

Американский работник российской организации. Вопросы налогообложения

Налогообложение иностранного работника в России может определяться, во-первых, законодательством страны его основного места жительства, во-вторых, российским законодательством, и, в-третьих, налоговым соглашением между его страной и Россией. (Могут возникать налоги и в других странах, если у лица там есть доходы, но на этом мы останавливаться не будем.)

Большинство налоговых соглашений составлены таким образом, что в спорных случаях лицо признается резидентом одной из стран-участниц соглашения на основании определенных критериев. Как правило, право налогообложения всемирного дохода лица принадлежит именно стране, где это лицо является резидентом.

Однако в случае США ситуация сложнее. В отличие от большинства стран мира, США облагает налогом всемирный доход своих граждан, даже если они фактически в США не живут. Положения, направленные на сохранение такого порядка налогообложения, включены и в налоговые соглашения США. Это вызывает определенные сложности в истолковании и применении налоговых соглашений США.

Далее мы рассмотрим налогообложение гражданина США, работающего на долговременной основе в российской организации на территории РФ, в свете как внутреннего законодательства обеих стран, так и налогового соглашения между Россией и США. Российское налогообложение будет обсуждаться в некоторых деталях, а американское – в общих чертах.

Законодательство США

По налоговому законодательству США (Internal Revenue Code – I.R.C.), все граждане США (citizen) автоматически являются «американскими лицами» (United States person) для целей американского налогообложения. Американскими лицами считаются также и неграждане-резиденты (resident alien), то есть лица, (1) обладающие статусом постоянно проживающих в США (green card test) или (2) удовлетворяющие критерию «существенного присутствия» (substantial presence test), основанному на подсчете по определенным правилам числа дней, проведенных в США за последние три года (I.R.C. § 7701(a)-(b)). Американские лица (включая граждан и неграждан-резидентов) подлежат налогообложению в отношении всего своего дохода, независимо от страны его возникновения (I.R.C. § 61).

Поскольку зарубежный доход граждан и резидентов США может также облагаться налогом за рубежом, это может вести к двойному налогообложению дохода. Чтобы исключить двойное налогообложение, американское законодательство разрешает зачет налога на доход, уплаченного за рубежом (tax credit), хотя и с определенными ограничениями (I.R.C. §§ 901(b)(1), 904). Это значит, что зарубежный налог вычитается из налога, подлежащего уплате в США. Альтернативно, зарубежный налог может, по выбору налогоплательщика, учитываться как расход для целей американского налогообложения (deduction) (I.R.C. § 164(a)(3)). Однако обычно это менее выгодно, чем налоговый зачет.

Таким образом, независимо от места проживания гражданина США, его всемирный доход подлежит налогообложению в США, хотя и с возможностью зачета зарубежного налога. Однако для американских граждан, живущих и работающих за рубежом, предоставляются некоторые дополнительные послабления. А именно, по желанию налогоплательщика и с определенными ограни-

чениями освобождается от налога в США сумма «дохода, заработанного за рубежом» (foreign earned income), а также сумма расходов на жилье (housing cost amount) (I.R.C. § 911).

В случае предоставления освобождения дохода от американского налога зачет зарубежного налога на данный доход, естественно, не производится. При этом, несмотря на то, что указанная сумма дохода освобождается от налога, она используется при определении ставки налога благодаря специальным правилам исчисления налога (I.R.C. § 911(f)).

Для предоставления указанного освобождения лицо должно удовлетворять определенным требованиям. А именно, оно должно иметь т.н. «налоговый дом» (tax home) за рубежом и, кроме того, удовлетворять одному из двух критериев: «добросовестной резидентности» (bona fide residence) или «физического присутствия» (physical presence) за рубежом.

Понятие налогового дома определено законом несколько невнятно, но на практике считается, что лицо имеет налоговый дом за рубежом, если оно имеет основное место работы или бизнеса за рубежом и при этом не имеет места проживания (abode) в США. Критерий добросовестной резидентности состоит в том, что гражданин США является добросовестным резидентом зарубежной страны в течение по меньшей мере данного налогового года. (Добросовестность означает, что лицо не создает себе резидентность за рубежом искусственно для уменьшения налога в США; краткосрочные отлучки из страны при этом не возбраняются.) Критерий физического присутствия состоит в том, что гражданин или резидент США присутствует в зарубежной стране по меньшей мере 330 дней в течение двенадцатимесячного периода (который не обязательно совпадает с календарным годом). Как видим, критерий добросовестной резидентности имеет оценочный характер, а критерий физического присутствия – объективный характер.

Требования, как видим, сформулированы технически довольно сложно, но, если вкратце, суть в том, что если гражданин США полностью переехал в другую страну, то в большинстве случаев он получает право на упомянутое выше послабление, то есть освобождение от налога некоторой части дохода. Если указанные требования выполняются не в течение полного года, а лишь в течение определенного числа дней в году, сумма освобождения устанавливается пропорционально этому числу дней. Так, если упомянутый в критерии физического присутствия 12-месячный период заканчивается 30 июня (после чего лицо выезжает из страны, где у него был «налоговый дом»), то за данный год освобождение может быть предоставлено в половинном размере.

«Доход, заработанный за рубежом», означает компенсацию за «персональные услуги», оказанные за рубежом, то есть зарплату, гонорары и т.п. Он не включает пассивные доходы (дивиденды, проценты, роялти и т.п.). Расходы на жилье учитываются лишь в определенных пределах (мы их обсуждать не будем).

Сумма предоставляемого освобождения не превышает определенного предела, который в части дохода, заработанного за рубежом, установлен законом как 80 тыс. долл., но ежегодно индексируется с учетом инфляции (в 2011 г. - 92900 долл.).

Освобождение зарплаты от налога не означает, что налогоплательщику не нужно подавать налоговую декларацию в США. Напротив, для получения освобождения подача декларации (Form 1040) вкпе с дополнительной специальной формой (Form 2555) обязательна. Декларация обычно подается до 15 апреля, если декларирование осуществляется на основе календарного года (в принципе можно выбрать налоговый год, отличный от календарного, но это случается нечасто). Однако для находящихся за рубежом граждан и резидентов США срок продлевается на два месяца, а при условии подачи особой формы (Form 4868) они могут продлить срок дополнительно еще на четыре месяца (при определенных условиях допускается продление и на более долгий срок). Отметим, кстати, что помимо декларирования доходов американские граждане и

резиденты должны декларировать свои зарубежные счета, а в ряде случаев – участие в зарубежных компаниях, трастах и т.п.

Доходы американского лица, фактически проживающего за рубежом, могут, помимо федерального налогообложения, также попадать под местное налогообложение в штате, где оно ранее проживало. Однако этот вопрос мы здесь не рассматриваем.

Стоит упомянуть и о социальных налогах (social security, Medicare taxes). Американец, работающий за пределами США, подлежит обложению этими налогами в США, только если он работает на американского работодателя (например, корпорацию, зарегистрированную в США), или, по особому соглашению с Минфином США, на зарубежную компанию, аффилированную с американским работодателем. (Есть также специальные оговорки для тех, кто работает на судах и самолетах). Если же американец работает за рубежом по трудовому соглашению с зарубежной компанией, то в США социальные налоги уплате не подлежат. Иной порядок может быть предусмотрен соглашением о социальных сборах между США и соответствующей страной, но с Россией такого соглашения нет.¹ Отметим, что если американец получил право на пенсию в связи со своей работой за рубежом, размер его американской пенсии уменьшается по определенной формуле в силу положений закона о так называемой «случайной прибыли» (windfall elimination provision) (42 U.S.C. § 415(a)(7)).² Естественно, ничто не мешает американцу участвовать в программах добровольного пенсионного страхования как в США, так и за рубежом.

Законодательство России

В России обложение налогом дохода физического лица производится исключительно в зависимости от резидентности или нерезидентности лица в РФ (но не его гражданства). Резидентами считаются лица, находящиеся в России не менее 183 дней в течение следующих подряд 12 месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ).

При этом у резидента облагается налогом всемирный доход, а у нерезидента – только доход от источников в России (ст. 209 НК РФ). Для резидента основная ставка налога – 13%, а для нерезидента – 30% (п.п. 1, 3 ст. 224 НК РФ). Налог во многих случаях удерживают и уплачивают лица, от которых получены доходы (в том числе организация, выплачивающая зарплату), действующие в качестве налогового агента (ст. 226 НК РФ).

Исходя из вышеприведенного определения ясно, что лицо, впервые въехавшее в Россию в первой половине года и находящееся в ней непрерывно, вначале является нерезидентом, но в определенный момент во второй половине года приобретает статус резидента. Лицо, впервые въехавшее в Россию во второй половине года и находящееся в ней непрерывно, остается нерезидентом до конца года, а статус резидента приобретает в первой половине следующего года. Именно в соответствии с этим статусом налоговые агенты определяют ставки налога, удерживающегося из дохода лица, причем статус определяется на момент получения дохода.

Однако на этом определение налогового статуса лица не заканчивается. В законе этого прямо не сказано, но на практике статус лица (резидент или нерезидент) окончательно определяется по состоянию на конец года и применяется для определения налогообложения доходов за весь год, даже если в течение года статус менялся. При необходимости производится перерасчет налога за соответствующий период.

¹ См.: *U.S. Internal Revenue Service. Social Security Tax Consequences of Working Abroad*. Доступно на сайте <<http://www.irs.gov>>.

² См.: *U.S. Social Security Administration. Windfall Elimination Provision*. Доступно по адресу: <<http://www.ssa.gov/pubs/10045.pdf>>.

Так, если в начале года налог с зарплаты удерживался по ставкам, применимым к резиденту, но на конец года лицо оказалось нерезидентом, то налог за соответствующий период в начале года придется доплачивать (см. письмо Минфина от 04 июля 2007 г. N 03-04-06-01/210). В зависимости от обстоятельств, такая доплата может осуществляться либо налоговым агентом (за счет налогоплательщика, разумеется), либо самим налогоплательщиком (если по состоянию на конец года налоговый агент отсутствует).

Если, наоборот, в начале года налог удерживался по ставкам, применимым к нерезиденту, но по итогам года лицо оказалось резидентом, то излишне удержанный в начале года налог подлежит возврату. С 2011 года такой возврат осуществляется исключительно налоговым органом (а не налоговым агентом) при условии подачи налоговой декларации и документов, подтверждающих статус налогового резидента (п. 1.1 ст. 231 НК РФ; см. также Письмо Минфина РФ от 28.10.2010 N 03-04-06/6-258; Письмо Минфина РФ от 21.03.2011 N 03-04-06/6-48).

Подчеркнем, что если лицо оказалось резидентом РФ по итогам года, то в налоговую декларацию ему следует включить не только зарплату, полученную от российской организации, но и все свои доходы от любых источников по всему миру (в том числе и доходы американского гражданина от источников в США).

Что касается налогов, уплаченных резидентом РФ за рубежом, то, в отличие от законодательства США, российское законодательство не предоставляет одностороннего зачета таких налогов. Зачет предоставляется лишь при наличии соответствующего международного налогового соглашения (п. 1 ст. 232 НК РФ). С США такое соглашение имеется, о чем подробнее чуть ниже.

Отметим, что по букве большинства соглашений зачет предоставляется в отношении «уплаченного» налога, а не «подлежащего уплате». Соответственно, если налог за рубежом уплачивается по итогам года, то придется вначале заплатить его там, а лишь затем получать зачет в РФ (либо платить налог в РФ, а потом подавать уточненную декларацию по факту уплаты налога за рубежом и получать возмещение налога в РФ).

Налоговая декларация (форма 3-НДФЛ) предоставляется, в частности, налогоплательщиками, которые имеют подлежащие налогообложению доходы, налоги с которых не были удержаны налоговыми агентами (п. 1 ст. 228 НК РФ).

Срок подачи деклараций в РФ – 30 апреля (п. 1 ст. 229 НК РФ).

Что касается страховых взносов во внебюджетные фонды РФ, в отношении иностранных граждан они уплачиваются либо не уплачиваются по особым правилам в зависимости от ряда обстоятельств. Прежде всего это правовое положение иностранного работника: он может иметь статус «постоянно проживающего в РФ» (имеет вид на жительство); «временно проживающего» (имеет разрешение на временное проживание); «временно пребывающего» (имеет только визу и/или миграционную карту). Для временно пребывающих имеет значение срок трудового договора: не менее шести месяцев (или с неопределенным сроком) либо менее шести месяцев. Некоторые льготы предусмотрены для «высококвалифицированных специалистов» (для получения этого статуса, как правило, требуется зарплата не менее 2 млн. руб. в год). Эти правила сформулированы в целом ряде федеральных законов (см. п. 15 ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»; ст. 22.1 Федерального закона от 15.1.2.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ»; ст. 10 Федерального закона № 326-ФЗ от 29.11.2010 «Об обязательном медицинском страховании в РФ»; п. 2 ст. 6 Федерального закона от 16.07.1999 № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования»; ст. 2, п.п. 1, 14 ст. 13.2 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом поло-

жении иностранных граждан в Российской Федерации»). Взносы на страхование от несчастных случаев на производстве нужно платить за любых иностранных работников (п. 2 ст. 5 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»³).

Приведем краткие формулировки упомянутых правил в виде таблицы.

	Пенсионный фонд (ПФР)	Фонд социального страхования (ФСС)	Фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС)
Постоянно проживающие	Как за российских работников	Как за российских работников	Как за российских работников
Постоянно проживающие, высококвалифицированные	Как за российских работников	Как за российских работников	Взносы не начисляются (но требуется добровольное медицинское страхование)
Временно проживающие	Только взнос на страховую часть пенсии	Как за российских работников	Как за российских работников
Временно проживающие, высококвалифицированные	В формулировке закона имеется неопределенность ⁴	Как за российских работников	Взносы не начисляются (но требуется добровольное медицинское страхование)
Временно пребывающие, трудовой договор - не менее 6 мес. или на неопределенный срок	Только взнос на страховую часть пенсии	Взносы не начисляются	Взносы не начисляются
Временно пребывающие, трудовой договор - менее 6 мес.	Взносы не начисляются	Взносы не начисляются	Взносы не начисляются
Временно пребывающие, высококвалифицированные	Взносы не начисляются	Взносы не начисляются	Взносы не начисляются (но требуется добровольное медицинское страхование)

³ См. *Елькина Н.В.* Иностранные работники – изменения в порядке исчисления страховых взносов (20 февраля 2012 г.). Доступно на сайте <www.audit4dk.ru>.

⁴ С одной стороны, закон признает «застрахованными лицами» любых «временно проживающих на территории Российской Федерации иностранных граждан» (п. 1 ст. 7 Закона № 167-ФЗ), с другой – предписывает страхователям уплачивать взносы в отношении временно проживающих иностранных граждан в размере взноса на страховую часть пенсии, но «за исключением высококвалифицированных специалистов», для которых размер взноса не указан (п. 2 ст. 22.1 Закона № 167-ФЗ).

Не останавливаясь на этом вопросе подробно, отметим лишь, что для постоянно проживающих в РФ иностранных граждан тарифы страховых взносов те же, что и для российских граждан, а для временно проживающих несколько уменьшается размер пенсионных сборов (с определенными дополнительными льготами для «высококвалифицированных» иностранцев).

Если иностранец признается «застрахованным лицом» для целей пенсионного страхования, ему в обычном порядке оформляется страховое свидетельство обязательного пенсионного страхования. При условии постоянного проживания в РФ он на общих основаниях получает право и на трудовую пенсию в РФ (ст. 3 Федерального закона от 17.12.2001 N 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации»). Однако если иностранец выехал из России до наступления пенсионного возраста, он не получает права на трудовую пенсию в РФ, то есть все его пенсионные отчисления в РФ «пропадают». Неоднократные попытки оспорить конституционность такого подхода успехом не увенчались (см., например, Определение Конституционного Суда РФ от 24.06.2008 N 429-О-О).

Налоговое соглашение

Между Россией и США существует международное налоговое соглашение: Договор между РФ и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» («Договор»). Как видно из названия, Договор касается налога на доход, но не социальных взносов.

В частности, Договор устанавливает, какие именно лица считаются резидентами США и России для целей его применения. Если быть точным, русский вариант Договора в качестве перевода английского термина «резидент» (resident) использует довольно громоздкое выражение «лицо с постоянным местопребыванием» (в одном из договаривающихся государств). Для целей Договора этот термин означает «любое лицо, которое по законам этого Государства подлежит в нем налогообложению на основе своего местожительства, постоянного местопребывания, гражданства, места регистрации в качестве юридического лица или любого другого критерия аналогичного характера» (п. 1 ст. 4 Договора). Под эту формулировку попадают, с одной стороны, граждане и неграждане-резиденты США, с другой стороны – налоговые резиденты РФ.

