



3. hefti TÍMARIT 4. árg
LÖGRÉTTU
Félags laganema við Háskólann í Reykjavík

FULL OG ÓTAKMÖRKUÐ
SKATTSKYLDA MANNA
EFTIR Ásmund G. Vilhjálmsson

I

VALDMÖRK DÓMSVALDSINS
EFTIR Sigríði Ingvarsdóttur

J

VERND LÍFFRÆÐILEGRAR
FJÖLBREYTNÍ
EFTIR Aðalheiði Jóhannsdóttur

K

I	FULL OG ÓTAKMÖRKUÐ SKATTSKYLDA MANNA EFTIR <i>Ásmund G. Vilhjálmsson</i>	205
J	VALDMÖRK DÓMSVALDSINS EFTIR <i>Sigríði Ingvarsdóttur</i>	253
K	VERND LÍFFRÆÐILEGRAR FJÖLBREYTNÍ EFTIR <i>Aðalheiði Jóhannsdóttur</i>	269

ÚTGEFANDI

Lögrétta, félag laganema við Háskólann í Reykjavík

RITSTJÓRI OG ÁBYRGÐARMAÐUR

Halldór Brynjar Halldórsson

RITNEFND

Erna Heiðrún Jónsdóttir
Guðrún Svava Baldursdóttir
Hjördís Birna Hjartardóttir
Kristrún Helga Bernhöft

RITRÝNINEFND

Simon Sigvaldason, formaður
Gizur Bergsteinsson
Kristín Benediktsdóttir

PRÓFARKALESTUR

Arnar Eggert Thoroddsen

HÖNNUN OG UMBROT

Hörður Kristbjörnsson

HEIMILISFANG OG NETFANG

Tímarit Lögréttu
Ofanleiti 2
103 Reykjavík
ritnefnd@logretta.is

RITRÝNDAR FRÆÐIGREINAR

Ásmundur G. Vilhjálmsson: Full og ótakmörkuð skattskylda manna
Sigríður Ingvarsdóttir : Valdmörk dómsvaldsins
Aðalheiður Jóhannsdóttir: Vernd líffræðilegrar fjölbreytni



MEISTARANÁM Í LÖGFRÆÐI

við lagadeild Háskólans í Reykjavík

YFIRLIT YFIR KJÖRGREINAR OG MÁLSTOFUR

HAUST 2007

KJÖRGREINAR/MÁLSTOFUR

ML ritgerð
Advanced Legal English
Afbrotafraði
Alþjóðleg lausafjárkaup
Einkaleyfaréttur
Evrópskur fjölmálaréttur
Evrópuréttur III/Free movement of goods and adjacent areas
Evrópuréttur III/Competition Law
Fjárskiptaréttur
Fjármálafyrirtæki og Evrópulöggjöf á sviði fjármálaþjónustu
Gagnaöflun og mállutningur í einkamálum
Lagakenningar
Mannréttindasáttmáli Evrópu
Public Procurement in the EEA: How to award Public Contracts?
Sjó- og flutningaréttur
Stjórnsýsluréttur II
The Philip C. Jessup International Law Moot Court Competition

KENNARAR

Erlendína Kristjánsson
Svala Ólafsdóttir
Þórhildur S. Gunnarsson
Jón Vilberg Guðjónsson
Páll Þórhalsson
Peter Chr. Dyrberg
Peter Chr. Dyrberg/Alastair Sutton
Sigrún Ingvason og Jóhanna H. Halldórsdóttir
Hallgrímur Ásgeirsson og Jónas Fr. Jónsson
Sigrður Tómas Magnússon
Arnar Þór Jónsson
Björn L. Bergsson og Guðrún Sesselja Arnardóttir
Óddný Mjöll Arnard., Davíð Þór Björgvins. og Guðrún Gauksd.
Jesper Svenningsen og Poul Runge Nielsen
Guðmundur Sigurðsson og Einar Baldvin Axelsson
Margrét Vala Kristjánsdóttir
Þórhildur S. Gunnarsson

VOR 2008

KJÖRGREINAR/MÁLSTOFUR

ML ritgerð
Alþjóðastofnanir
Alþjóðlegur einkamálaréttur, lagaskil á sviði samningaréttar
Evrópuréttur IIB/Free movement of persons, services and capital
Evrópuréttur IV/The State and Competition
Fjárfestingafélag, verðbréfasjóðir og lífeyrissjóðir
Hagnýt samningaréttur
Heilbrigðisréttur
Kaup á fyrirtækjum/samruni - áreiðanleikakannanir
Málstofa í stjórnsýslurétti
Málstofa um alþjóðlega mannréttindavand
Málstofa um auðindarétt
Málstofa um evrópskan samningarétt
Réttarsaga
Réttarsálfraði
Verktaka- og útbósréttur
Vörumerkjarettur
WICA, Willem C. Vis Int. Commercial Arbitration Moot

KENNARAR

Þórhildur S. Gunnarsson
Herdíis Hallmársdóttir og Jónas Jóhannsson
Peter Chr. Dyrberg
Peter Chr. Dyrberg
Tómas Njáll Mjöll
Guðrún B. Birgisdóttir og Aðalsteinn Leifsson
Dögg Pálsdóttir
Aðalsteinn E. Jónsson
Margrét Vala Kristjánsdóttir og Tómas Eiríksson
Óddný Mjöll Arnardóttir og Guðrún Gauksdóttir
Margrét Vala Kristjánsdóttir og Guðrún Gauksdóttir
Matthías G. Pálsson
Ragnhildur Helgadóttir
Gísli H. Guðjónsson og Jón Fríðrik Sigurðsson
Othar Örn Petersen og Erlendur Gíslason
Rán Tryggvadóttir
Þórhildur S. Gunnarsson

HAUST 2008

KJÖRGREINAR/MÁLSTOFUR

ML ritgerð
Advanced Legal English
Afbrotafraði
Alþjóðaviðskipti
Alþjóðlegur skattaréttur
Evrópuréttur IIA/Free movement of goods and adjacent areas
Evrópuréttur III/Competition Law
Gagnaöflun og mállutningur í einkamálum
Fjármálafyrirtæki og Evrópulöggjöf á sviði fjármálaþjónustu
Málstofa í bótarétti
Málstofa í fjölmálarétti
Málstofa í stjórnskipunarrétti
Málstofa um höfundarétt
Málstofa um stjórnsýslu í hlutafélaga
Mannréttindasáttmáli Evrópu
Stjórnsýsluréttur II
The Philip C. Jessup International Law Moot Court Competition
Umhverfisréttur

KENNARAR

Erlendína Kristjánsson
Svala Ólafsdóttir
Þórhildur S. Gunnarsson
James H. Mathis og Alastair Sutton
Peter Chr. Dyrberg
Peter Chr. Dyrberg/Alastair Sutton
Sigrður Tómas Magnússon
Hallgrímur Ásgeirsson og Jónas Fr. Jónsson
Guðmundur Sigurðsson
Páll Þórhalsson
Ragnhildur Helgadóttir
Rán Tryggvadóttir
Áslaug Björgvinsdóttir
Óddný Mjöll Arnard., Davíð Þór Björgvins. og Guðrún Gauksd.
Margrét Vala Kristjánsdóttir
Þórhildur S. Gunnarsson
Ragna Árnadóttir og Sigrður Auður Arnardóttir

VOR 2009

KJÖRGREINAR/MÁLSTOFUR

ML ritgerð
Almannatryggingaréttur
Alþjóðadómstolar og fríðsamlegar úrlausnir deilumála
Alþjóðlegir fjármagnsmarkaðir
Bandarísk réttarsaga, réttarkerfi og lög
Evrópuréttur IIA/Free movement of persons, services and capital
Evrópuréttur IV/The State and Competition
Hagnýt réttarheimspeki
Mannréttindi í viðskiptum
Málstofa: Auðindir og stjórnsýsla - Frá hugmynd til framkvæmdar
Málstofa um alþjóðlega mannréttindavand
Alþjóðlegur skattaréttur II
Hagnýt samningaréttur
Réttarsálfraði
Skuldaskilarettur
Vátryggingaréttur
Málstofa um evrópskan samningarétt
Tækniframsalsréttur

KENNARAR

Guðmundur Sigurðsson og Ragnhildur Helgadóttir
Þórhildur S. Gunnarsson
Aðalsteinn E. Jónsson og Einar Páll Tammi
Stein Jóhannsson og John A. (Drew) Priser
Peter Chr. Dyrberg
Peter Chr. Dyrberg
Kristrún Heimisdóttir
Páll Ásgeir Davíðsson og Ursula Wynhoven
Elin Smáradóttir og Margrét Vala Kristjánsdóttir
Óddný Mjöll Arnardóttir og Guðrún Gauksdóttir
Gunnar Gunnarsson
Guðrún B. Birgisdóttir og Aðalsteinn Leifsson
Gísli H. Guðjónsson og Jón Fríðrik Sigurðsson
Steinmundur Guðbjartsdóttir og Valgerður Valdimarsdóttir
Þóra Hallgrímsdóttir
Matthías G. Pálsson
Jón Vilberg Guðjónsson

HÁSKÓLINN Í REYKJAVÍK KYNNIR

MEISTARANÁM Í LÖGFRÆÐI

- Rannsóknartengt meistaranám til ML-gráðu.
- Reiknað er með að námið taki tvö ár.
- Námið hentar ekki aðeins þeim einstaklingum sem lokið hafa grunnnámi í lögfræði heldur einnig þeim sem hafa háskólaþróf í öðrum greinum.
- Nemendur sem hafa lokið grunnnámi í lögfræði geta lokið fullnaðarþrófi í lögfræði með meistaranáminu.
- Markmið námsins er að þjálf og hvetja nemendur til greinandi og gagnrýnninnar hugsunar og vísindalegra vinnubræðra.
- Einstaklingsbundin námsáætlun.
- Helstu einkenni námsins eru mikið val um áherslur og námsleiðir og margvíslegir möguleikar á sérhæfingu innan lögfræði og samþættingu við aðrar greinar.
- Gefinn er kostur á að ljúka meistaranámi á alþjóðasviði.

UMSÓKNARFRESTUR UM INNGÖNGU Í MEISTARANÁMIÐ HAUSTIÐ 2007 ER TIL OG MEÐ 31. MARS.

Hægt er að nálgast nánari upplýsingar um meistaranámið í kennsluskrá á vef lagadeildar Háskólans í Reykjavík: www.hr.is/lagadeild.



HÁSKÓLINN Í REYKJAVÍK
REYKJAVÍK UNIVERSITY

Ofanleiti 2 • Kringlan 1 • Höfðabakki 9
Sími: 599 6200 • www.hr.is



FRÁ RITSTJÓRA

Halldór Brynjar Halldórsson

Nú lítur dagsins ljós þriðja hefti fjórða árgangs Tímarits Lögréttu. Er hinu upphaflega markmiði útgáfunnar um þrjú hefti á ári hverju þar með náð í fyrsta sinn, sem verður að teljast mikið fagnaðarefni. Er það von undirritaðs að nú sé ísinn brotinn og hinir ýmsu óumflýjanlegu byrjunarörðugleikar að baki. Útgáfan er komin í nokkuð fastar skorður þó ávallt sé unnið að því að bæta ferlið, með hið sjálfsgæða leiðarljós að gefa út besta fræðirit landsins á sviði lögfræði. Í heftinu að þessu sinni er að finna þrjár fræðigreinar, allar þeirra ritrýndar. Greinarnar koma hver úr sinni áttinni. Sú fyrsta er á sviði skattaréttar og ber yfirskriftina „Full og ótakmörkuð skattskylda manna“. Greinin, sem er eftir Ásmund G. Vilhjálmsson, fjallar á yfirgripsmikinn hátt um hvenær menn öðlast þá stöðu að bera ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Veitir greinin mjög gott yfirlit yfir þennan mikilvæga þátt skattaréttarins, enda Ásmundur einn helsti fræðimaður landsins á sínu sviði. Önnur grein heftisins er svo eftir Sigríði Ingvarsdóttur héraðsdómara. Í grein sinni fjallar Sigríður um valdmörk dómsvaldsins, en um þau hefur verið merkilega lítið fjallað innan íslenskrar lögfræði. Innleg Sigríðar er þess vegna mjög þarft, enda mikilvægt að jafnt laganemar sem starfandi lögfræðingar og fræðimenn átti sig á því hvernig valdmörkin eru skilgreind. Sigríður starfar innan þeirrar deildar Héraðsdóms Reykjavíkur sem tekur á málum sem reyna á valdmörk dómsvaldsins, og hún er því vafalítið sá aðili sem hvað mesta þekkingu hefur á þessu viðfangsefni. Þriðja grein heftisins er eftir Aðalheiði Jóhannsdóttur, dósent við lagadeild Háskóla Íslands, en greinin er á hinu ört vaxandi sviði

umhverfisréttar. Tímarit Lögréttu hefur áður birt grein eftir Aðalheiði á því sviði, enda vart á neinn hallað þó hún sé nefnd virkasti fræðimaður landsins á sviðinu í dag. Í grein sinni, sem ber heitið „Vernd líffræðilegrar fjölbreytni“, víkur Aðalheiður að því álítaefni hvort meginreglan um líffræðilega fjölbreytni hafi öðlast stöðu þjóðréttarvenju. Engum þarf að dyljast að umhverfisréttur mun öðlast sífellt meira vægi innan lögfræðinnar í framtíðinni og er því jafnt laganemum, starfandi lögfræðingum sem fræðimönnum, hollt að kynna sér þá straua sem í dag leika um þetta spennandi svið lögfræðinnar.

Þegar þessi orð eru rituð er tæplega eitt og hálf ár síðan undirritaður tók við sem ritstjóri Tímaritsins og hefur seta mín í ritstjórástólnum verið ákaflega skemmtileg og lærdómsrík. Starfið hef ég þó ekki unnið einn en fjórar stúlkur sátu með mér í ritnefndinni, þær Erna Heiðrún Jónsdóttir, Guðrún Svava Baldursdóttir, Hjördís Birna Hjartardóttir og Kristrún Helga Bernhöft. Ég vil þakka þeim kærlega fyrir samstarfið. Eins og svo oft í félagsstörfum vill mesta vinnan lenda á gjaldkera. Er því á enga þeirra hallað þó ég þakki Ernu sérstaklega fyrir samstarfið, enda jafnmikil, ef ekki meiri vinna fallið á hana en mig. Að lokum er síðan rétt að þakka ritrýningefnd fyrir samstarfið, þeim Símoni Sigvaldasyni formanni, Kristínu Benediktsdóttur og Gizuri Bergsteinessyni. Nefndin vinnur mjög vandað og oft og tíðum vanþakklátt starf. Ritrýni tímaritsins hefur verið í stöðugri þróun frá upphafi og orðið betri og vandaðri með hverju árinu. Er því vel við hæfi að mín síðustu orð hér á síðum tímaritsins séu þakkir til nefndarinnar.

LIGGUR TÆKIFÆRIÐ ÞITT Á BORÐINU HJÁ OKKUR?

Vegna mikillar eftirspurnar leitum við að öflugum einstaklingum á skrá.

Capacent Ráðningar sérhæfir sig í störfum fyrir einstaklinga með háskólamenntun. Til okkar leita öflugustu fyrirtæki landsins eftir fólki í hvers kyns störf. Við óskum eftir efnilegum útskriftarnemum á skrá fyrir mörg af áhugaverðustu fyrirtæki landsins.

Ef þú telur þig vera tilbúinn í slaginn fyrir nýtt og spennandi starf á fjölbreyttum vinnumarkaði, þá leitum við að þér. Fyrsta skrefið er að útbúa góða ferilskrá, skrá þig á heimsíðu Capacent Ráðninga, www.capacent.is, og senda ferilskrána til okkar.

Við hlökkum til að taka á móti þér.

Capacent Ráðningar er stærsta ráðningarstofa landsins og leggur mikla áherslu á trúnað við umsækjendur og fyrirtæki.

Við beitum faglegum vinnubrögðum og störfum eftir ákveðnum verkferlum sem tryggja gæði þjónustunnar.

capacent
RÁÐNINGAR

Borgartún 27 105 Reykjavík Sími 540 1000 www.capacent.is





Ásmundur G. Vilhjálmsson hdl.,
Forstöðumaður skattasviðs Grant Thornton
endurskoðunar ehf.

FULL OG ÓTAKMÖRKUÐ SKATTSKYLDA MANNA

I	INNGANGUR	207
2	UPPHAF ÓTAKMARKAÐRAR SKATTSKYLDU	209
	2.1 Búsetuhugtakið	209
	2.1.1 Umráð yfir íbúð	210
	2.1.1.1 Aðrir íbúðarmöguleikar	211
	2.1.2 Flutningur til landsins	212
	2.1.2.1 Afnot íbúðar – heimilishald	213
	2.1.2.2 Þyðing lögheimilisskráningar	214
	2.2 Viðvarandi dvöl	214
	2.3 Starfsmenn um borð í íslenskum skipum og flugvélum	217
	2.4 Íslenskir ríkisborgarar sem starfa erlendis á vegum utanríkisþjónustunnar eða alþjóðastofnana	218
	2.5 Undanþága frá skattskyldu	220
	2.6 Úrskurðarvald um skattskyldu	221
3	BROTTFALL SKATTSKYLDU	222
	3.1 Niðurfelling heimilisfestar – flutningur af landi brott	222
	3.1.1 Umráð yfir íbúðarhúsnæði eftir brottflutning	222
	3.1.2 Áhrif annarra tengsla en eignarhalds á íbúðarhúsnæði eftir brottflutning	225
	3.1.2.1 Íslenskir námsmenn erlendis	228
	3.1.2.2 Mennt sem dvelja erlendis vegna veikinda	233
	3.1.3 Þyðing lögheimilisafskráningar	234
	3.2 Endalok dualar	234
	3.3 Uppsögn vinnu um borð í íslenskum loftförum og skipum	234
	3.4 Áframhaldandi skattskylda þrátt fyrir flutning af landi brott og lok heimilisfestar	235
	3.4.1 Almenn	235
	3.4.2 Framkvæmdin á Norðurlöndunum	235
4	UPPGJÖR TEKJUSKATTSTOFNS VIÐ FLUTNING TIL LANDSINS OG AF LANDI BROTT	236
	4.1 Verðmat innfluttra eigna	236
	4.2 Gildissvið skattskyldunnar – tímafærsla tekna	237
	4.3 Umreikningur til árstekna	238
	4.4 Verðmat útfluttra eigna	239
	4.4.1 Almenn	239
	4.4.2 Brottflutningskattur	240
5	TVIHEIMILISFESTI	241
	5.1 Inngangur	241
	5.2 Um tvíheimilisfestarákvæðið	241
	5.2.1 Hugtakið „heimilisfastur í aðildarríki“	241
	5.2.2 Ákvæði 2. mgr. 4. gr. OECD-fyrirmyndarinnar	242
	5.2.2.1 Almenn	242
	5.2.2.1.1 Fast heimili til umráða	243
	5.2.2.1.2 Miðstöð persónu- og fjárhagsmuna (lífshagsmuna)	244
	5.2.2.1.3 Venjuleg dvöl og ríkisfang	245
	5.2.2.1.4 Gagnkvæmir samningar	246
	5.3 Réttaráhrif tvíheimilisfestarákvæðisins	247
6	LOKAORÐ	247

1 INNGANGUR

Á hendur hverjum ríki getur reist skattkröfu sína er eitt þýðingarmesta álítaefnið við skattlagningu. Undir því er velferð þess nefnilega að verulegu leyti komin. Svo að unnt sé að krefja aðila um skatt þarf venjulega þremur skilyrðum að vera fullnægt.¹ Í fyrsta lagi verður hann að búa yfir skattþæfi. Hvað menn, einstaklinga, varðar, er þessu skilyrði alltaf fullnægt þar sem ómyndugleiki eða andlegt ástand manns skiptir ekki máli við skattlagningu. Allir menn hafa sense skattþæfi óháð því hvað þeir eru gamlir og hvernig andlegu og líkamlegu atgerfi þeirra er farið.² Hvað ópersónulega aðila áhrærir gerir þetta skilyrði kröfu um að þeir geti borið réttindi og öðlast skyldur eða með öðrum orðum teljist persónur að lögum.

Í annan stað verður maður að vera sjálfstæður skattaðili. Af því leiðir að hann má ekki vera samskattaður með öðrum. Einnig þessu skilyrði telst ávallt fullnægt þegar um menn er að ræða. Sérstakar reglur gilda þó um hjón og börn sem takmarka að nokkru leyti skattasjálfstæði þeirra. Þetta er hins vegar flóknara þegar lögpersónur eiga í hlut. Nauðsynlegt er því að kanna löggjöfina sérstaklega og athuga hvort þeim sé veitt sjálfstæð skattskylda eða ekki. Síðast en ekki síst verður persóna skattaðila eða fjárhagslegar athafnir hans að tengjast ríkinu með ákveðnum hætti. Í þessari grein mun kastljósunum umfram allt verða beint að þessum tengslum. Hversu langt getur ríki gengið við ákvörðun á skattskyldu manna er því aðal álítaefnið.

Við ákvörðun á tengslunum er almenna

reglan sú að sérhverju ríki er í sjálfsvald sett hvernig það ákveður þau. Í fullveldi ríkja fellst nefnilega skattafullveldi. Engin getur því hindrað ríki við ákvörðun á tengslunum eða sagt því fyrir um á hvaða viðmiðum skuli byggja eðli þeirra. Álitamál er aðeins hvort þetta fullveldi veiti ríki rétt á að skattleggja aðilasemhvorkihafa persónulegné fjárhagsleg tengsl við landið. Umfram allt er þetta þó innheimtuvatnamál. Ef fyrir liggur að ekki er unnt að innheimta álagðan skatt hefur lítið upp á sig að ákveða hann. Hvað sem þessum vangaveltum líður er almennt viðurkennt að búseta í ríkinu sé aðal tengslaviðmiðið. Oft er dvöl þó lögð að jöfnu við búsetu.³ Þessi huglægu tengslaviðmið hafa því forgang gagnvart fjárhagslegum tengslum svo sem tekjuuppruna og rekstri atvinnu. Einstaka land notar þó ríkisborgararétt sem tengslaviðmið. Svo er t. d. um Bandaríki Norður-Ameríku og Kanada. Ríkisborgarar í þeim ríkjum halda því áfram að vera skattskyldir þótt þeir flytji af landi brott og felli niður heimilisfesti sína.

Ákvæði um skattskyldu er að finna í 1. gr. og 2. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt (SL) og eru þau byggð upp á hliðstæðan hátt og ákvæði annarra landa um skattskyldu. Ákvæði 1. gr. SL fjallar um fulla og ótakmarkaða skattskyldu og tekur hún til allra tekna manns hvaðan sem þær stafa. Skattskyldan samkvæmt þeirri grein byggist því á alheimsreglunni (d. globalbeskatningsprincippet). Þau tengslaviðmið, sem gengið er út frá við ákvörðun á skattskyldu samkvæmt 1. gr., eru umfram allt búseta og samfelld dvöl hér á landi. Ákvæði 1. gr. er nánast samhljóða

1 Sbr. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, bls. 1 og áfram. Aage Michelsen, bls. 121 og áfram. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 662 og áfram. Zimmer, bls. 117 og áfram. Mattsson, bls. 33 og áfram.

2 Í fyrstu reglugerðinni um tekju- og eignarskatt var þetta beinlínis tekið fram, sbr. 2. másl. 1. mgr. 1. gr. reglug. nr. 90/1921, er hljóðaði svo: „Skattskyldan hvílir því á ungum

sem gömlum, konum sem körlum, hverrar stéttar og hverrar þjóðar sem hann er, ef hann er hér heimilisfastur og eigi sérstaklega undanþeginn skattskylda að lögum.“

3 Svo var upphaflega hér á landi, sbr. 3. másl. 1. mgr. 1. gr. reglug. nr. 90/1921, er hljóðaði svo: „Í þessu sambandi eru þeir taldir heimilisfastir, sem dvalist hafa hér á landi helming skattársins eða lengur.“

1. gr. dönsku kelduskattalaganna⁴ (d. kildeskatteloven).⁵ Skattfrankvæmd í Danmörku getur því haft fordæmisgildi hér á landi. Hin norsku og sænsku ákvæði eru þó ekki svo ýkja frábrugðin heldur.⁶ Eins og hið íslenska ákvæða ganga þau þannig öll út frá búsetu og dvöl sem aðal tengslaviðmiðum við ákvörðun skattskyldunnar.

Ákvæði 3. gr. SL fjallar um takmarkaða skattskyldu og tekur hún eingöngu til þeirra tekna sem taldar eru upp í greininni. Þau viðmið sem gengið er út frá við ákvörðun tengsla tekna við landið þar eru umfram allt sá staður þar sem efnahagsleg starfsemi fer fram eða vinna er innt af hendi eða stunduð. Þetta er einnig oft orðað svo að tekjurnar verði að eiga uppruna sinn á Íslandi til að vera skattskyldar. Skattskyldan samkvæmt þeirri grein byggist því á upprunalsreglunni (d. territorialprincippet). Ef það land, sem

maður er búsettur í, heimilisfestarlandið, krefur hann einnig um skatt af þessum tekjum sæta þær því tvískattlagningu.

Þeir sem bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu eru skyldir til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum til ríkisins hvort sem þeir hafa aflað þeirra hér á landi eða erlendis. Um ákvörðun tekjuskatts er fjallað í lögum nr. 90/2003. um tekjuskatt. Auk tekjuskatts ber ótakmarkað skattskyldum mönnum að greiða útsvar til lögheimilissveitarfélags síns. Um ákvörðun útsvars er fjallað í lögum nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga. Samkvæmt auglýsingu nr. 1061/2006 um innheimtuhlutfall í staðgreiðslu árið 2007 er tekjuskatturinn 22,75%. Meðalútsvar á árinu 2007 samkvæmt ákvörðunum sveitarstjórna er hins vegar 12,97%. Innheimtuhlutfall í staðgreiðslu á árinu 2007 er því 35,72%.

4 Dansk orðið kilde merkir lind eða uppspretta.

Samkvæmt því ætti að þýða kildeskatt sem lindarskatt eða uppspretuskatt. Í þessari grein verður þó notað orðið kelduskattur um hugtakið og er það í samræmi við orðnotkun mína á öðrum stöðum. Samkvæmt íslenskri orðabók merkir orðið kelda: dý, veita, pyttur og fen. Rétt er þó að geta þess að áður fyrr gat orðið þó einnig merkt uppspretta og er það notað í þeirri merkingu hér.

5 Hið danska ákvæði hljóðar svo: § 1. Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler

1. personer, der har bopæl her i landet,

2. personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende,

3. danske statsborgere, der uden at være omfattet af bestemmelserne under nr. 1 og 2 gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her, medmindre de godtgør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet. Udenlandsk statsborger, der inden sin tjeneste eller sit ophold om bord senest har været skattepligtig her i landet i medfør af bestemmelserne i nærværende paragraf, sidestilles i denne forbindelse med dansk statsborger,

4. danske statsborgere, som af den danske stat eller kommuner er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmeverende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn er danske statsborgere, og de ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer.

Stk. 2. En person, der anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan kun fratække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark

efter overenskomsten kan beskatte, jf. dog afsnit 1 A.

6 Hið norska ákvæði hljóðar t. d. svo: § 2-1. Person bosatt i riket.

(1) Plikt til å svare skatt har enhver person som er bosatt i riket.

(2) Person som

a. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolvånedersperiode, eller

b. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseksmånedersperiode, anses som bosatt i riket, men først i det inntektsår oppholdet i riket overstiger antallet dager som nevnt i henholdsvis a og b.

Hið norska ákvæði var lögfest 2003 og tók það gildi 1.

jan. 2004. Efnislega minnr það nokkuð á bandaríska heimilisfestarhugtakið, sjá Isenbergh, bls. 17 og áfram.

Hið sænska ákvæði hljóðar hins vegar svona: Fyrst kemur kaflaheiti, þá fyrirsögn og svo greinar: Obegransat skattskyldiga. Vilka som är obegransat skattskyldiga. 3 § Följande personer är obegransat skattskyldiga:

1. Den som är bosatt i Sverige.

2. Den som stadigvarande vistas i Sverige.

3. Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.

Första stycket gäller inte sådana personer med anknytning till utländsk stats beskickning eller konsulat som enligt 17 § 2-4 är begränsat skattskyldiga.

4 § Svensk medborgare som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands är obegränsat skattskyldig.

Första stycket gäller på motsvarande sätt en sådan persons make och barn under 18 år, om maken eller barnet bor hos denne och är svensk medborgare.

Í þessari grein verður fjallað um það hvenær menn öðlast ótakmarkaða skattskyldu hér á landi og skiptist umfjöllunin í fimm kafla. Fyrsti kafli hefur að geyma stuttan inngang. Í öðrum kafla ræðir um það hvaða tengsl við Ísland skapa skattskyldu samkvæmt 1. gr. SL. Þriðji kafli er um lok skattskyldu og verður þar meðal annars skoðað hvaða þýðingu það hefur fyrir skattskyldu manna að þeir viðhaldi verulegum tengslum sínum við land eftir brottflutning t. d. í formi umráða yfir íbúð.

Í fjórða kafla er fjallað um uppgjör tekna á tilflutnings- og brottflutningsári. Vegna þess að menn öðlast sjaldnast fulla skattskyldu um áramót þarf venjulega að umreikna tekjur þeirra til árstekna, hvaða reglur gilda um þennan umreikning er því aðalumræðurefnið í honum. Fimmti kafli greinarinnar er um tvöfalt heimilisfesti og fjallar hann um ákvörðun heimilisfestar þegar menn eru skattskyldir samtímis vegna búsetu í tveimur eða fleiri löndum.

2. UPPHAF ÓTAKMARKAÐRAR SKATTSKYLDU

2.1 Búsetuhugtakið

Umfang hinnar ótakmarkaðu skattskyldu ræðst umfram allt af því hverjir eru búsettir

í landinu samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL. Umrætt ákvæði notar þó ekki það hugtak heldur hugtakið heimilisfesti, sem merkir að hafa löglegt aðsetur eða að vera búsettur á ákveðnum stað. Þetta er að ýmsu leyti óheppilegt. Orðið heimilisfesti kemur nefnilega fyrir á þremur stöðum í 1. gr., 1. tl. og 2. tl. 1. mgr. 1. gr., sem gegnir því hlutverki að afmarka skattlagningarvald ríkisins gagnvart öðrum löndum og 2. mgr. 1. gr. SL sem veitir ríkisskattstjóra úrskurðarvald um það hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt 1. gr. SL.

Í fyrstu ákvæðunum tveimur merkir hugtakið klárlega búseta. Þriðja ákvæðið tekur hins vegar bæði yfir búsetu og dvöl, þar með talið vinnu um borð í íslensku skipi eða flugvél. Í því tilviki er því augljóslega um heildarhugtak að ræða.⁷ Æskilegt væri því að breyta orðinu heimilisfesti í 1. og 2. tl. 1. mgr. 1. gr. í búsetu til að taka af öll tvímæli um merkingu þess.⁸ Við það myndi samræmi í hugtakanotkuninni milli Norðurlandanna einnig tvímælaust aukast. Hugtakið heimilisfesti kom inn í íslensk skattalög með lögum nr. 74/1921 um tekjuskatt og eignarskatt. Í undanfara þeirra var hins vegar notað hugtakið búseta um þetta tengslafyrirbrigði.⁹

7 Sbr. HRD: 2000/3587 í málinu nr. 97/2000: Auður Elisabet Valdemarsdóttir gegn íslenska ríkinu. Hæstiréttur staðfesti dóm héraðsdóms Reykjavíkur að mestu leyti með vísan til forsendna hans. Í niðurstöðu héraðsdóms, V. kafla, er ítarlega fjallað um lagarök málsins og segir þar m.a.: „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: NÞar 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...i Skilja verður þessar athugasemdir með þeim hætti að úrskurðarvald ríkisskattstjóra taki til framangreindrar viðrar merkingar orðsins heimilisfesti. —

Orðalagið: Ríkisskattstjóri hefur úrskurðarvald um hverjir skulu teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt þessari greini 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 teljast skattskyldir hér á landi samkvæmt 1. gr. Úrskurður ríkisskattstjóra er að formi og efni í samræmi við framangreinda hugtakanotkun laganna.“

8 Eftir setningu laga nr. 77/2005 um breyting á 1. mgr. 2. gr. hefur vægi heimilisfestarhugtaksins sem heildarhugtaks ef eitthvað er aukist.

9 Sbr. 8. gr. laga nr. 23/1877 er hljóðaði svo: „Hver búsettur maður á Íslandi, sem tekjur hefur, þær er skattskyldar eru eptir undanfandi greinum, skal greiða tekjuskatt, hvort heldur er karl eða kona, ungur eða gamall, hværrar stjettar sem hann er.“ Þetta orðalag gengur svo aftur í reglugerðum um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 1. gr. reglug. nr. 90/1921, 2. gr. reglug. nr. 133/1936 og 1. gr. reglug. nr. 245/1963, sem ekki er undarlegt vegna þess að í athugasemdum við 1. gr. laga nr. 74/1921 sagði að ákvæðið væri samhljóða nügildandi lögum, það er 8. gr. laga nr. 23/1877, sbr. Alþingistiðindi, A-deild, 1921, bls. 70.

2.1.1 Umráð yfir íbúð

Orðið heimilisfesti eða búseta er hvergi skilgreint í skattalögum. Með hjálp reglugerða um tekjuskatt og eignarskatt frá upphafi tekjuskattlagningar er þó unnt að nálgast hvað átt er við með því. Samkvæmt þeim réttarheimildum mun frá upphafi tekjuskattlagningar hafa verið litið svo á að dveldi maður hér á landi hálf t.ár eða lengur á sama almanaksári teldist hann búsettur á Íslandi.¹⁰ Samfelld dvöl í landinu 183 daga eða lengur á sama almanaksári jafngilti því heimilisfesti eða búsetu á Íslandi samkvæmt skattalögum. Þetta er út af fyrir sig eðlilegt viðmið vegna þess að dvelji maður hálf t.ár eða lengur hér á landi eru tengsl hans við Ísland augljóslega sterkari en við eitthvert annað land þar sem dvalartíminn er skemmri.

Einhvers konar líkindaregla eða -mat var þó einnig viðhaft. Ef maður flutti hingað til lands í þeim tilgangi að eiga hér framvegis heimili taldist hann þannig heimilisfastur á Íslandi frá lokum flutningsdags.¹¹ Umræddri reglu var þó umfram allt ætlað að marka upphaf skattskyldu við flutning til landsins til varanlegrar búsetu og er því varasamt að draga of viðtækar ályktanir af henni. Þessu er í grundvallaratriðum eins háttað í dag. Samkvæmt því er nokkurn veginn unnt að ganga út frá því sem vísu að allir menn sem

eiga heimili, það er búa á Íslandi í íbúðarhúsi, sem þeir hafa umráð fyrir eða deila umráðum yfir, teljist heimilisfastir eða búsettir hér. Sama gildir um þá sem flytja hingað til lands í þeim tilgangi að eiga hér heima framvegis. Varanleg búseta hér á landi hefur því verið lágmarkskrafa til að öðlast skattskyldu. Af samanburði við reglur um niðurfellingu heimilisfestar vegna flutnings af landi brott má þó ætla að skattskyldan takmarkist ekki eingöngu við búsetu, það er heimilishald, í þröngum skilningi orðsins.¹²

Staðurinn, þar sem miðstöð persónu- og fjárhagsmuna manns er staðsettur, skiptir einnig máli en með því viðmiði er auk umráða yfir íbúð átt við dvalarstað fjöldskyldu manns, það er eiginkonu og barna, staðinn þar sem maður gengur til vinnu svo og hvar fyrirtæki, sem hann rekur eða á verulegan hlut í, er staðsett svo nokkuð sé nefnt.¹³ Tilvist slíkra tengsla hér á landi getur nefnilega bent til þess að dvöl manns erlendis sé í eðli sínu tímabundin.¹⁴ Þrátt fyrir flutning af landi brott teljist maður því enn eiga hér heima. Maður verður því að dvelja ytra það lengi að yfir allan vafa sé hafið að hann sé raunverulega fluttur af landi brott til að bregða heimilisfangi sínu hér á landi verður.¹⁵ Búsetuhugtakið ber þess vegna að túlka rúmt þannig að það taki yfir tiltölulega breitt/vítt svið tengsla.¹⁶

10 Sbr. 2. máls. 1. gr. reglug. nr. 90/1921, en þar segir orðrétt: „Í þessu sambandi eru þeir taldir hér heimilisfastir, sem dvalist hafa hér á landi helming skattársins eða lengur.“

11 Sbr. 3. mgr. 1. gr. reglug. nr. 245/1963, en þar segir svo: „Maður, sem hingað flytur, til þess að eiga hér heimili framvegis, skal talinn hér heimilisfastur, frá lokum flutningsdags og ber hann þaðan í frá ótakmarkaða skattskyldu hér,“ Hafi maður flutt hingað til lands 1. nóv. 2006 til að eiga hér framvegis heima myndi hann því teljast heimilisfastur frá og með 24:00 þess dags sem jafngildir (frá og með) 2. nóv. 2006. Álitamál er hvort þetta sé rétt viðmið. Flest lönd ganga nefnilega út frá upphafi flutningsdags.

12 Sbr. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, bls. 121 og áfram. Sami U (Ugeskrift for retsvæsen) 1982 B, bls. 125 og áfram, bls. 128. Að vísu talar Nielsen um hlutlægt búsetuhugtak á meðan aðrir tala um breitt eða viðtækt/rúmt tengslasjónarmið/viðmið. Enginn grundvallarmunur er þó á þessum viðmiðum, sjá Aage Michelsen, bls. 125. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 671.

13 Í samræmi við þetta hefur stundum verið sagt að hugtakið heimilisfesti sé samsett eða margsleit hugtak gagnstætt dvöl sem er ósamsett eða einsleitt hugtak. Sjá nánar Zimmer, bls. 120-121.

14 Sbr. 4. mgr. 1. gr. reglug. nr. 245/1963, en þar segir svo:

„Nú dvelst maður erlendis um stundarsakir, en bregður eigi heimilisfangi sínu hér á landi, og skal hann þá gjalda skatt eins og hann hefði dvalizt kyrr í landinu. Það skiptir eigi máli, hversu löng dvöl er erlendis (t. d. vegna kaupsýsluferðar, námsdvalar, skemmtiferðar o.s.frv.) ef maðurinn verður eigi talinn hafa brugðið heimilisfangi sínu.“

15 Í Danmörku var miðað við 3 ár, sbr. Aage Michelsen, bls. 124. Magnus Aarbakke orðar þetta svo í bók sinni Skatt på inntekt, 4. útg., 1990, bls. 345: „For å kunne anses for å ha oppgitt bosted i riket må en skatteyder hav brutt tilknytningen til Norge for et ubestemt fremtidig tidsrom. En slikt brudd foreligger når vedkommende har tatt faktisk opphold i en fremmed stat og har til hensikt å bli der ikke bare midlertidig, jf. § 17, gr. første ledd som her kan spelvendes. Om en hensigt som nævnt konkret foreligger, er i prinsippet et bevissspørgsmål.“

16 Sbr. Aage Michelsen, bls. 124. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 671. Í U 1990 B, bls. 449 er að finna ítarlega umfjöllun um búsetuhugtakið í dönskum rétti eftir Jørn Qviste. Samkvæmt honum er hið danska búsetuhugtak sambærilegt búsetuhugtakinu í 4. gr. OECD-fyrirmyndarinnar. Þessi skilningur hefur verið staðfestur af dönskum dómstólum, sbr. TFS 1994, 184 H. Ekki er ástæða til að ætla að annað gildi hér á landi.

Á búsetuhugtakið í þessum víða skilningi reynir aðallega við flutning af landi brott. Þó verður að viðurkenna að ekki eru til margir dómur eða úrskurðir sem unnt er að styðja hina rúmu túlkun við. Jafnvel er unnt að halda því fram að umræddar réttarheimildir bendi til hins gagnstæða, að búsetuhugtakið samkvæmt íslenskum rétti sé tiltölulega þröngt. Eftir að ákveðið var að tengja búsetuhugtakið við lögheimili með 2. mgr. 1. gr. laga nr. 40/1978 hafi efni þess nefnilega þrengst.¹⁷ Heimilisfesti eða búseta (d. bopæl) hafi semsé breyst í fastan bústað (d. bolig) sem er örlítið þrengra hugtak en heimili.¹⁸ Í þessu sambandi má þó ekki gleyma því að ákvæði lögheimilislaga eru umfram allt til viðmiðunar við ákvörðun heimilisfestar. Víki þau frá ákvæðum skattalaga ber því ekki að fara eftir þeim.

Með heimili eða bústað (d. bolig) í ofangreindri merkingu er að öðru jöfnu átt við húsnæði þar sem unnt er að búa og hafa þau not af sem títt er um vistarverur manna, það er næra sig, sofa og ganga erinda sinna. Þetta eru lágmarkskröfur. Heimili í þessum skilningi telst því miðstöð persónuhagsmuna manns. Að jafnaði er þetta hinn fasti bústaður þar sem manni er skylt að telja lögheimili sitt samkvæmt lögum nr. 21/1990.¹⁹ Húsnæðið þarf út af fyrir sig ekki að fullnægja kröfum byggingaryfirvalda til að

teljast íbúð. Ósamþykkt húsnæði getur því skapað heimilisfesti eða búsetu samkvæmt skattalögum. Hins vegar myndu einstök herbergi vart teljast fullnægjandi enda eru þau í flestum tilvikum aðeins tímabundinn dvalarstaður. Í þeim getur maður sem sé aðeins sofið, en ekki gengið erinda sinna eða fætt sig.

Ekki er skilyrði að maður búi einn eða með fjölskyldu sinni í húsnæðinu. Maður sem býr inni á annarri fjölskyldu myndi því teljast eiga þar heima.²⁰ Sama gildir um sambúðaraðila.²¹ Sérstakar reglur gilda þó um námsmenn, þar á meðal skiptinema sem dvelja um stundarsakir í öðru landi. Í þeirra tilviki er yfirleitt krafist ríkari tengsla við land en búsetu til að skapa fulla skattskyldu. Þá er ekki heldur gerð krafa um að maður eigi sjálfur húsnæðið sem hann býr í. Leiguhúsnæði getur því verið grundvöllur heimilisfestar jafnt sem eignaríbúð.²² Sé um leigubúð að ræða má leigan þó ekki vera til mjög skamms tíma. Helgast það af því að um framtíðarbústað verður að vera að ræða, sbr. orðið „framvegis“ hér að framan. Tæplega er þó unnt að nefna neinn lágmarksleigutíma í því sambandi.

2.1.1.1 Aðrir íbúðarmöguleikar
Lágmarksskilyrði þess að maður öðlist heimilisfesti eða teljast búsettur á Íslandi samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL er að hann hafi íbúð til umráða.²³ Vegna kröfunnar

17 Sjá lög nr. 35/1960 um lögheimili. Þetta skilaði sér svo inni í reglug. nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. a., b. og c. lið 2. mgr. 1. gr.

18 Sbr. dóm héraðsdóms dags. 29. des. 1999 í málinu Auður Elisabeth Valdemarsdóttir gegn fjármálaráðherra vegna ríkisskattstjóra og íslenska ríkisins, en þar segir m.a.: „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.“ Hæstiréttur staðfesti þennan dóm að mestu leyti með vísan til forsendna hans, sbr. HRD 2000/3587. Um muninn á bopæl eða heimilisfesti/búsetu og bolig eða heimili/bústað í dónskum rétti, sjá til fróðleiks Jörn Qvist, U 1990B, 453 og Bent Munch Pedersen, TFS 1991 nr. 125, bls. 263.

19 Sjá 1. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili, en þar segir: „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 tómtöndum sínum, hefur heimilismuni sína og svefnstaður hans er þegar

hann er ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika.“

20 Algengast er að þetta eigi við um börn, það er afkomendur foreldra, og foreldra barna þótt það sé kannski orðið fátíðara í seinni tíð.

21 Þetta verður þó að meta í hverju tilviki fyrir sig, sbr. TFS 1998, 660 H. Atvik voru þau að maður vann og dvaldi til skiptis 28 daga á borpalli í Miðausturlöndum og í Danmörku. Í málinu lá fyrir að skattfyrvöld töldu manninn ekki skattskyldan vegna tekna sem hann hafði aflað árið 1983 og fyrr og var því aðeins deilt um það hvort hann hefði öðlast fulla skattskyldu árið 1984 og 1985. Árið 1984 hafði maðurinn eignast barn með konu sem var búsett í Danmörku og gisti maðurinn hjá henni endrum og sinnum. Þrátt fyrir það voru þau ekki talin vera í sambúð sem hjón. Engin breyting hafði heldur orðið á lífi mannsins við fæðingu barnsins. Með vísan til þessa var ekki talið að hann væri búsettur í Danmörku í skilningi 1. tl. 1. gr. kelduskattalaganna, sbr. 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL.

22 Sjá Aage Michelsen, bls. 127.

23 Sjá Aage Michelsen, bls. 127.

um að íbúðin sé framtíðarbústaður verður hún að vera heilsársbústaður.²⁴ Að jafnaði koma aðeins skráð íbúðarhús til greina í því sambandi. Sumarbústaðir eru því eðli málsins samkvæmt útilokaðir.²⁵ Í þessu sambandi ber þó að hafa í huga að nú til dags er unnt að nota marga sumarbústaði til dvalar allan ársins hring. Þegar svo stendur á verður því að meta það heildstætt í hverju tilviki fyrir sig hvort vistin í sumarbústaðnum geti skapað skattskyldu á grundvelli búsetu samkvæmt l. tl. l. mgr. l. gr. SL eða ekki.²⁶ Sama gildir þegar um vinnubúðir er að ræða þar sem þær eru yfirleitt ekki varanlegar.

Mönnum hefur verið talið heimilt að telja lögheimili sitt í sumarbústaði í frístunda byggð. Ekki alls fyrir löngu féll dómur í Hæstarétti þar sem slík krafa var staðfest.²⁷ Í málinu var ágreiningslaust að umrætt húsnæði fullnægði öllum skilyrðum til varanlegrar búsetu í því. Af þeim sökum var ekki talið unnt að synja stefndu (fjölskylda) um lögheimilisráningu í sumarbústaðnum.²⁸ Þá má nefna að Þjóðskrá hefur veitt samþykki sitt fyrir því að

starfsmenn ítalska verktakafyrirtækisins Impregilo, sem dvelja eða hyggjast dvelja hér á landi, sex mánuði eða lengur, megi telja lögheimili sitt í vinnubúðum á Austurlandi. Þetta er í samræmi við samkomulag Impregilo og viðkomandi sveitarfélaga um byggingu fernna vinnubúða eða þorpa í nágrenni við virkjunina.²⁹

2.1.2 Flutningur til landsins

Til að öðlast fulla skattskyldu samkvæmt l. tl. l. mgr. l. gr. SL eru umráð yfir íbúðarhúsnæði eða sambærilegri aðstöðu nauðsynlegt skilyrði til að heimilisfesti eða búseta stofnist.³⁰ Afli erlendis búsettur maður sér íbúðar hér á landi er því eðlilegt að spurt sé hvort hann verði þá ekki skattskyldur um leið og hann undirritar kaupsamning eða afsal um hana? Nei svo einfalt er þetta ekki. Meira þarf til en eignarhaldið eitt og sér.³¹ Erlendis búsettir menn, sem kaupa sér íbúð hér á landi, öðlast ekki skattskyldu nema þeir flytji jafnframt til landsins með það í hyggju að búa hér framvegis.³² Eins er þessu farið um þá sem taka húsnæði á leigu.

24 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 671-672.

25 Í tveimur landsskattaréttisúrskurðum frá 1990, sbr. TFS 1990, 163 og TFS 1990, 164 var staðfest að dvöl jafnvel um langan tíma í sumarbústað í Danmörku skapaði ekki búsetu þar í landi. Í TFS 1990, 164 nýtti skattaðili ekki bústaðinn þegar hann dvaldi í Danmörku í erindagjörðum sínum þar sem hann gisti á hóteli. Í TFS 1990, 163 var hins vegar upplýst að skattaðili nýtti sumarbústaðinn þegar hann tók þátt í rekstri minkabús á bújörð, er hann hafði leigt syni sínum, á álagstímum. Seinni úrskurðurinn sætti nokkurri gagnrýni vegna þess að fyrir lá að tengsl mannsins við Danmörku voru meiri en við það land sem hann var talinn heimilisfastur í, sjá nánar Aage Michelsen, bls. 136.

26 Menn eru almennt sammála um að eitthvað meira þurfi til að koma en búsetumöguleiki svo að sumarhús geti skapað skattskyldu vegna búsetu, sjá nánar Aage Michelsen, bls. 133-134. Mattsson, bls. 37.

27 Sbr. HRD 2005/1534 dags. 14. apríl 2005 í málinu nr. 327/2004.

28 Samkvæmt l. gr. laga nr. 149/2006 hefur mönnum nú verið bannað að telja lögheimili sitt í frístundabyggð, sbr. frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 21/1991 um lögheimili og skipulags- og byggingarlögum, nr. 73/1997, með síðari breytingum (<http://www.althingi.is/altext/133/s/0221.html>). Samþykki þessara laga hafa þó enga þýðingu umráða yfir sumarbústað varðandi mat á heimilisfesti manns. Sjá til hlíðsjónar YSÚ 327/2004 sem varðaði það álitamál hvort

maður ætti rétt á vaxtabótum vegna búsetu í sumarbústað.

29 Staersta þorpið er við Kárahnjúkastíflu og nefnist Laugarás. Vinnubúðirnar við aðkomugöng nr. 1 nefnast Teigsbjarg, búðir við aðkomugöng nr. 2 Öxará og búðir við aðkomugöng nr. 3 Tunga. Sjá nánar vefslóðina <http://www.karahnjukur.is/article.asp?ArtId=662&catID=361>

30 Sjá Aage Michelsen, bls. 140 og áfram.

31 Sjá umræðuna í Danmörku um og eftir 1990 um álitaefnið hvort ótakmörkuð skattskylda vegna búsetu væri háð raunverulegri notkun íbúðar af ákveðnum gæðum (d. vis kvalificeret faktisk benyttelse) milli Jørn Qvist í U 1991B, 449 og Poul Erik Hjerrild-Nielsen í U 1991B, 190. Ítarlega umfjöllun um þessi afnot er einnig að finna hjá Aage Michelsen; International skatteret, bls. 134 og áfram.

32 Auðvitað væri æskilegt að lögfesta þetta til að taka af öll tvímæli eins og Danir hafa gert, sbr. § 7. í kelduskattalögum, er hljóðar svo: „For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende. — Stk. 2. For personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, samt personer omfattet af lov om midlertidig opholdstilladelse til visse personer fra det tidligere Jugoslavien m.v. eller lov om midlertidig opholdstilladelse til nødstedte fra Kosovo-provinsen i Forbundsrepublikken Jugoslavien (Kosovonødvøgen) indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven.“

Við þessar aðstæður er matið á skattskyldunni sem sagt huglægt. Eins og endranær í skattaréttinum skiptir þó ekki máli hvað skattaðili segir sjálfur um áform sín heldur hvaða ályktanir unnt er að draga af staðreyndum málsins, það er atferli mannsins almennt séð.³³ Umfram allt ber því að kanna hvort maður komi til landsins og dvelji einhvern lágmarkstíma, svo og hvers eðlis dvöl hans er. Það getur auðvitað verið álitamál hvað felst í því að búa hér framvegis, tilvikin eru nefnilega svo mörg og því er rétt að skoða það aðeins nánar. Í því sambandi ber þó að undirstrika að sönnunarbyrðin fyrir því að maður sem flyst til landsins hafi öðlast heimilisfesti hér á landi hvílir umfram allt á skattfyrivöldum.³⁴

2.1.2.1 Afnot íbúðar – heimilishald

Sú dvöl sem skapað getur fulla skattskyldu á grundvelli 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL er ólík þeirri dvöl sem um ræðir í 3. tl. sama ákvæðis. Helgast það af því að dvalarstaðurinn er íbúð en ekki herbergi. Tengslin við landið eru því augljóslega sterkari sem þýðir að tíminn, sem maður þarf að dvelja í landinu til að öðlast fullu skattskyldu, er hugsanlega skemmri. Viðmiðið 183 daga samfelld dvöl í landinu á sérhverju 12 mánaða tímabili á því ekki við undir þessum kringumstæðum. Á hinn bóginn má telja næsta öruggt að einstakar heimsóknir séu ekki fullnægjandi til að

skapa ótakmarkaða skattskyldu. Einhvers staðar þar á milli hlýtur skattskyldan því að liggja.

Í Danmörku er t.d. litið svo á að maður öðlist fulla skattskyldu við slíkar aðstæður eftir þriggja mánaða samfellda dvöl, það er 91 dag. Ef ekki er um samfellda dvöl að ræða heldur einstaka dvalardaga öðlast maður hins vegar fulla skattskyldu þegar heildarfjöldi einstakra dvalardaga er kominn yfir 180 daga á sérhverju tólf mánaða tímabili.³⁵ Þetta getur haft þýðingu ef maður kaupir hús í Danmörku fyrir maka sinn og barn/börn en heldur áfram að búa og vinna erlendis.³⁶ Maður getur þá heimsótt Danmörk endrum og sinnum og svo framarlega sem fjöldi dvalardaga fer ekki yfir 180 daga á sérhverju tólf mánaða tímabili þarf hann ekki að óttast að verða skattskyldur.³⁷ Álitamál er hvort þetta gildir einnig hér á landi, réttarheimildirnar eru jú eins að þessu leyti.

Auk tímans sem maður dvelst í landinu verður að ætla að eðli dvalar geti skipt máli. Afli maður sér húsnaðis til að búa í ákveðinn tíma vegna vinnu eða sjálfstæðrar starfsemi öðlast hann fulla skattskyldu frá lokum flutningsdags, það er ekki vafi.³⁸ Komi maður hingað til lands í frí eða í öðrum hliðstæðum tilgangi gegnir hins vegar öðru máli. Þá verður að fara varlegar í sakirnar. Hugsanlega gildir hið sama þegar um einstaka vinnudaga er að ræða t.d. íþróttakeppni, hljómleika o.fl.³⁹

33 Ekki er unnt að útiloka að hin huglæga afstaða vegi þyngra í innflutningsmálum en útflutningsmálum. Stafar það sumpart af því að sönnunarbyrðin hvílir á skattfyrivöldum í fyrirtöldu málum en skattaðilum í þeim síðartöldu.

34 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 671.

35 Sbr. Álagningarleiðbeiningarnar (Ligningsvejledningen) 2004-2 D.A. 1.11. Við ákvörðun á dvöl í Danmörku reiknast sérhver byrjaður dagur sem heill dagur.

36 Sbr. U 1964, 403 U. Málið fjallar um skattskyldu bandarískrs ríkisborgara sem var sendur til Evrópu til að gæta hagsmuna ákveðins fyrirtækis í Norður Evrópu þar á meðal Danmörku. Við flutning mannsins frá Bandaríkjunum leigði hann út íbúð sína til tveggja ára. Fjöldskylda mannsins, er flutti með honum til Evrópu, leigði einbýlishús í Danmörku til tveggja ára og dvaldi maðurinn þar að undanskýldum þeim tíma sem hann var á ferðalögum vegna starfs síns. Dæmt að maðurinn væri skattskyldur í Danmörku samkvæmt 2. tl. 1. gr. ríkisskattalaganna, sbr. 3. tl. 1. mgr. 1. gr. SL, þann tíma sem hann dvaldi í Danmörku.

37 Sbr. Tfs 1992, 388 LSR þar sem þetta varð niðurstaðan. Nánar um dóminn, sjá Aage Michelsen, bls. 141.

38 Oft er þó mjótt mundangshófið, sbr. Tfs 2003, 649 ØLD og Tfs 1987, 195 LSR. Síðara málið er sérstakt vegna þess að þar var um að ræða mjög skamma dvöl í Danmörku. Skattaðili hafði starfað sem útsendur starfsmaður í mörg ár og bar ekki fulla skattskyldu í Danmörku þegar atvik málsins gerðust. Árið 1979 keypti maðurinn hús í Danmörku og flutti inn í það ásamt eiginkonu sinni. Maðurinn bjó síðan í húsinu í tæplega mánuð uns hann var sendur úr landi til vinnu á ný. Eigi að síður taldi Landsskattarétturinn fulla skattskyldu hafa stofnast og það sem mestu máli skipti í því sambandi var sú staðreynd, að þegar maðurinn keypti húsið og flutti inn í það, hafði hann í hyggju að setjast að í Danmörku og búa þar framvegis, þar sem vinnuveitandi mannsins hafði tjáð honum, að ekki yrði unnt að bjóða honum störf sem útsendum starfsmanni í framtíðinni.

39 Sjá Aage Michelsen, bls. 142. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 675-676.

Atvinnumaður í fótbolta sem á íbúð hér á landi myndi því ekki öðlast skattskyldu frá lokum knattleiks með íslenska landsliðinu á Laugardagsvelli eitt einstakt skipti, jafnvel ekki tvö eða þrjú á sama ári.⁴⁰ Eins myndi þessu vera háttað ef erlendis búsettur söngvari, sem á íbúð hér á landi, héldi hljómléika í Háskólabíói.⁴¹ Þegar um vinnu er að ræða hlýtur því að verða að ganga út frá því hvort um sé að ræða ótímabundna vinnu eða tilfallandi störf.

2.1.2.2 Þýðing lögheimilisskráningar

Það er ýmist að menn vilji bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi eða ekki. Þannig er sjálfgefið að þeir vilja forðast að öðlast skattskyldu hér á landi ef skattarnir í því landi, sem þeir búa í, eru lægri en hér á landi. Ef aðeins má skattleggja tekjur þeirra í upprunalandi teknanna kann þeim hins vegar að standa á sama. Jafnvel er hugsanlegt að þeir sækist beinlínis eftir að öðlast fulla skattskyldu hér á landi þar sem almannatryggingar, heilbrigðisþjónusta o.fl. er kannski betri. Þegar svo stendur á er freistandi að skrá lögheimili sitt í íbúð hér

á landi og láta líta svo út að maður eigi þar heima.

Vegna samkeyrslu framtalsskyldra aðila við þjóðskrána fær maður því örugglega heimilisfesti hér á landi samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL, að minnsta kosti þar til annað kemur í ljós.⁴² Ef skattyfirvöld véfengja skattskyldu hans síðar á þeim grundvelli að hann dveljist ekki á landinu eða dvöl hans sé svo skammvinn að hún skipti ekki máli við mat á skattskyldunni myndi lögheimilisskráningin ekki hafa þýðingu við mat á heimilisfestinni. Ekki er því unnt að öðlast fulla og ótakmarkaða skattskyldu á grundvelli lögheimilisskráningar einnar saman.⁴³ Búi maður ekki að staðaldri í þeirri íbúð sem maður er skráður í myndi því vera lítið á lögheimilisskráninguna sem málamyndagerning. Svo sem alkunna er binda slíkir samningar ekki skattaðila og þá ekki heldur skattyfirvöld.

2.2 Viðvarandi dvöl

Auk búsetu getur maður öðlast fulla skattskyldu vegna dvalar. Með búsetu er eins og áður sagði átt við umræð yfir íbúð. Dvöl

40 Ekki hefur reynt á slík mál hér á landi. Í Danmörku hefur það hins vegar gerst tvisvar. Réttarframkvæmd er þó svolítið misvísandi og dregur það úr vægi málanna. Í fyrra dæminu var knattspyrnumaður þannig ekki talinn hafa öðlast fulla skattskyldu í Danmörku vegna þátttöku í landsleik og knattleik á vegum ensks félagsliðs hans þar í landi. Í síðara dæminu taldi álagningarráðið að hjólréiðakappi hefði öðlast skattskyldu vegna þátttöku í sex daga reiðhólakeppni. Álitamál er þó hvort ekki hafi verið gengið of langt í því tilvik. Frá því síðari úrskurðurinn gekk hefur afstaðan enda verið milduð og byggt það á fordæmum frá Landskattaréttinum, sbr. næstu tilvísun hér á eftir.

41 Sbr. TFS 1997, 590 LSR er breytti úrskurði álagningarráðsins um skattskyldu óperusöngkonu vegna hljómléikahalds. Var dæmt að eingöngu dvöl í tengslum við reglubundna vinnu gæti skapað skattskyldu. Einstakir tónleikar, sem óperusöngkonan hélt, fullnægðu ekki því skilyrði og var hún því ekki talin bera fulla skattskyldu. Álagningarráðið hefur síðan fylgt þessu fordæmi, sbr. TFS 2002, 504 LR, en þar var 1. 7 eða 14 daga dvöl vegna undirbúnings fyrir kennslu, sem átti að fara fram í Sviss, ekki talin skapa skattskyldu á grundvelli dvalar, sbr. 2. tl. 1. gr. kelduskattalaganna sem er samhljóða 3. tl. 1. mgr. 1. gr. SL.

42 Slík skattskylda getur verið eftirsóknarverð vegna möguleika á að fá barnabætur og vaxtabætur.

43 Í LSR 1981.99 hélt maður því fram að hann væri ótakmarkað skattskyldur í Danmörku samkvæmt 1. tl. 1. gr. kelduskattalaganna, sbr. 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL, þar sem hann væri með skráð lögheimili sitt þar í landi. Landskattarétturinn taldi að ekki fælust í tilkynningu til almannaskráningarinnar slík búsetuleg tengsl við Danmörku að maðurinn teldist ótakmarkað skattskyldur þar. Áhrif lögheimilisskráningar kemur þó ef til vill enn skýrar fram í TFS 1984, 448, einkum dómi ÖLD 10/9 1982. Hinn 13. júní 1977 tilkynntu hjón almannaskráningunni (d. folkeregistret) að þau væru flutt til Danmerkur frá Englandi. Flutningur frá Danmörku til Englands var svo tilkynntur hinn 4. sept. 1979. Í málinu lá einnig fyrir að hjónin höfðu sótt um dvalarleyfi í Danmörku 1976, 1977, 1978 og 1979 til fimm ára. Maðurinn var breskur ríkisborgari. Konan var fædd í Danmörku. Maðurinn, sem var fyrrverandi yfirmaður í breska hernum, hafði farið á eftirlaun 1963. Í framhaldi keyptu hjónin hús á Spáni þar sem þau dvöldu helming ársins. Hinn hlutann dvöldu þau til skiptis í Englandi og Danmörku. Undir rekstri málsins var upplýst að konan hafði erft helming af húsi eftir móður sína sem hún afsalaði strax til bróður síns. Hjónin gistu svo hjá bróðurnum þegar þau dvöldu í Danmörku, ca 4 til 5 mán. ári. Með vísan til þess hvernig dvöl fólksins í Danmörku var háttað taldi landsrétturinn þau ekki bera fulla skattskyldu í Danmörku tekjuárið 1977 og skipti ekki máli í því sambandi þótt hjónin hefðu fengið dvalarleyfi og verið skráð hjá almannaskráningunni sem lögheimilisfastir aðilar.

tekur hins vegar umfam allt til staðsetningar manns innan umráðsvaldis hlutaðeigandi lands í tíma og rúmi. Ekki er gerð krafa um að maður hafi íbúð til umráða heldur er nóg að hann sé staddur hér á landi í ákvæðinn lágmarkstíma.⁴⁴ Hvar eða hvernig hann býr er því aukaatriði. Í dvöl felst því almennt lausari tengsl við land en þegar um búsetu er að ræða. Til að maður öðlist fulla skattskyldu er því eðlilegt að gera kröfu um að hann verði að dvelja fleiri daga í landinu en við stofnun skattskyldu vegna búsetu.

Ákvæði um stofnun fullrar skattskyldu vegna dvalar hér á landi samkvæmt 3. tl. 1. mgr. 1. gr. SL er einmitt þessu marki brennt. Eftir því öðlast maður ekki fulla skattskyldu fyrr en hann hefur dvalist hér á landi lengur en samtals 183 daga á sérhverju tólf mánaða tímabili.⁴⁵ Viðmiðunartímabil skattskyldunnar er sérhverjir tólf mánuðir. Getur það því fallið á tvö almanaksár. Þetta hefur þó ekki ætíð verið svo.⁴⁶ Fram til 1995 var miðað við fjölda dvalardaga á sama almanaksári.⁴⁷ Gat maður því dvalið hér á landi upp undir ár án þess að öðlast fulla skattskyldu. Svo var t.d. ef hann kom hingað til lands í byrjun júlí fyrra árið og fór af landi brott fyrir lok júlí síðara árið. Heildarfjöldi daga gat því verið 180+180 eða 360 almanaksdagar.

Ekki skiptir máli í hvaða tilgangi maður dvelst í landinu.⁴⁸ Maður sem verður innlyksa hér á landi vegna ófriðar í heimalandi sínu myndi því öðlast fulla skattskyldu þegar fjöldi dvalardaga væri kominn yfir 183 á einhverju tólf mánaða tímabili.⁴⁹ Sama máli myndi gegna um mann sem dæmdur væri í fangelsi.⁵⁰ Í ákvæðinu er talað um dvöl hér á landi og tekur það aðallega til fastalandsins, þar með talið allar eyjar sem tilheyrja því. Meira álitamál er aftur á móti um dvöl úti á rúmsjó t. d. um borð í borþalli sem reistur væri undan ströndum landsins til olíuvinnslu. Í Danmörku er ekki talið að dvöl á slíkum stað skapi skattskyldu samkvæmt 2. tl. 1. mgr. 1. gr. kelduskattslaganna sem er samhljóða hinu íslenska ákvæði.⁵¹ Með hliðsjón af því verður að telja víst að niðurstaðan hér á landi yrði sú sama.

Dvöl skapar því aðeins skattskyldu að hún sé samfelld, það er óslitin. Til samfelldrar dvalar telst eðlileg fjarvera héðan af landi vegna orlofs og þess háttar. Orlof er að jafnaði 24 virkir dagar, það er fjórar vikur á ári. Heildardagafjöldinn, sem maður getur verið fjarverandi vegna orlofs, án þess að dvöl manns rofni er því að minnsta kosti 24+8 eða 32 almanaksdagar. Aðrir þess háttar dagar og orlof koma svo til viðbótar þessum heildardagafjölda. Hér til teljast einkum

44 Sjá Aage Michelsen, bls. 143 og áfram. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 676 og áfram. Mattsson, bls. 33 og áfram.

45 Í lögum nr. 74/1921 voru ekki bein ákvæði um skattskyldu vegna dvalar. Full þörf var þó fyrir þau. Í fyrri heimstýrjöldinni komu þannig mörg álitamál um vegna skattskyldu í kjölfar dvalar upp að vísu ekki hér á landi, en í nágrennalöndum okkar, sbr. Nils Mattsson, bls. 33. Þótt ákvæði um skattskyldu vegna dvalar hafi skort í skattalögum þýðir það ekki að hún hafi verið þýðingarlaus. Í reglugerð nr. 90/1921 var litið á samfellda dvöl í sex mánuði eða lengur sem igildi heimilisfestar, sbr. 3. málsl. 1. mgr. 1. gr., er hljóðaði svo: „Í þessu sambandi eru þeir taldir hér heimilisfastir, sem dvalist hafa hér á landi helming skattársins eða lengur.“ Til að koma fram skattskyldu er þó hugsanlegt að hlutaðeigandi hafi þurft að dvelja í íbúð, sbr. HRD: 1944/102.

46 Ákvæði 3. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 var upphaflega svohljóðandi: „Þeim sem dvelja hér á landi lengur en samtals 183 daga á sama almanaksári, þar með talin eðlileg fjarvera héðan af landi vegna orlofs og þess háttar.“

47 Breytt með 1. gr. laga nr. 145/1995.

48 Sjá Aage Michelsen, bls. 45, Mattsson, bls. 33, Zimmer, bls. 118. Úr réttarframkvæmd hér á landi, sjá til fróðleiks HRD: 1944/102. Maður, sem kyrrsettur var hér á landi vegna seinni heimstýrjaldarinnar, ekki talinn heimilisfastur hér á landi samkvæmt 1. gr. laga nr. 6/1936, um tekjuskatt og eignarskatt, sem var svohljóðandi: „Hver maður heimilisfastur hér á landi er skyldur til, með þeim takmörkunum, sem settar eru í lögum þessum, að greiða skatt í ríkissjóð af tekjum sínum ...“ Hins vegar var hann talinn bera takmarkaða skattskyldu af tilteknum tekjum samkvæmt 2. gr. laganna. Í lögum nr. 6/1936 var ekki ákvæði um fulla skattskyldu vegna dvalar. Ösennilegt verður að telja að þessi dómur hafi nokkurt fordæmisgildi í dag.

49 Sbr. RÁ 1945 Fi 544 og RÁ 1947 Fi 455. Í síðara málinu var um að ræða Englending sem verið hafði í Svþjóð í fríi 1939 þegar stríðið braust út.

50 Í TFS 1987, 464 SKD sagði skattaráðuneytið að nauðungardvöl í Danmörku í sex mánuði vegna innköllunar á vegabréfi gæti leitt til skattskyldu vegna samfelldrar dvalar.

51 Sjá Aage Michelsen, bls. 143. Niels Winther-Sørensen; Skatteretten 1, 2004, bls. 676, einkum tilvísun 20.

almennir frídagar, en í venjulegu meðalári eru þeir um 12. Hvort unnt sé að bæta við fleiri dögum er hins vegar álitamál. Líklegt verður þó svo að telja.

Í Danmörku hefur lengi verið fylgt hliðstæðri reglu í þessu efni og gildir varðandi ákvörðun á fullri skattskyldu vegna dvalar í kjölfar öflunar íbúðarhúsnæðis að breyttum breytanda. Samfelld dvöl erlendis í allt að 90 daga slíti því ekki samfelldri dvöl í landinu. Sama gildir um einstaka fjarvistardaga erlendis svo fremi að heildardagafjöldi á sérhverju tólf mánaða tímabili fari ekki yfir 180.⁵² Hin síðari ár hefur þó heldur dregið úr vægi þessarar reglu. Þannig hefur verið bent á að reglan geti leitt til skattskyldu í Danmörku þótt dvölin þar í landi sé skemmri en í hinu landinu.⁵³

Einnig hafa fallið dómur og úrskurðir, þar sem menn, sem vinna í Danmörku á virkum dögum, en fara heim til sín um helgar, hafa ekki verið álitnir skattskyldir vegna samfelldrar dvalar í landinu.⁵⁴ Sama gildir um menn sem vinna í Danmörku í tvær vikur og dvelja heima hjá sér með fjölskyldu sinni í tvær vikur. Rétt er þó að taka fram að slíkir menn geta auðvitað orðið

skattskyldir samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL vegna öflunar íbúðarhúsnæðis en þá á 3. tl. sömu greinar ekki við. Vegna skyldleika hins íslenska og danska ákvæðis er ekki ólíklegt að niðurstaðan verði hin sama hér á landi.

Í íslensku skattalögunum er engar sér reglur að finna um námsmenn og ferðamenn sem koma hingað til lands. Um þá gilda því sömu reglur og alla aðra. Þetta er að ýmsu leyti óheppilegt vegna þess að slíkir aðilar hyggjast sjaldan dvelja hér til langframa. Þar að auki viðhalda þeir líka oftast nær heimilisfesti sinni í því landi sem þeir koma frá og getur skortur á reglum um réttarstöðu þeirra því auðveldlega leitt til tvískattlagningar vegna heimilisfestar í tveimur eða fleiri löndum. Þess vegna hafa mörg ríki sett ákveðnar reglur um námsmenn og ferðamenn þar sem krafist er lengri samfelldrar dvalar en 183 daga á sérhverju tólf mánaða tímabili til að öðlast skattskyldu. Í Danmörku t. d. er miðað við 365 daga dvöl á tveggja ára tímabili.⁵⁵

Dvelji maður hér á landi samfelldt lengur en 183 daga á sérhverjum tólf mánuðum öðlast hann fulla skattskyldu samkvæmt 3. tl. 1. mgr. 1. gr. SL. Skattskyldan reiknast þó frá lokum flutningsdags hingað til lands eins og

52 Í LSR 1976.1 taldi landsskattarétturinn t. d. ekki að tveggja mánaða orlof erlendis væri dvöl sem ryfi samfellda dvöl í Danmörku samkvæmt 2. tl. 1. mgr. 1. gr. kelduskattalaganna, sbr. 3. tl. 1. mgr. 1. gr. SL.

53 Sjá Aage Michelsen, bls. 143-144. Niels Winther-Sørensen; Skatteretten 1, 2004, bls. 677, einkum tilvísun 22 á þeirri síðu. Um framkvæmdina í Noregi og Svíþjóð, sjá Zimmer, bls. 119, Mattsson, bls. 34.

54 Sbr. TFS 1986, 313 LSR, en þar var deilt um skattskyldu Þjóðverja, sem vann í Danmörku frá um kl. 12 á mánudegi til um kl. 17 á föstudegi. Þá fór Þjóðverjinn heim til Þýskalands þar sem hann dvaldi með fjölskyldu sinni. Í Danmörku gisti Þjóðverjinn á skrifstofu (ekki íbúð) fyrirtækis síns. Landsskattarétturinn komst að þeirri niðurstöðu, að hin reglulega dvöl mannsins í Þýskalandi, gerði að verkum að ekki væri unnt að líta svo á að hann dvaldist samfelldt í Danmörku í sex mánuði eða lengri tíma. Fróðlegt er hins vegar að bera þessa niðurstöðu saman við RÁ 1997 reifun 25, en þar reyndi á skattskyldu manns vegna dvalar í Svíþjóð sem byggðist á ákvæði um stadigvarande vistelse, það er samfelldri dvöl, en andstætt því sem gildir í Danmörku og hér á landi er enginn lágmarksdagafjöldi tiltekinn í því ákvæði. Í málinu var deilt um skattskyldu manns sem vann í Svíþjóð frá janúar 1994 til apríl 1995, það er sextán mánuði. Maðurinn var framkvæmdastjóri sænsks fyrirtækis í Helsingborg. Einnig heyrði undir hann ábyrgð á útibúi í Danmörku og Noregi. Maðurinn átti heima í Hollandi þar sem fjölskylda hans bjó.

Kom hann jafnan til Svíþjóðar á mánudagsmorgni og fór til Hollands á föstudagseftirmiðegi. Maðurinn dvaldi svo í Svíþjóð alla vikuna að undanskyldum einum til tveimur dögum vegna heimsóknar til Danmerkur og Noregs. Tímabilið frá janúar 1994 til apríl 1995 var maðurinn talinn hafa dvalið samfelldt í Svíþjóð og bæri hann því fulla skattskyldu í því ríki.

55 Sbr. 2. mgr. (stk) 8. gr. er hljóðar svo: „For personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til § 1, nr. 2, først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.“

56 Sbr. 2. málsl. 3. mgr. 1. gr. reglugl. nr. 245/1963 en hún hljóðar svo: „Erlendir ríkisborgarar, ríkisfangslausir menn og aðrir, sem hér hafa dvalið í 6 mánuði eða lengur, skulu taldir bera ótakmarkaða skattskyldu frá því að dvalartíminn hófst.“ Í Danmörku er hliðstæða reglu að finna í 8. gr. kelduskattalaganna er hljóðar svo: „For de i § 1, nr. 2, nævnte personer indtræder skattepligten fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrunder skattepligten.“ Samkvæmt þessu hefst skattskyldan í Danmörku degi fyrr en hér á landi og er það í samræmi við meginregluna um að komu- og brottfaradagar teljist með við uppgjöf dvalar.

þegar um búsetu er að ræða.⁵⁶ Við ákvörðun á skattskyldunni skiptir ekki máli hvort um sé að ræða íslenska eða erlenda ríkisborgara. Allir eru undirsendir sömu reglu að þessu leyti.⁵⁷ Hvort skattskyldunni er fullnægt eða ekki fer þó líklega eftir því hvort maður skráir lögheimili sitt hér á landi eða ekki því annars er viðbúið að hann fái ekki sent skattframtal en undir því er framtal hans komið.⁵⁸

Útlendingar sem koma hingað byrja jafnan á því að dvelja hér á landi ákveðinn tíma. Ef þeim líkar dvölin er farið að athuga með kaup eða leigu á íbúð. Leiði það til þess að þeir afli sér slíkrar eignar öðlast þeir skattskyldu þegar við kaupin eða gerð leigusamnings um hana samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL. Vari dvölin samfelt lengur 183 daga ber hins vegar ávallt að miða upphaf skattskyldunnar við lok (til)flutningsdags. Við þessar aðstæður gengur 3. tl. 1. mgr. 1. gr. sem sé framar 1. tl. sömu greinar við ákvörðun skattskyldunnar.⁵⁹

2.3 Starfsmenn um borð í íslenskum skipum og flugvélum

Íslensk skip og flugvélar eru að mörgu leyti eins konar framlenging af landinu. Ekki er því óeðlilegt að tengja skattskyldu við dvöl um borð í þeim. Við ákvörðun á henni geta þó ýmis vandamál komið upp. Hversu víðtæk á skattskyldan að vera er t.d. ein spurning. Önnur varðar aftur á móti það hvort máli skipti við ákvörðun skattskyldunnar að maður búi á Íslandi eða erlendis, sé íslenskur eða erlendur ríkisborgari. Þessu svarar 4. tl.

1. mgr. 1. gr. SL svo að allir þeir sem starfa samtals lengur en 183 daga á sérhverju tólf mánaða tímabili um borð í íslensku loftfari eða skipi teljast skattskyldir að fullu hér á landi.

Hin ótakmarkaða skattskylda samkvæmt 4. tl. 1. mgr. 1. gr. SL tekur semsagt til allra sem starfa um borð í loftförum og skipum sem skráð eru hér á landi. Hins vegar kemur aðeins til hennar að maður sé ekki skattskyldur samkvæmt neinu öðru ákvæði 1. gr. SL. Ákvæði 4. tl. 1. mgr. 1. gr. SL er því eins konar varaskeifa sem unnt er að grípa til þegar aðrar lagaheimildir um ákvörðun fullrar skattskyldu þrýtur. Flug og siglingar eru alþjóðlegar atvinnugreinar. Þeir sem vinna við þær eru því oft og iðulega búsettir annars staðar en í því landi sem viðkomandi flutningatæki er skrásett í.⁶⁰

Að gera alla menn ótakmarkað skattskylda eftir ákveðinn lágmarkstíma án tillits til heimilisfestar eða ríkisfangs kann því ef til vill að draga úr ráðningarmöguleikum íslenskra flutningafyrirtækja. Helgast það umfram allt af því að hún veldur yfirleitt tvískattlagningu vegna tvöfaldrar heimilisfestar. Ekki er heldur álitamál að þessir aðilar bera takmarkaða skattskyldu á Íslandi samkvæmt 1. tl. 3. gr. SL. Í flestum tilvikum er sú skattskylda almennt fullnægjandi fyrir Ísland. Að ósekju mætti því fella þetta ákvæði niður eða í það minnsta íhuga hvort ekki beri að takmarka skattskylduna við þá sem hvergi eru annars staðar skattskyldir eða jafnvel láta skattskylduna aðeins ná til

57 Sjá 1. máls. 2. mgr. 1. gr. reglugl. nr. 245/1963.

58 Sbr. Mattsson, bls. 34.

59 Sbr. TFS 1998, 795 LSR. Maður nokkur starfaði hjá verktakafyrirtæki sem útsendur starfsmaður á árunum 1976-1996 og taldist því ekki ótakmarkað skattskyldur í Danmörku. Arið 1989 keypti eiginkona hans, sem maðurinn var þó ekki samvistum með, íbúð. Fyrir lá að maðurinn hafði ekki dvalið í íbúðinni. Arið 1994 kom maðurinn til Danmerkur til skýrslugjafar. Í framhaldi af því var hann um stundarsakir lagður inn á einkasjúkrahús. Hinn 1. mars 1996 (upphaf samfelldrar dvalar) kom maðurinn aftur til Danmerkur. Mánudí síðar keypti maðurinn og eiginkona hans saman íbúð í Danmörku. Hinn 26. apríl sama ár var maðurinn skráður með lögheimili í landinu. Maðurinn hóf síðan störf hjá ofanefndu verktakafyrirtæki í Danmörku 1. júní 1996. Álitamál var nú

við hvaða tímamark bæri að miða upphaf skattskyldu hans. Samkvæmt 1. tl. 1. gr. kelduskattalaganna er fyrst unnt að gera mann skattskyldan frá þeim degi er hann aflar sér íbúðar sem hann hyggst búa í framvegis, það er 1. apríl 1996. Samkvæmt 2. tl. sömu greinar miðast skattskyldan hins vegar við upphaf slíkrar samfelldrar dvalar sem veldur skattskyldu manns, það er 1. mars 1996, sem og varð niðurstaðan í þessu máli.

60 Samkvæmt OECD-fyrirmyndinni má skattleggja laun áhafna loftfara og skipa fyrirtækja í alþjóðlegum flutningum í því ríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn þess á sæti. Í flestum þeirra tvísköttunarsamninga sem Ísland hefur gert hefur landið þar sem skip er skráð skattlagningarréttinn. Laun starfsmanna um borð í loftförum má hins vegar venjulega aðeins skattleggja í því ríki sem þeir eiga heima.

íslenskra ríkisborgara.⁶¹

Skattskyldan tekur eingöngu til þeirra sem starfa um borð í loftfari og skipi sem skráð eru hér á landi. Með starfi er einkum átt við vinnu. Samkvæmt því verður þess vegna að vera um að ræða ráðningarsamband á milli manns og annars aðila. Þeir sem gegna starfi um borð í loftfari eða skipi, sem verktakar, eru af þeim sökum undanþegnir skattskyldu. Hins vegar skiptir ekki máli hvaða starfi maður gegnir um borð í umræddum tækjum. Skattskyldan tekur því jafnt til venjulegra áhafnarmedlima og annarra.⁶² Maður verður að gegna starfi um borð í íslensku loftfari eða skipi til að vera skattskyldur. Dvelji maður um borð í umræddum tækjum án þess að starfa er hann þess vegna undanþeginn skattskyldu samkvæmt þessu ákvæði.

Í 4. tl. 1. mgr. 1. gr. SL er talað um loftfar eða skip sem skráð er hér á landi. Skráningin verður því að vera samkvæmt íslenskum lögum um skráningu loftfara og skipa. Hins vegar er ekki skilyrði að eigandinn sé íslenskt fyrirtæki. Ef erlent fyrirtæki tekur á leigu loftfar eða skip, sem skráð er hér á landi, myndu þeir sem ráðnir væru til að gegna störfum um borð í þeim því sæta fullri skattskyldu hér á landi samkvæmt

þessu ákvæði. Skiptir ekki máli hvort þeir eru íslenskir eða erlendir ríkisborgarar. Taki íslenskt fyrirtæki á leigu erlent loftfar eða skip og mannar það erlendri áhöfn er hins vegar aðeins heimilt að skattleggja mennina ef vinnan er innt af hendi hér á landi, sbr. 1. tl. 3. gr. SL.⁶³

2.4 Íslenskir ríkisborgarar sem starfa erlendis á vegum utanríkisþjónustunnar eða alþjóðastofnana

Í skattalögum flestra þjóða er að finna ákvæði þess efnis að starfsmenn, sem gegna störfum á vegum utanríkisþjónustunnar og alþjóðastofnana, svo sem Sameinuðu þjóðanna o.fl. á erlendri grund skuli teljast heimilisfastir í því landi sem þeir eru ríkisborgarar.⁶⁴ Þetta helgast af því umræddir aðilar eru venjulega undanþegnir fullri skattskyldu í búsetulandinu af tekjum greiðslulandsins samkvæmt alþjóðalögum.⁶⁵ Hér á landi er hins vegar enga slíka reglu að finna og er því eðlilegt að menn velti fyrir sér skattalegri stöðu þeirra.

Fram til ársins 1979 voru íslenskir ríkisborgarar, sem fóru utan til starfa á vegum ríkisins eða alþjóðastofnana, almennt undanþegnir tekjuskatti af þeim launum sem þeir fengu fyrir starf sitt.⁶⁶ Þessi

61 Í Noregi og Svíþjóð er skattskyldan umfram allt takmörkuð. Danir notast hins vegar við svipað ákvæði og við. Öfugt við hið íslenska ákvæði takmarkast hið danska ákvæði við danska þegna, sbr. 3. tl. 1. gr. kelduskattalaganna, sem hljóðar svo: „danske statsborgere, der uden at være omfattet af bestemmelserne under nr. 1 og 2 gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her, medmindre de godtgør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet. Udenlandsk statsborger, der inden sin tjeneste eller sit ophold om bord senest har været skattepligtig her i landet i medfør af bestemmelserne i nærværende paragraf, sidestilles i denne forbindelse med dansk statsborger, ...”.

62 Hér til teljast flugmenn, flugfreyjur, vélstjórar um borð í flugvélum og sjómenn, rannsóknarmenn og jafnvel skipslæknar um borð í skipum.

63 Athuga þó 2. tl. 3. gr. SL.

64 Sjá til fróðleiks 4. tl. 1. mgr. 1. gr. dönsku kelduskattalaganna, er hljóðar svo: „danske statsborgere, som af den danske stat eller kommuner er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmeværende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn er danske

statsborgere, og de ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer.”

65 Sjá annars vegar 23. gr. og 34. gr. laga nr. 16/1971, um aðild Íslands að alþjóðasamningi um stjórnmálasamband og hins vegar 32. gr., 49. gr. og 66. gr. laga nr. 4/1978 um aðild Íslands að alþjóðasamningi um ræðissamband. Þar að auki eru laun sem ríki greiðir sendimönnum sínum yfirleitt undanþegin skatti í flestum tvísköttunarsamningum sem byggja á OECD-fyrirmyndinni, sbr. 1. mgr. 19. gr. Má því venjulega aðeins skattleggja þau í heimilisfestarlandi starfsmanns. Um starfsmenn Pröunarsamvinnustofnunar Íslands, sjá lög nr. 43/1981.

66 Sjá 5. gr. reglug. nr. 245/1963, sbr. 4. og 5. tl. er hljóða svo: (4) „Þeir, sem starfa erlendis í þjónustu íslenska ríkisins, eru undanþegnir tekjuskatti af þeim launum, sem þeir fá fyrir slík störf. Þeir einir teljast starfa erlendis í þessu sambandi, sem eru fastráðnir, settir eða skipaðir starfsmenn á vegum utanríkisráðuneytisins við sendiráð Íslands, hjá útsendum ræðismönnum, eða eru fastir fulltrúar Íslands við alþjóðlegar stofnanir sem Ísland er aðili að. — (5) Embættismenn, fulltrúar og aðrir, sem erlendis starfa hjá alþjóðastofnunum eða ríkjasamtökum, eru undanþegnir tekjuskatti af þeim launum, sem þeir fá fyrir slík störf skv. því, sem ákvæðið er í samningum þeim, sem Ísland er aðili að.”

skattafriðindi voru afnumin með lögum nr. 40/1978 og urðu umræddir aðilar þá skattskyldir af öllum tekjum sínum. Um leið var samþykkt að heimila þeim að draga greiddar staðaruppbætur frá tekjum og þurrkuðust þær því út. Skattskylda þessara aðila var þó ekki gerð með lögfestingu sérstaks ákvæðis svo sem eðlilegt hefði verið þar sem þeir teljast í raun ekki heimilisfastir hér á landi samkvæmt 1. gr. SL nema þeir eigi hér íbúð eða haldi íbúðarmöguleika sínum eftir flutning af landi brott.

Þess í stað er látið nægja að taka fram í greinargerð með 1. gr. frumvarps til laga nr. 40/1978, sbr. nú lög nr. 90/2003, að meðal þeirra sem teljast heimilisfastir í skilningi 1. t.l. 1. mgr. 1. gr. séu þeir íslenskir ríkisborgarar sem starfa erlendis á vegum íslenska ríkisins eða á vegum alþjóðastofnana.⁶⁷ Þessu til styrktar er svo bent á að umræddir aðilar ættu lögheimili hér á landi samkvæmt 2. mgr. 10. gr. laga nr. 35/1960 eins og henni var breytt með lögum nr. 42/1966.⁶⁸ Samræmi væri því milli lögheimilisskráningar og heimilisfestar. Þetta er út af fyrir sig allt gott og blessað. Vandamálið er aðeins að lögheimili er ekki algerlega það sama og heimilisfesti eða

búseta.⁶⁹

Hafi umræddir aðilar ekki íbúð til umráða hér á landi ríkir því fullkomin óvissa um ótakmarkaða skattskyldu þeirra. Þegar um starfsmenn utanríkisþjónustunnar er að ræða kemur það þó ekki að sök því þeir myndu í öllum tilvikum vera skattskyldir af launum sínum samkvæmt 2. t.l. 3. gr. SL.⁷⁰ Njóti maður launa frá alþjóðastofnun er hins vegar mjög líklegt að hann sleppi einfaldlega vegna þess að undir hælinn er lagt hvort íslenska ríkið hafi upplýsingar um þá.⁷¹ Ekki er þó hundrad í hættunni þar sem þessir starfsmenn eru í mörgum tilvikum undanþegnir skatti í alþjóðlegum samningum sem Ísland er aðili að og þegar svo er ástatt er ekki heimilt að skattleggja þá, sbr. 1. málsl. 2. t.l. A-liðar 30. gr. SL.⁷²

Sérstakar reglur gilda auk þess um starfsmenn Þróunarsamvinnustofnunar Íslands, sbr. lög nr. 43/1981. Þegar íslenskir ríkisborgarar fara til starfa í þróunarlöndum að framkvæmd samstarfsverkefna á hennar vegum sem launþegar skulu þeir njóta sömu kjara í skattamálum og íslenskir ríkisborgarar, er vinna hjá alþjóðlegum stofnunum.⁷³ Slíkir starfsmenn eru því undanþegnir tekjuskatti

67 Sjá Alþingistiðindi 1978-79, A-deild (þingskjal nr. 600), bls. 2567.

68 Sbr. nú 3. mgr. 10. gr. laga nr. 21/1990 er hljóðar svo: „Íslenskur ríkisborgari sem gegnir störfum erlendis á vegum ríkisins við sendiráð, fastanefnd eða ræðismannsskrifstofu og getur laun úr ríkissjóði, svo og íslenskur ríkisborgari sem er starfsmaður alþjóðastofnunar sem Ísland er aðili að, á lögheimili hér á landi hjá skyldfólki sínu eða venslafólki eða í því sveitarfélagi þar sem hann átti lögheimili er hann fór af landi brott. —Ákvæði 1. og 2. mgr. gilda einnig um skyldulið þeirra manna sem þar um ræðir og dvelst með þeim erlendis.“ Athugið að 1. mgr. fjallar um námsmenn og þá sem dvelja erlendis vegna veikinda.

69 Svo sem undirstrikað er í niðurlagi athugasemda við 1. gr. frumvarps til laga nr. 40/1978, en þar segir svo: „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, en úrskurði hans má skjóta til dómstóla.“

70 Sé hins vegar um aðrar tekjur að ræða orkar þetta tvímælis. Tökum hagnað af sölu hlutabréfa sem dæmi. Yfirleitt ber að skattleggja hann þar sem maður er heimilisfastur. Vegna friðhelgis sendiherra o. fl. getur því hugsanlega komið upp sú staða að hvoki sé unnt að gera þeim skatt í dvalarlandinu eða heimilisfestarlandinu. (Tvikkisskattlagning.) Eins er þessu farið um vexti. Rétt er þó

að minna á að ummælin í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 40/1978 varðandi skattalega stöðu sendiherra o. fl. eru afráttarlaus. Athugið einnig ákvæðin um vaxtabætur í þessu sambandi en samkvæmt 1. mgr. B-liðar 68. gr. SL geta aðeins heimilisfastir aðilar notið þeirra.

71 Til fróðleiks má benda á að samkvæmt 14. gr. bókunar um réttindi og hlunnindi starfsmanna Evrópusambandsins teljast þeir heimilisfastir í heimalandinu. Um framkvæmd þessa í Danmörku, sjá Aage Michelsen, bls. 131-132. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 693.

72 Um starfsmenn EFTA, sjá bókun við stofnsáttmála EFTA, sbr. C-deild stjórnartíðinda, auglýsing nr. 7/1970, um starfsmenn ESA, sjá bókarnir 6 og 7 í samningi EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls, sbr. C-deild stjórnartíðinda, auglýsing nr. 32/1993, um starfsmenn Norðurlandaráðs, sbr. 7. gr. samnings um réttarstöðu skrifstofu ráðherraefndar Norðurlanda og stjórnarnefndar Norðurlandaráðs sem birtur er sem fylgiskjal með lögum nr. 55/1989.

73 Athuga ber að þetta ákvæði virðist einkoráðast við skattakjör. Viðhald heimilisfestar í þessu tilviki er því ekki jafn mikið vandamál og þegar um starfsmenn alþjóðlegra stofnana er að ræða. En jafnvel þótt maður felldi niður heimilisfesti sína kæmi það ekki að sök því í flestum tilvikum yrði unnt að byggja skattlagninguna á 2. t.l. 3. gr. SL.

hér á landi vegna launa sem þeir fá greidd erlendis. Tekjuskattsundanþága þeirra er því rýmri en starfsmanna (íslensku) utanríkisþjónustunnar erlendis. Samkvæmt skattalögum nær skattfrelsi þeirra aðeins til staðaruppbótanna.⁷⁴ Launin eru því skattskyld. Starfsmenn annarra stofnana svo sem Rauða krossins, Þjóðkirkjunnar og fleiri innlendra stofnana njóta ekki hliðstæðra skattafríðinda. Þá geta þeir ekki heldur undanþegið greiddar staðaruppbætur skatti heldur fer frádráttur þeirra á móti greiddum dagpeningum alfarið eftir 1. tl. A-liðar 30. gr. SL.⁷⁵

2.5 Undanþága frá skattskyldu

Allir menn sem skattskyldir eru samkvæmt 1. gr. SL ber að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum nema þeir séu gagnert undanþegnir skatti samkvæmt lögum nr. 90/2003 eða öðrum lögum, þar með talið samningum sem Ísland er aðili að. Um undanþágu manna frá tekjuskatti eru ákvæði í 4. gr. SL og tekur hún aðallega til manna sem undanþegnir eru tekjuskatti samkvæmt sérlögum, sbr. 6. tl. greinarinnar. Hér til teljast einkum tveir hópar manna, annars vegar sendimenn erlendra ríkja, þar með talið sendiherrar, ræðismenn o. fl., sem njóta úrlendisréttar samkvæmt alþjóðalögum og hins vegar hermenn í setuliði Bandaríkja Norður-Ameríku á Keflavíkurflugvelli.⁷⁶

Um undanþágu fyrirtalda hópsins frá tekjuskatti eru ákvæði í 23. gr. og 34.

gr. laga nr. 16/1971, um aðild Íslands að alþjóðasamningi um stjórnmalasamband og 32. gr., 49. gr. og 66. gr. laga nr. 4/1978, um aðild Íslands að alþjóðasamningi um ræðissamband.⁷⁷ Um undanþágu hermanna í setuliði Bandaríkja Norður-Ameríku á Keflavíkurflugvelli frá tekjuskatti eru hins vegar ákvæði í varnarsamningnum milli Íslands Bandaríkja Norður-Ameríku, sbr. 1. og 2. mgr. 7. gr. viðbættis um réttarstöðu liðs Bandaríkjanna og eigna þeirra hér á landi, sem birt er sem fylgiskjal með lögum nr. 110/1951.⁷⁸ Eftir brottflutning hersins af landi brott hefur þýðing þessara ákvæða að sjálfsögðu minnkað.

Ekki er útilokað að unnt sé að finna aðra hópa sem undanþegnir eru tekjuskatti samkvæmt úrlendisrétti. Starfsmenn ýmissa alþjóðastofnana njóta þannig oft og iðulega sömu réttinda og sendimenn erlendra ríkja.⁷⁹ Komi þeir hingað til lands til dvalar myndu þeir því vera undanþegnir skatti. Það sem undanþegið er tekjuskatti samkvæmt ofanefndum ákvæðum er þó umfram allt laun sem hin erlendu ríki eða alþjóðastofnanir greiða starfsmönnum sínum. Tekjur, sem greiddar eru af íslenskum aðilum, eru hins vegar að meginstefnu til skattskyldar. Þar sem bústaður sendimanna erlendra ríkja er almennt undanþeginn íslenskri lögsögu teljast þeir ekki heimilisfastir hér landi.⁸⁰ Hinar skattskyldu tekjur myndu því sæta takmarkaðri skattskyldu, sbr. 8. tl. 3. gr. SL.

Forseti Íslands og maki hans nutu áður

74 Sbr. 2. máls. 2. tl. A-liðar 30. gr. SL.

75 Sbr. 3. máls. 2. tl. A-liðar 30. gr. SL.

76 Þessir menn geta ekki átt lögheimili hér á landi, sbr. 2. mgr. 2. gr. lögheimilislaga er hljóðar svo: „Starfsmenn sendiráða á Íslandi, sem eru erlendir ríkisborgarar, og liðsmenn Bandaríkjanna, sbr. lög nr. 110/19. desember 1951, eiga ekki lögheimili í landinu. Sama gildir um skyldulið þessara manna sem dvelst hér á landi og hefur ekki íslenskt ríkisfang.“

77 Nánar, sjá <http://www.utanrikisraduneyti.is/utgefifid-efni/nr/1099>, einkum kafla III. C.7. Undanþága frá skattgreiðslu.

78 Þessar greinar hljóða svo: „Nú dvelst á Íslandi maður í liði Bandaríkjanna, maður í skylduliði slíks manns eða starfsmaður, sem ekki er íslenskur þegn, en ráðinn hefur verið til starfa vegna framkvæmda samkvæmt samningi þessum og er þar einungis vegna þess starfa, og skal þá slík dvöl um

stundarsakir hvorki talin heimilisfang né búseta og skal ekki út af fyrir sig skapa honum skattskyldu á Íslandi, hvorki að því er varðar tekjur né eignir, sem hann aflar þar eða á þar vegna téðrar dvalar sinnar. Eigi skal heldur taka dánargjöld af þú slíks aðila. — 2. Enginn Bandaríkjaþegn eða félag, stofnað samkvæmt lögum Bandaríkjanna, sem heimilisfang á í Bandaríkjunum, skal greiða tekjuskatt á Íslandi af tekjum, sem aflað er með samningi við Bandaríkin í sambandi við framkvæmdir samkvæmt samningi þessum.“

79 Sbr. 18. gr. Alþjóðasamnings um réttindi Sameinuðu þjóðanna sem birtur er sem fylgiskjal með lögum nr. 13/1948, 7. gr. samnings um réttarstöðu skrifstofu ráðherranefndar Norðurlanda og stjórnarnefndar Norðurlandaráðs sem birtur er sem fylgiskjal með lögum nr. 55/1989.

80 Ekki er því fullt samræmi við milli heimilisfestar og lögheimilis í þessi tilvik.

fullkomins skattfrelsis samkvæmt 1. tl. 4. gr. SL laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt. Með 3. gr. laga nr. 84/2000 var skattfrelsi hans hins vegar afnumið. Þessi lög tóku gildi 1. ágúst 2000 og hefur forsetinn því greitt tekjuskatt af heildarlaunum sínum frá og með þeim degi. Hlunnindi forseta Íslands vegna embættisbústaðar og rekstrar hans, þar með talið risnu og endurgjaldslausra afnota af bifreiðum embættisins, eru þó undanþegin skatti, sbr. 6. tl. 28. gr. SL. Er það eðlilegt vegna þess að hann er venjulega skyldur að hagnýta sér þessi réttindi af öryggisástæðum.

2.6 *Úrskurðarvald um skattskyldu*

Ákvörðun um búsetu manns og dvöl í landi eru meðal þýðingarmestu mála er varða grundvöll skattskyldu hans. Eigi að síður gerist það stundum að maður er tekinn á eða felldur af framtalsskrá fyrir reglulega álagningu tekjuskatts án þess að honum sé gefinn kostur á að andmæla breytingunni. Venjulega leiðir þetta til þess að álagning manns verður önnur en hann gerði ráð fyrir við framtalsskrá sína og kæri maður álagninguna er skattstjóra oftast fyrirmunað að leggja úrskurð á álagninguna.⁸¹ Helgast það af því að ríkisskattstjóri hefur úrskurðarvald um heimilisfesti manna samkvæmt 1. gr. SL, sbr. 2. mgr. sömu greinar.

Hugtakið heimilisfesti í 2. mgr. 1. gr. er því heildarhugtak. Auk heimilisfestar í þróngum skilningi, það er búsetu, tekur það því einnig til skattskyldu á grundvelli dvalar og starfa um borð í loftförum og skipum sem skráð eru hér á landi. Úrskurði skattstjóri eigi að síður um skattskyldu manns myndi kæru hans til yfirsattanefndar því örugglega vera vísað frá. Ekki er heldur unnt að skjóta slíkum

úrskurði til dómstóla, sbr. nánar hér á eftir. Ríkisskattstjóri hefur aðeins úrskurðarvald um skattskylduna samkvæmt 1. gr. SL. Önnur atriði svo sem uppgjör tekjuskattsstofns manns, ákvörðun barnabóta og vaxtabóta, sem áhrif geta haft á hana, heyra hins vegar undir skattstjóra. Í sjálfu sér er þó ekkert því til fyrirstöðu að ríkisskattstjóri afgreiði slík mál.

Við ákvörðun heimilisfestar skal miða við reglur laga um lögheimili eftir því sem við á.⁸² Ekki er alveg ljóst hvað þetta orðalag merkir. T.d. má spyrja hvort það bindi hugtakið heimilisfesti í 1. og 2. tl. 1. mgr. 1. gr. SL við lögheimili. Hér að framan hefur verið bent á að örlítill munur sé á ákvörðun heimilisfestar samkvæmt skattalögum og lögheimilislögum. Skattalögin nota þannig hugtakið heimilisfesti eða búseta (d. bopæl) en lögheimilislögin hugtakið föst búseta (d. bolig). Bæði þessi hugtök merkja bústað eða heimili. Hins vegar krefjast lögheimilislögin þess að maður dvelji í bústaðnum, eigi þar heima í bókstaflegum skilningi. Ekki sé því nóg að afla húsnæðis og hafa í hyggju að búa þar framvegis eins og gengið er út frá við ákvörðun á heimilisfesti samkvæmt skattalögum.

Í lögheimilislögum er ekki heldur til neitt hugtak um dvöl. Þvert á móti er beinlínis tekið fram að vist í einstökum herbergjum geti ekki orðið grundvöllur lögheimilisskráningar.⁸³ Vegna þessa er eðlilegt að óvissa geti skapast um það hvar maður sé heimilisfastur og gegnir aðkoma ríkisskattstjóra að ákvörðun hennar umfram allt því hlutverki að tryggja að slík mál séu afgreidd eins. Við þá ákvörðun er ekkert því til fyrirstöðu að miða við reglur laga um lögheimili eftir því sem við á. Tilvísun til þeirra bindur hins vegar fráleitt hendur

⁸¹ Þetta er gagnrýnisvert. Eðlilegast væri að skattstjóri legði á mann samkvæmt framtali hans og tæki það svo til endurákvörðunar á fengnum úrskurði ríkisskattstjóra um heimilisfestina. Í hæstaréttarmálinu nr. 97/2000: Auður Elísabet Valdemarsdóttir gegn íslenska ríkinu, sbr. dóm Hæstaréttar dags. 9. nóvember 2000, var það t.d. ríkisskattstjóri sem felldi niður heimilisfesti að undangenginni

fyrirspurn til skattaðila.

⁸² Sbr. 2. máls. 2. mgr. 1. gr. SL.

⁸³ Sbr. 3. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili er hljóðar svo: „Dvöl í gistihúsi, fangelsi, vinnuhæli, sjúkrahúsi, athvarfi, heimavistarskóla, verbúð, vinnubúðum eða öðru húsnæði, sem jafna má til þessa, er ekki igildi fastrar búsetu.“

rikisskattstjóra, skylda hans liggur fyrst og fremst í því að fara eftir skattalögum.⁸⁴

Úrskurðir skattstjóra og rikisskattstjóra um skatta og gjöld sæta almennt kæru til yfirsattanefndar. Umfjöllun skattákvörðunar á tveimur stigum innan skattstjórnsýslunnar er því meginregla. Frá henni er þó vikið þegar um heimilisfesti er að ræða. Samkvæmt lokamálslið 2. mgr. 1. gr. SL á að skjóta slíkum málum beint til dómstóla.⁸⁵ Yfirsattanefnd er því ekki bær til að fjalla um þau. Ágreiningsmálum um heimilisfesti sem skotið er til hennar er því venjulega vísað frá. Þetta er auðvitað umdeilanlegt. Í sannleika sagt er enda erfitt að koma auga á nokkra skynsamlega ástæðu fyrir málsskotsbanninu.

Eðlilegast væri því að úrlausn um heimilisfesti ætti heima undir skattstjóra og síðan mætti kæra ákvörðun hans til yfirsattanefndar þannig að menn hefðu val eins og þegar aðrar skattávarðanir eiga í hlut. Við þá ákvörðun er rikisskattstjóra í löfa lagt að tryggja samræmi með því að setja skattstjórum ítarlegar leiðbeiningarreglur til að fara eftir þannig að ákvæðið næði tilgangi sínum. Það er jú eitt af hlutverkum hans, sbr.

