

营业利润及利润归属

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

第 7 条将营业利润分配给企业的居民国，除非该企业通过位于另一国的常设机构在该另一国进行营业。在此情况下，该另一国可以对归属于该常设机构的利润征税；该利润的确定，应视该常设机构为一个独立分设的企业，与其所隶属的企业完全独立地进行交易。¹第 3 款允许扣除为常设机构目的而发生的费用，包括行政和一般管理费用，无论其发生于常设机构所在国还是其他地方。第 4 款允许在惯常做法下按总利润进行分摊，第 5 款规定，不得仅因常设机构为企业采购货物而将利润归属于该常设机构。第 7 款规定，关于其他类别所得的专门条款优先适用。²

该协定沿用 2010 年之前 OECD 范本的措辞，该措辞允许采用相关的营业方法归属利润，而未规定 2010 年采纳的 OECD 授权方法。两国均未修订该条款。意大利国内法将外国企业的常设机构视为独立分设的实体，并考虑其履行的职能、承担的风险和使用的资产；与总部之间的往来则依据 TUIR 第 110 条第 7 款的独立交易原则定价，2018 年 5 月 14 日部长令为此规定了指引。³因此，对于一家被认定在意大利拥有常设机构的卢加诺贸易公司而言，决定性问题在于，意大利税务机关将其贸易利润中的多大部分归属于在意大利履行的职能。这取决于该公司能够提供的关于职能、资产和风险的文件；第 F.II 章将针对贸易公司对此加以介绍。

1 关联企业 with 缺失的相应调整

第 9 条允许各国在关联企业之间的商业或财务关系中约定或施加的条件不同于独立企业之间会约定的条件时，对企业的利润进行调整。⁴该条仅照搬了 OECD 范本的第 1 款，而缺少第 2 款——后者规定，另一国如同意第一次调整是合理的，即有义务作出相应调整。许多较早的瑞士协定都存在这一缺失，因为瑞士直至 2005 年一直对 OECD 范本第 9 条第 2 款保留异议。此后，瑞士接受了相应调整，包括依据《多边公约》第 17 条，但这一变化只有在《多边公约》适用于与意大利的协定后，才会影响该协定。⁵

缺少相应调整条款，并不意味着必须接受经济性双重征税。主管当局仍可通过第 26 条第 3 款规定的相互协商程序消除双重征税，该款允许双方就协定未作规定的情形共同协商，以消除双重征税。⁶瑞士实践接受在较早协定下就转让定价案件进行相互协商程序，意大利实践亦然。该协定所不提供的，是达成协议的义务，或打破僵局的仲裁程序。因此，对于拥有卢加诺子公司的意大利集团以及拥有意大利子公司的卢加诺集团而言，意大利财政警察（Guardia di Finanza）或意大利税务局（Agenzia delle Entrate）作出的转让定价调整，确实存在导致最终双重征税的风险。实务中的结果是，人们倾向于采用预约定价安排（尽可能采用双边安排），并依据意大利的处罚保护制度准备周密的文件：如纳税人已申报其持有主体文档和本地文档，并在稽查期间提交，则不因申报不准确而受到处罚。⁷

2 注释

1. 协定，第 7 条第 1 款和第 2 款，文本（见上文）。
2. 协定，第 7 条第 3 款至第 7 款，文本（见上文）。
3. TUIR，第 152 条第 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 条第 7 款 (独立交易原则; 指引由经济与财政部长令规定) , Brocardi.it , <https://brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-ii/capo-ii/sezione-i/art110.html>; 经济与财政部, 2018 年 5 月 14 日关于转让定价指引的部长令。

4. 协定, 第 9 条, 文本 (见上文): 条件 “diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti”。
5. 协定, 第 9 条, 文本 (见上文), 该条仅有一款。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> (瑞士传统上对 OECD 范本第 9 条第 2 款保留异议, 并于 2005 年撤回该保留; 瑞士接受依据 MLI 第 17 条作出的相应调整)。
6. 协定, 第 26 条第 3 款, 文本 (见上文) (就解释问题以及协定未作规定的双重征税情形进行协商)。

营业利润及利润归属

7. 1973 年 9 月 29 日第 600 号总统令，第 31-ter 条（适用于从事国际业务企业的预约协议，包括转让定价；经与外国主管当局进行相互协商程序后达成的协议可延及以前年度），Brocardi.it, <https://brocardi.it/disposizioni-accertamento-imposte-redditi/titolo-iv/art31ter.html>, 以及第 31-quater 条（为执行相互协议、经联合稽查后或应申请，依据 TUIR 第 110 条第 7 款作出的向下调整），<https://brocardi.it/disposizioni-accertamento-imposte-redditi/titolo-iv/art31quater.html>；Agenzia delle Entrate, 2021 年 11 月 26 日第 15/E 号通函，https://www.lavoripubblici.it/documenti2021/lvpb4/circolare_26_11_2021_15_AdE.pdf（依据 1997 年 12 月 18 日第 471 号立法令第 1 条第 6 款的处罚保护：纳税人提交 documentazione idonea、主体文档和本地文档，并已依据 2020 年 11 月 23 日 Provvedimento（prot. 2020/360494）申报其持有情况）。

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