

69. Utlåtande om aktivering av anskaffningspriset och reparationskostnader för en hyrd aktielägenhet som senare skall köpas och om aktivering av anskaffningspriset för en lagerlokal i en industrihall

1. Begäran om utlåtande

Kommun A har bett om ett utlåtande i följande fall:

1.1 Aktivering av anskaffningspriset och reparationskostnader för en hyrd aktielägenhet som senare skall köpas

Sökanden har genom hyres- och inlösningsavtal förbundit sig att hyra en lägenhet av hyresvärden för 10 år och att senast när hyrestiden går ut lösa in de aktier i fastighetsaktiebolaget som ger besittningsrätt till lägenheten till ett inlösningspris på 168 188 euro genom en särskild överlåtelsehandling. Äganderätten till aktierna övergår på sökanden först då överlåtelsehandlingen undertecknats och inlösningspriset betalats, men besittningsrätten till den lägenhet som aktierna gäller har övergått på sökanden redan i det skede då sökanden börjat betala hyra till hyresvärden. Utöver det inlösningspris som överenskommits i avtalet övergår den obetalda skuldandel som hänför sig till aktierna på inlösaren (sökanden) i samband med inlösningen.

Lägenheten, som sökanden förfogar över enligt avtalet, används i sökandens serviceverksamhet så att den hyrs ut vidare till en företagare för företagsverksamhet. Sökanden har rätt att helt eller delvis överföra hyresavtalet på en tredje part utan att höra hyresvärden.

Sökanden frågar

- om förbindelsen att köpa lägenheten skall anges i noterna till bokslutet och om enbart köpesumman räcker eller om man också skall uppge lån som hänför sig till lägenheten
- om finansieringsvederlag för ändringsarbeten skall aktiveras (helt eller endast till den del som lånekapitalet kortats av med vederlaget) bland reparationskostnader för lägenheten (eller bland aktier som hör till anläggningstillgångarna) vartefter som de betalats
- om skötsel- och finansieringsvederlag som betalats i form av hyra skall bokföras såsom årskostnader på ett resultatpåverkande sätt. De finansieringsvederlag som avses här härrör från fastighetsbolagets lån som bolaget hade redan innan sökanden ingick hyresavtal
- om inköpspriset för aktierna skall bokföras i balansräkningen bland aktier som hör till anläggningstillgångarna först när den slutliga affären gjorts.

1.2 Aktivering av anskaffningspriset för lagerlokal i industrihall

Enligt ett hyres-/inlösningsavtal från 2002 som gäller en lagerlokal i en industrihall som byggts av ett företag har sökanden förbundit sig att lösa in lagerlokalen efter att den blivit färdig och slutgranskningen gjorts. Ett särskilt köpebrev skall göras upp om ändringen i ägarförhållandena. Det ursprungliga avtalet har senare ändrats år 2003 så att sökanden ingår en tidsbunden borgensförbindelse på fem år för det lån som företaget tagit för bygget och löser in byggnaden först fem år senare, dvs. 2008. Först då övergår byggnaden i sökandens ägo. Byggnaden står till företagets förfogande så att företaget inte betalar hyra till sökanden förrän byggnaden lösts in. Däremot står företaget självt för underhållskostnaderna för byggnaden samt ränte- och finansieringskostnaderna för lånet. Varken ägande- eller förfoganderätten har alltså ännu övergått på sökanden. Sökanden har ändå förbundit sig att betala fastighetsskatten för hallen.

Sökanden frågar när inlösningspriset skall bokföras i balansräkningen. Skall det bokföras när det bindande inlösningsavtalet ingåtts eller först efter fem år när köpebrevet undertecknats?

2. Motivering

2.1 Bokföringslagen (1336/1997)

Grunden för bokföring av en utgift är mottagande av en produktionsfaktor och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (*prestationsprincipen*), om inte något annat bestäms i lagen. Utgifter och inkomster får även bokföras på grundval av betalning (*kontantprincipen*). Om utgifter och inkomster bokförs enligt kontantprincipen, skall leverantörsskulderna och försäljningsfordringarna kunna klarläggas fortlöpande. (BokfL 2:3 §)

Till de allmänna bokföringsprinciperna hör innehållsbetonning, vilket betyder att avseende ska fästas vid affärstransaktionernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form (BokfL 3 kap. 3 § 1 mom.).

2.2 Utlåtanden från bokföringsnämnden och kommunsektionen

BokfN 1994/1295

Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1295/1994 behandlat huruvida bokföringskriteriet för aktier är äganderättens eller förfoganderättens övergång.