1. mgr. 101. gr. SL.

3. BROTTFALL SKATTSKYLDU

3.1 Niðurfelling heimilisfestar – flutningur af landi brott

Við flutning af landi brott er lok skattskyldu manns, sem talist hefur heimilisfastur eða búsettur hér á landi samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL, háð því, að afnotum af íbúðarhúsnæði sem hann hefur haft umráð yfir ljúki með varanlegum hætti.⁸⁶ Ef maður fer til dvalar erlendis án þess að bregða búi sínu, það er losa sig við íbúðarmöguleikann, telst hann því áfram ótakmarkað skattskyldur hér á landi.⁸⁷ Brottfall heimilisfestar er almennt til hagsbóta fyrir mann. Af þeim sökum hvílir sönnunarbyrðin fyrir því að full og ótakmörkuð skattskylda hans sé fallin niður vegna brottfalls heimilisfestar á manninum.⁸⁸ Maður verður því að sanna að hann sé raunverulega fluttur af landi brott og hyggst ekki koma aftur hingað til lands í bráð.⁸⁹

3.1.1 Umráð yfir íbúðarhúsnæði eftir brottflutning

Umráð yfir íbúðarhúsnæði eru nausynleg skilyrði þess að maður geti óðlast heimilisfesti

84 Almennt eiga skattfyrirvöld að varast að tengja heimilisfesti við lögheimili því að það getur hugsanlega bundið hendur þeirra við ákvörðun heimilisfestar síðar.

85 Ákvæði þetta hljóðar svo: „Ákvörðun rikisskattstjóra um heimilisfesti má skjóta til dómstóla að stefndum rikisskattstjóra vegna fjármálaráðherra.“ Í ákvæðinu segir að visu aðeins að maður megi skjóta ákvörðun rikisskattstjóra til dómstóla og er því ekki kveðið mjög sterkt á orði. Þetta ákvæði á rætur að rekja til fyrstu almennu tekju- og eignarskattslaganna, sbr. 4. mgr. 1. gr. reglugerðar nr. 90/1921, en hún hljóðaði svo: „Heimilisfesti og dvalartími eru atriði, sem varða skattskyldu, og getur aðili því borið þau undir dómstóla.“

86 Í framkvæmd er þó yfirleitt látið nægja að maður felli niður lögheimili sitt og er það galli.

87 Í gildandi skattalögum er ekki að finna neitt ákvæði um áframhaldandi skattskyldu eftir flutning af landi brott. Hins vegar var slíkt ákvæði í fyrstu almennu tekju- og eignarskattslögum, sbr. 2. mgr. 1. gr. laga nr. 74/1921 er hljóðaði svo: „Nú dvelur maður erlendis um stundarsaker, en bregður eigi heimilisfangi sínu hér á landi og skal hann þá gjalda skatt, eins og hann dveldi að staðaldrí í landinu.“ Þaðan kom ákvæðið úr 1. mgr. 10. gr. laga nr. 23/1877 er hljóðaði svo: „Nú dvelur maður um stundarsaker í öðru landi, en bregður eigi heimili sínu á Íslandi, og skal hann þá gjalda skatt eins og hann væri í landinu.“ Nánari skýring á því hvað átt var við

með hugtakinu stundarsaker var að finna í 3. mgr. 1. gr. reglug. nr. 90/1921 er hljóðaði svo: „Nú dvelst maður erlendis um stundarsaker, en bregður eigi heimilisfangi sínu hér á landi, og skal hann þá gjalda skatt eins og hann hefði dvalist kyrr í landinu. Það skiptir eigi máli, hversu löng dvölin er erlendis, ef maður verður ekki talinn hafa brugðið heimilisfangi sínu, t. d. kaupsýsluferð, skemmtiferð o. s. frv.“ Þetta ákvæði var svo endurtekið nánast orðrétt í reglugerð um tekjuskatt og eignarskatt 1936 og 1963.

88 Sjá Aage Michelsen, bls. 126, einkum tilvísun 9. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 687, einkum tilvísun 56 á þeirri síðu.

89 Sbr. Tfs 2001, 493 en þar segir Hæstaréttur Dana að þar sem skattaðili hafi átt heimilisfesti í Danmörku frá 1980 eigi það undir hann að sanna að heimilisfestin hafi fallið niður í janúar 1981 eða síðar. Maðurinn hafði viðhaldið íbúðarmöguleika í tveimur fasteignum. Þá var upplýst að hann hafði dvalið um helming ársins í Danmörku, þar sem fjölskylda hans bjó, til að fylgjast með verulegum hagsmunum sínum í atvinnurekstri. Sönnun voru því ekki færðar á það að maðurinn hefði fellt niður heimilisfesti sína við flutning af landi brott. Maðurinn taldist því heimilisfastur í Danmörku samkvæmt 1. tl. 1. gr. kelduskattalaganna, sbr. 1. tl. 1. gr. SL og hlutaðeigandi tvískottunarsamningi, sbr. 2. mgr. 4. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.

eða búsetu samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL.⁹⁰ Við flutning til landsins er jafnframt gerð krafa um að maður komi hingað til lands og dvelji í íbúðinni einhvern lágmarkstíma. Einber kaup eða leiga erlends búsetts manns á íbúð hér á landi um óákveðinn tíma, þar með talið mublering, er því ekki fullnægjandi. Við flutning af landi brott er niðurfelling heimilisfestar á sama hátt háð því að maður fari af landi brott og losi sig við íbúðarhúsnæði sitt meðan á fjarvistinni stendur þannig að honum sé fyrirmunað að búa þar framvegis.⁹¹ Maður þarf þó ekki nauðsynlega að selja húsið við brottförina. Leiga getur verið fullnægjandi. Hún má þó ekki vera til mjög skamms tíma.⁹²

Íbúðin sem búsetukrafan beinist að verður að vera heilsársbústaður. Eftir brottför af landinu má maður því ekki ráða yfir slíkrri eign.⁹³ Ekki er þó unnt að útiloka að aðrir búsetumöguleikar geti skipt máli við matið á skattskyldunni. Hér til teljast t.d. atvinnuhúsnæði, sem raunverulega er nýtt sem íbúð eða hús í smíðum, sem flutt

hefur verið inn í. Hvort slíkar eignir teljist fullnægjandi búsetumöguleikar verður einfaldlega að meta í hverju tilviki fyrir sig með tilliti til ástands og legu þeirra.⁹⁴ Þar sem sönnunarbyrðin fyrir brottfalli skattskyldu vegna niðurfellingar heimilisfestar hvílir á skattaðila rýrir það nokkuð stöðu manns ef upplýsingar liggja frammi um að hann hafi dvalið í landinu í ekki mjög skamman tíma á ári í eitt eða fleiri ár eftir brottflutning.

Eins og áður segir teljast sumarbústaðir almennt ekki heilsársbústaðir. Gildir einu þótt þeir séu nú orðið það vel byggðir að unnt er að nota þá til íbúðar allan ársins hring. Umråd yfir sumarbústað getur því almennt ekki viðhaldið búsetu manns eftir flutning af landi brott. Í einstaka tilvikum er þó ekki unnt að útiloka slíkan möguleika.⁹⁵ Svo er t.d. ef maður hefur raunverulega haft búsetu í sumarbústaðnum áður en hann flutti af landi brott og lætur hann standa auðan eftir brottflutning. Hið sama gildir ef sumarbústaðurinn er svo vel úr garði gerður að hann jafngildir í raun einbýlishúsi.⁹⁶ Við

90 Þetta hefur svo sem ekki verið kannað til þrautar hér á landi. Í rannsókn sem Thøger Nielsen framkvæmdi og gerð er grein fyrir í U 1982, bls. 125, einkum bls. 134, kemur hins vegar fram að hann hafi ekki fundið neitt einasta dæmi þess að heimilisfesti samkvæmt dönskum lögum hafi verið staðfest án þess að umráð yfir íbúð væru fyrir hendi. Sjá enn fremur Jan Pedersen: Skatte & afgiftsskatte, 2. útg., bls. 203. Aage Michelsen, bls. 128 og áfram.

91 Mundangshófið getur þó verið mjótt, sbr. TFS 1987, 133 H. Í málinu reyndi á það hvort skattskyldu hefði lokið rétt fyrir eða strax eftir sölu manns á eignarhlut sínum í hlutafélagi sem hann var meirihlutaeigandi í, en á því valt hvort maðurinn þyrfti að greiða skatt af söluhagnaðinum eða ekki. Í málinu var upplýst að samningur um sölu hlutabréfanna hefði verið gerður 28. júlí 1978. Skömmu áður (6. júlí 1978) hafði maðurinn selt og afsalað dóttur sinni bújörð sína. Um svipað leyti (7. júlí 1978) var íbúð mannsins, er var raðhús, sett á sölu hjá fasteignasala. Íbúðin var svo tæmd af öllum húsgögnum 12. júlí 1978. Kaupsamningur um íbúðina var gerður 12. ágúst 1978 eða tveimur vikum eftir að hlutabréfin voru seld. Maðurinn hafði keypt og fengið afhent fasteign á Írlandi á tímabilinu 12. júní til 16. júlí 1978. Meirihluti Hæstaréttar (3 dómarrar af 5) taldi ósannað að maðurinn hafi verið búinn að fella endanlega/afdráttarlaust (d. definitivt) niður heimilisfesti sína þegar hlutabréfin voru seld og bæri honum því að greiða skatt af hagnaði af sölu þeirra í Danmörku. Það athygliverða við þessa niðurstöðu er að hún er ekki aðallega byggð á umráðum yfir íbúðarhúsnæði heldur fjárhagslegum tengslum sem fölust í eignarhaldi mannsins á hlutabréfum í

hlutafélagi því sem hann var meirihlutaeigandi í og starfaði sem framkvæmdastjóri fyrir. Sjá nánar Aage Michelsen, bls. 131. Ef til vill kann það að hafa skipt máli um niðurstöðuna að málið bar keim af skattaflotta eða skattasniðgöngu eins og það er kallað hér á landi. Ef maðurinn hefði ekki talist ótakmarkað skattskyldur hefði Danmörk ekki getað skattlagt hagnað af sölu hlutabréfa hans.

92 Sbr. Aage Michelsen, bls. 132.

93 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 688, einkum tilvísun 58, en þar er grein gerð fyrir dönskum dómum þar sem umráð yfir íbúð hafa verið talin skipta verulegu máli um skattskylduna.

94 Sbr. TFS 2001, 493 H. Í þessu máli féllst Hæstiréttur Danmerkur á forsendur landsskattaréttarins um það að við mat á heimilisfesti manns skyldi annars vegar leggja áherslu á það, að hann réð yfir búsetumöguleika í atvinnuhúsnæði og heilsárshúsi, sem var í byggingu, og hins vegar það, að eftir brottflutning dvaldi maðurinn að jafnaði helming ársins í Danmörku og að tilgangur þessa var að gæta hagsmuna hans vegna atvinnurekstrar þar á landi.

95 Sjá Aage Michelsen, bls. 133. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 688, einkum tilvísun 61 á þeirri síðu. Mattsson, bls. 37. Zimmer, bls. 121 og 123.

96 Við ákvörðun á því hvort sumarbústaðir geti skapað heimilisfesti í skilningi 1. tl. 1. mgr. 1 gr. SL gildir einu hvort óheimilt sé að skrá þá sem íbúðarhús samkvæmt byggingarlögum og reglugerðum. Mestu máli skipta hin raunverulegu not.

mat á íbúðarmöguleikanum í þessu sambandi skiptir máli úr hverju sumarbústaðurinn er gerður, hvernig hann er innréttaður, hversu stór hann er, hvar hann er staðsettur og síðast en ekki síst heildarfjárfestingin sem innifalinn er í honum.⁹⁷

Við ákvörðun á því hvort maður ráði yfir íbúðarhúsnæði eftir að hann er fluttur af landi brott skiptir ekki máli hvort hann er sjálfur eigandi eða leigjandi. Aðaláherslan liggur þannig í umráðamöguleikanum. Tilheyri íbúð maka manns eða sambýliskonu eða -manni er almennt litið svo á að hann ráði einnig yfir íbúðinni.⁹⁸ Sama gildir ef íbúð er í eigu félags sem maður er meirihlutaeigandi í.⁹⁹ Umráðamöguleiki er þó ekki fyrir hendi yfir íbúð í eigu maka eða sambúðaraðila ef hjónaband eða sambúð/samvist er lokið. Auk íbúðar geta jafnvel umráð yfir herbergi á heimili foreldra manns jafngilt búsetumöguleika. Svo er t.d. fyrir að fara ef maður hefur búið hjá foreldrum sínum fyrir

brottflutninginn og herbergið sem hann hefur haft til umráða stendur manningnum til ráðstöfunar á meðan hann er í burtu.¹⁰⁰ Taki foreldrarnir herbergi mannsins hins vegar til annarra nota orkar það meira tvímælis.¹⁰¹

Eins og greindi í upphafi þessa kafla er ekki nauðsynlegt að maður selji íbúð sem hann á til að rjúfa heimilisfesti sína við flutning af landi brott. Leiga getur þannig verið fullnægjandi. Kjósi maður að leigja íbúð sína er hins vegar álitamál hversu lengi hún þarf að vara svo að heimilisfesti hans teljist rofna. Hér á landi er ekki til nein regla sem unnt er að miða við í því sambandi. Ekki er heldur kunnugt um að hún hafi myndast í skattfrankvæmd. Til fróðleiks má hins vegar geta þess að í Danmörku, sem byggir ótakmarkaða skattskyldu vegna búsetu, á sams konar reglu og Ísland, er horft fram hjá íbúð, sem búsetumöguleika, við ákvörðun heimilisfestar, ef hún er leigð út óuppsegjanlega af leigusala hálfu, það er

97 Í RÁ 1974 reifun 97. Ein af ástæðum þess að maður taldist hafa veruleg tengsl við Svíþjóð var að hann bjó í fasteign í nágrenni Stokkhólms sem vissulega var sumarhús en eigi að síður mjög ríkulega byggt. Það er þó ekki svo að eignarhald á sumarbústað leiði sjálfkrafa til skattskyldu heldur er um heildstætt mat að ræða, sbr. RÁ 1992 reifun 367. Maður nokkur og fjölskylda hans hugðist flytja til Bandaríkjanna þar sem ráðgert var að hann myndi starfa í framtíðinni. Í málinu var upplýst að maðurinn átti sumarbústað fyrir utan Stokkhólm, sem metin var á 7 til 10 millj. sænskra króna. Jafnframt lá fyrir að hann átti að halda stjórnarformennsku í sænsku hlutafélagi. Eigi að síður taldist maðurinn ekki hafa veruleg tengsl við Svíþjóð og var hann því ekki ótakmarkað skattskyldur í því landi.

98 Í RSV Dt. 1974:39 a) var eignarhald eiginkonu á einbýlishúsi talið skipta máli við mat á skattskyldu eiginmannsins. Maðurinn taldist því ekki hafa sannað með fullnægjandi hætti að hann hefði ekki veruleg tengsl við Svíþjóð. Í ákvörðuninni er lögð áhersla á að makarnir voru samvistum. Sama niðurstaða varð í RÁ 1976 reifun 116. Maðurinn taldist ekki hafa fært sönnur á að hann hefði ekki veruleg tengsl við Svíþjóð. Í því sambandi hafði það mikla þýðingu að eiginkona hans, sem maðurinn var samvistum með, bjó áfram í Svíþjóð. Gagnstæð niðurstaða varð hins vegar í RÁ 1997 reifun 197. Málavextir voru þeir að hjón hugðust selja einbýlishús sitt sem staðsett var fyrir utan Stokkhólm og flytja til Noregs. Hjónin höfðu keypt íbúð í Noregi. Eiginkona hugðist samt búa áfram í Svíþjóð um sinn. Í því skyni keyptu hjónin annað einbýlishús í nágrenni hins fyrra. Það hús var þó ætluin að nota aðeins endrum og sinnum og þá sem fristundahús. Í málinu var deilt um skattskyldu mannsins. Hann var norskur ríkisborgari en

hafði búið lengi í Svíþjóð. Maðurinn hugðist binda enda á fjárhagsleg tengsl við Svíþjóð. Með vísan til alls þessa taldist hann ekki hafa veruleg tengsl við Svíþjóð. Sama niðurstaða varð í RÁ 1998 reifun 67. Eftir áralanga dvöl í Svíþjóð við ýmis konar störf flutti finnskur ríkisborgari ásamt finnskri eiginkonu sinni til Åbo í Finnlandi þar sem þau keyptu sér íbúð. Fyrir lá að maðurinn ætlaði að binda endi á öll fjárhagsleg tengsl sín við Svíþjóð. Konan hugðist hins vegar vinna þar í landi í um fimm ára skeið. Í því skyni keyptu hjónin íbúð handa henni og stóð til að konan dveldi í íbúðinni á virkum dögum en færi heim um helgar. Með vísan til alls þessa taldist maðurinn ekki hafa veruleg tengsl við Svíþjóð.

99 Í TFS 1996, 728 ÖLD hafði maður selt íbúð sína hlutafélagi í meirihlutaeign hans. Með vísan til þessa var dæmt að maðurinn hefði umráð yfir íbúðinni og væri því ekki unnt að lita svo á að hann hefði brugðið heimilisfestir sinni í Danmörku þrátt fyrir flutning af landi brott.

100 Sbr. TFS 2001, 137 LSR. Málavextir voru þeir að maður flutti úr íbúð sinni heim til foreldra sinna í tenglum við þriggja mánaða dvöl í Bandaríkjunum Norður-Ameríku. Í íbúð foreldranna hafði maðurinn kjallara íbúðar þeirra til umráða en þar var sjálfstæð íbúð sem samanstóð af herbergi, eldhúsi og baði. Á meðan maðurinn dvaldi í Bandaríkjunum voru húsöggn hans geymd í kjallaraíbúðinni. Með vísan til þessa dæmdu landskattarétturinn að hann hefði viðhaldið búsetumöguleika sínum á heimilisfangi foreldranna og teldist þar af leiðandi ekki hafa fellt niður heimilisfesti sína þar í landi í skattalegum skilningi.

101 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 689.

brottlutningu manni, til þriggja ára eða lengri tíma.¹⁰²

Maður sem leigt hefur íbúð sína án möguleika til uppsagnar af hans hálfu í þrjú ár getur því verið nokkuð viss um að eignarhald hennar hafi ekki áhrif á ákvörðun skatt-skyldu hans. Sé íbúðin leigð út í skemmri tíma t.d. 2 ár er þó ekki þar með sagt að maður sé tvímælaust skattskyldur að fullu.¹⁰³ Þess í stað verður að meta stöðu hans heildstætt og þótt íbúðin skipti máli við það mat veikir það auðvitað tengsl manns við landið að íbúð hans skuli vera leigð út til svo langs tíma. Á svipuð álitamál reynir hafi maður sett íbúð sína á sölu í framhaldi af flutningi af landi brott án þess að fjarlægja öll húsgögn úr henni. Fjarlæging húsgagna úr íbúð bendir tvímælaust til að maður ætli að flytja af landi brott og fella niður heimilisfesti sína.¹⁰⁴ Láti maður húsgögnin standa í íbúðinni getur það hins vegar bent til þess að sölubeiðnin sé umfram allt til málamynda

gerð. Við slíkar aðstæður er því ekki víst að heimilisfestin rofni.

3.1.2 Áhrif annarra tengsla en eignarhalds á íbúðarhúsnæði eftir brottflutning

Umråd yfir íbúð er venjulega nauðsynlegt skilyrði þess að maður teljist heimilisfastur hér á landi. Hafi maður ekki slík umråd telst hann því almennt ekki heimilisfastur hér á landi.¹⁰⁵ Við flutning af landi brott þarf maður því ekki að óttast um að verða skattlagður áfram hér á landi sem ótakmarkað skattskyldur aðili ef hann getur sýnt fram á að búíð sé að selja eða leigja um ókominn tíma íbúð þá sem hann hafði umråd yfir.¹⁰⁶ Sé íbúðarmöguleikanum hins vegar haldið skal við mat á skattskyldu manns leggja heildstætt mat á öll þau tengsl sem hann hefur við landið.

Af þeim tengslum eru umråd yfir íbúð án efa þýðingarmest.¹⁰⁷ Önnur tengsl geta þó skipt máli við matið, annað hvort orðið til að

102 Tengsl eru á milli þessarar reglu og áður gildandi 2. tl. 1. mgr. 1. gr. kelduskattalaganna að breyttum breytanda, sbr. 2. tl. 1. gr. SL. Samkvæmt henni féll skattskylda manns niður eftir þriggja ára samfellda dvöl erlendis. Formlega var reglan þó fyrst staðfest í U 1938, 1047 H en þar var dæmt að maður, sem gert hafði þriggja ára leigusamning um íbúð í Strassborg, gæti ekki talist dwellja í Pýskalandi um stundarsakir. Skattskylda hans í Danmörku væri þess vegna fallin niður. Af hálfu skattýfirvalda voru þó ekki gefin fyrirráði um að fylgja reglunni fyrr en 1971, sbr. tilkynning fjármálaráðuneytisins í Skd.medd 1972, bls. 139 nr. 103. Í Noregi og Svíþjóð skiptir leiga á íbúð hins vegar ekki máli, það er maður telst hafa íbúðarmöguleika þótt íbúð sem hann hefur umråd yfir sé leigð út um óákveðinn tíma, sjá nánar Zimmer, bls. 123 og Mattsson, bls. 40.

103 Í þessu sambandi er fróðlegt að skoða þessa tvo dóma: TFS 1992, 316 H Dæmt að útleiga í skemmri tíma en þrjú ár væri ekki fullnægjandi til að rjúfa heimilisfesti. Í málinu var upplýst að skattaðili sem dvalið hafði erlendis í 7 ár, nýtti íbúð sína, sem var leigð út með húsgögnum, til dvalar, þegar hann var í Danmörku. TFS 1998, 652 LSR. Dæmt að maður hefði rofið heimilisfesti sína með útleigu á íbúð sinni til tveggja ára vegna flutnings til Sviss. Upplýst var að fjölskylda mannsins hafði flutt með honum skömmu eftir útleiguna og byggi hjá honum í nýrri íbúð í Sviss þar sem nauðsynlegt var að maðurinn dveldi vegna vinnu sinnar.

104 Sbr. TFS 1998, 652, sem rakinn er hér í að ofan.

105 Vafasamt er því að unnt sé að viðhalda ótakmarkaðri skattskyldu manns á grundvelli eignarhalds á hlutabréfum í ákveðnu fyrirtækjum eingöngu svo sem gert er í Svíþjóð, sjá til fróðleiks eftirfarandi mál: Í RÁ 1972 reifun 46 var við ákvörðun á skattskyldu manns lögð áhersla á að hann ásamt

börnum sínum átti um 38% í til þess að gera stóru sænsku fjölskyldufyrirtæki. Verulegt eignarhald á hlutabréfum skipti einnig máli við ákvörðun á skattskyldu manns í RÁ 1974 reifun 97. Hið sama var upp á teningnum í RÁ 2000 reifun 1. Hinn skattskyldi maður átti ásamt þremur félögum sínum eignarhluti í þremur ólíkum félögum sem síðan áttu eignarhluti í aðskyldum dótturfélögum. Önnur niðurstaða varð hins vegar í RÁ 2000 reifun 113. Samkvæmt gögnum málsins átti maðurinn 10% eignarhlut í fámennisfélagi. (Fámennisfélag er félag í eigu fárra aðila, fjölskylda eða tengdra aðila). Ennfremur var upplýst að 10% eignarhlutur var í eigu systursonar hans sem jafnframt var framkvæmdastjóri félagsins. Afgangurinn - vel að merkja - var hins vegar í eigu erlends félags og var það skráð á hlutabréfamarkaði. Verulegt tengsl ekki talin vera fyrir hendi.

106 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 690. Aage Michelsen, bls. 140 og áfram.

107 Sbr. Aage Michelsen, bls. 125. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 692. Henrik C. Ketelsen. Skatteorintering, júlí 1988, bls. 7. Í þessari grein er meðal annars fjallað um búsetuhugtakið í tilefni af TFS 1986, 299 ØLD (vinna í Sviss, fjölskylda í Danmörku, 2ja ára útleiga á íbúð) og segir í niðurstöðu hans m. a.: „Der er som nævnt efter nyere praksis ikke tvivl om, at bopælsbegrebet opfattes som et bredt tilknytningskriterium, hvor der lægges vægt på samtlige foreliggende forhold, men således at boligen herved indtager en central placering.“ Þessu er eins farið í Svíþjóð, sjá Mattsson, bls. 39 og áfram. Sama gildir um Noreg, sjá Zimmer, bls. 123. Til að rjúfa tengsl við Noreg er nú almennt krafist að menn taki sér fasta búsetu erlendis. Þá mega þeir ekki eða neinn nákominn þeim hafa yfir íbúð í Noregi að ráða.

veikja tengslin eða styrkja þau. Við ákvörðun á heimilisfestinni verður því að kanna hvað fyrir manni vakir með flutningi af landi brott.¹⁰⁸ Í því sambandi skiptir þó ekki máli hvað maður segir sjálfur um tilgang sinn með brottflutningnum, heldur hvaða ályktanir unnt er að draga af framkomu hans hlutlægt séð.¹⁰⁹ Tengslaviðmiðið sem ákvörðun skattskyldunnar byggist á er semsagt tiltölulega breitt þar sem íbúðin, gerð hennar og notkun, situr í öndvegi.¹¹⁰

Nánar tiltekið ber að kanna hvort íbúð standi auð eða sé í útleigu og ef svo er til hversu langs tíma íbúðin er leigð út, hversu lengi brottfluttur maður hafði verið búsettur á Íslandi þegar hann flutti úr landi, hvar maður er ráðinn í vinnu, hvort maður sé í hjónabandi eða sambúð/samvist hér á landi, hvort hann eigi börn, hvort maki/sambúðaraðili og eða börn búi á Íslandi, hvort maður dvelji meirihluta ársins á Íslandi með fjölskyldu

sinni, hvort hann reki hér fyrirtæki eða eigi verulegan hlut í öðrum atvinnurekstri, tengsl mannsins við hitt ríkið, hvort hann eigi þar íbúð, hvar viðskiptabanki manns er staðsettur, fyrirtæki sem hann á eignarhluti í o.s.frv.¹¹¹

Þegar þessi heildartengsl hafa verið skráð og vegin er fyrst unnt að meta hvort maður hafi raunverulega haft í hyggju að bregða heimilisfangi sínu hér á landi eða ekki.¹¹²

Haldi maður umráðum yfir íbúð eftir flutning af landi brott telst hann jafnan heimilisfastur eða búsettur hér á landi. Í því sambandi skiptir ekki svo miklu máli hvernig afnotum af íbúðinni er háttáð. Sama gildir um tilkynningu um flutning af landi brott til Þjóðskrár, hún er almennt séð þýðingarlaus við þetta mat. Menn, sem halda við íbúðarmöguleika sínum hér á landi eftir flutning til útlanda, teljast því áfram bera fulla skattskyldu hér óháð því hvort þeir hafa

108 Mjög sjaldgæft er að skattfyrirvöld hér á landi framkvæmi slíka könnun.

109 Eins og við flutning til landsins skiptir ekki máli þótt maður hafi tilkynnt flutning á lögheimili til Þjóðskrár, sbr. Utv. 1993, bls. 397 URD. Um dóminn nánar, sjá Zimmer, bls. 121.

110 Hugsanlegt er jafnvel að tengslaviðmiðið sé breiðara þegar um skattsvikamál er að ræða. Á það gæti t. d. reynt við flutning manns til Englands vegna reglna um heimilisfestarlands-skattlagningu ýmissa fjármagnstekna. Þannig er hagnaður af sölu hlutabréfa ekki skattskyldur nema hann sé tekinn inn til landsins. Meira að segja er jafnvel unnt að sleppa við skatt í Bretlandi samkvæmt hinum svonefndu recidence reglum.

111 Sbr. TFS 1996, 51 H. (TFS 1993, 534). Skattaðili, sem var fluttur til Englands, átti tvær fasteignir í Danmörku. Önnur var búgarður, sem skattaðili hélt áfram að reka eftir brottflutninginn, þar til hann var seldur. Auk aðalbyggingar tilheyrdi búgarðinum tvær þjónustubyggingar, önnur 200 fm að stærð en hin 170 fm. Allar eignirnar voru leigðar út en álitamál var hvort að skattaðili væri útilokaður frá því að nýta eignirnar. Hin eign var sumarbústaður í Hornbæk. Um hana sagði Hæstiréttur: „Han benyttede i hvert af årene ejendommen i et ikke uvæsentligt antal dager. Herefter, og idet der må lægges vægt på ejendommens indretning og størrelse samt omfanget af de investeringer, sagsøgeren foretog i forbedring af ejendommen, findes han også med hensyn til denne ejendom af have bevaret en skatteretlig boligmulighed i Danmark.“ Samkvæmt því taldist maðurinn heimilisfastur og þar með ótakmarkað skattskyldur í Danmörku. Svipað álitamál var uppi í TFS 1994, 232 VLD. Málið fjallar um skattskyldu sjómanns, sem árin 1983 og 1984

gegndi starfi um borð í dönsku fiskiskipi er stundaði veiðar við Grænland. Hinn 1. júní 1983 leigði maðurinn herbergi á Grænlandi og dvaldi hann í því í landlegu í Grænlandi. Að auki átti maðurinn íbúð í Danmörku sem hann kvaðst hafa keypt í fjárfestingarskyni. Maðurinn var ókvæntur og barnlaus. Hann nýtti ekki íbúðina í heimsóknum sínum í Danmörku heldur dvaldi hjá foreldrum sínum. Íbúðin stóð því auð að öðru leyti en því að maðurinn kvaðst hafa leyft vini sínum og nýta íbúðina endrum og sinnum. Árin 1981 og 1982 var íbúðin leigð út samtals í um tólf mánuði (eitt ár). Íbúðin var vanbúin húsgögnum. Vorð 1984 setti maðurinn íbúðina á sölu og var hún seld 1. sept. 1984. Dómurinn taldi að heimilisfesti mannsins væri í Danmörku og rökstuddi það svo: „Landsretten lægger ved sagens afgørelse til grund, at sagsøgeren i den omhandlede periode var ejer af en ejerlejlighed i Danmark, som han kunne disponere over uden begrænsning, at han sejlede med et i Danmark indregistreret skip med en dansk arbejdsgiver, at han beholdt sin bankforbindelse i Danmark, at han tog til Danmark, når han havde fri i lidt længere perioder, og at han i Grønland alene disponerede over et mindre, lejet værelse. Under disse omstændigheder findes sagsøgeren ikke i kildesskattelovens forstand at have opigvet sin bopæl i Danmark.“ Eins og í fyrra málinu taldist maðurinn því ótakmarkað skattskyldur í Danmörku.

112 Í raun er þetta sams konar mat og Svíar framkvæma þegar kannað er hvort maður hafi væsetnlig anknytning til ríkisins, sbr. 1. mgr. 7. gr. 3. kafla sænsku tekjuskattslaganna (inkomstlagen). Um tengslin nánar, sjá Mattsson, bls. 35 og áfram.

tilkynt flutning af landi brott til Þjóðskrár eða ekki.¹¹³ Ekki er þó unnt að útiloka að tíminn sem maður hafði verið búsettur hér á landi áður en hann flutti af landi brott og eðli íbúðar geti skipti máli við mat á áframhaldandi skattskyldu hans. Sama gildir um ríkisfang.

Umráð yfir sumarbústað leiða hins vegar ekki sjálfkrafa til þess að heimilisfesti eða búseta teljist vera fyrir hendi. Kanna verður gerð hans og legu fyrst. Almennt eru meiri líkur á að bústaður, sem unnt er að dvelja í allan ársins hring teljist heimili, en bústaður sem aðeins er unnt að búa í hluta af árinu. t.d. að sumarlagi. Leiðir það að sjálfu sér þar sem slíkur bústaður telst ekki varanlegur bústaður. Þessar líkur aukast svo enn frekar ef heilsársbústaður stendur nærri þéttbýli með aðgangi að heitu og köldu vatni svo og

rafmagni. Oft er innrétting sumarbústaðar, sem heilsársbústaðar, þó ekki fullnægjandi til að skapa heimilisfesti. Hafi maður t.d. ekki nýtt sumarbústaðinn, sem heimili fyrir flutning af landi brott, verður þannig að ætla að maður verði raunverulega að hafa nýtt sumarbústaðinn sem heimili einhvern hluta ársins eftir brottflutninginn svo að skattskylda vegna heimilisfestar eða búsetu teljist vera fyrir hendi.¹¹⁴

Maður telst hafa umráð yfir íbúð eftir brottflutning af landi brott ef húsnæði sem hann á stendur autt. Sama gildir þótt húsnæðið er í útleigu ef maður hefur möguleika á að nýta það eins og hann vill.¹¹⁵ Hafi maður ekki slíkan möguleika ber að kanna til hversu langs tíma húsnæðið er leigt út. Leiga til eins eða tveggja ára er líklega ekki fullnægjandi. Meira álitamál

113 Sbr. Rt. 1927, bls. 559. Raunir Thams. Í málinu var upplýst að eiginkona Thams nokkurs, norsks manns, átti stóra fasteign í Meldal þar sem Tham hafði áður stundað atvinnurekstur. Árið 1919 tilkynti Tham og fjölskylda hans flutning af landi brott og munu þau hafa sest að í Monaco, þar sem fjölskyldan hafði leigt sér íbúð. Næstu árin dvaldi Tham árlega sjö til átta mánuði í Noregi og fjóra til fimm mánuði í Monaco. Árið 1920, sem málið varðaði, hafði Tham komið til Noregs 16. maí og dvalið til októberloka. Hæstiréttur Noregs dæmdi að Tham væri búsettur í Noregi með svofelldum rökum: „Den skattepligtiges erklæring om at ville forlate landet kan ikke være avgjørende, hvorfor der heller ikke kan tillægges en meddelt utflytningstest (løgheimilisafskráning) avgjørende betydning. Og i og for sig behøver heller ikke den omstændighed, at man etablerer hjem i utlandet og betaler skat eller afgift paa dette bosted, at betegne, at man har avbrudt forholdet til Norge ...“ Hliðstæðir dómur hafa gengið á öðrum Norðurlöndum, sbr. Tfs 1993, 92 VLD. Sakamál. Maður talinn skattskyldur í Danmörku með vísan til þess að hann hefði samkvæmt fyrirleggjandi upplýsingum dvalið mun meira þar en á Spáni. Í Danmörku átti maðurinn eignarhluti í i Jørgen Heiefort Trading ApS og gat hann búið á starfsstöð þess er hann dvaldi í Danmörku. Maðurinn annaðist framkvæmdastjórn fyrirtækisins er hann dvaldi í Danmörku. Aukin heldur voru tengsl mannsins við Danmörku af persónulegum toga. Tfs 1989, 155 VLD. Sakamál. Kona talin hafa haft möguleika á að búa á ákveðnu býli þar sem sonur hennar bjó og lá fyrir að hún nýtti þann möguleika í allnokkurn mæli. Kona dvaldi þannig meira í Danmörku en í Frakklandi. Einnig átti hún fjárhagslegra hagsmuna að gæta þar í landi. Tengsl ákærðu við Frakkland fólust hins vegar eingöngu í því að geta búið í íbúð sem tilheyrði sambýlismanni hennar. Með vísan til þessa komst rétturinn að þeirri niðurstöðu að miðstöð persónuhagsmuna konunnar væru í Danmörku og teldist hún því ótakmarkað skattskyld þar samkvæmt 1. tl. 1. gr. kelduskattalaganna, sbr. 1. tl. 1.

mgr. 1. gr. SL. Nánari umfjöllun um dóminn er að finna hjá Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989, bls. 426, 558 og 606. Tfs 1988, 37. Sakamál. Í málinu var upplýst að hlutaðeigandi maður gisti venjulega í sumarhúsi bróður síns er hann dvaldi í Danmörku. Einnig kom fram að hann hefði bæði persónulega og fjárhagslegra hagsmuna að gæta þar í landi. Með vísan til þessa var dæmt að maðurinn væri ótakmarkað skattskyldur í Danmörku.

114 Sbr. Tfs 2001, 369 H og Tfs 1996, 51 H (Tfs 1993, 534). Í báðum þessum málum lagði Hæstiréttur auk byggingar sumarbústaðanna, sem heilsárs húsa, áherslu á raunverulega notkun (d. faktisk benyttelse) þeirra sem íbúða. Sjá hins vegar Tfs 2001, 493 H þar sem raunveruleg notkun var ekki talin skipta máli við mat á því hvort heilsárs hús, sem byggingaryfirvöldum hafði ekki verið tilkynt um að væri fullklárað, og íbúð í atvinnuhúsnæði, teldust slíkir íbúðarmöguleikar, að unnt væri að byggja heimilisfesti eða búsetu á þeim. — Um þýðingu raunverulegra nota íbúða og sumarhúsa fyrir ákvörðun skattskyldu, sjá umræðuna í Danmörku um og eftir 1990, sbr. Poul Erik Hjerrild-Nielsen í U 1991 B, 190 og Jørn Qviste í Tfs 1990, 158. Ítarleg grein er gerð fyrir skoðunum þeirra hjá Aage Michelsen: International skatteret, bls. 128 og áfram.

115 Í Tfs 1992, 316 H (með leiðréttingu Tfs 1992, 353) er að finna dæmi um að Hæstiréttur hafi jafnvel ekki talið að útleiga íbúðar í samtals sjó ár væri fullnægjandi til að maður teldist hafa rofið heimilisfesti eða búsetu sína. Hús mannsins, sem var staðsett í Allerød, var leigt út með húsgögnum til skamms tíma hverju sinni. Allir leigusamningarnir voru þannig til skemmri tíma en þriggja ára. Á tímabilinu hafði maðurinn nýtt húsið er hann dvaldi í Danmörku í orlofi ca. 1 mánuði á ári og að lágmarki einu sinni á ári. Var dæmt að maðurinn með ráðstöfun sinni á húsinu hefði ekki tekist að sanna að hann hefði rofið heimilisfesti sína í Danmörku. Taldist hann því ótakmarkað skattskyldur þar í landi.

er hins vegar þegar um tveggja til þriggja ára leigusamning er að ræða.¹¹⁶ Í Noregi og Svíþjóð skiptir útleiga íbúðar almennt ekki máli við mat á íbúðarmöguleika. Maður telst alltaf búsettur í hlutaðeigandi ríki ef hann hefur umráð slíkrar eignar.¹¹⁷ Í Danmörku er hins vegar gengið út frá því að útleiga íbúðar til þriggja ára rjúfi algerlega búsetutengsl manns.¹¹⁸ Hvar mörkin liggja hér á landi er hins vegar ómögulegt að segja.

Jafnvel þótt maður hafi ekki persónulega umráð yfir íbúð getur hann eigi að síður talist heimilisfastur hér á landi eftir flutning af landi brott. Svo er ef maður honum tengdur hefur umráð yfir íbúð og hinn brottflutti getur haft ótakmörkuð afnot hennar í gegnum hann. Þetta er náttúrlega algengast þegar um er að ræða heimabúandi námsmenn sem fara erlendis um stundarsakir til náms. En á þetta getur einnig reynt þegar annar makinn eða sambúðaraðilinn flytur úr landi en hinn býr áfram - ef til vill ásamt börnum sínum - hér á landi. Ef hinn brottflutti getur ekki sýnt fram á að aðilarnir séu skildir að skiptum myndi hann því í flestum tilvikum teljast áfram heimilisfastur eða búsettur hér á landi. Grundvöllur tengsla þegar svo stendur á eru því íbúðin, makinn og eftir atvikum börnin.¹¹⁹

3.1.2.1 Íslenskir námsmenn erlendis
Viðá erlendis gilda sérstakar reglur um heimilisfesti námsmanna.¹²⁰ Námsdvöl skapar oft ekki heimilisfesti fyrr en námsmaður hefur dvalið í landinu samfelld í ákveðinn tíma, og þarf dvalartíminn venjulega að vera nokkuð lengri en gildir um menn, sem dvelja í landinu og stunda venjulega vinnu.¹²¹ Þessi regla byggist á því að námsmenn halda yfirleitt heimilisfesti sinni í því landinu sem þeir koma frá í nokkurn tíma eftir brottför.¹²² Hlutverk hennar er því að koma í veg fyrir óþarfa tvískattlagningu. Í námslandinu hefur námsmaður svo oftast en ekki eingöngu herbergi á stúdentagarði til umráða svo að vistin þar getur aldrei orðið grundvöllur búsetu.

Þessu eru í grundvallaratriðum eins farið hér á landi. Áður fyrr fóru menn yfirleitt til náms um tvítugt er þeir voru enn þá í foreldrahúsum. Herbergi námsmanns í íbúð foreldra hans stóð því autt til afnota fyrir hlutaðeigandi aðila er hann kom heim á sumrum til að vinna. Íbúðarmöguleika og þar með heimilisfesti var því venjulega haldið hér á landi. Í dag eru námsmenn aðeins eldri er þeir fara utan til náms enda oftast um framhaldsnám að ræða. Flestir eru því fluttir af heiman við brottför. Heimilisfesti í

116 Sjá til fróðleiks TFS 1991, 132 LSR þar sem landsskattarétturinn komst að þeirri niðurstöðu að skattaðili væri örugglega flutt af landi brott til Þýskalands og að hún hefði ekki haft í hyggju að eiga framvegis heima í Danmörku eftir brottflutninginn. Umrædd kona flutti til Þýskalands ásamt barni sínu til að vera samvistum með þýskum eiginmanni sínum. Í tengslum við það var íbúð sem konan hafði búseturétt í framleigð til tveggja ára sem var í samræmi við reglur sem giltu um ráðstöfun hennar. Skattstjórnin í umdæmi konunnar hafði lagt á hana sem heimilisfasta í Danmörku með vísan til þess að samkvæmt gildandi lögum teldist maður sem hefði umráð íbúðar áfram heimilisfastur í Danmörku nema íbúðin, sem hlutaðeigandi átti búsetumöguleika í, væri leigð út án uppsagnarfrests til þriggja ára að lágmarki.

117 Sbr. Zimmer, bls. 123. Mattsson, bls. 40.

118 Sbr. Aage Michelsen, bls. 132. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten1, bls. 691.

119 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 692.

120 Sjá t.d. 2. mgr. 8. gr. dönsku kelduskattalaganna, en hún hljóðar svo: „For personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til § 1, nr. 2, først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.“

121 Sjá Aage Michelsen, bls. 145.

122 Sbr. 4. mgr. 1. gr. reglug. nr. 245/1963, en þar segir svo: „Nú dvelst maður erlendis um stundarsakir, en bregður eigi heimilisfangi sínu hér á landi, og skal hann þá gjalda skatt eins og hann hefði dvalizt kyrr í landinu. Það skiptir eigi máli, hversu löng dvölin er erlendis (t. d. vegna kaupsýsluferðar, námsdvalar, skemmtiferðar o.s.frv.) ef maðurinn verður eigi talinn hafa brugðið heimilisfangi sínu.“

foreldragarði er því ekki lengur fyrir hendi. Það sama gildir ef námsmaður hefur verið leigjandi. Við brottför er hinu leigða húsnæði þá jafnan sagt upp.

Hins vegar er ekki útilokað að námsmaður eigi íbúð og við ákvörðun á heimilisfesti vegna umráða yfir henni reynir þá á sams konar álitamál og gerð var grein fyrir hér að framan.¹²³ Sumir námsmenn geta því haldið heimilisfesti sinni hér á landi eftir flutning af landi brott en aðrir ekki. Réttarstaðan fer einfaldlega eftir því hvort húsnæðismöguleika er haldið hér á landi eður ei. Um mjög langt árabíl hefur þó tíðkast að gefa námsmönnum kost á að velja um það hvort þeir fella niður heimilisfesti sína eða halda henni við

líði. Með bréfi dags. 23. mars 1973, ákvað fjármálaráðuneytið að lög nr. 22/1956, um skatt og útsvarsgreiðslur útlendinga og fleiri gjaldenda, sem eru á förum úr landi, o.fl., skyldu ekki taka til námsmanna.¹²⁴

Þessi ákvörðun var tekin með heimild í 2. mgr. 9. gr. laganna og tók hún eingöngu til námsmanna, sem voru íslenskir ríkisborgarar. Samkvæmt henni áttu íslenskir námsmenn sem fóru erlendis til náms rétt á að vera skattlagðir eins og hérlendis búsettir menn hvort sem þeir áttu lögheimili sitt á Íslandi eða ekki.¹²⁵ Við gildistöku laga nr. 40/1978, um tekjuskatt og eignarskatt, féll þessi undanþáguheimild niður og hættu skattýfirvöld þá að beita henni sjálfkrafa, sem

123 Sbr. ÚRN 18/1983. Kærendur, sem voru hjón, höfðu verið búsett í Svíþjóð. Í janúar 1980 fluttu þau til landsins og hófu búskap í íbúð sem þau áttu. Kærendur héldu þó lögheimili sínu í Svíþjóð, þar sem maðurinn var ekki búinn með nám sitt þar. Vegna þessa dvaldi maðurinn í Svíþjóð 4 mánuði á árinu 1981 og lagði skattstjóri á hann sem heimilisfastan man hér á landi hluta af því ári. Kærendur vildu ekki una álagningunni og fór málið fyrir RSN. Í umsögn ríkisskattstjóra var fallist á að lagt yrði á kærendur eins og þau hefðu átt skattalegt heimilisfesti hér á landi allt árið og úrskurðaði RSN að það skyldi gert. Hvað varðar fjarveru eiginmannsins vegna námsdvalar í Svíþjóð sagði nefndin hins vegar: „Að því er varðar dvöl annars kæranda erlendis vegna náms 4 mánuði ársins 1981 þá ber að líta til þess að eftir því sem upplýst er af hálfu kæranda, hafa þau verið lögheimilisskyld hérlendis allt árið 1981 skv. 1. gr. laga nr. 35/1960, um lögheimili, sbr. og 10. gr. sömu laga.“ ÚRN 29/1983. Kærandi starfaði í Bandaríkjunum frá 1. janúar til 31. ágúst 1981 í framhaldi af námi sínu þar, en fluttist þá heim og hóf hér störf. Kærandi átti lögheimili hér á landi allt árið 1981. Ágreiningur var um skattskyldu kæranda vegna tekna hér á landi, þar á meðal vegna útleigu á íbúðarhúsnæði, og í Bandaríkjunum. Taldi skattstjóri að hann bæri fulla skattskyldu en kærandi taldi sig bera takmarkaða skattskyldu vegna tímabilsins sem hann starfaði í Bandaríkjunum. Með skirskotun til kröfugðar RSK, sbr. og ákvæði lögheimilislaga nr. 35/1960, úrskurðaði RSN að kærandi bæri ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. gr. SL, sem heimilisfastur hér á landi allt árið 1981. Úrskurðir skattýfirvalda eru þó oft í engu samræmi við gildandi rétt. Þannig er algengt að heimilisfesti eða búsetu sé ruglað saman við lögheimili, sjá ÚRN 153/1989. Skattaðilar sem voru námsmenn í Noregi áttu íbúð hér á landi. Íbúðin var leigð út og skattlagð skattstjóri leigutekjurnar af henni samkvæmt 5. tl. 3. gr., sbr. 2. tl. 71. gr. SL. Skattaðilar mótmæltu álagningunni og fór málið fyrir RSN, sem úrskurðaði: „Gögn málsins bera með sér að kærendur hafa átt lögheimili í Noregi. Þykir því bera að byggja á takmarkaðri skattskyldu þeirra hér á landi

vegna nefndrar íbúðar og leigutekna af henni“ Úr eldri framkvæmd, sjá ÚRN 646/1979. Málavextir voru þeir að hjón fluttu til Noregs 1. ágúst 1976. Fór eiginkonan í nám en eiginmaðurinn hugðist sækja um atvinnu. Hjónin áttu lögheimili að S-bakka en ekki er ljóst hvort það var eignaríbúð þeirra. Við flutninginn til Noregs hafði lögheimilið hins vegar verið fellt niður. Í málinu var upplýst að maðurinn hafði fengið atvinnuleyfi í Noregi 13. des. 1976 og með vísan til þessa taldi RSN að kæranda, það er eiginmanninum, hefði ekki borið að bregða lögheimili sínu hér á landi fyrir 1. desember 1976. Skyldi hann því skattlagður á árinu 1977 eins og hann hefði átt heimilisfesti hér á landi allt árið.

124 Sjá ÚRN 589/1979. Maður fór til náms í Noregi og á brottflutningsárinu var hann skattlagður eins og maður með heimilisfesti hér á landi hluta af árinu. Maðurinn kærði álagninguna og sagði í henni að maðurinn ætti rétt á að telja lögheimili sitt hér á landi samkvæmt 1. mgr. 10. gr. laga nr. 35/1960, um lögheimili. Bæri því að skattleggja hann eins og mann með heimilisfesti allt árið. Skattstjóri synjaði kærinni. Málið gekk til RSN og í umsögn um það krafðist ríkisskattstjóri viðurkenningar á úrskurði skattstjóra, enda yrði ekki annað ráðið af gögnum málsins en að kærandi hefði tekið upp lögheimili í Noregi, og hefði svo verið er hann gekk í hjónaband og hóf nám. RSN féllst hins vegar á kröfu kæranda með vísan til 2. mgr. 2. gr. laga nr. 35/1960, laga um lögheimili og bréfs fjármálaráðuneytisins dags. 23. mars 1973, þess efnis að ísl. námsmenn erlendis skyldu undanþegnir ákvæðum laga nr. 22/1956, um skatt og útsvarsgreiðslur útlendinga og fleiri gjaldenda, sem eru á förum úr landi, o.fl.

125 Sbr. ÚRN 689/1980. En þar var um mann í mjólkurfræðinámi í Danmörku að ræða. Maðurinn hafði bæði tekjur hér á landi og í Danmörku. Maðurinn fór fram á að vera skattlagður sem heimilisfastur allt árið og féllust skattýfirvöld á það. Voru skattar hans því ákveðnir að teknu tilliti til þeirra skatta er á hann höfðu verið lagðir í Danmörku, sbr. 24. gr. Norræna tvísköttunarsamningsins.

þýddi að maður þurfti að óska eftir úrskurði ríkisskattstjóra um heimilisfesti sína fyrst.¹²⁶ Oftar en ekki réðst skattlagningin þó af því hvort námsmaður var skyldur að fella niður lögheimili sitt við flutning úr landi eða ekki. Í upphafi var ekki um neina slíka skyldu að ræða.

Hinn 1. janúar 1991 tóku hins vegar gildi ný lög um lögheimili og samkvæmt þeim gat námsmaður ekki haldið lögheimili sínu hér á landi ef hann var skráður með fasta búsetu í öðru landi. Þetta átti einkum við þá sem fluttu til Norðurlandanna vegna hins samnorræna flutningsvottorðs.¹²⁷ Námsmenn sem fóru til annarra landa sluppu því og olli það eðlilega óánægju.¹²⁸ Til að gera alla eins setta var því ákveðið að lögfesta sérstakt ákvæði um heimilisfesti námsmanna til að taka af öll tvímæli um réttindi þeirra. Er það að finna í 3. mgr. 69. gr. SL og hljóðar svo: „Þeir menn, sem dvelja erlendis við nám eða vegna veikinda geta þrátt fyrir ákvæði 1. gr. haldið öllum réttindum sínum sem heimilisfesti hér

á landi veitir samkvæmt lögum þessum og öðrum lögum um opinber gjöld.“¹²⁹

Fjármálaráðherra hefur sett reglugerð nr. 648/1995 um framkvæmd þessarar undanþágu þegar námsmenn eiga í hlut og samkvæmt henni er heimilisfestarskattlagningin bundin við einstaklinga, sem heimilisfastir hafa verið hér á landi samkvæmt 1. gr. SL síðustu 5 árin áður en nám hófst.¹³⁰ Hins vegar er ekki gerð krafa um að viðkomandi sé íslenskur ríkisborgari. Erlendur ríkisborgari, sem fer til náms, getur því einnig notið réttindanna, ef hann hefur átt heimilisfesti hér á landi síðustu 5 árin, áður en nám hófst. Felst í því rýmkuð frá eldri reglum þar sem útlendingar gátu almennt ekki haldið heimilisfesti sinni hér á landi eftir flutning af landi brott.

Reglugerðin gerir ráð fyrir að maður fari héðan af landi til náms. Námið verður því að vera í beinu framhaldi af utanförinni. Maður getur þó aðeins notið réttindanna að hann hafi verið búsettur hér á landi

126 Sjá ÚRN 580/1981, en þar átti í hlut isl. námsmaður í Noregi. Við álagningu 1980 var hann skattlagður eins og maður heimilisfastur hér á landi hluta af árinu. Maðurinn kærði og fór fram á að vera skattlagður eins og maður með heimilisfasti hér á landi allt árið með vísan til þess að hann ætti rétt á að telja lögheimili sitt hér samkvæmt 10. gr. lögheimilislögganna. Skattstjóri sýnaði kærinni. För málið fyrir RSN og krafðist ríkisskattstjóri staðfestingar á úrskurði skattstjóra með vísan til þess að kærandi hefði ekki átt skattalegt heimilisfesti á Íslandi allt árið 1979. Bæri því að ákveða honum gjöld í samræmi við 2. mgr. 70. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 2. mgr. 69. gr. SL. RSN taldi að hún væri ekki bær til að úrskurða um heimilisfestina þar sem úrlausn um það heyrði undir ríkisskattstjóra. Peim þætti málsins var því vísað frá. Um skattlagninguna sagði nefndin hins vegar: „Telja verður að skattstjóri hafi farið rétt að er hann ákvað kæranda tekjuskattsstofn skv. 2. mgr. 70. gr. ...“ Sjá ÚRN 597/1981. Í málinu lá fyrir að kærandi hafði stundað nám í Danmörku árið 1979 og úrskurðaði RSN: „Leggja verður til grundvallar í máli þessu að kærandi hafi borið takmarkaða skattskyldu hér á landi vegna gjaldársins 1980 enda hefur eigi verið leitað eftir úrskurði ríkisskattstjóra um heimilisfesti kæranda hér á landi á árinu 1979.“ Sjá ÚRN 102/1982, en þar sagði m.a.: „Kærandi var búsettur erlendis árið 1979 vegna náms og bar takmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 3. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt.“ Sjá ÚRN 110/1984. Málavextir voru þeir að kærandi, sem var lækni, fór af landi brott til framhaldsnáms í Svíþjóð. Á brottflutningsárinu var skattlagningu hans hagað samkvæmt 2. mgr. 70. gr. laga nr. 75/1981. Maðurinn kærði álagninguna og krafðist þess að lagt yrði á sig eins og hann hefði verið heimilisfastur hér á landi allt tekjuárið eins og

gilti um menn sem flyttust til landsins. RSN hafnaði kröfu mannsins með þessum orðum: „Eigi verður annað séð, en álagningu opinberra gjalda á kæranda gjaldárið 1983 hafi verið hagað í samræmi við gildandi lagaákvæði þ.á.m. reglur þær, sem um getur í áminstri 70. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, en út af málflutningi kæranda þykir rétt að taka fram, að eigi skiptir máli varðandi útreikningsreglur tekjuskattsstofns í þessu lagaákvæði hvort um brottför eða komu til landsins á tekjuárinu hefur verið að ræða.“

127 Um lögheimili námsmanna voru áður ákvæði í 1. mgr. 10. gr. laga nr. 35/1960 er hljóðaði svo: „Rétt er þeim, sem dveljast erlendis við nám, að telja lögheimili sitt í sveitarfélagi, þar sem þeir áttu lögheimili, er þeir fóru af landi brott.“ Með lögum nr. 21/1990, um lögheimili var ofangreindu ákvæði breytt, sbr. 1. mgr. 9. gr. þeirra, sem er svohljóðandi: „Sá sem dvelst erlendis við nám eða vegna veikinda getur áfram átt lögheimili hér á landi hjá skyldfólki sínu eða venslafólki eða í því sveitarfélagi þar sem hann átti lögheimili er hann fór af landi brott enda sé hann ekki skráður með fasta búsetu erlendis.“ Þeir sem flytja til Norðurlandanna eru skráðir með fasta búsetu þar og geta þeir því ekki átt lögheimili hér á landi.

128 Sbr. ÚRN 538/1991, en þar átti í hlut maður sem fór í flugvirkanám til Bandaríkjanna.

129 Sbr. 5. gr. laga nr. 112/1990.

130 Deila má um það hvort fullnægjandi lagagrundvöllur er fyrir þessu skilyrði. Það er óneitanlega mjög íþyngjandi og því ekki óeðlilegt að gerð sé krafa um að það skuli vera byggt á skýru lagafyrirmáli. Telja má vist að yfirsattanefnd sé sama sinnis því hún túlkar þetta skilyrði mjög rúmt, sbr. eftirfarandi úrskurði.

siðustu fimm árin fyrir brottför eins og áður segir. Í skattframkvæmd er þó ekki talið að dvöl erlendis vegna náms eða veikinda rjúfi samfelldnina.¹³¹ Nám, sem veitir rétt til námsmannaskattlagningar er hvers konar reglulegt nám í viðurkenndri menntastofnun innan hins almenna menntakerfis á framhalds- og háskólastigi enda sé námið ætlað sem aðalstarf og námstími eigi skemmri en 6 mánuðir eða sem svarar til 624 klst. á ári.

Upphaflega taldist starfsþjálfun, sérhæfing eða öflun sérfræðiréttinda ekki til náms og gilti einu þótt ofangreind skilyrði um nám

við viðurkennda menntastofnun og náms- tíma væru uppfyllt.¹³² Læknar í sérfræðinámi áttu því ekki rétt á að halda heimilisfesti sinni hér á landi.¹³³ Við endurgáfu reglugerðar nr. 532/1990 um réttindi og skyldur manna, sem dveljast erlendis við nám skv. ákvæðum laga um opinber gjöld með reglugerð nr. 648/1995 var þessu breytt. Læknar í framhaldsnámi til sérfræðiréttinda, eins og aðrir námsmenn, eiga því rétt á að halda heimilisfesti sinni hér á landi.¹³⁴

Til náms telst hins vegar ekki nám í grunnskólum, menntaskólum og sambærilegum menntastofnunum, nema nám að

131 Sjá YSÚ 1153/1994. Í þessu máli var kæranda synjað um námsmannaskattlagningu, þar sem hann hefði ekki verið heimilisfastur hér á landi siðustu 5 árin áður en nám hófst. Námsmaðurinn kærði synjunina til YSN og féllst hún á kröfu hans með vísan til umsagnar ríkisskattstjóra sem var svohljóðandi: „Skattstjóri byggir úrskurð sinn á því að kærandi hafi ekki verið búsettur hér á landi siðustu 5 árin áður en nám hófst. Því séu ekki uppfyllt skilyrði 2. mgr. 1. gr. reglugerðar nr. 532/1990, um réttindi og skyldur manna, sem dveljast erlendis við nám, skv. ákvæðum laga um opinber gjöld. — Í ljósi þeirra upplýsinga sem fram hafa komið í kæru til yfirkattaneftndar með viðbótargögnum sem umboðsmaður kæranda kom á framfæri við ríkisskattstjóra 7. september s.l. telur ríkisskattstjóri að þessi niðurstaða skattstjóra sé ekki rétt, en hafa ber í huga að svo virðist vera að skattstjóra muni ekki hafa verið kunnugt um ástæðu dvalar kæranda í Danmörku á árinu 1984. — Samkvæmt upplýsingum frá Hagstofu Íslands var kærandi skrásettur með heimili að [...] Reykjavík, frá árinu 1977 til 1984 er hann flyst til Danmerkur. Hann er síðan eftir skráður með lögheimili á Íslandi árið 1985 en það ár mun hann hafa hafið nám í Pýskalandi, sbr. meðfylgjandi gögn.“ Síðan segir: „Ljóst er að með umræddri reglugerð er leitað við að tryggja að námsmenn sem tímabundið dvelja erlendis við nám og fella niður heimilisfesti sína, geti í skattalegu tilliti og þrátt fyrir 1. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, haldið öllum þeim réttindum sem heimilisfesti hér á landi veitir samkvæmt lögum nr. 75/1981 og öðrum lögum um opinber gjöld. — Það væri því óeðlilegt að líta svo á að námsdvöl erlendis sem uppfyllir skilyrði reglugerðarinnar geti rofið þann tímáfrest sem tiltekinn er í 2. mgr. 1. gr. Að öllu virtu verður að telja að sama eigi við um námsdvöl fyrir gildistöku reglugerðarinnar.“ Sjá einnig YSÚ 1183/1994. Í máli þessu voru málavextir þeir að kærandi flutti til Svíþjóðar 1985 sökum þess að eiginkona hans fór í nám. Maðurinn fór síðan í menntaskóla og lauk stúdentsprófi 1989. Eftir það stundaði hann nám í Tekniska Högskolan í Lundi. Við álagningu opinberra gjaldárið 1993 var lagt á kæranda eins og hann bæri takmarkaða skattskyldu hér á landi. Kærði hann álagninguna og krafðist þess að lagt yrði á sig eins og mann með heimilisfesti hér á landi allt árið, eins og gert hefði verið 1992 í framhaldi á staðfestingu ríkisskattstjóra á skattalegu heimilisfesti hans hér á landi. Skattstjóri synjaði kröfunni, þar sem kærandi hefði ekki verið búsettur hér

á landi í 5 ár áður en nám hófst. Krafðist ríkisskattstjóri staðfestingar á úrskurði hans. Fór málið fyrir yfirkattaneftnd, sem úrskurðaði: „Fyrir liggur að ríkisskattstjóri féllst á beiðni kæranda um skattalega heimilisfesti, sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 532/1990, við álagningu opinberra gjalda gjaldárið 1992. Með skattframtali sínu gjaldárið 1991 lét kærandi fylgja staðfestingu skóla um nám á árinu 1990. Við álagningu það ár byggði skattstjóri á því að kærandi væri skattskyldur, skv. 1. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt. Kærandi hefur lagt fram staðfestingu háskóla í Svíþjóð vegna náms á árinu 1992. Verður ekki séð að neinar þær forsendur hafi breyst varðandi álagningu kæranda að efni séu til þess að synja kröfu hans um skattalega heimilisfesti gjaldárið 1993. Er því fallist á kröfu hans.“ Sjá YSÚ 258/1995. Nám, sem kærandi stundaði í Svíþjóð á árunum 1987 til 1989, ekki talið rjúfa þann tímáfrest sem tiltekinn var í ákvæði 2. mgr. 1. gr. áðurgildandi reglugerðar nr. 532/1990 um réttindi og skyldur námsmanna.

132 Sbr. 4. mgr. 1. mgr. reglugerðar nr. 532/1990 um réttindi og skyldur manna, sem dveljast erlendis við nám, skv. ákvæðum laga um opinber gjöld.

133 Sjá YSÚ 1364/1994. Doktorsnám í jarðfræði ekki talið vera stundað til öflunar sérfræðiréttinda. Jarðfræðingurinn átti því rétt á að vera skattlagður eins og heimilisfastur maður hér á landi allt árið og breytti engu í því sambandi þótt hann nyti launa meðan á námstímanum stóð. Sjá YSÚ 924/1994. Fallist á kröfu kæranda, sem stundaði doktorsnám í jarðfræði um að vera skattlagður hér á landi sem námsmaður með vísan til framlagðra skýringa hans, en þar sagði m.a.: „Eins og fram kemur er þetta doktorsnám í jarðfræði eðlilegt framhald af B.S. námi framteljanda frá árinu 1988. Hluti námsins eru sjálfstæðar rannsóknir, sem ekki geta talist starfsþjálfun í skilningi þess orðs. Námið telst heldur ekki sérhæfing eins og tíðkast t.d. í læknisfræði þar sem hægt er að velja á milli t.d. lyflækninga, handlækninga og barnalækninga svo eitthvað sé nefnt. Námið telst heldur ekki öflun sérfræðiréttinda þar sem námið veitir ekki lögvernduð sáttandi eða starfsheiti og má aftur vísa til læknisnáms til rannburðar.“ Sjá YSÚ 920/1994. Nám í gluggaúttillingum í Danmörku frá september 1991 til júní 1992 ekki talið vera til öflunar sérfræðiréttinda skv. 4. mgr. 1. gr. áður gildandi reglugerðar nr. 532/1990.

134 Sbr. YSÚ 302/2006. Fallist á heimilisfestarlandsskattlagningu konu sem var í sérfræðinámi í Bandaríkjum Norður-Ameríku.

loknumgrunnskólaveitiformlegstarfsréttindi eða heimild til að bera starfsheiti.¹³⁵ Menn í slíku námi eiga því ekki rétt á því að vera skattlagðir sem heimilisfastir menn hér á landi. Með starfsþjálfun, sérhæfingu og öflun sérfræðiréttinda í ofangreindum skilningi er fyrst og fremst átt við launað sérfræðinám, sem veitir manni tiltekin starfsréttindi.¹³⁶ Við skýringu á umræddum hugtökum ber þó að hafa í huga að þau eru um margt óljós. Afmörkun gagnvart framhaldsnámi á háskólastigi er þannig hvergi nærri skýr. Þá fela hugtökin í sér undantekningu frá meginreglu um viðhald heimilisfestar vegna náms og ber því að skýra þau þröngt.¹³⁷

Þeir námsmenn sem óska eftir að halda öllum réttindum er fullt heimilisfesti veitir hér á landi samkvæmt 3. mgr. 69. gr. SL skulu sækja um það til skattstjóra þar sem þeir áttu síðast heima fyrir flutning af landi

brott í hvert sinn sem talið er fram.¹³⁸ Fallist skattstjóri á umsóknina ber námsmanni að svara skatti af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra er aflað. Skattskyldan er því ótakmörkuð. Á móti nýtur námsmaður þá allra þeirra réttinda sem fullt heimilisfesti samkvæmt lögum um tekjuskatt svo og öðrum lögum um opinber gjöld veitir. Hér til teljast persónuafsláttur samkvæmt A-lið 67. gr. SL, barnabætur samkvæmt A-lið 68. gr. SL og vaxtabætur samkvæmt B-lið 68. gr. SL.¹³⁹

Maki námsmanns og börn hans eldri en 16 ára geta haldið sömu réttindum og hann ef sýnt er fram á að dvöl þeirra sé bein afleiðing af námi hins en ekki sérstaklega til tekjuöflunar eða öflunar sérþekkingar samkvæmt framansögðu. Sama gildir um sambúðarfólk, sem fullnægir skilyrðum 3. og 4. mgr. 62. gr. SL um samsköttun. Þar með er

135 Sjá YSÚ 4/1995. Nám í sænskum lýðháskóla (Folkehögskola) ekki talið uppfylla skilyrði áður gildandi reglugerðar nr. 532/1990, um nám við viðkennda menntastofnun á framhalds- eða háskólastigi. Kröfu kæranda um að fá að halda öllum réttindum sem heimilisfesti veitir samkvæmt skattalögum var því synjað.

136 Sbr. YSÚ 891/1994. Kærendur fluttu til Svíþjóðar 5. ágúst 1989. Eiginmaðurinn stundaði framhaldsnám við háskólaskjúkrahúsið í Borås frá 1990 til 31. mars 1994, en eiginkonan var heimavinnandi. Skattstjóri felldi húsnæðisbætur kæranda gjaldárin 1991 og 1992 niður, þar sem þau bæru takmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 5. tl. (leigutekjur) og 9. tl. (eignarskattur) 3. gr. laga nr. 75/1981. Staðfesti YSN úrskurð hans með vísan til 4. máls. 1. gr. áður gildandi reglugerðar nr. 532/1990, þar sem eiginmaðurinn hefði verið að afla sér sérfræðiréttinda. Sjá YSÚ 88/1994. Framhaldsnám í geðlæknisfræði talið vera nám til öflunar sérfræðiréttinda og átti kærandi því ekki rétt á að vera skattlagður sem námsmaður hér á landi samkvæmt 3. mgr. 69. gr. SL. Breyting hefur nú orðið á þessari framkvæmd, sjá YSÚ 302/2006.

137 Sjá YSÚ 1304/1994. Í þessu máli var kærendum synjað skattlagningar sem námsmönnum, þar sem þeir væru í launuðu starfsnámi erlendis. Námsmennirnir kærðu synjunina til YSN sem féllst á kröfu þeirra um skattalegt heimilisfesti hér á landi allt árið með svofelldum orðum: „Ákvæði 3. mgr. 70. gr. (nú 3. mgr. 69. gr. SL) laga nr. 75/1981 var lögtekið með 5. gr. laga nr. 112/1990, um breytingu á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum. Í athugasemdum með frumvarpi til laga, sem varð að lögum nr. 112/1990, er lagt var fram á 113. lögjafarþingi 1990, kemur fram að breytingin eigi rót að rekja til þess að með nýjum lögheimilislögum, sbr. lög nr. 2/1990, skorti lagagrundvöll undir þá skattfrankvæmd sem ríkt hafi varðandi námsmenn er tímabundið stofni til heimilis í öðru ríki en Íslandi. Samkvæmt þessum athugasemdum verður að ætla að

lögjafinn hafi stefnt að því að námsmenn héldu óbreyttri skattalegri stöðu þrátt fyrir tímabundna heimilisstofnun erlendis. Ákvæði 1. ml. 4. mgr. 1. gr. reglugerðar nr. 532/1990, sem skilgreinir framhalds- og háskólanám, sem ekki fellur undir ákvæði reglugerðarinnar, er óljóst og raunar svo almennt orðað að fella mætti framhalds- og háskólanám að miklu leyti þar undir. Ber að skýra það með hlidsjón af tilgang með 3. mgr. 70. gr. laga nr. 75/1981, svo sem að framán er rakið, svo og því að um er að ræða undantekningarákvæði frá almennum ákvæðum reglugerðarinnar. Þykir þó mega byggja á því að í reglugerðarákvæði þessu felist að maður, sem dvelst erlendis og hefur með höndum launað starf, verður almennt ekki talinn geta notið réttinda samkvæmt 3. mgr. 70. gr. laga nr. 75/1981, enda þótt starfið feli jafnframt í sér þjálfun til ákveðins starfs, sérhæfingu eða öflun sérstakra starfsréttinda. — Kærendur fluttu til Svíþjóðar 1. september 1988 og hóf kærandi, [...] þá nám í markaðsfræðum sem lauk í ágúst 1989. Staðhæfir kærandi að hann hafi að því loknu farið í framhaldsnám. Samkvæmt frásögn kæranda var nám þetta að hluta launað. Verður þó ekki fullrytt samkvæmt fyrirbyggjandi gögnum að það verði fellt undir ákvæði 4. ml. 1. gr. reglugerðar nr. 532/1990. Þá er til þess að líta að kærandi, [...] hóf nám í ársbyrjun 1990 og lauk prófi sem tannfræðingur í árslok 1991, sbr. gögn þar um. Þegar til þess er litið þykir bera að fallast á kröfu kæranda: „Loks skal bent á YSÚ 1308/1994. Fallist á kröfu manns, sem stundaði sérfræðinám í tannholdslækningum um skattalegt heimilisfesti hér á landi samkvæmt 3. mgr. 69. gr. SL með sömu rökum og í YSÚ 1304/1994 greinir.

138 Samþykki skattstjóra á heimilisfestinni á fyrsta námsári er því ekki bindandi fyrir síðari ár.

139 Sbr. ÚRN 467/1981. Fallist á kröfu kæranda er átti lögheimili hér á landi allt tekjuárið 1979 „þrátt fyrir störf og nám í Bandaríkjunum“ um barnabætur með varðingum hans.

þó ekki sagt að maka eða sambúðaraðila sé óheimilt að vinna.¹⁴⁰ Vegna samsköttunar við námsmann eru tekjur sem honum hlotnast vegna vinnu skattskyldar að fullu hér á landi. Við mat á skattalegri stöðu maka eða sambúðaraðila í þessu sambandi ber fyrst og fremst að kanna hvers vegna aðilarnir fluttu úr landi, var það vegna vinnu, þar með talið öflunar sérfræðiréttinda, eða náms?¹⁴¹

Sönnunarbyrði fyrir því að dvöl sé ekki sérstaklega til tekjuöflunar eða öflunar sérfræðiréttinda hvílir á maka eða sambúðaraðila námsmanns. Takist honum ekki að færa fram fullnægjandi sannanir fyrir máli sínu er því ekki unnt að skattleggja hann sem heimilisfastan hér á landi samkvæmt 1. gr. SL. Þann maka, sem er námsmaður, verður því að skattleggja sem einstakling samkvæmt 2. mgr. 63. gr. SL. Maki eða sambúðaraðili námsmanns er hins vegar undanþeginn skattskyldu. Gildir það fortakslaust nema hann hafi einhverjar tekjur hér á landi.¹⁴² Slíkar tekjur sæta þá takmarkaðri skattskyldu samkvæmt 3. gr. SL.

3.1.2.2 Menn sem dvelja erlendis vegna veikinda

Menn sem dvelja erlendis vegna veikinda eru að nokkru leyti í sömu stöðu og námsmenn. Venjulega er dvöl þeirra erlendis þó mun tímabundnari en dvöl námsmanna. Menn

sem dvelja erlendis vegna sjúkdóms og slysa fara nefnilega öllu jöfnu strax aftur til Íslands er þeir öðlast heilbrigði. Sjaldgæft er líka að maki eða börn dvelji ytra með hlutaðeigandi aðila. Komi til þessa er sú dvöl yfirleitt um stundarsakir. Þar að auki má gera ráð fyrir að flestir sem eru í þessari stöðu eigi íbúð sjálfir eða búi hjá foreldrum sínum. Íbúðarmöguleika, þar með talið heimilisfesti, hér á landi, er því yfirleitt haldið.

Felli maður niður lögheimili sitt vegna slíkrar dvalar getur auðvitað til þess komið að skattfyrirvöld væfengi að hann hafi verið heimilisfastur hér á landi allt árið. Til að taka af öll tvímæli um réttarstöðu hans þegar svo stendur á er þess vegna kveðið svo á um í 3. mgr. 69. gr. SL að maður eigi rétt að njóta allra réttinda sem full heimilisfesti veitir. Fjármálaráðherra hefur þó ekki sett reglugerð um það hvaða veikindi veita slíkan rétt eins og gildir um nám. Við ákvörðun á því hvað telst veikindi ber því líklega umfram allt að byggja á læknisfræðilegu mati.

Einnig er vafasamt hvort unnt sé að krefjast þess að maður hafi verið búinn að vera búsettur hér á landi í ákveðinn lágmarkstíma áður en hann fór af landi brott vegna veikinda eins og gildir um námsmenn. Almennt hlýtur þó að verða að miða við það að maður hafi verið heimilisfastur hér á landi er hann fór af landi brott sér til lækningar. Erlendisbúsettur Íslendingur, sem hefur

140 Vinna maka að minnsta kosti í fullu starfi stefnir heimilisfesti hans þó mögulega í hættu.

141 Sjá YSÚ 21/1995. Í máli þessu synjaði skattstjóri kærenda, sem stundaði framhaldsnám í félagslegri sálfræði við háskólann í Uppsöllum, skattalegu heimilisfesti hér á landi, sem námsmanni, þar sem dvöl hans erlendis væri aðallega tilkomin vegna atvinnu eiginmanns hennar. YSN taldi að skattstjóri hefði ekki byggt ákvörðun sína á lögmatum sjónarmiðum og felldi úrskurðinn úr gildi. Sjá YSÚ 879/1994. Málavextir voru þeir að í skattframtali 1993 óskuðu kærendur eftir því að vera skattlögð hér á landi sem námsmenn samkvæmt 3. mgr. 69. gr. SL. Við álagningu var eiginmaðurinn skattlagður sem heimilisfastur hér á landi en ekki eiginkonan. Kærðu þau álagninguna en skattstjóri synjaði kröfum þeirra þar sem dvöl eiginkonunnar erlendis væri ekki bein afleiðing af námi eiginmanns hennar. Hjónin skutu málinu til YSN og sagði í kærinni að þau hefðu flutt til Svíþjóðar haustið 1988 vegna náms eiginmannsins. Eftir að

námi hans lauk fór eiginmaðurinn í menntaskóla til að ljúka stúdentsprófi, en slíkt próf væri nauðsynlegt til að komast inn í háskóla. Menntaskólanámið hafi ekki verið lánshæft og hafi eiginkonan því orðið að fara út að vinna. Kærendur höfðu verið skattlögð sem heimilisföst hér á landi frá því að þau fluttu út. Í umsögn ríkisskattstjóra var fallist á kröfur kærenda. Með hliðsjón af framkomnum skýringum og umsögn ríkisskattstjóra fellst YSN á kröfu kærenda um fullt skattalegt heimilisfesti hér á landi.

142 Sjá YSÚ 1362/1994. Kona sem var íslenskur námsmaður í Noregi giftist Norðmanni 5. júní 1992, er stundaði nám við háskólann í Osló. Konan hélt heimilisfesti sínu hér á landi sem námsmaður samkvæmt 3. mgr. 70. gr. laga nr. 75/1981. Eiginmaður hennar bar hins vegar fulla skattskyldu í Noregi. Yfirséð nefnd taldi að haga bæri skattlagningu konunnar samkvæmt 2. mgr. 64. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 2. mgr. 63. gr. SL, sem einstaklings með ótakmarkaða skattskyldu hér á landi.

engin tengsl við landið, getur því ekki notið þeirra réttinda, sem heimilisfesti, samkvæmt ofannefndri grein veitir.

Almennt skiptir ekki máli við ákvörðun á heimilisfesti manns samkvæmt ofansögðu hvort hann hafi veikt innanlands eða erlendis. Aðaláherslan liggur semsé á veikindunum. Hins vegar verður maður að dvelja erlendis vegna veikinda og er þá undirskilið að dvölin sé til lækninga. Þar með er þó ekki sagt að maður þurfi endilega að dvelja á sjúkrahúsi. Dvöl á hressingarhæli er því fullnægjandi. Jafnvel er álitamál hvort unnt sé að krefjast dvalar á stofnun yfir höfuð ef það er t.d. mat læknis að hlutaðeigandi þurfi að skipta um umhverfi í lækningarskyni. Veikindaskilyrðið í ákvæðinu ber því að túlka rúmt.¹⁴³

3.1.3 Þýðing lögheimilisafskráningar

Hjá skattyfirvöldum ríkir ákveðin tilhneiging til að líta svo á að maður hafi rofið heimilisfesti sína ef hann flytur af landi brott og fellir niður lögheimili sitt. Gildir einu þótt hann eigi íbúð hér á landi sem stendur að þannig að íbúðarmöguleika sé haldið. Meira að segja eru til dæmi um að þetta hafi verið gert þótt fjölskylda manns, eiginkona og börn, sem hann er samvistum með búi áfram á Íslandi. Hafi brottflutningurinn átt sér stað nokkru fyrir eða eftir áramót er maður þannig nánast undantekningarlaust skattlagður eins og hann hafi verið búsettur hér á landi hluta úr ári. Persónuafsláttur hans er því venjulega skertur.

Allt orkar þetta tvímælis. Eins og fram hefur komið hér að framan er niðurfelling lögheimilis ekki einhlytur mælikvarði á rof heimilisfestar manns. Helgast það af því að lögheimili er ekki algerlega það sama og heimilisfesti.¹⁴⁴ Við flutning af landi brott er þannig nauðsynlegt að fram fari heildarmat á tengslum manns við landið. Þar skiptir íbúðarmöguleiki mestu máli, þá fjölskylduaðstæður o.s.frv. Vísast að öðru leyti til kafla 3.1.2 hér að framan um það. Að öðrum kosti er nefnilega hætta á að Ísland verði af skatttekjum að ósekju.¹⁴⁵

3.2 Endalok dvalar

Ef skattskylda manns byggist á dvöl telst hann ótakmarkað skattskyldur hér landi frá lokum flutningsdags. Næsti dagur eftir komu hingað til lands telst því fyrsti dagur skattskyldu manns þegar svo stendur á. Ef maður sem hér hefur dvalið fer af landi brott lýkur skattskyldu hans þegar hann hefur yfirgefið landið. Síðasti dagur sem maður dvelst á landinu er því lokadagur skattskyldu hans.¹⁴⁶ Almennt er því ekki unnt að takmarka skattskylduna með því að segja upp gistisherbergi o.fl. Helgast það af því að skattskyldan byggist á líkamlegri staðsetningu mannsins ekki umráðum yfir stað til að dvelja á.

3.3 Uppsögn vinnu um borð í íslenskum loftförum og skipum

Við ákvörðun á skattskyldu vegna starfa um borð í íslenskum loftförum og skipum ráðast

143 Sbr. YSÚ 1155/1994. Kærandi var öryrki vegna MS-sjúkdóms. Á árinu 1992 dvaldi hann í Danmörku í 120 daga sér til endurhæfingar og hvíldar. Við flutning af landi brott felldi maðurinn niður lögheimili sitt hér á landi og skræði lögheimili sitt í Danmörku. Vegna þessa var lagt á hann eins og mann, sem heimilisfastur hefði verið hér á landi hluta af ári. Maðurinn kærði álagninguna og fylgdi henni staðfesting læknis um ástæður fararinnar. Í umsögn um kærna féllst RSK á kröfu mannsins. Með vísan til þessa svo og efnisatriða málsins úrskurðaði YSN að maðurinn hefði átt fulla heimilisfesti hér á landi allt árið 1992.

144 Lögheimli þýðir fastur bústaður á meðan heimilisfesti þýðir bústaður, heimili. Til að eiga lögheimili á ákveðnum stað verður maður því að búa á staðnum á meðan þess er ekki krafist þegar um bústað, heimili, er að ræða.

145 Sem dæmi má nefna hagnað af sölu hlutabréfa. Í flestum þeirra tvísköttunarsamninga sem Ísland hefur gert má einungis skattleggja hann í heimilisfestarlandi manns. Nokkur lönd þar með talið Bretland skattleggja hann hins vegar ekki hjá sér nema maður taki hagnaðinn inn til landsins. Komi maður honum fyrir annars staðar en á Bretlandi er hagnaðurinn því skattfrjálur. Ef maður hefur bæði íbúðarmöguleika á Íslandi og í Bretlandi hefur hann tvöfalt heimilisfesti. Þegar svo stendur á verður því að skera úr því hvaða landi maður er nánar tengdur á grundvelli miðstöðvar persónu- og fjárhagsmuna hans. Ef maður á hús hér á landi, sem fjölskylda hans býr í, má telja víst að Ísland hafi vinninginn í því mati.

146 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 692. Zimmer, bls. 119.

lok skattskyldunnar af ráðningartímanum. Upphaf skattskyldu miðast vafalaust við fyrsta vinnudag um borð í umræddum tækjum og því er eðlilegt að miða lok hennar við síðasta vinnudag manns í þeim, sbr. a-lið 2. mgr. 15. gr. OECD-fm. Haldi maður launum eftir að hann er farinn frá borði breytir það þó litlu um skattskyldu manns þar sem slík laun sæta takmarkaðri skattskyldu samkvæmt 1. tl. 3. gr. SL.

3.4 Áframhaldandi skattskylda Þrátt fyrir flutning af landi brott og lók heimilisfestar

3.4.1 Almenn

Haldi maður við íbúðarmöguleika sínum hér á landi eftir flutning af landi brott og niðurfellingu heimilisfestar getur hann undir vissum kringumstæðum talist áfram ótakmarkað skattskyldur. Svo er t.d. ef íbúðarmöguleika er haldið. Losi maður sig við íbúðarhúsnaði sem hann hefur haft umráð yfir minnkar hættan á því hins vegar verulega. Séu dvalardagar manns hér á landi færri en 183 dagar á sérhverju tólf mánaða tímabili þarf hann því almennt ekki að óttast að vera krafinn um skatt af tekjum sem stafa frá öðrum löndum en Íslandi.

Frá þessari reglu er ein undantekning og tekur hún til þess tilviks að maður felli niður heimilisfesti sína við flutning af landi brott án þess að óðlast samtímis ótakmarkaða skattskyldu vegna heimilisfestar í öðru ríki. Samkvæmt 2. tl. 1. mgr. 1. gr. SL er Íslandi þá heimilt að skattleggja manninn eins og hann beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér landi. Þessi skattskylda gildir þó aðeins í þrjú ár frá næstu áramótum eftir brottflutningsdag. Flytji maður af landi brott fyrir áramót 2006 án þess að verða skattskyldur í nokkru öðru landi eins og menn þar skattskyldir getur Ísland því krafist hann um skatt árið 2007, 2008 og 2009.

Aðeins er þó heimilt að beita þessari reglu um mann sem hefur verið heimilisfastur eða búsettur hér á landi samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL er hann flutti af landi brott. Dvöl eða starf um borð í loftfari eða skipi getur því aldrei skapað áframhaldandi skattskyldu samkvæmt þessu ákvæði. Í skattfrankvæmd er algengast að reyni á þessa reglu þegar maður flytur hingað til lands með fullar hendur fjár eftir að hafa verið búsettur erlendis um nokkurn tíma og ekki liggja fyrir fullnægjandi upplýsingar um það hvar hann hefur átt heima eða upplýsingar liggja fyrir um að hann hefur verið búsettur í landi sem vitað er að skattleggi t.d. aðeins þá sem eru ríkisborgarar í landinu.

Verði maður við áskorun skattyfirvalda og upplýsi um tekjur sínar þegar svo stendur getur hann þurft að svara skatti af þeim. Þráti maður fyrir að hafa haft nokkrar tekjur verða skattyfirvöld að leggja fram sönnur um hið gagnstæða. Ef maður yfirfærir enga peninga til landsins er það erfitt verk. Takist skattyfirvöldum hins vegar að leiða slíkt í ljós losnar maður aðeins undan skattinum að hann geti lagt fram sönnun um að skattur hafi verið greiddur af tekjunum. Og það sem meira er, skatturinn í búsetulandinu verður að vera sambærilegur og heimilisfastir menn greiða í hlutaðeigandi landi.¹⁴⁷ Hins vegar skiptir ekki máli þótt hann sé verulega lægri en hér á landi. Er því ekki gerð krafa um að skattarnir séu sambærilegir þeim sköttum sem krafðir eru hér á landi, sbr. til hliðsjónar 9. tl. 31. gr. SL

3.4.2 Frankvæmdin á Norðurlöndunum

Í iðnaðarlöndum eru laun venjulega hærri en í þróunarlöndum. Sé fyrirtæki frá iðnaðarlandi með fasta starfsstöð í þróunarlandi leitast það því við að ráða innlent vinnuafli til starfa. Þannig er nefnilega unnt að lágmarka

147 Hér getur komið upp álitamál hvort skýra beri orðið heimilisfesti samkvæmt íslenskum lögum eða lögum hlutaðeigandi lands og er því til að svara að íslensk lög hafa jafnan forgang.

launakostnað þess. Hið sama gildir um ýmis alþjóðleg fyrirtæki svo sem skipafélög og flugfélög. Almennt skiptir ekki máli hvar slík fyrirtæki eiga heima og velja menn því gjarnan að staðsetja sig þar sem skráningargjöldin og þar með skattarnir eru hvað lægstir. Um leið fá fyrirtækin frjálsari hendur um mannaáðningar sem felur í sér að þau geta ákveðið laun starfsmannanna að vild sinni. Þetta fyrirkomulag rýrir auðvitað samkeppnismöguleika vinnuafis frá iðnaðarlöndum og skaðar því atvinnulíf ríkjanna þegar til lengri tíma er litið.

Til að spyrna á móti þessari þróun hafa margar þjóðir því gripið til þess ráðs að undanþiggja laun heimilisfastra manna sem fara erlendis til vinnu um sex eða tólf mánuði algerlega tekjuskatti.¹⁴⁸ Við ákvörðun undanþágunnar skiptir jafnvel ekki máli þótt hlutaðeigandi sé undanþegin skatti í dvalarlandinu. Oft er þó undirskilið að launin séu ákveðin í kjarasamningum með tilliti til skattfrelsisins. Venjulega þurfa þau því að lækka sem skattundanþágunni nemur. Öðruvísi gagnast mildunin jú ekki fyrirtækjunum. Jafnframt er útsendum manni fyrimunað að dvelja í heimilisfestarlandinu nema ákveðinn lágmarksdagafjöldi á ári á fjarvistartímabilinu. Komi í ljós að þessum skilyrðum hefur ekki verið fullnægt getur maður átt á hættu að skattyfirvöld endurákrarði skatta hans.

4 UPPGJÖR TEKJUSKATTSSTOFNS VIÐ FLUTNING TIL LANDSINS OG AF LANDI BROTT

4.1 Verðmat innfluttra eigna

Menn sem öðlast heimilisfesti hér á landi geta átt eignir og skuldað peninga. Þegar svo stendur á er nauðsynlegt að reyna að átta sig á því hvenær, það er, á hvaða ári eða degi þeir hafa öðlast umræddar eignir og á hvaða verði. Hvað fyrra álitamálið varðar má almennt ganga út frá því sem vísu að miða beri við hinn upprunalega dag er skattaðili öðlast eign eða stofnar skuld. Ef maður, sem flytur til landsins 1. júní 2007 í þeim tilgangi að eiga hér heima, hefur keypt hlutabréf í ákveðnu fyrirtæki 15. apríl 1995 telst sá dagur því kaupdagur við útreikning söluhagnaðar þeirra.

Síðara álitamálið, það er hvaða verð beri að leggja til grundvallar eign eða skuld við flutning til landsins, er hins vegar flóknara. Í fyrsta lagi kemur til greina að miða við hið sögulega verð, það er upprunalegt kaupverð eignar. Hafi eign stigið í verði jafnt og þétt frá því að hún var keypt getur maður því þurft að greiða skatt af verðhækkun sem orðið hefur fyrir og eftir flutning til landsins. Ef maður er skyldur að greiða skatt af eignum við fluttning úr landi í brottflutningslandinu verður afleiðingin því tvískattlagning að hluta, það er verðhækkun eignar frá því að maður öðlast hana til þess dags er hann yfirgefur fyrirtalda landið, sætir bæði skattlagningu hér á landi og í brottflutningslandinu.

Unnt er að hindra þessi áhrif með því að miða verðmæti eignar við markaðsverð á

148 Svo er um Danmörk, Svíþjóð og Noreg. Í Danmörku eru þessi ákvæði að finna í 33. gr. A álagningarlaganna (sex mánaðaregla). Um skýringu þess vísast til Aage Michelsen, bls. 309 og áfram. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006. bls. 255 og áfram. Í Noregi er þessi ákvæði að finna í grein 2-1, lið 10 tekjuskatts og eignarskattlaganna (tölf mánaðaregla). Um skýringu þess vísast til Zimmer, bls. 213 og áfram. Í Svíþjóð er þessi ákvæði að finna í 9 gr. 3. kafla tekjuskattlaganna (sex og tólf mánaðaregla). Um skýringu þess vísast til Mattsson, bls. 61 og áfram. Íslendingar sem sendir eru til vinnu erlendis

á vegum danskra fyrirtækja geta verið aðnjótandi þessara réttinda ef þeir eru búsettir í Danmörku. Liggi fyrir að maður verði staðsettur erlendis í 12 mánuði getur því borgað sig að segja upp heimilisfesti sinni. Í YSÚ 230/2004 var þessa ekki gætt sem skyldi. Þótt maðurinn í því máli hefði verið ráðinn á sömu kjörum og menn búsettir í Danmörku, það er með tilliti til skattundanþágunnar, var honum því gert að greiða fullan skatt hér á landi eins og ótakmarkað skattskyldum manni. Maðurinn dvaldi eitt ár við störf í Líbanon á vegum Phil og sön. Eiginkona mannsins og börn bjuggu hins vegar á Íslandi.

þeim degi er maður öðlast fulla skattskyldu hér á landi. Almennt verður þó að telja að slíkt viðmið krefjist settra laga. Hagnaður af sölu eigna samkvæmt gildandi lögum telst jú mismunur á söluverði og upphaflegu kaupverði.¹⁴⁹ Með þessu er þó ekki öll sagan sögð. Hinar innfluttu eignir hafa ekki verið keyptar á íslenskum krónum og við umreikning þeirra úr erlendum gjaldmiðli í íslenskar krónur t.d. við síðari sölu er spurning hvort nota eigi gengið þegar maður keypti eignirnar í hinu erlenda ríki, flutti til landsins eða dagsetningu kaupsamnings um sölu þeirra hér á landi.

Eins og áður segir miðast kaupverð eignar við hið upphaflega verð. Þess vegna hlýtur að verða að miða við gengi þess dags er maður öðlast eign. Við síðari sölu á henni getur því sú staða komið upp að hagnaður verði af sölu eignar í íslenskum krónum en enginn í hinum erlenda gjaldmiðli. Svo er t.d. ef maður hefur keypt eign á 10.000 Dkr. á genginu 8 og selt á 10.000 Dkr. á genginu 11. Í íslenskum krónum er hagnaðurinn 300.000 kr. en í dönskum krónum er hann 0 kr. og verður maður að sæta því. Hér að framan hefur umfram allt verið miðað við einkaeignir manna. Umræddar reglur taka þó einnig til atvinnurekstrareigna.

Við ákvörðun á eignarhaldstíma og verðlagningu þeirra ber því að miða við sömu reglur og þegar um einkaeignir er að ræða. Meira álitamál ríkir aftur á móti um fyrningu eignanna og í því sambandi koma upp í hugann tvær spurningar. Í fyrsta lagi hvort líta verði svo á að eign hafi verið fyrnd samkvæmt íslenskum reglum frá því að hennar var aflað og í annan stað hvort líta megi svo á að eignin sé öfyrnd við innflutninginn þannig að heimilt sé að byrja að fyrna hana samkvæmt íslenskum reglum frá og með því ári er maður öðlast fulla

skattskyldu hér á landi eins og um nýja eign sé að ræða.

Ef fyrningarhlutfall eignar er 20% og maður er búinn að eiga hana í fimm ár þegar hann sest hér að má ekki fyrna hana hér á landi ef fyrri skýringarkosturinn er valinn. Fyrning eignarinnar er einfaldlega uppurin. Af þessu leiðir einnig að ekki má gjaldfæra eign sem kostað hefur 250.000 kr. eða minna vegna þess að líta verður svo á að gjaldfærslan hafi verið gerð á kaupári eignarinnar í brottflutningslandinu.¹⁵⁰ Óvíst er þó hvort þetta sé gildandi réttur hér á landi. Hugsanlegt er jafnvel að líta beri svo á að maður, sem kemur með atvinnurekstrareignir inn til landsins í því skyni að halda áfram atvinnurekstri, er hann stundaði í brottflutningslandi sínu, teljist ekki hefja hann fyrr en full skattskylda stofnast. Komi maður frá landi, sem býr við hliðstætt gjaldfærslukerfi og Ísland í skattalegu tilliti, varðandi fyrnanlegar eignir, er því ekki unnt að útiloka að hann geti fyrnt sömu eignina tvisvar sinnum.

4.2 Gildissvið skattskyldunnar – tímafærsla tekna

Maður, sem öðlast fulla skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. gr. SL, ber eingöngu að greiða tekjuskatt af þeim tekjum sem honum hlotnast á meðan hann er heimilisfastur. Þess vegna er afar þýðingarmikið að reyna að átta sig á því annars vegar hvaða dag maður öðlast fulla skattskyldu eða eftir atvikum hvaða dag fullri skattskyldu manns lýkur og hins vegar hvaða reglur gilda um tímafærslu þeirra tekna sem honum hlotnast. Á Íslandi gilda íslensk lög, um það ríkir ekki efi. Við ákvörðun á tímafærslu tekna og gjalda ber því almennt að ganga út frá tímafærslureglum tekjuskattslaga, sbr. 59. gr. SL. Samkvæmt nefndri grein miðast tímafærsla tekna við þann dag er maður hefur öðlast endanlegan

149 Sjá nánar 18. gr. SL.

150 Þetta er gildandi réttur í Danmörku, sbr. 9 gr. kelduskattalaganna. Menn deila þó um réttmæti þessa. Sumir telja semsagt að reglan hefti frjálsa fólkflutninga eða brjóti

jafnvel í bága við stofnsetningarrétt ESB, sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 679. Aage Michelsen, bls. 150.

rétt til þeirra og tímafærsla gjalda við þann dag er maður hefur gengist undir endanlega skyldu til að inna þau af hendi.

Af þessari reglu leiðir að tekjur sem maður öðlast eftir niðurfellingu heimilisfestar við flutning frá landinu kunna að vera skattfrjálsar á Íslandi. Gildir einu jafnvel þótt þær eigi uppruna sinn að öllu leyti hér á landi svo sem er um hagnað af sölu lausafjár og hlutabréfa.¹⁵¹ Til að sporna við því hafa margar þjóðir lögfest sérstakan brottflutningsskatt en Ísland er ekki meðal þeirra. Á sama hátt hefur Ísland ekki rétt á að skattleggja tekjur sem maður hefur öðlast endanlegan rétt til áður hann flytur hingað til lands til að eiga hér framvegis heima. Ekki er þó unnt að útiloka að álitamál geti komið upp varðandi einstakar tekjur. Um nokkur gjöld gildir t.d. sú regla að maður getur valið hvort hann gjaldfærir þau á því ári er hann stofnar til þeirra eða eignfærir þau og fyrrir eftir notkunartíma.

Sem dæmi um útgjöld sem þannig háttar um má nefna kostnað við skráningu fyrir-tækis og öflun atvinnurekstrarleyfa, kostnað við tilraunavinnslu, markaðsleit, rannsóknir og öflun einkaleyfis og vörumerkja, sbr. a- og b-lið 1. mgr. 32. gr. SL. Hafi maður innt af hendi þennan kostnað áður en hann flutti til landsins og öðlaðist fulla skattskyldu virðist óheimilt að gjaldfæra hann að fullu á því ári sem til hans var stofnað. Maður á því ekki annarra kosta vól en að eignfæra hann og fyrna. Komi maður frá landi sem viðhefur hliðstæða gjaldfærslu er því ekki unnt að útiloka tvöfaldan frádrátt kostnaðarins, það er fyrst í brottflutningslandinu og svo í tilflutningslandinu.¹⁵²

Á hliðstæð álitamál reynir þegar um vexti er að ræða. Um þá gildir nefnilega oft að manni er í sjálfsvald sett hvort þeir eru tekjufærðir eða gjaldfærðir eftir áfellingartíma eða við greiðslu. Ef maður, sem er að flytja af landi brott, hlotnast fyrirframgreiddir vextir í tekjur er því sjálfgefið, að hann velji áfellingaraðferð við tekjufærslu þeirra, en þurfi hann að greiða vexti af hendi, er viðbúið að hann kjósi greiðsluadferð því þannig getur hann lágmarkað nettó tekjur sínar.¹⁵³ Margar þjóðir hafa reynt að bregðast við þessu með því að lögfesta áfellingaraðferð við tekjufærslu og gjaldfærslu vaxta á því ári er maður öðlast eða missir fulla skattskyldu en Ísland er ekki þeirra á meðal.¹⁵⁴

4.3 Umreikningur til árstekna

Hafi maður einungis verið heimilisfastur hér á landi samkvæmt 1. gr. SL hluta af árinu ber samkvæmt 2. mgr. 69. gr. SL að umreikna tekjur hans í árstekjur.¹⁵⁵ Þegar tekjuskatturinn hefur verið reiknaður er hann síðan umreiknaður í hlutaársskatt. Tilgangur þessa ákvæðis er umfram allt að tryggja að maður greiði stighækkandi skatt þegar um hann er að ræða. Svo er ekki hér á landi og orkar ákvæðið því tvímælis. Að visu ber að hafa í huga að ýmsir frádrættir og afslættir samkvæmt skattalögunum miðast við almanaksárið. Ekkert mál er hins vegar að hlutafalla þá miðað við dvalartíma manns á tekjuárinu ef á þarf að halda. Þetta er sagt vegna þess að 2. mgr. 69. gr. SL er að verulegu leyti gölluð, jafnvel haldin hugsanaskekkju. Í ákvæðinu er nefnilega talað um að umreikna beri tekjuskattsstofn manns.

151 Á móti kemur að Ísland getur skattlagt tekjur sem eiga uppruna í öðru landi við flutning manns til landsins.

152 Svo er t. d. um þá sem koma frá Danmörku, sbr. B og I-lið 8. gr. álagningarlaganna. Sjá nánar Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 680.

153 Eftir lögfestingu fjármagnstekjuskattslaganna 1. jan. 1997 gildir þetta þó umfram allt um vexti í atvinnurekstri.

154 Þetta gildir t.d. um Dani, sjá annars vegar 7. mgr. 5. gr. og hins vegar B-lið 5. gr. álagningarlaganna. Um nánari

framkvæmd þessa vísast til Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 680-681.

155 Ákvæði 2. mgr. 69. gr. kom úr í 4. gr. laga nr. 22/1956, um skatt og útsvarsgreiðslur útlendinga, gjaldenda sem eru á förum úr landi, o.fl. Lög nr. 68/1967 höfðu ekki að geyma ákvæði um umreikning hlutaárstekna. Slikt ákvæði var hins vegar í reglugerðum um tekju- og eignarskatt, sbr. 62. gr. reglug. nr. 245/1963.

Það sem umreikna skal er hins vegar umfram allt tekjur sem maður getur vænst að hafa reglulega alla mánuði ársins.¹⁵⁶ Einstaklega tilfallandi tekjur eins og gjafir og hagnað af sölu eigna ber því jafnan að sleppa við umreikninginn. Til að átta sig nánar á þessu er rétt að taka dæmi. Ímyndum okkar að A hafi verið heimilisfastur hér á landi hálf t. árið og fengið 500.000 kr. í laun og 100.000 kr. að gjöf. Ef heildartekjurnar eru umreiknaðar jafngilda 600.000 kr. (500.000+100.000) í tekjur hálf t. árið 1.200.000 kr. í tekjur allt árið. Miðað við 35,72% skatt og 385.800 kr. í persónuafslátt yrði heilsársskatturinn 42.840 kr. og hálfárs skatturinn 21.420 kr. Ef aðeins launin eru umreiknuð yrðu árstekjurnar á hinn bóginn 1.100.000 kr. (1.000.000 + 100.000). Reiknaður skattur af þeim er 392.920 kr. og að teknu tilliti til persónuafsláttar þyrfti maður aðeins að greiða 7.120/2=3.560 kr. eða 17.860 kr. lægri fjárhæð en í fyrra tilvikinu.

Gallinn á þessu kerfi kemur enn þá skýrar í ljós þegar um fjármagnstekjur er að ræða. Selji maður sem flytur hingað til lands 1. júlí tiltekið ár hlutabréf með 10 millj. kr. hagnaði rétt fyrir áramót á tilflutningsárinu er skattur hans ekki 1. millj. heldur 2. millj. Maðurinn þarf með öðrum orðum að greiða 100% hærri skatt en aðili sem búsettur hefur verið hér á landi allt árið enda þótt engar líkur séu á því að hann hefði getað öðlast svo mikinn hagnað einfaldlega vegna þess að þetta voru einu hlutabréf hans. Af þessu má ljóst vera að æskilegt er að endurskoða þessa framkvæmd því telja má víst að hún samræmist ekki skuldbindingum landsins að EES-rétti þegar ríkisborgarar aðildarlanda þess eiga í hlut.

4.3 Verðmat útfluttra eigna

4.3.1 Almenn

Í kafla 4.2 hér að framan um gildissvið skattskyldu manns var því haldið fram að manni sé aðeins skylt að svara skatti af tekjum sem honum hlotnast á meðan hann er heimilisfastur hér á landi samkvæmt 1. gr. SL. Jafnframt sagði að við ákvörðun á því hvaða tekjur manni hlotnast á umræddu tímabili skyldi fara eftir 59. gr. SL um tímafærslu tekna og gjalda. Þá var rætt um eignarhaldstíma og stofnverð innfluttrar eignar í kafla 4.1 og komist að þeirri niðurstöðu að hvorutveggja bæri að miða við þann dag er maður eignaðist hana.

Á svipuð álitamál reynir við flutning manns af landi brott og niðurfellingu á heimilisfesti.¹⁵⁷ Ísland hefur þannig ekki rétt til að skattleggja tekjur er manni hlotnast eftir að hann hefur yfirgefið landið og fellt niður heimilisfesti sína. Samkvæmt íslenskum lögum er ekki heimilt að lita á brottflutning sem sölu þeirra eigna sem maður tekur með sér. Innleysi maður tekjur eftir að hann er fluttur úr landi getur Ísland aðeins skattlagt þær að um takmarkaða skattskyldu sé að ræða samkvæmt 3. gr. SL. Breytir engu í því sambandi þótt tekjur manns af eignasölu séu að öllu leyti eða að hluta upprunnar hér á landi.

Þetta er óneitanlega hálf undarlegt. Gildir það ekki hvað síst ef hinar brottfluttu eignir hafa verið afskrifaðar meira en sem nemur verðmætarýrning þeirra svo ekki sé talað um það tilvik að kaupverð eignar hefur verið fært niður um fjárhæð skattskyldra tekna eins og heimilt var að gera hér á landi á árunum 1997-2000 þegar hlutabréf

¹⁵⁶ Þeirri reglu er fylgt í Danmörku, sjá 14. gr. dónsku persónuskattalaganna. Um nánari framkvæmd þessa visast til Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 681 og áfram.

¹⁵⁷ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 696-697.

áttu í hlut.¹⁵⁸ Niðurfærsluheimild þessi var ekki sérstaklega takmörkuð við hlutabréf í íslenskum hlutafélögum. Hafi maður keypt erlend hlutabréf í niðurfærslutilgangi verður því ekki unnt að skattleggja hinn frestaða hagnað við flutning manns af landi brott og niðurfellingu á heimilisfesti þar sem skattlagningarheimild skortir.¹⁵⁹

4.3.2 Brottflutningsskattur

Sjaldgæft er að ríki heimili frestun á skattlagningu hagnaðar með niðurfærslu á kaupverði nýrrar eigna í jafnríkum mæli og Ísland. Við flutning manns úr landi og niðurfellingu heimilisfestar er skattatapið því kannski ekki svo ýkja mikið. Eigi að síður áskilja mörg ríki sér rétt til að skattleggja hagnað af sölu eigna við flutning manns úr landi og niðurfellingu heimilisfestar.¹⁶⁰ Þessi skattlagning er venjulega framkvæmd þannig að brottfall ótakmarkaðrar skattskyldu manns er látin jafngilda sölu eignar á skattalegu tilliti. Hafi eign hækkað í verði frá því að maður keypti hana telst sú verðhækkun því innleyst.

Hagnaður af sölu eignar á brottflutningsdegi telst semsagt mismunur á markaðsverði eignar og upphaflegu kaupverði. Þörfin á því að nota þessa reglu er þó ákaflega breytileg eftir því hvaða eignir eiga í hlut. Sé um að ræða fasteign verður ekki nein breyting á skattlagningarrétti brottflutningslandsins þótt maður flytji úr landi. Almenna reglan

samkvæmt OECD-fyrirmyndinni er nefnilega sú að landið þar sem fasteignin er staðsett í má skattleggja hagnað af sölu hennar.¹⁶¹ Þegar um er að ræða lausafé hefur heimilisfestarland manns, það er tilflutningslandið, hins vegar einkarétt á skattlagningu.¹⁶² Ekki þarf því að koma á óvart þótt brottflutningsskattlagning beinist einkum að slíkum eignum.

Brottflutningsskattlagning getur falið í sér hindranir á frelsi manna samkvæmt grundvallarreglum Evrópusambandsins um frjálsan flutning manna á milli landa og frjálsri staðsetningu fyrirtækja. Af þeim sökum hafa margir dregið lögmati reglnanna í efa. Hinn 11. mars 2004 í máli nr. 9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant, dæmdi Evrópusambandsdómstóllinn að hinar frönsku reglur um brottflutningsskattlagningu striddu gegn 43. gr. Rómarsamningsins um frjálsan stofnsetningarrétt fyrirtækja.¹⁶³ Í kjölfarið hafa mörg ríki leitast við að milda lagareglur um skattlagninguna eins og frekast er kostur.¹⁶⁴ Þeirra á meðal er Danmörk.

Eftir sem áður veldur niðurfelling heimilisfestar skattlagningu hagnaðar þar í landi. Manni er hins vegar jafnan heimilt að fá frest á skattlagningunni um óákveðinn tíma. Ekki er heldur krafist tryggingar fyrir alögðum skatti eins og áður var. Og flytji maður aftur heim til brottflutningslandsins fellur skattlagningin niður. Ákveði maður hins vegar að selja hlutabréfin fer hagnaður-

158 Hinn 1. jan. 1997 tóku gildi lög um fjármagnstekjuskatt nr. 97/1996. Samkvæmt þeim skyldi greiða 10% fjármagnstekjuskatt af hagnaði af sölu hlutabréfa. Af hagnaði umfram 3.000.000 kr. hjá einstaklingum og 6.000.000 kr. hjá hjónum bar þó að greiða sama skatt og af launum og skyldum tekjum samkvæmt A-lið 7. gr. SL. Samkvæmt þágildandi 7. mgr. 17. gr. laganna var manni þó heimilt að fresta skattlagningu slíks hagnaðar um tvenn áramótt og keypti hann önnur hlutabréf innan þess tíma mátti færa kaupverð þeirra niður um fjárhæð hagnaðarins. Þessi heimild var lögtekin með 4. gr. laga nr. 97/1996 og afnumin með 3. gr. laga nr. 149/2000. Frá og með gildistíma þeirra skattleggst allur hagnaður af sölu hlutabréfa því með 10%.

159 Sbr. 7. tl. 3. gr. SL sem takmarkast við hlutabréf í íslenskum félögum. Þetta gildir jafnvel þótt maður flytji til lands sem afsalað hefur skattlagningarrétti hlutabréfahagnaðar til Íslands.

160 Svo er t. d. í Danmörku, sjá a-lið 13. gr. hlutabréfahagnaðarskattalaganna er hljóðar svo: *“Nøphører en persons skattepligt efter kildeskattelovens § 1 som følge af fraflytning, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, skal fortjeneste på aktier m.v., som den pågældende ejer på tidspunktet for skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted, beskattes i samme omfang, som hvis aktierne var afstået på dette tidspunkt.”*

161 Sjá 1. mgr. 6. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.

162 Sjá annars vegar 5. mgr. 13. gr. og hins vegar 1. mgr. 21. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.

163 Um nánari efni málsins vísast til Niels Winther-Sørensen: *Skatteretten 1*, 2004, bls. 698.

164 Svo er t.d. um Dani, sbr. lög nr. 221 frá 31. mars 2004.

inn ekki eftir markaðsverði hlutabréfanna á brottflutningsdegi heldur raunverulegu söliverði.¹⁶⁵ Ef það er lægra en fyrrnefnda verðið er því tæplega unnt að segja að verið sé að leggja stein í götu fyrir frjálsan flutning manns á milli landa eða stofnun fyrirtækis. Framtíðin verður þó að skera úr því.

5. TÍHEIMILISFESTI

5.1 Inngangur

Þótt maður beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu í öðru landi vegna heimilisfestar útilokar það ekki að hann geti verið heimilisfastur hérlendis samkvæmt 1. gr. SL vegna búsetu eða dvalar. Ef þessi staða kemur upp er viðbúið að maðurinn þurfi að sæta tvískattlagningu vegna heimilisfestar í tveimur eða fleiri löndum. Það sem meira er, ómögulegt getur jafnvel verið að uppræta hana. Svo er því t.d. háttáð ef Ísland hefur ekki gert tvísköttunarsamning við hlutaðeigandi ríki. Að visu er mildunarheimild að finna í 5. mgr. 119. gr. SL en hún tekur umfram allt til skatta sem greiddir eru af tekjum sem upprunar eru erlendis. Skattleggi hitt ríkið íslenskar tekjur manns er því vafasamt að unnt sé að veita honum frádrátt á þeim sköttum.¹⁶⁶

Í flestum þeim tvísköttunarsamningum sem Ísland hefur gert er að finna tviheimilisfestarákvæði sem ætlað er að skera úr því hvaða ríki skuli teljast heimilisfestarland manns í skattalegu tilliti. Þetta ákvæði er jafnan að finna í 4. gr. svo sem tilfellið er bæði í OECD-fyrirmyndinni og Norræna tvísköttunarsamningnum. Hafi tvísköttunarsamningur ekki að geyma tviheimilisfestarákvæði á maður því ekki annarra kosta vól en að reyna að fá hitt ríkið til að gefa eftir skattlagningarrett sinn á

grundvelli þeirra reglna sem gilda um tvíhliða samning, sbr. 25. gr. OECD-fyrirmyndarinnar og 28. gr. Norræna tvísköttunarsamningsins.

5.2 Um tviheimilisfestarákvæðið

5.2.1 Hugtakið „heimilisfastur í aðildarríki“

Til að eiga rétt á mildun tvískattlagningar samkvæmt tvísköttunarsamningi verður maður að vera heimilisfastur í öðru eða báðum aðildarríkjunum, sbr. 1. gr. Það sem átt er við með hugtakinu „heimilisfastur í aðildarríki“ er svo skilgreint í 1. mgr. 4. gr. Samkvæmt því er maður heimilisfastur í aðildarríki ef hann samkvæmt lögum lands er skattskyldur þar á grundvelli heimilisfestar, búsetu, aðseturs stjórnar eða annarra hliðstæðra ástæðna.¹⁶⁷

Við matið á heimilisfestinni veiga lög hlutaðeigandi ríkis því þyngst, að minnsta kosti í fyrstu atrennu. Almennt er því unnt að ganga að því visu að maður teljist heimilisfastur í ríki ef hann ber fulla skattskyldu þar samkvæmt þarlandum lögum. Þó ber að hafa í huga að tilvísunin í innlendan rétt er ekki skilyrðislaus. Maður telst aðeins heimilisfastur í hlutaðeigandi ríki ef hin fulla skattskylda byggist á búsetu, stjórnaraðsetri eða hliðstæðum ástæðum.

Ákvæði 1. mgr. 4. gr. skapar tæplega vandamál hér á landi. Tengslaviðmiðin eru nefnilega svo rúm. Beri maður fulla skattskyldu samkvæmt 1. gr. SL yrði hann því efalaust talinn heimilisfastur hér á landi samkvæmt nefndu ákvæði. Þótt einstökum ríkjum sé eftirlátið að ákveða hvort maður sé heimilisfastur þar eða ekki samkvæmt innlendum lögum þýðir það ekki að öðru ríki, sem vefengir það, sé óheimilt að kanna hvort maður sé raunverulega heimilisfastur í

¹⁶⁵ Til fróðleiks, sjá a-lið 13. dónsku hlutabréfahagnaðarskattalaganna.

¹⁶⁶ Sjá Aage Michelsen, bls. 155. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 86. Zimmer, bls. 126. Ekki er þó útilokað að unnt sé að veita mildun þar sem uppruni tekna er ekki hugtaksatriði í 5. mgr. 119. gr. SL.

¹⁶⁷ Sbr. enska ákvæðið er hljóðar svo: „... is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, ...“

umræddu ríki eða ekki. Maður sem vill færa sér ínyt mildunsamkvæmt tvísköttunarsamningi við ákveðið land verður því að vera tilbúinn að sanna heimilisfesti sína.

Við endurskoðun á OECD-fyrirmyndinni árið 1995 var svo ákveðið að hugtakið skyldi taka til aðildarríkisins sjálfs, þar með talið sjálfstjórnarhéraða, sveitarstjórna og stjórnarstofnana.¹⁶⁸ Þeir sem bera takmarkaða skattskyldu í ríki geta hins vegar aldrei talist heimilisfastir þar í merkingu ákvæðisins, sbr. 3. málsl. 1. mgr. 4. gr. Almennt eiga slíkir aðilar því ekki rétt á að nýtar sér mildunarákvæði tvísköttunarsamninga um afléttingu tvískattlagningar. Þetta er skiljanlegt þar sem tvísköttunarsamningar taka venjulega ekki til þeirra, sbr. 1. gr.¹⁶⁹ Ýmislegt bendir þó til þess að þessi regla sé á undanhaldi að minnsta kosti innan Evrópusambandsins.

Hinn 21. sept. 1999 í málinu C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain* dæmdi Evrópudómsstóllinn að það striddi gegn ESB-samningnum um frjálsa fjármagnsflutninga milli landa og stofnsetningarréttinum að skattleggja arð sem föst starfsstöð fransks fyrirtækis fékk greiddan frá ákveðnu þriðjalandi þar sem hann væri undanþeginn skatti hjá heimilisföstu fyrirtæki í Þýskalandi. Jafnframt var talið að hin fasta starfsstöð franska fyrirtækisins ætti rétt á að nýta sér ákvæði tvísköttunarsamningsins milli Þýskalands og hlutaðeigandi þriðja ríkisins um mildun tvískattlagningarinnar.¹⁷⁰ Hér á landi má hafa hliðsjón af 9. tl. 3l. gr. SL í þessu

sambandi, en hún tekur eingöngu til félaga sem eru heimilisföst hér á landi samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 2. gr. SL. Arður sem föst starfsstöð fær greiddan er því ekki undanþeginn skatti.

5.2.2 Ákvæði 2. mgr. 4. gr. OECD-fyrirmyndarinnar

5.2.2.1 Almennt

Tvísköttunarsamningar fjalla aðallega um skiptingu á skattlagningarrétti ákveðinna tekna milli tiltekkins heimilisfestarlands og eins eða fleiri keldulanda.¹⁷¹ Þessar reglur er venjulega að finna í 6.-22. gr. tvísköttunarsamnings og ganga þær út frá því að skattaðili sé heimilisfastur í einu ákveðnu ríki. Þegar maður er heimilisfastur í fleiri en einu aðildarríki er þess vegna ekki unnt að skipta skattlagningarréttinum, bæði ríkin eiga jú jafnt tilkall til teknanna. Af þeim sökum er nauðsynlegt að samningur hafi að geyma ákvæði sem leysir úr því í hvaða landi maður teljist heimilisfastur í skattalegum skilningi. Við endurskoðun á OECD-fyrirmyndinni 1995 var þetta sjónarmið ítrekað með því að setja orðið einungis inn í staflíði a, b og c í 2. mgr. 4. gr. Með því er nefnilega undirstrikað að maður geti aðeins/einungis verið heimilisfastur í öðru samningsríkinu.

Í þeim tvísköttunarsamningum, sem Ísland hefur gert, er mælt fyrir um úrlausn heimilisfestar þegar svona stendur á í 2. mgr. 4. gr. og er það ákvæði í flestum tilvikum í

168 Sbr. 2. málsl. 1. mgr. 4. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, sjá nánar grein 8.1 í athugasemdunum við 4. gr. í 2003 útgáfunni.

169 Hinn enski High Court hefur þó komist að andstæðri niðurstöðu í máli þar sem reyndi á tvísköttunarsamninginn milli Englands og Bandaríkjanna. Sjá nánar Philip Baker: *Double Taxations Conventions and International Tax Law*, 2. útg., bls. 75 og áfram. Nánar tiltekið voru málavextir þeir að þýskt fyrirtæki, Commerzbank AG að nafni, hafði fasta starfsstöð í Englandi og hlotnuðust henni verulegir vextir í tekjur frá Bandaríkjunum. Umræddur tvísköttunarsamningur hafði ekki að geyma hliðstætt ákvæði og 1. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, það er gildissvið samningsins var því ekki afmarkað, og komst dómstóllinn þess vegna að þeirri niðurstöðu að fasta starfsstöðin ætti rétt á mildun samkvæmt samningnum. Þar sem Englandi var aðeins

heimilt að skattleggja vexti sem greiddir voru fyrirtækjum með heimilisfesti í Englandi leiddi þetta til þess að fasta starfsstöðin varð betur sett skattalega en innlend fyrirtæki (fyrirtækið átti jú rétt á mildun enda þótt það væri ekki skattskilyft af vöxtunum). Niðurstaðan hefur þess vegna sætt harðri gagnrýni af ýmsum t. d. ofan nefndum Philip Baker, sbr. sama, bls. 77 og áfram.

170 Sjá nánar Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen í *Skat Udland 2000/1* nr. 6, bls. 26. Um ESB-réttinn og hliðstæð ákvæði sem koma í veg fyrir beitingu tvísköttunarsamninga, sjá Maria Hilling: *Free Movement and Tax Treaties in The Internal Market*, 2005.

171 Orðið kelduland er hér notað í sömu merkingu og upprunaland.

samræmi við OECD-fyrirmyndina. Í ákvæðinu eru talin upp ákvæðin tengsl í tiltekinni forgangsroð sem miða skal við þegar leyst er úr (tví)heimilisfesti manns. Forgangsroð tengslanna er annars þessi: (1) fast heimili, (2) rikari persónu- og fjárhagsleg (miðstöð lifshagsmuna manns) tengsl, (3) jafnaðarlegur dvalarstaður og (4) rikisfang. Þótt fylgja beri hinni umræddu forgangsroð við ákvörðun heimilisfestar er ekki unnt að útiloka skörun á milli tengslanna með ákveðnum hætti.¹⁷² Forgangsroðin hindrar hins vegar að unnt sé að beita heildstæðri virðingu á tengslunum við mat á heimilisfestinni.

Hér á eftir verður fjallað nánar um einkenni þessara tengsla. Áður en að því kemur er þó æskilegt að fá úr því skorið hvort túlka beri tengslin, sem viðbúið er að séu skilgreind með ólíkum hætti í rétti aðildarríkja samnings, samkvæmt alþjóðlegum rétti, sbr. kaflann um gerð og túlkun tvísköttunarsamninga hér að framan eða innanlandsrétti.¹⁷³ Ekki er auðvelt að svara þessu álitaefni með fullnægjandi hætti. Að undanskyldu hugtakinu rikisfang eru fræðimenn þó almennt sammála um að leggja beri alþjóðlegan skilning í hin einstöku tengslaviðmið og er það rökstutt með því að annars myndu ákvæði 2. mgr. 4. gr. um úrlausn tvíheimilisfestar ekki ná þeim tilgangi sínum að viðurkenna eitt og aðeins eitt ríki sem heimilisfestarland manns í skattalegu tilliti.¹⁷⁴

5.2.2.1.1 Fast heimili til umráða

Ef maður hefur heimili í öðru samningsríkinu, en ekki hinu, skal telja hann

heimilisfastan í því ríki, sem hann hefur fast heimili, sbr. 1. máls. a-liðar 2. mgr. 4. gr. Beri maður fulla skattskyldu í einu ríki vegna samfelldrar dvalar, sbr. til hliðsjónar 3. tl. 1. mgr. 1. gr. SL, en í öðru ríki vegna fasts heimilis, telst hann þar af leiðandi án nokkurs vafa heimilisfastur í síðarnefnda ríkinu. Skiptir ekki máli í því sambandi þótt hann dvelji ef til vill fleiri daga á sérhverju tólf mánaða tímabili í því fyrrnefnda.

Túlka ber hugtakið fast heimili eða íbúð (d. fast bolig) í 2. mgr. 4. gr. í samræmi við alþjóðlegan rétt, það er óháð innlendum rétti.¹⁷⁵ Þetta er skiljanlegt því ella er hætt við að tvíheimilisfesti yrði ekki leyst.¹⁷⁶ Heimili verður að hafa einhver varanleg (e. permanent) einkenni og standa manni til afnota samfellt hvenær sem er dagsins.¹⁷⁷ Tímabundið heimili svo sem hótélherbergi, sumarbústaður, veiðimannakofi eða sambærileg aðstaða telst því ekki fullnægjandi.¹⁷⁸ Samkvæmt hljóðan ákvæðisins er ekki nauðsynlegt að heimili sé eign manns. Fullnægjandi er því að hann hafi umráð þess í ákveðinn tíma t.d. samkvæmt leigusamningi. Herbergi, sem maður hefur á leigu, getur því talist heimili í þessum skilningi.¹⁷⁹

Einber íbúðarmöguleiki er hins vegar tæplega fullnægjandi. Jafnframt er nauðsynlegt að maður tengist heimilinu persónulega með ákveðnum hætti t.d. með beinum afnotum. Heimilishugtakið hlýtur að innifela þetta. Við afmörkun á því hvort maður hafi umráð yfir föstu heimili getur því verið óhjákvæmilegt að taka tillit til nokkurra þeirra þátta sem ráða mati á því

172 Sbr. Aage Michelsen, bls. 161. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 87. Zimmer, bls. 130.

173 Þessi kafli hefur verið birtur í Úlfljóti, tímariti laganema, 3. tbl. 59. árg.

174 Sbr. John F. Avery Jones o.fl.: British Tax Review 1981, bls. 15 og áfram (bls. 19 og áfram) og bls. 104 og áfram. Aage Michelsen, bls. 157. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 87, einkum tilvisun 163.

175 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, athugasemd 10 við 4. gr. Aage Michelsen, bls. 157. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 67-liður athugasemda við 4. gr. Heimilisfestarhugtak 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL er sambærilegt ákvæði 1. tl. 1. gr. kelduskattalaganna. Um

samanburð á því að heimilisfestarhugtaki a-liðar 4. gr. OECD-fm, sjá Jørn Qviste í U 1990B.449 og áfram.

176 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2004, bls. 95, einkum tilvisun 39.

177 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, athugasemd 13 við 4. gr.

178 Sbr. Jørn Qviste í U 1990B.449, einkum 455 og áfram. Í þessu sambandi ber þó að hafa í huga að sumarhús getur verið þannig innréttað og nýtt að það teljist fast heimili í skattalegum skilningi.

179 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 95, einkum tilvisun 43 á þeirri síðu.

hvar miðstöð lífshagsmuna manns er, en eftir því fer einmitt heimilisfestin þegar föstu heimili er ekki til að dreifa, sbr. nánar hér á eftir. Á svipuð álitamál getur reynt við flutning manns úr landi ef hann heldur íbúðarmöguleika sínum.

Íbúð, sem maður lætur standa auða eftir flutning af landi brott, telst sjálfsagt fast heimili í skilningi a-liðar 2. mgr. 4. gr. OECD-fm. Meira vafamál er hins vegar ef íbúðin er leigð út. Eins og grein var gerð fyrir hér að framan túlka margar þjóðir heimilisfestarhugtakið í innlendum rétti svo að maður teljist áfram heimilisfastur í brottflutningslandinu ef íbúð, sem hann hefur umráð yfir, er leigð út í tiltölulega skamman tíma, jafnvel allt að þremur árum. Vafasamt er að unnt sé að yfirfæra þetta sjónarmið á a-lið 2. mgr. 4. gr. fyrirmyndarinnar. Hún tekur því umfram allt til skammtíma leigu.¹⁸⁰ Ef fast heimili manns er leigt út til lengri tíma telst það því ekki fast heimili í skilningi ákvæðisins.¹⁸¹ Þetta gildir fortakslaut nema unnt sé að segja leigunni upp hvenær sem er með tiltölulega skömmum tíma.

5.2.2.1.2 Miðstöð persónu- og fjárhagsmuna (lífshagsmuna)

Ef maður hefur fast heimili í báðum aðildarríkjum samnings telst hann heimilisfastur í því ríki sem hann er nánar tengdur persónu- og fjárhaglega (miðstöð lífshagsmuna). Þetta sjónarmið skiptir því ekki máli ef maður á fast heimili í öðru ríkinu eða hvorugu. Við mat á því hvar miðstöð lífshagsmuna manns er skal samkvæmt athugasemdum OECD-fyrirmyndarinnar við umrætt ákvæði horfa til fjölskyldu- og félagslegra tengsla hans, staðsetningar vinnustaðar, stjórnmalalegrar-, menningarlegrar og annarrar félagslegrar starfsemi, staðsetningar viðskiptabanka, atvinnufyrirtækja sem maður á eignarhluti í og eða stjórnar o.s.frv.¹⁸² Með öðrum orðum skal framkvæma heildstætt mat með sérstakri áherslu á athafnir skattaðila sjálfs.

Í fræðunum hafa þessi ummæli verið túlkuð svo að leggja beri þyngri áherslu á hin persónulegu en fjárhagslegu tengsl.¹⁸³ Ekki eru þó allir sammála um að þetta sé svo afdráttarlaust. Slíka túlkun virðist nefnilega hvorki vera unnt að leiða af orðalagi 2. máls. a-liðar 2. mgr. 4. gr. né athugasemdum við hana í OECD-fyrirmyndinni. Við úrlausn einstakra mála sýnir líka reynslan að erfitt getur verið að greina persónuleg og fjárhagsleg tengsl í sundur.¹⁸⁴ Sé aðili tvíheimilisfastur eru þessi tengsl nefnilega oftast samofin báðum löndunum. Hitt er svo annað mál að þegar um einstaklinga er að ræða

180 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 96. Sama skoðun kemur fram hjá Zimmer sem heldur því fram að orðalag 1. máls. a-liðar 2. mgr. 4. gr. virðist útiloka að íbúðir í útleigu geti talist „fast heimili“ nema unnt sé að segja leigunni upp með tiltölulega skömmum fyrirvara, sbr. Zimmer, bls. 127. Hann viðurkennir þó að réttarframkvæmd sé ekki alltaf í samræmi við þessa túlkun.

181 Í Danmörku, sbr. SKM 2002, 438 TS, hefur Told og Skatt tilkynnt að leiga íbúðar til lengri tíma en í 8 mánuði valdi því að maður geti ekki talist ráða yfir íbúð í Danmörku.

182 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, athugasemd 15 við 4. gr.

183 Sjá Aage Michelsen, bls. 158. John F. Avery Jones o.fl.: British Tax Review 1981, bls. 106. Niels Winther-Sørensen:

Skatteretten 3, 2000, bls. 89. Sami: 2006, bls. 96. Zimmer, bls. 128.

184 Sbr. U 1996, 391 H/ Tfs 1996,51 var dæmt að maður væri heimilisfastur í Danmörku samkvæmt a-lið 2. mgr. 4. gr. þágildandi tvísköttunarsamnings milli Danmerkur og Stóra-Bretlands. Samkvæmt forsendum Eystri landsréttar sem Hæstiréttur staðfesti í dómi sínum byggðist þessi niðurstaða á „heilðstæðu mati á tengslum skattaðila við annars vegar Danmörku og hins vegar Stóra-Bretland“ og hlýtur að verða að skilja það svo að fram hafi farið mat á persónulegum og fjárhagslegum tengslum mannsins. Fjárhagsleg tengsl mannsins voru eingöngu við Danmörku. Á hinn bóginn ríkti meiri óvissa um staðsetningu hinna persónulegu tengsla.

orkar sjaldnast tvímælis að hin persónulegu tengsl vega þyngra en hin fjárhagslegu.¹⁸⁵ Frá sjónarhóli manna, sem einstaklinga, á þetta sjónarmið því fyllilega rétt á sér.¹⁸⁶ Í síðustu dómum, sem gengið hafa um þetta vandamál í Danmörku, virðist aðaláherslan vera lögð á það hvar skattaðili vinnur og aflar meirihluta tekna sinna.¹⁸⁷

Matið á heimilisfestinni samkvæmt þessu ákvæði ber að byggja á raunverulegum staðreyndum.¹⁸⁸ Þótt maður dvelji ef til vill eitthvað meira á Íslandi en hinu ríkinu þarf það ekki endilega að merkja að miðstöð lífshagsmuna hans sé hér á landi. Við hið heildstæða mat er þó ekki unnt að horfa algerlega fram hjá dvalartímanum.¹⁸⁹ Jafnvel þótt maður með því stökkvi yfir í næstu

tengsl, sem ráða heimilisfestinni, og víki þar með frá forgangsröðinni, sbr. nánar hér á eftir.¹⁹⁰ Það land, sem maður hefur venjulega dvöl í, er nefnilega, þegar allt kemur til alls, aðeins einn þáttur af nokkrum sem veitt geta fræðslu um miðstöð lífshagsmuna manns.

5.2.2.1.3 Venjuleg dvöl og ríkisfang

Venjuleg dvöl skiptir máli við ákvörðun á heimilisfesti í tveimur tilvikum, annars vegar þegar maður á fast heimili í báðum aðildarríkjum samnings og ekki er unnt að skera úr um heimilisfesti hans á grundvelli miðstöðvar lífshagsmuna og hins þegar hann hefur ekki fast heimili í hvorugu aðildarríkjanna. Í því tilvikinu stekkur maður því yfir annað viðmiðið, það er

185 LSR 1980.270 sýnir ef til vill hvernig þetta virkar í framkvæmd. Í málinu var deilt um heimilisfesti manns, sem var danskur ríkisborgari. Maðurinn átti einbýlishús í Danmörku, þar sem eiginkona hans og ung dóttir bjuggu. Árið 1965 hafði maðurinn tilkynnt flutning til Svíþjóðar og vann hann þar næstu árin, sem framkvæmdastjóri sænsks fyrirtækis, er hann var aðaleigandi að. Maðurinn dvaldi í Svíþjóð virka daga en hjá fjölskyldu sinni í Danmörku um helgar. Landskattarétturinn dæmdi að maðurinn hefði sterkari tengsl við Danmörku og væri það land því aðalheimilisfestarland hans. Staðsetning miðstöðvar lífshagsmuna er þó ekki alltaf jafnaúveld og í þessu tilviki. LSR 1982.187 fjallar um heimilisfesti konu sem flutt hafði til Spánar m.a. af heilbrigðisástæðum. Á Spáni keypti konan hús og fékk sér vinnu. Stóran hluta ársins bjó dóttir konunnar hjá henni á Spáni. Fjölskylda konunnar átti hins vegar heima í Danmörku og heimsótti konan hana þegar hún átti frí. Landskattarétturinn dæmdi að ekki væri unnt að skera úr því hvar miðstöð lífshagsmuna konunnar væri. Hins vegar væri augljóst að hún dveldi venjulega á Spáni og teldist það ríki því heimilisfestarland hennar.

186 Sbr. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, bls. 545 er setur þó þann fyrirvara að túlka verði 2. mgr. 4. gr. í samræmi við innlenda rétt. Thøger Nielsen heldur því samsé fram að fjármálaleg tengsl nema ef til vill vinna sé til þess að gera tilvísun um tengsl manns við land. Sjá einnig Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 83-liður atugasemda við 4. gr.

187 Sbr. TFS 2001, 369. Aðalheimilisfesti skattaðila talið vera í Danmörku en ekki á Spáni. Í málinu var upplýst að maðurinn hafði aðallega stundað fjárhagslega starfsemi í Danmörku. Hins vegar hafði hann aðeins keypt sér íbúð á Spáni. TFS 2001, 493 en þar var sama niðurstaða. Skattaðili átti fjölskyldu í Danmörku en ekki á Spáni. Maðurinn stundaði atvinnurekstur í báðum löndunum. Í Danmörku var þetta umfang þó verulega meira og dvaldi maðurinn í Danmörku hálf árið til að líta eftir atvinnurekstri sínum. TFS 1999, 929. Maður flutti til Stóra-Bretlands með eiginkonu og syni. Sonurinn gekk í skóla í Stóra-Bretlandi. Eigi að síður var miðstöð lífshagsmuna mannsins talin vera í Danmörku. Skipti þar mestu að maðurinn hafði verulega atvinnuhagsmuni í Danmörku á meðan

hagsmunir hans í Bretlandi voru lítilfjórlegir. Jafnframt var upplýst að hann dveldi stóran hluta ársins í Danmörku til að gæta þarlandra hagsmuna sinna.

188 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 97, einkum tilvísun 49.

189 Sbr. Aage Michelsen, bls. 161. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3 2006, bls. 97. Zimmer, bls. 128.

190 Sjá eftirfarandi mál til fróðleiks: Utv. 1975, bls. 183. Hér er um að ræða tvö mál frá Ósló. Í fyrra málinu höfðu hjón, sem komin voru á eftirlaun, keypt sér íbúð á Spáni. Eigi að síður héldu þau kauprétti að íbúð í Ósló, sem var auð, og búaín húsgögnum eftir því sem best var vitað. Hjónin gerðu ráð fyrir að búa sjö mánuði ársins á Spáni og 5 mánuði ársins í Noregi. Skattstjóri úrskurðaði að hjónin teldust heimilisföst í Noregi samkvæmt lögum og viðsköttunarsamningnum við Spán. Sama niðurstaða varð í hinum dómnum. Í því máli höfðu hjónin haldið íbúð sinni í Noregi en gagnstætt íbúðinni í fyrra málinu var hún leigð út. Maðurinn var kominn á eftirlaun en konan starfaði hjá hinu opinbera og var upplýst að hún hafði sótt um leyfi frá störfum. Loks má nefna Utv. 1987, bls. 439, en þar réði úrslitum að dætur hjónana bjuggu áfram í íbúð þeirra í Ósló og að eiginkonan af tillitsemi við þær dvaldi mikið í Ósló. Gagnstæð niðurstaða varð hins vegar í Utv. 1989, bls. 866 URD. Maður nokkur hafði verið búsettur (samkvæmt þarlandum lögum) í Portúgal frá 1969. Jafnframt stundaði hann umfangsmikinn atvinnurekstur í Portúgal og greiddi skatta þar. Í Noregi átti maðurinn hins vegar fasteign, sem hann hafði hlotið að arfi og veiðikofa. Reyndar stóð yfir deila milli mannsins og fyrrverandi eiginkonu hans um eignarhald á fasteigninni. Að auki átti maðurinn norsk hlutafélag sem gegndi hlutverki sem umsýsluaðili fyrir fyrirtæki hans í Noregi. Maðurinn dveldi um 3 til 4 mánuði ársins í Noregi en hinn hluta ársins í Portúgal. Rétturinn lagði til grundvallar að maðurinn hefði fast heimili bæði í Noregi og Portúgal. Hins vegar væri Portúgal miðstöð lífshagsmuna hans. Meirihluti atvinnurekstrar hans væri þar staðsettur og þaðan kom meirihluti tekna hans. Atvinnurekstur hans í Noregi væri litill í samanbóri við atvinnureksturinn í Portúgal. Maðurinn dveldi auk þess meirihluta ársins í Portúgal og persónulegt samband hans við Noreg virtist ekki hafa verið nánara en við Portúgal.

miðstöðvar lífshagsmuna manns. Það á einfaldlega ekki við þegar maður á ekki fast heimili í hvorugu ríkjanna.¹⁹¹ Hafi maður fast heimili í báðum löndunum takmarkast dvölin, sem tengslaviðmiðið grundvallast á, ekki við veru í þeim. Önnur dvöl í landinu en í hinu fasta heimili getur skipt máli.¹⁹²

Við matið á heimilisfestinni ræður úrslitum hvar maður dvelur jafnaðarlega. Þessi staður þarf ekki endilega að vera sá staður sem hann dvelur lengst á miðað við ákveðið tímabili t.d. ár. Athuga verður hæfilega langt tímabil svo að unnt sé að leggja mat á það hvar maður dvelst að jafnaði.¹⁹³ Hversu langt það tímabil þarf að vera til að taka af skarið um heimilisfestina er erfitt að fullyrða nokkuð um. Lengd þess getur auk þess verið breytileg eftir því hver á í hlut. Þannig má ætla að skoða verði lengra tímabil hjá manni sem dvelur skemmri tíma en lengri í tveimur eða fleiri löndum en hjá manni sem þessu er öfugt farið um.¹⁹⁴ Ekki skiptir heldur máli af hvaða ástæðu maður dvelur í landi heldur er það eingöngu hin líkamlega staðsetning (vera) sem ber að horfa til.

Ef ekki er unnt að leysa úr tvíheimilisfesti á grundvelli dvalar telst maður heimilisfastur í því ríki sem hann á ríkisborgararétt í. Það hvort maður eigi ríkisborgararétt í aðildarríki tvísköttunarsamnings fer alfarið eftir því hvort hann sé ríkisborgari í ríkinu samkvæmt lögum þess, sbr. f-lið 1. mgr. 3. gr. OECD-fm. Öfugt við hin tengslasjónarmiðin

ræðst heimilisfesti manns hér því alfarið af innlendum rétti í hlutaðeigandi ríki. Alþjóðlegur réttur hefur því engin áhrif við mat á því.

5.2.2.1.4 Gagnkvæmir samningar

Afar sjaldgæft er að ekki sé unnt að leysa úr tvíheimilisfesti manna á grundvelli hinna almennu tengslaviðmiða samkvæmt 2. mgr. 4. gr. OECD-fm. Hendi það mælir d-liður 2. mgr. 4. gr. svo fyrir að bær stjórnvöld í aðildarríkjum samnings skuli þá leysa málið með gagnkvæmu samkomulagi sín á milli.¹⁹⁵ Gagnstætt því sem gildir um gagnkvæma samninga almennt samkvæmt 25. gr. OECD-fm eru aðildarríki samnings því skyldug að komast að niðurstöðu.¹⁹⁶ Almennt dugur því ekki að hittast og reyna að komast að samkomulagi. Þessi munur er þó meira fræðilegur en raunverulegur. Til að ná samkomulagi þarf vilja og skorti ríkin hann liggur í hlutarins eðli að ekki er unnt að ná samkomulagi.¹⁹⁷

Viðræður um gagnkvæmt samkomulag geta samkvæmt hljóðan 2. mgr. 4. gr. ekki hafist fyrir en sýnt er að ekki sé unnt að leysa tvíheimilisfestina á grundvelli fyrri viðmiðana.¹⁹⁸ Liggir fyrir að maður hafi fast heimili til ráðstöfunar á báðum aðildarríkjum samnings og að hann sé jafntengdur þeim báðum er því ekki unnt að semja svo um að hann skuli teljast heimilisfastur í því ríki sem hann að jafnaði dvelst ekki í. Hlutaðeigandi

191 Sjá Aage Michelsen, bls. 160.

192 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2004, bls. 97. Zimmer, bls. 129.

193 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, athugasemd 19 við 4. gr.

194 Hjá einstökum þjóðum hefur úrlausn heimilisfestar hjá mönnum sem dvelja um borð í skipum á stundum valdið erfiðleikum. Hvernig á t.d. að skera úr um heimilisfesti manns sem ráðinn er til starfa um borð í íslensku skipi sem stundar veiðar við Grænland? Á þetta vandamál reyndi gagngert í TFS 1994,232 V. Samkvæmt 2. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamningsins milli Danmerkur og Grænlands skal við úrlausn um tvímælisheimilisfesti manna umfram allt athuga hvort þeir hafi dvalið ákveðinn tíma í Danmörku eða Grænlandi. Í málinu þurfti að taka afstöðu til þess hvort dvöl um borð í skipi sem skráð var í Danmörku, en veiddi fisk í grænlenstri landhelgi og landaði fiskinum í grænlenstri höfn, teldist dvöl í Danmörku eða á Grænlandi. Hugtakið Grænland er skýrt í a-lið 1. mgr.

3. gr. tvísköttunarsamningsins og samkvæmt því tekur það til grænlenks yfirráðasvæðis þar með talið landhelginnar og landgrunnins. Þrátt fyrir þetta dæmði Vestri landsréttur að dvöl um borð í dönsku skipi jafngilti dvöl í Danmörku. Í LSRM 1982:186 komst landsskattarétturinn að sömu niðurstöðu. Í samræmi við þetta teljast Danir sem skráðri eru um borð í grænlenks skipum heimilisfastir á Grænlandi.

195 Það liggur í hlutarins eðli að þetta úrræði er alger undantekning, sbr. Niels Mattsson í Afmælisriti Gösta Ekman, 1984, bls. 176.

196 Sbr. 2005-fyrirmyndina, 20-liður athugasemda við 4. gr. Fyrirmyndin hefur þó ekki að geyma ákvæði um það hvað taka skal til bragðs ef bærum stjórnvöldum í ríkjnum tekst ekki að ná samkomulagi.

197 Sbr. John F. Avery Jones o.fl.: British Tax Review 1981, bls. 110 og áfram.

198 Sjá Aage Michelsen, bls. 161. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2000, bls. 91.

hefur einfaldlega skilyrðislausan rétt á að tviheimilisfesti hans sé leyst á grundvelli þess tengslaforgangs sem mælt er fyrir um í a- til c-liðar 2. mgr. 4. gr.

5.4 Réttaráhrif tviheimilisfestarákvæðisins OECD-fyrirmyndin byggist á heimilisfestarlandsskattlagningu. Réttur keldulands samnings til að skattleggja er því takmarkaðri en heimilisfestarlands.¹⁹⁹ Við úrlausn um tviheimilisfesti manns samkvæmt tviheimilisfestarákvæðinu fær annað ríkið það hlutverk að vera heimilisfestarland manns. Hitt ríkið verður því sjálfkrafa kelduland og gildir einu þótt maður beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu í því samkvæmt innanlandsrétti. Áhrif þessa fyrir hlutaðeigandi ríki og kannski ekki hvað síst skattaðila geta verið margs konar.

Kelduland getur t.d. aðeins skattlagt þær tekjur sem skiptingarákvæði 6.-21. gr. tvísköttunarsamnings veita því skýra heimild til að skattleggja. Jafnvel þótt maður sé ótakmarkað skattskyldur í keldulandi og beri þar af leiðandi að svara skatti af öllum tekjum sínum, samkvæmt alheimsreglunni, leiðir þetta til þess, að keldulandið getur í raun aðeins lagt á samkvæmt upprunalsreglunni. Almenn er breytingin frá því að vera ótakmarkað til að vera takmarkað skattskyldur því til hagsbóta fyrir skattaðila. Umfang skattskyldunnar minnkar. Meira kemur þó til.

Sérstaka athygli ber þó að vekja á því að þótt maður sé úrskurðaður heimilisfastur í öðru ríkinu samkvæmt tviheimilisfestarákvæði 2. mgr. 4. gr. OECD-fm breytir það ekki stöðu hans samkvæmt innanlandslögum í hinu ríkinu. Áhrifin takmarkast semsagt eingöngu við skiptingu skattlagningaréttarins samkvæmt 6.-21.

gr. OECD- fyrirmyndarinnar. Þetta getur haft þýðingu í ýmsum samböndum t. d. þegar heimild skortir til að láta mann sæta takmarkaðri skattskyldu vegna ákveðinna tekna.

Setjum svo að Ísland hafi fengið það hlutverk að vera kelduland samkvæmt tviheimilisfestarákvæðinu. Meðal tekna mannsins eru vextir og eru sérhverju keldulandi jafnan heimilt að leggja 10% skatt á þá, sbr. 2. mgr. II. gr. OECD-fyrirmyndarinnar. Venjulega er hins vegar ekki unnt að nýta þann rétt þar sem innlenda lagaheimild skortir. Þetta gildir forstakslaust ef skattaðili sætir takmarkaðri skattskyldu samkvæmt 3. gr. SL. Ef maður ber fulla skattskyldu samkvæmt 1. gr. SL er því hins vegar öðruvísi farið, sbr. 3. t. C-liðar 7. gr. SL.²⁰⁰

Öllu þýðingarmeira er þó að maður á skilyrðislausan rétt á því að tekjuskattsútreikningur og persónuafsláttur hans svo og bætur, þar með talið barnabætur og vaxtabætur, séu ákveðnar samkvæmt 67.-68. gr. SL, sbr. 66. gr. sömu laga.²⁰¹ Ákvæði 69. gr. SL um tekjuskatt aðila með takmarkaða skattskyldu gildir því ekki um slíkan mann.²⁰² Helgast það af því að maðurinn telst skattskyldur á Íslandi samkvæmt 1. gr. og hefur verið heimilisfastur hér á landi allt tekjuárið. Úrlausn samkvæmt tviheimilisfestarákvæði 2. mgr. 4. gr. OECD-fyrirmyndarinnar um að Ísland skuli vera kelduland tvísköttunarsamnings breytir þar engu um.

6. LOKAORÐ

Ákvörðun heimilisfestar er meðal þýðingarmestu atriða er varða skattskyldu manns. Úrlausn þessa virðist eigi að síður

199 Sbr. Aage Michelsen, bls. 161 og áfram. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2000, bls. 80 og áfram. Sami: Skatteretten 3, 2004, bls. 88 og áfram.

200 Sbr. Aage Michelsen, bls. 162.

201 Sbr. Aage Michelsen, bls. 162.

202 Svo að unnt sé að gera tekjuskattinn upp samkvæmt

69. gr. SL þarf því að setja í þá grein ákvæði um að hún gildi einnig þegar maður hefur verið úrskurðaður heimilisfastur í öðru ríki samkvæmt tvísköttunarsamningi. Sjá til hliðsjónar 2. mgr. 63. gr. sem á við þegar annað hjóna ber fulla skattskyldu á Íslandi en hitt í öðru ríki vegna ákvæða samninga Íslands við önnur ríki eða af öðrum ástæðum.

vera meðal þeirra atriða sem hvað minnstur gaumur er gefinn í skattfrankvæmd. Ákvörðun heimilisfestar ræðst þannig oft en ekki af tilviljun einni saman. Þá er lítið samræmi í úrlausnum skattfyrvalda varðandi einstök mál. Lengi vel sýnist jafnvel sem ofurkapp hafi verið lagt á að losna við fólk sem ótakmarkað skattskylda aðila. Að því leyti skar Ísland sig verulega frá öðrum Norðurlöndum. Alvarlegast er þó að skattalegri stöðu fólks er oft og tíðum breytt fyrirvaralaust við álagningu án þess að það hafi nokkur tækni á að andmæla því áður. Jafnframt flækir það málið að málsmeðferð heimilisfestarmála sker sig frá öðrum skattamálum. Fólk veit því oft ekki hvert það á að snúa sér. Nauðsynlegt er því að skattfyrvöld geri átak í því fræða starfsmenn sína um inntak og eðli heimilisfestar. Í því sambandi skipta umráð yfir íbúðarhúsnæði mestu máli.

HEIMILDASKRÁ

- Aarbakke, Magnus: Skatt på inntekt, 4. útg., Ósló, 1990
- Baker, Philip: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. útg., London, 1994.
- Hilling, Maria: Free Movement and Tax Treaties in The Internal Market, Stokkhólmi, 2005.
- Mattsson, Nils: Svensk internationell beskattningsrátt, 14. útg., Uppsöllum, 2004.
- Sami: Afmælisrit Gösta Ekman, Stokkhólmi, 1984.
- Michelsen, Aage: International skatteret, Kaupmannahöfn, 2004.
- Nielsen, Thøger: Indkomstbeskatning II, Kaupmannahöfn, 1972.
- Pedersen, Jan: Skatte & afgiftsskatteret, 2. útg., Kaupmannahöfn, 2000.
- Pedersen, Jan: Skatteudnyttelse, Kaupmannahöfn, 1989.
- Vogel, Klaus: Doppelbesteuerungsabkommen - Kommentar, 3. útg., München, 1996. Sami: Doppelbesteuerungsabkommen - Kommentar, 4. útg., München, 2003.
- Winther-Sørensen, Niels o. fl.: Skatteretten 3, 3. útg., Kaupmannahöfn, 2000. Sami o. fl.: Skatteretten 3, 4. útg., Kaupmannahöfn, 2006.
- Zimmer, Frederik: Internasjonal inntektsskatterett, 3. útg., Ósló 2003.

Tímaritsgreinar:

- Avery Jones o.fl., John F.: British Tax Review 1981, bls. 106.
- Hjerrild-Nielsen, Poul Erik: U 1991 B, 190.
- Ketelsen, Henrik C.: í Skatteorintering, júlí 1988, bls. 7.
- Munch Pedersen, Bent: TfS 1991, 125, bls. 263.
- Nielsen, Thøger: U 1982, bls. 125, einkum 134.
- Qviste, Jørn: TfS 1990, 158.
- Sami: U (Ugeskrift for retsvæsen) 1982 B, bls. 125 og áfram.
- Sami: TfS 1994, 184 H.
- Sami: U 1990 B.449.
- Runge Nielsen, Poul og Karsten Engsig Sørensen: Skat Udland 2000/1 nr. 6, bls. 26.

Íslenskir dómar:

- HRD: 1944/102.
- HRD: 2000/3587.
- HRD: 2005:1534.
- Dómur héraðsdóms Reykjavíkur dags. 29. desember 1999 í málinu Auður Elísabet Valdemarsdóttir gegn fjármálaráðherra vegna ríkisskattstjóra og íslenska ríkinu.

Úrskurðir ríkisskattanevndar (ÚRN):

- ÚRN 589/1979.
- ÚRN 689/1980.
- ÚRN 467/1981.
- ÚRN 580/1981.
- ÚRN 597/1981.
- ÚRN 102/1982.
- ÚRN 018/1983.
- ÚRN 029/1983.
- ÚRN 110/1984.

ÚRN 153/1989.

ÚRN 538/1991.

Yfirkattanefndarúrskurðir (YSÚ):

YSÚ 0088/1994.

YSÚ 0891/1994.

YSÚ 0920/1994.

YSÚ 0924/1994.

YSÚ 1153/1994.

YSÚ 1183/1994.

YSÚ 1304/1994.

YSÚ 1362/1994.

YSÚ 1364/1994.

YSÚ 0004/1995.

YSÚ 0021/1995.

YSÚ 0258/1995.

YSÚ 0004/1995.

YSÚ 0230/2004.

YSÚ 0327/2004.

YSÚ 0302/2006.

Danskir dómar:

U 1938, 1047 H.

U 1964, 403 U.

U 1991 B, 190.

U 1996, 391 H/Tfs 1996, 51.

Tfs 1984, 448 ØLD.

Tfs 1986, 299 ØLD.

Tfs 1986, 313 LSR.

Tfs 1987, 133 H.

Tfs 1987, 195 LSR.

Tfs 1987, 464 SKD.

Tfs 1988, 37.

Tfs 1989, 155 VLD.

Tfs 1990, 163.

Tfs 1990, 164.

Tfs 1991, 132 LSR.

Tfs 1992, 316 H (með leiðréttingu Tfs 1992, 353).

Tfs 1992, 388 LSR.

Tfs 1993, 92 VLD.

Tfs 1994, 232 VLD.

Tfs 1994, 232 V.

Tfs 1996, 51 H (Tfs 2993, 534).

Tfs 1996, 51 H. (Tfs 1993, 534).

Tfs 1996, 728 ØLD.

Tfs 1997, 590 LSR.

Tfs 1998, 652 LSR.

Tfs 1998, 652.
Tfs 1998, 660 H.
Tfs 1998, 795 LSR.
Tfs 1999, 929.
Tfs 2001, 137 LSR.
Tfs 2001, 369 H
Tfs 2001, 493 H.
Tfs 2001, 369.
Tfs 2002, 504 LR.
Tfs 2003, 649 ØLD.

Danski Landsskattarétturinn:

LSR 1976.1.
LSR 1980.270.
LSR 1981.99.
LSR 1982.187.
LSRM 1982.186.

Norskir dómar og úrskurðir:

Rt. 1927, bls. 559.
Utv. 1975, bls. 183.
Utv. 1987, bls. 439.
Utv. 1989, bls. 866 URD.
Utv. 1993, bls. 397 URD.

Sænskir dómar og úrskurðir:

RÅ 1945 Fi 544.
RÅ 1947 Fi 455.
RÅ 1972 reifun 46.
RÅ 1974 reifun 97.
RÅ 1974 reifun 97.
RÅ 1976 reifun 116.
RÅ 1992 reifun 367.
RÅ 1997 reifun 25.
RÅ 1997 reifun 197.
RÅ 1998 reifun 67.
RÅ 2000 reifun 113.
RSV Dt. 1974:

Handbækur:

Álagningarleiðbeiningarnar (Ligningsvejledningen) 2004-2 D.A. 1.1.1.

Alþingistíðindi 1978-79, A-deild, bls. 2567.

Alþjóðasamningur um réttindi Sameinuðu þjóðanna sem birtur er sem fylgiskjal með lögum nr. 13/1948, 7. gr. samnings um réttarstöðu skrifstofu ráðherranefndar Norðurlanda og stjórnarnefndar Norðurlandaráðs sem birtur er sem fylgiskjal með lögum nr. 55/1989.

OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan.



Sigríður Ingvarsdóttir
dómari við Héraðsdóm Reykjavíkur

VALDMÖRK DÓMSVALDSINS

1	VALDMÖRKIN SKILGREIND	254
2	RÉTTARHEIMILDIR UM VALDMÖRK DÓMSVALDSINS	255
3	HVERJIR SKILGREINA VALDMÖRKIN?	258
4	ÓLJÓS VALDMÖRK	260
5	EFTIRLIT MEÐ STJÓRNSÝSLUNNI OG RÉTTMÆT SJÓNARMÍÐ VIÐ LAGASETNINGU	262
6	NÍÐURSTÖÐUR	264

Grein þessi hefur verið í smíðum í nokkurn tíma en hugmyndin að henni er aðallega komin til af því hve oft þarf að glíma við spurninguna um valdmörk dómvaldsins í dómara-starfinu. Frá ársbyrjun 2005 hafa mál, sem rekin eru fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur þar sem krafist er ógildingar stjórnarathafnar, komið til úthlutunar í sérstaka deild innan dómstólsins eins og almenn heimild er fyrir samkvæmt 5. mgr. 16. gr. laga um dómstóla nr. 15/1998. Greinarhöfundur hefur fengið slíkum málum úthlutað ásamt héraðsdómurinum Friðgeiri Björnssyni og Skúla Magnússyni á þessu tímabili. Friðgeir lét af störfum við dóminn um síðustu áramót og Skúli fer í þriggja ára leyfi í aprílbyrjun. Við meðferð þessara mála hafa vaknað margvíslegar spurningar um valdmörk dómvaldsins. Þeir Friðgeir og Skúli lásu yfir handrit fyrir mig og færi ég þeim bestu þakkir fyrir það og góðar ábendingar og leiðsögn. Einnig þakka ég þeim fyrir ánægjulegt og farsælt samstarf í alla staði. Ég hefði viljað eiga miklu lengra samstarf við þá báða. Óska ég þeim alls hins besta á nýjum starfsvettvangi.

I. VALDMÖRKIN SKILGREIND

Í 2. gr. stjórnarskrárinnar kemur fram að ríkisvaldinu er skipt í þrjá meginþætti, í löggjafarvald, framkvæmdarvald og dómvald, og þar segir einnig hverjir valdhafar fara með hvern valdþátt. Í sömu stjórnarskrárgrein segir að dómendur fari með dómvaldið. Af þessu leiðir að dómvaldinu er hvorki ætlað að fara með löggjafarvald né framkvæmdarvald. Hinar hefðbundnu skilgreiningar á dómvaldinu eru þær að dómvald feli í sér heimild til að skera úr tilteknu réttarágreiningsefni og kveða á um, hvað sé rétt og lögum samkvæmt í tilteknu falli.¹ Dómendur fara þannig með hefðbundin dómstörf, eins og þau eru skilgreind á hverjum tíma, en þær

skilgreiningar koma aðallega fram í stjórn-skipunarrétti og réttarfari.

Oftast liggur ljóst fyrir hvenær um dómstörf er að ræða og því vakna engar sérstakar spurningar um valdmörkin milli dómvaldsins og annarra valdþátta. Skilgreiningar á dómvaldinu geta þó verið of almennar og óljósar til þess að unnt sé að segja með nákvæmni eða vissu hvar valdmörkin liggja. Einnig getur verið vandasamt að skilgreina valdmörkin milli dómvaldsins annars vegar og annarra þátta ríkisvaldsins hins vegar vegna þess að dómstólarnir hafa visst eftirlit með þeim. Valdmörkin, þótt óljós geti verið, er engu að síður óhjákvæmilegt að skilgreina enda er dómstólunum óheimilt að fara út fyrir þau. Í réttarríki er mikilvægt að dómstólarnir gegni störfum sínum á þann hátt sem þeim er ætlað, en í því felst meðal annars sú krafa að þeir virði valdmörkin.

Við skilgreiningar á valdmörkum dómvaldsins verður einkum að líta til réttarheimilda, sem fjalla um dómvaldið, og hvað úr þeim má lesa. Álitaeftin sem upp geta komið þegar þessu efni eru gerð skil eru áhugaverð og stundum þarf að beita flóknum lögskýringum og vandmeðfarinni lagatúlkun í umfjöllun um þau. Þetta kemur víða fram í lögfræðilegri umfjöllun og dómum, bæði hér á landi og í öðrum vestrænum ríkjum. Þótt hefðbundnum aðferðum lögfræðinnar verði beitt þegar valdmörkin eru skilgreind þarf jafnframt að líta til fleiri atriða, sem þar geta haft áhrif, svo sem stöðu dómstólanna í stjórnskipaninni og hlutverks þeirra í réttarríkinu.

Með því að fjalla um helstu álitaeftin, sem tengjast vandamálum við skilgreiningar á valdmörkunum og ástæðum fyrir því hve óljós þau geta verið, er unnt að varpa ljósi á ýmis grundvallaratriði sem skipta máli þegar vegið er og metið hvort dómstólarnir hafi farið út fyrir valdmörkin. Hér verður enn fremur bent á hverjir kostir eða ókostir fylgja

því að ekki er endilega unnt að skilgreina valdmörk dómsvaldsins með fullkominni nákvæmni. Færa má rök fyrir því að með hinum óljósu valdmörkum geti dómstólarnir verið betur í stakk búnir en ella til að uppfylla þarfir réttarríkisins.

II. RÉTTARHEIMILDIR UM VALDMÖRK DÓMSVALDSINS

Þótt stjórnarskrá lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 feli dómendum dómsvald eru skilgreiningar þar á valdmörkunum fremur takmarkaðar. Stjórnarskrárákvæðin um dómsvaldið eru engu að síður sú grundvallarheimild sem verður að hafa til viðmiðunar við skilgreiningar á valdmörkunum. Þau eru því mikilvægar réttarheimildir um valdmörk dómsvaldsins ásamt ákvæðum í settum lögum þar sem fjallað er um lögsögu og meðferð dómsvaldsins. Þessi ákvæði eru einkum í réttarfarslögum og að nokkru leyti í lögum um dómstóla.

Í 59. gr. stjórnarskrárinnar segir að skipun dómsvaldsins verði eigi ákveðin nema með lögum og í 61. gr. að dómendur skuli í embættisverkum sínum fara einungis eftir lögum. Samkvæmt 1. mgr. 70. gr. stjórnarskrárinnar ber öllum réttur til að fá úrlausn um réttindi sín og skyldur eða um ákæru á hendur sér um refsiverða háttsemi með réttlátri málsmeðferð innan hæfilegs tíma fyrir óháðum og óhlutdrægum dómstóli. Í 1. mgr. 24. gr. laga um dómstóla nr. 15/1998 segir að dómara séu sjálfstæðir í dómstörfum og leysi þau af hendi á eigin ábyrgð. Við úrlausn máls fari þeir eingöngu eftir lögum og lúti þar aldrei boðvaldi annarra. Dómsathöfn verði ekki endurskoðuð af öðrum nema með málskoti til æðra dóms.

Samkvæmt þessu byggist allt starf dómara á lögum² og við málsmeðferð og í öllum

úrlausnum ber þeim að fara eftir fyrirmælum laga. Úrlausnir dómara verða auk þess að byggjast á réttum lagaheimildum. Dómstóll getur til dæmis ekki ákveðið sakborningi refsingu nema fyrir brot sem lýst er refsivert í lögum. Í 69. gr. stjórnarskrárinnar segir að engum verði gert að sæta refsingu nema hann hafi gerst sekur um háttsemi sem sé refsiverð samkvæmt lögum á þeim tíma þegar hún átti sér stað, sbr. einnig 1. mgr. 1. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940 og 1. mgr. 7. gr. samnings um verndun mannréttinda og mannfrelsis, sbr. lög nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu. Meginreglan er einnig sú, eins og fram kemur í 1. mgr. 117. gr. laga um meðferð opinberra mála nr. 19/1991, að hvorki má dæma ákærða fyrir aðra hegðun en þá sem í ákæru greinir né heldur dæma aðrar kröfur á hendur honum, þótt dæma megi eftir öðrum refsíákvæðum en tilgreind eru í ákæru. Dómari má heldur ekki fara út fyrir kröfur málsaðila í dómum sínum eða úrskurðum í einkamálum „nema um atriði sé að ræða sem honum ber að gæta af sjálfsdáðum“, sbr. 1. mgr. 111. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991. Aðrar takmarkanir á dómsvaldinu verða og leiddar af öðrum ákvæðum réttarfarslaga. Dómsvaldið sætir þannig takmörkunum af framangreindum stjórnarskrárákvæðum og ýmsum öðrum ákvæðum í lögum. Fari dómari ekki eftir fyrirmælum sem fram koma í þessum réttarheimildum verður að lita svo á að hann hafi farið út fyrir valdmörkin.

Í lögum um meðferð einkamála koma fram skilgreiningar á því hver sakarefni verða borin undir dómstóla. Þessar reglur kveða þannig á um það með hvaða hætti dómsvaldinu verður beitt. Í 1. mgr. 24. gr. laganna segir að dómstólar hafi vald til að dæma um hvert það sakarefni sem lög og landsréttur nái til nema það sé undan lögsögu þeirra skilið

² Sjá nánar I. kafla í athugasemdum með frumvarpi til laga um dómstóla þar sem fjallað er um stjórnarskrárákvæðin um dómsvaldið. Þar er meðal annars bent á að í 59. gr. stjórnarskrárinnar segi „...að skipan dómsvaldsins verði ekki ákveðin nema með lögum. Þetta ákvæði hefur verið skilið

þannig að reglur þurfi að vera í settum lögum um dómstóla, dómendur og meðferð dómsmála. Er með þessu beint athyglinni að því að öll starfsumgjörð dómstóla og dómenda þurfi að vera ákveðin með lögum...“ Alþingistiðindi A, 122. löggjafarþing 1997-1998, þsjk. 176 – 176. mál.

samkvæmt lögum, samningi, venju eða eðli sínu. Sakarefnið verður því að vera með þeim hætti að löggjöfin nái til þess með einhverjum hætti.³ Jafnframt er með þessari reglu gerð sú krafa að undir dómshaldið heyri að leysa úr ágreiningsefninu en ekki aðra, svo sem stjórnvöld, sem leysa úr málum þegar þeim er falið með lögum að gera það eða þeim ber að leysa úr máli samkvæmt venju eða vegna þess hvers eðlis málið er. Eigi sakarefnið ekki undir dómstóla hafa þeir ekki lögsögu í málinu. Ber dómara þá að vísa málinu frá dómi eins og segir í framangreindu lagaákvæði.

Með dómi Hæstaréttar 8. desember 2005 í máli nr. 499/2005: Reginald Itheme gegn íslenska ríkinu, var staðfestur úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 11. nóvember sama ár með vísan til forsendna hans. Í úrskurðinum kemur fram að ákvarðanir um það hvort veita ætti stefnanda hæli hér á landi, hvort sem væri sem pólitískum flóttamanni eða af mannúðarástæðum, ættu ekki undir lögsögu dómstóla, sbr. 1. mgr. 24. gr. laga um meðferð einkamála. Kröfum stefnanda um að viðurkennt yrði að honum skyldi veitt hæli á Íslandi og að hann ætti rétt á að fá dvalarleyfi á Íslandi af mannúðarástæðum var því vísað frá dómi.

Með Hæstaréttardómi 16. ágúst 2006 í máli nr. 379/2006: Rann ehf. gegn íslenska ríkinu, var staðfestur úrskurður héraðsdóms Reykjavíkur 29. júní s.á. með vísan til forsendna þar sem málinu hafði verið vísað frá dómi. Í málinu krafðist stefnandi þess að felld yrði úr gildi ákvörðun fjármálaráðuneytisins um að sýnja stefnanda um veitingu leyfis til að reka frísvæði eða tollfrjálst svæði í vöruskemmu stefnanda og að viðurkennt yrði með dómi að stefnda væri skylt að gefa út slíkt leyfi. Viðurkenningarkröfunni var vísað frá dómi með tilvísun í 1. mgr. 24. gr. laga um meðferð

einkamála en ekki var fallist á að réttur stefnanda til að fá umrætt leyfi væri nægilega ótvíræður þannig að ákvörðun um slíka skyldu stefnda gæti heyrt undir dóminn.

Vísa má til dómshausna þar sem fram kemur að dómstólarnir taka ekki að sér hlutverk stjórnvalda og þeir geta ekki unnið verkin sem þeim er ætlað að vinna þótt þeir fari með það hlutverk að skera úr um lögmæti stjórnarathafna eins og fram kemur í eftirfarandi dómum:

Í dómi Hæstaréttar 23. mars 2000 í máli nr. 95/2000: Jóhann Þorsteinsson og Friðþjófur Jóhannsson gegn íslenska ríkinu, er því lýst að söknaðilar krefðust þess að viðurkennt yrði að fiskiskip þeirra ætti rétt á að fá úthlutað reiknuðu þorskaflahámarki byggðu á veiðireynslu skipsins á tilteknum fiskveiðiarum. Í dómnum segir að söknaðilar hafi ekki sótt um til stjórnvalda að fá að stunda veiðar með þorskaflahámarki á yfirstandandi fiskveiðiári. Dómkrafa þeirra lúti þannig ekki að lögmæti tiltekinnar athafnar eða ákvörðunar stjórnvalds heldur miði hún að því að dómstólar kveði á um tiltekin réttindi söknaðilum til handa á grundvelli 1. mgr. 65. gr. og 1. mgr. 75. gr. stjórnarskrárinna. Fallist verði á með héraðsdómara að það sé ekki á valdi dómstóla að úthluta söknaðilum þeim réttindum sem þeir gerðu kröfu um eða kveða á þeim tíma á um tilvist þeirra og var málinu vísað frá dómi.

Með dómi Hæstaréttar 20. desember 2005 í máli nr. 208/2005: Ásdís Jónsdóttir gegn Tryggingastofnun ríkisins og gagnsök, var kröfum stefnanda þess efnis að Tryggingastofnun greiddi henni umönnunargreiðslur samkvæmt 4. gr. laga um félagslega aðstoð nr. 118/1993, sbr. 5. gr. reglugerðar nr. 504/1997, vísað frá dómi. Rétturinn taldi það ekki á valdsviði dómstóla að kveða

³ Sjá í þessu sambandi Hæstaréttardóm 24. febrúar 1965 í máli nr. 34/1965, dómabindi 1965 bls. 193. Í málinu krafðist stefnandi þess að sáttmála, sem gerður var við skirn hans og fermingu, yrði rift þannig að heit, sem hann var á sínum

tíma látinn vinna, væri fullkomlega afturkallað. Hæstiréttur staðfesti ex officio frávisun héraðsdóms með þeim orðum að lög og landsréttur tæki ekki til sakarefnisins.

á um hærri greiðslur en Tryggingastofnun hefði ákveðið að inna skyldi af hendi, enda kallaði það á að dómstóll legði sérfræðilegt mat á forsendur, sem löggjafinn hefði mælt fyrir um að tryggingalækniir hjá Tryggingastofnun skyldi meta.

Dómstólarnir verða heldur ekki krafðir álits um lögfræðileg efni eða hvort tiltekið atvik hafi gerst nema að því leyti sem nauðsynlegt er til úrlausnar um ákveðna kröfu í dómsmáli, sbr. l. mgr. 25. gr. laga um meðferð einkamála. Sóknaraðili getur þó fengið skorid úr um tilvist eða efni réttinda eða réttarsambands og leitað viðurkenningardóms um kröfur sínar í þeim efnum ef hann hefur lögvarða hagsmuni af því, eins og fram kemur í 2. mgr. lagagreinarinnar. Reglan veitir mikilvæga réttarvernd. Skilyrði fyrir því að viðurkenningarkrafa njóti dómstólaverndar er þó að sóknaraðili hafi lögvarða hagsmuni af úrlausn um hana. Þetta skilyrði felur í sér að um raunverulegan réttarágreining sé að ræða enda þjónar engum tilgangi að fá dóm til viðurkenningar á réttindum sem ekki tengjast lögvörðum hagsmunum eða hafa einhverja réttarlega þýðingu fyrir þann eða þá aðila sem hlut eiga að máli.

Margir dómur eru til um skilgreiningar á því hvenær aðili hefur lögvarða hagsmuni af dómsúrlausn um viðurkenningarkröfu, en fordæmi og skilgreiningar dómstólanna sjálfra á valdmörkunum eru einmitt mikilvægar réttarheimildir um þau.

Í dómi Hæstaréttar 15. mars 2002 í máli nr. 88/2002: Kári Þorgrímsson, Gylfi Hrafnkell Yngvason og Eysteinn Sigurðsson gegn Kísiliðjunni hf. og íslenska ríkinu, er því lýst að sóknaraðilar krefðust þess í málinu að úrskurður umhverfisráðherra frá 1. nóvember 2000 um að heimila kísilgúrvinnslu í Mývatni yrði ógiltur með dómi. Einnig að viðurkennt yrði með dómi skuldbindingargildi samkomulags stjórnvalda sem kynnt var 7. apríl 1993 og staðfest var með námuleyfi til Kísiliðjunnar hf. sama dag um að námuvinnsla við Mývatn tæki einungis til

Ytriflóa Mývatns og henni lyki í síðasta lagi árið 2010. Hæstiréttur staðfesti niðurstöðu héraðsdóms um að stefnendur hefðu ekki lögvarða hagsmuni af því að fá úrlausn um kröfurnar. Í dómi Hæstaréttar segir að í héraðsdómsstefnu sé þess í engu getið, hvorki beint né óbeint, af hvaða ástæðum sóknaraðilar gætu talist hafa lögvarða hagsmuni af því að fá leyst úr kröfum sínum.

Erfitt getur verið að leysa úr því hvort málsaðili teljist hafa lögvarða hagsmuni af úrlausn á viðurkenningarkröfu þannig að hann eigi þess kost að fá efnislegan dóm um hana. Stundum veltur niðurstaða á öðrum atriðum er snerta málið eða málatalibúnaðinn, svo sem að stefnandi hafi ekki gert nægilega grein fyrir því að hann hefði lögvarða hagsmuni af því að fá úrlausn um kröfuna. Þetta kemur meðal annars fram í nýnefndum Hæstaréttardómi frá 15. mars 2002. Þannig getur vanreifun á þessu tiltekna atriði átt þátt í því að máli verði vísað frá dómi.

Í dómi Hæstaréttar 30. ágúst 2005 í máli nr. 352/2005: Óskar Geir Pétursson gegn Tryggingastofnun ríkisins, kemur fram að stefnandi hafði krafist þess að felldur yrði úr gildi tiltekinn úrskurður Úrskurðarnefndar almennatrygginga í máli hans gegn Tryggingastofnun ríkisins. Stefndi krafðist þess að málinu yrði vísað frá dómi þar sem stefnandi hefði ekki lögvarða hagsmuni af úrlausn um kröfuna auk þess sem málatalibúnaður hans væri í andstöðu við meginreglur réttarfars um skýran og glöggan málatalibúnað. Í úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur, sem Hæstiréttur staðfesti með vísan til forsendna úrskurðarins, kemur fram að stefnandi hefði ekki gert fullnægjandi grein fyrir því að hann hefði lögvarða hagsmuni af því að fá úrskurð nefndarinnar felldan úr gildi. Málið var talið vanreifað að þessu leyti og því vísað frá dómi.

Samkvæmt framangreindu er beitingu dómsvaldsins sniðinn stakkur með ákvæðum í stjórnskipunarlögum og öðrum lögum.

Dómstólarnir geta ekki dæmt um sakarefni nema úrlausn um það falli undir lögsögu þeirra og kröfugerð í hverju máli þarf að uppfylla skilyrði réttarfarslaga til að unnt sé að fá efnislega úrlausn um hana. Krafa nýtur því ekki dómstólaverndar nema þessum skilyrðum sé fullnægt. Þegar leyst hefur verið úr því hvort krafa njóti dómstólaverndar má af því draga ályktanir um valdmörk dómvaldsins.

III. HVERJIR SKILGREINA VALDMÖRKIN?

Þegar skilgreiningar á hlutverki dómstólanna og valdmörkum dómvaldsins samkvæmt hinum hefðbundnu réttarheimildum duga ekki til kemur það eðlilega í hlut dómstólanna sjálfra að skilgreina hvar valdmörkin liggja. Það gera þeir með einstökum úrlausnum en hafa verður í huga að dómstólarnir velja ekki álitæfnin sem lögð eru fyrir þá. Úrlausnir dómstólanna verða því bundnar þeim takmörkunum sem hvert og eitt úrlausnarefni setur og hafa því sjaldnast að geyma almennar skilgreiningar á valdmörkunum. Af sömu ástæðum er ekki endilega unnt að treysta á það að úrlausn um valdmörkin í ákveðnu máli eða varðandi tiltekið sakarefni sé endanleg eða hafi almenna þýðingu við skýringar á valdmörkunum. Það er meðal annars vegna þess að óljóst getur verið að hve miklu leyti álitæfnin, sem undir dómstólana eru borin, eru sambærileg og ný sjónarhorn geta auk þess komið fram, allt eftir því hvernig málsaðilar leggja ágreiningsefnið fyrir dóminn hverju sinni. Ný sjónarmið geta auk þess komið fram vegna lagaþróunar. Þessar aðstæður geta leitt til þess að unnt verður að bera ný álitæfni undir dómstóla. Valdmörkin þurfa að fylgja slíkri þróun eftir enda geta breyttar aðstæður haft áhrif á túlkun réttar-

heimilda um þau. Eðlilegt er að valdmörkin þurfi að endurskoðaða með hliðsjón af þessu.

Með breytingum sem gerðar voru á mannréttindakafli stjórnarskrárinnar með stjórnskipunarlögum nr. 97/1995 var tekin upp sérstök stjórnarskrárbundin regla sem ætlað var að tryggja dómstólavernd á þann hátt sem þar er skilgreint. Reglan kemur fram í l. mgr. 70. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. l. mgr. 8. gr. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995, en þar segir að öllum beri réttur til að fá úrlausn um réttindi sín og skyldur eða um ákæru á hendur sér um refsiverða háttsemi með réttlátri málsmeðferð innan hæfilegs tíma fyrir óháðum og óhlutdrægum dómstóli. Í athugasemdum sem fylgdu frumvarpi til þessara breytinga á stjórnskipunarlögum segir að í þessari grein frumvarpsins komi fram nokkur grundvallaratriði sem væru kjarninn í rétti manna til dómstólaverndar, en í henni felist einkum að tryggja verði aðgang manna að dómstólum og rétt þeirra til að fá þar úrlausn um hagsmuni sína, hvort sem er í einkamálum eða sakamálum. Segir þar enn fremur að í ákvæðinu felist sjálfstæð regla um að menn skuli almennt eiga rétt á að bera mál sín undir dómstóla.⁴

Við úrlausn á því hvort tiltekið sakarefni njóti dómstólaverndar verður að hafa þessa reglu um rétt manna til aðgangs að dómstólunum í huga. Þótt reglan hafi verið í gildi fyrir stjórnarskrárbreytinguna samkvæmt réttarfarslögum⁵ sem almenn grundvallarregla er nú oftast en áður vísað til hennar í málatilbúnaði aðila, þegar það getur átt við. Þess vegna hefur þurft að taka tillit til reglunnar í auknum mæli á undanförunum árum við lögskýringar á því hvort ákveðið sakarefni njóti dómstólaverndar. Með breytingum þessum hafa því komið fram auknar kröfur um að valdmörk dómvaldsins verði ekki skilgreind með allt of þröngri

⁴ Alþingistiðindi A, 118. löggjafarþing 1994, þskj. 389 - 297. mál.

⁵ Í athugasemdum sem fylgdu frumvarpi til stjórnskipunarlaga nr. 97/1995 kemur fram í umfjöllun um

8. gr. að ákvæðið sé nýmæli í stjórnarskrárákvæðum, en réttindin sem þar eru talin séu þegar skýrlega vernduð með ákvæðum íslenskra réttarfarslaga, sbr. Alþingistiðindi A, 118. löggjafarþing 1994, þskj. 389 - 297. mál.

lögskýringu. Dómstólarnir hafa jafnframt með stjórnarskrárákvæðinu fengið aukid svigrúm til að afmarka og ákveða inntak réttarins til dómstólaverndar.

Eins og hér að framan er lýst eru það ekki dómstólarnir sjálfir sem velja álitaeftin sem lögð eru fyrir þá heldur gera málsaðilarnir það með því að setja fram kröfur og leggja málið fyrir dóminn í þeirri mynd sem þeir móta af sakarefninu. Málsaðilum ber enn fremur að vísa til málsástæðna og lagaraka sem þeir telja að leiði til þess að kröfur þeirra í málinu eigi að ná fram að ganga. Í þeim efnunum getur reynt á hæfileika viðkomandi lögmannna, útsjónarsemi og hugmyndaflug sem eru lítil takmörk sett, svo fremi fyrir mæla í lögum og grundvallarreglna sé gætt í hvívetna. Augljóslega hafa aukin réttindi borgaranna í stjórnarskrá og öðrum lögum fært lögmonnum tækifæri til að láta reyna á margvísleg álitamál fyrir dómstólunum sem ekki hefur reynt á áður, t.d. fyrir breytingar á mannréttindaákvæðum stjórnarskrárinnar 1995 og lögtöku mannréttindasáttmála Evrópu 1994. Þessar aðstæður, þ.e. frelsi málsaðila til að setja fram rök fyrir kröfum sínum í dómsmáli og aukin réttindi borgaranna samkvæmt framangreindum réttarheimildum, hafa jafnframt veitt ákveðin tækifæri til að víkka valdmörk dómvaldsins. Með því nýtur hinn almenni borgari vídtækari dómstólaverndar.

Þessi þróun hefur alveg haldist í hendur við þróunina í öðrum vestrænum ríkjum. Hin aukna dómstólavernd er þannig alls ekki komin beint eða eingöngu frá dómstólunum sjálfum enda binda lög og málalíðunadur

málsaðila þá, meðal annars með því að dómara ber að taka rökstudda afstöðu til málsástæðna aðilanna og leysa úr málinu með tilliti til þess. Dómstólarnir eiga engu að síður sinn þátt í því að móta og fylgja eftir þeirri þróun sem þarna hefur orðið, enda komast þeir ekki hjá því að taka á álitaeftnum sem lögð eru fyrir þá ef þau fullnægja öllum réttarfarsskilyrðum til að fá efnislega úrlausn dómnsins. Dómstólar eiga heldur ekki að koma sér hjá því að taka á ágreiningseftnum sem lögð eru fyrir þá, svo fremi lögboðin skilyrði séu fyrir því. Geri þeir það er hætta á því að réttarverndin verði ófullnægjandi.

Eins og lýst er í kaflanum hér að framan eru valdmörk dómvaldsins og hlutverk dómstóla ákveðið og afmarkað með lögum og öðrum réttarheimildum, en valdmörkin eru síðan mótuð nánar af dómvaldinu sjálfu. Dómstólarnir eru því ekki einir um að skilgreina valdmörkin, en við skilgreiningar á þeim eru þeir bundnir af lögum og öðrum réttarheimildum svo og ýmsum utanaðkomandi aðstæðum og áhrifum. Áhrifa valda á ákvörðun valdmarka dómvaldsins má stundum rekja til breytinga í þjóðféláginu og þess að gerðar eru kröfur um sveigjanleika nútímastofnana og aðlögun þeirra að aðstæðum á hverjum tíma. Hvað dómstólana varðar hafa á seinni árum komið fram kröfur um aukna dómstólavernd eins og framangreindar stjórnarskrárþreyingar og aðrar lagabreytingar eru til vitnis um. Þær hafa haft mikil áhrif á skilgreiningar á valdmörkum dómvaldsins í þá átt að efla dómvaldið og víkka valdsvið þess.⁶

6 Ragnhildur Helgadóttir segir á bls. 108 til 109 í Úlflióti, 1. tbl. 2002, að fara verði varlega „við mat á því hvort dómstólar hafi að einhverju leyti breytt um stefnu og jafnvel seilst inn á svið lögjafans. Það þarf að muna eftir stjórnarskrárþreyingunum. Þótt ekkert annað hefði breyst hefðu breytingarnar 1995 einar og sér verið grundvöllur verulegra breytinga í dómframkvæmd, þ.á m. mun fleiri dóma þar sem lög eru talin andstæð stjórnarskrá en áður. Um þetta er tæpast ágreiningur.“

Sama kemur fram hjá Hrafní Bragasyri á bls. 60 til 61 í Afmælísriti Guðmundar Ingva Sigurðssonar þar sem segir að

það sem kallað hafi á virkara eftirlit dómstóla með lögjöfönni sé að hún verði sífellt viðfeðmari, flóknari, oft vanbúin, og öfl utan þings leiti sífellt aukinna áhrifa á lögjafarstarfið. Á sama tíma hafi lögjafinn sjálfur veitt þegnum aukin lýðréttindi, sem komi fram í breyttum mannréttindakafla stjórnarskrár og lögfestingu alþjóðasáttmála. Þróunin sé ekki einsdæmi á Íslandi og henni hafi fylgt að ýmsir hafi gerst talsmenn þess að dómstólum hafi með henni verið fengið aukid vald til að skera úr um stjórnskipulegt gildi laga og eigi að beita því. Ljóst sé að þróunin stefni til aukinna umsvifa dómstóla á þessu sviði um alla Evrópu.

IV. ÓLJÓS VALDMÖRK

Ástæður hinna óskýru valdmarka milli dómvaldsins annars vegar og annarra þátta ríkisvaldsins hins vegar má meðal annars rekja til stöðu dómstólanna í stjórnskipaninni og hlutverksins sem þeir fara með í réttarríkinu. Þar verður að líta til þess að tilgangurinn með því að þrískipta valdinu er að dreifa því og koma þannig í veg fyrir að það verði allt á einni hendi sem talið er skapa hættu á misnotkun valdsins. Með dreifingu valdsins er þannig keppt að því að takmarka það. Hverjum hinna þriggja valdþátta er auk þess falið það hlutverk samkvæmt stjórnskipaninni að takmarka á ákveðinn hátt vald hinna tveggja.

Þessar aðstæður geta leitt til þess að örðugt verður að skilgreina valdmörkin milli dómvaldsins annars vegar og hinna tveggja þátta ríkisvaldsins hins vegar, meðal annars vegna eftirlitshlutverks dómstólanna með þeim. Dómendur skera úr öllum ágreiningi um embættistakmörk yfirvalda samkvæmt 60. gr. stjórnarskrárinnar og þeim ber að dæma um stjórnskipulegt gildi laga þegar það á við.⁷ Dómstólar leysa úr málum, sem réttilega eru undir þá borin, þrátt fyrir ófullkomna lagasetningu á því sviði sem um ræðir og varðar sakarefnið. Dómstólar þurfa eðlilega að taka afstöðu til þess hvernig þetta er gert enda fellur undir valdsvið þeirra að

skilgreina það.

Þetta fyrirkomulag hefur þróast í vestrænum ríkjum, allt frá lokum einveldisins og hefur verið lögfest hér á landi í stjórnarskrá og með ýmsum lögum, meðal annars lögum um þingsköp Alþingis, lögum um Stjórnarráð Íslands, lögum um framkvæmdarvald ríkisins í héraði og lögum um dómstóla. Stjórnskipan vestrænna ríkja heldur áfram að þróast og leitast er við að styrkja þetta fyrirkomulag og bæta, eins og breytingar á stjórnarskrá og annarri löggjöf síðustu ára bera vitni um. Með aðferðunum, sem þar hefur verið beitt, hefur því þó ekki endilega verið komið til leiðar að valdmörkin verði nákvæmari eða skýrari.

Almennt er litið svo á að dómstólar eigi ekki að mæla fyrir um réttindi, sem hafi í för með sér útgjöld eða aðrar jákvæðar skyldur fyrir ríki eða sveitarfélög, nema lagaheimildir séu fyrir því.⁸ Af þessu leiðir takmörkun á því í hve ríki mæli dómstólar geti mælt fyrir um slíkar skyldur stjórnvalda. Talið hefur verið að skyldan þurfi að vera ótvíræð og skýr til að dómstólum sé þetta heimilt.⁹ Dómstólarnir geta því almennt ekki mælt fyrir um réttindi eða útdeilt þeim án þess að þar sé um að ræða rétt sem ótvírætt verður leiddur af lögum.¹⁰ Þessum reglum getur verið vandasamt að beita og þær varpa enn fremur ljósi á það hve erfitt getur verið að greina valdmörkin.

7 Ragnhildur Helgadóttur gerir grein fyrir kenningum um það af hverju dómstólar eru bærir til að úrskurða um stjórnskipulegt gildi laga á bls. 488 til 497 í Afrælisriti Þórs Vilhjálmssonar.

8 Sjá dóm Héraðsdóms Reykjavíkur 28. nóvember 2006 í máli nr. E-197/2006: Ásatrúarfélagið gegn íslenska ríkinu. Stefnandi krafðist í málinu samsvarandi gjalda og þjóðkirkjan fékk úr ríkissjóði í kirkjumálasjóð og jöfnunarsjóð sókna en greitt var í síðarnefnda sjóðinn samkvæmt 5. gr. laga um sóknargjöld o.fl. Stefnandi nauð ekki sambærilegra greiðslna, enda var sú skylda ekki lögð á stefnda með lagaákvæðinu. Í dóminum segir að kröfugerð stefnanda feli í sér að dómurinn kveði á um skyldu stefnda til að greiða stefnanda gjald sem ekki væri ákveðið með lögum. Með því að fallast á slíka kröfu væri búið til regla um greiðsluskyldu stefnda sem engin heimild væri fyrir í settum lögum en ætti þó ótvírætt að vera í höndum löggjafarvaldsins að ákveða. Með því að fallast á að dómurinn hefði heimild til að kveða á um slíka skyldu stefnda væri brotið gegn grunnreglum stjórnskipaninnar um

þriggreiningu ríkisvaldsins. Dómurinn færi þar með út fyrir þau valdmörk sem honum væru sett. Var stefndi sýknaður af kröfum stefnanda í málinu þrátt fyrir að stefnandi hefði í málatalibúnaði sínum vísað til stjórnarskrárákvæða um trúfrelsi og jafnræði.

9 Róbert R. Spanó fjallar um þetta efni í grein sinni: Kröfugerð í málum gegn ríkinu og stjórnskipuleg valdmörk dómstóla í Timariti Lögrétts 1. hefti 2. árg. 2005.

10 Sjá nánar grein Róberts R. Spanó þar sem þetta er útskýrt. Hann segir á bls. 39 að ástæða kunní að vera fyrir dómstóla til að leggja ekki í öllum tilvikum of fortaklausan mælikvarða til grundvallar við mat á dómhæfi kröfu í ætt við hið hefðbundna viðhorf enda þótt dómstólar verði að sýna hér eftir sem áður ákveðna varfærni. Meðal annars verði að meta hvort nægilega skýr og afmarkaður réttur borgarans sé til staðar að lögum sem kalli þá eftir atvikum á samsvarandi athafnaskyldu stjórnvalda sem dómstólar séu þá bærir til að fjalla um.

Aukin réttindi borgaranna ættu að leiða til þess að þeir njóti dómstólaverndar í ríki en mæli en áður. Þannig hefur aukið vald verið fært til dómstólanna og vægi þeirra verður meira í valdskiptingunni en áður. Einnig má segja að aukið vald færir til dómstólanna við það að lög verða ófullkomnari, en þá eykst svigrúm dómstólanna til að túlka þau og skýra.¹¹ Í sumum slíkum tilvikum má halda því fram að dómstólarnir hafi farið út fyrir valdmörkin og gengið inn á svið löggjafarvaldsins. Þeir hafi í raun sett lög með því að búa til nýja reglu.

Slíkar staðhæfingar eru ekki vel til þess fallnar að skilgreina valdmörkin. Þær geta þar að auki verið mjög ósanngjarnar í garð dómstólanna, enda hafa þeir ekki heimildir til að vísa máli frá dómi af þeirri ástæðu einni að engin lagaregla eigi við um sakarefnið. Úr máli, sem uppfyllir að öllu leyti réttarfaraleg skilyrði til að fá efnislega meðferð, þarf að leysa með því að beita lagareglum á það tilvik sem um ræðir hverju sinni sem kemur í hlut dómsins að skilgreina, skýra og túlka. Þótt dómari hafi stundum aukið svigrúm af framangreindum ástæðum til túlkunar og mats þýðir það ekki að hann hafi farið út fyrir valdmörkin eða jafnvel gengið inn á svið löggjafarvaldsins. Slíkar skýringar verða að teljast of mikil einföldun á flóknu samspili milli atriða sem dómurinn tekur tillit til og er bundinn af í því ferli að finna hina lögfræðilegu réttu úrlausn á deiluefni sem borið er undir hann.

Á hinn bóginn verða dómstólarnir að gæta þess að beita hefðbundnum lögfræðilegum aðferðum við úrlausnir dómsmála. Þeir verða

jafnframt að gæta þess að ganga ekki of langt í lögskýringum, mati og lagatúlkun. Það gera þeir til dæmis með því að oftúlka lagatexta eða beita langsóttum lögskýringum þegar aðrar skýringar eru mun nærtækari. Dómsúrlausn getur til dæmis verið byggð á því að horft er framhjá því sem segir í lögum¹², þrátt fyrir að engin sjáanleg þörf sé á því. Þegar of víðtækar ályktanir eru dregnar af því sem fram hefur komið í málinu eða orðalagi í lagatexta, sem dómari beitir við tiltekna úrlausn, bendir það til þess að of frjállega hafi verið farið með dómsvaldið og að dómari hafi þar með beitt valdi sem hann hefur ekki. Þess vegna þarf við dómasamningu að gæta að því að fara ekki að þörfu út fyrir það sem segir í lögum enda er ekki til þess ætlast og getur boðið þeirri hættu heim að dómurinn verði sakaður um að hafa farið út fyrir valdmörkin.

Þótt almennt sé talinn góður kostur að dómari sé víðsýnn er ekki átt við með því að hann fari út fyrir þær heimildir sem hann hefur. Með víðsýni í þessu samhengi er átt við að dómurinn sé fær um að hafa góða heildarsýn á allt það sem fram hefur komið í málinu og meta það þannig að hann geti sem best heimfært málsatvikin til þeirra lagaákvæða sem hann telur að gildi um ágreiningsefni málsins. Það ber honum að gera í samræmi við hefðbundnar aðferðir lögfræðinnar. Túlkunar og lögskýringar dómara verða auk þess að falla sem mest að almennum viðmiðunum en ekki einstaklingsbundnum. Þótt sýn dómarsins á málið geti skipt máli við úrlausn hans á því verður hann samt sem áður að styðjast við

11 Sigurður Línald vísar til heimildar og segir á bls. 97 í Tímariti lögfræðinga 1. hefti 1995 að löggjafanum hafi ekki tekist sem skyldi að fylgja eftir örum þjóðfélagsbreytingum, þannig að löggjöfin hafi orðið á eftir þróuninni. Viðfangsefnið hafi orðið flóknari og sífellt ördugra hafi reynt að taka á þeim með almennum fyrirætlum í lögum. Hann segir að nefna megi sem dæmi fjölmargt sem lúti að neytendavernd, höfundarrétti, friðhelgi einkalífs og umhverfisvernd, en á öllum þessum sviðum sé tekist á um mikla hagsmuni. Afleiðingin hafi orðið sú að ekki hafi verið tekið á vandanum í löggjöfinni og hún einkenst sífellt meira af almennt orðuðum vísireglum. Með því hafi ákvörðunarvaldi verið

vísað til dómstólanna og vald framselt til þeirra. Sjá einnig tilvitnun til Hrafnis Bragasonar hér að framan í neðanmálsgrein 6, þar sem segir að kallað hafi á virkara eftirlit dómstóla með löggjöfinni, að hún verði sífellt viðfeðmari, flóknari og oft vanbúin.

12 Sjá Seip á bls. 1 í Lov og Rett 1965: „...Dommeren tolker loven, men en lov er et bøyelig instrument. Den kan tolkes, den må tolkes, og i tolkningen er det ofte flere veier å gå. Dommerens avgjørelser skaper nye normer, nye lover. Det hender at han må dømme hvor ingen lov er, det hender han dømmer på tross av hva lov sier.“

hinar almennu viðmiðanir og hefðbundnar lögfræðilegar aðferðir, að svo miklu leyti sem það er unnt.¹³ Í þessum efnum er dómari inn undir ströngum aga laganna. Með því að gæta alls þessa verður hlutleysi dómsins betur tryggt en ella við meðferð og úrlausn mála.

Í hinu fullkomna réttarríki er allt sem mest í föstum skorðum, löginn eru þar fyrirsjáanleg og borgararnir njóta fyllsta réttaröryggis. Óljós og ófyrirsjáanleg valdmörk dómsvaldsins stríða að vissu leyti gegn þessu. Eins og hér hefur verið bent á verður þó að telja hin óljósu valdmörk óhjákvæmileg af ástæðum sem þegar hefur verið lýst. Sveigjanlegum valdmörkum geta auk þess fylgt augljósir kostir. Eftir því sem vald dómstólanna nær lengra verður dómstólaverndin víðtækari en með þrengri valdmörkum verða heimildir þeirra takmarkaðri. Víðtækt dómsvald er hins vegar vandmeðfarið og krefjast verður nákvæmni, vandvirkni og aðgæslu við meðferð þess. Þar má hafa til hliðsjónar framangreindar viðmiðanirnar um það hvers beri að gæta við úrlausnir mála. Þessar viðmiðanir geta skipt máli þegar valdsvið dómsvaldsins er afmarkað og við mat á því hvort þess sjáist merki að dómari hafi farið út fyrir valdmörkin.

V. EFTIRLIT MEÐ STJÓRNSÝSLUNNI OG RÉTTMÆT SJÓNARMÍÐ VIÐ LAGASETNINGU

Eins og þegar hefur komið fram ber öllum réttur til að fá úrlausn um réttindi sín og skyldur eða um ákæru á hendur sér um refsiverða háttsemi með réttlátri málsmeðferð innan hæfilegs tíma fyrir óháðum og óhlutdrægum dómstóli samkvæmt 1. mgr. 70. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 97/1995. Hafi stjórnvald beitt óhóflegu valdi gagnvart einstaklingi eða lögaðila á sá

aðili kost á því að bera málið undir dómstóla og krefjast þess að hin ólögmeta ákvörðun verði felld úr gildi. Reynt getur á túlkun á þessu ákvæði í málum sem dómstólarnir fá til meðferðar.

Í athugasemdum með frumvarpi til breytinga á þessu stjórnarskrárákvæði kemur fram að með þessari reglu sé krafan sú að unnt verði að bera lokaákvörðun innan stjórnslunnar undir dómstóla, þannig að dómstóll geti að minnsta kosti metið hvort stjórnvald hafi gætt réttra reglna um málsmeðferð, hvort lögmet sjónarmið liggja ákvörðuninni til grundvallar og hvort form hennar sé lögmett. Þennan rétt megi einnig leiða af 60. gr. stjórnarskrárinnar.¹⁴ Stjórnvöld sæta með þessu móti aðhaldi dómsvaldsins, en eftirlitshlutverki dómstólanna er ætlað að tryggja réttaröryggi borgaranna gagnvart stjórnvöldum og sporna gegn geðþóttaákvörðunum og öðrum lögbrotum innan stjórnslunnar. Í þessu sambandi er þó ekki átt við að þar þurfi að vera um að ræða vísitandi lögprot. Vanþekking þeirra sem stjórnvaldsávarðanir taka á laga-reglum og öðru sem ber að gæta við úrlausn stjórnslumáls eru oft hinar raunverulegu ástæður fyrir því að dómstólarnir fá til meðferðar mál þar sem krafist er ógildingar stjórnarathafna. Stjórnslureglur geta verið flóknar og margt sem þarf að samræma við úrlausn stjórnslumáls. Mjög erfiðar lögfræðilegar spurningar geta risið í þeim efnum, svo sem um það hvort stjórnvald hafi farið út fyrir eigin valdmörk, hvort ákvörðun er byggð á viðeigandi lagaheimildum og málefnalegum sjónarmiðum, hvort málsmeðferðarreglum hafi verið fylgt og hvort mat hafi verið byggt á réttum forsendum.¹⁵ Rétturinn til að bera lögmeti stjórnarathafna undir dómstóla er þess vegna raunhæfur kostur fyrir þá sem

14 Alþingistiðindi A 118. lögjafarþing 1994, þskj. 389 - 297. mál, sbr. umfjöllun þar um 8. gr. frumvarpsins. Sjá einnig grein Ragnhildar Helgadóttur: Vald dómstóla til að endurskoða stjórnvaldsávarðanir í Timariti lögfræðinga 1. hefti 2005.

15 Sjá t.d. í þessu sambandi: Starfsskilyrði stjórnvalda, bls. 92 til 96. Sjá einnig grein Páls Hreinssonar: Valdmörk stjórnvalda í Timariti lögfræðinga 4. hefti 2005.

telja að stjórnvöld hafi misbeitt valdi, hverjar sem ástæðurnar kunna að vera fyrir þeirri misbeitingu.

Dómstólar geta jafnframt þurft að skera úr um það hvort gætt hafi verið réttra sjónarmiða við lagasetningu en ekki má með lögum reisa skordur við því að einstaklingar njóti réttinda sem varin eru af stjórnarskrá. Þetta helgast af reglunni um að stjórnarskráin sé æðri réttarheimild en sett lög og því verði þau að vikja fyrir þeim rétti sem stjórnarskráin mælir fyrir um.

Með dómi Hæstaréttar 19. nóvember 1997 í máli nr. 457/1997: Valdimar Jóhannesson gegn íslenska ríkinu, var felldur úr gildi úrskurður héraðsdóms frá 24. október s.á. þar sem kröfu söknaðila, að dæmd yrði ógild sú ákvörðun sjávarútvegsráðuneytisins að synja stefnanda um leyfi til að veiða í atvinnuskyni og um aflaheimildir í tilgreindum tegundum í fiskveiðilandhelgi Íslands, var vísað frá dómi. Í dómi Hæstaréttar segir að söknaðili stöðji kröfugerð sína þeim rökum, að synjun sjávarútvegsráðuneytisins beri að ógilda sökum þess, að hún hafi byggst á lagaákvæði, sem sé andstætt tveimur ákvæðum stjórnarskrárinnar. Söknaðili telji þannig, að um sé að ræða ólögmetta stjórnvaldsákvörðun, er gangi í berhógg við lögvarða hagsmuni sína. Í dóminum segir síðan að sakarefnið sé nægilega afmarkað til þess að dómstólar leysi úr því með efnisdómi. Var úrskurður héraðsdómara því felldur úr gildi og lagt fyrir hann að taka málið til efnislegrar meðferðar.

Með þessum dómi taldi Hæstiréttur að réttarfarsskilyrði væru fullnægjandi til að málið fengi efnislega meðferð. Úr málinu var svo leyst með dómi héraðsdóms Reykjavíkur 10. febrúar 1998 þar sem íslenska ríkið var sýknað af ógildingarkröfu stefnanda. Dóminum var snúið við með dómi Hæstaréttar 3. desember sama ár í máli nr. 145/1998 þar sem framangreind ákvörðun sjávarútvegsráðuneytisins var felld úr gildi.

Í Hæstaréttardóminum frá 3. desember 1998 er því lýst að áfrýjandi beri ekki á það brígdur, að sjávarútvegsráðuneytið hafi farið að lögum er það synjaði honum hins umbeðna leyfis. Hann telji á hinn bóginn, að ákvæði 5. gr. laga nr. 38/1990 brjóti í bága við 65. gr. og 75. gr. stjórnarskrárinnar. Í dóminum er rakið að ráðuneytið hefði hafnað umsókn áfrýjanda um almennt og sérstakt veiðileyfi. Rökin fyrir synjun ráðuneytisins voru þau að samkvæmt lögum nr. 38/1990 væru leyfi til veiða í atvinnuskyni „bundin við fiskiskip og verða ekki veitt einstaklingum eða lögpersónum.“ Í dóminum kemur enn fremur fram að markmið laganna sé að stuðla að verndun og hægkvæmri nýtingu nytjastofna á Íslandsmiðum og tryggja með því trausta atvinnu og byggð í landinu. Þar segir jafnframt að löggjafanum sé rétt að takmarka fiskveiðar í fiskveiðilandhelgi Íslands, ef uggvænlegt þyki, að fiskistofnar séu í hættu sem byggðist á almennum valdheimildum handhafa löggjafarvaldsins og fullveldisrétti ríkisins. Ákvæði 75. gr. stjórnarskrárinnar standi því ekki í vegi, að í lögum sé mælt fyrir um slíkar takmarkanir, enda sé almannahagsmunum fyrir að fara. Af forsögu nügildandi fiskveiðistjórnunarлага sé ljóst, að löggjafinn hafi talið, að almannahéill ræki til takmörkunar veiðanna. Ekki væru efni til þess, að því mati verði haggáð af dómstólum. Þær skordur, sem atvinnufrelsi á sviði fiskveiða við strendur Íslands séu þannig reistar með lögum, verði á hinn bóginn að samrýmast grundvallarreglum stjórnarskrárinnar. Dómstólar eigi úrskurðarvald um það, hvort löggjafinn hafi að því leyti gætt réttra sjónarmiða.

Í dóminum segir síðan að svigrúm löggjafans til að takmarka fiskveiðar og ákvarða tilhögun úthlutunar veiðiheimilda verði að meta í ljósi hinnar almennu stefnumörkunar 1. gr. laga nr. 38/1990 og framangreindra ákvæða stjórnarskrárinnar. Sú tilhögun að úthlutun veiðiheimilda sé bundin við skip, eins og 5. gr. laganna mæli fyrir um, feli í sér mismunum milli þeirra, sem leiði rétt sinn til veiðiheimilda til eignarhalds á skipum á tilteknum tíma og hinna, sem hafi ekki átt og eigi þess ekki kost að komast

í slíka aðstöðu. Ekki verði séð að rökbundin nauðsyn hnigi til þess að lögbinda um ókomna tíð þá mismunum sem leiði af lagagreininni. Með lagaákvæðinu sé lögð fyrirfarandi tálmun við því, að drjúgur hluti landsmanna geti, að öðrum skilyrðum uppfylltum, notið sama atvinnuréttar í sjávarútvegi eða sambærilegrar hlutdeildar í sameign nytjastofna á Íslandsmiðum, og þeir tiltölulega fáu einstaklingar eða lögaðilar, sem höfðu yfir að ráða skipum við veiðar í upphafi umræddra takmarkana á fiskveiðum. Þegar allt sé virt verði ekki fallist á, að til frambúðar sé heimilt að gera þennan greinarmun á mönnum. Hið umdeilda ákvæði 5. gr. laga nr. 38/1990 sé því að þessu leyti í andstöðu við jafnræðisreglu 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinna og þau sjónarmið um jafnræði, sem gæta þurfi við takmörkun á atvinnufrelsi samkvæmt 1. mgr. 75. gr. hennar. Með hliðsjón af þessu verði ekki talið að sjávarútvegsráðuneytinu hafi verið rétt að hafna umsókn áfrýjanda um almennt og sérstakt veiðileyfi á þeim forsendum, sem lagðar voru til grundvallar í bréfi þess 10. desember 1996. Verði synjun ráðuneytisins því felld úr gildi.

Með þessum dómi er tekin sú afstaða að lagaákvæðið, sem ákvörðun ráðuneytisins byggdist á, hafi verið í andstöðu við jafnræðisreglu 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinna og þau sjónarmið um jafnræði, sem gæta þurfi við takmörkun á atvinnufrelsi samkvæmt 1. mgr. 75. gr. hennar. Í dóminum var enn fremur tekin afstaða til þess að skorður, sem atvinnufrelsi til fiskveiða við Íslandsstrendur væru settar með lögum, yrðu að samrýmast grundvallarreglum stjórnarskrárinna. Dómstólar ættu úrskurðarvald um það, hvort löggjafinn hefði að því leyti gætt rétttra sjónarmiða.

Þótt þessi dómur virðist nokkuð flókin eru aðalatriðin, sem hér skipta máli við mat á því hvar valdmörkin liggja, alveg skýr. Með dóminum var skorið úr um stjórnskipulegt

gildi lagaákvæðisins sem þarna kom við sögu, en dómurinn taldi það ekki samræmast framangreindum stjórnarskrárákvæðum. Þess vegna var stjórnvaldsákvörðun ráðuneytisins felld úr gildi.

Dómurinn vakti mikla athygli á opinberum vettvangi og spurningar um hvort þarna hefði dómvaldið farið út fyrir valdmörkin. Í reglum, sem byggðar eru á kenningunum um þriggreiningu ríkisvaldsins, felst að dómstólar útdeila ekki réttindum eða hlunnindum sem tilheyra samfélaginu í heild. Slíkum réttindum er úthlutað samkvæmt reglum, sem eru að jafnaði settar með lögum, og með lögbundnum ákvörðunum stjórnvalda. Í dóminum er ekkert um það fjallað hvort áfrýjandi ætti rétt á því að fá tilteknar veiðiheimildir í sinn hlut enda laut kröfugerðin ekki að því, en málið var „einungis höfðað til ógildingar á ákvörðun ráðuneytisins, en ekki til viðurkenningar á rétti áfrýjanda til að fá tilteknar veiðiheimildir í sinn hlut“ eins og segir í dóminum.¹⁶ Í rökfærslu Hæstaréttar er hvergi farið fram hjá hefðbundnum aðferðum við úrlausnina eða út fyrir fyrirmæli sem koma fram í lögum. Engin rök virðast af þessum sökum eða af öðrum ástæðum standa til þess að líta svo á að með þessari úrlausn hafi rétturinn farið út fyrir valdmörkin eða tekið sér vald sem hann hefur ekki.

VI. NIÐURSTÖÐUR

Vandasamt getur verið að greina valdmörk dómvaldsins með nægilegri vissu eða nákvæmni. Ástæðum fyrir þessu er lýst hér að framan enda var tilgangurinn með þeirri framsetningu að varpa ljósi á það. Skilgreiningar á valdmörkunum er í raun ekki unnt að setja fram í eitt skipti fyrir öll. Það er meðal annars komið til af því að valdmörkin hljóta að einhverju marki að vera sveigjanleg og breytileg.

16 Hér má einnig minna á Hæstaréttardóm 23. mars 2000 í máli nr. 95/2000, sem hér að framan er vísað til, þar sem segir

að það sé ekki á valdi dómstóla að úthluta þeim réttindum sem söknaðilar gerðu kröfu til.

