Fimmtudaginn 9. nóvember 2000.

Nr. 97/2000. **Auður Elísabet Valdemarsdóttir**
(Sigurður Gizurarson hrl.)
gegn
íslenska ríkinu
(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Skattskylda. Heimilisfesti. Málsástæður.

A fluttist til Bretlands vorið 1996 en kom aftur til Íslands vorið 1999. Með úrskurði ríkisskattstjóra var felld niður full og ótakmörkuð skattskylda hennar hér á landi frá og með 1. júní 1996. A höfðaði mál til ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra um skattalegt heimilisfesti. Héraðsdómur komst að þeirri niðurstöðu að úrskurðurinn hefði verið lögmætur og var kröfum A hafnað. Fyrir Hæstarétti tefldi A fram nýjum málsástæðum, sem gegn mótmælum Í var ekki tekið tillit til. Að öðru leyti var héraðsdómur staðfestur.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Garðar Gíslason, Gunnlaugur Claessen og Haraldur Henrysson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 13. mars 2000 og krefst þess að ógiltur verði úrskurður ríkisskattstjóra 14. júlí 1998 þess efnis að áfrýjandi beri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt með áorðnum breytingum vegna tekna sinna og eigna frá og með 1. júní 1996 að telja. Þá krefst áfrýjandi málskostnaðar án tillits til gjafsóknar, sem henni hefur verið veitt fyrir báðum dómstigum.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Fyrir Hæstarétti er af hálfu áfrýjanda teflt fram ýmsum nýjum málsástæðum til stuðnings kröfugerð. Meðal þeirra er að ekki hafi gengið formlegur lögheimilisúrskurður um að hún hafi ekki átt lögheimili að Salthömrum 10 í Reykjavík frá 1. júní 1996 og fram á árið 1999 og geti dómstólar ekki dæmt um það hvar lögheimili skuli teljast vera nema að undangengnum úrskurði þjóðskrár eða ríkisskattstjóra þar um.

Í tengslum við þetta er því jafnframt hreyft að börnum hennar, sem hafi haft hagsmuni af úrlausn málsins, hafi ekki verið skipaður réttargæslumaður áður en úrskurður ríkisskattstjóra var kveðinn upp 14. júlí 1998. Þá er því borið við að hugtakið lögheimili væri það sem nefnt er tæknilegt hugtak og geti einstaklingur haft lögheimili annars staðar en hann á dvalarstað, svo lengi sem ekki gangi úrskurður eða dómur um að hann eigi lögheimili á sama stað og hann á dvalarstað. Stefndi hefur mótmælt þessum nýju málsástæðum sem of seint fram komnum. Þegar af þeirri ástæðu komast þær ekki að í málinu, sbr. 2. mgr. 163. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, svo sem þeim var breytt með lögum nr. 38/1994.

Þá var af hálfu áfrýjanda haldið fram fyrir Hæstarétti að tvísköttunarsamningur milli Íslands og Stóra-Bretlands hefði gildi að alþjóðalögum, en væri ekki íslensk landslög og gætu íslensk skattyfirvöld ekki leitað sérstakrar lagastoðar í samningnum í skiptum við íslenskan ríkisborgara. Ennfremur að úrskurður ríkisskattstjóra 14. júlí 1998 stangaðist á við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 auk ákvæðis 1. mgr. 76. gr. stjórnarskrár um að öllum skuli tryggður réttur til aðstoðar vegna örbirgðar og sambærilegra atvika og ákvæði 3. mgr. sömu greinar um að börnum skuli tryggja þá vernd og umönnun, sem velferð þeirra krefst. Mótmælti stefndi einnig þessum málsástæðum sem of seint fram komnum og verður því ekki tekið tillit til þeirra.

II.

Svo sem rakið er í héraðsdómi reisir áfrýjandi kröfu sína í fyrsta lagi á því, að úrskurður ríkisskattstjóra 14. júlí 1998 sé ekki um heimilisfesti áfrýjanda, þar sem þess sé ekki getið í úrskurðarorðum hans. Fallast ber á þá niðurstöðu héraðsdómara, að í úrskurðinum felist ákvörðun um það sem 2. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981 lýtur í raun að, sem sé að ákveða heimilisfesti til að skera úr um skattskyldu áfrýjanda hér á landi samkvæmt lagagreininni. Verður úrskurðurinn því ekki ógiltur af þeim sökum.

Áfrýjandi reisir og kröfu sína á því, að vegna þess að hún flutti úr landi falli hún undir 2. tl. 1. mgr. l. gr. nefndra laga og hefði samkvæmt því borið áfram skattskyldu hér á landi jafnvel þótt hún hefði fellt niður heimilisfesti, enda sé ekki sannað að hún sé skattskyld í öðru ríki.

