

PKF

审计·税务·法律
人力资源·IT

德国转让定价文档标

2020/21



重要声明

本刊物为《PKF Transfer Pricing Documentation Standards 2020/21》的德国专版译文，其中所包含的信息以原刊物2020年12月15日出版日为准。在没有取得相关专业建议以前，不应仅基于本刊物信息采取任何进一步的行动。

本刊物为中文翻译版本，如有任何疏漏和不明确之处，恕不负责。对此请参阅《PKF Transfer Pricing Documentation Standards 2020/21》原版刊物或咨询PKF的专业人员。

本刊物仅为基本信息的概述，不应被视为对该主题的完整阐述。尽管此出版物的编纂十分谨慎，但某些信息可能会随着时间的推移而不再适用。本刊物在明确的条款基础上出售及分发，基于本刊物信息内容所采取（或不采取）的任何行动，以及因为错误或疏漏而产生的一切后果，本刊物的出版商和作者不承担任何法律责任。

本刊物出版商和作者明确声明，对于任何人、实体或公司依据本刊物全部或部分内容所采取的行动或者失误行为，出版商和作者对此不承担任何义务或责任。

因此，任何人、实体或公司在采纳本刊物或依赖该信息而采取任何行动之前，均应事先咨询具有相关资质的专业人士或事务所，以确保咨询建议符合其个体情况。

PKF International Limited（PKF国际有限公司）对隶属于该网络、法律上互相独立的成员所负有监管责任。PKF国际有限公司不对网络内其他成员所的行为或疏漏承担任何责任。

© PKF International Limited

保留所有权利

使用须经认可并注明出处

PKF及PKF标识是PKF国际有限公司和其成员所的注册商标。除获得正式许可的成员所外，任何人不得使用该商标。

序言

过去十年中，许多国家经历了税基减少以及税收下降。这导致在不提高税率的前提下，各国政府保护国内税收的压力越来越大。为了增加税基，许多国家决定同经济合作与发展组织（OECD）牵头的税基侵蚀和利润转移项目（BEPS）合作。BEPS项目中有15个旨在通过打击避税行为来增加税基的行动方案，其中有四个涉及转让定价，由此可见转让定价已成为今后各国税务机关的重点关注领域之一。

在此背景下，BEPS第13号行动方案对大中型跨国企业之转让定价文件制定了共同的准备标准，为各国提供指南，包括主体文档、本地文档和国别报告。我们编译《PKF德国转让定价文档标准 2020/21》即为读者提供该项目在德国立法实施情况的全面概述，不仅涵盖文档标准，还涉及豁免、时点和处罚制度等特定要求。

PKF拥有全球转让定价业务，为跨国集团提供一站式服务，满足其在多个司法管辖区域的转让定价要求。我们在全球设有400多个办事处，在五大地区的130多个国家开展业务，专门为针对各个市场的国际和国内机构提供高质量的转让定价服务。我们可以协助您控制转让定价风险，并确保您的转让定价政策和文件符合BEPS标准。我们的服务包括：

BEPS转让定价健康检查

从BEPS和本地的角度识别不适当的BEPS转让定价政策和不充分的文档，以提供潜在问题的明确摘要。

发展转让定价机制和政策

协助制定您的转让定价政策，并确保它们符合OECD和本地国家的规章制度。

根据功能分析的结果准备转让定价文档

协助您准备稳健的转让定价文档以支持您的关联方交易公平定价，包括相辅相成的转让定价研究和报告。

预先定价协议

全程协助您与税务机关的谈判过程，商定适用于某些交易并消除不确定性的转让定价方法。

回应当局关于转让定价的问题

协助您回应任何司法管辖区内税务机关的询问，妥善解释您的关联方交易的合规性。

代理和解决争端

协助您应对因转让定价政策而受到行政或法律挑战所产生的额外税务评估。

《德国转让定价文档标准 2020/21》旨在帮助您初步了解德国对转让定价文档的基本要求，并涉及经常出现的相关问题。我们收到针对2018年和2019年前两个版本的积极反馈，鼓励我们在2021年制作了增订版本。想要了解更多转让定价的规范要求及PKF的相关专业服务内容，欢迎您与我们位于德国杜塞尔多夫市与杜伊斯堡市的PKF中国事务部取得联系。我们非常乐意为您服务。

PKF中国事务部

中文邮箱：info.cn@pkf-fasselt.de

中文网站：www.pkf-fasselt.cn

PKF法葛

审计事务所 • 税务咨询事务所 • 律师事务所

40476 Düsseldorf | Sky OfPce | Kennedydamm 24 | 德国 • 杜塞尔多夫

47059 Duisburg | Schifferstraße 210 | 德国 • 杜伊斯堡

1. 介绍

1.1 法律背景

《德国转让定价文档规定》（有关国别报告，请参照下文）体现在《德国税收通则》第90条第三款（§ 90 Abs. 3 AO）和其他有关利润分配文档的条例（Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GauFzv）中。2017年起适用的当前法规，其内容反映了经济合作与发展组织（OECD）税基侵蚀和利润转移项目（BEPS）中第13号行动方案的要求，例如关于主体文档和本地文档的相关要求。根据立法提案，这些规定未来可能会有所变化。在本文中，我们仅对当前适用的法规做出总结和点评。

根据BEPS项目之前的法令细节，德国联邦财政部公布了一项有关行政原则程序的中央行政指令（Verwaltungsgrundsätze-Verfahren）。这项指令与OECD-BEPS项目开始之前的部分过时法律规定有关，因为这些规定并没有将主体文档和本地文档作出区分指示。因此，这项指令通常不被视为基于上述OECD原则，尽管之前的德国税法和相关法令在许多方面已经符合现行的OECD原则。不过，此前的法规仍然可以作为《德国税收通则》第90条第三款和上述现行条例的解释基础。

此外，国别报告规定已被引入《德国税收通则》第138a条（§ 138a AO）中并生效：

- 主要机制适用于2016年1月1日及之后的财政年度（拥有德国母公司的跨国企业）。
- 二级机制适用于一年以后（其他德国公司）。

1.2 实务

从2017财政年度起，德国法律强制要求区分主体文档和本地文档。

关于国别报告，德国联邦中央税务局（Bundeszentralamt fuer Steuern - BZSt）在其主页（www.bzst.de）发布了一些技术层面上的常见问答。在多数实务情况下，德国直接参考了OECD的相关出版物，如XML方案的用户指南或国别报告实施指南。而国别报告对于有提交义务的公司来说，必须采用电子方式提交。

2. 正式规定

2.1 涉及哪些纳税人

从2017年起，德国法律规定若以关联方或常设机构进行跨境业务交易，纳税人必须为涉及跨境（mit Auslandsbezug）的业务交易准备本地文档。对于农业、贸易/商业和自营职业以外的收入以及小型企业，在遵守相应截止日期的前提下，提供足够的信息和现有文件即可被视为满足要求。

对此，《利润分割记录文档实施细则》第六条第二款（§ 6 Abs. 2 GAufzV）对小型企业的定义如下：

- 当期财政年度中，与关联方购买/销售货物之交易总额既不超过600万欧元，
- 其他特殊服务/供应之交易总额也不超过60万欧元。

如果在一个财政年度内超过这些金额，则豁免条款不再适用于下一个财政年度。反之，如果交易金额低于上述门槛，则豁免条款将适用于下一个财政年度。

2017年起，如果公司负有本地文档的创建义务，且在上一个财政年度的非合并营业额超出一亿欧元，则其亦负有创建主体文档的义务。

国别报告立法的适用对象为上一年（合并）营业额达7.5亿欧元的跨国集团的下设实体。以下几种情况，德国实体需要提交国别报告：(a) 德国实体为母公司 (b) 德国实体被外国母公司指定准备此报告（代理母公司）(c) 德国实体的外国母公司没有提交国别报告。

2.2 交易汇总记录

一般情况下，每笔业务交易需要单独记录。在满足以下条件时，也可进行汇总记录：

- (a) 这些交易在功能和风险方面相似 (b) 这些交易已按照预先确定且透明的规则进行分组 (c) 这些交易相同或等效，或该交易汇总在第三方交易中常见，或
- 这些交易的原因相似，或
- 这些交易是整体交易的部分服务/供应，且就其价格而言，整体交易比部分服务/供应更具相关性。

2.3 截止日期（时点）

对于普通业务交易，纳税人准备文档并没有截止日期。但如果收集、建立数据或准备文档的时间明显晚于正常报告期限，税务机关可能会对该文档的正确性产生怀疑，尤其当其中一个实体发生长期亏损时。

对于特殊业务交易（例如对纳税人的营业收入产生重大影响的长期协议的缔结和变更、业务重组过程中的资产转让等），一般须在发生业务交易的财政年度结束后六个月内及时准备文件。

只有当税务机关进行税务审计时，公司才会被要求提交本地文档和主体文档。税务机关要求的提交期限通常为60天（涉及特殊交易时：30天）。这些提交期限在特殊情况下可被延长。

德国母公司需要在财政年度结束后的一年内，以电子方式向德国联邦中央税务局（BZSt）提交对应财政年度的国别报告。二级机制的规定基本上相同，即非跨国集团母公司的德国实体必须在财政年度结束后的一年内提交对应财政年度的国别报告。但是，如果国内实体误认为其外国母公司将按时提交国别报告，随后发现并未提交（在非国内实体过错的情况下），则该国内实体必须在接到通知后一个月内履行提交义务。

2.4 实质性

德国本地文档并不局限于记录对纳税人营收有重大影响的业务交易。因此，该文档既无相对也无绝对的限制性要求。然而在实务中，税务机关往往会侧重调查具有重大影响性的业务交易。针对主体文档，相关条例规定信息的收录必须基于合理的商业评估，通常这也意味着一个（不特定）的实质门槛。

2.5 文档保存

文档必须保存至少十年。只要文档对评估期尚未结束的税务审查具有重大意义，保存义务就延续有效。

2.6 文档更新频率

对于文档更新频率并不存在明确的要求。但在上述涉及关联方跨境交易的年度，都需要做好准备主体文档和本地文档的相关工作。此外，对于持续性的业务交易（如长期借贷行为），纳税人甚至达成业务交易约定后（如签订贷款协议）也必须做好信息收集和记录的工作，以便税务机关能调查第三方是否曾进行交易变动（比如改动利率），如果是，又是从

哪个时间点开始。尤其当该变动可能造成第三方无法容忍的税收损失，或者该价格变动可能对纳税人造成不利的经济影响，做好上述工作尤其重要。

在每一个满足相应前提条件（参见2.1 涉及哪些纳税人）的财政年度，都必须进行国别报告的准备工作。

2.7 纳税申报披露

对于2017年1月1日起的财政年度，德国立法要求德国境内企业/常设机构必须披露其是否为德国母公司、代理母公司，或涵盖在外国母公司国别报告中的德国下设实体（如果是，则必须提供外国母公司和其提交国别报告的税务机关信息）。

2.8 举证责任

一般来说，举证责任适用通用规则。这意味着，在纳税人不履行其配合义务的情况下，税务机关的调查义务相应增加。

此外，

- 如果纳税人未能提供文档，或
- 如果文档基本上无法使用，或
- 如果未及时准备特殊业务交易的记录文档（参见2.3 截止日期（时点）），

此时税务机关将会默认纳税人在德国的收入所得高于报告中的申报收入所得。在这种情况下，税务机关将借鉴可能的价格范围，做出一个估值，且此时可能会估计出一个对纳税人而言较不利的金额，使纳税人支付较高的税金。

即使纳税人向税务机关提交了可用的文档，但若有证据表明纳税人如果在遵守公平交易的原则下，有机会获得更高的收入，或国外关联方未履行其合作或提供信息的义务，而无法消除税务机关的疑虑时，税务机关仍可能单方面对此进行重新估值。

2.9 处罚

2.9.1 行政处罚

除非获批允许超时提交可用文档，或仅因纳税人的轻微疏忽造成延时提交，否则适用以下规则：

- 如果纳税人没有对受控交易准备本地文档，或者提交的文档基本上无法使用，将额外调增收入的5%至10%（最低5,000欧元）纳入收入所得中。
- 如果纳税人在截止日期后提交上述受控交易的文档，将被处以每天至少100欧元、最高合计100万欧元的罚款。

对于违背主体文档制定要求的其他情况，目前没有具体的处罚规则，但是可能被处以一般行政处罚，如延迟罚款（Verzögerungsgeld）。

未提交、提交不完整或延迟提交国别报告，将被视为行政违规行为，纳税人将被处以最高10,000欧元的罚款。如果以上行为被认为是由纳税人忽视其财政义务所造成（leichtfertige Steuerverkürzung），则罚款上限为50,000欧元。

2.9.2 对转让定价调整的处罚

除了上述“2.9.1行政处罚”提到的处罚外，并没有针对转让定价调整的具体处罚规定。因此，此处适用针对收入调整的通用规则，例如针对避税嫌疑行为进行罚款。

2.10 利息

在转让定价情况中，并没有对补缴税款的利息收取进行具体规定。因此，此处普遍采用通用原则，即按每月0.5%的利率收取利息（一般从相关日历年结束后的15个月后开始）。值得注意的是，在当前低利率的经济环境下，德国联邦宪法法院（BverfG）目前正在审查对补缴税款收取6%的年利率是否符合德国宪法。

2.11 利用可靠性高的信息

根据德国法令，纳税人必须在文档中使用可比较的参考数据，只要纳税人和关联方可取得这些信息，或在达成业务交易约定时不难通过公开透明的渠道予以查询并取得这些数据。但是，对于税务机关是否只接受国内或国外的可比数据，德国方面并没有具体要求。

2.12 使用语言

一般来说，主体文档和本地文档都必须使用德语准备。纳税人可以在提交文档截止日前的任何时间申请例外情况，但不得迟于税务机关的截止日期。对于特殊业务交易，则必须在还能及时准备相关文档的时间条件下提出申请（参照章节2.3 截止日期（时点））。

国别报告中表3的条目必须使用英语填写，其余条目虽可使用德语，但德国当局亦更偏好英语。

2.13 保密性

文档及国别报告在提交给税务机关后将受到德国法律的保护以及德国税务机关的严格保密处理。只有在特殊情形下，例如双重征税协定、多边主管当局间协议（MCAA）或欧盟行政合作指令允许的前提下，税务机关可对这些信息进行国际交换。

3. 转让定价文件的内容标准

A. 本地文档内容

关于实体组织结构和业务/经营战略的一般信息

- 阐明本地实体的管理结构、本地组织结构图，并说明本地管理层向谁进行工作汇报（包括该人员主要办事处所在的国家/地区）。
- 本地实体的主营业务及经营战略说明。

此项说明应尽可能详细，包括本地实体在本年度或上一年度是否参与或受到业务重组或无形资产转让所带来的影响。此外，还必须对上述影响加以详细阐述。

职能、风险和无形资产分析

- 信息包括 (a) 竞争和市场状况 (b) 经营战略 (c) 纳税人及其相关方在业务交易过程中履行的职能和承担的风险及其变化 (d) 业务交易的合同条件 (e) 相关无形资产的使用。

与现行条例相比，前文所提到的立法修正提案中明确要求，职能和风险的权重以及所使用的资产必须是可量化和可核实的。此外，在职能和风险分析中须指明相关决策者。

- 说明与参与业务交易的关联方相比，纳税人的价值链及价值贡献。

转让价格分析

- 描述所选择的转让定价确定方法，并阐明其适用性。
- 附上用于计算转让价格的相关文件。
- 分析、比较外部独立企业的价格和财务数据，并记录所做的所有调整。

此外，立法修正提案中明确指出，在涉及使用数据库进行研究时，数据搜索的过程必须是可追溯的，且税务机关可被授权访问同一版本的数据库进行核对。

B. 主体文档内容

所有权、组织和法律结构的基本信息

- 集团组织结构（法律和所有权结构）以及该集团实体地理分布的图形描述。
- 重大合并、收购、销售和重组行为的摘要。

业务概览

- 集团产品/服务的主要市场区域描述。
- 影响集团整体利润的重要因素概览。
- 供应链描述。

该描述应包括为集团带来最高销售收入的五种产品或服务，以及占集团收入5%以上的所有产品或服务之说明。

- 集团各实体间的实质服务协议列表及概要说明（与研发实体相关的协议除外）。

该信息应包括 (a) 提供实质服务的主要场所的生产能力 (b) 说明为分配上述服务的成本和为该服务支付的决议价格所采取的转让定价政策。

综合职能分析

- 描述各个公司实体对价值创造的主要贡献，即关键职能、重大风险及重大资产。

无形资产、研究和开发

- 描述集团对无形资产的整体战略。

该信息应包括关于无形资产的开发、所有权、保护和使用。此外，还须描述重要研发场所以及管理研发活动场所的位置。

- 与转让定价相关的无形资产清单以及该无形资产所有者实体清单。
- 涉及无形资产的重要协议清单。

该信息应包括费用分摊协议、材料研究服务协议和许可协议。

- 集团内部的财务交易规范。

该信息应包括金融相关概念，如金融中介、利率基准、现金池和贷款担保等信息。

- 有关研发和无形资产转让定价政策的一般性说明。
- 所有重要无形资产转让的一般性说明。

该信息应包括参与此类转让行为的公司实体、其所在国家以及所支付的价格。

财务运作

- 集团资金来源的一般性说明。

该信息应包括与第三方的重要融资关系描述。

- 对执行中央财务、现金或资产管理职能的实体公司的描述。

该信息包括该实体公司成立的法律依据及其有效管理地点。

- 融资关系下转让定价策略的一般性描述。

合并财务报表附件（若已起草）

关于转让定价及国际收入/成本分配的高级定价协议列表和简要说明

4. 国别报告标准

德国法律要求如下：

第一部分：国别指示

- 与 (a) 第三方 (b) 关联方的业务交易收入和其他营业收入，以及 (c) 上述两者的总额。
- 本财政年度支付的所得税。
- 税收年度内已付或应计的所得税。
- 所得税前一年的损益情况。
- 股权。
- 留存收益。
- 员工数。
- 重大资产。

第二部分：所有涉及实体的主要业务活动国别信息

第三部分：为了解第一部分和第二部分的数据所补充的附加信息

PKF法葛有限责任合伙公司 | PKF FASSELT Partnerschaft mbB
审计事务所·税务咨询事务所·律师事务所

中文热线: +49 203 30001 - 345 (杜伊斯堡)
+49 211 602200 - 345 (杜塞尔多夫)

中文邮箱: info.cn@pkf-fasselt.de

中文网站: www.pkf-fasselt.cn

中国事务部地址:

40476 Düsseldorf | Sky Office | Kennedydamm 24 | 德国·杜塞尔多夫

47059 Duisburg | Schifferstraße 210 | 德国·杜伊斯堡

© PKF法葛有限责任合伙公司审计事务所·税务咨询事务所·律师事务所是PKF国际网络的成员企业,也是根据德国商法典319b条德国审计师网络的成员。该网络由法律上互相独立的成员所组成。PKF法葛有限责任合伙公司审计事务所·税务咨询事务所·律师事务所不对其他成员所的行为或疏漏承担任何责任。