

Päiväys/ 7.2.2025  
Datum

Dnro/Dnr TRAFICOM/70800/03.06.04/2025

## Yleinen ohje rautatieyrityksen kirjanpidollisesta eriyttämisestä

<b>1. Johdanto</b>	<b>2</b>
<b>2. Liiketoimintojen sisältö</b>	<b>3</b>
<b>2.1. Rautatieliikenne</b>	<b>3</b>
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
<b>2.2. Muut liiketoiminnot</b>	<b>5</b>
<b>3. Eriyttämisperiaatteet</b>	<b>5</b>
<b>3.1. Tasejatkuvuuden periaate</b>	<b>5</b>
<b>3.2. Aiheuttamisperiaate</b>	<b>5</b>
<b>4. Eriytetty tilinpäätös</b>	<b>6</b>
<b>4.1. Säätelyelimelle toimitettavan eriytetyn tuloslaskelman kaava</b>	<b>6</b>
<b>4.2. Julkaistavan eriytetyn tilinpäätöksen kaava</b>	<b>6</b>
<b>4.3. Säätelyelimelle toimitettava tuloslaskelma</b>	<b>6</b>
<b>5. Kustannusten allokoinnit</b>	<b>8</b>
<b>6. Sisäiset veloitukset</b>	<b>8</b>
<b>6.1 Sisäisten palvelupaikkojen hinnoittelu</b>	<b>9</b>
<b>6.2 Raiteiden käytöstä perittävät maksut</b>	<b>9</b>
<b>6.3 Muiden sisäisten hyödykkeiden hinnoittelu</b>	<b>10</b>
6.3.1 Ristiinsubvention kielto	10
6.3.2 Verohallinnon ohje siirtohinnoittelun dokumentoinnista	10
6.3.3 Säätelyelimen kanta muiden hyödykkeiden sisäiseen hinnoitteluun	11
<b>7. Eriyttämisohjeen voimaantulo</b>	<b>11</b>

## 1. Johdanto

Tätä ohjetta sovelletaan raideliikennelain (1302/2018), jäljempänä raideliikennelaki, 4 §:n 34 kohdan tarkoittamien rautatieyritysten tuloslaskelmien ja taseiden kirjanpidolliseen eriyttämiseen.

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 palvelusopimusasetuksen<sup>1</sup> 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 antaa sääntelyelimelle mahdollisuuden valvoa, että julkista tukea ei siirretä toisen liiketoiminnan tukemiseen eikä jonkin toiminnan tuloilla ole katettu muun liiketoiminnan kuluja.

Raideliikennelain 185 § 2 mom mukaan tähdellä \*) merkityt asiakirjat julkaistaan erillisinä.

Eriytetyt tilinpäätökset laaditaan raideliikennelain 185 § 2 mom:n sekä yhtenäisestä eurooppalaisesta rautatiealueesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2012/34/EU (jäljempänä rautatiemarkkinadirektiivi) 6 artiklan 1, 3 ja 4 kohtien mukaisesti.

Raideliikennelain 150 § 3 mom ja 185 § 3 momentissa säädetään sääntelyelimen oikeudesta pyytää rautatieyrityksiä toimittamaan rautatiemarkkinadirektiivin liitteessä VIII luetellut tilinpäätöstiedot.

Raideliikennelain 4 § 22 kohdan mukaan palvelupaikalla tarkoitetaan rakennelmaa, mukaan lukien maa-alueet, rakennukset, palvelupaikan sisäiset raiteet sekä muut laitteet, joka on kokonaan tai osittain järjestetty rautatieliikenteen harjoittajille rautatiemarkkinadirektiivin liitteen II 2–4 kohdassa tarkoitetun palvelun tarjoamiseen.

<sup>1</sup> Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (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.

Säädösten tulkitsemisen helpottamiseksi sääntelyelin on laatinut oheisen rautatieliikenteen kirjanpidollisia eriyttämismenettelyjä koskevan ohjeen.

## 2. Liiketoimintojen sisältö

### 2.1. Rautatieliikenne

Tässä ohjeessa rautatieliikenteen nähdään koostuvan tavaraliikenteestä ja henkilöliikenteestä.

#### 2.1.1. Tavaraliikenne

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

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 rajausta eräiden tuotto- ja kustannuserien suhteen esitellään kappaleessa 4.3. Sääntelyelimelle toimitettava tuloslaskelma.

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

Mikäli rautatieyrittäjä vastaa sääntelyelimen palveluiden (kuten vaihtotöiden) järjestämisestä, nämä toiminnot tulee eriyttää kirjanpidollisesti muuhun liiketoimintaan.

Muut liiketoiminnot ovat käytännössä kaikki muut paitsi eriytettävät liiketoiminnot (tavara- ja henkilöliikenne). Muiden liiketoimintojen tuloslaskelma toimitetaan vain sääntelyelimelle, ja sen tarkoitus on mahdollistaa eriytettävien liiketoimintojen täsmäyttäminen virallisen tuloslaskelman kanssa. Täsmäytettävän tuloslaskelman kaava on liitteessä 1.

Sääntelyelimelle toimitettavan 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 (saman yhtiön tai konsernin hallinnassa oleville) palveluntarjoajille maksamia maksuja palveluiden käytöstä.

Kaikki tässä kappaleessa mainittu pätee myös tase-eriin. Rautateiden tavaraliikenteen eriytetyistä tuloslaskelmasta ja taseesta rajataan siis molemmista pois kansainvälisen liikenteen ja itse tuotettujen sääntelyelimen 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 kuljetusta rautateillä. Tämä kattaa matkustajien siirtämisen eri paikkojen välillä junaraiteilla, 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 rajausta eräiden tuotto- ja kustannuserien suhteen esitellään kappaleessa 4.3. Sääntelyelimelle toimitettava tuloslaskelma.

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

Sääntelyelimelle toimitettavan 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 henkilöliikenteen ulkoisille ja sisäisille (saman yhtiön tai konsernin hallinnassa oleville) 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. 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 eriytetyt tilinpäätökset ovat täsmäytettävissä rautatieyrityksen viralliseen tilinpäätökseen.

Tämän johdosta sääntelyelin on laatinut liitteessä 1 esitetyn tuloslaskelmakaavan. Kaavan mukaan laadittu eriytetty tilinpäätös toimitetaan vuosittain sääntelyelimelle.

Sääntelynalaisten palvelupaikkojen ja palveluiden tuottamisesta aiheutuvat tuotot ja kustannukset sekä varat ja velat eriytetään kirjanpidollisesti muihin liiketoimintoihin.

## 3. Eriyttämisperiaatteen

### 3.1. Tasejatkuvuuden periaate

Tasejatkuvuudella tarkoitetaan sitä, että tilinavaus perustuu edellisen tilikauden päättäneeseen 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.

### 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: kohdistettavaan ja jaettavaan kustannuksiin.

Aiheuttamisperiaatteen mukainen toimintatapa eriyttämisessä edellyttää, että kaikki eriytetyille liiketoiminnoille suoraan kohdistettavissa olevat tuotot ja kulut sekä varallisuus- 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 kolme 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 esitetyn kaavan mukaan eriteltyt tavara- ja henkilöliikenteen ja muiden liiketoimintojen tuloslaskelmat, jotka täsmäytetään virallisen tuloslaskelman kanssa. Eriytetyissä tilinpäätöksissä on esitettävä liitteenä olevien kaavojen mukaiset erät.

Eräiden sääntelyelimelle toimitettavan tuloslaskelman tuotto- ja kustannuserien sisällöt esitellään kappaleissa 4.3.

### 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 2 ja 3 esitettyjen kaavojen mukaan eriteltyt tavara- ja henkilöliikenteen sekä rautatieliikenteen tuloslaskelmat ja taseet.

### 4.3. Sääntelyelimelle toimitettava tuloslaskelma

Tässä kappaleessa tarkennetaan eräiden tavara- ja henkilöliikenteen tuloslaskelmien tuotto- ja kustannuserien sisältöä.

2. b) Muut liiketoiminnan muut tuotot.

Mikäli rautatieyritys harjoittaa ulkomaan liikennettä, siihen liittyvät tuotot eivät ole osa eriytettävää tavara- tai henkilöliikennettä, koska raideliikennelaki koskee vain Suomen alueella tapahtuvaa toimintaa. Ulkomaan liikenteeseen liittyvät tuotot ovat osa muuta toimintaa.

PSO-ostoliikenteestä saadut sopimustuotot ja suorituskannustinjärjestelmän mukaiset saadut korvaukset kirjataan tähän.

### 3. Materiaalit ja palvelut

- 3. c) Ulkopuoliset palvelut, ml. viranomaiskulut. Viranomaiskulut ovat rataverkon haltijalle maksettuja korvauksia liikenteenohjauspalveluista. Mikäli rautatieyrittäjä harjoittaa ulkomaan liikennettä, siihen liittyvät ulkopuoliset palvelut eivät ole osa eriytettävää tavaraliikennettä, koska raideliikennelaki koskee vain Suomen alueella tapahtuvaa toimintaa. Ulkomaan liikenteeseen liittyvät tuotot ja kulut ovat osa muuta toimintaa.
- 3. d) muut materiaalit ja palvelut. Mm. henkilöjunien sisätilojen siivouksesta aiheutuneet kulut kirjataan tähän.

### 6. Liiketoiminnan muut kulut

- 6. b) Sisäisten palvelupaikkojen maksut. Saman yhtiön tai konsernin sisällä maksetut palvelupaikkamaksut.
  - o I Matkustaja-asetat.
  - o II Tavaraliikenneterminaalit.
  - o III Järjestelyratapihat ja junanmuodostuslaitteet, mukaan lukien vaihtotyölaitteet, vaihtotyöt (junan muodostaminen): Rataverkon haltijan järjestelyratapihoilla tehdystä, yhtiön tai konsernin itse suorittamasta vaihtotyöstä maksetut korvaukset. Vaihtotyöhön lasketaan tässä yhteydessä vain junanmuodostus.
  - o IV Varikkosivuraiteet ja seisontaraiteet.
  - o V Kaluston huoltotilat ja -palvelut.
  - o VI Muut tekniset laitteet, mukaan lukien puhdistus- ja pesulaitteet. Tähän kirjataan lähinnä junien ulkopesujen kustannukset.
  - o VII Rautatietoimintaan liittyvät meri- ja sisävesisatamien varusteet.
  - o VIII Raivauspalvelut.
  - o IX Tankkauspalvelut. Diesel-öljyn kustannukset kirjataan riville Dieselvetureiden energia, tähän kohtaan kirjataan palvelun osuus tankkauspalvelujen käytöstä.
- 6. c) *Ulkoisten palvelupaikkojen maksut*
  - o I Matkustaja-asetat. Senaatti-kiinteistöjen, kaupunkien ym. omistuksessa olevat.
  - o II Tavaraliikenneterminaalit. Tavaraliikenteen maksamat korvaukset ulkopuolisten tavaraliikenneterminaalien käytöstä.

- III Järjestelyratapihat ja junanmuodostuslaitteet, ml. vaihtotyölaiteet, vaihtotyöt (junan muodostaminen). Rataverkon haltijan järjestelyratapihoilla tehdystä vaihtotyöstä ulkopuolisille maksetut korvaukset. Vaihtotyöhön lasketaan tässä yhteydessä vain junanmuodostus. Myös järjestelyratapihojen ja junanmuodostuslaitteiden käytöstä maksetut korvaukset.
- IV Varikkosivuraiteet ja seisontaraiteet. Tähän kirjataan rautatieyrityksen maksamat korvaukset varikkosivuraiteiden ja seisontaraiteiden käytöstä.
- V Kaluston huoltotilat ja -palvelut. Rautatieyrityksen maksamat maksut palvelupaikkasääntelyn piiriin kuuluvien ulkopuolisten huoltotilojen ja -palveluiden käytöstä.
- VI Muut tekniset palvelut (ml. puhdistus- ja pesulaitteet ja -palvelut). Junien ulkopesusta ulkopuoliselle maksettavat korvaukset.
- VII Rautatietoimintaan liittyvät meri- ja sisävesisatamien varusteet. Ulkopuolisten omistuksessa olevat.
- VIII Raivauspalvelut: Rautatieyrityksen ulkopuolisista raivauspalveluista maksamat kulut.
- IX Tankkauspalvelut. Diesel-öljyn kustannukset kirjataan riville Dieselvetureiden energia, tähän kohtaan kirjataan palvelun osuus ulkopuolisten tankkauspalvelujen käytöstä.

## 5. Kustannusten allokoinnit

Rautatieyrityksen kustannukset jaetaan tavara- ja henkilöliikenteelle, PSO- ja Ei-PSO-liikenteelle, rautatieliikenteelle yhteensä sekä muuhun toimintaan.

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 sääntelynalaisen palveluiden tuotto- ja kustannuserät sekä varat ja velat.

Lisäksi tehdään edellä kappaleessa 4.3 rautatieyrityksen allokoitimenettelyihin tehdyt tarkennukset. Kappaleen 6 osalta huomioidaan sisäisiin veloituksiin tehdyt tarkennukset.

Kaikkien yhteisten toimintojen kuten konsernipalveluiden kustannukset tulee veloittaa tai allokoita liiketoiminnoille täysimääräisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Liiketoiminnoilla tarkoitetaan tässä kappaleessa rautatieyrityksen kaikkia liiketoimintoja, ml. eriytettävät liiketoiminnot tavara- ja henkilöliikenne. Muilla liiketoiminnoilla tarkoitetaan kaikkia muita liiketoimintoja kuin kotimaan rautateiden tavara- ja henkilöliikennettä.

## 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 lisätynä 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 lisätynä 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 sääntelynalaisesta palvelusta konsernin tai emoyhtiön sisäiselle palvelupaikalle.

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

Mikäli rautatieyritys vastaa itse sääntelynalaisien palveluiden (kuten vaihtotöiden) 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 lisätynä kohtuullisella tuotolla. Rautatieinfrastruktuurina toimivien raiteiden käytöstä peritään lain tarkoittamaa ratamaksua.

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 kieltä. 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. Liiketoimintomarginaalimenetelmällä selvitetään osapuolen nettovoitto liiketoimesta tai yhdistetyistä liiketoimista. Etuyhteyseritys 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.

### 6.3.3 Sääntelyelimen kanta muiden hyödykkeiden sisäiseen hinnoitteluun

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

Ristiinsubvention kieltoa voidaan noudattaa 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 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. Eriyttämisohteen voimaantulo

Tämä ohje tulee voimaan välittömästi sen julkaisemisen jälkeen, ja sitä sovelletaan 31.12.2024 ja sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittaviin eriytettäviin tilinpäätöksiin. Ohje on voimassa toistaiseksi.

Sääntelyelin toimittaa tavara- ja henkilöliikenteen sekä täsmäytettävän tuloslaskelman ja julkaistavan tuloslaskelman ja taseen kaavat rautatieyritykselle Excel-tiedostomuodossa ohjeen julkaisemisen jälkeen. Yritysten eriytyvät 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 toimitettavaan (siis muihin kuin julkaistaviin) laskelmiin sisältyy viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) perusteella salassa pidettäviä tietoja, kuten liikesalaisuuksia, tulee rautatieyrittäjän merkitä nämä tiedot perusteluineen selvitykseen ja toimittaa selvityksestä myös julkisen version. Selvityksen toimittamiseen voidaan tarvittaessa käyttää salattua yhteyttä, jonka käyttöön liittyvät ohjeet löytyvät verkko-osoitteesta [www.traficom.fi/fi/traficom/yhteystiedot/salatun-viestin-lahettaminen-trafficomiin](http://www.traficom.fi/fi/traficom/yhteystiedot/salatun-viestin-lahettaminen-trafficomiin).

## Liite 1: Sääntelyelimelle toimitettava, virallisen tuloslaskelman kanssa täsmäytettävä tuloslaskelma

Kaikissa liitteissä keltaisella merkityissä soluissa tulee olemaan valmis kaava, ne tullaan suojaamaan eikä niitä voi täyttää.

	Rautatieliikenne					Muu toiminta	Rautatieliikenteen ja muun toiminnan keskinäisten erien eliminoinnit	Yhteensä (virallinen tuloslaskelma)
	Henkilöliikenne		Tavaraliikenne	Henkilö- ja tavaraliikenteen keskinäisten erien eliminointi	Rautatieliikenne yhteensä			
	Ei-PSO-liikenne	PSO-liikenne						
1. LIIKEVAIHTO (+)						- €		- €
2. Liiketoiminnan muut tuotot (+)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
a) Sisäiset tuotot muilta liiketoiminnoilta (+)						- €		- €
b) Muut liiketoiminnan muut tuotot (+)						- €		- €
3. Materiaalit ja palvelut (-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
a) Energia (-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
I Sähkö (-)						- €		- €
II Dieselvetureiden energia (-)						- €		- €
III Muut energiakustannukset (-)						- €		- €
b) Sisäiset palvelut muille liiketoiminnoille (-)						- €		- €
c) Ulkopuoliset palvelut, ml. viranomaiskulut (-)						- €		- €
d) muut materiaalit ja palvelut (-)						- €		- €
4. Henkilöstökulut (-)						- €		- €
5. Poistot ja arvonalentumiset (-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
a) Aineettomat hyödykkeet (-)						- €		- €
b) Rakennukset ja rakennelma (-)						- €		- €
c) Veto- ja vaunukulusto (-)						- €		- €
d) Muut koneet ja kalusto (-)						- €		- €
e) Muut aineelliset hyödykkeet (-)						- €		- €
6. Liiketoiminnan muut kulut (-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
a) Sisäiset kulut muille liiketoiminnoille (-)						- €		- €
b) Sisäisten palvelupaikkojen maksut (-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
I Matkustaja-asemat (-)						- €		- €
II Tavaraliikenneterminaalit (-)						- €		- €
III Järjestelyratapihat ja junanmuodostuslaitteet, ml. vaihtotyölaitteet, vaihtotyöt (junan muodostaminen) (-)						- €		- €
IV Vankkosivuraiteet, seisontaraiteet (-)						- €		- €
V Kaluston huoltotilat ja -palvelut (-)						- €		- €
VI Muut tekniset palvelut (ml puhdistus- ja pesupalv, erityisesti junien ulkopesut) (-)						- €		- €
VII Rautatieliikenteeseen liittyvät meri- ja sisävesisatamien varusteet						- €		- €
VIII Raivauspalvelut (-)						- €		- €
IX Tankkauspalvelut (-)						- €		- €
c) Ulkoisten palvelupaikkojen maksut (-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
I Matkustaja-asemat (-)						- €		- €
II Tavaraliikenneterminaalit (-)						- €		- €
III Järjestelyratapihat ja junanmuodostuslaitteet, ml. vaihtotyölaitteet, vaihtotyöt (junan muodostaminen) (-)						- €		- €
IV Vankkosivuraiteet, seisontaraiteet (-)						- €		- €
V Kaluston huoltotilat ja -palvelut (-)						- €		- €
VI Muut tekniset palvelut (ml puhdistus- ja pesupalv, erityisesti junien ulkopesut) (-)						- €		- €
VII Rautatieliikenteeseen liittyvät meri- ja sisävesisatamien varusteet						- €		- €
VIII Raivauspalvelut (-)						- €		- €
IX Tankkauspalvelut (-)						- €		- €
d) Kiinteistökulut (-)						- €		- €
e) IT-kulut (-)						- €		- €
f) Muut liiketoiminnan muut kulut (-)						- €		- €
7. LIIKEVOITTO (-TAPPIO) (+/-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
8. Rahoitustuotot ja -kulut (+/-)						- €		- €
9. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA (+/-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
10. Tilinpäätössiirrot (+/-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
a) Poistoveron muutos (+/-)						- €		- €
b) Konserniavustus (+/-)						- €		- €
11. Tuloverot (-)						- €		- €
12. Muut välittömät verot (-)						- €		- €
13. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) (+/-)	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €

**Liite 2: Julkaistava tuloslaskelma**

	Rautatieliikenne		
	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 TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA (+/-)	- €	- €	- €
10. Tilinpäätössiirrot (+/-)	- €	- €	- €
a) Poistoeron muutos (+/-)			- €
b) Konserniavustus (+/-)			- €
11. Tuloverot (-)			- €
12. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) (+/-)	- €	- €	- €

## Liite 3: Julkaistava tase

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