Договор предусматривает определенные правила для определения того, резидентом какой страны является лицо, если обе страны претендуют на то, чтобы считать его своим резидентом (п.п. 2-4 ст. 4 Договора). В части физических лиц эти правила предусматривают для определения статуса лица применение в определенном порядке ряда критериев:

- местонахождение постоянного жилища (permanent home);
- местонахождение центра жизненных интересов (государство, где лицо имеет наиболее тесные личные и экономические связи) (center of vital interests);
- страна обычного проживания (habitual abode);
- страна гражданства;
- договоренность компетентных органов двух стран.

В результате применения этого правила, например, российский гражданин, обладающий американской «грин-картой», но имеющий «постоянное жилище» лишь в России, будет считаться резидентом России, но не США, и, соответственно, подлежать налогообложению всемирного дохода лишь в России, но не в США. Однако с гражданами США ситуация другая.

В отличие от большинства подобных международных налоговых соглашений, Договор устанавливает, что «несмотря на любые положения Договора» каждое государство может облагать налогом в соответствии со своим национальным законодательством не только «лиц с постоянным местопребыванием» в нем в смысле Договора, но также и «граждан и бывших граждан» этого государства (п. 3 ст. 1 Договора).

Соответственно, гражданин США, проживающий в России, может признаваться налоговым резидентом России в смысле ее внутреннего законодательства и лицом с постоянным местопребыванием в России в смысле Договора, но это не избавляет его от уплаты налога в США в соответствии с законодательством США. Это значит, что в обеих странах он будет подлежать налогообложению на весь свой всемирный доход (а не только лишь на доходы от источников в этой стране). Отметим, что вообще-то налоговые соглашения обычно заключаются именно ради избежания подобной ситуации.

Договор, правда, предусматривает, что для целей устранения двойного налогообложения каждое государство предоставляет своим резидентам (а США – и гражданам) право зачета налога, уплаченного ими в другом договариваемом государстве. Это, однако, не дает ответа на вопрос, должен ли гражданин США, являющийся резидентом РФ, вначале заплатить налоги в РФ, а потом получать соответствующий зачет при уплате налога в США, или же наоборот, заплатить налоги в США, а затем получить зачет в РФ. (В последнем случае на долю российского бюджета вряд ли что-то останется, поскольку в США ставка налога выше.)

Этот вопрос пришлось решать в дополнительном Протоколе, который был согласован при подписании Договора и является его «неотъемлемой частью». Протокол устанавливает следующее правило (пп. «а» п. 8 Протокола).

«Понимается, что в случае с физическим лицом, имеющим постоянное местожительство в России, которое является также гражданином Соединенных Штатов, зачет, который предоставляется против подоходного налога России, включает также зачет подоходного налога, уплаченного таким физическим лицом Соединенным Штатам, который взимается исключительно на основании гражданства, с учетом ограничения такого зачета в отношении российского налога на доходы из всех источников за пределами Российской Федерации».

Здесь «лицо, имеющее постоянное местожительство» - новый вариант перевода все того же термина «резидент» (resident) из английской версии документа. Речь, таким образом, идет о гражданине США, резидентном в РФ (для краткости будем говорить о нем как о лице с «двойным статусом»).

Смысл процитированного положения сводится к следующему. Россия (как и США) в отношении упомянутого лица с «двойным статусом» в принципе имеет право налогообложения его всемирного дохода. Однако Россия должна предоставить лицу зачет уплаченного на этот доход американского налога. Ввиду высокой ставки налога в США это, как правило, означает, что фактически налога в России не возникает. Сказанное не относится лишь к доходам от источников в России. В отношении таких доходов никаких зачетов в РФ не предоставляется, то есть российские налоги уплачиваются в полном объеме. В отношении этих доходов уже США предоставляют лицу вычет российского налога в соответствии со своим законодательством. Ввиду низкой ставки налога в РФ это значит, что в США данному лицу, вообще говоря, придется доплачивать налог на доходы, полученные в РФ (если только доход не попадает под обсуждавшееся в разделе о США освобождение от налога).

Налогообложение гражданина США, работающего в РФ – общая картина

Таким образом, если гражданин США не является резидентом РФ в данном налоговом периоде, то в РФ облагаются лишь его доходы от источников в РФ по ставкам, применимым к нерезидентам. Если налоги с этих доходов в полном объеме удержаны налоговыми агентами, то декларацию в РФ ему подавать не надо. Налогообложение и декларирование в США осуществляется в обычном порядке. При этом налог, уплаченный в РФ, подлежит вычету по тем правилам и с теми ограничениями, которые предусмотрены законодательством США.

Если же гражданин США является резидентом РФ, ситуация сложнее. Как мы видели, даже действие налогового соглашения не избавляет такое лицо от необходимости платить налоги в обеих странах. В США он платит налог на весь свой всемирный доход, а налоги, уплаченные в РФ и других странах, принимаются к зачету в соответствии с законодательством США. Помимо этого, при выполнении обсуждавшихся выше условий предоставляется освобождение от налога в США в размере дохода, заработанного в РФ (т.е. зарплату от российской организации), плюс расходы на жилье.

В России таким лицом с «двойным статусом» в полном объеме уплачивается налог на доходы от источников в РФ, причем по ставкам, применимым к резидентам. Доходы от источников в США и других странах также в принципе подлежат налогообложению в РФ. Однако при этом предоставляется зачет налога, уплаченного в США (а при наличии налоговых соглашений - и налогов, уплаченных в других странах, где находятся источники дохода), что в типичном случае приводит к эффективно нулевому налогообложению зарубежного дохода. Разумеется, предоставление такого зачета в РФ предполагает подачу декларации в РФ с указанием сумм зарубежных доходов налогоплательщика и уплаченных им зарубежных налогов.

Подчеркнем, что если у резидентного в РФ американского гражданина есть какие-то доходы за рубежом, в том числе в США, он обязан эти доходы декларировать в РФ, хотя фактического налогообложения этих доходов при этом чаще всего не возникает ввиду зачета американских налогов.

В связи с этим возникает следующий практический вопрос. Что если - по незнанию, по забывчивости или по какой-то иной причине - американец-резидент РФ не указал в своей декларации, предоставляемой в российский налоговый орган, своих доходов за пределами России? Или вообще не подал декларацию, полагая, что поскольку налоги с российской зарплаты уплачены налоговым агентом-работодателем, то в подаче декларации нет необходимости? Какова его ответственность за это правонарушение, исходя из предположения, что оно не привело к неполной уплате налога ввиду наличия права на вычет налога, уплаченного им в США?

Штраф за неподачу декларации, если это не привело к неполной уплате налога, составляет всего лишь 1000 рублей (п. 1 ст. 119 НК РФ). Если же декларация подана, и зарубежные доходы в ней не отражены, но это не привело к неполной уплате налога, то ответственность за это Налоговым кодексом вообще не предусмотрена. По-видимому, в худшем случае такая ошибка могла бы быть признана «грубым нарушением правил учета» (ст. 120 НК РФ), но ответственность за это нарушение предусмотрена лишь для организаций, а не физических лиц. Ответственность (штраф) за неполную уплату налога (ст. 122 НК РФ), а тем более уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов (ст. 198 УК РФ) в рассматриваемом случае, конечно, не возникают, поскольку налог уплачен полностью. Закон предусматривает административную ответственность за «непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» (ст. 15.6 КоАП) (для граждан – от ста до трехсот рублей), но и ее применимость здесь как минимум неочевидна.

В целом можно сказать, что ответственность, установленная законом за неподачу декларации или за недостоверные сведения в декларации, если они не привели к неполной уплате налога, не более чем символическая. Представляется, что активные действия российских налоговых органов по привлечению налогоплательщика к ответственности за подобное нарушение крайне маловероятны ввиду высоких трудозатрат и практической бессмысленности таких действий. Соответственно, если американец-резидент РФ не указал в российской декларации своих зарубежных доходов, но это не привело к неполной уплате налога, то, хотя формально правонарушение и налицо, но серьезных оснований для беспокойства у американца нет. (Конечно, если он в состоянии документально подтвердить уплату американского налога в размере, превышающем российский налог на соответствующие доходы.)

Некоторую сложность представляет случай, когда американец живет в России только часть года. При этом его статус (резидент или нерезидент) может в течение года измениться, в результате чего придется пересчитывать налоги по новым ставкам. Как обсуждалось выше, если в течение части года налоговый агент (работодатель) удерживал налог по ставке 30%, но к концу года американец стал резидентом, то американец может получить возмещение излишне уплаченного налога от налогового органа. Если в течение части года налоговый агент удерживал налог по ставке 13%, но по итогам года американец является нерезидентом, налог следует доплатить (налоговому агенту за счет американца или самому американцу, в зависимости от обстоятельств).

Что касается США, при нахождении налогоплательщика в России в течение части года сумма освобождения в части дохода, заработанного за рубежом, и расходов на жилье может (при обсуждавшихся выше условиях) предоставляться в уменьшенном размере в зависимости от периода физического присутствия в России. Однако если налогоплательщик являлся «добросовестным резидентом» России в течение всего года, несмотря на отлучки, освобождение может быть предоставлено в полном объеме. Если российский доход не попадает под освобождение в США, то российский налог на этот доход подлежит зачету в США (с определенными ограничениями).

Существуют «пограничные ситуации», связанные с возможной неопределенностью статуса лица в свете налогового договора между Россией и США. Так, в принципе американец, являющийся резидентом РФ по «внутреннему» российскому законодательству, может попытаться доказать, что он является резидентом США, а не России в силу налогового договора. Для этого нужно будет продемонстрировать налоговому органу в РФ, что выполнены установленные договором критерии, например, что «постоянное жилище» у него имеется только в США, или что постоянное жилище есть в обеих странах, но «центр жизненных интересов» находится в США. Отметим, что при этом американец теряет право на то, чтобы считаться «добросовестным резидентом» РФ для целей получения освобождения от налога в США в части российской зарплаты и расходов на жилье. В спорных ситуациях можно даже инициировать процедуру переговоров между компетентными органами (Минфинами) двух стран. Вопрос лишь в том, имеет ли это смысл.

Если американец будет признан резидентом США, но не России, он избавится от обязанности декларировать всемирный доход в России, но зато попадет под более высокую ставку налога на доходы от источников в РФ (30% вместо 13%). Поскольку российского налога на зарубежный доход обычно и так не возникает ввиду зачета американского налога, то такая переквалификация в большинстве случаев будет невыгодной налогоплательщику, и, соответственно, никакого практического смысла в попытке получить статус нерезидента РФ для него не будет. Теоретически можно представить, что такую переквалификацию налогоплательщика по налоговому соглашению (несмотря на статус резидента по внутреннему законодательству) может инициировать российский налоговый орган, но на практике таких случаев не зафиксировано.

С другой стороны, лицо, резидентное в обеих странах по «внутреннему» законодательству, может попытаться доказать, что в смысле договора оно резидентно в России, но не в США, чтобы избежать налогообложения своего всемирного дохода в США. Этот прием, однако, может быть эффективен только для резидентов-неграждан США (например, граждан РФ с американской «грин-картой»), но не для граждан США, так как у последних в любом случае будет облагаться американским налогом всемирный доход.

Помимо налога на доход, работающий в России американец попадает под российские социальные сборы. Если у него имеется вид на жительство, сборы взимаются в полном объеме, а если только разрешение на временное проживание, то пенсионные взносы несколько уменьшаются (уплачиваются лишь взнос на страховую часть пенсии). При этом с американца не взимаются американские социальные налоги, если только в России он работает не на американскую организацию. (Если он работает в представительстве или филиале американской организации в РФ, то уплачиваются и российские, и американские социальные сборы).

Выводы

Таким образом, американскому гражданину, постоянно проживающему и работающему в России, в большинстве случаев выгоднее всего будет удовлетвориться статусом резидента РФ по «внутреннему» законодательству РФ, чтобы платить налоги на доходы от источников в РФ по более низкой ставке. При этом, несмотря на наличие налогового соглашения между Россией и США, американец обязан также декларировать доходы и платить налоги в США. Формально его всемирный доход подлежит налогообложению в обеих странах, но в России предоставляется зачет американского налога на доходы от источников вне России. Ввиду более высокой ставки налога в США это обычно ведет к эффективно нулевому налогообложению в РФ зарубежных доходов американца. Доходы от источников в РФ облагаются в РФ по ставкам, применимым к резидентам. В США в отношении доходов из РФ предоставляется зачет российского налога, а в определенных случаях – освобождение от американского налога. Что касается социальных сборов, в рассматриваемом случае они подлежат уплате в России, но не в США (если только работодателем в РФ не является американская компания).

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990