

Учет выплат в связи со смертью работника

О. Л. Мезенцева,
ООО "Атлант-Право"

В случае смерти работника трудовой договор с ним прекращается, а полагающиеся ему суммы выплачиваются родственникам. Какие суммы, кому и на основании каких документов должен выплатить работодатель? Как их учесть? Нужно ли облагать эти суммы НДФЛ и начислять на них страховые взносы?

Согласно подп. 6 п. 1 ст. 83 ТК РФ в связи со смертью работника прекращается трудовой договор с ним. Основанием для издания приказа об увольнении является свидетельство о смерти. Данный документ обычно поступает в организацию позже фактической даты смерти. Однако дата увольнения не сдвигается: приказ об увольнении издается днем получения свидетельства, но в качестве даты увольнения указывается день смерти. Запись о прекращении трудового договора вносится в трудовую книжку работника, которая выдается на руки одному из его родственников под расписку или высылается по почте по письменному заявлению одного из родственников (п. 37 Правил ведения трудовых книжек, утв. постановлением Правительства РФ от 16.04.03 № 225).

Под членами семьи понимаются супруги, родители, дети (усыновителей и усыновленных). Членами семьи также могут быть признаны братья и сестры, дедушка и бабушка, внуки, пасынок и падчерица, отчим и мачеха

Суммы, не полученные ко дню смерти

Исходя из ст. 141 ТК РФ и п. 1 ст. 1183 ГК РФ заработная плата, а также иные суммы, которые причитались умершему работнику, выплачиваются члену семьи, который с ним проживал совместно, или лицу, находящемуся на иждивении работника на день его смерти (независимо от того, проживал он с умершим или нет). Выдача заработной платы производится не позднее недельного срока со дня подачи работодателю соответ-

ствующих документов. В качестве документов представляются:

- свидетельство о смерти работника;
- письменное заявление родственника о выплате причитающихся работнику сумм;
- документ, удостоверяющий личность родственника;
- документ, подтверждающий факт родства с работником (если документ, удостоверяющий личность, не содержит необходимой информации), например, свидетельство о браке, свидетельство о рождении и т. п.

Отметим, что в соответствии со ст. 2 Семейного кодекса РФ под членами семьи понимаются супруги, родители, дети (усыновителей и усыновленных). Членами семьи также могут быть признаны братья и сестры, дедушка и бабушка, внуки, пасынок и падчерица, отчим и мачеха (гл. 15 СК РФ).

Родственники могут обратиться за выплатами в течение четырех месяцев со дня смерти работника (ст. 1113, п. 2 ст. 1183 ГК РФ). Если ни один из родственников в указанный срок не обратился за выплатами (или таких лиц нет), данные суммы включаются в состав наследства и наследуются на общих основаниях (п. 3 ст. 1183 ГК РФ).

К выплатам, которые умерший работник не получил ко дню смерти и которые полагаются его родственникам, можно отнести, в частности, заработную плату за отработанное время, а также компенсацию за неис-

Суммы, не полученные работником ко дню смерти и выплачиваемые родственникам умершего работника в связи с наследованием этих сумм, не подлежат обложению НДФЛ

пользованный отпуск, начисленную в связи с увольнением (она рассчитывается в общем порядке, никаких особенностей в связи со смертью работника нет). Кроме того, если умершему полагалась премия (в соответствии с принятой в организации системой оплаты труда), отказываться от ее начисления и выплаты оснований тоже нет. Также факт смерти работника не прекращает обязанность работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности, если до смерти он болел и больничный еще не оплачен (письма Минтруда России от 23.06.15 № 17-3/В-307, ФСС РФ от 08.07.15 № 02-09-11/15-11127). Пособие начисляется в общем порядке за дни нетрудоспособности. Для выплаты пособия родственники должны представить больничный лист. Если умерший находился, например, в командировке, работодателю также следует произвести оплату среднего заработка и расходов, связанных с командировкой (при наличии документов, подтверждающих расходы).

В части НДФЛ и страховых взносов с выплат, не полученных ко дню смерти работника, отметим следующее: в силу подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога в связи со смертью физического лица — налогоплательщика прекращается. Кроме того, согласно п. 18 ст. 217 НК РФ от НДФЛ освобождены доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также вознаграждения, выплачиваемого наследникам патентообладателей изобретений, полезных моделей, промышленных образцов.

Таким образом, суммы, не полученные работником ко дню смерти (в частности, зарплата, компенсация за неиспользованный отпуск, премия, средний заработок за период командировки, пособие по временной нетру-

доспособности) и выплачиваемые родственникам умершего работника в связи с наследованием этих сумм, не подлежат обложению НДФЛ. Соответственно, у организации-работодателя не возникает обязанности налогового агента по НДФЛ (письма Минфина России от 22.01.20 № 03-04-05/3420, 17.09.18 № 03-04-05/66356 и др.).

