

20.4.2010

Bokföringsfrågor som gäller markanvändningsavtal

1 Begäran om utlåtande

Staden X har bett om anvisningar för bokföringen i fråga om markanvändningsavtal. Staden har slutit flera markanvändningsavtal som gäller planläggning av markområden, planering och byggande av kommunalteknik och byte av markområden.

Begäran om utlåtande gäller bokföringen i samband med två markanvändningsavtal, A och B. Avtalen innehåller följande:

Avtal A:

1. Markägaren överlåter till staden markområden som bildar allmänna områden enligt detaljplan (ytan sammanlagt 37 417 m²) och ett icke detaljplanerat område (yta 831 m²) utan penningersättning.
2. Staden har utarbetat ett förslag till detaljplan för området.
3. Staden förbinder sig att, efter att detaljplanen trätt i kraft, planera och låta bygga kommunaltekniken på avtalsområdet enligt separat överenskommen tidsplan (kostnadskalkylen för byggande av kommunaltekniken vid avtalstidpunkten uppgick till cirka 1,0 miljoner euro).
4. Markägaren betalar till staden för de faktiska kommunaltekniska kostnader som realiserats för byggobjektet och en allmän kostnad på åtta procent för byggkostnaderna.
5. Markägaren kan alternativt på sin bekostnad, med undantag av redan byggd kommunalteknik, bygga kommunaltekniken enligt de planer som staden upprättat och godkänt. Också i detta fall betalar markägaren enligt debitering en ersättning till staden för kostnader för planering och tillsyn som uppgår till åtta procent av kostnaderna för de byggkostnader som realiserats.

Avtal B:

1. Staden bereder detaljplanen för godkännande av fullmäktige.
2. Markägaren överlåter till staden utan penningersättning ett markområde som på detaljplanen bildar allmänna områden (ytan sammanlagt 126 230 m²).
3. Staden överlåter till markägaren utan penningersättning ett område som bildar ett kvartersområde på avtalsområdet (ytan sammanlagt 3 416 m²).
4. Staden förbinder sig att planera avtalsområdet enligt stadens normala kommunaltekniska byggnivå.
5. Med undantag av redan byggd kommunalteknik bygger markägaren enligt upprättade och godkända planer och under stadens tillsyn den kommunalteknik som ska betjäna avtalsområdet. Byggandet sker på markägarens bekostnad.

6. Markägaren betalar dessutom en del av kostnaderna för två lekparkar och för delar av friluftsleder som befinner sig delvis utanför avtalsområdet, med undantag av vissa kostnadsposter som staden står för. Staden planerar lekparkerna och friluftslederna enligt stadens normala byggnivå.
7. Markägaren betalar för varje enskilt byggobjekt som färdigställts sex procent av byggpriset enligt de beräknade kostnaderna till staden i ersättning för de allmänna kostnaderna för kommunal teknik, lekparkar och friluftsleder för planeringen och tillsynen enligt kostnadsberäkningarna för varje enskilt byggobjekt.

Parterna håller på att inleda genomförandet av avtal A och avtalet fullföljs så att staden bygger kommunal teknik och fakturerar markägaren för kostnaderna. Avtal B håller redan på att genomföras.

Sökanden ber om ett utlåtande om vilka noteringar som bör göras i stadens bokföring på grund av dessa avtal.

Sökanden hänvisar till kommunsektionens tidigare utlåtanden 67/2005 och 70/2005 enligt vilka ersättningar som uppkommit genom markanvändningsavtal intäktsförs bland avgiftsintäkter, oberoende av om ersättningen ges i pengar eller som markområden. Enligt sökanden skulle inkomstföring av ersättningarna enligt dessa utlåtanden förvränga den bild som bokslutet ger av stadens ekonomi och verksamhet i resultaträkningen. Sökanden motiverar sin ståndpunkt med att det vid ersättning för byggande av kommunal teknik inte är fråga om försäljning av byggservice och att bokföringen i samband med de två avtalen skulle leda till samma slutresultat men leda till olika slutresultat i stadens bokslut.

