聚知刊出版社
JZK publishing

探索弃籍税制度在税法框架下的实践路径

陈建龙

深圳大学经济学院，广东深圳，518060；

摘要：面对全球化进程中资本流动加速、个人财富管理复杂化以及高收入群体可能通过放弃国籍来逃避税收责任的现象，弃籍税作为一种特殊税制安排，被提出作为防止资本无序外流、促进社会公平与共同富裕的潜在有效手段。目前我国尚未建立相关的税收制度，因此本文基于为实现共同富裕而奋斗的目标背景，在税法框架下剖析弃籍税的内在机理，并进一步从弃籍税制度建立的困境出发，具体问题具体分析提出相应建立弃籍税制度内在框架和与其联动的其他制度设想，以期完善我国税制，在一定程度上抑制富豪移民和限制违法所得外逃，更好发挥税收调节经济发展和收入分配的功能，最终促进国家经济的发展，保障共同富裕目标的实现。

关键词：弃籍税；税法；实践路径

DOI：10.69979/3029-2700.25.10.055

引言

改革开放四十余年来，我国经济快速发展，从 2010 年起成为世界第二大经济体，国家财富随之增长，私人财富也不断增加，我国因此涌现出了一大批高净值人群和出现大量移民的问题。在当今全球化的经济浪潮中，随着跨国资本流动的加速和个人财富管理的日益复杂化，如何有效防止资本无序外流并促进社会的公平与共同富裕，成为了各国政府及学术界关注的焦点。弃籍税，作为一种针对放弃国籍并试图转移资产的个人所征收的特殊税种，正逐渐进入人们的视野，并被认为是解决上述问题的一种潜在有效手段。

然而，我国目前尚未建立实施该税制，但高净值人群移民背后反映的中国社会现存的主要矛盾，即人民日益增长的美好生活需要和不平衡不充分的发展之间的矛盾，是当今社会亟需解决的问题。因此，本文旨在税法框架下剖析弃籍税的内在机理，分析其在实现财富与资源共同富裕和限制违法所得外逃等方面的作用。在此基础上，本文将进一步从我国弃籍税制度建立的困境出发，针对性地构建弃籍税制度设计的原则与框架，包括纳税人、税率、课税对象、纳税义务发生时间以及计税方法等方面的具体设想，以期为政策制定者提供有价值的参考，以期为完善我国税法体系、推动共同富裕目标的实现贡献智慧与力量。

1 我国征收弃籍税的税法内在机理

1.1 弃籍税的法律概念界定

弃籍税是指主权国家对自愿放弃其国籍或长期居留权的个人，就其全球资产或潜在资本利得征收的一种特殊税收制度。从法律层面来看，弃籍税具有以下三个核心特征：

1.1.1 触发条件的特定性

弃籍税的征收以纳税人国籍或税收居民身份的变更为前提条件。美国《国内税收法典》第 877A 条明确规定，当纳税人满足“覆盖弃籍者”条件并放弃美国国籍时，即触发弃籍税义务。

1.1.2 课税对象的虚拟性

与传统税收针对实际发生的交易或收入不同，弃籍税通常对纳税人“视为出售”全部资产的虚拟利得征税。德国《税法》第 6 条规定，弃籍者所有资产应按照弃籍时的市场价值进行虚拟清算。

1.1.3 征税目的的复合性

弃籍税兼具财政收入功能和税收规制功能。一方面，它是对纳税人累积财富的一次性课税；另一方面，它通过增加退出成本，防止高净值个人通过变更税收居民身份逃避未来纳税义务。

1.2 弃籍税的法律属性辨析

1.2.1 直接税与行为税的双重属性

作为直接税，弃籍税最终税负由纳税人直接承担，无法转嫁。美国税务法院确认，弃籍税属于《宪法》第十六修正案意义上的“所得税”。作为行为税，它以特定法律行为（放弃国籍）为课税要件。德国联邦宪法法院指出，弃籍税实质上是对“终止税收居民关系这一法

律行为”的课税。

1.2.2 实体税与程序税的结合特征

在实体层面，弃籍税涉及纳税人义务的创设、税率确定等实体性问题。加拿大《所得税法》第 219.1 条详细规定了弃籍税的计税基础、扣除项目等实体规则。在程序层面，弃籍税包含严格的申报和征收程序。美国要求弃籍者必须提交 Form 8854 进行资产清算，否则面临最高 1 万美元的罚款。

