

Suositus rautatieyrityksen kirjanpidollisesta eriyttämisestä Versio 2

Sisällysluettelo

1.	Johdanto	2
2.	Liiketoimintojen sisältö	3
2.1.	Rautatieliikenne.....	3
2.1.1.	Tavaraliikenne.....	3
2.1.2.	Henkilöliikenne.....	4
2.1.2.1	Ei-PSO-liikenne.....	4
2.1.2.2	PSO-liikenne	5
2.2.	Rataverkon hallinta.....	5
2.3.	Muut liiketoiminnot	5
3.	Eriyttämisperiaatteet	5
3.1.	Tasejatkuvuuden periaate.....	5
3.2.	Aiheuttamisperiaate.....	6
4.	Eriytetty tilinpäätös	6
4.1.	Sääntelyelimelle toimitettavan eriytetyn tuloslaskelman kaava.....	6
4.2.	Julkaistavan eriytetyn tilinpäätöksen kaava.....	7
4.3.	Tavaraliikenteen tuloslaskelma	7
4.4.	Henkilöliikenteen tuloslaskelma	9
5.	Kustannusten allokoinnit	12
6.	Sisäiset veloitukset.....	13
6.1	Sisäisten palvelupaikkojen hinnoittelu.....	13
6.2	Raiteiden käytöstä perittävät maksut.....	14
6.3	Muiden sisäisten hyödykkeiden hinnoittelu.....	14
7.	Eriyttämissuosituksen voimaantulo.....	16
	Liite 1: Tavaraliikenteen tuloslaskelma, sääntelyelimelle toimitettava	17
	Liite 2: Henkilöliikenteen tuloslaskelma, sääntelyelimelle toimitettava	19
	Liite 3: Julkaistava tuloslaskelma	21
	Liite 4: Julkaistava tase.....	22
	Liite 5: Sääntelyelimelle toimitettava, virallisen tuloslaskelman kanssa täsmäytettävä tuloslaskelma	23

1. Johdanto

Tätä suositusta sovelletaan raideliikennelain (1302/2018), jäljempänä raideliikennelaki, 4 §:n 34 kohdan tarkoittamien rautatieyritysten tuloslaskelmien ja taseiden kirjanpidolliseen eriyttämiseen. Suositus liittyy pääasiassa VR-Yhtymä Oyj:n kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöihin, mutta soveltuvin osin sitä voidaan käyttää myös muiden rautatieyhtiöiden kirjanpidollisessa eriyttämisessä.

Raideliikennelain 185 §:n mukaan rautatieyrityksen tilinpidossa on esitettävä erilliset tuloslaskelmat ja taseet:

- rautatieliikenteen harjoittamiseen liittyvästä liiketoiminnasta *)
 - tavarankuljetusten tarjoamiseen liittyvästä liiketoiminnasta *)
 - henkilöliikenteen tarjoamiseen liittyvästä liiketoiminnasta *)
 - Julkisina palveluina tarjottaviin rautateiden henkilöliikennepalveluihin maksettava julkinen rahoitus on kirjattava erikseen palvelusopimusasetuksen¹ 7 artiklan mukaisesti asianmukaisille tileille. Julkista rahoitusta ei saa siirtää rautatieyrityksen muiden liikennepalvelujen tarjoamiseen liittyvään tai muuhun liiketoimintaan.
- rataverkon hoitoon liittyvästä liiketoiminnasta. *)

Rautatieyrityksen on toimitettava tuloslaskelmat ja taseet sekä niiden yhteenvedot rautatiealan sääntelyelimelle, jäljempänä sääntelyelin. Eriyttämisen tarkoitus on estää ristiinsubventio rautatieyrityksen liiketoimintojen välillä. Tässä suosituksessa ristiinsubventiolla tarkoitetaan sitä, että julkista tukea siirretään toisen liiketoiminnan tukemiseen tai että jonkin toiminnan tuloilla katetaan sisäisen laskutuksen keinoin tai muilla kirjanpidollisilla keinoilla muun liiketoiminnan kuluja.

Yhtenäisestä eurooppalaisesta rautatiealueesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2012/34/EU (jäljempänä rautatiemarkkinadirektiivi) 6 artiklan 1 ja 3 kohtien mukaan tähdellä *) merkityt asiakirjat julkaistaan erillisinä.

Eriytetyt tilinpäätökset laaditaan raideliikennelain 185 § 2 mom:n sekä rautatiemarkkinadirektiivin 6 artiklan 1, 3 ja 4 kohtien mukaisesti.

Rautatiemarkkinadirektiivin 56 artiklan 12 kohdassa säädetään sääntelyelimen oikeudesta pyytää rautatieyrityksiä toimittamaan rautatiemarkkinadirektiivin liitteessä VIII luetellut tilinpäätöstiedot kokonaan tai osittain niin yksityiskohtaisesti kuin katsotaan tarpeelliseksi ja oikeasuhteiseksi.

Säädösten tulkitsemisen helpottamiseksi sääntelyelin on laatinut oheisen eriyttämisenettelyjä koskevan suosituksen.

¹ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukset (EY) N:o 1370/2007 rautateiden ja maanteiden julkisista henkilöliikennepalveluista sekä neuvoston asetusten (ETY) N:o 1191/69 ja (ETY) N:o 1107/70 kumoamisesta.

Liitteinä esitettävät tuloslaskelmakaavat on jaoteltu kustannuseräkohtaisesti eri tavoin tavara- ja henkilöliikenteen osalta. Tuloslaskelmakaavoja pyritään jatkossa kehittämään yhteneväisempään suuntaan.

2. Liiketoimintojen sisältö

2.1. Rautatieliikenne

Tässä suosituksessa rautatieliikenteen nähdään koostuvan tavaraliikenteestä ja henkilöliikenteestä.

2.1.1. Tavaraliikenne

Rautateiden tavaraliikenteellä tarkoitetaan junien suorittamaa tavaroiden kuljetusta rautateillä Suomessa. Tämä voi sisältää esimerkiksi raaka-aineiden, tuotteiden tai konttien ja muiden rahtiyksiköiden kuljetusta eri sijaintien välillä junaraiteilla.

Rautateiden tavaraliikenne on siten erilainen kokonaisuus kuin VR:n liiketoimintayksikkö Transpoint, johon kuuluu lisäksi mm. maantiekuljetuksia² ja ulkomaanliiketoimintoja.

Kansainvälinen tavaraliikenne ei ole osa eriytettävää tavaraliikennettä. Eriytettävä tavaraliikenne sisältää vain Suomen alueella tapahtuvan tavaraliikenteen, sillä raideliikennelaki ja sen sisältämät eriyttämissäännökset ovat voimassa vain Suomessa. Esimerkiksi Ruotsin tai Venäjän liikenteen osalta Suomen alueella tapahtuva tavaraliikenne on osa eriytettävää tavaraliikennettä. Ruotsissa tai Venäjällä tapahtuva tavaraliikenne kuuluu eriyttämislaskelmissa muihin liiketoimintoihin.

Eriytettävän tavaraliikenteen rajaus eräiden tuotto- ja kustannuserien suhteen esitellään kappaleesta 4.3. Tavaraliikenteen tuloslaskelma.

Rautatiemarkkinadirektiivin (2012/34/EU) liitteen II kohtien 2-4 mukaiset palvelupaikat ja niissä tarjotut palvelut eivät ole osa eriytettävää tavaraliikennettä.

Mikäli VR Transpoint vastaa sääntelynälaisten palveluiden järjestämisestä, nämä toiminnot tulee eriyttää kirjanpidollisesti rautateiden tavaraliikenteestä muuhun liiketoimintaan.

Muut liiketoiminnot ovat käytännössä kaikki muut paitsi eriytettävät liiketoiminnot (tavara- ja henkilöliikenne ja rataverkon hallinta). Muiden liiketoimintojen tuloslaskelma toimitetaan vain sääntelyelimelle, ja sen tarkoitus on mahdollistaa eriytettävien liiketoimintojen täsmäyttäminen virallisen tuloslaskelman kanssa. Täsmäytettävän tuloslaskelman kaava on liitteessä 5.

Tavaraliikenteen tuloslaskelman kaavassa (liite 1) palvelupaikkojen ja niissä tarjottavien palveluiden kustannukset ovat omina riveinään. Näiden kustannusrivien jaottelu vastaa soveltuvin osin rautatiemarkkinadirektiivin (2012/34/EU) liitteen II kohtien 2-4 jaottelua. Palvelupaikkojen ja palveluiden kustannuksilla tarkoitetaan tässä tavaraliikenteen ulkoisille ja sisäisille (VR-konserni) palveluntarjoajille maksamia maksuja palveluiden käytöstä.