Что касается страховых взносов, то согласно подп. 1 п. 1 ст. 420 НК РФ объектом обложения страховыми взносами для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, производимые, в частности, в рамках трудовых отношений.

Поскольку в данном случае застрахованное лицо по обязательному социальному страхованию отсутствует, а выплаты после смерти работника производятся его родственникам, которые не состоят в трудовых отношениях с организацией, указанные выплаты не подлежат обложению страховыми взносами (письмо Минфина России от 24.04.17 № 03-15-06/24374).

Аналогичная ситуация и со страховыми взносами от несчастных случаев на производстве: поскольку выплаты производятся лицам, не являющимся работниками организации, взносы не начисляются (п. 1 ст. 1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ).

В части отражения рассмотренных выплат в учете каких-либо особенностей нет: все начисления отражаются на тех же счетах бухгалтерского учета, что и обычно. То есть зарплата относится на счета учета расходов по обычным видам деятельности, пособие по временной нетрудоспособности уменьшает сумму исчисленных страховых взносов на обязательное социальное страхование (начиная с четвертого дня) и т. п. (п. 5 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

Расчеты с родственником, который обращается к работодателю за выплатами, не полученными умершим, отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", по которому можно предусмотреть соответствующую аналитику (пример 1).

Для целей налогообложения выплаты, начисленные в пользу умершего работника,

учитываются в обычном порядке. В частности, при исчислении налога на прибыль зарплата, компенсация за неиспользованный отпуск, а также, например, средний заработок за период командировки включаются в состав расходов на оплату труда без каких-либо особенностей (ст. 255 НК РФ). В свою очередь, пособие по временной нетрудоспособности

ПРИМЕР 1

Р аботник с окладом 45 000 руб. ушел на больничный 21 января 2020 г., а потом умер 25 января 2020 г. Больничный ему закрыли. Средний дневной заработок за 2018–2019 гг. (для пособия) составлял 1 450 руб. К моменту смерти у сотрудника было 20 дней неиспользованного отпуска, средний дневной заработок за 2019 г. составлял 1 900 руб. Свидетельство о смерти поступило в организацию 28 января 2020 г., когда вдова обратилась к работодателю с заявлением произвести все выплаты, не полученные ее мужем, на ее расчетный счет. В этот же день был издан приказ об увольнении работника 25 января 2020 г. Выплата сумм произведена вдове 4 февраля 2020 г.

В бухгалтерском учете произведены записи:

28.01.20:

Д-т сч. учета затрат,

К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

21 176, 47 руб. (45 000 руб. : 17 дн. х 8 дн.)

начислена зарплата за январь;

Д-т сч. учета затрат,

К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

38 000,00 руб. (1 900,00 руб. · 20 дн.)

начислена компенсация за неиспользованный отпуск;

Д-т сч. учета затрат,

К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

4 350,00 руб. (1 450,00 руб. · 3 дн.)

начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя;

Д-т сч. 69 "Расчеты по социальному страхованию",

К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

2 900,00 руб. (1 450,00 руб. · 2 дн.)

начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС;

Д-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда",

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

66 426,47 руб.

выплаты, не полученные ко дню смерти умершего, отнесены на расчеты с его супругой;

04.02.20:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

К-т сч. 51 "Расчетные счета"

66 426,47 руб.

отражены расчеты с супругой умершего работника ■

Сумма пособия на погребение не облагается НДФЛ и страховыми взносами (п. 1 ст. 217, подп. 1 п. 1 ст. 420, подп. 1 п. 1 ст. 422 НК РФ, письмо ФНС РФ от 03.09.18 № БС-4-11/16962@)

за первые три дня, выплачиваемое за счет средств работодателя, признается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 48.1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Пособие, выплачиваемое за счет средств ФСС РФ (начиная с четвертого дня болезни), в расходах не учитывается, поскольку фактических затрат в данной части работодатель не несет, пособие уменьшает сумму страховых взносов на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (п. 2 ст. 431 НК РФ).

Вместе с тем кроме выплат, которые начисляются в пользу самого умершего работника и выплачиваются его родственникам, существуют также выплаты, которые начисляются непосредственно родственникам, например, материальная помощь и пособие на погребение. Рассмотрим их подробнее.

Материальная помощь родственникам умершего

Работодатель может принять решение о выплате материальной помощи родственникам умершего работника на основании приказа либо закрепить такую гарантию в локальных нормативных актах (например, в положении об оплате труда) или непосредственно в трудовом (коллективном) договоре. Выплата матпомощи может производиться по заявлению родственника умершего.

Для целей исчисления НДФЛ в силу п. 8 ст. 217 НК РФ от налога освобождены суммы единовременных выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых работодателями членам семьи умершего работника. Таким образом, для освобождения материальной помощи от НДФЛ должны выполняться два условия.

Первое: матпомощь является единовременной выплатой. При этом, по мнению Минфина России, порядок выплаты (разовым платежом или периодическими платежами) не влияет на порядок освобождения от налогооб-

ложения. Главное, чтобы матпомощь выплачивалась на основании одного распоряжения работодателя и в связи с одним и тем же событием (письмо от 31.10.13 № 03-04-06/46587). Другими словами, вполне допустимо в одном приказе в связи со смертью работника назначить матпомощь в определенном размере, предусмотрев поэтапный (периодический) порядок ее выплаты.

Второе: матпомощь выплачивается членам семьи умершего, которые признаются таковыми с учетом положений Семейного кодекса РФ (письмо Минфина России от 26.10.17 № 03-04-05/70419).

В прочих случаях полученные доходы в виде матпомощи подлежат обложению НДФЛ в установленном порядке. От НДФЛ в таких случаях может быть освобождена лишь часть матпомощи, не превышающая 4 000 руб. в год (п. 28 ст. 217 НК РФ).

При исчислении страховых взносов (в том числе от несчастных случаев на производстве) сумма единовременной матпомощи, выплачиваемая родственникам умершего, не учитывается, поскольку производится вне рамок трудовых отношений.

В бухгалтерском учете сумма материальной помощи отражается в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99) в периоде начисления. Для расчетов с родственниками используется счет 76 (пример 2).

Для целей налогообложения прибыли сумма материальной помощи не учитывается, поскольку выплата не направлена на получение доходов (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Пособие на погребение

Организация-работодатель обязана выплатить социальное пособие на погребение лицу, которое взяло на себя обязанность осуществлять погребение умершего. Это может быть не только родственник (п. 1, 2 ст. 10 Федерального закона от 12.01.96 № 8-ФЗ). Для назначения и выплаты пособия нужно

В налоговом учете сумма пособия не учитывается, поскольку уменьшает сумму страховых взносов на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (п. 2 ст. 431 НК РФ)

заявление, а также оригинал справки о смерти из ЗАГСа. Прилагать к заявлению документы, подтверждающие произведенные расходы, не нужно (Информация ФСС РФ "Обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (вопрос-ответ)" в соответствии с публикацией на сайте ФСС РФ по состоянию на 21 июня 2019 г.).

С 1 февраля 2020 г. с учетом индексации пособие на погребение составляет

6 124,86 руб. (постановление Правительства РФ от 29.01.20 № 61). В районах и местностях, где установлен районный коэффициент к заработной плате, сумма определяется с применением районного коэффициента.

Выплата пособия осуществляется в день обращения (пример 3). Пособие на погребение в полном объеме выплачивается за счет средств ФСС (п. 2, 3 ст. 10 Закона № 8-ФЗ).

ПРИМЕР 2 (по условиям примера 1)

Р аботодатель по заявлению супруги умершего работника издал 28 января 2020 г. приказ о выплате материальной помощи в размере 10 000 руб. Выплата произведена 4 февраля 2020 г.

В учете произведены записи:

28.01.20:

Д-т сч. 91 "Прочие расходы",

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
10 000 руб.

отражено начисление единовременной материальной помощи в связи со смертью работника;

04.02.20:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

К-т сч. 51 "Расчетные счета"
10 000 руб.

отражена выплата единовременной материальной помощи супруге умершего работника ■

ПРИМЕР 3 (по условиям примера 1)

В дова обратилась 1 февраля 2020 г. к работодателю с заявлением о выплате пособия на погребение, приложив справку о смерти из ЗАГСа. Бухгалтерские записи будут следующими:

01.02.20:

Д-т сч. 69 "Расчеты по социальному страхованию",

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

6 124,86 руб.

отражено начисление пособия на погребение;

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

К-т сч. 51 "Расчетные счета"

6 124,86 руб.

отражены расчеты с супругой умершего работника по выплате пособия на погребение ■

Литература

1. Семейный кодекс Российской Федерации: [принят Государственной Думой 8 декабря 1995 г., с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и

- дополнениями] // Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".
3. Трудовой кодекс Российской Федерации: [принят Государственной Думой 21 декабря 2001 г., № 197-ФЗ с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".