

Réttarumhverfi félagasamtaka á Íslandi¹

Hrafn Bragason, fv. hæstaréttardómari og Ómar H Kristmundsson, prófessor í Stjórnmálafræðideild Háskóla Íslands

Útdráttur

Þrátt fyrir fjölda félagasamtaka og þýðingarmikið samfélagslegt hlutverk þeirra eru ekki í gildi heildarlög á Íslandi um starfsemi þeirra eins og um flest önnur félagiform. Í greininni er fjallað um þær reglur sem þó gilda um starfsemi félagasamtaka eða almennra féлага eins og þau eru nefnd í félagarétti. Auk skilgreiningar á félagiforminu er þeim reglum lýst sem gilda um stofnun þeirra, félagsaðild, skipulag, ábyrgð og skuldbindingar. Einnig er rætt um þá regluumgjörð sem gildir um tekjuöflun félagasamtaka, atvinnustarfsemi, skattlagningu og fjárveitingar frá hinu opinbera. Gerður er samanburður á félagasamtökum og sjálfseignarstofnunum sem starfa á sambærilegum vettvangi.

Efnisorð: Félagasamtök, almenn félög, sjálfseignarstofnanir, alþjóðleg flokkunarkerfi.

Abstract

Despite a high number of non-profit organizations and their important social function a comprehensive legislation on their activities does not exist in Iceland, as is the case for most other operating entities. In the article existing rules on non-profit activities in Iceland are analyzed. In addition, the entity, non-profit organizations, is defined, and rules on their establishment, member participation, organization, accountability and obligations are described. The analysis will also focus on current regulation on fundraising, business activities, taxation and income from the government. A comparison of non-profit organizations and foundations is performed.

Keywords: Non-profit organizations, foundations, international classification of non-profit organizations.

Alþjóðlegur samanburður sýnir að misjafnt er hvort um félagasamtök gildi sérstök heildarlög. Í Bretlandi og á Írlandi gilda umfangsmikil lög um almannaheillasamtök (sjá Charities Act 2006 og Charities Act 2009). Einnig er slík lög að finna í Finnlandi (Foreningslag 1989) og Danmörku (félög af tiltekinni gerð og stærð, Fondsloven 1992) en ekki í Noregi og Svíþjóð. Á Íslandi hafa ekki verið sett heildarlög um félagasamtök, eins og um flest önnur félagiform, þrátt fyrir mikinn fjölda þeirra og mikilvægt samfélagsleg hlutverk. Félagasamtök eru annað algengasta félagiform á Íslandi á eftir einkahlutafélögum (Félags- og tryggingamálaráðuneytið, 2010, 13).



Þar sem ekki eru í gildi heildarlög um félagasamtök á Íslandi ríkir nokkur óvissa um réttarstöðu þeirra þótt margvísleg lög og reglur geti átt við slík félög sem önnur. Hér er fjallað um þær reglur, skráðar sem óskráðar, sem gilda um starfsemi félagasamtaka. Við skoðun á núverandi réttarumhverfi eru hafðir til hliðsjónar þeir efnisþættir sem er að finna í skilgreiningu í handbók Sameinuðu þjóðanna um flokkunarkerfi ófjárhagslegra félaga og fjallað er um í kaflanum hér að neðan. Þessir efnisþættir eru sambærilegir og fram koma í greiningu Salamon og Flaherty (1996) og Brody (2006) á ófjárhagslegum félögum.

Skilgreiningar og flokkun

Ekki er að finna í gildandi lögum skilgreiningu á hugtakinu „félagasamtök“. Hugtakið er að þó að finna í 44 lögum, í fjórum þeirra í samsetningunni „frjáls félagasamtök“. Þessi lög lúta ekki að félagiforminu sjálfu heldur að þeim málaflokkum sem starf félagasamtaka beinist að (þ.m.t. íþróttalög nr. 64/1998, lög nr. 44/1999 um náttúruvernd, lög nr. 59/1992 um málefni fatlaðs fólks, lög nr. 125/1999 um málefni aldraðra, æskulýðslög nr. 70/2007, lög nr. 82/2008 um almannavarnir og barnaverndarlög nr. 80/2002). Í sumum þessara laga er að finna heimildir fyrir stjórnvöld að semja við félagasamtök um að veita lögbundna opinbera þjónustu. Finna má ákvæði um skyldu hins opinbera að hafa samráð um stefnumótun og meiri háttar ákvarðanatöku í viðkomandi málaflokki. Í lögum er einnig vísað til félagasamtaka þegar gildissvið þeirra er skilgreint. Þannig er kveðið á um að ákvæði laga nr. 46/1980 um aðbúnað, hollustuhætti og öryggi á vinnustöðum gildi m.a. um félagasamtök eins og aðra einkaaðila. Einnig er getið um hugtakið í lögum sem kveða á um sérstök hlunnindi félagasamtaka, svo sem vegna fjársafnana (lög nr. 59/1972 um getraunir, lög nr. 73/1994 um söfnunarkassa). Í skattalögum er ekki notast við hugtakið þegar kveðið er á um skattaleg hlunnindi. Þannig er tilgreint í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt (4.tl. 4.gr.) að lögaðilar, sem verji hagnaði sínum einungis til almenningsheilla og hafi það að einasta markmiði sínu, greiði ekki tekjuskatt. Í lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988 (5. mgr. 2. gr.) segir að góðgerðastarfsemi sé undanþegin skattskyldu, enda renni hagnaður af henni að öllu leyti til líknarmála.

Í opinberum gögnum virðist algengt að hugtakið „félagasamtök“ séu á ensku þýdd sem „non-governmental organization“ (sjá gagnabanka Þýðingarmiðstöðvar utanríkisráðuneytisins: <http://www.hugtakaafn.utn.stjr.is>). Enska hugtakið er eitt af fjölmörgum öðrum sem notuð eru sem samheiti þeirra ófjárhagslegu félaga (e. non profit organizations) sem að formi, markmiði og viðfangsefnum eru aðskilin frá hinu opinbera og aðilum í atvinnustarfsemi sem rekin er með hagnaðarvon í huga („markaðarins“). Hér má nefna hugtökin ófjárhagslegi geirinn (e. non-profit sector), þriðji geirinn (e. third sector), sjálfboðaliðageirinn (e. voluntary sector) og góðgerða- og líknarfélög (e. charities, philanthropies, public benefit organizations). Einnig geta hér fallið undir hugtök sem er ætlað að lýsa viðskiptastarfsemi sem hefur félagsleg markmið að leiðarljósi (e. social enterprise, social business). Hin hagrænu áhrif þessarar starfsemi er felld undir hugtakið félagshagkerfið (e. social economy).

