

---

Félagsvísinda- og lagadeild



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST  
BIFRÖST UNIVERSITY

**Hvernig hafa breyttar áherslur Hæstaréttar áhrif á  
baráttuna við kennitölufلاك?**

Ritgerð til BS gráðu

Nemandi: Rósalind Guðmundsdóttir

Leiðbeinandi: Helga Kristín Auðunsdóttir

Vorönn 2019

---



## Staðfesting lokaverkefnis

til B.S. – gráðu í viðskiptalögfræði

Titill verkefnis:

# Hvernig hafa breyttar áherslur Hæstaréttar áhrif á baráttuna við kennitöluflokk?

Höfundur:

Rósalind Guðmundsdóttir kt. 270276-5639

Lokaverkefnið hefur verið metið samkvæmt  
kröfum og reglum Háskólans á Bifröst  
og hlotið lokaeinkunnina: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Sviðsstjóri félagsvísinda- og lagadeildar

\_\_\_\_\_  
Leiðbeinandi

---

## Félagsvísinda- og lagadeild



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST  
BIFRÖST UNIVERSITY

# Hvernig hafa breyttar áherslur Hæstaréttar áhrif á baráttuna við kennitöluflokk?

Ritgerð til BS gráðu

Nemandi: Rósalind Guðmundsdóttir

Leiðbeinandi: Helga Kristín Auðunsdóttir

Vorönn 2019

---

Stimpill skóla

# Ágrip

Í lokaverkefni þessu verður gerð úttekt á baráttunni gegn þeirri háttsemi sem nefnd hefur verið kennitölufلاك og vísar til misnotkunar á félagaförminu. Leitað verður svara við því hvernig breyttar áherslur Hæstaréttar við sakarmat fyrirvarsmanna félaga með takmarkaða ábyrgð falli að þeirri baráttu og hvernig löggjafinn hyggist bregðast við því. Hæstiréttur hefur horfið frá því sakarmati að lögformleg skráning um fyrirvar fyrir félag með takmarkaða ábyrgð ráði úrslitum um athafnaskyldur og litið til þess hver hafði raunverulega stjórn fjármuna á sinni hendi fyrir hönd félagsins. Farið verður yfir gildandi lög sem miða að því að koma í veg fyrir misnotkun á félagaförminu og lögskýringargögn ítarlega skoðuð með tilliti til vilja löggjafans. Þá verða skoðaðar fyrirhugaðar breytingar á lögum og rýnt í mikilvægar skýrslur um viðfangsefnið. Sérstaklega verður rýnt í það hvernig fyrirhugaðar lagabreytingar samræmast úrlausnum dómstóla.

Niðurstaða höfundar var sú að þrátt fyrir margar góðar hugmyndir til þess að koma í veg fyrir kennitölufلاك, svo sem fyrirhugaðar lagabreytingar um þrengri hæfisskilyrði stofnenda og fyrirvarsmanna, leiðir það af fordæmum að lögboðin réttindi og skyldur fyrirvarsmanna félaga með takmarkaða ábyrgð eru rofin. Lagabreytingar sem miða að því að þrengja hæfi stofnenda og fyrirvarsmanna sem og leggja tímabundið bann við því að standa að atvinnurekstri í kjölfar brotastarfsemi í atvinnurekstri er byggð á eldri grunni sambærilegra hugmynda. Skattsvik hafa verið litin hornauga af samfélaginu svo áratugum skiptir og ítrekað hefur verið farið í lagabreytingar með það að markmiði að sækja menn til ábyrgðar fyrir slík brot. Mikil framför er að mati höfundar fólgin í því að hæfisreglur prókúruhafa verði settar, enda mikil réttindi til þess að sýsla með fjármuni félags fólgin í slíku umboði. Þær breyttu áherslur dómstóla undanfarinna ára í þá veru að hverfa frá því að skráning um fyrirvar sé formregla leiðir til þess að skráning um fyrirvar er þýðingalaus hvað athafnaskyldur varðar. Verður það til þess að þrengri reglur hafa ekki tilætluð áhrif enda getur hver sem skráir sig af greiðvikni fyrir stofnun eða í fyrirvar vænst þess að vera laus við þá ábyrgð sem skráningu þar um ætti annars að fylgja. Um mikla afturför í baráttunni við misnotkun á félagaförminu er því að ræða enda þarf sá sem stunda vill háttsemina kennitölufلاك með kerfisbundnum hætti hvorki að skrá sig með lögformlegum hætti né sæta sérstaklega þungum refsingum fyrir að játa háttsemina sökum plássleysis í fangelsum.





## Formáli

Ritgerð þessi er til 12 ECTS eininga B.S- gráðu í viðskiptalögfræði við félagsvísinda- og lagadeild Háskólans á Bifröst. Titill ritgerðar er: *Hvernig hafa breyttar áherslur Hæstaréttar áhrif á baráttuna við kennitöluflakk?*

Ritgerð þessi var unnin af miklum áhuga höfundar á viðfangsefninu. Höfundur hefur yfirgripsmikla reynslu af atvinnurekstri og viðfangsefnið því höfundi hugfólgið með margvíslegum hætti. Höfundur þakkar Helgu Kristínu leiðbeinanda fyrir gagnlegar ábendingar. Maka sínum Birni Þórðarsyni og börnum okkar Guðmundi Snorra, Telmu Dögg og Þórði Hugo þakkar höfundur ómældan stuðning og hvatningu. Höfundur vill jafnframt þakka vinkonum sínum Áróru Kristínu Hólmfríðardóttur og Sonju Hafdísí Pálsdóttur fyrir liðsinni við yfirlestur, hvatningu og þolinmæði. Þá vill höfundur þakka foreldrum sínum Svanhildi Ágústsdóttur og Guðmundi Aðalsteinssyni fyrir hvatningu með sinni einstöku elsku. Bróður og samstarfsmanni Aðalsteini Guðmundssyni kann höfundur sínar sparilegustu þakkir fyrir þolinmæði og skilning þegar námið hefur komið niður á störfum hans í þágu fyrirtækis þeirra. Takk fyrir allt og allt.

## Efnisyfirlit

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 1.    | Inngangur .....                                 | 1  |
| 2.    | Kennitölulflakk.....                            | 2  |
| 2.1   | Einkenni og afmörkun hugtaksins .....           | 2  |
| 2.2   | Takmörkuð ábyrgð .....                          | 6  |
| 2.3   | Val á félagaformi .....                         | 7  |
| 2.4   | Atvinnufrelsi og eignaréttur.....               | 8  |
| 3.    | Skyldur stjórnarmanna og framkvæmdastjóra ..... | 9  |
| 3.1   | Lögboðnar athafnaskyldur .....                  | 10 |
| 3.2   | Hæfisreglur stjórnar og framkvæmdastjórnar..... | 11 |
| 3.3   | Fyrirhugaðar breytingar á hæfisreglum .....     | 12 |
| 3.3.1 | Atvinnurekstrarbann í nágrannaríkjum .....      | 14 |
| 4.    | Refsiábyrgð stjórnenda.....                     | 16 |
| 4.1   | Markmið refsíábyrgðar .....                     | 18 |
| 4.2   | Saknæmisviðmið .....                            | 20 |
| 4.3   | Skuggastjórnendur .....                         | 21 |
| 5.    | Ákall um aðgerðir.....                          | 22 |
| 5.1   | Samfélagsleg ábyrgð.....                        | 24 |
| 5.2   | Samfélagsleg ábyrgð ríkis og sveitafélaga ..... | 25 |
| 5.3   | Upplýsingavandi viðsemjenda.....                | 26 |
| 6.    | Þýðing lögformlegrar skráningar .....           | 27 |
| 6.1   | Réttarþróun .....                               | 28 |
| 6.2   | Dómaframkvæmd .....                             | 30 |
| 6.3   | Samantekt .....                                 | 31 |
| 7.    | Niðurstaða .....                                | 32 |
| 8.    | Lokaorð .....                                   | 33 |
| 9.    | Heimildaskrá .....                              | 35 |



# 1. Inngangur

Vegna fyrirhugaðra breytinga á lögum um hlutafélög nr. 2/1995, einkahlutafélög nr. 138/1994, almennum hegningarlögum nr. 19/1940 og lögum um sjálfseignastofnanir sem stunda atvinnurekstur nr. 33/1999 er mikilvægt að líta til gildandi laga og markmiða þeirra, með tilliti til þeirra breytinga sem fyrirhugaðar eru. Markmið fyrirhugaðra breytinga er að koma í veg fyrir svonefnt kennitöluflakk. Breið samstaða atvinnulífsins og löggjafans hefur verið um það að sporna við brotastarfsemi í atvinnurekstri á undanföllum misserum og skýrslur verið gefnar út um efnið. Kallar atvinnulífið eftir aðgerðum til þess að sporna við háttseminni með hertri löggjöf.

Í lokaverkefni þessu verður leitast við að rýna í núgildandi lög og hvert markmið þeirra er með tilliti til viðfangsefnisins. Fjallað verður um félagiformið, hvað ræður vali á því og hvaða lög gilda þar um. Rýnt verður í hvaða hæfisreglur gilda um stjórnendur og hvaða réttindi og skyldur þeir takast á hendur með stjórnarsetu. Skoðaðar verða fyrirhugaðar breytingar á lögum sem ætlað er að koma í veg fyrir misnotkun á félagiforminu og hvernig þær breytingar samrýmast núgildandi lögum. Samfélagsleg ábyrgð atvinnulífsins sem og ríkis og sveitafélaga verður einnig skoðuð með tilliti til upplýsingavanda þeirra, enda getur skipulögð brotastarfsemi þrífist vel, skorti á aðhald viðsemjenda. Þá verða fælingaráhrif refsíábyrgðar sérstaklega skoðuð með breyttar áherslur í dómaframkvæmd til hliðsjónar.

Í ljósi fyrirhugaðra breytinga á lögum til þess að sporna við kennitöluflakki er nauðsynlegt að skoða réttaráhrif þeirra breytinga. Á undanföllum árum hefur verið horfið frá því viðmiði í dómaframkvæmd að lögformleg skráningu fylgi fortakslaust lögákveðin réttindi og skyldur. Skoðuð verður réttarþróun og breytingar á því hvað ræður úrslitum við sakarmat fyrirsvaramanna. Lögformlegar skráningar eru með breyttum áherslum dómstóla ekki grundvöllur fyrir lögboðnar athafnaskyldur heldur verður að sýna fram á ásetning eða gáleysi óháð skráningu um stöðu þess brotlega. Vegna þessa breytta mats dómstóla á þýðingu lögformlegrar skráningar um fyrirsvor er vandséð að hertari löggjöf um hæfi hafi tilætluð áhrif.

## 2. Kennitölufلاك

Ljóst er að kennitölufلاك öðlast æ skýrari merkingu sem meinsemd í íslensku atvinnulífi. Viðamikil skýrsla um *félagsleg undirboð og brotastarfsemi á vinnumarkaði* sem gefin var út af Félagsmálaráðuneytinu í janúar 2019<sup>1</sup> gefur glögga mynd af vilja löggjafans til þess að takast á við meinsemdina. Að skýrslunni stóð samstarfshópur sem lagði til aðgerðir til þess að vinna á meinsemdinni kennitölufلاك sem tífundað er sem brýnasta verkefnið sem löggjafinn og stjórnvísan standa frammi fyrir.<sup>2</sup> Hugtakið er tiltölulega nýtt í íslenskri tungu en vísar til misnotkunar á félagiforminu sem nánar verður fjallað um.

### 2.1 Einkenni og afmörkun hugtaksins

Þrátt fyrir að einhlít lagaleg skilgreining á því hvað felist í háttseminni kennitölufلاك sé ekki til, hefur verið byggt á skilgreiningu sem meðal annars er stuðst við í stjórnarfrumvarpi til laga um hlutafélög nr. 2/1995,<sup>3</sup> einkahlutafélög nr. 138/1994,<sup>4</sup> almennum hegningarlögum nr. 19/1940<sup>5</sup> og lögum um sjálfseignastofnanir sem stunda atvinnurekstur nr. 33/1999<sup>6</sup> („*misnotkun á félagiformi, hæfiskilyrði*“). Tilvísað frumvarp er enn óbirt.<sup>7</sup> Í greinargerð Alþýðusambands Íslands frá október 2013 voru lagðar fram tillögur um aðgerðir gegn kennitölufلاكki.<sup>8</sup> Háttsemin er þar skilgreind með samantekt, meðal annars með tilvísun í greinargerð starfshóps á vegum atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins sem var birt þann 19. febrúar 2013, *tillögur að lagabreytingum og aðgerðum til að verjast kennitölufلاكki og til að ná markmiðum laga um jöfnun kynja í stjórnnum fyrirtækja*.<sup>9</sup> Raunveruleg dæmi úr atvinnulífinu í ofangreindri skýrslu

<sup>1</sup> Fjármálaráðuneytið (28. janúar 2019). *Skýrsla samstarfshóps Félags- og barnamálaráðherra um félagsleg undirboð og brotastarfsemi á vinnumarkaði*. Stjórnarráðið, vefútgáfa: <https://www.stjornarradid.is/lisalib/getfile.aspx?itemid=c6a38acb-2567-11e9-942f-005056bc530c> [sótt á vef 31.01.2019].

<sup>2</sup> Sjá nánar: *Félagsleg undirboð og brotastarfsemi á vinnumarkaði*. 2019. Bls. 5

<sup>3</sup> Hér eftir verður vísað til laga um hlutafélög nr. 2/1995 með „hfl“.

<sup>4</sup> Hér eftir verður vísað til laga um einkahlutafélög nr. 138/1994 með „ehfl“.

<sup>5</sup> Hér eftir verður vísað til almennra hegningarlaga nr. 19/1940 með „hegningarlög“

<sup>6</sup> Hér eftir verður vísað til laga um sjálfseignarstofnanir sem stunda atvinnurekstur nr. 33/199 með „sjat“.

<sup>7</sup> Stjórnarfrumvarp til breytinga á hegningarlögum, hfl, ehfl og sjat. (misnotkun á félagiformi, hæfiskilyrði), óbirt 149. löggjafarþing. Birt 22.03.2019 í samráðsgátt Stjórnarráðsins:

<file:///C:/Users/Notandi/Downloads/Frumvarp%20til%20laga%20um%20breytingar%20C3%A1%20alm%20hg l.%20C3%B6gum%20um%20hlutaf%20A9l%20C3%B6g,%20einkahlutaf%20A9l%20C3%B6g%20og%20sj%20C3%A1fseignastofnanir%20sem%20stunda%20atvinnurekstur.pdf> [sótt á vef 26.03.2019].

<sup>8</sup> Alþýðusamband Íslands (október 2013). *Aðgerðir gegn kennitölufلاكki og samfélagslegt tjón af þess völdum*. Tillögur Alþýðusambands Íslands ásamt greinargerð. Vefútgáfa:

<https://www.asi.is/media/2702/Kennitoelufلاكk-01102013.pdf> [Sótt á vef 5.1.2019].

<sup>9</sup> Greinargerð. (19. febrúar 2013) *tillögur að lagabreytingum og aðgerðum til að verjast kennitölufلاكki og til að ná markmiðum laga um jöfnun kynja í stjórnnum fyrirtækja*. Vefútgáfa Stjórnartíðinda,

Alþýðusambands Íslands, til þess að beisla háttsemina, má líta í viðauka númer 3 og gefur ágæta mynd af því hvernig viðfangsefnið blasir við ólíkum hagsmunaaðilum atvinnulífsins. Alþýðusamband Íslands og Samtök atvinnulífsins kynntu sameiginlegar tillögur um leiðir til þess að sporna við háttseminni kennitölufлакк í júní 2017.<sup>10</sup> Nokkuð lengra er gengið í skilgreiningu á háttseminni í nefndum tillögum til aðgerða og byggt á því að birtingamynd kennitölufлакks geti verið á þremur stigum. Þannig er byggt á því að kennitölufлакк geti hæglega atvikast eftir eðlilegum ástæðum búsiþja í rekstri félags með takmarkaða ábyrgð þar sem rekstaraðilar ákveða að hefja starfsemi á ný eftir gjaldþrotaskipti, enda komi eðlilegt endurgjald fyrir rekstargæði sem færð eru undir nýtt félag. Í annan stað að ásetningur um sviksamlega tilfærslu rekstargæða frá einu félagi til annars á undirverðlagi komi til við rekstarerfiðleika án þess að ásetningur hafi verið um annað en að standa við skuldbindingar í upphafi. Í þriðja lagi að ásetningur um misnotkun á félagiforminu hafi staðið til frá upphafi þannig að aldrei hafi staðið til að standa við skuldbindingar félagsins og engar tilraunir til þess gerðar. Höfundur telur ekki sérstaka ástæðu til þess að aðgreina hvatir eða ástæður sem búa að baki háttseminni en telur nokkra hnökra vera á þeim skilgreiningum sem fram hafa verið settar.