² VR on myynyt maantielogistiikan liiketoiminnot 31.12.2024. Maantielogistiikkaa koskevat suosituksen osat ovat siten voimassa tilikauden 2024 osalta. Sen jälkeisten tilikausien osalta maantielogistiikkaa koskevia kohtia ei huomioida. Tämä huomautus koskee tätä kohtaa ja jäljempänä olevia kohtia, joissa puhutaan maantielogistiikasta.

Kaikki tässä kappaleessa mainittu pätee myös tase-eriin. Rautateiden tavaraliikenteen eriytetyistä tuloslaskelmasta ja taseesta rajataan siis molemmista pois kansainvälisen liikenteen ja itse tuotettujen sääntelyalaisten palveluiden tuotto- ja kustannuserät sekä varat ja velat. Tarvittaessa sääntelyelin ohjeistaa tarkemmin tase-erien erittelyä.

2.1.2. Henkilöliikenne

Rautateiden henkilöliikenteellä tarkoitetaan junilla harjoitettua matkustajien kuljettamista rautateilla. Tämä kattaa matkustajien siirtämisen eri paikkojen välillä junaraitteilla, oli sitten kyseessä lähiliikenne tai kaukoliikenne.

Kansainvälinen henkilöliikenne ei ole osa eriytettävää henkilöliikennettä. Raideliikennelaki ja sen sisältämät eriyttämissäännökset ovat voimassa vain Suomessa. Esimerkiksi Ruotsin tai Venäjän liikenteen osalta Suomen alueella tapahtuva henkilöliikenne on osa eriytettävää henkilöliikennettä. Ruotsissa tai Venäjällä tapahtuva henkilöliikenne kuuluu eriyttämislaskelmissa muihin liiketoimintoihin.

Henkilöliikenne tulee jakaa sääntelyelimelle toimitettavissa eriyttämislaskelmissa julkisina palveluina tarjottaviin rautateiden henkilöliikennepalveluihin (PSO-liikenne) ja muihin kuin julkisina palveluina tarjottaviin rautateiden henkilöliikennepalveluihin (Ei-PSO-liikenne).

Raideliikennelain 185 §:n mukaan julkisina palveluina tarjottaviin rautateiden henkilöliikennepalveluihin maksettava julkinen rahoitus on kirjattava erikseen palvelusopimusasetuksen 7 artiklan mukaisesti asianmukaisille tileille, eikä sitä saa siirtää rautatieyrityksen muiden liikennepalvelujen tarjoamiseen liittyvään tai muuhun liiketoimintaan. Käytännössä julkisen rahoituksen siirtymistä muuhun liiketoimintaan ei voida todeta, jos PSO-liikenteelle ja Ei-PSO-liikenteelle ei tehdä toisistaan ja muista liiketoiminnoista eriytettyjä tilinpäätöksiä.

Eriytettävän henkilöliikenteen rajaus eräiden tuotto- ja kustannuserien suhteen esitellään kappaleesta 4.4. Henkilöliikenteen tuloslaskelma.

Rautatiemarkkinadirektiivin (2012/34/EU) liitteen II kohtien 2-4 mukaiset palvelupaikat ja niissä tarjotut palvelut eivät ole osa eriytettävää henkilöliikennettä.

Henkilöliikenteen tuloslaskelman kaavassa (liite 2) palvelupaikkojen ja niissä tarjottavien palveluiden kustannukset ovat omina riveinään. Näiden kustannusrivien jaottelu vastaa soveltuvin osin rautatiemarkkinadirektiivin (2012/34/EU) liitteen II kohtien 2-4 jaottelua. Palvelupaikkojen ja palveluiden kustannuksilla tarkoitetaan tässä henkilöliikenteen ulkoisille ja sisäisille (VR-konserni) palveluntarjoajille maksamia maksuja palveluiden käytöstä.

Kaikki tässä kappaleessa mainittu pätee myös tase-eriin. Rautateiden henkilöliikenteen eriytetyistä tuloslaskelmasta ja taseesta rajataan siis molemmista pois kansainvälisen liikenteen tuotto- ja kustannuserät sekä varat ja velat. Tarvittaessa sääntelyelin ohjeistaa tarkemmin tase-erien erittelyä.

2.1.2.1 Ei-PSO-liikenne

Kyseessä on rautateiden henkilöliikenne, jota ei hankita julkisen palvelun sopimuksilla, eli ns. open access liikenne (Avoimen verkkoihin pääsyn liikenne). Ei-PSO-liikenne ei tarvitse julkista rahoitusta ollakseen kannattavaa.

2.1.2.2 PSO-liikenne

PSO (Public Service Obligation) on julkisen palvelun velvoite. PSO-liikenteellä tarkoitetaan liikennettä, jonka harjoittamisen toimivaltainen viranomainen (tällä hetkellä Liikenne- ja viestintäministeriö ja Helsingin seudun liikenne -kuntayhtymä) on päättänyt myöntää liikenteenharjoittajalle PSO-sopimuksen puitteissa. PSO-liikenne on lähtökohtaisesti liikenteenharjoittajan kannalta kannattamatonta, joten siitä maksetaan liikenteenharjoittajalle korvaus.

2.2. Rataverkon hallinta

Rataverkolla tarkoitetaan tässä suosituksessa rautatieyhtiön hallinnoimaa ja raide-liikennelain soveltamisalan piiriin kuuluvaa yksityisraidetta, johon eivät sovellu raide-liikennelain 3 §:n 2 momentin soveltamisalan rajaukset. Mikäli rautatieyhtiöllä on hallussaan yksityisraiteita, raideliikennelain 185 §:n mukaan rautatieyhtiön tilinpäätöksessä on esitettävä erilliset tuloslaskelmat ja taseet rataverkon hoitoon liittyvästä liiketoiminnasta.

Raideliikennelain 104 §:n mukaan rataverkon haltijan on oltava oikeudellisesti itsenäinen ja rautatiemarkkinoilla toimivista rautatieyhtiöistä täysin riippumaton (oikeudellinen eriyttäminen). Raideliikennelain 192 §:n 13 momentissa säädetyn siirtymäsääntönsä mukaan rautatieyhtiön on eriytettävä rataverkkonsa oikeudellisesti viimeistään 1 päivästä heinäkuuta 2023. VR-Yhtymä Oyj ei ole eriyttänyt rataverkkonsa vuoden 2024 osalta oikeudellisesti siten kuin raideliikennelaki edellyttää, joten rautatieyhtiöllä on velvoite eriyttää rataverkkonsa kirjanpidollisesti ainakin vielä vuoden 2024 osalta.

2.3. Muut liiketoiminnot

Muihin liiketoimintoihin kuuluvat kaikki muut paitsi edellä mainitut liiketoiminnot. Muiden liiketoimintojen eriytettyä tilinpäätöstä ei ole lain mukaan pakollista julkaista. Eriytettyjen tilinpäätösten oikeellisuuden valvonta edellyttää kuitenkin sitä, että eriytettyt tilinpäätökset ovat täsmäytettävissä rautatieyhtiön viralliseen tilinpäätökseen.

Tämän johdosta sääntelyelin on laatinut liitteessä 5 esitetyn tuloslaskelmakaavan. Kaavan mukaan laadittu eriytetty tilinpäätös toimitetaan vuosittain sääntelyelimelle.

Sääntelyelimen palvelupaikkojen ja palveluiden tuotot ja kustannukset sekä varat ja velat eriytetään kirjanpidollisesti muihin liiketoimintoihin.

3. Eriyttämisperiaatteet

3.1. Tasejatkuvuuden periaate

Tasejatkuvuudella tarkoitetaan sitä, että tilinavaus perustuu edellisen tilikauden päätäneeseen taseeseen. Tasejatkuvuus koskee kaikkia taseen eriä. Jos eriytettyjen liiketoimintojen rajoja muutetaan, muutoksista tulee tehdä erilliset kirjaukset, jotka dokumentoidaan ja liitetään osaksi eriytettyjen tilinpäätösten laatimiseen liittyvää aineistoa.

Liiketoimintojen rajojen muuttamisella tarkoitetaan esimerkiksi aiemmin henkilöliikenteen taseeseen kuuluneen tase-erän siirtämistä muiden liiketoimintojen taseeseen.

Jos tuloslaskelman tai taseen erittelyä on näin muutettu, tulee vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaista. Vertailutiedon oikaiseminen tai oikaisematta jättämisen syy tulee dokumentoida ja liittää osaksi eriytettyjen tilinpäätösten laatimiseen liittyvää aineistoa.

Tasejatkuvuuden tarkoituksena on saada eriytetyn liiketoiminnan taseen muodostumisen vastaamaan tilannetta, jossa eriytetty liiketoiminta on järjestetty omaan erillisen oikeushenkilöönsä mukaan lukien oman ja vieraan pääoman määrät. Lainsäädäntö ei tunne tältäkkään osin poikkeuksia tasejatkuvuuden periaatteeseen.

