

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**PRIKAZ NEKAJ SISTEMOV DAVKA OD DOBIČKA V EVROPSKIH
DRŽAVAH**

Ljubljana, oktober 2001

NIKOLINA LILEK

IZJAVA

Študentka _____ izjavljam,
da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom
_____ in dovolim objavo diplomskega dela na fakul-
tetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____.

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. SPLOŠNO O DAVKU NA DOBIČEK	2
2.1. KAJ JE DAVEK OD DOBIČKA	2
2.2. DAVČNA OSNOVA	2
2.3. DAVČNA STOPNJA	3
2.4. POMEN DAVKA OD DOBIČKA	4
2.5. KLASIFIKACIJA SISTEMOV DAVKA OD DOBIČKA	5
3. DAVEK OD DOBIČKA V VELIKI BRITANJI	7
3.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA	7
3.2. PRAVNA PODLAGA	7
3.3. OPREDELITEV DAVČNIH ZAVEZANCEV	7
3.4. DAVČNE OPROSTITIVE	8
3.5. DAVČNA OSNOVA	8
3.5.1. OBDAVČLJIVI PRIHODKI	9
3.5.2. DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	9
3.6. DAVČNA STOPNJA	10
3.7. DAVČNE OLAJŠAVE	11
3.9. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA	13
4. DAVEK OD DOBIČKA V NEMČIJI	14
4.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA	14
4.2. PRAVNA PODLAGA	14
4.3. DAVČNI ZAVEZANCI	14
4.4. DAVČNE OPROSTITIVE	15
4.5. DAVČNA OSNOVA	15

4.5.1. UGOTAVLJANJE DAVČNIH PRIHODKOV	16
4.5.2. UGOTAVLJANJE ODHODKOV	16
4.6. DAVČNA STOPNJA	19
4.7. DAVČNE OLAJŠAVE	19
4.8. DAVČNA IZGUBA IN SKUPINSKI DAVČNI IZKAZ.....	20
4.9. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA	21
5. DAVEK OD DOBIČKA V ŠVICI	22
5.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA	22
5.2. PRAVNA PODLAGA.....	22
5.3. DAVČNI ZAVEZANCI.....	22
5.4. DAVČNE OPROSTITVE.....	22
5.5. DOLOČITEV DAVČNE OSNOVE	23
5.6. DAVČNA STOPNJA	25
5.7. DAVČNE OLAJŠAVE	25
5.8. DAVČNA IZGUBA IN SKUPINSKI DAVČNI IZKAZ.....	26
5.9. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA	26
6. DAVEK OD DOBIČKA V AVSTRIJI.....	26
6.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA	26
6.2. PRAVNA PODLAGA.....	27
6.3. OPREDELITEV DAVČNIH ZAVEZANCEV	27
6.4. DAVČNE OPROSTITVE.....	27
6.5. DOLOČITEV DAVČNE OSNOVE	27
6.5.1. UGOTAVLJANJE OBDAVČLJIVIH PRIHODKOV	28
6.5.2. UGOTAVLJANJE ODHODKOV	28
6.6. DAVČNA STOPNJA	29
6.7. DAVČNE OLAJŠAVE	29
6.8. DAVČNA IZGUBA IN SKUPINSKI DAVČNI IZKAZ.....	30

6.9. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA	30
7. DAVEK OD DOBIČKA V SLOVENIJI	31
7.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA	31
7.2. PRAVNA PODLAGA.....	31
7.3. ZAVEZANCI ZA DAVEK OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB	32
7.4. DAVČNE OPROSTITVE.....	32
7.5. DAVČNA OSNOVA IN DAVČNA STOPNJA	32
7.5.1. UGOTAVLJANJE PRIHODKOV	32
7.5.2. UGOTAVLJANJE ODHODKOV	33
7.6. DAVČNE OLAJŠAVE	35
7.7. DAVČNA IZGUBA IN SKUPINSKI DAVČNI IZKAZ.....	36
7.8. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA	36
7.9. SLABOSTI ZAKONA O DAVKU OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB	37
7.10. DAVČNA REFORMA.....	38
8. SKLEP.....	40
9. LITERATURA	42
10. VIRI.....	43

1. UVOD

Na začetku bom opisala davek od dobička pravnih oseb v splošnem in sicer, kakšna je njegova definicija, kdo so zavezanci, davčno osnovo in davčno stopnjo, njegov pomen za vse udeležence, tako z vidika podjetja, kot tudi države in njene politike. Na koncu tega dela bom opredelila še klasifikacijo sistemov davka od dobička, čeprav se bom kasneje, pri obravnavi posameznih davčnih sistemov držav, tega izredno kompleksnega področja izognila, saj za namene moje analize ni bistvenega pomena.

Od tretjega do sedmega dela bom opisala posamezne davčne sisteme po izbranih državah. Pri posameznem davčnem sistemu bom navedla tip davčnega sistema, njegovo pravno podlago, zavezance za plačilo, ustanove, ki so po zakonu oproščene plačila davka, davčno osnovo in davčno stopnjo (v okviru davčne bilance ugotavljanje prihodkov, saj se ti lahko zmanjšajo za določene postavke, in ugotavljanje odhodkov, saj je te za določene postavke potrebno zmanjšati, nekateri pa niso priznani kot davčni odhodki), sistem davčnih olajšav, ki pomembno pogojuje efektivno davčno stopnjo, načini pokrivanja davčnih izgub in skupinski davčni izkaz, nato pa še način obračunavanja in plačevanja davka.

Prvi izmed opisanih sistemov je davčni sistem Velike Britanije, za katero je značilno predvsem veliko davčno spodbujanje preko olajšav in nižjih davčnih stopenj za majhna in srednje velika podjetja, za katera velja, da tvorijo temelj britanskega gospodarstva. Zelo velikodušen je tudi njihov sistem olajšav.

Za proučitev davčnega sistema Nemčije sem se odločila iz dveh razlogov. Prvi je še ne v celoti izpeljana davčna reforma, ki nazorno nakazuje trend sprememb davčnih sistemov, drugi pa leži v dejstvu da je Nemčija ena temeljnih in vodilnih držav z gospodarskega vidika z izredno kompleksno davčno zakonodajo, kateri sledi v določenih segmentih tudi naša.

Proučila bom tudi davčna sistema Avstrije in Švice. Avstrijska davčna zakonodaja je razmeroma toga in z davčno stopnjo 34% razmeroma nenaklonjena investiranju. Nasprotno pa velja Švica z izredno nizko davčno stopnjo in ugodnimi pogoji po posameznih kantonih za eno izmed davčnih oaz.

Na koncu bom opisala še zdajšnji, zaradi hitrih sprememb neprimerni, slovenski zakon o dobičku pravnih oseb. Po opisu vseh temeljnih komponent davka bom navedla njegove slabosti in pomanjkljivosti. Sledil pa bo opis že dolgo pripravljajoče in pričakovane slovenske davčne reforme, kateremu bo sledil še sklep, v katerem nameravam povzeti svoje ugotovitve.

2. SPLOŠNO O DAVKU NA DOBIČEK

2.1. KAJ JE DAVEK OD DOBIČKA

Davek od dobička pravnih oseb sodi med neposredne davke, kar pomeni, da je podjetje davčni zavezanec in plačnik tega davka.

Davek na dobiček pravnih oseb je najpomembnejša oblika obdavčitve pravnih oseb. Vse gospodarske družbe, razen tihe družbe, so pravne osebe, kar pomeni, da so družbe lahko lastniki premičnin in nepremičnin, da lahko pridobivajo pravice in prevzemajo obveznosti ter lahko tožijo ali so tožene, zlasti pa družbe odgovarjajo za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem.

Gospodarske družbe, zavezanke za plačilo so večinoma kapitalske družbe (to so: delniške družbe - d.d., družbe z omejeno odgovornostjo - d.o.o. in komanditne delniške družbe - k.d.d.), v nekaterih državah pa davek plačujejo tudi osebne družbe.

Davek od dobička se glede na način ugotavljanja in plačevanja uvršča med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve. To pomeni, da podjetje samo sestavi in predloži davčni obračun. Na podlagi ugotovljene obveznosti izračuna davek od dobička za preteklo leto in izračuna višino akontacij davka od dobička v tekočem letu (Grilj, 2000, str. 272).

2.2. DAVČNA OSNOVA

Davek od dobička pravnih oseb dobimo, tako kot vse davke, s produktom davčne stopnje in davčne osnove. Slednja je vrednost oziroma količina, na katero se aplicira davčna stopnja. Davčna osnova davka od dobička je razlika med podjetniškimi prihodki in davčno priznanimi poslovnimi odhodki v poslovnem letu. Pozitivni razliki rečemo poslovni presežek - dobiček. V primeru izgube ni davčne osnove. Ker pa večina razvitih držav dopušča medčasovno pobotanje izgub (pokritje izgube z dobički iz prihodnjih let oz. carry forward in pokritje izgub iz dobička iz predhodnih let oz. carry back) plačujejo davek le subjekti, ki so dolgoročno poslovno uspešni.

Naj poudarim, da davčni izkaz ali davčna bilanca, s katero se ugotavlja davčna osnova, ni enaka podjetniškemu izkazu uspeha ali bilanci uspeha. Davčna bilanca je namenjena obdavčevanju, bilanca uspeha pa je osnova za poslovne odločitve in oblikovanje prihodnje poslovne politike. Tako je mogoče, da davčni zavezanec v izkazu uspeha ugotovi izgubo, v davčnem izkazu pa pozitivno davčno osnovo in obratno.

Čeprav je v vseh razvitih državah davčna osnova opredeljena enako, kot poslovni presežek, se ta med državami zaradi različnih dejavnikov razlikuje. Pri opredelitvi davčnih odhodkov vlada velika neusklajenost, problemi pa nastajajo tudi pri njihovem opredeljevanju. Tako so znotraj posameznih davčnih sistemov različno urejene tehnike in vsebina amortizacije osnovnih sredstev. Pri amortizaciji so predpisane različne življenjske dobe sredstev, različne metode amortiziranja itd. (Mayr, 2001, str. 319). Metodi, ki sta najpogosteje dovoljeni, sta metoda enakomernega oziroma linearnega obračuna amortizacije in padajoče časovno amortiziranje. Države uporabljajo, kot sem že zgoraj omenila, tudi različne davčne načine pokrivanja izgub. Naslednje odstopanje prihaja pri vrednotenju zalog. Dovoljene metode obračunavanja zalog so namreč LIFO (last in-first out), FIFO (first in-first out) ter metoda povprečnih cen in vsaka izmed njih drugače vpliva na davčno osnovo. Do razlik prihaja nenazadnje tudi v (ne)upoštevanju določenih stroškov in provizij, davčno osnovo pa ustrezno spreminja tudi inflacija in obseg prilagajanja nanjo.

Zaradi različne tehnike oblikovanja davčnih osnov je vprašljiva njihova primerjava.

2.3. DAVČNA STOPNJA

Do razlik med državami prihaja tudi pri davčnih stopnjah. Te so v večini držav proporcionalne. V uporabi so tudi progresivne davčne stopnje (Belgija, Velika Britanija), kjer se ob določenih dohodkovnih razredih poveča stopnja. Možne pa so tudi različne davčne stopnje glede na velikost podjetja in glede na način uporabe poslovnega presežka (pred letom 2001 Nemčija). V Tabeli 1 so prikazane najnovejše davčne stopnje po posameznih državah. Na dejansko (efektivno) davčno stopnjo pa vplivajo tudi davčne spodbude in davčne olajšave. To je oblika negativnih davkov, ki zmanjšuje dejansko davčno obremenitev. Najpomembnejši davčni spodbudi sta pospešena amortizacija in investicijske olajšave. Več o davčnih spodbudah sledi v nadaljevanju.

Tabela 1: Davčne stopnje davka od dobička podjetij izražena v odstotkih za leto 2000; davek od dobička pravnih oseb kot odstotek vseh davkov in kot odstotek bruto domačega produkta v izbranih državah za leti 1990 in 1996

	Davčna stopnja v %	v % vseh davkov		v % BDP-ja	
		1990	1996	1990	1996
Avstrija	34	3.6	4.7	1.5	2.1
Belgija	39	5.4	6.8	2.4	3.1
Danska	32	3.2	4.6	1.6	2.4
Finska	29	4.6	6.7	2.1	3.2
Francija	33.33	5.3	3.8	2.3	1.7
Nemčija	40 oz. 30	4.8	3.8	1.8	1.4
Grčija	40	5.4	6.3	2.0	2.6
Irska	24	-	-	-	-
Italija	37	10.0	9.2	3.9	4.0
Luksemburg	30	10.0	16.0	6.9	7.2
Nizozemska	35	7.5	9.5	3.4	4.1
Portugalska	34	8.0	9.5	2.5	3.3
Španija	35	-	-	-	-
Švedska	28	3.1	5.6	1.7	2.9
Švica	8.5	6.7	5.6	2.1	1.9
Velika Britanija	30	10.8	10.5	3.9	3.8
Slovenija	25	-	1.9	-	0.9

Vir: European tax handbook 2000. Amsterdam: IBFD Publications, 2000, str.10;
Revenue Statistics of OECD member countries 1965-1997. Paris: OECD, 1998, str. 268.

2.4. POMEN DAVKA OD DOBIČKA

Kot je razvidno iz Tabele 1, davek od dobička pravnih oseb ne predstavlja pomemben proračunski vir. V večini razvitih držav je delež tega davka pod 10% zbranih davkov. Če bi ga poskušali uvrstiti sodi na četrto mesto med vsemi davki za splošnim davkom na potrošnjo, prispevki za socialno varnost in osebno dohodnino, vendar pa pred premoženjskimi davki. Spada med najkompleksnejše davke. Kljub temu pa je to najpomembnejša davčna oblika z vidika neposrednega obdavčevanja pravnih oseb. Za podjetja je to davek, ki neposredno vpliva na uspešnost njegovega poslovanja. Za državo je to eden izmed ekonomskih instrumentov, iz mednarodnega vidika pa z davčno politiko kazalec mednarodne konkurenčnosti.

2.5. KLASIFIKACIJA SISTEMOV DAVKA OD DOBIČKA

Poleg dejavnikov, ki vplivajo na davčno osnovo in davčne stopnje, je skupni znesek davka od dobička odvisen še od stopnje integracije obdavčitve podjetja in njegovih lastnikov (delničarjev). Sisteme davka od dobička namreč razvrščamo glede na to, v kolikšni meri lajšajo dvojno obdavčitev razdeljenih dobičkov. O nerazdeljenih dobičkih tu ni govora, saj se ne obdavčujejo na ravni posameznika.

Različni pravni redi vzpostavljajo različno stopnjo integracije. **Klasični sistem** (classical system) predstavlja eno skrajnost obdavčitve dobička. Zanj je značilno, da se obdavčuje razdeljeni dobiček tako na ravni podjetja kot na ravni delničarjev. Klasični sistem so približno do konca devetdesetih let uporabljale države kot so Portugalska, Švedska in Finska. Večina od njih je klasični sistem opustila, saj velja po nekaterih mnenjih za nepravilnega. V uporabi je v državah, kot so ZDA, Švica, Nizozemska in Luksemburg. Ekonomska dvojna obdavčitev dividend namreč spodbuja cenejše dolžniško financiranje, ki povečuje nevarnost stečaja, obenem pa postavlja v prednost uveljavljena že dolgo obstoječa podjetja, ki kredit pridobijo hitreje in več od novorastočih podjetij z nizko boniteto (Taxation in OECD countries, 1993, str. 55).

Na drugi strani pa je **sistem popolne integracije** (full-imputation system, conduit system). Metoda integracije je namreč pristop, s katerim se v davčnih zakonodajah sanira dvojna obdavčitev. Sistem popolnega vračunavanja bi omogočal enako obravnavo razdeljenega in nerazdeljenega dobička. Celotni dobiček od podjetja bi bil tako le akontacija lastnikove obdavčitve, njegova dokončna obveznost pa bi bila odvisna samo od mejne davčne stopnje njegove osebne dohodnine (Rupnik, 1997, str.24). Do njegove aplikacije v praksi ni prišlo. Očitajo mu namreč nepraktičnost in neizvedljivost nasploh.

V praksi so se tako uveljavile različne kombinacije sistemov delne integracije oziroma sistemov, ki različno zmanjšujejo ekonomsko dvojno obdavčitev. Na podlagi integrirane ureditve lahko davčni zavezanci plačane davke po odbitku (withholding taxes) uveljavljajo kot znižanje davka (tax credit) pri osebnih dohodninah. Znižanje je lahko 100-odstotno, kar pomeni, da dvojne obdavčitve ni, ali pa v nižjem znesku, kar je delna dvojna obdavčitev. Sisteme delimo glede na to, ali se delna integracija izvaja na ravni podjetja ali na ravni posameznika oziroma delničarja.

Sistema, ki na ravni podjetja lajšata dvojno obdavčevanje sta:

a) **znižanje osnove (partial dividend deduction)**

Davčna osnova za davek od dobička se zniža za določen odstotek izplačanih dividend. Ta sistem je v veljavi v Grčiji, na Irskem, na Švedskem in v Islandiji.

Primer:

Vzemimo, da se davčna osnova zniža za 50% zneska, predvidenega za izplačilo dividend.

Na ravni podjetja to pomeni:

1. dobiček pred obdavčitvijo	300
2. znižanje osnove (0.5*1)	150
3. dobiček po znižanju osnove (1-2)	150
4. davek od dobička: 40% (3*4)	60

b) **dvojne stopnje davka od dobička (split-rate system)**

Na nerazdeljene dobičke se aplicira višja stopnja kot pa na razdeljene. Tak sistem je bil pred sedanjo davčno reformo v veljavi v Nemčiji.

Sistema, ki na ravni posameznika lajšata dvojno obdavčitev sta:

a) **sistem vštevanja (imputation system)**

Sistem deluje tako, da delničar poveča svojo neto dividendo za določen odstotek. Na tako imenovano 'obruteno' (grossed-up) dividendo potem delničar aplicira dohodnino, pri čemer se mu znesek, za katerega je povečal svojo neto dividendo, prizna kot davčna olajšava v obliki znižanja davka.

Primer:

Na ravni podjetja:		Na ravni delničarja:	
1. dobiček pred obdavčitvijo	300	3. stopnja dohodnine	30%
2. davek na dobiček: 40% (1*2)	120	4. neto dividenda (1-2)	180
		5. povečanje neto divid.(1/3*4)	60
		6. obrutena dividenda (4+5)	240
		7. dohodnina (3*6)	72
		8. znižanje davka (5)	60
		9. neto dohodnina (7-8)	12

Sistemi vštevanja davka družbe so najpogostejša oblika lajšanja dvojne obdavčitve. Možen je sistem polnega vračunanja družbe, kjer se neto dividenda poveča do celotne vrednosti bruto dividende (t.j. dividende pred izplačilom davka od dobička) ali pa sistem, ki le delno obruti dividendo oziroma t.i. sistem delnega vračunanja davka družbe (partial imputation system) (Stanovnik, 1998, str. 111).

b) **cedularni sistem (partial shareholder relief scheme)**

V sistemu integracije cedularni sistemi pomenijo različno obdavčevanje različnih dohodkov. To konkretno pomeni, da so na ravni delničarja prejete dividende deležne nižje davčne stopnje (tax deduction) ali znižanja davka (tax credit). Nižja davčna stopnja pomeni čisto cedularnost, saj je dohodek iz naslova dividend obdavčen nižje kot drugi viri dohodka (Tičar, 1999, str. 268). Drugače kot pri predhodnem sistemu,

pri tej obliki ni obrutenja dividende, pa tudi davčna olajšava ni odvisna od statusa izplačevalca dividende (npr. če je institucija, ki je oproščena plačila davka od dobička). Nižja davčna stopnja je na primer oblika davčne olajšave v Sloveniji, Avstriji, Belgiji in na Portugalskem (Stanovnik, 1998, str. 112).

3. DAVEK OD DOBIČKA V VELIKI BRITANIJ

3.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA

Vse do 6. aprila 1999 je moralo podjetje, ki je izplačevalo dividende na račun svojih obveznosti iz davka od dobička, plačati t.i. vnaprej plačani davek od dobička (Advanced Corporation Tax - ACT). V sedanjem imputacijskem sistemu so izplačane dividende obdavčene pri viru, pri čemer davek znaša 10/90 dividende in je lahko poračunan z davčno obveznostjo podjetja. Ta davek predstavlja za delničarja davčni kredit, t.j. davčno oprostitev na izplačane dividende. Dividende so potem obdavčene z dohodnino, ki se plača od zneska prejete dividende povečane za davčni kredit, pri čemer se ugotovljena dohodnina zmanjša za znesek davčnega kredita.

3.2. PRAVNA PODLAGA

Pravila v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb ter dohodnino so v Veliki Britaniji združena v enem zakonu; zakon o dohodnini in davku od dobička pravnih oseb (Income and Corporation Taxes Act 1988 - ICTA 1988).

Določbe, ki se nanašajo na obdavčitev dobička pravnih oseb, so vsebovane tudi v zakonu o dovoljeni amortizaciji (Capital Allowances Act 1990 - CAA 1990), zakonu o posebni obdavčitvi določenih vrst dobička (Taxation of Chargeable Gains Act 1992 - TCGA 1992) in zakonu o davčnem upravljanju (Taxes Management Act 1970).

Zakonodaja s področja vseh davkov se vsako leto dopolni z zakonom o financiranju proračuna (Finance Act - FA).

3.3. OPREDELITEV DAVČNIH ZAVEZANCEV

Podjetje je zavezanec za davek od dobička pravnih oseb v skladu z ICTA 1988 v dveh primerih:

- če je rezident Velike Britanije, je zavezan za plačilo davka na svetovni dohodek,
- če ni rezident Velike Britanije, vendar v Veliki Britaniji posluje preko podružnice ali agencije, je zavezan za plačilo davka na dobiček iz naslova poslovanja v Veliki Britaniji.

Zakon o financiranju proračuna iz leta 1988 je natančno določil, kdo je rezident Velike Britanije:

- podjetje ustanovljeno v Veliki Britaniji ne glede na to, od kod se vrši upravljanje in kontrola,
- podjetje ustanovljeno zunaj Velike Britanije, če se v Veliki Britaniji vrši upravljanje in kontrola.

Z davkom od dobička podjetij so obdavčena tako podjetja kot tudi neregistrirana združenja. Davek od dobička pa ne plačujejo samostojni podjetniki in partnerstva oziroma družabništva.

Zavezanci za plačilo davka od dobička so torej (European Tax Handbook, 2000, str. 600):

- * javne delniške družbe,
- * zasebne delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo,
- * neinkorporirane organizacije (unincorporated associations),
- * stanovanjske hipotekarne družbe,
- * vzajemne zavarovalne družbe,
- * državna podjetja,
- * krovna podjetja,
- * komunalna podjetja,
- * stalne poslovne enote nerezidenčnih pravnih oseb.

3.4. DAVČNE OPROSTITVE

Plačila davka od dobička pravnih oseb so oproščene naslednje osebe:

- * verske, dobrodelne in izobraževalne organizacije,
- * organizacije znanstvenega raziskovanja,
- * določeni pokojninski skladi,
- * sindikati in organizacije delodajalcev,
- * določene stanovanjske zadruge,
- * določene druge neprofitne organizacije in vzajemna združenja.

Posebna pravila pa veljajo za pooblaščen enote in investicijske sklade, investicijske družbe, zavarovalnice, sklade, stanovanjske sklade in združena podjetja (Inventory of taxes, 2000, str. 456).

3.5. DAVČNA OSNOVA

Obdavčljiv dobiček je enak razliki med prihodki in odhodki, ki se ugotavljajo na podlagi sprejetih računovodskih načel. Računovodski dobiček je ugotovljen na podlagi evidentiranja vseh odhodkov in prihodkov v obračunskem obdobju ob nastanku obveznosti oziroma poslovnega dogodka, ne glede na datum prejema oziroma plačila (princip fakturirane realizacije). Tako ugotovljen dobiček se za davčne namene ustrezno prilagodi. Razlike med dobičkom v skladu z računovodskimi načeli in dobičkom v davčne namene obsegajo neobdavčeni prihodki, olajšave in davčno nepriznani odhodki. Pri ugotavljanju davčne osnove se ločeno ugotavlja dobiček

(izguba) iz poslovanja in neposlovni dobiček oziroma izguba. Davčno osnovo predstavlja seštevek dobičkov oz. izgub iz različnih virov.

3.5.1. OBDAVČLJIVI PRIHODKI

Britanski davčni sistem klasificira prihodke v naslednje kategorije:

1. kat. A obravnava prihodke iz najemnin in druge prihodke iz naslova oddajanja nepremičnin,
2. kat. D se deli na podkategorije kot sledi :
 - podkat. I obravnava prihodke iz trgovanja
 - podkat. II obravnava prihodke iz svobodnih in drugih samostojnih poklicev,
 - podkat. III obravnava prejete obresti, letne rente in druge letne prihodke,
 - podkat. IV obravnava prihodke iz tujih vrednostnih papirjev,
 - podkat. V obravnava prihodke iz premoženja v tujini,
 - podkat. VI obravnava vse ostale obdavčljive prihodke, ki niso obravnavani v kakšni drugi kat. ali podkat.
3. kat. E obravnava prihodke iz poslovanja,
4. kat. F obravnava dividende in druge distribucije dobička rezidentov Velike Britanije.

Prihodki, ki se štejejo v davčno osnovo, se ugotavljajo na način, kot ga določajo posamezne kategorije oz. podkategorije.

Dividende, ki jih podjetje prejme od drugih britanskih podjetij, niso obdavčeni prihodek, saj so bile izplačane iz dobička, ki je že bil obdavčen z davkom od dobička podjetij pri podjetju izplačevalcu.

3.5.2. DAVČNO PRIZNANI ODHODKI

Med odhodke davčnega zavezanca se štejejo samo tisti odhodki, ki so popolnoma in izključno posledica opravljanja dejavnosti. V britanski zakonodaji pa ni dovolj le, da so nastali v času opravljanja dejavnosti in kot posledica opravljanja dejavnosti, ali da so povezani z opravljanjem dejavnosti, pomembno je, da so odhodki nastali z namenom doseganja dobička.

Do posebnosti prihaja pri naslednjih vrstah stroškov:

- * Zaloge se vrednotijo po enakem postopku tako za poslovne kot za davčne namene. Upošteva se neto tržna cena ali pa nabavna cena, glede na to katera je nižja. Stroški morajo biti določeni na podlagi FIFO metode, LIFO metoda namreč ni dovoljena.
- * Obresti v povezavi s komercialnimi posojili so odbitna postavka pri ugotavljanju dobička iz poslovanja, medtem ko se druge obresti (iz nekomercialnih posojil) pobotajo s prihodki iz nekomercialnih posojil. Morebitna izguba iz tega naslova se pobota s celotnim dobičkom obračunskega obdobja, prenese naprej za nedoločen čas, prenese nazaj za obdobje enega leta ali pa odstopi podjetjem v skupini, kar omogoča skupinska olajšava. Če je plačilo obresti preloženo za več kot eno leto,

se le-te pri izplačevalcu obresti upoštevajo v davčni osnovi po načelu plačane realizacije.

- * Stroški dela in honorarji direktorjev so pri izračunu obdavčljivega dobička odbitna postavka.
- * Letni stroški, kot so obresti na dolgoročna posojila, licenčnine za uporabo patentov, letne rente in obveznosti na podlagi pogodb se odštevajo od celotnega dobička podjetja. Da pa se lahko odbijejo, morajo biti v tem obračunskem obdobju tudi plačani.
- * Rezervacije za dvomljive terjatve in odpisi terjatev so odbitni, med neodbitne odhodke pa spadajo splošne dolgoročne rezervacije in rezervacije iz naslova pričakovanih izgub v prihodnjih letih. Oblikovanje nekaterih dolgoročnih rezervacij za kritje možnih obveznosti, kot so za uporabo know-how-a in patentov je dovoljeno le, če je možna ocenitev sedanje vrednosti takih stroškov.
- * Izgube, ki nastanejo pri prodaji zgradb in drugih investicijskih objektov se lahko odštejejo od davčne osnove pod pogojem, da so bile uporabljene v poslovne namene.
- * Pri vrednosti prometa blaga in storitev med povezanimi osebami se upošteva načelo tržne cene, pri čemer se poveča obdavčljiv dobiček pri dobavitelju, medtem ko se pri kupcu znižanja ne upošteva.
- * Med kapitalske stroške štejemo le tiste obračunane z uporabo zakonskih amortizacijskih olajšav. Več o tem glej v poglavju 3.7.

Med davčno **nepriznane** odhodke, ki torej niso povezane z opravljanjem dejavnosti, sodijo (James, 1998, str. 269):

- * distribucija dobička v obliki dividend in prenos sredstev v rezerve,
- * davek od dobička pravnih oseb (corporate income tax),
- * denarne kazni in sodni stroški v povezavi z nezakonitimi dejavnostmi,
- * stroški pritožb na odmerjeni znesek davka,
- * politične donacije, za katere ni možno dokazati, da so bile porabljene za namene ohranitve ali povečanja poslovanja,
- * kapitalske stroške za nakup osnovnih sredstev ter amortizacija osnovnih sredstev,
- * splošne rezervacije za nezavarovana tveganja,
- * stroške premij in ostalih izdatkov, povezanih z izdajo ali izplačilom vrednostnih papirjev,
- * stroški reprezentance za poslovne partnerje,
- * stroški daril, ki niso povezani s promocijo ali pa presegajo 10 £ in del stroškov najema dragih avtomobilov (v letu 1995 je to pomenilo preko 12.000 £),
- * rezervacije oblikovane za bodoče morebitne izgube, za zamenjave, popravila in vzdrževanje stalnih sredstev ter za pasivne časovne razmejitve.

3.6. DAVČNA STOPNJA

Davčna stopnja je hkrati z davčnim sistemom v zgodovini Velike Britanije prešla mnoge faze. Davek na dobiček pravnih oseb oz. corporate income tax je bil uveden leta 1965. Veljal je takoimenovan klasični sistem, katerega je v 70-ih letih uporabljala

večina evropskih držav. Davčna stopnja je bila med 40 in 45 %, sistem pa se je uporabljal vse do leta 1973. Takrat so zaradi dvojne obdavčitve sistem nadomestili s pravičnejšim imputacijskim, ki je bil v veljavi vse do leta 1984. Stopnja je takrat znašala 52%. Leta 1973 je bila prvič uvedena tudi zmanjšana stopnja za majhna in srednje velika podjetja, kot spodbuda za njihovo rast, ki je v veljavi tudi danes. Z letom 1984 pa je sledilo na eni strani drastično zniževanje davčne stopnje na 35%, obenem pa ukinitev radodarnih kapitalskih olajšav. Opazen je nadaljni trend zniževanja tako polnih stopenj (t.i. full rate), kot tudi stopenj za mala podjetja. Leta 1991 sta se ti znižali na 33% in 25%, leta 1997 pa še dodatno na 31% in 21% za mala in srednje velika podjetja (James, 1998, str. 255-261).

Davčna stopnja je za posamezno obračunsko leto določena v zakonu o financiranju proračuna. Za davčno leto, ki se bo končalo 31. marca 2001 znaša 30%. Majhna podjetja, katerih dobiček ne presega 300.000 £, plačujejo 20% davčno stopnjo. Posebnost pri obdavčitvi dobička obstaja tudi za podjetja, ki dosegajo dobiček med 300.000 in 1.500.000 £, za ta podjetja obstaja mejna davčna olajšava na polno stopnjo davka od dobička. Mejna davčna olajšava je znesek, ki se odšteje od ugotovljenega davka od dobička, in se izračuna po naslednji formuli :

$$1/40 \times (1.500.000 \text{ £} - (\text{obdavčljiv dobiček} + \text{prihodek od katerega so bili davki že odvedeni})) \times (\text{obdavčljiv dobiček} / (\text{obdavčljiv dobiček} + \text{prihodek od katerega so bili davki že odvedeni}))$$

Prihodek, od katerega so bili davki že odvedeni, predstavljajo dividende, ki so bile prejete od britanskih podjetij.

Od 1. aprila 2000 dalje pa je dobiček podjetja, ki je manjši od 10.000 £ obdavčen po stopnji 10%. Za dobičke med 10.000 in 50.000 £ se lahko uveljavlja mejna davčna olajšava.

3.7. DAVČNE OLAJŠAVE

V računovodske namene služi amortizacija kot nadomestilo oz. vir akumulacije podjetjem preko obračunanih stroškov za obrabo in zastaranje osnovnih sredstev. V kakšni vrednosti se amortizacija pri obračunu davka od dobička prizna kot odhodek, je odvisno od davčne zakonodaje.

V Veliki Britaniji so mnenja, da je obračunana amortizacija, ki jo izkazujejo podjetja, preveč subjektivne narave in odprta manipulacijam, zato je ne upoštevajo v davčnih izkazih. Davčne olajšave so dane preko sistema kapitalskih olajšav (capital allowances system).

Poleg ostalih obstajata dva temeljna sistema kapitalskih olajšav:

1. Olajšave za obrate in strojno opremo,
2. sistem olajšav za industrijske objekte ter
3. ostale olajšave.

1. Obrati in strojna oprema

Pogoj za olajšavo je, da so namenjeni za poslovanje. Stopnja amortizacije, ki se uporablja, je 25%, metoda pa je padajoče časovno amortiziranje. V prvem letu uporabe sredstva je od 2. julija 1998 naprej dovoljena 40% olajšava za majhna in srednje velika podjetja. Za uveljavitev olajšave mora podjetje izpolnjevati dve izmed treh pogojev: promet manjši od 11,2 mio £, vrednost sredstev ne presega 5,6 mio £ in do 250 zaposlenih.

Olajšava ni dovoljena v naslednjih primerih:

- * za osebne avtomobile, ki stanejo več kot 12.000 £, je olajšava omejena na 3.000 £ letno,
- * kratkoročna sredstva, za katere velja, da se bodo prodali v roku 4 let ter
- * dolgoročna sredstva (za dolgoročna sredstva veljajo tista s pričakovano življenjsko dobo daljšo od 25 let in vrednostjo nad 100.000 £, amortizacija se obračunava po 6% stopnji, v prvem letu uporabe pa za njih ni olajšave).

Za informacijsko in telekomunikacijsko opremo velja olajšava v prvem letu uporabe sredstev v višini 100%, izkoristijo pa jo lahko podjetja za stroške, ki bodo nastali v treh letih po 1. aprilu 2000.

25% stopnja velja tudi za ladje, pri čemer se amortizacija izračuna za vsako leto posebej. Celotna ali del te olajšave se lahko preloži in prenese naprej v katerokoli prihodnje leto, medtem ko mora biti odpisana vrednost ladje vsako leto zmanjšana za 25%.

V zvezi z mineralnimi nahajališči in naftnimi vrelci se pojavljata dve amortizacijski stopnji. Pridobivanje mineralov in pravice nad njimi se v davčne namene amortizirajo po stopnji 10%, v vseh drugih primerih pa velja 25% stopnja.

Za sredstva, dana v najem nerezidentom, ki niso uporabljena za opravljanje dejavnosti v Veliki Britaniji, se dovoljena amortizacija zmanjša na 10% (Žagar, 2000, str.139).

2. Industrijski objekti

Za industrijske in kmetijske objekte se uporablja 4% amortizacijska stopnja z uporabo enakomernega časovnega amortiziranja. Olajšava ni dovoljena za nakup zemljišča.

3. Ostale olajšave

Kapitalske olajšave so dovoljene za izdatke kot so (Monteith, 1999, str. 39-48):

- * know-how in patenti; 25% letno po metodi padajočega časovnega amortiziranja,
- * naložbe v znanstvena raziskovanja; 100% olajšava v prvem letu,
- * hoteli; 4% po metodi enakomerne časovne amortizacije,
- * podjetniške cone; 100% začetna olajšava za gradnjo industrijskih in komercialnih objektov in hotelov, ki se realizirajo v 10 letih po tem, ko je bilo s strani ministrstva področje razglašeno za podjetniško cono,

* kmetijska in gozdna zemljišča ter posestva; 4% letno po enakomerni časovni metodi amortiziranja.

V primeru, da se ob prodaji sredstva ugotovi, da je dovoljena amortizacija večja ali manjša od dejansko izgubljene vrednosti, se ta razlika pokrije z izravnalnimi stroški oziroma olajšavami. Tako mora prodajalec v primeru, da stavbo proda po ceni, ki je višja od nabavne, evidentirati kapitalski dobiček in izravnalni strošek.

3.8. DAVČNA IZGUBA IN SKUPINSKI DAVČNI IZKAZ

Davčna obravnava izgub je odvisna od kategorije prihodka, na katero se nanaša. Izguba se lahko prenese nazaj za eno leto in neomejeno naprej, vendar v tem času ne sme priti do občutne spremembe lastništva.

Izguba iz poslovanja se lahko krije z dobički drugih dejavnosti, neposlovne izgube in neto kapitalске izgube pa ne morejo biti krite z dobički iz poslovanja. Takšne izgube se lahko prenesejo le naprej in se pokrivajo z isto kategorijo dobička ali s kapitalskim dobičkom.

Skupino tvori 51% oziroma 75% delež podružnic, odvisno od tipa skupine, ki ga obvladuje matično podjetje. V primeru izgube se ta lahko prenaša navzgor, navzdol ali pa vodoravno. Konzorcij pa obsega do dvajset rezidenčnih podjetij, pod pogojem, da ima vsako od njih vsaj 5% delež v lastnini drugega, oziroma da imajo vsa skupaj 75% delež v lastnini tega podjetja. Izgube se lahko prenašajo navzgor in navzdol. Poleg prenosa izgube je podjetje, udeleženo v skupini ali konzorciju, deležno še nekaterih davčnih ugodnosti.

3.9. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA

Obračunsko leto za namene davka od dobička pravnih oseb obsega obdobje od 1. aprila tekočega leta do 31. marca naslednjega leta. Če se poslovno leto ne ujema z davčnim, mora podjetje prilagoditi osnovo in uporabiti ustrezne stopnje davka. Davčno napoved, računovodska poročila in izračun davka mora davčni zavezanec oddati v roku 12 mesecev po koncu obračunskega obdobja.

Za podjetja, katerih obračunsko obdobje se konča po 1. juliju, velja načelo samoobdavčitve, v katerem mora podjetje samo napraviti oceno davka ter ga plačati davčni upravi v 9 mesecih po poteku obračunskega obdobja.

Velika podjetja, katerih dobiček presega 1,5 mio £, plačujejo davek akontacijsko v obrokih vsako četrletje, pri čemer plačila zapadejo 14. dan sedmega, desetega, trinajstega in šestnajstega meseca od začetka obračunskega obdobja. Za krajša obračunska obdobja se lahko zahteva manjše število plačil. Podjetja, ki ne izpolnijo obveznosti v predpisanem roku, so podvržena plačilu obresti in kaznim.

4. DAVEK OD DOBIČKA V NEMČIJI

4.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA

V Nemčiji je do davčne reforme veljal imputacijski sistem oz. popolni sistem pripisa, ki je bil v uporabi kar 23 let. Tako je predstavljal celotni davek na dohodek pravnih oseb, plačan na nivoju podjetja, davčni kredit za davek na dohodek ali dohodnino, katere zavezanci so delničarji. Popolni pripis je zagotavljal, da so bili izplačani dobički dokončno obdavčeni na ravni delničarja. Prednost predhodnega sistema je bila tudi v izogitvi dvojnega obdavčevanja, glavno slabost pa je predstavljalo dejstvo, da so bili do imputacijskega kredita upravičeni le rezidenti in imetniki nemških delnic preko poslovne enote v Nemčiji. Z letom 2001 bo sistem zamenjal sistem upoštevanja polovičnih prihodkov. V zameno za to, da se ta davek ne bo več mogel pripisati na nivoju prejemnika izplačila dobička, se bo v davčno osnovo pri lastniku deleža vštelo le 50% izplačanega dobička. Posledično se bo lahko uveljavljala le polovica odhodkov, povezanih s pridobitvijo tega izplačila dobička, vendar vse podrobnosti še niso dorečene.

4.2. PRAVNA PODLAGA

Poglaviten zakon, ki ureja obdavčitev dobička v Nemčiji je zakon o davku na dohodek pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz oz. KStG). Objavljen je bil 22. aprila 1999 v Zveznem uradnem listu (BGBl), z zadnjimi spremembami z dne 22. decembra 1999.

Poleg navedenega, določitev davčne osnove in dejansko odmero davka ureja veliko število drugih zakonov in podzakonskih aktov. Rezultat takšne pravne ureditve je precejšnja nepreglednost. Za dodatni zaplet je kriva tudi še nedokončana davčna reforma. Ta se je začela že konec leta 1998 z namenom napraviti Nemčijo privlačnejšo za gospodarska vlaganja tujcev v okviru EU, ter se nadaljuje še danes s trendom zniževanja davčnih obremenitev delujočih gospodarskih subjektov.

Davčna osnova se določa na podlagi določil trgovskega zakonika (Handelsgesetzbuch - HGB), zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz - EstG) ter zakona o davku na dohodek pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz).

Trgovski zakonik določa načela računovodstva, katera upošteva tudi zakon o dohodnini, v kolikor jih ne določa drugače. Dobiček, ugotovljen na podlagi trgovskega zakonika ter zakona o dohodnini, se upošteva kot osnova za izračun plačila davka na dohodek pravnih oseb.

4.3. DAVČNI ZAVEZANCI

Nemški zakon o davku na dohodek pravnih oseb razlikuje med neomejenimi in omejenimi davčnimi zavezanci. Neomejeno davčno zavezani so rezidenti; obdavčeni

so vsi njihovi prihodki. To so korporacije, združenja in gospodarski subjekti, ki imajo sedež ali poslovanje v državi:

- * kapitalske družbe (delniška družba, komanditna delniška družba in družba z omejeno odgovornostjo),
- * pridobitne in gospodarske zadruge,
- * zavarovalna združenja za vzajemnost,
- * druge pravne osebe zasebnega prava,
- * združenja, zavodi, skladi in drugo namensko premoženje zasebnega prava, ki nima pravne sposobnosti,
- * gospodarska podjetja javnega prava.

Omejeno davčno zavezani so nerezidenti (ter določena nemška javna podjetja), ki so obdavčeni glede na njihove prihodke dosežene v državi - obdavčitev po viru. To so praviloma korporacije, združenja in gospodarski subjekti, ki nimajo sedeža ali poslovanja v državi.

Posebna pravna določila veljajo za investicijske družbe ter sklade, pokojninske sklade, posebna združenja ter državna podjetja. Investicijske družbe in skladi (Kapitalanlagegesellschaften) so precej transparentni za davčne namene, njihov dohodek se obdavči direktno pri investitorju.

4.4. DAVČNE OPROSTITVE

Institucije, ki so oproščene plačila davka (v kolikor ne opravljajo pridobitne dejavnosti) so:

- * javna podjetja, vključno z narodno banko (Bundesbank), določene državne banke za pospeševanje gospodarskega razvoja, državna loterija,
- * verske skupnosti, dobrodelne in humanitarne organizacije,
- * politične stranke,
- * skladi za socialno varnost (z določenimi omejitvami),
- * profesionalne negospodarske organizacije (zveze, sindikati),
- * kmečke zadruge (z določenimi omejitvami) ter nekatere druge, ki izpolnjujejo določene pogoje.

4.5. DAVČNA OSNOVA

Podjetja - rezidenti so subjekt obdavčitve glede na njihov svetovni dohodek (world wide income). Vsi dohodki, ki jih realizira podjetje, se smatrajo kot dohodki iz poslovanja, ne glede na to, ali izvirajo iz dejavnosti ali investicij (dividende, obresti, najemnine). Dohodki iz poslovanja oziroma dobički so predmet obdavčitve davka na dohodek pravnih oseb in obrtnega davka. Dobiček se ugotavlja po načelu neto primerjalne vrednosti, v skladu s katerim je dobiček razlika med neto vrednostjo sredstev na koncu tekočega leta ter neto vrednostjo sredstev na koncu predhodnega leta. Ta razlika se za davčne namene zmanjša za naložbe, ki so oproščene davka in poveča za zmanjšanje naložb - izplačil. Pri tem za določitev dobička ni pomembno,

ali bo dobiček izplačan. Prav tako tudi prikrita izplačila dobička ne zmanjšujejo davčne osnove.

4.5.1. UGOTAVLJANJE DAVČNIH PRIHODKOV

Vrste dohodka, ki so oproščene davka, so:

- * kapitalске naložbe ob ustanovitvi ali povečanju kapitala ali povečanju kapitalskih rezerv,
- * investicije v nove dežele (InvZulG),
- * dohodek, dosežen preko tuje poslovne enote na podlagi sporazuma o preprečevanju dvojne obdavčitve,
- * 95% dividend iz tujih virov (zahtevan 10% delež),
- * kapitalski dobički, doseženi od prodaje deležev (delnic) v tujih podjetjih (zahtevan 10% delež).

