

Alþingi, efnahags- og viðskiptanefnd Reykjavík, 12. febrúar 2007 02-2006100643
Austurstræti 8
150 REYKJAVÍK

Alþingi
Erindi nr. P 133/1222
komudagur 26.2.2006

Efni: Athugasemdir ríkisskattstjóra við minnisblaði Áslaugar Björgvinsdóttur.

Efnahags- og viðskiptanefnd hefur óskað eftir viðbrögðum embættis ríkisskattstjóra við athugasemdum Áslaugar Björgvinsdóttur til nefndarinnar, dags. 8. febrúar sl., við umsögn embættisins um frumvarp til laga um sameignarfélög. Ríkisskattstjóri ítrekar að löngu var orðið tímabært að setja lagaramma um sameignarfélög og fagnar framkomnu frumvarpi- ekki síst, þar sem ákvæði tekjuskattslaga hefur skort beinan stuðning varðandi kröfur um form og efnisákvæði í félagaréttarlöggjöf, þegar ófullkomnum félagssamningum sleppir, til grundvallar málsmeðferð á sviði skattaréttar. Í tilefni af ofangreiddum athugasemdum leyfir ríkisskattstjóri sér að taka eftirfarandi fram:

1. Stofnframlag og eignarhlutföll

Hjá greinarhöfundu kemur fram að í umsögn ríkisskattstjóra sé horft fram hjá því grundvallareinkenni sameignarfélaga að þau verða stofnuð án framlagningar stofnfjár af hálfu félagsmanna. Það má til sanns vegar færa að þar sem um er að ræða ótakmarkaða ábyrgð félagsmanna á skuldbindingum sem rekstur félagsins tekur á sig þá er ekki ástæða til skylda þá til að leggja félaginu til fé frá sér sjálfum hafi þeir kost á lánsfé í upphafi rekstrar. Hafi félaginu aftur á móti verið lagðar til eignir og rekstrarfé í upphafi í formi stofnfjár, þá komi það skýrt fram, sbr. 6. tölul. 1. mgr. 7. gr. frumvarpsins, enda kann slíkt að hafa áhrif á innbyrðis stöðu og réttindi aðila að félaginu síðar.

Í lögum um tekjuskatt er kveðið á um það að þegar sameignarfélag er skráð og það óskar eftir því að vera með sjálfstæða skattaðild er það áskilið að lagður sé fram félagssamningur við skráningu þar sem getið sé eignarhlutfalla eigenda, innborgaðs stofnfjár svo og hvernig félagsslitum skuli háttáð. Í upphafi áttunda áratugarins stóð til að afnema skattaðild sameignarfélaga/samlaga og skattleggja eigendur eingöngu eins og einstaklinga með atvinnurekstur í eigin nafni. Andstaða kom fram við þá tillögu og í meðferð málsins á Alþingi var fallist á það að halda skattaðild sameignarfélaga/samlaga inni í lögum um tekjuskatt (og eignarskatt) en með framangreindum ákvæðum þar sem þau voru ekki að finna í öðrum lögum. Enn fremur varð skylt við skráningu í firmaskrá að tilkynna hvort félagið væri með sjálfstæða skattaðild. Sama gilti um samlögin.

Í nýlegum úrskurði yfirskattanefndar nr. 146/2006 kemur fram að ekki verði talið að túlka beri fyrir nefnt lagaskilyrði tekjuskattslaga svo að það geri strangari kröfur til efnis félagsslitaákvæða og ákvæða um eignarhlutdeild að synja beri félagi sjálfstæðri skattaðild sem réttilega hefur tilkynnt við skráningu hjá bærnum yfirvöldum að það óski eftir því að vera sjálfstæður skattaðili. Ríkisskattstjóri leggur því ríka áherslu á að í væntanlegum lögum um sameignarfélög (og samlög) verði að vera ákvæði að í félagssamningi komi fram eignarhlutföll og hvernig félagsslitum skuli háttáð. Ríkisskattstjóri gerir því ekki ágreining um