Tasejatkuvuus toteutetaan VR:n sääntelyelimelle 30.10.2024 tekemän esityksen mukaan.

3.2. Aiheuttamisperiaate

Eriytettäviä tilinpäätöksiä laadittaessa noudatetaan aiheuttamisperiaatetta. Aiheuttamisperiaatteessa on kyse kausaalisuudesta. Kausaalisuudella tarkoitetaan sitä, että ilmiöt ovat selitettävissä syy-seuraus -suhteella. Kustannuslaskennassa aiheuttamisperiaate on kriteeri, joka jakaa kohdistukset kahteen ryhmään: kohdistettaviin ja jättäviin kustannuksiin.

Aiheuttamisperiaatteen mukainen toimintatapa eriyttämisessä edellyttää, että kaikki eriytetyille liiketoiminnoille suoraan kohdistettavissa olevat tuotot ja kulut sekä varalisuus- ja pääomaerät merkitään suoraan asianomaisen liiketoiminnan eriytettyyn tilinpäätökseen, ja liiketoimintojen yhteiset erät kohdistetaan asianomaisille liiketoiminnoille soveltaen ensisijaisesti sellaista kohdistusperustetta, joka johtaa kyseisten erien kohdistumiseen ne todellisuudessa aiheuttaneelle liiketoiminnolle.

Vasta sitten jos aiheuttamisperiaatteen mukaista kohdistusperustetta ei ole löydettävissä, liiketoimintojen yhteisten erien kohdistamisessa voidaan käyttää liiketoiminnan laajuuteen perustuvaa jakoperustetta.

4. Eriytetty tilinpäätös

Sääntelyelin on tehnyt viisi erilaista kaavaa eriytetyn tilinpäätöksen esittämistä varten. Eriytetyssä tilinpäätöksessä käytettävä kaava riippuu mm. siitä, toimitetaanko eriytetty tilinpäätös sääntelyelimelle vai julkaistaanko se.

4.1. Sääntelyelimelle toimitettavan eriytetyn tuloslaskelman kaava

Rautatieyrityksen tulee toimittaa sääntelyelimelle liitteessä 1 ja 2 esitettyjen kaavojen mukaan eritellyt tavara- ja henkilöliikenteen tuloslaskelmat. Eriytetyissä tilinpäätöksissä on esitettävä liitteenä olevien kaavojen mukaiset erät.

Rautatieyrityksen tulee toimittaa sääntelyelimelle myös liitteessä 5 esitetyn kaavan mukaan eritelty kaikkien liiketoimintojen tuloslaskelma, joka täsmää virallisen tuloslaskelman kanssa.

Eräiden tavara- ja henkilöliikenteen tuloslaskelmien tuotto- ja kustannuserien sisällöt esitellään kappaleissa 4.3 ja 4.4.

4.2. Julkaistavan eriytetyn tilinpäätöksen kaava

Kyseinen tilinpäätöskaava on johdettu kirjanpitoasetuksen (1339/1997) tuloslaskelma- ja tasekaavoista. Tuloslaskelma- ja tase-erien sisällön määräävät soveltuvin osin kirjanpitolain (1336/1997) säädökset.

Rautatieyrityksen tulee julkaista liitteessä 3 ja 4 esitettyjen kaavojen mukaan eriteltyt tavara- ja henkilöliikenteen sekä rataverkon hallinnan tuloslaskelmat ja taseet.

4.3. Tavaraliikenteen tuloslaskelma

Tässä kappaleessa tarkennetaan eräiden tavaraliikenteen tuloslaskelman tuotto- ja kustannuserien sisältöä.

3. b) Muut liiketoiminnan muut tuotot (ulkoiset)

Tähän tuottoerään kuuluvat mm. seuraavat erät: Romutustuotot, Perintätoimiston tilitykset, ALV-palautukset, Innovaatorahoitus, Aiemmilta vuosilta jääneet asiakaslaskutukset, Pienet ja satunnaiset tuottoerät. Seuraava erä ei kuitenkaan kuulu eriytettyyn tavaraliikenteen tuloslaskelmaan, vaan muihin liiketoimintoihin:

- Ratapihaliikenneohjaajan ja vaihtotyönjohtajan koulutuksista saadut tuotot ja kulut. Raideliikenteen koulutusyhtiö tarjoaa em. koulutuksia, joissa VR:n henkilökunta vastaa työhön opastuksesta. VR laskuttaa oman henkilökuntansa työajasta koulutusyhtiötä. Ratapihaliikenneohjaajan ja vaihtotyönjohtajan koulutuksista saatavat tuotot ja niistä aiheutuvat kustannukset eivät ole osa eriytettävää tavaraliikennettä koska niihin liittyvä toiminta ei ole liikennöintiä, vaan tapahtuu palvelupaikalla. Palveluilla tarkoitetaan rautatiemarkkinadirektiivin liitteen II 2-4 kohdassa tarkoitettuja palvelupaikkoja ja niissä tarjottavia palveluja.

4. Liiketoiminnan muut tuotot (sisäiset)

Seuraavat erät eivät kuulu eriytettyyn tavaraliikenteen tuloslaskelmaan, vaan muihin liiketoimintoihin:

- Maantielogistiikan management fee. Tavaraliikenteen työntekijä tekee johtamistyötä maantielogistiikalle. Johtamistyöstä tavaraliikenteelle saatavat tuotot ja niistä aiheutuvat kustannukset eivät ole osa eriytettävää tavaraliikennettä, koska niiden kustannukset aiheutuvat maantielogistiikasta. Johtamistyöstä aiheutuvat tuotot ja kustannukset kuuluvat muihin liiketoimintoihin.
- Tuotot matkustajaliikenteeltä vaihtotöistä. Tavaraliikenteen työntekijät tekevät henkilöliikenteen vaihtotöitä. Kyseessä on järjestelyratapihalla tarjottava eli palvelupaikkasääntelyn alainen palvelu. Tämän johdosta vaihtotöistä tavaraliikenteelle saatavat tuotot, eli palvelupaikkamaksut ja niistä aiheutuvat kustannukset eivät ole osa eriytettävää tavaraliikennettä. Henkilöliikenteelle tehtävistä vaihtotöistä tavaraliikenteelle aiheutuvat tuotot ja kustannukset kuuluvat muihin liiketoimintoihin.
- Palvelukeskussopimuksen mukaiset tuotot kotimaan maantielogistiikalta. Nämä koskevat palvelukeskuksessa eli VR:n tiloissa tapahtuvaa keskitettyä asiakaspalvelutoimintaa, josta veloitetaan kotimaan maantielogistiikalta mutta myös matkustajaliikenteeltä palvelun mukaan (ei katetta). Palvelukeskussopimuksen mukaiset tuotot ja vastaavat kustannukset eivät ole osa eriytettävää tavaraliikennettä, koska ne aiheutuvat matkustajaliikenteestä ja maantielogistiikasta. Palvelukeskussopimuksen mukaiset tuotot ja vastaavat kustannukset kuuluvat muihin liiketoimintoihin.

5. Materiaalit ja palvelut

- 5. b) Ulkopuoliset palvelut ml. viranomaiskulut tarkoittavat suurimmaksi osaksi kokonaispalvelusopimuksiin liittyviä muita kuin junakuljetuksesta veloitettavia maksuja eli maksuja kolmansien osapuolten palveluista. Viranomaiskulut ovat rataverkon haltijalle maksettuja korvauksia liikenteenohjauspalveluista. Tämä erä kuuluu tavaraliikenteen eriytettävään tuloslaskelmaan.
- 5. b) I Logistiikan lisäpalveluista suurin osa on satamamaksuja³. Valtaosiltaan ne kuuluvat erään asiakasyhtiön sopimukseen, joka sisältää pääosin satamapalveluita (purku-lastaus) yhdessä Suomen satamista. Mikäli kyseessä on palvelupaikkaan liittyvä maksu (kuten junan purku ja lastaus), kustannukset kuuluvat tavaraliikenteelle, jos taas laajempi palvelu (kuten laivan purku ja lastaus), kustannukset kuuluvat muuhun toimintaan. Tulot allokoituvat samalla periaatteella.
- Ulkomaisen kaluston käyttömaksu, ulkomaille tilitettävät osuudet sekä luovutus- ja kansainväliset ratapihapalvelut ovat loppuneet Venäjän liikenteen päättymisen myötä. Mikäli Venäjän liikenne alkaa joskus uudestaan, nämä erät eivät ole osa eriytettävää tavaraliikennettä, koska raideliikennelaki koskee vain Suomen alueella tapahtuvaa toimintaa.

