

离境时的财产

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

1554 年的裁决允许洛迦诺人出售其财产，但并未保护他们免于被迫以低于实际价值的价款出售财产，也未保护他们免于在离开后被处以罚款，更未保护受到追诉的社区成员的财产免于被没收。

《瑞士联邦宪法》第 26 条保障财产权，并规定征收以及相当于征收的所有权限制均须给予充分补偿。¹无论所有权人居住在瑞士境内还是境外，这一保障均同样适用。住所或宗教信仰的变更对所有权不产生任何影响。如今，瑞士当局不得要求离境的所有人出售财产，不得因其宗教信仰而扣押其财产，且只能依据行为发生时已生效的刑事法规，并在尊重《联邦宪法》和《公约》所规定保障程序的前提下处以罚款。

瑞士于 1976 年 5 月 19 日签署了《欧洲人权公约》第 1 号议定书（其第 1 条保护财产权），但从未批准该议定书。²因此，瑞士国家对财产的保护建立在《联邦宪法》和双边投资协定之上，后者保护在瑞士的外国投资者以及在外国的瑞士投资者。对于将资产从保护较弱的国家转移出来的客户而言，瑞士尊重私有财产的悠久传统——无论所有人的居住地、国籍或宗教信仰如何——至今仍是选择瑞士作为资产存放地的原因之一。

自 1555 年起由马蒂诺·穆拉尔托（Martino Muralto）管理社区“共有财产”一事，在今天依然具有现实意义。³离开某一司法管辖区

的家族和社区，往往会在当地保留一些无法立即出售的资产，例如土地、家族公司的股份或诉讼中的债权。从国外管理这些资产需要代理人、受托人或基金会；保护这些资产则需要能够诉诸原籍国的法院，并使判决获得跨境承认。本书 H.IV 章将讨论 2007 年 10 月 30 日的《卢加诺公约》以及当今规范此类跨境请求的司法协助规则。

1 离境税：从 Abzug 到退出税

近代早期的“Abzug”和“*gabella emigrationis*”是针对离境行为本身征收的税费，旨在补偿统治者因失去一名纳税人及其随之流失的财产而遭受的损失。《奥格斯堡和约》将一笔“合理金额”视为移民的代价。⁴十九世纪的条约在国家之间以互惠为基础废除了此类税费。现代瑞士税制并不针对个人移居行为本身征税。当一个人移居国外时，其在瑞士的无限纳税义务随离境而终止，其收入和财富仅就截至该日为止的部分征税。私人资产上已累积但尚未实现的资本利得在离境时不予征税，因为在瑞士，私人资本利得原则上免征所得税。⁵公司的情况则有所不同。自 2020 年 1 月 1 日起生效的公司税改革以来，瑞士税法通过在纳税义务终止时拟制清算的方式，对将注册地、实际管理机构或资产迁往国外的公司所拥有的隐性储备（包括自创商誉）征税。联邦层面的规定见《联邦直接税法》第 61b 条，各州法律中亦有相应规定，例如巴塞尔乡村州税法第 53c 条。⁶意大利根据《意大利所得税法典》（TUIR）第 166 条，对将税务住所迁往国外的商业企业所产生的潜在资本利得征税，并允许分六年等额缴纳。⁷德国根据《涉外税法》（*Außensteuergesetz*）第 6 条，对离开德国的个人所持有的重大股权征税；美国则根据《国内税收法典》第 877A 条，对放弃其身份的某些公民和长期居民按市值计价征税。⁸在欧盟内部，《反避税指令》（理事会指令（EU）2016/1164）第 5 条要求成员国对公司适用退出税。⁹

现代退出税与昔日的“Abzug”在正当性依据上有所不同。它们针对的是纳税人在受离境国管辖期间累积的、否则将逃避征税的收益，并受平等原则、合法性原则以及（在欧盟内部）设立自由的限制。尽管如此，从功能上看，它们仍是近代早期税费的继承者。它们引发了与洛迦诺人当年面临的相同实际问题：离境时点的估值、为未实现价值纳税所需的流动资金，以及留下的财产可能成为前主权者债权担保的风险。

2 注释

1. 《瑞士联邦宪法》第 26 条，ICL 译本（见上文）（“财产受保障。征用及相当于征用的所有权限制须给予充分补偿”）。
2. humanrights.ch, 概述（见上文）（第 1 号议定书“于 1976 年 5 月 19 日签署”，尚未获批准）。
3. Pauli Falconi, 《Muralto, Martino》（见上文）。
4. 《奥格斯堡宗教和约》第 24 条（见上文）。
5. 《联邦直接税法》，SR 642.11, 第 8 条第 2 款（“纳税义务因纳税人死亡或迁出瑞士而终止 [...]”），<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/6/64/642.11-8-11.html>，以及第 16 条第 3 款（“Die “出售私人资产产生的资本利得免税””），<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/6/64/642.11-16-19.html>；1990 年 12 月 14 日《联邦州和市镇直接税协调法》，SR 642.14, 第 7 条第 4 款 b 项（“动产私人资产的资本利得”），<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/6/64/642.14-7-12.html>。出售瑞士不动产时，仍须缴纳州不动产利得税。
6. 1990 年 12 月 14 日《联邦直接税法》，SR 642.11, 第 61b 条，由 2018 年 9 月 28 日《联邦税制改革与 AHV 融资法》（TRAF）增订，最终表决文本见 <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2018/20180031/Schlussabstimmungstext%201%20NS%20D.pdf>

离境时的财产

（“若纳税义务终止，则截至该时点存在的、未纳税的隐性储备（包括自行创造的增值）应纳税”）；巴塞尔乡村州税务局，《税务手册》，第2卷，“纳税义务终止时的隐性储备披露”，<https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/aufdeckung-stiller-reserven-am-ende-der-steuerpflicht>（§ 53c StG）。相应的协调规则为《联邦直接税协调法》第24d条第1款，SR 642.14（“若纳税义务终止，则应就该时点存在的、未纳税的隐性储备（包括自行创造的增值）征税”），自2020年1月1日起生效（AS 2019 2395），<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/6/64/642.14-24d-42.html>。

7. 费德里科·米格利奥里尼（Federico Migliorini），“Quadro TR：企业向海外转移的离境税”，Fiscomania，2024年8月2日，<https://fiscomania.com/quadro-tr-exit-tax-trasferimenti-imprese-estero/>（适用于商业企业；“rateizzazione dell'imposta, in 6 quote costanti”）。参见H.II章。
8. § 877A(a)(1)（“受规管离境者的所有财产均应视为在离境日期前一天按其公允价值出售”），康奈尔大学法学院法律信息研究所，<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/877A>。
9. 2016年7月12日欧盟理事会指令(EU) 2016/1164，规定了针对直接影响内部市场运作的避税行为的规则，欧盟官方公报 L 193，2016年7月19日，第1页，第1条（适用于“在一个或多个成员国缴纳企业所得税的所有纳税人”）和第5条第1款，<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164>。

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-property-on-departure