

Специальные правила против налогового избежания: опыт Тайваня

Р. А. Шепенко

Московский государственный институт международных отношений (университет)
Министерства иностранных дел РФ (МГИМО МИД России),
Российская Федерация, 119454, Москва, пр. Вернадского, 76

Для цитирования: Шепенко, Роман А. 2023. «Специальные правила против налогового избежания: опыт Тайваня». *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право* 3: 738–749. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2023.311>

Реализация государствами и территориями своих налоговых прав в отношении объектов обложения определяется концепциями налогообложения. В отношении прямых налогов подлежат применению прежде всего территориальная и глобальная концепции налогообложения. По территориальной концепции налоги взимаются с объекта обложения, возникшего или полученного в государстве (территории). Ей подчинены резиденты и нерезиденты. По глобальной концепции налоги взимаются с объекта обложения независимо от места его возникновения. Ей подчинены резиденты. В идеале государства и территории должны ограничивать свои налоговые права доходами от национальных источников. Соответственно, не будет нарушен принцип однократности обложения и отсутствует потребность в том числе в специальных правилах. Изначально государства и территории следовали территориальной концепции, но со временем подходы изменились. Как следствие, в центре внимания оказалась проблема налогового избежания, решению которой посвящены специальные правила против налогового избежания. Их применение в одностороннем порядке не дает искомого результата, поэтому заключаются международные договоры или в них вносятся изменения. Специальные правила против налогового избежания находятся в повестке дня властей различных государств, в том числе непризнанных. Применительно к непризнанным государствам и территориям с особым статусом существует определенная специфика в регламентации. Некоторые из таких субъектов являются даже членами международных организаций, но не обладают разветвленной сетью международных договоров, содержащих налоговые положения. В настоящей статье предпринята попытка систематизации специальных правил против налогового избежания на Тайване.

Ключевые слова: избежание налогов, общие правила против налогового избежания, трансфертное ценообразование, тонкая капитализация, контролируемая иностранная компания, ограничение выгод, выгодоприобретающий собственник.

1. Введение

Налоговое избежание — это неуплата полностью или частично фискальных платежей без формального нарушения норм национального законодательства и/или международных договоров.

Существуют (возможны) и другие определения налогового избежания, но принципиальными являются изменения в подходе к оценке действий (бездей-

ствия), произошедшие в конце XX в. (Shepenko 2021, 205). Изначально, можно даже сказать с древних времен, налоговое избежание осуждалось, но не было прямо запрещено. Однако затем, в условиях нехватки доходов (обусловленной в том числе плохим управлением), взгляды поменялись и вместе с ними возникли соответствующие нормы.

Правила против налогового избежания подразделяются на общие и специальные. Они применяются государствами и территориями со специальным статусом (например, особым административным районом Китайской Народной Республики (КНР) Сянган¹).

Правовое регулирование налоговых отношений, осложненных иностранным элементом, показывает высокую степень заимствований правовых норм. Государства и территории ориентируются на применяемые развитыми странами общие и специальные правила против налогового избежания (копируют их). Как следствие, в налоговом праве возникают целые блоки (массивы) правовых норм идентичного содержания.

Несмотря на отличия, обусловленные в том числе состоянием экономики, заметна и существенная идентичность. Отчасти это обусловлено влиянием инициатив, продвигаемых отдельными государствами через международные организации. Так, несмотря на то что только США не применяли экономящий налог зачет, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) призвала государства пересмотреть свое отношение, поскольку этот инструмент предоставляет возможности налогового избежания².

Не будет ошибкой заявить, что и большинство специальных правил также имеют штамп «made in USA» и при посредничестве ОЭСР успешно распространены по всему миру. Можно указать, в частности, на некоторые документы ОЭСР, посвященные трансфертному ценообразованию³, тонкой капитализации⁴ и контролируемым иностранным компаниям⁵.

Государства и территории, даже не будучи членами клуба для избранных под названием «ОЭСР», не только активно используют модельные конвенции, но и следуют выработанным рекомендациям.

В качестве гипотезы можно предположить, что непризнанные государства также находятся под влиянием этой тенденции.

В контексте международно-правового регулирования важно обратить внимание на то, что Тайвань, наряду с КНР, Сянганом и Аомынем, является членом ВТО⁶, но не ОЭСР. При этом, как следует из содержания заключенных этими государствами и территориями соглашений об устранении двойного налогообложения, они ис-

¹ Сянган практикует независимую налоговую систему на основании ст. 108 Основного закона особого административного района КНР Сянган 1990 г. (Basic Law of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, 1990. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://www.basiclaw.gov.hk/en/basiclaw/index.html>).

² Tax Sparing. A Reconsideration. 1998. Paris, OECD Publ., 28, 35.

³ Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13-2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015. Paris, OECD Publ.

⁴ Thin Capitalisation; Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen. 1987. Paris, OECD Publ.

⁵ Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3-2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015. Paris, OECD Publ.

⁶ "Members and Observers". *World Trade Organization*. N. d. Дата обращения 25 июня, 2023. https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm.

пользуют модельные конвенции ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал⁷. КНР и Сянган, в отличие от Тайваня и Аомыня, являются сторонами Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения⁸.

2. Основное исследование

Общие правила применяются в связи с неуплатой прямых и косвенных налогов независимо от того, осложнены ли налоговые правоотношения иностранным элементом. На Тайване такое правило содержится в ст. 12-1 Закона 1976 г. «О сборе налогов»; закон был дополнен этой статьей в 2009 г., изменения вносились в нее и в 2013 г.⁹

В силу абз. 1 данной статьи законы, связанные с налогообложением, должны толковаться в соответствии с принципом налогообложения по закону и с учетом целей относящихся законов, но с соблюдением баланса экономических целей и принципа равенства при налогообложении. Признано, что эта норма предоставляет налоговым органам право применять подход превалирования существа над формой при определении налоговых последствий сделок (Brown, Snyder 2011, 613).

Специальные правила применяются обычно в отношении прямых налогов, причем тех, что названы во всестороннем налоговом соглашении. Подход специальных положений отличается от подхода общих тем, что во многих случаях такие положения не сфокусированы на применении и толковании налогового права, а просто механически отказывают в налоговых выгодах при определенных условиях (Vanistendael 1996, 53). Можно сказать, что эмпирической основой, к которой апеллируют специальные правила, в большинстве случаев являются права учредителей (участников) юридических лиц в отношении уставного капитала.

В числе специальных правил против налогообложения, применяемых на Тайване, можно назвать правила трансфертного ценообразования, правила тонкой капитализации и правила о контролируемых иностранных компаниях.

Для национального законодательства многих государств и территорий эти правила относительно новы. Например, в КНР первые положения о трансфертном ценообразовании появились в 1991 г. (Devonshire-Ellis, Scott, Woollard 2011, 5). То же можно сказать и о других специальных правилах против налогового избегания. Соответственно, данные о правоприменительной практике иногда ограничены, и приходится признавать неизбежность вездесущего аналитического позитивизма.

В некоторой степени это справедливо и для Тайваня. При этом год принятия соответствующих законов не является определяющим для установления времени

⁷ См., напр.: Government of Macao Special Administrative Region. Дата обращения 25 июня, 2023. https://www.dsfa.gov.mo/tax/tax_avoiddoubletax.aspx?lang=en&FormType=0.

⁸ Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Париж, 2016 // Собрание законодательства РФ. 2020. № 10. Ст. 1281.

⁹ «稅捐稽徵法» 1976 [Закон «О сборе налогов» 1976 г.]. Здесь и далее все ссылки на нормативные акты и международные договоры Тайваня приводятся по: Ministry of Justice. Дата обращения 25 июня, 2023. <https://law.moj.gov.tw>.

введения предписаний, а в законах закреплено право Министерства финансов на принятие подзаконных актов, которые могут называться методами (辦法) и критериями (準則).

2.1. Правила трансфертного ценообразования

Под трансфертным ценообразованием понимается практика транснациональных корпораций по минимизации налогов или налоговому уклонению посредством манипулирования отпускными ценами на товары, проданные одной дочерней компанией или филиалом другой за пределами национальных границ (Cooper, English, Thakur 2002, 184).

Если лицо управляет капиталом другого лица или участвует в нем, то между ними складываются правоотношения, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми лицами. Цены, установленные в сделках между такими субъектами, не подлежат применению при определении налоговой обязанности.

На Тайване правилам трансфертного ценообразования посвящены нормы Закона 1943 г. «О подоходном налоге» и подзаконных актов. В названном законе трансфертное ценообразование фигурирует в ст. 43-1 и 80; первой из них закон был дополнен в 1971 г., а в ст. 80 изменения вносились в 2003 и 2013 гг.

Согласно ст. 43-1, если коммерческое предприятие имеет аффилированные отношения или прямо или косвенно принадлежит другому предприятию или контролируется им на территории КНР или за ее пределами и установлено, что порядок распределения их взаимных доходов, затрат, расходов, прибыли или убытков не соответствует обычной деловой практике, что приводит к избежанию или уменьшению налогов, то орган, ответственный за сбор платежей, может сообщить об этом Министерству финансов для утверждения проведения корректировки в соответствии с обычной деловой практикой.

На основании п. 5 ст. 80 закона порядок проведения органом по сбору налогов проверки декларации по налогу на прибыль путем проверки документов, аудита или любого другого расследования, а также критерии, определяющие, как вышеупомянутый орган проверяет статьи, влияющие на суммы дохода, подлежащие уплате налоги и налоговые льготы в декларации по налогу на прибыль, устанавливаются Министерством финансов.

Это право было реализовано Министерством финансов посредством принятия Критериев 2004 г. «О проверке трансфертного ценообразования по налогу на прибыль для коммерческих предприятий» (далее — Критерии 2004 г.).

В абз. 2 ст. 2 Критериев 2004 г. предусмотрено, что если договоренности о сделках коммерческих предприятий приводят к избежанию или уменьшению налогов на территории КНР, то органы, ответственные за сбор налогов, с целью точного расчета налогооблагаемого дохода и налоговых обязательств соответствующих коммерческих предприятий могут проводить расследования в соответствии с любыми применимыми актами и при условии одобрения Министерства финансов, вносить изменения в соответствии с обычной деловой практикой, как предусмотрено в ст. 43-1 Закона Тайваня «О подоходном налоге».

В ст. 3 Критериев 2004 г. перечислены обстоятельства, при которых коммерческое предприятие считается имеющим аффилированные отношения с другими

отечественными или иностранными коммерческими предприятиями, прямо или косвенно принадлежит другому предприятию или контролируется им. К таким обстоятельствам относится, например, ситуация, когда коммерческое предприятие прямо или косвенно владеет 20 % либо более от общего числа выпущенных голосующих акций или капитала другого коммерческого предприятия.

Открытый перечень методов оценки того, установлена ли цена или прибыль в контролируемых сделках на так называемом расстоянии вытянутой руки, приведен в ст. 10 Критериев 2004 г. В их числе названы метод сравнимой неконтролируемой цены, метод цены перепродажи, метод добавления затрат и т. п.

Трансфертное ценообразование фигурирует также в Критериях Министерства финансов 2010 г. «О применении соглашений об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход» (далее — Критерии 2010 г.). В частности, в п. 1 ст. 28 определено, что прибыли, относящиеся к постоянному учреждению, определяются в соответствии с положениями Критериев 2004 г. и для проверки налоговыми органами должны быть подготовлены документы о трансфертном ценообразовании, содержащие надлежащие доказательства, обосновывающие распределение прибыли на расстоянии вытянутой руки.

Как следует из приведенных предписаний, аналогично нормам национального законодательства о трансфертном ценообразовании других государств налоговые органы Тайваня вправе корректировать цены с использованием специальных методов, если, по их мнению, сделки заключены не на основе стандарта и из-за этого уменьшается налогооблагаемый доход (прибыль). Решению проблемы посвящена и специальная норма всесторонних соглашений Тайваня, включенная в статью об ассоциированных предприятиях: в п. 1 ст. 9 описано условие, при котором прибыль предприятия может быть обложена налогом.

В данном случае очевидна идентичность подходов, что обусловлено использованием шаблонов модельной конвенции ОЭСР.

2.2. Правила тонкой капитализации

В словарях тонкая капитализация определяется, в частности, как практика финансирования иностранной деятельности через заемные средства, а не как вклад в капитал, когда такая практика может перенести налоговые обязательства из государства с высокими налогами в государство с низкими налогами (James 2012, 274).

Принято считать, что договоренность, предусматривающая финансирование другой организации с небольшим уставным капиталом, часто предназначена для использования налогового освобождения с платежа процентов по займу, а с выплаты дивидендов по акциям никакое освобождение недоступно (Law, Owen 2010, 414).

По правилам тонкой капитализации пропорция заемного капитала рассматривается как акционерный капитал, а подлежащие уплате проценты в отношении рассматриваемого таким образом заемного капитала — как дивиденды, которые подлежат налогообложению. Это обозначается как изменение характеристик дохода (Nacsius 2004, 123).

На Тайване проблеме тонкой капитализации посвящены ст. 29 и 43-2 Закона «О подоходном налоге», дополненного ст. 43-2 в 2011 г. В ст. 29 предусмотрено, что

проценты с капитала подлежат выплате из распределяемой прибыли и не подлежат отнесению к расходам и потерям. В ст. 43-2, в частности, предусмотрено следующее:

— с 2011 г. излишек процентов не рассматривается как расход или потеря, если пропорция задолженности перед связанной организацией в коммерческой организации превышает заявленное (в годовой налоговой декларации) соотношение (долга к собственному капиталу);

— методы регулирования относящихся вопросов определяются Министерством финансов;

— положения об излишке процентов не применяются к банкам, кредитным кооперативам, финансовым холдинговым компаниям, страховым компаниям и т. п.

На основании этой статьи Министерство финансов Тайваня в 2011 г. приняло Методы «Об оценке расходов на проценты и задолженности коммерческого предприятия перед связанным предприятием в соответствии с условием, что относящиеся платежи не должны рассматриваться как расходы или потери», в которых раскрыто понятие задолженности перед связанным предприятием (ст. 4) и определено, что стандартное соотношение к такой задолженности составляет три к одному; превышение расходов на проценты этого соотношения не рассматривается как расходы или потери (ст. 5).

Как видно по нумерации и содержанию, Закон «О подоходном налоге» был дополнен положениями о тонкой капитализации чуть более 10 лет назад. Их целью стали усиление механизма противодействия налоговому избеганию, а также построение справедливой и рациональной налоговой среды и прочных национальных финансов (Wen-Sheng, Jiun-Nan, Jui-Chih 2014, 143).

Предусмотренное национальным законодательством Тайваня соотношение три к одному, известное как Fixed Ratio Approach, позволяет проводить сравнение с относящимися узаконениями других государств и территорий (Shome 2002, 228; Bjørnholm, Hansen 2005, 175).

2.3. Правила о контролируемых иностранных компаниях

В соответствии с этими правилами учитывается прибыль иностранной организации и подлежит налогообложению доход резидента, возникающий в результате контроля над иностранной организацией, с местонахождением в государстве или на территории, предоставляющей привилегированный налоговый режим. Контроль может быть прямым или косвенным, и под ним обычно понимается процент права голоса, принадлежащий резиденту. В результате применения этого правила доход контролируемой иностранной организации включается в налоговую базу резидента.

В публикациях о Тайване можно встретить указания, что правила о контролируемых иностранных компаниях не применяются на его территории¹⁰. Однако на сегодняшний день эта информация требует уточнения, что иллюстрирует динамичность состава специальных правил против налогового избегания и недопустимость категоричных заявлений.

¹⁰ Tax Compliance in Greater China: China, Hong Kong and Taiwan. 2nd ed. 2008. Hong Kong, CCH Hong Kong Limited, 496.

Примечательно, что правила о контролируемых иностранных организациях названы первыми на официальном сайте Министерства финансов Тайваня в подразделе «Правила против налогового избежания» раздела «Налоговая реформа»¹¹. Ни правила трансфертного ценообразования, ни правила тонкой капитализации в этом подразделе не названы. Это пример и того, что академические классификации могут отличаться от официальной информации.

Особенностью правил о контролируемых иностранных компаниях на Тайване следует считать то, что их правовые основы образованы двумя группами предписаний:

— ст. 43-3, 80 Закона Тайваня «О подоходном налоге» и Методы 2017 г. «О признании доходов контролируемых иностранных предприятий для коммерческих предприятий»; названный закон был дополнен ст. 43-3 в 2016 г.;

— ст. 12-1 Правил 2005 г. «О базовом подоходном налоге» и Методы 2017 г. «О расчетах доходов контролируемых иностранных предприятий для физических лиц»; названные правила были дополнены ст. 12-1 в 2017 г.

Правила «О базовом подоходном налоге» — это не подзаконный акт, но во многих его статьях сделаны отсылки к нормам Закона «О подоходном налоге».

В названии и в тексте этих правил, размещенных в интернете на английском языке, задействован термин *act*, но используемые в их названии иероглифы 條例 следует переводить как «правила», а не как «акт» или «закон»; в случае с законодательством Сянганя эти иероглифы переводятся на английский язык термином *ordinance* (Shepenko 2003, 20).

В абз. 1 ст. 43-3 Закона Тайваня «О подоходном налоге» определено, что для коммерческого предприятия и связанных с ним сторон, прямо или косвенно владеющих 50 % или более акций или капитала иностранного дочернего предприятия, зарегистрированного в государстве или юрисдикции с низким налоговым бременем, или имеющего значительное влияние на такое иностранное дочернее предприятие, дополнительный доход иностранного дочернего предприятия считается инвестиционным доходом коммерческого предприятия, который рассчитывается в соответствии с соотношением и периодом владения акциями или капиталом, и такой инвестиционный доход должен быть включен в налогооблагаемый доход текущего года.

Похожая норма содержится в абз. 1 ст. 12-1 Правил «О базовом подоходном налоге».

Под контролем над иностранной компанией обычно понимается величина в 50 %, а иногда и меньше (Arnold, McIntyre 2002, 90–91). Как видно из приведенной выше нормы закона, эта величина закреплена и на Тайване.

Помимо рассмотренных правил, государства и территории применяют также положения, адресованные проблеме использования международного договора.

Действующий договор обязателен для его участников и должен ими добросовестно выполняться.

Для указания на ненадлежащее использование международного договора могут быть привлечены категории «злоупотребление международным договором» и «посещение магазина международного договора». Первая из названных катего-

¹¹ Anti-tax Avoidance Rules. Дата обращения 25 июня, 2023. https://www.dot.gov.tw/Eng/htmlList/en_209.

рий, видимо, была сформирована по аналогии с известной доктриной гражданского права, хотя признак намерения причинить вред носит иной характер. Вторая категория — это продукт творческого описания ситуации, аналоги которого часто можно встретить в международном праве («серые зоны», «мягкое право» и т. п.).

Применительно к налоговому праву категория «злоупотребление международным договором» указывает на ситуацию, при которой всестороннее соглашение используется с единственным намерением избежать уплаты налога, а категория «посещение магазина международного договора» — на ситуацию использования неуполномоченным лицом выгод, предусмотренных международным договором (Weeghel 1998, 117–119).

Меры, направленные против практики посещения магазина международного договора, подразделяются на специальные и комплексные (Uckmar 2006, 179). Термин «мера» имеет разные значения, но в данном случае под ним следует понимать правовую норму. Специальными мерами являются, например, положения о так называемых холдинговых компаниях Люксембурга (Holmes 2007, 374). Такие субъекты обычно прямо исключаются из сферы действия всестороннего соглашения. В международный договор включается императивная норма, в силу которой положения национального законодательства Великого Герцогства об освобождениях от налогообложения отдельных образований применению не подлежат.

В Соглашении между Администрацией прямых налогов Люксембурга и Налогового агентства Министерства финансов в Тайбэе об избежании двойного налогообложения и предотвращении налогового уклонения в отношении налогов на доход и капитал нет такой оговорки. По-видимому, это пример отличий в составе положений национального законодательства и всесторонних соглашений Тайваня.

