

POMEMBNEJŠE NOVOSTI IN RAZLIKE MED STARIM IN NOVIM SPORAZUMOM O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V ZVEZI Z DAVKI NA DOHODEK IN PREMOŽENJE, SKLENJENIM MED REPUBLIKO SLOVENIJO IN ZVEZNO REPUBLIKO NEMČIJO

Pojasnilo DURS, št. 42105-31/2007, 12. 2. 2007

Dne 19. decembra 2006 je začel veljati Sporazum med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja s Protokolom, v nadaljnjem besedilu: Sporazum (Uradni list RS – MP, št. 22/06, in Uradni list RS, št. 129/06), ki se uporablja od 1. 1. 2007. Z dnem 31. 12. 2006 se je prenehala uporabljati Pogodba med SFRJ in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja s Protokolom, v nadaljnjem besedilu: Pogodba (Uradni list SFRJ – MP, št. 12/88).

V nadaljevanju so predstavljene novosti in razlike med zdaj veljavnim Sporazumom in Pogodbo.

SPLOŠNE OPREDELITVE

V novem Sporazumu je opredeljen pojem državljana, ki za Nemčijo pomeni katerega koli Nemca po nemškem predpisu in pravno osebo, osebno družbo ali združenje, katerega status izhaja iz nemške zakonodaje. Za Slovenijo pa pomeni posameznika, ki ima državljanstvo RS, pravno osebo, osebno družbo ali združenje, katerega status izhaja iz veljavne zakonodaje RS.

REZIDENT

Za rezidenta države pogodbenice se šteje oseba, ki je po zakonodaji te države dolžna plačevati davke zaradi svojega stalnega prebivališča, prebivališča, sedeža uprave ali drugega podobnega merila. Rezidenti so tudi država, zvezna dežela, politična enota ali lokalna oblast. Pri dvojnem rezidentstvu je *novi Sporazum določil kot dodatno merilo državljanstvo*.

Osebna družba je po Sporazumu rezident države, v kateri ima sedež dejanske uprave. Določbe 6. do 22. člena Sporazuma se uporabljajo samo za dohodek ali premoženje osebne družbe, ki je obdavčeno samo v državi pogodbenici, za katere rezidenta se šteje.

STALNA POSLOVNA ENOTA

V določbi o stalni poslovni enoti ni razlik med Pogodbo in Sporazumom.

DOHODEK IZ NEPREMIČNIN

Ureditev obdavčevanja dohodka iz nepremičnin se med Pogodbo in Sporazumom ne razlikuje.

Pač pa je Sporazum natančneje opredelil, kaj izraz nepremičnine pomeni. Poleg pomena, ki ga ima po zakonodaji države pogodbenice, vključuje tudi:

- premoženje, ki je sestavni del nepremičnin,
- živino in opremo, ki se uporablja v kmetijstvu in gozdarstvu,
- pravice, za katere se uporabljajo določbe splošnega prava v zvezi z zemljiško lastnino,
- užitek na nepremičninah,
- pravice do spremenljivih ali stalnih plačil kot odškodnino za izkoriščanje ali pravico do izkoriščanja nahajališč rude, virov in drugih naravnih bogastev.

Ladje in letala se ne štejejo kot nepremičnine.

POSLOVNI DOBIČKI

Protokol je 7. členu Sporazuma *dodal pravilo za določanje dohodka stalne poslovne enote* pri prodajanju dobrin in blaga, pri čemer se njen dobiček ne določi od celotnega zneska, ki ga je prejelo to podjetje, ampak samo od zneska, pripisanega dejanski dejavnosti stalne poslovne enote.

Pri *pogodbah o izvedbi analiz, meritev, dobave, postavitve ali gradnje industrijske, komercialne ali znanstvene opreme ali poslovnih prostorov ali javnih del* se dobiček stalne poslovne enote ne določi od celotnega zneska pogodbe, ampak samo od dela, ki ga dejansko opravi v državi pogodbenici, v kateri je ta enota. Dobiček v zvezi s pogodbami, ki se izvajajo v državi pogodbenici, v kateri je sedež podjetja, se obdavči samo v tej državi.

Določba 7. ali 14. člena Sporazuma se uporablja tudi za *plačila, prejeta kot povračila za tehnične storitve, inženiring pogodbe, svetovalne ali nadzorne storitve*.

POMORSKI IN LETALSKI PREVOZ

Protokol prav tako določa, da so v določbo 8. člena vključeni tudi dobički od občasnega *najema praznih ladij ali letal in uporabe ali najema zabojnikov* (vključno s priklopniki in pomožno opremo, ki se uporablja za prevoz zabojnikov), če se dejavnost nanaša na opravljanje ladijskega in letalskega prevoza v mednarodnem prometu.

POVEZANE OSEBE

V določbi o povezanih podjetjih je dodan drugi odstavek, ki določa **prilagoditev zneska davka** od dobička podjetja ene države pogodbenice, vključenega v dobiček podjetja druge države pogodbenice.

DIVIDENDE

Dividende, ki jih prejema rezident države pogodbenice v drugi državi pogodbenici, so lahko v tej drugi državi pogodbenici obdavčene po *stopnji 5 % bruto zneska dividend*, če je upravičeni lastnik družbe z neposredno lastnino najmanj 25 % kapitala družbe, ki plačuje dividende; v *vseh drugih primerih pa 15 %*.

Novi Sporazum šteje med dividende tudi *dohodek iz razdelitve na podlagi kuponov vzajemnega sklada*.

V skladu z določbo **Protokola** se v državi vira obdavčijo tudi dividende, če to predvideva nacionalna zakonodaja pod pogojem, da izhajajo iz pravic ali terjatev, ki imajo pravico do udeležbe v dolžnikovem dobičku, in da se odbijejo pri določitvi dolžnikovega dobička od takega dohodka.

OBRESTI

V skladu s Pogodbo so bile obresti, ki so nastale v državi pogodbenici in so bile izplačane rezidentu druge države pogodbenice, oproščene plačila davčnega odtegljaja v državi vira.

Po novem Sporazumu se lahko v državi vira po *stopnji 5 %* obdavčijo obresti, ki nastanejo v državi pogodbenici in se izplačajo rezidentu druge države pogodbenice, ki je njihov upravičeni lastnik.

V tretjem odstavku 11. člena Sporazuma so navedene obresti, ki so v RS¹ in ZRN² **oproščene plačila davka**.

Na novo je opredeljeno **pravilo za določanje vira obresti**. Šteje se, da obresti nastanejo v tisti državi, katere rezident je njihov plačnik. *Izjema* tega pravila so obresti iz posojil, ki jih je najela stalna poslovna enota in obresti to enoto dejansko bremenijo. V tem primeru se šteje, da so obresti nastale v državi, v kateri je stalna poslovna enota.

V skladu z določbo **Protokola** se v državi vira obdavčijo tudi obresti, če to predvideva nacionalna zakonodaja pod pogojem, da izhajajo iz pravic ali terjatev, ki imajo pravico do udeležbe v dolžnikovem dobičku, in da se odbijejo pri določitvi dolžnikovega dobička od takega dohodka.

LICENČNINE IN AVTORSKI HONORARJI

Licenčnine in avtorski honorarji, ki nastanejo v državi pogodbenici in se izplačajo rezidentu druge države pogodbenice, se lahko v državi, v kateri nastanejo, **obdavčijo po stopnji 5 %**.

Poleg standardne vsebine izraza licenčnine in avtorski honorarji je v 12. členu Sporazuma dodano tudi »plačila vsake vrste za uporabo ali pravico do uporabe imena, slike osebe ali kakršnihkoli drugih osebnostnih pravic, povračila za radijsko ali televizijsko snemanje, predvajanje ali distribucijo razvedrilnih ali športnih nastopov«.

Na novo je opredeljeno tudi **pravilo za določanje vira dohodka**. Šteje se, da licenčnine in avtorski honorarji nastanejo v tisti državi, katere rezident je izplačevalec. *Izjema* tega pravila so licenčnine in avtorski honorarji, ki jih izplačuje stalna poslovna enota in navedena izplačila to enoto dejansko bremenijo. V tem primeru se šteje, da so obresti nastale v državi, v kateri je stalna poslovna enota.

KAPITALSKI DOBIČKI

V 13. členu Sporazuma je dodan peti odstavek, ki v primeru, da je bila oseba rezident ene države pogodbenice najmanj pet let, potem pa postane rezident druge države pogodbenice, dovoljuje prvi državi pogodbenici pravico do obdavčevanja *dobičkov, ki izhajajo iz povečanja vrednosti delnic, nastalega v obdobju, ko je bila oseba rezident prve države pogodbenice*. Gre za **posebnost nemške zakonodaje**. RS takšnega obdavčevanja ne pozna.

SAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE

Pogodba je pri obdavčevanju samostojne osebne dejavnosti določala, da se dobički rezidenta obdavčijo v državi, v kateri je rezident, razen

- če ima v drugi državi pogodbenici za opravljanje svoje dejavnosti stalno bazo ali
- če prebiva v drugi državi pogodbenici nepretrgoma ali s prekinitvami skupaj 183 dni ali več v davčnem letu.

Izjeme po drugi alineji Sporazum ne določa več.

ODVISNE OSEBNE STORITVE

Sporazum v 15. členu določa osnovno pravilo v zvezi z obdavčitvijo dohodka iz zaposlitev (prvi odstavek), v skladu s katerim so ti dohodki obdavčeni v državi rezidentstva njihovega prejemnika, razen če se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se

zaposlitev izvajajo tako, so dohodki iz zaposlitve obdavčeni **v državi izvajanja zaposlitve**.

Izjema od osnovnega pravila določa, da se dohodki iz zaposlitve, ki se izvajajo v drugi državi pogodbenici, **obdavčijo samo v državi rezidentstva njihovega prejemnika, kadar:**

1. je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v katerem koli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu,
2. prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se plača v njegovem imenu in
3. prejemka ne krije stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

Protokol določa, da se navedena izjema **ne uporablja** za prejemke iz zaposlitve v okviru *dejavnosti izposojanja delovne sile* (to pomeni, da v državi vira dohodka ni mogoče uveljavljati oprostitve).

Posebno pravilo za obdavčitev prejemkov iz zaposlitve, ki se izvajajo **na ladji ali letalu v mednarodnem prometu**, določa, da se dohodek obdavči v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja, ki opravlja prevoz z ladjo ali letalom.

PLAČILA DIREKTORJEM

Plačila direktorjem in podobna plačila so obdavčena v državi rezidenstva družbe, ki tak dohodek izplačuje. Vsebinskih razlik med določbo Pogodbe in Sporazuma ni.

UMETNIKI IN ŠPORTNIKI

Pogodba in Sporazum enako obravnavata dohodke umetnikov in športnikov.

POKOJNINE

Pokojnina, rente in drugi dohodki na podlagi pretekle zaposlitve se obdavčujejo samo v državi rezidentstva prejemnika dohodka.

Novost Sporazuma so občasna ali enkratna izplačila **odškodnin zaradi posledic vojne**, obdavčena v državi, ki take dohodke izplačuje.

Plačila za preživnine, vključno s preživnino za otroka, ki jih plačuje rezident ene države pogodbenice rezidentu druge države pogodbenice, so v drugi državi pogodbenici oproščena plačila davka (to pomeni, da se obdavčujejo samo v državi izplačevalca dohodka). Vendar pa se smejo obdavčiti v državi prejemnika dohodka, če se v državi izplačila lahko odbijejo pri obračunavanju obdavčljivega dohodka. Kot odbitek se pri tem ne štejejo davčne olajšave za lajšanje socialnih bremen.

DRŽAVNE SLUŽBE

19. člen Sporazuma obravnava dohodke, prejete na podlagi sedanje ali pretekle zaposlitve v državni službi. Navedeno velja tudi za:

- za prejemke specialista ali prostovoljca, poslanega v drugo državo pogodbenico s privolitvijo te druge države, ki se plačujejo na podlagi *programa razvojne pomoči* države pogodbenice iz sredstev, ki jih priskrbi izključno ta država,
- za prejemke, ki jih plačujeta *Goethe Institut ali Nemška služba za akademsko izmenjavo ZRN* ali se plačujejo v njunem imenu. O obravnavi teh prejemkov lahko

državi skleneta skupni dogovor. Če se taki prejemki ne obdavčijo v državi, v kateri je ustanovljena ustanova, se uporabijo določbe 15. člena Sporazuma.

Plače, mezde in drugi podobni dohodki (razen pokojnin), ki se plačujejo **v zvezi z opravljanjem državne službe**, se obdavčujejo *samo v državi, ki jih izplačuje*. Če pa se storitve izvajajo v drugi državi pogodbenici, se dohodki obdavčujejo v državi, v kateri se zaposlitev izvaja, če je posameznik rezident te države (in ni postal njen rezident samo zaradi opravljanja storitev) in njen državljan.

Pokojnine iz državne službe so obdavčene *samo v državi, ki jih izplačuje*. Če pa je prejemnik rezident druge države in njen državljan, se pokojnina obdavči samo v tej drugi državi.

GOSTUJOČI PROFESORJI, UČITELJI IN ŠTUDENTI

Po novem Sporazumu so dohodki profesorjev, učiteljev in študentov obravnavani skupaj v 20. členu. Dohodki **profesorja**, ki je vabljen v državo pogodbenico za obdobje, ne daljše od dveh let, in je ali je bil pred obiskom rezident druge države pogodbenice, se ne obdavčijo v prvi državi pogodbenici, če nastanejo iz virov zunaj te države. Sporazum natančno opredeljuje, kdo je upravičen do oprostitev (povabilo države, univerze, višje šole, visoke ali druge šole, muzeja, kulturne ustanove, uradnega programa kulturne izmenjave).

Plačila **študentom in pripravnikom**, ki so rezidenti druge države pogodbenice in so v državi pogodbenici navzoči zaradi izpolnjevanja, izobraževanja ali usposabljanja, se ne obdavčijo v tej državi, če nastanejo iz virov zunaj nje. V Sporazumu ni več določbe, ki se nanaša na olajšave, do katerih je upravičen tuji študent za dohodke iz delovnega razmerja enako kakor rezident države pogodbenice, v kateri prebiva.

DRUGI DOHODKI

Dohodki, ki nastanejo kjer koli in niso obravnavani v predhodnih členih, se *obdavčujejo samo v državi rezidentstva prejemnika dohodka*. Pogodba in Sporazum druge dogodke obravnavata enako.

PREMOŽENJE

Določba Sporazuma o obdavčitvi premoženja se vsebinsko ne razlikuje od določbe Pogodbe. V novem Sporazumu ni več določbe, nanašajoče se na premoženje, ki ga je vložil rezident Nemčije v jugoslovansko organizacijo združenega dela.

ODPRAVA DVOJNEGA OBDAVČEVANJA

Spremenjena je metoda odprave dvojne obdavčitve. V skladu s 23. členom Sporazuma se za rezidenta RS uporabi **metoda odbitka davka, plačanega v tujini, za vse vrste dohodkov**. To pomeni, da se davek v RS zmanjša za znesek davka, ki je plačan v državi vira in je enak davku, ki bi ga Slovenija sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi.

ENAKO OBRAVNAVANJE

Sporazum v 25. členu glede na predhodno veljavno Pogodbo dodaja še enako obravnavanje oseb ne glede na državljanstvo in enako obravnavanje oseb brez državljanstva. Določbe tega člena se uporabljajo tudi za davke, ki niso naštet v 2. členu Sporazuma.

IZMENJAVA INFORMACIJ

Izmenjavanje informacij med državama pogodbenicama je v Sporazumu urejeno enako kakor v Pogodbi, vendar pa **Protokol Sporazuma** določa dodatna pravila, kadar se po slednjem izmenjavajo osebni podatki (glede načina pošiljanja in varstva osebnih podatkov).

DIPLOMATSKI IN KONZULARNI PREDSTAVNIKI

Določbe Sporazuma ne vplivajo na davčne ugodnosti članov diplomatskih in konzularnih predstavništev po splošnih pravilih mednarodnega prava ali določbah posebnih sporazumov. Vendar pa država rezidenstva člana diplomatskega ali konzularnega predstavništva lahko v skladu z drugim odstavkom 28. člena obdavči tiste dele dohodka ali premoženja, ki v državi prejemnici niso zavezani davku.

POSEBNE DOLOČBE

Sporazum v **27. členu** določa posebna **postopkovna pravila za obdavčevanje pri viru** ob izplačilu dividend, obresti, avtorskih honorarjev ali drugih dohodkov; in sicer se lahko ti dohodki obdavčijo po stopnji iz nacionalne zakonodaje. Po sporazumu pa lahko rezident druge države pogodbenice do konca četrtega leta po koledarskem letu, ko je bil davek pri viru odtegnjen, vloži zahtevo za vračilo davka (metoda refundacije).

Tovrstna pravila so uvedena v Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06) – postopki za uveljavljanje ugodnosti po sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih nerezidenti lahko uveljavljajo pred izplačilom dohodka (260. člen ZDavP-2) ali v postopku vračila davčnega odtegljaja (262. člen ZDavP-2).

Z **28. členom** je dovoljena **uporaba posebnih določb nacionalne zakonodaje**, kadar zaradi izogibanja davkom ali davčnih utaj le-te nalagajo obdavčitev dohodkov. Če to vodi do dvojnega obdavčevanja, se državi posvetujeta, kako se mu izogniti.

¹ *Upravičeni lastnik in prejemnik je Vlada RS, Banka Slovenije in Slovenska izvozna družba, in ali je za posojilo dala poroštvo Nemčija v zvezi z izvozom ali neposrednimi tujimi naložbami.*

² *Upravičeni lastnik in prejemnik je vlada ZRN, Deutsche Bundesbank, Kreditanstalt für Wiederaufbau, Deutsche Investitions- und Entwicklungsgesellschaft, ali je za posojilo dala poroštvo Nemčija v zvezi z izvozom ali neposrednimi tujimi naložbami.*