

29.11.2011

Kuntayhtymän sekä kunnan ja kuntayhtymän omistaman osakeyhtiön kuuluminen kuntakonserniin

1 Lausuntopyyntö

1.1 Varsinainen lausuntopyyntö

A:n kaupunki pyytää lausuntoa,

1. voidaanko sosiaali- ja terveydenhuollon kuntayhtymä katsoa kuuluvaksi kaupunkikonserniin kuntayhtymä-tytäryhteisönä ja
2. voidaanko kaupungin suoran omistuksen sekä sosiaali- ja terveydenhuollon kuntayhtymän kautta tulevan välillisen omistuksen tuottama äänivalta huomioon ottaen yhtiö Y:n katsoa kuuluvaksi kaupunkikonserniin tytäryhteisönä

jäljempänä esitettyjen kuntayhtymän omistusosuuksien ja perussopimuksen määräysten sekä yhtiön omistusosuuksien ja osakassopimuksen perusteella.

1.2 Kuntayhtymän taustatietoja

A:n ja B:n kaupungit sekä C:n ja D:n kunnat ovat perustaneet E:n kuntayhtymän (jäljempänä Kuntayhtymä). Kuntayhtymän peruspääoman suhteellinen osuus jakaantuu 31.12.2010 tilanteen mukaan kunnittain seuraavasti:

A	59,83 %
B	17,33 %
C	10,95 %
D	11,89 %

Yhtymävaltuusto muodostuu 15 jäsenestä, joista A nimeää 7 jäsentä, B 4 jäsentä, C 2 jäsentä ja D 2 jäsentä. Perussopimuksen 7 §:n mukaan kunnan äänivalta perustuu kunnan asukasluvun osuuteen yhteistoiminta-alueen asukasluvusta. Kunnan äänivalta jaetaan valtuustokausittain kunnan edustajien kesken yhtä suuriin osiin. Äänivalta on jäsenkohtainen. Asukaslukuna käytetään kunnallisia valia edeltävän vuoden asukaslukua 31.12.

Äänestystilanteissa päätökset tehdään 60 %:n äänivallan enemmistöllä. Tätä säännöstä ei sovelleta henkilövaaleissa eikä mikäli lainsäädännöstä muuta johdetaan.

31.12.2010 tilanteen mukaan asukasluvun mukainen kunnittainen äänivalta jakaantuu seuraavasti:

A	54,80 %
B	23,38 %
C	11,86 %
D	9,96 %

Perussopimuksen 9 §:n mukaan yhtymävaltuusto valitsee jäsenkuntien esittämistä ehdokkaista yhtymähallitukseen viisitoista jäsentä, joista kullakin on henkilökohtainen varajäsen, seuraavasti:

A	7 jäsentä ja varajäsentä
B	4 jäsentä ja varajäsentä
C	2 jäsentä ja varajäsentä
D	2 jäsentä ja varajäsentä

Yhtymähallituksen puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan valitsee yhtymävaltuusto valtuustokaudeksi kerrallaan pääsääntöisesti eri kunnista.

Perussopimuksen 10 §:n mukaan yhtymähallituksen äänivallan osalta noudatetaan samaa kuin yhtymävaltuuston osalta on äänivallasta määrätty.

1.3 Yhtiön taustatietoja

Edellä mainitut kaupungit ja kunnat sekä kuntayhtymä ovat perustaneet Y Oy:n (jäljempänä Yhtiö), joka vastaa ko. yhteisöjen tietohallintopalvelujen tuottamisesta. Yhtiön osakkeiden määrä ja omistusosuus jakaantuvat seuraavasti:

Osakkeen omistaja	Osakkeiden määrä	Omistusosuus %
A	30	30
B	15	15
C	5	5
D	5	5
E kuntayhtymä	45	45

Yhtiön osakassopimuksen 6. kohdan mukaan jokaisella osakkaalla on oikeus nimetä hallitukseen yksi jäsen. Yhtiön hallitukseen kuuluu viisi jäsentä ja heille kullekin henkilökohtainen varajäsen. Yhtiön hallitus muodostetaan siten, että siihen valitaan kunkin osakaskunnan kunnallisjohtaja ja henkilökohtaiseksi varajäseneksi kunnallisjohtajan sijainen sekä Kuntayhtymän toimitusjohtaja ja hänen henkilökohtaiseksi varajäsenekseen toimitusjohtajan sijainen.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Kuntalaki (265/1995)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta (67.1 §).

Kuntalain 68 a §:n 1 ja 2 momenttien mukaan kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitiilinpäätös. Kunnan konsernitiilinpäätös laaditaan kunnan ja sen tytäryhteisöjen sekä niiden kuntayhtymien, joissa kunta on jäsenenä, tilinpäätösten yhdistelmänä.

2.2 Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitiilinpäätöksen laatimisesta (2009)

Yleisohjeen mukaan *kuntakonsernilla* tarkoitetaan kunnan sekä yhden tai useamman juridisesti itsenäisen yhteisön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa kunnalla yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräämisvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä (tytäryhteisö). Määräysvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräämisvalta toisessa yhteisössä.

Yleisohjeen mukaan kunnalla tai kuntayhtymällä on määräämisvalta muussa yhteisössä, kun sillä on

- enemmän kuin puolet yhteisön kaikkien osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien tuottamasta äänimäärästä. Äänenenemmistön perustana voi olla omistus, jäsenyys, yhtiöjärjestys, yhtiösopimus tai niihin verrattavat säännöt tai muu sopimus, tai
- oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhteisön hallituksen jäsenistä tai siihen verrattavan toimielimen jäsenistä taikka sellaisen toimielimen jäsenistä, jolla on oikeus edellä mainittuun nimittämiseen tai erottamiseen.

Kunnan tai kuntayhtymän *tytäryhteisöllä* tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, kuntayhtymiä, liikelaitoskuntayhtymiä, yhdistyksiä, muita yhteisöjä ja säätiöitä,

joissa kunnalla tai kuntayhtymällä yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta.

Konsernitilinpäätöksen laativa kunta on kuntakonsernin *emoyhteisö*. Emoyhteisöasema perustuu määräysvaltaan toisessa kirjanpitovelvollisessa.

Konserniyhteisöllä tarkoitetaan emoyhteisönä toimivaa kuntaa sekä sen tytäryhteisöä.

Kuntayhtymä yhdistellään aina kunnan konsernitilinpäätökseen riippumatta siitä, mikä on kunnan osuus kuntayhtymän varoista ja velvoitteista, sekä siitä, miten kunnan äänivaltaa on sopimuksilla rajoitettu. Vastaavalla tavalla myös liikelaitoskuntayhtymä yhdistellään aina sen jäsenten konsernitilinpäätökseen. Kuntayhtymä, joka ei ole kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisö, ei kuulu kuntakonserniin, mutta sen tilinpäätös yhdistellään aina kunnan ja/tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen.

Kuntayhtymän tilinpäätös yhdistellään kunnan konsernitilinpäätökseen aina suhteellisella menetelmällä, vaikka kunnalla olisi määräysvalta kuntayhtymässä. Käytännössä jäsenten äänivaltaa on kuntayhtymän perussopimuksissa usein rajoitettu siten, ettei yksittäisellä jäsenellä ole määräysvaltaa kuntayhtymässä.

2.3 Kirjanpitolaki (1336/1997) ja kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta (7.11.2006)

Konsernisuhde perustuu KPL 1:5.1 §:n ja saman luvun 6 §:n mukaan määräysvaltaan toisessa yrityksessä. Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys), kun sillä on:

- 1) enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; tai
- 2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu äänten enemmistö (KPL 1:5.1 §).

Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta (KPL 1:5.2). Kohdeyrityksen kokonaisäänimäärän laskemiseksi vähennetään ne äänet, jotka liittyvät kohdeyritykselle itselleen tai sen KPL 1:6 §:ssä tarkoitettu tytäryritykselle kuuluviin osakkeisiin tai osuuksiin. Omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivan henkilön eli bulvaanin äänimäärät luetaan kuuluvaksi sille, jonka lukuun toimitaan (1:5.4 §).

KPL 1:5.1-2 §:n mukaan määräysvallan saa aikaan joko äänten enemmistö tai hallituksen taikka vastaavan toimielimen jäsenten enemmistön nimittämis- tai erottamisoikeus. Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta. Yritys ei kuitenkaan voi kuulua samanaikaisesti kahden eri konserniin. Jos määräysvalta kohdeyrityksessä ei ole johdettavissa pelkästään osakkeiden tai muun omistuosuuden perusteella, silloin se luetaan siihen konserniin, johon kuuluvilla yhteisöllä on oikeus nimittää tai erottaa hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenten enemmistö.

KPL 1:6 §:ssä määritellään käsitteet konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys.

Säännöksen 1 momentin mukaan kirjanpitovelvollisella, jolla on KPL 5 §:n mukainen määräysvalta kohdeyrityksessä, on emoyritys ja kohdeyritys on sen ty-

tytäryritys. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konsernin. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan kirjanpitolaissa konserniyrityksiksi.

Säännöksen 2 momentissa säädetään, että kohdeyritys on kirjanpitovelvollisen tytäryritys KPL 5 §:n mukaisin määräysvaltaperustein myös silloin, kun kirjanpitovelvollisella on yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on määräysvalta kohdeyrityksessä.

Kirjanpitolain säännöksiä sovelletaan myös kuntakonsernissa kuitenkin niin, että käytetään käsitteitä konserniyhteisö, emoyhteisö ja tytäryhteisö.

2.4 Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 79/2007

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 79/20.3.2007 *Konsernisuhteen muodostuminen kuntakonsernissa*. Tässä tapauksessa yhtiössä oli kahdeksan osakasta, joista yksi osakaskunta omisti 4864 osaketta (64,68 %) ja muut osakaskunnat loput, yhteensä 2656 osaketta (35,32 %). Yhtiöjärjestyksessä hallituksen kokoonpanoksi oli sovittu 10 varsinaista jäsentä ja heille 1-2 henkilökohtaista varajäsentä. Hallitus oli päätösvaltainen, kun enemmän kuin puolet hallituksen jäsenistä oli saapuvilla. Hallituksen kokouksessa päätökseksi tuli se mielihäily, jota kannatti 6/10 annetuista äänistä.

Yhtiön hallintoa koskevassa osakassopimuksessa oli lisäksi sovittu, että hallitukseen viisi jäsentä ja heille varajäsenet nimesi enemmistöosakas ja viisi jäsentä ja heille varajäsenet nimesivät muut osakkaat. Hallituksen puheenjohtaja valittiin enemmistöosakkaan nimeämästä jäsenehdokkaasta. Osakassopimuksessa oli lisäksi sovittu, että hallituksen päätökseksi tuli se ehdotus, jota kannatti vähintään 6/10 annetuista äänistä.

Osakassopimuksessa oli sovittu määräänemmistöä säännöksiä myös yhtiökokouksessa päätettävälle asioille osakeyhtiölaissa säädettyjen määräänemmistöä säännösten lisäksi. Sen mukaan yhtiökokouksessa oli tehtävä päätös $\frac{3}{4}$ enemmistöllä kaikista osakkaiden osakkeista ja äänistä sekä vähintään kolmen osakkaan kannattamana seuraavissa asioissa:

- 1) Yhtiön toiminnan lakkaaminen tai purkaminen tahi olennainen supistaminen taikka laajentaminen,
- 2) Osakepääoman korottaminen tai alentaminen, omien osakkeiden lunastaminen sekä optioiden, vaihtovelkakirja- ja optiolainojen liikkeellelasku ja niiden ehtojen muutokset,
- 3) Yhtiön sulautuminen, eriytyminen tai jakautuminen

Lausunnon kannanotossa kuntajaosto totesi, että "kirjanpitolain 1:5.1-2 §:n mukaan määräysvallan saa aikaan joko äänten enemmistö tai hallituksen taikka vastaavan toimielimen jäsenten enemmistön nimittämis- tai erottamisoikeus. Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta. Yritys ei kuitenkaan voi kuulua samanaikaisesti kahteen eri konserniin. Jos määräysvalta kohdeyrityksessä ei ole johdettavissa pelkästään osakkeiden omistussuuden perusteella, silloin se luetaan siihen konserniin, johon kuuluvilla yrityksillä on oikeus nimittää tai erottaa hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenten enemmistö."

Kuntajaosto antoi lausunnon, jonka mukaan "kohdeyhteisön tilinpäätös yhdistellään sen kunnan konsernitalinpäätökseen, jolla on määräysvalta kirjanpitolain 1:5 §:n mukaisesti omistukseen perustuvan äänimäärän perusteella. Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta."

3 Kuntajaoston lausunto

Kuntayhtymä on hakijan kuntakonserniin kuuluva tytäryhteisö, koska kunnalla on enemmän kuin puolet kuntayhtymän peruspääoman jäsenosuuksien tuottamasta äänimäärästä (Kuntajaoston konserniyleisohje 2009). Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon perussopimukseen sisältyvää äänestysrajoitusta (KPL 1:5,2 §). Tytäryhteisöasemasta riippumatta yhdistely kunnan konsernitilinpäätöksessä tehdään suhteellisesti kunnan osuuden perusteella kuntayhtymän peruspääomasta.

Osakeyhtiöön, jossa kunnalla yksin tai yhdessä yhden tai useamman tytäryhteisönsä kanssa tai kunnan tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräysvalta, sovelletaan KPL 1:6.1 §:n tytäryhteisöasemaa koskevaa säännöstä. Kun hakija omistaa Yhtiön osakkeista 30 % ja sen tytäryhteisöasemassa oleva kuntayhtymä omistaa 45 %, on niillä yhdessä yli puolet Yhtiön osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Tällä perusteella kunnalla on KPL 1:5.1 §:n 1) kohdan mukainen määräysvalta Yhtiössä.

Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta. Hakijan tarkoittaman Yhtiön kohdalla ei mainittuja rajoituksia kuitenkaan ollut.

Jokaisella viidellä osakkaalla on oikeus nimetä viisijäseniseen hallitukseen yksi jäsen ja heille kullekin henkilökohtainen varajäsen. Näin ollen säännöstä oikeudesta nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen jäsenistä ei sovelleta hakijan tarkoittaman Yhtiön tytäryhteisöaseman määrittämisessä.

Vähemmistöosuus yhtiöstä erotetaan todellisen omistuosuuden mukaisena. Tällöin otetaan huomioon yhtiön muiden omistajien osuus välittömänä vähemmistöosuutena sekä kuntayhtymän muiden jäsenkuntien osuus välillisenä vähemmistöosuutena.