

# *Mismunandi félagaform*

Febrúarráðstefna 2014

Friðgeir Sigurðsson, hdl.

# Umfjöllunarefni

*Mismunandi félagaform:*

*Einkahlutafélög (ehf.)*

*Hlutafélög (hf.)*

*Sameignarfélög (sf.)*

*Samlagsfélög (slf.)*

*Samlagshlutafélög (slhf.)*

*Úttekt úr félögum*

- *Lögleg*
- *Ólögleg*

# Samanburður á rekstrarformum (febr. 2014)

	Einkahlutafélög	Hlutafélög	Sameignarfélag	Samlagsfélag	Samlagshlutafélög
<b>Skammst.</b>	EHF.	HF.	SF.	SLF.	SLHF.
<b>Eigendur</b>	Einn eða fl.	A.m.k. tveir	A.m.k. tveir	A.m.k. einn með takmarkaða ábyrgð og a.m.k. einn með ótakmarkaða ábyrgð	A.m.k. einn ábyrgðaraðili og a.m.k. einn hluthafi
<b>Ábyrgð</b>	Takmörkuð með hlutafé	Takmörkuð með hlutafé	Bein, óskipt og ótakmörkuð	A.m.k. einn með takmarkaða ábyrgð og a.m.k. einn með ótakmarkaða ábyrgð	A.m.k. einn ábyrgðaraðili (bein, óskipt og ótakmörkuð ábyrgð) og a.m.k. einn hluthafi (takmörkuð ábyrgð)
<b>Skráning</b>	RSK	RSK	RSK	RSK	RSK
<b>Skr.kostn.</b>	130.500 kr.	256.000 kr.	89.000 kr.	89.000 kr.	256.000 kr.
<b>Hlutafé/stofnfé</b>	Lág. 500.000 kr.	Lág. 4.000.000 kr.	Ákveðið af félagsmönnum	Ákveðið af félagsmönnum	Lág. 4.000.000 kr.
<b>Stimpilgj.</b>	0%	0%*	2% af stofnfé (aldrei lægra en 100 kr.)	2% af stofnfé (aldrei lægra en 100 kr.)	0%*
<b>Sjálfst.skattsk.</b>	Já	Já	Val félagsmanna	Val félagsmanna	Val félagsmanna

# Samanburður á rekstrarformum (febr. 2014)

	Einkahlutafélög	Hlutafélög	Sameignarfélög	Samlagsfélög	Samlagshlutafélög
<b>Tekjuskattur</b>	20%	20%	36% (ef sjálfst. skattaðili)	36% (ef sjálfst. skattaðili)	20% (ef sjálfst. skattaðili)
<b>Formreglur</b>	Lög nr. 138/1994	Lög nr. 2/1995	Lög nr. 50/2007	Fáar lagareglur, sjá þó lög nr. 42/1903	Lög nr. 2/1995
<b>Ákvörðunartaka</b>	Hluthafa- og stjórnarfundir. Mögulega framkv.stjóri.	Hluthafa- og stjórnarfundir. Framkv.stjóri.	Félagsfundir. Mögulega stjórn og framkv.stjóri.	Félagsfundir. Mögulega stjórn og framkv.stjóri.	Hluthafa- og stjórnarfundir. Framkv.stjóri.
<b>Ársreikningar</b>	Já	Já	Já, ef í eigu lögaðila eða ef þau fara fram úr stærðarmörkum tvö ár í röð*	Já, ef í eigu lögaðila eða ef þau fara fram úr stærðarmörkum tvö ár í röð*	Já
<b>Skattframtöl</b>	Já	Já	Já (líka þó félagið sé ekki sjálfs. skattaðili)	Já (líka þó félagið sé ekki sjálfs. skattaðili)	Já (líka þó félagið sé ekki sjálfs. skattaðili)
<b>Bókhald</b>	Já	Já	Já	Já	Já

# Samanburður á rekstrarformum (febr. 2014)

	Einkahlutafélög	Hlutafélög	Sameignarfélög	Samlagsfélög	Samlagshlutafélög
<b>Úthlutun verðmæta til eigenda</b>	Arðgreiðslur, lækkun hlutafjár, úthlutun úr varasjóði. Almennt skattskyld.	Arðgreiðslur, lækkun hlutafjár, úthlutun úr varasjóði. Almennt skattskyld.	Frjáls og skattfrjálst ef félagið er sjálfstæður skattaðili.	Frjáls og skattfrjálst ef félagið er sjálfstæður skattaðili.	Arðgreiðslur, lækkun hlutafjár, úthlutun úr varasjóði. Skattskyld ef félagið er sjálfstæður skattaðili.
<b>Slit</b>	Skýrar reglur, Tilkynna til RSK / Skilanevnd/opinber skipti	Skýrar reglur, Tilkynna til RSK / Skilanevnd/opinber skipti	Tilkynnt til RSK. Fyrir þarf að liggja samkomulag eða byggja þarf á ákvæðum félagssamnings.	Tilkynnt til RSK. Fyrir þarf að liggja samkomulag eða byggja þarf á ákvæðum félagssamnings.	Skýrar reglur, Tilkynna til RSK / Skilanevnd/opinber skipti

# Úthlutun til eigenda – úr hf./ehf./slfh. (sjálfst.sk.)

## Arður

Einstaklingar	20%
Hf./Ehf./slfh.(skattsk.)	0% (9. tl. 31. gr.)
SF./Slf.	20%

## Söluhagnaður

Einstaklingar	20%
Hf./Ehf./slfh.(skattsk.)	0% (9.a. tl. 31. gr.)
SF./Slf.	36%

## Lækkun hlutafjár / slit

Einstaklingar	20%
Hf./Ehf./slfh.(skattsk.)	20%
SF./Slf.	20%

---

# Úthlutun til eigenda – úr sf. / slf. (sjálfs.sk.)

## Úttekt

Einstaklingar	0%
Hf./Ehf./slhfh.(skattsk.)	0%
SF./Slf.	0%

## Sala á eignarhlut

Einstaklingar	20%
Hf./Ehf./slhfh.(skattsk.)	20%
SF./Slf.	36%

## Slit

Einstaklingar	0%
Hf./Ehf./slhfh.(skattsk.)	0%
SF./Slf.	0%

---

# Úthlutun til eigenda – úr slfh. (ósjálfsst.sk.)

Reglurnar óljósar – virðist vera ágalli á löggjöfinni.

## Arður

- Ekki skattskyldur
- Líka “arður” í formi lækkunar á hlutafé

## Söluhagnaður

- Ekki verður betur sé en þetta sé skattskilt

---

# Ólögmat úttekt

## SF./Slf.

- Í raun ekkert sem heitir ólögmat úttekt
- Hafa ber í huga að til staðar er ótakmörkuð ábyrgð, annað hvort allra eigenda eða a.m.k. einhverra þeirra.

# Ólögmat úttekt

Hf. /Ehf./Slhf.(sjálfsst. sk.)

- Óheimil úttekt.
  - Arður umfram heimildir
  - Önnur úthlutun / lánveitingar

Hæstiréttur hefur  
kveðið upp úr með að  
endurgreiðsla lánsins  
skiptir engu

Meðhöndlað sem laun ef viðkomandi er starfsmaður

Meðhöndlað sem gjöf ef viðkomandi er ekki starfsmaður

Ef til sf. eða slf. þar sem einn sameigenda er hluthafi, stjórnarmaður eða starfsmaður félagsins sem úthlutar verðmætum skal úthlutunin teljast til tekna hjá honum sem laun.

# Ólögsmæt úttekt – Dómar og úrskurðir

## Ólögsmæt lánveiting – ólögsmæt arðsúthlutun

YSKN 125/2009

Kærandi, sem var framkvæmdastjóri og stjórnarmaður í Y ehf. og eigandi alls hlutafjár í félaginu, fékk greiðslur frá Y ehf. á árunum 2002, 2003 og 2004 sem tilgreindar voru sem lán í bókum félagsins. Í úrskurði yfirskattanefndar kom fram að umræddar greiðslur Y ehf. hefðu ekki verið heimilar að lögum sem lánveitingar til kæranda, enda þótti vafalaust að ekki væri um venjuleg viðskiptalán að ræða. Þá var ekki fallist á með kæranda að líta bæri á greiðslurnar sem venjulega arðsúthlutun, enda hefði lagaskilyrðum um úthlutun arðs ekki verið fullnægt. Í málinu hafði skattstjóri miðað við að umræddar úttektir teldust til skattskyldra tekna hjá kæranda sem laun í skattframtali hans árið 2003 en sem gjafir í skattframtölum árin 2004 og 2005 þar sem kærandi hefði aðeins fengið laun frá félaginu fyrsta árið. Yfirskattanefnd taldi að skýra yrði ákvæði 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 til samræmis við 2. mgr. 11. gr. sömu laga þannig að fyrrnefnda ákvæðið tæki til starfsmanns sem jafnframt væri hluthafi. Var fallist á með kæranda að fara bæri með úthlutunina sem launatekjur kæranda samkvæmt hinu fyrrnefnda lagaákvæði öll umrædd tekjuár burtséð frá því hvort kærandi hefði reiknað sér endurgjald vegna starfa í þágu Y ehf. Vegna athugasemda kæranda um endurgreiðslur var tekið fram að eftir breytingar á skattareglum um óheimilar lánveitingar til hluthafa og stjórnenda með lögum nr. 133/2001 væri ótvírætt að endurgreiðslur slíkra lána hefðu ekki þýðingu varðandi þá skattlagningu sem lögin mæltu fyrir um í þessum tilvikum, enda væru ákvæði laganna fortakslaus að því leyti. Í því sambandi gæti heldur ekki skipt máli af hvaða ástæðum endurgreiðslur færu fram eða með hvaða hætti, í tilviki kæranda með skuldajöfnuði á grundvelli arðsúthlutunar síðar. Kröfu kæranda um niðurfellingu 25% wálags var hafnað.

# Ólögmat úttekt – Dómar og úrskurðir

## Ólögmat lánveiting - Lán endurgreitt

### Hrd. 153/2012

Með úrskurði skattstjóra, sem staðfestur var af yfirskattanefnd, voru opinber gjöld S í skattframtölum árána 2006 og 2007 endurákvörðuð, með vísan til þess að fjárhæðir sem S hefði fengið að láni frá S ehf. bæri að skattleggja sem laun S samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. A. liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og 2. mgr. 11. gr. sömu laga, en óumdeilt var að lánveitingarnar voru í andstöðu við 73. og 79. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. S bar úrlausn skattyfirvalda undir dómstóla með höfðun máls gegn Í. Hæstiréttur vísaði meðal annars til þess að markmið fyrrgreindra lagaákvæða hefði verið að stemma stigu við ólögmati úthlutun fjár í formi láns úr félögum og að endurgreiðsla láns, á borð við þau er málið varðaði, hefði engin áhrif á skattskyldu. Ekki var fallist á það með S að skattlagningin bryti í bága við 65. og 72. gr. stjórnarskrárinnar, enda yrði að játa löggjafanum víðtækt vald til að ákveða hvaða atriði valdi skattskyldu. Var niðurstaða skattyfirvalda því staðfest og Í sýknað af kröfum S.

---

# Ólögmat úttekt – Dómar og úrskurðir

## Ólögmat lánveiting – viðskiptalán?

### Héraðsdómur Rkv. 5. maí 2011 – mál E-6736/2010

Með dómi héraðsdóms Reykjavíkur sem kveðinn var upp þann 5. maí 2011 var kröfum stefnenda um ómerkingu á úrskurðum skattstjóra Norðurlandsumdæmis eystra dags. 29. október og 8. desember 2008 og úrskurðum yfirskattanefndar nr. 101/2010 og 102/2010, hafnað.

Í málinu var deilt um hvort skattleggja ætti sem laun hjá eiganda einkahlutafélagsins lán sem félagið veitti eigandanum í tengslum við kaup á bifreið í eigu félagsins. Stefnendur vísuðu til þess að umrædd viðskipti milli félagsins og eiganda hans hafi verið með eðlilegum hætti og að ekki hafi verið um óheimila lánveitingu að ræða.

Í dómsniðurstöðu kemur fram að stefnendur hafi ekki sýnt fram á að bifreiðaviðskipti þau sem málið snerist um væru í samræmi við það sem gerðist á milli ótengdra aðila. Jafnframt kemur fram að viðskiptin hafi ekki verið hluti af reglulegri starfsemi einkahlutafélagsins. Ekki væri þannig um efnislega annmarka á úrskurðum skattstjóra og var íslenska ríkið sýknað.