Í félagarétti á Íslandi er litið á félagasamtök sem almenn félög. Þessi félög hafa

verið skilgreind sem félög sem í aðalatriðum keppa ekki að fjárhagslegum ávinningi hvorki með starfsemi sinni né samkvæmt markmiði sínu (Áslaug Björgvinsdóttir, 2008, 49). Félagasamtök eru því einnig nefnd ófjárhagsleg félög í mótsetningu við fjárhagsleg. Þau síðarnefndu eru flest bundin í lögum. Þau helstu eru lög nr. 138/1994 um einkahlutafélög með síðari breytingum, lög nr. 2/1995 um hlutafélög með síðari breytingum, lög nr. 50/2007 um sameignarfélög og lög nr. 22/1991 um samvinnufélög með síðari breytingum.

Til viðbótar félagasamtökum eða almennum félögum hafa sjálfseignarstofnanir (einnig nefndar sjóðir) að jafnaði einnig ófjárhagsleg markmið. Um þær gilda lög nr. 19/1988 um sjóði og stofnanir sem starfa samkvæmt staðfestri skipulagsskrá, sbr. lög nr. 143/2006 og lög nr. 33/1999 um sjálfseignarstofnanir sem stunda atvinnurekstur. Sjálfseignarstofnanir verða til við það að reiðufé eða önnur fjárverðmæti eru afhent óafturkallanlega með erfðaskrá, gjöf eða öðrum gerningi til ráðstöfunar í þágu sérgreinds markmiðs (2.gr. laga nr. 33/1999). Eins og fram kemur síðar í greininni er algengt að skil á milli félagasamtaka og sjálfseignarstofnana séu í reynd óljós.

Í handbók Sameinuðu þjóðanna um flokkunarkerfi ófjárhagslegra félaga innan alþjóðlegra þjóðhagsreikningakerfa (United Nations, 2003) er að finna viðurkennda skilgreiningu á hugtakinu. Hún byggir á flokkunarkerfi Johns Hopkins University Center for Civil Society Studies (International Classification of Nonprofit Organizations: ICNPO). *Skv. handbókinni byggir ófjárhagslegt félag á frjálstri aðild, er formleg skipulagsbeild sem stjórnar málum sínum sjálf, getur ekki skv. hefð eða lögum úthlutað tekjuafgangi til þeirra sem eiga eða stýra henni og er aðskilin frá hinu opinbera* (2003, 16). Hér að neðan er fjallað nánar um einstaka þætti þessarar skilgreiningar.

- *Félagið byggir á frjálstri félagsaðild og að einhverju leyti á framlagi sjálfbodaliða.* Þetta felur í sér að félagsaðild er ekki skyldubundin, hvorki þátttaka í störfum félagsins, greiðsla félagsgjalda eða annarra framlaga. Þetta einkenni vísar til félagafrælsisákvæðis íslensku stjórnarskrárinnar (2. mgr. 74. gr. stjkskr). Félag þarf að byggja að einhverju leyti á framlagi sjálfbodaliða, í stjórnun eða við vinnu verkefna. Nægjanlegt er að sjálfbodaliðar séu í stjórn félags en verkefni séu að öðru leyti unnin af launuðum starfsmönnum.
- *Með formlegri skipulagsbeild er átt við starfseiningu með skilgreint markmið og sérstakt stjórnskipulag sem kveðið er á um í reglum um félagið (félagssamningi, samþykktum, lögum) og starfar í samræmi við tiltekin gildi (Ómar H. Kristmundsson, 2008, 80).* Utan þessarar skilgreiningar fellur þá t.d. óformlegur félagsskapur sem vinnur að tímabundnum verkefnum, svo sem einstökum fjársöfnunum. Félag er ein afmörkuð skipulagsheild ef um það gilda sérstakar samþykktir, er að mestu með sjálfstæðan rekstur og markaðan tekjustofn (United Nations, 2003, 29).
- *Félagið er að mestu stjórnunarlega og rekstrarlega sjálfstætt.* Mælikvarði á sjálfstæði félags felst í því hvort það geti upp á eigin spýtur gert grundvallarbreytingar á starfseminni svo sem breytt samþykktum eða stjórnskipulagi eða tekið meiri háttar ákvarðanir um notkun á fjármunum þess. Ef aðildarfélag landssamtaka

hefur t.d. ekki heimild til að ráðstafa fjármunum sínum án samráðs við stjórn eða skrifstofu heildarsamtaka telst það ekki uppfylla þetta skilyrði.

- *Ófjárbagsleg markmið* fela í sér að félag hefur ekki hagnað að meginmarkmiði. Félagasamtök geta eigi að síður skilað tekjuafgangi en hann þarf að nota í þágu markmiða félags en má ekki renna til ekki til stofnenda, stjórnar eða meðlima þess. Skilyrði fyrir sérstökum skattaávilnunum eða öðrum hlunnindum skv. lögum felst venjulega í því skilyrði að félagi sé óheimilt að úthluta hagnaði (e. non-distribution constraint). Það þarf ekki að fara gegn þessari reglu þótt tekjuafgangur sé notaður til stofnunar eða eflingar varasjóðs eða til fjárfestinga ef tilgangur er að tryggja betur rekstraröryggi félagsins. Félag getur þrátt fyrir ófjárbagsleg markmið stundað atvinnustarfsemi, haft verulegar tekjur af sölu á vörum og þjónustu sem varða miklu fyrir afkomu félagsins.
- *Félag er aðskilið frá hinu opinbera*. Það getur þó verið í margháttuðu samstarfi við opinbera aðila, svo sem vegna sameiginlegrar stefnumótunarvinnu eða þegar hinir síðarnefndu ákveða að styðja við félagasamtök með skattaávilnunum, með því að veita þeim sérstakar heimildir til fjáraflana eða með beinum fjárframlögum svo sem í formi styrkja eða þjónustusamninga.

Félagasamtök eru skv. handbók Sameinuðu þjóðanna flokkuð í eftirfarandi flokka eftir viðfangsefnum. Eins og áður segir byggir flokkunin á ICNPO flokkunarkerfinu:

- Lista- og menningarfélög, frístunda- og íþróttafélög
- Félög sem starfrækja menntastofnanir og félög í rannsóknar- og þróunarverkefnum
- Félög sem reka heilbrigðisstofnanir, hjúkrunarheimili og endurhæfingarstöðvar
- Félög sem sinna félagsþjónustu og veita fjárhagslegan stuðning, sinna neyðar- og björgunarstarfi
- Félög í umhverfis- og dýravernd
- Byggingafélög, félög í fasteignasölu, vinnumiðlun og starfsþróun
- Félagasamtök sem veita lögfræðilega ráðgjöf, hagsmunasamtök og stjórnmála-hreyfingar
- Líknar-, góðgerða- og sjálfbodaðifélög
- Alþjóðahreyfingar
- Trúfélög
- Félög innan atvinnulífsins, fag- og stéttarfélög
- Önnur félög sem ekki falla innan ofangreindra flokka

Ofangreind flokkun á sér samsvörun í gildandi atvinnugreinaflokkun Hagstofu Íslands (ÍSAT) (sjá Steinunn Hrafnadóttir, 2008, 30-31).

Hjá fyrirtækjaskrá Ríkisskattstjóra og Hagstofu Íslands eru rekstraraðilar flokkaðir eftir félagsformum. Í því flokkunarkerfi eru félagasamtök sett í þrjá flokka, félagasamtök (N1), áhugamannafélög (N2) og önnur félagasamtök/áhugamannafélög (NX). Í tölfræði eru langflest félagasamtök felld undir N1.

Stofnun félaga og frjáls félagsaðild

Það er eitt af einkennum lýðræðisríkja að þegnum þeirra er frjálst að stofna og starfrækja félög á meðan tilgangurinn er löglegur. Það er ekki síst Norðurlöndin sem hafa lagt áherslu á þennan rétt þegnanna. Það endurspeglast glögggt í því að hann er varinn í stjórnarskrá þeirra allra. Kveðið er á um félagafrelsi í 74. gr. íslensku stjórnarskrárinnar. Skv. 1.mgr. þeirrar greinar eiga menn rétt á að stofna félög í sérhverjum löglegum tilgangi, þar með talin stjórnsmálafélög og stéttarfélög, án þess að sækja um leyfi til þess. Áhersla er lögð á stjórnsmálafélög og stéttarfélög í greininni, þar sem stjórnarskrárgjafinn telur slíkum félögum sérstök hættu búin frá stjórnvöldum og hvor tveggja félögin hafa mikla þýðingu fyrir lýðræðislega stjórnarhætti. Samkvæmt 2. mgr. 11. gr. laga nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu er þó heimilt að takmarka félagafrelsi manna með lögum, svo sem í þágu þjóðaröryggis, landvarna eða almannaheilla.

Þrátt fyrir nær óheft frelsi til þess að stofna félög er unnt að setja almennar reglur í lög um öll félög og þannig formbinda þau. Lögin mega þó ekki þrengja að stofnun og starfrækslu félaga nema með málefnalegum hætti.

Eins og áður segir er það skilyrði að félög séu stofnuð í löglegum tilgang, m.ö.o. þau verða ekki stofnuð til þess að reka starfsemi sem er bönnuð að lögum. Þau yrðu samt stofnuð til þess að vinna að því að lögleyfa bannaða starfsemi en ekki til þess að stunda hana, jafnvel þótt flestum þætti hvort tveggja siðferðislega ámælisvert. Ástæðan er sú að skýra verður félagafrelsisákvæðið með hliðsjón af tjáningar- og skoðanafrelsi sem varið er af 1. mgr. 73. gr. stjórnarskrárinnar. Þannig má halda uppi áróðri fyrir því að leyfa það sem bannað er. Stjórnvöldum er einnig óheimilt að leysa upp félag þótt þau telji tilgang þess ólögmetan nema til bráðabirgða en þá verða þau að höfða mál á hendur félaginu fyrir dómi.

Það getur reynt erfitt að sanna að tilgangur félagsins sé ólögmetur þó svo að starfræksla þess virðist brjóta gegn lögum. Félagið gæti verið dæmt fyrir brot á refsíákvæðum vegna starfrækslu sinnar án þess að tilgangur þess væri metinn ólögmetur. Ef mál er höfðað til slita á félagi vegna refsiverðrar háttsemi félagsins eða forsvarsmanna þess fer um málið að hætti laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála. Annars getur sá sem talinn er hafa af því lögmetna hagsmuni höfðað einkamál til slita á félagi, samkvæmt lögum nr. 91/1991 um meðferð einkamála, óháð því hvort stjórnvöld eða einkaaðili á í hlut (Björg Thorarensen, 2008, 412–414).

Unnt er að stofna félagasamtök án formlegrar skráningar. Þó skulu félög, sem stunda atvinnurekur eða hafa með höndum eignaumsýslu, tilkynna sig til skráningar í fyrirtækjaskrá Ríkisskattstjóra sem starfrækt er skv. lögum nr. 17/2003. Félagasamtök, sem ekki stunda atvinnurekstur, þurfa eigi að síður að skrá sig til að fá gefna kennitölu sem er forsenda þess að þau geti stofnað viðskiptareikning og átt fjármálaleg samskipti. Líklegt er að fjármálastofnanir, svo og önnur viðskiptafyrirtæki, sem skipta við félaga-samtök, geri þær kröfur fyrir lánsviðskiptum að félagasamtök séu skráð í fyrirtækjaskrá.

Stjórnskipulag og rekstur

Stjórnskipulag félagasamtaka er ákvarðað í samþykktum þess (félagssamningi) og er ekki háð lagafyrirmælum með sama hætti og gildir um lögbundin félagaform. Í þeim

er venjulega ákvæði um hlutverk og starfshætti stjórnar, kosningu hennar og annarra stjórnunareininga félagsins, verkaskiptingu milli stjórnar og framkvæmdastjóra og annarra launaðra starfsmanna ef um þá er að ræða o.s.frv. Mismunandi er eftir gerð og markmiðum félagsins hvernig stjórnskipulagi og verkaskiptingu er háttað og hversu formleg sú skipting er (sjá Ómar H. Kristmundsson, 2008). Meðal félagasamtaka með umfangsmikinn rekstur og þjónustu er oft stærstur hluti verkefna í höndum launaðra starfsmanna í umboði stjórnar en verkefni að miklu leyti í höndum stjórnar og/eða annarra sjálfboðaliða hjá fámennum sjálfshjálparsamtökum.

Skyldur stjórnenda, svo sem framkvæmdastjóra félags, eru bæði skráðar og óskráðar. Þeim ber augljóslega að gæta hagsmuna þeirra sem félagasamtökunum er ætlað að þjóna. Þeim ber að sýna félaginu trúnað og mega ekki nota stöðu sína sjálfum sér til framdráttar. Þeir verða að gæta rétttra laga, samþykka félagsins og markmiðs þess. Stjórnendur þurfa að sýna aðgát í rekstri, sinna eftirliti með starfsemi félagsins og bregðast við ef þurfa þykir. Sjá hér til samanburðar IV., V. og VI. kafla laga nr. 33/1999 um sjálfseignarstofnanir, sem stunda atvinnurekstur, og VII. kafla sömu laga um skaðabótaskyldu stjórnenda valdi þeir sjálfseignarstofnuninni skaða af ásetningi eða gáleysi. Þótt reglur um félagasamtök séu ekki lögbundnar má búast við að svipuð sjónarmið yrðu talin eiga við um þau að þessu leyti, samkvæmt almennu skaðabótareglunni.

Á Norðurlöndunum og í ríkjum þar sem gildir svokallað „civil law“ kerfi verður það venjulega ráðið af lögum hver geti kuldbundið félög, sjóði og stofnanir og enn fremur hvernig er háttað ábyrgð á þeim kuldbindingum félags sem réttilega er til stofnað. Hafi þau verið kuldbundin af réttum aðila um efni, sem er innan lögmæts tilgangs þeirra og með réttum hætti, eru það starfseiningar sjálfar sem bera ábyrgð á kuldbindingunum. Stjórnendur félagsins og stofnananna bera þá venjulega ekki ábyrgð á kuldbindingunum en um ábyrgð almennra félagsmanna fer þá samkvæmt því félagsformi sem um ræðir.

Erfiðara getur verið að greina hvar ábyrgð innan ólögbundinna félaga liggur. Hafi enginn félagssamningur verið gerður og félagið þá í raun óformbundið mundi það fara eftir almennum reglum um umboð hvort sá sem kemur fram fyrir hönd þessa óformbundna félagsskapar geti kuldbundið hann. Hann yrði einn bundinn gagnvart viðsemjanda en verið getur að aðrir félagsmenn séu hins vegar kuldbundnir gagnvart honum hver að sínum hluta.

Ef félagasamningur hefur verið gerður fer það eftir honum hver getur kuldbundið félag. Félagasamtök hafa oft ekki annan grunnstofn en félagsgjöld og eignir falla venjulega ekki til félagsmanna við félagslit (sjá til hliðsjónar H. 1997, 841). Eðlilegast er að um ábyrgð félagsmanna fari með sama hætti. Félagmenn bera þannig almennt ekki ábyrgð á kuldbindingum formbundins félags nema með félagsgjöldum sínum. Sama mundi gilda um stjórnarmenn og aðra þá sem heimild hafa til að kuldbinda slík félög eða félagasamtök fari kuldbinding þeirra ekki út fyrir tilgang félagsins og/eða samþykktir félags eða stjórnarfunda.

Í 1. mgr. 16. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála kemur fram að aðili dómsmáls geti hver sá verið, einstaklingur, félag eða stofnun, sem getur átt réttindi eða borið skyldur að landslögum. Dómstólar hafa vald til að dæma mál allra þeirra sem

geta verið aðilar nema undantekningar séu gerðar í lögum eða samkvæmt þjóðarrétti. Félagasamtök með samþykktir og formlegt stjórnskipulag ættu þannig að geta orðið aðilar að dómsmáli. Félagið þarf ekki að vera skráð í fyrirtækjaskrá til þess. Hins vegar verða óskipulögð samtök ekki aðilar að dómsmáli og yrði því að höfða mál á hendur einstaklingum. Samkvæmt 4. mgr. 17. gr. sömu laga eru það stjórnendur félaga, einn eða fleiri í sameiningu, sem verða fyrirsvarsmenn forbundins félags í dómsmáli.

Þó að félagasamtök eigi samkvæmt samþykktum sínum eingöngu að starfa að ófjárhagslegu markmiði verða þau að geta greitt laun til starfsfólks og útlagðan kostnað þess og stjórnarmanna. Eðlilegt er að laun séu ákveðin eftir því sem almennt gerist á markaði eftir eðli og umfangi starfanna, fríðindi séu miðuð við þarfir félagsins, stjórnarlausn séu takmörkuð og miðuð við fundarsókn, séu þau á annað borð greidd (sjá hér til samanburðar 20. og 34. gr. laga nr. 33/1999 um sjálfseignarstofnanir sem stunda atvinnurekstur). Athuga verður að félagasamtök eru mjög mismunandi. Það getur verið eðlilegt að greiða stjórnarlausn í stéttarfélagi þótt svo væri ekki í líknarfélagi. Í þessu sambandi yrði litið til þess að starfsframlög til líknarfélaga, önnur en starfsfólks, eru venjulega sjálfboðastörf.

Almennar reglur um hugsmunaárekstur takmarka hvað starfsmönnum og stjórn leyfist að gera. Bannað væri til dæmis að lána peninga og önnur verðmæti til einkaaðila, að gangast í ábyrgðir, nota greiðslukort félagsins til einkaneyslu, nýta húsnæði til einkanota og vera í viðskiptum við fyrirtæki stjórnarmedlima (sjá til samanburðar 34. gr. laga nr. 33/1999 um sjálfseignarstofnanir). Hér kemur einnig til skoðunar að hið opinbera veitir oft veruleg framlög, beint eða óbeint til þessara félaga, og því óeðlilegt að stjórn og starfsmönnum þeirra leyfist annað og meira en almennt tíðkast hjá opinberum stofnunum. Í almennum hegningarlögum eru ákvæði sem á getur reynt fari starfsmenn eða stjórnarmenn út fyrir heimildir sínar. Í sérlögum, svo sem skattalögum og bókhaldslögum, getur einnig verið að finna refsilagaákvæði sem reynt getur á í slíkum tilfellum (sjá einnig 43. gr. laga um sjálfseignarstofnanir).

Skattlagning

Ekkert í íslenskum rétti bannar að skipuleggja félagasamtök utan um rekstur, þótt ætlunin sé að skipta hagnaði á milli félagsmanna. Hins vegar eru önnur félagafarm heppilegri í því skyni og þá sérstaklega samvinnufélög sem uppfylla sömu skilyrði um breytilega félagatölu og óheftan aðgang allra sem uppfylla almenn skilyrði félagsins. Ábyrgð félagsmanna er þar skýr og meira í takt við þá áhættu sem oft getur fylgt rekstri félags sem svo frjálst er í uppbyggingu.

Ýmsar ástæður hafa verið færðar fram til stuðnings skattfríðindum þessa félagafarms. Ein rökin eru að þau vinni störf sem styrki ýmis þjóðfélagsgildi sem stjórnvöld vilji hefja til virðingar eða vilji að minnsta kosti ekki vinna gegn. Því er til dæmis oft haldið á lofti að slík félög styrki lýðræðishugsjónir, sjálfboðastörf og fjölbreytni í þjóðfélaginu. Þá hafa sérstök skattfríðindi þessara félaga verið rökstudd með því að þau létti af ríkisstjórnnum ýmsum þeim skyldum sem annars myndu falla á þær. Þannig sjái þau um ýmsa almannapjónustu sem þjóðfélaginu sé nauðsynleg, sérstaklega á sviði heilsugæslu, félagsþjónustu og mennta, sem ekki megi búast við að þau félög leysi sem

stefni að peningalegum hagnaði þátttakenda sinna. Loks eru einnig nefndar ýmsar tæknilegar forsendur þessu til styrktar.

Á móti þessu má auðvitað færa aðrar ástæður, til dæmis að nauðsynlegt sé að skattleggja öll félagaförm með sama hætti svo jafnræðis sé gætt. Annars geti verið hætta á misnotkun og að ýmis rekstur, sem annars yrði skipulagður í öðru félagaförmi, veldi ákveðið félagaförm í því skyni til þess að koma sér undan sköttum.

Skipta má hugsanlegum skattfríðindum félagasamtaka í tvo ólíka þætti. Annars vegar skattfrelsi félagsins sjálfs og hins vegar skattfrelsi gjafa eða styrkja til slíks félags frá einstaklingum, öðrum félögum og stofnunum (sjá nánar Salamon and Flaherty, 1996, 16–22).

Félagasamtök eins og þau eru skilgreind hér að framan greiða ekki skatt af tekjum skv. 2. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt með áorðnum breytingum. Samkvæmt ákvæðinu njóta þessarar undanþágu almenn félög, sjóðir og stofnanir, þar með taldar sjálfseignarstofnanir, sem ekki reka atvinnustarfsemi og einnig almenn félög og sjálfseignarstofnanir sem reka atvinnu en verja hagnaði sínum einungis til almennings heilla og hafa það að eina markmiði samkvæmt samþykktum sínum (sjá til hliðsjónar H. 1953, 134). Þessi undanþága nær m.a. til hvers konar vinnu og þjónustu, styrkja, verðlauna og vinninga. Hún nær aftur á móti ekki til vaxta, affalla, verðbóta, gengishagnaðar og arðs. Fasteignagjöld, sem sveitarfélög innheimta, verða félagasamtök jafnan að greiða eins og aðrir.

Takmarkaðir möguleikar eru hins vegar hér á landi til gefenda til félagasamtaka, sjóða og stofnana til skattahagræðis. Skattalög heimila þó frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi lögaðila að hámarki 0,5% af skattskyldum tekjum þeirra lögaðila vegna gjafa til kirkjufélaga, viðurkenndrar líknarstarfsemi, menningarmála, stjórnmalaflokka og vísindarannsókna. Engin heimild er til frádráttar frá skattskyldum tekjum einstaklinga.

Í 5. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt segir: „Góðgerðarstarfsemi er undanþegin skattskyldu, enda renni hagnaður af henni að öllu leyti til líknarmála.“ Þessi undanþága frá útskatti nær til merkjasölu, basarsölu, söfnunar og sölu notaðra muna. Einnig nær undanþágan til ýmiss konar starfsemi sem félagasamtök stunda, sem og aðrir aðila, svo sem til heilbrigðisþjónustu, íþróttastarfsemi, kennslu, menningarstarfsemi, sumarþúða, happdrættis og getraunastarfsemi. Enginn opinn réttur er til endurgreiðslu af aðföngum góðgerðafélaga, en fjármálaráðherra getur veitt undanþágu vegna gjafa ýmissa félaga.

Góðgerðafélög njóta ekki lengur undanþágu frá erfðaskatti, sbr. 3. mgr. 1. gr. laga nr. 14/2004 um erfðafjárskatt.

Niðurstöður athugunar á skattaumhverfi félagasamtaka á Íslandi leiða í ljós að skattaundanþágur þeirra ganga styttra hér á landi en innan ríkja ESB og í Bandaríkjunum (Jónas Guðmundsson, 2004). Þannig njóta íslensk félög ekki undanþágu frá greiðslu fjármagnstekjuskatts og erfðafjárskatts né er einstaklingum á Íslandi leyfilegt að draga gjafir til líknar- og góðgerðafélaga frá skattskyldum tekjum líkt og í samanburðarlöndunum.

