



Úrskurður yfirskattanefndar

- Tvísköttunarsamningur
- Lífeyrisgreiðslur
- Málsmeðferð

Úrskurður nr. 177/2017
Gjaldár 2016

Lög nr. 90/2003, 1. gr. 1. mgr., 96. gr. Lög
nr. 37/1993, 22. gr.

Tvísköttunarsamningur milli

Norðurlandanna, 18. gr., 25. gr.

Kærendur, sem báru ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, fengu greiddan lífeyri frá Noregi sem skattlagður var þar í landi. Talið var að skattaleg meðferð hinna erlendu tekna kæranda, þ.e. að telja tekjurnar með í skattstofni en lækka íslenskan skatt (tekjuskatt og útsvar) sem svaraði hlutfalli norskra tekna í skattstofni, hefði verið í fullu samræmi við íslenska löggjöf og ákvæði tvísköttunarsamnings milli

Norðurlandanna. Var kröfum kæranda hafnað.

Ár 2017, miðvikudaginn 22. nóvember, er tekið fyrir mál nr. 111/2017; kæra A og B, dags. 14. ágúst 2017, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárið 2016. Í málinu úrskurða Sverrir Örn Björnsson, Anna Dóra Helgadóttir og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

úrskurður:

I.

Málavextir eru þeir að með bréfi, dags. 20. janúar 2017, fór ríkisskattstjóri fram á skýringar kæranda, A, vegna skattframtals hans árið 2016, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Vísaði ríkisskattstjóri til þess að samkvæmt upplýsingum frá norskum skattfyrvöldum hefði kærandi á árinu 2015 fengið lífeyrisgreiðslur frá Noregi samtals að fjárhæð 125.896 norskar kr. eða 2.054.371 kr. og hefði afdreginn skattur numið 18.876 norskum kr. eða 308.019 kr. Væri hér miðað við meðalkaupgengi norskrar kr. á árinu 2015 16,318 kr. Engin grein hefði verið gerð fyrir greiðslunni í lið 2.8 í skattframtali kæranda. Ríkisskattstjóri vísaði í þessu sambandi til 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um að öllum mönnum sem heimilisfastir væru á Íslandi bæri skylda til að greiða tekjuskatt af

öllum tekjum sínum, sama hvar þeirra væri aflað, hér á landi. Kærandi hefði haft lögheimili á Íslandi allt árið 2015. Með vísan til framangreinds væri óskað skýringa á því hvers vegna umræddar tekjur hefðu ekki verið taldar fram.

Í svarbréfi kæranda, A, dags. 26. janúar 2017, kom fram að vegna vanþekkingar hefði láðst að telja umræddar lífeyristekjur fram hér á landi. Greindi hann og frá því að kærandi, B, fengi einnig lífeyrisgreiðslur frá Noregi.

Með bréfi, dags. 9. mars 2017, fór ríkisskattstjóri fram á skýringar kæranda, B, vegna skattframtals hennar árið 2016, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Vísaði ríkisskattstjóri til þess að samkvæmt upplýsingum frá norskum skattyfirvöldum hefði kærandi á árinu 2015 fengið lífeyrisgreiðslur frá Noregi samtals að fjárhæð 37.152 norskar kr. eða 606.246 kr. og hefði afdreginn skattur numið 5.567 norskum kr. eða 90.842 kr. Væri þá miðað við meðalkaupgengi norskrar kr. á árinu 2015 16,318 kr. Engin grein hefði verið gerð fyrir greiðslunni í lið 2.8 í skattframtalinu Ríkisskattstjóri vísaði til 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 og þess að kærandi, B, hefði haft lögheimili á Íslandi allt árið 2015. Með vísan til ofangreinds væri óskað skýringa á því hvers vegna umræddar tekjur hefðu ekki verið taldar fram.

Með bréfi, dags. 20. mars 2017, sem ekki liggur fyrir í málinu, mun því hafa verið lýst yfir af hálfu kæranda að vegna vanþekkingar hefði láðst að telja umræddar tekjur fram hér á landi.

