

УДК 347.65/68

ТРАСТЫ США И ПРОБЛЕМЫ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

© 2011 г. **И.Ю. Архангельский***

Институт США и Канады РАН, Москва

Состоятельные граждане США во всё возрастающем количестве отказываются от американского гражданства и покидают страну по причине высоких налогов. Для предотвращения утечки капиталов из США был принят закон (26 USC 877(a)(1)), установивший налоги на некоторые виды доходов и имущества лиц-экспатриантов, прежде всего бенефициаров иностранных трастов. Другой закон, в дополнение к первому (8 USC 1182(a)(10)(E)), способен воспрепятствовать возврату бывших граждан в США.

Ключевые слова: *благотворное невмешательство, «правило дохода казны», налоги на эмиграцию, налог на прирост капитала, подданство, домицилий.*

Введение

Налогообложение транснациональных лиц всегда являлось предметом споров законодателей, исследователей и практикующих консультантов. Не меньше дискуссий вызывали и вызывают основания, по которым налоговые ведомства иностранных государств предъявляют налоговые претензии тем или иным юридическим и физическим лицам. Правительства некоторых государств, относящихся как к системе общего права, таких как США, Великобритания, Ирландия, так и к системе гражданского права, таких, как государства Европейского Союза, принимают законы, направленные против налоговой эмиграции. Чаще всего пытаются обложить налогом прирост (*capital gain*) капитала перед его выводом за рубеж. Применяются и другие меры, комплекс которых часто называют налогами на эмиграцию (*exit taxation*). В Соединённых Штатах с середины первого десятилетия XXI века Конгресс активно обсуждает изменения в Своде законов США о внутренних доходах, препятствующие уходу от налогов лиц, меняющих гражданство США на какое-либо иное [46].

Попытки правительств ряда стран необоснованно расширить область применения национального налогового законодательства за пределы национальной территории, приводят к целому спектру противоречий как на уровне национального законодательства, так и на уровне международного права и законо-

* **АРХАНГЕЛЬСКИЙ Иван Юрьевич** – научный сотрудник ИСКРАН.
E-mail: nikoska@nightmail.ru

дательства о банкротстве, усиливают несоответствия внутри национальных систем налоговых льгот, вносят разночтения в базовые определения собственности и собственников, финансового года, определения статуса, видов лиц и прав собственности [49; 27; 17].

В данной работе рассматриваются основные области противоречий налогового законодательства США и международного налогового права. В качестве примера таких противоречий удобно рассмотреть налогообложение трастов.

Развитие представлений о налогообложении в США и в мире

Нередко принятие тех или иных положений налогового законодательства в США продиктовано их выгодностью для некоторых политиков и основывается на немногочисленных и порой экзотических случаях налоговых злоупотреблений. Огромное большинство простых налогоплательщиков, по замыслу законодателей не являвшихся объектами действия суровых поправок налогового законодательства, весьма часто бывают пойманы в налоговые сети, а вменяемые в их отношении обязательства прямо противоречат базовым национальным интересам других государств и нарушают существующие международные налоговые соглашения. Неразборчивое признание налоговых претензий одних государств в отношении граждан других государств входит в противоречие с правом соответствующей юрисдикции на налоговые льготы или денежные компенсации для своих подданных. Неразрешимые конфликты возникают при попытках получить налоговые льготы или отсрочки платежей при ликвидации зарубежных активов американских предприятий, в особенности предприятий финансового сектора [5]. Самым обычным делом уже давно стало противоречие между правом жертвы на получение компенсации вреда здоровью, чести, достоинству, имуществу и т.п., и налогообложением получаемых компенсаций [56].

В современном мире, где большая часть жизнедеятельности субъектов налогообложения происходит в трансграничном режиме, основания для возникновения налоговых обязательств, подобные постоянному месту жительства (*residence*), домицилию (*domicile*), гражданству (*citizenship*), постоянному месту ведения бизнеса (*permanent establishment*) [40], источникам дохода, становятся всё более двусмысленными. Обложение налогом по прогрессивной ставке доходов экспатриантов может, при известных условиях, выйти за пределы «теста на разумность» (*reasonableness test*), принятого в сфере финансовой отчетности, отчасти по причине конфискационного обменного курса при официальной оценке имущества экспатрианта [42], отчасти по причине особенностей государственной политики США, помещающей некоторые страны и де-факто их граждан в число изгоев [45].

С другой стороны, некоторые исследователи находят, что та модель «двухъярусного» налогообложения, какая на практике развивается в наше время в США, имеет карательную направленность лишь в отношении доходов и накоплений второго яруса, помещённых в налоговые гавани. В отношении первого яруса, там, где жизненные трудности вынуждают малообеспеченного

плательщика нарушать налоговые правила, напротив, развивается концепция благотворного невмешательства (*benign neglect*). Последнее, в особенности, касается нарушений налогового законодательства, совершаемых за границей выходцами из США. Известны многочисленные случаи, когда малооплачиваемые американцы, например преподаватели, получали по возвращении в США налоговые предписания, превышавшие размеры их чистого дохода за границей [51; 34, 2106(в)]. Концепция благотворного невмешательства, таким образом, исходит из тезиса, что любой доход где-нибудь неизбежно будет обложен налогом, поэтому не стоит поощрять уход от налогов с помощью налоговых гаваней. Гармонизация налогового законодательства в международном масштабе вместе с повышением уровня прозрачности владения активами могла бы принести ощутимо более существенные результаты. Но даже при этих условиях непрекращающиеся конфликты интересов разных, пусть даже и сходных в своих позициях стран, показывают, что никто не желает уступать первым. Хуже того, ссылки на налоговую снисходительность или благотворное невмешательство налоговых органов разных стран в случаях экстерриториального обложения, когда нет никакой возможности проследить за доходами плательщиков, не только не извиняют государственные налоговые службы, но лишают их последнего уважения.

