

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 2. desember 2024

Mál nr. E-2666/2020:

A

(Jón Elvar Guðmundsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Jóhanna Katrín Magnúsdóttir lögmaður)

Dómur

Mál þetta, sem var höfðað með stefnu birtri 22. apríl 2020, var dómtekið 5. nóvember 2024. Stefnandi er A, til heimilis að [...], en stefndi er íslenska ríkið, Arnarhvoli, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattanevndar frá 24. apríl 2019 um heimilisfesti og skattskyldu stefnanda samkvæmt 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt (tsl.). Þá krefst stefnandi greiðslu málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda, auk greiðslu málskostnaðar.

I

Ágreiningur málsins lýtur í aðalatriðum að því hvenær stefnandi hafi flutt til Bretlands á árinu 2012. Nánar er um það deilt hvort stefnandi hafi slitið skattalegri heimilisfesti á Íslandi hinn 24. maí 2012, þegar hann tilkynnti þjóðskrá um flutning lögheimilis síns til Bretlands, eða hvort miða beri slit á skattalegri heimilisfesti við 25. ágúst s.á. þegar eiginkona hans og börn fluttu frá Íslandi samkvæmt skráningu í þjóðskrá.

Sama dag og stefnandi tilkynnti þjóðskrá um flutning lögheimilis til Bretlands, 24. maí 2012, tryggði stefnandi sér búsetu til bráðabirgða á Y, suðaustur af Englandi, en Y var í eigu viðskiptafélaga stefnanda. Var gerður samningur um afnot stefnanda af húsnæðinu, dags. 24. maí 2012, ótímabundið frá degi undirritunar. Afnotin voru endurgjaldslaus fyrstu þrjá mánuðina, en síðan fór það þannig að viðskiptafélagi stefnanda, sem einnig hafði afnot af hluta sama Y og á sama tíma, greiddi fyrir afnotin.

Efni leigusamningsins er lýst nánar í úrskurði yfirskattanevndar. Þar segir m.a. að ákvæði samningsins hafi falið í sér heimild handa stefnanda og fjölskyldu hans til afnota af einu eða tveimur svefnherbergjum í húsinu með sameiginlegu aðgengi að eldhúsi og öðrum vistarverum auk lóðar hússins. Afnotum hafi verið sett ýmis takmörk, m.a. hvað snertir komur gesta til stefnanda, auk þess sem heimild maka og barna stefnanda til afnota af húsakynnum var bundin skilyrðum er lutu að viðveru stefnanda sjálfs.

Áður en stefnandi tilkynnti þjóðskrá um brottflutning sinn til Bretlands höfðu hann og fjölskyldan búið í leiguhúsnæði á Íslandi samkvæmt húsaleigusamningi, dags. 4. ágúst 2011. Sá samningur gildi til 8. ágúst 2012 og skyldi þá framlengjast sjálfkrafa um eitt ár nema tilkynnt væri um annað.

Þann 23. júní 2012 gerði stefnandi tilboð í leigu á húsnæði fyrir sig og fjölskyldu sína í Bretlandi og var gerður samningur um afhendingu leiguhúsnæðisins 25. ágúst 2012.

Fyrri hluta sumars 2012 og allt til 25. ágúst 2012 bjuggu eiginkona og börn stefnanda áfram á Íslandi í því húsnæði sem þau höfðu haft umráð yfir frá árinu 2011. Í svari umboðsmanns stefnanda til ríkisskattstjóra sem lýst er í úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 16. febrúar 2018, og einnig í úrskurði yfirskattanefndar, kemur fram að stefnandi hefði flogið til Íslands 25. júní 2012 og dvalið þar til 19. júlí 2012. Þá hafi fjölskyldan farið til Bretlands og dvalið þar í frí til 2. ágúst 2012. Frá þeim tíma og til 24. ágúst 2012 hafi fjölskyldan síðan dvalið á Íslandi og þar til hún fluttist til Bretlands sem fyrir segir 25. ágúst 2012, en búslóð hennar hafi verið send til Bretlands 15. ágúst 2012.

Á bls. 18–19 í úrskurði ríkisskattstjóra er lýst forsendum málsins og vísað til þess að stefnandi hafi átt aðild að samningi, dags. 7. júní 2012, sem hafi fært stefnanda talsverða fjármuni sem hvorki hafi sætt skattlagningu á Íslandi né í Bretlandi. Í því samhengi skipti máli hvenær stefnandi hafi í raun tekið upp fasta búsetu í Bretlandi á árinu 2012, hvort rétt væri að miða við 24. maí 2012 eins og skráð sé í þjóðskrá, eða hvort stefnandi hafi í raun verið heimilisfastur hér á landi fram yfir 1. júlí 2012 eða til 25. ágúst 2012. Samkvæmt fyrirbyggjandi skattframtali stefnanda 2013 hafi stefnandi verið með takmarkaða skattskyldu á Íslandi vegna tekna ársins 2012. Athugun ríkisskattstjóra hafi lotið að því hvort sú skattskylda hafi verið í samræmi við raunverulega búsetu stefnanda frá 24. maí til 1. júlí 2012.

Í kjölfar bréfaskipta á milli ríkisskattstjóra og stefnanda boðaði ríkisskattstjóri stefnanda fyrirhugaðar breytingar á skattalegru heimilisfesti hans vegna ársins 2012. Taldi ríkisskattstjóri að miða bæri flutning lögheimilis stefnanda við 25. ágúst 2012 en ekki 24. maí 2012. Meðal gagna málsins við rekstur málsins hjá ríkisskattstjóra var svokallað „Letter of confirmation of residence“ frá breskum skattyfirvöldum þar sem staðfest var að stefnandi hafi á tímabilinu 24. maí til 14. nóvember 2014 verið „resident of the UK for tax purposes“. Kom fram í vottorðinu að það væri ekki gilt til að krefjast ávinnings sem veittur væri samkvæmt tvísköttunarsamningum sem Bretland hafi gert. Er enskur texti skjalsins svohljóðandi: „This is not a certificate of residence for the purpose of claiming benefits under any Double Taxation Agreement with the UK.“

Um þýðingu vottorðs þessa fyrir úrlausn málsins tók ríkisskattstjóri fram að samkvæmt orðalagi vottorðsins væri það ekki gilt til að krefjast ávinnings sem veittur væri samkvæmt tvísköttunarsamningum sem Bretland hafi gert. Einnig ef skattyfirvöld í tveimur ríkjum teldu aðila skattskyldan á grundvelli heimilisfestar yrðu álitamál vegna

tvískattlagningar tekna almennt leyst á grundvelli viðeigandi ákvæða í tvísköttunarsamningnum, en slík staða væri ekki uppi í þessu máli. Var það samandregin niðurstaða ríkisskattstjóra að skráning stefnanda um flutning til Bretlands 24. maí 2012 hafi ekki verið í samræmi við 1. gr. laga nr. 90/2003, enda yrði ekki betur séð en að stefnandi hafi haldið áfram fastri búsetu á Íslandi. Ekki hafi skapast skilyrði fyrir fastri búsetu stefnanda í Bretlandi í skilningi þágildandi lögheimilislaga nr. 21/1990 fyrr en eftir flutning búslóðar og fjölskyldu hans til Bretlands í ágúst 2012 og eftir að stefnandi hafi fengið afhent leiguhúsnæði í X 25. ágúst s.á.

Í úrskurði yfirskattanefndar, dags. 24. apríl 2019, sem staðfesti niðurstöðu ríkisskattstjóra, var m.a. komist að þeirri niðurstöðu að skilmálar leigusamnings um húsnæði það sem stefnandi hefði haft afnot af á tímabilinu 24. maí til 25. ágúst 2012 bæru með sér að vera um heimild til dvalar um afmarkaðan stuttan tíma án þess að stefnandi hefði öðlast eiginleg umráð neins hluta húsnæðisins. Yrði því helst að telja að um hefði verið að ræða skammtímadvöl af því tagi sem félli undir 3. mgr. 1. gr. lögheimilislaga. Taldi yfirskattanefnd því að ekki hefðu orðið þær breytingar á högum stefnanda 24. maí 2012 að telja mætti hann hafa felld niður heimilisfesti hér á landi, enda hefðu hann og fjölskylda hans áfram haldið heimili hérlendis um sinn eftir þann dag.

II

1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

a. Á því er byggt af hálfu stefnanda að þar sem bæði Bretland og Ísland telji stefnanda bera ótakmarkaða skattskyldu beri að leysa úr málinu á grundvelli tvísköttunarsamnings ríkjanna. Þegar stefnda sé ljóst að fleiri ríki en Ísland telji sama skattaðila vera skattskyldan vegna sömu tekna á sama tímabili beri að líta til ákvæða tvísköttunarsamninga sem gildi á milli ríkjanna. Stefnandi hafi afhent vottorð breskra skattyfirvalda þar sem fram komi að hann beri ótakmarkaða skattskyldu í Bretlandi samkvæmt þarlandum lögum frá 24. maí 2012. Stefnda hafi mátt vera ljóst að leysa hafi þurft úr því í hvoru ríkinu hann teldist bera ótakmarkaða skattskyldu á grundvelli þágildandi tvísköttunarsamnings við Bretland.

Stefnandi telur að með því að líta ekki til tvísköttunarsamnings við ákvörðun sína í máli stefnanda hafi stefndi brotið gegn lögmætisreglunni og leiði annmarki þessi til ógildingar á úrskurði yfirskattanefndar.

Stefnandi telur einnig að líta hefði þurft til 4. gr. tvísköttunarsamnings ríkjanna um hugtakið heimilisfesti. Þá bendir stefnandi á að til þess geti komið að ríkin leysi úr álitafninu með gagnkvæmu samkomulagi, sbr. 2. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins. Samkvæmt samningsfyrirmynd OECD að tvísköttunarsamningum geti „heimili“ verið hvers konar húsnæði sem skattaðili eigi aðgang að, svo framarlega sem slíkur aðgangur

sé nægjanlega varanlegur og að tilgangur dvalarinnar sé ekki tilfallandi, svo sem vegna viðskiptaferða, skemmtiferða eða álíka, sbr. 13. gr. í athugasemdunum.

b. Stefnandi telur að við meðferð málsins hafi verið brotið gegn rannsóknarreglu 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Nauðsynlegt hafi verið fyrir skattyfirvöld að afla upplýsinga frá breskum skattyfirvöldum og breskum leigusala stefnanda til að komast að rétttri niðurstöðu í málinu. Stefnandi hafi reynt að upplýsa málið en skattyfirvöld hafi látið hjá líða að afla viðeigandi upplýsinga. Þetta leiði til þess að fallast beri á kröfu stefnanda. Þá geti tilviljanakennd dagsetning flutnings fjölskyldu stefnanda ekki ráðið því hvenær hann teljist hafa flutt úr landi.

c. Stefnandi telur að andmælaréttur hans á fyrsta stjórnarsýslustigi hafi verið virtur að vettugi þar sem grundvöllur rökstuðnings ríkisskattstjóra hafi verið rangur, bæði í boðun og endanlegum úrskurði. Yfirskattanefnd hafi vikið sérstaklega að því í úrskurði sínum að lagagrundvöllur ríkisskattstjóra hafi verið rangur. Stefnanda hafi ekki gefist kostur á að andmæla röngum forsendum ríkisskattstjóra sem fyrst voru ljósar þegar úrskurður ríkisskattstjóra hafði verið kveðinn upp. Yfirskattanefnd hafi því borið að ógilda úrskurð ríkisskattstjóra þar sem um svo veigamikla galla á meðferð málsins hafi verið að ræða.

d. Þá byggir stefnandi á því að fyrir 25. ágúst 2012 hafi hann ekki haldið heimili á Íslandi. Hann hafi haft umráð yfir íbúðarhúsnæði í Bretlandi frá 24. maí 2012 og að það beri að leggja til grundvallar við úrlausn málsins. Er því hafnað að um dvöl í gistihúsi hafi verið að ræða. Stefnandi hafði þar næturstað sinn og heimili frá þeim tíma. Þá breyti engu að eiginkona hans hafi búið í húsnæði þeirra á Íslandi þar til 15. ágúst 2012. Stefnandi hafi ekki flutt út 25. ágúst 2012 og samsömun hans með flutningi fjölskyldunnar hafi ekki stoð í lögum. Niðurstæða skattyfirvalda hafi því verið í ósamræmi við 1. gr. laga tsl.

2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

a. Stefndi tekur fram að fullyrðing stefnanda um að bresk skattyfirvöld hafi, með útgáfu vottorðs, staðfest að hann hafi borið ótakmarkaða skattskyldu samkvæmt þarlandum lögum frá 24. maí 2012 sé röng. Vottorðið sé einungis einfalt vottorð þar sem ekki sé tekin afstaða til þess hvar stefnandi teljist heimilisfastur í skilningi tvísköttunarsamningsins. Stefndi bendir á að til þess að beita tvísköttunarsamningnum þurfi að framvísa svokölluðu „certificate of residency“ en á slíku vottorði komi fram afstaða breskra skattyfirvalda til þess hvort þau telji aðila heimilisfastan í Bretlandi í skilningi tvísköttunarsamnings. Stefnandi hafi ekki lagt fram slíkt vottorð. Því liggja afstaða breskra skattyfirvalda um heimilisfesti og skattskyldu stefnanda í Bretlandi ekki fyrir. Slík afstaða sé forsenda þess að hægt sé að beita ákvæðum tvísköttunarsamningsins. Þá hafi tilvist hins erlenda vottorðs auk þess engin áhrif á skýra heimild ríkisskattstjóra til að leggja á það

sjálfstætt mat á grundvelli íslenskra laga hvort tilkynning um flutning af landi brott hafi í reynd falið í sér flutning lögheimilis stefnanda. Á grundvelli 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 hafi ríkisskattstjóri komist að þeirri niðurstöðu að stefnandi hafi í raun flutt af landi brott þann 25. ágúst 2012 en ekki þann 24. maí 2012, eins og stefnandi heldur fram, og því haft ótakmarkaða skattskyldu hér á landi fram að þeim tíma. Er því hafnað að úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar hafi falið í sér endurmat á afstöðu erlendra skattýfirvalda á þarlandum reglum um skattalega heimilisfesti. Eingöngu hafi verið um að ræða sjálfstæða ákvörðun íslenskra skattýfirvalda sem byggði á íslenskum lögum, sbr. 2. mgr. 1. gr. tsl.

Stefndi bendir á að ekkert í þeim gögnum sem stefnandi hafi lagt fram sýni fram á að bresk skattýfirvöld hafi lagt mat á það hvort stefnandi hafi tekið upp lögheimili í Bretlandi. Ef slík afstaða hefði legið fyrir og stefnandi hefði viljað byggja rétt á 1. mgr. 24. gr. tvísköttunarsamningsins og fá úr því skorið hvar hann væri skattskyldur hefði hann þurft að leggja fram beiðni um slíkt í Bretlandi. Ljóst sé af ákvæðinu að það sé skattaðili sem skal óska eftir því að slíkt mat fari fram en skattýfirvöld taka það ekki upp að eigin frumkvæði. Frumkvæðið þurfi því að koma frá skattaðila. Ef stefnandi hefði viljað fá leyst úr ágreiningi um heimilisfesti á grundvelli samningsins hefðu bær stjórnvöld, samkvæmt tvísköttunarsamningnum, getað leyst úr ágreiningi um heimilisfesti með gagnkvæmu samkomulagi, sbr. 24. gr. samningsins. Afstaða breskra skattýfirvalda til skattskyldu stefnanda samkvæmt tvísköttunarsamningnum þurfi því að liggja fyrir til þess að hægt sé að beita samningnum.

Stefndi tekur fram að samkvæmt lögum skuli ríkisskattstjóri úrskurða um skattalega heimilisfesti, sbr. 2. mgr. 1. gr. tsl. Þá gildi íslensk lög og reglur þegar ákvarða á skattskyldu á Íslandi vegna heimilisfestar og búsetu hér á landi, sbr. 1. mgr. 4. gr. þágildandi tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands. Sé tekið mið af því vottorði sem stefnandi lagði fram voru ekki forsendur til að fara í það mat sem lagt er upp með í 2. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins, en eins og að framan greinir kom það skýrt fram í vottorðinu að það gildi ekki í ágreiningsmálum um túlkun tvísköttunarsamningsins. Tilvist tvísköttunarsamningsins, sem stefnandi vísar í, hafði því engin áhrif á skýra heimild ríkisskattstjóra samkvæmt 2. mgr. 1. gr. tsl. til að úrskurða um heimilisfesti stefnanda.

b. Stefndi hafnar því að hafa ekki sinnt rannsóknarskyldu sinni í málinu. Máli sínu til stuðnings vísar stefndi til fyrirspurna ríkisskattstjóra til stefnanda, dags. 21. mars 2017 og 13. júní 2017, þar sem leitast var við að afla allra nauðsynlegra upplýsinga til þess að hægt væri að taka ákvörðun um heimilisfesti stefnanda. Stefndi bendir á að það heyri undir þann sem borið hefur ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi að færa fram gögn til stuðnings því að hann hafi brugðið heimilisfesti sinni. Þá sé ríkisskattstjóri við ákvarðanir sínar varðandi heimilisfesti og skattskyldu manna ekki bundinn af skráningu lögheimilis

í þjóðskrá, enda sé talið að aðili hafi haft fasta búsetu á öðrum stað, sbr. t.d. forsendur í úrskurðum ríkisskattstjóra frá 16. febrúar 2018 og yfirskaðanefndar nr. 83/2019 í máli stefnanda. Í úrskurðunum er ítarlega fjallað um það heildarmat sem lagt var á aðstæður stefnanda við mat á raunverulegri heimilisfesti hans. Við matið var ekki aðeins litið til leigusamninga heldur var m.a. einnig litið til sendingar á búslóð stefnanda frá Íslandi þann 15. ágúst 2012 og þess að fjölskylda stefnanda var búsett á Íslandi allt fram til 25. ágúst 2012 samkvæmt skráningu í þjóðskrá. Þá höfðu stefnandi og eiginkona hans leiguumráð íbúðarhúsnæðis á Íslandi a.m.k. til 8. ágúst 2012. Með hliðsjón af heildarmati ríkisskattstjóra og yfirskaðanefndar á raunverulegu lögheimili stefnanda, sbr. forsendur yfirskaðanefndar í úrskurði sínum, hafnar stefndi því að afla hefði þurft frekari upplýsinga frá breskum skattýfirvöldum og breskum leigusala til að komast að upplýstri og réttri niðurstöðu í málinu.

c. Stefndi hafnar málsástæðum stefnanda um skort á rökstuðningi og brot á andmælarétti. Vísar stefndi til forsendna í úrskurði yfirskaðanefndar þar sem fram kemur að þrátt fyrir rangan rökstuðning ríkisskattstjóra, að ákvarða ótakmarkaða skattskyldu stefnanda á grundvelli dvalar hér á landi í yfir 183 daga, sbr. 3. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl., hafi ágreiningsefni málsins legið fyrir á boðunarstigi. Ágreiningsefni málsins lúti að því hvenær heimilisfesti stefnanda í skilningi 1. mgr. 1. gr. tsl. hafi í raun mátt teljast hafa færst til Bretlands á grundvelli flutnings á fastri búsetu. Yfirskaðanefnd taldi stefnanda því hafa getað komið andmælum sínum á framfæri við boðun ríkisskattstjóra og bendir nefndin á í úrskurði sínum að engar athugasemdir hafi verið gerðar af hálfu stefnanda við greindar lagatilvísanir ríkisskattstjóra.

d. Stefndi bendir á að við ákvörðun um heimilisfesti stefnanda hafi ríkisskattstjóri og yfirskaðanefnd metið málið heildstætt varðandi afnot íbúðarhúsnæðisins á Íslandi, þ.e. upphaf og lok þeirrar leigu á Íslandi, not eignarinnar að Y, sbr. samning dags. 24. maí 2012 (e. Licence to Occupy), og að síðustu búsetu stefnanda og eiginkonu hans í íbúðarhúsnæði í X, sbr. upphafsdag leigusamnings, dags. 26. ágúst 2012. Þá liggi fyrir að þann 25. ágúst 2012 flutti fjölskylda stefnanda til Bretlands. Við matið var stuðst við lög nr. 21/1990, um lögheimili, sem í gildi voru á þeim tíma sem málið varðar. Stefndi hafnar því að 25. ágúst 2012 sé tilviljanakennd dagsetning enda sé það dagurinn þegar stefnandi og fjölskylda hans tóku fyrst formlega á leigu húsnæði í X í Bretlandi sem talist gat bækistöð í skilningi 2. mgr. 2. gr. þágildandi lögheimilislaga nr. 21/1990. Til að komast að þeirri niðurstöðu litu ríkisskattstjóri og yfirskaðanefnd heildstætt á aðstæður, m.a. með hliðsjón af fyrri húsnæðisnotum stefnanda að Z og í Y. Varðandi húsnæðisafnotin í Y var litið til þess að húsnæðið hafi verið nýtt til skammtímadvalar af því tagi sem fellur undir 3. mgr. 1. gr. þágildandi lögheimilislaga nr. 21/1990. Þar var

samningurinn um húsnæðið talinn vega þungt um það um hvers konar húsnæðisafnot hafi verið að ræða, auk þess sem ekki var greidd leiga vegna húsnæðisins og engir heimilismunir stefnanda voru í húsnæðinu.

Um ósamræmi í úrskurði ríkisskattstjóra og rökstuðning yfirskattanefndar bendir stefndi á að það leiði af niðurstöðu málsins að þegar flutningsdagur einstaklings á árinu 2012 hafi verið ákvarðaður m.t.t. heimilisfestar verði þær tekjur sem hann hafi orðið aðnjótandi fram að ætluðum flutningsdegi skattskyldar hér á landi en annað geti átt við um þær tekjur sem honum kunna að hafa hlotnast hér eða erlendis eftir flutninginn fram að árslokum 2012. Ekki kom til þess að á það reyndi hvort tekjur á því tímabili, eftir ætlaðan flutningsdag, gætu hafa talist vera skattskyldar hér en á það reyndi í málinu hvort tekjur sem urðu til eftir skráðan flutningsdag fram að ætluðum flutningsdegi teldust hafa verið skattskyldar hér á landi.

III

1.

Ágreiningur máls þessa lýtur að skattalegri heimilisfesti stefnanda og þeirri ákvörðun ríkisskattstjóra sem staðfest var með úrskurði yfirskattanefndar 24. apríl 2019 að telja stefnanda með skattalega heimilisfesti og skattskyldu á Íslandi samkvæmt 1. mgr. 1. gr. tsl., á tímabilinu 24. maí 2012 til 25. ágúst s.á.

Ágreiningur málsins lýtur nánar að því hvort stefnandi hafi í raun felld niður heimilisfesti sína á Íslandi frá og með 24. maí 2012 í kjölfar tilkynningar hans til þjóðskrár um breytingu á lögheimili hans frá Íslandi til Bretlands.

Stefnandi telur að frá og með 24. maí 2012 hafi hann verið heimilisfastur í Bretlandi. Þann sama dag hafi hann flogið frá Íslandi til Bretlands og undirritað leigusamning um afnot af bráðabirgðahúsnæði í Bretlandi. Telur stefnandi að opinber gögn frá breskum skattyfirvöldum staðfesti raunverulega búsetu og skattalega heimilisfesti hans í Bretlandi frá 24. maí 2012. Þá telur stefnandi að rannsókn og rökstuðningur málsins hafi verið ófullnægjandi ásamt því að andmælaréttur hans hafi verið virtur að vettugi, sem leiði til þess að fella beri úrskurð yfirskattanefndar úr gildi.

Stefndi telur staðhæfingu stefnanda ranga um að gögn frá breskum skattyfirvöldum staðfesti skattalega heimilisfesti hans í Bretlandi frá 24. maí 2012. Aðeins liggi fyrir einfalt vottorð frá breskum skattyfirvöldum sem sýni að stefnandi hafi skráð búsetu sína í Bretlandi. Stefnandi hafi ekki lagt fram gögn frá breskum skattyfirvöldum sem staðfesti skattalega heimilisfesti hans í Bretlandi, auk þess sem engin gögn liggi fyrir um að tekjur hans hafi verið skattlagðar þar í landi. Þá hafi engin gögn verið lögð fram sem beri með sér að stefnandi hafi leitast við að fá leyst úr ágreiningu um heimilisfesti á milli ríkja, sbr. 24. gr. tvísköttunarsamningsins, en frumkvæðið hvíli á stefnanda þar að lútandi.

2.

Sem fyrr segir tilkynnti stefnandi þjóðskrá 24. maí 2012 um flutning lögheimilis síns til Bretlands. Í tilkynningunni var aðsetur stefnanda tilgreint að Y. Hefur stefnandi lagt fram leigusamning því til staðfestingar að hann hafi haft afnot af umræddu húsnæði þegar hann kom til Bretlands. Fram er komið að stefnandi hafði aðgang að greindu leiguhúsnæði fyrstu þrjá mánuðina eftir að hann flutti lögheimili sitt til Bretlands og að það hafi staðið honum til boða án endurgjalds. Eftir að stefnandi flutti lögheimili sitt frá Íslandi hafði hann á sama tíma á leigu húsnæði á Íslandi samkvæmt leigusamningi, dags. 4. ágúst 2011 með gildistíma til 8. ágúst 2012, en með heimild til framlengingar. Fjölskylda stefnanda bjó áfram í því húsnæði á sama tíma. Þann 15. ágúst 2012 var búslóð fjölskyldunnar send til Bretlands. Eiginkona stefnanda og börn tilkynntu síðan þjóðskrá um breytingu á lögheimili sínu til Bretlands frá og með 25. ágúst 2012. Fluttu þá stefnandi og fjölskyldan saman í íbúðarhúsnæði sem þau höfðu tekið á leigu frá og með 24. ágúst 2012 í bænum X í Bretlandi. Í svari umboðsmanns stefnanda til ríkisskattstjóra kemur nánar fram hvernig dvöl stefnanda hafi verið háttað á Íslandi frá og með 24. maí 2012. Segir í skýringum umboðsmannsins að stefnandi hafi komið aftur til Íslands 25. júní 2012 og dvalið hér á landi til 19. júlí 2012. Þá hafi fjölskyldan flogið saman til Bretlands og dvalið þar í frí til 2. ágúst 2012. Frá þeim tíma og til 25. ágúst 2012 hafi fjölskyldan dvalið saman á Íslandi allt þar til þau fluttust til Bretlands, sem fyrr segir 25. ágúst 2012.

3.

Víkur fyrst að málsástæðum stefnanda sem lúta að því að rannsókn og rökstuðningur málsins hafi verið ófullnægjandi, ásamt því að andmælaréttur hans hafi verið virtur að vettugi við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum, sem leiði til þess að fella beri úrskurð yfirskattanefndar úr gildi.

Stefnandi telur nánar að við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum hafi verið brotið gegn rannsóknarreglu 10. gr. stjórnisýslulaga, með því að skattyfirvöld hafi ekki haft frumkvæði að því að afla gagna um búsetu hans í Bretlandi. Telur stefnandi að þar sem bæði Ísland og Bretland hafi talið stefnanda bera ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi hafi verið nauðsynlegt að leysa úr málinu á grundvelli tvísköttunarsamnings ríkjanna. Vísar stefnandi einkum til 4. og 24. gr. tvísköttunarsamnings ríkjanna.

Samkvæmt gögnum málsins var við meðferð þess hjá ríkisskattstjóra óskað eftir skýringum frá stefnanda um aðstæður hans á Íslandi og í Bretlandi á árinu 2012, sbr. bréf ríkisskattstjóra til stefnanda 21. mars 2017 og 13. júní 2017. Var fyrirspurnarbréfum svarað með bréfum umboðsmanns stefnanda 4. maí 2017 og 30. júní 2017.

Frá upphafi málsins hefur það legið skýrt fyrir af hálfu stefnanda að hann telji sig hafa fellt niður heimilisfesti á Íslandi frá og með 24. maí 2012 og verið með skattalega heimilisfesti í Bretlandi frá sama tíma. Í andsvörum stefnanda hefur því ekki verið borið við af hans hálfu að hann hafi mátt sæta tvískattlagningu tekna sinna af þessum sökum.

Þar sem gögn málsins gáfu ekki til kynna að um tvískattlagningu væri að ræða verður ekki talið að skattyfirvöldum hafi borið að leysa úr málinu á grundvelli tvísköttunarsamnings á milli Íslands og Bretlands. Með öðrum orðum reynir ekki á ákvæði 4. gr. um heimilisfesti eða 24. gr. tvísköttunarsamningsins um framkvæmd gagnkvæms samkomulags nema í þeim tilgangi að koma í veg fyrir tvískattlagningu sömu tekna. Við slíkar aðstæður hvílir sönnunarbyrðin á viðkomandi skattaðila að sýna fram á, eftir atvikum með framlagningu gagna, að skattyfirvöld í Bretlandi hafi talið hann skattskyldan samkvæmt lögum þess ríkis og með vísan í viðkomandi tvísköttunarsamning. Verður því úrskurður yfirséttanefndar ekki felldur úr gildi á þeim grundvelli að rannsókn málsins hafi verið ábótavant vegna skorts á samráði milli ríkja eða gagnaöflun frá breskum skattyfirvöldum.

Stefnandi telur að andmælaréttur hans hafi verið virtur að vettugi þar sem rökstuðningur ríkisskattstjóra hafi verið rangur, bæði í boðunarbréfi og endanlegum úrskurði. Eins og rakið er í úrskurði yfirséttanefndar lá ágreiningsefni málsins ljóst fyrir frá upphafi, þ.e.a.s. hvort stefnandi hefði fellt niður heimilisfesti 24. maí 2012 eða hvort miða hefði átt við annað tímamark eftir 1. júlí 2012. Stefnanda gafst kostur á að koma að sjónarmiðum sínum og andmælum hvað það varðar með bréfum til ríkisskattstjóra 4. maí 2017 og 30. júní 2017. Verður því ekki fallist á að rangur rökstuðningur ríkisskattstjóra hafi skaðað meðferð málsins með þeim hætti að stefnandi hafi ekki átt þess kost að koma sjónarmiðum sínum á framfæri. Er hafnað málsástæðum stefnanda um að við meðferð málsins hafi verið brotinn á honum réttur til andmæla og að fella beri úrskurð yfirséttanefndar úr gildi af þeim sökum.

4.

Samkvæmt 2. tölul. 2. mgr. 1. gr. tsl. skal við ákvörðun ríkisskattstjóra á heimilisfesti miðað við lög um lögheimili eftir því sem við á. Samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili, sem í gildi voru á þeim tíma sem málið varðar, sbr. nú 1. mgr. 2. gr. laga nr. 80/2018 um lögheimili og aðsetur, telst lögheimili manns sá staður þar sem hann hefur fasta búsetu. Samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990 telst maður hafa fasta búsetu á þeim stað þar sem hann hefur fasta 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. Í 3. mgr. lagagreinarinnar kemur fram að dvöl í gistihúsi, athvarfi, verbúð, vinnubúðum og fleira eða öðru húsnæði sem jafna megi til þess sé ekki í gildi fastrar búsetu.

Íslensk skattframkvæmd um mat á heimilisfesti manna er í samræmi við þau viðmið sem lögð eru til grundvallar í alþjóðlegum skattarétti þegar álitamál rísa um hvar maður skuli vera með skattalega heimilisfesti. Þannig er það ávallt landsréttar viðkomandi ríkis að ákveða hvar skattaðili telst heimilisfastur og er almennt gengið út frá því að hann skuli aðeins teljast heimilisfastur í einu ríki. Þegar álitamál rísa í því sambandi er miðað við

að skattaðili sé heimilisfastur í því ríki þar sem hann er mest tengdur persónulega og fjárhagslega og þar sem hann dvelst að jafnaði. Er þetta í samræmi við sjónarmið sem lögð eru til grundvallar við mat á heimilisfesti í tvísköttunarsamningum, þ. á m. í samningi á milli Íslands og Bretlands, sbr. 2. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins.

5.

Stefnandi telur sig hafa axlað sönnunarbyrði sína með framlagningu tveggja vottorða frá breskum skattfyrvöldum sem hann telur að gefi til kynna að hann hafi verið með heimilisfesti í Bretlandi frá og með 24. maí 2012 til 14. nóvember 2014. Er annars vegar um að ræða vottorð, dags. 28. apríl 2017, og hins vegar vottorð, dags. 16. júní 2021. Um efnislega sömu vottorðin er að ræða að öðru leyti en varðar dagsetningar útgáfu þeirra. Er um að ræða svokölluð „Letter of confirmation of residence“ en í þeim segir svo:

This is not a certificate of residence for the purpose of claiming benefits under any Double Taxation Agreement with the UK. I confirm that to the best of HM Revenue and Customs' knowledge and belief, that Mr. A of [...], Iceland from 24 May 2012 to 14 November 2014 was a resident of the UK for tax purposes.

Eins og ráða má af texta skjalsins felur það í sér staðfestingu á því að stefnandi hafi verið „a resident of the UK for tax purposes“ á tímabilinu 24. maí 2012 – 14. nóvember 2014. Í yfirlýsingum þessum kemur ekki fram að um staðfestingu á skattalegri heimilifesti stefnanda í Bretlandi sé að ræða. Annars konar vottorð eru gefin út í þeim tilgangi, eins og fram kemur í leiðbeiningum breskra skattfyrvalda, svonefndum Alþjóðlegum leiðarvísí, sem lögð voru fram í þinghaldi 5. nóvember 2024. Þá liggur fyrir og er óumdeilt að stefnandi greiddi ekki skatta í Bretlandi á umræddum tíma og af þeim ástæðum hefur ekki reynt sérstaklega á tvísköttunarsamning á milli landanna eða tvískattalagningu sömu tekna sem er forsenda þess að komi til kasta ákvæða 24. gr. tvísköttunarsamnings á milli Íslands og Bretlands um framkvæmd gagnkvæms samkomulags.

Að mati dómsins liggja því engin gögn fyrir um að stefnandi hafi verið með fulla og ótakmarkaða skattskyldu í Bretlandi eða með skattalega heimilisfesti þar eftir 24. maí 2012. Gefa framlögð gögn ekki annað til kynna en að stefnandi hafi skráð aðsetur sitt í Bretlandi á þessum tíma. Þannig er með öllu óljóst hvort bresk skattfyrvöld hafi lagt mat á aðstæður stefnanda á tímabilinu 24. maí – 25. ágúst 2012. Enn sem komið er liggur því aðeins fyrir úrskurður íslenskra skattfyrvalda um heimilisfesti stefnanda á greindum tíma.

6.

Samkvæmt dóma- og úrskurðarframkvæmd, sbr. t.d. dómur Hæstaréttar 3. maí 2018 í máli nr. 418/2017, hefur verið litið svo á að ríkisskattstjóri sé ekki bundinn af skráningu lögheimilis í þjóðskrá, ef atvik benda til þess að ekki hafi verið tekin upp föst búseta í öðru ríki. Því hvílir sú sönnunarbyrði á skattaðila sem borið hefur fulla og ótakmarkaða

skattskyldu hér á landi að færa fram gögn til stuðnings því að hann hafi bundið enda á heimilisfesti sína. Við úrlausn þess hvort svo hafi verið í raun geta auðveldlega risið álitamál um sönnun, enda er ákvörðun um heimilisfesti manna háð nokkru mati á persónulegum aðstæðum skattaðila. Við það mat getur skipt máli að hvaða leyti viðkomandi hafi yferráð yfir eða eftir atvikum aðgang að húsnæði sem greinir í 2. mgr. 1. gr. laga um lögheimili nr. 21/1990 og í hvaða mæli hann nýtir það húsnæði. Þá skiptir dvalartími hér á landi í samanburði við dvöl hans í hinu ríkinu máli, atvinnuhættir og sér í lagi hvar sé aðsetur fjölskyldu hans á sama tíma. Ef skattaðili hefur áfram aðgang að heimili í því ríki sem hann hefur verið heimilisfastur í og eftir atvikum leigir húsnæði til lengri tíma benda slíkar staðreyndir til þess að hann sé áfram með heimilisfesti þar. Þegar einstaklingur dvelst að jafnaði í tveimur löndum er þannig almennt líklegra að hann teljist heimilisfastur í því ríki þar sem börn hans og maki hafast við, enda má líta svo á að hann sé persónulega tengdur þeim stað.

Í dönskum rétti hefur það verið talið skipta verulegu máli við ákvörðun á heimilisfesti manna hvar maður á fast húsnæði og ekki síst að hann hafi umráð þess. Skiptir þá minna máli hvar hann dvelst að jafnaði til lengri tíma. Þá hefur jafnframt verið talið að dvalarstaður manns til skamms tíma teljist að jafnaði ekki fullnægjandi sönnun þess að stofnast hafi til ótakmarkaðrar skattskyldu.

7.

Hér að framan hefur verið leitast við að draga saman sjónarmið sem leggja ber til grundvallar við mat á því hvort menn hafa fellt niður heimilisfesti og tekið upp fasta búsetu í öðru ríki. Með vísan til alls þess er hér hefur verið rakið er það niðurstaða dómsins að þær yfirlýsingar sem stefnandi hefur lagt fram frá breskum skattyfirvöldum feli ekki í sér staðfestingu breskra yfirvalda á því að stefnandi hafi verið heimilisfastur í Bretlandi á tímabilinu 24. maí – 25. ágúst 2012. Að mati dómsins hefur það verulega þýðingu fyrir úrlausn þessa máls að eftir að stefnandi tilkynnti þjóðskrá um breytingu á lögheimili sínu til Bretlands 24. maí 2012 hafði hann áfram aðgang að heimili á Íslandi, enda bjuggu eiginkona hans og börn áfram á sameiginlegu heimili þeirra hér á landi a.m.k. til 8. ágúst 2012. Þá verður lagt til grundvallar það sem fram kom í svari umboðsmanns stefnanda til ríkisskattstjóra, sbr. úrskurð ríkisskattstjóra 16. febrúar 2018, og einnig í úrskurði yfirskattanefndar í máli stefnanda, að stefnandi hefði flogið til Íslands 25. júní 2012 þar sem hann dvaldi til 19. júlí 2012. Þá hafi fjölskyldan farið til Bretlands og dvalið þar í frí til 2. ágúst 2012. Frá þeim tíma og til 24. ágúst 2012 hafi fjölskyldan síðan dvalið á Íslandi og þar til þau fluttust til Bretlands, sem fyrr segir, 24. ágúst 2012, en búslóð þeirra hafi verið send til Bretlands 15. s.m.

Þegar atvik málsins eru metin heildstætt verður því ekki talið að stefnandi hafi fellt niður heimilisfesti hér á landi með tilkynningu sinni til þjóðskrár 24. maí 2012. Er því

hafnað að stefnandi hafi frá þeim tíma tekið upp fasta búsetu í Bretlandi í skilningi þágildandi laga nr. 21/1990.

Er það því niðurstaða dómsins að sýkna beri stefnda af kröfum stefnanda í máli þessu.

Með vísan til 3. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála þykir rétt að hvor aðili beri sinn kostnað af rekstri málsins.

Jón Elvar Guðmundsson lögmaður flutti málið af hálfu stefnanda.

Jóhanna Katrín Magnúsdóttir lögmaður flutti málið af hálfu stefnda.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

Dómsorð:

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

Málkostnaður fellur niður.

Ragnheiður Snorradóttir