
Lögfræðisvið

Hvað ræður skattalegu heimilisfesti einstaklings?

*Hvað ræður úrslitum þegar ágreiningur liggur að baki um hvert
sé raunverulegt heimilisfesti einstaklings?*

Ritgerð til BS gráðu í Viðskiptalögfræði

Nafn nemanda: Emilía Guðbjörg Rodríguez

Leiðbeinandi: Vilmar Freyr Sævarsson

Haustönn - 2017



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY



Staðfesting lokaverkefnis
til B.S. gráðu í viðskiptalögfræði

Lokaverkefnið:

Hvað ræður skattalegu heimilisfesti einstaklings?

*Hvað ræður úrslitum þegar ágreiningur liggur að baki um hvert
sé raunverulegt heimilisfesti einstaklings?*

Höfundur: Emilía Guðbjörg Rodriguez

Lokaverkefnið hefur verið metið
samkvæmt reglum og kröfum Háskólans á Bifröst
og hefur hlotið lokaeinkunnina: _____

Forseti félagsvísinda og lagadeildar

Leiðbeinandi



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY

LÖGFRÆÐISVIÐ

Hvað ræður skattalegu heimilisfesti einstaklings?

*Hvað ræður úrslitum þegar ágreiningur liggur að baki um hvert
sé raunverulegt heimilisfesti einstaklings?*

Ritgerð til BS gráðu

Nafn nemanda: Emilía Guðbjörg Rodríguez

Leiðbeinandi: Vilmar Freyr Sævarsson


Haustönn –2017

Stimpill skólans

Útdráttur á íslensku

Markmið ritgerðarinnar er að leiða í ljós rannsóknarspurninguna um skattalegt heimilisfesti einstaklings út frá ákvæði 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt (hér eftir „tsl”) og 4. gr. OECD¹ samningsfyrirmyndarinnar. Litið er til þeirra skilyrða sem þurfa að vera til staðar svo einstaklingur beri ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, sem tekur almennt mið af heimilisfesti einstaklings. Við ákvörðun um skattalegt heimilisfesti er almennt tekið mið af reglum lögheimilislaga nr. 21/1990 (hér eftir „lei”) en þó geta önnur sjónarmið verið ráðandi við matið. Almennt er þó litið til þess hvar einstaklingur er með fasta búsetu og hvar hann dvelur að jafnaði, sem eru meðal þeirra atriða sem eru ráðandi við mat á heimilisfesti. Hægt er að viðhalda skattalegu heimilisfesti hér á landi þrátt fyrir að vera fluttur af landi brott ef skattskyldunni er ekki fullnægt í hinu ríkinu. Ríkisskattstjóri fer með úrskurðarvald um hverjir teljast og séu heimilisfastir hér á landi. Fjallað verður um nýlegt álit sem Umboðsmaður Alþingis gaf út um úrskurðarvald ríkisskattstjóra um heimilisfesti í máli UA. nr. 9174/2017. Litið verður til mismunandi sjónarmiða sem Jón Elvar Guðmundsson og Ásmundur G. Vilhjálmsson leggja fram við skýringu á heimilisfesti hugtakinu. Einnig verður fjallað um heimilisfesta hugtakið samkvæmt 4. gr OECD, um hvenær einstaklingur telst vera heimilisfastur af einu af samningsríkinu. Fjallað verður um meðferð dómstóla vegna ágreinings um heimilisfesti og verður í því sambandi litið sérstaklega til nýlegra dóma sem hafa fallið þar að lútandi eða svokallaða Máritaníudóma.

¹ Samningsfyrirmynd OECD. (2014). Bls. 9. Markmið samningsins er að samræma skattlagningu aðildarríkja til að koma í veg fyrir tvísköttun.



Summary in English

The purpose of this thesis is to unfold the question of the tax residence of a person based on national law of income tax and the 4th paragraph of law and of 4th paragraph of the OECD model. These conditions have to be present so an individual that has unlimited taxability in Iceland, and overall the tax residence of the individual. The decision of tax residence is based on the rules of the legal residence, but in another view point can be prevailing while the assessment is being evaluated. In general it is assessed where the individual has legal residence and where he remains on average. It is possible to maintain tax residence in Iceland although the individual has moved from the country if the taxability isn't satisfied in the other state. The tax director of Iceland has the power to determine a verdict if individuals have or do not have tax resident in this country. Recent opinion of the representative of Parliament did say about the power of the tax director regarding the tax residence in case UA. nr. 9174/2017. Various angles will be briefed, as scholars Jón Elvar Guðmundsson and Ásmundur G. Vilhjálmsson present their view of the term Tax Residence. Alternatively the Tax residence concept will be viewed by 4th paragraph of the OECD, when the individual will have tax residence in one of the state agreement. The process of court of law will be briefed also, about the tax residence and regarding that, recent sentences will be inspected in that case or regarding so-called Mauritius judgement.

Formáli

Ritgerð þessi er 12 ECTS eininga lokaverkefni til B.S. gráðu í viðskiptalögfræði við lagasvið Háskólans á Bifröst. Yfirskrift ritgerðarinnar er: „*Hvað ræður skattalegu heimilisfesti einstaklings?*“ *Hvað ræður úrslitum þegar ágreiningur liggur að baki um hvert sé raunverulegt heimilisfesti einstaklings?* Tilgangur höfundar er að skoða skattlagningarrétt ríkis út frá heimilisfesti einstaklings á grundvelli tsl. og samningsfyrirmyndarinnar OECD.

Einnig verður litið til þeirra sjónarmiða sem stuðst er við þegar ákvörðun er tekin um hvar og hvernig aðilar skuli skattlagðir þegar einstaklingur ber ótakmarkaða skattskyldu í tveimur eða fleiri ríkjum. Í kjölfar efnahagshrunsins árið 2008 fóru margir einstaklingar erlendis og réðu sig í vinnu þar. Þá risu upp álitamál til hvaða ríkis þessir einstaklingar ættu að greiða tekjuskatt. Litu þessi álitamál að því hvort íslenska ríkið ætti skattlagningarréttinn, hvernig skattlagningarréttinum yrði háttáð og til hvaða atriða yrði litið þegar leyst væri úr slíkum álitamálum.

Höfundur hefur það að markmiði að svara spurningunni á sem fagmannlegasta hátt og styðjast við fræðilegar aðferðir lögfræðinnar. Gagnrýn hugsun við notkun, meðferð og túlkun á heimildum verður höfð að leiðarljósi í ritgerðinni. Sérstök áhersla verður lögð á vönduð vinnubrögð við uppbyggingu ritgerðarinnar. Ritgerðina vann höfundur í Almería á Spáni á tímabilinu september til desember árið 2017, undir traustri og öruggri undir handleiðslu Vilmars Freys Sævarssonar. Höfundur kann honum bestu þakkir fyrir gott samstarf og gagnlegar ábendingar. Höfundur vill þakka foreldrum sínum og börnum fyrir ómældan stuðning við allt námið og við vinnslu ritgerðarinnar.

Ég lýsi því hér með yfir að ég er einn höfundur þessa lokaverkefnis og það er afrakstur eigin rannsóknarvinnu sem er í fullu samræmi við reglugerð og kröfur Háskólans á Bifröst um vinnslu lokaritgerða í grunnnámi.

Emilía Guðbjörg Rodríguez

Efnisyfirlit

1.	Inngangur.....	5
2.	Réttarheimildir.....	6
2.1	Stjórnarskrá.....	6
2.2	Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.....	6
2.2.1	Inngangur.....	6
2.3	Skattaleg heimilisfesti einstaklinga skv. 1. gr. laga nr. 90/2003.....	6
2.3.1	1. tl. 1. gr. laga nr. 90/2003.....	7
2.3.2	Skilgreining lögheimilislaga við mat á heimilisfesti skv. 1. gr. laga nr. 21/1990.....	8
2.3.3	2. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr.90/2003.....	10
2.3.4	3. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr.90/2003.....	12
2.3.5	4. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr.90/2003.....	12
3.	Valkvætt heimilisfesti sbr. a-lið. 70. gr. laga nr. 90/2003.....	13
4.	Úrskurðarvald ríkisskattstjóra um heimilisfesti.....	14
5.	Mismunandi sjónarmið fræðimanna.....	15
5.1	Sjónarmið Ásmunds G. Vilhjálmssonar á skattalegri heimilisfesti.....	16
5.2	Sjónarmið Jóns Elvars Guðmundssonar á skattalegri heimilisfesti.....	16
5.3	Samanburður á sjónarmiðum framangreindra höfunda.....	18
6.	Þjóðréttarsamningar.....	18
6.1	OECD.....	19
6.2	Tilgangur tvísköttunarsamninga.....	21
6.3	Norðurlandasamningur um tvísköttun.....	24
6.4	Heimilisfesti, sbr. 4. gr. OECD móðelsins.....	25
7.	Beiting móðelsins í framkvæmd og endurbótum.....	27
7.1	Inngangur.....	27
7.2	Ágreiningur sem snýr að landslögum ríkja.....	28
7.3	Einsleit túlkun um búsetu.....	29
7.4	Túlkun samkvæmt landsrétti.....	29
8.	Ítalska reglan um brottflutningsskatt innan Evrópusambandsins.....	29
9.	Niðurstaða.....	33
10.	Lokaorð.....	35
11.	Heimildaskrá.....	36

1. Inngangur

Hér á landi kemur skýrt fram sú skylda einstaklings að greiða skatt af öllum sínum tekjum óháð hvaðan þeirra er aflað í heiminum og þau skilyrði sem þurfa að vera til staðar til að einstaklingur beri takmarkaða eða ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Í ritgerð þessari verður leitast eftir að túlka hugtakið *heimilisfesti* þegar ákvarðað er hvaða ríki eigi skattlagningarrett út frá heimilisfesti einstaklinga á grundvelli 1. gr. tsl. og 4. gr samningsfyrirmyndarinnar OECD.² Tvísköttunarsamningar eru innleiddir í íslensk lög með 119. gr. tsl.³ Einnig verður litið til þeirra sjónarmiða sem stuðst er við þegar ákvörðun er tekin um hvar og hvernig aðilar skuli skattlagðir þegar einstaklingur ber ótakmarkaða skattskyldu í tveimur eða fleiri ríkjum með hliðsjón af tvísköttunarsamningum. Mikilvægt er að leysa úr ágreiningi vegna tvöfalds heimilisfesti áður en efnisákvæðum samningsins er beitt sem eru byggðar á tilvísunum til heimilisfangs, búsetu og reglum lei, sem eru ráðandi við matið um skattalegt heimilisfesti.

Fjallað verður um þau sjónarmið sem fræðimennirnir Ámundur G. Vilhjálmsson og Jón Elvar Guðmundsson leggja fram við túlkun á heimilisfesti einstaklinga þar sem þeir höfundar eru ekki sammála um hvaða atriði skuli liggja þar til grundvallar. Einnig verður fjallað um þá mildunaraðferð sem lögfest er hér á landi og þá heimild ríkiskattstjóra til að lækka skatta skattskyldra aðila sem nemur þeim sköttum sem eru greiddir í öðru ríki. Litið verður OECD fyrirmyndarinnar en markmið hennar var að koma í veg fyrir tvísköttun eigna og tekna á milli landa. Einnig verður litið verður til dómaframkvæmda m.a. í Míritaníudómunum og fleiri dómum sem nýlega hafa fallið.

² OECD er samningsfyrirmynd, þar sem ríki geta byggt sína tvísköttunarsamninga á sömu samningsfyrirmynd, með því markmiði að þróun í alþjóðlegri skattlagningu væri samræmd. <http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf>. [Sótt 22. 11.2017].

2. Réttarheimildir

2.1 Stjórnarskrá

Í 77. gr. laga nr. 33/1944, um stjórnarskrá lýðveldisins Íslands,⁴ er kveðið á: *Skattamálum skal skipuð með lögum. Ekki má fela stjórnvöldum ákvörðunum hvort leggja skuli skatt, breyta honum eða afnema hann. Enginn skattur verður lagður á nema með heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu.*

Jafnframt er kveðið á í 40. gr. stjkskr:

Engan skatt má leggja né breyta né taka af nema með lögum

2.2 Lög um tekjuskatt nr. 90/2003

2.2.1 Inngangur

Skattar er lagðir á með lögum og verður þeim hvorki breytt né þeir afnumdir nema með lögum eins og kveðið er á um í 40. gr. stjkskr. Í fyrsta kafla laga um tsl. er farið í skattskyldu aðila og hvaða skilyrði þurfi að vera til staðar til að einstaklingar eða lögaðilar beri takmarkaða eða ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Almenn skattskylda er byggð á tilteknum tengslum skattaðila við Ísland. Á þeim sem bera almenna skattskyldu á Íslandi hvílir sú skylda að greiða skatt af öllum tekjum óháð hvar þeirra er aflað í heiminum og öllum eignum óháð staðsetningu þeirra. Taka skal tillit til tvísköttunarsamninga milli ríkja til að koma í veg fyrir að eignir og tekjur verði tvískattlagðar.⁵

2.3 Skattaleg heimilisfesti einstaklinga skv. 1. gr. laga nr. 90/2003

Hér verður fjallað um 1. gr. tsl. en sú grein ákvarðar hvenær einstaklingur telst skattskyldur skv. lögnum. Augljóst er að tiltekið ríki getur ekki skattlagt alla heimsbyggðina og verður að láta sér nægja að skattleggja á grundvelli einhverra tengsla við ríkið. Skattlagningin getur verið byggð á meginaðferðum með því að skattleggja allar eignir og tekjur sem tengjast ríkinu á einhvern hátt, án tillits til ríkisfangs og búsetu eiganda eða viðtakanda.

Heimilisfestareglan og upprunalsreglan segja til um hvaða tekjur eru skattskyldar skv. landsrétti en skattskylda á Íslandi hvílir á báðum þessum reglum. Annars vegar hvílir full skattskylda á þeim sem eru heimilisfastir á Íslandi og tekur skattskyldan til allra tekna

⁴ Lög nr. 33/1944 um stjórnarskrá lýðveldisins Íslands (hér eftir „stjkskr“).

⁵ Vefur Ríkisskattstjóra RSK.is <https://www.rsk.is/einstaklingar/skattskylda/almenn-skattskylda/> [Sótt 27.09.2017].

viðkomandi hvaðan sem þeirra er aflað. Þetta er meginregla tekjuskattslaganna sem kemur fram í 1. gr. og 2. gr. tsl. hvað varðar menn annars vegar og lögaðila hinsvegar.⁶ Skattskylda manna er byggð á upprunalsreglunni sem felur í sér að skattskyldan nær eingöngu til þeirra tekna sem eiga sér uppruna í ríkinu.⁷ Í *Hrd. 6. desember (250/2012)* var deilt um heimilisfesti Íslendinga sem hafði verið búsettur í London. Hann hafði krafist ómerkingar á úrskurði ríkisskattstjóra um skattalega heimilisfesti á Íslandi þar sem hann taldi sig bera takmarkaða skattskyldu á Íslandi og ótakmarkaða skattskyldu í Bretlandi. Aðilinn hafði flutt lögheimili sitt til Bretlands fjórum árum eftir að hann hafði flutt frá Íslandi en hann hafði jafnframt komið fram í tímaritsviðtali árið 2001 og sagt þar að hann héldi heimili á Íslandi með fjölskyldu sinni. Var því krafa hans um ógildingu á úrskurði ríkisskattstjóra synjað þar sem sýnt var fram á að dvalarlengd hans hér á landi hafi verið að jafnaði lengri en í Bretlandi á umræddum tíma. Í málinu var litið til þess hvar aðilinn var með fasta búsetu á tímabilinu við úrskurð um heimilisfesti mannsins. Dómurinn féllst á að maðurinn hafi verið heimilisfastur hér á landi og borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu skv. 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl.

2.3.1 1. tölul. 1. gr. laga nr. 90/2003

Í ákvæði 1. tölul. 1. gr. tsl. er kveðið á um heimilisfesti en þar er kemur hvergi fram hvaða einstaklingar gætu talist skattalega heimilisfastir hér á landi. Í ákvæðinu kemur einungis fram að þeir sem eru heimilisfastir hér á landi beri skyldu til að greiða tekjuskatt af öllum sínum tekjum, hvaðan sem þeirra er aflað. Í 2. mgr. 1. gr. tsl. er kveðið á um það sem ræður skattalegu heimilisfesti einstaklinga og teljast þeir heimilisfastir sem eiga hér lögheimili sem uppfylla 1. tölul. 1. gr. tsl. við ákvörðum um skattalegt heimilisfesti. Þar er tekið mið af reglum laga um lögheimili eftir því sem við á. Fyrirvarinn um að reglum lei skuli fylgt „eftir því sem við á“ gefur til kynna að önnur sjónarmið geti komið til greina við matið. Hins vegar hefur hugtakið heimilisfesti ávallt verið byggt á tilvísunum til heimilisfangs, búsetu eða lögheimilis og virðist því nærtækasta skýringin á að reglur lei séu ráðandi við mat á heimilisfesti.⁸

Í dómi *Hérad. Rvk. 15. febrúar 2012 (E-5168/2010)* voru málavextir þeir að ríkisskattstjóri hafði fellt niður heimilisfesti einstaklings á þeim grundvelli að hann hafi ekki borið

⁶ Ingibjörg Þorsteinsdóttir. (2010) „Áhrif meginreglna EES-réttar um bann við mismunun og takmörkun á fjórfrelsinu á sviði skattaréttar.“ *Bifröst Journal of Social Science*- 4. Bls. 93

⁷ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1995). *Skattaréttur* 3, Reykjavík. Bls. 772

⁸ Jón Elvar Guðmundsson. (2008). „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi.“ *Tímarit Lögréttu*. 1.tbl. Bls. 41

ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Einstaklingurinn krafðist ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra á niðurfellingu á skattalegri heimilisfesti hans hér á landi á þeim grundvelli að tengsl hans við Ísland væru meiri en við Þýskaland. Einstaklingurinn átti fasteign á Íslandi sem hafði verið í útleigu til langs tíma. Hann hafði verið með skráð lögheimili hjá móður sinni á Íslandi og dvalið jafnframt hjá henni þegar hann var hér á landi. Einstaklingurinn starfaði sem listamaður í Þýskalandi og hélt heimili þar. Dvöl einstaklingsins á Íslandi var mun minni en í Þýskalandi eða langt undir 183 dögum yfir árstímabilið. Jafnframt var tekið fram á heimasíðu einstaklingsins að hann væri búsettur og starfaði í Berlín. Þýskaland taldi hann ekki skattskyldan þar í landi þar sem meirihluti tekna hans áttu uppruna sinn á Íslandi. Þar sem einstaklingurinn dvaldist að jafnaði fleiri daga í Berlín en á Íslandi var litið þannig á að tengsl hans til Þýskalands væru ríkari en tengslin við Ísland. Dómurinn féllst ekki á kröfu um ógildingunni á heimilisfestarúrskurði ríkisskattstjóra.

2.3.2 Skilgreining lögheimilislaga við mat á heimilisfesti skv. 1. gr. laga nr. 21/1990

Í 1. mgr. 1. gr. lei. er kveðið á um að lögheimili manns er sá staður sem hann hefur fasta búsetu. Maður telst hafa fasta búsetu á þeim stað sem hann hefur bækistöð sína og dvelur að jafnaði í tómsundum sínum, þar sem hann hefur heimilismuni sína sem eru honum persónulega tengdir, svo sem fatnað, húsgögn og bækur⁹ og er svefnstaður hans þegar hann er ekki fjarverandi um stundasakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika. Í athugasemd 1. mgr. 1. gr. með frumvarpi til laga nr. 21/1990 um lögheimili¹⁰ Er tekið fram að ekki hafi lengur þótt heppilegt að miða heimilishugtakið við heimili þar sem heimilishugtakið hafi ekki verið nægilega skýrt. Þar sem menn hafa talið sig í auknum mæli eiga fleiri en eitt heimili, því hafi verið þörf á að skilgreina fasta búsetu með ákveðnari hætti en heimili.

⁹ Athugasemd við skilgreiningu lögheimilis í 2. tölul. í greinargerð með frumvarpi, því sem varð að lögum nr. 21/1990, um lögheimili. Alþingistíðindi. 112. Lögjafarþing. þskj.135, 131 mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <http://www.althingi.is/altext/112/s/0135.html>. Sótt á vefinn [15.11.2017].

¹⁰ Athugasemd við 1. gr. Ibid.

Í 2. mgr. 1. gr. var aukið við skilgreiningu heimilis með afgerandi hætti með því að taka upp svefnstaðarreglu sem felst í að maður hafi fasta búsetu þar sem svefnstaður hans er þegar hann er ekki fjarverandi í einhvern ákveðinn tíma vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða sambærilegra atvika. Í 3. mgr. 1. gr. er fjallað um dvöl í gistihúsi, fangelsi, vinnuhæli, sjúkrahúsi, athvarfi, heimavistarskóla, verbúð, vinnubúðum eða öðru sambærilegu húsnæði sé ekki ígildi fastrar búsetu. Með ákvæðinu var sú takmörkun felld við niður að menn gætu ekki átt lögheimili á hjúkrunarheimili eða í íbúðum aldraðra.

Í Dómi *Hérd. Rvk. 21. september 2016 (E-3616/2015)*. Í málinu krafðist maðurinn ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra um skattalega heimilisfesti og ótakmarkaða skattskyldu hans hér á landi. Maðurinn hafði ráðið sig til starfa á úthafsveiðiskipi við strendur Afríku og taldi hann að skattalegt heimilisfesti hans hefði fallið niður á árinu 2005 þar sem hann hafði búið og starfað erlendis og jafnframt dvalið skemur en 183 daga á Íslandi yfir hvert tólf mánaða tímabil. Vegna þess taldi hann sig bera ótakmarkaða skattskyldu í Mánitáníu. Ríkisskattstjóri komst að þeirri niðurstöðu að skattalegt heimilisfesti mannsins á árunum 2006-2010 hefði verið á Íslandi og hafi því borið ótakmarkaða skattskyldu hér á landi þar sem fyrirbyggjandi gögn höfðu staðfest að maðurinn hefði ekki tekið upp eiginlega búsetu í Mánitáníu, þar sem hann hafði einungis dvalið þar í örfáa daga, milli þess hann fór út á sjó eða var á leið frá Mánitáníu. Samkvæmt greiðslukortaupplýsingum mannsins kom fram að kortið hefði eingöngu verið notað á Íslandi og á ferðalögum mannsins til og frá Íslandi. Jafnframt hafi maðurinn átt bifreið og fasteign á Íslandi á umræddu tímabili. Samkvæmt fyrirbyggjandi gögnum taldi ríkisskattstjóri að maðurinn hefði ekki stofnað til heimilis á árunum 2006-2010 og teldist því heimilisfastur á Íslandi í skilningi 1. gr. tsl. og bæri því fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi sem var staðfest af dómnum.

2.3.3 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003

Í 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl. er kveðið um þá sem flutt hafa af landi brott og fellt hafa niður heimilisfesti sína hér á landi. Þar kemur fram að full og ótakmörkuð skattskylda hvílir enn á þeim nema þeir sanni að þeir séu skattskyldir í öðru ríki, með sama hætti og menn sem eru með heimilisfesti og uppfylla skattskyldu sína þar. Skattskylda þessi er þó aðeins í gildi hér í þrjú ár frá næstu áramótum eftir brottflutningsdag. Ef einstaklingur flytur af landi brott ber hann áfram skattskyldu af öllum sínum tekjum hvaðan sem þeirra er aflað eins og ef hann væri búsettur hér á landi og telst hann því vera skattalega heimilisfastur hér á landi.¹¹

Sönnunarreglan í 2. tölul. 1. mgr. er ætlað að tryggja að enginn losni undan sköttum vegna óvissu sem getur skapast um skattalega heimilisfesti fyrst eftir flutning úr landi.¹² Í frumvarpi áður gildandi laga nr. 75/1981, um tekju- og eignaskatt, var ákvæðið 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. frumvarpsins lögtekið í þeim tilgangi að koma í veg fyrir að menn teldust hvergi skattskyldir.

Þar segir: *skv. 2. tölul. gildir skattskylda í þrjú ár frá næstu áramótum eftir brottflutningsdag ef maður bregður heimilisfesti og sannar ekki skattskyldu sína annars staðar. Eftir gildandi lögum getur svo farið að maður sem flytur úr landi verði hvergi skattskyldur a. m. k. um stundarsakir.*¹³

Í reglunni felst að viðkomandi sé skattalega heimilisfastur í öðru ríki og að skattskyldunni sé fullnægt þar.¹⁴ Ekki er nóg að einstaklingur flytji frá Íslandi og verði skattalega heimilisfastur í öðru ríki til að skattaleg heimilisfesti falli niður heldur þarf hann jafnframt að fullnægja skattskyldu sinni í viðkomandi ríki.¹⁵

Reglan skv. 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl. má sjá í verki í *Hrd. 9. febrúar 2017 (319/2016)*. Þar staðfesti Hæstiréttur dóm *Hérd. Rvk. 8. febrúar 2016 (E-2167/2015)*. Ágreiningur snérist um heimilisfesti sjómanns sem hafði verið til sjós á Mánitáníu á árunum 2003 til 2011. Ríkisskattstjóri hafði úrskurðað að maðurinn hefði borið ótakmarkaða skattskyldu hér á landi á árunum 2003 til 2007. Aðilinn krafðist viðurkenningar á að hann hefði á þessu tímabili einungis borið takmarkaða skattskyldu þar sem hann hafði verið með heimilisfesti á Mánitáníu.

¹¹ Jón Elvar Guðmundsson. (2008). „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi.” *Tímarit Lögréttu*. 1.tbl. Bls. 43

¹² Jónatan Þórmundarson. (1982). „Skattskylda einstaklinga.” *Tímarit lögfræðinga*. 32. árg. Bls. 7

¹³ Athugasemdir í greinargerð með frumvarpi sem varð að lögum nr. 75/1981, um tekju og eignaskatt. Alþingistíðindi. 600. Þingskjal 99, mál 282. <https://www.althingi.is/altext/99/s/pdf/0600.pdf> Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: Sótt á vefinn [16.11.2017].

¹⁴ Jón Elvar Guðmundsson. (2008). „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi.” *Tímarit Lögréttu*. 1.tbl. Bls. 43

¹⁵ *Ibid.* Bls. 46

Aðilinn gat ekki fært sönnur fyrir að hann hafi borið skattskyldu á Mánitáníu og hefði fullnægt þeirri skattskyldu þar sem hann gat ekki sýnt fram á að hann hefði fasta búsetu í Mánitáníu. Þar sem maðurinn hafi eytt frítíma sínum á Íslandi þegar hann var ekki við störf í skipinu og átt þar fast heimili með eiginkonu og börnum. Föst búseta telst vera þar sem maður dvelur þegar hann er ekki fjarverandi vegna vinnuferða.

Í *Héraðsdómi Reykjavíkur í máli nr. E-2074/2016* var stefnandi talinn bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Stefnandi gat ekki lagt fram gögn sem sýndu fram á að hann hefði stofnað til nýs heimilis í Mánitáníu og tekið þar upp eiginlega búsetu. Tengsl hans við Mánitáníu voru einungis talin takmörkuð og dvöl hans þar hafi einungis verið vegna atvinnu við fiskveiðar við strendur Mánitáníu. Stefnandi átti íbúð og bifreiðar á Íslandi og hafði dvalið hér á landi meirihluta ársins. Íslenska ríkið var sýknað af kröfum stefnanda um ógildingu á úrskurði ríkisskattstjóra um að stefnandi teldist vera með skattalegt heimilisfesti hér á landi og hafi borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi á umræddu tímabili.

Þegar litið er til framangreindra dóma þá eiga þeir það sameiginlegt að aðilum máls hafi ekki tekist að sanna að heimilisfesti, þ.e. að föst búseta væri í Mánitáníu. Þeir höfðu að jafnaði eytt frítíma sínum á Íslandi þegar þeir voru ekki til sjós við strendur Mánitáníu. Mennirnir áttu allir fasteignir auk bifreiða á Íslandi og fjölskyldur manna voru með heimilisfesti á Íslandi, og því voru persónuleg tengsl manna við Ísland meiri en við Mánitáníu.

Í 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl. má einnig sjá hér afstöðu ríkisskattstjóra í úrskurði *yfirskattanefndar (230/2004)* Málavextir voru að einstaklingurinn hafði fellt niður heimilisfesti sitt hér á landi og farið að vinna í Líbanon á vegum dansks fyrirtækis. Launagreiðslur mannsins komu frá Danmörku. Að öllu jöfnu hefði maðurinn átt að greiða skatt á umræddum tekjum í Danmörku á grundvelli takmarkaðrar skattskyldu þar. En vegna ákvæðis í dönskum skattalögum kemur fram ef aðili dvelur lengur 183 daga erlendis vegna erlendra tekna, væru slíkar tekjur undanþegnar skatti. Maðurinn hafði því uppfyllt öll skilyrði fyrir skattaundanþágu í Danmörku. Hinsvegar gat hann ekki lagt fram nein gögn sem sönnuðu að hann hefði borið ótakmarkaða skattskyldu í Líbanon, af þeim sökum var hann talinn bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi sbr. 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl.

2.3.4 3. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003

Í 3. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl. er fjallað um hvenær einstaklingur verður skattalega heimilisfastur á Íslandi þrátt fyrir að uppfylla ekki efnisskilyrði lei sbr. 1. tölul. mgr. 1. gr. laganna.¹⁶ Einstaklingar sem starfa eða dvelja hér á Íslandi að jafnaði 183 daga eða lengur á hverju 12 mánaða tímabili bera ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, þegar búið er að taka tillit til eðlilegrar fjarveru svo sem orlofs og þess háttar sbr. 2. til 4. tölul. 1. gr. tsl.¹⁷ Við mat á því hvenær 183 daga skilyrðið telst uppfyllt, telst dvöl í fullan sólarhring einungis nóg til að einstaklingur teljist hafa dvalið hér í einn dag.¹⁸ Lengd dags getur skipt miklu máli í skilningi tsl. þegar 183 daga reglunni er beitt. Ef dvöl sem er hluti úr sólarhring telst dvöl í einn dag verður talning daga í skilningi ákvæðisins með öðrum hætti heldur en þegar dvöl er í heilan sólarhring, sem nægir til þess að einstaklingur teljist dvelja hér í einn dag. Tveir möguleikar virðast koma til greina: Annars vegar er hvort heill sólarhringur nægi til að teljast dagur í skilningi tsl. og hinsvegar hvort hluti úr degi nægi.

Ekki er að finna beina skýringu í tsl. sem ætti að slá því föstu um hvor skýringin telst rétt. En í 2. mgr. 69. gr. tsl. kemur fram að í skilningi laganna séu 365 dagar í skattaárinu, sem bendir til að dagur í skilningi laganna sé heill sólarhringur.¹⁹ Fræðimaður telur því rétt að miða talningu við þá heilu sólarhringa sem dvalið er hér á landi og telst því dagur í skilningi tsl. heill sólarhringur. Þannig að einstaklingur sem kemur til landsins á sunnudagskvöldi og fer aftur á mánudagskvöldi telst ekki hafa dvalið hér í neinn dag í skilningi tsl.²⁰ Jafnframt er tekið mið af hverju tólf mánaða tímabili við upphaf og lok mánaðar en ekki tilgreindra dagsetninga innan mánaða.²¹

¹⁶ Jón Elvar Guðmundsson. (2008). „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi.” *Tímarit Lögréttu*. 1.tbl. Bls. 35

¹⁷ Ingibjörg Þorsteinsdóttir. (2010). „Áhrif meginreglna EES-réttar um bann við mismunun og takmörkun á fjórfrelsinu á sviði skattaréttar.” *Bifröst Journal of Social Science*- 4. Bls, 93

¹⁸ Jón Elvar Guðmundsson. (2008). „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi.” *Tímarit Lögréttu*. 1.tbl. Bls. 35

¹⁹ *Ibid.* Bls. 47

²⁰ *Ibid.* Bls. 48

²¹ *Ibid.* Bls. 35

2.3.5 4. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003

Í 4. tl. 1. mgr. 1. gr. tsl. er kveðið á að þeir sem falla ekki undir 1. til 3. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl. en starfa lengur en 183 daga yfir 12 mánaða tímabil um borð í skipi eða loftfari skráð á Íslandi ber að greiða tekjuskatt á Íslandi, sé tekið tillit til eðlilegra fjarvera vegna orlofs o.fl. Sú tekjuskattsskylda nær til allra tekna hvaðan sem þeirra er aflað. Jafnframt er kveðið á í sama ákvæði um mögulega skattalega heimilisfesti einstaklinga sem hafa aldrei komið til Íslands, að því er varðar starf í flugvél verður ekki séð að skilyrðum ákvæðisins verði fullnægt. Þegar kemur að starfi um borð í skipi sem skráð er á Íslandi, þá gæti komið til þess að einstaklingur sem aldrei hefur komið til Íslands yrði skattalega heimilisfastur hér á landi.²²

3. Valkvætt heimilisfesti sbr. 70. gr. a-lið. laga nr. 90/2003

Hér að framan hefur verið fjallað um hefðbundnu heimilisfestarreglurnar, þ.e. þær reglur sem áskilja að tilteknir aðilar beri hér á á landi fulla og ótakmarkaða skattskyldu. Eina sérreglu er að finna í 70. gr. a. tsl. Þar er kveðið á að þeir menn sem eru búsettir í aðildarríki á Evrópska efnahagsvæðinu og í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, bera hér á landi takmarkaða skattskyldu skv. 3. gr. tsl., ef heildartekjur frá Íslandi eru ekki undir 75% á tekjuárinu, þá eiga einstaklingar rétt á því að vera skattlagðir með sama hætti og þeir hefðu verið skattlagðir allt tekjuárið skv. 1. gr. tsl. með þeim réttindum sem heimilisfesti hér á landi veitir samkvæmt lögum. Einstaklingar sem eru skattskyldir skv. 1. gr. tsl. eiga sama rétt og ef þeir hafa einungis verið heimilisfastir hér á landi hluta af tekjuárinu en dvelja innan EES og aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyja.

Ef heildartekjur frá Íslandi nema meira en 75% þá eiga hjón og einstaklingar í staðfestri samvist eða óvígðri sambúð innan EES, rétt á að telja fram í samræmi við ákv. 62. gr. tsl. Þau eiga bæði rétt að vera skattlögð skv. 1. eða 2. mgr. 70. gr. a. tsl. ef samanlagðar tekjur þeirra frá Íslandi nema 90% eða meira á tekjuárinu, en þau þurfa að vera skráð saman við lok tekjuárs.

²² Jón Elvar Guðmundsson. (2008). „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi.” *Tímarit Lögréttu*. 1.tbl. Bls. 35

Fram kemur í greinargerð frumvarps að lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt, að ákvæðið veiti mönnum rétt sem búsettir eru erlendis að verða skattlagðir með sama hætti og einstaklingar hér á Íslandi, ef meirihluti tekna þeirra kemur frá Íslandi. Samkvæmt túlkun Evrópudómstólsins á reglum ESB réttar á frjálsri för einstaklinga og EES samningsins komi það á hlut ríkis að veita einstaklingum í slíkri stöðu sama skattalega hagræði og aðilum sem er veitt með ótakmarkaða skattskyldu í ríkinu. Þessir einstaklingar njóta yfirleitt ekki skattalegra ívilnana í búseturíki þar sem meirihluti er tekna á sér uppruna og er skattlagður erlendis.²³

4. Úrskurðarvald ríkisskattstjóra um heimilisfesti

Ríkisskattstjóri fer með úrskurðarvald um það hverjir teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt 2. mgr. 1. og 2. gr. tsl. Þegar ákvörðun er tekin um heimilisfesti einstaklings eru tekin mið af reglum laga um lögheimili eftir því sem við á. Skattaðili hefur heimild til að kæra úrskurð á niðurstöðu ríkisskattstjóra um skattaákvörðun eða skattstofn til yfirskattarnefndar að uppfylltum skilyrðum laga. nr. 30/1992 um yfirskattanefnd. Ef ákvörðun ríkisskattstjóra fellur utan gildissviðs laganna getur skattaðili á grundvelli stjórnsýslulaga nr. 37/1993, kært ákvörðunina til æðra stjórnvalds innan þriggja mánaða. Hægt að bera ágreining sem kemur að skattskyldu og skattstofn undir dómstóla sem tekur þá ákvörðun þar um. Þegar kemur að úrskurði yfirskattanefndar um skattfjárhæðir er ekki hægt að bera hann undir dómstóla þar sem úrskurður um skattfjárhæð er fullnaðarúrskurður yfirskattanefndar.

Ef skattaðila finnst að stjórnvald hafi beitt sig rangindum og ekki hafi verið unnið með réttum hætti í málinu getur hann lagt fram kvörtun til Umboðsmanns Alþingis ²⁴ nr. 85/1997 ²⁵ sem hefur heimild til að taka til skoðunar meðferð mála einstakra aðila hjá skattayfirvöldum. UA gaf nýlega út álit um kæruheimild Ríkisskattstjóra í máli UA. (9174/2017). Um úrskurðarvald Ríkisskattstjóra um heimilisfesti.

Í málinu hafði aðilinn hafði leitað til UA vegna álits á úrskurði ríkisskattstjóra varðandi skattalegt heimilisfesti og ótakmarkaða skattskyldu hans hér á landi og fengið þá ábendingu um að hann gæti borið úrskurð ríkisskattstjóra undir fjármála- og efnahagsráðuneytið áður en hann kæmi til umfjöllunar hjá Umboðsmanni Alþingis.

²³ Almennar athugasemdir í greinargerð með frumvarpi því sem varða að lögum nr. 90/2003. Alþingistíðindi. 139. Lögjafarþing. Þingskjal 380, 313 mál. slóð: <http://www.althingi.is/altext/139/s/0380.html>. sótt á vefinn. [15.11.2017].

²⁴ Umboðsmaður Alþingis. (Hér eftir „UA“).

²⁵ Vefur RSK. <https://www.rsk.is/atvinnurekstur/malsmedferd-og-rettarreglur/kaeruleidir/>. [sótt 18. 10.2017].

Ráðuneytið hafði vísað málinu frá á þeim forsendum að heimilisfesti og dvalartími væru atriði sem kæmu að skattskyldu og samkvæmt tekjuskattslögum mætti skjóta úrskurði ríkisskattstjóra um heimilisfesti til dómstóla. Þá taldi umboðsmaður í álitinu að skattskylda einstaklinga og lögaðila ráðist af því hvar þeir teljast með heimilisfesti í skilningi laganna. Með 2. mgr. 1. gr. og 2. mgr. 2. gr. laganna er ríkisskattstjóra falið úrskurðarvald um þetta atriði. Samkvæmt greininni fer ríkisskattstjóri með úrskurðarvald um hverjir teljast heimilisfastir hér á landi og tekið er mið af reglum laga um lögheimili við ákvörðun um heimilisfesti.