Almennt verður að gera þá kröfu til dómvaldsins að það tryggji viðunandi réttarvernd, en verði valdsvið þess takmarkað um of er hætta á að dómstólaverndin verði ekki nægileg. Í viðleitni dómstólanna til að mæta þessum kröfum getur hins vegar komið upp sú staða að dregnar verði of fljótt ályktanir um að þeir hafi farið út fyrir valdmörkin. Svo þarf þó alls ekki að vera en aðlögun og sveigjanleiki dómvaldsins að þörfum réttarríkisins hlýtur að vera mikilvægari en fastmótaðar reglur sem kveða á um valdmörkin og segja nákvæmlega til um það hvar þau liggja. Við skilgreiningar á valdmörkunum þarf að taka mið af þessu, enda verður að gera ráð fyrir því að lögskýringar í samræmi við það tryggji réttaröryggið betur en ella.

Samkvæmt hugmyndafræðinni, sem reglan um þriggreiningu ríkisvaldsins er byggð á, er hverjum hinna þriggja þátta valdsins ætlað að vera sjálfstæður gagnvart hinum. Jafnframt er hverjum þeirra falið það hlutverk að takmarka vald hinna í því skyni að koma í veg fyrir að valdið verði misnotað. Segja má að jafn brýnar og þarfir þjóðfélagsins eru fyrir vald eru þarfir þess fyrir takmörkun valdsins óhjákvæmilegar vegna hættunnar á að valdið verði misnotað. Þess vegna þarf að koma böndum á valdið og takmarka það. Dómstólunum er meðal annars ætlað það mikilvæga hlutverk að sporna gegn því að ríkisvaldinu verði misbeitt. Dómstólarnir þurfa því að hafa nægilegar valdheimildir sem geta tryggt raunhæfa vernd gegn slíkri misbeitingu. Sveigjanleg valdmörk eru til þess fallin að tryggja betur þessa mikilvægu hagsmuni. Með því uppfyllir dómvaldið betur en ella þarfir réttarríkisins.

Dómstólarnir verða þó eins og aðrir að sæta takmörkunum á valdi sínu en þær takmarkanir verða leiddar af lögum og stöðu dómstólanna í stjórnskipaninni. Skilgreiningar á þeim geta hins vegar verið háðar vandasömu mati en þar má þó hafa ýmis mikilvæg grundvallaratriði til viðmiðunar. Líta verður til þess að við meðferð dóms-

valdsins þarf að gæta nákvæmni, vandvirkni og aðgæslu. Dómstólunum ber að beita hefðbundnum lögfræðilegum aðferðum við úrlausnir mála og þeir mega ekki ganga of langt í lögskýringum, mati og lagatúlkun. Við úrlausnir dómsmála má ekki draga of víðtækar ályktanir af því sem fram hefur komið. Þegar dómari heimfærir málsatvik til þeirra lagareglna sem hann telur að eigi við um úrlausnarefnið verður hann að gera það í samræmi við lögmatar og hefðbundnar aðferðir þar sem almennum viðmiðunum er beitt en ekki einstaklingsbundnum. Ávallt ber að gæta samræmis í dómúrlausnum. Þessar viðmiðanir geta verið gagnlegar við skilgreiningar á valdmörkunum dómvaldsins. Þær veita þó ekki endanleg eða einhlít svör við öllum álitaeftum um valdmörkin.

Þótt markmiðin með því að þrískipta ríkisvaldinu séu skýr geta komið upp tilvik þar sem því verður engan veginn slegið föstu með vissu hvar valdmörkin liggja. Það er meðal annars vegna þess að þetta fyrirkomulag gerir ráð fyrir ákveðnu samspili milli sjálfstæðis og eftirlitshlutverks helstu stofnana þjóðfélagsins og stundum flóknum aðferðum sem beitt er við lögfræðilegar úrlausnir sem erfitt getur verið að hafa fullkomna yfirsýn yfir. Dómstólarnir taka þátt í því að skilgreina eigin valdmörk, en í þeim efnum sem endranær eru þeir þó bundnir ströngum reglum sem koma fram í lögum og aðferðafræði lögfræðinnar um notkun réttarheimilda. Aðferðir lögfræðinnar eru þó á margan hátt ófullkomnar og nægja ekki alltaf til skýringa á valdmörkunum. Það dregur þó ekki úr mikilvæg þess að dómstólarnir gæti þess að halda sig innan eigin valdmarka, einkum með tilliti til þess að þeim er ætlað að takmarka vald annarra þátta ríkisvaldsins og hafa eftirlit með þeim í þeim tilgangi að borgararnir njóti fyllsta réttaröryggis. Vinnuagi og færni hvers dómara gerir honum oftast kleift að virða valdmörkin og halda sig innan þeirra.

HEIMILDASKRÁ

- Björn Bjarnason. Erindi flutt á málþingi Lögfræðingafélags Íslands: Er þörf á stjórnsludómstól? á Hótel Sögu 24. september 2004, birt á heimasíðu Dómsmálaráðuneytisins og sótt þangað 22. febrúar 2007: <http://bjorn.is/greinar//nr/2910>.
- Hrafn Bragason. Mörk dómvaldsins. Hefur hlutverk dómstóla breyst? Afmælisrit. Guðmundur Ingvi Sigurðsson átræður 16. júní 2002, bls. 49-67. Seltjarnarnesi 2002.
- Ólafur Jóhannesson. Stjórnskipun Íslands. Reykjavík 1960.
- Páll Hreinsson. Valdmörk stjórnvalda. Tímarit lögfræðinga, 4. hefti 2005, bls. 447-494.
- Ragnhildur Helgadóttir. Vald dómstóla til að endurskoða stjórnvaldsákvæðanir. Tímarit lögfræðinga, 1. hefti 2005, bls. 99-112.
- Ragnhildur Helgadóttir. Afstaða dómstóla til hlutverks síns við mat á stjórnskipulegu gildi laga – þróun síðustu ára. Úlfjötur, 1. tbl. 2002, bls. 97-110.
- Ragnhildur Helgadóttir. Úrskurðarvald dómstóla um stjórnskipulegt gildi laga. Afmælisrit. Þór Vilhjálmsson sjötugur 9. júní 2000, bls. 487-516. Reykjavík 2000.
- Róbert R. Spanó. Kröfugerð í málum gegn ríkinu og stjórnskipuleg valdmörk dómstóla. Tímarit Lögréttu, 1. hefti, 2. árg. 2005, bls. 23-41.
- Seip, Jens Arup. Den norske høyesterett som politisk organ. Lov og Rett 1965, bls. 1-21.
- Sigurður Lindal. Þáttur Hæstaréttar í réttarþróun á Íslandi. Tímarit lögfræðinga 1995, 1. hefti, bls. 64-97.
- Starfsskilyrði stjórnvalda. Skýrsla nefndar um starfsskilyrði stjórnvalda, eftirlit með starfsemi þeirra og viðurlög við réttarbrotum í stjórnslu. Reykjavík 1999. Einnig birt: <http://forsætisraduneyti.is/utgefing/efni/nr/2451>



Aðalheiður Jóhannsdóttir,
dósent við lagadeild Háskóla Íslands

VERND LÍFFRÆÐILEGRAR FJÖLBREYTNÍ

1	INNGANGUR	270
2	MARKMIÐ GREINARINNAR	272
3	NOKKRAR MIKILVÆGAR MEGINREGLUR ALÞJÓÐLEGS UMHVERFISRÉTTAR	273
	3.1 Inngangur	273
	3.2 Fullveldisréttur til að nýta auðlindir og almenn aðgæsluskýlda	273
	3.3 Þjóðréttarleg ábyrgð vegna umhverfistjóns	274
	3.4 Efní kaflans dregið saman	275
4	ÞJÓÐRÉTTARVENJA	275
	4.1 Inngangur	275
	4.2 Skilyrði: Þjóðréttarvenju	275
	4.3 Réttaráhrif	276
	4.4 Efní kaflans dregið saman	276
5	SAMNINGUR UM LÍFFRÆÐILEGA FJÖLBREYTNÍ	276
	5.1 Inngangur	276
	5.2 Regnhlíf sem varð að ramma	277
	5.3 Uppbygging	277
	5.4 Markmið	278
	5.5 Gildissvið	278
	5.6 Einkenni sammingsákvæða	279
	5.7 Hvað felst í meginreglunni um vernd líffræðilegrar fjölbreytni?	280
	5.7.1 Líffræðileg fjölbreytni	280
	5.7.2 Sjálfbær notkun	281
	5.7.3 Vistkerfis-nálgun	282
	5.7.4 Vernd líffræðilegrar fjölbreytni	282
	5.8 Niðurstaða um meginregluna	283
	5.9 Lagaskilaregla 22. gr.	283
	5.10 Efní kaflans dregið saman	284
6	HEFUR MEGINREGLAN UM VERND LÍFFRÆÐILEGRAR FJÖLBREYTNÍ STÖÐU ÞJÓÐRÉTTARVENJU?	285

1. INNGANGUR

Þegar líffræðilega fjölbreytni¹ ber á góma kemur eflaust flestum fyrst til hugar ákveðnar dýra- og jurtategundir sem eru forsenda efnahagslegrar velferðar.² En hugtakið er flóknara en svo. Það vísar til fjölbreytni tegunda, fjölbreytni innan tegunda og fjölbreytni vistkerfa sem tegundirnar eru hluti af. Tilvist manna á jörðu væri óhugsandi án líffræðilegrar fjölbreytni. Fyrir utan það augljósa, þ.e. efnahagsleg velferð mannsins byggir beinlínis á því að mögulegt sé að nýta ákveðnar tegundir, veita fjölbreytt vistkerfi lífsnauðsynlega, náttúrulega þjónustu sem er grundvallarforsenda alls lífs á jörðu. Dæmi um slíka þjónustu er hlutverk regnskóga. Í þeim fer fram flókið ferli sem byggir á ákveðnu samspili fjölmargra tegunda og umhverfisþátta sem mynda vistkerfi. Þau halda magni kolsýrings og súrefnis í andrúmslofti í ákveðnum hlutföllum. Þessi samsetning andrúmsloftsins er frumforsenda þeirra almennu lífsgæða sem menn og aðrar lífverur búa við á jörðinni og allar lífverur hafa þróast m.t.t. þessa umhverfis, þ.m.t. menn.

Áhrif vistkerfa eru yfirleitt dreifð og oft er ógjörningur að rekja þau til tiltekinnar tegunda sem mynda vistkerfi eða til þeirra tegunda sem gera þau starfhæf. Þetta hefur í för með sér að erfitt og oft ómögulegt er að verðleggja náttúrulega þjónustu vistkerfa með því að nota hefðbundinn peningalegan mælikvarða. Svo tekið sé dæmi þá má bæta tilteknum landeiganda tjón sem hann verður fyrir vegna dauða laxfiska sem er sannarlega

af völdum mengunar sem hefur orðið í laxveiðiá á landi hans. Tjón sem verður á öðrum tegundum sem ekki hafa verið nýttar af landeiganda og tjón á vistkerfum árinna vegna sama atburðar stendur hins vegar óbætt. Með sömu formerkjum koma helstu meginreglur lögfræðinnar, þ.m.t. ákveðnar meginreglur alþjóðlegs umhverfisréttar, einungis að takmörkuðum notum þegar kemur að vernd líffræðilegrar fjölbreytni, einkum þegar grípa þarf til ákveðinna aðgerða til þess að vernda hana eða einstaka þætti hennar eða þegar líffræðileg fjölbreytni hefur verið skert á einhvern hátt. Áhrifaríkasta aðgerðin er hins vegar að reyna að koma í veg fyrir að líffræðileg fjölbreytni skerðist meira en orðið er og freista þess að bæta úr því sem aflaga hefur farið.

Almennt er viðurkennt að líffræðilegri fjölbreytni fari hnignandi og er vandamálið talið alvarlegt á mörgum svæðum í heiminum. Í sjálfu sér er eðlilegt að einstökum tegundum lífvera hnigni og að þær deyi út því nýjar tegundir verða stöðugt til. Nú á tímum er vandamálið í hnotskurn talið vera að fleiri tegundir deyja út og hraðar en nýjar verða til.³

Talið er að rekja megi hnignunina til nokkurra þátta.⁴

Í fyrsta lagi hafa ákveðnar tegundir verið ofnýttar⁵ eða þeim hefur hreinlega verið útrýmt en slíkt getur haft í för með sér óæskilegar breytingar á vistkerfum og jafnvel valdið hruni þeirra.⁶

Í öðru lagi er hnignunin rakin til eiturefna, mengunar og loftslagsbreytinga en allir þessir þættir geta haft í för með sér óæskilegar

1 Á ensku: Biological diversity.

2 Í þessu sambandi má minna á mikilvægi fiskeiða fyrir íslenska þjóðarbiði.

3 Árið 1992 áætlaði E. O. Wilson að 3 tegundir yrðu útdauðar á klukkustund. Sjá nánar Wilson 1994, bls. 268. Ástandið hefur almennt séð ekki batnað síðan þá.

4 Oft er vísað til skammstöfunarinnar HIPPO sem stendur fyrir eyðileggingu búsvæða (Habitat destruction), ágangstegundir (Invasive species), mengun (Pollution) og loks fólksfjöldi og ofnýtingu (Population and Overharvesting). Sjá nánari umfjöllun í Wilson 2002, bls. 50.

5 Til dæmis hefur ástand fiskistofna almennt séð versnað

og heildarafli á heimsvísu óx úr 9 milljónum tonna 1938 í 19 milljónir tonna 1950 og var loks 90 milljón tonn 1997. State of the World 2000, bls. 8.

6 Skemmt er að minnst þess að geirflugli var endanlega útrýmt af Íslendingum 1844. Önnur fuglategund, keldusvín, hvarf úr náttúru Íslands fyrir nokkrum áratugum, fyrst og fremst vegna breytinga sem urðu á náttúrulegum búsvæðum tegundarinnar og vegna ágangs minks. Hins vegar hafa nýjar fuglategundir numið land á Íslandi vegna breytinga sem orðið hafa á íslenskri náttúru sem og erlendra og nægri þar að nefna nýlegt landnám skúfandar og glóbrýstings.

breytingar á einstökum tegundum, vistkerfum og búsvæðum.⁷

Loks, í þriðja lagi, er líffræðilegri fjölbreytni ógnað vegna eyðileggingar og skerðingar á náttúrlegum búsvæðum, jarðvegseyðingar auk þess sem eyðimerkur fara stækkandi. Skerðing á náttúrlegum búsvæðum er talinn sá einstaki þáttur sem mest áhrif hefur haft.⁸ Til viðbótar þeim atriðum sem nú hafa verið nefnd er talið að skortur á upplýsingum um líffræðilega fjölbreytni ógni á vissan hátt framtíð hennar. Í þessu sambandi má nefna að heildarfjöldi tegunda er talinn á bilinu 10 milljónir til einn milljarður en einungis litill hluti þeirra hefur verið skráður eða þeim lýst og einungis broti af þekktum tegundum, 1.5 til 1.8 milljón, hefur verið gefið nafn.⁹

Vernð líffræðilegrar fjölbreytni er ekki einkamál einstakra ríkja jafnvel þótt þau hafi fullveldisrétt, og þ.m.t. einkarétt, til þess að nýta og ráðstafa landsvæði og líffræðilegri fjölbreytni á yfirráðasvæði þeirra eða undir þeirra stjórn. Þetta helgast af því að öll nýting umhverfis og náttúru, þ.m.t. grundvallarbreytingar á landnotkun, hefur áhrif á vistkerfi og á möguleika einstakra tegunda til þess að komast af. Þessi áhrif geta ýmist verið staðbundin, svæðisbundin eða hnattræn og virða að sjálfsögðu ekki landamæri.

Langt er síðan alþjóðasamfélagið viðurkenndi nauðsyn þess að vernda einstakar tegundir lífvera. Nagle og Ruhl segja frá því að árið 1781 hafi verið gerður samningur um vernd skóga og veiðifugla á landamærasvæði Frakklands og Basel.¹⁰ Jafnframt má nefna nokkra alþjóðlega samninga sem gerðir voru í lok 19. aldar og byrjun þeirrar 20., t.d. fiskveiðisamning sem gerður var á milli Frakklands og Bretlands

1867, samning Bandaríkjanna og Bretlands frá 1891 um nýtingu loðsels í Beringshafi og loks samning um vernd fugla gagnlega fyrir landbúnað frá 1902. Einnig er vert að minnast loðselsmálsins sem var útkljáð með gerðardómi árið 1893. Loðselur var í útrýmingarhættu vegna ofveiði m.a. Breta og Rússa. Gegn mótmælum Bretlands héldu Bandaríkin því fram að þau hefðu rétt til þess að vernda loðsel þegar hann hélt sig á skerjum undan Kyrrahafsströnd Bandaríkjanna en skerin voru utan lögsögu þeirra.¹¹ Meirihluti gerðardómsins féllst hins vegar ekki á röksemdir Bandaríkjanna þess efnis að ríkið gæti beitt landslögum utan lögsögu sinnar og friðað tegundina.¹²

Ástæða er til þess að ætla að á komandi áratugum muni álagið á líffræðilegan fjölbreytileika aukast. Að minnsta kosti gefa mannfjöldaspár ekki tilefni til að ætla minnkandi eftirspurn eftir nýjum landsvæðum til búsetu eða minni eftirspurn eftir matvælum eða lífrænu efni til ýmis konar iðnaðarframleiðslu. Í upphafi 20. aldar var 1.6 milljarður manna á jörðu en í lok aldarinnar voru þeir 6.1 og 80% af aukningunni átti sér stað eftir 1950. Ef miðað er við meðal frjósemi, þ.e.a.s. 2.1 barn á konu, þá má búast við að árið 2050 verði 9.3 milljarðar á jörðu.¹³ Þar að auki ógna loftlagsbreytingar og mengun framtíð líffræðilegrar fjölbreytni eins og alkunna er.

Þetta er umhverfið sem samningur um líffræðilega fjölbreytni (SLF) er sprottinn úr og það umhverfi sem samningsaðilar þurfa að taka tillit til við framkvæmd samningsins.¹⁴

Vorið 2007 hafa 190 ríki fullgilt SLF eða um 90% af öllum ríkjum heims sem er óvenju hátt hlutfall ef miðað er við aðild að öðrum alþjóðlegum samningum.¹⁵ Þó eru Bandaríkin ekki aðilar sem dregur úr

7 Einnig nefnd lífsvæði á íslensku. Á ensku: Habitat.

8 Wilson 2002, bls. 42-78, og sérstaklega bls. 50.

9 Ibid. bls. 14, og Wilson 1994, bls. 123-152, 204, 328.

10 Nagle/Ruhl 2002, bls. 870.

11 Þetta var fyrir daga núverandi skipunar efnahagslögsögu og landhelgi. Landhelgi var þá yfirleitt 3 sjómílar.

12 Sjá umfjöllun um dóminn og kröfurnar sem voru gerðar hjá t.d. Sands 2003, bls. 561-565.

13 Population, Environment and Development 2001, bls. 5-6 og State of the World 2000, bls. 5.

14 Sjá nánar aðfaraorð SLF.

15 Sjá nánar upplýsingar á <http://www.biodiv.org/world/parties.asp>

áhrifum samningsins.¹⁶ Þann 6. maí 1994 ályktaði Alþingi að heimila ríkisstjórninni að fullgilda samning um líffræðilega fjölbreytni fyrir Íslands hönd¹⁷ og tók aðild Íslands gildi þann 11. desember 1994.¹⁸ Síðan þá hafa margar af skuldbindingum samningsins verið gerðar hluti af íslenskrri löggjöf þótt hægt hafi gengið að uppfylla þær allar.

Almennt séð hefur ástand líffræðilegrar fjölbreytni ekki breyst til batnaðar síðan samningurinn tók gildi þann 29. desember 1993¹⁹ þótt einstakar orrustur hafi vafalaust unnist. Í ljósi þessa hafa samningsaðilar sett sér það markmið að stöðva hnignun líffræðilegrar fjölbreytni árið 2010 og snúa við þeirri þróun sem orðið hefur.²⁰

Hnignun líffræðilegrar fjölbreytni er alþjóðlegt og sameiginlegt áhyggjuefni allra ríkja heims og er um að ræða hnattrænt viðfangsefni sem varðar alþjóðasamfélagið í heild. Vegna þessa getur miklu skipt að ákvarða hvort í gildi sé þjóðréttarvenja þess efnis að ríkjum beri að vernda líffræðilega fjölbreytni og marka slíkri réttarvenju gildissvið. Sumir fræðimenn halda því fram að erfitt geti verið að afmarka slíka réttarvenju²¹ og ýmislegt bendir til þess að það geti verið rétt ályktun en eins og kunnugt er verður reglum um ábyrgð ríkja ekki beitt nema að unnt sé að sýna fram á að tiltekin regla þjóðaréttar, og eftir atvikum þjóðréttarvenja, hafi verið brotin. Slíkar reglur eiga sér stoð annað hvort í samningum ríkja eða í viðurkenndri þjóðréttarvenju.

2. MARKMIÐ GREINARINNAR

Eftirfarandi umfjöllun hefur eitt markmið, þ.e. að setja fram nokkur sjónarmið sem lúta að álitafninu hvort meginreglan um vernd líffræðilegrar fjölbreytni hafi stöðu þjóðréttarvenju. Umfjöllunin verður í ljósi mikilvægra grundvallarreglna alþjóðlegs umhverfisréttar og samningsins um líffræðilega fjölbreytni. Vissulega skipta margir aðrir alþjóðlegir samningar máli þegar fjallað er um vernd líffræðilegrar fjölbreytni og stöku sinnum verður vísað til þeirra. Viðfangsefnið er yfirgripsmikið og því verður ekki mögulegt að gera því tæmandi skil í þessari grein en lögð er á það áhersla að geta aðalatriða og draga almennar ályktanir.

Í samræmi við ofangreint verða fyrst kynntar til sögunnar tvær meginreglur alþjóðlegs umhverfisréttar en skoða verður ákvæði SLF í ljósi þeirra. Hér er átt við fullveldisrétt ríkja til að nýta náttúruauðlindir sínar og regluna um aðgæsluskyldu ríkja. Þar á eftir verður fjallað um þjóðréttarlega ábyrgð ríkja vegna umhverfistjóns. Þessu verður fylgt eftir með stuttri umfjöllun um þjóðréttarvenju, skilyrði hennar og réttaráhrif. Því næst verður vikið að samningi um líffræðilega fjölbreytni, uppbyggingu hans og hlutverki þings aðila. Einnig verða kynntar til sögunnar helstu verndarskyldur sem lagðar eru á samningsaðila. Að þessu loknu verður vikið að ákveðnum lykilhugtökum sem samningurinn byggir á, þ.m.t. sjálfbærri notkun og vistkerfis-nálgun.

16 Ibid.

17 Þingsályktun um fullgildingu samnings um líffræðilega fjölbreytni. Alþt. 1993-1994, þskj. 1251.

18 Sjá nánar auglýsingu nr. C-11/1995 um samning um líffræðilega fjölbreytni.

19 Sjá <http://www.biodiv.org/convention/default.shtml>

20 Sbr. ákvörðun þings aðila VI/26 frá 2002.

21 Framkvæmdaaætlun fyrir samning um líffræðilega fjölbreytni á ensku: Decision VI/26 Strategic Plan for the Convention on Biological Diversity og ákvörðun VI/28 frá 2002 um vinnuáætlun fyrir þingaðila til ársins 2010 á ensku: Decision VI/28 Multi-year programme of work of the Conference of the Parties up to 2010. Sjá einnig Haag-ráðherraýfirlýsingu þings aðila samnings um líffræðilega fjölbreytni frá 17. og 18.

apríl 2002 þar sem segir: „Reconfirming the commitment to have instruments in place to stop and reverse the current alarming biodiversity loss at the global, regional, sub-regional and national levels by the year 2010;“. Öll framangreind skjöl og önnur skjöl sem stafa frá samningsaðilum SLF og vísað er til seinna í greininni, hafa verið gefin út í Handbook of the Convention on Biological Diversity Including its Cartagena Protocol on Biosafety. Þriðja útgáfa. Secretariat of the Convention on Biological Diversity 2005. Í eftirfarandi umfjöllun verður vísað til Handbook 2005. Handbókin er einnig aðgengileg á <http://www.biodiv.org/handbook/default.shtml>

21 J. C. Nagle og J. B. Ruhl eru meðal þeirra sem gefa þetta í skyn. Sjá nánar Nagle/Ruhl 2002, bls. 863-907.

Loks verða sett fram nokkur sjónarmið sem varða spurninguna hvort meginreglan um vernd líffræðilegrar fjölbreytni hafi stöðu þjóðréttarvenju.

3. NOKKRAR MIKILVÆGAR MEGINREGLUR ALÞJÓÐLEGS UMHVERFISRÉTTAR

3.1 Inngangur

Áður en lengra er haldið er rétt að vika að tveimur meginreglum alþjóðlegs umhverfisréttar sem skipta máli þegar fjallað er um vernd líffræðilegrar fjölbreytni. Reglurnar eru ekki nýjar af nálinni og hafa fyrir margt löngu öðlast viðurkenningu sem grundvöllur alþjóðlegs umhverfisréttar og hafa báðar stöðu þjóðréttarvenju.²² Þar á eftir verður fjallað um ábyrgð ríkja vegna umhverfistjóns.

Hvort meginreglurnar svari kalli tímans er sérstakt rannsóknarefni sem ekki verður sérstaklega vikið að í þessari grein. Hins vegar hafa þær almenna þýðingu þegar metið er hvort meginreglan um vernd líffræðilegrar fjölbreytni hafi öðlast stöðu þjóðréttarvenju. Meginreglurnar eru hluti af efnisreglum SLF, sbr. 3. gr. samningsins. Þær er einnig að finna í 2. meginreglu Ríó-yfirlýsingarinnar²³ sem hljóðar svo í íslenski þýðingu:

Samkvæmt stofnskrá Sameinuðu þjóðanna og grundvallarreglum alþjóðalaga hafa ríki fullveldisrétt til að nýta auðlindir sínar í samræmi við eigin þróunar- og umhverfisstefnu²⁴ og þeim ber skylda til að tryggja að starfsemi

innan lögsögu þeirra eða á vegum þeirra valdi ekki tjóni á umhverfi annarra ríkja eða á svæðum utan lögsögu þeirra.

Í eftirfarandi köflum verða þessar reglur skýrðar að ákveðnu marki en tekið skal fram að ekki er um tæmandi umfjöllun að ræða.²⁵

3.2 Fullveldisréttur til að nýta auðlindir og almenn aðgæsluskylda

Meginreglan um að sérhvert ríki eigi óskoraðan fullveldisrétt til þess að nýta náttúruauðlindir sínar, þ.m.t. lífrænar auðlindir, án afskipta annarra ríkja skipar mikilvægan sess í þjóðarétti.²⁶ Rót reglunnar er m.a. að rekja til þeirra umskipta sem urðu á stöðu margra ríkja á áratugunum eftir stofnun Sameinuðu þjóðanna en ríkjum var það augljóslega mikið hagsmunamál að ná fullri stjórn á náttúruauðlindum sínum án íhlutunar og afskipta annarra ríkja eða erlendra fyrirtækja.²⁷ Eftir því sem alþjóðlegum umhverfisrétti hefur vaxið ásmegin hefur reglan fengið ákveðna stöðu sem einn af hornsteinum réttarsviðsins og er það ágreiningslaust. Meginreglan er hluti af nýlegum alþjóðlegum samningum á sviði umhverfisréttar²⁸ og aðrar alþjóðlegar skuldbindingar verður að skoða í ljósi hennar.

En hvað felst í þessari meginreglu?

Í stuttu máli felst í henni Einkaréttur ríkis til þess að ráða yfir, skipuleggja og nýta þær auðlindir, lífrænar og ólífrænar, sem eru undir lögsögu þess án afskipta annarra

22 Sjá nánar umfjöllun um aðdraganda og þróun reglunnar um fullveldisrétt yfir náttúruauðlindum hjá t.d. Schrijver 1997, einkum bls. 36-142 og 392-395. Jafnframt er bent á Sands 2003, bls. 235-246, einkum bls. 237, og loks á Brownlie 2003, t.d. bls. 274. Hvað varðar ábyrgð ríkja sérstaklega er bent á aðgengilega umfjöllun í Guruswamy 2003, bls. 18 og 71-80.
23 Yfirlýsing ráðstefnu Sameinuðu þjóðanna um umhverfi og þróun frá 1992, jafnan nefnd Ríó-yfirlýsingin. Íslenskan texta yfirlýsingarinnar er að finna í Alþt. 1993-1994, A-deild, þskj. 1182.

24 Í 3. gr. SLF er ekki vísað til þróunarstefnu, einungis umhverfisstefnu.

25 Nánari umfjöllun um ábyrgð ríkja verður í grein sem mun birtast seinna á þessu ári. Vinnuheiti greinarinnar er: Ábyrgð ríkja vegna tjóns á líffræðilegri fjölbreytni. Aðalheiður Jóhannsdóttir 2007.

26 Schrijver 1997, bls. 36-142.

27 Ibid. bls. 33-164.

28 Sjá t.d. 3. gr. SLF.

ríkja.²⁹ Hér undir falla auðlindir sem eru á og í landi, þ.m.t. í fersku vatni á landi, í hafi, á og í hafsbotni innan landhelgi og loftrýminu yfir svæðinu. Einnig fellur hér undir einkaréttur til þess að nýta tiltekna auðlindir innan efnahagslögsögunnar í samræmi við ákvæði hafréttarsamningsins³⁰ og annarra alþjóðlegra samninga eins og við eiga hverju sinni.³¹

Það sem takmarkar ofangreindan rétt eru almennar reglur þjóðaréttar, eftir atvikum alþjóðlegs umhverfisréttar, sem varða nýtingu náttúruauðlinda eða takmarkanir á slíkri nýtingu og gilda á einstökum svæðum, svo og tiltekna reglur sem gilda um einstakar auðlindir og er að finna í alþjóðlegum samningum. Í öðru lagi verða ríki að framkvæma fullveldisrétt sinn án þess að það verði til tjóns fyrir önnur ríki og á þeim hvílir almenn aðgæsluskylda, þ.e. á ríkjum hvílir sú skylda að tryggja að starfsemi innan lögsögu þeirra eða á vegum þeirra valdi ekki tjóni á umhverfi annarra ríkja eða á svæðum utan lögsögu þeirra.³² Fari ríki ekki að þessu geta þau þurft að sæta ábyrgð að þjóðarétti í samræmi við reglur um ábyrgð ríkja vegna umhverfistjóns.³³

Rétt er að taka fram að ekki verður dregin sú ályktun af fyrrgreindri meginreglu að ríki geti ekki misfarið með lífrænar auðlindir, t.d. einstakar tegundir og landsvæði, sem eru nýttar í skjóli fullveldisréttar. Svo lengi

sem slík nýting hefur ekki áhrif á hagsmuni annarra ríkja eða áhrif á svæðum sem eru utan lögsögu ríkja er ekki um að ræða þjóðréttarbrott. Er þetta í samræmi við almennar reglur þjóðaréttar og alþjóðlegs umhverfisréttar.³⁴

3.3 Þjóðréttarleg ábyrgð vegna umhverfistjóns

Sú meginregla að ríki beri ábyrgð, og eftir atvikum skaðabótaábyrgð, að þjóðarétti á gjörðum sínum er ekki ný af nálinni.³⁵ Þegar reglan er tengd alþjóðlegum umhverfisrétti og þróun hans kemur oft fyrst upp í hugann alþjóðlegur gerðardómur, Trail Smelter-málið frá 1938/1941. Í málinu var útkljáður ágreiningur Bandaríkjanna og Kanada vegna skaðlegrar loftmengunar sem barst frá málmbraedslu í Kanada og hafði í för með sér skerðingu á bandarísku landbúnaðarlandi. Í niðurstöðu dómsins var því slegið föstu að samkvæmt meginreglum þjóðaréttar hefði ekkert ríki rétt til þess að nota eða heimila notkun lands undir þeirra yfirráðum ef af því hlýst tjón á landsvæði annars ríkis eða líkams- og munatjón í öðru ríki.³⁶ Svo mögulegt sé að gera ríki ábyrg samkvæmt ofangreindri meginreglu þarf ákveðið ríki að hafa brotið tiltekna reglu þjóðaréttar og eftir atvikum tiltekna reglu alþjóðlegs umhverfisréttar.

En hér byrja vandræðin, ef svo má

29 Á sjötta og sjöunda áratug síðustu aldar lýsti allsherjarþing Sameinuðu þjóðanna því oft yfir að þjóðir og ríki hefðu fullveldisrétt yfir náttúruauðlindum sínum. Sú yfirlýsing sem mest gildi er talin hafa í þessu sambandi er samþykkt 1803 frá 14. desember 1962. Permanent Sovereignty over Natural Resources. UN GA Res. 1803 (XVII) U.N.Doc. A/5217 (1962). Þar segir orðrétt:

The right of peoples and nations to permanent sovereignty over their natural wealth and resources must be exercised in the interest of their national development and of the well-being of the people of the State concerned.

Sjá nánar ítarlega umfjöllun um meginregluna og þróun hennar hjá Schrijver 1997, bls. 36-81, og einnig Sands 2003, bls. 236-237.

30 Hafréttarsamningur Sameinuðu þjóðanna, sbr. auglýsingu C-21/1993, á ensku: United Nations Convention on the Law of the Sea.

31 Sjá nánar 2.-6. gr. laga nr. 41/1979 um landhelgi, efnahagslögsögu og landgrunn.

32 Sjá nánar t.d. Sands 2003, bls. 241-246.

33 Aðalheiður Jóhannsdóttir 2007. Sjá einnig umfjöllun hjá Sands 2003, bls. 235-246.

34 Ibid.

35 Reglur um ábyrgð ríkja (state responsibility) hafa mótast í tímans rás og hvað alþjóðlegan umhverfisrétt varðar sérstaklega er almennt viðurkennt að ríki geti orðið skaðabótaskyld vegna tjóns eða skerðingar á umhverfi annars ríkis. Reglan er þjóðréttarvenja og hefur verið mótuð af alþjóðlegum dómstólum og gerðardómum. Ábyrgðin byggir á hlutlægum grunni og svipar að öðru leyti til hefðbundinna skaðabótareglna. Telji tiltekið ríki sig hafa orðið fyrir tjóni ber það sönnunarbyrðina og verður að sanna að tjón hafi orðið, að tiltekið ákvæði alþjóðlegs samnings eða ákveðin þjóðréttarvenja hafi verið brotin og kröfunni verður að beina að öðru ríki. Málið er síðan rekið fyrir alþjóðlegum dómstól eða alþjóðlegum gerðardómi ef sættir takast ekki. Sjá nánar umfjöllun hjá Guruswamy 2003, bls. 71-80.

36 Sjá nánar umfjöllun hjá Sands 2003, bls. 318-319 og 885-886.

að orði komast. Að frátalinni almennu reglunni um aðgæsluskyldu ríkja njóta fáar meginreglur alþjóðlegs umhverfisréttar stöðu þjóðréttarvenju. Jafnvel þótt mörg ríki hafi gerst aðilar að tilteknum samningum, t.d. SLF, er orðalag einstakra samningsákvæða í mörgum tilvikum of opið og matskennt svo mögulegt sé að draga ályktanir um þjóðréttarvenju í einstökum tilvikum. Ef ekki liggur fyrir ótvírætt brot á tilteknu samningsákvæði alþjóðlegs samnings eða viðurkenndri þjóðréttarvenju, t.d. reglunni um aðgæsluskyldu ríkja, verður ekki byggt á reglunni um ábyrgð ríkja.³⁷

3.4 Efni kaflans dregið saman

Í þessum kafla voru kynntar til sögunnar nokkrar af grundvallarreglum alþjóðlegs umhverfisréttar, annars vegar reglan um fullveldisrétt ríkja til að nýta auðlindir undir lögsögu sinni og hins vegar reglan um aðgæsluskyldu ríkja. Tilvist þessara meginreglna hefur í för með sér að ríki verða að haga nýtingu líffræðilegrar fjölbreytni á þeirra forræði með þeim hætti að ekki verði til tjóns fyrir önnur ríki. Að öðrum kosti geta þau þurft að sæta ábyrgð að þjóðarétti í samræmi við reglur sem gilda um slíka ábyrgð. Fyrirgreind regla um fullveldisrétt ríkja til að nýta auðlindir kemur í sjálfu sér ekki í veg fyrir að ríki geti löglega ofnýtt eða eyðilaggt auðlindir sínar svo lengi sem það hefur ekki áhrif á hagsmuni annarra ríkja.

4. ÞJÓÐRÉTTARVENJA

4.1 Inngangur

Í þessum kafla verður stutt kynning á nokkrum grundvallaratriðum sem varða þjóðréttarvenju. Þjóðréttarvenja er önnur af tveimur mikilvægustu réttarheimildum þjóðaréttar og alþjóðlegs umhverfisréttar og til skamms tíma var þjóðaréttur að stærstum hluta óskráður venjuréttur eins og kunnugt er.³⁸ Á undanförunum áratugum hefur þetta breyst verulega en markvisst hefur verið unnið að því að skrá alþjóðlegan venjurétt, þ.e. rótgrónar þjóðréttarvenjur hafa verið gerðar hluti af texta þjóðréttarsamninga, þ.m.t. samninga á sviði alþjóðlegs umhverfisréttar.³⁹ Má í þessu sambandi benda á margar af meginreglum hafréttarsamningsins.

4.2 Skilyrði þjóðréttarvenju

Skilyrði þjóðréttarvenju eru tvö og verða bæði að vera uppfyllt svo tiltekin regla þjóðaréttar teljist þjóðréttarvenja. Fyrri skilyrðið lýtur að háttsemi ríkja, þ.e. hvernig þau raunverulega haga sér,⁴⁰ (hlutlægt skilyrði) og ef mikill meirihluti ríkja hegðar sér á ákveðinn hátt gefur það vísbendingu um að til staðar kunni að vera þjóðréttarvenja á tilteknu sviði. Síðara skilyrðið (huglægt skilyrði) varðar viðhorf eða skoðun ríkja til tiltekinnar háttsemi, þ.e. hvað þau telja vera gildandi þjóðarétt og af hverju.⁴¹

Aðferðir og forsendur sem lagðar eru til grundvallar við mat á því hvort fyrirgreind skilyrði teljast uppfyllt eru ólík.

Hvað hið fyrra varðar er yfirleitt við það miðað að nokkur staðfesta og einsleitni sé á háttsemi ríkja, þótt ekki sé þess krafist að

³⁷ Guruswamy 2003, einkum bls. 73-74. Sjá einnig umfjöllun hjá Björgu Thorarensen og Péttri Leifssyni 2004, einkum bls. 92-97.

³⁸ Réttarheimildir þjóðaréttar eru taldar upp í 38. gr. reglna fyrir alþjóðadómstólinn í Haag (á ensku: Statute of the International Court of Justice). Óvarlegt er þó að líta svo á að réttarheimildirnar séu tæmandi upp taldar í 38. gr. enda er reglunum fyrst og fremst beint að dómstólnum þótt littið sé svo á að þær hafi almennt gildi. Í b-lið 1. mgr. 38. gr. er vísað til þjóðréttarvenju og segir þar á ensku: international custom, as evidence of a general practice accepted as law.

³⁹ Krafa um skrásetningu og gagnsæi þjóðaréttar er m.a. tilkomin vegna aukningar á fjölda sjálfstæðra ríkja en eins og kunnugt er varð veruleg breyting á þessu við stofnun Sameinuðu þjóðanna.

⁴⁰ Í fræðilegu samhengi er oft vísað til latnesku orðanna usus eða diuturnitas. Sjá t.d. Cassese 2005, bls. 156.

⁴¹ Á latínu er yfirleitt vísað til opinio juris og opinio necessitatis (opinio juris sive necessitatis). Ibid.

háttsemin sé aldrei á annan hátt en í samræmi við þjóðréttarvenjuna.

Hvað síðara skilyrðið varðar þá er nokkrum vandkvæðum bundið að setja fram almenn viðmið. Þó er oftast við það miðað að ef ríki telur sér skylt að fylgja ákveðinni reglu þjóðaréttar þótt ekki sé það nauðsynlega af lagalegum ástæðum, teljist það vitnisburður um að síðara skilyrði sé uppfyllt. Ástæðurnar geta verið pólitískar, efnahagslegar, þjóðfélagslegar eða einhverjar aðrar.

Eðli málsins samkvæmt tekur yfirleitt nokkurn tíma fyrir þjóðréttarvenju að myndast, þótt mögulegt sé að finna dæmi um annað.⁴² Ákveðnir dómar sem gengið hafa hjá alþjóðlegum dómstólum ásamt nokkrum stefnumarkandi gerðardómum, hafa haft afgerandi áhrif á þróun ákveðinna þjóðréttarvenja. Jafnframt geta yfirlýsingar ríkja og skjöl sem stafa frá ýmsum alþjóðlegum stofnunum og ráðstefnum haft mikil áhrif á mat á því hvort þjóðréttarvenja, t.d. á sviði alþjóðlegs umhverfisréttar, hafi myndast og hvers efnis hún er.⁴³

4.3 Réttaráhrif

Réttaráhrif þjóðréttarvenju eru þau að öll ríki eru bundin af reglunni sem í réttarvenjunni felst og ekki er skilyrði að ríki samþykki þjóðréttarvenju sérstaklega.⁴⁴ Á þessu eru undantekningar. Ríki sem á kerfisbundinn hátt mótmælir að ákveðin regla hafi öðlast stöðu þjóðréttarvenju er yfirleitt ekki bundið af henni. Nú á tímum er hins vegar talið vafasamt að ríki geti mótmælt tilvist þjóðréttarvenju sem þegar er talin vera gildur þjóðaréttur.⁴⁵

4.4 Efni kaflans dregið saman

Í kaflanum voru kynnt nokkur grundvallaratriði sem varða þjóðréttarvenju og hvaða skilyrði þurfa að vera uppfyllt

svo þjóðréttarvenja teljist vera fyrir hendi. Réttaráhrifum þjóðréttarvenju var lýst en öll ríki eru bundin af þjóðréttarvenju sem sannarlega telst vera fyrir hendi. Hins vegar getur verið vandkvæðum bundið að staðreyna að þjóðréttarvenja hafi myndast og hvers efnis hún er.

5. SAMNINGUR UM LÍFFRÆÐILEGA FJÖLBREYTNÍ

5.1 Inngangur

Í þessum kafla verður fjallað um samning um líffræðilega fjölbreytni. Til skýringarauka hefst kaflinn á almennri umfjöllun um upphaflegt markmið þeirra sem stöðu að undirbúningi SLF. Í kafla 5.3 verður gerð grein fyrir uppbyggingu samningsins og m.a. vikið að hlutverki þings aðila. Í kafla 5.4 verður fjallað um markmið samningsins og að því loknu, í kafla 5.5, verður vikið að gildissviði. Kafla 5.6 fjallar á almennan hátt um samningsákvæði SLF og hvaða afleiðingar opin og matskennd ákvæði hafa. Kafla 5.7 er helgaður spurningunni Hvað felst í meginreglunni um vernd líffræðilegrar fjölbreytni? Kaflanum er skipt í fjóra undirkafla. Sá fyrsti, kafla 5.7.1, fjallar um og skýrir hugtakið líffræðileg fjölbreytni. Kafla 5.7.2 fjallar um sjálfbæra notkun og er leitast við að útskýra hugtakið í kaflanum. Í kafla 5.7.3 er útskýrt hvað átt er við með vistkerfisnálgun og að því loknu, eða í kafla 5.7.4, verður sérstaklega vikið að vernd líffræðilegrar fjölbreytni og kynntar helstu ráðstafanir sem samningsaðilar SLF þurfa að grípa til. Loks í kafla 5.8 verður niðurstaða um meginregluna sett fram. Í kafla 5.9 verður síðan fjallað um lagaskilaregluna í 22. gr. samningsins og tengsl SLF við aðra samninga. Að lokum, í kafla 5.10, er efni kaflans dregið saman.

⁴² Bent er á dæmi hjá Sands 2003, bls. 143-150.

⁴³ Sjá nánari umfjöllun um þjóðréttarvenju hjá Cassese 2005, bls. 153-169, Sands 2003, bls. 143-150 og loks Björgu Thorarensen og Péttri Leifssyni 2004, einkum bls. 16-19.

⁴⁴ Sjá nánar gott yfirlit um þjóðréttarvenju hjá Cassese 2005, bls. 153-169.

⁴⁵ Ibid. bls. 162-163.

5.2 Regnhlíf sem varð að ramma

Upphaflega stóð til að SLF yrði „regnhlífarsamningur“ þ.e.a.s. samningurinn átti að ganga framur öðrum samningum sem varða vernd líffræðilegrar fjölbreytni og mynda eins konar regnhlíf eða „yfirsamning“ yfir alla samninga á þessu sviði. Þetta markmið varð ekki að veruleika og niðurstaðan varð samningur sem er best lýst sem „rammasamningi“.⁴⁶ Slíkum samningi er ætlað að vera „lífandi“ og er þingi aðila og sérfræðinganeftendum ætlað það hlutverk að vinna nánar að útfærslu einstakra skuldbindinga svo að markmiðum samningsins verði náð. Rammasamningsformið dregur hins vegar úr skilvirkni samningsins vegna þess að orðalag einstakra ákvæða er í flestum tilvikum ekki afgerandi og það er undir samningsaðilum komið hvort og hvernig einstakar skuldbindingar verða útfærðar.⁴⁷

5.3 Uppbygging

Í þessum kafla verður uppbyggingu SLF lýst.⁴⁸ Samningurinn er 42 greinar og honum fylgja tveir viðaukar. Sá fyrri, viðauki I., ber heitið Greining og vöktun, og sá síðari, viðauki II., skiptist í tvo hluta, Gerðarmeðferð og Sátt. Efnisreglurnar sem mestu skipta fyrir vernd og nýtingu líffræðilegrar fjölbreytni er að finna í 1.-22. gr. samningsins og af þeim skipta mestu máli 6.-15. gr. og einkum og sér í lagi 8. gr. sem fjallar um vernd upprunalegs umhverfis, eða svokallaða in-situ vernd. Í 8. gr. eru tíuund með helstu verndarúræði sem samningsaðilum ber að grípa til. Meðal þeirra er verndun svæða og að koma á kerfi

verndaðra svæða, stýring líffræðilegra auðlinda hvort sem er á vernduðum svæðum eða utan þeirra, stuðla að vernd vistkerfa og náttúrlegra búsvæða, stuðla að sjálfbærri þróun á aðliggjandi svæðum, endurreisa og laga sköðuð vistkerfi, skapa nauðsynleg skilyrði svo farið geti saman núverandi notkun og vernd líffræðilegrar fjölbreytni og sjálfbær nýting efnisþátta hennar, o.fl.

Í 23. gr. SLF er fjallað um þing aðila en því er fengið vald til þess að taka ákvarðanir á vettvangi samningssamstarfsins. Þingið getur m.a. samþykkt breytingar á samningnum og viðaukum⁴⁹ sem fylgja honum, bókunum⁵⁰ svo og tekið ákvarðanir⁵¹ sem varða samningssamstarfið. Almennar málsmeðferðarreglur er að finna í 29. gr. samningsins, m.a. reglan um tvo þriðju hluta atkvæða takist ekki samkomulag um framkomnar tillögur. Þing aðila hefur einnig samþykkt sérstakar málsmeðferðarreglur.⁵²

Þegar kemur að eftirliti með því hvernig einstakir samningsaðilar uppfylla samningsskuldbindingarnar vekur vöntun á raunhæfum úrræðum athygli. Eina ákvæðið sem lýtur að þessu er að finna í a-lið 4. mgr. 23. gr. Þar segir að þing aðila skuli endurskoða framkvæmd samningsins og ákveða hvernig og hve oft samningsaðilar skuli senda þingi aðila skýrslur um aðgerðir sem ríkin hafa gripið til í því skyni að uppfylla samningsskuldbindingarnar en samningsaðilum ber að gera slíkar skýrslur í samræmi við 26. gr.⁵³ Jafnframt skal þing aðila skoða upplýsingar sem lagðar hafa verið fram. Þingið hefur hins vegar ekki neinar heimildir til þess að bregðast við ef

46 Yfirlit yfir samningsmarkmið og aðdraganda SLF er að finna hjá Koester 1997, bls. 205 og áfram.

47 Sumir fræðimenn lýsa SLF nánast sem misheppnuðum samningi vegna þess að samningsaðilar náðu ekki samkomulagi um nokkur mikilvæg atriði, t.d. að lýsa líffræðilega fjölbreytni sameiginlega arfleifð mannkyns. Ekki náðist heldur samkomulag um að útfæra reglur um ábyrgð ríkja þannig að þau bæru ábyrgð á tjóni sem yrði á líffræðilegri fjölbreytni alþjóðlegra almenninga. Þess í stað byggir samningurinn á meginreglum þjóðaréttar um ábyrgð ríkja á umhverfistjóni sem af mörgum fræðimönnum er álitin

nátttröll í alþjóðlegum umhverfisrétti. Sjá nánar umfjöllun hjá Guruswamy 1998, bls. 351-359.

48 Hér er ekki um tæmandi lýsingu að ræða og er bent á nánari umfjöllun í Handbook 2005, einkum bls. 87-307.

49 Á ensku: Annex.

50 Á ensku: Protocol.

51 Á ensku: Decision.

52 Á ensku: Rules of Procedure for Meetings of the Conference of the Parties to the Convention on Biological Diversity.

53 Samræmt skýrsluform var fyrst kynnt árið 2000.

samningsaðilar vanrækja verulega skyldur sínar.⁵⁴ Einhver misbrestur hefur verið á því að fullnægjandi upplýsingar hafi borist frá samningsaðilum sem dregur verulega úr skilvirkni samningsins og hefur þing aðila með ákvörðunum sínum m.a. unnið að því að samræma kröfurnar.⁵⁵

Önnur ákvæði samningsins varða m.a. lausn deilumála, gildistöku o.fl. atriði sem ekki er nauðsynlegt að fjalla um að þessu sinni.

5.4 Markmið

Markmið SLF eru þrjú. Í fyrsta lagi vernd líffræðilegrar fjölbreytni, í öðru lagi sjálfbær notkun efnisþátta hennar, og loks í þriðja lagi sannaþjörn og réttlát skipting þess hagnaðar sem stafar af nýtingu erfðaauðlinda.⁵⁶ Hvað varðar efni þessarar greinar skipta tvö fyrstu markmiðin mestu máli en þau lúta beint að skyldunum sem eru lagðar á ríki í því skyni að vernda líffræðilega fjölbreytni í upprunalegu umhverfi. Þriðja atriðið er á hinn bóginn tengt alþjóðlegri samvinnu um aðgang að erfðaauðlindum, skiptingu hagnaðar og þróunaraðstöð. Þótt slík atriði hafi að sjálfsöguð einnig áhrif á vernd líffræðilegrar fjölbreytni, fyrst og fremst í þróunarríkjunum, verður ekki fjallað sérstaklega um þau að þessu sinni.⁵⁷

Í aðfaraorðum SLF lýsa samningsaðilar því yfir að vernd líffræðilegrar fjölbreytni sé sameiginlegt áhyggjuefni mannkyns.⁵⁸ Þessi

orð eru athyglisverð en langt frá því að vera auðskýrð og lagaleg þýðing þeirra er lítil ef nokkur. Þar að auki er í 3. gr. samningsins áréttað að ríki hafi fullveldisrétt yfir eigin líffræðilegum auðlindum. Ríki eiga því að mestu leyti sjálfðæmi um hvort þau telja að þær ráðstafanir sem þau grípa til verndi líffræðilega fjölbreytni á fullnægjandi hátt. Að frátöldum tilteknum bannreglum sem eru hluti af öðrum alþjóðlegum samningum á sviði umhverfisréttar og ákvörðunum sem teknar hafa verið af samningsaðilum á grundvelli tiltekins samningssamstarfs,⁵⁹ er í raun fátt sem takmarkar nýtingarétt einstakra ríkja að þjóðarétti, þ.e.a.s. annað en almennar reglur um ábyrgð ríkja á umhverfistjóni.

