar með heimilisfesti hér á landi. Þrátt fyrir að heilbrigðisþjónusta hafi verið nýtt hér á landi breyti það ekki heimilisfesti stefnanda eða raunverulegum aðstæðum viðkomandi.

Jafnframt sé rétt að benda á að stór hluti þeirra gagna sem lögð hafi verið fram af skattrannsóknarstjóra ríkisins við rannsókn málsins varði notkun stefnanda á nuddi og tannlæknaþjónustu hér á landi en engri annarri heilbrigðisþjónustu og því hafi engin endurgreiðsla komið frá Tryggingastofnun ríkisins vegna þessa.

Skattrannsóknarstjóri bendi einnig á önnur atriði, svo sem sumarvinnu barna hans, sumarbúðir sem annað þeirra sótti, ökunám og fleira. Í því sambandi sé þess getið að tengsl barnanna við Bretland hafi verið margföld miðað við tengsl þeirra við Ísland og ætti að vera nóg að vísa þar til skólagöngu barna stefnanda en skólaárið í Bretlandi spanni um 39 vikur af 52 á ári. Í úrskurði ríkisskattstjóra sé fjallað um skólagöngu barna stefnanda og aðalheimili fjölskyldunnar. Þar segi:

„Það, að gjaldandi hafi talið það börnum sínum fyrir bestu að leggja stund á nám í Bretlandi og hafi af þeim sökum keypt þar húsnæði, haggar ekki þeirri staðreynd að aðalheimili fjölskyldunnar var áfram á Íslandi. Í lögum nr. 21/1990, um lögheimili, er sérstaklega gert ráð fyrir því að tímabundnar aðstæður eins og skólaganga erlendis haggi ekki lögheimili, sbr. einnig 4. mgr. 1. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt.“

Í lögum nr. 21/1990 um lögheimili komi hvergi fram að „tímabundnar aðstæður eins og skólaganga erlendis haggi ekki lögheimili“, enda vísi ríkisskattstjóri ekki til neins ákvæðis í þessu sambandi. Í 4. mgr. 1. gr. reglugerðar nr. 245/1963 komi fram að dveljist maður erlendis um stundarsakir, t.d. vegna námsdvalar, og bregði eigi heimilisfangi sínu hér á landi þá skuli hann gjalda skatt eins og hann hefði dvalist kyrr á landinu. Ekki sé hægt að fallast á það með

ríkisskattstjóra að í máli því sem hér sé til úrlausnar sé um að ræða námsdvöl um stundarsakir. Þar að auki verði ekki séð að tilvitnað reglugerðarákvæði frá 1963 eigi sér lengur lagastoð. Í skýrslu stefnanda til breskra skattýfirvalda komi jafnframt fram að áætlaður dvalartími fjölskyldunnar í Bretlandi sé 10 ár eða þar til börn hans hafi lokið námi en þá geti hugsanlega komið til þess að fjölskyldan flytji af landi brott. Þegar upplýsingagjöfin hafi átt sér stað hafi fjölskyldan þegar verið búin að vera rúm þrjú ár í Bretlandi og börnin á fjórða skólaári. Þá sé vart hægt að halda því fram að heimilisfangi fjölskyldunnar hafi ekki verið brugðið þar sem brugðið heimilisfang hafi einmitt verið tilefni úrskurða ríkisskattstjóra.

Þá verði ekki séð hvernig stefnandi og fyrrverandi eiginkona hans hafi getað rækt forsjárskyldur sínar gagnvart börnunum ef meginheimili þeirra hefði verið á Íslandi þar sem börn þeirra sóttu skóla í Bretlandi 273 daga á ári eða 75% ársins. Í ljósi skólagöngunnar og þess tíma sem hún taki verði að telja að börnin hafi haft fasta búsetu í Bretlandi í skilningi 1. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili og þar með teljist lögheimili þeirra þar. Með tilliti til forsjárskyldna og meginreglu 1. mgr. 7. gr. laga um lögheimili nr. 21/1990 verði að telja að stefnandi og fyrrverandi eiginkona hans hafi ekki getað átt lögheimili annars staðar en ólögráða börn þeirra í Bretlandi. Enda sé lögheimili í Bretlandi eðlileg niðurstaða sökum þess að stefnandi hafi að jafnaði dvalist lengur í Bretlandi en á Íslandi á þeim tíma sem til skoðunar var hjá ríkisskattstjóra og allt til ársins 2008.

Ár	Dagar í Bretland	Dagar á Ísland
01.09.98-31.12.98	57	46
01.01.99-31.12.99	133	125
01.01.00-31.12.00	128	122
01.01.01-31.12.01	98	139
01.01.02-31.12.02	128	99
01.01.03-31.12.03	183	67
01.01.04-31.12.04	173	71
01.01.05-31.12.05	120	94
01.01.06-31.12.06	174	72
01.01.07-31.12.07	158	56

Í andmælum stefnanda við skýrslu skattrannsóknarstjóra, dagsettum 16. júlí 2003, hafi athygli skattrannsóknarstjóra verið vakin á því að dráttur á að tilkynna Þjóðskrá Hagstofu Íslands um flutning fjölskyldunnar til Bretlands skýrðist að hluta af því að stefnandi hefði verið bankaráðsmaður í Íslandsbanka-FBA hf., síðar Íslandsbanka hf., frá fyrri hluta árs 2000 og út árið 2001. Samkvæmt 38. gr. þágildandi laga nr. 113/1996, um viðskiptabanka og sparisjóði, hafi bankaráðsmönnum borið að eiga lögheimili á Íslandi. Í úrskurði sínum virðist ríkisskattstjóri reyna að gera sér mat úr þessu enda þótt hér hafi verið um formlegt lagaskilyrði að ræða sem segi ekkert um „*raunverulegar aðstæður viðkomandi*“.

Í úrskurði ríkisskattstjóra komi fram að stefnandi hafi gegnt og gegni enn stöðu ræðismanns fyrir Indónesíu hér á landi. Þá segi að samkvæmt upplýsingum frá utanríkisráðuneytinu sé óhugsandi að einstaklingur sem ekki hafi heimilisfesti og lögheimili á Íslandi geti gegnt stöðu ræðismanns fyrir erlent ríki. Einstaklingur með búsetu utan Íslands myndi ekki vera samþykktur sem ræðismaður erlends ríkis á Íslandi. Ekki sé alveg ljóst hvað ríkisskattstjóri eigi við með þessari framsetningu, en þess skuli getið að það sé ekki sjálfgefið að ræðismaður búi í því ríki þar sem hann hafi verið skipaður ræðismaður, sbr. 6. og 7. gr. laga um aðild Íslands að alþjóðasamningi um ræðissamband nr. 4/1978.

Í úrskurði ríkisskattstjóra komi fram að stefnandi hafi gert skil á framtölum í Bretlandi sem „*resident but not domiciled*“, það sé staðfesting á því að bresk skattfyrvöld líti ekki á stefnanda sem aðila heimilisfastan í Bretlandi í skilningi 4. gr. tvísköttunarsamningsins milli Íslands og Bretlands heldur einungis skattskyldan í Bretlandi af tekjum sem eigi uppruna sinn í Bretlandi og af tekjum sem hann flytji inn til Bretlands.

Í úrskurðarframkvæmd hjá skattfyrvöldum héraendis hafi tíðkast að líta til raunverulegrar búsetu viðkomandi skattaðila og fjölskyldu hans og miðstöð persónuhagsmuna. Í framangreindum ákvæðum lögheimilislaga og tvísköttunarsamningsins sé sérstaklega vikið að þessum atriðum, en stefnandi hafi löngum verið búsettur í Bretlandi og hafi miðstöð persónuhagsmuna hans verið þar í landi.

Í svari breskra skattfyrvalda við fyrirspurn ríkisskattstjóra, dagsettu 7. október 2003, komi fram að stefnandi sé skattskyldur í Bretlandi á grundvelli 1. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins, þ.e.a.s. að stefnandi sé heimilisfastur í Bretlandi, sbr. „*aðili heimilisfastur í aðildarríki*“ á grundvelli búsetu. Í svarinu komi fram að þetta gildi um tekjur sem fluttar séu inn til Bretlands. Í úrskurði ríkisskattstjóra frá 17. desember 2003 sé fullyrt að í framtölum þeim sem stefnandi hafi afhent skattfyrvöldum í Bretlandi komi fram að hann hafi ekki flutt neinar tekjur inn til Bretlands og þar með teljist hann ekki heimilisfastur aðili í Bretlandi í skilningi tvísköttunarsamningsins. Þetta sé rangt. Í öllum framtölum stefnanda undir liðnum „*Income received by an overseas trust, company and other entity*“ komi fram að til Bretlands hafi verið fluttar tekjur frá ýmsum löndum. Fjárhæðirnar sem um ræði séu: 40.000 pund í framtali ársins 2002 fyrir næstliðið tekjuár, 40.000 pund í framtali ársins 2001 fyrir næstliðið tekjuár, 40.000 pund í framtali ársins 2000 fyrir næstliðið tekjuár og 12.000 pund í framtali ársins 1999 fyrir næstliðið tekjuár. Stefnandi hafi því verið heimilisfastur í Bretlandi í skilningi tvísköttunarsamningsins. Þess skuli getið að hér sé einungis um tekjur að ræða, en

ekki hlutafé eða lánsfé, og því ekki um tæmandi talningu að ræða á þeim fjármunum sem stefnandi færði til Bretlands á umræddu tímabili.

Ef svör breskra skattyfirvalda, dagsett 25. febrúar 2003, við fyrirspurn skattrannsóknarstjóra, séu skoðuð sjáist að þau hafi talið ástæðu til að skoða betur skattamál stefnanda í Bretlandi. Meðal annars hafi þótt ástæða til að kanna notkun stefnanda á síma- og internettengingum en látið hafi verið að því liggja að slík könnun gæti leitt til þess að meiri tekjur en ella yrðu skattlagðar í Bretlandi. Framangreindar framtaldar tekjur gætu því breyst.

Það liggi því fyrir að skattyfirvöld í Bretlandi hafi talið - og telji enn - stefnanda „aðila heimilisfastan“ í Bretlandi í skilningi 1. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins milli Íslands og Bretlands hvað varði tekjur sem hann flutti inn til Bretlands og tekjur sem áttu uppruna í Bretlandi. Með tilliti til þessara tekna telji þau stefnanda því ekki heimilisfastan í báðum aðildarríkjunum heldur í Bretlandi, sbr. 1. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins. Þar að auki bendi mælikvarðar 2. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins eindregið til þess að stefnandi teljist heimilisfastur í Bretlandi. Í a-lið 2. mgr. 4. gr. sé fjallað um miðstöð persónuhagsmuna, en telja verði að persónulegir og fjárhagslegir hagsmunir stefnanda hafi staðið í nánari tengslum við Bretland auk þess sem miðstöð persónuhagsmuna geti ekki talist annars staðar en þar sem ólögráða og skólaskyld börn stefnanda sækja skóla, sérstaklega þegar haf skilji á milli landa. Ef talið verði að fjárhagslegir hagsmunir hafi vægi, eins og hér standi á, þá liggi fyrir að um og eftir flutning stefnanda og fjölskyldu hans til Bretlands hafi eignir og fjármálaumsvif stefnanda héraendis verið flutt frá Íslandi, innan eðlilegs tímafrests. Samkvæmt b-lið 2. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins skuli miða heimilisfesti manns við það aðildarríki sem hann dveljist að jafnaði í ef ekki sé unnt að ákvarða í hvoru aðildarríkinu hann hafi miðstöð persónuhagsmuna sinna. Í máli því sem hér sé til úrlausnar liggi fyrir að frá 1. september 1998 til 31. desember 2007 hafi stefnandi dvalið lengur í Bretlandi en á Íslandi.

Samkvæmt c. lið 2. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins skuli einungis líta til ríkisfangs ef framangreindir mælikvarðar leiði ekki til niðurstöðu, en tilgangur ákvæðisins sé að koma í veg fyrir að menn teljist hvergi skattskyldir í þeim tilvikum er vafi leiki á um skattskyldu manns. Af öllu framangreindu sé hins vegar ljóst að slíkur vafi sé ekki fyrir hendi í máli stefnanda þar sem 1. mgr. 4. gr. auk a- og b-liða 2. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins vísi eindregið til þess að stefnandi sé heimilisfastur í Bretlandi.

Í máli þessu liggi fyrir að stefnandi hafi flutt búferlum til Englands árið 1998 ásamt fjölskyldu sinni. Hann hafi búið þar síðan og enginn vafi að miðstöð persónuhagsmuna hans sé þar í landi. Af þeim sökum beri stefnandi ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Því til stuðnings vísi stefnandi í ódagsettan úrskurð ríkisskattstjóra frá því í febrúar eða mars árið 2000 (bréf vegna hans dagsett í febrúar árið 2000). Þar komi fram að upplýst hafi verið að viðkomandi aðili hafi haft búsetu í Bretlandi frá 1998. Með vísan til þess hafi ríkisskattstjóri talið að viðkomandi aðili bæri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Í úrskurðinum segi orðrétt:

„Með hliðsjón af fyrirliggjandi upplýsingum og framkomnum gögnum þykir sýnt, að [aðilinn] hefur stofnað til heimilis erlendis og telst því ekki heimilisfastur

hér á landi í skilningi 1. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignaskatt, sbr. 2. gr. laga nr. 21/1990, um lögheimili, og uppfyllir því ekki lengur skilyrði ofangreindra lagaákvæða til að bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi frá 1. október 1998 að telja.“

Af hinum tilvitnuðu orðum sé ljóst að ríkisskattstjóri hafi í úrskurðarframkvæmd einkum litið til raunverulegrar búsetu viðkomandi skattaðila og fjölskyldu hans auk þess hvar miðstöð persónuhagsmuna hans sé staðsett. Í máli stefnanda beri að leggja sömu mælikvarða til grundvallar sem leiði allir til þeirrar niðurstöðu að stefnandi hafi borið takmarkaða skattskyldu hér á landi.

