Об определении ставки НДФЛ для нерезидентов – сотрудников банка

По материалам консультаций Коллегии Налоговых Консультантов (knka.ru).

// «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения в кредитных организациях», №11, 2011 года

Описание ситуации

Банк заключает на длительный срок трудовые договоры с высоко-квалифицированными специалистами-нерезидентами РФ (далее по тексту - ВКС) и на основании установленного срока договора предполагает с точки зрения НК РФ считать их налоговыми резидентами.

Срок трудового договора ВКС - 3 года.

На момент выплаты ВКС находится на территории РФ 2 месяца.

Иностранные сотрудники Банка, являющиеся высококвалифицированными специалистами, кроме заработной платы, получают:

а) «иной» доход (например, оплата аренды квартиры, школа);

б) компенсацию понесенных расходов.

Вопросы

По какой ставке - 13% или 30% облагается:

1) доход в виде заработной платы,

2) «иной доход» - (включение в совокупный доход);

3) компенсация расходов (например, ВКС оплатил самостоятельно за детский сад, Банк в з/плату компенсировал ему расходы)?

Мнение консультантов

До достижения ВКС статуса налогового резидента РФ по ставке 13% облагаются все его доходы, получаемые в соответствии с заключенным трудовым договором, в том числе «иные доходы» и компенсации затрат, если соответствующие условия включены в трудовой договор. Прочие доходы облагаются по ставке 30%.

По достижении сотрудником статуса налогового резидента все рассматриваемые в тексте вопроса доходы облагаются по ставке 13% на основании пункта 1 статьи 224 НК РФ.

Обоснование мнения консультантов

Физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы от источников в РФ, являются плательщиками налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) на основании пункта 1 статьи 207 НК РФ.

В соответствии со статьей 207 НК РФ **налоговыми резидентами** РФ **признаются**:

- **физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев**
. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения (пункт 2);

- российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы РФ независимо от фактического времени нахождения в РФ (пункт 3).

Из приведенных положений пункта 2 статьи 207 НК РФ следует, что физическое лицо - нерезидент, принятое на работу в Банк, признается **налоговым резидентом** РФ, только если оно фактически
находилось на территории страны не менее 183
календарных дней
в течение 12 месяцев, следующих подряд. При этом, такое основание, как факт заключения долгосрочного трудового договора с российской компанией, в качестве самостоятельного основания для признания физического лица налоговым резидентом РФ в статье 207 НК РФ не поименовано.

Отсюда консультанты делают вывод, что физические лица-нерезиденты, находившиеся к моменту выплаты им дохода на территории РФ в течение 2 месяцев (то есть около 60 календарных дней), не относятся к налоговым резидентам РФ в целях Главы 23 НК РФ.

В соответствии с пунктом 4 статьи 226 НК РФ Банк, выступающий в данном случае в качестве налогового агента, обязан удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

В случае, если к окончанию налогового периода сотрудник-нерезидент приобретет статус налогового резидента, возврат сумм налога осуществляется в соответствии с пунктом 1.1 статьи 231 НК РФ.

Такой вывод консультантов подтверждается, например, мнением специалистов Минфина РФ по аналогичному вопросу, изложенным в Письмах от 21.09.2011г. №

03-04-06/6-226, от 28.09.2011г. № 03-04-06/6-240.

Так, в Письме от 21.09.2011г. № 03-04-06/6-226 указано, что «По итогам налогового периода определяется окончательный налоговый статус физического лица в зависимости от времени его нахождения в Российской Федерации в данном налоговом периоде.

Налоговый статус физического лица, определенный **по итогам налогового периода**, **не может измениться в зависимости от времени нахождения**
физического лица в Российской Федерации
в следующем налоговом периоде
.

Если по итогам налогового периода 2010 г. сотрудник организации не приобрел статус налогового резидента (находился в Российской Федерации менее 183 дней), перерасчет сумм налога на доходы физических лиц, удержанных налоговым агентом в 2010 г. по ставке 30 процентов, не производится.

В случае если в 2011 г. сотрудник организации на дату выплаты дохода будет признаваться налоговым резидентом Российской Федерации, соответствующие суммы доходов, полученные им от налогового агента, подлежат налогообложению по ставке 13 процентов.

В соответствии с п. 1.1 ст. 231 Кодекса, положения которого вступили в силу с 1 января 2011 г., возврат суммы налога налогоплательщику в связи с перерасчетом по итогам налогового периода в соответствии с приобретенным им статусом налогового резидента Российской Федерации производится налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента Российской Федерации в этом налоговом периоде, в порядке, установленном ст. 78 Кодекса.

Таким образом, в соответствии с п. 1.1 ст. 231 Кодекса **в случае приобретения сотрудником организации статуса налогового резидента Российской Федерации**

возврат в связи с перерасчетом суммы налога производится по итогам налогового периода налоговым органом .

