



國際稅法中稅收居民的判斷



作者文獻

黃源浩・輔仁大學法律學院教授

摘要

在國際稅法領域中，特定經濟活動利益歸屬之主體，是否構成一國稅收居民，而得由該國行使所得課稅權力，恆常為重要之基本議題。而在判斷之標準上，法人又與自然人存在著不同的差異，亦為國際稅法學近年來被普遍確認的現象。本文乃以近年國際稅制發展趨勢為基礎，比較若干國家如法國、美國稅制實況，以作為相關議題進一步研究之基礎。

🔍 關鍵詞：國際稅法、稅收居民、183天規則、所得稅、常設機構

目次

- 壹、緒論：問題之提出
- 貳、法人的稅收管轄權與稅收居民身分
- 參、自然人的稅收管轄權與稅收居民身分
- 肆、結論

壹、緒論：問題之提出

國際稅法的學科目的，在於處理跨境交易活動中所發生的稅收問題，包括盡可能地避免雙重課稅的現象出現，進而影響資金與勞力從事穿越國境交易的意願，進而促使人員、貨物、勞務與資金的自由流通。在這樣的前提理解之下，跨境交易主體的所得稅課徵相關議題，就幾乎成為國際稅法概念出現最核心的問題之一。而在目前並不存在著

DOI：10.53106/172717629002

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。

國家以上的高權得以直接對跨國境交易所得課徵稅收的情形之下，特定交易活動中的主體，包括自然人與法人，就不免必須面對所得究竟應當歸於何一國家享有稅收管轄權的問題。而在稅收管轄權的判斷中，「稅收居民」可謂最具有關鍵性的議題之一。原因無他，特定交易活動中的行為主體，尚若不具有稅收居民身分，則相關國家僅有在例外的情形下對於這等交易享有課稅權限¹。然而，稅收居民的判斷也可以說是國際稅法中最具有不確定性的概念之一，無論係採取屬人或者屬地的原則，在特定交易活動中判斷行為主體是否具有稅收居民(resident fiscal)的身分，進而承認特定對該等交易享有稅收之管轄權，即成為國際稅法中最基礎的議題之一。而這樣的判斷標準，也因為稅收居民係自然人或法人而有所差異，得以在論述相關議題時作為制度前提被理解，為本文問題意識之所在焉。

貳、法人的稅收管轄權與稅收居民身分

一、概說

所謂稅收管轄權，係指一國稅捐稽徵機關得以針對跨國交易活動主張享有課稅權力的聯繫因素或者交易活動的前提要素。換言之，一國主張對特定交易活動課稅，或者基於交易人之登記國籍，或者基於在該地設有分支機構、分公司甚或其他常設機構(Permanent Establishment, PE)²等原因，得以對特定主體從事的交易活動課徵稅捐，特別是所得稅。換言之，一國政府主張對於特定之交易活動享有課稅權力的法律上繫屬關係或者經濟性的聯繫因素，即為所謂「稅收管轄權(la juridiction fiscale)」。

大體上，稅收管轄權可以依據兩個在國際公法中被普遍接受的兩個基本原則，被區分為屬人主義(*jus sanguinis*)以及屬地主義(*jus solis*)兩大基本類型。此外，針對不同類型之交易關係及經濟活動，各國稅法以及各租稅條約亦有進一步的變化規範。這當中，法人與自然人的交易活動稅收管轄權，乃以稅收居民身分之具備為判斷基礎。

¹ 以法國目前制度而言，倘若交易之主體不具有法國稅收居民身分，法國僅例外地在該等交易所得源自於法國的情形下得以行使課稅權力。參見P.Malherbe, Introduction à la fiscalité internationale, Bruylant, Paris 2020, p. 117.

² 是指跨國企業從事全部或部分營業的固定場所。雖然跨國企業的利潤應屬於跨國企業居住地國家，但若設有常設機構在其他國家境內，當地的政府原則上即有權對常設機構的營業利潤要求課稅。O.R.Hoor, Établissements Stables, Legitech, Paris 2015, p. 32.

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。

二、法人是否具備稅收居民身分的判斷標準

(一) 法人註冊登記地稅籍標準

在國際稅法領域中，判斷特定公司法人是否為特定國家的稅法上居民，傳統上其實一直存在有簡便易於判斷的作法。蓋公司法人存續並開始從事交易活動之前提，無非係根據特定國家的商業法或者公司法等規定組織、設立並登記。而「法人」並非物理上可辨識存在的主體，當然依託在特定國家的法秩序之中，因登記取得權利主體地位。就此而言，凡是特定之公司法人，依據特定國家之相關規定在該國註冊登記者，即可以取得該國的公司法人居民地位。商業行政管理上所進行的法人登記，不僅為經濟活動之註冊，同時亦為稅籍之登記。而在最簡單的制度理解上，這樣的公司法人居民資格判斷方式，因為附帶出現的行政成本及規範不確定性較低，因此在若干國家中特別受到偏重，例如美國³。這樣的判斷公司是否具有特定國家居民身分的作法，雖然在行政成本

上及可預見性上較為簡便，但是在國際稅法制度中並不是一種特別受到推崇的作法。特別是近年來OECD的官方立場，強調對於居民稅收管轄權的判斷，應當著重其經濟實質意義而非法律上或形式上的外觀⁴。在這樣的意義之下，單純僅以特定法人在一國境內進行過公司註冊登記，即承認其具有該國之居民身分，雖然有判斷簡便明瞭的優點，但未免太過輕視納稅義務人透過各種法律漏洞或者規範不足的狀態，刻意取得對其有利的居民身分的可能性。特別是公司登記上的形式主義，正好是租稅天堂這類國際稅法上有害現象的背景⁵。也因此，公司登記地僅能當作是法人稅收居民判斷標準的一個指標，並不是放諸四海皆準的普遍制度。

(二) 有效控制地稅籍標準

在國際稅法上，判斷特定之公司法人是否具有一國之居民地位、從而得以享受居民之相關權利並且負擔居民之稅法義務，其判斷主要有取向標準之二，所重視者乃特定之公司法人其控制權所

³ B.Castagnède/E.Joannard-Lardant, Précis de fiscalité internationale, PUF, Paris 2025, p. 54.

⁴ B.Peeters, De l'effet externe de l'article 4, § 3, de la convention modèle OCDE, in: «Mélanges John Kirkpatrick», Bruylant, Bruxelles 2004, p. 791 et suivantes.

⁵ 黃源浩，租稅天堂、不合常規交易與行政程序之瑕疵補正：評最高行政法院96年度判字第1369號判決，收於：稅法學說與判例研究（一），頁175，2012年。

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。