Samkvæmt athugasemdum með frumvarpi til áðurgildandi laga um

tekjuskatt og eignarskatt, sbr. nú lög nr. 75/1981, var ákvæði 2. tl. 1. mgr. 1. gr. frumvarpsins lögtekið í þeim tilgangi að koma í veg fyrir að menn teldust hvergi skattskyldir, í þeim tilvikum að vafi léki á um skattskyldu manns í öðru ríki. Áfrýjandi var skattskyld í Englandi, þar sem hún var heimilisföst og aflaði sér tekna, sbr. 4. og 15. gr. nefnds tvísköttunarsamnings milli ríkisstjórna Íslands og Sameinaða konungsríkisins Stóra-Bretlands og Norður-Írlands. Á þetta ákvæði laga nr. 75/1981 því ekki við um hana.

Samkvæmt þessu og að öðru leyti með vísan til forsendna héraðsdóms verður hann staðfestur.

Rétt er að hvor aðila beri sinn málskostnað fyrir Hæstarétti. Um gjafsóknarkostnað áfrýjanda fyrir Hæstarétti fer eins og í dómsorði segir.

Dómsorð:

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

Allur gjafsóknarkostnaður áfrýjanda, Auðar Elísabetar Valdemarsdóttur, fyrir Hæstarétti greiðist úr ríkissjóði, þar með talin málflutningsþóknun lögmanns hennar, 150.000 krónur.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 29. desember 1999.

I.

Mál þetta, sem tekið var til dóms að loknum munnlegum málflutningi 6. þ.m., var höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur með stefnu birtri 31. mars sl. Málið var þingfest 6. apríl sl.

Stefnandi er Auður Elísabet Valdemarsdóttir, kt. 100364-5739, Vesturbergi 4, Reykjavík.

Stefndu eru ríkisskattstjóri og íslenska ríkið en fyrir þess hönd er fjármálaráðherra stefnt.

Dómkröfur stefnanda eru þær að ógiltur verði úrskurður ríkisskattstjóra, frá 14. júlí 1998, þess efnis, að stefnandi beri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, vegna tekna sinna og eigna frá og með 1. júní 1996 að telja. Jafnframt er þess krafist að stefnanda verði dæmdur málskostnaður eins og málið væri ekki gjafsóknarmál.

Dómkröfur stefndu eru þær að þeir verði sýknaðir af öllum kröfum stefnanda og þeim tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

II.

Óumdeild málsatvik og ágreiningsefni.

Stefnandi skildi við eiginmann sinn á árinu 1995 og lenti eftir það í húsnæðisvandræðum. Vorið 1996 bauðst henni íbúð í Leicester í Bretlandi og fór hún þangað ásamt þremur börnum sínum, 3, 7 og 14 ára. Hún kom í stutta heimsókn til Íslands haustið 1997. Þá dvaldist hún hér í sjö vikur vorið 1998 og ól þá fjórða barn sitt. Í Bretlandi starfaði hún um skeið á árinu 1997 fyrir íslenskt fyrirtæki, Barka hf., og taldi tekjur vegna þess fram til skatts á Íslandi. Þá starfaði hún af og til við skúringar í Bretlandi á árunum 1997 til 1999. Hún flutti aftur til Íslands vorið 1999. Allan þann tíma sem stefnandi dvaldi í Bretlandi var hún með skráð lögheimili að Salthömrum 10 í Reykjavík.

Með bréfi dags. 18. mars 1998, sem sent var á skráð lögheimili stefnanda hér á landi, tilkynnti ríkisskattstjóri að hann hefði í hyggju að fella niður fulla og ótakmarkaða skattskyldu stefnanda hér á landi. Gaf hann stefnanda kost á að koma að skriflegum athugasemdum, skýringum og gögnum varðandi fyrirhugaða breytingu á skattaðild hennar innan 15 daga frá dagsetningu bréfsins.

Í bréfi Þorvaldar Þorvaldssonar, löggilts endurskoðanda, sem barst ríkisskattstjóra 7. apríl, kom fram að stefnandi hafi flust til Bretlands um mitt árið 1996 og hefði hvorki atvinnuleyfi í Bretlandi né nyti þar nokkurra bóta eða verið skattskyld á sama hátt og menn heimilisfastir þar. Engin gögn fylgdu bréfi þessu. Með bréfi Þorvaldar, mótteknu hjá ríkisskattstjóra 19. maí 1998, fylgdi vottorð frá breskum almannatryggingayfirvöldum um að stefnandi væri ekki skráð með breskt almannatrygginganúmer.

Með bréfi ríkisskattstjóra 5. júní 1997 vísaði hann til fyrra áskorunarbréfs frá 18. mars 1998 og lögfylgna þess og lýsti því yfir að hann hefði heimild til að leggja upplýsingaskyldu á gjaldanda um þau atriði er máli skiptu samkvæmt íslenskum skattalögum og vísaði um það til meginreglu a-liðar 2. tl. 25. gr. tvísköttunarsamnings Íslands og Bretlands sem öðlaðist gildi 19. desember 1991. Í bréfinu gaf ríkisskattstjóri stefnanda enn á ný 15 daga frest til gagnaöflunar og kost á að koma að skriflegum athugasemdum, skýringum og gögnum varðandi fyrirhugaðar breytingar á skatthöfn hennar.

Bréfi þessu var ekki svarað og kvað ríkisskattstjóri upp úrskurð 14. júní 1998 með yfirskriftinni „skattalegt heimilisfesti“. Fremst í úrskurðinum segir að af gefnu tilefni varðandi skattalegt heimilisfesti, hafi ríkisskattstjóri með heimild í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, fellt svohljóðandi úrskurð. Í forsendum hans segir m.a. svo:

„Gögn þau er gjaldandi hefur lagt fram sem forsendur varðandi íslenskt

heimilisfesti eru ófullnægjandi. Með hliðsjón af fyrirliggjandi upplýsingum, meðal annars úr tölvukeyrðu upplýsingakerfi ríkisskattstjóra, og öðrum fram komnum gögnum, m.a. frá Fræðslumiðstöð Reykjavíkur dags. 17. febrúar 1998 er staðhæfa að skólaskyld börn gjaldanda er ekki að finna á skrám þeirra þykir því sýnt, að Auður Elísabet Valdemarsdóttir, kt. 100364-5739, hefur stofnað til heimilis erlendis og telst hún því ekki heimilisföst hér á landi í skilningi 1. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, 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 og með með næsta degi eftir lok skólaárs 1996 sem var samkvæmt upplýsingum Fræðsluskrifstofu Reykjavíkur 1. júní 1996 að telja sem er síðasti opinberlega staðfest dagsetning þar sem sannreyna má dvöl gjaldanda og fjölskyldu hennar hér á landi. Þykir eðlilegt í ljósi meginreglu 7. gr. laga nr. 21/1991, um lögheimili, þar sem móðir hefur forræði barna að miða við ofangreinda dagsetningu varðandi úrskurð um skattalegt heimilisfesti gjaldanda gildir þessi grunn- eða löglíkindaregla að breyttum breytanda um hagi gjaldanda þó skilin sé lögskilnaði."

Úrskurðarorð voru á þessa leið:

„Það úrskurðast að Auður Elísabet Valdemarsdóttir, kt. 100364-5739, ber ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi skv. 1. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, vegna tekna sinna og eigna, frá og með 1. júní 1996 að telja."

Hinn 13. nóvember 1998 tilkynnti skattstjórinn í Reykjavík að hann hefði í hyggju að endurákvarða barnabætur stefnanda fyrir 3. og 4. ársfjórðung 1996, 1., 2., 3. og 4. ársfjórðung 1997 og 1., 2., 3. og 4. ársfjórðung 1998. Stefnanda var gefinn 15 daga frestur til að andmæla boðuðum breytingum. Með bréfi lögmanns stefnanda frá 25. nóvember 1988 var úrskurði ríkisskattstjóra frá 14. júlí 1998 svarað, fyrirhuguðum breytingum skattstjóra mótmælt og jafnframt tilkynnt að stefnandi hygðist höfða mál til að frá úrskurðinum hrundið. Hinn 23. febrúar 1999 endurákvarðaði skattstjórinn í Reykjavík barnabætur stefnanda fyrir árið 1997 og helming ársins 1996 og lækkaði um 371.772 krónur en 2. mars 1999 voru barnabætur ársins 1998 lækkaðar um 550.818 krónur. Samtals hafa barnabætur hennar verið lækkaðar um 922.590 krónur.

Málsaðilar deila m.a. um hvort úrskurður ríkisskattstjóra eigi sér stoð í lögum og hvort honum hafi verið heimilt að ákveða 14. júlí 1998 að stefnandi hefði ekki heimilisfesti hér á landi frá og með 1. júní 1996 að telja.

III.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Af hálfu stefnanda er því haldið fram að þótt hún hafi aðallega dvalist í Bretlandi um þriggja ára skeið, hafi hún hvorki fengið atvinnuleyfi þar né notið bóta

úr almannasjóðum. Hún hafi þó unnið smávegis í Bretlandi við skúringar án atvinnuleyfis en ekki verið gert að greiða skatt á sama hátt og menn heimilisfastir þar.

Málsástæður stefnanda eru að öðru leyti þessar:

1. Af hálfu stefnanda er byggt á því að ekki sé í úrskurði ríkisskattstjóra kveðið á um heimilisfesti stefnanda, svo sem mælt sé fyrir um í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981. Hugtakið „skattaleg heimilisfesti“, sem notað sé í úrskurðinum sé ekki skilgreint þar, en vísar til heimilisfesti þeirrar, sem komi í hlut ríkisskattstjóra að kveða á um samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981, svo sem hún sé skilgreind í lögum nr. 21/1990 um lögheimili.

Úrskurðarorð ríkisskattstjóra hljóði þó ekki á þá lund að stefnandi sé eða sé ekki heimilisföst hér á landi samkvæmt 1. gr. laganna, sbr. lög nr. 21/1990 um lögheimili, heldur á þá lund, að hún beri „ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi skv. 1. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt vegna tekna sinna og eigna“. Efni úrskurðarins sé samkvæmt þessu ekki í samræmi við 2. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981.

2. Því er haldið fram að skattskylda stefnanda á Íslandi haggist ekki við það eitt að hún sé ekki heimilisföst hér á landi, sbr. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981. Jafnvel þótt úrskurðarorð ríkisskattstjóra hefðu verið á þá lund, að hún hefði ekki heimilisfesti hér á landi í skilningi 1. gr. laga nr. 75/1981, af því að hún hefði flust úr landi fyrir meira en tveimur árum, hefði það ekki getað haggað upphafsákvæði 1. mgr. 1. gr. laganna, sem kveði á um að skattþegni sé skylt „að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, hvar sem þeirra er aflað, og eignarskatt af öllum eignum sínum, hvar sem þær eru“.

3. Stefnandi byggir ennfremur á því að hún sé lögum samkvæmt skattskyld á Íslandi, af því að áðurnefnd regla 1. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt gildi, nema skattþegn sanni að hann sé skattskyldur í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt þeim skattskyldum sínum, sbr. 2. tl. 1. mgr. 1. gr. laganna. Í þessu felst að mati stefnanda að á henni hvíli sönnunarbyrði fyrir því, að hún sé skattskyld í öðru ríki en á Íslandi. Það jafngildi því, að hún teljist skattskyld hérlendis, hafi hún ekki fært sönnur að því, að hún sé skattskyld erlendis. Í niðurlagi ákvæðis 2. tl. 1. mgr. 1. gr. laganna sé þó sleginn sá varnagli, að skattskylda manns hér á landi, sem flust hafi af landi brott og fellt niður heimilisfesti sína hér á landi, gildi aðeins í þrjú ár frá brottflutningsdegi.

4. Stefnandi kveður leiða af rannsóknarreglu 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, að stjórnvaldi beri sjálfu að afla gagna áður en það taki ákvörðun. Ekki séu rök til að ríkisskattstjóri geti með vísan til framtalsskyldu stefnanda varpað skyldu til gagnaöflunar á hana. Ekki séu heldur rök til að telja tvísköttunarsamning Íslands og Bretlands frá 30. september 1991 létta almennri rannsóknarskyldu af ríkisskattstjóra.

5. Af hálfu stefnanda er því haldið fram að skattskylda hennar að íslenskum lögum sé ekki niður fallin þar sem ekki séu liðin meira en þrjú ár frá brottflutningsdegi hennar, sbr. 2. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981. Samkvæmt forsendum úrskurðar ríkisskattstjóra sé 1. júní 1996 síðasta opinberlega staðfesta dagsetning, þar sem sannreyna mátti dvöl stefnanda og fjölskyldu hennar hér á landi. Samkvæmt nefndu lagaákvæði og úrskurðarforsendunum haldist því skattskylda hennar hér á landi ótvírætt til 1. júní 1999.

6. Þá er loks byggt á því af hálfu stefnanda að ríkisskattstjóra hafi ekki verið heimilt að fella niður skattskyldu hennar á Íslandi með afturvirkum hætti frá og með 1. júní 1996, sbr. niðurlag 2. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981. Með vísan til sama lagaákvæðis geti ríkisskattstjóri ekki ákveðið, að niðurfelling skattskyldu stefnanda gildi afturvirkt frá og með 1. júní 1996 að telja, sbr. og lögjöfnun frá 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944.

7. Stefnandi telur ekki á valdi ríkisskattstjóra, samkvæmt 1. gr. laga nr. 75/1981, að úrskurða að stefnandi beri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi frá og með 1. júní 1996 að telja. Samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laganna beri hún fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, þar eð hún hafi ekki fært sönnur á, að hún sé skattskyld í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt þeim skattskyldum sínum.

IV.

Málsástæður og lagarök stefndu.

Af hálfu ríkisskattstjóra er talið að stefnandi hafi ekki átt heimilisfesti hér á landi frá 1. júlí 1996 og beri því ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. gr. laga 75/1981 vegna tekna sinna og eigna frá og með 1. júní 1996.

Af hálfu stefndu er byggt á því að ríkisskattstjóri hafi úrskurðarvald um það hverjir teljist heimilisfastir hér á landi, samanber 2. mgr. 1. gr. laga 75/1981. Ríkisskattstjóri skuli við ákvörðun um heimilisfesti miða við reglur laga um lögheimili eftir því sem við eigi. Samkvæmt 1. gr. gildandi laga um lögheimili nr. 21/1990 skuli lögheimili manns vera sá staður sem hann hefur fasta búsetu. Föst búseta teljist vera á þeim stað er maður hefur bækistöð sína, dvelst að jafnaði í tómstundum sínum eða hefur heimilismuni sína og svefnstað, þegar hann er ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika, sbr. 2. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990. Samkvæmt 2. mgr. 5. gr. laga nr. 73/1945 um tilkynningar aðsetursskipta skuli hver sá sem fer til útlanda og hættir að eiga lögheimili hér tilkynna það viðkomandi sveitarstjórn áður en hann fer og meðal annars upplýsa um fullt aðsetur sitt erlendis. Ágreiningslaust sé milli aðila málsins að stefnandi flutti erlendis á árinu 1996. Hún hafi því ekki haft fasta búsetu hér á landi frá þeim tíma. Þar með hafi hún ekki átt heimilisfesti hér á landi og ekki uppfyllt skilyrði 1. gr. laga nr. 75/1981.

Óumdeilt sé að stefnandi bjó í Bretlandi. Í gildi sé samningur milli ríkisstjórna Íslands og Sameinaða konungsríkisins Stóra-Bretlands og Norður-Írlands til að komast hjá tvísköttun og koma í veg fyrir undanskot frá skattlagningu á tekjur og söluhagnaði af eignum. Samningur þessi hafi öðlast gildi 19. desember 1991 og verið birtur í C-deild Stjórnartíðinda með auglýsingu nr. 32/1991. Í 4. gr. samningsins sé kveðið á um heimilisfesti að því er skattskyldu varðar. Í 1. tl. ákvæðisins sé skilgreining á hugtakinu „aðili heimilisfastur í aðildarríki“ og er þá átt við sérhvern þann aðila sem að lögum þess ríkis er skattskyldur þar vegna heimilisfesti, búsetu, stjórnarsetu eða af öðrum svipuðum ástæðum. Í 2. tl. ákvæðisins er kveðið á um að ef maður telst heimilisfastur í báðum ríkjunum samkvæmt 1. tl. skuli úrskurða málið eftir reglum sem taldar séu upp í a-d lið 2. tl. 4. gr. Það sem ráði því hvar menn eigi heimilisfesti sé hvar fast heimili þeirra sé, hvar hann dveljist o.s.frv. Af þessu ákvæði tvísköttunarsamningsins og í ljósi búsetu hennar í Bretlandi sé ljóst að hún hafi átt þar skattalegt heimilisfesti frá 1. júní 1996 en ekki hér á landi.

Af hálfu stefndu er því haldið fram að tilvísun stefnanda til 2. tl. 1. gr. laga nr. 75/1981 hafi ekki þýðingu m.a. þar sem stefnandi hafi aflað sér tekna erlendis bæði frá innlendum og erlendum aðilum. Stefnandi sé skattskyld af þessum tekjum í Bretlandi, samanber 15. gr. tvísköttunarsamningsins, þótt hún hafi komið sér hjá greiðslu skatta af þeim.

Því er jafnframt haldið fram að í heimilisfesti samkvæmt 1. gr. laga nr. 75/1981 felist að aðilar beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, þ.e. beri að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, hvar sem þeirra er aflað og eignarskatt af öllum eignum sínum, hvar sem þær eru. Með því að ekki sé um heimilisfesti hér á landi að ræða hvíli sú skylda ekki á aðilum. Þótt úrskurðarorð úrskurðar ríkisskattstjóra beri ekki með sér orðið heimilisfesti þá valdi það ekki ógildi hans. Úrskurðurinn og úrskurðarorðin séu skýr varðandi það að stefnandi beri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi með því að hún uppfylli ekki skilyrði um heimilisfesti hér. Úrskurðurinn og form hans sé í samræmi við framkvæmd sem ekki hafi sætt andmælum.

Varðandi málsástæðu stefnanda um að í úrskurði ríkisskattstjóra felist afturvirkni benda stefndu á að samkvæmt 96. gr. laga nr. 75/1981 geti skattstjóri, ef hann telur gögn ónóg eða skýringa þörf, skorað á framteljanda að bæta úr eða láta í té skriflegar skýringar og gögn. Í 1. mgr. 97. gr. laganna sé heimild til endurákvörðunar skatts samkvæmt 96. gr. í sex ár næst á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Ekki sé því um afturvirkni að ræða. Á grundvelli tilvitnaðs ákvæðis 96. gr. sé heimilt að endurskoða álagningu opinberra gjalda stefnanda með tilliti til skattskyldu hennar. Ákvæðið feli í sér bæði rannsóknarreglu og jafnframt andmælareglu og sé hér um að ræða sérákvæði. Þá er einnig vísað til meginreglu a-liðar 2. tl. 25. gr. tvísköttunarsamningsins við Bretland en sam-

kvæmt honum hafi ríkisskattstjóri heimild til að leggja upplýsingaskyldu á stefnanda um þau atriði sem máli skipti samkvæmt íslenskum skattalögum. Jafnframt er vísað til 94. gr. laga nr. 75/1981 sem fjalli um skyldu til að láta skattyfirvöldum í té ókeypis, og í því formi sem óskað sé, allar nauðsynlegar upplýsingar og gögn sem þau beiðist og unnt sé að láta þeim í té.

V.

Niðurstaða.

Í 1. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 er svohljóðandi ákvæði um skattskyldu manna:

„Skylda til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, hvar sem þeirra er aflað, og eignarskatt af öllum eignum sínum, hvar sem þær eru, hvílir á þessum mönnum:

1. Þeim sem heimilisfastir eru hér á landi.

2. Þeim sem heimilisfastir hafa verið hér á landi en flutt úr landi og fellt hafa niður heimilisfesti sitt hér, nema þeir sanni að þeir séu skattskyldir í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt þeim skattskyldum sínum. Skattskylda þessi gildir þó aðeins í þrjú ár frá næstu áramótum eftir brottflutningsdag.

3. Þeim sem dvelja hér á landi lengur en samtals 183 daga á sérhverju 12 mánaða tímabili, þar með talin eðlileg fjarvera héðan af landi vegna orlofs og þess háttar.

4. Þeim sem eigi falla undir ákvæði 1.-3. tölul. þessarar greinar en starfa samtals lengur en 183 daga á sérhverju 12 mánaða tímabili, þar með talin eðlileg fjarvera frá starfi vegna orlofs og þess háttar, um borð í loftfari eða skipi sem skráð er hér á landi.

Ríkisskattstjóri hefur úrskurðarvald um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt þessari grein. Við ákvörðun á heimilisfesti skal miðað við reglur laga um lögheimili, eftir því sem við á. Úrskurði ríkisskattstjóra má skjóta til dómstóla að stefndum ríkisskattstjóra vegna fjármálaráðherra."

Í 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 segir m.a. svo um undirbúning að endurákvörðun skatts:

„Komi í ljós fyrir eða eftir álagningu að framtal eða einstakir liðir þess eða fylgigögn séu ófullnægjandi, óglögg eða tortryggileg, eigi skráð á lögmæltan hátt eða ófullnægjandi undirritun eða skattstjóri telur frekari skýringa þörf á einhverju atriði, skal hann skriflega skora á framteljanda að bæta úr því innan ákveðins tíma og láta í té skriflegar skýringar og þau gögn, þar með talið bókhald og bókhaldsgögn, sem skattstjóri telur þörf á að fá... "

Í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 segir:

„Heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. nær til skatts vegna tekna og

eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.“

Í 1. gr. laga um lögheimili nr. 21/1990 er lögheimili manns og hugtakið föst búseta skilgreint þannig:

„Lögheimili manns er sá staður þar sem hann hefur fasta búsetu.

Maður telst hafa fasta búsetu á þeim stað þar sem hann hefur bækistöð sína, dvelst að jafnaði í tómstundum sínum, hefur heimilismuni sína og svefnstaður hans er þegar hann er ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika.

Dvöl í gistihúsi, fangelsi, vinnuhæli, sjúkrahúsi, athvarfi, heimavistarskóla, verbúð, vinnubúðum eða öðru húsnæði, sem jafna má til þessa, er ekki ígildi fastrar búsetu.“

Í mgr. (sic) 10. gr. lögheimilislaga segir að ákvæði laga um tilkynningu aðsetursskipta nr. 73/1952 skuli gilda um breytingar á lögheimili eftir því sem við eigi. Í 2. mgr. 5. gr. laga nr. 73/1952 er svofellt ákvæði:

„Hver sá, sem fer til útlanda og hættir að eiga lögheimili hér á landi, skal tilkynna það viðkomandi sveitarstjórn, áður en hann fer, og meðal annars upplýsa fullt aðsetur sitt erlendis. Þeir, sem hafa tilkynnt komu til landsins samkvæmt 1. mgr. þessarar greinar eða verið skyldir til að gera það, skulu tilkynna brottför sína frá því á sama hátt, nema hlutaðeigandi hyggi á endurkomu til landsins eftir dvöl um stundarsakir erlendis.“

Í 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 frá 30. september 1991, sem gekk í gildi 19. desember sama ár, segir m.a. svo um heimilisfesti að því er skattskyldu varðar:

„1. Í samningi þessum merkir hugtakið „aðili heimilisfastur í aðildarríki“ sérhvern þann aðila sem að lögum þess ríkis er skattskyldur þar vegna heimilisfesti, búsetu, stjórnaraðseturs eða af öðrum svipuðum ástæðum. Hugtakið felur 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.

2. Þegar maður telst heimilisfastur í báðum aðildarríkjunum samkvæmt 1. tl. þessarar greinar skal úrskurða málið eftir neðangreindum reglum:

a. Maður telst heimilisfastur í því aðildarríki þar sem hann á fast heimili. Eigi hann fast heimili í báðum aðildarríkjunum telst hann heimilisfastur í því aðildarríki sem hann er nánar tengdur persónulega og fjárhagslega (miðstöð peningahagsmuna);...“

Orðið heimilisfastur í 1. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981 ber með hliðsjón af 2. mgr. 1. gr. laganna að skýra þannig að átt sé við fasta búsetu í skilningi 2. mgr. 1. gr. lögheimilislaga nema sérstakt komi til. Samkvæmt 1. gr. geta þó fleiri

verið skattskyldir hér á landi en þeir sem teljast heimilisfastir í framangreindum skilningi þar sem í 2.-4. tl. 1. mgr. er mælt fyrir um skattskyldu fleiri manna en þeirra sem teljast hafa hér fasta búsetu í skilningi lögheimilislaga.

Orðið heimilisfastur er augljóslega notað með öðrum hætti í 2. mgr. 1. gr. en í 1. tl. 1. mgr. greinarinnar eða sem heildarhugtak yfir þá sem falla undir 1. - 4. tl. 1. mgr. Í niðurlagi athugasemda við 1. gr. í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 75/1981 segir: „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...“ Skilja verður þessar athugasemdir með þeim hætti að úrskurðarvald ríkisskattstjóra taki til framangreindrar víðrar merkingar orðsins heimilisfesti.

Orðalagið „Ríkisskattstjóri hefur úrskurðarvald um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt þessari grein“ í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981 ber samkvæmt framangreindu að skilja þannig að ríkisskattstjóri skeri úr um hvaða einstaklingar falli undir 1. - 4. tl. 1. mgr. greinarinnar og lýtur úrskurðarvaldið því í raun að því hverjir teljist skattskyldir hér á landi samkvæmt 1. gr. Úrskurður ríkisskattstjóra er að formi og efni í samræmi við framangreinda hugtakanotkun laganna.

Í úrskurði ríkisskattstjóra kemur skýrt fram að hann telji stefnanda ekki heimilisfasta hér á landi í skilningi 1. gr. laga nr. 75/1981 frá 1. júní 1996 að telja. Af því leiðir ríkisskattstjóri síðan úrskurðarorðin, þ.e. að stefnandi beri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, vegna tekna sinna og eigna frá sama tíma. Úrskurður ríkisskattstjóra þykir ótvírætt fela í sér ákvörðun um það sem 2. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981 lýtur í raun að, þ.e. að ákveða heimilisfesti til að skera úr um skattskyldu stefnanda hér á landi samkvæmt greininni. Enda þótt orðalag 1. gr. laga nr. 75/1981 mætti vera skýrara og úrskurðarorðin séu ekki í fyllsta samræmi við orðalag lagaákvæðisins þykir samkvæmt framansögðu ekki efni til að ógilda úrskurðinn af þeim sökum.

Stefnandi bar fyrir dómi að hún hafi, vegna húsnæðisvanda hér á landi, flutt með þrjú börn sín til Bretlands eftir að skóla lauk í lok maí 1996 en flutt heim aftur vorið 1999. Á þeim tíma sem hún dvaldi í Bretlandi hafi hún komið heim í stutta heimsókn í nóvember 1997 en vorið 1998 hafi hún dvalið hér í sjö vikur og alið fjórða barn sitt. Hún kvað börnin hafa gengið í almenna skóla í Bretlandi og þau notið þar heilsugæslu, allt án endurgjalds. Hún hafi hins vegar ekki greitt skatta og skyldur í Bretlandi. Hún kveðst hafa fengið bréf frá breskum yfirvöldum um að hún yrði að sækja um sjúkratryggingarnúmer en hún hafi ekki sinnt því. Hún kvaðst engin atvinnuréttindi hafa haft í Bretlandi. Hún hafi þó unnið lítillega við ræstingar en ekki greitt skatta af lágum launum fyrir þá vinnu.

Samkvæmt 94. og 96. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 1. tl. 25. gr. fyrrnefnds tví-

sköttunarsamnings Íslands og Bretlands gat ríkisskattstjóri krafið stefnanda um gögn varðandi skattskyldu í Bretlandi, enda eru ákvæðin sérákvæði gagnvart rannsóknarreglu 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Í bréfi Þorvaldar Þorvaldssonar, löggilts endurskoðanda, var fullyrt að stefnandi hafi ekki notið nokkurra bóta í Bretlandi eða verið skattskyld á sama hátt og menn heimilisfastir þar. Ítrekuðum áskorunum skattyfirvalda um opinber bresk gögn varðandi breska skattskyldu, greiðslu breskra skatta og úthlutun breskra barnabóta sinnti stefnandi þó einungis með því að senda handskrifaða yfirlýsingu frá „The benefits agency" í Leicester þess efnis að stefnandi hafi aldrei haft opinbert sjúkratrygginganúmer meðan á dvöl hennar í Bretlandi stóð. Þegar ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð sinn hafði stefnandi því ekki fært að því neinar sönnur að hún hefði ekki greitt skatta í Bretlandi og ekki fengið greiddar breskar barnabætur eða sambærilegar greiðslur. Það hefur hún heldur ekki gert í þessu máli.

Af 1. tl. og a-lið 2. tl. 4. gr. gildandi tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands verður ráðið að maður teljist heimilisfastur í því aðildarríki þar sem hann á fast heimili. Þar sem föst búseta stefnanda í Bretlandi frá 1. júní 1996 var í raun óumdeild, og heimilisfesti hennar þar með, mátti ríkisskattstjóri með hliðsjón af tvísköttunarsamningnum ganga út frá því að stefnandi væri skattskyld þar, enda hafði hún ekki þrátt fyrir áskoranir sýnt fram á annað.

Með hliðsjón af því sem fyrir lá um heimilisfesti stefnanda í Bretlandi verður ekki fallist á þá málsástæðu stefnanda að þar sem hún hefði ekki leitt sönnur að heimilisfesti í Bretlandi teldist hún heimilisföst hér á landi samkvæmt 2. tl. 1. mgr. laga nr. 75/1996 í þrjú ár eftir brottför af landinu.

Fyrir liggur í málinu að stefnandi sinnti ekki þeirri lagaskyldu sem á henni hvíldi samkvæmt 2. mgr. 5. gr. laga nr. 73/1952, sbr. 1. og 10. gr. laga nr. 21/1990, að tilkynna viðkomandi sveitarstjórn um för sína til Bretlands og um aðsetur sitt þar. Skráð lögheimili stefnanda hjá Þjóðskrá Hagstofu Íslands var því áfram að Salthömrum 10 í Reykjavík. Stefnandi fékk þ.a.l. send gögn frá skattyfirvöldum á það heimilisfang og gerði engar athugasemdir á skattframtali sínu við það heimilisfang. Með vísan til þess sem fyrir liggur í málinu um fasta búsetu stefnanda frá 1. júní 1996 þykir liggja ljóst fyrir að hún var ekki heimilisföst í hér á landi í skilningi 1. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981 frá þeim tíma. Þar sem engin þau atvik áttu við um stefnanda sem leitt gátu til þess að hún héldi heimilisfesti hér á landi mátti hún vita að skattskylda hennar hér á landi félli niður við för hennar úr landi, sbr. 1. gr. laga nr. 75/1981. Stefnandi þykir því hafa gefið skattyfirvöldum rangar upplýsingar með því að færa ekki heimilisfang á skattframtali sínu til rétts horfs.

Þegar skattyfirvöld komust á snoðir um að stefnanda hafði verið búsett í Bretlandi frá vorinu 1996 hófust þau handa um að afla upplýsinga og gefa stefn-

anda kost á andmælum svo sem fyrir er mælt í 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981. Telja verður þetta eðlilegan farveg málsins þar sem upplýsingar um heimilisfesti stefnanda gátu skipt sköpum varðandi skattskyldu hennar hér á landi og leitt til endurákvörðunar skatta. Í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 er heimild til að endurákvarða skatt vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.

Með hliðsjón af framangreindum heimildum ríkisskattstjóra samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 75/1981 þykir úrskurður hans frá 14. júlí 1998 í raun aðeins hafa verið staðfesting á því að 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 skattskyldu stefnanda hér á landi varðaði. Með vísan til þess og með hliðsjón af 1. mgr. 96. gr. og 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 verður úrskurður ríkisskattstjóra ekki úr gildi felldur með vísan til þess að í honum felist afturvirkni sem sé óheimil á grundvelli lögjöfnunar frá 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Þar sem úrskurður ríkisskattstjóra þykir samkvæmt framangreindu lögmætur hvað varðar form og efni verður ekki fallist á kröfu stefnanda um að hann verði ógiltur.

Með hliðsjón af atvikum öllum þykir rétt að málskostnaður falli niður.

Dómsmálaráðherra veitti stefnanda gjafsókn vegna rekstrar málsins fyrir héraðsdómi með gjafsóknarleyfi, útgefnu 21. apríl 1999. Gjafsóknarkostnaður stefnanda, sem er þóknun lögmanns hennar, Sigurðar Gizurarsonar hrl., en hún þykir hæfilega ákveðin 150.000 krónur, greiðist úr ríkissjóði. Við ákvörðun þóknunar er ekki tekið tillit til virðisaukaskatts af málflutningsþóknun.

Af hálfu stefnanda flutti málið Sigurður Gizurarson hrl. en Kristín Haraldsdóttir lögfræðingur flutti málið af hálfu stefndu sem prófmál í umboði Sigrúnar Guðmundsdóttur hrl.

Sigurður Tómas Magnússon héraðsdómari kvað upp dóminn.

Dómsorð:

Stefndu, ríkisskattstjóri og íslenska ríkið, eru sýknaðir af kröfu stefnanda, Auðar Elísabetar Valdemarsdóttur, um að ógiltur verði úrskurður ríkisskattstjóra, frá 14. júlí 1998, þess efnis, að stefnandi beri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt vegna tekna sinna og eigna frá og með 1. júní 1996 að telja.

Málskostnaður fellur niður.

Gjafsóknarkostnaður stefnanda, sem er þóknun lögmanns hennar, Sigurðar Gizurarsonar hrl., 150.000 krónur, greiðist úr ríkissjóði.