Stefnandi byggir jafnframt kröfu sína á þeirri staðreynd að ríkisskattstjóri hafi nú þegar endurskoðað afstöðu sína til heimilisfesti stefnanda, en ríkisskattstjóri hafi viðurkennt að stefnandi hafi ekki borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi frá 1998. Því til stuðnings vísi stefnandi til nýlegs en ódagsetts úrskurðar skattstjórans í Reykjavík sem talinn sé vera frá 20. - 29. janúar 2009. Þar veki eftirfarandi orð athygli:

„Samkvæmt upplýsingum frá þjóðskrá hefur gjaldandi átt lögheimili í Bretlandi frá árinu 1998. Skattstjóri telur því ljóst að gjaldandi hafi ekki borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hérlendis samkvæmt 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Samkvæmt 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, bera þeir aðilar sem ekki falla undir ákvæði 1. eða 2. gr. eða eru undanþegnir skattskyldu skv. 4. gr. takmarkaða skattskyldu. Í 7. tölul. 3. gr. sömu laga segir jafnframt að takmarkaða skattskyldu beri allir aðilar sem hafa tekjur, þar með talinn söluhagnað, af íslenskum hlutabréfum, stofnbréfum eða öðrum réttindum til hlutdeildar í hagnaði eða af rekstri íslenskra fyrirtækja og skulu þeir greiða tekjuskatt af þeim tekjum.“

Sérstaka athygli vekur að stefndi, ríkisskattstjóri hafi krafist þess í kröfugerð sinni til yfirséðanefndar, 26. júní 2009, að ofangreindur úrskurður skattstjórans í Reykjavík yrði staðfestur með vísan til forsendna hans. Því liggja fyrir að ríkisskattstjóri telji sjálfur að stefnandi hafi frá árinu 1998 borið takmarkaða skattskyldu hér á landi. Íslensk skattfyrirvöld hafi því ítrekað talið stefnanda heimilisfastan í Bretlandi og þar af leiðandi beri hann takmarkaða skattskyldu hér á landi. Breyti það engu þó ríkisskattstjóri hafi síðar, í kjölfar athugasemda stefnanda, gefið út framhaldskröfugerð með frekari rökstuðningi.

Stefnandi vísar jafnframt til úrskurðar skattstjórans í Reykjavík frá 11. janúar 2007 varðandi afdregna staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts stefnanda á árinu 2004 en af honum leiði að skattstjórinn hafi talið að stefnandi bæri ekki ótakmarkaða skattskyldu hér á landi.

Að öllu framangreindu virtu sé ljóst að miðstöð persónulegra og fjárhagslegra hagsmuna stefnanda hafi verið og sé enn í Bretlandi þar sem hann hafi haldið heimili sitt, dvalist að meginstefnu, haft heimilismuni sína og börn hans hafi sótt skóla. Þar að auki hafi stefnandi haft skráð lögheimili í Bretlandi frá 1. september 1998. Því sé ljóst að stefnandi hefur bæði að formi og efni verið með heimilisfesti í Bretlandi.

Að því sögðu sé þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra frá 17. desember 2003 verði ógiltur enda sé hann bæði efnislega rangur, þar eð stefnandi hafi ekki

verið heimilisfastur hér á landi, og brjóti í bága við meginreglur stjórnsluráttarins um afturköllun stjórnvaldsákvörðunar.

Samhliða ofangreindu sé þess krafist að viðurkennt verði með dómi að stefnandi hafi frá 1. september 1998 borið takmarkaða skattskyldu hér á landi í skilningi 3. gr. laga nr. 90/2003, en frá þeim degi hafi stefnandi verið skráður í Bretlandi samkvæmt skráningu Þjóðskrár Hagstofu Íslands.

Stefnandi vísar til 2. mgr., sbr. 1. mgr. 1. gr. og 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Einnig er vísað til 1., 2. og 7. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili, III. kafla stjórnslulaga nr. 37/1993 og 7. gr. laga nr. 4/1978 um aðild Íslands að alþjóðasamningi um ræðissamband. Vísað er til 4. gr. samnings milli ríkisstjórnar Lýðveldisins Íslands og ríkisstjórnar sameinaða konungsríkisins Stóra-Bretlands og Norður-Írlands til að komast hjá tvísköttun og koma í veg fyrir undanskot frá skattlagningu á tekjur og söluhagnað af eignum. Þá sé jafnframt vísað til 1. mgr. 40. gr., 65. gr., 1. mgr. 72. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944.

Kröfu um málskostnað styðji stefnandi við XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Þá styðjist krafa um virðisaukaskatt af málflytningu þóknun við lög nr. 50/1988. Stefnandi sé ekki virðisaukaskattskyldur og beri honum því nauðsyn til að fá dóm fyrir skatti þessum úr hendi stefndu.

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi kveður það rangt hjá stefnanda að hann hafi talið fram hér á landi eins og hann bæri takmarkaða skattskyldu samkvæmt 3. gr. þágildandi tekjuskattslaga, nú lög nr. 90/2003, um tekjuskatt. Stefnandi hafi staðið skil á framtölum til íslenskra skattyfirvalda fyrir tekjuárin 1998, 1999 og 2000 eins og hann bæri fulla og óskoraða skattskyldu hér á landi. Framtöl stefnanda séu framtöl sem menn, sem skattskyldir séu samkvæmt 1. gr. tekjuskattslaga, leggi fram. Það sé ekki fyrr en á skattframtali 2002 vegna tekjuársins 2001 sem stefnandi setji í athugasemd á framtalið að hann sé með skattalega heimilisfesti í Bretlandi og telji fram þar í landi. Það sé því ljóst að stefnandi hafi talið sig sjálfan skattskyldan að fullu á Íslandi. Stefnandi hafi verið skattlagður sem aðili með fulla og ótakmarkaða skattskyldu enda hafi hann talið fram sem slíkur. Stefnandi, kona hans og þau börn hans sem höfðu náð 16 ára aldri hafi fengið fullan persónuafslátt á móti álögðum tekjuskatti, en samkvæmt lögum eigi þeir sem skattskyldir séu samkvæmt 3. gr. eingöngu rétt á persónuafslætti miðað við dvalartíma hér á landi.

Ekki hafi heldur verið fyrir að fara samtíma skattskilum af hálfu stefnanda í Bretlandi á þeim tíma. Það hafi ekki verið fyrr en eftir að skattrannsóknarstjóri ríkisins sendi frumrannsóknarskýrslu til stefnanda í nóvember árið 2002 að stefnandi hóf að undirbúa gerð skattframtala sem hann hafi sent til breskra skattyfirvalda eða 27. desember 2002. Þá hafi stefnandi tilkynnt flutning sinn til Bretlands fyrst til Þjóðskrár í nóvember árið 2002 og hafi þá lögheimili hans af hálfu Þjóðskrár verið fært til Bretlands með afturvirkum hætti til 1. september 1998.

Ekki sé unnt að fallast á kröfur stefnanda í máli þessu. Engum efnisannmarka á úrskurði ríkisskattstjóra sé til að dreifa að lögum er leitt gæti til ógildingar hans. Stefnandi hafi sætt sig við þann úrskurð átölulaust í sex ár án þess að reyna að fá honum hnekkt fyrir dómstólum, sbr. 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Stefnandi hafi heldur ekki leitast við að fá þeirri afstöðu ríkisskattstjóra breytt vegna þess tíma sem liðinn sé frá því úrskurðurinn hafi verið kveðinn upp í desember 2003. Stefnandi hafi talið sig heimilisfastan á Íslandi og skattskyldan þar enda hafi hegðun hans verið með þeim hætti og hafi hann gert kröfur um að njóta þeirrar réttinda sem slík heimilisfesti bjóði upp á. Eftir að rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins hófst hafi stefnandi reynt allt til að komast hjá réttmætri skattlagningu á Íslandi samkvæmt endurálagningu í kjölfar skattrannsóknar.