2 Motiveringar till utlåtandet

Ersättning för kommunens kostnader för samhällsbyggande

Enligt markanvändnings- och bygglagen (222/2003) är de markägare som har avsevärd nytta av en detaljplan skyldiga att delta i kommunens kostnader för samhällsbyggande som planen föranleder. Deltagandet i kostnaderna bör i mån av möjlighet avtalas genom markanvändningsavtal mellan kommunen och markägaren (MarkByggL 91 a §). Med markanvändningsavtal avses ett avtal mellan kommunen och markägaren om inledande av detaljplanläggning av markägarens område och om parternas inbördes rättigheter och skyldigheter vid genomförandet av planen.

I andra hand ges kommunen möjlighet att ta ut en del av kostnaderna för samhällsbyggande av de markägare som har avsevärd nytta av detaljplanen och med vilka ingen överenskommelse har nåtts om ersättning för kostnaderna. Detta sker i form av en kommunal offentligrättslig avgift, en så kallad utvecklingskostnadsersättning. Kommunen kan hos markägaren i utvecklingskostnadsersättning ta ut en andel av de uppskattade kostnaderna för samhällsbyggande som betjänar bebyggandet av ett planområde. Andelen avpassas enligt den värdestegring på en detaljplanlagd tomt som har uppstått på grund av byggrätt, utökad byggrätt eller ändrade användningsmöjligheter som i detaljplanen har anvisats för tomtens (MarkByggL 91 c §).

Den ersättning som ska betalas av markägaren, antingen med stöd av markanvändningsavtalet eller som utvecklingskostnadsersättning har i rättspraxis ansetts vara en sådan enligt markanvändnings- och bygglagen debiteringsbar offentligrättslig avgift för vilken mervärdesskatt inte ska betalas (Centralskattenämndens förhandsavgörande 57/2004, 15.9.2004).

2.2 Bokföringslagen och bokföringsprinciperna

Enligt den ska från intäkterna som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna.

Huvudregeln i bokföringen är att grunden för bokföring av en utgift är mottagande av en produktionsfaktor och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (*prestationsprincipen*) (BokfL 2 kap. 3 §). Under räkenskapsperioden kan noteringar i den löpande bokföringen göras enligt kontantprincipen, men när räkenskapsperioden går ut ska bokföringen enligt kontantprincipen, med undantag för noteringar som gäller affärshändelser av ringa betydelse, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas (BokfL 3 kap. 4 §).

Av de allmänna bokslutsprinciperna förutsätter *försiktighetsprincipen* att man i bokslutet endast beaktar vinster som realiserats under räkenskapsperioden oberoende av räkenskapsperiodens resultat (BokfL 3 kap. 3 §).

2.3 Erhållna förskott

Med erhållna förskott avses betalningar som mottagits för en prestation innan den har överlåtits, då prestationen hör till den ordinarie verksamheten. Förskott för annat än egentlig produktion av prestationer (t.ex. ränteförskott) upptas i regel bland resultatregleringarna. Också förskottsbetalningar inom omsättnings- och anläggningstillgångar bokförs som erhållna förskott. När prestationen, för vilken förskottsbetalning erhållits, överläts noteras förskottsbetalningen som inkomst (Kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner 1999).

Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1270/1994 ansett att som erhållna förskott tas med bara den del av försäljningspriset för prestationerna som på förskott erhållits kontant eller som annat vederlag och som sålunda i princip kan ges tillbaka till kunderna. I ett senare utlåtande 1701/2004 har bokföringsnämnden ytterligare preciserat att på balansräkningens passiva sida i posten *Erhållna förskott* bör i princip bokföras endast förskottsbetalningar i anslutning till den bokföringsskyldiges egen produktion av prestationer. Eftersom å andra sidan resultatregleringar till sin natur är kalkylerade bör andra eventuella förskottsbetalningar antecknas i balansräkningen som övriga skulder.

