

# 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（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

随着“一带一路”倡议的逐步推进，国际经贸往来和投资合作不断加深，为了帮助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》分为六章，第一章介绍了德国的经济概况，从近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作和投资政策方面进行了介绍；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、增值税和贸易税等税种；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内容；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。

《指南》基于2023年6月30日前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用，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”企业和个人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、税务检查等方面的问题时，及时向主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

<b>第一章 德国经济概况</b> .....	<b>1</b>
1.1 近年经济发展情况.....	1
1.2 支柱和重点行业.....	2
1.3 经贸合作.....	3
1.3.1 参与地区性经贸合作.....	3
1.3.2 与中国的经贸合作.....	4
1.4 投资政策.....	5
1.4.1 投资门槛.....	5
1.4.2 投资吸引力.....	10
1.4.3 投资退出政策.....	11
<b>第二章 德国税收制度简介</b> .....	<b>12</b>
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 最新税制变化.....	18
2.2 企业所得税.....	19
2.2.1 居民企业.....	20
2.2.2 非居民企业.....	35
2.2.3 申报制度.....	39
2.3 个人所得税.....	41
2.3.1 居民纳税人.....	41
2.3.2 非居民纳税人.....	60
2.3.3 申报制度.....	65
2.4 增值税.....	67
2.4.1 概述.....	67
2.4.2 税收优惠.....	80
2.4.3 应纳税额.....	83
2.4.4 申报制度.....	87
2.5 其他税（费）.....	90
2.5.1 贸易税.....	90
2.5.2 房产税.....	92
2.5.3 土地购置税.....	93
2.5.4 社会保障税.....	95

2.5.5 关税.....	95
2.5.6 遗产和赠与税.....	96
2.5.7 机动车税.....	99
2.5.8 保险税.....	100
2.5.9 矿物油税.....	100
2.5.10 航空税.....	101
2.5.11 其他消费税.....	102
2.5.12 商会会费.....	102
<b>第三章 税收征收和管理制度.....</b>	<b>103</b>
3.1 税收管理机构.....	103
3.1.1 税务系统机构设置.....	103
3.1.2 税务管理机构职责.....	103
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	107
3.2.1 税务登记.....	107
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	109
3.2.3 纳税申报.....	110
3.2.4 税务检查.....	111
3.2.5 税务代理.....	113
3.2.6 法律责任.....	114
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	116
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	116
3.3.2 非居民企业税收管理.....	117
<b>第四章 特别纳税调整政策.....</b>	<b>119</b>
4.1 关联交易.....	119
4.1.1 关联关系判定标准.....	119
4.1.2 关联交易基本类型.....	119
4.1.3 关联申报管理.....	123
4.2 资料准备（含同期资料）.....	123
4.2.1 分类及准备主体.....	123
4.2.2 具体要求及内容.....	123
4.2.3 其他要求.....	128
4.3 转让定价调查.....	130
4.3.1 原则.....	130
4.3.2 转让定价主要方法.....	131

4.3.3 转让定价调整.....	132
4.4 预约定价安排.....	135
4.4.1 适用范围.....	135
4.4.2 程序.....	136
4.5 受控外国企业.....	141
4.5.1 判定标准.....	141
4.5.2 税务调整.....	141
4.6 成本分摊协议管理.....	142
4.6.1 主要内容.....	142
4.6.2 税务调整.....	142
4.7 资本弱化.....	144
4.7.1 判定标准.....	144
4.7.2 税务调整.....	145
4.8 法律责任.....	145
<b>第五章 中德税收协定及相互协商程序.....</b>	<b>147</b>
5.1 中德税收协定.....	147
5.1.1 中德税收协定.....	147
5.1.2 适用范围.....	148
5.1.3 常设机构的认定.....	150
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	151
5.1.5 税收抵免政策.....	152
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	154
5.1.7 在德国享受税收协定待遇的手续.....	155
5.2 德国税收协定相互协商程序.....	158
5.2.1 相互协商程序概述.....	158
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	158
5.2.3 相互协商程序的适用.....	158
5.2.4 启动程序.....	159
5.2.5 相互协商的法律效力.....	161
5.2.6 德国仲裁条款.....	163
5.3 中德税收协定争议的防范.....	163
<b>第六章 在德国投资可能存在的税收风险.....</b>	<b>165</b>
6.1 信息报告风险.....	165
6.1.1 登记注册制度.....	165

6.1.2 信息报告制度.....	165
6.2 纳税申报风险.....	168
6.2.1 在德国设立子公司的纳税申报风险.....	168
6.2.2 在德国设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	168
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.....	169
6.3 调查认定风险.....	170
6.3.1 转让定价调查风险.....	170
6.3.2 混合错配风险.....	171
6.3.3 无形资产风险.....	172
6.3.4 资本弱化认定风险.....	172
6.4 享受税收协定待遇风险.....	172
6.4.1 未正确享受协定待遇的风险.....	172
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险.....	173
6.5 其他风险.....	173
6.5.1 中德税制差异带来的税收风险.....	173
6.5.2 德国公开国别报告风险.....	175
6.5.3 外商投资审查风险.....	175
6.5.4 德国出口管制许可限制风险.....	176
<b>参 考 文 献.....</b>	<b>178</b>
<b>附 录.....</b>	<b>179</b>
附录一 德国政府部门和相关机构一览表.....	179
附录二 德国签订税收条约一览表.....	180
附录三 中德税收协定规定.....	186

# 第一章 德国经济概况

## 1.1 近年经济发展情况

德国作为欧盟核心成员，2015-2019年经济保持稳步增长，增长率分别是1.7%、1.9%、2.2%、1.4%和0.6%。受新冠肺炎疫情影响，2020年经济增长率下降到-5.1%。2021年德国经济增长率回升至2.7%。2022年，德国的整体经济形势虽然受到了乌克兰战争、极高的能源价格以及缓和但持续的疫情影响，但是，德国经济在2022年整体表现良好。2022年，德国人均GDP为46,182欧元，经济增长率为1.9%。2022年德国公共财政总收入18,201亿欧元，总支出19,262亿欧元，财政赤字达1,061亿欧元。

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。根据德国联邦统计局初步统计结果显示，2022年德国与中国的进出口贸易总额为2,986亿欧元。中国已连续第七年成为德国最重要的贸易伙伴。其次是美国，贸易总额为2,487亿欧元。荷兰位居第三位，贸易总额为2,302亿欧元。2021年德国出口额达13,793亿欧元，进口额为12,041亿欧元，对外贸易顺差约为1,753亿欧元。2022年德国出口额约为15,768亿欧元，进口额约为14,942亿欧元，对外贸易顺差约为826亿欧元，出口和进口总额均刷新历史最高纪录。

根据德国联邦统计局公布的数据，2023年4月，德国居民消费价格指数为116.6（以2020年居民消费价格指数等于100为基数）。2022年德国通货膨胀率达7.9%，德国能源价格同比上涨34.7%。其中家用能源价格上涨39.1%，天然气价格上涨64.8%。食品价格同比上涨13.4%，其中食用油脂价格上涨达36.2%。商品价格同比上涨13.5%。

服务价格同比上涨2.9%。2022年，德国总人口约8,379.7万，失业率为2.9%，平均就业人口为4,557万，较2021年增加了1.3%，服务业从业人数增加是就业增长的主要原因，制造业的就业人数在2022年仅有小幅增长，无法抵消前两年的就业损失。2022年，国民总收入39,989亿欧元，国民可支配收入总额31,508亿欧元，家庭消费支出总额19,205亿欧元。经价格调整后，家庭消费支出比2021年增长了4.6%，几乎达到了2019年疫情前水平。这是由于在2022年春季几乎所有的新冠肺炎疫情限制被取消后的追赶效应，这一点在餐饮和住宿服务的支出上表现明显，家庭在休闲、娱乐和文化方面的支出较2021年有所增多。

## 1.2 支柱和重点行业

德国的三大产业分别为农业、制造业和服务业。

德国农业发达，机械化程度很高，是欧盟最大的农产品生产国之一。2022年德国农业的GDP占比为1.2%。德国农企国际化趋势明显，食品和农产品生产量的1/3用于出口。当前，生物能源、有机种植、数字化农业、农业可持续性在德国广受关注，发展迅速。德国在全球农产品和食品贸易中占据领先地位。

德国是世界汽车制造强国，2022年德国制造业的GDP占比为29.5%。德国汽车工业之所以能以较多的优势领先于其他产业，其发展特点主要是德国汽车生产企业高度重视研发，不断提高核心竞争力。

与大多数发达国家一样，服务业已成为德国经济的一个重要支柱。它每年对德国GDP的贡献约为70%，2022年德国服务业的GDP占比约为69.3%。72%的工作人口受雇于服务行业。德国服务业近年来的增长主要是由于对与商业有关的服务的强劲需求和新技术的发展。

2008年金融危机以后德国进行了第四次产业结构调整，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，德国新兴产业——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、世界前列。

2019年11月，德国联邦政府发布《国家工业战略2030》，旨在稳固并重振德国经济和科技水平，保持德国工业在欧洲和全球竞争中的领先地位。主要内容包括为德国工业创造良好的政策环境、加强新技术研发和私有资本投入、在全球范围内维护德国工业的技术主权，同时呼吁欧盟委员会与各成员国制定统一的欧洲工业战略。

## 1.3 经贸合作

### 1.3.1 参与地区性经贸合作

德国是世界贸易大国，与世界上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。德国联邦统计局数据显示，2022年德国出口总额1.56万亿欧元，同比增长14.3%；进口总额1.49万亿欧元，创20余年来新低，联邦统计局将原因归结为俄乌战争导致的进口能源价格高昂。

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。

德国于1951年加入《关税和贸易总协定》（GATT），同时也是1995年1月1日世界贸易组织（WTO）创建时的正式成员。

德国是欧盟的创建国之一，因此原产于德国的商品可自由进入欧盟。作为欧盟成员国，所有欧盟对外签订的自由贸易协定和优惠贸易安排，德国都受到其权利义务的约束。

德国作为七国集团成员之一，于1975年11月和美国、英国、德国、法国、日本意大利成立了六国集团。1976年，加拿大加入，七国集团（G7）就此诞生。

德国和包括中国在内的20个国家和国际组织成立了二十国集团（G20），旨在推动国际金融体制改革，以寻求合作并促进世界经济的稳定和持续增长。

### 1.3.2 与中国的经贸合作

欧债危机后，德国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。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前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前总理默克尔。2021年12月15日，德国总理朔尔茨在联邦议院呼吁促进与中国在重要政策领域的合作和公平的经济竞争。2022年11月4日，国家主席习近平在人民大会堂会见德国总理朔尔茨，习近平指出，中德双方要继续做大共同利益的“蛋糕”，在拓展传统领域合作潜力的同时，激活新能源、人工智能、数字化等新领域合作活力。

30多年来，德国一直是中国在欧洲最大的贸易伙伴。2002年中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。2022年中德双边贸易额为2,980亿欧元，增长21%。其中，中国对德国出口1,910亿欧元，增长约33%；

中国自德国进口1,070亿欧元，增长3.1%。中国与德国的贸易顺差为840亿欧元。在双向投资方面，德国是对华投资金额和项目数最多的欧盟国家，也是中国企业对外投资的重要目的地。两国产业链供应链深度融合，在绿色低碳、医疗卫生、科技创新、智慧城市、人工智能等领域投资项目不断涌现。中国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。

## 1.4 投资政策

### 1.4.1 投资门槛

一方面，由于中美关系紧张以及英国脱欧带来的影响，德国外商投资水平达到历史新高；另一方面，自2019年欧盟通过《欧盟外国直接投资审查条例》以来，包括德国在内的欧盟国家开始对非欧盟国家可能对欧盟国家产生安全和公共秩序风险问题的某些投资采取日趋谨慎的态度，德国政府对非欧盟国家，特别是对来自中国的外商投资审查亦越来越严格，其制度及程序愈发完善。

#### 1.4.1.1 法律基础

德国外商投资审查的法律基础为由德国联邦议会通过的《对外经济法》（AWG）以及由联邦政府颁布的《对外经济条例》（AWV）。其中《对外经济法》（AWV）历经多次修改，最新修正案为2022年5月版；而《对外经济条例》（AWV）则在具体执行层面对《对外经济法》（AWG）进行细化，最新修订版本为2022年4月版本。除了实体法规定外，《对外经济条例》（AWV）还对外商投资审查作出了程序性规定。由于德国外商投资涉及的领域不同，外商投资的限制性规定也在《反限制竞争法》《战争武器控制法》《电信法》等具体部门法中体现。

#### 1.4.1.2 监管部门

德国联邦经济事务和气候行动部（BMWK）是德国外商投资审查制度的执行机构，负责监管、审查和批准其他国家/地区（含欧盟成员国）对德国国防和军事等“特定行业”的投资，以及非欧盟国家/地区对德国的“跨行业”投资活动（分别对应“特定行业审查”及“跨行业审查”）。个别情况下，主管部门也可能涉及其他政府部门，例如在BMWK决定禁止收购之前，需要得到德国联邦政府的批准。同时，根据外商投资的领域不同，具体领域的负责部门也有可能作为辅助机关参与到外商投资审查中，如联邦内政部、联邦国防部、军事部门、联邦金融服务监管局等。

#### 1.4.1.3 德国外商投资审查类别

德国的外商投资审查分为两类，即特定行业审查以及跨行业审查。跨行业审查适用于非欧盟公民对德国境内企业的直接或间接收购活动。而特定行业审查则针对外国企业（既包括非欧盟公民，也包括其他欧盟投资者）在军事及国防科技领域对德国境内企业的直接或间接收购活动。

根据AWG以及AWV的相关规定，凡落入特定行业审查范围的均为强制申报审查，而跨行业审查则针对不同行业务领域，区分为强制申报审查以及自主申报审查两种情形，对应三种不同的持股门槛。

##### （1）适用强制申报审查的情形

事项	特定行业审查	跨行业审查	
适用对象	全部外国投资者的投资活动（包括其他欧盟国家投资者）的直接或间接投资	非欧盟投资者在德国的直接或间接投资活动	
适用业务领域	<p>AWV Section 60:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 军事设备;</li> <li>• 国防科技产品;</li> <li>• 处理机密国家信息和重要国家组件且具有 IT 安全功能的产品;</li> <li>• 目标企业为德国安全审查法 (Security Clearance Check Act) 下定义的关键国防设施 (a facility which is vital to defence)</li> </ul>	<p>AWV Section 55a (1)-(7):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 运营《联邦信息安全办公室法案》(Act on the Federal Office for Information Security) 定义的关键基础设施 (见下注);</li> <li>• 开发和生产《联邦信息安全办公室法案》定义的关键组件或运行特定关键基础设施的软件;</li> <li>• 符合特定条件的通信监管或通信管理; 国家通讯基础设施的运营及维护; 相关法律定义的远程信息处理基础设施组件或服务;</li> <li>• 符合特定条件的云计算服务;</li> <li>• 具有舆情动员功能的媒体行业</li> </ul>	<p>AWV Section 55a (8)-(27), 重点领域包括:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 《德国药品法》(Medicinal Products Act) 定义的基本药物 (包括原料药、前药等);</li> <li>• 针对具有生命威胁及高传染性疾病的医药器械、体外诊断试剂</li> <li>• 符合特定条件的人工智能、自动驾驶或航行相关技术、工业机器人、半导体、网络安全、航空航天、核技术、增材制造 (3D 打印)、信息和通信技术等;</li> <li>• 处理、提炼相关法律定义的关键原料;</li> <li>• 相关法律定义的保密专利;</li> <li>• 粮食安全, 即直接或间接管理 1 万公顷以上农业用地的企业</li> </ul>
适用持股门槛	<b>10%</b>	<b>10%</b>	<b>20%</b>
干预标准	是否会对德国的核心安全利益(essential security interests)造成危害 (或预计有损害的可能)	是否会对德国的公共秩序(public order)与公共安全(public security)造成危害 (或预计有损害的可能)	

图1 适用适用强制申报审查的情形

注：根据最新修订的AWV，关键基础设施除了能源、水务、信息技术和电信、金融和保险服务、医药和公共健康、交通运输之外，活跃在传媒、电信传媒、广播和平面媒体行业的公司现今也被视为关键基础设施的运营者。

## (2) 自主申报情形及政府依职权触发审查

针对跨行业审查而言，除上表中的强制审查情形外，还存在一项自愿申报情形，即在跨行业审查的强制审查情形之外，非欧盟投资者在任何其他领域收购德国企业达到25%股权，则可申请自主申报。否则，相关监管机构有权（但非必须）依照职权对达到25%持股门槛的收购活动进行依职权审查。考虑到审查结果存在不确定性，在部分交易案例中，为最大程度确保交易的稳定性，交易各方会选择在交割之前进行该等自主申报审查。

此外，根据AWV的规定，即使一项并购涉及的持股未超过25%的持股比例门槛，但若收购方同时满足如下条件时：

- A. 在监督机构或管理层中获得额外席位或多数席位；
- B. 在战略业务或人事决策中拥有否决权；
- C. 拥有信息知情权，则该等并购仍可视为达到25%股份的持股门槛，从而将被纳入自主申报审查及依职权审查范围中。

### (3) 进一步扩大持股比例的审查

除上述审查情形外，若直接或间接收购方即便已经持有了某德国企业10%至25%的股权（即已经根据上述第1、2项情形完成了强制审查及自主审查），若后续持股比例进一步增加，导致该收购方持有的股权分别增加至20%、25%、40%、50%或75%（视具体适用的行业领域及对应的审查情形而定，具体见AWV），也仍需触发德国外商投资审查要求。

#### 1.4.1.4 审查标准

德国外商投资审查的主要标准及目的，是评估及判断某项外国投资是否具有以下情形：

(1) 针对一般行业的投资活动（跨行业审查），是否会对德国的公共秩序与公共安全造成危害（或预计有损害的可能）。

受限于上文中具体适用的申报审查情形，在评估过程中，相关标的德国企业是否运营某项关键基础设施或生产某项关键部件将成为一项考量因素。举例而言，研发、生产无人飞行器技术即可能因为落入“具备无人或自动驾驶或航行功能的技术设备”，而存在触发外商投资审查，并可能认定存在对德国的公共秩序与公共安全造成危害的风险。

(2) 针对特定行业的投资活动（主要是军事及国防科技相关，即特定行业审查），是否会对德国的核心安全利益造成危害。

就上述审查标准，BMWK享有较大的自由裁量权，在判断是否构成上述审查标准时，通常而言，若收购方为其他国家的国有企业或历史存在损害德国或其他欧盟成员国公共秩序、公共安全或核心安全利益的情形，则视为重要考量因素；此外同样会考虑相关收购方或其相关代表是否曾经或正在从事构成德国法律项下行政违法或刑事犯罪的活动。

此外，根据欧盟2019年通过的欧盟条例（Regulation（EU）2019/452），正在审查外商投资的成员国应当尽快将相关信息提供给欧盟委员会和其他成员国，欧盟委员会或其他成员国在其认为某项外国直接投资可能会对欧盟或其他成员国的项目利益产生影响的，可能会出具相关意见。德国监管部门必须对该意见进行“最大可能的考虑”，但并不受其必然约束。但就德国国内程序而言，在上述情形下，相关德国标的企业将需提供额外必要的证据，以进一步证明不会对公共秩序与安全造成影响。为了履行欧盟条例设立的上述信息交流义务，BMWK为此建立了合作联络点，作为与欧盟和其他成员国主管机构沟通的桥梁。欧盟条例的上述信息交流义务及将对其他欧盟成员国的影响亦纳入审查范围，将对德国外商投资审查框架（AWG/AWV）下的审查程序和期限产生影响，可能存在导致德国并购交易进一步延迟的情况。

#### 1.4.1.5 审查流程及审查期限

##### （1）统一审查期限

根据当前有效的AWG版本，特定行业审查和跨行业审查适用统一的审查时限，即第一阶段初始审查时限为2个月，第二阶段深度审查的审查时限为4个月。在初始审查程序中，基于投资方提交的申报申请，BMWK应在两个月内决定是否启动调查程序，若两个月内未决定启动调查程序，则视为批准交易，交易可进行交割。此外，在第二阶段如果个别案例存在困难，BMWK可以将审查期间延长2-3个月；如果收购特别影响到德国的国防利益，而且联邦国防部在审查期限内向BMWK声称存在这种情况，则可以在延长2-3个月的基础上再延长1个月。

以跨行业审查适用强制申报的两种情形为例，只要收购发生后，非欧盟投资方的持股比例达到相应持股门槛，投资方就有义务在收购合同签订后以书面或电子形式向BMWK提交报告，该报告中应当特别载明收购交易、收购者以及拟被收购的德国公司所涉业务领域的主要特征。

##### （2）自主申报情形及政府依职权触发审查

针对落入跨行业审查范围内但非强制审查情形的，BMWK有权在其知悉相关交易后2个月内，但最迟不超过交易交割后5年，启动依职权审查程序。因此投资方为确保交易的稳定性，可以在交割之前申请自主申报，并就相关交易不会构成外商投资审查制度规定的对德国及其他欧盟国家公共秩序与公共安全的危害，取得无异议函。在提交无异议函申请后2个月内，若BMWK未启动调查程序，则视为该无异议函已经颁发。

### （3）其他程序性事项

在适用强制性审查的交易中，在交易尚未取得批准或未被推定批准交易的情形下，无论是特定行业审查还是跨行业审查的交易，均处于交易未完成状态。此外，为避免被认定在未取得批准的情形下擅自完成适用强制申报审查的交易，相关各方应避免从事特定活动，如行使投票权以及交换与标的公司有关的公司信息等。违反交割禁止规定的，将面临最高五年的监禁或罚金。过失行为也可能面临相应的罚金。

## 1.4.2 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（EU Structural Funds）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，而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。欧盟结构基金主要由四部分组成：欧洲社会基金（ESF）、欧洲地区发展基金（ERDF）、欧洲农村发展农业基金（EAFRD）与欧洲海事和渔业基金（EMFF）。欧洲社会基金（ESF）主要提供职业培训和就业帮助，欧盟首要关心的问题是创造就业机会；欧洲地区发展基金（ERDF）是四个基金中最大的，约占整个结构基金的一半，主要目的是支持落后地区的中小企业发展、促进投资和改善基础设施；欧洲农村发展农业基金（EAFRD）

主要是为农村地区采用农业新技术、改进农业产业结构和发展非农产业提供资金支持；欧洲海事和渔业基金（EMFF）是为帮助沿海地区受渔业生产萎缩影响的渔民而设立的。

其次是联邦层面。“改善地区经济结构公共任务”（Gemeinschaftsaufgabe “Verbesserung der Regionalen Wirtschaftsstruktur”，简称GRW）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。GRW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GRW）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。

### 1.4.3 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。

## 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，但近两年受新冠肺炎疫情影响略有下降。

表1 德国税收收入占财政收入比重表（2013-2022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
2013	6,197.08	12,127	51.10%
2014	6,436.17	12,446	51.71%
2015	6,732.61	13,018	51.72%
2016	7,057.91	13,519	52.21%
2017	7,345.13	14,297	51.38%
2018	7,762.63	14,821	52.38%
2019	7,993.08	15,427	51.81%
2020	7,397.04	14,894	49.66%
2021	8,331.89	16,293	46.70%
2022	8,957.15	18,208	49.19%

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分享税和专享税两大类。分享税为联邦、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 德国各级行政管理体制税收分享情况表

行政管理体制	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； 能源税、电税、机动车税； 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、土地购置税、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； 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

### （1）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”一章中主要对税收债务关系的成立及消灭、税收债务的内容、税收债务的移转等事项加以规定。此外，本篇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，在第三篇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“课征税收的实施”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、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，本篇规定了对金

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。第三章则针对因金钱债权之外的其他给付的强制执行做出规定。在第四章中对强制执行所产生的扣押规费、支出费用、差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。本篇对法律救济的期间、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。在第一章“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；第二章“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；第三章中，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；第四章中，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文书送达、强制执行及费用等内容有所规定。

第九篇为“终章”，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）税收权限划分

### ① 税收立法权限

联邦财政宪法规定，大部分税种的立法权限集中在中央。联邦拥有关税和联邦专享税种的排他性立法权。但是，欧洲一体化进程中的诸多条约已经将关税的立法权实际上移交给欧盟。此外，在竞争性立法权限范围内，联邦可以规范州或者乡镇专享或者共享的税种，但是必须经过联邦参议院的批准。大部分立法权限集中的依据不是生活水

平等值化的要求，而是保障德国境内法律、经济统一的要求（《基本法》第72条）。

表3 德国联邦制行政架构

联邦			
联邦州			
普通州			
(行政专区)			州市级
县		县级市	
(乡镇联合体)	乡镇		
乡镇			

州和乡镇在很小的范围内享有自己的税收立法权。其中，州有权决定房产购置税的税率。此外，州可以对地方享有的税种和地方消费支出税以及消费税的具体税目及其基本条件进行规定。乡镇自身享有一项重要的立法权限——自主确定对物税（房地产税和营业税）的稽征率。此外，乡镇在州允许的范围内，可以自主规定当地的消费支出税和消费税。

### ② 税收管理权限

德国的税收管理权主要分布在州级层面。不属州级管理的税种主要是关税、进口增值税和特种消费税，这些例外税种部分由联邦通过海关，部分通过联邦财政局征收。乡镇发放对物税以及当地消费支出税和消费税的缴税通知单，而税率由州财政部门确定，其他所有税种由州管理。如果州计算和征收的是联邦专享或者共享税，该行为就属于联邦委托行政行为，联邦有权规定税法的实施细节。

### ③ 税收收入支配权限

联邦财政宪法区分专享和共享两种收入支配权限，此外还存在税收联盟（即不同行政区划单位共享税收）和税收上解。前者指的是税收收入按特定比例由上一级以“按照一定规则分配的拨款”的形式支付给下一级层面；后者指的是下一级的联邦州向上一级上缴税收收入的行为。

表4 德国税收收入支配权划分情况

税种	联邦层级		
	联邦	州	乡镇
非居民预提税	×	×	
酒精饮料税	×		
啤酒税		×	
烈酒税	×		
个人所得税	×	×	*
能源税	×		
遗产与赠予税		×	
消防税		×	
饮料税			×
营业税			×
房产购置税		×	
房地产税			×
狗税			×
狩猎和渔业税			×
咖啡税	×		
资本收益税	×	×	
核燃料税	×		
机动车税	×		
企业所得税	×	×	
工资税	×	×	*
航空税	×		
体育博彩及彩票税		×	
酒类牌照发放税			×
起泡酒税	×		
团结附加税	×		
电力税	×		
烟草税	×		
增值税	×	×	*
娱乐税			×
保险税	×		
二套住宅税			×

注：\*表示乡镇仅有部分支配权

联邦享有所有特种消费税的收入，但啤酒税除外。联邦享有保险税、机动车税、航空税、核燃料税和团结附加税的收入。州专享遗产与赠予税、房产购置税、体育博彩及彩票税、消防税、赌场税和啤酒

税的收入。市和乡镇享有 A 类和 B 类房地产税以及营业税的收入。营业税要扣除上缴州财政和联邦财政的营业税税收上解部分。此外，市和乡镇还获得当地消费支出税和消费税的收入。县仅享有狩猎和渔业税的收入，其财政经费主要来源于所辖乡镇对其财力的税收上解和各州财政的拨款。

其他所有税收收入，如个人所得税、企业所得税以及增值税在德国属于共享税，由联邦和州两级，或由联邦、州和乡镇三级根据特定规则共享。

### 2.1.3 最新税制变化

德国近一年未有重大税制变化，但部分税收法规有所修订：

#### (1) 资产折旧

对于在2023年1月1日至2026年12月31日期间符合条件的新建的出租型房屋，在普通的直线法折旧基础之上，还可以加计购置或者建造成本的5%的折旧基础。需要符合的条件是，购置或者生产的成本不超过每平方米4,800欧元，房产符合某些能源效率标准，并且在购置或者建造当年及随后9年内进行出租。折旧基础是购置或者建造成本，但其最高限额不超过每平方米2,500欧元。

#### (2) 研发补贴政策

为了减轻新冠肺炎疫情对经济的影响，在2020年7月1日至2025年12月31日，对研发费用税收抵免限额由最高限额200万欧元可暂时提高至400万欧元。

#### (3) 亏损弥补

从2022年1月起，不超过100万欧元的亏损可上溯到前两年结转使用。剩下的亏损结转没有时间限制，但结转亏损的金额受到限制，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100万欧元的年度应纳税所得的40%部分仍需要纳税。

为了减轻新冠肺炎疫情对经济的影响，2020、2021、2022和2023纳税年度的可向前追溯亏损的最高限额可以增加至1,000万欧元。此

前，亏损结转的最高金额上限为500万欧元。亏损向前追溯是自行选择的。

#### （4）增值税相关规定

为应对新冠肺炎疫情危机影响的措施，在2022年12月31日之前，餐厅和餐饮服务的7%增值税税率暂时降至5%，但饮料和饮品除外。同时，2022年10月7日，联邦委员会批准了一项法案，规定在2023年12月31日之前对餐馆的食品供应长期适用增值税低税率。该法案于2022年10月29日生效。

此外，自2022年6月26日起，由于能源价格飙升，规定在2024年3月31日之前对天然气适用7%的增值税低税率。

德国联邦财政部还在2022年12月31日之前延长了应对新冠肺炎疫情的增值税措施，如对为应对疫情提供不可或缺的服务的机构（如医院、养老院等）免费提供的医疗材料或人员不征税，以及在改变建筑物用途的情况下对与应对新冠肺炎疫情有关的事项按比例免征增值税税款。

## 2.2 企业所得税

自2008年1月1日起，德国开始采用新的企业所得税制，在新的企业所得税制下，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缴纳的企业所得税进行抵免。为了消除双重征收，对个人股东的股息所得减按60%征税。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。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。德国政府已通过决议，自2021年起免除90%的团结税，每年将减少约100亿欧元税收收入。

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，不管收入是来源于境内还是境外；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源于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”是指企业实际的最高领导层，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。自2022年1月1日起，合伙制企业可以选择作为公司实体纳税。如果合伙制企业选择作为公司实体纳税，公司合伙人将相应地作为股东来纳税。如果合伙制企业不征收企业所得税，则是对自然人合伙人在分得利润时征收个人所得税，对公司合伙人征收企业所得税。

德国公司取得来源于境外子公司的股息、红利所得，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，则其取得的境外公司的利润也不需要缴纳团结附加税。外国公司设立在德国的子公司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26.375%。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。

表5 企业所得税税率

税种	税率
企业所得税率	15%
团结附加税率	5.5%
实际企业所得税率	15.825%

## 2.2.1.4 税收优惠

### (1) 加速折旧

除了普通折旧外，特定行业和特定地区的企业可以享受加速折旧的优惠。加速折旧可以结合直线法和产量法使用，并根据市场公允价值计提减值。

①2020年1月1日后，同时符合以下条件的企业可以适用动产的加速折旧：

- A. 使用净值比较法的企业；
- B. 其应纳税所得额不超过200,000欧元；

前五年除了普通折旧外，可另外申请20%的加速折旧。此外，纳税人必须至少要在购置或者制造的次年年底前将该项资产绝大部分用于境内的业务。

②对于在2020年1月1日至2030年12月31日之间新购买的电动车辆，在购置当年可享受50%购置成本的额外折旧；

③从2021年1月1日起，计算机设备和标准商业软件的折旧期限可以为1年。在此之前，纳税人只能在3年内对前述项目进行折旧。

### (2) 投资扣除

过去，净资产不超过204,517欧元的企业在购置新的动产时可以享受最高不超过154,000欧元的免税准备金。随着2008年1月1日起生效的《2008年公司税改革法》出台，该项投资准备金已经变为投资扣除。自2020年1月1日起，符合条件的纳税人可以在购置或制造前先享受资产成本50%的扣除。

同时符合以下条件的企业可以享受投资扣除：

- ①使用净值比较法；
- ②其应纳税所得额不超过200,000欧元。

此外，纳税人必须在享受扣除的纳税年度当年后的3年内购置或者制造该资产，并至少要在购置或者制造年度的次年年底前将该项资产绝大部分用于境内的业务或将该资产出租。为了满足享受扣除的条件，纳税人还需向相关税务机关提供资产功能和与购置或生产成本相关的文件。

在购置或者制造的当年，资产成本的50%需在应纳税所得额中调增，但调增的限额最高不超过之前年度享受扣除的金额。如果之前年度扣除的金额超过实际成本的50%，则只需调增实际成本的50%。同时，资产的账面价值（即未来折旧的基数）将减少实际成本的50%，但最高不超过之前调增应纳税所得额的金额。

如果资产未在规定时间内购置或制造，或并未在购置或者制造年度的次年内将资产绝大部分用于境内常设机构的业务，则需将先前享受的扣除金额再调增到享受扣除当年的应纳税所得额中。

为了减轻新冠肺炎疫情的影响，3年的购置或制造期限延长了2年，变成了5年。

#### （4）地区性的优惠政策

对于在2023年1月1日至2026年12月31日期间符合条件的新建的出租型房屋，在普通的直线法折旧基础之上，还可以加计购置或者建造成本的5%的折旧基础。需要符合的条件是，购置或者生产的成本不超过每平方米4,800欧元，房产符合某些能源效率标准，并且在购置或者建造当年及随后9年内进行出租。折旧基础是购置或者建造成本，但其最高限额不超过每平方米2,500欧元。

对于遗迹和开发区内建筑物的翻新和维护费用，在翻新年度及以后的8年内，最高可用9%折旧，在之后的4年内，最高可用7%折旧。

根据《开发区法》，对五个新的联邦州（前德意志民主共和国）的投资可以享受加速折旧的优惠。这种税收优惠对于新投资已不再适用，但现有投资直到适用的折旧期结束仍可继续享受。

#### （5）研发补贴

自2020年1月1日起，具有境内业务收入的居民和非居民纳税人，只要从事符合规定的业务，无论其实际规模或经营活动如何，均可享受符合条件的研发费用税收抵免。

符合规定的业务是基础研究、应用研究和实验开发活动，其中包括增加关于人类、文化和社会的知识储备及基于现有知识开发新应用的创造性和系统性的工作。如果合约研究公司位于欧盟成员国或欧洲

经济区国家，并且可以与德国进行充分的信息交流，那么从事符合规定业务的第三方所产生的费用也可享受税收优惠。

符合条件的费用是指从事该业务人员发生的成本或者支付给独立的合约研究公司费用的60%，其费用限额在一个财务年内最高不超过200万欧元，每个项目的费用限额最高不超过1,500万欧元。税收抵免的金额是应税金额的25%。

为了减轻新冠肺炎疫情对经济的影响，在2020年7月1日至2025年12月31日，200万欧元的最高限额可暂时提高至400万欧元。

### 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。来源于境外的收入，比如从外国常设机构取得的收入，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，不管是实际的经营所得还是投资所得（股息、利息和租金收入）。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。营业收入同时适用于企业所得税和贸易税。

商法和税法都规定，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，利润就是上一年度末的净资产与本年度末净资产之间的差额。

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。

以下是计算应纳税额的表格样式：

表6 企业所得税应纳税额计算表格（举例）

项目	金额
利润表中的营业利润/损失	2,000,000.00

项目	金额
纳税调增:	
折旧/摊销	300,000.00
经营无关费用	200,000.00
与免税收入相关费用	150,000.00
不得扣除利息	10,000.00
转让定价调整	2,000.00
普通准备金	10,000.00
计提但未支付的负债	10,000.00
反避税相关调整	5,000.00
特殊调整	
- 招待费	50,000.00
- 不得扣除的管理费/技术费	10,000.00
- 法律费	8,000.00
- 贿赂/罚款	1,000.00
- 不得扣除的礼物费用	3,000.00
- 不得扣除的税金	500.00
- ...	
纳税调增合计:	759,500.00
纳税调减	
免税收入	(350,000.00)
折旧/摊销	(50,000.00)
转让定价调整	(3,000.00)
非本纳税年度应税收入	(10,000.00)
税款减免	(30,000.00)
...	
纳税调减合计:	(443,000.00)
调整	
可弥补亏损	(30,000.00)
集团可弥补亏损	(20,000.00)
...	
应纳税所得额	2,266,500.00
所得税税率	15%
应纳所得税额	339,975.00
税收抵免	

项目	金额
预缴税款	(200,000.00)
预提所得税	(20,000.00)
境外税收抵免	(10,000.00)
税收优惠	(10,000.00)
应补缴税额	99,975.00
应纳税所得额	339,975.00
团结附加税率	5.5%
团结附加税额	18,698.63

## (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

从2013年3月1日起，无论持股期和资金来源（境内或境外）如何，符合条件的公司股东获得至少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，豁免条款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被投资公司股本的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（境内或境外），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

无论持股水平或持有时间如何，出售居民或非居民企业的股票所产生的资本利得原则上是免税的。然而，收益的5%将被一次性加到应税收入中，作为不可扣除的商业费用。另一方面，与免税资本收益直接相关的实际支出可以扣除，但是资本损失不能扣除。

### ⑤免税投资补助

从2005年1月24日起,《2005年新投资补助法》给予在包括柏林在内的5个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留5年。这些资产必须属于生产性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。符合特定条件的纳税人,在5年期限到达之前可以用同等可移动资产来替换享受投资补助的资产,而不必偿还补助金。

免税投资补助为购置成本的12.5%到25%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。

免税投资补助的申请可从投资结束、支付预付款或产生制造成本的日历年度的4年内提出。

关于不征税收入,德国的非居民企业承担有限纳税义务,德国税务机关不对非居民企业来源于德国境外的收入征收企业所得税。

### (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。

#### ①可扣除范围包括:

##### A. 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中由雇主承担的部分(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一致。任何违反独立交易原则的报酬支付都被视为不能扣除的股息。

##### B. 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,只有其报酬符合独立交易原则才可以扣除。

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%。

### C. 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，即超额利息支出总额低于300万欧元。二是独立条款，即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，是指其资产总额超过整个集团的总资产资产负债表资产的比例不低于2%（财务年度2009年12月31日前为1%）。

c. 未利用的EBITDA（年度利息前利润加上税法折旧）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。

### D. 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。支付给股东或关联方的超额特许权使用费不能税前扣除。

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。

从2018年1月1日起，如果关联方（直接或间接同属于同一集团，或者由同一股东直接或间接控制）收入不征税或者适用的低税率不符合OECD有关规定，那么支付给关联方的特许权使用费不能完全扣除。

就此规定而言，如果实际税率低于25%，那么该特许权使用费收入将被认为是按低税率征税。

如果对特许权使用费的可抵扣性适用限制，那么特许权使用费的不可扣除部分由以下公式确定： $(25\% - \text{所得税税负百分比}) / 25\%$ 。

德国联邦财政部于2020年2月19日发布了关于所得税法的官方指南。该指南从德国税务部门的角度提供了不符合OECD规定的优惠制度清单。指南指出，大多数列出的制度都将在2021年底到期。提供这些制度的一些国家实施了符合OECD规定的新制度，而其他国家则是简单地终止了这些制度。同时，指南指出，直到2021年底之前，任何不符合规定的制度的豁免条款都不适用于所得税法。在2018纳税年度，所得税法第4条适用于由于采用清单列出的制度而导致税负较低的特许权使用费。指南的第三节还提供了可能不符合OECD规定但仍在德国税务部门审查中的其他制度。最后，指南规定，涉及第三节所列的特许权使用费收入的税款评估需要重新审查。

#### E. 服务及管理费

服务和管理费只要符合独立交易原则一般都可以扣除。不符合独立交易原则的费用被视为不能扣除的股息。

#### F. 研发

只要不构成一个隐性的利润分配，或者与独立交易原则相冲突，研发成本作为正常的业务费是可以完全扣除的。

#### G. 捐赠

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为总收入的20%或者营业额和工资总额之和的0.4%，超出部分可以结转。

对设立在其他欧盟成员国或欧洲经济区国家的非营利组织的捐赠，如果满足以下条件，也可以税前扣除：

- a. 互助指令（2011/16）和互助索偿指令（2010/24）在德国和欧盟成员国或欧洲经济区国家之间同样适用；
- b. 向居民非营利组织捐赠；
- c. 该活动有利于提升居民个人或者德国的声誉。

公司对政党的捐赠不可扣除。

## H. 折旧

### a. 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，为实现税务扣除，必须在账本上表明是正常折旧还是加速折旧。对于动产，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日至2010年12月31日期间购买或者生产的动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%。

### b. 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。

### c. 折旧方法

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。

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。

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。

工厂、机械和设备：只要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。

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。

自行创造、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。

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。

其他资产：可以单独使用并且折旧的，净价不超过800欧元（2018年1月1日之前为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。如果这些资产的价值小于250欧元（不包括增值税），则必须保留单独的记录，除非从会计账簿中可以明显区分出资产的价值。从2021年1月1日起，计算机设备和标准商业软件的折旧期限可以为1年。这使得纳税人可以在购置计算机设备和软件的当年核销该项资产，而非必须在其折旧期限内计算折旧。在此之前，纳税人只能在3年内对前述项目进行折旧。

另外，价值在250欧元至1,000欧元之间的可单独使用的动产，可以组合在一起用直线法在5年内按每年20%折旧率进行折旧。如果组合中的单个资产被出售或报废，那么组合的账面价值也不再改变。在这个替代方案下，价值低于250欧元（不包括增值税）的资产可在购置当年全部折旧。在2010年之前，必须进行合并折旧。

为了减轻新冠肺炎疫情对经济的影响，对2020年1月1日至2022年12月31日期间购置或生产的动产的折旧可以暂时重新采用余额递减法。年折旧率以允许的直线折旧率的2.5倍为限，总体最高折旧率不超过25%。

纳税人必须在每个纳税年度中选择上述方案中的一种。

#### d. 折旧率

可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%（2021年前）；汽车、卡车等折旧率为11%。

#### I. 娱乐费用

商务用餐费用只能扣除发生额的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。

#### J. 其他

除了上面讨论的费用外，可扣除费用的情况还有：

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产生的杂费；

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。

②不可扣除范围主要包括：

- A. 与免税收入或者资本利得直接相关的费用；
- B. 来源于境内和境外股息分红的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；
- C. 由刑事程序而产生的罚款和其他财务后果；
- D. 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；
- E. 利息中超过EBITDA30%的部分；
- F. 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。

(4) 亏损弥补

①普通亏损

从2022年1月起，不超过100万欧元的亏损可上溯到前两年结转使用。剩下的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100万欧元的年度应纳税所得的40%部分仍需要纳税。

为了减轻新冠肺炎疫情对经济的影响，2020、2021、2022和2023纳税年度的可向前追溯亏损的最高限额可以增加至1,000万欧元。此前，亏损结转的最高金额上限为500万欧元。亏损向前追溯是自行选择的。

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日宣布该条规定于2018年1月1日起废除，并追溯至2008年，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（损失金额小于企业净资产的公允价值）。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。

以后年度发生下列情形之一的，则会丧失结转损失：

- A. 业务经营的暂时或最终终止；
- B. 业务经营目的的变更；
- C. 接管另一项业务；
- D. 作为合伙企业的合伙人参与；
- E. 在集团税制下成为若干公司的控股母公司；
- F. 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资本亏损

因出售居民企业和非居民企业的股份而产生的资本损失不能扣除，但该条款不适用于银行和金融机构因出售其商业投资组合而实现的短期损失。

### （5）特殊事项的处理

德国规定了对企业合并和分立相关的税收优惠。

#### ①合并

一家公司被另一家公司吸收合并通常会引发清算相关税款，导致被吸收公司的所有资产被视为出售，并对其所有隐性储备进行征税。在以下情况下可以避免清算相关税款：

- A. 确保被吸收方的隐性储备金在合并方缴纳企业所得税；
- B. 德国对转让资产的征税权不会被排除或限制；
- C. 没有为转让净资产支付任何对价或总对价，包括合并方的股份。

如果被吸收方在德国承担无限纳税义务，或者被转移的资产属于被吸收方在德国的常设机构，那么德国对被转移资产的征税权将不会受限。

理论上，被吸收方在转让前的最终资产负债表中继续使用账面价值计量资产可以避免对隐性储备的征税。吸收合并方会承担被吸收方

关于转让资产的购置成本、折旧等税务影响。然而，被吸收方累计年度的亏损并不能在吸收合并方结转使用。

吸收合并方因被吸收方的股份的账面价值和转让资产的账面价值减去转让成本的差额而产生的收益和损失不需要纳税。然而，任何此类差额收益的5%被视为不可减免的费用，则实际上，只有95%是免税的。

## ②分立

对于分立，适用与合并相同的规则。如果被转移的资产构成一个独立的业务部门时，资产需进行资产评估。在分立的情况下，被分立公司继续存在，转让的资产以及留在被分立公司的资产必须构成一个独立的业务部门。因此，在准备分拆时，必须将公司的资产合理分配给不同的业务部门。如果不能完全合理地分拆资产，则不适用税收减免的优惠。同时，税法规定，如果在分立后的5年内，出售的股份占分割前被分立公司股份的20%以上，则分立会被认为视同处置或出售。

被分立公司的亏损结转金额将按照转让给另一公司的资产的公允价值与分割前资产的公允价值总额的比例减少。

### 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。应纳税所得额为应税收入减去可税前扣除金额，同时，考虑税收优惠和亏损结转后的金额

应纳所得税额=应纳税所得额×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境内的股份公司、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。

### (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。

## 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) 德国税收居民判定标准

非居民企业,指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 所得来源地的判定标准

来源于德国境内所得,主要区分以下几种类型进行判断:

#### (1) 营业利润

非居民企业的营业利润在与德国的常设机构有实际联系的情况下,应缴纳德国企业所得税。

根据德国法律，常设机构是为企业业务活动服务的固定营业场所，主要包括：管理地点，注册的分支机构，生产设施，仓库，购买和销售设施，矿场和采石场，持续6个月以上的安装和建筑项目，以及永久性代理人。

## （2）股息

非居民企业就其取得的来自德国企业所支付的股息红利需缴纳企业所得税。

## （3）利息

如果向非居民支付的利息归属于该非居民的德国常设机构，则该利息是营业利润的一部分。否则，在以下情况下，向非居民企业支付的利息需要缴纳预提所得税：

①贷款直接或间接以德国不动产或在德国船舶登记处登记的船舶为抵押；

②利息是通过可转换债券支付的；

③利息是通过不记名债券的息票支付的，并且没有记入外国银行的账户。

## （4）特许权使用费

非居民企业就其取得的来自德国企业所支付的特许权使用费需要缴纳企业所得税。

## （5）其他收入

如果支付给非居民企业的服务费可归于德国的常设机构，则该收入是营业利润的一部分。否则，如果服务费被归类为来源于德国的特许权使用费则应缴纳预提所得税。

## （6）资本收益

来源于德国的资本收益是指出售属于常设机构的资产以及出售位于德国的企业股份和不动产所产生的收益。

### 2.2.2.3 预提所得税

#### （1）股息

股息征收25%的预提所得税。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%）。

#### （2）利息

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但不过问交易的合伙人收入征收预提税。税率为25%（实际税率是26.375%，包括5.5%的团结附加费）。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（实际税率是26.375%，包括团结附加费）计算。对支付给非居民的普通银行利息不适用预提所得税。

#### （3）特许权使用费

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

特许权使用费的预提税基包括净支付额，不包括有关支出的任何扣减。

#### （4）其他收入

服务费用不征收预提税，除非其为特许权使用费性质。

支付给公司监事会的非居民成员的费用要征收30%的预提税（实际税率是31.65%，包括团结附加费）

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、娱乐服务的费用要征收15%的预提税（实际税率是15.83%，包括团结附加费）。预提所得税按总收入征收。

如果收款人是欧盟国家的居民个人，预提所得税率是净付款的30%；如果收款人是在欧盟国家成立的企业，税率是15%。

### 2.2.2.4 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%的股份；

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）；

⑤与①无关的租金和特许权使用费。

(3) 投资所得（包括股息和特定形式的利息）；

(4) 其他特定收入。

#### 2.2.2.5 应纳税所得额

股息、利息支付和特许权使用费，不扣除相关费用，按总收入全额预扣预提所得税款，预提所得税是全额结算的最终税款。如该收入与常设机构有实际联系，则收入被归类为营业利润缴纳德国企业所得税。

#### 2.2.2.6 应纳税额

同居民企业的相关规定。

#### 2.2.2.7 亏损弥补

如非居民企业取得收入与常设机构有实际联系，则收入被归类为营业利润缴纳德国企业所得税。列入收入后，纳税人可以抵消与德国常设机构有关的其他业务的损失。

#### 2.2.2.8 特殊事项处理

暂未查询到相关规定。

#### 2.2.2.9 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1%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。然而，收益的5%将一次性加到应纳税所得中，

作为不可减免的商业支出。本规定从2002年1月1日开始生效。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) 按照在德国实施欧盟母子公司指令的规定，如果满足下列条件，收到的股息是不征收预提所得税的：

- ①子公司在德国承担无限纳税义务；
- ②母公司采用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10%的资本；
- ⑤必要的持股时间不少于12个月。

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所得税也降低到了零。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。

## 2.2.3 申报制度

### 2.2.3.1 申报要求

居民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日以后的纳税年度，纳税申报期限为下一纳税年度的7月31日。纳税申报必须附有财务报表。

由于新冠肺炎疫情，2022年纳税年度的纳税申报期限为2023年9月30日，2023年纳税年度的纳税申报期限为2024年8月31日。提交由税务顾问或会计师准备的2022年纳税年度的纳税申报期限为2024年7月31日，2023年是2025年5月31日，2024年是2026年4月30日。

股息、利息、特许权使用费和其他需要预扣税款的款项的支付方必须代表收款方预扣相关税款，并将其缴纳给当地税务局。预提所得税申报表需提交至税务局，说明应税基数和预扣税款的数额。

预提所得税纳税义务在不同时点产生，视不同收入的类型而定，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。

股息的预提所得税必须在股息应该支付给收款方的时候（即公司确定的支付日期）以申报表的方式向税务局申报。对利息的预提所得税必须在支付月份的下一个月的前十日内申报和缴纳。对于特许权使用费，预提所得税必须在支付季度后的下一个月的前十日内申报和缴纳。

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申报缴纳所得税，该所得包括营业利润、利息、股息和特许权使用费，以及与常设机构有实际联系的资本收益。

德国公司的税务申报要求会因公司的法律结构、业务活动和其他因素而有所不同。

纳税人提交企业所得税纳税申报表时，需要提供与公司财务活动相关的各种文件和信息，包括但不限于：公司信息、财务报表、业务活动、公司税收、可扣除的费用、收入和销售以及税收抵免和扣除等。

### 2.2.3.2 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，纳税人于收到评税结果后一个月内缴交评税。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0.15%的税率（每年1.8%）。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。

### 2.2.3.3 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，纳税人可以通过提交调整后的纳税申报后提出上诉。纳税评估并不意味着纳税人可以免于提交正确纳税申报表。

## 2.3 个人所得税

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于德国的所得缴纳德国个人所得税。依据团结附加税法和教会税法，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；

(3) 仍然与德国保留重要的经济联系。

下列情况被推定为“与德国保留重要的经济联系”：

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62,000欧元以上，或者在德国的资产超过他全部资产的30%或154,000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征收个人所得税的一般规定。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%，税额即为此基础上乘以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事伴侣制度（民事伴侣）下注册的伴侣，自2013年7月19日起（同样适用于待决案件）生效。因此，民事伴侣也可以提交合并评估。

### 2.3.1.2 征收范围

(1) 应税所得

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，包括私人交易收益、养老金和年金等。

每一类所得均有其专门的规则用来计算和确定应纳税所得额。

对第①-③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④-⑦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。

将上述所有类别的应纳税所得额汇总，合计的所得减去个人扣除项后即计税基础，并依此适用相应免税额和税率。

#### 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30,700欧元（合并评估交税的夫妻或民事伴侣则2倍数额，即61,400欧元），单个纳税人可以每年获得减免额900欧元。

农林业所得按净值比较法确定，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：

A. 每年营业收入超过600,000欧元；

B. 根据资产评估法评估的实施自我管理的农田价值超过25,000欧元；

C. 每年利润超过60,000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贸易或经营所得

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。

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：

### A. 独资经营所得

### B. 应税合伙企业所得

合伙企业从所得税角度不被视为单独的纳税主体，如果合伙人是个人，需缴纳个人所得税，如果合伙人是公司缴纳企业所得税。但是，自2022年1月1日起，合伙制企业可以选择作为公司实体纳税。如果合伙制企业选择作为公司实体纳税，公司合伙人将相应地作为股东来纳税，合伙人就来自合伙企业的分红按照股息红利纳税。

为了行使作为公司实体纳税的选择权，合伙企业必须在合伙企业希望作为公司实体纳税的纳税年度开始前1个月向主管税务局提交相应的申请。

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。

### C. 股份有限合伙企业中个人责任合伙人的所得

### D. 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），上述资料必须保存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比较法申报所得。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。

### ③独立的专业服务所得

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：

- A. 国家认证工程师、建筑师或者类似职业；
- B. 医师、兽医和牙医；
- C. 律师、专利代理人、公证人、注册会计师；
- D. 商务咨询、税务顾问、审计师；
- E. 摄影记者和新闻工作者；
- F. 译员和翻译；
- G. 其他类似活动，如大学研究生心理学家活动；
- H. 某些医疗服务；
- I. 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而是公司，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。

#### ④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。

受雇所得是用总收入（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1,000欧元，雇员有权在评估所得税时按照1,000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。

##### A. 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520欧元的税率如下：

a. 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）；

b. 其他情况下为20%加5.5%的团结附加税和教会税。

对收入不超过120（2020年1月1日前为72）欧元/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。

