

# Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri

## 1. Sissejuhatus

### 1.1 Sisukokkuvõte

Eelnõuga muudetakse tulumaksuseaduses sätestatud osalusoptsoonide maksustamise reegleid (Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammi punkt 2.6). Osalusoptiooni eesmärgiks on motiveerida töötajaid rohkem panustama äriühingu arengusse ning neid äriühinguga rohkem siduda. Seetõttu on tulumaksuseaduses maksuvabastuse saamise tingimusena kehtestatud osalusoptiooni andmise ja realiseerimise vaheliseks perioodiks kolm aastat. Kui nimetatud periood on lühem, on optiooni näol tegemist erisoodustusega. Seadust täiendatakse nii, et vaid kogu äriühingu osaluste võõrandamise ning töötaja töövõime kaotuse või hukkumise korral ei pea optiooni realiseerimisel maksuvabastuse saamiseks optiooni andmise ja realiseerimise vaheline periood olema kolm aastat. Erisoodustusena käsitatakse vaid seda osa optioonist, mida töötaja ei ole veel välja teeninud.

Lisaks tekib optiooni andjal kohustus esitada Maksu- ja Tolliametile optioonilepingust koopia juhul, kui leping ei ole allkirjastatud digitaalselt või kinnitatud notariaalselt. Muudatuse eesmärgiks on võimalike kuritarvituste ennetamine.

Seadusesse lisatakse ka täpsustus optiooni alusvara vahetuse korral kolmeaastase hoidmisperioodi arvestamise reeglite kohta. Nimelt ei katke edaspidi optiooni alusvara muutudes kolmeaastase hoidmisperioodi kulgemine eeldusel, et kõik teised lepingutingimused jäävad samaks.

Eelnõuga muudetakse töötajate majutusega seotud tööandja kulude maksustamise korda. Tööandjale antakse võimalus teatud juhtudel maksuvabalt töölepingu alusel töötava töötaja majutamisega seonduvate kulude katmiseks. Kavandatava muudatuse kohaselt on töötaja majutamise kulude katmine tööandja jaoks maksuvaba, kui majutamise vajadus lähtub tööandja ettevõtlusest, kulud mahuvad seadusega kehtestatavate piirmäärade sisse, töötaja elukoht asub vähemalt 50 km kaugusel töökoha asula piirist ja töötaja ei oma lähemal asuvat eluasemena kasutatavat kinnisvara. Regulatsiooniga ei muudeta lähetuses oleva töötaja (põhilise töö tegemise kohast ajutiselt mujale saatmine) majutamise kulude katmist, mille osas tuleb jätkuvalt arvestada lähetusele kohalduvate reeglitega (TuMS § 13 lg 3 p 1).

Töötaja eluasemega (s.t koduga) seotud kulude katmine on jätkuvalt erisoodustusena käsitletav ja tulu- ning sotsiaalmaksuga maksustatav.

Lisaks täiendatakse eelnõuga töötajate transpordi maksustamise erisoodustusena käsitlemise reegleid. Nimelt ei käsitata muudatuse kohaselt tööandja kulutusi töötajate transpordile erisoodustusena, kui transport on korraldatud M2- või M3-kategooria sõidukiga sõltumata sellest, kas ühistransporti kasutades on võimalik teekonda töötaja kodu ning töökoha vahel läbida mõistliku aja- või rahakuluga. Samuti võimaldatakse tööandjal maksuvabalt tasuda töötaja transpordi eest, kui töötaja elukoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel asula piirist, kus paikneb töökoht. Muudatusega täpsustatakse, et transpordikulu katmine maksuvabalt peab lähtuma tööandja ettevõtluse vajadustest.

Käesoleva eelnõuga muudetakse ka vabatahtlikele tehtavate väljamaksete maksustamist. Eelnõuga antakse tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirjas olevatele ühingutele võimalus maksta ühingu tegevuses osalevale vabatahtlikule ühingu heaks

välismaal ülesannete täitmise eest maksuvabalt summa, mis on võrdne välislähetuse päevaraha maksuvaba piirmääraga.

Eelnõuga täpsustatakse, et Euroopa Liidu struktuuritoetustest makstavaid stipendiume ei maksustata sarnaselt sõidu- ja majutustoetusega tulumaksuga.

## 1.2. Eelnõu ettevalmistajad

Eelnõu ja seletuskirja koostasid Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialistid Inger Greenbaum (e-mail inger.greenbaum@fin.ee, tel 611 3071) ja Kairi Ani (e-mail kairi.ani@fin.ee, tel 611 3052) ning sama osakonna koosseisuväline peaspetsialist Miiko Vainer (e-mail miiko.vainer@fin.ee). Eelnõu juriidilist kvaliteeti kontrollis Rahandusministeeriumi õigusosakonna jurist Virge Aasa (e-mail virge.aasa@fin.ee, tel 611 3549). Eelnõu toimetab keeleliselt õigusosakonna keeleteimetaja Sirje Lilover (e-mail sirje.lilover@fin.ee, tel 611 3638).

## 1.3 Märkused

Eelnõu näeb ette tulumaksuseaduse 1. jaanuaril 2017. a jõustunud redaktsiooni (RT I, 04.05.2016, 12) muutmise.

Eelnõu väljatöötamiskavatsust ei ole koostatud kooskõlas Vabariigi Valitsuse 22. detsembri 2011. a määruse nr 180 „Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri“ § 1 lõike 2 punktiga 1, kuna Vabariigi Valitsuse 19. jaanuari 2017. a kabinetinõupidamise otsusest tulenevalt on eelnõu kiireloomuline ning muudatused peavad jõustuma esimesel võimalusel, kuid mitte hiljem kui 2018. aasta 1. jaanuaril. Vabatahtlike lähetuse päevaraha ning struktuuritoetustest makstavate stipendiumide maksuvabastuse kohta ei ole väljatöötamiskavatsust koostatud, kuna eelnõu seadusena rakendamise eesmärgiga ei kaasne olulist õiguslikku muudatust või muud olulist mõju.

Muudatuste seadusena vastuvõtmiseks on vajalik Riigikogu poolthälte enamus.

Seadus on kavandatud jõustuma 2017. aasta 1. juulil.

## 2. Seaduse eesmärk

### 2.1 Osalusoptiooni maksustamine

Tulumaksuseaduse (edaspidi *TuMS*) § 48 lõike 4 punkti 11 kohaselt loetakse erisoodustuseks töandja antud osalusoptiooni võõrandamisel või osalusoptiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu.

TuMS § 48 lõikes 5<sup>3</sup> on erandina sätestatud, et osalusoptiooni alusvaraks oleva osaluse omandamist ei loeta erisoodustuseks, kui osalus omandatakse mitte varem kui kolme aasta möödumisel osalusoptiooni andmisest. Kui töötaja omandab optiooni alusvara enne kolme aasta möödumist, tuleb töandjal käsitleda antud hüve kui erisoodustust ja maksta sellelt tulu- ja sotsiaalmaksu.

Seaduseelnõu eesmärk on võimaldada teatud tingimustel ja mahus osalusoptioone maksuvabalt realiseerida ka enne, kui optiooni andmisest on möödunud kolm aastat. Osalusoptiooni realiseerimine äriühingu kogu osaluse võõrandamise ning töötaja töövõime

kaotuse või töötaja hukkumise korral on maksuvaba osas, mis on nimetatud sündmuse hetkeks töötaja poolt välja teenitud.

Seadusemuudatuse eesmärgipärasuse tagamiseks ning võimalike kuritarvituste vältimiseks kehtestatakse alates muudatuse jõustumisest sõlmitud optsioonilepingute osas maksumaksjale kohustus esitada kõik digitaalallkirjata või notariaalselt kinnitamata optsioonilepingud Maksu- ja Tolliametile hiljemalt viie tööpäeva jooksul nende sõlmimise hetkest.

## 2.2 Töötaja majutuskulude katmine

Tulumaksuseaduse § 48 lõike 5<sup>1</sup> kohaselt ei loeta teatud tingimustel erisoodustuseks kulutusi töötajate transpordile, kuid tihti on elu- ja töökoha vahel sõitmise asemel otstarbekam ning ettevõtluse eesmärgi paremini toetav majutada töötaja töökoha lähedale. Näitena saab tuua juhtumi, kui töötaja põhiline elukoht on Otepääl, kuid töökoht on Narvas, või kui töötaja käib tööil Võrus, kuid tema põhiline elukoht on Soomes. Sel juhul on põhjendatud võimaldada tööandjal teatud tingimustel kanda kulud töötaja majutamiseks ilma, et tegemist oleks erisoodustusega. Teisalt ei ole põhjendatud erisoodustusena mitte käsitleda kulutusi, mille eesmärk lähtub üksnes või peamiselt töötaja huvist (nt saada soodushinnaga teine elukoht). Seetõttu peab sätestama maksuvabastusele sellised piirid, mis soosiksid ettevõtluskeskkonda, kuid hoiaksid võimalikult tõhusalt ära kuritarvitused.

Tööandja poolt töötaja majutamise kulutuste maksuvabastuse eesmärk on soodustada tööjõu kättesaadavust ning võimaldada töö iseloomust tulenevalt tööandjal tasuda maksuvabalt töölepingu alusel töötava töötaja majutuskulud töö tegemise perioodil, s.t ajutiselt, põhilisest elukohast töö tegemise perioodiks eemal viibimise ajal. Soodsamate ning paindlikumate võimaluste loomine töötajate majutamiseks tööandja kulul muudab tööandjate ning töötajate koostöö efektiivsemaks ning edendab seeläbi majandust. Kuigi majutuskulude katmine on tööandja valikuvõimalus, muudab selle võimaluse loomine tööandjale töötaja töö tegemise ajaks paremini kättesaadavaks (nt hooajatöö, pikad vahetused, töö maapiirkonnas).

## 2.3 Töötajate transpordikulude katmine

Kehtiva regulatsiooni järgi ei käsitata erisoodustusena kulutusi töötaja transpordile üksnes siis, kui ühistranspordi kasutamine on aja- või rahakulu tõttu raskendatud või kui puudega töötajal ei ole võimalik kasutada ühistransporti või ühistranspordi kasutamine põhjustab tema liikumis- ja töövõime olulist langust. Näiteks võib tööandja kehtiva korra järgi tulu- ning sotsiaalmaksu tasumata katta töötaja transpordikulud, kui tööpäev algab või lõpeb ajal, mil ühistransport ei liigu (vahetustega töö või ületunnitöö tegemise tõttu pikenenud tööaeg), kui tööle jõudmiseks tuleb kasutada arvukalt ümberistumisi või kui teatud aegadel põhjustaks ühistranspordi kasutamine suurt ajakulu (TuMS § 48 lg 5<sup>1</sup>).

Kehtiv seadus ei võimalda tööandjal maksuvabalt katta töötaja transpordikulud olukorras, kus tööandja poolt transpordi korraldamine üksnes suurendaks tööjõu mobiilsust ja võimaldaks nii tööandja kui ka töövõtja aega oluliselt kokku hoida, sõltumata ühistranspordi kättesaadavusest. Ühistranspordi kättesaadavuse hindamine iga töötaja puhul eraldi on aga tööandjale lisakoormus.

Töötajate transpordikulude maksuvabastuse laiendamise eesmärgiks on nii kvalifitseeritud tööjõu kättesaadavuse soodustamine ning seeläbi majanduse edendamine kui ka töötuse vähendamine eelkõige piirkondades, kus elab kõige rohkem töötajaid, kes on omandanud kutse- või erihariduse, kuid kus puudub kvalifikatsioonile vastav töö. Mitmed kohaliku

omavalitsuse üksused on probleemina välja toonud puuduliku ühistranspordiühenduse,<sup>1</sup> mis muu hulgas mõjutab töötajate elukohavalikut, kitsendades ühtlasi võimalusi töötajate leidmiseks maapiirkondades. Eesti Tööandjate Keskliit on analüüsi tulemusena samuti jõudnud järeldusele, et senises praktikas on tööandjad töökohtade mehitamiseks sageli pidanud ise organiseerima bussiliini, kuid sellega kaasnevate kulude maksustamise küsimused on tekitanud õiguslikke vaidlusi Maksu- ja Tolliametiga.<sup>2</sup> Selgete reeglite sätestamine hoiaks seesuguseid probleeme ära.

Eelnevast tulenevalt on põhjendatud töötajate transpordi maksuvabastuse laiendamine ning regulatsiooni tööturu muutustega kooskõlla viimine.

#### 2.4 Vabatahtlike maksuvaba väljamakse

Vabatahtlikele maksuvaba päevaraha iseloomuga väljamakse tegemise võimaluse andmise eesmärgiks on soodustada avalikes huvides tegutsevate mittetulundusühingute ja vabatahtlike tegevust.

#### 2.5 Euroopa Liidu struktuurifondidest makstavate stipendiumite maksuvabastus

Euroopa Liidu struktuuritoetustest makstavaid stipendiumeid puudutav muudatus suurendab üldist õigusselgust, kuna selles osas tulumaksuseaduses tehtav muudatus parandab sätete arusaadavust ja üheselt mõistetavust.

### **3. Eelnõu sisu ja võrdlev analüüs**

Eelnõu koosneb kahest paragrahvist. Eelnõu §-ga 1 muudetakse tulumaksuseadust ja § 2 sätestab seaduse jõustumise.

#### **Eelnõu § 1**

##### Eelnõu § 1 punkt 1.

Kehtiva seaduse § 13 lõike 3 kohaselt saab teatud maksuvabasid väljamakseid (näiteks lähetuse päevaraha) maksta vaid töölepinguga töötajatele ning juhtimis- või kontrollorgani liikmetele. Vabatahtlikele see säte ei kohaldu, kuna vabatahtlikud ei tee klassikalises mõttes tööd saades oma tegevuse eest töötasu. Üldjuhul kasutavad vabatahtlikke mittetulundusühingud ja sihtasutused, mis tegutsevad avalikes huvides ja ühiskonna heaks. Sageli täidavad vabatahtlikud ülesandeid, mille puhul ei ole põhjendatud kulutuste hüvitamiseks väljamaksete koormamine maksudega, sest need kulutused ei ole ülesannete täitjate jaoks hüved. Näiteks olukord, kui mittetulundusühingute ja sihtasutuste juures tegevad vabatahtlikud saadetakse rahvusvaheliste programmide raames arengumaadesse ning programmi raames on neile igapäevaste esmavajaduste katmiseks ette nähtud nn. päevaraha ning kehtiva seaduse kohaselt on tegemist maksustatava väljamaksega. Samas on põhjendatud piirata väljamakse tegemine üksnes sellise isiku poolt, kes tegutseb avalikes huvides ja heategevuslikult, sest vastasel juhul esineb kõrgem maksuvabastuse kuritarvituste oht.

Muudatuse tulemusel on edaspidi võimalik tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja kantud isikutel teha vabatahtlikele välisriigis tööülesannetega täitmise seoses teha väljamakseid, mis on samades piirmäärades nagu töötajate lähetuse puhul.

<sup>1</sup> Luunja valla arengukava 2015-2022, lk 15. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.luunja.ee/avalikud-dokumendid/arengukava>

<sup>2</sup> <https://www.employers.ee/uudised/tooandja-transport-olgu-erisoodustusmaksust-vaba/>

Maksuvabastuse laiendamisel vabatahtlikele saab paralleeli tuua spordi- ja kultuurivaldkondades kehtestatud päevarahadega, mille puhul saab samuti öelda, et sportlase ja spordiorganisatsiooni vahel ei ole töösuhet, kuid sellegipoolest on võimalik sportlasele maksta maksuvaba päevaraha.

#### Eelnõu § 1 punkt 2.

Tulumaksuseaduse § 19 lõike 3 punktiga 3<sup>1</sup> võrdsustatakse tulumaksuga maksustamisel töötutele erinevatest allikatest makstud stipendium. Muudatuse kohaselt ei maksustata tulumaksuga Euroopa Liidu struktuurivahenditest töötule makstavat stipendiumi tööturuteenuste ja -toetuste seaduse (edaspidi *TTTS*) tähenduses.

TTTS §-de 34 ja 35 alusel maksab Eesti Töötukassa töötutele stipendiumi, et hüvitada tööturuteenus osalemisega seotud lisakulud ja seeläbi tagada, et töötul ei jääks rahanappuse tõttu tööle rakendumiseks vajalikus tööturuteenus osalemata. Stipendiumi suurus kehtestatakse igaks aastaks riigieelarvega. 2017. aasta riigieelarve seaduse kohaselt on stipendiumi päevamäär 3,84 eurot. See stipendium on TuMS § 19 lõike 5 punkti 1 kohaselt tulumaksuvaba. Töötutele makstakse stipendiumi ka Euroopa Liidu struktuuritoetusest rahastatud projektis (avatud taotlusvooru projekt) osalemiseks. Kuna selline stipendium ei ole üheselt käsitatav seaduse alusel ega riigieelarvest makstava stipendiumina (TuMS § 19 lõige 5 punkt 1), siis on see praegu maksuhalduri tõlgenduse kohaselt tulumaksuga maksustatav.

Arvestades, et stipendiumi iseloom, sihtrühm ja suurus on mõlemal juhul samad, ei ole tööturuteenuse läbiviijast ja toetuse maksmise alusest lähtuv erinev käsitlus põhjendatud. Vältimaks vaidlusi, kas tegemist on riigieelarvest makstava stipendiumiga või mitte, sätestatakse seaduses, et tulumaksuga ei maksustata struktuurivahenditest makstavat stipendiumi, mis vastab TTTS-s sätestatud tunnustele.

#### Eelnõu § 1 punkt 3.

Eelnõuga täiendatakse tulumaksuseaduse § 48 lõiget 5<sup>1</sup> kriteeriumitega, mille täitmisel saab tööandja hüvitada töötaja transpordikulu kohustuseta tasuda erisoodustusega kaasnevat tuluning sotsiaalmaksu.

Kehtiva regulatsiooni kohaselt ei loeta erisoodustuseks kulutusi töötajate transpordiks elu- ja töökoha vahel, kui ühistransporti kasutades ei ole võimalik seda teekonda läbida mõistliku aja- või rahakuluga või kui puudega töötajal ei ole võimalik kasutada ühistransporti või ühistranspordi kasutamine põhjustab liikumis- ja töövõime olulist langust. Seega ei ole kulutused töötajate transpordiks erisoodustusena käsitletavad üksnes siis, kui ühistranspordi kasutamine on võimatu või raskendatud ja alternatiivsena juhtumil, kui see põhjustab puudega töötaja töövõime langust.

Eelnõuga nähakse täiendavalt ette, et tööandja ettevõtlusega seotud kulutusi töötajate transpordiks ei loeta erisoodustuseks, kui töötaja elukoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel asula piirist, kus paikneb töökoht, või tööandja transport on korraldatud M2- või M3-kategooria sõidukiga.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Transpordivahend, millel lisaks juhiistmele on rohkem kui kaheksa istekohta sõltumata sellest, kas bussi täismass ületab 5 tonni või mitte

Maksuvabastuse laiendamine tööandja korraldatud transpordile soodustab Eesti Vabariigi põhiseaduse §-st 31 tulenevat ettevõtlusvabadust ehk õigust tegeleda ettevõtlusega ja samuti §-s 29 väljendatud õigust vabalt valida tegevusala, elukutset ja töökohta.

Muudatused puudutavad tööandjaid ja töötajaid, kelle elu- ja asukoha vahelist kaugust arvestades on töötaja seni pidanud tööl käimiseks otsima võimalusi ühistranspordi kasutamisest ja teiseks tööandjaid, kellel on küll olnud võimalus töötajate transpordi korraldamiseks M2- või M3-kategooria sõidukiga (bussiga), kuid kes ei ole seaduse sõnastuse ning võimaliku maksukohustuse riski tõttu seda valinud.

Töö tegemise koha ja töötaja elukoha vahelise kauguse määratlemine lähtub eesmärgist piiritleda minimaalne kaugus, mille täitmisel saab tööandja sõltumata ühistranspordi kättesaadavusest tasuda tulu- ning sotsiaalmaksuvabalt töötaja transpordi eest. Piiri puudumine ei soosiks piisavalt tööjõu mobiilsust, kuid liiga lühike vahemaa võib põhjustada lähtumist üksnes või peamiselt töötaja huvist, mis võimaldaks põhjendamatu maksuvaba hüve andmist. Vahemaa sätestamisel võetakse eeskujuks Vabariigi Valitsuse 25. juuni 2009. a määruse nr 110 „Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord” § 4 lõige 1, milles on ette nähtud päevaraha maksmine, kui välisriigis asuv lähetuskoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel asula piirist, kus paikneb töö tegemise koht.

M2 ning M3 kategooria sõidukiga maksuvabalt töötajate transpordi korraldamise võimaldamine lähtub sellest, et tööandja korraldatud transpordiga (bussiga) töötajate tööle toomine puudutab eelduslikult paljusid töötajaid. Selliselt on põhjendatud võimaldada nt samas piirkonnas elavate tehasetöölise tööle ning koju jõudmist ühiselt tööandja korraldatava bussiga sõltumata sellest, kas samaaegselt on igale töölisel eraldi ühistransport kättesaadav või mitte, mille hindamine igal üksikul juhul oleks tööandjatele koormav.

Eelnõuga eraldatakse maksuvabastuse aluseks olevad juhtumikirjeldused sõnadega „või“ ühese arusaadavuse tagamiseks, sest loetelu esitatakse alternatiividena, s.t maksuvabastuse olukorrad ei pea esinema korraga. Loetelu esitatakse selguse huvides punktidenä.

#### Eelnõu § 1 punkt 4.

Osalusoptioon on tuletisinstrument, mis annab selle omanikule õiguse kindlal ajal ja hinnaga tulevikus omandada osalus äriühingus. Osalusoptiooni puhul on optioonilepingu alusvaraks osalus tööandjas või äriühingus, mis kuulub tööandjaga samasse kontserni. Kui tööandja soovib, et optiooni realiseerimisest saadud tulu oleks maksuvaba, tuleb tal optioonileping sõlmida nii, et optiooni andmise ja realiseerimise vaheliseks perioodiks oleks vähemalt kolm aastat. Kui periood on lühem, kuulub optiooni realiseerimisel saadud tulu maksustamisele TuMS § 48 lõike 4 punkti 11 alusel. Erisoodustusena maksustatava hüve väärtuseks kujuneb osaluse turuhinna ja töötaja poolt makstud tasu vahe (sh optioonipremia). Näide: Töötaja ja tööandja sõlmisid 1. jaanuaril 2013. a optioonilepingu, mille alusvaraks oli 100 tööandja aktsiat ning realiseerimisajaks 2016. aasta 1. jaanuar. Töötaja optioonipremiat lepingu sõlmimisel ei maksnud. Kui töötaja realiseeris optioonid ehk omandas alusvara lepingu sätestatud tähtajal, ei käsitleta seda erisoodustusena, kuna täidetud on optioonide hoidmise kolme aasta nõue. Kehtiva tulumaksuseaduse kohaselt maksustatakse sõltumata asjaoludest erisoodustusena kõik enne kolme aasta möödumist realiseeritud optioonid. Seega kui eelpool toodud näites oleks töötaja optioonid realiseerinud näiteks 1. jaanuaril 2015. aastal, oleks tegemist olnud erisoodustusega ning maksustatavaks väärtuseks oleks kujunenud optiooni alusvara hind realiseerimise hetkel. Omandatud optiooni alusvara ehk osaluse hilisemal

müügil töötaja poolt käsitletakse saadud tulu kasuna vara võõrandamisest ja maksustatakse TuMS § 15 lõike 1 kohaselt tulumaksuga.

Eelnõuga muudetakse TuMS § 48 lõiget 5<sup>3</sup> ning optsiooni realiseerimisel kogu äriühingu osaluse müügi korral rakendatakse erandina proportsionaalset erisoodustuse aluse arvestust. Muudatuse näitlikustamiseks võib tuua järgmise olukorra: tööandja sõlmib 2018. aasta 1. jaanuaril töötajaga optsioonilepingu, mille pikkus on 3 aastat, s.o kehtib 2021. aasta 1. jaanuarini, misjärel omandab töötaja lepingu kohaselt optsiooni alusvaraks oleva osaluse, 1200 aktsiat. 2020. aasta 1. jaanuaril aga ostab strateegiline investor kogu osaluse optsioonid välja kirjutatud äriühingus ning uue omaniku soovil optsiooniprogramm lõpetatakse. Eelnõu kohaselt on töötaja äriühingu müügi hetkeks välja teenitud osaluse suurus ehk näite puhul 2 aasta jooksul välja teenitud osalus, 800 aktsiat.

Kui optsioonilepingu pikkus oleks 4 aastat, s.o leping kehtiks 2022. aastani, kujuneks sõltumata sellest, millise optsioonide väljateenimise graafiku on pooled kokku leppinud, realiseerimisel erisoodustusena mitte käsitletavate osalusoptsioonide arvuks kuni 600, mitte aga 2/3 kogu optsioonilepingu (1200) mahust, kuna 2020. aastaks on 1200-st osalusoptsiooni alusvaraks olevast aktsiate arvust proportsionaalselt välja teenitud 600 aktsiat. Kui osalusoptsiooni saajal lubatakse realiseerida 2/3 kogu optsioonilepingu mahust, s.o 800 aktsiat, maksustatakse erisoodustusena ületava osa ehk 200 aktsia turuväärtus. Seega, sõltumata äriühingu müügi hetkeks optsioonilepingu alusel välja teenitud optsioonide arvust, on maksuvaba siiski 2/3 proportsionaalselt 3 aastast optsioonilepingu mahust.

Kui sõlmitud optsioonilepingu pikkus oleks lühem kui 3 aastat, siis maksuvabastust ei rakendataks, kuna tööandja on lühema tähtajaga lepingu sõlmimisel juba arvestanud sellega, et lepingu lõppedes tuleb optsioonide realiseerimist käsitleda erisoodustusena (kuna täidetud ei ole kolme aastane optsioonide andmise ja realiseerimise vahelise hoidmisperioodi nõue). Kui maksustamise erisust võimaldataks ka lühema optsioonilepingu korral, oleks võimalik, et maksusoodustuse tõttu võidakse hakata lühiajalisi optsioone välja kirjutama vahetult enne äriühingu kogu osaluse müüki.

Eespool kirjeldatud erand, kus äriühingu kogu osaluse müügi korral maksustatakse vaid müügi hetkeks välja teenimata, kuid realiseeritud optsioonid, kehtib ka olukordades, kus osalusoptsiooni omav töötaja kaotab töövõime või hukkub. Näiteks kui töötaja on töövõime kaotamise hetkeks hoidnud kolmeaastast optsiooni kaks aastat, on optsiooni realiseerimisel maksuvaba 2/3 optsioonilepingu mahust, sõltumata optsioonilepingu alusel välja teenitud optsioonide arvust.

Kehtiva regulatsiooni järgi puudub maksumaksjal kohustus sõlmitud optsioonilepingute registreerimiseks või esitamiseks ning seetõttu ei ole maandatud piisavalt risk, et optsioonilepingud võidakse sõlmida tagasiulatavalt, saamaks kasu kolmeaastasest tähtajast tulenevast maksusoodustusest. Eelnõuga lisatakse optsiooni väljakirjutajale kohustus esitada Maksu- ja Tolliametile optsioonilepingu allkirjastatud koopia hiljemalt viie tööpäeva jooksul selle sõlmimise hetkest. Nimetatud kohustus ei kehti vaid siis, kui optsioonileping on kinnitatud digitaalallkirjaga või tõestatud notariaalselt, kuna neil juhtudel on tagatud, et lepingu sõlmimise hetke ei ole võimalik tagasiulatavalt muuta.

Uus kord hakkab kehtima optsioonilepingutele, mis on sõlmitud pärast 1. juulit 2017. a. Laiendades regulatsiooni ka varasemalt sõlmitud lepingutele, puuduks Maksu- ja Tolliametil võimalus kontrollida, mis hetkel optsioonileping sõlmitud on, kuna kohustus lepingutest koopiaid esitada jõustub samuti 2017. aasta 1. juulil. Kuigi nimetatud kohustus puudutab vaid neid optsioonilepinguid, mis ei ole digitaalselt allkirjastatud või notariaalselt kinnitatud, ei

oleks võrdse kohtlemise põhimõttega kooskõlas, kui maksusoodustust saaksid koheselt kasutada isikud, kes on optsioonilepingud juba eelnevalt digitaalselt allkirjastanud või notariaalselt kinnitanud.

#### Eelnõu § 1 punkt 5.

Eelnõuga täiendatakse tulumaksuseaduse § 48 lõikega 5<sup>6</sup>, mille järgi ei loeta erisoodustuseks tööandja ettevõtlusega seotud kulutusi töölepingu alusel töötavate töötajate majutamiseks, kui kulutuste tegemine vastab kahele samaaegselt esinevale tingimusele. Esiteks, töötaja elukoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel töökoha asula piirist ja töötaja omandis ei ole lähemal asuvat eluasemena kasutatavat kinnisvara ning see tingimus on täidetud töötaja kogu majutamise perioodil. Teiseks, kui majutamise kulutused majutatava töötaja kohta ei ületa 200 eurot kalendrikuus majutamisel Tallinnas või Tartus ning 100 eurot muudel juhtudel.

Eelnõuga määratakse kindlaks tööandja ettevõtlusest lähtuva maksuvabalt töötaja majutamise kulutuste hüvitamine töötamise ajaks. Senises praktikas on maksuhaldur loobunud kulude erisoodustusena klassifitseerimisest, kui on tuvastatud kulutuste tegemise eesmärk, mis lähtub tööandja ettevõtlusest. Samas ei ole ettevõtjatel õiguslikult selge, millistel tingimustel maksuhaldur majutamiseks tehtud kulutusi ettevõtlusega seotuks peab, sest ettevõtluseks vajalike kulutuste tegemine on vaidlusi tekitav, arvestades eluruumile kui kõrgendatud isikliku kasutusriskiga esemele kulude tegemist tööandja poolt.

Tulumaksuseaduse § 32 näeb ette kulude ettevõtlustulust maha arvamise võimaluse, kusjuures kulu on ettevõtlusega seotud, kui see on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil või on vajalik või kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud.

Tulumaksuseaduse § 48 lõike 4 punkti 1 järgi on erisoodustus muu hulgas eluasemekulude täielik või osaline katmine ja erisoodustuse hind määratakse vastavalt rahandusministri 13. jaanuari 2011. a määruse nr 2 „Erisoodustuse hinna määramise kord“ §-le 6. Muuhulgas on töötaja eluaseme üüri või eluaseme üürimiseks tehtavate kulude katmine erisoodustus.

Maksu- ja Tolliameti praktikas esineb olukordi, kus töötaja kasutab osa oma eluruumist tööandja huvides töötamiseks (näiteks töötatakse kodukontoris, müüakse telefoni teel kaupu, raamatupidaja teeb tööandjale tööd kodus, jne) ning tööandja katab sellised isiklikus elukohas asuva tööruumiga seotud kulud. Kui sellised kulud on seotud tööandja ettevõtlusega, ei ole kulude kandmine maksuhalduri juhendi järgi käsitletav töötaja eluasemekulude katmisena ning kulu ei maksustata erisoodustusena. Hüvitatavate kulude proportsioon peab olema tööandja poolt põhjendatud ja kantavad kulud dokumentaalselt tõendatud.<sup>4</sup>

Seega praeguses halduspraktikas, kui tööandja tehtav kulutus ei ole töötaja eluasemekulu katmine TuMS § 48 lõike 4 punkti 1 tähenduses, saab maksuhaldur aktsepteerida kulu kui ettevõtlusega seotut. Samas ei ole erisoodustuse üldist sõnastust ning erisoodustuse olukordade mitteammendavat loetelu arvestades ettevõtjatel kindlust ega selgust, millisel juhul maksuhaldur töötaja majutamiseks tehtud kulutust ettevõtlusega seotuks loeb, millisel juhul aga tuleb tehtud kulu käsitleda erisoodustusena ning tasuda kaasnevad maksud. Seega saab põhjendatuks pidada seaduses seesuguste juhtumite piiritlemist, mil tööandja kulu töötaja majutamiseks ei ole käsitletav erisoodustusena, jättes alles võimaluse ka töötaja peamise eluasemega seonduvate kulude katmiseks tulu- ning sotsiaalmaksuvabalt juhul, kui töötaja eluruumi kasutatakse ettevõtluse vajadusteks (näiteks kontoriruumina).

<sup>4</sup> Selgitused erisoodustuste deklaratsiooni TSD lisa 4 täitmise kohta (alates 01.01.2015). Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/selgitused-erisoodustuste-deklaratsiooni-tds-lisa-4>



Regulatsiooniga rõhutatakse, et maksusoodustuse andmine on põhjendatud vaid juhul, kui töötaja majutamine lähtub tööandja ettevõtluse vajadustest (TuMS § 32, § 14 lg 2). Lubamatu on, et majutamise kulude katmisel oleks peamine eesmärk töötajale hüvede andmine palgalisana, sest see looks ettevõtluskeskkonda lubamatu võimaluse äriühingu vahendite maksuvabaks isiklikuks kasutamiseks.

Eelnõuga eraldatakse maksusoodustuse aluseks olevad tingimused samaaegselt esinevate punktidenä ja ühtlasi sätestatakse, et maksusoodustust saab võimaldada vaid töölepingu alusel töötavale isikule.

Esimene tingimus maksusoodustuse kasutamiseks on töötaja elukoha paiknemine ja säilimine vähemalt 50 kilomeetri kaugusel asula piirist, kus asub töö tegemise koht. Vähemalt 50 kilomeetri kaugusel paiknemise reegli ette nägemine on vajalik, sest vastasel juhul soosiks muudatus võimalust tasuda töötaja majutamise eest peamiselt töötajast tulenevatel põhjustel. Selge piirmäär hoiab enamatel juhtudel ära võimalikud vaidlused. Näiteks, kui töötaja elab Saku vallas ja käib tööl Tallinnas paiknevas tootmishoones, ei ole majutamise kulud Tallinnas põhjendatud. Küll aga on põhjendatud majutuse kulude hüvitamine, kui töötaja käib tööl Tallinnas, kuid elab Kaunases, või käib tööl Tallinnas, kuid elab Viljandis. Asukoha piiri sätestamisel arvestatakse tegeliku töö tegemise kohaga. Asukoha piiri sätestamisel võetakse eeskujuks Vabariigi Valitsuse 25. juuni 2009. a määruse nr 110 „Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord” § 4 lõige 1, milles on ette nähtud päevaraha maksmine, kui välisriigis asuv lähetuskoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel asula piirist, kus paikneb töö tegemise koht. Töötaja elukoha säilimine majutamise perioodi vältel tähendab, et töötajal peab säilima põhiline elukoht, kuid see ei tähenda, et ta ei võiks elukohta vahetada teise elukoha vastu, mis endiselt paikneb 50 kilomeetri kaugusel asula piirist, kus paikneb töökoht. Näiteks säilib maksusoodustus, kui töötaja elukoht on Paides ja ta peab 3 kuud töötama Tallinnas, kuid ühe kuu möödudes kolib ta Paidest Türi. Toodud näite puhul kaob maksusoodustuse andmise võimalus, kui töötaja ei säilita elukohta Paides ega Türi üldse või kolib vähem kui 50 km kaugusele Tallinna piirist.

Lisaks ei tohi töötaja maksusoodustuse kasutamiseks omada eluasemena kasutatavat kinnisvara 50 km kaugusel asulast, kus paikneb töökoht. Antud tingimus on rangem kui vaid elukoha puudumine töökohta asulas. Eluaseme all on peetud silmas koduna kasutatavat kinnisvara (korterit või elamut). Põhjendatuks ei saa pidada olukorda, kus töötajale kuulub eluase töökohta juures, kuid tööandja teeb maksuvabalt kulutuse töötaja majutamiseks. Selline piirang on põhjendatud kuritarvituste ära hoidmiseks, sest majutamise puhul on kõrge risk, et äriühingu tehtav kulutus töötaja majutamiseks lähtub peamiselt mitte ettevõtluse eesmärkidest, vaid töötaja isiklikust huvist. Taolise piirangu puudumine soodustaks maksude tasumise vältimist.

Teiseks maksusoodustuse kasutamise tingimuseks on, et kulutused majutatava töötaja kohta ei ületa 200 eurot kalendrikuus majutamisel Tallinnas või Tartus ja 100 eurot muudel juhtudel. Seadusega määratletakse piirmäärad, mille ulatuses saab tööandja soodustingimustel (tuluning sotsiaalmaksu tasumata) töötaja majutamise kulud tasuda. Tallinnas või Tartus majutamiseks on võimalused võrreldes teiste piirkondadega kallimad ning sellest tulenevalt nähakse neis kulutuste tegemiseks ette kõrgemad erisoodustusena mitte käsitatavad piirmäärad. Samas ei lähtu piirmäärad ainult võimalikkusest kanda kogu majutuskulu, vaid annavad piirmäärade ulatuses tööandjatele maksusoodustuse. Kallima pinna leidmisel on tööandjal alati võimalik teha suurem kulutus, tasudes sellelt riiklikud maksud. Igal üksikjuhtumil tuleb eraldi hinnata töötaja majutamiseks tehtava kulutuse põhjendatust. Piirmäära puudumine tähendaks suuremat riski, et tööandja viib ettevõtlusest raha välja peamiselt seotud isiku huvist lähtuvalt, mitte piirnedes ettevõtluse vajadustega.

Piirmäärad kehtivad majutamise asukoha järgi, mitte töö tegemise koha alusel. Vastasel juhul ei teeniks piirmäär oma eesmärgi. Näiteks olukorras, kus töötaja elukoht asub Võrus, töökoht Rae vallas ja töötaja majutatakse Tallinnas, kehtib 200 euro suurune kuumäär. Piirmäär on seotud ühe isikuga ja neid saab summeerida. Näiteks võib tööandja maksuvabalt majutada nt neli töötajat Tallinnas neljatoalisse korterisse, mille kulu on 800 eurot kuus.

## **Eelnõu § 2**

Eelnõu on kavandatud jõustuma 2017. aasta 1. juulil.

### **4. Eelnõu terminoloogia**

Eelnõus ei leidu õigusaktides varem kasutamata ega võõrkeelseid termineid.

### **5. Eelnõu vastavus Euroopa Liidu õigusele**

Eelnõu reguleerimisala ei puuduta Euroopa Liidu õigust.

### **6. Seaduse mõjud**

#### **6.1. Kavandatav muudatus: osalusoptiooni maksustamine äriühingu müügi korral**

Kaasnev mõju: Majanduslikud mõjud - mõju ettevõtluskeskkonnale ja ettevõtete tegevusele

**Sihtrühm** Muudatus avaldab mõju tööandjatele, kes pakuvad töötajatele osalusoptioone.

**Mõju ulatus** on väike, kuna äriühingute osakaal, mis on välja andnud osalusoptioone ja mida müüakse (*full exit*) esimeste tegevusaastate jooksul, on väike. Seega ei ole ette näha ettevõtjate käitumuslikku muutust, kuna juba praegu kasutatakse töötajate motiveerimiseks osalusoptioone ning ei ole alust eeldada, et piirangutega maksuerandi kehtestamine kogu osaluse müügile tooks selles osas kaasa olulisi muutusi. Peamiselt seetõttu, et optioonilepingu sõlmimise ajal ei ole tavaliselt teada, kas ja mis ajahetkel ettevõtte osalus investorile müüakse.

**Mõju avaldumise sagedus** on väike, kuna hilisema soodustuse saamise eelduseks olevad digitaalselt allkirjastamata või notariaalselt kinnitamata optioonilepingute koopiad tuleb Maksu- ja Tolliametile esitada vaid üks kord, nende sõlmimise hetkel.

**Ebasoovitavate mõjude riski** sihtrühmale ei tuvastatud.

Kaasnev mõju: Majanduslikud mõjud - mõju töötajatele

**Sihtrühm** Muudatus avaldab mõju töötajatele, kellele osalusoptioone välja kirjutatakse.

**Mõju ulatus** on väike, kuna puudutab erisoodustusega kaasnevat maksukohustust, mis on tööandja kanda ning mis ei ole isikustatud. Töötaja tasandil maksustatakse vaid optiooni alusvara realiseerimisel saadavat kapitalitulu. Osalusoptiooni võimaliku laialdasema kasutusega võib osa tööandjaid hakata töötasu palga asemel maksma osalusoptioonides. Selline tegevus ei ole aga väga tõenäoline, kuna eelduslikult ei muuda piiratud maksusoodustuse kehtestamine osalusoptioonide kasutamist laialtlevinud praktikaks.

**Mõju avaldumise sagedus** on väike, kuna muudatus mõjutab ainult vähemalt kolmeaastaseid optioonilepinguid

**Ebasoovitavate mõjude riski** sihtrühmale ei tuvastatud.

Kaasnev mõju: Kaasnev mõju riigiasutuste ja kohalike omavalitsuste asutuste korraldusele ning avaliku sektori kuludele ja tuludele

**Sihtrühm** Muudatus avaldab mõju Maksu- ja Tolliametile, mis peab säilitama koopiad sõlmitud optioonilepingutest.

**Mõju ulatus** on väike, kuna optioonilepingute koguarv on väike ning koopiade säilitamine ei too endaga kaasa märkimisväärseid kulusid.

**Mõju avaldumise sagedus** on väike, kuna optioonilepingute arv on väike.

**Ebasoovitavate mõjude riski** sihtrühmale ei tuvastatud.

## **6.2. Kavandatav muudatus: tööandja kulutused töötajate majutusele**

Majanduslikud mõjud: mõju töötajatele ja tööandjatele ning nende tegevusele

**Sihtrühm töötajad.** Muudatus avaldab positiivset mõju töötajatele, kes majutamise hüvitamise soodustamise tõttu on motiveeritumad elukohast kaugemal töötama, sest see võib vähendada nende aja- ning rahakulu töö käimiseks, asendudes ajutise majutumisega töökoha lähedal.

**Sihtrühm tööandjad.** Muudatus mõjutab tööandjaid, kelle tegevusega kaasneb vajadus töötajate leidmiseks tegevuskoha piirkonnast eemalt.

**Mõju ulatus tööandjatele,** kes hakkavad maksusoodustust töötajatele pakkuma, on keskmine, kuna maksusoodustuse kasutamine tulenevalt selle iseloomust ei eelda soodustuse pakkumist kõikidele töötajatele või kõikidel juhtumitel. Soodustust kasutada soovivatel tööandjatel võib halduskoormus vähesel määral tõusta, sest soodustuse kasutamise asjaolud peab tööandja dokumenteerima ning vajadusel olema valmis tõendite esitamiseks maksuhaldurile. Kõige enam puudutab muudatus välisriigist tööjõudu kasutavaid või linnadest eemal paiknevaid tööandjaid. Välisriigist töötaja tööle võtmisel peab tööandja arvestama ka välismaalaste seaduse (VMS) regulatsiooniga, muuhulgas nõudega, et välismaalase lühiajalise töötamise hooajatöötajana võib registreerida juhul, kui välismaalase majutus Eestis viibimise ajal on tagatud õigusaktides kehtestatud nõuetele vastavas eluruumis või majutusettevõttes (VMS § 106 lõige 10 punkt 3). Samuti näeb VMS § 106 lõige 12 ette, et kui hooajatöötaja majutus on korraldatud tööandja poolt või kaudu, ei tohi majutuse maksumus olla ülemäära suur ega ebaproportsionaalne võrreldes välismaalase ühe kuu töötasuga ning majutuse maksumust ei tohi välismaalase töötasust maha arvata.

**Mõju avaldumise sagedus tööandjatele,** kes soovivad soodustust kasutada on keskmine ning sõltub töötajate arvust, kelle majutust kompenseeritakse. Tööandjad peavad sarnaselt kehtiva olukorraga pidama täiendavat arvestust, millest peavad selguma kõik olulised faktid maksusoodustuse rakendamiseks.

**Ebasoovitavate mõjude riski** ei tuvastatud.

## Kaasnev mõju: mõju riigiasutuste ja kohalike omavalitsuste asutuste korraldusele ning avaliku sektori kuludele ja tuludele

**Sihtrühm** Muudatus avaldab mõju Maksu- ja Tolliametile ning avalikule sektorile.

**Mõju ulatus** Maksu- ja Tolliametile on väike, sest täiendavate soodusolukordade kontrollimisel on Maksu- ja Tolliametil vajalik küll kontrollida faktiliste eelduste esinemist, kuid tõendamiskoormus on soodustust kasutaval tööandjal.

**Mõju avaldumise sagedust** ei saa hinnata, sest soodustuse kasutamine sõltub tööandja valikust ning ei ole võimalik prognoosida selliste soodustusega seonduvaid kontrolle maksuhalduri poolt.

**Ebasoovitavate mõjude riskina** ei saa välistada, et tööjõumaksude laekumisele avaldab vähest mõju tööandja valik palga maksmine osaliselt töötajate tasuta majutamisega asendada, mistõttu võib väheneda tööjõumaksude laekumine. Sellist mõju ei saa siiski eelarvetuludele kuigi suureks riskiks pidada.

### **6.3. Kavandatav muudatus: tööandja kulutused töötajate transpordile**

#### Majanduslikud mõjud: mõju töötajatele ja tööandjatele ning nende tegevusele

**Sihtrühm töötajad.** Muudatus avaldab positiivset mõju töötajatele, kes tööandjate transpordi hüvitamise soodustamise tõttu ühistranspordist loobudes on motiveeritumad kaugemal töötama, sest see võib vähendada nende aja- ning rahakulu tööl käimiseks. Tööandjate Keskliidu hinnangul on väljaspool Tallinna registreeritud 21 000 töötut, kes kõige tõenäolisemalt tööandja pakutavast tasuta transpordist võidaksid.

**Sihtrühm tööandjad.** Muudatus mõjutab tööandjaid, kelle tegevuskohaga kaasneb vajadus töötajate leidmiseks tegevuskoha piirkonnast eemal ja neid tööandjaid, kes seniste kitsamate töötajate transpordi hüvitamise seaduslike raamide tõttu on jätnud töötajate transpordi korraldamata või otsustanud leida vähem kvalifitseeritud tööjõu töötamise kohale lähemalt. Muudatusettepanek on tehtud Eesti Tööandjate Keskliidu poolt ja võib eeldada, et muudatuse mõju majanduskeskkonnale on positiivne. Tööandjate Keskliidu analüüsi kohaselt kasutas tööandja korraldatud bussiliini 300-500 töötajat (s.o 45-47% töötajatest, kelle osas Eesti Tööandja Keskliit analüüsi läbi viis).

**Mõju ulatus tööandjatele,** kes hakkavad maksusoodustust töötajatele pakkuma, on keskmine, kuna maksusoodustuse kasutamine tulenevalt selle iseloomust ei eelda soodustuse pakkumist kõikidele töötajatele. Tööandjate halduskoormus väheneb, sest tingimuste laiendamise tõttu luuakse täiendav võimalus töötajate ühise transpordi korraldamiseks ning selle eest tasumiseks ja seetõttu väheneb kohustus iga töötaja puhul ühistranspordi kättesaadavust eraldi hinnata. Kõige suurem mõju on tõmbekeskustest eemal paiknevatele tööandjatele (nt tootmine maapiirkonnas), kes peavad asukohast tulenevalt kvalifitseeritud tööjõu leidmiseks otsima võimalusi ettevõtte asukohast kaugemalt. Nende tööandjate, kes otsustavad töötajate transpordi eest seoses avaramate võimalustega kasutada, maksukoormus väheneb.

**Mõju avaldumise sagedus** on soodustust kasutada soovivate tööandjate jaoks keskmine. Tööandjad peavad sarnaselt kehtiva olukorraga pidama täiendavat arvestust, millest peavad selguma kõik olulised faktid maksusoodustuse rakendamiseks.

**Ebasoovitavate mõjude riski** ei tuvastatud.

Kaasnev mõju: mõju riigiasutuste ja kohalike omavalitsuste asutuste korraldusele ning avaliku sektori kuludele ja tuludele

**Sihtrühm** Muudatus avaldab mõju Maksu- ja Tolliametile ning avalikule sektorile.

**Mõju ulatus** Maksu- ja Tolliametile on väike, sest täiendavate soodusolukordade lisamise kontrollimisel on Maksu- ja Tolliametil vajalik küll kontrollida faktiliste eelduste esinemist, kuid tõendamiskoormus on soodustust kasutaval tööandjal.

**Mõju avaldumise sagedust** ei saa hinnata, sest soodustuse kasutamine sõltub tööandja valikust ning ei ole võimalik prognoosida selliste soodustusega seonduvaid kontrole maksuhalduri poolt.

**Ebasoovitavate mõjude riskina** ei saa välistada, et tööjõumaksude laekumisele avaldab vähest mõju tööandja valik palga maksmine osaliselt töötajate tasuta transpordi organiseerimisega asendada, mistõttu võib seetõttu väheneda tööjõumaksude laekumine. Sellist mõju ei saa siiski eelarvetuludele kuigi suureks riskiks pidada.

#### **6.4. Kavandatav muudatus: vabatahtlikele tehtavate väljamaksete maksuvabastus**

Kaasnev mõju: mõju vabatahtlikele ja tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja kantud isikutele

**Sihtrühm vabatahtlikud.** Muudatus avaldab positiivset mõju vabatahtlikele, kes saavad võimaluse soodusnimekirja kantud sihtasutuselt, mittetulundusühingult või usuliselt ühenduselt raha saamiseks, mis soodustab nende vabatahtliku tegevusega kaasnevate kulude kandmist.

**Sihtrühm tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja kantud isikud.** Nimetatud isikutel suureneb võimalus värvata ning toetada isikuid, kes nõustuvad vaba tahte alusel panustama.

**Mõju ulatus** soodusnimekirja kantud isikute jaoks on keskmine, kuna maksusoodustuse kasutamine ei eelda soodustuse pakkumist kõikidele vabatahtlikele või kõikidel juhtumitel. Soodustust kasutada soovivatel isikutel võib halduskoormus vähesel määral tõusta, sest soodustuse kasutamise asjaolud peab dokumenteerima ning vajadusel olema valmis tõendite esitamiseks maksuhaldurile (näiteks seda, et väljamakse saaja on ka tegelikult vabatahtlik, mitte tööd tegev isik).

**Mõju avaldumise sagedus** soodusnimekirja kantud isikute jaoks, kes soovivad soodustust kasutada on keskmine ning sõltub vabatahtlike arvust, kellele väljamakseid tehakse. Soodusnimekirja kantud isikud peavad sarnaselt kehtiva olukorraga pidama arvestust, millest peavad selguma kõik olulised faktid maksusoodustuse rakendamiseks.

**Ebasoovitavate mõjude riski** ei tuvastatud.

Kaasnev mõju: mõju riigiasutuste ja kohalike omavalitsuste asutuste korraldusele ning avaliku sektori kuludele ja tuludele

**Sihtrühm** Muudatus avaldab mõju Maksu- ja Tolliametile ning avalikule sektorile.

**Mõju ulatus** Maksu- ja Tolliametile on väike, sest täiendavate soodusolukordade lisamise kontrollimisel on Maksu- ja Tolliametil vajalik küll kontrollida faktiliste eelduste esinemist, kuid tõendamiskoormus on soodustust kasutaval soodusnimekirja kantud isikul.

**Mõju avaldumise sagedust** ei saa hinnata, sest soodustuse kasutamine sõltub soodusnimekirja kantud isikute valikust ning ei ole võimalik prognoosida selliste soodustusega seonduvaid kontrole maksuhalduri poolt. Soodusnimekirja kantud isikute nimekiri on kättesaadav arvutivõrgus ning nimekirja kantud isikute loetelu on ammendav.<sup>5</sup>

**Ebasoovitavate mõjude riskina** ei saa välistada, et soodusnimekirja kantud isikud asuvad vabatahtlikeks pidama isikuid, kellele tehtud väljamaksetelt on seni tasutud riiklikud maksud (nt töötajad, käsunduslepingu alusel töötavad isikud), mistõttu võib seetõttu väheneda maksude laekumine. Sellist mõju ei saa siiski eelarvetuludele kuigi suureks riskiks pidada, arvestades, et väljamakse on piiratud töötajale välislähetuse päevaraha maksmise ülempiiriga, mis kehtiva seaduse järgi on vastavalt TuMS § 13 lõike 3 punktile 1 50 eurot.

## **6.5. Kavandatav muudatus: Euroopa Liidu struktuurivahenditest töötule makstava stipendiumi maksuvabastus**

Kaasnev mõju: stipendiumi saavale töötule ja stipendiumi maksvale juriidilisele isikule

**Sihtrühm stipendiumi saavad töötud ning Euroopa Liidu struktuurivahenditest töötule stipendiumi maksvad juriidilised isikud.** Muudatus avaldab positiivset mõju nii stipendiumi saajatele kui maksjatele, kuna stipendiumi maksuvabalt väljamaksmine ei eelda maksuvaba tulu avalduse esitamist väljamakse tegijale

**Mõju ulatus on väike.** Stipendiumi saavatel isikutel ja stipendiumi maksvatel juriidilistel isikutel väheneb mõningal määral halduskoormus, kuna stipendiumi maksuvabalt väljamaksmiseks ei ole vaja esitada enam maksuvaba tulu avaldust.

**Mõju avaldumise sagedus** on väike, kuna maksuvaba tulu avaldust esitatakse üldjuhul üks kord enne stipendiumi maksmist (sh perioodiliste maksete korral).

**Ebasoovitavate mõjude riski** ei tuvastatud.

## **7. Seaduse rakendamise seotud riigi ja kohaliku omavalitsuse tegevused, eeldatavad kulud ja tulud**

Eeldades, et muudatusega ei kaasne maksumaksjate käitumuslikku muudatust ning osalusoptioone kirjutatakse töötajatele välja samas suurusjärgus ning ettevõtte täisosaluse müügile rakendatavat erandit kasutatakse vaid üksikutel juhtudel, jääb potentsiaalne kulu riigieelarvele praeguse maksulaekumisega samasse suurusjärku.

2015. aastal deklareeriti erisoodustusena maksustatavaid osalusoptioone 20 korral, kokku summas 318 720 eurot, millelt maksukohustus oli 211 152 eurot (tulumaks 79 680, sotsiaalmaks 131 472). 2016. aastal deklareeriti osalusoptioone samuti 20 korral, kokku summas 271 969 eurot, millelt maksukohustus oli 180 179 eurot (tulumaks 67 992, sotsiaalmaks 112 187).

---

<sup>5</sup> Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/registreerimine-ettevotlus/mittetulundusuhingule-sihtasutusele>

Nii maksuvabastuse laiendamine töötajate transpordiks kui majutamiseks ei too kaasa olulisi muutusi riigi või kohalike omavalitsuse tegevustes ja mõju eelarvele on väike, sest ei ole põhjust arvata, et suur osa Eesti tööandjatest asuks tegema suures ulatuses maksuvabasid kulutusi töötajate transpordiks või hakkaks osaliselt palga maksmisele eelistama soodustuse andmist.

Töötajate transpordi erisoodustusena mitte käsitlemisega kaasnevat mõju riigieelarvele ei ole võimalik täpselt prognoosida, sest puuduvad andmed, kui suure osa deklareeritud erisoodustustest moodustavad kulud just töötajate transpordile. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonil deklareeritakse koodiga 4130 kulutused, mis ei ole täidetavad teiste koodide alla ja mis kuuluvad erisoodustusena maksustamisele – mh kuulub selle koodi all deklareerimiseks töötajate tööle ja töölt koju sõidukulude katmine või tasuta korraldamine (va TuMS § 48 5<sup>1</sup> juhud). 2015. aastal deklareeris muid erisoodustusi koodiga 4130 kalendrikuus keskmiselt kokku 3186 ettevõtet summas 3 929 839 eurot, 2016. aastal vastavalt 3246 ettevõtet summas 4 310 491 eurot. Samuti on võimalik, et mitmed tööandjad on pidanud kulutusi töötajate transpordile ettevõtlusega seotuks ning ei ole seega neid juba praegu erisoodustusena deklareerinud.

Ka töötajate majutust puudutava muudatuse mõju riigieelarvele ei ole võimalik täpselt prognoosida, sest ei ole teada, kui palju täpselt erisoodustusena deklareeritud eluasemekulude katmisest on käsitletavad töötajate majutamise juhtumitena ja teisalt ei ole teada, kui paljudes olukordades on tööandjad jätnud töötajate majutamise kulud deklareerimata, pidades neid ettevõtlusega seotud kuludeks. 2015. aastal deklareeriti eluasemekulude katmist erisoodustusena TSD-I koodiga 4000 keskmiselt kalendrikuus 157 juhul summas 163 765 eurot, maksukohustus oli 108 494 eurot (tulumaks 40 941, sotsiaalmaks 67 553), 2016. aastal vastavalt 147 juhul summas 182 143 eurot, millelt maksukohustus 120 670 eurot (tulumaks 45 536, sotsiaalmaks 75 134).

Nii majutuse kui transpordi soodustamise tulemusena võib kahaneda töötute arv, sest töötajate transpordi ning majutuse soodustamisega võivad osad töötud leida sobiva töö ja nii võib suurenedu ravikindlustatute arv ning tööjõumaksude laekumine riigieelarvesse.

Maksuvaba päevaraha laiendamine vabatahtlikele ei too kaasa olulist mõju riigieelarvele, kuna seda saavad maksta vaid avalikes huvides tegutsevad mittetulundusühingud ning sihtasutused. Samuti on vabatahtlike lähetamisel tegemist siiski pigem üksikute programmidega ning välismaal vabatahtlikuna tegutsevaid isikuid on suhteliselt vähe. Üldjuhul jääb ka vabatahtlikele makstava nn. toetuse suurus allapoole maksuvaba päevaraha alampiiri, mis vähendab potentsiaalset maksutulu veelgi.

Struktuuritoetustest makstavatele stipendiumidele maksuvabastuse kehtestamisel rahaline mõju riigieelarve maksulaekumistele puudub, kuna stipendiumi saajad on töötud ja maksuvaba tulu rakendamisel ka kehtivate reeglite kohaselt tulumaksu ei maksa.

## **8. Rakendusaktid**

Eelnõu ei sisalda volitusnorme, seega rakendusakte ei kavandata.

## **9. Seaduse jõustumine**

Seadus jõustub 2017. aasta 1. juulil.

## **10. Eelnõu kooskõlastamine, huvirühmade kaasamine ja avalik konsultatsioon**

Eelnõu esitatakse kooskõlastamiseks ministeeriumitele ja arvamuse avaldamiseks ESTVCA-le, Eesti Maksumaksjate Liidule, Eesti Kaubandus-Tööstuskojale, Eesti Tööandjate Keskliidule ja Vabaühenduste liidule EMSL.

Vastavalt Vabariigi Valitsuse 19. jaanuari 2017. a kabinetinõupidamise esitatakse eelnõu Justiitsministeeriumile kooskõlastamiseks samal ajal, kui see esitatakse kooskõlastamiseks teistele ministeeriumidele.