Комплексными мерами являются положения об ограничении выгод и положения о выгодоприобретающем собственнике.

2.4. Положения об ограничении выгод

Подобные положения могут быть использованы в качестве основания для неприменения выгод, предусмотренных всесторонним соглашением, в случае выявления признаков практики посещения магазина международного договора.

Применение положений об ограничении выгод определяется фактом отсутствия экономической связи между резидентом, требующим выгод из международного договора, и другим государством или территорией. Хотя положения обусловлены вовлечением юрисдикций с относительно низким налоговым бременем, сегодня они присутствуют в международных договорах с участием разных государств (Ault, Arnold 2010, 545).

Категория «ограничение выгод» встречается и во всесторонних соглашениях Тайваня. Часто такие соглашения составлены только на английском языке (с Бельгией, Вьетнамом, Данией, Израилем, Королевством Нидерланды, Люксембургом, Польшей, Швецией, Швейцарией, Японией), а если и на другом или других языках, то предусматривается, что английский превалирует. Соответственно, точное значение категории *limitation on benefits* в целом не требует обращения к китайскому языку.

В текстах, изначально составленных и на китайском языке или переведенных на него, используются две группы иероглифов: 減免之限制 и 利益限制. Первые иероглифы можно перевести как ограничение освобождения, а вторые — ограничение выгоды (Wáng 1990, 431, 555, 988). Первые иероглифы используются редко и включены только в соглашения с Великобританией, Малайзией и Сингапуром. Обычно задействованы вторые иероглифы, т. е. ограничение выгоды.

Положения об ограничении выгод иногда ошибочно ассоциируются или, точнее, даже идентифицируются с ограничением налоговых льгот. Это противоречит значениям английских и китайских терминов, а также содержанию относящихся правовых норм.

Положения всесторонних соглашений об ограничении выгод различаются по содержанию и юридической технике.

В какой-то степени стандартным положением об ограничении выгод является указание на то, что резидент не должен получать выгоду от уменьшения или освобождения от фискальных платежей, предусмотренную в соглашении другого государства (территории), если основная или одна из основных целей такого резидента или лица, связанного с таким резидентом, состояла в получении выгод от этого соглашения.

Всесторонние соглашения, заключенные Тайванем в XX в., обычно не содержат положений об ограничении выгод. Насколько можно судить из имеющихся в распоряжении текстах на английском и китайском языках, положений об ограничении выгод нет во всесторонних соглашениях Тайваня с Австралией, Вьетнамом, Гамбией, Германией, Канадой, Нидерландами, Новой Зеландией, Парагваем, Саудовской Аравией, Северной Македонией, Сенегалом, Таиландом, Эсватини и ЮАР. Однако это не исключает того, что в будущем необходимые дополнения могут быть внесены.

2.5. Положения о выгодоприобретающем собственнике

Данные положения ограничивают выгоды от уменьшенных фискальных платежей с пассивных доходов получателями, которые являются выгодоприобретающими собственниками дохода (Bakker, Bobbett 2010, 187).

Если иностранное лицо выступает в роли некоего посредника в отношении доходов, то оно не имеет права апеллировать к правовым нормам, согласованным договаривающимися государствами (территориями): положения всестороннего соглашения применению не подлежат, а налоговый агент обязан удержать сумму налога, рассчитываемую по общим правилам.

Положения о выгодоприобретающем собственнике включены в налоговое законодательство и всесторонние соглашения Тайваня. В налоговом законодательстве соответствующие положения содержатся в Критериях 2010 г. Так, в ст. 25 предусмотрено, в частности, что если резидент договаривающегося государства уполномочен на пониженную ставку налога, то, в соответствии с положениями применимого соглашения об избежании двойного налогообложения, он должен предоставить налоговому агенту сертификат о резидентстве, выданный налоговыми властями другого договаривающегося государства, и документы, подтверждающие, что резидент является выгодоприобретающим собственником дохода.

Во всесторонних соглашениях Тайваня указания о выгодоприобретающем собственнике включаются в статьи о дивидендах, процентах и отчислениях и представляют собой две оговорки.

Первая оговорка — отдельный пункт с указанием, что налог не должен превышать предусмотренную статьей всестороннего соглашения ставку, если получатель является выгодоприобретающим собственником. Этот пункт дополняется нормой о том, когда не подлежит применению это положение (осуществление деятельности через постоянное представительство и т. п.).

Вторая оговорка посвящена случаю, когда сумма выплаты превышает сумму, которая должна согласовываться между плательщиком и выгодоприобретающим собственником в отсутствие специальных отношений. В заключительном пункте санкционировано применение статьи только к такой сумме и определено, что часть превышения подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждой территории.

Сегодня практически во всех всесторонних соглашениях Тайваня, составленных и переведенных на английский язык, встречается термин *beneficial owner*. Исключением являются соглашения с Австралией и Новой Зеландией, в текстах которых использовано словосочетание *beneficially entitled*, что в контексте рассматриваемой категории можно перевести как «имеющий право на».

Данные о наличии положений о выгодоприобретающем собственнике в национальном законодательстве и международных договорах государств и территорий не являются определяющими для формирования выводов. Так, на практике вместо этих положений в отдельных случаях могут использоваться нормы об ограничении выгод (Lang et al. 2013, 10). Применительно к Тайваню относящаяся практика требует отдельной проработки.

3. Выводы

В эволюции специальных правил против налогового избежания можно выявить определенные закономерности. С одной стороны, в каждом субъекте международного права сформированы свои подходы к решению относящихся вопросов, а с другой — часто основным отличием выступает то, когда относящиеся положения были впервые включены в национальное законодательство государства или территории.

Несмотря на выборочное рассмотрение правовых норм, полагаем, что на Тайване, как и в большинстве других государств и территорий, следуют общим подходам в отношении проблемы налогового избежания. Оценки такого «единодушия» могут быть разными, но такова современная реальность.

Формальная идентификация специальных правил против налогового избежания, как и в других сферах, недостаточна для каких-либо выводов о правоприменительной практике. Вместе с тем сама по себе академическая классификация не исключает практическую значимость информации. И противоположная ситуация: членство в международных организациях не является определяющим для идентификации используемых государствами и территориями специальных правил.

Для правового регулирования налоговых отношений, осложненных иностранным элементом, наличие аналога, например нормы о том, что каждый участник

обеспечит соответствие своих законов, постановлений и административных процедур своим обязательствам, вытекающим из прилагаемых соглашений¹², не являясь определяющим.

Формальное отсутствие статуса субъекта международного права также не влияет на содержание налогового законодательства и международных договоров непризнанного или частично признанного государства, которые идентичны аналогам других государств и территорий, включая специальные правила против налогового избежания.

В части состава специальных правил против налогообложения, как и в случае с фискальными платежами, категорические заявления неуместны, поскольку всегда остается место для оговорок. Несмотря на отсутствие признания, концептуально на Тайване (помимо названий нормативных актов) нет специфики в источниках правового регулирования, а самостоятельная группа предписаний сформирована международными договорами.

Библиография/References

- Arnold, Brian J., Michael J. McIntyre. 2002. *International Tax Primer*. 2nd ed. New York, Kluwer Law International.
- Ault, Hugh J., Brian J. Arnold. 2010. *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. Alphen aan den Rijn, The Netherlands, Kluwer Law International.
- Bakker, Philip, Catherine Bobbett. 2010. *Tax Polymath — A Life in International Taxation*. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation.
- Bjørnholm, Nikolaj, Anders O. Hansen. 2005. *Denmark in International Tax Planning*. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation.
- Brown, Karen B., David V. Snyder, eds. 2011. *General Reports of the XVIIIth Congress of the International Academy of Comparative Law / Rapports Généraux du XVIII^{ème} Congrès de l'Académie Internationale de Droit Comparé*. Dordrecht; London, Springer Science & Business Media.
- Cooper, Andrew F., John English, Ramesh Thakur, eds. 2002. *Enhancing Global Governance: Towards a New Diplomacy?* New York, UN University Press.
- Devonshire-Ellis, Chris, Andy Scott, Sam Woollard, eds. 2011. *Transfer Pricing in China*. London; New York, Springer Science & Business Media.
- Haccius, Charles. 2004. *Ireland in International Tax Planning*. 2nd ed. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation.
- Holmes, Kevin. 2007. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation.
- James, Simon R. 2012. *A Dictionary of Taxation*. 2nd ed. Cheltenham, Northampton, Edward Elgar Publ.
- Lang, Michael, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck, eds. 2013. *Beneficial Ownership: Recent Trends*. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation.
- Law, Jonathan, Gary Owen. 2010. *A Dictionary of Accounting*. Oxford, Oxford University Press.
- Shepenko, Roman A. 2003. *Hong Kong Revenue Law*. Moscow, Vuzovskaia kniga Publ. (In Russian)
- Shepenko, Roman A. 2021. *International Tax Rules: Systematic Review*. Moscow, Prospekt Publ. (In Russian)
- Shome, Parthasarathi. 2002. *Tax Policy Handbook*. Washington, International Monetary Fund.
- Uckmar, Victor. 2006. "Double Taxation Conventions". *International Tax Law*. Ed. by Andrea Amatucci, 149–182. Alphen aan den Rijn, The Netherlands, Kluwer Law International.
- Vanistendael, Frans. 1996. "Legal Framework for Taxation". *Tax Law Design and Drafting*. In 2 vols, vol. 1. Ed. by Victor Thuronyi, 15–70. Washington, International Monetary Fund.

¹² См.: п. 4 ст. XVI Соглашения об учреждении ВТО. Марракеш, 1994 г. *Собрание законодательства РФ*. 2012. № 37. Ст. 2514–2523.

- Weeghel, Stef Van. 1998. *The Improper Use of Tax Treaties: with Particular Reference to the Netherlands and the United States*. London; Boston, Kluwer Law International.
- Wen-Sheng, Shieh, Ou Jiun-Nan, Wang Jui-Chih. 2014. "The Impact of Anti-Thin Capitalization Rules on Capital Structure in Taiwan". *International Journal of Economics and Finance* 6 (11): 142–159.
- Wáng Huái Mǎn, ed. 1990. *Hàn é cidǎn*. Běijīng, Shāngwù yìn shūguǎn.

Статья поступила в редакцию 18 июля 2022 г.;
рекомендована к печати 2 мая 2023 г.

Контактная информация:

Шепенко Роман Алексеевич — д-р юрид. наук, проф.; r.shepenko@inno.mgimo.ru

Special rules against tax avoidance: Taiwan's experience

R. A. Shepenko

MGIMO University,
76, pr. Vernadskogo, Moscow, 119454, Russian Federation

For citation: Shepenko, Roman A. 2023. "Special rules against tax avoidance: Taiwan's experience". *Vestnik of Saint Petersburg University. Law* 3: 738–749. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2023.311> (In Russian)

States and the territories implementation their tax rights in relation to the objects of taxation by concepts of taxation is determined. Tax conceptions to be applied primarily in relation to direct taxes are territorial and global. The territorial conception assumes that taxes are levied on the object of taxation originated or received in the state (territory). This conception is addressed to residents and non-residents. The global conception assumes that taxes are levied on the object of taxation regardless of the place of its origin. This conception is addressed to residents. Ideally, states and territories should limit their tax rights to income from national sources. Accordingly, the principle of non-double taxation will not be violated and there is no need for special rules. Initially, states and territories followed the territorial concept, but over time approaches have changed. As a result, the problem of tax avoidance has become the focus of attention. Their unilateral application does not give the desired result, and therefore international treaties are concluded or amended. Special rules against tax avoidance are on the agenda of the authorities of various states, including unrecognized ones. There is a certain specificity in the regulation in relation to unrecognized states and territories with a special status. Some of these entities are even members of international organizations, but do not have an extensive network of treaties containing tax provisions. In the given article, an attempt to systematize special rules against tax avoidance in Taiwan is made.

Keywords: tax avoidance, transfer pricing, thin capitalization, limitation on benefits, beneficial owner.

Received: July 18, 2022
Accepted: May 2, 2023

Author's information:

Roman A. Shepenko — Dr. Sci. in Law, Professor; r.shepenko@inno.mgimo.ru