



22.2.2005

## LAUSUNTO MAANKÄYTTÖSOPIMUKSEN KÄSITTELYSTÄ KIRJANPIDOSSA

### 1 Lausuntopyyntö

Kunta on tehnyt maankäyttösopimuksen ja kauppakirjan yksityisen maanomistajan kanssa. Maanomistaja luovuttaa kunnalle maankäyttösopimuksessa sovitusti määräalan, jonka hinta on sovittu erillisessä kauppakirjassa. Kauppahinta kuitataan maksetuksi siten, että kunta rakentaa kaava-alueella kunnallistekniikan maankäyttösopimuksen mukaisesti. Ts. maanomistaja luovuttaa kunnalle suunnittelutehtävien ja yhdyskuntarakentamisen korvausena maankäyttösopimuksessa ja kauppakirjassa määritellyn osuuden sopimusalueesta kauppakirjassa määriteltyyn hintaan. Sopimusalue on kaupan jälkeen osin kunnan ja osin yksityisen omistuksessa siten, että kunnalle tulevat puisto- ja tiealueet ja kaksi asuinkorttelia.

Kunta pyytää kuntajaoston lausuntoa siitä, miten maa-alueen kaupan ja maankäyttösopimuksen kirjanpidollinen käsittely olisi suoritettava.

### 2 Kunnalle yhdyskuntarakentamisesta aiheutuvien kustannusten korvaaminen

Maankäyttö- ja rakennuslain (222/2003) 1.7.2003 alkaen voimassa olevalla muutoksella on luotu järjestelmä, jossa kaavasta merkittävästi hyötyä saavilla maanomistajilla on velvollisuus osallistua kunnalle asemakaavan toteuttamisesta aiheutuviin yhdyskuntarakentamisen kustannuksiin. Ensisijaisesti kustannuksiin osallistumisesta on pyrittävä sopimaan kunnan ja maanomistajan välillä tehtävin maankäyttösopimuksin (MRL 91 a §). Maankäyttösopimuksilla tarkoitetaan sopimuksia, joilla kunta ja maanomistaja keskenään sopivat maanomistajan omistaman alueen asemakaavoituksen käynnistämisestä sekä kaavan toteuttamiseen liittyvistä osapuolten välisistä oikeuksista ja velvoitteista.

Lainmuutoksella selvennettiin maankäyttösopimuksen suhdetta kaavoitukseen. Kaavojen sisällöstä ei voida sopia. Kaavojen toteuttamisesta voidaan sopia vasta sen jälkeen, kun kaavaluonnos tai ehdotus on ollut julkisesti nähtävillä. Maankäyttösopimuksilla voidaan maankäyttö- ja rakennuslain kehittämiskorvausta koskevien säännösten rajoittamatta laajemminkin sopia osapuolten välisistä oikeuksista ja velvoitteista (MRL 91 b §).

Maankäyttösopimuksissa voidaan sopia eri tavoin maanomistajien osallistumisesta kaavoitus- sekä kaava-alueen ja sen vaikutusalueen yhdyskuntarakentamisen kustannuksiin. Suomen Kuntaliiton selvitysten mukaan tyypillisimmin maankäyttösopimuksilla on sovittu käyttötarkoituksen muutoksesta tai rakennusoikeuden lisäyksestä, raakamaan kaavoituksesta ja pienimuotoisesta kaavan muutoksesta. Maankäyttösopimuksissa maanomistajat sitoutuivat osallistumaan alueluovutuksiin, yhdyskuntarakentamisen välittömiin kustannuksiin, yhdyskuntarakentamisen yksilöimättömiin välillisiin kustannuksiin sekä kiinteistönmuodostamiskustannuksiin.

Toissijaisesti kunnalle annetaan mahdollisuus periä yhdyskuntarakentamisesta aiheutuvat kustannukset kunnallisena julkisoikeudellisena maksuna, ns. kehittämiskorvauksena niiltä maanomistajilta, jotka saavat asemakaavasta merkittävää hyötyä ja joiden kanssa kustannusten korvaamisesta ei ole päästy sopimukseen. Kunta voi periä kehittämiskorvausta maanomistajalta asemakaavan mukaiselle tontille asemakaavassa osoitetun rakennusoikeuden, rakennusoikeuden lisäyksen tai käyttömahdollisuuden muutoksen aiheuttamaan tontin arvonnousuun suhteutetun osuuden kaava-alueen rakentamista palvelevan yhdyskuntarakentamisen arvioiduista kustannuksista (MRL 91 c §).