4.5.2. UGOTAVLJANJE ODHODKOV

Vrednotenje sredstev in virov sredstev je zelo pomembno, saj se dobiček določa na podlagi neto primerjalne cene. Znižanje knjižne vrednosti sredstev na nivo poštene tržne vrednosti v davčne namene je dovoljeno le, če je to znižanje vrednosti trajnejše narave. Če se vrednost tako odpisanih sredstev naknadno ponovno poveča, je prevrednotenje na novo tržno ceno obvezno, vendar le do višine prvotne nabavne ali proizvodne vrednosti.

Zaloge se lahko vrednotijo po nabavni in pošteni tržni vrednosti, v odvisnosti od tega, katera je nižja. Če vodi davčni zavezanec zaloge po tekoči tržni ceni, mora konec vsakega leta posredovati dokaze, da je tekoča tržna cena v resnici najnižja. V davčne namene pa so zaloge vrednotene po nabavni ceni, izkazane le po LIFO metodi, FIFO metoda pa je dovoljena le v izrednih okoliščinah.

Amortizacija je davčno priznana le, če izhaja iz poslovnih knjig. Podjetjem so na voljo različne metode amortiziranja: enakomerno časovno amortiziranje, padajoče časovno amortiziranje ter nekatere specifične metode. Dovoljena je tudi menjava metode amortiziranja od padajočega k enakomernem časovnem amortiziranju, obratno pa ne. V posebnih primerih je dovoljena pospešena amortizacija (več o tem pod točko 3.7.).

Metoda enakomernega časovnega odpisovanja je vedno uporabna, degresivna pa le v primerih premičnega premoženja. V tabeli 2 so navedene posamezne amortizacijske stopnje in dovoljene metode amortiziranja.

Tabela 2: Najvišje letne amortizacijske stopnje glede na metodo amortiziranja

	Amortizacijske stopnje	Metoda amortizacije
Stavbe	2 - 4%	enakom., v določ. desetletjih padajoče za pospeš. invest.
Stroji	10%	enakomerno časovno
Pisarniško pohištvo	20%	enakomerno časovno
Oprema	20%	enakomerno časovno
Računalniki	25%	enakomerno časovno
Avomobili, tovornjaki	20 - 25%	enakomerno časovno
Patenti	12,5%	enakomerno časovno

Vir: Zadravec I., Obdavčitev dobička pravnih oseb v Nemčiji in sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 112.

Neopredmetena osnovna sredstva se lahko amortizirajo le po metodi enakomernega časovnega amortiziranja s stopnjo, ki ustreza njihovi dobi uporabnosti. Osnova za amortizacijo je nabavna vrednost blagovne znamke ali patenta. V davčne namene se priznava 15-letno amortizacijsko obdobje.

Za dobro ime (goodwill) se priznava v davčne namene 15-letno amortizacijsko obdobje, v poslovne namene pa se amortizira v štirih letih ali pa v dobi koristnosti.

Sredstva, katerih nabavna vrednost je nižja od 800 DEM, se lahko odpišejo v letu nabave, vendar le v primeru, da so prenosljiva in uporabna neodvisno od drugih sredstev.

Na podlagi zakona za zniževanje davčnih stopenj ter reforme obdavčitve podjetij, je bilo uvedeno veliko sprememb obstoječega sistema obdavčevanja podjetij. Med pomembnejšimi so spremembe v obračunu amortizacije, za katere velja, da so veliko bolj poostrene. Čeprav še ni podane tabele najvišjih amortizacijskih stopenj za posamezna sredstva, je že znano, da se bodo te znižale na račun podaljšane dobe koristnosti sredstev. Tako se bo ta za npr. stavbe povišala iz sedanjih 25 na 33 let in temu ustrezno se bo amortizacijska stopnja znižala iz 4% na 3%. Davčna stopnja se bo znižala v letu 2001 tudi za premičnine. Prav tako se bodo ukinile tudi določene oblike pospešene amortizacije. Posledice znižanja amortizacijskih stopenj bodo različno vplivale na posamezne panoge, v kapitalno intenzivni industriji se tako pričakuje, da bo znižanje amortizacijskih stopenj povsem izničilo vpliv znižanja davčne stopnje.

Rezervacije so praviloma priznane v davčne namene, če so v davčne namene obvezne. Potrebno jih je oblikovati za:

- * potencialne obveznosti (obveznosti za pokojnine, davke, tožbe),
- * potencialne izgube (niso več priznane v davčne namene),
- * vzdrževanje in popravila, če se bodo izvršila v treh mesecih od sledečega meseca ter
- * garancije.

Upoštevati pa moramo tudi naslednje omejitve: rezervacije morajo bazirati na predhodnih izkušnjah, če se nanašajo na obdobje daljše od 12 mesecev, jih je potrebno diskontirati s 5,5% obrestno mero in če gre za nedenarne obveznosti, ne smejo presegati direktnih in pripadajočega dela indirektnih stroškov (Zadravec, 2000, str. 113).

Med davčno priznane odhodke štejemo tudi:

1. Plačila delavcem predstavljajo davčno priznan odhodek za delodajalca in vključujejo plače, bonitete in socialne prispevke, ki jih nosi delodajalec, razen če niso v skladu s tržnimi pogoji (arm's length principle), ko se ne priznajo kot davčno priznan odhodek.
2. Plačila upravi so praviloma v celoti priznani davčni odhodek, razen če ne gre za prikrito izplačilo dobička. Če ima družba tudi nadzorni svet, se njegovo plačilo prizna v višini 50%.
3. Obresti so načeloma davčno priznan odhodek ob upoštevanju določenih omejitev:
 - * Obresti odobrene s strani delničarjev ali povezanih podjetij, se lahko smatrajo kot izplačilo dobička v obsegu, ki presega tržno ceno za podobne kredite. Za določitev tržne cene se uporablja veljavna obrestna mera v državi uporabljene valute.
 - * Obresti se ne priznajo kot davčno priznan odhodek ob neustrezni kapitalski strukturi (najvišje dovoljeno razmerje dolg: lastniški kapital = 3:1, za holdinge 9:1. Nova davčna reforma je še bolj poostrila te pogoje, in sicer na najvišje dovoljeno razmerje v višini 1,5:1, za holdinge pa 3:1).
 - * 5% bruto tuje dividende se v skladu z nemško zakonodajo vključi v davčno osnovo kot davčno nepriznan odhodek.V primeru pretanke kapitalizacije (thin capitalisation) so obresti lahko tudi prepovedane.
4. Davki; obrtni (poslovni) davek, ne-odbitni davek na dodano vrednost, davek na nepremičnine in nekateri manjši davki.
5. Plačila kot so licenčnine, avtorski honorarji, management fee ter ostala plačila za storitve so davčno priznani, plačila delničarjem in povezanim osebam, ki niso v skladu s tržnimi pogoji pa niso davčno priznani.
6. Donacije v dobrodelne, cerkvene, verske in znanstvene namene ter za posebne splošno koristne namene, so odbitni do višine skupaj 5% obdavčljivega dohodka ali 0,2% vsote celotnih prihodkov in v koledarskem letu izplačanih plač. Za znanstvene, dobrodelne in posebne splošno koristne namene, se odstotni delež poveča za nadaljnih 5%.
7. Za reprezentanco predstavlja 80% stroškov za poslovna kosila davčno priznan odhodek. Takšni stroški so odbitni le, če so knjiženi posebej ter če jim je priložena natančna specifikacija udeleženih oseb, kraja, časa in namena poslovnega kosila.
8. Poslovna darila osebam, ki niso zaposlene pri davčnem zavezancu, predstavljajo davčno priznan odhodek le v kolikor njihova vrednost ne presega 75 DEM na osebo v posameznem letu.
9. Pokojninske rezervacije so dovoljene, če je delodajalec zakonsko obvezan za plačevanje pokojnin ter če ima delavec pridobljene pravice.
10. Honorarji za tehnično podporo, plačani tuji materi, se priznajo le, če so vnaprej
11. obojestransko dogovorjeni, dokumentirani ter izpolnjujejo arm's length pogoje.

Najpomembnejši davčno **nepriznani** odhodki so:

- * odhodki, ki se direktno nanašajo na neobdavčene dobičke,
- * 5% pavšalni znesek, sicer neobdavčenih dividend, prejetih od tujih družb,
- * kazni ter ostale finančne posledice, ki izvirajo iz kaznivih dejanj,
- * stroški nočitev poslovnih partnerjev, 20% stroškov poslovnih kosil, lova in ribištva, jadralskih ter motornih jaht ter vsi ostali stroški, ki zadevajo privatne osebe ter niso povezani s poslovnimi nameni,
- * davek na dohodek pravnih oseb, davek na promet z nepremičninami in davek na dodano vrednost za neodbitne postavke,
- * izplačila dobička, vključno s prikritimi izplačili dobička ter
- * donacije političnim strankam.

4.6. DAVČNA STOPNJA

Od 1. januarja 1999 znaša davčna stopnja davka na dohodek pravnih oseb 40% za neizplačane dobičke (predhodno 45%) in 30% za izplačane dobičke. Efektivno je te stopnje potrebno zvišati na 42,2% in 31,65% zaradi upoštevanja solidarnostnega prispevka v višini 5,5% (European Tax Handbook, 2000, str. 217). S 1. januarjem 2001 pa je za leto 2001 in naprej uvedena enotna davčna stopnja davka na dohodek pravnih oseb v višini 25%, solidarnostni prispevek ostane v višini 5,5%.

4.7. DAVČNE OLAJŠAVE

Nemški davčni sistem pozna štiri skupine olajšav. Najpomembnejša je vsekakor olajšava v obliki pospešene amortizacije, ki se za določene posle na določenih področjih upošteva dodatno ob redni amortizaciji.

1. Pospešena amortizacija je tako mogoča na naslednjih področjih;

- * investicije v pet novih dežel (dežele nekdanje Vzhodne Nemčije)

V skladu z zakonom o pospeševanju razvoja slabše razvitih območij je dovoljena pospešena amortizacija za novo nabavljena premoženja in nepremična stalna sredstva. Za premoženja je pospešena amortizacija dovoljena le, če ta sredstva ostanejo najmanj tri leta v poslovni enoti, ki se nahaja v teh petih deželah in če je njihova zasebna raba manjša od 10%. Letala so izključena iz teh olajšav, pospešena amortizacija pa pokriva tudi predplačila. Stopnje so različno visoke in se znižujejo, najvišje so bile med leti 1991 in 1995.

- * investicije malih in srednje velikih podjetij

Dovoljena je pospešena amortizacija za investicije v premoženja stalna sredstva pod pogojem, da na koncu predhodnega poslovnega leta neto vrednost vseh sredstev podjetja ni presegla vrednosti 400.000 DEM. Dovoljena je dodatno k redni do višine 20%.

* druge olajšave

Za nakup letal je dovoljena 30% pospešena amortizacija. Stroški vzdrževanja in obnove na manj razvitih področjih ter stavb pod spomeniškim varstvom se lahko odpišejo z 10% amortizacijsko stopnjo v naslednjih 10 letih.

2. Investicijske rezerve

Podjetja z neto vrednostjo manjšo od 400.000 DEM lahko oblikujejo neobdavčeno investicijsko rezervo do maksimalno 300.000 DEM za bodoče investicije v nova premična osnovna sredstva. Davčno priznana investicijska rezerva ne sme presegati 50% vrednosti sredstev, ki bodo nabavljene v naslednjih 2 letih. V primeru, da rezervacije ne izkoristimo, moramo povečati prihodke za 6% vrednosti neizkoriščene rezerve za vsako leto.

3. Subvencije za investicije v pet novih dežel

Za neobdavčene subvencije za investicije v nove dežele lahko zaprosijo določene osebe, ki izpolnjujejo predpisane pogoje.

4. Olajšave za države v razvoju

Določeni sporazumi o dvojni obdavčitvi dovoljujejo davčni kredit za davke plačane v tujini od izplačanih dividend stalnih poslovnih enot v višini nemškega davka, četudi je v tujini plačani davek dejansko manjši.

4.8. DAVČNA IZGUBA IN SKUPINSKI DAVČNI IZKAZ

Izgube iz poslovanja, ugotovljene v letih 1999 in 2000, je mogoče prenesti nazaj za eno leto do višine 2 mio DEM. Izgube, ugotovljene v letu 2001 in naprej, pa bo z davčno reformo mogoče prenašati za eno leto nazaj le do višine 1 mio DEM. Prenos izgube naprej je neomejen. Ni pa dovoljen, če je bilo več kot 50% delnic družbe prodanih, družba pa nadaljuje ali ponovno začne poslovanje z večinoma novimi sredstvi, in če se kapitalska družba spremeni v osebno ter obratno. S januarjem 1999 izgube, ugotovljene v poslovnih enotah v tujini, ni dopustno pokrivati z dobički davčnega zavezanca s sedežem v Nemčiji (Dedič, 2000, str. 31).

Skupinsko obdavčevanje je možno uveljaviti ob naslednjih pogojih:

- * kontrolirana družba mora biti domača družba,
- * kontrolirana družba mora biti finančno¹, poslovno² in organizacijsko³ integrirana v kontrolno družbo, navedena integracija mora obstajati na koncu predhodnega poslovnega leta,

¹ Finančna integracija pomeni, da mati posredno ali neposredno poseduje najmanj 50% delnic z glasovalno pravico.

² Poslovna integracija pomeni, da je kontrolirana družba integrirana v dejavnost matere.

³ Organizacijska integracija pomeni, da mora imeti mati možnost vpliva na kontrolirano družbo (podrejen položaj uprave kontrolirane osebe ali potrjevanje odločitev uprave kontrolirane osebe).

- * za uveljavitev skupinske obdavčitve je potrebno skleniti pogodbo o prenosu rezultatov, v kateri mora biti navedeno, da kontrolirana družba prenese ves dobiček na kontrolno družbo, ter da kontrolna krije eventuelne izgube kontrolirane družbe.

Davčni obračun, roki ter oddaja skupinskega obračuna se ne razlikujejo od individualnega davčnega obračuna.

Nemška vlada je bila odločena, da z novo davčno reformo olajša skupinsko obdavčevanje. Kritiki zatrjujejo, da jim je to uspelo, vendar ne v celoti. Tako je vlada eliminirala dva prej potrebna pogoja za uveljavitev skupinskega obdavčevanja, in sicer ekonomsko in organizacijsko integracijo. Za skupinsko obdavčitev je zdaj dovolj finančna integracija med kontrolirano in kontrolno družbo s podpisom pogodbe o prenosu rezultatov med sodelujočima. Žal pa je za pogoje trgovanja še vedno potrebno zadovoljiti vse tri pogoje integracije, tu je bila vlada namreč nepopustljiva.

4.9. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA

Obračun davka od dobička je potrebno enkrat letno predložiti davčni upravi, delujoči na območju, kjer je sedež podjetja ali sedež uprave podjetja. Skrajni rok za oddajo obračuna je 31. maj tekočega leta za predhodno leto. Podjetjem, katere zastopajo davčni svetovalci, davčna uprava ponavadi na zahtevo podaljša rok do 30. septembra.

Davčni zavezanci plačujejo davek na dohodek akontacijsko skozi vse tekoče davčno leto, in sicer v štirih zaporednih obrokih (10. marca, 10. junija, 10. septembra in 10. decembra).

Davčna uprava izda odločbo za plačilo vsako leto. V primeru, da davčni zavezanec ne izpolni svoje obveznosti in ne odda obračuna, mu davčna uprava sama oceni davčno osnovo. Kazen, ki preti davčnemu zavezancu v tem primeru ali pa v primeru, da obračun odda prepozno, lahko doseže do 50.000 DEM.

Pot razvoja nemške davčne zakonodaje je že načrtovana in popolnoma jasna; potrebno je znižanje davčnih bremen gospodarskim subjektom, doseči čim večjo mero davčne nevtralnosti, omogočiti mednarodno delujočim podjetjem enake pogoje poslovanja, predvsem pa napraviti Nemčijo na davčnem področju čim bolj konkurenčno, kot je trend povsod v razvitih državah. Vendar pa je potrebno podrobno pregledati vse ukrepe nove zakonodaje in ne le znižanje davčne stopnje, ki le slabo odraža prednosti nove davčne zakonodaje. Pomembno je pogledati sistem olajšav, davčno priznanih odhodkov ter pogoje amortiziranja, da dobimo celotno sliko, ki le ni tako spodbudna za potencialne investitorje.

5. DAVEK OD DOBIČKA V ŠVICI

5.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA

Švica uporablja klasični sistem obdavčitve. To pomeni, da se razdeljeni dobiček obdavčuje na ravni podjetja in na ravni delničarja. Podjetje je pred vsako razdelitvijo dobička v obliki dividend ali kakršnih koli nagrad zaposlenim zavezano plačati 35% davek (t.i. withholding tax). Taka obdavčitev ob viru je podobna kot v ZDA. Delničarji, ki so rezidenti, so upravičeni do povrnitve zneska v celoti, ali pa do kompenzacije pri plačilu letne dohodnine. Ta olajšava pa ni možna za tuje investitorje.

5.2. PRAVNA PODLAGA

Obdavčitev dohodka pravnih oseb ureja zvezni zakon o neposrednih dajatvah. Drugi podzakonski akti so še:

- * uredba o časovni razmejitvi neposrednih davkov,
- * uredba o odtegnitvi poklicnih stroškov iz nesamostojne dejavnosti pri neposrednih dajatvah,
- * uredba o davku po odbitku pri neposrednih dajatvah ter
- * uredba o zapadlosti in obrestovanju neposrednih zveznih dajatev.

5.3. DAVČNI ZAVEZANCI

Davčni zavezanci so domače pravne osebe, ki ustvarjajo dobiček v Švici ali v tujini. Domača pravna oseba je po švicarskih predpisih tista, ki ima sedež v Švici oziroma opravlja dejavnost v Švici. Poleg domačih pravnih oseb so zavezanke za plačilo tudi tuje pravne osebe, ki ustvarjajo dobiček v Švici.

Švicarski zakon razlikuje dve vrsti pravnih oseb:

- kapitalske družbe (delniške družbe, komanditne delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo) in zadruge ter
- druge pravne osebe (npr. društva, skladi).

5.4. DAVČNE OPROSTITVE

Plačila davka od dobička so oproščeni:

- * država in državni organi,
- * kantoni in organi kantonov,
- * občine,
- * podjetja, ki so od države prejela koncesijo za zgraditev prometne infrastrukture in v davčnem letu niso dosegla dobička oz. v davčnem letu in dveh predhodnih letih niso izplačala dividend oz. dobička,

- * blagajne socialnega varstva (blagajne za brezposelne, za zdravstveno zavarovanje ter za skrb za starejše in invalide), razen zavarovalnic s koncesijo za sklepanje takih zavarovanj,
- * pravne osebe javnega prava, za dobiček dosežen z opravljanjem dejavnosti, ki je izključno v javnem interesu,
- * pravne osebe, ki zadovoljujejo splošne kulturne cilje, za dobiček dosežen pri svoji dejavnosti ter
- * diplomatska in konzularna predstavništva.

5.5. DOLOČITEV DAVČNE OSNOVE

Davčna osnova je dobiček, ugotovljen v izkazu uspeha, povečan za davčno nepriznane stroške. Slednji so tisti, ki niso poslovno utemeljeni.

V Švici sta poslovna in davčna bilanca tesno povezani. Zakon o neposrednih dajatvah predvideva, da se v davčnem izkazu spremenijo postavke iz poslovne bilance le v primeru, da zakon določa drugače.

5.5.1. UGOTAVLJANJE ODHODKOV

Pri vrednotenju zalog je treba strogo upoštevati načelo manjše vrednosti. Zgornjo mejo do katere morajo biti ovrednoteni stroški, tako določa nabavna vrednost oz. proizvodjalni stroški. Če je tržna cena na dan bilanciranja nižja od knjigovodske vrednosti, je podjetje dolžno prevrednotiti zaloge na manjšo tržno vrednost. Dopustne metode vrednotenja zalog so metoda LIFO, FIFO in metoda povprečnih cen.

Podjetje sme oblikovati največ 10-odstotno rezervo za že zapadle, vendar ne plačane terjatve iz tujine in največ 5-odstotno rezervo za domače terjatve.

Vrednostnice se lahko vrednotijo po tržni ali po nabavni ceni, odvisno ali se njihova cena oblikuje na trgu ali ne. Če se, se vrednotijo po povprečnem enomesečnem tečaju pred dnevom bilanciranja. Če tržne cene ni, pa jih je dovoljeno vrednotiti največ do nabavne vrednosti, od katere se odšteje popravek vrednosti.

Rezerve se delijo na zakonske in statutarne. Zakonske se delijo naprej v splošne, ki se oblikujejo iz dobička tekočega poslovnega leta. Med te rezerve je dovoljeno vsako leto prenesti 5% dobička iz tekočega leta, dokler skupni znesek rezerv ne doseže 20% osnovnega kapitala. Če dosežajo splošne rezerve do 50% osnovnega kapitala, jih je dovoljeno uporabljati le za pokrivanje izgub, če pa presegajo 50%, lahko z njimi podjetje prosto razpolaga.

Davčno priznani stroški so vsi stroški, ki so poslovno utemeljeni. Določene posebnosti veljajo pri naslednjih vrstah stroškov;

- * Stroški dela; kot davčno priznani stroški se upoštevajo vsi stroški, ki so pripomogli k doseganju prihodkov in so nastali v neposredni zvezi z njimi. Niso pa davčno priznani tisti, ki so posledica zasebne rabe delodajalca ali tretje osebe ter stroški razvedrila davčnega zavezanca ali njegove družine. Davčno priznani so še stroški zaradi delovnih pripomočkov, strokovne literature in službenih oblačil ter stroški

prešolanja in dopolnilnega izobraževanja. Niso pa davčno priznani stroški rednega izobraževanja.

- * Pri vrednotenju opredmetenih in neopredmetenih sredstev mora podjetje strogo upoštevati načelo manjše vrednosti. Tako mora izvorno vrednotiti sredstva po nabavni vrednosti, če pa se na trgu nabavne cene zmanjšajo, mora podjetje v poslovnih knjigah izkazano vrednost sredstva zmanjšati. Lahko pa zaradi pričakovanega padca cen oblikuje rezervo v davčni bilanci v velikosti 1/3 vrednosti sredstva. Kot odhodek se amortizacija prizna v zneskih, ki so bili obračunani v poslovni bilanci. Dovoljeni sta metodi enakomernega in padajočega časovnega amortiziranja, običajnejša je uporaba slednje. Najvišje dovoljene amortizacijske stopnje so razvidne iz tabele 3. Kot je razvidno iz tabele, mora podjetje, če se odloči za metodo enakomernega amortiziranja, znižati stopnjo za polovico.

Tabela 3: Najvišje dovoljene amortizacijske stopnje

	Amort.stop. v% (padajoča m.)	Amort.stop.v% (enakom. m.)
Poslovne zgradbe	4	2
Proizvodni obrati	8	4
Oprema	30 - 40	15 - 20
Patenti in dobro ime	40	20

Vir: Čokelc et al., 2001, str. 20.

- * Tihe rezerve, ki postanejo pri nadomestitvi osnovnega sredstva odkrite rezerve, niso obdavčene, ampak se prenesejo na novo sredstvo, če bo to opravljalo isto funkcijo.
- * Če smo pri nakupu druge kapitalske družbe ugotovili dobro ime, je to obdavčeno, če pa ugotovimo slabo ime, z njim ne smemo zmanjševati obdavčljivega dobička.
- * Rezervacije je dovoljeno oblikovati za:
 - obveznosti, nastale v poslovnem letu, katerih velikost na dan sestavitve davčne bilance še ni znana,
 - potencialne izgube povezane z gibljivimi sredstvi, še posebej s terjatvami in zalogami,
 - druge neposredne potencialne izgube, nastale v poslovnem letu,
 - prihodnje raziskovalne in razvojne projekte, vendar največ do 10% obdavčljivega dobička in do 1 mio CHF.
- * Poleg teh je dovoljeno v davčni bilanci upoštevati še:
- *
 - zvezne davke, občinske davke in davke kantonov; iz davčno priznanih stroškov so izvzete davčne kazni,
 - prostovoljne prispevke, izplačane pravnim osebam, ki imajo sedež v Švici in ki zadovoljujejo javne oz. izključno splošne interese ter so oproščene plačila davkov, vendar največ do 10% dobička,
 - pri prodaji priznane popuste, popuste za hitro plačilo - kasaakonte in prodajne bonifikacije.
- * Davčno osnovo pa povečujejo tudi kapitalski in likvidacijski dobički, če niso bili pripisani prihodkom.

Davčno **nepriзнani** stroški so:

- * stroški, ki povečujejo vrednost sestavnih delov osnovnih sredstev (npr. stroški nabavljanja, sestavljanja)
- * poslovno nepotrebni odpisi in rezervacije,
- * naložbe v rezerve,
- * povečanja osnovnega kapitala, če ne gre za povečanje iz nerazdeljenega, a že obdavčenega dobička, ki je bil prenesen v rezerve,
- * razkrita ali prikrita izplačila dobička ter poslovno neutemeljena izplačila tretjim osebam.

5.6. DAVČNA STOPNJA

Glavna posebnost švicarske davčne ureditve je njena decentralizacija. Davkoplačevalci tako plačujejo zvezne, kantonske in občinske davke. Švicarji so z namenom izboljšati konkurenčnost gospodarstva izvedli obsežno refermo podjetniških dajatev, ki je začela veljati 1. januarja 1998. Z reformo je bil uveden proporcionalni davek od dobička pravnih oseb. Zvezni davek, ki je enoten za celotno območje Švice, tako od tega leta znaša 8,5% za kapitalske družbe in zadruga in 4,25% za zavode, sklade in druge pravne osebe. Dobički, ki ne presegajo 5.000 CHF, niso obdavčeni.

28 švicarskih kantonov ima pravico samostojno določati davčne zakone in davčne stopnje, tako da niso poenoteni. Davčne stopnje davka od dobička so progresivne (stopnje se gibljejo od 17% do 35%) in povezane z njihovo večjo ali manjšo privlačnostjo za investitorje. Prav tako na ravni kantonov davčna osnova ni dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu, ampak je to donos kot razmerje med dobičkom, osnovnim kapitalom in rezervami. Med davčno gledano najbolj ugodne kantone sodita Zug in Fribourg.

Tretja raven so davki občin. Teh je v Švici kar 3000. So skladni s kantonskimi davki in se plačujejo v odstodkih od kantonskih davkov.

Za Švico je značilno, da je zanimiva za investitorje zaradi majhnih davkov in sodobne davčne ureditve. Velja celo za eno izmed držav, ki ji pravimo davčne oaze.

5.7. DAVČNE OLAJŠAVE

Švica skoraj ne pozna zveznih davčnih olajšav. Na zvezni ravni je olajšava ta, da ima podjetje možnost amortizirati sredstva v vrednosti, večji od vrednosti dejanske obrabe.

Čeprav obstajajo razlike med kantoni, jih večina dopušča oprostitev plačila davkov največ v prvih desetih letih poslovanja po ustanovitvi podjetja. Oprostitev plačila davkov v prvih desetih letih lahko zajema tudi zvezne davke. Ta ukrep uvede država, če želi pospešiti razvoj izbranega področja.

V privilegiranem položaju so tudi nekatere druge statusnopravne oblike družb. Tako so do davčnih privilegijev upravičene obvladujoče finančne družbe - holdingi in domicilne družbe. Holdingi so tako praviloma oproščeni plačila davka od dobička pravnih oseb in plačujejo le zmanjšani davek od kapitala. Domicilne družbe pa plačujejo davek od dobička in tudi kapitalski davek, vendar je ta zmanjšan, isto velja za povezane družbe.

5.8. DAVČNA IZGUBA IN SKUPINSKI DAVČNI IZKAZ

Izgubo je v Švici dovoljeno prenesti naprej za 4 do 7 let, ni pa dovoljeno prenašanje nazaj.

Dovoljeno je pokrivanje izgub tujih podružnic z dobički švicarskega podjetja.

Ne obstajajo pa nobene olajšave ali posebno obravnavanje skupin ali konzorcijev podjetij v Švici.

5.9. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA

Pravna oseba je dolžna ob koncu poslovnega leta k davčni bilanci predložiti poslovni obračun z izkazom stanja in uspeha. Poleg tega morajo predložiti še stanje lastnega kapitala ob koncu davčnega obdobja ter razkrite in iz obdavčljivega dobička oblikovane tihe rezerve.

Davek se davčnemu zavezancu odmeri vsako leto. Predloži se kantonu, v katerem ima na koncu poslovnega leta svoj sedež oziroma sedež uprave. Obračun je potrebno predložiti najkasneje do 1. marca naslednjega leta. Če se poslovno leto razlikuje od koledarskega, lahko kantonski davčni uradi samostojno določijo datum, do katerega mora pravna oseba predložiti obračun, vendar vsaj 2 meseca po zaključku poslovnega leta.

Davčni zavezanec mora svojo davčno obveznost poravnati najkasneje v 30 dneh od zapadlosti. V primeru, da davčni zavezanec obračuna davka ne predloži, se kaznuje z denarno kaznijo od 1.000 do 10.000 CHF.

6. DAVEK OD DOBIČKA V AVSTRIJI

6.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA

Avstrija uporablja cedulaarni sistem davka od dobička. Podjetja plačujejo davek od dobička v višini 34%, ne glede na to, ali ta dobiček obdržijo v podjetju ali ga razdelijo v obliki dividend. Če storijo slednje, mora podjetje dobiček na novo obdavčiti z dohodnino, vendar samo s polovično stopnjo. To pomeni, da mora delničar v

skrajnem primeru za prejeto dividendo plačati še 25%, to je polovico od 50%, kolikor znaša najvišja stopnja dohodnine.

6.2. PRAVNA PODLAGA

Obračun davka od dobička pravnih oseb temelji na zakonu o davku na dobiček pravnih oseb iz leta 1988 (Körperschaftsteuer). Posebnih smernic glede davka ni, različna vprašanja obravnavajo posamezne odredbe (npr. obdavčitev društev, neprofitna gradbena združenja).

6.3. OPREDELITEV DAVČNIH ZAVEZANCEV

Davčni zavezanci so vse pravne osebe rezidentke Avstrije ter nerezidenčne pravne osebe, če v Avstriji opravljajo pridobitno dejavnost. Za rezidente se štejejo družbe, ki so pravne osebe in imajo v državi svoj sedež ali sedež uprave in ti so neomejeni davčni zavezanci za svetovni dohodek, ne glede na to, ali je bil dohodek dejansko prejet v Avstriji.

Davni zavezanci so kapitalske družbe, medtem ko osebne družbe in samostojni podjetniki niso davčni zavezanci.

6.4. DAVČNE OPROSTITVE

Davka od dobička ne plačujejo (Šuštar, 1999, str. 20):

- * Zvezne železnice Avstrije,
- * Centralna banka Avstrije,
- * neprofitna, dobrodelna in verska združenja,
- * pokojninski in humanitarni skladi,
- * določena društva v kmetijski panogi ter
- * skupni podvigi (joint venture).

6.5. DOLOČITEV DAVČNE OSNOVE

Davčna osnova domače kapitalske družbe je njen svetovni dohodek, ki obsega dobičke iz vseh domačih in tujih virov. Obdavčljivi dobiček se za avstrijske davčne namene definira kot dobiček iz kateregakoli vira in obsega: dobiček iz poslovanja, finančni prihodki kot so obresti, najemnine, licenčnine, dividende, kakor tudi nadomestila za storitve, vključno s provizijami in podobnimi plačili.

Izračun davčne osnove temelji na rezultatih poslovne bilance, ki se prilagodi v skladu z določbami davčne zakonodaje. V splošnem velja, da so vsi običajni in potrebni odhodki, ki so povezani s pridobivanjem prihodkov, davčno odbitni.

6.5.1. UGOTAVLJANJE OBDAVČLJIVIH PRIHODKOV

Obdavčljivi prihodki zajemajo vse prihodke dobljene v denarju kot tudi tiste, ki se jim lahko določi denarna vrednost.

Najpomembnejši postavki, ki se ne upoštevata med obdavčljivimi prihodki sta domače in tuje prejete dividende. Izvzeti so tudi prispevki delničarjev k povečanju kapitala družbe v morebitno zamenjavo za delnice, druge članske pravice ali sorazmeren lastniški delež (European Tax Handbook, 2000, str. 49).

6.5.2. UGOTAVLJANJE ODHODKOV

Amortizacija, obračunana v skladu s trgovskim pravom, je odločilna za davčno ugotavljanje dobička, vkolikor davčni zakon ne vsebuje drugačnih določil. Edina davčno priznana metoda amortiziranja je enakomerno (linearno) časovno amortiziranje.

Posebnost avstrijskega davčnega zakona, podobno kot velja v Veliki Britaniji je, da je v letu nabave ali proizvodnje gospodarske dobrine dovoljena olajšava v višini 100%, pod pogojem, da je podjetje gospodarsko dobrino uporabljalo v prvem letu vsaj 6 mesecev, v nasprotnem primeru ta amortizacija znaša 50%.

Trenutno veljavne amortizacijske stopnje po posameznih vrstah sredstev znašajo:

Zgradbe;

- če služijo vsaj v 80% obsegu izvajanju industrijske in trgovinske dejavnosti, znaša amortizacija 4% letno,
- če neposredno služijo izvajanju dejavnosti bančništva in zavarovalništva ter podobnih storitev, se amortizirajo po stopnji do 2,5% letno,
- za druge namene poslovanja znaša amortizacija do 4% letno.

Premičnine;

- ni zakonsko predpisanih amortizacijskih stopenj, običajno se uporabljajo naslednje stopnje: za stroje, pisarniško opremo, pohištvo 10 do 20% letno, tovornjake 25% letno itd.,
- za osebne avtomobile, katerih doba koristnosti znaša 8 let, je predpisana amortizacijska stopnja 12,5% letno.

Drobni inventar;

Nabavno vrednost ali proizvodjalne stroške sredstev je mogoče davčno uveljaviti kot stroške poslovanja v letu nabave oz. proizvodnje, če stroški ne presegajo 5.000 ATS. To ne velja, če se daje drobn inventar v najem.

Neopredmetena dolgoročna sredstva;

Amortizacija je dovoljena le, če so bila pridobljena za plačilo. Kupljeno dobro ime je treba amortizirati v 15 letih (Prezelj, 2000, str. 50).

Oblikovanje rezervacij v davčne namene je mogoče za naslednje vrste:

- rezervacije za odpravnine; mogoče jih je oblikovati v višini do 50% fiktivnih pravic do odpravnine na dan bilance, za uslužbence, starejše od 50 let pa se povečajo na 60%,
- rezervacije za pisne, pravnoveljavne in nepreklicno odobrene pokojnine; osnova je kalkulacija pri 6% obrestni meri,
- ostale negotove obveznosti ter
- potencialne izgube iz poslov.

Sredstva v zalogi se načeloma vrednotijo po nabavni vrednosti ali proizvajalnih stroških. Obratna sredstva pa se lahko vrednotijo tudi po metodi tehtanih povprečnih stroškov. Davčno dovoljeni sta le metoda tehtanih povprečnih cen in FIFO metoda.

Obresti na posojila in drugi dolgovi do tretjih oseb so v splošnem odbitni odhodki, omejeni pa so pri poslovanju s povezanimi osebami. Podobno velja za licenčnine.

Med davčno **nepriznane** odhodke štejemo:

- * stroški za splošno koristne, dobrodelne ali cerkvene namene in drugi prostovoljni prispevki (izjema so prispevki znanstvenim institucijam),
- * 50% stroškov pogostitev,
- * nelegalna izplačila, npr. odkupnine,
- * reprezentančni stroški,
- * davki iz dohodkov in ostali osebni davki ter prometni davek ki odpade na davčno nepriznane stroške,
- * 50% nadomestil članom nadzornega odbora,
- * stroški in odhodki, ki so v neposredni ekonomski zvezi z neobdavčljivimi povečanji premoženja in prejemki,
- * dividende in prenosi vseh ostalih dobičkov ter
- * 50% nadomestil potnih stroškov.

6.6. DAVČNA STOPNJA

Davčna stopnja davka na dobiček pravnih oseb je enotna od 1. januarja leta 1994 in znaša 34%. Za delniške družbe (AG) znaša minimalni davek 50.000 ATS letno, za družbe z omejeno odgovornostjo (GmbH) pa 25.000 ATS letno. Plača se vnaprej in se upošteva pri končni davčni napovedi (European Tax Handbook, 2000, str. 51).

6.7. DAVČNE OLAJŠAVE

Davčne olajšave so v Avstriji v treh oblikah:

1. Investicijske olajšave

Poleg amortizacije lahko podjetja izkoristijo tudi investicijsko olajšavo, ki znaša 9% nabavne vrednosti oz. proizvodnih stroškov osnovnega sredstva, ki ima vsaj štiriletno dobo koristnosti. Investicijska olajšava za nematerialna sredstva znaša 6%. Olajšava se ne prizna pri nakupu avtomobilov in osnovnih sredstev, katerih vrednost je nižja od 5.000 ATS. Pravtako se ne prizna za neopredmetena sredstva, pridobljena od podjetij v skupini in za samoproduzvedena neopredmetena sredstva.

1. Inovacijska olajšava

Odobri se za vse nastale stroške pri razvijanju ali izboljšavi izumov, koristnih za avstrijsko ekonomijo, razen administrativnih stroškov, distribucijskih stroškov in stroškov stalnih sredstev. Vrednost invencije mora biti potrjena s certifikatom Ministrstva za gospodarstvo, razen če ta ni že zavarovana s patentnim zakonom. Maksimalna olajšava znaša 25% stroškov načrtovanja in razvoja. Povišana olajšava do 35% pa se odobri za del stroškov, ki presega aritmetično sredino stroškov zadnjih treh let (European Tax Handbook, 2000, str. 52).

2. Olajšave za finančne družbe

V prvih petih letih po registraciji so te oproščene davka, po tem obdobju pa se oprostitev lahko uporablja neomejeno časa za tisti del dobičkov, ki izvirajo iz finančnih storitev. Za uveljavljanje oprostitve mora finančna družba izpolnjevati naslednje pogoje: minimalni osnovni kapital 100 mio ATS, vsaj 75% družbenikov iz investicijskih družb ali posojilnih institucij, narava in namen dejavnosti mora biti investiranje v lastne sklade (75% v domače) in investicije morajo biti v korist malih in srednje velikih podjetij, ki opravljajo dejavnost v Avstriji.

6.8. DAVČNA IZGUBA IN SKUPINSKI DAVČNI IZKAZ

Davčne izgube je mogoče prenašati naprej, kjer velja da je bilo izgube pred letom 1991 mogoče prenašati maksimalno sedem let in je to veljalo vse do 1. julija 1996. Izgube iz let 1998 in 1990 je mogoče prenesti do pet let. Prenos izgube v prejšnje poslovno leto ni dovoljen. Prenos izgub ni mogoč, če pride do bistvene spremembe strukture družbenikov (več kot 75%) ter bistvene spremembe v organizacijski in gospodarski strukturi. Rezultat tega je prenehanje pravice do prenosa izgube v prihodnja leta.

Rezidenčna matična podjetja lahko s svojimi podružnicami uveljavijo skupinsko davčno obravnavo, če ima matična družba finančni, organizacijski in ekonomski nadzor nad njeno podružnico.

6.9. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA

Obračunsko obdobje za davek od dobička pravnih oseb je poslovno leto, ki se v

principu pokriva s koledarskim letom, za spremembo poslovnega leta je potrebno soglasje pristojnega finančnega urada. Rok za vložitev davčne napovedi je 31. marec tekočega leta za preteklo leto. Če davčnega zavezanca zastopa davčni svetovalec, lahko podaljša obdobje za oddajo davčne napovedi do 31. marca drugega leta po tistem, na katerega se obračun nanaša. Skupaj z davčno napovedjo se davčnemu organu predložijo računovodski izkazi, če obstaja revizijsko poročilo, posebne finančne izkaze za davčne namene in prilogo, ki pojasnjuje razliko med računovodskimi izkazi in davčnimi dobički.

Davek na dobiček se plačuje četrtletno (15.2., 15.5., 15.8. in 15.11.), pri čemer izhaja višina akontacij iz 4 oz. 5-odstotnega letnega povečanja zadnjega odmerjenega letnega davka. Rok za poravnavo obveznosti je 30 dni od odmere davčnega urada. V primeru zamude plačila odmerjenega davka je treba plačati zamudnino.

7. DAVEK OD DOBIČKA V SLOVENIJI

7.1. TIP DAVČNEGA SISTEMA

Za Slovenijo je značilen cedularni sistem davka od dobička. Tako se dobiček obdavči najprej na ravni podjetja (stopnja obdavčitve je 25%), nato pa še na ravni delničarja. V primeru izplačevanja dividend mora družba plačevati posebno akontacijo dohodnine v višini 25%. V svoji davčni napovedi dohodnine mora fizična oseba vključiti prejete dividende povečane za posebno, že plačano akontacijo dohodnine, davčna osnova pa se zmanjša za 40% izplačanih dividend, kar naznačuje cedularnost.

7.2. PRAVNA PODLAGA

Obveznost plačevanja davka od dobička pravnih oseb je v Sloveniji določena z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93, 20/95, 18/96-1062, 27/98-1070 in 1/00-28; v nadaljevanju ZDDPO), ki v zvezi s tem določa zavezanca za obračun davka, davčno stopnjo ter davčne olajšave in oprostitve. Način obračunavanja in plačevanja davka od dobička pravnih oseb pa ureja Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 72/93 s spremembami in dopolnitvami).

Posamezna vprašanja glede obračunavanja in plačevanja davka od dobička pravnih oseb natančneje opredeljujejo naslednji predpisi:

- * Odredba o merilih za določitev števila obrokov akontacij davka od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 77/96),
- * Odredba o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 14/2000),
- * Odredba o obrazcu za skupinski obračun davka od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 5/97).

7.3. ZAVEZANCI ZA DAVEK OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB

Davčni zavezanci so:

- * vse pravne osebe, ki dosegajo dobiček z opravljanjem dejavnosti in imajo sedež na območju Slovenije (rezidenti),
- * pravne osebe, ki nimajo sedeža v Republiki Sloveniji (nerezidenti) za dobiček, ki ga dosežejo s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju Republike Slovenije (stalne poslovne enote, posredniki s pooblastili za sklepanje pogodb na območju Slovenije),
- * predstavništvo tuje osebe za agencijske posle v zračnem in drugem prometu, ki dosega prihodke s prodajo lastnih prevoznih listin na območju Slovenije.

7.4. DAVČNE OPROSTITVE

Davka od dobička ne plačujejo:

- * Banka Slovenije,
- * javna podjetja in javni gospodarski zavodi, ki so v lasti RS oziroma občin,
- * javni zavodi, razen za pridobitno dejavnost,
- * invalidska podjetja,
- * investicijski skladi, ustanovljeni na podlagi zakona o investicijskih skladih in družbah za upravljanje, če do 30. septembra razdelijo najmanj 90% dobička preteklega leta ter
- * društva, verske skupnosti, javni in zasebni skladi ter druge organizacije in zavodi, ustanovljeni za ekološke, humanitarne, dobrodelne in druge nepridobitne namene, razen za pridobitno dejavnost.

Naštete osebe pa so oproščene le plačevanja davka od dobička, davčne uprave namreč zahtevajo od njih predložitve davčnega obračuna na predpisanem obrazcu. Če pa poleg osnovne opravljajo še pridobitno dejavnost, je le-ta obdavčljiva.

7.5. DAVČNA OSNOVA IN DAVČNA STOPNJA

Davčna osnova je dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu v skladu s predpisi, računovodskimi standardi ter z zakonom o davku od dobička. Dobiček se ugotovi tako, da se od ustvarjenih prihodkov (od poslovanja, od financiranja, izredni prihodki) odštejejo odhodki (od poslovanja, od financiranja, izredni prihodki). Davčna stopnja znaša 25% in je proporcionalna. Stopnja je relativno nizka v primerjavi z ostalimi evropskimi državami (glej tabelo 1).

7.5.1. UGOTAVLJANJE PRIHODKOV

Med prihodke uvrščamo vse prihodke, obračunane na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, razen prihodkov, doseženih z udeležbo pri dobičku drugih pravnih oseb. V davčno osnovo se ne štejejo tudi naslednji prihodki: dobiček,

prenesen iz tujine, če je bil obdavčen v tujini; že obdavčene, a neporabljene dolgoročne rezervacije stroškov, ki jih je davčni zavezanec izkazal v prihodkih in obračunane obresti od dolgoročnih in kratkoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdali Republika Slovenija, občine ali javna podjetja.

Posebno pozornost pa se namenja prihodkom v zvezi s povezanimi osebami. Če smo realizirali prodajo povezanim osebam (transferna cena) po nižji ceni kot je povprečna cena na domačem ali primerljivem tujem trgu, moramo ustrezno temu povečati prihodke davčnega izkaza. Do povečanja prihodkov pride tudi zaradi nastale razlike med višjimi obrestmi, obračunanimi po skupni povprečni ponderirani medbančni obrestni meri in dejansko obračunanimi obrestmi od posojil, danim zaposlenim, lastnikom ali povezanim osebami.

7.5.2. UGOTAVLJANJE ODHODKOV

V davčnem izkazu upoštevamo le odhodke, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti, oziroma samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov. Tako moramo pri sestavljanju davčnega izkaza določene odhodke izločiti, nekatere pa upoštevamo kot davčne odhodke v omejenih zneskih.

Tako se med davčne odhodke **ne** štejejo:

- * davki lastnika kot fizične osebe,
- * denarne kazni,
- * zamudne obresti od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov,
- * odhodki za pokrivanje izgub iz prejšnjih let (mišljena je izguba v poslovni bilanci),
- * rezervacije za kritje možnih izgub ter
- * popravki vrednosti in odpisi terjatev do delavcev, lastnikov ali povezanih oseb.

Odhodki, ki se po davčnem zakonu priznajo le v omejeni velikosti:

- * dejansko obračunana amortizacija se prizna le do velikosti po stopnjah iz 17. člena
- * zakona in ne sme presegati zneska, obračunanega z uporabo metode enakomerne časovne amortizacije. Davčne stopnje sem navedla v Tabeli 4,

Tabela 4: Najvišje letne amortizacijske stopnje v Sloveniji

Amortizacijske skupine	Najvišje letne amortizacijske stopnje (v %)
1. Gradbeni objekti	10
1.1. Stavbe	5
1.1.1. Ceste, komunalni objekti, zgornji ustroj železn. prog	14.3
2. Oprema, vozila, mehanizacija ...	33.3
2.1. Oprema za opravljanje dejavnosti rudnikov ter za raziskovanje, pridobivanje in prenos nafte in plina	20
2.2. Oprema za vodno gospodarstvo, vodovod in kanalizacijo	14.3
2.3. Oprema za gojitev, varstvo in izkoriščanje gozdov ter gojitev in lov divjadi	50
2.4. Računalniki in računalniška oprema	50
3. Večletni nasadi	14.3
3.1. Maline, robide in ribez	33.3
3.2. Hitro rastoče drevje	33.3
4. Osnovna čreda	50
5. Druga vlaganja	33.3
5.1. Dobro ime	20

Vir : Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 1993, št. 72.

- * stroški materiala in odhodki iz prodaje zalog izdelkov in trgovskega blaga se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu s sprejeto metodo obračunavanja oziroma prodaje zalog. Če davčni zavezanec spremeni metodo obračuna zalog, mora v davčnem izkazu pojasniti razloge za spremembo in prikazati vrednostni učinek spremembe,
- * prenosne oz. transferne cene blaga in storitev v razmerjih s povezanimi osebami se priznajo le do velikosti povprečnih cen, ki veljajo za posamezno vrsto blaga ali storitev na domačem ali primerljivem trgu,
- * obračunane obresti za posojila, prejeta od lastnikov in povezanih oseb, se priznajo v velikosti obresti obračunanih na podlagi skupne ponderirane povprečne medbančne letne obrestne mere,
- * plače se priznajo kot odhodek v obračunanih zneskih, ugotovljenih v skladu s splošnima kolektivnima pogodbama,
- * povračila stroškov v zvezi z delom in drugi prejemki zaposlenih se priznajo v zneskih, določenih s posebno uredbo vlade,
- * dolgoročne rezervacije stroškov se priznajo v velikosti 70%,
- * rezervacije pri bankah se priznajo največ v velikosti, ki jo določi Banka Slovenije v skladu s 29. členom Zakona o bankah in hranilnicah,
- * stroški reprezentance, upravnega in nadzornega odbora se priznajo v velikosti 70%,
- * izplačila za humanitarne, kulturne, znanstvene, športne, ekološke in religiozne namene se priznajo v velikosti 0.3% ustvarjenih prihodkov, vendar le, če so izplačana osebami, ki so v skladu s posebnimi predpisi organizirane za opravljanje take dejavnosti. Med odhodki se priznajo tudi izplačila za politične organizacije,

vendar največ do zneska treh povprečnih mesečnih plač na zaposlenega. Obe vrsti izplačil se priznata kot odhodek tudi, če sta izplačani iz dobička.

7.6. DAVČNE OLAJŠAVE

Davčna osnova praviloma ni enaka razliki med prihodki in odhodki oziroma poslovnem presežku. Na njo vplivajo tudi olajšave, ki jih predpiše davčna zakonodaja. V Sloveniji se obračunavajo v obliki odbitkov od osnove (Rupnik, Stanovnik, 1995, str. 26). Z zmanjšanjem davčne osnove se zmanjšuje davčna obveznost, oziroma predstavlja za podjetje davčni prihranek.

Vsem davčnim olajšavam je skupno, da niti posamezne niti seštevke vseh ne sme presežati davčne osnove.

Davčne olajšave v obliki odbitkov od osnove so naslednje:

1. Olajšava za investicije

Davčni zavezanci so upravičeni do olajšave v velikosti 40% investiranega zneska v opredmetena in neopredmetena dolgoročna sredstva, razen v osebna motorna vozila. Davčna olajšava se prizna tudi, če je zavezanec sredstvo pridobil s finančnim najemom. Če davčni zavezanec ta sredstva odtuji prej ko v treh letih od investicije, mora povečati davčno osnovo v letu odtujitve oziroma prodaje. V primeru uveljavitve te olajšave tudi ni dovoljena delitev dobičkov imetnikom deležev v dobi petih let po letu izkoristka olajšave.

V letu 1998 so bile z dvema zakonoma uvedene dodatne davčne olajšave. Prvi je zakon o popotresni obnovi objektov in spodbujanju razvoja v Posočju, kjer lahko davčni zavezanci uveljavljajo dodatno olajšavo za celotni znesek vlaganj, vendar največ v velikosti polovice davčne osnove. Drugi pa je zakon o ekonomskih conah po katerem lahko uporabniki ekonomskih con obračunavajo davek od dobička po stopnji 10%, pri vlaganju v opredmetena osnovna sredstva pa lahko uveljavljajo dodatno davčno olajšavo v velikosti 50% zneska vlaganj. Višja je tudi olajšava zaradi zaposlitve pripravnikov in delavcev, ki so bili pred zaposlitvijo vsaj šest mesecev prijavljeni na Zavodu za zaposlovanje, in sicer znaša 50% njihovih plač.

2. Investicijske rezerve

Za dobo štirih let se v višini največ 10% priznajo investicijske rezerve za vlaganje v opredmetena osnovna in neopredmetena dolgoročna sredstva ter za dolgoročne naložbe. Če davčni zavezanec ob koncu četrtega poslovnega leta po poslovnem letu, ko je obračunal davčno olajšavo, izkaže neporabljeni znesek investicijskih rezerv, mora za ta znesek povečati davčno osnovo za to leto.

3. Zaposlitev pripravnikov in nezaposlenih

Če podjetje za nedoločen čas ali najmanj dve leti zaposli pripravnika ali nezaposlenega, se mu davčna osnova zniža za znesek enak 30% izplačane plače za prvih 12 mesecev njegove zaposlitve. Če prekine delovno razmerje prej ko v dveh letih, mora za ta znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo v letu prekinitve delovnega razmerja.

4. Zaposlitev invalidov

Davčnemu zavezancu, ki zaposluje invalide, se davčna osnova zniža za znesek, ki je enak 50% izplačanih plač invalidov, če pa zaposluje invalide s 100% telesno okvaro in gluhoneme osebe, pa za znesek, ki je enak 70% izplačanih plač tem osebam.

7.7. DAVČNA IZGUBA IN SKUPINSKI DAVČNI IZKAZ

Negativna razlika med prihodki vključno s povečanjem davčne osnove in odhodki vključno z zmanjšanjem davčne osnove pomeni davčno izgubo. Davčni zavezanec jo lahko pokrije z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih letih, pri tem pa ne sme presegati višine tekoče ugotovljene davčne osnove. Pri tem se najprej zniža davčna osnova starejšega datuma. Tako je torej v Sloveniji možno kritje izgube vnaprej (carry forward), ni pa možno prenesti izgube nazaj (carry back). Pokrivanje izgub ni dovoljeno v primerih združitve davčnih zavezancev ter pri obdavčevanju na podlagi skupinskega davčnega izkaza.

V primeru da je davčni zavezanec, ki je rezident RS, lastnik več kot 90% osnovnega kapitala drugega zavezanca rezidenta, lahko davčno obveznost ugotavlja na podlagi skupinskega davčnega izkaza. Od davčne uprave lahko v tem primeru zahteva dobo vsaj treh let za pripravo skupinskega davčnega izkaza. Vsak član skupine pripravi svoj davčni izkaz, matično podjetje pa tudi skupinski oziroma konsolidirani davčni izkaz. Po pobotanju dobičkov in izgub znotraj skupine je to odločilen izkaz za določanje davčne obveznosti celotne skupine (Čok et al., 1998, str. 39).

7.8. OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA

Davek od dobička pravnih oseb se glede na način ugotavljanja in plačevanja davčne obveznosti uvršča med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve. To pomeni, da davčni zavezanec sam opravi (sestavi in obračuna) davčni obračun in izpolni obveznost, ki jo ugotovi v davčnem obračunu za poslovno leto, ki je enako koledarskemu. Na podlagi ugotovljene obveznosti za preteklo leto se izračuna višina akontacij davka od dobička v tekočem letu. Akontacijo zavezanec plačuje v mesečnih ali trimesečnih obrokih sorazmerno z višino davčne osnove po zadnjem obračunu davka.

Zavezanci predložijo davčne izkaze davčnemu organu na obrazcu, ki ga predpiše minister za finance. Sestavni deli davčnega izkaza so po 199. členu zakona o

davčnem postopku tudi izkaz uspeha, bilanca stanja, izkaz uporabe dobička in kritja izgube ter potrdila o plačanem davku od prihodkov, doseženih z udeležbo v dobičku.

Davčni zavezanci predložijo davčnemu organu obračun davka od dobička do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, skupinski davčni izkaz pa se predloži do 15. aprila tekočega leta za preteklo leto. Po tem datumu uveljavitev zmanjšane osnove in drugih olajšav ni več mogoča. Razlika med obračunanim davkom in plačanimi akontacijami se mora poravnati v 30 dneh po predložitvi davčnega izkaza, vračilo preveč plačanih akontacij pa se uveljavlja ob predložitvi davčnega obračuna (Hieng, 2001, str. 250).

Če zavezanec ne predloži davčnega izkaza ali v postopku nadzora ne zagotovi podatkov za ugotovitev davčne osnove, lahko davčni organ ugotovi davčno osnovo na podlagi ocene prihodkov in odhodkov. Zavezanec lahko doseže znižanje tako ugotovljene davčne osnove samo, če uspe dokazati, da je nižja.

7.9. SLABOSTI ZAKONA O DAVKU OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB

Sodoben davčni sistem bi moral biti oblikovan tako, da zagotavlja preprostost, učinkovitost in pravičnost obdavčitve. Ustrezati mora tudi osnovnim davčnim načelom: finančno-politična (načela zadostnosti in elastičnosti), ekonomsko-politična (načela pravilnega oblikovanja davčnega vira in načela izbire davčne oblike), socialno-politična (načelo univerzalnosti davčnega bremena in načelo enakomernosti porazdelitve davčnega bremena) ter davčno-tehnična načela (načelo določljivosti davčne obveznosti, relativne ugodnosti davčne obveznosti in načelo cenenosti pobiranja davkov) (Mayr, 2001, str. 327). Naš davčni sistem v neki meri upošteva predlagana načela, vsebuje pa številne slabosti, ki so medsebojno povezane in vzročno posledično odvisne⁴. Med pomembnejše sodijo:

* *stroški postopka, samovolja davčnih organov*

V skladu s predpisi o davčnem postopku stroški postopka (stroški taks, davčnih svetovalcev, odvetnikov itd.) bremenijo vsako stranko postopka. Pri tem velja, da če se je davčni zavezanec pritožil in v sporu uspel, nosi stroške postopka sam. Načeloma lahko sicer uveljavlja odškodnino, vendar so postopki zelo dolgi in negotovi. Tako se pojavlja vprašanje, kdaj je in kdaj ni smiselno se pritoževati.

* *dokazno breme*

Dokazno breme je na strani davčnega zavezanca, medtem ko pogosto davčni organ srejeva stališča, ki nimajo opore v dejanskem stanju. Tako mora v vsakem primeru davčni zavezanec dokazati zmotnost navedb davčnega organa (stroški dokazovanja bremenijo davčnega zavezanca).

⁴ Davčni sistem Republike Slovenije podobno kot davčni sistemi ostalih tranzicijskih držav ni stabilen. To je posledica sprememb pri pojmovanju vloge trga, vloge države, privatizacije, deregulacije, debirokratizacije itd. Vse opisano je vplivalo na oblikovanje davčnega sistema Slovenije.

* *izvršljivost odločb*

Prvostopne odločbe so izvršljive v roku 30 dni, kot je opredeljeno v zakonu. Za odlog izvršitve je sicer mogoče zaprositi, vendar v večini primerov prošnji ni ugodeno.

* *nejasnost izvedbenih predpisov*

Najpomembnejša pomanjkljivost našega davčnega sistema pa so nejasni predpisi, ki predpisujejo posamezne davščine. Načelo jasnosti eksplicitno zahteva, da mora biti davčna obveznost točno določljiva, da ne bi prišlo do samovolje davčnih organov. V praksi pa ni vedno tako. Izvedbeni predpisi so nejasni. Tako ni v zakonu npr. nikjer navedeno, kateri odhodki so poslovno potrebni in kateri ne. Nadalje pri povezanih osebah ni opredelitve, kaj pomeni kapitalsko in kaj poslovno povezan in kdaj ima nekdo vpliv na sprejemanje odločitev. Tolmačenja od primera do primera ne bi smelo biti dopustno. Zakonodajci bi bilo potrebno spremeniti tudi na področju dolgoročnih finančnih naložb v odvisna podjetja. Matično podjetje mora namreč za po kapitalski metodi vrednoteno naložbo povečati prihodke od financiranja za pripadajoči del dobička, ne glede na to ali bo ta del dobička podjetju zares nakazan. V praksi pa se povečanje prihodkov in nakazilo redko zgodi v istem letu, zato bi bilo potrebno davčni obrazec prilagoditi časovni razliki med ugotovitvijo udeležbe v dobičku in dejanskim izplačilom deleža. Takih pomanjkljivosti je še veliko in le upamo lahko, da jih bo že dolgo pripravljajoča davčna reforma ustrezno odpravila. V nadaljevanju bom na kratko orisala reformo obdavčitve pravnih oseb.

7.10. DAVČNA REFORMA

Vlada poleg večje in obsežne spremembe dohodninske zakonodaje že nekaj let obljublja tudi spremembo obdavčitve dobička pravnih oseb. Zadnjih nekaj let se ni zgodilo nič, sedaj pa je finančno ministrstvo povedalo nekoliko več o spremembah, ki jih pripravljajo. Prva sprememba je v imenu zakona. Obdavčevanje pravnih oseb naj bi namesto sedanjega po novem urejal zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Posebna pozornost naj bi bila posvečena jasnosti in določnosti, posebej tam, kjer so dosedanje izkušnje pokazale na največ težav. Tako so v predlogu zakona o davku od dohodkov pravnih oseb opredeljeni:

- * nova opredelitev davčnih zavezancev, obsega davčne obveznosti, poslovne enote ter virov dohodkov in oseb, ki ne bodo plačevale davka,

Novost je pri opredelitvi rezidenta, za katerega se šteje tudi oseba, ki je sicer registrirana v tujini, a jo dejansko vodi uprava s sedežem v Sloveniji-tako nameravajo takim osebam preprečiti izogibanje davku. Novost je tudi, da bodo določeni dohodki obdavčeni pri viru dohodka (davek po odbitku), zato je nova tudi definicija dohodkov iz virov v Sloveniji.

- * podrobneje je določeno ugotavljanje davčne osnove,

Davčna osnova po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb bo še naprej dobiček, ugotovljen po SRS, za katere je napovedana prenovitev. Podrobneje pa naj bi bili določeni odhodki, ki se deloma, pogojno ali pa sploh ne priznavajo kot davčno priznani odhodki. Davčno nepriznani odhodki naj bi bili tudi prikrita izplačila dobička, plačane obresti za posojila, ki so jih zavezancu dale osebe s sedežem v določenih državah-davčnih oazah, različne bonitete zaposlenim, podkupnine. Omejeno oz. pogojno naj bi bili davčno priznani odhodki za obresti za dolgoročna posojila in predplačila, ki jih zavezanec prejme od določenih povezanih oseb in za nekatere rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov. Davčno priznani naj bi bili zneski amortizacije, izračunani po nižjih letnih amortizacijskih stopnjah kot sedaj. Pri priznavanju amortizacije za davčni odhodek bodo še dodatne omejitve, kadar se bo amortiziralo osnovna sredstva, ki jih rezident pridobi od nerezidenta. V primeru transference cen je mnogo težav, nekatere naj bi odpravili tako, da bi podrobneje uredili uporabo različnih metod določanja cen, ki se upoštevajo pri povezanih osebah.

* spremenjene bodo davčne olajšave,

Po novi zakonodaji naj bi uporabljali olajšave v zvezi z rezervacijami za investicijska vlaganja in za (samo)zaposlovanje invalidov, ukinili pa naj bi sedanjo investicijsko olajšavo in olajšave zaradi zaposlovanja. Predvidena je tudi davčna olajšava za zavezance, ki zaposlenim zagotavljajo opcije na delnice tega zavezanca namesto plače. Olajšava pa je dana tudi za donacije rezidentom Slovenije, ki so ustanovljeni v skladu s posebnim zakonom za izvajanje nepridobitne dejavnosti.

- * na novo je opredeljeno skupinsko obdavčevanje,
- * v uporabo uvedena bo kreditna metoda za odpravo dvojnega obdavčevanja dohodkov iz tujine (t.i. metoda davčnega dobropisa, tj. da se v tujini plačan davek odšteje od domače davčne obveznosti),
- * uvedeni bodo davčni odtegljaji od določenih dohodkov,
- * obdavčevanje združitve, delitve, prenosa sredstev in zamenjave delnic med družbami iz različnih držav Evropske unije bo urejeno po posebni smernici EU, v zakon pa bo vgrajena tudi smernica EU o enotnem sistemu obdavčevanja matičnih in odvisnih družb iz različnih držav članic EU (Davek od dobička bo spremenjen, 2000, str. 8-9).

Več o predvideni novi ureditvi bomo izvedeli, ko bo objavljen omenjeni zakon v Uradnem listu. Kdaj bo to, je težko napovedati, saj je to odvisno od naše politike.

8. SKLEP

Davek od dobička pravnih oseb spada med neposredne davke, kar pomeni, da sta davčni zavezanec in davčni destinator ista oseba. Kljub majhnemu deležu, ki ga tvori v proračunskih prihodkih večine držav in vse manjšem pomenu v % BDP (glej Tabela 1), je najpomembnejša oblika obdavčitve pravnih oseb.

Davčno osnovo predstavlja razlika med podjetniškimi prihodki in davčno priznanimi odhodki, in ta s produktom z davčno stopnjo tvori davčno obveznost davčnega zavezanca. Vendar ta še ne predstavlja dejanske (efektivne) stopnje plačevanja, saj na njo vplivajo kategorije, kot so amortizacija, način obračunavanja zalog in davčne olajšave. Slednje so po državah urejene različno. Skupen znesek davka od dobička je torej odvisen od dejavnikov, ki določajo širino davčne osnove (to so davčni zakoni, računovodski standardi in predpisi posamezne države) ter od stopnje integracije obdavčitve podjetja in lastnikov podjetja.

Tako je npr. v Veliki Britaniji obračunski sistem naklonjen predvsem majhnim in srednje velikim podjetjem. S plačilom davka po nižani davčni stopnji (20%, drugače je stopnja 30%) skuša država spodbuditi bolj konkurenčno tržno strukturo in hitrejši razvoj podjetništva. Davčni izkazi se od poslovnih razlikujejo za neobdavčene prihodke, olajšave in davčno nepriznane odhodke, zakonodaja pa strogo določa, da se med davčno priznane odhodke štejejo le tisti, ki so ustvarjeni z namenom doseganja dobička. Zaloge se vrednotijo enako tako za poslovne kot za davčne namene, edina dovoljena metoda je FIFO. Sistem kapitalskih olajšav pa, poleg strogo podanih stopenj amortizacije (dovoljeni sta metodi enakomernega in padajočega amortiziranja), določa posebne olajšave za obrate in strojno opremo ter za industrijske objekte. Britanska davčna politika tako predstavlja pomemben dejavnik v spodbujanju gospodarskega razvoja Velike Britanije.

Za davčni sistem Nemčije velja, da vodi bolj nevtralnno davčno politiko. Ta je razvidna v enotni davčni stopnji za vse davčne zavezance (posebnost je njihova delitev na neomejene, omejene ter na zavezance, za katere veljajo posebna pravna določila), majhnimi aktivnimi posegi v način obnašanja davčnih subjektov in široko davčno osnovo. Stopnji sta se vse do davčne reforme ločili glede na to, ali je bil dobiček izplačan (30%) ali zadržan (40%). Nevtralnost davčne politike je razvidna tudi v številu dovoljenih metod amortizacije, ena izmed pomembnejših olajšav je pospešena amortizacija, ki je dovoljena v določenih pogojih. Ostale skupine olajšav so še investicijske rezerve, subvencije za investicije v pet novih dežel ter olajšave za dežele v razvoju. Podobno obnašanje države je razvidno tudi iz davčne reforme, ki se je pričela v letošnjem letu, in še ni v celoti izpeljana. Pomembnejši novosti sta zniževanje amortizacijskih stopenj na račun podaljšane dobe koristnosti in nova, nižja stopnja (25%), ki nakazuje cilj izboljšanja konkurenčnega položaja pri privabljanju tujih investorjev, kot je trend v vseh današnjih razvitih ekonomijah.

Medtem velja Švica za t.i. davčno oazo, saj spada med države z najnižjimi davčnimi stopnjami na svetu. Glavna posebnost njene davčne ureditve je njena decentralizacija. Tako znaša enotni, zvezni davek le 8,5% za kapitalske družbe. Kantonski davki

se določajo zelo različno, glede na večjo ali manjšo privlačnost kantonov za investitorje, in so progresivni (17-35%). Davčna in poslovna bilanca sta tesno povezani, tako da se v davčnem izkazu postavke iz poslovnega spremenijo le če to določa zakon. Posebnih olajšav švicarski davčni sistem ne pozna, pomembna prednost pa je možna oprostitev plačila davka za podjetja v prvih desetih letih poslovanja. Švica ima sodobno urejen davčni sistem in davčno ureditev, njeno privlačnost za investitorje pa pogojujejo tudi druge značilnosti.

Tudi Avstrija vodi nevtralno politiko saj ne postavlja posebnih pravil ali olajšav za davčne zavezance. Razlike med davčno in poslovno bilanco so majhne, v splošnem namreč velja, da so vsi običajni in potrebni odhodki, povezani s pridobitvijo prihodkov, davčno odbitni. Davčna stopnja je proporcionalna in relativno visoka, znaša 34%, edina davčno priznana metoda amortiziranja pa je enakomerno časovno amortiziranje. Davčne olajšave so v treh oblikah, investicijske, inovacijske olajšave in olajšave za finančne družbe, ki so v prvih petih letih po registraciji oproščene davka.

Glede na prikazane značilnosti posameznih davčnih sistemov lahko nesporno ugotovimo, da je harmonizacija davčnih predpisov zelo oddaljen cilj. Zato bomo v Sloveniji morali razviti lasten davčni sistem, ki bo slonel na temeljnih davčnih načelih.

Za zdajšnji sistem davka od dobička je značilna predvsem nizka stopnja davka od dobička, ki znaša 25% in je med najnižjimi v Evropi. Zakon o davku od dobička opredeljuje vrsto odbitnih postavk, ki zadevajo davčno osnovo in še posebne davčne olajšave za nove investicije in dodatno zaposlovanje pripravnikov in invalidov. Problem ni toliko v njihovi višini, kot je v njihovi nepreglednosti in razdrobljenosti. Med slabosti zakona nadalje sodijo tudi stroški postopka, ki zadevajo le davčne zavezance, dokazno breme, izvršljivost odločb, predvsem pa nejasnost nekaterih izvedbenih predpisov.

Davčna reforma neposrednih davkov predvideva nov zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Poleg spremembe v imenu zakona, naj bi novi zakon natančneje določil davčne zavezance, na novo bo opredelil skupinsko obdavčevanje in davčne olajšave, uvedena naj bi bila kreditna metoda za odpravo dvojnega obdavčevanja virov iz tujine in davčni odtegljaj od določenih dohodkov. Posebna pozornost pa naj bi bila posvečena jasnosti in določnosti. Upamo lahko le, da bo nov zakon čim hitreje nadomestil starega, ki že dolgo ni več primeren. Še bolj pomembna pa je odprava dosedanjih pomanjkljivosti zakona.

9. LITERATURA

1. Cnossen Sijbren: What kind of corporation tax?. Cedric Sandford: Key issues in Tax Reform, Fiscal publications, Bath, 1993. str. 40-71.
2. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998., 79 str.
3. Čokelc Stanko et al.: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Švici. Revizor, revija o reviziji, Ljubljana, XII(2001), 4, str. 7-26.
4. Davek od dobička bo spremenjen. Denar, Ljubljana, X(2000), 9, str. 8-9.
5. Dedič Jasna: Primerjava obračuna davka od dobička v Sloveniji z izbranimi državami EU. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 44 str.
6. Gorenc Sebastijan: Davek od dobička pravnih oseb v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 39 str.
7. Grilj Stojan: Izkušnje DURS na področju nadzora davka od dobička pravnih oseb. Zbornik referatov, 1. letna konferenca preizkušenih davčnikov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 271-286.
8. Hieng Romana: Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2000. IKS Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII(2001), 1-2, str. 235-280.
9. James Simon et al: The economics of Taxation, principles, policy and practice, 1997/1998 ed. London: Prentice Hall Europe, Hertfordshire, 1998. 324 str.
10. Jones M. Sally: Principles of Taxation for Business and Investment Planning, 2000 ed., Boston: Irwin McGraw-Hill, 2000. 512 str.
11. Kostanjevec Boris: Nekateri pogledi na davčno reformo Slovenije v odnosu do Evropske unije. Podjetje in delo, Ljubljana, XXVI(2000), 5, str. 743-758.
12. Mayr Branko: Problemi delovanja davčnega sistema v Sloveniji. 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 313-331.
13. Monteith Anita: Corporation Tax 1999/2000. London: The Practitioner's Tax Service, 1999. 251 str.
14. Taxation in OECD countries. Paris: OECD, 1993. str. 49-72.
15. Povše Julijana: Davek od dobička. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996, 44 str.
16. Prezelj Tamara: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Avstriji in sporazum s Slovenijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Zbornik referatov, 1. letna konferenca preizkušenih davčnikov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 46-62.
17. Rosen S. Harvey: Public Finance. Fifth edicion. Princeton University: Department of Economics, 1999, str. 608.
18. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 196 str.
19. Svilar Branka et al: Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) s komentarjem. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1998. 179 str.
20. Šuštar Janka: Mednarodna primerjava sistemov davka od dobička. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 47 str.
21. Tičar Bojan: Analiza neposrednega obdavčevanja pravnih oseb. Podjetje in delo, Ljubljana, XXV(1999), 2, str. 267-273.
22. Tičar Bojan: Strukturna analiza nemškega sistema obdavčevanja kapitalskih družb. Podjetje in delo, Ljubljana, XXV(1999), 3-4, str. 478-486.

23. Trotman D.I. - Dickenson: Economics of the public sector. London: University of Glamorgan, 1996. 484 str.
24. Zadavec Igor: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Nemčiji in sporazum s Slovenijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Zbornik referatov, 1. letna konferenca preizkušenih davčnikov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 95-130.
25. Žagar Katja: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Veliki Britaniji in sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Zbornik referatov, 1. letna konferenca preizkušenih davčnikov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 131-147.

10. VIRI

1. Dictionary of Business. Second ed. Great Britain: Peter Collin Publishing, 1994. 331 str.
2. European Tax Handbook 2000. International Bureau of Fiscal Documentation. 2000. Amsterdam, str. 610.
3. Interna gradiva Nove Ljubljanske banke.
4. Inventory of Taxes-Levied in the member states of the EU. 17th ed. Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities, 2000. 478 str.
5. Mondaq's Article Service-Haarmann, Hemmelrath & Partner (Germany) [URL: http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=8950&product_id=1642.html], 27.10.2000
6. Mondaq's Article Service-Jones, Day, Reavis & Pogue (United States) [URL: http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=8953&product_id=4&company_id=1588.html], 18.8.2000.
7. Selected Key Financial Centers, Tax Highlights. Ernst & Young International Banking and Financial Services, 1997. 189 str.
8. Taxation in Switzerland, Corporation Tax. [URL: <http://www.wifsg.ch/main/Frames.asp?f=lang&l=44.html>], 27.8.2001.
9. Taxation in Switzerland. [URL: <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jswdctx.html&scope>], 25.7.2001.
10. 1998 International Tax Summaries, a guide for planning and decisions. New York: Coopers & Lybrand Global Tax Network, 1998.
11. 1997 World wide corporate tax guide. Ernst & Young International, 1997. 667 str.
12. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93, 20/95, 18/96-1062, 34/96, 82/97-3891, 27/98-1070 in 1/00-28).
13. Zbirka predpisov o dajatvah za leto 2001. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000.