

Oman pääoman rahaston käsittely

Pohjois-Savon Sairaanhoidopiirin
kuntayhtymä

—
22.6.2022



Tärkeä huomautus

Tämä muistio on laadittu toimeksiantokirjeemme mukaisin ehdoin, ja se on tarkoitettu vain Pohjois-Savon Sairaanhoidopiirin kuntayhtymän ("Asiakas") hyväksi ja sisäiseen käyttöön liikelaitos Kysterin sijoitusrahaston käsittelyyn liittyvässä tarkoituksessa, eikä asiakkaalla ole oikeutta julkaista sitä tai luovuttaa sitä millekään muulle taholle. Muistiossa esitetyt näkemykset perustuvat tiettyihin saatuihin tietoihin ja vallitseviin olosuhteisiin sekä KPMG Oy Ab:n toimeksiannolle määriteltyn sisältöön, eikä minkään kolmannen tahon tule luottaa niihin.

Edellä mainitun lisäksi kaikki tässä muistiossa esitetyt näkemykset perustuvat voimassaolevaan vero- ja muuhun lainsäädäntöön sen oikeudellinen ja hallinnollinen tulkinta mukaan lukien. Verolainsäädäntöön kohdistuu jatkuvasti muutoksia, joilla voi olla taannehtivia vaikutuksia ja jotka voivat johtaa lisääntyneeseen verorasitukseen, viivästysseuraamuksiin tai sanktioihin. Mikäli meille toimitetut tiedot ovat virheellisiä tai puutteellisia tai mikäli laki tai sen tulkinta muuttuu, esittämämme näkemykset voivat olla tilanteeseen soveltumattomia. Me emme vastaa neuvojemme päivittämisestä lain tai sen tulkinnan muutosten varalta tämän muistion päiväyksen jälkeen.

Tätä muistiota tai sen sisältöä ei saa käyttää mihinkään muuhun kuin edellä mainittuun tarkoitukseen ilman KPMG Oy Ab:n etukäteistä kirjallista suostumusta. Muistiota ei saa kopioida, siihen viitata tai sitä luovuttaa kokonaan tai osittain ilman etukäteistä kirjallista suostumustamme. Siinä määrin kuin vastuuta lain mukaan voi rajoittaa, emme hyväksy työhöemme tai muistioomme liittyen vastuuta mitään kolmatta tahoa kohtaan.

Tämän muistion sisältö perustuu julkisesti saatavilla olevaan tietoon sekä tietoon, jonka Asiakas on meille toimittanut. Muistiossa on huomioitu saamamme tiedot muistion päiväykseen saakka, emmekä ole huomioineet päiväyksen jälkeen ilmeneviä seikkoja. Laatiessamme muistiota olemme olettaneet ja luottaneet siihen, että muistion laatimiseksi Asiakkaalta ja julkisista lähteistä saamamme tiedot ovat olleet riittäviä ja oikeita, emmekä ole erikseen varmistaneet tietojen oikeellisuutta tai täydellisyyttä. Asiakas hyväksyy sen, ettei KPMG Oy Ab ole vastuussa, mikäli työemme suorittamiselle olennaista tietoa evätään tai salataan meiltä taikka esitetään meille väärin.

Muistiomme ei sisällä sijoitussuosituksia, arvonmääritystä taikka suositusta ryhtyä tiettyyn liiketoimeen tai tehdä muita päätöksiä, ellei tässä muistiossa nimenomaisesti toisin todeta. Kaikkien muistion saaneiden tahojen tulee itse suorittaa kaikki sellaiset tarkastukset ja selvitykset, jotka ne katsovat tarpeelliseksi tehdäksään itsenäisen päätöksen mihin tahansa liiketoimeen ryhtymisestä tai muistion aihepiiriin liittyvien muiden ratkaisujen tekemisestä.

Taustaa

Muistion tausta ja tarkoitus

Pohjois-Savon Sairaanhoidopiirin kuntayhtymän liikelaitoksella Kysterillä on oman pääoman eränä sijoitusrahasto 438.221,45 € (Muut omat rahastot per 31.12.2021).

Rahasto on syntynyt liikelaitoksen perustamisvaiheessa, kun kunnat ja kuntayhtymät ovat siirtäneet sairaanhoidopiirin omistukseen perusterveydenhuollon ja liitännäisen sosiaalihuollon järjestämiseen käytettävää omaisuutta. Rahastoon on kirjattu omaisuuserät, joiden arvo on ollut yli 8.000 €. Sijoitusrahastoon kirjatulle pääomalle on maksettu vuotuista 3 % korkoa. Viimeisen kerran korkoa on kuitenkin maksettu vuonna 2020.

Alkuperäisenä tarkoituksena on ollut, että rahastoa pienennettäisiin 20 %:lla vuodessa ja rahasto olisi käytetty loppuun vuonna 2016. Asiaa on kuitenkin harkittu uudelleen ja päädytty säilyttämään rahasto kirjanpidollisista syistä johtuen.

Osana sosiaali- ja terveydenhuoltoa koskevaa uudistusta sairaanhoidopiirin kuntayhtymät siirretään perustetuille hyvinvointialueille varoineen ja velkoineen. Pohjois-Savon Sairaanhoidopiirin kuntayhtymällä ja jäsenkunnilla on epäselvyyttä siitä, miten niiden tulisi käsitellä tätä omaan pääomaan sisältyvää rahastoa.

Tässä muistiossa käydään läpi:

- Mikä on puheena olevan sijoitusrahaston kirjanpidollinen luonne;
- Miten sitä käsitellään kirjanpidossa ja varojen siirrossa hyvinvointialueille;
- Sijoitusrahaston purkaminen ja mahdolliset veroseuraamukset.

Muistion lopussa on esitetty yhteenveto huomioista.

Muistiossa esitetyt kannanotot perustuvat asiakkaalta saatuihin tietoihin sekä voimassa olevaan lakiin ja oikeuskäytäntöön.

Lisätietoja antavat

Susanna Jaakkola

Veroasiantuntija

susanna.jaakkola@kpmg.fi

p. +358 20 767 2159

Eeva Rakkolainen

Legal Counsel

eeva.rakkolainen@kpmg.fi

p. +358 20 760 3533

Oman pääoman erät – Muut omat rahastot ja sijoitusrahasto

Oman pääoman erät

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä (2021).

Ohjeen mukaan kuntayhtymän liikelaitoksen oma pääoma muodostuu:

- Peruspääomasta ja arvonorotusrahastosta;
- Oman pääoman muista eristä;
- Edellisten tilikausien ylijäämästä (alijäämästä) ja tilikauden ylijäämästä.

Oman pääoman muut erät voivat muodostua vahinkorahastosta tai sijoitusrahastosta. Sijoitusrahastoon merkitään jäsenkuntien ja –kuntayhtymien pysyväisluonteisia jäsenkohtaisesti määriteltyjä pääomansijoituksia, joita ei sisällytetä peruspääomaan.

Mitä oma pääoma kuvastaa

Tase jaetaan kahteen puoleen; vastaava ja vastattavaa. Vastaava puoli kertoo kirjanpitovelvollisen omistamat kohteet eli sen mihin raha on käytetty.

Taseen vastattavaa puoli kertoo puolestaan sen, millä tavalla kirjanpitovelvollinen on "rahoittanut" omistamansa varallisuuden eli vastaavat.

Taseen vastattavaa puolen eränä oma pääoma kuvaa määrän kirjanpitovelvollisen omistamista varoista, jotka kirjanpitovelvollinen on rahoittanut omalla panoksellaan ja toiminnallaan. Kyse on siis siitä varallisuuden osasta, jota kirjanpitovelvollisella ei ole velvollisuutta maksaa takaisin; mikä on jo ns. kirjanpitovelvollisen omaa.

Vastakohtana vieras pääoma kuvastaa puolestaan vielä takaisin maksettavaa määrää varoista.



Yksinkertainen esimerkki:

- Kirjanpitovelvollinen ottaa lainaa 1.000 €;
- Taseen vastaavaa puolen varoihin kirjataan joko saaminen tai rahavaroja 1.000 € kuvastamaan sitä, että kirjanpitovelvollisella on konkreettisesti käteistä, pankkisaamisia tai täyttämätön oikeus nostaa lainaa lainanantajalta (varoja).
- Taseen vastattavaa puolelle kirjataan puolestaan 1.000 € vieraaseen pääomaan esimerkiksi velkoihin rahoituslaitoksille kuvastamaan sitä, että kirjanpitovelvollisuuden varoista 1.000 € koostuu eristä, jotka kirjanpitovelvollisen pitää vielä maksaa takaisin (velka).

Jos kirjanpitovelvollinen olisi saanut 1.000 € rahaa tai sen arvoisen koneen omistajaltaan sijoituksena, olisi kirjaus vastattavaa puolelle tehty kirjanpitovelvollisen omaan pääomaan, koska kirjanpitovelvollisella ei olisi ollut vastaavanlaista velvollisuutta maksaa takaisin saamaansa varallisuutta kuin esimerkiksi lainarahoitukseen liittyy.

Kysterin sijoitusrahasto

Kyseinen sijoitusrahasto on liikelaitos Kysterin oman pääoman erä, joka on syntynyt kuntayhtymän jäsenten sijoittaessa varallisuutta (koneita/laitteita) liikelaitokseen.

Liikelaitoksen oman pääoman sijoitusrahastoon kirjattu erä kuvastaa siten vain sitä, että 1) liikelaitos on saanut jäseniltään varoja (sijoituksia), 2) joita sillä ei ole ollut velvollisuutta palauttaa jäsenilleen.

Sijoitusrahasto ei siten ole itsessään konkreettista varallisuutta, jonka liikelaitos omistaisi, vaan kuvastaa vain sitä että osa liikelaitoksen varallisuudesta on aikoinaan peräisin jäsenten sijoituksista.

Kyse ei siten ole sijoitusrahastosta varallisuusmielessä eli esimerkiksi omistetusta sijoitusrahasto-osuudesta tai vastaavasta.

Kuntayhtymän siirtyminen – Sijoitusrahaston käsittely

Omaisuuksien siirtyminen hyvinvointialueille

Sairaanhoitopiirien kuntayhtymien varat ja velat siirtyvät perustetuille hyvinvointialueille suoraan sosiaali- ja terveydenhuolto- ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaantulosta annetun lain perusteella (Voimaantulolaki).

Lain 42 §:ssä on säädetty siitä, miten tätä omaisuusjärjestelyä koskevat kirjaukset tehdään kuntien ja kuntayhtymien kirjanpidossa. Säännöksen mukaan hyvinvointialueet kirjaavat siirtyvän omaisuuden ja velat asianomaisiin omaisuus- ja velkaeriin sekä peruspääomaan kirjanpitoarvoista.

Hyvinvointialue ei ole sidottu liikelaitoksen tai kuntayhtymän oman pääoman kirjauksiin. Siten, kun Kysterin varat ja velat siirtyvät osana Pohjois-Savon sairaanhoitopiirin kuntayhtymää hyvinvointialueelle, hyvinvointialue tulee kirjaamaan siirtyvien varojen ja velkojen erotuksen peruspääomaansa.

Näin ollen sillä ei ole hyvinvointialueelle merkitystä, onko liikelaitoksen omassa pääomassa sijoitusrahasto vai ei. Hyvinvointialueelle erä tarkoittaa lähtökohtaisesti vain sitä, että siirrossa hyvinvointialueelle tullaan kirjaamaan peruspääomaa, olettaen että siirtyvät varat ovat suuremmat kuin siirtyvät velat.

Kun omaisuuden siirto on lain mukaan tapahtunut, sairaanhoitopiirien kuntayhtymät lakkaavat olemasta. Omaisuuden siirtotapahtumaa vertautuu kirjanpidollisesti siten esimerkiksi osakeyhtiöiden väliseen sulautumiseen tai jakautumiseen, missä yhteisön varat ja velat siirtyvät vastaanottajalle ja siirtävänä ollut yhteisö puretaan.

Erona tavanomaisiin yritysjärjestelyihin on kuitenkin nyt se, että kuntayhtymien jäsenet eivät saa suoraan vastikkeena mitään siitä, että ne siirtävät varallisuutta vastaanottajalle, vaan ne luopuvat kuntayhtymän jäsenosuudesta.

Voimaantulolain mukaan kirjaukset omaisuuden siirrosta kuntien kirjanpidoissa tehdään lähtökohtaisesti tase-erien välillä vähentäen omaisuuseriä, jotka kirjataan peruspääomaa vastaan.

Sijoitusrahaston käsittely kuntayhtymässä

Kuntayhtymän sijoitusrahaston purkaminen

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta antaman yleisohjeen (2016) mukaan:

- Kuntayhtymän sijoitusrahaston kartuttamisesta ja käytöstä määrätään perussopimuksessa.
- Ensisijaisesti kirjaukset tehdään rahoitusomaisuustilin ja rahaston pääomatilin välisenä, mutta rahaston pääomalla voidaan kattaa myös edellisten tilikausien alijäämää tasesiirtona, jos perussopimus mahdollistaa sen.
- Muita omia rahastoja kartutetaan tai vähennetään tilikauden tuloksen kautta tuloslaskelmalla *Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)* lisäämällä ja vähentämällä.

Sijoitusrahaston kartuttamisesta ja käytöstä pitäisi määrätä perussopimuksessa. Kirjaukset rahastoon tulisi tehdä ensisijaisesti rahoitusomaisuustilin ja rahaston pääomatilin välisenä.

Kysterin sijoitusrahaston sääntöjen 7 §:n perusteella rahasto pitäisi purkaa, kun rahastoon pääomaa sijoittaneet kunnat siirtävät perusterveydenhuollon ja siihen liittyvän sosiaalihuollon järjestämisvastuut pois sairaanhoitopiiriltä.

Tässä tilanteessa ei ole täysin selvää täytyykö velvoite pelkän lain perusteella tapahtuvalla siirrolla hyvinvointialueille. Kuntayhtymän pitäisi kuitenkin voida rahaston perustajana päättää rahaston purkamisesta.

Pohjois-Savon Sairaanhoitopiirin kuntayhtymä voi nyt päättää:

- 1) Antaa sijoitusrahaston olla; tai
- 2) Purkaa sijoitusrahaston

Jos rahaston annetaan olla, häviää rahasto sairaanhoitopiirin lakatessa olemasta varojen ja velkojen siirtyessä hyvinvointialueelle. Tällöin rahastoon ”kuuluvat” varat siirtyvät käytännössä hyvinvointialueelle.

Jos rahasto puretaan ja pääoma palautetaan sairaanhoitopiirin jäsenkunnille tai sijoituksen tehneille kunnille, pitäisi olla mahdollista käsitellä rahaston purkaminen kirjanpidossa sijoitusrahastotilin ja asianomaisen omaisuustilin vähennyksenä ilman tulosvaikutusta kuntayhtymälle.

Tällöin sairaanhoitopiiri palauttaisi jäsenilleen rahaston jäljellä olevan pääoman rahana tai muuna omaisuutena eivätkä ko. varat siirtyisi hyvinvointialueelle. HUOM! Varojen palauttamiseen vain hieman ennen hyvinvointialueelle siirtämistä saattaa liittyä muita rajoituksia, joita ei ole tässä yhteydessä tarkemmin selvitetty.

Jos pääomaa ei palauteta kunnille, sijoitusrahaston purkaminen käsiteltäisiin kirjanpidossa tuloslaskelman kautta, jolloin rahaston purkaminen tuloutuisi sairaanhoitopiirille. Tästä voisi aiheutua veroseuraamuksia sairaanhoitopiirille.

Sijoitusrahaston käsittely kuntayhtymässä

Verotus

Jos rahaston purkaminen käsitellään sairaanhoitopiirin tuloslaskelman kautta, voisi siitä aiheutua veroseuraamuksia sairaanhoitopiirille. Jotta rahaston purkamisesta voisi aiheutua tuloveroseuraamuksia, rahaston purkamisesta kertyvän tulon pitäisi liittyä sairaanhoitopiirin elinkeinotoimintaan tai kiinteistöjen tuottamaan tuloon (epätodennäköistä).

Koska sairaanhoitopiiri ja liikelaitos Kysteri hoitavat kunnalle lakisääteisesti kuuluvia tehtäviä, ei niiden toimintaa yleisesti ottaen pidetä elinkeinotoimintana. Kysteri on lakisääteistä perusterveydenhuoltoa tuottava liikelaitos, jolloin ainakaan siihen liittyvää toimintaa ei pitäisi tulkita elinkeinotoiminnaksi.

Näin ollen Kysteriin liittyvän rahaston purkamisesta tulosvaikutteisesti ei pitäisi aiheutua tuloveroseuraamuksia kuntayhtymälle.

Rahaston purkamisen ei pitäisi myöskään aiheuttaa veroseuraamuksia jäsenkunnille, jos sairaanhoitopiiri palauttaa niille varojaan.

Koska kyse olisi pääomanpalautuksesta kirjattaisiin palautus lähtökohtaisesti kuntayhtymän jäsenosuutta vastaan, jolloin palautuksesta ei kertyisi voittoa. Vaikka palautuksesta kertyisi voittoa, ei lakisääteisiä tehtäviä hoitavan sairaanhoitopiirin jäsenosuudesta kertyvää voittoa tulisi pitää kunnan elinkeinotoimintaan kuuluvana ja siten veronalaista tuloa kerryttävänä lähteenä.

Yhteenveto

Vaihtoehtoiset toimintatavat oman pääoman sijoitusrahaston suhteen

Sijoitusrahasto voidaan joko

- Jättää sillensä;
- Purkaa tuloksen kautta; tai
- Purkaa palauttamalle siihen kirjatut varat kunnille.

Käytännössä sijoitusrahasto on alun perin ajateltu poistettavaksi taseelta vuoteen 2016 mennessä, minkä jälkeen pääomalle ei olisi myöskään maksettu korkoa. Sivulla 3 kuvatusti alkuperäistä käsittelytapaa on kuitenkin myöhemmin muutettu. Sijoitusrahastoon sijoitetulle pääomalle ei ole käytännössä maksettu korkoa enää viime vuosina, vaikka se edelleen taseella onkin.

Sijoitusrahaston sääntöjen mukaan sijoitusrahasto puretaan, jos rahastoon pääomaa sijoittaneet kunnat siirtävät perusterveydenhuollon ja siihen liittyvän sosiaalihuollon järjestämisvastuut pois sairaanhoitopiiriltä.

Omaisuuksien siirtyminen hyvinvointialueille

Hyvinvointialueelle siirtyvät kaikki sairaanhoitopiirin varat ja velat sellaisenaan ilman erillistä päätöstä (eli ilman kuntien aktiivista siirtopäätöstä).

Oman pääoman erät (kuten sijoitusrahasto) eivät siirry sellaisenaan hyvinvointialueen omaan pääomaan, vaan hyvinvointialue kirjaa sille siirtyvien varojen ja velkojen erotuksen peruspääomaan.

Sairaanhoitopiiri lakkaa olemasta omaisuuden siirtohetkellä.

Johtopäätös

Em. huomioiden pohjalta vaikuttaisi siltä, että jos sijoitusrahaston purkamisesta ei tehdä aktiivista päätöstä ennen omaisuuden siirtymistä hyvinvointialueelle ja sairaanhoitopiirin lakkaamista, sijoitusrahasto lakkaa olemasta siirtohetkellä.

Ottaen kuitenkin huomioon, että rahaston säännöt ovat tulkinnanvaraiset sen suhteen, missä tilanteissa rahasto tulee purkaa, olisi parasta, jos rahasto aktiivisesti päätettäisiin olla purkamatta ja erillisellä päätöksellä ennen siirtohetkeä.

Jos rahasto halutaan purkaa ennen hyvinvointialueelle siirtymistä, tulisi asiasta myös erikseen päättää ennen ko. ajankohtaa.