

以受益所有人要件防止租稅協定濫用立法趨勢變化初探

本資料來自：
資誠聯合會計師
事務所 國際租稅
要聞 Vol.216
2020.01

以受益所有人要件防止租稅協定濫用立法趨勢變化初探

得否適用租稅協定取得租稅優惠，長期以來在跨境交易中，一直是一項重要的考量因素。近年來國際反避稅風潮，也體現在協定濫用的限制上，諸如：強化受益所有人要件、在協定中增加一般或特殊反避稅條款限制等。這樣的國際反避稅趨勢帶動了兩岸稅制更新，反映在兩岸各項新的稅制規定中。總的來說，綜觀國際與兩岸法規變化，雖然受益所有人相關限制的要件較為具體化，但可以預見的是各地取得租稅協定優惠稅率未來將受到更嚴格的限制，此外，協定中所新增的一般或特殊反避稅規則會如何運用，仍待未來更多案例與解釋說明。

一、前言

針對非居民來自于中國大陸的股息、利息和特許權使用費（權利金）如何判定「受益所有人」身份從而適用稅收協定優惠待遇，一直是跨境交易的熱門議題。以下是兩種常見的可能相關交易模式：

例 1: 大陸轉投資公司發放股利到香港投資控股公司得否適用 5% 優惠股利扣繳稅率？

例 2: 台灣電子公司向西班牙海外關鍵技術提供商支付權利金，得否透過設立一個法國關聯公司支付權利金後再轉授權給台灣電子公司本身？

近年來國際反避稅風潮雲湧，稅收協定優惠待遇所面臨的要求，也隨之有所修改。例如：OECD 與 EU 租稅協定範本，納入 OECD 稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫 6--協定濫用、行動計畫 15-各國發展多邊工具(Multilateral Instrument, MLI) 簽署多邊公約以修改雙邊租稅協定等新的觀念與精神。這些新的國際趨勢對於長期以來跨境支付所涉及的協定適用議題產生怎樣的影響，以下分別介紹國際與兩岸稅制之變化，並做初步的影響分析。

二、國際反避稅趨勢

2017 年 OECD 和 UN 個別更新所得與資本的租稅協定範本（Model Tax Conventions），這些範本是目前國際上兩國協商制訂避免雙重課稅租稅協定的主要參考基礎範本。這些協定約定：兩國放棄多少國內法賦予的課稅權以避免雙重課稅、防止稅基侵蝕和避稅以及鼓勵投資。而這些範本中的注釋（Commentaries）也常做為協定的補充解釋。

兩個 2017 年範本中的規定大致都反映了 2015 年 10 月稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動計畫和後續討論活動。這些更新反映當前各成員間觀點的最大公約數。這些 BEPS 相關事項特別關注混合錯配 (行動計畫 2)、協定濫用 (行動計畫 6)、常設機構 (Permanent Establishment, PE) 門檻 (行動計畫 7) 和紛爭解決機制 (行動計畫 14)。自 2014 年 (OECD) 和 2011 年 (UN) 的範本以來所協議非 BEPS 相關修正也包含在內。

其中，為防止對租稅協定之濫用 (行動計畫 6)，相關修訂內容主要包括三個部分，包括：修正協定目的、明確化協定中原有的受益所有人要件，以及協定另增加的其他反避稅規則模式 (如：主要目的測試條款、利益限縮條款等)，以下分別說明：

(一) 修正協定目的

主要協定目的是回應 BEPS 行動計畫 6，目的在解決所謂的「納稅人選購租稅協定 (treaty shopping) 和其他協定濫用 (treaty abuse) 策略去破壞租稅主權的情況，也就是說租稅協定利益的不當賦予會剝奪他國的課稅權。」租稅協定的「序言」 (Preamble) 澄清雙重不課稅不是租稅協定的本意 (此外濫用租稅協定目的也包括：減輕第三方居民的間接利益)。租稅協定範本也建議協定目的也包括雙邊協議國家發展經濟關係或強化稅務合作。

(二) 協定中的受益所有人要件

在協定範本於 2017 年更新前，受益所有人就是協定範本中原本設定用來避免協定濫用的要件，用以避免濫用租稅協定取得股利、利息與權利金優惠待遇。亦即，取得股利、利息與權利金所得者，雖然具有一方稅務居民身分，並符合特定條件 (如持股比例)，且主張對來源國所扣繳的稅率可適用兩國簽屬租稅協定下所賦予的優惠稅率 (例如香港公司主張從大陸子公司取得的股利可以扣繳 5% 而非企業所得稅法下的 10%)，但是協定中亦明訂：他還必須是該項所得的受益所有人 (beneficial owner)，否則無法主張適用協定優惠稅率。

如何認定是否構成受益所有人，得參照 OECD 租稅協定範本第十、十一和十二條的相關註釋內容，以股利所得為例，第十條第十二點第一到七節作出相關規定，其中第四、五、六三個小節為新增。這些項目是判斷是否構成受益所有人，從而得享受優惠稅率的基準。以下分別說明：

12.1 不能做字面解讀

「受益所有人」應該從 OECD 解釋文的文章段落中被解釋，而不是被技術性的特定國家的國內法所定義。「受益所有人」不應該用於狹隘的字面意義去解釋，而應該被理解與“Paid to a resident” (支付給他方稅務居民) 相關，並根據租稅協定範本的目標和宗旨做出判斷。

12.2 不符合資格狀況 - 代理人、代名人

如果收入項目是付給代理人或名義上所有人的締約國居民，會與租稅協定中來源國給予他方稅務居民的直接收入租稅優惠的目的不一致。在這種情況下，直接收入的取得者雖然具有居民身分，但是不被視為稅法上收入的實質擁有者，所以不會造成潛在的「雙重課稅」(Double taxation)的狀況，無須適用協定來避免雙重徵稅。

12.3 不符合資格狀況 - 財務導管實體

直接收入取得者僅是真正取得利益者的導管時，前者不能取得協定租稅優惠。導管公司一般而言無法被認定為受益所有人，因為他雖然是名義上的所得所有人，但實際操作上卻僅有很有限的權利加以運用，僅僅是為利益相關主體承擔監督者或管理者的角色。

12.7 穿透測試

當中間人(例如:代理人或者代名人)位於第三方國家或者簽約國，假設受益所有人是簽約國稅務居民，則還是可以以該所得的真正受益所有人的身分適用租稅優惠。

12.4 支付義務 (新增)

當直接取得所得人使用和享受所得的權利，基於合約或者法律義務約束必須給予另外一個人，此時，可以判定出所得人並不具有受益所有人身分。該義務正常可從相關的法律文件找到，但是也可能基於事實或者從情狀中判斷出來：即使沒有合約或者法律義務限制，取得所得人顯然沒有權利使用和享受不受合同或法律義務約束的股息。這種類型的義務不會包含集合投資工具以及養老基金典型的分配利潤的義務 (依據租稅協定範本註釋第一條第 10 到 48 點所揭示的原則)。

12.5 受益所有人要件還要搭配其他一般反避稅規則一併適用 (新增)

即便股利的收取者，滿足了上述所有條件，因此被認定是該所得的受益所有人，也不代表所得來源國必須自動授予租稅協定優惠。受益所有人要件還要搭配其他一般反避稅規則一併適用，亦即，租稅協定範本第二十九條的規定和第 1 條註釋中“公約的不當使用”一節中提出的原則也應被應用於防止協定濫用。受益所有人的概念涉及某種形式的租稅規避，但它沒有處理其他類型的濫用案件，例如特定的租稅協定濫用，因此需要與其他一般反避稅規則一併適用。

12.6 不同於共同申報準則 (Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters) 中的受益所有人概念，二者須加以區隔 (新增)

(三) 協定所增加的其他反避稅規則模式

OECD 及 UN 租稅協定範本中所新增的第二十九條 - 享受租稅優惠的權利，都依照 BEPS 行動計畫 6 的建議納入(1) 主要目的測試條款(Principle Purpose Test, PPT)，及(2) 利益限縮條款(Limitation-on-Benefits Provisions, LOB)。這些條款可以依照租稅協定範本所規定的原則或依據 BEPS 行動計畫 6 最低標準 (Minimum Standard)，分別使用或加以併用，以達避免租稅協定濫用的目的。此外，依據 BEPS 行動計畫 15-各國發展多邊工具(Multilateral Instrument, MLI) 簽署多邊公約以修改雙邊租稅協定，此項多邊工具中亦納入主要目的測試法、利益限縮條款，並經各國陸續簽署執行¹。

1. 主要目的測試條款 (PPT)

OECD 租稅協定範本第 29 條第 9 項 規定了主要目的測試條款 (也被稱為一般反濫用規則)：「在考量任何安排或交易的所有相關事實和狀況後，假設他們主要目的仍被認為是取得直接或間接的租稅優惠，則不應該依照範本給予相關所得或資本利得上的租稅優惠。除非給予的租稅優惠確定符合這個範本相關規定的目標及宗旨。」

協定範本第 29 條註釋中提出以下幾個要點²：

¹ OECD 協定範本註釋第二十九條第 187 點亦規定了另一種反導管機制，與上述 LOB 併用

² OECD and UN updated income and capital Model Tax Conventions provide guidance on BEPS and other issues, PwC Tax Policy Bulletin, 6 August 2018

-
- (1) 「租稅優惠」一詞包括根據稅務協定獲得的任何優惠，例如：雙重稅負減免、避免不公平及所得來源國的限制 (例如：減稅、免稅、遞延稅負、退稅或稅收饒讓)
 - (2) 安排交易的間接結果將被多方檢視，如果交易的安排與核心商業活動密不可分，並且取得租稅優惠不是主要的考量，則這個交易的主要目的不太可能會被視為是為了取得租稅優惠
 - (3) 交易安排可能包括：取得租稅優惠的所得或收益、擁有該所得或收益的人/相關資產等
 - (4) 必須客觀考慮針對交易不同解釋的可能性，單單從審查租稅優惠的效果很難判定交易安排的背景與結論(但如一項安排唯一合理的解釋僅為使用租稅協定的租稅優惠，則可能被視為主要目的之一是取得租稅優惠)。

根據該條註釋第 182 點 G 小項的例子，一個控股公司採用集團管理控制模式，做為集團內部區域服務公司，得以滿足主要目的測試條款的需求。

2. 利益限縮條款 (LOB)

利益限縮條款大致上包含以下幾種類型，在滿足其中一種條件的情況下可以滿足利益限縮條款要求：

- (1) 符合資格的人：締約國的個人居民/公開交易公司...等
- (2) 積極商業活動：在居住國積極參與商業活動，且所得與該商業活動有關
- (3) 衍生優惠：被符合資格人所持有，例如七個或更少的同等受益人擁有 95% 的所有權並滿足稅基侵蝕測試者，即便直接取得所得者並非符合資格的人，也得取得協定衍生優惠利益
- (4) 總部公司
- (5) 自主決定權的優惠：主管機關可給予租稅優惠或就特定項目的所得或資本給予優惠

針對上述第三點積極商業活動，協定範本第 29 條註釋第 73 點指出：此處不包含純控股或者控股公司兼做其他行政支援管理活動，然而該條接著也說明個別國家可以調整或不採用本限制規定。因此似可推斷出，純控股公司仍有機會滿足這裡的利益限縮條款限制，從而享受協定優惠。

三、大陸出台相關文件納入國際趨勢

(一) 2009 年 601 號文與 2012 年 30 號公告- 首度提出適用協定優惠需具有受益所有人身分要件七大判准，後增加安全港條款，擴大適用範圍

中國大陸國家稅務總局自 2009 年以來陸續出臺了國稅函 2009 年 601 號（601 號文）、國家稅務總局公告 2012 年第 30 號（30 號公告）等文件，規定了受益所有人的七個判定因素，並針對特定股權架構下的股息協定待遇提供了安全港制度。

(二) 2018 年 9 號公告- 參照國際租稅立法趨勢，更具體化適用要件

國家稅務總局而後在 2018 年 2 月 3 日出臺了國家稅務總局公告 2018 年第 9 號（9 號公告），廢止了 601 號文和 30 號公告，大幅度更新了中國大陸稅務機關對於受益所有人的判定規則，同時也參照國際租稅立法趨勢，採用主要目的測試條款(PPT)。根據 2019 年 10 月 30 日針對國家稅務總局關於發佈《非居民納稅人享受協定待遇管理辦法》的公告 (35 號公告)，由大陸國家稅務總局所做出的解讀，享受股息、利息、特許權使用費條款協定待遇的，未來將改為以“自行判斷、申報享受、相關資料留存備查”的方式辦理。納稅人應留存證明「受益所有人」身份的相關資料，而此處證明「受益所有人」身份的相關資料就是指 9 號公告第七條、第八條規定的資料。

1. 具體化受益所有人適用要件

與之前的 601 號文和 30 號公告相比，9 號公告對執行稅收協定股息條款的解釋做出了兩項重大改進：一是擴大了股息條款適用安全港規定的範圍；二是對存在境外多層控股的架構，在符合一定條件的情況下，可以適用“相同國家/相同協定待遇規則”。這些都增加了非居民納稅人享受股息的協定優惠待遇的機會。不過，與此同時，9 號公告收緊了 601 號公告中的第（一）、（二）項不利因素的判定標準，這可能會對部分非居民納稅人帶來一定的挑戰，造成「受益所有人」身份被否定，享受不到協定優惠待遇。

更新後五大判定標準，值得注意的有以下三大要點：

(1) 支付義務

依照 9 號公告第二條第一子項目申請人有義務在收到所得的 12 個月內將所得的 50% 以上支付給第三國（地區）居民，“有義務”包括約定義務和雖未約定義務但已形成支付事實的情形。

支付事實的涵蓋範圍可能很廣，例如：即使申請人分配時未發生現金流，一些集團內部抵銷交易的安排，或者申請人將中國大陸收到的所得用於向集團公司提供貸款這種正常的商業行為，也可能被認為形成了支付的事實，而對申請人的受益所有人身分認定不利³。

(2) 實質性經營活動

依照 9 號公告第二條第二子項目申請人從事的經營活動不構成實質性經營活動。實質性經營活動包括具有實質性的製造、經銷、管理等活動。申請人從事的經營活動是否具有實質性，應根據其實際履行的功能及承擔的風險進行判定。

申請人從事的具有實質性的投資控股管理活動，可以構成實質性經營活動；申請人從事不構成實質性經營活動的投資控股管理活動，同時從事其他經營活動的，如果其他經營活動不夠顯著，不構成實質性經營活動。

國家稅務總局發布解讀對此有更進一步的說明⁴。為便於理解相關規定，國家稅務總局發布解讀舉例說明，所舉案例的前提為：按照中國大陸與 A 國、B 國的稅收協定，A 國居民可享受的股息優惠稅率為 10%，B 國居民可享受的股息優惠稅率為 5%。

A. 需有實質性經營活動

分析申請人是否從事實質性經營活動時，通常還應當關注：申請人是否擁有與其履行的功能相匹配的資產和人員配置；對於所得或所得據以產生的財產或權利，申請人是否承擔相應風險，等等。

B. 控股管理是否構成實質性活動

投資控股管理活動作為管理活動的一種，可以構成實質性經營活動，但需要符合一定條件，即實際履行的**功能**及承擔的**風險**足以證實其活動具有實質性。一般而言，申請人需要從事投資前期研究、評估分析、投資決策、投資實施以及投資後續管理等活動。

以下為國家稅務總局發布解讀中所舉的例子：

³ 受益所有人的標準更清晰，普華永道稅務新知二零一八年二月第六期

⁴ 國家稅務總局，關於《國家稅務總局關於稅收協定中“受益所有人”有關問題的公告》的解讀

(1) 不具有實質性：A 國公司通過設立在 B 國的子公司投資中國大陸，B 國公司擬就其從中國大陸取得的股息所得享受稅收協定待遇。B 國公司聲稱其從事投資控股管理活動並有 5 名雇員，但經核實：

A. B 國公司並未開展行業研究、市場分析等，未履行投資控股管理等功能，

B. 其聲稱的 5 名雇員實際與 A 國公司簽訂合同並履行 A 國公司的職能；

C. 其收到的股息暫無投資計畫，在帳戶中間置；

D. 中國大陸公司的外方董事不是由其直接股東 B 國公司派出而是由 A 國公司直接派出；中國大陸公司的章程稱該公司的招聘、培訓、融資、財務等責任由 B 國公司承擔，但 B 國公司並無承擔上述責任的人員，經核實上述責任實際為 A 國公司在北京的辦事處承擔；

E. B 國公司對中國大陸公司和從中國大陸公司取得的股息不承擔相應風險。

該案例中 B 國公司雖聲稱從事投資控股管理活動，但實際履行的功能及承擔的風險有限，不足以證實其活動具有實質性。

(2) 具有一定實質性：A 國公司在 B 國設立公司作為亞洲區域總部，B 國公司除投資中國大陸外，還投資另外 50 家亞洲公司。雖然中國大陸境內的市場調研、行業研究等部分功能由設在中國大陸的投資公司承擔，但評估分析、投資決策以及亞洲區域內各公司之間的資金統籌調配等功能由 B 國公司承擔，應認為 B 國公司承擔的區域總部功能具有一定實質性。

C. 其他經營活動是否構成實質性經營活動

不構成實質性經營活動：A 國公司由 B 國公司控股中國大陸各子公司並取得股息，B 國公司從事的投資控股管理活動不構成實質性經營活動。

集團內其他公司提供採購服務並收取服務費，或者從集團外其他公司採購然後銷售給集團內公司並賺取進銷差價。但是，申請人從事的其他經營活動不夠顯著，不構成實質性經營活動，因為：

A. 相關採購活動之前由 A 國公司設立在中國大陸某省的子公司從事，2010 年集團將相關採購活動調整為由 B 國公司從事，B 國公司無法證明做此調整的商業必要性

B. B 國公司從事的採購等其他經營活動取得的所得占其全部所得（含從中國大陸境內取得的全部所得）的比例僅為 8%

(3) 「相同國家/相同協定待遇規則」擴大適用

依照 9 號公告第三條申請人從中國大陸取得的所得為股息時，申請人雖不符合「受益所有人」條件，但直接或間接持有申請人 100%股份的人符合「受益所有人」條件，並且屬於以下兩種情形之一的，應認為申請人具有「受益所有人」身份：

- （一）上述符合「受益所有人」條件的人為申請人所屬居民國（地區）居民；
- （二）上述符合「受益所有人」條件的人雖不為申請人所屬居民國（地區）居民，但該人和間接持有股份情形下的中間層均為符合條件的人。

針對上述相同國家規則，以下為國家稅務總局發布解讀中所舉的例子：

香港居民 F 和香港居民 E 是同一個地方的稅收居民，雖然香港居民 E 不符合受益所有人條件，但如果香港居民 F 符合受益所有人條件，則香港居民 E 可被視同為股息的受益所有人（即使在他們之前具有 100%控股關係的中間層控股公司是其他國家/地區的稅務居民）。



2. 參照國際租稅立法趨勢，採用主要目的測試條款(PPT)

公告第十條明確，申請人雖具有「受益所有人」身份，但主管稅務機關發現需要適用稅收協定主要目的測試條款或國內稅收法律規定的一般反避稅規則的，適用一般反避稅相關規定。

此外，參照 OECD 的 BEPS 項目行動計畫 6 要求，中國大陸採用最低標準，即「主要目的測試」條款。因此，9 號公告不再使用 601 號文及 30 號公告中的「導管公司」、「避稅目的」等字眼，這為稅法機關適用主要目的測試方法否決協定待遇提供了路徑。

四、 台灣具體化要件並簡化程序

(一) 修改受益所有人要件上，財政部於 2019 年發布 [108.6.24 台財際字第 10800577770 號令](#)，核釋有關所得稅協定受益所有人之相關規定。在函令中，修改了受益所有人要件，也納入反避稅規定。

1. 簡化申請程序

根據新規定，簡化納稅者協力義務，基金或信託等集合型投資工具取得股利或利息之外國機構投資人 (Foreign Institutional Investor)，可用「自我聲明」為受益所得人的方法，直接適用協定優惠。

以往稅務稽徵機關實務上已於相關申請書表載明，一般情況下，得由所得人自我聲明為受益所有人，從而得以適用租稅協定優惠，此函釋擴大此一作法至外國機構投資人，但限①以自有資金投資，②以基金型態或信託方式投資國內有價證券取得股利及利息，且該等基金或信託為他方締約國居住者，始有適用。

2. 明確化稅捐機關的查核標準

首先，明確稅捐機關的查核標準，明確列出排除構成受益所得人的情況。依照法規稅捐機關認定有下列情形，不屬於所得之受益所有人，包括：

(a) 代理人 (agent)，為代理之本人取得案關所得之人。

(b) 代名人 (nominee)，以自己名義為他人利益取得案關所得，且就該所得無運用決定權之人。

(c) 財務導管實體 (conduit financing entity，俗稱紙上公司)，對案關所得不具運用決定權或無權享有之法人或法律安排，其係為規避或減少該所得稅負、延緩該所得稅款繳納或退還該所得有關稅款。

(d) 其他依案關所得相關之契約或法律義務，應將該所得移轉予他人，限縮其對該所得運用決定權或享有該所得權利之人。

此外，修改部分參照國際租稅立法趨勢，與 OECD 的 BEPS 行動計畫 6 接軌。由於 OECD 租稅協定範本註釋中明文規定受益所有人範圍，並且肯定符合規範之集合投資工具及退休基金為受益人所有人適用協定，財政部亦在此次立法補足相關規定⁵。

(二) 說明立場將在協定中採納的反避稅規定

依照財政部新聞稿，經財政部自我檢視 32 個簽署生效租稅協定（議）多數符合 BEPS 最低標準，此外，為表達台灣支持 BEPS 租稅協定相關措施立場，公開說明與行動計畫 6 相關的多邊公約初步立場如下：

1. 行動計畫 6（防止租稅協定濫用）最低標準 - 前言（Preamble）

依多邊公約 MLI 第 6 條（協定目的）第 2 項規定，以同條第 1 項所訂下列「前言」文字「取代現有（in place of）」或「新增於未訂有（in the absence of）」相關規定之台灣租稅協定：「咸欲於不為逃稅或避稅行為提供雙重不課稅或減免稅機會下（包括第三國居住者藉由協定競購安排間接獲取本協定利益），締結避免所得稅及資本稅消除雙重課稅協定。」

2. 行動計畫 6 最低標準 - 主要目的測試（Principal Purpose Test）

依多邊公約 MLI 第 7 條（防止協定濫用）第 2 項規定，以同條第 1 項所訂下列「主要目的測試」條款「取代現有」或「新增於未訂有」相關規定之台灣租稅協定：

「倘考慮所有事實及情況後，可以合理認為安排或交易之主要目的係為直接或間接取得協定利益，則其相關之所得或資本不適用本協定利益，不受其他規定之限制。但能證明在此情況下給予利益符合本協定相關條款之宗旨及目的者，不在此限。」

五、 結語

得否適用租稅協定取得租稅優惠，長期以來在跨境交易中，一直是一項重要的考量因素。近年來國際反避稅風潮，也體現在協定濫用的限制上，諸如：強化受益所得人要件、在協定中增加一般或特殊反避稅條款限制等。

這樣的國際反避稅趨勢帶動了兩岸稅制更新。例如：租稅協定範本引進積極營運活動原則，作為防止協定濫用機制的一環，相對應的，中國大陸發布的 9 號公告也明確化這部分的要求；此外，9 號公告中將

⁵ 發布「核釋所得稅協定受益所有人適用」解釋令，台灣財政部國際財政司新聞稿，請詳：

<https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=137&pid=84849>

支付義務增加一種事實上支付的模式，此一限制亦在 OECD 租稅協定範本註釋新版中提及。租稅協定範本與多邊公約 MLI 中新增幾種一般或特殊反避稅條款，同樣的，中國大陸也強調要取得協定優惠也必須符合主要目的測試，僅具有受益所有人資格並不足以適用租稅協定享受較低的股息、利息與權利金扣繳稅率。在台灣方面，除了強調受益所有人定義的明確化，也參照國際協定範本規定肯定符合規範之集合投資工具及退休基金為受益人所有人適用協定，不會認為具有支付義務所以就表面上就推斷不具有受益所有人身分。

值得注意的是，以文章一開始所舉例的股利優惠稅率例子來說，對於一個中間控股公司所取得的股利所得是否可以享受協定股利優惠稅率，長期以來存在不確定性。本次中國大陸與國際租稅協定範本，對此都有比較正面的肯認與更進一步的說明，值得讚許，但具體適用上似乎控股公司需要承擔更多的職能者方有機會適用。例如：從中國大陸國家稅務總局所發布的釋例來看，此一控股公司還需要履行類似區域集團總部管理服務的職能，方能滿足積極營運活動要求；此外，根據 OECD 租稅協定範本第 29 條註釋第 182 點 G 小項的例子，一個控股公司採用集團管理控制模式，做為集團內部區域服務公司，得以滿足主要目的測試條款的需求。

總的來說，綜觀國際與兩岸法規變化，雖然受益所有人相關限制的要件較為具體化，但可以預見的是各地取得租稅協定優惠稅率未來將受到更嚴格的限制，此外，新增的一般或特殊反避稅規則如 PPT 與 LOB 會如何運用，仍待未來更多案例與解釋說明。

參考文獻

1. OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing.
2. United Nations (2017), Department of Economic and Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017, United Nations
3. OECD (2018), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

4. OECD (2018), Resumption of application of substantial activities for no or nominal tax jurisdictions-BEPS Action 5, OECD, Paris
5. OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
6. OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
7. 財政部 108.6.24 台財際字第 10800577770 號令
8. 中國大陸國家稅務總局公告 2018 年第 9 號關於《國家稅務總局關於稅收協定中”受益所有人”有關問題的公告》

本文作者為資誠聯合會計師事務所

段士良 執業會計師

Tel: 02-2729-5995

Email: patrick.tuan@pwc.com

陳薇芸 協理

Tel: 02-2729-6666 轉 23601

Email: vivian.w.chen@pwc.com

如您有國際租稅相關問題, 歡迎聯絡：

姓 名	電話與分機	電 郵
徐麗珍 執業會計師	886-2-2729-6207	lily.Hsu@pwc.com
廖烈龍 執業會計師	886-2-2729-6217	elliot.liao@pwc.com