

США: новые реалии

УДК 342.7(73)

DOI: 10.31249/kgt/2024.06.07

«Налог на выход» в США: правовое регулирование и его влияние на права человека

Эмиль Шамилевич САЛЯХУТДИНОВ

налоговый консультант

Общество с ограниченной ответственностью «ДРТ Консалтинг»

ул. Лесная, д. 5, г. Москва, Российская Федерация, 125047;

обучающийся единого трека «магистратура – аспирантура» факультета права Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» Большой Трёхсвятительский переулок, д. 3, г. Москва, Российская Федерация, 109028

E-mail: emil.shamilevich.01@bk.ru

ORCID: 0009-0001-9794-861X

ЦИТИРОВАНИЕ: Саляхутдинов Э.Ш. «Налог на выход» в США: правовое регулирование и его влияние на права человека // Контуры глобальных трансформаций: политика, экономика, право. 2024. Т. 17. № 6. С. 111–126. DOI: 10.31249/kgt/2024.06.07

Статья поступила в редакцию 14.10.2024.

Исправленный текст представлен 30.11.2024.

АННОТАЦИЯ. В условиях увеличения глобальной подвижности налогоплательщиков и их активов актуализируется вопрос налогообложения при миграции из одной налоговой юрисдикции в другую. Статья посвящена анализу режима «налога на выход» (exit tax) на примере США, где налог взимается с граждан при выходе из национальной налоговой юрисдикции. В статье представлен обзор системы налогообложения в США, эволюции законодательства США относительно режима «налога на выход» и его влияния на права человека. США облагает мировые доходы граждан и резидентов, включая налоги на доход, наследство

и дарение, в то время как иностранцы-нерезиденты платят налоги только с доходов, полученных в США. Различия в налогообложении могут склонить некоторых граждан США отказаться от гражданства, чтобы уплачивать налоги как иностранцы-нерезиденты. Право на отказ от гражданства является международно признанным и его ограничение должно быть строго обоснованным. Результаты статьи показывают, что введение «налога на выход» может существенно ограничить право на отказ от гражданства, создавая практические сложности для экспатриантов. Среди таких трудностей можно выделить дополнительные ад-

министративные барьеры и необходимость отчуждения активов для исполнения налоговых обязательств. Автор приходит к выводу, что это ставит под сомнение эффективность данного налога для пополнения бюджета, поскольку он ограничивает права граждан и нарушает баланс между интересами государства и правами человека.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: *налоговая система США, режим «налога на выход», экспатриация, принцип гражданства, права и свободы человека, право на отказ от гражданства, эволюция режима «налога на выход», налоговые последствия при отказе от гражданства.*

Введение

Каждое государство обладает фискальным суверенитетом и имеет возможность определить объем своей фискальной юрисдикции. Однако налоговая система должна быть спроектирована таким образом, чтобы не нарушать основные права и свободы человека.

Режим «налога на выход», как следует из термина «выход», включает в себя все виды налогов, которые взимаются при выходе из-под национальной налоговой юрисдикции государства. Цель статьи состоит в анализе налоговой ситуации, связанной с режимом «налога на выход» в США и его воздействием на права человека. Право на отказ от гражданства является всемирно признанным правом каждого человека. Ограничение этого права должно быть строго обоснованным и связанным с защитой государственной безопасности, общественного порядка, здоровья или нравственности общества. В соответствии с международным правом

в сфере прав человека утверждается, что «каждый человек имеет право покидать любую страну, в том числе свою собственную, а также имеет право отказаться от своего гражданства и изменить его»¹. Налоговая политика государства оказывает значительное воздействие на экономическое и социальное развитие общества, поэтому важно учитывать интересы и права граждан, а также цели и ценности общества при разработке таких налоговых стратегий.

Степень научной разработанности тематики режима «налога на выход» остается низкой, особенно в русскоязычных публикациях. Отсутствуют исследования, посвященные этому режиму и его влиянию на права человека.

Система налогообложения в США

В США применяют принцип гражданства в налогообложении своих физических лиц, то есть доходы физических лиц облагаются независимо от места жительства и местонахождения источника получения доходов [Steven, 2009].

Принцип гражданства в США был введен во время Гражданской войны в США (1861–1865) для ее финансирования [William, Manolakas, 2012]. В законодательство США был введен подоходный налог, в соответствии с которым доход гражданина, проживающего на территории или за пределами территории США, подлежит налогообложению независимо от источника дохода. Однако собираемость налога с граждан США, проживающих за пределами территории страны, была затруднена и незначительна. Например, с 1863 по 1865 г. граждане США, проживающие за гра-

¹ Всеобщая декларация прав человека. Принята Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г. // Российская газета. – 1995. – 5 апреля. – Статья 13.

ницей, заплатили всего 230 470 долл. из более чем 84 млн долл. собранного подоходного налога, или 0,003% [Avi-Yonah, 2010].

В 1913 г. была принята Шестнадцатая поправка к Конституции США, в соответствии с которой было установлено, что «Конгресс имеет право устанавливать и взимать налоги с доходов, каким бы ни был их источник, не распределяя эти налоги между отдельными штатами и без учета какой-либо переписи или исчисления населения»².

В 1924 г. в деле *Кук против Тейта* (*Cook v. Tait*) Верховный суд США подтвердил конституционность налогообложения доходов по всему миру граждан США независимо от постоянного места жительства. В данном судебном деле гражданин США имел постоянное место жительства в Мексике и оспаривал конституционность полномочий Конгресса США облагать налогом доходы от недвижимого и личного имущества, расположенного в Мексике. Верховный суд отметил, что «объем и степень полномочий США по налогообложению основаны на презумпции, что государство по своей природе приносит преимущества гражданину США и его собственности, где бы они ни находились»³. Граждане США, проживающие за границей, сохраняют все преимущества своего гражданства и поэтому обязаны выполнять свои гражданские обязанности. Это включает в себя доступ к правовой защите со стороны США за пределами их территории, свободу перемещения, участие в политической жизни и возможность трудоустройства внутри страны.

Режим налогообложения на основе гражданства распространяется также на налог на наследство и дарение в США. Граждане, проживающие за пределами США, облагаются налогом на дарение при передаче имущества в дар, независимо от того, где фактически находится имущество, а также налогом на наследство на стоимость налогооблагаемого имущества на момент их смерти [Walker, 2005].

Введение принципа налогообложения на основе гражданства направлено на предотвращение утечки налоговой базы из-за эмиграции в страны с более низкой налоговой нагрузкой, что побуждает граждан США отказываться от своего гражданства в пользу других юрисдикций.

В ответ на данную тенденцию с целью предотвращения экспатриации по налоговым мотивам был введен режим «налога на выход» [Kirsch, 2004].

В США действуют две системы налогообложения: одна применяется к гражданам и резидентам США, а другая – к нерезидентам-иностранцам. Налогообложение иностранцев-нерезидентов зависит от источника и характера их доходов. Иностранцы-нерезиденты облагаются подоходным налогом по фиксированной ставке 30% своего годового или периодического дохода, который не связан с предпринимательской деятельностью или торговлей в США. Доходы, полученные иностранцем-нерезидентом за пределами США, не облагаются налогом [Farkas-DiNardo, 2023].

Также иностранцы-нерезиденты подлежат налогообложению наследства (*estate tax*) «на имущество, находящееся в США, включая как движимое,

² Constitution of the United States // The Bill of Rights & All Amendments. – URL: <https://constitutionus.com/> (дата обращения: 14.10.2024).

³ *Cook v. Tait*, 265 U. S. 47 // U.S. Supreme Court. – 1924. – URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/265/47/> (дата обращения: 14.10.2024).

так и недвижимое имущество, а также акции в американских компаниях»⁴. Кроме того, чтобы предотвратить безналоговую передачу имущества иностранцами-нерезидентами при жизни, США также облагают налогом на дарение (*gift tax*) имущество таких лиц, если оно находится на территории США⁵. В свою очередь, налогообложение иностранцев-резидентов происходит так же, как у граждан США, то есть они облагаются налогами на свои мировые доходы по прогрессивной шкале. Резиденты также обязаны уплачивать налоги на дарение и наследство вне зависимости от местонахождения имущества, что ставит их в равные условия с гражданами США в отношении налоговых обязательств [Farkas-DiNardo, 2023].

Таким образом, США облагает доходным налогом, налогом на наследство и налогом на дарение своих граждан и резидентов по всему миру, в то время как иностранцы-нерезиденты облагаются налогом только на доходы из источников в США. Следовательно, статус лица как гражданина, резидента или иностранца-нерезидента имеет ключевое значение для его налоговых обязательств перед государством. Различия в налогообложении могут склонить некоторых граждан США отказаться от гражданства, чтобы уплачивать налоги как иностранцы-нерезиденты. Для предотвращения налоговой экспатриации был разработан альтернативный метод налогообложения – «налог на выход», который применяется к лицам, отказывающимся от гражданства США.

Механизм налогообложения при выходе из гражданства

Закон «О налоге на иностранных инвесторов». В 1966 г. в США был принят закон «О налоге на иностранных инвесторов» (*The Foreign Investors Tax Act of 1966*, закон об инвесторах)⁶. Этот закон изменил ст. 877 Налогового кодекса США, устанавливающую обязанность бывших граждан США уплачивать подоходный налог на доходы из источников в США, а также на доходы, связанные с торговлей или предпринимательской деятельностью в США, в течение 10 лет после отказа от гражданства, если такое прекращение было осуществлено с целью избежания уплаты налогов. Перечень таких доходов шире и отличается от доходов, облагаемых налогом для иностранцев-нерезидентов. Кроме того, закон об инвесторах изменил ст. 2107 Налогового кодекса США, запретив гражданам США отказываться от гражданства и становиться иностранцами-нерезидентами, с целью взимания с них налога на наследство в США [Snyder, 2023].

Таким образом, «налог на выход» взимался только с тех граждан, которые отказывались от гражданства с целью избежания уплаты налогов. Бремя доказывания лежало на налоговой службе США, которая должна была предоставить доказательства того, что отказ от гражданства привел к существенным налоговым выгодам для лица. Однако сложности доказывания возникли из-за субъективной оценки налоговых мотивов лица. Со временем было признано, что ст. 877 Налогового кодекса США не обеспечивает четкого

4 Internal Revenue Code Sec // Bloomberg Tax. – Art. 2101, 2106. – URL: <https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/toc/irc> (дата обращения: 14.10.2024).

5 Internal Revenue Code Sec // Bloomberg Tax. – Art. 2501. – URL: <https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/toc/irc> (дата обращения: 14.10.2024).

6 Foreign Investors Tax Act of 1966 // Senate Finance Committee. – 1966. – URL: <https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/HrgForInvest.pdf> (дата обращения: 14.10.2024).

определения этих мотивов при отказе от гражданства и неэффективна с точки зрения распределения времени и ресурсов [Farkas-DiNardo, 2023].

Закон «О мобильности и подотчетности медицинского страхования». В 1996 г. в США приняли закон «О мобильности и подотчетности медицинского страхования» (*The Health Insurance Portability and Accountability Act*, закон о медицинском страховании)⁷. Согласно этому закону доходы бывших граждан США, полученные из источников в США, облагались подоходным налогом в течение 10 лет, если они отказались от гражданства с целью уклонения от уплаты налогов. Также была введена ст. 877 (e) Налогового кодекса США, которая распространила этот налоговый режим на иностранцев-резидентов, постоянно проживающих в США [William, Manolakas, 2012].

В закон о медицинском страховании США была внесена презумпция, согласно которой физическое лицо автоматически признавалось отказавшимся от гражданства в целях уклонения от налогообложения. Это исключало необходимость проведения субъективной оценки налоговых мотивов. Для применения данной презумпции были определены критерии [Farkas-DiNardo, 2023]:

- физическое лицо признается отказавшимся от гражданства США или утратившим статус резидента в целях уклонения от налогообложения, если среднегодовая сумма уплаченного федерального подоходного налога за предшествующие 5 лет превышает 100 тыс. долл. США (критерий налоговой ответственности/*tax liability test*);
- физическое лицо признается отказавшимся от гражданства США или утратившим статус резидента в це-

лях уклонения от налогообложения, если на момент прекращения гражданства или резидентства его собственный капитал превышал 500 тыс. долл. США (критерий чистой стоимости активов/*net worth test*).

В связи с установлением презумпции уплаты «налога на выход» появилась возможность избежать налогообложения для граждан с невысоким уровнем дохода. При этом бывшие граждане США, подпадавшие под критерии презумпции, имели право в течение одного года после прекращения гражданства подать в Налоговую службу США опровержение того, что отказ от гражданства был связан с уклонением от уплаты налогов. Однако такое опровержение принималось только при соблюдении следующих условий [William, Manolakas, 2012]:

- физическое лицо обладало двойным гражданством, и страной его нового постоянного проживания являлась страна второго гражданства;
- физическое лицо переезжает на постоянное место жительства в государство, в котором оно родилось;
- физическое лицо находилось на территории США не более 30 дней в год в течение 10 лет, предшествующих дате отказа от гражданства;
- физическое лицо оформило отказ от гражданства США до достижения совершеннолетия (18 лет).

В указанный период были внесены изменения в иммиграционное законодательство, которые ужесточили последствия отказа от гражданства. В соответствии со ст. 1182 (a) Закона об иммиграции и гражданстве от 30 сентября 1996 г. (*Immigration and Nationality Act*) бывшим гражданам США, которые «отказались от своего гражданства США с целью уклонения

7 Health Insurance Portability and Accountability Act of 1996 // Assistant Secretary for Planning and Evaluation (ASPE). – 1996. – URL: <https://aspe.hhs.gov/reports/health-insurance-portability-accountability-act-1996> (дата обращения: 14.10.2024).

от уплаты налога, не будет разрешен повторный въезд в США по решению Генерального прокурора США»⁸.

Определение факта уклонения от уплаты налогов в рамках иммиграционных процедур не соответствовало презумпции, установленной для налоговых целей, и основывалось на субъективной оценке Генерального прокурора США [Tang, 2006].

Таким образом, закон о медицинском страховании установил презумпцию для определения случаев отказа от гражданства по налоговым мотивам. Физическое лицо, соответствующее установленным критериям, автоматически признается отказавшимся от гражданства в целях уклонения от налогообложения. В результате состоятельное лицо, эмигрирующее из США даже без налоговых мотивов, признается подпадающим под данную презумпцию и обязано уплачивать подоходный налог, а также налоги на наследство и дарение в США в течение 10-летнего периода после прекращения гражданства. При последующем возвращении в США Генеральный прокурор США, установив наличие налогового мотива, вправе запретить такому лицу въезд в страну на постоянной основе.

Закон «О создании рабочих мест в США». В 2004 г. Конгресс США принял закон «О создании рабочих мест в США» (*American Jobs Creation Act*, закон о рабочих местах)⁹. После введения данного закона режим «налога на выход» для бывших граждан США сохранился в прежнем виде и предусматривал обязанность уплаты подоходного налога, налога на имущество и налога на дарение в течение 10-летнего периода после прекращения гражданства США.

Данный закон полностью упразднил возможность подачи в Налоговую службу США заявления об опровержении налогового мотива. Для применения режима «налога на выход» физическому лицу необходимо соответствовать одному из трех следующих критериев [Farkas-DiNardo, 2023]:

- среднегодовая сумма уплаченного федерального подоходного налога за 5 лет, предшествующих дате прекращения гражданства США или утраты статуса резидента, превышает 124 тыс. долл. США;

- собственный капитал физического лица на момент прекращения гражданства США или утраты статуса резидента превышает 2 млн долл. США;

- физическое лицо не представило подтверждение исполнения всех налоговых обязательств перед США за предшествующие 5 лет либо не смогло предоставить соответствующие документальные доказательства.

Таким образом, наличие налогового мотива при отказе от гражданства утратило свое значение в случаях, когда физическое лицо соответствует хотя бы одному из установленных критериев. При таких обстоятельствах на данное лицо распространяется режим налогообложения при отказе от гражданства в течение 10-летнего периода после даты прекращения гражданства США.

Однако в законе о рабочих местах были предусмотрены исключения, согласно которым физическое лицо, даже соответствующее объективным критериям, могло быть освобождено от уплаты «налога на выход» при соблюдении следующих условий [William, Manolakas, 2012]:

8 Immigration and Nationality Act of 1996 // Congress US. – 1996. – URL: <https://www.congress.gov/104/crpt/hrpt469/CRPT-104hrpt469-pt1.pdf> (дата обращения: 14.10.2024).

9 American Jobs Creation Act of 2004 // Congress US. – 2004. – URL: <https://www.congress.gov/108/plaws/publ357/PLAW-108publ357.pdf> (дата обращения: 14.10.2024).

- физическое лицо обладает двойным гражданством и не имеет «существенных контактов с США» (*substantial contacts*); при этом отсутствие «существенных контактов с США» признается в случае, если физическое лицо никогда не являлось налоговым резидентом США, не получало паспорт США и пребывало на территории США не более 30 дней в течение каждого календарного года за 10-летний период;

- физическое лицо получило гражданство США по рождению, при этом ни один из его родителей не являлся гражданином США, такое лицо не достигло совершеннолетия (18 лет) и пребывало на территории США не более 30 дней в течение каждого календарного года за 10-летний период.

Физическое лицо освобождается от уплаты «налога на выход» в случае, если оно соответствует любому из указанных выше исключений и представило подтверждение исполнения всех налоговых обязательств за 5-летний период, предшествующий дате прекращения гражданства США.

Таким образом, положения закона о рабочих местах внесли определенные изменения в режим налогообложения при отказе от гражданства. Во-первых, мотив отказа от гражданства утратил юридическое значение, и любое физическое лицо, соответствующее хотя бы одному из трех установленных критериев, подпадает под действие данного налогового режима. Во-вторых, предусмотренные законом исключения из применения «налога на выход» существенно ограничены и распространяются только на отдельные категории лиц с двойным гражданством.

Закон «О налогообложении героев». В 2008 г. был принят закон «О налогообложении героев» 2008 г. (*The Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act*, закон *HEART*), который внес существенные изменения в режим «налога на выход». Закон *HEART* ввел новую систему налогообложения при отказе от гражданства, заменив десятилетний период налоговых обязательств на систему единовременного налогообложения по рыночной стоимости. Согласно новым правилам, физические лица, подпадающие под действие данного режима, обязаны уплатить налог, исчисленный на основе рыночной стоимости принадлежащего им имущества на момент прекращения гражданства (*mark-to-market exit tax system*). Согласно данной системе налог исчисляется с чистой нереализованной прибыли от имущества исходя из его предполагаемой реализации по справедливой рыночной стоимости за день до даты прекращения гражданства. При этом законодательством предусмотрено уменьшение налоговой базы на сумму 600 тыс. долл. США¹⁰.

Аналогично положениям закона о рабочих местах новые правила распространяются на граждан США и иностранных граждан, имеющих статус налогового резидента, при условии их соответствия трем установленным критериям, указанным выше [Steven, 2009].

Исключения из категории лиц, которые подпадают под режим «налога на выход», применяются в двух случаях¹¹:

- физическое лицо, обладающее двойным гражданством, сохраняет гражданство и статус налогового резидента другой страны на момент пре-

10 Staff of Joint Committee on Taxation, Technical Explanation of H. R. 6081, the «Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008», as Scheduled for Consideration by the House of Representatives, 2008. – 52 p. – URL: <https://www.jct.gov/getattachment/20cfb0f1-760b-470c-a037-7ba776a58b9f/x-44-08-1295.pdf> (дата обращения: 14.10.2024).

11 Там же. – URL: <https://www.jct.gov/getattachment/20cfb0f1-760b-470c-a037-7ba776a58b9f/x-44-08-1295.pdf> (дата обращения: 14.10.2024).

кращения гражданства США, при этом срок его проживания на территории США не должен превышать 10 лет в течение 15-летнего периода, завершающегося годом прекращения гражданства США или утраты статуса налогового резидента;

- физическое лицо, являющееся гражданином США, которое оформило отказ от гражданства до достижения совершеннолетия (18 лет), при условии, что срок его проживания на территории США не превышал 10 лет до даты прекращения гражданства США или утраты статуса налогового резидента.

Таким образом, закон *HEART* установил новую систему налогообложения при отказе от гражданства, основанную на оценке рыночной стоимости имущества и активов на день прекращения гражданства. Физическое лицо признается плательщиком данного налога в момент прекращения гражданства США или утраты статуса налогового резидента. При этом налогообложению подлежит чистая нереализованная прибыль от имущества, определяемая исходя из его предполагаемой реализации по справедливой рыночной стоимости за день до даты прекращения гражданства.

Права человека и налоговые последствия при отказе от гражданства

В настоящее время «налог на выход» введен в действие, помимо США, в Австралии, Канаде, Германии, Нидерландах, Норвегии, Испании, Польше и других странах.

Рассматриваемый налоговый режим непосредственно затрагивает фундамен-

тальное право человека на изменение гражданства. С одной стороны, данный режим налогообложения препятствует использованию отказа от гражданства как инструмента уклонения от налоговых обязательств, с другой – создает определенные ограничения для реализации права физических лиц на смену гражданства.

Всеобщая декларация прав человека закрепляет основополагающие права, принадлежащие всем людям. Декларация устанавливает, что никто не может быть произвольно лишен гражданства или права на его изменение. Это право традиционно включает в себя возможность добровольного отказа от гражданства («экспатриации»). Несмотря на рекомендательный характер Всеобщей декларации прав человека, значительная часть провозглашенных в ней прав впоследствии была инкорпорирована в обязательные нормы Международного пакта о гражданских и политических правах (Пакт)¹². Пакт не содержит прямого указания на право изменения гражданства, однако закрепляет «право каждого человека покидать любую страну, включая свою собственную». В дальнейшем Комитет по правам человека дал расширительное толкование данного права, установив, что оно не ограничивается конкретной целью или продолжительностью пребывания за пределами страны и распространяется как на краткосрочные поездки, так и на постоянную эмиграцию [Worster, 2017].

Пакт допускает возможность ограничения некоторых закрепленных в нем прав. При этом такие ограничения должны быть обоснованы необходимостью обеспечения в демократическом обществе «государственной

12 Международный пакт о гражданских и политических правах (вместе с Факультативным протоколом). Принят Резолюцией 2200 (XXI) на 1496-м пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН 16 декабря 1966 г. // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1976. – № 17. – Ст. 291.

безопасности, общественного порядка, здоровья или нравственности населения»¹³. Право на выезд из страны может быть ограничено в случаях признания лица недееспособным, нахождения под следствием, отбывания уголовного наказания, исполнения воинской обязанности или наличия неисполненных налоговых обязательств [Nowak, 2005].

Комитет по правам человека в своем решении установил, что требования о получении выездных или транзитных виз могут являться нарушением права на свободный выезд из страны. При этом Комитет также отметил, что «дополнительные сборы или административные расходы, связанные с осуществлением этого права (например, плата за выдачу паспорта), выходящие за рамки обычных административных расходов, также являются нарушениями, поскольку они не являются необходимыми»¹⁴.

Право на отказ от гражданства является общепризнанным и устоявшимся в международном праве. Однако возникает вопрос о допустимости и основаниях его возможного ограничения. Следует отметить, что ни одно государство не признает право на прекращение гражданства в качестве императивной нормы международного права (*ius cogens*), следовательно, данное право может подлежать определенным ограничениям.

В законодательстве различных государств установлены обоснованные ограничения права на прекращение гражданства, прежде всего направленные

на предотвращение безгражданства (апатризма). Такие ограничения правомерны, поскольку государства несут международно-правовые обязательства по предотвращению случаев безгражданства. К дополнительным основаниям ограничения данного права относятся недостижение совершеннолетия, наличие неоконченного уголовного производства, неисполненные обязательства перед государством (включая воинскую обязанность и налоговые обязательства), а также сообщения национальной безопасности.

Например, в Конституции Российской Федерации также установлено, что «гражданин Российской Федерации не может быть лишен своего гражданства или права изменить его»¹⁵. Выход из гражданства Российской Федерации ограничен в случае наличия определенных обстоятельств: если гражданин Российской Федерации имеет неисполненные обязательства перед Российской Федерацией, подвергается исполнительному производству на территории Российской Федерации, является обвиняемым в уголовном деле либо не обладает гражданством (подданством) иностранного государства или возможностью его получения¹⁶.

По заявлению Государственного департамента США, установленный режим «налога на выход» полностью соответствует международным стандартам в области прав человека. В официальных разъяснениях ведомство подчеркнуло, что налоговая нагрузка на лиц, отказывающихся от граждан-

13 Там же. Статья 12.

14 Рассмотрение докладов, представленных государствами-участниками в соответствии со статьей 40 Пакта // Комитет по правам человека. – 2010. – URL: <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/g10/415/27/pdf/g1041527.pdf?token=eyJFeYSOb3hNtEpaUir&fe=true> (дата обращения: 14.10.2024).

15 Конституция Российской Федерации [принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 г.] // Официальный интернет-портал правовой информации. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 14.10.2024).

16 Федеральный закон от 28.04.2023 № 138-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2023. – № 18. – Ст. 3215.

ства США или утрачивающих статус налогового резидента, не превышает объема налоговых обязательств, которые возникли бы у них при сохранении статуса гражданина или налогового резидента США. Таким образом, позиция США заключается в том, что установленный режим налогообложения при отказе от гражданства не нарушает фундаментальное право на изменение гражданства, поскольку налоговая нагрузка на лиц, прекращающих гражданство, остается соразмерной их предшествующим налоговым обязательствам [Berg, 2012].

По нашему мнению, приведенный аргумент основан на некорректном сравнении. Право на прекращение гражданства предполагает возможность приобретения статуса иностранного гражданина, не имеющего правовых связей с государством прежнего гражданства. Следовательно, корректным представляется сравнение налоговых обязательств лиц, отказавшихся от гражданства, с налоговыми обязательствами иных иностранных граждан, а не с налоговым режимом, применяемым к гражданам или налоговым резидентам страны.

В последние годы в США отмечается тенденция к увеличению числа случаев прекращения гражданства США. Данный процесс обусловлен комплексом экономических и политических факторов, среди которых особое значение имеют возрастающие издержки на соблюдение налогового законодательства для американских граждан, а также общее усиление налогового бремени. При этом следует отметить, что прекращают гражданство преимущественно лица, уже постоянно проживающие или длительно находящиеся за пределами США. Например, в 2020 г. около 4 тыс. физических лиц оформили отказ от гражданства США [Organ, 2022].

Установленный режим налогообложения при отказе от гражданства не создает прямых препятствий для реализации права на прекращение гражданства. Вместе с тем согласно нормам международного права процедура отказа от гражданства не должна сопровождаться обременительными последствиями или значительными административными издержками. В связи с этим применение «налога на выход» к лицам, утратившим статус гражданина или налогового резидента США, может рассматриваться как несоответствующее международно-правовым нормам, гарантирующим право на прекращение гражданства.

Как отмечалось ранее, право на прекращение гражданства может быть ограничено, однако требует рассмотрения вопроса об обоснованности применения «налога на выход» в качестве такого ограничения. Данный налоговый режим не препятствует отказу от гражданства в случаях, связанных с предотвращением апатризма, недееспособностью, исполнением воинской обязанности или наличием уголовного преследования. Кроме того, данный налог не является следствием неисполнения ранее возникших налоговых обязательств, которые могли бы служить законным основанием для ограничения права на прекращение гражданства. Напротив, само прекращение гражданства порождает новое налоговое обязательство, что противоречит принципу свободы изменения гражданства.

