Maksu- ja Tolliamet

Специальные льготы

Содержание

Опцион участия **3**
Условия опциона участия **3**
Налогообложение опциона участия **4**
Трехлетний срок опциона участия **5**
Определение цены специальной льготы... ..... **6**
Выгода работника от отчуждения ценных бумаг **10**

Опцион участия

Налогово-таможенный департамент определяет понятие **опциона участия** в значении **части 5[3] статьи 48 Закона о подоходном налоге** (ЗПН) **как** заключенный с работодателем **деривативный договор**, который дает работнику право (не обязательство) купить от эмитента опциона или продать эмитенту опциона базовое имущество по цене, установленной в договоре, и в срок, зафиксированный в договоре.

Базовым имуществом опциона является участие (доля, акции) в работодателе или в коммерческом объединении, входящем в один концерн с работодателем. Целью опциона участия является привлечь работников в круг акционеров и тем самым повысить производительность и эффективность работников и снизить текучесть персонала.

Не является опционом участия, если при выдаче опциона **заранее известно**, что работник не получит участие в работодателе или в коммерческом объединении, входящем в один концерн с работодателем, а работодатель только лишь выплатит работнику стоимость ценных бумаг, бывших базовым имуществом. В этом случае выплата рассматривается как заработная плата или дополнительное вознаграждение, которые облагаются всеми налогами на рабочую силу.

Предоставление опциона участия не считается специальной льготой. При предоставлении опциона участия обязательства по налогам не возникает.

Последнее обновление 08.01.2025

Условия опциона участия

Важными условиями опциона участия являются:

- **момент предоставления** опциона — дата заключения опционного договора или дата соглашения с условиями программы участия работодателя (например, *employee stock purchase plan (ESPP)* или *restricted stock unit (RSU)*);

- **базовое имущество** опциона — участие (акции или паи) в работодателе или в коммерческом объединении, входящем в один с работодателем концерн;

- **количество базового** имущества — количество определенных акций или номинальная

- стоимость паи;
- **цена исполнения** опциона **(цена реализации)** — установленная цена за акции или паи;
- **срок исполнения (реализации)** опциона — период от предоставления опциона до исполнения, для налогообложения является существенной длительность периода не менее 3 лет;
- **момент исполнения (реализации)** опциона — дата, когда работник использует право на приобретение участия, вытекающее из опциона, и получает базовое имущество взамен опциона;
- **премия опциона** — сумма, уплаченная работником за опцион. Премия опциона не является обязательной.

Если опционный договор не подписан электронно-цифровым способом и не заверен нотариально, то работодатель обязан представить Налогово-таможенному департаменту договор или информацию в части присоединения к программе участия в течение 5 дней, считая с момента его заключения, на адрес электронной почты **ariklient@emta.ee**.

Последнее обновление 08.01.2025

Налогообложение опциона участия

Налогообложение опциона участия **происходит** (на основании ч. 5^3 ст. 48 ЗоПН):

- **при отчуждении опциона** до его исполнения или
- **при исполнении опциона** (т. е. при приобретении или при продаже базового имущества).

Отчуждение опциона участия до его исполнения считается специальной льготой вне

независимо от трехлетнего срока исполнения опциона или от момента отчуждения опциона участия. Работник обязан известить работодателя об отчуждении опциона. У работодателя возникает обязанность по налогам с предоставленной специальной льготы.

Исполнение опциона участия или приобретение базового имущества участия **до прошествии 3 лет** с момента предоставления опциона **считается специальной льготой**. У работодателя возникает обязанность по налогам с предоставленной специальной льготы.

В виде исключения, если во время действия договора опциона со сроком не менее 3 лет:

- ✓ отчуждается все участие в работодателе или в коммерческом объединении, входящей с работодателем в один концерн, (т. н. ситуация *full exit*), или

- ✓ в отношении работника будет установлена полная нетрудоспособность или если работник умрет,

то специальными льготами не считается приобретение являющегося базовым имуществом опциона участия в объеме, который соответствует пропорционально времени держания опциона до названного события.

Специальной льготой не считается только в случае, когда отчуждается **всё участие** (100%) в работодателе или в коммерческом объединении, входящей с работодателем в один концерн. Исключение не распространяется на частичное отчуждение участия!

Исполнение опциона участия или приобретение являющегося базовым имуществом опциона участия **по прошествии 3 лет** с выдачи опциона **не считается специальной льготой.** У работника возникнет в будущем выгода от продажи ценных бумаг!

Последнее обновление 08.01.2025

Трехлетний срок опциона участия

В случае изменения базового имущества опциона трёхлетний срок отсчитывается с момента предоставления первоначального опциона, учитывая, если меняется базовое имущество, например:

- из-за реорганизации концерна или объединения/разделения/преобразования объединения;
- из-за смены в концерне рабочего места работника (например, работодатель заменяет базовое имущество участием в коммерческой организации, входящей в тот же концерн)
- из-за отчуждения всего участия (новый собственник работодателя заменяет базовое имущество);
- в результате фондовой эмиссии. Поскольку фондовая эмиссия осуществляется без внесения дополнительных взносов на счет собственного капитала, то по сути имеем дело с реорганизацией собственного капитала и бухгалтерской учетной проводкой. При увеличении паевого или акционерного уставного капитала одновременно уменьшается в балансе строка собственного капитала, за счет которой осуществляется фондовая эмиссия (прибыль, ажио), а активы и объем баланса остаются прежними.

Поскольку работник на момент исполнения опционного договора приобретает реальную долю участия в работодателе или входящем в один концерн с работодателем коммерческом товариществе, то существенные условия опциона участия не изменяются, и отсчёт трехлетнего срока не прерывается. Если с работником, по сути, заключается новый договор опциона участия и на новых условиях, то начинается новый отсчёт трехлетнего срока.

Последнее обновление 08.01.2025

Определение цены специальной льготы...

«Порядок определения цены специальной льготы» установлен постановлением министра финансов № 2 от 13.01.2011 (далее — постановление).

Если полученный доход **при отчуждении опциона участия** является специальной льготой, то **ценой специальной льготы считается разница между рыночной стоимостью опциона участия и уплаченной работодателю опционной премией** (**ч. 1 ст. 7 постановления**).

Если работник не платил работодателю опционной премии, то считается ценой специальной льготы рыночная стоимость опциона участия.

Если специальной льготой является доход при приобретении **являющегося базовым имуществом опциона участия**, то **ценой специальной льготы считается разница между ценой реализации и рыночной стоимостью участия, из которой вычтена уплаченная работодателю опционная премия** (**ч. 2 ст. 7 постановления**).

Таким образом, если с момента выдачи опциона не прошло 3 года и опцион исполняется (реализуется) работником, то у работодателя обязанность обложить специальной льготой стоимость базового имущества опциона участия по

- ✓ рыночной цене или
- ✓ рыночной цене, из которой вычтены уплаченная работником цена исполнения (цена реализации) и/или опционная премия.

В практике бывают случаи, когда отчуждается все участие в работодателе (100%) (т. н. *full exit* порядок) и опционы прекращаются и исполняются (реализуются) до истечения 3 лет при условии, что **работник не получит** при прекращении и исполнении опциона больше **участия, а только денежную выплату, соответствующую стоимости участия**. Это оттого, что новый владелец (инвестор) приобретает все участие (100%) и не продолжает опционную программу. Поскольку новый владелец не включает работников в круг владельцев, то нет никаких оснований для оформления участия на имя работника(-ов) исключительно для того, чтобы сразу передать их новому владельцу (инвестору). В такой ситуации налоговый управляющий руководствуется существом сделки и считает, что **не облагается специальной льготой денежная выплата в объеме, который соответствует времени держания опциона**. Денежные выплаты, которые выходят за рамки срока держания опциона, облагаются налогом как специальная льгота.

ПРИМЕР

Также встречаются ситуации, когда **частично участие** (менее 100%) в работодателе отчуждается и/или с согласия сторон отказываются от права пользования и обязанностей исполнения опциона, а работнику делается денежная выплата (выплачивается компенсация). В этом случае облагается денежная выплата **в полном объеме специальной льготой**.

Специальная льгота декларируется в приложении 4 TSD под кодами от 4080 до 4083.

Если работник выполняет свои рабочие задания в Эстонии и его плата за труд облагается как подоходным налогом, так и социальным налогом, и платежами в Эстонии, то оказанная специальная льгота работнику подлежит обложению подоходным и социальным налогом в Эстонии.

Если работник-нерезидент выполняет свои рабочие обязанности в зарубежном государстве и его плата за труд облагается как подоходным налогом, так и социальным налогом или платежами в зарубежном государстве, то оказанная работнику специальная льгота не подлежит налогообложению в Эстонии. У работодателя может возникнуть налоговая обязанность в зарубежном государстве.

В будущем, если у работника возникнет выгода от отчуждения ценных бумаг (исполнения участия), то у него есть право взять в учёт стоимости приобретения ценных бумаг сумму, обложенную подоходным налогом у работодателя на основании **статьи 48 ЗоПН** в качестве специальной льготы (**ч. 8 ст. 38 ЗоПН**). Основанием для расчета стоимости приобретения является справка от работодателя.

ПРИМЕРЫ РАСЧЁТА ЦЕНЫ СПЕЦИАЛЬНОЙ ЛЬГОТЫ

На практике возникали ситуации, когда по опционному договору работник имеет право реализовать опцион и приобрести долю участия до истечения 3 лет со дня заключения договора опциона и при условии, что работник при реализации опциона уплачивает (возмещает) работодателю работодателю обязанность по уплате налога, связанную с приобретением доли участия.

В такой ситуации расчёт цены специальной льготы формируется в соответствии с соглашением между работодателем и работником и стоимостью приобретения работником доли участия, уплаченной работодателю. Для расчёта налогового обязательства и стоимости приобретения доли участия можно из практики привести два примера.

Пример 1

Между работодателем и работником заключено соглашение о том, что работник уплачивает работодателю **расчётную** (так называемую гипотетическую) **сумму налога** с цены специальной

льготы. Например:

- рыночная цена приобретённой доли участия, то есть цена специальной льготы, составляет 1000 евро;
- работник уплачивает работодателю расчётную сумму налога в размере 662,50 евро с цены специальной льготы в размере 1000 евро (1000 × 20 ÷ 80 = 250 евро; 1250 × 33% = 412,50 евро; подоходный налог 250 евро + социальный налог 412,50 евро = 662,50 евро);
- поскольку работник уплатил (возместил) работодателю 662,50 евро, то для работодателя облагаемая налогом специальная льгота составит 337,50 евро (1000 – 662,50 = 337,50);
- работодатель декларирует и уплачивает со специальной льготы 337,50 евро фактическую сумму налога 223,60 евро (337,50 × 20 ÷ 80 = 84,38 евро; 421,88 × 33% = 139,22 евро; подоходный налог 84,38 евро + социальный налог 139,22 евро = 223,60 евро);
- рыночная цена приобретённой доли участия, то есть цена специальной льготы, составляет 1000 евро.

Работник имеет право учитывать стоимость приобретения доли участия в размере 1000 евро, то есть 662,50 евро, уплаченных работодателю, + 337,50 евро, облагаемые специальной льготой.

Если в будущем работник продаст долю участия, например, за 2500 евро, то его выгода составит 2500 – 1000 = 1500 евро.

Стоимость приобретения доли участия должна быть документально подтверждена, и важно, чтобы работодатель предоставил работнику справку о сумме, облагаемой специальной льготой.

Пример 2

Между работодателем и работником заключено соглашение о том, что работник уплачивает работодателю фактическую сумму налога с цены специальной льготы. Например:

- рыночная цена приобретённой доли участия, то есть цена специальной льготы, составляет 1000 евро;
- облагаемая налогом специальная льгота для работодателя в размере 586,47 евро рассчитывается следующим образом: 1000 евро – это сумма специальной льготы и налоговых расходов, то есть 170,513 % (стоимость специальной льготы 1000 евро, то есть 100 % + сумма налога на специальную льготу 705,13 евро, то есть 70,513%); таким образом,

- специальная льгота (100%) для работодателя составляет 1000 евро × 100% ÷ 170,513% = 586,47 евро;
- облагаемая налогом специальная льгота для работодателя составляет 586,47 евро, а сумма налога с неё составляет 413,53 евро (586,47 × 22 ÷ 78 = 165,41; 751,88 × 33% = 248,12; подоходный налог 165,41 евро + социальный налог 248,12 евро = 413,53 евро);
- работник уплачивает (возмещает) работодателю с цены специальной льготы 1000 евро фактическую сумму налога 413,53 евро (из 1000 евро с 586,47 евро рассчитанная налоговая обязанность по уплате налога: 586,47 × 22 ÷ 78 = 165,41; 751,88 × 33% = 248,12; подоходный налог 165,41 евро + социальный налог 248,12 евро = 413,53 евро);
- поскольку работник возместил работодателю 413,53 евро, то для работодателя облагаемая налогом специальная льгота составит 586,47 евро (1000 – 413,53 = 586,47);
- работодатель декларирует и уплачивает со специальной льготы 586,47 евро фактическую сумму налога 413,50 евро.

Работник имеет право учитывать стоимость приобретения доли участия в размере 1000 евро, то есть 413,53 евро, уплаченных работодателю, + 586,47 евро, облагаемые специальной льготой.

Как и на первом примере, если в будущем работник продаст долю участия, например, за 2500 евро, то его выгода составит 2500 – 1000 = 1500 евро.

Стоимость приобретения доли участия должна быть документально подтверждена, и важно, чтобы работодатель предоставил работнику справку о сумме, облагаемой специальной льготой.

Оба примера и расчётные ходы возможны на практике.

Последнее обновление 21.08.2026

Выгода работника от отчуждения ценных бумаг

У работника возникает обязанность по уплате подоходного налога с выгоды, полученной при отчуждении ценных бумаг (ч. 1 ст. 15 ЗоПН). Выгода (убыток), полученная работником при

отчуждении ценных бумаг (приобретенного участия) определяется как **разность между ценой продажи и стоимостью приобретения** (ч. 1 ст. 37 ЗоПН).

Работник может в качестве стоимости приобретения учесть сумму специальной льготы, с которой работодатель заплатил подоходный налог согласно статье 48 ЗоПН, или сумму, обложенную подоходным налогом в зарубежном государстве, и/или премию опциона, уплаченную работником работодателю, и цену реализации долевого участия.

Стоимость приобретения должна быть документально подтверждена.

Последнее обновление 08.01.2025