



Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen
Interkantonale Koordinationsgruppe HRM2

Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen

Einführung HRM2 – Arbeitspapier zur Fachempfehlung Nr. 08

Stand: 30. November 2014

Version: 6.0

SRS-CSPCP

Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor

Änderungen der Fachempfehlungen (FE), Auslegungen zu den Fachempfehlungen oder FAQ des SRS, die in diesem Arbeitspapier nicht berücksichtigt sind:

Fachempfehlung	Thema	Datum
Handbuch HRM2	Allgemeine Aktualisierung, redaktionelle Anpassungen	02.06.2017
FAQ	Werterhaltungsfonds für Anlagen des Verwaltungsvermögens	14.12.2017

Arbeitsgruppe 3

Mitglieder der Arbeitsgruppe

Thomas Steiner

Michael Wild

Albert Baumann

SO

BE

Baumann Treuhand, Vordemwald

A. SPEZIALFINANZIERUNG

1. Ausgangslage HRM2

- 11 Der Begriff und die Handhabung von Spezialfinanzierungen bleiben im Vergleich zu HRM1 unter HRM2 weitgehend unverändert (vgl. Erläuterungen Ziffern 3-6 und 9 dieser Empfehlung).
- 12 Laut Vorgaben zum HRM2 ist neu zwischen Spezialfinanzierungen im Fremdkapital und solchen im Eigenkapital zu unterscheiden.

Für die Zuordnung zum Eigenkapital sind zwei wesentliche Kriterien zu erfüllen (vgl. Erläuterung Ziffern 7 und 8 der Empfehlung):

1. Die Rechtsgrundlage kann vom eigenen Gemeinwesen geändert werden oder
2. Die Rechtsgrundlage basiert auf übergeordnetem Recht, lässt aber dem eigenen Gemeinwesen einen erheblichen Gestaltungsraum zu (z.B. Festlegung der Gebührenhöhe oder bei der Mittelverwendung).

Die Arbeitsgruppe sieht den erheblichen Handlungsspielraum dann als gegeben, wenn die Festsetzung der Höhe der Gebühren dem eigenen Gemeinwesen zukommt. Bei der Mittelverwendung bezieht sich dieser Spielraum ausschliesslich auf die Verwendung innerhalb des vorgegebenen Zwecks der Spezialfinanzierung. Sowohl die Festsetzung der Gebührenhöhe wie die Mittelverwendung sollten nachprüfbar sein.

2. Besonderheiten Gemeinden

- 21 Anhand von konkreten Beispielen aus den Kantonen wurde eine nicht abschliessende Liste von Spezialfinanzierungen/Spezialfonds erstellt und nach den Kriterien dem Eigen- oder Fremdkapital zugeordnet. Die meisten Spezialfinanzierungen können dem Eigenkapital zugeordnet werden.
- 22 Für die wichtigsten Spezialfinanzierungen/Spezialfonds wurde eine Kontennummer gemäss Vorschlag der Arbeitsgruppe 1 zugeteilt.
- 23 Die Begriffe "Spezialfinanzierungen" (im Sinne eines eigenwirtschaftlichen Betriebs) und "Spezialfonds" (auch Sonderfonds genannt) werden je nach kantonalen Gesetzgebungen unterschiedlich ausgelegt. Eine einheitliche Definition ist daher nicht möglich.
- 24 Die Kantone und ihre Gemeinden kennen unterschiedliche Spezialfinanzierungen/ Spezialfonds, die auf Reglementen beruhen, respektive die Eigenheiten in den Kantonen abbilden. Nachfolgend werden die allgemein gängigen Spezialfinanzierungen/Spezialfonds aufgeführt.

3. Zuordnung Spezialfinanzierung/Spezialfonds

Spezialfinanzierung/Spezialfonds (in alphabetischer Reihenfolge)	Kriterium		Zuordnung		HRM2 – Konto, Empfehlung KKAG
	1. Rechtsgrundlage von eigenem Gemeinwesen veränderbar?	2. Übergeordnete Rechnungsgrundlage, jedoch trotzdem erheblichen Gestaltungsspielraum (festlegen Gebührenehöhe, Mittelverwendung)?	Eigenkapital	Fremdkapital	
• Abfallwirtschaft (Abfallbeseitigung)	Nein	Ja	X		29003
• Abwasserbeseitigung	Nein	Ja	X		29002
• Altersheime	Nein	Ja	X		...
• Elektra/Elektrizitätswerke	Nein	Ja	X		29004
• Ersatzabgaben für Parkplätze/-bauten	Ja	Ja	X		29100
• Ersatzabgaben für Schutzraumbauten/ Schutzraumersatzabgaben	Nein	Nein		X	20910
• Feuerwehr/ Wehrdienstersatzabgaben	Nein	Ja	X		...
• Forstrechnung/Forstreservefonds	Nein	Ja	X		29100
• Gasversorgung, Fernwärme	Nein	Ja			29005
• Gemeinschaftsantenne/Kabelnetz	Nein	Ja	X		...
• Gewerbliche Betriebe (Kiesgrube, Schwimmbäder, Skilifte, Campingplätze u.v.m)	Ja	Ja	X		...
• Liegenschaften des Finanzvermögens	Ja	Ja	X		...
• Parkhäuser	Ja	Ja	X		...
• Wasserwerk (Wasserversorgung)	Nein	Ja	X		29001

4. Abschluss Spezialfinanzierung

- 41 Mit Schreiben vom 15. Dezember 2011 hat das SRS eine Auslegung der Fachempfehlung zur Verbuchung des Abschlusses von Spezialfinanzierungen und Fonds vorgenommen. Demnach ist der Erfolg aus Spezialfinanzierungen und Fonds im Gesamterfolg der Erfolgsrechnung unter dem Konto 9010.xx (Ertragsüberschuss) respektive 9011.xx (Aufwandüberschuss) zu zeigen und daraus in die entsprechenden Bilanzkonten (2900x.xx – SF / 2910x.xx - Fonds) zu verbuchen.

Aus Gründen der Transparenz werden im Kanton AG zudem die Sachgruppenkonti 9010 beziehungsweise 9011 unter der Funktion der jeweiligen Spezialfinanzierung ausgewiesen.

Das SRS empfiehlt auf eine Verbuchung des Erfolgs innerhalb der Erfolgsrechnung der Spezialfinanzierung mit den Konten 3510 Einlage in Spezialfinanzierungen des EK und 3511 Einlagen in

Fonds des EK, respektive 4510 Entnahmen aus Spezialfinanzierungen des EK und 4511 Entnahmen aus Fonds des EK zu verzichten (bisherige Regelung HRM1).

42 Empfehlung KKAG

Die KKAG empfiehlt als Standardvariante die Regelung nach der Auslegung des SRS umzusetzen. Diese Variante wird von den Gemeinden der Kantone AG und BE angewandt.

Als Mindeststandard gilt die Verbuchung des Erfolgs in den Konten 35/45. Dieses Verfahren kommt in den Gemeinden der Kantone BL, GL, FR, SO, TG und ZH zur Anwendung.

43 Link SRS – Auslegung FE Nr. 08

http://www.srs-cspp.ch/sites/default/files/pages/auslegung_08b.pdf

B. VORFINANZIERUNG

1. Vorgaben HRM2

Die Handhabung des Instrumentes Vorfinanzierung entspricht den bisherigen Gepflogenheiten unter HRM1 (vgl. Erläuterungen Ziffer 10 der Empfehlung). Vorfinanzierungen sind Reserven für zukünftige Investitionen (Rücklagen) und werden in der Bilanz im Eigenkapital (Kontogruppe 293) erfasst.