Skattskylda manna sé ýmist takmörkuð eða ótakmörkuð. Ákvæði um ótakmarkaða skattskyldu sé að finna í 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þar komi fram í 1. tl. 1. mgr. 1. gr. að þeir einstaklingar sem hér séu heimilisfastir skuli greiða tekjuskatt af öllum sínum tekjum, hvar sem þeirra sé aflað. Þá taki 3. tl. 1. mgr. til þeirra aðila sem dvelji hér á landi lengur en í 183 daga á 12 mánaða tímabili, að teknu tilliti til eðlilegrar fjarveru. Ákvæði um takmarkaða skattskyldu sé að finna í 3. gr. áðurnefndra laga. Í 1. tl. greinarinnar komi fram að þeir sem dvelji hér á landi og starfi, án þess að þeir falli undir 1. gr. laganna, skuli greiða tekjuskatt af þeim tekjum sem þeir fái fyrir störf sín hér á landi. Í ákvæðinu sé ekki gert ráð fyrir eðlilegri fjarveru frá landinu líkt og gert sé í 3. tl. 1. mgr. 1. gr. laganna.

Í niðurlagi athugasemda við 1. gr. í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 40/1978 segi: „*Þar sem heimilisfesti samkvæmt þessari grein fellur ekki að öllu leyti saman við lagareglur um lögheimili er ríkisskattstjóra veitt úrskurðarvald um hverjir skulu teljast heimilisfastir hér á landi í skilningi skattalaga...*“ Það sé því ljóst að úrskurðarvald ríkisskattstjóra taki til víðrar merkingar orðsins heimilisfesti. Orðalagið „*Ríkisskattstjóri hefur úrskurðarvald um hverjir skulu teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt þessari grein*“ í 2. mgr. 1. gr. laganna beri samkvæmt framangreindu að skilja þannig að ríkisskattstjóri skeri úr um hvaða einstaklingar falli undir 1.- 4. tl. 1. mgr. greinarinnar og lúti úrskurðarvaldið því í raun að því hverjir teljist skattskyldir hér á landi samkvæmt 1. gr. Beri maður ótakmarkaða skattskyldu samkvæmt 1. gr. tekjuskattslaga teljist hann heimilisfastur hér á landi.

Í ákvæðum 2.- 4. tl. 1. mgr. 1. gr. sé mælt fyrir um skattskyldu fleiri manna en þeirra sem teljist hafa hér fasta búsetu í skilningi lögheimilislaga. Í því felist að hið skattalega heimilisfesti sé óháð ríkisfangi og/eða lögheimilisskráningu. Ljóst sé af ákvæðum 1. gr. laganna að ríkisskattstjóri sé ekki bundinn af því hvernig skráningu lögheimilis hjá Þjóðskrá sé hátað en beri þó að styðjast við ákvæði lögheimilislaga eftir því sem við eigi þegar ákvörðun um skattalegt heimilisfesti sé tekin. Þeir sem skráðir séu í Þjóðskrá með lögheimili hér á landi teljist sjálfkrafa heimilisfastir hér á landi og beri því ótakmarkaða skattskyldu samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt nema annað komi fram og ríkisskattstjóri úrskurði sérstaklega um heimilisfestið.

Við mat á því hvort maður teljist heimilisfastur hér á landi skuli tekið mið af ákvæðum laga nr. 21/1990, um lögheimili, eftir því sem við eigi. Samkvæmt 1. gr. þeirra laga teljist maður hafa fasta búsetu á þeim stað sem hann hafi bækistöð sína, dveljist að jafnaði í tómsundum sínum, hafi heimilismuni sína og svefnstaður hans sé þegar hann er ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika. Samkvæmt 2. gr. laganna skuli hver sá sem dveljist eða ætlar að dveljast á Íslandi í sex mánuði eða lengur eiga hér lögheimili samkvæmt því sem fyrir sé mælt í lögnum. Jafnframt sé þeim sem dveljist eða ætli að dveljast í landinu vegna atvinnu eða náms í þrjú mánuði eða lengur heimilt að skrá lögheimili sitt hér.

Heimilisfestishugtak skattalaga sé rýmra en hugtakið föst búseta samkvæmt lögheimilislögum. Þannig geti maður talist heimilisfastur hér á landi í skilningi 1. gr. skattalaga þó hann sé ekki með skráð lögheimili hér. Í úrskurði sínum horfi ríkisskattstjóri að sjálfsögðu til lögheimilislaga en hann sé ekki bundinn af þeim. Orðið heimilisfastur í tekjuskattslögnum sé notað sem heildarhugtak yfir þá sem falli undir 1.- 4. tl. 1. mgr. 1. gr. Hugtakið „heimilisfesti“ sé víðtækara en hugtakið „lögheimili“ þar sem það taki til skattskyldu eftir brottflutning héðan af landi, sbr. 2. tl., dvalar umfram ákveðinn dagafjölda, sbr. 3. tl., og starfa um borð í loftfari og skipi, sbr. 4. tl.

Framkvæma skuli heildstætt mat með sérstakri áherslu á athafnir skattaðila sjálfs við mat á heimilisfesti. Það land, sem maður hafi venjulega dvöl í sé aðeins einn þáttur af nokkrum sem veitt geti upplýsingar um persónu- og fjárhagsleg tengsl stefnanda. Við mat á heimilisfestinni geti ráðið úrslitum hvar maður dveljist jafnaðarlega. Þessi staður þurfi þó ekki endilega að vera sá staður þar sem hann dveljist lengst miðað við ákveðið tímabil. Athuga verði hæfilega langt tímabil svo unnt sé að leggja mat á það hvar maður dveljist að jafnaði og geti lengd þess verið breytileg eftir því hver eigi í hlut. Þótt maður dveljist ef til vill eitthvað minna á Íslandi en í Bretlandi þurfi það ekki endilega að merkja að persónu- og fjárhagsleg tengsl stefnanda séu ekki hér á landi. Meta þurfi raunverulegar aðstæður stefnanda, s.s. tengsl hans við landið, dvöl hans hér, tekjuöflun, fjármálaumsvifum, nýtingu þjónustu hins opinbera o.fl.

Stefnandi telji sig uppfylla skilyrði 1. og 2. mgr. 1. gr. lögheimilislaga nr. 21/1990 enda hafi miðstöð persónulegra og fjárhagslegra hagsmuna hans verið í Bretlandi þar sem hann hafi haldið heimili sitt, haft heimilismuni sína, börn hans hafi sótt skóla o.s.frv. Þar að auki hafi hann og fjölskylda hans verið með skráð lögheimili í Bretlandi frá 1. september 1998. Þessu vísi stefndi eindregið á bug.

