



Kanton Zürich
Staatskanzlei
Rechtsdienst



ZHEntscheid

www.zhentscheide.zh.ch

Entscheidinstanz: Regierungsrat

Geschäftsnummer: RRB Nr. 1434/2013

Datum des Entscheids: 18. Dezember 2013

Rechtsgebiet: Gemeindewesen

Stichwort(e): Finanzhaushalt
Rechnungsprüfung
Behandlung von Rückstellung (BVK-Sanierung)

verwendete Erlasse: § 165 Gemeindegesetz (GG)
§§ 9 und 12 Abs. 2 Finanzhaushaltsgesetz (FHG)
§§ 5 und 37 Verordnung über den Gemeindehaushalt (VGH)
§ 114 Kreisschreiben über den Gemeindehaushalt (KSGH)

Zusammenfassung (verfasst von der Staatskanzlei):

Die vom Kantonsrat am 2. April 2012 genehmigte, ab 2013 wirksame Sanierung der BVK hat zur Folge, dass auch die mit Anschlussvertrag an die BVK beteiligten Körperschaften Sanierungsbeiträge zu leisten haben. In einem Schreiben der Direktion der Justiz und des Innern werden diese aufgefordert, in der Jahresrechnung 2012 Rückstellungen zu bilden.

Der Begriff der «Rückstellung» unter dem für die Gemeinden verbindlichen HRM1 bedeutet, dass die ihr zugrundeliegende Verpflichtung (für eine Ausgabe) im Rechnungsjahr selbst entstanden, aber betreffend Betrag und Fälligkeit noch nicht fix ist. Im Falle von künftigen, tatsächlich zu erwartenden Verpflichtungen handelt es sich um «unechte Rückstellungen» bzw. finanztechnisch um Reserven, die nach HRM1 (wohl aber HRM2) unzulässig sind.

Die Verpflichtung zur Leistung von Sanierungsbeiträge an die BVK entstand mit der Rechtskraft des Kantonsratsbeschlusses vom 2. April 2012, also im nämlichen Jahr. Das «True and fair View»-Prinzip ist zwar ein HRM2-Begriff, gilt aber auch unter dem anwendbaren Finanzhaushaltrecht, also im vorliegenden Fall.

Anonymisierter Entscheidtext (Auszug):

Sachverhalt:

Im Zusammenhang mit der Prüfung der Jahresrechnung 2012 erteilte der Rekursgegner [Bezirksrat] mit Beschluss vom **. September 2013 der Rekurrentin [zürcherische Gemeinde] die Anweisung, die im Jahr 2012 unterlassene Rückstellung für Beitragszahlungen an die Sanierung der Personalvorsorge des Kantons Zürich (BVK) in der Jahresrechnung 2013 zu buchen. Gegen diesen Beschluss erhob die Rekurrentin mit Eingabe vom **. Oktober 2013 Rekurs beim Regierungsrat mit den Antrag, die Auflage sei aufzuheben.

Erwägungen:

1. [prozessuale und Eintretensfragen]
2. Die Rekurrentin begründet ihren Antrag in der Eingabe vom **. Oktober 2013 einerseits damit, dass das Schreiben der Direktion [der Justiz und des Innern] vom 14. Dezember 2012 unzulänglich sei. In diesem wird ausgeführt, dass in der Jahresrechnung 2012 Rückstellungen für Beiträge an die Sanierung der BVK zulässig und geboten seien. Die Rekurrentin bringt andererseits verschiedene weitere Argumente vor, weshalb entgegen der Ansicht des Rekursgegners solche Rückstellungen in der Jahresrechnung 2012 nicht möglich gewesen seien. Strittig sind dabei die Rückstellungen im Zusammenhang mit der Sanierung der BVK für das durch den Kanton entlohnte Lehrpersonal der Gemeinde; daneben betreibt die Rekurrentin noch eine eigene Pensionskasse, um die es vorliegend jedoch nicht geht. Sinngemäss bestreitet die Rekurrentin die Zulässigkeit von Rückstellungen für Beiträge an die Sanierung der BVK, konkret für die Rechnungsjahre 2012 und 2013.
3. a) Die Rekurrentin ist der Auffassung, die von der Direktion mit Schreiben vom 14. Dezember 2012 angeordneten Rückstellungen seien gemäss Gemeindegesetz vom 6. Juni 1926 (GG) nicht zulässig. Die Rechnungsführungsvorschriften gemäss HRM1 sähen Rückstellungen nur sehr einschränkend vor. So seien gemäss Verordnung über den Gemeindehaushalt vom 26. September 1984 (VGH) nur Kreditrückstellungen nach § 5 und Rückstellungen für Steuerkraftabschöpfungen nach § 23a zulässig. Auch das Gemeindeamt verstosse mit dem Mail vom 29. Januar 2013 gegen das Gemeindegesetz. Zudem könne dem Schreiben der Direktion vom 14. Dezember 2012 nicht entnommen werden, dass die Gemeinden zu Rückstellungen verpflichtet seien, zumal die Wendung «angezeigt» nicht im Sinne einer Verpflichtung zu verstehen sei. Es seien rechtliche Abklärungen notwendig gewesen, was sich auch aus einem vom Gemeindeamt in Auftrag gegebenen Kurzgutachten (Gutachten «Bildung von Rückstellungen für Sanierungsverpflichtungen gegenüber der BVK Personalvorsorge des Kantons Zürich» vom März 2013) ergebe; sinngemäss will die Rekurrentin damit wohl geltend machen, es sei ihr bis Ende Jahr nicht genügend Zeit zur Verbuchung verblieben.
- b) Gemäss § 165 GG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 des Finanzhaushaltsgesetzes vom 2. September 1979 (FHG) umfasst das Fremdkapital die Schulden, Rückstellungen und transitorischen Passiven.

Im öffentlichen Rechnungswesen werden verschiedentlich drei unterschiedliche Rückstellungsbegriffe verwendet, die in zeitlicher Hinsicht unterschiedliche Auswirkungen haben. Es ist sowohl von unechten Rückstellungen wie auch von Rückstellungen gemäss § 12 Abs. 2 FHG in Verbindung mit § 165 GG (Rückstellungen gemäss HRM1) und wirtschaftlichen Rückstellungen gemäss HRM2 die Rede.

Die unechten Rückstellungen werden im Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte wie folgt definiert: «Unechte Rückstellungen für Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen, die erst in einer späteren Rechnungsperiode entstehen, sind als Reserven zu qualifizieren. Aus kreditrechtlichen Gründen und insbe-

sondere im Hinblick auf die angestrebte Vergleichbarkeit der Rechnungsergebnisse des Gemeinwesens (Harmonisierungsziel) ist im neuen Modell die Reserven- oder Rücklagenbildung untersagt»(Handbuch HRM1, Band I, Bern 1981, S. 69 Ziffer 425). Bei den unechten Rückstellungen handelt es sich mit anderen Worten um «Rückstellungen» für künftige Verpflichtungen. Aus finanzrechtlicher Sicht ist – wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen – indessen entscheidend, dass bei den unechten Rückstellungen die Verpflichtung im Rechnungsjahr noch nicht entstanden ist. Genau gesehen bilden die unechten Rückstellungen deshalb gar keine Rückstellung im finanzrechtlichen und -technischen Sinne. Vielmehr liegt eine Reserve vor.

Bei den Rückstellungen gemäss § 12 Abs. 2 FHG in Verbindung mit § 165 GG handelt es sich um solche, die sich nach HRM1 richten und die aus finanzrechtlicher und -technischer Sicht für den vorliegenden Fall massgeblich sind. HRM1 wird nämlich über kantonale Erlasse auf Gemeindeebene umgesetzt. Das Rechnungsmodell der Gemeinden beruht direkt auf HRM1, obwohl rechtlich gesehen Abweichungen zulässig wären. Rückstellungen nach HRM1 verlangen, dass die Verpflichtung im Rechnungsjahr entsteht. Das zeigen die Materialien zum ehemaligen Finanzhaushaltsrecht des Kantons, das für Gemeinden weiterhin gültig ist (§ 165 GG), wo ausdrücklich auf eine betriebswirtschaftliche Sicht verzichtet wird (vgl. ABI 1978, 1881 ff., S.1965). Entsprechend werden Rückstellungen definiert als «Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen, deren Höhe betragsmässig nicht genau feststeht und für die noch keine zahlungspflichtige Schuld entstanden ist [...]» (Handbuch HRM1, S. 69, Rz. 424). Dieses Verständnis entspricht auch der in anderen Kantonen gängigen Definition der Rückstellungen gemäss HRM1 (vgl. Handbuch Gemeindefinanzen, Kanton Bern, Ausgabe 2001, S. 112 f., wonach «Rückstellungen [...] Verpflichtungen per Ende des Rechnungsjahres [sind], welche bereits feststehen, in ihrer Höhe aber noch nicht genau bekannt sind, deren Berücksichtigung zur Feststellung des Aufwandes [Laufende Rechnung] und der Ausgaben [Investitionsrechnung] jedoch am Ende einer Rechnungsperiode notwendig ist»). Zusammenfassend geht § 12 Abs. 2 FHG somit von einem – begrifflich und zeitlich – engen Rückstellungsbegriff aus, der eine rechtlich bestehende Verpflichtung verlangt und bei dem sich die Unsicherheit einzig auf die (künftige) Fälligkeit oder die Höhe einer Verpflichtung bezieht.

Der wirtschaftliche Rückstellungsbegriff schliesslich entspricht der Begrifflichkeit von HRM2 und der neueren Fachliteratur im Zuge der Internationalisierung der Rechnungslegung. Zum Tragen kommt dabei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, so dass auch für «faktische Verbindlichkeiten» Rückstellungen gebildet werden können (Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2, Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren [Hrsg.], Bern 2008, S. 52, Erläuterung 14 zu Ziffer 3, nachfolgende HRM2; PELENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 8. Aufl., Stuttgart 2011, S. 437). Der Rückstellungsbegriff nach HRM2 deckt damit auch die unechten Rückstellungen ab, die im Rahmen von HRM1 als Reservebildung gerade nicht zulässig sind. Der wirtschaftliche Rückstellungsbegriff findet daher in § 12 Abs. 2 FHG keine Grundlage.

- c) Den Auftrag zur Sanierung der BVK legte der Regierungsrat dem Kantonsrat im November 2011 vor (Vorlage 4851; ABI 2011, S. 3277 ff.). Der Kantonsrat stimmte ihm am 2. April 2012 zu. Eine Verpflichtung der Gemeinden zur Leistung von Sanierungsbeiträgen im Sinne der Vorlage 4851 entstand somit mit dem Beschluss des

Kantonsrates über diese Vorlage bzw. bei deren Inkrafttreten. Entsprechend erging auch die Mitteilung der Direktion an die Gemeinden zur künftigen Bildung von Rückstellungen im Dezember 2012.

- d) Der von der Rekurrentin angeführte § 5 VGH ist vorliegend unerheblich, da es sich dabei um Kreditrückstellungen handelt (vgl. Marginalie), die mit den strittigen Aufwandrückstellungen in keinem Zusammenhang stehen. Die Steuerkraftrückstellungen gemäss § 23a VGH wiederum betreffen einen anderen Sachverhalt und sind hier ebenfalls nicht von Bedeutung. Ebenfalls nicht von Bedeutung ist das erwähnte Kurzgutachten, da sich die entsprechende Verpflichtung bereits aus dem Gemeindegesetz ergibt (vgl. nachfolgend Erw. 5).
4. Die Rekurrentin begründet die unterlassene Buchung im Weiteren mit dem Hinweis, der Grundsatz «true and fair» werde verletzt, d. h., er werde bei entsprechender Verbuchung der Rückstellung missachtet.

Das Prinzip der «True and Fair View» ist ein übergeordnetes Rechnungslegungsprinzip, welches besagt, dass die finanziellen Vorgänge tatsachengetreu dargestellt werden sollen (HRM2, a.a.O., S. 228).

Das Prinzip als solches ist nicht im Gemeindegesetz bzw. in HRM1 verankert. Die Grundsätze der Vollständigkeit und der Wahrheit gemäss § 9 FHG in Verbindung mit § 165 GG verlangen im Ergebnis aber das Gleiche. Die Forderung nach «True and Fair View» verlangt mit ihrem Bezug auf die Tatsachentreue aber gerade die entsprechenden Buchungen für 2012 bzw. 2013, welche die Rekurrentin trotz Anordnung des Rekursgegners nicht nachholen will. Mit den Rückstellungen soll verpflichtender Aufwand berücksichtigt werden, über dessen Höhe oder Fälligkeit Unsicherheit besteht. Ergeben sich dazu in der Zukunft neue Erkenntnisse, so sind die Rückstellungen entsprechend anzupassen. Solche Erkenntnisse werden von der Rekurrentin nicht substantiiert vorgebracht. Sie kann demzufolge aus der Forderung nach «True and Fair View» nichts für sich ableiten.

5. Die Rekurrentin ist sodann der Auffassung, für eine aufsichtsrechtliche Korrektur gebe es keinen Spielraum, zumal die Höhe der Rückstellung mit 0,9 Mio. Franken unter der Wesentlichkeitsgrenze liege, weshalb ein aufsichtsrechtliches Einschreiten gar nicht zulässig sei bzw. die Gemeindeautonomie verletze.

Bei der Aufsicht der Direktion bzw. des Rekursgegners über die Gemeinden handelt es sich um Verbandsaufsicht. Verbandsaufsicht besteht dort, wo dezentrale Selbstverwaltungskörperschaften innerhalb des Staates mit der selbstständigen Besorgung von – eigenen oder übertragenen – Aufgaben betraut sind, wo mithin die staatliche Zentralgewalt keinen direkten Zugriff auf die einzelnen Selbstverwaltungskörperschaften hat (THALMANN H.R., 3. Aufl., Wädenswil 2000, Vorb. zu § 141 N. 2.2). Die Direktion ist allgemeines Aufsichtsorgan über die Gemeinden mit Schwergewichten beim Gemeindehaushalt und bei der Organisation (THALMANN, a.a.O., Vorb. zu § 141 N. 3).

Unbestritten ist, dass die Direktion und der Rekursgegner in der Sache grundsätzlich zuständig sind. Streitig ist einzig, ob bei der Verbuchung der Rückstellung Autonomie bestehe.

Soweit die Gemeinde in bestimmten Verwaltungsgebieten aufgrund der ihnen eingeräumten, verhältnismässig weitreichenden Entscheidungsfreiheit autonom sind (vgl. THALMANN, a.a.O., § 141 N. 1), ist die Verbandsaufsicht am lockersten (THALMANN, a.a.O., Vorb. zu § 141 N. 2.2).

Mangels solcher Entscheidungsfreiheit gewährt das Haushaltsrecht aber keine Autonomie. Es liegt vielmehr eine abschliessende Regelung durch das Gemeindegesetz vor: Nach § 9 Abs. 1 FHG vermittelt die Rechnungsführung eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Haushalt, das Vermögen und die Schulden. Nach § 9 Abs. 2 FHG gelten für die Rechnungsführung folgende Grundsätze: Jährlichkeit, Klarheit, Vollständigkeit, Brutto- und Sollverbuchung sowie qualitative, quantitative und zeitliche Bindung der im Voranschlag eingestellten Beträge und Vorherigkeit des Voranschlags.

Bei Rückstellungen im Sinne des Gemeindegesetzes bzw. HRM1 handelt es sich um Verbindlichkeiten, über deren Höhe oder Fälligkeit Unsicherheit besteht, die aber dem Grunde nach entstanden sind. Somit handelt es sich um Schulden im Sinne von § 9 Abs. 1 FHG. Dass diese Verpflichtung nicht entstanden ist, wird auch von der Rekurrentin nicht geltend gemacht. Die Anordnung des Rekursgegners verletzt daher den Grundsatz der Gemeindeautonomie nicht. Das Unterlassen der gebotenen Buchungen über die entstandenen Verpflichtungen im betroffenen Rechnungsjahr 2012 bzw. 2013 verstösst vielmehr gegen die Grundsätze der Klarheit, Vollständigkeit und der Wahrheit gemäss § 9 FHG.

Eine «Wesentlichkeitsgrenze» im von der Rekurrentin angeführten Sinn gibt es im Haushaltsrecht der Gemeinden nicht. Eine solche Grenze würde offensichtlich den vorstehend angeführten Rechnungsführungsgrundsätzen widersprechen. Die Prüfung einer Verletzung einer solchen Grenze erübrigt sich damit.

6. Die Rekurrentin will schliesslich das Unterlassen der Verbuchung der Rückstellungen damit rechtfertigen, dass andernfalls jährlich grosse Abweichungen entstünden.

Es ist freilich kein Ziel der Rechnungsführung und -legung, die jährlichen Aufwendungen zu verstetigen. Die Ziele der Rechnungsführung sind in § 9 FHG in Verbindung mit § 165 GG abschliessend festgehalten. Sie gelten auch für die Rechnungslegung. Vorliegend geht es einzig um Klarheit, Vollständigkeit und Wahrheit gemäss § 9 FHG, weshalb in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in Erw. 5 verwiesen werden kann. Anzuführen bleibt, dass gerade die von der Rekurrentin vertretene Auffassung zu grossen Abweichungen führen würde. Die Verpflichtung gegenüber der Pensionskasse kann durch Rückstellungen auf mehrere Jahre verteilt werden. Ohne Rückstellungen fiel hingegen die gesamte Verpflichtung im Fälligkeitssjahr an. Dies hätte mit grosser Wahrscheinlichkeit erhebliche Auswirkungen auf den Steuerfuss, was mit Rückstellungen nicht – zumindest nicht in vergleichbarem Ausmass – der Fall ist.

7. Die Rekurrentin bringt schliesslich vor, sie habe wegen der eigenen Pensionskasse erst spät bemerkt, dass sie aufgrund der kantonalen Besoldung auch für das Lehrpersonal betroffen sei, weshalb ihr deshalb keine Zeit mehr zur Buchung verblieben sei, zumal auch noch rechtliche Abklärungen geboten gewesen seien.

Indem die Rekurrentin erklärt, warum sie eine rechtzeitige Buchung verpasste, anerkennt sie grundsätzlich die Gebotenheit der geforderten Rückstellung. Nach § 114 Abs. 4 des Kreisschreibens über den Gemeindehaushalt vom 10. Oktober 1984 (KSGH) ist die Buchhaltung mindestens halbmonatlich nachzuführen. Für grössere Verwaltungen gelten kürzere Buchungsperioden. Die Verwaltung der Rekurrentin kann ohne weiteres als grössere Verwaltung qualifiziert werden, weshalb die Verbuchung nach der Mitteilung der Direktion am 14. Dezember 2012 bis Ende Jahr möglich und nach § 114 Abs. 4 Satz 2 KSGH geboten war. Rechtliche Abklärungen waren nicht erforderlich, da die Direktion eine Weisung erteilt hat. Das Unterlassen der Verbuchung ist deshalb als Rechtsverletzung zu qualifizieren.

Bei Rechtsverletzungen wie der vorliegenden ist ein Einschreiten des Bezirksrates als Aufsichtsbehörde geboten (vgl. § 142 Abs. 1 GG). Anzumerken bleibt, dass die Rekurrentin nicht nur bis 31. Dezember 2012 Zeit zur Buchung bzw. zur Korrektur der unterlassenen Buchung gehabt hätte, sondern gemäss § 37 Abs. 1 lit. b VGH sogar bis zum 31. März 2013. Denn es wäre die Pflicht des Gemeindevorstandes oder danach der Gemeindevorsteherchaft gewesen, die von der Verwaltung unterlassene Buchung nachträglich korrigierend anzuordnen. Dazu hatte die Rekurrentin insgesamt dreieinhalb Monate Zeit, was ausreichend ist.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bildung von Rückstellungen für die Sanierung der BVK in der Jahresrechnung 2012 zulässig und geboten war, womit die Anweisung zur Buchung im Jahr 2013 gemäss Dispositiv II Al. 3 des Beschlusses des Rekursgegners vom **. September 2013 rechtens und der Rekurs abzuweisen ist.
9. [Kostenfolgen]

Auf Antrag der Staatskanzlei
beschliesst der Regierungsrat:

- I. Der Rekurs der Politischen Gemeinde [...] gegen den Beschluss des Bezirksrats [...] vom **. September 2013 wird abgewiesen.

[...]