Skilgreiningar þær sem minnst er á hér að ofan eiga það sammerkt að vísa til háttseminnar kennitölufлакks sem misnotkun eigenda og stjórnenda á félagiformi með takmarkaða ábyrgð. Felst misnotkunin einkum í því að skuldir vegna atvinnurekstrar eru flúnar með því að flytja rekstargæði undir nýja kennitölu og halda starfsemi áfram undir nýrri kennitölu. Í gamla félaginu standi þá skuldir eftir sem ekki fáist innheimtar til tjóns fyrir kröfuhafa. Virðisaukaskattur, staðgreiðsla sem haldið hefur verið eftir af greiddum launum og önnur lögboðin launatengd gjöld eru þar mest áberandi. Tjón vegna skulda við birgja, lánastofnanir og launagreiðslur eru einnig gjarnan nefndar sem hluti af háttseminni. Ljóst er af skilgreiningum þessum að fyrst og fremst er um þurrð á siðferði tiltekins hóps að ræða sem veldur tjóni og skekktri samkeppnisstöðu þeirra sem standa heiðarlega að sínum atvinnurekstri og af þeim sökum litin hornauga ólíkra hagsmunaaðila.

---

slóð: <https://www.stjornarradid.is/media/atvinnuvegaraduneyti-media/media/Acrobat/Greinargerd-starfshops.pdf> [sótt á vef 27.03.2019].

<sup>10</sup> Alþýðusamband Íslands og Samtök atvinnulífsins (20. júní 2017). *Stöðvum kennitölufлакк, kynning á tillögum*. Vefútgáfa: <https://www.asi.is/media/313568/stodvum-kennitolufлакк-kynning-a-tillogum-sa-og-asi-20-juni-2017.pdf> [ sótt á vef 01.02.2019].

Þegar félag er úrskurðað gjaldþrota sbr. 2. mgr. 64. gr.laga um gjaldþrotaskipti o.fl. nr. 21/1991, fylgir það eðli málsins að félag getur ekki lengur staðið við skuldbindingar sínar. Nánari skoðunar er því þörf á því hvaða skuldir það eru sem skildar eru eftir og hvaða almennt tilfinnanlegt tjón hljótist af, þannig að unnt sé að fella undir siðleysi fremur en hefðbundna ógjaldfærni.

Fyrst ber að nefna það að skuldasöfnun eins félags fer fram og þær skildar eftir. Höfundur þykir þessi lýsing sem hluti af háttseminni varhugaverð, einkum og sér í lagi vegna þess að slík almenn og víðtæk skuldasöfnun er ómöguleg nema með þátttöku þeirra sem lána hinu skuldsetta félagi meðvitað eða með mjög gáleysislegum hætti. Það er enn fremur algengast að verulegar fjárhæðir til láns séu einungis veittar gegn viðunnandi tryggingum eða að aflokinni könnun á áreiðanleika í samræmi við innri reglur fjármálastofnunar. Fjármálastofnun ber skylda til þess að hafa tryggt eftirlitskerfi með áhættu í tengslum við alla starfsemi sína sbr. 1. mgr. 17. gr. laga um fjármálafyrirtæki nr. 161/2002. Fjármálaeftirlit ríkisins fer með eftirlitshlutverk á fjármálafyrirtækjum og starfsemi þeirra, þar á meðal að útlánaeftirlit sé virkt og áhættu stýrt samkvæmt ferlum sbr. víðtækar heimildir samkvæmt 17., 17. a og 17.b. gr. sömu laga.

Þá skal vikið að þeim hluta háttseminnar sem nefndur hefur verið og felur í sér tilfærslu á rekstri í nýtt félag. Vert er að benda á að ráðstöfun verður að rúmast innan löglegrar yfirtöku eða sölu á rekstrargæðum. Reglur sem leggja bann við ótilhlýðilegri ráðstöfun eru mikilvægar reglur sem ætlað er að koma meðal annars í veg fyrir að atvikum sé þannig háttað að fjárhagsleg gæði séu færð til, án eðlilegs endurgjalds, í nýtt félag og afli þannig hluthöfum eða fyrirsvarsmönnum hagsmuna á kostnað félagsins eða annarra hluthafa, sbr. 1. mgr. 51. gr. og 70. gr. ehfl, sbr. 1. mgr. 76. gr. og 95. gr. hfl. Riftunarreglur sem skiptastjóra hins gjaldþrota félags er rétt og skylt að fara eftir, eru að finna í XX. kafla laga um gjaldþrotaskipti o.fl. nr. 21/1991 um riftun ráðstafana þrotamanns o.fl. Sérstaklega er vert að benda á að 141. gr. sömu laga, hefur ekki þau tímamörk sem mörg önnur riftunarákvæði miðast við, heldur gildir víðtækt um hverskyns ótilhlýðilegar ráðstafanir og orðast svo:

*„Krefjast má riftunar ráðstafana sem á ótilhlýðilegan hátt eru kröfuhafa til hagsbóta á kostnað annarra, leiða til þess að eignir þrotamannsins verði ekki til reiðu til fullnustu kröfuhöfum eða leiða til skuldaaukningar kröfuhöfum til tjóns, ef þrotamaðurinn var ógjaldfær eða varð það vegna ráðstöfunarinnar og sá sem hafði hag af henni vissi eða mátti vita um ógjaldfærni þrotamannsins og þær aðstæður sem leiddu til þess að ráðstöfunin væri ótilhlýðileg.“*

Þá koma til álita skaðabætur úr hendi fyrirsvarsmanns eða hluthafa sem hefur með ótilhlýðilegum hætti ráðstafað eignum sér til hagsbóta á kostnað félagsins við þessar aðstæður sbr. 1. mgr.108. gr. ehfl og 1. mgr. 134. gr. hfl. Dæmi um samverkun þessara reglna sem miðast við að leggja bann við ótilhlýðilegri ráðstöfun, sem leiðir til riftunar þeirrar ráðstöfunar og að lokum skaðabóta úr hendi þess sem ráðstöfun gerði má finna í *Hrd. 212/2007*.

Í annan stað er vert að gera grein fyrir þeirri háttsemi sem ætíð er nefnd sem hluti af kennitöluflakki og felur í sér vanskil á staðgreiðslu sem haldið hefur verið eftir af launum og vanskil á virðisaukaskatti. Í skýrslu samstarfshóps *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða* er háttsemin kennitöluflakk orðuð svo:

*„Kennitöluflakk er ein birtingarmynd skattundanskota og birtist einna helst í misnotkun á félagaförum sem byggja á takmarkaðri ábyrgð hluthafa. Felst það í stofnun fyrirtækis í sama atvinnurekstri og það félag sem hefur verið úrskurðað gjaldþrota til að losa undirliggjandi rekstur undan fjárhagslegum skuldbindingum en viðhalda eignum til þess að (i) komast hjá sköttum og öðrum lagalegum skuldbindingum m.a. gagnvart starfsmönnum og (ii) halda áfram starfsemi arðvænlega hluta rekstrarins í gegnum nýtt félag.“<sup>11</sup>*

Telur höfundur að þarna sé hina raunverulegu meinsemd að finna sem veldur skekktri samkeppnisstöðu annarra félaga sem standa heiðarlega að sinni starfsemi og því heildartjóni fyrir samfélagið, enda oft um verulega upphæðir að ræða. Í 3. mgr. 28. gr. virðisaukaskattslaga er fyrir hendi heimild innheimtumanns virðisaukaskatts að láta lögreglu stöðva atvinnurekstur með innsigli starfstöðvar eða tækja þeirra aðila sem ekki gera fullnægjandi skil á virðisaukaskatti og viðeigandi álagi eða dráttarvöxtum á tilsettum tíma þar til skilum er komið í rétt horf. Þá er heimild til þess í 27. gr. a. virðisaukaskattslaga að fella aðila út af virðisaukaskattskrá hafi hann sætt áætlun samfelld í tvö uppgjörstímabil eða lengur. Fram kemur í skýrslu starfshóps *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*<sup>12</sup> að heimildinni sé beitt með kerfisbundnum hætti og að fjöldi þeirra sem hafa verið felldir út af virðisaukaskattskrá hafi vaxið mikið. Áfram segir í sömu skýrslu að árangurinn af afskráningu af virðisaukaskattsskrá

<sup>11</sup> Fjármála- og efnahagsráðuneytið (20. júní 2017). *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*. Bls.6 Stjórnarráðið, vefútgáfa: <https://www.stjornarradid.is/lisalib/getfile.aspx?itemid=5ea38a59-572d-11e7-941c-005056bc530c> [sótt á vef 01.02.2019].

<sup>12</sup> Fjármála- og efnahagsráðuneytið (20. júní 2017). *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*. Bls.28. Stjórnarráðið, vefútgáfa: <https://www.stjornarradid.is/lisalib/getfile.aspx?itemid=5ea38a59-572d-11e7-941c-005056bc530c> [sótt á vef 01.02.2019].

sé ekki nægjanlega góður og sé ekki endilega að koma í veg fyrir það að starfsemi sé haldið áfram jafnvel á nýrri kennitölu með nýtt virðisaukaskattsnúmer í skjóli vina og vandamanna. Höfundur bendir á að þrátt fyrir úrræði þessi séu dæmi um það að ástandið geti þrífist svo árum skiptir og fjárhæðir sem um ræðir verið mjög háar, sbr. dóm *Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. S-30/2017*. Í málinu vörðu vanhöld á skilum virðisaukaskattsskýrslna og greiðslna með þeim í hart nær 7 ár.

Aðrar skuldir sem tengjast vangoldnum launum og gjöldum tengdum þeim eru að lokum taldar hluti meinsemdarinnar. Munurinn á viðskiptaskuldum og vanskilum á vörslusköttum er í reynd einkum fólgin í því að hið síðarnefnda er andstætt lögum og liggur refsing við því, sbr. umfjöllun í kafla 4. Með stjórnarfrumvarpinu „misnotkun á félagiformi, hæfisskilyrði“<sup>13</sup> er brugðist við með því að vanskil lífeyrissjóðsgreiðslna sem launagreiðanda ber að halda eftir af launum starfsmanna verði gerð að refsiverðri háttsemi, sbr. umfjöllun í kafla 3.3. Almennt er einrómur í áðurnefndum skýrslum um að mikil meinsemd sé fólgin í því að skuldum af þessu meiði sé safnað jafnvel kerfisbundið og að það sé hluti af háttseminni kennitöluflakk.

## 2.2 Takmörkuð ábyrgð

Félagiform ræður því hvernig ábyrgð félagsmanna á fjárhagslegum skuldbindingum félags er háttáð. Þegar ábyrgð er takmörkuð standa aðeins eignir félagsins til fullnustu skuldbindinga þess, en félagsmenn bera enga ábyrgð á þeim umfram það hlutafé sem þeir hafa greitt til félagsins.<sup>14</sup> Í ritgerð þessari verður umfjöllun takmörkuð við félagiformin hlutafélög og einkahlutafélög. Í 2. mgr. 1. gr. laga um hlutafélög nr. 2/1995<sup>15</sup> er skýrt kveðið á um það að hlutafélag merkir í lögunum, félag þar sem enginn félagsmanna ber persónulega ábyrgð á heildarskuldbindingum félagsins. Samskonar ákvæði er að finna í 1. mgr. 1. gr. laga um einkahlutafélög nr. 138/1994.<sup>16</sup> Þrátt fyrir takmörkun á ábyrgð félagsmanna getur ábyrgð eins eða fleiri félagsmanna verið leidd af einkaréttarlegum gerningum, svo sem með sérstakri ábyrgð fyrir tiltekna skuldbindingar. Slík ábyrgð verður þó að vera ótvíræð sbr. *Hrd. 305/2005* þar

---

<sup>13</sup> Stjórnarfrumvarp til breytinga á hegningarlögum, hfl, ehfl og sjat. (misnotkun á félagiformi, hæfisskilyrði) óbirt. 149. löggjafarþing. Birt 22.03.2019 í samráðsgátt Stjórnarráðsins: <file:///C:/Users/Notandi/Downloads/Frumvarp%20til%20laga%20um%20breytingar%20C3%A1%20alm%20hg l.%20C3%B6gum%20um%20hlutaf%C3%A9l%C3%B6g.%20einkahlutaf%C3%A9l%C3%B6g%20og%20sj%C3%A1lfseignastofnanir%20sem%20stunda%20atvinnurekstur.pdf> [sótt á vef 26.03.2019].

<sup>14</sup> Áslaug Björgvinsdóttir (1999). Félagaréttur. *Bls. 71*.

<sup>15</sup> Hér eftir verður vísað til laga um Hlutafélög nr. 2/1995 með „hfl“.

<sup>16</sup> Hér eftir verður vísað til laga um einkahlutafélög nr. 138/1994 með „ehfl“.

sem dómurinn hafnaði því að áritun um samstarf á milli félaga til tryggingar skilvísium greiðslum á skuldabréfi geti verið ígildi kröfuábyrgðar. Þá skorti á að lögformlegir fyrirvarsmenn hefðu lýst yfir samstarfi því sem um gat í áritun og ábyrgð því hvorki reist á yfirlýsingu um samstarf né áritun um tryggingar á skilvísium greiðslum.

### 2.3 Val á félagiformi

Einkahlutafélag er algengasta félagiform á Íslandi. Á vef Hagstofu Íslands má finna tölfræði um skráðan fjölda fyrirtækja og félaga samkvæmt fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra. Töldu félög skráð á Íslandi í árslok 2018 alls 75.769, af þeim félögum töldu 613 hlutafélög en 37.544 einkahlutafélög og því áberandi algengasta félagiformið.<sup>17</sup> Ekki er óvarlegt að ætla það að ábyrgð félagsmanna á skuldbindingum einkahlutafélags ráði miklu um algengi þess félagsforms. Ástæður þess að einkahlutafélög eru svo mun algengari en hlutafélög geta verið af ýmsum toga en samanburður á lágmarks hlutfé er án efa ein ákvörðunarástæða. Lágmarks hlutafé til þess að stofna einkahlutafélag er 500.000 krónur sbr. 2. mgr. 1. gr. ehfl, en til þess að stofna hlutfélag 4.000.000 kr., sbr. 3. mgr. 1. gr. hfl. Þá er einkahlutafélag sérstaklega heppilegt félagiform fyrir einn stofnanda sem jafnframt fer með stjórn þess án þess að bera ábyrgð á heildarskuldbindingum félagsins, sbr. 1. mgr. 3. gr., 1. mgr. 39. gr. og 3. mgr. 41. gr. ehfl þar sem getið er um það, að skipi einungis einn maður stjórn, geti hann jafnframt verið framkvæmdastjóri. Hluthafar geta verið einn eða fleiri í einkahlutafélagi, sbr. 1. mgr. 12. gr. ehfl. Að stofnun hlutafélaga skulu standa hið fæsta tveir, sbr. 2. mgr. 3. gr. hfl og hluthafar ei færri en tveir, sbr. 1. mgr. 20. gr. sömu laga. Félagisstjórn skal skipuð fæst þremur, sbr. 1. mgr. 63. gr. hfl. Þá er óheimilt að stjórnarformaður og framkvæmdastjóri sé einn og sami maðurinn, sbr. 1. mgr. 70. gr. hfl.

Að teknu tilliti til ofangreinds er það bæði einfaldara og ódýrara fyrir einstaklinga sem einir eða fáir saman vilja standa að atvinnurekstri félags með takmarkaða ábyrgð að hafa þann atvinnurekstur í einkahlutafélagiformi. Samræmist það þeim mun meiri fjölda skráðra einkahlutafélaga á Íslandi til samanburðar við hlutafélög.

---

<sup>17</sup> Hagstofa Íslands. Fjöldi skráðra fyrirtækja og félaga eftir rekstrarformum, slóð: [http://px.hagstofa.is/pxis/pxweb/is/Atvinnuvegir/Atvinnuvegir\\_fyrirtaeki\\_fjoldi\\_fyrirtaeki/FYR01002.px/table/tableViewLayout1/?rxid=abefef07-b80b-458e-b152-beea2758f162](http://px.hagstofa.is/pxis/pxweb/is/Atvinnuvegir/Atvinnuvegir_fyrirtaeki_fjoldi_fyrirtaeki/FYR01002.px/table/tableViewLayout1/?rxid=abefef07-b80b-458e-b152-beea2758f162) [sótt á vef: 13.03.2019].

## 2.4 Atvinnufrelsi og eignaréttur

Rétturinn til þess að kjósa sér starf og afla sér lífsviðurværis er grundvallarregla varin í 1. mgr. 75. gr. stjórnarskrár. Þá kveður ákvæðið á um það að frelsi þessu megi setja skorður með lögum ef almannahagsmunir krefjast. Það er því frumskilyrði að séu réttindi þessi skert þurfi að vera skýr lagaheimild fyrir þeirri skerðingu. Í orðunum um skilyrði fyrir því að atvinnufrelsi sé skert felst það, að ekki sé gengið lengra í þeim efnum en nauðsyn beri til enda meðalhófsregla stjórnskipunarréttar lögskýringum til grundvallar. Dómaframkvæmd ber vitni um áhrif meðalhófsreglu við skýringu á 1. mgr. 75. gr. stjórnarskrár um atvinnufrelsi, sbr. *Hrd. 12/2000* þar sem á meðalhófsregluna reyndi með skýrum hætti. Sagði meðal annars í dómnum að almannahagsmunir krefðust þess að frelsi manna til þess að stunda fiskveiðar væru settar skorður.


Í ljósi þeirra breytinga sem fyrirhugaðar eru með stjórnarfrumvarpinu „misnotkun á félagiformi, hæfisskilyrði“<sup>18</sup> er nauðsynlegt að líta til atvinnufrelsisákvæðis og annarra stjórnarskrárvarinna réttinda. Í greinagerð með frumvarpinu kemur fram að bent hafi verið á það að atvinnurekstrarbann sé íþyngjandi ákvörðun sem falli illa að verkefnum ríkisskattstjóra. Útfærsla í samræmi við tillögur Samtaka atvinnulífsins og Alþýðusambands Íslands um atvinnurekstrarbann væri heppilegra að kæmi til vegna dómsúrskurðar að kröfu héraðssaksóknara fyrir atbeina skattyfirvalda. Vegast einkum á sjónarmið um hraða málsmeðferðar og skilvirkni og almannahagsmuni annars vegar svo og um réttaröryggi almennt.

Þá kemur fram í greinagerð með títtnefndu frumvarpi, „misnotkun á félagiformi, hæfisskilyrði“, að taka verði einnig mið af 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrár vegna hins nýja ákvæðis 262. gr. hegningarlaga sbr.d lið 1. gr. frumvarpsins. Í hinu nýja ákvæði er með dómi gert ráð fyrir því að samhliða dómi um brot á ákvæði 262. gr. hegningarlaga sé unnt að dæma hinn brotlega í tímabundið rekstrarbanni. Gert er ráð fyrir því að í rekstrarbanninu felist bann við allri aðkomu að rekstri, stofnun, fyrirsvari sem og að fara með meirihluta atkvæðisréttar. Í 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrár er fjallað um friðhelgi eignaréttar og skilyrði eignarnáms áréttuð um

---

<sup>18</sup> Stjórnarfrumvarp til breytinga á hegningarlögum, hfl, ehfl og sjat. (misnotkun á félagiformi, hæfisskilyrði). óbirt 149. lögjafarþing. Birt 22.03.2019 í samráðsgátt Stjórnarráðsins: <file:///C:/Users/Notandi/Downloads/Frumvarp%20til%20laga%20um%20breytingar%20%C3%A1%20alm%20hgl,%20%C3%B6gum%20um%20hlutaf%C3%A9l%C3%B6g,%20einkahlutaf%C3%A9l%C3%B6g%20og%20sj%C3%A1lfseignastofnanir%20sem%20stunda%20atvinnurekstur.pdf> [sótt á vef 26.03.2019].





að almenningsþörf þurfi að vera því til grundvallar, sbr. 1. gr. 1. samningsviðauka laga um mannréttindasáttmála Evrópu nr. 62/1994. Þrátt fyrir það að löggjafanum sé almennt játuð rík heimild til þess að setja eignarétti skorður með lögum þarf að skoða álitamál tengd eignarhaldi og hagnýtingu félaga. Þá gildir það sama og þegar atvinnufrelsi eru settar skorður að gæta þarf sjónarmiða um meðalhóf og jafnræði þegar mat er lagt á almenningsþörf og að skerðing sé byggð á skýrri og fyrirsjáanlegri lagaheimild.

Meta þarf ákvæðið í ljósi þess að fyrirhuguð regla stefnir að því lögmeta markmiði að koma í veg fyrir misnotkun félagaförmsins og er af sama meiði og hæfisreglur stjórnarmanna í slíkum félögum sbr. 66. gr. hfl og 42. gr. ehfl. Bannið er að auki tímabundið og því reglu um meðalhóf og jafnræði gætt með setningu lagaákvæðis sem bundið er við brotastarfsemi í 262. gr. hegningarlaga. Sé orðalag ákvæðisins skoðað er ekki þörf á nánari skoðun á skilyrðum eignarnáms, enda felist tímabundið bann við atkvæðis meirihluta ekki í því að gerð sér krafa um sölu þeirra hluta.

### **3. Skyldur stjórnarmanna og framkvæmdastjóra**

Félag er starfshæft þegar einstaklingar eru í fyrirsvari fyrir það, stjórna starfsemi þess, fara með málefni þess og komi frama fyrir hönd þess. Stjórnarmenn og framkvæmdastjórar eru valdir í samræmi við lög ásamt því að réttindi þeirra, skyldur og valdmörk eru sett í hfl og ehfl. Það leiðir því af eðli starfa stjórnarmanna og framkvæmdastjóra að þeir eru í fyrirsvari fyrir félag og ber að fylgjast með starfsrækslu þess. Stjórn og framkvæmdastjórn ákveða hvernig starfsrækslu félags sé háttað og að farið sé að lögum og reglum sem um starfsemina gilda. Innbyrðis hlutverkum þeirra og skyldum er háttað með mismunandi hætti og mörk dregin við ráðstafanir þeirra með það að markmiði að félag sé starfrækt á góðan og heilbrigðan hátt. Með vísan í umfjöllun í kafla 2.1 gera hfl ráð fyrir eftirliti stjórnar með framkvæmdastjóra, enda má stjórn ekki vera samsett einstaklingum úr framkvæmdastjórn nema í minnihluta sé.<sup>19</sup> Tvískipting félagsstjórnar er aftur ekki nauðsyn í einkahlutafélögum, enda er ekki lögboðin skylda til þess að ráða framkvæmdastjóra. Við þær aðstæður er það einn og sami einstaklingurinn sem gegnir stjórnarformennsku og framkvæmdastjórn.


---

<sup>19</sup> Stefán Már Stefánsson (2013). Hlutafélagaréttur. *Bls.* 290.

### 3.1 Lögboðnar athafnaskyldur

Athafnaskyldur stjórnarmanna og framkvæmdastjóra í hlutafélögum eru orðaðar í 68. gr. hfl. Sambærilegt ákvæði er að finna í 44. gr. ehfl þess efnis að félagsstjórn fari með málefni félagsins og annist að skipulag þess sé jafnan í réttu og góðu horfi. Félagsstjórn og framkvæmdastjóri fara saman með stjórn félags, hafi hann verið ráðinn til einkahlutafélags. Þar sem það er hvorki skylda né einhlítt að sérstakur framkvæmdastjóri sé ráðinn til einkahlutafélags, sbr. 3. mgr. 41. gr. ehfl, gegnir stjórnarformaður skyldum framkvæmdastjóra við þær aðstæður þegar enginn framkvæmdastjóri hefur verið ráðinn. Í 2. mgr. 68. gr. hfl er kveðið á um það að hlutverk framkvæmdastjóra sé að annast daglegan rekstur í samræmi við stefnu og fyrirmæli félagsstjórnar. Þá er áréttað að daglegur rekstur taki ekki til ráðstafana sem eru óvenjulegar eða mikilsháttar. Framkvæmdastjórn þarf í þeim tilvikum þar sem ráðstafanir eru verulegar eða óvenjulegar að fá til þess heimild félagsstjórnar nema tafir á ákvörðun geti valdið óhagræði í bráð fyrir starfsemi félagsins. Skal í þeim undantekningartilfellum skýra félagsstjórn tafarlaust frá þeirri ráðstöfun. Öldungis samhljóða ákvæði er að finna í 2. mgr. 44. gr. ehfl. Í 3. mgr. 68. gr. hfl er sú skylda lögð á félagsstjórn að hún skuli annast um að nægjanlegt eftirlit sé haft með bókhaldi og meðferð fjármuna félagsins. Þá er þess getið í sömu grein að framkvæmdastjórn skuli annast um að bókhald félagsins sé fært með lögboðnum hætti og í samræmi við venjur og að meðferð eigna félagsins sé með tryggilegum hætti. Samhljóma um þessar athafnaskyldur er 3. mgr. 44. gr. ehfl. Að lokum er mælt fyrir um það í 4. mgr. 68. gr. hfl og 4. mgr. 44. gr. ehfl að það sé í höndum félagsstjórnar að veita prókúruumboð. Um prókúruumboð gildir það svo sem mælt er fyrir um í 25. gr. laga um verslanaskrár, firmu og prókúruumboð nr. 42/1903. Prókúruumboðshafi hefur vald til þess að annast allt það sem snertir rekstur umbjóðanda og rita firmað með þeirri undantekningu að hann hafi ekki heimild til þess að selja né veðsetja fasteignir umbjóðanda. Með prókúruumboði getur hverjum sem er verið framseld að nokkuð drjúgu leyti réttindi framkvæmdastjóra, en skyldum ekki. Í *Hrd. 49/2000* kemur fram að ákærvaldið hafi fallið frá kröfum varðandi lið IIC í ákæru sem héraðsdómur Reykjavíkur hafði tekið afstöðu til 9. desember 1999. Kemur meðal annars fram í dómi héraðsdóms að ákært var fyrir áhöld um að fylgst væri með fjárhagstöðu félags af hálfu prókúruhafa í téðum ákærulið. Kemst dómstóllinn þannig að orði:

*„... telur dómurinn, í ljósi stöðu þeirra hjá félaginu og þess að þeim bar að lögum ekki skylda til að fylgjast með fjárhagsstöðu félagsins, varhugavert að gera þá refsíðabyrga fyrir framangreindum skilum.“*



Með prókúruumboði getur sá sem engu lögformlegu hlutverki gegnir ekki leyst lögformlegan stjórnanda undan skyldum sínum, einungis skuldbundið félag eins og samþykktir heimila og umboðstakmarkanir segja til um. Í nágildandi lögum eru engar hæfisreglur lagðar á prókúruumboðshafa, sem þó er sú leið sem heppilegust er, fyrir óskráðan stjórnanda til þess að sinna öllum daglegum rekstri án aðkomu skráðs framkvæmdastjóra eða stjórnarformanns eftir atvikum.

Með ákvæðum þessum er áréttuð almennt rík athafna- og eftirlitskylda sem lögð er á fyrirsvarsmenn í hluta- og einkahlutafélögum og þær skyldur verða ekki framseldar að lögum til annarra í skjóli prókúruumboðs.

### **3.2 Hæfisreglur stjórnar og framkvæmdastjórnar**

Til þess að einstaklingur sé tækur til stjórnarsetu í hlutafélagi eða einkahlutafélagi þarf hann að uppfylla lögboðin hæfisskilyrði. Í 1. mgr. 63. gr. hfl er kveðið á um það að kynjahlutfalls skuli gætt, telji starfsmenn félagsins fleiri en 50 manns þannig að hvort kynið um sig telji eigi minna en 40% stjórnar. Stjórnarmenn skulu að lágmarki vera þrír talsins samkvæmt sömu lagagrein og að minnsta kosti einn af hvoru kyni skulu eiga sæti sé stjórn skipuð þremur stjórnarmönnum. Sambærileg skilyrði er að finna í og 1. mgr. 39. gr. ehfl, með þeim frávikum að lágmarksfjöldi stjórnarmanna er einn, séu hluthafar fjórir eða færri, en við þær aðstæður skal varamaður kosinn. Þá er kveðið á um það í 2. mgr. 66. gr. hfl og 2. mgr. 42. gr. ehfl að helmingur stjórnar og framkvæmdastjórnar skuli búsett innan EES svæðisins. Undanþegnir frá ákvæði þessu eru aðilar sem eru búsettir innan fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyja.

Önnur hæfisskilyrði og þau mikilvægustu í umfjöllun þessari eru skilyrði um fjárræði, lögræði og það að hafa ekki hlotið dóm fyrir refsiverðan verknað samkvæmt almennum hegningarlögum eða lögum um hlutafélög, einkahlutafélög, bókhald, ársreikninga, gjaldþrot eða opinber gjöld á undanförunum þremur árum sbr. 1. mgr. 66. gr. hfl og 1. mgr. 42. gr. ehfl. Þá er lögð sú ábyrgð á stjórnarmenn og framkvæmdastjóra sem missa hæfi sitt til stjórnarsetu eða framkvæmdastjórnarsetu að upplýsa hlutafélagaskrá þar um. Hlutafélagaskrá hefur þó einnig sjálfstæða heimild til þess að afskrá stjórnarmenn eða framkvæmdastjóra missi þeir hæfi sitt. Þegar tilkynnt er um félag til hlutafélagaskrár skal fylgja með yfirlýsing um hæfi stjórnarmanna og framkvæmdastjórnar ásamt því að endurskoðendur eða skoðunarmenn uppfylli lögboðin skilyrði og hafi tekið að sér skoðun ársreikninga félagsins og sbr. 3. tölul. 3.

mgr. 148. gr. hfl sé tilkynningu áfátt að þessu leyti skal synja um skráningu, sbr. 1. mgr. 150. gr. hfl. Samhljóma er 3. tölul. 3. mgr. 122. gr. og 1. mgr. 124. gr. ehfl.

Í frumvarpi til ehfl sem síðar varð að lögum með breytingum<sup>20</sup> má glöggst greina að upphaflega stóð til að hæfisskilyrði stjórnar og framkvæmdastjórnar yrðu strangari en síðar varð samkvæmt 42. gr. ehfl. Samhljóma voru þau hæfisskilyrði sem sett voru fram í 54. gr. frumvarps til breytinga á hfl sem síðar urðu að lögum í breyttri mynd.<sup>21</sup> Þannig var lagt upp með það að til viðbótar hæfiskröfum um, fjárræði, lögræði og það að hafa ekki hlotið dóm fyrir refsiverðan verknað samkvæmt almennum hegningarlögum, yrðu þær kröfur gerðar að viðkomandi hefði ekki verið í fyrirvari fyrir félög, fleiri en eitt, í áþekktum rekstri, sem hefðu verið tekin til gjaldþrotaskipta sex mánuðum fyrir frestdag eða síðar á síðustu þremur árum. Frestdagur er sá dagur þar sem héraðsdómara berst fyrst beiðni um gjaldþrotaskipti, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga um gjaldþrotaskipti o.fl. nr. 21/1991. Í meðförum þingsins má sjá að talið var að hæfisskilyrði þetta væri of íþyngjandi og gæti það meðal annars leitt til þess að erfitt reyndist að manna stjórn félags með hæfum einstaklingum þegar það væri í rekstarerfiðleikum og því rétt að binda bannið við það að einstaklingur hefði hlotið dóm fyrir refsiverða háttsemi í tengslum við atvinnurekstur.<sup>22</sup>

### 3.3 Fyrirhugaðar breytingar á hæfisreglum

Stjórnarfrumvarp til breytinga á hegningarlögum, hfl, ehfl og sjat „misnotkun á félagiformi, hæfisskilyrði“ gerir ráð fyrir breytingum á hæfisreglum<sup>23</sup> Með frumvarpi þessu eru komin fram drög að viðbrögðum löggjafans við tillögum um atvinnurekstrarbann með það að markmiði að spornar við kennitölufлакki á grunni sameiginlegra tillagna Alþýðusambands Íslands og Samtaka atvinnulífsins. Leggur frumvarpið upp með það að við 4. mgr. 68. gr. hfl, 4. mgr. 44.

<sup>20</sup> Frumvarp til laga um einkahlutafélög, þskj. 100, 97. mál. 118. löggjafarþing. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <https://www.althingi.is/altext/118/s/0100.html> [sótt á vef 20.01.2019].

<sup>21</sup> Frumvarp til breytinga á lögum um hlutafélög, þskj. 99, 96. mál. 118. löggjafarþing. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <https://www.althingi.is/altext/118/s/0099.html> [sótt á vef 20.01.2019].

