

VSEBINSKI DAVČNI VIDIKI STATUSNIH SPREMEMB GOSPODARSKIH DRUŽB

Pri pravnoorganizacijskem spreminjanju, ki se v pravnem žargonu označuje za formalne statusne spremembe se vprašanja le tega vežejo na dinamiko odnosov znotraj nosilca podjetja in dinamiko odnosov v okolju, v katerem deluje. Materialne statusne spremembe, ki se največkrat uporabljajo pri prevzemih gospodarskih družb se nanašajo na pridobitev kontrolnega deleža delniške družbe, ki zagotavlja glasovalno pravico tako, da ti vrednostni papirji, skupaj z drugimi vrednostnimi papirji, ki jih prevzemna družba že ima, zagotavljajo zadosten delež glasovalnih pravic za uresničevanje upravljaljskih upravičenj. Prevzem gospodarskih družb se nanaša na pridobitev kontrolnega deleža delniške družbe, ki zagotavlja glasovalno pravico tako, da ti vrednostni papirji, skupaj z drugimi vrednostnimi papirji, ki jih prevzemna družba že ima, zagotavljajo zadosten delež glasovalnih pravic za uresničevanje upravljaljskih upravičenj. Pri tem se spreminja osnovni kapital prevzemne družbe in s tem tudi aktiva in pasiva bilance gospodarske družbe, kar posledično vpliva na davčni režim pri prevzemu gospodarskih družb.

Statusne spremembe gospodarskih družb (statusno preoblikovanje) se pojavlja v različnih oblikah. Osrednje merilo za razlikovanje pojavnih oblik preoblikovanja je določeno glede na *premoženjsko* oziroma *organizacijsko* strukturiranost nosilca podjetja oziroma kaj je predmet statusnega preoblikovanja. Statusna preoblikovanja se ločijo glede na to ali je predmet prestrukturiranja *nosilec podjetja* ali *njegovo premoženje*. Tiste pojavne oblike preoblikovanja, ki so usmerjene v sfero premoženja, so sestavljene glede na delovanje podjetniško organiziranega premoženja. Zanje je značilno prehajanje pravic, obveznosti in pravnih razmerij z enega nosilca na drugega. Na drugi strani pa spremembe organizacijske strukturiranosti nosilca podjetja niso nujno vezane na prenos premoženja. Osrednji problem statusnega preoblikovanja je v vprašanju usode premoženjskega kompleksa. Merilo za to izhaja predvsem iz spremembe pravne pripadnosti podjetja posameznega nosilca podjetja.

Statusno preoblikovanje pri katerem ne pride do prenosa premoženja imenujemo tudi *formalno statusno preoblikovanje*, saj so spremembe usmerjene v preoblikovanje pravne forme, medtem ko preoblikovanje s prenosom premoženja imenujemo *materialno statusno preoblikovanje*. Pri formalnem statusnem preoblikovanju ne pride do sprememb v pogledu pravne pripadnosti pravic, obveznosti in pravnih razmerij. V tem primeru ostane podjetje statično in v nespremenjeni obliki, saj prihaja do sprememb samo na ravni nosilca podjetja in ne na ravni pripadajočega podjetja.

Spremembe pravnoorganizacijske ureditve se vodijo predvsem po *načelu ohranitve identitete*, kar se kaže kot eno bistvenih značilnosti preoblikovanja, saj je isti nosilec sklopa pravic tudi isti nosilec podjetja. Pri tem ne prihaja do nikakršnih sprememb v strukturi pravic, obveznosti in pravnih razmerij, saj imajo nastale spremembe samo korporacijske posledice. Elementarni znak preoblikovanje je sprememba pravne forme nosilca podjetja. Od zaključka preoblikovanja, preoblikovanji nosilec podjetja pravno obstaja v tisti obliki, ki je predvidena v sklepu o preoblikovanju. Pravno gledano je to preobrazba ene in iste osebe, pri katerem se s stališča pravne pripadnosti njemu pripadajočih pravic, obveznosti in pravnih razmerij nič ne spreminja, kar se v pravni teoriji označuje kot načelo ohranjanja identitete. To načelo se kaže v dveh pojavnih oblikah, in sicer kot gospodarski vidik načela ohranitve identitete in pravno-formalni vidi načela ohranitve identitete.

Gospodarski vidik načela ohranitve identitete je izražen v ohranitvi gospodarske kontinuitete preoblikovanega nosilca podjetja po izvedenem preoblikovanju. Premožensko stajanje je po izvršitvi preoblikovanja docela nespremenjeno, saj nosilec podjetja ostaja nosilec povsem istih pravic, obveznosti in pravnih razmerij. Pri tem ne prihaja do nikakršnih učinkov v podjetju nosilca podjetja, kar pomeni, da ne prihaja do nikakršnih sprememb v organiziranosti in funkcionalni povezanosti posameznih premoženjskih delov.

Kar se tiče *pravno-formalnega vidika načela ohranitve identitete* je težišče preoblikovanja v nadaljevanju pravnih vidikov obstoja preoblikovanega nosilca podjetja. Formalno statusno preoblikovanje ne pretrga pravnega obstoja nosilca podjetja. Nespremenjena ostane personalna struktura preoblikovanega nosilca podjetja, saj iste osebe tudi po izvedenem preoblikovanju ostanejo isti člani. Tudi kapitalska razmerja se praviloma ne spreminjajo. Tudi nosilec podjetja po preoblikovanju posluje z isto firmo, v kateri se spremeni samo oznaka pravnoorganizacijske oblike. Preoblikovanje ne poseže v stvarne pravice tretjih, ki se v prihodnje vežejo na drugače izraženih deležih družbenikov. Pravno-formalni vidik tega načela se kaže v nadaljevalnih mandatih posameznih organov družbe. Po drugi strani pa pravno-formalni vidik načela ohranjanja identitet ni neomejen, saj vse pravne značilnosti nosilca podjetja po preoblikovanju ne ostanejo enake. Po preoblikovanju je nosilec podjetja podvržen drugačnemu pravnemu režimu kot pred preoblikovanjem.

MATERIALNE PREDPOSTAVKE SISTEMA OBDAVČEVANJA STATUSNIH SPREMENB GOSPODARSKIH DRUŽB

S pravnega vidika je pri tem najaktualnejše vprašanje opredelitve pravic, obveznosti in odgovornosti pri prenosu premoženja, tako aktive kot pasive, z enega na drug

pravni subjekt. Pri pripojitvi tako prevzemna družba pridobi vso premoženje, z vsemi premoženjskimi pravicami in obveznostmi, podobno kot se pri delitvi prenese na nov subjekt premoženje z obveznostmi. Se kompleksnejše pravno vprašanje je premik zgolj dela premoženja z ene družbe na drugo, kar se zgodi pri delitvi s pripojitvijo, kjer se npr. iz prenosne gospodarske družbe izloči samo določeni obrat in se »pripoji« drugi obstoječi gospodarski družbi. Družbeniki kot ekonomski lastniki bi imeli tudi brez dopustnosti statusnih preoblikovanj možnost, da z drugimi pravnimi mehanizmi realizirajo svojo ekonomsko zamisel. Tako bi lahko namesto delitve uporabili pot odločitve o prenehanju njihove gospodarske družbe, izpeljali postopek likvidacije s poplačilom upnikov in si nato razdelili preostanek premoženja, s katerim bi ustanovili dve ali več novih družb, v katerih bi se lahko tudi različno lastniško strukturirali. Namesto delitve s pripojitvijo bi lahko ubrali pot zmanjšanja osnovnega kapitala družbe na ta način, da bi družbenikom izplačali učinek zmanjšanja, seveda po predhodnem postopku varovanja upnikov, in nato to premoženje kot vložek vložili v drugo obstoječo družbo v postopku dokapitalizacije.

Obdavčitev pri združitvah in delitvah

Pri *združitvah in delitvah* Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2) določa, da je prenosna družba oproščena davka v zvezi s skritimi rezervami oziroma v zvezi z dobički in ji niso priznane izgube, ki jih je možno pripisati prenesenim sredstvom in obveznostim. Dobiček oziroma izguba se izračuna kot razlika med pošteno in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti na obračunski dan združitve in delitve na način, kot da bi bila sredstva in obveznosti na obračunski dan združitve oziroma delitve odtujena nepovezani osebi za plačilo. Prevzemna družba pri združitvah in delitvah je upravičena:

- do prevzema rezervacij, ki jih je oblikovala prenosna družba, in do prevzema davčnih upravičenj in pogojev v zvezi s temi rezervacijami, ki bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen;
- do prevzema davčnih izgub prenosne družbe pod enakimi pogoji, ki bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen,
- do oprostitve davka v zvezi z dobički, ki jih doseže ob prenehanju udeležbe v kapitalu prenosne družbe, če je imela pred združitvijo oziroma delitvijo udeležbo v kapitalu prenosne družbe.

Prevzemna družba je dolžna ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva ter izračunavati dobičke ali izgube v zvezi s prenesenimi sredstvi in obveznostmi ob upoštevanju njihovih davčnih vrednosti pri prenosni družbi na obračunski dan združitve in delitve oziroma na način, kot če prenos ne bi bil izvršen. Družbenik prenosne družbe, ki pri združitvi ali delitvi zamenja vrednostne papirje prenosne družbe za vrednostne papirje prevzemne

družbe, je oproščen davka v zvezi z dobičkom oziroma mu ni priznana izguba, ki nastane ob zamenjavi vrednostnih papirjev prenosne družbe, razen če prejme plačilo v denarju. Če prejme plačilo v denarju, je družbenik zavezan za davek v deležu, ki ustreza plačilu v denarju, pri čemer se dobiček ali izguba, v sorazmernem delu, pripiše gotovinskemu plačilu in pošteni vrednosti vrednostnih papirjev prevzemne družbe. Družbenik ovrednoti prejete vrednostne papirje prevzemne družbe po davčni vrednosti, ki so jo imeli vrednostni papirji prenosne družbe pri njem v času združitve ali delitve.

Obdavčitev pri prenosu premoženja

Za *prenos premoženja* se po ZDDPO-2 šteje transakcija, s katero družba (v nadaljnjem besedilu: prenosna družba), ne da bi prenehala, prenese enega ali več obratov na drugo že ustanovljeno družbo ali na družbo, ki jo ustanovi (v nadaljnjem besedilu: prevzemna družba), v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo deleže v kapitalu prevzemne družbe, prenosni družbi. Za obrat se šteje premoženje (vsa sredstva in obveznosti), ki se lahko pripiše delu družbe, ki je s poslovno organizacijskega vidika sposobno tvoriti neodvisno poslovanje, in je subjekt, ki je zmožen poslovati z lastnim premoženjem. Pri prenosu obrata:

- je prenosna družba oproščena davka v zvezi z dobički, ki nastanejo pri prenosu sredstev in obveznosti, ki pripadajo prenesenemu obratu ali obratom;
- prenosni družbi niso priznane izgube, ki nastanejo pri prenosu sredstev in obveznosti, ki pripadajo prenesenemu obratu ali obratom;
- je prenosna družba dolžna ovrednotiti prejete vrednostne papirje prevzemne družbe po njihovi tržni vrednosti na dan prenosa.

Prevzemna družba je upravičena do:

- prevzema rezervacij, ki jih je oblikovala prenosna družba, ki se lahko pripišejo prenesenemu obratu ali obratom, in do prevzema davčnih upravičenj in pogojev v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen;
- prevzema davčnih izgub, ki se lahko pripišejo prenesenemu obratu ali obratom, pod pogoji, kot bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen.

Prevzemna družba je dolžna ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva ter izračunavati dobičke ali izgube v zvezi s prevzetimi sredstvi in obveznostmi ob upoštevanju njihovih davčnih vrednosti na dan prenosa pri prenosni družbi oziroma na način, kot če prenos ne bi bil izvršen.

Obdavčitev pri zamenjavi kapitalskih deležev

Za **zamenjavo kapitalskih deležev** se po ZDDPO-2 šteje transakcija, s katero pridobi obstoječa ali novoustanovljena družba (v nadaljnjem besedilu: prevzemna družba) vrednostne papirje druge družbe (v nadaljnjem besedilu: prevzeta družba) v zamenjavo za izdajo ali prenos lastnih vrednostnih papirjev (v nadaljnjem besedilu: vrednostni papirji prevzemne družbe) družbenikom prevzete družbe, v zamenjavo za vrednostne papirje, ki jih imajo ti družbeniki v prevzeti družbi (v nadaljnjem besedilu: vrednostni papirji prevzete družbe), pod pogojem, da po zamenjavi kapitalskih deležev prevzemna družba pridobi, ali z nadaljnjo pridobitvijo kapitalskih deležev obdrži, najmanj večino glasovalnih pravic v prevzeti družbi. Prevzem, ki ga opravi prevzemna družba preko priznane borze, se šteje kot en posel, če je izvršen v obdobju šest mesecev. Poleg izdaje ali prenosa vrednostnih papirjev lahko prevzemna družba družbenikom prevzete družbe opravi plačilo v denarju do 10% nominalne vrednosti oziroma če te vrednosti ni, najmanjšega skupnega emisijskega zneska izdanih ali prenesenih vrednostnih papirjev. Plačilo v denarju se lahko v celoti ali delno opravi manjšinskim družbenikom prevzete družbe, namesto izdaje ali prenosa vrednostnih papirjev, toda največ v višini 5% nominalne vrednosti oziroma, če te vrednosti ni, najmanjšega skupnega emisijskega zneska izdanih ali prenesenih vrednostnih papirjev.

