

АБ Бывают ситуации, когда компания принимает на работу иногородних и компенсирует им стоимость арендуемого жилья. А иногда с целью привлечения или удержания сотрудников берет на себя оплату съемной квартиры. Разбираемся с налоговыми последствиями в таких ситуациях.

Оплата жилья иногородним работникам — компенсация?



Ольга Ястребова,
руководитель юридического
департамента компании
«Кузьминых, Евсеев и партнеры»

В описанном случае у бухгалтеров может возникнуть несколько вопросов. Нужно ли исчислять НДФЛ? Обоснованно ли включать суммы оплаты аренды в расходы по налогу на прибыль? Начислять ли страховые взносы? Как правильно оформлять данные расходы?

Налог на доходы физических лиц

Минфин России на протяжении ряда лет придерживается точки зрения, что с сумм оплаты аренды жилья для иногороднего работника нужно начислять НДФЛ¹. Основывается данная позиция на нормах Налогового кодекса², где сказано, что при определении налоговой базы учитывают все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся, оплата (полностью или частично) за него организациями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха,

обучения в интересах налогоплательщика³.

При этом Минфин России полагает, что данный доход нельзя считать компенсацией⁴. Согласно Налоговому кодексу не подлежат налогообложению все виды установленных действующим законодательством компенсационных выплат (в пределах норм), связанных, в частности, с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

Трудовым кодексом предусмотрено, что при переезде работника по предварительной договоренности с работодателем в другую местность работодатель обязан возместить работнику расходы по переезду, по обустройству на новом месте жительства⁵.

Исходя из изложенного следует, что доходы в виде сумм воз-

¹ письма Минфина России от 14.09.2016 № 03-04-06/53726, от 14.06.2016 № 03-03-06/1/34531, от 22.10.2013 № 03-04-06/44206

² п. 1 ст. 210 НК РФ

³ подп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ

⁴ п. 3 ст. 217 НК РФ

⁵ ст. 169 ТК РФ

мещения компанией расходов на аренду квартиры работнику, переехавшему в другую местность для работы, не являются компенсационными выплатами⁶, а значит, такие доходы подлежат обложению НДФЛ в общем порядке.

Однако такая точка зрения, по мнению автора, не учитывает, что Трудовой кодекс позволяет определять в коллективном, трудовом договоре или локальном нормативном акте порядок, условия, размеры возмещения расходов работника по переезду и обустройству на новом месте. И это подтверждается мнением судов.

Например, Верховный Суд РФ считает суммы компенсации стоимости жилья не облагаемыми НДФЛ⁷.

Затраты на аренду жилья для сотрудника признаются произведенными в интересах работодателей. Именно организация принимает на себя обязательства по обеспечению необходимых условий труда для иногородних работников, которые имеют особый опыт и квалификацию и самостоятельно (без приглашения работодателя) не изменили бы место жительства.

Суд указал, что обязательным признаком получения физлицом дохода в натуральной форме⁸ является удовлетворение при этом интересов самого гражданина.

Аренда квартиры происходит по инициативе работодателя в целях ведения деятельности компании, в том числе в связи с открытием филиала, расположенного в другом городе, а также необходимостью привлечения к труду в филиале иногородних работников, имеющих особый опыт и квалификацию, которые иначе туда бы не поехали.

При этом, как отмечено в деле, арендованные квартиры были вполне комфортабельны, соответствовали статусу работников, но не претендовали на звание элитных. Это свидетельствовало о том, что при выборе помещений фирма не преследовала цель удовлетворения индивидуальных потребностей граждан-работников, обусловленных преимущественно избранным ими образом жизни.

Таким образом, получение физическим лицом дохода в форме оплаченных за него товаров (работ, услуг) и имущественных прав не облагается налогом, если предоставление таких благ обусловлено прежде всего интересом передающего (оплачивающего) их лица, а не целью преимущественного удовлетворения личных нужд гражданина.

Кстати, суды и раньше придерживались мнения, что оплата арендованного для иногородних работников жилья НДФЛ не облагается. Они признавали такую выплату компенсационной, установленной законодательством, и не облагаемой НДФЛ⁹.

Однако если арендованная квартира будет «слишком» хороша — элитное жилье, с признаками роскоши (что является понятием оценочным и нельзя определить четких критериев), — суд может встать на сторону налогоплательщиков. Ведь в этом случае работнику не просто есть где жить, а у него возникает удовлетворение его личных интересов¹⁰.

Налог на прибыль

Можно признавать в качестве расходов для целей налога на прибыль затраты оплаты жилья работникам, если такие выплаты

предусмотрены коллективным и (или) трудовыми договорами¹¹.

Потому что если данное условие не предусмотрено в договоре с работником, то учесть компенсацию стоимости жилья в расходах при расчете налога на прибыль нельзя¹².

К расходам на оплату труда относится стоимость бесплатного жилья, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством РФ порядком¹³.

Минфин России в большинстве своих разъяснений указывает, что учесть в налоговых расходах можно стоимость жилья в пределах 20 процентов от суммы заработной платы¹⁴.

Для целей налога на прибыль в расходы налогоплательщика на оплату труда включают¹⁵:

- ▶ любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах;

⁶ п. 3 ст. 217 НК РФ

⁷ п. 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утв. Президиумом ВС РФ 21.10.2015

^{8, 10} подп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ

⁹ п. 3 ст. 217 НК РФ; пост. ФАС МО от 29.07.2011 № Ф05-7046/11, ФАС ПО от 15.05.2009 № А65-6772/2008, ФАС ЦО от 11.12.2007 № А48-717/07-2 (определением ВАС РФ от 23.04.2008 № 4623/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)

¹¹ пп. 4, 25 ст. 255 НК РФ

¹² ст. 252 НК РФ

¹³ п. 4 ст. 255 НК РФ

¹⁴ письма Минфина России от 22.10.2013 № 03-04-06/44206, от 30.09.2013 № 03-03-06/1/40369, от 18.05.2012 № 03-03-06/1/255, от 02.05.2012 № 03-03-06/1/216, от 28.10.2010 № 03-03-06/1/671, от 13.07.2009 № 03-04-06-01/165, УФНС России по г. Москве от 30.07.2010 № 16-15/080276@, от 24.03.2009 № 16-15/026382

¹⁵ ст. 255 НК РФ

► стимулирующие начисления и надбавки;
 ► компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
 ► премии и единовременные поощрительные начисления;
 ► расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Вместе с тем коллективным и (или) трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда помимо денежной может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству¹⁶. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20 процентов от начисленной за месяц заработной платы.

Таким образом, Минфин России считает, что расходы на оплату жилья работникам компании могут быть учтены при расчете налога на прибыль в размере, не превышающем 20 процентов от начисленной месячной заработной платы с учетом премий и надбавок, при условии заключения трудового договора.

В период, когда такой договор не заключен, вышеуказанные расходы на оплату жилья не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль.

Однако летом 2016 года вышло письмо о том, что в расходы по налогу на прибыль стоимость аренды жилья для иногородних сотрудников включать нельзя¹⁷.

Отметим, что такая точка зрения высказывалась иногда и ранее¹⁸.

При этом уже через три месяца вышло новое письмо, в котором высказывалась прежняя точка зрения: в налоговые затраты можно ставить расходы на оплату аренды жилья для работника, но не более 20 процентов¹⁹.

Существует еще одно мнение, согласно которому расходы на аренду жилья для иногороднего работника можно включать в расчет налога на прибыль в полном объеме. Но это самый рискованный вариант.

Компенсацию — в состав расходов на оплату труда

Суды указывают, что налогоплательщики правомерно учитывают затраты на наем жилья иногородним (иностранным) сотрудникам. Данные затраты понесены для обеспечения исполнения своих трудовых обязанностей, а не для удовлетворения личных потребностей в жилье и учитываются как расходы на оплату труда²⁰.

Суды также исходят из того, что Трудовой кодекс в части формы оплаты труда²¹ не регулирует налоговые правоотношения и не устанавливает применительно к ним какие-либо ограничения.

Затраты на проживание не аналогичны расходам, перечисленным в Налоговом кодексе в числе не учитываемых для целей налога на прибыль²². Компания несет данные расходы для обеспечения исполнения работниками своих трудовых обязанностей, а не удовлетворения их личных потребностей в жилье. Поэтому затраты могут быть учтены в составе расходов для целей налого-

обложения прибыли. Это подтверждает судебная практика²³.

Учет как затраты на подъемные

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, отнесены, в частности, суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством РФ²⁴. Для компаний, не финансируемых за счет средств федерального бюджета, нормы подъемных законодательством не установлены.

По мнению контролирующих органов, расходы налогоплательщика, связанные с компенсацией затрат сотрудника на обустройство на новом месте жительства при его переводе на работу в другую местность, представляют собой сумму подъемных²⁵.

Минфин России также указал, что затраты по возмещению расходов, связанных с переездом сотрудника на работу в другую местность, предусмотренные Трудовым кодексом²⁶, для целей налогообложения прибыли мо-

^{16, 21} ст. 131 ТК РФ

¹⁷ письмо Минфина России от 14.06.2016 № 03-03-06/1/34531

¹⁸ письмо УФНС России по г. Москве от 14.03.2007 № 20-08/022129@

¹⁹ письмо Минфина России от 14.09.2016 № 03-04-06/53726

²⁰ ст. 255 НК РФ

²² п. 29 ст. 270 НК РФ

²³ пост. АС МО от 01.10.2015 № Ф05-11410/15, ФАС МО от 10.07.2012 № Ф05-6448/12, ФАС ЦО от 29.09.2010 по делу № А23-5464/2009А-14-233, ФАС СЗО от 02.11.2007 по делу № А56-47663/2006

²⁴ подп. 5 п. 1 ст. 264 НК РФ

²⁵ письмо УФНС России по г. Москве от 18.02.2008 № 20-12/015139

²⁶ ст. 169 ТК РФ

гут быть учтены в составе прочих расходов в качестве подьемных²⁷.

В одном из судебных решений арбитры признали обоснованным учет в составе расходов затраты на оплату проживания сотрудника в другой местности²⁸.

Страховые взносы

С 1 января 2017 года налоговые органы администрируют страховые взносы. А значит, стоит ожидать, что Минфин России сформулирует свою позицию относительно начисления страховых взносов на сумму компенсации стоимости арендованного жилья работникам. Ведь именно это министерство является органом, уполномоченным давать письменные разъяснения законодательства о налогах и сборах²⁹.

Кроме того, финансовое ведомство пояснило, что по вопросу исчисления и уплаты страховых взносов следует руководствоваться данными ранее соответствующими разъяснениями Минтруда России³⁰.

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений³¹.

До 2017 года не облагались страховыми взносами выплаты, связанные с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность³².

С 1 января 2017 года в Налоговом кодексе определено, что не облагаются страховыми взносами все виды установлен-

ных законодательством компенсационных выплат (в пределах законодательно установленных норм), в том числе связанных с выполнением физлицом трудовых обязанностей, а также переездом на работу в другую местность³³.

Считая в нашем случае оплату аренды компенсацией, следует отметить, что она устанавливается трудовым договором, а не законодательным актом, но на основании статьи 169 Трудового кодекса. Иными словами, в соответствии с законодательством.

Ранняя позиция контролеров и арбитров по страховым взносам

Позиция контролирующих органов такова: предоставление жилья при переезде является оплатой труда в натуральной форме и облагается страховыми взносами в общеустановленном порядке.

Компенсация найма жилья, выплачиваемая работнику, переехавшему в другой город для работы в филиале фирмы, не подпадает под освобождение³⁴, поскольку освобождение от страховых взносов предусмотрено для сумм возмещения расходов работника только по переезду³⁵. Следовательно, суммы такой компенсации подлежат обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке.

Некоторые суды также полагают, что расходы на предоставление жилья работникам при их переезде подлежат включению в базу для начисления страховых взносов³⁶.

Вместе с тем из существующей арбитражной практики сле-

дует, что если обязанность работодателя по предоставлению иногородним сотрудникам жилья надлежащим образом документально оформлена (коллективным или трудовым договором или локальным нормативным актом), то обеспечение жильем является компенсацией согласно нормам Трудового кодекса и не облагается страховыми взносами.

Так, Высший Арбитражный Суд РФ указал, что нижестоящие суды сделали правильный вывод при признании компенсацией расходов сотрудника по самостоятельному найму жилого помещения при переезде в другую местность, обязанность по возмещению которых согласно Трудовому кодексу лежит на работодателе³⁷. При этом суды указали, что спорные выплаты не являются стимулирующими, не зависят от квалификации работников, сложности, качества, количества и условий выполнения самой работы, не призваны компенсировать рас-

²⁷ подп. 5 п. 1 ст. 264 НК РФ; письма Минфина России от 18.11.2014 № 03-04-06/58173, от 13.02.2012 № 03-04-06/6-35, от 23.11.2011 № 03-03-06/1/773, от 17.01.2011 № 03-04-06/6-1

²⁸ пост. ФАС УО от 09.01.2007 № Ф09-11484/06-С2

²⁹ ст. 34.2 НК РФ

³⁰ письмо Минфина России от 16.11.2016 № 03-04-12/67082

³¹ п. 1 ст. 420 НК РФ; ч. 1 ст. 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ (далее — Закон № 212-ФЗ)

^{32, 34} подп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ

³³ подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ

³⁵ п. 3 письма Минздравсоцразвития России от 05.08.2010 № 2519-19

³⁶ определение ВАС РФ от 12.05.2014 № ВАС-3314/14

³⁷ определение ВАС РФ от 23.01.2015 № 301-КГ14-6974

Фрагмент трудового договора

Компенсация при переезде на работу в другую местность.

При возникновении необходимости переезда работника к другую местность для выполнения своей трудовой функции у данного работодателя (в том числе открытие филиала, представительства, обособленного подразделения, смена местонахождения самого работодателя и иное) работнику по согласованию с работодателем может устанавливаться компенсация расходов при переезде на работу в другую местность, том числе:

- (перечислить иные необходимые расходы)
- компенсация аренды жилья для проживания данного работника и членов его семьи.

Конкретные условия и размеры предоставления данной компенсации определяются трудовым договором с работником.

ходы, вызванные осуществлением трудовых обязанностей в соответствии с конкретной трудовой функцией.

При рассмотрении другого дела арбитры пришли к выводу, что оплата проживания в предоставленном жилье иногородних работников непосредственно связана с выполнением работниками своих трудовых обязанностей и по своей сути является компенсационной выплатой, в связи с чем не подлежит обложению страховыми взносами³⁸.

Порядок и размеры возмещения расходов при переезде на работу в другую местность работникам других работодателей (небюджетной сферы) определяются коллективным договором или локальным нормативным актом либо по соглашению сторон трудового договора³⁹. Таким образом, перечень таких расходов открыт, и работодатель может включить в состав этих компенсационных расходов в том числе и компенсацию аренды жилья.

Подведем итоги: расходы предприятия по оплате аренды

жилья для иногороднего (иностранного) работника можно рассматривать как:

- ▶ оплату труда (в натуральной форме), что влечет за собой возникновение НДФЛ, страховых взносов и нормирование затрат по налогу на прибыль (по НДФЛ и затратам можно оспорить в суде);
- ▶ компенсационные выплаты, которые в соответствии с действующим законодательством⁴⁰ освобождены от НДФЛ, страховых взносов и включаются в расходы в полном объеме.

Природа данных выплат будет зависеть в том числе и от документального оформления.

Документальное оформление

Компаниям целесообразно внести в коллективный договор (при его наличии на предприятии) либо в иной локальный нормативный акт (например, положение об оплате труда и компенсациях), а также дополнительно и в тру-

довой договор пункт о компенсациях при переезде (см. фрагмент документа выше).

Чтобы эти выплаты носили компенсационный характер, лучше, если работник сам будет оплачивать эти расходы, а работодатель — только компенсировать. **AB**

Важно!

Трудовой кодекс позволяет определять в коллективном, трудовом договоре или локальном нормативном акте порядок, условия, размеры возмещения расходов работника по переезду и обустройству на новом месте.

Перечень таких расходов открыт, и работодатель может включить в состав этих компенсационных расходов в том числе и компенсацию аренды жилья.

³⁸ определение ВС РФ от 27.08.2014 № 309-ЭС14-82; пост. АС УО от 17.12.2014 № Ф09-7555/14, от 05.11.2014 № Ф09-7365/14, АС СЗО от 28.08.2014 № Ф07-6326/14, Двдцатого ААС от 29.03.2013 № 20АП-608/13

³⁹ ч. 4 ст. 169 ТК РФ

⁴⁰ ст. 164, 169 ТК РФ