<sup>22</sup> Nefndarálit, þskj.400, 96. og 97. mál. 118. löggjafarþing. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <https://www.althingi.is/altext/118/s/0400.html> [sótt á vef 21.01.2019].

<sup>23</sup> Stjórnarfrumvarp til breytinga á hegningarlögum, hfl, ehfl og sjat. (misnotkun á félagiformi, hæfisskilyrði) óbirt 149. löggjafarþing. Birt 22.03.2019 í samráðsgátt Stjórnarráðsins: <file:///C:/Users/Notandi/Downloads/Frumvarp%20til%20laga%20um%20breytingar%20%C3%A1%20alm%20hgl,%20l,%20l%C3%B6gum%20um%20hlutaf%C3%A9l%C3%B6g,%20einkahlutaf%C3%A9l%C3%B6g%20og%20sj%C3%A1lfseignastofnanir%20sem%20stunda%20atvinnurekstur.pdf> [sótt á vef 26.03.2019].

gr. ehfl og 4. mgr. 25. gr. sjat, bætist tveir málsliðir um veitingu prókúruumboðs sbr. 3., 6. og 9. gr. frumvarpsins svo hljóðandi:

*„Prókúruhafi skal vera lögráða og fjár síns ráðandi Að öðru leyti gilda ákvæði [1. og 2. mgr. 66. gr. hfl, 1. og 2. mgr. 42. gr. ehfl og 1. og 2. mgr. 15. gr. sjat] um hæfi prókúruhafa.“*

Með breytingu þessari er komið í veg fyrir það að víðtækt umboð til þess að annast allt það í tenglum við atvinnurekstur, sem prókúruumboði fylgir, geti verið framselt til aðila sem hafa hlotið dóm fyrir refsiverðan verknað í tengslum við atvinnurekstur.<sup>24</sup> Verði frumvarpið að lögum getur ákvæði þetta sett þeim skorður sem stunda atvinnurekstur í skjóli annarra sem uppfylla hæfi, sbr. umfjöllun í kafla 4.3.

Frumvarpið gerir ráð fyrir orðalagsbreytingum á ákvæðum um hæfisskilyrði stjórnarmanna, framkvæmdastjóra og útíbússtjóra hlutafélaga og þau þrengd enn frekar. Í frumvarpinu er lagt til að við upptalningu í 1. mgr. 66. gr. hfl, 1. mgr. 42. gr. ehfl og 1. mgr. 15. gr. sjat verði bætt við tilvísun til laga um samvinnufélög, sjálfseignastofnanir sem stunda atvinnurekstur og skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða. Með breytingu þessari falla brot á lögum um fleiri tegundir félaga undir ákvæðið. Þá er með ákvæðinu einnig hnykkt á því að lög um tekjuskatt, lög um virðisaukaskatt og lög um tryggingagjald séu á meðal þeirra lagabálka sem ákvæðið tekur til. Rétt er í þessu sambandi að taka fram að þegar rætt er um lög um opinber gjöld getur einnig verið um að ræða aðra lagabálka s.s. tollalög.

Gerir frumvarpið ráð fyrir tvennskonar breytingum á hegningarlögum með það að markmiði að sporna við kennitölufлакki og bregðast við kröfum um atvinnurekstarbanni við þekktar aðstæður og samstöðu um það hvaða gjöld það eru sem eru einkennandi fyrir kennitöluflakki að vanrækja skil á. Í fyrsta lagi er gert ráð fyrir útvíkkun á 262. gr. hegningarlaga þannig að athafnaleysi stjórnarmanna og framkvæmdastjóra geti einnig náð til vanhalda á skilum lífeyrissjóðsgjalda sem þeim ber að innheimta af launþega. Þannig kveður 1. gr. frumvarpsins á um það að við 1. mgr. 262. gr. hegningarlaga, bætist á eftir orðinu virðisaukaskatt:

<sup>24</sup> Sjá umfjöllun í greinagerð kafla 3. Stjórnarfrumvarp til breytinga á hegningarlögum, hfl, ehfl og sjat. (misnotkun á félagaformi, hæfisskilyrði ) óbirt 149. löggjafarþing. Birt 22.03.2019 í samráðsgátt Stjórnarráðsins: <file:///C:/Users/Notandi/Downloads/Frumvarp%20til%20laga%20um%20breytingar%20%C3%A1%20alm%20hgl,%20%C3%B6gum%20um%20hlutaf%C3%A9l%C3%B6g,%20einkahlutaf%C3%A9l%C3%B6g%20og%20sj%C3%A1lfseignastofnanir%20sem%20stunda%20atvinnurekstur.pdf> [sótt á vef 26.03.2019]

„og gegn 3. mgr. 7. gr. laga um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða.“

Með ákvæði þessu eru lagðar enn ríkari athafnaskyldur á fyrirsvarsmenn. Til samræmis er gert ráð fyrir hertum hæfisreglum í 1. mgr. 42. gr. ehfl og 1. mgr. 66. gr. hfl ásamt 1. mgr. 15. gr. sjat. Þar sem við bætist „skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða“, sbr. b. lið 2. gr., b. lið 5. gr. og a. lið 8. gr. frumvarpsins.

Í öðru lagi að við 262. gr. hegningarlaga bætist við bætist ný málsgrein:

„Nú er maður dæmdur sekur um brot gegn ákvæði þessu og má þá í dómi í sakamáli á hendur honum jafnframt banna honum að stofna félag með takmarkaðri ábyrgð félagsmanna, að sitja í stjórn, starfa sem framkvæmdastjóri eða koma með öðrum hætti að stjórnun eða fara með meirihluta atkvæðisréttar í slíku félagi allt að þremur árum.“


Með ákvæði þessu stendur til að með dómi sé hægt að leggja atvinnurekstrarbann á aðila sem hafa gerst brotlegir við 262. gr. hegningarlaga með það að markmiði að sporna við endurtekinni þátttöku í atvinnurekstri. Nær bann þetta til víðtækrar þátttöku í atvinnustarfsemi þannig að atkvæðisréttur falli þar undir og getur því komið í veg fyrir að aðili fari með atkvæðarétt og stjórn í skugga annarra sem hafa hæfi til þess að vera skráðir í fyrirsvar sbr. umfjöllun í kafla 4.3. Með dómi getur þá sá sem misst hefur hæfi til þess að vera skráður í fyrirsvar einnig þolað bann við því að stofna eða fara með meirihluta atkvæðisréttar í félagi sem stundar atvinnurekstur. Í greinagerð með frumvarpinu má sjá að útfærsla á atvinnurekstrarbanni var skoðuð ítarlega og meðal annars gerður samanburður við nágrennaríki.

### 3.3.1 Atvinnurekstrarbann í nágrennaríkjum

Í greinagerð með áður nefndu frumvarpi „misnotkun á félagiformi, hæfisskilyrði“ kemur meðal annars fram að markmið með breytingum þessum sé að vinna gegn misnotkun á hlutafélagiforminu og kennitölufлакki í tengslum við atvinnurekstur. Þá kemur fram að samanburður við nágrennalönd leiði í ljós að lagaákvæði um atvinnurekstrarbann sé að finna hjá þeim sem helst er litið til. Útfærsla á atvinnurekstrarbanni sem miðar að því að sporna við misnotkun á félagiforminu sé þó með mismunandi hætti.<sup>25</sup>

Í Danmörku hefur ákvæði um atvinnurekstrarbann verið að finna í gjaldþrotalöggjöfinni síðan 2014 og því fremur nýlegt. Kemur bannið einungis til álita við skipti þrotabús þannig að

<sup>25</sup> Sjá umfjöllun í greinagerð kafla 2.3. Stjórnarfrumvarp til breytinga á hegningarlögum, hfl, ehfl og sjat. (misnotkun á félagiformi, hæfisskilyrði), óbirt 149. löggjafarþing. Birt 22.03.2019 í samráðsgátt Stjórnarráðsins: <file:///C:/Users/Notandi/Downloads/Frumvarp%20til%20laga%20um%20breytingar%20%C3%A1%20alm%20hg l,%20%C3%B6gum%20um%20hlutaf%C3%A9l%C3%B6g,%20einkahlutaf%C3%A9l%C3%B6g%20og%20sj%C3%A1lfseignastofnanir%20sem%20stunda%20atvinnurekstur.pdf> [sótt á vef 26.03.2019].



skiptastjóri getur krafist þess fyrir dómi að skráður fyrirvarmaður eða sá sem gegnt hafi slíkri stöðu í raun verði dæmdur í atvinnurekstrarbann að uppfylltum skilyrðum. Gjaldþrotadómstóll dæmir svo um kröfur skiptastjóra.

Í Noregi er ákvæði um atvinnurekstrarbann í gjaldþrotalöggjöfinni. Gjaldþrotadómstóll getur dæmt einstakling í atvinnurekstrarbann ef rökstuddur grunur er fyrir hendi um refsiverðan verknað í tengslum við gjaldþrot, verknað sem leiddi til gjaldþrots eða vegna óverjandi viðskiptahátta. Nær bannið til fyrirvarsmanna og varastjórnarmanna sem þar eru skráðir opinberri skráningu eða hafa gegnt þeim stöðum innan við ári fyrir gjaldþrot. Gjaldþrotadómstóll getur dæmt einstakling í atvinnurekstrarbann að eigin frumkvæði eða að rökstuddri kröfu skiptastjóra.

Í Svíþjóð gilda sérlög um atvinnurekstrarbann. Hægt er að dæma einstakling í atvinnurekstrarbann hafi hann gróflega brotið gegn skyldum sínum í atvinnustarfsemi. Jafnframt má dæma einstakling í slíkt bann hafi hann með ótilhlýðilegum hætti brotið á réttindum kröfuhafa fyrir gjaldþrot. Þá er hægt að dæma einstakling í atvinnurekstrarbann hafi hann gróflega vanrækt skyldur sínar til þess að standa skil á sköttum og öðrum opinberum gjöldum eða verið uppvís að grófum brotum gegn samkeppnislögum. Almannahagsmunir er skilyrði þess í alla staði að bann við atvinnurekstri komi til álita. Við mat á sök er litið til þess hver fari raunverulega með stjórn félagsins óháð skráningu þar um. Meginreglan er sú að saksóknari höfðar mál um atvinnurekstrarbann en samkeppnisyfirvöld og innheimtuaðili opinberra gjalda geta þó gert það í undantekningartilfellum. Algengast er að úrskurður um atvinnurekstrarbann fylgi dómi um meiriháttar fjárhagsbrot, þó hægt sé að dæma einnig á grundvelli brota á skyldum í tengslum við rekstur atvinnustarfsemi, vegna grófra vanhalda á greiðslu skatta og opinberra gjalda eða hafi einstaklingur komið að atvinnustarfsemi sem farið hefur í þrot.

Um margt má segja að frumhugmynd að atvinnurekstrarbanni með vísan í umfjöllun kafla 3.2 hafi verið sæmilega afmörkuð og þau sjónarmið sem þá lágu að baki séu á ný talin nauðsynleg. Fyrirhugaðar lagabreytingar eru af sama meiði sprotnar eða þær að stöðva síendurtekin brot á athafnaskyldum í tengslum við atvinnurekstur á vegum eins og sama manns og þar með sporna við misnotkun á félagiforminu. Með þeirri aðferð sem fyrirhuguð er má segja að tekið sé á þeim vanda þegar brotastarfsemi veldur tjóni, en ekki á þeim atvikum þar

sem misnotkun á félagaförminu leiðir til síendurtekinnna gjaldþrotaskipta sömu aðstandenda. Segir meðal annars í greinagerð með frumvarpinu:

*„Breytingin nær eingöngu til þeirra tilvika þegar maður er dæmdur sekur um brot gegn ákvæðum 262. gr. almennra hegningarlaga og nær þannig ekki til annarra tilvika. Breytingin nær þannig ekki að fullu því markmiði að vernda kröfuhafa og samfélagið í heild fyrir hættu á tapi sem væri líklegt að hljóttast af misnotkun á hlutafélagaförminu. Töluverðar líkur eru á að flest þau tilvik sem alvarlegust eru, og líklegust til að valda samfélagslegu tjóni, verði í tengslum við greiðsluþrot og síðar gjaldþrot félaga. Þannig er nauðsynleg viðbót til fyllingar þeim breytingum sem lagðar eru til í frumvarpi þessu breytingar á lögum um gjaldþrotaskipti o.fl., nr. 21/1991.“<sup>26</sup>*

Sjónarmið þau sem Samtök atvinnulífsins og Alþýðusamband Íslands hafa lagt fram um nauðsyn þess að leggja bann við síendurteknum gjaldþrotum stendur því til að útfæra miðað við að um brotastarfsemi hafi verið að ræða en nauðsynlegt gæti verið að lengra sé gengið í þeim efnum.

#### 4. Refsiábyrgð stjórnenda

Með vísan í umfjöllun í kafla 3.1 hafa stjórnarmenn og framkvæmdastjórar lögboðnar athafnaskyldur. Stjórnarmenn og framkvæmdastjórar eru í fyrirsvari fyrir félag, koma fram fyrir hönd þess og annast lögboðið eftirlit og hafa umsjón með meðferð fjármuna félagsins, þar með talið lögboðnum skilum vörsluskatta. Vörsluskattar er nefndir þeir lögboðnu skattar sem atvinnurekanda ber að innheimta, gera grein fyrir með skýrslugjöf og skila á réttum tíma til yfirvalda. Vörsluskattar eru í eðli sínu ekki á forræði þess sem innheimtir þá heldur einungis í vörslu þeirra vegna lögmætrar starfsemi. Lögum samkvæmt ber atvinnurekanda að innheimta staðgreiðslu af launum starfsmanna á sínum vegum og skila fyrir hönd launþega ótilkvaddur á lögmæltum tíma sbr. 15. 16. 17 og 20. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda nr. 45/1987.<sup>27</sup> Virðisaukaskattur er að sama skapi lögmælt álag á endanlega vöru og þjónustu innanlands og ber seljanda að innheimta hann sbr. 3. gr. laga um virðisaukaskatt nr.50/1988<sup>28</sup> og skila að frádregnum þeim virðisaukaskatti sem hann hefur þegar greitt til öflunar á þeirri vöru og þjónustu sbr. 15. gr. virðisaukaskattslaga. Þá ber rekstaraðila ótilkvöddum að skila á lögmæltum

<sup>26</sup> Sjá greinagerð kafla 2.2 með stjórnarfrumvarpi til breytinga á hegningarlögum, hfl, ehfl og sjat. (misnotkun á félagaförmi, hæfisskilyrði), óbirt. 149. löggjafarþing. Birt 22.03.2019 í samráðsgátt Stjórnarráðsins: <file:///C:/Users/Notandi/Downloads/Frumvarp%20til%20laga%20um%20breytingar%20%C3%A1%20alm%20hgl.%20l.%20l%C3%B6gum%20um%20hlutaf%C3%A9l%C3%B6g,%20einkahlutaf%C3%A9l%C3%B6g%20og%20sj%C3%A1lfseignastofnanir%20sem%20stunda%20atvinnurekstur.pdf> [sótt á vef 26.03.2019].

<sup>27</sup> Hér eftir verður vísað til laga um staðgreiðslu opinberra gjalda nr. 47/1987 með „staðgreiðslulög“.

<sup>28</sup> Hér eftir verður vísað í lög um virðisaukaskatt nr. 50/1988 með „virðisaukaskattslögum“.



tíma virðisaukaskatti, sbr. 24. gr. sömu laga. Af þessum ástæðum er ekki um venjulegar skuldir rekstaraðila að ræða, heldur fé sem óheimilt er að hagnýta sér, enda lögboðin skylda til þess að innheimta, varðveita og skila.

