# 国际税法上居民的比较

来源：网络 作者：烟雨迷离 更新时间：2024-04-20

*国际税法上居民的比较 国际税法上居民的比较 国际税法上居民的比较 （一）国际税法确立居民概念的法律意义 居民是国际税法上的重要概念。在国际上，不同社会形态的国家、同一社会形态在不同国家、同一国家在不同时期，由于政治、经济、法律、文化等背景...*

国际税法上居民的比较 国际税法上居民的比较 国际税法上居民的比较

（一）国际税法确立居民概念的法律意义

居民是国际税法上的重要概念。在国际上，不同社会形态的国家、同一社会形态在不同国家、同一国家在不同时期，由于政治、经济、法律、文化等背景的不同，对居民的称谓及法律界定各异。但是，第二次世界大战后，随着国际经贸关系的发展和税法惯例的国际化，国际税法学界对居民这一概念已逐步达成共识，即按照一国法律，依住所、居所、管理场所或其他类似性质的标准，负有纳税义务的人，[1] 它既包括自然人，又包括公司和其他社会团体。

应当说明的是，国际税法上的居民的概念最初源自有关的国际税收协定。早期的国际税收协定曾规定其适用主体为公民或纳税人。但公民的概念限于国籍，具有较大的局限性，且公民的国籍国往往与公民取得的所得没有直接联系。而采用纳税人概念，则范围又过于宽广，难以确定，这是因为它实际上只按纳税人的纳税义务来规定协定的适用范围。既不考虑该纳税人是否属于缔约国任何一方的国家，又不考虑该纳税人是否居住在缔约国任何一方，故缺乏判定国际税收协定适用范围的一般标准。自1963年经济合作与发展组织提出《关于对所得避免双重征税协定草案》后，国际税收协定普遍采用居民概念确定协定适用主体的范围，大多数国家的国内税法据此亦逐步采用居民这一概念。实际上，居民的概念介于公民和纳税人之间，不论是否为缔约国国民，都须符合各国国内法规定的条件。

在国际税法上之所以要确立居民的概念，其法律意义在于：

1.区别不同类型的纳税义务人，明确税收管辖权范围。各国所得税法实践中，通常将纳税义务人分为两种类型：一类是负无限纳税义务的纳税人；另一类是负有限纳税义务的纳税人。构成一国税法上的居民则为无限纳税义务人，即对于源自该国境内、境外的全部所得都要向该国申报纳税。未构成一国税法上的居民，则为有限纳税义务人，仅就其源自该国境内的所得纳税。

2.避免国际双重征税。采用居民与非民居概念，则在某一自然人或公司居民身份单一的情况下，可以避免行使居民征税权的国家之间对同一所得的双重或多重征税。同时，当一个国家行使居民征税权时，按国际税收惯例，这个国家必须承担对该居民所缴纳的外国税款予以抵免的义务。易言之，一个国家的居民到另一个国家投资并取得所得，如果所得来源国行使所得来源地征税权，则该居民在所得来源国已缴纳的税款应在其所属居民国按法定标准予以抵扣。这也是所得来源地征税权优先于居民征税权原则的要求。

3.维护国家征税主权。在国际税法中既存在居民征税权与所得来源地征税权的冲突，又存在因国际税收条约尚未对缔约国国内税法认定居民纳税人的条件作出规定所导致的行使居民征税权的各个国家间对同一所得行使征税权上的冲突。如何适当界定本国税法上居民的范围，划清居民与非居民的界限，对于谈判、缔结和执行避免国际双重征税协定有重大的实践意义，有利于维护国家的征税权。

此外，依法确认居民的概念和范围有利于促进国际经济合作、科学技术交流及人员往来。

（二）国际税法确认居民的标准

国际税法上确认居民的标准可以区分为自然人居民身份的确认标准和公司居民身份的确认标准。在此，我们将分别予以比较论述。

1.自然人居民身份的确定

各国对于自然人居民身份确认标准的规定并不一致，归纳起来，有下述几种：

（1）国籍标准。根据本国国籍法应为本国公民的自然人，即构成税法上的居民。国籍标准是从国际法中的属人管辖权原则中引伸出来的，即国家对于一切具有本国国籍的人有权按照本国的法律实施税收管辖。但随着经济生活日益国际化，人们国际交往的日趋频繁，许多自然人国籍所在国与自然人经济活动所在地的联系较松散，采用国籍标准认定居民身份难以适应自然人实际所得和财产的状况。在国际私法领域，出现了一定程度的住所法优先于国籍法的倾向，在税收立法中目前也只有美国、菲律宾、墨西哥等少数国家仍坚持国籍标准确认自然人的居民身份。

（2）住所标准。一些国家规定，一个自然人如果在本国境内拥有住所，即构成本国税法上的居民。例如，英国所得税法规定，在英国有永久性住所的自然人或者在英国拥有习惯性住所的自然人为英国税法上的居民。[2] 住所本是民法中的一个基本概念，一般指一人以久住的意思而居住的某一处所。从各国立法与学说来看，住所应包括居住的事实和居住的意思两个构成要件。住所与国籍的区别在于：住所是个私法上的概念，它反映了自然人与特定地域的民事联系；国籍则是个公法上的概念，它反映了自然人与特定国家间的政治联系，[3] 故世界上采用住所标准确认自然人居民身份的国家比采用国籍标准的国家较多。但直接援用民法上住所概念的国家甚少，一般在税法中还附加居住时间的条件并称之为“财政住所”。例如，日本所得税法规定，在日本国内有住所并在国内连续居住1年以上的自然人为税法上的居民。 [4]应当指出的是，采用住所标准的国家甚多，且各国对外签订的双边税收协定，一般也明确采用这一标准，但住所作为一种法定的个人永久居住场所，并非完全能反映出某个人的真实活动场所。因此，不少国家通过税法作了补充性规定。例如美国纽约州税法规定，凡在本州境内拥有一永久性住宅，且在纳税年度内又在本州境内居住6个月以上，则视为本州居民。[5]

（3）时间标准。时间标准又称居所标准，指某—自然人在一国境内拥有居所并且居住时间达到法定期限即构成该国税法上的居民。对于居住时间的长短，不同国家有不同规定，大多数国家规定为半年或l年。居住时间如果不累计计算的可以不受年度限制，如果累计计算则一般限定在一个纳税年度。居所与住所的区别在于，居所是指自然人暂时居住的某一处所，其设定条件比住所要宽，它不要求有久住的意思，只要求有一定居住时间的事实。[6]

（4）混合标准。目前国际上广泛采用住所标准和时间标准相结合的混合标准综合确定自然人的居民身份。例如，德国所得税法规定，在德国境内有住所，或者无住所但有居所且居住6个月以上的自然人为德国税法上的居民。 也有些国家还同时采用居住意愿标准，即把在本国有长期居住的主观意图或被认为有长期居住的主观意图的自然人规定为本国税法上的居民。判断某一自然人是否有在本国长期居住的主观意图，通常要综合考虑其签证时间长短、劳务合同期限、是否建立家庭或购置永久性食宿设施等因素。

2.公司居民身份的确定

确认公司在税法上的居民身份，同确认自然人的居民身份一样，其目的是对居民的国内外所得行使征税权。应该指出的是，这里的公司是指法人团体或者在税法上视同法人团体的实体，它与自然人相对应。各国关于居民公司的确认标准可归纳为下列几种：

（1）注册地标准。即以凡按本国法律组建并登记注册的公司规定为本国居民公司。例如，美国所得税法规定，凡是按照美国联邦或州的法律注册登记的公司，不论其管理机构是否设在美国境内，也不论公司股权是否为美国公民所控制，都为美国税法上的居民公司。由于公司的注册成立地只有一个，故这一标准具有纳税人法律地位易于识别的优点。目前，瑞典、墨西哥、美国等均采用注册地标准。

（2）管理机构地标准。该标准以公司经营活动的实际控制和管理中心所在地为确认居民公司的依据，凡是实际控制和管理中心所在地依法被认为在本国境内的公司即为本国税法上的居民公司。按照有关国家的规定，实际控制和管理中心所在地一般是指公司董事会所在地，或者董事会有关经营决策会议的召集地，它不等同于公司的日常经营业务管理机构所在地。采用这一标准的国家有英国、新西兰、新加坡等。

（3）总机构地标准。此标准以公司的总机构是否设在本国境内为依据，来确定其是否为本国税法上的居民公司。总机构是指公司进行重大经营决策以及全部经营活动和统一核算盈亏的总公司或总店。法国、日本、新西兰均采用了总机构地标准。例如，日本税法规定，凡在日本设有总机构，总店或总事务所的公司即为日本税法上的居民公司。

（4）其他标准。综观各国关于居民公司的认定标准，一般采用上述标准中的一种或几种，少数国家还同时或单独采用主要经营活动地标准，控股权标准。主要经营活动地标准以公司经营业务的数量为依据，实行这一标准的国家通常规定，如果一个公司占最大比例的贸易额或利润额是在本国实现的，该公司即为本国居民公司。控股权标准是以控制公司表决权股份的股东的居民身份为依据，如果掌握公司表决权股份的股东具有本国居民身份，则该公司亦为本国居民公司。

（三）国际税法上居民法律冲突的协调

由于各国法律对于负无限纳税义务的居民的认定标准不一致，以及跨国所得的存在，导致双重居民身份而引起的双重征税问题。目前国际条约尚未对居民认定标准规定任何准则，各个国家根据国内法律规定税法上居民的构成条件，并在双边国际税收协定中规定特别条款，以明确优先采用何种居民概念。