Kaava-alueita palvelevan yhdyskuntarakentamisen kustannuksina voidaan ottaa huomioon sekä kaava-alueella että sen ulkopuolella sijaitsevien kaava-alueita merkittävässä määrin palvelevien katujen, puistojen ja muiden yleisten alueiden hankinta-, suunnittelu- ja rakentamiskustannukset sekä maanhankintakustannukset kaava-alueita merkittävässä määrin palvelevien yleisten rakennusten rakentamiseksi siltä osin kuin ne palvelevat kaava-alueita. Lisäksi voidaan ottaa kunnalle kaava-alueen maaperän kunnostamisesta ja kaava-alueen välttämättömästä meluntorjunnasta aiheutuvat kustannukset sekä kunnalle aiheutuvat kaavoituskustannukset, joita ei ole peritty lain 59 §:n nojalla asemakaavan laatimisesta perittävänä korvauksena (MRL 91 d §). Edellä mainitun 59 §:n nojalla kunnalla on oikeus periä kaavan laatimisesta ja käsittelystä aiheutuneet kustannukset, jos asemaakaavan tai kaavan muutos on pääasiassa yksityisen edun vaatima ja laadittu maanomistajan tai -haltijan aloitteesta. Kehittämiskorvausta ei voi soveltaa vesihuollon toteuttamisesta aiheutuviin kustannuksiin, sillä niiden rakentamis- ja ylläpitokustannukset peritään verkoston käyttäjiltä liittymis-, käyttö- ja perusmaksuina (Kehittämiskorvaussäännösten kehittäminen, Ympäristöministeriö ja Suomen Kuntaliitto, 2003).

Maanomistajan suorittamaa korvausta joko maankäyttösopimuksen perusteella tai kehittämiskorvauksena on oikeuskäytännössä pidetty maankäyttö- ja rakennuslain nojalla perittävänä julkisoikeudellisena maksuna, josta ei ole suoritettava arvonnlisäveroa (Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu 57/2004, 15.9.2004).

### 3 Lausunnon perustelut

#### 3.1 Kirjanpidon periaatteita

*Meno tulon kohdalle* –periaate sisältyy kirjanpitolain 5:1 §:ään. Sen mukaan tilikauden tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset.

Kirjanpidossa pääsääntönä menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (*suoriteperuste*) (KPL 2:3 §). Tilikauden aikana juoksevassa kirjanpidossa kirjaukset voidaan tehdä maksuperusteella, mutta tilikauden päättyessä maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista (KPL 3: 4 §).

Yleisistä tilinpäätösperiaatteista *varovaisuuden* periaate edellyttää sitä, että ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot otetaan tilinpäätöksessä huomioon tilikauden tuloksesta riippumatta (KPL 3:3 §).

Vaihtokaupassa myyntitulo kirjataan bruttoperusteisesti. Vaihdoissa vastaanotetun hyödykkeen hankintameno kirjataan luonteensa mukaiseen menolajiin. Mikäli vaihdossa vastaanotettu hyödyke on tarkoitettu myytäväksi, se kirjataan vaihto-omaisuuteen, ja mikäli se tulee kunnan omaan käyttöön esimerkiksi kalustoksi, se kirjataan käyttöomaisuuteen (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta 1999).

### 3.2 Saadut ennakot

Saaduilla ennakoilla tarkoitetaan varsinaiseen toimintaan liittyvästä suoritemyynnistä ennen suoritteen luovuttamista saatua maksua. Muut kuin varsinaisesta suoritetuotannosta saadut ennakot (esim. korkoennakot) merkitään tavallisesti siirtovelkoihin. Saatuina ennakoina käsitellään myös vaihto- ja käyttöomaisuushyödykkeistä saadut ennakkomaksut. Kun suorite, josta ennako on saatu, luovutetaan, ennakkomaksu kirjataan tuloksi (Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta 1999).

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1270/1994 katsonut, että saaduissa ennakoissa esitetään vain se osa suoritteiden myyntihinnoista, joka on ennakkoon saatu rahana tai muuna vastikkeena ja siten periaatteessa asiakkaille palautettavissa. Myöhemmässä lausunnossaan 1701/2003 kirjanpitolautakunta on vielä tarkentanut, että taseen vastattavien *Saadut ennakkomaksut*-erään tulisi lähtökohtaisesti kirjata ainoastaan kirjanpitovelvollisen omaan suoritetuotantoon liittyviä ennakkomaksuja. Koska toisaalta siirtovelat ovat luonteeltaan laskennallisia, muut mahdolliset saadut ennakkomaksut tulee merkitä taseessa muihin velkoihin.

### 3.3 Maksutuotot

Maksutuotot ovat pääsääntöisesti kunnan viranomaistoimintaan liittyviä suorituksia, joiden perusteista yleensä säädetään laissa tai asetuksessa. Tällaisia maksutuottoja ovat asiakasmaksut ja muut maksut tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaisuudessaan tai joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyyn mukaan. Maksutuottoihin katsotaan kuuluvaksi myös muita lain tai asetuksen nojalla lähinnä kunnan viranomaistoiminnassa perittäviä maksusuorituksia, joita ei voida pitää suoritteiden myyntituottoina taikka rangaistusluonteisina maksuina (kuten pysäköintivirhemaksut). Kunnan ja kuntayhtymän tililuettelomallissa maksutuottoihin kuuluviksi on mainittu muun muassa yhdyskuntapalvelujen maksut kuten suunnittelu- ja mittaus toiminnan maksut sekä rakennusvalvonta- ja tarkastusmaksut. Maankäyttösopimuksiin perustuvat korvaukset ja kehittämiskorvaukset ovat maankäyttö- ja rakennuslakiin perustuvina tulkittava kunnan viranomaistoiminnasta perittäviksi maksuiksi.

## 4 Kuntajaoston kannanotto

Maankäyttösopimuksen sisältö sovitaan tapauskohtaisesti. Sopimuksessa määriteltyjen suoritusten luonne määrää viime kädessä sovellettavan kirjaamiskäytännön. Lähtökohtaisesti suoritusten kirjaamisessa tulee noudattaa meno tulon kohdalle -periaatetta.

Maankäyttö- ja rakennuslain mukaan maanomistajalla on velvollisuus osallistua asemakaavoituksen ja asemaakaavan toteuttamiskustannuksiin. Maankäyttösopimuksella sovitaan maanomistajan osallistumisesta kaavoitus- sekä kaava-alueen ja sen vaikutusalueen yhdyskuntarakentamisen kustannuksiin. Toissijaisesti kunnalla on mahdollisuus periä kaavoituksesta ja yhdyskuntarakentamisesta aiheutuvia kustannuksia kehittämiskorvauksena maanomistajilta, jotka saavat asemakaavasta merkittävää hyötyä ja joiden kanssa ei ole päästy sopimukseen.

Hakijan tapauksessa maankäyttösopimuksessa sovitulla tavalla maanomistaja luovuttaa kunnalle kaavoituksen ja kaava-alueen yhdyskuntarakentamisen kustannusten korvauksena erillisen kauppakirjan ehtojen mukaan siirtyvän määräalan. Määräalan hallinta- ja omistusoikeus siirtyy kunnalle, kun kaupan hyväksymistä koskeva kunnan päätös ja sopimusalueen asemakaavan hyväksymispäätös ovat saaneet lainvoiman. Kunta sitoutuu sopimuksessa kaavoittamaan sopimusalueen ja rakentamaan sille kunnallistekniikan.

Maanomistajan käyttöomaisuuden luovutuksena suorittama maksu merkitään kunnan taseen eriin *Maa- ja vesialueet* ja *Saadut ennakot* sinä tilikautena, jolloin määräalan omistus- ja hallintaoikeus siirtyy kunnalle. Ennakkomaksu tuloutetaan tuloslaskelman maksutuottoihin tilikausittain toteutuneiden kaavoitus- ja rakentamiskustannusten kertymän suhteessa kokonaismäärästä, mihin kunta on maankäyttösopimuksessa sitoutunut. Ennakkomaksun tuloutus merkitään maksutuottojen erään *Yhdyskuntapalvelujen maksut*, jossa mainittuja maksuja on perusteltua seurata erillisellä alatilillä. Lisäksi tilinpäätöksen liitetietona annetaan selvitys maankäyttösopimuksesta kunnalle aiheutuvista velvoitteista.

## 5 Kuntajaoston lausunto

Hakijan tapauksessa maanomistajan määräalan luovutuksena suorittama korvaus merkitään taseen pysyvien vastaavien erään *Maa- ja vesialueet* ja taseen vieraan pääoman erään *Saadut ennakot* sinä tilikautena, jolloin määräalan omistus- ja hallintaoikeus on siirtynyt kunnalle.

Saatu ennakkomaksu tuloutetaan tuloslaskelman maksutuottoihin *Yhdyskuntapalvelujen maksut* tilikausittain toteutuneiden kaavoitus- ja rakentamiskustannusten kertymän suhteessa kokonaismäärästä, mihin kunta on maankäyttösopimuksessa sitoutunut. Mainittuja maksuja on perusteltua seurata yhdyskuntapalvelujen maksujen erillisellä tilillä *Maankäyttö- ja kehittämiskorvaukset*.

Tilinpäätöksen liitetietona annetaan selvitys maankäyttösopimuksesta kunnalle aiheutuvista velvoitteista.