

Bokföringsnämndens kommunsektion, 31.3.2004

65. Utlåtande om behandlingen av anslutningsavgifter i kommunernas och samkommunernas bokföring

Bokföringsnämndens kommunsektion har på eget initiativ beslutat ge ett utlåtande om behandlingen av anslutningsavgifter i kommunernas och samkommunernas bokföring. Genom utlåtandet förenhetligas bokföringen av anslutningsavgifter inom kommunsektorn med bokföringsnämndens utlåtanden om anslutningsavgifter. Behovet av ett utlåtande har aktualiserats efter Högsta förvaltningsdomstolens beslut 11.2.2004, som innebär ändringar i momsbehandlingen av anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras. Det avgörande enligt motiveringen till beslutet är att en sådan anslutningsavgift betraktas som vederlag för försäljning av en skattepliktig tjänst. Enligt HFD:s tidigare beslut från 1995 kunde anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras bokföras som kapitalplacering för vilken ingen mervärdesskatt betalas.

1 Motivering till utlåtandet

1.1 Kommunsektionens tidigare anvisningar om bokföring av anslutningsavgifter och deras förhållande till bokföringsnämndens utlåtanden i frågan

1.1.1 Anslutningsavgifter i mottagarens bokföring

Kommunsektionen har gett anvisningar om bokföring av anslutningsavgifter i mottagarens bokföring i sin allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner (1999) och i sin allmänna anvisning om bokföringsmässig behandling av affärsverk och fonder vilka utgör balansenheter i kommuner och samkommuner (1999). Enligt de allmänna anvisningarna bokförs anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras i anslutningsavgiftsfonden under eget kapital i balansräkningen eller som finansieringsandel i det fall att avgiften kunnat hänföras till en viss anskaffningsutgift. Att anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras behandlats som kapitalplacering eller finansieringsandel har grundat sig på avgiftens momsfrihet. Till denna del har anvisningarna för kommunsektorn avvikit från bokföringsnämndens utlåtande 1650/23.4.2001 enligt vilket anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras bokförs som inkomster bland intäkterna i bokslutet.

Återbärbara anslutningsavgifter bokförs enligt kommunsektionens allmänna anvisningar i balansräkningen under "Övriga skulder". För posten rekommenderas namnet "Anslutningsavgifter och övriga skulder". Återbärbara anslutningsavgifter bokförs enligt anvisningarna som en underpost till den ovan nämnda posten. Uppdelningen av posten i anslutningsavgifter och övriga skulder kan också redovisas i noterna. Till denna del stämmer kommunsektionens anvisningar överens med bokföringsnämndens utlåtande 1650/2001.

I fråga om behandlingen av förhöjda anslutningsavgifter och extra anslutningsavgifter har kommunsektionens anvisningar följt bokföringsnämndens utlåtande, enligt vilket de bokföringsmässigt behandlas på samma sätt som de egentliga anslutningsavgifterna.

1.1.2 Anslutningsavgifter i betalarens bokföring

Bokföringsnämndens kommunsektion har 27.2.2002 (ärende 6) beslutat att anvisningarna i bokföringsnämndens utlåtande 1670/17.12.2001 om hur anslutningsavgifter skall tas upp i betalarens bokslut iakttas som sådana i kommunernas och samkommunernas bokföring. Beslutet har behandlats i Finlands Kommunförbunds informationsblad Kommunalekonomi 3/2002.

Enligt ovan nämnda utlåtande av bokföringsnämnden är återbärbara anslutningsavgifter fordringar som betalaren har på nätbolaget. Betalaren tar upp dem i balansposten "Övriga fordringar" under placeringar bland bestående aktiva.

När det är fråga om en egen tomt rekommenderas att anslutningsavgifter som inte kan återbäras tas upp i balansposten "Mark- och vattenområden" under materiella tillgångar bland bestående aktiva. När det är fråga om en arrendetomt rekommenderas att anslutningsavgifter som inte kan återbäras tas upp som en underpost till balansposten "Mark- och vattenområden" med rubriken "Arrenderättigheter till fastigheter" under materiella tillgångar bland bestående aktiva. Om balansposten innehåller endast aktiverade anslutningsavgifter, rekommenderas dock att posten ges namnet "Anslutningsavgifter som hänförs till fastigheter".

Avskrivningar enligt plan är inte att rekommendera för anslutningsavgifter som inte kan återbäras. I stället görs vid behov nedskrivningar. Om en anslutning har en begränsad brukstid eller intäkterna från anslutningen i övrigt bedöms bli begränsade och den nedskrivning detta medför kan förutses, avskrivs dock den aktiverade anslutningsavgiften enligt plan under sin verkningstid. Anslutningsavgifter som är väsentliga till sitt belopp bör anges som en egen post i balansräkningen eller i noterna till den.

En förhöjd anslutningsavgift och extra anslutningsavgift behandlas bokföringsmässigt på samma sätt som den egentliga anslutningsavgiften.

I noterna till bokslutet presenteras principerna och metoderna för värderingen och periodiseringen av anläggningstillgångarna och övriga långfristiga utgifter.

1.2 Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) beslut 11.2.2004 L 257 (årsboken) om momsbehandlingen av anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras

Högsta förvaltningsdomstolens prejudikat medför förändringar i momsbehandlingen av anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras. HFD ansåg att anslutningsavgifter som distributionsnätens och fjärrvärmenätens innehavare tar ut och som kan överföras men inte återbäras utgör slutlig ersättning för betalarens anslutning till distributionsnätet. Avgifterna ansågs utgöra vederlag för försäljning av skattepliktiga tjänster. Därför skall mervärdesskatt betalas för sådana avgifter för anslutning till distributionsnätet och fjärrvärmenätet.

Ärendet gällde huruvida anslutningsavgifterna är att betrakta som ersättning för skattepliktiga tjänster eller endast som prestationer som liknas vid kapitalplaceringar. Prestationer som liknas vid kapitalplaceringar är skattefria, eftersom de inte utgör ersättning för sålda varor eller tjänster.

1.3 Skatteförvaltningens anvisning 19.2.2004 Dnr 350/40/2004

Skattestyrelsen har gett en anvisning om tillämpningen av HFD:s avgörande. Det nya avgörandet skall tillämpas fr.o.m. 1.4.2004. Avgörandet tillämpas också på sådana avgifter för anslutning till tele-, vattenlednings- och avloppsnätet och motsvarande vilka inte kan återbäras. Den nya praxisen tillämpas inte retroaktivt.

Återbärbara anslutningsavgifter är fortsättningsvis skattefria. Avgörandet inverkar inte på behandlingen av anslutningsavgifter i inkomstbeskattningen.

2 Kommunsektionens ställningstagande till den ändrade bokföringspraxisen för anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras

Kommunsektionen har beslutat att ändra sina allmänna anvisningar till behövliga delar efter att bokföringsnämnden gett de två ovan nämnda utlåtandena som styr bokföringspraxisen för anslutningsavgifter och HFD gett sitt beslut om momsbehandlingen av sådana avgifter för anslutning till el- och fjärrvärmenätet som kan överföras men inte återbäras.

Behandlingen av återbärbara anslutningsavgifter i mottagarens bokföring och bokslut har stämt överens med bokföringsnämndens utlåtande redan i den allmänna anvisningen om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner (1999) och i den allmänna anvisningen om bokföringsmässig behandling av affärsverk och fonder vilka utgör balansenheter i kommuner och samkommuner (1999).

Kommunsektionen konstaterar att anslutningsavgifter utan återbäringsrätt inte längre har sådana särskilda drag i fråga om momsbehandlingen att kommunsektorn skulle ha skäl att avvika från bokföringsnämndens utlåtande 1650/2001 i bokföringen av anslutningsavgifter. Också konkurrensneutraliteten talar för att kommunala affärsverk och aktiebolag som bildats av dem upprättar sina bokslut på samma grunder. Inte heller efter HFD:s beslut om momsbehandlingen av anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras är det längre motiverat att ta upp anslutningsavgifter utan återbäringsrätt i balansräkningen.

Kommunsektionen anser det motiverat att kapital som före 1.4.2004 samlats i anslutningsavgiftsfonden bland eget kapital i balansräkningen överförs i bokföringen 2004 till balansposten "Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder" bland eget kapital. Anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras och som hänför sig till perioden 1.1–31.3.2004 bokförs ännu inte som resultatpåverkande. I stället bokförs de som kapitalplaceringar i anslutningsavgiftsfonden och överförs därifrån tillsammans med fondkapital från tidigare räkenskapsperioder till posten "Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder" i bokföringen 2004. Att anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras skall bokföras i anslutningsavgiftsfonden bland eget kapital t.o.m. 31.3.2004 motiveras av att denna praxis dittills utgjort grunden för momsfriheten.

I noterna till bokslutet specificeras ökning och minskning av respektive balanspost under eget kapital och överföringar mellan dessa poster under räkenskapsperioden.

3 Kommunsektionens utlåtande

3.1 Allmänt

För att klargöra bokföringspraxisen för anslutningsavgifter ger kommunsektionen utlåtandet som en helhet som inbegriper behandlingen av anslutningsavgifter med eller utan återbäringsrätt i såväl mottagarens som betalarens bokföring.

3.2 Anslutningsavgifter i mottagarens bokföring

3.2.1 Återbärbara anslutningsavgifter

Återbärbara anslutningsavgifter samt anslutningsavgifter som både kan överföras och återbäras upp-tas i balansräkningen som en egen post under "Övriga skulder" bland långfristigt främmande kapital. Som benämning på balansposten används "Anslutningsavgifter och övriga skulder".

Uppdelningen av posten i anslutningsavgifter och övriga skulder kan också redovisas i noterna. Sådana anslutningsavgifter har redan tidigare behandlats som skulder enligt de allmänna anvisningarna om uppgörande av balansräkning (1999) och bokföringsmässig behandling av affärsverk (1999), så till denna del är bokslutspraxisen oförändrad.

3.2.2 Anslutningsavgifter utan återbäringsrätt

Alla anslutningsavgifter utan återbäringsrätt tas i bokslutet upp som intäkter i resultaträkningen: i omsättningen för affärsverk och som försäljningsintäkter för kommuner och samkommuner.

3.2.3 Förhöjd och extra anslutningsavgift

En förhöjd anslutningsavgift och extra anslutningsavgift behandlas bokföringsmässigt på samma sätt som den egentliga anslutningsavgiften.

3.2.4 Behandling av anslutningsavgiftsfonden

Kapital som före 1.4.2004 bokförts i anslutningsavgiftsfonden under eget kapital i balansräkningen överförs inom eget kapital till balansposten "Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder" i bokföringen 2004. Anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras bokförs i fonden för perioden 1.1–31.3.2004 och överförs tillsammans med fondkapital från tidigare räkenskapsperioder till posten "Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder" i bokföringen 2004.

3.3 Anslutningsavgifter i betalarens bokföring

3.3.1 Återbärbara anslutningsavgifter

Återbärbara anslutningsavgifter tas upp i balansposten "Övriga fordringar" under placeringar bland bestående aktiva.

3.3.2 Anslutningsavgifter som inte kan återbäras

Anslutningsavgifter som inte kan återbäras och som hänför sig till en fastighet på egen tomt upptas i balansposten "Mark- och vattenområden" under materiella tillgångar bland bestående aktiva.

Anslutningsavgifter som inte kan återbäras och som hänför sig till en fastighet på arrendetomt upptas som en underpost till balansposten "Mark- och vattenområden" med rubriken "Arrenderättigheter till fastigheter" under materiella tillgångar bland bestående aktiva. Om balansposten innehåller endast aktiverade anslutningsavgifter, rekommenderas dock att posten ges namnet "Anslutningsavgifter som hänför sig till fastigheter".

3.3.3 Avskrivningar på anslutningsavgifter

Avskrivningar enligt plan är inte att rekommendera för anslutningsavgifter som inte kan återbäras. I stället görs vid behov nedskrivningar. Om en anslutning har en begränsad brukstid eller intäkterna från anslutningen i övrigt bedöms bli begränsade och den nedskrivning detta medför kan förutses, avskrivs dock den aktiverade anslutningsavgiften enligt plan under sin verkningstid. Anslutningsavgifter som är väsentliga till sitt belopp bör anges som en egen post i balansräkningen eller i noterna till den.

I noterna till bokslutet presenteras principerna och metoderna för värderingen och periodiseringen av anläggningstillgångarna och övriga långfristiga utgifter. Ändringarna i den bokföringsmässiga behandlingen av anslutningsavgifter gäller fr.o.m. 1.4.2004.

Anslutningsavgifter som hänför sig till detta eller senare datum bokförs enligt de nya anvisningarna.
Anslutningsavgifter som hänför sig till ett tidigare datum bokförs enligt de tidigare anvisningarna.

Vid bestämningen av datum för anslutningsavgiften används prestationsprincipen, dvs. det datum då anslutningen öppnades.