

營業利潤及利潤歸屬

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

第 7 條將營業利潤分配給企業的居民國，除非該企業通過位於另一國的常設機構在該另一國進行營業。在此情況下，該另一國可以對歸屬於該常設機構的利潤徵稅；該利潤的確定，應視該常設機構為一個獨立分設的企業，與其所隸屬的企業完全獨立地進行交易。¹第 3 款允許扣除為常設機構目的而發生的費用，包括行政和一般管理費用，無論其發生於常設機構所在國還是其他地方。第 4 款允許在慣常做法下按總利潤進行分攤，第 5 款規定，不得僅因常設機構為企業採購貨物而將利潤歸屬於該常設機構。第 7 款規定，關於其他類別所得的專門條款優先適用。²

該協定沿用 2010 年之前 OECD 範本的措辭，該措辭允許採用相關的營業方法歸屬利潤，而未規定 2010 年採納的 OECD 授權方法。兩國均未修訂該條款。意大利國內法將外國企業的常設機構視為獨立分設的實體，並考慮其履行的職能、承擔的風險和使用的資產；與總部之間的往來則依據 TUIR 第 110 條第 7 款的獨立交易原則定價，2018 年 5 月 14 日部長令為此規定了指引。³因此，對於一家被認定在意大利擁有常設機構的盧加諾貿易公司而言，決定性問題在於，意大利稅務機關將其貿易利潤中的多大部分歸屬於在意大利履行的職能。這取決於該公司能夠提供的關於職能、資產和風險的文件；第 F.II 章將針對貿易公司對此加以介紹。

1 關聯企業與缺失的相應調整

第9條允許各國在關聯企業之間的商業或財務關係中約定或施加的條件不同於獨立企業之間會約定的條件時，對企業的利潤進行調整。⁴該條僅照搬了OECD範本的第1款，而缺少第2款——後者規定，另一國如同意第一次調整是合理的，即有義務作出相應調整。許多較早的瑞士協定都存在這一缺失，因為瑞士直至2005年一直對OECD範本第9條第2款保留異議。此後，瑞士接受了相應調整，包括依據《多邊公約》第17條，但這一變化只有在《多邊公約》適用於與意大利的協定後，才會影響該協定。⁵

缺少相應調整條款，並不意味著必須接受經濟性雙重徵稅。主管當局仍可通過第26條第3款規定的相互協商程序消除雙重徵稅，該款允許雙方就協定未作規定的情形共同協商，以消除雙重徵稅。⁶瑞士實踐接受在較早協定下就轉讓定價案件進行相互協商程序，意大利實踐亦然。該協定所不提供的，是達成協議的義務，或打破僵局的仲裁程序。因此，對於擁有盧加諾子公司的意大利集團以及擁有意大利子公司的盧加諾集團而言，意大利財政警察（Guardia di Finanza）或意大利稅務局（Agenzia delle Entrate）作出的轉讓定價調整，確實存在導致最終雙重徵稅的風險。實務中的結果是，人們傾向於採用預約定價安排（儘可能採用雙邊安排），並依據意大利的處罰保護制度準備周密的文件：如納稅人已申報其持有主體文檔和本地文檔，並在稽查期間提交，則不因申報不準確而受到處罰。⁷

2 註釋

1. 協定，第7條第1款和第2款，文本（見上文）。
2. 協定，第7條第3款至第7款，文本（見上文）。
3. TUIR，第152條第2款（“La stabile organizzazione si considera entità separata e indipendente ... tenendo conto delle funzioni svolte,

dei rischi assunti e dei beni utilizzati”) ,
Brocardi.it , <https://brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-ii/capo-iv/art152.html> ; TUIR , 第 110 條第 7 款 (獨立交易原則 ; 指引由經濟與財政部長令規定) , Brocardi.it , <https://brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-ii/capo-ii/sezione-i/art110.html> ; 經濟與財政部 , 2018 年 5 月 14 日關於轉讓定價指引的部長令。

4. 協定 , 第 9 條 , 文本 (見上文) : 條件 “ diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti ” 。
5. 協定 , 第 9 條 , 文本 (見上文) , 該條僅有一款。Christoph Suter 和 Susanne Schreiber , “ OECD BEPS: The Swiss Position ” , Mondaq , 2018 年 3 月 19 日 , <https://www.mondaq.com/tax-treaties/683786/oecd-beps-the-swiss-position> (瑞士傳統上對 OECD 範本第 9 條第 2 款保留異議 , 並於 2005 年撤回該保留 ; 瑞士接受依據 MLI 第 17 條作出的相應調整) 。
6. 協定 , 第 26 條第 3 款 , 文本 (見上文) (就解釋問題以及協定未作規定的雙重徵稅情形進行協商) 。

營業利潤及利潤歸屬

7. 1973 年 9 月 29 日第 600 號總統令，第 31-ter 條（適用於從事國際業務企業的預約協議，包括轉讓定價；經與外國主管當局進行相互協商程序後達成的協議可延及以前年度），Brocardi.it，<https://brocardi.it/disposizioni-accertamento-imposte-redditi/titolo-iv/art31ter.html>，以及第 31-quater 條（為執行相互協議、經聯合稽查後或應申請，依據 TUIR 第 110 條第 7 款作出的向下調整），<https://brocardi.it/disposizioni-accertamento-imposte-redditi/titolo-iv/art31quater.html>；Agenzia delle Entrate，2021 年 11 月 26 日第 15/E 號通函，https://www.lavoripubblici.it/documenti2021/lvpb4/circolare_26_11_2021_15_AdE.pdf（依據 1997 年 12 月 18 日第 471 號立法令第 1 條第 6 款的處罰保護：納稅人提交 documentazione idonea、主體文檔和本地文檔，並已依據 2020 年 11 月 23 日 Provvedimento（prot. 2020/360494）申報其持有情況）。

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-business-profits-and-the-attribution-of-profits