

20.4.2010

Maankäyttösopimusten kirjanpitokysymyksiä

1 Lausuntopyyntö

X:n kaupunki on pyytänyt ohjausta maankäyttösopimusten kirjaamisesta. Kaupunki on tehnyt useita maankäyttösopimuksia, joissa on sovittu maa-alueiden kaavoituksesta, kunnallistekniikan suunnittelusta ja rakentamisesta sekä maa-alueiden vaihdoista.

Lausuntopyyntö koskee kahden maankäyttösopimuksen, A ja B kirjaamista. Sopimusten sisältö on seuraava:

Sopimus A:

1. Maanomistaja luovuttaa ilman rahakorvausta kaupungille maa-alueita, joista asemakaavalla muodostuu yleisiä alueita (pinta-ala yhteensä 37 417 m²) sekä asemakaavatonta aluetta (pinta-ala 831 m²).
2. Kaupunki on laatinut asemakaavaehdotuksen alueelle.
3. Kaupunki sitoutuu suunnittelemaan ja rakennuttamaan sopimusalueen kunnallistekniikan asemakaavan voimaantulon jälkeen osapuolten erikseen sopiman aikataulun mukaisesti (kunnallistekniikan rakentamisen kustannusarvio on sopimus-hetkellä ollut noin 1,0 miljoonaa euroa).
4. Maanomistaja maksaa kaupungille kunnallistekniikan rakennuskohteen todelliset toteutuneet kustannukset laskujen mukaan sekä suuruudeltaan rakennuskustannuksista kahdeksan prosentin suuruisen yleiskustannuksen.
5. Vaihtoehtoisesti maanomistaja voi kustannuksellaan toteuttaa edellä tarkoitetun kunnallistekniikan rakentamisen kaupungin laatimien ja hyväksymien suunnitelmien mukaan. Tällöinkin maanomistaja maksaa kaupungille suunnittelusta ja valvonnasta aiheutuvina kustannuksina kahdeksan prosenttia toteutuneista rakennuskustannuksista laskun mukaan.

Sopimus B:

1. Kaupunki valmistelelee asemakaavan valtuuston hyväksyttäväksi.
2. Maanomistaja luovuttaa ilman rahakorvausta kaupungille määräalan, joka asemakaavalla muodostuu yleisiksi alueiksi (pinta-ala 126 230 m²).
3. Kaupunki luovuttaa ilman rahakorvausta maanomistajalle määräalan, joka muodostuu sopimusalueella korttelialueeksi (pinta-ala 3 416 m²).
4. Kaupunki sitoutuu suunnittelemaan sopimusalueen kunnallistekniikan kaupungin tavanomaisen rakentamistason mukaisesti.
5. Maanomistaja toteuttaa kustannuksellaan, jo rakennettua kunnallistekniikkaa lukuun ottamatta, sopimusaluetta palvelevan kunnallistekniikan kaupungin laatimien ja hyväksymien suunnitelmien mukaisesti ja kaupungin valvonnassa.
6. Lisäksi maanomistaja maksaa, osittain sopimusalueen ulkopuolelle sijoittuvien kahden leikkipuiston ja ulkoilureittiosien

kustannukset lukuun ottamatta tiettyjä kustannuseriä, jotka kaupunki maksaa. Kaupunki suunnittelee leikkipuistot ja ulkoilureitit kaupungin tavanomaisen rakentamistason mukaisesti.

7. Maanomistaja maksaa kaupungille em. kunnallistekniikan, leikkipuistojen ja ulkoilureittien osalta rakennuskohdekohtaisesti, kohteen valmistuttua suunnittelusta ja valvonnasta aiheutuneina yleiskustannuksina kuusi prosenttia kohteen kustannusarvion mukaisesta rakentamishinnasta.

Sopimuksen A toteutus on alkamassa ja se toteutetaan siten, että kaupunki rakennuttaa kunnallistekniikan ja laskuttaa kustannukset maanomistajalta. Sopimuksen B toteutus on jo käynnissä.

Hakija pyytää lausuntoa, mitä kirjauksia edellä kuvattujen sopimusten perusteella tulee tehdä kaupungin kirjanpidossa.

Hakija viittaa kuntajaoston aiempiin lausuntoihin 67/2005 ja 70/2005, joiden mukaan maankäyttösopimusten perusteella saadut korvaukset tuloutetaan tuloslaskelman maksutuloihin riippumatta siitä, onko korvaus saatu rahana vai maa-alueina. Hakijan mielestä lausuntojen mukainen korvausten tulouttaminen tuloslaskelmaan vääristäisi tilinpäätöksen antamaa kuvaa kaupungin taloudesta ja toiminnasta. Hakija perustelee kantaansa sillä, ettei kunnallistekniikan rakentamisen korvaamisessa ole kysymys rakentamispalvelun myynnistä ja että kahden samaan lopputulokseen johtavan sopimuksen kirjanpidollinen käsittely johtaisi erilaiseen lopputulokseen kaupungin tilinpäätöksessä.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Yhdyskuntarakentamisesta aiheutuvien kustannusten korvaaminen kunnalle

Maankäyttö- ja rakennuslain (222/2003) mukaan 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.

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 käyttötarkoituksen muutoksen aiheuttamaan tontin arvonnousuun suhteutetun osuuden kaava-alueen rakentamista palvelevan yhdyskuntarakentamisen arvioiduista kustannuksista (MRL 91 c §).

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

2.2 Kirjanpitolaki ja 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 tuotannon tekijän 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 §).

2.3 Saadut ennakot

Saaduilla ennakoilla tarkoitetaan varsinaiseen toimintaan liittyvästä suoritemyynnistä ennen suoritteiden 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.

2.4 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.

2.5 Kuntajaoston yleisohjeet

Kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (2008) luvussa 2.5 on todettu, että *”kunnassa ja kuntayhtymässä pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintaan saatu valtionosuus, investointiavustus tai muu rahoitusosuus kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Kirjaamisen edellytyksenä on, että antaja on kohdistanut sen tiettyyn hankintamenuon. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenon määrää.”*

Yleisohjeen tarkoittama muu rahoitusosuus on tulkittava lähtökohtaisesti suppeasti joko kunnan saamaksi valtionavustukseksi tai EU-tueksi investointimenuon taikka kuntien yhteistoimintaan liittyväksi maksuosuudeksi investointiin, joiden tarkoituksena on yleishyödyllisen palveluvelvoitteen täyttäminen. Sen sijaan yksityisten yhteisöjen tai henkilöiden kunnalle suorittamat korvaukset kunnan tuottamista palveluista tai muista hyödykkeistä ovat lähtökohtaisesti kunnan myynti- tai maksutuloja. Yksityinen tuki voidaan käsitellä investointiavustuksena yleishyödylliseen tarkoitukseen vain, jos kyse on lahjoituksesta tai testamentilla määrätystä perinnöstä määrättyyn investointiin.

2.6 Kuntajaoston ja kirjanpitolautakunnan aikaisemmat lausunnot

Kuntajaosto on antanut kaksi lausunto maankäyttösopimuksien kirjanpitokäsittelystä, lausunnot 67/22.2.2005 ja 70/25.10.2005.

Lausunnon 67/22.2.2005 perustelujen mukaan maankäyttösopimukseen perustuvat korvaukset ja kehittämiskorvaukset ovat maankäyttö- ja rakennuslakiin perustuvina tulkittava kunnan viranomaistoinnista perittäviksi tuloslaskelman maksutuottoihin kirjattaviksi maksuiksi.

Lausunnon 67 tapauksessa maanomistaja luovutti käyttöomaisuutta kunnalle kustannusten korvauksena, mikä tapahtui pääosin ennakoon, ennen kuin kaavoitus- ym. sopimuksessa tarkoitettuja kustannuksia kunnalle merkittävästi syntyi. Lähtökohtaisesti suoritusten kirjaamisessa tulee noudattaa *meno tulon kohdalle* -periaatetta. Lausunnon mukaan maksu tuli merkitä taseen vieraan pääoman erään *Saadut ennakot* sinä tilikautena, jolloin määräalan omistus- ja hallintaoikeus siirtyi kunnalle. Saatua ennakkomaksua tuloutetaan tuloslaskelman maksutuottoihin *Yhdyskuntapalvelujen maksujen* tilille tilikausittain toteutuneiden kaavoitus- ja rakentamiskustannusten kertymän suhteessa kokonaismäärästä, mihin kunta oli maankäyttösopimuksessa sitoutunut. Mainittuja maksuja on perusteltua seurata yhdyskuntapalvelujen maksujen erillisellä tilillä *Maankäyttö- ja kehittämiskorvaukset*. Tilinpäätöksen liitetietona on annettava selvitys maankäyttösopimuksesta kunnalle aiheutuvista velvoitteista.

Lausunnon 70/25.10.2005 mukaan maanomistajan suorittamat korvaukset tuli merkitä tuloslaskelman maksutuottoihin *Yhdyskuntapalvelujen maksut* tilikausittain toteutuneiden kaavoitus- ja rakentamiskustannusten suhteessa kustannusten kokonaismäärästä, mihin kunta oli maankäyttösopimuksessa sitoutunut. Mahdolliset ennakoon saadut korvaukset ohjattiin merkittäväksi tase-erään *Saadut ennakot*, mistä ne tuloutetaan tuloslaskelmaan tilikausittain em. toteutuneiden kustannusten suhteessa kustannusten kokonaismäärästä. Edelleen lausunnossa edellytettiin, että tilinpäätöksen liitetietona on annettava selvitys maankäyttösopimuksista kunnalle aiheutuvista velvoitteista.

Kuntajaoston lausunnossa 17/15.12.1997 oli kysymys koulukiinteistön hankintamenon ja siihen saatujen rahoitusosuuksien käsittelemisestä kirjanpidossa. Kunnat olivat tehneet sopimuksen yhteisen koulutoimen ylläpitämisestä. Yksi kunta omisti koulukiinteistön, jonka rakentamiseen ja ensikertaiseen kalustamiseen valtionosuuden lisäksi muut osallistujakunnat olivat osallistuneet asukasmäärien suhteessa. Peruslähtökohtana siinä oli, että valtionosuus ja muilta osallistujakunnilta saadut rahoitusosuudet vähennetään rakennusten ja irtaimiston hankintamenosta. Osallistujakuntien valtionosuudella vähennetyt rahoitusosuudet merkittiin muihin pitkävaikutteisiin menoihin.

3 Kuntajaoston kannanotto

Maankäyttö- ja rakennuslain mukaan maanomistajalla on velvollisuus osallistua kunnalle yhdyskuntarakentamisesta aiheutuviin kustannuksiin.

Molempiin hakemuksessa esitettyihin maankäyttösopimuksiin sisältyvät kaupungille suoritettavat korvaukset asemakaavan laatimisesta sekä korvaukset alueen kunnallistekniikan suunnittelusta ja rakentamisesta. Ensimmäisessä sopimuksessa kunnallistekniikan korvaamisessa on valittu tapa, että kunta suunnittelee ja rakentaa ja maanomistaja korvaa sen täysimääräisesti. Toinen sopimus toteutetaan siten, että kaupunki suunnittelee ja valvoo rakentamisen, maanomistaja korvaa täysimääräisesti suunnittelun ja rakentamisen sekä rakennuttaa kustannuksellaan alueen kunnallistekniikan ja luovuttaa sen kaupungille. Maanomistajan suorittamien korvausten ja kaupungin suorittamien kaavoitus-, suunnittelu- ja rakentamiskustannusten erotuksen voidaan katsoa olevan vastiketta siitä hyödyistä, jonka sopimusalueen kaavoittaminen ja kunnallistekniikan rakentaminen tuottaa maanomistajalle.

Kuntajaoston maankäyttösopimuksista aikaisemmin antamat lausunnot ovat sovellettavissa myös tämän hakemuksen maankäyttösopimusten kirjanpitokäsittelyyn. Mainittujen lausuntojen mukaan maankäyttösopimuksiin perustuvat korvaukset kunnan kaava-alueeseen kohdistuvasta yhdyskuntarakentamisesta käsitellään maankäyttö- ja rakennuslain nojalla perittävinä julkisoikeudellisina maksuina, riippumatta siitä, missä muodossa korvaus suoritetaan. Jos suoritus saadaan maa-alueena, maa-alueiden käypä arvo pitää määritellä ja aktivoida taseeseen. Korvauksessa ei ole kyse avustuksesta silloin, kun maanomistaja luovuttaa maa-alueen tai maksaa rahasuorituksen vastikkeena kaavasta tai yhdyskuntarakentamisesta, jota hän pyrkii hyödyntämään toiminnassaan.

Seuraavassa kuntajaosto käsittelee sopimuksia erikseen, koska korvausten suorittaminen on sovittu niissä eri tavoin tapahtuvaksi.

Sopimus A

Sopimuskohtien A 2 ja 3 mukaan kaupunki on laatinut asemakaavaehdotuksen määrätyle sopimusalueelle ja sitoutuu suunnittelemaan ja rakennuttamaan sopimusalueen kunnallistekniikan. Kaupunki kirjaa kaavoitus-, suunnittelu- ja rakentamiskustannukset kuluksi tai aktivoiduksi menoksi riippuen hyödykkeen taloudellisesta pitoajasta.

Sopimuskohtien 3 ja 4 mukaan vastineena mainituista kaupungin suorittamista toimenpiteistä maanomistaja osaltaan luovuttaa

kaupungille maa-alueita ja suorittaa lisäksi rahakorvauksen sopimuksessa esitetyllä tavalla.

Maa-alueiden luovutus ja rahakorvaukset tuloutetaan tilikausittain yhdyskuntapalvelujen maksuna toteutuneiden kaavoitus-, suunnittelu- ja rakentamiskustannusten suhteessa kustannusten kokonaismäärästä, mihin kaupunki on maankäyttö sopimuksessa sitoutunut. Mahdolliset ennakkoon saadut korvaukset merkitään saatuna ennakkona siirtovelkoihin, mistä ne tuloutetaan tilikausittain mainittujen toteutuneiden kustannusten suhteessa kokonaismäärästä.

Sopimuskohtan 5 mukaan maanomistaja voi vaihtoehtoisesti vastineena kaupungin toimenpiteistä toteuttaa kunnallistekniikan rakentamisen. Rakentamiskustannukset aktivoidaan tällöin pysyviin vastaaviin ja tuloutetaan yhteiskuntapalvelun maksuna toteutuneiden kaavoitus- ja suunnittelukustannusten suhteessa kokonaismäärästä, mihin kaupunki on maankäyttö sopimuksessa sitoutunut. Mahdolliset ennakkoon saadut korvaukset merkitään saatuna ennakkona siirtovelkoihin, mistä ne tuloutetaan tilikausittain mainittujen toteutuneiden kustannusten suhteessa kokonaismäärästä.

Sopimus B

1. Korvaus kaavan laadinnasta

Sopimuskohtien B 1 ja 4 mukaan kaupunki valmistelelee sopimusalueelle asemakaavan, luovuttaa sopimusalueeseen kuuluvan määräalan maanomistajalle ja sitoutuu suunnittelemaan sopimusalueen kunnallistekniikan. Kaupunki kirjaa kaavoitus-, suunnittelu- ja rakentamiskustannukset kuluksi tai aktivoituksi menoksi riippuen hyödykkeen taloudellisesta pitoajasta.

Sopimuskohtien B 2 ja 5-7 mukaan maanomistaja luovuttaa kaupungille vastineena määräalan sopimusalueen yleisiksi alueiksi, toteuttaa kustannuksellaan sopimusaluetta palvelevan kunnallistekniikan, suorittaa rahakorvauksen leikkipuiston ja ulkoilureitiosien suunnittelusta ja rakentamisesta sekä rakentamisen valvonnasta. Rakentamiskustannukset aktivoidaan tällöin pysyviin vastaaviin ja tuloutetaan yhteiskuntapalvelun maksuna maanomistajan rakentaman kunnallistekniikan luovutushetkellä. Mahdolliset ennakkoon saadut korvaukset merkitään saatuna ennakkona siirtovelkoihin, mistä ne tuloutetaan tilikausittain mainittujen toteutuneiden kustannusten suhteessa kokonaismäärästä.

4 Kuntajaoston lausunto

Kuntajaosto viittaa aikaisemmin maankäyttö sopimuksista antamiinsa lausuntoihin, jotka ovat sovellettavissa myös tämän hakemuksen maankäyttö sopimusten kirjanpitokäsittelyyn.

Maanomistajan luovuttamat maa-alueet ja rahakorvaukset tuloutetaan tilikausittain yhdyskuntapalvelujen maksuna toteutuneiden kaavoitus-, suunnittelu- ja rakentamiskustannusten suhteessa kustannusten kokonaismäärästä, mihin kaupunki on maankäyttö sopimuksessa sitoutunut. Mahdolliset ennakkoon saadut korvaukset merkitään saatuna ennakkona siirtovelkoihin, mistä ne tuloutetaan tilikausittain mainittujen toteutuneiden kustannusten suhteessa kokonaismäärästä.

Siinä tapauksessa, että maanomistaja toteuttaa kunnallistekniikan rakentamisen vastineena kaupungin kaavoitus- ja suunnittelutoimenpiteistä, kunnallistekniikan rakentamiskustannukset aktivoidaan luovutushetkellä pysyviin vastaaviin ja tuloutetaan yhdyskuntapalvelujen maksuna maanomistajan rakentaman kunnallistekniikan luovutushetkellä. Mahdolliset ennakkoon saadut korvaukset merkitään saatuna ennakkona siirtovelkoihin, mistä ne tuloutetaan tilikausittain mainittujen toteutuneiden kustannusten suhteessa kokonaismäärästä.

Tilinpäätöksen liitetietona on annettava selvitys maankäyttösopimuksista kunnalle aiheutuvista velvoitteista.