Enligt utlåtandet kan en utgift enligt prestationsprincipen bokföras när produktionsfaktorn tagits emot och en inkomst när prestationen överlåtits. När prestationsprincipen granskas ur två bokföringsskyldigas – köparens och säljarens – perspektiv samtidigt, sammanfaller tidpunkterna enligt prestationsprincipen i köparens och säljarens bokföring. Om inte säljaren överlåter prestationen kan köparen inte ta emot den som egen produktionsfaktor och vice versa. Tidpunkten då köparen tar emot produktionsfaktorn och säljaren överlåter prestationen ska motsvara varandra, eftersom prestationen eller produktionsfaktorn bara kan utgöra egendom för antingen säljaren eller köparen. Av denna motsvarighetsprincip följer att en utgift hos en bokföringsskyldig skall motsvara en inkomst hos en annan. I sällsynta fall, till exempel i utrike-shandeln eller när en inkomst bokförs som intäkt enligt tillverkningsgrad i enlighet med 16 § 2 mom. i bokföringslagen (1572/1992) kan det uppstå situationer där köparens utgift och säljarens inkomst uppkommer vid olika tidpunkter på grund av att olika bokföringsgrunder tillämpats.

Enligt utlåtandet anses en aktie ha överlåtits när förfoganderätten övergått från säljaren till köparen på basis av ett bindande köpekontrakt eller motsvarande avtal, och inkomsten kan då bokföras. I utlåtandet behandlas också kriterierna för prestationsprincipen i de fall då förfoganderätten och äganderätten övergår på köparen vid olika tidpunkter. I de fall då avsikten är att överlåta också äganderätten, även om det sker vid en senare tidpunkt än överlåtelsen av förfoganderätten, är det förfoganderätten som är kriteriet för bokföring enligt prestationsprincipen. Enligt utlåtandet är det befogat att använda förfoganderätten till egendom som bokföringskriterium av den orsaken att enbart överlåtelse av äganderätten inte möjliggör utnyttjande av egendomen i den bokföringsskyldiges inkomstbildningsprocess eller motsvarande, utan utnyttjandet förutsätter att man förfogar över egendomen.

I motiveringarna till utlåtandet har konstaterats att förfoganderätten till aktierna i undantagsfall kan anses ha överlåtits också när köparen enligt bindande avtal de facto tar den egendom som hör till aktierna i sin besittning och börjar använda egendomen i sin egen inkomstproduktionsprocess. Om föremålet för överlåtelsen är till exempel aktier i ett fastighetsbolag, anses överlåtelsen ha skett när köparen börjar använda eller på något annat sätt utnyttja fastigheten. En förutsättning är också att köparen svarar för de risker som är förknippade med aktierna och kan tillgodoräkna sig nyttan av aktierna.

Ibland ingås ett s.k. intentions- eller föravtal om aktieöverlåtelse, där man kommer överens om att ingå köpekontrakt. Äganderätten eller besittningen av aktierna övergår då inte genom intentions- eller föravtalet, utan det uppstår endast skyldighet för parterna att ingå köpekontrakt eller motsvarande avtal vid en senare tidpunkt. Överlåtelsen kan inte heller bokföras på basis av intentions- eller föravtalet.

Överlåtelse av en aktie eller annan egendom kan inte anses ha skett – och inte heller inkomst ha uppstått – om överlåtelsen är civilrättsligt ogiltig. Överlåtelsen är ogiltig om överlåtelsen inte får den rättsliga verkan som avsetts. Ogiltigheten kan bero på till exempel att säljaren inte äger den egendom som säljs eller saknar rättshandlingsförmåga för affären eller att en formbunden affär har gjorts utan att formkraven iakttagits. Överlåtelsen kan vara ogiltig också av den anledningen att affären strider mot lag eller god sed och därför inte får den rättsliga verkan som innehållet anger.

Om köpekontraktet eller motsvarande avtal innehåller ett s.k. suspensivt villkor, till exempel att myndighetstillstånd är ett villkor för att egendomen ska övergå på köparen, anses egendomen ha överlåtits först då villkoret uppfyllts. Om köpekontraktet eller motsvarande avtal innehåller ett s.k. resolutivt villkor, anses egendomen ha överlåtits vid överlåtelse av besittningen oberoende av villkoret. Om det resolutiva villkoret uppfylls senare, återkallas bokföringen av inkomsten.

BokfN 1996/1408

Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1408/1996 behandlat bokföring av en industrihall med inlösningskyldighet. I det aktuella fallet var hyresgästen enligt hyresavtalet för industrihallen skyldig att under hyrestiden lösa in hallen genom ett särskilt köpekontrakt. Från hallens inlösningspris avdrogs 50 % av de hyror som betalats fram till inlösningsdagen, dvs. hälften av hyran var hyra och hälften inlösningspris.

I det avtal som bokföringsnämnden utgick ifrån fanns ett villkor enligt vilket hyresgästen förbundit sig att lösa in industrihallen. För hyresgästen är ett sådant villkor strängare än ett villkor som ger hyresgästen inlösningsrätt, men inte medför inlösningskyldighet.

Enligt utlåtandet skulle industrihallen upptas bland aktiva som en egen post under *Materiella tillgångar*. Den ursprungliga anskaffningsutgiften var på basis av inlösningsvillkoret i hyresavtalet hälften av hyran. I utlåtandet konstaterades att hallen inte kan bli föremål för uppskrivning enligt bokföringslagen förrän den blivit sådan egendom för sökanden som kan överlåtas vidare. I balansräkningen skulle upptas den del av anskaffningsutgiften som efter räkenskapsperiodens avskrivningar överfördes som oavskriven anskaffningsutgift till följande räkenskapsperiod. Alternativt kunde man i det fall som avsågs i ansökan, för att förtydliga balansräkningsposterna, också separat redovisa anskaffningsutgiften, den årliga avskrivningen och den oavskrivna anskaffningsutgiften. Den skuld som motsvarade anskaffningsutgiften kunde behandlas som en egen post. Dessutom skulle i noterna till bokslutet finnas en anteckning om inlösningsvillkoret för hallen.

BokfN 1990/1105

Bokföringsnämnden har tidigare år 1990 ansett att inlösningskyldighet i samband med hyresavtal inte ger hyresgästen rätt att göra en uppskrivning på en industrihall. Uppskrivningen kan göras endast på en tillgång som hör till anläggningstillgångar i enlighet med 18 § i bokföringslagen.

Nämndens ståndpunkt baserade sig på att industrihallen inte kunde överlåtas vidare. ”Om tillgången ännu inte blivit en sådan anläggningstillgång hos den bokföringsskyldige att den kan överföras såsom dennes egendom, kan den inte heller bli föremål för uppskrivning.”

I det aktuella fallet hade industrihallen, som hade inlösningsvillkor, bokförts bland byggnader i sökandens balansräkning. Om industrihallen trots allt inte övergått på den bokföringsskyldige så att den kan överlåtas vidare såsom dennes egendom, ansåg nämnden att hallen inte kunde bokföras bland passiva under *Byggnader och konstruktioner* i balansräkningen.

Bokföringsnämnden ansåg att inlösningsvillkoret var en sådan faktor som måste redovisas i noterna till balans- och resultaträkningen enligt bokföringslagen så att riktiga och tillräckliga uppgifter ges av verksamhetens resultat och den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning.

Enligt utlåtandet ”skall den industrihall som avses i ansökan bokföras som en separat post bland aktiva under *Materiella tillgångar* i balansräkningen. Den ursprungliga anskaffningsutgiften är på basis av inlösningsvillkoret i hyresavtalet hälften av hyran” Hallen inte kan bli föremål för uppskrivning enligt 18 § i bokföringslagen förrän den blivit sådan egendom för sökanden som kan överlåtas vidare. I balansräkningen upptas den del av anskaffningsutgiften som efter räkenskapsperiodens avskrivningar överförs som oavskriven anskaffningsutgift till följande räkenskapsperiod. I det aktuella fallet kan man för att göra balansposterna tydligare också separat uppge anskaffningsutgiften, den årliga avskrivningen och den oavskrivna anskaffningsutgiften. Den skuld som motsvarar anskaffningsutgiften bland passiva i balansräkningen kan på motsvarande sätt behandlas som en separat post i gruppen långfristigt främmande kapital, varav den del som motsvarar den årliga amorteringen överförs till kortfristig skulder.

BokfN 1999/1588

Bokföringsnämnden har gett ett utlåtande 1999/1588 om var i balansräkningen aktiverade ombyggnadsutgifter skall bokföras och om kostnadsföringen av dem. I utlåtandet tar nämnden ändå inte ställning till om ombyggnadsutgifterna kunde aktiveras. Enligt utlåtandet upptas aktiverade ombyggnadskostnader för en aktielägenhet i balansräkningen bland övriga utgifter med lång verkningstid och kostnadsförs i enlighet med bestämmelserna för sådana kostnader. Övriga utgifter med lång verkningstid avskrivs under verkningstiden enligt plan inom fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskild anledning kan anses överensstämmande med god bokföringssed. (BokfL 5 kap. 11 §).

I motiveringarna till utlåtandet behandlas bestämningen av anskaffningsutgiften för aktier. Enligt bokföringslagen skall anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra materiella tillgångar som hör till bestående aktiva aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan. I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter som föranletts av anskaffning och tillverkning skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnads kalkyler. (BokfL 5 kap. 5 §) Till anskaffningspriset för aktier har utöver det egentliga inköpspriset enligt allmän praxis också räknats direkta anskaffningsutgifter, bl.a. förmedlingsarvodet och överlåtelseskatt. Enligt bokföringsnämnden kan man inte motivera att ombyggnadsutgifter tas med i anskaffningskostnaderna för aktier. Bokföringsnämnden anser också att frågan om huruvida ombyggnadsutgifterna uppkommit före ibrukttagandet eller efteråt inte har någon betydelse för i vilken post de aktiverade utgifterna bokförs och med stöd av vilken bestämmelse de bokförs som kostnader. Inte heller ombyggnadens syfte ska ha någon inverkan på detta.

