

Umorzenie udziałów w spółce z o.o. – jak rozpoznać koszty uzyskania przychodu

Wydatki poniesione przez wspólnika na pokrycie wkładów w spółce jawnej w części przypadającej na udziały umorzone są kosztem uzyskania przychodu ze zbycia udziałów w spółce z o.o., objętych w wyniku przekształcenia.

Umorzenie udziałów w spółce z o.o. pozwala na unicestwienie pewnej części bądź wszystkich udziałów posiadanych w niej przez wspólnika. W konsekwencji, dane udziały przestają istnieć, a wraz z nimi przestają istnieć prawa, jakie wspólnik posiadał w tej spółce.

Nie ma przychodu

Zgodnie z regulacjami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a także stanowiskami organów podatkowych w tym zakresie (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12 sierpnia 2016 r., IBPB-1-1/4510-174/16-1/WRz; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 lipca 2016 r., ILPB3/4510-1-210/16-2/JG), umorzenie udziałów posiadanych przez wspólnika w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nie generuje przychodu po stronie spółki i jest dla niej obojętne podatkowo. Taka sytuacja wystąpi niezależnie od tego, czy umorzenie udziałów odbyło się nieodpłatnie czy za wynagrodzeniem, z tym jednak zastrzeżeniem, że mowa jest o wynagrodzeniu pieniężnym.

Nie rozlicza się straty

W przypadku wspólnika umorzenie posiadanych przez niego udziałów w spółce, za które nie uzyska zgodnie ze swoją wolą wynagrodzenia, będzie neutralne podatkowo i nie będzie generowało przychodu po jego stronie. W takiej sytuacji wspólnik nie będzie też mógł rozpoznać kosztu uzyskania przychodu w zakresie odpowiadającym wydatkom poniesionym na nabycie umarżanych udziałów. Nie będzie również uprawniony do rozliczenia straty podatkowej z tej transakcji.

Jeżeli jednak umorzenie udziałów ma przybrać formę odpłatną, to samo wynagrodzenie, jakie zostanie wypłacone wspólnikowi z tego tytułu, będzie stanowiło jego przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W tym przypadku wspólnik będzie jednak uprawniony do rozpoznania kosztów uzyskania przychodu w wysokości wartości nakładów, jakie poniósł na nabycie udziałów w tej spółce. Innymi słowy, dany wspólnik będzie uprawniony do pomniejszenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym o wartość wkładów, jakie wniósł do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością na pokrycie umarżanych udziałów. Wspólnik nie będzie jednak mógł uwzględnić w rozliczeniu podatku dochodowego straty ze zbycia udziałów, gdy wypłacone mu wynagrodzenie z tytułu umorzonych udziałów będzie niższe niż wkład, jaki poniósł na ich nabycie (przychód ze zbycia udziałów w celu ich umorzenia będzie niższy od kosztów ich nabycia).

Co po restrukturyzacji

Wartą uwagi i budzącą wątpliwości podatników jest kwestia, w jaki sposób rozpoznać koszty uzyskania przychodu w przypadku umorzenia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, która powstała w wyniku przekształcenia spółki jawnej.

Wątpliwości te pojawiają się najczęściej na etapie umarżania udziałów w spółce z o.o. powstałej w wyniku przekształcenia spółki jawnej. Dotyczą one szczególnie tego, czy:

- za koszty uzyskania przychodu przy takim umorzeniu należy uznać wartość bilansową majątku spółki osobowej z dnia ustania jej bytu prawnego (z uwagi na jej przekształcenie w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością),
- kosztami uzyskania przychodu w tej sytuacji będą wydatki poniesione przez podatnika na pokrycie wkładów wniesionych do spółki jawnej.

Problem ten wydawał się nasilać od kilku lat, ponieważ kwestia ta nie została uregulowana w przepisach prawa podatkowego. Rozwiązania w tym zakresie są jednak proponowane przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne na podstawie reguł systemowych, jakie wynikają z przepisów ustaw regulujących podatki dochodowe.

Które kwoty uwzględnić

Pomimo rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w interpretacjach wydawanych przez organy podatkowe, należy zgodzić się ze stanowiskiem wyrażonym przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 14 listopada 2016 r. (3063-ILPB1-2.4511.273.2016.1.DJ). Organ uznał, że wydatki poniesione przez wspólnika na pokrycie wkładów w spółce jawnej w części przypadającej na udziały uniestwione stanowią koszt uzyskania przychodu ze zbycia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, objętych w wyniku przekształcenia spółki jawnej.

Trzeba natomiast odrzucić pogląd, zgodnie z którym za koszt uzyskania przychodu w takiej sytuacji można by uznać wydatki na objęcie udziałów w spółce z o.o., obejmujące wartość majątku przedsiębiorstwa spółki jawnej w części przypadającej na umorzone udziały oraz opłaty notarialne towarzyszące objęciu udziałów przy zawieraniu spółki.

Liczą się wydatki realnie obciążające wspólnika

Wniosek dotyczący uznania za koszt uzyskania przychodu wspólnika wydatków poniesionych przez niego na pokrycie wkładów w spółce jawnej w części przypadającej na udziały uniestwione wydaje się prawnie uzasadniony. Za uzasadnieniem takiego stanowiska przemawia to, że jedynie wydatki poniesione przez wspólnika na pokrycie wkładów wniesionych do spółki jawnej są faktycznie poniesionymi kosztami, które realnie obciążą wspólnika. Wydatek ten decyduje więc również o wielkości obciążeń poniesionych w efekcie na nabycie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością po jej przekształceniu ze spółki jawnej. Dlatego, to jedynie on spełnia przesłanki pozwalające na rozpoznanie go jako koszt uzyskania przychodu. Samo przekształcenie spółki jawnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością jest bowiem zdarzeniem neutralnym podatkowo i nie generuje żadnych realnie ponoszonych przez wspólników wydatków na nabycie udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. W konsekwencji, przekształcenie to prowadzi do powstania po ich stronie przychodu, wobec czego nie skutkuje możliwością rozpoznania kosztów jego poniesienia ani w chwili przekształcenia, ani w przyszłości.

Podstawa prawna: art. 30b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. DzU z 2016 r. poz. 2032 ze zm.) art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. DzU z 2016 r. poz. 1888 ze zm.)

Autorzy:

Anna Szkudlarek, doradca podatkowy, radca prawny, wspólnik, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy

Agata Netyks, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy