

迁移当年

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

第 4 条第 4 款载有一项 OECD 范本中所没有、却极具实用价值的规则。个人将其住所从一国永久迁往另一国的，“自住所迁移之日结束时起”，即不再在前一国就以住所为标准的税种负有纳税义务。¹该条款将迁居当年的纳税年度一分为二。一位于 7 月 1 日迁居卢加诺的意大利人，截至 6 月 30 日须就其全球所得在意大利纳税，此后则在瑞士纳税。相比之下，意大利国内法适用纳税期间大部分时间的标准，因此在 7 月 2 日之后离开意大利的人，依据 TUIR 第 2 条仍在全年保持居民身份。

意大利税务机关已承认，在当事人已将其住所永久迁往瑞士的情况下，协定规则优先于国内标准。在 2023 年 7 月 4 日第 370 号答复（Risposta）中，税务机关就一名于 5 月 31 日迁居的雇员确认，意大利仅对其截至该日取得的所得征税，尽管她直到次年才在 AIRE 登记；但对于居民身份这一事实问题，税务机关保留留待日后评定的权利。²⁴“永久迁移”一词是该条款的关键所在。迁居后短期内即返回，或者迁居时未同时转移家庭和经济利益的，均不符合条件。在实务中，分割纳税年度需要周密的文件准备：瑞士居留许可及在卢加诺人口登记处的登记、从意大利 *anagrafe* 注销登记并在海外意大利人登记册（AIRE）登记、在提契诺州租赁或购买住房，以及家庭的迁移。第 H.II 章将在移居的背景下介绍这些步骤。

1 被排除在协定之外的人

第 4 条第 5 款将两类人排除在居民身份之外。第一类是虽然符合前几款的要求，但仅为所得的名义受益人的人，该条款称之为 *beneficiaria apparente*（名义受益人）。³ 这是受益所有人要求的早期形式，后来的协定将该要求规定在关于股息、利息和特许权使用费的条款中。它使两国均可无视代他人收取所得的名义股东、受托人和导管公司。瑞士法院已在涉及通过离岸公司持有瑞士证券的意大利居民的退税案件中适用这一概念，详见下文。

第二类被排除者是“在缔约国不负担一般征收的税种的个人”。⁴ 该条款针对的是依据 DBG 第 14 条及相应州法规则在瑞士按支出纳税的人（*imposizione secondo il dispendio*）。由联邦税务局确立的瑞士实践区分普通定额税与经修正的定额税。根据 DBG 第 14 条第 5 款规定的后者，所有来源于意大利的所得均须纳入瑞士税务评定，并按适用于纳税人全部所得的税率征税，因此该人负担一般征收的税种，可以主张协定待遇。⁵ 第 E.V 章将解释，为何这一要求使得瑞士定额税制度对于主要所得来自意大利公司、意大利租金或意大利养老金的意大利人缺乏吸引力。

要点。协定下的居民身份取决于国内法上的纳税义务（第 4 条第 1 款）。个人的双重居民身份依永久性住所、重要利益中心、习惯性居处和国籍予以解决（第 2 款），公司的双重居民身份依实际管理场所予以解决（第 3 款）。永久迁居当年以住所迁移之日为界一分为二（第 4 款），这有别于意大利纳税期间大部分时间的规则。名义受益人以及不负担一般征收的税种的个人，尤其是适用瑞士普通定额税制度的人，不属于居民（第 5 款）。

2 注释

1. 协定，第 4 条第 4 款，文本（见上文）：“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 号 答复 ,
https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/5409668/Risposta+n.+370_2023.pdf/9cb2326f-5f9f-7190-4ede-e648dd27a3a7 (于 5 月 31 日将住所迁往瑞士; 依据协定第 4 条第 4 款, 意大利仅对截至该日的所得征税, 尽管 AIRE 登记直至次年 3 月才完成; 居民身份本身并不在答复中认定, 仍有待评定) ; 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. 协定, 第 4 条第 5 款 a 项, 文本 (见上文) (“è soltanto beneficiaria apparente dei redditi”) 。
4. 协定, 第 4 条第 5 款 b 项, 文本 (见上文) : “una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente”。

迁移当年

5. ESTV, 第 44 号通函 (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> (就与比利时、德国、意大利、挪威、加拿大、奥地利和美国的协定而言, 依据 DBG 第 14 条第 5 款适用经修正的按支出征税: 来自协定国的所有所得均须纳入, 并按适用于全部所得的税率征税); 参见第 E.V 章。

仅供一般参考。本文不构成法律或税务意见, 不能替代针对个案的专业意见, 亦不建立律师与客户关系。本文反映截至 2026 年 9 月的法律状况。

在线版本: cn.helveticaregister.com/lugano-the-year-of-the-move