



# 经济税务师专栏

撰写：彼得·温科巴赫 翻译整理：李宁

## 德国企业税收改革的起因和评价（上）

2005年10月18日，“难产”的德国新一届联邦政府在经过一番讨价还价之后终于出炉，右派联盟党（基民盟/基社盟）总理候选人、基民盟主席梅克尔女士如愿以偿的当上了德国历史上第一位女总理。成王败寇，中外皆然，只是表现各有不同。最终，根据组阁谈判时联盟党梅克尔、施托伊贝格与社民党施罗德、明特菲林的协商结果，社民党拿到了外交、财政、环境、能源、司法、医疗、交通和发展援助部等八个部门部长职位，基民盟这边则拿到了工商、国防、教育、内政和家庭等六个部长职位，外加基社盟的经济技术以及农业和消费者保护这两个部。对于梅克尔来讲，国内政策上要受到社民党的颇多制肘，无论是诸如税收这样的经济政策改革，还是医疗保险这样的社会政策改革，梅克尔都不得不去和社民党的部长们协商。基氏激进税改的核心内容，是把最高边际税率大幅降低到25%以下。这意味着企业和个人的负担虽然一下子降低了，但是政府的财政收入也相应减少了。而对于普通民众来说，这就意味着自己所能享受的社会福利也同样会因财政支出的减少而降低。虽然联盟党并没有全盘采纳基氏的方案，但税改问题却始终被社民党抓住不放。社民党的用意很明确，作为传统左派党，社民党有义务为其选民基础——工人阶级争取更多的利益。即便社民党自己任内也在推行旨在减少福利支出的社会政策改革，但它绝对无法容忍右派党如此肆无忌惮的削减福利。

### I. 德国企业税收改革的目的

德国企业税务管理体制的弊端是对于“创造价值”的企业与“管理价值”的企业相比较，对于自有资本与外来资本相比较，对于在德国投资与在国外投资相比较都给予更多的税收劣势。

#### 为什么德国企业在国际比较税率较低？

一些国际大企业积极利用税务管理体制的弊端，在过去几年虽然利润不断增长，不过比起90年代纳税反而少了。原因为如下几点：

- 全部开支可以在德国作为费用扣除，尽管此开支产生的利润是免税的
- 公开赢利可以全部免税
- 持续性的赢利免税（储蓄金）
- 早年税务的巨大补助
- 将赢利导入税率低的国家（税务性倾销）
- 前几年的亏损可以与将来的赢利抵消，无时间和金额限制
- 联盟公司的成员公司的亏损可以与联盟公司赢利互相抵消，无特殊限制（“附属公司”）

2000年资本公司纳税约为23%，2001年至2004下降为10%至15%。2001年企业税务改革是推动降低税率的原因，但主要是由于全球性的使用全球避税策的推广。另外两项特别影响不容忽视：外国企业已股权形式收购有利可图的德国企业的增加，然后再将购买的公司的本金转到国外，并通过国际资本市场的外来资本融资。除了税收损失它产生了重大负面效应：极高利息负荷造成了在经济发展较差时期接手来的公司陷入困境，大量削减机构。还存在许多赢利免税的可能性（储蓄金），在今后国际化的形式下，更加多的公司将会将公司地址签入其它欧盟。

Ikea公司曾在2003年销售额为22亿7千8百万欧元，其中本金只有3百万欧元，而外来资金为14亿4千2百万欧元。Ikea公司利用所有德国税法允许的节税可能性：销售总额的3%发往国外用于支付专利费用，2003年为7千万欧元，且6千万欧元用于支付高债务利息。尽管Ikea公司拥有高销售利润9%（未扣除债务利息及专利费用），但由于采取了节税措施，在1950年3亿欧元销售额（未扣除债务利息及专利费用）的情况下只付税5千万欧元。在前年2亿欧元销售额（未扣除债务利息及专利费用）的情况下只付税2千万欧元。这还没有算上，Ikea公司在东欧的投资征税在德国取得免税认可（完全合法），尽管此投资产生的赢利是免税的。对于德国中小企业来说，同样的赢利至少要一倍以上的税负，所以与Ikea公司无法竞争。这一特殊纳税设置只用大型国际企业可以利用，中小企业没有机会，在其它发展国家也没有这一特殊纳税设置。对于康采恩公司来说，德国就是纳税天堂（针对德国负税越来越高的情况而言），当然地方中小企业显然就难以运用这一优势。

### 国外工作位置的补助

每个德国公司在国外的的工作位置，例如在捷克共和国，无论新设置的工作岗位，还是将德国的工作位置转移到国外的，都可以作为减少纳税的成本扣除：包括新工作的成本规划的大部分费用，国外管理中心的管理费用，以及目前对转移或撤除德国工作岗位的费用，及一些持续性的费用如子公司资本投入的贷款利息。在国外贷款投资使税收优化，所以德国的国际公司与国外的银行合作，导致德国本国银行的职位减少。

德国对向国外劳务出口提供补助，而斯洛伐克共和国对于失业人员的劳务费出口也提供补助，比如他们因在德国工作居住会得到住房补贴。例如在斯洛伐克共和国的赢利所得税为10%（名义税率为19%，折旧期较短），而且此税务可以在德国

认可，所以在德国只需纳 2% 的税即可。比起在德国纳 40% 的满税要优惠多了。因此德国企业在德国要创造更高的价值，才能与国际投资的德国企业竞争，才能保住现有的工作人员。另外需指出，此种补贴的并非在政府补贴的清单之内，只是一种税务优势形式的补贴。目前连德国政府的在野党也不再对此加以争论。尽管如果改革，会大幅度增加税收，并防止德国人员外流，然而新的联合政府至今仍未采取任何步骤。

## 对国际基金购买德国企业的补助

与劳务出口补助相同，德国企业可以将在德国的贷款利息所得转往国外，从而免税。很多国际基金会用高额的自身资本和高额剩余利润购入高利润的德国公司。而被购买的公司需支付高额的贷款利息，而需纳税的所得却由于投入大大减少，因此获得减税。

---

# 德国企业税收改革的起因和评价（下）

## I. 现有税收政策的基本情况

德在战后社会主义市场经济实践中形成了独特的税收体制，成为经济持续发展的保障，具体是：

(一) 实行以共享税为主、共享税与独享税相结合的联邦、州和地方三级分税体制。共享税为联邦、州、地方三级或两级政府共有，主要有增值税、所得税和营业税，按规定比例在各级政府间分成，占全部税收比重的 3/4 以上。独享税则分别由联邦、州或地方政府独有，联邦独享税包括关税、消费税(啤酒除外)等，州独享税包括遗产与赠与税、啤酒税等，地方独享税包括地皮税、娱乐税等。联邦、州和地方三级政府的财政收入比例大体为 50%、37% 和 13%，而支出比例大体为 45%、35% 和 20%。税收是政府财政收入主要来源。

(二) 实行“一套机构，两班人马”的税收征管方式。各州财政部内设联邦管理局和州管理局两个系统，联邦管理局作为联邦政府代理人负责管理联邦所有的税收，州管理局负责管理州所有的税收。财政局长由联邦政府和州政府协商任命，既是联邦政府的官员，又是州政府官员，其工资由两级政府各付一半。这种基于本国实际的机构设置有助于加强联邦和州政府之间的业务协调，也避免了机构臃肿。

(三) 实行由最终消费者个人全额支付的消费型增值税。对国内所有商品流通环节实行全过程增值税先征后退；对欧盟以外游客实行离境退税；对企业出口实行零增值税，既不征也不退，以鼓励企业出口，提高出口竞争力。对农产品、食品和书刊杂志等实行 7% 的优惠税率（增值税普通税率为 16%，2007 年为 19%）。

(四) 实行以税收分配为核心的财政平衡制度。一是州与乡镇间的横向平衡，目标是各州人均税收平均化，主要措施有共享税分配、税款转移和联邦特别拨款。通过共享税分配使财政弱州达到各州平均财力的 92%；通过税款转移使穷州人均财政收入达到全国人均的 95%；不足部分由联邦财政提供，称为特别拨款。二是州与乡镇之间的纵向平衡，其做法与横向平衡相似。1990 年统一以来，连同征收专门的互助捐在内，国家财政向东部新州的投资已超过 1 万亿欧元。

(五) 个人所得税对企业的发展举足轻重。德 90% 的企业是私人企业和个体企业，这些企业的利润作为企业所有者的个人收入，与广大工薪阶层和自由职业者取得的收入一样，都属于缴纳个人所得税的范围，所以个人所得税是第一大税种，占整个税收收入的 30% 左右，对个人所得税政策的调整不但关系到普通家庭，而且直接影响着企业发展。

(六) 中小企业纳税事项多由中介机构代理，便于税务部门集中精力管好大企业大公司，降低征税成本，提高工作效率。对纳税人实施无罪推断，税收执法不能越权。但对税务违章者特别是故意违章者，处理相当严厉，罚款倍数较高，对偷漏税行为的追补期较长。

## II. 企业税收改革的内容概要

基民盟和社民党希望税收改革可增强德国作为投资地对投资商的国际竞争力。同时加强德国境内赢利的征税，增大企业税收基础。其他国家已经降低汇率，吸引投资。例如法国的企业税务负担为 34.9%，英国为 30%，瑞典为 28%，波兰为 19%。德国目前的税务负担使许多的国际投资望而却步。改革的细节（部分还有争议）由专门的工作小组负责，将于 2008 年年初实施。具体如下：

**法人税：**德国五分之一的企业是资本公司：如股份公司或有限公司，他们目前付税为 25%。政府预计将此税负降至 15%，据专家估计，由此会使德国每年减少一百一十亿的税收。在将来法人税会转化成联邦的公司税。

**营业税：**资本公司除了法人税外还要缴纳营业税。根据企业所在的地方不同，营业税税率不同。加上法人税大企业的税负为 39%。通过政府决议，此税负应降至 30%。但如何分配法人税及营业税的降低额还尚未决议。营业税应与法人税一样，成为地方的企业税。联盟党希望取消营业税，并将此税种融入个人所得税及法人税中。但社民党仍坚持实行此税收。估计德国财务研究组将出台扩大税收基础。对于地方来说，营业税是最重要的税源之一。

**税收基础：**为了控制国家的税收减少，财政工作组将会扩展征税项目。联邦财务局长 Peer Steinbrück 希望对利息，房租及租赁费用等支出征税。但经济界及基民盟的大部分成员基本反对这一征税扩展的主张，在将来也会放弃扩展征税。税率的降低并不会对合伙公司产生影响，因为在 2000 年的税收改革已经使德国的合伙公司的税负国际比较起来较低，属于税负较重的中等国家，需纳所得税，明显低于资本公司的税负。90% 以上的德国合伙公司税负少于 30%。四分之三的企业税负少于 15%。德国中小企业的大部分是个人合伙公司，其发展及就业与德国中小企业的投资息息相关。因此对于以税收优惠来促进增加投资有两种办法：一种是仅减少对投资的征税（形式为投资储备金的税收补助），另一种是普遍减少保留在企业内的赢利的征税。这样有利于加强企业内自有资本，结果是在税收上同等对待资本公司与个人合伙公司。

**合伙公司:** 85%-95%的德国公司是个人合伙公司, 如手工行业。与资本公司不同, 合伙公司所付的所得税在 15-42%之间。四分之三的合伙公司目前支付少于 15%的税负。是减少对投资的征税还是普遍降低对赢利的征税尚无定论。

#### 法律形式:

政府并没有特意改变这两种法律形式纳税不同的情况, 理由是:目前情况仍为以个人合伙公司为多数, 在个人所得税纳税方面比资本公司有优势。目前需找到解决办法, 尤其是针对大型的合伙公司。目前的两种解决办法是: 通过免税的储备金, 或通过对于保留在企业内的赢利(与公开分红的赢利相比)实行税收优惠。

**补偿税:** 目前对资本收入征税差别很大。在将来将实施征收总额的补偿税, 税率尚未确定。联邦财政部长 Steinbrück 提议 2008 年税率为 30%, 2009 年税率为 25%。联合政府希望以此阻止资金外流。

**遗产税:** 为了减轻中小企业的负担, 税收改革将规定: 如果企业继续存在的话, 将免除 10%的遗产税。社民党希望此税收让步有利于保留就业机会。2007 年 1 月 1 日正式实施生效。

**递减性折旧:** 为了补偿由于税收改革而减少的税收收入, 应取消递减性折旧。通过递减性折旧在设备折旧初期就减轻税务负担, 由此可促进投资。税收改革后将实施等金额折旧, 这样一来会带来二十五亿的税收收入。

#### 对中国企业的建议

对于在德的华商企业建议应对税务改革政策的结果进行评估和分析, 来决定目前的企业法律形式是否达到最佳纳税。尤其企业最常见的有限公司(属于资本公司)与有限两合公司(属于合伙公司)比较起来有很大的纳税劣势。作为中国企业的在德子公司应注意是否已达到纳税最低点, 并在将来按照税务改革的政策合理避税。

**Unkelbach Treuhand GmbH 温科巴赫信托有限公司**

经济审计事务所

税务事务所

Kaiser-Joseph-Straße 260

D-79098 Freiburg

2006 年 11 月 15 日于弗莱堡

[www.unkelbach-treuhand.de](http://www.unkelbach-treuhand.de)

Quelle: Der Aufsatz wurde als Zweiteiler in chinesischer Sprache veröffentlicht in der Zeitschrift „Europe Business & Lifestyle“, November 2006 und Januar 2007

#### Autor:



Der Autor ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sowie Geschäftsführer der Unkelbach Treuhand GmbH, Freiburg. Für Rückfragen steht er jederzeit unter +49 761 385 420 sowie per E-Mail unter [info@unkelbach-treuhand.de](mailto:info@unkelbach-treuhand.de) zur Verfügung.

#### Weitere Informationen

- ✓ in deutscher Sprache auf [www.unkelbach-treuhand.de](http://www.unkelbach-treuhand.de)
- ✓ in chinesischer Sprache auf [www.consulting-germany.cn](http://www.consulting-germany.cn)