

70. Utlåtande om bokföring av inkomster från markanvändningsavtal

Begäran om utlåtande

Kommunstyrelsen i kommun A har bitt Kommunsektionen ge ett utlåtande om hur markanvändningsavtal mellan kommunen och markägare X ska behandlas i kommunens bokföring.

Kommunen och markägaren har ingått ett ramavtal om markanvändningen på område B. Enligt avtalet ingår kommunen och markägaren efter varje nämndbehandling av detaljplaneförslag för avtalsområdet ett markanvändningsavtal enligt 12 a kapitlet i markanvändnings- och bygglagen. I markanvändningsavtalet avtalas hur kommunens kostnader för genomförandet av respektive detaljplan ska ersättas.

Enligt ramavtalet betalar markägaren en utvecklingskostnadsersättning på 25 €/v-m² till kommunen i samband med överlåtelse av tomter (försäljning, uthyrning). Utvecklingskostnadsersättningen betalas för att täcka anskaffnings-, planerings- och byggnadskostnader för gator, parker och andra allmänna områden som ligger utanför avtalsområdet och som i avsevärd grad betjänar planområdet och för att täcka förvärvskostnader för mark som är avsedd för uppförande av sådana allmänna byggnader som i avsevärd grad betjänar planområdet, till den del de betjänar avtalsområdet, samt för att täcka sådana kostnader för investeringar och allmän marknadsföring som syftar till att upprätthålla den kommersiella konkurrenskraften på området. I varje planprojekt avtalar parterna separat om situationer då kommunen kan sänka utvecklingskostnadsersättningen eller låta bli att ta ut den.

Parterna har för en del av ett planområde som omfattas av ramavtalet gjort upp ett markanvändningsavtal i enlighet med ramavtalet. Markägaren upplåter avtalsområdets gatuområden och andra allmänna områden till kommunen utan ersättning. I samband med överlåtelse av tomt betalar markägaren ersättning för kostnader för kommunal teknik, vilka realiserats eller redan realiserats på avtalsområdet och dess influensområde, och för uppbyggnad av offentlig servicestruktur på avtalsområdet och dess influensområde. Ersättningen är 28,55 euro per kvadratmeter planlig byggrätt samt en utvecklingskostnadsersättning enligt ramavtalet. Det totala beloppet av dessa avgifter får inte överskrida 50 % av tomtens försäljningspris. Markägaren ansvarar för att skyldigheterna i avtalet uppfylls också i fråga om sådana tomter eller till tomtinnehav berättigande aktier som markägaren överlåter obebyggda till en tredje part, om inte något annat avtalas med kommunen.

2 Ersättning för kommunens kostnader för samhällsbyggande

Genom den ändring av markanvändnings- och bygglagen (222/2003) som trädde i kraft den 1 juli 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 s.k. 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 tomt enligt detaljplanen som har uppstått på grund av byggrätt, utökad byggrätt eller ändrade användningsmöjligheter som i detaljplanen har anvisats för tomtens (MarkByggL 91 c §).

Ersättning som markägaren betalar på basis av markanvändningsavtal eller i form av utvecklingskostnadsersättning har i rättspraxis betraktats som en offentligrättslig avgift som tas ut med stöd av markanvändnings- och bygglagen och för vilken ingen mervärdesskatt betalas (Centralskattenämndens förhandsavgörande 57/2004, 15.9.2004).

3 Tidigare utlåtande av Kommunsektionen

Kommunsektionen har gett ett utlåtande 67/22.2.2005 om behandlingen av markanvändningsavtal i bokföringen. Enligt motiveringarna till utlåtandet 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 utlåtandet 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 *utgift mot inkomst*-principen iakttas 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 inkomstförs 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.

4 Ställningstagande

Enligt markanvändnings- och bygglagen är markägaren skyldig att delta i kostnaderna för detaljplanläggningen och genomförandet av detaljplanen. Genom ett markanvändningsavtal kommer parterna överens om markägarens deltagande i kostnaderna för planläggning samt samhällsbyggande på planområdet och dess influensområde. Kommunen ges dock i andra hand möjlighet att ta ut kostnader för planläggning och samhällsbyggande i form av en utvecklingskostnadsersättning hos de markägare som har avsevärd nytta av detaljplanen och med vilka ingen överenskommelse har nåtts om kostnadsersättningen.

I sökandens fall har man genom ett ramavtal kommit överens om betalning av utvecklingskostnadsersättning, och genom markanvändningsavtal separat för varje delområde om betalning av kostnadsersättningar för byggande av kommunal-teknik och offentlig servicestruktur i takt med försäljning och uthyrning av tomter. Avgifterna inkomstförs i resultaträkningen bland *Avgifter för samhällstjänster* enligt hur kostnaderna för planläggning och byggande av samhällstjänster 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. Om avgifter inflyter i förskott innan det uppstått kostnader för området i fråga, bokförs dessa avgifter som förskottsavgifter och inkomstförs på de olika räkenskapsperioderna i proportion till de uppkomna kostnaderna. I noterna till bokslutet ska ges en redogörelse för de skyldigheter som markanvändningsavtalet innebär för kommunen.

Avtalsenliga avgifter under räkenskapsåret som kommit med i bokslutet 2004 har kommunen bokfört som finansieringsandelar för investeringsutgifter, och kommande avgifter har bokförts som finansieringsandelar för investeringsutgifter för området i fråga och som fordringar. Totalt har bokförts lika mycket som samhällsinvesteringarna på området.

Kommunsektionen har tidigare gett ett utlåtande om behandling av markanvändningsavtal och utvecklingskostnadsersättningar i bokföringen (67/2005, 22.2.2005). Det finns inte skäl att retroaktivt korrigera ersättningar som bokförts bland finansieringsandelar under tidigare räkenskapsperioder. Från och med bokslutet 2005 bokförs ersättningarna bland verksamhetens inkomster och periodiseras enligt ovan nämnda utlåtande.

5 Kommunsektionens utlåtande

Ersättningar av markägaren inkomstförs 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 har förbundit sig till i markanvändningsavtalen. Det är motiverat att kommunen följer upp dessa avgifter på ett separat konto, *Markanvändnings- och utvecklingskostnadsersättningar*, bland avgifter för samhällstjänster. Eventuella ersättningar som kommunen fått i förskott upptas i balansräkningen bland *Erhållna förskott*. De inkomstförs sedan i resultaträkningen enligt bokföringsgrunden ovan.

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

Bokföringspraxisen för markanvändnings- och utvecklingskostnadsersättningar ska tillämpas från och med bokslutet för 2005. Ersättningar som bokförts som finansieringsandelar för investeringsutgifter under tidigare räkenskapsperioder rättas inte retroaktivt.