中国居民赴德国
投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

前　言

为了助推国家实施“走出去”和“一带一路”倡议，便于中国赴德意志联邦共和国（以下简称德国）投资的“走出去”企业和个人及时把握德国的环境及变化，科学进行境外投资决策，有效防范税收风险，特编写了《中国居民赴德国投资税收指南》（以下简称指南）。本指南主要介绍了德国基本国情和投资环境，重点介绍了德国的税收制度，指出中国“走出去”企业和个人赴德投资应关注的问题和相关投资风险，旨在为中国居民在德国投资经营提供参考。

指南分为六大部分，第一章介绍了德国的基本国情和投资环境，从地理环境、政治环境、经济环境、文化环境等方面对德国基本国情进行了介绍；第二章对德国的主要税种进行了介绍，主要包括企业所得税、个人所得税、增值税、贸易税等18个税种；第三章介绍了德国的税收征收管理制度；第四章对德国特别纳税调整政策进行了介绍，包括其同期资料准备要求、转让定价调整、预约定价安排、受控外国企业管理、成本分摊协议管理、资本弱化管理等方面；第五章介绍了中德税收协定及相互磋商程序相关内容；第六章结合前文内容，提示了在德国投资可能存在的一些税收风险。

本指南仅基于2019年9月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目　录

前　言 1
第一章　德国概况及投资主要关注事项 1
1.1 国家概况 1
1.1.1 地理概况 1
1.1.2 政治概况 1
1.1.3 经济概况 2
1.1.4 文化概况 2
1.2 投资环境概述 3
1.2.1 近年经济发展情况 3
1.2.2 资源储备和基础设施 4
1.2.3 支柱和重点行业 5
1.2.4 投资政策 5
1.2.5 经贸合作 7
1.2.6 投资注意事项 8
第二章　德国税收制度简介 12
2.1 概览 12
2.1.1 税制综述 12
2.1.2 税收法律体系 13
2.1.3 近三年重大税制变化 15
2.2 企业所得税（the Corporation Tax） 17
2.2.1 居民企业 17
2.2.2 非居民企业 29
2.3 个人所得税（the Income Tax） 33
2.3.1 居民纳税人 33
2.3.2 非居民纳税人 53
2.3.3 其他 58
2.4 增值税（Value—Added Tax） 61
2.4.1 概述 61
2.4.2 税收优惠 70
2.4.3 应纳税额 72
2.4.4 其他 76
2.5 贸易税（the Trade Tax） 80
2.5.1 概述 80
2.5.2 税收优惠 81
2.5.3 应纳税额 81
2.6 房产税（Capital Tax） 81
2.6.1 概述 82
2.6.2 税收优惠 82
2.7 土地购置税（Land Purchase Tax） 82
2.7.1 概述 82
2.7.2 税收优惠 84
2.7.3 课税权的产生、期限以及实行 84

2.8 不动产转让税（Real Estate Transfer Tax） 84
2.8.1 概述 84
2.8.2 税收优惠 85
2.8.3 应纳税额 85
2.9 遗产和赠与税（Inheritance Tax and Gift Tax） 85
2.9.1 概述 86
2.9.2 税收优惠 87
2.10 机动车税（Motor Vehicle Tax） 88
2.10.1 概述 88
2.10.2 税收优惠 88
2.11 社会保障税（Social Security Tax） 89
2.12 保险税（Insurance Taxes） 90
2.13 教会税（Church Tax） 90
2.13.1 概述 90
2.13.2 其他 91
2.14 矿物油税（Mineral Oil Tax） 91
2.15 航空税（Aviation Tax） 92
2.16 关税（Customs） 93
2.16.1 概述 93
2.16.2 税收优惠 93
2.17 其他消费税（Other Consumption Tax） 93
2.18 床税（Bed Tax） 94
2.19 商会会费（Chamber of Commerce Membership Fee） 95
2.20 其他 95
第三章 税收征收和管理制度 96
3.1 税收管理机构 96
3.1.1 税务系统机构设置 96
3.1.2 税务管理机构职责 96
3.2 居民纳税人税收征收管理 97
3.2.1 税务登记 97
3.2.2 账簿凭证管理制度 99
3.2.3 纳税申报 100
3.2.4 税务检查 102
3.2.5 税务代理 107
3.2.6 法律责任 108
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理 109
3.3.1 非居民税收征管措施简介 109
3.3.2 非居民企业税收管理 111
第四章 特别纳税调整政策 112
4.1 适用法律 112
4.2 关联交易 112
4.2.1 关联关系判定标准 112
4.2.2 关联交易基本类型 113
4.2.3 关联申报管理 116

4.3 资料准备（含同期资料）.....116
4.3.1 分类及准备主体.....116
4.3.2 具体要求及内容.....116
4.3.3 其他要求.....121
4.4 转让定价调查.....122
4.4.1 原则.....122
4.4.2 转让定价主要方法.....122
4.4.3 转让定价调整.....123
4.5 预约定价安排.....126
4.5.1 适用范围.....126
4.5.2 程序.....126
4.6 受控外国企业.....131
4.6.1 判定标准.....131
4.6.2 税务调整.....131
4.7 成本分摊协议管理.....131
4.7.1 主要内容.....132
4.7.2 税务调整.....132
4.8 资本弱化.....133
4.8.1 判定标准.....133
4.8.2 税务调整.....134
4.9 法律责任.....134
第五章 中德税收协定及相互协商程序.....135
5.1 中德税收协定.....135
5.1.1 中德税收协定.....140
5.1.2 适用范围.....140
5.1.3 常设机构的认定.....142
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....143
5.1.5 税收抵免政策.....147
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....149
5.1.7 在德国享受税收协定待遇的手续.....150
5.2 德国税收协定相互协商程序.....153
5.2.1 相互协商程序概述.....153
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....153
5.2.3 相互协商程序的适用.....153
5.2.4 启动程序.....154
5.2.5 相互协商的法律效力.....155
5.2.6 德国仲裁条款.....158
5.3 中德税收协定争议的防范.....158
第六章 在德国投资可能存在的税收风险.....160
6.1 信息报告风险.....160
6.1.1 登记注册制度.....160
6.1.2 信息报告制度.....160
6.2 纳税申报风险.....163
6.2.1 在德国设立子公司的纳税申报风险.....163

6.2.2 在德国设立分公司或代表处的纳税申报风险.....163
6.2.3 在德国取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....164
6.3 调查认定风险.....165
6.3.1 转让定价调查风险.....165
6.3.2 混合错配风险.....166
6.4 享受税收协定待遇风险.....167
6.5 其他风险：中德税制差异带来的税收风险.....167
参考文献.....169

第一章　德国概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

德国位于欧洲的中心，是欧洲最大的国家之一。本土北起北海，南北直线距离为885公里，东西直线距离为595公里。地形呈现出北部低地平原、中东部高原、丘陵和盆地、南部阿尔卑斯多山地带的特点，占地面积约357000平方公里。德国的九个邻国分别是奥地利、比利时、捷克共和国、丹麦、法国、卢森堡、荷兰、波兰和瑞士。基于得天独厚的地理位置，德国成了连接东欧与西欧，斯堪的纳维亚与地中海的理想桥梁。欧盟东扩、边界东移后，德国不仅地处欧洲中心，而且也成为了欧盟中心。

1.1.2 政治概况

德国为采用议会制、代议民主制的联邦共和国，有16个州。德国的联邦总统为国家元首，仅具象征性权力及责任，由德国联邦大会选举产生，现任总统弗兰克·瓦尔特·施泰因迈尔，2017年3月就职，任期至2022年。

德国议会采用两院制，即联邦议院和联邦参议院。联邦议院是民选的人民代表机构，每四年选举一次，只有在例外情况下才可以由联邦总统解散，提前进行大选。

总理为政府首脑及位阶第三高者，由联邦议院选任后经联邦总统任命。2017年9月24日，德国举行了第19届联邦议院选举，默克尔领导的联盟党再次成为第一大党，最终在2018年3月底由联盟党和社民党组成德国历史上第四届大联合政府，默克尔第四次蝉联总理。2018年10月，默克尔宣布放弃竞选基民盟党主席一职，并决定2021年第四度总理任期结束后不再寻求连任。

德国崇尚和坚持“依法治国”，《德意志联邦共和国基本法》（以下简称《基本法》）是统一后的德意志联邦共和国的根本大法，也称

宪法。它规定了德国国家的基本制度、国家政权的基本形式、宪法机关的任务、公民的法律地位以及制定普通法律的基本原则和程序，为德国政治体制和政治运作奠定了坚实的法律基础。

1.1.3 经济概况

德国作为欧盟核心成员，2014-2018年经济保持稳步增长，增长率分别是1.6%、1.7%、1.9%、2.2%和1.4%。2018年德国政府财政盈余高达580亿欧元，刷新1990年两德统一以来最高纪录。收支盈余创纪录的主要原因是德国良好的经济状况、居民收入的增加和失业率的下降。2018年德国GDP达38707亿美元，财政盈余达592亿欧元，已连续五年出现财政盈余。

欧洲一体化是德国外交的核心战略，对欧政策是德国外交的第一支柱，跨大西洋关系中的德美关系是德国的第二个核心战略，以利益和价值为导向。德国与联合国关系密切，是联合国会费第三大缴纳国。

2016年，中国超越美国和法国，首次成为德国第一大贸易伙伴，美国与德国贸易总额则下滑至第三位。若仅按照出口计算，2016年，美国仍然是“德国制造”商品的最大买家，德国对美国出口额达到1070亿欧元。法国也保持了“德国制造”第二大买家的地位，德国对法国出口额约1010亿欧元。2017年德国出口额达12794亿欧元，进口额达10346亿欧元，对外贸易顺差为2448亿欧元。2018年德国出口额高达13179亿欧元，进口额为10900亿欧元，贸易顺差约为2278亿欧元，出口和进口总额均刷新历史最高纪录。

1.1.4 文化概况

根据德国联邦统计局资料，2018年，德国境内拥有居民8298万人，是欧盟国家中人口最多的国家，每平方公里人口密度为231人，是欧洲人口最稠密的国家之一，主要是德意志人，有少数丹麦人和索布族人。德国有1062.39万外籍人，占人口总数的12.8%，其中最多的是土耳其人，共148万，通用德语。居民中信奉新教和罗马天主教的各占约30%。德国人口分布很不均匀，现代化的大城市及工业区人口密度很大，而在北部低地的草原和沼泽地区、东部农业区、艾弗尔山区和

巴伐利亚林区则人烟稀少。此外，德国西部人口密度明显大于东部，在人口30万以上的19个城市中，只有3个在东部。德国是世界上人口出生率最低的国家之一。

德国拥有完善而系统的教育体制，包括初等教育、中等教育、职业和继续教育及高等教育等。其“双元制”职业教育享有世界声誉。德国实行12年义务教育，教育水平很高。德国科学研究具有较长的历史和优秀的传统，属于世界科技大国之一。德国目前的重点科技领域包括基础研究、应用研究、信息及通信技术、生物技术、卫生、环保、新材料、能源、交通、航空航天、海洋、地球科学、国防。德国是诗人和思想家的国度，德国文化是16个联邦州主权的核心部分，各州都把自己视为德国文化联邦制的维护者和促进者。

德国文化具有五个特点：

(1)务求专业。做事更愿意找专业人才，很少有外行领导内行的状况出现；

(2)时间观念。与德国人打交道，守时绝对重要，迟到是无法让人接受的，但提前则被认为是侵犯了对方的时间；

(3)语言特点。德国人经常用“不得不”、“必须”等词汇，容易给人留下发号施令的印象，实际上这正是德国人认真、严谨的表现；

(4)交流障碍。外国投资者需要较长的时间来了解德国人。德国人重视个人空间，工作和生活界限分明。对于进入他们生活的陌生人，要花一定的时间去接触和了解，然后才慢慢寻找各种方式接近对方；

(5)身份标志。德国人对自己取得的成就引以为豪，不以展示成功为耻。最能表明身份的标志就是汽车，德国人也常用汽车来评判商业伙伴的成功程度。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

与欧盟普遍出现经济疲软不同，近几年德国经济却处于一个表现相对强劲的阶段。在世界银行发布的《2018年营商环境报告》中，德国全球营商环境排名20位（《营商环境报告》也衡量劳动市场法规，

但该指标今年未被包括在排名内）。2017年德国经济继续保持增长达2.2%，出口额同比增长4.7%，进口额同比增长5.2%。2018年德国GDP总额为33882亿欧元，人均GDP为40568欧元。根据德国联邦统计局公布的数据显示，2018年德国国内生产总值增长1.5%，低于前一年的2.2%。这是德国经济连续第9年增长，但增长势头比之前两年大幅减弱。数据显示，2018年德国经济增长动力主要来自国内。全年国内个人消费支出增长1.0%，政府支出增长1.1%。经价格调整后，全年投资总额增长4.8%。进出口方面，2018年德国出口增速大幅放缓，全年商品和服务出口经价格调整后增长2.4%，进口则增长3.4%。全年对外贸易拖累经济增长0.2%。从行业来看，占经济总量四分之一的工业（不含建筑业）产值增长1.0%，建筑业增长3.6%，信息和通信行业增长3.7%，贸易、交通和餐饮业增长2.1%。同时，德国2018年财政盈余达592亿欧元，创下历史最高纪录，为连续第五年实现财政盈余。财政盈余占国内生产总值的比率约为1.7%。2018年德国就业市场依然表现强劲。全年就业人口增加56.2万，达到4480万，增幅为1.3%。

1.2.2 资源储备和基础设施

德国属于自然资源相对贫乏的国家，在工业原料和能源方面主要依靠进口。矿物原料（钢、铝土矿、锰、磷酸、钨和锡）对外国的依赖特别大。德国拥有少量铁矿和石油，天然气需求量的三分之一可以由国内满足，硬煤、褐煤、钾盐的贮量较丰富，德国是世界上最大的褐煤生产国。德国的能源主要来源于化石燃料，其次是核电，类似生物质能的可再生能源（木材和生物燃料），风能，水能和太阳能。德国的交通基础设施在欧洲可谓首屈一指：从长度来讲，德国高速公路、铁路和水路里程均居欧洲首位；从面积来讲，各类交通基础设施（不含水路）占地总面积约为德国国土的5%，包括公路、街道、广场、车站、机场和港口等。德国高速公路里程居世界第三位，仅次于美国和中国。为了有效使用和连接各类运输手段，德国有5000个火车站和1200个水运港口，包括海港和内河港口。此外还有60余个物流枢纽成为公路、铁路或水路等不同运输方式的连接点，促进了这些运输方式间的有效互通。

德国在互联网技术发展和普及率上也领先于欧洲其他国家。德国拥有无线上网热点13000个，平均每10万人口拥有16个无线热点，绝大部分无线热点已符合801.119标准，预计在几年内无线上网速度更可高达300Mb/s。

1.2.3 支柱和重点行业

截至2016年，德国三大产业比重分别为0.6%、22.6%和76.8%，金融危机以后德国进行了第四次产业结构调整，其主要着眼于对高端制造业、高附加值产业及新兴产业的发展，通过对产业结构的调整促进了德国经济的持续高速发展，就业水平也得到了很大提高。

德国经济之所以能持续稳定健康发展，关键在于德国坚持发展实体经济和生产性服务业。汽车和汽车配件工业、机械设备制造、化工制药业和电子电器是德国传统四大支柱产业，部分重点产业国际竞争力极强，如机械制造业仅次于美国，特别是汽车制造业；电子电器工业和化工业也是德国的支柱产业，如西门子、巴斯夫和拜耳都是德国企业中的佼佼者；德国的航空航天工业也发展迅速。此外，德国新型产业——可再生能源产业具有广阔的发展空间，得到政府大力扶持；德国的信息与通信技术产业位居欧洲第一、世界第三。

1.2.4 投资政策

（1）投资门槛

外国资本在德国投资原则上无限制与本国投资者享受同等国民待遇。德国对赴德投资者给予法律保护和政策鼓励，对外资的市场准入条件基本与德国内资企业一样，允许德国投资者进入的领域一般对外国投资者也不限制。随着德国私有化进程的发展，原来禁止投资者进入的领域如水电供应、基础设施、能源、医药等领域现在也已对境内外投资者放开，但须对投资者个人的能力、经济实力和技术能力等方面进行调查，对投资项目进行审批。目前德国明确禁止投资者进入的领域只有建设和经营核电站及核垃圾处理项目。

德国认为，对限制外资进入的领域没有必要制定限制政策和采取措施，只是在审批过程中按有关规定对不允许的项目不予受理就可达

到限制的目的。在德国从事某些特殊行业和经营项目需要向有关部门（大多为当地的工商管理部门）提出申请，以获得经营许可或者生产许可。需要审批的行业包括：银行业；保险业；拍卖业；出售含酒精饮料的餐饮业；武器、弹药、药品、植物保护剂的生产及其销售；炼油和蒸馏设备的生产和销售；发电和供暖厂；动物的批发和零售；运输和出租公司等。

另外，在德国从事某种手工业经营活动，需要投资者具备相应的技师证，或者投资者需雇佣拥有技师证的人员担任企业领导。工程师、大学毕业生和通过国家考试的技术人员不需要技师证便可开展经营活动。从2004年1月1日起，需要具备技师证才能开业经营的手工业行业减少到41个，主要涉及建筑业、机械行业、电气业、医疗业等，不需要技师证的手工业职业有53个。

（2）投资吸引力

在德国，外国投资者除了在资本市场准入方面不受限制外，还可以和本国投资者一样享受欧盟和德国制定的多达600多种的促进投资措施。促进企业在德投资的措施主要分为以下三个层面：

首先是欧盟层面。欧盟主要通过向成员国提供欧盟结构基金促进有关地区的企业投资活动。欧盟结构基金是欧盟实现其结构政策目标的重要工具，是欧盟为实施地区政策、缩小欧盟不同地区之间的发展差异、促进其经济和社会的统筹发展、从预算中拨款设立的基金。设立该基金主要目的是，通过提供资金支持，解决经济发展相对落后地区面临的经济社会结构问题。

其次是联邦层面。“改善地区经济结构公共任务”（Gemeinschafts-aufgabe Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur，简称GA）是德国地区政策的核心工具，同时也是德国最重要的投资促进措施。GA的目的是帮助经济落后地区克服结构方面的弱势，缩小与经济发达地区的发展差距，促进经济全面增长，跟上国家经济发展步伐。

最后是联邦州层面。德国各联邦州政府除了负责部分欧盟（如欧盟结构基金）和联邦政府的经济促进措施（如“改善地区经济结构公

共任务”）外，还根据本州的具体经济发展状况和实际需要制定多项政策和措施，如筹措本州自有专项资金，促进地方经济发展。

（3）投资退出政策

企业的投资退出基本分为三种方式：首次公开发行（IPO）、出售、解散清算。以上三种方式进行投资退出中，IPO受IPO费用、企业规模、证券市场、限制出售条款等因素影响，即使是德国本土企业采用该种方式进行投资退出的也极少。出售是指企业由其他公司收购，没有规模限制可以100%退出，是大部分企业采用的方式。解散清算是在法律规定的情形下，由企业清偿债务后的剩余资产按股东股份比例进行分配，这种情形多涉及破产清算。

1.2.5 经贸合作

（1）参与地区性经贸合作

德国是世界贸易大国，同世界上230多个国家和地区保持贸易关系，全国近1/3的就业人员从事出口工作。自2003年起连续六年保持世界第一出口大国的地位，外贸长期顺差，2009年中国取代德国成为世界出口冠军。德国出口业素以质量高、服务周到、交货准时而享誉世界。主要出口产品有汽车、机械产品、化学品、通讯技术、供配电设备和医学及化学设备。主要进口产品有化学品、汽车、石油天然气、机械、通讯技术和钢铁产品。主要贸易对象是西方工业国，其中进出口一半以上来自或销往欧盟国家。

（2）与中国的经贸合作

欧债危机后，默克尔政府对华政策转为积极务实，两国建立了战略伙伴关系和政府磋商机制，高层互访不断，关系稳步发展。2013年5月底，李克强总理正式访问德国。2014年3月底，习近平主席正式访问德国，两国发表《建立中德全方位战略伙伴关系的联合声明》。中德两国立法机构往来密切，中国全国人大已经同德国联邦议院建立交流合作机制。2015年10月，默克尔第八次访华，双方就中国制造2025和德国工业4.0、中欧投资协定、德国支持人民币加入特别提款权货币篮子和促进双方人员来往便利化达成多项重要共识。地方合作日益加强，截至2016年1月，两国已建立81对友好省州(市)关系。2018年5

月24日，国家主席习近平在人民大会堂与德国总理默克尔举行会晤。2019年9月6日，国家主席习近平在北京会见德国总理默克尔。

30多年来，德国一直是中国在欧洲最大的贸易伙伴。2002年我国首次超出日本成为德国在亚洲最大贸易伙伴。2016年，中国首度超过美、法成为德国第一大贸易伙伴。2018年中德双边贸易额为1996.6亿美元，增长10.6%。其中中国对德国出口额为890.3亿美元，增长8.8%（占德国进口总额的6.9%，降低0.1%）。中国进口额为1106.2亿美元，增长12.0%（占德国出口总额的7.1%，提高0.3%），逆差215.9亿美元。中方从德国主要进口汽车、汽车零部件、金属加工机床、医药品、集成电路、纺织机械及零件、医疗仪器等；主要出口自动数据处理设备及其部件、服装及衣着附件、纺织纱线及织物制品、家具及其零件、农产品、鞋类、太阳能电池、打印机、船舶等。

1.2.6 投资注意事项

（1）政治稳定性

①欧洲民粹主义抬头会导致德国的贸易保护主义上升。欧洲民粹主义已成为一种世界政治现象，其突出特点是鲜明地呈现反全球化、反自由贸易与反外来移民的倾向。对中欧关系来说，欧洲民粹主义的普遍兴起，无疑不利于中国在欧洲的贸易与投资发展，贸易摩擦不可避免。自2004年以来，欧盟始终是中国第一大贸易伙伴，中国则是欧盟第二大贸易伙伴，经贸关系成为双边关系的压舱石。然而，随着欧盟贸易逆差的不断扩大，欧洲的贸易保护主义上升；加上欧洲民粹主义强调封闭式国家利益、增加本国就业机会、担心外来资本损害本国产业，欧洲主导的自由贸易与开放环境逐渐发生变化，“一带一路”倡议在欧洲的实施将会面临相当程度的挑战。

②民粹主义政党将在德邦议院中拥有席位。反移民、反伊斯兰、反欧洲一体化的选择党成为德国第三大党，成为二战后首个进入联邦议院的右翼民粹主义政党。

（2）社会治安

近年来，德国社会治安每况愈下，各种刑事案件频发，民众的不安全感在与日俱增，甚至有很多人购买所谓的“小枪”用以防身。德

国民众恐慌情绪虽然不能说与大量难民的涌入有直接关系，但是不可否认的事实是，德国的治安状况在不断的恶化。

（3）外国人政策

①外国投资者享受国民待遇。德国并未对外资进入制定专门限制政策和措施，但对某些特殊行业的投资项目需要进行审批。根据德国《对外投资法》，外国投资者享受与本国企业同等的国民待遇，外资企业可享受同本国企业相同的补贴、低息贷款等优惠政策。

②劳务纠纷解决机制。德国劳务纠纷解决机制主要靠劳动法院诉讼、协调委员会裁决解决、以集体行动处理劳务纠纷。

（4）劳动力制约因素

①德国就业市场增长稳健。德国经济增长稳健，因此也提振了用人需求。德国联邦劳工局局长谢勒（Detlef Scheele）在2019年1月4日的新闻发布会上说，尽管德国经济增速有所放缓，但就业市场依然保持良好势头，企业对新员工的需求高涨：2018年德国失业人数较上年减少19.3万，全年失业率为5.2%，低于前一年的5.7%，为历史最低纪录。

②德国工会对中资企业的挑战。工会是德国企业在生产经营过程中必须考虑的因素，中国企业投资德国可能面临处理工会关系的挑战。中国企业投资德国在用工方面应严格遵守德国法律法规中关于劳资协定、职工权益等方面的规定，依法签订劳工合同。企业应尽快熟知所属行业及地区工会组织的特点，密切与工会组织的联系，掌握工会工作动态，尽量避免与工会组织发生冲突，提高谈判能力，掌握谈判技巧，在出现分歧和争端时，积极开展对话解决问题。

③德国劳动力成本较高。德国联邦统计局公布数据显示，2016年德国制造业和服务业的劳动力成本为每工时33.4欧元，列欧盟国家第七位，高于欧盟平均水平（25.7欧元）30%，但低于法国（36.3欧元）。仅就国际竞争激烈的制造业而言，德国劳动力成本高居欧盟第四位，为每工时38.7欧元，仅次于丹麦、比利时和瑞典，高于欧盟平均水平（26.4欧元）47%。就服务业而言，德国劳动力成本居欧盟第九位，为每工时30.5欧元，高于欧盟平均水平19%。2017年，德国私

营部门的雇主平均每小时支付34.50欧元，在所有欧盟成员国里显示德国在欧盟内排名第六。2018年德国平均每小时劳动力成本为35欧元，比欧盟（28个成员国）平均水平26.60欧元高出32%，在欧盟成员国中排名第六。德国工业领域每小时劳动力成本则更高，为40欧元，比欧盟平均水平高出48%。

（5）经济风险

①通货膨胀开始稳步上升。德国消费物价通胀自2016年4月份出现了间歇性通缩后稳步走高。德国制造业正经历着能源价格上升带来的影响。德国通胀率上升的部分原因来自于劳动力市场情况的改善。德国工资收入增长处于欧元区的领先地位。德国联邦统计局数据显示，德国2018年通胀率为1.6%，高于2017年的1.4%，截至2019年9月，通胀率为1.2%，通胀率放缓。

②外汇管制风险较低。德国没有外汇管制，单次汇款超过10000欧元需要自行履行简单的报告义务。

③德国信用评级仍保持优秀。穆迪：确认德国AAA顶级信用评级，维持前景展望在稳定。

④金融经济风险。目前欧洲主权债务危机仍在蔓延，德国作为欧盟和欧元区的领导者，不仅自身经济发展受到欧债危机的负面影响，而且还必须承担领导责任，对出现问题的欧元区和其他欧盟国家进行救助。一旦欧元问题进一步恶化甚至解体的极端情况，将对德国经济形成重大负面影响。为加快欧元区经济恢复速度，规避通缩对经济增长的巨大压力，在经历了多轮的商讨后，欧央行推出了欧盟版的QE。这一措施在一定程度上逐步恢复了市场投资者对于欧元及欧洲经济的信心。长期来看，欧债危机仅是欧盟经济一体化发展过程中的众多曲折之一，欧盟仍将作为世界经济重要的一极继续发挥重要作用。

（6）影响投资的其他风险

①德国政府对核心技术企业的保护。2017年7月，德国联邦经济与能源部宣布，政府内阁通过《德国对外贸易法》第9次修正案，将加强对非欧盟企业收购德国企业的审查。修正案规定，如果非欧盟企业意图收购德国企业25%以上股权，且涉及“关键基础设施”领域运

营，德国联邦经济与能源部将对此类收购进行国家安全审查，并有权否决相关交易或对其提出限制条件。其中，“关键基础设施”是指涵盖电信、能源、供水、信息技术、金融、医疗、交通、视频供应等对德社会运作有重要意义的领域。另外，修正案将国家安全审查范围扩大至为关键基础设施提供软件或云服务企业，以确保关键基础设施运营安全。同时，修正案进一步阻止以任何形式滥用或规避审查。任何欧盟外企业通过欧盟内企业间接收购德国当地企业，如该欧盟内企业不独立从事重要业务活动，也需要通过审查。德国政府表示，设定关键基础设施领域并加大非欧盟企业收购审查，是对过去几年收购数量增多、复杂程度上升现象的政策回应，并将联合意大利和法国，继续推动欧盟法律作出类似修改。修正案实施后，德国政府在审查收购案时将拥有更大程度否决权，包含中资企业在内非欧盟企业在德国收购投资将面临更大政策不透明和不确定性，不利于中德加强商业交流和合作。

②德国失业率对外企的影响。虽然外资企业在德国理论上享受完全的国民待遇，但当外资项目有可能直接或间接地增加德国失业时，外国企业往往会在签证、居留、雇工、资质、标准、纳税、保险、反不正当竞争等方面遇到一定的困难。

③对知识产权的保护。德国商标权、专利权须登记取得，著作权不须登记即可获得。联邦司法部、联邦经济和劳动部、德国专利和商标局等机构负责有关知识产权工作，联邦法院系统负责知识产权侵权纠纷的审理工作。由于德国制造素以精于创新、设计独到著称，相应的知识产权保护体系相对英美等国偏重于文化、娱乐产业的情况，德国知识产权保护有着强烈的制造业烙印，对于工业设计、产品商标等保护意识强烈，知识产权争议的主体也多为制造行业的大型企业。如海信集团的Hisense商标就因德国设置的商标壁垒至今难以进入欧洲市场，再如德国汽车车标、工业品外观设计等也常常成为国际知识产权侵权的客体，中国企业赴德投资并购之前必须对目标企业的知识产权状况充分了解，同时也要对自身可能存在的知识产权侵权情况慎之又慎。

第二章　德国税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

联邦德国财政收入主要来自于税收收入，占比约50%左右。税制改革以后，德国的税收收入一直在缓慢增长，税收收入占财政收入比重稳步提升，从税收占国民收入的比重来看，属于稳中有进。

表2.1　德国税收收入占财政收入比重表（2005年-2018年）

单位：亿欧元

年份	税收收入	财政收入	税收收入占财政收入比重
2005	4520.79	9465	47.76%
2006	4884.44	9901	49.33%
2007	5382.43	10267	52.42%
2008	5611.82	10516	53.36%
2009	5240.00	10114	51.81%
2010	5305.87	10309	51.47%
2011	5733.51	11039	51.94%
2012	6000.46	11634	51.58%
2013	6197.08	12011	51.60%
2014	6436.17	12456	51.67%
2015	7041.75	13395	52.57%
2016	7386.62	13973	52.86%
2017	7724.89	14552	53.08%
2018	7802.90	15436	50.55%

德国是联邦制国家，其行政管理体制分联邦、州和地方三级，每一级行政管理级别有各自的职能和分工，为履行这些职能而产生的费用也由其承担。因此，德国实行联邦、州和地方三级课税制度，即将全部税收划分为共享税和专享税两大类。共享税为联邦、州、地方三级政府或其中两级政府共有，并按一定规则和比例在各级政府之间进

行分成。专享税则分别划归联邦、州或地方政府，作为其专有收入。各级政府享有的主要税种和承担的基本任务情况如下表所示。

表2.2　德国各级税收分享情况表

	主要税收来源	主要任务
联邦	——分享个人所得税、企业所得税和资本收益税 ——分享增值税（又称销售税） ——分享贸易税 ——团结附加税 ——矿物油税、电税 ——保险税 ——烟草税、烧酒税、咖啡税、汽酒税、葡萄酒与酒精饮料税	——社会保障体系(特别是养老和失业保险） ——外交与国防 ——交通 ——货币体系 ——部分经济促进职能 ——科研（大型科研机构）
州	——分享个人所得税、企业所得税和资本利益税 ——分享增值税（又称销售税） ——分享贸易税 ——遗产税、机动车税、地产购置税、啤酒税、博彩税	——文化 ——大、中、小学 ——警察、执法、维护社会秩序 ——卫生体系 ——住宅建设促进 ——税务管理
地方 （市、镇）	——分享个人所得税、企业所得税和资本收益税 ——分享贸易税 ——地产税 ——小税种：如狗税、饮料税、享乐税、渔猎税等	——水和能源供应、短途公共交通、绿化、市镇管网、垃圾清运 ——幼儿园和学校建设 ——社会救济 ——建筑项目审批，登记备案

2.1.2 税收法律体系

《联邦德国税收通则》属于德国税收法律体系中的基本法（以下简称《德国税收通则》）。现行的《德国税收通则》于1977年1月公布，由篇、章、节、条、款组成，共9篇415条，包括总则、税收债法、一般程序规定、课征税收的实施、征收程序、强制执行、法院外之法律救济程序，兼具税收实体和程序的有关规定，从税基的确定到税款的征收，从税务纠纷的处理到各种罚则的运用，内容相当完善，堪称税收法典化国家的典范。其各章的基本内容如下：

第一篇“总则”规定税收法典的适用范围、重要的概念、税务机关的管辖及税收秘密等事项、公职人员的责任限制等内容。其中在第二章“税收概念的规定”中对“税收及税收的附带给付”、“法律”、“裁量”、“公职人员”、“住所”、“居所”、“业务中心”、“所在地”等概念予以明确的界定，对单行税种法所采用概念的统一解释与适用有着重要的意义。其第三章分别针对各税种规定不同的管辖范围以及管辖权的转移、协议管辖以及管辖权争议等事项。

第二篇“税收债法”主要规定了纳税义务人、税收债务关系、享受税收优惠之目的、责任。其第一章“纳税义务人”主要规定纳税义务人的确定以及利害关系人在税收征管中所承担的义务。在“税收债务关系”一节中主要对税收债务关系的成立、消灭、税收债务的内容、债务的移转等事项加以规定。此外，本章还规定了享受税收优惠的目的以及税收的担保责任。

第三篇“一般程序规定”为税收征收程序法的规定，其规范目的在于要求税务机关平等适用税法，并保证税款及时、足额缴纳。为此，在第三章对税收征收程序的基本原则、税款核定等予以规定，包括税收征收程序的参与主体、主体的资格认定、税收征收的原则、证据方法、当事人的陈述及鉴定之程序、司法协助及机关协助、税收核定行为的概念、理由说明、通知、行为的效力及其无效或瑕疵的情形、核定行为的撤销与废止等内容。

第四篇“课征税收之实施”主要规定具体的税收征管程序。包括纳税义务人的税务登记及报告义务、协助义务、纳税申报、税收核定程序及确认程序、税收征收过程中的实地调查、关税稽查、特别情形下的税收监督等内容。

第五篇为关于“征收程序”的规定，明文规定了有关税收债务关系请求权的实现、清偿期及消灭，对税收债务关系的具体实现方式、清偿期限的截止、税收债务关系的清偿、抵销、免除、征收时效以及延期缴纳的利息和滞纳金的计算、执行、停止执行等问题。为保证税款的征收，该篇还专节规定了税收担保的有关事项，如提供担保的种类、提存支付方法的效力等。

第六篇为“强制执行”的有关规定。纳税义务人不主动履行纳税义务及其他税法义务时，对其适用有关强制执行的规定。在通则部分，对强制执行的机关、强制执行债权人、强制执行债务人、开始强制执行的要件等加以规定。对金钱债权的强制执行方面，本章规定了对金钱债权的催告、债务原因的记载、对纳税义务人以外的第三人的强制执行、连带债务的分配、对物的强制执行等内容。第三节则针对因金钱债权之外的其他给付的强制执行作出规定。在第四节中对强制执行所产生的扣押规费、支出费用、旅费及开支补偿等有所规定。

第七篇规定了“法院外之法律救济程序”，对税务机关的征税行为有争议的，可提起异议或复议加以解决。本章对法律救济的期间、救济的提起、受理、当事人、执行的停止、课税根据的通知、程序规定的准用以及异议的决定和复议的决定等有所规定。

第八篇为“刑罚规定及行政处罚规定与程序”，主要对税收违法行为的追究程序及其法律责任加以规定。在第一节“刑罚规定”中，对税收犯罪行为以及具体逃税罪、违反禁制罪、税收赃物罪以及相关犯罪的自首行为和税收犯罪行为的附带效果和追诉时效加以规定；第二节“行政处罚规定”中，对税收违法行为、漏税行为、税收危害行为、扣缴税、消费税、进口关税的危害行为以及退税请求权的滥用及其税收违法行为的追诉时效加以规定；第三节中，则对刑罚的适用程序予以规定，包括了对程序规定的适用、税收违法行为的管辖权、辩护、刑罚程序与税收征收程序的关系、阅览卷宗、程序的停止以及侦查程序、法院程序和各类程序的费用等内容；第四节中，对行政处罚的管辖、处罚程序的补充条款、对纳税相关人的处罚程序以及送达、强制执行及费用等内容有所规定。

第九篇为“终结规定”，对基本权利的限制、柏林条款和该法的生效进行了明确的规定。

2.1.3 近三年重大税制变化

德国近三年未有重大税制变化，但部分税收法规有所修订，尤其是在目前全球税改形势下，出现了一些新的改变：

（1）非居民有限纳税责任

通过引入基于2017年OECD范本第13条的规则，扩大非居民有限纳税责任的范围。因此，如果股权转让前365天的任何时间，且这些股权从位于德国的不动产直接或间接获得超过其价值50%的收益，则非居民从股权转让获得的资本利得应在德国征税。不论股权转让的规模多大，该规则均适用。

（2）不动产转让税

若房地产控股合伙企业合伙人的实质性变更发生在过去5年，则需缴纳不动产转让税，适用《再转让法》第5条和第6条的合伙企业与其合伙人之间的不动产转让不征不动产转让税。

（3）增值税

进口产品的增值税：进口空白的媒体作品，双方同时对产品具有所有权的，没有真实交易的复制版权作品或相关权利主题的设备，无须缴纳增值税[1]。

进项抵扣增值税：缺少供货日期的详细信息不影响抵扣进项增值税。当发票包含有关发票的发行人，供应的收货人，供应的描述，报酬和单独规定的增值税的信息时，应始终适用[2]。

电子商务的增值税：欧盟内电信、广播和电子服务的简化措施。因此，相关服务年度总值不超过1万欧元的纳税人可继续在其本国适用增值税规则[3]。

（4）医疗保险

在强制性社会保障制度下减免个人医疗保险缴款的法案被批准。法案指出，自2019年1月1日起，员工承担的社保缴款（2019年平均值为0.9%）将由员工和雇主共同承担[4]。

（5）国际关联企业间成本分摊

新法令取代了1999年12月30日的法令。新法令适用于2018年12月31日后签署的关联企业间成本分摊协议。新法令规定成本分摊协议必须遵循独立交易原则的一般原则。满足独立交易原则的成本分摊协议的条件是，相关企业分摊额的价值必须在可比情形下，充分考虑到

[1]根据执行ECJ关于SWAP的裁决（37/16号案件）

[2] Supreme Tax Court judgment of 1 March 2018 (V R 18/17)，2018年6月6日

[3]实施欧盟2017/2455号指令

[4]https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns_2018-10-15_dz_1.html&WT.z_nav=Navigation

独立企业同意他们从协议中合理预期获得的总预期收益中应摊比例。该指南进一步表明，OECD《2017年跨国企业和税收管理转让定价指南》第八章规定的原则普遍适用。

（6）强制残疾和养老保险缴费

通过了将强制残疾和养老保险缴费费率提高0.5%的法案，从目前的2.55%增加至3.05%，该法案自2019年1月1日起生效。

（7）贸易税减免

仅限于管理自己的不动产的实体产生的租金收入可从应缴贸易税的贸易收入中扣除。就其在纯资产管理民法合伙企业中的权益而言，这种贸易税减免也适用于商业有限责任公司。

2.2 企业所得税（the Corporation Tax）

自2001年1月1日起，德国开始采用新的古典企业所得税制，在新的古典企业所得税制下，对公司的利润征收企业所得税（Körperschaftsteuer），现行税率比改革前要低，对个人股东的股息所得征收个人所得税，且不再就这部分所得在公司层次已经交纳的企业所得税进行归集抵免。为了消除双重征收，对个人股东的股息所得减半征收个人所得税。而对于公司股东，无论是居民企业还是非居民企业，都不就公司股东所获得的股息征税。公司须就分配的利润交预提所得税，居民股东交纳的预提税可在其交纳企业所得税或个人所得税时完全抵免。此外，德国还就企业所得税的应纳税额另外征收税率为5.5%的团结附加税。

德国企业所得税法将纳税人分为无限纳税义务人和有限纳税义务人。无限纳税义务适用于德国居民，他们来自全球的收入都要纳税，不管收入是来自国内还是国外；有限纳税义务适用于非居民和某些德国公共实体，有限纳税义务是指纳税人只对来自德国的收入负有纳税义务。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

居民企业指法律注册地或实际管理机构设在德国境内的公司、其他实体。其中“实际管理机构设在德国”是指企业事实上的最高领导层，即企业管理层的合法经营场所或工作地点在德国。

2.2.1.2 征收范围

德国的居民企业有义务就其来源于德国境内、境外的全部所得在德国缴纳企业所得税。其中，对合伙制企业不征收企业所得税，而是对合伙人在分得利润时征收个人所得税。

居民企业应就其来源于德国境内、境外的所得纳税。德国公司取得来自国外分支机构的股息、红利，应当并入应纳税所得一并征收企业所得税和团结附加税。如果该公司不需要缴纳团结附加税，则其取得的国外公司的利润也不需要缴纳团结附加税。外国公司设在德国的分支机构的所得应当缴纳所得税，适用税率比照德国居民企业适用的税率执行。

2.2.1.3 税率

在改革之前，企业所得税的税率为25%，加入团结附加税之后的实际税率为26.38%。改革后，从2008年1月1日开始，无论是保留利润还是分配利润，税率均为15%，加上对应纳企业所得税额征收的5.5%的团结附加税，企业所得税的实际税率为15.825%。企业所得税预缴金额和预提所得税也需要缴纳此项附加税。

2.2.1.4 税收优惠

（1）加速折旧。对于建筑物的翻新，可采用加速折旧代替普通折旧。在翻新年度及以后的7年内，最高可加速折旧9%；在以后的4年内，最高可加速折旧7%。

（2）附加折旧。除了直线折旧外，生产折旧、差额折旧外，还可以实施附加折旧。如果企业的净资产不超过23500欧元，只要企业在国内常设机构待上至少1年，即给予企业在收购或制造新可移动资产成本的当年及以后4年，相当于收购或制造新可移动资产成本最高20%附加折旧（所有年份加总起来最高20%）。此外，这些企业可以扣除未来可折旧资产的预期收购或生产成本的40%，最高限额为200000

欧元。一旦新资产开始实施常规折旧方案，这些准备金将被征税。资产未在规定时间内取得或者产生的，必须将以前扣除的部分追溯至主张扣除的纳税年度的应纳税所得额。并且，采用附加折旧的，不允许采用余额递减法。对于加速折旧、累计折旧和附加折旧的，每项资产只能选择一种折旧方式。该折旧优惠政策主要为鼓励中小企业发展而制定。

（3）投资准备金。净资产为204517欧元或更少的企业允许为将来购置新的资产设立最高为154000欧元（新企业为307000欧元）的免税准备金。免税准备金不能超过符合税法要求资产总额的40%，该资产必须是纳税人在2年（新企业5年）内获得的。如果该资产不是在2年或5年期限内购置，该准备金必须解除。此外，公司为了保证现有的免税准备金，公司所得每年必须以扣除准备金数额的6%增长。不属于敏感工业部门（钢铁、汽车、船舶制造、合成纤维、农业、渔业、交通与煤炭业）的新企业允许设立这样的免税准备金。

（4）免税投资补助。从2005年1月24日起，《2005年新投资补助法》给予在5个包括柏林在内的新的联邦州投资并且符合条件的个人免税投资补助。补助优惠限于首次投资新的折旧资产，包括新建筑物，在5个新的联邦州至少要保持5年。这些资产必须属于生产性设备或者某些服务性企业，例如市场营销、工程规划、研究与开发和数据处理等。免税投资补助为购置成本的12.5%到27.5%之间不等，依据企业的规模、投资的类型以及常设机构的位置而定。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）收入范围

居民企业就其全球收入缴纳企业所得税。外国来源的收入，比如从外国常设机构的收入，通常是根据税收协定排除在德国税基之外的。如果协定不存在，或者其规定不适用的，单方面的救济规定也允许在一定条件下进行外国税收抵免。

公司实现的所有类型的收入都被认为是营业收入，不管是实际的经营活动所得还是投资所得（股息，利息，租金收入）。资本利得如果不能免除的话，要纳入公司的正常收入并按正常税率缴纳税款。

所得税法和企业所得税法都规定，公司必须以权责发生制记账。利润由净值比较法确定。按照这种方法，利润就是当年净资产之和减去上年净资产之和。对于税收而言，这个净资产差异由于出资而减少，由于撤资而增加。

公司的财务报表必须建立在商法承认的一般公认会计原则的基础上。商业账户也同样要受税收目的的约束，除非特殊税收规则另有规定。在实践中，商业资产负债表和税务资产负债表在大多数情况下是相同的。如果有差异，可以通过准备两套不同的财务报表或简单地在企业所得税纳税申报表附录中说明税差来实现。

（2）免税收入

最重要的免税收入类型包括：

①在公司层面，公司成立时的出资或者增资（不论是否换取股份），其他股东权益或者简单的资本公积增加；

②在股东层面，不包含分红的公司的资本偿还。不过，公司的资本偿还超过股东的账面投资额的部分，是要纳税的，例如，由于投资的折旧导致的；

③公司间股利[5]。

从2013年3月1日起，无论持股期和资金来源(国内或国外)如何，符合条件的公司股东从支付公司资本中至少获得10%的分红原则上都是免税的。但是，总股利的5%作为不可抵扣的营业费用加回应纳税所得额。从2014年开始，豁免进一步要求在确定分销公司利润时不扣除股息。如果在公历年度开始时参与的股份不足支付公司股本的10%，则股息不获豁免。

在2013年3月1日之前，无论参与程度、持股期间或来源(国内或国外)，公司常驻股东获得的股息原则上是免税的。

④符合条件的资本利得[6]。

一般而言，资本利得包括在应课税入息内(“税务条例”第8条)。不过，某些以类似资产取代的固定资产转让后的资本收益可能会被展

[5]https://research.ibfd.org/collections/gtha/html/gtha_de_s_002.html#gtha_de_s_2.2.

[6]https://research.ibfd.org/collections/gtha/html/gtha_de_s_001.html#gtha_de_s_1.4.

期。出售这类资产的资本收益可达100%，可降低同一年度或上一年购置或制造的同类资产的购置或制造成本。符合资格的资产包括在出售时属于公司常驻常设机构至少6年的土地和建筑物。出售土地所得的资本收益也可用作购置或建造建筑物的费用。展期宽减只限于符合资格的可归属于常驻常设机构的替代资产。如果重置资产可归因于位于另一个欧盟成员国/欧洲经济区国家的常设机构，则可连续5年对隐藏储备的资本收益征税。应纳税人要求，应缴税款可分期付款5次。从2019年3月29日起，德国颁布了立法，根据该立法，就上述规则而言，英国退欧事件不会构成5年期间的有害事件，因此不会立即对任何剩余金额征税。

未将已实现的收益立即用于购置或制造替代资产的，可以设立投资准备金。推行该计划的期限一般为4个财政年度，而楼宇则为6个财政年度，而该等楼宇的建造是在该储备成立后的第四个财政年度结束前展开的。如果储备不用于减少替换资产的购置或制造成本，则该准备金的应税金额每年增加准备金的6%。

出售本地公司实体股份所得的资本收益没有展期减免。出售股票所得的资本收益原则上免征企业所得税和贸易税。然而，一笔5%的收益被加回应纳税所得额中，这是指不可扣减的业务费用。豁免适用于直接参与和间接参与(例如通过合伙)，而不论持有股份的公司是居民还是非居民。除了某些重组情况(7年)外，没有最低参与要求，也没有任何最低期限。如果持有的股份以前已被减记到其较低的持续经营价值，并且随后未被向上升值，则不会给予豁免。银行、金融服务机构和金融企业为交易目的持有的股份的收益不得免除。

（3）税前扣除

在德国企业所得税里，大部分与应纳税所得额直接相关的企业费用是可以扣除的。

【可扣除范围】

①职工薪酬

雇主给员工的薪酬可以全额扣除。这包括工资本身、所有实物福利以及社会保障缴款，其中包括由雇主承担的部分(缴费总额的50%)；

如果员工也是股东，工资（包括其他福利，如利润分配的支付，养老保险的规定和实物福利）必须与支付给纯雇员的相一致。任何违反公平原则的报酬支付都被视为不能扣除的股息。

②董事费用

为公司的管理而支付给管理董事会成员的费用可全额扣除。如果董事会成员也是股东，只有其报酬符合公平原则才可以扣除。

股份公司（AG）和一些有限责任公司（GmbH）也有一个监督委员会。支付给监事会成员或者其他负责管理监督的人员的费用，只能扣除50%。

③利息

跟业务相关的贷款和债务利息一般是可以扣除的，然而利息扣除受以下限制：

a.给股东或者关联公司的贷款利率不能超过类似贷款的市场利率；从2008年1月1日起，净利息费用的税务扣除上限为息税折旧及摊销前利润（即扣除利息、税项、折旧及摊销之前的利润，又称EBITDA）的30%。如果贷款以折扣价获得，在税务上必须将折扣作为预付费用，并在利息确定期间扣除。在会计上，可以选择将折扣作为预付费用或者记录为全额费用。

b.如果企业满足以下任一豁免情况，则不适用扣除限制规则：一是减免限额条款：超额利息支出总额低于300万欧元。二是独立条款：公司不属于关联企业的合并集团，或者仅仅是部分属于合并集团。三是免责条款：其资产总额超过整个集团的总资产负债表资产的比例不低于至少2%（财务年度2009年12月31日前为1%）。

c.未利用的EBITDA可以向以后年度结转5年，但是，结转不适用上述提到的利息支出限制豁免规定的情况。向以后年度结转的EBITDA在重组过程中会丧失，不可扣除利息费用可以无限期结转，但是受到德国控制权变更条款的限制。

④特许权使用费

对于使用专利、版权、秘方或流程、商业或工业专有技术和类似的无形资产（不论是否受保护）的特许权使用费一般都可以扣除。支

付给股东或其分支机构的超额专利使用费将被视为不可扣除的建设性分红。

总公司和常设机构之间的利息和特许权使用费是不被认可的。另一方面，付给第三方的利息和特许权使用费，可以归属于常设机构并在其收入中扣除，但常设机构必须和第三方有经济上的联系。但银行例外，因为他们的业务本身就包括处理资金。

⑤服务及管理费

服务和管理费只要符合公平原则一般都可以扣除。不符合公平原则的费用被视为不可扣除的建设性分红。

⑥研发与捐赠

研发成本作为正常的业务费是可以完全扣除的，只要它们不构成一个隐性的利润分配，或者与公平原则相冲突。

从2008年1月1日起，经批准的非营利性活动赞助的捐赠可扣除上限是总收入的20%，或者企业也可以选择在不高于营业额和工资总额之和的0.4%范围内，超出部分可以结转。

2008年1月1日前，对科研、慈善和文化的捐赠被视为是特别有用的，可以扣除的限额高达应纳税所得额的10%；对宗教的捐赠可以扣除应税收入的5%或营业额和工资额之和的0.2%。超过25565欧元的对科研、慈善和文化的单项捐赠可结转6年。

⑦娱乐费用

商务用餐费用只能扣除70%。此外，只有商务用餐费用单独列支，并且有详细的文件表明参与人姓名、用餐规格和日期、用餐地点和目的，才允许扣除。对不是给员工或代理商的个人礼品如果不超过35欧元/人/年，是可以扣除的。上述费用必须与其他业务费用分开核算。

⑧其他

除了上面讨论的费用外，可扣除费用的情况有：

a.与公司成立直接相关的费用，只要这一数目在公司章程中特别提到；

b.发行股份和类似的会员权利的杂费；

c.用于商业用途的住所的租金；

d.企业财产险、责任保险保费等保险费；

e.研究及开发成本；

f.意外损失、销售费用、大部分诉讼费用；

g.保险公司一定限额内转移的精算储备；

h.不动产税，不要与房地产转让税相混淆，那是不可扣除的。

【不可扣除范围】

主要包括：

①与免税收入或者资本利得直接相关的费用；

②来自国内和国外股息分红的5%，以及来自居民和非居民企业股权的资本收益，与这些免税分红和收益相关的费用；

③由刑事程序而产生的罚款和其他财务后果；

④宾馆费用，与商务用餐相关的费用30%的部分，狩猎或捕鱼权、帆船或游艇等租赁或使用的费用；以及任何其他与纳税人个人生活相关的或者在商业环境中出现看起来不合理的费用；

⑤利息中超过EBITDA30%的部分；

⑥以下税金：企业所得税；房地产转让税，这作为不动产的购置成本要进行资本化和相应折旧；增值税中列出的非扣除项目；贸易税。

【折旧方法及折旧率】

①一般原则

折旧由商法典和所得税法进行规定。

折旧期开始于该资产被购买的月份，为税务扣除，必须在账本上表明是正常折旧还是加速折旧。对于可移动固定资产，在构建或者生产当年，从构建或者生产当月开始，每满一个月，构建或者生产减少1/12。

2008年1月1日前，可用的折旧方法有直线法、余额递减法和产出法。折旧方法的改变只能从余额递减法改为直线法，其他任何方向的改变都是不允许的。对于2007年12月31日后购买的资产，余额递减法不再适用。然而，作为经济刺激计划的一部分，在2009年1月1日到2010年12月31日期间购买或者生产的可移动固定资产还可以暂时使用余额递减法。

除了常规的折旧，某些企业和某些地区可以享受加速折旧优惠。加速折旧可以同直线折旧法和产出折旧法相结合，并与资产减值的公允价值相结合。加速折旧率是20%。

②折旧权

德国税法是区分法律上的所有权和经济上的所有权的。为了税收和会计的需要，资产是属于经济上的所有者，即使他并不是法律上的拥有者。一项资产的经济所有者（一般来说，就是承担资产的经济风险和经济收益的人）有权利折旧。当一项资产被出租或者另一个人拥有它的使用权时，要判断经济所有者就比较困难了。

③具体规定

a.不动产：折旧的基数是成本，包括使资产达到预定使用状态而发生的一些附属成本。

b.土地：一般是不能折旧的。但是有一个例外，如果由于一些特殊原因，土地的公允价值持续低于土地的取得成本，那么土地的价值就被减记为其公允价值。

c.建筑物：直线折旧法是常用的方法。在2008年1月1日之前，在特定情况下可以使用余额递减法。折旧基数是资产的取得成本或者制造成本，包括附加成本，例如公证费和不动产交易税。

d.工厂、机械和设备：只要工厂没有构成不动产的组成部分，直线折旧法和余额递减法都适用。

e.商标和专利权：无形资产只能使用直线折旧法摊销，余额递减法和其他方法都不允许使用。无形资产的摊销期间是其使用寿命。商标和专利权的折旧基数是它的取得成本。

联邦税务法院规定，经常用于经营的商标，如果使用期间不能确定，则该商标是不可摊销的。但是，税务局允许可以有固定15年的摊销期限。

作为固定资产使用的自建、非购买的无形资产是不允许为了税收目的而资本化和摊销的。但是出于会计目的，除了商标、冠名权、版权或者类似的无形资产之外的无形资产，是可以资本化和摊销的。

f.商誉：只有取得的商誉，才能够资本化。折旧基数是取得成本。商誉只能使用直线折旧法。

在税收上，适用15年的固定折旧期限。在会计核算上，商誉的折旧期限通常大于15年，因为商誉的预计使用期限大于这个时间。在2010年之前，在会计核算时，商誉通常分4年折旧。

g.其他资产：从2010年1月1日开始，可以单独使用并且折旧的，净价不超过410欧元的可移动资产，可以在购买当年全部摊销。如果一项资产，仅仅只能同其他固定资产一起使用，或者从技术角度来说，它要与其他资产互相搭配使用，这样的资产就不能认为可以单独使用。例如组成书柜的单独的架子。

移动固定资产的折旧率由德国联邦财政部出版公布在官方推荐表中。在2000年，德国彻底修订了于2000年12月31号之后取得或者制造的固定资产的税率。以下的直线折旧率是从2001年1月1日开始实施的：

机器折旧率为6%到10%；设备折旧率为12.5%；办公用品折旧率为8%到10%；计算机折旧率为33.3%；汽车、卡车等折旧率为11%。

【亏损弥补】

①普通亏损

一般来说，高达100万欧元的损失可上溯到前一年。亏损结转没有时间限制，但结转亏损的使用额受到限制，从2004纳税年度起，结转的亏损数额在100万欧元内可无限制结转，超过100万欧元的年度应纳税所得的60%部分可以用来弥补以前年度亏损；超过100万欧元部分的所得，40%仍需要纳税。

根据德国控制权变更条例，如果五年之内企业超过25%的股权直接或者间接转让给一个新股东或者多个股东，则向以后年度结转的亏损按比例丧失（联邦宪法法院于2017年3月29日宣布该条2008年1月1日起废除，并有追溯效力，理由：违反德国宪法）；如果在五年之内超过50%的股份被转让，则企业向以后年度结转的损失会全部丧失。为了防止滥用该条款，拥有共同利益并一致行动的投资者被视为一个收购方。

控制权变更条款有三种例外，包括破产重组例外、集团重组例外以及内置增益豁免。在亏损企业合并、变更法律形式和清算时，其向以后年度结转的亏损也会丧失。

②资本亏损

如果获取或创造收入来源的主要目的是获得税收优惠，那么合伙企业发生的损失的抵消和结转是有限的。

其他居民、非居民企业转让股份或者清算、减持股份造成的资本损失，不得弥补。

【丧失结转损失】

以后年度发生下列情形之一的，适用丧失结转损失：

①业务经营的暂时或最终终止；

②业务经营目的的变更；

③接管另一项业务；

④作为合伙企业的合伙人参与；

⑤在集团税制下成为若干公司的控股母公司；或

⑥为避税而转移至亏损公司，并以低于公平市价入帐的资产。

2.2.1.6 应纳税额

德国企业所得税以公历年为纳税年度。

企业所得税按照公司每一年度的净所得额乘以适用税率计算。应纳税所得额按照财务制度和税法规定的项目加总和扣除。应纳税所得额为所有经营所得与资本利得数额之和。资本利得额指资产销售价格与未折旧的原始成本之间的差额。

应纳所得税额的计算：

应纳所得税额=应纳税所得额（包括应纳税资本利得额）×适用税率

2.2.1.7 合并纳税

合并纳税是指企业集团作为一个单一的所得税纳税主体，将其下属各成员的利润与亏损合并在一起，统一计算并缴纳所得税。采用合并纳税方法的企业集团必须符合以下条件：

（1）适用范围

合并纳税适用于控股实体（母公司）与其子公司或分支公司之间。其中母公司只限于具有德国居民身份、在德国设有管理中心的公司、从事商务经营的德国居民合伙组织、独立的德国企业，以及在德国注册登记的外国公司在德分支机构，可以是资合公司、人合公司或个人公司；子公司仅限于经营和管理机构均设在德国国内的股份公司、股份两合公司或有限责任公司，不得为外国公司。

（2）控制关系

母公司必须对下属子公司或分支公司具有财务、经济、组织方面的控制关系。其中财务控制是指母公司直接或间接拥有子公司50%以上的股权；经济控制是指母公司必须有本身的主体业务，各子公司应服务于该项业务；组织控制是指各子公司的董事会必须服从或有义务服从母公司的决策与指示，此项规定应在公司集团内部章程中列明。

（3）利润与损失汇算协议

符合上述条件的企业集团各方还需签订“利润与亏损汇算协议”，规定在合并纳税期间所有子公司的利润都必须转移给母公司，同时由母公司承担所有子公司同期发生的亏损，也就是说，合并纳税期间子公司的财务成果对子公司股本不产生任何作用。该项协议的有效期不得短于5年。其生效、变动与终止必须得到子公司至少75%的股东同意。

2.2.1.8 纳税申报管理

（1）纳税申报

企业所得税纳税申报表必须一年提交一次，由其所属地方的税务机关管理。一般期限为纳税年度次年的5月31日。如果申报表是由具有职业资质的税务顾问协助准备，税务机关会延长这一期限至9月30日，2018年1月1日起或以后的纳税年度，纳税年度的纳税申报日期为下一纳税年度的7月31日。对于这些年份，可以延长到第二年2月底（例如，2020年2月28日为2018纳税年度）。纳税申报必须附有财务报表。

（2）税款缴纳

税务机关一般基于之前年度的评估来估计季度预缴税款。预缴截止日通常在3月10日、6月10日、9月10日和12月10日，纳税人于收到

评税后1个月内缴交评税。在最终的评估做出之前，如果对纳税评估有更准确的信息，该款项可在任何时间进行调整。如果一个公司要求减少预缴款的，它必须证明（通过预算、中期财务报表等）其预期的应纳税所得额已经下降或正在下降。如果税收抵免超过了公司的纳税义务，超出部分予以退还。

逾期缴纳和退税款项的利息适用每月0.5%的税率（每年6%）。该利息将在出具纳税评估的年度结束后第15个月开始计算。

如果纳税人未在截止日期前提交纳税申报表，将被处以最高按10%计算的罚款，直至税款缴纳，但该罚金最多不超过2.5万欧元。

评估税款一般是收到评估结果后一个月缴纳，延迟缴税的后果是对延迟部分处以每月1%的罚款。

（3）评估

税务机关每一纳税年度都要实施纳税评估。如果纳税人没有履行申报义务，税务机关可进行纳税评估，纳税人提交调整后的纳税申报后可以提出上诉。纳税评估并不意味着纳税人可以免于提交正确纳税申报的义务。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

（1）德国税收管辖权类型

德国现行企业所得税法采用双重税收管辖权，即居民税收管辖和来源地税收管辖权。

（2）判定标准

非居民企业，即既没有在德国登记注册、实际管理机构也不在德国，但是有来源于德国境内所得的公司。

2.2.2.2 税率

基本税率为15%。

2.2.2.3 征收范围

德国的非居民企业负有有限纳税义务，只就其来源于德国境内的所得缴纳企业所得税，主要包括以下所得：

（1）农业、林业收入；

（2）来源于以下项目经营收入：

①在德国的常设机构的运营；

②出售或出租德国不动产和德国常设机构使用的权利；

③出售德国公司的股份，但前提是卖方在出售前5年的任何时候拥有该公司至少1%的资本；和

④居民或非居民企业的股份的出售，如果在转让之前的365天内，这些股份的价值的50%以上直接或间接来自位于德国的不动产（自2019年1月1日起生效）。

（3）投资所得（包括股息和特定形式的利息）；

（4）租金和版税。

2.2.2.4 应纳税所得额

同居民企业的相关规定。

2.2.2.5 应纳税额

同居民企业的相关规定。

2.2.2.6 预提所得税

（1）股息

股息征收25%的预提所得税，此税率也应用于转让股权但不转让相应标的股票时取得的收入。由于5.5%团结附加税的影响，实际税率提高到26.375%。2009年1月1日之前，税率为20%（考虑到5.5%团结附加税，实际税率是21.1%）。

25%的预提所得税（由于5.5%团结附加税，实际税率提高到26.375%）同时适用于贷款利息、免赔额的权利、利润分享债券和参与贷款、以及在商业贸易中隐名合伙人的收入（居民企业向居民股东或隐名合伙人的支付）。

（2）利息

支付给非居民的利息一般不需缴纳预提税。但是，对可转换债券的利息、利润分享债券、参与贷款以及参与交易或业务的不过问业务的合伙人收入征收预提税。税率为25%（26.375%，包括5.5%团结附加费）。此外，未存入外国银行账户的无记名债券息票利息（匿名场外交易）按25%的预提税（26.375%包括附加费）计算。对支付给非居民的普通银行利息不适用预提税。被接收的非居民的企业可以申请退还五分之二的预提税。退款程序应符合国内反条约购物规则的实质性条款，并需被接收企业提供居住证明。

根据国内法律实施欧盟的规定利息和特许权使用费的指令，当接收方与支付方是关联企业或者是居民在另一成员国的居民企业或在另一成员国的用于固定经营场所的企业，利息和特许权使用费支付免征预提税。两个企业是“关联企业”是指具有以下情形之一：

①其中一间公司直接持有另一间公司最低25%的资本；

②第三家公司直接持有两间公司的最低25%资本，相关公司必须拥有该指令所列的合法形式，并须缴纳企业所得税。不需要考虑最低持有期限。

（3）特许权使用费

2008年1月1日起，支付给非居民企业的特许权使用费要征收企业所得税，该预提税税率为15%，加上5.5%的团结附加税是15.825%。

免税不适用于根据国内法被视为利润分配的利息、贷款利息以及独立交易下的利息和特许权使用费。

（4）建筑工程

支付给建筑服务承包商的报酬须缴纳15%的预扣税（不因团结互助附加费而增加）。提供劳务的单位出具免征证明或者报酬不超过一定限额的，不予扣税。

扣缴的税款可从承包商的工资税和企业所得税中抵扣[7]。

（5）其他

服务费用不征收预提税，除非其为特许权使用费性质。

[7]https://research.ibfd.org/collections/gtha/html/gtha_de_s_001.html#gtha_de_s_1.6.2.

支付给监事会非居民成员的费用要征收30%的预提税，加上5.5%的团结附加费是31.65%。

如果该服务在德国产生或执行且总报酬超过250欧元，支付给非居民的艺术、体育、文学、娱乐服务等的付款要征收15%的预提税（加上5.5%的团结附加费是15.83%）。预提税是按总收入征收的。

如果收款人是个人，预提税率是净付款的30%；如果收款人是欧盟国家的企业，税率是15%。

在2009年1月以前，支付给非居民企业的艺术、体育、文学、娱乐服务的费用要根据付款金额来按总报酬的10%到20%征收预提税。

2.2.2.7 税收优惠

（1）非居民企业直接出售持有的居民企业的股份而获得的利得一般是不用缴纳税款的，除非非居民企业在过去5年内直接或间接持有该居民企业10%以上的股份。在执行新税制后，由非居民获得的股份的资本利得是免税的，本规定从2002年1月1日开始。但是，由银行、金融服务机构和金融企业为了交易目的出售股份获得的资本利得不免税。

（2）按照在德国实施欧洲共同体母子公司指令的规定，如果满足下列条件是不征收预提税的：

①子公司是股份公司、有限责任公司或有股份的有限合伙；

②母公司采用的指令附录中的法人形式；

③母公司按照指令的第2条提到的要缴纳企业所得税，没有选择纳税或免税的可能性；

④母公司至少持有子公司25%的资本；

⑤必要的持股时间不少于12个月。如果满足下列条件，必要的持股比例可以从25%降低到10%：

a.居住国对母公司的股息要缴纳的德国企业所得税给予免税或税收抵免；

b.母公司的居住国对向德国居民企业支付的股息按照类似的持股比例豁免预提税。这种情况适用于法国、卢森堡、荷兰和英国。

如果持股期的条件不是充分条件的话，那么，对在12个月的持股到期前进行的支付征收的预提税也降低到了零。但在这种情况下不能直接适用免税，只有退税程序是可行的。

2.2.2.8 纳税申报管理

纳税人必须每年填写纳税申报表，并接受税务局的审核。在德国设有常设机构的非居民企业要就该常设机构获得的所得缴纳经营税。

2.3 个人所得税（the Income Tax）

德国居民个人应就其全球所得和资产缴纳所得税，非居民个人需就法律明确列出的来源德国的所得缴纳德国所得税。依据团结附加税和教会税法，还涉及团结附加税和教会税。德国个人所得税（Einkommensteuer）采用分类所得、综合计征的形式，所得税率结构是累进的，最高边际税率45%，有基本的减免额。近几年来除了在免征额、扣除项等方面有所调整外，税法总体框架变化不大。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1判定标准

如果一个人的住所或习惯性居所在德国，则该个人将被视为德国的居民。

根据税法通则第8章，个人的住所是指由个人拥有且有迹象表明他会保留和使用的一处地方。个人的习惯性居所是指个人经常居住而非短暂停留的一处地方。如果一个人在德国连续居住超过6个月，则被认为存在习惯性居所。停留期间短暂的中断不予考虑，仍会被计算在6个月期间内。如果不是临时性的停留，即便停留时间少于6个月也有可能构成习惯性居所。如果纳税人在德国驻留仅是为了旅游、疗养、治疗或者类似的私人目的，则只有当停留时间超过1年才会被认为存在习惯性居所。

一个移居国外的德国国民若符合以下情况，则从他离开之后10年内仍应承担“作为一个非居民的延伸的纳税义务”：

（1）在离开之前的10年内至少有5年承担了无限的德国纳税义务；

（2）迁往的国家对所得不征或征较低的税以及仍然与德国保留重要的经济联系。

与德国的重要经济联系被推定为：

①持有大量的德国居民企业的股权；

②从德国取得的所得超过其全球所得的30%或62000欧元以上，或者在德国的资产超过他全部资产的30%或154000欧元以上，如果他是一个居民纳税人的话，其利润会在德国负有无限纳税义务。

德国所得税法没有包含关于以家庭为单位的税收一般规定。然而，一起生活的丈夫和妻子可以合并评估申报，这会带来税率级次的降低，并且子女的收入不计入父母的应纳税收入，而是单独征税，。纳税评估基于已婚夫妇总应纳税所得额的50%，税收即为在此基础上乘以2。当然，已婚者也可以选择单独评估，在这种情况下，他们必须提交自己的所得税申报表。按照联邦宪法法院的决定，关于已婚夫妇的税收规定的应用被扩展到民法合伙制度（民事合伙）下注册的合伙人，自2013年7月19日起（同样适用于待决案件）生效。因此，民事合伙人可能也要提交合并评估。

2.3.1.2 征收范围

居民个人应就其来源于全球的以下一类或几类所得缴纳所得税：

（1）农业和林业所得：

（2）贸易或经营所得；

（3）独立的专业服务所得；

（4）受雇所得，包括以前受雇的补偿所得；

（5）资本投资所得；

（6）不动产和某些有形动产的租赁所得，特许权使用费所得；

（7）其他所得（私人交易收益，赡养费，养老金等）。

每一类所得均有其专门的规则用来计算和确定所得税评估基础。

对第1-2类所得，应纳税所得由经营当年期末净值与上年期末净值的差值计算得出（即净值比较法）。

对第3-7类所得，采用净所得的计算方法。因此应纳税所得额的计算是按照现金收付方法，以特定类别的总收入减去与收入相关的支出。来自私人资本投资的收入（第5类）通常以最终固定预提税的方式单独征税。

第3类，纳税人可以选择按资产净值比较法计算。

将上述所有类别的净结果汇总，合计的所得减去个人扣除项后即为计税基础，并依此适用相应免税额和税率。

2.3.1.2.1 农业和林业所得

农林业（第1类）所得包括各种来源的所得，如农业、渔业或葡萄栽培，以及酒类销售利润。假如全部类型的总体所得不超过30700欧元（合并评估交税的夫妻或民事合伙人则2倍数额，即61400欧元），单个纳税人可以每年获得减免额900欧元。

农林业所得按净资产比较法确定，法律规定下列情况下纳税人有义务保存帐簿和准备年度决算：

（1）每年营业收入超过600000欧元；

（2）根据资产评估法评估的实施自我管理的农田价值超过25000欧元；

（3）每年利润超过60000欧元。

如果没有记账义务，农林业所得可以按照小农林企业的平均数或者根据净所得法确定。

农业和林业所得包括来源于出售全部或部分农业或林业企业的收益，这类收益的税务处理与处置一家商业企业或部分获得收益的税务处理相同。

农林业所得的纳税年度从7月1日到次年6月30日。纳税年度的利润按比例分配到公历年度。出售全部或部分农业或林业企业的收益会分配到交易行为发生所属公历年度。

2.3.1.2.2 经营和专业所得

对个人而言，经营或专业性所得包括分配自一般或有限合伙企业股份的利润以及独资经营利润。

（1）经营所得

在所得税法下，任何独立和持续地在公开市场参与以盈利为目的且不属于专业的或者农林业活动的被认为是经营活动。经营所得类型：

①独资经营所得；

②应税合伙企业所得；

③股份有限合伙企业中个人责任合伙人的所得；

④任何与上述三项活动之一相关的所得。

商业法规和所得税法要求几乎所有的经营业务保存准确的账簿和记录，并在每个业务年度末，要准备存货和资产负债表。账簿、存货和资产负债表，以及记录（通讯费或凭证），必须保存10年。在净所得方法下计算各种类型应纳税所得额的个人纳税人必须基于收付实现制报告所得。不动产、股份和类似权利的支出只能在这些资产被出售时才可以在相应纳税年度扣除。纳税人必须准备和递交各自的文档。其他被要求保存账簿的纳税人必须使用净值法申报所得。对于这些纳税人，确定应纳税所得的起点是基于会计账簿和记录准备的纳税年度末的资产负债表和以前年度末的资产负债表，这些必须坚持权责发生制原则。

当一项业务在公历年度内取得或处置，取得时的净值成为资产负债表的期初数，处置时的净值成为资产负债表的期末数，据此确定应纳税所得额。

（2）专业所得

从事独立个人劳务取得的所得包括来源于专业的和其他独立活动的所得。来源于专业活动所得，如科学、艺术、文学、教学或教育活动，包括：

①国家认证工程师、建筑师或者类似职业；

②医师、兽医和牙医；

③律师、专利代理人、公证人、注册会计师；

④商务咨询、税务顾问、审计师；

⑤摄影记者和新闻工作者；

⑥译员和翻译；

⑦其他类似活动，如大学研究生心理学家活动；

⑧某些医疗服务；

⑨某些税收和法律事务的咨询活动。

如果一位专家由经过专业培训但无专业资格的职员协助开展活动，团队由其管理和负责，因职员协助取得的所得也构成专业收入。

专业性活动也可以由合伙企业实施，如律师利用民法下的合伙制形式，普通合伙或有限合伙。然而，在这种情况下，所有的合伙人作为专业人士必须在管理岗位并亲自负责他们的工作。如果合伙企业的合伙人不是专业人士或者是公司，如有限责任公司，那么所有合伙人的所得被归类为经营所得。

其他独立活动所得包括兼职所得，譬如支付给执行人、清算人、财产管理人和托管人的报酬。

总的来说，独立个人劳务所得按照净所得法确定。然而，纳税人也可以选择净资产比较法来确定所得，这种方法要求纳税人遵循公认会计原则保留账簿和记录。

（3）合伙所得

合伙企业从所得税角度不被视为单独的纳税主体。合伙人作为联合经营者取得的利润份额，以及给合伙企业提供服务或者发放贷款或租赁商业资产所取得的补偿，都经由合伙人一并计入他们的应纳税所得。

有限合伙企业的有限合伙人如果符合商业法规中描述的标准情况，通常被看作联合经营者。归属各个合伙人的利润份额视由该合伙人带来合并资产负债结果和特殊资产负债结果的增加而定。合并资产负债说明合伙企业的全部所得和对合伙人的分配是依据利润分配协议。特殊资产计量属于联合经营者拥有民法所有权但让渡给合伙企业的资产，加上各自的收入和支出。

2.3.1.2.3 受雇所得

在德国因从事任何工作获得的酬劳，无论是谁支付以及在何时何地支付，均应交税。如果这个雇员是德国居民，即便在德国境外工作，

也适用德国税法。受雇所得主要由工资和薪金组成，包括额外福利。由雇主因其以往服务而支付给雇员的退休金也包含在此类别中。

受雇所得是用总补偿（工资，包括各类应税收益）减去费用计算得出。雇员可扣除在取得和维持收入过程中发生的所有费用，当然也受限于某些情形。如果费用没有超过1000欧元，雇员有权在评估所得税时按照1000欧元的标准扣除。

在出于评估目的进行所得确定时，按照统一税率征收的所得不被考虑在内。比例税率征收方式充分考虑了纳税人的纳税义务。

（1）工资

工资税是个人所得税最重要的一种征收形式，工资税金额由税务部门制定的工资税对照表确定，雇主必须代扣雇员的工资税，加上团结附加税，以及社会保障金并转交当局。

雇主在某些情况下对低收入雇员可以适用特别的比例税率。对月收入上限为450欧元的税率如下：

①如果雇主为雇员支付社会保障金，税率为2%（这个比例包括团结附加税和教会税）；

②其他情况下为20%加5.5%的团结附加税和教会税。

对收入达到72欧元一天且不超过18个连续工作日的受雇所得，税率是25%，附加团结附加税和教会税。

从事农林业的雇员适用专门的规定。在按比例税率征收的情况下，雇主有责任支付税款。

（2）加班费用

在星期天、银行休假日以及晚上工作所获得的加班费用在基本工资之外支付，且没有超过基本工资的一定比例的，不需交税，这项免除仅当基本工资没有超出每小时50欧元情形下适用。每个雇员的加班费用必须在基本工资外单独计算，不能作为基本工资的一部分。因此，雇佣合同应该明确表述工资是基于每周40小时工作制（或少于），而加班费则另外支付。当加班工作实际执行的时候必须给予合理的保证，加班费超过25欧元每小时的需缴纳社会保障金。

（3）累积收益

当雇主因雇员的多年服务而支付其一次性奖金，则需适用专门的税收法规。为减轻超额累进税率对这类付款方式的异常影响，所得税法允许：奖金必须在支付年度缴税，但税率级次可以用适用于五分之一奖金额的税率来适用全部奖金。这种救济只适用于承担无限纳税义务的居民雇员，适用于纳税人在一年内收到的被认定是“非经常收入”的全部所得。非经常收入除了累积收益，还包括从处置整体或部分业务或专业服务资产中获得的收益，从处置私人持有公司的实质权益所获得的收益和遣散费。

（4）额外福利

在雇佣期间收到或享受的固定薪资之外的额外福利，会被归为来源于雇佣的所得，通常按含增值税的市场价估值。

所得税法提到额外福利通常是指如住宿、食物、商品、服务以及由雇主提供的其他福利。雇员收到的额外福利也应包括在受雇所得中并相应纳税。如果雇主按折扣价给予这类福利，则福利的估价为雇员支付金额与市场价格之间的差额。然而，如果雇员收到的所有福利，差额没有超过44欧元/每月，就无需纳税。如果雇主给雇员提供住宿和免费餐饮，则需根据特定的规定和条例规定的固定数额，以此确定福利的价值。在这种情况下，市场价格不适用。

在某些额外福利上，雇主可能要承担到期一次性支付所得税的责任。因此，归属于该等福利的净薪金不被考虑在该雇员的应纳税所得额内。允许一次性征税，尤其对较便宜或免费的食物和家庭工作场所之间较便宜或免费的交通。

如果一个公司以优惠费率给其雇员提供认购股份的权利，购买价格和市场价值之间的差额通常是作为额外福利应纳税。在一定条件下，优惠部分仍将免征所得税。因此，如果市场价值或公平交易价值和期权价格之间的差异不超过市场价值或公平交易价值的50%并且每个雇员股份的总折扣不超过135欧元每年，这种福利是免税的。对2009年4月1日之后授予的股票期权，如果每个雇员股份的总折扣不超过360欧元每年，此福利是免税的。如果其中一个条件不满足，当期权被执行时需就该福利交税。应税金额是期权被行权时的股票的公允市

场价值和期权被授予时雇员实际支付并由雇主担保的购买价格之间的差额。

（5）儿童保育

由双方认同的薪资外，雇主支付给雇员的托儿所（幼儿园）费用是免税的。

（6）雇员保险计划

雇主为雇员保险计划（自愿养老金、健康、意外事故或人寿保险）提供的自愿捐款通常是需要雇员缴税的。然而，如果雇主是支付给养老基金、慈善基金或者以直接保险的形式，且该计划以年金的形式支付养老金给雇员，如果养老金承诺是在2004年12月31日后作出，则支付的保险费最高3120欧元（2017年3048欧元）可以免税。

意外伤害保险缴款，如果每位雇员年度平均缴款额不超过62欧元，雇主可能对团体保险支付款项按统一税率20%代扣。

（7）解雇支付

从2006年1月1日起，遣散费一般不再免税。

2.3.1.2.4 资本投资所得

股息和利息为来源于第5类资本投资所得，包括出售股份和金融工具如债券、股息优惠券、参与权、证书、期权、期货和掉期等产生的资本收益；不动产和特许权所得按第6类租赁所得征税；其他可能被认定为投资所得的所得项目按第7类-其他所得征税。

投资所得的计算，包括前述提及的租赁所得，完全不同于经营所得的计算。应纳税所得额是收到的款项和在相应公历年度支付的与所得相关的费用之间的差额。与所得相关的费用如可证实，可以全部扣除。以此计算得出的净所得缴纳所得税。

（1）股息：根据资本投资所得相关规则，现金或实物型股息适用于所得税。

对2008年12月31日后支付的股息，私人股权和作为经营资产持有的股权之间存在区别。居民个人股东从私人投资取得的股息适用于固定统一预提税。经济性相关支出不得扣除，允许801欧元的减免额。合并评估交税的夫妻或民事合伙人免税额加倍。

来自股票投资的个人经营所得按照局部所得制度征税，股息所得的60%需纳税。相应地，经济性相关支出也仅能扣除60%。从2014年纳税年度起，40%的豁免仅适用于分配公司在确定其利润时没有扣除股息的情形。税收代扣被看作是所得税的预先支付，可以在纳税人应缴的所得税中全部抵免。

因留存收益的资本增加而发行的股票股利，股东可免税。然而，新资本的后续再支付是要作为股息所得征税的。参与权所得视同股息，假如所有者参与了公司剩余资产的清算（无扣除参与权）。如果所有者没有分享清算剩余，参与权所得（可扣除参与权）视同利息，即支付的金额可以被公司扣除，因此不适用企业所得税和局部所得制度。

（2）利息：根据资本投资所得（第5类）有关规则，由个人取得的利息包括参与贷款利息也应交税，即适用固定统一预提税。然而，在下列情形下，利息会按正常的累进税率征税：

①借贷双方是关联方；

②利息是以股东贷款形式支付，该贷款获持有公司资本至少10%以上的大股东认可；

③利息是支付给大股东的关联方，或者利息是通过背对背贷款产生。

如果利息所得系由经营业务形成，则需作为经营所得征税。举例来说，如果任何类型利息是支付给合伙企业的个人普通或有限合伙人，该合伙企业是开展经营活动的居民企业，则这种利息视同合伙企业利润分配处理，作为接受者的经营所得而非投资所得。

银行存款、储备存款、债券和证券产生的利息在收到时候征税。然而，如果利息在第1年的下半年支付，但到第2年的头10天内才在纳税人账务上记录，则这类利息作为第1年的所得征税。

对于无息债券和某些利息累计至最后一天的政府有价证券适用特殊规则。在这种情况下，利息要么在债券到期日支付时征税，要么累计利息在债券处置日征税。只有某些类型的利息所得是适用预提税的。

所有来源于私人资本投资的所得，按照固定统一预提税25%税率分别征税，加上团结附加税则税率为26.38%。经济性相关支出不得扣除。然而，企业所得税法对每个纳税人提供了每年801欧元的免税额（合并评估交税的夫妻或民事合伙人双倍额度）。纳税人可与银行商定，对不超过前面提及数额的投资所得不扣任何预提税，并须向银行提交专门表格。

固定统一预提税由信贷机构扣缴。纳税人在填报纳税申报表时不再需要包括相关资本所得，除非没有适用固定统一预提税，如外国资本投资所得的特殊情形，这类所得也适用25%的相同税率。外国资本投资所得缴纳的外国税收可以在德国已缴税收限额内抵免，不允许超过外国税收缴纳额。

如果固定统一预提税超过了个人边际所得税率，个人可以选择评估。在这种情况下，适用税率是边际所得税率，最高25%。在其他情形下，纳税人也可以选择评估。如果个人收到来源于其持有的作为经营资产的股份所产生的股息和其他利润分配，则所得基于局部所得制度征税，在该制度下，股息60%的部分需纳税。相应地，经济性相关支出也仅能扣除60%。从2014年纳税年度起，40%的豁免仅适用于分配公司在确定其利润时没有扣除股息和其他利润分配的情形。

2.3.1.2.5 不动产和某些有形动产的租赁所得，特许权使用费所得

（1）不动产所得：不动产所得归于第6类租赁所得。租赁所得是指通过将不动产尤其是房地产、建筑物、建筑物的部分或公寓、动产和使用权等租赁给第三方所取得的所得。德国不对被认为来源于自住住所的所得征任何税收。如果住宅用途的付款额不超过当地市场通常租价的66%（2012年前56%），那么使用和效益的放弃需分为无效部分和值得关注的部分。

第6类意义上的应税租赁所得由总租金额减去折旧、抵押贷款利息和其他费用计算得出。

（2）特许权使用费：所得税法中没有对特许权使用费做出定义。

如果特许权使用费是由居民个人在其经营期间或专业活动中获得的，则作为经营所得征税。如果特许权使用费是从并非属于经营或专业活动部分的私人经营中获得，则视为第6类的租赁所得。

2.3.1.2.6 其他所得

（1）私人交易收益：从私人交易获得的资本收益一般不需纳税。然而，如果纳税年度总收益至少达到600欧元，且是来自下列处置的，则个人从私人交易中实现的资本收益是应纳税的：

①不动产，包括附着权利，购置后10年内；

②动产，不包括股票和债券，购置后1年内。如果这类资产在1个公历年度内产出积极所得，预测周期则增加到10年。

如果在处置当年和之前2年，不动产是被用于个人居住的，那么它的处置收益就不用交税。

（2）养老金：从2005年起，养老保险的税收旧制度逐步淘汰。对法定养老金计划的缴款（和某些私人养老金计划）逐渐免税，通过作为特殊费用延长扣除。同时，对每个新的年龄层，应纳税养老金的支付额将每年逐步增加，直到2040年达到100%。

养老金、寡妇和孤儿的补贴被视为以前的雇佣所得，并按照第4类所得纳税。2019年，相应报酬（年度最高1320欧元）加上396欧元的额外补贴，允许有合计金额17.6%的免税补贴额。

然而，如果养老金是针对一个普通雇员而不是公务员的话，补贴则从纳税人满63岁（如果残疾人则60岁）那年起适用。这些种类的养老金包括由雇主支付的基于养老金权益确认，不论是否由雇主的养老金责任保险保障。

来自法定养老金计划的养老金所得被认为“其他所得”。2019年，所有从法定养老金计划领取养老金的人必须就其收到的养老金的78%（2018年为76%）部分支付税收。这规定同样适用于某些基于私人资本为纳税人养老保障而设立的养老金计划，如果基础合同规定了一项终身年金的每月付款（在纳税人达到60岁前不开始）。对于来自其他私人养老金计划的所得，其应纳税所得额的计算为每一笔款项超过按比例分担的分布在接受人预期寿命期内的投资资本的部分。超出部

分的所得以付款额的一定比例被固定，这取决于接受人第一次领取养老保险金时的年龄。同样的规则适用于来自直接保险和养老基金的某些养老金。

超过64岁的纳税人以及取得除了上述提及养老金等外的所得，被认定为免税补贴。2019年，这个补贴额是受雇总收入（不包括养老金）加上其他类别的总收入（不包括法定养老金和类似的养老金）的17.6%（2018年为19.2%），最多不能超过每年836欧元（2018年为912欧元）。

（3）其他所得：年金归属于“其他所得”－第7类。不属资本金偿还的年金支付部分要作为所得征税。对于终身年金，所得根据每次支付款项超过按受益人预期寿命期平均分摊的投入资本份额的部分计算。此项所得，即超额部分，按固定的比例支付，这取决于接受人第一次收到养老金时的年龄。

2.3.1.2.7 免税所得

下列类型的所得可以免除交税：

①健康保险、意外事故保险、残障和老年保险的赔偿金；

②一定数量的社会分配资金；

③法定养老保险的一次性给付；

④从事研究活动、科学或艺术教育和培训方面的奖金。

2.3.1.3 税率

（1）所得

个人所得税按累进税率按复杂表征收。以下是简表（2019年），另外，根据表格计算的税额征收5.5%的团结附加费。资本利得参照个人资本收益条款征税。简表如下：

表2.3　单身纳税人税表

年度应纳税所得额（欧元）	边际税率（%）	应纳税额（欧元）
9168以下	0	0
9169 - 14254	14.00 - 23.97	0 - 973
14255 - 55960	23.97 - 42	973 - 14722
55961 - 265326	42	14722 - 102656
265326以上	45	102656

表2.4　已婚纳税人或民事合伙人（合并评估）税表

年度应纳税所得额（欧元）	边际税率（%）	应纳税额（欧元）
18336以下	0	0
18337 - 28508	14.00 - 23.97	0 - 1946
28509 - 111920	23.97 - 42	1946 - 29444
111921 - 530652	42	29444 - 205312
530652以上	45	205312

注：税率表资料来源于IBFD

（2）资本收益

在经营过程中产生的资本收益视为普通经营所得，按标准所得税率征收。

股份资本收益与股息相同，适用按25%税率征收固定统一预提税，加上团结附加税则增至26.38%。

2.3.1.4 税收优惠

（1）减免

基础减免给予每个居民纳税人，2019年，单身人士是9168欧元，合并评估交税的夫妻或民事合伙人18336欧元（2018年之前分别是9000欧元和18000欧元）。基础减免反映在税率表中，所得税按0%征收。

原则上，对每个受抚养儿童或纳税人适用两项一次性扣除（2019年）；

①子女扣除：每年每个小孩2490欧元（2018年为2394欧元，合并评估交税的夫妻或民事合伙人4980欧元）；

②保育、抚育和教育扣除：每年每个小孩1320欧元（合并申报为2640欧元）。

如果儿童福利津贴（见下文）超过或等于一次总付的减免，则这些减免不适用。如果一次性救济高于儿童津贴，则儿童津贴将被收回。

纳税年度内每月支付儿童津贴。第一个和第二个孩子的福利津贴是194欧元（2019年7月1日起为204欧元），第三个孩子为200欧元（2019年7月1日起为210欧元）。对于第四个孩子和以后的任何一个孩子，

福利是每个孩子225欧元（从2019年7月1日起235欧元）。儿童津贴适用于居民纳税人，且仅适用于其居民子女（或被视为居民的子女）。

单亲家庭的单身人士且为户主者，如果至少有一个小孩生活在纳税人家中，可每年额外扣除1908欧元，且仍有权享受上述儿童福利/扣除，并且每多一个孩子，扣除金额增加240欧元。如果另一成年人生活于纳税人家庭里，纳税人与其共同维持家庭且纳税人没有权利享受子女税收抵免/扣除，扣除通常不适用。

单身父母和已婚夫妇可扣除三分之二的育儿费用，最高可扣除4000欧元。

（2）抵免

税收抵免可适用于由某些雇佣的和自由从业者提供的家政服务。最高抵免额是费用的20%与4000欧元的孰低值。仅非扣除费用可以税收抵免，限额按每个家族适用，抵免不能用来退税。

此外，允许由纳税人抚养的不满18岁的居民孩子以税收抵免形式（超额部分退税）享受每月的子女减免。子女税收抵免同样适用于18到25岁之间的孩子（如果小孩是全日制学生或入伍或社区服务或者在某种情况下无业），在这种情况下，子女税收抵免要求该小孩每年自己的所得没有超过8004欧元。

2.3.1.5 税前扣除

在计算不同类别所得时，个人纳税人可以扣除在取得或维持所得时直接发生的所有费用。然而，与免税所得有直接性和经济性相关的费用不得扣除。尤其在股息或资本收益适用局部所得制度时，只有60%的相关费用允许扣除。所有类别的净所得合计形成纳税人的总所得。如果总所得是负数，则没有任何扣除或减免。在本节列出的扣除将从总所得中剔除，这里包括特定费用和特殊支出的扣除。

特定费用是可以依据所得税法明确扣除的个人或家庭支出。扣除必须在费用发生当年执行，分为可全额的扣除和有最高扣除限额的扣除。

（1）利息费用

抵押贷款利息在业主自住房的情况下是不可以扣除的，当财产用于出租，抵押贷款利息在计算应纳租赁所得时可以扣除。

（2）医疗费用

未由第三方报销的医疗成本可以作为特殊支出在一定限额内扣除，扣除额度取决于总的收入和家族状况。

（3）保险费

针对健康、意外和责任保险、残疾人和老年人保险、类似私人保险的保费、失业保险等的强制缴款可以扣除。如果是付给非居民社会保险机构，或者付给已经被批准在德国经营业务的保险公司，这类缴款和保险费也是可以扣除的，并且年金保险的保费和最少12年期限的资本生命保险88%的保费是可以扣除的。

从2005年1月1日起，所有上述提及的缴款和保险费的年度扣除额一般限于2800欧元。对没有全部或部分自行缴纳健康保险的纳税人，年度扣除限额为1900欧元，合并评估交税夫妻或民事合伙人的最高扣除额要合计。但是，如果健康、残疾人和老年人保险的强制缴款超过2800欧元或1900欧元限额，可以全额扣除。

2019年，一般法定养老金计划和某些为纳税人支付养老金的私人养老金计划缴款的88%（2018年为86%）可以扣除，一次性扣除适用于未证明更高缴款的雇员。一次性扣除是为季度预缴税款目的而考虑的，涉及健康保险、残疾人和老年人以及养老金计划的支付款项。2019年，一次性扣除一般须计算如下：

①对于完全或部分未自行支付医疗保险费的纳税人（例如雇主支付部分保险费的雇员），最高扣除限额为1900欧元（合并评估交税的夫妻或民事合伙人为各自配偶或民事伴侣的限额总和）

②如果只有对健康保险、残疾保险和老年保险的保险金超过2800欧元的限额，它们是完全可扣除的。

除上述情况外，再无可扣除的保险金。一次性扣除额只在每季度预付税款时才计算在内。

最后，受法定退休金计划规管的纳税人，其个人其他经核证的私人退休金计划也可扣除，每年最多扣除2100欧元。配偶和民事伴侣双

方都有权获得扣除（在某些情况下，如果只有一名配偶或民事伴侣符合要求，也可获得双重扣除）。然而，如果纳税人收到了用于支付经认证的私人养老金计划的现金补贴，那么当补贴超过了扣除额时，则不再享受扣除额。

（4）捐赠

2019年可扣除的捐赠额具体如下：

①为促进非营利活动的捐赠，最高可达收入总额的20%（企业家亦可选择扣除其营业额及薪金总额的0.4%）；

②每10年一次，新成立的基金会（在捐款年度或结转9年）的资本捐赠最高可扣除100万欧元；

③对各政党的捐赠不超过1650欧元（联合评估计双倍）。这只适用于纳税人没有获得所得税抵免的捐赠：50%的捐赠可以从所得税评估中扣除，且每人最高扣除金额为825欧元（联合评估计双倍）。

（5）其他费用

下列费用可以扣除：

①儿童保育服务成本的2/3，每个孩子最高4000欧元，要求子女生活在父母家庭里，且年龄14岁或更小（某些残障儿童年龄限制到25岁）。2012年1月1日前，扣除仅当配偶双方均在工作或教育或残疾或生病时适用；

②纳税人第一次专业教育或第一次学业（例如学校和大学学费、手册和住宿开支）的费用，每公历年最高额6000欧元（2012年前4000欧元）。对合并评估交税的夫妻或民事合伙人，每人6000欧元额度；

③离婚或独居的配偶抚养费最高13805欧元，假如该款项被视为接受者的所得征税。配偶双方作为居民必须负无限德国税收义务，或者接受方配偶必须是生活在欧盟成员国的公民；

④位于欧盟和欧共体成员国的私立学校和补习学校的缴款的30%（最高5000欧元）。

除了特定费用之外，居民纳税人在涉及不可避免的特殊支出时，有权获得税收减免。如果支出超过大多数有相似所得、净值和家族状

况的纳税人发生的数额，纳税人可以申请扣除部分费用的许可。医疗成本可以作为特殊支出扣除。其他可扣除项目列示如下：

⑤受抚养者的生活费用和培训费用，受抚养者没有资产或净值不足15500欧元，未获得子女津贴和子女补助，并且如果有法律支持义务（限9000欧元，限额因受抚养者自己所得金额超过每公历年624欧元而减少；受抚养者实际经营费用或一次性扣除最低额180欧元将减少自己的所得）；

⑥受抚养孩子的培养费用，如果孩子满18岁以上且离家生活（某些情况下放宽到25岁），可以享受子女津贴或子女税收抵免待遇，最高扣除额是924欧元。2012年前，该限额因孩子自己每公历年的所得超过1848欧元而减少；

⑦家政服务费用最高624欧元，如果纳税人或者其配偶满60岁或以上，或者服务的必需是因为纳税人或者其配偶生病或者一个受抚养小孩住在家里（在某些情况下）；如果其中一个人是残疾的，最高金额为924欧元；

⑧私人疗养院费用，如果纳税人或其配偶长期住在此，支出和家政服务所需费用相近；如果长期护理是必需的，最高金额924欧元；

⑨考虑纳税人或其孩子的伤残情况，依据伤残程度，允许在310欧元和3700欧元区间分级扣除。

特殊支出的扣除受到某些限制，这取决于纳税人的家族状况、他的特定费用、特殊支出和个人减免之前的总所得和抚养子女的人数。每个纳税人必须承担个人责任，根据适当情况不扣除。

2.3.1.6 损失

（1）一般损失

损失通常可以完全抵销同一纳税年度形成的所得。第一步，损失抵销同类所得；第二步，剩余的损失抵销所有其他类别的所得。但是，某些损失的抵销或扣除要么受限制要么不允许，如：

①畜牧业和衍生交易的损失仅可以抵销或结转处理同类型的所得；

②损失来自注册公司里的隐名合伙、间接持股或者其他内部合伙关系，在公司里合伙人或参与者视为联合经营者，这类损失只能减少合伙人或参与者在以前财政年度或者以后财政年度收到的利润；

③在出现负资本帐户或负资本帐户将增加的前提下，分配给有限合伙企业有限合伙人的损失份额可能无法抵销他取自其他类别的所得或其他经营所得。如果损失不能在当前评估期内被抵销，它们将在以后的评估期内减少有限合伙人的利润（以他从参与的有限合伙公司中获得的利润额为限）；

④来自预制的延期纳税方案的损失，当其超过初始投资阶段投入资本的10%时，只能在未来同类所得中得以抵销；

⑤私人交易的资本损失只能结转至以后年度的私人交易获得的资本收益中抵销；

⑥境外损失是来自境外常驻代表机构的，并且其所得不是来源于积极经营活动，或者来自在隐名合伙人在贸易经营中的参与权或者来自参与贷款。如果债务人海外有其住所、场所或管理地的，或者来自海外不动产或动产出租的，只能在当前年度或今后年度来自同一国家相同项目的境外利润中抵销。如果欧盟相互援助指令或类似协议在德国和该国间适用，这种限制不适用于在欧盟和欧洲经济体某一成员国开展业务形成的损失。

剩余损失一般须先抵减以前年度盈利，之后考虑结转至以后弥补。但是，经企业申请，损失也可以向后结转，而不用先转回。损失转回额限制在100万欧元内（合并评估交税的夫妻或民事合伙人双倍）。损失可以无限期向后结转。向后结转的损失限额为给定年度的净所得中的100万欧元（合并评估交税的夫妻或民事合伙人双倍）。任何剩余损失只能抵销超过此限额净所得的60%。

由盗窃、火灾、暴风雨等造成的偶然损失可以税前扣除且必须在发生或发现当年申报。对于纳税人按净资产比较法计算应纳税所得额的，反映在最终资产负债表中的扣除要么减少资产，要么减低持续经营价值。但是，如果保险赔款超过了因火灾或类似原因损坏的资产的净账面价值，由此产生的收益可能抵减重置资产的成本或者作为专门

的重置储备，用以降低第二年购买的固定资产（动产）和未来2年内购买的土地或建筑物等重置资产的基本成本。

（2）资本损失

私人交易形成的资本损失只能结转去抵销以前年度或以后年度私人交易形成的资本收益。从2009年起，由私人资本投资产生的资本损失只能抵销私人资本投资所得。另外，出售股份导致的资本损失只能抵销相同来源的所得。如果纳税人出于评估目的选择包含资本所得，则其他来源的损失可以抵销资本所得。如果那样，私人交易的损失必须先于其他所得类型的损失予以考虑。

从2014年起，这类损失只能抵销从私人交易中获得的投机收益。

将持有作为经营资产的股份出售或其他处置所形成的资本损失的扣除是有限制的，通常只有60%的相关费用可扣除，与免税所得有直接性和经济性关联的费用不可以扣除。

2.3.1.7 应纳税额

所有类别项目的应纳税所得额合计，合计的所得减去个人扣除项目后即为计税基础，并以此适用相应免税额和税率。

2.3.1.8 其他

2.3.1.8.1 不动产税

不动产税每年由市政府对不动产征收，不论是作为私人资产还是经营资产持有。它以0.35%的基本联邦税率对会计价值征收。结果是乘以市政系数，其范围从280%到810%，并使有效税率在会计价值的0.98%和2.84%之间，平均税率约为1.9%。

对于个人，如果该不动产被用于贸易或经营，或者它构成收入来源例如取得租金收入，不动产税只有在所得税目的下才能扣除。

2.3.1.8.2 遗产和赠与税

遗产和赠与税对因死亡或赠与而转让的财产征税，主要对下列人员征收：

①遗产的继承人；

②捐赠中的捐赠人和受赠人；共同承担纳税义务；

③对特殊原因的捐赠或遗赠，执行捐赠或遗赠的人。

计税基础是遗产的价值减去死者的债务以及葬礼和行政费用、个人和其他豁免

死者的配偶或民事合伙人或者捐赠者可以享有500000欧元的基本免税额，并且在临终前获得的情况下额外豁免256000欧元。但是，由于死者死亡而由配偶领取的任何抚恤金或类似的经常性付款的资本化价值会减少后者的豁免。

每个子女的基本免税额为40万欧元，在临终前获得的情况下，对5岁以下子女的额外免税额为52000欧元，5至10岁为41000欧元，10至15岁的人口为30700欧元，15至20岁的人口为20500欧元，20至26岁的人口为10300欧元。然而，由于死者死亡而使子女收到的任何抚恤金或类似的经常性付款的资本化价值会降低额外豁免。

德国从2011年12月14日起对非居民受益人（继承人和受赠人）就其全部继承或赠与选择征收居民税，并允许适用更高的个人减免。

如果死者拥有房屋或公寓，并且在其死亡之前作为自己和家人的居所，那么该财产可以由在世的配偶或民事合伙人免税继承。然而，继承人必须在此后10年将此项财产继续作为自己的居所使用。如果财产在此期间被出售或出租，除非继承人能提供充分的理由，否则该项继承将被追溯征税。子女可以在相同条件下免税继承自住房屋。但对于子女，免税仅限于对居住面积最高不超过200平方米的房屋或公寓的继承。

商业财产中的某些减免。自2016年7月1日起，如果继承的商业财产的价值超过2600万欧元，继承人可以申请部分免除遗产税或降低商业资产的减免。

根据死者和继承人之间、捐赠者和受赠者之间的关系，税率在7%和50%之间变化。

表2.5　遗产和赠与税税率

赠与/继承财产的最高价值（含）	**税率**		
	第一类	第二类	第三类

(欧元)	(%)	(%)	(%)
75,000	7	15	30
300,000	11	20	30
600,000	15	25	30
6,000,000	19	30	30
13,000,000	23	35	50
26,000,000	27	40	50
> 26,000,000	30	43	50

第一类：配偶和民事合伙人、子女和继子女、孙子女、曾孙，以及在继承的情况下，父母和祖父母。

第二类：兄弟姐妹、侄子、侄女、继父母、女婿、儿媳、公婆和离婚配偶以及前民事合伙人，以及在赠与的情况下，父母和祖父母。

第三类：其他人，包括法人。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准

如果一个人的住所或习惯性居住地不在德国，则被视为非居民。扣缴义务人一般为支付给非居民个人款项的人。

2.3.2.2 征收范围

非居民需就法律明确列出的来源德国的所得缴纳德国所得税。如果适用双重征税公约，则此规则会有所限制。

如果所得不需征预提税，所得的计算遵循适用于居民的规则。但是，给予居民的大部分权益不适用于非居民。例如，经营和收入相关的费用只有与从德国取得的所得有经济联系的情况下才可扣除。这同样适用于损失的扣除。大部分个人减免规定不适用于非居民。非居民个人纳税人适用和居民个人纳税人相同的税率。对非居民征收的所得税或预提税会因预提税或评估所得税基础上5.5%的团结附加税而增加。

如果个人在一年内成为居民或非居民，则在非居住期间产生的德国来源所得将加入居住期间取得的所得。这意味着，就该年度所有德国来源所得而言，纳税人被作为居民征税。

非居民无论国籍如何，如果其全球所得的至少90%要缴纳德国税收，或者如果其不缴纳德国税收的所得不超过9168欧元（2018年9000欧元），基于德国所得税目的，可以选择被视同居民。根据税收协定对来源德国的所得要么不在德国征税，要么仅以有限税率（例如股息，利息和特许权使用费）征税，如不超过90%或9168欧元的限额，这类所得不需缴纳德国税收。

被视同居民原则上以与居民相同的方式对待，不论所得类别。

非居民必须针对每个纳税年度取得的德国所得提交纳税申报表，除非纳税义务满足固定预提税要求。

2.3.2.2.1 受雇所得

非居民雇员须遵守德国工资代扣税，除非条约规定在居住国征税。适用于居民个人的基本免税额同样适用。允许一次性扣除1000欧元和特定费用的一次性扣除，但如果当雇员未取得来源德国的全年受雇所得，以及如果他没有或不能申请评估，就只能按比例扣除。对于非居民，工资代扣税通常是最终税，除非他们选择评估。

因雇佣终止而收到的任何补偿都需要缴纳德国所得税，前提是受雇所得在德国应纳税。

因受雇于外国雇主而在德国工作所取得的受雇所得须缴纳正常的固定预提税。外国雇主必须代扣税。这适用于被雇用的非居民以及被雇用的居民雇员。

作为受雇所得类别征税的养老金，如果支付给非居民也应征税。

如果向在德国有实际管理机构的公司提供服务（即使服务是在德国境外提供），由监理会的非居民成员所获得的报酬，需源泉扣缴30%的预提税。

2.3.2.2.2 经营和专业所得

（1）来自德国农业和林业的所得；

（2）通过常设机构或常驻代表在德国开展经营活动取得的利润；

（3）出售居民企业股份的所得（如果卖方在过去5年直接或间接拥有至少1%的实质权益，适用一半所得制度）；

（4）出售或租赁位于德国的不动产或某些有形动产、或权利（如果已注册），所取得的资本收益；

（5）在德国提供或开展独立劳务取得的所得，或在德国运营常设机构或固定基地取得的所得。

如果所得与常设机构有效关联，则非居民所得（例如经营所得）的税收通过评估征收，任何扣缴的税款可抵扣评估税款。

2.3.2.2.3 投资所得

非居民需要就股息、贸易或经营中隐名合伙人的参与所得、可转换债券利息、利润分享债券和参与贷款（如果付款人居住在德国）、以及由位于德国不动产担保的贷款利息等缴纳德国所得税。

如果所得与常设机构有效关联，则通过评估征收非居民所得税，任何扣缴的税款可抵扣评估税款。

2.3.2.2.4 其他所得

下列所得，非居民也需缴纳德国所得税：

（1）出租位于德国的不动产或某些有形动产取得的所得，以及特许权使用费所得，如果财产或版权位于德国，或各自权利记入国内公共簿册或登记册；

（2）德国法定养老金计划和其他国内保险企业或付款代理人支付的养老金。

2.3.2.2.5 资本利得

非居民个人从私人交易或转让居民企业的实质性权益获得的资本收益可能需要按居民缴纳德国所得税。但是，税收条约可以规定这些收益不用缴纳德国税收。

2.3.2.2.6 预提税

（1）股息

居民企业向非居民支付的股息和其他利润分配按25%的税率缴纳预提税，5.5%的团结附加税使有效税率增加到26.375%。

对来自所有者有权参与剩余清算（不可扣除的参与权）的参与权的所得采用与股息相同的方式缴纳预提税。对来自未授予所有者参与

剩余清算（可扣除参与权）权利的所得，按25%的税率缴纳预提税，加上5.5%的团结附加税后增加到26.375%。

（2）利息

可转换债券、利润分享债券或参与贷款的利息须缴纳25%的固定预提税，加上5.5%团结附加税，有效税率增加到26.375%。税收基于总收入扣缴，即不扣除相关费用。

如果付款人居住在德国，那么在贸易或经营中的典型隐名合伙人的参与所得将在德国纳税。这种所得以可转换债券利息等相同的方式征收预提税。

匿名场外交易也需缴纳预提税，税率为25%，加上5.5%团结附加税，有效税率增至26.38%。税收基于总收入扣缴，即不扣除相关费用。匿名场外交易指利息是基于不记名债券的息票支付（如公司和政府债券），利息不计入外国银行或其他外国金融机构账户，而且债券羁押权不由债务人、德国银行或另一家德国金融机构保留。

一般银行利息的预提税不适用于支付给非居民的款项。与常设机构有效关联的利息，或通过德国不动产直接或间接抵押担保支付的贷款利息或基于船舶进入德国船舶登记而支付的利息，应通过评估纳税。

（3）特许权使用费

如果特许权在德国注册或在德国的常设机构使用，特许权使用费则需缴纳所得税。这些所得类型的所得税以固定预提税按15%征收（包括5.5%团结附加税，实际税率15.825%）。

（4）其他所得

向监事会非居民董事支付的报酬，按照固定预提税30%征税。税收基于总收入扣缴，即不扣除相关费用。

对支付给承包商的报酬的预提税也适用于对非居民的付款。在非居民承包商的情况下，除非条约另有规定，否则税是最终税。

非居民艺术家和运动员的所得通常需缴纳15%的固定预提税，这是对总收入征收的。这适用于在德国演出取得的所得，或者即便没有在德国演出但有取得在德国进行广告宣传的所得。如果报酬低于250

欧元，预提税率将降至零。一般来说，这种预提税是最终的。但是，如果非居民艺术家和运动员是欧洲经济区国家的国民和居民，他们可以选择在预提税阶段直接扣除相关费用。在这种情况下，如果收款人是个人，预提税率为净付款的30%。如果收款人是在欧洲经济区国家成立的公司，税率为15%。相关所得，如在德国的产品广告中使用人名或公众信息的所得，也需缴纳预提税。

2.3.2.3 税率

如果非居民所得不需征预提税，所得的计算遵循适用于居民的规则，非居民个人适用和居民个人纳税人相同的最高为45%的税率。

如果非居民所得税征收预提税，相应所得税率如下：

表2.6　非居民所得税征收预提税税率

项目	税率	团结附加税	有效税率
股息	25%	5.5%	26.375%
利息	25%	5.5%	26.375%
特许权使用费	15%	5.5%	15.825%
董事报酬	30%	0	30%
艺术家和运动员所得	15%	0	15%

2.3.2.4 税前扣除

所得不需征预提税的，经营和收入相关的费用只有与从德国取得的所得有经济联系的情况下才可扣除。这同样适用于损失的扣除。

对所得征预提税的，税收一般基于总收入扣缴，即不扣除相关费用。

2.3.2.5 税收优惠

居民个人的大部分减免规定不适用于非居民。如果适用税收协定，非居民个人所得可以申请并经德国税务机关同意按照协定税率计算缴纳个人所得税。

2.3.2.6 应纳税额

（1）计算方法

对于非居民个人所得不征收预提税的，按照居民企业规则计算，所有类别项目的应纳税所得额合计，再减去可扣除项后即为计税基础，并依此适用相应税率。

对于非居民个人所得计算缴纳预提税，一般按总收入乘以相应所得的固定税率。

（2）列举案例

德国某专业从事数控机床制造和销售的　居民企业于2017年6月25日向其中国个人股东支付股息20000欧元，根据税法规定，作为非居民个人的中国股东需按25%的税率以及5.5%的团结附加税，即有效税率26.375%计算缴纳预提税，应缴纳所得税5275欧元，由德国公司在支付时扣缴。

同时，根据中德税收协定，中国个人股东可以向德国税务机关申请享受股息所得按10%税率征收的协定优惠，即缴纳2000欧元。

2.3.3 其他

2.3.3.1 申报管理

适用德国所得税的所有人必须每年向合适的当地税务局（取决于居住地）递交所得税纳税申报表。工资税代扣制下的雇员不需递交年度所得税申报表，除非他们有取得来自多份职业或金额超过18366欧元的受雇之外来源的所得。年度所得税申报表报送日期是下个纳税年度的5月31日前，2018年1月1日起或以后的纳税年度，纳税年度的纳税申报日期为下一纳税年度的7月31日。如果申报表由税务顾问或会计准备，经税务部门同意，可延期到9月30日。对于2018年1月1日或之后开始的纳税年度，可以延长到下一个纳税年度的2月底（例如2018年纳税年度的2020年2月28日）。

2.3.3.2 纳税评估

个人所得税基于公历年度进行评估。税务检查官收到纳税申报表后进行审查，他可能会要求纳税人提供信息和支持文档。根据纳税人的信息，预先评估也是可能的，评估通知书发出当日不作最后审查。

最后审查会在今后年度实施。如果纳税人没有按税务局要求提供信息，使税务人员无法确定纳税人所得的真实性和准确性，就可能导致作出主观随意的评估。通过审查纳税申报表，税务局对税收进行评定，并向纳税人发出一个正式的评估通知。

（1）对评估的上诉

所得税评估通知书收到后1个月内，纳税人可以对其提出异议。如果不被接受，纳税人可以在税务局处理决定作出之后1个月内向法院提出申诉。如果法院同意，在某些情形下，进一步向联邦税务法院提出上诉也是有可能的。纳税人须在联邦税务法院前由律师、特许会计师或税务顾问代理上诉事宜。上诉一般不中止税款缴纳，但是在某些情况下，税务局或税务法院可以根据请求暂停税款缴纳。如果纳税人的上诉不成功，他必须就暂停缴纳的税款支付每月0.5%的利息。

（2）税款缴纳和退税

纳税人接受评估后1个月，应向税务局缴纳评估的税款。在特殊情况下根据请求，税务局可以接受分期纳税或推迟缴纳。如果纳税人所得不适用预提税，他的纳税义务估计有400欧元或更多，税务当局会基于上年度所得纳税义务评估情况作出季度估计。季度预缴必须在相应纳税年度的3月10日、6月10日、9月10日和12月10日前进行，多缴部分退还纳税人或者用来抵免由税务局最终纳税评估确定的需缴纳的税款。

（3）逾期纳税利息和处罚

如果延期递交所得税申报表，税务当局可对纳税人处以未纳税额10%，最高限额25000欧元的罚款。如果评估通知书已经发放，税款被推迟缴纳，将每月自动加收未纳税额的1%作为处罚。未纳税额会每月产生0.5%的额外利息，从税款所属公历年度15个月后算起（如未纳所得税所属公历年度2013年，利息从2015年4月1日起缴付），罚息不得在计算应纳税所得额时扣除。另一方面，如果多缴税款尚未在15个月内退回至纳税人的帐户，税务当局给予超缴税款部分相同的利息率。计息期在评估通知书发放后终止。

此外，可能产生以下刑事处罚：

①税收欺诈，指通过不完整或不准确申报或者未能告知税务当局违反具体规定而为的相关事实造成，处以最高180万欧元的罚款或监禁5年；

②严重税收欺诈，指多次违规或者金额巨大，以及通过伪造资料或通过诱使一名官员滥用职权达成税收欺诈，处以6个月到10年的监禁；

③因疏忽导致税收减少，处最高50000欧元的罚款。

对于申报中不正确、不完整或遗漏的数据，纳税人如果能够主动纠正或补充不正确或不完整的数据，或提供以前遗漏的数据，则可以避免刑事处罚。为了顺利避免任何法律后果，纳税人必须在税务机关已经宣布调查或已经至纳税人住处实施税务审计或税务犯罪或税务违法行为调查之前，主动自愿披露（自愿披露必须由纳税人在收到税务审计的书面通知之前就着手做）。

另外，为避免法律后果，在偷逃税款超过25000欧元的情况下，纳税人须缴付额外罚款。从2015年1月1日起，如果偷逃税款超过25000欧元，按偷逃税款的10%予以处罚。如果偷逃税款超过100000欧元，按偷逃税款的15%予以处罚，如偷逃税款超过1000000欧元则按偷逃税款的20%予以处罚。

（4）法定时效

规定的法定时效期限是4年，从相应纳税年度税收申报表递交的当年年末算起，但是法定时效的起算不得晚于相应纳税年度后3年。法定时效期限届满后，税务评估不再变更。然而，对过失税务欺诈案件和故意税务欺诈案件，法定时效是10年。2015年1月1日前，过失税务欺诈案的法定时效期限是5年。

2.3.3.3 裁定

原则上，如果某些事实的税务处理会影响其将来的经营决策，纳税人则有权在精确描述事实的基础上申请事先裁定。如果事先裁定所依据的税法有变化，则事先裁定将失效。裁定对纳税人和税务当局都有约束力。纳税人可以对裁定提出上诉。裁定费用取决于裁定对纳税人的价值，价值依据法院收费法里的正式表确定。如果价值不能完全

确定，则可以按最低每半小时处理时间50欧元收取时间费用。从2011年11月5日起，如果裁定对纳税人的价值低于10000欧元或处理时间少于2小时，将不收任何费用。

2.4 增值税（Value—Added Tax）

2.4.1 概述

2.4.1.1 纳税义务人及扣缴义务人

增值税法定义纳税义务人为任何独立从事商业或专业活动的个体。商业或专业活动是指创造收入的持续性活动，即使该活动并未旨在创造利润或该组织的活动仅面向其成员。“商业”一词表明该组织拥有满足其经济需求的资本和劳动力。商业活动不仅包括工业或商业性活动还包括为了产生持续收入而对动产和不动产进行的开发以及例如医生、律师等自雇纳税人提供的专业服务。

（1）一般定义纳税义务人

①非营利组织

根据法律定义，增值税必须对在德国境内提供商品和服务征税。并不要求以营利为目的。

②慈善团体

德国的增值税对待慈善团体与其他团体无异。

③信托者、清算者、接收者和检查者

在破产情况中，法院指定接收者或信托者。这并不影响纳税义务人的身份。仅仅是管理和控制业务的权限转移到了接收者和信托者手中。

④AGRE

一种特殊的纳税义务人是财团，或称为ARGE。ARGE是为了从事某种特殊活动而建立起来的民事合伙关系，无法人资格。

⑤董事

联邦财政法院在2005年3月10日的判决中裁定，某些情况下董事的活动可以看作是独立个人劳务。这取决于合同和实际情况。企业风险，特别是与产生收入相关的风险在这方面特别重要，联邦财政部公

布了一项法令以阐明该案例法（2005年9月21号的法令）的适用情况。根据这一法令，一位董事是否能独立行动（以及是否成为增值税的纳税义务人）需基于所有情况进行判断。另外独立不独立需要根据德国的工资税的相关规定进行判定。

必须明确区分承担无限责任的个人和承担有限责任的个人。如果前者担任公司的董事，无论合同等情况如何，他的服务一般视为应征税的。如果后者作为董事，所有情况（合同、假期、病假工资等）都应该考虑其中。

同时，欧盟法院认为一个个人既是公司唯一股东同时又是公司董事，如果他从事的活动仅与公司的应税行为相关的话则不应被视为纳税义务人。

⑥个人

除非在欧盟内部供货或采购新的运输设备，或在某些情况下在欧盟内部采购商品或进口商品，否则个人不应被视为纳税义务人。然而在联邦财政法庭最新出台的决定中规定长期在跳蚤市场或像ebay一类的互联网平台销售个人商品的个人应被视为纳税义务人。

⑦雇员

在增值税条款中明确将雇员排除在纳税义务人的范畴之外。不仅仅是增值税法特意做出这种排除。根据德国税法的定义，纳税义务人是独立从事某种业务的人。既然雇员不能被视为独立活动，他们就应该被排除在增值税范围之外。增值税中没有对雇员一词的一般定义，然而可以认定需要交工资税的人即为雇员。

雇员将他的车出租给雇主，无论租金收入是否符合所得税中的工资项目，该雇员都应视为增值税纳税义务人。

（2）公共机构

根据旧的条例，联邦、州和市政当局等公共机构，就其作为公共当局从事的活动或交易而言，不被视为应纳税的人。但是，依照公法，非企业性质的政府机构从事经营性经营活动或者从事农林经营活动的，视为从事商业活动，应当缴纳增值税。另一方面，履行政府职能的私人机构或个人仍被视为增值税纳税义务人。

自2016年1月1日起，公法中关于法人单位增值税待遇的新规取代了原税收征收管理条例第2条第3款，确保了法人单位在公法项下享有与其他应税人员同等的增值税待遇。2016年12月31日之后，法律实体根据公法执行的所有交易必须定期适用新规则。但是，受影响的法人实体可以向主管税务机关宣布保留2021年1月1日前供应的旧规定。因此，事实上，关于公共机构增值税待遇的两种不同制度目前正在实施。

（3）偶然交易

一般来说，偶然交易仍不在增值税的征收范围之内。但是，在共同体内部出售和购置新的运输工具，以及在某些情况下在共同体内部购置可切除的货物时不适用此规定。

德国增值税法案第2条规定非增值税纳税义务人，提供了一种新的运输工具，从德国转移到另一个成员国实施销售行为，必须被视为应税人员。因此，在共同体内部提供新运输工具的私人或公共机构属于德国增值税的应税范围。通常，这些供应品是零税率。

在德国，无论取得新运输工具的人是否是德国增值税法案第2条所指的应纳税的人，在共同体内部取得新运输工具总是应纳税的。

（4）集团

根据总体情况，在财务、经济和组织上与母公司紧紧联系在一起的德国境内的法律团体，不能视为独立的纳税义务人。

这样的受控子公司和它的母公司应被视为增值税中的同一纳税人。

因而这样的集团提供增值税应税商品和服务应该对母公司征税。这种情况下的集团内交易视同为内部转移，不缴增值税。增值税中对子公司的标准与企业税中的标准不同。

在增值税所谓的集团中的每一员可能对集团的增值税承担责任。一般情况下遇到破产或资不抵债，组织联系就断了。然而如果是清算的话，增值税集团并不自动瓦解。

只有纳税义务人可以形成增值税集团。如果一个法人既有公司性质又有非公司性质，增值税集团仅包括该法人具有公司性质的那一部分。

增值税申报表由母公司来填报。欧盟内部交易，每个法人有独立的增值税申报号因此必须分开申报。

（5）控股公司

如果一个公司的唯一经营活动是控股其他公司，这个公司不能成为纳税义务人，因为控股不能视为增值税条例第9条第1款规定的经济活动。然而控股公司承担一定管理职能（管理费用）可以作为纳税义务人。在持有股份的同时借钱给集团内其他成员有被视为征税活动的风险。

2.4.1.2 征收范围

（1）货物

根据增值税指导文件，销售商品是指所有者转让有形财产的处置权。原则上讲，法定所有权转移表明发生了商品销售。然而也有例外情况。尽管事实上德国民法规定质押的法律所有权已经转移，出于对货物安全方面考虑而进行的转让（质押）不视作销售商品。当一个企业销售赃物时，尽管法律所有权不能转移，也算是增值税法中的销售商品行为。

以下情形应视同销售：

①按公权机关指令进行的转让

如果商品的转移是公权机关强制执行的，根据增值税法第1条第1款的规定，应视为某种销售商品和服务行为。

②租赁

在增值税中，经营租赁可视为提供服务，融资租赁可视为销售商品。值得注意的是，一份租赁合同是否能视为销售商品或提供服务一般取决于所得税条款，特别是租赁商品的最终归属（谁是其经济上的所有者）。如果出租物最终归属于出租人，就是一种服务。如果出租物可能归属于承租人，即视为销售商品给承租人。

如果是欧共体内部的跨境租赁，其他成员国对租赁有不同的要求，税务机关要求必须遵循其他成员国的要求以避免税收损失。

如果租赁合同规定在支付分期付款最后一期款项时商品的所有权转移，则该租赁可视为销售商品。如果租赁合同包含购买选择权，则执行这一选择权时视为销售商品。

由于售后回租交易既有担保性质又有融资性质的特殊性，因此可以看作是出租人贷款给承租人（2006年2月联邦财政法庭的决定）。

分期付款商品实现销售的时间为商品转移到顾客手中的时间。

③代销

如果代理人通过收取手续费形式代销商品（比如，在一定销售量的范围内以代理人名义签订合同，但最终决定由第三方做出），必须划分为委托人销售给代理人和代理人销售给消费者两部分看。一般情况，委托人开发票给代理人，代理人开发票给顾客。代理人将商品卖给最终消费者同时委托人也将商品卖给代理人。代理原则也适用于服务。

如果商品先发给代理人，再由代理人发给最终消费者，则适用一般原则。然而欧共体内部交易比如委托人在欧共体另一国，而最终销售商品给国内消费者的代理人在德国国内时，使用简化原则。

如果代理人完全以第三人的名义签订合同，则视作代理人提供了服务。很多独立商业代表都视同公开代理。

增值税对拍卖商品的处理要根据拍卖者与顾客的行为决定。如果拍卖者不是以自己名义销售商品，则视作一种服务。如果拍卖者买下商品再以自己名义出售，则视同销售商品。

二手商品和旅行社适用特殊原则。

德国增值税法引入新的代理机制，并与2015年1月1日生效。如果一个企业通过电信网络提供服务，视作它自身提供服务，即以第三方名义（代理形式）提供服务。如果企业告诉顾客谁是实际服务提供方并且在合同和发票上注明实际服务提供方，则不适用代理原则。如果代理人仅负责收款不提供任何服务，则不符合代理形式。

④连锁交易

如果同样的商品通过一层层的纳税人进行交易，且商品由原始供货方直接运给连锁链条中的最终消费者，则商品的流转可以视为连锁

链条中的一次交易行为。在欧共体内部的进出口连锁交易中，只有这种交易可以视作欧共体内部销售或出口，征收率为零。

来自欧洲共同体之外的商品在连锁交易中，即来自第三方国家的商品进口到德国，以德国的观点来看也属于连锁链条中的一次交易行为。这可能导致双重征税（见以下案例）。

D向法国的F订购商品，F的商品是向瑞士的C购买的，C直接把商品运给D，D承担进口增值税。货物流转是C销售商品给F，从德国角度看货物来源地为瑞士，也是货物起运地。货物供应商C不支付进口增值税。因此，C销售商品给F的地点不在德国境内。货物的最终流向即F销售商品给D发生在德国。F销售商品给D是免征增值税的，因此F可以免于在德国进行增值税登记。

⑤建筑劳务

增值税上混合交易的处理具体见增值税实施条例。

销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为，具体见增值税实施条例。建筑劳务适用反向收费原则。

⑥商品退货

与一个纳税人本身交易无关的免费的商品销售为虚拟销售。

下列情况属于虚拟销售：

一个纳税人将他部分商业资产用于员工个人使用以及除了小额（35欧元）礼品或商业样品外的其他动产的转移，都不能算小礼物。

⑦应税行为转为非应税行为

如果商品转为非税用途，就视为商品退回处理，应缴纳德国增值税。

⑧到期仍在用商品

增值税对到使用期限仍然在用的商品的处理取决于其未来可能用途。如果前任所有者曾将商品用于个人消费，则视作商品退回。只要商品没有用于个人消费，就无需调增增值税进项税额。

⑨成员国之间的商品转移

如果商品从德国运往另一成员国进一步用于生产，可视同德国进行了欧共体内部免税销售而其他成员国进行了欧共体内部采购。这样

的虚拟欧共体内部交易要求出让方注册在案并满足成员国对到运货物的所有其他管理要求。另外，出让方必须向其目的地国家开出一种形式发票。德国的企业把一部分库存运往荷兰的仓库就是这样的例子。

如果货物的转移只是暂时的则不适用一般规则，不应在增值税申报表或摘要表上记为销售。

增值税法令及增值税实施条例规定中列示的例外情况如下：

a. 把货物转移到另一个成员国，根据销售常规如果销售者或远程销售人员在另一成员国安装或者装配，则增值税应该在另一国征收；

b. 一个人暂时转移物品到另一成员国以用于提供某种服务，比如服务人员带上工具去另一国修理机器或会计师带上个人电脑去审计客户的账册都不属于虚拟的欧共体内部销售；

c. 一个作为合伙人之一的纳税义务人临时转移商品供财团使用；

d. 在另一成员国临时使用商品不超过24、12、6或2个月（具体时间取决于商品类型和其所适用的海关法），如果（从第三国）暂时进口同样的商品到另一成员国有可能完全免除进口关税，比如从另一成员国暂时运入德国的商品或为了展览而从欧共体外部运来的商品；

e. 如果是租赁的商品，对商品的暂时使用是没有任何时间限制的。如果这些商品由另一成员国运往德国，无论租赁的商品在德国境内多久，德国的欧共体内部采购并不要求出租者进行登记。但是，如果租赁的商品卖给承租人，出租人实现了虚拟的欧共体内部采购和国内销售，这种情况必须进行增值税登记。

⑩安全网

德国增值税法中的提到的条款并未施行。

（2）服务

服务是指除销售商品以外的商业活动，征税前提是以现金或实物支付对价。毫无疑问没有提供服务的活动无需缴税。

区分单次提供的服务和持续提供的服务（比如租赁和出租）是很重要的，这关系到增值税的到期及应纳税时间。

视同提供服务：

①自产自用以及商业资产私人使用

服务业的自产自用也应征税。如果商品的进项增值税是全部和部分可抵扣的，纳税义务人和其员工在提供服务时私人使用部分商品--从2011年开始房产部分用于私人使用部分用于经营不符合上述情况。

②代理形式

如果一个代理以另一个人（公开代理）的名义提供服务，则他视为提供服务。他的佣金一般按标准利率征收增值税。

如果一个代理以自己名义提供服务，但实际是为他人进行代理（非公开代理），根据增值税法第3条11款，通过他提供的服务视同实际代理人提供的服务。

（3）进口货物

进口货物需要征收增值税。进入德国的进口货物为：

①来源于非欧共体国家的货物；

②来自欧盟关税区但在增值税上视为来自第三方国家的货物；

③需接受海关检查的商品和临时进口货物（免进口关税或无需外部转运）；

④德国海关无需检查的货物或者以德国角度来看从境外的自由港运来的货物。

一些地区属于关税区，但不属于增值税上的欧盟区，从海关法的角度来看，这些地方商品进入德国不算进口货物，但在增值税上视作进口。相应地，德国销售商品给这些地区在增值税上也视为向第三方国家出口。

这些地区包括：

①丹麦：格陵兰、法罗群岛；

②芬兰：奥兰群岛；

③法国：

海外领土：瓜德罗普岛、圭亚那、马提尼克、留尼汪。

在增值税上，摩纳哥视作法国的一部分。

④德国：赫尔格兰岛、布辛根、自由港；

⑤希腊：阿索斯山；

⑥意大利：利维尼奥；意大利金皮庸、圣马力诺、卢加诺湖意大利水域；

⑦西班牙：休达、梅利利亚、金丝雀群岛。

（4）所在地位于非欧盟地区企业有关依法缴纳增值税义务的说明

①什么样的销售方式应该依法缴纳德国的增值税？

以下销售模式应该缴纳增值税：

a. 卖家从位于德国的仓库向德国的买家/收货人销售商品；

b. 卖家从位于欧盟其他国家的仓库向德国的买家/收货人销售商品（在此需遵守德国增值税法有关供货价值纳税下限的规定）；

c. 卖家从第三地（欧盟以外国家）向德国的买家/收货人销售商品，前提是卖方或其代理人负责对销售商品清关报税；

d. 不在欧盟境内的卖方如果在销售商品过程中需要缴纳德国的增值税，必须要在德国依法进行税务登记。

②在何处进行税务登记？

地方税务局（Finanzamt）负责征收增值税。不在欧盟内的卖方由德国指定地方税务局集中管理。

国家分配负责集中管理地方税务局的行政法规基础是地方税务局负责管理征收外国企业增值税行政条例第一条。条例中没有提到国家和地区的卖方企业集中由柏林-诺伊科隆税务局（Berlin-Neukölln）管理。

在与税务局取得联系后，例如通过邮件，税务局将向申请人/卖方邮寄一份问卷表格，索取与税务登记相关的信息。在成功进行税务登记后，申请人/卖方将通过书面形式获得一个税号。

③是否还有其他与税务相关的义务？

卖方必须每个月或每季度向税务局提前申报预期收纳的增值税并缴纳相应的增值税。同时，卖方还需要每年申报年度增值税。提前申报预期收纳增值税以及年度申报增值税原则上都需要使用政府规定的数据表向税务局通过电子方式进行申报。所有与税务相关的单据都必须保存，在需要时必须向税务局缴纳。

2.4.1.3 税率

（1）标准税率

如没有特殊指明，所有商品和服务税率为19%。

（2）低税率

增值税法附件中列明的商品和服务适用7%的税率，如：

①活禽等；

②出版书籍；

③牙科类、假体、艺术收藏品；

④短期住宿（最多6个月）。需要注意的是，原则上低税率不适用于与住宿业相关的服务，如早餐、电话、网络及保健服务等。

销售平价商品的农民和林业企业适用特殊税率。从2007年1月1日起，大多数农产品的特殊税率为10.7%，林产品特殊税率为5.5%。

（3）零税率

①共同体内商品销售；

②商品出口；

③入境加工复出口的有形动产；

④增值税仓储政策的商品和服务；

⑤与出口及跨境运输服务相关的中介服务;

⑥海运及空运服务；

⑦跨境运输服务；

⑧向中央银行供应黄金；

⑨联邦铁路公司销售的货物；

⑩在国外和国内港口间运行的船只上提供的餐饮及服务；

⑪销售给在德国的北约部队及其他成员国的商品（不包括新型运输工具）；

⑫向欧盟以外提供银行、金融及保险服务。

2.4.2 税收优惠

2.4.2.1 税率优惠

税率优惠见上文低税率和零税率相关内容。

2.4.2.2 欧盟内交易

（1）定义及交易类型

欧盟内购进商品的定义包括：其他欧盟成员国的增值税纳税人（非小企业）向德国的纳税人或非应税法人提供新交通工具以外的动产，且该动产被从其他成员国领土上转移到德国领土内。

将新交通工具从其他成员国转移到德国，不管供货方和购货方是什么形态，这一交易行为都要作为欧盟内购进商品缴纳增值税。

新交通工具是指：购置后在6个月内投入使用的陆路用机动车或3个月内投入使用的轮船或飞机；或行驶里程少于6000公里的陆路用机动车、航行少于100小时的轮船或飞行时间少于40小时的飞机。

视同欧盟内购进商品：

如果货物被从一个成员国的公司发往另一个成员国的同属于一家公司的子公司，这一行为视同欧盟内采购商品。此类情形下，如果商品是用于生产目的，且已计入目的地子公司的资产负债表，则这一交易行为是应税购置行为。如果商品的使用年限少于两年，且将被发还至原公司，则不适用视同购置商品的规定。

（2）纳税地点

按照常规，欧盟内购进商品的增值税纳税地是商品物流目的地。

如果购货方购进的货物被发往第三方成员国，则购货方同时在其增值税识别号所在国和货物目的地国产生纳税义务。此类情形经常出现于欧盟内的连续交易和三方交易中。为避免双重征税，购货方可出示其在货物目的地国的纳税证明，即可免于在其增值税识别号所在国交税。三方交易是指同一批货物的买卖活动同时涉及分属三个成员国的交易实体。

（3）纳税时点

欧盟内购进商品的增值税纳税义务在开具发票后即产生，最晚在交易活动发生的次月月底。

（4）计税依据

计税依据是全部不含税金额。

（5）零税率

①出口：出口是指货物销售至欧盟成员国以外的国家。一般来讲出口货物适用零税率。需要注意的是，如果货物在德国经过二次交易再出口，则在德国境内发生的第一次交易不适用出口零税率。

在实际操作中，出货方通过德国电子报关系统（ATLAS）申报出口，申报获准后出货方将收到一个货物出口编号（MRN）。在过关时需出示该编号，同时将取得货物离开欧盟的电子出口证明。

②进口：如果货物经由德国从欧盟外第三方国家进口，并被发送至欧盟内其他国家，则适用零税率。

（6）税款缴纳

纳税义务发生在开具发票以后，最迟不超过交易次月月底。增值税由购货方缴纳，进项税可以抵扣。

（7）征收管理

纳税人需按月或按季度发送要情报告电子档给中央联邦税务局。可以从www.bzst.bund.de下载免费的申报软件。

如果当前季度以及前四季度的销售额均不超过50000欧元，则无需按月提交报告，但也可根据自愿原则按月提交报告。

如有以下交易类型，需在报告中予以说明：跨境交易、三方交易、欧盟内交易。

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 销售额/营业额的确认

（1）国内商品销售及服务提供

①计税基础中应包括的元素

增值税的计税基础通常为销售商品或提供服务收到的款项减去增值税本身。计税基础还包括销售货物而从第三方收到的款项。欧盟内部采购商品也适用类似原则。如果实际收到的金额超过销货方发票金额或应收金额，计税基础以实际收到的款项为准。

如果全部价款中包括包装物押金，销货方需按全额缴税，即商品价格和押金价格。当包装物被退回了，销货方应在增值税申报表上调整计税基础。无论包装物是否单独收费，征税率都与货物一致。

②计税基础中不包括的元素

a.增值税；

b.供应商以客户名义支付给第三方的暂付款。

（2）进口

进口增值税根据海关完税价格计算。关税完税价格中除了包括对商品征收的税款、关税和其他费用（进口关税、消费税、农业税但不包括进口增值税），还包括进口前的搬运费、保险费用、运输费用，及到达第一个欧盟国家的运输费。根据欧盟对海关定价的立法，比如2008年4月23日出台的2008年450号欧盟条例，海关完税价格有不同的确定方法：

①进口商品的实际交易价值（通常是价格）；

如果没有交易价值，使用接下来的一种方法（按排名顺序）：

②相同商品的交易价格；

③相似商品的交易价格；

④根据欧盟内销量最大的非关联卖方销售相同或相似商品的单价确定的价格；

⑤计算出的价格。

原则上，交易价值（销售价格）参考关税完税价格。如果不能使用交易价值，关税完税价格用另一种方法确定。关税价格在进口申报时确定。

2.4.3.2 应纳税额的计算

（1）提供货物劳务和服务缴纳增值税

申报期内提供货物劳务和服务产生的销项税金扣除相应的进项税金即为纳税人实际应缴纳的税款。

如果进项税金大于销项税金，差额部分可以向税务机关申请退税。如果税务机关认为有误退税的风险，可能会要求纳税人先预存押金再进行退税。

如果在各项抵减后仍产生了应纳税款，应在申报期结束后十天内向税务机关缴纳税款。

（2）进口商品缴纳增值税

进口增值税缴纳时点与关税一致。

关税条款规定货物清关时应缴纳关税，海关部门受理报关单时即产生应交关税。增值税纳税义务在同一天产生。

实际操作过程中，纳税人会领到海关部门提供的增值税申报表。增值税法规定进口增值税可以延期到次月的16号缴纳。进口增值税进项税可在当期抵扣。

进项税是纳税人购进经营所需产品和服务而承担的增值税。

如果纳税人在欧盟内部采购以及进口的商品和服务用于应税销售，则采购以及进口中已缴纳的增值税可以抵扣。一般情况，进项税可以从当期的增值税申报表中应缴纳的增值税中扣除。

（3）抵扣的要求

进项增值税抵扣需满足以下4个条件：

①商品或服务必须提供给纳税人；

②商品或服务必须用于经营目的；如果采购，欧盟内部并购或进口的产品用于经营的比例不足10%则不能抵扣；

③商品和服务必须是由纳税人销售或提供的；

④增值税应在正式发票上单独注明。

至于预付款项，如果纳税人支付了含税的款项，则可扣除发票中明确列明的增值税。

在增值税申报期，纳税人须提交返回或抵扣增值税的申请。纳税人须在收到发票的当月提交返回或抵扣增值税的申请。至于进口商品，增值税的抵免时间应该为海关到期时间。在欧盟内的采购产生的税费也可在当月进行抵扣。反向收费机制下产生的税费在其到期时也可进行抵扣。

①多缴进项税

在指定申报期限内，如纳税人的进项税超过销项税，则可进行退税。多交的增值税不带入下期。

②排除条款

只有与应税交易相关的产品和服务缴纳的增值税是可以抵扣的，不包括用于免税或非应税活动的产品和服务。

③免税行为

在购买、并购或进口产品和服务过程中产生的增值税，如果与免税行为直接相关，或者与发生在德国境外但相同情形在德国境内免税的行为相关或与在某种程度上不应该免税而已经免税的行为相关的不可抵扣。

④私人用途

如果产品和服务既用于生产过程又用于私人用途，只有用于生产部分的进项税可以抵扣，可以抵扣的比例取决于产品用于生产的比例。

如果公司的小轿车也用于私人目的，所有的进项增值税可以在定期增值税申报时追讨。如果是自产自用，按使用的小轿车的所有成本征收增值税。通常情况，公司小轿车的私用按照1%的比例征收，比如，应征税金额是小轿车划分到每个月的价值的1%。或者是根据司机的日志判断出行是出于工作需要还是非工作需要。

⑤不动产

从2011年开始，只有用于商业目的的土地对应的进项税可以抵扣，其他用于私人用途所对应的增值税是不能抵扣的。联邦财政法院裁定，必须在下一年5月31日前确定用于商业目的土地的范围。

（4）部分抵扣

如果购买、采购或进口的商品和服务没有全部直接用于应税活动，则剩余的增值税应在应税活动和所有其他活动之间分摊，用于应税活动的部分可以抵扣。分摊通常是基于分配标准（比如，建筑物通常使用平方米），但也能使用其他合理的标准如利润值。如果没有合适的分配标准，那么应抵扣增值税就应该基于对用于应税活动部分的估算进行分配。

（5）资本货物

①定义

德国增值税法律中区分了非一次性商品（根据所得税法，可折旧的投资货物）和销售过程中的一次性商品（如商业股票）。资本货物是可进行不止一次商业交易的不动产或动产。如果纳税人有意将其用

于生产则该资产就属于用于应税活动的资产，可以申报进项税。用于应税活动的资本货物应不少于10%。

②调整机制

如果用于应税活动的资本货物比例变化了，那么申报的进项增值税额也要相应调整。不仅仅是动产和不动产需要调整，最终构成资产一部分的部件也要调整，调整基数为购买或原始安装成本（比如实质性创新）及相关资产的服务费，在购买后或施工初期（实质性改造）以及资产的相关服务所产生的费用。

（6）非居民企业退税

增值税特殊退税程序规定，如果纳税人不是在德国境内成立且在德国境内没有住所、公司经营地、注册分支机构或管理机构的应纳税人，可以抵扣运营成本中包含的德国增值税。

满足以下情况即可按照增值税特殊退税程序退税：

①在退税期间没有在德国销售任何需纳税的商品或服务；

②仅提供服务或仅提供反向机制规定的销售；

③提供个别的零税率运输服务和辅助性服务。

2.4.4 其他

（1）纳税地点

在德国境内销售或采购货物和服务应征收增值税。只有采购和销售地点对纳税地点有影响，供应商或者采购商是否为德国居民无关紧要。

增值税协定中所指的德国是欧洲境内的德意志联邦共和国，不包括布辛根、赫尔戈兰岛、不来梅港及库克斯港自由港（免税区I）。根据德国增值税法，12英里区域不属于增值税的征收范围。外交使团以及由外国军队拥有的驻地属于增值税上的领土。不在关税区的德国船只和飞机从这个意义上来讲不属于德国。

（2）纳税时间

应缴税款仅仅表明交易已经产生增值税义务。当真正要支付实际税款时，税额才叫应付税款。

①销售商品和服务

增值税分为两种征税形式：一种是核定征收；一种是查账征收。一般原则是销售商品和提供服务对应的申报期结束即为应缴税款日期。第二种征收形式以收到货款所对应的申报结束之日为应缴税款日期。

②进口

无论是纳税人还是个人，从欧盟以外地区进口商品需要缴税。通常来说，在商品进口时就要缴纳增值税。进口增值税征收要依据欧盟海关法规。

如果商品进入保税仓库或其他海关监管区域，由于它们不能自由流通，因而不能对其征收关税及进口增值税。只要海关监管结束，商品开始自由流通，就应该交进口增值税。德国在海关监管下（比如保税仓库）的商品销售属于德国增值税的范畴但是税率为0。

（3）征收管理

①注册与注销

纳税人应就其涉税的开办、变更和终止行为向税务部门报告。

在固定场所从事商业活动的纳税人应在当地主管税务部门注册。分支机构在德国注册的非居民企业原则上也应在相应主管税务部门登记注册。

注册成功后，纳税人将获得一个一般税号，此外从事欧盟内交易活动的纳税人还需申请一个增值税识别号（由九位数字和“DE”组成）。增值税识别号将被用于核查纳税人在欧盟内交易活动的增值税申报是否合规。

增值税法中没有关于纳税人注销的相关规定。在实际中，纳税人仅需向税务部门递交一份简单的格式自定的注销说明即可。

②发票

纳税人应该（如果客户是纳税人或法人）在提供货物劳务或服务后六个月内开具发票。通常纳税人应该在纳税义务发生后随即开具发票。

纳税人将货物由德国运往其他欧盟成员国可以不要求开具增值税发票，但应开具形式发票。形式发票上应注明发货方和收货方的增值税识别号、货物金额、数量以及商品描述。

票面金额小于150欧元（含税）的，只需在发票中列明供货方名称和地址、商品数量及描述、含税价格和税率。常规的增值税发票应包含以下内容：

a.供货方名称和地址；

b.收货方名称和地址；

c.发票开具日期；

d.发票号（顺序编号）；

e.一般税号或增值税识别号；

f.商品数量以及描述；

g.销货日期（至少精确到月）和收账日期（未知则不填）；

h.货款（不含税），按照标准税率、低税率和免税分别列示；

销售折让；

i.税款、税率或注明免税。

纸质发票和电子发票都是有效的。只有在购货方同意的情况下才可以开具电子发票。电子发票格式不限，包括电子邮件、PDF格式的附件等。

增值税发票和其他发票一般应在德国境内保存。电子发票可以在境外保存，但纳税人需递交书面申请，同时德国税务部门必须拥有在线访问境外保存的电子发票的通道。

如果发票是以外币开具的，需根据财政部公布的月平均汇率转换为欧元。在向主管税务部门申请并获得批准后，可以使用当天汇率进行转换。

③申报征收

通常情况下，增值税按季度预申报。满足下列条件之一的需按月申报：

a.上年度增值税应纳税额超过7500欧元；

b.上年度增值税退税额超过7500欧元；

c.新登记纳税人（登记后前两年均需按月预申报增值税）；

d.空壳公司。

如果纳税人上年度的增值税应纳税款不超过1000欧元，可免于进行增值税预申报，仅需做年度申报。

增值税预申报必须在网上申报，只有特定的情况可以例外。税务部门在www.elster.de为纳税人提供免费的申报软件。

纳税人应在所属期下一年度的3月31日前进行增值税年度申报。所属期2010年12月31日以后的年度申报均在网上提交申报，并将签字的打印稿寄送给税务部门。

所属期后十天内应完成增值税预申报并同时缴纳税款。

鉴于申报期与所属期间隔较短，税务机关允许纳税人通过书面申请延长一个月进行纳税申报和税款缴纳。申请延期的纳税人需按照上一年度的增值税应纳税额的1/11预缴增值税，这笔税款将抵减年度最后一次预申报缴纳的增值税款。

（4）税务部门权限

①审计与纳税评估

在年度增值税申报后，税务机关将对纳税人就是否少缴税款或多退税款进行纳税评估。如果纳税人没有按期申报增值税，税务机关将根据估算确定纳税人的应交增值税。如果税务审计显示纳税人有少缴增值税或多退税情况，纳税人将被追缴税款。

纳税评估应在应税义务发生后五年内进行。税务评估开始后一个月以内，纳税人可向主管税务机关提出申辩，非居民企业可在两个月以内提出申辩。

一般情况下，税务审计之前会出具官方通知。但增值税法条款允许主管税务机关在未发出通知的情况下开展税务审计。

②利息

如果纳税人少缴或多退增值税，将被收取利息。利息从被评估年度结束的次月16号起计算，月利率0.5%。若利息小于10欧元则不需支付。

③罚款

如果没有按时缴纳税款，将被加收罚款，罚款按月计算，金额为当月应缴纳税款的1%。允许有三天的滞纳期。

如果未按期进行申报，也将被加收罚款。罚款不超过税金的10%，也不得超过25000欧元。

未按规定时间开具发票、未按要求保管发票、未按规定时间申报要情报告也将被加收罚款，各项罚款均不得超过5000欧元。

④申辩

在进行纳税申报之后，相关税务机关将检查申报是否正确。如果税务机关认为申报存在错误，将向纳税人出具纳税评估通知。纳税人在收到评估通知后可提出申辩。申辩需在一个月内提交，如果需要延期，则应书面申请并说明延期的理由。纳税人应详细证明纳税申报无误。如果申辩被驳回，纳税人可提出诉讼。

2.5 贸易税（the Trade Tax）

2.5.1 概述

德国的贸易税非常特殊，是由地方政府对企业营业收入征收的税种，其法律依据是《贸易税法》。从目前的税制结构看，德国的贸易税（Gewerbesteuer）为所得税性质而并非流转税。

（1）纳税义务人

首先，从贸易税的纳税主体看，贸易税的纳税主体为企业，所有在德国经营的企业以及常设机构都是该税种的征收对象，不论其企业的法律形式是人合公司还是资合公司。对于独资企业、合伙企业及人合公司，纳税义务应从具备各生产经营条件开始，到生产经营实际结束为止。资合公司，纳税义务则应从公司完成公司商业登记注册开始，到公司所有资产被清算结束为止。农林企业、自由从业者以及其他形式的自营职业者不须缴纳贸易税。

（2）征收范围

其次，从贸易税的税基看，该税的税基是企业当年的营业收益，根据《企业所得税法》计算出的利润经过《贸易税法》规定的增减项修正后计算得出。主要调整包括加回25%的借款利息费用，6.25%的特

许权使用费，5%的动产租金以及12.5%的不动产租金费用，以及超过100000欧元的融资成本不可扣除。

（3）税率

从贸易税的税率看，贸易税的税率确定方法比较特殊，先由联邦政府确定统一的税率指数，再由各地方政府确定本地方的稽征率计算，目前联邦政府确定的税率指数是3.5%，再由各地方政府确定本地的稽征率，并根据它们的财政需要而变化。稽征率是200%，除非市政当局已经固定了一个更高的稽征率。目前的稽征率是柏林410%，法兰克福460%，汉堡470%，慕尼黑490%。贸易税不能从其本身的税基中扣除，也不能从企业所得税中扣除。

对于所有公司和合伙企业来说，贸易税是由地方政府对企业营业收益征收的税种，税率最低为7%，最高为17%，具体由地方政府确定。德国最重要的几个城市的贸易税税率分别为14.35%（柏林）、15.4%（杜塞尔多夫）、16.1%（法兰克福）、16.45%（汉堡）、16.63%（科隆）和17.15%（慕尼黑）。贸易税是在企业所得税的基础上加上追加额，并减去经营亏损后计算得出。追加额主要包括利息支出的25%和不动产租赁费用的12.5%。如果超过10万欧元的门槛，则只有一项追加额。减项主要是针对不动产，减去依照《评估税法》评估的房地产价值的1.2%，以及某些股息收入和来自外国常设机构的收入。

2.5.2 税收优惠

所有在德国经营的企业都是该税种的征税对象，不论企业的法律形式是人合公司还是资合公司。个人和合伙企业具有24500欧元的免税额，且如个人和合伙企业共同成立商业企业，可申请以其已经缴纳的贸易税抵免其应纳所得税税额。近年来，德国部分地区通过降低稽征率以减轻当地企业的贸易税税负，并以此作为促进新企业建立和吸引外来投资的一项优惠措施。

2.5.3 应纳税额

企业贸易税计算方法=企业收入x税率指数x稽征率

2.6 房产税（Capital Tax）

2.6.1 概述

（1）纳税义务人

房产税（Gewerbesteuer）是适用于不动产的经常发生的地方性税种，包括建筑物，无论是用于农业、林业、商务或私人用途。

（2）征收范围

房产税在每个年度1月1日对不动产的经济价值进行评估。经济价值通常确定为根据不动产属性可能获得的平均租金的倍数，经济价值通常比实际价值低。

（3）税率

无论不动产是作为私人财产还是作为商业资产，每年市政当局以联邦政府0.35%的基本税率对不动产征的财政价值收不动产税。计算结果再乘以市政系数，范围从280%到810%不等，因而，这使得不动产的有效税率为财政价值的0.98%到2.84%之间，平均税率约为1.9%。

在2018年4月10日的裁决中，联邦宪法法院裁定，将过时的财政价值用于房产税是违反宪法的。法院认为，继续使用1964年或更早时确定的财政价值进行房地产税年度评估，在房地产评估过程中存在不平等待遇，不具有充分的正当性，违反了平等原则。法院认为，立法者必须在2019年12月31日前根据宪法原则修改现有规则。在此之前，本规则仍然适用。新规则制定后，现行规定仍可适用5年，但不得超过2024年12月31日，以确保新规则实施过程中的立法覆盖。

此外，房地产税可扣除企业所得税和贸易税。

房地产税分四期征收，分别为2月15日、 5月15日、8月15日和11月15日。

2.6.2 税收优惠

用于公共设施、慈善、宗教目的以及大学等学校的不动产可以申请豁免房产税。

2.7 土地购置税（Land Purchase Tax）

2.7.1 概述

（1）纳税义务人

土地购置税作为最重要的法律事务往来税（2010年的收入大概是45亿欧元）与国内地产交易往来紧密相连。经济上的营业额或净盈利不是征税的前提。此外，地产交易并不需要缴纳增值税，尽管承受增值税前期负担的建筑成果算在了建筑物价值之中，以至于在此范围内产生了双重征税负担[8]。

①个人纳税义务

一般是指买方和卖方，通常在买卖合同中约定买方承担土地购置税。与所得税法中的个人纳税义务不同，在土地购置税中除自然人以及法人，无法律能力的或者只有部分法律能力的人合公司（例如开放式贸易公司）也可以是税收主体。

②实质纳税义务

实质纳税义务是针对国内地产财产转让以及地产的特定权利转让的法律过程。

（2）征收对象

土地购置税的征收对象是地产。包括未经建设的土地和耕地及建设后的不动产。机器或者其他生产设备并不属于地产概念。这意味着，在进行地产转让时，生产设备仍然需要缴纳增值税，因为他们并不包括在土地购置税法之中。他人土地上的地上权和建筑，与土地购置税法意义上的地产地位同等。如果购买一块地产时，这块地产带有地上权，那么地上权租金不算进估算基础中。

（3）估算基础以及税率

估算基础是对待给付的价值。对待给付包括受让者作为地产的酬金支付或者转让者作为地产转让的酬金得到的所有东西。在买卖合同中是买方的购买价和其他给付以及卖方保留的使用权（例如居住权）。买方收购了一块建有建筑物的土地，则上述购买过程与给付对象有关。当涉及与买卖合同有密切关系的装修获得报酬时，该法条也同样适用。提高估算基础的事后附加给付也可以算在对待给付之中。举例

[8]德国税法教科书，迪特尔·比尔克，2018

来说，如果雇主以低于市场价值卖给雇员一块地产，而雇员提供长时间的工作成果作为此项优惠的补偿，那么就产生了附加给付。

通过对估算基础乘以3.5%的税率就可以最终算出应纳税额。

2.7.2 税收优惠

以下情形无缴纳土地购置税义务：

①购买估算基础不高于2500欧元的地产；

②通过赠与或者遗产继承进行的地产转让；

③配偶之间或者直系亲属之间的土地交易；

④通过委托人赎回地产；

⑤通过公司法法人进行的特殊土地购置；

⑥通过康采恩（即垄断组织）企业内部的特定重组过程；

⑦人合公司或者以共同共有形式与它的成员之间的地产营业额按照比例关系免除纳税义务。

2.7.3 课税权的产生、期限以及实行

土地购置税通常是随着购买过程的实现产生的（惯例:缔结买卖合同时），在特殊情况下，是随着新条件或者获得许可而产生的。原则上，它是在税收裁决公布后一个月到期。当财政局证明注册不会有税务问题后，买方才能在土地登记册上进行注册。

除此之外，受让者和卖方不仅有义务将其与地产相关的法律程序通知法庭、机关和公证处，还有义务将其与地产相关的法律程序通知财政局。

2.8 不动产转让税（Real Estate Transfer Tax）

2.8.1 概述

（1）纳税义务人

不动产包括土地和建筑物，但不包括固定在场地上的机器和设备。

（2）税率

下列交易适用3.5%房地产转让税税率（汉堡为4.5%；不来梅、巴登-符腾堡、梅克伦堡-前波莫恩、尼德萨克森、莱茵-普法尔茨和萨克森-安哈尔特为5%；柏林和黑森为6%；而勃兰登堡、北莱茵-威斯特伐利亚、萨尔州、石勒苏益格-荷尔斯泰因州和图林根州的房地产转让税税率为6.5%）：

①取得不动产和其他依法取得不动产所有权的交易；

②交换不动产，如交换公司股份、合并、分立等；

③授予具有建筑权利的长期租约；

④转让持有不动产的公司95%的股份，并（直接或间接）转让该公司95%的股份；

⑤如果合伙人在过去5年中发生了变化，则房地产持有合伙企业的合伙人发生了重大变化（合伙人95%的变化通常被认为是重大变化）。

依照重组税法规定，在合并、分立或者资产转移过程中发生的集团内不动产转移，在控股公司与一个或者多个控股公司之间发生的，则免征不动产转移税。转让前、转让后95%的股份由控股公司直接或间接连续持有至少5年的，视为被控股公司。

2.8.2 税收优惠

下列交易免征不动产转让税：

①通过继承或通过捐赠进行的转让（因为他们需要缴纳遗产税或赠与税）；

②配偶与直系亲属之间的不动产转移；

③价值低于2500欧元的财产转让；

④合伙企业与其合伙人之间的不动产转让。

2.8.3 应纳税额

税金是按不动产的对价计算的。如果不支付对价，税基是不动产的价值。这种价值通常是不动产平均租金的倍数。如果无法确定平均租金，则需执行特别估价程序。

2.9 遗产和赠与税（Inheritance Tax and Gift Tax）

2.9.1 概述

（1）纳税义务人

对每个继承人或受赠人就其获得遗产或赠与中的份额分别征税。对赠与纳税，由受赠人与赠与人承担连带纳税义务。继承人/受赠人必须在获悉每项赠与或继承后3个月内申报纳税。在某些情况下，捐赠人还必须声明赠与。

（2）征收范围

遗产和赠与税对以下范围进行征收：

①以继承或赠与方式取得的财产；

②关于为某一特定目的而负担费用的捐款；

③每30年一次，以家庭基金会的财产为基础。

在大多数情况下，遗产和馈赠受到同样的对待，并适用相同的税率表。

遗产税的纳税时间为死者死亡时间。赠与税的纳税时间是在赠与发生时。如果是家庭基金会，则纳税时间为资金转移到基金会之后的每30年。

（3）税基

①居民

如果被继承人或继承人在被继承人死亡时居住在德国，则对世界范围内继承的遗产征收遗产税。如果赠与人或受赠人在赠与时居住在德国，则赠与应纳税。德国国民在成为非居民未满5年的，仍视同居民。

②非居民

如果被继承人/捐赠人或继承人/受赠人，在被继承人死亡时或赠与行为发生时，均非德国居民，则遗产或赠与税仅对下列德国境内财产征收：

a. 农业和林业财产；

b. 土地和建筑物；

c. 常设机构的营业财产或通过在德国的常设代理人拥有的此类财产；

d.如非居民股东单独或与相关人士一起拥有居民企业至少10%的直接或间接权益；

e.在德国注册的发明和实用新型益物权；

f.出租给位于德国的企业商业财产；

g.德国境内不动产抵押担保权利（包括德国登记的船只）；

h.在贸易或商业中作为不参与经营管理的合伙人参与，或在债务人是居民个人、合伙或公司时从参与贷款中获得的权利；

i.上述任何财产的用益物权。

（4）税率

遗产税和赠与税的税率是根据婚姻或被继承人/捐赠人与继承人/受赠人之间的关系以及取得财产的价值来确定的。具体如下：

表2.7遗产与赠与税税率表

继承人/受赠人类别		税率（%）
I	配偶、子女和继子女、孙辈、曾孙辈，父母和祖父母（继承）	7-30
II	兄弟、姐妹、侄子、侄女、继父母、女婿、儿媳、公公婆婆、离婚配偶，父母和祖父母（赠与）	15-43
III	其他人员，包括法人	30-50

每一类别的较低档税率适用于价值不超过75000欧元的收益，而较高档税率适用于价值超过2600万欧元的收益。

2.9.2 税收优惠

遗赠情况下，对于在世的配偶或生活伴侣另外予以256000欧元、5岁及以下子女52000欧元、20至27岁子女10300欧元的特殊减免。税法明确规定，某些资产受遗赠方有权申请延迟缴纳税款，最长不超过10年。满足特定条件下，用于自住的房产免征遗产税。德国联邦宪法法院在2014年12月17日的判决中裁定在特定条件下，经营性资产适用以上两种减免政策是部分违反宪法的。

目前看来，商号、农林企业和资合公司从修改后的法案中受益最多，只要能保证一些特定条件，提供足够的工作岗位，它们的遗产税

将会大大降低甚或被免除。比如企业招聘雇员20人即可免除纳税义务，而根据联邦经济税务法院的裁定，有超过90%的企业符合这一条件。因此，对于约300万个家庭公司而言，这项判决意义重大。德国目前已有五分之二的企业计划于2019年进行管理者换代交接。

2.10 机动车税（Motor Vehicle Tax）

2.10.1 概述

（1）纳税义务人

作为州直接税中的最大税种，机动车辆税的纳税人为机动车辆的所有者，计税的方法视车辆的种类不同而不同。对个人小汽车，按排放废气和发动机的种类纳税。

（2）征收范围和税率

为了保护环境，德国从1997年7月开始对个人小汽车税收进行了改革，根据排放废气的程度采取不同的税率。下表为德国机动车征税表。

表2.8德国机动车征税一览表

首次登记日期	税基	免税二氧化碳阈值
2009.6.30前	汽车排量	无
2009.7.1—2011.12.31	汽车排量以及二氧化碳排放量	120g/km
2012.1.1—2013.12.31	汽车排量以及二氧化碳排放量	110g/km
2014.1.1后	汽车排量以及二氧化碳排放量	95g/km

2.10.2 税收优惠

柴油汽车由于在征收能源税环节享受了税收优惠，在机动车税环节的税率要高于汽油汽车，纯电动汽车从上牌照起十年内免交机动车税，且该法律改革具有回溯力，新的规定从2016年1月1日起生效，同时免税的不仅仅是纯电动汽车，同时也包括由交通部门认可的、由燃油汽车改装的电动汽车。该法律于2016年11月16日颁布，即日实行。

从2016年7月1日起开始实行的环保补贴(Umweltbonus)，该规定是以政府行政规章的形式发布的。先试行三年，规定的有效期至2019年6月30日。根据该规定购置一辆纯电动汽车，政府给予4000欧元的环保补贴(Umweltbonus)；购置一辆混合动力车(Plug in Hybride)，政府给予3000欧元的环保补贴(Umweltbonus)。其中一个前提是，一辆车不含增值税的零售价(Netto—Listenpreis)不超过60000欧元。负责发放补贴的部门是联邦经济与进出口检验局(BAFA)。

2.11 社会保障税（Social Security Tax）

（1）雇员

2019年开始，以下社会保障税部分由雇员缴纳：

①每月工资不超过6700欧元（含6700欧元，5个新联邦州为6150欧元），养老保险金率适用9.3%；

②每月工资不超过4537.50欧元，医疗保险金率适用7.3%；医疗保险公司可能需要额外支付健康保险金（2019年为0.9%），且雇员承担50%；

③每月工资不超过6700欧元（5个新联邦州为6150欧元），失业保险金率适用1.25%；

④每月工资不超过4537.50欧元，伤残及老年保险率适用1.525%（萨克森州适用2.025%）。对于没有子女的员工，这一比例额外增加0.25%。

在某些情况下，自雇人士可根据以上所述的法定制度自行投保。在这种情况下，税率或缴款额由保险公司确定。他们也可以选择私人保险，在这种情况下，税率也由保险公司确定。在任何情况下，自雇人士必须自行支付全部税款。

（2）雇主

2019年开始，以下社会保障税部分由雇主缴纳：

①每月工资不超过6700欧元（含6700欧元，5个新联邦州为6150欧元），养老保险金率适用9.3%；

②每月工资不超过4537.50欧元，医疗保险金率适用7.3%；医疗保险公司可能需要额外支付健康保险金（2019年为0.9%），且雇员承担50%；

③每月工资不超过6700欧元（5个新联邦州为6150欧元），失业保险金率适用1.25%；和

④每月工资不超过4537.50欧元，伤残及老年保险率适用1.525%（萨克森州适用2.025%）。

2.12 保险税（Insurance Taxes）

（1）纳税义务人

保险税适用于已付保费的德国居民或保险合同订立的位于德国的保险标的物。再保险合同、人寿保险、养老金保险、医疗保险和失业保险等免税。纳税人是被保险人，但保险公司负有税务责任，保费支付时产生纳税义务。如果承包人是位于欧盟或欧洲经济区以外国家的保险公司，那么须由被保险人向联邦中央税务局申报并缴纳保险税。

（2）征收范围和税率

德国征收保险税，一般税率为19%，但家庭财产保险税率为保险费85%的19%，住宅建筑保险为保费86%的19%，火灾保险的税率为保费60%的22%，包括由于火灾而停止生产所造成的损失保险。纳税人可以选择将已开票但未支付的保费计入纳税基础。纳税人需要在每月结束后的十五日内进行申报（如果在前一年的总保险税不超过3000欧元，则为季度申报）。在相同的期限内，保险公司必须把税款缴纳给当地的税务局。

2.13 教会税（Church Tax）

2.13.1 概述

（1）纳税义务人

在宗教社区，根据应纳税所得额征收教会税。教会税的纳税人为正式登记注册的教徒。教会税由雇主代扣代缴到财政局，再由财政局直接返还给教会部门。

（2）征收范围和税率

教会税属于所得税附加性质的地方税，税率为8%—9%不等，具体适用税率根据所在州地理位置确定。教会税收入用于教会的开支需要，教会的开支除了直接用于维修教堂、组织宗教活动以外，也大量用于公益事业。

2.13.2 其他

教会从事的公益事业有：开办幼儿园，办教会医院，办教会学校，为青年和妇女集体活动提供场所，向大学生发放奖学金和提供便宜的学生宿舍，对发展中国家提供科学、技术援助和贫困援助等。缴纳教会税是正式教徒的一项证明，缴纳教会税不仅表示他对上帝的忠诚，同时也与他的个人其他福利有关。例如，在教会所属单位就业的资格就与缴纳教会税相联系。德国也有不少小的宗教组织不是依靠教会税，而是依靠捐款作为活动经费的来源。教会税不属于政府的财政收入，因此不包括在国家的财政收入统计中。

2.14 矿物油税（Mineral Oil Tax）

（1）纳税义务人

矿物油税是属于联邦政府的直接税，是联邦直接税中的最大税种。

对于汽车使用者来说，不但要缴纳机动车辆税，还要负担矿物油税。矿物油税的纳税人是矿物油的生产和进口单位。但是，他们可以通过价格把税负直接转移到消费者身上。

（2）征收范围和税率

机动车辆税不区分汽车使用的多少，按车辆纳税并不公平。矿物油税与汽车的使用强度发生关系，使用汽车时间多的人，汽油用的多，缴纳的税就越多。近年来，德国采取为环境保护服务的税收政策。矿物油税视为汽车使用者对环境破坏的赔偿。通过矿物油税，促进人们

少用个人小汽车，多使用公共交通设施，以达到保护环境的目的。然而，自从1991年两德统一以来，矿物油税的收入并没有真正用于环境保护的目的，而是为国家统一所用。下表为德国矿物油征税表。

表2.9　德国矿物油征税表

种类	税率
汽油（含硫量≤10毫克/千克）每1000升	654.50欧元
柴油（含硫量≤10毫克/千克）每1000升	470.40欧元
轻型燃料油（含硫量≤10毫克/千克）每1000升	61.35欧元
重型燃料油每1000千克	25.00欧元
天然气每兆瓦小时	5.50欧元

2.15 航空税（Aviation Tax）

（1）纳税义务人

从2011年1月1日起，从德国出发的所有客运航班都需缴纳航空税。税款缴纳数额取决于到最终目的地的距离。

（2）征收范围和税率

目的地为欧盟成员国、欧盟候选国、欧洲自由贸易区国家以及距离相同的第三国，每位乘客7.38欧元；以上目的地之外但距离不超过6000公里的，每位乘客23.05欧元；6000公里以上41.49欧元。目的地为丹麦和荷兰北海群岛1.48欧元。转机或中途有短暂停留航班的航空税只需要在出发的时候计算。

（3）以下情况的乘客乘机可以免收航空税

乘客年龄小于2岁并且没有单独的座位；乘客乘坐的是专门用于军事目的或其他出于维护国家主权目的的航班或直升飞机；乘客乘坐的航班中止飞行而返回德国境内出发机场；乘客由德国境内与大陆不相连接且不受潮水影响的岛屿出发或返程，且此乘客的主要居所位于此岛屿之上，或航班出发是因为需要提供医疗服务或行使公共权力；乘客乘坐航班出于明确的医疗服务目的；乘客乘坐的观光航班起飞重量不超过2000kg（直升飞机不超过2500kg）；乘客为机组人员。

2.16 关税（Customs）

2.16.1 概述

（1）纳税义务人

货物在欧盟范围内自由流通不属于征收关税的范围，从欧盟外部进口货物属于关税范畴，货品分类标准依据布鲁塞尔体系。另外，德国是WTO的一员，因此给予其他WTO成员国最惠国待遇。

（2）征收范围和税率

24%以上的商品进口为零关税，81.5%的最惠国关税税率低于10%。工业商品中，服装和纺织品、鞋类、运输设备及塑料产品等敏感商品关税税率较高。

计算关税的基础是完税价格，它通常是支付的货物价格和任何相关的保险和运输费用的总和。税率取决于进口货物的类型和原产地，然后适用于完税价格，以确定应缴关税。适用的关税载于《共同关税》（1987年7月23日理事会规例）。

欧盟海关法例包括《欧盟海关法典》、《共同关税税则》、《关税宽免规例》及各项国际协定。由2016年5月1日起，以《委托法案》和《实施法案》为补充的《联邦海关法典》取代了《共同体海关法典（法规（EEC）第2913/92号）》。

2.16.2 税收优惠

欧盟成员给予发展中国家单向的关税优惠政策，包括对非洲、加勒比海和太平洋国家的协议关税和普惠制（GSP）。

2.17 其他消费税（Other Consumption Tax）

德国的其他消费税还有烟草税、啤酒税、咖啡税、葡萄酒税和蒸馏酒税等。消费税一次性征收，由卖家支付，一般是首次向大众售卖货物的生产商、制造商或者进口商。税基可能是重量、体积或者销售价格，税率根据不同货物不同地区而不同。出口不征收消费税。

消费税是转嫁给消费者的费用。属于消费税范畴的进口货物税费由联邦海关当局征收，进口商品在海关清关时，除了缴纳关税、进口增值税还要缴纳消费税。

2.18 床税（Bed Tax）

（1）纳税义务人

2010年德国降低住宿业增值税税率后，地方政府为增加财政收入，开始向在本地旅馆住宿的游客征收名为“文化旅游税”或“文化促进税”的税收，俗称床税。德国法律规定，只有以旅游为目的的私人游客才有义务缴纳床税，公务出差人员凭单位证明无须缴纳。

（2）征收范围和税率

目前，德国柏林、汉堡、不莱梅、德累斯顿等约20个城市仍保留床税，大部分城市拒绝引入或已取消床税。

在已经实施床税的地区，采用从价征税与从量征税的约各占一半。从价征税的一般将税率定在5%，从量征税的从每人每晚0.5欧元至5欧元不等。

对于床税这个税种的叫法可能每个城市各不相同，可能是“城市税”、“床位税”等，但是其核心内容是一样的，那就是向游客额外征收费用。以柏林为例，《过夜税法》于2013年12月18日颁布，2014年1月1日正式生效。根据该法律，出于私人目来柏林旅游的游客是征税对象。该法律认为，能够花钱来柏林旅游的游客的经济能力足以负担得起这笔小小的税收。同时明确指出，如果是由于出差而在柏林过夜的话，是不需要缴税的，免税的前提条件是出差的员工向住宿的酒店提供公司的名称和地址，然后酒店向公司开具相应的账单。税率为5%，最多连续征收21天。另一个例子是法兰克福，该城市从2018年开始征收游客费，收费标准为每人每天2欧元，和柏林的过夜税一样，如果由于出差而过夜是不收费的。和柏林的过夜税最大的区别在于，根据德国税法的基本原理征收费用必须用于特定的目的。在这里的目的是用来改善旅游方面的建设，促进旅游业的发展，从而为游客提供一个更理想的旅游环境。

2.19 商会会费（Chamber of Commerce Membership Fee）

（1）纳税义务人

德国商会根据相应的商会法建立，具有法人地位，履行一定的行业管理职能，因此在当地注册的企业都有法定入会义务。

（2）征收范围和税率

商会会费由固定和灵活会费两部分组成，前者最低50欧元，具体数额各地区会有差异，后者按照企业每年上交的企业所得税的千分之几或者万分之几缴纳。

2.20 其他

卫生部门、建筑规划部门、消防部门、检验认证机构等会按照相关规定定期或者不定期上门检查，需要缴纳一定的税费。

第三章　税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

德国政府税务管理机构分为高层、中层和基层三个层次。联邦财政部和各州财政部共同构成德国税务管理的高层机构。联邦财政部主要通过其所属的联邦税务总局履行有关税收规划和管理的职能。联邦财政部和州财政部每年定期召开联席会议，就税收政策、分享比例等问题进行协商，二者无指导或领导关系，是平级机构。

高等税政署是德国税务管理的中层机构，负责辖区内税法和有关征管规定的实施，并就与税收相关的问题在联邦和州政府之间进行协调，其辖区和所在地由联邦和各州协商确定。德国现有18个高等税政署，在巴登－符腾堡州、巴伐利亚州和北莱茵－威斯特法伦州各设2个，不来梅州没有，其他州各设1个。

地方税务局是德国税务管理的基层机构，负责管理除关税和由联邦负责的消费税之外的所有税收。企业和个人报税、缴税和申请减、免、退税都需要到注册地或居住地的地方税务局办理。

3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 联邦税务局

联邦税务局主要负责关税、由联邦法规规定的消费税以及机动车、保险和消防税；其余税种由州政府税务局作为联邦政府的代理人（在共享税的情况下）或者依照自己的权利（例如，在遗产税的情况下）负责管理。

联邦财政部是联邦收入管理的最高权力机构。管理链中的下一级是各类高级联邦政府机构（如联邦中央税务局或联邦中央服务局及针对未解决的财产问题的联邦办公室），这些机构履行在联邦管辖权范围内的职能。在中间一级的是联邦金融机构和海关犯罪办公室。在地方一级是海关总局（包括海关）和海关调查局。

海关总局管理关税，联邦监管的消费税，包括进口增值税、啤酒税（归属于州政府的收入）以及欧盟要求征收的税种。海关总局进一步负责对跨境货物进行海关管制，监测对外贸易和支付，在公共法律下执行联邦货币索赔，特别是联邦社会保障机构的要求（健康、养老、意外及失业保险机构），以及打击非法劳动和非法就业。

联邦税务局还包含附属机构，如数据处理和信息技术中心。更广泛的包括所有公法企业和由联邦财政部监督的机构（如联邦金融监管局）。

3.1.2.2 州收入管理部门

州财政局是州收入管理的最高权力机构，区域金融办公室、州机构组成中间一级，在地方一级是税务办公室。

财政局是所在州的收入管理机构。中间一级的政府机构对税务办公室提供支持并对其监管。同时，他们还作为联系各财政局和税务办公室之间的纽带。不是所有的州都建立了中间一级的机构。

税务办公室是地方的州政府机构，主要代表联邦政府管理所得税、财产税以及部分或全部归属于联邦的交易，如果州政府对市政府有明确要求，则市政府还要负责管理归属于州政府的税收和某些市政税。在此背景下，税务办公室的任务之一是确定在德国的房地产评估值。许多税种，如房地产税，是使用这些评估值计算的。除此之外，税务办公室还负责基于《住房建设费法案》授予保费，执行《资本形成法案》，以及基于《投资补助法》和《柏林促进法》（关于常设案件）发放津贴。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

（1）单位纳税人登记

①税务登记的要求

居民企业必须向开展经营活动所在地区的主管税务局注册登记，并申请欧盟税号，它相当于德国税务制度的公司编号，可以委托税务会计师来申请。

②税务登记的程序

德国税法规定，所有纳税人（包括企业、公司、团体、个人等）一般在普通法院等部门办理营业登记，法律规定营业登记机关必须将资料传递给税务局。税务局在内部即可编码登记，不需要纳税人再到税务机关去办理税务登记。尽管如此，我们还是建议与税务机关进行联系，以加快登记手续，并直接澄清任何问题。

（2）个体纳税人登记

①税务登记的要求

在德国，个体纳税人被称作自由从业者，包括：科学家、艺术家、教育工作者、非雇佣医生等，德国税法要求，自由从业者必须办理税务登记。自由从业者的活动必须独立进行，有自己的责任，并且不是雇佣关系，从事的是自雇工作，区别于不需要办理税务登记的个人。

②税务登记的程序

自由从业者，在从事相关经营活动之前，必须先在当地负责的税务机关登记，税务机关对个体经营者赋予一个税号。自由从业者必须在每一个公历年上交一份所得税声明。

（3）不需进行税务登记的情况

在德国，个人不需要办理税务登记，户籍中心会将个人户籍传递给联邦税务中心，之后税务中心会自动把个人税号寄给个人。个人税号是一个11位数字的号码，是每一个在德国生活公民的税务身份证号码，这个号码从德国公民出生起或者从外国公民长期居住在德国起就会得到，号码一直不变，无论婚姻状况变更或者居住地变更，每个人一生只有唯一的一个个人税号。德国联邦税务中心负责个人税号的管理工作，登记所有的信息变更。如果一直没有收到个人税号，可以向德国联邦税务中心提出在线申请，德国联邦税务中心会把税号以信件方式尽快寄过来。个人税号可以在税务局发的报税通知单上找到，左上角，个人税号下面的数码即为税号。如果手边没有报税通知单，可以电话所属地税务局询问或者去当地办落户的市政厅问询。如果在德国从未报过税，那么就还没有税号，在第一次的报税单上可以不填写税号，税务局收到后会自动分发放一个税号。德国税务机关通过向个

人发放税卡的形式，用来记录个人取得的收入和计算应交的税额。个人在雇佣关系开始前，去所在地的市政办公室领取一张税卡，税卡一年内有效。税卡上面记录个人信息，反面是一些表格，雇主会在上面记录工作时间、工资总额以及所纳税额和社会保险。

3.2.2 账簿凭证管理制度

（1）账簿设置要求

企业必须保留账簿记录以便于简单计算出其应纳税额。企业账簿记录必须包含：企业提供和被提供的劳务或产品，账户付款细节，与供应相关的应税成本计算，与进口货物有关的应纳税额，关于集团内并购相关的应纳税额及其相关税费。

（2）会计制度简介

德国会计规范准则主要由《商法》、《公开法》、《公司法》等有关条款组成。根据《德国商法典》（Handelsgesetzbuch，HGB）第三编的规定，纳税人有记账和编制财务报告的义务。根据《德国商法典》，外国公司境内分支机构也有记账和编制财务报告的义务。

德国会计准则委员会（DRSC）是德国会计标准的制定者，该组织会对《德国商法典》规定的公认会计准则的有关条款进行补充。经德国会计准则委员会起草、并由联邦司法部和消费者保护部门（BMJV）在联邦公报中公布的条款，应视为法定的通用簿记准则。

德国会计制度基本原则—会计目标是通过会计基本原则实现的。德国会计制度基本原则总称为“正规会计原则”，它是在长期实践的基础上，根据会计制度基本目标，结合具体案例和司法部门的意见形成的。

在德国设立的企业应按照德国会计准则准备年度的财务报表，上市公司的合并报表按法律规定应采用国际会计准则。

（3）账簿凭证的保存要求

相关记录必须保存10年。如果是以纸质的形式保存的，那么存放的地点必须是在德国。以电子形式，记录可以存储在欧盟的任何地方，只要它们可以在线直接访问。

（4）发票等合法票据管理

企业必须确保发票中包含以下信息：供货方、销货方的名称及地址，供应商的纳税人识别号以及供应商的增值税纳税识别号，发票日期，每张发票所独有的序列号码，所提供货物或者服务的描述，供货数量，供货日期，价格，和增值税款。

以下情况供货方和销货方的增值税纳税识别号必须全部显示在发票中：

①零税率的集团内供应（发票必须注明货物或劳务供应属于零税率）；

②集团内提供货物；

③从事可移动货物的劳务，和集团内的货物运输。

只要符合一定要求，有电子签名的电子发票是可以作为正规的增值税发票的。从其他企业收到的发票必须存放10年。如果以纸质形式保存，则发票必须存储在德国。以电子形式，发票可以存储在欧盟内的任何地方，只要它们可以在线直接访问。

3.2.3 纳税申报

一般周期性税种都必须逐年填写税务申报表。德国的税务年是公历年，但企业不同于公历年的会计年度也可用作计算应税所得的基础。对于会计年度不是公历年的企业，要求其按本企业会计年度截止时的情况进行当年的税务申报（一般发生在企业成立或清算时）。有些税种（如增值税）还须呈报月度或季度申报表，在某些情况下（如公司成立或开设分支机构）还须呈报相应的财务资料。

对于需按公历年进行的税务申报，无论企业还是个人都要在每年5月31日前递交上一公历年的报税文件。自2018年开始，普通的报税递交限期被推迟两个月，由以前的5个月延长至7个月，即一般的递交限期为来年7月31日或者法定时间的7个月之后。这意味着没有雇用税务咨询师，必须递交申报税的纳税义务人必须将申报文件在来年7月31日之前递交，即2019年的报税限期为2020年7月31日。如果是法律里详尽列表说明其报税必须由税务咨询师完成的，报税期限为第三年的2月最后一天之前递交，即2019年的报税限期为2020年2月最后一

天。税务资产负债表必须根据制定的纳税会计模板以电子文档的形式一并提交。

企业投资基金将被征收15%的企业所得税，托管银行将金额在第二年的第一个工作日计算出然后在税务局申报纳税。他们可将总额从客户的结算账户或者转账账户中扣取。此规定于2018年1月1日起生效。

2018年起，在报税时不强制要求上交单据，然而税务局可以在有需要的时候要求纳税人上交。由此，之前的单据提交义务将变成单据备用保存义务。当然，纳税人可以自愿向税务局提交单据，比如说出现不寻常或者非常高的可抵扣的费用，税务局很有可能会查询情况，可以自愿在报税时提交单据，这样可加速流程。

税收征管机构每季度对个人和企业应缴纳的所得税、贸易税等进行预估。纳税人在收到税务机关估税通知书后一个月内须缴清所有税款。待纳税人年终递交年度报税文件后，税收征管机关再根据经评定审核后的应纳税额对照预缴税额多退少补。

纳税年度为公历年度，按照每个公历年度提交申报表，反映企业在该公历年结束时经营业务的财务状况。税务局审核申报后会进行税收评定，发出《纳税认定书》，纳税人应据此履行纳税义务。

对于多次逾期申报的和有其它违规行为的纳税人，可以要求其在这些延长期之前申报，但是不得要求其在5月31日前申报。如果纳税人申报延误，税务机关可以对其处以最高相当于评定税额10%的罚款。对于支付日期已经确定的税款，如果未能按期支付，则会每月按应缴税额的1%加征滞纳金。

《纳税认定书》内容包括税款数额及计税法律依据、缴税时间、地点及纳税人不服时可上诉等有关事项。纳税人收到认定书后，不管有无异议，首先要依照认定书的通知按时缴纳税款，如有异议，有权就相关事项提出申诉。纳税人的申诉意见一般需要在收到纳税认定书的一个月内提出。纳税人在将案件提交税政法院之前，必须先进行行政复议，如对行政复议的裁决仍然有异议，才可以向法院起诉。如确属税务机关错误，税务机关退回多征税款，但不负责赔偿纳税人因此

造成的损失。同中国类似，企业应缴纳的所得税、贸易税等是按季度评估预缴，纳税人在收到税务机关估税通知书后一个月内须缴清所有税款。待纳税人年终递交年度报税文件后，税收征管机关再根据经评定审核后的应纳税额对照预缴税额多退少补。

税款在一年中按照季度分期缴纳，并在进行过税收评定（通常为五至六个星期）之后，进行最终确定。季度缴纳的税款额是基于最终应纳税额来估计的，通常是上一次评定所确定的到期应纳税款额，再根据任何利率变化进行调整。企业所得税分期缴纳的纳税期限分别是3月10日、6月10日、9月10日、12月10日。对于贸易税，纳税期限是2月15日、5月15日、8月15日、11月15日。未能在到期日前以及之后的三天宽限期内纳税的，将会每月给予应缴税额0.5%的罚款。

3.2.4 税务检查

（1）纳税评估

税务办公室在每个税务年度都出具评估报告。如果纳税人没有按照要求纳税申报，税务办公室可以对其进行估算评估，纳税人据此进行调整申报。估算评估不免除纳税人正确纳税申报的义务。

除了定期年度税务评估外，税务当局还出具预交税的评估报告。

对评估结果的上诉必须在收到评估结果1个月内提出。通常认为纳税人在税务当局发出评估结果3日内收到（非居民为1个月）。除非纳税人或其代表由于不可控制的原因超期，否则上诉时间不能延期。迟于最后期限所提出的上诉将会被自动拒绝。在这种情况下，纳税人可以在法律规定的其他条款基础上申请改正评估结果。

例如，在所得税方面，税收评估结果通常可以在税务审计后进行复核。这一条款允许在税务审计结束，正确评估结果作出前，由税务机关和纳税人随时改变税收评估结果。并且，还有在上诉到期后改变评估结果的规定，如评估中有计算错误或出现影响评估结果的新事实。

如果纳税人提出反对评估结果的上诉，税务办公室可以修改评估结果或驳回上诉。如果上诉被驳回，纳税人可以在收到税务办公室作出决定的1个月内启动最初税务法庭程序。如果法庭决定反对纳税人，

纳税人可以启动最终联邦税务法院程序。联邦税务法院的决定，可当作是联邦立宪法院在宪法层面的决定。

纳税人提出反对评估结果的上诉，如果对评估结果有重大疑问，评估税款可以延迟缴纳。如果评估结果是正确的，那么要按照6%的年利率收取利息。

如果税务当局需要更多信息或文件以对上诉作出决定，可以向纳税人要求提供资料设定最后期限。迟于最后期限的信息或文件将不予考虑。并且，最初税务法庭也可以设定提供资料的最后期限，并对迟于最后期限提供的任何信息均不予考虑。

通常税款在收到评估结果的1个月内缴纳。迟交税款将会导致每月1%的罚金。如果税收抵免超过应纳税款，超出部分会退还。

税务当局通常在以前年度评估基础上进行预交税评估。预交税在3月10日，6月10日，9月10日，12月10日分期缴纳。

在最终评估结果作出前，如果有关于预估税款更充分的信息，税款缴纳可以随时调整。如果企业需要减少预交税，必须证明其预期应税收入减少（通过预算、年中财务报表等）。

多交税款或退还税款的利率为每月0.5%（6%年率）。利息持续在税款到期年度终了后15个月开始计算，例如，2006年度的所得税，如果有多交税款或退税，利息从2008年3月31日开始计算。

每月0.5%（6%年率）的利息率产生情形：

①由于上诉或上诉驳回造成税款迟交；

②由于造成纳税人极大困难迟交税款或错误减少税款；利息从税款减少的当日计算。

如果纳税申报超期，税务当局会对评估税款征收10%的罚金，最高为25000欧元。如果纳税人没有申报，除了税务通知书外，税务当局还将进行最高额为25000欧元的处罚。

如果纳税人仍然没有申报，税务当局可以出具评估税款的通知。

如果过期缴纳评估税款，将会产生每月1%的罚款直到税款缴纳为止。

另外，一些原因也可产生如下处罚:

①最高180万欧元罚金或最长5年监禁—通过不完整或不正确纳税申报造成税款错误或违反特定职责而不通知税务机关；

②6个月至10年的监禁——严重税收欺诈（金额大或反复出现）和伪造文件欺诈或诱使官员滥用职权；

③最高50000欧元—在①的情形下由于过失导致税款少交。

从2018年开始，为了更加严厉地打击税务犯罪，税务部门可以在未事先通知的情况下检查商店和餐饮店的收银机。

对收银审查和现金清点方面税务局的执行将更严格。自2018年1月开始，税务局可不予事前通知直接上门检查现金记账和支出的记录和做账是否正确，以及出纳处是否合规运作，这种无通知的拜访被称作收银审查，公司必须给予审查人员其收银系统以及其他相关记录的访问权，以便评估数据。

税务当局的审查人员可以进行现金清点，即他会比对收银处现金储备和账本里的存量。这同样也适用于电子出纳，在此审查人员可以索要通过电子端口或者机械形式的可分析的数据载体上的数据传送。对数据的核查和评估可以之后在税务局进行。

如果税务局的审查人员对收银检查不满意，可以要求实地审计，这就包括所有的企业经营的文件和电子数据。如果在收银核查中发现收银系统有重大的缺漏，当局可以将会计做账废弃，对税基进行估算，那么就有可能当场立即被判定为偷税漏税。

纳税人有权查看审查人员的证件，可以要求其详细解释审查的原因和具体范围。超出审查范围的材料，例如涉及纳税人个人所得税方面的文件或者公司非审查月份的增值税方面文件，纳税人有权不提供。又如公司正在盘点库存，公司电脑系统正在维护或者正在整理杂乱的账单，纳税人有权提出申请推迟审查。

（2）税务稽查

德国的纳税检查和税款征收是分离的，在州和地方一级税务局内部一般设有税务检查机构，由一部分人员专业负责税务检查和税务审计工作。德国税务局内部，设有征管分局、稽查分局、调查分局等机构，他们都不同程度地具有稽查职能，但相互联系，分工合作，共同

形成了具有德国特色的征、管、查、侦一体化的税收征管体系。征管分局是德国税务局的主要业务分局，它负责管辖范围内中小企业的日常稽查。稽查分局负责大型企业的稽查工作，接受征管分局移送案件、公民税务举报案件的立项稽查，处理税务处罚案件。调查分局负责稽查分局移送的涉税犯罪案件和公民检举揭发的涉税犯罪案件的立项调查和刑事侦查工作，其中经调查与侦查认为构成刑事犯罪的案件移送司法部门查处，认为未构成刑事犯罪的案件移送税收征管分局处理。

除涉嫌偷逃税款外，一般情况下德国大型企业3—5年稽查一次，中型企业10-15年稽查一次，小型企业30-60年稽查一次。大型企业的稽查一般要下达稽查通知书，中小企业及日常稽查则可手续从简，不下达稽查通知书。

德国税务稽查大体可分为三个阶段：

①准备阶段。税收稽查人员在稽查前必须调出被稽查企业的税收档案，初步了解被稽查企业的生产规模、经营状况，认真查看被稽查企业的财务报表和纳税资料，并在此基础上提出稽查重点，制定稽查实施方案。税务举报案件还要仔细阅读举报内容，找出税收稽查的突破口；

②实施阶段。实施阶段主要按照实施方案确定的稽查内容、稽查重点、稽查范围和稽查方式，采用各种稽查方法，对被稽查企业进行稽查。根据德国《税收条例》的规定，德国税收稽查需要审阅被查企业的财务报表、会计账簿、原始凭证和经济合同等资料，被稽查企业必须配合。调查分局进行涉税案件税收调查时，经法官批准，还可对被稽查企业实施搜查、跟踪、侦查等非常措施。在实施阶段，德国税法没有对实施稽查的税务人员数量作出规定，它既可由1人独立进行，又可多人共同进行，但涉税案件的税务调查不得少于2人。

③终结阶段。现场稽查结束后，稽查人员要及时就违规问题与被稽查企业及其税务代理交换意见，通过交换意见，约80%的问题能够取得一致看法，而稽方与被稽方存有异议的方面则会再次交换意见，在此过程中，又将有15%的问题能够得到解决，其余不能达成一致意

见的5%左右的问题，要么被稽查企业给予默认，要么诉诸法律（这一步骤必须待稽查局出具稽查报告，下达补税通知书后才能实施）。由于诉讼费用较为高昂，一般双方会作庭外调解，调解失败后，被稽方才不得不启动法律程序，由经济法官作出司法裁定，如双方有一方对法院判定不服，还可上诉至联邦财政法院，由联邦财政法院作出终审判定。但不管是否诉诸法律，被稽查企业都必须事先按照补税通知书将税款在稽查规定的时间内足额上缴财政。调查分局对涉税案件的调查则视调查结果而定，如果调查事实清楚，证据确凿，被调查企业已经触犯刑律，该企业业主将被移送司法部门查处，如果调查事实清楚，证据确凿，但违法情节较轻，该企业将被退回税收征收分局进行税务处罚。

（3）税务审计

德国非常依赖于税务审计，将其作为确保纳税人守法的手段。对较大的企业和外国企业集团的当地子公司的审计往往是有规律的，而对小企业的审计是随机进行。审计通常每4-5年进行一次，某些地区可能存在变化。但对企业审计的强度不会每次相同，会考虑审计人员以前的审计结果。

税务机关在发出评定通知书和要求缴纳税款之前，对申报表的审查往往是程序性的。然而，审计的强度却是很大，现场实地审查往往持续数周甚至数月。以跨国业务为主的公司的审计重点是与外国商业伙伴之间的交易。如果公司是一个国际集团的成员，审计最重要的组成部分通常是与国外关联方的转让定价以及相关的定价文档。需要强调的是这两个主题是不同的领域，因为定价文档的缺陷可能会导致对纳税人的不利估计，即使纳税人能够在总体结果上证明集团公司定价的合理性。

针对所有中等规模和大企业及非公司企业，由地方税务局的审计部门实施周期性税务审计。总体上，公司的每个财年都被审计，审计通常覆盖3个年度。税务审计必须在法律规定的修正评估有效期前开始。

纳税人必须向审计人员提供与税务评估相关的文件并根据需要作出解释。对国际交易，纳税人需要提供延伸提供文件；例如，转让定价业务可能需要提供一定的国外交易资料。

纳税人必须授予税务当局进入其电子数据系统的权利。

审计人员在结案会上解释他们的审计情况并在法律基础上表达他们的观点。审计工作结束后，他们会向地方税务局报送一个报告。总体上，税务部门会采纳税务审计人员关于完善评估的建议并将签发新的税收评估通知书。

3.2.5 税务代理

（1）税务代理概况

纳税人可获得第三方的帮助以履行其税务义务。然而，给予这种专业援助的特权是由法律授权的人员和公司持有的。

被授权提供所有与税务事项相关的协助的团队主要包括税务咨询师，审计师和注册会计师以及上述人员所组成的公司（合伙企业，税务咨询公司，律师事务所，审计公司和会计师事务所）。

不在德国和瑞士设立机构，而在欧盟成员国或欧洲经济区的缔约国设立机构，和根据成立国的法律在税务上提供专业协助的人被授权在德国提供临时和偶尔的税务协助。

只有当有关税务顾问在首次服务履行之前被书面形式通知后，这些人才能在德国境内提供税务服务。其他人，企业或实体也可以在满足某些条件的情况下，对税务方面提供有限的援助。

例如，允许贸易组织设立服务设施，以解决其成员的税务问题。

建筑物和其他财产的管理人员处理与其管理的物品相关的税务事宜。

银行建议客户进行投资并通知他们，例如关于所得税和国家储蓄溢价的影响。

商会、财产协会，房地产业主和其他具有专业性质的组织，向其会员提供与专业代理有关的税务事宜，提供有关进口关税或征收区域内商品消费的协助。

其他商业经营者就与海关程序有关的进口关税提供协助。

致力于协助会员缴纳工资税的协会在其法定权力范围内履行职责。《税务顾问法》包括税务咨询和职业管理的内容。

（2）德国税务代理市场现状

德国的税务代理人员一般在会计师事务所或者律师事务所从业，也有很大一部分人从事独立的业务。由于法律规定相关的业务一定要通过税务师进行办理，以及由于德国税制的复杂性，通常公司或者个人都会雇佣税务师进行业务处理。

德国的税务代理机构，除了全球闻名的会计师事务所以外，还有一大批服务中小型企业的会计师事务所。如某集团是总部位于德国的专门服务中小型企业的事务所，在德国一百多个城市有超过一百三十家分支机构。在欧盟其他国家也有相应的分支机构，服务提供比较灵活。

3.2.6 法律责任

（1）违反基本规定的处罚

纳税申报违法处罚：

如果延期递交申报表，税务当局可对纳税人处以未纳税额10%，最高限额25000欧元的罚款。如果评估通知书已经发放，税款被推迟缴纳，将每月自动加收未纳税额的1%作为处罚。未纳税额会每月产生0.5%的额外利息，从税款所属公历年度15个月后算起（如未纳所得税所属公历年度2013年，利息从2015年4月1日起缴付），罚息不得在计算应纳税所得额时扣除。另一方面，如果多缴税款尚未在15个月内退回至纳税人的帐户，税务当局给予超缴税款部分相同的利息率。计息期在评估通知书发放后终止。

（2）不履行纳税义务处罚

对不缴或少缴税款的处罚：

在偷逃税款超过25000欧元的情况下，纳税人须缴付额外罚款。2015年1月1日前，对于偷逃税款超过50000欧元的情形，纳税人除了补缴偷逃税款本身外，还须缴付相当于偷逃额5%的罚款。从2015年1月1日起，如果偷逃税款超过25000欧元，按偷逃税款的10%予以处罚。如果偷逃税款超过100000欧元，按偷逃税款的15%予以处罚，如偷逃

税款超过1000000欧元则按偷逃税款的20%予以处罚。同时，《德国税收通则》第371条第一款规定，实施偷税行为的纳税人，“向税务机关更正或补全了所提供的不正确或不完整的数据和资料的，或者将未申报的数据和资料补报齐全的，可免于刑事处罚”。第378条对一般偷漏税行为作出了相同的免于罚款的规定。

（3）其他处罚

目前为止已经存在对在外国公司收购合并资格的股份限额有告知义务，此义务会被统一规范化，特别是对直接以及间接持股的情况会同等对待。此义务从现在开始针对持股10%及以上的情况，但为减免负担，此类的收购股份不必在5个月之内告知，而是同时与个人所得税以及公司税申报税递交限期一起。如果义务纳税人在第三国里与任何公司、团体法人、个人组织协会或者财产集群里有直接或者间接的重大影响力的商务关系，也必须将与其的商务关系告知，不管是否有在其公司企业正规持股。如果不履行此义务，最高罚金将可能达25000欧元。此改动现只针对在2017年12月31日之后生效的实例，对于在此日期前就存在的持股将在2018年申报时作告知。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

（1）登记备案

非居民是指在德国没有居住地、合法地址、管理地点或分支机构的人。非居民企业必须为增值税缴纳和增值税申报进行登记，如果他们的物料被认定为是在德国制造的，并且这些物料不受反向机制的影响。

企业的居民国决定其主管税务机关。任何德国的税务机关都可以向企业指明相关的主管税务局。

（2）预提所得税扣缴程序

支付股息，利息，特许权使用费和其他款项，应当扣缴税款的支付人，必须以收款人的名义扣缴有关税款，并将其缴纳给当地税务局。需申报扣缴所得税申报表，必须注明纳税基数和扣缴税款的数额。

预提税纳税义务在不同时点产生，视不同收入的种类而定，具体如下：

①对于必须由股东决定的股息红利和其他分配，为股东分配决议指定的付款日。如果没有指定日期，则为股东决议之后第2日；

②对隐名合伙人的支付，为隐名合伙协议中约定的付款日期。如果没有规定日期，则最迟在相关会计年度结束后6个月以内；

③利息和特许权使用费，为付款之日；

④对于安装和建筑工程，为支付的日期。对于股息，税款必须按应计股利的金额缴纳至当地税务局。对于在该日期之前支付的股息、对隐名合伙人的支付以及利息支付，税款必须在预提税纳税义务发生之月下一月份的十日之内将税款缴纳当地税务局。对于特许权使用费，税款必须在支付特许权使用费的季度结束后的10日之内缴纳。对于安装和建筑工程，预提税必须在工程报酬支付月份下一个月的10日之内缴纳。

一般来说，如果某税收协定规定降低国内预提税税率，付款人须按照国内税率全额预提税款，然后获得收入的一方须向联邦税务局申请退还超额的预提税。

若想避免退还程序，获得收入的一方可以在支付股利（分配股息避免双重征税的情况下）和特许权使用费（不适用于利息）之前向联邦税务局申请部分或全部豁免的证明书。为了获得豁免证明，获得收入的一方通常需要提交由协约国当局签发的居民身份证明。该证明的有效期为自联邦税收局收到申请书之日不超过3年。

在股息的情况下，如果将证明书交给付款人，他可以立即适用税收条约约定的全部豁免或低协定税率。如下情形将对股份公司签发豁免证明书：

①股份公司是协定国家的居民，为了达到条约目的；

②在协定国家有所得税纳税义务，且为非免税的股份公司；且

③直接持有该德国公司名义资本的至少10%。

此外，对于股息的豁免证明书可以根据执行欧盟《母子公司指令》相关条款的国内法获得。

最后，即使未获得联邦税务局的部分或全部豁免证明书，特许权使用费的付款人仍可有权使用较低或零税率。这种情况主要适用于在收入方面存在较小关联性的情况下。

如果分配股利的企业知道被分配人的身份和协定权利，则在收入方面较小相关的情况下，不属于《母子公司指令》范围内的股息也适用于这种情况。

3.3.2 非居民企业税收管理

预提所得税扣缴义务人如下：

股息、利息和特许权使用费扣缴义务人为：

①向居民或非居民股东发放股息的付款人；

②向非居民支付特许权使用费的付款人；

③如果获得利息的是居民，则扣缴义务人为特定银行和某些债券发行人。

当债权人收到付款时，就会产生预提税纳税义务。对于特许权使用费和利息，是纳税义务发生时点为实际支付的日期。在股息的情况下，推测为将股东做出分配股利决定的日期视为债权人收到付款的日期。如果股东的决定没有提及付款日期，则付款日期被视为股东做出决定后的第二天。

在向股东支付股息时（特别是在分配公司确定的付款日期），必须向税务机关报送专门的申报表，缴纳股息的预提所得税。利息的预提所得税必须在支付月份下个月的第十日之内申报和缴纳。对于特许权使用费，预提税必须在支付款项的季度结束之后的十日之内申报和缴纳。

如果特许权使用费付给其他非居民，则非居民企业有义务对支付的来源于德国的特许权使用费进行纳税。如果原属权利在德国注册，或原属权利属于德国企业，则特许权使用费是来源德国的。

如果利息由某个非居民银行的德国分行支付，则非居民也必须对支付给居民的特定债券利息和其他利息预提税款。如果非居民向其他非居民支付利息，则只在匿名的场外交易中征收预提税。

第四章　特别纳税调整政策

4.1 适用法律

对于企业，德国税务机关可以根据以下规则调整收入：

（1）《公司税法》第8章第3款第2条中涉及隐性利润分配；

（2）《所得税法》第4章第1款与《公司税法》第8章第1款和第3款中有关资本投入规定；

（3）如果《涉外税法》第1章导致比上述规则更高的税收，《涉外税法》第1章优先适用。

尽管关于隐性利润分配和资本投入的规则优先于《涉外税法》第1章，但《涉外税法》第1章是德国关于公平交易原则应用的中心条款。这是唯一明确提到公平交易检验的规定，在过去几年中，立法者扩大了法律，对其对公平交易原则的解释提供了进一步的指导。例如，立法者在《涉外税法》第1章中引入了假设的公平交易测试和与收入标准相称的标准。《涉外税法》第1章还包括德国对经合组织授权的确定常设机构收入的各种方法。

德国的国内法受到经合组织《收入和资本公约》第9条的限制。第9条对诸如在德国的高形式标准的情况下的限制是非常重要的。

4.2 关联交易

4.2.1 关联关系判定标准

根据德国《涉外税法》，当符合以下条件之一时，则一方与另一方构成关联关系：

（1）一方直接或间接持有纳税人25%及以上的股份（重大持股），或者能够直接或间接地对该纳税人实施控制，或者反之，纳税人对他方资本构成重大持股，或者能够直接或间接地对他方实施控制；

（2）第三方同时对一方和纳税人资本构成重大持股，或者能够同时对双方实施控制；

（3）在达成交易条款的过程中，一方或纳税人能够通过交易本身以外的渠道对谈判过程施加影响，或者一方出于利益考虑将受益归属于另一方。

上述定义受德国条约法的限制。税收条约对“控制权”的界定不同于国内法；在某些情况下，定义更为广泛，而在某些情况下，其范围又比国内法所规定的更为狭窄。根据德国税法原则，税收协定只能限制国内法的适用，但不能扩大国内法的适用范围。条约法的效力可以用三个例子来说明，尽管应当指出，这些例子的实际意义可能有限。例如，如果调整是基于德国条约法列举的利益同一性的假设，则国内法将被禁止。根据德国税收协定，拥有相同利益的公司不具备关联资格。条约法在个人（企业）参与企业（人）的控制或管理，但不参与或不持有公司股份的情况下更为广泛。根据第9条，即使一个人持有投资组合，也可以证明收入调整是合理的。这一定义比《涉外税法涉外税法》第1章更宽泛，后者要求直接或间接25%股份持有。

此外，《跨国关联企业间利润归属检查原则》（以下简称《检查原则》）也有关于关联关系的定义描述，与上述标准一致。

基本上，德国关于关联关系的判定标准与中国税法相似。

4.2.2 关联交易基本类型

总体来说，关联方之间发生的所有交易都归属于关联交易的范畴。在《检查原则》中通过不同章节介绍了各种关联交易的检查原则和调整方法。

表4.1 《跨国关联企业间利润归属检查原则》章节明细

章节号	关联交易类型
3.1	商品与货物转让
3.2	商业服务
3.3	广告服务
3.4	市场拓展服务
3.5	创业初创费用
4	利息与类似补偿
5	专利使用权、技术、其他无形资产的转让；委托研发
6	集团内管理服务

此外，联邦财政部还发布了一些管理原则，对成本分摊、员工派遣、跨境功能转移等内容进行了专门规定，这些内容也归属于关联交易。

4.2.2.1 有形资产的销售

有形资产是指企业所拥有的所有实物资产。有形资产的销售既包括原材料、在产品及产成品的销售，即通常所说的库存销售，也包括在企业日常运营以及生产产品过程中所使用的相关机器和设备的销售。一般情况下，母公司会向其旗下的生产企业提供开展生产经营所必要的机器和设备，该行为可能是对现存子公司提供支持的一种手段，也可能是以出售完整生产线的形式对新公司进行“首建”投资。另外，机器和设备可能是从非关联方购买的，也可能由母公司制造或者是母公司（或其他生产企业）不再需要的旧机器或设备。税法通常规定机器或设备的转让（不论新旧，制造或是购买）应该收取或支付符合独立交易原则的补偿，且该补偿的金额与机器或设备在转让时的市场公允价值基本保持一致。

就机器或设备的转让，如上所述的税务处理是一般性原则，还存在其他的替代方法。替代方法通常适用于一般性重组业务，或者是非法人企业（或公司的海外分支机构）转变成法人企业的情况。一些国家可能会在其国内法范围内或在其条约体系中设立推迟税收缴纳的条款，否则会导致以市场公允价值直接出售资产的结果。需要考虑的另外一种可能性是整体业务转让是否会带来税收影响。相对于资产（例如单件厂房和设备）转让，整体业务转让指的是资产、相关负债以及商誉或无形资产的捆绑销售。

4.2.2.2 无形资产的转让

按照《OECD跨国公司与税务机关转让定价指南》对于无形资产转让定价的最新指南，“无形资产”被定义为既非实物资产、也非金融资产，可被拥有和控制以用于商业活动，而且独立企业间在可比情形下对其使用或转让会支付对价。

在转让定价领域，无形资产通常分为两大类。第一类为技术型无形资产，它是由制造商的生产活动或研究开发（R&D）所创造的。第二类为营销型无形资产，即通过市场营销，分销和售后服务所创造。

无形资产在相关实体之间转让的四种方式：

（1）直接出售；

（2）没有报酬直接转让（如通过赠送的方式等）；

（3）以特许权使用费换取的许可（基于销售额百分比或单位总额等的一次性或定期付款）；

（4）免特许权使用费的许可。

4.2.2.3 提供劳务

向关联方提供的服务范围非常广泛，包括从相对普遍的会计、法律或税务等，到复杂的涉及无形资产转移的技术支持。服务费的定价一直以来都是转让定价问题中的一个难题。一般来说，每个国家都要求关联方在向海外关联方提供任何服务时，应收取符合独立交易原则的补偿。在许多国家，独立交易价格被定义为提供服务的成本，以及通常在此基础上附加小额利润的加成。此外，关联方在纳税申报时，只可以抵扣其直接受益的服务所对应的符合独立交易原则的服务费。

4.2.2.4 融资交易

与适用于其他性质的关联交易相同，独立交易原则也普遍适用于关联方之间的融资安排。为确保独立交易原则的实施，有必要就关联融资安排本身情况进行分析。

在开展关联融资安排分析时需要考虑的因素包括:

（1）贷款的利率（无论是固定还是浮动）；

（2）贷款金额；

（3）货币种类；

（4）借款方的信誉（包括是否提供了贷款担保）。

税务机关可能会参考第三方之间是否会按照关联方之间所设定的利率收取利息，来评估这一利率是否过高或过低。此外，借款方所属国家的税务机关可能会质疑在目前的借款条件下，第三方是否愿意

向盈利和偿债能力基本相当的贷款方提供借款。在评估后一个问题的答案时，当地税务局还会参考借款方的债资比。

如果税局机关认为借款方所支付的利息过高（因利率过高/或因为借款金额过大），可能会引发以下后果：

（1）应计或已支付利息可能会被禁止在税前扣除，从而增加纳税人在当地的税收负担；

（2）所支付的利息可能被视为股息，这可能会导致额外的预提税。

如果关联方之间的债资比超过一定的比例，就形成了资本弱化。许多国家，尤其是发达国家，都有特殊的资本弱化规则或条例。在跨国融资安排建立之前，了解并遵守有关国家使用的关于债资比的特定规则和条例是非常重要的工作步骤。

4.2.3 关联申报管理

德国没有专门针对关联交易的申报制度，《税法通则》规定了企业具有资料准备和报送的配合义务。具体内容参见下文“4.2资料准备（含同期资料）”。

4.3 资料准备（含同期资料）

4.3.1 分类及准备主体

德国的转让定价资料主要分为三大类型：同期资料、通需资料、特案资料。德国转让定价要求位于德国的企业都有准备转让定价资料的义务。为了落实OECD BEPS第13项行动计划，自2017纳税年度起，符合条件的企业需要准备本地文档和主文档（即，新的同期资料形式）。

4.3.2 具体要求及内容

4.3.2.1 准备要求

《税法通则》第90章主要规定了纳税人的配合义务，其中第3段内容为：在发生跨境交易的情况下，纳税人应当形成与关联方交易有关的交易方式和内容的记录，关联方的定义根据《涉外税法》章节1

确定。资料准备还应包括与关联方签订的有关公平交易的价格和其它协议条款的经济和法律方面的内容。针对特殊交易，资料应当同期准备。资料准备要求也适用于如下纳税人，即这些纳税人考虑到其国内税法，需要在其国内企业和境外常设机构之间分配利润，或者这些纳税人需要确认其境外企业在境内的常设机构的利润。为了保证法律实施的一致性，应授权财政部通过法令的形式规定资料准备的方式、内容和范围。税务当局通常只有在实地审计时才会要求报送资料。资料的报送参照第97章。每次报送资料的时限是60天。报送特别交易事项资料的时限为30天。若有正当事由，特别情形下报送时限可以延长。

2016年末对上述第90章的修订，主要增加了准备新型同期资料，即本地文档和主文档的规定。

2003年财政部发布《根据<税法通则>章节90制定的关于资料准备的方式、内容、范围的法令》（简称《资料法令》）是关于转让定价文档的专门法令。

《资料法令》第2章规定了资料准备的方式、内容、范围：

（1）资料的准备可以采取书面或电子的形式，且妥善保存。资料必须明确交易事实和条款，以及能够用来明确判定企业在多大程度上落实了公平交易原则；

（2）需要针对单笔交易确定资料准备的方式、内容和范围，特别需要考虑纳税人所选择的转让定价方法。纳税人需要说明针对特定交易选择某种转让定价方法的理由。但纳税人并不需要准备两种以上方法；

（3）通常需要针对单笔交易分别准备资料。对于那些从功能风险角度分析下来，在经济上可比的交易，如果具有事先商定的明确的合并方法，并且交易是相似或者相同的，或者合并在第三方交易中也是常见的，那么资料是就可以合并准备。如果各笔交易间具有联系，或者针对部分交易需要更多地从整体交易来审视其合理性，那么合并准备也是可行的。如果资料按交易群组进行准备，那么需要说明相关交易如何执行以及合并的标准。如果针对一系列关联企业存在符合独立交易原则的转让定价指引，而这些指引为个别企业制订了强制性的

转让定价方法，那么这些指引应当作为资料的组成部分。如果这类指引规范了定价行为并且被实际落实，那么纳税人可以免予对单笔交易准备资料；

（4）如果与定价合理性相关的持续的情形发生变化，那么纳税人在交易结束后也需要收集和准备相关数据，从而帮助税务当局评估第三方是否会要求对经营条款做出调整以及从何时开始做出调整。这种情况特别发生在企业产生了第三方无法接受的应税损失，或者价格调整对纳税人产生负面影响；

（5）资料通常用德语准备。如果纳税人申请，税务当局可以予以免除该义务。申请免除义务可以在资料准备前提出；但是至少应当在税务当局要求报送资料后立即提出。对第4、5章规定的协议和类似资料的必要翻译也是资料的组成部分。章节87不受本条影响；

（6）通常仅为税务审计目的要求报送资料。报送要求应当指明审计针对的纳税人经营部门和特定交易。要求还应当明确所要报送资料的性质和范围。报送要求可以和税务审计命令同时做出，并且可以随时撤回、修正或改变。

《资料法令》第3章规定了特殊交易同期资料准备时“同期”的概念以及哪些交易属于特殊交易：

（1）《税法通则》章节90所谓的特殊交易资料准备具有同期性，指的是资料在交易后及时准备。如果资料在交易发生年度结束后的6个月内准备完毕，那么就被认为是同期准备的。

（2）特殊交易经常在签订和修改一些长期合同时产生，这些合同将会对如下内容产生重大影响：纳税人经营中赚取的所得；企业重组中的资产转让；与企业内部功能风险改变相关的资产转让和利益授权；与集团经营战略变化相关的交易行为，这种战略变化会对转让定价、成本分摊协议的签订产生决定性影响。

《资料法令》第4章规定了企业关联交易通常需要准备的资料：

收到报送要求后，纳税人必须结合第1—3章，按《税法通则》章节90的要求提供那些对核实企业经营情况具有重要作用的资料。

（1）有关股东持股比例、经营运作和组织架构的一般信息：

①结合《涉外税法》章节1对纳税人与关联方间持股比例的介绍，通过持股使得双方维持了直接或间接的经营关系，以及对持股比例变动的介绍；

②根据《涉外税法》章节1，介绍其他可能构成关联方的情形；

③对企业组织架构、运营架构及其调整的介绍，包括对其常设机构和在合伙企业中的份额的介绍；

④对纳税人具体业务活动的介绍（如，服务的提供、资产的生产与分销、研发）。

（2）与关联方的经营关系：

①关联方间经营关系的介绍，概述这些经营关系（如，商品购入、服务、借贷关系与其它授权、成本分摊）的种类和范围，以及概括这些经营关系所基于的合同及其修改；

②概述（列明）纳税人拥有、使用或借予关联方的主要无形资产。

（3）功能与风险分析：

①关联各方履行的功能与承担的风险；所使用的资产、约定的合同条款、所选择的经营战略；以及，重大的市场与竞争环境；

②有关企业增值价值链的描述，以及与关联方开展经营过程中纳税人的增值贡献。

（4）转让定价分析：

①有关转让定价方法的选择与应用的介绍；

②应用特定转让定价方法的理由说明；

③应用转让定价方法的计算过程；

④用于可比的独立企业的价格和财务数据，以及与调整有关的资料。

《资料法令》第5章规定了特殊案情下的资料准备要求：

如果下述列举的某些情形与既有的经营关系具有相关性，或者纳税人基于这些情形确定公平交易价格，那么应根据第1—3章对这些情形进行资料准备。基于个别情形，下面这些资料应当是必要的：

（1）有关经营战略（例如：市场份额策略、分销业务链的选择、管理策略）修改的信息和其它将会对纳税人定价产生影响的特殊情形的改变，如抵消测算方法的修改；

（2）存在成本分摊的情况下：协议以及必要的附加资料、附件、补充协议；有关分配方法以及所有参与方预期收益的资料；还包括与发票审核的方式和范围、情况变化时的相应调整、对服务提供方有关资料的获取授权、使用权的分配等相关的资料；

（3）与外国税务当局约定的转让定价方法和纳税人协议，在外国已申请的或已完成的与纳税人经营相关的仲裁或相互协商程序；

（4）与纳税人的价格调整有关的记录，特别是当这种调整是由外国税务主管当局的转让定价调整或预约定价安排所导致的；

（5）如果纳税人由于与关联方开展交易导致连续3年亏损，就需要提供亏损原因分析资料，以及纳税人为扭亏采取的措施相关的资料；

（6）如果存在第3章所定义的功能风险转变，纳税人从事的研究项目和持续的研究活动可能与功能的转变相关，并且在功能转变前3年内发生或完成，那么纳税人的资料至少应当包含与研究的特定项目有关的数据以及所分摊的成本。这一规定仅适用于纳税人持续开展研发活动，出于内部需要保留了研发活动记录，并且所需的资料可以从这些记录中取得。

在2017年修订版《资料法令》中，增加了强制准备转让定价资料的起始条件。当年度货物交易金额超过600万欧元或者其它交易超过60万欧元时，即需要准备本地文档。如果本地企业是跨国企业成员，且前一年度关联交易和非关联交易合计超过1亿欧元，则在本地文档的基础上还需要准备主文档。本地文档主要披露本地企业关联交易的详细信息，而主文档主要披露最终控股企业所属企业集团的全球业务整体情况。

除上述《税法通则》和《涉外税法》关于资料准备的规定外，联邦财政部还制定了《跨国经营纳税人利润归属审计原则：职责确认、合作义务、调整规则、磋商程序、欧盟仲裁程序》（简称《资料管理

原则》），是关于资料准备更为细化的文件，其第3章对通需合作义务、跨境交易下的扩展合作义务、记录保留与递交的特别合作义务做了详细的规定并列明了主要法律渊源，是具有可操作性的参考文件。

4.3.3 其他要求

4.3.3.1 资料的递交与展示

《税法通则》第97章规定了资料的递交与展示：

（1）出于税务检查和审计的目的，参与方和其他各方必须按照要求向税务部门递交或出示会计账目、有关记录、商业文本和其它资料。对此，税务部门需要明确，收集资料是为了向递交资料的一方征税，还是为了向第三方征税。主要规定：①明确递交什么资料；②明确收集资料的目的，即向谁征税；③须书面提出要求。同时要求：①信息的提供应尽可能的真实、可靠；②资料提供人若根据记忆不能可靠地确定，应以实际记录为基础收集信息。

（2）税务部门可以要求将资料递交至税务办公场所，或者，如果纳税人同意或者资料不适宜递交至税务办公场所，税务部门也可以在纳税人场所实地检查。主要规定了纳税人应当自行打印相关资料或确保税务部门可以从存储器中读取相关资料。

4.3.3.2 未履行资料递交义务的后果

《税法通则》规定了应税利润的计算，也规定了未及时报送资料的后果：若纳税人未根据规定报送资料或者报送资料无用或者未按要求保留同期资料，那么可以认定他的实际利润要高于申报利润。在这种情况下，如果税务部门需要进行估算，并且利润被限定在一个区间范围内（基本是基于价格区间），那么在实际调整时税务当局可能使用该区间对纳税人做出不利的调整。有时尽管纳税人提交了有用的资料，但考虑到公平交易原则，基于这些资料仍然有迹象表明纳税人的利润要高于申报数，或者有些相应的疑问由于境外关联方未根据章节90履行合作义务或者根据章节93提供信息而无法说明澄清，也相应适用（即由税务部门进行估算）。

未按规定报送资料的处罚：当纳税人未按章节90提供资料或提供资料无用，将被处以5000欧元的罚款。罚款应当至少是基于所调整利润额的5%，最高为该金额的10%，这将导致罚款金额在5000欧元以上。若提交有用信息存在拖延，罚款可能合计达100万欧元，截止日期后每一天加收至少100欧元。税务部门在确定罚款金额时拥有裁量权，罚款目的在于除了要求纳税人根据章节90尽早递交资料外，罚款金额还需要考虑纳税人所获利益、迟报时间长度等各项因素。若延迟报送存在合理理由或者拖延时间较短，可以免除罚款。法定代理人或协助人的拖延应认为与当事人的拖延等同。当外部审计完成时，罚款金额应当予以确定。

4.4 转让定价调查

4.4.1 原则

公平交易原则和审慎经理人原则是德国转让定价的主要原则。

《涉外税法》第1章是德国应用公平交易原则的核心条款，也是唯一明确提及公平交易测试的法律条款。该章是指导转让定价的主要法律依据，认为：如果境内纳税人在经营活动中与境外关联方签订了合同条款（如价格），而该条款与相同或类似交易条件下非关联方间的合同条款显著不同，导致了该境内纳税人利润减少，则需要调增利润。

第1章于2007年引入了“审慎经理人”原则，即非关联交易的各方会对交易所有相关事实和情况有全面了解，他们的行为会符合审慎经理人原则。

传统的经理人假设具有单边性，即不考虑可比对象或者是合同双方的经营实际。例如，传统地认为审慎经理人不会接受三年以上的亏损期，但是实际情况是确实存在可比数据能够证明非关联交易方之间也签订了相同价格进行交易。为此，德国税法又引入了“双向审慎经理人”概念，即在具体交易中考虑交易双方的经营实际。

4.4.2 转让定价主要方法

在确定公平交易价格方面，《涉外税法》第1章建议主要使用传统交易定价方法：可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法。利润相关的转让定价方法通常在税务审计中也被认可。

可比非受控价格法（CUP）：寻找“可比非受控交易”，并将这些交易中的价格与向纳税人支付（或收取）的价格相比较。这种方法通常是在有相似产品销售给非关联方的情况下使用。

再销售价格法（RPM）：计算经销商从关联方购买产品再销售获得的毛利率，并将其与从非关联供应商处购买可比产品再销售所获得的毛利率相比较。该方法通常适用于经销商不改变或增加实物商品价值的情形。

成本加成法（CPLM）：计算销售方向关联方出售商品的毛利水平上的成本加成率，并与向非关联方出售商品所取得的、基于毛利水平的成本加成率相比较。该方法通常适用于生产商向关联方出售产品的情形。

可比利润法（CPM）：衡量在相似环境下从事相似商业活动的非关联方客观的“利润水平指标”，并与纳税人相应的指标相比较。

利润分割法（PSM）：公司合并财务营业利润是各方之间根据贡献（即承担的风险和履行的职能）的相对价值进行分配的。该方法通常适用于没有其他方法可用的复杂交易，如向关联方出售嵌套无形资产的制造品以供其在国内市场销售等。

《检查原则》对上述方法和应用做了进一步介绍。

4.4.3 转让定价调整

4.4.3.1 可比性分析

将交易实际情况作为可比性分析的起点，根据交易各方约定的条款，企业必须确定公平交易的价格，税务部门会审核定价是否符合审慎经理人原则或是公平交易原则。当纳税人采取了不符合经济实质的组织架构或者非必要地人为地将交易复杂化，则需要对交易进行重新定性。

根据OECD指引，在某项受控交易中，若风险被分配给对交易没有控制权的一方，则税务机关有权进行调查。此外，风险承担必须与财务能力相匹配。

4.4.3.2 可比的标准

关联方间交易与非关联方间交易的比较是运用公平交易原则的基石。比较的重要前提就是上述交易运作在相同或类似的情况下。这就需要把交易的各项因素都考虑进来。由于纳税人在确定公平交易价格时会有一定的灵活性，因此公平交易价格不是一个价格点，而是一个价格区间。

确定公平交易价格需要使用转让定价方法。定价方法基于价格比较、毛利率或者净利率的比较；利润分割法下公平交易价格的计算基于对利润如何在非关联方间分割进行分析。首先，需要分析确认受控交易和非受控交易中影响价格、利润率、利润分割率可比性的重大影响因素。然后，对上述重大影响因素需要通过计算做出调整。

可比性分析分为直接比较和间接比较，直接比较适用于交易情况可比因而不需要调整，间接比较需要对重大差异因素进行量化。相关内容可以参考《资料法令》。

4.4.3.3 可比对象

实务中，税务部门会分析是否存在内部可比对象，因为这类可比对象一般而言更为可靠。但在实践中，纳税人一般会使用外部可比对象，而内部可比对象时常很难找到或者不能充分可比。外部可比对象通常取自数据库。

在使用交易净利润率法下，可比对象根据纳税人经营地域进行选择。针对德国企业，最常使用的是泛欧数据。一般而言这些数据是可比的，另一方面针对各分市场再进行可比性分析成本太高。

4.4.3.4 关于用于可比数据搜索的数据库

数据库经常被用于确定第三方净率（如毛利润、成本加成率）、第三方授权费率、第三方利率，以及特定情况下的商品价格。数据库的选择取决于被测企业的地域，针对德国企业通常使用BVD的Amadeus

数据库，德国税务部门使用该数据库来验证纳税人的分析结果。税务部门要求数据库信息能够通过互联网搜索获取。

针对授权费率，可以使用的数据库有RoyaltySource、RoyaltyStat、ktMINE等；针对利率，可以使用Bloomberg或Reuters。

4.4.3.5 公平交易区间

转让定价并不是精确的科学，因而公平交易价格一定是一个区间而非特定价格点，这一观点也为德国税务部门所认可（参见《涉外税法》第1章）。当市场数据充分的情况下，通常会使用市场数据作为公平交易区间，当价格在此区间内，则税务部门是无权调整的。但如果市场数据有限，相应的区间就会缩小，例如使用四分位区间法（参见《涉外税法》和《资料管理原则》）。另外，当所定价格导致亏损时，公平交易区间也将受限。

需要指出的是，落在公平交易区间内并非绝对“安全”，德国税务部门规定，若集团内关联方统一选择公平交易区间的上限或下限作为交易价格，则税务部门会试图缩小区间，并认为集团内的利润应该在各方间合理分配。

4.4.3.6 可比性调整

德国税务部门对可比性调整是比较灵活的。例如，运用交易净利润率法，当可比对象账面存在大量的应收账款时，该可比对象会发生更多的财务费用，因而也倾向于维持更高的毛利率。又或者企业需要维护大量存货时，上述情况也可能发生。需要注意的是，虽然类似调整会被采纳，但一般而言税务部门不会主动采用这些调整。

另外，德国税务审计人员对纳税人的定价政策十分关注，如果纳税人无故偏离了原先的定价政策，则税务部门会进行调整。税务部门发布了详细的指引来规范定价程序（参见《资料管理原则》），需要进行详细分析：

（1）纳税人必须编制计划和预算数据，并对预算是如何确定的准备相应的信息支撑；

（2）纳税人必须按月和按季记录报告，并证明实际和预算的差异是合理的；

（3）如果实际数与计划数存在差异，则需要立即调整。

4.5 预约定价安排

4.5.1 适用范围

德国财政部对于预约定价安排（APA）的态度是积极的，该部积极欢迎和支持出于转让定价原因提出的APA，但一般不会批准单边APA，因为它对对方国家没有约束力。因而德国税务部门一般仅批准双边或多边APA。这使得对方国家有必要参与到预约定价磋商中来，以OECD税收协定范本第25章为基础开展协商。

德国税法并没有规定预约定价安排的适用范围，原则上任何开展跨境交易的具有德国所得税纳税义务的企业都可以申请预约定价安排。但APA并不是免费申请的，具体费用如下：

（1）通常，预约定价的基本费用是20000欧元，多边的话每一个涉及的国家单独计算；

（2）已签署预约定价安排的展期费是15000欧元；

（3）对预约定价安排的修改费为10000欧元；

（4）小型企业的相关费用可以优惠。

4.5.2 程序

德国财政部于2006年10月发布《有关预约定价安排的通函》(《APA通函》)，就预约定价安排的申请、协商、批准和执行做了程序性的规定，使得预约定价的谈签和执行更便捷并给予纳税人更多的确定性。

预约定价安排包括：

（1）转让定价；

（2）集团公司；

（3）合并。

4.5.2.1 参与人与申请原则

《APA通函》对APA各阶段的参与方进行了概念上的明确：申请阶段，参与方是纳税人（申请人）与联邦税务局（主管当局）；实际谈签阶段，参与方是各成员州的税务当局；执行阶段，参与方是纳税人（申请人）与州地方的税务局。

具有双边税收协定和APA谈签程序是具有约束力的APA执行协议的前置条件。

申请人在申请中必须积极参与，向税务局提供充分的资料，澄清相关事实，以帮助其开展有效的转让定价检查。在此过程中会着重对申请人提出的转让定价方法进行讨论。

税务局需要考查所有对纳税人有利和不利的事实材料，并且可以与相关国家交换这些信息，这受到《欧盟行政协助法》和双边税收协定的授权，不受《税法通则》第30章关于保密的限制。

4.5.2.2 预申请会议

纳税人第一步应该是请求举行预申请会议，该会议在联邦税务局举行，主要沟通APA程序，如APA申请的主题和内容以及需要准备哪些资料。相应的州地方税务局也应参加会议。会议还会涉及谈签成功的可能性大小，以及谈签可能持续多长时间。

4.5.2.3 申请的相关要求

由于申请人并不直接参与谈签进程，其必须表明其具有APA谈签与执行的相应法律上的利害关系。申请必须以书面形式，由申请人签名。

申请向联邦税务局提交，联邦税务局直到APA谈签结束才会针对申请发布决定。若申请人向州地方税务局提交申请的，州地方税务局应告知其应向联邦税务局提出申请。APA申请材料一式四份，供联邦税务局和地方各级税务局使用。

4.5.2.4 APA申请内容

总体上，申请人应当充分提供事实材料以及适用年限说明，列明相关的对方国家名称，如果申请多边APA，事实上是数个双边APA的谈签。

税务局会随时增加问题或要求获取额外资料，纳税人应当及时回应。税务局应要求申请人自行承担材料翻译的费用。

4.5.2.5 申请范围

申请人可以将APA适用范围限于特定交易类型（例如，产线、企业、事业部），限于与特定关联方的交易，或限于与特定国家的关联方开展的交易。但这些限制必须是合理的，并能够给予理由说明。那些不合理的限制将可能导致APA被否决。

4.5.2.6 转让定价方法

联邦税务局一般仅会针对特定交易选择一种或几种转让定价方法，超出已有方法的转让定价方法只有满足关键条件才能使用。例如，对合约制造商成本加成率的额外加成，需要能够在市场上找到对应年度的第三方类似数据。当然，在考虑调整机制时需要将潜在的波动因素考虑在内。

如果提交的转让定价方法不适用，联邦税务局会尝试确定恰当的方法。

申请人提交的转让定价方法应当符合独立交易原则，应当详细描述该方法，并提交所有计算步骤和有关资料。此外，对于采集的第三方数据、其可比性以及未来潜在的调整计算也应当予以探讨。

4.5.2.7 需要提交的资料

预申请会议会对需要提交的材料予以初步明确。如果申请人申请了APA并且在APA所涉年度终了时APA谈判仍在进行中，那么申请人需要对该终了年度应用所选转让定价方法得出相应数据，并将该资料提交给税务局。资料提供的时限参照《税法通则》。

下面是《APA通函》所列举的在多数情况下具有借鉴价值的材料清单：

（1）展示纳税人与关联方持股比例的材料；

（2）展示组织架构与运营架构的材料；

（3）有关企业经营区域的介绍；

（4）展示与关联方经营关系的材料；

（5）有关履行的功能、承担的风险的说明；

（6）与近期交易相关的主要资产（特别是无形资产）的名称与简要介绍；

（7）市场与进展环境、经营战略的展示；

（8）有关价值链、所涉企业的增值贡献的介绍与评估；

（9）与APA所涵盖的交易有关的税收事项说明（包含与他国税收管理有关的事项说明）。

提交的资料应当是与APA适用期以及APA申请有关。申请人应当说明，在APA适用期是否会发生重大变化，及其对所提议的转让定价方法会产生何种影响。

进一步与APA申请有关的信息可以在联邦税务局网站www.bzst.de的问答中找到。

如果APA涉及到成本分摊协议，则至少应提供如下资料：

（1）计划实施的成本分摊协议，包括附件、附列资料、补充协议；

（2）所有参与方的预期获益资料，包括对所用方法、预测计算的展示；

（3）计划的分配方法的资料；

（4）下述资料如果在成本分摊协议中没有涉及，则需另行提供：预期的账目检查规定、（发生变化的情形下的）调整机制、成本分摊资料的获取权，以及使用权的分配。

4.5.2.8 适用期间

通常，APA适用于未来期间，一般是从申请行为所在年度开始适用的。但考虑到其他国家的实际，在不影响德国税收利益的情况下可能会同意对起始期进行修改。在确定合适的适用期间时需要考虑如下因素：

（1）所涉及经营关系的持续性和稳定性；

（2）纳税人和税务部门对长适用期的态度；

（3）参与各税务主管当局的实践。

4.5.2.9 APA申请的否决及其可能的理由

在决定APA申请最终能否通过时，税务部门需要考虑如下内容：

（1）申请内容是否符合德国转让定价原则，是否符合国际规则，是否与其他国家的APA实践相协调；

（2）对避免双重征税协定有关内容理解的预期困难和疑问；

（3）所涉交易的重要性，税务机关所扮演的角色，提出申请的避税动机；

（4）正在开展的税务审计的有关争议，该争议有可能可以通过对相同案情申请APA的形式得到间接地解决。

举例来说，否决APA申请的理由可以是：纳税人对申请的适用范围加以限制而没有正当理由；申请仅关系到避税本身；纳税人拒绝提供充分的信息；纳税人坚持选用某种定价方法，而税务部门认为这种方法是不合适的。

4.5.2.10 申请人在主管当局间程序中的参与

APA谈签的顺利进行依赖于各环节各参与方的一致共同的努力。在主管当局间程序中，纳税人并不是参与方，而是由联邦税务局向其告知程序推进情况。财政部人员和地方税务部门（包括税务审计师）会参与到预约定价谈签中来；联邦税务局的国际税收领域的审计专家也会参与到磋商中来。但通过各主管当局的准许，纳税人也可以派人员参与到部分谈判中来，这一定程度上有利于加快谈签进程。

在其它的申请和执行程序中，纳税人是当然的参与方，从而有义务落实合作，提供资料，义务还包括允许在其办公场所开展调查。

4.5.2.11 申请人的认可，上诉权的放弃

在签署APA后，联邦税务局将以书面形式告知申请人，申请人应当立即签名申明认可。要使APA协议生效，申请人还需要根据《税法通则》的规定，放弃对验证APA执行情况的税收评估的上诉权。纳税人还必须明确表示其知晓如下事实，即德国税务当局只有当APA所基于的事实得到满足、关键性假设都成立，以及当局收到纳税人年度报告的情况下，才有义务遵守协议的约定。

此外，《APA通函》第7章还介绍了APA的修改、APA申请的撤回、APA的追溯适用、APA的展期、与第三国签署APA后的调整等内容。

4.6 受控外国企业

4.6.1 判定标准

根据德国《涉外税法》第7章，当同时满足下列条件时，就视同居民企业或个人从非居民企业获得了利润分红：

（1）非居民企业超过50%的资本或投票权由居民企业和/或居民个人，直接或间接地，单独或关联方共同拥有；

（2）非居民企业的所得税率低于25%；

（3）非居民企业产生消极所得。

4.6.2 税务调整

如果非居民企业的收入由消极所得构成且具有投资性质，一个德国居民持股方持有企业1%以上股份或投票权，那么就会适用“视同股息条款”。这种情形下不适用税收协定规定的减免。在同时满足如下情形，即使参股不足1%也将触发CFC规则：

（1）该非居民企业全部或绝大部分消极所得具有投资性质；

（2）该非居民企业的股份并没有在公开市场上开展经常性交易。

如果具有投资性质的消极所得不超过非居民企业所得的10%，CFC规则一般不会启动。但是，如果受控外国企业的可分配利润超过80000万欧元或者多个受控外国企业的股份为相同股东持有，且这些企业的可分配利润超过80000万欧元，则会触发CFC规则。

与欧盟法律相一致，如果纳税人能够证明如下事项，则CFC规则不适用：

（1）受控企业是欧洲经济区（EEA）居民，且开展实质经营活动；

（2）潜在适用CFC规则的消极所得从此类经营活动中获得；

（3）德国和对应的欧洲经济区国家签订有欧盟相互援助指令或类似协议。

4.7 成本分摊协议管理

4.7.1 主要内容

成本分摊协议指跨国关联企业间对一段期间内出于各方利益共同实施或接受服务而签署的协议。服务必须出于接受方的利益并且期望获益，例如成本节约或者增加利润。通常会有一个“成本池”，归集了各项服务成本，且不允许成本加成。

德国税务部门认为成本分摊并不会构成常设机构，成本分摊费用的支付也不会造成预提税。由于成本分摊的费用本质上是各成员自己的费用，因而可以不予资本化。

关于成本分摊协议的主体规定是1999年由联邦财政部发布的《跨国关联企业成本分摊协议审计原则》（简称《成本分摊协议原则》）。

4.7.2 税务调整

4.7.2.1 受益性测试

根据《资料法令》第5章，纳税人必须保留成本分摊协议相关的资料。资料必须包含服务提供方和接受方的信息。

对服务提供方来说，必须能够提供细化的成本核算信息，并且能够按照合同对发生成本进行分摊；此外，提供的服务必须详细描述。通常，简单的服务项目列表是不够的，要对主要成本项目进行详细描述，包括落实了怎样的项目，或者要求提供服务的员工归纳他们的活动。

对服务接受方来说，需要证明参与成本池能降低服务获取成本。实际上要提供此类信息是非常困难的，或者仅可能凭借理论的推演。对成本节约的定性容易，但是定量却是非常困难的。接受方需要对每一项具体的服务进行分析（是否符合独立交易原则）。

4.7.2.2 成本分摊协议的前提条件

《成本分摊协议原则》对成本分摊协议的前提规定得非常详细，要求必须满足如下条件：

（1）成本分摊池的参与方必须具有相同的利益取向。例如，一个控股公司和一个专利研发公司不被认为具有相同的利益取向；

（2）协议的活动应当只是辅助性活动，例如研发辅助服务、资产购买服务、行政管理或其它服务；

（3）协议必须是事先书面的、以无歧义的语言签订的，并按照法规要求准备好所需文件，且据此落实；

（4）协议应当明确参与的各方，清楚描述提供的服务或者试图创造的无形资产。协议还应当规定无形资产使用权，或者参与方如何请求服务；

（5）协议还应当包括：参与方的名称和受益方；服务的详细描述；待分配成本的确定；成本计算方法和可能的偏离值；分配的参考因数；账目的检查；有关条件变化后如何调整的条款；协议适用期限；有关协议终结的条款；参与方的加入与退出机制等；

（6）以研发相关成本分摊协议为例，关联方应在研发开始前签订书面协议，分摊研发相关成本的风险，包括研发失败的成本，研发活动受各参与方共同指导，各参与方从中受益。各参与方基于约定好的份额承担相应的成本和风险、以及享受未来的利润。

4.7.2.3 分摊金额与利润

成本的基数应当包括所有直接的和间接的归属于成本分摊协议的成本，且应当使用成本核算系统。由于成本分摊的概念下，实际发生的成本即服务接受方自身的成本，因而只允许收取实际成本。根据《成本分摊协议原则》，成本分摊协议中禁止成本加成。

例外的情况是，如果一家公司的主要或者唯一活动就是提供参与方服务，那么可以进行成本加成。但是在此种情况下，服务提供方不能是“成本池”的成员，这是由于该公司与其它成员没有相同的利益取向。此外的一种解释是，根据审慎经理人原则，应当从经营活动中获得利润，否则会对企业造成损害。

此外，《成本分摊协议原则》还介绍了滞后加入、提前退出、协议修改等特殊情形下的处理意见。

4.8 资本弱化

4.8.1 判定标准

资本弱化一般是指企业通过超额关联方资金借贷和利息支付，侵蚀企业权益资本的行为。税法对债资比没有明确规定，通常基于判例法和管理实践确定资本弱化的相关规定。

德国税法原本规定了资本弱化条款，规定债权性资本/权益性资本的比例不得高于1.5:1。

2008年后，该规定被新条款替代，新条款仅对利息支付做了一般性的限制，被称为“收益剥离规则”。根据该规则，关联方间符合独立交易原则的利息可以扣除，但超过息税折旧摊销前利润（EBITDA）30%的利息净支出（利息费用—利息收入）不得扣除。超过标准的利息费用可以向以后年度结转。

从2010年起，“未使用”的EBITDA（即当年度利息扣除小于EBITDAx30%）可以向以后5个年度结转。

但满足以下条件之一的，利息扣除额不受上述规则的限制：

（1）年度利息净支出低于300万欧元；

（2）企业并非归属于某集团；

（3）企业是集团内企业且可以证明自身的杠杆水平不高于整个集团的杠杆率。

从上面的规定可以看出，如果企业大量依赖债权性资本，且盈利能力相对较弱，则可能存在双重征税的风险。

4.8.2 税务调整

根据上述规则对利息扣除进行调整。

4.9 法律责任

参考前述各分项内容。

第五章　中德税收协定及相互协商程序

5.1 中德税收协定

截至2019年9月30日，德国与包括中国在内的世界其他国家（地区）签订的税收协定共计96个，还与24个国家（地区）签订了信息交换协议。德国的税收协定网络覆盖了欧洲、亚洲、非洲、大洋洲、北美洲和南美洲。德国对外签订的税收协定适用的税种在德国一般为个人所得税（Einkommensteuer）、企业所得税（Körperschaftsteuer）、贸易税（Gewerbesteuer）以及财产税（Vermögensteuer），包括上述税种的附加税种。

表5.1　与德国签订税收协定的国家（地区）

序号	国家	签署日期	生效日期	执行日期
1	阿尔巴尼亚	2010—4—6	2011—12—23	2012—1—1
2	阿尔及利亚	2007—11—12	2008—12—23	2009—1—1
3	阿根廷	1978—7—13	1979—11—25	1976—1—1
4	阿联酋	2010—7—1	2011—7—14	2009—1—1
5	阿曼	2012—8—15	尚未生效	尚未执行
6	阿塞拜疆	2004—8—25	2005—12—28	2006—1—1
7	埃及	1987—12—8	1991——9——22	1992—1—1
8	爱尔兰	2011—3—30	2012—11——28	2013—1—1
9	爱沙尼亚	1996—11—29	1998—12—30	1994—1—1
10	澳大利亚	2015—11—12	2016—12—7	2017—1—1
11	奥地利	2000—8—24	2002—8——18	2003—1—1
12	巴基斯坦	1994—7—14	1995—12—30	1995—1—1（德国） 1995—7—1（巴基斯坦）
13	白俄罗斯	2005—9—30	2006—12—31	2007—1—1
14	保加利亚	2010—1—25	2010—12—21	2011—1—1
15	玻利维亚	1992—9—30	1995—7—12	1991—1—1
16	比利时	1967—4—11	1969—7—30	1966—1—1
		2018—3—15	尚未生效	尚未执行
17	冰岛	1971—3—18	1973—11—2	1968—1—1
18	波兰	2003—5—14	2004—12—19	2005—1—1
19	波斯尼亚和黑	1987—3—26	1988—12—3	1989—1—1

	塞哥维那			
20	丹麦	1995—11—22	1996—12—25	1997—1—1
21	俄罗斯	1996—5—29	1996—12—30	1997—1—1
22	厄瓜多尔	1982—12—7	1986—6—25	1987—1—1
23	法国	1959—7—21	1961—11—4	1957—1—1
24	菲律宾	2013—9—9	2015—12—18	2016—1—1
25	芬兰	1979—7—5	1982—6—4	1981—1—1
		2016—2—19	2017—11—16	尚未执行
26	哥斯达黎加	2014—2—13	2016—8—10	2017—1—1
27	格鲁吉亚	2006—6—1	2007—12—21	2008—1—1
28	哈萨克斯坦	1997—11—26	1998—12—21	1996—1—1
29	韩国	2000—3—10	2002—10—31	2003—1—1
30	荷兰	2012—4—12	2015—12—1	2016—1—1
31	吉尔吉斯斯坦	2005—12—1	2006—12—22	2007—1—1
32	加拿大	2001—4—19	2002—3—28	2001—1—1
33	加纳	2004—8—12	2008—12—14	2008—1—1
34	捷克	1980—12—19	1983—11—17	1984—1—1
35	津巴布韦	1988—4—22	1990—4—22	1987—1—1（德国） 1987—4—1（津巴布韦）
36	科特迪瓦	1979—7—3	1982—7—8	1982—1—1
37	科威特	1999—5—18	2000—8—2	1998—1—1
38	克罗地亚	2006—2—6	2006—12—20	2007—1—1
39	肯尼亚	1977—5—17	1980—7—17	1980—1—1
40	拉脱维亚	1997—2—21	1998—9—27	1996—1—1
41	立陶宛	1997—7—22	1998—11—11	1995—1—1
42	利比里亚	1970—11—25	1975—4—24	1970—1—1
43	列支敦士登	2011—11—17	2012—12—19	2013—1—1
44	卢森堡	2012—4—23	2013—9—30	2014—1—1
45	罗马尼亚	2001—7—4	2003—12—17	2004—1—1
46	马耳他	2001—3—8	2001—12—27	2002—1—1
47	马来西亚	2010—2—23	2010—12—21	2011—1—1 2010—1—1（其他事项） 2011—1—1（石油税）
48	北马其顿	2006—7—13	2010—11—29	2011—1—1
49	毛里求斯	2011—10—7	2012—12—7	2013—1—1
50	美国	1989—8—29	1991—8—21	1990—1—1
51	蒙古	1994—8—22	1996—6—23	1997—1—1
52	孟加拉国	1990—5—29	1993—2—21	1990—1—1
53	摩尔多瓦	1981—11—24	1983—6—15	1980—1—1

54	摩洛哥	1972—6—7	1974—10—8	1974—1—1
55	墨西哥	2008—7—9	2009—10—15	2010—1—1
56	纳米比亚	1993—12—2	1995—7—27	1993—1—1
57	南非（2008—9—9重签未生效执行）	1973—1—25	1975—2—28	1965—1—1
58	挪威	1991—10—4	1993—10—7	1991—1—1
59	葡萄牙	1980—7—15	1982—10—8	1982—1—1
60	日本	2015—12—17	2016—10—28	2016—10—28（信息交换） 2017—1—1（其他）
61	瑞典	1992—7—14	1994—10—13	1995—1—1
62	瑞士	1971—8—11	1972—12—29	1972—1—1
63	塞尔维亚和黑山	1987—3—26	1988—12—3	1989—1—1
64	塞浦路斯	2011—2—18	2011—12—16	2012—1—1
65	斯里兰卡	1979—9—13	1982—2—20	1983—1—1
66	斯洛伐克	1980—12—19	1983—11—17	1984—1—1
67	斯洛文尼亚	2006—5—3	2006—12—19	2007—1—1
68	塔吉克斯坦	2003—5—27	2004—9—21	2005—1—1
69	泰国	1967—7—10	1968—12—4	1967—1—1
70	特立尼达和多巴哥	1973—4—4	1977—1—28	1972—1—1
71	突尼斯	1975—12—23	1976—11—19	1976—1—1
		2018—2—8	尚未生效	尚未执行
72	土耳其	2011—9—19	2012—8—1	2011—1—1
73	土库曼斯坦	1981—11—24	1983—6—15	1980—1—1
		2016—8—29	2017—11—28	尚未执行
74	委内瑞拉	1995—2—8	1997—8—19	1997—1—1
75	乌克兰	1995—7—3	1996—10—3	1997—1—1
76	乌拉圭	2010—3—9	2011—12—28	2012—1—1
77	乌兹别克斯坦	1999—9—7	2001—12—14	2002—1—1
78	西班牙	2011—2—3	2012—10—18	2013—1—1
79	希腊	1966—4—18	1967—12—8	1964—1—1
80	新加坡	2004—6—28	2006—12—12	2007—1—1
81	新西兰	1978—10—20	1980—12—21	1978—1—1
82	匈牙利	2011—2—28	2011—12—30	2012—1—1
83	叙利亚	2010—2—17	2010—12—30	2011—1—1
84	牙买加	1974—10—8	1976—9—13	1973—1—1

85	亚美尼亚	1981—11—24	1983—6—15	1980—1—1
		2016—6—29	尚未生效	尚未执行
86	伊朗	1968—12—20	1969—12—30	1970—1—1
87	以色列	2014—8—21	2016—5—9	2017—1—1
88	意大利	1989—10—18	1992—12—24	1993—1—1
89	印度	1995—6—19	1996—10—26	1997—1—1（德国） 1997—4—1（印度）
90	印度尼西亚	1990—10—30	1991—12—28	1992—1—1
91	英国	2010—3—30	2010—12—30	2011—1—1（德国） 2011—1—1、 2011—4—1、2011—4—6 （英国—详见协定第32条）
92	越南	1995—11—16	1996—12—27	1997—1—1
93	赞比亚	1973—5—30	1975—11—8	1971—1—1（德国） 1971—4—1（赞比亚）
94	泽西岛	2015—5—7	2016—1—30	2014—8—29
95	中国	2014—3—28	2016—4—5	2017—1—1
96	中国台湾	2011—12—19（中国台湾） 2011—12—28（德国）	2012—11—7	2013—1—1

表5.2　与德国签订信息交换协议的国家（地区）

序号	国家	签署日期	生效日期	执行日期
1	安道尔	2010—11—25	2012—1—20	2012—1—20
2	安圭拉	2010—3—19	2011—4—11	2011—4—11
3	安提瓜和巴布达	2010—10—19	2012—5—30	2012—5—30
4	阿鲁巴	2017—6—29	尚未生效	尚未执行
5	巴哈马	2010—4—9	2011—12—12	2011—12—12
6	百慕大	2009—7—3	2012—12—6税收犯罪信息 2013—1—1其他税收信息	2012—12—6税收犯罪信息 2013—1—1其他税收信息
7	英属维尔京群岛	2010—10—5	2011—12—4	2011—12—4
8	开曼	2010—5—27	2011—8—20	2011—8—20
9	库克群岛	2012—4—3	2013—12—11	2013—12—11
10	多米尼加	2010—9—21	尚未生效	尚未执行
11	直布罗陀	2009—8—13	2010—11—4	2010—11—4

序号	国家	签署日期	生效日期	执行日期
12	格林纳达	2011—2—3	2013—11—22	2013—11—22
13	根西岛	2009—3—26	2010—12—22	2010—12—22
14	马恩岛	2009—3—2	2010—11—5	2010—11—5
15	泽西岛	2008—7—4	2009—8—28	2009—8—28
16	列支敦士登	2009—9—2	2010—10—28	2010—1—1
17	摩纳哥	2010—7—27	2011—12—9	2011—12—9
18	蒙特塞拉特岛	2011—10—28	2014—1—3	2014—1—3
19	圣马力诺	2010—6—21	2011—12—21	2011—12—21
20	圣基茨和尼维斯	2010—10—19	2016—9—19	2016—9—19（税收犯罪信息） 2017—1—1（德国） 2017—4—1（圣基茨和尼维斯）
21	圣卢西亚	2010—6—7	2013—2—28	2013—2—28
22	圣文森特和格林纳丁斯	2010—3—29	2011—6—7	2011—6—7
23	特克斯和凯科斯群岛	2010—6—4	2011—11—25	2011—11—25
24	美国	2013—5—31	2013—12—11	2013—12—11（FATCA）

注：上述信息根据IBFD网站提供的信息进行编写。

表5.3　与德国签订运输税收协定的国家（地区）

序号	国家	签署日期	生效日期	执行日期
1	哥伦比亚	1965—9—10	1971—6—14	1962—1—1
2	中国香港	1997—5—8	1998—11—12	1998—1—1（德国） 1998—4—1（香港）
3	马恩岛	2009—3—2	2010—11—5	2010—1—1（德国） 2010—4—6（马恩岛）
4	巴拿马	2016—11—26	尚未生效	尚未执行
5	沙特阿拉伯	2007—11—8	2009—7—9	1967—1—1（空运） 2009—1—1（境外雇员）
6	中国台湾	1988—8—23	1988—8—23	1988—8—23
7	委内瑞拉	1987—11—23	1989—12—30	1990—1—1
8	也门	2005—3—2	2007—1—23	1982—1—1
9	巴西	2007—11—28	2007—11—13	2007—11—13（空运）
10	巴拉圭	1983—1—27	1979—1—1	1979—1—1（空运）

注：上述信息根据IBFD网站以及德国财政部网站提供的信息进行编写。

不同于中国在《中华人民共和国企业所得税法》中明确规定："中华人民共和国政府同外国政府订立的有关税收的协定与本法有不同规定的，依照协定的规定办理"，德国的宪法、其他法律或不成文法都未涉及国际条约的优先适用问题。法院与专家的意见是，缔结国际条约以后制定的国内法，即使同国际条约有抵触，在国内仍具有约束力。因此，中国企业或个人赴德投资或从事其他商业活动时，不仅要研究中德税收协定，还要了解德国国内税法的有关内容。

5.1.1 中德税收协定

中德两国最早是于1985年6月10日在德国波恩签署了《中德避免双重征税协定》，为了进一步加强中德两国税务合作，正确反映两国经济关系以及国内相关税法发展变化情况，国家税务总局与德国财政部自2007年开始对原税收协定进行重谈，修订其中的有关条款。双方经过多轮艰苦谈判，最终就新协定文本所有条款达成了一致。2014年3月28日，在中德两国领导人的共同见证下，国家税务总局党组书记、局长王军在德国柏林与德方签署了新的《中华人民共和国和德意志联邦共和国对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称"新协定"，详见http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152685/content.html）。新协定于2016年4月6日生效，适用于2017年1月1日以后取得的所得。

新协定在原来的基础上进行了多处重大修改，列入了防范协定滥用等若干规定，这些修订的内容反映了国际税收法理的最新进展，体现了两国在G20共同声明框架下携手应对BEPS（税基侵蚀和利润转移）的合作意愿，有助于进一步推动两国间的贸易和投资，促进双方经济发展。

5.1.2 适用范围

5.1.2.1 主体范围

新协定第一条明确规定，"本协定适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。"

这里的“人”一语包括个人、公司和其他团体。关于“居民”的判定标准，新协定取消了旧协定中的“总机构所在地”标准，新增了“成立地”和“实际管理机构所在地”两个标准。新协定第四条第一款规定，“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、成立地、实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人，并且包括该缔约国及其地方当局。但是，这一用语不包括仅因来源于该缔约国的所得或坐落于该缔约国的财产而在该缔约国负有纳税义务的人。

对于同时为缔约国双方居民的个人，新协定第四条规定，其身份应按以下规则确定：

（1）应认为仅是其永久性住所所在国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为仅是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）的缔约国的居民；

（2）如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为仅是其习惯性居处所在国家的居民；

（3）如果其在缔约国双方都有或者都没有习惯性居处，应认为仅是其国籍所属国家的居民；

（4）如果发生双重国籍问题，或者其不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外，对于同时为缔约国双方居民的人，应认为仅是其实际管理机构所在国家的居民。

5.1.2.2 客体范围

新协定规定本协定适用的现行税种在中国是指：

（1）个人所得税；

（2）企业所得税；

在德国是指:

（1）个人所得税；

（2）企业所得税；

（3）贸易税；

（4）财产税；

包括以上税种的附加税种。

新协定第二条第四款规定，“本协定也适用于本协定签订之日后征收的属于新增加的或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。缔约国双方主管当局应将各自税法发生的重要变动通知对方。”

5.1.2.3 领土范围

新协定第三条第一款明确了协定适用的领土范围：

（1）“中国”一语是指中华人民共和国；用于地理概念时，是指所有适用中国有关税收法律的中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法及其国内法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源主权权利的领海以外的区域；

（2）“德国”一语是指德意志联邦共和国；用于地理概念时，是指德意志联邦共和国的领土以及德意志联邦共和国为勘探、开发、保护和管理生物和非生物自然资源的目的、根据国际法和国内法行使主权权利和管辖权的海底、底土和临近其领海的海底以上水域。

5.1.3 常设机构的认定

新协定关于常设机构的认定较旧协定发生了很大变化。有在德投资或提供劳务的企业或者有意向开展上述活动的企业应当重点关注这些变化，充分利用新协定的相关规定，在合法范围内降低自身的税收成本。

新协定第五条第一款规定，在本协定中，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。”

第五条第二款特别列出了六种场所型常设机构，分别是指：

（一）管理场所；

（二）分支机构；

（三）办事处；

（四）工厂；

（五）作业场所；

（六）矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

上述六种场所型常设机构的认定较旧协定并未发生变化。但是工程型常设机构、劳务型常设机构和代理型常设机构的认定都发生了一定的变化：

“工程型常设机构”一般是指建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动。新协定将此类活动构成常设机构的持续时间从原来的6个月延长到12个月，也就是说，中国企业赴德从事上述活动在德国构成常设机构的门槛提高了。

“劳务型常设机构”一般是指缔约国一方企业通过雇员或雇用的其他人员在缔约国另一方提供劳务，包括咨询劳务。新协定将这类活动构成常设机构的标准由旧协定的“在任何12个月中连续或累计超过6个月”修改为“仅以该性质的活动（为同一或相关联的项目）在任何12个月中连续或累计超过183天的为限。”

关于“代理型常设机构”，新协定将旧协定“有权并经常行使这种权力代表该企业签订合同”修改为“有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力”。也就是说，当一个人（独立地位代理人除外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构，除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于第四款（准备性质或辅助性质）的规定。按照第四款的规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。

需要注意的是，虽然独立地位代理人一般不构成常设机构，但是中德新协定第五条第六款规定了例外情形，“如果该代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，且企业和代理人之间的商业和财务关系不同于非关联企业之间应有的关系，则不应认为是本款所指的独立地位代理人”。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

德国的税收管辖权主要包括本地管辖权和经营管理部门所在地管辖权。但是对于一些特定的事项，《德国财政法典》第一部分第3章作出了规定。一般来说：

有关农林产业、地产、营业场所和矿产开采权的事项，由所在地税务机关管辖；若产业、地产、营业场所和矿产开采权涉及多个税务机关的管辖范围，由最有价值的部分所在地税务机关管辖；

有关商业产业的事项，若其经营管理部门位于《德国财政法典》规定适用的范围内，由该经营管理部门所在地的税务机关管辖；若其经营管理部门不在《德国财政法典》规定适用的范围内，由常设机构所在地税务机关管辖；有多个常设机构的情况，由最有商业价值的常设机构所在地税务机关管辖；

有关独立个人劳务报酬的事项，由该劳务主要进行地的税务机关管辖；

对于有惯常居所的非居民自然人的个人所得税和财产税，一般适用本地管辖权；

对于企业、组织和财团的企业所得税和财产税，一般适用经营管理部门所在地管辖权。经营管理部门位于《德国财政法典》适用范围之外的，或是经营管理部门所在地难以确认的，应由纳税人的公司注册地税务机关管辖。经营管理部门和公司注册地都不在《德国财政法典》适用范围内的，应由纳税人资产所在地税务机关管辖；资产所在地涉及多个税务机关的，由最有价值的资产所在地税务机关管辖。经营管理部门和公司注册地、纳税人资产均不在《德国财政法典》适用范围内的，应由经营活动主要执行地或开发地税务机关管辖；

对于提供能够建筑服务的企业，其企业主居所、企业经营管理部门或是公司注册地均不在《德国财政法典》适用范围内的，应由管理相应贸易税的税务机关管辖。

了解德国税收管辖权的相关规定，有利于中国赴德投资、承包工程或提供劳务的企业或个人及时与当地税务机关取得联系，就其在德国发生的不确定税收事项咨询主管税务机关，从而提高企业在当地的税收遵从度。

虽有德国国内法的规定，中德新协定对于中国赴德投资、承包工程或提供劳务的企业或个人在德国取得所得应在哪国缴税以及应该适用何种预提税率，也进行了明确。

表5.4　不同收入的税收管辖及预提税税率一览表

收入类型	税收管辖	协定规定	
		税率	条件
营业利润	居民国征税		构成常设机构
股息	居民国和来源国均有征税权	5%	受益所有人是公司（合伙企业除外），并直接拥有支付股息的公司至少25%资本
		10%	
		15%	据以支付股息的所得或收益由投资工具直接或间接从投资于第六条所规定的不动产所取得，在该投资工具按年度分配大部分上述所得或收益，且其来自于上述不动产的所得或收益免税
利息	居民国和来源国均有征税权	10%	
		0（免税）	支付给缔约国另一方政府、因缔约国另一方或其全资拥有的任何金融机构担保或保险的贷款而支付的利息
		0（免税）	新协定第十一条第3款第4项列名的利息取得机构
		0（居民国征税）	受益所有人取得的利息支付与赊销商业设备或科学设备有关
特许权使用费	居民国和来源国均有征税权	10%	一般项目
		60%*10%	为使用或有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项
不动产所得	不动产所在国征税		根据不动产所在地判断
财产收益	不动产所在国征税		转让不动产取得收益以及转让股份取得收益，其所转让股份价值的50%（不含）以上直接或间接来自位于缔约国另一方的不动产
	常设机构所在国征税		转让在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产、或缔约国一方居民在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益
	实际管理机构所在国征税		转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让与上述船舶或飞机的运营相关的动产取得的收益
	被投资企业所在国征税		缔约国一方居民转让其在缔约国另一方居民企业的股份取得收益，转让行为前的12个月内，曾经直接或间接拥有该公司至少25%

收入类型	税收管辖	协定规定	
		税率	条件
			的股份
	投资方所在国征税		缔约国一方居民在被认可的证券交易所进行实质和正规交易转让其在缔约国另一方居民企业的股份取得收益，该居民在转让行为发生的纳税年度内所转让股票的总额不超过上市股票的3%
	转让财产的居民所在国征税		转让除上述财产以外的其他财产取得收益
海运和空运	企业实际管理机构所在国征税		以船舶或飞机经营国际运输取得利润
独立个人劳务	居民国征税		一般情况
	居民国和来源国均有征税权		在缔约国另一方设有经常使用的固定基地或在有关纳税年度开始或结束的任何12个月内在缔约国另一方停留连续或累计达到或超过183天
受雇所得	居民国征税		不在缔约国另一方从事受雇活动
	居民国和来源国均有征税权		在缔约国另一方从事受雇活动
	居民国征税		在缔约国另一方从事受雇活动，但：收款人在有关纳税年度开始或结束的任何12个月内在缔约国另一方停留连续或累计不超过183天且报酬由并非缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付且报酬不是由雇主设在缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担
董事费	来源国征税		
演艺人员和运动员	来源国征税		
	来源国征税	0	作为缔约国一方居民的表演家或运动员在缔约国另一方按照缔约国双方政府的文化交流计划进行活动取得的所得
退休金	居民国征税		
	来源国征税		按缔约国一方政府或其地方当局的社会保险制度中的公共计划支付的退休金和其他类似款项
政府服务	来源国征税		
	居民国征税		服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民
客座教授、教	来源国征税	0（因活动	在来源国停留不超过两年；私利除外

收入类型	税收管辖	协定规定	
		税率	条件
师和学生		取得的来源于来源国以外的报酬免税）	
	来源国征税	0	学生或学徒仅由于接受教育或培训的目的停留在该缔约国另一方，为了维持生活、接受教育或培训的目的而收到的来源于该缔约国另一方以外的款项
	来源国征税		超过两年；私利

5.1.5 税收抵免政策

5.1.5.1 德国税收抵免政策

5.1.5.1.1 企业境外所得的税收抵免办法

德国《企业所得税法》规定，不管德国是否与境外某国签订税收协定，德国居民企业取得来自该国的所得已缴纳的境外税收可以在缴纳企业所得税时抵免，税收协定另有规定的按协定规定执行。但是进行税收抵免的前提条件是，企业境外缴纳的税款必须具有与德国税收相类似的性质。抵免税额不能超过德国税收对同一所得的征税额。

如果境外税收不符合这一条件，或者纳税人要求不采取这种抵免方法，则纳税人境外缴纳的税款可以在计算应纳税所得额时扣除。境外税收抵免的计算是分国计算的，超过抵免限额的部分是不可以结转以后年度继续抵免的。

《企业所得税法》还规定，从2013年3月1日起，德国居民企业从其控股（超过10%）的子公司取得股息，如果股息分配企业在确定其利润时没有扣除需要支付的这部分股息，则不论股息来源（境内或境外），居民企业一般都可以就其取得的股息收入享受免税待遇。但在计算企业应税所得时，企业取得的全部股息收入的5%是需要作为不得扣除的营业费用看待的。居民企业从其持股不超过10%的公司取得的

股息不能享受免税待遇，必须纳入企业应税所得计算缴纳企业所得税。

5.1.5.1.2 个人境外所得的税收抵免办法

德国《个人所得税法》规定，个人境外缴纳的税款，如果其性质类似于德国的遗产税和赠与税，可以在个人缴纳德国遗产税和赠与税时进行相应的税收抵免，但抵免税额不能超过德国税收对同一所得的征税额。

如果死者/赠与者是德国居民，只有在其境外资产被征收的境外遗产税和赠与税与非居民个人在德资产被征收的遗产税和赠与税税额相当的情况下，才可以进行税收抵免。如果死者/赠与者是非居民，其在境外任一资产被征收的遗产税和赠与税在申报德国税收时均可以抵免。

德国《遗产税法》还对个人税收抵免的期限作出了规定，要求纳税人在缴纳境外税款5年内申报抵免。

德国除了与很多其他国家签订避免对所得和财产双重征税的税收协定，还跟丹麦、法国、希腊、瑞典、瑞士以及美国签订了专门针对遗产税的税收协定，与丹麦、法国、瑞典和美国的协定还同时涵盖了赠与税。德国居民的境外资产如果分布在上述国家，其税收抵免还需要参照相关协定。

表5.5　与德国签订遗产税和赠与税协定的国家（地区）

序号	国家	签署日期	生效日期	执行日期
1	法国	2006—10—12	2009—4—3	2009—4—3
2	美国	1980—12—3	1986—6—27	1979—1—1
3	希腊	1910—11—18 1910—12—1	1912—3—22	1912—3—22
4	瑞士	1978—11—30	1986—9—28	1986—9—28

5.1.5.2 中国税收抵免政策

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关规定，企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照本法规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：

（1）居民企业来源于中国境外的应税所得；

（2）非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在抵免限额内抵免。

根据《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）的有关规定，中国居民企业以及非居民企业在中国境内设立的机构、场所（以下统称企业）可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照财税〔2009〕125号文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

5.1.5.3 饶让条款相关政策

德国与世界上少数国家签订的税收协定中含有饶让条款，比如拉美的一些发展中国家，玻利维亚、厄瓜多尔，亚洲的一些发展中国家，印度、印度尼西亚。在德国与希腊签订的税收协定中也包含了饶让条款。但是中国与德国签订的新协定中没有规定税收饶让。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

中德新协定第二十四条明确非歧视待遇的相关规定，主要包括国籍非歧视、常设机构非歧视、支付非歧视和资本非歧视。

国籍非歧视主要是指对拥有缔约国国籍的个人在税收上不能有歧视待遇，即缔约国一方国民在缔约国另一方应与该缔约国另一方国民在相同情况下，获得同等的税收待遇。

常设机构非歧视主要是指缔约国一方对另一方企业设在本国的常设机构的征税，不应比本国进行同样活动的企业更重。这样的同等待遇主要体现在税率、费用扣除、计提折旧、亏损结转、财产收益以及税收抵免等方面。应当注意的是，常设机构从事的活动应与比照的居民企业所从事的活动相同。

支付非歧视（也叫扣除非歧视）主要是指缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应像支付给该缔约国一方居民的一样，在相同情况下予以扣除。同样，缔约国一方企业对缔约国另一方居民所欠的任何债务，在确定该企业的应纳税财产时，应像欠债于该缔约国一方居民的一样，在相同情况下予以扣除；

资本非歧视主要是指缔约国一方不能对资本全部或部分、直接或间接由缔约国另一方一个或多个居民拥有或控制的企业，在税收上给予歧视待遇。

5.1.7 在德国享受税收协定待遇的手续

5.1.7.1 德国执行协定的模式

德国税法规定对非居民取得来自德国的股息、利息和特许权使用费征收预提税。但是在德国与其他国家签订的税收协定中，对这部分的预提税税率可能会有更优惠的规定。

非居民纳税人取得来自德国的所得如需享受协定待遇，要向联邦税务局递交申请。不递交申请、没有获得联邦税务局的批准是不可以享受协定优惠税率、免税或者退税的。

5.1.7.2 享受协定待遇办理流程及所需资料

如何享受协定待遇，德国企业所得税法第50部分做了详细规定。同时，为了防止择协避税，所得税法第50部分自1994年至今，经历了多次修订。以下内容根据最新一次修订（2012年）进行编写。

非居民纳税人需要满足以下要求才可以申请享受减免预提税：

（1）外国公司的股东是直接取得所得的（允许个人股东减免）；

（2）根据以下要求，外国公司的全部所得被判定为积极所得（允许一定职能性质的企业减免）；

a.外国公司在相关财政年度内的全部所得为其自身经营所得，因此被判定为“积极经营所得”（全部所得测试）；或

b.取得的所得不是全部来自其自身经营活动的外国公司，需满足以下两个条件之一：

（a）设立外国公司是出于商业原因或其他重要原因考虑（商业目的测试）；

（b）外国企业在公开市场开展商业活动，其活动符合企业的商业目的（实质性测试）。

在合格的证券市场上市的外国公司以及被认定为合格投资基金的外国公司在申请享受预提税减免时不需要按照上述要求进行判定。

税务机关在判断企业职能时会分析该外国企业取得的所得的性质。德国税法并没有明确规定如何区分积极所得和消极所得。但财政部制定的一项法规（Decree）给出了一些指引：“自身营业活动”指的是企业在公开的市场环境中开展的各种经营活动，活动范围不能仅仅是资产管理。例如，一个企业向一家或多家企业提供服务，分别向这些企业收取报酬并且服务价格是按照独立交易原则制定的，那么这就属于在公开的市场环境中开展经营活动。但是如果非居民企业仅提供贷款业务却没有其他营业活动，这种情况不能判定该企业是开展“自身营业活动”的。

在满足一定条件时，积极的控股管理活动也会被认为是取得积极所得的活动。如果一家外国企业同时持有至少两家（德国）子公司的股份，而且其持有的股份使其能够有足够的分量来控制子公司的营业管理活动，那么这家外国公司的控股活动取得的所得就是积极所得。有一定分量的持股并不是基于外国企业投资参与的资本进行计算的，而是要看外国投资者对子公司的营业活动是否能施加影响。

除了对外国公司取得的所得的性质进行判定之外，税务机关还要对企业的商业目的进行测试。如果外国公司除了自身经营所得之外还有其他所得，只有在证明该外国公司的设立具有合理商业目的或其他合理原因的前提下，才可以减免预提所得税。

除此之外，税务机关还要对非居民企业进行实质性测试。非居民企业应当在其居民国拥有符合其商业目的的设备、设施。同时，企业还需要有证明其实质存在的书面证明材料，包括：

①在本地有从事管理工作及其他工作的雇员；

②员工具有足够技能且能负责完成企业工作而不是在他人监管下完成任务；

③管理会议在本地举行，绝大多数管理部门经理必须是当地居民；

④企业员工可以使用公司的沟通设施，如电脑、传真以及电话；

⑤企业拥有自己的主页、名牌、商业卡片、信件抬头、银行账户以及邮箱；

⑥交易符合独立交易原则。

德国目前没有明确要求非居民企业申请享受税收协定待遇时，提供税收居民身份证明。如果中国居民企业需要开具中国税收居民身份证明，可以参照《国家税务总局关于调整开具<中国税收居民身份证明>有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年17号）相关内容，前往主管其所得税的县税务局申请开具。

在申请享受税收协定优惠时，申请减免税和申请退税所对应的所得相关年度是不一样的。财政部法令指出，非居民纳税人申请减免税，应以申请当年度为确定企业积极所得和消极所得占比情况的年度，而申请退税，则以德国企业实际支付相关款项的年度为确定所得性质的年度。如果当年度没有财务报表，非居民纳税人可以向税务机关递交上一年度的财务报表。

除了正常程序规定，财政部法令还包括了少量许可规则（de minimis rules）。根据少量许可规则的规定：股东在以下情况下无需就其积极所得比例变动情况向税务机关报告：

①与批准享受税收减免当年的积极所得比例相比，相关年度的积极所得所占比例降幅小于30% ，或

②直接持股比例变动低于20%，但是变动后的持股比例低于欧盟指令或税收协定规定的最低标准的除外。

5.2 德国税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序是指税收协定缔约国主管当局在税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调涉税事项和解决国际税务争端的机制。建立相互协商程序的目的是为了解决最广义上的适用税收协定过程中出现的问题，保证税收协定公正、准确执行。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

德国对外签署的税收协定一般都规定了相互协商程序的适用，比如中德新协定第二十五条。除了遵循税收协定关于相互协商的规定外，德国联邦财政部2013年4月14日还出台了《关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定进行协商的基准》(以下简称《基准》)（Basis for Negotiation of Agreements for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital），该《基准》在2013年8月22日进行了修订。《基准》主要对照OECD税收协定范本就协定各个条款进行了官方解释，供德国税务机关在进行税收协定相互协商时参照。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 申请人的条件

申请人必须是符合税收协定规定的“居民”或者“国民”。

5.2.3.2 相互协商程序的方式和具体情形

当申请人认为缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的救济办法，将案情提交该人为其居民的缔约国主管当局。

如果案情涉及税收协定规定的国民非歧视待遇，申请人可以向其为国民的缔约国主管税务当局递交申请。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 启动程序时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据中德税收协定，当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起3年内提出申请。由此，申请人向省税务机关提起中德税收协定相互协商程序申请，必须在该项案情不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起3年内提出。

申请人提出的相互协商申请须符合以下全部条件：

①申请人为规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；

②提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；

③申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；

④申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑；

⑤申请相互协商的事项不存在下文所述可以决定终止相互协商程序的情形。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

受理申请的省税务机关应在15个工作日内，将申请上报税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省以下主管税务机关。税务总局收到省税务机关上报的申请后，应在20个工作日内按下列情况分别处理：

①申请具备启动相互协商程序条件的，决定启动相互协商程序，

并将情况告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

②申请已超过税收协定规定的期限，或申请人的申请明显缺乏事实法律依据，或出现其他不具备相互协商条件情形的，不予启动相互协商程序，并以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

③因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，通过受理申请的省税务机关要求申请人补充材料或说明情况。申请人补充材料或说明情况后，再按前两项规定处理。

税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省税务机关要求申请人进一步补充材料或说明情况，申请人应在规定的时间内提交，并确保材料的真实与全面。

对于紧急案件，税务总局可以直接与申请人联系。对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。

发生下列情形之一的，税务总局可以决定终止相互协商程序，并以书面形式告知省税务机关，省税务机关应告知申请人：

①申请人故意隐瞒重要事实，或在提交的资料中弄虚作假的；

②申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；

③因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；

④缔约对方主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；

⑤其他导致相互协商程序无法进行、或相互协商程序无法达到预期目标的。

在两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受缔约双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

5.2.4.3 中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定

5.2.5 相互协商的法律效力

因转让定价引起的税务争议是各国主管当局需要通过相互协商程序协调解决的最主要问题，转让定价问题的特殊性也注定了其是国际税收争议中最复杂的领域之一。《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（国家税务总局公告2017年第6号）第四十七条规定，根据中国对外签署的税收协定的有关规定，国家税务总局可以依据企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序，与税收协定缔约对方税务主管当局开展协商谈判，避免或者消除由特别纳税调整事项引起的国际重复征税。相互协商内容包括：

①双边或者多边预约定价安排的谈签；

②税收协定缔约一方实施特别纳税调查调整引起另一方相应调整的协商谈判。

企业申请启动相互协商程序的，应当在税收协定规定期限内，向国家税务总局书面提交《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》和特别纳税调整事项的有关说明。国家税务总局收到企业提交的上述资料后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序；认为资料不全的，可以要求企业补充提供资料。

有下列情形之一的，国家税务总局可以拒绝企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局启动相互协商程序的请求：

①企业或者其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；

②申请或者请求不属于特别纳税调整事项；

③申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；

④申请不符合税收协定有关规定；

⑤特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。

有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：

①企业申请暂停相互协商程序；

②税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序；

③申请必须以另一被调查企业的调查调整结果为依据，而另一被调查企业尚未结束调查调整程序；

④其他导致相互协商程序暂停的情形。

有下列情形之一的，国家税务总局可以终止相互协商程序：

①企业或者其关联方不提供与案件有关的必要资料，或者提供虚假、不完整资料，或者存在其他不配合的情形；

②企业申请撤回或者终止相互协商程序；

③税收协定缔约对方税务主管当局撤回或者终止相互协商程序；

④其他导致相互协商程序终止的情形。

国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局签署相互协商协议后，应当书面通知省税务机关，附送相互协商协议。负责特别纳税调整事项的主管税务机关应当在收到书面通知后15个工作日内，向企业送达《税务事项通知书》，附送相互协商协议。需要补（退）税的，应当附送《特别纳税调整相互协商协议补（退）税款通知书》或者《预约定价安排补（退）税款通知书》，并监控执行补（退）税款情况。

应纳税收入或者所得额以外币计算的，应当按照相互协商协议送达企业之日上月最后一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算应补缴或者应退还的税款。

补缴税款应当加收利息的，按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百二十二条规定的人民币贷款基准利率执行。

5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序属于行政性的争议解决手段。因此，通过相互协商程序达成的协议只对主管当局具有约束力。如果当事人对结果不满，仍有权通过司法程序寻求救济。

5.2.5.2 相互协商程序与司法判决的关系

根据《税收协定相互协商程序实施办法》，双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：

①双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成共识的，税务总局应将结果以公告形式发布；

②双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关；

③经双方主管当局相互协商达成一致的案件，涉及中国税务机关退税或其他处理的，相关税务机关应在收到通知之日起三个月内执行完毕，并将情况报告税务总局。

一般来说，如果两国主管当局进行协商讨论的问题已经产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已经生效的和解或判决。

5.2.5.3 保护性措施

虽然根据税收协定相互协商条款的规定，如果纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行不受协定国国内法的限制。但是，协定缔约国之间启动相互协商程序是否可以达成协议，需要协商多长时间才能达成协议，都存在很大的不确定性。如果经过漫长的等待，申请人对协商的结果并不满意，这时候再希望走司法救济程序往往因为超过诉讼时效而不能为之。

中国《税收协定相互协商程序实施办法》要求申请人应自行负责采取相应措施保障其在缔约对方的国内救济权益。因此，提醒中国赴德投资的居民，应积极关注德国司法程序及规定，采取必要的保护措施最大限度保障自身权益。

5.2.6 德国仲裁条款

对于需要投入过多时间和金钱的不成功的相互协商案件，《基准》规定了强制采用仲裁程序。但是因为中国对外签署的任何税收协定均未包含仲裁条款，所以《基准》的规定对中国赴德居民不适用。

5.3 中德税收协定争议的防范

中德税收协定争议一般是指中国与德国对新协定各个条款的适用、含义理解不一致，从而引起了协定争议。对于赴德投资的中国居民来说，不了解德国税务机关对新协定各个条款的解释，可能会给“走出去”带来税收风险，降低在德国当地的经济竞争力。

税收协定争议一般表现在以下几个方面：

（1）存在双重国籍。既包括中国个人可能同时构成德国税收居民，也包括中国居民企业在德国设立分支机构或项目部，被德国税务机关认定为德国居民企业。

（2）受益所有人身份被否定。对于赴德投资的企业来说，这意味着其所取得的来自德国的股息、利息以及特许权使用费收入将不能享受协定优惠。德国税务机关对受益所有人的判断遵从其国内法的规定，其判断方法和标准与中国税务机关判断非居民企业的受益所有人身份是存在一定差异的。

（3）常设机构认定争议。一般来说，中国投资者在德国从事营业活动，构成常设机构后，需要在德国纳税。同时，常设机构认定的争议还会带来一个与之相关的问题—常设机构利润归属问题。

除了上述三个较为突出的税收协定争议外，中国投资者在德国从事经营活动或取得来自德国的所得还可能因为涉及其他税收协定条款，引起税收争议。

如何有效避免争议，我们提出以下建议：

（1）以德国财政部颁布的《基准》作为享受协定待遇的参考文件，了解德国财税当局对协定条款的解释，事前把控税收风险；

（2）主动与德国当地税务机关进行沟通，沟通要事先做好充分的准备，寻求通过积极沟通取得税务机关的理解或承认；

（3）如果不能取得当地税务机关的肯定，发生争议的情况下，我们建议中国投资者通过启动相互协商程序来解决争议。

第六章　在德国投资可能存在的税收风险

德国税收法律体系较为完善，高度严谨，根据2019年版世界银行营商环境报告，德国在全球190个国家和地区中“适合开展业务和贸易”排名第14位。中国社会科学院发布的《2018年中国海外投资国家风险评级报告》显示，德国在57个评级样本中排名第一，是中国海外投资风险最低的国家。

2010年以来，中国对德国投资日益活跃，两国相互投资不再是单行道。近年来，中国每年都被列入德国最重要的投资来源国前三名。中国投资者在投资初期，应充分了解德国税收义务，避免不必要的税收成本。

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

德国税法规定，所有纳税人（包括企业、公司、团体、个人等）一般在普通法院部门办理营业登记。完成相关城市的一般营业登记后，登记机关将资料传递给税务部门，税务部门内部完成编码登记。纳税人完成税务机关提供的特定税务调查问卷后，税务登记将开始生效。

税务机关利用税务调查问卷收集特定税务信息，例如登记号、地址和公司业务形式。此外，该调查问卷中的信息涉及未来登记的预付企业所得税和交易税的应税收入，为未来几年奠定初步基础。因此纳税人必须要保证登记注册信息的完整性和真实性，避免登记信息错误带来的税收风险。

6.1.2 信息报告制度

根据欧盟法规条款，德国在公布公司财务及其他信息方面实施健全的规章制度，旨在缓解公司管理层与股东信息分配不均等的情况，以保护股东的个人利益，保证并推动资本市场发挥其综合功能。法定

信息公布要求的核心内容是要求有限责任公司定期（每年）在《联邦公报》公布法定财务报表。该要求规定，基本所有的有限责任公司均须在营业年度结束的12个月内（上市公司为4个月）通过电子《联邦公报》公布：财务报表、管理报告、利润分配提案（后期为决议）、一名独立会计师提出的审计意见（上市股份公司须公布一份德国《公司治理法典》合规申明）。中小型企业可获一定豁免，其主要指免于信息披露的权利。

表6.1　公司规模决定需要遵循的信息报告规定一览表

公布项目	微型公司	小型公司	中型公司	大型公司
资产负债表	向《联邦公报》提交汇总资产负债表，但不用公布	进一步汇总资产负债表，用于信息公布	进一步汇总资产负债表，用于信息公布	不可免除
损益表	不用提交或公布	免于提交或公布	对应资产负债表及损益表进行汇总	不可免除
财务报表及附注	不适用	对应资产负债表进行汇总	对应资产负债表及损益表进行汇总	不可免除
管理报告	不适用	不适用	对应资产负债表及损益表进行汇总	不可免除
独立外部审计师的审计意见	不适用	不适用	不可免除	不可免除
监事会报告	免于提交或公布	免于公布	在有监事会的情况下：不可免除	在有监事会的情况下：不可免除
利润分配表（如适用）及决议	如适用，向《联邦公报》提交，但不用公布	但如适用：不可免除	如适用：不可免除	如适用：不可免除
德国《公司治理法典》合规申明	不适用	不适用	不适用	上市公司，不可免除

基本准则规定，所有注册商人（包括所有从事经营活动的公司及合伙企业）须编制年度财务报表，包括资产负债表和损益表。只有小部分独资企业不用遵循这一规定。财务报表的编制须在结账日期后的

合理期限内（通常为结账日期后6—9个月）完成。需要注意的是，德国大部分公司并非必须将每年的12月31日设定为结账日期。虽然大部分公司的确将这一天设为结账日期，但公司章程也可将其他日期设定为结账日期。

财务报表须遵照德国公认会计准则规定，采用德语，以欧元为单位。商人或所有的公司法人代表将在财务报表上签字，以申明其对财务报表的编制负责。附加法规适用于有限责任公司（如股份公司、有限公司、股份两合公司），也适用于部分合伙企业。此类合伙企业由于普通合伙人本身就是有限责任公司，因此该企业的合伙人实际承担有限责任。最普遍的合伙企业形式是两合公司和有限公司的合并，也叫做有限两合公司。此类公司须遵守更多严格法规，这些法规基于欧盟指令，用于规范公司报告和会计。另外，这些公司还需要在财务报表中提供适当的说明，且财务报表必须真实体现公司的净资产、财务状况和经营成果。此外，公司还须编制管理报告，且须在结账日期后3个月内完成管理报告和财务报表的编制。由于（有限责任）公司的规模不同，这一期限可以有适当调整。鉴于此，需要区别4种规模的公司，分别为微型公司、小型公司、中型公司和大型公司。

根据国际财务报告准则规定，非上市公司不必编制也通常没有合并财务报表，但按照德国公认会计准则要求，非上市公司也必须编制合并财务报表。若需要根据国际财务报告准则编制会计信息，则通常需要对账。

德国母公司法人代表必须依照大型公司公布合并财务报表类似要求编制合并财务报表。法律上不承担有限责任，但由于其普通合伙人是有限责任公司（如有限两合公司的形式），而实际上承担有限责任的公司，通常遵循有限责任公司的信息公布标准，仅有少许修改。

财务报表须以电子版的形式提交到《联邦公报》，且须在相关结账日期结束后的12个月内提交。上市公司的截止期限缩短到4个月。若不符合信息公布要求，企业及企业法人代表均将受到罚款处理。

德国关于报税程序方面进行电子化改革，报税程序的电子化是指在纳税人同意的情况下，征税通知可作为电子文件供纳税人下载，文

件生成后纳税人将会收到税务局的电子邮件通知。按照德国税法总则的规定，纳税人从税务局发出征税通知后第三天起算，有一个月的时间提出申诉，逾期申诉则无效。对于该申诉期，在电子时代有了新的定义：从税务局发出电子邮件通知的第三天起开始计算申诉期限。

报税程序的自动化是指在特定的情况下，税务局对部分报税表格不进行人工处理，而是进行电子化自动处理。在自动处理中会引入风险控制系统（Risikomanegementsystem），由风险控制系统来筛选，从而决定哪些情况是比较简单的，可以由系统自动处理，哪些情况需要由税务局的公职人员亲自办理。该法律草案于2015年12月9日提出，2016年6月17日德国联邦议会通过了法律草案，新的规定于2016年7月22日颁布，从2017年1月1日起正式生效。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在德国设立子公司的纳税申报风险

在德国设立的目标公司是基于所得税和/或增值税目的而组成的财务联合体内的子公司，《德国税法典》73条规定了其负有从属纳税义务，即子公司在德国被视为常住居民纳税人，承担纳税集团母公司的所有税务责任，即无限纳税义务，在德国境内外的收入均需纳税。设在德国的子公司向在华母公司转移利润时需要在德国缴纳资本收益税。

根据欧盟母子公司指令，德国公司向欧盟母子公司指令规定范围内的欧盟母公司派发股息，在一定情况下可将扣缴的预提税税率降低为零。但是，应注意德国反滥用税收协定规则要求该欧盟母公司必须满足相当严格的商业实质要求，才能适用预提所得税零税率，否则仍需适用一般的预提所得税税率。因此，中国企业如果是考虑通过欧盟控股公司在德国设立子公司投资，则必须保证该欧盟控股公司的日常经营活动符合德国反滥用税收协定规则所规定的商业实质要求。

6.2.2 在德国设立分公司或代表处的纳税申报风险

外资企业在德设立分公司无须得到许可。分公司（不同于子公司）并非独立的法人实体，没有总公司授予职权之外的权利和义务。分公

司被归类为没有自身企业背景（比如代表处）的附属企业或充当独立的贸易实体。仅有独立的分公司须在商务注册处登记。两类分公司享有同等的税收待遇。

不论分公司的利润是留存在德国或送回其境外的总公司，统一按15%的税率（再征收5.5%的团结附加税，总税率达到15.825%）对分公司的收益征收企业所得税。此外，还将对分公司征收城市交易税，税率通常为14%到18%。因此，实际企业的税率达到了30%到33%。

分公司的利润汇款不适用于预提所得税，子公司的利润（分红）汇款须缴纳25%（包括团结附加税在内为26.4%）的预提所得税（汇款给符合资格的欧盟地区母公司的情况除外）。非居民企业可能会得到40%的返税，得到15.825%的实际税率。税收协定规定的税率也许更低。

6.2.3 在德国取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

德国税法规定，非居民企业从德国分支机构和常设机构或德国合伙企业的合伙权益所得或其他某些所得，属于德国国内所得，按15%的一般税率计征企业所得税，外加5.5%的团结附加税，以及可能的贸易税。

非居民企业在德国构成常设机构，取得的和常设机构无关的所得，属于其他收入来源（如特许权使用费所得）以预扣税的方式征税，而此种税费可通过适当的税收协定降低。对中国而言，适用的预提税根据中德的避免双重征税协定降至了10%。

根据德国税法，常设机构一般指“企业进行活动固定经营场所或商业设施”。特别是符合以下所列条件之一的，认定为常设机构，缴纳德国税费：

①管理场所；

②分支机构；

③办事处；

④仓库；

⑤采购或销售点；

⑥矿场、采石场或其他为开采自然资源而不断变换地点的一个或多个固定或移动工地；建筑工地或设施，以及不断变换地点或移动的

工地或设施，如单个建筑工作或设施，或同时存在的多个建筑工地或设施中的一个，或相继不间断建设的多个建筑工地或设施所需时间超过六个月。

因此，累积符合以下四个主要条件的，则被认定为在德常设机构，须缴纳德国税费：一是存在固定经营场所或商业设施；二是可持续性，即该固定经营场所的时间因素；三是纳税人有权管理并处置该固定经营场所；四是该固定场所内的常设机构持续开展活动。

境外企业在德国商业登记处注册分支机构的，基本认定该分支机构为在德国常设机构，须缴纳德国税费。此种认定具有法律实践基础。

确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其它任何地方。对于利润归属上，应根据机构的经营实质进行判定，不能因为该常设机构仅有采购职能而将利润归属于该机构。此外，税收协定规定，除有充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定属于常设机构的利润。

总之，除了在投资初期需要对新设立企业的公司形式进行精心选择外，在企业的经营过程中，随着整个集团或下属企业的业务发展、盈亏情况的变化，投资者仍有必要通过资产转移、兼并等方式，对分支机构进行调整，以获得更多的税收利益。

6.3 调查认定风险

6.3.1 转让定价调查风险

多年来，德国在转让定价方面的监管措施相当完善，其主要法律基础是《外国税法典》第一节。德国转让定价规则基本与OECD的指导原则相一致，甚至更为具体。关联方之间进行跨境交易时须采用“公平交易原则”，即须达成与非关联方之间的定价具有可比性的定价。德国立法和行政法规对如何确定转让价格作了详细规定。标准转让定价方法包括可比非受控价格法、再销售价格法以及成本加成法，在能够确定可比价格时使用。如果可比价格不能确定，则企业履行日常职能时可使用交易净利润法。如果通过标准方法无法获得可靠的结果，

则可采用利润分割法。德国税务当局一般不接受可比利润法。企业职能转移至国外的，采用特殊转让定价规则。

转让定价凭证文件是强制性要求。纳税人须提供其与关联方业务关系的开展方式和内容相关的凭证文件。定价凭证文件虽然不要求在申报纳税申报单时提交，但一般情况下，纳税人应当在税务机关要求后的60天内将所需凭证文件提交给税务当局；如属于特殊交易的，纳税人必须及时准备好凭证文件（即交易发生的营业年年底前6个月内），以备税务机关检查，如税务机关要求提供资料的，应当在提出要求后的30天之内提交。如果未提交凭证文件或凭证文件不全，将被处于5%至10%所得调整的罚款（最低5000欧元）。逾期提交所要求的凭证文件的，将处于最低每天500欧元、最高100万欧元的罚款。企业可寻求签署预约定价协议，期限通常为三年至五年。

因此，在德国投资的中国居民企业和个人要了解德国转让定价规则，了解法律、法令和税务部门的管理原则。可以在重大跨境关联交易发生前就相关事项征询德国税务部门，甚至就常规经营活动进行预约定价，以降低相应风险。在需要转让定价调整时，也应当与中国税务部门及时沟通，以有效运用双边磋商等途径维护权益，避免双重征税。关联公司间的交易（如费用支付）均应事先签订并保留书面合同，对费用支付事项、支付标准、分摊原则给予明确，以便在转让定价调查时提供充分的“事前”证据。

6.3.2 混合错配风险

德国将外国实体位于德国的服务器视为常设机构。这在某些情况下会对数字经济造成影响。对于混合错配，德国已制定反错配规则，并且早在数十年前便已实行OECD建议的受控外国企业规则。经合组织的利益限制规则基本上以德国利益限制规则为基础。税收协定的反滥用规则也已实行了一段时间。这在另一方面意味着税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划对德国税收环境的影响并不如对其他国家如中国的税收环境的影响这般严重。

除经合组织的税基侵蚀和利润转移行动计划外，针对恶意税收筹划，欧盟本身也制定了行动计划。行动项目基本与经合组织的行动项

目协同，但某些项目更为具体，如创建共同统一公司税基（CCCTB）的计划。对中国投资者来说，建议的做法是紧跟这两者在经合组织层面和欧盟层面上的发展，并评估在德国投资的影响。

6.4 享受税收协定待遇风险

中德新税收协定于2016年4月6日生效，适用于2017年1月1日以后所取得的所得。在德投资的中国居民企业和个人在遇到税收纠纷和不公平待遇时，要充分利用中德新税收协定，备齐相关的证明材料，就一些关键税务风险点的处理与德国税务部门开展充分的沟通和交流，必要时寻求中国政府的帮助启动双边协商程序来解决。

但同时也要避免滥用税收协定待遇，如设立导管公司来达到逃避税的目的，这就需要利用穿透法，指有权享受税收协定的优惠条款的纳税人，不再强行规定该纳税人必须属于缔约国一方，而是要判断其股东的条件是否符合协议的规定，即居住国与缔约国是否一致，判断方法是法律实体法。税收协定的内容一般会规定税收优惠的范围，包括于股息、利息、特许权使用费。比方说，有关股息的相关条款，支付股息的一方向获得股息的一方支付股息，获得的一方要想享受协议的优惠条款，必须符合以下要求，即支付股息的是缔约国的一方，而获得股息的是缔约国的另一方，且必须是实际意义上的受益人。这样的具体规定就是将税收协定的优惠待遇限制在这样的交易双方之上，这里的交易双方是指支付人或转让人是缔约国一方居民并且股息的取得人或者受益人必须也是缔约国居民。这样的话，如果有一个公司不是缔约国任何一方的居民，却想要在缔约国的任何一方设立一家分公司或者是导管公司，来享受缔约国的优惠条款，都是不可能实现的。

6.5 其他风险：中德税制差异带来的税收风险

中国和德国在税制和相关税法规定上存在诸多的差异。中国居民企业和个人赴德投资要厘清思路，严格遵守德国税法规定，合法合规经营。OECD已于2015年10月发布了税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划的15项产出成果，作为OECD及G20成员国，可以预见德国会陆续出台新的税收法规或对现有法规进行修订，以响应BEPS行动计划提出

的各项指导性原则。赴德投资的中国居民企业和个人投资者应密切关注德国相关税收法规变动，以最大程度降低税法变化带来的风险。2017年德国税法的改革重点主要是遗产赠予税法，报税程序的简化、电子化以及自动化，禁止擅自篡改现金账户，对电动汽车提供税收优惠等。

“走出去”企业和个人值得注意的是，德国贸易税属于所得税性质税种，且与企业所得税以及团结附加税一并构成德国的所得税体系。因此在德国投资经商，在进行交易谈判、产品定价等商务活动时，除了与中国类似的增值税、所得税成本测算，还应该考虑到所得税中包含的贸易税及团结附加税测算。尤其应该注意的是，根据德国税收管理的规定，贸易税属于联邦与地方共享税，而地方政府对本地区的贸易税税率拥有独立评估决定的权利，且计算缴纳的贸易税不得作为商业支出在所得税税前扣除。

参考文献

[1]对外投资合作国别（地区）指南—德国,商务部,2018.
[2]刘诚.德国法院体系探析.西南政法大学校报
[3]马九安,姚刚岑.德国“市场经济体制”模式评析[J] .中国教师,2011（2）.
[4]胡慧,李春晓.德国投资环境分析及中国企业赴德投资的对策建议[J].对外经贸,2014年第4期.
[5]赵辉,朱轶凡.德国税法体系介绍. IEC，NO.1，2007.
[6]刘剑文,汤洁茵.试析《德国税法通则》对中国当前立法的借鉴意义[J].河北法学,2007.4.
[7]蔡伟年,刘岩.德国企业所得税税制介绍—中国“走出去”企业投资德国的税务影响与风险关注[J].国际税收,2016年1期.
[8]王国华,张京萍.外国税制[M].北京：中国人民大学出版社，2008.
[9]王红晓.德国个人所得税税率的特别设计及对中国的启示[J].税收经济研究，2011，3.
[10]张玉辉.国外增值税制度比较及对中国的建议 [J].现代商贸工业，2008（3）.
[11]尹淑平,尹超.中德转让定价税务管理比较研究[J].《财政研究》,2012年第12 期.
[12]Germany International Transfer Pricing, by Dr.Martin Lenz from KPMG,Reemers Publishing Services GmbH 2009—11.
[13]《中华人民共和国和德意志联邦共和国对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》
[14]《税收协定相互协商程序实施办法》，国家税务总局公告2013年第56号
[15]《投资德国-中国企业指南》，德勤事务所,2016.
[16]《德意志联邦共和国国情调研报告》,国家开发银行,2014.
[17]International Tax - Germany Highlights，德勤事务所, 2019.
[18]Corporate Taxation-Germany,IBFD，2019.
[19]Individual Income Tax-Germany,IBFD，2019.
[20]Value Added Tax-Germany,IBFD，2019.

编写人员：吴群 仲伟嘉 钱思一 顾倩 宋雁 钱波 金哲 严海霞 张爱华 范苏蓉 王海琦 徐靖 熊惠君

审校人员：邱晓峰 徐文婷 徐明涛 杨晋 钟丽霞 李明 王玮奇 孙佳慧 张诗曼 梅琳