Heimildir til fjáraflana

Í lögum nr. 5/1977 um opinberar fjársafnanir er stofnunum, félögum eða samtökum manna heimilað að gangast fyrir opinberum fjársöfnunum í sérhverjum löglegum tilgangi. Lögin hafa að geyma ákvæði um hvað sé opinber fjársöfnun og hverjir eigi að ábyrgjast hana. Þá hafa þau að geyma ákvæði sem eiga að auðvelda yfirvöldum og almenningi að fylgjast með fjársöfnuninni og að hún nýtist til þess sem safnað er fyrir.

Þá hafa verið sett lög um happdrætti með þátttöku almennings, sem eru nú nr. 38/2005, sbr. og reglugerð um leyfisskyld happdrætti nr. 530/2006, sem sett er með heimild í þeim lögum, sbr. og reglugerð nr. 1124/2006. Í lögnum eru ákvæði um gildissvið, starfrækslu happdrætta, vinningshlutfall, leyfisveitingu, sem eingöngu má veita til þess að afla fjár til almannaheilla, skyldur leyfishafa, eftirlit sem er í höndum sýslumanns nema eftirlit happdrætta skv. 2. mgr. 2. gr. laganna sem dómsmálaráðuneytið annast og síðan refsingar ef út af er brugðið.

Auk þessa hafa verið sett nokkur sérlög um ákveðin happdrætti, auk laga um getraunir og söfnunarkassa, sem segja fyrir um einkarétt ákveðinna félaga eða stofnana til tekjuöflunar. Sammerkt þessum sérlögum er það að vinningar eru undanþegnir hvers konar opinberum gjöldum. Í almennu lögnum er hins vegar ekki slíkt ákvæði. Út frá jafnræðissjónarmiðum má deila um réttmæti löggjafar, sem veitir ákveðnum aðilum slíkan einkarétt til fjáröflunar, sem um ræðir í lögum þessum. Löggjöfin stendur hins vegar á gömlum merg og happdrætti eins og Háskóla Íslands, Dvalarheimilis aldraðra sjómanna og SÍBS hafa óneitanlega komið í góðar þarfir sem erfitt er að sjá að uppfylltar hefðu verið að öðrum kosti.

Reglur um fjárframlög frá hinu opinbera

Skv. nýlegri rannsókn eru fjárframlög frá hinu opinbera helsti tekjustofn flestra félaga sem starfa í velferðarþjónustu (Ómar H. Kristmundsson og Steinunn Hrafnadóttir, 2011). Ekki er ósennilegt að svipað eigi við um aðrar tegundir félagasamtaka, svo sem íþrótt- og menningarfélög. Í samræmi við þessar niðurstöður tíðkast að hið opinbera geri þjónustusamninga við félagasamtök og/eða sjálfseignarstofnanir. Þessir samningar eru gerðir skv. heimild í 30. gr. laga nr. 88/1997 um fjárreiður ríkisins og reglugerð nr. 343/2006 en þar er kveðið á um að ráðherra sé heimilt að gera samninga um rekstrarverkefni við einkaaðila svo sem félagasamtök. Samkvæmt 3. mgr. 20. gr. laganna eiga þessir aðilar að senda ársreikninga sína til Fjárslu ríkisins, viðkomandi ráðuneytis og Ríkisendurskoðunar innan tveggja mánaða frá lokum reikningsárs. Í reglugerðinni er að finna nánari reglur um undirbúning, gerð og eftirlit með þjónustusamningum.

Samkvæmt 2. mgr. 6. gr. laga nr. 86/1997 skal Ríkisendurskoðun annast endurskoðun reikninga vegna samninga um rekstrarverkefni sem ríkið gerir m.a. við einkaaðila og fela í sér að þeir annist lögboðna þjónustu er ríkissjóði ber að greiða. Skv. 1. mgr. 7. gr. getur stofnunin krafist reikningsskila af samtökum, sjóðum og öðrum aðilum sem fá fé eða ábyrgðir frá ríkinu og er þeim skylt að afhenda Ríkisendurskoðun umbeðin gögn. Í 1. mgr. 9. gr. laganna er stofnuninni einnig heimilt að framkvæma stjórnsýsluendurskoðun m.a. á starfsemi eða þjónustu sem ríkinu ber að greiða fyrir en einkaaðilar annast samkvæmt samningum við ríkið.

Kröfur til þeirra félagasamtaka sem gera samninga við ríkið um rekstararverkefni eru því töluverðar. Það getur því haft margháttað áhrif á starfsemi félaga og sjálfseignarstofnana að fá fjárframlög frá opinberum aðilum, svo sem takmarkað athafnafrelsi þeirra (sjá nánar í Gjems-Onstad, 1996).

Atvinnustarfsemi félagasamtaka

Bókhald og uppgjör félagasamtaka, sem stunda atvinnurekstur eða hafa á hendi fjáröflun eða fjárvörslu, fara eftir lögum nr. 145/1994 um bókhald, sbr. 7. tl. 1. mgr. 1. gr. laganna, og góðum reikningsskilavenjum. Skilja má 2. mgr. 1. gr. laganna sem heimild og leiðbeiningu um hvernig færa skal mismunandi rekstrareiningar félagasamtaka. Þessi félög falla á sama hátt og sjálfseignarstofnanir, sem stunda atvinnurekstur, undir lög nr. 3/2006 um ársreikninga, sbr. 3. tl. 1. mgr. 1. gr. þeirra laga.

Við reikningsskil getur verið nauðsynlegt að greina á milli skylds og óskylds atvinnurekstrars. Í lögum nr. 33/1999 um sjálfseignarstofnanir, sem stunda atvinnurekstur, er í 3. gr. skilgreining á því hvenær sjálfseignarstofnun telst stunda atvinnurekstur og í 29. gr. fyrirmæli um að stundi sjálfseignarstofnun atvinnurekstur, sem eftir einkennum sínum eða tilgangi er verulega frábrugðinn aðalatvinnurekstri hennar, skuli halda fjárreiðum og reikningshaldi varðandi þann rekstur aðskildum frá öðru bókhaldi og eignum stofnunarinnar. Í þessum ákvæðum er atvinnurekstri sjálfseignarstofnana í raun skipt í þrennt: atvinnurekstur sem telst takmarkaður miðað við önnur umsvif stofnunarinnar og veldur því að sjálfseignarstofnun fellur ekki undir lögin, aðalatvinnurekstur stofnunar sem fellur undir lögin og atvinnurekstur sem er verulega frábrugðinn aðalatvinnurekstrinum. Hafi stofnun þennan þrenns konar rekstur innan vébanda sinna væri hugsanlega rétt að gera upp í þrennu lagi. Takmarkaði atvinnureksturinn yrði þá gerður upp með grunnstofnuninni, en annar rekstur í hvor í sínu lagi. Aðalatvinnureksturinn gæti þó hugsanlega verið gerður upp með eða sem grunnstofnun. Unnt er að skipta félagasamtökum með svipuðum hætti en einnig svo að félagasamtök væri grunneiningin, en atvinnurekstrareiningarnar reknar sem sjálfseignarstofnanir.