2.4 Avgiftsintäkter

Avgiftsintäkterna ansluter sig i regel till sådana prestationer i anslutning till kommunens myndighetsverksamhet som i allmänhet bygger på lagar eller förordningar. Sådana avgiftsintäkter är klientavgifter och andra avgifter för varor och tjänster där prissättningen inte avser att täcka produktionskostnaderna i sin helhet eller där avgifternas storlek bestäms enligt kundens betalningsförmåga. Som avgiftsintäkter räknas också andra betalningar närmast i anslutning till kommunens myndighetsverksamhet som tas ut med stöd av lagar och förordningar och som inte kan betraktas som försäljningsintäkter för prestationer eller som avgifter av straffkaraktär (t.ex.

parkeringsböter). I kommunernas och samkommunernas mall för kontoplan nämns att till avgiftsintäkterna hör bland annat avgifter för samhällstjänster, som till exempel avgifter för planering och mätningsförrättningar samt för byggnadstillsyn och byggnadsinspektion. På ett markanvändningsavtal baserade ersättningar och utvecklingskostnadsersättningar är, eftersom de grundar sig på markanvändnings- och bygglagen, att tolka som avgifter som ska tas ut för kommunens myndighetsverksamhet.

2.5 Kommunsektionens allmänna anvisningar

Enligt 2.5 i kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (2008) bokförs *”statsandel, investeringsbidrag eller någon annan finansieringsandel som en kommun eller samkommun erhållit för anskaffning av bestående aktiva, som avdrag från anskaffningsutgiften. En förutsättning för avdraget är att givaren har avsett bidraget till en viss anskaffningsutgift. Vid beräkning av avskrivningar betraktas då anskaffningsutgiftens belopp minskat med finansieringsandelen som bas för avskrivningarna.”*

Den övriga finansieringsandel som avses i den allmänna anvisningen ska i princip tolkas snävt, antingen som statsunderstöd eller EU-stöd för investeringsutgift eller som betalningsandel som gäller mellankommunalt samarbete för investeringar som avser fylla en allmännyttig serviceskyldighet. Däremot är privata sammanslutningars eller personers ersättningar till kommunen för service eller andra nyttigheter som kommunen producerat i princip försäljnings- eller avgiftsintäkter för kommunen. Ett privat stöd kan behandlas som investeringsbidrag för allmännyttiga ändamål endast om det gäller donationer eller arv genom testamente för bestämda investeringar.

2.6 Tidigare utlåtanden av kommunsektionen och bokföringsnämnden

Kommunsektionen har gett två utlåtanden, 67/22.2.2005 och 70/25.10.2005, om behandlingen av markanvändningsavtal i bokföringen.

Enligt motiveringarna till utlåtande 67/22.2.2005 är ersättningar som baserar sig på ett markanvändningsavtal samt utvecklingskostnadsersättningar att betrakta som avgifter som ska tas ut för kommunens myndighetsverksamhet, eftersom de grundar sig på markanvändnings- och bygglagen. I motiveringarna sägs också att avgifterna ska bokföras bland avgiftsintäkter i resultaträkningen.

Det var i utlåtande 67 fråga om ett fall där markägaren överlät anläggningstillgångar till kommunen som kostnadsersättning, till största delen i förskott, innan betydande planläggnings- o.d. kostnader som avsågs i avtalet uppstod. Utgångspunkten är att man ska iaktta *utgift mot inkomst*-principen vid bokföring av prestationer. Enligt utlåtandet tas avgiften upp i kommunens balansräkning under *Erhållna förskott* bland främmande kapital under den räkenskapsperiod då ägande- och besittningsrätten till området övergick på kommunen. Förskottsbetalningen intäktsförs i resultaträkningen bland avgiftsintäkter på kontot *Avgifter för samhällstjänster* per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna för planläggning och byggande realiserats i förhållande till den totalsumma som kommunen förbundit sig till i

markanvändningsavtalet. Det är motiverat att kommunen följer upp dessa avgifter på ett separat konto, *Markanvändnings- och utvecklingskostnadsersättningar*, bland avgifter för samhällstjänster. I noterna till bokslutet ska ges en redogörelse för de skyldigheter som markanvändningsavtalet innebär för kommunen.

Enligt utlåtande 70/25.10.2005 skulle ersättningar av markägaren inkomstföras i resultaträkningen bland avgiftsintäkter i posten *Avgifter för samhällstjänster* per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna för planläggning och byggande realiserats i förhållande till den totalsumma som kommunen hade förbundit sig till i markanvändningsavtalet. Eventuella ersättningar som kommunen fått i förskott skulle upptas i balansräkningen bland *Erhållna förskott*. De skulle sedan inkomstföras i resultaträkningen per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna realiserats i förhållande till totalsumman. I utlåtandet förutsattes vidare att det i noterna till bokslutet ska ges en redogörelse för de skyldigheter som markanvändningsavtalen innebär för kommunen.

I kommunsektionens utlåtande 17/15.12.1997 var det fråga om en anskaffningsutgift för en skolfastighet och behandlingen av finansieringsandelarna för den i bokföringen. Kommunerna hade ingått avtal om gemensamt skolväsende. En kommun ägde skolfastigheten i vars byggande och första inredning de övriga kommunerna utöver statsandelen hade deltagit i efter invånarantalet. Utgångspunkten var att statsandelen och finansieringsandelarna av de övriga kommunerna skulle dras av från anskaffningsutgifterna för byggnaderna och lösöre. Deltagarkommunernas finansieringsandelar bokfördes, minskade med statsandelen, bland övriga utgifter med lång verkningstid.

3 Kommunsektionens ställningstagande

Enligt markanvändnings- och bygglagen är markägaren skyldig att delta i kommunens kostnader för samhällsbyggandet.

I de båda markanvändningsavtal som tas upp i begäran om utlåtande ingår ersättningar till staden för upprättande av detaljplan och ersättningar för planering och byggande av områdets kommunalteknik. I det första avtalet har valts ett sådant sätt för ersättning av kommunaltekniken att kommunen planerar och bygger och markägaren ersätter detta till fullt belopp. Det andra avtalet genomförs så att staden planerar och övervakar byggandet, markägaren ersätter planeringen och byggandet till fullt belopp och bygger på sin bekostnad områdets kommunalteknik och överlåter den till staden. Skillnaden mellan de ersättningar markägaren betalar och stadens kostnader för planläggning, planering och byggande kan anses vara ersättning för den nytta som planläggningen av avtalsområdet och byggandet av kommunaltekniken medför för markägaren.

Kommunsektionens tidigare utlåtanden om markanvändningsavtal kan tillämpas också vid behandlingen av de aktuella markanvändningsavtalen i bokföringen. Enligt dessa utlåtanden behandlas de ersättningar som grundar sig på markanvändningsavtal för samhällsbyggande av kommunens planområde som offentligt rättsliga avgifter vilka tas ut med stöd av markanvändnings- och bygglagen oberoende av i vilken form ersättningen betalas. Om ersättningen fås som ett markområde bör det verkliga värdet för området fastställas och aktiveras i balansräkningen. Vid ersättningen är det inte fråga om bidrag när en markägare överlåter ett

markområde eller betalar en ersättning i pengar för planläggning eller samhällsbyggande som ägaren avser att dra nytta av i sin verksamhet.

Nedan behandlar kommunsektionen avtalen separat eftersom ersättningarna avtalats ske på olika sätt.

Avtal A

Enligt punkterna A2 och 3 i avtalet har staden utarbetat ett förslag till detaljplan på det område som avtalet avser och förbinder sig att planera och bygga kommunaltekniken på området. Staden bokför planläggnings-, planerings- och byggkostnaderna som kostnad eller aktiverad utgift beroende på tillgångens ekonomiska brukstid.

