

DOLOČANJE ČASA PRIDOBITVE KAPITALA V PRIMERU ODSVOJITVE POSLOVNEGA DELEŽA DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO, KATERE OSNOVNI KAPITAL JE BIL POVEČAN IZ SREDSTEV DRUŽBE

Pojasnilo DURS, št. 42153-70/2011, 11. 2. 2011

Zavezanec je zastavil vprašanje, ali se v primeru odsvojitve poslovnega deleža v družbi z omejeno odgovornostjo, katerega del vrednosti izvira iz povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe (prenesenega dobička), za potrebe obdavčitve z dohodnino od dobička iz kapitala, obravnava kot:

- a)** odtujitev enega samega deleža, katerega čas pridobitve je enak času pridobitve poslovnega deleža,
- b)** odtujitev dveh deležev (tj. delež 1 – del poslovnega deleža v prvotno pridobljeni vrednosti; delež 2 – del poslovnega deleža, katerega vrednost izvira iz povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe), katerih čas pridobitve je enak času pridobitve poslovnega deleža,
- c)** odtujitev dveh deležev (tj. delež 1 – del poslovnega deleža v prvotno pridobljeni vrednosti; delež 2 – del poslovnega deleža, katerega vrednost izvira iz povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe), katerih čas pridobitve je različen in je enak:
 - za delež 1: čas pridobitve poslovnega deleža (vplačila osnovnega kapitala),
 - za delež 2: čas povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe.

V skladu s predhodno navedenim pojasnjujemo naslednje:

Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 51/10-UPB6 in 106/10; v nadaljevanju: ZDoh-2) v 2. točki 93. člena določa, da se za kapital štejejo tudi vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja.

ZDoh-2 v četrtem odstavku 98. člena določa, da se, kadar zavezanec pridobi delnico ali povečani delež oziroma osnovni vložek pri povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe, šteje, da je nabavna vrednost tako pridobljene delnice ali pridobljenega povečanega deleža oziroma osnovnega vložka enaka nič. **Tako se za davčne namene del povečanega deleža oziroma osnovnega vložka, ki izvira iz povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe, šteje kot samostojen delež.**

Po določbi prvega odstavka 101. člena ZDoh-2 se za čas pridobitve kapitala šteje datum sklenitve pogodbe ali drugega pravnega posla oziroma datum pravnomočnosti sodne odločbe ali dokončnosti odločbe upravnega organa, na podlagi katerih je fizična oseba pridobila kapital. V drugih primerih pridobitve se za čas pridobitve kapitala šteje datum, ki je razviden iz drugih dokazil. **V primeru pridobitve povečanega deleža oziroma osnovnega vložka pri povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe, se za datum pridobitve tako povečanega deleža oziroma osnovnega vložka šteje datum vpisa povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe v sodni register.**

V vprašanju gre za odsvojitev dveh deležev v kapitalu, in sicer deleža, ki je bil pridobljen na podlagi vplačila osnovnega vložka in dela deleža, ki izvira iz povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe in se za davčne namene šteje kot samostojen delež.

V nadaljevanju zaradi lažjega razumevanja obravnavane problematike podajamo hipotetični primer izračuna davčne osnove in dohodnine od dobička iz kapitala od odsvojitve deleža v gospodarski družbi.

Primer:

Fizična oseba – rezident Slovenije (v nadaljevanju: družbenik) je v letu 1991 ustanovila

družbo z omejeno odgovornostjo. Akt o ustanovitvi je bil sprejet 1. 2. 1991. Osnovni kapital znaša 250 EUR.

Poslovni delež družbenika se v obdobju od 1. 2. 1991 dalje ni spreminjal zaradi novih vplačil družbenika, povečal pa se je 31. 12. 2009 zaradi povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe v višini 1.750 EUR.

V obdobju od ustanovitve družbe 1. 2. 1991 do prodaje poslovnega deleža dne 24. 4. 2010 je bila fizična oseba (ustanovitelj družbe) edini družbenik.

Dne 24. 4. 2010 je družbenik celotni poslovni delež odsvojil na podlagi prodajne pogodbe. V pogodbi določena prodajna vrednost je znašala 10.000 EUR.

(v EUR)

Datum	Način pridobitve	Pridobitev/ povečanje deleža	Stanje deleža	Zmanjšanje deleža odsvojitve	% odsvojitve
01.02.1991	A	250	250		
31.12.2009	D	1.750	2.000		
24.04.2010			-	2.000	100,00

Način pridobitve:

A – vložek kapitala

D – povečanje kapitala družbe iz sredstev družbe

Vrednost kapitala ob pridobitvi:

(v EUR)

Datum pridobitve	Vrednost ob pridobitvi	Delež (v %)
01.02.1991	250	12,5
31.12.2009	1.750	87,5
Skupaj:	2.000	100,0

Vrednost kapitala ob odsvojitvi leta 2010 znaša 10.000 EUR.

Vrednost kapitala (poslovnega deleža) ob odsvojitvi je treba zaradi obvezne uporabe FIFO metode pri vodenju evidenc zalog istovrstnega kapitala po določbi 103. člena ZDoh-2, razdeliti na dva dela, od katerih se nato ločeno lahko izračuna davčna osnova, in sicer:

a) delež pridobljen leta 1991

10.000 EUR x 12,5 % = 1.250 EUR.

Izračun davčne osnove:

Davčna osnova = (vrednost kapitala ob odsvojitvi kapitala zmanjšana za 1 % normiranih stroškov - vrednost kapitala ob pridobitvi povečana za 1 % normiranih stroškov) =

((1.250 EUR. - 12,50 EUR) - (250 EUR. + 2,50 EUR)) = 1.237,50 EUR - 252,50 EUR =
985,00 EUR

Izračun dohodnine:

(davčna osnova x 5 % davčna stopnja) = 985,00 EUR x 0,05 = **49,25 EUR**

b) delež pridobljen leta 2009

$$10.000 \text{ EUR} \times 87,5 \% = 8.750 \text{ EUR}$$

Izračun davčne osnove:

Davčna osnova = (vrednost kapitala ob odsvojitvi kapitala zmanjšana za 1 % normiranih stroškov - vrednost kapitala ob pridobitvi povečana za 1 % normiranih stroškov) =

$$((8.750 \text{ EUR} - 87,50 \text{ EUR}) - 0* \text{ EUR}) = 8.662,50 \text{ EUR} - 0 \text{ EUR} = \mathbf{8.662,50 \text{ EUR}}$$

Izračun dohodnine:

$$(\text{davčna osnova} \times 20 \% \text{ davčna stopnja}) = 8.662,50 \text{ EUR} \times 0,20 = \mathbf{1.732,50 \text{ EUR}}$$

$$\text{Dohodnina} - \text{skupaj } (a + b): 49,25 \text{ EUR} + 1.732,50 \text{ EUR} = 1.781,75 \text{ EUR}$$

Iz primera je tako razviden način razporejanja prodajne vrednosti kapitala na posamezne deleže v kapitalu, ki upošteva tudi povečani delež oziroma osnovni vložek, ki izvira iz povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe.

** Četrty odstavek 98. člena ZDoh-2 določa, da se, kadar zavezanec pridobi delnico ali povečani delež oziroma osnovni vložek pri povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe, šteje, da je nabavna vrednost tako pridobljene delnice ali pridobljenega povečanega deleža oziroma osnovnega vložka enaka nič.*