

Übergang zum HRM2

Regeln zur Umsetzung

Im Hinblick auf die Neuerungen und Änderungen ist der Übergang zu den HRM2-Normen eine bedeutsame Etappe für die Gemeinwesen. In erster Linie ist die «Bilanzwahrheit», auch realitätsgetreues Bild oder «true and fair view» genannt, eine zentrale und vermutlich die wichtigste Regel zur Umsetzung des Modells, denn sie gilt sowohl für die Güter des Gemeinwesens, die zum Finanzvermögen gehören und über die die Gemeinde frei verfügen kann, als auch für die Güter des Verwaltungsvermögens, die für die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben notwendig sind.

Periodische Neubewertung des Finanzvermögens

Die Neubewertung des Finanzvermögens erfolgt nach dem Verkehrswert (Geldwert beim Verkauf; Art. 43 GFHV). Die Berechnung des Verkehrswerts ist zwar nicht immer einfach, doch die Informationen sind in der Gemeinde meistens vorhanden oder können ohne grosse Kosten bei sachverständigen Einrichtungen für Immobilienfragen eingeholt werden. Ausserdem ist zu erwähnen, dass die Güter des Finanzvermögens im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen nicht abgeschrieben werden (siehe nachfolgender Punkt).

Der Begriff des Finanzvermögens wird eng abgegrenzt. Sobald mit einem Gut eine staatliche und/oder gesellschaftliche Politik verfolgt wird, gilt das betroffene Gut als Verwaltungsvermögen. Mietliegenschaften, die im Sinne einer Wohnungshilfe dazu beitragen sollen, junge Paare in der Gemeinde zu halten oder der Besitz eines Gasthauses, der dazu dient, einen Treffpunkt für die Bevölkerung zu erhalten, gehören somit zum Verwaltungsvermögen. Bei Bedarf ist die Zuordnung bestimmter Güter anzupassen.

Wenn die Güter des Finanzvermögens gemäss den bis anhin geltenden Vorschriften noch nie Neubewertet wurden und zum Erstehungs- oder Erstellungswert bilanziert sind, dann wird die Einführung des HRM2 und die damit einhergehende Neubewertung beträchtliche Reserven zum Vorschein bringen. Der gegenteilige Fall ist jedoch ebenfalls möglich, falls ein bilanzierter Wert nach unten korrigiert werden muss. Der Saldo dieser einmaligen Neubewertung aufgrund des Übergangs zum neuen Gesetzesrahmen bildet die Neubewertungsreserve (siehe weiter unten).

Die Neubewertung muss vorgenommen werden, sobald eine Wertveränderung, Wertmehrung oder Wertminderung, festgestellt werden kann. Als Beispiel können die Wertänderung von Wertpapieren, Aktien oder Obligationen im Besitz des Gemeinwesens angeführt werden.

Einmalige Neubewertung des Verwaltungsvermögens

Die Neubewertung des Verwaltungsvermögens hauptsächlich zum Ziel, in der Bilanz ein realitätsgetreues Bild zu erreichen, wie dies in der Umsetzung des HRM2 oft hervorgehoben wird. Es handelt sich um eine einmalige Bewertung im ersten Jahr des Übergangs zum HRM2 und die Güter werden zu ihrem ursprünglichen Erstehungs- oder Erstellungswert bilanziert.

Die Anlagen des Verwaltungsvermögens werden entsprechend ihrer Nutzungsdauer abgeschrieben. Es ist daran zu erinnern, dass die Abschreibung linear erfolgt, wie dies bereits in der bestehenden Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden festgelegt war. Dies bedeutet, dass die jährlich abzuschreibenden Beträge

während der gesamten Nutzungsdauer identisch sind. In Anhang A1 der GFHV ist die Spanne der Abschreibungssätze festgelegt, das Muster des «Anlagenspiegels» des GemA sieht die detaillierten Bestimmungen für die Abschreibung jeder Anlage vor. Die Abschreibungssätze liegen nicht im Ermessen der Gemeinwesen.

Zur Neubewertung des Verwaltungsvermögens gehören folgende Vorgänge:

- < Erstellung des Sachinventars der Sachen des Gemeinwesens
- < Bestimmung des Entstehungs- oder Erstellungsjahrs aller Sachen
- < Erstellung des Wertinventars der Sachen
- < Bestimmung des Wertes der Sachen auf den 1. Januar 2021 unter Berücksichtigung der seit der Entstehung oder Erstellung vorzunehmenden Abschreibung

Die Gesetzgebung führt näher aus, dass der Zeitraum für die historischen Nachforschungen zur Entstehung oder Erstellung von Gütern höchstens 20 Jahre beträgt (Art. 44 GFHV). Ausnahmsweise, wenn triftige Gründe vorliegen, kann diese Zeitspanne verlängert werden. Das Gemeinwesen kommt jedoch nicht umhin, das **Sachinventar** zu erstellen: es ist von zentraler Bedeutung, dass die Gemeinde einen detaillierten Gesamtüberblick über ihr Vermögen hat.

Falls Sachen des Verwaltungsvermögens gemäss den bis anhin geltenden Vorschriften zusätzlich abgeschrieben worden sind und in der Bilanz zur Erinnerung für 1 Franken geführt werden, dann wird die Einführung des HRM2 und der Neubewertung beträchtliche Reserven zutage fördern. Im Fall einer Sache, die in der Bilanz nie abgeschrieben worden ist und deren Wert auf den 1. Januar 2021 nach unten berichtigt werden muss, ist aber auch das Gegenteil möglich. Der Nettosaldo dieser Vorgänge der einmaligen Neubewertung im Laufe des Übergangs zur neuen Gesetzgebung wird in der dafür geschaffenen Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens verbucht. Diese Reserve wird dazu verwendet, um die erhöhte Abschreibung von Gütern aufzufangen, ohne dass sich dies negativ auf die Erfolgsrechnung auswirkt, und soll sicherstellen, dass der Grundsatz der realitätsgetreuen Bilanz, die alle bestehenden Sachen zum tatsächlichen Wert führt, eingehalten wird.

Die Vorschriften zur Neubewertungsreserve werden im nachfolgenden Abschnitt festgelegt.

Neubewertungsreserve: Bildung und Verwendung

Die Neubewertungsreserven, die im Zuge der Einführung des HRM2 geschaffen werden, müssen für das Finanzvermögen und das Verwaltungsvermögen getrennt bilanziert werden. Sie gehören zwar beide zum Eigenkapital (Vermögen) des Gemeinwesens, haben aber nicht dieselbe Nutzungsdauer.

Die Neubewertungsreserve des Finanzvermögens wird bei der Neubewertung des Vermögens sowie bestehender Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen gebildet. Der Saldo wird per 1. Januar 2021 als Reserve in der Eingangsbilanz verbucht (Konto 2960x *Neubewertungsreserve Finanzvermögen*). Per 31. Dezember 2021 wird sie in der Abschlussbilanz aufgelöst und als **nicht zweckgebundenes Eigenkapital** verbucht (Konto 29990 *Kumulierte Ergebnisse*).

Die Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens wird bei der Neubewertung der Güter des Verwaltungsvermögens gebildet. Die Werterhöhung werden in der Eingangsbilanz als Reserve verbucht (Konto 2950x *Aufwertungsreserve*). Diese Reserve dient ausschliesslich dazu, den Mehraufwand der Abschreibungen aufgrund der Aufwertung zu kompensieren. Die Reserve gehört somit zum zweckgebundenen Eigenkapital. Die Reserve ist innerhalb von 10 Jahren aufzulösen, es sei denn, es liegt ein begründetes Gesuch

vor. Der Betrag der Reserve wird somit zu einer Erhöhung des nicht zweckgebundenen Eigenkapitals führen (Konto 29990 *Kumulierte Ergebnisse*).

Sollte in einem ausserordentlichen Fall das Verwaltungsvermögen überbewertet gewesen sein, würde daraus eine negative Reserve hervorgehen. Eine solche Abwertung ist direkt beim Abschluss des ersten Rechnungsjahres im Eigenkapital zu verbuchen. Bei einer sehr hohen Abwertung kann diese in jährlichen Tranchen, maximal aber auf eine Dauer von 10 Jahren vorgenommen werden.

Spezialfinanzierungen: Bildung und Verwendung

Die Bildung von Spezialfinanzierungen, vorher «obligatorische Reserven» genannt, bedarf einer Rechtsgrundlage. Eine Spezialfinanzierung besteht in einer verpflichtenden Zweckbindung von Mitteln zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben. In diesem Sinne besteht eine Kausalverbindung zwischen der Aufgabe (Leistung) und der Gegenleistung, die durch den Empfänger geliefert wird (Finanzierung). Grundsätzlich darf eine solche Leistung nicht durch den gemeinsamen Haushalt, das heisst die Steuern finanziert werden. Daher sieht die Spezialgesetzgebung eine Eigenfinanzierung der Aufgaben über Gebühren vor.

So sieht die Gesetzgebung für die Aufgaben 710 *Wasserversorgung* und 720 *Abwasserbeseitigung* eine Eigenfinanzierung von 100% vor, wohingegen der Bereich 730 *Abfallwirtschaft* mindestens 70% erreichen muss. Es könnten auch weitere Aufgaben unter Spezialfinanzierungen fallen, wie zum Beispiel die Bewirtschaftung von gebührenpflichtigen Parkplätzen oder der Betrieb eines Stromnetzes. Davon wären aber nur wenige ergänzende Bereiche betroffen. In jedem Fall aber ist eine Rechtsgrundlage erforderlich, diese kann auch auf Ebene des Gemeinwesens gegeben sein (z. B. ein allgemein verbindliches Gemeindereglement).

Spezialfinanzierungen werden auf der Grundlage der durch die entsprechende Aufgabe erwirtschafteten Gewinne gebildet. Dabei ist der Grundsatz zu beachten, dass alle Kosten, die mit der Aufgabe einhergehen, berücksichtigt werden. Das bedeutet, dass zusätzlich zum Betriebsaufwand, der Abschreibung der Infrastrukturen, allfälligen Zinsen für dafür eingegangene Verpflichtungen auch ein fiktiver Zins zu berechnen ist, der für Vorschüsse oder Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen anzuwenden ist.

Die vorgenannten Elemente sind unverzichtbar für eine korrekte Bestimmung der Gebühren. Zu diesem Punkt sehen die Spezialgesetzgebungen, insbesondere das Gewässergesetz (GewG, SGF 812.1) sowie das Gesetz über das Trinkwasser (TWG, SGF 821.32.1), vor, dass ein Teil der Gebühren für die Zuweisungen an die betreffende Spezialfinanzierung verwendet werden soll.

Die Zuweisung an Spezialfinanzierungen können zu zwei verschiedenen Zwecken verwendet werden:

- < Die Spezialfinanzierung für den Werterhalt wird direkt durch die erhobene Gebühr gebildet; sie wird für die Finanzierung von anfallenden Investitionen (Neuinvestitionen, Nachbesserungen, Renovationen, usw.) verwendet.
- < Die Spezialfinanzierung zum Ausgleich der laufenden Rechnung wird im Fall eines Ertragsüberschusses der Aufgabe gebildet; die dient dazu, einen allfälligen zukünftigen Aufwandsüberschuss zu decken.

Vor HRM2 gebildete Vorfinanzierungen: Verwendung oder Auflösung von freien Reserven und Fonds

Die Gesetzgebung über die Gemeinden (GG und ARGG) sah kein Verbot für die Bildung von zweckbestimmten oder nicht zweckbestimmten Vorfinanzierungen (freie Reserven) für zukünftige

Investitionen vor. Damit die Vorschriften der neuen Gesetzgebung eingehalten werden können (GFHG und GFHV), ist es notwendig, Regeln zur Auflösung von bestehenden freien Reserven aufzustellen.

Eine zweckbestimmte freie Reserve kann beibehalten werden, wenn die diesbezügliche Investition und deren Finanzierung von der Legislative vor dem 1. Januar 2021 beschlossen wurden. Andernfalls beziehungsweise wenn die Reserve teilweise beibehalten wird, wird der Gesamtbetrag respektive der Restbetrag unter dem Konto 29990 *Kumulierte Ergebnisse* ins Eigenkapital integriert. Wie zum Beispiel bei den subventionierten Anlagen ist der Buchhaltungsgrundsatz des Brutto-Prinzips der Werte anwendbar. Aus diesem Grund erfolgt die Auflösung dieser Reserven nach der gleichen Methode wie die lineare Abschreibung nach Nutzungsdauer der entsprechenden Güter bzw. gegebenenfalls der Subvention auf der Passivseite.

Bei unselbstständigen Fonds (Vermächnisse, Testamente, Gaben und Schenkungen oder andere, unter dem bisherigen Recht «Spezialfonds» genannte Fonds), muss die Körperschaft abklären, ob der ursprüngliche Zweck immer noch erfüllt wird und relevant ist. Ist dies nicht gegeben, sind solche Betreffnisse aufzulösen und im ersten Rechnungsjahr nach HRM2 in das Eigenkapital zu integrieren.

Eigenkapital: Bildung und Verwendung

Der Rechnungsrahmen unterscheidet zwischen den verschiedenen Bestandteilen des Eigenkapitals des Gemeinwesens, zu dem auch die oben behandelten Elemente gehören. Insgesamt lässt sich das Eigenkapital folgendermassen schematisch darstellen:

| | |
|-----------|---|
| 2 | PASSIVEN |
| 20 | Fremdkapital |
| ... | |
| ... | |
| 29 | Eigenkapital |
| 290 | Spezialfinanzierungen |
| 291 | Fonds |
| 292 | <i>Rücklagen der Globalbudgetbereiche</i> |
| 293 | <i>Vorfinanzierungen</i> |
| 294 | <i>Reserven</i> |
| 295 | Aufwertungsreserve (Einführung HRM2) |
| 296 | Neubewertungsreserve Finanzvermögen (FV) |
| 298 | Übriges Eigenkapital |
| 299 | Bilanzüberschuss (+) oder -fehlbetrag (-) |

Zur Erinnerung: Die grau hinterlegten Konten können nicht geöffnet werden, da die Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Freiburger gemeinderechtlichen Körperschaften dies nicht erlaubt.

In erster Linie wird das Eigenkapital durch folgende Vorgänge gebildet:

- > Spezialfinanzierungen, Fonds und bestehende Vorfinanzierungen (zweckbestimmte freie Reserven) gehören zu den zweckgebundenen Eigenmitteln und dürfen nicht für andere Zwecke verwendet werden.
- > Die Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens ist zweckgebunden; ein allfälliger positiver Saldo nach den vorgenommenen Abschreibungen wird in das nicht zweckgebundene Eigenkapital integriert.
- > Die Neubewertungsreserve wird nach dem ersten Rechnungsjahr aufgelöst und in das nicht zweckgebundene Eigenkapital integriert.

In zweiter Linie werden positive Ergebnisse der Erfolgsrechnung in das nicht zweckgebundene Eigenkapital überführt.

Das nicht zweckgebundene Eigenkapital ermöglicht es, die neuen Vorschriften zum Gleichgewicht des Finanzhaushalts einzuhalten. In der vorhergehenden Gesetzgebung galt als Anforderung der Grundsatz des ausgeglichenen Haushalts, sie sah aber in Sonderfällen auch eine Ausnahmeregelung vor, wenn das Haushaltsdefizit den Ertrag der laufenden Rechnung um weniger als 5% überschritt.

In der neuen Gesetzgebung über den Finanzhaushalt besteht diese Regel nicht mehr. Trotz der bleibenden Anforderung des Gleichgewichts des Finanzhaushalts (Art. 20 GFHG) kann der Gemeindelegislative in Ausnahmefällen ein Haushaltsdefizit vorgelegt werden, wenn es durch das nicht zweckgebundene Eigenkapital der Gemeinde gedeckt werden kann (Art. 21 GFHG). Es sind aber alle notwendigen Massnahmen zu treffen, damit eine Gemeinde nach mehreren defizitären Rechnungsjahren nicht mit einem negativen Eigenkapital, das heisst einem Bilanzfehlbetrag dasteht.

Zur Erinnerung: Laut Artikel 21 Abs. 3 GFHG muss ein allfälliger Bilanzfehlbetrag, der aus der Neubewertung der Aktiven nach HRM2 und/oder aus der Summe von Defiziten in der Erfolgsrechnung hervorgehen kann, in mindestens fünf Jahren abgetragen werden. In den betreffenden Budgets wird der für die Bilanzbereinigung auf mittlere Frist nötige Betrag berücksichtigt.