

Erisoodustused

Alla laaditud 26.07.2022

Sisukord

Osalusoptioonid	3
<i>Osalusoptiooni tingimused</i>	3
<i>Osalusoptiooni maksustamine</i>	4
<i>Osalusoptiooni kolmeaastane tähtaeg</i>	5
<i>Erisoodustuse hinna määramine ja maksustamine</i>	6
<i>Tulevikus töötaja kasu väärtpaberi võõrandamisest</i>	7

Osalusoptsioonid

Maksu- ja Tolliamet määratleb tulumaksuseaduse (edaspidi *TuMS*) § 48

lõike 5³ mõistes **osalusoptsiooni kui** tööandjaga sõlmitud **tuletislepingut**, mis annab töötajale **õiguse** (mitte kohustuse) osta optsiooni väljaandjalt või müüa optsiooni väljaandjale alusvara lepingus kindlaksmääratud täitmishinnaga ja lepingus fikseeritud tähtajal.

Osalusoptsiooni alusvaraks on osalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus. Osalusoptsiooni eesmärk on kaasata töötajaid osanike/aktsionäride ringi ning tõsta seeläbi töötajate produktiivsust ja efektiivsust ja vähendada tööjõuvoolavust.

Osalusoptsiooniga ei ole tegemist, kui optsiooni andmisel on **ette teada**, et töötaja ei saa osalust tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus, vaid tööandja maksab töötajale alusvaraks olnud väärtpaberite hinna. Sellisel juhul on väljamakse käsitletav töötasuna või lisatasuna, millelt kuuluvad tasumisele kõik tööjõumaksud.

Osalusoptsiooni andmist ei loeta erisoodustuseks. Osalusoptsiooni andmisel ei teki maksukohustust.

Osalusoptsiooni tingimused

Osalusoptsiooni **olulised tingimused** on:

- ❖ **optsiooni andmise hetk** ehk osalusoptsiooni lepingu sõlmimise kuupäev või tööandja osalusprogrammi (nt *employee stock purchase plan* ehk ESPP või *restricted stock unit* ehk RSU) tingimustes kokkuleppimise kuupäev,
- ❖ **optsiooni alusvara** ehk osalus (aktsia/osa) tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus,
- ❖ **alusvara arv** ehk kindlaksmääratud aktsiate arv / osa nimiväärtus,
- ❖ **optsiooni täitmishind (realiseerimishind)** ehk kindlaksmääratud aktsia hind / osa väärtus,
- ❖ **optsiooni täitmise (realiseerimise) tähtaeg** ehk periood optsiooni andmisest kuni täitmiseni,

- ✘ maksustamisel on oluline perioodi kestus vähemalt 3 aastat,
- ✘ **optiooni täitmise (realiseerimise) hetk** ehk kuupäev kui töötaja kasutab optioonist tulenevat osaluse omandamise õigust ja saab optiooni vastu alusvara,
- ✘ **optiooni preemia** ehk töötaja poolt optiooni eest makstud summa. Optiooni preemia ei ole kohustuslik.

Kui optioonileping ei ole digitaalselt allkirjastatud ega notariaalselt kinnitatud, on tööandja kohustatud esitama lepingu või info tööandja osalusprogrammiga liitumise osas Maksu- ja Tolliametile e-posti aadressil ariklient@emta.ee 5 tööpäeva jooksul selle sõlmimisest arvates.

Osalusoptiooni maksustamine

Osalusoptiooni maksustamine toimub (TuMS § 48 lg 5³ alusel):

- ✓ **optiooni võõrandamisel** enne selle täitmist või
- ✓ **optiooni täitmisel** (st alusvara ostmisel või müümisel).

Osalusoptiooni võõrandamine enne selle täitmist loetakse erisoodustuseks ja seda sõltumata optiooni täitmise kolmeaastasest tähtajast või osalusoptiooni võõrandamise hetkest. Töötajal on kohustus tööandjat teavitada optiooni võõrandamisest. Tööandjal tekib maksukohustus tehtud erisoodustuselt.

Osalusoptiooni täitmine ehk alusvaraks oleva osaluse omandamine **enne 3 aasta möödumist** optiooni andmisest **loetakse erisoodustuseks**. Tööandjal on tehtud erisoodustuselt maksukohustus.

Vähemalt kolmeaastase tähtajaga optioonilepingu kehtivuse ajal **erandina**, kui

- ✓ kogu osalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus võõrandatakse (nn *full exit* olukord) või
- ✓ töötajal tuvastatakse täielik töövõimetus või töötaja sureb,

ei loeta erisoodustuseks optiooni alusvaraks oleva **osaluse omandamist ulatuses, mis vastab proportsionaalselt optiooni hoidmise ajale** enne eelnimetatud sündmust.

Erisoodustuseks ei loeta üksnes olukorda, kus **kogu osalus** (100%) tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus võõrandatakse. Osalisele osaluse võõrandamisele erand ei laiene!

Osalusoptiooni täitmist ehk alusvaraks oleva osaluse omandamine **pärast 3 aasta möödumist** optiooni andmisest **ei loeta erisoodustuseks**. Töötajal tekib tulevikus kasu väärtpaberite võõrandamisest!

Osalusoptiooni kolmeaastane tähtaeg

Optiooni **alusvara muutmise korral** arvestatakse kolmeaastast tähtaega esialgse optiooni andmisest arvates, kui alusvara muutub:

- ✓ kontserni ümberkorraldamise või ühingu ühinemise/jagunemise/ümberkujundamise tõttu;
- ✓ kogu osaluse võõrandamise tõttu (tööandja uus omanik asendab alusvara);
- ✓ fondiemissiooni tulemusena. Kuna fondiemissioon viiakse läbi omakapitali arvel täiendavaid sissemakseid tegemata, siis on sisuliselt tegemist omakapitali ümberkorraldamisega ja raamatupidamisliku toiminguga. Osa- või aktsiakapitali suurendamisel väheneb samaaegselt omakapitali bilansirida, mille arvelt fondiemissioon läbi viiakse (kasum, ülekurs) ning ühingu vara ja bilansimaht jäävad endiseks.

Muude oluliste tingimuste muutmisel sõlmitakse sisuliselt uus osalusoptiooni leping, millel algab uus kolmeaastase tähtaja lugemine.

Erisoodustuse hinna määramine ja maksustamine

„**Erisoodustuse hinna määramise kord**“ on kehtestatud Rahandusministri 13.01.2011 määrusega nr 2 (edaspidi *määrus*).

Kui erisoodustuseks on **osalusoptiooni võõrandamisel** saadud tulu, siis **loetakse erisoodustuse hinnaks osalusoptiooni turuhinna ja tööandjale makstud optioonipreemia vahe (määruse § 7 lg 1)**.

Kui töötaja tööandjale optioonipreemiat ei maksnud, siis loetakse erisoodustuse hinnaks osalusoptiooni turuhind.

Kui erisoodustuseks on **osalusoptiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel** saadud tulu, siis **loetakse erisoodustuse hinnaks osaluse turuhinna ja realiseerimishinna vahe, millest on maha arvatud tööandjale makstud optioonipreemia (määruse § 7 lg 2)**.

Seega kui optiooni andmisest ei ole möödunud 3 aastat ja optioon täidetakse (realiseeritakse), siis on tööandjal kohustus erisoodustusena maksustada töötaja poolt omandatud alusvaraks oleva osaluse

- ✓ turuhind või

- ✓ turuhind, millest on lahutatud töötaja tasutud optiooni täitmishind (realiseerimishind) ja/või optioonipreemia.

Praktikas on esinenud olukordi, kus kogu osalus (100%) tööandjas võõrandatakse (nn *full exit* olukord) ning optioonid lõpetatakse ja täidetakse (realiseeritakse) enne 3 aasta möödumist tingimusel, et **töötaja ei saa** optiooni lõpetamisel ja realiseerimisel enam **osalust, vaid osaluse väärtusele vastava rahalise väljamakse**. Seda seetõttu, et uus omanik (investor) omandab kogu osaluse (100%) ega jätkata optiooniprogrammiga. Kuna uus omanik ei kaasa töötajaid omanike ringi, siis ei ole põhjendatud ka osaluse vormistamine töötaja(te) nimele üksnes selleks, et see koheselt uuele omanikule (investorile) võõrandada. Maksuhaldur lähtub taolises olukorras tehingu sisust ja asub seisukohale, et **erisoodustusena ei maksustata rahalist väljamakset ulatuses, mis vastab optiooni hoidmise ajale**. Rahaline väljamakse, mis ületab optiooni hoidmise aega, maksustatakse erisoodustusena.

Näide

Töötajatega on sõlmitud optsoonilepingud viieks aastaks, kuid kahe aasta möödumisel müüakse kogu osalus (100%) tööandjas uuele investorile. Töötajad ei omanda osalust, vaid saavad uelt investorilt rahalise hüvitise. Erisoodustusena ei maksustata 2/5 rahalisest hüvitisest, töötajal tekib kasu vara võõrandamisest ja tulumaksukohustus oma tuludeklaratsiooni alusel. Tööandja maksustab erisoodustusena 3/5 rahalisest hüvitisest.

Samuti on esinenud olukordi, kus **osaliselt osalus** (alla 100%) tööandjas võõrandatakse ja/või poolte kokkuleppel optiooni kasutamise õigusest ja täitmise kohustusest loobutakse ning töötajale tehakse rahaline väljamakse (makstakse hüvitist). Sel juhul maksustatakse rahaline väljamakse **täies ulatuses erisoodustusena**.

Erisoodustus deklareeritakse TSD lisas 4 koodidel 4080–4083.

Kui töötaja täidab oma tööülesandeid Eestis ja tema töötasu maksustatakse nii tulumaksu kui ka sotsiaalmaksu ja -maksetega Eestis, siis kuulub ka töötajale tehtud erisoodustus maksustamisele tulu- ja sotsiaalmaksuga Eestis.

Kui mitteresidendist töötaja täidab oma tööülesandeid välisriigis ja tema töötasu maksustatakse nii tulumaksu kui ka sotsiaalmaksu või -maksetega välisriigis, siis ei kuulu ka töötajale tehtud erisoodustus maksustamisele Eestis. Tööandjal võib tekkida maksukohustus välisriigis.

Tulevikus kui töötajal tekib kasu väärtpaberite (omandatud osaluse) võõrandamisest, on tal õigus tööandja poolt **TuMS § 48** alusel erisoodustusena tulumaksuga maksustatud summa arvesse võtta väärtpaberite soetamismaksumusena (**TuMS § 38 lg 8**). Soetamismaksumuse arvestamisel on aluseks tööandja tõend.

Tulevikus töötaja kasu väärtpaberi võõrandamisest

Töötajal tekib tulumaksukohustus kasult väärtpaberite võõrandamisest (**TuMS § 15 lg 1**). Töötaja kasu (kahju) väärtpaberite (omandatud osaluse) võõrandamisest arvutatakse **müügihinna ja soetamismaksumuse vahena** (**TuMS § 37 lg 1**).

Töötaja saab soetamismaksumusena arvesse võtta **TuMS § 48** alusel erisoodustusena või välisriigis tulumaksuga maksustatud summa (nt tööandjaga samasse kontserni kuuluva välisriigi äriühingu puhul) ja/või töötaja poolt tasutud optioonipreemia.

Praktikas on esinenud olukordi, kus optsoonilepinguga on töötajale ette nähtud võimalus optioon realiseerida enne 3 aasta möödumist optiooni andmisest tingimusel, et töötaja tasub tööandjale

erisoodustuse maksukohustuse summa. Töötaja saab tööandjale tasutud summa arvesse võtta soetamismaksumusena.

Näide

Töötaja realiseerib optiooni enne 3 aasta möödumist optiooni andmisest ja omandab osaluse turuhinnas 1000 eurot. Samas töötaja tasub tööandjale turuhinnalt 1000 eurolt maksukohustuse summa 662,50 eurot. Seega kujuneb tööandja erisoodustuse hinnaks 337,50 eurot ($1000 - 662,50$), millelt tööandja tasub tulumaksu ja sotsiaalmaksu.

Töötaja omandatud osaluse soetamismaksumuseks 1000 eurot (töötaja tasutud 662,50 eurot + erisoodustusena maksustatud 337,50 eurot).

Soetamismaksumus peab olema dokumentaalselt tõendatud.