

## Frequently Asked Questions (FAQ)

### Public Private Partnerships (PPP)

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zum Thema Public Private Partnership (PPP) diskutiert und beantwortet.

#### Frage

Wie sind Public Private Partnerships (PPP) unter dem Harmonisierten Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2) offen zu legen?

#### Antwort

- A Angesichts der in der Realität existierenden Vielzahl von Zusammenarbeitsformen zwischen Privat und Staat ist eine eindeutige Definition von Public Private Partnerships (PPP) unmöglich. Als wesentliche Merkmale von PPP's werden in der Fachliteratur jedoch folgende Aspekte genannt:
- Längerfristige, vertraglich abgesicherte prozessorientierte Zusammenarbeit, in der Regel lebenszyklusorientiert;
  - Beteiligung mindestens je eines privaten und eines öffentlichen Partners;
  - Bereitstellung einer öffentlichen (Dienst-)leistung;
  - Bereitstellung eines Vermögenswertes;
  - Gemeinsame Verantwortung der Partner;
  - Bündelung von Ressourcen des öffentlichen und privaten Partners (Kapital, Betriebsmittel, Know-How);
  - Aufteilung des Risikos zwischen den Partnern.
- B Entsprechend der Vielzahl an Zusammenarbeitsformen gibt es auch verschiedene Darstellungen in der Rechnungslegung der unterschiedlichen Projekte. Dabei stellen traditionelle Formen der Kooperation, wie z.B. Bauaufträge, reine Dienstleistungsaufträge und Managementaufträge, in der Regel in Bezug auf die Offenlegung kein Problem dar. Sie gelten auch nicht als PPP. Aufgrund der Kompliziertheit der zugrundeliegenden Sachverhalte und Zahlungsströme sind Arrangements, die Elemente einer Dienstleistungskonzession mit oder ohne Ertragsabtretung beinhalten (sogenannte „Service Concession Arrangements“), jedoch eine gewisse Herausforderung. Dabei ist im Zusammenhang mit PPP unter Konzessionen immer die Kombination von Vermögenswert und Dienstleistung zu verstehen. Eine Konzession i.e.S. wie z.B. die Frequenzzuteilung an Radiounternehmen oder eine Konzession für eine Flug- oder Buslinie ist hier nicht gemeint.
- C Der Begriff der Dienstleistungslizenz kann entsprechend IPSAS 32 folgendermassen umschrieben werden: der Betreiber **baut oder erweitert massgeblich** im ersten Schritt eine **Infrastruktur** (Konstruktions- oder Ausbauleistung eines neuen Vermögenswertes oder eines bestehenden Vermögenswertes des Betreibers oder des Auftraggebers) zum Zwecke der **Bereitstellung von öffentlichen Dienstleistungen** (d.h. eine Dienstleistung, deren Erfüllung aufgrund einer gesetzlichen Basis obligatorisch ist). Der private Partner betreibt und unterhält anschliessend die Infrastruktur während einer definierten Zeitperiode und erbringt damit eine Leistung (Dienstleistungskomponente) für den Auftraggeber. Er wird dafür entsprechend entschädigt (durch den Auftraggeber oder durch die Leistungsnutzer). Im Mittelpunkt steht hier die wirtschaftliche Sichtweise und nicht die politische oder juristische Frage, welche Leistungen öffentliche Dienstleistungen darstellen. Diese FAQ behandelt nur

PPP's, bei denen der private Partner (Betreiber) eine Infrastruktur einbringt, die beim öffentlichen Partner über das Investitionskonto verbucht würde, wenn dieser die Infrastruktur selber gebaut hätte.

D In der Offenlegung und Verbuchung von PPPs mit Dienstleistungskonzessionen unter HRM2 stellt sich grundsätzlich die Frage, wer die Vermögenswerte und die damit verbundenen Verpflichtungen zu bilanzieren hat. In diesem Zusammenhang ist auf die Konsequenzen auf das Kreditrecht und die Schuldenbremse hinzuweisen, die beide durch ein PPP nicht zu umgehen sind. Aus kreditrechtlicher Perspektive sind jedenfalls alle im Vertragszeitraum entstehenden Verpflichtungen zu erfassen. Dies entspricht grundsätzlich auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

E Der Staat hat einen Vermögenswert zu bilanzieren, wenn kumulativ folgende Bedingungen gegeben sind:

- Er beherrscht und reguliert, welche Dienstleistung ein Betreiber mit dem dazugehörigen Vermögenswert zu erbringen hat und an wen und zu welchem Preis sie zu erbringen ist;
- Der staatliche Auftraggeber als Eigentümer, Nutzniesser oder anderes sämtliche bedeutenden Restgrößen am Ende der Vertragsdauer beherrscht;

Beherrscht die öffentliche Hand den Vermögenswert nicht, bilanziert der private Vertragspartner die Vermögenswerte. Somit sollte entweder der öffentliche oder der private Vertragspartner den Vermögenswert bilanzieren, aber nicht beide oder keiner. Sind beide Kriterien erfüllt, dann hat der Staat die Vermögenswerte und die damit verbundenen Verbindlichkeiten in der Bilanz zu erfassen (zumeist zum Zeitpunkt der verlässlichen Schätzung und sobald das Gemeinwesen das Konstruktionsrisiko trägt, also wahrscheinlich frühestens während der Bauphase). Der Vermögenswert wird jährlich abgeschrieben.

F Je nach Vertragsgestaltung ist jedenfalls die effektive Höhe der Verpflichtung zu bilanzieren – diese ist gewöhnlich gleich dem Vermögenswert. Darüber hinaus sind allfällige weitere Zahlungen zwischen Auftraggeber und –nehmer (z.B. Barzahlungen) zu berücksichtigen. Der Auftraggeber entschädigt den Auftragnehmer durch

- Zahlungen: Die Zahlungen für den Dienstleistungsanteil und die Tilgung bzw. Zinsen sollen möglichst getrennt dargestellt werden. Ist das nicht möglich, sollen die jeweiligen Anteile geschätzt werden. Die Zahlungen reduzieren die Verpflichtung im entsprechenden Ausmass.
- Einräumung von Rechten: Eine weitere Möglichkeit besteht in der Einräumung von Rechten, durch welche der Auftragnehmer finanziell entschädigt wird, wie z.B. ein Ertragsabtretungsrecht in Zusammenhang mit den Entgeltzahlungen von den Leistungsnutzern

Zu berücksichtigen sind darüber hinaus Garantien bzw. Eventualverpflichtungen (z.B. Ausfallgarantie für den Fall der Insolvenz des privaten Partners). Die damit zusammenhängenden Risiken sind angemessen zu evaluieren und zu bewerten.

G Andere Verbuchungsmethoden, die sich nicht an der wirtschaftlichen Betrachtung orientieren, und z.B. lediglich zur Belastung der Erfolgsrechnung mit den jährlichen Beträgen zur Abgeltung des Dienstleistungsaufwands ohne Berücksichtigung des Vermögenswertes führen, sind abzulehnen, da sie keine Wirkung auf die Bilanz aufzeigen und eine Unklarheit in Bezug auf die Verschuldung des Gemeinwesens schaffen würden.

H Im Anhang zur Rechnung sollen ergänzende Informationen zum PPP offen gelegt werden, die eine eingehendere Beurteilung ermöglichen, wie z.B. die nähere Beschreibung des Arrangements, Zeitdauer und Regelungsinhalte, die den künftigen Fluss von Mitteln massgeblich beeinflussen, eine Gegenüberstellung der Vermögenswerte, Verpflichtungen und eingeräumten Rechte, Neuverhandlungsmöglichkeit und Änderungen des Arrangements im Laufe der Vertragslaufzeit.

