

*Alþingi*  
*Erindi nr. Þ 133/865*  
*komudagur 8.2.2007*

Áslaug Björgvinsdóttir, lögfræðingur  
Hvassaleiti 75  
103 Reykjavík

Alþingi  
Efnahags- og viðskiptanefnd

Reykjavík, 8. febrúar 2006

**Efni: Minnisblað um tillögur Ríkisskattstjóra í umsögn um frumvarp um sameignarfélög. Samið að beiðni Efnahags- og viðskiptanefndar.**

### **1. Stofnframlag og eignarhlutföll**

Í umsögn Ríkisskattstjóra er lagt til að kveðið verði á um skyldu til að greina í félagssamningi stofnframlag eigenda og eignarhluta hvers og eins félagsmanns, sbr. breytingartillögu um 6. tl. 7. gr. frumvarpsins. Fram kemur í umsögn Ríkisskattstjóra að með hliðsjón af skattframkvæmd sé mikilvægt að ljóst liggi fyrir frá upphafi hver sé eignarhlutur eigenda og hvert sé stofnframlag til grundvallar starfsemi félagsins, þ.e. í hvaða hlutföllum eigendur hafa lagt til eignir félagsins og tilheyra þannig starfseminni formlega.

Hér virðist horft fram hjá því grundvallareinkenni sameignarfélaga að þau verða stofnuð án framlagningar stofnfjár af hálfu félagsmanna og engin almenn skylda hvílir á félagsmönnum til að inna af hendi framlög til félagsins, sbr. 23. gr. frumvarpsins, eða að tilgreina eignarhlutföll. Sjá m.a. nánar athugasemdir um 23. gr. Samkvæmt 2. mgr. 21. gr. frumvarpsins er þó gert ráð fyrir þeirri skýringarreglu að þegar eignarhlutföll eru ekki ljós skuli við skiptingu hagnaðar og taps við milli félagsmanna miða við jafna skiptingu milli þeirra.

Til grundvallar ákvæði 3. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt liggur einmitt viðurkenning á framangreindu einkenni sameignarfélaga þar sem fram kemur sú regla um sameignarfélög sem ekki eru sjálfstæður skattaðilar og félagssamningur kveður ekki á um skiptingu tekna og eigna að þá skuli þeim skipt milli félagsaðila eftir eignarhlutföllum, en ef eignarhlutföll eru ekki fyrir hendi eða þau óljós skuli tekjum og eignum skipt jafnt milli félagsaðila. Í 3. tl. 2. mgr. laganna er síðan að finna sérstakar kröfur sem gerðar eru til að sameignarfélög geti notið sjálfstæðrar skattaðildar, nánar tiltekið m.a. að getið sé eignarhlutfalla eigenda og innborgaðs stofnfjár. Þannig liggur fyrir nú þegar m.a.

Í skattalöggjöfni skýr greinarmunur á sameignarfélögum sem öðlast hafa sjálfstæða tilvist óháð félagsmönnum og svo hinum sem njóta ekki réttarlegs sjálfstæðis.

Samkvæmt framangreindum ákvæði laga um tekjuskatt verður ekki betur séð en að skattalöggjöf hafi nú þegar að geyma ákvæði um hvernig skattleggja skuli tekjur sameignarfélaga þar sem jafnframt er gerður skýr greinarmunur á annars vegar sameignarfélögum sem njóta sjálfstæðrar skattaðildar og skilyrðum hennar og hins vegar sameignarfélögum þar sem tekjum og eignum er skipt milli félagsaðila og skattlagðar hjá þeim í samræmi við ákvæði 3. mgr. 2. gr. laganna. Sé í raun þörf á nýjum eða breyttum lagareglum til að mæta vandkvæðum í skattaframkvæmd þá hlýtur að fara best á því að huga að því skattalöggjöfni sjálfri en ekki viðkomandi félagalöggjöf.

## 2. Skráð og óskráð sameignarfélög

Ríkisskattstjóri telur að munurinn á skráðum og óskráðum sameignarfélögum sé ekki nægilega ljós samkvæmt frumvarpinu og hefur áhyggjur af því hvernig óskráð sameignarfélög geti starfað í íslensku viðskiptaumhverfi. Samkvæmt frumvarpinu er einmitt ekki gert ráð fyrir óskráð sameignarfélög eigi í sjálfstæðum viðskiptum, hvað þá að þau verði skattlögð sjálfstætt.

Með svipuðum hætti og lög um tekjuskatt gera greinarmun á sameignarfélögum sem geta notið sjálfstæðrar skattaðildar og hinna sem ekki hafa öðlast sjálfstæði frá félagsmönnum gerir frumvarpið mun á skráðum og óskráðum sameignarfélögum, sjá nánar m.a. kafla 5.1.2. frumvarpsins. Gert er ráð fyrir að almenna reglan verði sú að einungis skráð félög njóti réttarlegs sjálfstæðis, þ.e. geti talist lögaðilar, sbr. 5. gr. frumvarpsins, og af þeim sökum verði einmitt gerðar auknar kröfur til skipulags þeirra og meðferð fjármuna, sbr. m.a. reglu 7. gr. um gerð skriflegs félagssamnings um þau og að skylt verði að halda eignum félagsins og félagsmanna aðskildum, sbr. 25. gr.

Þau félög sem hafa í hyggju að eiga í viðskiptum út á við og t.d. þurfa á kennitölu að halda myndu samkvæmt frumvarpinu skilyrðislaust þurfa að leita skráningar í firmaskrá samkvæmt ákvæðum 45. gr., sbr. 2. mgr. eða 5. mgr. Ef frumvarpið verður að lögum væri óheimilt að skrá sameignarfélag, sem ekki hefði áður verið skráð í firmaskrá samkvæmt ákvæðum VIII. kafla frumvarpsins, beint í fyrirtækjaskrá og veita því kennitölu. Sú framkvæmd sem virðist nú vera fyrir hendi í fyrirtækjaskrá að skrá þar svokölluð „rekstrarfélög” sem „sameignarfélög sem ekki eru skráð í firmaskrá” eða svokölluð “Önnur sameignarfélög (óskilgreind)”<sup>1</sup> væri því ekki lengur heimil og ætti að líða undir lok. Af þeim sökum ætti ekki að geta komið upp sú staða að óskráð sameignarfélög teldust skattskyld eins og virðist gert ráð fyrir að gæti gerst í umsögn Ríkisskattstjóra.

---

<sup>1</sup> Þessi “fyrirtækjaform” er að finna í yfirliti Hagstofunnar yfir fjölda skráðra fyrirtækja og félaga eftir rekstrarformi árin 2003 til 2006.

### 3. Ein sameignarfélagaskrá

Ríkisskattstjóri leggur til, eins og fleiri umsagnaraðilar, að mynduð verði ein miðlæg sameignar- og samlagsfélagaskrá og skráning þessara félaga færð frá sýslumönnum til ríkisskattstjóra. Góð rök eru fyrir því að sameignarfélög verði skráð á einum stað með sama hætti og önnur félagafarm og sjálfseignarstofnanir sem heildarlöggjöf hefur verið sett um. Eins og fram hefur komið af hálfu iðnaðar- og viðskiptaráðuneytisins á fundum nefndarinnar þá þykir það á hinn bóginn m.a. ekki tímabært nú í tengslum við setningu löggjafar um sameignarfélög að gera framangreindar breytingar m.a. með hliðsjón af því að þá þyrfti að huga sérstaklega að niðurfellingu firmalaga frá 1903 og nýrri löggjöf um firmu o.fl. en drög að slíku frumvarpi liggja fyrir hjá ráðuneytinu.

Við samningu frumvarpsins var við það miðað að ef og þegar mynduð yrði ein miðlæg sameignarfélagaskrá, með svipuðum hætti og t.d. hlutafélagaskrá, mætti með einföldum hætti breyta lögum um sameignarfélög þar sem "sameignarfélagaskrá" kæmi þá oftast í stað firmaskrár þar sem hún er nefnd í frumvarpinu eða t.d. "Ríkisskattstjóri skráir sameignarfélög í sameignarfélagaskrá" í stað sýslumanna þar sem það kemur fyrir.

### 4. Félagsslit þegar aðeins einn félagsmaður er eftir

Ríkisskattstjóri gerir athugasemdir við 2. mgr. 37. gr. frumvarpsins sem gerir ráð fyrir að svigrúm sé til að skráð sameignarfélag geti verið til allt að sex mánuði enda þótt aðeins sé eftir einn félagsmaður. Það sé eðlilegra að félaginu verði við þessar aðstæður skilyrðislaust slitið og það fellt af skrá. Eins og fram kemur í athugasemdum með ákvæðinu helgast þessi regla af því að gert er ráð fyrir að skráð sameignarfélög njóti réttarlegs sjálfstæðis og því þykir rétt að skapa svigrúm, t.d. við skyndilegt andlát félagsmanns, til að fá inn nýja félagsmenn án þess að slíta þurfi félaginu, sem e.t.v. er í umfangsmiklum rekstri og virkur þáttakandi í viðskiptalífinu. Reglan á sér sænska fyrirmynd eins og fram kemur í athugasemdunum.

### 5. Samlagsfélög

Ríkisskattstjóri telur fulla ástæðu til að taka samlagsfélög með í frumvarpið "þar sem eðlismunur þessara félagsforma er í reynd aðeins sá að einn eða fleiri félagsaðilar geta borið takmarkaða ábyrgð á skuldbindingum félagsins eða a.m.k. einn félagsaðili ber ótakmarkaða ábyrgð á skuldbindingum félagsins". Að öðru leyti sé "enginn lagatæknilegur mismunur á félögunum".

Hér á landi má í löggjöf sjá þess stað að samlagsfélagafarmið sé til og viðurkennt, sbr. lög nr. 42/1903, um verslunarskrár, firmu og prókúruumboð, sem kveður á skráningu þeirra í firmaskrá. Í 3. mgr. 9. gr. sem segir t.d.: „Firma samlagsfélags skal að minnsta kosti vera nafn eins félagsmanns, er hefir ótakmarkaða ábyrgð, með viðauka, sem bendir

á félagsskap, eða gefur til kynna, að félagið sé samlagshlutafélag, ef tillög samlagsmanna eru í hlutabréfum.” Þá er í 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga um tekjuskatt gert ráð fyrir að samlagsfélög geti með sama hætti og sameignarfélög átt val um það hvort þau eru sjálfstæðir skattaðilar eða ekki. Þá er einnig kveðið á um samlagsfélögum í lögum um ársreikninga og þannig gert ráð fyrir tilvist þeirra í viðskiptalífínu.

Nánar tiltekið er samlagsfélag félag þar sem einn eða fleiri félagsmenn bera samskonar ábyrgð og félagsmenn í sameignarfélagi, þ.e. ótakmarkaða, óskipta og beina ábyrgð á skuldbindingum félagsins á meðan einn eða fleiri félagsmenn (samlagsmenn) bera takmarkaða ábyrgð. Samlagsmaðurinn eða samlagsaðilinn getur t.d. verið hlutafélag eða einkahlutafélag sem jafnvel er í eigu félagsmannsins sem ber alla ábyrgðina.

Samlagsfélagsformið hentar t.d. vel samstarfi þar sem einn eða fleiri þátttakendur eiga að sjá um reksturinn en öðrum þátttakendum er fremur ætlað það hlutverk að vera “passífir” eða óvirkir þátttakendur, þ.e. taka einvörðungu þátt með fjárframlagi. Sem dæmi má nefna frumkvöðul sem hefur hug á að þróa og reka fjárfrekt verkefni í rekstrarformi þar sem hann nyti umtalsverðs sjálfræðis og sjálfstæðis með svipuðum hætti og ef um einkafyrirtæki eða sameignarfélag væri að ræða gæti séð sér hag í því að stofna samlagsfélag með þátttöku fjárfesta sem tækju þátt sem samlagsmenn.

Fjölgun samlagsfélaga undanfarið á sér þó e.t.v. aðrar skýringar en þær að menn séu að stofna þau utan um fjárfrek verkefni og skapa ramma fyrir þátttöku fjárfesta. Skýringin kann að vera sú að með lögum nr. 17/2003 var aflögð sú framkvæmd að veita einkafyrirtækjum sérstaka kennitölu. Ein leiðin fyrir einyrkja í atvinnustarfsemi til að öðlast sérstaka kennitölu um reksturinn og enn fremur mögulega sjálfstæða skattaðild án þess að þurfa að stofna t.d. til einkahlutafélags er þá að stofna samlagsfélag. Þar sem engar lagareglur gilda um stofnun samlagsfélaga og þar með engar kröfur t.d. gerðar um stofnfé eða lágmarksframlag samlagsmanna þá er þetta tiltölulega einfalt og þátttaka samlagsmannsins getur verið í algjöru lágmarki og jafnvel til málamynda. Þannig verður t.d. samlagsfélag stofnað með þeim einfalda hætti að kveða á um að framlag samlagsmannsins sé kr. 5000 og ábyrgð hans þar með takmörkuð við þá fjárhæð. Þá er heldur engin lagaskylda að inna af hendi framlag samlagsmannsins.

Fallast má á það með Ríkisskattstjóra að vel færi á því að löggjöf um samlagsfélög og sameignarfélög væri í sama lagabálkinum. Í nágrannalöndum okkar er löggjöf um þessi tvö félagaform iðulega í sama lagabálki eða lögbók. Þegar ákveðið var að semja frumvarp um sameignarfélög var þó niðurstaða viðskiptaráðuneytisins að a.m.k. í bili væri ekki sama þörf á löggjöf um samlagsfélög og sameignarfélög sem eru mun algengari.

Á það verður hins vegar ekki fallist með Ríkisskattstjóra að sameignarfélög og samlagsfélög séu svo eðlislík að enginn lagatæknilegur mismunur sé á þeim. Umræddur munur á sameignarfélögum og samlagsfélögum felur einmitt í sér slíkan eðlismun á þessum tveimur félagaformum að við setningu löggjafar um samlagsfélög væri nauðsynlegt að huga vel að lagatæknilegri útfærslu sérreglna sem hljóta að leiða af því að í umræddu félagaformi er tvær ólíkar gerðir félagsmanna og þar með tvenns konar félagsþátttöku að ræða. Hugsa þarf sérstaklega að ólíkri réttarstöðu ábyrgðarmannsins og

samlagsmanna, nánar tiltekið annars vegar réttarsambandi þeirri innbyrðis og réttarsambandi þeirra gagnvart félaginu hins vegar. Hér má nefna sérreglur um stofnfé eða framlag samlagsmanna, hækkun þess og lækkun, eignarhluta samlagsmanna, ólík stjórnunar- og fjárhagsréttindi ólíkra gerða félagsmanna og heimildir þeirra til forsvars, úrsögn þeirra og brottrekstur. Sú einfalda leið sem Ríkisskattstjóri leggur til, þ.e. að einstök ákvæði frumvarpsins gildi jafnframt um samlagsfélög og kveða á um skyldu til að kveða á um réttarsamband ólíkra félagsmanna í félagssamningi, sbr. breytingartillögu um 6. tl. 7. gr. frumvarpsins þykir því ekki til þess fallin að skýra verulega réttarstöðuna frá því sem nú er. Ef tekin verður ákvörðun um að setja heildarlöggjöf um samlagsfélög þykir heppilegra að huga vandlega að því hvernig löggjöf yrði best háttað um þetta félagaforn og m.a. skoða sérstaklega ástæður fjölgunar samlagsfélaga og um hvers konar rekstur þau hafa verið stofnuð undanfarið.

Enda þótt frumvarpið um sameignarfélög yrði lögfest nú án ákvæða um samlagsfélög væri hægur vandi síðar að taka upp ákvæði um samlagsfélög í lögin án þess að framsetning þeirra myndi raskast verulega. Setja mætti almenn viðbótarákvæði í I. og II. kaflai frumvarpsins um samlagsfélög, þ.á m. um félagssamninginn og ábyrgð samlagsmanna en að síðan sérstakan kafla um samlagsfélög í lok lagabálksins sem hefði að geyma sérreglur m.a. um:

- Stofnfé og hluti samlagsmanna. Taka þyrfti afstöðu til hvort setja eigi það skilyrði um skráð samlagsfélög að samlagsmenn inni af hendi tiltekið stofnfé og það sé með einhverjum bundið. Ákvæði um greiðslu framlags í öðru formi en reiðufé Einnig hvort kveða eigi á um lágmarkseignarhlut samlagsmanna, t.d. 10% af stofnfé og eignum félagsins, sbr. grein 3-1 í norsku lögum. Sjá einnig þýsku lögin 161. gr. þar sem aðeins kveðið á um að greina skuli fjárhæð framlags samlagsmanna. Samkvæmt norsku félagalögunum er lágmarksstofnfé samlagsmanna u.þ.b. íkr. 200.000
- Stjórnkerfi. Sé ekki kveðið nánar á um stjórnun félagsins í félagssamningi er litið svo á að hún sé í höndum ábyrgðarmannsins í samræmi við ótakmarkaða ábyrgð hans á skuldbindingum félagsins. Hins vegar er heimilt að kveða á um annað í félagssamningi, t.d. kjör stjórnar sem fari með rekstur félagsins. Ef sett yrði löggjöf um slf. væri rétt að setja meginreglur um stjórnunarheimildir ábyrgðarmannsins, t.d. heimildir hans til að koma fram f.h. félagið, stjórnun daglegs rekstrar, setu í stjórn, neitunarvald varðandi breytingar á samþykktum og öðrum mikilvægum ákvörðunum. Stjórnunarréttindi ábyrgðarmannsins eru að meginreglu til talin það rík að miðað er við að gegni hlutverki stjórnar sé hún ekki kosinn, svo og störfum framkvæmdastjóra, og riti firma, sbr. t.d. 160. gr. hlutafélagalaga um samlagshlutafélög. Á hinn bóginn er almennt miðað við að stjórnunarréttindi samlagsmanna séu talmörkuð eða engin, upplýsingaréttur þeirra sé t.d. takmarkaður og þeir njóti ekki heimildar til að koma fram f.h. félagsins
- Fjárhagsleg réttindi ólíkra félagsmanna, t.d. hlut í hagnaði og tapi, stöðu við slit, ólíkum heimildum til lántöku og úttekta, skilgreining eignarhlutfalla og meðferð hagnaðar og taps, hækkun og lækkun framlags/stofnfjár/hluta samlagsmanna
- Úrsögn og brottrekstur og slit. Útganga samlagsmanna er mun léttvægara en ábyrgðarmanna eða félagsmanna í sf.