

Del I:

Samvirkeforetak – selskapsrett, regnskap og skatt

Denne del I av artikkelen tar for seg aktuelle problemstillinger, momenter, utfordringer og konsekvenser som kan være elementer i prosessen mange eksisterende samvirkeforetak må gjennom for å innrette seg etter ny samvirke lov innen utgangen av 2012.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Tore Paulshus
Deloitte Advokatfirma AS



Advokatfullmektig
Nils Mugaas
Deloitte Advokatfirma AS



Statsautorisert revisor
Vidar Nilsen
Deloitte AS

Samvirkeforetak har en lang historie (fra midten av 1800-tallet), men har inntil relativt nylig ikke vært selskapsrettslig lovregulert. 1. januar 2008 trådte imidlertid lov om samvirkeforetak (samvirke-loven) av 29. juni 2007 nr. 81 i kraft og har nå vært gjeldende i drøye tre år. For samvirkeforetak som er stiftet før loven trådte i kraft, vil det gjelde en fem års overgangsperiode slik at disse om ønskelig må ha innrettet seg etter samvirke loven, og registrert seg som sådan, senest innen utgangen av 2012.

De fire store sektorene vi typisk finner samvirkeforetak innen, er boligsamvirke, fiskerisamvirke, landbrukssamvirke (innkjøp/salgs-samvirke – slakteri, meieri, skogbruk) og forbrukersamvirke (kjøpssamvirke, samvirke-lag). I tillegg finnes samvirkeforetak på en rekke andre områder som f.eks.: forsikring, finans, transport-bedrifter, kraftlag, barnehager, bygdeservicelag, vannverk, samfunnshus, golfklubber og nærradioer. Ifølge forarbeidene er det om lag 4000 samvirkeforetak i Norge.

I dette nummeret av Revisjon & Regnskap vil vi under romertall I fokusere på aktuelle problemstillinger, momenter, utfordringer og konsekvenser som kan være elementer i den prosessen mange av de eksisterende foretakene fortsatt står overfor i overgangs-perioden og ved den eventuelle omdanningen til samvirkeforetak etter samvirke loven. Under romertall II vil vi se på noen viktige vedtektsmessige forhold hvor det åpnes for tilpasninger.

I del II av artikkelen tar vi for oss enkelte utvalgte emner innen selskapsrett, regnskap og skatt knyttet til samvirker og den nye loven hvor vi så langt har erfart at det er utfordringer, uløste problemstillinger eller andre forhold som vi mener det kan være verdt å belyse.

Vi presiserer at vi i artikkelen kun vil omtale samvirkeforetak som faller inn under samvirke loven, dvs. foretak som faller inn under definisjonen i lovens § 1. Det avgrenses mot foretak som er undergitt annen samvirkerettslig lovregulering som boligbyggelag, borettslag, forsikringsvirksomhet som faller inn under forsikrings-virksomhetsloven m.fl.

I Prosessen i overgangsperioden

Hva innebærer lovens ikrafttredelse for samvirkeforetak og lignende sammenslutninger?

Samvirkeforetak stiftet etter 1. januar 2008 er regulert av samvirke-loven. Samvirkeforetak som er stiftet før lovens ikrafttredelse, vil som nevnt bli underlagt loven når foretaket har tilpasset vedtektene til den nye loven, og registrert seg som samvirkeforetak (SA), senest innen utgangen av 2012.

Hvilke sammenslutninger som er å anse som samvirkeforetak etter loven, avhenger av om sammenslutningen faller inn under definisjonen i samvirke loven § 1. Hvis foretaket faller inn under definisjonen, plikter foretaket å bringe vedtektene i samsvar med loven og registrere seg som et SA. Er det ikke ønskelig å bli et SA underlagt samvirke lovens regler, må sammenslutningen organiseres slik at den ikke omfattes av definisjonen i lovens § 1 – dvs. sammen-slutningen kan ikke være organisert etter samvirkeprinsippene. Dette kan for eksempel være aktuelt for økonomiske foreninger. Økonomiske foreninger som faller utenfor definisjonen i samvirke-lovens § 1, vil fortsette å være underkastet ulovfestet foreningsrett.