Link Auslegung SRS zur FE Nr. 08

http://www.srs-cspp.ch/sites/default/files/pages/auslegung_08a.pdf

2. Besonderheiten Gemeinden

Folgende Empfehlungen werden von den kantonalen Aufsichtsstellen bezüglich Handhabung der Vorfinanzierungen in Ergänzung zu Ziffer 10 gemacht:

- 21 Für die Bildung von Vorfinanzierungen aus dem Rechnungsergebnis ist ein besonderer Beschluss des Budgetorgans (Gemeindeversammlung, Parlament) notwendig und der Zweck dieser Vorfinanzierungen muss genau bestimmt werden, d.h. es handelt sich um ein Investitionsprojekt, das im Finanzplan aufgeführt, Gegenstand einer Vorstudie oder einer Absichtserklärung ist.
- 22 Vorfinanzierungen können nur dann gebildet werden, wenn die vorgeschriebenen Mindestabschreibungen nach Nutzungsdauer gedeckt sind und ein allfälliger Bilanzfehlbetrag abgeschrieben wurde. Allenfalls wären die im Budget eingesetzten Vorfinanzierungen zu kürzen oder wegzulassen.
- 23 Die Bildung von Vorfinanzierungen zu Lasten des Eigenkapitals ist nicht zulässig. Budgetierte Vorfinanzierungen, die in der Jahresrechnung zu einem Aufwandüberschuss führen, sind entsprechend zu kürzen.
- 24 Die Vorfinanzierungen sind analog der Nutzungsdauer in jährlichen Tranchen zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen, und zwar ab Beginn der Nutzung der Anlage. Der jährliche Anteil der Auflösung der Vorfinanzierung wird erfolgswirksam über die Erfolgsrechnung verbucht. Davon unabhängig werden die planmässigen Abschreibungen (entsprechend Kategorie und Nutzungsdauer) vorgenommen. Die Entnahmen aus der Vorfinanzierung reduzieren so den Abschreibungsaufwand in der Erfolgsrechnung (siehe Buchungsbeispiel).
- 25 Sobald feststeht, dass das Investitionsvorhaben nicht ausgeführt wird, ist die Vorfinanzierung zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen, spätestens jedoch fünf Jahre nach ihrer erstmaligen Bildung.
- 26 Sollen die Mittel für die Bildung einer andern Vorfinanzierung eingesetzt werden, so gelten die Regeln für die Neubildung von Vorfinanzierungen (besonderer Beschluss des Budgetorgans (Gemeindeversammlung, Parlament) und genaue Zweckbestimmung). Die Änderung der Zweckbestimmung in der Bilanz anstelle einer Auflösung und Neubildung der Vorfinanzierung ist nicht gestattet.
- 27 Die aus allgemeinen Steuermitteln geäußneten Vorfinanzierungen sind nicht zu verzinsen.
- 28 Vorfinanzierungen für Aufwendungen der Erfolgsrechnung sind nicht zulässig.
- 29 Die Einlage in die Vorfinanzierung wird in der Erfolgsrechnung als ausserordentlichen Aufwand (Konto 3893) verbucht, die Auflösung als ausserordentlicher Ertrag (Konto 4893). In der Bilanz wird das Konto 29300 verwendet.

3. Buchungsbeispiel

- 31 **Beispiel:** Der Gemeinderat beabsichtigt im Jahr 4 gemäss Finanzplan mit dem Neubau einer Turnhalle zu beginnen. Im Dezember des Jahres 3 soll der entsprechende Verpflichtungskredit der Gemeindeversammlung zum Beschluss vorgelegt werden. Um den finanziellen Aufwand auf mehrere Jahre zu verteilen, möchte der Gemeinderat ab dem Jahr 1 eine Vorfinanzierung bilden und diese in den Jahren 1 - 4 mit je Fr. 330'000.00 äufnen. Die Einlagen in die Vorfinanzierung werden als ausserordentliche Aufwendungen ausgewiesen und müssen durch das zuständige finanzkompetente Organ beschlossen werden. Die Vorfinanzierung wird im Eigenkapital (Sachgruppe 293 Vorfinanzierungen) bilanziert.

Gegen Ende des Jahres 5 wird die Turnhalle in Betrieb genommen. Im Jahr 5 beginnen die jährlich linearen Abschreibungen nach der Nutzungsdauer von 33 Jahren. Analog der Nutzungsdauer wird die Vorfinanzierung in jährlich gleich bleibenden Tranchen zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufgelöst.

Buchungen in den Jahren 1 – 4	Soll	Haben	Betrag
Einlage in eine Vorfinanzierung für den Bau einer Turnhalle	2170.3893	29300	330'000.00

Nach vier Rechnungsjahren weist das Konto 29300 „*Vorfinanzierung Turnhalle*“ somit einen Bestand von Fr. 1'320'000.00** aus.

Im Rechnungsjahr 4 werden für den Bau der Turnhalle Fr. 2'800'000.00** investiert und im Rechnungsjahr 5 werden Restzahlungen von Fr. 1'820'000.00 geleistet.

** = Saldovortrag

32 Buchungen im Rechnungsjahr 5:

Nr.	Geschäftsvorfälle, Sachverhalte	Soll	Haben	Betrag
1)	Restzahlungen an Bauunternehmer (ab Baukredit)	2170.5040	20102	1'820'000.00
2)	Übertrag an Bilanz (Konto Anlagen im Bau)	14070.40	9990.6900	1'820'000.00
3)	Umbuchung Anlagen im Bau	14040.01	14070.40	4'620'000.00
4)	Abschreibung Turnhalle (Anschaffungswert 4,62 Mio.; Nutzungsdauer 33 Jahre; lineare Abschreibung Fr. 140'000.00)	2170.3300.40	14040.99	140'000.00
5)	Entnahme aus Vorfinanzierung Turnhalle	29300	2170.4893	40'000.00

Buchhaltungskonten Rechnungsjahr 5:

Bilanz

14040.01	
Turnhalle	
3) 4'620'000.00	

14070.40	
Anlagen in Bau (Turnhalle)	
Sv 2'800'000.00	
2) 1'820'000.00	3) 4'620'000.00

14040.99	
Wertberichtigung Hochbauten	
	4) 140'000.00

20102.10	
Baukredit	
	1) 1'820'000.00

29300.00	
Vorfinanzierung Turnhalle	
5) 40'000.00	Sv 1'320'000.00

Investitionsrechnung

2170.5040	
Neubau Turnhalle	
1) 1'820'000.00	

9990.6900	
Abschluss IR, Übertrag an Bilanz	
	2) 1'820'000.00

Erfolgsrechnung

2170.3300.40	
Abschreibung	
4) 140'000.00	

2170.4893	
Entnahme Vorfinanzierung Turnh.	
	5) 40'000.00

4 Werterhaltungs-/Erneuerungsfonds

41 Begriff

Beim Werterhaltungs- oder Erneuerungsfonds handelt es sich um Rücklagen zur Deckung der Kapitalkosten (Zinsen und Abschreibungen) von Investitionen des Finanz- und Verwaltungsmögens.

Im Unterschied zu Vorfinanzierungen müssen die Mittel nicht zwingend für ein konkretes Objekt (Vorhaben) zurückgelegt werden.

Aus der privaten Rechnungslegung sind solche Erneuerungsfonds im Zusammenhang mit Regelungen zum Werterhalt bei Stockwerkeigentum bekannt.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Frequently Asked Questions (FAQ)-Vorlage der SRS zum Thema "Werterhaltungs- und Erneuerungsfonds für Hochbauten des Verwaltungsvermögens vom 3.11.2013 hingewiesen. Link SRS FAQ Werterhalt- /Erneuerungsfonds:

[http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/webvwFichier/C9526E7412B4DEDDC1257C6E00532DAF/\\$FILE/SRS-CSPCP+FAQ+Erneuerungsfonds+def.pdf](http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/webvwFichier/C9526E7412B4DEDDC1257C6E00532DAF/$FILE/SRS-CSPCP+FAQ+Erneuerungsfonds+def.pdf)

42 Bildung/Äufnung

Die Bildung (Einlage) von solchen Rücklagen erfolgt aufgrund von gesetzlichen Grundlagen (z.B. BE, SO: kantonale Gesetzgebungen zur Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung) oder auf Beschluss der zuständigen Behörde wie bei Vorfinanzierungen. Die Einlage wird als ausserordentlicher Aufwand über Konto 3893 gebucht. Die jährliche Einlage für Werterhaltungsmassnahmen berechnet sich in der Regel in % des Anschaffungswertes (z.B. Wiederbeschaffungswert, Gebäudeversicherungswert). Eine Verzinsung ist möglich. Die SRS empfiehlt auf diese zu verzichten (Buchstabe I, SRS Empfehlung).

43 Mittelverwendung

Die Entnahme erfolgt analog der Regelung bei den Vorfinanzierungen maximal bis zur Höhe der planmässigen Abschreibungen.

Auf der Grundlage des Beschlusses zu einem Objektkredit kann eine Umbuchung bestimmter Mittel auf ein separates Konto (2930x.xx) erfolgen. Die Entnahme erfolgt nach Massgabe der Nutzungsdauer (analog der Auflösung Vorfinanzierung), maximal aber bis zur Höhe der planmässigen und allenfalls ausserplanmässigen Abschreibungen. Sie wird als ausserordentlicher Ertrag verbucht (xxxx.4893).

44 Maximalbestand

Es ist zu empfehlen, den Bestand solcher Rücklagen im Verhältnis zum Anlagewert (Gebäudeversicherungswert, Wiederbeschaffungswert) zu begrenzen (z. B. 25% in BE oder 10% in SO des Wiederbeschaffungswertes; SRS: 1% des Gebäudeversicherungswertes).

45 Bilanzierung/Verbuchung

Buchungsvorgang	Kontierung
Einlage in xy	xxxx.3893
Entnahme aus xy	xxxx.4893
Bilanzierung Werterhalt xy	2930x.xx (Vorfinanzierungen) oder 2900x .xx (SF im EK)

C. ANHANG (FE NR. 8: SPEZIALFINANZIERUNGEN UND VORFINANZIERUNGEN)

Empfehlung

- 1** Unter Spezialfinanzierung wird die vollständige oder teilweise Zuordnung von Einnahmen an bestimmte Aufgaben verstanden (zweckgebundene Einnahmen). Sie müssen durch eine gesetzliche Grundlage abgestützt werden. Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden.
- 2** Die Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben (Vorfinanzierungen) kann budgetiert oder mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Sie benötigen einen Beschluss der formell zuständigen Behörde. Sie werden als ausserordentlicher Aufwand ausgewiesen.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

- 3** Die Spezialfinanzierung ist eine Finanzierungsart, welche für den öffentlichen Bereich charakteristisch ist. Es werden Mittel zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden.
- 4** Mit dem Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage werden an die Errichtung einer Spezialfinanzierung speziell hohe Anforderungen gestellt.
- 5** Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht (z.B. Parkingmetergebühren bei Parkhäusern). Von der Zweckbindung der Hauptsteuern ist abzusehen, weil sonst die Gefahr besteht, dass sich die Aufgabenerfüllung nach dem zufälligen Fluss beschlossener Zuschläge (z.B. auf Einkommens- und Ertragssteuern) richtet und der Einsatz der Mittel nach einer ausgewogenen Prioritätsordnung erschwert ist. Eine Zweckbindung bietet sich an bei Gebühren, Regalien, Beiträgen oder Kausalabgaben.
- 6** Wie alle anderen Aufwände und Erträge müssen diese auch für Spezialfinanzierungen in der Erfolgsrechnung verbucht werden. Ferner sind Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen von Spezialfinanzierungen in der Investitionsrechnung aufzuführen, und die Saldi der Spezialfinanzierungen sind zu bilanzieren. Saldi von Spezialfinanzierungen können entweder Verpflichtungen (des Gemeinwesens gegenüber der Spezialfinanzierung – bei positivem Saldo der Spezialfinanzierung) oder Vorschüsse (der Spezialfinanzierung gegenüber dem Gemeinwesen – bei negativem Saldo der Spezialfinanzierung) sein. Wenn der Saldo eine Verpflichtung darstellt, ist er entweder im Bestandeskonto "Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen im Fremdkapital" (Position 2090 im Kontenrahmen HRM2) oder im Bestandeskonto "Spezialfinanzierungen im Eigenkapital" (2900) zu verbuchen. Wenn der Saldo einer Spezialfinanzierung einen Vorschuss darstellt, ist er wieder im obigen Sinne entweder im Bestandeskonto "Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen im Fremdkapital" (109) als positive Zahl einzutragen oder im Bestandeskonto "Spezialfinanzierungen im Eigenkapital" (2900) als negative Zahl.

- 7** Spezialfinanzierungen (und Spezialfonds) werden dem Eigenkapital zugeordnet, wenn für sie
1. die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen geändert werden kann oder
 2. die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber dem eigenen Gemeinwesen einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen lässt. Tabelle 1 zeigt Beispiele für Spezialfinanzierungen im Fremdkapital,

Tabelle 2 zeigt Beispiele für Spezialfinanzierungen im Eigenkapital.

- 8 Auch wenn die Gebührenarten bei den Spezialfinanzierungen des übergeordneten Rechts teilweise vorgegeben sind, besteht in der konkreten Festlegung ihrer Höhe und bei der Verwendung der Mittel ein erheblicher Handlungsspielraum. Eine Zuordnung zum Eigenkapital ist deshalb gerechtfertigt.
- 9 Für die Spezialfinanzierung soll möglichst weitgehend die Kostentransparenz gelten, d.h. ihr sind alle direkten und kalkulatorischen Aufwände und Ausgaben zu belasten und alle Erträge und Einnahmen gutzuschreiben. Das Nähere wird in der Spezialgesetzgebung geregelt, welche normalerweise die Rechtsgrundlage für die Einrichtung einer Spezialfinanzierung beinhaltet.

Zu Ziffer 2

- 10 Insbesondere auf Gemeindeebene tragen Vorfinanzierungen dazu bei, dass die finanzielle Belastung von grossen Vorhaben auf mehrere Jahre verteilt werden kann. Der Beschluss zur Vorfinanzierung sollte das für die Ausgabenbeschlüsse zuständige Organ treffen, d.h. es ist nicht eine eigentliche Gesetzesgrundlage notwendig, aber der Beschluss benötigt die Legitimationsstufe der normalen Zuständigkeitsordnung [Parlament mit (je nach Kanton) fakultativem oder obligatorischem Referendum]. Auf der Gemeindeebene reicht ein Beschluss der Gemeindeversammlung mit evtl. Referendum. Dies führt dazu, dass die Transparenz sichergestellt ist, da für die Vorfinanzierung ein separater Beschlussantrag gestellt werden muss.

Beispiele und Grafiken

Tabelle 1 Spezialfinanzierungen im Fremdkapital

Beispiele auf Kantonsebene	Beispiele auf Gemeindeebene
Sportfonds Lotteriefonds	Ersatzabgaben für Zivilschutzräume

Tabelle 2 Spezialfinanzierungen im Eigenkapital

Beispiele auf Kantonebene	Beispiele auf Gemeindeebene
Investitionsfonds	Versorgungsbetriebe Parkierungsrechnung Kehrichtsammeldienst Globalbudgetbereiche

Änderungsdokumentation zum Arbeitspapier

Version 4.0 Juli 2010	Version 5.0 Juni 2014	Version 6.0 November 2014
Spezialfinanzierung	Ziffer 4, Seite 4: Empfehlungen zum Abschluss einer Spezialfinanzierung eingefügt.	Formale Anpassungen aufgrund -Zirkulationsverfahren KKAG.
Vorfinanzierung	Ziffer 4, Seite 8: Empfehlungen zum Werterhalt/Erneuerungsfonds eingefügt.	Formale Anpassungen aufgrund -Zirkulationsverfahren KKAG.