Схожую позицию относительно противоречия «налога на выход» фундаментальным правам высказывают и европейские исследователи. Так, отмечается, что в контексте законодательства Европейского союза данный вопрос следует рассматривать через призму ст. 21 Договора о функционировании ЕС, закрепляющей принцип

свободы передвижения лиц. Согласно законодательству Польши, установление дополнительных налоговых обременений при смене резидентства может рассматриваться как необоснованное ограничение данного права, так как право на свободное перемещение и проживание на территории государств – членов ЕС гарантируется вне зависимости от экономических критериев [Trzcina, 2020]. Имплементация «налога на выход» в рамках испанского законодательства о противодействии налоговому мошенничеству также не обеспечивает должного баланса между фискальными интересами государства и фундаментальными правами граждан. По мнению исследователя, установленный режим налогообложения недостаточно гармонизирован с принципами свободного передвижения, закрепленными в праве Европейского союза, и создает необоснованные ограничения данного права [De Juan, 2021].

Вместе с тем следует отметить существование альтернативной позиции в научном сообществе относительно целесообразности «налога на выход». Введение данного налогового режима рассматривается как эффективный инструмент защиты национальной налоговой базы, способствующий предотвращению налоговых злоупотреблений, оттоку капитала и обеспечению стабильности государственных доходов [Fachrizal, Hanum, 2024]. Однако его реализация требует взвешенного подхода для обеспечения баланса частных и публичных интересов [Андриана, 2021].

Режим «налога на выход» несет потенциал возникновения других проблемных ситуаций:

- создает проблему двойного налогообложения; это происходит в двух случаях: когда бывший гражданин или резидент США уплачивает налог

на наследство или дарение на то же имущество в иностранном государстве либо когда иностранное государство облагает налогом ту же прибыль при последующем отчуждении актива; в результате при фактической продаже или ликвидации активов в будущем их стоимость повторно облагается налогом в иностранном государстве;

- сопряжен с проблемой оценки и ликвидности активов, что может стать причиной разногласий между налогоплательщиками и налоговыми органами; сложность заключается в том, что налог исчисляется на основе предполагаемой стоимости активов за день до отказа от гражданства; определение реальной стоимости активов с ограниченной ликвидностью по такому принципу вызовет затруднения, что приведет к судебным спорам между налогоплательщиками и налоговым органом;

- выбор момента отказа от гражданства существенно влияет на налоговые обязательства в рамках режима «налога на выход»; при ожидаемом росте стоимости активов налогоплательщика данный налог стимулирует к скорейшему отказу от гражданства, позволяя избежать налогообложения будущего прироста стоимости активов; перспектива получения значительного наследства также может ускорить решение об отказе от гражданства; в итоге потенциальная налоговая экономия часто становится определяющим фактором при отказе от гражданства.

Таким образом, режим налогообложения при отказе от гражданства («налог на выход») создает существенные ограничения для реализации фундаментального права на изменение гражданства, устанавливая дополнительные финансовые обязательства. Особенно значительным данное обременение становится для физических лиц, владеющих существенными активами

или капиталом, подлежащими налогообложению при прекращении гражданства.

Введение такого налогового режима может приводить к отказу граждан от намерения изменить гражданство из-за высоких налоговых обязательств, что фактически ограничивает их конституционное право. Более того, данный механизм создает дополнительные практические препятствия, включая усложнение административных процедур и необходимость реализации активов для исполнения налоговых обязательств.

Заключение

«Налог на выход» служит инструментом предотвращения уклонения от налоговых обязательств при отказе от гражданства или прекращении налогового резидентства. Основная цель данного механизма – налогообложение нереализованного прироста стоимости активов налогоплательщика на момент его выхода из налоговой системы США. Механизм действия налога на выход:

- при отказе от гражданства или прекращении статуса налогового резидента США применяются специальные правила налогообложения ко всем мировым активам лица;

- определение налоговой базы осуществляется на момент прекращения гражданства (утраты статуса налогового резидента) путем переоценки рыночной стоимости активов физического лица, включая акции, недвижимое имущество, инвестиционные инструменты и иные ценные бумаги;

- налогообложение нереализованного дохода осуществляется на основе условной реализации активов на момент прекращения гражданства (утраты статуса налогового резидента), при этом налоговая база определяется как прирост стоимости активов за период

их нахождения в собственности физического лица;

- налоговая база определяется как прирост стоимости активов, превышающий установленный законодательством необлагаемый минимум (в США – 600 тыс. долл.); прирост стоимости в пределах данной суммы освобождается от налогообложения;

- налогообложение осуществляется по ставке, применяемой к доходам от прироста капитала (*capital gains tax*), при этом налоговая база исчисляется исходя из условной реализации активов по рыночной стоимости на момент прекращения гражданства.

Право на прекращение гражданства является общепризнанным фундаментальным правом человека. Ограничение данного права допускается исключительно в целях защиты государственной безопасности, общественного порядка, здоровья и нравственности общества и должно быть надлежащим образом обосновано. Хотя режим «налога на выход» не создает прямых препятствий для реализации права на прекращение гражданства, международно-правовые нормы устанавливают, что данная процедура не должна сопровождаться чрезмерными административными барьерами или необоснованными финансовыми обременениями. В связи с этим установление дополнительных налоговых обязательств для лиц, реализующих право на прекращение гражданства, может рассматриваться как несоответствующее международным стандартам в области прав человека.

Введение «налога на выход» поднимает существенные этические вопросы в контексте соблюдения принципа уважения личной автономии, который является одним из основополагающих принципов гуманизма и демократии [Полянина, 2013]. Данный принцип предполагает признание за каждым

гражданином права на свободное самоопределение, включая выбор гражданской принадлежности.

Государственное вмешательство посредством установления дополнительных налоговых обязательств может рассматриваться как необоснованное ограничение личной автономии, поскольку создает искусственные барьеры для реализации права на прекращение гражданства. В связи с этим применение «налога на выход» требует достижения оптимального баланса между публичными интересами государства в обеспечении финансовой стабильности и фундаментальными правами граждан на самоопределение.

Список литературы

- Андрианова Н.Г. Установление «налога на выход» как потенциально возможный путь расширения российских мер по деофшоризации // Юрист. – 2021. – № 4. – С. 55–58.
- Полянина А.К. Принцип автономии личности в конституционном праве // Право и политика. – 2013. – № 13. – С. 1842–1848. – DOI: 10.7256/1811-9018.2013.13.9824.
- Appleby A.D. No Migration Without Taxation: State Exit Taxes // Harvard Journal on Legislation. – 2022. – Vol. 60, N 12. – P. 55–100.
- Avi-Yonah R.S. The Case Against Taxing Citizens // Tax Notes International. – 2010. – Vol. 58, N 5. – P. 389–394.
- Berg M.E. Bar the Exit (Tax)! Section 877A, the Constitutional Prohibition Against Unapportioned Direct Taxes and the Realization Requirement // Tax Lawyer. – 2012. – Vol. 6, N 2. – P. 181–216.
- De Juan J.C. La transposición interna de exit tax armonizado por la directiva contra la elusión fiscal en el sistema tributario español // Crónica Tributaria. – 2021. – Vol. 181, N. 4. – P. 11–40. – Исп. яз. – DOI: 10.47092/CT.21.4.1.
- Fachrizal S., Hanum I.U. Exit tax adoption to protect Indonesia's tax base: Are we ready? // Scientax. – 2024. – Vol. 5, N 2. – P. 116–130. – DOI: 10.52869/st.v5i2.449.
- Farkas-DiNardo E. Is the Nation of Immigrants Punishing Its Emmigrants: A Critical Review of the Expatriation Rules Revised by the American Jobs Creation Act of 2004 // Florida Tax Review. – 2023. – Vol. 7, N 1. – P. 7–43.
- Kirsch M. Alternative Sanctions and the Federal Tax Law: Symbols, Shaming, and Social Norm Management as a Substitute for Effective Tax Policy // Iowa Law Review. – 2004. – Vol. 89, N 3. – P. 865–939.
- Nowak M. U.N. Covenant on Civil and Political Rights: CCPR Commentary. – Kehl, Germany : N.P. Engel Publishers, 2005. – 1277 p.
- Organ P.R. Citizenship and taxes // International Tax and Public Finance. – 2022. – Vol. 31, N 2. – P. 404–453. – DOI: 10.1007/s10797-022-09767-5.
- Snyder L. The Myths and Truths of Extraterritorial Taxation // Cornell Journal of Law and Public Policy. – 2023. – Vol. 32, N 2. – P. 187–266.
- Staff of the Joint Committee on Taxation. Review of the Present-law Tax and immigration Treatment of Relinquishment off Citizenship and Termination of Long-term Residency, 2003. – 321 p. – URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GPO-CPRT-JCS-2-03/pdf/GPO-CPRT-JCS-2-03.pdf> (дата обращения: 14.10.2024).
- Staff of the Joint Committee on Taxation. Technical Explanation of H.R. 6081, the «Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008», as Scheduled for Consideration by the House of Representatives, 2008. – 52 p. – URL: <https://www.jct.gov/getattachment/20cfb0f1-760b-470c-a037-7ba776a58b9f/x-44-08-1295.pdf> (дата обращения: 14.10.2024).
- Steven A.J. Surviving a Heart Attack: Expatriation and the Tax Policy Implica-

tions of the New Exit Tax // Akron Tax Journal. – 2009. – Vol. 24, N 2. – P. 37–68.

Tang E. Solving Taxpatriation: “Realizing” It Takes More Than Amending the Alternative Tax // Brooklyn Journal of International Law. – 2006. – Vol. 31, N 2. – P. 615–645.

Trzcina S. Assessment on the compliance of Polish exit tax with EU law // Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu. – 2020. – Vol. 8, N 4. – P. 95–111. – DOI: 10.12775/PBPS.2020.025.

Walker A. The Tax Regime for Individual Expatriates: Whom To impress? // Tax Lawyer. – 2005. – Vol. 58, N 2. – P. 555–598.

William L.D., Manolakas C. The Exit Tax: A Move in the Right Direction // William & Mary Business Law Review. – 2012. – Vol. 3, N 2. – P. 341–417.

Worster W. Human Rights Law and the Taxation Consequences for Renouncing Citizenship // St. Louis University Law Journal. – 2017. – Vol. 62, N 1. – P. 85–101.

USA: New Realities

DOI: 10.31249/kgt/2024.06.07

The United States ‘Exit Tax’: Legal Framework and Its Implications for Human Rights

Emil Sh. SALIAKHUTDINOV

Tax Consultant

Limited Liability Company “BST Consulting”

Lesnaya Street, 5, Moscow, Russian Federation, 125047;

Student of the “Master-PhD” Program of the Faculty of Law

National Research University Higher School of Economics

Bolshoi Tryokhsvyatitelsky Lane, 3, Moscow, Russian Federation, 109028

E-mail: emil.shamilevich.01@bk.ru

ORCID: 0009-0001-9794-861X

CITATION: Saliakhutdinov E.Sh. (2024). The United States ‘Exit Tax’: Legal Framework and Its Implications for Human Rights. *Outlines of Global Transformations: Politics, Economics, Law*, vol. 17, no. 6, pp. 111–126 (in Russian).

DOI: 10.31249/kgt/2024.06.04

Received: 14.10.2024.

Revised: 30.11.2024.

ABSTRACT. *Amid increasing global mobility of taxpayers and their assets, the issue of taxation upon migration between tax jurisdictions has become particular-*

ly relevant. This article is dedicated to an analysis of the “exit tax” regime in the United States, where a tax is levied on citizens as they exit the national tax jurisdiction.

The article provides an overview of the U.S. taxation system, the evolution of legislation regarding the exit tax regime, and its impact on human rights. The U.S. taxes the worldwide income of its citizens and residents – including income, inheritance, and gift taxes – while non-resident foreigners are taxed only on income earned within the U.S. These differences in taxation may prompt some U.S. citizens to renounce their citizenship in order to be taxed as non-resident foreigners. The right to renounce citizenship is internationally recognized, and any restriction on this right must be strictly justified. The findings of this article suggest that the introduction of the exit tax may significantly constrain the right to renounce citizenship, creating practical obstacles for expatriates. Among these are additional administrative barriers and the necessity to liquidate assets to meet tax obligations. The author concludes that these measures cast doubt on the effectiveness of the tax in terms of budgetary gains, as it restricts individual rights and disrupts the balance between state interests and human rights.

KEYWORDS: U.S. tax system, exit tax regime, expatriation, principle of citizenship, human rights and freedoms, right to renounce citizenship, evolution of the exit tax regime, tax implications of renouncing citizenship.

References

- Andrianova N.G. (2021). The establishment of an “exit tax” as a potential way to broaden Russian deoffshorization measures. *Jurist*. No. 4, pp. 55–58 (in Russian).
- Appleby A.D. (2022). No Migration Without Taxation: State Exit Taxes. *Harvard Journal on Legislation*. Vol. 60, no. 12, pp. 55–100.
- Avi-Yonah R.S. (2010). The Case Against Taxing Citizens. *Tax Notes International*. Vol. 58, no. 5, pp. 389–394.
- Berg M.E. (2012). Bar the Exit (Tax)! Section 877A, the Constitutional Prohibition Against Unapportioned Direct Taxes and the Realization Requirement. *Tax Lawyer*. Vol. 6, no. 2, pp. 181–216.
- De Juan J.C. (2021). The internal transposition of the exit tax harmonized by the anti-tax avoidance directive into the Spanish tax system. *Crónica Tributaria*. Vol. 181, no. 4, pp. 11–40 (in Spanish). DOI: 10.47092/CT.21.4.1.
- Fachrizal S., Hanum I.U. (2024). Exit tax adoption to protect Indonesia's tax base: Are we ready? *Scientax*. Vol. 5, no. 2, pp. 116–130. DOI: 10.52869/st.v5i2.449.
- Farkas-DiNardo E. (2023). Is the Nation of Immigrants Punishing Its Emigrants: A Critical Review of the Expatriation Rules Revised by the American Jobs Creation Act of 2004. *Florida Tax Review*. Vol. 7, no. 1, pp. 7–43.
- Kirsch M. (2004). Alternative Sanctions and the Federal Tax Law: Symbols, Shaming, and Social Norm Management as a Substitute for Effective Tax Policy. *Iowa Law Review*. Vol. 89, no. 3, pp. 865–939.
- Nowak M. (2005). *U.N. Covenant on Civil and Political Rights: CCPR Commentary*. Kehl, Germany: N.P. Engel Publishers, 1277 pp.
- Organ P.R. (2022). Citizenship and taxes. *International Tax and Public Finance*. Vol. 31, no. 2, pp. 404–453. DOI: 10.1007/s10797-022-09767-5.
- Polyanina A.K. (2013). The Principle of Personal Autonomy in Constitutional Law. *Law and politics*. No. 13, pp. 1842–1848 (in Russian). DOI: 10.7256/1811–9018.2013.13.9824.
- Snyder L. (2023). The Myths and Truths of Extraterritorial Taxation. *Cornell Journal of Law and Public Policy*. Vol. 32, no. 2, pp. 187–266.
- Staff of the Joint Committee on Taxation (2003). *Review of the Present-law Tax and immigration Treatment of Relinquishment off Citizenship and Termination of*

Long-term Residency. 321 pp. Available at: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GPO-CPRT-JCS-2-03/pdf/GPO-CPRT-JCS-2-03.pdf>, accessed 14.10.2024.

Staff of Joint Committee on Taxation (2008). *Technical Explanation of H.R. 6081, the «Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008», as Scheduled for Consideration by the House of Representatives*. 52 pp. Available at: <https://www.jct.gov/getattachment/20cfb0f1-760b-470c-a037-7ba776a58b9f/x-44-08-1295.pdf>, accessed 14.10.2024.

Steven A.J. (2009). Surviving a Heart Attack: Expatriation and the Tax Policy Implications of the New Exit Tax. *Akron Tax Journal*. Vol. 24, no. 2, pp. 37–68.

Tang E. (2006). Solving Taxpatriation: “Realizing” It Takes More Than Amen-

ding the Alternative Tax. *Brooklyn Journal of International Law*. Vol. 31, no. 2, pp. 615–645.

Trzcina S. (2020). Assessment on the compliance of Polish exit tax with EU law. *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu*. Vol. 8, no. 4, pp. 95–111. DOI: 10.12775/PBPS.2020.025.

Walker A. (2005). The Tax Regime for Individual Expatriates: Whom To impress? *Tax Lawyer*. Vol. 58, no. 2, pp. 555–598.

William L.D., Manolakas C. (2012). The Exit Tax: A Move in the Right Direction. *William & Mary Business Law Review*. Vol. 3, no. 2, pp. 341–417.

Worster W. (2017). Human Rights Law and the Taxation Consequences for Renouncing Citizenship. *St. Louis University Law Journal*. Vol. 62, no. 1, pp. 85–101.