



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Antti-Jussi Vahteala

Voimalaitosten verotus

Sähkövoimalaitosten kiinteistöverotus

Laskentatoimen ja rahoituksen
akateeminen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu-
tutkielma
Kauppatieteiden
maisteriohjelma

Vaasa 2023

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Antti-Jussi Vahteala		
Tutkielman nimi:	Voimalaitosten verotus		
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Kalle Määttä		
Valmistumisvuosi:	2023	Sivumäärä:	83

TIIVISTELMÄ:

Tässä tutkielmassa tarkastellaan voimalaitosten kiinteistöverotusta, tarkempi huomio kiinnitetään kiinteistöverotukseen ja vielä tarkin huomio on ydinvoimalaitosten kiinteistöverossa. Samalla tutkielmassa esitellään voimalaitosten verotuksen fiskaalista merkitystä paikallistaloudessa. Tutkielmassa on mukana kaikki nykyaikaiset sähköntuotantomuodot, ydinvoiman lisäksi siis tuuli- aurinko- ja vesivoimalaitokset. Kiinteistövero valikoitui tutkimuksen aiheeksi sillä, että se on selkeästi voimalaitoksen paikkakuntaan sidottu verotusmuoto. Ydinvoimalaitoksen erityisasema perustuu tutkimuksen taustaan.

Kiinteistövero on Suomessa kohtalaisen nuori verotusmuoto. Kiinteistöveroa on kannettu 1993 vuodesta lukien. Tutkielma antaa katsauksen kiinteistöverotukseen historiaan ja sen käytänteisiin. Tutkielmassa on lyhyt katsaus kiinteistöverotuksen tulkintaan eri oikeusasteissa. Tavoitteena on määritellä, miten voimalaitos kiinteistöjä verotetaan

Tutkimusmetodina käytetään katsantokannan mukaan joko kahta tai kolmea eri menetelmää. Tutkielma lähtee liikenteeseen analyyttisenä oikeustieteenä ja sitä levennetään koskemaan oikeuden tulkintaa. Eli aluksi tutkitaan tarkemmin voimalaitosten kiinteistöverotusta talousoikeudellisena kysymyksenä ja määritellään oikeuskäytäntöä. Lopuksi tutkimusmetodina on empiirinen tutkimus missä tehdään katsaus kiinteistöveron paikallistaloudellisesta merkityksestä.

AVAINSANAT: voimalaitos, kiinteistöverotus, ydinvoima, tuulivoima, aurinkovoima, vesivoima

Sisällys

1.	Johdanto	6
1.1	Tutkimustehtävä ja tutkimuskysymykset	11
2.	Kiinteistöverotus	13
2.1	Kiinteistöverotuksen historia Suomessa	16
2.2	Kiinteistöveron suuruuden määrittäminen	18
2.3	Kiinteistöveron veronsaaja ja verovelvollisuus	19
2.4	Kiinteistöverovelvollisuuden alkaminen	21
2.5	Kiinteistöveron perusteena oleva rakennuksen arvo	25
2.5.1	Aikaisempi arvostuskäytäntö	26
2.5.2	Tällä hetkellä voimassa oleva lainsäädäntö	27
3.	Voimalaitoksen kiinteistöverotus	29
3.1	Tuulivoimalaitos	29
3.2	Aurinkovoimalaitos	33
3.3	Vesivoimalaitos	36
3.4	Ydinvoimalaitos	40
4.	Voimalaitos ja sen kiinteistöverotuksen fiskaalinen merkitys	60
4.1	Sähköntuotantotavat Suomessa	64
4.2	Kiinteistöverotulon merkitys kuntien taloudessa	65
4.3	Voimalaitoksen maksaman kiinteistöveron merkitys sijaintipaikkakunnalle.	69
4.4	Ydinvoimalaitoksen maksama kiinteistövero	72
4.5	Verotulojen tasausjärjestelmän vaikutus voimalaitospaikkakuntien tuloihin	75
5.	Johtopäätökset	77
6.	Lähteet	79

Kuviot

Kuvio 1: Tuulivoiman kasvu Suomessa 30

Kuvio 2: Fennovoiman ydinvoimalaitoksen verotusarvo 58

Kuvio 3: Fennovoiman ydinvoimalaitoksesta maksettava kiinteistövero 59

Taulukot

Taulukko 1 Tuulivoimalaitoksen kiinteistövero 33

Taulukko 2 Aurinkovoimalaitoksen kiinteistöverotus 35

Taulukko 3 Vesivoimalaitoksen jälleenhankinta-arvon määrittäminen 39

Taulukko 4: Eurajoen kaikkien rakennusten ja ydinvoimaloiden kiinteistöverotuotot e vuosina 2014–2023 44

Taulukko 5: Voimalaitosten kiinteistöverokäytäntö hallinto-oikeuksissa 49–53

Taulukko 6 Fennovoiman ydinvoimalaan suunniteltujen rakennusten todennäköinen kiinteistöverokäytäntö 57

Taulukko 7: Sähkön tuotanto ja kulutus Suomessa 64

Taulukko 8: Kiinteistöveron jakaantumien Suomessa 68

Taulukko 9: kuntien kiinteistöverokertymä ja väkimäärä. 69

Taulukko 10: Yli 100 euroa asukasta kohden kertyvän kiinteistöveron kunnat 70

Taulukko 11: 10 eniten voimalaitoksista kiinteistöveroa saavaa kuntaa 71

Taulukko 12: Kiinteistöveron jakaantumien Eurajoella 72

Taulukko 13: Kiinteistöveron jakaantumien Loviisassa 74

Lyhenteet

HE hallituksen esitys eduskunnalle

EJ exajoule

MWh megawattitunti

TWh terawattitunti

KWh kilowattitunti

Johdanto

Tämän tutkielman lähtökohtana on tutkia sähköä tuottavien voimalaitosten verotusta Suomessa. Tutkielmassa sivutaan kaikkea sähköntuotantoon liittyvää verotusta, mutta päähuomio kohdistuu kiinteistöverotukseen. Kiinteistöveron merkitys on suurin voimalaitosten sijaintipaikkakunnan näkökulmasta. Voimalaitostyypeistä tarkin huomio kiinnitetään ydinvoimalaitoksen kiinteistöverotukseen. Tämä johtuu siitä, että tutkimuksen aihe tuli alun perin Fennovoiman yhtiöltä. Sittemmin maailmanpoliittinen tilanne on johdanut siihen, ettei Fennovoima yhtiö tarvitse enää näitä tietoja. Tutkielmaa onkin laajennettu koskemaan myös muihin voimalaitoksiin liittyvää kiinteistöverotusta.

Päähuomion kiinnittäminen ydinvoimaan johtuu myös sen kasvupotentiaalista. Tulevaisuuden sähköntuotanto tulee keskittymään ilmaston kannalta kestävimpiin ratkaisuihin. Tämä ilmastonmuutoksen vastainen taistelu on muokannut ydinvoimasta jälleen hyvin potentiaalisen sähköntuotantomuodon.¹ Myös Eurooppaa kohdannut energiakriisi on lisännyt ydinvoiman kiinnostusta. Suomen tämänhetkisessä hallitusohjelmassa todetaan yksiselitteisesti ”Suomeen tarvitaan lisää ydinvoimaa”. Hallitusohjelmassa pyritään sekä mahdollistamaan sekä ison ydinvoimalan rakentamista että lisäämään pieniydinvoimaloiden rakentamismahdollisuuksia.²

Verotuksesta tarkemmin kiinnitetään huomiota kiinteistöverotukseen käsitteenä, avaten sen kohtuullisen lyhyttä historiaa ja käytänteitä. Tutkielmassa tarkastellaan sähköntuotannon muuta veromerkitystä lyhyesti, lähinnä kuriositeettia, mutta päähuomio on kiinteistöverotuksessa, koska sillä on vahvaa aluetaloudellista merkitystä. Tutkielmassa käydään lävitse myös ne oikeustapaukset, jotka koskettavat voimalaitosten kiinteistöverotusta ja arvioidaan niiden merkitystä tulevien ydinvoimaloiden kiinteistöverotukselle.

¹ Teräväinen T, Lehtonen M, Martiskainen M 2011 k. s. 5

² Pääministeri Petteri Orpon-hallituksenohjelma, s 139–140

Yhtenä tutkimuksen tavoitteena on määritellä arvio uuden ydinvoimalan kiinteistöjen verotuksesta. Tutkielmassa selvennetään myös voimalaitoksen merkitystä sijaintipaikkakunnalle.

Tässä tutkielmassa kiinteistöllä tarkoitetaan kiinteistöverotuksen mukaista kiinteistöä. Hallituksen esityksessä kiinteistöverolaiksi vuodelta 1992 sen toisen luvun perustelussa kiinteistö määriteltiin seuraavasti.” *Kiinteistöllä tarkoitetaan tonttia, tilaa ja muuta Suomessa olevaa rekisteröitävää maanomistuksen yksikköä samoin kuin rakennusta ja rakennelmaa. Kiinteistöveron piiriin kuuluisivat myös erottamattomat määräalat.*”³ Samassa yhteydessä määritellään, että kiinteistöksi lasketaan mutta veron ulkopuolelle jätetään muun muassa metsät ja maatalousmaa.

Rakennuksen jälleenhankinta-arvolla tarkoitetaan sitä arvoa, mitä vastaavan rakennuksen uudisrakentaminen todennäköisesti maksaisi arviointihetkellä. Rakentamiskustannuksissa ei huomioida arvolisäveroja eli hinnat ovat verottomia. Rakennusten arvo on sama koko maassa eli rakennukset arvostetaan samaan arvoon paikkakunnasta riippumatta.⁴

Verolla tarkoitetaan julkisyhteisöille kerättävä lakisääteinen ja vastikkeeton rahasuoritus. Verovelvollisella tarkoitetaan henkilöä tai yhteisöä tai toimijaa, joka on velvollinen maksaman veroa. Veroilmoitus on ilmoitus, jonka verovelvollinen antaa Verohallinnolle verotuksen toimittamista varten. Veroilmoituksia ovat muun muassa tuloveroilmoitus, veroilmoitus oma-aloitteisista veroista, kiinteistöveroilmoitus, lahjaveroilmoitus ja varainsiirtoveroilmoitus. Näiden lisäksi verotukseen ja sitä kautta kiinteistöverotukseen liittyy poistohankintamenon osa, joka kirjataan verovuoden kuluksi ja samalla alentaa verotusarvoa kiinteistöistä.⁵

³ Hallituksen esitys kiinteistöverolaiksi 50/1992 vp

⁴ Verohallinnon syventävät vero-ohjeet VH/2390/00.01.00/2023 Kiinteistöjen arvostaminen kiinteistöverotuksessa.

⁵ Verosanastoa, Verohallinnon ohjeeksi laatinut sanastokeskus

Voimalaitoksena tässä tutkielmassa pidetään kiinteistöverotuksessa määriteltyjä voimalaitoksia eli niitä rakennuksia, jotka tuottavat sähköä. Tutkielma ei koske siis kaukolämpöä tai yhteiskäyttölaitoksia. Tutkielmassa voimalaitoksia on siis vesivoimalaitokset, tuulivoimalaitokset, ydinvoimalaitokset ja aurinkovoimalaitokset. Pienvoimalaitokseksi lasketaan alle 10 megavoltiampeeria (MVA) tuottavat voimalaitokset. Näitä ei siis lasketa kiinteistöverotuksessa voimalaitokseksi, eikä näin ollen käsitellä myöskään tässä työssä.⁶ Myös hallituksen esityksessä HE 96/2017 tarkennetaan voimalaitosten määritelmää niin, että asian määrittäisi edellä mainittu tehon määrä verkkoon liittymispisteessä.⁷

Lisäksi voimalaitoksen määritelmää tarkentaa korkeimman hallinto-oikeuden 13.4.2007 antama päätös nro 980, jossa sähköä ja lämpöä tuottavan rakennuksen pääasiallinen käyttötarkoitus määrittelee sen kiinteistöverotuksessa sovellettavan veroprosentin.⁸ On hyvä huomata, että tämä kiinteistöverotulkinta koskee laitoksia, jotka tuottavat sähköä nimenomaisesti sähkömarkkinoille. Tätä tulkintaa linjaa KHO 2.6.2021 antama päätös nro 358, jossa todetaan, että kantaverkkoyhtiön varavoimalaitos, jonka tehtävänä on verkkojärjestelmän ylläpitoon tarvittava sähköntuotanto.⁹ Tämä on myös viety verohallinnon ohjeeseen, joka määrittelee, että laitoksen sisäiseen prosessiin tuotettu sähkö ei muuta rakennusta voimalaitokseksi ja siinä ei näin ollen sovelleta voimalaitosten kiinteistöveroprosenttia.¹⁰

Tässä tutkielmassa sähköhinnalla tarkoitetaan sähkömarkkinoilta saatavaa hintaa. Tutkielman ulkopuolelle jätetään kokonaan sähkön siirtohinnoittelu. Tämä rajausta perustuu sähkön kauppajärjestelmään. Sähkön hinnassa noudatetaan niin sanottua

⁶ HE 145/2005 vp.

⁷ HE 96/2017 vp. Voimalaitokseksi lasketaan ne tuulipuisto joiden liittymispisteen yhteenlaskettu teho ylittää 10 megavoltiampeerin määrän.

⁸ KHO 13.4.2007 päätös nro 980

⁹ KHO 2.6.2021 antama päätös nro 358

¹⁰ Kiinteistöverolain soveltamisohje kohta 5.5 Eräiden laitosten veroprosentti

¹⁰ Finngridin www sivut viitattu 13.7.2023 <https://www.fingrid.fi/sahkomarkkinat/markkinoiden-yhteisnaisyyys/pohjoismainen-tasehallinta/>

vuorokausimarkkinaa eli spot-hinnoittelua. Spot-hinnoittelu toimii hintaviitteenä muille sähkön markkinapaikoille ja johdannaismarkkinoille. Sähkömarkkinoilla hinta määräytyy kysynnän ja tarjonnan mukaan. Sähkön tuottajat, suuret asiakkaat ja vähittäismyyjät jättävät päivittäin klo 12 mennessä tarjouksen sähkön ostosta ja myynnistä. Tarjouksessa kerrotaan kuinka suuren määrän ne ovat valmiita ostamaan tai myymään sähköä kullakin tunnilla sekä sen hinnan. Sähköpörssi laskee näiden tarjousten perusteella aggregoidut kysyntä- ja tarjontakäyrät, joiden leikkauspisteessä on kunkin tunnin hinta. Näiden hintoja muuttaa, mikäli hinta-alueilla on siirtorajoituksia. Näin ollen jokaiselle hinta-alueelle muodostuu oma hinta.¹¹

Sähkömarkkinoilla Suomen hinta Suomessa muodostuu Suomen, Tanskan, Viron, Norjan, sekä Ruotsin muodostamassa Nord Poolin sähkömarkkina-alueessa, josta on vielä siirtoyhteyksiä Puolaan, Saksaan, Alankomaihin, sekä Venäjälle (lopetettu¹²). Sähkön hinta vaihtelee tunneittain, ja tulevaisuudessa neljästi tunnissa. Nord Poolin omistajina on kantaverkkoyhtiöt markkina-alueeseen kuuluvista maista sekä suurimpana osakkeenomistajana pörssi-yhtiö Euronext. Suomalainen sähkömarkkina jakautuu, kuten Nord Pool Spot, kolmeen eri markkina-alueeseen, jotka ovat: Spot-markkinat, johdannaismarkkinat, sekä Elbas-markkinat. Näillä kaikilla on merkitystä siinä, miten sähköä ydinvoimalla tuottava yhtiö saa tulovirtaa.

Sähkön hinta muodostuu markkinoilla niin että sähkö ostetaan siltä tuottajalta, joka on tehnyt halvimman tarjouksen. Sama hinta maksetaan kaikille edullisimman tarjouksen jättäneille tuottajille. Tuottajan kannalta ongelmalliseksi muodostuu tilanteet missä halvin tarjous on negatiivinen, tai alittaa tuotantokustannukset. Sähköntuotannon ja erityisesti ydinvoiman, jossa on tasaisen kiinteä tuotantokustannus, syntyy ongelma, jos sähkön myyntihinta pitkällä aikavälillä alittaa ydinvoimalla tuotetun sähkön tuotantokustannukset. Tämä automaattisesti johtaa säädettävissä olevan sähkön vähenemiseen ja

¹¹ He 320/2022 vp.

¹² Tilastokeskuksen www sivut viitattu 1.10.2023 <https://www.stat.fi/julkaisu/clhomy00rtq7g0buvlkdxfhg> Sähkön tuonti Venäjältä Suomeen keskeytettiin venäläisen RAO Nordicin toimesta 14. toukokuuta 2022.

yleisen hintatason nousuun sähkömarkkinoilla. Tällaisia tilanteita on vuoden 2022 ja 2023 aikana nähty useasti¹³

¹³ Nordpoolin [www.sivut](https://www.nordpoolgroup.com/en/Market-data1/Dayahead/Area-Prices/ALL1/Hourly1/?view=table) viitattu 30.9.2023 <https://www.nordpoolgroup.com/en/Market-data1/Dayahead/Area-Prices/ALL1/Hourly1/?view=table>

1.1 Tutkimustehtävä ja tutkimuskysymykset

Tutkielman tavoite on selvittää voimalaitosten verotukseen liittyen erityisesti kiinteistöverotuksen voimassa olevaa lainsäädäntöä oikeutta ja systematiikkaa. Lisäksi tavoitteena on määritellä tämän veron merkitystä paikallistasolla.

Tutkielmassa hyödynnetään useampia metodeja. Tutkielma lähtee liikenteeseen analyttisenä oikeustieteenä. Analyttisessä oikeustieteessä pyritään tarkastelemaan oikeussääntöjä ja tehdä niiden mahdollisimman tarkkaa kuvailua. Tavoitteena tässä osuudessa on kuvata lainsäädännön oikeuslähteitä ja kuvata niiden keskeisimmät käsitteet ja mahdolliset epäselvyydet.¹⁴ Tässä osuudessa oikeudellinen tulkinta perustuu lähtökohdaisesti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Lähdeaineisto koostuu siis laista, sen esitöistä sekä aiheeseen liittyvästä oikeuskirjallisuudesta. Lisäksi hyödynnetään tarkentavina lähteinä viranomaisaineistoja.

Tämän osuuden jälkeen tutkielmaa laajennetaan koskettamaan tutkittavan kohteen kuvailua, kuitenkin niin, että pyrkimyksenä on käydä oikeuden tulkintaa lävitse eri voimalaitosten osalta. Tätä osuutta kuvaa myös oikeusperiaateoppi. Eli tässä osuudessa pyritään oikeusperiaatteita konstruktoimaan induktiivisen päättelyn kautta.¹⁵ Tässä oikeuskäytäntöä analysoivassa jaksossa lähdeaineiston muodostavat hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut. Päähuomio on ydinvoiman kiinteistöveroratkaisuissa, mutta osansa saavat myös muut voimalaitokset.

Tutkielman loppuosassa käydään siirtymä oikeustieteen toiseen haaraan eli empiiriseen oikeuteen. Tämän osion tavoitteena on esitellä aiheen eli kiinteistöveron merkitystä taloudellisesti sekä paikallisesti että maan tasoisesti. Empiirinen tutkimusmenetelmä eroaa lainopista sillä, että tavoitteena ei ole tulkita tai systematisoida oikeusnormeja.

¹⁴ Hirvonen 2011 s. 46

¹⁵ Hirvonen 2011 s. 49

Lähestymistapa ei ota kantaa siihen, miten oikeusnormeja tulisi tulkita. Empiirinen tutkimus kuvaa millaisia vaikutuksia oikeusnormeilla on. Kuvailussa voidaan kertoa, mitä sosiaalisia, yhteiskunnallisia, ympäristöllisiä tai taloudellisia merkityksi oikeusnormeilla on¹⁶. Tässä tutkielmassa loogisesti keskitytään erityisesti kuvailemaan kiinteistöverotuksen taloudellisia merkityksiä. Huomiota kiinnitetään myös vähäisissä määrin muihin yhteiskunnallisiin kysymyksiin, kuten kiinteistöveron hyväksyttävyyteen paikallisesti.

¹⁶ Nieminen Kati & Lähteemäki Noora 2021. Empiirinen oikeustutkimus 1 luku

Kiinteistöverotus

Kansainvälisesti kiinteistöjen verotuksella on pitkät perinteet johtuen sen keräämisen helpposta luonteesta. Kiinteistöt ovat näkyvää omaisuutta ja usein ne ovat henkilöiden ja yritysten tärkeimpiä omaisuuseriä. Historiallisesti kiinteistövero on ollut merkittävässä roolissa koska aiemmin kiinteistön omistus on kertonut vahvasta veronmaksu kyvystä.¹⁷ Historiallisesti voidaankin sanoa kuten Myrsky toteaa, että kiinteistöt ovat aina olleet verotuskohteita, tavalla tai toisella.¹⁸

Tutkiessaan eri maiden verotuskäytäntöjä Richard M. Bird and Enid Slack toteavat, että vaikka verotuksen nykykehitys on johtanut siihen, ettei kiinteistöveroa pidetä enää niin selkeänä varallisuuden lähteenä, niin sen merkitys paikallisena verolähteenä on merkittävä.¹⁹ Myös Viherkenttä toteaa, että kiinteistöverotuksen etuja on sen liikkumattomuus. Kiinteistöt eivät muuta paikkaa, vaikka muut omaisuuserät muuttaisivatkin.²⁰

Kansainvälisessä vertailussa todetaan, että kiinteistöveroa kerätään anglosaksisissa maissa. Suhteutettuna bruttokansantuotteeseen Britanniassa, Kanadassa ja Yhdysvalloissa kiinteistöveron määrä on n. 3 % ja sen osuus kokonaisverotuloista on lähes 10 %. Muutoin kansainvälisessä vertailussa OECD maihin ei kiinteistöverolla ole niin isoa merkitystä.

Samassa julkaisussa havaitaan, että keskimäärin kiinteistöveron suhde bruttokansantuotteeseen on alle prosentin luokkaa ja osuus kokonaisverotuloistakin on vain parin prosentin luokkaa. Lähteen julkaisuhetkellä Suomi lukeutuu samaan porukkaan koska kiinteistövero oli vuonna 1996 0,9 % kokonaisverosta.²¹ Ajantasainen tieto löytyy

¹⁷ Huovari, Arhippa, Pyykkönen 1999, s1-2

¹⁸ Myrsky Matti 2013, s234

¹⁹Richard M. Bird and Enid Slack 2002 s3

²⁰ Viherkenttä 1993 s 153

²¹ Huovari, Arhippa, Pyykkönen 1999, s 3-5

esimerkiksi Kuntaliiton verkkosivuilta missä kerrotaan, että Suomessa kiinteistöveron osuus bruttokansantuotteesta on vain tippunut niin että vuonna 2019 se oli 0,8 %.²²

Kuten Huovari, Arhippa ja Pyykkönen julkaisussa toteaa: kiinteistövero koetaan maksuna paikallisesta infran rakentamisesta ja muista paikallishallinnon palveluista. Kiinteistöveron taustalla on ajatus, että paikallisen infrastruktuuriin palveluiden tuottama lisäarvo näkyy kiinteistöjen hinnoissa. Siksi kiinteistövero koetaan nimenomaan paikallisverona.²³

Tässä tutkielmassa määritellään paitsi kiinteistövero lainsäädäntöä, mutta myös huomioidaan vallitsevaa oikeuskäytäntöä. Oikeuskäytäntö muodostuu verotuksen oikeuskäytännön mukaisesti. Kiinteistöverotukseen tyytymätön voi valittaa päätöksestään verotuksen oikaisulautakuntaan. Oikaisulautakunnan päätöksestä voi valittaa alueelliseen hallinto-oikeuteen ja siitä korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Kiinteistöverotuksesta on valitettu hallinto-oikeuteen useasti, mutta hallinto-oikeuksien oikeuskäytäntöpäätöksiä on vain 50 kappaletta. Niistä vain yksi koskee voimalaitosta ja se koskee höyryturbiinilaitosta. Siinä päätöksessä voimalaitoksen tehon vähyyden vuoksi todetaan, että rakennusta tulee verottaa laitoksena.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä 112 koskee kiinteistöveroa, niistä viidessä sivutaan voimalaitosta ja kahdessa varsinaisesti ratkaistiin kiinteistöjen voimalaitosstatusta. Ensimmäinen koskee sekin prosessihöyryjä, josta tehdään sähköä. Todetaan ettei kyseessä siis ole voimalaitos.

Toisessa tapauksessa on kyseessä sähkönjakeluun liittyvä varavoimalaitos. Koska voimalaitosta ajetaan vain tilapäisesti, ja sen pääasiallinen tehtävä on turvata sähkönjakelu ja kantaverkon varmistaminen, ei sitä voida pitää voimalaitoksena. Käytännössä tätä

²²Kuntaliiton tuottamat tilastot www sivut viitattu 3.11.2021 <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalouden-tilastot/kuntien-verotiedot>

²³ Huovari, Arhippa, Pyykkönen 1999, s 5

voimalaitosta ajetaan vain koekäytöissä ja häiriötilanteissa. Lisäksi on hyvä huomata, että tästä voimalaitoksen tuotannosta tuleva sähkö ei varsinaisesti ole myynnissä. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan kyseessä ei ole voimalaitos ja sitä ei tule verottaa voimalaitoksen mukaisesti. Tästä saattaa tulla merkittävä ennakkopäätös, kun pohditaan tulevaisuudessa kasvavan sähköntuotannon aikoina niitä voimalaitoksia, joiden tehtävä on vain ylläpitää verkkoja eikä varsinaisesti tuottaa sähköä. Tällä hetkellä näitä on vain Fingridillä, mutta tulevaisuudessa sähkönkäytön lisääntyessä näiden tarve voi johtaa siihen, että niitä on myös muilla toimijoilla tai Fingridillä useampia.

2.1 Kiinteistöverotuksen historia Suomessa

Nykymuotoinen kiinteistöverotus on Suomessa suhteellisen uusi vero. Kiinteistöveroa alettiin Suomessa kantamaan vuodesta 1993. Asiaa oli valmisteltu hallituksen esityksessä 50/1992.²⁴ Vuonna 1993 kiinteistöveroa kannettiin ensimmäisen kerran vuoden 1992 kiinteistöjen arvojen pohjalta.²⁵

Aivan uusi asia ei kiinteistövero sinällään ollut. Lain valmistelutöissä käy ilmi, että kiinteistöveron käyttöönoton yhteydessä poistui erilaisia maksuja ja veroja käytöstä. Näin ollen kiinteistöjä koskevaa julkista maksuvelvollisuutta yhtenäistettiin. Hallituksen esityksessä ehdotettiin poistettavaksi seuraavia maksuja perustellusti ”järjestelmä on oikeudellisesti hajanainen siinä mielessä, että kiinteistöihin liittyviä veroja ja maksuja koskevia säännöksiä on useissa säädöksissä, jotka eivät perustu yhtenäiseen käsitteistöön ja systematiikkaan. Harkintaverotusta koskevat säännökset sisältyvät vuonna 1958 annettuun verotuslakiin²⁶. Asuntotulon verotus perustuu vuonna 1973 annettuun lakiin asuntotulon verottamisesta eräissä tapauksissa.²⁷ Katumaksusta säädetään vuonna 1980 voimaan tullessa asetuksessa kunnalle suoritettavasta katumaksusta.²⁸ Manttaalimaksusta säädetään maalaiskuntain kunnallishallinnosta vuonna 1898 annetussa asetuksessa.²⁹

Kuten aiemmasta käy ilmi niin myös lain valmistelussa todetaan että, kiinteistöihin kohdistuva verotusjärjestelmä on hallinnollisesti hajanainen. Ennen kiinteistövero kiinteistöihin kohdistuvien maksujen määräämien ja maksuunpano oli eri viranomaisten asiana. Tulo- ja varallisuusverotuksen toimitti verohallinto, kun taas katumaksun määrää ja

²⁴ He 50/1992 vp

²⁵ Tulo- ja varallisuusverolaki 1240/1988

²⁶ Verotuslaki 482/1958 Veroa maksettiin lähinnä kiinteistöistä saatavasta tulosta (liiketoimintakiinteistön myynti yms)

²⁷ Laki asuntotulon verottamisesta eräissä tapauksissa (505/73) määritteli asuinhuoneistojen vuokratulosta perittävää veroa

²⁸ Asetus kunnalle suoritettavasta katumaksusta 513/1980 joka perustui Laki kunnalle suoritettavasta katumaksusta 670/1978

²⁹ Asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15.6.1898 21/1898

maksuunpanee kunnanhallitus pääasiassa verohallinnon määrittämien kiinteistön arvojen perusteella. Manttaalimaksun kantamisesta päätti taas kuntakokous maksuunpanon ollessa kunnanhallituksen asiana. Tähän asiaan toi yhtenäinen kiinteistövero käytäntömuutoksen.³⁰

Ongelmallisena kiinteistöveroä valmisteltaessa todettiin, että kiinteistöjä koskevat maksut ja verotus oli kattavuudeltaan rajallisista ja osin päällekkäisistä. Tämä johti siihen, että kiinteistöille aiheutuva kokonaisrasitus vaihteli suuresti. Tällainen vaihtelu voi johtaa rasitusten ja lievennysten kasautumiseen tavalla, jota lainsäätäjät ei ole tarkoittanut. Lopputuloksena on järjestelmä, jonka verotuotto on melko pieni, vaikka rasitus voi yksittäisten taloudenpitäjien kannalta nousta joissakin tapauksissa korkeaksi.³⁰

Lain valmistelussa kiinteistöveron valmistelussa huomioitiin myös muita vallitsevia epäkohtia. Kiinteistöihin kohdistuvat maksut perustuivat kunnalliseen harkintaverotukseen, eivätkä vastanneet täsmällisyysvaatimuksia. Myöskään asuntotulon verotusta ei osattu pitää hyväksyttävänä koska omistusasunnosta ei koettu saatavan sellaista laskennallista etua, jota vastaavasta rahamäärästä koettiin saatavan. Myös katumaksujen kohdentuminen koettiin ongelmalliseksi. Lisäksi manttaalikunnilta oli loppuneet tehtävät, joten veroluonteisten maksujen kerääminen tuntui epäoikeudenmukaiselta.³¹

Kiinteistöveron tavoitteena oli siis yhtenäistää järjestelmää ja veronsaajaksi määriteltiin kunnat, jossa kiinteistö sijaitsee. Veroperusteena olisi siis kiinteistön arvo ja veronsaajana kiinteistön sijaintikunta. Kiinteistöveroä määriteltäessä tavoiteltiin mahdollisimman laajaa kattavuutta ja kaikkien kiinteistöjen verotusta.³²

³⁰ HE 50/1992 vp. s3

³¹ HE 50/1992 vp. s.4

³² HE 50/1992 vp s. 16–17

2.2 Kiinteistöveron suuruuden määrittäminen

Kunnalla on päätöksentekovalta kiinteistöveroprosenttien suuruuden määrittämiseen. On kuitenkin hyvä huomata, että kiinteistöveroprosenteissa on lainsäädännöstä tulevat ylä- ja alarajat. Kunnanvaltuusto päättää vuosittain etukäteen samassa kokouksessa kiinteistöveroprosentit, kun se vahvistaa varainhoitovuoden tuloveroprosentin. Kiinteistöveroprosentit määrätään prosentin sadasosan tarkkuudella.³³

Periaatteessa kunnanvaltuuston on vahvistettava vähintään kaksi kiinteistöveroprosenttia: yleinen kiinteistöveroprosentti ja vakituisten asuinrakennusten veroprosentti.³⁴ Kunnanvaltuusto määrää yleensä kaikki erilaisten kiinteistöjen veroprosentit, joista yleistä kiinteistöveroprosenttia sovelletaan kaikkiin veronalaisiin kiinteistöihin. Tästä poikkeuksen tekee kiinteistöverolain 12–14 pykälässä esitetyt rakennukset, joiden kiinteistöveroprosentista päätetään erikseen. Yleiseksi kiinteistöveroprosentiksi on määrättävä (2023) vähintään 0,93 ja enintään 2,00.³⁵ Yleinen kiinteistöveroprosentti on siksi merkittävä, että se on vaihtoehto voimalaitoksen kiinteistöveroprosentille.

Kunnanvaltuusto voi siis itse säädellä voimalaitoksilta perittävää kiinteistöveroa. Voimalaitoksen sijaintikunta voi siis määrätä puhekielessä usein käytetyn voimalaitosveroprosentin. Veropäätöksessä kukin kunta määrää voimalaitokseen sekä ydinpolttoaineen lopputuotteenlaitokseen kuuluviin rakennuksiin ja rakennelmiin sovellettavan veroprosentin, joka on enintään 3,10.³⁶ Vähimmäismäärää ei ole muutoin määrätty mutta kunnanvaltuuston päätöksentekovaltaa rajoittaa se, että voimalaitoksen veroprosentiksi on määrättävä vähintään kunnan yleinen kiinteistöveroprosentti.³⁷

³³ Kiinteistöverolaki 654/1992 3 luku 11-14 §

³⁴ HE 140/2013

³⁵ Kiinteistöverolaki 654/1992 3 luku 11 §

³⁶ Kiinteistöverolaki 654/1992 3 luku 14.1 §

³⁷ Kiinteistöverolaki 654/1992 4 luku 11§

2.3 Kiinteistöveron veronsaaja ja verovelvollisuus

Veronsaaja on kiinteistöverolainsäädännön yksiselitteinen ja selkeä asia, jossa ei ole tulkittavaa. Kiinteistöveron saaja on se kunta, jonka alueella kiinteistö sijaitsee. Tämä määritellään kiinteistöverolain 1§.³⁸ Ainoastaan verotulojen tasausjärjestelmä vaikuttaa tähän asiaan, mutta siinäkin kyseessä on kuntien välinen tulonjako.³⁹ Tästä aiheesta lisää tutkielman loppuosassa.

Kiinteistövero on objektivero. Tämä tarkoittaa sitä, että vero määräytyy verotettavan kohteen eli objektin mukaisesti, ei verovelvollisen ominaisuuksien perusteella.⁴⁰ Tätä tulkintaa vahvistaa Pohjois-Suomen hallinto-oikeuden ratkaisu missä todetaan, että vaikka laitoksen omistajat ovat sähkömarkkinoilla toimivia yksiköitä ja laitoksen sivutuotteena syntyy markkinoille myytävää sähköä, niin objektiveroperiaatteen mukaan laitos on ensisijaisesti teollisuuslaitos ja sen mukaisesti verotettava objekti. Tosin tämä päätös ei ollut yksimielinen, koska yhden tuomarin mukaan tämä asettaa sähkönmyyjät kiinteistöveron osalta eriarvoiseen asemaan.⁴¹

Verovelvollinen on kiinteistöverolain mukaan kiinteistön omistaja,⁴² mutta omistajan laadulla tai veronmaksukyvyllä ei ole merkitystä kiinteistöveroä määrättäessä.⁴³ Näin ollen kiinteistöverotus koskee myös niitä omistajia, jotka ovat kokonaan tai osittain vapautettuja tuloverotuksesta. Ainut kiinteistöverovelvollisuudesta vapaa omistaja on kunta niistä kiinteistöistä, jotka sijaitsevat sen omalla alueella.⁴⁴ Ehkä kuriositeettina on myös Helsingin yliopiston kiinteistöverovapaus, joka perustuu siihen, että laki Helsingin Yliopistosta laki on erityislaki. Helsingin yliopisto ei ole kiinteistöverovelvollinen

³⁸ Kiinteistöverolaki 1 §

³⁹ Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 618/2021, tätä on avattu enemmän tutkielman loppupuolella

⁴⁰ Viherkenttä Timo 1992 s 50

⁴¹ Pohjois-Suomen HAO 17.01.2023 43/2023

⁴² Kiinteistöverolaki 5 §

⁴³ Jukkola, muut 2008 s. 165

⁴⁴ Myrsky Matti 2010 s.239

omistamistaan kiinteistöistä.⁴⁵ Tosin kiinteistövero tarkemmin määrittelee, että Helsingin yliopisto on muilta osain velvollinen maksamaan kiinteistöveroa.⁴⁶

Kiinteistöverolain mukaan verovelvollinen on kiinteistön omistaja, joka omistaa kiinteistön kalenterivuoden alkaessa. Kiinteistön vaihtaessa omistajaa kesken vuoden ei sillä ole merkitystä kiinteistöverovelvollisuuteen.⁴⁷ Tarkasti ottaen 1.1 on se päivämäärä, jolloin kiinteistöverovelvollisuus määräytyy. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan kiinteistön omistajaksi lasketaan, jos hallintaoikeus on siirtynyt, vaikka kaupan muut ehdot ja esim. omistusoikeus ei olisikaan vielä siirtynyt.⁴⁸ Tietysti kaupan osapuolet voivat sopia veron maksusta toisinkin.⁴⁹ Kansainvälisestikin vertaillen kiinteistön omistaja on pääsääntöisesti kiinteistöverovelvollinen⁵⁰

⁴⁵ Yliopistolaki 75§ ja Laki Helsingin yliopistosta 38§ myös Viherkenttä Timo 1992 s 50

⁴⁶ Kiinteistöverolaki 10a §

⁴⁷ Jukkola, muut, 2008 s. 65

⁴⁸ KHO 2011:67

⁴⁹ Jukkola, muut, 2008 s. 167

⁵⁰ Viherkenttä Timo 1992 s. 52

2.4 Kiinteistöverovelvollisuuden alkaminen

Kiinteistöveron maksuvelvollisuus lähtee liikenteeseen siitä hetkestä, kun verottaja saa tiedon kiinteistön muodostumisesta. Verottaja voi saada tiedon kiinteistöverotukseen kiinteistöverolain 18 mukaisesti seuraavasti: verohallinnon *rekistereissä olevien, verovelvollisen antamien, sivullisilta tiedonantovelvollisilta verotusmenettely lain 18 § säännösten nojalla saatujen tietojen sekä asiassa saadun muun selvityksen perusteella*.⁵¹ Näin ollen verohallinto saa siis tiedon yleensä muilta viranomaisilta, joita tyypillisesti ovat väestörekisterikeskus, maanmittauslaitos sekä kunnan kaavoitus- ja rakennusviranomaiset.

Kiinteistöverolaissa 18 § todetaan myös, että automaattisesti verottajan tietoon tulevien tietojen lisäksi verohallinto voi pyytää toisilta viranomaisilta tietoja nimenomaan kiinteistöveron määrittämistä varten. Samalla se tuo oikeuden myös tarkastuttaa tietoja kiinteistörekisterin pitäjällä, kiinteistön sijaintikunnan rakennusviranomaisella tai kunnan muulla viranomaisella. Myöskään kiinteistön omistaja ei ole vapaa tarkastusvelvollisuudesta vaan kiinteistöverolain 19 § mukaan asianomaisella viranomaisella on velvollisuus tarkistaa tietojen paikkansapitävyys⁵², eikä myöskään ilmoitusvelvollisuudesta sillä verotusmenettelylain mukaan kiinteistön omistaja on 9 § ja 10§ on velvollinen ilmoittamaan omistamansa kiinteistöt veroilmoituksessa.⁵³

Kiinteistövero määrätään ja maksuunpannaan sen kalenterivuoden loppuun mennessä, jonka alkaessa omistetuista kiinteistöistä vero suoritetaan. Kiinteistöveroon ei liity enakkoperintää, vaan vero maksuunpannaan aina lopullisena verona. Valtiovarainministeriö vahvistaa kiinteistöveron eräpäivät vuosittain.⁵⁴

⁵¹ Verotusmenettelylaki 1558 /1995

⁵² Kiinteistöverolaki 18 ja 19 §

⁵³ Veromenettelylaki 9 ja 10 §

⁵⁴ Valtiovarainministeriön asetus veronkannosta 11.10.2019/1010

Jotta kiinteistövero voidaan kantaa mahdollisimman ajantasaisena ja jottei syntyisi kannustinta kiinteistön lopullisen käyttöönoton jarruttamiseksi, niin kiinteistön verotus alkaa siitä huolimatta, onko rakennus tai rakennelma valmis.⁵⁵ Tästä asiasta ei juurikaan löydy oikeuskäytäntöä, vain korkeimman hallinto-oikeuden tuomio vuodelta 2017 asia 49 diaarinumero 30.3.2017 antaa osviittaa verovelvollisuuden alkamisesta. Tosin kyseisessä tapauksessa on rakennuksen muutostyö teollisuusrakennuksesta toimistorakennukseksi. Tässä esimerkkitapauksessa todetaan, että rakennus säilyy teollisuusrakennuksena, kunnes se on käyttöönotettu toimistorakennuksena.⁵⁶ Mikäli kiinteistövero määrätään maksettavaksi keskeneräisestä rakennuksesta, lasketaan jälleenhankinta-arvo ja rakennuksen valmiusastetta vastaava arvo kiinteistöveron perustaksi. Mikäli tätä tietoa ei ole saatavissa käytetään 70 % rakennuksen rakennuskustannuksista.⁵⁷

Koska kiinteistöverotuksen näkökulmasta on olennaista rakennusluvan myöntämisen viranomaisen toiminta, on tässä tutkielmassa syytä tarkastella myös eri luvanmyöntämisen viranomaisia eri laitoksille.