Som ersättning för de åtgärder som staden vidtar enligt punkterna 3 och 4 i avtalet överlåter markägaren till staden vissa markområden och betalar dessutom en penningersättning på det sätt som anges i avtalet.

Penningersättningen och överlåtelsen av markområdena intäktsförs som avgifter för samhällstjänster per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna för planläggning, planering och byggande realiserats i förhållande till den totalsumma som kommunen har förbundit sig till i markanvändningsavtalet. Eventuella ersättningar som kommunen fått i förskott upptas i balansräkningen bland resultatregleringar som erhållna förskott. De intäktsförs sedan per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna realiserats i förhållande till totalsumman.

Enligt punkt 5 i avtalet kan markägaren alternativt bygga kommunaltekniken som ersättning för stadens åtgärder. Byggkostnaderna aktiveras då bland bestående aktiva och intäktsförs som avgifter för samhällstjänster enligt hur kostnaderna för planläggning och planering realiserats i förhållande till den totalsumma som kommunen har förbundit sig till i markanvändningsavtalet. Eventuella ersättningar som kommunen fått i förskott upptas i balansräkningen bland resultatregleringar som erhållna förskott. De intäktsförs sedan per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna realiserats i förhållande till totalsumman.

Avtal B

1. Ersättning för planläggning

Enligt punkterna B1 och 4 i avtalet bereder staden en detaljplan på avtalsområdet, överlåter ett markområde inom avtalsområdet till markägaren och förbinder sig att planera kommunaltekniken på det avtalade området. Staden bokför planläggnings-, planerings- och byggkostnaderna som kostnad eller aktiverad utgift beroende på tillgångens ekonomiska brukstid.

Enligt punkterna B 2 och 5–7 i avtalet överlåter markägaren som ersättning till staden ett visst område som allmänna områden för avtalsområdet, bygger på sin bekostnad den kommunalteknik som ska betjäna det avtalade området och betalar en penningersättning för planering och byggande av lekpark och delar av friluftsleder och för tillsynen av byggandet.

Byggkostnaderna aktiveras då bland bestående aktiva och intäktsförs som avgift för samhällstjänster vid tidpunkten för överlåtelsen av den kommunal teknik som markägaren byggt. Eventuella ersättningar som kommunen fått i förskott upptas i balansräkningen bland resultatregleringar som erhållna förskott. De intäktsförs sedan per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna realiserats i förhållande till totalsumman.

4 Kommunsektionens utlåtande

Kommunsektionen hänvisar till sina tidigare utlåtanden om markanvändningsavtal som också kan tillämpas vid bokföringen i samband med de markanvändningsavtal som avses i denna begäran om utlåtande.

Penningersättningen och de markområden som markägaren överlåtit intäktsförs som avgifter för samhällstjänster per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna för planläggning, planering och byggande realiserats i förhållande till den totalsumma som kommunen har förbundet sig till i markanvändningsavtalet. Eventuella ersättningar som kommunen fått i förskott upptas i balansräkningen bland resultatregleringar som erhållna förskott. De intäktsförs sedan per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna realiserats i förhållande till totalsumman.

I det fall att markägaren bygger kommunal tekniken som ersättning för stadens planläggning och planering, aktiveras byggkostnaderna för kommunal teknik vid tidpunkten för överlåtelsen av den kommunal teknik som markägaren byggt bland bestående aktiva och intäktsförs samtidigt som avgift för samhällstjänster. Eventuella ersättningar som kommunen fått i förskott upptas i balansräkningen bland resultatregleringar som erhållna förskott. De intäktsförs sedan per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna realiserats i förhållande till totalsumman.

I noterna till bokslutet ska ges en redogörelse för de skyldigheter som markanvändningsavtalen innebär för kommunen.