

Data wydruku: 2016-03-16

Porada aktualna na dzień 16-03-2016

Jakie są skutki podatkowe podziału majątku likwidowanej spółki z o.o. pomiędzy udziałowców

PROBLEM

Spółka z o.o., której udziałowcami są osoby fizyczne, została postawiona w stan likwidacji w 2014 r. Osiągnięty zysk za 2013 r. został przeksięgowany na konto kapitału podstawowego. Z tego tytułu w 2014 r. odprowadzono podatek zgodnie z deklaracją PIT-8AR. Czy obecnie, dzieląc majątek spółki (podział tylko kwoty kapitału podstawowego i środków pieniężnych na koncie firmowym), firma powinna opodatkować różnicę między wartością kapitału podstawowego i wpłatą pierwotnego kapitału? Czy powinna od kwoty kapitału podstawowego odjąć również wcześniej opodatkowany przeksięgowany na kapitał podstawowy zysk za 2013 r.? Kwota wpłaty na kapitał podstawowy przy zakładaniu spółki wyniosła 5000 zł. Kwota zysku za 2013 r.: 30 000 zł. Obecna kwota kapitału podstawowego do podziału: 35 000 zł. Kwota do opodatkowania wyniesie 35 000 zł czy 0 zł?

RADA

Ze względu na fakt, że w przedstawionym stanie faktycznym koszt nabycia udziałów wyniósł 35 000 zł (jest to wartość, jaką udziałowiec wpłacił tytułem nabycia udziałów), wypłata kapitału podstawowego (zakładowego) w związku z likwidacją spółki z o.o. nie spowoduje powstania przychodu (dochodu) u udziałowców. Należy jednak mieć na uwadze, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych będzie podlegała różnica między wartością majątku otrzymanego w wyniku likwidacji (np. środkami z konta) a wydatkami poniesionymi na nabycie udziałów.

UZASADNIENIE

W przedstawionym stanie faktycznym wątpliwości budzą skutki podatkowe podziału majątku likwidowanej spółki z o.o. u udziałowców będących osobami fizycznymi.

Na początku należy zauważyć, iż u udziałowca będącego osobą fizyczną podział majątku likwidowanej spółki z o.o. kwalifikuje się do przychodów z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „ustawa o PIT”). Zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 3 ustawy o PIT dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki. Niniejszy przychód jest opodatkowany zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 19% (art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT), co oznacza, że podatek pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty jego uzyskania (art. 30a ust. 6 ustawy o PIT). Do rozliczenia podatku jako płatnik zobowiązana jest likwidowana spółka z o.o. (art. 41 ust. 4 ustawy o PIT). Przychodów z udziału w zyskach osób prawnych nie łączy się z dochodami opodatkowanymi według skali podatkowej (art. 30a ust. 7 ustawy o PIT).

Nie oznacza to jednak, że zawsze udziałowiec likwidowanej spółki z o.o. pomniejszy swój majątek ze spółki o podatek. Należy pamiętać, że nie cała kwota ww. przychodu podlega opodatkowaniu. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 50a ustawy o PIT wolna od podatku dochodowego jest wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w tej spółce lub udziałów w zyskach osoby prawnej. Przepis ten ma kluczowe znaczenie dla analizowanej sprawy.

W przedstawionym stanie faktycznym udziałowiec spółki z o.o. objął udziały w spółce za gotówkę w wysokości 5000 zł. Następnie kwotę wypracowanego zysku w 2013 r. w wysokości 30 000 zł przeznaczył na podwyższenie kapitału zakładowego, która to kwota została opodatkowana zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 19% i została złożona deklaracja PIT-8AR. Obecnie spółka z o.o. jest likwidowana i wątpliwości udziałowców budzi możliwość zastosowania ww. art. 21 ust. 1 pkt 50a ustawy o PIT do podziału majątku spółki. Jak wskazano w stanie faktycznym, majątek spółki wynosi 35 000 zł. Powstaje więc pytanie, czy wartość majątku spółki otrzymanego przez udziałowców w związku z jej likwidacją w wysokości 35 000 zł podlega opodatkowaniu czy też może korzystać ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 50a ustawy o PIT?

Konsekwencją tego przepisu jest, że wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów. W wyniku zastosowania tego zwolnienia opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlega różnica między wartością majątku otrzymanego w wyniku likwidacji a wydatkami poniesionymi na nabycie udziałów. W przedstawionej sytuacji należy uznać, że koszt nabycia udziałów to wartość, jaką udziałowiec wpłacił tytułem nabycia udziałów. Wyniósł on 35 000 zł (5000 zł – wpłacone gotówką w momencie zakładania spółki, oraz 30 000 zł wpłacone z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego). Wartość majątku spółki to 35 000 zł. Oznacza to, że u udziałowców nie wystąpi przychód (dochód) w związku z otrzymaniem majątku likwidowanej spółki z o.o. (chyba że z tytułu otrzymania środków pieniężnych z konta firmowego).

Przedstawione podejście do kosztu nabycia udziałów w przypadku objęcia ich za gotówkę prezentują organy podatkowe, np. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 8 sierpnia 2014 r. (sygn. IBPBII/2/415-477/14/ŁCz) czytamy:

(...) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 50a ustawy, w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów. Dochód do opodatkowania nie wystąpi w sytuacji zwrotu udziałów o wartości równej wkładom pieniężnym i niepieniężnym uprzednio wniesionym do spółki. Natomiast różnica pomiędzy wartością majątku otrzymanego w wyniku likwidacji a kosztem nabycia lub objęcia udziałów, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Analogiczne stanowisko wyraził również Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, który w interpretacji indywidualnej z 23 stycznia 2015 r. stwierdził, że:

(...) wartość majątku otrzymanego przez Wnioskodawcę w wyniku likwidacji spółki A będzie niższa od poniesionych przez niego kosztów nabycia czy objęcia udziałów w tej spółce, tj. wartość wkładu gotówkowego, za który objęto udziały.

Mając na uwadze przedstawiony opis zdarzenia przyszłego oraz przytoczone regulacje prawne, należy zauważyć, że wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją spółki A będzie korzystała ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 50a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ wartość ta będzie niższa od poniesionych przez Wnioskodawcę kosztów nabycia czy objęcia udziałów w tej spółce.

Przedstawioną opinię o możliwości skorzystania z art. 21 ust. 1 pkt 50a ustawy o PIT w zakresie kwoty wpłaconej tytułem podwyższenia kapitału zakładowego, która została już opodatkowana, potwierdzają również sądy administracyjne. Przykładowo w wyroku z 24 października 2011 r. (sygn. akt III SA/Wa 603/11) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że:

Przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 50 u.p.d.o.f. zwolnienia od podatku przychodów otrzymanych w związku ze zwrotem wkładu w spółce osobowej obejmuje bowiem zarówno wkład pierwotnie wniesiony, jak i jego zwiększenie, wynikające z pozostawienia w spółce zysków opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz ze wzrostu wartości składników majątku spółki. Według Sądu pamiętać jednak należy, że jeżeli wspólnik otrzymany i opodatkowany zysk pozostawia w spółce, to tym samym zwiększa wartość wniesionego przez siebie wkładu (por. wyrok NSA z dnia 22 lipca 2010 r., II FSK 542/09). Wykładnia językowa nie pozostawia wątpliwości, że wkład, po zwiększeniu swojej wartości, nie przestaje być „wkładem wniesionym” w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 50 u.p.d.o.f.

W opinii sądu konkluzje tę wspiera także wykładnia celowościowa i systemowa. Niekwestionowaną zasadą w prawie podatkowym jest bowiem założenie, że ta sama wartość nie może być dwukrotnie opodatkowana na imię tej samej osoby. Zasada ta nie jest wprawdzie wyrażona w sposób wyraźny w żadnym z przepisów ustawy, jednakże zestawienie istniejących uregulowań, dotyczących sposobu konstruowania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym uzasadnia jej przyjęcie.

Powołany wyrok dotyczy co prawda nieco innego, aczkolwiek podobnego przepisu i można go odnieść do analizowanej sprawy.

Podsumowując, w analizowanej sprawie u udziałowców będących osobami fizycznymi w związku z likwidacją spółki z o.o. i wypłatą ze spółki kapitału zakładowego nie wystąpi dochód i tym samym podatek, chyba że z tytułu otrzymania środków pieniężnych z konta firmowego.

Ewa Leszczyńska

doradca podatkowy

Źródło: **INFORLEX.PL Ekspert** publikacja z serii INFORLEX
Copyright © 2016 INFOR PL S.A. Wszelkie prawa zastrzeżone.