Í 2. mgr. 1. gr. tsl. sem upphaflega var lögfest með lögum nr. 40/1978 tsl. sem áður var að finna í reglugjörðarákvæði 4. mgr. 1. gr. nr. 90/1921 tsl. Þar kemur fram að heimilisfesti og dvalartími væru atriði sem vörðuðu skattskyldu og því gæti aðili borið þau undir dómsvaldið. Jafnframt er kveðið á í 1. gr. athugasemdum lagafrumvarps með lögum nr. 40/1978 tsl.²⁶

Þar sem heimilisfesti samkvæmt þessari grein fellur ekki að öllu leyti saman við lagareglur um lögheimili er ríkisskattstjóra veitt úrskurðarvald um hverjir heimilisfastir hér á landi í skilningi laganna, en úrskurði hans má skjóta til dómstóla.

Umboðsmaður segir hér:

með vísan til orðalags 1. mgr. 2. gr. tsl, forsögu ákvæðisins og samanburði þess við orðalaga annarra ákvæða á málefnasviðinu verður ekki séð að ákvæðið sé skýrt um að því sé ætlað að víkja til hliðar kærurétti skv. 1. mgr. 26. gr. stjórnsýslulaga.

5. Mismunandi sjónarmið fræðimanna

Hér að neðanverðu verður litið til þeirra sjónarmiða sem Jón Elvar og Ásmundur G. Vilhjálmsson leggja fram við skýringu á heimilisfesti hugtakinu sbr. 1. gr. tsl. Þar eru greinarhöfundar ekki sama sinnis um þau sjónarmið sem eru lögð eru fram um skattalegt heimilisfesti einstaklinga.²⁷

²⁶ Almennar athugasemdir í greinargerð með frumvarpi því sem varða að lögum nr. 40/1978. Alþingistíðindi. 600. Löggjafarþing. Þingskjal 99, 282 mál. slóð: <http://www.althingi.is/altext/99/s/pdf/0600.pdf>. sótt á vefinn. [10.11.2017]

²⁷ Litið verður til þeirra sjónarmiða sem Jón Elvar Guðmundsson leggur fram um hugtakið skattalegt heimilisfesti sem kemur fram í grein hans um „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi.” Greinin var birt í tímariti Lögréttu og einnig verður skoðuð skilgreining Ásmundar G. Vilhjálmssonar á sama hugtaki í grein hans um „Full og ótakmörkuð skattskylda manna” sem birtist í sama tímariti.

5.1 Sjónarmið Ásmunds G. Vilhjálmssonar á skattalegri heimilisfesti

Í grein Ásmundar um skattalega heimilisfesti telur hann að umfang hinnar ótakmörkuðu skattskyldu ráðist af búsetu skv. 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl. Hann skilgreinir hugtakið *heimilisfesti* sem svo: *Að hafa löglegt aðsetur eða að vera búsettur á ákveðnum stað.*

Ásmundur er þeirrar skoðunar að breyta þurfi hugtakinu um *heimilisfesti* í 1. og 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl. í *búsetu* til að taka öll tvímæli um merkingu þess.²⁸ Hann telur að menn sem hafa umráð eða deila umráðum yfir íbúðarhúsnæði teljist heimilisfastir hér á landi. Höfundur er þeirrar skoðunar að aðili geti viðhaldið áframhaldandi heimilisfesti hér á landi þrátt fyrir að hafa fellt niður heimilisfesti og vera fluttur af landi brott vegna umráðaréttar yfir íbúðarhúsnæði eða vegna fjölskyldutengsla.²⁹ Hann telur að umráðaréttur einstaklings yfir húsnæði þurfi að ljúka með varanlegum hætti og að einstaklingur þurfi að losa sig við íbúðarmöguleikann svo að ótakmörkuð skattskylda hans falli niður.³⁰ Hann segir að þó tilkynning um flutning hafi verið send til Þjóðskrár hafi hún almennt enga þýðingu við mat á heimilisfesti ef menn viðhalda íbúðarmöguleika sínum hér á landi.³¹ Jafnframt telur hann að ekki sé hægt að öðlast fulla og ótakmarkaða skattskyldu á grundvelli lögheimilisskráningar einnar saman.³²

5.2 Sjónarmið Jóns Elvars Guðmundssonar annars vegar á skattalegri heimilisfesti

Í grein Jóns Elvars lagði hann fram aðra nálgun á skattalegu heimilisfesti einstaklings, með því markmiði að stuðla að réttri niðurstöðu. skv. 1. gr. tsl. að heimilisfesti einstaklings ráðist af lögum hverju sinni og ákvæðið þurfi að uppfylla skilyrði stjórnarskrár og ákvæði hennar um þrískiptingu ríkisvalds og þar með væri framsal skattlagningarvald til stjórnvalda með öllu óheimil. Höfundur túlkar innihald 1. gr. tsl. út frá byggingu greinarinnar.³³

²⁸Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2007). „Full og ótakmörkuð skattskylda manna.” *Tímarit Lögréttu*. 3. tbl. Bls. 209

²⁹Ibid. Bls. 210

³⁰Ibid. Bls. 222

³¹Ibid. Bls. 226

³²Ibid. Bls. 214

³³Jón Elvar Guðmundsson. (2008). „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi.” *Tímarit Lögréttu*. 1. tbl. Bls. 34

„Í ákvæði 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl. Er kveðið á um hver sé heimilisfastur hér á landi. Í ákvæðinu komi ekki fram nákvæm skilgreining um skattalegt heimilisfesti en vísað er til búsetu með ýmsum hætti. Nú vísar ákvæði laga um tekjuskatt til lögheimilislaga og efnisreglur þeirra eru ráðandi við mat á því hvenær skattaleg heimilisfesti telst fyrir hendi. Þeim reglum verður beitt um þá sem búa hér á landi og flytja hingað. Inntak hugtaksins um skattalegt heimilisfesti ræðst því af reglum um lögheimili með þeim frávikum sem leiðir af orðalagi laga um tekjuskatt.“³⁴

Höfundur er þeirrar skoðunar að inntak hugtaksins ráðist af reglum lei og ekkert komi fram í ákvæði 2. tölul. 1. gr. tsl. um eignarhald á fasteign eitt og sér sem hafi ekkert um það að segja hvað varðar lok á heimilisfesti einstaklings. Í greininni er getið um áframhaldandi skattskyldu einstaklings í þrjú ár eftir brottflutningsdag nema að til sönnunar komi að aðilinn uppfylli þau skilyrði um almenna skattskyldu í tilflutnings ríkinu.³⁵ Í 1. mgr. 1. gr. tsl. koma engar skýringar fram hvaða einstaklingar gætu talist skattalega heimilisfastir hér á Íslandi.

Í ákvæðinu er aðeins kveðið á um að þeir sem eru heimilisfastir hér á landi beri að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum hvaðan sem þeirra er aflað. Hinsvegar kemur fram í 2. mgr. 1. gr. tsl. að við ákvörðun á skattalegu heimilisfesti skuli taka mið af reglum laga um lögheimili eftir því sem við á.³⁶ Nærtækasta skýringin á þessum ákvæðum eru að reglur lei séu ráðandi við matið þar sem lagaákvæði um skattaleg heimilisfesti hafa ávallt verið byggðar á tilvísunum til heimilisfang, búsetu eða lögheimilis.³⁷

Samkvæmt ummælum frumvarps og innihaldi lagatextans að reglur lei séu ráðandi við mat á skattalegri heimilisfesti og því sé ekki heimilt að víkja frá efnisreglum þeirra nema að skýr heimild sé til þess í tekjuskattslögum.³⁸ Einnig beri að líta til að undir sama ákvæði fari ríkisskattstjóri með úrskurðarvald um heimilisfesti, þannig að þörf sé á að horfa til formlegrar skráningar í Þjóðskrá um hvort einstaklingur teljist falla undir efnisreglur laga um lögheimili og vera skattalega heimilisfastur á Íslandi.³⁹

³⁴Ibid. Bls. 34

³⁵Jón Elvar Guðmundsson. (2008). „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi.“ *Tímarit Lögréttu*. 1. tbl. Bls. 35

³⁶Ibid. Bls. 39

³⁷Ibid. Bls. 41

³⁸Ibid. Bls. 41

³⁹Ibid. Bls. 42

Höfundur tekur fram að einstaklingur geti átt fleira en eitt heimili og þá sé litið svfnstaðar viðkomandi. Samkvæmt þessu leiðir það ekki til ákvörðunar til mats á skattalegri heimilisfesti einstaklings um hvort hann eigi heimili eða húsnæði á Íslandi því fasteign eða heimili á Íslandi hafi ekkert að segja um skattaleg heimilisfesti einstaklings.⁴⁰

5.3 Samanburður á sjónarmiðum höfunda

Ásmundur er þeirrar skoðunar að skattalegt heimilisfesti einstaklings ráðist af umráðum einstaklings yfir íbúðarhúsnæði og að einstaklingur geti ekki öðlast ótakmarkaða skattskyldu á grundvelli lögheimilisskráningar einnar saman. Einstaklingur þurfi að hafa íbúðarhúsnæði til umráða og þurfi að dvelja þar í einhvern lágmarkstíma til að geta öðlast heimilisfesti. Samkvæmt framangreindum sjónarmiðum Ásmunds þá virðist hann túlka landsrétt út frá tvísköttunarsamningum í stað þess að leysa úr ágreiningi sem snýr að tvöfaldri búsetu með vísun til heimilisfesti hugtaksins skv. innlendum reglum tekjuskattslaga og horfa svo til tvísköttunarsamningsins í framhaldinu.

Jón Elvar er þeirrar skoðunar að heimilisfesti ráðist af reglum lei þar sem í 2. mgr. 1. gr. tsl. er kveðið á að ákvörðun um skattalegt heimilisfesti skuli taka mið af reglum lei. Orðið „heimilisfesti“ í tekjuskattslögum hefur ávallt verið byggt á tilvísunum til búsetu, lögheimilis og heimilisfangs og ekki sé heimilt víkja frá efnisreglum nema liggi fyrir skýr heimild í tekjuskattslögum.

6. Þjóðréttarsamningar

Alþjóðlegir samningar hafa skuldbindingargildi gagnvart samningsríkjum og ber því stjórnvöldum skylda að fara eftir þeim samkvæmt aðalefni sínu. Hinsvegar öðlast borgarar ekki rétt samkvæmt alþjóðasamningum nema þeir séu innleiddir í landslög.⁴¹ Í EES samningum er ekki að finna reglur sem mæla fyrir um samræmingu á sköttum og gjöldum í aðildarríkjunum. Engu síður geta hin almennu ákvæði samningsins og reglur sem hafa verið settar á grundvelli þeirra skipt máli um efni og framkvæmd innlendra skattareglna í ríkjunum.⁴²

Skattareglur eru í eðli sínu landsreglur og heimildir einstakra ríkja til að innheimta skatt sem byggjast annarsvegar á tengslum skattgreiðanda við landið og hinsvegar tengsla þeirra til

⁴⁰ Ibid. Bls. 42

⁴¹ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2017). *Íslenskur alþjóðlegur skattaréttur*. Bls. 742

⁴² Ibid. Bls. 744

verðmæta eða tekna sem skattleggja á við landið. Þessi tengsl eru ýmist byggð á alheimskattlagningunni eða á upprunareglunni.

Full og ótakmörkuð skattskylda hvílir á þeim sem eru heimilisfastir hér á landi og nær skattskyldan til allra tekna hvaðan sem þeirra er aflað.⁴³ Tvísköttunarsamningurinn er einn þeirra þjóðréttarsamninga sem er gerður á milli tveggja fleiri eða tveggja ríkja með því markmiði að takmarka tvísköttun á tekjur og eignir. Þó tvísköttunarsamningar séu þjóðréttarsamningar á milli ríkja, ber að hafa í huga við túlkun þeirra og beitingu að þeir eru frábrugðnir hefðbundnum þjóðréttarsamningum þar sem þeim er ætlað að hafa bein réttaráhrif á þegna samningsríkjanna. Fjallað verður nánar um samningsmódelið sem flest ríki fylgja við gerð tvísköttunarsamninga hér í næsta kafla.⁴⁴

6.1 OECD

Efnahags- og framfarastofnunin, OECD er samstarfsvettvangur 35 aðildarríkja⁴⁵ sem var stofnuð árið 1961 í framhaldi af starfsemi Efnahagsstofnunar Evrópu OEEC.⁴⁶

Árið 1963 samþykkti OECD fyrirmynd að tvíhliða samningi til að komast hjá tvísköttun og var sú fyrirmynd í gildi til ársins 1977 en þá tók við önnur sem var endurnýjuð árið 1992 og sú nýjasta var endurnýjuð árið 2017. Hlutverk samningsfyrirmyndar OECD varðandi skatta er að stuðla að samræmdri þróun í alþjóðlegum skattamálefnum með því að láta grundvallarreglur um skattlagningu á tekjum og eignum fylgja almennt viðurkenndu mynstri og hafa þær eins skýrar og nákvæmar eins og mögulegt er.⁴⁷

Alþjóðleg lagaleg tvísköttun verður aðallega vegna þess að flest ríki skattleggja ekki aðeins þær eignir og tekjur sem verða til innan landamæra þeirra heldur einnig þær tekjur og eignir sem eiga uppruna sinn eða eru staðsettar utan þeirra. Tvísköttunarsamningar geta aldrei orðið sjálfstæð skattlagningarheimild heldur felst í hlutverki þeirra að ákvarða hvernig eigi að fara með skattlagningarrétt samningsríkjanna og hvernig ríkin beri að skipta með sér skattlagningarréttinum. Einnig hvaða reglum og aðferðum eigi að beita til að komast hjá

⁴³ Ingibjörg Þorsteinsdóttir. (2010). „Áhrif meginreglna EES-réttar um bann við mismunun og takmörkun á fjórfrelsinu á sviði skattaréttar” *Bifröst Journal of Social Science- 4*. Bls, 93

⁴⁴ Gunnar Gunnarsson og Jón Elvar Guðmundsson. (2006). „Aðferðir til að takmarka tvísköttun.” *Lögrétta*. 2. tbl. Bls. 154

⁴⁵ Vefsíða OECD. slóð: <http://www.oecd.org/about/whodoeswhat/>. Sótt.[14.09.2017].

