



**КОЛЛИНИ  
ГЛЕНН СКОТТ**

партнер юридической фирмы  
*Salans* (Санкт-Петербург  
и Москва)



**ПЕНЦОВ  
ДМИТРИЙ АНАТОЛЬЕВИЧ**

юрист юридической фирмы  
*Froier Renggli* (Женева),  
кандидат юридических наук,  
магистр права (Женевский  
университет)

## ПРИЗНАНИЕ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИНОСТРАННЫХ ТРАСТОВ В РОССИИ\*

Хотя понятия «траст», свойственного общему праву, ныне не существует в законодательстве РФ, учреждение иностранных трастов по-прежнему остается весьма популярным среди российских компаний и частных лиц. Будут ли эти трасты признаны российскими судами в случае возникновения спора? Исследуя вопрос, могут ли иностранные трасты быть признаны в России и если да, то при каких условиях, авторы статьи надеются предсказать, какое решение российские суды вынесут в случае подобного спора. Авторы также анализируют, как иностранные трасты будут, вероятнее всего, рассматриваться в России с точки зрения их налогообложения.

*Ключевые слова: траст, международное частное право, Гагская конвенция о трастах, публичный порядок, императивные нормы законодательства, налогообложение трастов, договор об избежании двойного налогообложения*

### I. Введение

Несмотря на крайне непродолжительный срок своего существования в законодательстве Российской Федерации в середине 90-х годов (если точнее, 373 дня)<sup>1</sup>, понятию «траст» удалось произвести на российский рынок сильное впечатление. Соответственно почти

пятнадцать лет спустя учреждение иностранных трастов по-прежнему остается весьма популярным среди российских компаний и частных лиц. Так, сегодня будет несложно представить ситуацию, когда российский банк в рамках программы секьюритизации активов предоставляет автомобильный заем на сумму несколько десятков миллионов долларов США (или

\* Оригинал данной статьи на английском языке был опубликован в журнале *Trusts & Trustees*. V. 15. Issue 8 (October, 2009). P. 664—679. Перевод на русский язык печатается с разрешения *Oxford University Press* и выполнен Д.А. Пенцовым. Ответственность за мнения, высказанные в настоящей статье, целиком лежит на ее авторах. Читатели предупреждаются, что данная статья написана исключительно в информационных целях. Если требуется юридическая

консультация, следует обратиться к юристу. Авторы выражают благодарность Татьяне Михальчук, *Salans* (Санкт-Петербург), за неоценимую помощь при сборе материалов.

<sup>1</sup> Понятие «траст общего права» было введено в законодательство Российской Федерации Указом Президента РФ от 24.12.1993 № 2296 «О доверительной собственности (трасте)». Данное понятие существовало в российском законодательстве до 1 января 1995 г., когда вступила в действие

евро) офшорному трасту, а затем продает ценные бумаги, представляющие интерес в данном трасте. Также несложно представить ситуацию, когда успешный российский бизнесмен учреждает офшорный траст и передает ему все свои активы (в частности, свой небольшой дворец неподалеку от Москвы, деньги на своих зарубежных банковских счетах, а также акции различных российских компаний, относящихся к категории «голубых фишек») с инструкциями отдать все это имущество после его смерти его жене и детям или, как это иногда бывает, его прелестной секретарше-референту.

При анализе первого сценария можно задаться вопросом о том, что произойдет, если трасту потребуются принудительным образом осуществить свои права в России, например, в случаях массового дефолта по автомобильным займам ввиду падения курса рубля? Или что будет во втором сценарии, если после смерти бизнесмена его вдова и дети каким-то образом узнают о существовании офшорного траста и начнут судебное разбирательство в российском суде против бывшей секретарши-референта, заявляя, что учреждение траста и ее назначение в роли единственного бенефициара нарушают правила об обязательной наследственной доле, установленные законодательством РФ<sup>2</sup>. Другими словами, будут ли эти и другие трасты общего права признаны в России?

Ответ на данный вопрос не является простым. Во-первых, до сегодняшнего дня Российская Федерация так и не ратифицировала Гаагскую конвенцию о праве, применимом к трастам, и их признании (далее —

Гаагская конвенция о трастах), на основании которой иностранные трасты могли бы быть признаны в России<sup>3</sup>. Кроме того, до настоящего времени данный вопрос не рассматривался ни Высшим Арбитражным Судом РФ, ни Верховным Судом РФ, что могло бы дать хотя бы некоторое представление о том, как нижестоящие российские суды общей юрисдикции или арбитражные суды будут решать связанные с признанием иностранных трастов вопросы при возникновении спора. Ввиду отсутствия достаточной информации целью настоящей статьи является анализ того, как могут быть разрешены в России споры, связанные с признанием иностранных трастов. Исследуя вопрос, могут ли иностранные трасты быть признаны в России и если да, то при каких условиях, авторы статьи надеются предсказать, какое решение российские суды, арбитражные и общей юрисдикции, скорее всего вынесут в случае возникновения подобных споров. Также анализируется, как иностранные трасты будут, вероятнее всего, рассматриваться в России с точки зрения их налогообложения. Безусловно, только будущие решения российских судов и налоговых органов смогут дать ответ на вопрос, оказались ли авторы настоящей статьи справедливы в своих прогнозах.

## II. Возможности признания иностранных трастов в России и их пределы

### 1. Общий обзор условий признания иностранных трастов в России

Рассмотрение вопроса о том, могут ли иностранные трасты быть признаны в России и если да, то при каких условиях, следует начать с определения юридической природы траста с точки зрения российского права<sup>4</sup>. Поскольку такого понятия на сегодняшний день не существует в российском законодательстве, в соответствии с положениями разд. VI ГК РФ «Между-

---

ч. 1 ГК РФ. Этот вывод можно сделать из п. 4 ст. 209 ГК РФ, согласно которому передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности к доверительному управляющему (что является одним из характерных признаков траста). Наконец, ч. 2 ГК РФ, вступившая в действие 1 марта 1996 г., предусмотрела отдельную главу (53), специально посвященную договору доверительного управления имуществом и обязательственным правам доверительного управляющего, но не вещным правам.

<sup>2</sup> В соответствии с п. 1 ст. 1149 ГК РФ несовершеннолетние или нетрудоспособные дети наследодателя, его нетрудоспособные супруг и родители, а также нетрудоспособные иждивенцы наследодателя, подлежащие призванию к наследованию на основании п. 1 и 2 ст. 1148 ГК РФ, наследуют независимо от содержания завещания не менее половины доли, которая причиталась бы каждому из них при наследовании по закону (обязательная доля).

<sup>3</sup> См.: *Convention of 1 July 1985 on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition* // [http://www.hcch.net/index\\_en.php?act=conventions.pdf&cid=59](http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.pdf&cid=59).

<sup>4</sup> В доктрине международного частного права эта операция именуется «классификацией» или «квалификацией юридических понятий». См., напр.: *Fawcett J., Carruthers J. M., Cheshire, North & Fawcett Private International Law. 14<sup>th</sup> ed. Oxford University Press, 2008. P. 42; Звеков В.П. Международное частное право. 2-е изд. М., 2004. С. 181—183.*



народное частное право» определение юридической природы траста может производиться на основании иностранного права<sup>5</sup>.

Ввиду существования различающихся определений данного понятия в различных странах общего права<sup>6</sup> в сочетании с учреждением российскими юридическими и физическими лицами трастов во многих подобных странах при определении юридической природы траста наиболее уместно будет воспользоваться «усредненной» дефиницией, приведенной в ст. 2 Гаагской конвенции о трастах<sup>7</sup>.

Так, для целей данной Конвенции понятие «траст» обозначает правовое отношение, созданное между живущими лицами (лат. *inter vivos*) или после смерти лицом-учредителем (англ. *settlor*), когда имущество передается под контроль доверительного собственника (англ. *trustee*) в интересах бенефициара (англ. *beneficiary*) или для определенной цели<sup>8</sup>. Эта формулировка содержит указание на ряд характерных признаков траста, а именно:

- имущество представляет собой отдельный актив, не являющийся частью собственного имущества доверительного собственника;
- правовой титул на имущество, находящееся в доверительной собственности, принадлежит доверительному собственнику или другому лицу от имени доверительного собственника;
- доверительный собственник имеет права и обязанности, за исполнение которых он несет ответственность, по управлению, использованию или распоряжению имуществом в соответствии с условиями траста и специальными обязанностями, налагаемыми на него в силу закона<sup>9</sup>.

Наконец, сохранение за учредителем траста определенных прав и полномочий, а также факт, что доверительный собственник может сам иметь права бенефициара, не обязательно препятствуют существованию траста<sup>10</sup>.

После определения юридической природы траста как юридического отношения, при котором учредитель траста передает свой правовой титул на определенное имущество, а также само это имущество доверительному собственнику в интересах бенефициара, следующим шагом анализа является рассмотрение вопроса о том, может ли подобное юридическое отношение быть признано в России. Раздел VI ГК РФ «Международное частное право» в общем допускает применение иностранного права к гражданско-правовым отношениям с участием российских физических лиц (граждан) и юридических лиц, осложненных иностранным элементом<sup>11</sup>, при условии, что применение такого права не противоречит так называемым императивным нормам российского законодательства<sup>12</sup>, а также публичному порядку Российской Федерации<sup>13</sup>.

Принимая во внимание, что иностранный траст, в котором доверительный собственник или имущество находятся за пределами РФ, полностью охватывается содержанием понятия «правоотношение, осложнен-

<sup>5</sup> Пункт 2 ст. 1187 ГК РФ.

<sup>6</sup> Согласно пояснительному докладу профессора Альфреда Е. фон Овербека к Гаагской конвенции о трастах, принимаемая во внимание многочисленность разновидностей трастов и различающиеся определения этого понятия, предлагаемые различными авторами в странах общего права, [определение траста в Конвенции] являлось бы невозможной задачей. См.: *Proceedings of the Fifteenth Session of the Hague Conference of Private International Law 1984. Book II — Trusts, Applicable Law and Recognition. La Haye, 1985. P. 378*. См. также: Lupoi M. *Trusts: a comparative study*. Simon Dix, trans., 2000. P. 6—7.

<sup>7</sup> Пояснительный доклад к Гаагской конвенции о трастах указывает, что данное положение выглядит как определение траста. В действительности же ст. 2 просто пытается указать на характерные черты, которыми должен обладать данный правовой институт, вне зависимости от того, идет ли речь о трасте из страны общего права или аналогичном институте из иной страны, для того, чтобы охватываться действием Конвенции. См.: *Proceedings of the Fifteenth Session of the Hague Conference of Private International Law 1984. Book II. P. 378*.

<sup>8</sup> Статья 2 ч. 1 Гаагской конвенции о трастах. Согласно пояснительному докладу к Гаагской конвенции о трастах это положение перечисляет элементы, которые в английской и американской юридической литературе рассматриваются в качестве существенных элементов, необходимых для наличия траста: передача имущества, учредитель (*settlor*), доверительный собственник (*trustee*) и бенефициары (*beneficiaries*). См.: *Proceedings of the Fifteenth Session of the Hague Conference of Private International Law 1984. Book II. P. 378*.

<sup>9</sup> Статья 2 ч. 2 Гаагской конвенции о трастах.

<sup>10</sup> Там же.

<sup>11</sup> Статья 1186 ГК РФ.

<sup>12</sup> Статья 1192 ГК РФ.

<sup>13</sup> Статья 1193 ГК РФ.

ное иностранным элементом», вышеуказанный иностранный траст будет подпадать под действие правил о выборе применимого права разд. VI ГК РФ.

Поэтому можно сделать вывод о том, что, несмотря на отсутствие понятия «траст» во внутреннем российском законодательстве, иностранные трасты тем не менее могут быть признаны в России на основе положений разд. VI ГК РФ.

Это возможно при условии, что:

- российские физические и юридические лица могут действительным образом учреждать трасты на основе иностранного права, которое будет применяться в России на основании положений о выборе применимого права разд. VI ГК РФ;
- применение такого иностранного права в России не нарушает ни императивных норм законодательства РФ, ни ее публичного порядка.

Соответственно в конечном итоге анализ того, могут ли российские лица действительным образом учреждать трасты, регулируемые иностранным правом, требует выяснения ряда взаимосвязанных вопросов, а именно: а) обладают ли российские физические и юридические лица правоспособностью создавать иностранные трасты и становиться их бенефициарами, невзирая на отсутствие данного понятия во внутреннем законодательстве Российской Федерации<sup>14</sup>; б) могут ли российские лица законным образом выбирать иностранное право в качестве права, применимого к учреждаемому ими трасту; в) существуют ли ограничения на виды имущества, которое может быть передано российскими лицами в иностранный траст; г) каковы условия действительности подобной передачи. Все эти вопросы, в дополнение к императивным нормам законодательства РФ и ее публичного порядка, связанные с учреждением траста, являются потенциальными препятствиями при попытке признания иностранных трастов в России. Они будут являться предметом самостоятельного анализа при последующем изложении. Данный анализ основывается на пред-

<sup>14</sup> Согласно п. 1 ст. 17 ГК РФ гражданская правоспособность — это способность иметь гражданские права и нести обязанности.

положении, что все требования иностранного права, относящиеся к учреждению траста, были полностью соблюдены<sup>15</sup>.

## 2. Возможность российских физических и юридических лиц учреждать трасты, регулируемые иностранным правом

### (а) Правоспособность российских физических и юридических лиц создавать иностранные трасты и становиться их бенефициарами

#### (i) Российские граждане

Несмотря на то, что понятия «траст», характерного для общего права, сейчас нет во внутреннем законодательстве РФ, российские граждане обладают правоспособностью создавать подобные трасты за пределами страны, а также становиться их бенефициарами. Данный вывод следует из анализа содержания ст. 18 ГК РФ («Содержание правоспособности граждан»)<sup>16</sup>. При описании содержания правоспособности в данной статье приводится открытый перечень возможных элементов правоспособности физических лиц, включая возможность «совершать любые не противоречащие закону сделки и участвовать в обязательствах», а также «иметь иные имущественные и личные неимущественные права»<sup>17</sup>.

Данное определение правоспособности дает возможность совершать сделки по учреждению иностранных трастов, а также право становиться бенефициаром подобных трастов.

<sup>15</sup> Это предположение делается исключительно для целей настоящей статьи. Столкнувшись с аналогичной ситуацией в реальной жизни, авторы самым серьезным образом рассмотрели бы вопрос о привлечении местного юриста, который бы тщательным образом проверил соответствие учреждаемого траста требованиям применимого к нему права.

<sup>16</sup> Статья 18 ГК РФ применяется к определению содержания правоспособности российских граждан в силу положений о выборе применимого права ст. 1195 и 1196 ГК РФ.

<sup>17</sup> Имущественные права — это права, связанные с материальными ценностями (например, вещи, работы, услуги и другие материальные ценности), в то время как личные неимущественные права связаны с нематериальными ценностями (например, честь, достоинство, деловая репутация, наименование юридического лица, произведение искусства, изобретение или промышленный образец).



В первую очередь сделка, целью которой является учреждение иностранного траста, будет подпадать под категорию «любой не противоречащей закону сделки», если только учреждение того или иного конкретного траста не нарушает каких-либо положений закона РФ. Более того, право гражданина учредить траст, регулируемый иностранным правом, и стать его бенефициаром будет подпадать под категорию «иных прав».

Подобный вывод также подтверждается признанием имущественных прав советских граждан за границей в первые годы существования Советского государства. Эти права признавались, поскольку они основывались на иностранном законодательстве, хотя граждане и не могли иметь данных прав в силу действовавших советских законов (например, право собственности на здания или земельные участки)<sup>18</sup>. Так, в циркуляре Народного комиссариата иностранных дел (НКВД) от 12.04.1922 № 42 разъяснялось, что факт непризнания какого-либо права советским законодательством не препятствует советскому правительству защищать такое право за границей. В циркуляре далее отмечалось, что пределы, до каких может простирается защита подобных прав, определяются вместе с тем и общими основами правосознания Советского государства<sup>19</sup>.

С исторической точки зрения уместным будет вспомнить, что одной из основных характеристик коммунистического общества является отмена частной собственности<sup>20</sup>. С этой позиции, если признание в СССР, социалистическом государстве, заявляющем о стремлении построить бесклассовое общество, основанное на отмене частной собственности<sup>21</sup>, права соб-

ственности советских граждан за рубежом на здания и земельные участки, основанного на «буржуазном» иностранном праве, не рассматривалось как противоречащее социалистическому правосознанию, сложно представить, почему признание права российского гражданина учредить иностранный траст или стать его бенефициаром может рассматриваться как противоречащее правосознанию современной капиталистической России<sup>22</sup>.

Если это так, то почему же тогда российские граждане не могут создать «домашние» трасты, регулируемые законодательством РФ? Не должны ли эти сделки также рассматриваться как не противоречащие закону? Не охватывается ли право учредить траст в Российской Федерации и стать его бенефициаром категорией «другие права»? Ведь среди прочего отсутствие специального упоминания определенного правового института во внутреннем законодательстве само по себе еще не обязательно означает, что этот институт не может существовать в данной стране или, более того, что его использование будет обязательно противоречить действующему законодательству.

Причина, по которой «домашние» трасты в России не могут быть учреждены, заключается в существовании п. 4 ст. 209 ГК РФ («Содержание права собственности»), который подлежит применению к определению содержания права собственности российских граждан в отношении имущества, находящегося на территории Российской Федерации в силу положений о выборе применимого права разд. VI ГК РФ<sup>23</sup>.

В соответствии с данной статьей собственник может передать свое имущество в доверительное управление другому лицу (доверительному управляющему), однако подобная передача не влечет за собой перехода права собственности к доверительному управляющему<sup>24</sup>.

<sup>18</sup> См., напр.: Boguslavskii M.M. *Private International Law: the Soviet Approach // Law in Eastern Europe. A series of publications issued by the Documentation Office for East European Law. University of Leyden. № 35. Martinus Nijhoff Publishers, 1988. P. 84—86; Grzybowski K. Soviet Private International Law // Law in Eastern Europe. A series of publications issued by the Documentation Office for East European Law. University of Leyden. № 10. A.W. Sijthoff-Leyden, 1965. P. 120—122.*

<sup>19</sup> Boguslavskii M.M. *Op. cit.* P. 85.

<sup>20</sup> Marx K. and Engels F. *Manifesto of the Communist Party // The Marx-Engels Reader. Robert C. Tucker ed. 1978. P. 484—485.*

<sup>21</sup> См.: ч. 2 новой редакции Программы Коммунистической партии Советского Союза, принятой на XXVII съезде КПСС, проходившем в Москве с 27 февраля по 6 марта 1986 г. // *Коммунистическая партия Советского Союза*

*в резолюциях и решениях съездов, конференций и пленумов ЦК. М., 1989. Т. 15. С. 109.*

<sup>22</sup> Forbes: *The World Billionaires (2009) // [http://www.forbes.com/lists/2009/10/billionaires-2009-richest-people\\_The-Worlds-Billionaires\\_Rank.html](http://www.forbes.com/lists/2009/10/billionaires-2009-richest-people_The-Worlds-Billionaires_Rank.html).*

<sup>23</sup> Статья 1205 ГК РФ «Общие положения о праве, подлежащем применению к вещным правам».

<sup>24</sup> Пункт 4 ст. 209 ГК РФ.

Поскольку передача правового титула на имущество доверительному собственнику следует рассматривать в качестве одного из существенных признаков траста общего права, данное положение ГК РФ фактически будет препятствовать учреждению трастов по российскому законодательству в отношении имущества, находящегося на территории РФ.

(ii) *Российские юридические лица*

Правоспособность российских юридических лиц учреждать трасты и становиться их бенефициарами зависит от того, является ли то или иное юридическое лицо коммерческой или некоммерческой организацией<sup>25</sup>. Данный вывод следует из ст. 49 ГК РФ («Правоспособность юридического лица»), которая проводит различие между правоспособностью коммерческих организаций (за исключением унитарных предприятий и иных видов организаций, предусмотренных законом) и правоспособностью иных юридических лиц<sup>26</sup>. В то время как юридические лица первой группы могут иметь гражданские права и обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных законом<sup>27</sup>, юридические лица второй группы могут иметь только те гражданские права и обязанности, которые соответствуют целям деятельности, предусмотренным в их учредительных документах<sup>28</sup>.

Поскольку учреждение иностранного траста подпадает под «виды деятельности, не запрещенные законом», большинство коммерческих организаций в Российской Федерации обладают неограниченной правоспособностью по учреждению подобных трастов и выступлению в качестве их бенефициаров. Напротив, как также следует из ст. 49 ГК РФ, некоммерческие организации, унитарные предприятия и иные виды организаций, предусмотренные законом, обладают подобной правоспособностью только в той степени, в которой учреждение иностранных трастов

соответствует целям их деятельности, предусмотренным в их учредительных документах.

**(b) Возможность выбора иностранного права в качестве применимого к трасту**

Для того чтобы определить, могут ли российские физические и юридические лица законным образом выбирать иностранное право в качестве права, применимого к учреждаемому ими иностранному трасту, необходимо сначала выявить положения разд. VI ГК РФ, применяемые к трастам.

Поскольку разд. VI не содержит каких-либо положений, специально посвященных трастам, и, более того, даже не употребляет понятие «траст», необходимо полагаться на общий смысл норм данного раздела.

Иными словами, надо выделить в разд. VI ГК РФ те правила о выборе применимого права, которые посвящены правовым институтам, по своей природе наиболее близко напоминающим трасты. Среди четырех подходящих вариантов в разд. VI ГК РФ, а именно: юридические лица<sup>29</sup>; иностранные организации, не являющиеся юридическими лицами по иностранному праву<sup>30</sup>; договоры<sup>31</sup> и односторонние сделки<sup>32</sup>, трасты общего права наиболее точно подходят ко второй категории (т.е. иностранные организации, не являющиеся юридическими лицами). Это заключение следует из описания траста в ст. 2 Гаагской конвенции о трастах, которая рассматривает имущество, находящееся в доверительной собственности, отдельно от имущества доверительного собственника, притом что в отношении данного имущества существуют определенные «внутренние» взаимоотношения между учредителем траста, доверительным собственником и бенефициаром.

С другой стороны, хотя траст может основываться на договоре или односторонней сделке (такой, например, как завещание), сам по себе траст ни договором, ни односторонней сделкой не является<sup>33</sup>. Таким образом,

<sup>25</sup> Согласно ст. 50 ГК РФ основной целью деятельности коммерческих организаций является извлечение прибыли, в отличие от некоммерческих организаций, которые не имеют такой цели и не распределяют полученную прибыль между участниками.

<sup>26</sup> Статья 49 ГК РФ применяется к определению содержания правоспособности российских юридических лиц в силу положений о выборе применимого права ст. 1202 ГК РФ.

<sup>27</sup> Пункты 1, 2 ст. 49 ГК РФ.

<sup>28</sup> Пункт 1 ст. 49 ГК РФ.

<sup>29</sup> Статья 1202 ГК РФ.

<sup>30</sup> Статья 1203 ГК РФ.

<sup>31</sup> Статьи 1210, 1211 ГК РФ.

<sup>32</sup> Статья 1217 ГК РФ.

<sup>33</sup> Доктрина также традиционно проводит различие между трастом и договором. См., напр.: Oakley J., Parker and Mellows. *The Modern Law of Trusts*. 9<sup>th</sup> ed., 2008. P. 23—29;



хотя траст и нельзя назвать юридическим лицом, он вместе с тем обладает обособленным имуществом, а также определенной внутренней организационной структурой.

Именно поэтому применимое к трастам право должно определяться на основании использования по аналогии ст. 1203 ГК РФ, устанавливающей правила о выборе права для организаций, которые не являются юридическими лицами по иностранному праву. В соответствии с данным положением ГК РФ личным законом такой иностранной организации считается право страны, где эта организация учреждена<sup>34</sup>. Поэтому, учреждая трасты за пределами РФ, российские юридические и физические лица даже не будут обладать возможностью выбрать применимое к этим трастам право. Это связано с тем, что в любом случае согласно ст. 1203 ГК РФ таким правом будет право страны, где учрежден тот или иной траст. Поэтому учреждение российскими лицами трастов, регулируемых иностранным правом, возможно; такое право будет применяться в Российской Федерации в силу положений о выборе применимого права разд. VI ГК РФ.

**(с) Ограничения на виды имущества, которые могут быть переданы российскими лицами в иностранные трасты**

**(i) Недвижимое имущество**

Российское законодательство относит к недвижимым вещам (англ. *real property*) земельные участки, участки недр и всё, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства<sup>35</sup>. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты<sup>36</sup>. Кроме того, ГК РФ допускает возможность отнесения законом к недвижимым вещам и иного имущества<sup>37</sup>.

Если вышеуказанное недвижимое имущество находится на территории РФ, российские граждане не смогут передать его в траст. Этот вывод следует из ст. 1213 ГК РФ («Право, подлежащее применению к договору в отношении недвижимого имущества»), согласно которой к договорам в отношении находящихся на территории РФ земельных участков, участков недр и иного недвижимого имущества применяется российское право<sup>38</sup>.

Поскольку передача имущества в траст предполагает согласие доверительного собственника, по российскому законодательству акт передачи следует рассматривать в качестве договора<sup>39</sup>. Поэтому, хотя то или иное иностранное право могло бы допускать возможность передачи в траст недвижимого имущества, ст. 1213 ГК РФ будет препятствовать лицам в выборе такого иностранного права в качестве права, применимого к недвижимому имуществу, находящемуся в России.

Так как по внутреннему законодательству РФ передача любого имущества в траст невозможна<sup>40</sup> и российские граждане не могут избрать иностранное право в качестве права, применимого к передаче недвижимого имущества, находящегося в России, они не способны передать такое имущество в траст.

С другой стороны, российские физические и юридические лица могут передать в траст принадлежащее им недвижимое имущество, если данное имущество находится за пределами РФ. В соответствии с положениями о выборе применимого права разд. VI ГК РФ договоры, относящиеся к такому недвижимому имуществу, в зависимости от конкретных обстоятельств дела могут регулироваться правом, избранным сторонами, или при отсутствии подобного выбора — правом страны, с которой данный договор наиболее тесно связан<sup>41</sup>. Следовательно, эти договоры не требуют обязательного применения российского права, которое могло бы препятствовать передаче.

Hudson A. *Equity and Trusts*. 5<sup>th</sup> ed., 2007. P. 66—67.

<sup>34</sup> Абзац 1 ст. 1203 ГК РФ.

<sup>35</sup> Абзац 1 п. 1 ст. 130 ГК РФ.

<sup>36</sup> Абзац 2 п. 1 ст. 130 ГК РФ.

<sup>37</sup> Статья 130 ГК РФ.

<sup>38</sup> Пункт 1 ст. 1213 ГК РФ.

<sup>39</sup> Пункт 1 ст. 420 ГК РФ.

<sup>40</sup> Пункт 4 ст. 209 ГК РФ.

<sup>41</sup> Пункт 1 ст. 1213 ГК РФ.

(ii) *Движимое имущество*

По законодательству Российской Федерации вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимыми<sup>42</sup>. В отличие от недвижимого имущества движимое по общему правилу может быть свободно передано российскими лицами в иностранный траст при условии отсутствия ущерба для прав третьих лиц. Такой вывод следует из ст. 1210 ГК РФ, согласно которой стороны могут при заключении договора или в последующем выбрать по соглашению между собой право, которое подлежит применению к их правам и обязанностям по этому договору<sup>43</sup>. Выбранное сторонами право применяется к возникновению и прекращению права собственности и иных вещных прав на движимое имущество без ущерба для прав третьих лиц<sup>44</sup>.

Основываясь на этих положениях о выборе применимого права, российские граждане и компании могут передать движимое имущество в иностранный траст без необходимости предварительного физического перемещения этого имущества за пределы РФ в страну общего права.

Для того чтобы сделать такую передачу действительной с точки зрения российского законодательства, они могут подчинить ее действию иностранного права, которое предусматривает существование трастов, а также обеспечить, чтобы такая передача не нарушала прав третьих лиц. Поскольку ст. 1210 ГК РФ не устанавливает каких-либо ограничений в отношении возможного круга этих «третьих лиц» или в отношении характера их прав, данное положение будет охваты-

вать широкий круг лиц и прав, включая права любых кредиторов, которые могут быть у учредителя траста, а также права его/ее наследников на обязательную долю в наследстве. Поэтому, хотя ст. 1210 ГК РФ и предоставляет достаточные правовые основания для передачи движимого имущества российскими гражданами и организациями в иностранные трасты, она также создает основания для предъявления исков любыми третьими лицами, права которых были нарушены подобной передачей и которые намереваются оспаривать ее действительность.

