

УДК 347.65/68

DOI: 10.31857/S2686673024110088

EDN: YMOQFJ

Определение статуса резидента в целях налогообложения в США

И.Ю. Архангельский

*Институт Соединённых Штатов Америки и Канады имени академика Г.А. Арбатова
Российской академии наук (ИСКРАН).*

Российская Федерация, 121069, Москва, Хлебный пер., д. 2/3.

РИИЦ ID: 499022

ORCID: 0000-0001-5107-2627

e-mail: p.bogorodov@mail.ru

Резюме: В статье изучается зарубежный опыт налогообложения, в частности налогообложения физических лиц, а также налоговый инструментарий, применяемый в промышленно развитых странах для наиболее эффективного сбора налогов и стимулирования развития экономики. Работа может быть также непосредственно обращена к представителям тех министерств и ведомств, которые связаны с задачей наполнения государственного бюджета. Опыт США с их развитой и всеобъемлющей системой контроля налогообложения мог бы стать полезным при организации более эффективного налогообложения иностранных лиц, включая трудовых мигрантов, находящихся на территории Российской Федерации.

Ключевые слова: тест на законное постоянное жительство, тест на основное место пребывания, исключение для освобождённого лица, исключение для тесной связи с зарубежным государством, налоговый дом, основное место для бизнеса, основное место жительства, основное место работы, правило «непрерывности».

Для цитирования: Архангельский И.Ю. Определение статуса резидента в целях налогообложения в США. *США & Канада: экономика, политика, культура.* 2024; 54(11): 119–126. DOI: 10.31857/S2686673024110088 EDN: YMOQFJ

Determining Resident Status for Taxation in the USA

Ivan Yu. Arkhangelsky

*Georgy Arbatov Institute for U.S. and Canada Studies
Russian Academy of Sciences (ISKRAN).*

2/3 Khlebny per., Moscow, 121069, Russian Federation.

РИИЦ ID: 499022

ORCID: 0000-0001-5107-2627

e-mail: p.bogorodov@mail.ru

Abstract: This paper examines international taxation practices, in particular focusing on the taxation of individuals as well as tax tools used in industrialized countries to optimize tax collection and stimulate economic development. It is also directly relevant for representatives of ministries and departments involved in managing the state budget. The experience of the United States, with its developed and comprehensive tax control system, could be useful in organizing more effective taxation of foreign individuals, including migrant workers residing on the territory of the Russian Federation.

Keywords: lawful permanent resident test, substantial presence test, exempt-individual exception, closer-connection-to-a-foreign country exception, tax home, principal place of business, principal place of abode, principal place of work, “no-lapse” rule.

For citation: Arkhangelsky, I.Yu. Determining Resident Status for Taxation in the USA. *USA & Canada: economics, politics, culture*. 2024; 54(11):119–126.

DOI: 10.31857/S2686673024110088 EDN: YMOQFJ

ВВЕДЕНИЕ

Ежегодно государственные границы Соединённых Штатов Америки пересекают сотни тысяч зарубежных гостей из всех частей света. Многие из приезжающих проводят там лишь несколько дней, другие живут неделями, месяцами, а иногда и годами, оставаясь подданными иностранных государств. Большинство приезжающих проводят там отпуск, отдыхают и путешествуют, но немало людей приезжает по долгу службы, работает и зарабатывает в США. Отдельные категории иностранцев, такие как туристы и путешественники, транзитные пассажиры не представляют интереса для Налоговой службы. Однако те из них, которые, в силу разных причин, задерживаются дольше обычных туристов, а тем более имеют на территории США какие-либо доходы, немедленно становятся объектом внимания главного налогового ведомства – Службы внутренних доходов (*Internal Revenue Service, IRS*). Кто из иностранцев и при каких обстоятельствах попадает в сферу действия налогового законодательства, идёт речь в данной работе.

Как известно, корпус налогового законодательства США необычайно обширен, законы и правила его составляющие сложны, имеют массу особенностей и исключений. Поэтому ниже будут рассмотрены лишь некоторые формы и методы налогообложения иностранных физических лиц, а именно методы определения статуса резидентов США. В каждом случае иностранец, планирующий сколько-нибудь продолжительное проживание, а также какую бы то ни было деловую активность на территории страны, должен обсудить этот вопрос со специалистом по налогообложению. Причём консультацию необходимо получить как перед приездом в США, так и перед возвращением в страну постоянного проживания. Это позволит учесть особенности американской системы налогообложения и избежать серьёзных нарушений для повторного беспрепятственного визита и не нажить неприятностей по возвращении к месту постоянного проживания.

МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТАТУСА РЕЗИДЕНТА И НЕРЕЗИДЕНТА

В общем случае иностранный гражданин считается нерезидентом, если он не удовлетворяет статусу резидента. Резидентом США (*U.S. resident*) считается иностранный гражданин (иностранец), который удовлетворяет какому-либо из двух тестов: тесту на законное постоянное жительство (*lawful permanent resident test*) или тесту на основное место пребывания (*substantial presence test*). Данное определение

резидента применяется лишь в целях уплаты подоходного налога иностранными физическими лицами на территории США. Оно не относится к случаям уплаты налогов на имущество (*estate tax*) и дарение (*gift tax*).

Методика проведения теста на законное постоянное жительство, называемого также тестом на «грин-карту» (*the green card test*), в общих чертах заключается в следующем. Иностранец, будучи законным постоянным жителем, то есть обладателем «грин-карты», в соответствии с иммиграционным законодательством, считается резидентом США и должен платить подоходный налог. Тест на законное постоянное место жительства базируется на существовании какого-либо законного основания (*legal authority*) для пребывания лица в США, а не на факте физического присутствия лица на территории страны. Таким образом, обладатель «грин-карты» будет продолжать считаться резидентом, вне зависимости от того, находится ли он в США, в Пуэрто-Рико, на Виргинских островах, в Российской Федерации или в какой-либо другой точке мира. Такое лицо будет считаться резидентом США до тех пор, пока его статус постоянного жителя не будет официально пересмотрен или отменён Службой гражданства и иммиграции США (*United States Citizenship and Immigration Services, USCIS*). Подразделение созданного после теракта 11 сентября 2001 года Министерства внутренней безопасности (*Department of Homeland Security, DHS*), включающего в себя также Службу иммиграционного и таможенного контроля США (*U.S. Immigration and Customs Enforcement, ICE*) и Таможенную и пограничную службу США (*U.S. Customs and Border Protection, CBP*). При получении или возобновлении «грин-карты», иностранный гражданин обязан направить соответствующее обращение в Службу внутренних доходов, которая должна включить данного иностранного гражданина в список лиц, обязанных послать декларацию о доходах и платить подоходный налог.

Методика проведения теста на основное место пребывания заключается в следующем. В отличие от теста на законное постоянное жительство, тест на основное место пребывания сконцентрирован на определении фактов физического присутствия иностранного лица на территории США. В соответствии с тестом иностранец считается резидентом США в целях налогообложения, если:

(1) иностранное физическое лицо присутствует на территории страны на протяжении по меньшей мере 31 дня в течение данного календарного года и

(2) суммарное количество проведённых там дней на протяжении текущего календарного года, плюс одна треть от суммарного количества дней, проведённых в США в прошедшем календарном году, плюс одна шестая от суммарного количества дней, проведённых в позапрошлом календарном году, равняется или превышает 183 дня, то есть

$$a + 1/3 b + 1/6 g \geq 183,$$

Где a , b , g – количество дней, проведённых в текущем, прошлом и позапрошлом календарных годах соответственно.

Для наглядности рассмотрим простейший пример. Пусть *X* – российский разработчик программного обеспечения, нанятый американской компанией, находился в США 130 дней в 2023 году, 120 дней в 2022 году и 120 дней в 2021 году. Разработчик *X* не имеет «грин-карты» и считается резидентом США на протяжении 2023 года, поскольку провёл там в 2023 году более 31 дня и не менее 183 дней в совокупности за истекшие три ближайших года.

Период	Реальных дней	Учётных дней
2023 год	130	130
2022 год	120	$120/3 = 40$
2021 год	120	$120/6 = 20$
Итого:	370	$190 \geq 183$

Создано автором.

Как видно, число учётных дней, проведённых *X* в США за три последние года равняется 190, то есть не менее 183, следовательно, *X* является резидентом США за 2023 год.

Необходимо отметить, что иностранный гражданин считается проведшим какой-либо день (сутки) на территории США, если в течение данного дня он физически находился на территории США любое по продолжительности время. Исключение из этого правила делается только для жителей Мексики и Канады, которые отправляются в США на работу каждое утро, а на ночь возвращаются к себе в страну, каждый раз пересекая границу, а также для лиц, причисленных к транзитным пассажирам. Такие пассажиры должны проводить на территории США менее 24 часов проездом из одного пункта за пределами США в другой, также находящийся за пределами страны. К таким пассажирам относят также и тех, кто не сумел покинуть территорию США по состоянию здоровья, если ухудшение этого состояния произошло во время их пребывания в стране. Для всех этих лиц закон предусматривает, что количество учётных дней, проведённых ими на территории США, равно нулю.

Существуют два других важных исключения из теста на основное место пребывания. Первое – «исключение для освобождённого лица» (*exempt-individual exception*). Второе – «исключение для тесной связи с зарубежным государством» (*closer-connection-to-a-foreign country exception*).

С точки зрения первого исключения, лицо считается «освобождённым» в том смысле, что время его присутствия на территории страны не учитывается для него как дни пребывания ни в момент нахождения его в США, ни впоследствии. Согласно исключению для «освобождённого лица», иностранец не считается пребывающим в США в течение какого-либо дня, на протяжении которого он имеет статус «освобождённого лица». Кроме случаев, описанных ниже, «освобождённым» считается лицо, временно присутствующее на территории США в качестве представителя иностранного правительства (*foreign government-related individual* –

визы типа "А" и "G"), преподавателя (*teacher*) или стажёра (*trainee*) и имеющее визу типа "J" или "Q". Таким лицом может быть также студент, имеющий визу типа "F", "J", "M" или "Q", либо профессиональный спортсмен, временно находящийся на территории США для участия в некоммерческом спортивном состязании (визы типа "O" или "P"). Что касается представителей иностранного правительства, они считаются нерезидентами независимости от длительности их пребывания в США. Напротив, законом предусмотрено максимальное количество времени, «беспошлинно» проводимое в стране преподавателями, стажёрами и студентами. Преподаватель или стажёр не будут признаны «освобождёнными лицами» за текущий год, если за какие-либо два года на протяжении последних шести лет они уже признавались «освобождёнными лицами» в качестве либо преподавателя, либо стажёра, либо студента. В некоторых случаях двухлетний период продлевается до четырёхлетнего, однако, отсчёт ведётся по тем же последним шести календарным годам. Аналогичным образом, освобождение от начисления учётных дней пребывания для студентов предусмотрено лишь для тех из них, кто не провёл в стране более пяти календарных лет в качестве либо студента, либо преподавателя, либо стажёра. Вместе с тем иностранец и далее по истечении пяти лет может освобождаться от начисления учётных дней пребывания в качестве студента, если он сможет убедить Службу в том, что его пребывание в США находится в соответствии с условиями выданной ему студенческой визы, и что он не имеет намерения остаться на постоянное место жительства.

В соответствии со вторым важным исключением, «исключением для тесной связи с иностранным государством», иностранец, во всём прочем удовлетворяющий условиям теста на основное место пребывания, т.е. теста на резидента США, тем не менее, считается не удовлетворяющим этому тесту в текущем календарном году, если:

- (1) иностранец пребывал в США менее 183 дней на протяжении текущего календарного года;
- (2) в текущем календарном году «налоговым домом» (*tax home*) для иностранца оставалось его страна;
- (3) в текущем календарном году иностранец поддерживал тесную связь лишь с одним иностранным государством, которое было для него «налоговым домом», и эта связь была более тесной, нежели его связь с США.

Можно отметить, что понятие «налогового дома» применяется в законодательстве США по большей части в отношении предприятий. В отношении предприятия «налоговым домом» принято называть место расположения его штаб-квартиры, хотя в последние годы многие федеральные суды трактуют это как «основное место для бизнеса» (*principal place of business*) [1]. В отношении физического лица, очевидно, «налоговым домом» принято считать «основное место жительства» (*principal place of abode*) налогоплательщика [2]. Но, вообще говоря, иностранец имеет право заявить, что его «налоговый дом» находится за пределами США

по двум основаниям: первое, поскольку «основное место его жительства» – иностранное государство; и второе, поскольку «основное место его работы» (*principal place of work*) – иностранное государство. Определением была ли связь иностранца с зарубежным государством более тесной, нежели связь с США, занимаются, оценивая факты контактов в США и факты контактов в иностранном государстве. Понятное дело, что и подобная оценка, и использование неопределённого понятия «налогового дома», вносят элемент неопределённости, поскольку всецело зависят от подбора оцениваемых фактов. Следовательно, иностранец, чтобы не платить налоги в США, должен полагаться на другие определения, то есть на другие исключения из вышеназванных тестов. А уж если ни одно исключение к нему не подходит, попытаться использовать «исключение для тесной связи с иностранным государством». Стоит ещё добавить, что «исключение для тесной связи с иностранным государством» не применяется к тому календарному году, в котором иностранец направил прошение о перемене статуса на статус постоянного жителя, либо предпринял другие фактические шаги к получению статуса законного постоянного жителя США («грин-карты»).

Интересен тот факт, что в течение одного и того же финансового года иностранец может одновременно быть резидентом и нерезидентом США. Подобный двойной статус обычно возникает в том году, в котором иностранец приезжает или уезжает из страны. Статус резидента возникает и утрачивается с определённого момента, когда иностранец начинает и перестаёт удовлетворять тесту на законного постоянного жителя или тесту на основное место пребывания, либо обоим тестам одновременно. Дата начала постоянного жительства в США для иностранца, который удовлетворяет только лишь тесту на законного постоянного жителя, начинается с первого дня его физического присутствия в стране в качестве владельца действующей «грин-карты».

В последний год жительства иностранца в США его статус может стать двойным. Иностранец, имеющий статус законного постоянного жителя в соответствии с тестом на законное постоянное жительство, вообще говоря, перестаёт быть резидентом США в тот день, когда его статус официально прекращён. Иностранец, который удовлетворяет требованиям теста на основное место пребывания, вообще говоря, не считается резидентом США за тот период года, когда он физически находится за пределами страны. Последующие краткосрочные периоды присутствия на территории страны (менее 10 дней за один раз) можно не учитывать. Иностранец также будет считаться нерезидентом на оставшуюся часть года, если он будет иметь более «тесную связь» с иностранным государством в течение этой части года, его «налоговый дом» на этот период будет находиться за пределами страны, и если иностранец не будет признан резидентом ни на какой период времени в последующем календарном году.

Для иностранцев, числившихся резидентами США в течение любых отрезков времени на протяжении двух последовательных лет, применяется правило «непрерывности» (*“no-lapse” rule*). Это означает, что иностранец, числившийся какой-либо отрезок времени резидентом в предыдущем году, и какой-либо отрезок времени в текущем календарном году, будет считаться резидентом США с начала текущего года и, следовательно, подлежит налогообложению. Точно так же иностранец, признанный резидентом в текущем и следующем году, вне зависимости от того, поддерживал ли он тесную связь с иностранным государством, будет признан резидентом США в следующем году и будет подлежать налогообложению с конца текущего календарного года.

Вместе с тем правила, определяющие резидентов США, не являются превалирующими по отношению к правилам жительства, принятым в налоговых соглашениях между государствами. Так, если иностранец по правилам Службы внутренних доходов является резидентом США, но является вдобавок резидентом страны, с которой у США имеется налоговое соглашение, и данный иностранец подпадает под условия освобождения от подоходного налога, то он имеет право числиться нерезидентом в тех пределах, которые определены межгосударственным соглашением. Преимущества налоговых соглашений между странами будут рассмотрены в отдельной работе.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сложность налогового законодательства США, как, впрочем, всякого развивающегося рыночным путём экономического механизма, в постоянном его изменении. В результате принятых новых законодательных актов и внесения поправок в старые, а также различного рода инструкций, писем, судебных решений и административного «творчества», называемого в Службе внутренних доходов «административным интерпретированием» (*administrative interpretation*), огромная глыба налогового законодательства живёт и развивается практически ежедневно. Кроме того, изложенная информация является обобщённой и не может учитывать отдельных и специальных случаев. Если такие случаи возникают (а это часто происходит), необходимо обращаться за консультацией.

ИСТОЧНИКИ

1. Hertz Corp. v. Friend, 559 U.S. 77, 2010. Available at: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/559/77> (accessed 21.05.2024).

2. Revenue Rulings 60-189, 1960-1 C.B. 60. Available at: <https://www.taxnotes.com/research/federal/irs-guidance/revenue-rulings/rev-rul-60-189/d37v> (accessed 21.05.2024).

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л., Опыт налогообложения доходов физических лиц в США для целей налоговых реформ в РФ. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*, 2020, №6 (126), С. 24–31. Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/opyt-nalogooblozheniya-dohodov-fizicheskikh-lits-v-ssha-dlya-tseley-nalogovyh-reform-v-rf> (accessed 21.05.2024).

REFERENCES

Vylkova, E.S., Tarasevich, A.L. Experience in income taxation of individuals in the USA for the purposes of tax reform in the Russian Federation. *Proceedings of the St. Petersburg State University of Economics*. 2020. No. 6 (126). pp. 24–31. Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/opyt-nalogooblozheniya-dohodov-fizicheskikh-lits-v-ssha-dlya-tseley-nalogovyh-reform-v-rf> (accessed 21.05.2024).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

АРХАНГЕЛЬСКИЙ Иван Юрьевич, научный сотрудник Отдела экономических исследований Института США и Канады имени академика Г.А. Арбатова Российской академии наук (ИСКРАН).
Российская Федерация, 121069 Москва, Хлебный пер., д. 2/3.

Ivan Yu. ARKHANGELSKY, Researcher, Department of Economic Research, Georgy Arbatov Institute for U.S. and Canada Studies, Russian Academy of Sciences (ISKRAN).
2/3 Khlebnyy per., Moscow 121069, Russian Federation.

Статья поступила 25.05.2024 / Received 25.05.2024.

Поступила после рецензирования 10.06.2024 / Revised 10.06.2024.

Статья принята к публикации 12.06.2024 / Accepted 12.06.2024.