

遷移當年

Dr Alexander Ressos, TEP
Attorney-at-Law (Switzerland), Solicitor (Hong Kong),
Solicitor (England & Wales)

第 4 條第 4 款載有一項 OECD 範本中所沒有、卻極具實用價值的規則。個人將其住所從一國永久遷往另一國的，“自住所遷移之日結束時起”，即不再在前一國就以住所為標準的稅種負有納稅義務。¹該條款將遷居當年的納稅年度一分为二。一位於 7 月 1 日遷居盧加諾的意大利人，截至 6 月 30 日須就其全球所得在意大利納稅，此後則在瑞士納稅。相比之下，意大利國內法適用納稅期間大部分時間的標準，因此在 7 月 2 日之後離開意大利的人，依據 TUIR 第 2 條仍在全年保持居民身份。

意大利稅務機關已承認，在當事人已將其住所永久遷往瑞士的情況下，協定規則優先於國內標準。在 2023 年 7 月 4 日第 370 號答覆（Risposta）中，稅務機關就一名於 5 月 31 日遷居的僱員確認，意大利僅對其截至該日取得的所得徵稅，儘管她直到次年才在 AIRE 登記；但對於居民身份這一事實問題，稅務機關保留留待日後評定的權利。²⁴“永久遷移”一詞是該條款的關鍵所在。遷居後短期內即返回，或者遷居時未同時轉移家庭和經濟利益的，均不符合條件。在實務中，分割納稅年度需要周密的文件準備：瑞士居留許可及在盧加諾人口登記處的登記、從意大利 *anagrafe* 註銷登記並在海外意大利人登記冊（AIRE）登記、在提契諾州租賃或購買住房，以及家庭的遷移。第 H.II 章將在移居的背景下介紹這些步驟。

1 被排除在協定之外的人

第 4 條第 5 款將兩類人排除在居民身份之外。第一類是雖然符合前幾款的要求，但僅為所得的名義受益人的人，該條款稱之為 *beneficiaria apparente*（名義受益人）。³ 這是受益所有人要求的早期形式，後來的協定將該要求規定在關於股息、利息和特許權使用費的條款中。它使兩國均可無視代他人收取所得的名義股東、受託人和導管公司。瑞士法院已在涉及通過離岸公司持有瑞士證券的意大利居民的退稅案件中適用這一概念，詳見下文。

第二類被排除者是“在締約國不負擔一般徵收的稅種的個人”。⁴ 該條款針對的是依據 DBG 第 14 條及相應州法規則在瑞士按支出納稅的人（*imposizione secondo il dispendio*）。由聯邦稅務局確立的瑞士實踐區分普通定額稅與經修正的定額稅。根據 DBG 第 14 條第 5 款規定的後者，所有來源於意大利的所得均須納入瑞士稅務評定，並按適用於納稅人全部所得的稅率徵稅，因此該人負擔一般徵收的稅種，可以主張協定待遇。⁵ 第 E.V 章將解釋，為何這一要求使得瑞士定額稅制度對於主要所得來自意大利公司、意大利租金或意大利養老金的意大利人缺乏吸引力。

要點。協定下的居民身份取決於國內法上的納稅義務（第 4 條第 1 款）。個人的雙重居民身份依永久性住所、重要利益中心、習慣性居處和國籍予以解決（第 2 款），公司的雙重居民身份依實際管理場所予以解決（第 3 款）。永久遷居當年以住所遷移之日為界一分為二（第 4 款），這有別於意大利納稅期間大部分時間的規則。名義受益人以及不負擔一般徵收的稅種的個人，尤其是適用瑞士普通定額稅制度的人，不屬於居民（第 5 款）。

2 註釋

1. 協定，第 4 條第 4 款，文本（見上文）：“La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente

all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio.”

2. Agenzia delle Entrate , 2023 年 7 月 4 日 第 370 號 答 覆 ,
https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/5409668/Risposta+n.+370_2023.pdf/9cb2326f-5f9f-7190-4ede-e648dd27a3a7 (於 5 月 31 日將住所遷往瑞士；依據協定第 4 條第 4 款，意大利僅對截至該日的所得徵稅，儘管 AIRE 登記直至次年 3 月才完成；居民身份本身並不在答覆中認定，仍有待評定)；FiscoeTasse , “ Trasferimento in Svizzera e mancata iscrizione all'AIRE: chiarimenti” , <https://www.fiscoetasse.com/rassegna-stampa/34292-trasferimento-in-svizzera-e-mancata-iscrizione-allaire-chiarimenti.html> 。
3. 協定，第 4 條第 5 款 a 項，文本（見上文）（“è soltanto beneficiaria apparente dei redditi”）。
4. 協定，第 4 條第 5 款 b 項，文本（見上文）：“una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente”。

遷移當年

5. ESTV，第 44 號通函（Kreisschreiben Nr. 44），“Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer”，2018 年 7 月 24 日，<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/dbst/kreisschreiben/dbst-ks-2018-1-044-d-de.pdf.download.pdf/dbst-ks-2018-1-044-d-de.pdf>（就與比利時、德國、意大利、挪威、加拿大、奧地利和美國的協定而言，依據 DBG 第 14 條第 5 款適用經修正的按支出徵稅：來自協定國的所有所得均須納入，並按適用於全部所得的稅率徵稅）；參見第 E.V 章。

僅供一般參考。本文不構成法律或稅務意見，不能取代針對個別情況的專業意見，亦不建立律師與客戶關係。本文反映截至 2026 年 9 月的法律狀況。

網上版本：hk.helveticaregister.com/lugano-the-year-of-the-move