Взаимная помощь налоговых ведомств различных государств в форме обмена налоговой информацией о конкретных налогоплательщиках существует с тех пор, как были заключены первые международные налоговые соглашения. Однако никогда подобный информационный обмен не носил массового характера, а вопросы разрешались на дипломатическом уровне. Более современный подход был принят лишь в конце 1990-х годов, когда налоговые ведомства разных стран стали накапливать взаимные налоговые обязательства, правда подпадающие лишь под определённые условия и типы.

Трансграничному сотрудничеству в налоговой сфере мешает также одна из основополагающих доктрин общего права, известная как «правило дохода казны» (*revenue rule*). Действуя в Англии с начала XVIII века, а затем и в других странах общего права, эта доктрина предусматривает примат национального налогового законодательства над любым иностранным, если это ведёт к дополнительному доходу казны. Несмотря на протесты теоретиков глобализации и сторонников международного финансового контроля, суды в США, Великобритании и странах Содружества по сей день применяют «правило дохода казны», вызывая путаницу между исторически устаревшей доктриной и действующими международными налоговыми соглашениями. Надо признать, что препятствия развитию международного налогового сотрудничества кроются и в текстах самих международных налоговых соглашений. Кроме того, сотрудничество ограничивается необходимостью защиты невиновности третьих лиц, среди которых имеются наследники, опекуны, благоприобретатели. Сотрудничество ограничивается и с тем, чтобы иметь возможность вмешаться в дела о банкротстве, правопреемстве и сохранить контроль за действиями различных лиц, способными привести эти лица к экстрадиции в другие страны.

Таким образом, трансграничные налоги, пошлины, штрафы, конфискации при отсутствии соответствующих статей международных соглашений или национального законодательства не могут носить прямого действия в отношении зарубежных активов собственника. Подобная позиция нашла своё отражение как в национальном, так и в международном праве. В США первоначально в 1962 г. был принят Примерный закон о признании зарубежных финансовых претензий (*Uniform Foreign Money-Judgments Recognition Act*). Затем в 2005 г. – новый Примерный закон о признании финансовых претензий иностранных государств (*Uniform Foreign-Country Money-Judgment Recognition Act*). В Великобритании подобный закон действует с 1933 г. (*Foreign Judgments [Reciprocal Enforcement] Act*). В континентальной Европе действует несколько международных соглашений на эту тему. Первое было подписано в Брюсселе 27 сентября 1968 г. [10], последняя его редакция вошла в силу 1 марта 2002 г. в качестве документа Еврокомиссии (ЕС) № 44/2001 [16]. Известна также европейская конвенция, подписанная в Лугано [12].

Помимо многосторонних, существует также ряд двусторонних международных соглашений о взаимном признании судебных требований между государствами. Так, между Канадой и Великобританией с 1984 г. действует Конвенция о признании гражданских и коммерческих исков [7]. В середине 70-х годов прошлого века США и Великобритания также были близки к заключению подобного соглашения. Однако проект соглашения так и не был ратифицирован британской стороной из-за сильнейшей оппозиции со стороны группы «Ллойдз».

Все упомянутые выше законы и международные соглашения о признании финансовых претензий сторон, находящихся под разными юрисдикциями, сознательно исключают из своего состава вопросы, связанные с налогообложением и взысканием дохода в казну. Примером этому может служить § 483 третьей редакции закона «О международных отношениях» США (*Foreign Relations Law, Restatement Third*).

Таким образом, трансграничное сотрудничество налоговых ведомств различных государств встречает на законодательном уровне вполне ощутимые препятствия. Препятствия имеются и на техническом уровне. Чрезвычайно трудно взыскать налоги с лиц, укрывающихся от правосудия, нерезидентов, за которыми не числится никакого имущества в местах проживания. Трудно взыскать налоги и с юридических лиц, получающих облагаемые в стране регистрации доходы, но не имеющие по месту регистрации никакого имущества. Сложны для налогообложения случаи передачи имущества по наследству или помещения его в траст [26]. Международный обмен информацией по гражданским и уголовным делам налажен довольно давно, а вот обмен налоговой информацией затруднён. Даже страны-партнёры жалуются на то, что многие их запросы остаются без ответа, а процесс получения информации сложен бюрократически и технически. Данные, предназначенные для отправки за рубеж, должны пройти экспертизу на соответствие нормам необходимости для проведения расследования, а также нормам достоверности [57]. Принимая во внимание длительность получения необходимой для расследования налоговой ин-

формации, собственникам не составляет особого труда вывести имущество в другие юрисдикции, передать по наследству или перевести в траст [55; 26].

Ответственность правопреемников (*transferees*) представляет собой другую сложную правовую проблему. Штрафы, пошлины и налоги, налагаемые на получателей имущества, вызывают большие разногласия и в США, и в других странах. Например, штраф за неправомерный перевод имущества в траст (*trust fund recovery penalty*) многие специалисты рассматривают как двойное налогообложение: сначала казна берёт налог на перевод имущества в траст, а затем ещё налагает штраф за неправомерный перевод [34; 51; 57]. Европейский суд по правам человека признал незаконным наложение штрафов, помимо уплаты налогов и процентов, на тех благоприобретателей и наследников, чьи завещатели при жизни уклонялись от уплаты налогов [2].

Международное сотрудничество налоговых ведомств различных государств в значительной мере зависит от долгосрочных формальных и неформальных контактов. В США эта работа возложена на зарубежных атташе Службы внутренних доходов, которые налаживают и поддерживают контакты с местными налоговыми властями. Характер подобной работы освещён в неизвестном Руководстве (*Manual*) Службы внутренних доходов США. В нём, в частности, говорится о тех трудностях и ограничениях правового и дипломатического характера, с которыми сопряжена работа зарубежных атташе налогового ведомства США [33].

В последние годы наметилось целое направление в международном сотрудничестве налоговых ведомств разных стран, связанное с согласованными действиями по международной изоляции и нейтрализации налоговых гаваней и территорий, де-факто способствующих легализации доходов, нажитых преступным путем, а также уходу от налогообложения [6; 32]. Если не принимать во внимание неформальные связи и контакты, то официальная часть международного налогового сотрудничества регулируется налоговыми соглашениями стран и многосторонними конвенциями. Пределы своих прав и возможностей налоговые ведомства на практике узнают в судах других стран. Решение по каждому иску может быть несходным с предыдущим, поскольку прецедентное право в подобных случаях, как правило, не работает.