Tilkynning til Þjóðskrár í árslok 2002 um afturvirknan flutning til Bretlands um meira en fjögur ár verði augljóslega að skoða í ljósi þeirra aðstæðna sem uppi hafi verið þegar tilkynningin hafi verið send þar sem stefnandi sé greinilega að reyna að komast hjá skattskyldu á Íslandi, þrátt fyrir að hafa skilað skattframtölum sínum til íslenskra skattýfirvalda, sem haldin hafi verið verulegum annmörkum og til rannsóknar voru. Þá sé vakin athygli á því að í hinni síðbúnu flutningstilkynningu tilkynni stefnandi að lögheimili hans í Bretlandi sé á fasteign sem hann þó hafi ekki fest kaup á fyrr en á árinu 2000.

Varðandi þá fullyrðingu að stefnandi hafi, ásamt fjölskyldu sinni, dvalist að mestu leyti í Bretlandi, enda hafi börnin gengið þar í skóla, sé rétt að benda á að stefnandi afhenti skattrannsóknarstjóra ríkisins yfirlit yfir ferðadaga sína á árunum frá og með 1998 til og með 2001. Á þessum yfirlitum, sem gerð sé grein fyrir í úrskurði ríkisskattstjóra, komi fram að hann hafi dvalist samtals 564 daga á Íslandi, 445 daga í Bretlandi og 450 daga annars staðar. Hvað varði yfirlit um dvalar- og ferðadaga stefnanda þá sýni þau að stefnandi hafi dvalist meira á Íslandi á þessum árum en í Bretlandi.

Stefnandi vísi enn fremur til 7. gr. laga nr. 21/1990, um lögheimili, þar sem segi að hjón skuli eiga sama lögheimili og að hafi þau sína bækistöðina hvort samkvæmt 1. gr. skuli lögheimili þeirra vera hjá því hjóna sem hafi börn þeirra hjá sér. Stefnandi haldi því fram að ljóst sé að fyrrum eiginkona hans hafi ávallt dvalist meira í Bretlandi en á Íslandi og börn þeirra hjóna með henni. Af þeim sökum teljist heimilisfesti stefnanda í Bretlandi. Þessum sjónarmiðum sé eindregið vísað á bug og vísað til þess sem fram hafi komið hér að framan um muninn á hugtökunum „heimilisfesti“ og „lögheimili“. Þá sé bent á, eins og fram komi í tilvitnuðum úrskurði ríkisskattstjóra, að rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins hafi leitt í ljós að stefnandi og fjölskylda hans hafi notið hér á landi á grundvelli lögheimilisskráningar gjaldfrjálsrar/niðurgreiddrar heilbrigðisþjónustu á téðum árum og bendi það til þess að hann og fyrrum eiginkona hans hafi talið það rétt sinn á grundvelli raunverulegs heimilis hér á landi.

Stefnandi byggir einnig á því að úrskurður ríkisskattstjóra frá 2003 sé nokkuð á skjön við dómaframkvæmd í sambærilegum málum og vísi til dóms Hæstaréttar Íslands, hrd. 2000, bls. 3587. Þetta fáist ekki staðist og sama gildi um sjónarmið stefnanda um misvísandi úrskurðarframkvæmd, sbr. umsögn ríkisskattstjóra.

Málsatvik hins tilvitnaða dóms séu ekki sambærileg málsatvikum stefnanda þannig að nákvæmlega sama niðurstaða ætti að vera í báðum málum enda liggi fyrir að stefnandi hafi dvalist meira hér á landi en í Bretlandi og það þrátt fyrir skólasókn barna hans þar í landi. Stefnandi hafi einnig verið umsvifamikill í fjármálalífi Íslands á þessum tíma, hafi átt hér fasteign og haldið hér heimili þar sem hann hafði svefnstað þegar hann dvaldist hér á landi. Tekið sé undir það með stefnanda að umræddur dómur staðfesti það að skráning lögheimilis hjá Þjóðskrá hafi ekki úrslitaáhrif hvað varði skattskyldu hér á landi heldur séu það raunverulegar aðstæður viðkomandi sem ráða eigi hér úrslitum eins og úrskurður ríkisskattstjóra í máli stefnanda kveði á um. Huglæg afstaða stefnanda varðandi heimilisfesti og skattskyldu hér á landi sé til enn frekari stuðnings þeirri afstöðu ríkisskattstjóra að raunverulegar aðstæður hans hafi verið þess eðlis að telja beri skattskyldu hans hér á landi fulla og ótakmarkaða á umræddu tímabili enda hafi stefnandi talið sig að fullu skattskyldan hér á landi allt þar til að rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins hófst. Það styðji einnig niðurstöðu ríkisskattstjóra að lögheimili stefnanda hafi alveg þar til síðla árs 2002 verið skráð á Íslandi. Skipti ekki máli í því sambandi þótt lögheimilisbreyting stefnanda hafi verið samþykkt afturvirk. Tilkynningu stefnanda til Þjóðskrár í árslok 2002 um afturvirkan flutning til Bretlands um meira en fjögur ár verði, eins og áður greinir, að skoða í ljósi þess að stefnandi sé með því að reyna að komast undan skattskyldu á Íslandi.

Vegna þeirra málsástæðna stefnanda að reglur um skattalega heimilisfesti skuli skýra samkvæmt orðanna hljóðan skuli bent á 2. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem sé samhljóða þágildandi tekjuskattslögum. Þar komi fram að full og ótakmörkuð skattskylda hvíli á þeim sem flutt hafi úr landi og fellt hafi niður heimilisfesti hér á landi, *nema þeir sanni að þeir séu skattskyldir í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt þeim skattskyldum sínum*. Þessi skattskylda gildi þó aðeins í þrjú ár frá næstu áramótum eftir brottflutningsdag. Ef ríkisskattstjóri hefði talið á sínum tíma að stefnandi hefði flutt úr landi og fellt niður heimilisfesti hér á landi 1. september 1998 myndi stefnandi, samkvæmt fyrrgreindu ákvæði, allt að einu hafa borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi tekjuárið 1998, 1999, 2000 og 2001 nema honum tækist að sanna ótakmarkaða skattskyldu sína í Bretlandi og að hann hefði uppfyllt þær ótakmörkuðu skattalegu skyldur sínar þar. Stefnandi hafi ekki uppfyllt þau skilyrði. Á þeim skattframtölum sem stefnandi hafi skilað löngu síðar í Bretlandi hafi hann gert skil sem „resident“ og hafi hann talið fram þar sem aðili með takmarkaða skattskyldu.

Stefnandi haldi því fram að ríkisskattstjóri hafi ekki sýnt fram á að raunverulegar aðstæður stefnanda hafi verið með þeim hætti að hann hafi ekki haft heimilisfesti í Bretlandi. Þessu sé eindregið vísað á bug og bent á ítarlegan rökstuðning í úrskurði embættisins frá 17. desember 2003 sem og upplýsingar sem fram komi í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins sem þar sé vísað til.

Vegna annarra málsástæðna í stefnu sem miði að því að gera sem minnst úr tengslum stefnanda við Ísland sé tekið fram að öll þau atriði sem tínd séu til í úrskurði ríkisskattstjóra frá 17. desember 2003 styrki þá niðurstöðu ríkisskattstjóra að með síðbúinni flutningstilkynningu til Þjóðskrár hafi stefnandi ekki fellt niður fulla og ótakmarkaða skattskyldu sína hér á landi. Í úrskurðinum komi fram að fasteign stefnanda hafi ekki verið leigð út eftir 1. september 1998 og hafi hún því staðið stefnanda og fjölskyldu hans til ráðstöfunar óheft. Þá hafi stefnandi lýst því yfir í blaðaviðtali að aðalheimili fjölskyldunnar væri á Íslandi þrátt fyrir að hún hefði yfirráð yfir tveimur öðrum fasteignum. Þessu til viðbótar komi að fjármálaumsvif stefnanda hafi snúið að íslenskum lögaðilum og megi um það vísa til beins eða óbeins eignarhalds stefnanda á fjölmörgum íslenskum fyrirtækjum sem ítarlega sé gerð grein fyrir í úrskurði ríkisskattstjóra. Stefnandi hafi setið í stjórn íslenskra fyrirtækja, þar á meðal banka. Miðstöð fjárhagslegrar umsýslu stefnanda hafi verið hér á landi og sé ekki annað fram komið en að svo sé enn. Þá bendi ríkisskattstjóri á í úrskurði sínum að stefnandi hafi séð sér og fjölskyldu sinni farborða á tekjum sem hafi átt uppruna sinn á Íslandi.

Samkvæmt rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins hafi stefnandi og fjölskylda hans notið gjaldfrjálsrar/niðurgreiddrar heilbrigðisþjónustu hér á landi á grundvelli lögheimilisskráningar og bendi það til þess að hann og fyrrum eiginkona hans hafi talið það rétt sinn á grundvelli raunverulegs heimilis hér á landi og breyti þar engu um skráningu hjá breskum heilbrigðisyfirvöldum.

Ítrekað skuli það sem fram komi í margnefndum úrskurði embættisins frá 17. desember 2003 um ræðismannsstörf stefnanda fyrir Indónesíu. Störf ræðismanns séu trúnaðarstörf fyrir hið erlenda ríki í heimaríki ræðismanns. Utanríkisráðuneytið þurfi að samþykkja skipun ræðismanns og samkvæmt

upplýsingum frá ráðuneytinu myndi einstaklingur með búsetu utan Íslands ekki vera samþykktur sem ræðismaður erlends ríkis á Íslandi. Enn fremur sé bent á að stefnandi hafi setið í stjórn Íslandsbanka á árinu 2000 en á þeim tíma hafi stjórnarseta í íslenskum bönkum verið óheimil öðrum en þeim sem hafi átt lögheimili hér á landi.

Stefnandi haldi því fram að bresk skattyfirvöld hafi litið á stefnanda sem heimilisfastan aðila í skilningi 1. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands.

Í bréfi Inland Revenue, dagsettu 14. febrúar 2003, komi fram að stefnandi hafi sent inn skattaskýrslur í Bretlandi og sætt álagningu vegna þeirra. Af bréfinu megi ráða að vegna þeirra skattframtala hafi bresk skattyfirvöld talið stefnanda „resident for UK taxation purposes from effect from 15. august 1998“. Vakin sé athygli á því að hvergi komi fram í bréfinu að stefnandi sé heimilisfastur í Bretlandi í skilningi tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands. Í bréfi Inland Revenue til skattrannsóknarstjóra ríkisins, dagsettu 25. febrúar 2003, komi fram að bresk skattyfirvöld hafi í hyggju að taka skattalega stöðu stefnanda til endurskoðunar sbr. orðin: „As mentioned above the residence position will be reconsidered.“

Í afriti af bréfi ríkisskattstjóra til breskra skattyfirvalda þar sem ríkisskattstjóri vísar til svarbréfs breskra skattyfirvalda, dagsetts 17. febrúar 2003, segi orðrétt: „In your letter you furthermore confirm that Mr. Olafsson is regarded as resident for UK taxation purposes with effect from 15. August 1998.“ Í þýðingu löggilts skjalabýðanda séu þessi orð þýdd á íslensku með eftirfarandi hætti: „Í bréfi yðar staðfestið þér jafnframt að hr. Ólafsson sé talinn vera með búsetu með tilliti til skattlagningar í Bretlandi frá og með 15. ágúst 1998.“ Hvergi komi fram að bresk skattyfirvöld telji stefnanda heimilisfastan í skilningi ákvæða tvísköttunarsamnings Íslands og Bretlands enda spyrji ríkisskattstjóri sérstaklega að því í niðurlagi bréfsins.

Þá séu í málinu lögð fram bréf breskra skattyfirvalda frá árunum 2006 og 2007 sem sýni að þessar staðhæfingar stefnanda um skattalegt heimilisfesti í Bretlandi frá árinu 1998 fái ekki staðist. Samkvæmt bréfi frá HM Revenue & Customs, dagsettu 6. apríl 2006, komi fram að fyrsta árið sem stefnandi telst vera „resident for UK taxation purposes“ sé skattárið sem endi í Bretlandi 5. apríl 2004. Þá sé vísað til bréfs frá HM Revenue & Customs, dagsetts 4. apríl 2007, þar sem fram komi að bresk skattyfirvöld líti þannig á málið að stefnandi hafi borið skattskyldu í Bretlandi frá árinu 2004. Að mati stefnda hljóti framangreindar upplýsingar úr þessum bréfum breskra skattyfirvalda, sem rituð séu á árunum 2006 og 2007, að ganga framar eldri upplýsingum í bréfum frá árinu 2003.

Alveg sé ljóst af síðar rituðum bréfum frá breskum skattyfirvöldum að þau hafi að athuguðu máli horfið frá fyrri áformum sínum og telji stefnanda fyrst bera skattskyldu í Bretlandi frá og með skattárinu sem endi í apríl 2004. Hér að framan hafi verið rakin efni bréfa breskra skattyfirvalda frá árunum 2006 og 2007 sem hreki fullyrðingar stefnanda um skattalegt heimilisfesti í Bretlandi frá árinu 1998. Þá skuli ítrekað að í bréfi breskra skattyfirvalda frá 25. febrúar 2003 komi fram að bresk skattyfirvöld hafi í hyggju að taka til endurskoðunar „residence“ stöðu stefnanda en ekki bara notkun hans á síma- og internettengingum eins og stefnandi ýi að í stefnu sinni. Af framangreindu bréfi sé ljóst að bresk skattyfirvöld ætluðu

ekki eingöngu að kanna hvort stefnandi hefði raunverulega flutt inn meira af tekjum til Bretlands en hann taldi fram heldur skattalega stöðu hans líka. Að framangreindu virtu og með vísan til bréfa breskra skattyfirvalda frá árunum 2006 og 2007 sé algjörlega hafnað staðhæfingum stefnanda þess efnis að hann hafi frá 1. september 1998 verið heimilisfastur aðili í Bretlandi í skilningi 1. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands. Bresk skattyfirvöld hafi sjálf staðfest að svo hafi ekki verið. Þegar að því virtu sé óþarft að fara í vangaveltur um það hvernig ákvarða beri heimilisfesti samkvæmt framangreindu ákvæði tvísköttunarsamningsins.