(d) *Условия действительности передачи имущества в траст*

(i) *Согласие другого супруга*

Когда учредитель траста находится в браке и проживает со своим супругом/супругой в Российской Федерации и имущество, которое он/она намеревается передать в траст, было нажито во время брака, любая подобная передача подпадает под действие правил ст. 35 Семейного кодекса РФ, касающихся распоряжения имуществом, относящимся к общему имуществу супругов<sup>45</sup>. В соответствии с этой статьей для того, чтобы передать в траст имущество, нажитое в период брака, супругу, который осуществляет передачу, будет необходимо согласие другого супруга<sup>46</sup>.

В случае передачи движимого имущества наличие такого согласия будет предполагаться<sup>47</sup>, в то время как в случае передачи недвижимого имущества, находящегося за пределами РФ, согласие другого супруга должно быть нотариально удостоверено<sup>48</sup>.

Если другой супруг в действительности не давал своего согласия на передачу в траст движимого имущества, по его/ее требованию данная передача может быть признана недействительной российским судом, если доверительный собственник знал или заведомо должен был знать о несогласии другого супруга с дан-

<sup>42</sup> Пункт 2 ст. 130 ГК РФ. Пункт 1 ст. 142 ГК РФ определяет ценную бумагу как документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. В американской юридической и экономической литературе понятие «ценная бумага» традиционно переводится как *security*. О сходствах и различиях российского понятия «ценная бумага» и американского понятия *security* см.: Pentsov D.A. *American Securities versus Russian «Securities»: Caveat Emptor // Tulane Journal of International and Comparative Law. 2004. Vol. 12. P. 153—199; Пенцов Д.А. Понятие «security» и правовое регулирование фондового рынка США. СПб., 2003. С. 171—191.*

<sup>43</sup> Пункт 1 ст. 1210 ГК РФ.

<sup>44</sup> Там же.

<sup>45</sup> Статья 35 СК РФ применяется к определению имущественных прав супругов, проживающих в Российской Федерации на основании положений о выборе применимого права п. 2 ст. 161.

<sup>46</sup> Пункт 1 ст. 35 СК РФ.

<sup>47</sup> Пункты 1, 2 ст. 35 СК РФ.

<sup>48</sup> Пункты 1, 3 ст. 35 СК РФ.





ной передачей<sup>49</sup>. С другой стороны, супруг, чье нотариально удостоверенное согласие не было получено, вправе в течение одного года со дня, когда он узнал или должен был узнать о совершении данной передачи, в судебном порядке требовать признания ее недействительной<sup>50</sup>.

Поскольку любая передача имущества в траст должна рассматриваться как распоряжение имуществом, эти положения могут использоваться в качестве основания для обжалования подобной передачи в тех случаях, когда другой супруг не знал и не должен был знать о создании траста. Именно таким является случай, когда после смерти мужа жена узнает о создании им траста и о назначении в качестве единственного бенефициара любого иного третьего лица, нежели она.

#### (ii) Содержание акта передачи

Поскольку российские граждане и организации не могут передать свое движимое имущество в иностранный траст на основании российского законодательства, в качестве права, применимого к акту передачи, им приходится выбирать иностранное право. Поэтому действительность акта передачи с точки зрения его содержания, т.е. прав и обязанностей учредителя траста и доверительного собственника по договору, посредством которого осуществляется передача, должна анализироваться на основании применимого права с учетом соблюдения императивных норм законодательства РФ, а также ее публичного порядка. Опять-таки для целей данного анализа предполагается, что содержание акта передачи имущества в траст удовлетворяет требованиям права, выбранного учредителем траста и доверительным собственником.

#### (iii) Форма акта передачи

##### (1) Передача *inter vivos*

С точки зрения правил о выборе применимого права разд. VI ГК РФ требования в отношении формы акта передачи имущества в иностранный траст зависят от того, учреждается ли тот или иной траст и передается ли имущество в рамках осуществления предпринима-

тельской деятельности (как, например, в случае с банком, учреждающим иностранный траст, о котором идет речь во введении) или вне связи с такой деятельностью (как, например, в случае с лицом, учреждающим траст в интересах своих родственников)<sup>51</sup>. В первом случае передача имущества в траст будет подпадать под понятие «внешнеэкономическая сделка»<sup>52</sup>. В результате такой квалификации независимо от места совершения акта передачи его форма должна будет соответствовать обязательным требованиям законодательства РФ, касающимся формы сделок, в частности требованию о совершении такой сделки в письменной форме<sup>53</sup>.

По российскому законодательству понятие «письменная форма» достаточно широкое, оно охватывает не только договоры, совершенные в виде одного документа, подписанного сторонами, но и договоры, совершенные путем обмена документами посредством почтовой, телеграфной, телетайпной, телефонной, электронной или иной связи, позволяющей достоверно установить, что документ исходит от стороны по договору<sup>54</sup>. Следовательно, чтобы являться действительным с точки зрения формы, акт передачи имущества в иностранный траст, учреждаемый в рамках предпринимательской деятельности, должен быть совершен в письменной форме путем использования одного из этих методов.

В то же время, когда учреждение траста не связано с осуществлением предпринимательской деятельности, требования к форме акта передачи устанавливаются правом места совершения данного акта<sup>55</sup>.

<sup>51</sup> Согласно п. 1 ст. 2 ГК РФ предпринимательской деятельностью является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

<sup>52</sup> Раздел VI ГК РФ не содержит определения понятия «внешнеэкономическая сделка». В российской доктрине международного частного права под внешнеэкономической сделкой обычно понимается сделка, заключаемая в ходе осуществления предпринимательской деятельности, между лицами, коммерческие предприятия которых находятся в различных государствах. См., напр.: Богуславский М.М. *Международное частное право*. 5-е изд. М., 2008. С. 255.

<sup>53</sup> Пункт 2 ст. 1209 ГК РФ.

<sup>54</sup> Пункт 2 ст. 434 ГК РФ.

<sup>55</sup> Пункт 1 ст. 1209 ГК РФ.

<sup>49</sup> Пункт 2 ст. 35 СК РФ.

<sup>50</sup> Пункты 2, 3 ст. 35 СК РФ.

Тем не менее акт передачи, совершенный за границей, не может быть признан недействительным вследствие несоблюдения формы, если соблюдены требования российского права<sup>56</sup>.

Поэтому, когда учреждение того или иного траста не связано с осуществлением предпринимательской деятельности и акт передачи имущества совершается за границей, для того, чтобы оценить его действительность с точки зрения формы, российский суд должен прежде всего проанализировать подобный договор с точки зрения соблюдения требований применимого иностранного права. Если выясняется, что форма акта не соответствует требованиям иностранного права, российскому суду придется анализировать ее с точки зрения российского права.

#### (2) Передача после смерти

Когда определенный траст учреждается в соответствии с положением завещания после смерти завещателя, помимо соблюдения требований относительно формы акта передачи имущества, осуществляемого исполнителем завещания доверительному собственнику (которые будут такими же, как и требования к форме акта передачи *inter vivos*), для действительности акта передачи необходимо также соблюдение требований относительно формы завещания. В соответствии с правилами о выборе применимого права разд. VI ГК РФ требования к форме завещания и акту его отмены определяются по праву страны, где завещатель имел место жительства в момент составления такого завещания или акта отмены<sup>57</sup>. Однако завещание или его отмена не могут быть признаны недействительными вследствие несоблюдения формы, если она удовлетворяет требованиям права места составления завещания или акта его отмены либо требованиям российского права<sup>58</sup>.

Поэтому в соответствии с российскими правилами о выборе применимого права требования к форме завещания зависят от места жительства завещателя в момент составления завещания.

Когда определенный траст учреждается в соответствии с завещанием, составленным в России российским гражданином, имеющим место жительства в России, действительность завещания должна определяться на основании требований российского законодательства, в частности по общему правилу завещание должно быть удостоверено нотариусом<sup>59</sup>. При этом, когда траст учреждается в соответствии с завещанием, составленным за границей российским гражданином, имеющим место жительства в России, действительность такого завещания должна определяться сначала на основании права страны составления завещания, а если оно не соответствует этим требованиям — тогда на основании российского права.

### 3. Потенциальные препятствия к применению в Российской Федерации иностранного права, регулирующего траст и передачу имущества в траст

#### (а) Императивные нормы законодательства Российской Федерации

Императивные нормы можно определить как положения национального законодательства, которые ввиду их особого значения применяются к соответствующим правоотношениям независимо от применимого права<sup>60</sup>. В соответствии с положением об императивных нормах разд. VI ГК РФ правила этого раздела не затрагивают действие тех императивных норм законодательства РФ, которые вследствие указания в самих императивных нормах или по причине их особого значения, в том числе для обеспечения прав и охраняемых законом интересов участников гражданского оборота, регулируют соответствующие отношения независимо от подлежащего применению права<sup>61</sup>. При применении права какой-либо страны согласно правилам разд. VI ГК РФ суд может принять во внимание императивные нормы права другой страны, если согласно праву этой страны такие нормы должны регулировать соответствующие отношения независимо от подлежа-

<sup>56</sup> Пункт 1 ст. 1209 ГК РФ.

<sup>57</sup> Пункт 2 ст. 1224 ГК РФ.

<sup>58</sup> Там же.

<sup>59</sup> Статьи 1124 и 1125 ГК РФ.

<sup>60</sup> См., напр.: Fawcett J., Carruthers J.M. *Cheshire, North & Fawcett Private International Law*. 14<sup>th</sup> ed. Oxford University Press, 2008. P. 150—151; Zhilsov A.N. *Mandatory and Public Policy Rules in International Commercial Arbitration // Netherlands International Law Review*. 1995. Vol. XLII. P. 81—89.

<sup>61</sup> Пункт 1 ст. 1192 ГК РФ.



щего применению права<sup>62</sup>. При этом суд должен учитывать назначение и характер подобных норм, а также последствия их применения или неприменения<sup>63</sup>.

Эти положения ст. 1192 ГК РФ могут препятствовать признанию иностранных трастов, регулируемых иностранным правом, в России, если условия траста, определяемые на основании этого права, будут противоречить императивным нормам законодательства РФ.

Поскольку разд. VI ГК РФ не содержит какого-либо перечня императивных норм, задача определения того, относится ли та или иная норма к числу императивных, возлагается на арбитражные суды и суды общей юрисдикции. Они должны давать такое определение в каждом конкретном случае на основании установленных ст. 1192 ГК РФ двух альтернативных критериев, а именно: (а) указание в самой норме на ее императивный характер или (б) особое значение нормы для обеспечения прав и охраняемых законом интересов участников гражданского оборота.

С этой точки зрения весьма вероятно, что нормы об обязательной наследственной доле будут рассматриваться российскими судами как императивные в указанном выше значении. Во-первых, сама норма содержит указание на то, что она является обязательной. Во-вторых, эти нормы следует рассматривать как имеющие особое значение для защиты прав и охраняемых законом интересов наследников, которые были на иждивении наследодателя. Поэтому, столкнувшись с иском обязательных наследников против бенефициара траста, ранее учрежденного наследодателем, российские суды скорее всего откажутся применять иностранное право, регулирующее траст, и придут к заключению о том, что доля имущества, полученная бенефициаром траста, соответствующая обязательной доле в наследстве, по-прежнему составляет часть наследственной массы<sup>64</sup>. Таким образом, суд может возложить на бенефициара траста обязанность вернуть обязательным наследникам соответствующую часть полученного им имущества, если это имущество существует в осязаемой форме (например, сертификаты акций)<sup>65</sup>, или же

возместить им его стоимость, если это имущество не существует в осязаемой форме (например, денежные средства на зарубежном банковском счете)<sup>66</sup>.

### (b) Публичный порядок Российской Федерации

В соответствии с оговоркой о публичном порядке разд. VI ГК РФ норма иностранного права, подлежащая применению в соответствии с правилами этого раздела, в исключительных случаях не применяется, когда последствия ее применения явно противоречили бы основам правопорядка (публичному порядку) Российской Федерации. В этом случае при необходимости применяется соответствующая норма российского права<sup>67</sup>. Отказ в применении нормы иностранного права не может быть основан только на отличии правовой, политической или экономической системы соответствующего иностранного государства от правовой, политической или экономической системы РФ<sup>68</sup>.

По этой причине отсутствие понятия «траст» в законодательстве Российской Федерации не может использоваться для отказа в признании любых иностранных трастов со ссылкой на оговорку о публичном порядке.

Более того, ввиду указания на «исключительные случаи» и «явное противоречие», данная оговорка о публичном порядке может использоваться только в качестве «последнего оборонительного рубежа» против признания конкретных иностранных трастов в России, когда признание того или иного индивидуального траста будет противоречить основам правопорядка РФ.

Таковой будет, например, ситуация, когда российский государственный гражданский служащий, независимо от причины, не хочет представлять сведения о принадлежащих ему акциях и другом имуществе, требуемые в соответствии с Федеральным законом «О государственной гражданской службе в Российской Федерации»<sup>69</sup>, и вместо этого передает акции в ино-

*незаконного владения»).*

<sup>66</sup> Статья 1102 ГК РФ («Обязанность возратить неосновательное обогащение»).

<sup>67</sup> Абзац 1 ст. 1193 ГК РФ.

<sup>68</sup> Абзац 2 ст. 1193 ГК РФ.

<sup>69</sup> Федеральный закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации», ст. 20.

<sup>62</sup> Пункт 2 ст. 1192 ГК РФ.

<sup>63</sup> Там же.

<sup>64</sup> Абзац 1 ст. 1112 ГК РФ.

<sup>65</sup> Статья 301 ГК РФ («Истребование имущества из чужого

странный траст в надежде на то, что по иностранному праву он/она более не будет считаться их собственником и что применение иностранного права будет поддержано российскими судами. Прозрачность имущества государственных гражданских служащих и отсутствие конфликта интересов могут рассматриваться в качестве одной из составляющих основ правопорядка любой страны. Поэтому весьма вероятно, что в случае спора, связанного с иностранным трастом, учрежденным государственным гражданским служащим в попытке избежать требования о предоставлении информации о своем имуществе, российский суд откажется применять иностранное право, регулирующее данный траст, на основании оговорки о публичном порядке.

### III. Налогообложение иностранных трастов в России

#### 1. Налогообложение при отсутствии договора об избежании двойного налогообложения

Учитывая, что понятие «траст» исключено из российского законодательства, ясно, почему Налоговый кодекс РФ не упоминает трасты среди различных категорий физических и юридических лиц, которые могут рассматриваться в качестве самостоятельных налогоплательщиков<sup>70</sup>. Следовательно, если трасты не являются самостоятельными налогоплательщиками, отличными от учредителя, доверительного собственника и бенефициаров, с налоговой точки зрения существование иностранных трастов будет игнорироваться. В этом случае российскими налогами могут облагаться только отдельные участники отношения, связанного с трастом, но не сам траст, существование которого с налоговой точки зрения не будет приниматься во внимание. Поэтому определение возможного налогообложения иностранных трастов в России при отсутствии договора об избежании двойного налогообложения следует начать с выяснения того, может ли иностранный траст рассматриваться по НК РФ в качестве самостоятельного налогоплательщика.

Налоговый кодекс РФ предусматривает существование двух основных категорий налогоплательщиков:

организации и физические лица<sup>71</sup>. Поскольку траст не является физическим лицом, для того чтобы рассматриваться в качестве самостоятельного налогоплательщика, он должен подпадать под понятие «организация». Хотя в определении термина «организация» в НК РФ речь идет только о юридических лицах и других корпоративных образованиях, обладающих гражданской правоспособностью, Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, выпущенное в 2001 г. Министерством РФ по налогам и сборам на основе НК РФ, использует более широкий подход к определению содержания этого понятия<sup>72</sup>. Так, помимо иностранных юридических лиц и иных корпоративных образований, обладающих гражданской правоспособностью, Положение также относит к числу иностранных организаций, подлежащих учету в налоговых органах РФ, любые другие организации (включая полные товарищества и личные компании), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств. Более того, типовая форма заявления о постановке на учет, прилагаемая к данному Положению (форма № 2001И), прямо называет трасты в числе возможных видов деятельности, осуществляемых иностранной организацией<sup>73</sup>.

Поэтому в соответствии с НК РФ иностранные трасты могут рассматриваться как иностранные организации и признаваться в качестве самостоятельных налогоплательщиков.

С точки зрения налогообложения все иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации, можно подразделить на две категории: (а) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации<sup>74</sup>, и (б) иностранные организации, не осуществляющие свою деятельность через постоянное представительство, а получающие доходы от источников в Российской Федерации<sup>75</sup>. За исключением случаев, когда иностранный траст имеет в Российской Федерации постоянное место веде-

<sup>70</sup> Пункт 2 ст. 11 НК РФ.

<sup>71</sup> Там же.

<sup>72</sup> Приказ МНС России от 07.04.2000 № АП-3-06/124 «Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций».

<sup>73</sup> Пункт 1.1 Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций.

<sup>74</sup> Статья 307 НК РФ.

<sup>75</sup> Статья 309 НК РФ.



ния бизнеса, через которое он осуществляет там свою деятельность, он, как правило, не будет подпадать под определение постоянного представительства в НК РФ<sup>76</sup>. С другой стороны, для иностранных трастов не является чем-то необычным получение дивидендов по принадлежащим им акциям российских компаний. Поэтому с точки зрения НК РФ иностранный траст в России обычно будет подпадать под категорию иностранных организаций, не осуществляющих свою деятельность через постоянное представительство в РФ и получающих доходы от источников в РФ.

Квалификация иностранных трастов в качестве «организаций, не осуществляющих свою деятельность через постоянное представительство», помещает их под действие российского налога на обозначенные в ст. 309 НК РФ доходы иностранных организаций от источника в РФ.

Сюда входят дивиденды, выплачиваемые иностранным трастам по принадлежащим им акциям в российских организациях<sup>77</sup>, и процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая доходы, получаемые по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов<sup>78</sup>. При отсутствии договора об избежании двойного налогообложения налоговая ставка по доходам, полученным в виде дивидендов, составляет 15%<sup>79</sup>. Также это касается и процентного дохода

по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, принадлежащим иностранному трасту, — по общему правилу налоговая ставка тоже будет составлять 15%<sup>80</sup>.

С другой стороны, первоначальная передача имущества в траст его учредителем не должна подпадать под действие налога на доходы иностранных организаций от источников в РФ, поскольку ее следует рассматривать не в качестве дохода траста, а в качестве вклада в уставный капитал организации, не учитываемого при определении налоговой базы<sup>81</sup>. Наконец, за исключением случаев, когда деятельность иностранного траста сопоставима с деятельностью постоянного представительства в РФ, этот траст не должен подпадать под российский налог на имущество организаций<sup>82</sup>.

## 2. Налогообложение при наличии договора об избежании двойного налогообложения

Подобно их квалификации в соответствии с НК РФ иностранные трасты также могут рассматриваться в качестве самостоятельных налогоплательщиков по договорам об избежании двойного налогообложения, заключенным Российской Федерацией<sup>83</sup>. Эти договоры основаны на Модельной конвенции Организации по экономическому сотрудничеству и развитию по налогообложению дохода и капитала (*OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital*; далее — Модельная конвенция ОЭСР)<sup>84</sup>, и определение понятия «лицо» в этих договорах по сути такое же, что и определение в Модельной конвенции. Согласно данному определению термин «лицо» включает в себя физическое лицо, компанию и любое другое объеди-

<sup>76</sup> В соответствии с п. 2 ст. 306 НК РФ, для целей гл. 25 («Налог на прибыль организаций»), под «постоянным представительством» иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную с: использованием недр (и/или) использованием других природных ресурсов; проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной п. 4 ст. 306 НК РФ.

<sup>77</sup> Подпункт 1 п. 1 ст. 309 НК РФ.

<sup>78</sup> Подпункт 3 п. 1 ст. 309 НК РФ.

<sup>79</sup> Подпункт 2 п. 3 ст. 284 НК РФ, применяемый в силу п. 1 ст. 310 НК РФ.

<sup>80</sup> Подпункт 1 п. 4 ст. 284 НК РФ, применяемый в силу п. 1 ст. 310 НК РФ.

<sup>81</sup> Подпункт 3 п. 1 ст. 251 НК РФ.

<sup>82</sup> Пункт 1 ст. 373 НК РФ.

<sup>83</sup> По состоянию на 1 января 2009 г. 74 договора об избежании двойного налогообложения действовали в отношении Российской Федерации. См.: Письмо ФНС России от 15.01.2009 № ВЕ-22-2/20@ «О направлении перечня действующих двусторонних договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>84</sup> OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 17 July 2008. OECD, 2008.*

нение лиц<sup>85</sup>. Как объясняется в Комментариях ОЭСР, это определение не является исчерпывающим, и оно рассматривается как указывающее на то, что данное понятие используется в очень широком смысле<sup>86</sup>.

Поэтому, хотя траст прямо назван в определении термина «лицо» только в двух договорах об избежании двойного налогообложения, заключенных РФ<sup>87</sup>, можно сделать вывод о том, что трасты должны рассматриваться в качестве лиц во всех ее договорах об избежании двойного налогообложения, при условии, что траст действительным образом учрежден по законодательству соответствующей страны.

Учитывая, что определение постоянного представительства в Модельной конвенции ОЭСР подобно определению, приведенному в НК РФ<sup>88</sup>, подход к налогообложению прибыли иностранных трастов, действующих при наличии договора об избежании двойного налогообложения, также будет подобен подходу НК РФ. Следовательно, когда имеется договор об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и страной, в которой учрежден иностранный траст, с точки зрения российского налогообложения подобный траст также в большинстве случаев будет рассматриваться как иностранная организация, не осуществляющая свою деятельность через постоянное представительство в РФ и получающая доходы от источников в России.

Международные договоры Российской Федерации по вопросам налогообложения обладают преимуще-

ством по сравнению с положениями НК РФ<sup>89</sup>. Когда тот или иной договор об избежании двойного налогообложения определяет налоговые ставки для налога на доходы иностранных организаций от источников в РФ, которые отличаются от соответствующих налоговых ставок, предусмотренных НК РФ, налоговые ставки договора будут обладать преимуществом. Так, например, дивиденды по акциям российской компании, принадлежащим трасту, учрежденному в США или Великобритании, будут подпадать под установленные соответствующими договорами налоговые ставки в размере 10% валовой суммы дивидендов<sup>90</sup>. Наконец, подобно налогообложению в соответствии с НК РФ<sup>91</sup>, при наличии соответствующего договора об избежании двойного налогообложения иностранный траст также не будет подпадать под российский налог на имущество организаций, если только его деятельность не соответствует признакам постоянного представительства в Российской Федерации<sup>92</sup>.

#### IV. Практические соображения: установление содержания иностранного права

Принимая во внимание, что в дополнение к необходимости соблюдения требований российского законодательства возможность признания иностранного траста в России также зависит от его соответствия требованиям применимого иностранного права, при рассмотрении споров, связанных с иностранными трастами, российским судам общей юрисдикции и арбитражным судам неизбежно придется столкнуться с применением этого иностранного права. Можно смело предположить, что далеко не каждый судья обладает достаточными знаниями в данной области (в частности, в области общего права), которые позволили бы ему решать споры, связанные с иностранными трастами.

<sup>85</sup> Модельная конвенция ОЭСР, ст. 3(1)(a).

<sup>86</sup> OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital. P. 67 (Commentary on Article 3 concerning general definitions).

<sup>87</sup> Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (Договор об избежании двойного налогообложения РФ — США), ст. 3(1)(d) // [www.irs.gov/pub/irs-trty/russia.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-trty/russia.pdf); Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (Соглашение об избежании двойного налогообложения РФ — Канада), ст. 3(1)(d) // [http://www.treaty-accord.gc.ca/ViewTreaty.asp?Treaty\\_ID=102408](http://www.treaty-accord.gc.ca/ViewTreaty.asp?Treaty_ID=102408).

<sup>88</sup> См.: ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР (Permanent establishment).

<sup>89</sup> Статья 7 НК РФ.

<sup>90</sup> Статья 10(2)(b) Договора об избежании двойного налогообложения РФ — США; ст. 10(2) Конвенции между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» (Конвенция об избежании двойного налогообложения РФ — Великобритания) // <http://www.hmrc.gov.uk/international/russiadt.pdf>.

<sup>91</sup> Пункт 1 ст. 373 НК РФ.

<sup>92</sup> Статьи 22 (2) и 22 (4) Модельной конвенции ОЭСР (Capital).



Поэтому наличие четкого свода правил для установления содержания иностранного права становится ключевым фактором при разрешении споров, связанных с иностранными трастами, в России.

Столкнувшись с необходимостью применения иностранного права, российский суд прежде всего должен установить содержание его норм в соответствии с их официальным толкованием, практикой применения и доктриной в соответствующем государстве<sup>93</sup>. В целях установления содержания норм иностранного права суд может обратиться за содействием и разъяснением в Министерство юстиции РФ и иные компетентные органы или организации в Российской Федерации и за границей либо привлечь экспертов<sup>94</sup>. Лица, участвующие в деле, могут представлять документы, подтверждающие содержание норм иностранного права, на которые они ссылаются в обоснование своих требований или возражений, и иным образом содействовать суду в установлении содержания этих норм<sup>95</sup>. По требованиям, связанным с осуществлением сторонами предпринимательской деятельности, бремя доказывания содержания норм иностранного права может быть возложено судом на стороны<sup>96</sup>. Наконец, если содержание норм иностранного права, несмотря на предпринятые меры, в разумные сроки не установлено, применяется российское право<sup>97</sup>.

Предусматривая, что содержание иностранного права должно быть установлено судом в разумные сроки, ст. 1193 ГК РФ вместе с тем не содержит каких-либо указаний на продолжительность такого срока. Поэтому определение того, какой срок является разумным, предоставлено на усмотрение судов, которые должны решать этот вопрос в зависимости от обстоятельств конкретного дела, в частности его сложности, а также поведения истца и ответчика<sup>98</sup>. Это положение ГК РФ способно также оказать определенное давление на бенефициаров иностранных трастов, вовлеченных в судебное разбирательство в РФ, заставляя их предпринимать решительные действия по установлению содержания иностранного права в кратчайшие сро-

ки. В противном случае, если суд посчитает, что разумные сроки истекли, вместо иностранного права он может применить положения российского права. Поскольку возможность признания иностранных трастов в России основывается на применении иностранного права в силу положений о выборе применимого права разд. VI ГК РФ, нужно ли говорить, что применение к иностранному трасту российского права вместо иностранного способно положить конец любой возможности такого признания.

## V. Заключение

Несмотря на то, что свойственное общему праву понятие «траст» с некоторых пор отсутствует в российском законодательстве, учрежденные законным образом иностранные трасты тем не менее могут быть признаны в России, при условии, что такое признание не будет нарушать ни императивных норм российского законодательства, ни публичного порядка РФ. Поэтому, несмотря на невозможность передачи в траст недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации, иностранные трасты могут использоваться в качестве эффективного инструмента в коммерческих операциях российских юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. С этой точки зрения, возвращаясь к первому примеру, приведенному во введении, большинство российских арбитражных судов скорее всего подтвердит действительность иностранного траста, учрежденного российским банком. Что касается использования иностранных трастов российскими гражданами при наследственном планировании, признанию подобного иностранного траста в Российской Федерации могут препятствовать правила об обязательной наследственной доле, установленные российским законодательством. Поэтому во втором примере, описанном во введении, в случае спора большинство российских судов, вероятнее всего, не признает существование иностранного траста в той степени, в которой он нарушает права обязательных наследников.

<sup>93</sup> Пункт 1 ст. 1191 ГК РФ.

<sup>94</sup> Абзац 1 п. 2 ст. 1191 ГК РФ.

<sup>95</sup> Абзац 2 п. 2 ст. 1191 ГК РФ.

<sup>96</sup> Абзац 3 п. 2 ст. 1191 ГК РФ.

<sup>97</sup> Пункт 3 ст. 1191 ГК РФ.

<sup>98</sup> См.: п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 10.10.2003 № 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2003. № 12. С. 7.