Pri zamenjavi kapitalskih deležev je družbenik prevzete družbe v zvezi z zamenjavo kapitalskih deležev oproščen davka v zvezi z dobičkom oziroma mu ni priznana izguba, ki sta dosežena z zamenjavo vrednostnih papirjev prevzete družbe, razen, če prejme plačilo v denarju. Če prejme plačilo v denarju, je družbenik zavezan za davek v deležu, ki ustreza plačilu v denarju, pri čemer se doseženi dobiček ali izguba v sorazmernem delu pripiše gotovinskemu plačilu in pošteni vrednosti vrednostnih papirjev prevzemne družbe.

Družbenik ovrednoti vrednostne papirje prevzemne družbe po davčni vrednosti, ki so jo imeli vrednostni papirji prevzete družbe pri njem v času zamenjave. Prevzemna družba ovrednoti prejete vrednostne papirje prevzete družbe po njihovi pošteni vrednosti na dan zamenjave. Družbenik ima pravico ovrednotiti vrednostne papirje če sta prevzemna družba in prevzeta družba rezidenta Slovenije in oziroma ali rezidenta države članice EU, ki ni Slovenija; in če je družbenik rezident Slovenije ali ni rezident Slovenije in je imetnik vrednostnih papirjev prevzete družbe in prevzemne družbe preko poslovne enote, ki jo ima v Sloveniji.

Primer – nakupna metoda poslovne združitve

Družba A se pripoji k družbi B. Družba A ima ob pripojitvi dobro ime. Obe družbi uporabljata pri vrednotenju enake računovodske usmeritve. Poslovno leto je enako koledarskemu. Pripojitev se financira z izdajo novih delnic družbe B, ki jih za poplačilo prejmejo družbeniki družbe A.

	<i>knjigovodska vrednost</i>	<i>poštena vrednost</i>
SREDSTVA	90	102
Stalna sredstva	20	27
<i>Opredmetena osnovna sredstva</i>	15	20
<i>Neopredmetena dolgoročna sredstva</i>	5	7
Gibljava sredstva	70	75
<i>Zaloge</i>	30	32
<i>Kratkoročne terjatve</i>	15	16
<i>Kratkoročne finančne naložbe</i>	15	16
<i>Denarna sredstva</i>	10	11
OBVEZNOSTI DO VIROV	90	
Kapital	50	
<i>Osnovni kapital</i>	38	
<i>Zakonske rezerve</i>	3	
<i>Kapitalske rezerve</i>	3	
<i>Rezerve iz dobička</i>	4	
<i>Nerazdeljen dobiček</i>	2	
Kratkoročne obveznosti	30	32
Dolgoročne obveznosti	10	10
<i>Neto sredstva</i>	50	60

Bilanca stanja prevzemne družbe B

	<i>knjigovodska vrednost</i>
SREDSTVA	480
Stalna sredstva	100
<i>Opredmetena osnovna sredstva</i>	80
<i>Neopredmetena dolgoročna sredstva</i>	20
Gibljava sredstva	380
<i>Zaloge</i>	200
<i>Kratkoročne terjatve</i>	70
<i>Kratkoročne finančne naložbe</i>	60

<i>Denarna sredstva</i>	50
OBVEZNOSTI DO VIROV	480
Kapital	280
<i>Osnovni kapital</i>	230
<i>Zakonske rezerve</i>	20
<i>Kapitalske rezerve</i>	12
<i>Rezerve iz dobička</i>	10
<i>Nerazdeljen dobiček</i>	8
Kratkoročne obveznosti	150
Dolgoročne obveznosti	50

Pripojitev družbe A k družbi B

	<i>v breme</i>	<i>v dobro</i>
<i>Naložba v deleže A (200 delnic po 300€)</i>	60	
<i>Osnovni kapital (200 delnic po 230 €)</i>		46
<i>Kapitalske rezerve</i>		14
<i>Neposredni stroški pri prevzemni družbi B – naložba v deleže družbe A</i>	1	
<i>Neposredni stroški pri prevzemni družbi B – denarna sredstva</i>		1
<i>Razporeditev naložbe prevzemne družbe B v prevzeto družbo A</i>	Sredstva = 102	Obveznosti do virov = 42
<i>Stalna sredstva</i>	27	
<i>Opredmetena osnovna sredstva</i>	20	
<i>Neopredmetena dolgoročna sredstva</i>	7	
<i>Gibljava sredstva</i>	75	
<i>Zaloge</i>	32	
<i>Kratkoročne terjatve</i>	16	
<i>Kratkoročne finančne naložbe</i>	16	
<i>Denarna sredstva</i>	11	
<i>Kratkoročne obveznosti</i>		32
<i>Dolgoročne obveznosti</i>		10
<i>Dobro ime</i>	1	
<i>Naložbe v deleže družbe A</i>		61

Nabavni vrednosti se prištejejo stroški pripojitve v višini 1e neposrednih stroškov.

	<i>prevzeta družba A</i>	<i>prevzemna družba B</i>
<i>Osnovni kapital (5 x 7.600€ pri A in 1000 x 230€ pri B)</i>	38.000	230.000
<i>Zakonske rezerve</i>	3.000	20.000
<i>Kapitalske rezerve</i>	3.000	12.000
<i>Rezerve iz dobička</i>	4.000	10.000
<i>Nerazdeljen dobiček</i>	2.000	8.000
<i>Skupaj kapital</i>	50.000	280.000
<i>Število enakovrednih deležev/delnic</i>	5	1000
<i>Knjigovodska vrednost deleža/delnic</i>	10.000	280
<i>Ocenjena vrednost deleža/delnice</i>	12.000	300

Menjalno razmerje je bilo določeno, da družbeniki družbe A za 1 svoj delež prejmejo 40 delnic družbe B menjalno razmerje 40:1 pomeni, da bo družba B za odkup vseh petih deležev družbe A na novo izdala 200 delnic (pet deležev x menjalno razmerje 40) po nominalni vrednosti 230,00 €. Menjalno razmerje med družbama je bilo določeno na podlagi ocenjene ekonomske vrednosti, ki znaša za delež družbe A 12.000,00 € in za delnico družbe B 300,00 €.

ZAKLJUČEK

S pravnega vidika je pri materialnih predpostavkah statusnega preoblikovanja najaktualnejše vprašanje opredelitve pravic, obveznosti in odgovornosti pri prenosu premoženja, tako aktive kot pasive, z enega na drug pravni subjekt. Pri pripojitvi tako prevzemna družba pridobi vso premoženje, z vsemi premoženjskimi pravicami in obveznostmi, podobno kot se pri delitvi prenese na nov subjekt premoženje z obveznostmi. Se kompleksnejše pravno vprašanje je premik zgolj dela premoženja z ene družbe na drugo, kar se zgodi pri delitvi s pripojitvijo, kjer se npr. iz prenosne gospodarske družbe izloči samo določeni obrat in se »pripoji« drugi obstoječi gospodarski družbi. Družbeniki kot ekonomski lastniki bi imeli tudi brez dopustnosti statusnih preoblikovanj možnost, da z drugimi pravnimi mehanizmi realizirajo svojo ekonomsko zamisel. Tako bi lahko namesto delitve uporabili pot odločitve o prenehanju njihove gospodarske družbe, izpeljali postopek likvidacije s poplačilom upnikov in si nato razdelili preostanek premoženja, s katerim bi ustanovili dve ali več novih družb, v katerih bi se lahko tudi različno lastniško strukturirali. Namesto delitve s pripojitvijo bi lahko ubrali pot zmanjšanja osnovnega kapitala družbe na ta način, da bi družbenikom izplačali učinek zmanjšanja, seveda po predhodnem postopku varovanja upnikov, in nato to premoženje kot vložek vložili v drugo obstoječo družbo v postopku dokapitalizacije.