



23.9.2005

Lausunto vuokratun ja myöhemmin ostettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten sekä teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivoinnista

1. Lausuntopyyntö

Kunta on A pyytänyt lausuntoa seuraavista tapauksista:

1.1 Vuokratun ja myöhemmin ostettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten aktivointi

Hakija on vuokra- ja lunastussopimuksilla sitoutunut vuokraamaan vuokranantajalta huoneiston 10 vuodeksi sekä sitoutunut lunastamaan kyseisten tilojen hallintaan oikeuttavat kiinteistöosakeyhtiön osakkeet vuokranantajalta viimeistään vuokra-ajan päättyessä 168.188 euron lunastushinnasta erikseen laadittavalla luovutuskirjalla. Omistusoikeus osakkeisiin siirtyy hakijalle vasta erillisen luovutuskirjan allekirjoitushetkellä ja lunastushinnan tultua suoritetuksi, mutta hallintaoikeus osakkeisiin liittyviin tiloihin on siirtynyt hakijalle silloin, kun hakija on aloittanut vuokranmaksun vuokranantajalle. Sopimuksessa sovitun lunastushinnan lisäksi lunastushetkellä lunastettaviin osakkeisiin kohdistuva kattamaton velkaosuus siirtyy lunastuksen yhteydessä lunastajan (hakijan) vastattavaksi.

Hakija käyttää sopimusten perusteella hallitsemiaan tiloja palvelutoiminnassaan siten, että vuokraa tilat edelleen yrittäjälle yritystoimintaan. Hakijalla on oikeus vuokranantajaa kuulematta siirtää vuokrasopimus kolmannelle osapuolelle kokonaan tai osittain.

Hakija kysyy, onko oikea menettelytapa:

- ilmoittaa liitetiedoissa ostositoumuksesta ja riittääkö pelkkä ostohinta vai tulee ilmoittaa myös lainat, jotka kohdistuvat kyseiseen huoneistoon
- aktivoita muutostöistä johtuneet rahoitusvastikkeet (kokonaan vai vain siltä osin, kun vastikkeella on lyhennetty lainapääomaa) huoneiston korjauskuluihin (tai käyttöomaisuusosakkeisiin) sitä mukaa, kun niitä on maksettu
- kirjata vuokrana maksetut hoito- ja rahoitusvastikkeet tulostavasti vuosikuluksi. Tässä mainitut rahoitusvastikkeet johtuvat kiinteistöyhtiön lainoista, jotka yhtiöllä oli ennestään eli ennen hakijan vuokrasopimusta
- kirjata osakkeiden ostohinta hakijan taseeseen käyttöomaisuusosakkeisiin vasta lopullisen kaupan toteuduttua.

1.2 Teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivointi

Hakija on vuonna 2002 laaditun rakentamis- ja vuokraus-/lunastussopimuksen mukaan sitoutunut lunastamaan yrityksen rakentaman teollisuushallin varastotilan sen valmistuttua ja kun lopputarkastus on suoritettu. Omistussuhteen muutoksesta laaditaan erillinen kauppakirja. Alkuperäistä sopimusta on muutettu myöhemmin 2003 siten, että hakija antaa yrityksen rakennusta varten ottamalle lainalle määräaikaisen takauksen viideksi vuodeksi ja hakija lunastaa rakennuksen vasta viiden vuoden kuluttua vuonna 2008. Rakennus siirtyy vasta silloin hakijan omistukseen. Rakennus on sen rakentaneen yrityksen käytössä siten, ettei yritys maksa hakijalle vuokraa ennen kuin lunastus tapahtuu, vaan yritys vastaa rakennuksen hoitokustannuksista sekä lainan korko- ja rahoituskustannuksista itse. Näin ollen rakennuksen omistus- eikä myöskään hallintaoikeus ole vielä siirtyneet hakijalle. Hakija on kuitenkin sitoutunut vastaamaan hallin kiinteistöverosta.

Hakija kysyy, milloin lunastushinta tulisi kirjata taseeseen. Onko oikea menettelytapa kirjata se silloin, kun sitova lunastussopimus on tehty vai vasta viiden vuoden kuluttua, kun erillinen kauppakirja on tehty?

2. Perustelut

2.1 Kirjanpitolaki (1336/1997)

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (*suoriteperuste*), jollei laissa toisin säädetä. Meno ja tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (*maksuperuste*). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää. (KPL 2:3 §)

Kirjanpidon yleisiin periaatteisiin kuuluu *sisältöpainotteisuus*, joka tarkoittaa huomion kiinnittämistä liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (KPL 3:3.1 §).

2.2 Kirjanpitolausunkunnan ja kuntajaoston lausuntoja

KILA 1994/1295

Kirjanpitolausunkunta on lausunnossaan 1295/1994 käsitellyt menon kirjauskypsyyttä osakkeiden omistusoikeuden tai hallintaoikeuden siirtymiseen perustuen.

Siinä meno on katsottu suoriteperusteella kirjauskypsäksi, kun tuotannontekijä on vastaanotettu, ja tulo, kun suorite on luovutettu. Kun suoriteperusteen toteutumista tarkastellaan samanaikaisesti kahden eri kirjanpitovelvollisen - sekä ostajan että myyjän - kannalta, samaistuvat suoriteperusteen mukaiset ajankohdat ostajan ja myyjän kirjanpidossa. Ellei myyjä luovuta suoritettaan, ostaja ei voi vastaanottaa sitä omaksi tuotannontekijäkseen eikä päivänvastoin. Ostajan tuotannontekijän vastaanottamisen ja myyjän suoritteiden luovuttamisen välillä tulee olla

ajallinen vastaavuus, koska suorite taikka tuotannontekijä voi olla ainoastaan joko myyjän tai ostajan omaisuutta. Tästä vastaavuusperiaatteesta seuraa, että yhden kirjanpitovelvollisen menoa vastaa toisen kirjanpitovelvollisen tulo ja päinvastoin. Harvoissa tapauksissa, kuten esimerkiksi ulkomaankaupassa taikka kirjattaessa tulo tuotoksi kirjanpitolain 16 §:n 2 momentin (1572/92) nojalla valmistusasteen mukaan, saattaa syntyä tilanteita, joissa - kirjausperuste-erojen takia - ostajan meno ja myyjän tulo syntyvät eriaikaisesti.

Lausunnossa on katsottu osake luovutetuksi ja tulo kirjauskypsäksi silloin, kun osakkeiden hallinnan siirto on myyjän ja ostajan välillä sitovaan kauppa- tms. sopimukseen perustuen tapahtunut. Lausunnossa tarkastellaan lisäksi suoriteperusteiden toteutumista tilanteissa, joissa osakkeen hallinta ja omistusoikeus siirtyvät ostajalle eriaikaisesti. Lausunnon mukaan siinä tapauksessa, että tarkoituksena on myös omistusoikeuden luovuttaminen, vaikka se tapahtuu myöhemmin kuin hallinnan luovuttaminen, suoriteperusteinen kirjaus tehdään hallinnan luovutuksen perusteella. Omaisuuden hallinnan käyttäminen kirjausperusteena on lausunnon mukaan perusteltua sen vuoksi, että pelkkä omistusoikeuden siirto ei mahdollista omaisuuden hyödyntämistä kirjanpitovelvollisen tulonmuodostamis- tms. prosessissa, vaan hyödyntäminen edellyttää omaisuuden hallintaa.

Lausunnon perusteluissa on todettu, että osakkeiden hallinta voidaan poikkeustapauksessa katsoa luovutetuksi myös silloin, kun ostaja ottaa osakkeisiin liittyvän omaisuuden sitovan sopimuksen perusteella tosiasiallisesti haltuunsa ja ryhtyy hyödyntämään omaisuutta omassa tulontuottamisprosessissaan. Mikäli luovutuksen kohteena ovat esimerkiksi kiinteistöyhtiön osakkeet, katsotaan luovutus tapahtuneeksi silloin, kun ostaja ryhtyy käyttämään tai muutoin hyödyntämään kiinteistöä. Lisäksi edellytyksenä on, että ostaja vastaa osakkeisiin liittyvistä riskeistä ja pystyy lukemaan edukseen osakkeisiin liittyvät hyödyt.

Osakkeiden luovutuksesta saatetaan solmia ns. aie- tai esisopimus, jossa sovitaan varsinaisen kauppasopimuksen tekemisestä. Tällöin osakkeiden omistusoikeus tai hallinta ei siirry aie- tai esisopimuksella vaan osapuolille syntyy ainoastaan velvoite solmia kauppa- tms. sopimus myöhempänä ajankohtana. Aie- tai esisopimukseen perustuen ei voi myöskään tapahtua luovutusta kirjanpidossa.

Osakkeen tai muun omaisuuden luovutusta - ja tulon syntymistä - ei voida katsoa tapahtuvan, mikäli omaisuuden luovutus on siviilioikeudellisesti pätemätön. Luovutus on pätemätön silloin, kun luovutuksella ei saada aikaan sillä tarkoitettua oikeusvaikutusta. Pätemättömyys saattaa aiheutua esimerkiksi siitä, että myyjä ei omista myytävää omaisuutta tai myyjä ei ole oikeustoimikelpoinen tekemään kauppaa taikka määräämuotoinen kauppa on tehty muotosäännökset syrjäyttäen. Luovutus saattaa olla pätemätön myös sen vuoksi, että kauppa on lain tai hyvän tavan vastainen eikä tämän vuoksi saa aikaan sisältönsä mukaisista oikeusvaikutusta.

Siinä tapauksessa, että kauppa- tms. sopimuksessa on omaisuuden hallinnan siirtoon liittyvä ns. lykkäävä ehto, kuten esimerkiksi luovutuksen ehtona oleva viranomaisen lupa, katsotaan omaisuus luovutetuksi vasta lykkäävän ehdon toteuduttua. Mikäli kauppa- tms. sopimuksessa on omaisuuden hallinnan siirtoon liittyvä ns. purkava ehto, katsotaan omaisuus luovutetuksi hallinnan luovutuksen yhteydessä purkavasta ehdosta huolimatta. Mikäli purkava ehto myöhemmin toteutuu, tehty tulokirjaus kirjanpidossa perutaan.

KILA 1996/1408

Kirjanpitolausuntakunta on antanut lausunnon 1408/1996 lunastusveloitteisen teollisuushallin kirjaamisesta. Siinä käsiteltävässä hakemuksessa teollisuushallin vuokrasopimuksessa vuokraajalla oli velvollisuus vuokra-aikana lunastaa teollisuushalli omakseen erikseen tehtävällä kauppakirjalla. Hallin lunastushinnasta vähennettiin vuokra-aikana lunastuspäivään mennessä maksettujen vuokrien määrästä 50 % eli vuokrasta puolet oli vuokraa ja puolet lunastushintaa.

Tämän kirjanpitolausuntakunnan lausunnon taustalla olevassa sopimuksessa oli ehto, jonka mukaan vuokraaja sitoutui lunastamaan teollisuushallin. Se on vuokraajan kannalta ankarampi kuin ehto, jossa hänellä on oikeus, muttei velvollisuutta lunastukseen.

Lausunnon mukaan hakemuksen tarkoittama teollisuushalli tuli merkittävästi vastaaviin *Aineellisiin hyödykkeisiin* omana eränään. Alkuperäisenä hankintamenona oli vuokrasopimuksen lunastusehtoon perustuen puolet vuokrasta. Edelleen lausunnossa todettiin, ettei halli voi olla kirjanpitolaissa tarkoitettujen arvonkorotuksen kohteena ennen kuin se on siirtynyt hakijalle siten, että se on hakijan omaisuutena edelleen luovutettavissa. Taseeseen tuli merkittäväksi se hankintamenon osa, joka tilikauden poiston jälkeen siirtyi poistamattomana hankintamenona seuraavalle tilikaudelle tai hakemuksessa tarkoitettussa tapauksessa taseerien selventämiseksi voitiin menetellä myös siten, että hankintameno, vuotuinen poisto ja poistamaton hankintameno ilmoitettiin erikseen. Hankintamenoa vastaava velka voitiin käsitellä omana eränään. Lisäksi liitetiedoissa tuli erikseen mainita hallin lunastusehdosta.

KILA 1990/1105

Kirjanpitolausuntakunta on aikaisemmin vuonna 1990 katsonut, ettei vuokrasopimukseen liittyvä vuokralaisen lunastusvelvoite perusta tälle oikeutta arvonkorotuksen tekemiseen sopimuksen kohteena olevasta teollisuushallista; arvonkorotus voidaan tehdä vain käyttöomaisuuteen kuuluvasta hyödykkeestä siten kuin kirjanpitolaissa 18 §:ssä lähemmin säädetään.

Lautakunnan kanta perustui siihen, ettei teollisuushalli ollut edelleen luovutettavissa. "Mikäli hyödyke ei ole vielä siirtynyt kirjanpitovelvollisen käyttöomaisuudeksi siten, että se on kirjanpitovelvollisen omaisuutena luovutettavissa, ei se voi olla myöskään arvonkorotuksen kohteena."

Kirjanpitolautakunnan lausunnossa olevassa tapauksessa lunastuseh-
toinen teollisuushalli oli kirjattu hakijan taseessa rakennuksiin. Jos te-
ollisuushalli ei kuitenkaan ole siirtynyt kirjanpitovelvolliselle siten, et-
tä se olisi kirjanpitovelvollisen omaisuutena luovutettavissa edelleen,
lautakunta katsoi, ettei teollisuushallia voinut merkitä tässäkin tapa-
uksessa taseen vastaaviin ryhmään "Rakennukset ja rakennelmat".

Kirjanpitolautakunta katsoi, että lunastusehto oli sellainen seikka, joka
on esitettävä kirjanpitolain edellyttämänä taseen ja tuloslaskelman lii-
tetietona oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi kirjanpitovelvelli-
sen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Lausunnon mukaan ”hakemuksen tarkoittama teollisuushalli tulee
merkitä taseen vastaaviin "Aineellisiin hyödykkeisiin" omana eränään.
Alkuperäisenä hankintamenona on vuokrasopimuksen lunastusehtoon
perustuen puolet vuokrasta.” Halli ei voi olla kirjanpitolain 18 §:ssä
tarkoitettun arvonkorotuksen kohteena ennen kuin se on siirtynyt haki-
jalle siten, että se on hakijan omaisuutena edelleen luovutettavissa. Ta-
seeseen merkitään se hankintamenon osa, joka tilikauden poiston jäl-
keen siirtyy poistamattomana hankintamenona seuraavalle tilikaudelle.
Hakemuksessa tarkoitettussa tapauksessa voidaan tase-erien selventä-
miseksi menetellä myös siten, että hankintameno, vuotuinen poisto ja
poistamaton hankintameno ilmoitetaan erikseen. Hankintamenoa vas-
taava velka taseen vastattavissa voidaan vastaavasti käsitellä omana
eränään pitkäaikaisen vieraan pääoman ryhmässä, josta vuotuista ly-
hennystä vastaava osa siirretään lyhytaikaisiin velkoihin.

KILA 1999/1588

Kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon 1999/1588 aktivoitujen pe-
rusparannusmenojen merkitsemispaikkaan taseessa ja niiden kuluksi
kirjaamiseen. Siinä ei kuitenkaan ole otettu kantaa siihen, olivatko ha-
kemuksessa tarkoitettut perusparannusmenot aktivoitavissa. Lausunnon
mukaan aktivoituvat osakehuoneiston perusparannusmenot merkitään ta-
seessa muihin pitkävaikutteisiin menoihin ja kirjataan kuluksi tällaisia
menoja koskevien säännösten mukaisesti. Muut pitkävaikutteiset me-
not poistetaan vaikutusaikaan suunnitelman mukaan enintään viidessä
vuodessa, jollei tätä pitempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida
erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena (KPL 5:11 §).

Lausunnon perusteluissa on käsitelty osakkeiden hankintamenon mää-
räytymistä. Kirjanpitolain mukaan käyttöomaisuuden ja muun pysyviin
aktiivoihin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoi-
daan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina ku-
luksi. Aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistukses-
ta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -
laskelmien avulla. (KPL 5:5 §). Osakkeiden hankintamenuon on yleis-
sen käytännön mukaan luettu varsinaisen ostohinnan lisäksi välittö-
mästi hankinnasta aiheutuvia menoja, mm. välityspalkkioita ja varain-
siirtoveroja. Kirjanpitolautakunnan mielestä perusparannusmenon si-
sällyttäminen osakkeiden hankintamenuon ei ole perusteltavissa. Kir-
janpitolautakunnan mielestä ei myöskään sillä seikalla, ovatko perus-

parannusmenot syntyneet ennen käyttöönottoa vai sen jälkeen, ei pidä olla vaikutusta siihen, missä erässä aktivoidut menot esitetään ja minkä säännöksen perusteella ne kirjataan kuluksi, kuten ei peruskorjauksen tarkoituksenkaan pidä vaikuttaa asiaan.

Mikäli perusparannusmenot ovat olennaisia, niiden käsittelytavasta tulee antaa selvitys liitetietona (KPA 2:2.1 § 1-kohta).

Kuntajaosto 2004/64

Kuntajaosto on lausunnossaan 2004/64 käsitellyt suoriteperusteen tunnusmerkkejä ja hankintamenon suoriteperusteista kirjaamista laitehankinnassa. Siinä lausunnossa käsitellyssä tapauksessa kuntajaosto katsoi suoriteperusteen hankintamenon kirjaamisessa määräytyvän laitteen vastaanottotarkastuksen ajankohdasta, ellei laitteen hallintaoikeuden siirtymisestä ole toisin sovittu. Jos hallinta- tai omistusoikeus siirtyy mainittua vastaanottotarkastusta myöhemmäksi, noudatetaan kirjaamisperusteena mainituista ajankohdista ensimmäisenä toteutuvaa.

3 Kuntajaoston kannanotto

3.1 Vuokrattavan ja myöhemmin lunastettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten aktivointi sekä vuokran kirjaaminen

Koska sopimusten tarkoituksena on osakkeiden omistusoikeuden luovuttaminen tulevaisuudessa ja hakija saa osakkeisiin liittyvät tilat sitovan sopimuksen perusteella tosiasiallisesti haltuunsa sekä ryhtyy hyödyntämään omaisuutta omassa palvelutuotannossaan, hakija aktivoi osakkeiden hankinnan taseeseen pysyvien vastaavien sijoitusten ryhmään kirjauksella *Osakkeet An Ostovelat* sopimuksessa sovitusta lunastushinnasta. Lisäksi hankintamenona aktivoidaan mahdolliset varainsiirtoverot tms. välittömästi hankinnasta aiheutuneet menot.

Vuokra- ja lunastussopimus on tehty hakijan ja vuokranantajan, joka on kiinteistöosakeyhtiön osakkeenomistaja, kesken. Hakija maksaa vuokrasopimuksen mukaan vuokranantajalle vuokraa, jonka määräytymisperusteena on vuokranantajan kiinteistöosakeyhtiölle maksamien hoito- ja rahoitusvastikkeiden määrä. Vaikka vuokra määräytyykin osittain vuokranantajan maksamien rahoitusvastikkeiden määrään perustuen, hakija ei itse kuitenkaan suoraan maksa kiinteistöyhtiölle rahoitusvastiketta, vain vuokrasopimuksessa sovittua vuokraa vuokranantajalle, joka on kiinteistöyhtiön osakas. Vuokrasopimuksessa ei ole erikseen todettu, että osakaan vuokrasta katsottaisiin lunastushinnaksi. Näin ollen vuokran veroton osa kirjataan kuukausittain tuloslaskelmaan kuluksi ja vähennettävä arvonnlisävero arvonnlisäverosaamiseksi.

3.2 Teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivointi

Koska rakennuksen omistus- eikä hallintaoikeus ole siirtyneet hakijalle, hallin hankintamenoa ei kirjata vielä hakijan taseeseen tässä vaiheessa. Kun omistussuhteen muutos on tapahtunut ja hakija samalla

saa hallintaoikeuden (kunta muuttuu vuokranantajaksi), siinä vaiheessa hallin hankintameno aktivoidaan kunnan taseeseen aineellisten hyödykkeiden ryhmään *Rakennukset ja rakennelmat*. Kiinteistövero kirjataan vuosikuluksi.

Tilinpäätöksen liitetietona ilmoitetaan hakijaa sitovasta lunastusvelvoitteesta.

4 Kuntajaoston lausunto

Lausunto muodostuu kahdesta osasta.

4.1 Vuokrattavan ja myöhemmin lunastettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten aktivointi sekä vuokran kirjaaminen

Osakkeiden hankintameno aktivoidaan taseeseen pysyvien vastaavien sijoitusten ryhmään *Osakkeet* sovitun lunastushinnan ja välittömästi hankinnasta aiheutuneiden kulujen määräisenä osakkeisiin oikeuttavien tilojen hallinnan siirryttyä hakijalle.

Vuokran veroton osa kirjataan kuukausittain tuloslaskelmaan kuluksi ja vähennettävä arvonnäkövero arvonnäköverosaamiseksi.

4.2 Teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivointi

Varastotilan hankintameno merkitään hakijan taseeseen aineellisten hyödykkeiden ryhmään *Rakennukset ja rakennelmat* vasta tilojen omistus- tai hallintaoikeuden siirryttyä hakijalle. Kiinteistövero kirjataan vuosikuluksi tuloslaskelmaan.

Hakijaa sitova lunastusvelvoite ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetietona.