

第 23 条的减免条款

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

第 23 条是该协定中最不寻常、也最鲜为人知的条款之一。该条标题为“对股息、利息和特许权使用费预扣税款的减免”，规定一国居民法人若主要由非该国居民的人士拥有，则其依第 10 条、第 11 条和第 12 条享受的减免须满足特定条件。¹此类公司只有在满足五项条件的情况下，才能申请减征另一国的预扣税。欠非居民的计息债务不得超过公司股本的六倍。该等债务的利息不得超过正常利率。来自另一国的相关所得中，最多 50% 可用于清偿非居民的债权，例如利息、特许权使用费及类似款项。与该所得相关的费用必须完全由该所得本身负担。最后，公司必须将来自另一国的所得至少分配 25%。²

这些条件沿用了 1962 年 12 月 14 日瑞士联邦委员会关于防止不当利用税收协定的决议所规定的标准，瑞士曾单方面将其适用于受境外控制的瑞士公司。意大利谈判方将其接受为一项对等的协定规则。³这些条件的实际适用范围有限，因为它们仅适用于由其居民国非居民持有重大权益的公司，且仅适用于第 10 条至第 12 条项下的所得。尽管如此，这些条件仍然有效，意大利税务局（Agenzia delle Entrate）可以据此对抗由非瑞士人士拥有、并申请减征意大利股息或特许权使用费预扣税的瑞士控股公司，例如由俄罗斯、巴西或意大利家族拥有的卢加诺公司。一家主要依靠股东贷款融资的公司，或将其意大利特许权使用费所得的一半以上以利息或服

第23条的减免条款

务费的形式转付给其所有人的公司，可能无法通过这一测试。瑞士在1962年决议及联邦税务局相关通函下的实践，就这些比率形成了详细的指引。1998年12月17日的通函就一般性单方面规则废除了旧的债务比率，但明确保留了与比利时、德国、法国和意大利所签协定中的特别反滥用条款；2010年的通函亦确认，此类协定条款优先于该决议适用。⁴常见误解。顾问们常常认为，瑞士于2022年废除1962年反滥用决议后，有关债务融资和利润分配的条件已从瑞士的协定实践中消失。但就与意大利的协定而言，情况并非如此。这些条件已写入协定本身的第23条，在协定修订之前继续对两国具有约束力。一家由非瑞士居民拥有、并依据该协定申请减免意大利预扣税的卢加诺控股公司，仍须满足六比一的债务与股本比率、对非居民支付不超过50%的限制以及至少分配25%的要求。

1 注释

1. 协定第23条，标题为“Sgravio delle imposte riscosse sui dividendi, gli interessi e i canoni”，文本见<https://www.fiscoetasse.com/files/5715/convenzione-italia-svizzera-del-23121978-943.pdf>；第1款提及一个法人“nella quale persone non residenti di detto Stato hanno un interesse preponderante”。
2. 协定第23条第1款a项至e项，文本（见上文）：债务不超过股本的“il sestuplo”；利息不超过正常利率；最多“il 50 per cento”的所得用于清偿非居民的债权；费用完全由该所得负担；分配该所得的“il 25 per cento, almeno”。
3. 1962年12月14日联邦委员会关于防止不当利用联邦税收协定措施的决议（SR 672.202）；联邦税务局（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（计息债务超过股本及公开储备的六倍，利息超过 5%，享受协定减免的所得一半以上流向无权享受的人，至少分配 25%）；协定第 23 条，文本（见上文）。

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>（与比利时、德国、法国和意大利所签协定中的特别反滥用条款优先适用；此前的债务比率规则不再适用）；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>（协定反滥用条款优先于 BRB 1962 适用）。

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