Stefnandi byggi jafnframt á því að ríkisskattstjóri hafi nú þegar endurskoðað afstöðu sína til heimilisfesti stefnanda þar sem hann hafi viðurkennt að stefnandi hafi ekki borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi frá 1998. Þessu til stuðnings vísi stefnandi til nýlegs en ódagsetts úrskurðar skattstjórans í Reykjavík sem talinn sé vera frá 20.-29. janúar 2009. Stefnandi telji það vekja sérstaka athygli að stefndi, ríkisskattstjóri, hafi krafist þess í kröfugerð sinni til yfirséðanefndar, 26. júní 2009, að ofangreindur úrskurður skattstjórans í Reykjavík yrði staðfestur með vísan til forsendna hans. Haldi stefnandi því fram að ríkisskattstjóri telji sjálfur að stefnandi hafi frá árinu 1998 borið takmarkaða skattskyldu hér á landi. Þessu sé eindregið vísað á bug.

Í umsögn ríkisskattstjóra komi fram að tilvitnaður úrskurður skattstjórans í Reykjavík breyti ekki gildi úrskurðar ríkisskattstjóra frá 17. desember 2003 enda sé ljóst að með vísan til hans hafi stefnandi borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, sbr. 1. gr. laga nr. 90/2003, tekjuárið 2003. Hafi ríkisskattstjóri bætt úr þeim mistökum með framhaldskröfugerð sinni til yfirséðanefndar. Þar komi skýrt fram að afstaða ríkisskattstjóra sé sú að stefnanda hafi hlotið að vera fullljóst að hann bæri hér fulla og ótakmarkaða skattskyldu enda hafi verið byggt á úrskurðinum við afgreiðslu annarra mála hjá ríkisskattstjóra. Þar megi m.a. nefna synjun embættisins á því að stefnandi fengi undanþágu frá staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts, dagsetta 7. janúar 2005. Ríkisskattstjóri hafni því alfarið, sem fram komi í stefnu, að íslensk skattyfirvöld hafi ítrekað talið stefnanda heimilisfastan í Bretlandi og bera þar af leiðandi takmarkaða skattskyldu hér á landi. Staðhæfing þessi sé röng. Hafi enda verið byggt á umræddum úrskurði ríkisskattstjóra athugasemdalaust á síðari stigum við afgreiðslu mála stefnanda hjá ríkisskattstjóra og síðar yfirséðanefnd, sbr. m.a. úrskurð yfirséðanefndar nr. 150/2006. Þá sé í þessu sambandi rétt að taka fram að samkvæmt 4. tl. 70. gr. laga nr. 90/2003, séu skattskyldar fjármagnstekjur manna með takmarkaða skattskyldu skattlagðar með sama skatthlutfalli og skattskyldar fjármagnstekjur manna með ótakmarkaða skattskyldu.

Stefnandi hafi dvalið meira hér á landi en í Bretlandi og það þrátt fyrir skólasókn barna hans þar í landi. Stefnandi hafi einnig verið umsvifamikill í fjármálalífi Íslands á þessum tíma, hafi átt hér fasteign og haldið hér heimili þar sem hann hafði svefnstað þegar hann dvaldist hér á landi. Þá styðji það niðurstöðu ríkisskattstjóra að lögheimili stefnanda hafi alveg þar til síðla árs 2002 verið skráð á Íslandi. Skipti ekki máli í því sambandi þótt síðbúin ósk stefnanda til Þjóðskrár um lögheimilisbreytingu hafi þar verið samþykkt afturvirk. Raunverulegar aðstæður stefnanda hafi verið þess eðlis að telja beri skattskyldu hans hér á landi fulla og ótakmarkaða. Stefnandi hafi talið sig, sbr. það sem að framan sé rakið, bera ótakmarkaða skattskyldu skv. 1. gr. tekjuskattslaga, með því að skila hér slíkum framtölum, allt fram að því að niðurstaða hafi legið fyrir í rannsókn

skattrannsóknarstjóra ríkisins. Stefnandi hafi ekki farið fram á endurupptöku á þeim framtölum með það í huga að fá skattlagningu sem aðili með takmarkaða skattskyldu skv. 3. gr. þeirra laga.

Engum þeim efnisannmörkum sé til að dreifa á úrskurði ríkisskattstjóra sem leitt gætu að lögum til ógildingar hans. Stefnandi hafi sætt sig við þann úrskurð átölulaust í sex ár án þess að reyna að fá honum hnekk fyrir dómstólum, sbr. 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Stefnandi hafi heldur ekki, sbr. 2. tl. 1. mgr. 1. gr., leitast við að fá þeirri afstöðu ríkisskattstjóra breytt vegna eftirfarandi tekju- og gjaldára eftir uppkvaðningu úrskurðarins í desember 2003 en það hvíli á stefnanda að sýna fram á með framlagningu tilheyrandi gagna að skattaleg staða hans hafi breyst og að hann hafi fullnægt ótakmarkaðri skattskyldu í Bretlandi.

Niðurstaða

Samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt hvílir skylda til að greiða tekjuskatt af öllum eignum sínum á þeim sem eru heimilisfastir hér á landi. Þrátt fyrir að einstaklingur flytji af landi brott þýðir það eitt ekki að heimilisfesti hans falli niður hér á landi. Kveðið er á um skattskyldu annarra manna en þeirra sem eru heimilisfastir hér á landi í 2. – 4. tl. 1. mgr. 1. gr. laganna. Þeir sem flytja af landi brott verða að sýna fram á að þeir séu skattskyldir í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt skattskyldum sínum þar, sbr. 2. tl. 1. mgr. 1. gr. Þessi regla gildir þó aðeins í þrjú ár frá næstu áramótum eftir brottflutningsdag. Þá geta aðilar sem dveljast eða starfa hér á landi lengur en tiltekið er í 3. - 4. tl. 1. mgr. 1. gr. laganna verið skattskyldir hér á landi. Í 2. mgr. 1. gr. tekjuskattslaga segir að ríkisskattstjóri hafi úrskurðarvald um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt greininni. Þá er þar kveðið á um að við ákvörðun á heimilisfesti skuli taka mið af ákvæðum lögheimilislaga eftir því sem við á.

Í 1. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili er hugtakið lögheimili skilgreint á þá leið að lögheimili manns sé sá staður þar sem hann hafi fasta búsetu. Samkvæmt 2. mgr. 1. gr. telst maður hafa fasta búsetu á þeim stað þar sem hann hefur bækistöð sína, dvelst að jafnaði í tómsundum sínum, hefur heimilismuni sína og svefnstaður hans er þegar hann er ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika.

Ríkisskattstjóri komst að þeirri niðurstöðu í úrskurði sínum, dags. 17. desember 2003, að stefnandi teldist vera með skattalega heimilisfesti og bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi í skilningi 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og eignaskatt, allt árið 1998 og áfram uns annað yrði ákveðið. Í niðurstöðu hans segir m.a. að raunverulegar aðstæður stefnanda bendi til þess að hann hafi verið heimilisfastur hér á landi í skilningi 1. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignaskatt, nú lög nr. 90/2003, og megi í því sambandi benda á framtalsskil hans, ummæli, tómsundaiðkun hér á landi, nýtingu á heilbrigðisþjónustu, lyfja- og vörukaup, ræðismannsstörf, staðsetningu og umráð eigna, teknaöflun, fjármálaumsvif og dvalartíma.

Stefnandi heldur því fram að hann hafi frá 1. september 1998 borið takmarkaða skattskyldu hér á landi í skilningi 3. gr. laga nr. 90/2003 þar sem hann hafi, frá 1. september 1998, verið með fasta búsetu í Bretlandi og hann uppfylli því öll skilyrði 2. mgr. 1. gr. lögheimilislaga nr. 21/1990. Stefnandi kveðst hafa verið, ásamt fjölskyldu sinni, skráður með lögheimili í Bretlandi frá 1. september 1998, haldið þar heimili og börn hans hafi sótt þar skóla. Því hafi hann borið takmarkaða skattskyldu hér á landi, í skilningi 3. gr. laga nr. 90/2003.

Stefndi byggir sýknukröfu sína m.a. á því að stefnandi hafi borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi frá árinu 1998. Á skattframtali 2002 fyrir tekjuárið 2001 hafi stefnandi fyrst gert athugasemd um að hann væri með skattalega heimilisfesti í Bretlandi. Stefnandi telur að með tilkynningu stefnanda til Þjóðskrár í árslok 2002 hafi stefnandi verið að reyna að komast hjá skattskyldu á Íslandi.

Fyrir liggur að stefnandi breytti skráningu sinni í Þjóðskrá Íslands afturvirktri árið 2002 þannig að hann yrði skráður með lögheimili í Bretlandi frá árinu 1998. Þegar föst búseta manns á grundvelli 1. gr. lögheimilislaga nr. 21/1990 er ákvörðuð er það ekki lögheimilisskráning sem skiptir öllu máli heldur skal taka mið af því hvar viðkomandi hafði raunverulega búsetu og koma þá fleiri atriði til álita. Þá er til þess að líta að heimilisfestishugtak skattalaga er rýmra en hugtökin föst búseta og lögheimili samkvæmt lögheimilislögum, eins og stefndi byggir á.

Af gögnum málsins má annars vegar ráða að stefnandi hafi á árinu 1998 flutt ásamt fjölskyldu sinni til Bretlands þar sem hann kveðst hafa haft sína persónulegu og fjárhagslegu hagsmuni en í málinu liggur fyrir staðfesting á skólagöngu barna stefnanda í Bretlandi. Hins vegar þykir ljóst að stefnandi hafi frá þeim tíma haft ýmiss konar tengsl við Ísland. Hér hafi hann, svo dæmi sé tekið, átt fasteign, stundað viðskipti, setið í stjórn fyrirtækja og í bankaráði Íslandsbanka-FBA hf., síðar Íslandsbanka hf. og gegnt ræðismannsstöðu. Ekki verður séð með ótvíræðum hætti af framlögðum gögnum málsins hve lengi stefnandi dvaldist hér á landi eftir að hann flutti af landi brott og ber aðilum ekki saman um það atriði.

Eins og fram hefur komið fellur heimilisfesti ekki sjálfkrafa niður þrátt fyrir brottflutning frá Íslandi til annars lands. Til þess að heimilisfesti falli niður hér á landi þarf viðkomandi að sýna fram á að hann greiði skatta í öðru ríki eins og aðrir sem hafa heimilisfesti í því ríki og að hann hafi fullnægt skattskyldum sínum þar, sbr. 2. tl. 1. mgr. 1. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003.

Í málinu liggur fyrir að stefnandi hafi á árunum 1998, 1999, og 2000 skilað inn skattframtölum hér á landi eins og hann væri hér búsettur. Þá hefur komið fram að hann hafi fyrst gert athugasemd um að hann teldi einnig til skatts í Bretlandi og væri þar með skattalega heimilisfesti á skattframtali ársins 2002 vegna tekjuársins 2001. Í tilkynningu stefnanda til breskra skattyfirvalda, dagsettri 1. október 2002, kveður stefnandi tilgang dvalar sinnar í Bretlandi vera menntun barna sinna og hann áætli að dveljast 7-8 mánuði á ári utan Bretlands. Þess ber einnig að geta, og er óumdeilt, að stefnandi notfærði sér niðurgreidda heilbrigðisþjónustu hér á landi á árunum 1998-2001. Að því athuguðu sem rakið er að framan verður fallist á það með stefnda að stefnandi hafi talið sig heimilisfastan hér á landi á árunum 1998 – 2001. Þá verður ekki talið að stefnandi hafi sýnt fram á að hann hafi greitt skatt í

Bretlandi á umræddu tímabili eins og hann hefði verið þar búsettur. Er það því mat dómsins að stefnandi hafi í raun verið heimilisfastur hér á landi í skilningi 1. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og sé skattskyldur samkvæmt því.

Í 4. gr. tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands frá 30. september 1991 kemur fram að hugtakið „aðili heimilisfastur í aðildarríki“ merki sérhver þann aðila sem að lögum þess ríkis er skattskyldur þar vegna heimilisfesti, búsetu, stjórnaraðseturs eða af öðrum svipuðum ástæðum. Hugtakið feli ekki í sér neinn þann aðila sem eingöngu er skattskyldur í þessu ríki af tekjum eða söluhagnaði af eignum sem eiga uppruna sinn í því ríki.

Stefnandi reisir kröfur sínar jafnframt á því að bresk skattyfirvöld hafi litið á stefnanda sem aðila heimilisfastan í Bretlandi í samræmi við 1. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands og hann hafi því átt að greiða skatt af tekjum sem fluttar voru inn til Bretlands. Stefnandi hafi þar af leiðandi verið heimilisfastur í Bretlandi í skilningi tvísköttunarsamningsins. Í tvísköttunarsamningi milli Íslands og Bretlands kemur fram að samningurinn hafi verið gerður í þeim tilgangi að koma í veg fyrir tvísköttun og koma í veg fyrir undanskot frá skattlagningu á tekjur og söluhagnaði af eignum. Beita skuli ákvæðum samningsins til að koma í veg fyrir að aðilar greiði skatt í báðum ríkjunum samkvæmt landslögum hvors ríkis. Af framlögðum gögnum í málinu frá skattyfirvöldum í Bretlandi verður ekki með vissu ráðið að stefnandi hafi verið talinn heimilisfastur aðili í Bretlandi í skilningi 1. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins og talið fram til skatts sem slíkur þar í landi á árunum 1998 – 2001. Kemur því ekki til álita að 4. gr. tvísköttunarsamningsins verði beitt við ákvörðun um skattalegt heimilisfesti stefnanda.

Loks styðja engin haldbær gögn þær málsástæður stefnanda að stefndi hafi með ódagsettum úrskurði skattstjórans í Reykjavík frá árinu 2009 viðurkennt að stefnandi hafi ekki borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi frá árinu 1998 eða að ríkisskattstjóri hafi krafist þess í kröfugerð sinni til yfirskattanefndar 26. júní 2009 að ofangreindur úrskurður skattstjórans í Reykjavík yrði staðfestur með vísan til forsendna hans og að með því hafi ríkisskattstjóri talið stefnanda bera takmarkaða skattskyldu hér á landi. Verður þessum málsástæðum því hafnað.

Samkvæmt framansögðu eru ekki efni til að fallast á dómkröfur stefnanda í málinu og verður stefndi því sýknaður af þeim.

Eftir atvikum þykir rétt að málskostnaður falli niður.

Eggert Óskarsson héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

DÓMSORÐ:

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Jóns Ólafssonar, í máli þessu.

Málskostnaður fellur niður.

Eggert Óskarsson (sign)