

NAČIN OBDAVČITVE DOBIČKA V DRUŽBI Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO V POVEZAVI Z IZVAJANJEM TRETJEGA Odstavka 90. Člena ZDOH-2

Pojasnilo DURS, št. 4210-151/2010, 16. 12. 2010

Pojasnilo v zvezi z obdavčitvijo razdelitve dobička v družbi z neomejeno odgovornostjo, usklajeno z Ministrstvom za finance:

1. Kdaj se dobiček obdavči oziroma, kdaj se dobiček pripiše kapitalskemu deležu družbenika in posledično, v skladu z 90. členom Zakona o dohodnini, tudi obdavči kot dividenda?

Dobiček, ki ga ustvari družba z neomejeno odgovornostjo (v nadaljevanju: d. n. o.) tekom poslovnega leta, se na podlagi drugega odstavka 94. člena Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 64/2009-UPB3) avtomatično pripiše kapitalskim deležem družbenikov. Pripis dobička kapitalskim deležem se obdavči kot dividenda, skladno s tretjim odstavkom 90. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 51/2010-UPB6). Dobiček se pripiše kapitalskemu deležu družbenikov, ko je potrjeno oziroma sprejeto letno poročilo. S tem nastane zahtevek za izplačilo (pripis) dobička.*

ZDoh-2 v tretjem odstavku 90. člena določa, da se kot dividenda obdavčuje tudi pripis dobička kapitalskemu deležu. Pri tem je davčna osnova, skladno s prvim odstavkom 91. člena ZDoh-2, dosežena dividenda, če ni s tem zakonom drugače določeno.

Za presojo o tem, kdaj je dohodek pridobljen oziroma dosežen, se uporabijo določbe 15. člena ZDoh-2. Tako se skladno s petim odstavkom 15. člena ZDoh-2 šteje, da je dohodek pridobljen oziroma dosežen v davčnem letu, v katerem je prejet, če ni s tem zakonom drugače določeno. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali **je kako drugače dan na razpolago fizični osebi**.

Pri pripisu dobička kapitalskim deležem družbenikov d. n. o., davčna obveznost za družbenike osebnih družb nastopi **v trenutku pripisa njim pripadajočega dela dobička**. Dobiček se pripiše kapitalskemu deležu družbenikov, ko je potrjeno oziroma sprejeto letno poročilo. Z navedeno potrditvijo nastane zahtevek za izplačilo (pripis) dobička, zato ni potreben poseben samostojen sklep družbenikov.

Skladno s 94. členom ZGD-1 se pri d. n. o. na koncu vsakega poslovnega leta na temelju letnih računovodskih izkazov ugotovi **dobiček** ali **izguba** in se vsakemu družbeniku izračuna njegov delež pri dobičku ali izgubi. Družbeniku pripadajoči dobiček se pripiše njegovemu kapitalskemu deležu. Izračunani delež družbenika pri izgubi ter denar, ki ga je dvignil med poslovnim letom, se odpišeta od kapitalskega deleža. To pomeni, da se dobiček, ki ga tekom poslovnega leta ustvari d. n. o., avtomatično – po zakonu – pripiše kapitalskim deležem posameznim družbenikom in se v trenutku pripisa na ravni družbenika tudi obdavči. Pri tem pripominjamo, da družbenikom ni prepuščena odločitev o tem, **kdaj** bo dobiček pripisan kapitalskim deležem družbenikov, ker je to določeno z zakonom, in sicer v 94. členu ZGD-1. Ne glede na to, pa je mogoče shemo razdelitve dobička oziroma izgube, določene v 95. členu ZGD-1, z družbeno pogodbo urediti drugače.

Potem, ko je dobiček pripisan kapitalskemu deležu družbenika, se ne ločita vložek in dobiček, ker se je s pripisom dobička delež povečal in z njim razpolaga družbenik v skladu z določbami 96. člena (zmanjšanje kapitalskega deleža) ZGD-1.**

Glede na to, da so bili dobički, ki so bili pripisani kapitalskemu deležu posameznega družbenika, obdavčeni ob pripisu, pa se izplačilo deleža v dobičku družbenika d. n. o., ki se odpiše od njegovega kapitalskega deleža, skladno z 9. točko 95. člena ZDoh-2, šteje za neobdavčljivo odsvojitve kapitala in nima za zavezanca davčnih posledic, kar pomeni, da je davčno nevtrarno.

2. Kako se davčno obravnava uporaba dobička za pokrivanje izgube v družbi z neomejeno odgovornostjo oziroma ali je uporaba dobička za te namene obdavčena?

*Kot je pojasnjeno v odgovoru na prvo vprašanje, se pri d. n. o. na koncu vsakega poslovnega leta na temelju letnih računovodskih izkazih ugotovi **dobiček** ali **izguba**. Pri tem se vsakemu družbeniku izračuna njegov delež pri dobičku ali izgubi. Družbeniku pripadajoči dobiček **se pripiše** njegovemu kapitalskemu deležu. Izračunani delež družbenika pri izgubi, pa se odpiše od kapitalskega deleža. V primeru pripisa dobička negativnemu kapitalskemu deležu družbenika, se tak pripis dobička obdavči kot dividenda.*

Potem, ko se na podlagi računovodskih podatkov ugotovita dobiček ali izguba, se vsakemu družbeniku izračuna njegov delež pri dobičku oziroma izgubi. Delež dobička, ki pripada posameznemu družbeniku, se pri d. n. o. na podlagi **samega zakona** pripiše kapitalskemu deležu družbenika. Pri izgubi d. n. o. pa se kapitalski delež družbenika v poslovnih knjigah zmanjša za izračunani delež družbenika pri izgubi.

Ta način zakonskega porazdeljevanja dobička in izgube predpostavlja, da kapitalski deleži posameznih družbenikov niso konstantni, temveč spremenljivi. To pa pomeni, da ima lahko posamezni družbenik v družbi tudi negativni delež. To se zgodi, če je družba poslovala z izgubo, delež, ki odpade na posameznega družbenika, pa je višji, kot je bil njegov vložek in morebitni naknadno pripisani del dobička. Obstoj negativnega kapitalskega deleža družbenika je posledica zakonske norme, da družbenik ni dolžan zvišati dogovorjenega ali dopolniti z izgubo zmanjšanega vložka. Navedeno izhaja iz tretjega odstavka 80. člena ZGD-1. V družbeni pogodbi je lahko dogovorjeno, da mora družbenik ob nastanku negativnega deleža takoj vplačati dodatna sredstva in s tem odpraviti negativni kapitalski delež. To pomeni, da se družbenik zaveže v takšnem primeru pokrivati izgubo družbe z dodatnimi sredstvi.

** Vsak družbenik ima v poslovnih knjigah t. i. kapitalski konto, ki se oblikuje v otvoritveni bilanci in se ob koncu leta glede na dobiček povečuje oziroma zmanjšuje, če ima družba izgubo.*

*** Prof. dr. Šime Ivanjko, prof. dr. Marijan Kocbek: Korporacijsko pravo Pravni položaj gospodarskih subjektov, GV Založba, 2003, str. 326.*