Með bréfi, dags. 5. apríl 2017, boðaði ríkisskattstjóri kærendum endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárið 2016 vegna tekjuársins 2015 með vísan til 1. og 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Vísaði ríkisskattstjóri til greindra upplýsinga um lífeyrisgreiðslur kæranda frá Noregi á árinu 2015, sem greiddur hefði verið skattur af í Noregi, og tók fram að af hálfu kæranda hefði verið upplýst að vegna vanþekkingar hefðu þær ekki verið taldar fram hér á landi. Boðaði ríkisskattstjóri að fyrirhugað væri að hækka erlendar tekjur í skattframtali kæranda árið 2016 um 2.054.371 kr. hjá kæranda, A, og um 606.246 kr. hjá kæranda, B. Fram kom að kærendur bæru ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 sem fæli í sér skyldu til þess að greiða skatt af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra væri aflað, þar með töldum greiðslum frá Noregi. Lífeyrisgreiðslur teldust til skattskyldra tekna samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 og væru skattlagðar samkvæmt ákvæðum 1. mgr. 66. gr. laganna. Ísland væri ásamt Noregi aðili að samningi milli Norðurlandanna til að komast hjá tvísköttun að því er varðar skatta á tekjur og eignir, sem birtur hefði verið sem fylgiskjal með auglýsingu nr. 11/1997 í C-deild Stjórnartíðinda og tekið hefði gildi 1. janúar 1998. Samkvæmt 1. mgr. 18. gr. tvísköttunarsamningsins mætti skattleggja eftirlaun og lífeyri, sem greiddur væri frá samningsríki og greiðslur frá samningsríki samkvæmt almannatryggingalöggjöf þess til aðila heimilisfasts í öðru samningsríki, í fyrrnefnda ríkinu. Vísaði ríkisskattstjóri til þess að samkvæmt a-lið 4. mgr. 25. gr. samningsins skyldi Ísland, til að komast hjá tvísköttun á tekjur sem einungis skyldi eða mætti skattleggja samkvæmt ákvæðum samningsins í öðru samningsríki, nema ákvæði b-liðar leiddi til annars, lækka íslenska tekju- og eignarskattinn með því að draga frá þann hluta tekjuskattsins sem reiknaður væri af þeim tekjum sem aflað hefði verið í hinu ríkinu. Þá gerði ríkisskattstjóri grein fyrir breytingum á útreikningi álagningar vegna hinna boðuðu

breytinga. Heildartekjur kæranda, A, hefðu verið 7.590.641 kr., þar af 2.054.371 kr. sem skattlagðar hefðu verið í Noregi og næmi hlutfall þeirra af heildartekjum 27,06%. Reiknaður tekjuskattur á heildartekjur væri 1.219.090 kr. sem myndi lækka sem svaraði greindu hlutfalli vegna erlendra tekna eða um 329.941 kr. Reiknað útsvar á heildartekjur væri 1.102.161 kr. sem myndi lækka um 298.295 kr. vegna hinna erlendu tekna. Tekjuskattur kæranda, A, myndi því hækka um 189.815 kr.

Heildartekjur kæranda, B, hefðu verið 3.991.326 kr., þar af 606.246 kr. sem skattlagðar hefðu verið í Noregi og næmi hlutfall þeirra af heildartekjum 15,19%. Reiknaður tekjuskattur á heildartekjur væri 308.464 kr. sem myndi lækka sem svaraði greindu hlutfalli vegna erlendra tekna eða um 46.853 kr. Reiknað útsvar á heildartekjur væri 579.541 kr. sem myndi lækka um 88.027 kr. vegna hinna erlendu tekna. Tekjuskattur kæranda, B, myndi því hækka um 98.607 kr.

Með bréfi, dags. 10. apríl 2017, mótmæltu kærendur boðaðri endurákvörðun ríkisskattstjóra. Kom fram að útreikningur ríkisskattstjóra í boðunarbréfi, dags. 5. apríl 2017, tæki hvorki mið af skilyrðislausu ákvæði 1. mgr. 18. gr. tvísköttunarsamnings milli Norðurlandanna, þess efnis að skattlagning lífeyrisgreiðslna kæranda skyldi einungis fara fram í Noregi, né ákvæði a-liðar 4. mgr. 25. gr. sem kvæði á um að beint samband skyldi vera milli lækkunar tekjuskatts og þeirra tekna sem aflað hefði verið í Noregi.

Með úrskurði um endurákvörðun, dags. 8. júní 2017, hratt ríkisskattstjóri hinum boðuðu breytingum í framkvæmd með vísan til 1. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og endurákværðaði opinber gjöld kæranda gjaldárið 2016 til samræmis. Gerði ríkisskattstjóri grein fyrir andmælum kæranda í bréfi, dags. 10. apríl 2017, og tók fram vegna þeirra að sú aðferð sem notuð væri til að komast hjá tvísköttun á tekjur kæranda hefði verið staðfest í fjölmörgum úrskurðum yfirskattanefndar, t.d. í úrskurði nr. 54/1998 sem birtur væri á heimasíðu nefndarinnar. Að öðru leyti var rökstuðningur í úrskurðinum á sömu lund og í boðunarbréfi ríkisskattstjóra, dags. 5. apríl 2017.

II.

Með kæru, dags. 14. ágúst 2017, hafa kærendur skotið úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 8. júní 2017, til yfirskattanefndar og krafist þess að úrskurðurinn verði felldur úr gildi. Kemur fram að krafan sé annars vegar byggð á því að Ísland hafi ekki virkjað heimild samkvæmt X. kafla bókunar við 25. gr. tvísköttunarsamnings Norðurlandanna til að telja með í skattstofni tekjur sem samkvæmt samningnum skuli einungis skattleggja í öðru samningsríki. Sé grundvöllur endurákvörðunar ríkisskattstjóra því brostinn. Hins vegar og til vara sé byggt á því að reiknaaðferð ríkisskattstjóra samræmist ekki þeirri aðferð sem mælt sé fyrir um í 4. mgr. 25. gr. tvísköttunarsamningsins. Hafi reikningsaðferð ríkisskattstjóra í raun í för með sér óbeina skattlagningu hinna erlendu tekna sem sé í andstöðu við samning Norðurlandanna.

Í kæru kæranda er rakið að samkvæmt 1. mgr. 18. gr. tvísköttunarsamnings milli Norðurlandanna skuli eftirlaun og lífeyrir, sem greiddur sé frá samningsríki samkvæmt almannatryggingalöggjöf þess ríkis til aðila með heimilisfesti í öðru samningsríki, einungis skattlagður í fyrirnefnda ríkinu. Verði þetta ekki skilið öðru vísi en svo að lífeyrisgreiðslur, greiddar og skattlagðar í Noregi, skuli ekki skattleggjast á Íslandi. Ákvæði a-liðar 4. mgr. 25. gr. tvísköttunarsamningsins, sem ríkisskattstjóri vísi

til í úrskurði sínum, sé í samræmi við 1. mgr. 18. gr. hans. Ísland hafi ekki nýtt sér heimild til breytinga á 4. mgr. 25. gr. sammingsins, sbr. X. kafla bókunar með honum. Sé því ekki til staðar heimild til að telja tekjur sem einungis skuli skattleggja í öðru sammingsríki með í skattstofni.

Til stuðnings varakröfu kæranda kemur fram að útreikningur ríkisskattstjóra taki hvorki mið af skilyrðislausu ákvæði 1. mgr. 18. gr. tvísköttunarsammingsins þess efnis að skattlagning skuli einungis fara fram í Noregi né ákvæði a-liðar 4. mgr. 25. gr. hans sem kveði á um að beint samband skuli vera á milli lækkunar tekjuskatts og þeirra tekna sem aflað hafi verið í Noregi. Reikniaðferðin samrýmist ekki a-lið 4. mgr. 25. gr. sammingsins. Í fyrsta lagi reikni ríkisskattstjóri skatt af tekjum frá sammingsríki miðað við gildandi skattþrep og sé sá skattur lagður við þegar reiknaðan skatt á tekjur sem aflað hafi verið á Íslandi. Við ákvörðun frádráttar skatts af erlendu tekjunum, sbr. 4. mgr. 25. gr. fyrrgreinds tvísköttunarsammings, sé ekki stuðst við reiknaðan skatt af þessum tekjum heldur sé skattur reiknaður sem sama hlutfall af samanlögðum reiknuðum skatti og erlendu tekjurnar séu af heildartekjum ársins. Samræmist þetta ekki 4. mgr. 25. gr. tvísköttunarsammingsins sem mæli fyrir um að draga skuli frá þann hluta reiknaðs tekjuskatts sem reiknaður sé af hinum erlendu tekjum. Í öðru lagi sé persónuafsláttur samkvæmt 67. gr. laga nr. 90/2003 afsláttur af tekjuskatti sem til greiðslu sé hér á landi samkvæmt 66. gr. laganna. Reiknaður skattur af tekjum frá sammingsríki sé ekki til greiðslu hér á landi, sbr. 18. og 25. gr. greinds sammings Norðurlandanna og sé því rangt að skipta persónuafslætti milli reiknaðs tekjuskatts sem komi til greiðslu hér á landi og reiknaðs tekjuskatts sem ekki komi til greiðslu hér. Með aðferð þessari njóti gjaldandi ekki fulls persónuafsláttar og sé því óbeint verið að skattleggja hinar erlendu tekjur um fjárhæð sem nemi hlutfallslegri lækkun persónuafsláttar á móti álögðum tekjuskatti. Með þessu sé brotið gegn skýlausum ákvæðum í 18. og 25. gr. tvísköttunarsammingsins.

