



Izplačilo poslovnega deleža

Ko prodate svoj lastniški delež, vas čaka še obračun z davčno upravo. Tatjana Dežman Markič

Osnovni kapital družbe z omejeno odgovornostjo sestavljajo osnovni vložki družbenikov, katerih vrednost je lahko različna. Na podlagi osnovnih vložkov, ki jih fizične ali pravne osebe vložijo v družbo v denarni ali stvarni obliki, družbeniki pridobijo poslovne deleže v sorazmerni vrednosti v skupnem znesku osnovnega kapitala. Poslovni deleži so izraženi v odstotkih. Fizična ali pravna oseba oziroma osebe tako z ustanovitvijo družbe postanejo družbeniki, ki jim iz naslova poslovnega deleža pripada vrsta pravic, ki so po vsebini premoženjske in članske.

Kako pa je z davčnimi posledicami iz naslova premoženjskih pravic družbenikov pri izplačilu poslovnega deleža družbeniku ob prenehanju poslovnega deleža zaradi izstopa ali izključitve družbenika ali prenehanju družbe?

Družbeniku pripada ocenjena vrednost družbe

Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju: ZGD-1) družbeniku daje pravico, da sam odloči, ali bo izstopil iz družbe, torej po svoji volji, ali pa je izstop neodvilen od njegove volje. Navedena pravica je urejena v družbeni pogodbi. V njej morajo biti določeni pogoji (razlogi), postopek in posledice izstopa ali izključitve. Če družbena pogodba ne predvideva tega, pa ZGD-1 določa zakonske razloge in posledice izključitve ali izstopa družbenika iz družbe z omejeno odgovornostjo.

Posledica izstopa ali izključitve družbenika je ta, da preneha poslovni delež tega družbenika, ki v družbi izgubi statusne obveznosti in pravice, pridobi pa pravico do izplačila poslovnega deleža. Pri izstopu ali izključitvi je možno, da družba odkupi poslovni delež. Plačati pa ga mora iz premoženja, ki presega znesek osnovnega kapitala (prej mora oblikovati posebne rezerve). Lahko pa poslovni delež odkupi tudi eden ali več družbenikov.

Družbenik, ki je izstopil ali je bil izključen, ima pravico do izplačila ocenjene vrednosti poslovnega deleža na dan izstopa ali izključitve. Ta je lahko enaka knjigovodski

vrednosti poslovnega deleža, to je nabavni vrednosti kapitala, lahko je večja ali pa tudi nižja. Praviloma je ocenjena vrednost poslovnega deleža večja od njegove knjigovodske vrednosti.

ZGD-1 določa, da mora družba družbeniku, ki je izstopil, izplačati ocenjeno vrednost njegovega poslovnega deleža najpozneje v roku treh let po izstopu z obrestmi, družbeniku, ki je izključen, pa najpozneje v šestih letih po izključitvi z obrestmi. Znesek izplačila družbeniku se lahko zmanjša za morebitne zneske odškodnin, ki jih družba zahteva od družbenika.

Izplačilo poslovnega deleža fizični osebi

Zakon o dohodnini (92. do 104. čl. Zdoh- 2) predpisuje davčne učinke ob izstopu ali izključitvi družbenika fizične osebe v okviru določb o obdavčitvi kapitalski dobičkov.

Ob izstopu ali izključitvi družbenika temu pripada ocenjena vrednost njegovega poslovnega deleža. Vrednost kapitala ob pridobitvi je nabavna vrednost kapitala, ki vključuje tudi stroške. Navedena je v pogodbi v času pridobitve ali pa je njena vrednost razvidna iz drugih ustreznih dokazil. V nabavno vrednost se všteta tudi poznejša vplačila družbenika, presežki vplačil kapitala, torej vse, kar je družbenik učinkovito vplačal, ter vsi tisti stroški, ki so povezani s pridobitvijo kapitala. Ocenjena vrednost z vidika Zdoh- 2 je vrednost kapitala v trenutku odsvojitve s strani družbenika in ki je opredeljena v prodajni pogodbi ob odsvojitvi, če pa ta ni razvidna iz pogodbe ali drugih dokazil ali ni ustrezna, se za ocenjeno vrednost šteje primerljiva tržna cena, od katere se odštejejo stroški zavezanca, ki so nastali v povezavi z odsvojitvijo kapitala.

Davek se odmeri, če je ocenjena vrednost poslovnega deleža družbenika, ki izstopa ali je izključen, večja od nabavne vrednosti poslovnega deleža. V tem primeru je razlika pozitivna in je davčna osnova, ki se davčno opredeli kot dobiček iz kapitala, od katere se odmeri davek. Če pa

je nabavna vrednost enaka ali manjša od ocenjene vrednosti kapitala ob odsvojitvi, je davčna osnova enaka nič.

Velja opozoriti na izjemo, in sicer če se osnovni kapital poveča iz sredstev kapitalskih rezerv ali s konverzijo dobička in rezerv dobička. Če se tako poveča poslovni delež družbenika še pred izstopom ali izključitvijo družbenika, ta del iz naslova povečanja ni predmet obdavčitve, saj davčni učinek nastane šele z odsvojitvijo kapitala oziroma dela kapitala, ki ga je družbenik pridobil iz naslova povečanja poslovnega deleža na opisani način. V tem primeru je nabavna vrednost dela kapitala oziroma dela poslovnega deleža ali osnovnega vložka, ki ga je družbenik tako pridobil v višini zneska tega povečanja, enaka nič.

Dohodnina se izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 20 odstotkov, ki se šteje kot dokončen davek in se znižuje vsakih pet let imetništva kapitala; po dopolnjenih prvih petih letih imetništva kapitala na primer znaša 15 odstotkov.

Izplačilo deleža po prenehanju družbe

V družbi, ki preneha, se v postopku likvidacije, po poplačilu dolgov, na predlog likvidacijskega upravitelja, med družbenike razdeli preostalo premoženje družbe, praviloma v 30 dneh po sprejemu sklepa o razdelitvi premoženja, vendar se ga lahko razdeli med družbenike šele po poteku šestih mesecev od zadnje objave sklepa o likvidaciji, ki se objavi v Uradnem listu.

Predmet obdavčitve je tudi v tem primeru davčna osnova, ki bi nastala, če bi bil prejeti znesek družbenika, ki je ovrednoten v okviru ocenjene likvidacijske vrednosti premoženja družbe, večji od tistega, ki ga je družbenik vložil – učinkovito vplačal v družbo – na primer naknadna vplačila, vplačan presežek kapitala. Torej več, kot pa bi znašala nabavna vrednost poslovnega deleža v času vplačila.

V družbi, ki preneha, se nabavno vrednost zneskov poslovnih deležev pri izplačilu lastniškega deleža, katerega del je družbenik pridobil iz sredstev družbe (povečanje osnovnega kapitala ob konverziji dobička ali rezerv iz dobička), šteje za vrednost nič. To pomeni, da tisti del povečanja osnovnega kapitala (znesek vplačanih osnovnih vložkov družbenikov), ki nastane iz naslova učinkovitega povečanja ali iz naslova sredstev družbe (dobiček, rezerve iz dobička) ni predmet obdavčitve.

Če je ob končni razdelitvi likvidacijske mase družbenikom razlika med vplačanim deležem in prejetim deležem negativna, je negativna davčna osnova in družbenik ustvari kapitalsko izgubo. Uveljavlja jo lahko na način opredeljen v 2. do 5. točki 97. člena Zdoh- 2.

Izplačila družbenikom pravnim osebam

a. izstop ali izključitev družbenika

Posledice izstopa ali izključitve se z davčnega vidika kažejo v prenehanju poslovnega deleža. Družbenik v svojih poslovnih knjigah na dan izstopa ali izključitve namesto finančnih naložb vzpostavi terjatve do družbe, v znesku, ki ustreza nadomestilu za izključitev ali izstopa. To je v znesku ocenjene vrednosti njenega poslovnega deleža po stanju ob izstopu ali izključitvi, upoštevajoč za možno zmanjšanje za odškodnine. Prihodke prikaže v poslovnih knjigah v trenutku uveljavitve svoje pravice do izplačila (na podlagi skupščinskega sklepa).

Dohodek se določi v znesku tako, da se od izplačane vrednosti poslovnega deleža, ki jo družbenik prejme, odšteje znesek osnovnega vložka družbenika, ki ga je ta učinkovito vplačal družbi ob ustanovitvi ali pozneje pri pridobitvi poslovnega deleža (emisijška vrednost poslovnega deleža), ter znesek kapitalske rezerve v deležu, ki ga je družbenik vplačal nad zneskom poslovnega deleža (na primer vplačan presežek kapitala, zneski dodatnih vplačil v družbo, prevrednotovalni popravki kapitala).

Po 74. členu ZDDPO-2 je tak dohodek kvalificiran kot dohodek, podoben dividendam. Obdavči se ga na ravni prejemnika enako, kot bi prejel formalno dividendo

– torej udeležbo pri dobičku. Ob izstopu ali izključitvi družbenika in ob izračunu tega dohodka družba izplačevalec izračuna davčni odtegljaj po davčni stopnji na dan izstopa ali izključitve. Plačilo davčnega odtegljaja pa družba opravi na dan izplačila tega dohodka družbeniku (najpozneje čez tri leta pri izstopu in najpozneje v šestih letih po izključitvi z upoštevanjem eventualnih zahtevkov za odškodnine).

Davčno se upošteva le dejansko prejet dohodek, podoben dividendam, in ga družba izvzame iz svoje davčne osnove v davčnem obdobju, ko znesek prejme.

b. prenehanje pravne osebe

Dohodki, podobni dividendam, so ob prenehanju pravne osebe vsota postavk:

- preneseni in čisti dobiček ter rezerve iz dobička. Postavke so izkazane v bilanci stanja pravne osebe, ki preneha obstajati. Predmet obdavčitve je njihova knjigovodska vrednost.

- osnovni kapital v delu, ki se je nominalno povečal oblikoval iz dobička ali rezerv iz dobička;

- skrite rezerve kot razlika med pošteno in davčno vrednostjo premoženja in po stanju na dan pred vpisom likvidacije v sodni register in ki po vpisu likvidacije preide v premoženjsko sfero družbenikov.

Vsota postavk je davčna osnova za obračun davčnega odtegljaja, ki se načeloma obračuna in plača po 15-odstotni stopnji s

tremi izjemami, ki so navedene v 70. členu ZDDPO-2.

Pravna oseba, ki preneha, je plačnik davka. Davčni odtegljaj se obračuna in odtegne ob izračunu dohodka, plača pa na dan izplačila. Ugotovi se iz podatkov bilance stanja pred začetkom likvidacije. Dohodek, ki je podoben dividendam, se lahko izračuna šele potem, ko so opravljena vsa dejanja v zvezi z uporabo poravnave obveznosti in unovčevanjem premoženja. Likvidacijski upravitelj pripravi poročilo in predlog o razdelitvi, o čemer odloči pristojni organ s sklepom. Ko je dohodek formalno potrjen s sklepom, se opravi izračun. Izračun in plačilo davčnega odtegljaja sta torej vezana na razdelitev premoženja, ki se opravi načeloma v 30 dneh po sprejemu sklepa, vendar zaradi varstva upnikov ne prej kot v šestih mesecih od zadnje objave sklepa o likvidaciji. Na dan razdelitve je treba davčni odtegljaj plačati ter obračun predložiti davčnemu organu, podatke iz davčnega obračuna pa tudi družbenikom.

Prejemnik dohodka, podobne dividendam, ob likvidaciji pravne osebe izplačnika izvzamejo iz davčne osnove, razen dveh izjem, in sicer: iz davčne osnove ni mogoče izločiti skritih rezerv, ki niso bile obdavčene pri izplačevalcu, in iz davčne osnove se lahko izvzamejo le tisti dividendam podobni dohodki, če so se predhodno na njihovi podlagi izkazali prihodki. ■