- I Der Vorschlag ist konform mit IPSAS. Er regelt daher die Problematik für PPPs im unter C definierten Sinne. Andere vertragliche Formen der Zusammenarbeit zwischen öffentlichen und privaten Partnern, wie z.B. der Dienstleistungsauftrag, bei dem der Betreiber keine massgebliche Infrastruktur baut oder erweitert (Konstruktions- oder Ausbauleistung eines neuen Vermögenswertes oder eines bestehenden Vermögenswertes des Betreibers oder des Auftraggebers), und somit keine Auswirkung auf die Bilanz hat, sind hier nicht erfasst. Andere vertragliche Formen der Zusammenarbeit zwischen öffentlichen und privaten Partnern, die nicht den Zweck haben, eine öffentliche Dienstleistung anzubieten (d.h. die nicht eine Dienstleistung anbieten, welche aufgrund einer gesetzlichen Basis obligatorisch ist) sind hier auch nicht erfasst.

### **Beispiele**

- **Bauftrag** (auch Spezialbauten, wie Spitäler, Freizeitanlagen, egal ob durch einen Generalunternehmer oder einzelne Aufträge) OHNE Betrieb einer dazugehörigen Dienstleistung.

Fazit: Es liegt kein PPP vor, sondern ein Bauvertrag.

- **Reinigungsauftrag** durch eine private Firma (Dienstleistungsauftrag).

Fazit: Es liegt kein PPP vor, sondern ein Dienstleistungsvertrag.

- **Schulkantinenbetriebsvertrag:** Der Schulkantinenbetreiber (Privater) bekommt vom Auftraggeber (öffentliche Hand) die zur Betriebsführung notwendigen Räume, fest installierte technische Betriebseinrichtungen sowie Mobiliar zur Verfügung gestellt. Der Schulkantinenbetreiber ist für die Betriebsführung auf eigene Rechnung verantwortlich. Die Vertragslaufzeit liegt bei 7 Jahren.

**Variante A:** Der Ersatz der fest installierten Betriebseinrichtung wird beim Auftraggeber belassen. Die Verfügungsgewalt über den Vermögensgegenstand bleibt bei der öffentlichen Hand.

Fazit: Es liegt kein PPP vor, sondern ein Dienstleistungsvertrag.

**Variante B:** Der Ersatz der fest installierten Betriebseinrichtung wird dem Schulkantinenbetreiber übertragen. Am Ende der Vertragsdauer ist eine Abgeltungsklausel vorgesehen. Die Vermögensgegenstände werden ebenfalls bei der öffentlichen Hand als Auftraggeber bilanziert.

Fazit: Laut Abschnitt C, handelt es sich um ein PPP, denn die Investition würde bei der öffentlichen Hand in der Investitionsrechnung verbucht, falls sie sich nicht für ein PPP entschieden hätte, sondern die Schulkantine selber betreiben würde.

**Buchungsbeispiel**

Datum	Aktivität	Verbuchung	
		Soll	Haben
Jahr 20XX	Fertigstellung des Baus oder der Verbesserung der Infrastruktur	Hochbauten (504)	Langfristige Finanzverbindlichkeiten (206)
Ende 20XX	Aktivierung der Infrastruktur in der Bilanz	Sachanlagen VV (140)	Aktivierung der Nettoinvestitionen (690)
Ab 20XX+1	Bezahlung der jährlichen Abgeltung an den Betreiber	Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren (316)	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100)
Ab Ende 20XX+1	Zuteilung des Aufwands auf die entsprechenden Konten – Zinsaufwand  – Dienstleistungsaufwand  – Abnahme der langfristigen Finanzverbindlichkeiten	Zinsaufwand (340)  Dienstleistungen und Honorare (313)  Langfristige Finanzverbindlichkeiten (206)	Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren (316)  Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren (316)  Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren (316)
Ab Ende 20XX+1	Abschreibung des Vermögenswertes	Abschreibungen Sachanlagen VV (330)	Sachanlagen VV (140)

Lausanne, 10.9.2013