1.自然人居民法律冲突的协调

（1）应认定其为有永久性住所所在国的居民；如果在两个国家同时有永久性住所，应认定其为与该自然人经济关系更密切（即“其重要利益中心”）的所在国的居民。在缔约国国内法发生冲突时，应优先选择自然人有永久性住所的缔约国为居住国，这样足以解决一个人在缔约国一方有永久性住所，而在缔约国另一方是短期停留所导致的双重居民身份。在认定永久性住所时，应注意考虑任何形式的住所，包括个人自有或租用的房屋或公寓、租用带家俱的房间，但重要的判定因素是住所应为自然人所有或占有的居住所在地，该所在地应有永久性，即有安排并适合长期居住的住宅，而非由于旅游、经商、求学等原因所作短期逗留的临时居住。如果该自然人在两个缔约国境内有永久性住所，应查明哪一国家同该自然人经济联系最为密切。这就要求将该自然人的家庭和社会关系、职业、政治、文化及其他活动、从事营业地点、管理其财产所在地等要素作为一个整体来调查验证。

（2）如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在其中任何一国都没有永久性住所，则该自然人应为其有习惯性住所所在国的居民。此项规则的含义是倾向于把自然人经常居留国确定为居住国，并主要根据居留时间和间隔时间确定在哪一国有习惯性住所。

（3）如果其在两个国家都有，或者都没有习惯性住所，应视其为国籍所在国居民。据此，在税法居民身份的识别上，住所标准亦优先于国籍标准。

（4）如果某人同时是两个国家的居民，或者均不属其中任何一国的居民，应由缔约国双方主管当局通过协商解决其居民身份问题。

2.公司居民法律冲突的协调

对于公司居民双重身份的冲突，国际上通行的做法是，各国通过缔结双边性的国际税收协定加以协调，其方式大致有两种：一种是缔约双方在协定中事先确定一个解决此类冲突应依据的标准，例如中国与比利时、法国等国签订的双边税收协定，都明确地选择了以公司居民的总机构所在地国作为居住国的冲突规范。但也有不少国家采用OECD范本和UN范本所作出的规范，对于同时成为缔约国双方公司居民的，首先以实际管理机构所在国为其居住国。然而在有些情形下，判定公司的实际管理机构并非易事。对管理机构和控制中心的不同理解，会引起国家之间居民税收管辖权的冲突。因此，就出现了第二种方式，即有关国家通过签订双边性的国际税收协定，规定公司居民身份发生冲突时，由缔约国双方的税务主管当局通过协商的方式，确定所涉公司居民的身份归属以及由哪一国对其行使居民税收管辖权。[8]

（四）我国居民标准的税法调整

我国居民标准的税法调整主要体现在国内所得税立法和双边国际税收协定中。

我国1980年的《个人所得税法》对纳税意义上的“居民”、“非居民”缺乏较为明确的界定。1994年1月1日起实施的修改后的《个人所得税法》既解决了中国境内所有自然人按照一个税法纳税的问题，又与世界各国个人所得税法的通行做法有了相应的衔接。其按照国际惯例，采用住所和居住时间两个标准将纳税人分为居民和非居民。[9] 我国《个人所得税法》第1条规定，在中国境内有住所，或者无住所而在境内居住满1年的个人，从中国境内或境外取得的所得缴纳所得税。关于住所的认定，目前适用民法通则的规定，但应进一步与国际惯例接轨，不应以户籍作为认定住所的唯一标准，关于居住时间，我国《个人所得税法实施条例》进一步明确规定，指一个纳税年度中在中国境内居住满365日，临时离境的，不扣减天数。

我国《外商投资企业和外国企业所得税法》按总机构所在地是否设在中国境内来确定外商投资企业的居民身份。[10]理论界通常将总机构解释为依照我国法律设立具有中国法人资格的外商投资企业在我国境内设立的负责该企业经营管理与控制的中心机构。这种解释与国际惯例和立法本意实际上并不完全一致。因为具备中国法人资格的外商投资企业，根据有关法律，其注册登记地在中国境内并应在中国境内设立该企业的总机构，不得将其总机构设于中国境外。但是，不具备中国企业法人资格的中外合作经营企业和外资企业，亦应将其总机构设在中国境内。上述两种情况下的外商投资企业均应为中国居民公司。 [11]因此，我国税法有关认定居民公司标谁的规定有待完善：一是对总机构的定义应有法律明文；二是认定居民公司的范围不应限于外商投资企业，还应包括其他法人团体或税法上视同法人团体的实体；三是管理机构地标准为大多数国家国内税法所采用，我国亦应采用此种标准。

综上所述，居民是国际税法上的一个重要概念。关于居民的认定标准目前仍是由各个国家的国内立法加以规定的。由于各个国家规定的居民纳税人的范围和构成条件不同，有必要协调各个国家的法律冲突。国际间虽已形成避免因双重居民身份导致双重征税的惯例，但其实施仍依赖双边国际税收协定及各国国内立法，尤其是各国国内立法对国际税法上居民的认定起决定性作用。故我国应重视和加强税法上居民的立法。

「注释」

[4]董庆诤主编：《外国税制》，中国财政经济出版社1993年版，第118页。

[5]刘剑文：《国际所得税法研究》，中国政法大学出版社202\_年版，第37页。

[7]孙尚清主编：《商务国际惯例总览·财政税收卷》，中国发展出版社1994年版，第535页。

[8]刘剑文：《国际所得税法研究》，中国政法大学出版社202\_年版，第44－45页。

[10]参见《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第3条。

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！