Om ombyggnadskostnaderna är väsentliga ska en utredning om hur de behandlas ges i noterna till bokslutet (Bokf 2 kap. 2 § 1 mom. 1 punkten).

Kommunsektionen 2004/64

Kommunsektionen har i sitt utlåtande 2004/64 behandlat kriterierna för prestationsprincipen och bokföring enligt presta-

tionsprincipen vid apparaturanskaffning. I utlåtandet ansåg bokföringsnämnden att kriteriet för bokföring av anskaffningsutgiften enligt prestationsprincipen är den tidpunkt då mottagningsinspektionen utförs, såvida man inte kommit överens om att förfoganderätten övergår vid någon annan tidpunkt. Om förfogande- eller äganderätten övergår vid en senare tidpunkt än mottagningsinspektionen är bokföringskriteriet antingen besittnings- eller förfoganderättens övergång, beroende på vilkendera som sker först.

3 Kommunsektionens ställningstagande

3.1 Aktivering av anskaffningspriset och reparationskostnaderna för en hyrd aktielägenhet som senare ska lösas in samt bokföring av hyran

Eftersom syftet med avtalet är att äganderätten till aktierna ska överlåtas i framtiden och sökanden på basis av ett bindande avtal i praktiken besitter de lokaler som hör till aktierna och börjar använda egendomen i sin serviceproduktion, skall sökanden aktivera anskaffningen av aktierna bland bestående aktiva i balansräkningen under Placeringar genom noteringen *Aktier An Skulder till leverantörer* till det inlösningspris som överenskommit i avtalet. Som anskaffningsutgift aktiveras dessutom eventuella överlåtelseskatter eller liknande direkta utgifter för anskaffningen.

Ett hyres- och inlösningsavtal har ingåtts mellan sökanden och hyresvärden, som är aktieägare i fastighetsaktiebolaget. Sökanden betalar hyresvärden en avtalsenlig hyra, som bestäms enligt de skötsel- och finansieringsvederlag som hyresvärden betalar till fastighetsaktiebolaget. Trots att hyran delvis bestäms enligt det finansieringsvederlag som hyresvärden betalar, betalar sökanden ändå inte finansieringsvederlag direkt till fastighetsbolaget, utan endast avtalsenlig hyra till hyresvärden, som är aktieägare i fastighetsbolaget. I hyresavtalet sägs inte uttryckligen att ens en del av hyran betraktas som överlåtelsepris. Därför skall den skattefria delen av hyran månatligen bokföras som kostnad i resultaträkningen och mervärdesskatten avdras som momsfordring.

3.2 Aktivering av anskaffningspriset för lagerlokal i industrihall

Eftersom varken ägande- eller besittningsrätten till fastigheten övergått på sökanden, upptas anskaffningsutgiften för hallen inte ännu i detta skede i sökandens balansräkning. När ägarförhållandet ändrats och besittningsrätten samtidigt övergår på sökanden (kommunen blir hyresvärd), aktiveras anskaffningsutgiften för hallen i kommunens balansräkning bland materiella tillgångar i gruppen *Byggnader och konstruktioner*. Fastighetsskatten bokförs som årlig kostnad.

Den bindande inlösningskyldigheten skall uppges i noterna till bokslutet.

4 Kommunsektionens utlåtande

Utlåtandet består av två delar.

4.1 Aktivering av anskaffningspriset och reparationskostnaderna för en hyrd aktielägenhet som senare ska lösas in samt bokföring av hyran

Anskaffningsutgiften för aktierna aktiveras bland aktiva i balansräkningen i gruppen *Aktier* till beloppet av inlösningspriset och de direkta kostnaderna för anskaffningen efter att besittningsrätten till den lägenhet som aktierna berättigar till övergått på sökanden.

Den skattefria delen av hyran bokförs månatligen som kostnad i resultaträkningen och mervärdesskatten avdras som momsfordring.

4.2 Aktivering av anskaffningspriset för lagerlokal i industrihall

Anskaffningsutgiften för lagerlokalen upptas i sökandens balansräkning bland materiella tillgångar i gruppen *Byggnader och konstruktioner* först när ägande- eller besittningsrätten övergått på sökanden. Fastighetsskatten bokförs som årlig kostnad i resultaträkningen.

Den bindande inlösningskyldigheten för sökanden antecknas i noterna till bokslutet.