

## 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2020年9月30日，德国与包括中国在内的世界其他国家（地区）签订的税收协定共计96个，还与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。

表10 与德国签订税收协定的国家（地区）**表格不用**

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

中国居民赴德国投资税收指南

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

中国居民赴德国投资税收指南

53	摩尔多瓦	1981-11-24	1983-6-15	1980-1-1
54	摩洛哥	1972-6-7	1974-10-8	1974-1-1
55	墨西哥	2008-7-9	2009-10-15	2010-1-1
56	纳米比亚	1993-12-2	1995-7-27	1993-1-1
57	南非(2008-9-9重签未生效执行)	1973-1-25	1975-2-28	1965-1-1
58	挪威	1991-10-4	1993-10-7	1991-1-1
59	葡萄牙	1980-7-15	1982-10-8	1982-1-1
60	日本	2015-12-17	2016-10-28	2016-10-28(信息交换) 2017-1-1(其他)
61	瑞典	1992-7-14	1994-10-13	1995-1-1
62	瑞士	1971-8-11	1972-12-29	1972-1-1
63	塞尔维亚和黑山	1987-3-26	1988-12-3	1989-1-1
64	塞浦路斯	2011-2-18	2011-12-16	2012-1-1
65	斯里兰卡	1979-9-13	1982-2-20	1983-1-1
66	斯洛伐克	1980-12-19	1983-11-17	1984-1-1
67	斯洛文尼亚	2006-5-3	2006-12-19	2007-1-1
68	塔吉克斯坦	2003-5-27	2004-9-21	2005-1-1
69	泰国	1967-7-10	1968-12-4	1967-1-1
70	特立尼达和多巴哥	1973-4-4	1977-1-28	1972-1-1
71	突尼斯	1975-12-23	1976-11-19	1976-1-1
		2018-2-8	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	1981-11-24	1983-6-15	1980-1-1
		2016-8-29	2017-11-28	尚未执行
74	委内瑞拉	1995-2-8	1997-8-19	1997-1-1
75	乌克兰	1995-7-3	1996-10-3	1997-1-1
76	乌拉圭	2010-3-9	2011-12-28	2012-1-1
77	乌兹别克斯坦	1999-9-7	2001-12-14	2002-1-1
78	西班牙	2011-2-3	2012-10-18	2013-1-1
79	希腊	1966-4-18	1967-12-8	1964-1-1
80	新加坡	2004-6-28	2006-12-12	2007-1-1
81	新西兰	1978-10-20	1980-12-21	1978-1-1
82	匈牙利	2011-2-28	2011-12-30	2012-1-1
83	叙利亚	2010-2-17	2010-12-30	2011-1-1
84	牙买加	1974-10-8	1976-9-13	1973-1-1

中国居民赴德国投资税收指南

85	亚美尼亚	1981-11-24	1983-6-15	1980-1-1
		2016-6-29	尚未生效	尚未执行
86	伊朗	1968-12-20	1969-12-30	1970-1-1
87	以色列	2014-8-21	2016-5-9	2017-1-1
88	意大利	1989-10-18	1992-12-24	1993-1-1
89	印度	1995-6-19	1996-10-26	1997-1-1 (德国) 1997-4-1 (印度)
90	印度尼西亚	1990-10-30	1991-12-28	1992-1-1
91	英国	2010-3-30	2010-12-30	2011-1-1 (德国) 2011-1-1、2011-4-1、 2011-4-6 (英国-详见协 定第32条)
92	越南	1995-11-16	1996-12-27	1997-1-1
93	赞比亚	1973-5-30	1975-11-8	1971-1-1 (德国) 1971-4-1 (赞比亚)
94	泽西岛	2015-5-7	2016-1-30	2014-8-29
95	中国	2014-3-28	2016-4-5	2017-1-1
96	中国台湾	2011-12-19 (中国 台湾) 2011-12-28 (德国)	2012-11-7	2013-1-1

表11 与德国签订信息交换协议的国家(地区)

序号	国家	签署日期	生效日期	执行日期
1	安道尔	2010-11-25	2012-1-20	2012-1-20
2	安圭拉	2010-3-19	2011-4-11	2011-4-11
3	安提瓜和巴布达	2010-10-19	2012-5-30	2012-5-30
4	阿鲁巴	2017-6-29	尚未生效	尚未执行
5	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	2010-5-27	2011-8-20	2011-8-20
10	库克群岛	2012-4-3	2013-12-11	2013-12-11
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

中国居民赴德国投资税收指南

序号	国家	签署日期	生效日期	执行日期
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
28	美国	2013-5-31	2013-12-11	2013-12-11（FATCA）

注：上述信息根据IBFD网站提供的信息进行编写

表12 与德国签订运输税收协定的国家（地区）

序号	国家	签署日期	生效日期	执行日期
1	哥伦比亚	1965-9-10	1971-6-14	1962-1-1
2	中国香港	1997-5-8	1998-11-12	1998-1-1（德国） 1998-4-1（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）
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）

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

不同于中国在《中华人民共和国企业所得税法》中明确规定：“中华人民共和国政府同外国政府订立的有关税收的协定与本法有不同规定的，依照协定的规定办理”，德国的宪法、其他法律或不成文法都未涉及国际条约的优先适用问题。法院与专家的意见是，缔结国际条约以后制定的国内法，即使同国际条约有抵触，在国内仍具有约束力。因此，中国企业或个人赴德投资或从事其他商业活动时，不仅要研究中德税收协定，还要了解德国国内税法的有关内容。

### 5.1.1 中德税收协定

中德两国最早是于1985年6月10日在德国波恩签署了《中德避免双重征税协定》，为了进一步加强中德两国税务合作，正确反映两国经济关系以及国内相关税法发展变化情况，国家税务总局与德国联邦财政部自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。

### 5.1.2 适用范围

#### 5.1.2.1 主体范围

新协定第一条明确规定，“本协定适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。”

这里的“人”一语包括个人、公司和其他团体。关于“居民”的判定标准，新协定取消了旧协定中的“总机构所在地”标准，新增了“成立地”和“实际管理机构所在地”两个标准。新协定第四条第一款规定，“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、成立地、实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人，并且包括该缔约国及其地方当局。但是，这一用语不包括仅因来源于该缔约国的所得或坐落于该缔约国的财产而在该缔约国负有纳税义务的人。

对于同时为缔约国双方居民的个人，新协定第四条规定，其身份应按以下规则确定：

(1) 应认为仅是其永久性住所所在国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为仅是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）的缔约国的居民；

(2) 如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为仅是其习惯性居处所在国家的居民；

(3) 如果其在缔约国双方都有或者都没有习惯性居处，应认为仅是其国籍所属国家的居民；

(4) 如果发生双重国籍问题，或者其不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外，对于同时为缔约国双方居民的人，应认为仅是其实际管理机构所在国家的居民。

### 5.1.2.2 客体范围

新协定规定本协定适用的现行税种在中国是指：

(1) 个人所得税；

(2) 企业所得税；

在德国是指：

(1) 个人所得税；

(2) 企业所得税；

(3) 贸易税；

(4) 财产税；

包括以上税种的附加税种。

新协定第二条第四款规定，“本协定也适用于本协定签订之日后征收的属于新增加的或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。缔约国双方主管当局应将各自税法发生的重要变动通知对方。”

### 5.1.2.3 领土范围

新协定第三条第一款明确了协定适用的领土范围：

(1) “中国”一语是指中华人民共和国；用于地理概念时，是指所有适用中国有关税收法律的中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法及其国内法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源主权权利的领海以外的区域；

(2) “德国”一语是指德意志联邦共和国；用于地理概念时，是指德意志联邦共和国的领土以及德意志联邦共和国为勘探、开发、保护和管理生物和非生物自然资源的目的、根据国际法和国内法行使主权权利和管辖权的海底、底土和临近其领海的海底以上水域。

### 5.1.3 常设机构的认定

新协定关于常设机构的认定较旧协定发生了很大变化。在德投资或提供劳务的企业或者有意向开展上述活动的企业应当重点关注这些变化，充分利用新协定的相关规定，在合法范围内降低自身的税收成本。

新协定第五条第一款规定，在本协定中，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。”

第五条第二款特别列出了六种场所型常设机构，分别是指：

- (一) 管理场所；
- (二) 分支机构；
- (三) 办事处；
- (四) 工厂；
- (五) 作业场所；
- (六) 矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。



上述六种场所型常设机构的认定较旧协定并未发生变化。但是工程型常设机构、劳务型常设机构和代理型常设机构的认定都发生了一定的变化：

“工程型常设机构”一般是指建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动。新协定将此类活动构成常设机构的持续时间从原来的6个月延长到12个月，也就是说，中国企业赴德从事上述活动在德国构成常设机构的门槛提高了。

“劳务型常设机构”一般是指缔约国一方企业通过雇员或雇用的其他人员在缔约国另一方提供劳务，包括咨询劳务。新协定将这类活动构成常设机构的标准由旧协定的“在任何12个月中连续或累计超过6个月”修改为“仅以该性质的活动（为同一或相关联的项目）在任何12个月中连续或累计超过183天的为限。”

关于“代理型常设机构”，新协定将旧协定“有权并经常行使这种权力代表该企业签订合同”修改为“有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力”。也就是说，当一个人（独立地位代理人除外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构，除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于第四款（准备性质或辅助性质）的规定。按照第四款的规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。

需要注意的是，虽然独立地位代理人一般不构成常设机构，但是中德新协定第五条第六款规定了例外情形，“如果该代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，且企业和代理人之间的商业和财务关系不同于非关联企业之间应有的关系，则不应认为是本款所指的独立地位代理人”。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

德国的税收管辖权主要包括本地管辖权和经营管理部门所在地管辖权。但是对于一些特定的事项，《德国财政法典》第一部分第3章作出了规定。一般来说：

有关农林产业、地产、营业场所和矿产开采权的事项，由所在地税务机关管辖；若产业、地产、营业场所和矿产开采权涉及多个税务机关的管辖范围，由最有价值的部分所在地税务机关管辖；

有关商业产业的事项，若其经营管理部门位于《德国财政法典》规定适用的范围内，由该经营管理部门所在地的税务机关管辖；若其经营管理部门不在《德国财政法典》规定适用的范围内，由常设机构所在地税务机关管辖；有多个常设机构的情况，由最有商业价值的常设机构所在地税务机关管辖；

有关独立个人劳务报酬的事项，由该劳务主要进行地的税务机关管辖；

对于有惯常居所的非居民自然人的个人所得税和财产税，一般适用本地管辖权；

对于企业、组织和财团的企业所得税和财产税，一般适用经营管理部门所在地管辖权。经营管理部门位于《德国财政法典》适用范围之外的，或是经营管理部门所在地难以确认的，应由纳税人的公司注册地税务机关管辖。经营管理部门和公司注册地都不在《德国财政法典》适用范围内的，应由纳税人资产所在地税务机关管辖；资产所在地涉及多个税务机关的，由最有价值的资产所在地税务机关管辖。经营管理部门和公司注册地、纳税人资产均不在《德国财政法典》适用范围内的，应由经营活动主要执行地或开发地税务机关管辖；

对于提供能够建筑服务的企业，其企业主居所、企业经营管理部 门或是公司注册地均不在《德国财政法典》适用范围内的，应由管理相应贸易税的税务机关管辖。

了解德国税收管辖权的相关规定，有利于中国赴德投资、承包工程或提供劳务的企业或个人及时与当地税务机关取得联系，就其在德国发生的不确定税收事项咨询主管税务机关，从而提高企业在当地的税收遵从度。

虽有德国国内法的规定，中德新协定对于中国赴德投资、承包工程或提供劳务的企业或个人在德国取得所得应在哪国缴税以及应该适用何种预提税率，也进行了明确。

表13 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

表14 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
	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

中国居民赴德国投资税收指南

收入类型	税收管辖	协定规定条件
		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、教师和学生	来源国征税	在来源国停留不超过两年；私利除外（因活动取得的来源于来源国以外的报酬免税）

收入类型	税收管辖	协定规定条件
	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

## 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是分国计算的，超过抵免限额的部分是不可以结转以后年度继续抵免的。

《企业所得税法》还规定，从2013年3月1日起，德国居民企业从其控股（超过10%）的子公司取得股息，如果股息分配企业在确定其利润时没有扣除需要支付的这部分股息，则不论股息来源（境内或境外），居民企业一般都可以就其取得的股息收入享受免税待遇。但在计算企业应税所得时，企业取得的全部股息收入的5%是需要作为不得扣除的营业费用看待的。居民企业从其持股不超过10%的公司取得的股息不能享受免税待遇，必须纳入企业应税所得计算缴纳企业所得税。

#### (2) 个人境外所得的税收抵免办法

德国《个人所得税法》规定，个人境外缴纳的税款，如果其性质类似于德国的遗产税和赠与税，可以在个人缴纳德国遗产税和赠与税时进行相应的税收抵免，但抵免税额不能超过德国税收对同一所得的征税额。

如果死者 / 赠与者是德国居民, 只有在其境外资产被征收的境外遗产税和赠与税与非居民个人在德资产被征收的遗产税和赠与税税额相当的情况下, 才可以进行税收抵免。如果死者 / 赠与者是非居民, 其在境外任一资产被征收的遗产税和赠与税在申报德国税收时均可以抵免。

德国《遗产税法》还对个人税收抵免的期限作出了规定, 要求纳税人在缴纳境外税款5年内申报抵免。

德国除了与很多其他国家签订避免对所得和财产双重征税的税收协定, 还跟丹麦、法国、希腊、瑞典、瑞士以及美国签订了专门针对遗产税的税收协定, 与丹麦、法国、瑞典和美国的协定还同时涵盖了赠与税。德国居民的境外资产如果分布在上述国家, 其税收抵免还需要参照相关协定。

表15 与德国签订遗产税和赠与税协定的国家(地区)

序号	国家	签署日期	生效日期	执行日期
1	法国	2006-10-12	2009-4-3	2009-4-3
2	美国	1980-12-3	1986-6-27	1979-1-1
3	希腊	1910-11-18 1910-12-1	1912-3-22	1912-3-22
4	瑞士	1978-11-30	1986-9-28	1986-9-28

### 5.1.5.2 中国税收抵免政策

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关规定, 企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额, 可以从其当期应纳税额中抵免, 抵免限额为该项所得依照本法规定计算的应纳税额; 超过抵免限额的部分, 可以在以后五个年度内, 用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补:

(1) 居民企业来源于中国境外的应税所得;

(2) 非居民企业在中国境内设立机构、场所, 取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益, 外国企业在境外实际缴纳的所

得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在抵免限额内抵免。

根据《财政部税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）的有关规定，中国居民企业以及非居民企业在中国境内设立的机构、场所（以下统称企业）可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照财税〔2009〕125号文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

### 5.1.5.3 饶让条款相关政策

德国与世界上少数国家签订的税收协定中含有饶让条款，比如拉美的一些发展中国家，玻利维亚、厄瓜多尔，亚洲的一些发展中国家，印度、印度尼西亚。在德国与希腊签订的税收协定中也包含了饶让条款。但是中国与德国签订的新协定中没有规定税收饶让。

### 5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

中德新协定第二十四条明确非歧视待遇的相关规定，主要包括国籍非歧视、常设机构非歧视、支付非歧视和资本非歧视。

国籍非歧视主要是指对拥有缔约国国籍的个人在税收上不能有歧视待遇，即缔约国一方国民在缔约国另一方应与该缔约国另一方国民在相同情况下，获得同等的税收待遇。

常设机构非歧视主要是指缔约国一方对另一方企业设在本国的常设机构的征税，不应比本国进行同样活动的企业更重。这样的同等待遇主要体现在税率、费用扣除、计提折旧、亏损结转、财产收益以及税收抵免等方面。应当注意的是，常设机构从事的活动应与比照的居民企业所从事的活动相同。

支付非歧视（也叫扣除非歧视）主要是指缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应像支付给该缔约国一方居民的一样，在相同情况下

予以扣除。同样，缔约国一方企业对缔约国另一方居民所欠的任何债务，在确定该企业的应纳税财产时，应像欠债于该缔约国一方居民的一样，在相同情况下予以扣除；

资本非歧视主要是指缔约国一方不能对资本全部或部分、直接或间接由缔约国另一方一个或多个居民拥有或控制的企业，在税收上给予歧视待遇。

### 5.1.7 在德国享受税收协定待遇的手续

#### 5.1.7.1 德国执行协定的模式

德国税法规定对非居民取得来自德国的股息、利息和特许权使用费征收预提税。但是在德国与其他国家签订的税收协定中，对这部分预提税税率可能会有更优惠的规定。

非居民纳税人取得来自德国的所得如需享受协定待遇，要向联邦税务局递交申请。不递交申请、没有获得联邦税务局的批准是不可以享受协定优惠税率、免税或者退税的。

#### 5.1.7.2 享受协定待遇办理流程及所需资料

如何享受协定待遇，德国企业所得税法第50部分做了详细规定。同时，为了防止择协避税，所得税法第50部分自1994年至今，经历了多次修订。以下内容根据最新一次修订（2012年）进行编写。

非居民纳税人需要满足以下要求才可以申请享受减免预提税：

(1) 外国公司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）；

A. 外国公司在相关财政年度内的全部所得为其自身经营所得，因此被判定为“积极经营所得”（全部所得测试）；

B. 取得的所得不是全部来自其自身经营活动的外国公司，需满足以下两个条件之一：

a. 设立外国公司是出于商业原因或其他重要原因考虑（商业目的测试）；



b. 外国企业在公开市场开展商业活动，其活动符合企业的商业目的（实质性测试）。

在合格的证券市场上市的外国公司以及被认定为合格投资基金的外国公司在申请享受预提税减免时不需要按照上述要求进行判定。

税务机关在判断企业职能时会分析该外国企业取得的所得的性质。德国税法并没有明确规定如何区分积极所得和消极所得。但德国联邦财政部制定的一项法规（Decree）给出了一些指引：“自身营业活动”指的是企业在公开的市场环境中开展的各种经营活动，活动范围不能仅仅是资产管理。例如，一个企业向一家或多家企业提供服务，分别向这些企业收取报酬并且服务价格是按照独立交易原则制定的，那么这就属于在公开的市场环境中开展经营活动。但是如果非居民企业仅提供贷款业务却没有其他营业活动，这种情况不能判定该企业是开展“自身营业活动”的。

在满足一定条件时，积极的控股管理活动也会被认为是取得积极所得的活动。如果一家外国企业同时持有至少两家（德国）子公司的股份，而且其持有的股份使其能够有足够的分量来控制子公司的营业管理活动，那么这家外国公司的控股活动取得的所得就是积极所得。有一定分量的持股并不是基于外国企业投资参与的资本进行计算的，而是要看外国投资者对子公司的营业活动是否能施加影响。

除了对外国公司取得的所得的性质进行判定之外，税务机关还要对企业的商业目的进行测试。如果外国公司除了自身经营所得之外还有其他所得，只有在证明该外国公司的设立具有合理商业目的或其他合理原因的前提下，才可以减免预提所得税。

除此之外，税务机关还要对非居民企业进行实质性测试。非居民企业应当在其居民国拥有符合其商业目的的设备、设施。同时，企业还需要有证明其实质存在的书面证明材料，包括：

①在本地有从事管理工作及其他工作的雇员；

②员工具有足够技能且能负责完成企业工作而不是在他人监管下完成任务；

③管理会议在本地举行，绝大多数管理部门经理必须是当地居民；

④企业员工可以使用公司的沟通设施，如电脑、传真以及电话；

⑤企业拥有自己的主页、名牌、商业卡片、信件抬头、银行账户以及邮箱；

⑥交易符合独立交易原则。

德国目前没有明确要求非居民企业申请享受税收协定待遇时，提供税收居民身份证明。如果中国居民企业需要开具中国税收居民身份证明，可以参照《国家税务总局关于开具〈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2016年第40号）和《国家税务总局关于调整开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年17号）相关内容，前往主管其所得税的县税务局申请开具。

在申请享受税收协定优惠时，申请减免税和申请退税所对应的所得相关年度是不一样的。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（De minimis Rules）。根据少量许可规则的规定：股东在以下情况下无需就其积极所得比例变动情况向税务机关报告：

①与批准享受税收减免当年的积极所得比例相比，相关年度的积极所得所占比例降幅小于30%；

②直接持股比例变动低于20%，但是变动后的持股比例低于欧盟指令或税收协定规定的最低标准的除外。

## 5.2 德国税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序是指税收协定缔约国主管当局在税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调涉税事项和解决国际税务争端的机制。建立相互协商程序的目的是为了解决最广义上的适用税收协定过程中出现的问题，保证税收协定公正、准确执行。

## 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

德国对外签署的税收协定一般都规定了相互协商程序的适用，比如中德新协定第二十五条。除了遵循税收协定关于相互协商的规定外，德国联邦财政部2013年4月14日还出台了《关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定进行协商的基准》(以下简称《基准》) (Basis for Negotiation of Agreements for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital)，该《基准》在2013年8月22日进行了修订。《基准》主要对照OECD税收协定范本就协定各个条款进行了官方解释，供德国税务机关在进行税收协定相互协商时参照。

## 5.2.3 相互协商程序的适用

### 5.2.3.1 申请人的条件

申请人必须是符合税收协定规定的“居民”或者“国民”。

### 5.2.3.2 相互协商程序的方式和具体情形

当申请人认为缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合协定的规定时，可以不考虑各缔约国内法律的救济办法，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

- (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”企业或个人带来税收风险，降低其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。