



31.3.2004

LAUSUNTO LIITTYMISMAKSUJEN KIRJAAMISESTA KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KIRJANPIDOSSA

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on päättänyt antaa oma-aloitteisen lausunnon liittymismaksujen kirjaamisesta kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa. Lausunto yhdenmukaistaa kunta-alan liittymismaksujen kirjauskäytännön kirjanpitolautakunnan liittymismaksuja koskevien lausuntojen kanssa. Lausunnon antaminen on tullut ajankohtaiseksi sen jälkeen, kun Korkein hallinto-oikeus on 11.2.2004 tekemällään päätöksellä muuttanut siirtokelpoisen, mutta ei-palautettavan liittymismaksun arvonlisäverokohtelua. Ratkaisevaa päätöksen perustelujen mukaan on, että tällainen liittymismaksu katsotaan verollisen palvelun myynnistä saaduksi vastikkeeksi. KHO:n aiemman, vuonna 1995 tekemän, päätöksen mukaan siirtokelpoinen, mutta ei-palautettava liittymismaksu voitiin merkitä pääomasijoitukseksi, josta ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

1 Lausunnon perustelut

1.1 Kuntajaoston aikaisemmat liittymismaksujen kirjausohjeet ja niiden suhde kirjanpitolautakunnan liittymismaksujen kirjaamisesta antamiin lausuntoihin

1.1.1 Liittymismaksut maksun saajan kirjanpidossa

Kuntajaosto on antanut ohjeet liittymismaksujen kirjaamisesta maksun saajan kirjanpidossa yleisohjeessaan kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (1999) ja yleisohjeessaan kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen ja taseyksikkönä käsiteltävän rahaston kirjanpidollisesta käsittelystä (1999). Yleisohjeiden mukaan liittymismaksu, joka on siirtokelpoinen mutta ei palautettava, merkitään taseen oman pääoman liittymismaksurahastoon, tai rahoitusosuutena, mikäli se on voitu kohdistaa määrättyyn hankintamenuun. Siirtokelpoisen, ei-palautettavan liittymismaksun käsittely pääomasijoitukseksi tai rahoitusosuutena on perustunut maksun arvonlisäverottomuuteen. Tältä osin kunta-alan ohjeet ovat poikenneet kirjanpitolautakunnan lausunnosta (1650/23.4.2001), jonka mukaan liittymismaksut, jotka ovat siirtokelpoisia, mutta eivät palautettavia, tulee kirjata tuloina tilinpäätöksen tuotoiksi.

Palautuskelpoiset liittymismaksut merkitään mainittujen kuntajaoston yleisohjeiden mukaan taseeseen erään ”Muut velat”, jonka nimikkeenä suositellaan käytettäväksi nimikettä ”Liittymismaksut ja muut velat”. Palautuskelpoiset liittymismaksut suositellaan esitettäväksi edellä mainitun erän erillisenä alanimikkeenä. Erän jakautuminen liittymismaksuihin ja muihin velkoihin voidaan ilmoittaa myös liitetietona. Tältä osin kuntajaoston ohjeet ovat yhdenmukaiset kirjanpitolautakunnan lausunnon 1650/2001 kanssa.

Korotetun liittymismaksun ja lisäliittymismaksun käsittelyssä kuntajaoston ohjeet ovat noudattaneet kirjanpitolautakunnan lausuntoa, jonka mukaan niitä käsitellään kirjanpidollisesti samalla tavalla kuin varsinaista liittymismaksua.

1.1.2 Liittymismaksut maksajan kirjanpidossa

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on 27.2.2002 (asia 6) päättänyt, että sen pyytämässä kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1670/17.12.2001 annettuja ohjeita liittymismaksujen merkitsemisestä maksajan tilinpäätökseen noudatetaan sellaisenaan kuntien ja kuntayhtymien kirjanpidossa. Päätöksestä on tiedotettu Suomen Kuntaliiton tiedotteessa Kuntatalous 3/2002.

Edellä mainitun kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaan palautuskelpoiset liittymismaksut ovat maksajalle saamia verkkoyhtiöltä. Nämä maksaja kirjaa pysyvien vastaavien sijoitusten tase-erään ”Muut saamiset”.

Kun kyseessä on oma tontti, ei-palautettavat liittymismaksut on suositeltavaa kirjata pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään ”Maa- ja vesialueet”. Kun kyseessä on vuokratontti, ei-palautettavat liittymismaksut on suositeltavaa kirjata pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään ”Maa- ja vesialueet” alaräksi nimikkeellä ”Kiinteistöjen vuokraoikeudet”. Mikäli tase-erä sisältää ainoastaan aktivoituja liittymismaksuja, erälle on kuitenkin suositeltavaa antaa nimike ”Kiinteistöjen liittymismaksut”.

Aktivoiduista ei-palautettavista liittymismaksuista ei ole suositeltavaa tehdä suunnitelmapoistoja vaan tarpeen vaatiessa ainoastaan arvonalennuskirjauksia. Mikäli liittymällä on rajallinen pitoaika tai liittymän tuotot arvioidaan muuten rajallisiksi ja tästä johtuva arvonaleneminen on ennakoitavissa, aktivoitu liittymismaksu poistetaan kuitenkin suunnitelman mukaisesti vaikutusaikanaan. Määrältään olennaiset liittymismaksut tulee ilmoittaa taseessa tai sen liitetiedoissa omana eränään.

Korotettua liittymismaksua ja lisäliittymismaksua käsitellään kirjanpidollisesti samalla tavalla kuin varsinaista liittymismaksua.

Tilinpäätöksen liitetietona esitetään käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen arvostus- ja jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.

1.2 Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) päätös 11.2.2004 T 257 (vuosikirja) siirtokelpoisten, mutta ei-palautettavien liittymismaksujen arvonlisävero-kohtelusta

KHO:n antama ennakkopäätös muuttaa siirtokelpoisten, mutta ei-palautettavien liittymismaksujen arvonlisävero-kohtelua. KHO katsoi, että sähkön jakeluverkonhaltijan ja kaukolämpöverkonhaltijan perimät siirtokelpoiset, mutta ei-palautettavat liittymismaksut voitiin katsoa lopulliseksi korvaukseksi maksun suorittajan liittymisestä jakeluverkkoon. Ne katsottiin verollisten palvelujen myynnistä saaduksi vastikkeeksi. Siten tällaisista sähkön jakeluverkon ja kaukolämpöverkon liittymismaksuista oli suoritettava arvonlisävero.

Asiassa oli ratkaistavana, katsotaanko liittymismaksut korvauksiksi verollisten palvelujen myynnistä vai ainoastaan pääomasijoituksen luonteisiksi suorituksiksi. Pääoma-

sijoitusten luonteiset suoritukset ovat verottomia, koska ne eivät ole vastiketta myydystä tavarasta tai palvelusta.

1.3 Verohallituksen ohje 19.2.2004 Dnro 350/40(2004)

Verohallitus on antanut edellä mainitun KHO:n ratkaisun soveltamisesta ohjeen. Koska kyse on kannanmuutoksesta, sitä on noudatettava 1.4.2004 alkaen. Sitä sovelletaan myös tele-, vesijohto- ja viemäriverkkoon ja muihin vastaaviin verkkoihin liittymisestä perittäviin maksuihin, jotka eivät ole palautuskelpoisia. Muuttunutta käytäntöä ei sovelleta taannehtivasti.

Palautuskelpoiset liittymismaksut ovat edelleen verottomia. Ratkaisu ei muuta liittymismaksujen käsittelyä tuloverotuksessa.

2 Kuntajaoston kannanotto siirtokelpoisten mutta ei-palautettavien liittymismaksujen kirjauskäytännön muuttamisesta

Kuntajaosto on päättänyt muuttaa yleisohjeitaan tarvittavilta osin sen jälkeen kun kirjanpitolautakunta on antanut edellä mainitut liittymismaksujen tilinpäätöskäytäntöä ohjaavat kaksi lausuntoa ja KHO on antanut päätöksen siirtokelpoisten, mutta ei-palautuskelpoisten sähkö- ja kaukolämpöverkon liittymismaksujen arvonlisäverollisuudesta.

Palautuskelpoisten liittymismaksujen käsittely maksun saajan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä on jo ollut yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (1999) ja yleisohjeessa liikelaitoksen ja taseyksikkönä käsiteltävän rahaston kirjanpidollisesta käsittelystä (1999) kirjanpitolautakunnan lausunnon kanssa yhdenmukainen.

Kuntajaosto toteaa, että ei-palautettavien liittymismaksujen kirjaamisessa ei ole enää sellaisia maksun arvonlisäverollisuuden liittyviä erityispiirteitä, jotka puoltaisivat kunta-alan liittymismaksujen kirjanpitokäytännön poikkeamista kirjanpitolautakunnan lausunnossaan 1650/2001 antamasta kirjausohjeesta. Myös kilpailuneutraliteetti puoltaa sitä, että kunnan liikelaitos ja siitä yhtiötetty osakeyhtiö tekevät tilinpäätöksensä samoin perustein. Myöskään KHO:n päätöksen siirtokelpoisten, mutta ei-palautettavien liittymismaksujen arvonlisäverollisuudesta jälkeen ei ole enää perusteltua kirjata palautuskelvottomia liittymismaksuja taseeseen.

Kuntajaosto katsoo, että taseen oman pääoman liittymismaksurahastoon ennen 1.4.2004 kertynyt pääoma on perusteltua siirtää vuoden 2004 kirjanpidossa oman pääoman tase-erään ”Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä”. Siirtokelpoisia, ei-palautettavia liittymismaksusuorituksia ajalta 1.1.–31.3.2004 ei kirjata vielä tulovaiikutteisesti vaan pääomasijoituksina liittymismaksurahastoon, josta ne siirretään aikaisemmilta tilikausilta kertyneen rahastopääoman kanssa edellisten tilikausien yli-/alijäämään vuoden 2004 kirjanpidossa. Siirtokelpoisten, mutta ei-palautettavien liittymismaksujen kirjaamista oman pääoman liittymismaksurahastoon 31.3.2004 saakka puoltaa se, että tämä kirjaustapa on ollut siihen saakka arvonlisäverottomuuden perusteena.

Tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana.

3 Kuntajaoston lausunto

3.1 Yleistä

Liittymismaksujen kirjauskäytännön selventämiseksi lausunto annetaan kokonaisuutena, joka koskee sekä palautuskelpoisia että ei-palautettavia liittymismaksuja sekä saajan että maksajan kirjanpidossa.

3.2 Liittymismaksut maksun saajan kirjanpidossa

3.2.1 Palautuskelpoiset liittymismaksut

Palautuskelpoiset sekä siirto- ja palautuskelpoiset liittymismaksut merkitään taseen pitkäaikaisen vieraan pääoman ryhmään sisältyvään erään ”Muut velat” omaksi nimikkeeksi. Tase-erän nimikkeenä käytetään ”Liittymismaksut ja muut velat”. Erän jakautuminen liittymismaksuihin ja muihin velkoihin voidaan ilmoittaa myös liitetietona. Yleisohjeissa taseen laatimisesta (1999) ja liikelaitoksen kirjanpidosta (1999) tällaiset liittymismaksut on jo ohjeistettu muuksi velaksi, joten tältä osin tilinpäätöskäytäntöön ei tule muutosta.

3.2.2 Ei-palautettavat liittymismaksut

Kaikki ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan tilinpäätöksessä tuloslaskelmaan tuotoiksi, liikelaitoksissa liikevaihtoon ja kunnassa ja kuntayhtymässä myyntituottoihin.

3.2.3 Korotettu ja lisäliittymismaksu

Korotettua liittymismaksua ja lisäliittymismaksua käsitellään kirjanpidollisesti samalla tavalla kuin varsinaista liittymismaksua.

3.2.4 Liittymismaksurahaston käsittely

Ennen 1.4.2004 kertynyt taseen oman pääoman liittymismaksurahasto siirretään oman pääoman sisällä tase-erään ”Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä” vuoden 2004 kirjanpidossa. Siirtokelpoiset, ei-palautettavat liittymismaksusuoritukset kirjataan rahastoon ajalta 1.1.–31.3.2004 ja siirretään aikaisemmilta tilikausilta kertyneen rahastopääoman kanssa edellisten tilikausien yli-/alijäämään vuoden 2004 kirjanpidossa.

3.3 Liittymismaksut maksajan kirjanpidossa

3.3.1 Palautuskelpoiset liittymismaksut

Palautuskelpoiset liittymismaksut merkitään pysyvien vastaavien sijoituksiin tase-erään ”Muut saamiset”.

3.3.2 Ei-palautettavat liittymismaksut

Ei-palautettavat liittymismaksut, jotka koskevat omalla tontilla olevaa kiinteistöä, kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään ”Maa- ja vesialueet.

Ei-palautettavat liittymismaksut, jotka koskevat vuokratontilla olevaa kiinteistöä, kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erän ”Maa- ja vesialueet” alaeräksi nimikkeellä ”Kiinteistöjen vuokraoikeudet”. Mikäli tase-erä sisältää ainoastaan aktivoituja liittymismaksuja, erälle on kuitenkin suositeltavaa antaa nimike ”Kiinteistöjen liittymismaksut”.

3.3.3 Liittymismaksujen poistot

Aktivoiduista ei-palautettavista liittymismaksuista ei ole suositeltavaa tehdä suunnitelmapoistoja vaan tarpeen vaatiessa ainoastaan arvonalennuskirjauksia. Mikäli liittymällä on rajallinen pitoaika tai liittymän tuotot arvioidaan muuten rajallisiksi ja tästä johtuva arvonaleneminen on ennakoitavissa, aktivoitu liittymismaksu poistetaan kuitenkin suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Määrältään olennaiset liittymismaksut tulee ilmoittaa taseessa tai taseen liitetiedoissa omana eränään.

Tilinpäätöksen liitetietoina esitetään käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen arvostus- ja jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.

3.4 Voimaantulo

Liittymismaksujen kirjanpitokäsittelyn muutokset tulevat voimaan 1.4.2004 alkaen. Tämän ajankohdan jälkeen kertyvät liittymismaksut merkitään kirjanpitoon uusien ohjeiden mukaisesti ja aiemmin kertyneet tuolloin voimassa olleiden ohjeiden mukaisesti. Liittymismaksun kertymisajankohta ratkaistaan suoriteperusteella sen mukaan, milloin liittymä on avattu.