

RECHNUNGSLEGUNG IM ÖFFENTLICHEN VERKEHR

Quo vadis?

Das Rechnungswesen im öffentlichen Verkehr würde mit einer generellen Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER mehr Transparenz erhalten. Diese Chance ist mit der Verordnung des UVEK vom 18. Januar 2011 über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen (RKV) verpasst worden. Die Sicht eines Praktikers wird dargelegt.

1. EINLEITUNG

Die Rechnungslegung im öffentlichen Verkehr für *konzessionierte Transportunternehmen (KTU)* ist im *Bundesgesetz über die Personenbeförderung* [1] (PBG) bzw. in der *Verordnung des UVEK* [2] über das *Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen* [3] (RKV) geregelt. Gemäss Art. 35 Abs. 3 PBG gelten im Übrigen die Bestimmungen des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung.

In der RKV sind demzufolge öV-spezifische Besonderheiten geregelt. Neben weiteren Buchungs-, Bilanzierungs- und Abschreibungsvorschriften sind insbesondere Bestimmungen über die Rückstellungen enthalten. Weitere Bereiche wie die Baurechnung, die Spartengliederung, die Linienerefolgsrechnung und die Auskunftspflicht gegenüber Bund und Kantonen dienen der erhöhten Transparenz gegenüber den Bestellern [4] der Transportleistungen.

In diesem Beitrag werden einzelne RKV-Bestimmungen kommentiert und in den Kontext zu Swiss GAAP FER gestellt. Der Verfasser hat sich an den Vernehmlassungen zur RKV vom 1. Februar 2010 und 22. September 2010 beteiligt und dabei darauf hingewiesen, dass mit einem Verweis auf den in der Schweiz allgemein anerkannten FER-Standard die meisten öV-spezifischen Besonderheiten geregelt werden können. Gemäss Art. 4 RKV hat die Jahresrechnung aller Unternehmen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Diesem True-and-Fair-Bekennnis kann teilweise gar nicht nachgekommen werden. Ein Beispiel dafür ist bei der Bewertung der Warenvorräte zu finden. Diese werden nach den Vorschriften des Obligationenrechts bewertet und sind

nicht explizit in der RKV geregelt. So ist die Bildung von stillen Reserven explizit möglich.

2. VERNEHMLASSUNG UND EINFÜHRUNG DER RKV

2.1 Erste Vernehmlassung des UVEK vom 1. Februar 2010. In der ersten Vernehmlassung des UVEK vom 1. Februar 2010 wurde in Art. 6 Abs. 1 E-RKV «Berichterstattung Rechnungslegungsstandard» noch explizit erwähnt, dass die Rechnungslegung nach OR zu erfolgen hat. Gemäss Art. 6 Abs. 2 E-RKV können Unternehmen aber auch einen anerkannten Rechnungslegungsstandard verwenden, wenn die Revisionsstelle diesen Abschluss testiert. Allfällige Abweichungen von der Verordnung müssten vom Bundesamt für Verkehr (BAV) genehmigt werden. Art. 6 Abs. 3 E-RKV schliesslich hiess dann:

Bei der Buchführung ist das Prinzip der wahren und gerechten Sicht (true and fair view) anzuwenden.

Wahre und gerechte Sicht, also noch eine weitere Übersetzung von True and Fair View.

Abgesehen davon, dass sich OR und True and Fair View nicht vertragen, war dieser Vorschlag fortschrittlich konzipiert, indem auch anerkannte Rechnungslegungsstandards zugelassen sind. Die Vernehmlassung hat sehr viele Rückmeldungen ergeben. Eine rückwirkende Einführung auf den 1. Januar 2010 war unmöglich, weil vor allem für die öV-spezifischen Sparten- bzw. Linienerefolgsrechnungen die notwendigen Anpassungen im Rechnungswesen bei den grossen KTU nicht mehr vorgenommen werden konnten. Die Einführung wurde um ein Jahr verschoben und eine zweite Vernehmlassung mit angepassten Vorschlägen durchgeführt.

2.2 Zweite Vernehmlassung des UVEK vom 22. September 2010. In der zweiten Vernehmlassung wurde ein angepasster Vorschlag für die RKV vorgelegt. Es wird kein spezieller Rechnungslegungsstandard vorgeschrieben. Die Buchführung hat aber der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu entsprechen (True and Fair View). Unternehmen mit Abgeltungen (Subventionen), Beiträgen und Darlehen des Bundes können ihre Rechnungen nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellen, wenn die



THOMAS KEEL,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER, MITGLIED DER
FACHKOMMISSION
SWISS GAAP FER,
SENIOR PARTNER,
KEEL + PARTNER AG,
ST. GALLEN

Revisionsstelle den Abschluss testiert und Abweichungen zur vorliegenden Verordnung auf Gesuch vom BAV genehmigt wurden.

