

Вопрос №9 Индивидуальный номер участника № 66

Случаи, когда работодатель берет на себя оплату расходов по аренде жилья для своих сотрудников, достаточно распространены. При этом ситуаций, которые по нормам законодательства прямо обязывают работодателя к оплате расходов на жилье, не так много. Носят такие выплаты название компенсаций. Но чаще работодатель принимает на себя подобные обязанности добровольно, и именно они вызывают наибольшее количество вопросов.

Налогообложение этих выплат может зависеть от разных факторов:

- наличия документального подтверждения;
- оценки вида расхода для целей налогообложения;
- способа осуществления выплат.

Налогообложение такого рода расходов мы рассмотрим в 2 аспектах:

- принятие для включения в базу по прибыли;
- облагаемый НДФЛ и страховыми взносами доход сотрудника.

В отношении НДС вычет по таким расходам возможен (п. 7 ст. 171 НК РФ), но для него требуется наличие счета-фактуры (п. 1 [ст. 172 НК РФ](#)) и отнесение осуществленных затрат к деятельности, ведущейся с НДС (п. 1 ст. 170 НК РФ).

Итак, установленная законодательством обязанность предоставить жилье человеку, приглашенному на работу из другой местности, у работодателя отсутствует. Есть здесь только одно исключение: при приеме на работу иностранца работодатель должен гарантировать обеспечение его жильем (п. 5 ст. 16 закона «О правовом положении...» от 25.07.2002 № 115-ФЗ). Однако выдача подобной гарантии не предполагает возникновения у работодателя обязанности по оплате жилья (письмо ФНС России от 10.01.2017 № БС-4-11/123@).

Решение работодателя о добровольно принимаемых им на себя обязательствах по оплате расходов на проживание закрепляется во внутреннем нормативном документе (коллективном или трудовом договоре).

Видами подобной оплаты могут быть:

- Заселение работника в жилье, арендованное работодателем для этих целей.
- Возмещение работнику расходов на проживание по жилью, арендуемому им самим, которое возможно в 2 вариантах:
 - ✓ оплата необходимых сумм непосредственно арендодателю;
 - ✓ выдача сумм, уплачиваемых в качестве арендной платы, работнику.

В любом из этих вариантов работник получает доход. Причем в случае расчетов работодателя непосредственно с арендодателем (т. е. без участия работника) этот доход расценивается как выплаченный работнику в натуральной (неденежной) форме (письма Минфина РФ от 29.12.2016 № 03-04-05/79264, от 14.09.2016 № 03-04-06/53726).

Доход, выданный работнику (в т. ч. иностранному) в виде арендной платы, независимо от того, каким образом осуществляется эта оплата (путем передачи денег работодателем непосредственно арендодателю или выплаты соответствующей суммы самому работнику), будет облагаться (письмо Минфина России от 07.04.2017 № 03-04-09/21137):

- налогом на доходы физлиц (п. 1 ст. 210 НК РФ);
- страховыми взносами (п. 1 ст. 420 НК РФ, п. 1 ст. 20.1 закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ).

В ситуации, когда договор аренды заключает сам работодатель, ему придется осуществлять удержание НДФЛ и с того дохода, который будет выплачиваться арендодателю-физлицу, не являющемуся ИП (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Для целей принятия в базу по налогу на прибыль расходы по оплате жилья могут быть учтены как:

- арендные платежи, если договор на аренду работодатель заключает от своего имени, причем учитывают их в базе по прибыли целиком (подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- выплаты социального характера (письмо Минфина России от 14.06.2016 № 03-03-06/1/34531), за счет которых базу по прибыли уменьшить нельзя (п. 29 ст. 270 НК РФ);
- часть платы за труд (письмо Минфина России от 17.07.2015 № 03-08-05/41253), которые в таком качестве возможно полностью учесть в базе по прибыли (пп. 4, 25 ст. 255 НК РФ).

Для последнего варианта в ситуациях, когда работодатель сам рассчитывается с арендодателем (т. е. работник получает доход в натуральной форме), приобретает значение

Вопрос №9 Индивидуальный номер участника № 66

величина доли платы за проживание в общей сумме начисляемой работнику за месяц зарплаты. Превышение этой долей величины 20% приведет к нарушению ограничения, устанавливаемого ст. 131 ТК РФ для выплаты зарплаты в неденежной форме.

При расчете налоговой базы по налогу на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, могут учитываться арендные платежи за арендуемое имущество ([п. 1 ст. 247](#), [подп. 10 п. 1 ст. 264](#), [п. 1 ст. 274](#) НК РФ). Данный расход не нормируется. Каких-либо ограничений в отношении вида арендованного имущества для целей применения [подп. 10 п. 1 ст. 264](#) НК РФ не установлено.

Наряду с этим нужно учитывать, что перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, носит открытый характер ([подп. 49 п. 1 ст. 264](#) НК РФ). Для включения расходов на аренду имущества в расчет налогооблагаемой прибыли они должны удовлетворять требованиям [п. 1 ст. 252](#) НК РФ (то есть быть обоснованными (экономически оправданными), документально подтвержденными и произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода), а также и не подпадать под действие норм [ст. 270](#) НК РФ. Заметим при этом, что [ст. 270](#) НК РФ содержит прямой запрет на признание в налоговом учете расходов:

- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей (за рядом исключений, неактуальных для анализируемой ситуации) ([п. 16 ст. 270](#) НК РФ);
- на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, если иное не предусмотрено [п. 24.2 ст. 255](#) НК РФ, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников ([п. 29 ст. 270](#) НК РФ).

Официальная позиция состоит в том, что расходы на аренду жилья для работников могут быть учтены в целях налогообложения прибыли только как расходы на оплату труда в случае, если они являются формой оплаты труда согласно трудовым договорам ([письма](#) Минфина России от 19.04.2019 N 03-04-06/28569, от 14.01.2019 N [03-04-06/1153](#), от 14.09.2016 N [03-04-06/53726](#), от 30.09.2013 N [03-03-06/1/40369](#)).

Я же не исключаю возможности признания расходов на аренду квартиры для работника в налоговом учете в данном случае в качестве прочих расходов, при условии выполнения требований [ст. 252](#) НК РФ, в частности, при условии, что эти расходы вызваны производственной необходимостью, а не удовлетворением личных нужд работника, и не имеют целью безвозмездное оказание работнику услуг (безвозмездную передачу имущественных прав). Однако правомерность данной позиции организация должна быть готова отстаивать в споре с налоговым органом ([постановление](#) АС Московского округа от 01.10.2015 N Ф05-11410/15 по делу N А40-6591/2015, ФАС Центрального округа от 15.02.2012 N [А35-1939/2010](#)).

Таким образом, существует два подхода по отношению к учету расходов на оплату аренды жилья для включения в затраты по налогу на прибыль (как выплаты социального характера рассматривать не будем).

Исходя из вышеизложенного, наиболее законный, но сложный способ и более применимый по мнению надзорных органов, это компенсация за аренду жилья как трудовая оплата в [натуральной форме](#). Она является одним из элементов, который формирует доход сотрудника. По этой причине необходимость в компенсации должна быть оговорена трудовым соглашением. В ТК указано, что элемент оплаты труда, выраженный в натуральной форме, должен составлять не больше 20% от зарплаты. Сопутствующие расходы работодателя отражаются в «прибыльных» расходах. И в этом случае в их перечне может быть учтена только сумма, не превышающая 20% от зарплаты.

Однако существует прецедент, в котором все траты работодателя были признаны в составе «прибыльных» расходов полностью.

Обосновано это было тем, что все эти траты нужны для обеспечения производственного процесса. Если бы работодатель не возместил все расходы, сотрудники из других городов не смогли бы исполнять свои трудовые функции. Согласно этому же обоснованию, на основании положений ТК нельзя формировать правила налогообложения.

Вопрос №9 Индивидуальный номер участника № 66

По этой причине правило 20% не совсем правомерно. Доход работодателя в натуральной форме облагается [НДФЛ](#).

Рассматриваемый метод начисления налога хорош тем, что в случае его применения у надзорных органов не возникнет вопросов.

Но можно рассматривать метод с большими рисками и большими выгодами. Этот метод можно использовать в том случае, если руководитель компании готов отстаивать правомерность применения перед надзорными органами. Основание этого метода – **отрицание того, что траты на аренду квартиры являются оплатой труда сотрудника**. Одновременно с этим утверждается, что траты являются обоснованными. Оправданность расходов обусловлена тем, что без них компания не сможет нормально функционировать.

В рамках второго подхода все траты учитываются в прочих расходах. Учет расходов производится в полном объеме. Дохода в натуральной форме в данном случае у сотрудника не образуется. Следовательно, не происходит и удержания НДФЛ. Данный метод вполне можно обосновать. Уже возникали соответствующие прецеденты. Суды часто поддерживают такую позицию компании на основании того, что расходы связаны с интересами производства и не являются составляющей оплаты труда.

К СВЕДЕНИЮ! В данном случае не происходит также начисления страховых взносов.

Какую позицию занять работодателю?

Все зависит от того, готов ли руководитель отстаивать свое мнение. Если нет, то имеет смысл выбрать общепризнанную позицию. В этом случае доход работника будет облагаться взносами. Если же руководитель готов отстаивать свою позицию, можно не отчислять с доходов взносы.

Второй вариант более выгоден. Для надзорных органов характерна именно первая позиция, для судов – вторая.

Теперь рассмотрим вопрос о необходимых документах.

Если мы будем придерживаться первой позиции, то чтобы расходы на оплату жилья иногородних сотрудников можно учесть при расчете налога на прибыль необходимо выполнении некоторых условий.

Во-первых, расходы на оплату жилья иногородних сотрудников должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК). Обосновать привлечение сотрудников из других городов можно, например, отсутствием специалистов необходимой квалификации по местонахождению организации. Подтвердить такие расходы можно договорами на аренду квартир и т. п.

Во-вторых, оплата жилья за счет организации должна быть предусмотрена в трудовом или коллективном договоре либо дополнительном соглашении к нему. Контролирующие ведомства считают, что компенсация расходов на оплату жилья иногородних сотрудников (с определением конкретного размера такой компенсации), является частью их зарплаты, выданной в натуральной форме. Поэтому учесть расходы можно, если есть заявление сотрудника о выдаче части зарплаты в натуральной форме.

Если мы будем придерживаться второй позиции, то подтвердить такие расходы можно договором аренды жилого помещения, оформленным на организацию, платежными поручениями и договором безвозмездного пользования квартирой (комнатой в общежитии) работником. На основании вышеуказанных документов целесообразно издать приказ на предоставление в пользование комнаты в общежитии.