Таким образом, трансграничное взыскание налоговых платежей и исполнение решений иностранных судов в области налогообложения предусматривают следующие виды международного взаимодействия:

- (1) обмен информацией в соответствии с действующими межправительственными соглашениями, либо, помимо соглашений, по запросу иностранных или местных властей;
- (2) исполнение решений иностранных судов по взысканию налогов на основании налоговых соглашений, предусматривающих взаимное признание решений судов стран – участниц соглашений, либо помимо соглашений;
- (3) уголовное преследование или экстрадиция за преступления, связанные либо с умышленным уклонением от уплаты иностранных налогов, либо

- с документальным или электронным мошенничеством и отмыванием средств, полученных преступным путём;
- (4) не прямое исполнение решений иностранных налоговых ведомств путём возбуждения местных исков о неплатежеспособности или путём признания зарубежного ареста собственности должника в целях обеспечения уплаты иностранных налогов;
- (5) объявление должника банкротом с признанием неуплаченных иностранных налогов в качестве долгов (пассивов) и записи их на баланс имущества должника в качестве издержек управления.

Трасты, эмиграция и налогообложение

Согласно законам США, каждый гражданин имеет право на эмиграцию и отказ от гражданства [20; 24]. Однако это не означает, что каждый гражданин США может эмигрировать вместе с капиталом, включающим в себя облагаемый налогом *прирост* указанного капитала, не заплатив налог на подобный прирост (*capital gain*). Если применить сказанное к бенефициарам трастов, вполне может не иметь значения тот факт, что упомянутый прирост капитала случился до или после того момента, когда бенефициар стал подданным соответствующей юрисдикции. Также может быть не принята во внимание вероятность двойного налогообложения или риск применения обратной силы закона [44].

Законодатели в некоторых странах стремятся принять такие законы, которые позволяли бы облагать прирост капитала, возникший в результате продажи собственником недвижимости, личного имущества, либо предприятия, расположенного в данной юрисдикции или имеющего какую-либо связь с последней. Порой закон заставляет налоговые органы облагать налогом прирост капитала бенефициара траста или непрямого собственника в том случае, когда у последних имеются доходы в других странах. В подобных случаях налоговые органы могут вменить налог на прирост капитала вместо налога на имущество, либо обложить налогом накопленный, но не распределенный на момент дарения доход [31]. Возможно также обложение налогом имущества, полученного от дарителя, на основе рыночной стоимости подаренного [21].

Многие страны облагают налогом доходы иностранных лиц (трастов и бенефициаров) от портфельных инвестиций, некоторые страны – прирост капитала, происходящий в результате продажи недвижимости или доли участия в предприятиях, владеющих недвижимостью. Обычно такие предприятия имеют постоянное место ведения бизнеса (*permanent establishment*) в данной юрисдикции. Каков бы ни был статус продавца перечисленных активов у себя на родине, например, пенсионный фонд или благотворительный траст, на практике, при отсутствии двустороннего межправительственного соглашения, налоги на прирост капитала иностранного лица, в том числе бывшего соотечественника, вкладывающего деньги за границей – на бывшей родине, продолжают взиматься. Например, такие государства, как Австралия [32], Германия [18], Дания [38], Канада [31], Нидерланды [52], Франция [9], взимают налог на прирост капитала своих бывших граждан, отказавшихся от гражданства, как если бы

имущество экспатриантов, а не эмигрантов было продано на их родине по текущей рыночной стоимости.

При некоторых обстоятельствах эмигрант, в том числе бенефициар иностранного траста, может рассчитывать на отсрочку по уплате налога на прирост капитала. Что касается стран – членов Евросоюза, то описанная выше практика налогообложения входит в противоречие с принципом свободы передвижения в рамках Евросоюза (ст. 43), ЕЭП и Швейцарии [8]. Свод законов США в редакции 1996 г. не содержал подобных правил налогообложения, но в 2006 г. были приняты поправки, в соответствии с которыми вывод подорожавшего имущества за пределы США также облагается налогом на прирост капитала [59, 2006, § 877].

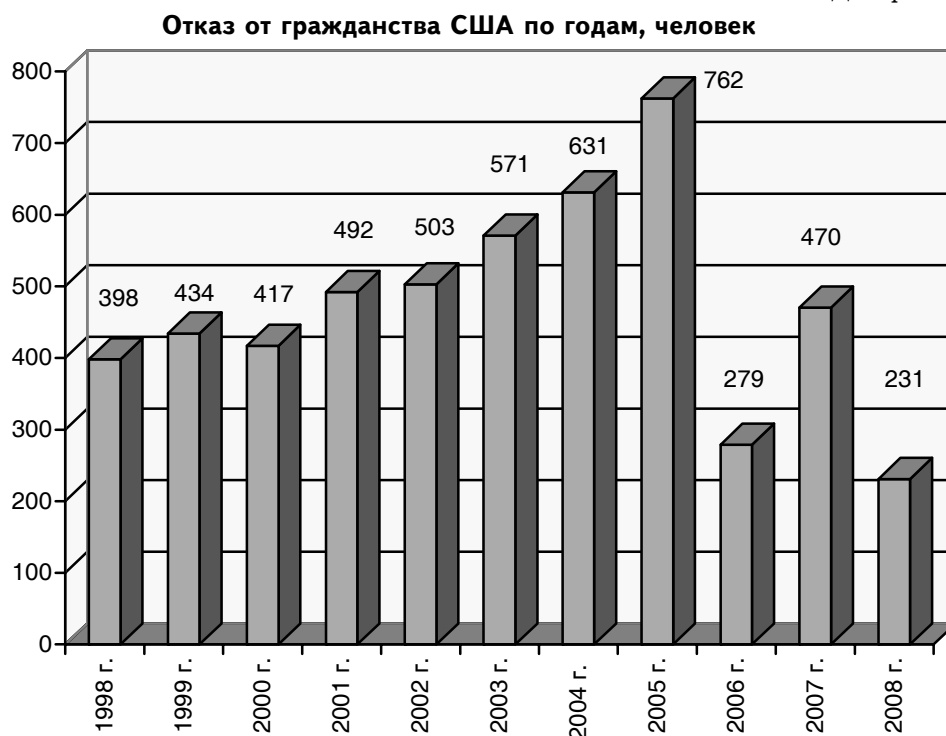
При отсутствии отсрочек по уплате налога, плательщик вполне может подвергнуться двойному налогообложению без последующей компенсации. В то же время, пользуясь отсрочкой по уплате налога, налогоплательщик может лишиться налоговых льгот или освобождения от уплаты налога в рамках одной и той же юрисдикции. Подобные обстоятельства могут возникнуть, например, при смене основного места жительства (*principal residence*).