III.

Með bréfi, dags. 2. október 2017, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn í málinu og krafist þess að úrskurður ríkisskattstjóra verði staðfestur með vísan til forsendna hans, enda hafi ekki komið fram nein þau gögn eða málsástæður varðandi kæruefnið sem gefi tilefni til breytinga á ákvörðun ríkisskattstjóra. Í umsögninni er vísað til ákvæða 1. mgr. 1. gr. og 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 og 1. mgr. 18. gr. tvísköttunarsammings milli Norðurlandanna, þar sem fjallað sé um eftirlaun o.fl. Er vakin athygli á því að þann 4. apríl 2008 hafi verið gerð bókun við samninginn sem tekið hafi gildi 29. desember 2008 og breytt 1. mgr. 18. gr. hans þannig að ákvæðið kveði nú á um að eftirlaun og lífeyri, sem greidd séu frá sammingsríki og greiðslur frá sammingsríki samkvæmt almannatryggingalöggjöf þess til aðila heimilisfasts í öðru sammingsríki, megi skattleggja í fyrrnefnda ríkinu. Þá er vísað til ákvæðis a-liðar 4. mgr. 25. gr. sammingsins sem kveði á um hvaða aðferð Ísland skuli beita til að koma í veg fyrir tvísköttun. Er tekið fram að við útreikning á opinberum gjöldum kæranda hafi verið byggt á ákvæði a-liðar 4. mgr. 25. gr. sammingsins, þ.e. erlendar og innlendar tekjur þeirra lagðar saman og heildartekjuskattsstofn fundinn. Tekjuskattur og útsvar hafi reiknast á heildarskattsstofn og persónuafsláttur verið dreginn frá tekjuskatti. Tekjuskattur og útsvar hafi síðan

verið lækkað um hlutfall erlendra tekna. Með vísan til þessa sé það afstaða ríkisskattstjóra að skattaleg meðferð tekna kæranda frá Noregi hafi verið í fullu samræmi við íslenska löggjöf og ákvæði fyrrnefnds tvísköttunarsamnings, sbr. úrskurði yfirskattanevndar nr. 33/1997 og 54/1998.

Með bréfi yfirskattanevndar, dags. 5. október 2017, var kærendum sent ljósrít af umsögn ríkisskattstjóra í málinu og þeim gefinn kostur á að tjá sig um hana og leggja fram gögn til skýringar.

Með bréfi, dags. 19. október 2017, hafa kærendur gert grein fyrir athugasemdum sínum. Er m.a. fundið að því að ríkisskattstjóri hafi ekki vísað til gildandi réttarheimilda í úrskurði sínum. Þá taki ríkisskattstjóri ekki afstöðu til athugasemda kæranda við útreikning opinberra gjalda. Sé því hafnað að tilvísaðir úrskurðir yfirskattanevndar nr. 33/1997 og 54/1998 staðfesti réttmæti útreikningsaðferðar ríkisskattstjóra, svo sem nánar greinir. Hafi ríkisskattstjóri ekki fjallað efnislega um rökstuðning kæranda, en með því séu kærendur svipt möguleika á að koma að andmælum áður en málið sé tekið til umfjöllunar og úrskurðar hjá yfirskattanevnd.

IV.

Eins og fram er komið fengu kærendur á árinu 2015 lífeyrisgreiðslur frá Noregi. Um var að ræða greiðslur að fjárhæð 125.896 norskar krónur til kæranda, A, og 37.152 norskar krónur til kæranda, B, og voru tekjurnar skattlagðar í Noregi. Kærendur gerðu ekki grein fyrir greiðslum þessum í skattframtali sínu árið 2016 og með hinum kærða úrskurði sínum færði ríkisskattstjóri lífeyrisgreiðslurnar til tekna í lið 2.8 í skattframtalinu og endurákvarðaði áður álögð opinber gjöld kæranda gjaldárið 2016 til samræmis. Fól sú endurákvörðun í sér að við álagninguna var tekið tillit til umræddra tekna að gættum ákvæðum tvísköttunarsamnings milli Norðurlanda, sbr. auglýsingu nr. 11/1997 er birtist í C-deild Stjórnartíðinda. Nánar tiltekið voru hinar norsku lífeyristekjur taldar með í skattstofni, en íslenskur skattur, þ.e. tekjuskattur og útsvar, lækkaður sem svaraði hlutfalli norskra tekna í skattstofni. Það hlutfall reiknaðist 27,06% í tilviki kæranda, A, og 15,19% í tilviki kæranda, B. Ágreiningur málsins snýst um það hvort heimilt hafi verið að viðhafa þessa tilhögun við skattlagningu kæranda. Telja kærendur að ekki beri að telja hinar erlendu tekjur með í skattstofni eins og gert sé af hendi ríkisskattstjóra, enda sé um að ræða tekjur sem einungis skuli skattleggja í Noregi. Þá standist útreikningsaðferðir ríkisskattstjóra ekki, m.a. sú aðferð að skipta persónuafslætti hlutfallslega á innlendar og erlendar tekjur, svo sem nánar greinir í kæru.

Kærendur báru ótakmarkaða skattskyldu hér á landi gjaldárið 2016 samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og 19. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga. Í því felst að kærendum var skylt að greiða tekjuskatt og útsvar af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra var aflað, þar með töldum umræddum lífeyristekjum frá Noregi sem skattlagðar voru í því landi. Samkvæmt 119. gr. laga nr. 90/2003 er ríkisstjórninni heimilt að gera samninga við stjórnir annarra ríkja um gagnkvæmar ívilnanir á sköttum erlendra og íslenskra skattaðila sem eftir gildandi skattalöggjöf ríkjanna eiga að greiða skatt af sama skattstofni bæði á Íslandi og erlendis. Ísland er ásamt Noregi aðili að samningi milli Norðurlandanna til að komast hjá tvísköttun að því er varðar skatta á tekjur og eignir, sem birtur var sem fylgiskjal með auglýsingu nr. 11/1997 í C-deild Stjórnartíðinda, öðlaðist gildi 11. maí 1997 og kom til framkvæmda 1. janúar 1998. Samkvæmt d-lið 3. mgr. 2. gr. samningsins

tekur samningurinn að því er Ísland varðar til tekjuskatts og eignarskatts til ríkisins og útsvars til sveitarfélaga. Í 1. mgr. 18. gr. samningsins, eins og greinin hljóðar eftir breytingu með bókun 4. apríl 2008, sbr. V. gr. bókunarinnar og auglýsingu nr. 9/2008 í C-deild Stjórnartíðinda, kemur fram að eftirlaun og lifeyri, sem greidd eru frá samningsríki og greiðslur frá samningsríki samkvæmt almannatryggingalöggjöf þess til aðila heimilisfasts í öðru samningsríki, megi skattleggja í fyrrnefnda ríkinu. Í 25. gr. fyrrgreinds tvísköttunarsamnings er mælt fyrir um aðferð til að komast hjá tvísköttun hjá hverju samningslandanna fyrir sig. Er 4. málsgrein greinarinnar, sem varðar Ísland sérstaklega, svohljóðandi:

„a) Hafí aðili heimilisfastur á Íslandi tekjur eða eigi hann eign sem einungis skal eða má skattleggja samkvæmt ákvæðum þessa samnings í öðru samningsríki skal Ísland, nema ákvæði b-liðar leiði til annars, lækka íslenska tekju- og eignarskattinn með því að draga frá þann hluta tekju- eða eignarskattsins sem reiknaður er af þeim tekjum sem aflað er eða eign sem er í hinu ríkinu.

