

離境時的財產

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

1554 年的裁決允許洛迦諾人出售其財產，但並未保護他們免於被迫以低於價值的價格出售財產、免於在離開後被處以罰款，亦未保護遭起訴的社群成員的財產免於被沒收。《瑞士聯邦憲法》第 26 條保障財產權，並規定徵收以及等同於徵收的所有權限制均須給予充分補償。¹無論所有權人居住於瑞士境內或境外，此項保障均同樣適用。住所或宗教信仰的變更對所有權不產生任何影響。如今，瑞士當局不得要求離境的所有人出售財產，不得因其宗教信仰而扣押其財產，且僅能依據行為發生時已生效的刑事法規，並在尊重《聯邦憲法》及《公約》所規定保障的程序下處以罰款。

瑞士於 1976 年 5 月 19 日簽署了《歐洲人權公約》第 1 號議定書（其第 1 條保障財產權），但從未批准該議定書。²因此，瑞士國家的財產保護建立在《聯邦憲法》及雙邊投資協定之上，後者保護在瑞士的外國投資者以及在海外的瑞士投資者。對於將資產從保護較弱國家轉移出來的客戶而言，瑞士無論所有人的居住地、國籍或宗教信仰，皆尊重私有財產的悠久傳統，至今仍是選擇瑞士作為資產存放地的原因之一。

自 1555 年起由馬蒂諾·穆拉爾托（Martino Muralto）管理社群「共同財產」一事，在今日同樣具有深遠影響。³離開某個司法管轄區的家族和社群，往往會在當地保留一些無法立即出售的資產，例

如土地、家族公司的股份或訴訟中的債權。從國外管理這些資產需要代理人、受託人或基金會；而要保護這些資產，則需能夠向原籍國法院提起訴訟，並使判決獲得跨境承認。本書第四章將探討 2007 年 10 月 30 日簽署的《盧加諾公約》，以及當今規範此類跨境請求的司法協助規則。

1 離境稅：從 Abzug 到退出稅

近代早期的「Abzug」與「*gabella emigrationis*」是針對離境行為本身徵收的稅費，旨在補償統治者因失去一名納稅人及其隨之流失的財產所遭受的損失。《奧格斯堡和約》將一筆「合理金額」視為移民的代價。⁴十九世紀的條約在國家之間以互惠為基礎廢除了此類稅費。現代瑞士稅制並不針對個人的移居行為本身徵稅。當個人移居國外時，其在瑞士的無限納稅義務將隨離境而終止，收入與財富僅課稅至該日為止。私人資產上已累積但尚未實現的資本利得，在離境時不予課稅，因為在瑞士，私人資本利得原則上免徵所得稅。⁵公司的情況則有所不同。自 2020 年 1 月 1 日起生效的公司稅制改革以來，瑞士稅法透過在納稅義務終止時進行清算的方式，對將其註冊地、實際管理機構或資產遷往國外的公司所擁有的隱性儲備（包括自創商譽）徵稅。聯邦層級的規定載於《聯邦直接稅法》第 61b 條，各州法律中亦有相應規定，例如巴塞爾鄉村州稅法第 53c 條。⁶義大利依據《義大利所得稅法典》（TUIR）第 166 條，對將稅務居所遷往國外的商業企業所產生的潛在資本利得課稅，並允許分六年等額繳納。⁷德國則依據《涉外稅法》（*Außensteuergesetz*）第 6 條，對離開德國的個人所持有的重大股權徵稅；美國則依據《國內稅收法典》第 877A 條，對放棄其身份的某些公民和長期居民按市值計價徵稅。⁸在歐盟內部，《反避稅指令》（理事會指令（EU）2016/1164）第 5 條要求成員國對公司適用退出稅。⁹

現代退出稅與昔日的「Abzug」在正當性依據上有所不同。它們針對的是納稅人在受離境國管轄期間累積、否則將逃避課稅的收益，並受平等原則、合法性原則以及（在歐盟內部）設立自由的限制。儘管如此，就功能而言，它們仍是近代早期稅費制度的繼承者。它們引發了與當年洛迦諾人所面臨的相同實際問題：離境時點的估值、為未實現價值繳稅所需的流動資金，以及遺留財產可能成為前主權者債權擔保的風險。

2 註釋

1. 《瑞士聯邦憲法》第 26 條，ICL 譯本（見上文）（「財產受保障。徵用及等同於徵用的所有權限制，均須給予充分補償」）。
2. humanrights.ch，「概覽」（見上文）（第 1 號議定書「簽署於 1976 年 5 月 19 日」，尚未獲批准）。
3. Pauli Falconi，《Muralto, Martino》（見上文）。
4. 《奧格斯堡宗教和約》第 24 條（見上文）。
5. 《聯邦直接稅法》，SR 642.11，第 8 條第 2 款（「納稅義務於納稅人死亡或遷離瑞士時終止[...]」），<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/6/64/642.11-8-11.html>，以及第 16 條第 3 款（“Die 「出售私人資產所產生的資本利得免稅」”），<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/6/64/642.11-16-19.html>；1990 年 12 月 14 日《聯邦州和市鎮直接稅協調法》，SR 642.14，第 7 條第 4 款 b 項（「動產私人資產的資本利得」），<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/6/64/642.14-7-12.html>。出售瑞士不動產時，仍須繳納州不動產利得稅。
6. 1990 年 12 月 14 日《聯邦直接稅法》，SR 642.11，第 61b 條，由 2018 年 9 月 28 日《聯邦稅制改革與 AHV 融資法》（TRAF）增訂，最終表決文本見 <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2018/20180031/Schlu>

離境時的財產

ssabstimmungstext%201%20NS %20D.pdf（「若納稅義務終止，則於該時點存在的、未課稅的隱藏儲備（含自行創造的增值）將被課稅」）；巴塞爾鄉村州稅務局，《稅法手冊》，第 2 卷，「納稅義務終止時隱藏儲備的揭露」，<https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/aufdeckung-stiller-reserven-am-ende-der-steuerpflicht>（§ 53c StG）。相應的協調規則為《聯邦直接稅協調法》第 24d 條第 1 款，SR 642.14（「若納稅義務終止，則於該時點存在的、未課稅之隱藏儲備（含自行創造之增值）應予課稅」），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. 費德里科·米格利奧里尼（Federico Migliorini），〈Quadro TR：企業移轉至海外之離境稅〉，《Fiscomania》，2024 年 8 月 2 日，<https://fiscomania.com/quadro-tr-exit-tax-trasferimenti-imprese-estero/>（適用於商業企業；“rateizzazione dell'imposta, in 6 quote costanti”）。參見 H.II 章。
8. § 877A(a)(1)（「受規範離境者的所有財產，應視為於離境日前一日按其公平市場價值出售」），康乃爾大學法學院法律資訊研究所，<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/877A>。

9. 2016 年 7 月 12 日歐盟理事會指令 (EU) 2016/1164，旨在制定針對直接影響內部市場運作之避稅行為的規則，歐盟官方公報 L 193，2016 年 7 月 19 日，第 1 頁，第 1 條（適用於「在一個或多個成員國須繳納公司稅的所有納稅人」）及第 5 條第 1 款，
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164>。

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-property-on-departure