

## Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung

### Exposure Draft 64 Leases

Inhalt	Seite
1. Einleitung.....	1
2. Grundsätzliche Bemerkungen .....	1
3. Specific Matter for Comment 1 .....	2
4. Specific Matter for Comment 2 .....	3
5. Specific Matter for Comment 3 .....	3
6. Specific Matter for Comment 4 .....	4

## 1. Einleitung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) wurde im 2008 durch die Eidg. Finanzverwaltung und die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren geschaffen. Eine seiner Aufgaben besteht darin, konsolidierte Stellungnahmen der drei Schweizer Föderativebenen (Gemeinden, Kantone und Bund) zuhanden des IPSAS Boards zu erarbeiten.

Das SRS-CSPCP hat die Stellungnahme zum *ED 64 Leases* des IPSAS Boards verabschiedet.

## 2. Grundsätzliche Bemerkungen

Das SRS-CSPCP stellt fest, dass im vorgeschlagenen ED die Symmetrie zwischen Leasinggeber (LG) und Leasingnehmer (LN) in Bezug auf die Verbuchung weiterhin gegeben ist. Diese Symmetrie ist sehr wichtig im Hinblick auf die Konsolidierung und auch für die Finanzstatistik. Leasingverträge sind bereits heute schon in technischer und fachlicher Hinsicht schwierig abzubilden. Der vorliegende ED macht das Ganze allerdings noch komplexer. Das SRS-CSPCP stellt sich die Frage, weshalb langfristige Mietverträge buchhalterisch anders als langfristige Versicherungsverträge (*executory contracts*) behandelt werden. Verpflichtungen aus langfristigen Versicherungsverträgen werden in der Bilanz nicht abgebildet. Auch im Anhang wird auf diese Verträge nicht hingewiesen. Im Weiteren fragt sich das SRS-CSPCP, ob das Modell für den LG auch für langfristige Landmietverträge zweckmässig ist (z.B. ein Baurechtvertrag über 70 Jahre). Es werden unter Umständen zwei identische Vermögensgegenstände beim LG abgebildet (Liegenschaft und Forderung aus Nutzungsrecht). Das SRS-CSPCP stellt sich die Frage, ob diese Darstellung *true and fair* ist und als bessere Basis für Entscheidungen dient. Das SRS-CSPCP kritisiert das zu aktivierende Benützungsrecht: hat man das Recht, dieses zu verkaufen? Das SRS-CSPCP fragt sich, welchen Zusatznutzen das neue Modell gegenüber dem bisherigen Modell nach IPSAS 13 für den öffentlichen Sektor bringt. Es ist der Ansicht, dass es keinen Zusatznutzen durch die Bilanzierung aller Mietverträge als *Right-of-Use* (RoU) erzielt. Vielmehr wird die Bilanz dadurch unnötig aufgebläht. Bspw. bei öffentlichen Einheiten mit einer zentralisierten Liegenschaftsverwaltung, bei der alle Staatseinheiten Mieter sind. Je nach Wahl des Abschlusses (Einzel- oder Konzernabschluss und Berechnungsbasis der Kennzahlen) wird ein anderes Bild vermittelt, was für die Stakeholder nur schwer verständlich ist.

In der Erfolgsrechnung würden statt Mietaufwendungen, Abschreibungen des RoU und Zinsen verbucht werden. Die Aussagekraft der Erfolgsrechnung wird dadurch eingeschränkt. Ebenfalls würde die Budgetdebatte erschwert werden, da diese in den öffentlichen Haushalten oftmals stark in Anlehnung an die Cash-Sicht geführt wird. Die Tatsache, dass mit den herkömmlichen Abschreibungen kein Cash-Abfluss verbunden ist, mit den Abschreibungen des RoU hingegen indirekt ein Cash-Abfluss in Form von Leasingraten, dürfte erklärungsbedürftig sein.

Das vorgeschlagene Leasingmodell verursacht sehr hohe Kosten im öffentlichen Sektor, der Nutzen gegenüber dem heutigen Modell ist aber fraglich. Das *Conceptual Framework* spricht von einem günstigen Kosten-Nutzen-Verhältnis. Dieses wird vom vorliegenden Vorschlag des IPSASB nicht berücksichtigt.

Das SRS-CSPCP wünscht, dass das IPSASB eine Lösung findet, die praxistauglicher und weniger komplex ist.

Im Gegensatz zum IASB in IFRS 16 hat das IPSASB darauf verzichtet, einen Grenzwert für Ausnahmen zur Anwendung des vorgeschlagenen Modells zu bestimmen. Stattdessen verweist das IPSASB auf das Kriterium der Wesentlichkeit, das für den gesamten Abschluss gleichermaßen gilt. Das SRS-CSPCP unterstützt diese Sichtweise.

Falls das IPSASB beschliesst, das RoU-Modell in den künftigen Standard über Leasing aufzunehmen, empfiehlt das SRS-CSPCP, dass den Gemeinwesen eine lange Übergangsperiode gewährt wird.

Grundsätzlich ist das SRS-CSPCP einverstanden, dass die IPSAS-Normen mit denjenigen des privaten Sektors (IFRS) übereinstimmen. Dieser Grundsatz sollte aber nicht zulasten des öffentlichen Sektors gehen (siehe auch Antwort zum *CP Strategy and Work Plan 2019-2023*).

### 3. Specific Matter for Comment 1

*The IPSASB decided to adopt the IFRS 16 right-of-use model for lessee accounting (see paragraphs BC6–BC8 for IPSASB's reasons). Do you agree with the IPSASB's decision? If not, please explain the reasons. If you do agree, please provide any additional reasons not already discussed in the basis for conclusions.*

Das SRS-CSPCP ist mit dem Entscheid des IPSASB nicht einverstanden. Die Gründe sind folgende:

- 1) Dieses Modell ist leichter in der Anwendung bei Mietverträgen von dezentral geführten Liegenschaften (Australien, Neuseeland). Im öffentlichen Sektor der Schweiz, aber auch in anderen Ländern werden Liegenschaften teilweise zentral verwaltet.
- 2) Für den Staat ist es aus operativer Sicht wichtig, die einzelnen Kostenarten zu kennen (z.B. Miet- bzw. Raumkosten). Dies wird in der Schweiz sehr deutlich, wenn in der Budgetdebatte die verschiedenen Kostenarten analysiert werden. Im privaten Sektor hingegen, zählt oftmals nur das Endresultat und somit nur die Gewinnausschüttung. Werden nun im öffentlichen Sektor Abschreibungen (des RoU) statt Mietkosten verbucht, verliert die Erfolgsrechnung an Aussagekraft.
- 3) Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass der Fokus des vorgeschlagenen Modells zu stark auf der Bilanz liegt. Im öffentlichen Sektor ist jedoch die Erfolgsrechnung das zentrale Instrument zur Steuerung.
- 4) Wenn die Einführung dieses Modells zu komplex und aufwendig wird, besteht die Gefahr, dass die öffentlichen Gemeinwesen versuchen auf irgendeine Art diesem Standard auszuweichen oder ihn nicht zu übernehmen. Es könnte möglicherweise zu einer zusätzlichen Hürde werden, auf die IPSAS-Rechnungslegung umzustellen.
- 5) Es wurden schon in kleinen Einheiten Anwendungsschwierigkeiten festgestellt; es ist folglich anzunehmen, dass grössere Einheiten mit noch grösseren Schwierigkeiten bei der Anwendung rechnen müssen.
- 6) Der heutige IPSAS 13 zeigt die Verpflichtung aus operativem Leasing im Anhang des Leasingnehmers. Beim neuen Standard ist dies für die meisten Leasingverpflichtungen nicht mehr möglich. Dass zudem im neuen Standard die Verbindlichkeit aus nicht realisiertem Ertrag beim LG in den Passiven der Bilanz ausgewiesen werden muss, ist nur schwer verständlich.
- 7) Das RoU-Modell kann zu Bewertungsproblemen führen. So wird z.B. die Bestimmung der Dauer des Nutzungsrechts zur Herausforderung, wenn die Gewährung des Mietvertrages nur gesetzlich geregelt ist. Sowohl der Rechnungsführer vom LN als auch der Rechnungsführer des LG müssten hier Einschätzungen vornehmen, was politisch äusserst heikel ist. Die Entscheidungsgewalt liegt beim Gesetzgeber, d.h. dem Parlament. Hier wären Einschätzungen zwischen einem Jahr (Budgetjahr, Ausgabenbewilligung), vier Jahren (Legislaturperiode) und 150 Jahren (bisherige Nutzungsdauer) denkbar. Es wären klare Vorgaben als Entscheidungshilfe im Standard erforderlich.

#### 4. Specific Matter for Comment 2

*The IPSASB decided to depart from the IFRS 16 risks and rewards model for lessor accounting in this Exposure Draft (see paragraphs BC9–BC13 for IPSASB's reasons). Do you agree with the IPSASB's decision? If not, please explain the reasons. If you do agree, please provide any additional reasons not already discussed in the basis for conclusions.*

Da das SRS-CSPCP die Symmetrie zwischen der Verbuchung beim LG und beim LN für unabdingbar hält, ist es mit dieser Entscheidung einverstanden. Eine synchrone Rechnungslegung derartiger Verträge beim LG und LN ist im öffentlichen Sektor zwingend erforderlich, da unterschiedliche Definitionen für den gleichen Sachverhalt für die Stakeholder nicht verständlich wären. Beim LN und LG handelt es sich um die gleiche wirtschaftliche Transaktion, und diese sollte auch entsprechend abgebildet werden (Kauf/Verkauf Nutzungsrecht oder Übergang von Nutzen/Risiken).

Eine Kombination beider Varianten, wie in IFRS 16 umgesetzt, wird abgelehnt.

Das SRS-CSPCP ist nicht einverstanden mit der doppelten Erfassung des Vermögenswertes beim LG (einmal als dem LN zur Verfügung gestellter Vermögenswert (*underlying asset*) und einmal als Forderung aus dem Verkauf des Nutzungsrechts (*right to receive lease payments*)).

#### 5. Specific Matter for Comment 3

*The IPSASB decided to propose a single right-of-use model for lessor accounting consistent with lessee accounting (see paragraphs BC34–BC40 for IPSASB's reasons). Do you agree with the requirements for lessor accounting proposed in this Exposure Draft? If not, what changes would you make to those requirements?*

Das SRS-CSPCP hält die Symmetrie zwischen der Verbuchung beim LG und beim LN und der begrifflichen Einordnung von Leasingverträgen für unabdingbar.

Allerdings lehnt das SRS-CSPCP den aktuellen Vorschlag des IPSASB, nachdem der LG einen Vermögenswert doppelt in der Bilanz ausweisen muss, ab. Es ist der Meinung, dass dies nicht die beste Umsetzung des symmetrischen Modells darstellt. Zum einen wird als Aktivum das dem LN zur Verfügung gestellte Asset (*underlying asset*) und zum anderen eine Forderung aus dem Verkauf des Nutzungsrechts (*right to receive lease payments*) ausgewiesen. Zudem weist der LG in den Passiven eine Leasingverbindlichkeit (noch nicht realisierter Ertrag) aus. Das SRS-CSPCP unterstützt es nicht, dass der LG denselben Vermögenswert zweimal als Aktivum in der Bilanz erfasst und damit eine Bilanzverlängerung entsteht. Das SRS-CSPCP wünscht eine Überprüfung des vorliegenden symmetrischen Ansatzes beim LG, sodass die Ausdehnung der Bilanzsumme vermieden werden kann. Zudem sollte der Ausweis der Leasingverbindlichkeit (noch nicht realisierter Ertrag) hinterfragt werden. Solange kein überzeugenderes Modell für den LG gefunden wird, sollte der bisherige IPSAS 13 beibehalten werden, da er ein bewährtes symmetrisches Modell darstellt.

## 6. Specific Matter for Comment 4

*For lessors, the IPSASB proposes to measure concessionary leases at fair value and recognize the subsidy granted to lessees as a day-one expense and revenue over the lease term consistent with concessionary loans (see paragraphs BC77–BC96 for IPSASB's reasons). For lessees, the IPSASB proposes to measure concessionary leases at fair value and recognize revenue in accordance with IPSAS 23 (see paragraphs BC112–BC114 for IPSASB's reasons). Do you agree with the requirements to account for concessionary leases for lessors and lessees proposed in this Exposure Draft? If not, what changes would you make to those requirements?*

Das SRS-CSPCP begrüsst, dass die bestehende Lücke der Behandlung derartiger Verträge zu nicht marktkonformen Bedingungen in der Rechnungslegung geschlossen werden soll. Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass *concessionary loans* und *concessionary leases* gleich behandelt werden sollten. Das SRS-CSPCP hat schon in früheren Vernehmlassungsantworten (z.B. *CP Revenue and non exchange expenses*) darauf hingewiesen, dass die Aufwand- und Ertragsseite gleich behandelt werden sollten. Ein Day-One-Effekt bei den Aufwendungen mit Bedingungen (*conditions*) wird abgelehnt. Möglicherweise ist es auch ein Fall der unter dem Thema «*Time Requirements*» mit neuen Standards zu «*Revenue and non exchange expenses*» beantwortet werden muss. Wir empfehlen eine enge Abstimmung zwischen den Projekten. Ausserdem ist es auch in diesem Fall wichtig, dass auf Seite von LG und LN die Verbuchung symmetrisch erfolgt.

Lausanne, 11. Juni 2018