В 2005 г. в США были приняты поправки к закону «О защите занятых в мелком бизнесе» (*Small Business Job Protection Act of 1996*). Эти поправки, в частности, распространяют юрисдикцию США на имущество, помещённое в иностранный траст сроком на пять лет с момента выезда лица из США. Поправки предусматривают налогообложение доходов бенефициаров и предполагаемых бенефициаров подобных трастов, в том числе процентов, связанных с распределёнными и накопленными доходами иностранных трастов [50]. В каждом из вышеописанных случаев получения дохода, налоговые обязательства бенефициара могут быть менее или более вменённых ему налоговым ведомством США, а возможность оплаты бенефициаром подобных требований оставляется без внимания. Налоги рассчитываются на основе балансовых расходов, при этом главное внимание уделяется проценту участия бенефициара в имуществе траста, а также бухгалтерской отчётности за соответствующий период, которую бенефициар в состоянии получить от своего опекуна.

Некоторые исследователи полагают, что число граждан США, отказывающихся от гражданства в налоговых целях слишком мало, так что законодательство по этому вопросу носит скорее формальный, чем практический характер. Возможно, так и было в 90-е годы прошлого века, но с тех пор ситуация сильно изменилась. Согласно официальным данным Службы внутренних доходов, налоговая эмиграция из США с конца 1990-х неуклонно возрастала (см. диаграмму).

Ряд авторов полагают, что официальная статистика учитывает лишь сверхбогатых налоговых эмигрантов, а реальное их число доходит до 300 тыс. человек в год [22; 39]. Отметим, что среди эмигрантов – бенефициаров трастов находятся самые обеспеченные граждане США. Немногочисленные зарубежные статистические источники также указывают на то, что основной причиной эмиграции из США были и остаются налоги [19].

Диаграмма



Federal Register Quarterly Publication of Individuals Who Have Chosen to Expatriate.

**Уточненные официальные данные отказа от гражданства США
по годам, человек (по состоянию на 2010 г.):**

2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
712	276	446	226	731	1485

Налоговая реформа 1996 г. закрепила концепцию пожизненных обязательств граждан США перед своим государством. По крайней мере, это касается сферы налоговых платежей. Следовательно, богатства, накопленные за пределами США бенефициарами трастов, связанными с этой страной в прошлом, настоящем или будущем, сначала становятся предметом пристального внимания соответствующих ведомств, а затем и предметом прямого или косвенного налогообложения. Подобный порядок вещей совершенно определённо закреплён законодательно [59, 2005, § 603(9F); 51]. Он касается прежде всего необходимости декларировать получение каких-либо подарков или наследства из США. Пока налоговое ведомство будет пытаться отследить получение подобных активов в целях их налогообложения, оно будет испытывать непреодолимые трудности в определении доходов лиц, рождённых за пределами США и имеющих с этой страной мало контактов. Например, отказ в предоставлении супружеского налогового вычета при получении собственности, включая зарубежную, переходящей после смерти супруга – гражданина США супругу-иностранцу в условиях, когда оба супруга проживали за пределами США, а

имущество семьи было помещено в зарегистрированный местный траст (*QDOT*), становится вполне вероятным.

За пределами стран, где действует общее право, трасты могут не признаваться и могут действовать законы принудительного наследования (*forced heirship*), иной семейный кодекс или непохожие права собственности. Таким образом, легко возникает ситуация, когда конфликт национальных налоговых законов может быть разрешён только отдельным двусторонним соглашением [59, 2005, § 2056(d); 58]. Поскольку такие страны, как США, Великобритания, а также их подконтрольные территории ставят основным критерием налогообложения доходов и имущества умершего его постоянное место жительства (домицилий), то это неминуемо ведёт к проблеме сбора доказательств для определения домицилия траста или его бенефициара. Трудности представления доказательств тем серьёзнее, чем менее упомянутые подконтрольные территории связаны обязательствами со своими метрополиями. Например, заморские территории США и Великобритании не имеют отдельных налоговых и прочих международных соглашений, обязывающих их разрешать возникающие конфликты в соответствии с практикой, принятой в США или Великобритании. К тому же, даже в рамках общего права территории, находящиеся под юрисдикцией США, руководствуются законами, отличными от английских или шотландских аналогов. Непрекращающиеся усилия британских правоведов по изменению английских законов о месте жительства, применяемых вопреки всем международным обязательствам Великобритании, не дают никаких реальных результатов. Напротив, при вёрстке предварительного бюджета в октябре 2007 г. британское правительство заявило о своих планах обложить налогом рентный иностранный доход (*unearned income*) своих граждан, долгое время проживающих за границей, либо, по выбору плательщика, вменить подобным экспатриантам ежегодный налог в размере 30 тыс. фунтов [29]. Подобные настроения присутствуют и в налоговых ведомствах других европейских стран. Весьма похожий закон действует в Швейцарии, причём налогообложение базируется не на размерах доходов, а на размерах расходов плательщиков [41].

Важным обстоятельством, позволяющим попечителю получить налоговые льготы или вовсе избежать налогообложения доходов или имущества зарубежного траста, является наличие у бенефициара или у траста в соответствующей стране некоторой суммы активов, достаточной, в случае необходимости, для покрытия любых местных налоговых обязательств. Об этом свидетельствует судебная практика с участием иностранных трастов в качестве ответчиков по искам в таких разных странах, как ЮАР [33] и Австралия [32]. В тех случаях, когда уплата налогов находится под персональной ответственностью поверенного или душеприказчика, а также в тех трастах, где часть местных активов траста должна направляться на покрытие долга по долям имущества, расположенным за рубежом, там для взятого в доверительное управление имущества могут наступить непредсказуемые последствия. Подобные пункты уставных документов траста напоминают порядок распределения налогов на наследуемое в США имущество, когда налог на наследство можно разделить отдельно для части имущества уже унаследованного по суду и от-

дельно для части имущества, ещё не утверждённого судом [42]. Здесь следует отметить, что определённая доля споров по поводу налогов на наследуемое по смерти завещателя имущество проистекает от двусмысленности текстов завещаний. Подобные случаи поддаются решению только путём судебной интерпретации условий завещания.

Подданство и налогообложение бенефициаров трастов

Как было отмечено выше, среди налоговых эмигрантов и экспатриантов из США число бенефициаров иностранных и местных трастов особенно велико. Подданство (*nationality*) и юридически закреплённый статус постоянного жителя (*permanent resident*), независимо от действительного (*actual*) или обычного (*habitual*) места жительства, являются решающими факторами при исчислении подоходного налога и налога на имущество нерезидентов в США [1]. В то же время подданство определяет налоговые обязательства плательщика и в отношении других стран, из чего вытекает необходимость определения домицилия бенефициара.

В 1998 г. в Главном контрольно-финансовом управлении США предпринимались попытки определить число проживающих за границей экспатриантов, подданных США, не представляющих никаких налоговых деклараций. Примерное число было установлено, но подсчитать размеры бюджетных потерь не удалось. Известно, что Управление насчитало около 3 млн. экспатриантов, проживавших за границами США в 1995 г. В том же году указанные подданные и постоянные жители США отправили всего лишь 380577 налоговых деклараций в Службу внутренних доходов [23]. Любопытно, что на Филиппинах с 1913 по 1999 г. также существовал налог на доходы своих граждан ото всех источников, включая иностранные [55]. Но введение резко прогрессивных ставок налога после девальвации филиппинского песо в 1997 г. сделало уплату такого налога крайне затруднительной для экспатриантов. Власти Филиппин сначала смягчили налог, сделав его дифференцированным для технических специалистов, образованных профессионалов и др., пытаясь таким образом управлять национальной миграционной политикой. Однако все планы этой политики не удалось провести в жизнь, и указанный налог на приток и отток «человеческого капитала» в 1999 г. пришлось полностью отменить.

Двойное или тройное место постоянного жительства является другой распространённой причиной двойного налогообложения доходов бенефициаров трастов, как следствие неурегулированности противоречий между различными налоговыми юрисдикциями. Нужно отметить, что в некоторых юрисдикциях подданство может определяться, исходя из действительного, обычного или предполагаемого (*deemed*) места жительства. В подобных случаях подданство, наоборот, является лишь дополнительным фактором при определении домицилия плательщика-бенефициара. Правила определения домицилия на территориях, находящихся под юрисдикцией США, отличаются, например, от правил определения домицилия на территориях, находящихся под юрисдикцией

Великобритании и других стран общего права. Следовательно, одно и то же лицо может быть причислено к разным домицилиям на основании законов разных стран.

Теоретически, хотя чаще всего с юридической точки зрения предполагается обратное, одно и то же лицо в различных целях (иммиграционных, налоговых) может быть причислено к разным домицилиям в рамках одной и той же юрисдикции [15]. Поскольку в США обложение подоходным налогом происходит главным образом на основании подданства, а также места жительства и источников дохода, и при некоторых условиях оно продолжается и после экспатриации и смены основного места жительства, постольку возникновение международных налоговых противоречий делается неизбежным [48]. Кроме того, домицилий является основанием для обложения подоходным налогом, налогом на имущество и на дарения во многих штатах США, а также для обложения налогом на накопленный (*unremitted*) инвестиционный доход и налогом на наследство в Великобритании. Американские штаты не являются субъектами международных налоговых соглашений и вправе, за исключением доходов от концессий [43], облагать местными налогами любой доход, в том числе уже обложенный соответствующими налогами за границей [3]. Важность подданства бенефициара траста при налогообложении неоднократно подтверждал Верховный суд, когда его решениями восстанавливалось подданство вернувшихся в США лиц, ранее его утративших из-за долгого проживания за границей. Верховный суд США возвращает подданство и тем, кто теряет его, натурализовавшись за границей.

На практике всегда имеется достаточное количество случаев сомнительного определения подданства бенефициара, при которых не подтверждённое документально физическое пребывание, например, родителя – подданного США за границей может повлиять на подданство рождённого за границей ребёнка, особенно, если подданство новорожденного не было своевременно затребовано в консульском учреждении США за границей. В подобных случаях родившийся за границами США ребенок может быть не признан подданным США ни с налоговой, ни с иной целью [59, 2005, §1300в]. Наоборот, когда подданство установлено, Служба внутренних доходов США требует реальных доказательств действительного отказа от подданства США, чтобы вычеркнуть человека из списков налогоплательщиков [36]. Нередки случаи судебных тяжб, предметом которых служит неполная или сомнительная экспатриация граждан США [13]. Тем не менее, несмотря на позднейшие изменения в американском законодательстве об экспатриации, не было случая, чтобы Служба внутренних доходов выставляла налоговые претензии (по крайней мере, на период до 1 января 1976 г.) к плательщику – бывшему подданному США, утратившему подданство согласно более старым редакциям законов, если только он позднее не требовал для себя каких-либо прав или привилегий, связанных с подданством [53]. Последствия отказа от гражданства США и статус рождённых после такого отказа детей могут зависеть от обстоятельств отказа и от последующих действий «отказника», включая факты пользования паспортом гражданина США. В тех случаях, когда от подданства США сначала отказываются, а по-

том его востребуют, обычно представляют исправленные налоговые декларации за период отказа от подданства.