Í virðisaukaskattslögum er kveðið á um viðurlög við brotum gegn lögnum. Í 40. gr. laganna eru tilgreind viðurlög sem geta verið eftir atvikum fésektir, lágmark þeirra sekta og hámark, svo og að séu brotin stórfelld varði þau við 1. mgr. 262. gr. hegningarlaga. Skylt er virðisaukaskattskyldum aðila að skila efnislega réttri skýrslu á réttum tíma og inna greiðslu af hendi á réttum tíma. Séu vanhöld á einhverjum þessara atriða varðar það sekt eða eftir atvikum fangelsi við stórfellt brot. Refsimörkin eru samkvæmt ákvæði 40. gr. virðisaukaskattslaga, ásetningur eða stórkostlegt hirðuleysi og getur sérhvert brot samkvæmt verknaðarlýsingu verið sjálfstætt brot. Dæmi er um það að þrátt fyrir það að skýrslu sé skilað efnislega réttri á lögmæltum tíma en greiðsla ekki innt að henti samfara því, getur fyrirsvarsmönnum verið gerð refsing fyrir verknaðinn þrátt fyrir það að hafa greitt síðar höfuðstól vangoldins virðisaukaskatts sbr. *Hrd. 49/2000*. Í dómsorði segir:

*„... virðisaukaskattsskýrslur vegna tímabila þeirra, sem um ræðir í þessum lið ákæru, liggja fyrir í málinu og er óumdeilt að þeim fylgdu ekki greiðslur“ og við ákvörðun refsingar „... var einnig litið til þess að brot þeirra fólust ekki í vanrækslu á að skila skýrslum eða rangfærslum og að höfuðstóll umræddra skulda var að fullu greiddur við útgáfu ákæru. Voru E, Á, G og GI dæmdir til sektargreiðslu.“*

Málsatvik í dóminum voru þau að fyrirsvarsmenn höfðu sætt rannsókn og greitt skömmu fyrir útgáfu ákæru umrædd vanskil, þó utan vaxta og álags, sem áttu sér stað nokkrum árum áður en til ákæru kom. Auk vanskila á virðisaukaskatti var þeim einnig gefið að sök vanskil afdreginnar staðgreiðslu launa. Vanskilin voru að þessu sögðu ekki smávægileg og vörðu í langan tíma.

Brot þurfa almennt að vera ítrekuð eða sakir miklar til þess að refsidómur komi til álitá. Hitt er algengara að álag sé lagt á vegna vanskila og það álag sé lagt á lögaðila, en ekki fyrirsvarsmann fyrir greiðslum sem berast seint, sbr. 27. gr. virðisaukaskattslaga. Eða ef vanhöld eru á því að skýrslum sé skilað að rífleg áætlun um greiðsluskyldu sé lögð á lögaðila, sbr. 1. mgr. 25. gr. sömu laga. Sambærileg verknaðarlýsing og saknæmisskilyrði er að finna í 30. gr. staðgreiðslulaga og 40. gr. virðisaukaskattslaga nema að þyngri refsing liggji við brotinu um fjárdrátt samkvæmt 247. gr. hegningarlaga.

Hafa ber í huga að brot telst fullframið þegar athafnaleysi á sér stað óháð því hvort afleiðingar af broti séu fram komin. sbr. áðurnefndan *Hrd. 49/2000*. Brot ákærðu fólust í því að

greiðslur fyrir virðisaukaskatt og afdregna staðgreiðslu launa bærust ekki á réttum tíma. Ákærðu greiddu vanskilin úr eigin vasa fyrir uppkvaðningu dóms og var það virt þeim til refsilækkunar. Breytti það þó engu um það að brotið taldist fullframið þá þegar að greiðsla barst ekki á lögboðnum tíma. Vanskil á greiðslum, rangfærsla skýrslna, skýrsla sem skilað er seinna en lögboðinn frestur kveður á um, geta hvert og eitt verið sjálfstætt brot sem flokkast undir samhverf brot. Samhverf brot eru þau brot sem refsing liggur við, óháð því hvort afleiðingar brotsins séu fram komnar. Lögboðnar athafnaskyldur eru því samhverf brot enda liggur refsing við því að vanrækja boðregluna og telst brot full framið strax og boðreglu er ekki sinnt, óháð því hvort afleiðingar eða tjón sé fram komið.<sup>29</sup>

Menn geta heldur ekki firrt sig ábyrgð á athafnaleysi í sinni stjórnartíð með því að fá öðrum stjórnarkefli síðar með skráningu nýrra fyrrisvarsmanna eða sagt sig úr stjórn og látið öðrum stjórnarmönnum eftir ábyrgð á athafnaleysi í sinni stjórnartíð. Í *Héraðsdómi Reykjavíkur S-717/2016* voru stjórnarmaður og framkvæmdastjóri saman dæmdir fyrir vanskil vörsluskatta, en annar þeirra hafði sagt sig úr stjórn á því tímabili sem brotin áttu sér stað. Brotin voru dæmd þeim jafnt til refsinga á meðan báðir sinntu stjórn félagsins en einungis öðrum eftir að sá fyrri hafði látið af störfum og sagt sig úr stjórn. Af dómi þessum má skýrt greina að þrátt fyrir það að stjórnarsetu sé hætt, getur það ekki firrt viðkomandi ábyrgð og lagt á síðari stjórn. Brotastarfsemi í stjórnartíð þess sem á þeim tíma stýrir félagi er á ábyrgð hans sjálfs en ekki þeirra sem síðar taka við stjórn.

#### 4.1 Markmið refsíábyrgðar

Refsing er til þess fallin að valda óþægindum og þjáningu.<sup>30</sup> Eðli refsingar er án efa þungbær dómfelldum manni og aðstandendum hans og hefur því áhrif á breytni manna sem forðast vilja refsingar. Refsidómi fylgir gjarnan skömm sem menn myndu alla jafna forðast að þola, á það jafnan við, óháð því hvort dómþola sér gerð refsing með eignarupptöku, réttindamissi eða frelsissviptingu. Ástæður refsinga geta verið röklaidd af samfélagslegri nauðsyn til þess að halda aga um þegnana á settum reglum samfélagsins. Markmið refsinga er einnig það að hafa fælingaráhrif á þegnana í þá veru að forðast það að fremja tiltekin brot sem hætt er við að þeir sæti refsingu fyrir, verði þeir uppvísir að þeim og þannig afstýra því að brot séu annaðhvort endurtekin eða að aðrir fremji þau. Almennt eru því varnaðaráhrif markmið refsinga enda er

<sup>29</sup> Jónatan Þórmundsson (1999). Afbrot og refsíábyrgð I. *Bls.* 78.

<sup>30</sup> Jónatan Þórmundsson (1992). Viðurlög við afbrotum. *Bls.* 64.

þeim ætlað að daga úr eða afstýra brotum.<sup>31</sup> Líta má þannig á það að skráðar reglur um tiltekna háttsemi sem sæti refsingu, sé skrifleg hótun sem almenningur getur verið í vissu um að gildi. Að lokum má ætla að í hegningarlögum felist siðamótun, þar sem gert er ráð fyrir því að þegar vinna þarf að breyttu siðferðismati, nægir skráð regla ekki ein og sér, heldur þurfa afleiðingar að vera af óhlýðni. Siðamótun refsivörslukerfisins getur skipt sköpum þegar vinna þarf í átt að breyttu gildismati og lagasetning ein og sér dugar ekki til. Á það einkum við þegar um er að ræða skattsvik og önnur efnahagsbrot.<sup>32</sup>

Í greinagerð með frumvarpi til breytinga á hegningarlögum<sup>33</sup> sem síðar varð að lögum nr. 39/1995 kemur meðal annars fram að 262. gr. hegningarlaga þarfnaðist breytinga en tilgangur frumvarpsins væri tvíþættur. Fyrst að auka varnaðaráhrif refsíákvæðanna með því að leggja refsingu við alvarlegri skattsvika- og bókhaldsbrotum. Í annan stað að stefnt væri að þyngri viðurlögum í framkvæmd með því að herða og binda neðra refsimarkið þegar ákveðnar aðstæður væru uppi. Ákvæði í hegningarlögum væri að auki talið hafa ríkulegri varnaðaráhrif en ef dæmt yrði fyrir brot gegn sérrefsilögum. Tilhögunin ætti sér fyrirmynd í Danmörku, þar sem lögfest var í hegningarlögum árið 1971 ákvæði um meiriháttar skatta- og tollabrot með góðum árangri. Efnisatriði frumvarpsins styðjast við ábendingar um úrbætur í skattamálum er fram komu í skýrslu fjármálaráðherra um störf nefndar sem kannaði umfang skattsvika og lögð var fyrir Alþingi 18. apríl 1986.<sup>34</sup> Að auki var stuðst við skýrslu nefndar um Umfang skattsvika og tillögur um aðgerðir gegn þeim, en síðari skýrslan kom út á vegum fjármálaráðuneytisins í september 1993.<sup>35</sup> Ábendingar umræddra nefnda um nýtt hegningarlagaákvæði var einn liður af mörgum í heildaráætlun um aðgerðir gegn skattsvikum. Ákvæði 262. gr. hegningarlaga er að nokkru leyti byggð á verknaðarlýsingum annarra lagaákvæða, en að nokkru á sérstökum viðbótarskilyrðum í hegningarlagaákvæðunum sjálfum.

Ljóst er af lestri greinagerðar sem fylgdi með frumvarpi til breytinga á hegningarlögum sem síðar varð að lögum nr. 39/1995 að til stóð að gengið yrði langt til þess að vinna gegn þeirri

<sup>31</sup> Jónatan Þórmundsson (1992). Viðurlög við afbrotum. *Bls.* 69.

<sup>32</sup> Jónatan Þórmundsson (1992). Viðurlög við afbrotum. *Bls.* 73.

<sup>33</sup> Frumvarp um breytingar á almennum hegningarlögum, þskj. 480, mál nr. 318. 118. löggjafarþing. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <https://www.althingi.is/altext/118/s/0480.html> [sótt á vef 25.01.2019].

<sup>34</sup> Skýrsla, þskj. 909, mál nr. 443. 108. löggjafarþing. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <https://www.althingi.is/altext/108/s/pdf/0909.pdf> [sótt á vef 25.01.2019].

<sup>35</sup> Fjármálaráðuneytið. Umfang skattsvika og tillögur um aðgerðir gegn þeim. 1993. Stjórnarráðið. vefútgáfa: [https://www.stjornarradid.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/utgefin\\_rit/umfang\\_skattsvika.pdf](https://www.stjornarradid.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/utgefin_rit/umfang_skattsvika.pdf) [sótt á vef 26.01.2019].

meinsemd sem skattsvik voru þá. Til muna harðar yrði tekið á brotum og gildissvið, saknæmisskilyrði og refsimörk yrðu ákveðin í samræmi við áherslur í þá veru að gera meiriháttar skattsvik að refsiverðri háttsemi. Þá stóð jafnframt yfir heilstæð endurskipulagning á lögum um einkahlutafélög, hlutafélög, bókhald og ársreikninga sem allar miðuðu að hertri löggjöf í tengslum við félög með takmarkaðri ábyrgð. Ákvæðið var liður í því að stemma stigu við skattsvikum, sem þá líkt og nú voru talin mikil meinsemd. Ákvæði 1. mgr. 1. gr. frumvarpsins nær yfir meiriháttar brot gegn tilteknum skattalögum, þ.e. lögum um tekjuskatt og eignarskatt, lögum um tekjustofna sveitarfélaga, lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögum um tryggingagjald og lögum um virðisaukaskatt. Enda eru þetta þau skattalög sem talin er hafa mesta þýðingu varðandi skattsvik og heppilegast að hafa téð hegningarlagaákvæði vel afmarkað og skilgreint.

Ákvæði 2. mgr. 1. gr. frumvarpsins er bundið við brot gegn ákvæðum þá nýsamþykktu laga um bókhald nr. 145/1994 og þágildandi laga um ársreikninga nr. 144/1994. Ákvæðið mótast af þeim áherslum sem miða að hertu bókhaldseftirliti, markvissari rannsókn og meðferð bókhaldsbrotu og eðlilegum viðurlögum við slíkum brotum, hvort sem jafnframt er um skattalagabrot að ræða eða ekki. Var talið að breytt stefna í þessum efnun væri eitthvert mikilvægasta úrræðið til að herða skatteftirlit og draga úr skattsvikum með markvissum skattrannsóknum.

## 4.2 Saknæmisviðmið

Saknæmisviðmið 262. gr. hegningarlaga er ásetningur eða stórkostlegt gáleysi þess sem gerist brotlegur við 1., 2. eða 5. mgr. 109. gr. laga um tekjuskatt nr.90/2003, 30. gr. staðgreiðslulaga eða 40. gr. virðisaukaskattslaga. Þá kemur fram í 11. gr. laga um tryggingagjald nr. 113/1990 að ákvæði 30. gr. staðgreiðslulaga gildir um staðgreiðslu tryggingagjalds. Umfjöllun í ritgerð þessari er miðuð við brotastarfsemi fyrirsvarsmanna félaga með takmarkaða ábyrgð og verður umfjöllun um saknæmisviðmið því einskorðuð við það. Brot getur varðað fésekt og fangelsisdómi eða fésekt einni og refsiramma 262. gr. hegningarlaga eru 6 ár að hámarki. Í 2. mgr. sömu lagagreinar kemur fram að sá sem gerist brotlegur við 37. og 38. gr. laga um bókhald nr. 145/1994 eða 83.-85. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006 skuli sæta refsingu. Í öllum tilfellum er átt við meiriháttar brot samkvæmt orðanna hljóðan í 262. gr. hegningarlaga. Í 3. mgr. er meiriháttar brot skilgreint sem svo að brotið lúti að verulegum fjárhæðum, verknaður sé framinn með sérstaklega vítavæðum hætti eða um ítrekuð brot sé að ræða.

Í greinagerð með frumvarpi til breytinga á hengingarlögum<sup>36</sup> kemur fram að þegar ákvæði 262. gr. var breytt, ásamt fjölda annarra ákvæða um hertar hæfisreglur og viðurlög við brotastarfsemi í rekstri á 118. Löggjafarþingi, að saknæmisskilyrði fyrir bæði skattsvik og bókhaldsbrot sé ásetningur eða stórfellt gáleysi. Refsiábyrgðin var rýmkuð með refsíákvæðinu þannig að stórfellt gáleysi var lagt að jöfnu við ásetning með það að markmiði að gera verknadinn refsiverðan og auðvelda sönnunarmat í málum er varðaði bókhaldsbrot. Þá kemur fram í greinagerðinni að bókhaldsbrot sem framið er með það að markmiði að leyna auðgunarbroti þess brotlega eða annarra geti verið sjálfstætt brot án þess að neitt þeirra atriða komi fram sem getið er í 3. mgr. 262. gr. um það að brot hafi verið sérstaklega vítavert, ítrekað eða varði verulegar fjárhæðir. Fullframningarstigið er því þegar það hefur verið aðhafst í þessu skyni án þess að auðgun sé fram komin.

Um það viðmiðunaratriði hvað teljist til meiriháttar brota sem hvert og eitt dugi til þess að brot telst fullframið í skilningi ákvæðisins er viðmiðið fjórþætt. Fyrst að brotið lúti að verulegum fjárhæðum sem verður háð mati þegar fjárhæðir telja ekki á milljónum. Í annan stað að brot hafi verið framið með sérstaklega vítaverðri aðferð, sem dæmi er talið að rangfærsla bókhalds eða förgun á bókhaldsgögnum sé vítaverð verknadaraðferð. Í þriðja lagi séu uppi aðstæður þar sem um framhaldsbrot er að ræða, eykur það á saknæmi eða þegar brot er framið með liðsinni sérfróðra manna svo sem endurskoðanda eða lögfræðings. Framhaldsbrot eru þau brot sem framin eru í framhaldandi röð samkynja eða eðlislíkra refsiverðra athafna, sem meta má heildstætt enda framin í nægilegri samfellu og beinast gegn fjárhagslegum hagsmunum.<sup>37</sup> Í fjórða og síðasta lagi telst brot meiriháttar sé það framið ítrekað, en þau ítrekunartengsl geta verið á milli brotategunda sem ákvæðið varðar eða endurtekin samskonar brot.

### 4.3 Skuggastjórnendur

Skuggastjórn hefur ekki lagalega þýðingu sem hugtak en hefur öðlast sess í íslensku máli í tengslum við félagarétt. Af þeirri ástæðu hversu nýtt fyrirbærið er í félagarétti hefur lítið verið fjallað um hugtakið og því leitast höfundur við að lýsa fyrirbærinu með stoð í raunverulegri atvikalýsingu í dómsmáli. Samkvæmt orðinu sjálfu merkir það að stjórnað sé í skugga stjórnar sem þá er sýnileg. Skuggastjórnendur gefa þá formlega skráðri stjórn, eða starfsmönnum félags

<sup>36</sup> Frumvarp um breytingar á almennum hengingarlögum, þskj. 480, mál nr. 318. 118. löggjafarþing. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <https://www.althingi.is/altext/118/s/0480.html> [sótt á vef 25.01.2019].

