

Voimalaitokset kiinteistöverotuksessa

Diaarinumero VH/6127/00.01.00/2023

Antopäivämäärä xx.xx.2025
Diaarinumero VH/6127/00.01.00/2023
Voimassaolo xx.xx.2025 - Toistaiseksi
Valtuutussäännös Laki Verohallinnosta (503/2010) 2 § 2 momentti
Korvaa ohjeen VH/3819/00.01.00/2020, Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitokset verotuksessa

Tässä ohjeessa käsitellään voimalaitoksia ja niiden rakennuspaikkoja kiinteistöveron kohteena, niiden arvostamista ja kiinteistöveron määräämistä.

Ohjeeseen on yhdistetty aikaisemmin erillisenä julkaistu Verohallinnon ohje Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitokset verotuksessa. Kiinteistöjen arvostaminen kiinteistöverotuksessa -ohjeessa olleet voimalaitoksien arvostamista koskevat osiot on myös siirretty tähän ohjeeseen.

Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitokset verotuksessa -ohjeessa olleet tuloverotusta koskevat osiot on poistettu tästä ohjeesta. Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitoksista ja niiden rakennuspaikoista saatavien tulojen verotuksesta on kerrottu tuloverotusta koskevissa ohjeissa.

Sisällys

1 YLEISTÄ VOIMALAITOSTEN KIINTEISTÖVEROTUKSESTA

- 1.1 Yleistä veron kohteena olevista kiinteistöistä
- 1.2 Voimalaitoksen määritelmä
- 1.3 Yleistä voimalaitosten rakennusten ja rakennelmien arvostamisesta
- 1.4 Voimalaitosten rakennuskustannukset
- 1.5 Energian varastointirakennukset kiinteistöverotuksessa
- 1.6 Keskeneräisten voimalaitosten kiinteistöverotus

2 KIINTEISTÖVERON MÄÄRÄÄMINEN

- 2.1 Yleistä verovelvollisuudesta
- 2.2 Rakennusten ja maapohjan yleisten kiinteistöveroprosenttien soveltamisesta
- 2.3 Voimalaitoksen kiinteistöveroprosentin soveltamisesta

3 VOIMALAITOKSEN RAKENNUSPAIKKA

- 3.1 Rakennusmaan arvostaminen
- 3.2 Ydinvoimalaitoksen maapohjan arvostaminen
- 3.3 Vesivoimalaitoksen maapohjan arvostaminen
- 3.4 Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitoksen rakennuspaikan arvostaminen

4 YDINVOIMALAITOKSEN ARVOSTAMINEN

- 4.1 Jälleenhankinta-arvo
- 4.2 Ydinvoimalaitosta välittömästi tai välillisesti palvelevat rakennukset
- 4.3 Ydinvoimalan vuotuinen ikäalennus

5 VESIVOIMALAITOKSEN ARVOSTAMINEN

- 5.1 Vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvo
- 5.2 Valtiovarainministeriön asetus vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon laskemisen perusteista
- 5.3 Vesivoimalaitoksen keskimääräisten rakennuskustannusten perusteella laskettu jälleenhankinta-arvo
- 5.4 Vesivoimalaitoksen vuotuinen ikäalennus
- 5.5 Vesivoiman verotusarvo

6 TUULI- JA AURINKOVOIMALAITOKSEN ARVOSTAMINEN

- 6.1 Rakennelma
- 6.2 Jälleenhankinta-arvo
- 6.3 Vuotuinen ikäalennus
- 6.4 Tuuli- ja aurinkovoimalaitosta välittömästi palvelevat rakennukset

7 TARKISTAMIS- JA ILMOITTAMISVELVOLLISUUS

1 Yleistä voimalaitosten kiinteistöverotuksesta

1.1 Yleistä veron kohteena olevista kiinteistöistä

Kiinteistöverolain (654/1992, KiVL) 2 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan tässä laissa tonttia, tilaa ja muuta Suomessa olevaa itsenäistä yksikköä, joka on merkitty tai olisi merkittävä kiinteistönä kiinteistörekisterilaissa (392/1985) tarkoitettuun kiinteistörekisteriin.

Kiinteistöihin rinnastetaan vuokramaalla olevat rakennukset ja rakennelmat, erottamattomat määräalat sekä yhteisalueeseen tai yhteismetsään kuuluva rakennusmaa (KiVL 2 §:n 2 momentti). Nämä kiinteistöihin rinnastettavat kohteet eivät ole siviilioikeudellisesti kiinteistöjä.

Kiinteistövero koskee pääsääntöisesti kaikenlaisia rakennuksia ja rakennelmia, myös keskeneräisiä. Kiinteistövero on suoritettava sekä kiinteistön ainesosana olevasta rakennuksesta että myös toisen maalla olevasta rakennuksesta tai rakennelmasta maanvuokrasuhteen laadusta riippumatta. Veron kohteena on siten kiinteistöverolain 2 §:n 2 momentin 1 kohdan nojalla sellainenkin rakennus tai rakennelma, johon ei liity siirtokelpoista vuokraoikeutta.

Kiinteistöverolaissa ei ole rakennuksen tai rakennelman määritelmää. Verotuskäytännössä on katsottu, että rakennus on kiinteä tai paikallaan pidettäväksi tarkoitettu rakennelma, rakenne tai laitos. Tämä määritelmä vastaa pääpiirteissään rakentamislain (751/2023) 2 §:n 1 momentin 5 kohtaan sisältyvää rakennuksen määritelmää. Rakennelma voidaan määritellä kiinteäksi laitteeksi, joka ei ole rakennus, kone eikä irrallinen laite. Rakennelmana voidaan pitää esimerkiksi siltaa, laituria, katsomoa, polttoainejakelukatosta tai tuulivoimalan tornia. Laiturilla ei tarkoiteta tavanomaista vapaa-ajan asunnon uima- tai venelaituria.

Rakennuksen tai rakennelman kiinteistöveronalaisuuteen ja sen arvostamiseen vaikuttavat sen ominaisuudet. Koneet ja laitteet, joita ei arvosteta osana rakennusta tai rakennelmaa eivät ole kiinteistöverolaissa tarkoitettuja rakennuksia tai rakennelmia. Näitä ovat esimerkiksi muuntamot ja pumppaamot laitesuojineen.

Laitesuojalla, jota ei pidetä kiinteistöverolaissa tarkoitettuna rakennuksena tai rakennelmana, tarkoitetaan pelkästään koneen tai laitteen suojakuorena toimivaa suojaa, jossa ei ole vapaata tilaa. Suojan materiaalilla ja ulkoasulla ei ole merkitystä. Jos rakennuksessa tai rakennelmassa on koneen tai laitteen lisäksi vapaata tilaa, esimerkiksi työskentelyyn, kulkuun, varastointiin tai muuhun tarkoitukseen, on kyseessä kiinteistöverolaissa tarkoitettu rakennus tai rakennelma.

1.2 Voimalaitoksen määritelmä

Sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverolain (1260/1996) 2 §:ssä voimalaitoksella tarkoitetaan tietyllä alueella toimivaa toiminnallista kokonaisuutta, jonka tarkoituksena on tuottaa sähköä tai sähköä ja lämpöä. Voimalaitoksen toiminnalliseen kokonaisuuteen kuuluu myös sen yhteydessä oleva sähkövarasto.

Kiinteistöverolaissa ei ole voimalaitoksen määritelmää. Vakiintuneen verotuskäytännön mukaan voimalaitoksina voidaan pitää kaiken laatuista sähkövoimaa tuottavia laitoksia. Näitä ovat sähköä tuottavat voimalaitokset, joita ovat ydinvoimalaitokset, vesivoimalaitokset, tuulivoimalaitokset, aurinkovoimalaitokset sekä puuta, turvetta, kaasua, vetyä tai muuta palavaa polttoainetta käyttävät laitokset.

Voimalaitoksina ei pidetä lämpöä tuottavia tai energian jakelutoimintaa harjoittavia lämpölaitoksia tai lämpökeskuksia. Energiavarastoina toimivia rakennuksia tai rakennelmia ei myöskään pidetä kiinteistöverotuksessa voimalaitoksina.

Vetylaitoksia, joissa tuotetaan vetyä ja happea, ei kiinteistöverotuksessa pidetä voimalaitoksina. Laitoksen luonteeseen kiinteistöverotuksessa ei ole vaikutusta sillä, että vedyn tuotannossa tuotetaan myös pieniä määriä sähköä. Kokonaisuutena laitos kuluttaa kuitenkin enemmän sähköä kuin mitä se tuottaa. Vetylaitos voidaan arvostaa teollisuusrakennuksena, jos se vastaa ominaisuuksiltaan teollisuusrakennusta.

Vetylaitoksella tuotettu vety siirretään yleensä kulutettavaksi muualle, esimerkiksi teollisuuslaitokselle. Vetylaitoksella tuotettua vetyä voidaan myös siirtää voimalaitokselle, joka käyttää vetyä sähköntuotannossaan. Laitoksia, jotka käyttävät vetyä sähköntuotannossaan, ovat esimerkiksi vedyllä toimivat moottorivoimalaitokset. Nämä laitokset arvostetaan kiinteistöverotuksessa teollisuusrakennuksina, jos ne vastaavat ominaisuuksiltaan teollisuusrakennusta.

1.3 Yleistä voimalaitosten rakennusten ja rakennelmien arvostamisesta

Kiinteistöverolain 15 §:n mukaan kiinteistön arvona pidetään varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005, jäljempänä arvostamislaki) 5 luvun ja sen nojalla annettujen säännösten ja päätösten mukaisesti laskettavaa arvoa kiinteistöveron määräämisvuotta edeltävältä kalenterivuodelta. Yritysvaarallisuuteen kuuluvan kiinteistön arvo määrätään samojen perusteiden mukaan (18.11.2013/811).

Arvostamislain 30 §:n 1 momentin mukaan rakennuksen, rakennelman ja vesivoimalaitoksen arvoksi katsotaan rakennuksen, rakennelman ja vesivoimalaitoksen jälleenhankinta-arvo vähennettynä vuotuisilla ikäalennuksilla. Saman pykälän 2 momentin mukaan valtiovarainministeriön asetuksella säädetään tarkemmin jälleenhankinta-arvon laskemisesta. Valtiovarainministeriön asetus rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteista (jäljempänä jälleenhankinta-arvoasetus) annetaan vuosittain. Katso esimerkiksi [VvMA rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteista 681/2024](#).

Vesivoimalaitosten ja niiden rakenteiden jälleenhankinta-arvon perusteista on annettu erillinen valtiovarainministeriön asetus. Valtiovarainministeriön asetus vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon perusteista annetaan vuosittain. Katso esimerkiksi [VvMA vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon perusteista 682/2024](#).

Edellä mainittujen asetusten arvoissa on huomioitu muun muassa rakennuskustannusindeksin vuosittaiset muutokset.

Rakennusten verotusarvon määrääminen tapahtuu kaavamaisesti rakennukselle määrättävän jälleenhankinta-arvon ja siitä tehtävien ikäalennusten perusteella. Jos rakennus tai rakennelma on vaurioitunut tai muutoin menettänyt arvoaan enemmän kuin ikäalennukset edellyttävät, jälleenhankinta-arvoa vähennetään arvon alenemista vastaavalla määrällä. Jos rakennuksessa tai rakennelmassa on sen valmistumisen jälkeen suoritettu perusparannuksia tai huomattavia kunnossapitotöitä, on ikäalennusta harkinnan mukaan alennettava (arvostamislaki 30 §:n 3 momentti).

Jälleenhankinta-arvoasetuksessa on määritelty eri rakennustyypeille omat arviointiohjeet. Rakennuksen rakennustyyppi määräytyy rakennuksen ominaisuustietojen ja käyttötarkoituksen perusteella. Muun kuin asetuksessa lueteltuihin ryhmiin kuuluvan rakennuksen arvioimiseen käytetään lähinnä soveltuvan rakennuksen arvioimisperusteita.

Jos rakennus on senlaatuinen, että siihen ei voida lainkaan soveltaa jälleenhankinta-arvoasetuksen 4–19 §:ssä olevia arviointiperusteita, tai jos kysymyksessä on rakennelma, tällaisen rakennuksen tai rakennelman jälleenhankinta-arvona pidetään 75 prosenttia vastaavan rakennuksen tai rakennelman rakennuskustannuksista (jälleenhankinta-arvoasetus 21 §). Jos tällaisen vastaavan rakennelman rakennuskustannuksista ei ole saatavilla tietoa, käytetään rakennuksen arvostamisessa lähtökohtana todellisia, kyseisen rakennuksen rakennuskustannuksia.

Jälleenhankinta-arvoasetuksessa ei ole erikseen annettu arviointiperusteita voimalaitosten jälleenhankinta-arvon laskemiseen. Voimalaitos sekä siihen kuuluvat ja liittyvät rakennukset arvostetaan erikseen kunkin rakennuksen ominaisuuksien perusteella. Rakennukset voidaan arvostaa teollisuusrakennuksina, jos ne vastaavat ominaisuuksiltaan teollisuusrakennusta. Jos rakennukset eivät vastaa ominaisuuksiltaan teollisuusrakennusta tai muuta rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteissa annetussa valtiovarainministeriön asetuksessa mainittua rakennustyyppiä, rakennuksen

jälleenhankinta-arvona pidetään 75 prosenttia rakennuskustannuksista. Myös ikäalennus määräytyy rakennuksen ominaisuuksien mukaan.

Ydinvoimalaitosten sekä tuulivoima- ja aurinkovoimalaitosten jälleenhankinta-arvo määritetään jälleenhankinta-arvoasetuksen 21 §:n mukaisesti eli niiden jälleenhankinta-arvona pidetään 75 prosenttia kyseisen rakennuksen tai rakennelman rakennuskustannuksista.

Vesivoimalaitoksista ja niiden rakenteista on aikanaan laadittu rakennuskustannusselvitys, jonka perusteella mukana olleiden voimalaitosrakenteiden verotusarvot on laskettu. Muiden kuin rakennusselvityksessä mukana olleiden vesivoimalaitosrakenteiden jälleenhankinta-arvot lasketaan ensisijaisesti verovelvollisilta saatavien rakennuskustannuksista annettujen selvitysten perusteella.

Muiden voimalaitostyyppien, kuten esimerkiksi lämpö- ja kaasuvoimalaitosten, arvioimiseen käytetään lähinnä soveltuvan rakennuksen arvostamisperusteita. Rakennukset voidaan arvostaa teollisuusrakennuksina, jos ne vastaavat ominaisuuksiltaan teollisuusrakennusta.

1.4 Voimalaitosten rakennuskustannukset

Kiinteistöverolaissa, arvostamislaisissa ja valtiovarainministeriön asetuksissa ei suoraan määritellä, mitä kustannuksia rakennuskustannuksiin kuuluu. Vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön mukaan rakennuskustannuksina otetaan huomioon kaikki kustannukset, jotka aiheutuvat rakennuksen tai rakennelman rakentamisesta. Voimalaitoksen rakennuskustannuksina huomioidaan vain kirjanpitoon kirjatut taseeseen aktivoidut rakennuskustannukset. Rakennuskustannuksilla tarkoitetaan arvonlisäverottomia rakennuskustannuksia.

Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätös KHO 1977-B-II-528 koski voimalaitoksen rakennustyömaan louhintatöiden ja tilapäisen asfaltoinnin kustannusten vähentämistä. Atomivoimalan prosessialueella oli suoritettu ns. yleislouhintaa, jolla alue louhittiin kolme metriä merenpinnan yläpuolella olevaan tasoon. Yleislouhinnan yhteydessä ja sen jälkeen suoritettiin alueella sen täyttö- ja tasaustöitä ja maansiirtotöitä, joista huomattavin oli kytkinkenttäalueen täyttö. Tämän jälkeen alueella oli suoritettu pohjalouhinnat rakennusten rakentamiseksi, kanavalouhinnat, jotka liittyivät eri rakennuksissa tapahtuvat prosessit toisiinsa, sekä väliaikaisia asfalttitoja.

Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään, että rakennusten pohjalouhinnat, kanavalouhinnat ja väliaikaiset asfaltointityöt liittyivät välittömästi yhtiön käyttöomaisuuteen luettavien rakennusten ja rakennelmien rakentamiseen, minkä vuoksi kyseisten töiden menot olivat rakennuskustannusten mukaisessa suhteessa luettavissa rakennusten ja rakennelmien hankintamenoon. Yleislouhinnan menoista 75 prosenttia katsottiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) 39 §:ssä tarkoitetuksi hankintamenoksi, joka jaksetaan osana rakennuksia ja rakennelmia ja loput 25 prosenttia maa-alueen hankintamenoksi. Kytkinkenttäalueen täyttö- ja tasaustöiden menot olivat niin ikään EVL 39 §:ssä tarkoitettua menoa.

Rakennuspaikan louhintaa luetaan EVL 39 §:n mukaiseen muuhun käyttöomaisuuteen, joka jaksetaan osana rakennuksia ja rakennelmia. Yleislouhintaa on muuta tontin louhintaa kuin rakennuspaikan louhintaa. Yleislouhinnan kustannukset ovat lähtökohtaisesti maapohjan hankintamenoon luettavaa, eikä niistä voi tehdä poistoja. Yllä käsitellyssä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä yleislouhintaa suoritettiin pääasiassa ydinvoimalan jäähdytysveden ottamiseen luotavaa aluetta varten. Päätöksestä ilmenevää jakosuhdetta ei suoraan sovelleta ydinvoimaloiden tai muiden voimalatyyppien yleislouhinnasta syntyneisiin kuluihin, vaan ratkaisu kulujen jakamisesta maapohjan hankintamenoon sekä muuhun käyttöomaisuuteen tehdään aina tapauskohtaisen selvityksen perusteella.

Voimalaitosten jälleenhankinta-arvoa laskettaessa otetaan myös huomioon rakennuskustannuksiin liittyvät työmaan käyttö- ja yhteiskustannukset, rakennuttajan kustannukset sekä rakennusaikaiset korot ja rakennusaikaiset vakuutukset (KHO 5.1.1984 taltio 22). Jos rakennusaikaiset korkomenot ja vakuutusmaksut on vuosikuluina

vähennetty, eikä aktivoitu taseeseen, niitä ei lueta osaksi hankintahintaa eikä siten huomioida rakennuskustannuksiin liittyvinä jälleenhankinta-arvoa laskettaessa.

Rakennuskustannuksiksi katsotaan myös voimalaitoksen rakennuspaikan raivauskustannukset sekä maansiirtotyöt; kaivuu-, paalutus-, louhinta-, tasoitus- ja pintarakennustyöt. Edellä mainittujen yleiskustannusten sisällyttäminen rakennusten, rakennelmien, koneiden ja laitteiden sekä maapohjan hankintamenoon perustuu siihen, että ne liittyvät välittömästi niiden saattamiseen käyttökuntoon. Kustannukset jaetaan rakennusten ja rakennelmien, koneiden ja laitteiden sekä maapohjan hankintamenoon niiden rakennus- ja hankintakustannusten mukaisessa suhteessa.

Koneisiin ja laitteisiin tai maapohjan hankintamenoon luettavia tai EVL 24 §:n mukaisia pitkävaikutteisia menoja ei oteta huomioon kiinteistöverotuksessa. Pitkävaikutteisia menoja ovat esimerkiksi tiestön rakennuskustannukset tai ulkoisen ja sisäisen kaapeloinnin aiheuttamat kustannukset ja niihin liittyvät maansiirto- ja raivaustöiden kustannukset.

Maanrakennuskustannukset otetaan huomioon siltä osin kuin ne kohdistuvat suoraan voimalan perustuksiin (KHO 1977-B-528). Maapohjan hankintamenoon luettavat menot, kuten alueen maapohjan yleisestä muokkauksesta syntyneet menot, eivät kohdistu suoraan perustuksiin, eikä niitä huomioida voimalaitoksen rakennuskustannuksissa.

Vuokralainen voi vuokranantajan luvalla maksaa omalla kustannuksellaan vuokramaalla sijaitsevan voimalaitoksen maapohjaan kohdistuvia menoja. Näitä vuokralaisen maksamia menoja, kuten esimerkiksi salaojat, ojat ja huoltotiet, pidetään lähtökohtaisesti vuokralaisen EVL 24 §:ssä tarkoitettuina menoina. Sen sijaan oman tontin salaojitus- ja asfaltointimenot kuuluvat EVL 39 §:n mukaiseen muuhun käyttöomaisuuteen, joka jaksotetaan osana rakennuksia ja rakennelmia.

Jos voimalaitoksen rakentamiseen on saatu taloudellista tukea, saatu avustus vähennetään elinkeinotulon verotuksessa koneiden ja kaluston, rakennuksien ja rakennelmien sekä pitkävaikutteisten menojen hankintamenoista niiden hankintamenojen suhteessa. Jälleenhankinta-arvoasetuksessa tarkoitetut rakentamiskustannukset syntyvät saadusta avustuksesta huolimatta. Kun otetaan huomioon jälleenhankinta-arvoasetuksen 21 §:n 1 momentin sanamuoto, rakennuskustannuksiin saatuja avustuksia ei kuitenkaan vähennetä jälleenhankinta-arvoa laskettaessa, vaikka ne elinkeinotulon verotuksessa vähentävät taseeseen aktivoitavien rakennuskustannusten määrää.

Rakennuskustannukset seuraavat yleistä rakennuskustannusindeksin muutosta. Jälleenhankinta-arvoihin tehdään vuosittain rakennuskustannusindeksin muutosta vastaava korjaus. Korjauksen pohjana on indeksin muutos verovuotta edeltävän edellisen vuoden kesäkuusta seuraavan vuoden kesäkuuhun. Esimerkiksi verovuoden 2025 kiinteistöverotuksessa indeksinmuutosta tarkastellaan vuoden 2024 kesäkuusta vuoden 2023 kesäkuuhun.

1.5 Energian varastointirakennukset kiinteistöverotuksessa

Energianvarastointirakennuksia ovat rakennukset, joissa varastoidaan energiaa. Varastoitava energia voi olla esimerkiksi sähköä, lämpöä, kylmyyttä, kaasua tai nestettä, kuten vetyä. Energianvarastointirakennuksia ovat esimerkiksi pumppuvoimalat ja hiekkakut. Energiaa voidaan myös varastoida siirrettävissä akkukonteissa tai maan alle louhituissa lämpövarastoissa.

Pumppuvoimalaitos on laitoksen ominaisuuksien perusteella voimalaitos mutta sen tarkoituksena on toimia energiavarastona, joka auttaa tasaamaan sähkön kulutushuippuja. Sähkön matalan kysynnän aikaan se käyttää sähköä pumpatessaan veden laitoksen yläpuolella olevaan varastoon, josta sen potentiaalinen energia voidaan muuttaa uudelleen sähköksi sähkön kysynnän huippujen aikaan. Kokonaisuudessa pumppuvoimalaitos kuitenkin kuluttaa enemmän sähköä kuin se tuottaa verkkoon.

Pumppuvoimaloihin ei voida soveltaa jälleenhankinta-arvoasetuksen pykälissä 4–19 olevia arviointiperusteita, joten ne arvostetaan rakennuskustannusten perusteella jälleenhankinta-arvoasetuksen 21 §:n mukaisesti ja niihin sovelletaan KiVL 11 §:n mukaista rakennusten yleistä kiinteistöveroprosenttia, vaikka laitos tuottaisikin yli 10 MVA sähköä verkkoon. Pumppuvoimalaitokseen voi liittyä teollisuusrakennukseen verrattavia

rakennuksia. Näiden rakennusten jälleenhankinta-arvo voidaan laskea teollisuusrakennuksina, jos ne vastaavat ominaisuuksiltaan teollisuusrakennusta. Kun otetaan huomioon pumppuvoimalan tekniset ominaisuudet sekä sen pääasiallinen käyttötarkoitus energiavarastona, siihen sovelletaan arvostamislain 30 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädettyä neljän prosentin ikälennusta. Pumppuvoimalaitokseen liittyvien rakennelmien tai rakennelmina arvostettavien osien ikälennus on 10 % kuten muillakin rakennelmilla (arvostamislain 30 §:n 1 momentin 3 kohta).

Hiekka-akku on lämpöenergiavarasto, jonka avulla voidaan varastoida sähköä lämpönä hiekkaan, kivimurskeeseen tai vastaavaan materiaaliin. Hiekka-akulla tuotetaan kuumaa vettä, ilmaa tai prosessihöyryä. Hiekka-akku koostuu hiekalla tai kivimurskeella täytetystä teräsrunkoisesta säiliöstä. Säiliössä voi hiekan tai murskeen lisäksi myös olla erillinen tekninen tila. Hiekka-akut arvostetaan kiinteistöverotuksessa rakennelmina. Hiekka-akkuihin ei voida soveltaa jälleenhankinta-arvoasetuksen pykälissä 4–19 olevia arviointiperusteita, joten ne arvostetaan rakennuskustannusten perusteella jälleenhankinta-arvoasetuksen 21 §:n mukaisesti. Hiekka-akkujen ikälennus on 10 % kuten muillakin rakennelmilla (arvostamislain 30 §:n 1 momentin 3 kohta).

Tuuli- ja aurinkovoimalan yhteydessä olevan akkuvaraston akustot ovat useimmiten siirrettävien konttien sisällä, joissa on akustojen ja laitteiden lisäksi myös vapaata tilaa. Se että akustot ovat siirrettävissä konteissa ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kyse on tilapäisestä rakennelmasta, jota ei ole tarkoitettu palvelemaan kiinteistön käyttöä pysyvästi. Pysyvyyttä arvioitaessa merkitystä on annettava sille, kuinka pitkään rakennus tai rakennelma on kiinteistöllä. Tilapäisiä rakennelmia ovat ainakin korkeintaan vuoden tai pari paikallaan olevat rakennukset tai rakennelmat.

Teollisuuskonttiin rakennetut akkuvarastot arvostetaan kiinteistöverotuksessa rakennelmina. Ne arvostetaan lähtökohtaisesti todellisten rakennuskustannusten perusteella. Rakennuskustannuksiin luetaan vain kontin kustannukset. Kaapelit, akkumoduulit, invertterit, muuntajat ym. laitteet ovat irtainta, eikä niiden kustannuksia oteta huomioon rakennuskustannuksissa.

Jos akkuvaraston rakennuskustannuksia ei pystytä selvittämään, voidaan sen keskimääräiset rakennuskustannukset arvioida. Arvioinnin pohjana käytetään vastaavan kokoisen teollisuus- tai varastorakennuksen jälleenhankinta-arvoasetuksen mukaista arvoa alentamalla sitä 30 prosentilla. Akkukonttien ikälennus on 10 % kuten muillakin rakennelmilla (arvostamislain 30 §:n 1 momentin 3 kohta).

Valmiina hankitut akkuvarastokontit, joissa laitteet on integroituna konttiin, ei pidetä kiinteistöverolaissa tarkoitettuina rakennuksina tai rakennelmina. Tämän tyyppisen kontin sisällä ei koneiden ja laitteiden lisäksi ole vapaata tilaa. Kontti toimii pelkästään koneiden ja laitteiden suojakuorena.

Maanalainen lämpövarasto on maan alle louhimalla tai räjäytystyöllä rakennettu energiavarasto, joka on rakennettu veden varastoimista varten. Varsinaisen lämpövaraston paisuntasäiliöiden lisäksi maanalaiset osat muodostuvat teknisistä tiloista ja huoltokäytävistä. Maanalaisiin lämpövarastoihin ei voida soveltaa jälleenhankinta-arvoasetuksen pykälissä 4–19 olevia arviointiperusteita, joten ne arvostetaan rakennuskustannusten perusteella jälleenhankinta-arvoasetuksen 21 §:n mukaisesti.

Maan alle louhittava energiavarasto ei käyttötarkoituksensa, tilankäyttönsä tai rakenteensa osalta ole verrattavissa suoraan varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 30 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaiseen myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja- ja talous ja muu niihin verrattavaan rakennukseen. Kun otetaan huomioon maanalaisten lämpövarastojen rakenne, tilankäyttö, tekniset ominaisuudet sekä niiden pääasiallinen käyttötarkoitus vesivarastoina, niihin sovelletaan arvostamislain 30 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädettyä kymmenen prosentin ikälennusta.

1.6 Keskeneräisten voimalaitosten kiinteistöverotus

Rakennus tai rakennelma tulee kiinteistöveron piiriin, kun sen rakennustyöt on aloitettu. Jos rakennus tai rakennelma on keskeneräinen kiinteistöveron määräytymisajankohtana, lasketaan rakennuksen tai rakennelman arvo rakennusten jälleenhankinta-arvoasetuksen

perusteella siten kuin se olisi valmis. Rakennuksen verotusarvoksi tulee rakennuksen valmiusastetta vastaava osuus koko rakennuksen jälleenhankinta-arvosta. Valmiusaste määräytyy verovuotta edeltävän vuoden lopun tilanteen mukaan.

Keskeneräisen voimalaitoksen verotusarvoksi vahvistetaan tällöin valmiusastetta vastaava osuus rakennuksen tai rakennelman jälleenhankinta-arvosta, jonka määräytymisperusteena käytetään 75 %:a kyseisen valmiin rakennuksen tai rakennelman arvioiduista rakennuskustannuksista. Edellä mainittu vuosittainen rakennuskustannusindeksin muutosta vastaava korjaus tehdään myös keskeneräisten voimalaitosten jälleenhankinta-arvoihin.

Keskeneräisten rakennusten arvostamista kiinteistöverotuksessa käsitellään tarkemmin Verohallinnon vuosittain antamassa yhtenäistämisoheessa. Katso esimerkiksi [Verohallinnon yhtenäistämisoheet vuodelta 2024 toimitettavaa verotusta varten](#).

2 Kiinteistöveron määrääminen

2.1 Yleistä verovelvollisuudesta

Kiinteistöverolain pääperiaatteen mukaan verovelvollinen on se, joka omistaa kiinteistön kalenterivuoden alkaessa. Yrityksen kalenterivuodesta poikkeava tilikausi ei estä kiinteistöveron määräämistä.

Vuokratusta kiinteistöstä veron suorittaa kiinteistön omistaja eikä haltija. Vuokrasuhteen laadulla ei ole merkitystä. Jos maapohja ja rakennus kuuluvat eri omistajille, veron maapohjasta suorittaa sen omistaja ja rakennuksesta tai rakennelmasta sen omistaja.

Kiinteistörekisterilain 2 §:n mukaan kiinteistörekisteriin merkitään kiinteistöinä myös yleiset vesialueet. Yleisiä vesialueita ovat Suomen aluevedet ja suurten järvien selkävedet siltä osin kuin ne ovat kylänrajain ulkopuolella. Yleiset vesialueet ovat valtion omaisuutta. Yleisten vesialueiden lisäksi myös muut vesialueet on vapautettu kiinteistöverosta. Vesialueen käsite vastaa vesilaissa (587/2011) säädettyä.

Vaikka yleiset vesialueet ovat kiinteistöverosta vapaita, niille rakennetuista voimalaitoksista on kuitenkin suoritettava kiinteistöveroa. Tekosaarilla, merenpohjassa kiinni olevat tai kelluvat tuulivoimalaitokset ovat kiinteistöveron piirissä (KiVL 2 §:n 2 momentin 1 kohta).

Kiinteistövero merelle rakennetuista niin sanotuista offshore-tuulivoimalaitoksista kuuluu kiinteistön sijantikunnalle. Metsähallituksen hallinnoimat Suomen aluevedet aluemerren ulkorajaa myöten (laki Suomen aluevesien rajoista) on kuntarajoin jaettu eri kunnille. Aluevesillä sijaitsevat tuulivoimalat voidaan siis kiinteistöverotuksessa kohdentaa kyseisille kunnille.

Tuulivoimalaitoksista, jotka sijaitsevat Suomen talousvyöhykkeellä, ei määrätä kiinteistöveroa. Talousvyöhyke ja mannerjalusta ovat alueita, joilla valtiolla on oikeus harjoittaa taloudellista toimintaa, mutta ne eivät kuitenkaan ole muodollisesti osa kyseisen valtion aluetta. Koska Suomen talousvyöhyke sijaitsee Suomen aluevesien ulkopuolella, eli Suomen valtion alueen ulkopuolella, sillä sijaitsevista tuulivoimaloista ei voida määrätä kiinteistöveroa.

2.2 Rakennusten ja maapohjan yleisten kiinteistöveroprosenttien soveltamisesta

Kiinteistöveroprosentti määräytyy voimalaitoksen sijaintikunnan perusteella. Kunnanvaltuusto määrää kunnan kiinteistöveroprosenttien suuruuden vuosittain etukäteen samalla, kun se vahvistaa varainhoitovuoden tuloveroprosentin.

Kunnanvaltuuston määräämää rakennusten yleistä kiinteistöveroprosenttia (KiVL 11 §:n 3 momentti) sovelletaan sellaisiin rakennuksiin ja rakennelmiin, joita varten ei ole määrätty erikseen veroprosenttia. Maapohjan yleistä veroprosenttia sovelletaan kaikkeen maapohjaan lukuun ottamatta maapohjia, joihin sovelletaan yleishyödyllisen yhteisön kiinteistöveroprosenttia tai maapohjan yleistä veroprosenttia korkeampaa kunnan määräämää rakentamattoman rakennuspaikan veroprosenttia. Vesivoimasta vero määrätään maapohjan yleisen kiinteistöveroprosentin mukaan.

2.3 Voimalaitoksen kiinteistöveroprosentin soveltamisesta

Kiinteistöverolain 14 §:n 1 momentin mukaan kunnanvaltuusto voi määrätä erikseen eräiden laitosten veroprosentin (jäljempänä voimalaitosprosentti), jota sovelletaan voimalaitokseen sekä ydinpolttoaineen loppusijoituslaitokseen kuuluviin rakennuksiin ja rakennelmiin. Voimalaitosprosentiksi voidaan määrätä enintään 3,10 (vuosi 2025), mutta kuitenkin vähintään kunnan määräämä rakennusten yleinen kiinteistöveroprosentti.

Kiinteistöverolain 14 §:ssä mainittuihin laitoksiin sovellettava kiinteistöveroprosentti koskee vain rakennuksia ja rakennelmia. Rakennuksen maapohjasta ja vesivoimasta vero määrätään maapohjan yleisen kiinteistöveroprosentin mukaan. Muusta kuin voimalaitosta välittömästi palvelevasta rakennuksesta vero määrätään rakennusten yleisen kiinteistöveroprosentin mukaan. Tällaisina muina kuin voimalaitosta välittömästi palvelevina rakennuksina on valtiovarainministeriön asetuksessa vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon perusteista pidetty mm. toimisto-, varasto-, korjaamo- ja asuinrakennuksia sekä kalanviljelylaitoksia.

Voimalaitokseen kuuluviin ja sen välittömässä läheisyydessä sijaitseviin ja energian tuotantoprosessiin välittömästi liittyviin rakennuksiin sovelletaan voimalaitosprosenttia. Voimalaitoksen välittömässä läheisyydessä ja voimalaitokseen välittömästi liittyvänä rakennuksena pidetään esimerkiksi raaka-ainevarastoa tai jäähdytysvesipumppaamoja, josta kuljetinta tai putkistoa pitkin siirretään raaka-aine tai vesi voimalaitoksen käyttöön. Myös energiantuotantoprosessiin välittömästi liittyvä öljypumppaamo on voimalaitosta välittömästi palveleva rakennus, johon sovelletaan eräiden laitosten veroprosenttia.

Voimalaitosta välittömästi palvelevina rakennuksina pidetään myös voimalaitokseen kuuluvia ja sen välittömässä läheisyydessä olevia sähköasemia, muuntajarakennuksia ja akkuvarastoja. Näiden rakennusten käyttötarkoitus on sähköenergian siirtäminen ja -varastointi, jonka takia ne kuuluvat kiinteistöverolain 14 §:n 1 momentin tarkoittamalla tavalla kiinteästi voimalaitokseen.

Muulla kuin voimalaitosalueen välittömässä läheisyydessä sijaitseviin voimalaitokseen välillisesti liittyviin rakennuksiin sovelletaan rakennusten yleistä kiinteistöveroprosenttia (esimerkiksi kauempana sijaitsevat raaka-ainevarastot, joista raaka-aine voimalaitokseen kuljetetaan muutoin kuin voimalaitokseen liitettyä kuljetinta tai putkistoa pitkin)

Voimalaitoksina ei kiinteistöverotuksessa pidetä pelkästään lämpöä tuottavia tai energian jakelutoimintaa harjoittavia lämpölaitoksia tai lämpökeskuksia. Myöskään asuinrakennusten yhteydessä oleviin lämpökeskuksiin ja teollisuuslaitosten sisäisiin prosesseihin energiaa tuottaviin laitoksiin ei sovelleta voimalaitosprosenttia. Laitokseen, jossa tuotetaan esimerkiksi vetyä ja happea, ei myöskään sovelleta voimalaitosprosenttia vaan sitä verotetaan yleisillä kiinteistöveroprosenteilla.

Jos samassa laitoksessa tuotetaan sekä sähköä että lämpöä, rakennuksen käyttötarkoitus määräytyy sen pääasiallisen käyttötarkoituksen mukaan (KHO 13.4.2007 taltio 980). Laitokseen, joka tuottaa pääasiallisesti sähköä, sovelletaan eräiden laitosten veroprosenttia kiinteistöverolain 14 §:n edellytysten täytyessä.

Kiinteistöverolain 14 §:n 2 momentin mukaan voimalaitosprosenttia voidaan soveltaa vain, jos voimalaitoksen nimellisteho ylittää 10 megavoltiampeeria tai, jos useampi voimalaitos on kytketty sähkömarkkinalain (588/2013) 3 §:n 2 kohdassa tarkoitettuun jakeluverkkoon tai pykälän 3 kohdassa tarkoitettuun suurjännitteiseen jakeluverkkoon taikka 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun kantaverkkoon yhteisen liittymispisteen kautta, ja niiden yhteenlaskettu nimellisteho ylittää 10 megavoltiampeeria (2.11.2017/723). Muussa tapauksessa voimalaitokseen sovelletaan rakennusten yleistä kiinteistöveroprosenttia.

Ns. hybridivoimalaitoksissa käytetään kahta tai useampaa voimanlähdettä. Yhteisen liittymispisteen kautta sähkömarkkinalain 3 §:n 2 kohdassa tarkoitettuun jakeluverkkoon tai pykälän 3 kohdassa tarkoitettuun suurjännitteiseen jakeluverkkoon taikka 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun kantaverkkoon kytkettyjen voimalaitosten nimellistehot lasketaan yhteen riippumatta voimaloiden tai niiden voimanlähteiden määrästä tai laadusta. Voimalaitosprosenttia sovelletaan voimaloihin, jos voimaloiden yhteenlaskettu nimellisteho ylittää 10 megavoltiampeeria.

Lailla 12.2005/1131 lisättiin kiinteistöverolain 14 §:ään uusi 2 momentti, jonka mukaan voimalaitosprosenttia ei sovelleta vesi- ja tuulivoimalaitoksiin, joiden nimellisteho on enintään 10 megavolttiampeeria. Pienvoimaloita koskevaa säännöstä muutettiin lailla 2.11.2017/723 siten, että säännöstä sovelletaan nykyään kaikkiin voimalaitoksiin niiden sähköntuotantomuodosta riippumatta. Hallituksen esityksen 96/2017 perustelujen mukaan voimalaitoksen nimellisteho on sen generaattoreiden kilpiarvoista ilmenevä yhteenlaskettu bruttoteho.

Kustannusteknisistä syistä voimalaitoksen taajuusmuuttajaa ei käytännössä rakenneta voimalan tuottaman huipputehon tasolle, jolloin maksimivirtaa ei käytännössä tule syötetyksi kantaverkkoon. Tällöin tosiallinen 10 megavolttiampeerin teho voimalaitoksen veroehtona ei välttämättä ylitä tietyntä tarkasteluhetkenä. Voimalaitosprosenttia sovelletaan, vaikka voimalaitokseen kytketyn taajuusmuuttajan maksimiteho on pienempi kuin siihen liitetyn voimalaitoksen tai -laitosten bruttoteho. Korkeamman prosentin soveltamisen kannalta merkitystä ei siis ole sillä, millä teholla verkkoon voidaan syöttää virtaa, vaan ratkaisevaa on generaattoreiden kilpiarvosta ilmenevä yhteenlaskettu bruttoteho.

Kiinteistöverolain 14 §:ä sovelletaan siitä lähtien, kun voimalaitos otetaan tuotantoon ja liitetään jakeluverkkoon. Vastaavasti kiinteistöverolain 14 §:n soveltaminen lakkaa silloin, kun voimalaitos irrotetaan pysyvästi jakeluverkosta.

Tuuli- ja aurinkovoimapuistoissa voimalat voivat valmistua eri tahtiin ja ne voidaan väliaikaisliittymällä liittää jakeluverkkoon voimalaitos kerrallaan. Voimalaitosprosentin soveltamisedellytykset tarkistetaan jokaisesta voimalaitoksesta erikseen. Voimalaitosprosenttia sovelletaan niihin voimalaitoksiin, jotka ovat olleet tuotannossa verovuoden alussa ja joiden yhteenlaskettu nimellisteho ylittää 10 MVA.

Ahvenanmaalla sovelletaan rakennusten yleistä kiinteistöveroprocenttia tuulivoimalaitoksiin, joiden nimellisteho on korkeintaan 10 megavolttiampeeria, vaikka useammalla voimalaitoksella olisi yhteinen liittymäkohta sähköverkkoon (ÅFS 2018/26)

Rakenteilla olevan tuulivoima- tai aurinkovoimapuiston nimellistehoa tarkastellaan verovuosiakohtaisesti vuodenvaihteen todellisen tilanteen mukaan. Jos yhteiseen liittymispisteeseen liitettyjen voimaloiden yhteenlaskettu nimellisteho on verovuoden alussa enintään 10 megavolttiampeeria, voimaloihin sovelletaan kyseisenä verovuonna rakennusten yleistä kiinteistöveroprocenttia. Näin siitäkin huolimatta, että yhteiseen liittymispisteeseen liitettyjen voimaloiden yhteenlaskettu nimellisteho ylittäisikin myöhemmin 10 megavolttiampeeria.

Korkein hallinto-oikeus on antanut ennakkopäätöksen [KHO 2024:51](#), joka koski tuulivoimaloiden liittymispistettä. Asiassa oli ratkaistavana, oliko A Oy:n voimalaitokseen sovellettava voimalaitosprosenttia sillä perusteella, että kyseiset voimalaitokset oli kytketty jakeluverkkoon kiinteistöverolain 14 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla yhteisen liittymispisteen kautta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A Oy:n voimalaitokseen voitiin soveltaa voimalaitosprosenttia, kun A Oy:n voimalaitos oli kytketty toisen tuulivoimayhtiön voimalaitosten kanssa jakeluverkkoon yhteisen liittymispisteen kautta ja kun voimalaitosten yhteenlaskettu nimellisteho oli ylittänyt 10 megavolttiampeeria. Korkein hallinto-oikeus totesi päätöksen perusteluinaan, muun ohessa seuraavaa:

"Kiinteistöverolain 14 §:n 2 momentissa tai muuallakaan laissa ei ole määritelty, mitä yhteisellä liittymispisteellä tarkoitetaan. Säännöksen esitöistä kuitenkin ilmenee, että yhteistä liittymispistettä koskevalla edellytyksellä on tarkoitettu ulottaa voimalaitosprosentin soveltaminen tuotannollis-taloudellisiin perusteisiin yhteistä infrastruktuuria hyödyntäviin voimalaitoskokonaisuuksiin. Edelleen esitöistä ilmenee, että mahdollisuutta yhdistää tuulivoimapuistoja verkkoon keinoitekoisesti eri liittymispisteiden kautta rajoittavat muun ohella verkonhaltijan määräysvalta verkkoon liittymisestä ja korkeat liittymiskustannukset uutta liittymäpistettä varten rakennettavista muuntoasemista, niiden vaatimista maa-alueista ja lupaprosesseista.

Edellä todettuun nähden kiinteistöverolain 14 §:n 2 momentin mukaisella yhteisellä liittymispisteellä ei voida katsoa tarkoitetun A Oy:n viittaamaa yksittäisen teknisen osan tarkkuudella määriteltyä pistettä, jonka verkonhaltija ja

verkkoon liittyjä ovat sopineet omistus- tai hallintarajakseen. Arvioitaessa sitä, onko voimalaitokset kytketty säännöksessä tarkoitetulla tavalla verkkoon yhteisen liittymispisteen kautta, huomioon on sen sijaan otettava sen verkkoinfrastruktuurin kokonaisuus, jolla voimalaitosten kytkeminen jakeluverkkoon on toteutettu.”

Sen arvioimisessa, onko voimalaitokset kytketty säännöksessä tarkoitetulla tavalla verkkoon yhteisen liittymispisteen kautta, noudatetaan korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksestä KHO 2024:51 ilmeneviä periaatteita.

3 Voimalaitoksen rakennuspaikka

3.1 Rakennusmaan arvostaminen

Voimalaitoksen maapohja arvostetaan arvostamislain 29 §:n ja sen nojalla vuosittain annetun Verohallinnon päätöksen rakennusmaan verotusarvon laskentaperusteista (jäljempänä Verohallinnon päätös) mukaisesti. Verohallinnon päätöksen mukaan rakennusmaan verotusarvo lasketaan käyttäen kuntakohtaisiin tonttintahintakarttoihin ja arviointiohjeisiin perustuvia tietoja rakennusmaan käyvästä aluekohtaisista arvoista.

Kuntakohtaisiin arviointiohjeisiin sisältyvät niin sanotut tonttintahintakartat, joihin on asemakaavan mukaisen käyttötarkoituksen perusteella merkitty erilaisten rakennuspaikkojen yksikköhinnat eli niin sanottu aluehinta joko asema- tai rakennuskaavan mukaista rakennusoikeuden kerrosneliömetriä tai rakennuspaikan pinta-alan neliömetriä kohti. Haja-asutusalueilla käytetään rakennusmaan arvostuksessa kuntakohtaisia perushintoja neliömetriä kohti.

Kuntakohtaisissa arviointiohjeissa ei ole annettu erillistä arvoa energiahuollon alueeksi kaavoitetuille alueille. Verohallinnon päätöksen 1 §:n 2 momentin mukaan, jos rakennusmaalle ei ole annettu arviointiohjetta tai tonttintahintakartassa arvoa tai jos niissä perusteissa, jotka rakennusmaan käypää arvoa määrittäessä on otettava huomioon, on tapahtunut oleellinen muutos, verotusarvo lasketaan noudattaen soveltuvin osin vastaavanlaista aluetta koskevaa kuntakohtaista arviointiohjetta ja tonttintahintakarttaa.

Rakennusmaan verotusarvon laskentaperusteista annettavassa päätöksessä on määriteltävä vähimmäisarvo kiinteistöveron alaisille alueille. Voimalaitosalueen vähimmäisarvoksi haja-asutusalueella katsotaan aina vähintään edellä mainittu vähimmäisarvo. Esimerkiksi vuoden 2025 aluehinta on alennuskaavasta huolimatta vähintään 1 €/m². Verotusarvoksi tulee tällöin vähintään 0,75 €/m².

Voimalaitoksen rakennuspaikan tavanomaista suurempi koko voidaan haja-asutusalueilla ottaa huomioon soveltamalla arvostamisessa erityistä alennuskaavaa. Asemakaava-alueella ylisuurien teollisuus- ja varastoalueiden yksikköhintaa alennetaan Verohallinnon päätöksessä kerrotulla tavalla. Teollisuusalueillakin alennuskaavaa sovelletaan vain T-alueilla. Muissa tilanteissa asemakaava-alueella ei sovelleta alennuskaavaa, vaan rakennusmaan verotusarvo lasketaan suoraan sen pinta-alan tai rakennusoikeuden mukaan sekä kuntakohtaisissa tonttintahintakartoissa ja arviointiohjeissa esitettyjen perusteiden mukaisesti.

Kuntakohtaisissa arviointiohjeissa on saatettu kohtuullistaa muidenkin kuin ylisuurien teollisuus- ja varastoalueiden verotusarvoja. Jos niissä on ohjeistettu kohtuullistamaan suurien voimalaitoskiinteistöjen verotusarvoja portaittain, noudatetaan näitä ja muita kuntakohtaisia arviointiohjeita edelleen.

3.2 Ydinvoimalaitoksen maapohjan arvostaminen

Ydinvoimalaitoksen sijoittamisesta seuraa tarve ohjata ja rajoittaa paitsi voimalaitosalueen myös suojavyöhykkeen maankäyttöä. Tästä syystä alueiden käyttö ratkaistaan yleis- ja asemakaavaprosesseissa. Ydinvoima-alue osoitetaan kaavassa energiahuollon alueeksi (EN-alue) tai teollisuus- ja varastoalueeksi (T-alue). Kaavalla osoitetaan ydinvoimaloiden laitosalue energiatuotantoa palvelevia laitoksia, rakennuksia tai rakenteita sekä käytetyn

ydinpolttoaineen loppusijoitusta toteuttavia laitoksia ja rakennuksia varten. Ydinvoimalaitoksen ympärille osoitetaan ydinvoimalaitoksen suojavyöhyke. Suojavyöhyke ulottuu noin 5 kilometrin etäisyydelle laitoksesta. Suojavyöhykkeellä on voimassa maankäyttöön kohdistuvia rajoituksia.

Ydinvoimalakiinteistön maapohjien arvostamisesta kiinteistöverotuksessa ei ole erityisiä säännöksiä. Tämän vuoksi kyseisten maapohjien arvo tulee ensisijaisesti määrittää arvostamislain 29 §ssä säädettyjen ja Verohallinnon rakennusmaan verotusarvon laskentaperusteista antamassa päätöksessä vahvistettujen laskentaperusteiden mukaisesti.

Kuntakohtaisissa arviointiohjeissa ei ole annettu erillistä arvoa energiahuollon alueeksi kaavoitetuille alueille. Verohallinnon päätöksen 1 §:n 2 momentin mukaan, jos rakennusmaalle ei ole annettu arviointiohjetta tai tonttihintakartassa arvoa tai jos niissä perusteissa, jotka rakennusmaan käypää arvoa määrittäessä on otettava huomioon, on tapahtunut oleellinen muutos, verotusarvo lasketaan noudattaen soveltuvin osin vastaavanlaista aluetta koskevaa kuntakohtaista arviointiohjetta ja tonttihintakarttaa.

Ottaen huomioon ydinvoimalaitoksia koskevat kaavamääräykset sekä ydinvoima-alueen tosiallinen käyttö, alue voidaan rinnastaa teollisuusalueisiin ja rakennuspaikan verotusarvo lasketaan siten alueen teollisuustonttiin sovellettavan arvon mukaan. Ydinvoima-alueeseen, jonka kaavamerkintä on teollisuus- ja varastoalue (T-alue) sovelletaan Verohallinnon päätöksessä tarkoitettua teollisuus- ja varastoalueiden alennuskaavaa. Alennuskaavaa ei sovelleta energiahuoltoalueilla tai YT-alueilla, ellei kuntakohtaisissa arviointiohjeissa näin ole erikseen määrätty.

3.3 Vesivoimalaitoksen maapohjan arvostaminen

Vesivoimalaitoksen käytössä oleva maa-alue jaetaan varsinaiseen rakennuspaikkaan ja muuhun voimalaitosalueeseen. Voimalan ylä- ja alapuolisten säännöstelyallasalueiden maapohjat patoineen samoin kuin vesivoimayhtiön omistamat muut maa- ja vesialueet eivät ole mukana maapohjan verotusarvossa.

Varsinaisen vesivoimalaitoksen rakennuspaikan verotusarvo lasketaan alueen teollisuustonttiin sovellettavan arvon mukaan. Muu voimalaitosalue arvostetaan kyseisessä kunnassa pientalon rakennuspaikkaan sovellettavan alimman aluehinnan mukaan. Voimalaitosalueen vähimmäisarvoksi haja-asutusalueella katsotaan alennuskaavasta huolimatta vähintään 1 €/m².

Säännöstely- ja tekoaltaat maapohjineen rinnastetaan vesialueisiin eikä niille määrätä erikseen arvoa. Muut kuin voimalaitosta välittömästi palvelevat padot ovat pääsääntöisesti maapatoja. Vain niiden maapohjalla on arvoa. Muun selvityksen puuttuessa verotusarvo voidaan laskea samalla tavalla kuin muun voimalaitosalueen arvo. Muut mahdolliset vesialueet samoin kuin metsä- ja joutomaa jäävät kiinteistöveron ulkopuolelle.

3.4 Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitoksen rakennuspaikan arvostaminen

Kiinteistöverolain 3 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan kiinteistöveroa ei ole suoritettava metsästä eikä maatalousmaasta. Kun maanomistaja vuokraa omistamastaan maatalous- tai metsämaasta alueen aurinko- tai tuulivoimalan tai useiden voimaloiden sijoittamiseksi alueelle, on vuokramiehellä, eli yleensä voimayhtiöllä, mahdollisuus ryhtyä rakentamistoimenpiteisiin.

Asemakaava-alueen ulkopuolella sijaitsevan maatalous- tai metsämaan käyttötarkoitus muuttuu sen jälkeen, kun rakennuspaikalla aloitetaan tuuli- ja aurinkovoimalaitoksen raivaus- ja rakennustyöt. Rakennuspaikka tulee tällöin kiinteistöveron piiriin. Rakennuspaikasta verovelvollinen on kiinteistön omistaja. Hankkeen suunnitteluvaiheessa tehty maanvuokrasopimus ei vielä aiheuta maapohjan siirtymistä kiinteistöveron piiriin. Maa- tai metsätalouden harjoittaminen voi jatkua alueella sen vuokraamisesta huolimatta siihen saakka, kunnes voimalaitosten rakennustyöt aloitetaan.

Silloin, kun tuuli- tai aurinkovoimalaitos rakennetaan asemakaavoitetulle alueelle ja asemakaavan yhdistelmämerkinnässä on M, alue on maa- ja metsätalousmaata niin kauan kuin se tosiasiallisesti on tässä käytössä. Alue muuttuu kiinteistöveronalaiseksi

rakennusmaaksi silloin ja siltä osin, kun kaavan mukainen muun käyttötarkoituksen mukainen rakentaminen alkaa ja maa- ja metsätalouskäyttö päättyy.

Asemakaavassa energiahuoltoalueeksi (EN-alue) osoitettu alue tulee kiinteistöveron piiriin heti kaavan voimaantulosta alkaen. Kiinteistöveronalaisuuden kannalta ei ole merkitystä, onko kaavassa lisämerkintä, jonka mukaan metsätalouden harjoittamista voidaan jatkaa aurinkovoimalahankkeen toteutumiseen saakka.

Tuulivoimalan rakennuspaikka muodostuu tuulivoimalan vaatimasta maa-alueesta. Tuulivoimalan perustusta ja pystystä varten rakennetaan suuruusluokaltaan 100 x 100 metrin nostoalue. Alue palvelee voimalan käyttöaikana huoltoa ja aikanaan voimalan purkua. Yhden tuulivoimalan tarvitsema maa-alue on noin 1–2 hehtaaria. Tilaa tarvitaan tuulivoimalan perustuksille, nosturikentälle ja voimalan osien varastointialueille. Tarvittavan työskentelyalueen koko riippuu voimalatyypistä ja roottorin asennustavasta.

Tuulivoimalan rakennuspaikalle rakennetaan ns. asennuskenttä, joka toimii voimaloiden noston aikana nostoalustana. Asennuskenttä koostuu kokoonpano- ja pystytysalueesta. Pystytysalue rakennetaan voimalan perustusten viereen nostureita varten. Alue vahvistetaan erittäin kantavaksi ja sen pinta on joko luonnonsoraa tai kivimurskaa. Kokoonpanoaluetta käytetään tuulivoimalan osien varastointiin, kunnes voimala pystytetään. Alueella kootaan myös pystytyskalusto. Kokoonpanoalue pinnoitetaan osittain luonnonsoralla tai kivimurskalla. Osaksi se on aluetta, josta on hakattu puut rakentamisen ajaksi ja rakentamisen jälkeen alue voi palata entiseen käyttöön.

Rakennuspaikan pinta-ala muodostuu tuulivoimalan perustus- ja huoltoalueesta. Huoltoalueeseen kuuluu pystytysalueen lisäksi myös se osa kokoonpanoalueesta, jolla pystytyskalusto kootaan. Huoltoalue palvelee tuulivoimalaa koko sen elinkaaren ajan korjaustöiden ja purkutöiden yhteydessä ja kuuluu siten kiinteästi tuulivoimalaan rakennuspaikkaan. Väliaikaisessa käytössä olevat varastointialueet, jotka rakentamisen jälkeen palautuvat metsätalouskäyttöön tai joutomaaksi, eivät kuulu tuulivoimalan rakennuspaikkaan.

Muun selvityksen puuttuessa tuulivoimalan rakennuspaikan pinta-alana pidetään kiinteistöverotuksessa 10 000 m². Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitosta välittömästi palvelevien rakennusten, kuten esimerkiksi sähkö- tai muuntajarakennusten rakennuspaikan pinta-alana pidetään muun selvityksen puuttuessa 2 000 m².

Tuulivoimalan rakennuspaikkaan sovelletaan haja-asutusalueen alennuskaavaa. Tuulivoimalaitosten rakennuspaikat eivät ole samalla tavalla koko pinta-alaltaan peitteisessä voimalaitoskäytössä kuin esimerkiksi aurinkovoimaloiden rakennuspaikat. Tuulivoimaloita ei aidata eikä tuulipuiston alueella liikkumista rajoiteta muuten kuin hyvin paikallisesti. Tuotantoalueella voidaan edelleen jatkaa metsätaloutta lukuun ottamatta tuulivoimaloiden ja sähköaseman rakennuspaikkoja sekä uusia huoltoteitä. Alueen virkistyskäyttö ja metsästyks voi jatkua entiseen tapaan.

Aurinkovoimalan rakennuspaikan pinta-ala määräytyy alueen todellisen maankäytön mukaan. Rakennuspaikka muodostuu lähtökohtaisesti aurinkopaneelijärjestelmän tarvitsemasta maa-alueesta. Jos aurinkopaneelikenttä tiestöineen on aidattu, rakennuspaikkaan kuuluu lähtökohtaisesti koko aidan sisäpuolinen alue. Aurinkopaneelikentän reunoilla olevat puuttomat alueet, jotka eivät ole maatalouskäytössä, ja joilla metsän kasvatus on paneeleille aiheutuvan varjostushaitan takia mahdotonta, kuuluvat myös rakennusmaahan.

Kiinteistöverotuksessa aurinkovoimalayhtiön vuokraaman alueen pinta-ala ei ole yksistään ratkaisevaa, vaan olennaista on, säilyykö alue joltakin osin edelleen maa- tai metsätalouden käytössä. Jos maanvuokrasopimuksessa on erikseen kirjallisesti sovittu maatalousmaalle sijoitettavasta aurinkopaneelikentästä siten, että maatalousmaan hallinta säilyy vuokranantajalla ja alue on maatalouskäytössä, voidaan maatalouskäytössä edelleen oleville alueille maksaa maataloustukia. Aurinkopaneelien välinen ala voi olla tukielpoista, jos se on maatalousmaata ja riittävän leveä siten, että tukiehtojen mukainen viljely on mahdollista. Varjostus ei saa estää sadon tuottamista.

Aurinkopaneelien vaatima ala ei ole maatalousmaata. Verovelvollisen on esitettävä selvitys alueen pääasiallisesta käytöstä muuhun kuin aurinkovoimalan tarpeisiin. Aurinkopaneelien alapuolista aluetta pidetään kuitenkin aina pääasiallisesti aurinkovoimalan käytössä olevana ja sitä verotetaan osana aurinkovoimalan rakennuspaikkaa. Näin on, vaikka myös paneelien alapuolella oleva alue olisi maatalouskäytössä, esimerkiksi laidunmaana.

Aurinkovoimalan rakennuspaikkaan ei sovelleta haja-asutusalueen alennuskaavaa tai asemakaava-alueella ylisuurten teollisuusalueiden alennuskaavaa, koska maa-aluetta hyödynnetään kokonaisuudessaan aurinkoenergian tuottamisessa. Maa-alueen arvon pinta-alayksikköä kohden ei voida katsoa alenevan samalla tavoin, kuin haja-asutusalueella sijaitsevan rakennusmaan, jonka euromääräinen arvo pinta-alayksikköä kohden tyypillisesti alenee alueen pinta-alan kasvaessa.

Asemakaava-alueella sijaitseva tuuli- ja aurinkovoima-alue rinnastetaan teollisuusalueisiin ja rakennuspaikan verotusarvo lasketaan siten alueen teollisuustonttiin sovellettavan arvon mukaan.

Toisin kuin yleiset tiet, yksityistiet kuuluvat kiinteistöveron piiriin. Maatalousmaan tai metsän läpi tuuli- tai aurinkovoimalaitokselle kulkevista teistä ei määrätä kiinteistöveroa sillä perusteella, että niillä ei ole arvostamislain 31 a §:n mukaan arvoa. Jos maatilalla oleva yksityistie kulkee rakennusmaan halki, se luetaan kuitenkin tältä osin rakennusmaaksi ja tulee sen osana verotetuksi. Vähintään kymmenen metriä leveät, tuuli- tai aurinkovoimalalta lähtevät voimansiirtolinjojen johtoaukeat ovat maatilalla arvostamislain 31 a §:ssä tarkoitettua muuta maatilatalouden maata, jonka arvoksi katsotaan nolla.

Kun tuuli- tai aurinkovoimalaitos on purettu, voimalan maapohja palautuu siihen käyttötarkoitukseen, jossa se oli ennen voimalan rakentamisen aloittamista, ellei aluetta oteta purkamisen jälkeen muuhun käyttöön. Esimerkiksi, jos alueelle on tarkoitus rakentaa purkamisen jälkeen uusi voimala, maapohja pysyy kiinteistöveron piirissä. Kun maapohjalla ei ole toimivaa tuuli- tai aurinkovoimalaa, se ei enää palvele maapohjan käyttötarkoitusta tuuli- tai aurinkovoimalan rakennuspaikkana.

Maapohjan palautuminen aiempaan käyttötarkoitukseen ei edellytä voimalan purkamista perustuksineen. Tuulivoimalan konehuoneen ja tornin purkaminen riittää ja aurinkovoimalan paneelien irrottaminen riittää. Tuuli- tai aurinkovoimalan perustuksia taikka aurinkovoimalan tukirakenteita ei yksistään voida katsoa kiinteistöverolain mukaiseksi rakennelmaksi, vaikka ne katsotaankin kuuluvan kiinteistöveron piiriin silloin, kun voimalaa arvostetaan kiinteistöverotuksessa.

4 Ydinvoimalaitoksen arvostaminen

4.1 Jälleenhankinta-arvo

Jälleenhankinta-arvoasetuksessa ei ole erikseen annettu arviointiperusteita ydinvoimalaitoksen jälleenhankinta-arvon laskemiseen. Ydinvoimalaitoksen sähköntuotantoprosessi eroaa prosessissa käytettävän radioaktiivisen ydinpolttoaineen vuoksi tavanomaisista teollisuuden prosesseista. Ydinvoimalaitoksen tuotantoprosessiin liittyviä rakennuksia ei siten voida pitää teollisuuden tuotanto- tai varastorakennuksiin verrattavina rakennuksina, eikä muinakaan sellaisina rakennuksina, joihin voidaan soveltaa JHA 4-19 §:ssä olevia arvostamisperusteita.

Edellä mainitusta syystä tulee jälleenhankinta-arvoasetuksen 21 §:ää soveltaa varsinaisen reaktorirakennuksen lisäksi myös arvostamislain 30 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuihin välittömästi ydinvoimalaitostointia palveleviin rakennuksiin ja rakennelmiin. Kun ydinvoimalaa arvostetaan kiinteistöverotuksessa, sen jälleenhankinta-arvoksi katsotaan siten 75 % kirjanpitoon kirjatutuista taseeseen aktivoituista rakennuskustannuksista. Reaktorirakennuksen sekä ydinvoimalaitosta välittömästi palvelevien rakennusten ja rakennelmien rakennuskustannuksissa huomioidaan myös luvussa 1.4 mainitut yleiskustannukset.

4.2 Ydinvoimalaitosta välittömästi tai välillisesti palvelevat rakennukset

Ydinvoimalan yhteydessä olevat rakennukset ja rakennelmat jaetaan voimalaitosta välittömästi palveleviin rakennuksiin ja rakennelmiin sekä voimalaitosta välillisesti palveleviin rakennuksiin ja rakennelmiin. Arvioinnissa otetaan huomioon rakennusten ja rakennelmien käyttötarkoitus ydinvoimalaitoksen toiminnan kannalta, eikä rakennusten ja rakennelmien teknisillä ominaisuuksilla sinällään ole merkitystä. Käyttötarkoitustensa ja toiminnallisesti ydinvoimalan varsinaiseen sähköntuotantoon liittyvät rakennukset katsotaan välittömästi ydinvoimalatoimintaa palveleviksi rakennuksiksi, joihin sovelletaan jälleenhankinta-arvoasetuksen 21 §:ä.

Kumotun varallisuusverolain 24 §:n muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä HE 123/1994 käsiteltiin ydinvoimalan ikäalennusprosenttia ja vähimmäisjäännösarvoa. Esityksen mukaan ydinvoimalatoimintaa välittömästi palvelevia rakennuksia ovat reaktorirakennus, valvomo ja käytetyn ydinpolttoaineen välivarasto ja voimalaitosjätteen sijoituspaikka. Ydinpolttoaineen loppusijoituslaitos rinnastetaan ydinvoimalaitokseen. Esityksen mukaan ydinvoimalaitostoitointia vain välillisesti palvelevia rakennuksia ovat esimerkiksi toimisto-, laboratorio- ja muut ydinvoimalaitostoitointia vain välillisesti palvelevat rakennukset.

Ydinvoimalaitosta välittömästi palvelevana rakennuksena pidetään myös esimerkiksi voimalaitosjäteluolaa, jossa säilytetään radioaktiivisia vanhoja varaosia, voimalaitoskomponentteja, suojavarusteita yms. Vaikka luolassa ei säilötä ydinpolttoainetta, on se käyttötarkoitukseltaan välittömästi ydinvoimalaitostoitointia palveleva rakennus.

Myös turbiinihalli on käyttötarkoitukseltaan ja toiminnallisesti ydinvoimalan varsinaisen sähköntuotantoon liittyvä rakennus ja näin välittömästi ydinvoimalaitostoitointia palveleva rakennus. Turbiinihallissa sijaitsee sähköntuotantokoneistot sekä kiinteät nosturit turbiinin ja generaattorin liikuttelua varten. Arvioinnissa ei anneta merkitystä sille, että tila itsessään on tyypillinen hallimainen teollisuusrakennus.

Käyttötarkoitukseltaan lähinnä ydinvoimalaitoksen huoltoa tukevat rakennukset, joiden toiminta ei liity suoraan varsinaiseen sähköntuotantoprosessiin palvelevat välillisesti ydinvoimalaitostoitointia. Välillisesti ydinvoimalatoimintaa palvelevat rakennukset ja rakennelmat arvostetaan niiden ominaisuuksien perusteella. Näiden rakennusten jälleenhankinta-arvo voidaan laskea teollisuusrakennuksina, jos ne vastaavat ominaisuuksiltaan teollisuusrakennusta.

Ydinvoimalaitosta välillisesti palvelevina rakennuksina pidetään myös ydinvoimalaitoksen huoltoa tukevia rakennuksia, kuten esimerkiksi allasvesisäiliötä ja muuntajavarastoa. Niiden toiminta ei liity suoraan varsinaiseen sähköntuotantoprosessiin. Allasvesisäiliön käyttötarkoitus on reaktorialtaan sisältämän veden varasäiliön suojaaminen. Säiliötä käytetään vain voimalaitoksen vuosihuollon aikana. Muuntajavarasto toimii poikkeustilanteissa esille otettavan lisämuuntajan suojana. Sen tilat toimivat ainoastaan suojakuorena muuntajalle.

4.3 Ydinvoimalan vuotuinen ikäalennus

Arvostamislain 30 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan välittömästi ydinvoimalaitostoitointia palvelevan rakennuksen tai rakennelman ikäalennus on 2,5 prosenttia.

Käytössä olevan ydinvoimalaitoksen arvoksi katsotaan kuitenkin arvostamislain 30 §:n 4 momentin mukaan aina vähintään 40 prosenttia rakennelman jälleenhankinta-arvosta.

Välillisesti ydinvoimalatoimintaa palvelevien rakennusten ja rakennelmien ikäalennusprosentti määräytyy niiden rakennustyyppin perusteella.

5 Vesivoimalaitoksen arvostaminen

5.1 Vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvo

Vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvot lasketaan ensisijaisesti verovelvollisilta saatavien selvitysten perusteella. Vesivoimalaitoskiinteistöllä verotusarvo määrätään erikseen:

- voimalaitosrakennuksille ja rakenteille,
- vesivoimalle ja
- maapohjalle.

VTT on tehnyt tutkimuksia vesivoimalaitosten ja vesivoiman jälleenhankinta-arvoista. VTT:n tutkimuksessa mukana olleista vesivoimalaitoksista on laadittu rakennuskustannusselvitys, josta käy ilmi laitoksen käyttöönottovuosi sekä laitoksen rakenteet ja yksikköarvot, joiden perusteella voimalaitosrakenteiden verotusarvot on laskettu.

5.2 Valtiovarainministeriön asetus vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon laskemisen perusteista

Valtiovarainministeriö antaa vuosittain asetuksen vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon laskemisen perusteista. Vesivoimalaitoksen, jonka kosken putouskorkeus on vähintään kolme metriä ja jonka teho on vähintään 500 kilowattia, ja vesivoimalaitosrakenteiden jälleenhankinta-arvoa laskettaessa otetaan huomioon voimalaitosrakenteiden hankinnasta johtuneet asetuksen 1 §:ssä todetut välittömät menot.

Vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvoissa ovat mukana muun muassa vesivoimalaitosta välittömästi palvelevat padot, perkaukset ja pengerrykset mukaan lukien maanrakennustyöt. Vesivoimalaitoksen jälleenhankinta-arvoa laskettaessa otetaan huomioon myös laitoksen työmaan käyttö- ja yhteiskustannukset, rakennuttajan kustannukset ja rakennusaikaiset korot.

Muita kuin vesivoimalaitosta välittömästi palvelevia rakennuksia, rakennelmia ja laitteita ei lueta mukaan vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvoon. Esimerkiksi kalanviljelyslaitoksia, toimisto-, varasto-, korjaamo- ja asuinrakennuksia, turbiineja, generaattoreita, patoluukkuja, nostureita jne. ei oteta huomioon. Näille rakennuksille ja rakennelmille lasketaan jälleenhankinta-arvo kuten muille vastaaville rakennuksille ja rakennelmille.

Sähkön tuotantoa palvelevia koneita ja laitteita ei lueta rakennuksen ja rakennelman hankintamenoon. Tällaiset laitteet eivät kuulu myöskään kiinteistöveron piiriin.

Vesivoimalaitoksen jälleenhankinta-arvo lasketaan siten, että muutos 1 §:ssä tarkoitettujen rakenteiden alkuperäisiin hankintakustannuksiin ja muihin kustannuksiin perustuvaan viimeksi vahvistettuun arvoon verrattuna vastaa rakennuskustannusindeksin muutosta verovuotta edeltäneen vuoden kesäkuusta verovuoden kesäkuuhun. Jälleenhankinta-arvo on 75 prosenttia tällä tavoin määritetystä arvosta. Rakennuskustannusten oletetaan syntyvän tasaisesti rakentamisen aikana (asetuksen 2 §).

5.3 Vesivoimalaitoksen keskimääräisten rakennuskustannusten perusteella laskettu jälleenhankinta-arvo

Jos vesivoimalaitoksen alkuperäisiä rakennuskustannuksia ei voida luotettavasti selvittää, määritetään jälleenhankinta-arvo 1 §:ssä tarkoitettujen rakenteiden rakennuskustannusten summana asetuksessa annettujen keskimääräisten rakennuskustannusten perusteella. Jälleenhankinta-arvo on 75 prosenttia tällä tavoin määritetystä arvosta (asetuksen 3 §).

Asetuksen arvot perustuvat vastaavan rakennuksen keskimääräisiin rakennuskustannuksiin, joista jälleenhankinta-arvon perusteena on käytetty 75 prosenttia. Asetuksen arvoja tarkistetaan vuosittain rakennuskustannusindeksin muutosta vastaavasti.

Jos vesivoimalaitos on sellainen, ettei siihen voida soveltaa asetuksessa olevia jälleenhankinta-arvon laskentamenetelmiä, tällaisen vesivoimalaitoksen jälleenhankinta-arvona pidetään 75 prosenttia vastaavanlaisen vesivoimalaitoksen rakennuskustannuksista.

5.4 Vesivoimalaitoksen vuotuinen ikäalennus

Arvostamislain 30 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan vesivoimalaitokseen kuuluvan rakennuksen, padon, altaan ja muun rakennelman vuotuinen ikäalennus on 1 prosentti (812/2013).

Käytössä olevan vesivoimalaitoksen arvoksi katsotaan kuitenkin arvostamislain 30 §:n 4 momentin mukaan aina vähintään 40 prosenttia rakennelman jälleenhankinta-arvosta.

Muiden kuin välittömästi vesivoimalaitosta palvelevien rakennusten ja rakennelmien ikäalennusprosentti määräytyy niiden rakennustyyppin perusteella.

5.5 Vesivoiman verotusarvo

Verotusarvo lasketaan erikseen rakennetulle tai rakenteilla olevalle koskelle, jonka putouskorkeus on vähintään kolme metriä ja rakennettu tai rakenteilla oleva teho vähintään 500 kilowattia. Vesivoiman verotusarvo lasketaan kosken tehon ja tehoyksikön arvon tulona.

Kosken teho lasketaan kosken putouskorkeuden (h) ja keskivirtaaman (MQ) mukaan kaavasta $P = 8,2 \cdot MQ \cdot h$, missä P on kosken teho kilowateissa, MQ on keskivirtaama kuutiometriä sekunnissa, h on keskivirtaamaa vastaava kokonaisputouskorkeus metreissä ja luku 8,2 on kerroin.

Keskivirtaama lasketaan koskessa 30 vuoden ajanjaksolta ja se tarkistetaan aika ajoin.

Kosken tehon perusarvona käytetään 100 €/kW. Perusarvoa korjataan kahdella korjauskertoimella K1 ja K2.

Korjauskerroin K1 ottaa huomioon sähkön tuotannon kustannusten vaihtelua eri vuodenaikoina. Korjauskerroin K2 ottaa huomioon voimalaitoksen hankintakustannuseroja putouskorkeuden mukaan.

Korjauskerroin K1 lasketaan talvi- ja vuosivirtaaman suhteen avulla laskentahetkellä voimassa olevien säännöstelyolosuhteiden mukaan. Talvivirtaama on kosken keskivirtaama 1.11. – 31.3. välisenä aikana ja vuosivirtaama kosken keskivirtaama 1.5. – 30.4. välisenä aikana. Talvi- ja vuosivirtaaman suhde lasketaan vuosittaisten suhteiden keskiarvona 30 vuoden ajanjaksolta.

Korjauskerroin K1 saadaan talvi- ja vuosivirtaaman suhteen keskiarvon (a) avulla seuraavasti:

K1	a
0,9	<0,5

1,0	1,0
1,1	>1,5

Väliarvot lasketaan suhteellisesti.

Korjauskerroin K2 lasketaan putouskorkeuden (h) mukaan seuraavasti:

K2	h (metriä)
0,7	3
1,3	30 tai suurempi

Väliarvot lasketaan suhteellisesti.

Kiinteistövero määrätään vesivoimasta maapohjaan sovellettavan kiinteistöveroprosentin mukaan. Vesivoiman verotusarvon tarkistamisesta Verohallinto päättää erikseen. Vesivoiman arvoa ei tarkisteta vuosittain kuten rakennusten jälleenhankinta-arvoja, eikä siitä tehdä ikälennuksia.

6 Tuuli- ja aurinkovoimalaitoksen arvostaminen

6.1 Rakennelma

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 11.11.2004 taltio 2887 koski tuulivoimalan hankintamenon poistoa. Tapauksessa oli kyse tuulivoimalasta, jonka teräsrakenteisen tornin korkeus oli noin 60 metriä. Tornin yläpäässä oli konehuone ja roottori lapoineen. Roottori oli kolmilapainen ja sen jokaisessa halkaisijaltaan 56 metrin lavassa oli oma kääntömoottori.

Päätöksen mukaan tuulivoimalan hankintamenon poistoa tehtäessä tornia eli runkoa konehuoneineen oli pidettävä EVL 34 §:ssä tarkoitettuna rakennelmana. Roottoria lapoineen, vaihdelaatikkoa ja generaattoria oli pidettävä EVL 30 §:n mukaisena koneena, kalustona ja muuna niihin verrattavana irtaimena käyttöomaisuutena.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä ilmenevää rajanvetoa siitä, mikä osa tuulivoimalasta katsotaan rakennelmaksi ja mikä irtaimeksi, sovelletaan myös

tuulivoimaloiden kiinteistöverotuksessa. Siten tuulivoimalan perustukset ja runko konehuoneineen on sellainen rakennelma, joka kuuluu kiinteistöveron piiriin. Roottori lapoineen, vaihdelaatikko ja generaattori sekä muu laitteisto ovat luonteeltaan irtainta käyttöomaisuutta ja ne jäävät kiinteistöverotuksen ulkopuolelle.

Kelluvien tuulivoimaloiden alustat ovat osin veden alla ja ne on ankkuroitu merenpohjaan, jotta ne eivät lähde ajelehtimaan. Joissakin voimaloissa perustukset upotetaan kokonaan merenpohjaan mutta perustuksia ei kuitenkaan kiinnitetä pohjaan. Kelluva tuulivoimala ei voi toimia ja pysyä paikallaan ilman ankkureita ja painoja. Ankkurit ja painot kuuluvat niiden käyttötarkoituksen perusteella olennaisesti kyseisen voimalatyypin perustuksiin.

Kelluvan tuulivoimalan verotusarvon perusteena oleviin rakennuskustannuksiin sisällytetään kelluvan osan kustannusten lisäksi myös ankkureiden ja niihin liittyvien painojen rakennuskustannukset. Merkitystä ei ole sillä, että mainitut esineet itsessään ovat irrallisia ja että ne mahdollisesti kuluvat nopeammin kuin rakennelman toiset osat.

Edellä mainitun korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO 11.11.2004 taltio 2887 mukaisia periaatteita sovelletaan myös aurinkovoimaloihin. Siten aurinkovoimalan perustukset ja tukirakenteet käsitellään kiinteistöveron alaisina rakennelmina. Paneelien tukirakenteet voidaan kiinnittää myös maan päälle asetettavien betonilaattojen varaan ilman kiinteitä perustuksia. Kiinteistöveronalaisuuden kannalta ei ole merkitystä, onko tukirakenteet ankkuroitu maahan vai ei. Silläkään ei ole merkitystä, onko aurinkovoimala helposti siirrettävissä. Aurinkovoimala kuuluu kiinteistöverotuksen piiriin, jos se on tarkoitettu palvelemaan kiinteistön käyttöä pysyvästi. Paneelit ja paneeleita mahdollisesti liikuttelevat moottorit ja rakenteet ovat laitteina kiinteistöveron ulkopuolella.

Rakennuksen katolle tai seinälle asennettavat aurinkopaneelit ovat osa rakennusta, eikä niitä oteta erikseen huomioon laskettaessa rakennuksen verotusarvoa. Poikkeuksena ovat tilanteet, joissa sähköistämättömään rakennukseen saadaan sähköt aurinkopaneelien tai tuulivoimalan avulla taikka näiden yhdistelmänä.

Luonnollinen henkilö (verovelvollinen) voi hankkia käyttöönsä aurinkosähköjärjestelmän, tuulivoimalan tai muun vastaavan pienimuotoisen sähköenergiaa tuottavan laitteiston, jolla hän tuottaa pääasiassa sähköä omiin tarpeisiinsa. Kotitalouden sähköntuotantolaitteisto voi kuitenkin satunnaisesti tuottaa sähköenergiaa yli kotitalouden oman tarpeen. Tällaiset pienimuotoiset kotitalouksien sähköä tuottavat laitteistot, joista ei siirretä sähköä jatkuvasti myyntitarkoituksessa sähköyhtiön sähköverkkoon, jäävät kiinteistöverotuksen ulkopuolelle. Ne eivät ole KiVL 2 §:n 2 momentissa tarkoitettuja rakennelmia. Sähkön tuotantoa ja myyntiä tuloverotuksessa käsitellään tarkemmin Verohallinnon ohjeessa [Kotitalouden sähköntuotannon tuloverotus](#).

Vastaavantyyppistä sähköntuotantolaitteistoa voidaan asentaa myös teollisuusrakennuksiin näiden lämmön- ja sähköntuotannon tarpeita varten. Teollisuuslaitosten tai logistiikkakeskusten sisäisiin prosesseihin energiaa tuottaviin laitoksiin ei kiinteistöverotuksessa sovelleta KiVL 14 §:n voimalaitosprosenttia.

6.2 Jälleenhankinta-arvo

Jälleenhankinta-arvo asetuksen 21 §:n 1 momentin mukaan myös rakennelman jälleenhankinta-arvona pidetään 75 prosenttia vastaavan rakennelman rakennuskustannuksista.

Kun tuulivoimalaa arvostetaan verotuksessa, sen jälleenhankinta-arvoksi katsotaan siten 75 prosenttia kirjanpitoon kirjatutuista taseeseen aktivoiduista tuulivoimalaitoksen tornin (perustusten, rungon ja konehuoneen) rakennuskustannuksesta.

Aurinkovoimalaa arvostettaessa sen jälleenhankinta-arvoksi katsotaan vastaavasti 75 prosenttia aurinkovoimalan perustusten ja tukirakenteiden rakennuskustannuksista.

Tuuli- ja aurinkovoimalan rakennuskustannuksissa huomioidaan myös luvussa 1.4 mainitut yleiskustannukset.

6.3 Vuotuinen ikälennus

Arvostamislain 30 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan tuulivoimalaitokseen kuuluvan rakennuksen ja rakennelman vuotuinen ikälennus on 2,5 prosenttia (812/2013).

Käytössä olevan tuuli- ja aurinkovoimalan arvoksi katsotaan kuitenkin arvostamislain 30 §:n 4 momentin mukaan aina vähintään 40 prosenttia rakennelman jälleenhankinta-arvosta.

Aurinkovoimalan käyttötarkoitus sähköä tuottavana laitoksena voidaan rinnastaa tuulivoimalan käyttötarkoitukseen, joten ikälennusprosenttina on perusteltua käyttää samaa 2,5 prosenttia.

6.4 Tuuli- ja aurinkovoimalaitosta välittömästi palvelevat rakennukset

Muuntamorakennuksen ja sähköaseman kiinteistöveronalaisuuteen ja sen arvostamiseen vaikuttavat rakennuksen tai rakennelman yksilölliset ominaisuudet. Voimalaitokseen kuuluvat ja siihen liittyvät rakennukset arvostetaan erikseen kunkin rakennuksen yksilöllisten ominaisuuksien perusteella.

Tuuli- ja aurinkovoimalaitosta välittömästi palvelevat rakennukset voidaan arvostaa teollisuusrakennuksina, jos ne vastaavat ominaisuuksiltaan teollisuusrakennusta. Jos rakennukset eivät vastaa ominaisuuksiltaan teollisuusrakennusta tai muuta rakennusten jälleenhankinta-arvoasetuksessa mainittua rakennustyyppiä tai jos kysymyksessä on rakennelma, jälleenhankinta-arvona pidetään 75 prosenttia kyseisen rakennuksen tai rakennelman rakennuskustannuksista.

Voimalaitoksella sähköasemaa ja muuntajaa tarvitaan laitoksen tuottaman sähköenergian siirtämiseksi sähköverkkoon ja niiden pääasiallinen käyttötarkoitus on sähköenergian siirtäminen. Sähköasema- ja muuntajarakennuksia on erityyppisiä ja erikokoisia mutta tyypillisesti kyseessä on pieni ja kevytrakenteinen rakennus, joka suojaa säälle herkkiä sähkö- ja tietoteknisiä laitteistoja. Ominaisuuksiensa perusteella ne ovat yleensä verrattavissa teollisuusrakennuksiin.

7 Tarkistamis- ja ilmoittamisvelvollisuus

Kiinteistöverolain 16 §:ssä säädetään verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta. Verovelvollisen on ilmoitettava Verohallinnolle tiedoissa ilmenevät virheet. Lisäksi verovelvollisen on ilmoitettava selvitykseltä puuttuvat kiinteistöt ja rakennukset samoin kuin perusparannukset ja huomattavat korjaustoimenpiteet sekä tieto rakennuksen purkamisesta tai käytöstä poistamisesta.

Verovelvollisen on annettava selvitys rakennuksen tai rakennelman valmiusasteesta verovuoden alkaessa. Tuulivoimaloista valmiusaste on annettava jokaisesta tuulivoimalasta erikseen riippumatta siitä, onko tuuli- ja aurinkovoimapuisto kokonaisuudessaan valmis.

Voimalaitosten jälleenhankinta-arvo määräytyy kyseisen rakennuksen tai rakennelman rakennuskustannusten perusteella. Myös keskeneräiset voimalaitokset arvostetaan rakennuskustannusten perusteella. Siten verovelvollisen on ilmoitettava arvonlisäverottomat rakennuskustannukset Verohallinnolle. Rakennuskustannuksissa huomioidaan myös luvussa 1.4 mainitut yleiskustannukset.

Tuulivoimaloista verovelvollisen on annettava Verohallinnolle selvitys tuulivoimalan veronalaisten osien eli perustusten, rungon ja konehuoneen yhteenlasketusta arvonlisäverottomasta rakennuskustannuksesta (100 %) sekä niihin kohdistuvat yleiskustannukset. Selvitys on annettava jokaisesta tuulivoimalasta erikseen.

Aurinkovoimalaitoksista verovelvollisen on annettava Verohallinnolle selvitys aurinkovoimalan veronalaisten osien eli perustusten ja tukirakenteiden yhteenlasketusta arvonlisäverottomasta rakennuskustannuksesta (100 %) sekä niihin kohdistuvat

yleiskustannukset.

Kiinteistöverolain 14 §:n 3 momentin mukaan voimalaitoksen omistajan on lisäksi esitettävä selvitys voimalaitoksen nimellistehosta megavolttiampeereina. Selvitys on annettava jokaisesta voimalasta erikseen.

Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti voi johtaa verotusmenettelystä annetun lain nojalla määrättävään veronkorotukseen (KivL 25 § 1 momentti). Veronkorotuksesta ja muista kiinteistöverotuksen seuraamusmaksuista on kerrottu Verohallinnon ohjeessa [Seuraamusmaksut kiinteistöverotuksessa](#).

Tero Määttä
johtava veroasiantuntija

Annika Stark
veroasiantuntija