

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 26. júní 2014 í máli nr. E-2928/2013:

A

*(Vilhjálmur Hans Vilhjálmsson hrl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Soffía Jónsdóttir hrl.)*

I.

Mál þetta var höfðað 27. júní 2013 og dómtekið 10. júní 2014 að loknum munnlegum málflutningi.

Stefnandi er A, til heimilis að [...], Reykjavík, en stefndi er íslenska ríkið.

Stefnandi krefst þess að úrskurður yfirskattanefndar nr. 495/2012, verði felldur úr gildi að hluta og breytt þannig:

- a) Að tekjuviðbót að fjárhæð 40.000.000 króna fyrir gjaldárið 2007, falli niður eða verði lækkuð verulega.
- b) Að tekjuviðbót að fjárhæð 76.989.948 krónur fyrir gjaldárið 2008, falli niður eða verði lækkuð verulega.
- c) Að 25% álag, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, að fjárhæð 29.247.487 krónur á tekjuviðbót samkvæmt a- og b-liðum, falli niður eða verði lækkað verulega. Þá krefst stefnandi málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda. Stefndi krefst jafnframt málskostnaðar.

II.

*Málsatvik*

Í máli þessu er þessu er deilt um það hvort 40.000.000 króna peningagreiðsla og afsal fasteignar að [...], Reykjavík, til stefnanda, samkvæmt samningi hennar og fyrrverandi sambýlismanns, skuli skattlagt sem gjafir, sbr. 4. tölul. A-liðar 7. gr.

laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Atvik málsins eru þau að í kjölfar rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum stefnanda, sem lauk með skýrslu embættisins, dags. 23. desember 2010, endurákværðaði ríkisskattstjóri opinber gjöld stefnanda gjaldárin 2007, 2008 og 2009 með úrskurði, dags. 2. september 2011. Var það m.a. niðurstaða ríkisskattstjóra að þau verðmæti sem komu í hlut stefnanda með eignaskiptasamningi milli stefnanda og B, dags. 18. maí 2007, hefðu í raun verið gjöf B til stefnanda.

Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með kæru, dags. 1. desember 2011. Með úrskurði yfirskattanefndar nr. 495/2012, dags. 12. september 2012, var kröfum stefnanda hafnað. Með úrskurði þessum voru stefnanda færðar til tekna annars vegar peningagreiðsla að fjárhæð 40.000.000 króna í skattframtali hennar 2007 og hins vegar fasteign að [...], Reykjavík sem metin var að fjárhæð 76.989.948 krónur í skattframtali stefnanda 2008. Yfirskattanefnd féllst á það með ríkisskattstjóra að virða bæri afhendingu fasteignarinnar til stefnanda á árinu 2007 sem beina gjöf til hennar samkvæmt 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Taldi yfirskattanefnd ótvírætt að afsal fasteignarinnar frá fyrrverandi sambýlismanni stefnanda B gæti ekki talist tækifærisgjöf í skilningi ákvæðisins. Þá taldi nefndin með sömu rökum að telja bæri greiðslu sambýlismanns stefnanda að fjárhæð 40.000.000 króna á árinu 2006 skattskylda í hendi stefnanda á grundvelli fyrrgreinds ákvæðis. Fram kemur í forsendum úrskurðarins að fasteignina að [...] hafi B keypt í árslok 2003 og að hann hafi einn verið skráður eigandi hennar í þinglýstum heimildum, sbr. m.a. kaupsamning, dags. 20. desember 2003. Þá er það rakið í úrskurðinum að stefnandi hafi greint frá því við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, dags. 17. mars 2010 að B hefði greitt fyrir fasteignina að fullu. Taldi yfirskattanefnd þess vegna óumdeilt í málinu að allt fé til fasteignakaupanna hefði komið frá B og ekkert frá stefnanda. Tók nefndin fram að í íslenskum rétti hefði verið lagt til grundvallar að við slit óvígðar sambúðar tæki hvor aðili um sig sínar eignir, þ.e. eignir sem aðili átti við upphaf sambúðar eða eignaðist á meðan á sambúðinni stóð, án þess að eiga tilkall til eigna hins, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands í málinu nr. 487/2005, frá 6. desember 2005. Til þess gæti þó komið að sambúðaraðili öðlaðist hlutdeild í eignum hins sem orðið hefðu til á sambúðartímanum ef skilyrði til þess lögju fyrir. Í tilviki stefnanda og B lægi fyrir að þau hefðu eignast barn saman í febrúar 2004 eða um það leyti sem B hafi fest kaup á fasteigninni við [...]. Á hinn bóginn hefði ekkert komið fram af hálfu stefnanda um sérstök framlög hennar til eignamyndunar í sambúð og engin gögn verið lögð fram því til stuðnings. Tilefni hefði þó verið til að gera nánari grein fyrir slíkum framlögum í ljósi vefengingar ríkisskattstjóra. Tók yfirskattanefnd fram að samkvæmt skattframtölum stefnanda árin 2004, 2005 og 2006 hefðu tekjur hennar á árunum 2003, 2004 og 2005 verið óverulegar, þ.e. launatekjur frá [...] að fjárhæð 708.000 krónur á árinu 2005, og ekki öðrum eignum til að dreifa en bifreið sem stefnandi mun hafa keypt á árinu 2004. Þá hafi stefnandi greint frá því við skýrslutöku 17. mars 2010, aðspurð um viðfangsefni og störf á árunum 2005 til 2008, að hún hafi aðallega fengist við barnauppeldi, auk þess að taka að sér smávægileg verkefni fyrir [...]. Með vísan til þess taldi yfirskattanefnd að stefnandi hefði ekki leitt líkur að því að hún hefði með beinum eða óbeinum framlögum á sambúðartíma skapað grundvöll fyrir hlutdeild í eignarrétti að fasteigninni við [...] þannig að til álita kæmi að fella niður hina kærðu skattlagningu í heild eða að hluta á slíkum grundvelli. Þá taldi nefndin, eins og áður segir og með

sömu rökum að greiðsla B til stefnanda að fjárhæð 40.000.000 króna á árinu 2006 væri skattskyld í hendi stefnanda á grundvelli 4. tölul. a-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Fram kemur í úrskurði yfirskattaneftndar á bls. 12 að ekki sé ágreiningur um að kærandi hafi borið ótakmarkaða skattskyldu hér á landi gjaldárin 2007, 2008 og 2009, sbr. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, og 19. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga. Þá kemur fram á bls. 6 í kæru stefnanda til yfirskattaneftndar að: „Umbjóðanda mínum sem er heimilisfastur á Íslandi bar engin skylda til að gefa umræddar greiðslur upp í [...]...“

Samkvæmt gögnum málsins hefur stefnandi alltaf verið með skráð lögheimili á Íslandi, en var í óskráðri sambúð með B í [...]. Samkvæmt samkomulagi stefnanda og B um framfærslu vegna sonar þeirra, dags. 27. janúar 2010, bjuggu þau saman frá árinu 2001 til desember 2005. Stefnandi skilaði skattframtölum á Íslandi frá tekjuárinu 2003, og frá tekjuárinu 2004 hefur hún talið fram til skatts sem einstætt foreldri. Samkvæmt skattframtölum stefnanda 2004 og 2005 hafði hún engar tekjur, en samkvæmt skattframtali 2006 vegna tekjuársins 2005 hafði hún 708.000 krónur í laun frá [...].

Í eignaskiptasamningi á milli stefnanda og B, dags. 18. júlí 2007, segir að fasteignin [...], Reykjavík komi í hlut stefnanda. Fasteignin hafi upphaflega verið keypt sem eign hennar og teljist nú 50.000.000 króna virði. Þá muni koma í hlut stefnanda 40.000.000 króna sem þegar hafi verið afhentar. Í hlut B komi allar aðrar sameiginlegar eignir en að framan greini og þær skuldir sem á þeim eignum hvíli. Var fasteigninni afsalað til stefnanda sama dag. Samkvæmt gögnum málsins var áðurgreind fjárhæð lögð inn á bankareikning stefnanda þann 20. janúar 2006.

Við meðferð málsins á stjórnáslustigi var einnig á því byggt af hálfu stefnanda að málsmeðferð skattrannsóknarstjóra ríkisins og ríkisskattstjóra í máli stefnanda hefði verið áfátt og fella bæri niður breytingar ríkisskattstjóra á þeim grundvelli, sbr. 9., 12. og 13. gr. stjórnáslulaga nr. 37/1993. Í úrskurði yfirskattaneftndar er málsmeðferðin rakin ítarlega. Kemur þar fram að skattrannsóknarstjóri ríkisins hafi sent stefnanda skýrslu embættisins um rannsókn málsins og niðurstöður hennar með bréfi, dags. 25. nóvember 2010, sbr. ákvæði 1. og 2. mgr. 32. gr. reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Í bréfinu hafi stefnanda verið veittur frestur til 9. desember 2010 til að koma á framfæri athugasemdum, gögnum og skýringum við efni og niðurstöður skýrslunnar áður en ákvörðun yrði tekin um framhald málsins. Að beiðni þáverandi umboðsmanns stefnanda hafi fresturinn síðar verið framlengdur til 17. desember 2010, sbr. tölvuskeyti, dags. 8. desember 2011. Beiðni umboðsmanns stefnanda um frekari frest til 7. janúar 2011 hafi verið hafnað með tölvupósti skattrannsóknarstjóra, dags. 20. desember 2010, en fresturinn framlengdur til 22. desember 2010. Skattrannsóknarstjóri hafi síðan tekið saman nýja skýrslu um rannsóknina, dags. 23. desember 2010, þar sem fram kom að engin andmæli hefðu borist frá stefnanda, og með bréfi sama dag hafi skattrannsóknarstjóri sent ríkisskattstjóra málið til meðferðar með vísan til 6. mgr. 103. gr., sbr. 3. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003. Hinn 27. desember 2010 hafi skattrannsóknarstjóra síðan borist bréf umboðsmanns stefnanda, þar sem gerðar hafi verið athugasemdir í tilefni af niðurstöðum rannsóknarinnar. Bréf þetta hafi skattrannsóknarstjóri framsent ríkisskattstjóra, dags. 3. janúar 2011. Var það niðurstaða yfirskattaneftndar að

stefnanda hefði verið veittur hæfilegur frestur til að koma á framfæri andmælum við skýrslu skattrannsóknarstjóra, sbr. 2. mgr. 32. gr. reglugerðar nr. 373/2001. Tók nefndin fram að mál stefnanda væri ekki umfangsmikið, og sakarefnið að mestu leyti lotið að afmörkuðum þætti í skattskilum hennar, þ.e. afsali fasteignar í eigu B til stefnanda og meðferð greiðslna frá honum. Að því er varðar þá athugasemd stefnanda að ríkisskattstjóri hafi ekki leitast við að tryggja að boðunarbréf embættisins, dags. 5. ágúst 2011, bærst í hendur stefnanda, var það niðurstaða nefndarinnar að boðunarbréfið hefði í samræmi við 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, verið sent í ábyrgðarpósti á skráð lögheimili stefnanda að [...] í Reykjavík. Samkvæmt þessu yrði úrskurður ríkisskattstjóra ekki felldur úr gildi á þeim grundvelli að farið hefði verið á svig við lögumtalan andmælarétt, sbr. 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 13. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

### III.

#### *1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda*

Stefnandi byggir í fyrsta lagi á því að málsmeðferðarreglur stjórnsýslulaga hafi verið brotnar gagnvart stefnanda, þar sem ekki hafi verið gætt að andmælarétti stefnanda. Yfirskattanefnd hafi byggt niðurstöður sínar á öðrum grundvelli en ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri, þ.e. að stefnandi hafi ekki sýnt fram á að eignamyndun á sambúðartíma og hlutdeild stefnanda í þeirri eignamyndun hafi átt að leiða til þess að hún fengi eignir á grundvelli fjárskiptasamnings við sambúðarslit. Stefnandi hafi undir rekstri málsins ekki átt þess kost að koma að andmælum vegna þessa eða fjalla um í kæru til yfirskattanefndar. Skattrannsóknarstjóri og ríkisskattstjóri hafi byggt málið á allt öðrum grundvelli. Sjónarmið þess efnis að fjárskiptasamningurinn væri gildur en efnislega rangur hafi fyrst komið fram hjá yfirskattanefnd án þess að stefnanda hafi gefist kostur á að andmæla þeim sjónarmiðum eða setja fram gögn og upplýsingar þar um með kæru sinni á síðari stigum. Yfirskattanefnd hafi átt að ógilda úrskurð ríkisskattstjóra ef hann hefði verið byggður á röngum lagagrundvelli.

Þá hafi yfirskattanefnd ranglega ákvarðað opinber gjöld stefnanda gjaldárið 2007. Fjárskiptasamningurinn á milli stefnanda og B hafi verið gerður á árinu 2007 og geti samkvæmt því ekki leitt til tekna á árinu 2006. Sú tilfærsla fjármuna sem yfirskattanefnd lagði til grundvallar úrskurði sínum hafi verið innt af hendi í janúar 2006 á þeim tíma sem stefnandi hafi enn verið í sambúð og búsett í [...].

Enn fremur telur stefnandi að skort hafi á rannsókn skattyfirvalda um raunverulega búsetu hennar.

Í öðru lagi er á því byggt að andvirði þeirra eigna sem stefnandi hafi fengið á grundvelli fjárskiptasamningsins geti ekki orðið grundvöllur skattstofns og að ekki beri að skattleggja andvirði þeirra. Hvorki stjórnvöld né dómstólar, séu bær til að víkja til hliðar löglegum fjárskiptasamningi. Samningsfrelsi gildi um fjárskiptasamninga eins og aðra samninga. Efni samningsins hafi verið sanngjarnt og eðlilegt með hliðsjón af heildareignum og eignamyndun á sambúðartíma og framfærslusjónarmiðum. Stefnandi mótmælir sjónarmiðum yfirskattanefndar um eðli sambúðar og þeirri ályktun að stefnandi hafi „aðallega fengist við

barnauppeldi“.

Í þriðja lagi er á því byggt, ef komist er að þeirri niðurstöðu að fjárskiptasamningurinn sé ekki eiginlegt fjárskiptasamkomulag, að þá hafi verið um að ræða afhendingu eigna til stefnanda til framfærslu hennar og sonar til framtíðar, sem ekki beri að skattleggja hér á landi eins og yfirskattanefnd hafi réttilega komist að niðurstöðu um í úrskurði sínum, sbr. 3. tölul. 18. gr. í tvísköttunarsamningi milli Íslands og [...]. Enginn eðlismunur sé á afsali fasteignarinnar og þeirri fjárhæð sem stefnandi fékk greidda í janúar 2006 annars vegar og þeim greiðslum sem yfirskattanefnd hafi felld undir 3. tölul. 18. gr. greinds tvísköttunarsamnings. Byggir sú afstaða stefnanda á því að orðalag 3. tölul. 18. gr. samningsins sé mjög opið og á þeim sjónarmiðum að ríki semji sín á milli um að sérhver greiðsla framfærslulífeyris eða annarra meðlaga sé ekki skattlögð hjá móttakanda en greiðandinn, þ.e. B, hafi þegar greitt tekjuskatt af tekjum sínum. Að öðrum kosti væri um að ræða tvískattlagningu sömu tekna.

Í fjórða lagi byggir stefnandi á því að við endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárið 2008, hafi ekki verið lagt til grundvallar skráð fasteignamat ríkisins eins og lög mæli fyrir um, heldur stuðst við meðalfermetraverð fjölbýlishúsa á sama svæði og fasteignin að [...] standi á til að finna út markaðsverðmæti fasteignarinnar. Telur stefnandi það gegnumgangandi í skattalögum að miða við skráð fasteignamat ríkisins þegar fasteignir séu metnar í skattalegu tilliti. Vísar stefnandi í því sambandi til 73. gr. laga nr. 90/2003 og 3. mgr. 4. gr. laga nr. 14/2004 um erfðafjárskatt. Verð fasteignarinnar samkvæmt fasteignamati 2007 hafi verið 44.750.000 krónur. Samkvæmt því ætti að lækka tekjuviðbót úr 76.989.948 krónum í 44.750.000 krónur.

Í fimmta lagi er á því byggt að stefnandi hafi ekki verið skattalega heimilisföst á Íslandi á tekjuárinu 2006, en hún hafi flutt til Íslands í október 2006 og verið í sambúð í [...] frá árinu 2000 fram til þess tíma. Tekjuviðbót að fjárhæð 40.000.000 króna hafi verið innt af hendi í janúar 2006 á meðan stefnandi hafi verið búsett í [...]. Í úrskurði yfirskattanefndar komi fram á bls. 12 að ekki sé ágreiningur um að stefnandi hafi borið ótakmarkaða skattskyldu hér á landi gjaldárið 2007. Það stangist á við kærufyrirséð stefnanda til yfirskattanefndar, enda komi þar fram að hún hafi verið búsett í [...] frá árinu 2000 til haustsins 2006. Þann 26. október 2006 hafi stefnandi skráð lögheimili sitt að [...], en þá hafi hún flutt búsetu sína til Íslands. Heimili stefnanda hafi fram til þess tíma verið skráð að [...] þar sem vinkona stefnanda hafi verið búsett en stefnandi hafi haft þar skráð heimili sitt til þess að taka við pósti og hafa skráð pósthöfn. Fram til þess tíma hafi hún verið með skráð heimili að Fagrahjalla 84 sem hún hafi fyrst og fremst litið á sem pósthöfn enda hafi hún ekki heldur haft þar búsetu, en um hafi verið að ræða heimilisfang móður hennar.

Að lokum er mótmælt álagsbeitingu yfirskattanefndar, sem stefnandi telur að engin rök hafi verið færð fyrir í úrskurði nefndarinnar.

Stefnandi vísar máli sínu til stuðnings til meginreglna laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, 3. tölul. 18. gr. tvísköttunarsamnings Íslands og [...], stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 og meginreglna þeirra, laga um skráningu og mat fasteigna og ákvæða 65. gr., 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944.

## 2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi byggir á því að um skattskyldu stefnanda fari samkvæmt 4. tl. a-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Sá lagagrundvöllur hafi verið kynntur stefnanda í niðurstöðum rannsóknar skattrannsóknarstjóra, og úrskurði ríkisskattstjóra. Yfyrskattanefnd hafi fallist á það með ríkisskattstjóra að virða bæri afhendingu fasteignarinnar við [...] til stefnanda á árinu 2007 sem beina gjöf til hennar samkvæmt greindu lagaákvæði, og að greiðsla B til stefnanda að fjárhæð 40.000.000 króna á árinu 2006 væri, með vísan til sama lagaákvæðis, einnig bein skattskyld gjöf. Er því mótmælt að úrskurður yfyrskattanefndar hafi grundvallast á öðrum lagagrunni en þeim sem skattrannsóknarstjóri og ríkisskattstjóri byggðu á.

Stefndi mótmælir því að málsmeðferðin hafi farið í bága við rannsóknarreglu 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Upplýst hafi verið og óumdeilt að stefnandi og B hafi verið skráð með lögheimili hvort í sínu landinu á sambúðartímanum og að stefnandi hafi talið fram til skatts hér á landi sem einstætt foreldri tekjuárin 2004 og 2005. Þá hafi verið upplýst að stefnandi hafi aldrei talið fram til skatts í [...].

Kreditkortanotkun stefnanda á Íslandi árin 2006 til 2008 hafi verið rannsökuð, sem og allar tekjur og skráðar eignir, þ. á m. þær eignir sem komu í hlut stefnanda við eignaskiptasamning hennar og B, dags. 18. júlí 2007. Skattrannsóknarstjóri hafi kannað sérstaklega hvaða forsendur lágu að baki matsverði því sem tiltekið var að fasteignin hefði í þeim samningi. Í framfærslusamningi með syni stefnanda, dags. 27. janúar 2010, hafi komið fram að sambúðinni hafi lokið í desember 2005. Þá sé óumdeilt að stefnandi hafi fengið afhentar 40.000.000 króna inn á reikning sinn í janúar 2006, eftir að samvistum hennar B lauk. Gjöld stefnanda fyrir gjaldárið 2007 hafi því verið réttilega endurákvörðuð. Andmælaréttar stefnanda hafi verið gætt. Stefnanda hafi verið veittur hæfilegur frestur til að koma á framfæri andmælum við niðurstöðu rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins, sbr. 13. gr. laga nr. 37/2001 og 32. gr. rgl. nr. 373/2001 um framkvæmd skattefirlits og skattrannsókna. Þann 25. nóvember 2010 hafi stefnandi fengið skýrsluna senda og veittur hafi verið frestur til 9. desember 2010 til að koma á framfæri athugasemdum, gögnum og skýringum við efni og niðurstöður hennar. Að beiðni umboðsmanns stefnanda hafi fresturinn verið framlengdur til 17. desember 2010. Að þeim fresti liðnum, þann 20. desember 2010, hafi beiðni hans um frekari frest til 7. janúar 2011 verið hafnað. Þann 23. desember 2010 hafi ríkisskattstjóri fengið mál stefnanda til meðferðar í samræmi við lög nr. 90/2003. Síðbúin andmæli stefnanda við skýrslu skattrannsóknarstjóra hafi verið send ríkisskattstjóra án tafar. Þann 5. ágúst 2011 hafi ríkisskattstjóri sent stefnanda bréf í ábyrgðarpósti þar sem stefnanda hafi verið tilkynnt um fyrirhugaða endurákvörðun opinberra gjalda á grundvelli fyrirliggjandi upplýsinga. Hafði þá verið tekið tillit til framkominna andmæla. Stefnanda hafi verið veittur andmælafrestur til 22. ágúst 2011, í samræmi við fyrirmæli 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Þar sem engin andmæli bárust hafi, þann 2. september 2011, verið kveðinn upp úrskurður í máli stefnanda. Óumdeilt sé að ríkisskattstjóri hafi sent stefnanda boðunarbréf og úrskurð sinn í ábyrgðarpósti og að tilkynning um að stefnandi hafi ekki sótt fyrra bréfið hafi borist ríkisskattstjóra þann 8. september

2011. Það sé á ábyrgð stefnanda að bréf ríkisskattstjóra hafi ekki borist henni í hendur. Engar forsendur endurupptöku úrskurðar ríkisskattstjóra hafi verið fyrir hendi, þar sem kröfunni um endurupptöku fylgdu hvorki nýjar upplýsingar né ný gögn.

Meðalhófs hafi verið gætt. Fyrir liggi að stefnandi og B hafi aldrei verið skráð í sambúð, hvorki á Íslandi né í [...]. Stefnandi hafi hagað sínum málum eins og hún væri ekki í sambúð, bæði hvað varðar lög nr. 21/1990, um lögheimili, og lög nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þá hafi fjárhagur stefnanda og B verið aðskilinn auk þess sem þau hafi haft hvort sitt lögheimili, hvort í sínu landinu.

Samkvæmt 6. mgr. 103. gr., sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003 sé ríkisskattstjóra heimilt að endurákvarða áður álögð opinber gjöld skattaðila og bæta við þá endurákvörðun 25% álagi á vantalinn skattstofn skv. 2. mgr. 108. gr. laganna.

Stefnandi hafi talið fram til skatts eins og hún væri heimilisföst og bæri fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Stefnandi hafi hvorki lagt fram gögn því til stuðnings að hún hafi felld niður heimilisfesti sitt hér á landi né hafi verið lögð fram gögn sem sanni heimilisfesti og skattskyldu í öðru ríki.

Samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 hafi ríkisskattstjóri einn úrskurðarvald um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi. Við ákvörðun á heimilisfesti skuli miðað við reglur laga um lögheimili, eftir því sem við á, sbr. og 2. og 4. mgr. 1. gr. rgl. nr. 245/1963. Að virtu öllu þessu sé ótvírætt að stefnandi hafi verið heimilisföst og borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 tekjuárin 2006 og 2007. Í því felist að stefnanda hafi borið að greiða tekjuskatt og útsvar af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra væri aflað, þar með taldar þær gjafir sem stefndi álitur fólgnar í eignaskiptasamningi hennar og B, dags. 18. júlí 2007.

Það sé rangt að stefnandi hafi verið tvískattlögð. Í tvísköttunarsamningi milli Íslands og [...] og [...] frá árinu 1991, sbr. auglýsingu nr. 32/1991 í C-deild Stjórnartíðinda, séu ekki sérstök ákvæði um gjafir. Því beri að heimfæra umræddar tekjur undir ákvæði um aðrar tekjur í 21. gr. samningsins. Samkvæmt 1. tl. 21. gr. skulu slíkar tekjur sem aðili, sem er raunverulegur rétthafi þeirra og er heimilisfastur í aðildarríki, aflar einungis skattлагаðar í því ríki og skiptir ekki máli hvar þeirra er aflað. Skattlagningarréttur teknanna sé því á Íslandi.

Þá er því mótmælt að stefndi hafi brotið gegn ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands. Gjafir, hvort sem eru í peningum eða öðrum verðmætum, séu skattskyldar tekjur skv. 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, og gjafir sem ekki séu í peningum skuli ríkisskattstjóri, meta til peningaverðs, sbr. A-lið 16. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignaskatt.

Samkvæmt gögnum málsins hafi peningagreiðsla að fjárhæð 40.000.000 króna, sem tilgreind er í eignaskiptasamningi dags. 18. júlí 2007, verið innt af hendi inn á nýstofnaðan bankareikning stefnanda hjá Landsbanka Lúxembourg S.A. þann 20. janúar 2006. Sé því um tekjur ársins 2006 að ræða.

Yfirlýsing B, dags. 8. mars 2013, sé í ósamræmi við samtímagögn um lok sambúðar stefnanda og B. Auk þess sem hún hafi samræmst framfærslusamningi

hans og stefnanda sem dagsettur sé 27. janúar 2010, um framfærslu sonar stefnanda, en þar komi fram að sambúð þeirra hafi lokið ári fyrr, eða í desember 2005.

Stefnandi hefur ekki lagt fram gögn til stuðnings framlögum hennar til eignamyndunar í sambúðinni. Samkvæmt íslenskum rétti hafi verið lagt til grundvallar að við slit óvígðrar sambúðar taki hvor aðili um sig sínar eignir, þ.e. þær eignir sem aðili átti við upphaf sambúðar eða eignaðist á meðan á sambúðinni stóð, án þess að eiga tilkall til eigna hins. Stefnandi ber sönnunarbyrðina fyrir því að breskar lagareglur um fjárskipti við sambúðarslit séu að þessu leyti frábrugðnar reglum íslensks réttar.

Í dómaframkvæmd hefur skattyfirvöldum verið viðurkennd heimild til að leggja sjálfstætt mat á það hvort einkaréttarlegir gerningar hafi í raun leitt til einhverra þeirra aðstæðna sem byggt verður á við skattlagningu og eru skattyfirvöld þá ekki bundin við mat skattaðila á sömu atvikum.

Stefndi telur óumdeilt að B hafi keypt fasteignina [...] í árslok 2003 og verið einn þinglesinn eigandi hennar. Óumdeilt sé að hann hafi greitt kaupverðið að fullu. Stefnandi hafi ekki leitt að því líkur að hún hafi á sambúðartímanum, með beinum eða óbeinum framlögum, skapað grundvöll fyrir hlutdeild í eignarrétti að fasteigninni.

Í eignaskiptasamningi, frá 18. júlí 2007, sé virði fasteignarinnar sagt vera 50.000.000 króna. Það mat hafi verið órökstutt og þrátt fyrir áskorun hafi stefnandi ekki lagt fram nein gögn sem staðfestu það verðmat, eða hvernig það var fengið. Samkvæmt A-lið 16. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt, skulu gjafir sem ekki eru í peningum metnar til peningaverðs og ef um aðrar eignir er að ræða skal meta þær á áætluðu matsverði. Lög um tekjuskatt, nr. 90/2003, mæli ekki fyrir um að notast eigi við skráð fasteignamat eins og stefnandi haldi fram. Þvert á móti sé í 6. málsl. 4. mgr. 71. gr. laganna tekið fram að við ákvörðun á stofnverði eigna sem almenningsheillafélög eignast við gjöf skuli við sölu miðað við að stofnverðið sé markaðsverð á yfirtökudegi félagsins á eigninni.

Stefndi mótmælir því að afhending eigna til stefnanda hafi verið til framfærslu hennar og sonar hennar til framtíðar. Syni stefnanda hafa verið tryggð framfærsla frá föður hans til 18 ára aldurs með sérstökum samningi milli stefnanda og B, dags. 27. janúar 2010. Engum sambærilegum samningi sé til að dreifa varðandi framfærslu stefnanda.

Að lokum telur stefndi engin efni til þess að falla frá beitingu 25% álags á skattstofna stefnanda eins og málið sé vaxið. Stefnandi hafi hvorki sýnt fram á að atvikum sé svo farið að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 eigi við né að tilefni sé til þess að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti.

IV.

*Niðurstaða*

Í máli þessu eru deilt um úrskurð yfirskattanefndar nr. 495/2012, þar sem stefnanda voru færðar til tekna 40.000.000 króna í skattframtali árið 2007 og 76.989.948 krónur í skattframtali 2008, sem skattskyldar gjafir samkvæmt 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Var sú ákvörðun byggð á því að virða bæri greiðslu B til hennar að fjárhæð 40.000.000 króna á tekjuárinu 2006 og afsal B á fasteign við [...] í Reykjavík til stefnanda á tekjuárinu 2007, sem beinar gjafir í skilningi fyrrgreinds ákvæðis. Er þess krafist að úrskurður yfirskattanefndar verði felldur úr gildi að þessu leyti auk álags, samtals að fjárhæð 29.247.487 krónur, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi byggir málatilbúnað sinn annars vegar á því að meðferð málsins á stjórnslustigi hafi verið áfátt. Hins vegar er mótmælt efnisatriðum málsins.

Stefnandi heldur því fram að andmælaréttur hafi verið brotinn gagnvart henni við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum með þeim hætti sem áður greinir. Í andmælaréttinum felst að aðili eigi rétt til aðgangs að gögnum málsins og þeim upplýsingum sem fram hafa komið. Í réttinum felst einnig að svo sé um hnúta búið að aðili eigi þess kost að kynna sjónarmið sín nægjanlega. Andmælarétturinn nær hins vegar almennt ekki til hugsanlegra röksemda sem stjórnvöld beita við töku ákvörðunar eða til þess að aðili skuli fyrir fram fá vísbendingar um hvernig stjórnvöld muni túlka lög eða fyrri ákvarðanir í niðurstöðum sínum. Af þessu leiðir að andmælaréttur telst ekki brotinn á stefnanda þótt yfirskattanefnd hafi byggt niðurstöður sínar á öðrum grundvelli en ríkisskattstjóri. Þar við bætist að stefnandi hefur átt þess kost að koma öllum vörnum að hér fyrir dómi sem að þessu lúta. Málsálstæðu stefnanda sem lýtur að þessu verður því ekki sinnt.

Stefnandi byggir á því að skort hafi á rannsókn skattyfirvalda um raunverulega búsetu hennar. Óumdeilt er að stefnandi hafi alltaf verið með skráð lögheimili á Íslandi, en að hún hafi verið í óskráðri sambúð með B í [...] frá árinu 2001 til desember 2005. Stefnandi skilaði skattframtölum á Íslandi frá tekjuárinu 2003 að minnsta kosti, og frá tekjuárinu 2004 hefur hún talið fram til skatts hér á landi sem einstætt foreldri. Stefnandi hefur að vísu haldið því fram að hún hafi dvalist erlendis á tekjuárunum 2001- 2006, en hefur ekki lagt fram nein viðhlítandi gögn sem styðja þá fullyrðingu. Þar sem þannig stendur á voru greindar forsendur nægjanlegar til að unnt væri að endurákvarða opinber gjöld hennar á grundvelli fyrirbyggjandi gagna.

Því er haldið fram að yfirskattanefnd hafi ranglega ákvarðað opinber gjöld stefnanda gjaldárið 2007 þar sem fjárskiptasamningurinn á milli stefnanda og B hafi verið gerður á árinu 2007 og geti samkvæmt því ekki leitt til tekna á árinu 2006. Engu að síður er því ekki mótmælt að sú tilfærsla fjármuna sem yfirskattanefnd lagði til grundvallar úrskurði sínum hafi verið innt af hendi í janúar 2006. Er óumdeilt að umrædd peningafjárhæð var greidd inn á bankareikning stefnanda í Lúxemborg þann 20 janúar 2006 og að fasteignin að [...], Reykjavík hafi verið afsalað til stefnanda á árinu 2007. Í úrskurði yfirskattanefndar var komist að þeirri niðurstöðu að stefnandi hefði vantalið tekjur sínar vegna umræddrar fasteignar í skattframtali 2008, þ.e. gjaldárið 2008, en að peningagjöfin að fjárhæð 40.000.000 króna hefði verið vantalin í skattframtali 2007, þ.e. gjaldárið 2007. Af breytingarblaði því sem fylgdi úrskurði yfirskattanefndar sést að peningagreiðslan hefur verið ákvörðuð til skatts gjaldárið 2007, en fasteignin gjaldárið 2008.

Samkvæmt þessu verður ekki fallist á að umræddir gjafagerningar hafi komið til skattlagningar á röngum gjaldárum.

Stefnandi heldur því fram að andvirði þeirra eigna sem stefnandi hafi fengið á grundvelli fjárskiptasamningsins geti ekki orðið grundvöllur skattstofns. Hvorki stjórnvöld né dómstólar, séu bær til að víkja til hliðar löglegum fjárskiptasamningi. Samkvæmt gögnum málsins hófu málsaðilar óvígða sambúð á árinu 2001 sem stóð til desember 2005. Þau eignuðust barn árið 2004. Stefnandi var þó alltaf með skráð lögheimili á Íslandi. Telja verður meginregluna í íslenskum rétti vera þá að við slit óvígðrar sambúðar teljist hvor aðili eiga þau verðmæti sem hann kemur með inn í sambúðina og þau verðmæti sem hann eignast á sambúðartímanum, sbr. dóm Hæstaréttar í máli nr. 487/2005. Hafa dómstólar vald til þess að skera úr um það hvort eignaskipti við slit óvígðrar sambúðar hafi farið fram að réttum lögum, m.a. í samræmi við fyrrgreinda meginreglu. Af því leiðir að fyrrgreindum málsástæðum stefnanda ber að hafna.

Þá heldur stefnandi því fram að verði komist að þeirri niðurstöðu að fjárskiptasamningurinn sé ekki eiginlegt fjárskiptasamkomulag, þá hafi verið um að ræða afhendingu eigna til stefnanda til framfærslu hennar og sonar til framtíðar, sem ekki beri að skattleggja hér á landi. Hér er þess að geta að þessi málsástæða virðist ekki hafa verið höfð uppi við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum. Í málalíbúnaði stefnanda að þessu leyti felst að stefnandi eigi lögvarða kröfu á hendur sambýlismanni sínum sem hann hafi verið að inna af hendi með þeim fjárskiptasamningi sem um getur í málinu og sem hafi átt að skattleggja í [...], eins og önnur barnsmeðlög sem þegar hafa verið innt af hendi með sérstökum greiðslum. Ekki er unnt að fallast á þetta. Í úrskurði yfirskattanefndar kemur fram að stefnandi hafi fengið skatt sinn leiðréttan hér á landi vegna framfærslu með barni hennar. Engin rök eru nú til þess að telja að umrætt fjárskiptasamkomulag hafi falið í sér greiðslu á lögmætri kröfu stefnanda eða barns hennar í framtíðinni enda hafa engin fullnægjandi gögn verið lögð fram um að svo sé. Verður því að hafna umræddri málsástæðu.

Stefnandi heldur því fram að við endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárið 2008, hafi ekki verið lagt til grundvallar skráð fasteignamat ríkisins heldur stuðst við meðalfermetraverð fjölbýlishúsa á sama svæði og fasteignin að [...] standi á, til að finna út markaðsverðmæti fasteignarinnar. Stefnandi telur þetta ekki standast heldur beri að miða við skráð fasteignamat ríkisins þegar fasteignir séu metnar í skattalegu tilliti.

Samkvæmt a-lið 16. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt, skulu gjafir sem ekki eru í peningum metnar til peningaverðs og ef um aðrar eignir er að ræða skal meta þær á áætluðu matsverði. Lög um tekjuskatt, nr. 90/2003, mæla ekki fyrir um að notast eigi við skráð fasteignamat eins og stefnandi heldur fram. Í máli þessu hafa ekki verið gerðar rökstuddar athugasemdir við mat ríkisskattstjóra á verðmæti umræddrar fasteignar sem slíkrar. Umrædd málsástæða styðst því ekki við rök og er því hafnað.

Að lokum reisir stefnandi kröfur sínar á því að hún hafi ekki haft skattalega heimilisfesti á Íslandi á tekjuárinu 2006, en hún hafi flutt til Íslands í október 2006 og verið í sambúð í [...] frá árinu 2001 fram til þess tíma. Tekjuviðbót að fjárhæð 40.000.000 króna hafi hins vegar verið innt af hendi í janúar 2006 á meðan

stefnandi hafi verið búsett í [...]. Fram til ársins 2006 hafi hún verið með skráð heimili á Íslandi sem hún hafi fyrst og fremst litið á sem pósthöfn án þess að vera þar búsett.

Fyrir liggur í málinu að stefnandi var með skráð lögheimili hér á landi, þar með talið tekjuárið 2006. Þá liggur enn fremur fyrir að stefnandi skilaði skattframtölum hér á landi að minnsta kosti frá árinu 2004. Loks segir í framfærslusamningi milli stefnanda og B með syni þeirra, sem dagsettur er 27. janúar 2010, að þau A og B hafi búið saman eins og hjón þar til í desember 2005. Nákvæm greinargerð stefnanda, eða önnur gögn um dvöl hennar og ætlað heimilisfang í [...]á þeim tíma sem hér skiptir máli, liggur ekki fyrir. Með hliðsjón af þessu þykir stefnandi ekki hafa leitt nægjanlegar líkur að því að hún hafi verið heimilisföst í [...]árið 2006. Samkvæmt þessu má ganga út frá því að hún hafi haft skattlegt heimilisfesti hér á landi á þessum tíma, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Hún var því réttilega skattlögð hér á landi vegna tekna þess árs. Ber því að hafna málsástæðum hennar að þessu leyti.

Stefnandi krefst þess að 25% álag, samtals að fjárhæð 29.247.487 krónur, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, falli niður eða verði lækkað verulega þar eð engin rök hafi verið færð fyrir álagsbeitingu í úrskurði yfirskattaneftndar. Stefnandi sem kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattaneftndar á stjórnarsýslustigi, hefur ekki sett fram kröfu um ómerkingu úrskurðar yfirskattaneftndar að þessu leyti hér fyrir dómi. Af þeim sökum telur dómurinn ekki unnt að verða við kröfu stefnanda um niðurfellingu álags að fjárhæð 10.000.000 króna gjaldárið 2007 og að fjárhæð kr. 19.247.487 króna gjaldárið 2008.

Samkvæmt framangreindu telur dómurinn að greiðslur B til stefnanda að fjárhæð 40.000.000 króna og afhending fasteignar að [...], Reykjavík hafi falið í sér gjöf í skilningi 4. tölul. A. liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 og hafi verið réttilega skattlögð hér á landi með þeim hætti sem nánar greinir í úrskurði yfirskattaneftndar. Með þeim rökum sem að framan greinir verður úrskurður yfirskattaneftndar í máli nr. 495/2012, hvorki úr gildi felldur að hluta né honum breytt.

Með vísan til 3. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, þykir rétt að hvor aðili beri sinn hluta af þeim kostnaði sem hlotist hefur af rekstri málsins.

Samkvæmt framangreindu er stefndi, íslenska ríkið, sýknað af öllum kröfum stefnanda, A.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

## **DÓMSORÐ:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af dómkröfum stefnanda, A.

Málskostnaður milli aðila fellur niður.

Ragnheiður Snorradóttir (sign.)