það þótt ekki verði tilgreint stofnfé hjá félaginu þótt leggja beri áherslu á að öll þau verðmæti sem eigendurnir leggja til þess í upphafi og síðar sé sérgreint í bókhaldi þess og ársreikningum. Aftur á móti skipta fyrirfram ákvörðuð eignarhlutföll ekki síst máli við skiptingu hagnaðar og taps sem og við skattlagningu hjá eigendum sameignarfélaga sem kjósa það að skipta skattlagningunni á eigendur þess sem og við félagslit sameignarfélaga hvort sem þau kjósa sjálfstæða skattaðild eða ekki. Full vægt þykir þannig tekið til orða í 2. mgr. 22. gr. frumvarpsin, hvort heldur í skattalegu tilliti eða við við úrlausn deilumála sameigenda um raunverulegan eignarhluta, þar sem segir: *Hagnaði og tapi skal skipt milli félagsmanna eftir eignarhlutföllum. Ef eignarhlutföll verða ekki ráðin af félagssamningi skal hagnaði og tapi skipt jafnt á milli félagsmanna.*

2. Skráð og óskráð sameignarfélög.

Greinarhöfundur bendir á að með svipuðum hætti og lög um tekjuskatt geri greinarmun á sameignarfélögum sem geti notið sjálfstæðrar skattaðildar og hinna sem ekki hafa öðlast sjálfstæði frá félagsmönnum geri frumvarpið mun á skráðum og óskráðum sameignarfélögum. Í kafla 5.1.2. í athugasemdum með frumvarpinu „skráð og óskráð sameignarfélög“ kemur fram að hér á landi og í Danmörku sé ekki hefð fyrir því að greina á milli sameignarfélaga og annars konar einfaldari félagsskapar. Í þessu sambandi ræðir greinarhöfundur um ytri félög, þ.e. sem koma fram gagnvart þriðja manni og innri félög. Í frumvarpinu sé gert ráð fyrir nýjum reglum um skráningu sameignarfélaga sem skylt verður að skrá og styrkja réttarlegt sjálfstæði þeirra. Í kaflanum er vikið að því að tilvist skráðra og óskráðra sameignarfélaga sé hins vegar þekkt í íslenskum rétti en bæði í löggjöf og réttarframkvæmd hefur verið gert ráð fyrir að stofnaðs geti til sameignarfélaga enda þótt þó séu ekki skráð. Ríkisskattstjóri telur að vegna þeirrar óvissu um réttarstöðu sameignarfélaga og samlaga við núverandi aðstæður hafi því í mörgum tilfellum verið eytt með því að sett er inn í löggjöfina „enda skráð í firmaskrá“ sbr. 4. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 3/2006 eða á annan hátt til að afmarka þau félög sem átt er við í viðkomandi lögum.

Í umsögn ríkisskattstjóra er vikið að því að ekki komi nægjanlega vel fram í hverju þessi munur er fólgin. E.t.v. er það fólgið í mismun á notkun orðsins „skráð félag“ þar sem óskráð félag er félag sem ekki hefur gefið sig fram við viðkomandi skrá og fengið kennitölu hjá fyrirtækjaskrá. Í athugasemdum við 2. gr. frumvarpsins kemur fram að sameignarfélag sé samstarfsform sem byggist á samningi tveggja eða fleiri aðila um sameiginlega fjárhagslega starfsemi. Sem dæmi er nefnt að sameiginlegt eignarhald eða leiga þriggja lögmanna á húsnæði, þar sem þeir reka hver sína lögmannsstofu og deila sameiginlegum starfsmanni, mundi ekki teljast sameignarfélag ef þeir að öðru leyti ynnu ekki saman að lögmannsstörfum og skiptu ekki með sér hagnaði og tapi af rekstrinum. Þetta er það sem nefnt er samrekstraráðilar í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 145/1994, um bókhald. Á hinn bóginn væri ekki útilokað segir í athugasemdunum að samstarf sem þetta, að lögmennirnir kæmu fram undir sameiginlegu heiti, kynni að gefa viðsemjendum ástæðu til að ætla að þeir rækju saman lögmannsstofu og að þeir bæru því ábyrgð gagnvart þriðja manni eins og um sameignarfélag væri að ræða. Spurning er, hvort eigi að skrá þetta samstarf sem „óskráð sameignarfélag“ án kennitölu en þó skráð hjá sameignarfélagaskrá (firmaskrá). Ef svo er ekki gert telst þá samstarfið samrekstur í skilningi 2. mgr. 1. gr. laga um bókhald.

Eins og vikið er að í umsögninni þá eru ýmis félög og félagasamtök sem fá skráningu á kennitölu ef þau sýna fram á félagsaðild einstaklinga. Hér er um að ræða margvísleg félagasamtök og áhugamannafélög með stjórn og samþykktum félagslögum sem ekkert eiga

skylt við þau sameignarfélög sem þetta frumvarp fjallar um. Bent var á að stundi slík félög starfsemi sem telst vera skattskyld til tekjuskatts verða þau skattlögð í samræmi við 5. tölul. 2. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þau félagiform sem upp eru talin á minnisblaðinu eru ekki lengur til í félagaskráningu fyrirtækjaskrár.

Í frumvarpi þessu er verið að setja heilstæða löggjöf um sameignarfélög. Það hlýtur því að byggjast á því að um sé að ræða félög sem fá viðurkenningu stofnana þjóðfélagsins með því að skrá sig og fá kennitölu. Löggjöfin ber þess oft merki hversu ótrúverðugur vettvangur sameignarfélaganna er nema því aðeins að þau séu skráð formlega og í þeim skilningi að þau séu með kennitölu og þess vegna er oft tekið fram það skilyrði að félögin séu skráð hjá sýslumanni því það er eina viðurkenning hins opinber á því að félagið sé i raun til og auðþekkjanlegt af kennitölu þess.

3. Ein sameignarfélagaskrá

Í umsögn ríkisskattstjóra er lögð áhersla á að mynduð verði ein miðlæg sameignarfélagaskrá sem nái yfir bæði skráningu sameignarfélaga og samlagsfélaga og skráning þess verði færð frá sýslumönnum til ríkisskattstjóra. Greinahöfundur telur góð rök fyrir því að sameignarfélög verði skráð á sama stað og önnur félagiform. Það þyki þó ekki tímabært nú í tengslum við setningu löggjafar um sameignarfélög m.a. með hliðsjón af því að þá þyrfti m.a. að huga sérstaklega að niðurfellingu firmalaga frá 1903 og nýrri löggjöf um firmu o.fl. en drög að slíku liggi fyrir hjá ráðuneytinu.

Í umsögn ríkisskattstjóra er vikið að firmalögnum frá 1903 og sú skoðun sett fram að þau séu orðin úrelt og eigi að falla niður en þau ákvæði sem enn kunna að hafa gildi og eru eigi nú þegar í öðrum lögum megi fella inn í önnur lög, t.d. lög nr. 28/1998. Þá er bent á að í 19. gr. firmalaga eru enn ákvæði um að tilkynna skuli hlutafélög til sýslumanna en í reynd eru þau aðeins skráð hjá hlutafélagaskrá samkvæmt lögum þar um. Í frumvarpinu eru lagðar til tvær breytingar á firmalögum sem eiga að taka gildi við gildistöku laganna. Á sama hátt mætti fella niður viðeigandi ákvæði firmalaga sem snerta skráningu hjá sýslumönnum og flutninga skráningar til sameignarfélagaskrár hjá ríkisskattstjóra. Það er tækifærið nú að gera þessa breytingu þegar nýja löggjöf er verið að setja um þetta félagiform en ekki að plástra það síðar. Það er orðið löngu tímabært að skráning verði sameinuð annarri skráningu félaga hjá ríkisskattstjóra eins og kemur fram í umsögninni.

4. Félagaslit þegar aðeins einn félagsmaður er eftir.

Hjá greinarhöfundi kemur fram að í frumvarpinu sé gefið svigrúm til að skráð sameignarfélag geti verið til í allt að sex mánuði enda þótt aðeins einn félagsmaður sé eftir og helgist þessi regla af því að gert er ráð fyrir að skráð sameignarfélag njóti réttarlegs sjálfstæðis. Bent er á að um geti verið að ræða andlát félagsmanns. Útganga úr sameignarfélagi getur orðið með tvennum hætti. Annars vegar að viðkomandi selur eignarhluta sinn og nýr aðili kemur í staðinn. Sama á við þegar um andlát er að ræða en þá tekur dánarbúið við og síðan eftir atvikum erfingjar einn eða fleiri. Það hefur engin áhrif á tilveru sameignarfélagsins. Aftur á móti er afdrifaríkara, þegar t.d. annar af tveimur sameigendum tekur út sinn hluta af höfuðstól sameignarfélagsins og hinn situr einn með sinn hluta höfuðstóls, nafn og viðskiptavild félagsins. Ríkisskattstjóri lítur svo á að við þau skipti sé samstarf þeirra brostið og slíta beri félaginu, enda einungis um einkafirma eins manns, sem ekki á að reka undir villandi formerkjum. Við þessar aðstæður tekur nýr aðili ekki við hlut þess eða ábyrgð sem gekk frá borði heldur leggur til nýja ábyrgð og jafnvel nýtt fjármagn.

5. Samlagsfélög

Eins og fram kemur hjá greinarhöfundi þá er víða í löggjöfnni gert ráð fyrir samlagsfélögum í viðskiptalífinu. Þess vegna telur ríkisskattstjóri mjög brýnt að samhliða setningu laga um sameignarfélög ætti að setja ákvæði um samlagsfélög og færir rök fyrir því að ákvæði þess efnis eigi helst heima í lögum um sameignarfélög. Vikið er að því í þessu sambandi að í 3. mgr. 9. gr. laga nr. 42/1903 er fjallað um samlagshlutafélög, ef tillög félagsmanna eru í hlutabréfum. Benda má á að ákvæðið um samlagshlutfélag er nú að finna í lögum um hlutafélög.

Greinarhöfundur telur að fjölgun samlagsfélaga undanfarið eigi sér aðrar skýringar en að þau séu stofnuð utan um fjárfrek verkefni, þ.e. að afnám útgáfu kennitölu til einstaklingsfyrirtækja leiði til þess að einyrkjar stofni til samlagsfélaga með óverulegri ábyrgð eins aðila og fái þar með möguleika á að starfrækja félag á sérgreindri kennitölu. Ríkisskattstjóri dregur ekki dul á að telja verður slíkt varhugavert fyrirkomulag vegna misnotkunar á réttu birtingarformi einkarekstar hátti svo til í raun sem lýst hefur verið og sýni enn frekar að þörf er á lagaumgjörð um þetta rekstarform.

Greinarhöfundur fellst á það með ríkisskattstjóra að vel færi á því að löggjöf um sameignarfélög og samlagsfélög væri í sama lagabálknum. Hins vegar er ekki fallist á það með ríkisskattstjóra að sameignarfélög og samlagsfélög séu svo eðlislík að engin lagatækilegur mismunur sé á þeim. Er skoðun greinarhöfundar síðan rakin ítarlega í minnisblaðinu. Þá kemur fram hjá greinarhöfundi að hægur vandi verði síðar að taka upp ákvæði um samlagsfélög enda þótt frumvarpið um sameignarfélög yrðu lögfest nú án þess að framsetning settra laga myndi raskast verulega.

Ríkisskattstjóri telur ekki efni til að gera meiri ágreining út af þessum skoðanamun einum og sér en ítrekar úr því sem komið er að unnið verði að því að lagt verði fyrir næst þing frumvarp er taki á réttarstöðu sameigenda að samlagsfélögum og viðsemjenda þeirra.

Ríkisskattstjóri vill að lokum ítreka þær tillögur sem fram koma í umsögn frá 2. nóvember s.l. og fjalla um sameignarfélög, svo sem við 1. gr. um viðskiptaráðherra og fjármálaráðherra vegna skráningar í sameignarfélagaskrá, við 7. gr., við 37. gr., við 45. gr., við 1. mgr. 46. gr. og við 53. gr. um að flýta gildistöku. Enn fremur aðrar breytingar er varða tilvísanir til firmaskrár í stað sameignafélagaskrár.

Virðingarfyllst
f. h. ríkisskattstjóra

Guðmundur Guðbjarnason Ingvar J Rögnvaldsson