5.5 Gildissvið

Rétt er að skoða sérstaklega 4. gr. samningsins um gildissvið. Þar segir orðrétt:

Með fyrirvara um réttindi annarra ríkja og nema þegar skýrt er kveðið á um annað í samningi þessum gilda ákvæði þessa samnings varðandi sérhvern samningsaðila:

- a. þegar um er að ræða efnisþætti líffræðilegrar fjölbreytni, á svæðum innan lögsögu hans, og
- b. þegar um er að ræða ferli og starfsemi, án tillits til þess hvar áhrif þeirra eiga sér stað, sem framkvæmd eru undir lögsögu hans eða stjörn, á svæði innan lögsögu hans eða utan innlendrar lögsögu.⁶⁰

54 Sjá hins vegar til samanburðar þær heimildir sem framkvæmdanefnd (á ensku: Commission) OSPAR-samningsins hefur samkvæmt 10. gr. til þess að fylgjast með því hvort samningsaðilar uppfylli skuldbindingar samningsins ásamt úrræðum til þess að knýja á um að svo verði gert. Átt er við samning um verndun Norðaustur-Atlantshafsins frá 1992, sjá nánar auglýsingu nr. C-15/1997. Á ensku er heiti samningsins: Convention for the Protection of the Marine Environment of the North East Atlantic. Samningurinn er jafnan nefndur OSPAR-samningur.

55 Sjá nánar umfjöllun um þennan þátt í Handbook 2005, bls. 292-299.

56 Sjá markmiðsgrein samningsins, 1. gr.

57 Þetta er eitt dæmi um útfærslu á meginreglunni um jöfnuð innan kynslóða og sömuleiðis um jöfnuð milli kynslóða. Sjá nánar umfjöllun um þessar meginreglur og dæmi um útfærslur í alþjóðlegum samningum hjá Aðalheiði Jóhannsdóttur 2003, bls. 26, og einnig Aðalheiði Jóhannsdóttur 2004, t.d. bls. 18.

58 Í enska textanum segir orðrétt: „Affirming that the conservation of biological diversity is a common concern of humankind.“ Í íslensku þýðingunni segir: „sem staðfesta að vernd líffræðilegrar fjölbreytni sé sameiginlegt verkefni mannkyns.“ en ætti t.v. að vera „sameiginlegt áhyggjuefni“.

59 Dæmi um þetta er t.d. alþjóðlegt bann við hvalveiðum í atvinnuskyni frá 1986, sbr. ákvörðun alþjóða hvalveiðiráðsins frá 1982.

60 Á ensku: Subject to the rights of other States, and except as otherwise expressly provided in this Convention, the provisions of this Convention apply, in relation to each Contracting Party:

(a) In the case of components of biological diversity, in areas within the limits of its national jurisdiction; and
(b) In the case of processes and activities, regardless of where their effects occur, carried out under its jurisdiction or control, within the area of its national jurisdiction or beyond the limits of national jurisdiction.

Í samræmi við 4. gr. gilda ákvæði SLF um alla líffræðilega fjölbreytni, þ.e. allar tegundir og vistkerfi, sem er á svæðum innan lögsögu einstakra samningsaðila.⁶¹ Samkvæmt þessu ber samningsaðilum að tryggja vernd og sjálfbæra nýtingu líffræðilegrar fjölbreytni sem þeir hafa lögsögu yfir án tillits til alþjóðlegra verndarhagsmuna, þ.e.a.s. ekki er skilyrði að um sé að tefla fartegundir eða t.d. búsvæði sem hafa sérstaka þýðingu fyrir slíkar tegundir eða vistkerfi sem hafa áhrif yfir landamæri. Alþjóðlegir verndarhagsmunir falla að sjálfsögðu innan gildissviðsins.

Auk þessa gilda ákvæði samningsins um framleiðsluafærðir og starfsemi sem eru framkvæmdar undir lögsögu eða stjórn einstakra samningsaðila án tillits til þess hvar áhrif þeirra koma fram. Þau geta ýmist komið fram innan lögsögu viðkomandi samningsaðila, lögsögu annars samningsaðila, innan lögsögu aðila sem ekki er aðili, eða á svæðum utan lögsögu allra ríkja. Ekki er að fullu ljóst við hvaða áhrif er átt en til greina koma áhrif á líffræðilega fjölbreytni af völdum loftlagsbreytinga, mengunar, ofnýtingar einstakra tegunda og eyðileggingar búsvæða.

Í samræmi við ákvæði SLF ber sérhverjum samningsaðila að lágmarki að tryggja að farið sé að verndarákvæðum SLF og jafnframt ber ríkjum að greina áhrif viðkomandi starfsemi svo og að hafa eftirlit með henni. Að öðrum kosti verður vernd orðin tóm. Fyrrgreint verður einnig að skoða í víðara samhengi og í ljósi annarra alþjóðlegra samninga.

Loks ber að nefna að þing aðila hafa tekið af allan vafa um að SLF er ekki ætlað að gilda um erfðauðlindir manna.⁶²

⁶¹ Einungis Chile gerði fyrirvara við fullgildingu vegna ákveðinna framandi tegunda.

⁶² Ákvörðun nr. II/11 frá 1995 um aðgang að erfðauðlindum. Á ensku: Decision II/11 Access to Genetic Resources.

⁶³ Flest ákvæði SLF falla í flokk svokallaðra „balancing-norma“ ef tekið er mið af kenningum sem settar hafa verið fram um tegundir norma í alþjóðlegum umhverfisrétti og skuldbindingargildi þeirra. Afleiðingar þessa eru þær að ríkin sjálf meta hvaða þættir koma til skoðunar þegar alþjóðlegar skuldbindingar á sviði umhverfisréttar eru gerðar hluti af landsréttarkerfum. Sjá nánar J. Ebbesson og kenningar hans í Ebbesson 1996.

5.6 Einkenni samningsákvæða

Lagatæknilega eru samningsákvæði SLF nokkuð opin og matskennd,⁶³ eins og títt er um ákvæði alþjóðlegra samninga. Flest þeirra hefjast á orðunum: „Sérhver samningsaðili skal, eftir því sem unnt er og við á, ...“⁶⁴ Afleiðingar þessa eru þær að samningsaðilar hafa að mestu sjálfðæmi um hvort og hvernig einstakar skuldbindingar eru uppfylltar og hvaða aðferðir eru notaðar til þess. Það er jafnframt á forræði einstakra samningsaðila að forgangsraða og meta mikilvægi efnahags- og þjóðfélagslegra þátta þegar og ef verndaraðgerðir eru ákveðnar. Þar að auki er SLF rammameningur og til þess ætlast að þing aðila útfæri nánari skyldur samningsaðila, m.a. með sérstökum bókunum og ákvörðunum eins og áður hefur verið minnst á en eðli málsins samkvæmt skiptir miklu máli hvernig til tekst á þessum vettvangi SLF.

Vinna við bókunir hefur gengið hægt og einungis ein hefur verið samþykkt. Ástæða þessa er sú að sérstaklega er tekið fram í 3. mgr. 19. gr. samningsins að samningsaðilar ihugi þörfina fyrir bókunir þar sem fjallað er um flutninga, meðhöndlun og notkun erfðabreyttra lífvera.⁶⁵ Hins vegar eru fyrirbyggjandi ákvarðanir samningsaðila margar en réttaráhrif þeirra að þjóðarétti eru lítil. Þær þjóna fyrst og fremst því hlutverki að skýra og útfæra nánar einstakar samningsskuldbindingar SLF og er orðalag þeirra oftast með þeim hætti að ríki eru hvött til þess að fylgja efni þeirra.⁶⁶

Allt fyrrgreint hefur þær afleiðingar í för með sér að samningsaðilar hafa töluvert

⁶⁴ Sbr. nánar 5., 7.-11. og 14. gr. samningsins.

⁶⁵ Þessu starfi lauk í byrjun árs 2000 með bókun sem ber heitið: Cartagena Protocol on Biosafety to the Convention on Biological Diversity. Bókunin er oft kölluð Cartagena bókunin eða Biosafety bókunin. Sjá nánar texta bókunarinnar á www.biodiv.org/biosafety/default.aspx. Ísland hefur ekki fullgilt bókunina.

⁶⁶ Í dæmaskyni er bent á ákvörðun nr. V/6 frá 2000 um vistkerfis-nálgun. Á ensku: Decision V/6 Ecosystem Approach.

svigrúm þegar þeir meta hvort og til hvaða ráðstafana þeir grípa í því skyni að vernda líffræðilega fjölbreytni og tryggja sjálfbæra nýtingu einstakra þátta hennar. Einstakir samningsaðilar hafa því að mestu leyti sjálfðæmi um þá þætti sem þeir taka til skoðunar þegar þörf á verndarráðstöfunum er metin. Hér koma að sjálfsögðu fyrst og fremst til skoðunar efnahags- og þjóðfélagslegir þættir eins og fyrr var nefnt en vægi þeirra getur ýmist verið mikið eða lítið þegar ákvarðanir sem áhrif hafa á líffræðilega fjölbreytni eru teknar, þ.m.t. verndaraðgerðir sem ákveðnar eru með lögum. Loks má nefna að misbrestur hefur verið á því að ríki skiluðu skýrslum um þær aðgerðir sem þau hafa gripið til og hvaða árangur hafi náðst en augljóslega veldur þetta tóf á því að frekari aðgerðir verði ákveðnar á vettvangi samningsaðila þar sem oft vantar mikilvægar upplýsingar.

5.7 Hvað felst í meginreglunni um vernd líffræðilegrar fjölbreytni?

Þegar unnið er með þessa spurningu er nauðsynlegt að skoða nokkur lykilhugtök sem varða vernd líffræðilegrar fjölbreytni og helstu verndaraðgerðir sem grípa ber til. Um þetta verður fjallað í köflum 5.7.1-5.7.4.

5.7.1 Líffræðileg fjölbreytni

Undir hugtakið líffræðileg fjölbreytni fellur:

- (1) fjölbreytni tegunda lífvera;
- (2) fjölbreytni innan tegunda, og loks
- (3) fjölbreytni vistkerfa sem tegundirnar eru hluti af.⁶⁷

Áherslan er lögð á fjölbreytni frekar en einstakar tegundir lífvera eða vistkerfa þótt slík vernd skipti að sjálfsögðu einnig máli og sé út af fyrir sig hluti af SLF. Þetta má þó ekki skilja svo að friðun og stýring á nýtingu einstakra tegunda skipti ekki máli fyrir vernd líffræðilegrar fjölbreytni. Slíkar aðgerðir eru að sjálfsögðu nauðsynlegar. Hins vegar hefur SLF þær ekki að sérstöku markmiði. Benda má á aðra samninga í þessu sambandi, t.d. Ramsar-samninginn,⁶⁸ Bernar-samninginn⁶⁹ og CITES-samninginn⁷⁰.

Þótt efnisákvæði SLF séu betur sniðin að vernd líffræðilegrar fjölbreytni á landi er gildissvið samningsins ekki takmarkað við slíka vernd og því síður er hugtakið takmarkað við vernd á landi einvörðungu. Þetta sést glögggt ef nokkur ákvæði samningsins eru skoðuð, sjá t.d. 2. gr. þar sem segir „... breytileika meðal lífvera frá öllum uppsprettum, þar með talin meðal annars vistkerfi á landi, í sjó og vötnum ...“⁷¹ Aðilar SLF hafa því beint sjónum sínum að líffræðilegri fjölbreytni á haf- og strandsvæðum og árið 1995 var svokallað Jakarta-umboð samþykkt, sbr. ákvörðun þings aðila II/10 ásamt síðari breytingum, þar sem m.a. er lögð áhersla á samþættingu sjónarmiða við verndun líffræðilegrar fjölbreytni haf- og strandsvæða.⁷² Til viðbótar

⁶⁷ Sjá nánar 2. gr. SLF og einnig Wilson 1994, bls. 377.

⁶⁸ Samþykkt um votlendi sem hafa alþjóðlegt gildi, einkum fyrir fuglalíf frá 1971, yfirleitt nefndur Ramsar-samningur, sjá nánar auglýsingu C-1/1978. Á ensku: Convention on Wetlands of International Importance, Especially as Waterfowl Habitat.

⁶⁹ Samningur um verndun villtra plantna og dýra og lífsvæða Evrópu frá 1979, sjá nánar auglýsingu nr. C-17/1993. Samningurinn er yfirleitt kallaður Bernar-samningur. Á ensku: Convention on the Conservation of European Wildlife and Natural Habitats.

⁷⁰ Samningur um alþjóðaverslun með tegundir villtra dýra og plantna sem eru í útrýmingarhættu, sbr. auglýsingu C-1/2000. Á ensku: Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora eða CITES.

⁷¹ Sbr. 2. gr. SLF. Sjá einnig 22. gr. samningsins.

⁷² Sjá nánar: Decision II/10 on the Conservation and Sustainable Use of Marine and Coastal Biological Diversity.

er bent á ákvæði annarra nýlegra samninga, t.d. g-lið 5. gr. úthafsveiðisamningsins,⁷³ þar sem byggt er á því að líffræðileg fjölbreytni sé vernduð.

Líffræðileg fjölbreytni þrífst ekki nema ákveðnir þættir í umhverfinu séu viðunandi, t.d. magn og gæði vatns, jarðvegs, loftslags og landslags, enda eru vistkerfi flókið samspil allra þessara þátta. Alþjóðasamfélagið viðurkennir þessa staðreynd og á síðustu 15 árum hafa margir alþjóðlegir samningar verið samþykktir sem með einum eða öðrum hætti er ætlað að tryggja að vernd ákveðinna umhverfisþátta svo líffræðileg fjölbreytni fái þrífst.⁷⁴

5.7.2 Sjálfbær notkun

Í 2. gr. SLF er sjálfbær notkun⁷⁵ sérstaklega skýrð sem „notkun efnisþátta líffræðilegrar fjölbreytni á þann hátt og í þeim mæli sem ekki leiðir til langvarandi hnignunar á líffræðilegri fjölbreytni þannig að haldið sé möguleikum til að fullnægja þörfum og væntingum núverandi og komandi kynslóða“. Skýringin veitir einungis almennar upplýsingar um merkingu hugtaksins. Svo mögulegt sé að nota einstaka þætti líffræðilegrar fjölbreytni á sjálfbæran hátt þarf að setja fram markmið og ákveðin viðmið sem ákvarðanataka í einstökum tilvikum byggir á. Í samningstexta SLF er ekki vísað til varúðarreglu en tilvísun til reglunnar er í aðfaraorðum samningsins. Þetta veikir

nokkuð stöðu reglunnar hvað varðar vernd líffræðilegrar fjölbreytni almennt séð. Hins vegar er ljóst að samningsaðilar telja sér skylt að byggja á og útfæra regluna, a.m.k. á tilteknum sviðum og er samþykkt Cartagena-bókunarinnar dæmi um það.⁷⁶

Ákvæði 10. gr. SLF veitir á hinn bóginn mikilvægar upplýsingar um ákveðnar forsendur sem verða að vera til staðar svo mögulegt sé að vernda líffræðilega fjölbreytni og eru eftirfarandi skyldur lagðar á samningsaðila:

- að samþætta sjónarmið verndar og sjálfbærrar notkunar ákvarðanatöku innanlands,
- að samþykka ráðstafanir um notkun líffræðilegra auðlinda til að forðast eða draga sem mest úr skaðlegum áhrifum á líffræðilega fjölbreytni,
- að vernda og hvetja venjubundna notkun líffræðilegra auðlinda sem samrýmist vernd og sjálfbærri notkun,
- að styðja staðbundna hópa við að þróa og hrinda í framkvæmd aðgerðum til umbóta á svæðum þar sem dregið hefur úr líffræðilegri fjölbreytni, og loks,
- að hvetja til samvinnu stjórnvalda og einkageirans við þróun aðferða við sjálfbæra notkun líffræðilegra auðlinda.⁷⁷

Ekki er sjálfgefið að það sama eigi við um líffræðilega fjölbreytni á landi, í fersku vatni

73 Samningur um framkvæmd ákvæða hafréttarsamnings Sameinuðu þjóðanna frá 10. desember 1982 um verndun deilistofna og viðfórla fiskistofna og stjórnun veiða úr þeim frá 1995. Sjá nánar auglýsingu nr. C-8/1997 og C-40/2001. Í eftirfarandi umfjöllun verður vísað til úthafsveiðisamningsins. Á ensku: Agreement for the Implementation of the Provisions of the United Nations Convention of the Law of the Sea of 10 December 1982, Relating to the Conservation and Management of Straddling Fish Stocks and Highly Migratory Fish Stocks.

74 Dæmi um slíka samninga eru t.d. rammameningur Sameinuðu þjóðanna um loftslagsbreytingar frá 1992, sbr. auglýsingu nr. C-14/1993 og C-39/1993, á ensku: United Nations Framework Convention on Climate Change, og Kýótó-bókinin við rammamening Sameinuðu þjóðanna um loftslagsbreytingar frá 1997, sbr. auglýsingu C-28/2002, á ensku: Kyoto Protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change, samningur Sameinuðu þjóðanna um aðgerðir gegn eyðimerkurmyndun í löndum,

sérstaklega í Afríku, sem eiga við alvarlegan vanda að etja af völdum þurrka og/eða eyðimerkurmyndunar frá 1994, sjá nánar auglýsingu í C-deild Stjórnartíðinda nr. 16/1997, á ensku: United Nations Convention to Combat Desertification in Those Countries Experiencing Serious Drought and/or Desertification, Particularly in Africa. Loks eru nefndir þrjár alþjóðlegir samningar sem miklu máli skipta. Þetta eru samningar um vernd alþjóðlegra vatnaleyða, annar er frá 1992 og hinn 1997, á ensku: United Nations Economic Commission for Europe Convention on the Protection and Use of Transboundary Watercourses and International Lakes and Convention on the Law of the Non-Navigational Uses of International Watercourses, og loks er landslagsamningurinn frá 2000 nefndur, á ensku: European Landscape Convention. Ísland er ekki aðili að þessum samningum.

75 Á ensku: Sustainable use.

76 Sjá sérstaklega 1. gr. bókunarinnar.

77 Sjá nánar 10. gr. SLF.

eða í hafi eða á hafsbotni og taka verður tillit til staðsetningar á jarðarkringlunni og loftslags.

Á vettvangi SLF hefur verið unnið að almennri markmiðssetningu hvað þetta varðar og má í þessu sambandi nefna ákvörðun þings aðila nr. III/11 frá 1995 um líffræðilega fjölbreytni landbúnaðar⁷⁸ þar sem lögð er áhersla á mikilvægi líffræðilegrar fjölbreytni fyrir landbúnað og matvælaframleiðslu, svo og rannsóknir og áætlanagerð á þessu sviði. Einnig má nefna ákvörðun þings aðila nr. VI/13 frá 2002 um sjálfbæra notkun⁷⁹ þar sem mikilvægi verndar og nýtingar líffræðilegrar fjölbreytni er undirstrikað og að vinna þurfi að málinu á öllum sviðum og fyrir allar tegundir líffræðilegrar fjölbreytni. Loks er ákvörðun þings aðila nr. VII/12 frá 2004 nefnd.⁸⁰ Í henni er nokkuð ítarlega unnið með sjálfbæra notkun líffræðilegrar fjölbreytni og sérstaklega m.t.t. 10. gr. samningsins. Með tilvitnaðri ákvörðun fylgja Addis Ababa meginreglurnar og leiðbeiningar.⁸¹ Meginreglurnar, sem eru fjórtán talsins, leggja mikilvægan grunn fyrir áætlanagerð og ákvarðanatöku og í sumum tilfellum er nauðsynlegt að útfæra þær nánar í löggjöf svo að tilætlaður árangur náist.⁸²

5.7.3 Vistkerfis-nálgun

Í flestum nýlegum alþjóðlegum samningum, sem beint eða óbeint varða vernd líffræðilegrar fjölbreytni, er byggt á vistkerfis-nálgun.⁸³ SLF er hér engin undantekning þótt að ekki sé beinlínis vísað til vistkerfis-nálgunar í ákvæðum samningsins. Á hinn bóginn segir í 2. gr. að vistkerfi merki „lífandi

kerfi jurta-, dýra- og örverusamfélaga og lífvana umhverfis þeirra sem verka hvert á annað í starfrænni einingu“.

Aðilar SLF hafa með ákvörðunum þings aðila skýrt hvað átt er við með vistkerfis-nálgun og eru aðilar samningsins hvattir til þess að tileinka sér hana. Nánar tiltekið er átt við aðferð eða nálgun þar sem beitt er samþættri stjórnun auðlinda, þ.e. lands, vatns og líffræðilegra auðlinda, og sem styður við vernd og sjálfbæra notkun á sanngjarnan hátt, sbr. nánar ákvörðun þings aðila nr. V/6 frá 2000 og einnig ákvörðun nr. VII/11 frá 2004. Með því að beita nálguninni er unnið að markmiðunum þremur sem SLF byggir á.

Eitt af lykilatriðunum við beitingu vistkerfis-nálgunar er aðferð sem kalla má „aðlögunarstjórnun“⁸⁴. Hún felst í því að aðlaga stjórnunaráðgerðir að fyrirbyggjandi upplýsingum og óvissum þáttum en stöðugt verða breytingar á vistkerfum og þ.a.l. þarf að aðlaga áðgerðir að þeim breytingum sem verða. Að öðrum kosti munu verndaráðgerðirnar ekki koma að miklu gagni. Vistkerfis-nálgun samkvæmt SLF byggir á tólf meginreglum og í stuttu máli eru þær viðurkenning á því að allar áðgerðir sem gripid er til þarf að aðlaga að eðli vistkerfa, þær þurfa stöðugt að vera í endurskoðun og þær virkustu eru áætlanagerð, skipulagsgerð og lagasetning.⁸⁵

5.7.4 Vernd líffræðilegrar fjölbreytni

Af efnisákvæðum SLF má draga þá ályktun að vernd líffræðilegrar fjölbreytni⁸⁶ felist í margs konar áðgerðum sem samningsaðilum ber að grípa til. Undir þetta falla m.a. áðgerðir

78 Decision III/11 Conservation and Sustainable Use of Agricultural Biological Diversity.

79 Decision VI/13 Sustainable Use.

80 Decision VII/12 Sustainable Use (Article 10).

81 Meginreglurnar eru í viðauka með ákvörðun VII/12. Addis Ababa Principles and Guidelines for the Sustainable Use of Biodiversity.

82 Í þessu sambandi má einnig nefna hvernig tekið hefur verið á þessu í úthafsvæðisamningnum. Hann hefur að markmiði langtíma vernd og sjálfbæra notkun deilistofna og víðförla fiskistofna. sbr. 2. gr. í því skyni að tryggja sjálfbæra notkun þessara fiskistofna ber samningsaðilum í samræmi við

5. og 6. gr. að koma í veg fyrir og uppræta ofveiði og ber m.a. að beita varúðarreglunni í því skyni. Samningurinn inniheldur jafnframt leiðbeiningar um hvernig beita skuli reglunni. Sjá nánar 6. gr. og viðauka II með samningnum.

83 Á ensku: Ecosystem approach.

84 Á ensku: Adaptive management.

85 Sjá nánar ákvarðanir þings aðila nr. V/6 frá 2000, VI/12 frá 2002 og VII/11 frá 2004, þær bera allar heitið Vistkerfis-nálgun. Á ensku: Decision V/6, Decision VI/12 og Decision VII/11, Ecosystem Approach.

86 Á ensku: Conservation of biological diversity.

sem ætlað er að koma í veg fyrir frekari hnignun, aðgerðir sem eiga að tryggja að líffræðileg fjölbreytni fái þrífist áfram, og loks aðgerðir sem lúta endurreisn líffræðilegrar fjölbreytni.

Í dæmaskyni má nefna:

- samþætta stefnumörkun og áætlanagerð,
- greiningu á einstökum þáttum líffræðilegrar fjölbreytni m.t.t. verndar og sjálfbærrar notkunar.
- vöktun einstakra þátta líffræðilegrar fjölbreytni,
- greiningu á starfsemi sem hefur eða er líklegt til þess að hafa veruleg, skadleg áhrif,
- skipulagða gagnaöflun,
- verndun svæða,
- stýringu líffræðilegra auðlinda,
- verndun vistkerfa og náttúrlegra búsvæða,
- sjálfbæra þróun á aðliggjandi svæðum,
- endurreisn vistkerfa,
- eftirlit með erfðabreyttum lífverum,
- koma í veg fyrir innflutning erlendra tegunda sem ógna vistkerfum,
- samþætta sjónarmið um vernd og sjálfbæra notkun ákvarðanatöku,
- samþykkingu ráðstafanir til þess að forðast eða draga sem mest úr skadlegum áhrifum á líffræðilega fjölbreytni, og loks
- gera mat á umhverfisáhrifum vegna áætlana, stefnumórkunar og framkvæmda.⁸⁷

Af fyrrgreindu er ljóst að vernd líffræðilegrar fjölbreytni samkvæmt SLF⁸⁸ felur í sér margs konar skyldur og aðgerðir, þ.m.t. sjálfbæra notkun og beitingu vistkerfisnálgunar, sem eiga það m.a. sameiginlegt að útfæra þarf þær nánar í lagakerfum viðkomandi ríkja svo að árangri verði náð.

5.8 Niðurstaða um meginregluna

Í kafla 5.7 voru kynnt til sögunnar nokkur lykilhugtök sem byggja á og útfæra ákveðnar meginreglur sem nauðsynlegt er að hafa í huga þegar unnið er með spurninguna *Hvað felst í meginreglunni um vernd líffræðilegrar fjölbreytni?* Í sama tilgangi voru kynntar helstu aðgerðir sem samningsaðilum SLF ber að grípa til svo að markmiðum samningsins verði náð. Hugtökin og meginreglurnar tengjast og skarast að ákveðnu marki og sumar eru forsendur annarra. Aðalatriðið er að beita verður margs konar aðgerðum til þess að verndarmarkmiðin verði að veruleika. Auk þessa og samhliða verður að beita öðrum verndaraðgerðum sem ákveðnar hafa verið í öðrum alþjóðlegum samningum. Ekkert af fyrrgreindu verður þó að veruleika nema samningsaðilar SLF og aðilar annarra alþjóðlegra samninga sem skipta hér máli raunverulega framkvæmi ákvæði samninganna og noti til þess aðferðir sem skila árangri, þ.m.t. lagasetningu. Vernd líffræðilegrar fjölbreytni felst því í að beita margs konar úrræðum sem byggja á ákveðnum hugtökum og meginreglum þegar teknar eru ákvarðanir sem áhrif hafa á framtíð líffræðilegrar fjölbreytni.

5.9 Lagaskilaregla 22. gr.

Rétt er að huga að því hvaða áhrif rammisamningur hefur á alþjóðlega vernd líffræðilegrar fjölbreytni. Margir alþjóðlegir samningar lúta að þessu verkefni eins og komið var að en staðarlegt og efnislegt gildissvið samninganna er með mismunandi hætti. Nauðsynlegt er því að gefa lagaskilareglunni í 22. gr. SLF gæm.

⁸⁷ Sjá nánar 6., 8., 10. og 14. gr. SLF.

⁸⁸ Ef litið er til annarra alþjóðlegra samninga, t.d. hafréttarsamningsins og úthafsveiðisamningsins, má bæta við aðgerðum sem varða ákvörðun heildarafla, á ensku: Total Allowable Catch (TAC), sem heimilt er að veiða úr einstökum fiskistofnum, sbr. nánar 61. gr. hafréttarsamningsins og t.d. 10. gr. úthafsveiðisamningsins.

Titill 22. gr. er: Tengsl við aðra alþjóðasamninga. Þar segir orðrétt:

1. Ákvæði samnings þessa skulu ekki hafa áhrif á réttindi og skyldur néins samningsaðila sem rekja má til einhvers alþjóðlegs samnings sem til er, nema þar sem beiting slíkra réttinda eða kvaða myndi valda líffræðilegri fjölbreytni alvarlegum skaða eða ógnun.
2. Samningsaðilar skulu framkvæma samning þennan með tilliti til sjávarumhverfis í samræmi við réttindi og skyldur samkvæmt hafrétti.

Samkvæmt fyrri hluta 1. mgr. 22. gr. er ljóst að SLF er ekki ætlað að hafa áhrif á réttindi og skyldur samningsaðila SLF sem eiga sér stöð í öðrum alþjóðlegum samningum og varða vernd líffræðilegrar fjölbreytni. Annað færi að sjálfsögðu í bága við meginreglur þjóðaréttar ef ekki hefur verið samið sérstaklega um slíkt. Samningar sem hér gætu skipt máli eru t.d. Ramsar-samningurinn, CITES, Bernar-samningurinn og einnig ákveðnir samningar sem varða alþjóðlega verslun og einkaleyfi og eru á vettvangi Marakess-samningsins frá 1994 um stofnun Alþjóðaviðskiptastofnunarinnar.⁸⁹

Á þessu er undantekning. Ef beiting réttinda og skyldna samkvæmt fyrirbyggjandi samningum, hér er átt við samninga sem höfðu tekið gildi fyrir 29. desember 1993, veldur líffræðilegri fjölbreytni alvarlegum skaða eða ógnar henni, þá geta ákvæði SLF haft áhrif á fyrirbyggjandi réttindi og skyldur. Með öðrum orðum þá er SLF ætlað að ganga framár. Þessu til viðbótar segir í 2. mgr. 22. gr. að framkvæma verði SLF í samræmi við réttindi og skyldur ríkja samkvæmt hafrétti. Hér er fyrst og fremst átt við réttindi og skyldur samkvæmt hafréttarsamningnum og úthafsveiðisamningnum. Samningarnir tóku

þó báðir gildi eftir 29. desember 1993 og ættu samkvæmt almennum reglum þjóðaréttar að ganga framár SLF.⁹⁰ Þó þarf að fara varlega og meta stöðuna í hverju tilviki.

Að frátöldum almennum lagaskilareglum þjóðaréttar er þó margt enn á huldu hvað varðar samband SLF við aðra alþjóðlega samninga.

Í fyrsta lagi er ekki ljóst hver eða hvernig eigi að meta hvort ofangreind staða 1. mgr. 22. gr. er fyrir hendi. Í öðru lagi er ekki ljóst hvernig málsmeðferðinni skuli háttað komi þessi staða upp. Eðli málsins samkvæmt dregur þessi óvissa úr virkri vernd líffræðilegrar fjölbreytni. Líklegast er þó að einstök ríki ákveði sjálf hvort ofangreind staða er fyrir hendi og það yrði sennilega hlutverk alþjóðlegra dómstóla að fjalla um ágreining tengdan þessum atriðum.

Til að sporna gegn þessari óvissu hefur þing aðila SLF lagt áherslu á samvinnu við aðra samningsaðila annarra alþjóðlegra samninga sem varða líffræðilega fjölbreytni, m.a. í því skyni að samræma framkvæmdina og ýmis verndarhugtök og meginreglur sem máli skipta.⁹¹ Samvinnan dregur úr líkum á ósamræmi í framkvæmd og kemur vernd líffræðilegrar fjölbreytni til góða.

5.10 Efni kaflans dregið saman

Í 5. kafla var fjallað um samninginn um líffræðilega fjölbreytni. Efninu var gerð skil í nokkrum undirköflum. Í kafla 5.2 var vikið að upphaflegu markmiði þeirra sem stóðu að undirbúningi SLF en niðurstaðan varð rammisamningur. Í samræmi við það ber samningsaðilum að útfæra nánar einstök ákvæði samningsins með bókunum og ákvörðunum. Vikið var að uppbyggingu SLF í kafla 5.3. Þar kom m.a. fram að þingi aðila eru fengnar mikilvægar heimildir til þess að taka ýmsar ákvarðanir á grundvelli

⁸⁹ Sjá nánar auglýsingu nr. C-62/1995. Á ensku: Marakess Agreement Establishing the World Trade Organization (WTO).

⁹⁰ Sjá einnig umfjöllun um réttarstöðuna hjá Ulfstein 2002, bls. 502-503.

⁹¹ Sjá t.d. nýlega ákvörðun nr. VI/20 frá 2002 um samvinnu við aðrar stofnanir, frumkvæði og samninga. Á ensku: Decision VI/20 Cooperation with other organizations, initiatives and conventions.

SLF. Við ákvarðanatökuna er fylgt tilteknum málsmeðferðarreglum. Einnig var vikið að vöntun á raunhæfum úrræðum til þess að fylgja skuldbindingum SLF eftir. Í kafla 5.4 voru markmið SLF kynnt en þau eru þrjú eins og komið var að. Umfjöllun um tvö af þessum markmiðum var sett í samhengi við ákveðnar grundvallarreglur þjóðaréttarins, fyrst og fremst þá meginreglu að ríki hafa fullveldisrétt yfir eigin auðlindum og hafa að mestu leyti sjálfðæmi um það hvort þau telji verndarráðstafanir sem þau grípa til vera fullnægjandi. Kafli 5.5 fjallaði um gildissvið SLF og skiptir þar mestu máli að samningurinn gildir um alla líffræðilega fjölbreytni, þ.e. allar tegundir og vistkerfi. Í kafla 5.6 var sérstaklega vikið að einkennum samningsákvæða SLF. Þau eru því marki brennd að vera opin og matskennd sem dregur verulega úr skuldbindingargildi þeirra og veitir einstökum samningsaðilum í raun sjálfðæmi og mikið svigrúm um hvort og hvernig einstakar skyldur verða uppfylltar. Í kafla 5.7 var sérstaklega vikið að vernd líffræðilegrar fjölbreytni. Kynnt voru nokkur lykilhugtök, líffræðileg fjölbreytni, sjálfbær notkun, vistkerfis-nálgun, og loks að vernd líffræðilegrar fjölbreytni, sbr. kafla 5.7.4. Án nokkurs vafa er vistkerfis-nálgunin grundvallaratriði og kjarni meginreglunnar um vernd líffræðilegrar fjölbreytni. Loks var sett fram stutt niðurstaða í kafla 5.8, þ.e. að beita þurfi margs konar aðgerðum til þess að verndarmarkmið SLF verði að veruleika. Að lokum var fjallað um lagaskilareglu 22. gr. samningsins í kafla 3.9, en samkvæmt henni haggá ákvæði SLF ekki við öðrum fyrirbyggjandi alþjóðlegum skuldbindingum þótt undantekning sé á því eins og komið var að.

6. HEFUR MEGINREGLAN UM VERNÐ LÍFFRÆÐILEGRAR FJÖLBREYTNÍ STÖÐU ÞJÓÐRÉTTARVENJU?

Af umfjöllun í 5. kafla má draga þá ályktun að beita þarf margs konar aðgerðum til þess að vernda líffræðilega fjölbreytni. Meðal þessara aðgerða eru sígild úrræði sem beitt hefur verið í marga áratugi, t.d. verndun svæða, og einnig önnur sem eru nýrri af nálinni, t.d. samþætting sjónarmiða um vernd við alla ákvarðanatöku og beiting vistkerfis-nálgunar. Jafnvel þótt alþjóðlegur samningur eins og SLF og meginreglan um vernd líffræðilegrar fjölbreytni hafi öðlast almenna alþjóðlega viðurkenningu, en mikill meirihluti ríkja heims hefur fullgilt SLF eins og komið var að, og þótt samningurinn hafi að markmiði að vernda líffræðilega fjölbreytni og tryggja sjálfbæra notkun efnisþátta hennar, er ekki þar með sagt að meginreglan um vernd líffræðilegrar fjölbreytni hafi stöðu þjóðréttarvenju.

Í fyrsta lagi eru samningsákvæði SLF þannig úr garði gerð að skuldbindingarnar sem í þeim felast eru almennt orðaðar og flestar settar fram með ákveðnum fyrirvara. Þetta leiðir til þess að samningsaðilar hafa í raun sjálfðæmi um hvort nauðsynlegt er að gripa til tiltekinnna verndaraðgerða. Á meðan ríki skerða ekki hagsmunum annars ríkis eða ríkja þá geta þau í raun framkvæmt samninginn að öllu leyti í eigin þágu og nægir að benda á 3. gr. SLF hvað þetta varðar. Af þessu leiðir einnig að erfitt er að afmarka efni réttarvenjunnar.

Í öðru lagi eru áhrif vistkerfa yfirleitt dreifð og oft er ógjörningur að rekja þau beint til ákveðinna tegunda sem mynda vistkerfi eða til þeirra tegunda sem gera þau starfhæf. Þar af leiðandi er erfitt að beita reglum þjóðaréttar um ábyrgð ríkja vegna umhverfistjóns, jafnvel þótt fallist væri á að vernd líffræðilegrar fjölbreytni væri álitin hafa stöðu þjóðréttarvenju.

Í þriðja lagi hafa samningsaðilar SLF viðurkennt í verki að samningsákvæðin ein og sér og ákvæðin úrræði sem gripið hefur verið til á grundvelli samningsins hafi ekki dugað, þ.e. árangurinn lætur á sér standa. Ákvörðun þings aðila nr. VI/26 og Haag-ráðherrarýfirlýsing þings aðila SLF um að stöðva hnignun líffræðilegrar fjölbreytni bera vitni um það eins og komið var að í upphafi greinarinnar.

Loks er rétt að hafa í huga að SLF býr ekki yfir skilvirkum úrræðum til þess að knýja á um að einstök ákvæði samningsins séu framkvæmd á tiltekinn hátt eða að einstakir samningsaðilar nái í raun markmiðunum sem felast í meginreglunni um vernd líffræðilegrar fjölbreytni.

Í ljósi þeirra þátta sem athugaðir voru í þessari grein er niðurstaðan sú að meginreglan um vernd líffræðilegrar fjölbreytni eigi nokkuð í land til þess að vera álitin viðurkennd þjóðréttarvenja. Niðurstaðan er þó sett fram með þeim fyrirvara að framkvæmd ákvæðinna alþjóðlegra samninga sem varða vernd og nýtingu tiltekinnar tegunda, einkum og sér í lagi ákvæðinna víðförulla tegunda og fartegunda, kunna að vera þannig stílaðar að þær einar og sér gætu haft stöðu þjóðréttarvenju.

Samkvæmt fyrrgreindu er óvarlegt að álykta sem svo að vernd líffræðilegrar fjölbreytni hafi öðlast stöðu þjóðréttarvenju og að einstök ríki geti gripið til viðurkenndra úrræða þjóðaréttar til þess að tryggja vernd líffræðilegrar fjölbreytni.

HEIMILDASKRÁ

- Aðalheiður Jóhannsdóttir: Alþjóðlegar skuldbindingar um loftslagsbreytingar og íslenskur réttur: Umfjöllun með áherslu á útstremmisheimildir og viðskipti með þær. Lögberg rit Lagastofnunar. Ritstjórar Viðar Már Matthíasson og Stefán Már Stefánsson. Háskólaútgáfan 2003, bls. 19-49. (Aðalheiður Jóhannsdóttir 2003).
- Aðalheiður Jóhannsdóttir: Er sjálfbær þróun lagalegt hugtak? Rannsóknir í félagsvísindum V. Lagadeild. Félagsvísindastofnun og Háskólaútgáfan. Reykjavík 2004. Ritstjóri Aðalheiður Jóhannsdóttir, bls. 11-37. (Aðalheiður Jóhannsdóttir 2004).
- Aðalheiður Jóhannsdóttir: Um ábyrgð ríkja vegna tjóns á líffræðilegri fjölbreytni. (Vinnuheiti). Óbirt grein. (Aðalheiður Jóhannsdóttir 2007).
- Björg Thorarensen og Pétur Leifsson: Kaflar úr þjóðarétti. Handrit til kennslu við lagadeild Háskóla Íslands 2004. (Björg Thorarensen og Pétur Leifsson 2004).
- Brownlie, I.: Principles of Public International Law. Sjötta útgáfa. Oxford University Press 2003. (Brownlie 2003).
- Cassese, A.: International Law. Önnur útgáfa. Oxford University Press 2005. (Cassese 2005).
- Ebbesson, J.: Compatibility of International and National Environmental Law. Iustus Förlag AB, Uppsala, 1996. (Ebbesson 1996).
- Guruswamy, L.: The Convention of Biological Diversity: A Polemic í Protection of Global Biodiversity. Converging Strategies, ritstjórar Guruswamy, L. og McNeely, J. A. Duke University Press. Durham og London 1998, bls. 351-359. (Guruswamy 1998).
- Guruswamy, L.: International Environmental Law. Thomson West 2003. (Guruswamy 2003).
- Handbook of the Convention on Biological Diversity Including its Cartagena Protocol on Biosafety. Þriðja útgáfa. Secretariat of the Convention on Biological Diversity 2005. (Handbook 2005).
- Koester, V.: The Biodiversity Convention Negotiation Process And Some Comments on the Outcome in Environmental Law. From International to National Law. Ritstjóri Basse, E. M., bls. 205-258. (Koester 1997).
- Nagle, J. C. og Ruhl, J. B.: The Law of Biodiversity and Ecosystem Management. University Casebook Series. Foundation Press, New York. 2002. (Nagle/Ruhl 2002).
- Population, Environment and Development 2001. The Concise Report. Skýrsla gefin út af Sameinuðu þjóðunum.
- Sands, P.: Principles of International Environmental Law. Önnur útgáfa. Cambridge University Press, 2003. (Sands 2003).
- Schrijver, N.: Sovereignty Over Natural Resources. Balancing Rights and Duties. Cambridge University Press 1997. (Schrijver 1997).
- State of the World 2000. Brown, L. R. og fl. The Worldwatch Institute. W. W. Norton & Company, Bandaríkin 2000. (State of the World 2000).
- Ulfstein, G.: Fisheries management and the 1992 convention on biological diversity í Afmælisriti til heiðurs Gunnari G. Schram sjötugum 20. febrúar 2001. Almenna bókafélagið Reykjavík, 2002, bls. 491-505. (Ulfstein 2002).
- Wilson, E. O.: The Diversity of Life. Penguin Books, England 1994. (Upphaflega útgefin 1992). (Wilson 1994).
- Wilson, E. O.: Future of Life. Vintage Books. A Division of Random House, Inc. New York. (Wilson 2002).

Alþingistiðindi A-deild:

Alþt. A-deild, 1993-1994, þskj. 1182 og 1251

Auglýsingar í C-deild Stjórnartíðinda:

Nr. 1/1978, 14/1993, 17/1993, 21/1993, 39/1993, 11/1995, 62/1995, 8/1997, 15/1997, 16/1997, 1/2000, 40/2001, 28/2002.

Alþjóðlegir samningar:

Samþykkt um votlendi sem hafa alþjóðlegt gildi, einkum fyrir fuglalíf (1971)

Samningur um alþjóðaverslun með tegundir villtra dýra og plantna sem eru í útrýmingarhættu (1973)

Samningur um verndun villtra plantna og dýra og lífsvæða Evrópu (1979)

Hafréttarsamningur Sameinuðu þjóðanna (1982)

Samningur um líffræðilega fjölbreytni (1992)

Rammasamningur Sameinuðu þjóðanna um loftslagsbreytingar (1992)

Samningur um verndun Norðaustur-Atlantshafsins (1992)

Samningur um vernd og nýtingu alþjóðlegra vatnaleiða og alþjóðlegra vatna (1992)

Samningur Sameinuðu þjóðanna um aðgerðir gegn eyðimerkurmyndun í löndum, sérstaklega í Afríku, sem eiga við alvarlegan vanda að etja af völdum þurrka og/eða eyðimerkurmyndunar (1994)

Marakess-samningur um stofnun Alþjóðaviðskiptastofnunarinnar (1994)

Samningur um framkvæmd ákvæða hafréttarsamnings Sameinuðu þjóðanna frá 10. desember 1982 um verndun deilistofna og víðförulla fiskistofna og stjórnun veiða úr þeim (1995)

Kýótó-bókunin við rammasamning Sameinuðu þjóðanna um loftslagsbreytingar (1997)

Samningur um lög um notkun á alþjóðlegum vatnaleiðum sem ekki er í siglingaskyni (1997)

Evrópski landslagssamningurinn (2000)

Cartagena bókunin um líföryggi við samning um líffræðilega fjölbreytni (2000)

Ákvarðanir Þings aðila samnings um líffræðilega fjölbreytni:

Nr. II/10, II/11, III/11, V/6, VI/12, VI/13, VI/20, VI/26, VI/28, VII/11, VII/12.

Lög:

Lög nr. 41/1979 um landhelgi, efnahagslögsögu og landgrunn

Ýmislegt:

Statute of the International Court of Justice (1945)

Permanent Sovereignty over Natural Resources. UN GA Res. 1803 (XVII) U.N.Doc. A/5217 (1962)

Yfirlýsing ráðstefnu Sameinuðu þjóðanna um umhverfi og þróun frá 1992, jafnan nefnd Ríó-yfirlýsingin (1992)

Rules of Procedure for Meetings of the Conference of the Parties to the Convention on Biological Diversity (1995)

Haag-ráðherrayfirlýsing þings aðila samnings um líffræðilega fjölbreytni (2002)

Vefslóðir:

www.biodiv.org/biosafety/default.aspx

www.biodiv.org/handbook/default.shtml

www.biodiv.org/world/parties.asp

www.biodiv.org/convention/default.shtml

ÞÖKKUM EFTIRTÖLDUM AÐILUM

VEITTAN STUÐNING

AM KREDIT.

Nóatúni 17, Reykjavík

ATVINNUHÚS EHF.

Skúlagötu 30, Reykjavík

B OG B LÖGMENN EHF

Lágmúla 7, 108 Reykjavík

EFLING STÉTTARFÉLAG.

Sætúni 1, Reykjavík

FASTEIGNASALA MOSFELLSBÆJAR,

Þverholti 2, Mosfellsbæ

FASTEIGNASALAN HÖFÐI

Suðurlandsbraut 20, 108 Reykjavík

FJÁRMÁLARÁÐUNEYTIÐ

Arnarrhvoli, 150 Reykjavík

FOSS, FASTEIGNA- OG SKIPSALA EHF.

Hátúni 6a, Reykjavík

FULLTINGI EHF

Suðurlandsbraut 18, 108 Reykjavík

GÍSLI BALDUR GARÐARSSON HRL.

Pósthússtræti 13, Reykjavík

HÉRAÐSDÓMUR AUSTURLANDS.

Lyngási 12, Egilsstaðir

HÉRAÐSDÓMUR N-EYSTRA

Hafnarstræti 107, Akureyri

HÉRAÐSDÓMUR REYKJANESS.

Fjarðargötu 9, Keflavík

HÉRAÐSDÓMUR VESTFJARÐA.

Hafnarstræti 9, Ísafjörður

HÉRAÐSDÓMUR VESTURLANDS.

Þjarnarbraut 8, 310 Akranesi

HÉRAÐSDÓMUR NORÐURLANDS VESTRA.

Skagfirðingabraut 21, 550 Sauðakrókur

HÚSFRÍÐUNARNEFND RÍKISINS,

Lyngási 7, Reykjavík

J.P.LÖGMENN EHF

Lágmúla 5, Reykjavík

KLAPPAVÖR EHF.

Tryggvagötu 11, Reykjavík

KR.ST. LÖGMANNSSTOFA EHF.

Pósthólf 712, Reykjavík

LÖGFRÆDISTOFA

INGA TRYGGVASONAR.

Borgarbraut 61, Akranes

LÖGFRÆDISTOFA SUÐURNESJA

Hafnargata 51-55, 230 Keflavík

LÖGMANNSSTOFA JÓNS EGILSSONAR / AUÐAR JÓNSDÓTTUR.

Knarrvogi 4, Reykjavík

LÖGMENN HAFNARFIRÐI EHF.

Reykjavíkurvegi 60, Reykjavík

LÖGMENN THORSPLAN EHF.

Fjarðargötu 11, Reykjavík

MAGNÚS BALDURSSON HRL.

Engjateig 9, Reykjavík

MÁLFLUTNINGSSTOFA

SNÆFELLSNESS,

Aðalögðu 2, Stykkishólmi, sími 438 1199

MENTIS HF.

Sigtún 42, Reykjavík

RAGNAR AÐALSTEINSSON OG SIGRÍÐUR RUT JÚLÍUSDÓTTIR

Klapparstíg 25-27, Reykjavík

SPARISJÓÐUR MÝRARSÝSLU.

Borgarbraut 14, Akranes

SPARISJÓÐURINN Í KEFLAVÍK.

Tjarnargata 12, Keflavík

SÝSLUMAÐURINN Á AKUREYRI

Hafnarstræti 107, Akureyri

SÝSLUMAÐURINN Á AKRANESI

Stillholti 16-18, Akranes

SÝSLUMAÐURINN Á BLÖNDUÓSI
Hnjúkabyggð 33, Blönduós

SÝSLUMAÐURINN Í HAFNARFIRÐI
Strandgata 31, Sauðárkróki

SÝSLUMAÐURINN Í BÚÐARDAL
Miðbraut 11, Búðardal

SÝSLUMAÐUR SNÆFELLINGA
Aðalgata 7, 340

TOLLSTJÓRINN Í REYKJAVÍK
Tryggvagötu 19, Reykjavík



Hér á ég heima

Hugsaðu vel um heimili þitt.
Þú ert öðrum fyrirmynd.

www.vinbud.is

VÍN BÚÐ
lífur, lærum & njötum

MIKA • 11

 Endurvinnslustöðvar Sorpu á 8 stöðum á höfuðborgarsvæðinu taka við flöskum og dösum til flöskunar og endurnýtingar.



HÉRAÐSDÓMUR
REYKJAVÍKUR



Sigurjónsson & Thor ehf.
Patentbureau - Attorneys at Law



Lögfræðistofa Reykjavíkur



LANDSLÖG
LÖGFRÆÐISTOFA

Eigendur:
Garðar Garðarsson hrl.
Jóhannes K. Sveinsson hrl.
Jón Sveinsson hrl.
Vilhjálmur H. Vilhjálmsson hrl.
Viðar Lúðvíksson hrl.

Fulltrúar:
Nökkvi Már Jónsson hdl.
Grímur Sigurðsson hdl.
Elríkur Jónsson hdl.

Tryggvagötu 11, 101 Reykjavík, Sími: 5202900
Hafnagötu 31, 230 Keflavík, Sími: 421 1733
Kirkjubraut 28, 300 Akranes

www.landslog.is



RÍKISENDURSKOÐUN



SKATTRANNSÓKNARSTJÓRI
RÍKISINS

Sími 550 8800 • Fax 550 8850
Gjaldfrjálst númer 800 5088
Borgartúni 7 • 150 Reykjavík
www.skattrann.is



LÖGMÁL

ÁSGEIR ÞÓR ÁRNASON HRL.

ELVAR ÖRN UNNSTEINSSON HRL.

LÚÐVÍK ÖRN STEINARSSON HRL.

MAGNÚS GUÐLAUGSSON HRL.

ELÍSBET JÚLÍUSDÓTTIR HDL

Lögmál ehf.
Skólavörðustíg 12 • 101 Reykjavík
Sími 511 2000 • Fax 511 2001
logmal@logmal.is • www.logmal.is



Mörkin lögmannsstofa hf.




LÖGMENN
SUDURLANDI

Ólafur Björnsson hrl.

Sigurður Sigurjónsson hrl.

Christiane L. Bahner hdl.

Torfi R. Sigurðsson lögrfr.

Austurvegi 3, Selfossi
Sími 480 2900 - Fax 482 2801
www.log.is

juris

LÖGFRÆÐISKRIFSTOFA

KPMG

GLITNIR

PRICEWATERHOUSECOOPERS 


Gjaldheimtan



RÍKISLÖGREGLUSTJÓRINN



UTANRÍKISRÁÐUNEYTIÐ



DÓMS OG
KIRKJUMÁLARÁÐUNEYTIÐ



LÁNASÝSLA RÍKISINS

BBA LEGAL

GÍSLI BALDUR GARÐARSSON HRL.

SÝSLUMAÐURINN Á SELFOSSI

SÝSLUMAÐURINN Í KEFLAVÍK

INNHEIMTUSTOFNUN SVEITAFÉLAGA

LÖGMENN SKÓLAVÖRÐUSTÍG

LÖGMENN ÁRBÆ EHF.

KJÖRGARÐUR EHF.

LÖGREGLUSTJÓRINN Á SUÐURNESJUM

KEFLAVÍKURFLUGVELLI

SKATTSTOFA NORÐURLANDS EYSTRA



F. Itin / SIA



Hundrað ára forskot

LOGOS rekur sögu sína allt aftur til ársins 1907, þegar Sveinn Björnsson opnaði fyrstu málflytningsskrifstofu landsins. Áhersla á fagmennsku og framsækni hefur skilað LOGOS forystuhlutverki í þjónustu við viðskiptalífið.

Við veitum viðskiptavinum okkar alla þá liðveislu sem þeir þarfnast hér heima og vinnum náð með þeim til að uppfylla metnaðarfull áform í útlöndum, með öflugri starfsemi í Reykjavík og einnig London sem Sveinn Björnsson hefði verið afar stoltur af.

Efstaleiti 5
103 Reykjavík IS
+354 5 400 300
+354 5 400 301

42 New Broad Street
London EC2M 1JD
+44 (0) 207 920 3000
+44 (0) 207 920 3099

logos@logos.is
www.logos.is

LOGOS

LÖGMANNSPJÓNUSTA
SÍÐAN 1907