b) Hafí aðili heimilisfastur á Íslandi tekjur sem skattleggja má í öðru samningsríki samkvæmt 10. gr., 7. mgr. 13. gr., 3. mgr. 15. gr., 16. gr. eða 1.-6. mgr., c-lið 7. mgr. og 8.-9. mgr. 21. gr. skal Ísland draga frá íslenskum tekjuskatti þessa aðila fjárhæð sem svarar til þess tekjuskatts sem greiddur er í hinu samningsríkinu. Frádráttarfjárhæðin skal hins vegar ekki vera hærri en sá hluti íslenska skattsins, reiknaður fyrir slíkan frádrátt, sem lagður er á þær tekjur sem skattleggja má í hinu ríkinu.“

Það leiðir af framangreindu að fara ber eftir ákvæðum a-liðar 4. mgr. 25. gr. um aðferð til að komast hjá tvísköttun vegna umræddra tekna kæranda frá Noregi. Vegna athugasemda í kæru til yfirskattaneftndar varðandi skattþrep og nýtingu persónuafsláttar skal tekið fram að kærendum hefur verið ákvarðaður fullur persónuafsláttur til frádráttar reiknuðum tekjuskatti og útsvari af heildartekjum, sbr. 1. mgr. 66. gr. og A-lið 67. gr. laga nr. 90/2003. Þannig reiknuð álagning tekjuskatts og útsvars, sem í skilningi ákvæðis a-liðar 4. mgr. 25. gr. telst íslenskur skattur, var því næst lækkuð um hlutfall norskra tekna í skattstofni eða sem svaraði þeim hluta íslenska skattsins, reiknaðan fyrir slíkan frádrátt, sem lagður var á þær tekjur sem skattleggja mátti í hinu ríkinu. Er á þann hátt tekið tillit til tekna kæranda frá Noregi við álagningu á þau og fer sú niðurstaða á engan hátt í bága við ákvæði tvísköttunarsamningsins. Með vísan til þess sem að framan er rakið er það niðurstaða úrskurðar þessa að skattaleg meðferð tekna kæranda frá Noregi hafi verið í fullu samræmi við íslenska löggjöf og ákvæði fyrrnefnds tvísköttunarsamnings, sbr. og úrskurði yfirskattaneftndar nr. 33/1997 og 54/1998 sem báðir eru birtir á vef yfirskattaneftndar (www.yskn.is) og dóm Héraðsdóms Reykjavíkur frá 16. febrúar 2007 í málinu nr. E-3994/2006: Ólafur Elías Oddsson gegn íslenska ríkinu. Af framangreindu leiðir að ákvæði 4. mgr. X gr. bókunar við tvísköttunarsamninginn frá 23. september 1996, sem vísað er til í kæru kæranda, hefur enga þýðingu í málinu.

Í kæru til yfirskattaneftndar gera kærendur jafnframt athugasemdir við rökstuðning ríkisskattstjóra. Eins og þar er bent á vísaði ríkisskattstjóri hvorki í boðunarbréfi sínu, dags. 5. apríl 2017, né í hinum kærða úrskurði, dags. 8. júní sama ár, til breytingar á orðalagi 1. mgr. 18. gr. tvísköttunarsamnings

milli Norðurlanda með bókun við samninginn frá 4. apríl 2008, sbr. auglýsingu nr. 9/2008 í C-deild Stjórnartíðinda. Var sérstakt tilefni til að gera grein fyrir þessu í hinum kærða úrskurði í ljósi andmælabréfs kæranda, dags. 10. apríl 2017, þar sem kærendur vísuðu sérstaklega til orðalags ákvæðisins fyrir þá breytingu sem um ræðir. Þetta lét ríkisskattstjóri þó hjá líða í úrskurðinum auk þess sem hann fór sjálfur rangt með orðalag ákvæðisins, eins og bent er á í kæru. Samkvæmt framansögðu má fallast á með kærendum að annmarkar hafi verið á rökstuðningi ríkisskattstjóra, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og ákvæði um efni rökstuðnings í 1. mgr. 22. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Ekki verður þó talið að hér sé um að ræða verulegan annmarka á málsmeðferð ríkisskattstjóra er leitt geti til ógildingar hins kærða úrskurðar, enda þykir ljóst að umræddur annmarki hafi hvorki haft áhrif á efni ákvörðunar ríkisskattstjóra né leitt til réttarspjalla fyrir kærendur, eins og sakarefni málsins er háttáð.

Með vísan til þess, sem hér að framan greinir, er kröfum kæranda í máli þessu hafnað.

Úrskurðarorð:

Kröfum kæranda í máli þessu er hafnað.