Определять, кто является подданным государства, есть суверенное право этого государства, равно как и любого независимого политического образования. Суверен вправе не признавать требований другого суверена о признании какого-либо лица его подданным, в том числе на основаниях, что (а) лицо находится на территории другого суверена либо (б) подданство первому суверену «недействительно» в том смысле, какой вкладывается в это понятие международным правом [30]. Вместе с тем, сфера применения описанных выше принципов постепенно сужается с признанием права на подданство одним из универсальных прав, передаваемых детям от обоих родителей в равной степени. Тем самым увеличивается возможность обладания несколькими подданствами одновременно. В рамках ЕЭС, ЕЭП и Швейцарии ни одно государство не наделено правом требовать подтверждения «действительности» подданства. Международные налоговые соглашения могут содержать механизмы определения преимущественного права налогообложения для конкретных лиц или ситуаций [10]. Между тем США сами являются той страной, которая установила собственные правила налогообложения своих подданных, тем самым провоцируя конфликты на международном уровне.

В международных налоговых соглашениях подданство является главным основанием для взаимного учёта налоговых претензий между государствами, поскольку при отсутствии подобных межгосударственных обязательств стороны соглашения не обязаны проводить налоговые взыскания против своих граждан в интересах другого государства. В целом в мировом сообществе, за редкими исключениями стран, меняющих свой политический строй, созрело понимание и согласие с тем, что никакой человек, но не население какой-либо территории [4], не может быть принудительно причислен к какому-либо подданству, разве только в момент рождения или усыновления. Конечно, согласие на подданство может быть подразумеваемым, как в случае обретения подданства путём натурализации родителей. В тех случаях, когда подданство присваивается автоматически, как, например, при замужестве иностранки за гражданином США, оно может считаться недействительным в других странах [37]. Несмотря на «правило дохода казны», упомянутое выше, после решений Верховного суда США по некоторым делам о подданстве, США более принудительно не присваивают подданство лицам, включая бенефициаров трастов, которые ранее отказались от него, согласно первым редакциям соответствующих законов. Гораздо более решительно Служба внутренних доходов склонна считать подданными лиц, рождённых за границами США либо предпринявших, находясь за границей, ряд последовательных шагов для получения статуса плательщиков, представляющих в Службу декларации о своих доходах ото всех источников за рубежом. В таких случаях Служба внутренних доходов подчас готова в судебном порядке бороться за восстановление статуса плательщика, будь то подданство или домицилий, даже с такими могущественными ведомствами США, как Государственный департамент. Круг лиц, в который весьма часто попадают и бенефициары зарубежных трастов,

обычно включает подданных или граждан США, рождённых за их пределами и никогда не регистрировавшихся в американских консульских учреждениях за границей. Упомянутые категории лиц подлежат, тем не менее, опровержимой презумпции подданства (*rebuttable presumption of alienage*), как в случае с солдатом Армии США, дезертировавшим в 1982 г. в Мексику и родившим там ребёнка, зарегистрированного под чужим именем. Вообще считается, что насильственное присваивание подданства ушло в прошлое, как ушла в прошлое, например, ситуация, имевшая место в Европе накануне Второй мировой войны, когда в результате венских арбитражей 1938 и 1940 гг. жители Чехословакии и Румынии де-юре оказывались жителями Венгрии, Польши и СССР, а экспатриированные граждане не существовавших более юрисдикций обретали или пытались обрести подданство иных юрисдикций, иногда не признанных в мире. Так происходило в Тешинской области, оккупированной Польшей, в южных районах Словакии и Закарпатской Украины, оккупированных Венгрией.

В международных налоговых соглашениях спорные вопросы подданства часто решаются по взаимному согласию договаривающихся сторон и для каждого конкретного случая, как это сделано, например, в налоговых соглашениях США с Канадой и Францией (*U.S. – Canada Treaty, Art. IV/2/d; U.S. – France Treaty, Art. 3(d)*). В тех случаях, когда выбор налоговой юрисдикции разрешён, налоговые льготы другой, иностранной юрисдикции могут быть ограничены пунктами международного налогового соглашения.

Случаи сомнительного подданства отпрысков граждан США, рождённых за границей, не так уж редки, в особенности тогда, когда определение подданства зависит от предоставленных материальных свидетельств предыдущего места жительства или отцовства. В частности там, где родители не достигли совершеннолетия (в США – 21 года), передача подданства детям невозможна по закону [40]. В отличие от положений законодательства о подданстве других государств, подданство США по закону не может быть присвоено в результате апелляций, заявлений, прошений и т.п. действий, хотя имеются случаи восстановления по суду подданства, утраченного вследствие замужества за иностранцем. Вообще автоматическая утрата подданства США американками, выходящими замуж за иностранцев, была отменена ещё в 1922 г. В настоящее время присвоение подданства США детям, рождённым от американских родителей за рубежом, регулируется Консульской процедурой 7 FAM 1130 Государственного департамента США. В связи со сказанным интересен следующий факт. Когда США устанавливали господство над некоторыми своими заморскими территориями, гражданам некоторых из них, в частности Пуэрто-Рико, Гуама, Виргинских островов, было разрешено сохранить подданство их бывших метрополий – в данном случае Испании или Дании (*8 U.S.C. §§ 1406, 1407 (2005)*).

С точки зрения законодательства, регулирующего налоговую эмиграцию, в том числе эмиграцию бенефициаров трастов, существуют два вида подданства. Первое – «действительное», с которым у бенефициара была связана вся предыдущая хозяйственная деятельность, и второе – для удобства и уклонения от ненужных ему расходов [28]. Таким образом, присвоение подданства и на-

логообложение доходов и имущества некоторых экспатриантов – бенефициаров трастов, призвано производиться с более общих позиций, а именно таких, какие позволили бы налоговым ведомствам разных стран ослабить охранительное действие иностранных накопительных трастов и других организаций. Однако достичь поставленной цели налоговым ведомствам чрезвычайно сложно. Трансграничные имущественные операции внутри одной и той же группы родственников, например индуистской неделимой семьи, такой как *Karta* [17], где владельцы той или иной части имущества могут не иметь видимого отношения к стране, в которой производится налогообложение, являются совершенно закрытыми для внешнего контроля. В равной степени это относится и к предприятиям, в том числе трастам, владельцами или опекунами которых выступает трансграничная группа родственников. Видимый внешнему наблюдателю перевод капиталов может не отражать реальное распределение доходов внутри трансграничной семьи собственников.

