

税务评论

中国和德国避免双重征税和防止偷漏税新版协定评述

中国和德国的新税收协定早在 2014 年三月签署。时逾两年，该协定终于在 2016 年 4 月 5 日得到批准并正式生效。新协定将从 2017 年 1 月 1 日起于中德两国同时执行。尽管该协定的内容在两年前即已被披露，但是考虑到这两年间经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）先后发布了税基侵蚀和利润转移（以下简称“BEPS”）的 15 项行动计划报告，在此背景下对中德新协定进行重新审视有着重要的意义。

与 1985 年的老中德协定相较而言，新协定降低了预提税税率，终止了名义税收抵免（即“notional tax credits”），调整了关于常设机构和转让定价的条款，并增加了反避税条款。

新旧条款比较

1985 年的老中德协定亟需更新，这主要出于若干项原因。从德国方面而言，这些原因主要包括利息和特许权使用费的名义税收抵免被终止，以及股息协定税率由 10% 降至 5%。

从中国方面来看，常设机构的认定时间门槛由 6 个月更改为 183 天，所有的税收协定都在就此进行更新。此外，尽管境外投资大量增加，中国仍然关注财产收益等所得项目的预提税处理以及服务型常设机构等事项。同时，将股息协定税率降至 5% 已给纳税人带来便利，但其优惠力度仍不及德国和日本的新协定，在该协定中股息的协定税率降至 0%。

接下来我们将分析新旧中德协定之间的主要变化，并与 BEPS 行动计划的相关内容进行比较。

第四条 居民

尽管旧协定第一款的“总机构所在地”被新协定的“实际管理机构所在地”替代，需要注意的是，德国税收协定范本和经合组织范本（2014 年版）的第一款都使用了“管理机构所在地”的表述。第一款中的相关术语由各自国内税法规定，因此表述差异的相关性较为有限。

中国企业所得税法第二条使用了“实际管理机构（所在地）”的表述。类似地，德国通用税典第十条（以及德国公司所得税法第一条）也使用了“管理机构所在地”（德文“Geschäftsleitung”）的表述。

作者：

Claus Schuermann

德勤中国（香港）

合伙人

电话：+852 2238 7884

电子邮件：clschuermann@deloitte.com.hk

嵇峰

德勤中国（北京）

高级经理

电话：+86 10 8512 4079

电子邮件：fenji@deloitte.com.cn

Stefan Zimmermann

德勤德国（杜塞尔多夫）

总监

电话：+49 211 8772 2863

电子邮件：stzimmermann@deloitte.de

第五条 常设机构

在此条款中，需要注意的变化有：建筑工地型常设机构（包含与其有关的监督管理活动）的认定门槛从六个月延长到 12 个月；对于中国协定中典型的服务型常设机构，其认定门槛也从六个月变更为 183 天。

中国国内的协定适用指引一度明确对“六个月”的判定采取较为严苛的立场，即每个月逗留一天就能算作逗留一个月。所以，此次由六个月变更为 183 天，解决了不少纳税人长久以来的担忧，具有积极的意义。这一变化将有助于纳税人更好地管理常设机构涉税风险，相关规则也与国际惯例更趋一致。

建筑工地型常设机构的认定门槛由六个月延长至 12 个月，这为纳税人免于来源国税收提供了更多的保障。然而在实际操作中，建筑工地型常设机构和服务型常设机构的区分有时会产生争议，一旦认定为服务型常设机构则可能对上述规则的应用带来挑战。

与经合组织范本一致，新协定亦明确独立地位代理人不构成常设机构。但是新协定在经合组织范本的基础上增加了一句表述，即当该代理人的活动“全部或者几乎全部代表”其他企业，且该企业和该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时，该代理人不应认为是本条款所指的独立地位代理人，因此可被视为常设机构。上述表述似乎是对原有常设机构定义的解释，而并非概念的扩展。

第七条 营业利润

第七条并未体现经合组织有关确定常设机构营业利润的经合组织授权方法（即“Authorised OECD Approach”，以下简称 AOA），这与中国的协定政策相一致。AOA 由经合组织制定，基于将常设机构视为独立实体的假设，用以确定常设机构和总部之间的利润分配。然而，在议定书中双方都表示在解释和执行该条规定时愿意参考经合组织范本注释（2008 年版）；也就是说，AOA 的实际运用仍有可能性。本条款没有就此提供相应调整的规定。由于德国一般允许使用 AOA，因此本条规定可能会引发双重征税的风险。

第八条 海运和空运

本条款增加了对于国际运输业务的解释。新协定下，国际运输业务包括以光租形式出租船舶或飞机，以及对用于运输货物或商品的集装箱的附属性使用、保养或出租。

第九条 关联企业

第九条是依据独立交易原则进行转让定价调整的基础性条款，并对关联企业间税收事宜提供了指引。新协定增加了经合组织范本第九条第二款对缔约国另一方进行相应调整的规定，这部分内容与德国现行协定政策相一致。新协定下，当缔约国一方因交易不符合独立交易原则而对应纳税所得进行调整时，缔约国另一方应进行相应调整以避免双重征税。根据经合组织范本的注释，仅当缔约国另一方同意缔约国一方的调整时，才需要进行相应调整。此项调整无需经过主管税务当局的协商程序。

但从实际操作层面来看，似乎很难不经过主管税务当局的相互协商程序而直接进行上述相应调整。

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税收服务

全国领导人

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

张慧

合伙人

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华东区

上海

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

华南区

香港

林嘉雪

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

华西区

重庆

张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

第十、十一和十二条 股息，利息和特许权使用费

旧协定下，无论持股比例高低，德国受益所有人的股息协定税率均为 10%。这一税率与中国国内法规定一致，因此德国投资者并未享受到任何优惠。

新协定采纳了经合组织范本第十条第二款 a) 的规定，即在直接拥有支付股息的公司至少 25% 资本的情形下，股息的协定税率可最低降至 5%。而且，另外一项新增的限制条件是，取得股息收入的一方必须是一家公司。这一点与经合组织范本和德国税收协定范本相符。因此，以有限合伙制形式（德文“Kommanditgesellschaft”）构成的典型德国合伙企业不符合这一要求，继而不得适用 5% 的协定税率。这类企业应继续适用中国国内法下 10% 的预提税税率。

德国和中国都实施了反避税的规则，即要求取得股息的一方应具备一定程度的实质经营活动以证实其受益所有人的身份，从而给予协定待遇。

在利息方面，若利息的支付与赊销商业设备或科学设备有关，则可免于扣缴预提税。企业应复核与之相关的现有融资安排，以确保从 2017 年起相关企业可以享受这一免税待遇。

对于特许权使用费，协定税率在一般情况下仍为 10%。使用或有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的特许权使用费，其协定税率由旧协定下的 7% 减至 6%。这一低税率待遇在原协定下被包含在议定书中，现列于新协定正文第十二条第二款第（二）项中。

对于利息和特许权使用费，目前的名义税收抵免（参见第二十四条第二款第（三）项）将在新协定下废止。

第十三条 财产收益

本条新增了两款规定，即（1）- 对于缔约国一方居民转让股份取得的收益，如果该股份价值的 50%（不含）以上直接或间接来自位于缔约国另一方的不动产，该收益可以在该缔约国另一方（来源国）征税；（2）- 除（1）的情况外，对于缔约国一方居民转让其在缔约国另一方居民公司的股份取得的收益，如果该居民在转让行为前的 12 个月内，曾经直接或间接拥有该公司至少 25% 的股份，该收益可以在该缔约国另一方（来源国）征税。其中，第（2）项的一个例外情况是，在被认可的证券交易所进行实质和正规交易的股票不予适用，前提是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%。

对于持有大量不动产的被转让企业而言，其适用规则与经合组织范本相一致。对于其他被转让股份的企业，新协定下来源国征税权仅限于转让行为前 12 个月内持股比例曾经至少达到 25% 的情形。因此，对于持股比例低于 25% 的并购重组计划，可以考虑推迟计划并在新协定下寻求适用此项优惠。

第十四、十五条 独立个人劳务和受雇所得

对 183 天计算规则进行了微调，从而使其与经合组织范本相一致。在新协定下，原先的“有关历年（公历年度）”已改为任何 12 个月内。这项调整在一定程度上降低了税务筹划的空间，可能需要考虑相应调整商务人士的来华差旅安排。

第二十三条 消除双重征税方法

该条款对中德两国如何避免双重征税进行了具体的规定。

对于中国投资者在德国的所得，德国已纳税额可在中国应纳税额中抵免。该抵免限额不应超过对该项所得按照中国所得税法计算的应纳中国所得税税额。这一点与旧协定并无差异。除可对按 5% 税率征收的股息预提税进行直接抵免以外，还可对持有至少 20% 股份的德国公司缴纳的德国税进行间接抵免；相较于旧协定下仅要求持有德国公司至少 10% 股份的规定而言，此处是一项改变。这实质上体现了中国对境外所得税收抵免的国内法规定。由于德国公司的所得税和贸易税的综合税负约为 30%，因此通常会出现已纳德国税额超过抵免限额的情形。而对于持股比例低于 20% 的投资，可以考虑在 2017 年以前进行分红派息。

对于投资中国的德国企业，免税法一般适用于持股 25% 以上取得的股息收入；而在旧协定中持股 10% 以上就可以适用免税法。对于较低持股比例而取得的股息收入和其他所得则适用税收抵免法。然而，根据德国国内税法，持股 10% 以上所取得股息即可免税，因此上述变化实际意义有限。

第二十三条的第二款第（三）项包含了一则针对消极所得的转换性条款，即被持股公司或常设机构的相关收入必须全部或几乎全部来自于德国外部税收关系法第八条所规定的实质性经营活动；否则，免税法将不得适用，而改为适用税收抵免法。相似的条款在旧协定的议定书中也出现过。