Вместе с тем, **если в течение налогового периода** сотрудник организации **приобрел статус** налог
ового резидента и этот его статус больше не может измениться в налоговом периоде (то есть физическое лицо находится в Российской Федерации более 183 дней в текущем налоговом периоде),
следует произвести перерасчет сумм налога
на доходы физических лиц
с начала налогового периода, в котором произошло изменение
его налогового статуса.

В таких случаях налоговым агентам следует руководствоваться положениями п. 3 ст. 226 Кодекса, согласно которым исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 Кодекса, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Таким образом, начиная с месяца, в котором число дней пребывания сотрудника организации в Российской Федерации в текущем налоговом периоде превысило 183 дня, суммы налога, удержанные налоговым агентом с его доходов до получения им статуса налогового резидента по ставке 30 процентов, подлежат зачету при определении налоговой базы нарастающим итогом по суммам доходов налогоплательщика, включая доходы, с которых налог удерживался по ставке 30 процентов».

В тех налоговых периодах, в которых сотрудник еще не приобрел статус налогового резидента, налогообложение его доходов осуществляется в общем порядке, установленном пунктом 3 статьи 224 НК РФ, в соответствии с которым налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением отдельных видов доходов.

В число доходов, облагаемых в данном случае по иным, ставкам входят, в том числе, **дох**

оды
от осуществления трудовой деятельности
в качестве ВКС
в соответствии с Законом № 115-ФЗ, в отношении которых
налоговая ставка устанавливается в размере 13%
.

В целях Закона № 115-ФЗ и обложения НДФЛ **иностранный гражданин**, не являющийся научным работником, преподавателем или участником проекта «Сколково», **признается ВКС, если он имеет опыт работы**
,
навыки или достижения
в конкретной области деятельности, а условия привлечения его к трудовой деятельности в РФ предполагают
получение им заработной платы
(вознаграждения)
в размере
не менее двух миллионов рублей
из расчета
за один год
(365 календарных дней) (подпункт 3 пункта 1 статьи 13.2 Закона № 115-ФЗ).

Исходя из текста вопроса, консультанты предположили, что Банк, рассмотрев критерии отнесения иностранных граждан к ВКС, пришел к выводу, что их сотрудник - нерезидент полностью соответствует этим критериям.

Из формулировки пункта 3 статьи 224 НК РФ следует, что доходы ВСК до получения ими статуса налогового резидента РФ облагаются по следующим ставкам:

- доходы от осуществления трудовой деятельности - 13%;

- прочие доходы - 30%.

НК РФ не содержит специального определения «доходов от осуществления трудовой

деятельности», равно как не содержит и перечня таких доходов. В соответствии с пунктом 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если НК РФ не предусмотрено иное.

Согласно статье 129 ТК РФ **заработная плата** (оплата труда работника) - **вознаграждение за труд** в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы,
а также компенсационные выплаты
(доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера)
и стимулирующие выплаты
(доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Заработная плата работнику устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими
у данного работодателя
системами оплаты труда
.
Системы оплаты труда
, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования,
устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством
и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права (статья 135 ТК РФ).

По мнению консультантов, из приведенных норм трудового права следует, что к доходам от осуществления трудовой деятельности следует относить те выплаты сотруднику, которые предусмотрены заключенным с ним трудовым договором или обязанность осуществить которые установлена коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, а в трудовом договоре имеется соответствующая ссылка.

Разъясняя порядок обложения НДФЛ в схожей ситуации, специалисты налогового ведомства пришли к аналогичному выводу (Письмо ФНС РФ от 26.04.2011г. «О порядке применения отдельных положений Федерального закона от 19.05.2010г. № 86-ФЗ»): *«**ст**авка налога в размере 13 процентов*
, установленная
Законом
,
подлежит применению в отношении доходов
, полученных иностранным гражданином, имеющим статус ВКС,
от
осуществления
деятельности по трудовому договору или по гражданско-правовому договору
, предметом которых является выполнение работ или оказание услуг.

В отношении выплат*, **производимых** упомянутыми выше **работодателями** и заказчиками*
в пользу указанных специалистов в денежной и натуральной форме и
не предусмотренных
соответствующими
трудовыми и гражданско-правовыми договорами
(материальная помощь, подарки и т.п.),
применяется ставка налога в размере 30 процентов
».

На основании изложенного выше консультанты полагают, что:

1. До достижения ВКС статуса налогового резидента РФ по ставке 13% облагаются все его доходы, получаемые **в соответствии с** заключенным **трудовым договором,** в том числе **«и**
ные доходы»
и компенсации
затрат,
если
соответствующие условия
включены в трудовой договор
. Прочие доходы облагаются по ставке 30%;
2. По достижении сотрудником статуса налогового резидента все рассматриваемые в тексте вопроса доходы облагаются по ставке 13% на основании пункта 1 статьи 224 НК РФ.

Документы и литература

1. **НК РФ -** Налоговый кодекс Российской Федерации (ч.I) от 31.07.1998г. № 146-ФЗ и (ч.II) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ;
2. **ТК РФ -** Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001г. № 197-ФЗ;
3. **Закон 115-ФЗ -** Федеральный закон от 25.07.2002г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации».