

刊登於月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 104-128 頁。

## 自然人之居民課稅管轄權－各國立法例之比較\*

陳清秀

東吳大學法律學系教授

### 摘要

有關自然人之居民課稅管轄權，在我國境內有住所，並經常居住我國境內者，為境內居住者。又在我國境內無住所，而於一課稅年度內在境內居留合計滿一百八十三天者，亦為境內居住者。其中「住所」要件之外，尚必須「經常居住我國境內」，因為欠缺客觀標準，以致實務上迭生爭議。如參考外國立法例，似可刪除「經常居住我國境內」之要件，或參考外國立法例，增加明確判斷標準之要件，以維護法律秩序安定性。

又外國人如果前來我國，僅為訪問、休養、療養或其他類似之私人目的而居住，且持續期間不超過一年者，參考德國立法例，似可毋庸視為境內居住者。

### 目次

- 壹、前言
- 貳、居民之判斷標準
- 參、日本居民課稅管轄權之立法例
- 肆、德國居民課稅管轄權之立法例
- 伍、美國居民課稅管轄權之立法例
- 陸、中國大陸居民課稅管轄權之立法例
- 柒、臺灣居民課稅管轄權之立法例
- 捌、各國居民課稅管轄權之立法例之比較
- 玖、租稅協定有關居民之規定
- 拾、結語

### 壹、前言

綜合所得稅的納稅義務人，在性質上是個人（即自然人）。在一般國際稅務上，境內

---

關鍵詞：住所、居民、課稅管轄權、租稅協定、OECD 租稅協定範本

\* 本文原發表於 2015.6.26 東吳大學法學院財稅法研究中心舉辦兩岸稅法論壇及東亞國際稅法研討會。本文曾獲得科技部研究計畫補助。

居住者享受該居住國家提供公共服務，而應支付稅捐作為對價，故為無限【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 104 頁】制納稅義務人<sup>1</sup>，不問其所得來源為國內或國外，應就全部境內外全球所得課徵所得稅（屬人主義）。

反之，如非境內居住者，則僅就在該國家領域內獲得經濟利益之範圍內課稅，即就國內來源所得課徵所得稅（屬地主義）。

依據 OECD 關於所得及財產的課稅之租稅協定範本第一條規定：「本協定應適用於締約國一方或締約國雙方之居住者的人。」<sup>2</sup>因此，在一方或雙方締約國之居住者，賦予其享有主張租稅協定所生權利之權限，此一權限只有居住者才能享有。故居住者是構成及界定租稅協定之人的適用範圍<sup>3</sup>。

有關納稅義務人之居住性，是租稅協定之稅收分配規範之必要的適用（功能）前提，也是透過居住地國家以避免雙重課稅之規範的適用前提要件<sup>4</sup>。

## 貳、居民之判斷標準

有關本國人與外國人之區分標準，早年著重於公民或政治權力之存在與否，因此租稅條約中也以締約國之國民或公民為其適用對象。晚近則認為國家行使課稅權之根據，在於國家與某個人的經濟上連結出發，因此，所謂「本國人」與「外國人」之區分標準，乃以「居住性」作為判斷基準<sup>5</sup>。

OECD 關於所得及財產的課稅之租稅協定範本第四條第一項即規定：「一、本協定中『締約國一方居住者』一語是指按照該國法令，由於住所、居住時間、管理場所或任何其他類似性質的標準，負有納稅義務的人，也包括該國、其所屬行政機關或地方政府。但是這一用語不包括僅由於來源於該國的所得或位於該國的財產在該國負有納稅義務的人。」又臺灣與德國締結之避免所得稅及資本稅雙重課稅及防杜逃稅協定第四條第一項也規定：「一、本協定稱『一方領域之居住者』，指依該領域法律規定，因住所、居所、設立登記地、管理處所或其他類似標準而負有納稅義務之人，並包括第二條第三項第一款或第二款所稱領域及其所屬政府機關或地方機關。」均以各締約國之內國法所規定之居住者作為適用對象。

世界各國有關自然人之居民身分之確認，有認為概有下列幾種標準：一、住所標準。二、居所標準。三、居住時間標準。四、主觀意願標準<sup>6</sup>。另有認為下列兩種標準：一、

1 藤本哲也，國際租稅法，2005 年，48 頁。

2 OECD 關於所得及財產的課稅之租稅協定範本之中譯文，參見陳清秀，國際稅法，2015 年，520 頁以下。

3 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 11.

4 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 12.

5 藤本哲也，同註 1，45 頁。

6 廖益新主編，國際稅法學，2008 年，30 頁以下。

國籍或市民權。二、居住性【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 105 頁】（居住期間）。

### 一、國籍或市民權

以是否具有本國國籍之人，作為「本國人」之判斷標準。其優點在於具有明確的形式上判斷基準。但其缺點則是該個人的經濟上活動與國家間之連結，相當淡薄<sup>7</sup>。

又有以有無市民權作為是否為本國人之判斷標準，而不問在國內有無居住處所。因此，不管在世界任何地方，都受到國家（政府）的服務與保護。此一標準可以防止透過變更居住地而免除租稅負擔。例如美國即是採取此一做法。其優點是在海外從事經濟活動之市民，也要被課稅，其課稅範圍擴大，足以保障國家之課稅權。但缺點是該人的經濟活動與國家間的連結，相當淡薄<sup>8</sup>。

### 二、居住性（居住期間）

以是否在國內有住所或居住達一定之期間之居所，作為「居住者」之判斷標準。例如世界上許多國家是以一百八十三天作為標準，而日本則是以一年作為標準。

此一標準也具有客觀明確的認定標準，而且要配合該人的經濟活動與國家間的連結情況，進行課稅，變成可能<sup>9</sup>。

## 參、日本居民課稅管轄權之立法例

日本所得稅法第二條第一項第三款規定：「居住者，是指在國內有住所或持有至今持續一年以上之居所之個人。」至於非居住者，則是指居住者以外之個人（日本所得稅法第二條第一項第五款）。上述所謂「一年以上」之期間之計算，其起算日為入國之日之翌日<sup>10</sup>。

### 一、住所

#### （一）推定在日本國內有住所

住所乃是個人的生活根據地之場所，是否為生活根據地，應依據客觀事實判斷之<sup>11</sup>。由於實務上是否在國內有住所，容易產生爭議。由於戰後來日本之外國人，只要沒有在日本擁有住所之意思表示，即作為沒有住所處理。因此攜帶家屬前來日本，且依據雇用契約等，明顯在相當長期間居留日本之人，最初一年間仍作為非居住者處理，而享受低課稅之待遇，此一現象有欠妥當。為避免個案判斷有無住所困難，因此導入推定住所之

7 藤本哲也，同註 1，45 頁。

8 藤本哲也，同註 1，46 頁。

9 藤本哲也，同註 1，45 頁。

10 日本所得稅基本通達第 2-4 條。

11 日本所得稅基本通達第 2-1 條。

規定<sup>12</sup>。

日本所得稅法施行令第十四條對於住所設有推定規定，亦即下列情形，推定在日本國內有住所（居住者）：

1. 擁有通常必須在國內繼續居住一年以上之職業，或【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 106 頁】

2. 具有日本國籍，且該人在國內有共同生計之配偶或其他親屬，以及其他該人在國內有無職業以及資產等狀況，而有足以推測該人在國內繼續的居住一年以上之事實。

又依日本所得稅基本通達第三條之三規定：「在國內－為了經營事業或從事職業，而居住在國內－之人，除了依據契約等，可認為事先明白約定在該地之停留期間，未滿一年之情形外，應認為該當於所得稅法施行令第十四條第一項第一款－之規定。」

例如外國人依據借調契約等之約定，約定在日本工作之勤務期間，為一年以上之情形，則推定在日本國內有住所。又雖然並未有特別約定在日本之工作期間，但除了依據契約等，可認為事先明白約定在日本之停留期間，未滿一年之情形外，仍應推定在日本國內有住所。反之，如依據借調契約等，約定在日本之工作期間，不滿一年之情形，即不適用上述推定。原則上即應依據生活之本據，是否在日本國內判斷其居住者性質<sup>13</sup>。

## （二）推定在國內沒有住所

又依據日本所得稅法施行令第十五條對於無住所，也設有推定規定，亦即下列情形，推定在日本國內沒有住所（非居住者）：

1. 擁有通常必須在國外繼續居住一年以上之職業，或

2. 具有外國國籍，或在國外擁有永久居住之許可，且該人在國內並沒有共同生計之配偶或其他親屬，以及參酌其他該人在國內有無職業以及資產等狀況，而並沒有足以推測該人再度返回國內，或在國內居住之事實。

日本所得稅基本通達第三條之三規定：「在一國外為了經營事業或從事職業，而居住在國外之人，除了依據契約等，可認為事先明白約定在該地之停留期間，未滿一年之情形外，應認為該當於所得稅法施行令－第十五條第一項第一款之規定。」

例如在海外工作之日本人，依據其長期借調（出差）之勞動契約等之約定，其在国外工作期間，為一年以上時，則推定在國外有住所。又如國外之工作期間，並無特別約定之情形，除了依據契約等，可認為事先明白約定在國外之停留期間，未滿一年之情形外，推定在國外有住所。在日本工作終了即返回本國之外國人，推定在日本並無住所<sup>14</sup>。

12 藤本哲也，同註 1，50 頁。

13 稅理士法人プライスウォーターハウスクーパース，国季稅務ハンドブック，第 2 版，2013 年，14 頁。

14 稅理士法人プライスウォーターハウスクーパース，同前註，14 頁。



## 二、居所

日本所得稅法對於居所並未有定義，一般認為是尚未達住所之程度，個人在相當期間繼續居住之場所<sup>15</sup>。

在國內有居所之人，前往國外，又再【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 107 頁】度入國之情形，其前往國外之期間中，在國內仍有共同生計之配偶或其他親屬，並保有再入國後起居生活所預定之住宅，或飯店之一個房間等，或有寄託生活用動產之事實等，明顯可認為前往國外之目的，只是暫時性時，該項在國外期間中，亦應認為在國內有居所，而適用所得稅法第二條第一項第三款及第四款規定（日本所得稅基本通達第二條之二）。

## 三、國內居住者與非居住者之區別

關於國內居住者與非居住者之區別，可分述如下（日本所得稅基本通達第二條之三）：

（一）進入日本國後在經過一年之前，並無住所之情形，在入國後經過一年之前，此一期間，為非居住者。在經過一年之日之翌日以後，為居住者。

例如二〇一二年一月一日入境，從二〇一二年一月二日起算，到二〇一三年一月一日為一年之期間內，為非居住者。從二〇一三年一月二日起為居住者。

（二）在入國後，在國內原無住所，在入國後經過一年之前，在此期間變成有住所時，在變成有住所之日之前一日為止，在此期間，為非居住者。在有住所之日以後，為居住者。

例如二〇一二年一月一日入境，在同年六月五日設定住所，則從二〇一二年一月二日起算，到同年六月四日為止之期間內，為非居住者。從同年六月五日起為居住者。

（三）在日本無國籍之居住者，在過去十年以內，在國內有住所或居所之期間，合計超過五年之情形，在五年以內之日為止，在此一期間為非永居住者。其翌日以後，為非永住者以外之居住者。

上述所為一年以上之期間計算之起算日，為入境日之翌日起算<sup>16</sup>。

所謂「在過去十年以內」，為判定之日之十年前之同日起算，到判定之日之前一日為止<sup>17</sup>。例如二〇一四年六月八日進行判定時，則從二〇〇四年六月八日起算到二〇一四年六月七日為止之期間。

（四）非永住者

15 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース，同前註，14 頁。

16 日本所得稅基本通達第 2-4 條。

17 日本所得稅基本通達第 2-4 之 2 條。

日本所得稅法第二條第一項第四款規定，所謂「非永住者」，是指居住者之中，並未持有日本國籍，且在過去十年以內，在國內有住所或居所之期間，合計在五年以內之個人。

日本非永住者，雖然也屬於居住者之一種類型，但與其他一般居住者的課稅所得範圍不同，其他一般居住者就其全部國內及國外來源所得均被課稅<sup>18</sup>。而非永住者就其國外來源所得之全部，並不被課稅。而僅就國內來源所得以及其他在國內受領支付或從國外接受匯款之境外來源所得，作為課稅對象<sup>19</sup>。【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 108 頁】

日本非永住者乃是針對持有一年以上之居所，但並無住所之居住外國人，採取特別的課稅措施。其立法目的，在於非永住者在進入日本國以前，其在外國取得資產所產生之所得，如果在該外國受領並在該外國保有之所得，要加以課稅的根據薄弱。參考其他國家立法例，也有「並無永住之意思入境之外國人，作為非居住者處理，對於該外國之來源所得，作不課稅處理」。此一制度從一九五七年（昭和三十三年）修法時導入<sup>20</sup>。

然而也有論者批評認為，從在領域內之經濟的歸屬，尋求其課稅權之基礎的觀點來看，對於相同的居住者，僅對於五年以內居住而無久住之意思的情形給予優惠，欠缺合理的理由，因此不符合課稅公平原則<sup>21</sup>。

有關居住者與非居住者之課稅範圍有下列差異<sup>22</sup>（參下表）。

居住與否	課稅所得之範圍
非居住者	境內來源所得
居住者	全世界所得（國內來源所得＋國外來源所得）
居住者中之非永住者	國內來源所得＋某些國外來源所得（國內支付＋國內收款）

#### 四、特殊人員之居住地判斷標準

##### （一）船舶、航空機之機組員之住所之判定

船舶或航空機之機組員，在國內有無住所之判斷標準，依據其配偶或其他同一生計之親屬之居住地，或該人之勤務外期間中，通常居留之地點，是否在國內為準<sup>23</sup>。

##### （二）學習學術、技藝者之住所之判定

「為學術或技藝之學習而在國內或國外居住之人，有關其住所是在國內或國外之判斷，在其為學習而居住之期間，視為在其居住地擁有職業，而依據所得稅法施行令第十

18 日本所得稅法第 7 條第 1 項第 1 款。

19 日本所得稅法第 7 條第 1 項第 2 款。

20 藤本哲也，同註 1，52 頁。

21 藤本哲也，同註 1，52 頁。

22 稅理士法人プライスウォーターハウスクーパース，同註 13，17 頁。

23 日本所得稅基本通達第 3-1 條。

四條第一項（推定國內有住所）或第十五條第一項（推定國內沒有住所）之規定推定之」<sup>24</sup>。

### （三）公務員

國家或地方公務員縱然居住在國外，在國內並無住居所，仍然視為在日本有住所。這是考量在國際慣例上，對於外國公務員之俸給薪資等，在所得稅上作不課稅處理。因此，如果在日本也不課稅，將造成兩邊都不課稅的結果<sup>25</sup>。

另一方面，雖然在國內有住居所，但亦有視為非居住者處理之情形。例如美國【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 109 頁】軍隊及其眷屬，以及此類人員之家屬，僅因其屬於軍隊之構成員等之理由，在日本之居留期間，作為非居住者處理<sup>26</sup>。

## 肆、德國居民課稅管轄權之立法例

依德國所得稅法第一條第一項規定，所謂「稅捐內國人」（sog. Steuerinländer）亦即自然人在國內有助所或經常居住之居所者，為無限制的納稅義務（Unbeschränkte Steuerpflicht）人。無限制的納稅義務人對於全球境內外之全部所得，負擔納稅義務。至於某個人是否為稅捐內國人，並非以其國籍為準。所謂內國，是指德國領域內。而懸掛德國國旗之船舶，如果在內國水域或公海時，也是在內國之範圍。反之，如果船舶在其他國家主權海域範圍內停留時，則不屬於內國之範圍<sup>27</sup>。

例如有個七歲的法國人，隨同其父母居住在德國慕尼黑，並在瑞士名下有房屋之出租租金收入，該法國小孩雖然為法國人且未成年，但在德國有住所，為德國境內居住者，其在瑞士的租金收入，應在德國被課稅，並依據德國稅法規定計算稅負<sup>28</sup>。

### 一、住所

德國稅捐通則第八條規定住所（Wohnsitz）：「任何人在一地域擁有住宅，且依其情況，足以認定其將繼續保有及使用該住宅者，即在該地有住所。」<sup>29</sup>本條規定之住所概念，與民法規定之住所概念不同<sup>30</sup>。

在此，住所之概念範圍，依據客觀的標準解釋。並非以納稅義務人之主觀上有無持有住宅的意思為準。在租稅法上，使住所之概念客觀化，可以避免納稅義務人利用住所

24 日本所得稅基本通達第 3-2 條。

25 藤本哲也，同註 1，52 頁。

26 藤本哲也，同註 1，52 頁；日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第 6 条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定の実施に伴う所得税法等の臨時特例臨時特例に関する法律法律第 3 條第 3 項。

27 Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, Rn. 666.

28 Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, Rn. 669-672.

29 有關德國租稅通則第 8 條之翻譯，參照陳敏譯著，德國租稅通則，2013 年，9 頁以下。

30 陳敏譯著，同前註，9 頁。

之設定或廢止，影響稅捐法之適用<sup>31</sup>。

住宅是指可以適合居住之一切空間。包括宿舍、固定作為住宅使用之貨櫃屋以及酒店之專用房間等。如果單純旅遊性質的飯店住宿，則並非住宅。其持續承租飯店房間，並供納稅義務人支配使用時，亦可能構成住宅。在此以實際上支配可能性為準，而不是以法律上支配可能性為準。納稅義務人即使在民法上被禁止居住使用，仍不妨成立住宅<sup>32</sup>。又有無向警察機關報備或戶籍登記並不重要。**【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 110 頁】**

住所之持有必須納稅義務人事實上可處分住宅，並且納稅義務人可以任意的持續利用或某種程度的通常利用，縱然在大部分時段外出。在此必須依據個別案件之情況，依據生活經驗，容許此種推論<sup>33</sup>。

一個納稅義務人可能擁有數個住所，只要其中一個住所在德國境內，即應在德國負擔無限制的納稅義務，縱然其經常使用國外住所。在此雙重住所的情形，納稅義務人在各該住所之所在地國家，都屬於境內居住者，均應負擔無限制的納稅義務，因此造成國際間課稅衝突，而必須透過租稅協定解決<sup>34</sup>。

例如美國公司之經理某甲，平常居住在美國，但該公司另有投資在德國之子公司，為執行該德國子公司職務，某甲在年度中多次被指派出差到德國，並居住在美國公司為其在子公司附近承租之希爾頓飯店房間，專供其居住使用（存放盥洗用具及衣服等），在此情形，該飯店房間即構成某甲在德國之住宅，因此應成為無限制的納稅義務人<sup>35</sup>。

又如監獄之受刑人因為欠缺處分權限，在該監獄之地點並未設定住所。被驅逐出境之人，廢止其住所。如僅是單純出國，並未構成住所之廢止<sup>36</sup>。

保有住宅可以藉由家庭成員作為媒介，此即所謂「共同的婚姻及家庭住所」。但在此必須在外部有可以認定其家庭成員與系爭住宅間具有關聯性。夫妻在結婚之前，如果各自保有住宅（在國內及國外），並非在結婚時即自動的設定家庭住所。在此，必須事實上對於住宅有共同處置利用的可能性。但除非持續分居，否則，可以推定其在家庭所在地之地點設定住所<sup>37</sup>。同理，上述家庭住所之原則，也可以適用於父母與未成年子女間之關係。如果依據外部可以識別之情況，已經可以認定父母之住所就是小孩之住所時，則未成年子女分享父母之住所<sup>38</sup>，。

31 陳敏譯著，同前註，10 頁。

32 Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, Rn. 668.

33 Tipke/Kruse, AO, 2008, § 8 Tz. 6.

34 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2005, S. 53.

35 Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, Rn. 669.

36 Schmidt/Heinicke, EstG, 33. Aufl., 2014, § 1 Rz. 22.

37 Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2006, § 8 Rz. 35.

38 Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2006, § 8 Rz. 39.



住宅是自然人之生活利益之重心，此種生活重心，未必僅有唯一的生活中心，而可能有數個住宅，因此在不同地方有數個生活利益之重心。故納稅義務人可能有一個或數個住宅，而只要在國內有住所即可連結課稅，而無庸其為唯一之生活中心<sup>39</sup>。

住所之概念，在租稅協定之法規範中，也可以作為認定居住地之連結特徵。在解釋租稅協定之住所概念時，也應承接各國之內國法，因此，在德國即應以租稅通則第八條之住所規定，作為基準<sup>40</sup>。【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 111 頁】

在租稅協定中，有關兩個締約國間之課稅權利之劃分，以一個人的居住地（Ansässigkeit）為準。如果依據兩個締約國之內國法，均在各該國家中為居住者時，則無法達成租稅協定有關課稅權利分配約定之目的任務。為避免重複課稅，租稅協定範本第四條第二項有自動調整規範，為適用租稅協定之目的，決定兩締約國中哪一個國家作為自然人之居住地國，以合理適用課稅權利分配規定<sup>41</sup>。

在租稅協定中有關居住地規定，僅是為了是用租稅協定而導入，並不影響締約國之內國法。因此，一個人是否為該國之居住者，應依據其內國法決定之。一個人如果依據德國法規定為境內居住者，但在租稅協定上則應視為另一締約國之居住者時，在此情形，如果其所得及財產，依據租稅協定也可以被德國課稅時，則應依據無限制的納稅義務之原則，加以課稅。但依據租稅協定之規定，其並非德國居住者時，則在租稅協定上，僅歸屬於「來源地國」之所得<sup>42</sup>。

## 二、居所

德國稅捐通則第九條規定居所（Gewöhnlicher Aufenthalt）：「任何人依其情況，可認為並非暫時之停留，而居住於一定之地點或地區者，即在該地設有居所。在本法適用區域，時間上緊密的居住超過六個月者，視為自始有居所；短時期之中斷，不予影響居留期間之計算。僅為訪問、休養、療養或其他類似之私人目的而居住，且持續期間不超過一年者，不適用第二句之規定。」<sup>43</sup>

居所（經常的居留）並不需要持有住宅，而僅需意圖的或持續的居留即可<sup>44</sup>。例如依據勞動契約約定受雇在德國長期工作，即屬計畫的長期居留。其僅單純數個月短暫的居留，如果彼此並無連結關係，則尚有不足<sup>45</sup>。如果在德國境內居留超過六個月時，則不可反證推翻的推定有居所<sup>46</sup>。如果短期中斷，例如休假出境旅遊，仍應納入計算期間

39 Tipke/Kruse, AO, 2008, § 8 Tz. 4.

40 Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2006, § 8 Rz. 51.

41 Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2006, § 8 Rz. 52.

42 Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2006, § 8 Rz. 53.

43 有關德國租稅通則第 9 條之翻譯，參照陳敏譯著，同註 29，10 頁以下。

44 Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, Rn. 673.

45 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2005, S. 53.

46 Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, Rn. 674.

範圍<sup>47</sup>。

如果居留並未超過六個月時，則可否認定有居所，應依據個案判斷之，並無明確的規律可循。但如果居留期間在三個月以內時，則一般而言，並不成立居所。有疑義的範圍，乃是居留期間在三個月至六個月之期間<sup>48</sup>。

在居留並未持續超過六個月的情形，也可能例外的構成居所。在此決定性之判斷基準，乃視是否自始即計畫持續居留超【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 112 頁】過六個月之期間而定。如果入境是要履行超過一年之勞動契約，則構成居所。縱使實際上居留幾個月後即離境，亦然。如果船員在外國居留超過六個月時，則可以推定其放棄國內居所。如果在外國居留超過一年時，則僅在例外情形，可以承認在境內有居所。如果船員偶然利用假期訪問其在國內之父母親時，仍應適用上述認定原則<sup>49</sup>。

### 三、特殊類型：無限制納稅義務人之擴張類型、

在某些特殊領域，自然人在國內雖然並無住所或居所，仍然應負擔無限制的納稅義務。雖然其依據一般課稅法則，原本並不負擔無限制的納稅義務。其考量之立法理由在於特定類型之人員（例如外交人員）與內國間維持有特殊構造的經濟上關係，尤其是其所得來源，主要是取自內國<sup>50</sup>。

#### （一）擴張的無限制納稅義務

依據德國所得稅法第一條第二項規定，德國籍人民在境內並無住所或居所，但具有下列要件時，亦為無限制的納稅義務人。

1. 與內國公法人間具有「僱傭關係」（Dienstverhältnis），
2. 「從內國公庫取得薪資報酬」，以及
3. 在其住居所地國家，就其所得之課稅範圍，僅負擔類似於限制的納稅義務。

在此所謂內國公法人，包括聯邦、各邦、鄉鎮、鄉鎮聯合會、公法的宗教團體、職業公會、大學、公法的廣播及電視機構。由於其限於「內國」之公法人，故不包括聯合國及歐盟等國際組織在內。此類人員主要適用於派駐國外之外交人員<sup>51</sup>。

倘若大學教師前往國外講學，其雇用關係存在於國外大學與教師間，並未與內國公法人具有雇用關係時，則雖然其薪資之一部分由內國公庫支應，則仍不適用上述規定。

由於外交人員之所得，依據防止雙重課稅協定之約定，依據公庫國家條款，居住地

47 Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, Rn. 675.

48 Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, Rn. 675.

49 Klein/Gersch, AO, 11. Aufl., 2012, § 9 Rz. 3.

50 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2005, S. 55 f.

51 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2005, S. 56.

國（亦即在實際工作地國家）並無課稅權，因此應負擔無限制的納稅義務<sup>52</sup>。

## （二）跨境通勤者：擬制的無限制納稅義務

依據德國所得稅法第一條第三項規定，自然人在德國雖無住所或居所，但其所得之全部或主要部分（總所得之百分之九十）在德國被課徵所得稅時，或者不被德國課稅之所得（外國所得）不超過一定金額<sup>53</sup>時，則可申請視為無限制之納稅義務處理。在此主要涉及所謂「跨境通勤者」（Grenzpendner）（尤其勞工），其雖然【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 113 頁】居住在德國周邊之國家，但在德國從事獲得所得之經濟活動。就此依據歐洲法院判決<sup>54</sup>，基於歐盟工作方式條約（Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union）第四三及四九條規定禁止歧視原則，歐盟會員國之勞工負擔無限制納稅義務者，在稅法上應公平對待，故其所得倘若全部或絕大部分均在德國從事經濟活動而取得時，則應給予所得稅法上配偶折半乘二（Ehegattensplitting）規定之適用<sup>55</sup>。

倘若德國之課稅權利，依據防止雙重課稅之租稅協定被排除，或僅限制於就源扣繳課稅時，則此類所得不得無限制的被德國課稅，因此，無法適用上述規定<sup>56</sup>。

跨境通勤者申請按照無限制的納稅義務課稅，仍然僅對於境內來源所得課稅，境外所得並不在課稅範圍。其無限制的課稅範圍仍然接近限制的納稅義務。因此，跨境通勤者在其居住地國家仍應負擔無限制的納稅義務<sup>57</sup>。但既然在德國作為無限制的納稅義務處理，即可享受無限制的納稅義務之所有優惠以及扣除額，因此，在計算核定應納稅額時，可以扣除已經繳納之扣繳稅款，依其情形，可能可以退稅<sup>58</sup>。

## 四、擴張限制的納稅義務

任何人放棄其在內國之住所及居所，則以後應適用限制的納稅義務之規定。但如果將住所轉移到其他締約國，而可能滿足德國涉外稅捐法（Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen（Außensteuergesetz））第二條規定之擴張的限制的納稅義務。

依據德國涉外稅捐法第二條第一項規定，如果一個自然人在終止無限制納稅義務之年度之前十個年度內，為德國人，且整體至少五個年度負擔無限制的納稅義務，且（一）在其所得低稅負<sup>59</sup>之外國地區居住，或並非外國居住者，且（二）重要的經濟利益在德國境內，則在無限制的納稅義務終了之年度後十年屆滿之前，超過所得稅法意義之限制

52 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2005, S. 56 f.

53 此一定金額是指不超過德國所得稅法第 32a 條第 1 項第 2 句第 1 款之基礎免稅額（Grundfreibetrag）。

54 EuGH C-279/93.

55 Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 8 Tz. 30.

56 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2005, S. 57.

57 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2005, S. 58.

58 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2005, S. 58.

59 納稅義務人可以舉證推翻低稅負之推定，亦即其在外國繳納之所得稅，至少為以前無限制的納稅義務之 2/3（德國涉外稅捐法第 2 條第 2 項第 1 款及第 2 款）。



的納稅義務，就其所得稅法第二條第一項第一句前段之意義之全部所得<sup>60</sup>（此類所得，在無限制的納稅義務，並非所得稅法第三四 d 條之外國所得），負擔限制的納稅義務。自然人之所得，其並非經由外國常設機構所取得，亦非經由國外獨立的營業代理人所取得，在本條之適用上，應視為自然人在內國之營【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 114 頁】業常設機構存在，而將該所得歸屬之。第一句僅適用於課稅年度之整體負擔限制的納稅義務之所得超過一萬六千五百歐元。

上述有關重要的經濟利益在內國之判斷標準，可分「直接的內國利益」與「間接的內國利益」二種<sup>61</sup>。

#### （一）直接的內國利益（德國涉外稅捐法第二條第三項）

1. 在課稅年度開始時，為國內營利事業之經營者或共同經營者，或為有限責任公司之股東，而有超過百分之二十五之所得來自該公司，或持有國內股份有限公司之股份。或

2. 其所得屬於非境外所得，占該課稅年度超過全部所得之百分之三十或超過六萬二千歐元。或

3. 在課稅年度開始時，其不屬於境外所得之收益之財產，超過其全部財產之百分之三十或十五萬四千歐元。

#### （二）間接的內國利益

如果納稅義務人參與持股外國公司，而該外國公司在國內擁有上述涉外稅捐法第二條第三項所訂之直接的重要經濟利益。該外國公司屬於中間導管公司性質。亦即屬於外國資本公司，其取得之消極性所得（不包括積極經濟活動之所得），按照低稅率課稅（德國涉外稅捐法第五條及第七條）。

德國部分之租稅協定中，有包括特別規定，在租稅協定上，確保上述涉外稅捐法第二條規定之擴張的限制的納稅義務，以對於德國籍國民在放棄住所後之十年期間仍可課稅。上述擴張的限制的納稅義務並非基於住居所而成立之無限制的納稅義務，並不構成租稅協定範本第四條規定之住居所<sup>62</sup>。在此有別於租稅協定之課稅分配規範之一般原則，德國得對於德國境內來源所得進行課稅，但其在其他締約國所繳納之稅捐，則應予以算入<sup>63</sup>。

倘若納稅義務人嗣後將其住所，遷往高所得稅負之外國地區居住，或其重要的經濟

60 德國所得稅法第 2 條第 1 項第 1 句前段之所得，包括農林業所得、營業所得、獨立勞動所得、非獨立勞動所得、資本財產之所得、租賃及用益權之所得、第 22 條之其他所得。

61 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S. 229.

62 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 63.

63 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Vor Art. 6-22 Rz. 7c.



利益已經不在德國境內時，則再適用上述擴張的限制納稅義務之規定。

## 五、住所變更

在年度中住居所變更時，有無限制的納稅義務以及限制的納稅義務存在。依據德國所得稅法第二條第七項第三句規定，在課稅年度中有關限制的納稅義務期間所取得之境內來源所得，也應算入無限制的納稅義務，作成單一的核定處分。但此並未變更各該稅捐義務之種類性質<sup>64</sup>。

自然人在住所地國家負擔無限制的納稅義務，並在所得來源地國家負擔限制的納稅義務，其兩個國家之各個稅捐債權，勢必造成重複課稅，因此，必須經由雙邊【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 115 頁】的租稅協定，或單方的國稅額扣抵方式，加以排除<sup>65</sup>。

## 伍、美國居民課稅管轄權之立法例

### 一、概說

美國公民（U.S. citizens）以及境內居住者之外國人（Resident aliens）應就全球所得課稅<sup>66</sup>，而非居住者之外國人則僅就美國來源所得課稅，境外來源所得原則上不在課稅範圍<sup>67</sup>。部分扣除額規定僅適用於美國公民以及外國人之境內居住者，而非居住者之外國人，則不得適用。又非居住者之外國人只在一定要件下，才能適用夫妻合併申報。因此，外國人是否為境內居住者，具有區別實益<sup>68</sup>。

依據美國內地稅法第七七〇一條（b）（1）（A）規定：任何外國人之個人（Resident alien），符合下列情形之一者，在有關年度，應被視為美國之居住者（a resident of the United States）：

（i）經合法准許永久居住美國之個人，該人在該日曆年度於任何時間，為美國合法永久居住者。

（ii）實質居住標準，個人符合第三項有關實質居住標準。

（iii）第一年選擇（First year election），個人作成第四項規定之選擇。

個人並非美國國民（a citizen of the United States），亦非美國居住者，則該人為外國人之非居住者（a nonresident alien）（§ 7701（b）（1）（B））。

### 二、永久居留權（綠卡）標準

64 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 64.

65 Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 8 Tz. 35.

66 IRC § 61; Bitter/Lokken, Fundamentals of International Taxation, 2007, para. 65.1.2., p. 65-6.

67 IRC § 872（a），882（b）。

68 Bitter/Lokken, Fundamentals of International Taxation, 2007, para. 65.2.1., p. 65-19.

依據美國內地稅法第七七〇一條 (b) (6) 規定：

一個個人在下列情形為合法的永久居留：

(A) 該個人依據移民法規作為移民，擁有經合法登記有權永久的居住於美國之法律地位，且

(B) 此一法律地位並未曾註銷（而且未曾經行政或司法決定曾經拋棄）。

故外國人持有綠卡，即屬於居住者。如果該個人依據美國與外國簽訂之租稅條約之約定，應開始作為外國居民，並未放棄此一條約適用於該外國居民之利益，且通知開始此種處理之秘書時，則該個人應停止視為美國永久居民對待。

個人一旦取得永久居住者身分，即為合法的永久居住者，直到其法律地位在行政上或司法上決定已經被拋棄。納稅人可以提出書面申請拋棄其永久居住權。稅法要求註銷或正式的決定拋棄，以終止其居住身分，目的在防止納稅人意圖保有權利進入美國或居留美國，但又意圖規避與該項居留權連結之租稅負擔<sup>69</sup>。【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 116 頁】

### 三、實質居住認定標準

依據美國 26 U.S. Code § 7701 (b) (3) (A) 規定：境內居住者也採取「實質居住認定標準」(Substantial Presence Test)，如果當年度符合實質居住認定標準，將被視為美國境內居住者，亦即：

(一) 該納稅人必須在美國境內至少停留三十一天，而且

(二) 包括當年度以及過去二年度合計停留超過一百八十三天：

其計算方式為下列天數之總和：1. 當年度居住天數，加上 2. 上一年度居住天數之三分之一天數，加上 3. 前年度居住天數之六分之一。例如在二〇一〇、二〇一一、二〇一二三個年度各居住 120 天時，則 120 天 (2102 年度) + 40 天 (2011 年度， $120 \times 1/3 = 40$ ) + 20 天 (2010 年度， $120 \times 1/6 = 20$ ) = 180 天，故尚未滿足一百八十三天之標準，而不是實質的境內居住者<sup>70</sup>

實際居留日數	採計日數比例
當年度	1
上年度	1/3
前年度	1/6

舉例言之<sup>71</sup>，B 是 X 國公民，以往並非美國稅法上之境內居住者，而在一九八五年

69 Bitter/Lokken, Fundamentals of International Taxation, 2007, para. 65.2.2., p. 65-22.

70 參見美國內地稅局網站之介紹，<http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Substantial-Presence-Test>（最後瀏覽日：2014 年 8 月 12 日）。

71 26 CFR 301.7701 (b) -4, <https://www.law.com/ell.edu/cfr/text/26/301.7701%28b%29-4>（last visited June 20, 2015）。

一月六日入境美國，參加商業會議並於一九八五年一月十日返國。B 可以證明在一月六日至一月十日與 X 國關係密切，在一九八五年三月一日遷移至美國居住，直到一九八五年八月二十日返國為止。一九八五年十二月十二日 B 前來美國旅遊，直到一九八五年十二月十六日返國為止。B 可以證明在一九八五年十二月十二日至一九八五年十二月十六日與 X 國關係密切，B 在下一年度並非美國居住者，並且在一九八五年度之其餘期間與 X 國關係密切，B 在美國期間一百八十三天（元月份五天，加上一九八五年三月一日到一九八五年八月二十日，加上十二月份五天）符合實質居住之認定標準。B 開始居住日期為一九八五年三月一日，終止居住日期為一九八五年八月二十日。

上述實質居住認定標準，亦有許多例外，包括<sup>72</sup>：

- （一）從居住在加拿大及墨西哥經常前來美國通勤工作者。
- （二）短期過境旅客。
- （三）緊急醫療：納稅人因為醫療原因無法離境之期間。
- （四）外交人員、國際組織之受僱人員以及其家屬成員。
- （五）職業運動者在美國參加慈善運動活動。
- （六）教師、受培訓人員以及學生。

（七）外國船舶之船員，參與國際運輸【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 117 頁】工作，短期停留美國之期間。

#### 四、選擇法則（Election Rule）

外國人可能會選擇在實質的居住標準滿足年度之上一年度之一部分（例如二〇一四年十一月一日入境美國，預定居住二個月，當年度十一月及十二月二個月期間），申請視為居住者處理<sup>73</sup>。其選擇目的在於允許第一年前來美國居住之人，雖然當年度尚未滿足實質居住認定標準，而必須等到下年度才符合標準之情形，也可以開始具有美國居住者身分。選擇此種做法，雖然必須面臨全球所得應在美國課稅，但如果其大部分之所得來源於美國時，則可能減少租稅負擔。因為境外居住者之美國來源所得，可能需負擔百分之三十的所得稅率租稅。而境內居住者因為享受稅法上相關扣除額規定待遇，而使租稅負擔減輕<sup>74</sup>。

要滿足上述選擇規定要件，必須在選擇年度居住至少須持續居住三十一天，在選擇年度之下一年度必須滿足實質居住認定標準。且從此一三十一天之開始日起，到年底時，至少需有百分之七十五天數在美國境內，其間短期離境不超過五天者，仍視為在美國境

72 IRC § 7701 (b) , <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701> (last visited June 20, 2015) .

73 IRC § 7701 (b) (4) (A) .

74 Bitter/Lokken, Fundamentals of International Taxation, 2007, para. 65.2.4., p. 65-29.

內<sup>75</sup>。

納稅義務人在對於選擇年度提出所得稅申報時，必須再次一年度滿足實質居住認定標準，才能提出選擇。因此，納稅人必須對於選擇年度獲得准予展延申報期限，或提出非居住者申報，並經由修正申報進行選擇。而一旦作出選擇，只有在經稽徵機關同意後才能撤銷<sup>76</sup>。

## 五、居住之繼續性以及變更

外國人如果在課稅年度中，取得永久居留權或滿足實質居住認定標準時，則整個年度被視為居住者，包括該年度該外國人不在美國境內之部分期間<sup>77</sup>。

在某些情形，外國人在設立或終止居住之年度，可能區分為居住期間與非居住期間二個部分。

### （一）設立居住之年度

個人在上年度並非居住者，而在當年度滿足居住標準，並從居住開始日起，成為稅法上之居住者。此一居住開始日為滿足實質居住認定標準之外國人入境美國之第一天。而擁有永久居留權之外國人，其居住開始日為以永久居留權身分入境美國之第一天。

在此情形，當年度被區分為非居住者期間以及居住者期間。

### （二）終止居住之年度

倘若一個外國人在當年度為美國居住者，但在下一年度則不是居住者時，則在居住終止之日即終止居住者身分。當年度【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 118 頁】可以劃分為居住期間以及非居住期間。

一般而言，居住終止日期為日曆年度之最後一日。例外情形，如果符合實質居住認定標準之外國人證明該日曆年度之剩餘期間，其在外國有課稅住所，並在該外國比美國維持更緊密之關係時，則以該外國人最後離開美國之日為居住終止日<sup>78</sup>。

### （三）部分居住期間之課稅

如果外國人在當年度僅有部分期間為境內居住者時，則就該期間之世界所得課稅。其餘非居住者之期間，則適用非居住者課稅規定。例如在非居住者期間取得美國來源之非營業所得，則應適用內地稅法第八七一條（a）規定按照百分之三十扣繳稅率課稅。在非居住者期間取得之營業所得，只有在其與美國境內之營業具有實質關聯者，才納入課

75 IRC § 7701 (b) (4) (A) .

76 Bitter/Lokken, Fundamentals of International Taxation, 2007, para. 65.2.4., p. 65-30.

77 Bitter/Lokken, Fundamentals of International Taxation, 2007, para. 65.2.5., p. 65-30.

78 Reg § 301.7701 (b) -4.



稅<sup>79</sup>。

## 六、租稅條約之居住者法則

內地稅法第七七〇一條(b)規定並未推翻美國與其他國家簽訂之租稅條約有關居住者規定。由於多數租稅條約約定，有關居民之範圍，是依據各締約國之內國法律規定訂之，因此，在通常情形，一個人如果依據美國稅法規定是境內居住者時，則在租稅條約的適用上也是居住者<sup>80</sup>。

## 陸、中國大陸居民課稅管轄權之立法例

中國大陸個人所得稅法第一條規定：「在中國境內有住所，或者無住所而在境內居住滿一年的個人，從中國境內和境外取得的所得，依照本法規定繳納個人所得稅。」

在中國境內無住所又不居住或者無住所而在境內居住不滿一年的個人，從中國境內取得的所得，依照本法規定繳納個人所得稅。」<sup>81</sup>有關境內居住者之範圍，是以住所以及居住滿一年期間者為準。

### 一、住所

依據個人所得稅法實施條例第二條規定：「稅法第一條第一款所說的在中國境內有住所的個人，是指因戶籍；家庭、經濟利益關係而在中國境內習慣性居住的個人。」

依據中國大陸國家稅務總局之說明，個人稅收居民，其中一類是「在中國境內有住所的中國公民和外國僑民，但不包括雖具有中國國籍，卻並未在中國大陸定居，而是僑居海外的華僑和居住在香港、澳門、臺灣的同胞。」<sup>82</sup>【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 119 頁】

### 二、境內居住滿一年

個人所得稅法實施條例第三條規定：「稅法第一條第一款所說的在境內居住滿一年，是指在一個納稅年度中在中國境內居住三百六十五日。臨時離境的，不扣減日數。前款所說的臨時離境，是指在一個納稅年度中一次不超過三十日或者多次累計不超過九十日的離境。」此類稅收居民，是「在中國境內居住，且在一個納稅年度內，一次離境不超過三十天，或多次離境累計不超過九十天的外國人、海外僑民和香港、澳門、臺灣同胞。」

83

### 三、境內居住者與非境內居住者之租稅負擔

79 Bitter/Lokken, Fundamentals of International Taxation, 2007, para. 65.2.6., p. 65-34.

80 Bitter/Lokken, Fundamentals of International Taxation, 2007, para. 65.2.8., p. 65-37.

81 <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1222237/content.html> (最後瀏覽日：2015 年 6 月 21 日)。

82 國家稅務總局，如何判定中國稅收居民身分，2015 年 4 月 16 日發布。

83 同前註。

境內居住者應對於從中國大陸境內和境外取得的所得，均納入課稅。非境內居，住者僅就中國大陸境內來源所得課稅。

個人所得稅法實施條例第六條規定：「在中國境內無住所，但是居住一年以上五年以下的個人，其來源於中國境外的所得，經主管稅務機關批准，可以只就由中國境內公司、企業以及其他經濟組織或者個人支付的部分繳納個人所得稅；居住超過五年的個人，從第六年起，應當就其來源於中國境外的全部所得繳納個人所得稅。」

同條例第七條規定：「在中國境內無住所，但是在一個納稅年度中在中國境內連續或者累計居住不超過九十日的個人，其來源於中國境內的所得，由境外雇主支付並且不由該雇主在中國境內的機構、場所負擔的部分，免予繳納個人所得稅。」

## 柒、臺灣居民課稅管轄權之立法例

所得稅法第二條第一項規定，對於中華民國境內居住者<sup>84</sup>，仍採取屬地主義，僅應就其中華民國來源之所得，課徵綜合所得稅。其應納稅額，應辦理結算申報。如取得股利所得，並適用兩稅合一之稅額扣抵規定，此與非境內居住者之投資所得應就源扣繳所得稅，並不適用兩稅合一之稅額扣抵規定尚有不同<sup>85</sup>。

所稱境內或國內（中華民國境內），所得稅法並無特別規定，依據國際法，一般是指一個國家主權所及之範圍<sup>86</sup>。亦即指臺灣有效統治之臺澎金馬地區。至於大陸地區之所得，則依據臺灣地區與大陸地區人民關係條例第二四條以下規定處理。

### 一、有住所並經常居住

在中華民國境內有住所，並經常居住我國境內者，為境內居住者（所得稅法第七條）。所得稅法對於住所並未特別規定其意義範圍，因此一般認為應承接民法上住所之概念。一九八二年一月四日修正民法第二十條規定：「（第一項）依一【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 120 頁】定是實，足認以久住之意思，住於一定之地域者，即為設定其住所於該地。（第二項）一人同時不得有兩住所。」修正理由記載：「本條第一項規定住所之設定，兼採主觀主義及客觀主義之精神，所謂『以久住之意思』一語，本應依據客觀事實認定，非當事人可任意主張，原條文規定欠明，易滋疑義，爰在第一項原條文首句前增列『依一定事實，足認』等字樣，明示依客觀事實，認定其有無久住之意思，以避免解釋上之爭執，並符原立法意旨。」

準此，民法關於住所之設定，兼採主觀主義及客觀主義之精神，必須主觀上有久住一定地域之意思，客觀上有住於一定地域之事實，該一定之地域始為住所，亦即住所之

84 在此「境內」乃是指臺、澎、金馬等我中華民國政府所有有效管轄之區域為限。

85 最高行政法院 100 年度判字第 1657 號判決。

86 藤本哲也，同註 1，50 頁。

認定在於有無久住之主觀意思，以及客觀上是否居住於該處所之事實，缺一即不得視之為住所。至「一定之地域」是否為該人之「住所」，及在中華民國境內設有住所之納稅義務人是否經常居住在中華民國境內，則屬事實之認定問題（最高行政法院一百零一年度判字第○七三號判決）。

認定住所需有二項要件：「（一）久住的意思應「依一定事實」探求並認定之，此乃主觀的要件。所謂「一定事實」，包括戶籍登記、居住情形、家屬概況及在當地工作等事實，尤以戶籍登記資料為主要依據。（二）居住的事實此乃客觀的要件。居住於一定的地域並不毫無間斷，從未離開為必要。（施啓揚著，民法總則，一百零五、一百零六頁，八十五年四月增訂七版參照）。又設有戶籍者，非不得推定具有久住之意思（司法院釋字第五五八號解釋理由書參照）」（最高行政法院九十六年度判字第第一一六八號判決）。

在通常情形，如在國內有戶籍，應可認定有住所。只要境內有住所，並有經常居住的事實，未必需要住滿一百八十三天（釋字第一九八號解釋理由書）。蓋「戶籍地乃多項權利義務法律關係之所繫，則無論被上訴人係以久住之意思設定住所於該地，或因一時之目的居住於該地，依民法第二二條規定該戶籍地即可視為住所，且被上訴人八十七年度確有入境三次在國內居住該戶籍地之事實，縱於一課稅年度內未居住滿一百八十三天，仍應視為中華民國境內居住之個人。」（最高行政法院九十五年度判字第第一九五七號判決）。

在稅法上是否為中華民國居住之個人，既以住所之有無為區別，關於住所之認定自必須將經濟重心之所在併入考慮，不應侷限於居住時日之長短，方能符合量能課稅原則（最高行政法院九十五年度判字第第一三八一號、第一九五七號判決）<sup>87</sup>【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 121 頁】

財政部一〇一年九月二十七日台財稅字第一〇一〇四六一〇四一〇號令頒布「所得稅法第七條第二項第一款規定中華民國境內之居住之個人認定原則」，自一〇二年一月一日起，所得稅法第七條第二項第二款所稱中華民國境內居住之個人，其認定原則如下：個人於一課稅年度內在中華民國境內設有戶籍，且有下列情形之一者：

（一）於一課稅年度內在中華民國境內居住合計滿三十一天<sup>88</sup>。

87 最高行政法院 100 年度判字第 1657 號判決謂上訴人自 64 年移居澳洲，迄 88 年 1 月 4 日遷入設籍於臺北市房屋，迄今仍設籍該址，其設籍之目的，係供被投資公司聯絡及送達之用，足見上訴人有以該址為對外聯絡之中心。又上訴人於國內除有一般投資、出租之經濟行為獲有營利所得、租賃所得外，尚有約略 7、8 千萬元資金投資於同欣公司、21,874,900 元投資於同興公司及 740,000 元投資於聯群公司，上訴人以其於本件各年度所獲取之課稅所得大部分均達千萬元之上，及其於國內投資之資金可供查證者即已近億元，較之其於澳洲之澳大利亞國家圖書館擔任職員之所得相比，足以認定我國方屬其個人之經濟重心。且上訴人於 89、90、91、94 及 95 年度在臺時間分別為 6 天、12 天、42 天、30 天及 38 天，是由上訴人設籍上址作為對外聯繫之送達住址已有多數年，並出入於我國國境，有巨額投資於國內，經濟活動頻仍等情以觀，被上訴人認定其於國內設有住所，並屬經常居住者，自屬合法有據。

88 此一 31 天居住認定標準，類似美國之實質居住認定標準（Substantial Presence Test）。



(二) 於一課稅年度內在中華民國境內居住合計在一天以上未滿三十一天，其生活及經濟重心在中華民國境內。

所稱生活及經濟重心在中華民國境內，應衡酌個人之家庭與社會關係、政治文化及其他活動參與情形、職業、營業所在地、管理財產所在地等因素，參考下列原則綜合認定：1. 享有全民健康保險、勞工保險、國民年金保險或農民健康保險等社會福利。2. 配偶或未成年子女居住在中華民國境內。3. 在中華民國境內經營事業、執行業務、管理財產、受僱提供勞務或擔任董事、監察人或經理人。4. 其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內<sup>89</sup>。

上述生活及經濟重心之判斷標準，過於抽象不確定，似乎缺乏預測可能性。就此如參考德國涉外稅捐法第三條第三項規定，似乎較為具體明確。

上述認定原則有利於納稅義務人，納稅義務人應可依據稅捐稽徵法第一條之，第一項規定主張對於尚未核課確定案件適用之<sup>90</sup>。

實務上認為有關住所之認定，並不禁止在不同時間、不同之生活關係有不同之住所，查戶籍地乃多項權利義務法律關係之所繫，上訴人配偶於九十一年度不但設籍於高雄市，且以該戶籍地為上訴人結算申報九十一年度綜合所得稅之戶籍地址及聯絡地址，故原判決以該戶籍地為其住所，就上訴人配偶申報繳稅義務之生活關係而言，並無不合；又上訴人配偶回國後均居住於晶華國際酒店客房，且其為晶華國際酒店之副董事長，原判決以該晶華國際酒店客房為其住所，就其執行副董事長職務及從事公司相關活動而言，亦無不當；所謂「居住」不僅限於「住宿」或「投宿」，尚包括經濟、法律、生活等各種關係及活動在內，旨在強調「住所」尚非必要在某一特定期間內必須有實際居住於該處之事實，亦非僅以其居住天數之多寡作為論斷經常居住之唯一事證，符合現代經濟生活之面貌（最高行政法院一〇〇【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 122 頁】年度判字第一一八七號判決）。

## 二、在境內居留合計滿一百八十三天

在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在境內居留合計滿一百八十三天者，亦為境內居住者。

在國際法上，對於外國公務員之薪俸，所得稅法通常作為不課稅處理。所得稅法第四條第九及十款即規定下列所得免納所得稅：「九、各國駐在中華民國使領館之外交官、領事官及其他享受外交官待遇人員在職務上之所得。十、各國駐在中華民國使領館及其附屬機關內，除外交官、領事官及享受外交官待遇之人員以外之其他各該國國籍職員在

89 財政部 101/09/27 台財稅字第 10104610410 號令。

90 最高行政法院 103 年度判字第 127 號判決。



職務上之所得。但以各該國對中華民國駐在各該國使領館及其附屬機關內中華民國籍職員，給與同樣待遇者為限。」因此，相對應的，國家或地方公務員雖然長年居住在國外（例如：外交官），但仍視為在國內有住所，而作為境內居住者課稅<sup>91</sup>。

### 三、非境內居住者

**非居住者，是指居住者以外之人**，凡個人在中華民國境內無住所及居所，而於一課稅年度（自一月一日起至同年十二月三十一日止）內在中華民國境內居留合計未滿一百八十三天者，或在中華民國境內無住所而有居所不滿一百八十三天，或在中華民國境內有住所，但經常居住中華民國境外者，依所得稅法第七條第三項規定，均屬非中華民國境內居住之個人，而為非居住者<sup>92</sup>。

實務上有關非境內居住者之認定，例如：「本件劉○英九十年十二月四日出境後，戶籍經戶政事務所於九十二年十二月三十日註記遷出國外，劉○英於九十四年八月二十六日入境後，再於九十四年九月二十日出境，迄九十八年一月未再入境，依客觀事實足以認定劉○英於九十六年度並無以久住之意思居住在我國國內，且其九十六年度在中華民國境內居住亦未滿一百八十三天，自非中華民國境內居住之個人。」（最高行政法院一○○年度判字第一三八八號判決）

### 四、境內居住者與非境內居住者之課稅處理

依所得基本稅額條例第十二條第一項規定，境內居住者應將其境外來源所得，納入個人之基本所得額計算（但一申報戶全年之境外所得合計數未達新臺幣一百萬元者，免予計入）<sup>93</sup>，課徵基本所得稅。自九十九年度起海外所得超過一百萬元【月旦法學雜誌第251期，2016年3月，第123頁】計入個人基本所得稅額課稅，符合租稅公平與量能課稅原則。個人之基本稅額，為基本所得額扣除新臺幣六百萬元後，按百分之二十計算之金額。故中華民國境內居住者，也相當程度的可謂屬於無限制的納稅義務人。

非中華民國境內居住之個人，僅負擔有限制範圍的納稅義務，亦即僅就中華民國境內來源所得課稅。一般稱為「限制的納稅義務人」。除所得稅法另有規定外，其應納稅額，分別「就源扣繳」，由給付所得者負擔扣繳義務。

91 藤本哲也，同註1，52頁以下。

92 參照財政部58.6.18.釋復臺財稅發字第6826號函。日本立法例也有規定推定非居住者：亦即在國外居住之個人，（1）該人擁有通常必須在國外繼續居住一年以上之職業。或（2）該人擁有外國籍或依據外國法令取得永久居留許可，且該人在日本國內並無配偶或其他親屬，又在日本國內，參照其職業及資產之有無之狀況，並無事實足以推測該人將再度回到日本，而主要在日本國內居住之情形時，該人得被視為非居住者（日本所得稅法施行令第15條第1項）。

93 個人海外所得在100萬元以上者，應再加計其他應計入基本所得額之項目，包括：受益人與要保人不同之人壽保險及年金保險給付、未上市櫃股票及私募基金受益憑證交易所得、非現金捐贈金額及綜合所得淨額後，計算基本所得額。基本所得額未達600萬元者，沒有繳納基本稅額之問題。

基本所得額＝按所得稅法計算之綜合所得淨額＋海外所得＋受益人與要保人不同之人壽保險及年金保險給付＋未上市櫃股票及私募基金受益憑證交易所得＋非現金捐贈金額

## 捌、各國居民課稅管轄權之立法例之比較

### 一、居住者認定標準不統一

從上述德國、日本、美國及中國大陸與臺灣等國家地區比較，可以發現各國對於自然人之課稅管轄權並無一致標準，因此，一個自然人可能在各個國家或地區均為境內居住者，而應就其全世界所得負擔無限制的納稅義務，而產生重複課稅問題<sup>94</sup>。在此如果各國統一規定相同的居住者認定標準，或可避免發生重複認定居住者問題。目前各國做法，則是透過締結防止雙重課稅之租稅協定，約定居住性之優先判斷順序，才能克服此一問題。

### 二、稅法明定居住者認定標準

有關住居所之認定標準，臺灣立法例是以承接借用民法住所之概念作為認定標準。但德國、日本、美國則基於課稅之目的，在租稅法規上自行特別規定稅法上之住居所概念及其認定標準，而有別於民法上住居所之概念，此一做法，值得參考。

### 三、居住者認定標準之具體明確化

為使納稅義務人有具體明確規則可循，各國無不致力於將居住者之概念及其認定標準具體明確化，例如日本立法例採取推定居住者或非居住者之做法，值得注意。有關居住天數如何計算，以及短暫期間出境是否扣除，也均明確規定之。

### 四、租稅規避之防止

為避免持有內國國籍之自然人為規避稅捐，而將住所遷移至低稅負地區，德國立法例引進實質經濟利益重心之觀點，進行擴張課稅，值得注意。

## 玖、租稅協定有關居民之規定

### 一、數個居住性衝突之解決：解套規定

OECD 關於所得及財產的課稅之租稅協定範本第四條第二項規定對於按照內【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 124 頁】國法之住居所的認定標準，同時是締約國雙方居住者的情形，應如何解決，作成處理原則。此一解決規定（解套規定）（亦稱「破除僵局法則」）（“Tie-Breaker”-Regelungen）的優先順序如下：

#### （一）永久性住所與重要利益重心

首先應認為僅是其有永久性住所所在國的居住者，如果在兩個國家同時有永久性住所，應認為僅是與其個人及經濟關係更密切（重要利益之中心）所在國居住者辦（第四

94 有關兩岸所得稅之差異所生重複課稅問題，參見廖益新，海峽兩岸所得稅制度差異對消除兩岸重複課稅的影響，台灣研究集刊，2010 年第 2 期，16 頁以下。

條第二項第一款)；

例如在一方國家有永久性住所，在另一方國家則只是在一定期間之居留。在此即應優先認定為其有永久性住所所在國的居住者。如果在兩國都有住所，則應取向事實關係（重要利益之中心），考量其家庭係與社會關係，職業、政治、文化活動、事業場所、財產管理地點等狀況整體觀察。例如在甲國之住所，經常生活、工作、並有家屬及財產狀況等維持生活之事實關係時，則應認為屬於重要利益之重心<sup>95</sup>。

## （二）習慣性居所

如果其重要利益中心所在國無法確定，或者在其中任何一國都沒有永久性住所，應認為僅是其有習慣性居所之所在國的居住者（第四條第二項第二款）。

在此所謂習慣性居所，是指個人在該國家經常居住之事實，在此不僅考慮其個人長久性之居住所在，也應考慮在國內其他場所居留之情事。

## （三）國籍優先的標準

如果其在兩個國家都有習慣性居所，或者在兩個國家都沒有習慣性居所，則應認為僅是其為國民之所在國的居住者（第四條第二項第三款）。

在此採取國籍優先的標準。

## （四）協商解決

如果其同時是兩個國家的國民，或不是兩個國家其中任何一國的國民，應由締約國雙方主管機關通過協商解決（第四條第二項第四款）。

在實踐上，依據臺灣與德國締結之避免所得稅及資本稅雙重課稅及防杜逃稅協定第四條第三項規定：「個人依第一項規定，如同為雙方領域之居住者，其身分決定如下：

（一）於一方領域內有永久住所，視其為該領域之居住者；如於雙方領域內均有永久住所，視其為與其個人及經濟利益較為密切之領域之居住者（主要利益中心）。

（二）如主要利益中心所在地領域不能確定，或於雙方領域內均無永久住所，視其為有經常居所之領域之居住者。

（三）如於雙方領域內均有或均無經常居所，雙方領域之主管機關應相互協議解決之。其適用順序並未採取「國籍優先標準」<sup>96</sup>。此當因為兩國並無正式邦交，故有關國

95 川田剛／德永匡子，OECD モデル租税条約コメントリ－逐條解説，2008 年改正版，66 頁。

96 臺灣與法國締結實施避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協議第 4 條第 3 項規定：「個人依第一項規定，如同為雙方領域之居住者，其身分決定如下：

（一）於一方領域內有永久住所，視其為該領域之居住者；如於雙方領域內均有永久住所，視其為與其個人及經濟利益較為密切之領域之居住者（主要利益中心）。

（二）如主要利益中心所在地領域不能確定，或於雙方領域內均無永久住所，視其為有經常居所之領域之居住者。

（三）如於雙方領域內均有或均無經常居所，雙方領域之主管機關應相互協議解決之。」也不適用「國籍優先標準」。

籍優先標準不予考慮。【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 125 頁】

## 二、租稅條約無解套規定之情形

倘若租稅條約或協定並未引進上述解套規定時，則應如何處理，不無疑義。有認為可以比照 OECD 關於所得及財產的課稅之租稅協定範本第四條第二項規定，作為所得稅法之合憲解釋基準。有認為在國外繳納之稅款，可以稅額扣抵，以避免重複課稅<sup>97</sup>。

## 三、解套規定（破除僵局法則）之適用

### （一）第三國家之來源所得

如果某個人為雙方締約國之居住者，而有來源於第三國之所得時，則該所得在適用有關國際租稅協定之營業所得、執行業務所得、薪資所得以及其他所得等應歸屬於居住地國課稅之規定時，應僅得由依據上述解套規定具有租稅協定法上之住所或居所，加以課稅。在此，第三國為所得來源地國，而締約國在彼此關係上，依據上述解套規定，在租稅協定法上並沒有居住性的國家，也應視為「來源國」，而不得對於來源於第三國家之所得，加以課稅<sup>98</sup>。

### （二）匯款條款

有些國家的租稅協定規定，居住地國的納稅義務以及租稅協定上來源國減輕課稅之前提，必須在來源國（一方締約國）之所得，已經匯款到居住地國（他方締約國）。此即所謂匯款條款（Rimittance-Klausel）<sup>99</sup>。

### （三）他方締約國是否加以課稅

有關雙方約國之數個居住性衝突之情形，其解套規定之適用，並不以居住地國是否以及如何課稅作為認定標準。由於居住性之判斷為租稅協定之課稅權限分配規範之適用前提要件，該分配規範之適用前提並不要求該個人「實際上」已經被無限制的課稅。而僅要求該個人至少證明在雙方締約國之一方國家為住所地國，而「可能」（kann）導致其負擔無限制的納稅義務（禁止潛在的雙重課稅）<sup>100</sup>。

### （四）他方締約國家之住居所證明

在他方締約國國家中是否有依據其內國法設立之住所或居所，此一事實認定，應由各國獨立判斷。其由他方締約國家所出具之住居所證明文件，在一方締約國並無拘束效力<sup>101</sup>。在此通常應由納稅義務人【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 126 頁】釋

97 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 21f.

98 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 40.

99 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 41.

100 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 82.

101 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 87a.



明在他方締約國有租稅協定上之住所之事實<sup>102</sup>。

#### 四、租稅協定之居住者與內國稅法

居住協定之居住者與內國稅法之關係，以德國為例，以往德國實務上認為如果依據德國稅法規定，自然人在內國有住所或居所，但依據租稅協定第四條第二項規定應視為他方締約國之居住者時，則該人之所得及財產，如果依據租稅協定，仍得由德國課稅時，則應依據無限制的納稅義務之原則進行課稅<sup>103</sup>。

如果依據租稅協定第四條第二項規定應視為他方締約國之居住者，而僅允許德國對於境內來源所得課稅時，則僅能在此界限範圍內，依據無限制的納稅義務之原則進行課稅。如果依據租稅協定，特定之所得及財產，僅得由他方締約國課稅，而德國則喪失課稅權利時，則仍然保留下列可能性：在對於其他由德國課稅之所得及財產，應適用累進稅率時，上述不課稅之所得及財產，於衡量累進稅率時，一併納於入計算。在租稅協定有累進稅率保留（Progressionsvorbehalt）之規定時，只有在其保留也為有利於來源地國而明白的加以承認時，才有上述可能性存在<sup>104</sup>。

倘若任何人在內國廢止其住所及居所時，則其應適用限制的納稅義務規定。

#### 拾、結語

有關自然人之居民課稅管轄權，在我國境內有住所，並經常居住我國境內者，為境內居住者。又在我國境內無住所，而於一課稅年度內在境內居留合計滿一百八十三天者，亦為境內居住者。其中「住所」要件之外，尚必須「經常居住我國境內」，以致實務上迭生爭議。如參考外國立法例，似可刪除「經常居住我國境內」之要件，或增訂明確之判斷標準要件，以維護法律秩序安定性。

又外國人如果前來我國，僅為訪問、休養、療養或其他類似之私人目的而居住，且持續期間不超過一年者，參考德國立法例，似可毋庸視為境內居住者。至於駐外人員之居民課稅管轄權，也應有特別規定。【月旦法學雜誌第 251 期，2016 年 3 月，第 127 頁】

102 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 88c.

103 BFH BStBl. III 1965, 738; BStBl. II 1975, 708.

104 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2014, Art. 4 Rz. 61.

# On the Taxation Jurisdiction of Individual Resident

Ching-Hsiou Chen

Professor, School of Law, Soochow University

## Abstract

About the taxation jurisdiction concerned individual residents in our country, anyone, who has domicile and habitual residence in the territory of R.O.C., is the domestic resident. Anyone, who is not domiciled in the country, and resides in a tax year by a total of over one hundred eighty-three days, is also the domestic resident. As above mentioned wherein outside the “residence” requirement, must still fulfil the criteria “habitual residence within R.O.C.,” because the lack of objective criteria, so that cause so many legal disputes in the practice. As described with reference to foreign legislative example, the author suggest to delete the criteria of “habitual residence within R.O.C.” in the income tax law, or reference to foreign legislative example, increased requirements of clear criteria, in order to maintain law and order stability.

If foreigners come to our country and, just visit, rest, recuperation or other similar purposes of private residence and the duration not exceeding one year, with reference to German legislation example, might be seen as needless territory occupants.

## Keywords:

Domicile, Residents, Taxation Jurisdiction, Tax Treaty, OECD Model Tax Convention【月旦法學雜誌第251期，2016年3月，第128頁】