基于新的德国税收协定范本，第二十三条第二款第（五）项包括了一则新的转换性条款，即当缔约国双方对所得项目的分类或对象分配产生分歧且相互协商失败，并由此导致对相关所得或财产的不征税或征税偏低时，应由免税法改为税收抵免法。根据德国税收协定范本，其使用的措辞为“所得项目”而非“所得”；这反映了德国财政当局对所得构成成分的关注，这一点也在德国 2016 年 5 月 31 日的 BEPS 实施草案中有所体现¹。

在德国，利息和特许权使用费都适用税收抵免法。在旧协定下，这两项所得适用名义税收抵免制度，即应抵免的中方税收应视为利息和特许权使用费总额的 15%。但在新协定下，2016 年 12 月 31 日之后发生的同类项目将不再适用名义税收抵免。

第二十六条 信息交换

与经合组织范本一致，新协定在信息交换条款上做了一些补充和延伸，以保证双方的主管税务机关获得与协定执行相关的信息以及与双方税收征收的国内税法相关的信息。上述规定与两国现行的基本政策相适应。

新协定没有包含德国税收协定范本第二十六条第二款的相应规定。此条款对所获得的信息用于其他目的进行了限制。

第二十七条 税收征收协助

此条款系首次被纳入协定，可被看作是两国就这一领域展开合作的第一步。但是该条款和经合组织范本以及德国税收协定范本相比差异较大。第二十七条第一款第二句仅表明缔约国双方主管当局可以通过相互协商确定此条款的实施方式，第二十七条整条也由范本中的八款缩减为两款。另外一处差异在于，双方只是同意应“努力”协助对方，而不是如经合组织范本中所说的同意实际提供协助。

第二十八条 来源地征税的程序规则

这一条款来源于德国税收协定范本。该条款既不属于经合组织范本，也不曾出现在中国之前的协定实践中。此条款主要澄清了扣缴税款和退税的程序应根据缔约国双方各自的国内法律执行。第三款更加明确了对于协定中列出的一些在来源国不征税或按较低税率征税的所得，缔约国双方应建立相关程序以使得相应所得直接适用税收减免待遇，而不需要执行退税程序。

第二十九条 其他规则

在协定的末尾设定了对某项交易或安排的主要目的测试，若某项交易或安排的主要目的是取得协定优惠，则不能给予该项优惠。

此外，协定新增的另一款规定指出，此协定并不妨碍各国运用国内法下的反避税规定。

德勤评论

新协定显然吸收了 BEPS 的精神，结合中德两国均在国内法和协定两个层面积极推进反避税措施的背景，这一结果并不使人感到惊讶。两国相关投资者需要审视其架构或交易安排，以确保不会受到反避税规则的负面影响。

然而，新协定也为纳税人带来了一些利好：新协定下更低的预提税税率是其中较为明显的。由于利润分配通常在上半年进行，对常规的股息分派计划进行调整恐怕为时已晚。但如果可行，有关企业仍可以考虑将利润分配推迟至 2017 年以享受更低的协定税率。一般来说，中德两国通常都以股息分派支付日期而不是对应利润的产生日期来确定所适用的预提税税率。然而，在中国的实践操作中可能会出现不同的观点。

¹ "Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Massnahmen gegen Gewinnkuerzungen und -verlagerungen"

针对利息和特许权使用费，或许在 2016 年内进行支付较为合适，如此能够使有关纳税人在德国适用名义税收抵免。显然，取得所得的德国纳税人拟适用上述规则的，应确保在该纳税主体层面可进行充分的税收抵免。另外，由于某些特许权使用费在新协定下可适用更低的 6% 预提税税率，所以纳税人对此应进行详细分析和审慎权衡。

针对持有中国公司股权比例介于 10%-25% 之间的德国公司，应考虑将持股比例上升到 25% 的可行性，以享受 5% 的股息预提税税率。与之类似，持有德国公司股权的中国公司也可考虑将持股比例由 10% 上升至 20% 来提高潜在的税收抵免额度。

由于认定门槛期限延长至 12 个月，德国公司在中国开展经营活动而形成建筑工地型常设机构的可能性会降低。然而实际操作中的情况可能不那么直观，建议有关纳税人可提前与相关税务机关进行交流。

新协定第九条引入了对应调整的内容，因此关联方交易在理论上可以获得更好的保护以免于双重征税。然而，考虑到中国在转让定价方面日趋严格的监管态势，以及有关协定条款在实践中的执行难度，新协定的这项调整所带来的实际影响或有待观察。

最后，对于转让持股比例低于 25% 的公司股份的情形，新协定将对来源国的征税权加以限制。因此，有关企业在考虑集团重组的现有计划时应留意这项变化及其影响。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ffang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

mliang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华南区(香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区(内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

Deloitte.

德勤

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司(即根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司(又称“德勤全球”)并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务,协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 225,000 名德勤专业人员如何致力成就不凡,欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所,我们在大中华设有 24 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、长沙、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、合肥、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工,按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处,德勤品牌由此进入中国。如今,德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下,为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤在中国市场拥有丰富经验,同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师方面的发展做出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过德勤中国的社交媒体平台,了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息,任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构(统称为“德勤网络”)并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。