1.2.3 国内法与国际法的交叉属性

作为国内税法，弃籍税体现国家税收主权。法国《税收通则》第 167 条规定，弃籍税适用于所有放弃法国税收居民身份的个人。作为国际税收协调工具，弃籍税需要遵循国际税收协定。OECD《税收协定范本》第 13 条对财产收益征税权的分配，直接影响弃籍税的国际重复征税问题。

1.3 弃籍税的税法基础

1.3.1 税收公平原则的延伸适用

税收公平原则要求税收应当公平、合理地分配给所有纳税人，避免对特定群体进行歧视或给予不公平的优惠。从这一原则出发，弃籍税可以在一定程度上体现税收的公平性，它要求放弃国籍的个人在享受了国家提供的公共服务和保护后，在离开国家时承担相应的税收义务，防止其通过放弃国籍来逃避税收责任，这有助于维护国内其他纳税人的利益，确保税收制度的公正性和合理性。同时，弃籍税也有一定的适用范围，其只适合达到征税条件的高净值人群在移民时适用，即不具有普适性。参照其他国家的规定，弃籍税的征收税率是按照所得税税率进行征收的，没有规定额外的高税率，不具有惩罚性，且有一定的延后性。因此，综合来看，弃籍税并不是一种额外的税收负担，对于普通居民没有任何影响，但对想通过移民转移财产的富人阶层是一种补漏，所以征收弃籍税具有一定的正当性。

1.3.2 税基维护理论的实践应用

税基维护理论作为弃籍税最重要的法理基础之一，其核心在于主张主权国家有权采取必要措施防止本国税基被不当侵蚀。根据《中国私人财富报告》的数据，在我国大陆，个人资产超过 1 亿元的企业主当中，已经有 27%的人选择了移民，还有 47%正在考虑移民，而在个人资产超过 1000 万人民币的高净值人群阶层当中，有近 60%的人已经完成移民相关的投资或者正在办理相关的移民手续。可见，当高净值人群或企业因避税、投资便利或其他原因选择放弃本国国籍时，他们往往已经积累了大量的财富。而征收弃籍税，可以在一定程度上减少这些个体或企业因国籍变更而逃避的税收责任，从而维护税基和国家的财政利益。

1.3.3 税法资源配置的实现

从资源配置的角度来看，弃籍税制度有助于引导资本和资源的合理流动。随着高净值人群在各国之间的流动趋势越加频繁，各主要移民流入国对投资移民的限制要求也越来越高，这意味着移民所流失的资产将越来越多。因此，征收弃籍税，可以鼓励高净值人群或企业在做出国籍变更决策时更加审慎，避免盲目追求短期利益而损害国家和社会的长期利益。同时，这也能够促使这些个体或企业在国内继续投资和发展，从而推动国内经济的增长和社会的进步，最终实现共同富裕。最后，由于大量高净值人群的收入均来自国内，但移民之后对国内经济市场并未产生反哺作用，而是投资于国外市场，这也造成了我国监管无力，加剧了外汇管理的难度，进而造成了税源的流失，而弃籍税的实施则有利于缓解这种状况。

2 我国征收弃籍税的困境分析

2.1 高净值人群税收居民身份确认尚不明确

由于各国主张其征税权的主要依据就是其居民税收管辖权，即居民身份的认定与本国的税收制度相互匹配，同时居民身份也界定了纳税人以及纳税的范围。因此，要对移民的高净值人群进行征税，首先要认定其居民身份。一般而言，从国际上看，居民身份的认定有以下标准：国籍标准、住所标准、居所标准、居住时间标准以及主观意愿标准，而我国税法对居民身份的认定标准则为：在中国境内有住所或在中国境内无住所但在中国境内累计居住满 183 天的，为中国的居民。中国税法意义上的住所，指个人因家庭、经济利益关系、户籍而在中国境内的习惯性居住地，但是这个习惯性居住地由于并无具体的定义，因此有时就会显得模糊，无法辨认。尤其是高净值人群，因为其可能在多地都会有住所，而且其经济关系网络也可能较为复杂，此时，判断其居住地、居民身份则较为困难。

2.2 相关征税法律制度尚不完善

虽然 2015 年修订的《税收征收管理法》和 2018 年

10 月发布的《个人所得税实施条例（修订草案征求意见稿）》包含了弃籍清税的相关内容，但是于 2019 年实施的新《个人所得税实施条例》并未包含弃籍税的相关内容，这意味着我国税法机关对此仍然无法明确，最有可能的原因是我国目前还未形成征收弃籍税之后的系列措施。具体的弃籍程序、面向的纳税群体和如何制定合理的税率等都是值得继续考究的问题，若处理不好则有可能造成一些原本的税基在销户的过程中流失的问题，我国作为初步探索弃籍税的国家，在相关征税法律制度的制定完善方面依然任重道远。

2.3 高净值人群真实资产认定无法明确

弃籍税的征收应该以纳税人的资产为对象，但是我国对高净值人群的真实资产认定依然存在信息不透明，标准不明确的问题。首先，在一定程度上，由于弃籍税的征收是事后征收，因此纳税人在移民之后，国家税务机构并不能完全准确的掌握居民的真实、可靠的资产信息，存在资产藏匿的可能而无法落实弃籍税。其次，大多数高净值人群在弃籍之前可能拥有跨国公司等非个人资产，但是却可以通过这种公司之间的业务完成资产的转移，对于这一类的资产的管理，目前国内还未有实施案例或者相关规定。最后，目前国内实施的个人资产上报制度在很大程度上是以个人自愿为主，国家机关核对为辅，那么在一定程度上就存在瞒报谎报的可能，从而造成资产记录的失真，对于弃籍税征收来说也是一个巨大的障碍。

2.4 双重征税问题

由于居民在弃籍前后均要进行税务上报，即在移出国和移入国都有可能会被征税，那么，如果两国之间的税务制度不同，或者税务体制无法沟通，对于该居民就会造成双重征税的问题。虽然中国已采纳共同申报准则（CRS），在该计划下的国家中，可能会基于全球一体化的征税体系避免这种问题，但是像移民热情比较高的国家如美国以及东南亚等国家并未加入 CRS，因此，在弃籍税征收后，移入这些国家的居民依然有可能会被双重征税。除此之外，如果居民在办理身份变更之后，并未立即移出，那么在这段期间，其资产增值或有另外的收入，在国内是否要进行征税或在国内征税后在移入目的国之后又是否也会被再次征税，目前仍需解决这些问题。

3 我国弃籍税的实践路径设想

3.1 参考国外的弃籍税制度设定征收标准

3.1.1 纳税人

根据国外的经验，首先要界定弃籍税的征收人群。应该明确，弃籍税的设立目的是促进社会公平正义，更好发挥税收调节经济发展和收入分配的功能，推动共同富裕，最终促进国家经济的发展。因此弃籍税的纳税对象不应该是所有公民或者居民，而应该是享受着国家资源和服务最终获取个人财富，但却反而放弃国籍为其他国家提供贡献的富人，即需要确定所谓高净值人群的标准。其次，我国对居民身份的认定为是否长期居住，因此，纳税人应该是改变居民身份的长期居民，而不是单纯的放弃国籍。最后，因为该税相当于是一种防避税手段，弃籍税的纳税人也应该包括想通过移民进行逃税的人群，将以逃税为目的的移民居民纳入纳税范围，可以在一定程度上缓解逃税以损害国家利益的行为。

因此，笔者建议弃籍税的纳税人应满足法定税收身份、收入或资产标准、移民理由正当性三大标准。第一，法定税收身份标准：对弃籍税纳税人身份的认定，应以由居民纳税人变更为非居民纳税人为判定标准，而不应教条地仅以放弃中国国籍为标准。这既适应我国现行税法的规定，又符合我国海外移居移民及资产转移的实际情况，有助于覆盖双重国籍以及移民避税的纳税人（樊丽明等，2016）。第二，收入或资产标准：我国高净值人群的资产标准并未权威规定，因此符合纳税人规定的收入或资产标准应根据国民经济状况而定，如弃籍前五年年平均净收入达到一定规模或不包括自住房产的可投资资产超过 600 万元，再或借鉴美国相关规定，以丧失美国居民身份前 5 年的年平均应纳所得税额超过 15.5 万美元，或弃籍当日净资产价值为 200 万美元以上为标准（赵文祥和谢丽君，2014）。第三，移民理由正当性标准：设置弃籍税的初衷是防止资产外流、限制违法外逃、维护税收主权，最终促进经济发展，推动共同富裕，因此正常合理的移民需求是许可的也是不应该阻止的。为了准确辨认移民需求乃至明确纳税人，则需要每个移民者提供合理正当的理由，若有逃税转移财产等嫌疑则应进行调查，若属实就应该将其纳入弃籍税的征收范围内并采取严厉措施，若只是如长期旅游、定居、工作移民等正常合理移民需求，弃籍税可根据具体情况进行分类征收或减免征收。具体而言，国家应协调有关

部门做好人员迁移与国籍工作，明确规定放弃国籍的程序，减少自动放弃的这种不规范情形，如完善《国籍法》等法律中严格规定退出程序及手续，支持弃籍税的实施。同时对于在外国长期居住的公民，采取国籍法意义上的实质重于形式原则，定期询问相关情况，并采取相应措施做好记录，在税收系统中进行信息共享。

3.1.2 税率

弃籍税本质上是所得税的附加税，因此建议直接按照各种资产对应的自然人所得税税率进行征收即可。由于资本所得（股息、红利所得，财产租赁及转让所得等）适用 20%的比例税率，如果按照分类征收模式的，使用 20%的比例税率较为合理且适合当前个税体制；而按照分类与综合模式进行征收的，则应该适用超额累进制税率。因此，在征收过程中需要遵循原有资产的纳税性质，区分长短期资本利得，实施不同的税率。基于当前税收制度中长期资本利得税率低于短期资本利得税率的现状，笔者也建议对长期持有的资本利得采取较低税率，基于个人所得税超额累进的制度体系，根据税收公平原则和成本补偿原则，弃籍税的征收应遵循收益多则多纳税，收益少则少纳税的基调（卢玮，2022）。

3.1.3 课税对象

根据国外弃籍税的经验，应该将居民持有的国内外所得资产纳入弃籍税征税范围，从而避免通过某些非应税资产进行变相转移，其中可能包括公司股权、债券、不动产、关联权益、信托基金以及个人财产等，但应该将合法拥有的免税资产或福利排除在外。目前，由于仍有许多国家未参与 CRS，因此弃籍税仅能对其国内资产、相关股权，债券等进行征收，并不宜将其征收范围迅速扩大，应该与目前的国际形势相互匹配，然后在此基础上慢慢与时俱进扩大征收范围。

3.1.4 纳税义务发生时间

对于纳税义务发生时间的判断，笔者建议可以设定为期间而非节点，即以居民国籍身份变更日为起，至其真正将资产转移出国为止。由于在此期间其相关资产仍然受国家保护，仍然利用了社会资源，因此在此期间所产生的增值收益也应该作为弃籍税征收的范围。

3.1.5 计税方法

借鉴美国现行弃籍税制度，对于未实现的潜在收益应该以“视同销售”原则进行征收（赵文祥和谢丽君，2014），即以居民身份转变日为计税起点，以该日纳税人资产的公允价值为计税基础计算收益，最后的计税基础即为资产当日的公允价值减去相关税费再减去损失的净值，这样有利于避免了以资产增值为目的进行转移的行为。

3.2 建立财政税收一体化体系

当前由于存在资产更多的被证券化，转移支付方式也多种多样的问题，因此笔者建议建立一体化的财政税收体系，这有助于提高信息的传递效率，理由如下：首先，如果想进行资产转移，尤其是金融类资产的流转，一般都是电子化形式，如果没有完整的财税一体化监管，很容易造成税收漏洞。其次，由于各个省份都是单独上报税收，而财政也是相互独立的，因此，如果居民在不同省份拥有资产，那么由于各个省份处理时间效率的不同，可能会降低税收征管的有效性。最后，个人财产信息的获取是该项制度得以顺畅施行的保证，国家应从法律角度完善落实部门间信息共享机制，畅通税务机关获取涉税信息的渠道，通过部门的协作，及时、完整获取个人资本和财产信息，为税务核实、稽查等扫除障碍。因此，建立财政税收一体化，将更好的降低风险，避免疏漏，符合税收效率原则。

3.3 加强国际合作，完善国际税务接轨

弃籍税的征收具有一定的联动性，涉及多个国家的税收监管，因此，各个国家税收信息的互通交流十分重要，笔者建议加强各国之间的弃籍税征管合作体系建设。

首先，虽然我国已经加入 CRS，但是目前在实际实施阶段仍然可能受限于各国国家体制或者文化的不同，且目前仅限于交换金融资产的信息，并未涉及到其他实体资产信息的交换，实际操作使用效率不高，合作不深。因此，若想要具体到资产确认的细节，可能更多的需要通过国家之间的进一步沟通和交流，做到定期交换与更新情报信息，加深常态化合作才能实现。此外，我国也发起了“一带一路”政策，可将该政策作为一个契机，与周边国家建立弃籍税的一体化征收机制，推动“一带一路”沿线国家税收政策的透明化和法治化，深化“一带一路”沿线国家之间的税收情报互换（魏升民等，2019），实现信息共享，互利共赢，更好落实弃籍税的相关合作，保障国家利益。

其次，我国作为移民输出大国，如果站在平等的角度，除了信息共享，我国可以和其余国家建立税收合作

机制，常态互助，通过加强与一部分“一带一路”沿线国家的双边、多边税收合作，打造国际税收合作的成功典范，有助于消除其他国家对弃籍税的疑虑和成见，吸引更多的国家参与“一带一路”国际税收合作。同时，对于被双重征税的居民，可以通过协议协调，由输入国返还部分税费，从而达成税收一致的目的。

3.4 完善营商环境满足多样化投资需求

本文中所涉及的高净值人群移民动机多为投资需求，由于欧美发达国家具有更为完善的营商环境和更为有效的金融市场，高净值人群的投资需求能够得到更好地满足并获得比在欠发达国家投资所得更多的收益。即便欧美发达国家的税率可能比起欠发达国家的更高，税负更重，但在综合比较收益差与成本差的基础上，欧美国家的投资吸引力依然更大。除此之外，回报率的高低在一定程度会影响资本家的投资，因此在正式进入一个经济体之前，资本家和投资者都应该会考虑并提前计划退出时可能产生的交易成本，即弃籍税可能影响理性经济主体事前的区位选择。

因此，笔者作出以下建议：首先，积极推动金融市场的发展与完善，有助于提高社会资金使用效率和发挥市场机制功能，能在一定程度上满足投资移民需求。同时努力推动资产管理机构的多元化发展，如证券、基金、保险和综合性的私人银行业务等，拓宽我国境内的资产保值、增值的投资渠道，尽可能满足富裕阶层资产保值、增值需求（丁晓钦等，2017）。其次，可借鉴西班牙的优惠政策（降低税率等）吸引投资，鼓励国内外投资者在本国建立跨国实体，同时协同吸引科学家、高级管理人员和高素质的专业人员等，不仅留住了“往外走”，还更好地助力了“向内吸”。因此，我国同样可以基于国情采取类似的税收优惠政策，如实行差异化财税优惠政策，提高政策针对性；放宽优惠政策条件，健全财税优惠政策分类体系（肖鹏和代龙涛，2023），更广泛覆盖大中小型企业，也有助于激励企业创新投入，保留了国内投资热度也吸引了国外投资，能为国内经济注入强大活力。

4 结语

在探索弃籍税制度以促进共同富裕的背景下，我们深刻认识到，这一税制安排不仅是维护国家税收主权、防止财富无序外流的重要工具，更是推动社会公平与共同富裕目标实现的有益尝试。通过本文的探讨，我们明确了弃籍税制度在税法完善中的关键地位，提出了构建科学合理、公平公正的弃籍税制度框架的建议。同时，我们也清醒地看到，我国弃籍税制度的实施将面临诸多挑战，需要法律、征管、国际协调等多方面的共同努力。因此，未来在推进弃籍税制度的过程中，我们应注重理论与实践的相结合，充分借鉴国际先进经验，结合我国实际情况，不断完善和优化相关税制设计。只有这样，我们才能更好地发挥弃籍税制度在促进共同富裕中的积极作用，为实现社会的公平、和谐与可持续发展贡献力量。

参考文献

[1]丁晓钦,钱玉波,程恩富.我国富人移民潮的经济影响及应对措施[J].河北经贸大学学报,2017,38(03):
[2]樊丽明,李昕凝,白玉等.富豪移民、资产转移与中国退籍税制度设计[J].财政研究,2016,(12):
[3]卢玮.共同富裕愿景下弃籍税制度的理路探正[J].学术交流,2022,(11):
[4]魏升民,韩永辉,向景.“一带一路”国际税收合作的现状、问题与对策[J].南方金融,2019,(08):
[5]肖鹏,代龙涛.财政补贴、税收优惠与创新激励：效应分析与政策启示[J].经济与管理评论,2023,39(05):
[6]赵文祥,谢丽君.美国退籍税评介及对中国的启示[J].税务研究,2014,(09):89-93.

作者简介：陈建龙（2000- ），男，广东陆丰人，深圳大学经济学院会计学硕士研究生。