# Ólögmæt úttekt – Dómar og úrskurðir

## Nýr ársreikningur – hlutdeildaraðferð

### YSKN 449/2012

„Eins og fram er komið verður ekki séð að skylt hafi verið að beita hlutdeildaraðferð við gerð ársreikninga K ehf. fyrir rekstrarárin 2006 og 2007. Þá bera gögn málsins, m.a. skattframtöl félagsins, með sér að félagið valdi að nota ekki þá reikningsskilaaðferð. Samkvæmt þessu og gögnum málsins að öðru leyti þykir liggja ljóst fyrir að ekki hafi verið til að dreifa öðrum reikningsskilum K ehf. fyrir rekstrarárið 2006, sem gætu hafa verið grundvöllur arðsákvörðunar á árinu 2007, en þeim ársreikningi félagsins sem fylgdi skattframtali þess árið 2007 og gerð er grein fyrir að framan. Samkvæmt honum nam óráðstafað eigið fé 1.573.319 kr. í árslok 2006, svo sem fyrr greinir. Hvað sem líður möguleikum K ehf. til greiðslu frekari arðs á árinu 2007 en sem nam þeirri fjárhæð, með tilliti til ákvæða 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994, hefði arðsákvörðun bygggt á reikningsskilum samkvæmt hlutdeildaraðferð rekstrarárið 2006, verður ekki fram hjá því litið að það var ekki gert. Að svo vöxnu verður að álykta að hin umdeilda greiðsla til kæranda að fjárhæð 31.187.341 kr. á árinu 2007 hafi ekki farið fram sem lögmæt úthlutun af fjármunum K ehf., sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994. Verður því að taka undir það með ríkisskattstjóra að um hafi verið að ræða slíka afhendingu verðmæta sem um ræðir í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og sem telja bar kæranda til tekna sem laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. sömu laga. Samkvæmt þessu er kröfu kæranda um niðurfellingu breytinga ríkisskattstjóra hafnað.“

# Ólögsmæt úttekt – Dómar og úrskurðir

## Duldar arðgreiðslur – aðrar úttektir

### YSKN 124/2007

Kærendur, sem voru ráðandi hluthafar í einkahlutafélaginu X, seldu félaginu bifreið við verði sem var umtalsvert hærra en sem nam kaupverði bifreiðarinnar í hendi kæranda af bifreiðaumboði rúmum tveimur árum áður. Talið var að söluverð bifreiðarinnar hefði verið óeðlilega hátt í skilningi 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Sú ákvörðun skattstjóra að færa kærendum mismun söluverðs bifreiðarinnar annars vegar og matsverðs hins vegar til skattskyldra tekna á grundvelli 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 sem launagreiðslur samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr., sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga stóð því óhögguð, enda þótti ekki verða fundið að viðmiðunum skattstjóra við ákvörðun matsverðs.

# Ólögsmæt úttekt – Dómar og úrskurðir

## Hrd. 13. febrúar 2014

[...] Með úrskurðinum hafði ríkisskattstjóri endurákvæðað áður álögð opinber gjöld K fyrrgreind gjaldár á þeim grundvelli að K hefði borið að færa tvær greiðslur, sem hann hafði fengið frá K ehf., til tekna sem **laun**. Þá beitti ríkisskattstjóri álagi við endurálagninguna, þar sem vantaldar tekjur teldust stórfelldur annmarki á skattskilum K. Hæstiréttur taldi að úthlutun fjármuna úr K ehf. til K hefði ekki verið á grundvelli 73. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Þá hefði heldur ekki verið um að ræða úthlutun arðs af hagnaði samkvæmt 74. gr. sömu laga, enda hefði hagnaður síðasta árs ekki verið til staðar né heldur yfirfærður hagnaður fyrri ára. Við úrlausn um hvort úthlutun fjármunanna úr K ehf. hefði verið gerð úr frjálsum sjóði félagsins samkvæmt heimild í 74. gr. laga nr. 138/1994 var litið til þess að enginn slíkur sjóður hefði verið skilgreindur í ársreikningi félagsins og að ekki yrði ráðið af gögnum málsins að tekin hefði verið með formlegum hætti ákvörðun um úthlutun arðs úr því samkvæmt 76. gr. sömu laga. Þá var vísað til þess að samkvæmt 74. gr. laganna mynduðust frjálsir sjóðir af rekstrarhagnaði fyrri ára eða niðurfærslu hlutafjár og gæti gangvirðisreikningur félagsins, sem K bar fyrir sig í þessu samhengi, ekki talist frjáls sjóður í merkingu lagaákvæðisins. Þá var litið til þess að hvorki lög nr. 138/1994 né lög nr. 3/2006 gerðu ráð fyrir tilvist fyrirframgreidds arðs úr einkahlutafélögum. Loks voru ákvæði í lánssamningi K ehf. og G hf. ekki talinn lögmætur grundvöllur úthlutunar arðs úr K ehf. nema fullnægt væri skilyrðum laga í þeim efnum. Var íslenska ríkið því sýknað af kröfum K.

---

*Takk fyrir!*

Friðgeir Sigurðsson

[fridgeir.sigurdsson@is.pwc.com](mailto:fridgeir.sigurdsson@is.pwc.com)

5505366 / 8405366