##### B. 加班费用

在星期天、银行节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/小时的需缴纳社会保障金。

德国联邦财政部于2020年4月9日发布官方指导意见，明确雇员在2020年3月1日至2022年3月1日期间收到不超过1,500欧元的现金或其他补贴是免税的。唯一的要求是，补贴必须是雇主针对在新冠肺炎疫情流行期间的特殊努力而支付的。除了减少的工时补偿津贴外，任何其他雇主额外支付的费用，不适用于免税条款。

从2022年10月1日起，雇主可以现金或实物形式向雇员支付免税的通货膨胀保险费，总额不超过3,000欧元，该条款有效期至2024年12月31日。

#### C. 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。这种优惠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。

#### D. 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。

所得税法提到的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50欧元/月（2021年1月1日前为44欧元/月），则无需纳税。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，主要是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。如果满足如下条件：所有连续受雇至少 1 年的员工均可获得相应的报价；每位员工的股票总差额不超过 1,440 欧元每年，这种福利是免税的。对2021年7月1日之前授予的股票期权，如果每个雇员股份的总折扣不超过360欧元，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价值 and 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。

#### E. 儿童保育

除双方认同的薪资外，雇主支付给雇员的托儿所（幼儿园）费用是免税的。

#### F. 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，则所付保费中最多3,504欧元的金额可以免税，如果是在2004年12月31日后做出养老金承诺，则保险费最高免税金额是1,800欧元。

意外伤害保险缴款，如果每位雇员年度平均缴款额不超过100欧元，雇主可以对团体保险支付款项按20%税率代扣。

#### G. 报销通勤费用

如果雇主不报销通勤费用，雇员可以享受每公里0.3欧元的一次性费用扣除。从2022年1月1日至2026年12月31日，超过20公里后，每公里扣除增加到0.38欧元。

自2019年1月1日起，雇主支付给员工的上下班途中当地公共交通费用是免税的。同一时间起，雇主向员工提供自行车的实物福利也是免税的。

#### H. 解雇支付

从2006年1月1日起，遣散费一般不再免税。

#### ⑤ 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。

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26.375%。经济性相关支出不得扣除。然而，个人所得税法对每个纳税人提供了每年1,000欧元（2023年前为800欧元）的免税额（合并评估交税的夫妻或民事伴侣双倍额度）。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。

A. 股息：根据资本投资所得相关规则，现金或实物型股息需征收所得税。

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1,000欧元的减免额。合并评估交税的夫妻或民事伴侣免税额加倍。

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。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。如果所有者参与了公司剩余资产的清算（无扣除参与权），参与权所得视同股息。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。

B. 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：

a. 借贷双方是关联方；

b. 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；

c. 利息是支付给大股东关联方，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的时候征税。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。

#### ⑥不动产和某些有形动产的租赁所得，特许权使用费所得

##### A. 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租价的50%（2021年前66%），那么可能会引起税务机关的关注。

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

##### B. 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。

#### ⑦其他所得

##### A. 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：

- a. 不动产，包括附着权利，购置后10年内处置；
- b. 动产，不包括股票和债券，购置后1年内处置。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。

## B. 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。2023年，相应所得的13.6%免税（最高限额为1,020欧元每年）加上306欧元的额外补贴。

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。不论是否由雇主的养老金责任保险保障，这些种类的养老金均包括由雇主支付的养老金权益。

来自法定养老金计划的养老金所得被认为“其他所得”。2023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82%部分支付税收。这规定同样适用于某些私人资本为纳税人养老保障而设立的，并且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）的养老金计划。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。

纳税人超过64岁以及取得除了上述提及养老金等外的所得，被给予一定的免税补贴。2023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13.6%，最多不能超过每年646欧元。

### C. 年金

年金归属于“其他所得”。不属于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) 不征税所得

德国对来源于自住住所的所得不征任何税款。

#### (3) 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可按复杂表或简表征收，为简化计算，通常适用简表计算税额。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7 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）
10,908以下	0	0
10,909 - 15,999	14-23.97	0-967
16,000 - 62,809	23.97-42	938-16,407
62,810 - 277,825	42	16,407-106,714
277,825以上	45	106,714

表8 已婚纳税人或民事伴侣（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）
21,816	0	0
21,817 - 31,998	14-23.97	0-1,934
31,999 - 125,618	23.97-42	1,934-32,814

125,619 - 555,650	42	32,814-213,428
555,650以上	45	213,428

数据来源：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15%的所得税率征收。

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26.375%。

### 2.3.1.4 税收优惠

#### （1）减免

2023年，给予每个居民纳税人的基础减免津贴，单身人士是10,908欧元，合并评估交税的夫妻或民事伴侣21,816欧元。基础减免反映在税率表中，所得税按0%征收。

原则上，纳税人抚养儿童适用两项一次性扣除：

①子女扣除：每年每个小孩3,012欧元（合并评估交税的夫妻或民事伴侣6,024欧元）；

②保育、抚育和教育扣除：每年每个小孩1,464欧元（合并申报为2,928欧元）。

如果子女税收抵免（见下文）超过或等于一次性扣除，则这些减免不适用。如果一次性扣除高于子女税收抵免，则适用一次性扣除而不适用子女税收抵免。

单亲家庭的单身人士且为户主者，如果家中至少有一个小孩，可每年额外扣除4,260欧元，且仍有权享受上述子女税收抵免/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。

对于2007年1月1日之后出生的孩子，在子女出生后一年内停止工作来照顾子女的父母可以得到“家长支持”。“家长支持”为之前净收入的65%（如果之前净收入不超过1,240欧元，则为67%），最低不少于300欧元，最高不超过1,800欧元。没有收入的父母和收入超过

250,000欧元的父母不能享受家长支持。家长支持将支付12个月，如果是父亲留在家里照顾子女，可额外延长两个月。如果只是部分放弃工作，家长支持也会随之按比例支付。但如果每周工作时间超过30小时，则不给予家长支持。

## （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4,000欧元的孰低值。仅非扣除费用可以税收抵免，限额按每个家庭适用，抵免不能用来退税。

此外，纳税人抚养不满18岁的居民孩子可以税收抵免形式（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）。子女可以是纳税人自己的子女和领养的子女，以及继子女、寄养子女和孙子女，但后者只有居住在纳税人家中才可以享受。从2023年1月1日起，每个孩子每年的税收抵免为250欧元。每个孩子享受一次子女税收抵免，夫妻或民事伴侣享受的次数不会翻倍。同时，子女税收抵免适用于居民纳税人，通常他们的子女居住在德国或欧洲经济区国家。非居民纳税人如果在德国就业，他们在特定条件下也可以享受子女税收抵免。

### 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

业主自住房的抵押贷款利息是不可以扣除的，当财产用于出租，抵押贷款利息在计算应纳税所得时可以扣除。

### (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2,800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1,900欧元，合并评估交税夫妻或民事伴侣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2,800欧元或1,900欧元限额，可以全额扣除。

2023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可以全额扣除，最高限额为26,527欧元（合并评估交税的已婚夫妇或民事伴侣则双倍）。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按规定扣除。

一次性扣除是为健康保险、残疾人和老年人以及养老金计划的支付款项而设立的，仅在季度预缴款时才考虑一次性扣除。2023年，一次性扣除一般须计算如下：

①法定保险金计划缴纳总额的50%；

②员工总工资的12%，最高不超过1,900欧元（合并纳税的是3,000欧元）。

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2,100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

除非出于慈善、宗教、科学或公共利益目的，否则对第三方的物资捐赠不得扣除。扣除限额为扣除个人津贴、特殊费用与支出前的总收入的20%，或营业额及薪金总额的0.4%。单笔捐赠在捐赠当年超过上述限额的部分，可以结转至以后年度按限额扣除。

①对欧盟/欧洲经济区其他成员国家的非营利组织并满足相应要求的捐赠是可以扣除的；

②对新成立的基金会的物资捐赠，每十年可抵扣一次，最高可扣除100万欧元，可以在捐赠年度扣除也可以结转以后9年内扣除；

③对各政党的捐赠不超过1,650欧元（合并评估计双倍）。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）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：

A. 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；

B. 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上一个财政年度或者以后财政年度收到的利润；

C. 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）；

D. 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；

E. 私人交易的资本损失只能结转至以前年度或者以后年度的私人交易获得的资本收益中抵销；

F. 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前一年度盈利，之后再考虑结转至以后弥补。从2022年开始，亏损结转期从1年增加到2年。但是，经纳税人申请，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伴侣双倍）。为了减轻新冠肺炎疫情对经济的影响，在2020、2021、2022和2023纳税年度，最大损失转回限额由100万欧元增加到1,000万欧元（合并评估交税的夫妻或民事伴侣双倍）。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伴侣双倍）。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。对于纳税人按净值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2年购买的动产和未来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用于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。

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。

#### (6) 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4,000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）；

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6,000欧元。对合并评估交税的夫妻或民事伴侣，每人6,000欧元额度；

③离婚或独居的配偶抚养费最高13,805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位于欧盟和欧盟成员国的私立学校和补习学校的缴款的30%（最高5,000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15,500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10,908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1,200欧元；

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384欧元和7,400欧元区间分级扣除（2021年之前为310欧元至3,700欧元）。

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 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计税基础，并以此适用相应免税额和税率。

## 2.3.2 非居民纳税人

### 2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

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于德国的所得缴纳德国所得税。如果适用税收协定，则此规则会受到限制。

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要附加5.5%的团结附加税。

如果个人在一年内成为居民，则在非居住期间产生的德国来源所得将加入到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10,908欧元，可以选择视同居民。根据税收协定，对来源于德国的所得要么全额征税，要么仅以有限税率（例如股息，利息和特许权使用费）征税。

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。

#### （1）受雇所得

非居民雇员须遵守德国工资代扣税规定，除非协定规定该所得在居住国征税。适用于居民个人的基本免税额同样适用。允许一次性扣除1,230欧元和特定费用，但如果当雇员未取得来源德国的全年受雇所得，并且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）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出售居民或非居民企业股份的所得，如果在转让前365天内，这些股份中超过50%的价值直接或间接来源于位于德国境内的不动产（自2019年1月1日起生效）；

⑤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；

⑥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。

### （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。

### （4）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，税收协定可以规定这些收益不用缴纳德国税收。

### （5）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%的团结附加税使实际税率增加到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。

#### 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，实际税率增加到26.375%。税收基于总收入扣缴，不扣除相关费用。

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，采用与利息相同的方式缴纳预提税。

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，实际税率增至26.375%。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，而且债券质押权不由债务人、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使用，特许权使用费则需缴纳所得税。从2023年1月1日起，在没有适用的税收协定或税收协定没有将特许权使用费的征税权完全分配给非居民的居住国情况下，非居民对在德国注册的基础权利的特许权使用费的纳税责任一般仅限于关联方之间的特许权使用费支付。此外，居住在非合作国家或欧盟非合作司法管辖区名单上的此类特许权使用费收款人，一般需要承担有限的纳税责任。非关联方之间的特许权使用费支付通常免于承担纳税责任，除非收款人是一个非合作国家或地区的居民。这种豁免适用于所有未决案件，并具有追溯效力。这些所得类型的所得税以固定预提税按15%征收(加上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，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，否则预提税是最终税。

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9 非居民所得税征收预提税税率

项目	税率	团结附加税	实际税率
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，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计算缴纳预提税,一般按总收入乘以适用税率。

对于非居民个人所得不征收预提税的,视同居民个人纳税规则计算,即所有类别项目的应纳税所得额合计减去可扣除项后为计税基础,并选择适用税率。

#### (2) 案例

德国某专业从事数控机床制造和销售的居民企业于2022年6月25日向其中中国个人股东支付股息20,000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,即实际税率26.375%计算缴纳预提税,应缴纳所得税5,275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(加上5.5%团结附加税,实际税率10.55%),即缴纳2,110欧元。

### 2.3.3 申报制度

#### 2.3.3.1 申报要求

适用德国所得税的所有人必须每年向合适的居住地税务局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410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一纳税年度的7月31日前。如果申报表由税务顾问或会计准备,经税务部门同意,可延期到下一个纳税年度的2月底。由于新冠肺炎疫情,自行提交2022年度所得税申报表的截止日期是2023年9月30日,提交2023年度所得税申报表的截止日期是2024年8月31日。

个人提交所得税纳税申报表时，需要提供的文件和信息会因个人情况而有所不同，包括但不限于个人信息、收入文件、可扣除费用凭证、投资收益信息等。

### 2.3.3.2 税款缴纳

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，他的纳税义务预计有400欧元或更多，税务局会基于上年度所得纳税义务评估情况做出季度估计。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。

如果纳税人要求减少预付款，他必须证明他的预期应纳税收入已经下降或正在下降。2020年3月19日，德国联邦财政部发布官方指导意见指出，如果纳税人能够证明直接受新冠肺炎疫情或者政府采取的紧急措施的影响，那他预期收入的下降可以由此而证实。

如果延期递交所得税申报表，德国税务机关可对纳税人处以未纳税额10%，最高25,000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0.15%的额外利息，从税款所属公历年度15个月后算起。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，德国税务机关给予多缴税款部分相同的利率。

此外，以下行为会产生刑事处罚：

(1) 税收欺诈，指通过不完整或不准确的申报、或者未向德国税务机关告知其违反税法规定的情况而导致税收减少，处以最高180万欧元的罚款或者监禁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50,000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，则可以免于刑事处罚。为了避免法律后果，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、税务犯罪或税务违法行为调查之前，主动自愿披露。

另外，为避免法律后果，在偷逃税款超过25,000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25,000欧元，按偷逃税款的10%予以处罚。如果偷逃税款超过100,000欧元，按偷逃税款的15%予以处罚，如偷逃税款超过1,000,000欧元则按偷逃税款的20%予以处罚。

### 2.3.3.3 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，就可能导致做出主观随意的评估。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。

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做出处理决定之后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（裁定）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。

## 2.4 增值税

### 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利用动产和不动产产生的持续收益以及例如医生、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，增值税对在德国境内提供以及进口商品和服务征税。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受托者、清算者、接收者和检查者

在破产情况中，法院指定接收者或受托者。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受托者手中。

##### 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，德国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。另外是否构成独立个人劳务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，则必须就所有情况（合同、假期、病假工资等）综合考虑。

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。然而在联邦财政法院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。

#### （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，在欧盟内部出售和购置新的运输工具，以及在某些情况下在欧盟内部购置货物时不适用此规定。

德国增值税法第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，在欧盟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第2条所指的应纳税的人，在欧盟内部取得新运输工具始终应纳税的。

#### （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在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所得税中的标准不同。

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，组织联系终止。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

如果商品所有权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。

如果是欧盟内部的跨境租赁，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月联邦财政法院的决定）。

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。

佣金结构中的供应地点取决于货物是直接从委托人发给最终消费者，还是先存放在代理人场所再发给最终消费者。如果货物直接从委托人发给最终消费者，则适用于连锁交易原则。

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。然而欧盟内部交易比如委托人在欧盟另一国，而最终销售商品给境内消费者的代理人在德国境内时，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，并于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。在欧盟内部的进出口连锁交易中，只有这种交易可以视作欧盟内部销售或出口，征收率为零。

根据《增值税申请法令》第3.14节，连锁交易中参与者实际运输货物或另行约定承运人的情况，在连锁链条中确定货物运输的交易具有决定性作用。

在运输属于交易之前的货物，应在货物开始运输的国家纳税。但是，当运输属于交易之后的货物时，应该在货物结束运输的国家纳税。

增值税法对连锁链条中既是供应商又是消费者的人员制定了一条特殊规定。假设B是ABC链条中的中间人，如果消费者B先取得货物，随后又销售给第三方C，那么这些货物的转移归属于对B的销售。如果中间人B证明他作为供应商向他的消费者C供货，那么货物的运输则归属于他向C的销售。例如，B可以证明这种供货对他而言是“额外工作”以及对消费者C的供货是“CIF/C”（目前由税务机关在增值税申请法令中规定）。

参考Euro Tyre (Case C-430/09) 和VSTR (Case C-587/10) 两个案例中的判决，德国联邦财政法院出台了规定，B作为货物供应商的证据必须是B向上游供应商A表达其直接向其他顾客销售的意向。然后，联邦财政法院也证实了，仅仅表达货物跨境交易的意图是证据不足的。在供应链中确定于何时和何地商品处置权的转移，是由手头单一案件的客观情况来决定。从增值税角度来讲，这给纳税人如何正确处理跨境连锁交易留了极大的不确定性。未来就连锁交易如何处理，德国税务机关和商界之间尚有争议。德国税务机关本身尚未就如何适用联邦财政法院的这一决定发表意见。德国联邦委员会呼吁立法者在增值税法中为连锁交易找到一个简单明了的裁决。这项新裁决仍在讨论之中。

自2020年1月1日起，根据欧盟理事会的指令，成员国必须执行和适用统一的连锁交易规则。根据这些规则，组织运输的中间方提供的交易应该被认定为零税率的内部交易。除非中间方通知发货方其在发货方所在国的纳税识别号。与已经制定的规则相比，德国采纳这些新规则并没有发生重大改变。与之前的情况一样，如果中间方只提供运输，那么该项交易被认定为转移交易，除非另外有证据证明中间方实

质作为货物的供应商销售。如增值税指令描述，这种规则一般不仅仅适用于欧盟的跨境运输。

来自欧盟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，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

销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为，增值税上按混合交易处理，具体见增值税实施条例。

建筑劳务适用反向收费原则。

#### ⑥虚拟销售

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：

A. 纳税人将部分商业资产未经考虑用于其员工个人使用，其中货物不仅仅是一件小礼物（每年多次，每件超过60欧元）；

B. 除了小礼物（低于35欧元）和出于商业目的的样品外，无正当理由转让其他动产。

只有当全部或部分适用进项税额抵扣时，虚拟销售自产的产品才是应税的。

#### 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，就无需调整增值税进项税额。

#### ⑨成员国之间的商品转移

如果商品从德国运往另一欧盟成员国进一步用于生产，可视同德国进行了欧盟内部免税销售而其他成员国进行了欧盟内部采购。这样的虚拟欧盟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. 为对货物提供服务而转让货物，例如将货物送到境外修理或估价；

C. 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盟内部销售；

D. 一个作为联营方的纳税义务人临时转移商品供联营企业使用；

E. 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盟外部运来的商品；

F. 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，德国的欧盟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盟内部采购和境内销售，这种情况必须进行增值税登记。

#### ⑩网络平台运营者

从2021年7月1日起，欧盟将增值税报告和纳税义务引入线上交易平台，规范了外国供应商向最终消费者的商品供应流程，并将其纳入德国增值税法。为此，线上交易平台被视为从基础供应商（被视为纳税人）处购买货物，并将货物销售给最终消费者（不被视为纳税人）。

以下交易会触发增值税纳税义务：

A. 无论基础供应商是在欧盟境内还是欧盟境外成立，向欧盟境内的B2C客户销售来自欧盟境外的货物，货物的内在价值不超过150欧元；

B. 当基础供应商在欧盟境外成立（基础供应商向线上市场的供应被视为零税率供应），无论货物价值如何，其向欧盟的B2C客户销售已经在欧盟自由流通或者位于欧盟的货物。

如果满足以下条件，线上交易平台不在增值税应税范围内：

A. 线上交易平台不以任何直接或间接的方式，制定供应货物的任何条款和条件；

B. 线上交易平台不以任何直接或间接的方式，被授予向客户收取所付款项的权利；

C. 线上交易平台不以任何直接或间接的方式，参与货物的订购或交付。

此外，如果线上交易平台只进行以下活动，则不会触发该增值税纳税义务：

A. 处理与货物供应有关的付款；

B. 货物的上架或广告；

C. 引导消费者转移到其他提供货物销售的网络平台，而不对货物供应进行任何干预。

法规还考虑到，线上交易平台是依赖于从基础供应商获得的信息，因此，如果满足以下所有条件，线上交易平台不对任何少缴增值税的行为负责：

A. 线上交易平台的增值税报告和纳税义务依赖于基础供应商或其他第三方提供的信息；

B. 供应商提供的信息是不正确的；

C. 在合理情况下，线上交易平台可以证明其没有也不可能知道所接收的信息是不正确的。

## (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。不以报酬为目的的活动不构成服务的提供，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，这关系到增值税的纳税义务发生时间和纳税期限。

视同提供服务包括：

### ①自产自用以及商业资产私人使用

A. 服务业的自产自用也应征税。如果商品的进项税额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需要缴税。从2011年开始房产部分用于私人使用、部分用于经营不需要征税；

B. 纳税人既不是出于经营目的也不是提供给员工的免费服务需要缴税。

### 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来源于非欧盟国家的货物；

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计的增值税税金并缴纳。同时，卖方还需要每年申报年度增值税。增值税预计申报以及年度申报原则上都需要使用政府规定的数据表通过电子方式向税务局进行申报。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。自2019年度税法更新之后，电子书籍和电子文件也同样适用低税率。出版物无论是否拥有物理载体，都可以享受低税率的优惠，但仅限于性质和功能等同于已经减税的出版物的电子出版物。仅提供电子出版物的服务不包括在低税率的范围内；

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；

⑤剧院、音乐会、博物馆、马戏团和动物园的门票；

⑥版权的授权；

⑦某些特定食品和饮料的供应；

⑧旅客运输服务，例如距离低于50公里或在单个城市内的出租车服务。2019年12月30日上颁布的《关于施行税收立法实施2030年气候

保护方案》的法案规定，从2020年1月1日起，无论旅途距离是多少或是否在单个城市内，铁路运输服务都将适用低税率。

低税率不适用于餐馆的食品和饮料供应，因为这种销售将不同服务与食品供应混合在了一起，应当适用于标准税率。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 欧盟内商品销售；
- 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 某些跨境运输服务（其中在2017年6月29日欧洲法院判决（C-288/16号案件）后又经德国联邦财政部于2020年2月6日确认，仅限于直接提供给货物发出方或接收方的运输服务不再享受免税）；
- ⑧ 向中央银行供应黄金；
- ⑨ 联邦铁路公司销售的货物；
- ⑩ 在境外和境内港口间运行的船只上提供的餐饮及服务；
- ⑪ 进口媒体作品，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媒体作品的储存设备；
- ⑫ 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）；
- ⑬ 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

为应对新冠肺炎疫情危机影响的措施，在2022年12月31日之前，餐厅和餐饮服务的7%增值税税率暂时降至5%，但饮料和饮品除外。同时，2022年10月7日，联邦委员会批准了一项法案，规定在2023年12

月31日之前对餐馆的食品供应长期适用增值税低税率。该法案于2022年10月29日生效。

此外，自2022年6月26日起，由于能源价格飙升，规定在2024年3月31日之前对天然气适用7%的增值税低税率。

德国联邦财政部还在2022年12月31日之前延长了应对新冠肺炎疫情的增值税措施，如对为应对疫情提供不可或缺的服务的机构（如医院、养老院等）免费提供的医疗材料或人员不征税，以及在改变建筑物用途的情况下对与应对新冠肺炎疫情有关的事项按比例免征增值税税款。

## 2.4.2.2 欧盟内交易

### （1）定义及交易类型

#### ①欧盟内购进商品的定义包括：

A. 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。

B. 新型交通工具，且该动产被从其他成员国领土转移到德国领土内。

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6,000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。

#### ②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欧盟内部商品供应：

如果货物从德国的一个纳税人运输到另一个欧盟成员国的另一个纳税人，则为欧盟内部商品供应，适用零税率。另一个纳税人必须申报欧盟内部商品供应。根据欧盟理事会2018/1910的指令，自2020年1月1日起，要求成员国对欧盟内零税率货物的销售施行统一规定。因此，要应用零税率，买家需要在到达成员国中拥有有效的增值税税号，而卖家则需要就交易正确填写申报。德国已经开始起草适用这些规定的相关草案。

②进口货物的后续欧盟内部商品供应和商品采购：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，进项税额可以抵扣。

### （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。可以从网站上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50,000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) 境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,征收率都与货物一致。

###### 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

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额即为纳税人实际应缴纳的税款。

进项税额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。

增值税进项税额抵扣需满足以下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。

其他几个相关的问题：

（1）多缴进项税额

在指定申报期限内，如纳税人的进项税额超过销项税额，则可进行退税。多交的增值税不产生留抵额。

## （2）不可以抵扣进项税额

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。具体包括：

### ①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。

### ②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额可以抵扣，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，所有的增值税进项税额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，应纳税金额是小轿车划分到每个月的价值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。

### ③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额可以抵扣，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。

## （3）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。

## （4）可抵扣进项税额的调整

### ①坏账

根据增值税法第17章第1条，纳税人有权就（未付或未付清）的坏账向税务机关追回已缴纳的增值税。这是通过在申报表上用负的销项税额来实现。通常，为实现该操作需要向当局提供买方的破产资料。

退回增值税适用的税率参照当时缴纳给税务机关时的税率。

### ②盗窃

如果货物被偷窃，则不需要做任何调整。

### ③包装物

德国的增值税计税基础中包含了可退还包装物的价格。当包装物实际被退回时，则需调整原始的销项税。如果买家已经做了进项税额抵扣，则需要将其转出。

如果包装物是独立的运输工具，则从2014年开始，将其视为单独的交易并适用标准税率。为此支付的价款视为定金，如果要赎回时则需要调增相应的销项税。

## （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，可以申报进项税额。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，可以退回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仅提供反向机制规定的销售货物和服务；
- ③提供个别的零税率运输服务和辅助性服务。

## 2.4.4 申报制度

### 2.4.4.1 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。

增值税法令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。

### 2.4.4.2 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

无论是企业还是个人，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。

### 2.4.4.3 征收管理

#### (1) 注册与注销

纳税人应就其涉税活动的开办、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) 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须按月申报：

- ①上年度增值税应纳税额超过7,500欧元；
- ②上年度增值税退税额超过7,500欧元；
- ③新登记纳税人（登记后前两年均需按月预申报增值税）；
- ④空壳公司。

如果纳税人上年度的增值税应纳税款不超过1,000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5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，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。

纳税人提交增值税申报表时，需要提供与公司经营相关的各种文件和信息，包括但不限于销售及采购（如合同、单据、发票等）、物流单据以及与其他欧盟内国家的交易细节（Intrastat申报）等。

#### 2.4.4.4 税款缴纳

##### （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额即为纳税人实际应缴纳的税款。

如果进项税额大于销项税额，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。进口增值税进项税额可在当期抵扣。

##### （3）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。

#### (4) 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%（2022年7月，德国联邦委员会批准了对补缴税款和退税的月利息0.5%进行修改的法律。根据法院的裁决，该法律规定，从2019年1月1日起，利率追溯为每月0.15%）。若利息小于10欧元则不需支付。

#### (5) 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%。允许有三天的滞纳金。罚款不得超过30,000欧元，视违法行为性质和严重程度而定。

#### (6) 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。申辩需在一个月內提交，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 其他税（费）

### 2.5.1 贸易税

#### 2.5.1.1 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。

主要加回的项目是：

①25%的借款利息费用，包括特殊商业折扣产生的费用；

②25%的年金和其他长期负债；

③25%隐名合伙人的投入；

④5%的动产租金；

⑤12.5%的不动产租金；

⑥6.25%的特许权使用费；

⑦企业所得税上免税的5%的股息收入。

⑧来源于德国或者外国合伙企业的损失；

⑨由于未缴纳贸易税的股利分配或集团内的利润转移导致的股份贬值。同样适用于由于出售股票、解散公司及削减资本所造成的损失。

上述①到⑥项，可以享受20万欧元的减免。

主要扣除的项目是：

①1.2%的不动产的经济价值；

②来源于德国或者外国合伙企业的利润；

③来源于德国企业的股息收入，如果纳税人在财务年开始时持有至少15%的股本；

④外国常设机构的收入；

⑤来源于非居民企业的股息收入，如果纳税人在财务年开始时持有至少15%的股本；

⑥来源于非居民企业的股息收入，如果适用于税收协定的免税条款。

### (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基本税率，再由各地方政府确定本地方的市政系数计算，目前联邦政府确定的基本税率是3.5%，再由各地方政府确定本地的市政系数，并根据它们的财政需要而变化。市政系数是200%，除非市政当局已经固定了一个更高的市政系数。目前的市政系数是柏林410%，法兰克福460%，汉堡470%，慕尼黑490%。平均市政系数为400%，平均有效贸易税税率为14%。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。

## 2.5.1.2 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24,500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。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，这种贸易税减免也适用于商业有限责任公司。近年来，德国部分地区通过降低市政系数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。

## 2.5.1.3 应纳税额

企业贸易税计算方法=调整后的应纳税所得额×基本税率×市政系数

## 2.5.2 房产税

### 2.5.2.1 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，无论是用于农业、林业、商务或私人用途。

## （2）征收范围

房产税在每年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的经济价值征收房产税。计算结果再乘以市政系数，范围从280%到810%不等，因而，这使得不动产的实际税率为经济价值的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，将过时的经济价值用于房产税是违反宪法的。2019年12月，新规则规定，房地产税制的基本特征保持不变，然而，新的财政价值应在适当的时候确定。纳税人被要求在2023年1月31日前向税务机关提交相关数据，该规则于在2025年1月1日生效。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。

房产税分四期征收，分别为2月15日、5月15日、8月15日和11月15日。

### 2.5.2.2 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。

### 2.5.3 土地购置税

#### 2.5.3.1 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。

一般情况下，交易各方都对房地产转让负有共同责任。如果协议规定由哪一方支付税款，则税务机关一般会尽量遵守协议，但如果某一方没有履行其义务，税务机关可以要求其他各方承担纳税责任。

## (2) 征收对象

以下交易须缴纳土地购置税：

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赁；

④转让直接或间接持有不动产的公司90%的股份；

⑤2021年7月1日起，如果在过去10年内，持有房地产的合伙企业的合伙人发生实质性变更（合伙企业股份90%及以上的变化通常被认为是实质性变更，2021年7月1日前，该比例是95%）。

不动产包括土地和建筑物，但不包括固定在现场的机器和设备。

## (3) 估算基础

估算基础为不动产支付的对价。但是，如果没有支付对价，估算基础就是不动产的价值。

不动产价值根据《评估法》确定，价值通常被确定为该不动产可获得的平均租金的倍数。

通过对估算基础乘以税率就可以最终算出应纳税额。

## (4) 税率

地产交易适用3.5%的土地购置税税率（汉堡为5.5%；不来梅、巴登-符腾堡、下萨克森州、莱茵-普法尔茨和萨克森-安哈尔特为5%；柏林、黑森和梅克伦堡-前波美拉尼亚州为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为6.5%）

### 2.5.3.2 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、直系亲属之间或民事伴侣之间的土地交易；

(4) 合伙企业和合伙人之间的地产转让按照比例免除纳税义务。

### 2.5.3.3 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。当德国联邦财政部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。

### 2.5.4 社会保障税

社会保障税一般由雇主和雇员各承担50%。雇主必须从工资中扣留雇员的部分，并与雇主的部分一起转给医疗机构，然后由医疗机构将相关金额分配给其他社会保险机构。缴费金额取决于雇员的工资，同时，会设置最高工资金额。考虑到五个新的联邦州（前德意志民主共和国）较低的工资水平，新的联邦州的最高工资金额较低。

2023年开始，社会保障税的税率为（包括雇主和雇员缴纳部分）：

(1) 每月工资不超过7,300欧元（5个新联邦州为7,100欧元），养老保险金率适用18.6%；

(2) 每月工资不超过4,987.50欧元，医疗保险金率适用14.6%；医疗保险公司可能需要额外支付健康保险金（2023年平均为1.6%）%；

(3) 每月工资不超过7,300欧元（5个新联邦州为7,100欧元），失业保险金率适用2.6%；

(4) 每月工资不超过4,987.50欧元，伤残及老年保险率适用3.05%。对于23岁以上没有子女的员工，这一比例额外增加0.35%。

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。

### 2.5.5 关税

### 2.5.5.1 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。适用的关税可以在欧盟综合海关关税数据库（TARIC）中找到。

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《实施方案》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）》。

### 2.5.5.2 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）。

## 2.5.6 遗产和赠与税

### 2.5.6.1 概述

#### (1) 纳税义务人

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捐赠中的赠与人和受赠人承担连带纳税义务；

③对特殊原因的捐赠或遗赠，执行捐赠或遗赠的人承担纳税义务。

继承人和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

遗产和赠与税法对继承或赠与的财产转移征税。在大多数情况下，赠与和继承被同等对待，相同的税率表适用于赠与和继承。“赠与”一词包括没有对价或对价过低的转让，以及为特定目的而不是向特定人的转让。

如果被继承人或继承人在被继承人死亡时为德国居民个人，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为德国居民个人，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。

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：

- ①农业和林业财产；
- ②土地和建筑物；
- ③常设机构的营业财产或通过德国的常设代理人拥有的此类财产；
- ④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；
- ⑤在德国注册的发明和实用新型益物权；
- ⑥出租给位于德国的企业商业财产；
- ⑦德国境内不动产抵押担保权利（包括德国登记的船只）；
- ⑧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；
- ⑨上述任何财产的用益物权。

## （3）计税基础

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。

#### (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10 遗产与赠与税税率表

礼物/遗产的最高价值（含）（欧元）	继承人/受赠人类别		
	第一类（%）	第二类（%）	第三类（%）
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、子女和继子女、孙辈、曾孙辈，父母和祖父母（继承）

第二类：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）

第三类：其他人员，包括法人

### 2.5.6.2 税收优惠

遗赠情况下，对于死者或者捐赠人的配偶或者民事伴侣可以享受500,000欧元的基本减免，而对于临终前获得的情况，可以额外享受256,000欧元的特殊减免。但是，后者的减免额度因死者去世获得的抚恤金或其他类似的赔偿而减少相应的额度。

每个孩子的基本减免金额为400,000欧元，而对于临终前获得的情况，可以额外享受特殊减免，其额度为：5岁及以下的子女52,000欧元、5至10岁的子女41,000欧元、10至15岁的子女30,700欧元、15至20岁的子女20,500欧元、20至26岁的子女10,300欧元，特殊减免的额度同样因死者去世获得的抚恤金或其他类似的赔偿而减少相应的额度。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伴侣免税继承。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大不超过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2,600万欧元，继承人可以申请部分免除遗产税或降低商业资产的减免。

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，商业财产的继承人可以申请完全免除遗产税，如果同时符合以下条件：

- (1) 在未来7年内持续经营；
- (2) 对于拥有15名以上雇员的公司，未来7年的工资总额不低于继承年工资总额的700%；
- (3) 固定资产的价值不超过商业资产总值的20%。

## 2.5.7 机动车税

### 2.5.7.1 概述

#### (1) 纳税义务人

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11 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

### 2.5.7.2 税收优惠

(1) 在2011年5月18日至2025年12月31日期间首次注册的纯电动汽车，自登记之日起十年内免交机动车税，但免税期间不超过2030年12月31日。

(2) 在2016年5月18日至2025年12月31日期间，由交通部门认可的、由燃油车改装的电动车也可适用免税优惠。

### 2.5.8 保险税

#### (1) 纳税义务人

保险税适用于已付保费的德国居民或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。如果承保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6,000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。

### 2.5.9 矿物油税

#### (1) 纳税义务人

矿物油税是属于德国联邦政府的直接税，是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

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，汽油用得越多，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，而是为国家统一使用。下表为德国矿物油征税表。

表12 德国矿物油征税表

种类	税率（欧元）
汽油（含硫量≤10毫克/千克）每1,000升	654.50
柴油（含硫量≤10毫克/千克）每1,000升	470.40
轻型燃料油（含硫量≤10毫克/千克）每1,000升	61.35
重型燃料油每1,000千克	25.00
天然气每兆瓦小时	5.50

## 2.5.10 航空税

### (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12.73欧元；以上目的地之外但距离不超过6,000公里的，每位乘客32.25欧元；6,000公里以上58.06欧元。目

的地为岛屿的客运航班税率为每位乘客2.55欧元。转机或中途有短暂停留航班的航空税只需要在出发时计算。

### (3) 以下情况的乘客乘机可以免收航空税

乘客年龄小于2岁且无单独座位；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2,000kg（直升飞机不超过2,500kg）；乘客为机组人员。

## 2.5.11 其他消费税

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，税率根据货物、地区不同而变化。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。

## 2.5.12 商会会费

### (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。

## 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

根据德国《税务管理法》的相关规定，德国政府税务管理机构主要分为联邦和地方两个层级，其结构如下：

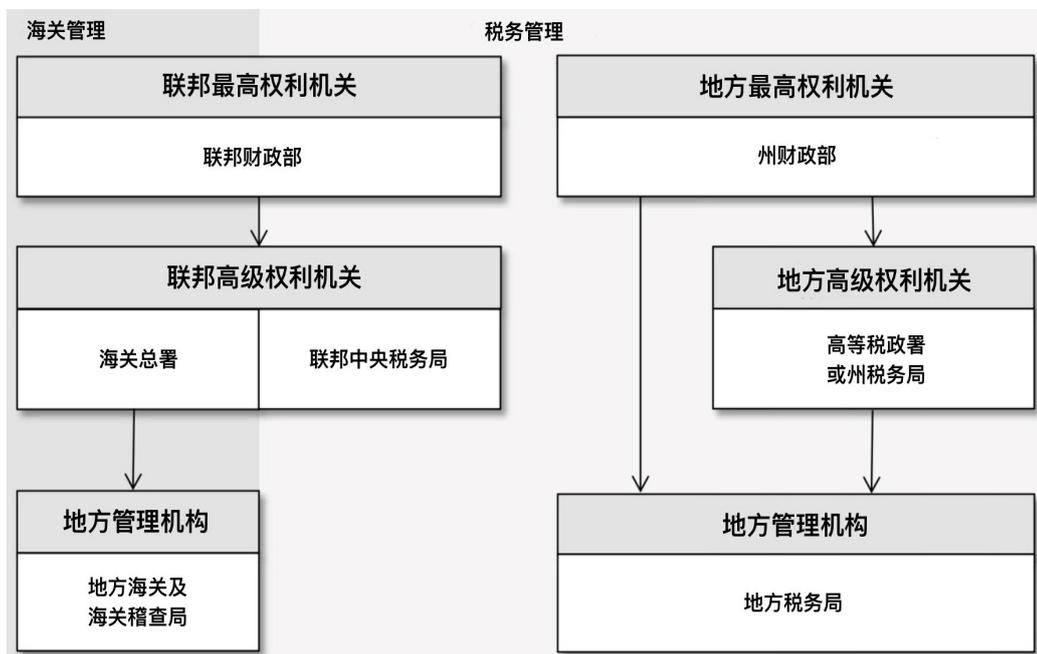


图2 德国税务管理机构设置

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 联邦层面税务管理

###### （1）联邦财政部

联邦财政部是德国税务管理的最高权力机构，其主要负责预算及税收政策，下设海关总署和联邦中央税务局两个税务管理直属机构。

联邦财政部的核心业务包括政策解读、境内外金融市场、货币政策以及联邦、州和市镇三级财政关系的协调等。

联邦财政部约有1,970名员工，其中189人在下属的税务司从事相关业务工作（组织架构见附录一）。税务司核心业务包括：起草税收法案、答复联邦议会质询、双边税收协定、欧盟及OECD层面的谈判、国际税收合作、参与联邦财税法院或欧洲财税法院案诉讼程序、监管联邦中央税务局及地方层面税务管理等。

## （2）联邦中央税务局

联邦中央税务局（BZSt）属于联邦财政部下设的五个直属机构之一，其他四个分别是海关总署（GZD）、联邦财产问题管理局（BADV）、联邦平衡局（BAA）和德国联邦酒类产品垄断管理局（BfB）。联邦财政部主要通过联邦中央税务局履行有关税收规划和管理的职能，联邦中央税务局的职责包括：保险税和消防税管理、参与外部审计、税收法律援助、境外税收评估、发放增值税及个税纳税识别号和维护数据库、建立和维护工资税电子税卡系统等。

## （3）其他机构

严格意义上讲，联邦层面税收管理机构还包括联邦信息技术中心（ITZBund），该中心为联邦提供大量的数据支持，有时也为部分地区提供数据支持。

## （4）国际税收管理方面

联邦层面的国际税收管理职能也由联邦中央税务局履行，企业需向联邦中央税务局直接提出预约定价安排申请，并提供相关材料；德国税务机关没有专门为有限义务纳税人或企业，即非居民企业或纳税人设置部门，因此通常在对企业审计时对关联交易等情况一并进行检查。由于联邦中央税务局同时负责大企业管理和税务审查及税务稽查，因此国际税收管理职能一定程度上和上述业务有所重叠。

## （5）纳税服务方面

联邦中央税务局下设有税收信息中心SIC，根据业务分类通过多个热线电话向纳税个人和企业提供咨询服务。此外，德国有大量的税务咨询公司和税务师提供付费的专业咨询服务。截至2018年，德国共

有9,897家税务咨询公司，登记注册的税务咨询师共计约86,700名。德国税务部门也鼓励纳税人向专业人士获取帮助，例如，个人在进行个税申报时，如果通过税务师或工资税报税协会进行报税，纳税申报时限可以延长7个月。

### 3.1.2.2 地方层面税务管理

地方层面税务管理机构一般分为两个或三个层级，各州税务管理机构设置有所不同。截至2016年，地方层面税务管理机构约有10.6万名税务干部。

#### (1) 州财政部

州一级财政部为地方税务管理的最高权力机构，德国16个联邦州财政部的名称略有不同，但职能一样。州财政部一般下设有税务司，具体负责税务管理。

表13 德国16个联邦州财政部一览

联邦州	机构名称（中德文）	所在地
巴登-符腾堡州	巴登-符腾堡州财政部 Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg	斯图加特
巴伐利亚州	巴伐利亚州财政部 Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat	慕尼黑及纽伦堡
柏林	柏林财政部 Senatsverwaltung für Finanzen	柏林
勃兰登堡州	勃兰登堡州财政部 Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg	波茨坦
不莱梅	不莱梅财政部 Die Senatorin für Finanzen	不莱梅
汉堡	汉堡财政部 Finanzbehörde Hamburg	汉堡
黑森州	黑森州财政部 Hessisches Ministerium der Finanzen	威斯巴登
梅克伦堡-前波莫瑞州	梅克伦堡-前波莫瑞州财政部 Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern	什未林
下萨克森州	下萨克森州财政部	汉诺威

联邦州	机构名称（中德文）	所在地
	Niedersächsisches Finanzministerium	
北莱茵-威斯特法伦州	北莱茵-威斯特法伦州财政部 Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen	杜塞尔多夫
莱茵兰-普法尔茨州	莱茵兰-普法尔茨州财政部 Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz	美因茨
萨尔州	萨尔州财政部 Ministerium für Finanzen und Europa Saarland	萨尔布吕肯
萨克森州	萨克森州财政部 Sächsisches Staatsministerium der Finanzen	德累斯顿
萨克森-安哈尔特州	萨克森-安哈尔特州财政部 Ministerium der Finanzen Sachsen-Anhalt	马格德堡
石勒苏益格-荷尔斯泰因州	石勒苏益格-荷尔斯泰因州财政部 Finanzministerium Schleswig-Holstein	基尔
图林根州	图林根州财政部 Thüringer Finanzministerium	埃尔福特

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，系平级机构。

## （2）高等税政署或州税务局

高等税政署或州税务局是地方税务管理的中间机构，主要负责支持和监管辖区内各地方税务局，同时负责在州财政部和地方税务局之间进行上下协调，州财政部和高级税政署共同负责辖区内地方税务局的业务指导和监管职能。

2007年底，德国财税系统进行改革，成立了五个联邦财政署，将海关业务剥离出来，部分联邦州也逐步取消了高等税政署。2016年初，五个联邦财政署又由新成立的联邦海关总署取代。目前德国16个联邦州中，有8个州设有高等税政署或州税务局。

表14 8个高等税政属及州税务局

联邦州	机构名称（中德文）	所在地
-----	-----------	-----

巴登-符腾堡州	卡尔斯鲁厄高等税政属 OFD Karlsruhe	卡尔斯鲁厄
巴伐利亚州	巴伐利亚州税务局 Landesamt für Steuern Bayern	纽伦堡和慕尼黑
黑森州	法兰克福高等税政属 OFD Frankfurt am Main	法兰克福
下萨克森州	下萨克森州税务局 Landesamt für Steuern Niedersachsen	汉诺威和奥尔登堡
北莱茵-威斯特法伦州	北威州高等税政属 OFD Nordrhein-Westfalen	科隆和明斯特
	北威州税务局数据中心 Rechenzentrum der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen	杜塞尔多夫
莱茵兰-普法尔茨州	莱法州税务局 Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz	科布伦茨
萨克森州	萨克森州财税局 Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen	德累斯顿
图林根州	图林根州高等税政属 Thüringer Landesfinanzdirektion	埃尔福特

### （3）地方税务局

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、退税都需到注册地或居住地的地方税务局办理。德国目前约有600多个地方税务局，各州由于面积和人口不同，辖区内地方税务局数量也不同，例如，北莱茵-威斯特法伦州就有100多个地方税务局。此外，除地方税务局外，部分地区还设有税务干部培训机构。

根据《地方税务局人事管理办法》（FAGO）规定，德国地方税务局一般分为三个工作层级：局长全面领导整个税务局；中层分管不同业务科室；工作层负责具体业务工作。各地方税务局也可根据工作进行不同划分。

## 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，并可直接说明相关情况。

## （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，并非佣关系，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，还是居住地变更，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

件方式尽快寄出。个人税号可以在报税通知单的左上角找到。若无报税通知单，可以致电所属地税务局询问或者去当地办落户的市政厅询问。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计算其应纳税额。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)的规定，纳税人有记账和编制财务报告的义务，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，应视为法定的通用会计准则。

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，但需确保可在线直接访问。

#### (4) 发票等合法票据管理

纳税人应该在提供货物劳务或服务后六个月内开具发票。通常纳税人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250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：

- ①供货方名称和地址；
- ②收货方名称和地址；
- ③发票开具日期；
- ④发票号（顺序编号）；
- ⑤一般税号或增值税识别号；
- ⑥商品数量以及描述；
- ⑦销货日期（至少精确到月）和收账日期（未知则不填）；
- ⑧货款（不含税），按照标准税率、低税率和免税分别列示；
- ⑨销售折让；
- ⑩税款、税率或注明免税。

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。如果以电子形式保存，若可在线直接访问，发票可以存储在欧盟内的任何地方。

### 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。

各税种申报要求详见第二章。

### 3.2.4 税务检查

#### （1）纳税评估

地方税务局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，地方税务局可以对其进行纳税评估，纳税人据此进行调整申报。纳税评估不免除纳税人正确纳税申报的义务。

#### （2）税务检查

德国的税务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至5年稽查一次，中型企业10至15年稽查一次，小型企业30至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。

德国税务检查大体可分为三个阶段：

①准备阶段。税务检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，找出税务检查的突破口。

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，德国税务检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做出规定，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，一般双方会做庭外调解，调解失败后，被稽方才不得不启动法律程序，由经济法官做出司法裁定，如双方有一方对法院判定不服，还可上诉至联邦财政法院，由联邦财政法院做出终审判定。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，会考虑审计人员前期审计结果。

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境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属不同领域，因为即使纳税人能在总体结果上证明集团公司定价的合理性，定价文档缺陷仍可能会导致对纳税人的不利估计。

针对所有中等规模企业、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做出解释。对国际交易，纳税人需要提供延伸文件，例如转让定价业务可能需要提供一定的国外交易资料。

纳税人必须授予德国税务机关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。

在首次提供税务服务时，只有当税务代理人员收到书面通知后，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、房地产协会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，以及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。

## （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业务。由于法律规定相关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处理业务。

德国税务代理机构除全球闻名的会计师事务所外，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会计师事务所，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

##### ① 登记违法处罚

纳税人若未在限期内办理税务登记，德国税务机关可对纳税人处以罚款，罚款金额视具体情况而定。

### ②会计核算违法处罚

通过不完整或不正确的申报或违反特定职责而未向税务机关通报相关事实的税务欺诈行为，会被处以最高180万欧元的罚款或最高5年的监禁。

### ③纳税申报违法处罚

如果延期递交申报表，德国税务机关可对纳税人处以未纳税额10%，最高限额25,000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。

严重的税务欺诈（数额或重复发生）和通过伪造文件或通过诱使官员滥用职权的税务欺诈行为，会被处以6个月至10年的监禁。

因为过失而导致错误申报或者不完整申报的，会被处以最高50,000欧元的罚款。

## （2）不履行纳税义务处罚

### ①对不缴或少缴税款的处罚

就企业所得税逾期缴纳的处罚，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25,000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。

增值税逾期缴纳的处罚，法律规定有三天的宽限期。每个月都要缴纳税款金额1%的罚款。只要没有提交增值税申报表或没有进行税务评估，就不会对逾期付款进行处罚。

### ②对不履行扣缴义务的处罚

关于纳税申报和其他行政处罚，非居民企业与居民企业适用同样的规则。

### ③对逃避追缴欠税的处罚

在偷逃税款超过25,000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50,000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25,000欧元,按偷逃税款的10%予以处罚;如果偷逃税款超过100,000欧元,按偷逃税款的15%予以处罚;如偷逃税款超过1,000,000欧元,则按偷逃税款的20%予以处罚。

### (3) 其他处罚

外国公司收购德国企业的股份有告知税务机关的义务,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,而是与个人所得税和公司税的申报期限一致。如果纳税义务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25,000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

股息、利息、特许权使用费和其他需要预扣税款的款项支付方必须代表收款方预扣相关税款,并将其缴纳给当地税务局。预扣税申报表需提交至税务局,说明应税基数和预扣税款的金额。

一般来说,如果税收协定规定降低国内预提所得税率,支付方必须按国内一般税率进行预扣,而收款方必须在联邦税务局申请退还多余的预提税。为了避免退税程序,收款方可以在支付股息和特许权使用费(不适用于利息)之前向联邦税务局申请豁免或部分豁免的证书。为了获得豁免证书,收款方一般必须提交由缔约国当局签发的居住证明。这种证明的有效期限最长为3年,从联邦税务局收到申请表当天起算。如果该证明被提交给支付方,支付方可以立即适用该协定下的豁免或较低的税率。

关于非居民纳税人增值税登记，如果非居民纳税人被认定为在德国境内销售货物，并且上述货物销售不受反向机制的限制，则非居民企业必须进行增值税登记并提交增值税申报表。

当非居民纳税人对德国个人消费者进行远程销售，销售价值（不含增值税）超过或将超过每个日历年100,000欧元的门槛时，非居民纳税人必须进行德国增值税登记。

德国联邦中央税务局负责办理税款预扣手续。扣缴义务人需从当地税务局进行注册并取得纳税识别号。扣缴义务人的注册基本流程包括但不限于填写申请表、提供信息、提交文件、等待批准、获取纳税识别号。

## （2）分类管理

如果一个公司的法律注册地或实际管理机构设立在德国，则被认为是德国的居民企业，在德国承担无限纳税义务。否则，该公司将被视为在德国的非居民企业。在后者情况下，该公司仅承担有限纳税义务，即只对法律中列出的来源于德国的收入纳税。

非居民在德国设立一个常设机构会产生有限的纳税义务，即非居民应就归属于德国常设机构的收入纳税。对于“常设机构”一词的定义，如果在德国开展业务的外国公司位于非缔约国，则适用国内法律。如果该外国公司位于缔约国，则协定的定义优先于国内法。

在德国未设立常设机构的非居民就其来源于德国的收入承担有限纳税义务。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

#### （1）所得税管理及源泉扣缴

非居民企业仅承担有限纳税义务，即只对法律中列出的来源于德国的收入纳税。如果收入不需要预扣所得税，则应纳税所得额按收入和相关费用的差额计算。公司所得税税率为15%，加上5.5%的团结附加费，实际企业所得税税率为15.825%。纳税人必须在每个纳税年度提交申报表，并会收到税务机关的评估报告。

如果非居民企业收入需要预扣所得税，如股息、利息和特许权使用费等，则按总收入预扣税款，即不扣除相关费用。预提税是全额结

算的最终税款。股息和利息的预提所得税率为25%，由于5.5%团结附加税的影响，实际税率提高到26.375%。支付给非居民企业的特许权使用费的预提税税率为15%，加上5.5%的团结附加税是15.825%。

同时，股息、利息、特许权使用费和其他需要预扣税款的款项支付方必须代表收款方预扣相关税款，并将其缴纳给当地税务局。预扣税申报表需提交至税务局，说明应税基数和预扣税款的金额。

出售属于常设机构的资产以及出售位于德国的企业股份和不动产所产生的收益，在符合条件的情况下，可以同居民企业一样，享受95%的资本收益减免。

## （2）增值税管理

非居民纳税人注册完成德国增值税登记后，同居民纳税人一样也需要按月或者按季度提交增值税申报表，此外，税务机关也会要求非居民纳税人提供销售发票、购买发票和进口相关资料复印件。

## 第四章 特别纳税调整政策

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 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) 一方有权享有另一方25%及以上的利润或者清算所得；

(3) 在达成交易条款的过程中，一方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。

上述定义受德国税收协定的限制。税收协定对“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。如果调整是基于德国税收协定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。协定在个人（企业）参与企业（个人）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。根据德国税收协定第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》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。

#### 4.1.2 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15 《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，德国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。

#### 4.1.2.1 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，即通常所说的库存商品，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（例如单一厂房和设备）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。

#### 4.1.2.2 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。

德国2007年就职能转移重新修订了法案，立法者主要关注的是对无形资产的征税经常伴随着企业重组。德国税务机关对于职能的定义十分广泛，这导致了对于无形资产的定义也广泛而又模糊。

根据《职能转移法条》第一章所说，职能被定义为公司内某一部门执行的某项活动的组合。对于职能，税务机关遵循了一种很宽泛的解释，例如，为特定产品或者特定市场的生产的转移，可以被看做成一种职能转移。此外，如果某一特定职能，比如在德国仍保留了生产职能，但是旧的产品已经被新的产品给替代了，那也可以认为职能已经转移到了国外。德国转让定价规则中对无形资产未有明确定义，由于其对职能宽泛的解释，可以假定任何一种无形资产都应该包括在内，不管他们是否受到法律保护。

无形资产在相关实体之间转让的四种方式：

- (1) 直接出售；
- (2) 无偿转让（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。

### 4.1.2.3 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。

在大多数情况下，成本加成比率可以通过基准性分析获得。就集团内部劳务而言，纳税人通常采用5%至8%的加成比率。历史上，德国税务机关也已接受了这一加成率，并通常不需要基准性分析报告作为支撑。根据2015年BEPS行动计划，OECD将其针对低附加值集团内部劳务的简化方法纳入了《OECD转让定价指南》第七章，该规则鼓励纳税人低附加值集团内部劳务的加成比率定为5%。

### 4.1.2.4 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。

对于集团公司而言，符合独立交易的利息原则上可以全额扣除。但是，利息支出减去利息收入的净利息限额不超过扣除税息折旧及摊销前的应纳税所得额的30%。如果超过限额，利息可以无限期结转并在以后年度扣除。所有权变更时可能会有例外情况。

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。具体内容参见下文“4.7 资本弱化”。

### 4.1.3 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）”。

## 4.2 资料准备（含同期资料）

### 4.2.1 分类及准备主体

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、主体文档和国别报告。

### 4.2.2 具体要求及内容

《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，需要在其境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，应授权德国联邦财政部通过法令的形式规定资料准备的方式、内容和范围。德国税务机关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、主体文档和国别报告的规定。

2003年德国联邦财政部发布《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》（以下简称《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独立交易原则；

(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，那么纳税人可以免于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，从而帮助德国税务机关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，德国税务机关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，但是至少应当在德国税务机关要求报送资料后立即提出。

(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、管理架构、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实际做出与业务相关重要决定的人的姓名；

③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) 与外国税务机关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体文档。如果上一财务年度合并财务报表中申报的收入超过7.5亿欧元，那么本地最终母公司还需要为集团准备国别报告。如果外国母公司在上一财务年度合并财务报表中申报的收入超过了7.5亿欧元，且联邦税务局未通过国际自动交换机制获得国别报告，或者未从相关国家/地区的财政当局签署的双边信息交换协议中获得国别报告，那么本地子公司也需要提交国别报告。

本地文档主要披露本地企业关联交易的详细信息，而主体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。国别报告则主要披露了符合OECD规范的跨国企业集团在不同税收管辖区的主要业务情况。

除上述《税法通则》和《涉外税法》关于资料准备的规定外，德国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》（以下简称《资料管理原则》），是关于资料准备更为细化的文件，其第3章对通用合作义务、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。

### 4.2.3 其他要求

#### 4.2.3.1 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。

#### 4.2.3.2 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、报送资料无用或者未按要求保留同期资料，那么可以认定其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），那么在实际调整时德国税务机关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，但考虑到独立交易原则，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，即当纳税人未按章节90提供资料或提供资料无用，将面临以下处罚：

（1）税务机关可以假设纳税人的本地实际收入高于申报收入，从而调整纳税人收入；

（2）如果税务审计必须要估算纳税人的收入，且有一定的价格区间可以选择的情况下，税务机关可以选择价格区间内对纳税人最不利的点进行调整，否则只能按照中位值进行调整；

（3）税务机关可以就调整的收入征收5%-10%的罚款。如果纳税人处于亏损，且收入调整之后也不产生正数应纳税所得额，也需要缴纳罚款。此外，税务机关认为罚款是不可扣除项目。即使没有进行收入调整，税务机关也可以对每笔交易处以最低5,000欧元的罚款。如果纳税人未能在60天期限内提交材料，税务机关也有权征收罚款。迟交的罚款至少100欧元一天，总额最高不超过100万欧元。税务部门在确定罚款金额时拥有裁量权，罚款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。

2016年欧盟发布指令，全面实施第13项行动计划，由于几个成员国反对，公开国别报告的提议未获通过。2021年12月，经反复协调，欧盟终于通过了国别报告公开的指令，它突破了第13项行动计划中关于国别报告只能从OECD共享或国与国情报交换获取的谨慎做法，将跨国公司的全球信息在网络上公之与众。德国是第一个将欧盟指令转为国内法的国家，经立法议案的公开咨询意见，终于通过立法程序并在2023年6月23日正式公布。德国国别报告法令基本遵循了OECD和欧盟模版的要求，但也体现了自身的特点：

(1) 通过德国商法而不是税法的形式转化欧盟指令的要求，并对商法中集团附属成员进行重新定义；

(2) 对国别报告企业的标准进行微调，将以前一个年度营收7.5亿欧元调整为以前两个年度的每一年度均达营收7.5亿欧元，标准更为严谨；

(3) 不仅总部和母公司在德国和欧盟的要提交和公开国别报告，总部在欧盟之外并且营收达标的跨国公司，只要在德国有分支机构营业，也必须公开集团的国别报告。这些分支机构必须符合德国中小企业的标准，即年营收超1,000万欧元，低于此标准则不需公开国别报告；

(4) 公开的方式为向德国公司登记部门提交并在企业网站上公开，总部在欧盟之外的跨国公司，如集团的国别报告已在总部网站公布，则德国的分支机构就不需要在网络上公布集团的国别报告；

(5) 德国的分支机构向外国总部索取国别报告信息，若外国总部没有或虽有但不提供，甚至不提供信息给分支机构自己做，分支机构在公开国别报告信息时，要注明总部不予配合，信息不够完整真实；

(6) 对应当公开而不公开，或公开信息不准的，一律罚款20万欧元，会计师在对企业审计时，必须披露该企业上年度是否公开国别报告的信息。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

独立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章是德国应用独立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。

#### 4.3.2 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。正常价格可以通过内部或外部价格比较得出。内部价格比较是比较受控纳税人或集团公司与非关联方之间商定的价格，而外部价格比较是比较两个非关联（非集团）公司之间的价格。后者可能是基于商品市场上实现的价格或行业内通常约定的价格。

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。毛利应该体现经销商所承担的职能、风险和所使用的成本。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。应用成本加成法，纳税人必须确定使用何种成本基础。公司可以选择以实际成本、平均成本或标准成本为基础，这取决于何种成本基础最合理。其次，是确定适当的加价。加价首先取决于纳税人选择

的成本基础。如果纳税人使用直接成本作为成本基础，加价应该比完全成本法高，因为公司不仅要赚取利润，还要收回其间接成本。适当的加价可以通过内部或外部比较来确定。

交易净利润法（TNMM）：用利润水平指标来比较关联方交易的净利润与第三方交易的净利润。最常见的利润水平指标有营业利润率、净成本加成、资本回报率或净营业资产回报率、贝里比率。

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。共有两种方法，一种是贡献分析，另一种则是剩余价值分析。德国税务机关只简单地提到了剩余价值分析，而把重点放在了贡献分析上。税务机关要求使用贡献分析需全面展示参与交易的各方的价值。然而，税务机关对如何进行贡献分析的意见比较含糊。利润分割分两步进行。在第一步，参与交易的各方因履行其常规职能而获得常规利润。常规利润是通过应用交易净利率方法确定的。在第二步，剩余的利润（或损失）通常根据所采用的无形资产的相对价值进行分割。创造无形资产的成本可以作为相对价值的一个指标。这种方法是OECD所建议的，也是实践中应用剩余利润分割时最常见的方法。这种方法在实操中有很大的解释空间，例如，确定创造无形资产的成本和无形资产的寿命往往是主观的。

可比利润法（CPM）：税务机关禁止纳税人在准备同期资料时选择使用可比利润法，因为他们认为可比利润法不是基于交易的方式，且没有可比的公司来确定独立交易的利润。

《检查原则》对上述方法和应用做了进一步介绍。

### 4.3.3 转让定价调整

#### 4.3.3.1 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，企业必须确定独立交易的价格，税务部门会审核定价是否符合审慎经理人原则或是独立交易原则。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。

#### 4.3.3.2 可比的标准

关联方之间交易与非关联方之间交易的比较是运用独立交易原则的基石。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。这就需把交易的各项因素都考虑进来。由于纳税人在确定独立交易价格时会有一定的灵活性，因此独立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；利润分割法下独立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》。

#### 4.3.3.3 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。

#### 4.3.3.4 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（如毛利率、资本回报率、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、Reuters或者S&P Capital IQ。

#### 4.3.3.5 独立交易区间

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。

#### 4.3.3.6 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。又或者企业需要维持较高的存货量，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。

应税务机关要求，纳税义务人有义务提供转让定价文件和其他相关信息，税务机关也应有访问账簿系统的权利。

原则上，税务机关负有客观的举证责任。然而，如果纳税人未能提供转让定价文件，则举证责任将转移到纳税人身上。

如果纳税人没有提供文件或文件无法使用，处罚措施有三个方面：首先，税务机关可以假定纳税人的德国境内收入大于纳税人申报的数额。这一规定将举证责任转移给了纳税人；其次，如果税务稽查人员必须估计纳税人的收入，并且有一个调整范围，税务稽查人员可以选择调整范围中选择对纳税人最不利的一点。否则，税务机关也可以选取中位数对收入进行调整；最后，税务机关将对收入调整进行5%至10%的处罚。这些处罚涉及到收入调整而不是额外的税收调整。因此，如果纳税人亏损，而收入调整并没有导致缴税，则罚款也同样适用。即使纳税人不做收入调整，税务稽查人员可以对每笔交易处以最低5,000欧元的罚款。此外，税务机关可以在纳税人没有在60天的期限内提供文件时进行处罚。在迟交的情况下，罚款是每天至少100欧元，最高可达100万欧元。此外，税务审计师可能会利用一般的税收规定来迫使纳税人提供所要求的信息。如果纳税人没有这样做，税务机关也可以通过处以5,000欧元至25万欧元的罚款来强制提供信息。

## 4.4 预约定价安排

### 4.4.1 适用范围

德国联邦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，因为它对缔约方没有约束力。因而德国税务部门一般仅批准双边或多边APA。这使得缔约方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30,000欧元，多边APA按照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15,000欧元；
- (3) 对预约定价安排的修改费为10,000欧元；
- (4) 小型企业的相关费用可以优惠50%。

#### 4.4.2 程序

德国联邦财政部于2006年10月发布《有关预约定价安排的通函》（以下简称《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。

表16 APA流程及主要内容

预申请会议	APA申请	APA程序	谈判和协议阶段
APA的适用性	提交正式申请	税务机关将对提交的数据进行分析和评估	交换立场文件
TP方法的概述	拟议的TP方法的细节	提供并讨论进一步的文件	向纳税人提供APA条款
有关各方的介绍	拟议的条款	与国外税务机关联络	执行APA协议
对所需文件的讨论	关于关键假设的建议		以年度合规报告的形式对各项安排进行监督
关于申报日期和时间表的讨论	提交APA申请		

##### 4.4.2.1 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德国税务机关；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。

#### 4.4.2.2 预申请会议

纳税人首先应该申请举行预申请会议，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。

#### 4.4.2.3 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，州地方税务局应告知其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。

#### 4.4.2.4 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。税务局应告知申请人自行承担材料翻译的费用。

#### 4.4.2.5 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。不合理的限制将可能导致APA被否决。

#### 4.4.2.6 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。

#### 4.4.2.7 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。

#### 4.4.2.8 适用期间

APA通常适用于未来期间,一般是从申请行为所在年度开始适用。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) 参与国税务主管当局的实践。

从法律角度看,修改程序是独立的,但该过程可以同时进行,即可以在同一份文档中完成签约和修改适用时间的请求。一般来说,在确定适用期间时应当避免签约时适用期间已全部或大部分过期。通常,适用期间不短于3年,也不超过5年。

#### 4.4.2.9 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。

#### 4.4.2.10 申请人在主管当局参与的程序中

APA谈签的顺利进行依赖于各环节各参与方的共同努力。在主管当局参与的程序中，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。德国联邦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，包括允许在其办公场所开展调查。

#### 4.4.2.11 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，即德国税务机关只有当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。

## 4.5 受控外国企业

### 4.5.1 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境外企业获得了利润分红（CFC规则）：

- （1）境外企业超过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）境外企业的所得税率低于25%；
- （3）境外企业收入主要由股息、利息和特许权使用费构成。

### 4.5.2 税务调整

如果境外企业处于低税率国家或地区，其收入主要由股息、利息和特许权使用费构成且具有投资性质，一个德国居民持股方持有该企业50%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。若同时满足如下情形，即使参股不足也将触发CFC规则：

- （1）该非居民企业全部或绝大部分股息、利息、特许权使用费具有投资性质；

- （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股息、利息、特许权使用费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80,000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80,000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规则的股息、利息、特许权使用费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。

## 4.6 成本分摊协议管理

### 4.6.1 主要内容

成本分摊协议是一种合同安排，是合同各参与方用来约定在共同研发、生产或受让无形资产、有形资产和服务时各自应做出的贡献和需承担的风险，并预期上述无形资产、有形资产或服务会为各参与方创造收益。

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年由德国联邦财政部发布的《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》）。2018年德国联邦财政部宣布，新法令取代了《成本分摊协议原则》。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。成本分摊协议满足独立交易原则是指，协议中相关企业分摊额的确定，充分考虑了独立企业在可比情况下预期的合理收益及分摊比例。该法令进一步表明需要遵循OECD《2017年跨国企业与税务机关转让定价指南》第八章规定的相关要求。

### 4.6.2 税务调整

#### 4.6.2.1 受益性测试

成本分摊协议以共同利益这一概念为基础，因此，如果某一方并不能合理预期从成本分摊协议活动的成果中受益，可能不应将其视为成本分摊协议的参与方。

为了使成本分摊协议的条件符合独立交易原则，参与方做出的贡献必须与独立企业在可比情形下为了从成本分摊协议中取得合理的预期收益而愿意做出的贡献相一致。根据独立交易原则，成本分摊协议参与方之间的贡献分摊可能会造成某些国家的应税利润增加，而另

外一些国家的应税利润减少。为此，纳税人应该准备充分的资料证明其参与成本分摊协议的各项主张的基础。

#### 4.6.2.2 成本分摊协议的前提条件

根据《跨国企业与税务机关转让定价指南》，关联企业间的成本分摊协议一般应符合以下条件：

(1) 参与方应仅限于希望从成本分摊协议活动中获得共同利益并按比例获得利益的企业；

(2) 协议应说明每个参与方获得的成本分摊协议活动所形成的权益的性质和范围，以及各自期望的收益份额；

(3) 对于通过成本分摊协议而获得的无形资产、有形资产、服务的特定权益或权利，除了成本贡献、适当的平衡支付和加入支付外，无需进行其他支付；

(4) 参与方应做出的贡献将根据本指南相关指引确定，必要时应进行平衡支付以确保参与方的贡献份额与其从成本分摊协议中获得的预期收益份额相一致；

(5) 协议可以明确规定在一段合理的时间之后，通过平衡支付和/或调整贡献的分摊方法，以反映各参与方间预期收益份额的重大变化；

(6) 当有参与方加入、退出成本分摊协议或成本分摊协议终止时，应进行必要的调整。

#### 4.6.2.3 分摊金额与利润

不同于德国联邦财政部发布的《跨国关联企业成本分摊协议审计原则》，跨国企业与税务机关转让定价指南规定，成本分摊需要衡量每个参与方的贡献占成本分摊协议总贡献的比例。根据独立交易原则，每个参与方贡献的价值应与独立企业在可比情形下愿意贡献的价值相一致。也就是说，“贡献”通常需按做出贡献时点的价值计量，并考虑风险共同分担的情况、参与方的相关预期收益的程度以及潜在价值和机会成本等因素。

此外，跨国企业与税务机关转让定价指南还介绍了滞后加入、提前退出、协议修改等特殊情形下的处理意见。

## 4.7 资本弱化

### 4.7.1 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，通常基于判例法和实践确定资本弱化的相关规定。

OECD提示采用两种方法应对资本弱化：固定比率法和正常交易法。

固定比率法也称为安全港规则，即在税收上对债务资本和权益资本的比例进行限制，如果公司债务对股本的比率在税法规定的固定比率内，则债务的利息支出允许在税前扣除。如超过法定比率，则超过部分债务的利息支出不允许税前扣除。

正常交易法即在确定贷款或募股资金的实质时，要看关联方的贷款条件是否与非关联方的贷款相同，如果不同，则关联方的贷款可能被视为隐蔽的募股，要按资本弱化法规处理对利息的征税。

根据《关于审查跨国经营企业收入分配的管理原则的通知》，对集团内部融资应征的正常利率的最重要参考点是银行在资本市场上向非关联方提供的类似贷款的利率。

在两项裁决中，联邦税务法院处理了如何确定公平交易利率的问题。法院承认，贷款人在市场上获得的利率（在可比情况下）和借款人为获得借款而必须支付的利率（一般来说可能是银行借款利率）之间往往存在着价格差异。联邦税务法院裁定，一般来说，如果双方选择该价格范围的中间值，税务机关不应质疑该利率不符合独立交易原则。

此外，2008年颁布的条款对利息支付做了一般性的限制，被称为“收益剥离规则”（资本弱化规则）。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无限期向以后年度结转。

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。

#### 4.7.2 税务调整

德国暂没有明确的规定限制得出公平交易利率的方法。德国法规建议，价格应基于资本市场上可比情况下商定的利率进行确定。税务机关更倾向于可比非受控价格法，在实践中这也是最常见的方法，因为第三方利率的信息是广泛存在的。此外，如果没有足够的可比较的第三方数据，纳税人就必须采用成本加成法。

根据可比非受控价格法，对所考虑的公司间贷款收取的利率与可比的第三方贷款的利率进行比较。内部可比非受控价格适用于贷款人或借款人与非关联方进行类似的贷款交易。对于外部可比非受控价格，则是独立第三方之间的可比贷款的利率进行比较。德国税务机关倾向于使用内部可比非受控价格，因为内部可比贷款的情况将更加透明，并更密切地反映公司间贷款的情况。

贷款人通过使用条件基本相同的外部贷款进行再融资，可以采用成本加成法。在这种情况下，公司间的贷款利率应该是基于支付给外部贷款人的利息加上合理的利润。

#### 4.8 法律责任

纳税人必须提交纳税申报表，由税务局评估相关税款。从事国际交易的公司大多会被定期审计。一般情况下，税务审计师会在宣布进行转让定价审计时要求提供转让定价文件。应税务机关要求，纳税人有义务提供转让定价文件和任何其他相关信息。税务机关也有访问簿

记系统的权利，然而，在转让定价方面，税务机关只在非常罕见的情况下使用其权利。

## 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2022年4月，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98个，还与28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。2017年6月7日，德国与多个国家（地区）签署了《多边税收征管互助公约》。

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《中华人民共和国和德意志联邦共和国关于对所得和财产避免双重征税的协定》。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联邦财政部自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”）。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。新协定全文详见：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152685/content.html>

## 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；

“公司”一语是指法人团体或者在税收上视同法人团体的实体；“缔约国一方企业”和“缔约国另一方企业”的用语，分别指缔约国一方居民经营的企业和缔约国另一方居民经营的企业。

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。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：

- (1) 管理场所；
- (2) 分支机构；
- (3) 办事处；
- (4) 工厂；
- (5) 作业场所；
- (6) 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章做出了规定。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，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。

### 5.1.5 税收抵免政策

#### 5.1.5.1 德国税收抵免政策

##### (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分国计算，超过抵免限额的部分不可以结转以后年度继续抵免。

《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%需要作为不得扣除的营业费用看待。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。

## （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做出了规定，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，还与丹麦、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17 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	丹麦	1995-11-22	1996-12-25	1997-1-1
4	瑞典	1992-7-14	1994-10-13	1995-1-1
5	希腊	2010-11-18 2012-3-22	2010-12-1	2012-3-22
6	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）

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，不可享受协定优惠税率、免税或者退税。

#### 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) 外国公司股东的股息所得是直接取得的（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）；

①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

②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。但德国联邦财政部制定的一项法规给出了一些指引：“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。

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。德国联邦财政部法令指出，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，德国联邦财政部法令还包括了少量许可规则。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%；
- (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。

### 5.1.7.3 开具税收居民身份证明的流程

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。

## 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德国税务机关递交申请。

## 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。

特殊情形下，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。

#### 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

发生下列情形之一的，中国国家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。

### 5.2.5 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一致的，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) 以德国联邦财政部颁布的《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2020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22位。中国社会科学院发布的《中国海外投资国家风险评级报告（2022）》显示，德国在114个评级样本中排名第二，仅次于卢森堡，评级为AAA级，是中国海外投资风险最低的国家之一。

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应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》合规声明)。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18 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》合规声明	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个月内）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，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（Risiko Management System），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人工办理。电子化改革于2015年12月9日提出，2016年6月17日德国联邦议会通过了该法律草案，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需得到许可。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汇回其境外的总公司，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，属于德国境内所得，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避免双重征税协定降至10%。

根据德国税法，常设机构一般指“企业进行活动的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）工厂或车间
- （5）仓库；

(6) 采购或销售点；

(7) 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；

(8) 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：

①单个建筑工作或设施；

②同时存在的多个建筑工地或设施中的一个；

③相继不间断建设的多个建筑工地或设施，设立时间须超过六个月。

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，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“独立交易原则”，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。德国税务机关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德国税务机关；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5,000欧元）。逾期提交所要求的凭证文件的，将处于最低每天100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CFC规则。OECD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OECD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OECD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OECD层面和欧盟层面的发展，并评估在德国投资的影响。

### 6.3.3 无形资产风险

根据国外税法，假定第三方在转让一项重要的无形资产时，会同意价格调整条款。如果实际利润大大偏离了利润预期，则该调整条款将适用。在这种情况下，只有当纳税人能够证明确定的价格是基于不确定性的，并且第三方不会同意调整机制时，才能避免调整收入。如果纳税人没有商定价格调整机制，或者如果纳税人不能提供证据证明第三方没有商定价格调整机制，税务机关可以在无形资产转让后10年内进行收入调整。税务机关在发生重大变化后的一年进行调整。只有可能进行向上的调整。但是，如果纳税人主动约定了价格调整机制，则上调和下调都是可以接受的。

### 6.3.4 资本弱化认定风险

根据德国2008年颁布的收益剥离规则（资本弱化规则），各关联方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无限期向以后年度结转。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

### 6.4.1 未正确享受协定待遇的风险

德国税法提供税收协定以避免双重征税。德国的税法旨在防止对个人和公司进行双重征税和双重不征税。每个人都必须在其居住地或

其开展商业活动的地方缴纳其应得的税款。德国的税收协定中使用的两种避免对外国收入双重征税的方法是豁免法和抵免法。

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。

#### 6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

##### (1) 常设机构的认定

德国国内法律对于常设机构的定义与税收协定中常设机构的定义并不完全相同。税收协定效力优先于德国当地法规。然而，在税收协定之后生效的国内法律可以凌驾于协定之上。对于税收协定的错误适用可能导致外国企业在德国构成常设机构风险。这将导致外国企业在德国的业务面临征税。

##### (2) 导管公司认定

设立导管公司来达到逃避税的目的，也会涉及滥用税收协定待遇的风险。税收协定的内容一般会规定税收优惠的范围，包括股息、利息、特许权使用费。例如，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。规定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。因此，如果某一个公司不是缔约国任何一方的居民，却想要通过在缔约国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

##### 6.5.1 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。2017年，G20委托OECD通过BEPS包容性框架制定数字经济国际税收规则多边方案。经过各方努力，2021年10月，BEPS包容性框架就“双支柱”方案达成全面共识，并提交G20领导人罗马峰会核准通过，标志着“双支柱”方案开始由政治谈判逐步转入落地实施阶段。“双支柱”方案主要内容为：支柱一将重新分配大型跨国公司全球利润的征税权，把转移至避税地/低税地的超额利润的一部分按一定标准重新分配给市场国；支柱二通过实施全球最低税，确保大型跨国公司在全球任一税收管辖区的实际实际税率不低于全球最低税率水平。在上述背景下，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。

2023年3月20日，德国联邦财政部公布了实施全球最低税的讨论草案，以实施“支柱二”指令，确保对欧盟的跨国集团和大型国内集团实行全球最低税率（即《最低税率指令实施法》）。讨论草案包括OECD的安全港规则，如基于国别报告的过渡性安全港规则。如果满足安全港的要求，补足税纳税义务将减少到零。然而，在这种情况下，提交全球信息申报和《最低税率法》规定的纳税申报的义务仍然不受影响。以及两个永久性的安全港，即非重要组成实体（NMCE）安全港和“合格的国内最低补足税”（QDMTT）安全港，旨在简化某些实体的合规性并降低复杂性。立法过程预计将延伸到2023年下半年。

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。

### 6.5.2 德国公开国别报告风险

近年来全球最低税与税收透明度的若干国际税改措施实施中，2023年6月23日，德国关于跨国公司公开国别报告的法令在联盟公报上刊登。中国企业赴德需要注意的是：

(1) 即便在德国和欧盟未设分支机构，只有货物出口或劳务提供，一旦有人员的派出和固定场所的使用，且达到183天，就会判为常设机构，落入公开国别报告的范畴，紧随而来的还有全球最低税，对这类企业而言，规避常设机构判定乃为关键之举；

(2) 符合报送条件的企业需要合并全球财务报表，数字的准确性，永久性差异与暂时性差异处理是否符合要求，集团内关联交易抵消是否正确，直接关系到国别报告的填报质量甚至后面全球最低税税负的计算和跨国税款的分配；

(3) 国别报告中数据的准确尤其是分支机构职能的界定要高度关注，若税前利润高，留存收益多，但分支机构都是风险有限，不拥有无形资产的实体，总部所在国税务局会认为企业不该留过多收益在当地，如若利润水平低，分支机构承担风险和拥有无形资产，属地税务局会对企业开展反避税调查；

(4) 数据的公开涉及商业竞争甚至国家安全，稍有不慎，罚款事小，有些国家会利用这些数据制造出政府补贴、不公平竞争、产业安全等政治性话题，国际上商业竞争伙伴也会从这些数据中找出对其有利的信息，提出反倾销申诉，如数据失真或自相矛盾，竞争对手通过网上制造舆论，可能引发股价波动。

### 6.5.3 外商投资审查风险

根据中国商务部“走出去”公共服务平台的相关信息，德国外商投资审查在2个月之内就审核结束无需延长的投资案例占比从2020年的70%增长为2021年的87%，可见2021年德国审核效率相比之前有了显

著地提升，然而，根据德国经济部提供的数据，2022年该比例又回落至75%左右。结合近三年数据可以看出，德国外商投资审查的审核时限存在波动较难预测。但基于当前国际政治背景，合理预期未来外商投资审核趋势可能更为严格。

考虑到AWC是AWV的上位法，AWV可能基于新修订的AWG进行进一步修订，部分公开信息也提及针对跨行业审查中适用20%持股比例门槛的业务领域可能会被调整为10%。此外，如上文所述，基于标的企业的主营业务领域不同，中国企业赴德投资可能落入特定行业审查，亦可能属于跨行业审查范围，且在跨行业审查范围内，又基于具体情形，可能落入20%持股比例门槛或10%持股比例门槛，亦或属于自主申报情形下25%持股比例门槛。考虑到适用的外商投资审查情形较为多变灵活，需结合具体行业及技术个案化分析，同时德国法律对于部分定义（如“关键技术”）依然非常宽泛和模糊，从而存在适用的不确定性。

基于上述原因，拟在德国进行投资收购的中国投资者需及时了解欧盟/德国最新的投资政策和外商投资审查法律框架的变化，并在交易架构设计之时同时征求德国专业机构的相关意见。

#### 6.5.4 德国出口管制许可限制风险

与德国并购及外商投资安全审查同时产生的问题还包括德国出口许可问题。德国的出口许可监管部门为德国联邦经济和出口管理办公室（BAFA），其负责颁发出口许可，或就相关物项出具免于申请通知以确认相关物项无需申请出口许可。

整体而言，德国的出口许可同时受限于欧盟以及德国的双层规定。欧盟层面为《欧盟两用物项出口管制条例》，其主要针对相关附件列明的且属于国际认可范围内的军民两用物项进行规制，该物项出口至欧盟范围外需申请相应出口许可。德国层面则是按照《对外经济条例》（AWV）确定出口清单，清单项下物项的出口根据德国法律需要取得出口许可，出口清单分两部分，一部分罗列的为军事设备，另一部分罗列的为军民两用设备。不过与《欧盟两用物项出口管制条例》针对出口欧盟境外即需要申请出口许可不同，德国AWV下的出口清单不会对各物项出口国进行限制，仅针对部分出口目的地国适用出口许

可，例如针对直升机及相关飞行技术，限制出口国为伊朗、古巴、利比亚、缅甸、朝鲜或叙利亚等国家。

在中国企业收购德国标的公司后，特别是部分涉及军民两用的企业，可能存在今后产品出口至欧盟境外的安排，在此情形下可能需根据《欧盟两用物项出口管制条例》或德国《对外经济条例》（AWV）申请出口许可，违反规定擅自出口可能构成刑事犯罪。

建议中国企业在进行德国收购交易之前，通盘考虑交割前后的产品及技术的出口规划，对可能涉及军民两用产品并且需出口至欧盟境外的情形，评估申请出口许可的必要性。可考虑在可行情形下，将拟出口物项在欧盟地域内先行转移至对华出口较为友好及宽松的其他欧盟国家，或将接收相关物项的实体设立在中立地，以较为容易得取得该物项出口许可。

## 参 考 文 献

- [1] 商务部, 《对外投资合作国别(地区)指南-德国》, 2022.
- [2] 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).
- [3] 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.
- [4] 赵辉、朱轶凡: 《德国税法体系介绍》, IEC, NO.1, 2007.
- [5] 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.
- [6] 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.
- [7] 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.
- [8] 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).
- [9] 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.
- [10] 《Germany International Transfer Pricing》, by Dr. Martin Lenz from KPMG, Reemers Publishing Services GmbH 2009-11.
- [11] 《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》 <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/c1152685/content.html>
- [12] 《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.
- [13] 国家开发银行, 《德意志联邦共和国国情调研报告》, 2014.
- [14] 《Corporate Taxation-Germany》, IBFD, 2023.
- [15] 《Individual Taxation-Germany》, IBFD, 2023.
- [16] 《Value Added Tax-Germany》, IBFD, 2023.
- [17] 《Transfer pricing-Germany》, IBFD, 2023.
- [18] VAT Law 2005 (UStG 2005) - Last amended by Article 11 of the Law dated 12. 12. 2019 (BGBl. I page 3451) (effective from 18.12. 2019).
- [19] 《Insurance Tax Act》.
- [20] 《Implementing Regulations to the German Aviation Tax Act》.
- [21] 荷兰文献局 <https://ibfd.org/>
- [22] 康拉德·特雷、池澄、王俪儿: 《BEPS 2.0时代来临: “双支柱”方案对五大关键领域的深远影响》, 《国际税收》, 2022年第2期.

## 附录

### 附录一 德国政府部门和相关机构一览表

德国联邦主要部门一览表

序号	名称
1	联邦总理府
2	联邦财政部
3	联邦内政与社区部
4	外交部
5	联邦经济事务与气候保护部
6	联邦司法部
7	联邦劳动与社会事务部
8	联邦国防部
9	联邦食品与农业部
10	联邦家庭、老年、妇女与青年事务部
11	联邦卫生部
12	联邦数字与交通部
13	联邦环境、自然保护、核安全与消费者保护部
14	联邦教育与研究部
15	联邦经济合作与发展部

## 附录二 德国签订税收条约一览表

与德国签订税收协定的国家（地区）

序号	国家（地区）	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
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 塞哥维那	1987-3-26	1988-12-3	1989-1-1
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	2016-2-19	2017-11-16	2018-1-1
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

序号	国家(地区)	签署日期	生效日期	执行日期
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	2007-12-14	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
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	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)

序号	国家（地区）	签署日期	生效日期	执行日期
				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	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	2018-2-8	2019-12-16	2020-1-1
72	土耳其	2011-9-19	2012-8-1	2011-1-1
73	土库曼斯坦	2016-8-29	2017-11-28	2018-1-1
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（德国） 1978-4-1（新西兰）
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	2016-6-29	2017-11-23	2018-1-1
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

序号	国家（地区）	签署日期	生效日期	执行日期
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	科索沃	1987-3-26	1988-12-3	1989-1-1
97	塞尔维亚	1987-3-26	1988-12-3	1989-1-1
98	中国台湾	2011-12-19	2012-11-7	2013-1-1

## 与德国签订信息交换协议的国家（地区）

序号	国家（地区）	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	奥地利	1954-10-4	1955-11-26	1955-11-26
6	巴哈马	2010-4-9	2011-12-12	2011-12-12
7	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
8	英属维尔京群 岛	2010-10-5	2011-12-4	2011-12-4
9	开曼群岛	2010-5-27	2011-8-20	2011-8-20
10	库克群岛	2012-4-3	2013-12-11	2013-12-11

序号	国家(地区)	签署日期	生效日期	执行日期
11	芬兰	1935-9-25	1936-1-1	1936-1-1
12	多米尼加	2010-9-21	尚未生效	尚未执行
13	直布罗陀	2009-8-13	2010-11-4	2010-11-4
14	格林纳达	2011-2-3	2013-11-22	2013-11-22
15	根西岛	2009-3-26	2010-12-22	2010-12-22
16	马恩岛	2009-3-2	2010-11-5	2010-11-5
17	意大利	1938-6-9	1954-1-1	1954-1-1
18	泽西岛	2008-7-4	2009-8-28	2009-8-28
19	列支敦士登	2009-9-2	2010-1-1	2010-1-1
20	摩纳哥	2010-7-27	2011-12-9	2011-12-9
21	蒙特塞拉特岛	2011-10-28	2014-1-3	2014-1-3
22	荷兰	1999-5-21	2001-6-23	2001-6-23
23	圣马力诺	2010-6-21	2011-12-21	2011-12-21
24	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)
25	圣卢西亚	2010-6-7	2013-2-28	2013-2-28
26	圣文森特和格林纳丁斯	2010-3-29	2011-6-7	2011-6-7
27	特克斯和凯科斯群岛	2010-6-4	2011-11-25	2011-11-25

## 与德国签订运输税收协定的国家(地区)

序号	国家(地区)	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 (中国香港)
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	2017-10-27	2017-1-1
5	沙特阿拉伯	2007-11-8	2009-7-8	1967-1-1 (空运) 2009-1-1 (境外雇员)

序号	国家(地区)	签署日期	生效日期	执行日期
6	中国	1975-10-31	1977-3-29	1977-3-29
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	1950-8-17	1952-5-10	1952-5-10
10	巴拉圭	1983-1-27	1979-1-1	1979-1-1(空运)
11	喀麦隆	2017-8-24	2020-12-7	2021-1-1

注：上述信息根据IBFD网站以及德国联邦财政部网站提供的信息进行编写

## 附录三 中德税收协定规定

协定中约定税率的三项所得（股息、利息和特许权使用费）

收入类型	税收管辖	协定规定	
		税率	条件
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%	除5%、15%以外的其他情形
		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%	除下述免税以外的其他情形
		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
		免税	新协定第十一条第3款第4项列名的利息取得机构
		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
		$60\% \times 10\%$	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

协定中未约定税率的其他所得

收入类型	税收管辖	协定规定条件
营业利润	居民国征税	构成常设机构
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于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%的股份

收入类型	税收管辖	协定规定条件
	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	缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在缔约国另一方征税
演艺人员和运动员	来源国征税	缔约国一方居民作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家或音乐家，或作为运动员，在缔约国另一方从事个人活动取得的所得，可以在缔约国另一方征税
	来源国免税	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	由缔约国一方支付给缔约国另一方居民的退休金、其他类似报酬或年金，应仅在该缔约国另一方征税。
	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	除下述居民国征税以外的其他情形
	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	在来源国停留不超过两年；私利除外（因活动取得的

收入类型	税收管辖	协定规定条件
师和学生		来源于来源国以外的报酬免税)
	来源国免税	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

编写人员：姚志 钱思一 陈蕴文 钱黎娇

审校人员：袁娟 宦建萍 程瑶 赵丹 邢少阳