8. Liiketoiminnan muut kulut

Kaikki tässä mainittavat erät kuuluvat tavaraliikenteen eriytettävään tuloslaskelmaan.

- 8. b) Muut henkilöstökulut sisältävät työterveyshuollon, matkakulut, työvaatteet ja koulutuksen.
- 8. c) V Liikennevahinkojen kulut tarkoittavat vaurioista, törmäyksistä, vaihteiden läpiajoista ym. aiheutuneita kuluja.
- 8. c) VII Kuljetustoiminnan kulut konserniyhtiöille -erään kuuluu esimerkiksi korvauskulut, joita maantielogistiikka on joutunut maksamaan rautatielogistiikan puolesta. Rautatielogistiikka on maksanut ko. kulun sen jälkeen maantielogistiikalle.
- 8. d) Ulkoisten palvelupaikkojen maksut. Tavaraliikenteen ulkoisten palvelupaikkojen maksuihin ei tarvitse kirjata mitään tk 2024 osalta, jos ulkoisten palvelupaikkojen rajaaminen ja kustannusten arviointi on haasteellista. VR:n tulee ilmoittaa mihin järjestelyratapihoihin ja junanmuodostuslaitteisiin sekä varikkosivuraitteisiin liittyvät maksut kirjataan, jos niitä on. Tavaraliikenteen raivauspalvelun kulut voidaan edelleen kirjata kohtaan 8. c) V Liikennevahinkojen kulut.
- 8. e) Sisäisten palvelupaikkojen maksut:
 - o I Vaihtotyö: Rataverkon haltijan järjestelyratapihoilla tehty, VR:n itse tuotama vaihtotyö, johon lasketaan tässä yhteydessä vain junanmuodostus. Asian linjaus on keskeneräinen, mutta tähän voitaisiin kirjata lähtökohtaisesti korvaukset, jotka tavaraliikenne mahdollisesti maksaa VR-Yhtymän sisällä junanmuodostuksesta. Maksuista aiheutuvat tulot kirjataan muuhun

³ Mikäli tilikauden 2024 osalta on maksettu satamamaksuja, ne kirjataan tähän kohtaan.

toimintaan, kuten myös junanmuodostuksesta aiheutuneet kustannukset. Vuoden 2024 osalta tämän kohdan voi jättää tyhjäksi.

- II Varikkosivuraiteet (eli seisontaraiteet). Tähän kirjataan tavaraliikenteen maksamat korvaukset seisontaraiteiden käytöstä. Jos tällaisia maksuja ei ole maksettu vuoden 2024 osalta, rivi jätetään tyhjäksi.
 - III Kaluston huoltotilat ja -palvelut. Tavaraliikenteen maksamat maksut kaikkien palvelupaikkasäätelyn piiriin kuuluvien VR-konsernin huoltotilojen ja -palveluiden käytöstä.
 - IV Muut tekniset laitteet, mukaan lukien puhdistus- ja pesulaitteet. Tähän kirjataan tavaraliikenteen maksamat korvaukset VR:n omien puhdistus-, pesu- ja muiden teknisten laitteiden sekä -palveluiden käytöstä.
 - V Tankkauspalvelut. Diesel-öljyn kustannukset kirjataan riville Dieselvetureiden energia, tähän kohtaan kirjataan palvelun osuus.
- 8. f) II Sisäiset kiinteistökulut: Tavaraliikenteen VR:n kiinteistöyksikölle kiinteistöjen käytöstä maksamat kulut.
 - 8. f) Rataverkon haltijalle maksetut sanktiot. Suorituskannustinjärjestelmän mukaisia maksuja.

4.4. Henkilöliikenteen tuloslaskelma

Tässä kappaleessa tarkennetaan eräiden henkilöliikenteen tuloslaskelman tuotto- ja kustannuserien sisältöä.

1. Tuotot

- 1. a) *MI-tuotot, kansainvälinen liikenne (Matkustajaliikenteentuotot)*. Kirjataan ulkomailta kotimaan kaukoliikenteeseen ostettujen lippujen tuotot. Muut kansainväliset tuotot kirjataan muuhun toimintaan, koska ne eivät ole osa eriytettävää henkilöliikennettä.

1. d) Muut tuotot

- *I HSL-matkustus*. Henkilöliikenne maksaa HSL:lle siitä, että VR:n henkilökunta voi matkustaa ilmaiseksi HSL-alueella. Henkilöliikenne laskuttaa puolestaan muilta konsernin osilta nämä ilmaiset matkat eli jokainen liiketoiminta maksaa oman osuutensa, jolloin henkilöliikenteelle jää vain oman henkilöstön osuus.
- *II Mainostuotot*. Etelä-Suomen taajamajunien (PSO-liikenteen) mainostuotot.
- *IV Muut tuotot*. Muiden muassa matkaketjuun liittyviä komissioita ja myynninokaisueriä.

1. e) Liiketoiminnan muut tuotot

- *I Hallintotuotot*. Pääasiassa ravintolayhtiön ja VR:n henkilöstön yhteiskäytöstä. Esim. VR:n kirjoilla oleva henkilö tekee töitä myös ravintolayhtiölle, mistä VR veloittaa ravintolayhtiötä.

- *II Ravintolavaunun vuokra kotimaa.* Ravintolayhtiön maksama ravintolavaunun vuokra.
- *III Sanktiotuotot rataverkon haltijalta.* Suorituskannustinjärjestelmän mukaisia korvauksia.
- *IV Muut liiketoiminnan muut tuotot*
 - o *Raideliikenteen koulutusyhtiön koulutuksen tuotot.* VR hoitaa koulutusyhtiön kuljettajakoulutukseen liittyvän käytännön harjoittelun ja koulutusyhtiö maksaa siitä VR:lle korvauksen. Kuljettajakoulutus liittyy henkilöliikenteen harjoittamiseen, joten kuljettajakoulutuksen tuotot ja -kulut ovat henkilöliikenteen tuottoja ja kuluja.
 - o *Kansainvälisen liikenteen ravintolavaunujen vuokra.* Tämä on kansainvälistä toimintaa, joten se ei kuulu eriytettävään henkilöliikenteeseen, vaan muuhun liiketoimintaan.

2. Muuttuvat kulut

2. b) *Junahenkilökunta.* Konduktöörin aiheuttamat kustannukset.

2. d) *Materiaalit ja palvelu*

- *I Autonlastauspalvelut.* Kaukoliikenteen autojen lastaus autojuniin mm. Iimalassa.
- *II Logistiikan alihankinta kotimaa.* Mm. ratatöiden korvaavia bussikuljetuksia.
- *Materiaaleihin ja palveluihin eivät kuulu*
 - o *Logistiikan alihankinta Kv.* Kansainvälinen toiminta ei kuulu eriytettävään henkilöliikenteeseen, vaan muuhun liiketoimintaan.
 - o Mm. veturien ja vaunujen lämmityshuolto ja vesitykset, joista maksetaan ulkopuolisille yhtiöille. Tämä on ulkoinen palvelupaikkamaksu (ks. Jäljempänä Matkustajavaunujen esilämmitys).
 - o *Siivous, junakunnossapito, veturikunnossapito, kunnossapito kiinteät.* Nämä ovat palvelupaikkamaksuja.

2. f) *Ulkoisten palvelupaikkojen maksut*

- *I Matkustaja-asetat.* Senaatti-kiinteistöjen, kaupunkien ym. omistuksessa olevat.
- *II Järjestelyratapihat ja junanmuodostuslaitteet;* Rataverkon haltijan järjestelyratapihoja voidaan käyttää vaunujen järjestelyyn ja junanmuodostukseen. Tähän kirjataan rataverkon haltijalle näiden palvelupaikkojen käyttämisestä mahdollisesti maksetut korvaukset.
- *III Varikkosivuraiteet* ovat seisontaraiteita, jotka ovat rataverkon haltijan hallinnassa. Tähän kirjataan rataverkon haltijalle varikkosivuraiteiden käytöstä mahdollisesti maksetut korvaukset.
- *IV Muut tekniset palvelut (ml. puhdistus- ja pesulaitteet ja -palvelut).* Junien siivouksesta ulkopuoliselle maksettavat.

- *V Raivauspalvelut:* Tähän ei kirjata mitään tk 2024 osalta, jos raivauspalvelujen rajaaminen ja kustannusten arviointi on haasteellista. Henkilöliikenteen raivauspalvelun kulut voidaan edelleen kirjata kohtaan 3. h) III Muut liikennöintikulut.
- *VI Matkustajavaunujen esilämmitys.* Mm. veturien ja vaunujen lämmityshuolto ja vesitykset, joista maksetaan ulkopuolisille yhtiöille.

2. g) Sisäisten palvelupaikkojen maksut

- *I Matkustaja-asetat.* VR:n omistuksessa olevat.
- *II Vaihtotyö:* Rataverkon haltijan järjestelyratapihoilla tehty, VR:n itse tuottama vaihtotyö, johon lasketaan tässä yhteydessä vain järjestelyratapihalla tehty junanmuodostus.
- *III Varikkosivuraiteet (eli seisontaraiteet).* Henkilöliikenteen kiinteistöyksikölle/yksityisraiteille seisontaraiteiden käytöstä maksamat korvaukset. Jos tällaisia maksuja ei ole maksettu vuoden 2024 osalta, rivi jätetään tyhjäksi.
- *IV Kaluston huoltotilat ja -palvelut.* Henkilöliikenteen maksamat maksut kaikkien palvelupaikkasääntelyn piiriin kuuluvien VR-konsernin huoltotilojen ja -palveluiden käytöstä.
- *V Muut tekniset palvelut (ml puhdistus- ja pesupalvelut).* Tähän kirjataan henkilöliikenteen maksamat korvaukset VR-konsernin omien puhdistus-, pesu- ja muiden teknisten laitteiden sekä -palveluiden käytöstä.
- *VI Tankkauspalvelut.* Diesel-öljyn kustannukset kirjataan riville Dieselvetureiden energia, tähän kohtaan kirjataan palvelun osuus.

Kiinteät kustannukset

3. d) *Leasing-maksut.* VR on hankkinut osan kalustosta liisamalla (lähinnä 2-kerrosvaunuja, Edo-ohjausvaunuja, ravintolavaunuja, makuuvaunuja ja muutamia muita päiväjunan IC-vaunuja).

3. e) *Muut hallintokulut.* (henkilöliikenteelle aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kohdistetut)

- *I Logistiikan hallinto.* Logistiikan kiinteät kulut, jotka kohdistuvat aiheuttamisperiaatteen mukaisesti henkilöliikenteelle, sisältäen mm. IT-kulut, hallintohenkilökunnan palkat, vuokrat, konsernivoitukset ym. kiinteät erät. Ei sisällä operatiivisia kuluja eikä poistoja.
- *II Hallintohenkilökunta.* Hallinnon henkilöstökustannukset ilman suunnitteluorganisaatiota, kanavakehitystä ja myyntihenkilökuntaa.
- *III Hallintokulut.* Vahinkovakuutukset, kokous- ja neuvottelukulut, toimistokulut ja jäsenmaksut.
- *IV Kanavakehitys.* Digitaalisten kanavien kehitystä eli VR Matkalla -mobiilisovelluksen ja verkkosivujen kehityskulut, vain henkilökustannuksia.

- *V Konsulttipalvelut.* Kaikki konsernipalveluiden tilaamat konsulttipalvelut, jotka kohdistuvat aiheuttamisperiaatteen mukaisesti henkilöliikenteelle. Osa on johdolle tehtäviä projekteja (esim. strategian luominen/päivittäminen).
- *VI Operointi/suunnittelu.* Kausi- ja strateginen suunnittelu. Esim. millaisia junakoonpanoja ajetaan minne ja millä aikataululla. Oman henkilökunnan kustannukset.

3. f) *Muut henkilöstökulut.* Sisältävät työterveyshuollon, matkakulut, työvaatteet ja koulutuksen.

3. h) *Muut liikennöintikulut.*

- *II Rataverkon haltijalle maksetut sanktiot.* Suorituskannustinjärjestelmän mukaisia maksuja.
- *III Muut liikennöintikulut.* Liikennehäiriöiden kulut, ekstra-luokan lipukkeet, proviisiot, maksutapakustannukset.

3. i) *Myynti, markkinointi ja edustus*

- *II Markkinointi ja edustus.* Ulkoiset markkinointikulut kotimaan markkinointiin.
- *III Myyntihenkilökunta.* Myyntihenkilökunnan henkilöstökulut.

3. j) *Vuokrat ja kiinteistökulut*

- *I Sisäiset vuokrat.* VR:n kiinteistöyksikölle maksetut vuokrat.
- *II Tila- ja aluevuokrat sekä muut kiinteistökulut.* Ulkoiset vuokrat ja ulkoisten kiinteistöjen vieraat palvelut.

5. Kustannusten allokoinnit

Rautatieyrityksen kustannukset jaetaan tavara- ja henkilöliikenteelle, PSO- ja Ei-PSO-liikenteelle, rautatieliikenteelle yhteensä sekä rataverkon hallintaan ja muuhun toimintaan ottaen lähtökohdaksi menettelyt, jotka on esitelty seuraavissa VR-Yhtymä Oyj:n sääntelyelimelle toimittamissa selvityksissä:

- 28.9.2022 toimitettu Pdf-muotoinen selvitys Kirjanpidollinen eriyttäminen VR-Yhtymä Oyj:ssä;
- 9.1.2023 toimitettu Word-muotoinen selvitys Kirjanpidollinen eriyttäminen VR-Yhtymä Oyj:ssä;
- 9.1.2023 toimitettu Excel-muotoinen selvitys Kauko- ja lähiliikenteen allokoinnit.

Kustannusten allokoinnissa huomioidaan edellä kappaleissa 2.1.1 ja 2.1.2 tehdyt rajaukset, joiden mukaan eriytettyjen liiketoimintojen tuloslaskelmista ja taseista rajataan pois kansainvälisen liikenteen ja liiketoimintojen itse tuottamien sääntelynalaisten palveluiden tuotto- ja kustannuserät sekä varat ja velat.

Lisäksi tehdään edellä kappaleissa 4.3 ja 4.4 VR:n allokointimenettelyihin tehdyt tarkennukset. Kappaleen 6 osalta huomioidaan sisäisiin veloituksiin tehdyt tarkennukset.

Allokointiperiaatteisiin tehdään edellä mainittuihin ohjeisiin nähden seuraavat tarkennukset. Myös kaikkien yhteisten toimintojen kuten konsernipalveluiden kustannukset tulee veloittaa tai allokoida liiketoiminnoille täysimääräisesti aiheuttamisperiaatteen

mukaisesti. Liiketoiminnoilla tarkoitetaan tässä kappaleessa VR:n kaikkia liiketoimintoja, ml eriytettävät liiketoiminnot tavara- ja henkilöliikenne ja rataverkon hallinta. Muilla liiketoiminnoilla tarkoitetaan kaikkia muita liiketoimintoja kuin kotimaan rautateiden tavara- ja henkilöliikennettä ja rataverkon hallintaa.

- Kilpailutustiimin kustannukset liittyvät ulkomaisiin kilpailutuksiin, joten ne eivät kuulu eriytettävän tavara- tai henkilöliikenteen kustannuksiin, vaan muihin liiketoimintoihin.
- Muiden konsernipalveluiden osuus (Kiinteistöt, HR, Talous ja rahoitus, Hankinta jne.) sekä osa poistoista ja henkilökustannuksista: Näitä ei vuoden 2023 alusta enää jätetä konsernitasolle, vaan kaikki veloitetaan liiketoiminnoilta.
- Muut lakiyksikön kulut jäivät vuonna 2021 konsernitasolle. Vuoden 2023 alusta ne tulee allokoida liiketoiminnoille.
- Talouden palvelukeskuksen osalta kaikki veloitetaan v. 2023 alusta liiketoiminnoilta.
- CFO:n eli talousjohtajan kustannukset tulee veloittaa tai allokoida kokonaisuudessaan liiketoiminnoille vuoden 2023 alusta.
- Turvallisuus, riskienhallinta ja ympäristö: kaikki veloitetaan 2023 alusta liiketoiminnoilta.
- Yleiset viestinnän kulut: Jaettiin v. 2021 yksiköille htv:n suhteessa. Vuoden 2023 alusta nämä tulee veloittaa tai allokoida kokonaisuudessaan liiketoiminnoilta
- Yhteiskuntasuhteiden ja kansainvälisten asioiden yksikön kulut: 2023 alusta kaikki allokoidaan liiketoiminnoille liikevaihtojen suhteessa. Kansainvälisten asioiden yksikön kulut eivät ole eriytettävän tavara- tai henkilöliikenteen kustannuksia, vaan kuuluvat muuhun toimintaan.
- Moskovan edustusto: Suljetaan v. 2023, aiemmin meni puolet kaukoliikenteelle ja puolet logistiikalle. Mikäli toiminta aloitetaan uudestaan, nämä kulut eivät ole eriytettävän tavara- tai henkilöliikenteen kustannuksia.
- CEO Office allokoidaan tai veloitetaan kokonaisuudessaan liiketoiminnoilta.

6. Sisäiset veloitukset

Sisäisten veloitusten laillisuuden arviointi tapahtuu kolmella vaihtoehdoisella tavalla riippuen siitä, onko kysymys sisäisten palvelupaikkojen, ratamaksujen tai muiden sisäisten hyödykkeiden hinnoittelusta.

6.1 Sisäisten palvelupaikkojen hinnoittelu

Tässä kuvatut hinnoitteluperiaatteet koskevat kaikkia rautatiemarkkinadirektiivin liitteen II 2-4 kohdassa tarkoitettuja palvelupaikkoja ja niissä tarjottavia palveluja.

Palvelupaikkojen hinnoittelusta säädetään raideliikennelain (1302/2018) 133 §:n 3 momentissa ja 132 §:n 4 momentissa:

Liitteen II kohdan 2 mukaisista peruspalveluista tai palvelupaikan käytöstä perittävän korvauksen tulee olla tasapuolinen kaikkia palvelujen hakijoita kohtaan. Korvaus ei saa ylittää palvelujen tarjoamisesta aiheutuvia kustannuksia lisättynä kohtuullisella tuotolla. Palvelujen tai palvelupaikan käytön hinnoittelussa ei saa olla perusteettomia tai kilpailua ilmeisesti rajoittavia ehtoja tai rajauksia. Korvaus on maksettava palvelupaikan ylläpitäjälle ja se tulee käyttää palvelupaikan ylläpitäjän toiminnan rahoittamiseen.

Jos raideliikennelain 132 §:n 2 momentissa tarkoitettua lisäpalvelua tai 3 momentissa tarkoitettua oheispalvelua tarjoaa ainoastaan yksi palveluntarjoaja, palvelusta perittävä maksu ei saa ylittää sen tarjoamisesta aiheutuvia kustannuksia lisättynä kohtuullisella tuotolla.

Kohtuullisella tuotolla tarkoitetaan saman lain 4 §:n 13 kohdan mukaan oman pääoman tuottoastetta, jossa otetaan huomioon palvelupaikan ylläpitäjälle aiheutunut mahdollinen riski ja joka vastaa viimeksi kuluneiden vuosien keskimääräistä tuottoastetta asianomaisella palvelutoimialalla. Vakiintuneen käytännön mukaan kohtuullisen tuoton arvioinnissa on käytetty pääoman painotetun keskikustannuksen menetelmää (WACC). Markkinaehtoinen hinnoittelu ei ole mahdollista sisäisten palvelupaikkojen hinnoittelussa, paitsi jos se täyttää kohtuullisen tuoton vaatimuksen.

Rautatieyrityksen sisäisten palvelupaikkojen hinnoittelu on lain mukaista, mikäli se täyttää edellä mainituissa lainkohdissa asetetut reunaehdot. Ne koskevat myös konsernin ja emoyhtiön sisäisiä veloituksia, eli jos eriytettävä liiketoiminto maksaa sääntelyalaisesta palvelusta konsernin tai emoyhtiön sisäiselle palvelupaikalle.

Pääoman tuotto ei saa sisältyä sisäisiin veloituksiin yhtä useampaa kertaa. Kun tuotto lasketaan vain asianomaisen liiketoiminnan taseessa olevalle pääomalle, se ei ole perittävässä useampaan kertaan.

Mikäli VR Transpoint vastaa itse sääntelyalaisien palveluiden järjestämisestä, nämä toiminnot tulee eriyttää kirjanpidollisesti rautateiden tavaraliikenteestä muuhun liiketoimintaan. Toiminta ei ole liikennöintiä, koska se tapahtuu palvelupaikalla. Palveluilla tarkoitetaan rautatiemarkkinadirektiivin liitteen II 2-4 kohdassa tarkoitettuja palvelupaikkoja ja niissä tarjottavia palveluja.

6.2 Raiteiden käytöstä perittävät maksut

Raiteet voivat olla 1) palvelupaikan sisäisiä raiteita tai 2) rautatieinfrastruktuuria. Palvelupaikkoina toimivista raiteista ja palvelupaikan sisäisistä raiteista peritään palvelupaikkamaksua, joka saa olla enintään aiheutuneet kustannukset lisättynä kohtuullisella tuotolla. Rautatieinfrastruktuurina toimivien raiteiden käytöstä on perittävä lain tarkoittamaa ratamaksua, eikä muiden maksujen, kuten konsernivuokran periminen ole lain mukaista.

Ratamaksusta säädetään raideliikennelain 139 §:n 1 momentissa, jonka mukaan ratamaksuna rataverkon käytöstä peritään ratamaksun perusmaksua ja muita ratamaksuun liittyviä erikseen säädettyjä maksuja. Saman momentin mukaan 132 §:n 1 momentissa tarkoitetuilta vähimmäiskäyttömahdollisuuksiin sisältyviltä palveluilta perittävän ratamaksun perusmaksun on perustuttava suoraan rautatieliikenteen harjoittamisesta aiheutuviin kustannuksiin.

6.3 Muiden sisäisten hyödykkeiden hinnoittelu

6.3.1 Ristiinsubvention kielto

Raideliikennelain 185 § 3 momentin mukaan sääntelyelin valvoo sitä, että rautatieyritysten kirjanpidossa on noudatettu toimintojen kirjanpidollista eriyttämistä sekä sitä, että julkista tukea ei siirretä toisen liiketoiminnan tukemiseen eikä jonkin toiminnan tuloilla ole katettu muun liiketoiminnan kuluja. Muut sisäiset hyödykkeet eivät siten saa olla ali- tai ylihinnoiteltuja.

Veromenettelylain (1558/1995) 31 § 1 momentin mukaan markkinaehtoperiaate tarkoittaa, että etuyhteydessä olevien osapuolten välisen liiketoimen hinnoittelusta sovitaan, kuten toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Verotuksessa siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten välisen liiketoimen hinnoittelua. Siirtohinnoittelussa tulee noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Siirtohinnoittelulla on olennainen merkitys etuyhteydessä olevien osapuolten tuloverotuksessa, koska etuyhteystoimessa käytetty hinta vaikuttaa osapuolen verotettavan tulon tai tappion määrään.

Näin ollen voidaan katsoa, että myös verotuksen markkinaehtoperiaate tarkoittaa ristiinsubvention kieltoa. Voittoa tai tappiota ei saa siirtää etuyhteydessä olevien kesken markkinaehtoperiaatteen vastaisesti.

6.3.2 Verohallinnon ohje siirtohinnoittelun dokumentoinnista

Verottajan ohjeen tarkoitus on estää voiton tai tappion siirtäminen etuyhteydessä olevien kesken. Tämä vähentää ristiinsubvention riskiä. Sääntelyelin tekee valvonnassaan arvioinnin ristiinsubvention toteutumisesta ottaen huomioon rautatiemarkkinalainsäädännön vaatimukset. Verottajan ja sääntelyelimen tavoitteet ristiinsubvention valvonnalle saattavat poiketa toisistaan.

Verohallinto on julkaissut ohjeen Siirtohinnoittelun dokumentointi 28.4.2022 (dnro VH/44/00.01.00/2022).

Ohjeen mukaan markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä käytetään OECD:n julkaisemaa raporttia "Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten" (OECD:n siirtohinnoitteluohjeet). OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on siirtohinnoittelun alalla kansainvälisen standardin asema.

Siirtohinnoittelussa sovelletaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden menetelmiä. OECD:n ohjeessa mainitaan kuusi erilaista hinnoittelumenetelmää, mm. kustannusvoittolisämenetelmä (cost plus method) ja liiketoiminettomarginaalimenetelmä (transactional net margin method). Vähäistä lisäarvoa tuottavien konsernin sisäisten palvelujen hinnoittelua varten on oma menettelynsä.

Menetelmien tarkoituksena on verrata hinnoittelua kuvaavia tunnuslukuja alan muiden yritysten vastaaviin tunnuslukuihin. Vertailuarvioinnissa voidaan keskittyä etuyhteystoimiin, jotka ovat taloudellisesti merkittäviä.

Kustannusvoittolisämenetelmällä (cost plus) määritetään voittolisä tuotteen tai palvelun myynnistä aiheutuneille kustannuksille. Liiketoiminettomarginaalimenetelmällä selvitetään osapuolen nettovoitto liiketoimesta tai yhdistetyistä liiketoimista. Etuyhteysyritys voidaan tällöin valita testattavaksi osapuoleksi, jonka nettovoittoon perustuvaa tunnuslukua verrataan vastaavaan vertailukohteen tunnuslukuun. Tunnusluku voi olla esimerkiksi nettokustannuksiin lisätty voittolisä, jolloin kustannuspohjassa on kaikki palvelun tuottamisesta aiheutuneet kustannukset. Tunnusluku voi myös olla myynnistä laskettu liikevoitto tai liiketoiminnassa käytetylle omaisuudelle laskettu tuotto.

Palvelumaksun markkinaehtoisuus voidaan todentaa myös yksinkertaistetulla menettelyllä, jossa palvelun tuottamisesta aiheutuneet kustannukset kohdistetaan etuyhteydessä oleville yrityksille, jotka hyötyvät palvelusta. Kustannuksiin lisätään kaikkien menettelyyn valikoituneiden palveluiden kohdalla sama viiden prosentin voittolisä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattu menettely koskee vain vähäistä lisäarvoa tuottavia palveluja, jotka ovat luonteeltaan tukitoimintoja.

Verottajan ohjeen tarkoitus on estää voiton tai tappion siirtäminen etuyhteydessä olevien kesken. Tämä vähentää ristiinsubvention riskiä. Sääntelyelin tekee valvon-

nasaan arvioinnin ristiinsubvention toteutumisesta ottaen huomioon rautatiemarkkinalainsäädännön vaatimukset. Ristiinsubvention estäminen korostuu tilanteissa, joissa liiketoimintaa tuetaan julkisista varoista. Julkista rahoitusta ei saa siirtää PSO-liikenteestä rautatieyrityksen muiden liikennepalvelujen tarjoamiseen liittyvään tai muuhun liiketoimintaan.

Ristiinsubvention kiellon noudattaminen voidaan varmistaa sisällyttämällä voittolisä hintaan vain kertaalleen. Tällä tarkoitetaan tilannetta, jossa yhtiön tai konsernin sisällä on runsaasti sisäisiä veloituksia, ja merkittävä osa liiketoimintojen kustannuksista on yhtiön tai konsernin sisäisille asiakkaille maksettuja maksuja.

Tällaisessa tilanteessa sellaisen yksikön veloitus, joka jo sisältää voittomarginaalin, ei voi olennaisilta osin olla osa toisen yksikön kustannuspohjaa hinnoittelulaskelmissa. Muuten samalle kustannuskomponentille voisi muodostua kaksinkertainen voittolisä. Näin ollen sisäisten veloitusten voittolisät on poistettava hinnoittelulaskelmista eli sisäiset veloitukset otetaan huomioon omakustannusarvoisina. Hinnoittelulaskelmalla tarkoitetaan tässä yhteydessä laskelmaa, jolla sisäinen yksikkö määrittelee sisäisen veloituksensa hinnan.

7. Eriyttämissuosituksen voimaantulo

Tämä suosituksen 2. versio tulee voimaan välittömästi sen julkaisemisen jälkeen, ja sitä sovelletaan 31.12.2024 ja sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittaviin eriytettyihin tilinpäätöksiin. Suositus on voimassa toistaiseksi. Vaihtotyötä koskevilta osin suositus tulee kuitenkin voimaan vasta siinä vaiheessa, kun asian linjaus ei ole enää keskeneräinen.

Sääntelyelin toimittaa tavara- ja henkilöliikenteen sekä täsmäytettävän tuloslaskelman ja julkaistavan tuloslaskelman ja taseen kaavat rautatieyritykselle Excel-tiedostomuodossa suosituksen julkaisemisen jälkeen. Yritysten eriytetyt tilinpäätökset tulee toimittaa sääntelyelimelle (kirjaamo[at]traficom.fi; viite: Rautatiealan sääntelyelin; rautatieyrityksen kirjanpidollinen eriyttäminen) vuosittain Excel-tiedostomuodossa huhtikuun loppuun mennessä tai jos tilinpäätöstä ei tuolloin vielä ole vahvistettu, 14 päivän kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta.

Mikäli rautatieyritys katsoo, että vain sääntelyelimelle toimitettaviin (siis muihin kuin julkaistaviin) laskelmiin sisältyy viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) perusteella salassa pidettäviä tietoja, kuten liikesalaisuuksia, tulee rautatieyrityksen merkitä nämä tiedot perusteluineen selvitykseen ja toimittaa selvityksestä myös julkisen version. Selvityksen toimittamiseen voidaan tarvittaessa käyttää salatua yhteyttä, jonka käyttöön liittyvät ohjeet löytyvät verkko-osoitteesta www.traficom.fi/fi/traficom/yhteystiedot/salatus-viestin-lahettaminen-trafficomiin.

Juha Karjanlahti
sääntelyelimen päällikkö

Kari Lavaste
Eriytisasiantuntija

Tämä asiakirja on allekirjoitettu sähköisesti.

Liite 1: Tavaraliikenteen tuloslaskelma, sääntelyelimelle toimitettava

Keltaisella merkityissä soluissa tulee olemaan valmis kaava, ne tullaan suojaamaan eikä niitä voi täyttää.

Tuloslaskelma	t€
1. LIIKEVAIHTO (+)	
2. Tulot viranomaisasiakkailta (+)	- €
a) Huoltovarmuuskeskus (+)	
b) Puolustusvoimat (+)	
c) Rataverkon haltija (+)	
3. Liiketoiminnan muut tuotot (ulkoiset) (+)	- €
a) Vahingonkorvaustuotot (+)	
b) Muut liiketoiminnan muut tuotot (ulkoiset) (+)	
4. Liiketoiminnan muut tuotot (sisäiset) (+)	
5. Materiaalit ja palvelu (-)	- €
a) Energia (-)	- €
I Sähkö (-)	
II Dieselvetureiden energia (-)	
III Muut energiakustannukset (-)	
b) Ulkopuoliset palvelut, ml viranomaiskulut (-)	- €
I Logistiikan lisäpalvelut, ml asiakkaiden sopimukseen liittyvät satamapalvelut (-)	
II Muut ulkopuoliset palvelut (-)	
III Muut materiaaliostot (-)	
6. Henkilöstökulut (-)	
7. Poistot ja arvonalentumiset (-)	- €
a) Aineettomat hyödykkeet (-)	
b) Rakennukset ja rakennelma (-)	
c) Veto- ja vaunukalusto (-)	
d) Muut koneet ja kalusto (-)	
e) Muut aineelliset hyödykkeet (-)	
8. Liiketoiminnan muut kulut (-)	- €
a) Muut työkone- ja autokulut (kuin FC Oy:lle maksetut) (-)	
b) Muut henkilöstökulut (-)	
c) Kuljetustoiminnan kulut (-)	- €
I Ratamaksut ja ratavero (-)	
II Koneiden ja laitteiden pienhankinnat (-)	
III Kone- ja kalustovuokrat (-)	
IV Vuokrasopimusten IFRS oikaisut (-)	
V Liikennevahinkojen kulut (-)	
VI Kuljetustoiminnan kulut konserniyhtiöille (-)	
VII Muut kuljetustoiminnan kulut (-)	
d) Ulkoisten palvelupaikkojen maksut (-)	
e) Sisäisten palvelupaikkojen maksut (-)	- €
I Vaihtotyöt (junan muodostaminen) (-)	
II Varikkosivuraiteet (VR:n hallinnassa) (-)	

III Kaluston huoltotilat ja -palvelut (Fleetcare) (-)	
IV Muut tekniset palvelut, mukaan lukien puhdistus- ja pesupalvelut sekä punnitus	
V Tankkauspalvelut (-)	
f) Kiinteistökulut (-)	- €
I Ulkoiset kiinteistökulut (-)	
II Sisäiset kiinteistökulut (-)	
g) Markkinointi- viestintä- ja edustuskulut (-)	
h) Rataverkon haltijalle maksettavat sanktiot (-)	
i) IT-kulut (-)	- €
I Ulkoiset IT-kulut (-)	
II Sisäiset IT-kulut (-)	
j) Muut sisäiset veloitukset (paitsi IT ja kiinteistöt) (-)	
k) Muut liiketoiminnan muut kulut (-)	
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO) (+/-)	- €
10. Rahoitustuotot ja -kulut (+/-)	
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA (+/-)	- €
12. Tilinpäätössiirrot (+/-)	- €
a) Poistoeron muutos (+/-)	
b) Verotusperusteisten varausten muutos (+/-)	
c) Konserniavustus (+/-)	
13. Tuloverot (-)	
14. Muut välittömät verot (-)	
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) (+/-)	- €

Liite 2: Henkilöliikenteen tuloslaskelma, sääntelyelimelle toimitettava

Tuloslaskelma	Ei-PSO-lii- kenne	PSO-lii- kenne	Yhteensä
1. TUOTOT (+)	- €	- €	- €
a) Lipunmyynti (+)	- €	- €	- €
I MI-tuotot, kotimaan kaukoliikenne (+)			- €
II MI-tuotot, kansainvälinen liikenne (+)			- €
III MI-tuotot, lähiliikenne (+)			- €
b) LVM sopimustuotot (+)			- €
c) HSL sopimustuotot (+)			- €
d) Muut tuotot (+)	- €	- €	- €
I HSL matkustus (+)			- €
II Mainostuotot (+)			- €
III Tarkastusmaksut (+)			- €
IV Muut tuotot (+)			- €
e) Liiketoiminnan muut tuotot (+)	- €	- €	- €
I Hallintotuotot (+)			- €
II Ravintolavaunujen vuokra kotimaa (+)			- €
III Sanktiotuotot rataverkon haltijalta (+)			- €
IV Muut liiketoiminnan muut tuotot (+)			- €
2. MUUTTUVAT KULUT (-)	- €	- €	- €
a) Energia (-)	- €	- €	- €
I Sähkö (-)			- €
II Dieselveureiden energia (-)			- €
III Muut energiakustannukset (-)			- €
b) Junahenkilökunta (-)	- €	- €	- €
I Junahenkilökunta (-)			- €
II Matkakulut (-)			- €
c) Veturinkuljettajat (-)	- €	- €	- €
II Veturinkuljettajat (-)			- €
III Veturinkuljettajien matkakulut (-)			- €
d) Materiaalit ja palvelut (-)	- €	- €	- €
I Autonlastauspalvelut (-)			- €
II Logistiikan alihankinta kotimaa (-)			- €
III Muut materiaalit ja palvelut (-)			- €
e) Ratamaksut ja ratavero (-)			- €
f) Ulkoisten palvelupaikkojen maksut (-)	- €	- €	- €
I Matkustaja-asetat (-)			- €
II Järjestelyratapihat ja junanmuodostuslaitteet, ml. vaihtotyölaitteet (-)			- €
III Varikkosivuraiteet I. seisontaraiteet (-)			- €
IV Muut tekniset palvelut (ml puhdistus- ja pesupalv.) (-)			- €
V Raivauspalvelut (-)			- €
VI Matkustajavaunujen esilämmitys (-)			- €
g) Sisäisten palvelupaikkojen maksut (-)	- €	- €	- €
I Matkustaja-asetat (-)			- €
II Vaihtotyöt (junan muodostaminen) (-)			- €
III Varikkosivuraiteet I. seisontaraiteet (-)			- €
IV Kaluston huoltotilat ja -palvelut (FC:lle maksetut) (-)			- €
V Muut tekniset palvelut (ml puhdistus- ja pesupalv.) (-)			- €
VI Tankkauspalvelut (-)			- €
3. KIINTEÄT KULUT (-)	- €	- €	- €
a) HSL Yhteiskäyttöisyys (-)			- €
b) IT-Kulut (-)			- €
c) Konserniveloitukset (-)			- €
d) Leasing maksut (-)			- €
e) Muut hallintokulut (-)	- €	- €	- €

I Logistiikan hallinto (-)			- €
II Hallintohenkilökunta (-)			- €
III Hallintokulut (-)			- €
IV Kanavakehitys (-)			- €
V Konsulttipalvelut (-)			- €
VI Operointi/suunnittelu (-)			- €
f) Muut henkilöstökulut (-)			- €
h) Muut liikennöintikulut (-)	- €	- €	- €
I Tarkastusmaksut (-)			- €
II Rataverkon haltijalle maksetut sanktiot (-)			- €
III Muut liikennöintikulut (-)			- €
i) Myynti, markkinointi ja edustus (-)	- €	- €	- €
I Asiakaspalvelukeskuksen kulut (-)			- €
II Markkinointi ja edustus (-)			- €
III Myyntihenkilökunta (-)			- €
j) Vuokrat ja kiinteistökulut (-)	- €	- €	- €
I Sisäiset vuokrat (-)			- €
II Tila- ja aluevuokrat sekä muut kiinteistökulut (-)			- €
III Vartiointikulut (-)			- €
4. POISTOT (-)	- €	- €	- €
a) Aineettomat hyödykkeet (-)			- €
b) Rakennukset ja rakennelma (-)			- €
c) Veto- ja vaunukalusto (-)			- €
d) Muut koneet ja kalusto (-)			- €
e) Muut aineelliset hyödykkeet (-)			- €
5. LIIKEVOITTO (-TAPPIO) (+/-)	- €	- €	- €
6. Rahoitustuotot ja -kulut (+/-)			- €
7. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA (+/-)	- €	- €	- €
8. Tilinpäätössiirrot (+/-)	- €	- €	- €
a) Poistoeron muutos (+/-)			- €
b) Konserniavustus (+/-)			- €
9. Tuloverot (-)			- €
10. Muut välittömät verot (-)			- €
11. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) (+/-)	- €	- €	- €

Liite 3: Julkaistava tuloslaskelma

	Rautatieliikenne			Rataverkon hallinta
	Henkilöliikenne	Tavaraliikenne	Rautatieliikenne yhteensä	
1. LIIKEVAIHTO (+)				
2. Liiketoiminnan muut tuotot (+)				
3. Materiaalit ja palvelut (-)				
4. Henkilöstökulut (-)				
5. Poistot ja arvonalentumiset (-)				
6. Liiketoiminnan muut kulut (-)				
7. LIIKEVOITTO (-TAPPIO) (+/-)	- €	- €	- €	- €
8. Rahoitustuotot ja -kulut (+/-)				
9. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖS-SIIRTOJA JA VEROJA (+/-)	- €	- €	- €	- €
10. Tilinpäätössiirrot (+/-)	- €	- €	- €	- €
a) Poistoeron muutos (+/-)				
c) Konserniavustus (+/-)				
11. Tuloverot (-)				
12. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) (+/-)	- €	- €	- €	- €

Liite 4: Julkaistava tase

	Henkilöliikenne	Tavaraliikenne	Rautatieliikenne yhteensä	Rataverkon hallinta
Tase vastaavaa				
A PYSYVÄT VASTAAVAT	0	0	0	0
I Aineettomat hyödykkeet			0	
II Aineelliset hyödykkeet	0	0	0	0
1. Maa- ja vesialueet			0	
2. Rakennukset ja rakennelmat			0	
3. Koneet ja kalusto			0	
4. Muut aineelliset hyödykkeet			0	
III Sijoitukset			0	
B VAIHTUVAT VASTAAVAT	0	0	0	0
I Vaihto-omaisuus			0	
II Saamiset			0	
III Rahoitusarvopaperit			0	
IV Rahat ja pankkisaamiset			0	
VASTAAVAT YHTEENSÄ	0	0	0	0
Tase vastattavaa				
A OMA PÄÄOMA	0	0	0	0
I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma			0	
II Edellisten tilikausien voitto (tappio)			0	
III Tilikauden voitto (tappio)			0	
IV Muu oma pääoma			0	
B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ			0	
C PAKOLLISET VARAUKSET			0	
D VIERAS PÄÄOMA	0	0	0	0
1. Lainat rahoituslaitoksilta			0	
2. Velat saman konsernin yrityksille			0	
4. Muut velat			0	
VASTATTAVAA yhteensä	0	0	0	0

Liite 5: Sääntelyelimelle toimitettava, virallisen tuloslaskelman kanssa täsmäytettävä tuloslaskelma

	Rautatieliikenne				Rata- verkon hallinta	Muu toi- minta	Rautatie- liikenteen, rataver- kon hallin- nan ja muun toi- minnan keskinäis- ten erien eliminoi- nit	Yhteensä (viralli- nen tu- loslas- kelma)
	Henki- lölii- kenne	Tavara- lii- kenne	Henkilö- ja tava- raliiken- teen kes- kinäisten erien eli- minointi	Rauta- tieliik- kenne yh- teensä				
1. LIIKEVAIHTO (+)				- €				- €
2. Liiketoiminnan muut tuotot (+)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
a) Sisäiset tuotot muilta eriytettä- viltä liiketoiminnoilta (+)				- €				- €
b) Muut liiketoiminnan muut tuo- tot (+)				€				- €
3. Materiaalit ja palvelut (-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
a) Sisäiset palvelut muille eriytet- täville liiketoiminnoille (-)				- €				- €
b) Ulkopuoliset palvelut (-)				- €				- €
c) muut materiaalit ja palvelut (-)				- €				- €
4. Henkilöstökulut (-)				- €				- €
5. Poistot ja arvonalentumiset (-)				- €				- €
6. Liiketoiminnan muut kulut (-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
a) Sisäiset kulut muille eriytettä- ville liiketoiminnoille (-)				- €				- €
b) Muut liiketoiminnan muut ku- lut (-)				- €				- €
7. LIIKEVOITTO (-TAPPIO) (+/-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
8. Rahoitustuotot ja -kulut (+/-)				- €				- €
9. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILIN- PÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA (+/-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
10. Tilinpäätössiirrot (+/-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
a) Poistoeron muutos (+/-)				- €				- €
b) Konserniavustus (+/-)				- €				- €
11. Tuloverot (-)				- €				- €
12. Muut välittömät verot (-)				- €				- €
13. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) (+/-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €