

第 23 條的減免條款

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

第 23 條是該協定中最不尋常、也最鮮為人知的條款之一。該條標題為“對股息、利息和特許權使用費預扣稅款的減免”，規定一國居民法人若主要由非該國居民的人士擁有，則其依第 10 條、第 11 條和第 12 條享受的減免須滿足特定條件。¹此類公司只有在滿足五項條件的情況下，才能申請減徵另一國的預扣稅。欠非居民的計息債務不得超過公司股本的六倍。該等債務的利息不得超過正常利率。來自另一國的相關所得中，最多 50% 可用於清償非居民的債權，例如利息、特許權使用費及類似款項。與該所得相關的費用必須完全由該所得本身負擔。最後，公司必須將來自另一國的所得至少分配 25%。²

這些條件沿用了 1962 年 12 月 14 日瑞士聯邦委員會關於防止不當利用稅收協定的決議所規定的標準，瑞士曾單方面將其適用於受境外控制的瑞士公司。意大利談判方將其接受為一項對等的協定規則。³這些條件的實際適用範圍有限，因為它們僅適用於由其居民國非居民持有重大權益的公司，且僅適用於第 10 條至第 12 條項下的所得。儘管如此，這些條件仍然有效，意大利稅務局（Agenzia delle Entrate）可以據此對抗由非瑞士人士擁有、並申請減徵意大利股息或特許權使用費預扣稅的瑞士控股公司，例如由俄羅斯、巴西或意大利家族擁有的盧加諾公司。一家主要依靠股東貸款融資的公司，或將其意大利特許權使用費所得的一半以上以利息或服

第 23 條的減免條款

務費的形式轉付給其所有人的公司，可能無法通過這一測試。瑞士在 1962 年決議及聯邦稅務局相關通函下的實踐，就這些比率形成了詳細的指引。1998 年 12 月 17 日的通函就一般性單方面規則廢除了舊的債務比率，但明確保留了與比利時、德國、法國和意大利所籤協定中的特別反濫用條款；2010 年的通函亦確認，此類協定條款優先於該決議適用。⁴常見誤解。顧問們常常認為，瑞士於 2022 年廢除 1962 年反濫用決議後，有關債務融資和利潤分配的條件已從瑞士的協定實踐中消失。但就與意大利的協定而言，情況並非如此。這些條件已寫入協定本身的第 23 條，在協定修訂之前繼續對兩國具有約束力。一家由非瑞士居民擁有、並依據該協定申請減免意大利預扣稅的盧加諾控股公司，仍須滿足六比一的債務與股本比率、對非居民支付不超過 50% 的限制以及至少分配 25% 的要求。

1 註釋

1. 協定第 23 條，標題為 “Sgravio delle imposte riscosse sui dividendi, gli interessi e i canoni”，文本見 <https://www.fiscoetasse.com/files/5715/convenzione-italia-svizzera-del-23121978-943.pdf>；第 1 款提及一個法人 “nella quale persone non residenti di detto Stato hanno un interesse preponderante”。
2. 協定第 23 條第 1 款 a 項至 e 項，文本（見上文）：債務不超過股本的 “il sestuplo”；利息不超過正常利率；最多 “il 50 per cento” 的所得用於清償非居民的債權；費用完全由該所得負擔；分配該所得的 “il 25 per cento, almeno”。
3. 1962 年 12 月 14 日聯邦委員會關於防止不當利用聯邦稅收協定措施的決議（SR 672.202）；聯邦稅務局（ESTV），通函 “Mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions”（1962 年），<https://www.sif.admin.ch/dam/fr/sd->

web/p1s0dfyxVySs/kreissschreiben-1962-fr.pdf（計息債務超過股本及公開儲備的六倍，利息超過 5%，享受協定減免的所得一半以上流向無權享受的人，至少分配 25%）；協定第 23 條，文本（見上文）。

4. ESTV，1998 年 12 月 17 日通函 “Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes”，<https://www.sif.admin.ch/dam/de/sd-web/R4ICJdT1Doq6/kreissschreiben-99-de.pdf>（與比利時、德國、法國和意大利所籤協定中的特別反濫用條款優先適用；此前的債務比率規則不再適用）；ESTV，2010 年 8 月 1 日通函，<https://www.sif.admin.ch/dam/de/sd-web/fDBPQXNUcjaW/kreissschreib-2010-massnahmen-dba-de.pdf>（協定反濫用條款優先於 BRB 1962 適用）。

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-the-relief-clause-of-article-23