Þótt tilhneiging sé til þess til dæmis í Evrópu og Ástralíu að haga skattskyldu almennra félaga eftir því hvort afraksturinn sé eingöngu notaður til almenningsheilla, svo sem gert er hér á landi, virðast skil milli skattskyldu og skattfrelsis öðruvísi dregin í Bandaríkjunum, þ.e. að aðeins skyldur rekstur sé skattfrjáls á sama hátt og almenna ófjárhagslega félagið. Skilin milli skylds og óskylds rekstrars eru þá dregin þannig að skyldur er atvinnurekstur sé hann stundaður til þess að uppfylla grunnmarkmið ófjárhagslega félagsins. Háskóli, sem rekinn væri sem sjálfseignarstofnun eða almennt félag, gæti þá til dæmis rekið sölu á námsbókum sem skyldan rekstur við hlið skólahaldsins. Sé atvinnureksturinn hins vegar ekki í beinu sambandi við aðalmarkmið stofnunar eða félags gæti hann verið talinn óskyldur, til dæmis rekstur á þvottahúsi við hlið dagheimilis sem rekið er sem ófjárhagslegt félag. Erfitt getur verið að skilja þarna á milli en hugsanlegt að þetta væri látið hafa áhrif að lögum. (Salamon and Flaherty, 1996, 27). Skilin milli skylds og óskylds rekstrars gæti haft þýðingu á fleiri en einn veg, til dæmis að samkeppnislögum þar sem skyldur rekstur ófjárhagslegs félags kæmi vart

til skoðunar hjá samkeppnisyrirvöldum, a.m.k. meðan hann er aðeins hluti af heildarrekstrinum og þjónar markmiði hans, en óskyldan rekstur gæti orðið að reka samkvæmt lögum í samkeppni við sams konar rekstur, sbr. 2. gr. samkeppnislaga nr. 44/2005.

Samanburður við sjálfseignarstofnanir

Réttarumhverfi sjálfseignarstofnana sem starfa að ófjárhagslegum markmiðum er með nokkuð öðrum hætti en félagasamtaka. Hér skiptir máli að um sjálfseignarstofnanir gilda lög, eins og áður er getið, annars vegar lög nr. 19/1988 um sjálfseignarstofnanir, sem starfa samkvæmt skipulagsskrá, og lög nr. 33/1999 um sjálfseignarstofnanir, sem stunda atvinnurekstur. Í lögum og reglugerð, sem sett er á grunni fyrrnefndu laganna (nr. 140/2008), er m.a. kveðið á um hvað skuli koma fram í samþykktum eða skipulagsskrá sjálfseignarstofnunar, um lágmarksfjölda í stjórn stofnunar, hlutverk og starfshætti stjórnar, framkvæmdastjóra og fulltrúaráðs, ef það er starfandi, og ráðstöfun fjármuna.

Til viðbótar þessu felst munur félagasamtaka og sjálfseignarstofnana í því að stjórnskipulag þeirra fyrrnefndu byggist venjulega á lýðræðislegri ákvarðanatöku. Í þessu felst að einstakir félagsmenn geta beint eða óbeint haft áhrif á ákvarðanatöku, með þátttöku á félagsfundum, aðalfundum eða með öðrum sambærilegum hætti eða með því að hafa áhrif á hverjir veljast til forystu. Innan sjálfseignarstofnunar er hins vegar ekki gert ráð fyrir félagsmönnum með þátttökurétti, félagsfundum eða opinni félagsþátttöku heldur fer stjórn stofnunarinnar með æðsta valdið. Stjórn þarf að vera aðskilin frá stofnendum sem þó skipar upphaflega í stjórn.

Þrátt fyrir þann lögformlega mun, sem að ofan greinir, getur munur milli félagasamtaka og sjálfseignarstofnana í raun verið lítill. Þannig getur félag líkst sjálfseignarstofnun ef fáir félagar utan stjórnar eru virkir, aðalfundir eru að mestu setnir af stjórnarmönnum, stjórn endurnýjar sig sjálf og aðkoma félagsmanna felst fyrst og fremst í greiðslu félagsgjalda. Með sama hætti getur sjálfseignarstofnun líkst félagasamtökum ef sjálfboðaliðar starfa í umboði stjórnar og fjármögnun stofnunar er byggð á styrktaraðilum sem líta má á sem félagsmenn.

Algengt er að sjálfseignarstofnanir eða sjóðir starfi á sama vettvangi og félagasamtök (Félags- og tryggingamálaráðuneyti, 2010). Ekki er skýr munur á rekstrarumsvifum, þ.e. hvort um er að ræða sjálfseignarstofnanir eða félagasamtök. Mörg félagasamtök stunda atvinnustarfsemi, þ.e.a.s. hafa tekjur af sölu á vörum og þjónustu, sem varðar miklu fyrir rekstur þeirra, eins og þær sjálfseignarstofnanir sem stunda atvinnurekstur skv. lögum nr. 33/1999. Val á rekstrarformi virðist ráðast að nokkru af því hvenær rekstraraðili er skráður og hvernig upphaflegri starfsemi var háttað.

Samantekt og umræður

Félagasamtök eru skv. alþjóðlegri skilgreiningu félög sem ekki hafa hagnað að markmiði, úthluta ekki tekjuafgangi til þeirra sem eiga eða stýra þeim, eru aðskilin frá hinu opinbera, stjórna málum sínum sjálf, byggja á frjálsri aðild og eru með formlegt stjórnskipulag. Í félagarétti á Íslandi nefnast félagasamtök almenn félög.

Þrátt fyrir samfélagslegt mikilvægi og mikinn fjölda félagasamtaka eru ekki í gildi sérstök lög um félagasamtök eða almenn félög eins og um flest önnur rekstrarform. Um einstaka þætti í starfseminni geta þó gilt reglur, svo sem reglur sem lúta að atvinnurekstri, vinnuumhverfi og fjármálalegum samskiptum við hið opinbera. Félagasamtök sem stunda atvinnurekur eða hafa með höndum eignaumsýslu skulu tilkynna sig til skráningar í fyrirtækjaskrá Ríkisskattstjóra. Félagasamtök, sem ekki stunda atvinnurekstur, þurfi eigi að síður að skrá sig til að fá gefna kennitölu. Þær skattalegu ívilnanir sem bjóðast félagasamtökum eru ekki bundnar rekstrarformi heldur tilgangi þeirra, hvort hagnaðar að starfi þeirra renni að öllu leyti til góðgerða- eða líknarmála. Sérstakar heimildir til félagasamtaka til fjáröflunar, svo sem með rekstri happadrætta, er að finna í lögum.

Þar sem ekki eru í gildi lög um félagasamtök gildir nokkuð réttaróvissa um þætti eins og ábyrgð stjórnar og framkvæmdastjóra á fjárreiðum, skaðabótaábyrgð og skuldbindingarhæfi. Ekki er ljóst hvers vegna ekki hafa verið sett sérstök lög um félagasamtök en líkleg skýring gæti verið það sjónarmið að það samræmist best ákvæði stjórnarskrár um félagafrelsi að félagasamtökum séu ekki settar skorður um stofnun nema brún þörf sé á (Áslaug Björgvinsdóttir, 2008, 48).

Þrátt fyrir þetta er talið að löggjafinn geti sett reglur um félagasamtök sem ákveði réttarstöðu þeirra eins og um önnur rekstrarform. Slíkrar reglur mega hins vegar ekki þrengja að stofnun og starfrækslu þeirra. Frjálst þarf að vera að stofna þau að fáeinum nauðsynlegum lagaskilyrðum uppfylltum sem samin eru á almennan hátt og veita félögum unum frelsi til að hafa sérkenni og vera óháð. Skattalög ættu að marka skattaumhverfi þessara félaga sem annarra félagaforma. Skattfrelsi ætti að ákveða sem rétt félaga sem uppfylla ákveðin skilyrði um uppbyggingu og væru enn fremur skipulögð og rekin í þeim tilgangi sem lögin vísa til. Skráningar félaga þurfa að nægja til að tryggja eftirlit yfirvalda með skipulagi og rekstri. Félögin þurfa einnig að vera gegnsæ og opin almenningi til skoðunar án þess að þrengt sé um of að þeim og starfsemi þeirra.

Aftanmálgrein

- Greinin byggir að hluta til á álitsgerð sem samin var fyrir starfshóp félags- og tryggingamálaráðherra 2010 um mat á mikilvægi heildarlöggjafar um starfsemi frjálsra félagasamtaka og sjálfseignarstofnana og birtist sem viðauki í samnefndri óúttefni skýrslu starfshópsins 2010.

Heimildir

- Áslaug Björgvinsdóttir (2008). „Réttarstaða almennra félaga“, í Ómar H. Kristmundsson og Steinunn Hrafnadóttir (ritstj.), *Stjórnun og rekstur félagasamtaka*. Reykjavík: Háskólaútgáfan.
- Björg Thorarensen (2008). *Stjórnskipunarréttur-Mannréttindi*. Reykjavík: Bókaútgáfan Codex.
- Brody, Evelyn (2006). „The Legal Framework for Nonprofit Organizations“, í Walter W. Powell og Richard Steinberg (ritstj.), *The Nonprofit Sector – The research Handbook*. New Haven & London Yale: University Press.
- Félags- og tryggingamálaráðuneytið (2010). *Mat á mikilvægi heildarlöggjafar um starfsemi frjálsra félagasamtaka og sjálfseignarstofnana*. Óúttefni skýrsla. Á vef ráðuneytisins: <http://www.velferdarraduneyti.is/rit-og-skyrslur-vel/nr/32649>.

- Gjems-Onstad, Ole (1996). „The legal framework and taxation of Scandinavian non-profit organisations“, *Voluntas* (7)2, 195–212.
- Jónas Guðmundsson (2004). *Skattaumbverfi félagasamtaka á Íslandi og í öðrum löndum – með sérstöku tilliti til góðgerðarsamtaka*. http://www.kirkjan.is/bskrar/help_skjol/Skyrsla_um_skatta_JG.doc. Sótt: 5.6.2011.
- Ómar H. Kristmundsson (2008). „Frjáls félagasamtök og sjálfbóðaliðastörf á Íslandi“, í Ómar H. Kristmundsson og Steinunn Hrafnisdóttir (ritstj.), *Stjórnun og rekstur félagasamtaka á Íslandi*. Reykjavík: Háskólaútgáfan.
- Ómar H. Kristmundsson og Steinunn Hrafnisdóttir (2011). „Félagasamtök og sjálfseignarstofnanir sem starfa að velferðarmálum á Íslandi“, *Tímarit stjórnsýslu og stjórn mála* 7(2).
- Salamon, Lester M. and Susan L.Q. Flaherty (1996). *Nonprofit Law: Ten Issues in Search of Resolution*. Working Papers of the Johns Hopkins comparative Nonprofit Sector Project, no. 20. Baltimore: The Johns Hopkins Institute for Policy Studies.
- Steinunn Hrafnisdóttir (2008). „Frjáls félagasamtök og sjálfbóðaliðastörf á Íslandi“, í Ómar H. Kristmundsson og Steinunn Hrafnisdóttir (ritstj.), *Stjórnun og rekstur félagasamtaka á Íslandi*. Reykjavík: Háskólaútgáfan.
- United Nations (2003). *Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts. Series F, No. 91*. New York: Department of Economic and Social Affairs Statistics Division. United Nations.