Таким образом, у налоговых ведомств разных государств существуют естественные границы их возможностей обеспечивать интересы казны. Вспомним также упомянутые выше международные налоговые противоречия и конфликты с определением базы и субъектов налогообложения, приводящие к несправедливому перераспределению налоговых платежей, многократному налогообложению и несогласованным ставкам налогов.

Выводы

Как мы имели возможность убедиться, налогообложение юридических и физических лиц, вовлечённых в трансграничную экономическую деятельность, представляет собой непростую задачу. Трасты, как никакие другие формы владения и управления имуществом, сближают предприятия и частных лиц, так что налогообложение доходов траста по сути является формой налогообложения доходов бенефициаров. Вместе с тем, траст, осуществляющий свою деятельность в нескольких юрисдикциях, как и бенефициары, имеющие несколько мест жительства, рискуют подвергнуться избыточному налогообложению иностранными налогами. С другой стороны, в иных юрисдикциях деятельность трастов и проживание его бенефициаров не приносит в казну тех налогов, на какие эти юрисдикции были бы вправе рассчитывать. Обмен налоговой информацией, в отличие от обмена информацией о криминальной и террористической деятельности, налажен крайне слабо. Страны неохотно делятся друг с другом налоговой информацией и не заинтересованы во взыскании иностранными учреждениями налогов со своих граждан и подданных. Вместе с тем, все суверенные государства проявляют повышенный интерес к зарубежным доходам своих подданных, и если не удаётся отследить, например, доходы трастов и их бенефициаров, налоговые ведомства некоторых стран (Великобритания) готовы вменить своим экспатриантам некоторую сумму ежегодного налога.

Лидером по сбору информации о доходах своих подданных за рубежом остаются США, где налоговое законодательство носит экстерриториальный характер, а Служба внутренних доходов имеет специальных налоговых атташе за рубежом для сбора данных о доходах своих подданных за границей по раз-

личным каналам, включая дипломатические. В целях налогообложения подданство США трактуется довольно широко, с привлечением понятий постоянного места занятости, постоянного места жительства и домицилия. Бывшие американские граждане, отказавшиеся от гражданства и эмигрировавшие за границу, являются объектами интенсивных налоговых взысканий, начиная с этапа продажи ими своей собственности в США (налог на прирост капитала), установления неадекватных курсов обмена валюты для приобретения имущества за рубежом и налогообложения перевода средств за границу. В случае оставления в Соединённых Штатах какого-либо имущества или действующего бизнеса, налоги на доходы от источников на территории страны продолжают взиматься с эмигрантов как с обычных экспатриантов, а перевод дивидендов за рубеж облагается по высокой ставке. Всё выше описанное привело к тому, что налоговая эмиграция из США (*taxpatriation*) за последние десять лет приобрела значительные размеры, особенно усилившись в последние годы из-за мирового экономического кризиса. Американские сегменты Интернета пестрят разнообразными консультациями и предложением услуг и технологий отказа от гражданства в налоговых целях. В то время как официальная статистика выдаёт скудные данные о сотнях налоговых эмигрантов, некоторые источники говорят о сотнях тысяч. По мнению неофициальных источников, официальная статистика учитывает только налоговых эмигрантов с высочайшим имущественным цензом, среди которых особенно велика доля бенефициаров местных или иностранных трастов. Служба внутренних доходов США старается внимательно следить за своими бывшими гражданами – налоговыми эмигрантами, стремясь держать под контролем источники их доходов в других странах мира. Указанной цели служит, в частности, совершенствование налогового законодательства о местных и иностранных трастах. Из-за пристального наблюдения за доходами и экстерриториального взыскания налогов со своих настоящих или бывших подданных за границей, между США и другими странами нередко возникают налоговые конфликты и противоречия, выходящие за рамки существующих международных налоговых соглашений и не имеющие иных механизмов разрешения, кроме дипломатических.

Что касается России, то действующая в РФ плоская шкала подоходного налога на доходы физических лиц итак отличает её от других не только социально ориентированных, но и экономически развитых стран. Чрезмерное налогообложение легального бизнеса безусловно будет способствовать его экономической эмиграции или, по меньшей мере, уходу в теневую экономику. С другой стороны, ситуацию, при которой большинство крупных предприятий управляется компаниями, зарегистрированными в офшорных зонах, нельзя назвать естественной (это имеет место например, в компании, управляющей крупнейшим в России аэропортом «Домодедово»). Беспрепятственный вывод доходов подобных компаний за рубеж, в зоны, свободные от налогообложения, для дальнейшего распределения по счетам частных лиц, является основной преградой для развития цивилизованного предпринимательства и наполнения бюджета в России. Непрозрачность структуры собственности и состава собственников не позволяет осуществлять эффективное налогообложение доходов

не только из источников за рубежом, но даже из местных, российских источников. Что касается международного налогообложения доходов подобных офшорных компаний, действующих на российском рынке, то России следовало бы как можно скорее присоединиться к действующим международным конвенциям о борьбе с уходом от налогообложения.

Список литературы.

1. *Архангельский, И.Ю.* Методы налогообложения иностранных физических лиц в США М.: ИСКРАН, 2000.
2. *A.P., MP and TP v. Switzerland.* European Court of Human Rights. Reports ... (1997-V), 1447. § 48 (*Stessen G.* Money Laundering: A New International Law Enforcement Model. Cambridge University Press, 2000).
3. Arizona Department of Revenue. *Plaintiff-Appellee v. Alexander S. Short and Phyllis M. Short.* 1998.
4. The Bantu Homelands Citizenship Act No. 26 of 1970 (ЮАР).
5. *Berends André J.* The UNCITRAL Model Law on Cross-Border Insolvency: A Comprehensive Overview. 6 Tul. J. Int'l & Comp. L. 309, 314, 1998.
6. *Blumberg Mark.* The OECD' Report on Harmful Tax Competition. 2001.
7. Canada – United Kingdom Civil and Commercial Judgments Convention Act, Ch. C-30. 1984. P. 32.
- 8 Case C-9/02 de Lasteyrié du Saillant, E.C.R., I-2409, 2004.
9. Code général des impôts, article 167, version en vigueur du 31.03.1999 (Франция).
10. Convention between the United States of America and Canada with Respect to Taxes on Income and on Capital. 26.09.1980 (entered into force 16.08.1984); Amended by protocol 14.06.1983. Article IX. § 3.
11. Convention between the USA and Canada with Respect to Taxes on Income and on Capital. 26.09.1980. Art. XVIII. § 6. T.I.A.S. No. 11,087, 1986-2 C.B. 258, 265, 269-270 (entered into force August 16, 1984); Amended by protocol 14.06.1983. Article IX, § 3 1986-2 C.B. 270, 272. Amended by second protocol, 28.03.1984, 1986-2 C.B. 274.
12. Convention on Jurisdiction and Enforcement of Judgments in Civil and Commercial Matters. Brussels. 27.09.1968 and Protocol of 3.06.1971 (interpretation by the Court of Justice of the European Union in international execution against judgment debtors).
13. Convention on Jurisdiction and Enforcement of Judgments in Civil and Commercial Matters. Lugano. 11.09.1988.
14. *Cook v. Tait*, 265 U.S. 47, 1924, Sec 1.1-1(a)(1) and (c), Income Tax Regs.
15. *Corson Christopher.* Reform of Domicile Law for Application to Transients, Temporary Residents and Multi-Based Persons, 16 Colum. J.L. & Soc. Probs. 327, 1980-1981.
16. Council Regulation (EU) 44/2001 of 22.12.2000 on Jurisdiction and the Recognition and Enforcement of Judgments in Civil and Commercial Matters.
17. *Desai S.A.* Mulla Hindu Law. Article 236. 20th Ed. LexisNexis India, 2007.

18. §6 Deutschen Außensteuergesetzes (Германия).
19. Documentation of Eurostat's Database on International Migration: Acquisition of Citizenship (3/2000/E/No. 3), Nr.32 (KS-AP-01-022-EN-I-EN.pdf). P. 4.
20. Expatriation Act of 1954, 68 Stat. 1146, 8 U.S.C. § 1481(a) (9).
21. Finance (No. 2) Act, (1998) 231 ITR Sections 56, 65. (Индия).
22. *Gaver John*. Taxpatriates Compiled by the Internal Revenue Service. 2010.
23. Government Accountability Office. Non-filing among U.S. Citizens Abroad, GAO/GGD-98-106, 1998.
24. *Griffith Elwin*. Expatriation and the American Citizen // 31 Howard Law Journal. 1988. No. 453.
25. *Grossman Andrew*. Birthright Citizenship as Nationality of Convenience. Council of Europe Conference on «Nationality and the Child». 11-12.10.2004.
26. *Healy v. Commissioner of IRS*. 345 U.S. 278. 1953.
27. Her Majesty Revenue & Customs Manuals. DT1920.
28. Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008 (P.L. 110-245).
29. *Houlder Vanessa*. Rich "Non-doms" Face. £ 30,000 Fee // Financial Times. 9.10.2007.
30. I.C.J. Reports 1955. P. 24.
31. Income Tax Act, Chapter I-3.3, R.S.C. 1985. Section 128.1(4), 5th Supp. & Section 69 & 70. 5th Supp (Канада).
32. Income Tax Assessment Act 1997. Section 104-160(1). (Австралия).
33. Internal Revenue Manual. Part 1. Ch. 2. Section 43.
34. I.R.C. § 2106(b); § 6672.
35. *Jones v. Borland*, 1969 (4) South Africa 29 (W)(Witwatersrand, R.S.A.)
36. *King v. Rogers*, 463 F.2d 1188.
37. *Kochenov Dimitry*. European Citizenship and Equality: A Citizenship of Unequals by Law? Essa Spring School 2008. Sofia University. Bulgaria. 2006
38. LBK nr 829 af 29/12/1987 (Дания).
39. *Lenzner Robert, Mao Philippe*. The New Refugees // Forbes. 21.11.1994. P. 131(5).
40. *Li Jinyan, See Jonathan*. Electronic Commerce and International Taxation // Canadian Journal of Policy Research. New Economy. Spring 2002. Vol. 3. No. 1.
41. L'impôt a forfait des étrangers. Article 14 (Швейцария).
42. *Malloy Michael P*. The Impact of U.S. Control of Foreign Assets on Refugees and Expatriates. Michigan Yearbook of International Legal Studies 399. 1982.
43. N.Y.S. Tax Law. § 620.
44. *Quarty v. United States*. 170 F.3d 961, 9th Cir., 1999.
45. Revenue Ruling 74-351; 75-357.
46. Review of the Present-Law Tax and Immigration Treatment of Relinquishment of Citizenship and Termination of Long-Term Residency. GPO. 2003. 551 p.

47. Section 25(A)(1). NIRC (Филиппины).
48. *Smejda Lucius*. U.S. International Income & Estate Tax Planning for Non-Residents. Congrès du Barreau du Québec. Juin 2010.
49. *T Choithram International SA v. Pagarani and Others* [2001] 2 All ER 492.
50. TD 8955. 26 CFR Part 1. 09.07.2001.
51. *Texas v. Florida*. 306 U.S. 398. 1939.
52. *Tichelman B*. Wet op de inkomstenbelasting 1964, §3. W.E.J. Tjeenk Willink, 1977 (Нидерланды).
53. Treas. Regs. Section 1.958-1(c)(2).
54. Treasury Secretary O'Neill Statement on OECD Tax Havens. 05.10.2001.
55. *United States v. Botefuhr*. 309 F.3d 1263, 10th. Cir., 2002.
56. *United States v. Pearson*. 258 F.Supp. 686 (S.D.N.Y.1966).
57. *United States v. Toyota Motor Corp*. 1983.
58. U.S.-Germany Tax Protocol. Washington 14.12.1998. Article 3. Par. 6.
59. U.S.C. 2005, 2006.