

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

**DIPLOMSKO DELO**

ANDREJ ZUPANČIČ



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V  
SLOVENIJI IN AVSTRIJI TER SPORAZUM O  
IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA MED  
SLOVENIJO IN AVSTRIJO**

Ljubljana, april 2008

ANDREJ ZUPANČIČ

## **IZJAVA**

Študent Andrej Zupančič izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom docentke dr. Maje Zaman, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 7. 4. 2008

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>1. UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2. EVROPSKO PRAVO IN SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN AVSTRIJI .....</b>	<b>2</b>
<b>2.1. EVROPSKO PRAVO .....</b>	<b>2</b>
<b>2.2. SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI .....</b>	<b>3</b>
<b>2.3. SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V AVSTRIJI .....</b>	<b>4</b>
<b>3. ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI.....</b>	<b>5</b>
<b>3.1. ZAVEZANEC ZA DAVEK IN OBSEG DAVČNE OBVEZNOSTI.....</b>	<b>5</b>
3.1.1. Zavezanec .....	5
3.1.2. Obsega davčne obveznosti.....	6
3.1.3. Vir dohodka .....	6
<b>3.2. POSLOVNA ENOTA NEREZIDENTA .....</b>	<b>6</b>
<b>3.3. DAVČNA OSNOVA.....</b>	<b>7</b>
3.3.1. Splošno .....	7
3.3.2. Prevrednotenja ekonomskih kategorij .....	8
3.3.3. Rezervacije .....	9
3.3.4. Prihodki .....	9
3.3.5. Odhodki .....	11
<b>3.4. PREPREČEVANJE IZOGIBANJA DAVKOM .....</b>	<b>12</b>
3.4.1. Transferne cene.....	12
3.4.2. Obresti med povezanimi osebami.....	13
3.4.3. Tanka kapitalizacija .....	13
3.4.4. Nadzor nad tujimi družbami .....	14
<b>3.5. DAVČNE OLAJŠAVE.....</b>	<b>14</b>
<b>3.6. DAVČNA IZGUBA .....</b>	<b>15</b>
<b>3.7. DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE.....</b>	<b>16</b>
<b>3.8. ENOSTRANSKA ODPIRA DVOJNEGA OBDAVČENJA.....</b>	<b>16</b>
<b>3.9. OBRAČUN IN PLAČILO DAVKA.....</b>	<b>17</b>
<b>3.10. DAVČNI ODTEGLJAJ .....</b>	<b>17</b>
3.10.1. Oprostitev plačila davčnega odtegljaja od dividend .....	18
3.10.2. Oprostitev plačila davčnega odtegljaja od obresti .....	18
<b>3.11. OBDAVČENJE V SKUPINI.....</b>	<b>19</b>
<b>4. ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V AVSTRIJI .....</b>	<b>19</b>
<b>4.1. ZAVEZANEC ZA DAVEK IN OBSEG DAVČNE OBVEZNOSTI.....</b>	<b>19</b>
4.1.1. Zavezanec .....	19
4.1.2. Obseg davčne obveznosti .....	19
<b>4.2. POSLOVNA ENOTA NEREZIDENTA .....</b>	<b>20</b>
<b>4.3. DAVČNA OSNOVA.....</b>	<b>21</b>
4.3.1. Splošno .....	21
4.3.2. Prevrednotenja ekonomskih kategorij .....	22
4.3.3. Rezervacije .....	23
4.3.4. Prihodki .....	24
4.3.5. Odhodki .....	25
<b>4.4. PREPREČEVANJE IZOGIBANJA DAVKOM .....</b>	<b>29</b>
4.4.1. Transferne cene.....	29
4.4.2. Obresti med povezanimi osebami.....	29
4.4.3. Tanka kapitalizacija .....	29
4.4.4. Nadzor nad tujimi družbami .....	29
<b>4.5. DAVČNE OLAJŠAVE.....</b>	<b>29</b>
<b>4.6. DAVČNA IZGUBA .....</b>	<b>31</b>
<b>4.7. DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE.....</b>	<b>31</b>
<b>4.8. ENOSTRANSKA ODPIRA DVOJNEGA OBDAVČENJA.....</b>	<b>32</b>
<b>4.9. OBRAČUN IN PLAČILO DAVKA.....</b>	<b>32</b>
<b>4.10. DAVČNI ODTEGLJAJ .....</b>	<b>33</b>
4.10.1. Izplačila rezident - rezident .....	33

4.10.2. Izplačila rezident - nerezident.....	34
<b>4.11. OBDAVČENJE V SKUPINI.....</b>	<b>35</b>
<b>5. SPORAZUM O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V ZVEZI Z DAVKI NA DOHODEK IN PREMOŽENJE MED SLOVENIJO IN AVSTRIJO.....</b>	<b>36</b>
<b>5.1. SPLOŠNO O SPORAZUMIH O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V ZVEZI Z DAVKI NA DOHODEK IN PREMOŽENJE.....</b>	<b>36</b>
<b>5.2. POMEMBNE DOLOČBE SPORAZUMA O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V ZVEZI Z DAVKI NA DOHODEK IN PREMOŽENJE MED SLOVENIJO IN AVSTRIJO .....</b>	<b>37</b>
5.2.1. Rezident.....	37
5.2.2. Poslovni dobiček in stalna poslovna enota .....	37
5.2.3. Dividende .....	38
5.2.4. Obresti .....	38
5.2.5. Licenčnine in avtorski honorarji .....	38
5.2.6. Odprava dvojnega obdavčevanja.....	39
<b>6. SKLEP .....</b>	<b>39</b>
<b>LITERATURA.....</b>	<b>41</b>
<b>VIRI .....</b>	<b>42</b>

## 1. UVOD

Dober in učinkovit davčni sistem je ključen za uspešen gospodarski razvoj vsake države. Za gospodarske subjekte, ki danes delujejo na čedalje bolj globalnem trgu, je zelo pomembno, da poslujejo z vednostjo, da imajo učinkovit davčni sistem, ki davke pobira s kar najmanj stroški, in ki je transparenten, saj le kot tak omogoča podjetjem optimalno davčno načrtovanje. Tako kot druge države se tudi Slovenija in Avstrija trudita za nenehne izboljšave svojega davčnega sistema, saj si le tako lahko zagotovita konkurenčno prednost pred ostalimi in privabita morebitne tuje investitorje.

Namen diplomskega dela je predstaviti obdavčenje družb z davkom od dohodkov pravnih oseb v Republiki Sloveniji in Republiki Avstriji ter prikazati davčno obravnavo čezmejnih transakcij družb med obema državama. Cilj diplomskega dela je na podlagi predstavljene davčne zakonodaje v Sloveniji in Avstriji prikazati razlike in stične točke obeh davčnih sistemov v delu, ki se tičejo obdavčenja dohodkov pravnih oseb, ter davčni učinek čezmejnih transakcij med državama.

Diplomsko delo je razdeljeno na štiri dele.

V prvem delu je predstavljeno evropsko pravo na področju obdavčenja družb oz. pravnih oseb. V Evropski uniji (v nadaljevanju EU) že od njenega začetka potekajo procesi, ki silijo države članic, da bi svoje davčne zakonodaje čimbolj poenotile. Končni cilj teh procesov poenotenja je optimalno delovanje notranjega trga v EU. Države članice so dosegle visoko stopnjo soglasja pri posrednih davkih, to je pri prometnih davkih kot sta davek na dodano vrednost in trošarine ter pri carinah. Na področju neposrednih davkov, kamor spada tudi davek od dohodkov družb oz. pravnih oseb, pa večjih uspehov ni bilo. Kljub temu so morale države članice sprejeti določene ukrepe tudi na področju neposrednih davkov, saj so bili ti nujni za zagotavljanje pravic in svoboščin, ki so zagotovljene z Rimsko in Maastrichtsko pogodbo.

Poleg tega so v prvem delu opisane tudi osnovne značilnosti zakonov, ki urejata obdavčenje družb v Sloveniji in Avstriji. Prikazan je tudi davčni učinek davka od dohodkov družb na javnofinančne prihodke v obeh državah.

V drugem delu je predstavljen zakon, ki ureja obdavčenje družb v Sloveniji, po sistematičnih elementih, in sicer: davčni zavezanec, obseg davčne obveznosti, davčna osnova, določbe zakonov glede poslovanja povezanih oseb, davčne olajšave, davčna izguba, davčna stopnja in obdobje, davčni odtegljaj, enostranski ukrepi za preprečevanje izogibanja davkom, obdavčenje v skupini ter obračun in plačilo davka.

V tretjem delu je na enak način predstavljen še zakon, ki ureja obdavčenje družb v Avstriji.

V četrtem je prikazan davčni vidik mednarodnih transakcij med Slovenijo in Avstrijo, ki so urejene v Sporazumu o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje. Predstavljeni so najpomembnejši členi tega sporazuma, predvsem tisti o obdavčenju družb.

Diplomsko delo zaključuje sklep z glavnimi ugotovitvami glede obdavčenja dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in Avstriji.

## **2. EVROPSKO PRAVO IN SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN AVSTRIJI**

### **2.1. EVROPSKO PRAVO**

Z vidika obdavčitve pravnih oseb znotraj Evropske unije sta najpomembnejša in najvišja akta Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti oziroma Rimska pogodba ter Pogodba o Evropski uniji oz. Maastrichtska pogodba, ki zagotavljata štiri svoboščine, in sicer prost pretok blaga in storitev, prost pretok delovne sile, svobodo ustanavljanja ter prost pretok kapitala (Hofbauer, Prechtel, 2007, str. 4).

Del sekundarnega evropskega prava so med drugim tudi direktive<sup>1</sup>. V nadaljevanju so na kratko predstavljene direktive, ki v Evropski uniji obravnavajo obdavčitev pravnih oseb:

- *Direktiva Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic*

Cilj te direktive je urediti navedena prestrukturiranja družb iz različnih držav članic pod pogoji, podobnim tistim, ki veljajo na notranjem trgu, torej davčno nevtralnno. Omenjene operacije so za družbe iz različnih držav članic EU v obstoječih nacionalnih zakonodajah ponavadi davčno diskriminatorno obravnavane glede na iste transakcije med družbami znotraj ene države članice (Košir, 1996, str. 29). Skrite rezerve, ki so največkrat posledica razlike med manjšo knjigovodsko vrednostjo sredstev in njihovo večjo tržno vrednostjo, ostanejo kljub navedenim statusnim spremembam nerazkrite, kar pomeni, da pride do njihove obdavčitve šele s pravnim prometom sredstev (Šircelj, 2004, str. 17).

- *Direktiva Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic*

Direktiva je bila sprejeta z namenom, da se za davčni režim v zvezi z razdelitvijo dobičkov na relaciji hčerinska – matična družba, ki sta rezidentki različnih držav članic, zagotovijo takšni pogoji obdavčenja razdeljenega dobička, da bodo povezane družbe iz različnih držav članic obravnavane enako kot družbe v eni sami državi (Šircelj, 2004, str. 18). Cilj direktive je

---

<sup>1</sup> Poleg direktiv obstajajo še uredbe, odločbe Sodišča Evropskih skupnosti, priporočila ter stališča.



oprostitve obdavčitve razdeljenih dobičkov, ki jih matična družba prejme od hčerinske družbe, in s tem odprava dvojne obdavčitve teh prihodkov na ravni matične družbe (Košir, 1996, str. 29). Dvojna obdavčitev se odpravi bodisi tako, da se ti dobički pri matični družbi ne obdavčijo, bodisi se obdavčijo, vendar se prizna že plačan odbitek davka kot dobropis.

*- Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic*

Namen direktive je odpraviti dvojno obdavčitev plačil obresti in licenčin pri transakcijah med različnimi državami članicami na način, da se ne obdavčijo v državi članici, v kateri nastanejo (Šircelj, 2004, str. 19). S tem, ko se pravica obdavčitve plačanih obresti in licenčin prenese z države vira na državo prejemnico dohodka, se doseže, da se čezmejne transakcije med različnimi članicami davčno obravnavajo na enak način kot transakcije znotraj ene države.

Prav tako je za neposredne davke pomembna Direktiva 77/799/EGS Sveta o vzajemni upravni pomoči med davčnimi organi v državah članicah na področju neposrednih davkov, ki je bila sprejeta z namenom boja proti davčni utaji in davčnemu izogibanju.

Zgoraj naštetih direktiv pomenijo prvi večji napredek na področju poenotenja neposrednih davkov v Evropski uniji. Kot članici EU sta tudi Slovenija in Avstrija prevzeli omenjene direktive v svoji nacionalni davčni zakonodaji.

## **2.2. SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI**

Obdavčenje pravnih oseb v Sloveniji ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2). Trenutno veljavni zakon je bil sprejet 3. novembra 2006 in je začel veljati 1. januarja 2007. Leto 2007 je bilo torej prvo poslovno leto, v katerem so morala podjetja pripraviti napoved davka od dohodkov pravnih oseb po novih predpisih.

Novi zakon naj bi se ravnal v skladu z naslednjimi cilji in načeli (Predlog zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006, str. 5):

- vsem davčnim zavezancem omogočiti pregledno davčno okolje pri poslovanju, investitorjem omogočiti privlačno okolje za vlaganje kapitala in neposredne investicije;
- odpraviti ekonomsko dvojno obdavčitev;
- odpraviti ovire za prost pretok kapitala v skladu s sprejetimi direktivami 90/434/EGS, 90/435/EGS in 2003/49/EC;
- zagotoviti pravno varnost davčnim zavezancem.

ZDDPO-2 naj bi po besedah pripravljavcev zakona skušal vsem pravnim osebam – rezidentom in nerezidentom - zagotoviti pregledne davčne pogoje poslovanja in konkurenčne pogoje za neposredne investicije. Zakon je pripravljen tako, da skuša znižati stroške

obdavčenja zavezancev, znižati stroške nadzora s strani davčnega organa in dolgoročno znižati stroške davčnih sporov na sodišču (Jerman, 2006, str. 4).

Tabela 1: Davčni prihodki v Sloveniji v letih 2000 – 2006 po posameznih vrstah davkov

	2000		2001		2002		2003		2004		2005		2006	
	% od BDP	Mio EUR	% od BDP	Mio EUR	% od BDP	Mio EUR	% od BDP	Mio EUR	% od BDP	Mio EUR	% od BDP	Mio EUR	% od BDP	Mio EUR
<b>Davki na proizvodnjo in uvoz</b>	<b>16,1</b>	<b>2.924</b>	<b>15,8</b>	<b>3.221</b>	<b>16,1</b>	<b>3.668</b>	<b>16,3</b>	<b>4.019</b>	<b>16,1</b>	<b>4.289</b>	<b>16,0</b>	<b>4.527</b>	<b>15,5</b>	<b>4.725</b>
Davki na proizvode in storitve	13,7	2.492	13,2	2.696	13,5	3.079	13,4	3.317	13,2	3.521	13,1	3.696	13,0	3.949
od tega: davek na dodano vrednost	8,8	1.599	8,4	1.718	8,7	1.981	8,7	2.139	8,7	2.312	8,7	2.470	8,7	2.643
carine	0,8	151	0,6	114	0,5	122	0,5	126	0,2	63	0,1	34	0,1	42
Drugi davki na proizvodnjo	2,4	432	2,6	525	2,6	589	2,8	702	2,9	768	2,9	832	2,5	776
od tega: davek na izpl. plače	1,5	272	1,6	336	1,7	376	1,8	434	1,8	475	1,8	501	1,5	445
<b>Davki na dohodke, premož.</b>	<b>7,4</b>	<b>1.354</b>	<b>7,6</b>	<b>1.554</b>	<b>7,9</b>	<b>1.797</b>	<b>8,1</b>	<b>1.999</b>	<b>8,3</b>	<b>2.219</b>	<b>8,8</b>	<b>2.495</b>	<b>9,3</b>	<b>2.836</b>
od tega: dohodnina	5,7	1.039	5,8	1.187	5,8	1.320	5,8	1.437	5,8	1.556	5,6	1.583	5,9	1.791
davek od doh. pravnih oseb	1,2	216	1,3	261	1,6	363	1,8	437	2,0	523	2,8	795	3,0	920
<b>Davki na kapital</b>	<b>0,1</b>	<b>16</b>	<b>0,1</b>	<b>23</b>	<b>0,1</b>	<b>18</b>	<b>0,0</b>	<b>6</b>	<b>0,1</b>	<b>16</b>	<b>0,0</b>	<b>8</b>	<b>0,0</b>	<b>6</b>
<b>Prispevki za socialno varnost</b>	<b>14,7</b>	<b>2.675</b>	<b>14,9</b>	<b>3.042</b>	<b>14,7</b>	<b>3.354</b>	<b>14,7</b>	<b>3.623</b>	<b>14,7</b>	<b>3.915</b>	<b>14,7</b>	<b>4.154</b>	<b>14,5</b>	<b>4.417</b>
<b>Davki in socialni prispevki skupaj:</b>	<b>38,3</b>	<b>6.969</b>	<b>38,4</b>	<b>7.839</b>	<b>38,8</b>	<b>8.837</b>	<b>39,0</b>	<b>9.647</b>	<b>39,1</b>	<b>10.438</b>	<b>39,6</b>	<b>11.184</b>	<b>39,4</b>	<b>11.984</b>

Vir: Prihodki od davkov in socialnih prispevkov, 2008; lastna priredba.

Davek od dohodka pravnih oseb po prihodkih ni med prvimi tremi davčnimi viri v Sloveniji. Po pomembnosti so pred njim davki na potrošnjo<sup>2</sup>, prispevki za socialno varnost in dohodnina. Prispevek davka od dohodka pravnih oseb k celotnim davčnim prihodkom, ki je merjen v % BDP, je sicer majhen, vendar se ves čas obstoja obdavčitve pravnih oseb njegov delež povečuje (Stanovnik, 2004, str. 146).

### 2.3. SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V AVSTRIJI

V Avstriji obdavčenje pravnih oseb neposredno urejata dva zakona, in sicer Zakon o obdavčitvi družb Republike Avstrije in Zakon o obdavčitvi posameznikov Republike Avstrije. Osnovni okvir za obdavčitev je določen v Zakonu o obdavčitvi posameznikov, Zakon o obdavčitvi družb pa vsebuje še posebne predpise za določitev davčne osnove in izračun davka od dohodka pravnih oseb. Poleg obeh zakonov so zelo pomembne še smernice, in sicer Smernice o obdavčenju posameznikov in Smernice o obdavčenju družb. Smernice podrobneje pojasnjujejo določbe obeh zakonov, ki za davčni organ sicer niso zavezujoče, vendar se jih v praksi veliko uporablja. Prav tako imajo avstrijski davčni zavezanci na voljo veliko primerov iz sodne prakse.

Sedanja davčna ureditev je v veljavo stopila 1. januarja 1989, do danes pa so k tej davčni zakonodaji sprejeli 40 novel oziroma popravkov (Heinrich, 2006, str. 4). Nasploh je za Avstrijo značilno, da osnovnega sistema obdavčenja ne spreminja, pogosto pa sprejemajo popravke v smislu izboljšav ter obvezne dopolnitve zaradi spreminjanja evropskega prava.

<sup>2</sup> Med davke na potrošnjo štejejo: davek na dodano vrednost, uvozne dajatve in carine, trošarine, davek na motorna vozila itd..

Tabela 2: Davčni prihodki v Avstriji v letu 2005, razdeljeni po vrstah davkov

<b>Davčni prihodki v letu 2005 glede na vrste davkov</b>	<b>Mio EUR</b>	<b>%</b>
Dohodnina	21.542,1	37,69
DDV	19.442,0	34,02
DDPO	4.418,4	7,73
Trošarine	5.235,6	9,16
Prometni davki	4.664,1	8,16
Drugi davki	1.853,9	3,24
<b>Skupaj davčni prihodki:</b>	<b>57.156,1</b>	<b>100,00</b>

Vir: Heinrich, 2006, str. 4; lastna priredba.

Tako kot v Sloveniji tudi v Avstriji davek od dohodkov pravnih oseb ni med najpomembnejšimi davčnimi viri javnofinančnih prihodkov. V Avstriji so najvažnejše postavke javno finančnih prihodkov prometni davki (DDV, trošarine in drugi) ter dohodnina.

### **3. ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI**

V tem poglavju je podrobno predstavljen Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji. Določbe zakona so opisane po posameznih davčnih kategorijah.

#### **3.1. ZAVEZANEC ZA DAVEK IN OBSEG DAVČNE OBVEZNOSTI**

##### **3.1.1. Zavezanec**

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb določa, da je zavezanec tako oseba domačega kot tujega prava ter tudi združenje oseb po tujem pravu brez pravne osebe, to so osebne družbe<sup>3</sup>. Izjeme so Republika Slovenija, lokalne skupnosti in Banka Slovenije.

Pravo družb v Sloveniji ureja Zakon o gospodarskih družbah (ZGD). Zakon ureja sledeče oblike organiziranosti gospodarskih subjektov:

- podjetnika posameznika (s.p.), ki ni pravna oseba;
- kapitalske družbe: družba z omejeno odgovornostjo (d.o.o.), delniška družba (d.d.), komanditna delniška družba (k.d.d.);
- osebne družbe: družba z neomejeno odgovornostjo (d.n.o.), komanditna družba (k.d.), tiha družba (t.d.).

Vse oblike gospodarskih družb, razen tihe družbe, so po zakonu pravne osebe (Škof et al., 2004, str. 290).

<sup>3</sup> V nekaterih pravnih sistemih združenja oseb tujega prava nimajo statusa pravne osebnosti, čeprav v svojem delovanju kažejo vse značilnosti, ki jih imajo pravne osebe v teh pravnih sistemih (Šircelj, 2003, str. 13).

Zavezanci, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitnih dejavnosti, so oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb, vendar le za dejavnost, ki je dejansko nepridobitna<sup>4</sup>. Takšni zavezanci so društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica in sindikat.

Presoja, ali je neka dejavnost nepridobitna oziroma pridobitna, je odvisna od tega, kako je dohodek za financiranje osnovne dejavnosti pridobljen, ali s prodajo proizvodov ali na kakšen drug način (npr. donacije, proračun itd.). Če se dejavnost na trgu opravlja za pridobivanje dobička in z opravljanjem te dejavnosti konkurirajo na trgu drugim gospodarskim subjektom, potem je takšna dejavnost pridobitna (Predlog zakona o davku od dohodkov pravih oseb, 2006, str. 76-77).

### **3.1.2. Obsega davčne obveznosti**

Rezidenti Republike Slovenije so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka. To pomeni, da so neomejeno davčno zavezani tako za dohodke, ki jih ustvarijo v Sloveniji kot za dohodke z virom izven Slovenije. Nerezidenti so obdavčeni za dohodke, ki jih v Sloveniji ustvarijo v oziroma preko poslovne enote in za druge dohodke z virom v Sloveniji.

Zavezanec je rezident, če izpolnjuje vsaj enega od dveh pogojev, in sicer, da ima registriran sedež v Sloveniji ali ima v Sloveniji kraj dejanskega upravljanja.

Statutarni sedež pravne osebe pomeni sedež pravne osebe, ki je določen v ustanovnem aktu pravne osebe in je vpisan v sodni ali drug bistven register v Sloveniji. Merilo določanja rezidentstva za kraj dejanskega delovanja posloводства ni kraj, kjer se sprejemajo sprotne odločitve (t.i. day to day), ampak kraj tako imenovane strateške uprave (Jerman, 2007, str. 7).

### **3.1.3. Vir dohodka**

Izhodiščni kriterij za določanje vira je povezava med dohodkom in državo. Dohodek naj bi imel vir v Sloveniji, če je z njo bistveno ekonomsko povezan (Kovač, 2006, str. 48).

## **3.2. POSLOVNA ENOTA NEREZIDENTA**

Poslovna enota nerezidenta je kraj, v katerem ali preko katerega nerezident opravlja poslovno aktivnost v Sloveniji. Zakon kot poslovno enoto nerezidenta poleg podružnice, pisarne, tovarne, delavnice in krajev, kjer se izkoriščajo naravna bogastva, šteje še (ZDDPO-2, 2006):

- gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor ali svetovanje v zvezi z njimi, če čas trajanja aktivnosti presega 12 mesecev (vključno s pripravljalnimi deli);
- če posrednik, ki deluje v imenu nerezidenta, opravlja za tega nerezidenta kakršnekoli poslovne dejavnosti in pri tem običajno uporablja pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta.

---

<sup>4</sup> V primeru, da nepridobitna organizacija delno ali v celoti opravlja dejavnost na pridobiten način, oprostitev plačila davka za takšno dejavnost ni možna (Jerman, 2007, str. 8).

Aktivnost nerezidenta ne opredeljuje poslovne enote nerezidenta v primeru, da uporablja prostore le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo blaga, vzdrževanje zalog blaga za te namene ter vzdrževanje zalog za namene predelave, nakupa dobrin ali zbiranja informacij za svoj račun ter kakršnekoli pripravljalne ali pomožne dejavnosti (Šušteršič Prislan, 2001, str. 288).

### **3.3. DAVČNA OSNOVA**

Predmet obdavčitve po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb je dobiček, dosežen z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji ali preko poslovne enote v Sloveniji, s strani rezidenta ali nerezidenta ter dohodki, za katere je opredeljena obveznost davčnega odtegljaja.

#### **3.3.1. Splošno**

Osnova za davek je dobiček, ki se ugotovi v skladu z določbami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2, 2006).

Davčna osnova za ugotovitev obveznosti davka je tesno povezana s poslovnim izidom. Zakon kot podlago za davčne potrebe – za ugotavljanje davčne osnove – enakovredno upošteva tako nacionalne računovodske predpise (SRS) kot tudi mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP) in tako podjetja razbremenjuje morebitnega vodenja dvojnega računovodstva (za davčne in za poslovne namene) (Jerman, 2006, str. 4).

Nerezident je v Sloveniji obdavčen za vse dohodke, ki so s tem zakonom določeni, da imajo vir v Sloveniji. Nerezident, ki ima v Sloveniji stalno poslovno enoto, je obdavčen tako od aktivnih<sup>5</sup> kot tudi od pasivnih dohodkov<sup>6</sup>, ki se lahko pripišejo tej poslovni enoti na neto osnovi (vsi prihodki minus vsi odhodki) (Jerman, 2007, str. 10).

Dobiček poslovne enote v Sloveniji je dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da ga ta poslovna enota ustvari, če bi delovala kot samostojni zavezanec, ki opravlja podobno dejavnost. Poslovni enoti se pripišejo prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti (poslov) preko ali v poslovni enoti v Sloveniji in tisti dejanski stroški, ki nastanejo z poslovanjem te poslovne enote. Poleg tega se ji pripišejo tudi poslovodni in splošni upravni stroški, ne glede ali nastanejo v Sloveniji ali zunaj nje (Predlog zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006, str. 78).

---

<sup>5</sup> To so dohodki iz poslovanja oziroma iz opravljanja dejavnosti.

<sup>6</sup> To so dohodki iz naložb, kot so obresti, dividende, ali premoženja.

Učinki na davčno osnovo, ki nastanejo zaradi spremembe računovodske usmeritve<sup>7</sup> ali popravka napak<sup>8</sup>, se ob predpostavki, da izhajajo iz obdavčljivih prihodkov in davčno priznanih odhodkov, vključijo v davčno osnovo (jo povečujejo ali zmanjšujejo).

Določilo o odpravi manj kot enkratne obdavčitve ne smemo razumeti v smislu, da mora davčni zavezanec v davčno osnovo vključiti vse prihodke, ki jih je po lastni ugotovitvi ali po ugotovitvi davčnega organa »pozabil« vključiti, saj določbe zakona določajo, da določeni odhodki za določen posel ne morejo dvakrat zmanjševati davčne osnove, čeprav bi po siceršnjih določbah zakona lahko (Rožič, 2007, str. 3).

### **3.3.2. Prevrednotenja ekonomskih kategorij**

Oslabitve gospodarskih kategorij so davčno priznan odhodek v znesku, obračunanem za poslovne namene. Zakon predpisuje posebno ureditev le pri slabitvah terjatev, finančnih naložb v na borzi nekotirajoče vrednostne papirje ter pri dobrem imenu (Jerman, 2006, str. 6). Slabitve se priznajo kot davčno priznani odhodki, vendar pod pogojem, da so le-ti ugotovljeni pod pogoji (in v zneskih), ki jih določajo računovodski standardi (SRS ali MRSP) (Jerman, 2007, str. 14).

#### *3.3.2.1. Prevrednotenje in odpis terjatev*

Odhodki, ki so povezani s prevrednotenjem terjatev zaradi oslabitve, so v celoti priznani, vendar le pod pogojem, da celoten znesek prevrednotovalnih odhodkov zaradi oslabljenih terjatev ne presega zneska povprečja odpisanih terjatev v 3 zadnjih davčnih obdobjih. Če davčni zavezanec ne izpolni tega pogoja, se odhodki, ki izhajajo iz prevrednotenja terjatev, davčno priznajo šele ob njihovem odpisu<sup>9</sup>. V primeru odprave oslabitve terjatev se prihodki, ki izhajajo iz tega naslova, izvzamejo iz obdavčljivih prihodkov, vendar le za tiste oslabitve, ki ni bila davčno priznan odhodek.

V primeru, da so bili odhodki iz prevrednotenja terjatev davčno priznani, sam odpis teh terjatev pa ni bil opravljen z določbami ZDDPO, se davčna osnova poveča za znesek v preteklih davčnih obdobjih davčno priznanih prevrednotovalnih odhodkov (Jerman, 2007, str. 15).

---

<sup>7</sup> Po SRS so računovodske usmeritve načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki jih podjetje upošteva pri sestavljanju računovodskih izkazov; njihova sprememba pomeni prilagoditev knjigovodske vrednosti sredstev oziroma obveznosti kot posledico ocene sedanjega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev ter predvidenih bodočih koristi iz sredstev in obveznosti (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 12).

<sup>8</sup> Po SRS so napake opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih za pretekla obdobja, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih informacij, ki so bile na voljo v času, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in za katere se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštewane pri sestavitvi računovodskih izkazov (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 12-13).

<sup>9</sup> Odpis terjatev je priznan kot odhodek na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane ali na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka preseglji znesek poplačila terjatev, ali če dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za doseg poplačila terjatev, ali da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni (ZDDPO-2, 2006).

### *3.3.2.2. Prevrednotenje finančnih naložb*

Odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve finančnih inštrumentov, merjenih po pošteni vrednosti, so davčno priznani. Oslabitev finančnih inštrumentov, merjenih po ostalih treh metodah, razen po pošteni vrednosti, oziroma iz nje izhajajoči odhodki, so ob nastanku oslabitve davčno nepriznani, priznajo pa se ob njihovi odtujitvi oziroma zamenjavi, drugačni poravnavi ali odpravi. Pri odpravi oslabitve se prihodki, ki nastanejo iz tega naslova, ob predpostavki, da odhodki iz oslabitve niso bili davčno priznani, izvzamejo iz obdavčljivih prihodkov (ZDDPO-2, 2006).

### *3.3.2.3. Prevrednotenje dobrega imena*

Odhodki zaradi prevrednotenja dobrega imena zaradi njegove oslabitve so sicer priznani v celotnem znesku prevrednotenja, vendar največ do zgornje meje, ki jo predstavlja 20 % izvirnega zneska dobrega imena ob pripoznanju. Nepriznan znesek oslabitve dobrega imena v davčnem obdobju se prenese v naslednja davčna obdobja. Preneseni znesek oslabitve skupaj z oslabitvijo dobrega imena v tekočem obdobju spet ne sme preseči prej omenjene zgornje meje (ZDDPO-2, 2006).

### **3.3.3. Rezervacije**

Odhodki, ki nastanejo z oblikovanjem rezervacij, se v davčni bilanci priznajo v višini 50 % oblikovanih rezervacij. Za rezervacije po ZDDPO-2 veljajo naslednje: za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali storitev, za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi.

Ob odpravi in porabi oblikovanih rezervacij se polovica davčno nepriznanih rezervacij v davčni osnovi upošteva tako, da se za nepriznani del pri odpravi ali porabi rezervacij izvzamejo prihodki oziroma ob porabi rezervacij za nepriznani del priznajo odhodki. Kot oblikovanje rezervacij se šteje tudi njihov popravek na sedanjo vrednost predvidenih bodočih izdatkov ob koncu poslovnega leta (ZDDPO-2, 2006).

Rezervacije se v skladu s SRS ob koncu obračunskega obdobja popravijo na vrednost, ki je enaka sedanji vrednosti, za poravnavo potrebnih, predvidenih izdatkov. V skladu s tem določilom se lahko rezervacije ob koncu obračunskega obdobja tako zmanjšajo kot povečajo. Odhodki oziroma prihodki iz tega naslova vplivajo na davčno osnov v višini 50 % zneska popravka rezervacij (Fortuna, 2006a, str. 7).