In dieser zweiten Version ist das Obligationenrecht nun auf der Strecke geblieben. Dieser Widerspruch zu True and Fair View wurde eliminiert, was auch zu erwarten war. Nun bleibt die grosse Frage offen, wie True and Fair View definiert wird, ohne auf einen anerkannten Standard zu verweisen. Da die ordentliche Revisionsstelle der Unternehmung im Normalfall ein Testat mit Bezug auf die Einhaltung der Bestimmungen des Obligationenrechts ausstellt, erübrigen sich für den Wirtschaftsprüfer epische Diskussionen mit dem Kunden, was unter «True and Fair» zu verstehen ist. Dieses Dilemma ist eliminiert, was aber dem eigentlichen Ziel der Verordnung, nämlich eine transparente und vor allem für alle Transportunternehmen vergleichbare Rechnungslegung zu gewährleisten, diametral entgegensteht.

3. FINANZSTRÖME IM ÖFFENTLICHEN VERKEHR

Der öffentliche Verkehr wird von Bund und Kantonen bei den Transportunternehmen bestellt. Die Billetttarife im öffentlichen Verkehr sind nicht kostendeckend. So tragen die Besteller (Bund, Kantone) die Differenz in Form von Abgeltungen (Subventionen). Diese Abgeltungen liegen oft bei 50%

und mehr der Gesamteinnahmen einer Unternehmung. Die Transportunternehmen offerieren ihre Leistungen jährlich oder für zwei Jahre. Nach Verhandlungen und Anpassungen am Leistungsangebot werden die Linien schliesslich bestellt.

«Die Transportunternehmen offerieren ihre Leistungen jährlich oder für zwei Jahre.»

Aus diesem Offertprozess leiten Bund und Kantone ihre Budgets für den öffentlichen Haushalt ab. Angebotsausbau vorbehalten sind die Budgetzahlen damit verlässlich.

Bund und Kantone sind aber auch darauf angewiesen, dass die Abgeltungen in der Mehrjahresentwicklung keine grossen Sprünge beinhalten, sondern über die Jahre gleich bleiben oder bestenfalls Einsparungen aufzeigen. Sparübungen in den öffentlichen Haushalten erhöhen den Druck auf die Transportunternehmen jeweils ziemlich stark, weil das Leistungsangebot im Normalfall nicht reduziert werden möchte. Aus all diesen Rahmenbedingungen ist es für die Transportunternehmen in der Vergangenheit jeweils üblich gewesen, über die Bildung von Rückstellungen oder anderen bilanzziel-

len Massnahmen die Ergebnisse über die Jahre konstant zu halten. Jahresgewinne auf konzessionierten Linien konnten zudem seit jeher nicht als Dividende an die Aktionäre ausgeschüttet werden, sondern mussten der Reserve für zukünftige Ausgabenüberschüsse zugewiesen werden (Art. 36 PBG). Mit dem Spardruck der öffentlichen Hand und mit den gros-

«Mehr Mut zur Transparenz wird in der Rechnungslegung im öffentlichen Verkehr gewünscht.»

sen finanziellen Konsequenzen aus dem Nachholbedarf im Ausbau der Infrastruktur der Schweizerischen Bundesbahnen, möchte der Bund nun die Reserven in den Transportunternehmen reduzieren und so insgesamt tiefere Abgeltungen erreichen. Ein grundsätzliches Umdenken hat damit eingesetzt. Wo aber bleibt die Rechnungslegung in diesem Kontext? Die einzelnen Transportunternehmen werden aber auch betriebswirtschaftlich und unternehmerisch geführt, um eine nachhaltige Entwicklung des Leistungsangebotes zu ermöglichen. Daraus leitet sich mein Anspruch an die Rechnungslegung im öffentlichen Verkehr ab.

4. MEIN ANSPRUCH AN DIE RECHNUNGSLEGUNG IM ÖFFENTLICHEN VERKEHR

Die Anwendung von Swiss GAAP FER als Rechnungslegungsstandard ist sicher kein universelles Heilmittel, um all die Themen zu lösen. Aus meiner Sicht ermöglichen die FER-Standards aber, dass die einzelnen Transportunternehmen in einem Benchmark besser vergleichbar werden, wenn die Zahlenbasis vergleichbar ist. In der Verordnung (RKV) sind zum Beispiel für die Sachanlagen Bandbreiten der (linearen) Abschreibungssätze definiert. Perfekt aus der Sicht von FER und perfekt für die Vergleichbarkeit. Auf der anderen Seite fehlen Definitionen für Rückstellungen, Warenreserven, Delkredere usw. Da der Wirtschaftsprüfer in den meisten Fällen sein Testat auf der Basis des OR abgibt, ist die Bildung von stillen Reserven die Folge.

Die grundsätzliche Ablehnung des BAV gegen die Einführung von Swiss GAAP FER als Standard im öffentlichen Verkehr empfinde ich als stossend. In den Erläuterungen zur RKV zur ersten Vernehmlassung vom 1. Februar 2010 des BAV liest man zu Art. 6 Abs. 2 E-RKV Folgendes:

«Ursprünglich war vorgesehen, dass Unternehmen ab einer gewissen Grösse zwingend den Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER (FER) anwenden müssen. Da der Standard möglicherweise eingeschränkt und ungeachtet der subventionsrechtlichen Bedürfnisse von einer aus gesetzgeberischer Sicht «unabhängigen» Organisation weiterentwickelt wird, wurde auf die obligatorische Einführung verzichtet.»

Demgegenüber sieht das Bundesamt für Sozialversicherungen Swiss GAAP FER 26 im Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) bzw. in der diesbezüglichen Verordnung (BVV2) vor. Mit Swiss GAAP FER 41 für Gebäude- und Krankenversicherer

wird ein nächster Standard in naher Zukunft Aufnahme ins Bundesgesetz bzw. in die Verordnung finden. Das Krankenpflegegesetz des Kantons Graubünden schreibt ab 1. Januar 2014 den Spitälern und Pflegeheimen vor, ihre Abschlüsse nach Swiss GAAP FER vorzulegen. Wie diese Beispiele zeigen, wäre die Regelung der Rechnungslegung im öffentlichen Verkehr plötzlich so einfach. Die öV-spezifischen Anforderungen an die Rechnungslegung könnten z. B. in einem separaten Branchenstandard geregelt werden.

Schade, dass die Chance verpasst wurde, der Rechnungslegungsverordnung RKV für die konzessionierten Transportunternehmen ein visionäres Konzept zu geben. Die fiten Transportunternehmen werden ihre internen Führungszahlen schon lange nach betriebswirtschaftlichen Kriterien aufbereiten und die subventionsrechtlichen Jahresabschlüsse mit altbekannten Massnahmen (stillen Reserven) gestalten.

5. VERHÄLTNIS ZUM STEUERRECHT

Gemäss Art. 56 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und z. B. Art. 80 Abs. 1 lit. k des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen, sind vom Bund konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, die für diese Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder aufgrund ihrer Konzession einen ganzjährigen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrecht erhalten müssen, steuerbefreit. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf Gewinne aus der konzessionierten Tätigkeit, die frei verfügbar sind. Von der Steuerbefreiung ausgenommen sind jedoch Nebenbetriebe und Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben. Diese Steuergesetzänderung ist seit 1. Januar 2010 in Kraft.

Damit ist auch das Massgeblichkeitsprinzip der Steuerbilanz im konzessionierten Transportverkehr kein Problem. Für die Nebenbetriebe und die nichtbetrieblichen Liegenschaften wäre noch eine Regelung zu finden.

6. FAZIT

Mehr Mut zur Transparenz wird in der Rechnungslegung im öffentlichen Verkehr gewünscht. Eine Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER bringt meines Erachtens volatilere Jahresergebnisse, indem Gewinne oder Verluste nicht (mehr) über die stillen Reserven geglättet werden können. Damit sind die Besteller (Bund, Kantone) auch gefordert, grössere Jahresgewinne einer Transportunternehmung nicht gleich zu bestrafen, indem die Abgeltungen gesenkt werden. Es sind vielmehr die mittel- bis langfristige Finanz- und Unternehmensplanung miteinzubeziehen und auch die Investitionszyklen in Infrastruktur, Rollmaterial und Fahrzeuge zu werten. Die Gewinne müssen ohnehin der Reserve für zukünftige Aufwandüberschüsse zugewiesen werden und können in den Folgejahren bei negativen Ergebnissen wieder bezogen und ausgeglichen werden. ■

Anmerkungen: 1) Personenbeförderungsgesetz, PBG, vom 20. März 2009 (Stand am 1. Januar 2010). 2) UVEK: Eidgenössisches Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation. 3) RKV, vom 18. Januar 2011. 4) Neben Bund und Kantonen auch Gemeinden und andere öffentliche Körperschaften wie Schulen usw.