

Bokföringsnämndens kommunsektion, 22.2.2005

67. Utlåtande om behandling av markanvändningsavtal i bokföringen

1 Begäran om utlåtande

Kommunen har slutit ett markanvändningsavtal och upprättat ett köpebrev med en enskild markägare. Markägaren överlåter till kommunen ett visst område å det sätt som anges i markanvändningsavtalet och priset anges i ett separat köpebrev. Köpeskillingen kvittas mot att kommunen bygger kommunalteknik på planområdet enligt markanvändningsavtalet. Markägaren överlåter med andra ord som ersättning för planering och samhällsbyggande till kommunen en i markanvändningsavtalet och köpebrevet angiven del av området till det pris som fastställts i köpebrevet. Det område som markanvändningsavtalet gäller är efter köpet dels i kommunens, dels i privat ägo, så att kommunen har de blivande park- och vägområdena och två bostadskvarter.

Kommunen ber kommunsektionen ge ett utlåtande om hur markköpet och markanvändningsavtalet skall behandlas bokföringsmässigt.

2 Ersättning för kommunens kostnader för samhällsbyggande

Enligt den ändring i markanvändnings- och bygglagen (222/2003) som trädde i kraft den 1 juli 2003 har man gått in för att de markägare som har avsevärd nytta av en detaljplan är skyldiga att delta i kommunens kostnader för samhällsbyggande i samband med planen. Strävan är att fördelningen av kostnaderna i första hand skall regleras genom markanvändningsavtal mellan kommunen och markägarna (MBL 91 a §). Med markanvändningsavtal avses ett avtal mellan kommunen och markägaren som gäller inledande av detaljplanläggning av markägarens områden och parternas inbördes rättigheter och skyldigheter vid genomförandet av planen.

Genom lagändringen klarlades förhållandet mellan markanvändningsavtalet och planläggningen. Innehållet i planer kan man inte avtala om. Avtal om genomförande av planer kan ingås först när ett utkast eller förslag till plan har varit offentligt framlagt. Genom markanvändningsavtal kan man utan att begränsas av markanvändnings- och bygglagens bestämmelser om utvecklingskostnadsersättning också i större omfattning avtala om parternas inbördes rättigheter och skyldigheter (MBL 91 b §).

I markanvändningsavtal kan parterna avtala på olika sätt om hur markägarna skall delta i kostnaderna för planläggningen samt samhällsbyggandet på planområdet och dess influensområde. Enligt Finlands Kommunförbunds utredningar har man i markanvändningsavtal i typiska fall kommit överens om ändringar av användningsändamålet, utökade byggrätter, planläggning av råmark och smärre planändringar. I markanvändningsavtalen förband sig markägarna att delta i områdesöverlåtelser, direkta kostnaderna för samhällsbyggande, indirekta ospecificerade kostnader för samhällsbyggande och i kostnader för bildande av fastighet.

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 offentligt rättlig avgift, en så kallad utvecklingskostnadsersättning. Kommunen kan hos markägaren i utvecklingskostnadsersättning ta ut en andel av de uppskattade kostnaderna för samhällsbyggandet som betjäna bebyggandet av ett planområde, vilken har avpassats 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 tomt (MBL 91 c §).

Som ovan avsedda kostnader för samhällsbyggande som betjäna ett planområde kan man beakta anskaffnings-, planerings- och byggnadskostnader för gator, parker och andra allmänna områden som i avsevärd grad betjäna planområdet, oberoende om de är belägna på eller utanför planområdet, samt markförvärvskostnader för uppförande av allmänna byggnader som i avsevärd grad betjäna planområdet, till den del de betjäna planområdet. Dessutom kan kommunen beakta kostnaderna för att istandsätta marken och utföra nödvändig bullerbekämpning på planområdet och de planläggningskostnader som inte med stöd av 59 § i markanvändnings- och bygglagen har tagits ut som ersättning för utarbetande av detaljplan (MBL 91 d §). Med stöd av ovan nämnda 59 § har kommunen rätt att, om en detaljplan eller en ändring av planen i huvudsak är påkallad av ett enskilt intresse och har utarbetats på initiativ av markägaren eller markinnehavaren, av denne ta ut kostnaderna för utarbetandet och behandlingen av planen. Utvecklingskostnadsersättning kan inte tas ut i fråga om kostnader för utbyggande av vattentjänster eftersom kostnaderna för byggande och underhåll tas ut av dem som använder nätet i form av anslutnings-, bruks- och grundavgifter (Kehittämissuorauksen ja ympäristön hallintoviranomainen, Miljöministeriet och Finlands Kommunförbund, 2003).

Den ersättning som skall betalas av markägaren, antingen med stöd av markanvändningsavtalet eller som utvecklingskostnadsersättning har i rättspraxis ansetts vara en sådan enligt markanvändnings- och bygglagen debiteringsbar offen-

tligrättslig avgift för vilken mervärdesskatt inte skall betalas (Centralskattenämndens förhandsavgörande 57/2004, 15.9.2004).

3 Motiveringar till utlåtandet

3.1 Bokföringsmässiga principer

Principen utgift mot inkomst finns i 5 § 1 mom. i bokföringslagen. Enligt den skall 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 skall 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 §).

Vid byteshandel bokförs försäljningsinkomsten enligt bruttoprincipen. Anskaffningsutgiften för den tillgång som mottagits i bytet bokförs inom det utgiftsslag till vilket det kan hänföras. Om den tillgång som mottagits i bytet är avsedd att säljas, upptas den bland omsättningstillgångarna, och om den stannar i kommunens eget bruk t.ex. som inventarium upptas den bland anläggningstillgångarna (Allmän anvisning om uppgörande av resultaträkning för kommuner och samkommuner 1999).

3.2 Erhållna förskott

Med erhållna förskott avses betalning 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.

3.3 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 mättningsförrättningar 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 skall tas ut för kommunens myndighetsverksamhet.

4 Kommunsektionens ställningstagande

Om innehållet i ett markanvändningsavtal kommer man överens från fall till fall. Karaktären av de prestationer som fastställs i avtalet bestämmer i sista hand vilken bokföringspraxis som skall tillämpas. Utgångspunkten är att man skall iaktta utgift mot inkomstprincipen vid bokföring av prestationer.

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 utvecklingskost-

nadsersättning av de markägare som har avsevärd nytta av detaljplanen och med vilka ingen överenskommelse har nåtts om kostnadsersättningen.

I sökandens fall överlåter markägaren till kommunen, på det sätt som anges i markanvändningsavtalet, som ersättning för kostnader för planläggning samt samhällsbyggande på planområdet, ett område som överlämnas enligt villkoren i köpebrevet. Besittnings- och äganderätten till området övergår till kommunen när både kommunens beslut att godkänna köpet och kommunens beslut att godkänna detaljplanen för det avtalade området har vunnit laga kraft. Kommunen förbinder sig i avtalet att planlägga det avtalade området och förse det med kommunal teknik.

Den betalning som markägaren erlägger i form av överlåtelse av anläggningstillgångar tas upp i kommunens balansräkning i Mark- och vattenområden och Erhållna förskott under den räkenskapsperiod då ägande- och besittningsrätten för området övergår till kommunen. Förskottsbetalningen inkomstförs bland avgiftsintäkter i balansräkningen per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna för planläggning och byggande realiserats i förhållande till den totalsumma som kommunen har förbundit sig till i markanvändningsavtalet. Förskottsbetalningar inkomstförs bland avgiftsintäkterna i posten Avgifter för samhällstjänster, där det är motiverat att följa betalningarna på ett eget underkonto. Dessutom skall i noterna till bokslutet ges en redogörelse för de skyldigheter som markanvändningsavtalet innebär för kommunen.

5 Kommunsektionens utlåtande

I sökandens fall skall den ersättning som markägaren erlägger i form av överlåtelse av ett område tas upp i balansräkningen bland bestående aktiva i posten Mark- och vattenområden och bland främmande kapital i posten Erhållna förskott under den räkenskapsperiod då ägande- och besittningsrätten för området har övergått till kommunen.

Den erhållna förskottsbetalningen inkomstförs i resultaträkningen i 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 markanvändningsavtalet. Det är motiverat att kommunen följer dessa betalningar på ett separat konto, Markanvändnings- och utvecklingskostnadsersättning, inom avgifter för samhällstjänster.

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