<sup>37</sup> Jónatan Þórmundsson (1999). Afbrot og refsíábyrgð I. *Bls.* 48.

fyrirmæli um störf þeirra og háttsemi án þess að hafa til þess formlega stöðu. Eðli málsins samkvæmt byggir skuggastjórnandi vald sitt til þess að stjórna starfsmönnum, stjórnarmönnum eða framkvæmdastjórum á ítökum í félaginu með meirihluta atkvæða. Ástæður þess að stjórnandi kys að stjórna úr skugga geta verið margvíslegar. Trúverðugleika fyrirtækis gæti verið teflt í tvísýnu, þar sem hagsmunaárekstri eftir atvikum er þannig háttáð að á milli annarra félaga í eigu skuggastjórnanda og viðskiptavina hins skuggastjórnaða félags ríkir ójafnræði. Í málsástæðum varnaraðila í *Hrd. nr. 808/2015* kemur eftirfarandi fram:

*„... kjörnir stjórnarmenn hafi verið undirmenn Stefáns Hilmarssonar fjármálastjóra Baugs sem, ásamt Jóni Ásgeiri Jóhannessyni, hafi ráðið málefnum félagsins. Kjörnir stjórnarmenn hafi því verið til málamynda. Sóknaraðili viðurkenni að viðsemjandi hans um málefni SI hafi verið Jón Ásgeir. Enginn hluthafafundur hafi verið haldinn í félaginu.“*

Þá geta verið þær ástæður að skuggastjórnandi uppfylli ekki þau hæfisskilyrði sem lög kveða á um til þess að vera í fyrirsvari fyrir félag vegna dóms sem hann hefur hlotið í tengslum við atvinnurekstur sbr. 1. mgr. 66. gr. og 4. tölul. 1. mgr. 148. gr. hfl, sbr. 1. mgr. 42. gr. og 4. tölul. 1. mgr. 122. gr. ehfl. Í dómi *Hæstaréttar nr. 777/2015* kemst dómurinn svo að orði um atvik þar sem skuggastjórnandi var dæmdur fyrir háttsemi sem var heimfærð undir 262. gr. hegningarlaga:

*„Í forsendum hins áfrýjaða dóms er tekið fram að ekki sé ástæða til þess að draga í efa framburð ákærðu um að hún hafi í reynd ekki komið að rekstri A ehf. á þeim tíma sem ákæra tekur til, þó svo að hún hafi bæði verið skráð sem framkvæmdastjóri félagsins og stjórnarmaður þess fram til 11. mars 2013. Rekstur félagsins hafi þvert á mót með öllu verið í höndum eiginmanns hennar, sem dæmdur var til refsingar með hinum áfrýjaða dómi. Sætir þetta ekki andmælum af hálfu ákærvaldsins.*

*Byggja verður á framangreindri forsendu hins áfrýjaða dóms og leggja þannig til grundvallar að sannað sé að maður sem hvorki var skráður framkvæmdastjóri né stjórnarmaður í A ehf. hafi í raun borið fulla ábyrgð á skattskilum félagsins og starfsemi þess að öðru leyti.“*

## 5. Ákall um aðgerðir

Nokkrar skýrslur hafa litið dagsins ljós á undanförunum misserum, enda má ljóst vera að vilji er til þess að grípa til aðgerða til þess að sporna við kennitölufлакki ásamt annarri brotastarfsemi í tengslum við atvinnustarfsemi. Kemur það meðal annars fram í sáttmála og stefnuyfirlýsingu ríkisstjórnarflokkanna að vilji sé til þess að vinna að ábyrgum vinnumarkaði þar á meðal að vinna gegn kennitölufлакki.<sup>38</sup> Í skýrslu samstarfshóps Félags- og barnamálaráðherra um

<sup>38</sup> <https://www.stjornarradid.is/rikisstjorn/stefnuyfirlýsing/>

*félagsleg undirboð og brotastarfsemi á vinnumarkaði*<sup>39</sup> er viðamikil samantekt úr nokkrum skýrslum hagsmunaaðila sem komið hafa fram á undanförunum misserum og tillögur um aðgerðir settar fram á þeirra grunni. Þungamiðja téðrar skýrslu er byggð á grunni sameiginlegra tillagna Samtaka atvinnulífsins og Alþýðusambands Íslands<sup>40</sup> ásamt tillögum ríkisskattstjóra í skýrslu Fjármálaráðuneytisins um *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*<sup>41</sup> Lagt er til á grunni þessara skýrslna að Ríkisskattstjóri fái auknar heimildir sem miða að því að gera viðbrögð við sviksamlegri starfsemi skilvirkari. Höfundur hefur haft skýrslu um *félagsleg undirboð og brotastarfsemi á vinnumarkaði* til hliðsjónar í umfjöllun þessari og styðst við þær frumheimildir sem að baki henni liggja.

Í áður nefndri skýrslu um *félagsleg undirboð og brotastarfsemi á vinnumarkaði* kemur fram tillaga þess efnis að gera þurfi þrengri hæfiskröfur til einstaklinga sem standa að stofnun og fyrirsvari fyrir félög með takmarkaða ábyrgð. Lagt er meðal annars til að bann við atvinnurekstri komi til álita eftir ítrekuð gjaldþrot. Þá kemur fram í sömu skýrslu sú hugmynd að efla upplýsingagjöf og fræðslu um viðfangsefnið. Við núverandi aðstæður er engin krafa gerð til aðila sem standa að rekstri um þekkingu á sviði þeirra ríku ábyrgðar sem lögð er á fyrirvarsmenn. Hugmyndin byggir á því að skilyrði verði sett fyrir skráningu í fyrirvar, fyrir félag með takmarkaðri ábyrgð, þannig að viðkomandi hafi sótt viðurkennt námskeið um stofnsetningu og rekstur og staðist tiltekna kröfur með viðurkenningu þar um.<sup>42</sup>

Í skýrslu Fjármálaráðuneytisins *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða* kemur fram sú tillaga að svokölluð keðjuábyrgð verði lögfest með það að markmiði að flytja ábyrgð á skilum á vörslusköttum upp röð verkkaupa.<sup>43</sup> Ljóst er að það skortir á samfélagslega ábyrgð í afmörkuðum atvinnugreinum, sérstaklega í stærri mannvirkjagerðum þar sem röð verkkaupa að undirverktöku geta eftir atvikum þrífist á því að þeir síðustu í röðinni skili ekki sköttum og

---

<sup>39</sup> Fjármálaráðuneytið (28. janúar 2019). *Skýrsla samstarfshóps Félags- og barnamálaráðherra um félagsleg undirboð og brotastarfsemi á vinnumarkaði*. Stjórnarráðið, vefútgáfa: <https://www.stjornarradid.is/lisalib/getfile.aspx?itemid=c6a38acb-2567-11e9-942f-005056bc530c> [ sótt á vef 31.01.2019]. Bls. 6

<sup>40</sup> Alþýðusamband Íslands og Samtök atvinnulífsins (20. júní 2017). *Stöðvum kennitölufلاك, kynning á tillögum* Vefútgáfa: <https://www.asi.is/media/313568/stodvum-kennitolufلاك-kynning-a-tillogum-sa-og-asi-20-juni-2017.pdf> [ sótt á vef 01.02.2019].

<sup>41</sup> Fjármála- og efnahagsráðuneytið (20. júní 2017). *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*. Stjórnarráðið, vefútgáfa: <https://www.stjornarradid.is/lisalib/getfile.aspx?itemid=5ea38a59-572d-11e7-941c-005056bc530c> [sótt á vef 01.02.2019].

<sup>42</sup> Fjármála- og efnahagsráðuneytið (2017). *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*. Bls. 31.

<sup>43</sup> Fjármála- og efnahagsráðuneytið (2017). *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*. Bls. 5.

skyldum. Ásetningur getur jafnvel verið um slíkt frá upphafi, en starfshópurinn leit meðal annars til finnskrar fyrirmyndar þar sem keðjuábyrgð er lögfest í byggingariðnaði.<sup>44</sup> Fjallað verður nánar um samfélagslega ábyrgð og tengsl við keðjuábyrgð.

## 5.1 Samfélagsleg ábyrgð

Samfélagsleg ábyrgð er gildishlaðið hugtak sem nær yfir hverskyns ábyrgð til þess að aðhafast í þágu samfélagsins í heild og aldrei í andstöðu við almennt góða siðgæðisvitund. Margvíslegra tilbrigða gætir í því hvað teljist til góðrar siðgæðisvitundar og sitt sýnist hverjum um hvað sé mikilvægast í þeim efnunum. Augljóst er að nokkur sammerki eru þó með hugmyndum samfélagsins þar um. Fyrst er það að nefna heiðarleika og ennfremur frumkvæði að betri háttsemi en ýtrustu lög heimila. Dæmi um þetta getur verið að sniðganga félög sem sterkar vísbendingar eru um að stundi lögbrot t.d. kennitölufلاك og hætta sé á að viðkomandi félag skili ekki sköttum og skyldum.

Rök höfundar fyrir fullyrðingu þessari eru tvíþætt. Annarsvegar er það hagur fyrirtækisins sjálfs að haga samfélagslegri umgengni með meira en forsvaranlegum hætti enda er viðurkenning samfélagsins og jákvætt viðhorf til starfsemi mikilvægur auður. Í annan stað er það mikilvægt að haga rekstri með meira en forsvaranlegum hætti til þess að forðast neikvæða umfjöllun sem gæti skaðað starfsemi fyrirtækis. Óhætt er að fullyrða að ófyrirleitni í rekstri gagnvart neytendum, starfsfólki, umhverfi eða hverju einu öðru sem almennt er litið hornauga, skapar fyrirtækjum neikvæða ímynd sem hæglega getur valdið því að fyrirtæki og afurðir þess verði sniðgengnar. Dæmi um þetta er t.d. að í kjölfar ákvörðunar samkeppniseftirlitsins<sup>45</sup> vegna misnotkunar á markaðsráðandi stöðu MS hafi eftirspurn eftir mjólkurvörum samkeppnisaðila stórauðist tímabundið.<sup>46</sup> Undantekningar geta þó verið á mikilvægi þess að sýna samfélagslega ábyrgð, sem dæmi þegar félög eru stofnuð um sérstaklega stór verkefni í mannvirkjagerð og hafa því ekki jafn almennan hag af jákvæðri ímynd.

Það er því ekki úr lausu lofti gripið að þar sem skortir á aðhald samfélagsins gæti verið tilefni til þess að þvinga fram þá samfélagslegu ábyrgð sem annars ætti að standa allri heiðalegri starfsemi nær. Með vísan í umfjöllun í kafla 5 um tillögur þess efnis að lögfesta keðjuábyrgð

<sup>44</sup> Fjármála- og efnahagsráðuneytið (2017). *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*. bls. 28.

<sup>45</sup> Ákvörðun samkeppniseftirlitsins. 7. júlí 2016. Mál nr. 19/2016.

<sup>46</sup> Sunna Karen Sigurpórsdóttir. 12.07.2016. Innlandar fréttir. [www.visir.is](http://www.visir.is) slóð: <http://www.visir.is/g/2016160719771> [sótt á vef 19.03.2019].



innan tiltekinna atvinnustarfsemi hafa aðrar þjóðir séð ástæðu til þess að knýja fram keðjuábyrgð við sömu aðstæður. Kennitölufلاك og önnur brotastarfsemi er að alla jafna litin hornauga þeirra sem standa heiðarlega og löglega að rekstri. Að sniðganga fyrirtæki sem stunda brotastarfsemi er hluti af viðskiptasiðferði í dag enda á flestra vitorði að það sé skaðlegt fyrir atvinnulífið að hygla starfsemi sem ekki skilar sköttum og gjöldum á kostnað verkefna þeirra sem það gera. Þar sem slíku samfélagslegu aðhaldi sleppir við þekktar aðstæður getur verið nauðsynlegt að knýja fram ábyrgð með keðjuábyrgð.

## 5.2 Samfélagsleg ábyrgð ríkis og sveitafélaga

Draga má þá ályktun af umfjöllun í kafla 5.1 að merki séu um það að samfélagslega ábyrgð verði að fella sérstaklega á þá sem standa fyrir viðamiklum mannvirkjaframkvæmdum enda skortir á samfélagslegt aðhald með hefðbundnum hætti. Skýrist það sérstaklega af því að viðskiptavinir hafa síður kost á því að sniðganga vöru og þjónustu tiltekinna fyrirtækja með starfsemi sem einangrast við mannvirkjagerð sökum þess að viðskiptavinir eru fáir eða jafnvel einn. Mörg viðamikil verkefni eru á vegum hins opinbera, ríkis eða sveitafélaga svo sem vega- og jarðgangnagerð. Um opinber innkaup gilda lög nr. 120/2016. Samkvæmt 3. gr. laganna eru opinberir aðilar, ríki og sveitafélög ásamt stofnunum í eigu þeirra eða þeir sem með öðrum hætti teljast opinberir aðilar sökum þeirra starfsemi sem þeir hafa á höndum. Í 68. gr. sömu laga er að finna ýmsar útilokunarástæður bjóðanda í verkefni á vegum hins opinbera, þar með talið að útiloka aðila sem hafa brotið með sannanlegum hætti skyldur til greiðslu lögákveðinna gjalda með dómi eða stjórnvaldsákvörðun sbr. 3. mgr. ákvæðisins. Þá er ennfremur heimild til þess að útiloka bjóðanda, geti kaupandi sýnt fram á vanskil á lögákveðnum gjöldum á opunardegi tilboða sbr. 4. mgr. ákvæðisins. Hafa ber í huga að um heimildarákvæði er að ræða en ekki skyldu þegar á skortir að vanskil hafi verið staðfest með dómi eða stjórnvaldsákvörðun. Í 88. gr. laga um opinber innkaup nr. 120/2016 er ákvæði þess efnis að aðalbjóðandi upplýsi um undirverktaka sem ekki verða útilokaðir samkvæmt 68. gr. sömu laga ella skuli opinber innkaupaaðili krefjast annarra undirverktaka í hans stað af aðalbjóðanda.

Fyrir liggur frumvarp til breytinga á lögum um opinber innkaup nr. 120/2016.<sup>47</sup> Með frumvarpinu er lagt upp með það að bæta við ákvæði 88. gr. laganna, sbr. 8. gr. frumvarpsins, um keðjuábyrgð til greiðslu launa og launatengdra gjalda af hálfu aðalverktaka til allra

<sup>47</sup> Frumvarp til breytinga á lögum um opinber innkaup þskj. 630, 442. mál. 149. löggjafarþing. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <https://www.althingi.is/alttext/149/s/0630.html> [sótt á vef 03.03.2019].

starfsmanna sem að verkinu standa. Með ákvæðinu er opinberum innkaupaaðila ætluð heimild til þess að krefjast þess af hálfu aðalverktaka að hann framvísi tryggingu eða beri ábyrgð með öðrum hætti á starfskjörum og launum allra starfsmanna undirverktaka sem að verkinu koma fyrir tilstilli samninga við aðalverktaka. Í skýrslu starfshóps um *félagsleg undirboð og brotastarfsemi á vinnumarkaði* kemur fram að brýnt sé að heimildarákvæði um keðjuábyrgð í lögum um opinber innkaup nr.120/2016 verði gert að skyldu en verði ekki takmarkað við heimild. Þá kemur fram það álit í sömu skýrslu að æskilegt sé að keðjuábyrgð að nái einnig til skila á opinberum gjöldum. Núverandi mynd frumvarps til breytinga á lögum um opinber innkaup gerir ekki ráð fyrir skyldu til þess að keðjuábyrgð sé lögð á aðalverktaka, né nær sú heimild til annarra gjalda en launa og launatengdra gjalda.

Af umfjöllun þessari er ljóst að opinberir innkaupaaðilar gegna veigamiklu hlutverki til þess að sporna við hverskyns brotastarfsemi í tengslum við atvinnurekstur. Ástæða er til þess að mati höfundar að lögleiða leiðandi hlutverk hins opinbera þannig að bjóðendum sé sniðinn þrengri stakkur til þess að brotastarfsemi þrífist síður í skjóli hins opinbera. Samfélagsleg ábyrgð hins opinbera verður þó einatt bundin við lögleiddar heimildir eða skyldu og heppilegast er að sú ábyrgð sé fremur bundin við skyldur til þess að tryggja að reglu sé ávallt fylgt.

### 5.3 Upplýsingavandi viðsemjenda

Hvort sem um er að ræða opinbera aðila, viðskiptabanka eða aðra viðsemjendur er staðan sú að upplýsingar viðsemjenda eru nokkrum takmörkunum háðar. Viðsemjendur félaga með takmarkaða ábyrgð hafa tök á því að kanna hvaða aðilar eru skráðir í fyrirvar fyrir tiltekið félag, enda þau gögn fyrirliggjandi hjá fyrirtækjaskrá. Þá er einnig unnt að nálgast stofngögn um félag hjá fyrirtækjaskrá eða einkareknum aðilum sem selja slíkar skráningar rafrænt.<sup>48</sup> Lögð er sú skylda á lögaðila, að uppfylltum skilyrðum, að skila til ársreikningaskrár, ársreikningi sem getur gefið viðsemjendum upplýsingar um fjárhagsstöðu síðastliðins almanaksárs sbr. 1. mgr. 109. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006. Að lokum er unnt að afla upplýsinga um félög sem hafa þolað aðfarargerð sbr. 62. gr. laga um aðför nr. 90/1989 og sú aðför verið án árangurs enda kann slíkt að vera undanfari gjaldþrots sbr. 1. tölul. 2. mgr. 65. gr. laga um gjaldþrotaskipti o.fl. nr. 21/1991. Creditinfo Ísland hf. aflar gagna um vanskil og veitir viðsemjendum aðgang

<sup>48</sup> Dæmi um slíkt einkafélag er Keldan, þar sem hægt er að nálgast allar tilkynningar gegn gjaldi. Sjá nánar [www.keldan.is](http://www.keldan.is)

að þeim gegn greiðslu. Upplýsingavandi viðsemjenda er þrátt fyrir þetta fyrir hendi og má flokka í tvennt.

Í fyrsta lagi þá er vandinn fólgin í tíma. Nokkuð drjúgur tími getur liðið frá því að félag verður fyrir áföllum sem leiða til vanskila á viðskiptakröfum og þar til hefðbundnar innheimtuaðferðir hafa verið fullreynar og aðila stefnt til greiðslu skuldar fyrir dómsstólum eða hún skráð að öðru leyti í vanskilagrunn Creditinfo Ísland. Viðsemjandi getur því á engan hátt kynnt sér hvort veruleg vanskil séu fyrir hendi eða yfirvofandi hjá félagi fyrir en í óefni er komið og skráning þar um er aðgengileg. Ógreiddir vörsluskattar eru að sama skapi oft drjúgan tíma að safnast upp áður en farið er fram á fjárnám og krafa skráð á vanskilaskrá. Byggja viðsemjendur því venjulega á trausti þegar samningar eru gerðir til framtíðar, þar sem upplýsingar um vandræði í rekstri koma ekki fram fyrir en þau vanskil eru orðin veruleg.

Í öðru lagi er vandinn fólgin í rangri skráningu. Það getur atvikast svo að einstaklingur hafi í raun rekið fjölda félaga í skjóli málamyndastjórnenda án þess að hægt sé að fletta slíku upp eða afla gagna þar um enda stundi hann atvinnurekstur án þess að það komi fram í gögnum félagsins. Kann viðsemjandi þá að vera í góðri trú um það að sá eða þeir sem hann hyggist kanna rekstarsögu hjá, sé eða séu raunverulega í fyrirsvari þegar skráning til málamynda liggur þar einungis að baki. Viðsemjandi getur þá með engu móti vitað hverjir standa að rekstri félags sé skráning þar um gerð til málamynda. Með áskrift að Creditinfo Ísland er þó hægt að kanna það hvort einstaklingur sem í fyrirsvari er fyrir félag, hafi verið í fyrirsvari áður fyrir eitt félag eða fleiri með takmarkaða ábyrgð sem tekin hafa verið til gjaldþrotaskipta hafi skráningar verið réttar og sannar hjá fyrirtækjaskrá þar um.

## **6. Þýðing lögformlegrar skráningar**

Miklar breytingar hafa orðið á því hvernig dómsstólar virða skráningu um stjórnarsetu, stjórnarformennsku og framkvæmdastjórnarsetu þegar metin er sök við háttsemi sem varðar við hegningarlög. Lengst af var lögformleg skráning virt sem formregla og byggðist öll dómaframkvæmd á skráningu um hlutverk einstaklings sem hann gat ekki komið sér undan. Sú formregla er í reynd til staðar að mati höfundar enda eru margvíslegar ráðstafanir og skuldbindingar í höndum stjórnar og framkvæmdastjórnar sem þeir einir hafa lögformlega heimild til þess að gera. Félag með takmarkaðri ábyrgð er enda fyrst starfshæft þegar stjórn hefur verið skipuð og lögformlegri skráningu félagsins sinnt, þar með talið hverjir standa að stofnun þess, skráning stjórnarmanna og framkvæmdastjórnar sem aftur þurfa að uppfylla hæfi

um slíkt. Ráðstafanir í þágu félags með takmarkaða ábyrg byggjast því á heimild einstaklings þar um, en réttindi og skyldur hafa ekki verið álitnar bundnar sömu formreglum á undanförunum misserum.

## 6.1 Réttarþróun

Sú þróun hefur verið á undanförunum árum að dómsstólar hafa horfið frá því að líta á skráningu félaga með takmarkaða ábyrgð um stjórnar- og framkvæmdastjórnarsetu sem formreglu. Fyrir þá tíð var það einatt skráningin sem réði úrslitum um það hver taldist bera réttindi og skyldur og því um skýra formreglu að ræða. Skráningin ein og sér lagði þannig áður fyrr þá skyldu á fyrirsvarsmenn að fylgjast með starfrækslu félaga í megindráttum og sjá til þess að starfsræksla þeirra væri lögum samkvæmt. Í *Hrd. 43/1946* var sýknudómi héraðsdóms yfir skráðum meðstjórnanda snúið. Félagið hafði stundað verðlagsbrot um allnokkurt skeið með skipulögðum hætti. Upplýst þótti að ákærður meðstjórnandi hefði hvergi komið að ákvarðanatöku um verðlagningu né tekið þátt í stjórnarstörfum að öðru leyti. Bar öðrum stjórnarmönnum saman um það að meðstjórnanda hafi verið ókunnugt um sakarefnið. Hæstiréttur áréttaði að gera yrði þær kröfur til stjórnarmanna að þeir öfluðu sér upplýsinga um rekstur félagsins í höfuðdráttum og ætti þeim að vera kunnugt um brotastarfsemi þá er framin var að staðaldri um langt skeið. Af dómsorði má glöggst greina að stjórnarmenn gátu ekki komið sér hjá lögboðnum eftirlits- og athafnaskyldum.

Síðar fór að bera á því að greinamunur var gerður á innbyrðis hlutverki stjórnarmanna. Stjórnarformaður í hlutafélagum hefur eftirlit með framkvæmdastjóra, hann getur þó verið starfandi þegar um einkahlutafélag er að ræða og er þá þrátt fyrir nafnbótina í reynd framkvæmdastjóri sem annast daglegan rekstur. Samkvæmt dómvenju telst stjórnarformaður vera í fyrirsvari fyrir félag og stýrir eftirliti félagsstjórnar með starfsemi þess.<sup>49</sup> Lengst af var það meginsjónarmið Hæstaréttar að stjórnarmenn gætu ekki firrt sig ábyrgð á því að hafa eftirlit með starfsemi félags eða komið sér að öðru leyti undan athafnaskyldum með því einu að ráða til starfa framkvæmdastjóra sbr. *Hrd. 419/2006*. Í seinni tíð fór að bera á því að sú ríka athafnaskylda væri einkum lögð á stjórnarformann, vegna stöðu sinnar gagnvart öðrum stjórnarmönnum og framkvæmdastjóra. Af *Hrd. 392/2006 lið II* má glöggst greina að þar sem enginn framkvæmdastjóri var ráðinn til einkahlutafélags var stjórnarformaður látinn einn bera refsíábyrgð fyrir vanhöld á skilum staðgreiðslu opinberra gjalda en meðstjórnandi ekki. Skyldur

<sup>49</sup> Stefán Már Stefánsson (2013). Hlutafélagaréttur. *Bls.* 302

stjórnarformanns eru áréttáðar í dómsorði um að þær hvíli á formanni stjórnar þar sem enginn framkvæmdastjóri starfar. Þá var gerð grein fyrir störfum stjórnarmannanna tveggja innbyrðis fyrir félagið og meðstjórnandi ekki talinn ábyrgur á vanhöldum á staðgreiðsluskilum þar sem hann tók ekki ákvarðanir um forgangs röðun fjármuna. Sú stranga ábyrgð allar skráðra stjórnarmanna sem áður var ófrávíkjanleg tekur því breytingum með dómi þessum í þá átt að innbyrðis hlutverk stjórnarmanna ræður úrslitum um það á hverjum athafnaskyldur og þá refsíábyrgð hvílir.

Strangur mælikvarði á saknæmi stjórnarmanna má segja að hafi tekið breytingum með áður nefndum dómi *Hrd. 392/2006*, þar sem mat á því hvort stjórnarmenn hafi gerst brotlegir við lög um athafnaskyldu og eftirlit byggist á þeim sjónarmiðum að þeir sæti ekki refsíábyrgð fyrir vanhöld á skilum virðisaukaskatts og staðgreiðslu opinberra gjalda hafi þeir ekki haft það verkefni á höndum. Áherslubreyting í þá veru að verkaskipting stjórnenda hafi mest að segja um hvort þeim sé dæmd sök, fremur en lögformleg staða þeirra er glögg. Ákærvaldið verður því að sanna að um ásetning eða stórfellt hirðuleysi af hálfu stjórnarmanna sé að ræða til þess að þeim sé dæmd refsíábyrgð fyrir vanhöld á skilum virðisaukaskatts og staðgreiðslu opinberra gjalda.

Framkvæmdastjórum í einkahlutafélögum og hlutafélögum er fengin sú skylda að annast daglegan rekstur, sbr. umfjöllun í kafla 3.1. Lengst af leit Hæstiréttur á skyldur framkvæmdastjóra ófrávíkjanlegar, léti hann undir höfuð leggjast að rækja þær og mat þannig vanhirðu framkvæmdastjóra til stórkostlegrar vanhirðu. Í forsendum *Hrd. 379/2013* kemur fram að það breyti engu þó annar starfsmaður en framkvæmdastjóri hafi haft þann starfa að skila skýrslum og greiða staðgreiðslu af launum starfsmanna. Skráður framkvæmdastjóri hefði tekið á sig lögboðnar skyldur og gæti ekki komið sér hjá þeim skyldum. Í forsendum dóms *Hrd. 413/2011* kemur meðal annars fram að framkvæmdastjóri hafi aldrei komið nálægt rekstri félagsins og enga vitneskju um hann haft. Breytti það ekki þeim skyldum sem að lögum hvíla á skráðum framkvæmdastjóra einkahlutafélags og honum því gerð refsing fyrir brot. Hlutrænn grundvöllur sakarábyrgðar framkvæmdastjóra var því lengst af regla sem leiddi af stöðu framkvæmdastjóra og lögboðnum skyldum hans til þess að annast fjárreiður fyrirtækis.

Nýlegri dómur hafa þó horfið frá því stranga sakarmati á framkvæmdastjóra til samræmis við þau sjónarmið sem eru um ábyrgð stjórnarmanna. Vatnaskil urðu í dómi *Hrd. 321/2015*, en þar var framkvæmdastjóri sýknaður á þeim forsendum að engin efni væru til þess að gera

greinamun á stöðu stjórnarmanns og framkvæmdastjóra. Framkvæmdastjóri var því sýknaður, enda hafði stjórnarformaður í reynd sinnt störfum og stöðu framkvæmdastjóra, en hinn skráði framkvæmdastjóri annast starfsmannamál þrátt fyrir skráða stöðu sína um annað. Í forsendum dómsins hefur formleg skráning ekki sérstaka þýðingu þegar refsíabyrgð er ekki felld á framkvæmdastjóra vegna vanhalda á skilum vörsluskatta. Verkaskipting innan stjórnar og þar með sakarmat nær einnig til framkvæmdastjórnar þannig að sá sem raunverulega hafði þá ábyrgð sem framkvæmdastjóri skuli sæta ábyrgð en aðrir ekki.

Á allra síðustu misserum hefur mat á sök skráðra fyrirvarsmanna, stjórnarmanna og framkvæmdastjóra, horfið alfarið frá skráningu þar um. Í *Hrd. 777/2015* eru fordæmi þau sem nefnd hafa verið hér að ofan í þá veru að meta skráða stöðu eina og sér ófullnægjandi til sakfellingar ítrekuð með enn skýrari hætti. Upplýst þótti í málinu að framkvæmdastjóri hafi verið skráður til málamynda en eiginmaður ákærðu, sem sakfelldur var ásamt ákærðu í héraði, hafi haft starfsemi félagsins alfarið í sinni umsjón. Eiginmaður ákærðu hafði þó enga lögformlega stöðu fyrir félagið, enda hafi hann skort hæfi til stjórnasetu og því stofnað félagið og fengið eiginkonu sína til þess að vera skráða í fyrirvar til málamynda. Hæstiréttur sýknaði ákærðu enda skorti á ásetning eða stórfellt hirðuleysi en staðfesti sakfellingu hins óskráða stjórnanda.

## 6.2 Dómaframkvæmd

Eins og fram hefur komið hefur það ekki sérstaka þýðingu að vera skráður í fyrirvar fyrir félag með takmarkaðri ábyrgð þegar metið er hvort einstaklingur hafi gerst sekur um refsivert athafnaleysi í störfum sínum. Ljóst er að við mat á því þegar ábyrgð á vörslusköttum er annarsvegar þurfi að sannast ásetningur eða stórkostlegt hirðuleysi. Lögformlega skráð staða dugir því ekki ein og sér til þess að fella ábyrgð á skráða stjórnarmenn eða framkvæmdastjóra. Segja má að hin lögboðna eftirlits- og athafnaskylda stjórnar og framkvæmdastjóra sé bundin að öllu leyti við starfann en ekki skráninguna þegar sakarmat er annarsvegar. Þannig getur sá sem stjórnar félagi með takmarkaða ábyrgð í skugga skráðrar stjórnar eða framkvæmdastjórnar verið metin refsing vegna athafna sinna eða athafnaleysis án þess að hafa neina lögformlega stöðu gagnvart félaginu. Ríkar kröfur eru gerðar til ákærvaldsins um að sanna ásetning eða stórfellt hirðuleysi. Til grundvallar því þarf að fara fram full rannsókn á því hverjir eða hver sinni þeim störfum sem felld verðða undir ábyrgð á skilum vörsluskatta. Í nýlegu máli *Héraðsdóms Reykjavíkur S-81/2018*, háttaði málum svo að sambýlisfólk var sakfelld fyrir stórkostlegt hirðuleysi á skilum vörsluskatta. Bar ákærða fyrir sig að hún hafi til málamynda

tekið sæti í stjórn félagsins enda hafi sambylismann hennar skort hæfi til þess að vera í fyrirsvari fyrir félagið. Þar sem ákærða hafði komið fram fyrir hönd félagsins, meðal annars samið um greiðslur opinberra gjalda við starfsmann Tollstjóra þótti það sannað að hún hafi ekki verið eingöngu skráð til málamynda. Báðum ákærðu bar þó saman um það að sambylismaðurinn hafi einn stjórnað meðferð fjármuna og gefið henni fyrirmæli. Ákærða bar fyrir sig að hafa sinnt almennum skrifstofustörfum en hvorki stjórnað fjármunum né öðru fyrir hönd félagsins. Lesa má úr dómi þessum að þrátt fyrir að það liggi fyrir játning sakar hjá skuggastjórnanda verður ábyrgðaleysi skráðs framkvæmdastjóra að byggjast á því hvernig störfum hans var háttað, en ábyrgð á sönnun um sakir hvílir á ákæruvaldinu. Málið býður þess að vera tekið fyrir hjá Landsrétti málsnúmer 814/2018. Áhugavert verður að mati höfundar að sjá hvernig Landsréttur lítur á sönnunarfærslu saksóknara og hvort hún dugi til gegn neitun beggja sakfelldu um sök annars.

Vert er að áréttu að það er ekki skilyrði að stjórnarmaður eða framkvæmdastjóri sem skráður er til málamynda hafi á engan hátt komið að störfum fyrir hönd félagsins. Þannig háttaði til í *Lrd. nr. 2/2018* að skráður framkvæmdastjóri og stjórnarformaður einkahlutafélags var sakfelldur í héraði fyrir meiri háttar skattalagabrot ásamt skuggastjórnanda sem játaði að hafa stýrt fjármunum félagsins í einu og öllu. Ákærði bar fyrir sig að hafa starfað við sérhæfð störf fyrir félagið en skráð sig fyrir framkvæmdastjórn af greiðvikni við meðákærða sem skorti hæfi. Landsréttur sýknaði framkvæmdastjóra enda þótti það ósannað að hann hefði komið að fjármálum félagsins og gæti því ekki verið sekur um þá háttsemi sem honum var gefin að sök. Ljóst er af dómi þessum að þrátt fyrir að hin skráði fyrirvarsmaður starfi fyrir hönd félagsins þá nægir það ekki til þess að fella á hann eftirlits og athafnaskyldur og er það til samræmis við áður nefndan *Hrd. 321/2015*

### 6.3 Samantekt

Að ofangreindu virtu þá hefur lögformleg staða minni þýðingu við sakarmat þegar brot á lögum um vörsluskatta er annarsvegjar. Hver sem vanhirðir skil á vörslusköttum getur borið ábyrgð á þeirri vanhirðu, án tillits til lögformlegrar skráningar um stöðu. Hinar nýju árherslur má segja að séu ákaflega heppilegar fyrir þá sem hyggjast stunda kennitölufylling, enda geta þeir stundað háttsemina án þess að óttast það að málamyndaskráður stjórnarmaður eða framkvæmdastjóri þurfi að svara til saka. Þeir málamyndaskráðu stjórnendur eru enda gjarnan nákomnir og sitja í stjórn af greiðvikni einni saman, sbr. umfjöllun í kafla 2.1.

## 7. Niðurstaða

Ljóst er að breið samstaða er um það að sporna við kennitölufлакki. Einkum og sér í lagi felst meinsemdin í því að vörslusköttum er ekki skilað fyrir hönd félags og starfsemi hafin á ný með skipulögðum hætti á annarri kennitölu. Þá stendur til að undir refsivert athafnaleysi falli einnig vanhöld á skilum lögboðinna lífeyrisgreiðslna, sbr. umfjöllun í kafla 3.3. Háttsemin veldur skekktri samkeppnisstöðu annarra sem standa heiðarlega að starfsemi sinni og veldur ríkissjóði fjártjóni sem og öðrum kröfuhöfum félags. Fyrirhugaðar lagabreytingar til þess að sporna við háttseminni miða að því að gera ríkari hæfiskröfur til skráðra stofnenda og fyrirsvarsmanna félaga með takmarkaða ábyrgð og útvíkka þau lög svo þau nái sem best yfir þann skaða sem sammæli eru um að hljótist af háttseminni. Hertari hæfiskröfur byggjast þó á því að skráning hafi raunverulega þýðingu. Af umfjöllun í kafla 6 og niðurstöðum í kafla 6.3 er ljóst að skráning um stofnun og fyrirsvar hefur ekki sérstaka þýðingu við sakarmat

Með vísan í kafla 4.1 um markmið refsíábyrgðar sem og þjóðfélagslegan þrýsting á stöðvun kennitöluflakks er um bagalega þróun að ræða. Í skýrslu Fjármála- og efnahagsráðuneytisins *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða* kemur fram að auka þurfi fælingarmátt refsinga fyrir skattalagabrot og ná fram betri heimtu fésekta.<sup>50</sup> Vandséð er að hinar nýju og breyttu aðferðir við sakarmat geti stuðlað að því markmiði. Af skuggastjórnardómum má þvert á móti glögggt greina að málamyndaskráning er gerð af greiðvikni við vin eða ættingja þegar raunverulegan stjórnanda skortir hæfi sökum brotasögu í rekstri.

Í títtnefndri skýrslu um *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða* kemur fram að fælendi hlutverk refsidóma fyrir skattalagabrot sé of rýrt. Eigi það við um þegar fésektir eru dæmdar sem innheimtast í innan við 10% tilfella. Þá er dæmd fangelsisvist gjarnan bundin skilorði og fullnusta vararefsinga enn fremur endasleppt sökum skorts á fangelsisrýmum. Vararefsing er því oft í formi samfélagsþjónustu sem varir til skamms tíma. Ósamræmi er að þessu virtu á milli vilja löggjafans um alvarleika þessara brota og dómaframkvæmdar ásamt fullnustu þeirra dóma. Afbrotamenn taka enda mið af afleiðingum við skattalagabrot.<sup>51</sup>

Höfundur bendir á að sá sem þola þarf dóm fyrir skattalagbrot varði það litlu, geti hann ekki greitt þá sekt sem ákveðin er í refsingu, né séu tilefni til þess að vænta þess að afplánun

<sup>50</sup> Fjármála- og efnahagsráðuneytið (2017). *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*. Bls. 5.

<sup>51</sup> Fjármála- og efnahagsráðuneytið (2017). *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða*. Bls. 5.



fangelsisdóms verði með öðrum hætti en í formi samfélagsþjónustu. Dómpoli geti að auki stundað brotastarfsemi sína áfram í skjóli annarra án þess að óttast það að þeir sem þann greiða gera honum þurfi að svara til ábyrgðar. Að þessu virtu er hætt við því að strangari kröfur til hæfis svo og atvinnurekstrarbann hafi ekki tilætlaða þýðingu þegar skráning er næsta marklaus við sakarmat. Atvinnurekstrarbann við óbreyttar aðstæður er einnig hægðarleikur að koma sér hjá með því að biðja vini og vandamenn sér að skaðlausu að skrá sig fyrir auk fyrirsvars, fyrir stofnun og hlutafé. Leggur höfundur til að gerðar verði úrbætur á ehfl og hfl í þá veru að skráning um fyrirsvar sé gerð að formreglu þannig að athafnaskylda skráðra fyrirsvarsmanna verði ekki framseld öðrum heldur fylgi hlutlæg ábyrgð með skráningu. Samhliða því verði stuðst við hugmyndir starfshóps um *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða* með vísan í umfjöllun í kafla 5 um fræðsluskilyrði við skráningu. Þá telur höfundur að það sé mikil bragarbót verði fyrirhugað frumvarp að lögum af því að takmarka prókúruumboð við hæfisreglur, sbr. umfjöllun í kafla 3.3. Með prókúruumboði telur höfundur að opin sé leið fyrir þann sem stundar atvinnurekstur án þess að uppfylla hæfisskilyrði, að gera það í skjóli þess víðtæka umboðs sem í prókúruumboði felst, sbr. umfjöllun í kafla 3.1.

Keðjuábyrgð, sbr. umfjöllun í kafla 5, er að mati höfundar heppileg til þess að treysta leiðandi samfélagslega ábyrgð ríkis og sveitafélaga í baráttunni við kennitölufلاك, en keðjuábyrgð þarf að mati höfundar að vera boðregla en ekki byggð á heimildarákvæði. Sér í lagi vegna þeirra sérstöku aðstæðna sem gjarnan eru uppi við meðal annars stórframkvæmdir enda skortir á aðhald samfélagsins.

Vísbendingar eru um það að vegna þess hversu léttvæg fullnusta refsinga er og innheimta fésekta gengur illa, sé það dómfelldum manni fremur lítilsvert að þola sams konar dóm að nýju. Þegar dómfelldum manni skortir hæfi til þess að stunda atvinnurekstur og veita félagi fyrirsvar, getur hann gagnert stundað skattundanskot í skjóli nafns annars og sætt ábyrgð fyrir sams konar brot ítrekað. Hæfisreglum framkvæmdastjóra og stjórnarmanna var ætlað það hlutverk að koma í veg fyrir misnotkun á félagaförminu, sbr. umfjöllun í kafla 3.2, en ný sagnæmisviðmið hafa opnað þá leið þvert á vilja löggjafans.

Svarið við rannsóknarspurningunni er að breyttar áherslur Hæstaréttar hafa orðið til þess að lög sem fyrirbyggja eiga háttsemina kennitölufلاك hafa ekki tilætluð áhrif. Misnotkun á félagaförminu og skattundanskot í skjóli félags með takmarkaðri ábyrgð er gert auðveldara að stunda ítrekað með því að gera lögformlega stöðu þýðingarlausu við sakarmat. Tilraunir til þess

að þrengja hæfisreglur og þetta lögín eru jákvæð skref en geta ekki haft tilætluð áhrif að fullu fylgi skráningu ekki hlutlæg ábyrgð á lögboðnum skyldum. Með því að fyrirbyggja það að hver sem er geti fengið jafn víðtækt umboð til þess að stunda daglegar ráðstafanir fyrir hönd félags með prókúruumboði, telur höfundur að mikilvægt skref sé tekið til þess að sporna við háttseminni. Sá sem með einbeittum vilja vill stunda atvinnurekstur og skortir hæfi getur með fyrirhuguðum breytingum á hæfisreglum prókúruumboðshafa þurft að hafa töluvert meira fyrir því að stunda þann rekstur og aðkoma þess greiðvikna sem leggur nafn sitt við rekstur nauðsynlegri og meiri en áður.

## 8. Lokaorð

Það er mat höfundar að þær lagabreytingar sem fyrirhugaðar eru, sem og margar góðar hugmyndir um bættu stjórnslu við eftirlit, séu að mestu leyti gagnslausar að óbreyttu orðalagi ákvæða um lögformlega skráningu. Ný sjónarmið um sanngjarna úrlausn dómstóla til handa þeim sem skrá sig af greiðvikni og hafi af þeim sökum ekki verið kunnugt um stöðu félags, verða að mati höfundar að víkja fyrir þeim miklu meiri hagsmunum sem í húfi eru. Það var lengst af á vitorði manna að með lögformlegri skráningu tækju þeir sér á hendur skyldur sem þeir gætu ekki komið sér undan. Má því telja að atvikum þar sem skráning til málamynda er gerð fyrir fyrirsvari muni fara fjölgandi, enda hin skriflega hótun hegningarlaga ekki lengur til staðar. Þá er það gjarnan svo að nákomnir aðilar eru fengnir til þess að skrá sig í fyrirsvar fyrir aðila sem stunda vill atvinnurekstur, þrátt fyrir að skorta til þess hæfi. Við óbreytt ástand verða allar tilraunir til þess að þetta lög og þrengja hæfisreglur ekki nægjanlega skilvirkar.

Þörf er á því að skerpa orðalag lagaákvæða um fyrirsvar þannig að ófrávíkjanleg formregla gildi sem leggi hlutlæga ábyrgð á grundvelli skráningar um athafnaskyldur. Þá telur höfundur að veiting prókúruumboða ætti að vera takmörkunum háð í ljósi þeirrar leiðar sem farin er til þess að fara á svig við skráningar þegar hæfi skortir, það er því mikilvægt skref tekið í þá veru með fyrirhuguðum lagabreytingum, sbr. kafla 3.3. Að lokum telur höfundur að námskeið um stofnun félags, réttindi og skyldur fyrirsvarsmanna sem skilyrði fyrir skráningu þar um, sbr. umfjöllun í kafla 5, yrði til þess að festa í sessi hlutlæga ábyrgð og tryggja að staða viðkomandi sé honum ljós frá upphafi. Slíkt námskeið myndi enn fremur gagnast ákærvaldi vel þegar sýnt yrði fram á að hlutaðeigandi vissi um réttindi sín og skyldur og þar með sé gáleysi þegar fyrir hendi með lögformlegri skráningu.

## 9. Heimildaskrá

*Alþingistíðindi.*

Alþýðusamband Íslands (október 2013). *Aðgerðir gegn kennitöluflakki og samfélagslegt tjón af þess völdum.* Tillögur Alþýðusambands Íslands ásamt greinargerð. Vefútgáfa: <https://www.asi.is/media/2702/Kennitoelufلاك-01102013.pdf> [sótt á vef 5.1.2019]

Alþýðusamband Íslands og Samtök atvinnulífsins (20. júní 2017). *Stöðvum kennitöluflakk, kynning á tillögum.* Vefútgáfa: <https://www.asi.is/media/313568/stodvum-kennitolufلاك-kynning-a-tillogum-sa-og-asi-20-juni-2017.pdf> [sótt á vef 01.02.2019]

Áslaug Björgvinsdóttir (1999). *Félagaréttur.* Reykjavík: Bókaútgáfa Orators.

Félagsmálaráðuneytið (28. janúar 2019). *Skýrsla samstarfshóps Félags- og barnamálaráðherra um félagsleg undirboð og brotastarfsemi á vinnumarkaði.* Stjórnarráðið, vefútgáfa: <https://www.stjornarradid.is/lisalib/getfile.aspx?itemid=c6a38acb-2567-11e9-942f-005056bc530c> [ sótt á vef 31.01.2019]

Fjármálaráðuneytið (september 1993). *Umfang skattsvika og tillögur um aðgerðir gegn þeim.* Rit nr. 1. Stjórnarráðið, vefútgáfa: [https://www.stjornarradid.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/utgefint\\_rit/umfang\\_skattsvika.pdf](https://www.stjornarradid.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/utgefint_rit/umfang_skattsvika.pdf) [sótt á vef 26.01.2019]

Fjármála- og efnahagsráðuneytið (20. júní 2017). *Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða.* Stjórnarráðið, vefútgáfa: <https://www.stjornarradid.is/lisalib/getfile.aspx?itemid=5ea38a59-572d-11e7-941c-005056bc530c> [sótt á vef 01.02.2019]

Hagstofa Íslands. Fjöldi skráðra fyrirtækja og félaga eftir rekstrarformum: [http://px.hagstofa.is/pxis/pxweb/is/Atvinnuvegir/Atvinnuvegir\\_fyrirtaeki\\_fjoldi\\_fyrirtaeki/FYR01002.px/?rxid=abefef07-b80b-458e-b152-beea2758f162](http://px.hagstofa.is/pxis/pxweb/is/Atvinnuvegir/Atvinnuvegir_fyrirtaeki_fjoldi_fyrirtaeki/FYR01002.px/?rxid=abefef07-b80b-458e-b152-beea2758f162) [ sótt á vefinn 13. mars 2019]

Jónatan Þórmundsson (1999). *Afbrot og refsíðabyrgð I.* Reykjavík: Háskólaútgáfan.

Jónatan Þórmundsson (1992). *Viðurlög við afbrotum.* Reykjavík: Háskólaútgáfan.

Stefán Már Stefánsson (2013). *Hlutfélagaréttur.* Reykjavík: Hið íslenska bókmenntafélag.

Stjórnarfrumvarp til breytinga á hegningarlögum nr. 19/940, lögum um hlutfélög nr. 2/1995 og lögum um einkahlutfélög nr. 138/1994 og lögum um sjálfseignastofnanir sem stunda atvinnurekstur nr. 33/1999 (misnotkun á félagaformi, hæfisskilyrði), óbirt. 149. löggjafarþing. Birt 22.03.2019 í samráðsgátt Stjórnarráðsins : <file:///C:/Users/Notandi/Downloads/Frumvarp%20til%20laga%20um%20breytingar%20C3%A1%20alm%20hgl.,%20C3%B6gum%20um%20hlutf%C3%A9lagum%20einkahlutf%C3%A9lagum%20og%20sj%C3%A1lfseignastofnanir%20sem%20stunda%20atvinnurekstur.pdf> [sótt á vef 26.03.2019]

Sunna Karen Sigurþórsdóttir. 12.07.2016. „Anna vart eftirspurn vegna sniðgöngunnar.“  
www.visir.is slóð: <http://www.visir.is/g/2016160719771> [sótt á vef 19.03.2019]

## Lagaskrá

Almenn hegningarlög nr. 19/1940  
Stjórnarskrá lýðveldisins Ísland nr. 33/1944  
Lög um staðgreiðslu opinberra gjalda nr. 45/1987  
Lög um virðisaukaskatt nr. 50/1988  
Lög um aðför nr. 90/1989  
Lög um gjaldþrotaskipti o.fl. nr. 21/1991  
Lög um mannréttindasáttmála Evrópu nr. 62/1994  
Lög um einkahlutafélög nr. 138/1994  
Lög um bókhald nr. 145/1994  
Lög um hlutafélög nr. 2/1995  
Lög um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða nr. 129/1997  
Lög um sjálfseignastofnanir sem stunda atvinnurekstur nr. 33/1999  
Lög um fjármálafyrirtæki nr. 161/2002  
Lög um neytendakaup 48/2003  
Lög um ársreikninga nr. 3/2006

## Dómaskrá

Hæstaréttar í máli nr. 43/1946  
Hæstaréttar í máli nr. 12/2000  
Hæstaréttar í máli nr. 49/2000  
Hæstaréttar í máli nr. 305/2005  
Hæstaréttar í máli nr. 392/2006  
Hæstaréttar í máli nr. 419/2006  
Hæstaréttar í máli nr. 212/2007  
Hæstaréttar í máli nr. 413/2011  
Hæstaréttar í máli nr. 379/2013  
Hæstaréttar í máli nr. 321/2015  
Hæstaréttar í máli nr. 777/2015  
Hæstaréttar í máli nr. 808/2015  
Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. S-717/2016  
Landsréttar í máli nr. 2/2018  
Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. S-82/2018

## Úrskurðir

Ákvörðun samkeppniseftirlitsins. 7. júlí 2016. Mál nr. 19/2016