Foretak som før ikrafttredelsen av samvirke loven var å anse som samvirkeforetak etter ulovfestet rett som andelslag (A/L) med økonomisk virksomhet eller et selskap med begrenset ansvar (BA), som ikke faller inn under definisjonen i samvirke loven § 1, og som ikke sørger for å tilpasse seg loven innen overgangsperiodens utløp, vil være å anse som et uregistrert aksjeselskap etter aksje-lovens definisjon, jf. aksjeloven § 1–1 (2). Annet kan dog følge av særlovgivning.

Sammenslutninger som faller inn under definisjonen i samvirke-loven, risikerer å bli tvangsoppløst etter krav fra Foretaksregisteret dersom det ikke har tilpasset seg vedtektene til den nye loven, og registrert seg som SA, innen utgangen av 2012, jf. samvirke loven § 163 nr. 2.

Ikrafttredelsen av samvirke loven innebærer således at de aller fleste sammenslutninger tidligere organisert som BA, A/L og S/L og

som faller, eller ønsker å falle, inn under definisjonen i samvirke-loven § 1, må foreta seg noe i denne sammenheng. Å sitte på gjerdet er ikke et alternativ.

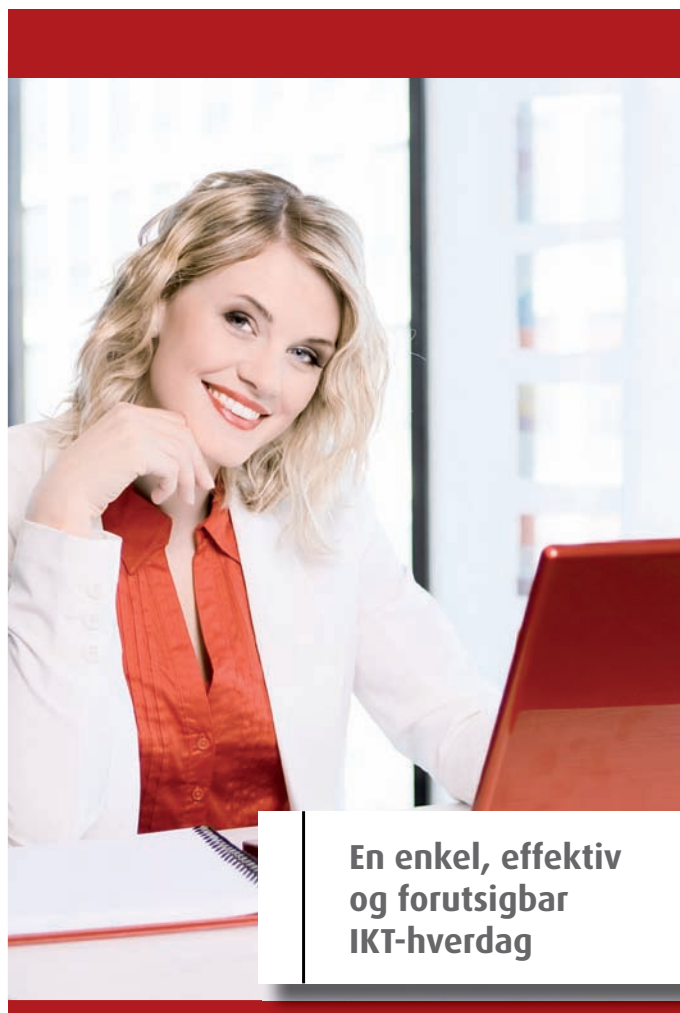
Vurdering av hensiktsmessig selskapsform

I den prosessen som sammenslutningene står overfor frem til utgangen av 2012, vil det for mange være naturlig å foreta en bredere evaluering av hvilken organisasjonsform virksomheten er best tjent med. I det følgende gis en skjematisk oversikt over sær-trekk ved utvalgte alternative selskapsformer som anses særlig aktuelle for den typen virksomhet vi her snakker om:

	Ansvar	Antall	Formål	Krav til EK
SA	Begrenset	Minst to	Brukernytte	Forsvarlig ut fra virksomhetens omfang og risiko
AS	Begrenset	En eller flere	Kapitalavkastning	Minimum kr 100 000
Stiftelse	Begrenset	Selveiende	Kan både ha økonomisk og ikke-økonomisk formål	Kr 100 000 (kr 200 000 for næringsdrivende stiftelser)
ANS/DA	Ubegrenset solidarisk, personlig ansvar (ANS). Ubegrenset personlig ansvar, delt etter eierandel (DA)	Minst to	Organisering av økonomisk virksomhet	Ikke minstekrav til egenkapital

	Oppbygging av egenkapital	Skattesubjekt	Fordeling av overskudd	Innflytelse og styring
SA	Overskudd fra drift, ev. også andelsinnskudd og spare- og låneinnskudd	Eget skatte-subjekt	Fordeles på medlemmene etter deres omsetning gjennom foretaket	Basert på én stemme pr. medlem
AS	Overskudd fra drift og tilførsel av aksjekapital	Eget skattesubjekt	Fordeles på aksjonærene basert på innskutt kapital	Basert på innskutt kapital. Jo flere aksjer jo flere stemmer
Stiftelse	Gjennom tildeling av grunnkapital ev. – også overskudd fra drift	Eget skattesubjekt	Kan kun utdeles i tråd med stiftelsens formål	Selveiende – forvaltes av styret
ANS/DA	Overskudd fra drift	Ikke skattesubjekt. Beskattes hos den enkelte deltaker	Fordeles slik det går frem i selskapsavtalen, normalt etter eierandel eller arbeidsinnsats	Slik det går frem av selskapsavtalen. I utgangspunktet én stemme pr. deltaker

	Overdragelse av eierandeler	Oppløsning		
SA	Medlemskap/andeler kan som utgangspunkt ikke overdras. Foretaket kan ikke kjøpes opp	Gjenværende midler fordeles på medlemmene etter omsetning med foretaket		
AS	Aksjer kan overdras til andre. Selskapet kan kjøpes opp av andre	Gjenværende midler fordeles ift. innskutt kapital		
Stiftelse	Ikke aktuelt	Gjenværende midler skal brukes i samsvar med stiftelsens formål		
ANS/DA	Slik det fremgår av selskapsavtalen. Utgangspunkt: andeler kan ikke overdras	Fordeles i utgangspunktet etter eierandel		



En enkel, effektiv og forutsigbar IKT-hverdag

Komplette løsninger til regnskapsbransjen

Vi ønsker at et regnskapsbyrå skal ha en enkel, effektiv og forutsigbar IKT-hverdag. Det betyr få, men kunnskapsrike leverandører.

Hos DI Systemer handler du direkte med leverandøren av produksjons-, drifts- og kvalitets-sikringsystemet – uten mellomledd. Vil du ha tilleggsløsninger som for eksempel skanning og avstemming, tar vi ansvar for leveransen. Ønsker du ekstern IKT-drift (ASP-løsning), kan du overlate det til samme leverandør. Erfaringer og nye ideer utveksles i eget brukerforum.

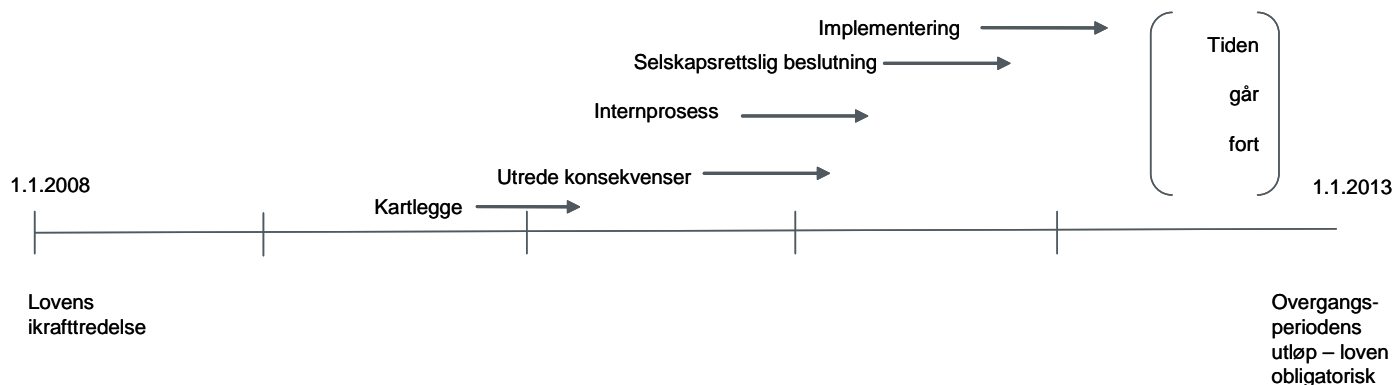
DI Systemer ønsker også å tilfredsstille krav og ønsker om løsninger fra byråets kunder. Vi kan hjelpe deg med elektronisk transaksjonsutveksling med for eksempel bransjespesifikke løsninger, onlineløsninger eller tilgang til egne data via en internettportal.

Dette er hva vi mener med komplette løsninger til regnskapsbransjen.

E-post: di@disystemer.no
Telefon: 73 82 76 00 [Trondheim]
22 78 27 20 [Oslo]



www.disystemer.no



Beslutningsprosessen og tidslinje

Ettersom vi allerede befinner oss i 2011, har man nå under to år på å komme i havn med prosessen. Dersom prosessen ikke allerede er i gang, er det på høy tid å begynne. En slik prosess tar gjerne lenger tid enn man først så for seg, dessuten sikrer det at man faktisk bruker den tiden man trenger både for å komme frem til de beste løsningene og for å ha en god forankring for disse blant ledelse, ansatte, medlemmer, eiere mv.

Hvordan sammenslutningen legger opp denne beslutningsprosessen, vil selvsagt variere ut fra de konkrete forhold. Prosessen vil imidlertid kunne inneholde **fasene du ser i figuren over**.

Den første fasen vil typisk bli benyttet til kartlegging og et naturlig startpunkt er hvorvidt en er omfattet av samvirkeoven. Det er ikke nødvendigvis opplagt i alle tilfeller. En sammenstilling av virksomhetens vedtekter, faktiske organisering og drift opp mot samvirkeovens definisjon i § 1 er en nødvendig øvelse. En må selvsagt sette seg inn i den nye loven og dens bestemmelser. Det kan videre være hensiktsmessig å benytte anledningen til å evaluere hvor virksomhetens ståsted er i dag og hvordan man ser for seg videre utvikling. Har dagens selskapsform historiske årsaker, og er man med fremtidens scenario bedre tjent med en annen selskapsform? Kartlegging av de ulike aktuelle selskapsformene kan være aktuelt i denne fasen. Vi har kalt fase to utredning av konsekvenser – og tenker her både på hvilke konsekvenser samvirkeovens bestemmelser vil få dersom man velger å bli SA og eventuelle konsekvenser av å velge en annen selskapsform. Når beslutningsgrunnlaget er på plass, vil det som oftest følge en intern prosess, fase 3, hvor hele organisasjonen involveres i prosessen med å tenke endringer, får forelagt beslutningsgrunnlaget og får anledning til å gi innspill i prosessen. Den interne prosessen vil munne ut i en selskapsrettslig beslutning, fase 4. Samvirkeoven § 163 nr. 2

inneholder et unntak fra det allmenne flertallskravet ved vedtektsendringer slik at vedtaket kan fattes av årsmøtet med flertall av de avgitte stemmene. Formålet med bestemmelsen er å lette gjennomføringen av nødvendige vedtektsendringer. Endelig skal endringene implementeres i organisasjonen, fase 5.

II Tilpasning til samvirkeoven Viktige vedtektsmessige forhold hvor det åpnes for tilpasninger

Når det er bestemt at foretaket skal være et samvirkeforetak, må vedtektene tilpasses kravene i samvirkeoven. Av samvirkeoven § 10 fremgår minimumskravene til hva vedtektene skal inneholde. Det er dog flere viktige vedtektsmessige forhold hvor det åpnes for tilpasninger. Et grundig forarbeid i forbindelse med utformingen av vedtektene er derfor svært viktig.

Retten til medlemskap/medlemskapsbegrepet

Et grunnleggende samvirkeprinsipp er retten til medlemskap, dvs. at det i samvirker i utgangspunktet er frivillig og åpent medlemskap. I lovens § 14 er dette kommet til uttrykk ved at alle som kan få sine økonomiske interesser varetatt av et samvirkeforetak, har rett til medlemskap. I vedtektene kan det imidlertid settes vilkår for å bli medlem og for å være medlem så langt det er saklig grunn for det.

Det sentrale spørsmål er da hva som er saklig grunn. Medlemskap kan nektes ut fra både generelle og konkrete omstendigheter. Ved vurderingen må det legges vekt på foretakets formål, drift og egenart. I et meierisamvirke bør man for eksempel kunne begrense medlemskretsen til melkeprodusenter og stille krav om at levert melk har en viss kvalitet. Et annet eksempel kan være at man i et andelslag som eier en garasje, må være eier av bolig som har rett til garasje i garasjeanlegget. For at en nektelse skal være gyldig, kreves det at den tar sikte på å fremme foretakets interesser, at den er tilstrekkelig tungtveiende i lys av prinsippet om åpent medlemskap, er

saklig i forhold til den praksis foretaket ellers følger i slike saker (likebehandling) og ikke er i strid med ufravelige lovregler (f.eks. diskrimineringsforbudet i EØS-avtalen).

Her er det viktig at foretaket nøye vurderer sitt medlemskapsbegrep og hvilke vilkår som skal settes.

Hvert medlem har i utgangspunktet én stemme. Vedtektene kan inneholde bestemmelser om at medlemmet kan ha flere stemmer, men da kun dersom stemmene blir fordelt på medlemmene etter deres omsetning med foretaket, jf. § 38 (2).

Det bemerkes at dersom et foretak i dag både har passive og aktive medlemmer, kan dette gi utfordringer da disse i visse situasjoner kan ha motstridende interesser. En del av vurderingsprosessen kan være om dette skal opprettholdes fremover.

Formålsbeskrivelsen

Lovens § 10 nr. 3 bestemmer at vedtektene skal angi hva slags virksomhet foretaket skal drive. Også her er det viktig å ha grundig vurdert beskrivelsen av hvilken aktivitet som skal utøves (og ikke utøves) og få uttrykt dette så presist som mulig. Formålsbeskrivelsen har betydning både for medlemskapsbegrepet og for om det skal åpnes for eventuelle passive medlemmer.

Overgang av medlemskap

Hovedreglen er at medlemskap ikke er omsettelig, altså at overdragelse ikke kan skje. Et samvirkeforetak kan derfor i motsetning til for eksempel et aksjeselskap aldri kjøpes. Utgangspunktet med at et SA må ha mer enn ett medlem, ligger også til grunn for dette, dvs. at et SA aldri kan være et heleid datterselskap.

Unntak fra hovedregelen er dersom medlemskap er knyttet til fast eiendom. Medlemskap kan da overdras til nytt medlem sammen med eiendommen med mindre vedtektene sier noe annet.



Revisorforeningen og Storebrand Bank har inngått en avtale du kan få glede av!

Revisorforeningen har på vegne av sine medlemmer inngått en avtale med Storebrand Bank om gunstige betingelser på lån og innskudd. Storebrand Bank er en moderne direktebank, som leverer et fullverdig banktilbud. Sjekk hvor mye du kan spare på å benytte deg av de eksklusive betingelsene, og kontakt gjerne en av våre rådgivere direkte på **22 31 15 15** eller gå inn på **www.storebrand.no/revisorforeningen-bank**.

Vi tilbyr medlemmene i Revisorforeningen følgende betingelser:

- **Innskuddsrente inntil 3,10% over 500 000**
- **Boliglånsrente 3,10% nom. (3,18% eff.)***

*Gjelder lån i Storebrand Kredittforetak AS over 2 mill. innenfor 75% av boligens verdi nedbetalt over 20 år som annuitetslån. Inkl. termingebyr.

Selskapsrett

Man kan også vedtektsfeste den motsatte hovedregel, dvs. at overdragelse til nytt medlem skal være tillatt. En slik adgang til overdragelse forutsetter dog samtykke fra styret, daglig leder eller andre.

Overdragelsen innebærer overføring av rettigheter og forpliktelser som har sammenheng med medlemskapet, men tidligere medlem beholder økonomiske forpliktelser overfor samvirkeforetaket – med mindre vedtektene eller særskilt avtale med foretaket tilsier noe annet. Økonomiske forpliktelser dekker både penge- og naturforpliktelser.

Bruk av årsoverskudd

Før omdanning til SA

Utdelingsadgangen (etterbetaling) frem til en eventuell omdanning til SA reguleres av ulovfestet rett. Av ulovfestet rett følger det at retten til etterbetaling kan reguleres i vedtektene. Uten slik regulering er det som hovedregel antatt at medlemmene ikke har krav på etterbetaling.

Etter ulovfestet rett er det således antatt at det er to muligheter for bruk av årsoverskuddet:

- Etterbetaling til medlemmene og/eller
- Avsetning til kollektiv egenkapital

Etterbetaling må skje etter samvirkeprinsippene, dvs. fordelingen må typisk skje etter medlemmenes samhandel med foretaket (patronasjepriippet).

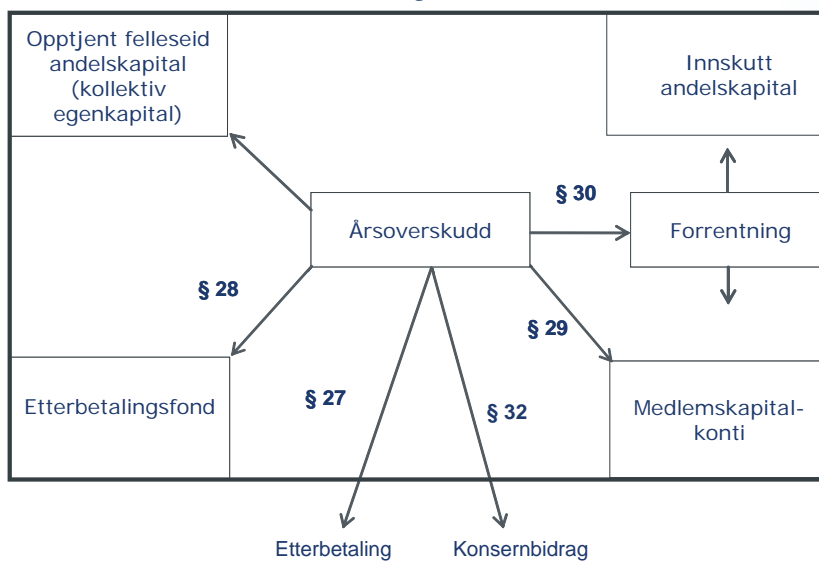
Etter omdanning til SA

Samvirke-loven gir ingen lovfestet rett til etterbetaling eller lignende. Mulig anvendelse av overskudd må være vedtektsfestet. Dersom man unnlater å regulere bruk av overskudd i vedtektene, vil eventuelt årsoverskudd bli en del av den kollektive egenkapitalen som er å anse som innlåst kapital, dvs. kapital som medlemmene i utgangspunktet ikke kan få tilgang til. Tilgang vil eventuelt først foreligge ved avvikling av foretaket, avhengig av vedtektsreguleringen på dette punktet, se punktet Opplysning nedenfor. Samvirke-loven §§ 27 -30 og § 32 angir følgende alternativ bruk:

- Etterbetaling, § 27
- Avsetning til etterbetalingsfond, § 28
- Avsetning til medlemskapitalkonti, § 29
- Forrentning av andelsinnskudd eller medlemskapitalkonti, § 30

I tillegg nevner vi i denne sammenheng at det kan vedtektsfestes at samvirkeforetaket skal kunne yte konsernbidrag, § 32. En slik vedtektsfesting er nødvendig for at avgivelse av konsernbidrag skal være lovlig.

SA



Man må derfor nøye overveie hvilke instrumenter som er hensiktsmessig og ønskelig å benytte for foretaket og påse at disponeringen av årsoverskudd vedtektsfestes.

4.5 Styringsorganer

Årsmøtet (samvirkeforetakets øverste myndighet) og styret er de to obligatoriske selskapsorganene etter samvirke-loven. Styret skal ha minst tre styremedlemmer, dersom ikke vedtektene sier to. Både for årsmøtet og styret er det en rekke bestemmelser med krav til flertall ved beslutninger (§§ 53, 54, 103, 120 og 127 for årsmøtet og §§ 86, 87 og 88 for styret). Dette er minimumskrav hvor det kan stilles sterkere flertallskrav i vedtektene.

Når det gjelder frivillige organer, er det lovens utgangspunkt at samvirkeforetak skal ha daglig leder. Dersom foretaket ikke ønsker å ha daglig leder, må dette fremgå av vedtektene. Representantskap og kontrollkomité er andre frivillige organer. Begge velges av årsmøtet. Et representantskap skal føre tilsyn med at formålet til foretaket blir fremmet i samsvar med lov, vedtekter og vedtak i årsmøtet, og ellers utføre oppgaver som er fastsatt i vedtektene. Kontrollkomiteen skal føre tilsyn med foretakets virksomhet og se til at foretaket følger lover, forskrifter, vilkår, vedtekter og vedtak som organene i foretaket har fattet. Et representantskap er et tilsynsorgan som i vedtektene gjerne også kan tildeles andre oppgaver, mens en kontrollkomité har en mer rendyrket kontrollfunksjon. Bakgrunnen for at samvirke-loven har egne bestemmelser for disse valgfrie organene, er at en del eksisterende samvirkeforetak har representantskap eller kontrollkomité.

4.6 Opplysning

Om ikke annet vedtektsfestes, har medlemmene krav på utdeling av andelsinnskudd og innstående på medlemskapitalkonti.

Eventuelle gjenværende midler utover dette (kollektiv egenkapital) skal som utgangspunkt gå til samvirkeformål eller allmenntilgode formål. Fordeling på medlemmene krever hjemmel i vedtektene og må være basert på omsetning med medlemmene. Man skal også være oppmerksom på at om man ønsker en vedtektsendring på dette punktet på et senere tidspunkt, kan dette innebære krav om 4/5 flertall, at det foreligger saklig grunn for endringen og godkjennelse fra Stiftelsestilsynet.

III Avslutning

Det er vår erfaring at arbeidet med overgang til SA er tidkrevende med mange viktige og sentrale forhold som må konkluderes. Til dels kan det være motstridende interesser i tillegg til mange historiske og følelsesmessige forhold som må hensyntas. Det er derfor viktig å planlegge en god prosess – ikke minst tidsmessig, vurdere hvilke forhold som i det konkrete tilfellet er særskilt viktig, hvem som bør involveres og hvilken faglig- og erfaringskompetanse man kan trekke på. Vi har her prøvd å belyse en del forhold som vi i praksis har sett som sentrale. I Del II vil vi belyse konkrete forhold knyttet til selskapsrett, regnskap og skatt hvor vi har erfart betydelige utfordringer.