



Selvitys koskien keskustan terveys- ja hyvinvointikeskuksen toteutusvaihtoehtoja

Helsingin kaupunki

—
31.8.2018

Helsingin kaupunki**Erja Erra****31.8.2018****Selvitys Helsingin kaupungin terveysterveys- ja hyvinvointikeskushankkeen toteutusvaihtoehtoja**

Lähetämme liitteenä Helsingin kaupungin keskuksen terveysterveys- ja hyvinvointihankkeen toteuttamisvaihtoehtoja koskevan selvityksemme.

Otattehan huomioon, että tämä selvitys on tarkoitettu vain toimeksiantajamme Helsingin kaupungin hyväksi ja niiden sisäiseen käyttöön. Tämän lisäksi huomioitathan, että tämä selvitys ei sisällä suosituksista ryhtyä tiettyyn liike-toimeen tai tehdä muita päätöksiä, ellei tässä selvityksessä nimenomaisesti toisin todeta.

Olettehan yhteydessä, mikäli tätä tai muita asioita koskien ilmenee kysymyksiä.

Ystävällisin terveisin,

KPMG Oy Ab**Tärkeä huomautus**

Tämä selvitys on laadittu 29.6.2018 päivätyn tilausasiakirjanne mukaisin ehdoin, ja se on tarkoitettu vain Helsingin kaupungin ("Asiakas") hyväksi ja sisäiseen käyttöön toimeksiannon mukaisessa tarkoituksessa, eikä Asiakkaalla ole oikeutta julkaista sitä tai luovuttaa sitä millekään muulle taholle. Selvityksessä esitetyt näkemykset perustuvat tiettyihin saatuihin tietoihin ja vallitseviin olosuhteisiin sekä KPMG Oy Ab:n toimeksiannolle määriteltyyn sisältöön.

Edellä mainitun lisäksi kaikki tässä selvityksessä 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, viivästyksuraamuksiin 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 selvityksen päiväyksen jälkeen.

Tätä selvitystä tai sen sisältöä ei saa käyttää mininkään muuhun kuin edellä mainittuun tarkoitukseen ilman KPMG Oy Ab:n etukäteistä kirjallista suostumusta. Selvitystä 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 työhömme tai selvitykseen liittyen vastuuta mitään kolmatta tahoa kohtaan.

Tämän selvityksen sisältö perustuu julkisesti saatavilla olevaan tietoon sekä tietoon, jonka Asiakas on meille toimitanut. Selvityksessä on huomioitu saamamme tiedot selvityksen päiväykseen saakka, emmekä ole huomioineet päiväyksen jälkeen ilmeneviä seikkoja. Laattessamme selvitystä olemme olleet ja luottaneet siihen, että selvityksen 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 työmme suorittamiselle olennaista tietoa evätään tai salataan meiltä taikka esitetään meille väärin.

Selvityksemme ei sisällä suositusta ryhtyä tiettyyn liike-toimeen tai tehdä muita päätöksiä, ellei tässä selvityksessä nimenomaisesti toisin todeta. Kaikkien selvityksen saaneiden tahojen tulee itse suorittaa kaikki sellaiset tarkastukset ja selvitykset, jotka ne katsovat tarpeelliseksi tehdä itsenäisen päätöksen mihin tahansa liike-toimeen ryhtymisestä tai selvityksen aihepiiriin liittyvien muiden ratkaisujen tekemisestä.

Sisältö

Selvityksen taustaksi	Sivu
Toimeksiannon sisältö	4
Yhteenvedo vaihtoehtoista	5
Taloudellinen tarkastelu	6
Toteuttamismallien arvonlisäverovaikutukset	x
Toteuttamismallien tulo- ja varainsiirtoverovaikutukset	x
Toteutukseen vaikuttavat keskeiset oikeudelliset kysymykset	x

Selvityksen taustaksi

Tausta ja tarkoitus

Helsingin kaupungin sosiaali- ja terveyslautakunta hyväksyi Keskustan terveys- ja hyvinvointikeskuksen tarveselvityksen 20.6.2017. Sosiaali- ja terveyslautakunta päätti, että keskuksen sijoitettavista sosiaali- ja terveyspalveluista ja muualta luovuttavista tiloista päätetään sote-uudistuksen täsmennyessä ja parhaallaan valmisteltavan kaupunkistrategian mukaisesti.

Terveys- ja hyvinvointikeskuksen hankesuunnittelu on käynnissä ja sosiaali- ja terveyslautakunnan päätöksen mukaisesti hankesuunnitelmaan tulee sisällyttää hankkeen toteutusvaihtoehtojen vertailu (mm. kaupungin kiinteistötyhtiömalli, sijoittajaomistukseen toteuttaminen).

Työn tavoitteena on vertailla terveys- ja hyvinvointikeskuksen toteutusvaihtoehtoja kaupungin kannalta kokonaistaloudellisesti edullisimman vaihtoehdon havainnoimiseksi.

Työn tuloksena valmistuu selvitystyön ja johtopäätökset kokoava raportti kaupungin päätöksenteon tueksi.

Toimeksiantannon sisältö

Työn sisältö

Tässä selvityksessä vertaillaan terveys- ja hyvinvointikeskuksen toteuttamista seuraavien ennalta havainnoitujen vaihtoehtoisten järjestelyyn avulla:

1. Omistus kaupungilla

Kaupunki perustaa 100 % omistukseensa kiinteistöosakeyhtiön, joka rakennuttaa terveys- ja hyvinvointikeskuksen ja vuokraa sen tämän jälleen.

- Yhtiö rahoittaa hankkeen ottamallaan vieraan pääoman ehtoisella lainoituksella, johon kaupunki antaa takauksella.
- Hanke voidaan myös hankeratkaisun jälkeen luovuttaa kilpailutuksen kautta ulkopuolisen toimijan toteutettavaksi.

2. Omistus siirtyy muualle

Kaupunki perustaa kiinteistöyhtiön ja yhtiö rakennuttaa terveys- ja hyvinvointikeskuksen, minkä jälkeen valmistuskonaisuus myydään sijoittajaholle.

- Kokonaisuus voidaan myydä myös hankevaiheessa.

Terveys- ja hyvinvointikeskushanketta ei ole budjetoitu investointirahalla toteutettavaksi eli sitä ei ole tarkoitus toteuttaa kaupungin taseeseen.

Työssä vaihtoehtoja kartoitetaan seuraavilta osin:

1. Taloudellinen tarkastelu

- Taloudellisessa tarkastelussa käymme läpi eri vaihtoehtoisten järjestelyjen taloudelliset vaikutukset kaupungin näkökulmasta hankkeen koko elinkaaren ajalta ja laadimme yhteenvetdon tuloksista tukemaan kaupungin päätöksentekoa
- Tarkastelussa avainasemassa on eri vaihtoehtojen nettokustannusten arviointi

2. Arvonlisäverotus

- Selvitetään kiinteistöyhtiön arvonlisäverorasema vaihtoehtoisten järjestelyiden osalta ja niiden vaikutus kiinteistöinvestointien ja juoksevan toiminnan kuluja arvonlisäverotukseen arvonlisäverotehokkaan lopputuloksen saavuttamiseksi
- Selvityksessä otetaan huomioon maakunta- ja sote-uudistuksen arvonlisäverotusta koskevan lainvalmistelumateriaalin vaikutukset hankkeen arvonlisäverotukseen.

3. Tuloverotus- ja varainsiirtoverotus

- Käydään läpi hankkeeseen merkittävästi vaikuttavat tuloverotuksessa 2019 voimaan tulevan ATAD-direktiivin voimaansaattamisesta johtuvat muutokset korkovähennysoikeuden rajoituksiin. Muutosvaikutusten täydellisen arvioinnin antaminen edellyttää, että ao. säännösmuutoksiin liittyvä hallituksen esitys annetaan suunnitellusti heinäkuussa 2018
- Selvitetään tuloverotuksen eri heijastusvaikutukset vertailuviiniin toteutusmalleihin, kuten toiminnan aikana rahoitettavaksi tulevat verot sekä vuokranantajan verotuksellinen asema ja sen vaikutus kohteen myyntihintaan ja nettovuokratuottoon
- Selvitetään keskeiset varainsiirtoverovaikutukset

4. Toteutukseen vaikuttavat keskeiset oikeudelliset kysymykset

- Selvitetään maakunta- ja sote-uudistuksen ja sen suunnittelun aikataulun vaikutukset hankkeen toteutukseen (erityisesti terveys- ja hyvinvointiasemalle suunniteltujen palvelujen ja vuokrasuhteiden osalta)
- Kartoitetaan yleisellä tasolla maakunta- ja sote-uudistuksesta aiheutuvat riskit ja keinot hallita riskejä

Rajaukset

Sote- ja maakuntauudistusta koskeva lainvalmistelu on kesken. Sen eteneminen pyritään ottamaan työssä huomioon tarkoituksenmukaisella tavalla.



Yhteenveto toteuttamismalleista

Vaihtoehto 1 - yhteenveto Omistus kaupungilla

Arvonlisäverotukselliset huomiot

Vaihtoehtoiset omistusjärjestelyt eivät suoranaisesti vaikuta perustettavan kiinteistöosakeyhtiön arvonlisävero-kohteluun, vaan arvonlisäverotuksen kannalta ratkaisevaa on lopullisen vuokratuloksen toiminta.

Vaihtoehto 1:ssä kiinteistöosakeyhtiön alv-velvolliseksi hakeutuminen ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista siltä osin, kun tilat ovat joko kokonaan tai osittain kaupungin arvonlisäveron kuntapalautukseen oikeuttavassa käytössä tai kaupungin verollisen liikeitoiminnan käytössä (ml. verollinen edelleen vuokraus) tai maakuntauudistuksen jälkeen maakunnan käytössä. Siltä osin kuin kaupunki edelleen vuokraa tilat verottomasti (esim. yksinomaan verotonta sote-toimintaa harjoittavalle palveluntarjoajalle), kiinteistöosakeyhtiö ei voi hakeutua alv-velvolliseksi ja vähentää hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

Mikäli kiinteistöosakeyhtiö on keskinäinen, ja mikäli kaupunki käyttäisi osakkeiden perusteella hallitsemiaan tiloja itse edes vähäiseltä osin kaupungin arvonlisäveron kuntapalautukseen ja vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan, vaarana olisi, ettei arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen olisi mahdollista ja arvonlisäverojen vähennysoikeus menetettäisiin kokonaan näiden tilojen osalta. Keskinäisyyteen perustuva yhtiö rakenne on siten järkevää tässä vaihtoehdossa vain, jos voidaan varmistaa, ettei kaupungin omassa käytössä olevissa tiloissa harjoiteta mitään osin kaupungin vähennykseen ja kuntapalautukseen oikeuttamatonta toimintaa.

Sote- ja maakuntauudistuksen seurauksena arvonlisäveron vähennysoikeutta ei välttämättä muodostu lainkaan siltä osin kuin terveys- ja hyvinvointikeskuksessa harjoitettava toiminta on sellaista arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, jota maakunta ei voi harjoittaa itse.

Muut järjestelyihin liittyvät huomiot

Maakunta- ja sote-uudistuksen toteutuksessa kunnan järjestämien perusterveydenhuollon, erikoissairaanhoidon, sosiaalitoimen ja pelastustoimen käytössä olevat toimitilat siirtyvät maakunnan hallintaan. Toimitilojen omistus ei siirry, mutta maakuntien ja kuntien välillä solmitaan voimaantulon mukaan vuokrasopimukset tilojen hallinnasta.

Vuokran suuruus määräytyy valtioneuvoston kunnan ja maakunnan välisen siirtymäkauden vuokrasopimuksen vuokran määräytymisestä annetun asetuksen perusteella. Järjestelyä suunniteltaessa tuleekin näin ollen huomioida, että uudistuksen toteutuksessa omistus kaupungilla-mallissa vuokran määräytymisen periaatteet terveys- ja hyvinvointikeskuksen ensimmäisten toimintavuosien aikana eivät ole yksinomaan vuokranantajan päätettävissä, mikäli toimitiloissa harjoitetaan maakunnan järjestämistä kuuluu tehtäviä ja maakunta päättää vuokrata toimitilat hallintaansa kunnalta.

Vaihtoehto 2 - yhteenveto

Omistus kaupungin ulkopuolella

Arvonlisäverotukselliset huomiot

Vaihtoehtoiset omistusjärjestelyt eivät suoranaisesti vaikuta perustettavan kiinteistöosakeyhtiön arvonlisäverokohteluun, vaan arvonlisäverotuksen kannalta ratkaisevaa on lopullisen vuokralaisen toiminta.

Vaihtoehto 2:ssa kiinteistöosakeyhtiön alv-velvolliseksi hakeutuminen ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista siltä osin, kun tilat vuokrataan kaupungille tämän kokonaan tai osittain arvonlisäveron kuntapalautukseen oikeuttavaan käyttöön tai kaupungin verollisen liiketoiminnan käyttöön (ml. verollinen edelleen vuokraus) tai maakuntauudistuksen jälkeen maakunnan käyttöön. Siltä osin kuin kaupunki edelleen vuokraa tilat verottomasti (esim. yksinomaan verotonta sote-toimintaa harjoittavalle palveluntarjoajalle), kiinteistöosakeyhtiö ei voi hakeutua alv-velvolliseksi ja vähentää hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

Sote- ja maakuntauudistuksen seurauksena arvonlisäveron vähennysoikeutta ei välttämättä muodostu lainkaan siltä osin kuin terveys- ja hyvinvointikeskuksessa harjoitettava toiminta on sellaista arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, jota maakunta ei voi harjoittaa itse.



Taloudellinen tarkastelu

Vaihtoehtojen vertailu

Kommentti

- Edellisellä sivulla on kuvattu esimerkinomaisesti suunnitellun projektin nettonykyarvon laskenta kaupungin näkökulmasta. Nettonykyarvo kuvaa projektin tuottoa sen omistajalle tästä ikuisuuteen periaatteella. Nettonykyarvo lasketaan siten, että vuosittaisten tuottojen nykyarvojen summasta vähennetään alkuinvestointi.
- Jotta omistus kaupungilla -vaihtoehto olisi kokonaistaloudellisesti kohteen myyntiä sijoittajataholle kannattavampi vaihtoehto, tulee omistus kaupungilla -vaihtoehdossa projektin nettonykyarvon ylittää sijoittajan maksaman hinnan ja kaupungin tekemän investoinnin välinen erotus. Toisin sanoen, kaupungin saama verojen jälkeinen voitto myynnistä tulee olla pienempi kuin projektin nettonykyarvo itse omistaessa.
- Vaihtoehtojen vertailu tässä vaiheessa hanketta on haasteellista, sillä markkinatilanteiden ja kustannusten muutuksessa on hyvin vaikea ennakoida ja ennustaa sijoittajan mahdollisesti maksamaa hintaa kohteesta sen valmistuttaessa. Lisäksi investoinnin lopullinen summa voi poiketa suunnitellusta.
- Teoreettisesti vaihtoehtojen tulisi olla kaupungin näkökulmasta kuitenkin indifferentejä, jos kaupungin vaatima vuokrataso vuokralaiselta tai vaihtoehtoisesti sijoittajan maksama hinta kohteesta sekä muut oletukset, kuten rahoituskustannukset ovat markkinaperusteisia. Teoreettisesti ainoa taloudellinen ero on mahdollisesti poikkeavat verovaikutukset (esim. poistoista aiheutuvat verovaikutukset, varainsiirtovero myydessä, korkovähennysoikeudet, alv:n palautus jne.) vaihtoehtojen välillä (katso seuraavat sivut).
- Toisaalta voi olla tilanne, että kaupunki ei vaadi markkinaperusteista vuokraa vuokralaiselta tai vaihtoehtoisesti sijoittajaomistaja pystyisi synergiaetujen (kuten kiinteistöjen hallinta- ja huoltokulut) johdosta maksamaan korkeamman hinnan kohteesta (ts. kohteen kulurakenne ei ole yhtenevä kaupungin omistaessa kohde) kuin yleisesti markkinat arvostuksen muodostaa. Synergiaetujen määrän ollessa tuntematon, on tässä vaiheessa hyvä tehdä oletus niiden olevan nolla. Myytäessä kohde sijoittajalle täytyy myös huomioida mahdolliseen takaisinvuokrauksen hintaan liittyvä riski.
- Yllä mainittujen seikkojen perusteella vaihtoehtojen kokonaistaloudellisuuden ratkaisevat pitkälti vaihtoehtojen väliset verotuskäytännöt. Lisäksi jos kaupunki saa lainaa markkinoita selvästi edullisemmin, niin tällä voi olla vaikutusta siihen, että kaupungin kannattaa todennäköisemmin tehdä hanke omaan omistukseensa (nettonykyarvo on korkeampi kaupungin näkökulmasta, ts. sijoittaja ei kykene maksamaan tarpeeksi paljon kohteesta, jotta se ylittäisi kaupungin saaman taloudellisen hyödyn kaupungin rahoituskustannusten ollessa markkinatasoa alhaisemmat).



Toteuttamismallien arvonlisävero- vaikutukset

Arvonlisäverovaikutukset- Lähtökohdat (1)

Arvonlisäverolliseksi hakeutumisen edellytykset yleisesti

Perustettavan kiinteistöosakeyhtiön, joka rakennuttaa terveys- ja hyvinvointikeskuksen, on mahdollisuus hakeutua erikseen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvolliseksi AVL 30 §:ssä säädettyjen edellytysten täyttyessä.

- Perustettavan kiinteistöyhtiön hakeutuminen edellyttää, että tilat ovat osittain tai kokonaan jatkuvasti vuokralaisen vähennykseen tai kuntapalautukseen oikeuttavan toiminnan käytössä (tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio tai yliopisto, ammattikorkeakoulu tai ammatillisen koulutuksen järjestäjä).
- Vuokrauksen keijuuntuessa arvonlisäverollisen vuokrauksen edellytyksenä on se, että myös vuokralainen, joka vuokraa tilan edelleen, on hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta.

Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön alv-velvolliseksi hakeutumisen edellytykset

Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön hakeutumisen lisäedellytyksenä on, että hakeutumista koskevaa tilaa käytetään osakkaan osalta kokonaan ja loppukäyttäjän osalta ainakin osittain arvonlisäverollisen liiketoiminnan tai palautukseen oikeuttavan toiminnan käytössä.

Kkoy:n hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi on mahdollista vain niiden tilojen osalta, joista osakkaalla on oikeus vähentää tai saada kuntapalautuksena vastikkeeseen arvonlisävero täysimääräisesti (tai jos osakkaana on valtio, yliopisto, ammattikorkeakouluosakeyhtiö tai yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä).

- Siten Kkoy:n oikeus hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta on rajoitetumpi kuin ns. tavallisen kiinteistöyhtiön.

Tilat kaupungin oman toiminnan käytössä

Alv-velvolliseksi hakeutuminen ja verollinen vuokraus on mahdollista siltä osin, kuin tiloissa harjoitetaan kaupungin arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa tai tilat ovat kuntapalautukseen oikeuttavassa käytössä.

- Kiinteistöosakeyhtiöllä on tällöin oikeus vähentää hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot siltä osin kuin hankinnat kohdistuvat kaupungille verollisena vuokrattaviin tiloihin.

Tilat yksityisen palveluntuottajan käytössä tai kaupungin verotonta toimintaa harjoittavan tytäryhtiön käytössä

Alv-velvolliseksi hakeutuminen ja verollinen vuokraus ei ole mahdollista niistä tiloista, joiden vuokralaisena tai alivuokralaisena on tiloissa yksinomaan arvonlisäverotonta liiketoimintaa harjoittava terveyden- ja sairaanhoitopalveluja tuottava yhtiö.

- Kiinteistöosakeyhtiöllä ei ole arvonlisäveron vähennys- tai palautusoikeutta arvonlisäverotonta toimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta.

Rakentamiskustannusten arvonlisävero

Terveys- ja hyvinvointikeskuksen rakentamiskustannusten arvonlisäverot ovat vähennyskelpoisia vain siltä osin kuin tilat tulevat kiinteistöosakeyhtiön arvonlisäverollisen toiminnan käyttöön.

- Verotonta vuokraustoimintaa varten tehtyihin investointeihin sisältyvä arvonlisävero on vähennys- ja palautuskelvotonta ja arvonlisävero jäisi siten ainakin ensi vaiheessa lopulliseksi kustannukseksi.

Arvonlisäverovaikutukset- Lähtökohdat (2)

Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely

- Kiinteistön uudisrakentamisen tai perusrantamisen sisältämään arvonlisäveroon kohdistuu aina ns. ” kiinteistöinvestointiin tarkistusvelvollisuus ja -oikeus”, joka edellyttää kiinteistön käytön pitkäaikaista seurantaa. Kiinteistöinvestointien tarkistuskausi on 10 vuotta, mukaan lukien investointien valmistusvuosi.
- Tarkistusvelvollisuuden aiheuttamia tilanteita ovat mm. käyttötarkoituksen muutos verottomasta verolliseen, verollisesta verottomaan (verollisuusaste muutos) tai kiinteistön luovutus, jossa tarkistusvelvollisuutta ei siirretä.

Juoksevan toiminnan arvonlisäverotus

- AVL 102 §:n mukaisesti arvonlisäveron vähennysoikeus koskee verollista liiketoimintaa varten tehtyjä hankintoja.
- Siten hakeuduttuaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi, kiinteistöosakeyhtiö saa vähentää täysimääräisesti niiden hankintojen arvonlisäveron, jotka kohdistuvat suoraan arvonlisäverolliseen vuokraustoimintaan.
 - Vastaavasti mahdolliseen arvonlisäverottoman vuokraustoiminnan harjoittaminen ei oikeuta arvonlisäverovähennysten tekemiseen. Siten kiinteistöosakeyhtiö ei voi vähentää suoraan arvonlisäverottomaan toimintaan kohdistuvien hankintojen arvonlisäveroa, mm. investoinnit, hoitomenot ja muut ylläpitomenot.

Edellä mainitun mukaisesti liiketoimintaan liittyvät kulut ja hankinnat kohdennetaan seuraavasti:

- Yksinomaan arvonlisäverolliseen tilaan kohdistuva osto → täysi alv-vähennys.
- Yksinomaan arvonlisäverottomaan tilaan kohdistuva osto → ei alv-vähennystä.
- Sekä arvonlisäverolliseen että arvonlisäverottomaan tilaan kohdistuva osto → osittainen alv-vähennys.

Alv-suunnittelumahdollisuudet ja vastikkeettomat tilojen luovutukset

Nykylainsäädäntöön ja nykyiseen verotuskäytännön perusteella tietyissä tilanteissa on mahdollista saavuttaa arvonlisäverotuksellisesti edullinen lopputulos myös silloin, jos tilat luovutetaan aidosti vastikkeetta alihankkijana toimivan yksinomaan verottomia palveluja tuottavan palveluntuottajan käyttöön (esim. Terveyskeskustila annetaan vastikkeetta yksityisen ulkoistuskumppanin käyttöön kaupungille tapahtuvaan palvelutuotantoon.)

Nämä tilanteet edellyttävät erittäin huolellista ja tapauskohtaista arviointia sekä myös Verohallinnon ennakkoratkaisun hakemista. Myös muut juridiset näkökohdat on lisäksi otettava soveltuvin osin.

Tulevaisuudessa maakunta- ja sote-uudistus saattaa rajoittaa näiden mahdollisuuksien käytettävyyttä.

Arvonlisäverovaikutukset- Maakunta- ja sote-uudistus

Maakunta- ja sote-uudistuksen alv-vaikutukset

Hallituksen esityksen 15/2017 mukaan AVL 30 §:ää muutettaisiin siten, että maakunnan käytössä olevaan kiinteistöön sovellettaisiin samanlaisia säännöksiä kuin valtion, yliopiston, ammattikorkeakouluosakeyhtiön ja kunnan käytössä olevaan kiinteistöön.

— HE 15/2017 mukaisesti, jos kiinteistön käyttäjänä on maakunnasta erillinen oikeushenkilö (maakunnan perustamalle yhtiölle tai muulle yksityiselle toimijalle), vuokraustoiminnasta verovelvolliseksi hakeutuminen olisi mahdollista vain, jos kiinteistöä käytetään jatkuvasti vähennykseen tai kuntapalautukseen oikeuttavaan toimintaan.

Asiakkaan valinnanvapaudesta sosiaali- ja terveydenhuollossa 19.10.2017 annetun lakiluonnoksen mukaan maakunnan perustamat yhtiöt olisivat maakunnasta erillisiä oikeushenkilöitä.

- Maakunnan perustamien yhtiöiden verokohtelu eroaisi siten maakunnan ja maakunnan liikelaitosten verokohtelusta.
- Siten kiinteistöosakeyhtiö voisi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverolliseksi ja käsitellä toimintansa verollisena silloin, kun tilojen vuokralaisena ja lopullisena käyttäjänä on maakunta tai sen liikelaitos.
- Hakeutuminen ja vuokrauksen verollisuus ei sitä vastoin olisi mahdollista, jos vuokralaisena on yksinomaan verotonta toimintaa harjoittava maakunnan yhtiö tai yksityinen toimija.

- Nähtäväksi jää, tullaanko sote-uudistuksen lainvalmistelussa vielä myöhemmin tarkentamaan valinnanvapautta koskevaa sääntelyä kiinteistön vuokraustoiminnan arvonlisäveroperiaatteisiin vaikuttavalla tavalla (esim. voidaanko ns. ”maakunnan käytön” käsitettä laajentaa kattamaan myös maakunnan toimesta tapahtuva edelleenvuokraus esim. sote-toimijoille).

Maakunta- ja sote-uudistuksen arvonlisäverovaikutukset tämän hetkisen lainvalmistelutilanteen perusteella

Jos maakunta- ja soteuudistus tulee voimaan ennen terveys- ja hyvinvointikeskuksen valmistumista ja rakennuksen tilat tulisivat maakunnan omaan käyttöön, niin kiinteistöosakeyhtiöllä olisi mahdollisuus hakeutua maakunnalle tapahtuvasta vuokrauksesta arvonlisäverovelvolliseksi ja tältä osin kiinteistöosakeyhtiön toiminta olisi arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa.

Jos sitä vastoin maakunta edelleen vuokraisi terveys- ja hyvinvointikeskuksen tilat yksinomaan arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavalle yksityiselle toimijalle tai maakunnan perustamalle yhtiölle, kiinteistöosakeyhtiön toiminta olisi tältä osin arvonlisäverotonta ja hakeutumisen edellytykset eivät täytyisi. Vastaava koskee tilannetta, jossa kiinteistöosakeyhtiö tai sen osakas vuokraisi tilat suoraan tai Maakuntien Tilakeskus Oy:n kautta em. yksinomaan verotonta toimintaa harjoittajalle toimijalle tai maakunnan perustamalle yhtiölle.

- Kiinteistöosakeyhtiöllä ei tällöin olisi lainkaan arvonlisäveron vähennys- tai palautusoikeutta terveys- ja hyvinvointikeskuksen rakennuskustannuksiin sisältyvästä arvonlisäverosta.
- Sikäli kun terveys- ja hyvinvointikeskuksessa harjoitettava toiminta on sellaista, jota maakunta ei voi harjoittaa itse, on syytä varautua, että uudisrakentamiskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa ei mahdollisesti päästä lainkaan vähentämään tältä osin.

Vaihtoehto 1 – Omistuskaupungilla

Toteuttamismallin arvonlisäverovaikutukset

Vaihtoehtoiset omistusjärjestelyt eivät suoranaisesti vaikuta perustettavan kiinteistöosakeyhtiön arvonlisäverokohteluun, vaan edellä kuvatun mukaisesti arvonlisäverotuksen kannalta ratkaisevaa on lopullisen vuokralaisen toiminta.

Vaihtoehto 1:ssä alv-velvolliseksi hakeutuminen ja verollinen vuokraus on mahdollista siis siltä osin, kuin tiloissa harjoitetaan kaupungin arvonlisäveron kuntapalautukseen oikeuttavaa toimintaa (esim. kaupungin oma sote-toiminta) tai kaupungin arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

— Kiinteistöosakeyhtiöllä ei sitä vastoin ole alv-velvolliseksi hakeutumismahdollisuutta ja arvonlisäveron vähennys- tai palautusoikeutta sen arvonlisäverotonta vuokraustoimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta (esim. tilat, jotka kaupunki edelleen vuokraisi arvonlisäverottomasti yksityiselle arvonlisäverotonta sote-toimintaa harjoittavalle toimijalle).

Alv-kohtelu, jos kiinteistöosakeyhtiö on keskinäinen

Mikäli kiinteistöosakeyhtiöstä muodostetaan keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö ja kaupunki omistaa yhtiön kaikki osakkeet, kiinteistöosakeyhtiö voi hakeutua alv-velvolliseksi vain, jos kaupunki kaupungin osakkeiden omistuksen perusteella hallitsevat tilat ovat 100 %-sti kaupungin kuntapalautukseen oikeuttavan toiminnan ja/tai arvonlisäverollisen liiketoiminnan käytössä.

— Mikäli tässä omistusmallissa tilat olisivat edes pieneltä osin kaupungin palautukseen ja vähennykseen oikeuttamattomassa toiminnassa, olisi vaarana, ettei arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen olisi lainkaan mahdollista ja arvonlisäverojen vähennysoikeus menetettäisiin kokonaan kyseisten tilojen osalta.

Maakunta- ja sote-uudistuksen arvonlisäverovaikutukset

Jos maakunta- ja soteuudistus tulee voimaan ennen kiinteistön valmistamista ja terveys- ja hyvinvointikeskuksen tilat tulevat maakunnan omaan käyttöön, niin vaihtoehto 1:ssä kiinteistöyhtiön toiminnasta on mahdollista hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi ja tältä osin toiminta on arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa.

Jos sitä vastoin maakunta edelleen vuokraisi terveys- ja hyvinvointikeskuksen tilat yksinomaan arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavalle yksityiselle toimijalle tai maakunnan perustamalle yhtiölle, kiinteistöosakeyhtiön toiminta olisi tältä osin arvonlisäverotonta ja hakeutumisen edellytykset eivät täytyisi. Vastaava koskee tilannetta, jossa kiinteistöosakeyhtiö tai sen osakas vuokraisi tilat suoraan tai Maakuntien Tilakeskus Oy:lle edelleen vuokrattavasti em. yksinomaan verotonta toimintaa harjoittajalle toimijalle tai maakunnan perustamalle yhtiölle.

Rakentamiskustannusten alv-vähennysoikeus

Vaihtoehto 1:ssä terveys- ja hyvinvointikeskuksen rakentamiskustannusten arvonlisäverot ovat vähennyskelpoisia siltä osin kuin tilat tulevat kiinteistöosakeyhtiön arvonlisäverollisen toiminnan käyttöön.

- Verotonta vuokraustoimintaa varten tehtyihin investointeihin sisältyvä arvonlisävero on vähennys- ja palautuskelvotonta ja arvonlisävero jäisi siten ainakin ensi vaiheessa lopulliseksi kustannukseksi.
- Sikäli kun terveys- ja hyvinvointikeskuksessa harjoitettava toiminta on sellaista, jota maakunta ei voi harjoittaa itse, on syytä varautua, että uudisrakentamiskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa ei mahdollisesti päästä lainkaan vähentämään tältä osin.

Vaihtoehto 2 - Omistus kaupungin ukopuolella

Toteuttamismallin arvonlisäverovaikutukset

Vaihtoehtoiset omistusjärjestelyt eivät suoranaisesti vaikuta perustettavan kiinteistöosakeyhtiön arvonlisäverokohteluun, vaan edellä kuvatun mukaisesti arvonlisäverotuksen kannalta ratkaisevaa on lopullisen vuokralaisen toiminta.

Vaihtoehto 2:ssa alv-velvolliseksi hakeutuminen ja verollinen vuokraus on mahdollista siis siltä osin, kuin tiloissa harjoitetaan kaupungin arvonlisäveron kuntapalautukseen oikeuttavaa toimintaa (esim. kaupungin oma sote-toiminta) tai kaupungin arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

— Kiinteistöosakeyhtiöllä ei sitä vastoin ole alv-velvolliseksi hakeutumismahdollisuutta ja arvonlisäveron vähennys- tai palautusoikeutta sen arvonlisäverotonta vuokraustoimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta (esim. tilat, jotka kaupunki edelleen vuokraisi arvonlisäverottomasti yksityiselle arvonlisäverotonta sote-toimintaa harjoittavalle toimijalle).

Alv-kohtelu, jos kiinteistöosakeyhtiö on keskinäinen

Mikäli kiinteistöosakeyhtiöstä muodostetaan keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö ja sijoittajataho omistaa yhtiön kaikki osakkeet, kiinteistöosakeyhtiön alv-velvolliseksi hakeutumisen edellytyksenä on että tilat ovat kunkin loppukäyttäjävuoeralaisen osalta ainakin osittain kuntapalautukseen oikeuttavan toiminnan (esim. kaupungin oma sote-toiminta) tai verollisen liiketoiminnan käytössä.

— Sijoittajatahon omistaessa keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeet ja edelleen vuokratessa tilat, hakeutumisen edellytykset eivät siis ole yhtä tiukat kuin silloin kun kaupunki omistaa itse kaupungin käytössä olevien tilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet. Sijoittajan tulee olla hakeutunut kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta alv-velvolliseksi.

Maakunta- ja sote-uudistuksen arvonlisäverovaikutukset

Jos maakunta- ja soteuudistus tulee voimaan ennen kiinteistön valmistamista ja terveys- ja hyvinvointikeskuksen tilat tulevat maakunnan omaan käyttöön, niin vaihtoehto 2:ssä kiinteistöyhtiön toiminnasta on mahdollista hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi ja tältä osin toiminta on arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa.

Jos sitä vastoin maakunta edelleen vuokraisi terveys- ja hyvinvointikeskuksen tilat yksinomaan arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavalle yksityiselle toimijalle tai maakunnan perustamalle yhtiölle, kiinteistöosakeyhtiön toiminta olisi tältä osin arvonlisäverotonta ja hakeutumisen edellytykset eivät täytyisi. Vastaava koskee tilannetta, jossa kiinteistöosakeyhtiö tai sen osakas vuokraisi tilat suoraan tai Maakuntien Tilakeskus Oy:lle edelleen vuokrattavasti em. yksinomaan verotonta toimintaa harjoittajalle toimijalle tai maakunnan perustamalle yhtiölle.

Rakentamiskustannusten alv-vähennysoikeus

Vaihtoehto 2:ssä terveys- ja hyvinvointikeskuksen rakentamiskustannusten arvonlisäverot ovat vähennyskelpoisia siltä osin kuin tilat tulevat kiinteistöosakeyhtiön arvonlisäverollisen toiminnan käyttöön.

- Verotonta vuokraustoimintaa varten tehtyihin investointeihin sisältyvä arvonlisävero on vähennys- ja palautuskelvotonta ja arvonlisävero jäisi siten ainakin ensi vaiheessa lopulliseksi kustannukseksi.
- Sikäli kun terveys- ja hyvinvointikeskuksessa harjoitettava toiminta on sellaista, jota maakunta ei voi harjoittaa itse, on syytä varautua, että uudisrakentamiskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa ei mahdollisesti päästä lainkaan vähentämään tältä osin.



Toteuttamismallien tulo- ja varainsiirtovero- vaikutukset

Vaihtoehto 2 - Omistuskaupungilla

Tuloverotus

Keskinäinen kiinteistöyhtiörakenne

Kaupungin saamat vuokratulot ovat verovapaita. Keskinäisessä kiinteistöyhtiörakenteessa tuloverosta ei aiheudu kassaverokustannuksia. Tämä edellyttää sitä, että kiinteistöyhtiön velkaosuuksien maksussa yhdistyy rahoitusvastike ja vastikkeiden rahastointi verotuksellisesti tehokkaasti.

Tavallinen kiinteistöosakeyhtiörakenne

Kiinteistöyhtiö on tuloverovelvoittainen saamistaan vuokratuotoista. Vuokratuotoista vähennetään hoitokulut ja rahoituskulut. Verotuksellisesti tavallisen kiinteistöyhtiön rakenteessa keskeisen kysymyksen muodostavat kuluvarannon verotuksellinen riittävyys.

Käyttöomaisuuden verotuksen enimmäispoistot ovat kiinteistöomistuksen alkuvaiheessa suuremmat kuin mitä nollatulos verotuksessa edellyttää. Tällöin yhtiölle syntyy vahvistettuja tappioita, joita voidaan hyödyntää 10 seuraavan verovuoden aikana. Nämä eivät kuitenkaan riitä, vaan 25 vuoden tarkastelukaudella aiheuttaisivat noin X M€:n kassaverokustannuksen.

Tätä verokustannusta voi jonkin verran pienentää vuotuisella tilinpäätöksen verosuunnittelulla. Investoinnin toteuttamisen yhteydessä on perusteltua kohdistaa investointikustannukset tarkasti eri hyödykeryhmien välillä kuluvarannon riittävyyden varmistamiseksi, koska eri hyödykeryhmien poisto aika on erilainen. Korkovähennysrajoitussääntely uudistuu verovuodesta 2019 alkaen ns. ATAD-direktiivin kansalliseen voimaansaattamiseen liittyen. Hallituksen esityksen anto on lykkäytynyt pariinkin otteeseen ja nyt tavoitteena sille on syyskuun loppu 2018. Laskelmissa korkojen vähennysoikeuden rajoitus on laskettu kaavaisesti siten, että vähennysoikeudella on 25 % verotuksellisesta EBITDA:sta.

Kiinteistöyhtiön osakkeiden myynti

Tuloverotus

Kiinteistöyhtiön osakkeiden myyntivoitto on verovapaa ja tappio vähennyskeivoton.

Jos myyntihinta alittaisi investointikustannuksen, mihin alustava tarkastelu voisi johtaa, (investointi 67 M€ - käypä arvo 62 M€), olisi ennen myyntiä kiinteistöyhtiötä rahoitettava 5 M€ omalla pääomalla ja kaupungille aiheutuisi 5 M€:n myyntitappio kirjanpidossaan ja tilinpäätöksessään.

Varainsiirtoverotus

Jos kaupunki myy kiinteistöyhtiön osakkeet, on lähtökohtaisesti ostajan suoritettava varainsiirtoveroa 2 % kiinteistöyhtiön velattomasta arvosta, eli esim. 62 M€:n myyntihinnalla yhteensä 1,24 M€. Pääsääntöisesti silloin kun ostaja on ulkomainen taho, myös myyjä itse on vastuussa varainsiirtoveron suorittamisesta.

Vaikka varainsiirtovero on lähtökohtaisesti ostajan kustannus, voidaan sen taloudellisessa tarkastelussa olettaa vaikuttavan sijoittajan maksamaan kokonaissuoritukseen, kun näitä vaihtoehtoja verrataan sellaiseen, jossa sijoittaja-vuokranantaja rakennuttaa kohteen omistukseensa.

Varainsiirtoverokäsittely on lähtökohtaisesti keskinäisen ja tavallisen kiinteistöyhtiön osakkeiden myynnissä muistiossa vertailtavissa olosuhteissa identtinen. Tavallisessa kiinteistöyhtiörakenteessa ei ole poissuljettua, että suunnitelluin kiinteistöyhtiön velka alentaisi varainsiirtoveron perustetta. Varainsiirtoverotusta koskien on lukuisia tulkintakysymyksiä vireillä verohallinnossa ja tuomioistuimissa.

Vaihtoehto 2 - Omistus kaupungin ulkopuolella

Tuloverotus

Kaupunki vuokralaisena ja tilojen edelleenvuokraajana

Tuloverotuksellisesti mallit, jossa kaupunki on ainoa vuokralainen tai päävuokralainen, joka edelleen vuokraa tiloja eteenpäin, ovat yksikertaisia. Kaupungin edelleenvuokrauksesta saamat vuokratuotot ovat verovapaita.

Kun kaupunki edelleen vuokraa tiloja, ei tuloveromielessä ole merkitystä sillä, onko vuokra markkinaehtoinen vai ei. Riippuen siitä kuka vuokralainen on, saattaa vuokran markkinaehtoisuutta olla tarpeen arvioida myös ns.kiellettyä valtiontukea koskevan sääntelyn kannalta.

Kiinteistöverotus

Kaupungin kannalta, kun omistaja on ulkopuolinen taho, kaupungille kiinteöstä suoritettavaksi tuleva vuotuinen kiinteistövero pienentää kaupungin tilojen vuokrauksesta syntyvää kustannusta. Kiinteistöveroa ei ole erikseen otettu analyysissa huomioon.

Tuloverotus

Sijoittaja-vuokranantaja

Sijoittaja-vuokranantajat ovat organisoineet vuokraustoimintansa erilaisiin oikeudellisiin muotoihin, kuten kotimaiset tai ulkomaiset erikoissijoitusrahastot, pääomarahastomuotoiset rahastot, julkisesti noteeratut kiinteistösijoittajat jne.

Vuokranantajan tuloverotuksellinen asema on kokemusperäisesti vaikuttanut siihen,

- minkäläisen kauppahinnan se kiinteistöosakkeita ostaessaan on valmis maksamaan,
- kuinka alhaisen tuottovaateen se on valmis tiloja vuokrattaessaan hyväksymään (jos esimerkiksi vuokraustoiminnan tuloksesta ei suoriteta yhteisöveroa).

Käytännössä tämä seikka tulisi kaupungin ottaa huomioon, kun joko kiinteistöyhtiön osakkeiden myyntiä kilpailutetaan tai vaihtoehtoisessa mallissa ulkopuolista hankkeen toteuttajaa ja sijoittaa valitaan.

Varainsiirtoverotus

Sijoittaja-vuokranantajalle vaihtoehto, jossa kiinteistöyhtiön osakkeet on ostettu eikä sijoittaja-vuokranantaja ole itse rakennuttanut kohdetta, aiheuttaa vaihtoehto 1:ssä jo kuvatun varainsiirtoverokustannuksen. Tämän tulisi käytännössä pienentää sitä kauppahintaa, jolla sijoittaja-vuokranantaja on valmis osakkeet ostamaan ja/tai kasvattaa sitä vuokraa, jolla sijoittaja on valmis kohteen vuokraamaan.



Toteutukseen vaikuttavat muut kysymykset

Maakunta- ja sote-uudistuksen vaikutukset

Kuntien kiinteistöomaisuus voimaanpanolaisissa

- Voimaanpanolain hallituksen esityksen 20 §:n mukaan kunnan järjestämän perusterveydenhuollon, erikoissairaanhoidon, sosiaalitoimen ja pelastustoimen käytössä olevat toimitilat siirtyvät maakunnan hallintaan. Toimitilojen omistus ei siirry, mutta maakuntien ja kuntien välillä solmitaan voimaanpanolain mukaan vuokrasopimukset tilojen hallinnasta.
- Jos kunta ei itse omista tiloja, vaan ne ovat sen hallinnassa esimerkiksi vuokrasopimuksen perusteella, kunta siirtää sopimuksen maakunnalle voimaanpanolain 22 §:n mukaisesti. Kunnan ja maakunnan tulee sopia tilojen kustannusvastuun jakautumisesta, mikäli samoissa toimitiloissa järjestetään sekä maakunnan järjestämisvastuulle kuuluvaa toimintaa ja kunnan muuta toimintaa.
- Kunnan tekemiin kiinteistöjä koskeviin vuokrasopimuksiin sovelletaan ns. rajoituslakia (*Laki kuntien ja kuntayhtymien eräiden oikeustoimien väliaikaisesta rajoittamisesta sosiaali- ja terveydenhuollossa 548/2016*)
 - Kunnan ja sen omistaman kiinteistöyhtiön välinen vuokrasopimus katsotaan normaalksi vuokrasopimukseksi, johon tarvittaessa sovelletaan rajoituslakia. Jos kunnan sote-kiinteistöt yhtiötetään ennen maakunta- ja sote-uudistuksen voimaantuloa ja tilat vuokrataan kunnan omistaman kiinteistöyhtiön toimesta kunnalle, sopimukseen tulee lisätä irtisanomisehto, jonka mukaan maakunnalla on oikeus irtisanoa sopimus vuoden 2021 aikana päättymään 12 kuukauden kuluftua irtisanomisesta.
- Se, onko kiinteistöyhtiö tavallinen vai keskinäinen kiinteistöyhtiö ei vaikuta järjestelyihin. Tiloja käsitellään kuten taseessa olevia tiloja, eli ne vuokrataan kunnan toimesta maakunnalle

- Vuokran suuruus määräytyy valtioneuvoston kunnan ja maakunnan välisen siirtymäkauden vuokrasopimuksen vuokran määräytymisestä annetun asetuksen perusteella
 - Pääsääntönä on, että kunnan ja maakunnan välisessä vuokrasopimuksessa noudatetaan kyseisessä kunnassa käytössä olevaa sisäisen vuokran järjestelmää, jos järjestelmä on otettu käyttöön valtuuston päätöksellä ja järjestelmää käytetään samoilla ehdoilla kunnan toiminnassa muutoinkin
 - Mikäli sisäistä järjestelmää ei ole käytössä, vuokran määräytymisessä noudatetaan asetuksessa asetettuja reunaehtoja
 - Lisäksi Maakuntien Tilakeskus on 17.4.2018 asettanut vuokranmääräytymisperusteista omat reunaehdonsa
- Vuokrasopimusten siirrosta on kyseessä hallinnan siirto, jossa solmitaan siirtymäkauden ajaksi vuokrasopimukset kunnan ja maakunnan välillä. Siirtymäkauden jälkeen kunta ei olisi velvoitettu vuokraamaan toimitiloja maakunnalle.
- Kunnalla ja maakunnalla olisi mahdollisuus sopia toimitilojen siirtymisestä myös toisin, esimerkiksi niin, että jokin tila ei siirtyisi lainkaan maakunnan hallintaan, jos tilalle ei ole tarvetta ja kunnalla olisi intressi toimitilan myyntiin tai omaan sisäiseen muuhun käyttötarkoitukseen. Lähtökohtaisesti maakunnan näkemys toimitilan tarpeellisuudesta on kuitenkin voimaanpanolain hallituksen esityksen perusteella etusijalla, mikäli toimitila sisältää maakunnan järjestämisvastuun piiriin kuuluvia tehtäviä.
- Järjestelyä suunniteltaessa tulee näin ollen huomioida, että vuokran määräytymisen periaatteet ensimmäisten toimintavuosien aikana eivät ole yksinomaan vuokranantajan päätettävissä, mikäli toimitiloissa harjoitetaan maakunnan järjestämisvastuulle kuuluvia tehtäviä ja maakunta päättää vuokrata toimitilat hallintaansa kunnalta. Lisäksi uudistuksella on arvonalisäverovaikutuksia, joita on avattu selvityksemme sivulla 12.



This proposal is in all respects subject to the negotiation, agreement, and signing of a specific engagement letter or contract and to the satisfactory completion by KPMG Oy Ab of applicable client and engagement acceptance procedures, including independence and conflict of interest checks.

KPMG International provides no client services. No member firm has any authority to obligate or bind KPMG International or any other member firm vis-à-vis third parties, nor does KPMG International have any such authority to obligate or bind any member firm.

© 2018 KPMG Oy Ab, a Finnish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

KESKUSTAN TERVEYS- JA HYVINVOINTIKESKUS

2821P10023 Salomonkatu 8a, Kampinkuja 1 00100 Helsinki

Toteutusmuotoselvitys**1. Hankkeen ominaispiirteet**

Hanke sijoittuu tontille, jolla sijaitsee paljon Kampin metroaseman laituritasoa ja nykyistä lippuhallia, sekä sen maanalaisia tiloja palvelevaa tekniikkaa ja tiloja. Rakennuspaikalla on myös rakentamisvaiheessa siirrettävää tekniikkaa, joka palvelee ympäröiviä kiinteistöjä. Uuden terveyskeskuksen uudisrakennukseen rakentamisen edellytyksenä on nykyisen olemassa olevan tontilla ja nykyisessä kiinteistössä sijaitsevan talotekniikan saneeraustyönomaisia muutoksia ja siirtotöitä, jotka ovat edellytyksenä tontin rakentamiskelpoiseksi saattamiselle. Rakentaminen ulottuu myös katualueille sekä liittyy joukkoliikennetunneliin ja Kampin keskukseen. Rakentaminen vaatii tarkkaa työnsuunnittelua ja vaiheistusta, jossa myös metron sisäänkäynnin käyttö rakentamisaikana on turvattava. Hankesuunnitteluvaiheessa todetut nykyisen olemassa olevan tekniikan siirrot ja muutokset vaativat myös tarkkaa toteutussuunnittelun tasoa sekä saneeraushankkeille tyypillistä rakentamisvaiheen tarkentavaa suunnittelua. Rakentamisvaiheessa katutasoa alempana lippuhallissa ja tontilla sekä sähkötalossa tehtävät työt ovat saneeraustyöhön verrattavaa työtä, koska kaikkien rakenteiden ominaispiirteet tai talotekniikkajärjestelmien todelliset sijainnit tai kunto eivät ole välttämättä tarkassa tiedossa. Suunnittelussa ja rakentamisessa on otettava huomioon ensisijaisesti kiinteistön tulevien käyttäjäryhmien muuttuvat tarpeet ja tavoitteet. Lisäksi ympäristöturvallisuuden varmistaminen on ensiarvoisen tärkeä suunnittelun lähtökohta sekä toteutusvaihetta ohjaava tekijä.

2. Suositeltava urakkamuoto

Projektinjohtourakka

Mikäli hankkeen suunnittelua jatkettaisiin rinnan asemakaavamuutosprosessin kanssa, olisi projektinjohtourakka yhteistoiminnallisena urakkamuotona suunnitteluprosessien joustavuuden kannalta hyödyllinen. Tämä urakkamuoto mahdollistaa hankkeen parhaaksi tehtävän yhteistyön tilaajan, urakoitsijan sekä suunnittelijoiden välillä. Projektinjohtourakka mahdollistaa rakentamisen käynnistämisen vaillinaisillakin suunnitelmilla, joka voidaan todeta haastava

rakentamispaikka huomioon ottaen tämän hankemuodon eduksi. Suunnittelua voidaan tällöin tarkentaa töiden edetessä projektinjohtourakoitsijan rakentamisen ammattitaitoa hyödyntäen. Projektinjohtourakassa tilaajan ja käyttäjän vaikutusmahdollisuudet suunnitelmaratkaisuihin ovat hyvät. Urakoitsija voidaan ottaa mukaan suunnitteluvaiheeseen riittävän ajoissa, jotta rakentamisen vaiheistus sekä suunniteltavat ratkaisut voidaan valita kokonaistaloudellisesti edullisiksi. Projektinjohtouran käyttäjä- ja ympäristöturvallisuuslähtöisessä suunnittelunohjauksessa voidaan hyödyntää urakoitsijoiden erityisosaamista monimuotoisista hankkeista kiinteähintaista tai KVR-urakkamuotoa paremmin. Projektinjohtourakassa sidosryhmien ja eri käyttäjäryhmien tarpeiden ja tavoitteiden huomioonottaminen on mahdollista tavanomaisia (kiinteähintainen ja KVR) urakkamuotoja helpommin.

Rakentamisvaiheen projektinjohtourakka suositellaan toteutettavaksi tavoite- ja kattohintaisten.

Projektinjohtourakoitsija voidaan hankkia jo rakentamisvaihetta edeltävään suunnitteluvaiheeseen suunnitteluryhmän tueksi esimerkiksi konsulttisopimustyyppisellä sopimusmallilla.

3. Muut vaihtoehtoiset urakkamuodot

3.1 Allianssimalli

Mikäli hankkeen suunnittelua jatkettaisiin rinnan asemakaavamuutosprosessin kanssa, olisi allianssimalli yhteistoiminnallisena hankemuotona suunnitteluprosessien joustavuuden kannalta hyödyllinen. Julkisia sosiaali- ja terveystalvaiden toimijoiden käyttöön toteutettavia kiinteistöhankeita on käynnistetty enenevässä määrin allianssimallilla. Julkisuudessa on ollut esillä hyviin lopputuloksiin päättyneitä julkisia allianssihankeita, mutta hankkeen käynnistäminen allianssimallilla vaatii riittävän kilpailutus- ja neuvotteluprosessin. Hyvin johdettu ja organisoitu allianssi luo tilaajalle ja käyttäjälle edellytykset vaikuttaa valittaviin suunnitteluratkaisuihin, mikä edistää käyttäjälähtöistä suunnittelua. Ottaen huomioon vaativan rakennuspaikan erityispiirteet, on suunnitelmien kehittäminen ja täydentäminen jatkuvasti, myös rakennustyön aikana mahdollista käytettäessä allianssimallia. Allianssimallissa urakoitsija otetaan mukaan jo suunnittelun alkuvaiheessa, jolloin suunnittelunohjauksessa voidaan hyödyntää urakoitsijoiden erityisosaamista monimuotoisista hankkeista kiinteähintaista tai KVR-urakkamuotoa paremmin. Allianssimallia on tarkasteltu yhtenä vaihtoehtoisena urakkamuotona tässä hankkeessa.

3.2 Kiinteähintainen kokonaisurakka

Toteutussuunnittelun jälkeen hankkeen toteuttaminen kokonaishintaurakkana luo tilaajalle hankkeen ominaispiirteistä seurautuvia merkittäviä riskejä mahdollisten lisä- ja muutostöiden muodossa. Lisäksi rakentamisaikaisen toteutussuunnittelun tarkentumisen eteneminen voi olla intressiristiriitoja sisältävässä hankemuodossa uhattuna. Ympäristön kiinteistöille aiheutuvat haitat ja käyttökatkot sekä Runeberginkadun katkaisemisesta aiheutuvat väliaikaisjärjestelyt saattavat pidentyä. Urakkamuodon yleisimpinä haittoina voidaan pitää hidasta läpivientiaikaa ja mallin perustumista ristiriitaisille intresseille. Urakoitsijoiden erityisosaamista voidaan hyödyntää vain rajallisesti ja hanke soveltuu parhaimmillaan selkeisiin kokonaisuuksiin, joka tämä terveystakeskuksen hanke ei ole.

Kiinteähintainen kokonaisurakka ei ole hankkeen ominaispiirteistä johtuen suositeltava urakkamuoto tässä hankkeessa.

3.3 KVR-urakka

Hankkeen onnistumisen kannalta merkittävimpinä tekijöinä voidaan pitää käyttäjän toiminnallisia ja tilatarpeiden täyttämistä sekä rakennuksen muuntojoustavuuden mahdollistamista. KVR-urakkamuoto muodostaa riskin, jossa lopputuloksen laadusta ja ominaisuuksista voi tilaajalla ja urakoitsijalla olla eri näkemys. Haluttavan laatutason määrittely riittävän tarkasti on edellytys onnistuneelle KVR-urakalle. Hanke on monimuotoinen kokonaisuus saneerausta, uudisrakentamista ja tontin kehittämistä, joten vaadittavan laatutason määrittely on avainasemassa hankemuotoa käytettäessä. Toteutettaessa hanke KVR-urakka, saattaisivat urakoitsijoiden tarjouksiinsa sisällyttämät hankkeen monimuotoisuudesta ja rakennuspaikan haasteista johtuvat riskivaraukset kasvattaa tarjousten suuruutta ja vähentää eri toimijoiden tarjoushalukkuutta. KVR-urakkasopimuksen lähtötietojen puutteellisuus muodostaisi tilaajalle merkittävän riskin lisä- ja muutostöiden sekä niistä aiheutuvien aikatauluseurannaisuuksien muodossa.

KVR-urakka ei ole hankkeen erityispiirteistä ja hankalasta rakentamispaikasta johtuen suositeltava urakkamuoto tässä hankkeessa.