Tuulivoima- ja aurinkovoimalan rakennusluvan myöntäjä

Tuulivoimalalle ja aurinkovoimalalle myönnetään lupa kunnan viranomaisen toimesta eli tuulivoimalalle luvan myöntää kunnan rakennuslautakunta. Asiaa säätelee maanrakennuslaki. Lain mukaan alueiden käytön suunnittelujärjestelmä muodostuu valtakunnallisista alueidenkäyttötavoitteista sekä yleispiirteisistä ja yksityiskohtaisista kaavoista. Tuulivoimaa säädellään kaikissa kaavoituksissa. Maakunnan laatima maakuntakaava antaa maakunnan alueelle tuulivoimalle varatut alueet. Kunnan tai useamman kunnan laatima yleiskaava on yleisin tuulivoimakaava, ja se riittää lain mukaan rakennusluvan

⁵⁵ Huovari, Arhippa, Pyykkönen 1999, s15

⁵⁶ KHO 30.3.2017 asia nro 49

⁵⁷ Viherkenttä 1992 s.110–111

laatimiseen maanrakennuslain 77 § mukaisesti.⁵⁸ Pienempiä, yksittäisiä ja lähinnä omaan käyttöön tulevia tuulivoimaloita voidaan rakentaa suunnittelutarveratkaisulla.⁵⁹

Vesivoimalaitoksen rakennuslupa

Vesivoimalalle rakennuslupaa haetaan ja myöntää Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskus (ELY-keskus), joka toimii osana valtionhallintoa. Luvan myöntämisen edellytyksenä on alueen kaavoitus, asemakaava, maakuntakaava ja riittävä selvitys ympäristövaikutuksista.⁶⁰ Luvan saamisesta seuraa paljon erilaisia velvoitteita, kuten tarkkailuvelvoite, kulkuyhteydet ja kalatalousvelvoite.⁶¹

Ydinvoimalaitokselle luvan myöntää valtioneuvosto

Ydinjätteen loppusijoituspaikan osalta kiinteistövero ratkaistiin vuonna 1999 kun kiinteistöverolakia muutettiin tämän osalta. Aikaisemmin oli selvää että keski- ja matala-aktiivisen jätteen loppusijoitusluolat sijaitsevat voimalaitosalueella ja niihin sovellettiin voimalaitoksen korotettua kiinteistöveroprosenttia. Varsinaisen loppusijoituspaikan osalta oli epäselvyyttä, mitä kiinteistöveroprosenttia rakennukseen sovelletaan. Näin ollen hallituksen esityksessä 100/1990 asiaa selkeytettiin ja loppusijoituspaikat rinnastetaan voimalaitoksia koskevan kiinteistöveron piiriin.⁶² Näillä näkymin tätä lakimuutosta päästään soveltamaan vuoden 2024 kiinteistöverotuksessa, kun Onkalo eli ydinvoiman loppusijoituspaikka Eurajoella valmistuu ja otetaan käyttöön.⁶³ Ydinjätteen loppusijoitusluvan on myöntänyt Valtioneuvosto vuonna 2015.⁶⁴ Tätä rakennuslupaa edelsi valtioneuvoston

⁵⁸ Maankäyttö- ja rakennuslaki 5.2.1999/132

⁵⁹ Maankäyttö- ja rakennuslaki 5.2.1999/132 § 16

⁶⁰ Vesilaki 3 §

⁶¹ Vesilaki 11–14§

⁶² HE 100/1999 vp. s 5

⁶³ Yit:n Onkalosta kertovalla www.sivuilla.kerrotaan hankkeen aikataulusta. viitattu 8.10.2023 www.yit.fi/ytimessa/onkalon-louhinta-valmistui

⁶⁴ Valtioneuvoston päätös 12.11.2015

periaatepäätös 2000 eli myös ydinjätteen loppusijoituspaikan lupakäsittely on valtioneuvoston päätettävissä. Tosiasiassa kuitenkin periaatepäätös viedään eduskunnan käsitte-
lyyn, joten eduskunnalla on asiassa päätösvalta.⁶⁵

⁶⁵ Valtioneuvosto teki hakijan hakemuksesta käytetyn ydinpolttoaineen loppusijoituslaitoksen rakentamista koskevan, ydinenergialain 11 §:ssä tarkoitetun periaatepäätöksen 21.12.2000. Eduskunta jätti periaatepäätöksen voimaan 18.5.2001.1

2.5 Kiinteistöveron perusteena oleva rakennuksen arvo

Kiinteistöveron perusteena on kiinteistön arvo, joka perustuu lakiin varojen arvostamisesta. Laissa pääsääntönä on, että kiinteistön arvo määritellään rakennuksen jälleenhankinta-arvon mukaisesti. Tämän laskentamalli määrätään valtiovarainministeriön vuosittain antaman päätöksen perusteella.⁶⁶

Valtiovarainministeriön päätöksessä määritellään erittäin yksityiskohtaisesti mitkä seikat vaikuttavat rakennuksen jälleenhankinta-arvoon. Päätöksen taustalla on laskelma, missä käytetään 75 % rakennuksen keskimääräisistä rakentamiskustannuksista, tosin niissä ei huomioida paikallisia eroja, eikä rakennuksen myyntiarvolla tai todellisilla kustannuksilla ole merkitystä.

Verotusarvoon vaikuttaa tietysti myös rakennuksen ikä. Ikälennukset vaihtelevat rakennuksen tyyppin mukaan. Rajoituksena on, että kiinteistön arvo ei alene 20 % alemmaksi, kuin jälleen hankintahinta on. Poikkeuksen tekee voimalaitokset, joiden jälleenhankinta-arvo ei alene alle 40 %.

Tämänhetkisen lainsäädännön mukaan rakennuksen ikälennus määräytyy varojen arvostamista annetussa laissa seuraavasti:

- 1) puinen asuin-, toimisto- ja muu niihin verrattava rakennus 1,25 prosenttia ja vastaava kivinen 1 prosentti;*
- 2) puinen myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous- ja muu niihin verrattava rakennus sekä muu kuin vesivoimalaitokseen kuuluva voima-asema 5 prosenttia ja vastaava kivinen 4 prosenttia;*
- 3) varasto- ja muu rakennelma 10 prosenttia;*
- 4) vesivoimalaitokseen kuuluva rakennus, pato, allas ja muu rakennelma 1 prosentti;*

⁶⁶ Kiinteistöverolain 15 § lähinnä viitataan lakiin varojen arvostamisesta ja laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142 luvussa 30 on kerrottu sitten, miten arvo määritellään

5) välittömästi ydinvoimalaitostoimintaa palveleva rakennus tai rakennelma 2,5 prosenttia;

6) tuulivoimalaitokseen kuuluva rakennus ja rakennelma 2,5 prosenttia.⁶⁷

Tulevaisuudessa kiinteistöveron pohjaa ollaan korottamassa koska Petteri Orpon hallitusohjelmassa on kirjaus, että kiinteistöjen verotusarvot tarkastetaan vastaamaan paremmin käypiä arvoja. Uudistus toteutetaan pitkällä siirtymäajoilla ja se on kohtuullinen kiinteistön omistajille.⁶⁸

2.5.1 Aikaisempi arvostuskäytäntö

Jotta voimalaitoksen kiinteistöverotuksen käytänteitä ymmärtää, tulee tutustua myös aikaisempaan lainsäädäntöön. Ennen nykyistä lainsäädäntöä säädettiin asiasta laissa varallisuusverolain 24 §:n 1 momentin mukaan. Voimalaitosten ikäalennusprosentista säädettiin erikseen laissa, joka annettiin vuonna 1994, heti kiinteistöverotuksen nykymuodon alettua. Näihin kysymyksiin palataan oikeustapauksissa ja siksi tämä on merkittävä tekijä lain tulkinnan kannalta.

Vuoden 1994 laissa todettiin, että vesivoimalaitoksen kuuluvan rakennuksen ikäalennusprosentti on 1. Muille voimalaitoksille ei oltu laissa määritelty prosenttia, joten niihin oli sovellettu yleistä kivisiin tehdasrakennuksiin sovellettavaa eli 4 % ikäalennusta. Kuitenkin ennen lain voimaantuloa on ikäalennusta harkinnan mukaisesti alennettu niin, että siinä on käytetty 2 % molemmissa olemassa olevissa ydinvoimalaitoksissa. Perusteena oli, että varallisuusverolain 24 § 2 momentin mukaan on voinut ikäalennusta alentaa, mikäli se ei ole oikea.⁶⁹

⁶⁷ Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142

⁶⁸ Pääministeri Petteri Orpon-hallituksenohjelma, s 15

⁶⁹ Varallisuusverolaki (kumottu) 30.12.1992/1537

Koska tämän on huomattu mahdollisesti johtavan eriarvoiseen asemaan, on asetettu laissa kaikille ydinvoimaloille alennusprosentiksi 2,5 % koskien siis kaikkia ydinvoimaloita.⁷⁰ Tämä tuli voimaan varallisuusveron muutoksessa koskien vuoden 1995 verotusta. Lain valmistelussa on arvioitu, että vuoden 1995 verotuksessa Eurojoella nousisi verotulot 4,6 miljoonaa euroa ja Loviisassa hieman laskisi.⁷¹

2.5.2 Tällä hetkellä voimassa oleva lainsäädäntö

Myöhemmin varallisuusverolaki on kumottu vuonna 2005 niin että se ei ollut voimassa 2006 verotusta määrättäessä. Tämän muutoksen jälkeen siirryttiin käyttämään arvostamisessa lakia varojen arvostamisesta verotuksesta, joka astui voimaan 2006 vuoden alusta. Tosiasiallisesti tässä lain uudistuksessa ei tapahtunut juurikaan uudistusta vaan kiinteistöjen arvosta ja sen muodostamisesta säädettiin lain § 30 seuraavasti:

”Rakennuksen ja rakennelman verotusarvo Rakennuksen, rakennelman ja vesivoimalaitoksen arvoksi katsotaan jälleenhankinta-arvo vähennettynä seuraavilla vuotuisilla ikäalennuksilla:

- 1) asuin-, toimisto- ja muu niihin verrattava rakennus: puinen 1,25 % ja kivinen 1 %;*
- 2) myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous- ja muu niihin verrattava rakennus sekä muu kuin vesivoimalaitokseen kuuluva voima-asema: puinen 5 % ja kivinen 4 %;*
- 3) varasto- ja muu rakennelma 10 %;*
- 4) vesivoimalaitokseen kuuluva rakennus, pato, allas ja muu rakennelma 1 %;*
- 5) välittömästi ydinvoimalaitostoimintaa palveleva rakennus tai rakennelma 2,5 %.*

*Valtiovarainministeriön asetuksella säädetään tarkemmin jälleenhankinta-arvon laske-
misesta. Jos rakennus tai rakennelma on vaurioitunut tai muutoin menettänyt arvoaan*

⁷⁰ HE 123/1994 vp. vrt. HE 76/2013 vp. s 7

⁷¹ HE 123/1994 vp kohta 2 esityksen vaikutukset.

*enemmän kuin ikälennukset edellyttävät, jälleenhankinta-arvoa vähennetään arvon alenemista vastaavalla määrällä. Jos rakennuksessa tai rakennelmassa on sen valmistuksen jälkeen suoritettu perusparannuksia tai huomattavia kunnossapitotöitä, on ikälennusta harkinnan mukaan alennettava. Käytössä olevan rakennuksen tai rakennelman arvoksi katsotaan 1 momentin säännösten estämättä vähintään 20 prosenttia rakennuksen tai rakennelman jälleenhankinta-arvosta. **Edellä 1 momentin 4 ja 5 kohdassa tarkoitettujen rakennusten ja rakennelmien arvoksi katsotaan kuitenkin aina vähintään 40 prosenttia niiden jälleenhankinta-arvosta**⁷²*

Näin ollen voidaan todeta, että lain uudistus vain vahvisti aiemman arvonmäärityksen tämän asian osalta.

Molemmat lait on hyvä tuntee erityisesti arvioitaessa voimalaitosten kiinteistöverotusta, koska olemassa olevat oikeustapaukset koskevat varallisuusverolainsäädäntöä, eikä uuden lain tultua voimaan ole syntynyt uusia oikeustapauksia. Ennakointi perustuu siis ainakin osittain edelliseen lainsäädäntöön.

Näistä seikoista voidaan siis tehdä seuraava yhteenveto. Kiinteistöveron maksaa se, joka omistaa verotettavan kiinteistön vuoden alussa. Kiinteistöveron määrän määrää kunnanvaltuusto ja se on riippuvainen kiinteistön käyttötarkoituksesta. Veron määrään vaikuttaa myös kiinteistön hyvin usein laskennallinen jälleenhankinta-arvo. Esimerkiksi 100 000 euroon arvostettu voimalaitoksen kiinteistöomistaja maksaisi 310 euroa kiinteistövero. $100\,000 \cdot 3,1\% = 310$ euroa.

⁷² Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142

Voimalaitoksen kiinteistöverotus

Verotuksen syventävissä ohjeissa koskien kiinteistöverotusta määritellään kiinteistöveron käytännöistä. Koska kiinteistön rakentamiseen vaikuttaa monet seikat ja sen arvioimiseksi mitä kiinteistön arvoksi määritellään, on päädytty siihen ratkaisuun, että ensin määritellään taulukkohinnat rakennustyyppikohteiden neliökohtaisesti ja kun sillä kerrotaan rakennuksen neliöt, saadaan jonkinlainen käsitys kiinteistöjen arvostamiseksi. Tätä kutsutaan kiinteistön arvon määrittelemiksesi, jälleenhankinta-arvoasetuksessa määriteltujen rakennustyyppikohtaisten arvojen mukaisesti. Koska voimalaitoksissa on erityyppiset veron määräytymisperusteet, esitellään ne tässä voimalaitostyypeittäin. Voimalaitoksesta on luvun alussa aina lyhyt kuvaus voimalaitostyyppistä.

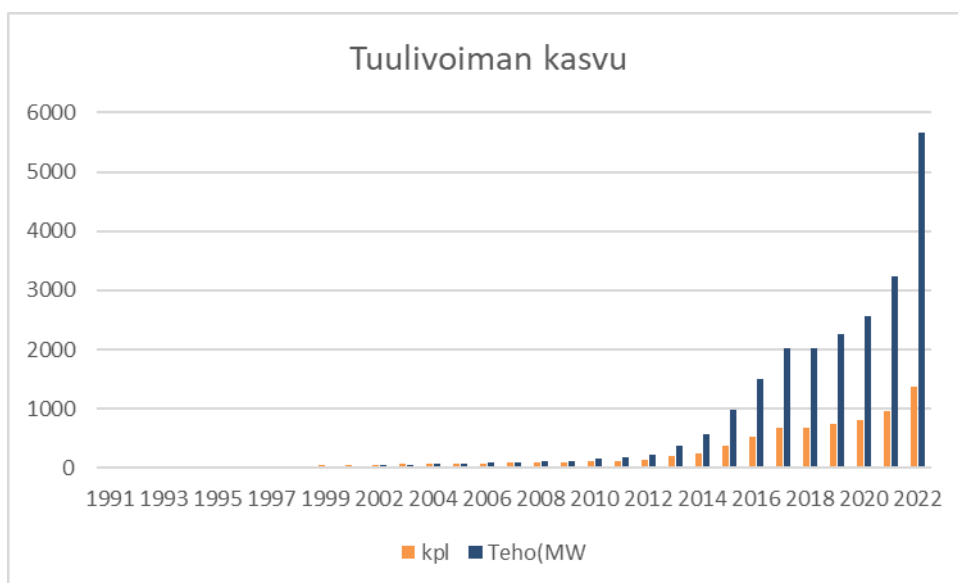
3.1 Tuulivoimalaitos

Tuulivoimaloita on monenlaisia. Yleinen jako on lavallisiin ja lavattomiin sekä tuulivoiman sijoituspaikan mukaan maalle tai merelle. Nykyisin valtaosa teollisessa tuulivoimatuotannossa olevista tuulivoimaloista on vaaka-akselisia 3-lapaisia tuulivoimaloita, jotka ovat kustannustehokkaimpia, koska sen roottorin pyyhkäisyypinta-ala eli alue, jolta tuulen energiaa voidaan hyödyntää, on huomattavan suuri suhteessa materiaalikustannuksiin. Samoin suurin osa on myös maatuulivoimaloita, mutta merituulivoimaan kohdistuu kovaa kehitystyötä.

Maailmanlaajuisesti tuulivoimaa tuotettiin vuonna 2022 2104,8 TWh. Tuulivoiman kasvu globaalisti oli 13,5 %. Tuulivoiman kapasiteetti vuoden 2022 lopussa maailmalla oli 898 824 (MWh) ja vuotuinen kasvu 9,1 %⁷³

⁷³ Koottu lähteestä Energy Institute Statistical Review of World Energy Ladattavissa: <https://www.energyinst.org/statistical-review/resources-and-data-downloads>

Suomessa voimalaitosten määrän kasvu on ollut hyvin nopeaa ja nykyään suurin osa voimalaitoksista (kiinteistöveron näkökulmasta) kappalemääräisesti tätä kirjoittaessa on tuulivoimaloita. Seuraavasta taulukosta selviää, miten valtavan nopeasti Suomeen on rakennettu tuulivoimaa.



Kuvio 1: Tuulivoiman kasvu Suomessa

Kun ensimmäiset tuulivoimalat rakennettiin Suomeen vuonna 1991 niin 2022 tuulivoimaloita oli toiminnassa 1380 kappaletta ja niiden tuottama maksimiteho vuodenvaihteessa oli 5656 megawattia. Sama trendi näyttäisi jatkuvan vielä tänä vuonna, alkuvuonna 2023 on jo rakennettu 75 tuulivoimalaa ja tämän vuoden loppuun mennessä tullaan ylittämään 7200 megawatin tuotantoteho.⁷⁴Tämä tarkoittaa sitä, että tuulivoima riittää hetkellisesti yksin kattamaan koko Suomen sähkötehon tarpeen.⁷⁵

⁷⁴ tuulivoima yhdistyksen www sivut viitattu 29.9.2023 <https://tuulivoimayhdistys.fi/tuulivoima-suomessa/toiminnassa-olevat-puretut>

⁷⁵ Esimerkiksi vuoden heinäkuussa minimi kulutus 5885 ja maksimikulutus8368 keskiarvo 7232 MWh tietolähde Fingridin www sivut <https://www.fingrid.fi/sahkomarkkinainformaatio/kulutus-ja-tuotanto/>

Vuoden 2022 tilastokeskuksen tilastossa todetaan tuulivoimatuotannon kasvaneen 45 % ollen koko sähköntuotannosta 14,1 %. Tuulivoima on ydinvoiman ja vesivoiman jälkeen kolmanneksi suurin sähköntuotantotapa.

Tuulivoimalasta kiinteistöverotettavaa rakennelmaa ovat perustukset, torni sekä konehuoneen runko. Koneet ja laitteet eivät kuulu kiinteistöveron piiriin. Tämä asia on ratkaistu korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä. Varsinaisesti päätös koskee elinkeinotulon verotusta, mutta tavallaan se muodostaa kiinteistöveron kannalta olennaisen oikeuden linjauksen. Hankintamenon poistoa arvioitaessa otettiin huomioon siis perustukset, torni ja konehuoneen runko. Nämä samalla muodostavat kiinteistöverotuksessa huomioitavat kustannukset. Sen sijaan roottori lapoineen, vaihdelaatikko ja generaattori oli saman lain mukaan koneena, kalustona ja muuna niihin verrattavana irtaimena käyttöomaisuutena. Eli kiinteistöveron näkökulmasta niitä ei lasketa mukaan kiinteistöverotusta määrättäessä.⁷⁶

Keskimäärin maatuulivoimalan investointikustannuksista noin 30 % kuuluu kiinteistöveron piiriin. Merituulivoimalassa on kalliimpien perustusten takia maatuulivoimalaan verrattuna noin kolminkertainen määrä kiinteistöverotettavaa rakennelmaa. Tämän takia merituulivoimalla on maatuulivoimasta poikkeava verotuskäytäntö. Merituulivoiman rakennusten arvostamiseen lasketaan 35 % rakennusten arvosta, kun se maatuulivoimalla on 75 %, tämä päätetään valtiovarainministeriön asetuksella. Ohjeet asetukseen on kuitenkin annettu hallituksen esityksessä, jossa ohjeistetaan asetuksen valmistelua tätä vastaavasti.

Tuulivoimalaa pohdittaessa nousee helposti kysymys kiinteistöverovelvollisuuden alkamisesta nimenomaisesti rakennusvaiheessa. Erityisesti niissä tapauksissa, jossa liitännäspisteen kautta tuleva nimellisteho tulee tarkasteltavaksi. Verohallinnon ohjeen mukaan,

⁷⁶ KHO 11.11.2004 päätös 2887, ja Verohallinnon ohje Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitokset verotuksessa kohta 1.2.1

mikäli verovuotta edeltävän vuoden lopussa voimalaitosten nimellisteho ei ylitä 10 megawolttiampeeria tulee kiinteistöverotuksessa käyttää yleistä kiinteistöveroprosenttia. Huolimatta siitä, että myöhemmin teho tulee ylittämään tuon 10 megawolttiampeerin tehon.⁷⁷

Verotuksen alkamisajankohtaa arvioitaessa on hyvä huomata myös se että tuuli- tai aurinkovoimalaitoksen verotuksen alkamisajankohtaa arvioidessa ensimmäinen kiinteistöverotus ajankohta on se, kun rakennustyöt alkavat alueella. Silloin kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu. Tyypillisesti maa-alue on ollut joko maatalous- tai metsätalousmaata eli ei kiinteistöverotuksellista aluetta. Kun rakennustyöt käynnistyvät, muuttuu rakennuspaikka kiinteistöverotettavaksi. Tässä on tärkeää huomata, että pelkkä maan vuokraamiseksi tehty sopimus ei vielä muuta verotuskäytäntöä. Tämä siksi että alue voi olla alueen raivaus- ja rakennustöihin saakka vielä maatalouden tai metsätalouden käytössä.⁷⁷

Verohallinnon yleisohjeen mukaan tuulivoimaa ja vesivoimaa arvostettaessa verotuksessa, sen jälleenhankinta-arvoksi katsotaan siten 75 prosenttia kirjanpitoon kirjatutuista taaseeseen aktivoituista tuulivoimalaitoksen tornin (perustusten, rungon ja konehuoneen) rakennuskustannuksesta. Samalla periaatteella myös aurinkovoimalaa arvostettaessa sen jälleenhankinta-arvoksi katsotaan vastaavasti 75 prosenttia aurinkovoimalan perustusten ja tukirakenteiden rakennuskustannuksista.⁷⁷

Arviointia laadittaessa on hyvä huomata että tuulivoima- ja aurinkovoimalaitosten jälleenhankinta-arvoa laskettaessa otetaan myös huomioon rakennuskustannuksiin liittyvät työmaan käyttö- ja yhteiskustannukset, rakennuttajan kustannukset sekä rakennusaikaiset korot ja rakennusaikaiset vakuutukset Rakennuskustannuksiksi katsotaan myös tuuli- ja aurinkovoimalan rakennuspaikan raivauskustannukset sekä maansiirtotyöt; kivi-, paalutus-, louhint-, tasoitus- ja pintarakennustyöt. Kun nämä jaetaan

⁷⁷ Verohallinnon ohje. 17.3.2022 4948/2021 Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitokset verotuksessa

voimalaitoksena, verotettavaan ja yleisen kiinteistöveron piiriin sekä verottomiin koneisiin ja laitteisiin, niin kustannukset jaetaan niiden rakennus- ja hankintamenojen suhteessa.⁷⁸

Tuulivoimalaitoksen kiinteistövero	
Perustukset	Voimalaitos
Torni	Voimalaitos
Runko	Voimalaitos
Roottori lapoineen	Ei kiinteistöveroa
Vaihdelaatikko	Ei kiinteistöveroa
Geberaattori	Ei kiinteistöveroa

Taulukko 1 Tuulivoimalaitoksen kiinteistövero

3.2 Aurinkovoimalaitos

Maailman mittakaavassa auringosta suoraan saadaan 1 322,6 (TWh) energiaa, mikä verrattain vähän, tosin sen kasvu on erittäin nopeaa, kun vuosien 2021 ja 2022 välissä kasvu on ollut 24,9 prosenttia.⁷⁹ Näyttäisi siltä, että aurinkovoiman kasvu on globaali ilmiö. Suomen sähköntuotannosta noin prosentin verran tulee aurinko energiasta. Aurinko energia on kuitenkin vahvassa kasvussa. Vuoden 2022 aikana aurinkosähkön pientuotannon kapasiteetti ylitti 600 megawattia. Tämä kasvu on yli 60 prosenttia vuoteen 2021 verrattuna.⁸⁰ Fingridille saapuneiden liitännäpistekyselyjen mukaan aurinkosähkön määrä on kovasti kasvussa. Fingridin arvion mukaan suomessa olisi 2030 aurinkovoimaa seitsemän gigawatin tuotannon verran.

⁷⁸ Verohallin ohje tuuli ja aurinkovoiman kiinteistöverotuksesta 17.3.2022 joka noudattaa KHO 5.1.1984 päätöstä22

⁷⁹ Koottu lähteestä Energy Institute Statistical Review of World Energy Ladattavissa: <https://www.energyinst.org/statistical-review/resources-and-data-downloads>

⁸⁰ Energiaviraston www sivut viitattu 28.9.2023 <https://energiavirasto.fi/-/aurinkosahkon-pientuotanto-kasvoi-voimakkaasti-vuonna-2022>

Tuulivoima ja aurinkovoima käsitellään verotuksessa hyvin samantyyppisesti. Pelkän aurinkovoimalan osalta voimalan perustukset ja tukirakenteet käsitellään kiinteistöveron alaisina rakennelmina. Pelkässä aurinkovoimalassa kaikki tukirakenteet lasketaan rakenteisiin, riippumatta siitä onko ne kiinnitetty perusteisiin vaan suoraan esimerkiksi betonilaattojen päälle. Voimalaitoksen kiinteistöveroa käytetään, vaikka aurinkovoimala olisi siirrettävissä. Sen sijaan varsinaiset paneelit ja mahdolliset niiden liikuttamiseen liittyvät koneet ja laitteet eivät ole osa kiinteistöverotuksen mukaista rakennuksen arvoa. Aurinkovoimaloita sijoitetaan useasti rakennuksen katolle tai seinälle. Näiden osalta verohallinnon ohje määrittelee, että 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 avulla.⁸¹

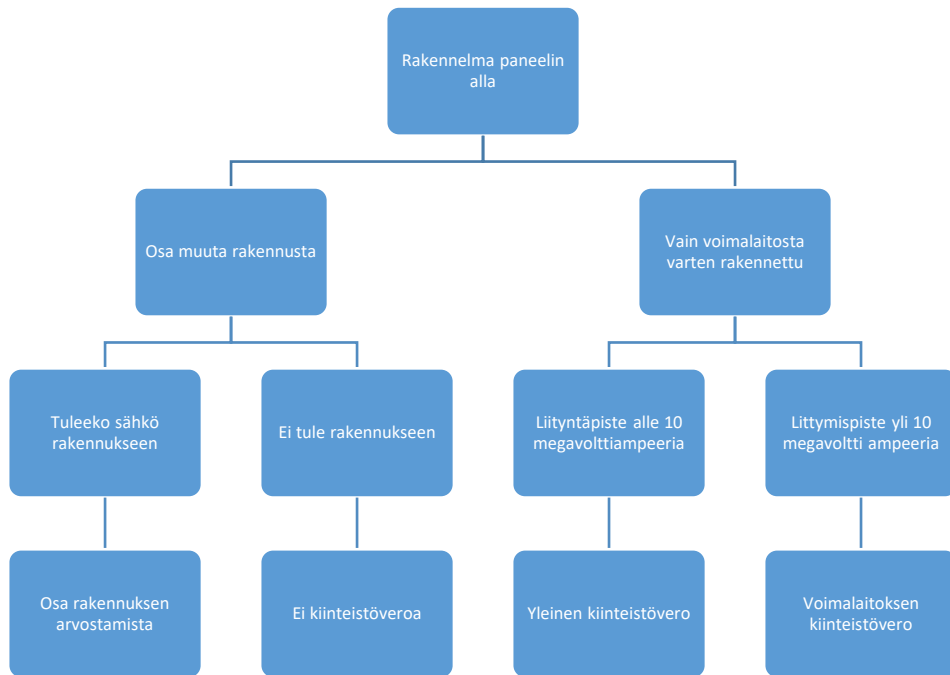
Erikseen rakennettavissa aurinkovoimaloissa tulee verotusta harkittaessa huomioitavaksi erityisesti kiinteistöverolain 14 kohta liitännäspisteestä. Liitännäspisteeseen osalta voimalaitoksen nimellisteho ylittää 10 megavoltiampeeria tai jos useampi voimalaitos on kytketty saman liitännäspisteeseen kautta.

Aurinko- ja tuulivoimaloita varten on verohallinto antanut oman syventävän arvostamisohjeen 17.3.2022. Yleisohje perustuu tuulivoimaloita koskeva korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen 11.11.2004 nro 2887 ja sen mukaisia periaatteita sovelletaan myös aurinkovoimaloihin.⁸²

⁸¹ Verohallinnon ohje tuuli ja aurinkovoiman kiinteistöverotuksesta 17.3.2022

⁸² Korkein hallinto-oikeus 11.11.2004 nro 2887 määrittelee että tuulivoimalan perustukset valettiin betonista sekä maalle että veteen sijoitettaessa. Tuulivoimalan hankintamenon poistoa tehtäessä tornia eli runkoa konehuoneineen oli pidettävä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 34 §:ssä tarkoitettuna rakennelmana.

Lyhyesti aurinkovoimalaitoksen kiinteistöverotuksesta. Paneelit eivät ole kiinteistöverotuksessa verotettavaa kiinteistöä ja alla olevien rakenteiden verotus selviää seuraavasta taulukosta.



Taulukko 2 Aurinkovoimalaitoksen kiinteistöverotus

3.3 Vesivoimalaitos

Vesivoimalaitoksia on maassamme noin 250 kpl, ja niiden yhteenlaskettu sähköntuotanto kapasiteetti on 3 190 MW. Vesivoiman osuus tuotannosta riippuu sääolosuhteista ja on vaihdellut 15–25 prosentin välillä. Vuonna 2020 vesivoiman osuus Suomen sähkön- tuotannosta oli noin 24 prosenttia ⁸³ja vuonna 2022 16,3 %. Sähköä vesivoimalla tuotettiin vuonna 2020 yhteensä noin 15 600 GWh.⁸⁴

Vesivoiman osalta kiinteistöverotusta määritellään valtionvarainministeriön asetuksessa mukaisesti. Vesivoimalaitoksen määritelmällisesti voimalaitos, jossa putouskorkeus on yli 3 metriä ja teho on vähintään 500W.

Vesivoimalaitoksen verotusarvoa verohallinnon syventävien vero-ohjeiden mukaisesti määrättäessä otetaan huomioon seuraavat asiat:

- voimalaitosrakennuksille ja rakenteille,
- vesivoimalle ja
- maapohjalle.⁸⁵

Näistä kaikille lasketaan oma verotusarvo.

Karkealla tasolla asetus määrittelee rakennuksiksi seuraavat kuuluvaksi voimalaitoksen verotettavaan kiinteistöihin:

- 1) koneasema siihen sisältyvine patoineen;
- 2) ylä- ja alakanavarakenteet tai muut koneaseman ulkopuoliset vesitiet;
- 3) voimalaitosta varten tehdyt perkaukset ja pengerrykset;

⁸³Motiva www. sivut viitattu 28.9.2023 https://www.motiva.fi/ratkaisut/uusiutuva_energia/vesivoima

⁸⁴ Tilastokeskuksen internetsivut viitattu 28.9.2023 <https://www.stat.fi/julkaisu/cl8lmyfdcqgc70du-kvv6dsrdd>

⁸⁵ Verohallinnon syventävä vero-ohje VH/2390/00.01.00/2023 rakennuksen arvostaminen kiinteistöverotuksessa

- 4) voimalaitosta palvelevat padot;
- 5) kytkinkenttärakenteet;
- 6) voimalaitoksen käyttöä ja ylläpitoa varten tarvittavat tiet ja sillat;
- 7) lämpö-, vesi-, ilmastointi- ja sähköasennukset;
- 8) voimalaitoksen tarvitsemat erilliset kaapeli- ja putkikanavat; sekä
- 9) tontin kaivu-, paalutus-, louhinta-, tasoitus- ja pintarakennustyöt.

Sama asetus määrittelee mitkä rakennukset, rakennelmat tai laitteet eivät kuulu voimalaitoksena kiinteistöverotettavana, ja luettelona mainitaan *kalanviljelylaitokset, toimisto-, varasto-, korjaamo- tai asuinrakennukset, turbiinit, generaattorit, patoluukut, nosturit, automaatiolaitteet säätöä ja käyttöä varten eivätkä uittolaitteet, muunto- ja kytkinlaitteet eivätkä muut sähköntuotantoa palvelevat koneet ja laitteet.*⁸⁶Tämä täsmentää kiinteistöverolain 14 § kohtaa missä todetaan, että ne rakennukset, jotka eivät välittömästi palvele sähköntuotantoa eivät myöskään ole voimalaitoksena verotettavana.⁸⁷

Vesivoimalaitoksissa jälleenhankinta-arvoa määriteltäessä verrataan alkuperäisiä hankintakustannuksia ja muista kustannuksista verovuotta edeltävän vuoden kesäkuun rakennuskustannusindeksiä verovuoden kesäkuun rakennusindeksiin. Rakennuskustannukset voivat perustua myös asetuksen mukaisiin arvoihin rakennuskustannuksista.⁸⁸

Vesivoimalaitoksella on siis muista voimalaitoksista poikkeava arvonmääritys tapa. Sillä vesivoimalaitoksen arvoa määriteltäessä otetaan huomioon vesivoimalaitoksen tuotanto. Siitä käytetään nimeä vesivoima. Vesivoiman verotusarvon laskeminen perustuu kosken ”tehoon”. Se saadaan seuraavasta laskukaavasta: $P = 8,2 * MQ * h$, missä P on, kosken teho kilowateissa, MQ on keskivirtaama kuutiometriä sekunnissa, h on

⁸⁶ Valtiovarainministeriön asetus vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon perusteista 1111/2020 annettu 21.12.2020

⁸⁷ Kiinteistöverolaki 20.7.1992/654 14 §

⁸⁸ Valtiovarainministeriön asetus vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon perusteista 1111/2020 annettu 21.12.2020 3 § määrittelee indeksikorotuksen ja 4 § antaa arvot, jos luotettava selvitystä rakennuskustannuksista ei ole saatavissa.

keskivirtaamaa vastaava kokonaisputouskorkeus metreissä ja luku 8,2 on kerroin. Keski-
virtaama määritellään 30 vuoden keskivirtaaman perusteella ja se tarkastetaan aika-
ajoin. Kosken tehon perusarvo on 100€/kW. Tätä korjataan kahdella kertoimella. Ensimmäinen
kerroin on vuodenajan vaihtelun mukanaan tuomaa virtauksen vaihtelua. Jos
virtaus on talvikuukausina (1.11–31.3) alle puolet normaalivirtaamasta kerroin on 0,9 jos
virtaus on sama on kerroin 1 ja jos virtaus on enemmän kuin 1,5-kertainen on kerroin
1,1. Välikertoimet lasketaan suhteellisesti virtaamien suhteessa. Toinen kerroin saadaan
putoamiskorkeuden vaikutusta hankintakustannukseen. Jos putoamiskorkeus on yli 3
metriä, on kerroin 0,7 ja jos putoamiskorkeus on yli 30 metriä on kerroin 1,3. väliarvot
tässäkin lasketaan suhteellisesti.⁸⁵

Vesivoimalan yhteydessä olevat maa-alueet verotetaan niin että vesivoimalaitoksen käytössä
olevat maa-alueet jaetaan varsinaiseen rakennuspaikkaan ja muuhun voimalaitos-
alueeseen. Tyypillisesti vesivoimalaitoksella on ylä- ja alapuoliset säännöstelyallasalueet
ja niiden maapohjat patoineen eivät ole mukana maapohjan verotusarvossa. Eikä myöskään
vesivoimayhtiön muutoin omistamat maa- ja vesialueet. Vesivoimalaitoksen rakennuspaikan
verotusarvo lasketaan alueen teollisuustontteihin sovellettavan arvon mukaan. Muuhun
voimalaitosalueeseen sovelletaan alinta pientalon rakennuspaikan aluehintaa.⁸⁹

⁸⁹ Verohallinnon syventävä vero-ohje VH/2390/00.01.00/2023 rakennuksen arvostaminen kiinteistöverotuksessa



Taulukko 3 Vesivoimalaitoksen jälleenhankinta-arvon määrittäminen

Vesivoimalaitoksista ja niiden kiinteistöverotuksesta on vain yksi oikeustapaus. Korkein hallinto-oikeus on linjannut, että voimalaitoksen yhteydessä oleva veden säännöstelyyn ja sähköntuotantoon tarkoitettu tekoallas ei ole yleistä vettä, siltä osin kuin sen omistajana on voimalaitoksen omistaja. Näin ollen se ei myöskään ole kiinteistöveroista vapaa.⁹⁰

3.4 Ydinvoimalaitos

Ydinvoimalaitos on lyhyesti sähköntuotanto laitos, joka sisältää ydinreaktorin. Ydinreaktori tuottaa lämpöenergiaa uraanin atomiytimen haljetessa. Lämpö taas saa reaktoripaineastiassa olevan veden, joka pyörittää turbiinia, jonka akselilla oleva generaattori kehittää sähköä.⁹¹

Koko maailmassa kulutetaan energiaa 557,10 exajoulea (EJ) joka tarkoittaa 154 919 terawattituntia (TWh). Tästä ydinvoimaa kulutetaan 23,98 exajoulea (EJ) eli 6 661 TWh:ta, joka on 4,3 prosenttia koko energian kulutuksesta. Euroopan unionin alueella 55,74 exajoulea (EJ) eli 15 470 terawattituntia ja ydinvoimaa tästä 6,11 exajoulea, mikä on 11 % energian kulutuksesta (EJ) terawattitunteina tämä on 1 697 (TWh). Suomessa (ennen olkiluoto 3 käynnistymistä) käytettiin energiaa 1,31 exajoulea (EJ) eli 361 TWh, josta ydinvoimaa oli 16 % tehoina 0,21 exajoulea (EJ) eli 58,2 terawattituntia TWh.⁹²

Maailmalla on jälleen herännyt vilkas keskustelu ydinvoiman lisäämisestä tulevaisuudessa. Ydinvoima on kohtuullisen halvalla tuotettua energiaa, sen ympäristövaikutuksen ovat pieniä. Erityisesti ilmaston muutos ja vähähiilisyys on lisännyt mielenkiintoa ydinvoimaa kohtaan.⁹³

⁹⁰ KHO 24.03.1999/559

⁹¹ Energiatieteellisuuden kotisivut, viitattu 11.11.2021 <https://energia.fi/energiasta/energiantuotanto/sahkontuotanto/ydinvoima>

⁹² Koottu lähteestä Energy Institute Statistical Review of World Energy Ladattavissa: <https://www.energyinst.org/statistical-review/resources-and-data-downloads>

⁹³ Akos Horvath, Elisabeth Rachlew 2016 s

Suomessa ydinvoimaloita valvoo säteilyturvakeskus. Säteilyturvakeskuksen mukaan Suomessa on sähköntuotannossa viisi ydinvoimalaitosyksikköä. Kolme niistä on Eurajoen Olkiluodossa ja kaksi Loviisassa. Fortum Power and Heat Oy omistaa Loviisan Hästholmessa sijaitsevat kaksi ydinvoimalaitosyksikköä. Loviisa 1 otettiin kaupalliseen käyttöön vuonna 1977 ja Loviisa 2 vuonna 1981. Loviisan laitos on tyypiltään painevesireaktorilaitos. Molempien Loviisan laitosyksiköiden nettosähköteho oli vuoden 2018 lopussa 507 MWh.⁹⁴

Teollisuuden Voima Oyj omistaa Eurajoen Olkiluodossa sijaitsevat kaksi laitosyksikköä. Olkiluoto 1 otettiin kaupalliseen käyttöön vuonna 1979 ja Olkiluoto 2 vuonna 1982. Olkiluodon laitos on tyypiltään kiehutusvesireaktorilaitos. Molempien Olkiluodon laitosyksiköiden nettosähköteho oli vuoden 2018 lopussa 890 MWh. Suomen viides ydinvoimalaitosyksikkö on juuri valmistunut Olkiluodossa ja se poikkeaa aikaisemmin rakennetuista sillä, että se perustuu painevesireaktoriin, kun kaksi muuta yksikköä on kiehutusvesireaktoreita.⁹⁴

Tarkasteltaessa ydinvoimaloiden kiinteistöverotusta, tulee rakennuksen erityispiirteet hyvin esiin. Hallituksen esityksessä on ydinvoiman kiinteistöverotuksen erilaista käytäntöä jäännösarvossa perusteltu sillä, että niiden käyttöikä on normaalia teollisuusrakennusta pidempi. Reaktorin käyttöikä on saadun selvityksen perusteella 30–40 vuotta. Reaktorirakennus on arvioitu kestämään reaktorin käyttöänsä lisäksi ainakin tuotannon purkamista odottavan ajan. Se on arvion mukaan 10–20 vuotta. Käytetyn polttoaineen väli-varaston toiminnallinen käyttöikä lienee jonkin verran pidempi.” Tämä vaikuttaa erityisesti jäännösarvon laskemiseen, koska mitä pidempi kiinteistön käyttöaika on, sitä

⁹⁴ Säteilyturvakeskuksen World Wide Web sivut, viitattu 22.3.2023 www.stuk.fi

korkeampi sen jäännösarvo on. Näin ollen on perusteltua, että ydinvoimalan kiinteistöihin kohdistuu korkeampi jäännösarvo olettaen.⁹⁵

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että ydinvoimalaitosrakennusten muusta rakentamisesta poikkeava taso ja reaktorin arvioitu käyttöikä huomioon ottaen, ydinvoimalaitostoimintaa välittömästi palvelevan rakennuksen vuosittainen ikälennusprosentti olisi 2,5. Vähimmäisjäännösarvoksi ehdotetaan aina vähintään 40 prosenttia jälleenhankintarvosta. Siihen päästäisiin ehdotetulla ikälennusprosentilla 24 vuoden kuluessa.

Lain perusteluina on siis se, että koska ydinvoiman käytössä rakennuksessa on selvästi muita teollisuusrakennuksia pidempi käyttöikä, tulee se huomioitavaksi myös poistoissa. Toisin sanoen, kun rakennus säilyttää arvonsa pidempään, on arvoon perustuvassa verotuksessa tämä otettava huomioon. Suomalaisen ydinvoimalan käyttöikäksi arvioitiin 40 vuotta. Vuonna 2018 jatkettiin Olkiluoto 1 ja 2 käyttöikää 60 vuoteen saakka, joten on perusteltua, että ydinvoiman poisto-aika on normaalia teollisuusrakennusta pidempi.⁹⁶

Mielenkiintoiseksi asian tekee se, että Suomessa on ydinvoimaloiden käyttöikää jatkettu useaan kertaan 1998, 2007 ja 2018 sekä viimeisin 2023.⁹⁷Tällaisen käyttöiän jatkumisella olisi mielestäni looginen seuraus siihen, että verotusarvo kasvaisi. Sehän on samalla rakennuksen kunnosta kertova päätös. Samaan päätelmään voi tulla myös verohallinnon syventävien ohjeiden perusteella. Kohdassa 3.6.3 Peruskorjaukset, huomattavat kunnossapitotyöt ja perusparannukset todetaan seuraavasti”

”Ikälennusprosentit kuvaavat sellaisen rakennuksen arvon alentumista, jonka hoito ja kunnossapito on tehty normaalisti. Tällöin rakennuksessa on tehty välttämättömät

⁹⁵ Laki varojen arvostamisesta verotuksessa § 5

⁹⁶ Valtioneuvoston päätös Teollisuuden Voima Oyj:n hakemukseen saada ydinergerialain (990/1987) 20 § tarkoitettu lupa käyttää Olkiluoto 1 ja Olkiluoto 2 ydinvoimalaitosyksiköitä sekä niiden toimintaa kuuluvia Eurajoen Olkiluodossa sijaitsevia käytetyn ydinpolttoaineen, keskiaktiivisen jätteen välivarastoa, matala-aktiivisen jätteen välivarastoa mukaan lukien komponenttivarastoa vuoden 2038 loppuun saakka 20.9.2018 TEM/2555/08.04.01/2016

⁹⁷ VN päätös 20.8.1998, VN6/330/2006, TEM2555/08.04.01/2016, VN7906/2022

huolto- ja korjaustyöt, joita rakennuksen ja siihen kuuluvien kiinteiden varusteiden ja laitteiden käyttö edellyttää.”

Saman kohdan seuraavassa kappaleessa tarkennetaan lausumaa vielä seuraavasti; ” *Jos rakennuksessa tai rakennelmassa on sen valmistumisen jälkeen suoritettu peruskorjauksia tai huomattavia kunnossapitotöitä, ikälennusta on harkinnan mukaan alennettava. Peruskorjausten ja huomattavien kunnossapitotöiden vaikutus rakennuksen arvoon on arvioitava tapauskohtaisesti. Peruskorjauksen vaikutus arvioidaan korjausten tekovuodelta laskettavaan arvoon.* ”⁹⁸

Verottajan kiinteistölle annetuissa arvoissa ei kuitenkaan ole nähtävissä tällaista uudelleenarviointia. Vuonna 2018 myönnettiin Olkiluoto 1 ja 2:lle, joilla oli käyttöaika loppumassa vuoden 2018 lopussa, lisäaikaa 2038 loppuun saakka. Tässä päätöksessä ei ole hankkeen kustannusarviota esitetty, muutoin kuin että hankkeen toteuttajalla (Teollisuuden Voima) on riittävät varat toteuttaa hanke. Kyseisessä päätöksessä ei arvioida mitenkään verotusarvon kasvua.

Vuoden 2023 päätöksessä haettiin ja myönnettiin jatkoaikaa edelliseen päätökseen, jotka olivat; Loviisa 1 voimalaitosyksikön 31. päivään joulukuuta 2027 ja Loviisa 2-voimalaitosyksikön 31 päivään joulukuuta 2030 asti. Nykyinen päätös on vuoden 2050 loppuun saakka. Käyttöään jatkaminen vaatisi noin miljardin euron investointia, investointi jatkuisi koko käyttöään. Tähän mennessä Loviisa 1 ja 2 voimaloihin on investoitu arviolta 325 miljoonaa euroa.⁹⁹

Vuoden 2018 päätös tulisi siis näkyä verotusarvossa ja sitä kautta Eurajoen verotuloissa, mikäli verotusarvo olisi uudelleen arvostettu päätöksen jälkeen.¹⁰⁰

⁹⁸ HE 1142/2005 vp. Laki varojen arvostamisesta verotuksessa

⁹⁹ VN 7906/2022

¹⁰⁰ 20.9.2018 TEM /2555/08.04.01/2016

Taulukko 4: Eurajoen kaikkien rakennusten ja ydinvoimaloiden kiinteistöverotuotot e vuosina 2014–2023¹⁰¹

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (ET)
Kaikki rakennukset	15 472 847	15 937 982	17 887 628	19 711 902	20 216 870	20 457 743	21 418 417	21 777 567	24 181 084	25 619 688
Ydinvoimalat	14 065 195	14 214 616	15 541 569	17 577 692	18 117 920	18 426 049	18 594 890	18 653 722	20 271 254	21 519 681
Muutos		1,1 %	9,3 %	13,1 %	3,1 %	1,7 %	0,9 %	0,3 %	8,7 %	6,2 %

Tämä osoittaa, että pelkästään käyttöön jatkaminen ei aiheuta muutoksia verotusarvoa määriteltäessä.

Koska ydinvoimalaitoksia rakennetaan niin harvoin, ei niiden rakentamiskustannuksista ole saatavissa keskimääräisen hinnan muodostavaa tietoa. Tällöin sovellettavaksi lainsäädännöksi tulee syventävien vero-ohjeisen mukaisesti seuraavaa: *Jälleenhankinta-arvoasetuksessa tai Verohallinnon yhtenäistämisoheissa mainitsemattomat rakennukset ja rakennelmat mainittu laskentamalli. Laskentamallissa todetaan, että mikäli rakennukseen ei voida soveltaa mitään jälleenhankinta-arvoasetuksen tai yhtenäistämisoheen mukaista arviointi tapaa on arviointi perustettava rakennuksen tai rakennelman omistaan antamaan selvitykseen rakentamisen kustannuksista. Tällöin jälleen hankinta arvona pidetään 75 % näistä kustannuksista.*

Tutkittavan asian kannalta merkittävää lain valmistelussa on myös kohta, missä erotellaan ydinvoimalan läheisyydessä olevia rakennuksia toisistaan. Toimisto-, laboratorio- ja muiden ydinvoimalaitostoimintaa vain välillisesti palvelevien rakennusten verotusarvo laskettaisiin laitosrakennusten tapaan. Sen sijaan erityisikäalennusprosentti ja vähimmäisjäännösarvo säädettiin koskemaan välittömästi ydinvoimalaa koskevia rakennuksia. Näitä rakennuksia on lain valmistelun mukaan reaktorirakennus, valvomo, käytetyn ydinpolttoaineen välivarasto ja voimalaitosjätteen sijoituspaikka. Nämä rakennusmääritelmät löytyvät siis jo hallituksen esityksestä vuodelta 1994 varallisuusverolaiksi.¹⁰²

¹⁰¹ Tieto kerätty verottajan tilastotietokannasta

¹⁰² HE 123/1994 vp.

On myös hyvä huomata, että koneet ja laitteet, kuten turbiinit, generaattorit, säätö-, muunto- ja kytkinlaitteet sekä vesivoimalaitoksen patoluukut, eivät kuulu kiinteistöveron perusteeseen myöskään ydinvoimalaitokseen sovellettaessa.¹⁰³ Samahan on myös muissa voimalaitoksissa.

Ydinvoimaloiden kiinteistöverotuksen alkamista koskevat oikeustapaukset

Ydinvoimaloiden kiinteistöverotusta on käsitelty Turun ja Porin lääninoikeudessa vuonna 1999, päätös numero 122/74. Tässä oikeustapauksessa on käsitelty minkä vuoden verotuksessa alettiin soveltaa varallisuusveron muutosta, joka annettiin 4.11.1994. Tarkemmin sanottuna tästä tapauksessa on kyse kiinteistön arvonmääritykseen liittyvän poistokäytännön käytettävän prosentin soveltaminen, eli käytetäänkö varallisuusveron aikaisempaa 4 % vai uutta 2,5 %. Päätöksessään, koskien verotusvuotta 1993, on hallinto-oikeus kumonnut oikaisulautakunnan päätöksen ja pitänyt verotoimiston päätöksen voimassa. Tästä on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka on päättänyt seuraavasti:

Asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi ei ole aihetta lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi eikä siltäkään perusteella, että asiassa olisi tapahtunut ilmeinen virhe. Valitusluvan myöntämiseen ei ole myöskään painavaa taloudellista tai muuta syytä. Koska asiassa ei näin ollen ole verotusmenettelystä annetun lain 70 §:ssä säädettyjä valitusluvan myöntämisen perusteita, korkein hallinto-oikeus ottaen huomioon myös kiinteistöverolain 27 §:n hylkää hakemuksen.” Näin ollen lääninoikeuden päätös saa lainvoiman.

Edellisen päätöksen kanssa hyvin samansisältöinen päätös on Turun hallinto-oikeudesta, jossa otetaan vastaavasti kantaa, minkä vuoden kiinteistöverotuksesta on kysymys. Päätös on annettu 14.3.2000 nro 00/0099/3. Koska kyseessä on vuoden 1994 verotuksesta

¹⁰³ KHO 11.11.2004/2887 vrt. Kiinteistöverolaki soveltamisohje VH/1133/00.01.00/2023

niin päätös on samansisältöinen, kuin edelleen koska uusi varallisuusverollakin 24§ 1 momentin kohta. Tätä lakia ja samalla 2,5 % poistoja sovellettiin siis ensimmäistä kertaa vuoden 1995 verotuksessa. Hallinto-oikeus kumosi verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen. Tästäkin päätöksestä valitettiin korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka ratkaisi asian samoin kuin edellä mainitussa tapauksessa.

Ydinvoimalaitosalueen rakennuksia koskevat hallinto-oikeuden ratkaisut

Ydinvoimalaitoksen alueelle sijoitettujen rakennusten kiinteistöverotusta käsitellään Helsingin hallinto-oikeudessa 2.6.2017 päätöksessä 17/0594/6 ja saman hallinto-oikeuden päätöksessä 23.9.2019 19/0801/6. Rakennusten kiinteistöveroä käsitellään myös Turun hallinto-oikeuden päätöksissä 29.11.2018 päätös nro 18/1224/3. Näissä päätöksissä on siis linjattu oikeuskäytäntöä sen asian ratkaisemiseksi mikä on voimalaitosrakennus ydinvoimalaitoksen alueella.

Kysymys on olennainen kahdella tavalla. 1) Ensinnäkin, sillä päätetään mitä kiinteistöveroprosenttia käytetään ja 2) toisaalta ratkaisussa päätetään, mitä jälleenhankinta-arvon laskemistapaa tarkoitetaan. Molemmilla ratkaisulla on taloudellinen merkitys kiinteistöveroä maksavalle yritykselle, mutta myös erittäin iso merkitys sijaintikunnan kiinteistöverotuloihin.

Ratkaisussa käytetyt keskeiset perustelut ja ratkaisu

Hallinto-oikeus on antanut eri kiinteistöistä erilaiset ratkaisut. Keskeisin perustelu kautta kaikissa oikeustapauksissa ja kaikissa kiinteistöissä on se, onko kiinteistö ydinvoimalaitosta välittömästi palveleva rakennus. Asia tuleekin suoraan lainsäädännössä esiin hallituksen esityksessä.¹⁰⁴

¹⁰⁴ HE 123/1994 vp Hallituksen esitys varallisuusverolain muutokseksi sanotaan seuraavasti, koska perusteltua ei ole, että toimisto-, laboratorio- ja muiden ydinvoimalaitostoimintaa vain välillisesti palvelevien rakennusten verotusarvo laskettaisiin tässä puheena olevien laitosrakennusten tapaan, ehdotetaan erityisikäalennusprosentti ja vähimmäisjäännösarvo säädettäväksi vain ydinvoimalatoimintaa välittömästi

Seuraavassa taulukossa on koottuna hallinto-oikeuden ratkaisut. Hallinto-oikeuden ratkaisussa katsotaan, että rakennukset 5 (muuntajarakennus) sekä 7 ja 12 (allasvesisäiliöitä), ovat käyttötarkoituksessa perusteella lähinnä voimalaitoksen huoltoa tukevia rakennuksia ja näin ollen ne palvelevat vain välillisesti ydinvoimalatoimintaa.

Näin ollen niiden jälleenhankinta-arvo on määriteltävä teollisuusrakennuksena ja vero määrättävä yleisen kiinteistöveroprosentin mukaan ja allasvesisäiliöissä on ikäalennuksena käytettävä yleisesti sovellettavaa ikäalennusprosenttia.

Tarkasti ottaen hallinto-oikeuden ratkaisu menee näin:

”Hallinto-oikeus kumoaa rakennusten 5, 7 ja 12 osalta verotuksen oikaisulautakunnan päätökset sekä toimitetut kiinteistöverotukset valituksenalaisilta verovuosilta ja palauttaa asian Verohallinnolle kiinteistöverotuksen uudelleen toimittamiseksi. Rakennusten jälleenhankinta-arvot on määritettävä teollisuusrakennuksina, kiinteistövero on määrättävä yleisen kiinteistöveroprosentin mukaan ja lisäksi rakennusten 7 ja 12 ikäalennuksena on käytettävä yleisesti sovellettavaa ikäalennusprosenttia. Muiden rakennusten osalta hallinto-oikeus hylkää vaatimukset.”

Tämä tarkoittaa samalla myös sitä, että muut rakennukset ovat ydinvoimalaitoksen kiinteistöverotukseen kuuluvia rakennuksia. Näin ollen hallinto-oikeus ei muuta verotuskäytäntöä.

Kun verrataan eri hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntöjä, ei niissä löydy keskenään ristiriitaisuuksia, vaan samantyyppiset jaot näyttäisivät olevan molempien ratkaisuissa. Koska oikeuskäytäntö näyttäisi muodostuvan samantyyppisenä ratkaisuna, voidaan olettaa, että jatkossakin tullaan ydinvoiman kiinteistöveroasioissa noudattaman tätä linjaa. Samaa puoltaisi se, että sekä veronsaaja että veronmaksaja ovat myöhemmissä

palveleville rakennuksille. Näitä olisivat esimerkiksi reaktorirakennus, valvomo, käytetyn ydinpolttoaineen välivarasto ja voimalaitosjätteen sijoituspaikka.

tapauksissa tyytyneet hallinto-oikeuden ratkaisuihin eikä uusimmista ratkaisuista ole valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Näin ollen voidaan katsoa, että hallinto-oikeuden ratkaisut ovat muodostaneet linjan, jolla kyseistä lainkohtaa tulkitaan. Samaan lopputulokseen voi päätyä myös sitä kautta, että hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntö on vastaava molemmissa asiaa käsitelleissä hallinto-oikeuksissa. Kiinteistöveroasia on ollut käsittelyssä sekä Turun että Helsingin hallinto-oikeudessa. Linja näiden osalta on yhtenevä.

	Päätös	Muita huomioita	Oikeustapaus
Turku			
Ajotunneli	Voimalaitos		Turun hallinto-oikeuden päätös 18/1224/3
Kalliosuoja	Voimalaitos	Palvelee välittömästi ydinvoimaa, voidaan käyttää välivaraston	Turun hallinto-oikeuden päätös 18/1224/3
lauhesäiliö	Voimalaitos		TURUN HALLINTO-OIKEUS PÄÄTÖS 00/0099/3
Helsinki I			
maapohja	Maapohja	Ei säädöstä	Helsingin hallinto-oikeus 2.6.2017
9 Lauhesäiliä	Voimalaitos		Helsingin hallinto-oikeus 2.6.2017
56, 54 ja 58 luolan huoltojätetilat	Voimalaitos	myös ajotunneli	Turun hallinto-oikeuden päätös 18/1224/3
55 luolan ilmastointirakennus	Voimalaitos	Verohallinnon vahvistamien laskentaperusteiden mukaisesti	Helsingin hallinto-oikeus 2.6.2017
59 luolan sisääntulorakennus	Voimalaitos	mukaisesti.	Helsingin hallinto-oikeus 2.6.2017
57 luolan yhdistunneli	Voimalaitos	Poistot teollisuusrakennuksen mukaan	Helsingin hallinto-oikeus 2.6.2017

60 luolan kiinteytettyjen jätteiden loppusijoitustila	Voimalaitos		Helsingin 2.6.2017	hallinto-oikeus
61 luolan valvonta- ja huoltotilat	Voimalaitos	Poistot teollisuusrakennuksen mukaan	Helsingin 2.6.2017	hallinto-oikeus
5 käytetyn polttoaineen varaston laajennus	Voimalaitos			

Helsinki II				
Kiinteistö K				
5 Muuntajavarasto	Teollisuusra- kennus		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
7 Allasvesisäiliö	Teollisuusra- kennus		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
7.1 matala-aktiivisen jätteen varasto	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
7.2 komponenttivarasto	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
9.1 Korkea aktiivisin jätteen varasto	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
12 allasvesisäiliö	Teollisuusra- kennus		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
Kiinteistö M				
3.1 Kpa Varasto	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
3.2 KPA-varaston laajennus	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
4 Kpa merivesipumppaamo	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus

2 turbiinirakennus	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
3 dieselgeneraattorirakennus	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
4 apumerivesipumppaamo	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
5 merivesipumppurakennus	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
6 projektitoimiston arkistolaajennus	Teollisuusra- kennus		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
7 dieselgeneraattorirakennus	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
Kiinteistö L				
10 apukattilarakennus	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
11 varasyöttömuuntajarakennus	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
12 Jäänestopumppaamo	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus
10 VLJ luola	Voimalaitos		Helsingin 19/0801/6	hallinto-oikeus

Kiinteistö N			
1.1 raakaveden esikäsitteilylaitos	Teollisuusra- kennus	Erillinen rakennus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6

Taulukko 5: Voimalaitosten kiinteistöverokäytäntö hallinto-oikeuksissa

Ydinvoimalaitoksen kiinteistöverotus ja kiinteistöveron laskentamalli

Tässä tutkielmassa pyritään tekemään selvitystä ydinvoimalaitoksen kiinteistöverotukseen. Tavoitteena on antaa keinoja ydinvoima investoijille arvioida mahdollista kiinteistöverotukseen liittyvää rasitusta yhtiölle. Samalla tavoitteena on antaa käsitys ydinvoimapaikkakunnalle, missä määrin voidaan arvioida kiinteistöverotuuottojen kasvavan ydinvoiman kiinteistöverotuksen alkaessa.

Kiinteistövero on suhteellisen iso kuluerä voimalaitokselle, mikäli sitä vertaa vaikka tavalliseen teollisuuteen. Tietysti sähköntuotannossa lähes kaikissa isomman mittakaavan voimalaitoksissa on käytössä samat kiinteistöverotuksen periaatteet.

Tässä tutkimuksessa hyödynnetään erityisesti lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan Fennovoiman Pyhäjoelle suunnitteleman ydinvoimalan tietoja ja sen eri rakennusten verotuskäytäntöjä. Tämä malli on sovellettavissa myös muihin ydinvoimalaitoksiin.

Ydinvoimalaitos on tyypillisesti suuri teollisuusalue, jossa on hyvin paljon erilaisia rakennuksia ja rakennelmia. Osa niistä on suoraan riippuvaisia ydinvoimasta ja osa taas aivan normaaleja rakennuksia kuten kurssi- ja hallintotilat.

Ydinvoimalaitoksen tontille sijoitetuista erilaisista kiinteistöistä ja niiden verokohtelusta päätetään siis erikseen verotuspäätöksessä. Rakennuksen verotuskohtelu riippuu rakennuksen käyttötarkoituksesta.

Fennovoimalta saadun selvityksen mukaan alueelle oli tarkoitus sijoittaa seuraavia rakennuksia: reaktorin suojarakennus ja apurakennukset, rakennus voimalaitosjätteen käsittelyä varten, tuoreen polttoaineen varasto, käytetyn polttoaineen välivarasto, matala- ja keskiaktiivisen voimalaitosjätteen loppusijoitustila, valvomorakennus, varavoimageraattori, turbiinirakennus, sähkörakennus, muuntoja- ja kytkinkentät, meriveden pumppaamo, vesien käsittelyyn liittyvät säiliöt ja -rakennukset, hallinto- ja toimistorakennukset, koulutus- ja vierailukeskus, porttirakennus, paloasema, palovesipumppaamo ja säiliöt sekä muut apu- ja huoltorakennukset, esimerkiksi konepaja ja varastorakennukset.¹⁰⁵

Seuraavassa taulukossa esitetään Fennovoiman ydinvoimalaitosalueelle sijoittuvien rakennusten kiinteistöveron oletettu ratkaisu.

¹⁰⁵ Tiedot on nyt saatavissa esimerkiksi aluehallintoviraston lupapäätöksestä Nro 91/2016/1 Dnro PSAVI/3877/2014 Annettu julkisanon jälkeen 15.6.2016

Rakennuksen käyttötarkoitus	Rakennuksen tyyppi	Laki vai oikeuskäytäntö	Oikeustapaus
Reaktorin suojarakennus ja apurakennukset,	Voimalaitos	oikeustapaus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6
Rakennus voimalaitosjätteen käsittelyä varten	Voimalaitos	oikeustapaus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6
Tuoreen polttoaineen varasto	Voimalaitos	Laki	
Käytetyn polttoaineen välivarasto	Voimalaitos	Laki	
Matala- ja keskiaktiivisen voimalaitosjätteen loppusijoitustila	Voimalaitos	Oikeustapaus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6
Valvomorakennus	Voimalaitos	laki	
Varavoimageneraattori	Voimalaitos	Oikeustapaus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6
Turbiinirakennus	Voimalaitos	Oikeustapaus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6
Sähkörakennus	Voimalaitos	laki	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6
Muuntoja ja kytkinkentät	Voimalaitos	oikeustapaus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6
Meriveden pumppaamo	voimalaitos	oikeustapaus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6

Vesien käsittelyyn liittyvät säiliöt ja rakennukset	voimalaitos	oikeustapaus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6
Hallinto ja toimistorakennukset	Hallinto	laki	
Koulutus ja vierailukeskus	Hallinto	laki	
Porttirakennus	teollisuus	laki	
Paloasema, palovesipumppaamo ja säiliöt	teollisuus	oikeustapaus	Helsingin hallinto-oikeus 19/0801/6
Muut apu ja huoltorakennukset esimerkiksi konepaja ja varastorakennukset	teollisuus	laki	

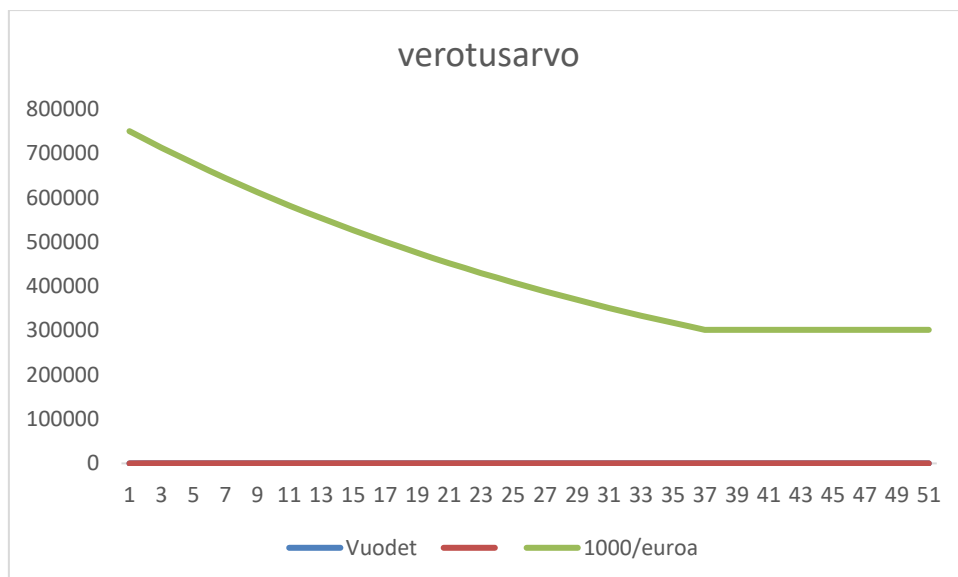
Taulukko 6 Fennovoiman ydinvoimalaan suunniteltujen rakennusten todennäköinen kiinteistöverokäytäntö

Kuten edellä on perusteltu, tulee kiinteistövero määriteltäväksi voimalaitoksessa rakentamiskustannusten perusteella valtiovarainministeriön asetuksen mukaan niin, että rakennuksen jälleenhankinta-arvoksi määrätään 75 % sen rakentamiskustannuksista.¹⁰⁶

Tässä esimerkkilaskelmassa kiinteistöjen rakennuskustannukset olisivat 150 miljoonan euron tai 300 miljoonan euron välissä. Ensimmäinen luku eli 150 miljoonaa euroa löytyy Fennovoiman ympäristövaikutusten arvioinnista¹⁰⁷ ja jälkimmäinen luku eli 300 miljoonaa euroa saadaan Fennovoiman edustajalta rakennusten nykytilanteen mukaisena kustannusarviona.

Näin ollen verotusarvo on verotuksen alkaessa 112 miljoonasta eurosta 225 miljoonaan euroon. Kiinteistön arvo laskee vuosittain 2,5 prosenttia kunnes se saavuttaa 40 % alarajan, jolloin kiinteistöjen arvo olisi 45 ja 82 miljoonan euron välissä riippuen alkuperäisetä rakentamiskustannuksesta.

Kuvio 2: Fennovoiman ydinvoimalaitoksen verotusarvo



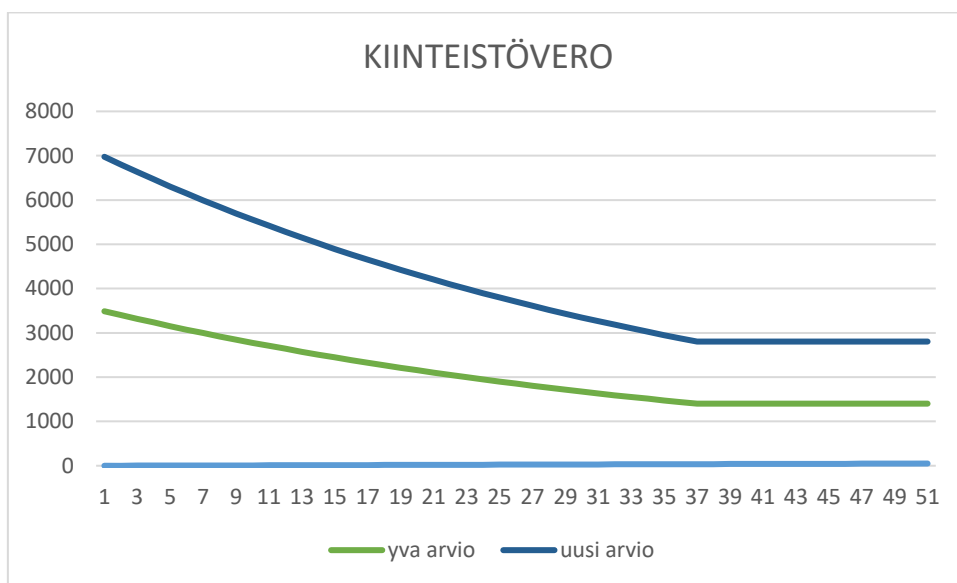
¹⁰⁶ Uusin saatavilla oleva on valtiovarainministeriön asetus rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteista 1010/2022 annettu 8.12.2022

¹⁰⁷ Fennovoiman ympäristövaikutusten arviointi on saatavilla työ ja elinkeinoministeriön verkkosivuilla viitattu 10.10.2023 <https://tem.fi/ymparistovaikutusten-arvioinnit-yva>

Kuten edellä on kerrottu, kiinteistöveron määrään vaikuttaa kiinteistön verotusarvon lisäksi kunnanvaltuuston päätös voimalaitosten veroprosentista. Tämänhetkisen kiinteistöverolainsäädännön mukaan se on enimmillään 3,1 %.¹⁰⁸

Alla olevassa kaaviossa on esitetty kiinteistöverotuotto samassa 50 vuoden ajassa kuin mitä aiemmin kaaviossa esitetty kiinteistön arvon kehittyminen.

Kuvio 3: Fennovoiman ydinvoimalaitoksen maksettava vero



Ensimmäisenä vuonna kiinteistövero on yhtiölle YVA hinnan mukaan 3,488 miljoonaa euroa ja arvion mukaan 6,975 miljoonaa euroa. Tämä olisi ollut erittäin merkittävä summa Pyhäjoelle, jonka kiinteistöverotuotto tilinpäätöksen mukaan oli vuonna 2020 1,6 miljoonaa euroa. Verojen nousu lähes kolmenkertaiseksi tai parhaimmillaan yli viisinkertaiseksi olisi erittäin merkittävä muutos. Pelkästään ydinvoiman kiinteistöverojen tulot olisivat kaksi kertaa tuloverotuksen kertymä.

¹⁰⁸ Kiinteistöverolaki 14 § (30.10.2015/1291)

Voimalaitos ja sen kiinteistöverotuksen fiskaalinen merkitys

Voimalaitosrakennuksia oli verotusvuonna 2022 1 375 kappaletta, kun kaikkiaan verotettavia rakennuksia oli Suomessa 3 576 031. Voimalaitosrakennukset jakaantuvat niin että voimalaitosrakennuksia 1124 kappaletta, pienvoimalaitosrakennuksia 211 kappaletta ja ydinvoimalaitosrakennuksia on 40 kappaletta.¹⁰⁹

Vuoden 2023 ennakkotiedoissa voimalaitokset lisääntyvät 18 rakennuksella, pienvoimaloita poistuu yksi ja ydinvoimalat säilyvät samana. Rakennusten määrästä on saatavissa tilastotietoa vuodesta 2020 jonka jälkeen on voimalaitosrakennusten määrä ollut 928 rakennusta eli niiden määrä on kasvanut 196, ydinvoimarakennukset ovat samassa ajassa vähentyneet neljällä, kun taas pienvoimalaitos rakennusten määrä on laskenut 79 rakennusta. Tilastollisesti siis näyttäisi siltä, että pienvoimaloiden määrä vähenee ja voimalaitosten määrä kasvaa. Voimalaitosrakennusten määrän kasvua selittänee tuulivoimaloiden määrän kasvu.¹¹⁰

Ennen sähkömarkkinoiden vapautumista oli sijaintipaikkakunnan saama verohyöty pitkälti verottajan harkintaan perustuva. Näin ollen korkein hallinto-oikeus on linjannut useissa ratkaisuisaan sijaintikunnalle kuuluvaan elinkeinoverotuottoon. Päätöksissä on jaettu osa 3–5 prosenttia pääkonttoripaikkakunnalle ja voimalaitoksen sijaintipaikkakunnalle ja sekä vesivoiman kertymäalueelle että sähkömyynnin alueen kuntien verotuloihin.¹¹¹ Koska tällä asialla ei ole tämän päivän verotuksessa enää merkitystä ei tässä tutkielmassa esitellä tarkemmin eriteltyinä.

¹⁰⁹ Verottajan vuositilastoista poimittu, viitattu 30.9.2023 <http://vero2.stat.fi/PXWeb/sq/97bd3bb1-b209-4ca2-8235-66cd042f9618>

¹¹⁰ Verottajan ennakkotieto vuodelle 2023, tilasto poiminta viitattu 30.9.2023 <http://vero2.stat.fi/PXWeb/sq/869ff386-c922-4cc7-8a42-154c29ab1fde>

¹¹¹ Korkeimman hallinto oikeuden päätökset 22.5.1967 Diaarinumero 4836/10/66, 7.2.1961 Diaarinumero; 810/15/59 ja 20.6.1968 Diaarinumero 67/11/66 sekä 28.4.1975 Diaarinumero 13/73. Nämä kaikki

Sähkömarkkinoiden vapautumisesta seurasi se, että voimalaitoksen sijaintipaikkakunnalle yhteisöverosta tuleva hyöty hävisi, mikäli yhtiö oli mankala-yhtiö. Sähkömarkkinalaki tuli Suomessa vaiheittain voimaan alkaen 1.6.1995. Vuoden 1995 marraskuusta lähtien kaikki suurasiakkaat saattoivat kilpailuttaa sähköntoimittajansa. Kuluttajien sähkömarkkina vapautui hitaammin ja vasta vuoden 1997 alusta saakka kaikki kuluttajat, joilla oli tuntikulutukseen pohjautuva mittari, saattoivat vapaasti valita sähköenergian toimittajansa. Vuoden 1998 syyskuun alusta poistui vaatimus tuntikulutukseen pohjautuvasta mittarista pienasiakkaille ja sitä voidaan pitää markkinoiden täydellisenä vapautumisajankohtana.¹¹²

Voimalaitoksen sähköyhtiö tyypillisesti jakoi tuottamansa sähkön alueelle niin että sen saavuttama tulos oli paikkakuntakohtaista. Tästä asiasta jäänteinä on nykyisessä sähkömarkkinalaissa sen 67 § toimitusvelvollisuus, joka määrää hallitsevan markkina-aseman omaavan yhtiön toimittamaan kohtuuhintaista sähköä toiminta-alueellaan¹¹³

Mikäli jätetään tutkielman ulkopuolelle voimalaitoksen työntekijöiden maksamat verot, niin muutoin voimalaitoksen merkitys sijaintipaikkakunnalle on lähinnä kiinteistöveroon liittyvä. Tämä johtuu siitä, että voimalaitosyhtiöt ovat usein niin kutsuttuja mankala-yhtiöitä. Mankala-malli tarkoittaa sitä, että omistajayhtiöt tekevät sähköä yhteisessä yhtiössä ja maksavat yhtiön kulut omistustensa suhteessa. Näin ollen mankala -yhtiön voimalaitos tekee aina nollatuloksen, eikä näin ollen maksa yhteisöveroa. Kyseessä on verotekninen järjestely, jossa omistusyhtiöt maksavat verot omasta tuloksestaan. Tämä

määrittelee eri tavoin verotulokertymää paikkakunnalle. Kertymä riippuu esimerkiksi asiakasmäärästä paikkakunnalla, vesivoimalaitoksen kertymäalueen koosta ja muista seikoista.

¹¹² Sähkömarkkinalaki 17.3.1995 386/1995 määritteli miten sähkömarkkinat tulisi vapautua. Prosessia hidasti etäluettavien mittareiden puuttuminen

¹¹³ Sähkömarkkinalaki 9.8.2013 588/2013 § 67 tämä on laissa kohta joka perustuu aikaan ennen sähkömarkkinoiden vapautumista ja Sähkömarkkinalakiin 17.3.1995 386/1995

käytäntö on jo vanha ja perustuu Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun vuodelta 1963 ja 1968.¹¹⁴

Voimalaitoksen omistajayhtiö maksaa sitten omasta tuloksestaan yhteisöveroa. Yhteisöverotuotto jakaantuu verotilityslain 12 § mukaan valtion ja kuntien suhteessa niin että valtion jako-osuus on 76,60 prosenttia ja kuntien jako-osuus 23,40 prosenttia yhteisöverosta. Kuntakohtainen jako-osuus menee lain 13 § mukaisesti kunnittain yhtiön eri kuntien henkilöstön suhteessa. Mikäli yhtiöllä on vain yhdellä paikkakunnalla henkilöstöä, lasketaan koko yhteisöverotuoton kuntaosuus sille kunnalle.¹¹⁵ Selkeyden vuoksi totean, että mikäli voimalaitos on siis oma yhtiönsä ja muodostettu mankala-yhtiöksi, niin tällöin ei henkilökunnan sijainnilla ole merkitystä yhteisöveroa määriteltäessä.

Yhteisöverotuksessa kiinteistövero on yhtiön tuloksesta vähennettävä kulu.¹¹⁶ Kiinteistöverotuksen näkökulmasta olennaista on, että se lasketaan tuloksesta vähennettäväksi myös mankala-yhtiössä. Toisin sanoen kiinteistövero kirjataan niihin kuluihin, jotka jokainen omistusyhteisö maksaa yhtiöön. Näin ollen alkuperäisen kiinteistöverotuksen kustannukset pienentävät kaikkein omistusyhteisöjen verorasitetta. Tässä on tärkeää huomata, että asialla on kaksi vaikutusta, kuten esimerkiksi HE 119/2009 ja 26/2015 käy ilmi, niin kiinteistöveron prosenttirajojen muutos muokkaa valtion ja kuntien verotulojen suhdetta. Kiinteistöveron korotus nostaa kuntien osuutta ja laskee yhteisöverojen kautta valtiolle tulevaa verokertymää ja toisinpäin.¹¹⁷ Tätä korostaa juuri mankala-yhtiöiden verotus. Samoin se parantaa voimalaitoksen sijaintipaikkakunnan saamaa verotuloa ja pienentää omistajayhtiön kotipaikkakunnan verotuloa.

¹¹⁴ Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset 1963 I 5 ja KHO 1968 B II 521 Nimensä malli on saanut siitä, että toinen näistä ratkaisuista koski Oy Mankala Ab -nimistä yritystä.

¹¹⁵ Verotilityslaki 10.7.1998/532

¹¹⁶ Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/36 sen 8§ ja 15 momentti.

¹¹⁷ HE 119/2009 vp ja 26/2015 vp.

Sähköverotuksen osalta tässä tutkielmassa otetaan kantaa vain voimalaitosten näkökulmasta. Sähkövero ei ole paikallinen vero vaan sen verotuotto menee kokonaan valtiolle. Tämän tutkielman näkökulmasta olennaista on siis mitkä, voimalaitokset joutuvat maksamaan omasta käytöstä sähköveroa. Kaikki voimalaitoksessa tuotettu sähkö ei ole sähköveron piirissä vaan voimalaitoksen koko määrittää sähköveron verovelvollisuutta. Esimerkiksi HE 191/2018 käydään läpi erikokoisia pientuottajia niin että pienimmät sähköntuottajat eli enintään 100 kilovolttiampeerin nimellistehoilla mikrovoimalaitoksilla sähköä tuottavat on vapautettu kaikista sähköverotuksen velvollisuuksista. Näiden toimijoiden ei tarvitse rekisteröityä verovelvollisiksi eikä antaa sähköntuotannostaan veroilmoituksia.

Mikäli voimalaitos ylittää tuon 100 kilovolttiampeerin nimellistehon, mutta tuotanto jää alle 800 000 KWh vuodessa, on tuottajan sijaan rekisteröityvät Verohallinnolle sähköverovelvollisiksi. Sähköveroa ei näidenkään pientuottajien tarvitse maksaa itse tuottamastaan ja käyttämästään sähköstä, vaan he antavat kerran vuodessa vuosiveroilmoituksen niin sanottuna nollaveroilmoituksena. Nollaveroilmoituksessa ilmoitetaan tuotettu sähkön määrä, jota käytetään hyväksi valvottaessa verottoman vuosituotannon rajaa. Tätä isommat eli yli 800 000 kWh tuottavat voimalaitokset ovat verovelvollisia kaikesta tuottamastaan ja itse käyttämästään sähköstä.¹¹⁸

Koska sähkövero peritään pääsääntöisesti loppukäyttäjältä niin myös mikro- tai pienvoimalaitoksessa tuotettu sähkö siirretään sähköverkon kautta kulutukseen ja verotetaan loppukäyttäjältä. Näin ollen verottomuus ei siirry sähkön mukana, vaan sähkön kulutukseen siirtävä verkonhaltija maksaa siitä veroluokan I tai II mukaisen sähköveron.¹¹⁹

¹¹⁸ HE 191/2018 vp, vrt. verohallinnon energiaverotusta koskeva yleisohje kohdat 2.1 sähköverovelvollisuus

¹¹⁹ HE 191/2018 vp

4.1 Sähköntuotantotavat Suomessa

Suomalaista sähköntuotantoa kuvaa hyvin alla oleva tilastokeskuksen sivuilta saatu sähkön kulutus ja tuotantotaulukko. Tosin tässä täytyy muistaa, että tilasto on jo sinällään vanhentunut koska Venäjän tuonti on loppunut toukokuussa 2022 ja Olkiluoto 3 on otettu käyttöön vuoden 2023 aikana. Molemmat vaikuttavat suomen sähköntuontiin ja tuotantoon.

Sähkön hankinta ja kokonaiskulutus 2022*

Hankinta	GWh	%
Ydinvoima	24 221	29,6
Vesivoima	13 354	16,3
Tuulivoima	11 562	14,1
Aurinkovoima	380	0,5
Nettotuonti	12 518	15,3
Muu lämpövoima	19 679	24,0
Yhteensä	81 714	100

Kokonaiskulutus	GWh	%
Teollisuus ja rakentaminen	36 341	44,5
Kotitaloudet ja maatalous	24 307	29,7
Palvelut ja julkinen kulutus	17 825	21,8
Siirto- ja jakeluhäviöt	3 241	4,0
Yhteensä	81 714	100

Taulukko 7: Sähkön tuotanto ja kulutus Suomessa

Samasta taulukosta myös selviää, miten suomalainen sähkönkulutus jakaantuu vuosittain. Teollisuus kuluttaa lähes 2/5 ja kotitalouden maatalous 3/10 ja palvelut ja julkinen

kulutus 2/10. Siirto ja jakeluhäviöihin menee osa sähköntuotannosta, mutta sen merkitys on kohtuullisen pieni ja jakaantuu aika tasaisesti eri kuluttajaryhmien suhteessa.¹²⁰

4.2 Kiinteistöverotulon merkitys kuntien taloudessa

Kuntaliiton laatimien tilastojen mukaan Suomessa kerättiin kunnille kiinteistöveroja yhteensä vuonna 2019 1,9 miljardia euroa. Kun kokonaisuudessaan kuntien kokoama verotulo on 23,3 miljardia euroa, kiinteistöveron merkitys koko verotulosta 8,2 % ja kaikista kuntien tuloista 3,9 % Muut verotettavat tulot ovat kunnallisvero 19,6 miljardia euroa eli 84,0 % ja yhteisö verosta kunnille tilitettävä osuus 1,8 miljardia eli 7,8 %.¹²¹

Suomessa kiinteistöveroa ennakoidaan kerättävän vuoden 2023 aikana 2,2 miljardia euroa. Merkille pantavaa on se, että vuoden 2014 kiinteistöveron kokonaiskertymä oli 1,5 miljardia euroa. Toisin sanoen yhdeksän vuoden aikana on verokertymä kasvanut 0,7 miljardia euroa, joka on 46 prosenttia.¹²²

Voimalaitokset yhteensä maksavat vuoden 2023 aikana kiinteistöveroa 96,8 miljoonaa euroa, joista tavalliset voimalaitokset maksavat eniten eli 69,3 miljoonaa euroa, ydinvoimalat 25,7 miljoonaa euroa, ja pienvoimalat 1,7 miljoonaa euroa. Merkille pantavaa on, että keskimääräinen kiinteistöverorasitus kiinteistöä kohden vaihtelee voimalaitosten välillä hyvin merkittävästi. Pienvoimalaitos maksaa kiinteistöveroa keskimäärin 8 284 euroa ja muut voimalaitokset maksavat keskimäärin 60 697 euroa , poikkeuksen tekee siis ydinvoima, joka maksaa keskimäärin jokaista rakennusta kohden 643 222 euroa

¹²⁰ Suomen virallinen tilasto viitattu 26.9.2023: Sähkön ja lämmön tuotanto ISSN=1798-5072. Helsinki: Tilastokeskus

¹²¹ Kuntaliiton laatimat tilastot viitattu 1.10.2023 <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalouden-tilastot/muita-kuntataloustilastoja>

¹²² Verottajan ennakkotieto vuoden 2023 kerättävästä kiinteistöverosta viitattu 1.10.2023 saatavissa <https://vero2.stat.fi:443/PXWeb/sq/6182a881-b3cf-4efe-a166-8e5da9f9e54a>

kiinteistövero. Kuriositeettina mainittakoon, että keskimäärin Suomessa rakennuksesta maksetaan 468 euroa kiinteistövero. ⁵¹

Yksi tapa tarkastella kiinteistövero on kiinteistöverojen asukaskohtaiset vaihtelut eri kuntien välillä. Suhteessa eniten kiinteistövero asukasta kohden kerätään Eurajoella, missä sijaitsee Olkiluoto 1–3 ydinvoimalaitokset. Asukasta kohden kerätty kiinteistövero on 2639 euroa. Yllättävintä tässä tilastossa on siinä, että toisena ei tule Loviisa vaan Pelkosenniemi, jossa sijaitsee Kemijoki Oy:n voimalaitokset. Pelkosenniemellä asukaskohtainen kiinteistövero tuotto on 2236 euroa. Kolmantena on Kustavi, jossa kiinteistöverotuotto on 1539 euroa asukasta kohden. Loviisa on kuntien vertailussa vasta sijalla 24 ja Loviisassa asukaskohtainen kiinteistöverotuotto on 583 euroa. ¹²³

Pienimmät kiinteistöverotuotot ovat saaristokunnissa; Sandvik 40 euroa asukasta kohden, Hammarland 60 euroa ja Jomala 61 euroa, joissa asukaskohtainen jää siis alle sadan euron. Mannersuomen kunnista pienin laskennallinen kiinteistöverotuotto asukasta kohden on Tyrnävällä 108 euroa asukasta kohden, Limingalla 146 euroa ja Lumijoella 154 euroa. Näistä Limingalla kertyy voimalaitoksesta kiinteistövero 10 euroa asukasta kohden ja Lumijoella pienvoimalaitoksista 2,4 euroa asukasta kohden. ¹²³

Voimalaitosten kiinteistöveron merkitystä sijaintikunnalle kuvaa lain valmistelussa teksti, missä suoraan viitataan kunnan intresseihin: ” Eesitys on valmisteltu virkatyönä valtiovarainministeriössä Eurajoen kunnan tekemän aloitteen pohjalta. Asian vireillä ollessa on oltu yhteydessä verohallitukseen, asianomaisiin kuntiin, verotoimistoihin ja verovelvollisiin osakeyhtiöihin.” ¹²⁴Kunnalle on keskeistä kiinteistöveron määrää laskettaessa, että rakennusten arvot vastaavat todellista arvoa.

¹²³ Kuntakohtaiset väestötiedot on poimittu tilastokeskuksen tilastoista viitattu 1.10.2023 https://pxdata.stat.fi/PxWeb/pxweb/fi/Kuntien_avainluvut/Kuntien_avainluvut__2021/kuntien_avainluvut_2021_aikasarja.px/ ja verotiedot on kerätty verottajan kiinteistöverotilastoista viitattu 1.10.2023 saatavissa <https://vero2.stat.fi:443/PXWeb/sq/6182a881-b3cf-4efe-a166-8e5da9f9e54a>

¹²⁴ HE 123/1994 vp s.1

Vuonna 2019 voimalaitosten kiinteistövero prosentti oli keskimäärin 2,68 ja se nousi vuoden 2020 aikana 2,78. Mediaanin ollessa molempina vuosina 3,1. Voimalaitosten kiinteistövero oli maksimissaan 120 kunnassa vuonna 2020 ja vuonna 2019 oli 106 kunnassa. Tässä tutkielmassa tarkemman analyysin alla olevat kunnat, eli Eurajoki, Loviisa ja myös Pyhäjoki ovat määränneet kiinteistöveroprosentiksi 3,1 eli suurimman mahdollisen.¹²⁵

Pyhäjoen kunta on arvioinut, että sen verotulot tulisivat kasvamaan Fennovoiman ydinvoimalaitoksen myötä 3,00–3,80 miljoonaa.¹²⁶Näistä käytännössä kolmannes tulisi kiinteistöverosta.

Kiinteistöveron alkuaikoina syntyi tilanne, että erityisesti voimalaitospaikkakunnat menettivät verotuloja. Tähän johti liike-tulon harkintaverotuksen poistuminen vuoden 1991 verotuksesta. Tätä ongelmaa lähdettiin ratkaisemaan määrittelemällä voimalaitosten kiinteistövero selkeästi muita kiinteistöjä korkeammaksi. Ennen korkeamman veroprosentin määrittämistä jouduttiin maksamaan kunnille harkinnanvaraista valtionosuutta.¹²⁷

¹²⁵ Verohallinnon tilastot www sivut viitattu 5.10.2023 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot>

¹²⁶ Talousvaliokunnan mietintö 21/2014 vp. s11 ja Valtioneuvoston periaatepäätös 18 päivänä syyskuuta 2014 Fennovoima Oy:n hakemukseen

¹²⁷ Viherkenttä 1993. s158

Taulukko 8: Kiinteistöveron jakaantumien Suomessa

	Kiinteistövero, euroa	%
1.1 RAKENNUKSET YHTEENSÄ	1 427 985 052	74 %
1.1.1 Vakituinen asuinrakennus	613 743 050	32 %
1.1.2 Muu kuin vakituinen asuinrakennus	96 566 535	5 %
1.1.3 Yleinen (rakennus)	628 146 542	32 %
1.1.4 Voimalaitosrakennus	57 057 036	3 %
1.1.5 Ydinvoimalarakennus	22 314 548	1 %
1.1.6 Pienvoimalaitos	1 725 491	0 %
1.1.7 Yleishyödyllisessä käytössä (rakennus)	8 431 850	0 %
1.2 MAAPOHJAT YHTEENSÄ	512 854 309	26 %
1.2.1 Yleinen (maapohja)	488 681 999	25 %
1.2.2 Yleishyödyllisessä käytössä (maapohja)	1 898 375	0 %
1.2.3 Rakentamaton rakennuspaikka	22 273 935	1 %
Yhteensä	1 940 839 361	100 %

Taulukosta on luettavissa, miten kiinteistövero jakaantuu eri kiinteistöjen suhteen. Koko maan mittakaavassa ydinvoiman kiinteistövero on hieman yli 1 % joten sen merkitys valtakunnan tasolla ei ole niin merkittävä. Paikallisesti ydinvoiman kiinteistöverotuksella on huomattavan isompi merkitys.¹²⁸

¹²⁸ verohallinnon tilastosivut viitattu 5.10.2023 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot>

4.3 Voimalaitoksen maksaman kiinteistöveron merkitys sijaintipaikkakunnalle.

Verohallinnon julkaisemista tilastoista selviää erilaisten voimalaitostyyppien merkitys sijaintipaikkakunnalle. Koko suomen kiinteistöveroista kertyy siis 4,3 % voimalaitoksista. Paikkakunta-kohtainen vaihtelu on hyvin suurta. Kiinteistövero maksavia voimalaitoksia on Suomessa 141 kunnassa. Toisin sanoen Suomessa on 169 kuntaa, jonka kiinteistövero kertymässä ei ole mukana ollenkaan voimalaitoksia. Koko maassa euromääräisesti eniten kiinteistöverotuottoja saa Helsinki, toisena on Espoo ja kolmantena Vantaa. Tampere tulee neljäntenä, vaikka on väkiluvultaan isompi kuin Vantaa. Samoin on nähtävissä, että Turku viidentenä on edellä Oulua, joka on kuudes, vaikka Oulu on väkiluvultaan isompi. Tässä selittävänä tekijänä on kiinteistöjen hinnat. Koska väkiluku on niin merkittävä selittävä tekijä euromääräisissä luvuissa, niin kuntien välinen vertailu ei ole informatiivinen euromääräisesti ja vertailu kannattaa tehdä muulla mittarilla kuin sillä.

Kunta	Väestö	Kiinteistö- vero
Helsinki	658457	292232607
Espoo	297132	140504729
Vantaa	239206	106694403
Tampere	244223	97876696
Turku	195137	68927192
Oulu	209551	63479458
Jyväskylä	144473	54242564
Kuopio	121543	46998090
Lahti	120027	44020339
Rovaniemi	64180	33939565

Taulukko 9: kuntien kiinteistöverokertymä ja väkimäärä.

Verotulo asukasta kohden on vertailukelpoinen arvo, koska kunnan tuottamat palvelut ovat myös riippuvaisia asukasluvusta. Suomessa on 29 kuntaa, joille kiinteistöveron

verokertymä on yli 100 euroa asukasta kohden mitä voidaan pitää merkittävänä asukas-kohtaisena verokertymänä. Kokonaiskiinteistöverokertymästä yli puolet kertyy voimalaitoksista 9 kunnassa Eurajoki Tervola, Utajärvi, Simo, Pyhäntä, Keminmaa, Muhos, Vaala, Ristijärvi ja Ii. Näistä lissä kertymä on 363 euroa vuodessa.

Kunta	Väestö	Kiinteistövero	Euroa/asukas
Pelkosenniemi	924	938920	1016
Utajärvi	2568	2040137	794
Tervola	2882	2016812	700
Vaala	2673	1668162	624
Simo	2904	1552263	535
Pyhäntä	1631	784529	481
Sodankylä	8187	3811900	466
Pyhäjoki	3048	1366094	448
Ristijärvi	1210	419020	346
Keminmaa	7904	2252088	285
Muhos	8909	2273844	255
Isojoki	1891	481411	255
Kemijärvi	7105	1800989	253
Ii	9912	2374481	240
Hyrnsalmi	2139	491468	230
Luhanka	703	141894	202
Suomussalmi	7508	1508086	201
Jämijärvi	1685	317628	189
Merijärvi	1076	168377	156
Alavieska	2491	347652	140
Kristiinankaupunki	6380	887436	139
Eurajoki	9334	1282464	137
Siikainen	1352	178186	132
Rovaniemi	64180	8274778	129
Kalajoki	12412	1550262	125
Haapajärvi	6802	808948	119
Paltamo	3183	348872	110
Karvia	2290	227955	100

Taulukko 10: Yli 100 euroa asukasta kohden kertyvän kiinteistöveron kunnat

Vuoden 2022 verotuksessa eniten asukaskohtaista kiinteistöveroa voimalaitoksista kertyy Eurajoelle 2 309 euroa. Euromääräinen kiinteistöverokertymä voimalaitoksista

Eurajoella on 21 553 718 euroa. kun Eurajoen koko kiinteistöverotuotto on 24,6 miljoonaa euro niin voimalaitosten maksama kiinteistövero on 85 % koko kiinteistöverotuotosta.

Toiseksi eniten voimalaitosten kiinteistöveroja saa Pelkosenniemi, jonka kiinteistöverotuotosta 1016 euroa asukasta kohden on voimalaitoksista kerättävää kiinteistövero. Kun koko voimalaitosten kiinteistöverotuotto on 938 920 euroa ja kaikki yhteensä 2 066 306 euroa, kertyy Pelkosenniemelle 45 % kiinteistöveroista voimalaitoksista.

Kunta	Yhteensä voimalaitokset	euroa/asukas
Eurajoki	21553718	2309
Pelkosenniemi	938920	1016
Utajärvi	2057025	801
Tervola	2016812	700
Vaala	1668162	624
Simo	1552263	535
Pyhäntä	784529	481
Sodankylä	3811900	466
Pyhäjoki	1372612	450
Ristijärvi	439636	363

Taulukko 11: 10 eniten voimalaitoksista kiinteistövero saavaa kuntaa

4.4 Ydinvoimalaitoksen maksama kiinteistövero

Pelkästään ydinvoiman maksamaa kiinteistöveroa tarkastellessa on mukana vain kaksi kuntaa, Eurajoki ja Loviisa. Näiden kuntien verotietoja tarkastelemalla voidaan päätellä ydinvoimalan sijoittamisen merkitystä paikkakunnalle.

Taulukko 12: Kiinteistöveron jakaantumien Eurajoella

Eurajoki

051 – Eurajoki	Kiinteistövero, euroa	
1. YHTEENSÄ	21 860 601	100 %
1.1 RAKENNUKSET YHTEENSÄ	21 418 417	98 %
1.1.1 Vakituinen asuinrakennus	925 072	4 %
1.1.2 Muu kuin vakituinen asuinrakennus	509 229	2 %
1.1.3 Yleinen (rakennus)	1 124 975	5 %
1.1.4 Voimalaitosrakennus	264 253	1 %
1.1.5 Ydinvoimalarakennus	18 594 890	85 %
1.1.6 Pienvoimalaitos		
1.1.7 Yleishyödyllisessä käytössä (rakennus)	0	0 %
1.2 MAAPOHJAT YHTEENSÄ	442 183	2 %
1.2.1 Yleinen (maapohja)	440 191	2 %
1.2.2 Yleishyödyllisessä käytössä (maapohja)	0	0 %
1.2.3 Rakentamaton rakennuspaikka	1 992	0 %

..

Eurajoen ydinvoiman kiinteistöverotuotto on 18,6 miljoonaa euroa eli 85 % Eurajoen kiinteistöverotuotoista, jotka kokonaisuudessaan ovat 21,6 miljoonaa euroa. Kun Eurajoen kokonaistulot ovat 73,8 miljoonaa euroa niin pelkästään ydinvoiman kiinteistövero

tarkoittaa Eurajoelle 25 % tulonlähdettä. Eurojoella oli vuonna 2019 9372 asukasta eli jokaista asukasta kohden ydinvoimala maksoi kiinteistöveroä 1 984 euroa. ¹²⁹

¹²⁹ verohallinnon tilastot viitattu 4.10.2023 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot>

Taulukko 13: Kiinteistöveron jakaantumien Loviisassa

Loviisa

434 – Loviisa

1. YHTEENSÄ	8 291 675	100 %
1.1 RAKENNUKSET YHTEENSÄ	7 147 618	86 %
1.1.1 Vakituinen asuinrakennus	1 526 851	18 %
1.1.2 Muu kuin vakituinen asuinrakennus	662 737	8 %
1.1.3 Yleinen (rakennus)	1 224 554	15 %
1.1.4 Voimalaitosrakennus	13 818	0 %
1.1.5 Ydinvoimalarakennus	3 719 658	45 %
1.1.6 Pienvoimalaitos		
1.1.7 Yleishyödyllisessä käytössä (rakennus)	0	0 %
1.2 MAAPOHJAT YHTEENSÄ	1 144 057	14 %
1.2.1 Yleinen (maapohja)	1 113 087	13 %
1.2.2 Yleishyödyllisessä käytössä (maapohja)	0	0 %
1.2.3 Rakentamaton rakennuspaikka	30 970	0 %

<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot>

Loviisassa ydinvoiman kiinteistöverotuotto on 3,7 miljoonaa euroa eli 45 % Loviisan kiinteistöverotuotoista, jotka kokonaisuudessaan ovat 8,3 miljoonaa euroa. Vuoden 2019 tilinpäätöksen mukaan Loviisassa kertyy toimintatuottoja vuodessa 109 miljoonaa euroa ja kun ydinvoimalaitos maksaa 3,7 miljoonaa euroa kiinteistövero, tulee Loviisassa ydinvoiman kiinteistöveroja 3,4 % kaikista toimintatuotoista. Tämä on merkittävästi vähemmän kuin Eurajoella. Kun Loviisassa asuu 14 787 asukasta, on ydinvoiman kiinteistöverotuotto vain 242 euroa asukasta kohden.¹³⁰

¹³⁰ verohallinnon tilastot viitattu 4.10.2023 <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot>

4.5 Verotulojen tasausjärjestelmän vaikutus voimalaitospaikkakuntien tuloihin

Kuntien välinen verotulojentasausjärjestelmä vaikuttaa ydinvoimalaitospaikkakunnilla sijaintikunnan saamaan tuloihin. Varsinaisesti tasausjärjestelmä ei laske kunnan saamaa verotuloa. Järjestelmän vaikutus näkyy kunnan saamassa valtiosuudessa, joko sitä nostavana tai laskevana.

Asiasta säädetään laissa kunnan peruspalveluiden valtiosuudesta, sen neljännessä luvussa § 26. Voimalaitosten osalta kiinteistöverotuksessa otetaan huomioon vain ydinvoimalaitokset ja niistä, kuten muistakin kiinteistöistä, 50 % laskennallisesta verotuotosta. Tasauksessa ei käytetä suoraan kuntien omia tilitettyjä verotuloja. Laskennan pohjana ovat Verohallinnon tilastoista saatavat maksuunpannut verot. Nämä muutetaan laskennallisiksi käyttämällä koko maan painotettuja laskennallisia kiinteistöveroprosentteja.¹³¹ Koska näitä paikkakuntia on vain kaksi kappaletta, voidaan tässä tutkielmassa esittää arvio asian vaikutuksesta molempien kuntien valtiosuuksiin. Laskennallinen kiinteistöverotuotto Eurajoella ydinvoimalaitoksesta on 9 297 445 euroa ja Loviisassa 1 859 829 euroa ja tämä otetaan kokonaisuudessaan huomioon verotulojen tasausjärjestelmää laskeuttaessa.

Mikäli ydinvoimalaitoksia kohdeltaisiin verotulojen tasausjärjestelmässä, kuten muita voimalaitoksia, eli niitä ei laskettaisi mukaan ollenkaan verotulojen tasausjärjestelmään, niin muutokset kunnittain olisivat seuraava. Nämä on laskettu vuoden 2022 verotulojen tasausjärjestelmän luvuista ja perusteista, joissa on käytetty vuoden 2020 verotulokeritymiä. Eurajoen osalta merkitys on suurempi, kun nykyainsäädännön valossa Eurajoki juuri kiinteistöverokertymän vuoksi muuttaa verotulotasauksessa maksajasta 278 euroa asukasta kohden yhteensä 2,2 miljoonaa euroa, niin mikäli ydinvoimalaitoksia ei huomioidaisi, saisi Eurajokiset 183 euroa asukasta kohden eli 1,7 miljoonaa euroa tasausta. Eli

¹³¹ Perustuu lakiin kuntien peruspalveluiden valtiosuuksista 26§ laskelman pohjat saadaan valtiovainministeriön www sivuilta viitattu 5.10.2023 <https://vm.fi/valtiosuuslaskelmia>

ero on 3,9 miljoona euroa ja asukasta kohden 461 euroa. Näin ollen Eurajoen saama kiinteistöverotuotto on reaalilukuna 14,7 miljoonaa euroa.

Loviisa kuuluu niihin kuntiin, jotka saavat jo verotulojen tasausta 252 euroa asukasta kohden mikä tekee yhteensä 3,7 miljoonaa euroa. Mikäli verotulojen tasaukseen ei otettaisi ydinvoimaloita, kasvaisi Loviisan saama verotulojen tasaus 351 euroon asukasta kohden eli 5,2 miljoonaan. Ero siis 99 euroa asukasta kohden ja 1,5 miljoonaa euroa. Näin ollen Loviisalle realistisesti ydinvoimalan maksama kiinteistövero on 2,2 miljoona euroa.¹³²

¹³² Perustuu lakiin kuntien peruspalveluiden valtionosuuksista 26§ laskelman pohjat saadaan valtionvarainministeriön www sivuilta viitattu 5.10.2023 <https://vm.fi/valtionosuuslaskelmia>

5. Johtopäätökset

Sähköntuotantoon tähtäävien kiinteistöjen verotus osoittautui mielenkiintoiseksi tutkimuskohteeksi. Tutkielman merkitys kansantaloudellisesti on pieni, mutta sekä voimalaitoksen omistajille että voimalaitoksen sijaintipaikkakunnalle on kiinteistöverolla suhteelliseen suuri taloudellinen merkitys. Erityisesti näyttäisi siltä, että nopeasti kasvava tuulienergia tulee olemaan hyvin merkittävä kiinteistöveron maksaja sijaintipaikkakunnille.

Tutkimustyötä jonkin verran rajoitti se, ettei nykyisten ydinvoimaloiden kiinteistöverotuksen perusteena olevia päätöksiä saanut verottajalta. Niihin perehtyminen olisi voinut tuoda lisäselkeyttä aiheeseen. Tässä olisi yksi aihe mahdolliselle jatkotutkimukselle.

Jatkotutkimusta voisi tehdä myös siitä, miten ydinvoimapaikkakunnat kokevat ydinvoimalaitoksen sijainnin ja sen maksamat kiinteistöverotulon. Samaa asiaa voisi tutkia myös muiden voimalaitosten sijaintipaikkakunnilla kuten esimerkiksi tuulivoimavaltaisilta paikkakunnilta.

Tämänhetkisessä keskustelussa kiinteistöverotuksesta käydään erityisesti tuulivoimaloiden maksaman kiinteistöverotuksen jakaantumista kuntien kesken. Viimeisemmän avauksen tästä teki Presidenttiehdokas Olli Rehn Kainuun Sanomien 26.11 haastattelussa¹³³, että itäisen Suomen aluetaloutta heikentää se, ettei idässä voida rakentaa tuulivoimaa samalla tavalla kuin läntisessä Suomessa. Tämä kirvoitti yleisen keskustelun kiinteistöveron jakamisesta kaikkien kuntien kesken. Asiaan reagoi heti tuulivoimakuntien yhdistys, joka ilmaisi, että tuulivoiman kiinteistöveron tulee pitää niillä kunnilla, joissa tuulivoimaa on. Perusteena on, että koska tuulivoiman haitat tulevat sijaintikuntiin niin myös hyödyt pitäisi tulla.¹³⁴

¹³³ Mabrouk K. 26.11.2023. Kainuun sanomat. Olli Rehn Kainuussa: Itäisen Suomen elinvoiman vahvistaminen pitäisi ottaa erityisen huomion kohteeksi
Katja Mabrouk

¹³⁴ Keränen F. 5.12.2023. Kuntalehti. Tuulivoimakunnat vaativat: Kun valtionosuuksia uudistetaan, tuulivoimakuntien on saatava pitää voimaloiden kiinteistöverot kokonaan itsellään

Tutkimuksessa sivuttiin muita sähkövoimalaitosten verokäytänteitä, niistä avautuu runsas tutkimuksen kenttä. Erityisen mielenkiintoisena ja ajankohtaisena tutkimuksen kohteena olisi ns. Windfall verotus,¹³⁵ joka on näillä näkymin tilapäinen vero ja saattaa johtaa merkittäviin verosuunnitteluratkaisuihin.

Lisäksi lisätutkimusta vaatisi se, ettei Loviisan ja Eurajoen kiinteistöverotuotot ole nousseet, vaikka ydinvoimaloiden käyttöikä on merkittävästi jatkettu ja niihin on tehty ja tullaan tekemään peruskorjauksia ja huomattavia kunnossapitotöitä, vaikka arvostamislaissa asiasta niin suoraan sanotaan. Tosin ilmeisesti merkitys on arvioitu tapauskohtaisesti ja siksi verotulot eivät ole nousseet.

¹³⁵ HE 320/2022 vp.

6. Lähteet

- Asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta (kumottu) 21/1898. Edilex. Noudettu 6.12.2023 osoitteesta <https://www.edilex.fi/smur/18980021000>
- Asetus kunnalle suoritettavasta katumaksusta. 513/1980. Edilex. Noudettu 6.12.2023 osoitteesta <https://www.edilex.fi/smur/19800513>
- Bird Richard M, Slack Enid 2002. Land and Property Taxation: A Review
- Energy Institute Statistical Review of World Energy. 2023 Noudettu 6.12.2023 osoitteesta: <https://www.energyinst.org/statistical-review/resources-and-data-downloads>
- Fingridin www sivut. viitattu 13.7.2023 osoitteesta <https://www.fingrid.fi/sahkomarkkinat/markkinoiden-yhtenaisyyys/pohjoismainen-tasehallinta/>
- Eurajoen tilinpäätös 2020. Noudettu 6.12.2023 osoitteesta <https://www.eurajoki.fi/hallinto/strategia-ja-talous/>
- Energiaviraston www sivu. viitattu 28.9.2023 osoitteesta <https://energiavirasto.fi/-/aurinkosahkon-pientuotanto-kasvoi-voimakkaasti-vuonna-2022>
- Fingridin www sivut. Noudettu 13.7.2023 osoitteesta <https://www.fingrid.fi/sahkomarkkinainformaatio/kulutus-ja-tuotanto/>
- HE 123/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi varallisuusverolain 24 §:n muuttamisesta
- HE 109/1988 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi
- HE 50/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kiinteistöverolaiksi
- HE 159/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kiinteistöverolain muuttamisesta.
- HE 100/1999 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kiinteistöverolain muuttamisesta
- HE 140/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle voimalaitosverolaiksi sekä laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n muuttamisesta ja verotilistä annetun lain 1 §:n muuttamisesta
- HE 145/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kiinteistöverolain muuttamisesta
- HE 76/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kiinteistöverolain, varojen arvomittamisesta verotuksessa annetun lain 30 §:n sekä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain 14 §:n muuttamisesta

HE 96/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kiinteistöverolain 14 §:n muuttamisesta

Hirvonen, A. (2011). Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta. <http://hdl.handle.net/10138/225264>

Huovari, Janne, Arhippa, Max, Pyykkönen, Perttu 1999. Kiinteistöverojärjestelmän kansainvälinen vertailu. Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen työpapereita n:o 25. Helsinki.

Jukkola, J., Järvenoja, M., Kaari, P., Romppainen, L., Tannila, E. & Tikkanen, T. 2008. Kiinteistöverotuksen käsikirja. 5. uudistettu painos. Helsinki: Kiinteistöalan kustannus Oy.

Kiinteistöverolaki 654/1992. Finlex. noudettu 6.12.2023 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19920654>

Kuhmonen Kaisa (toim.) 2002 Valtiovarainministeriö ja valtioneuvoston kanslia 2002. Verosanasto. Yliopiston Paino. Helsinki

Kuntaliitto 2021. Kuntaliiton tilastoja. Kuntaliiton www sivut. Noudettu 3.11.2021. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalouden-tilastot/kuntien-verotiedot>

Keränen F. 5.12.2023. Kuntalehti. Tuulivoimakunnat vaativat: Kun valtionosuuksia uudistetaan, tuulivoimakuntien on saatava pitää voimaloiden kiinteistöverot kokonaan itsellään

Laki Helsingin yliopistosta 854/1991. Finlex. noudettu 6.12.2023 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/1991/19910854>

Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 618/2021. Finlex. Noudettu 6.12.2023 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2021/20210618>

Loviisan tilinpäätös 2020. Noudettu 5.12.2023 osoitteesta https://www.loviisa.fi/wp-content/uploads/2021/09/0.-TILINPAATOSKIRJA_2020.pdf

Maankäyttö- ja rakennuslaki 132/1999. Finlex. Noudettu 5.12.2023 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990132>

Mabrouk, K. 26.11.2023. Kainuun sanomat. Olli Rehn Kainuussa: Itäisen Suomen elinvoiman vahvistaminen pitäisi ottaa erityisen huomion kohteeksi

- Motiva www. sivut viitattu 28.9.2023 osoitteessa https://www.motiva.fi/ratkaisut/uusiutuva_energia/vesivoima
- Myrsky, Matti. 2013. Kiinteistöstä vero-objektina. *Defensor Legis*, 2/2013, 234–249
- Nordpoolin www sivut. Noudettu 30.9.2023. Osoitteessa <https://www.nordpoolgroup.com/en/Market-data1/Dayahead/Area-Prices/ALL1/Hourly1/?view=table>
- Teräväinen T, Lehtonen M, Martiskainen M 2011. Climate change, energy security, and risk—debating nuclear new build in Finland, France and the UK. *Energy Policy*
- Tilastokeskuksen www sivut. Sähkön tuonti Venäjältä Suomeen keskeytettiin venäläisen RAO Nordicin toimesta 14. toukokuuta 2022. Noudettu 1.10.2022. osoitteesta <https://www.stat.fi/julkaisu/clhomy00rtq7g0buvlkdxfhg>
- Tilastokeskuksen www sivut. viitattu 28.9.2023 osoitteessa <https://www.stat.fi/julkaisu/cl8lmyfdcqgc70dukvv6dsrdd>
- Tulo ja varallisuusverolaki 1240/1988. Finlex. Noudettu 11.12.2020. Osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/1988/19881240>
- Tuulivoima yhdistyksen www sivut. 2023 Viitattu 29.9.2023 osoitteessa <https://tuulivoimayhdistys.fi/tuulivoima-suomessa/toiminnassa-olevat-puretut>
- Valtioneuvoston julkaisu. 2023. Vahva ja välittävä Suomi Pääministeri Petteri Orpon hallituksen ohjelma. Noudettu 3.12.2023 osoitteessa <urn:fi:URN:ISBN:978-952-383-763-8>
- Valtiovarainministeriön asetus verokannosta 1010/2019. Finlex. Noudettu 5.12.2023. Osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2019/20191010>
- Valtioneuvoston päätös 12.11.2015. Ydinjätteen loppusijoituspaikan rakentamislupa. Noudettu 6.12.2023 osoitteesta https://tem.fi/documents/1410877/2412863/VN_paatos_Posiva_12.11.2015_JA.pdf/1b3c4c1b-241e-42f2-84d4-08f0e67c3c9d
- Valtiovarainministeriön asetus vesivoimalaitoksen ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon perusteista 1111/2020. Finlex. Noudettu 6.12.2023. Osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2020/20201111>

- Verohallinto 2021. Tuulivoima- ja aurinkovoimalaitokset verotuksessa. Verohallinnon ohje 17.3.2022. Diaarinumero VH/4948/00.01.00/2021. Noudettu 10.6.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48501/tuulivoima--ja-aurinkovoimalaitokset-verotuksessa/>
- Verohallinto. 2023. Kiinteistöverolain soveltamisohje. Verohallinnon ohje 6.7.2023. Diaarinumero VH/1133/00.01.00/2023. Noudettu 10.8.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohjehakusivu/48453/kiinteistoverolain-soveltamisohje5/>
- Verohallinto.2023. Kiinteistöjen arvostaminen verotuksessa. Verohallinnon ohje 1.8.2023 Diaarinumero VH/2390/00.01.00/2023. Noudettu 1.9.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohjehakusivu/48219/kiinteistöjen-arvostaminen-kiinteistoverotuksessa6/>
- Verotuslaki 482/1958 Finlex. Noudettu 11.12.2020. Osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/smur/1958/19580482>
- Verottajan tilasto. 2023. Noudettu 14.11.2021 osoitteesta <http://vero2.stat.fi/PXWeb/sq/a796c67f-c94e-4334-81ec-3385050dc493>
- Verottajan tilasto. 2023. Noudettu 14.11.2021 osoitteesta <http://vero2.stat.fi/PXWeb/sq/296ccb2a-1b25-4409-9eab-4d38f2cf154a> Viitattu 14.11.2021
- Vesilaki 587/2011. Finlex. Noudettu 5.12.2023 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2011/20110587>
- Yit:n www sivut. 2023. Noudettu 8.10.2023 <https://www.yit.fi/ytimessa/onkalon-louhinta-valmistui>
- Youngman, Joan, Malme, Jane 1994. An International Survey of Taxes on Land and Buildings. Kluwer Law & Taxation Publishers, Deventer
- Yliopistolaki 558/2009. Finlex. Noudettu 6.12.2023. Osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2009/20090558>
- Ympäristöministeriö ohjeet 5/2016. 2016. Tuulivoimarakentamisen suunnittelu. Noudettu 5.12.2023 osoitteesta

https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/79057/OH_5_2016.pdf?sequence=1 osoitteesta <https://www.edilex.fi/smur/18980021000>

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Korkein hallinto-oikeus

5.1.1984 Taltio 22	KHO:1984:1264
11.11.2004 taltio 2887	KHO:2004:749
26.7.2011 taltio 2043	KHO:2011:67
13.4.2007 taltio 980	KHO:2007:906
30.3.2017 taltio 1482	KHO 2017:49
23.6.2021 taltio 379	KHO:2021:85
2.6.2021 taltio 358	KHO:2021:74

Pohjois-Suomen hallinto-oikeus

17.01.2023 taltio 43	HAO:2023:20781
----------------------	----------------