### **3.3.4. Prihodki**

Prejete dividende, drugi deleži iz dobička in dividendam podobni dohodki so pod določenimi pogoji izvzeti iz obdavčljivih prihodkov prejemnika teh dohodkov. Izplačevalec omenjenih dohodkov mora biti zavezanec za davek po ZDDPO-2 ali rezident druge države članice EU in hkrati zavezanec za enega od davkov, navedenih v Direktivi 90/435/EGS o obdavčenju

matične in odvisne družbe ali zavezanec za davek od dohodka, primerljiv z davkom po ZDDPO-2, in hkrati ni rezident Slovenije.

Prav tako so prej omenjeni dohodki izvzeti iz obdavčljivih prihodkov za prejemnika nerezidenta, če se deli dobiček, povezan z dejavnostjo njegove poslovne enote v Sloveniji.

Prejeti dohodki, ki izvirajo iz delitve dobička so izvzeti iz obdavčljivih dohodkov prejemnika, če so bili v tekočem ali v preteklih davčnih obdobjih na njihovi podlagi nastali obdavčljivi prihodki (ZDDPO-2, 2006).

Dobički iz odsvojitve lastniških deležev so za rezidenta in nerezidenta, ki ima v Sloveniji poslovno enoto, pod določenimi pogoji izvzeti iz obdavčljivih prihodkov v višini 50 %. Prejemnik dobička mora biti udeležen v kapitalu druge osebe najmanj v višini 8 % najmanj 6 mesecev in mora imeti v tem obdobju nepretrgoma zaposleno vsaj eno osebo za polni delovni čas (ZDDPO-2, 2006).

V primeru izgube pri odsvojitvi lastniških deležev se iz nje izhajajoči odhodki priznajo v višini 50 %.

Odhodki, ki nastanejo v povezavi z dohodki iz naslova udeležbe v dobičku in dobička iz odsvojitve lastniških deležev, se ne priznajo v višini 5 % zneska prej omenjenih dohodkov, prejetih v davčnem obdobju (ZDDPO-2, 2006). To je v skladu z Direktivo 90/435/EGS in tem zakonom, saj tako poleg izvzetih prihodkov iz davčne osnove izvzame tudi (delno) odhodke, ki nastanejo v zvezi s temi prihodki.

Pogoji za izvzem prejetih dividend iz davčne osnove so bistveno bolj ugodni od pogojev, naštetih v Direktivi Sveta 90/435/EGS (Predlog zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2007, str. 12).

Izvzem prejetih dividend (oz. drugih deležev iz dobička) in dohodkov, podobnim dividendam, razen skritih rezerv, iz davčne osnove je ukrep, ki zagotavlja odpravo dvojne ekonomske obdavčitve oziroma odpravlja ovire za konkurenčnost in razvojno naravnost davčne zakonodaje. Delni izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev prav tako odpravlja dvojno ekonomsko obdavčitev, ker so večje vrednosti deležev povezane z nerazporejenimi, že obdavčenimi dobički, ali s pričakovanimi bodočimi dobički (Kovač, 2006, str. 50).

Prednost, ki jo prinašajo pavšalno nepriznani odhodki, je poenostavitev pri ugotavljanju stroškov, ki so povezani z upravljanjem finančnih naložb, in pri zagotavljanju zadostnih dokazil v zvezi s temi stroški. Določba zagotavlja časovno usklajenost med odhodki in z njimi povezanimi neobdavčenimi prihodki. V primeru, da ne bo prišlo do prejema dividend ali kapitalskih dobičkov oziroma do neizvzema dobičkov ali kapitalskih dobičkov iz davčne osnove, se določba o nepriznanih stroških ne uporabi (Jerma, 2007, str. 27-28).



### 3.3.5. Odhodki

Davčno priznani odhodki so tisti, ki so potrebni za pridobivanje obdavčljivih prihodkov. Tisti odhodki, ki niso pogoj oziroma posledica opravljanja dejavnosti zavezanca, ki imajo značaj zasebne porabe in niso skladni z običajno poslovno prakso, so davčno nepriznani (ZDDPO-2, 2006).

#### 3.3.5.1. Nepriznani in delno priznani odhodki

Izključno nepriznane so naslednje vrste odhodkov (ZDDPO-2, 2006):

- dividendam podobni dohodki, vključno s prikritim izplačilom dobička;
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje;
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba in davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka;
- obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev in od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež v državah, v katerih je splošna (oziroma povprečna) nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 %;
- donacije;
- podkupnine.

Stroški reprezentance<sup>10</sup> in stroški nadzornega sveta so priznani v višini 50 % celotnega zneska.

#### 3.3.5.2. Amortizacija

Odhodki iz naslova amortizacije sredstev<sup>11</sup> so davčno priznani odhodki, če je pri obračunu amortizacije uporabljena metoda enakomernega časovnega amortiziranja in amortizacijska stopnja znotraj zakonskih amortizacijskih stopenj, ki so omejene navzgor<sup>12</sup> (ZDDPO-2, 2006):

- gradbeni objekti, vključno z naložbenimi nepremičninami 3 %;
- deli gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin 6 %;
- oprema, vozila in mehanizacija 20 %;
- deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti 33,3 %;

---

<sup>10</sup> Za stroške reprezentance zakon navaja pogostitev, zabavo ter darila (z logotipom ali brez) ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji.

<sup>11</sup> Neopredmetena sredstva, opredmetena osnovna sredstva in naložbene nepremičnine.

<sup>12</sup> Davčni zavezanec lahko za poslovne namene izbere amortizacijsko stopnjo in metodo amortiziranja neodvisno od davčnih predpisov, saj ni strahu, da odhodki amortizacije v času uporabe sredstva ne bi bili davčno priznani. Prav tako takšna davčna ureditev omogoča davčnemu zavezancu večjo svobodo pri načrtovanju poslovnega izida.

- računalniška, strojna in programska oprema 50 %;
- druga vlaganja 10 %.

Najvišja amortizacijska stopnja, predvidena za drobni inventar, je 20 %, v primeru da posamezna nabavna vrednost drobnega inventarja ne presega vrednosti 500 EUR, se kot davčni odhodek prizna v višini 100 %, takoj ko drobni inventar prenesemo v uporabo (Vukovič, 2006, str. 14).

### 3.3.5.3. Odhodki, povezani z zaposlenimi

Davčno priznani so vsi odhodki v zvezi z delavci, poslovnih delavcev, prokuristov za plačo in druga nadomestila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače (letni dopust in druge odsotnosti z dela)<sup>13</sup>. V priznane stroške zaposlenih se štejejo tudi stroški bonitet, za katere je bila obračunan dohodnina po ZDoH-2 (ZDDPO-2, 2006).

## 3.4. PREPREČEVANJE IZOGIBANJA DAVKOM

### 3.4.1. Transferne cene

Oprelitev povezanih oseb po ZDDPO-2 je naslednja:

#### - *Rezident - nerezident*

Rezident in nerezident se štejeta za povezani osebi, če je rezident neposredno ali posredno udeležen v upravljanju, nadzoru ali kapitalu tuje osebe, ali je tuja oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta, ali je ista oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in tuje osebe ali dveh rezidentov oziroma sta povezana na podlagi pogodbe, ali se pogoji transakcij med njima razlikujejo od pogojev, ki bi bili v primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami.

Kriterij je 25 % vrednosti, števila delnic, deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic. Rezident in nerezident pa veljata za povezani osebi, če ju po zgornjih kriterijih obvladujejo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani.

#### - *Rezident – rezident*

Dva rezidenta Slovenije se opredelita kot povezana, če en rezident neposredno oziroma posredno obvladuje drugega preko kapitala, upravljanja ali nadzora oziroma na podlagi pogodbe. Prav tako veljata za povezani osebi rezidenta, ki ju po prej omenjenih kriterijih obvladuje ista fizična oseba ali njeni družinski člani. Kriterij je 25 % vrednosti kapitala v številu delnic, v deležu v kapitalu ali v glasovalnih pravicah.

V skladu s transfernimi cenami se kot prihodki, ki izhajajo iz sredstev in storitev, doseženih med povezanimi osebami, za davčne namene upoštevajo prihodki najmanj do višine,

<sup>13</sup> Med davčne priznane stroške dela se štejejo tudi regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom (prehrana, prevoza na delo in z njega, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov na službenem potovanju – dnevnica, povračilo stroškov prevoza in prenočišča).

ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen. Na drugi strani se za odhodke, ki izhajajo iz sredstev in storitev, doseženih med povezanimi osebami, za davčne namene upoštevajo odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen, ki bi bile dosežene na trgu med nepovezanimi osebami.

Za ugotavljanje primerljivosti prihodkov in odhodkov zavezanca s primerljivimi tržnimi cenami so dovoljene naslednje metode, in sicer (ZDDPO-2, 2006):

- metoda primerljivih prostih cen;
- metoda preprodajnih cen;
- metoda dodatka na stroške;
- metoda porazdelitve dobička;
- metoda stopnje čistega dobička.

Ne glede na zgornjo definicijo pa se prihodki in odhodki v okviru transfernih cen v odnosu rezident - rezident prilagajajo le, če eden od rezidentov izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj ali plačuje davek po nižji stopnji od določene ali je oproščen plačila davka.

### **3.4.2. Obresti med povezanimi osebami**

Pri določanju davčnih prihodkov in odhodkov iz naslova financiranja (obresti) se v okviru transfernih cen upošteva priznana obrestna mera<sup>14</sup>. Davčni prihodki iz naslova obračunanih obresti na posojilo med dvema povezanimi osebama se upoštevajo najmanj do višine objavljene priznane obrestne mere v času odobritve posojila. Davčni odhodki za obračunane obresti se upoštevajo največ do višine objavljene priznane obrestne mere v času odobritve posojila. V primeru, da se obresti obračunavajo periodično (mesečno oziroma letno), se lahko za določanje davčnih finančnih prihodkov in odhodkov uporabi priznana obrestna mera, ki ustreza obdobju vsakokratnega plačila obresti (ZDDPO-2, 2006).

### **3.4.3. Tanka kapitalizacija**

Inštitut tanke kapitalizacije ureja nepriznavanje odhodkov od obresti od presežka posojil, prejetih od družbenika (delničarja) s kvalificirano udeležbo (Predlog zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006, str. 87).

Odhodki iz naslova obresti od prejetih posojil s strani družbenika oziroma delničarja, katerega delež v kapitalu ali glasovalnih pravicah dosega najmanj 25 %, so davčno nepriznani, če znesek teh posojil v davčnem obdobju kadarkoli presega štirikratnik deleža v kapitalu davčnega zavezanca<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Priznana obrestno mero mesečno določi minister, pristojen za finance. Priznana obrestna mera je sestavljena iz referenčne obrestne mere, ki je lahko EURIBOR ali LIBOR, in pribitkov, kot sta ročnost posojila in bonitetna ocena posojilojemalca.

<sup>15</sup> Za obdobje 2007- 2009 velja šestkratnik, za 2010 petkratnik.

Davčni sistem je naravnano tako, da mora zavezanec dokazati, da je izbral dolžniški način financiranja zaradi ekonomskih oziroma poslovnih razlogov, in ne zaradi izkoriščanja davčnega štita obresti<sup>16</sup> (Djukić, 2006, str. 8).

Zakon zavezancu daje možnost priznavanja odhodkov financiranja kljub preseganju določenega fiksnega razmerja med družbenikovim posojilom in kapitalom pod pogojem, da dokaže, da bi presežek posojili lahko dobil tudi od nepovezane osebe. Davčni urad Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) je na to temo izdal pojasnilo<sup>17</sup>, v katerem davčni organ pojasnjuje potencialni obseg dokaznega gradiva. Po njihovem bi moral zavezanec predložiti primerljivo dokumentacijo (ponudba, predpogodba, sklep banke, posojilna pogodba) od strani nepovezane banke ali druge nepovezane družbe, ki bi dokazovala, da bi zavezanec lahko v primerljivih okoliščinah in pod primerljivimi pogoji pridobil takšno posojilo od nepovezane osebe. DURS daje poudarek tudi na določbe kreditnega posla, ki se zadevajo prevzema oz. izničenja tveganja nepoplačila danega posojila.

#### **3.4.4. Nadzor nad tujimi družbami**

S to določbo o preprečevanju izogibanja davkom Slovenija obdavči rezidenta za domnevno kopičenje dobičkov v družbah s sedežem v t. i. davčnih oazah. Zakon določa, da ima plačilo nekaterih vrst storitev<sup>18</sup> plačanim osebam, ki imajo svoj sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v državah s povprečno stopnjo obdavčitve dobička, ki je nižja od 12,5 %, vir v Sloveniji. Prav tako je za tako plačilo predpisano plačilo davčnega odtegljaja v višini 15 %.

Cilj določbe pri določitvi, da ima dohodek od storitev, če je plačan osebam, ki imajo sedež v državah, kjer je davčna stopnja nižja od 12,5 %, vir v Sloveniji, je nevtralnost odločitve glede vpliva na poslovne odločitve. Poleg tega Slovenija z davčno politiko ne želi podpirati finančnih oz. denarnih tokov s predpisi, ki ne zagotavljajo finančne oz. fiskalne preglednosti (Kovač, 2006, str. 48).

### **3.5. DAVČNE OLAJŠAVE**

ZDDPO-2 predvideva olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, za zaposlovanje invalidov, praktično izobraževanje, olajšavo za dodatno pokojninsko zavarovanje in olajšavo za donacije.

---

<sup>16</sup> Obrestni davčni štiti predstavljajo znesek prihranka pri davku na dobiček, ki ga pridobi zaradi dolžniškega financiranja v nasprotju z lastniškim financiranjem.

<sup>17</sup> Tanka kapitalizacija – dokazovanje, da bi zavezanec lahko dobil presežek posojil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba, 2008.

<sup>18</sup> Na primer poslovodske, svetovalne storitve, storitve za raziskavo trga, posredniške provizije, najemnine za nepremičnine, ki niso v tujini, najemnine za opremo, plačila za nastope izvajalcev in športnikov itd.

Zakon predvideva znižanje davčne osnove v višini 20 % investicije v raziskave in razvoj<sup>19</sup> v davčnem obdobju. V primeru, da ima podjetje sedež in opravlja svojo dejavnost na območju Slovenije, kjer je povprečni bruto družbeni proizvod na prebivalca (BDP/prebivalca) nižji do 15 % od državnega povprečja, se lahko davčna osnova zniža za 30 % investicijskega zneska v raziskave in razvoj. Če ima neko območje več kot 15 % nižji BDP/prebivalca od državnega povprečja, se lahko uveljavlja 40 % znižanje davčne osnove. Neizkoriščena olajšava v davčnem obdobju se lahko prenaša v največ 5 naslednjih davčnih obdobjih (ZDDPO-2, 2006).

Zavezanec po tem zakonu lahko uveljavlja kot olajšavo 50 % zneska plače zaposlenega invalida in 70 % zneska plače, če je zaposlenec invalid s 100 % telesno okvaro ali gluhoto. Če delodajalec zaposli več invalidov kot je to določeno s kvoto<sup>20</sup>, lahko za presežek nad kvoto kot olajšavo uveljavlja 70 % plače teh invalidov. Ti dve olajšavi se medsebojno izključujeta.

Zakon omogoča zmanjšanje davčne osnove za znesek, ki ga je delodajalec izplačal vajencu, dijaku ali študentu za opravljeno praktično izobraževanje oziroma delovno prakso.

ZDDPO-2 omogoča zmanjšanje davčne osnove za znesek plačanih premij prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja v korist zaposlenih<sup>21</sup>. Olajšava ne sme preseči 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje zaposlenega – zavarovanca oziroma sme znašati največ 2.390 EUR letno na zaposlenega.

Kot davčna olajšava se priznajo donacije za različne namene<sup>22</sup> organizacijam, posebej ustanovljenim za nepridobitne dejavnosti, največ v višini 0,3 % prihodkov davčnega zavezanca v davčnem letu. Dodatno zakon omogoča zmanjšanje davčne osnove v višini 0,2 % prihodka zavezanca za kulturne namene in namene zaščite pred naravnimi in drugimi nesrečami. Zavezanec lahko uveljavlja donacije političnim strankam, vendar največ v znesku 3 povprečnih mesečnih plač na zaposlenega pri davčnem zavezancu. Neizkoriščeno olajšavo se lahko prenaša v naslednja 3 davčna obdobja (ZDDPO-2, 2006).

### **3.6. DAVČNA IZGUBA**

Davčna izguba, ki nastane zaradi negativne razlike med davčnimi prihodki in davčnimi odhodki, zmanjšuje davčno osnovo v prihodnjih davčnih obdobjih, vendar največ do višine davčne osnove posameznega davčnega obdobja. Prenos pretekle davčne izgube v prihodnja davčna obdobja ni časovno omejeno (ZDDPO-2, 2006).

---

<sup>19</sup> V notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, vključno z nakupom raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca; ali v nakup raziskovalno-razvojnih storitev (Fortuna, 2006, str. 2).

<sup>20</sup> Kvota je opredeljena v Zakonu o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov.

<sup>21</sup> Delodajalec mora financirati pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja po pogojih, ki so določeni z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju.

<sup>22</sup> Za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene.

Časovno neomejeno pokrivanje izgub preteklih davčnih obdobij bo zavarovano le z določbo proti davčnemu izogibanju, in sicer ne bo mogoče davčne izgube uveljaviti le tedaj, ko se bo lastništvo zavezanca v davčnem obdobju spremenilo za več kot 50 % in zavezanec 2 leti pred spremembo ne bo opravljal dejavnosti ali 2 leti pred ali po spremembi lastništva zavezanec bistveno spremeni dejavnost<sup>23</sup> (Predlog zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006, str. 14).

### **3.7. DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE**

Davčna stopnja znaša 20 %<sup>24</sup>. Glede na splošno davčno stopnjo pozna zakon naslednje izjeme, za katere velja stopnja 0 % (ZDDPO-2, 2006):

- za investicijske sklade<sup>25</sup> pod pogojem, da v tem tekočem davčnem letu razdelijo 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja;
- za pokojninske sklade<sup>26</sup>;
- za zavarovalnice za del dejavnosti, ki se nanašajo na izvajanje pokojninskega načrta<sup>27</sup>;
- za družbo tveganega kapitala, za dejavnost izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala v skladu z zakonom, ki ureja družbe tveganega kapitala.

Davčno obdobje je enako koledarskemu letu, lahko pa je različno od njega, vendar ne sme presegati 12 mesecev. V tem primeru davčni zavezanec ne sme spreminjati davčnega obdobja v naslednjih 3 letih.

### **3.8. ENOSTRANSKA ODPRAVA DVOJNEGA OBDAVČENJA**

Zakon za odpravo dvojnega obdavčenja rezidentov Slovenije predvideva metodo dobropisa. Rezident lahko svojo davčno obveznost zmanjša za v tujini plačan davek od dohodkov z virom izven Slovenije, hkrati pa je ta dohodek vključen v davčno osnovo rezidenta po načelu svetovnega dohodka. Odbitek v tujini plačanega davka ne sme biti višji od nižjega od zneskov (ZDDPO-2, 2006):

- v tujini končnega in dejansko plačanega davka ali;
- davka, ki bi ga bilo treba plačati po ZDDPO-2 za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen.

Če je med Slovenijo in drugo državo, iz katere zavezanec pridobi dohodek, sklenjen sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja, se kot končni tuji davek iz te države šteje davek, izračunan po stopnji, ki je določena v sporazumu. V primeru, da je rezident plačal tuje davke na dohodke v več različnih državah, se omejitev odbitka tujega davka računa za vsako državo posebej (Predloga zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006, str. 93).

---

<sup>23</sup> Ta zakonska določba preprečuje nakupovanje podjetij samo zaradi njihove davčne izgube.

<sup>24</sup> Prehodna davčna stopnja za leto 2008 znaša 22 odstotkov, za leto 2009 pa 21 odstotkov.

<sup>25</sup> Ustanovljene po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje.

<sup>26</sup> Ustanovljene po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

<sup>27</sup> V skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

### 3.9. OBRAČUN IN PLAČILO DAVKA

Davek od dohodka pravnih oseb obračuna zavezanec sam na podlagi davčnega obračuna. Izjema velja za dohodke, za katere velja plačilo davčnega odtegljaja. Davčni odtegljaj obračuna, odtegne in plača plačnik davka.

Davčni zavezanec med letom plačuje akontacijo davka od dohodka pravnih oseb, katere ob davčnem obračunu zmanjšujejo izračunano davčno obveznost. Višina mesečne akontacije se izračuna na podlagi zadnjega davčnega obračuna. Davek od dohodka pravnih oseb je potrebno plačati v 30 dneh po vložitvi davčnega obračuna.

### 3.10. DAVČNI ODTEGLJAJ

Nerezidenti, ki dosegajo obdavčene dohodke z virom v Sloveniji, so zavezani za plačilo davčnega odtegljaja. Zaradi lažje administracije je za obračun, odtegnitev in plačilo davčnega odtegljaja zavezan izplačevalec dohodkov, torej rezidentska družba. Izplačevalec dohodka je tako plačnik davka (Jerman, 2007, str. 34-35).

Davčni odtegljaj znaša 15 % bruto zneska dohodka. Predviden je za naslednje dohodke rezidentov in nerezidentov (ZDDPO-2, 2006):

- dividend<sup>28</sup>;
- obresti<sup>29</sup>;
- premoženjskih pravic<sup>30</sup>;
- zakupa nepremičnin, ki se nahajajo v Sloveniji;
- storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi;
- storitev, če so opravljene osebam, ki so rezidenti držav, kjer znaša stopnja obdavčitve dobička manj kot 12,5 %.

Davčni odtegljaj se ne plača za plačila dohodkov med dvema rezidentoma, če rezident izplačevalcu sporoči davčno številko. Prav tako ni potrebno plačati davčnega odtegljaja za plačila dohodkov državi Sloveniji, lokalni skupnosti ali Banki Slovenije. Nerezidentu pa ni potrebno plačati davčnega odtegljaja, če je dohodek dosegel preko svoje poslovne enote v Sloveniji in je izplačevalcu sporočil svojo davčno številko (ZDDPO-2, 2006).

Zakon zaradi določb o prikritem izplačilu dobička zahteva od zavezancev, ki ustrezajo opredelitvi povezanih oseb, za vsa plačila, ki ne ustrezajo primerljivim tržnim cenam, da plačajo davčni odtegljaj.

---

<sup>28</sup> Kot dividenda šteje izplačilo dobička oz. presežka prihodkov nad odhodki družbenikom in izplačilo dohodkov, podobnim dividendam, razen dividend in dohodkov podobnih dividendam, izplačanih preko poslovne enote nerezidenta, ki se nahaja v Sloveniji.

<sup>29</sup> Odtegljaja ne plača Republika Slovenija in Slovenska izvozna družba od obresti od najetih kreditov, izdanih vrednostnih papirjev in medbančnih posojil.

<sup>30</sup> Premoženjske pravice zajemajo avtorske pravice, patente, zaščitne znake, druge premoženjske pravice in druge podobne dohodke.

Predmet davčnega odtegljaja so tudi skrite rezerve. Po računovodskem tolmačenju pomenijo dobiček zaradi sredstev, ki so v bilanci stanja izkazana podcenjeno, ali pa obveznosti do virov sredstev, ki so izkazana precenjeno glede na njihovo pošteno vrednost (Hieng, 2007, str. 110 - 116).

### **3.10.1. Oprostitev plačila davčnega odtegljaja od dividend**

Določbe ZDDPO-2 povzemajo določbe in pogoje direktive o matičnih in odvisnih družbah. Davčnega odtegljaja ni potrebno plačati ob izplačilu dividend hčerinske družbe matični, če izhajata iz različnih držav članic EU in izpolnjujeta naslednje pogoje:

- prejemnik dividend oz. matična družba ima v odvisni družbi vsaj 15 % kapitalski delež (od leta 2009 10 %);
- udeležba v kapitalu odvisne družbe traja vsaj 2 leti (oz. predložitev ustrezne bančne garancije);
- prejemnik dividend je rezident ene od držav članic EU, njegova pravnoorganizacijska oblika je ena od oblik, za katero se uporablja direktiva in je zavezan za eno od oblik davka na dobiček v državah EU, za katere se uporablja ta direktiva.

Zakon ne dovoljuje uporabe olajševalnih določb za izplačila, ki štejejo za prikrita izplačila dobička in izplačilo ni v skladu s tržnimi cenami (transferne cene).

### **3.10.2. Oprostitev plačila davčnega odtegljaja od obresti**

Davčnega odtegljaja ni potrebno odvesti za plačila obresti in plačila uporabe premoženjskih pravic, ki ga nakaže družba iz ene države članice povezani družbi v drugo državo članico, pod določenimi pogoji, in sicer (ZDDPO-2, 2006):

- obresti oz. plačila uporabe premoženjskih pravic so izplačane upravičenemu lastniku;
- plačnik in upravičeni lastnik sta povezana z najmanj 25 % kapitalskim deležem;
- kapitalska udeležba traja najmanj 2 leti;
- plačnik ali upravičeni lastnik je rezident ene od držav članic EU, njegova pravnoorganizacijska oblika je ena od oblik, za katero se uporablja direktiva in je zavezan za eno od oblik davka na dobiček v državah EU, za katere se uporablja ta direktiva.

Zakon dovoljuje uporabo olajševalnih določb le za obresti, izplačane v skladu s priznano obrestno mero, in plačila za uporabo premoženjskih pravic v skladu s tržnimi cenami (transferne cene).



### **3.11. OBDAVČENJE V SKUPINI**

V Sloveniji obdavčenja v skupini od 1. 1. 2007 ni več. Razlog za to naj bi bila zahtevnejša administracija in tudi posledica sodbe<sup>31</sup> Sodišča Evropske skupnosti, ki pravi, da lahko skupino sestavljajo tudi nerezidenti. To pomeni, da bi morala Slovenija priznavati tudi davčne izgube, ki bi jih ustvarili zavezanci nerezidenti zunaj Slovenije (Predlog zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006, str. 17).

## **4. ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V AVSTRIJI**

V tem poglavju je podrobno predstavljeno obdavčenje družb z davkom od dohodkov pravnih oseb v Avstriji. Določbe zakona so opisane po posameznih davčnih kategorijah.

### **4.1. ZAVEZANEC ZA DAVEK IN OBSEG DAVČNE OBVEZNOSTI**

#### **4.1.1. Zavezanec**

Družbe rezidenti kot tudi druge pravne osebe, med njimi poslovna enota nerezidenta, so zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb, in sicer po načelu svetovnega dohodka ali samo od dohodka z virom v Avstriji. Družbe rezidenti so zavezani za dohodke z virom v Avstriji in z virom v tujini, družbe nerezidenti so omejeno davčno zavezani, torej le za dohodke, ki imajo vir v Avstriji (Toifl et al., 2008).

Oproščene neomejene davčne zavezanosti za davek od dohodkov pravnih oseb so naslednje organizacije (Körperschaftstuergesetz, 2006):

- Avstrijska nacionalna banka;
- Avstrijske železnice;
- državne monopolne dejavnosti (v obsegu, ko ne opravljajo dejavnosti na trgu);
- organizacije, ki opravljajo socialne, dobrodelne, religiozne in druge neprofitne dejavnosti;
- ostale, ki se ukvarjajo z neprofitno dejavnostjo ali prejemajo dohodke, obdavčene po drugih zakonih.

#### **4.1.2. Obseg davčne obveznosti**

Zavezanec je rezident, če izpolnjuje enega od dveh pogojev, in sicer:

- registriran sedež v Avstriji<sup>32</sup>;
- kraj delovanja posloводства v Avstriji<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> Evropsko sodišče je v sodbi C-446/03 odločilo, da morajo biti pogoji za davčno konsolidiranje davčnih izgub enaki tako za konsolidiranje davčnih izgub na ravni ene države kot tudi za konsolidiranje davčnih izgub, ki jo realizira odvisna družba v drugi državi članici, kot je matična družba (Jerman, 2006, str. 5).

<sup>32</sup> V skladu z zakonodajo je registriran sedež opredeljen kot kraj, ki je kot sedež določen v ustanovitvenem aktu družbe.

<sup>33</sup> Kraj delovanja posloводства je opredeljen kot osrednje mesto, iz katerega posloводство dejansko upravljanja družbo.

Pravna oseba ali druga pravna oblika se šteje za nerezidenta, če v Avstriji ni niti registrirana niti njeno posloводство ne deluje iz Avstrije (Toifl et al., 2008).

Kot rezidenti, ki so neomejeno zavezani v Avstriji, štejejo (Zöchling, Hasenauer, 2004, str. 399):

- pravne osebe privatnega prava;
- ustanove, združenja in inštitucije brez neodvisne pravne osebnosti ter skladi premoženja za posamezne namene;
- gospodarska dejavnost družbe javnega prava.

Nerezident ima omejeno davčno zavezo in je tako zavezan za davek samo od dohodkov, ki imajo vir v Avstriji, in sicer so to naslednji dohodki (Toifl et al., 2008):

- dohodek, ki izvira iz kmetijstva in gozdarstva v Avstriji;
- poslovni dobiček<sup>34</sup>, ki jih nerezident ustvari v Avstriji;
- dohodek od dividend, ki izvirajo iz finančnih naložb v avstrijska podjetja;
- dohodek od obresti od posojil, zavarovanih z nepremičnim premoženjem v Avstriji;
- dohodek od najemnin, ki izvira iz nepremičnega premoženja v Avstriji;
- dohodek, ki izvira iz osebnih družb v Avstriji;
- dohodek od licenčin, če so pravice v pravnem prometu v Avstriji;
- kapitalski dobiček, ki izhaja iz odsvojitve kapitalskih naložb v Avstriji, pod pogojem, da je kapitalska udeležba kadarkoli v obdobju zadnjih 5 let presegla 1 % v kapitalu.

## **4.2. POSLOVNA ENOTA NEREZIDENTA**

Stalna poslovna enota je v skladu z avstrijsko zakonodajo opredeljena kot vsako stalno mesto poslovanja, ki služi za opravljanje dejavnosti ali gospodarske poslovne dejavnosti. Avstrijska zakonodaja kot stalno poslovno enoto še posebej določa kraj, kjer deluje posloводство družbe, podružnico, tovarno, delavnico, skladišče, prodajno mesto in vsako stalno poslovno mesto, ki podjetniku ali njegovemu stalnemu zastopniku služi za opravljanje dejavnosti.

Prav tako za stalno poslovno enoto šteje gradbišče, ki obstaja več kot 6 mesecev. Kot stalna poslovna enota se ne šteje priložnostna ali začasna uporaba skladišča samo za namene skladiščenja ali poslovanje preko agenta ali zaposlenega, razen če ima agent ali zaposleni polno pooblastilo za pogajanje in sklepanje pogodb v imenu podjetja. Izvajanje poslovanja preko zastopnika, borznega posrednika ali drugega neodvisnega posrednika, ki deluje v okviru svoje normalne dejavnosti v svojem imenu, se ne šteje kot stalna poslovna enota nerezidenta. Prav tako se za stalno poslovno enoto ne šteje mesto, ki služi samo nabavi blaga (Bundesabgabenordnung, 2008).

---

<sup>34</sup> Kot poslovni dobički štejejo tudi dohodki iz nepremičnega premoženja v Avstriji ter dohodki iz prodaje tega premoženja.

Oprelitev stalne poslovne enote v avstrijski zakonodaji se v grobem sklada z definicijo, navedene v OECD Vzorčnem sporazumu. Kljub temu je avstrijska opredelitev stalne poslovne enote v nekaterih delih širša, v nekaterih delih pa ožja kot definicija stalne poslovne enote po OECD Vzorčnem sporazumu.

### **4.3. DAVČNA OSNOVA**

Davčna osnova je seštevek vseh prihodkov iz enega ali več virov dohodkov, zmanjšana za posebne stroške in izgube, nastale iz dohodkov iz teh virov (Zöchling, Hasenauer, 2004, str. 400).

#### **4.3.1. Splošno**

Davčni dobiček (ali izguba) je ugotovljena na podlagi metode primerjave neto premoženja (nem. Betriebsvermögenvergleich). Dobiček ali izguba družbe je razlika med neto vrednostjo premoženja družbe na začetku in ob koncu davčnega leta. Dobljena vrednost je prilagojena z morebitnimi povečanji ali zmanjšanji kapitala, distribucijo dobička ter določenimi posebnimi določbami (npr. glede prenosa davčne izgube). V skladu s to metodo dobiček ali izguba izhajata iz spremembe premoženja in obveznosti ter njihovega vrednotenja (Toifl et al., 2008).

Razliko se ugotavlja na podlagi dvostavnega knjigovodstva, katerega pravila so določena v Trgovinskem zakoniku (nem. Handelsgesetzbuch – v nadaljevanju HGB). V Avstriji je obvezna uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) le za konsolidirane računovodske izkaze družb, ki kotirajo na borzi, kot to določa Uredba EU št. 1606/2002. Računovodski izkazi vseh družb se sestavljajo po domačih računovodskih pravilih (HGB), ki so tudi edina podlaga za pripravo davčne bilance (Janežič, 2005, str. 27).

Vrednotenje računovodskih kategorij je določeno z računovodskimi pravili. Če davčni zakoni ne določajo drugače, veljajo računovodska pravila tudi za davčne namene.

Skrite rezerve so določene kot znesek, ki izhaja iz razlike med nižjo knjižno vrednostjo sredstva in višjo pošteno vrednostjo sredstva, če bi ga prodali. V primeru, da vrednotenje sredstev ni pravilno<sup>35</sup>, potem lahko davčni organ predvideva, da so skrite rezerve razkrite in lahko naloži zavezancu obdavčitev. V vsakem primeru se skrite rezerve razkrijejo ob prodaji sredstva. Pozitivna razlika med prodajno in knjigovodsko vrednostjo sredstva je davčni prihodek (Einkommensteuergesetz, 2008).

Davčna stopnja na poslovne dobičke nerezidentov je enaka normalni davčni stopnji za rezidente. V primeru, da so dividende, licenčnine, kapitalski dobički in obresti dosežene preko stalne poslovne enote, se ti dohodki štejejo kot poslovni dobički. Pri izračunu poslovnega dobička se za davčne namene šteje, da je stalna poslovna enota neodvisna oseba.

---

<sup>35</sup> Neupravičena slabitev sredstva, sredstvo je podcenjeno, model poštene vrednosti ni uporabljen, kjer je obvezno predpisan itd.

Stalna poslovna enota v Avstriji je obdavčena samo za poslovne dobičke, ki se ji jih lahko pripiše. Dobiček, ki se lahko pripiše stalni poslovni enoti, je dobiček, ki bi ga dosegla ta enota, če bi bila samostojna in bi opravljala iste ali primerljive aktivnosti pod enakimi ali primerljivimi pogoji (Einkommensteuergesetz, 2008).

#### **4.3.2. Prevrednotenja ekonomskih kategorij**

Slabitev sredstva se lahko opravi, če je oslabitev sredstva verjetno dolgoročne narave in je v tem primeru tudi davčno priznana.

Sredstva, ki se ne amortizirajo (npr. zemljišče, finančne naložbe), se lahko oslabijo na pošteno vrednost.

##### *4.3.2.1. Prevrednotenje in odpis terjatev*

Prevrednotenje terjatev na nižjo pošteno vrednost je možna v obliki odpisa terjatve ali z oblikovanjem rezervacij za dvomljive terjatve (Leitner, 2004, str. 27).

V skladu z avstrijsko zakonodajo pavšalni popravki vrednosti terjatev niso dovoljeni. Zapadle terjatve se razdelijo v razrede po starosti. V skladu s temi razredi so možni popravki vrednosti, ki ne štejejo za pavšalne, saj so terjatve posamično razvrščene na podlagi kriterija. Ob predpostavki, da se ob morebitnem poplačilu terjatve izkažejo prihodki, je dovoljen odpis do 15 odstotkov terjatev do tujine (Janežič, 2005, str. 32).

##### *4.3.2.2. Prevrednotenje finančnih naložb*

Kapitalska udeležba v družbah se kvalificira kot finančna naložba, če udeležba v kapitalu družbe presega 20 %, v nasprotnem primeru se takšna udeležba vrednoti po pravilih za gibljiva sredstva. Učinek oslabitve kapitalske udeležbe se mora enakomerno porazdeliti v naslednjih sedmih davčnih obdobjih, razen če se, na zahtevo davčnega zavezanca, zmanjšanje vrednosti poračuna s skritimi rezervami, ki bodisi izhajajo iz te bodisi iz drugih kapitalskih udeležb. Za udeležbe, ki obsegajo manj kot 5 % v kapitalu naložbene družbe, se učinek njihove slabitve lahko upošteva v tekočem davčnem obdobju. Davčni zavezanec ima tudi možnost, da se finančna naložba meri po modelu prevrednotenja (prevrednotenje navzgor in navzdol), kar pomeni, da se učinki prevrednotenja priznajo tudi v davčni bilanci. To možnost mora zavezanec izkoristiti v letu nabave finančne naložbe in je kasneje ne more več spreminjati (Zöchling, Hasenauer, 2004, str. 413).

##### *4.3.2.3. Prevrednotenje dobrega imena*

Dobro ime se davčno amortizira v 15 letih z metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Amortizacija dobrega imena je dovoljena samo za pridobljeno dobro ime.

### 4.3.3. Rezervacije

Rezervacije zmanjšujejo davčno osnovo ob njihovem oblikovanju in jo povečujejo ob njihovi odpravi. Z vidika davčne zakonodaje sta dovoljeni dve vrsti rezervacij, in sicer (Körperschaftsteuergesetz, 2008):

- rezervacije za negotove prihodnje obveznosti: za odpravnine ob upokojitvi, za pokojnine in druge negotove prihodnje obveznosti;
- rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb.

Kot davčno priznan odhodek se prizna 80 % oblikovanih rezervacij za rezervacije za negotove prihodnje obveznosti in rezervacij za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb. Pri rezervacijah za odpravnine ob upokojitvi in rezervacijah za pokojnine se kot davčno priznan odhodek priznajo oblikovane rezervacije v 100 % znesku. Pri rezervacijah, ki so oblikovane za obdobje manj kot leto, ni omejitev pri davčnem priznavanju teh odhodkov (Körperschaftsteuergesetz, 2008).

Davčni zavezanec lahko oblikuje rezervacije za prihodnje obveznosti iz naslova odpravnin delavcem. Rezervacija lahko znaša največ 45 % zneska, ki je namenjen za odpravnine zaposlenim<sup>36</sup>, za zaposlene nad 50 let je rezervacija omejena do 60 % takšnega zneska. Pri prvem oblikovanju rezervacij davčni zavezanec določi odstotek zneska, ki ga ni dovoljeno spreminjati. Znesek rezervacij se mora postopoma oblikovati skozi pet davčnih obdobj. Davčni zavezanec mora kot kritje za oblikovane rezervacije iz naslova odpravnin delavcem kupiti avstrijske državne obveznice, in sicer v višini 50 % zneska oblikovanih rezervacij ob koncu davčnega leta<sup>37</sup>. Za pogodbe o delu, ki so stopile v veljavo po 31. decembru 2002, davčni zavezanec ne sme oblikovati rezervacije za odpravnine delavcem, ampak mora v poseben sklad za odpravnine zaposlenim odtegovati določen odstotek zaposlenčeve plače (trenutno 1,53 %) (Toifl et al., 2008).

Rezervacije iz naslova bodočih obveznosti iz pokojnin se lahko oblikujejo, če bo podjetje v prihodnosti v skladu s pogodbami o zaposlitvi obvezano izplačati pokojnine. Oblikovane rezervacije pomenijo davčno priznan odhodek le, če so oblikovane na podlagi aktuarskega izračuna in je znesek razporejen v odhodke v enakomernih obrokih od trenutka dogovora o pokojnini do trenutka izplačila pokojnine. Kot davčno priznan odhodek za rezervacijo za bodoče pokojnine je priznan znesek bodoče obveznosti za plačilo takšne pokojnine, ki je zmanjšan za 20 %. Izračunani znesek se uskladi z letnim diskontnim faktorjem, ki znaša 6 %<sup>38</sup>. Pred odločitvijo avstrijskega Ustavnega sodišča<sup>39</sup>, da se ta določba Zakona o davku od

<sup>36</sup> Odpravina je lahko opredeljena v pogodbi o delu, v kolektivni pogodbi ali na podlagi drugih zakonskih predpisov.

<sup>37</sup> Od leta 2003 naprej se znesek kritja z avstrijskimi državnimi obveznicami zmanjša za 10 odstotkov vsako leto. Davčni zavezanec mora kupiti državne obveznice kot kritje oblikovanim rezervacijam najkasneje do konca davčnega leta za znesek, ki ustreza oblikovanim rezervacijam ob koncu prejšnjega davčnega leta.

<sup>38</sup> Če se spremenijo parametri za aktuarski izračun rezervacij, se morebitne nastale razlike v poslovni izid razporedijo enakomerno v 3 davčnih letih.

<sup>39</sup> Odločitev z dne 6. 10. 2006, No. G 48/06.

dohodkov fizičnih oseb razveljavi, je veljalo, da mora davčni zavezanec zagotoviti kritje oblikovanih rezervacij za bodoče pokojnine v višini 50 % oblikovanih rezervacij z avstrijskimi državnimi obveznicami. Po razveljavitvi te določbe so bila sprejeta nova pravila, in sicer da mora davčni zavezanec zagotoviti 50 % kritje zneska oblikovanih rezervacij z vrednostnimi papirji, ki so izdani znotraj evropskega gospodarskega prostora<sup>40</sup> (Toifl et al., 2008).

Rezervacije za negotove prihodnje obveznosti in rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb zmanjšujejo davčni dohodek že v letu oblikovanja le-teh. Tipične obveznosti, za katere lahko davčni zavezanec oblikuje rezervacije, so na primer obveznosti na podlagi danih jamstev, garancij, škodnih zahtevkov in stroškov davčnega svetovanja. Zakon o davku od dohodkov posameznikov sicer izrecno dovoljuje samo eno vrsto rezervacij za negotove prihodnje obveznosti, v katero spadata že zgoraj omenjeni rezervaciji za odpravnine in bodoče pokojnine. Rezervacije iz naslova negotovih prihodnjih obveznosti, ki se oblikujejo v skladu z računovodskimi pravili, se priznajo tudi za davčne namene. Zneski rezervacij za prihodnje obveznosti se ne smejo oblikovati na podlagi splošnih pavšalnih ocen, ampak na podlagi objektivnih dejstev oziroma strokovnih ocen, ki se razlikujejo glede na panogo, transakcijo itd.. Kot davčni odhodek se prizna 80 % oblikovanega zneska rezervacije (Toifl et al., 2008).

#### 4.3.4. Prihodki

Naslednji dohodki se pod določenimi pogoji izvzamejo iz davčne osnove, in sicer (Körperschaftsteuergesetz, 2008):

- prejete dividende in razdeljeni dobički od domačih in tujih družb;
- dobički, ki izvirajo iz združitvev in reorganizacij;
- vložki družbenikov (delničarjev) v kapital v smislu ustanovitve ali zvišanja kapitala.

Za prejete dividende in drug dohodek iz naslova udeležbe, ki jih družba rezidentka izplača drugi rezidentski družbi, velja izvzem iz davčne osnove (nem. Schachtelprivileg). Za izvzetje teh prihodkov iz davčne osnove ni predpisana niti minimalna udeležba v kapitalu izplačevalca niti katerikoli drug pogoj. Poleg rezidentov je na podlagi določb Direktive matična – hčerinska družba upravičena do izvzema takšnih dividend tudi stalna poslovna enota nerezidentske družbe v Avstriji.

Kapitalski dobički, ki jih družba rezidentka ustvari s prodajo finančnih naložb v drugih rezidentskih družbah, se obdavči kot poslovni dohodek po normalni davčni stopnji. Za odsvojitve domače finančne naložbe v zakonu ni predvidena olajšava (Leitner, 2004, str. 28).

Kapitalski dobički, ustvarjeni s strani nerezidentske družbe s prodajo finančnih naložb v družbah rezidentkah, so predmet obdavčitve, če dohodek pripada stalni poslovni enoti tega

---

<sup>40</sup> Nova pravila so začela veljati s 30. junijem 2007.

nerezidenta v Avstriji. Takšen kapitalski dobiček se obdavči z odmero po normalni davčni stopnji. V primeru, da ta nerezident v Avstriji nima stalne poslovne enote, je za ustvarjen kapitalski dobiček v Avstriji obdavčen le, če je njegova kapitalska udeležba v rezidenstki družbi znašala več kot 1 % kadarkoli v obdobju zadnjih 5 let. V nasprotnem primeru, ko kapitalska udeležba ne presega 1 %, nerezident za ustvarjen kapitalski dobiček v Avstriji ni obdavčen (Tax Aspects of Industrial Investments in Austria, 2008, str. 9).

Kapitalske dobičke, ki imajo vir v tujini, lahko rezidenti in avstrijske stalne poslovne enote družb iz EU izvzamejo iz davčne osnove (nem. internationales Schachtelprivileg), če izpolnjujejo pogoje, ki jih zakon predvideva za izvzem dividend. Poleg tega je nujen pogoj tudi trajanje udeležbe v kapitalu, in sicer neprekinjeno vsaj 1 leto (Tax Aspects of Industrial Investments in Austria, 2008, str. 10). Kapitalski dobički, ki ne izpolnjujejo pogojev za izvzem, povečujejo davčno osnovo in dvojno obdavčenje se odpravlja bodisi z enostranskim ukrepom<sup>41</sup> bodisi s Sporazumom.

Tako kot za kapitalske dobičke, zakon predvideva izvzem iz davčne osnove tudi za iz tujine prejete dividende. To davčno ugodnost je Avstrija sprejela že leta 1988 in jo je z Direktivo 90/435/EEC le še razširila.

Zakon za dosego izvzema tujih dividend iz davčne osnove postavlja naslednje pogoje (Kristen, Passeyrer, 2003, str. 326):

- matična družba pripravlja računovodske izkaze v skladu z avstrijskim zakonom, ki ureja gospodarske družbe ali je matična družba tuja družba, ki postane avstrijski rezident za davčne namene;
- izplačevalec je tuja družba;
- družba izplačevalka ima eno od pravnih oblik, ki so našteje v Direktivi matična – hčerinska družba;
- matična družba ima neposredno ali posredno v lasti vsaj 10 odstotkov kapitala v hčerinski družbi;
- trajanje udeležbe je neprekinjeno vsaj 1 leto<sup>42</sup>.

Do izvzema dividend so prav tako upravičene stalne poslovne enote družb iz EU, katerih pravna oblika je našteja v Direktivi matična – hčerinska družba in izpolnjujejo zgoraj nevedne pogoje.

#### **4.3.5. Odhodki**

Avstrijsko davčno pravo taksativno ne našteva odhodke, ampak upošteva računovodski dobiček, ki je rezultat presežka prihodkov nad poslovnimi odhodki, ki so ugotovljeni po načelih računovodskih standardov.

---

<sup>41</sup> Na podlagi Odloka avstrijskega Ministrstva za finance.

<sup>42</sup> V primeru, da je trajanje udeležbe v kapitalu manj kot 1 leto, se dividende obdavčijo. Po preteku minimalnega roka te dividende izpolnjujejo pogoje za izvzem, zato se plačan davek vrne ali vračuna.

Odhodki za poslovne namene so široko opredeljeni kot stroški, ki so nastali kot posledica opravljanja poslovne dejavnosti. Gledano na splošno so odhodki davčno priznani, če so v neposredni povezavi z obdavčenimi prihodki. To pomeni, da so stroški pridobivanja, preskrbitve ali vzdrževanja obdavčljivih prihodkov davčno priznani. Dokazovanje za običajne in potrebne stroške ni breme davčnega zavezanca. Le za stroške voznega parka, športnih čolnov in luksuznih jaht, lovskih zmogljivosti ipd. velja, da morajo biti sprejemljivi. Za stroške reprezentance zakon predpisuje, da mora davčni zavezanec dokazati, da so stroški nastali za poslovne namene (Tax Aspects of Industrial Investments in Austria, 2008, str. 11).

Splošni predpisi glede davčno odbitnih stroškov so opredeljeni v Zakonu o obdavčitvi posameznikov, posebni predpisi za izračun obdavčljivega dobička pravnih oseb pa se nahajajo v Zakonu o obdavčitvi družb. Zakon o davku na dohodek pravnih oseb opredeli nekatere po splošnih pravilih davčno neodbitne stroške kot odbitne, na drugi strani pa nekatere stroške po splošnih pravilih odbitne kot davčno neodbitne stroške.

Oblikovane rezervacije s strani bank in zavarovalnic pomenijo davčno odbitne stroške.

Kot poslovno potrebni stroški štejejo predvsem (Körperschaftsteuergesetz, 2008):

- prispevki za socialno in zdravstveno zavarovanje;
- vplačila v pokojninske sklade in druge kolektivne pokojninske sheme. Zgornja meja je 10 % letnih bruto stroškov za zaposlene, vplačila davčnega zavezanca za račun svojih lastnikov in direktorjev podjetja se ne priznajo kot odhodek za davčne namene;
- prispevki v sklad delavskega sveta podjetja, vendar največ do višine 3 % bruto plač;
- 50 % stroškov nadzornega sveta družbe ali podobnih organov družbe;
- stroški, ki so neposredno povezani z ustanovitvijo družbe;
- plačila univerzam, raziskovalnim inštitutom, Avstrijski akademiji za znanost in podobnim ustanovam za namene znanstvenih raziskav;
- potni stroški za poslovne namene največ do zneskov določenih v Zakonu o davku od dohodkov;
- odpisi slabih terjatev in oblikovanje rezervacij za slabe terjatve
- zavarovalne premije;
- sledeči »poslovni davki«: neodbitni DDV, davek od prenosa kapitalskih deležev, davek na nepremičnine ter carinske dajatve in trošarine.

#### *4.3.5.1. Nepriznani in delno priznani odhodki*

Zakon o obdavčitvi družb kot davčno neodbitne stroške posebno navede naslednje vrste stroškov:

- prikrito izplačilo dobička;
- 50 % stroškov reprezentance;



- stroški, ki lahko imajo značaj privatnosti (npr. avtomobili, starine, luksuzne dobrine) in so v nerazumni meri odstopajo od običajnih standardov in niso v povezavi z poslovno dejavnostjo podjetja;
- podkupnine, razen če so odobrene v zvezi z izvozno dejavnostjo;
- stroški oz. odhodki, ki so povezani z neobdavčenimi prihodki;
- 50 % stroškov nadzornega sveta družbe ali podobnih organov družbe;
- donacije humanitarnim, verskim in drugim organizacijam javnega pomena;
- prispevki političnim strankam;
- davki, ki niso opredeljeni kot »poslovni davki«<sup>43</sup>.

Stroški, izplačani članom nadzornega sveta, upravnega odbora ali kakšnega drugega organa v zvezi z nadzorno funkcijo družbe, se kot davčni odhodki priznajo v višini 50 %. Ta predpis prav tako velja za izplačila potnih stroškov v zvezi s to funkcijo, vendar le za del, ki presega mejne zneske glede povračil potnih stroškov, določenih v Zakonu o obdavčenju posameznikov (Toifl et al., 2008).

Stroški za reprezentanco so odbitni le v primeru, če se da dokazati, da so stroški nastali kot poslovno potreben strošek, v nasprotnem primeru so v celoti neodbitni.

Izplačila dividend ali drugih oblik izplačil dobička ne predstavljajo davčno odbitnega odhodka. Prav tako davčnega odhodka ne predstavlja kakršno koli izplačilo v zvezi s sredstvom, ki zagotavlja udeležbo v dobičku družbe oz. likvidaciji družbe (Toifl et al., 2008).

#### 4.3.5.2. Amortizacija

Amortizacijo z davčnega vidika urejata Zakon o obdavčitvi posameznikov in Smernice. Amortizacija se začne obračunavati v obdobju, ko je sredstvo<sup>44</sup> dano v poslovno uporabo. V prvem davčnem letu je dovoljena amortizacija za celotnih 12 mesecev, če je bilo sredstvo dejansko v uporabi več kot 6 mesecev. V nasprotnem primeru se amortizacija za takšno sredstvo obračuna za 6 mesecev. Dovoljena metoda amortiziranja je metoda enakomernega časovnega amortiziranja, kjer se stroški v enakomernih zneskih porazdelijo v dobi uporabe amortizljivega sredstva. Pogoji, ki jih mora posamezno sredstvo, ki se amortizira, izpolnjevati so naslednji (Zöchling, Hasenauer, 2004, str. 403):

- je predmet normalne rabe
- se uporablja za pridobivanje prihodkov
- ima omejeno dobo rabe in je ta daljša od 1 leta.

Podrobne amortizacijske stopnje s strani zakonodajalca niso predpisane, razen za osebne avtomobile, katerih predpisana amortizacijska doba znaša najmanj 8 let oz. 12,5 % na leto, in za nepremično premoženje, kjer je dovoljena amortizacijska stopnja od 2 do 3 %. Klub temu,

<sup>43</sup> Npr. davek na promet nepremičnin.

<sup>44</sup> Opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo.

da natančnih zakonskih predpisov ni, so se skozi posamezne davčne predpise in prakso izoblikovale normalne dobe uporabe za posamezne vrste sredstev. Davčni zavezanec ima kljub temu možnost, da dokaže, da se doba uporabnosti posameznega osnovnega sredstva razlikuje od dobe uporabnosti takšnega sredstva v primerljivih podjetjih, in je lahko daljša ali krajša (Toifl et al., 2008).

Poleg običajne amortizacije zakon pozna tudi poseben odpis vrednosti zaradi zastarelosti sredstva – tehnične ali ekonomske. Mogoče je tudi prevrednotenje vrednosti sredstva navzdol do njegove poštene vrednosti.

Letne maksimalne amortizacijske stopnje za posamezne vrste zgradb so naslednje (Einkommensteuergesetz, 2008):

- 3 % za zgradbe, ki služijo za poslovno dejavnost družbe;
- 2,5 % za zgradbe, ki se uporabljajo za dejavnost bank in zavarovalnic;
- 2 % za ostale zgradbe.

V primeru adaptacije se vrednost teh del amortizira v najmanj 10 letih oziroma 10 % letno. Doba uporabnosti zgradbe se lahko z dovoljenjem davčne uprave skrajša, vendar ne na manj kot 20 let (letna amortizacijska stopnja 5 %). Krajša doba mora biti upravičena s posebnimi tehničnimi in/ali ekonomskimi okoliščinami<sup>45</sup>. Zgradba, ki jo za svojo dejavnost uporablja banka in zavarovalnica, se lahko amortizira po letni stopnji 3 %, če se vsaj 80 % poslovnih površin uporablja za storitve strankam, drugače se mora uporabiti stopnja 2,5 % (Toifl et al., 2008).

Sredstvo, katerega posamični nabavni stroški ali stroški izdelave ne presegajo 400 EUR, se lahko odpiše v celoti v letu nabave.

Dolgoročne pravice do industrijske lastnine<sup>46</sup> se amortizirajo po enakih pravilih kot veljajo za opredmetena osnova sredstva.

#### *4.3.5.3. Odhodki, povezani z zaposlenimi*

Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo predstavljajo davčni odhodek v obračunanem znesku. Med davčno priznane odhodke se štejejo tudi stroški bonitet zaposlenim, kot so pokojninske sheme, zdravstveno, nezgodno in življenjsko zavarovanje, prehrana, vozilo in druge bonitete. V nekaterih primerih zakon predpisuje omejitev priznavanja stroškov bonitet, na primeri pri prispevkih za pokojninsko zavarovanje.

---

<sup>45</sup> Npr. če se zgradba poškoduje zaradi vibracij ali če je kontaminirana s kislinami in drugim onesnaženjem, oziroma če se uporablja za poslovno dejavnost produkcijske predelave, skladiščenja ali prodaje. Če se zgradba uporablja za pisarniške prostore, se skrajšana amortizacijska doba ne more uporabiti.

<sup>46</sup> Npr. patenti, licence.

## **4.4. PREPREČEVANJE IZOGIBANJA DAVKOM**

### **4.4.1. Transferne cene**

Transferne cene v avstrijski davčni zakonodaji niso podrobno regulirane. Določila glede transfernih cen se dopolnjujejo predvsem z varovalnimi instrumenti, ki izhajajo iz splošnih načel o preprečevanju davčnemu izogibanju, kot sta na primer prikrito izplačilo dobička in prikriti vložki kapitala.

V skladu s temi pravili morajo povezana podjetja pri medsebojnih transakcijah upoštevati načela primerljivih tržnih cen. Enako velja za matično družbo in njene stalne poslovne enote v tujini. Določbe o transfernih cenah vsebujejo vsi bilateralni sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih ima Avstrija sklenjene s posameznimi državami.

### **4.4.2. Obresti med povezanimi osebami**

Obresti od posojil, danih s strani družbenikov oz. povezanih oseb, se priznajo kot davčni odhodek, če višina obresti ustreza tržnim cenam. Če obresti, ki jih družba za dano posojilo s strani družbenika plačuje, ne ustrezajo tržnim cenam na trgu, potem se takšne obresti lahko obravnavajo kot prikrito izplačilo dobička, kar pomeni, da le-te ne pomenijo davčno priznanega odhodka (Leitner, 2004, str. 32).

### **4.4.3. Tanka kapitalizacija**

Avstrija s svojimi predpisi izrecno ne določa pravil tanke kapitalizacije. Vendar je avstrijsko Vrhovno sodišče<sup>47</sup> določilo okvirne, precej široke, smernice, ki se jih uporablja pri določanju ali je razmerje med posojilom družbenika in njegovim kapitalskim vložkom ustrezno ali ne. V primeru, da se izkaže za nezadostno, postanejo obresti od presežka posojila davčno nepriznane. Te obresti v skladu s predpisi pomenijo prikrito izplačilo dobička, za katerega je predvideno plačilo davčnega odtegljaja.

### **4.4.4. Nadzor nad tujimi družbami**

Avstrija tudi nima posebnih predpisov glede preprečevanja izogibanja davkom, s katerimi bi bil rezident obdavčen za domnevno kopičenje dobičkov v družbah s sedežem v državah z nizko stopnjo obdavčitve dobička<sup>48</sup>. Morebitne zlorabe v Avstriji rešujejo s pomočjo splošnih pravil glede preprečevanja izogibanja davkom (Leitner, 2004, str. 31).

## **4.5. DAVČNE OLAJŠAVE**

Zakon predvideva davčno olajšavo za raziskave in razvoj (v nadaljevanju R&R), ki ne zadevajo izumov in inovacij, v višini 25 % stroškov, nastalih zaradi raziskav in razvojnih aktivnosti v podjetju. Stroški, ki izpolnjujejo pogoje za omenjeno davčno olajšavo so stroški

<sup>47</sup> Sodba 83/14/0257 z dne 23. oktobra 1984.

<sup>48</sup> T.i. davčne oaze.

plač (vključno s socialnimi prispevki delodajalca), stroški nabave zemljišč in drugi investicijski stroški za R&R aktivnosti, povezani administrativni stroški, stroški energije in tudi vsi tisti materialni stroški, porabljeni za zviševanje ravni znanja ali nove uporabe »Know-How« (nove inovacije in izumi niso pogoj). Izdatki za R&R so lahko namenjeni rezidentom ali nerezidentom znotraj evropskega gospodarskega prostora (Toifl et al., 2008).

Nadalje zakon predvideva davčno olajšavo za R&R, ki so opredeljene kot pomembne z vidika gospodarstva Republike Avstrije. Olajšavo se lahko izkoristi za vse stroške R&R, razen za stroške administracije, prodaje in izdatkov za osnovna sredstva. Za koriščenje te olajšave mora davčni zavezanec pridobiti certifikat Zveznega ministrstva za gospodarske zadeve. Če inovacijo že štiti patentna zakonodaja, pridobitev certifikata ni potrebna. Davčna olajšava znaša 25 % porabljenih sredstev in jo je mogoče povečati na 35 % za tisti del stroškov R&R, ki presegajo aritmetično povprečje v zadnjih treh letih stroškov, za katere se je uveljavila olajšava za R&R. Izdatki za R&R so lahko namenjeni rezidentom ali nerezidentom znotraj evropskega gospodarskega prostora (Toifl et al., 2008).

Zakon predvideva še dodatno davčno olajšavo za stroške raziskovalnih projektov, ki jih davčni zavezanec naroči pri raziskovalnih organizacijah. Znesek olajšave znaša 25 % izdatkov, vendar pa zakon določa mejo stroškov, ki so podlaga za koriščenje olajšave, na 100.000 EUR. Raziskovalna organizacija mora imeti sedež znotraj Evropskega gospodarskega prostora (Toifl et al., 2008).

Zakon kot alternativo prej omenjenim klasičnim davčnim olajšavam omogoča t.i. inovacijsko premijo, ki je pomembna predvsem za tiste davčne zavezance, ki izkazujejo davčno izgubo, in davčnih olajšav za R&R ne morejo izkoristiti. Inovacijska premija jim omogoča povrnitev 8 % izdatkov, porabljenih za aktivnosti R&R. Inovacijska premija je določena kot povračilo davka in se zavezancu nakaže v dobro njegovega davčnega računa.

Davčni zavezanec ima na razpolago tudi davčno olajšavo za izobraževanje. Zakon priznava to olajšavo za izobraževanje in usposabljanje zaposlenih in znaša 20 % nastalih stroškov. Kot davčna olajšava se lahko upošteva le neposredne stroške izobraževanja in usposabljanja<sup>49</sup>. Običajno se za olajšavo upoštevajo le stroški zunanjih izvajalcev, izjemoma so dovoljeni tudi stroški, ki so nastali z internim izobraževanjem. Le-ti ne smejo preseči meje 2.000 EUR dnevno. Tudi pri tej olajšavi je davčnim zavezancem, ki delujejo z davčno izgubo, kot alternativna možnost ponujena premija. Ta omogoča povračilo 6 % izdatkov za izobraževanje in usposabljanje zaposlenih, ki jih je zavezanec plačal zunanjim izobraževalnim institucijam. Premija se v obliki povračila davka nakaže v dobro zavezančevega davčnega računa (Toifl et al., 2008).

---

<sup>49</sup> To pomeni, da se npr. potni stroški ne morejo upoštevati za olajšavo.

#### 4.6. DAVČNA IZGUBA

Davčna izguba je v zakonu opredeljena kot presežek neto vrednosti sredstev v davčni bilanci na začetku davčnega obdobja in neto vrednostjo sredstev v davčni bilanci na koncu davčnega leta. Prenos davčne izgube v prihodnja davčna obdobja časovno ni omejen<sup>50</sup>. Zakonski predpisi določajo, da lahko davčni zavezanec z davčno izgubo pokriva največ 75 % davčnih prihodkov v tekočem davčnem letu. Ta omejitev ne velja za kapitalske dobičke, dosežene s prodajo finančnih naložb in za reorganizacijske presežke<sup>51</sup>. Davčna izguba v tem primeru lahko pokriva takšne dobičke in presežke (Zöchling, Hasenauer 2004, str. 405).

Prenos izgube nazaj ni dovoljen. Pogoj za prenos davčne izgube v prihodnja obdobja je, da so bile izračunane v skladu z računovodskimi in davčnimi predpisi. Izguba, ki bi nastala iz naslova kapitalske udeležbe v osebni družbi, ne more zmanjševati davčne osnove oziroma se ne more prenašati naprej, če je bila udeležba pridobljena z namenom izogibanja davku.

Kapitalska izguba, nastala v zvezi z odsvojitvijo kapitalskih deležev, zmanjšuje davčno osnovo proporcionalno v sedmih delih, z začetkom v davčnem letu odsvojitve<sup>52</sup>. Pogoj za uveljavljanje kapitalskih izgub je, da le-te niso povezane z razdelitvijo dividend. Prav tako kapitalske izgube, nastale z odsvojitvijo kapitalskih deležev v nerezidentskih družbah, niso davčno priznane, razen če je davčni zavezanec izkoristil predhodno možnost, da kapitalski dobički iz takšnih naložb štejejo kot davčni prihodek (Zöchling, Hasenauer 2004, str. 405).

#### 4.7. DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE

Normalna davčna stopnja znaša 25 %.

Za družbe rezidentke zakon predpisuje letni minimalni davek od dohodkov pravnih oseb. Za delniške družbe ta znaša 3.500 EUR, minimalni davek za družbe z omejeno odgovornostjo 1.750 EUR. Banke in zavarovalnice so dolžne plačati letni davek 5.452 EUR. Novoustanovljene družbe plačajo 273 EUR minimalnega davka na četrletje za prva štiri četrletja delovanja po ustanovitvi. Minimalni davek se plača kot akontacija in ob koncu davčnega leta poračuna z davkom od dohodkov pravnih oseb (Tax Aspects of Industrial Investments in Austria, 2008, str. 17).

Davčno leto je običajno koledarsko leto. V primeru, da ima zavezanec, registriran v sodnem registru, poslovno leto različno od koledarskega, je davčno leto enako poslovnemu, vendar ne sme biti daljše od 12 mesecev. Za spremembo poslovnega leta, ki je različno od koledarskega, mora zavezanec pridobiti dovoljenje davčnega organa. Zavezanec mora za pridobitev

---

<sup>50</sup> Velja za davčne izgube od leta 1991 naprej.

<sup>51</sup> Npr. v postopku prisilne poravnave, likvidacijskem postopku, pri poravnavi dolgov itd..

<sup>52</sup> Samo v primeru, da v istem davčnem letu pride do prevrednotenja navzgor oziroma do realizacije skritih rezerv te ali drugih kapitalskih naložb, lahko kapitalske izgube pokrivajo te obdavčene prihodke. To pravilo ne velja za kapitalske naložbe z manj kot 5 % v osnovnem kapitalu družbe.

dovoljenja navesti tehtne ekonomske razloge (Tax Aspects of Industrial Investments in Austria, 2008, str. 17).

#### **4.8. ENOSTRANSKA ODPRAVA DVOJNEGA OBDAVČENJA**

Rezidenti so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka. Morebitna dvojna obdavčitev se odpravi enostransko na podlagi zakonskih določb ali na podlagi določb Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Enostranska odprava dvojne obdavčitve poslovnih dobičkov je zagotovljena bodisi z izvzemom bodisi z vračunanjem tujega davka. Plačan davek v tujini se ne sme upoštevati kot odhodek. Na podlagi Odloka avstrijskega ministrstva za finance<sup>53</sup> metoda izvzema velja za sledeče poslovne dohodke:

- dohodki iz naslova nepremičnega premoženja, ki se nahaja izven Avstrije;
- poslovni dobički, ki izhajajo iz stalnih poslovnih enot v tujini;
- dohodek iz naslova gradbišča ali montaže v tuji državi.

Metodo izvzetja se lahko uporabi pod pogojem, da je bil obravnavan dohodek v državi vira predmet učinkovite davčne obremenitve, ki je večji od 15 odstotkov. Izvzetje se nanaša samo na pozitivni dohodek, izguba kljub temu zmanjšuje davčno osnovo, vendar le, če v prihodnjih letih ne pride do dvakratne uporabe izgube. V primeru, da učinkovita davčna obremenitev ne doseže 15 odstotkov, se dvojno obdavčitev dohodka odpravlja z metodo kredita<sup>54</sup>. Metoda kredita se uporabi tudi v primeru, če med državama ni sklenjen sporazum, in če v obstoječem sporazumu ni predvidena odprava dvojne obdavčitve. Upoštevanje v tujini plačanega davka je odvisno od t.i. »per country« omejitve<sup>55</sup> (Toifl et al., 2008).

#### **4.9. OBRAČUN IN PLAČILO DAVKA**

Družbe z omejeno odgovornostjo in delniške družbe so dolžne letno pripraviti računovodske izkaze v skladu z avstrijskim Zakonikom o gospodarskih družbah. Davčna napoved mora biti vložena do 30. aprila v tekočem letu za preteklo davčno leto. Za davčne napovedi, ki so oddane po elektronski poti je rok daljši, in sicer 30. junij. Zakon omogoča podaljšanje roka za oddajo davčne napovedi v primeru, če jo pripravljajo davčni svetovalci. Ta rok je mogoče še dodatno podaljšati, če za to obstajajo utemeljeni razlogi. Običajno se rok za oddajo napovedi podaljša za 1 leto.

Rok za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb je 30 dni od izdaje odmerne odločbe s strani davčne uprave. Med letom se plačuje akontacija davka, in sicer četrtno<sup>56</sup>. Znesek

---

<sup>53</sup> Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 2002/474.

<sup>54</sup> Po tej metodi država rezidentstva vračuna že plačan davek v državi vira in ga upošteva pri izračunu celotne davčne obveznosti (Lang, 2002, str 79.)

<sup>55</sup> »Per country« omejitve pomeni, da se vsi dohodki iz ene države vira seštejejo (Lang, 2002, str. 151). Zgornje meje in s tem vračunani davek, ki se lahko vračuna kot v tujini plačan davek, se določi za vsako državo vira posebej (Anrechnungsmethode, 2008).

<sup>56</sup> 15. februarja, 15. maja, 15. avgusta in 15. novembra.

akontacije se določi na podlagi zadnje odmere davka in dodatka<sup>57</sup>. Plačana medletna akontacija in plačani davčni odtegljaji se vštejejo v davčno obveznost, ugotovljeno na podlagi letne davčne napovedi. Vsak presežek vplačila davka se zavezancu vrne (Zöchling, Hausenauer, 2004, str. 407).

## **4.10. DAVČNI ODTEGLJAJ**

### **4.10.1. Izplačila rezident - rezident**

Davčna stopnja za davčni odtegljaj znaša 25 %. Predmet davčnega odtegljaja so dohodki od dividende in obresti. Za dohodke od premoženjskih pravic davčni odtegljaj ni predpisan. Domači dohodki od kapitala so predmet davčnega odtegljaja, če je izplačevalec dohodka rezident Republike Avstrije in je izplačan dohodek v eni od naslednjih oblik (Einkommensteuergesetz, 2008):

- dividende, obresti in drug podoben dohodek, ki izhaja iz kapitalskega deleža v družbi z omejeno odgovornostjo ali delniške družbe, ne glede na formalno obliko izplačila;
- dividendam podoben dohodek v obliki povračila iz naslova deležev v zadrugah;
- dividendam podoben dohodek v obliki dobička iz udeležbenih pravic ali dohodek iz udeležbenega kapitala.

Davčnega odtegljaja pri izplačilu dividend ni potrebno odvesti, če so dividende izplačane rezidentski družbi, ki ima v družbi izplačevalki vsaj 25 % delež v kapitalu. Prav tako so davčnega odtegljaja oproščena izplačila dividend t.i. privatnim fundacijam, ne glede na stopnjo kapitalске udeležbe (Leitner, 2004, str. 29).

Predmet davčnega odtegljaja so dohodki od obresti bančnih depozitov v avstrijskih bankah in vsi dohodki od obresti drugih terjatev do banke, ki izhajajo iz običajnih bančnih transakcij ter izplačila dohodkov od vrednostnih papirjev (obveznice, investicijski skladi, nepremičninski skladi).

Iz plačila davčna odtegljaja so izvzeti naslednji dohodki, ki štejejo med obresti (Toifl et al., 2008):

- obresti na posojila med dvema družbama;
- obresti od medbančnih depozitov;
- nekateri drugi obrestni dohodki.

Davčni odtegljaj se plača tudi od prikritega izplačila dobička, ki največkrat nastane zaradi transakcij med družbo in njenimi družbeniki (delničarji), ki ne ustrezajo načelu primerljivih tržnih cen.

---

<sup>57</sup> Dodatek znaša 4 odstotne točke v koledarskem letu, ki sledi letu zadnje odmere davka ali 5 odstotnih točk za vsako naslednje leto.

#### 4.10.2. Izplačila rezident - nerezident

Davčni zavezanec z omejeno davčno zavezo je, poleg davčnih odtegljajev od dividend, obresti in licenčin, zavezan za plačilo davčnega odtegljaja še od naslednjih dohodkov:

- udeležbe v dobičku nerezidentske osebne družbe v rezidentski osebni družbi<sup>58</sup>;
- dohodka iz naslova samostojnih storitev, ki jih opravijo umetniki, športniki, arhitekti v Avstriji, ne glede na to, komu je plačilo za te storitve izvršeno;
- dohodka za reklamne in tehnične storitve v Avstriji ter dohodek iz posredovanja dela.

Za zgoraj omenjene dohodke velja za odtegljaj davčna stopnja v višini 20 % od bruto dohodka. Pod posebnimi pogoji je mogoče za nerezidente iz držav evropskega gospodarskega prostora odvesti davčni odtegljaj od neto dohodka. Stopnja odtegljaja od neto dohodka znaša za nerezidente posameznike 35 %, za nerezidente družbe pa 25 %.

Dohodek od obresti, ki ima vir v Avstriji in ga prejme nerezident, ki v Avstriji nima stalne poslovne enote, načeloma ni predmet davčnega odtegljaja. Predmet obdavčitve, kot poslovni dobiček, so le obresti od posojila, ki je zavarovano z nepremičnino v Avstriji. Za ta primer davčni odtegljaj ni predviden (Tax Aspects of Industrial Investments in Austria, 2008, str. 10).

Za licenčnine od premoženjskih pravic je predviden davčni odtegljaj. Stroški, ki so v neposredni povezavi s temi licenčinami, niso odbitni.

##### 4.10.2.1. Oprostitev plačila davčnega odtegljaja od dividend

Od izplačil dividend nerezidentom se obračuna davčni odtegljaj v višini 25 %. Prav tako se davčni odtegljaj odtegne od dohodka od udeležbe v osebni družbi. V skladu s prevzeto Direktivo 90/435/EEC (Direktiva matična – hčerinska družba) davčnega odtegljaja ni potrebno odvesti. Pri tem morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji (Körperschaftsteuergesetz, 2008):

- prejemnik dividend ima eno od pravnih oblik, določeno v Direktivi;
- prejemnik je rezident druge države članice;
- prejemnik je neposredno udeležen v kapitalu izplačevalca z vsaj 10 odstotki;
- trajanje kapitalske udeležbe znaša nepretrgoma vsaj 1 leto<sup>59</sup>.

##### 4.10.2.2. Oprostitev plačila davčnega odtegljaja od obresti

Obresti, ki izvirajo iz Avstrije, izplačane družbam nerezidentkam, ki v Avstriji nimajo stalne poslovne enote, načeloma niso obdavčene z davčnim odtegljajem<sup>60</sup>. Nerezidenti pa so

<sup>58</sup> V primeru, da nerezidentska osebna družba obvesti rezidentsko osebno družbo (oziroma davčne oblasti) o tem, kdo je prejemnik izplačanega dobička (družba ali posameznik), potem ni davčnega odtegljaja. V tem primeru postane davčni dolžnik rezidentska osebna družba.

<sup>59</sup> V primeru, da trajanje ne doseže minimalne predpisane dobe, se mora davčni odtegljaj odvesti. Takoj, ko se pogoj izpolni, se na zahtevo zavezanca davčni odtegljaj povrne.

<sup>60</sup> Tuja nerezidentska družba, ki prejme obresti, mora dokazati, da v Avstriji ni rezident in da obresti ne pripadajo morebitni stalni poslovni enoti v Avstriji.



obdavčeni od obresti od posojil, ki so zavarovane z nepremičnino v Avstriji. Obresti od takšnih posojil, ki jih prejme nerezident, se obdavčijo z odmero po normalni davčni stopnji 25 % (Zöchling, Hasenauer, 2004, str. 404).

Licenčnine, izplačane nerezidentu, ne glede na to ali ima v Avstriji stalno poslovno enoto ali ne, so obdavčene z davčnim odtegljajem v višini 20 %. Če gre za nerezidenta, ki v Avstriji nima poslovne enote, v tem primeru nastali stroški, povezani z licenčinami, niso odbitni<sup>61</sup>. V primeru, da gre za nerezidenta, ki ima v Avstriji stalno poslovno enoto, so nastali stroški davčno priznani, plačan davčni odtegljaj pa se upošteva kot dobropis pri končni davčni obveznosti.

V skladu s prevzeto Direktivo 2003/49/EC o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin se davčni odtegljaj ne plača od obresti in licenčin pod sledečimi pogoji (Körperschaftsteuergesetz, 2008):

- prejemnik dividend je upravičeni lastnik obresti;
- prejemnik je rezident druge države članice ali ima takšna družba stalno poslovno enoto v drugi državi članici;
- plačnik in izplačevalec imata eno od pravnih oblik, predvidenih v Direktivi;
- družbi sta povezana tako, da ima ena družba neposredno vsaj 25 % delež v kapitalu druge, ali da ima tretja družba neposredno vsaj 25 % delež v kapitalu v obeh družbah;
- trajanje nepretrgane kapitalske udeležbe znaša vsaj 1 leto<sup>62</sup>.

#### 4.11. OBDAVČENJE V SKUPINI

Avstrijska davčna zakonodaja pod določenimi pogoji omogoča sistem obdavčenja v skupini. Načela obdavčenja v skupini omogočajo, da dobiček družb v skupini obdavči na ravni celotne skupine, pri tem pa ni potrebno skleniti pogodbo o prenosu poslovnega dobička ali izgube na matično družbo (glavnega zavezanca) (Janežič, 2005, str. 22).

Pogoja za oblikovanje sta več kot 50 % udeležba v kapitalu in obstoj skupine vsaj 3 leta<sup>63</sup>. Člani skupine so lahko rezidentske družbe: delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo ali zadruga. Član skupine je lahko tudi tuja pravna oseba (nerezident), ki je primerljiva z domačimi gospodarskimi družbami. Nosilec oziroma glavni zavezanec je lahko domača pravna oseba<sup>64</sup>, zadruga, zavarovalnica ali banka (Leitner, 2004, str. 30).

Davčna osnova se izračuna na način, da člani skupine najprej individualno ugotovijo dobičke in izgube, potem pa glavni zavezanec zbere vse dobičke in izgube članov in od te osnove se

<sup>61</sup> Takšen rezident se lahko odloči za davčno odmero, kar ima za posledico davčno upoštevanje nastalih stroškov.

<sup>62</sup> V primeru, da pogoj minimalne dobe kapitalske udeležbe ni izpolnjen, se pri izplačilu odtegne davek na viru. Po izpolnitvi pogoja se plačan davek povrne.

<sup>63</sup> V primeru izstopa udeleženca iz skupine pred koncem minimalno predpisane dobe le-ta izgubi vse ugodnosti obdavčenja in se ga obdavči kot samostojnega davčnega zavezanca, tudi za nazaj.

<sup>64</sup> Delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo.

izračuna davek na dohodek pravnih oseb. Na glavnega zavezanca se prenesejo vsi dobički in izgube članov, ne glede na odstotek kapitalske udeležbe. Davčna izguba, ki jo ustvari hčerinska družba nerezidentka, se obravnava enako kot izgube hčerinskih družb rezidentk in je prenosljiva v prihodnja obdobja.

Odpisi vrednosti v povezavi s kapitalskimi udeležbami v članih skupine niso davčno odbitni. Po drugi strani pa se lahko odpiše dobro ime, ki nastane pri nakupu podjetja, na katerem skupina pridobi udeležbo. Odpis dobrega imena mora biti sorazmerno razporejen na 15 let. Prav tako se v 15 letih odpiše pri nakupu nastalo slabo ime (Leitner, 2004, str. 30).

## **5. SPORAZUM O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V ZVEZI Z DAVKI NA DOHODEK IN PREMOŽENJE MED SLOVENIJO IN AVSTRIJO**

V tem poglavju je predstavljen splošen pomen Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter pomembnejše določbe Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo.

### **5.1. SPLOŠNO O SPORAZUMIH O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V ZVEZI Z DAVKI NA DOHODEK IN PREMOŽENJE**

Dvojna obdavčitev nastane zaradi posledic prekrivanja davčnih jurisdikcij različnih držav. Ker to zavira mednarodno sodelovanje, poskušajo države preprečiti nastanek mednarodne dvojne obdavčitve oziroma vsaj omiliti posledice take obdavčitve. Zaradi procesov globalizacije, ki je segla prav vse dele sveta, se temu problemu v strokovni javnosti posveča velika pozornost (Ključanin, 2004, str. 11).

Poznamo dve vrsti dvojne obdavčitve, in sicer pravno in ekonomsko. Pravna dvojna obdavčitev nastane takrat, ko je isti dohodek (premoženje) iste osebe obdavčeno večkrat. Do ekonomske dvojne obdavčitve pride, ko je isti dohodek obdavčen pri različnih osebah (Ključanin, 2004, str. 13). Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja rešujejo pravno dvojno obdavčitev.

Države sklepajo Sporazume o izogibanju dvojnega obdavčevanja iz več pomembnih razlogov (Šušteršič, 2000, str. 49-50):

- odprava dvojnega obdavčenja;
- državi z dogovorom razdelita pravice do obdavčitve posameznih dohodkov<sup>65</sup>;
- preprečitev davčnega izogibanja in davčne utaje;

---

<sup>65</sup> Pravico do obdavčitve posameznega dohodka ima lahko tako samo država vira ali samo država rezidentstva, lahko pa to pravico obdržita obe državi. Pri tem mora država vira določiti zgornji mejo obdavčitve, država rezidentstva pa je obvezana za odpravo dvojne obdavčitve (Janežič, 2005, str. 43).

- gospodarska pomoč nerazvitim in investicijska vzpodbuda ter pomoč davčnim zavezancem;
- preprečevanje davčne diskriminacije<sup>66</sup>.

Mednarodna dvojna obdavčitev nastaja predvsem zaradi različnih davčnih sistemov, in sicer pri opredelitvi davčnega zavezanca, pri viru dohodka, davčni osnovi in stopnji ter pri opredelitvi časa pridobitve dohodka. Danes večino držav svoje rezidente obdavčuje po načelu svetovnega dohodka<sup>67</sup>, po drugi strani pa v tujini dosežen dohodek obdavči tudi država vira. Tako je isti dohodek obdavčen v dveh davčnih jurisdikcijah (Ključanin, 2004, str. 14).

## **5.2. POMEMBNE DOLOČBE SPORAZUMA O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V ZVEZI Z DAVKI NA DOHODEK IN PREMOŽENJE MED SLOVENIJO IN AVSTRIJO**

Trenutno veljaven Sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje med Slovenijo in Avstrijo (v nadaljevanju Sporazum) je začel veljati 1. 2. 1999, uporablja se ga od 1. 1. 1999. Poleg Sporazuma sta državi sprejeli še Protokol o spremembah Sporazuma. V nadaljevanju bom podrobneje obravnaval nekatere pomembnejše določbe, ki se jih obdavčitev pravnih oseb najbolj dotika.

### **5.2.1. Rezident**

Po Sporazumu se za pravno osebo šteje, da je rezident tiste države, v kateri je kraj dejanskega delovanja posloводства (Führherr, 2007, str. 4).

### **5.2.2. Poslovni dobiček in stalna poslovna enota**

Dobiček podjetja, ki je rezident v eni državi, se lahko obdavči le v tej državi, razen če podjetje v drugi državi posluje preko stalne poslovne enote v njej. Druga država ima pravico do obdavčitve le tistega dela dohodka, ki se ga lahko pripiše tej stalni poslovni enoti. Pripiše se ji lahko takšen dobiček, ki bi ga lahko pričakovali, če bi bila stalna poslovna enota različno in ločeno ter neodvisno delujoče podjetje, ki se ukvarja z istimi ali podobnimi dejavnostmi pod istimi ali podobnimi pogoji. V skladu s tem členom Sporazuma se mora stalni poslovni enoti dovoliti odbitek stroškov, nastalih pri poslovanju le-te. Ti stroški vključujejo tudi poslovodne in splošne upravne stroške, ne glede na to, v kateri državi so nastali.

Opredelitev stalne poslovne enote je za obdavčenje po 7. členu Sporazuma ključnega pomena. Stalna poslovna enota je opredeljena kot stalno mesto poslovanja, v katerem delno ali v celoti potekajo posli podjetja. Kot stalna poslovna enota so mišljeni zlasti: sedež uprave, podružnica, poslovalnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali kateri koli druga kraj pridobivanja naravnih virov in gradbišče oziroma inštalacijska dela, če trajajo dlje kot 12

<sup>66</sup> Sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja preprečujejo diskriminatorno davčno obravnavo nerezidenta v primerjavi z rezidenti, katero so ponavadi uzakonile domače zakonske določbe (Mitrovič, Polič, 1997, str. 11).

<sup>67</sup> Obdavčuje dohodke z virom doma in z virom v tujini.

mesecev. Stalna poslovna enota nastane tudi, ko tuje podjetje opravlja svoje posle v državi preko zastopnika, ki deluje v imenu tega podjetja in ima s strani podjetja dano pooblastilo za sklepanje pogodb.

Sporazum določa, da se kot stalna poslovna enota ne šteje uporaba prostora izključno za namene razstavljanja, skladiščenja ali dostave, vzdrževanje zalog, izključno za namene predelav s strani drugega podjetja in vzdrževanje mesta poslovanja za zbiranje podatkov za podjetje ter izvajanje pripravljanih dejavnosti.

### **5.2.3. Dividende**

Dividende, ki jih izplača rezident ene države rezidentu druge države, se obdavčijo v drugi državi. Pravico do obdavčitve pa ima tudi država plačnica, torej država vira. Obdavčitev ne sme presegati 5 % bruto zneska dividend, če je udeležba družbe prejemnice v kapitalu družbe plačnice znaša vsaj 25 % in 15 % dividend v vseh drugih primerih.

Kot izplačila dividend se, poleg dohodka iz delnic in kapitalskih deležev, štejejo vsa izplačila na ravni družba – družbenik in prikrita izplačila dobička (Janežič, 2005, str. 45).

### **5.2.4. Obresti**

Obresti, ki so nastale v eni državi, in so izplačane rezidentu druge države, se obdavčijo v državi prejemnika obresti. Te obresti pa lahko obdavči tudi država vira, in sicer do največ 5 % bruto zneska obresti.

Ta člen tudi določa, da se lahko znižana stopnja iz Sporazuma uporabi le, če so obračune obresti v skladu z načelom primerljivih tržnih cen. To konkretno za Slovenijo pomeni, da obrestna mera na posojilo, ki ga slovenski rezident prejme od avstrijskega rezidenta, ne sme preseči priznane obrestne mere. Za morebitni presežek velja stopnja davčnega odtegljaja po slovenski nacionalni zakonodaji in drugi členi konvencije.

### **5.2.5. Licenčnine in avtorski honorarji**

Pri izplačilih licenčnin imata pravico do obdavčitve tako država rezidentstva kot tudi država vira. Država vira lahko za takšno izplačilo obračuna davek do največ 5 % bruto zneska licenčnin in avtorskih honorarjev.

Enako kot pri obrestih tudi za licenčnine velja določilo, da morajo biti izplačila v skladu z načelom primerljivih tržnih cen. V nasprotnem primeru za morebitni presežek velja nacionalna zakonodaja in druga določila Sporazuma.

### 5.2.6. Odprava dvojnega obdavčevanja

Slovenija bo dvojno obdavčenje odpravila na naslednji način:

- kot odbitek od davka na dohodek tega rezidenta v znesku, ki je enak davku od dohodka, ki je plačan v Avstriji (metoda navadnega odbitka<sup>68</sup>);
- kot odbitek od davka na premoženje tega rezidenta v znesku, ki je enak davku od premoženja, ki je plačan v Avstriji (metoda navadnega odbitka).

Odbitek v nobenem primeru ne sme preseči zneska davka, ki je bil izračunan v Avstriji.

Avstrija bo dvojno obdavčitev odpravila na naslednji način:

- kot odbitek davka na dohodek v znesku, ki je enaka davku, plačanem v Sloveniji – za dividende, obresti in licenčnine (metoda navadnega odbitka);
- kot izvzetje dohodka ali premoženja za vse ostale vrste dohodkov (metoda izvzema s progresijo<sup>69</sup>).

## 6. SKLEP

Davek od dohodkov družb oziroma pravnih oseb ne spada med najpomembnejše davčne vire javnofinančnih prihodkov tako v Sloveniji kot v Avstriji. Kljub nizkemu doprinosu v javno blagajno pa je ta davek zelo pomemben z vidika uspešnega gospodarskega razvoja in dolgoročne blaginje države, saj so prav podjetja nosilci napredka in generatorji novih delovnih mest. Uspešno gospodarstvo ugodno vpliva na vse makroekonomske kazalce, kot so BDP na zaposlenega, stopnja brezposelnosti, inflacija itd., in s tem na prosperiteto prebivalstva. Davek od dohodkov pravnih oseb ima velik pomen v javnih financah vsake države, ker je predvsem generator posrednih javnofinančnih prihodkov.

Konkurenčen in učinkovit sistem obdavčenja družb je pomemben tudi za pritegnitev tujih neposrednih investicij. Davek na dohodek pravnih oseb sicer ni edini kriterij, po katerem se investitorji odločajo, kam so pripravljene investirati, je pa gotovo eden najpomembnejših.

Iz analize ureditve obdavčenja družb v Sloveniji in Avstriji je razvidno, da sta sistema zelo podobna. To ni nobeno presenečenje, saj smo se Slovenci pri pripravi davčne zakonodaje zgledovali po germanskih deželah, kamor spada tudi Avstrija.

Kljub podobnosti davčnega sistema, se posamezni davčni elementi v Sloveniji razlikujejo od Avstrije, na primer pri skupinskem obdavčenju, izvzemu kapitalskih dobičkov iz davčne osnove, davčnih olajšavah, davčni stopnji, izračunu davčne osnove, pri metodi preprečevanja dvojnega obdavčevanja, ureditvi transfernih cen itd.

---

<sup>68</sup> Pri tej metodi se kot znesek dobropisa upošteva le znesek davka, ki bi ga država rezidentstva sama odmerila od dohodka, doseženega v državi vira.

<sup>69</sup> Dohodek, ki je bil obdavčen v državi vira, se izvzame iz davčne osnove. Progresija pomeni, da se pri določitvi davčne stopnje na preostali dohodek upošteva izvzeti dohodek (Šušteršič Prislan, 2000a, str. 165-166).

Davčni zavezanec v Avstriji ima po mojem mnenju na voljo precej več natančnih in relevantnih davčnih informacij kot davčni zavezanec v Sloveniji. Po svoje je to tudi razumljivo, saj Avstrija uporablja takšen davčni sistem že precej dlje časa kot Slovenija. To je imelo za posledico, da je v tem času na davčnem področju v Avstriji nastalo že precej poslovne in sodne prakse.

Slovenija je po mojem mnenju z uveljavitvijo novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, uveljavljenim z dnem 1. 1. 2007, pridobila precej boljše rešitve na področju ureditve obdavčenja pravnih oseb, kot so veljale do tedaj. Kljub temu je še veliko prostora za izboljšave.

## LITERATURA

1. Djukić Tatjana: Kako obresti kot strošek izposojanja vplivajo na davčno osnovo za davek od dobička ter kapitalsko strukturo družb. Davčno - finančna praksa, Maribor, 7(2006), 11, str. 7 - 9.
2. Fortuna Marko: O davčni olajšavi za vlaganja v raziskave in razvoj. Davčno - finančna praksa, Maribor, 7(2006), 9, str. 2 - 3.
3. Fortuna Marko: Rezervacije v povezavi z ZDDPO-2. Davčno - finančna praksa, Maribor, 7(2006a), 11, str. 5 - 7.
4. Füherr Gebhard: Einführung in das OECD-Musterabkommen. Linz : Leitner+Leitner, 2007. 126 str.
5. Heinrich Johannes: Körperschaftsteuer. Linz : Leitner+Leitner, 2006. 93 str.
6. Hieng Romana: Skrite rezerve v novi davčni zakonodaji. IKS, Ljubljana, 2007, 6, str. 110 - 116.
7. Hofbauer, Prechtl: Einführung Europarecht - Grundfreiheiten. Linz : Leitner+Leitner, 2007. 43 str.
8. Janežič Karmen: Davčno okolje pri izvajanju dejavnosti tujcev v Sloveniji. Zaključno delo za strokovni naziv preizkušeni davčnik. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 67 str.
9. Jerman Saša: Pričakovane spremembe pri obdavčitvi pravnih oseb. Davčno - finančna praksa, Maribor, 2006, 10, str. 2 -7.
10. Ključanin Edina, Zemljič Mojca: Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja. Ljubljana : GV Založba, 2004. 342 str.
11. Košir Sanja: Davčna harmonizacija v Evropski uniji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 38 str.
12. Kovač Matjaž: Pomembnejše spremembe obdavčenja dohodkov v Sloveniji po davčni reformi. IKS, Ljubljana, 2006, 12, str. 38 - 60.
13. Kristen Sabine, Passeyrer Thomas: International Holding Regime Revised. European Taxation, Amsterdam, 2003, 9, str. 326 - 332.
14. Lang Michael: Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Wien : Linde Verlag, 2002. 198 str.
15. Leitner Reinhard: Guidelines to Taxation in Austria, Czech Republic, Slovak Republic, Hungary and Slovenia. Linz : Leitner+Leitner, 2004. 174 str.

16. Mitrovič Siniša, Polič Vasilij: Davki in carine s sodno prakso. Ljubljana : Center marketing international, 1997. 564 str.
17. Rožič Uroš: Nove rešitve glede določanja davčne osnove po ZDDPO-2. Davčno - finančna praksa, Maribor, 2007, 1, str. 3 - 5.
18. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2007. 320 str.
19. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
20. Šircelj Andrej: Obdavčitev dobička oziroma odhodka v Evropski uniji. Pravna praksa, Ljubljana, 22(2003), 27/28, str. 13 - 15.
21. Šircelj Andrej: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Ljubljana : GV Založba, 2004. 269 str.
22. Škof Bojan et. al.: Rechts- und Wirtschaftsratgeber Österreich / Slowenien. Wien : Linde, 2004. 419 str.
23. Šušteršič Prislán Barbara: Izogibanje dvojnemu obdavčenju poslovnih dobičkov - stalne poslovne enote. IKS, Ljubljana, 2001, 1/2, str. 285 - 292.
24. Šušteršič Prislán Barbara: Mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in obdavčevanje premoženjskih pravic. IKS, Ljubljana, 2000, 9, str. 49 - 64.
25. Šušteršič Prislán Barbara: Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja. IKS, Ljubljana, 2000a, 11, str. 163 - 170.
26. Vukovič Kristinka: Računovodski in davčni vidiki drobnega inventarja. Davčno - finančna praksa, Maribor, 2006, 11, str. 13 - 14.
27. Zöchling Hans, Hasenauer Clemens: Taxation of Companies in Austria. Bulletin for International Fiscal Documentation, Amsterdam, 2004, 8/9, str. 399 - 417.

## **VIRI**

1. Anrechnungsmethode. [URL:[http://www.uni-  
duisburg.de/FB5/BWL/BWSL/Besondere%20Angebote/DBMETHOD/ANRECHN/HINWEISE.HTM](http://www.uni-duisburg.de/FB5/BWL/BWSL/Besondere%20Angebote/DBMETHOD/ANRECHN/HINWEISE.HTM)], 21.1.2008.
2. Bundesabgabenordnung (BAO). [URL:  
[http://www.jusline.at/Bundesabgabenordnung\\_\(BAO\).html](http://www.jusline.at/Bundesabgabenordnung_(BAO).html)], 19.1.2008.
3. Direktiva 77/799/EGS (UL L 336, 27.12.1977).
4. Direktiva Sveta 2003/49/ES (UL L št. 157 z dne 26. junija 2003).
5. Direktiva Sveta 90/434/EGS (UL L št. 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 142 in UL L št. 58 z dne 4. marca 2005, str. 19).



6. Direktiva Sveta 90/435/EGS - Direktiva Matična -hčerinska družba - (UL L 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 6 in UL L št. 7 z dne 13. januarja 2004, str. 41).
7. Einkommensteuergesetz 1988. Wien: Lindeverlag, 2006. 1312 str.
8. Jerman Saša: Zahtevnejša vprašanja obračunavanja DDPO - Gradivo za pridobitev naziva preizkušeni davčnik. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2007. 37 str.
9. Konvencija med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (Uradni list RS, št. 20/99).
10. Körperschaftstuergegesetz 1988. Wien: Lindeverlag, 2006. 1279 str.
11. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. [URL: [http://www.oecd.org/document/37/0,3343,en\\_2649\\_33747\\_1913957\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/37/0,3343,en_2649_33747_1913957_1_1_1_1,00.html)], 3.3.2008.
12. Tanka kapitalizacija – dokazovanje, da bi zavezanec lahko dobil presežek posojil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.  
[URL:[http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_od\\_dohodkov\\_pravni\\_h\\_oseb\\_pojasnila/davcna\\_osnova/odhodki/tanka\\_kapitalizacija/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravni_h_oseb_pojasnila/davcna_osnova/odhodki/tanka_kapitalizacija/)], 17.1.2008.
13. Predlog Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, Ljubljana, 2006, 98, 103 str.
14. Prihodki od davkov in socialnih prispevkov. SURS. 2007. [URL: [http://www.stat.si/doc/vsebina/03/Obremenitve\\_z\\_davki\\_in\\_prispevki\\_1995-2006.xls](http://www.stat.si/doc/vsebina/03/Obremenitve_z_davki_in_prispevki_1995-2006.xls)], 18.1.2008.
15. Protokol med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o spremembi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (Uradni list RS, št. 129/06).
16. Slovenski računovodski standardi 2006 (Uradni list RS, št. 118/2005).
17. Tax Aspects of Industrial Investments in Austria. Austria Business Agency. [URL: <http://www.aba.gv.at/en/pages/C3F42-AB167.html>], 24.1.2008.
18. Toifl Gerald, Schuch Josef, Jann Martin: IBFD Europe - Corporate Taxation - Austria. IBFD. [URL: <http://online2.ibfd.org/gii/>], 17.1.2008.
19. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/2006).
20. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 109/2006).
21. Zakonu o zaposlovanju invalidov (Uradni list RS, št. 100/2005).

## PREVOD TUJIH IZRAZOV

<b>Slovenska razlaga</b>	<b>Tuj izraz</b>
Zakon o obdavčitvi družb	Körperschaftsteuergesetz
Zakon o obdavčitvi posameznikov	Einkommensteuergesetz
Smernica o obdavčenju posameznikov	Einkommensteuerrichtlinien
Smernica o obdavčenju družb	Körperschaftsteuerrichtlinien
osebna družba	partnership
načelo svetovnega dohodka	world wide income
Trgovinski zakonik	Handelsgesetzbuch (HGB)
Sklad za odpravnine zaposlenim	Mitarbeitervorsorgekasse
evropski gospodarski prostor	europäischer Wirtschaftsraum
Odlok avstrijskega Ministrstva za finance	Verordnung des Bundesministers für Finanzen
Zakonik o gospodarskih družbah	Code of Enterprises
dobiček iz udeležbenih pravic	Genussrechte
udeležbeni kapital	Partizipationskapital
privatna fundacija	Privatstiftung
prikrito izplačilo dobička	verdeckte Gewinnausschüttung
tiha družba	echte stille Gesellschaft
načelo obdavčenja v skupini	Gruppenbesteuerungskonzept