⁴⁶ Benedikt Sigurjónsson. (1971). „Tvísköttunarsamningar” *Úlfjótur*. 2.tbl. Bls. 100 - 101.

⁴⁷ Garðar Valdimarsson. (1997). „Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun” *Tímarit lögfræðinga*. 4.tbl. Bls. 292

tvísköttun enda kveða heimildarákvæði íslenskra laga einungis um gagnkvæmar ívilnanir og gagnkvæm upplýsingaskipti.⁴⁸

OECD fyrirmyndin hefur að geyma líkan að tvísköttunarsamningi ásamt athugasemdum við einstakar greinar hans sem eru yfirleitt samdar af efnahagsnefnd stofnunarinnar.

Áður en umsagnirnar eru birtar eru þær sendar aðildarlöndum OECD til umsagnar eða teknar fyrir á reglulegum samráðsfundum.⁴⁹ Þó OECD fyrirmyndin sé notuð sem líkan við gerð flestra tvísköttunarsamninga í heiminum ríkir ákveðin óvissa um stöðu hennar sem túlkunargagns. Umdeilt hefur verið um hvernig eigi að túlka tvísköttunarsamninga í alþjóðlegum skattarétti. Þó er einhugur um að túlkunin eigi að vera samræmi við reglur þjóðarréttar sem eru þó frábrugðnar þeim túlkunarreglum sem gilda samkvæmt innri réttarreglum samningsríkjanna. Athugasemdir með samningsfyrirmynd OECD er þýðingarmikið lögskýringargagn um tilgang tvísköttunarsamninga.⁵⁰ Í 2. mgr. 3. gr. samningsins er að finna almenna túlkunarreglu sem segir til um hvernig eigi að túlka hugtök sem ekki séu sérstaklega skilgreind í samningum eða þar sem ekki er sérstaklega vísað til landsréttar varðandi túlkun. Þ, þar segir.

„Á þeim tíma sem samningsríki beitir ákvæðum samningsins skal, nema annað leiði af samhenginu. Sérhvert hugtak sem ekki er skilgreint í samningum hafa þá merkingu sem hugtakið hefur samkvæmt lögum hlutaðeigandi ríkis á þeim tíma að því er varðar þá skatta sem samningurinn tekur til og skal sú merking er hugtakið hefur samkvæmt gildandi lögum skattalöggjöf í hlutaðeigandi ríki ganga framur þeirri merkingu er kann að finnast í öðrum lögum þess ríkis.“⁵¹

Unnt er að ákvarða merkingu allra hugtaka sem ekki eru skilgreind í tvísköttunarsamningnum með því að athuga hvaða merkingu þau hafa samkvæmt lögum þess ríkis sem beitir samningi. Almennt er litið svo á að það sé upprunalandið sem beitir samningi en heimilisfestarríki beitir aðeins 5. kafla samningsins um afléttingu tvísköttunar. Skilgreining skattalaga á hugtakinu hefur forgang fram yfir skilgreiningar annarra laga í viðkomandi landi. Hins vegar ber ekki að

⁴⁸ Ibid. Bls. 291

⁴⁹ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2007). „Gerð og túlkun tvísköttunarsamninga.“ *Úlfjótur*. 1.tbl. 60. Árg. Bls. 145-146

⁵⁰ Garðar Valdimarsson. (1997). „Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun.“ *Tímarit lögfræðinga*. 1997. Bls. 299.

og Samningsfyrirmynd OECD. (2014). Bls. 83

⁵¹ Garðar Valdimarsson. (1997). „Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun.“ *Tímarit lögfræðinga*. 4. tbl. Bls. 298-299

leita til innlends réttar á túlkun hugtaks ef það er túlkað með fullnægjandi hætti í samningnum.⁵² Efnahags og framfarastofnunarinnar hefur mælt með því að aðildarríkin noti samningsfyrirmyndina við túlkun á tvísköttunarsamningum.⁵³

6.2 Tilgangur tvísköttunarsamninga

Tvísköttunarsamningar eru venjulegir þjóðréttarsamningar og ber að fylgja reglum stjórnskipunarréttarins við gerð þeirra og framfylgja reglum þjóðaréttarins við framkvæmd þeirra.⁵⁴ Í samræmi við tvíeðliskenninguna teljast tvísköttunarsamningar ekki hluti landsréttar en eru þjóðréttarlega bindandi fyrir ríkið, og því hægt að leggja þá til grundvallar við uppsögu dóma eða nýrra stjórnvaldsákvarðana. Svo hægt sé að beita samningum samkvæmt efni sínu fyrir dómstólum og stjórnvöldum verða tvísköttunarsamningar að hafa öðlast lagagildi. Þetta skilyrði leiðir af reglunni *Lex superior* þar sem tvísköttunarsamningar fela m.a. í sér undanþágur frá reglum annarra laga.⁵⁵

Tvísköttunarsamningarnir fjalla umfram allt um afsal ríkja á skattlagningarrétti sem þau hafa samkvæmt gildandi lögum. Það hefur verið litið á það sem meginreglu í þjóðarétti að tvísköttunarsamningar geti þó aldrei orðið sjálfstæð skattlagningarheimild. Því ekki er hægt að byggja á rýmri, íþyngjandi eða víðtækari skattlagningu á þeim en sem leiðir að hlutaðeigandi rétti ríkis. Einstaklingar og lögaðilar þurfi því almennt ekki að óttast að ríki noti tvísköttunarsamninga sem heimild til að skattleggja þá umfram það sem leiða má af lögum landsins.⁵⁶ Tvísköttun getur átt sér stað þegar tvö ríki gera kröfu til sama aðila um sambærilega skatta af sömu tekjum eða eignum fyrir sama tímabil.⁵⁷

⁵² Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2007). „Gerð og túlkun tvísköttunarsamninga.” *Úlfljótur*. 1.tbl. 60. árg. Bls. 149

⁵³ Garðar Valdimarsson. (1997). „Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun.” *Tímarit lögfræðinga*. Bls. 293

⁵⁴ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2007). „Gerð og túlkun tvísköttunarsamninga.” *Úlfljótur*. 1.tbl. 60. Árg. Bls. 127

⁵⁵ *Ibid.* Bls. 128

⁵⁶ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2007). „Gerð og túlkun tvísköttunarsamninga.” *Úlfljótur*. 1.tbl. 60. Árg. Bls. 123

⁵⁷ Vefsíða. Fjármála-og efnahagsráðuneyti. slóð: https://www.stjornarradid.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/Utgefín_rit/Gildi_tvísk_samn1998.pdf. pdf. Sótt [29.09.2017].

Í grein sem var birt í Tíund, fréttablaði ríkiskattstjóra í maí árið 2000, voru markmið tvísköttunarsamninga tilgreind með eftirfarandi hætti:

„Tvísköttunarsamningar eru samningar á milli tveggja eða fleiri ríkja til þess að komast hjá tvísköttun tekna og eigna. Með tvísköttun í skilningi tvísköttunarsamninga (alþjóðleg lagaleg tvísköttun) er átt við þegar sambærilegir skattar eru lagðir á, í tveimur eða fleiri ríkjum, á sama skattstofn gagnvart sama skattgreiðanda og vegna sama tímabils. Algengasta ástæða þess að getur komið til tvísköttunar af framangreindu tagi er sú að skattlagning flestra ríkja byggir á heimilisfesti skattgreiðanda og eru þá allar tekjur og eignir, hvar sem þeirra er aflað og hvar sem þær eru, skattskyldar en jafnframt eru þeir sem ekki hafa heimilisfesti í landinu skattskyldir af tekjum, sem upprunar eru í landinu og eignum sem þar eru.“⁵⁸

Í athugasemdum með samningsfyrirmynd OECD er slík skattlagning skilgreind með eftirfarandi hætti:

The phenomenon of international juridical double taxation,[...] can be generally defined as a imposition of comparable taxes in two or more states on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for indentical periods.⁵⁹

Í skilgreiningunni hér að ofan felast fjórir grunnþættir: Í fyrsta lagi að um sé að ræða sambærilegan skatt. Í öðru lagi að um sé að ræða sama skattgreiðanda. Í þriðja lagi að um sé að ræða sama skattandlag og í fjórða lagi að skattlagningin taki mið af sama tímabili.⁶⁰ Flest ríki gera tvísköttunarsamninga við önnur ríki til að ákvarða skattlagningu í þeim tilvikum þegar skattgreiðendur hafa fjárhagsleg tengsl við fleiri en eitt ríki og hefur OECD útbúið samningsfyrirmynd sem farið er eftir í samningum sem þessum.⁶¹ Hér á landi eru tvísköttunarsamningar fyrirfram innleiddir á grundvelli 119. gr. tsl.⁶² sem veitir ríkistjórninni umfram allt heimild til að gera samninga við ríkistjórnir annarra ríkja um gagnkvæmar ívilnanir til að komast hjá tvísköttun eigna og tekna.⁶³

⁵⁸ Indriði H. Þorláksson og Ingibjörg Þorsteinsdóttir (2000). „Um tvísköttunarsamninga.“ *Tíund*.

⁵⁹ Litið til hliðsjónar Liland. H.A og Nordbo E: *Internasjonal Skattehandbok*. Bls. 24-26.

⁶⁰ Arnaldur Hjartarson. (2008). „BEINIR SKATTAR- BARÁTTA UM VÖLD- Áhrif Evrópuréttar á reglur aðildarríkja Evrópubandalagsins á sviði beinna skatta.“ *Úlfjótur*. 4. tbl. Bls. 546

⁶¹ Arnaldur Hjartarson. (2008). „BEINIR SKATTAR- BARÁTTA UM VÖLD- Áhrif Evrópuréttar á reglur aðildarríkja Evrópubandalagsins á sviði beinna skatta.“ *Úlfjótur*. 4. tbl. Bls. 547

⁶² Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2017). „Íslenskur alþjóðlegur skattaréttur.“ Bls. 742

⁶³ Garðar Valdimarsson. (1997). „Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun.“ *Tímarit lögfræðinga*. 4.tbl. Bls. 291

Í 1. mgr. 119. gr. tsl. segir:

Ríkisstjórninni er heimilt að gera samninga við stjórnir annarra ríkja um gagnkvæmar ívilnanir á sköttum erlendra og íslenska skattaðila sem eftir gildandi skattalöggjöf ríkjanna eiga að greiða skatt af sama skattstofni bæði á Íslandi og erlendis.

Svo kemur fram í 2. mgr. 119. gr. tsl:

Enn fremur er ríkisstjórninni heimilt að gera samninga um gagnkvæm upplýsingaskipti og um innheimtu opinberra gjalda við önnur ríki

Samkvæmt þessu hefur ríkisstjórnin heimild til að gera samninga við erlendar ríkisstjórnir um gagnkvæmar ívilnanir sem varðar tekju- og eignaskatt og útsvar ásamt gagnkvæmum upplýsingaskiptum og innheimtu á opinberum gjöldum á milli ríkja.⁶⁴

Ein helsta ástæða þess að til tvísköttunar komi er sú að flest ríki skattleggja bæði tekjur aðila sem eru heimilisfastir í ríkinu og allar tekjur sem eiga sér uppruna í landinu, hvort sem til þeirra er aflað af aðila sem er með heimilisfesti í landinu eða ekki og er sú regla nefnd upprunalsreglan. Þegar kemur upp sú staða að fleiri en eitt ríki vill skattleggja sömu tekjur á sama skattaðila reynir á ákvæði tvísköttunarsamningsins ef slíkur samningur er í gildi milli viðkomandi ríkja.

Ef skattaðili fellur undir gildissvið samnings, sbr. 1. gr. tsl. mun líklega ekki koma til tvísköttunar. Ef ekki liggur fyrir gagnkvæmur samningur getur aðili sem er með heimilisfesti á Íslandi leitað til skattayfirvalda hér á landi og farið fram á lækkun skatts með hliðsjón af þeirri skattgreiðslu sem kom til greiðslu í hinu ríkinu, sbr. 5. mgr. 119. gr. tsl. Þar er kveðið á um heimild ríkisskattstjóra að lækka tekjuskatt skattaðila hér á landi með hliðsjón af skattgreiðslum í öðru landi. Í tvísköttunarsamningum eru tvær aðferðir sem heimilisfestaríki beitir við að aflétta tvísköttun sem er annars vegar undanþáguaðferðin sem almennt er beitt með undanþágu með fyrirvara um stighækkandi skattlagningu (*e. Exemption with Progression*). Þessi regla er notuð í samningsfyrirmynd OECD. Í henni felst að allar tekjur sem eiga sér uppruna erlendis eru undanþegnar skattlagningu í heimalandi. Hins vegar frádráttaraðferðin og er henni beitt annað hvort sem venjulegri frádráttaraðferð (*e. Ordinary Credit*) sbr. samningsfyrirmynd OECD, eða fulla frádráttaraðferð (*e. Full Credit*) sem er fátítt.⁶⁵

⁶⁴ Ibid. Bls. 291

⁶⁵ Gunnar Gunnarsson og Jón Elvar Guðmundsson. (2006). „Aðferðir til að takmarka tvísköttun.” *Lögrétta*. 2. tbl. Bls. 156-158

Í reglunni felst að upphæðin sem greidd er í skatt erlendis af tekjum sem eiga sér uppruna þar er dreginn frá þeim skatti sem lagður er á í heimalandi.⁶⁶

6.3 Norðurlandasamningur um tvísköttun

Meðal þeirra samninga sem Ísland hefur gert er marghliða samningur á milli Norðurlandabjódanna til að komast hjá tvísköttun er varðar skatta á tekjur og eignir. Samningurinn var undirritaður árið 1996 og tók gildi árið 1997. Aðilar samningsins eru Danmörk, Færeyjar, Finnland, Ísland, Noregur og Svíþjóð.⁶⁷

Í 1. gr. samningsins er fjallað um þá aðila sem samningurinn nær til þ.e. aðilar sem eru heimilisfastir í fleiri en einu samningsríkjanna. Í b-lið. 1. mgr. 1. gr. er að finna hugtakið *aðili*. Í 3. gr. er aðili skilgreindur sem maður, félag eða önnur samtök aðila, í c-lið í sömu greinar er félag skilgreint sem lögaðili. Í 4. gr. eru að finna skilgreininguna *aðili heimilisfastur í samningsríki*. Í a- lið. 1. mgr. 3. gr. er hugtakið *samningsríki*. Samningurinn tekur því til manna og lögaðila sem eru heimilisfastir í einu eða fleiri *samningsríki* og tekur samningurinn einnig til samtaka aðila og dánarbúa að upp að ákveðnu marki.

Í 2. gr. samningsins er fjallað um þá skatta sem hann nær til og eru tekju- og eignaskattar sem eru lagðir á vegna samningsríkis, opinbers aðila eða sveitarstjórnar. Í 3. gr. samningsins er að finna ýmsar almennar skilgreiningar á hinum ýmsu hugtökum t.d. *samningsríki*, *flutningar á alþjóðaleiðum* og *bær stjórnvöld*. Í sömu grein er fjallað um hvernig túlka á tvísköttunarsamninga. Í 4. gr. er fjallað um skilgreiningu á hugtakinu *heimilisfesti*, þá hvenær aðili telst í skattalegum skilningi vera heimilisfastur í einu af samningsríkjunum. Hugtakið hefur grundvallarþýðingu hvað varðar 1. gr. samningsins við ákvörðun á því til hvaða aðila samningurinn nær til. Þ.e. þeir aðilar sem geta notið góðs af þeim ívilnunum sem hin ýmsu ákvæði samningsins hafa að geyma til að komast hjá tvísköttun. Hugtakið *aðili heimilisfastur í samningsríki* skv. 1. mgr. 4. gr. merkir aðila sem ber ótakmarkaða skattskyldu samkvæmt lögum í því ríki vegna heimilisfesti, búsetu, aðseturs stjórnar fyrirtækis, skráningarstaðar eða annarra sambærilegra ástæðna. Hugtakið nær einnig til samningsríkis sjálfs og til opinberra aðila, sveitarstjórnar og opinberra stofnanna.

⁶⁶ Ibid. Bls. 162

⁶⁷ Garðar Valdmarsson. (1997). „Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun.“ *Tímarit lögfræðinga*. 4. tbl. Bls. 293

Í 5. gr. samningsins er fjallað um hugtakið *föst atvinnustöð* sem er eitt af grundvallarhugtökum samningsins sem kveður á um hvenær starfsemi fyrirtæki í einu ríki sé þess eðlis að hún feli í sér starfsemi í öðru ríki. Þegar fyrirtæki hefur starfsemi í öðru ríki þá getur upprunaríkið skattlagt þann hagnað sem verður til í þeirri atvinnustöð. Aðalreglan skv. 7. gr. er sú að hagnaður fyrirtækisins verður aðeins skattlagður í því ríki sem fyrirtækið er með heimilisfesti.

Í 6.-24. gr. samningsins er svo að finna hinu ýmsu reglur um hvernig skattlagningarréttinum er skipt á milli samningsríkjanna. Í 25. gr. samningsins er að finna tvær megináðferðir sem stuðst er við til að komast hjá tvísköttun sem eru nefndar undanþáguaðferðin og frádráttaraðferðin.⁶⁸

6.4 Heimilisfesti, sbr. 4. gr. OECD móðelsins

Í 1. mgr. 4. gr. samningsins kemur fram hvenær aðili telst vera í skattalegum skilningi vera heimilisfastur í einu af samningsríkjunum. Hugtakið hefur grundvallarþýðingu varðandi 1. gr. samningsins við ákvörðun á því til hvaða aðila samningurinn nær til. Samkvæmt 1. mgr. 4. gr. samningsins ber aðili ótakmarkaða skattskyldu í ríkinu samkvæmt lögum þess og vegna heimilisfesti, búsetu, aðsetur stjórnar fyrirtækis eða af öðrum sambærilegum ástæðum. Samkvæmt hugtakinu *aðili heimilisfastur í samningsríki* vísar samningurinn til þeirra hugtaka sem ráða heimilisfesti samkvæmt landrétti hvers samningarríkis fyrir sig.⁶⁹ Upp getur komið sú staða að tvö lönd gera samtímis kröfu um að aðili teljist heimilisfastur í þeirra ríki eða með tvöfalda heimilisfesti, sem sagt þegar aðili er með heimilisfesti í báðum samningsríkjunum. Ef upp kemur þessi staða þarf að leysa úr heimilisfesti aðilans áður en farið er í úthlutunarreglur samningsins sbr. ákv. 6-22. gr. Svo hægt sé að beita samningi getur aðeins einn aðili verið með heimilisfesti sem er ákvarðað með eftirfarandi hætti skv. 1. mgr. 4. gr. samningsins.

⁶⁸ Garðar Valdimarsson. (1997). „Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun.“ *Tímarit lögfræðinga*. 4. tbl. Bls. 296 - 302, 315 og til hliðsjónar Vefsíða. Nordisk eTax. slóð: https://www.nordisketax.net/files/NTT_isl.pdf. Sótt. [23.11.2017].

⁶⁹ Samningsfyrirmynd OECD. (2014). Bls. 26

a) aðili telst einungis heimilisfastur í því ríki þar sem hann hefur fast heimili til boða; Eigi maður fast heimili í báðum ríkjunum, telst hann einungis heimilisfastur í því ríki sem hann er nánar tengdur persónulega og fjárhagslega.

b) ef ekki er unnt að ákvarða í hvoru ríkinu maður hefur miðstöð persónuhagsmuna sinna eða eigi í hvorugu ríkinu fast heimili, telst hann einungis heimilisfastur í því ríki sem hann dvelst mest að jafnaði.

c) ef aðili dvelst að jafnaði í báðum ríkjunum eða jafnvel í hvorugu er hann þá með heimilisfesti í því ríki sem hann er með ríkisborgararétt.

d) Ef maður á ríkisfang í báðum ríkjunum eða hvorugu þeirra, skulu bær yfirvöld samningsríkjanna leysa málið með gagnkvæmu samkomulagi.⁷⁰

Í 4. gr. samningsins er ákvæðinu er ætlað að skilgreina heimilisfesti í samningsríki þegar leyst er úr málum sem varða tvöfalda búsetu t.d. ef einstaklingur hefur heimilisfesti í ríki A, þar sem eiginkona hans og börn búa. Hann hefur dvalið lengur en sex mánuði í ríki B og samkvæmt lögum þess síðarnefnda ríkis er hann, vegna dvalartíma, skattlagður og heimilisfastur í því ríki. Ef bæði ríkin gera kröfu um ótakmarkaða skattskyldu kemur til tvísköttunarsamningsins að leysa úr slíkum ágreiningi sem varðar tvöfalda búsetu einstaklings.⁷¹ Við skýringu á umfangi greinarinnar eru nokkrar athugasemdir hér að neðan sem taka til einstaka tilvika við úrlausn þ.e. á milli tveggja heimila og á milli búsetu og uppruna. Í báðum tilvikum getur deilan snúist um að bæði samningsríkin gera kröfu um heimilisfesti á yfirráðasvæði sínu.⁷²

Þessi skattskylda er ekki aðeins lögð á einstaklinga sem eru með lögheimili í ríkinu heldur í þeim tilgangi að heimilisfesti komi fram í löggjöf viðkomandi ríkis. Þegar ágreiningur snýr að búsetu eða uppruna eða um tvöfalda búsetu og enga lausn er að finna í slíkum tilfellum er hægt að nálgast með vísun til heimilisfesti hugtaksins sem er samþykkt í innlendum lögum þess ríkis sem hlut eiga að máli. Í málum sem snýr að tvöfaldri skattlagningu annarsvegar í búsetulandi og hins vegar í upprunalandi þá hefur samningsríkið forgang þar sem einstaklingurinn er með heimilisfesti. Þegar einstaklingur telst hafa fast heimili í báðum ríkjunum ber að taka ákvörðun út frá hvoru ríkinu aðilinn telst eiga fast heimili. Ef ekki er hægt að ákveða það eða hann er með fast heimili í báðum ríkjum er heimilisfesti einstaklingsins ákvörðuð út frá því hvor ríkinu hann er nánari tengdur persónulega og fjárhagslega.⁷³

⁷⁰Samningsfyrirmynd OECD. (2014). Bls. 26

⁷¹Ibid. Bls. 86

⁷²Ibid. Bls. 85

⁷³Samningsfyrirmynd OECD. (2014). Bls. 85-86

Búseta telst vera sá staður þar sem einstaklingur er með heimilisfesti, heimilið að þarf að vera varanlegt og þarf einstaklingurinn að halda þar fast heimili eða þar sem miðstöð persónuhagsmuna hans eru. Tillit er tekið til hverskonar heimilis, hús eða íbúðar sem tilheyrir eða er leigt af einstaklingi. Jafnvel leigt herbergi með húsgögnum getur talist varanlegt heimili. Ekki er nóg að húsnæðið sé einungis aðsetur vegna ferðalaga, skemmtunar, náms og þess háttar, hann þarf einnig að hafa persónuleg tengsl við heimilið.⁷⁴

Ef einstaklingur hefur heimilisfesti í hvorugu samningsríkinu t.d. þegar hann flytur frá einu hóteli til annars verður þá að taka tillit til dvalar í samningsríkinu þó að ekki sé hægt að ganga úr skugga um ástæðu dvalar.⁷⁵ Ef ekki er hægt er að ákvarða í hvoru ríkinu einstaklingurinn hefur aðalsetur persónuhagsmuna sinna eða eigi í hvorugu ríkinu fast heimili þá er tekin saman dvöl hans í báðum ríkjunum og þar sem hann dvelur mest að jafnaði telst þá vera hans heimilisfestaríki. Jafnframt ef aðilinn dvelur að jafnaði í báðum ríkjunum þá er hann með heimilisfesti í því ríki sem hann er með ríkisborgararétt.⁷⁶

7. Beiting módelisins í framkvæmd og endurbótum

7.1 Inngangur

Samskiptaráð Evrópusambandsins⁷⁷ kom með þá tillögu að eyða út tvísköttun á innri markaðnum þar sem þörf væri á endurbótum. Aukinn ágreiningur sem snýr að túlkun ákvæða gagnvart tvísköttunarsamningum sem leiddi til aukinnar tvískattlagningar. Samskiptaráðið taldi að nauðsynlegt væri að koma með sérsniðnar lausnir til að koma í veg fyrir slík vandamál. Þörfin væri að koma á sameiginlegum skilningi á helstu hugtökum tvísköttunarsamninga innan aðildarríkjanna. Heimilisfesti og tvöföld búseta eru mikilvægustu hugtökin hafa oftast leitt til tvísköttunar milli aðildarríkjanna.⁷⁸ Þegar tvö eða fleiri ríki gera kröfu um ótakmarkaða skattskyldu einstaklings þá ber aðildarríkjum skylda að leysa úr slíkum ágreiningi með gagnkvæmu samkomulagi skv. 2. mgr. 4. gr. samningsins.⁷⁹ Ákvæðið veitir samningsríkinu forgang þar sem einstaklingur er með fasta búsetu og nægir þetta oft á tíðum

⁷⁴ Ibid. Bls. 89

⁷⁵ Ibid. Bls. 90

⁷⁶ Ibid. Bls. 85-86

⁷⁷ Commission Communication er samskiptaráð sem ber ábyrgð á því að útskýra stefnu ESB í málefnum sem tengjast pólitískri þróun til almennings og fjölmiðla.

slóð: https://ec.europa.eu/info/departments/communication_en. Sótt. [25.11.2017]

⁷⁸ Cerioni Luca. "Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?" *Bulletin for international taxation*. Bls. 647

⁷⁹ Cerioni Luca. (2012). "Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?" *Bulletin for international taxation*. Bls. 647

til að leysa úr slíkum ágreiningi ef einstaklingur hefur fast heimili í öðru hvoru samningsríkinu og hefur dvalið lengi í hinu ríkinu.⁸⁰ Einstaklingur sem dvelur að jafnaði í báðum ríkjum eða jafnvel í hvorugu telst hann vera með vera með heimilisfesti þar sem hann er með ríkisborgararétt.⁸¹ Ef einstaklingur er með ríkisborgararétt í báðum samningsríkjum eða í hvorugu, þá skulu þar bær yfirvöld leysa úr slíku máli með gagnkvæmu samkomulagi í samræmi við málsmeðferð skv. 25. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Slíkar aðferðir eru yfirleitt mjög tímafrekar sem getur valdið tvískattlagningu einstaklings þar til samkomulag hefur náðst á milli aðildarríkja.⁸²

7.2 Ágreiningur sem snýr að landslögum ríkja

Þegar ágreiningur um heimilisfesti snýr að landslögum ríkis hefur Frakkland litið til fjögurra sjónarmiða þegar við úrlausn sem varðar tvöfalda búsetu. Í fyrsta lagi er litið til þess hvar aðilinn telst vera með fast heimili með tilliti til fjölskyldu og persónulegra tengsla. Í öðru lagi er litið til aðalbúsetu og dagafjölda. Í þriðja lagi hvar vinnan fer fram og í fjórða lagi er litið til fjárhagslegra og persónulegra hagsmuna. Í Þýskalandi og Austurríki er litið lögheimilis eða föstu heimili sem telst vera ef aðili dvelur í landinu í sex mánuði eða lengur. Ítalía tekur annarsvegar mið af því hvort aðilinn dvelur yfir skattárið og hins vegar er litið til ríkisfangs og búsetu.⁸³ Þess vegna geta skattgreiðendur sem flytja frá einu ríki til annars og haldið tengslum við upprunalandið verið þannig með tvöfalt heimilisfesti. Reglurnar um skattalegt heimilisfesti ber að túlka sjálfstætt út frá tilgangi innlendra ákvæða þegar verið er að leysa úr ágreiningi vegna skattalegrar heimilisfesti. Ríki hafa haft tilhneigingu til að túlka og beita reglunum í a- og b lið 2. mgr. 4. gr. samningsins til samræmis við merkingu skv. landslögum sínum sem hefur leitt til mismunandi niðurstaðna skattayfirvalda.⁸⁴

⁸⁰ Samningsfyrirmynd. OECD. (2014). Bls. 88.

⁸¹ Ibid. Bls. 90

⁸² Cerioni, Luca. (2012). "Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?" *Bulletin for international taxation*. Bls. 647

⁸³ Ibid. Bls. 647

⁸⁴ Ibid. Bls. 648 ATH hér má ekki vera „ibid“ þar sem þetta er ný síða

7.3 Einsleit túlkun um búsetu

Hægt væri að koma í veg fyrir tvísköttun með innleiðingu á einsleitri hugmynd um búsetuhugtakið innan aðildarríkjanna með samhæfingu á innlendri skattalöggjöf aðildarríkjanna. Ef ríkin myndu styðjast við einsleitt búsetuhugtak gæti það komið í veg fyrir ágreining.⁸⁵ Að mati höfundar þyrfti að skilgreina tilskipun vegna beinnar skattlagningar á grundvelli persónulegra tengsla annars vegar og fjárhagslegra tengsla hins vegar sem ríkin myndu svo taka mið af þar sem mismunandi skilgreiningar eru á núverandi búsetu hugtaki sem leiðir til tvísköttunar.⁸⁶

7.4 Túlkun samkvæmt landsrétti

Hér á landi er heimilisfestireglan sem ræður skattskyldu einstaklings hér á landi skv. 1. gr. tsl. og er þá litið til lei.⁸⁷ sem er byggð á tilvísun til heimilisfangs, búsetu eða lögheimilis.⁸⁸ Þegar vafamál eru um heimilisfesti einstaklings fer ríkisskattstjóri með úrskurðarvald um heimilisfesti, sem tekur mið af lei. við ákvörðun um heimilisfesti hér á landi.⁸⁹ Við ákvörðun um heimilisfesti er almennt litið til hvar einstaklingur hefur fasta bækistöð og hvar hann dvelur að jafnaði.⁹⁰ Einnig er litið til dvalardaga aðila ef hann dvelur 183 daga eða fleiri yfir almanaksárið telst hann heimilisfastur hér á landi. sbr. 2- 4. tl. 1. gr tsl.

8. Ítalska reglan um brottflutningsskatt innan Evrópusambandsins

Engin regla er til hvað varðar brottflutningsskatt á eignir og tekjur einstaklinga en nýlega var sett slík regla sem varðar brottflutningsskatt á félög, sbr. 56. gr. a. tsl. sem farið er með líkt og samruna yfir landamæri, sbr. 51. gr. tsl. Í 56. gr. a. tsl. Þar kemur fram ef hlutafélag flytur lögheimili sitt eða eignir til annars aðildarríkis innan EES, aðildarríkis stofnsamnings, fríverslunarsamtaka Evrópu eða til Færeyja, hafi flutningurinn ekki í för með sér skattskyldar tekjur fyrir félagið eða eigendur þess en þó þarf að vera heimild til þess í hlutafélagalögum nr. 2/1995. Ákvæðið á ekki við ef lögheimili hlutafélags eða eignir þess eru fluttar til

⁸⁵ Cerioni Luca. (2012). "Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?" *Bulletin for international taxation*. Bls. 654

⁸⁶ Ibid. Bls. 655

⁸⁷ Ingibjörg Þorsteinsdóttir. (2010) „Áhrif meginreglna EES-réttar um bann við mismunun og takmörkun á fjórfrelsinu á sviði skattaréttar." *Bifröst Journal of Social Science* - 4. Bls. 93

⁸⁸ Jón Elvar Guðmundsson(2008). „Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi." *Tímarit Lögréttu*. 1. tbl. Bls. 41

⁸⁹ Ibid. Bls. 41

⁹⁰ Jónatan Þórmundarson. (1982). „Skattskylda einstaklinga." *Tímarit Lögfræðinga*. 32. árg. Bls. 7

lágskattaríkis nema að hægt sé að sýna fram á það með fullnægjandi hætti að um raunverulega starfsemi sé að ræða. Í 51. gr. tsl. Við flutning samruna yfir landamæri gilda sömu reglur og við flutning á lögheimili hlutfélags eða eigna þess yfir landamæri. Í athugasemd 8. gr. með frumvarpi til laga nr. 90/2003 um tekjuskatt kemur fram að ákvæði tsl. gildir áfram eftir því sem við á um framtöl, álagningu, eftirlit, innheimtu á sköttum og gjöldum við útreikning gangverðs eigna og á skattstofni sem ríkisskattstjóri ákvarðar að hverju sinni. Varðandi félög eða samruna yfir landamæri sbr. 51. gr. tsl. þá sé gert ráð fyrir þeim möguleika að fresta greiðslu skattskuldar hér á landi í allt að fimm ár.⁹¹


Ítalía tók ákvörðun um að veita undanþágu frá skattlagningu eftir að niðurstöðu Evrópudómstólsins í máli National Grid Indus (mál C-371/10). Málavextir voru þeir að félagið NGI⁹² hafði verið stofnað í Hollandi og fallið þar undir þarlenda löggjöf sem síðar hafði flutt aðsetur sitt til Bretlands og borið þar ótakmarkaða skattskyldu. Gengishagnaður varð til við flutninginn vegna hagstæðs gengis á milli landa og varð félagið skattlagt vegna þess. Félagið mótmælti þeirri skattlagningunni með vísan til þess að það væri verið að brjóta á staðfesturéttinum sem getið er til í 49. gr. ESB.

Dómstóllinn taldi að staðfesturétturinn hafi átt við í þessu tilviki og væri félaginu mismunað eftir því hvort tilfærsla félagsins væri innan Hollands eða annarra aðildarríkja ESB þar sem slík skattlagning hefði ekki verið lögð á félög sem færðu sig innan Hollands.

Dómstóllinn taldi að með því að skattleggja óinnleystan hagnað sem hafði myndast vegna gengisbreytinga væri of íþyngjandi ákvörðun til að ná settu marki og væri því brot á staðfesturéttinum. Því hefði Holland átt að leyfa félaginu að fresta söluhagnaðnum þar til að hann væri innleystur í raun. Hollandi bar því að lagfæra skattalöggjöf sína þannig að félögum væri heimilt að fresta skattlagningu á óinnleystum hagnaði sem hafði áður verið til í félagi fyrir flutning aðseturs og framkvæmdastjórn úr landinu til ríkja innan ESB, þar til að óinnleystur hagnaður var innleystur í raun. Í kjölfar dómsins voru nýjar ákvarðanir um undanþágu frá flutningsskatti teknar upp Ítalíu sem er m.a. flutningur á skattalegu heimilisfesti til annars aðildarríkis innan Evrópusambandsins. Í kjölfar breytinganna komu til umfjöllunar skattamál sem tengjast flutningi á óefnislegum eignum sem venjulega eru þekking og viðskiptavild.

⁹¹ Almennar athugasemdir í greinargerð með frumvarpi því sem varða að lögum nr. 90/2003. Alþingistíðindi. 145. Löggjafarþing. Þingskjal 506, 373 mál. slóð: <http://www.althingi.is/altext/145/s/0506.html>. Sótt á vefinn. [1.12.2017]

⁹² National Grid Indus (hér eftir NGI)




Fyrir breytingu á skattlögjöfnum á Ítalíu voru skattareglurnar byggðar á meginreglunni sem var ástæðan fyrir brottflutning skattalegrar heimilisfesti fyrirtækja frá Ítalíu sem ekki voru tengdri fastri starfstöð vegna gríðarlegra hárrar skattlagningar þar í landi. Breytingin fólst í að veita skattgreiðendum kost á að fresta greiðslu á brottflutningsskatti sem kom til vegna flutnings innan Evrópusambandsins og EES vegna samninga um gagnkvæma aðstoð vegna innheimtu á sköttum. Þannig væri fyrirtækjum gert kleift að fresta skattlagningu á hagnaði eigna við flutning á skattalegu heimilisfesti. Við túlkun hugtaksins *framkvæmd ávinnings* vísar nýja lagareglan til vel skilgreindra atburða svo sem förgun eigna, brotthvarf þeirra frá framleiðsluferlinu eða notkun þeirra í öðrum tilgangi en þeim sem tengjast rekstri fyrirtækisins. Niðurstöður sem tengjast verðmati svo sem afskriftum og virðist túlkunin vera í samræmi við úrskurð dómstólsins. Ítrekað hefur verið haldið fram að skilvirkni skattaeftirlitsins geti réttlætt takmörkun á nýtingu grundvallarfrelsisins. Brýn þörf er hjá ítölsku skattayfirvöldum að skattleggja áður en það verður um seinan.

Þegar litið er til mismunandi sjónarmiða um hvort uppgjörs skattinum megi safna upp í tengslum við afskriftir eigna á Ítalíu koma fram spurningar í sambandi við þær eignir sem ekki eru afskrifaðar þar í landi. Við slíkar aðstæður gæti komið upp sú staða að skatturinn yrði aldrei innheimtur. Við ákvörðun tekna sem eru háðar frestun á skattlegu á markaðsvirði eigna fyrirtækis sem er ekki er tengt við innlenda löggjöfina á Ítalíu verður að bera saman bókfært verðmæti þeirra frá og með dagsetningu lögheimilisskráningar. Þannig er ekki unnt að koma í veg fyrir markaðsvirði með því að frysta markaðsvirði eigna á því augnabliki svo síðari atburðir hafi ekki áhrif á skattafjárhæðina sem greiða þarf á Ítalíu vegna tekna. Samkvæmt þessu ætti að hugleiða hvað myndi gerast ef leitað yrði eftir sanngjörnu markaðsvirði eigna t.d. vörumerkis.

Við slíkar aðstæður getur aðeins sá sem flytur heimilisfesti viðurkennt hugsanlegt tap í skattalegum tilgangi vegna hættu á tvísköttun hagnaðs. Höfundur telur þörf á að samræma skattakerfið þannig að skattalagning á útgjöldum verði tekin af eignum fyrirtækisins hvort sem fyrirtækið feli í sér áframhaldandi starfsemi eða ekki. Í nýju löggjöfnum voru teknar fram hinar ýmsu málsmeðferðir og telur höfundur að slíkar reglur brjóti í bága við reglur ESB.⁹³ Það gæti orðið til nýrra málsókna fyrir ítölskum skattadómstólum og gætu skattgreiðendur farið fram á endurgreiðslu á brottflutningsskattinum sem greiddur hafði verið vegna flutnings

⁹³ Mojana, M and Mrchio S. (2012). “The Transfer of a Company’s Tax Residence within the European Union: The New Italian Rule on Exit Taxation. European Taxation. Vol. 52. No. 10. Bls. 511



á heimilisfesti innan Evrópusambandsins vegna synjunar á frestun á greiðslu þar til kæmi að tilflutningi eigna.

Í þessu sambandi er spurning um hvort markaðsvirði eigna þurfi að staðfesta með opinberu mat og ef svo er hvort matsaðili megi vera sjálfstæður. Ennfremur er áætluð ráðherraákvörðun, sem gert er ráð fyrir að skýra hagnýta þætti nýrrar löggjafar, og varpa ljósi á tiltekin mál sem tengjast óskráðum óefnislegum eignum (venjulega þekking og viðskiptavild) er varðar viðskiptavild, er ekki auðvelt að bera kennsl á. Síðarnefnda takmörkunin getur einkum leitt til verulegra mála varðandi síðari ráðstöfun á áframhaldandi flutningi viðskiptanna. Enda sé gert ráð fyrir að yfirfærsla viðskiptavildar fari fram samtímis og yfirfærsla á fjármuna í áframhaldandi viðskiptum. Þar sem erfitt er að meta þá fjárhæð sem komi til skatts á Ítalíu ef viðskiptavildin er aðeins hluti af viðskiptum. Að lokum framangreindum úrskurðar ráðherra skýra málsmeðferð með það fyrir augum að tryggja skilvirka endurheimtu skattkrafna á Ítalíu í samræmi við meginreglur Evrópudómstóllins.⁹⁴


⁹⁴ Mojana, M and Mrchio S. (2012). “The Transfer of a Company’s Tax Residence within the European Union: The New Italian Rule on Exit Taxation. European Taxation. Vol. 52. No. 10. Bls. 510-513.

9. Niðurstaða

Íslensku lögin eru mjög skýr er kveða á um skattskyldu einstaklinga og hvaða skilyrði þurfa að vera til staðar til að einstaklingur beri hér takmarkaða eða ótakmarkaða skattskyldu. Um ótakmarkaða skattskyldu einstaklinga og lögaðila er að finna í 1. og 2. gr. þar sem kveðið er á skyldu einstaklinga og lögaðila sem eru heimilisfastir hér á landi að greiða skatt af öllum tekjum sínum óháð hvaðan þeirra er aflað í heiminum og eignum óháð staðsetningu þeirra. Þegar litið er til þess hvað ræður skattalegu heimilisfesti einstaklings þá ræðst það einkum og sér í lagi af ákvæðum laga um lögheimili, en heimilisfesti skv. tsl. hefur með einum eða öðrum hætti ávallt verið byggt á tilvísunum til heimilisfangs, búsetu eða lögheimilis. Í lei. er lögheimili skilgreint, þar sem maður hefur fasta búsetu þ.e. þar sem maður hefur bækistöð sína og þar sem hann dvelur að jafnaði í tómsundum sínum. Einnig er litið til hvar aðili geymir persónulega muni sína svo sem fatnað, húsgögn, bækur og hver svefnstaður hans er þegar hann er ekki fjarverandi vegna orlofs eða þess háttar.

Menn geta verið með áframhaldandi heimilisfesti hér á landi þrátt fyrir brottflutning til annars lands nema að skattskyldunni sé fullnægt í tilflutningsríkinu. Skattalegt heimilisfesti manns getur einnig ráðist af dagafjölda aðila sem dvelur hér á landi. Ef hann dvelur hér á landi lengur en 183 daga á 12 mánaða tímabili, þá telst hann bera ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Aðili sem hefur aldrei komið til landsins gæti borið ótakmarkaða skattskyldu hér á landi á grundvelli vinnu um borð í skipi sem skráð er héraðs. Þegar ágreiningur liggur að baki um hvað ræður úrslitum um heimilisfesti er það í höndum ríkisskattstjóra að úrskurða um hverjir teljast vera heimilisfastir hér á landi og tekur hann mið af reglum lei. við ákvörðun um heimilisfesti. Þegar litið er til þeirra sjónarmiða sem Ásmundur og Jón Elvar lögðu fram á skattalegri heimilisfesti, þá voru höfundar ekki sammála um hvaða sjónarmið réðu úrslitum við mat á heimilisfesti einstaklings.

Ásmundur er þeirrar skoðunar að skattalegt heimilisfesti ráðist af umráðum einstaklings yfir íbúðarhúsnæði og geti því ekki öðlast ótakmarkaða skattskyldu á grundvelli lögheimilisskráningar einnar saman. Jón Elvar er hins vegar þeirrar skoðunar að heimilisfesti einstaklinga ráðist fyrst og fremst af reglum lei. og virðist meginmunurinn þar á að Ásmundur túlkar landsrétt út frá tvísköttunarsamningum í stað þess að túlka út frá reglum landsréttar eins og Jón Elvar gerir. Upp getur komið sú staða að tvö eða fleiri ríki gera kröfu um heimilisfesti á yfirráðasvæði sínu. Í 4. gr. tvísköttunarsamningsins er að finna reglu sem ætlað er að skera úr um tvöföldu heimilisfesti einstaklings. Þegar ákvörðun er tekin um hvar aðilinn telst heimilisfastur er litið til hvar aðilinn telst vera með fasta búsetu og hvoru ríkinu hann er nánar



tengdur persónulega og fjárhagslega. Ef ekki er unnt að ákvarða út frá þessum forsendum er litið til þess ríkis sem hann dvelur mest að jafnaði og er þá tekið mið af dagafjölda. Ef dvöl einstaklings er jöfn í báðum ríkjum þá telst hann vera með heimilisfesti í því ríki sem hann er með ríkisborgararétt. Heimilisfesti ræður skattskyldunni hvað einstaklinga varðar og teljast þeir heimilisfastir sem eiga lögheimili í tilteknu ríki.

10. Lokaorð

Það er nokkuð ljóst að í nútímasamfélagi eftir að Íslendingar gerðust aðilar að EES samningnum og þar á meðal fjórfrelsisákvæðunum öðluðust Íslendingar aukna möguleika á að ferðast óhindrað innan Evrópu og jafnvel að stunda atvinnu innan sambandsins. Mikill fjöldi Íslendinga hefur flutt af landi brott og hefur fellt niður lögheimili hér á landi. Þá eru þeir ekki skattskyldir hér á landi ef skattskyldunni er fullnægt í hinu ríkinu eða þeir eru skattalega heimilisfastir þar. Ljóst er að reglur 1. og 2. gr. eru mjög skýrar hvað varðar skattalega heimilisfesti einstaklinga hér á landi. Ljóst er að það er ekki auðvelt að komast undan sköttum með tilflutning til annars ríkis vegna sönnunarbyrði um að skattskyldu viðkomandi sé fullnægt í tilflutningsríkinu. Mikil óvissa hefur verið á meðal einstaklinga vegna vanþekkingar á skattalöggjöf ríkjanna og jafnvel ekki vitað hvar þeim bæri að greiða tekjuskatt vegna launa, sérstaklega ef aðili er heimilisfastur í einu ríkinu og aflar tekna í hinu. Þá er fyrst alltaf litið til þess hvar einstaklingurinn á fast heimili en ef hann á heimilisfesti í báðum ríkjunum samtímis gæti þurft að beita tvísköttunarsamningi til að skera úr um heimilisfesti. Samkvæmt tvísköttunarsamningunum er litið til þess ríkis sem hann hefur fasta búsetu og er tengdari persónulega og fjárhagslega. Ef einstaklingur á fast heimili í hvorugu ríkinu er litið til þess ríkis sem hann dvelur mest að jafnaði en ef dvöl einstaklings er í hvorugu ríkinu telst hann vera með heimilisfesti í því ríki sem hann er með ríkisborgararétt. Þó svo bæði einstaklingar og fjármagnsflæði geti fært sig óhindrað á milli ríkja vegna frelisisákvæðanna þá ber alltaf að greiða skatta af öllum tekjum hvaðan sem þeirra er aflað skv. lögum heimilisfestulandsins og ákvæðum tvísköttunarsamninganna sem er eitt af mikilvægustu verkefnum alþjóðlegs skattaréttar. Að skipta skattlagningarréttinum á milli heimilisfestarríkis og þaðan sem tekjurnar eiga sér uppruna. Ýmsum aðferðum er beitt til að koma í veg fyrir að sömu skatttekjur séu skattlagðar í tvígang og sú aðferð sem Ísland notar er frádráttaraðferð sem gefur ríkisskattstjóra heimild til að lækka ótakmarkað skatta skattskyldra aðila sem nemur þeim sköttum sem eru greiddir í öðru ríki af sömu tekjum og skattskyldar eru á Íslandi. Nokkuð ljóst er með ákvæðum samningsfyrirmynd OECD er verið að stuðla að því að aðilar fái samræmda og sanngjarna niðurstöðu í sínum málum innan þeirra ríkja sem eru aðilar að samningnum.

10. Heimildaskrá

Alþingistíðindi, 139. löggjafarþing, 313. mál. þingskjal 380.

Alþingistíðindi, 112. löggjafarþing, 131. mál. þingskjal 135

Alþingistíðindi, 139. löggjafarþing, 313. mál. þingskjal 380.

Alþingistíðindi, 145. löggjafarþing, 373. mál. þingskjal 506

Alþingistíðindi, 600 löggjafarþing, 282. mál. þingskjal 99

Anders H. Liland A, og Espen Nordbro E. (2002). *Internasjonal Skattehandbok*. Oslo: Universitetsforl.

Arnaldur Hjartarson. (2008). *BEINIR SKATTAR- BARÁTTA UM VÖLD- Áhrif Evrópuréttar á reglur aðildarríkja Evrópubandalagsins á sviði beinna skatta*. Reykjavík: tímarit Úlfljóts

Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1995). *Skattaréttur 3*. Reykjavík

Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2007). *Full og ótakmörkuð skattskylda manna*. Reykjavík: Tímarit lögfræðinga.

Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2007). *Gerð og túlkun tvísköttunarsamninga*. Reykjavík: Tímarit Úlfljóts.

Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2017). *Íslenskur alþjóðlegur skattaréttur*. Reykjavík: SkattVís.

Garðar Valdimarsson. (1997). *Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun*. Reykjavík: Tímarit lögfræðinga.

Gunnar Gunnarsson og Jón Elvar Guðmundsson. (2006). *Aðferðir til að takmarka tvísköttun*. Reykjavík: Tímarit Lögréttu.

Indriði H. Þorláksson og Ingibjörg Þorsteinsdóttir. (2000). *“Um tvísköttunarsamninga.”* Reykjavík: Tímarit Tíund

Ingibjörg Þorsteinsdóttir. (2010). *“Áhrif meginreglna EES-réttar um bann við mismunun og takmörkun á fjórfrelsinu á sviði skattaréttar.”* Bifröst: Journal of Social Science- 4

Jón Elvar Guðmundsson. (2008). *Skattalega heimilisfesti einstaklinga á Íslandi*. Reykjavík: Tímarit Lögréttu.

Jónatan Þórmundarson. (1982). *Skattskylda einstaklinga*. Reykjavík: Tímarit Lögfræðinga.

L Cerioni Luca. (2012). *“Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?”* Bulletin for international taxation.

Mojana, M og Mrchio S. (2012). *The Transfer of a Company's Tax Residence within the European Union: The New Italian Rule on Exit Taxation*. European Taxation.

Sanningsfyrirmynd *OECD*. (2014).

Vefsíða: OECD. <http://www.oecd.org>

Vefsíða: Ríkisskattstjóri. <https://www.rsk.is>

Vefsíða: Fjármála- og efnahagsráðuneytið. <https://www.stjornarradid.is>

Lagaskrá

Stjórnarskrá lýðveldisins Íslands nr. 33/1944

Lög um nr. 21/1990, um lögheimili

Lög nr. 30/1992, um yfirskattanefnd

Lög nr. 2/1993, um Evrópska efnahagssvæðið

Lög nr. 37/1993, um Stjórnsýslulög

Lög nr. 85/1997, um umboðsmann Alþingis

Lög nr. 90/2003, um Tekjuskatt

Brottfallin lög

Brottfallin lög nr. 90/1921, um tekjuskatt

Brottfallin lög nr. 40/1978, um tekjuskatt

Brottfallin lög nr. 75/1981, um tekjuskatt

Dómaskrá

Hrd. 06. desember 2012 (250/2012).

Hrd. 9. febrúar 2017 (319/2016.)

Hérd. Rvk. 15. febrúar 2012,(E-5168-2010.)

Hérd. Rvk. 8. febrúar 2015 (E-2167/2015).

Hérd. Rvk. 21. september 2016 (E-3616/2015).

Hérd. Rvk 3. mars 2017 (E-2074/2016).

EBD mál C-371/10. ECR 2011, bls. I-12273).

Álit umboðsmanns Alþingis

UA 7. júlí 2017(9174/2017).



Úrskurður yfirskattanefndar

Úrskurður yfirskattanefndar (230/2004).