

**VERNEHMLASSUNGSBERICHT**  
**DER REGIERUNG**  
**BETREFFEND**  
**DIE SCHAFFUNG EINES GESETZES ÜBER DEN**  
**FINANZHAUSHALT DER GEMEINDEN**

**Ministerium für Präsidiales und Finanzen**

**Vernehmlassungsfrist:** 30. April 2014



## INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Zusammenfassung .....	4
Zuständige Ministerien .....	5
Betroffene Amtsstelle .....	5
1. Ausgangslage .....	7
2. Anlass und Notwendigkeit der Vorlage .....	9
3. Schwerpunkte der Vorlage .....	10
3.1 Schaffung eines eigenständigen Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden .....	10
3.2 Rechnungslegung und Finanzberichterstattung .....	12
3.3 Investitionsbegriff und Anlagenbuchhaltung.....	17
3.3.1 Investitionsbegriff .....	17
3.3.2 Anlagenbuchhaltung .....	23
3.3.3 Abschreibungen .....	32
3.4 Gebundene und neue Ausgaben.....	34
3.5 Revisionsgesellschaft als Gemeindeorgan .....	40
4. Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln .....	44
4.1 Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden.....	44
4.1.1 Allgemein .....	44
4.1.2 Abschnitt I – Allgemeine Bestimmungen.....	44
4.1.3 Abschnitt II – Voranschlag und Nachträge.....	48
4.1.4 Abschnitt III – Verpflichtungskredite .....	71
4.1.5 Abschnitt IV – Gemeinderechnung.....	74
4.1.6 Abschnitt V – Bilanzierung und Bewertung .....	82
4.1.7 Abschnitt VI – Finanzplanung.....	90
4.1.8 Abschnitt VII – Vermögensanlage.....	91
4.1.9 Abschnitt VIII – Aufgaben und Zuständigkeiten .....	92
4.1.10 Abschnitt IX – Übergangs- und Schlussbestimmungen .....	97
4.2 Gemeindegesetz.....	100
4.2.1 Abschnitt VI – Finanzhaushalt.....	100
5. Verfassungsmässigkeit / Rechtliches.....	100
6. Regierungsvorlage .....	101

## **ZUSAMMENFASSUNG**

*Die finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen des Gemeindegesetzes folgen grundsätzlich der gleichen Ausrichtung wie das Regelwerk für den Landeshaushalt. Das Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates wurde 2008 umfassend überarbeitet und an die heutigen finanzhaushaltsrechtlichen Anforderungen angepasst. Bereits zum damaligen Zeitpunkt hat die Regierung darauf hingewiesen, dass das Gemeindegesetz aufgrund der Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes beträchtliche Veränderung erfahren müsste. Die Regierung hat in diesem Zusammenhang beschlossen, nach Abschluss der Arbeiten auf Landesebene gemeinsam mit den Gemeinden zu untersuchen, inwieweit eine Anpassung bei den Gemeindehaushalten sinnvoll und grössenverträglich ist. Zu diesem Zweck wurde 2010 eine Arbeitsgruppe – bestehend aus Vertretern des Landes und der Gemeinden – zur Novellierung des Finanzhaushaltsrechts der Gemeinden bestellt.*

*Aufgrund der umfassenden Änderungen des Gemeindegesetzes schlägt die Regierung vor, die finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen des Gemeindegesetzes aufzuheben und ein eigenständiges Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden zu schaffen.*

*Der vorliegende Gesetzesentwurf orientiert sich weitgehend am Finanzhaushaltsgesetz des Landes und verfolgt in erster Linie das Ziel, ein den "tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage" der Gemeindehaushalte zu vermitteln. Analog der finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen auf Landesebene sieht die Regierung auch für die Gemeinden davon ab, sich zwingend einem normierten Rechnungslegungsstandard für öffentliche Haushalte anzuschliessen, sondern schlägt vor, sinnvolle Regelungen entsprechend in das neue Gesetz aufzunehmen.*

*Eine ergänzende Verordnung als Ersatz für die aktuell gültige Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden ist ebenfalls in Ausarbeitung. Die Zuordnung der entsprechenden Bestimmungen auf Gesetzes- und Verordnungsstufe lehnt sich wiederum stark an die Aufteilung zwischen Finanzhaushaltsgesetz und Finanzhaushaltsverordnung an.*

**ZUSTÄNDIGE MINISTERIEN**

Ministerium für Präsidiales und Finanzen

Ministerium für Inneres, Justiz und Wirtschaft

**BETROFFENE AMTSSTELLE**

Stabsstelle Finanzen



Vaduz, 17. Dezember 2013

BNR 2013-2040

## 1. AUSGANGSLAGE

Im Juni 1982 hat der Landtag in Anbetracht der geplanten Einführung des Frauenstimmrechts ein Postulat an die Regierung überwiesen, mit dem diese aufgefordert wurde, mit dem Frauenstimmrecht zusammenhängende Probleme insbesondere in Bezug auf die politische Rechtsstellung von Liechtensteinern mit liechtensteinischem Wohnsitz ausserhalb der Heimatgemeinde zu prüfen und notwendige gesetzgeberische Massnahmen vorzuschlagen. Wie in Bericht und Antrag zur Einführung des Frauenstimm- und Wahlrechts (Nr. 47/1983) ausgeführt wird, kam die Regierung zum Schluss, dass die Ausübung der politischen Volksrechte in Gemeindeangelegenheiten nur mit einer klaren Trennung von politischer Gemeinde und Bürgergemeinde verwirklicht werden könne. Resultierend aus dieser Erkenntnis wurde eine Arbeitsgruppe zur Totalrevision des Gemeindegesetzes eingesetzt, welche neben der Trennung von Bürgergemeinde und politischer Gemeinde unter anderem auch die finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen des Gemeindegesetzes vom 2. Dezember 1959 komplett überarbeitet hat. Ein entsprechender Gesetzesentwurf wurde dem Landtag mit Bericht und Antrag Nr. 67/1990 vorgelegt, welcher am 24. und 25. Oktober 1990 von diesem in erster Lesung beraten wurde. Aufgrund der Bedeutung der Materie für das Land entschied sich der Landtag eine Landtagskommission zu bestellen, welche sich intensiv mit der Thematik auseinandersetzte und im Dezember 1992 einen entsprechenden Bericht über die Beratung des neuen Gemeindegesetzes verabschiedete. Die Arbeitsgruppe unterzog dabei auch das von der Regierung vorgeschlagene Finanzhaushaltsrecht auf Gemeindeebene einer ausführlichen Prüfung hinsichtlich Vollständigkeit und Richtigkeit auf der Grundlage des damaligen Finanzhaushaltsgesetzes vom 13. November 1974. Die Bestimmungen der

Regierungsvorlage wurden entsprechend angepasst oder ergänzt. Ausgehend vom Bericht der Landtagskommission fand im Juni 1993 die zweite Lesung des neuen Gemeindegesetzes statt. Mit Bezug auf die Bedeutung und Tragweite der Gesetzesvorlage und aufgrund der personellen Veränderungen im Landtag und in der Regierung sahen die Landtagsabgeordneten eine dreimalige Lesung als gerechtfertigt an und einigten sich darauf, Fragen an die Regierung zur schriftlichen Beantwortung bis zur dritten Lesung des Gesetzesentwurfs zuzulassen. Die Stellungnahme der Regierung an den Landtag zu den in der zweiten Lesung aufgeworfenen Fragen zum Gemeindegesetz (Bericht und Antrag Nr. 10/1996) wurde im März 1996 vom Landtag behandelt und das Gemeindegesetz Mitte 1996 in Kraft gesetzt.

Bereits das Gemeindegesetz vom 2. Dezember 1959 ermächtigte die Regierung in Art. 58, das Rechnungswesen der Gemeinden und dessen Kontrolle mit Verordnung zu regeln. Entsprechend wurde 1976 die Verordnung über die Erstellung des jährlichen Voranschlages der Gemeinden und den Inhalt der Gemeindevoranschlagrechnung erlassen und 1999 durch die Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden ersetzt.

Das Gemeindegesetz (GemG) vom 20. März 1996<sup>1</sup> und die Verordnung vom 8. Juni 1999 über das Rechnungswesen der Gemeinden<sup>2</sup> in jeweils gültiger Fassung bilden somit die aktuelle rechtliche Grundlage für die Rechnungslegung, die Finanzberichterstattung, die mittel- und langfristige Finanzplanung, die Kompetenzordnung usw. der Gemeinden.

Das Gemeindegesetz wurde zuletzt 2012 von einer von der Regierung und der Vorsteherkonferenz eingesetzten Arbeitsgruppe nochmals umfassend überarbei-

---

<sup>1</sup> LR 141.0.

<sup>2</sup> LR 141.012.



tet. Gemäss Bericht und Antrag betreffend die Abänderung des Gemeindegesetzes, des Volksrechtegesetzes und weiterer Gesetze (Bericht und Antrag Nr. 66/2012) wurde dabei das Ziel verfolgt, den heutigen Anforderungen an ein modernes Gemeindegesetz zu entsprechen. Die finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen wurden bei dieser Überarbeitung im Hinblick auf die angekündigte Analyse allerdings ausser Acht gelassen.

## **2. ANLASS UND NOTWENDIGKEIT DER VORLAGE**

Das Finanzhaushaltsrecht des Landes wurde 2008 umfassend überarbeitet und das Gesetz vom 20. Oktober 2010 über den Finanzhaushalt des Staates<sup>3</sup> (FHG) per 1. Januar 2011 in Kraft gesetzt. Im dazugehörigen Bericht und Antrag betreffend die Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes sowie die Anpassung der Verfassung und des Volksrechtegesetzes (Nr. 121/2008) weist die Regierung bereits darauf hin, dass die Bestimmungen des Gemeindegesetzes zum Rechnungswesen der Gemeinden grundsätzlich der Ausrichtung des Regelwerkes für den Landeshaushalt folgen. Aufgrund der mit der Neufassung des Finanzhaushaltsrechts des Landes verbundenen beträchtlichen Änderungen, hat die Regierung zum damaligen Zeitpunkt bewusst die finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen der Gemeinden aussen vor gelassen und eine entsprechende Analyse der Anwendungsmöglichkeiten des Finanzhaushaltsrechtes des Landes auf die Gemeindehaushalte auf den Zeitpunkt nach der Umsetzung des neuen Haushaltsrechts für das Land angekündigt. Nach Abschluss der Umsetzungsarbeiten zum neuen Finanzhaushaltsrecht auf Landesebene wurde 2012 eine Arbeitsgruppe mit Vertretern der Gemeinden und der Landesverwaltung bestellt, welche sich ausführlich mit dieser Thematik auseinandergesetzt hat. Dabei wurden die Artikel des neuen

---

<sup>3</sup> LR 611.0

Finanzhaushaltsgesetzes und der Finanzhaushaltsverordnung (FHV) vom 20. Dezember 2011<sup>4</sup> denjenigen des Gemeindegesetzes und der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden gegenübergestellt und eine Übernahme der Bestimmungen des Landes auf die Gemeindeebene geprüft. Basierend auf den Ergebnissen der Arbeitsgruppe hat die Regierung den vorliegenden Vernehmlassungsbericht erarbeitet. Die dazugehörige Verordnung befindet sich ebenfalls in Ausarbeitung, wird aber erst nach der Verabschiedung des vorliegenden Gesetzesentwurfs durch den Landtag fertig gestellt und den Gemeinden dann zur Stellungnahme unterbreitet.

### **3. SCHWERPUNKTE DER VORLAGE**

#### **3.1 Schaffung eines eigenständigen Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden**

Der Vergleich mit den finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen des Landes hat gezeigt, dass das Hauptstück VI des Gemeindegesetzes umfassend überarbeitet werden muss, um eine weitgehende Harmonisierung des Finanzhaushaltsrechts der Gemeinden und des Landes sicherzustellen.

Das Gemeindegesetz in aktuell gültiger Fassung gliedert sich in folgende zehn Hauptstücke: Allgemeine Bestimmungen, Aufgaben, Gemeindebürgerrecht, Organisation, Wahlen und Abstimmungen, Finanzhaushalt, staatliche Aufsicht, Rechtspflege, Datenschutz, Übergangs- und Schlussbestimmungen. Verknüpfungen des Finanzhaushaltsrechts gemäss Abschnitt VI zu anderen Bestimmungen des Gemeindegesetzes finden sich unter anderem bei der Umschreibung des eigenen Wirkungskreises der Gemeinden (Art. 12 GemG) und bei der Auflistung

---

<sup>4</sup> LR 611.01

der Aufgaben und Befugnisse der Gemeindeversammlung (Art. 25 GemG), des Gemeinderats (Art. 40 GemG), des Gemeindevorstehers (Art. 52 GemG) sowie der Geschäftsprüfungskommission (Art. 57 GemG). Ferner sind auch die Referendumsbestimmungen nach Art. 41 GemG aus finanzhaushaltsrechtlicher Sicht relevant. Das Hauptstück zum Finanzhaushalt kann jedoch als von den restlichen Bestimmungen weitgehend unabhängig betrachtet werden.

Die finanzhaushaltsrechtliche Thematik gewinnt ausserdem zunehmend an Bedeutung, vor allem vor dem Hintergrund der aktuellen wirtschaftlichen Situation und der damit verbundenen angespannten Finanzlage. Diese verstärken die Notwendigkeit einer transparenten und zeitgemässen Berichterstattung über die Gemeindehaushalte. In den Materialien zum Vorgängererlass des aktuellen Gemeindegesetzes aus dem Jahr 1959 finden sich kaum aufschlussreiche Informationen zu den finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen. Diese scheinen trotz umfassender Überarbeitung der ursprünglichen Regelungen gemäss Gesetz vom 12. Dezember 1904 betreffend den Gemeindehaushalt ohne detaillierte Begründung und ohne grosse Diskussion vom Landtag übernommen worden zu sein. Im Rahmen der Neufassung des Gemeindegesetzes ab 1990 stand dann vor allem die Trennung der politischen Gemeinde und der Bürgergemeinde im Vordergrund. Die finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen wurden von der Regierung zwar wiederum umfassend überarbeitet, im dazugehörigen Bericht und Antrag finden sich aber ebenfalls kaum Hintergrundinformationen zu den einzelnen Artikeln. Im Auftrag der eingesetzten Landtagskommission wurden die Bestimmungen von der Finanzkontrolle auf Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüft und ergänzt, aber auch im betreffenden Bericht der Landtagskommission finden sich nur sehr wenige Angaben zu den Hintergründen der entsprechenden Vorschriften.

Die Regierung schlägt deshalb vor, das sechste Hauptstück zum Finanzhaushalt aus dem Gemeindegesetz herauszulösen und ein eigenständiges Gesetzeswerk über den Finanzhaushalt der Gemeinden zu schaffen. Der vorliegende Gesetzesentwurf umfasst 39 Artikel und somit deutlich mehr als das sechste Hauptstück des Gemeindegesetzes. Durch die Schaffung eines separaten Gesetzes wird das Gemeindegesetz nicht aufgebläht und die finanzhaushaltsrechtliche Thematik kann umfassend aufgearbeitet werden.

### **3.2 Rechnungslegung und Finanzberichterstattung**

Wie bei der Neufassung des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Staates, stehen auch bei der Überarbeitung der finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen auf Gemeindeebene die Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften und die Finanzberichterstattung im Vordergrund. Nachfolgend werden deshalb die diesbezüglichen Ausführungen aus dem Bericht und Antrag betreffend die Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes sowie die Anpassung der Verfassung und des Volksrechtegesetzes (Nr. 121/2008) nochmals eingehend dargelegt.<sup>5</sup>

Das finanzielle Rechnungswesen – "finanziell" in Abgrenzung zum betrieblichen Rechnungswesen (Kostenrechnung) – gibt Auskunft über die finanzwirtschaftlichen Beziehungen zur "Aussenwelt" und die finanziellen Verhältnisse einer Organisation. Die Art und Weise, wie die Verantwortlichen hierüber Bericht erstatten, hängt in erster Linie vom Informationsbedürfnis der verschiedenen Anspruchsgruppen ab. Im Falle der liechtensteinischen Gemeindehaushalte ist der Gemeinderat nach Art. 40 Abs. 2 Bst. g GemG Hauptempfänger dieser Information. Darüber hinaus gibt es eine Vielzahl an Personen und Organisationen, welche sich für den jeweiligen Gemeindehaushalt interessieren: die Einwohnerinnen und

---

<sup>5</sup> BuA 121/2008, S. 10ff.

Einwohner der Gemeinde, der Staat, andere Gemeinden, Gewerbe und Wirtschaft usw. Für Liechtenstein und seine Gemeinden derzeit nicht relevant ist die Finanzberichterstattung als Information für nationale oder internationale Kapitalmärkte in denjenigen Fällen, in denen Haushaltsdefizite durch die Aufnahme von Fremdgeldern – z.B. Staatsanleihen – finanziert werden. Der gesamte Interessiertenkreis hat ein Anrecht darauf und muss sich darauf verlassen können, dass sich die Finanzberichterstattung nach klar definierten Regeln richtet, eine möglichst hohe Kontinuität aufweist und damit ein wahrheitsgetreues, objektives Bild der finanziellen Situation abgibt.

Aufgrund dieses breiten öffentlichen Interesses legen öffentliche Haushalte ihre Berichterstattung gegenüber der Privatwirtschaft auf einen deutlich stärkeren Detaillierungsgrad aus. Zudem kennt die öffentliche Hand Instrumentarien wie z.B. die Kreditgenehmigung im Sinne der Budgetierung oder Mittelfreigabe, welche der Privatwirtschaft in dieser Art fremd sind und dazu führen, dass der öffentliche Haushalt nicht nur im Rahmen eines Jahresabschlusses thematisiert wird, sondern bereits bei der Budgetierung, während dem unterjährigen Budgetvollzug und auch bei der Finanzplanung einen hohen Grad an Aufmerksamkeit erreicht.

Durch die Anlehnung der liechtensteinischen Rechnungslegung an das schweizerische Kantonsmodell der 70er-Jahre verfolgt der liechtensteinische Staatshaushalt seit vielen Jahren das Prinzip der Sollverbuchung (accrual accounting and budgeting). Demnach sind alle Geschäftsfälle zum Zeitpunkt der Entstehung von Verpflichtungen oder Guthaben zu verbuchen. Die Notwendigkeit dieses Prinzips der Erfolgsorientierung ist in vielen Ländern erkannt. In zahlreichen Ländern wurden in den vergangenen Jahren in Bezug auf das Rechnungswesen und die Rechnungslegung entsprechende Reformprojekte durchgeführt.

Die Rechnungslegung öffentlicher Haushalte ist seit einiger Zeit nicht mehr ein rein nationales Thema, sondern wird je länger je breiter diskutiert. Seit Mai 2000 veröffentlicht die IFAC (International Federation of Accountants) mit Sitz in New York resp. deren Arbeitsgruppe für den öffentlichen Sektor (Public Sector Committee, PSC) unter der Bezeichnung IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Derzeit bestehen 32 Standards<sup>6</sup>. Die IPSAS lehnen sich stark an die vom IASB (International Accounting Standards Board) herausgegebenen International Financial Reporting Standards (IFRS) an und setzen sich zum Ziel, die Spezifika des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte zu berücksichtigen. Verschiedene Staaten z.B. Australien oder Neuseeland wenden IPSAS heute an. Die Schweiz setzt IPSAS seit 2007 teilweise um. Verschiedene schweizerische Kantone wenden IPSAS ebenfalls generell oder angenähert an, wobei diesbezüglich unter den Kantonen ein recht grosses Variantenspektrum besteht.

#### Exkurs zu IPSAS:

Die IPSAS stehen aufgrund ihrer Herkunft in der angelsächsischen Rechnungslegungstradition. Historisch gesehen unterscheidet sich diese grundlegend von der kontinentaleuropäischen Tradition. Die wichtigsten Einflussfaktoren sind dabei das Rechtssystem, das Steuersystem sowie die Eigentums- und Kapitalmarktstruktur.

Während sich das angelsächsische Common Law an Generalnormen orientiert und mit relativ wenigen Regeln eine praxisorientierte Weiterentwicklung dieses Fachbereichs fördert, ist das kontinentaleuropäische Code Law mit den de-

---

<sup>6</sup> 2012 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Gefunden am 29.05.2013 unter [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

taillierten gesetzlichen Regelungen und zeitaufwendigen Gesetzgebungsverfahren deutlich komplizierter. Nicht rechnungslegungsspezifische Interessen wie z.B. das Steuergesetz müssen berücksichtigt werden. Das Steuersystem in den angelsächsischen Ländern ist unabhängig von der Rechnungslegung, in Kontinentaleuropa hingegen bestehen enge Verbindungen zwischen Rechnungslegung und Steuersystem (Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, d.h. steuerliche Anerkennung ist von der Verbuchung in der Handelsbilanz abhängig).

Auch die Eigentums- und Kapitalmarktstruktur weist deutliche Unterschiede auf. In den angelsächsischen Ländern ist die Risikobereitschaft höher, die Finanzierung des Firmenwachstums durch Eigenkapital (Börse) ist wichtiger als Finanzierung durch Bankkredite. Breite Streuung des Aktienbesitzes ist häufig. In Kontinentaleuropa hingegen ist die Risikobereitschaft geringer, die Finanzierung des Firmenwachstums durch Bankkredite/Fremdkapital ist wichtiger als durch Eigenkapital (Börse). Aktienbesitz ist weniger breit gestreut; es dominieren Familien- und staatliche Unternehmen.

Diese unterschiedlichen Entwicklungen haben zu unterschiedlichen Rechnungslegungsphilosophien geführt. In der angelsächsischen Rechnungslegungstradition hat der Anlegerschutz Vorrang vor dem Gläubigerschutz. Dies bedeutet, dass die Transparenz der Rechnungslegung oberstes Gebot ist; stille Reserven sind verpönt. Deshalb sind aktuelle Marktwerte wichtiger als historische Anschaffungswerte. In der kontinentaleuropäischen Rechnungslegungstradition ist es tendenziell umgekehrt. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass heute in den kontinentaleuropäischen Ländern eine Anpassung in Richtung angelsächsischer Grundprinzipien festzustellen ist.

Oberstes Prinzip der Rechnungslegung gemäss den IPSAS ist das "True and fair view"-Prinzip. Dieses besagt, dass die finanzielle Berichterstattung von öffentlichen Körperschaften ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild

der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln muss. Um dieses Ziel zu erreichen, werden in den einzelnen IPSAS entsprechende Regeln, insbesondere für die Darstellung des Abschlusses, den Ausweis und die Bewertung von Aktiven und Passiven sowie Aufwendungen und Erträgen, die Angabepflichten im Anhang zur Jahresrechnung sowie für die Konsolidierung aufgestellt.

Bei den IPSAS handelt es sich um relativ junge Standards. Da einerseits noch nicht alle IFRS/IAS-Standards in IPSAS-Normen umgesetzt wurden und sich die IFRS selbst rasant weiterentwickeln, ist ein weiterer Ausbau der IPSAS nicht ausgeschlossen. Das IASB und die für die Rechnungslegungsstandards in den USA zuständige Behörde haben vereinbart, ihre jeweiligen Standards, IFRS/IAS und USS GAAP (General Accepted Accounting Principles), im Hinblick auf ein globales Rechnungslegungssystem aufeinander abzustimmen ("Konvergenz"), weshalb davon auszugehen ist, dass sich die IPSAS in Richtung US-amerikanische Rechnungslegung weiterentwickeln werden.

Auf Landesebene wurden im Zuge der Revision des Finanzhaushaltsgesetzes die Auswirkungen einer IPSAS-Einführung auf die Landesrechnung untersucht. Der grösste Anpassungsbedarf gegenüber der damaligen Rechnungslegung des Landes wurde im Bereich der Konsolidierung, bei der Bewertung der Sachanlagen, in Bezug auf die Bildung und den Ausweis von Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualaktiven sowie der Bewertung von Finanzinstrumenten identifiziert.

Die Regierung hat bei der Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes aber ausdrücklich darauf verzichtet, für den liechtensteinischen Staatshaushalt zwingend ein bestehendes Regelwerk vorzuschreiben, dessen Weiterentwicklung weder beeinflusst, noch mitgestaltet werden kann. Gerade im öffentlichen Sektor ist auf die Kontinuität der Rechnungslegung hohen Wert zu legen, welche nicht gewährleistet ist, wenn ein sich permanent weiterentwickelndes Regelwerk an-



zuwenden wäre. Und nicht zuletzt hat auch die Ressourcenfrage die Regierung dazu bewogen, den von ihr gewählten Weg einzuschlagen. Erfahrungen aus der Privatwirtschaft, welche IFRS zwingend oder freiwillig anwenden, zeigen nämlich, dass für die ständige Adaption des Rechnungswesens an neue oder veränderte Standards erhebliche Mittel in Form von eigenen personellen Ressourcen und/oder dem Zukauf von externem Fachwissen notwendig ist. Selbst ausgewiesene Fachleute bekunden grösste Mühe, diesbezüglich in allen Themenbereichen einen aktuellen Wissensstand aufrecht zu erhalten. Die Regierung hat deshalb auf die Grösse und die Umsetzungsmöglichkeiten des Landes angepasste Rechnungslegungsvorschriften aufgenommen und somit die wichtigsten Grundprinzipien auf Gesetzesstufe festgehalten. Sinnvoll erscheinende Weiterentwicklungen und Verbesserungen innerhalb der vom Landtag mit dem FHG verabschiedeten Leitplanken können durch die Regierung auf dem Verordnungsweg geregelt werden. Mit dem vorliegenden Entwurf eines Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden schlägt die Regierung auf Gemeindeebene denselben Lösungsansatz vor.

Auf die entsprechenden Themen wird bei den Erläuterungen zu den einzelnen Gesetzesbestimmungen ausführlich eingegangen.

### **3.3 Investitionsbegriff und Anlagenbuchhaltung**

#### **3.3.1 Investitionsbegriff**

Basierend auf dem Konzept der Anlagenbuchhaltung für den Landeshaushalt wurde im Rahmen der Neufassung des Finanzhaushaltsrechts des Landes auch der Investitionsbegriff neu definiert. Gemäss Art. 22 Abs. 1 FHV sind Investitionen Ausgaben für Wirtschaftsgüter, die während mehr als einer Rechnungsperiode einen wirtschaftlichen Nutzen hervorbringen oder der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe dienen, deren Wert pro Einzelobjekt zuverlässig ermittelt

werden kann und eine bestimmte Aktivierungsgrenze erreichen. Das einzelne Gut muss dabei selbständig nutzungsfähig und bewertbar sein. Selbständig nutzungsfähig bedeutet, dass die Funktionsfähigkeit des Anlagegutes auch ohne Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern gewährleistet ist (Art. 22 Abs. 2 FHV). Es gelten folgende Aktivierungsgrenzen nach Art. 22 Abs. 5 FHV:

- a) Grundstücke: keine Aktivierungsgrenze
- b) Strassen und Kunstbauten im Tiefbaubereich (z.B. Brücken): CHF 100'000
- c) Schutzbauten im Tiefbaubereich (z.B. Rüfeverbauungen): keine Aktivierungsgrenze
- d) Hochbauten: CHF 100'000
- e) Mobilien: CHF 10'000
- f) immaterielle Anlagegüter inkl. Software: CHF 50'000

Exemplarisch sei der Kauf einer kompletten Büroeinrichtung erwähnt, welche einen Schreibtisch, einen Bürostuhl, einen Konferenztisch und Stühle sowie mehrere mobile Aktenschränke umfasst. Der Gesamtwert beläuft sich dabei auf CHF 15'000. Die einzelnen Bestandteile des Büromobiliars sind aber alle unabhängig von den anderen Objekten nutzbar und kosten jeweils weniger als CHF 10'000. Somit ist die gesamte Büroeinrichtung in der Erfolgsrechnung zu verbuchen. Kostet hingegen ein Einzelobjekt, z.B. ein spezieller Aktenschrank, mehr als CHF 10'000, so wird dessen Anschaffung über die Investitionsrechnung gebucht. Ebenfalls über die Investitionsrechnung werden Einbauschränke gebucht, welche Bestandteil des Gebäude sind und somit nicht einzeln nutzungsfähig.

Nachfolgend werden die ergänzenden Ausführungen aus dem Anlagenbuchhaltungskonzept des Landes zum Thema Investitionsbegriff umfassend wiedergegeben.

*"Aufwendungen, die die Investitionskriterien erfüllen, werden als Anlagevermögen entweder im Finanz- oder Verwaltungsvermögen der Bilanz aktiviert. Auch Eigenleistungen können aktiviert werden, sofern diese dem Investitionsbegriff entsprechen und der interne Aufwand (Herstellkosten) klar ermittelt werden kann. Veränderungen des Verwaltungsvermögens laufen jeweils durch die Investitionsrechnung in die Bilanz. Anlageobjekte, deren Anschaffungskosten die Aktivierungsgrenze nicht erreichen, werden weder aktiviert noch in der Anlagenbuchhaltung geführt sondern direkt als Aufwand in der Erfolgsrechnung verbucht und nur in allfälligen dezentralen Sachregistern geführt.*

*Folgende Investitionsarten werden unterschieden:*

Neuinvestitionen	erstmalige Anschaffung eines Anlageobjekts
Ersatzinvestitionen	Ersatz eines bisherigen Anlageobjekts, welches seinen Nutzen aus Alters- oder anderen Gründen nicht mehr erbringen kann (Entsorgung, Verkauf, Verlust, etc.) und aus der Anlagenbuchhaltung ausgebucht wird
Erweiterungsinvestitionen	wesentliche und klar messbare Erweiterung des bisherigen Nutzens eines bestehenden Anlageobjekts
Erneuerungsinvestitionen	wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer (z.B. Komplettsanierung eines Gebäudes nach 40 Jahren Nutzung) von bestehenden Anlageobjekten

*Während Neu- und Ersatzinvestitionen die Neubeschaffung von selbständigen Anlageobjekten bezeichnen, stellen Erweiterungs- und Erneuerungsinvestitionen Verbesserungsaufwand für bestehende Anlageobjekte dar. Die Beurteilung, ob Aufwendungen für bestehende Anlageobjekte eine erhebliche Erhöhung des Nutzens oder Nutzungsdauer und damit des Wertes bedeuten, ist in der Praxis nicht immer einfach. [...] Stellt der Verbesserungsaufwand eine klare Investition dar, wird diese dann wie eine Neubeschaffung als Sachvermögen aktiviert und über eine bestimmte Nutzungsdauer abgeschrieben.*

*Aufwendungen, die überwiegend eine Werterhaltung und nicht eine Wertvermehrung von bestehenden Anlageobjekten zur Folge haben (Unterhalt, Revision, Änderung, Reparatur, Renovation, etc.) sowie Abbruchkosten (Ausnahme Hochbauten) werden als Unterhalts- bzw. als Erhaltungsaufwand in der Erfolgsrechnung verbucht. Auch technische oder gestalterische Verbesserungen gelten in der Regel als Aufwand.*

*Teilerneuerungen bestehender Anlagegüter, welche im Rahmen von Revisionen, Wartungen oder Reparaturen erfolgen, können als Investitionen aktiviert werden, sofern sie die Investitionskriterien erfüllen und deren Kosten von den ordentlichen Revisions- und Reparaturkosten abgrenzbar sind.*

*Projektkosten, beispielsweise bei Hoch- und Tiefbau-Projekten, können nur aktiviert werden, wenn diese eindeutig Teil der Erstellungskosten des Anlageobjekts sind. Projektkosten, die unabhängig von einer späteren Projektrealisierung im Vorfeld insbesondere vor einer definitiven Kreditsprechung anfallen können (Machbarkeitsstudien, Bedarfsabklärungen, Ideen-Wettbewerb, etc.), stellen in der Regel Aufwand dar."<sup>7</sup>*

---

<sup>7</sup> Konzept Anlagenbuchhaltung für das Fürstentum Liechtenstein, 2009, S. 15f.

Auf Gemeindeebene werden die Definitionen der investiven Ausgaben und Einnahmen bis anhin in Art. 6 und 7 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden geregelt. Als Ausgaben der Investitionsrechnung gelten demnach jene Vorgänge, durch die das Verwaltungsvermögen geschaffen wird. Art. 6 Abs. 2 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden führt unter anderem Beispiele für folgende Kategorien von Investitionen an: Vorschüsse und Darlehen, Beteiligungen, Grundstücke und Liegenschaften, Hochbauten, Tiefbauten, Einrichtungsgegenstände und Fahrzeuge, Vorräte, Investitionsbeiträge und Überführungen von Bestandteilen des Finanzvermögens ins Verwaltungsvermögen. Gemäss Vorschlag der Regierung würden hier nun die bereits aufgelisteten Aktivierungsgrenzen greifen. Dies würde dazu führen, dass einige Ausgaben, die bisher in der Investitionsrechnung budgetiert und verbucht wurden, künftig über die Erfolgsrechnung laufen. So wurden mit der Einführung der Anlagenbuchhaltung und des neuen Investitionsbegriffs auf Landesebene Mittel im Umfang von rund CHF 5 Mio. im Zusammenhang mit Sachanlagegütern und immateriellen Anlagegütern von der Investitionsrechnung in die Erfolgsrechnung verschoben, da die entsprechenden Aktivierungsgrenzen nicht erreicht wurden. Zu Verschiebungen zwischen Investitionsrechnung und Erfolgsrechnung kam es auch bei den Hoch- und Tiefbauten, wobei in diesen Bereich bei jedem neuen Projekt nun beurteilt werden muss, ob es sich um laufende Aufwendungen oder um Investitionen handelt. Auf Landesebene wird dabei eine sehr restriktive Handhabung umgesetzt. Im Hochbaubereich werden neben vollständigen Neubauten beispielsweise nur solche Ausgaben als Investitionen behandelt, mit welchen an der bestehenden Hochbauinfrastruktur wesentliche Änderungen der Funktionalität vorgenommen werden. Gemäss Art 4 Abs. 2 FHV kann von einer wesentlichen Funktionalitätsänderung gesprochen werden, wenn der umbaute Raum erhöht oder reduziert wird oder eine wesentliche Änderung der bisherigen Nutzungsart vorliegt. Ähnlich werden Investitionen im Tiefbaubereich behandelt. Als wesent-

liche Funktionalitätsänderungen gelten dort beispielsweise Erweiterungen von Strassen mit Trottoirs, Fahrradstreifen oder Fuss- und Fahrradwegen (Art. 5 Abs. 2 FHV). Demnach sind reine Strassensanierungen keine Investitionen sondern stellen laufenden Aufwand dar.

In der Arbeitsgruppe zur Novellierung des Finanzhaushaltsrechts der Gemeinden wurde vor allem die Aktivierung von Tiefbauten intensiv diskutiert. Die Gemeindevertreter haben sich deutlich gegen die Aktivierung von Tiefbauten ausgesprochen und gefordert, an der heutigen Praxis festzuhalten. In erster Linie sollte vor allem darauf verzichtet werden, die bestehenden Tiefbauprojekte durch die Feststellung von Anschaffungswerten und die Berücksichtigung nutzungsdauerabhängiger Abschreibungen aufzuwerten. Die Aktivierung von Tiefbauten würde im Vergleich zur heutigen Praxis die Bilanzsummen der Gemeinden deutlich aufblähen, da mit der Aktivierung eine Aufwertung der bestehenden Objekte und damit eine Erhöhung der Sachanlagewerte einerseits und des Eigenkapitals andererseits verbunden wären. Der bisherige Verzicht auf die Aktivierung von Tiefbauten basiert hauptsächlich auf dem Argument der fehlenden Veräusserbarkeit von Tiefbauten. Dies trifft aus Sicht der Regierung teilweise aber auch auf Hochbauten wie Schulgebäude oder Spitäler zu. Die Arbeitsgruppe hat sich in diesem Zusammenhang darauf geeinigt, dass aus fachlicher Perspektive und unter Berücksichtigung eines Investitionsbegriffs analog Art. 22 FHV vor allem aufgrund der langjährigen Nutzungsdauer von Tiefbauten, eine Aktivierung als angemessen zu beurteilen ist. Die Regierung schlägt deshalb mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf die Aktivierung von Tiefbauten in Übereinstimmung mit der Regelung auf Landesebene vor. Allerdings sollen dabei Strassen insofern eine Ausnahme bilden, als dass nur neue Investitionen aktiviert werden sollen, da mit der Aktivierung bestehender Strassen diverse Probleme verbunden wären.

Trotz Definition des Investitionsbegriffs pro Anlagekategorie werden in der Praxis immer wieder solche Fälle auftauchen, die schwer zuzuordnen sind und möglicherweise in eine Grauzone fallen. In solchen Fällen ist die Kategorisierung jeweils durch die für die Anlagenbuchhaltung zuständige Stelle vorzunehmen.

### 3.3.2 Anlagenbuchhaltung

Aufgrund von Art. 41 FHV führt das Land eine Anlagenbuchhaltung für Sachanlagegüter und immaterielle Anlagegüter des Finanz- und des Verwaltungsvermögens. Diese umfasst Anlagengüter der Kategorien Grundstücke, Gebäude, Tiefbauten, Mobilien, immaterielle Anlagegüter sowie Anzahlungen und Anlagen im Bau, die unter den im vorangegangenen Kapitel beschriebenen Investitionsbegriff fallen. Erfasst werden pro Anlagegut Zugang, Abgang und Umbuchungen von Anschaffungswert, planmässige Abschreibungen und ausserplanmässige Abschreibungen.

Der Anlagenbuchhaltung des Landes liegt ein von der Regierung genehmigtes Konzept zugrunde. Diesem wurde die nachfolgende Definition der Anlagebuchhaltung entnommen.

*"Anlagegüter sind Wirtschaftsgüter bzw. Vermögensgegenstände, die einem Unternehmen längerfristig (mehrjährig) zum Gebrauch und Betrieb dienen. Die Summe aller Anlagegüter ist das Anlagevermögen, welches auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen und unterteilt wird in immaterielle Vermögensgegenstände (Rechte, Patente, Lizenzen, etc.), Sachanlagen (physische Gebrauchsgüter) und Finanzanlagen (Beteiligungen und langfristige finanzielle Forderungen). Die Anlagenbuchhaltung ist eine Nebenbuchhaltung der Finanzbuchhaltung, in der alle Anlagegüter des in der Bilanz dargestellten Anlagevermögens einzeln und nach einheitlichen Parametern erfasst, bewertet und abgeschrieben werden. Die Anlagenbuchhaltung liefert somit viele Detailinformationen zu Herkunft, Historie, Be-*

*wertungs- und Abschreibungsbasis, die Grundlage für periodische Inventuren (physische Überprüfung des Bestandes)<sup>8</sup> und die Geschäftsplanung (z.B. Budgetierung von Investitionen und Abschreibungen), einen Anlagenspiegel für den Anhang des Jahresabschlusses sowie weitere Zusatzinformationen wie z.B. Versicherungswerte. Für eine Kostenrechnung ist eine Anlagenbuchhaltung in der Regel ebenfalls Voraussetzung, um den Abschreibungsaufwand der für die Leistungserbringung eingesetzten Betriebsmittel verursachergerecht auf Kostenstellen, Kostenträger und Geschäftsbereiche zu verteilen."<sup>9</sup>*

Das Führen einer Anlagenbuchhaltung mit den in Art. 41 FHV aufgeführten Mindestinformationen erfordert zwingend eine Erstinventur, in welcher pro Anlagegut alle notwendigen und gewünschten Informationen erhoben und erfasst werden. Diese Erstinventur ist mit erheblichem Arbeitsaufwand verbunden, wobei dieser stark von der jeweiligen Anlagekategorie abhängt. Dabei kann unterstützend aber auch auf bestehende Daten (z.B. Grundbuch) oder Verzeichnisse zurückgegriffen werden. Problematischer gestaltet sich allerdings die Bewertung der einzelnen Anlagegüter bei der Erstaufnahme. Im Konzept Anlagenbuchhaltung der Landesverwaltung finden sich zur Frage, wie und mit welchen Werten die bestehenden Anlagegüter in die Anlagebuchhaltung aufgenommen werden sollen, folgende Ausführungen:

*"Gemäss IPSAS 17, § 97 (Anmerkung: § 96 gemäss Ausgabe 2012) bis 106 kann dies grundsätzlich zu Anschaffungskosten oder zum tatsächlichen Wert (fair value) erfolgen. Wird der tatsächliche Wert gewählt, so ist dies in der Regel ein effek-*

---

<sup>8</sup> Auf Landesebene erfolgt eine jährliche Kontrolle der Anlageverzeichnisse für Grundstücke, Hoch- und Tiefbauten indem die zuständigen Stellen einen Auszug aus dem Anlageverzeichnis erhalten. Zum aktuellen Zeitpunkt ist für die Kategorie Mobilien noch nicht geklärt, ob eine Kontrolle des Anlageverzeichnisses jährlich durchgeführt wird oder in grösseren zeitlichen Abständen erfolgen soll. Ausserordentliche bewertungsrelevante Ereignisse sind der Landeskasse von den zuständigen Stellen zu melden, woraufhin die Bewertung dann überprüft wird.

<sup>9</sup> Konzept Anlagenbuchhaltung für das Fürstentum Liechtenstein, 2009, S. 5.



*tiv bekannter oder geschätzter Markt- oder Zeitwert zum Zeitpunkt der Erstaufnahme. Werden Anschaffungskosten gewählt, so werden diese, sofern bekannt, sowie die nach neuer Rechnungslegung retrospektiv neu berechneten Abschreibungen übernommen. Falls die Anschaffungskosten nicht oder nicht vollständig vorhanden sind, können diese geschätzt oder rekonstruiert werden (deemed cost). Beispielsweise werden allenfalls bekannte Neu- oder Wiederbeschaffungskosten mittels Preisindex auf das Anschaffungsjahr rückindexiert. Die Auswirkungen von neuen Wertansätzen bzw. einer solchen Neubewertung (in der Regel Aufwertungen) werden erfolgsneutral über das Eigenkapital vollzogen."<sup>10</sup>*

Bei einigen Anlagekategorien gestaltet sich die Erstbewertung leichter als bei anderen. Auf Landesebene wurde dabei versucht, möglichst pragmatische Ansätze zu entwickeln, welche im zugrundeliegenden Konzept ausführlich dargelegt wurden. Um den Vernehmlassungsteilnehmern einen Einblick in die entsprechenden Überlegungen zu geben, werden diese Bewertungsansätze nächstehend dargelegt. Im Rahmen der Inventaraufnahme und Erstbewertung wurde teilweise vom ursprünglichen Konzept abgewichen, diese Abweichungen werden jeweils in Fussnoten dargelegt.

### **"Liegenschaften des Verwaltungsvermögens/des Finanzvermögens<sup>11</sup>**

*Diese werden grundsätzlich zu **Anschaffungswerten** (kurz AHK) bewertet. Wie für die Liegenschaften des Finanzvermögens sind auch für Liegenschaften des Verwaltungsvermögens die Anschaffungskosten nur teilweise und in unterschiedli-*

---

<sup>10</sup> Konzept Anlagenbuchhaltung für das Fürstentum Liechtenstein, 2009, S. 35.

<sup>11</sup> Das Konzept "Anlagenbuchhaltung" sah ursprünglich vor, dass Liegenschaften des Finanzvermögens zu Verkehrswerten geführt werden. Aufgrund der vom Landtag geforderten vorsichtigeren Bewertung werden Liegenschaften des Finanzvermögens nun gemäss Art. 23 FHG analog der Liegenschaften des Verwaltungsvermögens bewertet. Die Ausführungen gelten somit für beide Kategorien.

cher Daten-Qualität bekannt. Entsprechend sollen die einzelnen Anlagekategorien wie folgt behandelt werden:

**Grundstücke:** Bei der Erstaufnahme von Grundstücken des Verwaltungsvermögens unterscheiden wir zwischen so genannten nutzbaren und nicht nutzbaren Grundstücken. Unter **nicht nutzbare Grundstücke** fallen hauptsächlich Strassen-, Gewässer- und Naturschutzparzellen. Diese bilden die Mehrheit aller landeseigenen Grundstücke. Da die Ermittlung der AHK für alle nicht nutzbaren Grundstücke mit einem enormen Aufwand verbunden wäre und aufgrund der eingeschränkten Nutzbarkeit dieser Grundstücke, soll die Erstaufnahme-Bewertung von nicht nutzbaren Parzellen aufgrund einer zusammen mit der Bauadministration zu erstellenden standardisierten Pauschalbewertung erfolgen<sup>12</sup>. Für die Erstaufnahme-Bewertung **nutzbarer Grundstücke** werden, soweit möglich, die AHK ermittelt. Dabei ergeben sich zwei Problem, deren Lösung an dieser Stelle wie folgt skizziert werden soll:

**Nutzbare Grundstücke: alte Anschaffungskosten (AHK)**

Nutzbare Grundstücke werden auch zu deren AHK bewertet, selbst wenn diese sehr alt sind und z.B. unter den rück-

---

<sup>12</sup> Die Inventaraufnahme hat zur Erkenntnis geführt, dass eine Pauschalbewertung auf Basis von nur wenigen effektiven Anschaffungswerten aufgrund der Heterogenität der nicht nutzbaren Grundstücke nur unbefriedigende Ergebnisse geliefert hätte. Deshalb wurde trotzdem versucht, die Anschaffungskosten für alle nicht nutzbaren Grundstücke zu ermitteln. Die Grundstücke wurden teilweise aufgrund eines weitgehend belegten Anschaffungswerts, mit dem Anschaffungswert jüngerer, dokumentierter Zukäufe oder anhand von teilweise oder vollständig geschätzten Anschaffungswerten aufgrund von Lageklasse, Referenz etc. bewertet. Nicht nutzbare Grundstücke ohne belegten Anschaffungswert wurden mit jeweils CHF 1 p.M. bewertet.

*indexierten Verkehrswerten (synthetische AHK) liegen. Voraussetzung ist lediglich, dass die AHK einigermaßen eindeutig/verlässlich und in CHF ermittelbar sind. Die Alternative einer Neubewertung sämtlicher Grundstücke zu Verkehrswerten bzw. geschätzten, aktuellen Anschaffungskosten (deemed cost) wie dies beispielsweise beim Bund und beim Kanton Zürich praktiziert wurde, würde zu einer erheblichen Aufwertung führen, welche aus heutiger Sicht nicht genügend begründbar wäre.*

*Nutzbare Grundstücke: fehlende Anschaffungskosten (AHK)*

*Dort wo die AHK nicht ermittelbar sind, erfolgt die Bewertung auf der Basis bekannter AHK, vergleichbarer Grundstücke zu einem vergleichbaren Zeitpunkt. Ähnliches gilt für Grundstücke, welche noch vor Einführung des CHF im Jahr 1924 erworben wurden. Für diese werden als Bewertung die ältesten AHK in CHF vergleichbarer Grundstücke herangezogen<sup>13</sup>. Die Verwendung synthetischer AHK (rückindizierte geschätzte Verkehrswerte) in diesen Fällen würde aufgrund unterschiedlicher Entwicklung von Bodenpreisen und Teuerung in den letzten 100 Jahren zu einer Inkonsistenz führen und dürfte deshalb keine Alternative sein.*

*Gebäude: Gebäude werden in der Anlagenbuchhaltung grundsätzlich selbständig erfasst und bewertet, da diese im Gegensatz zu*

---

<sup>13</sup> Grundstücke mit unbekanntem oder sehr altem Zugangsdatum und ohne feststellbare Anschaffungswerte wurden im Rahmen der Inventaraufnahme und Erstbewertung zu CHF 1 p.M. bewertet, analog der nicht nutzbaren Grundstücke. Eine Bewertung zu den ältesten bekannten Grundstückspreisen hätte zu "scheingenauen" und kleinen Werten geführt, welche vernachlässigbar sind.

*Grundstücken planmässig abgeschrieben werden. Für diejenigen Gebäude, für die kein einigermaßen sicherer Anschaffungswert vorhanden ist, wird der Versicherungswert (Wiederbeschaffungswert) mittels Baukostenindex auf das Baujahr rückindexiert. Für den auf diese Weise ermittelten synthetischen Anschaffungswert wird schliesslich die kumulierte Abschreibung nach neuer Rechnungslegung ermittelt. Gebäude, deren Nutzungsdauer bereits abgelaufen ist und nicht durch Komplettsanierungen oder sonstige wertvermehrende Investitionen verlängert wurde und deren Anschaffungswert somit sowieso bereits abgeschrieben wäre, werden nicht neu bewertet und lediglich mit CHF 1.- übernommen. Aufgrund der bei den Gebäuden zu erwartenden besseren Datenqualität bezüglich Anschaffungswerte oder aufgrund von den Versicherungswerten zugrunde liegenden Schätzungen dürften wahrscheinlich nur ganz wenige Gebäude neu eingeschätzt werden müssen.*

*Stockwerkeigentum: Bei Stockwerkeigentum kann Grundstück und Gebäude in der Regel nicht sinnvoll getrennt werden und wird deshalb als Einheit geführt und bewertet. Ein spezieller Abschreibungsmodus für Stockwerkeigentum berücksichtigt dies. Sollten bei der Erstaufnahme brauchbare Anschaffungswerte fehlen, erfolgen Neueinschätzungen auch hier in Zusammenarbeit mit Hochbauamt und Landesschätzer und orientieren sich an den beschriebenen Verfahren für Grundstücke und Gebäude.*

## **Tiefbauten**

*Diese werden in der Anlagenbuchhaltung wie Gebäude/Hochbauten ebenfalls getrennt von den betreffenden Grundstücken geführt und bewertet. Aufgrund der bestehenden Buchhaltungsdaten alleine können jedoch Anschaffungswerte für z.B. Strassen nicht ermittelt werden. Aufgrund der beim Tiefbauamt vorhandenen relativ guten Daten und Analysen sollte es jedoch möglich sein, für neuere Objekte im Tiefbaubereich die kompletten Anschaffungskosten und damit auch aktuelle Durchschnittswerte als Basis zur Schätzung der Anschaffungskosten älterer Bauwerke zu ermitteln<sup>14</sup>. Überdies existieren für die Schweiz durchschnittliche Wiederbeschaffungswerte pro m<sup>2</sup> von verschiedenen Strassentypen und Kunstbauten, an denen man sich bei der Bewertung ebenfalls orientieren kann. Ist die Bewertungsbasis ein Wiederbeschaffungswert, so wird dieser auf das jeweilige Baujahr rückindexiert und so ein synthetischer Anschaffungswert ermittelt. Schliesslich werden auch für die Tiefbauten auf Basis effektiver oder geschätzter Anschaffungskosten die kumulierten Abschreibungen nach neuer Rechnungslegung ermittelt.*

## **Mobilien**

*Im Bereich Mobilien bestehen verschiedene dezentrale Verzeichnisse, welche oft auch Anschaffungswerte einzelner Anlagegüter enthalten. Dort wo Anschaffungswerte weder der Buchhaltung noch solchen Verzeichnissen entnommen werden können, werden mindestens bei Gattungsware (Anmerkung: Ware, die in genau*

---

<sup>14</sup> Im Rahmen der Inventaraufnahme und Erstbewertung hat sich herausgestellt, dass sich die Bewertung zu belegten effektiven Anschaffungswerten und synthetischen Anschaffungswerten nicht nach jüngeren und älteren Bauwerken sondern primär nach Strassen und Kunstbauten unterteilt werden muss. Während für fast alle Kunstbauten die effektiven Anschaffungswerte ganz oder teilweise vorhanden waren, wurden die Strassen grundsätzlich zu rückindizierten Wiederbeschaffungswerten bewertet.

*gleicher Art in grosser Zahl vorhanden ist) Anschaffungswerte gleichartiger bestehender Anlagegüter oder Marktwerte zur Ermittlung herangezogen."*

*Die Regierung erachtet es nicht als notwendig, dass sie den Gemeinden entsprechende Vorgehensweisen bei der Erstbewertung zwingend vorschreibt, spricht sich aber dafür aus, dass die Gemeinden zur Sicherstellung eines einheitlichen Vorgehens gemeinsam die anzuwendenden Ansätze ausarbeiten. Im Zusammenhang mit der Diskussion um die Aktivierung von Tiefbauten der Gemeinden – insbesondere im Bereich der Strassen – ist die Arbeitsgruppe auf eine Problematik im Bereich der Mehrwertsteuer gestossen. Investitionen im Bereich Abwasserbeseitigung werden auf Gemeindeebene im Erstellungsjahr vollständig abgeschlossen. Dies führt zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs, da Vorsteuern nur bis zur Höhe der durch steuerbare Zweckgebühren – und nicht durch nicht steuerbare Einnahmen wie Steuern oder Subventionen – gedeckten Ausgaben geltend gemacht werden können. Werden die Strassen nun wieder neu bewertet, bzw. aufgewertet, würden erneut Abschreibungen anfallen, welche in der Erfolgsrechnung zu verbuchen wären. Dies würde sich dann wiederum auf die Vorsteuerkürzung auswirken. Im Rahmen der entsprechenden Abklärungen hat sich die Arbeitsgruppe auch an die eidgenössische Steuerverwaltung gewandt und nachgefragt, welche Auswirkungen die Einführung von HRM2 (Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2) auf die Mehrwertsteuer habe. Gemäss Auskunft der eidgenössischen Steuerverwaltung müssten bei den Abschreibungen zwischen bereits früher gebuchte Abschreibungen und neuen Abschreibungen unterschieden werden, damit die allfällige Kürzung der Vorsteuer nicht auf den ganzen verbuchten Abschreibungen vorgenommen würde.*

*Eine Erstaufnahme der Strassen inkl. Bewertung wäre für die Gemeinden aufgrund der Grösse des zu untersuchenden Strassennetzes ausserdem mit einem enormen Initialaufwand verbunden. Eine weitere Schwierigkeit ergäbe sich aus*

*der Behandlung von früheren Subventionen des Landes in Tiefbauprojekte der Gemeinden. Einerseits wurden früher Subventionen für Einzelprojekte gesprochen, andererseits wurden diese ab einem gewissen Zeitpunkt pauschalisiert und damit nicht mehr den einzelnen Objekten zugeordnet. Aufgrund dieser Problemfelder hat sich die Regierung dem Vorschlag der Arbeitsgruppe angeschlossen und entschieden, von einer Erstaufnahme und Neubewertung des bestehenden Strassennetzes abzusehen und erst solche Investitionen zu aktivieren, die nach Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzesentwurfs getätigt werden. Somit sind Investitionen in Strassen ab 2016 relevant für die künftige Aktivierung des Strassennetzes, welche gemäss der von der Regierung vorgesehenen Übergangsbestimmungen (siehe Kapitel 4.1.10) spätestens mit dem Abschluss der Gemeindefinanzrechnung 2018 zu erfolgen hat. Ob diese Investitionen im 2016 nach altem Recht sofort zu 100% abgeschrieben und 2018 wieder entsprechend aufgewertet werden oder ob die Gemeinden bereits soweit sind, einen Teil der Aktiven und Passiven vor 2018 neu zu bewerten, ist nicht massgeblich. Aus Sicht der Regierung ist es aber nicht sinnvoll, lediglich für einzelne Strassen die neuen gesetzlichen Bestimmungen bereits ab 2016 anzuwenden, während die restlichen Investitionen erst ab 2018 Neubewertet werden. Der Verzicht auf eine Aktivierung der vergangenen Investitionen gilt jedoch nicht für die übrigen Tiefbauten wie Sportplätze, Spielplätze, Parkplätze, Friedhöfe, etc. Diese sind wie die restlichen Anlagekategorien (Liegenschaften des Finanz- und Verwaltungsvermögens, Mobilien) zu aktivieren. Nachteil und Konsequenz dieses Kompromisses ist es, dass die Gemeindefinanzbilanzen bei Umsetzung der Neuregelung im Tiefbaubereich noch kein aussagekräftiges Bild wiedergeben.*

*Die Einführung einer Anlagenbuchhaltung ist sicherlich mit einem nicht unerheblichen Initialaufwand verbunden, es entsteht aber kein nachhaltiger Mehraufwand durch das Führen der Anlagenbuchhaltung. Vielmehr überwiegt der Nutzen, indem die Zusammensetzung von Verwaltungs- und Finanzvermögen nachvoll-*

*ziehbar wird und die Gemeinden künftig einheitliche Bewertungsansätze anwenden werden. Die Gemeinden haben ausserdem den Vorteil, dass sie von den Erfahrungen des Landes beim Aufbau und bei der Führung der Anlagenbuchhaltung profitieren können.*

### 3.3.3 Abschreibungen

Eng verbunden mit den Investitionen ist natüremäss die Abschreibungsthematik. Bisher gelten für die Gemeinden folgende degressiven Abschreibungssätze gemäss Art. 8 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden für Anlageobjekte des Verwaltungsvermögens:

- a) 10% auf Hochbauten;
- b) 20% auf Leichtbauten;
- c) 25% auf Mobilien;
- d) 30% auf Vorräte;
- e) 50% auf EDV-Anlagen;
- f) 100% auf Tiefbauten.

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf schlägt die Regierung einen Wechsel von der degressiven zur linearen Abschreibungsmethodik vor, sowohl für Sachanlagegüter und immaterielle Anlagegüter des Verwaltungsvermögens als auch des Finanzvermögens. Anwendung finden sollen dabei die auf Landesebene in Art. 31 FHV festgelegten Nutzungsdauern für die einzelnen Anlagekategorien und Anlagegruppen. Dem Begriff "Nutzungsdauer" liegt dabei folgende Definition zugrunde: *"Unter Nutzungsdauer versteht man die durchschnittliche Zeitspanne pro Anlagekategorie, in der es betriebswirtschaftlich sinnvoll ist, ein Anlagegut zu nutzen. Es ist möglich, Anlagegüter auch deutlich länger zu nutzen. Da der Unterhaltsaufwand dann jedoch erfahrungsgemäss überproportional ansteigt und der*



*technische Stand deutlich unter demjenigen von neuen Anlagegütern liegt, ist es betriebswirtschaftlich sinnvoller, diese Anlagegüter dann zu ersetzen.*<sup>15</sup>

In Anlehnung an die Bestimmungen auf Landesebene würden somit künftig folgende Abschreibungssätze vom Anschaffungswert gelten, gültig jeweils für Güter des Finanz- und des Verwaltungsvermögens:

- a) Tiefbauten:
  - 1. Nebenstrassen, Fuss- und Radwege: 2.00% (50 Jahre);
  - 2. Naturstrassen, Kunstbauten: 1.66% (60 Jahre);
  - 3. Schutzbauten: 2.00% (50 Jahre);
  
- b) Hochbauten:
  - 1. Gebäude: 2.50% (40 Jahre);
  - 2. Klein- und Leichtbauten, Provisorien und Ausbauten in Fremdliegenschaften: 10.00% (10 Jahre);
  
- c) Mobilien:
  - 1. Mobilien, Kommunikations-Netzwerke und -Anlagen: 10.00% (10 Jahre);
  - 2. Nutzfahrzeuge, fest installierte Anlagen und Ausstattungen sowie Kopier-/Multifunktionsgeräte: 14.30% (7 Jahre);
  - 3. Personenfahrzeuge, Geräte, Maschinen und Werkzeuge: 20.00% (5 Jahre);
  - 4. IT-Hardware (einschliesslich Server, Speicher und Aktivierungskomponenten) und Endgeräte: 33.33% (3 Jahre);
  
- d) immaterielle Anlagegüter: 20.00% für Software (5 Jahre);

---

<sup>15</sup> Konzept Anlagenbuchhaltung für das Fürstentum Liechtenstein, 2009, S. 18.

- e) Grundstücke, Anlagen im Bau und Kulturgüter: keine planmässige Abschreibung;
- f) Hochbauten im Ausland und Stockwerkeigentum, die zusammen mit dem jeweiligen Grundstück aktiviert wurden: 2.50% (40 Jahre).

Bei den Tiefbauten des Landes werden noch zusätzliche Kategorien unterschieden. Hauptverkehrsachsen werden über eine Nutzungsdauer von 30 Jahren (3.33%) abgeschrieben, Hauptstrassen über 40 Jahre (2.50%) und Tunnels über 70 Jahre (1.43%). Die Regierung ist der Ansicht, dass diese Kategorien für die Gemeinden nicht relevant sind, da die Sammel- und Erschliessungsstrassen auf Gemeindeebene entweder als Nebenstrassen oder als Naturstrassen deklariert werden können. Im Rahmen der Ausarbeitung der zu diesem Gesetzesentwurf gehörigen Verordnung gilt es hingegen, die Nutzungsdauer für weitere Tiefbauten wie Sportplätze, Spielplätze, Parkplätze, Friedhöfe etc. festzulegen. Diesbezüglich können aber noch keine weiteren Angaben gemacht werden.

### **3.4 Gebundene und neue Ausgaben**

Im Finanzhaushaltsrecht ist die Unterscheidung zwischen "gebundenen" und "neuen" Ausgaben relevant. Wie im Bericht und Antrag betreffend die Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes sowie die Anpassung der Verfassung und des Volksrechtegesetzes (Nr. 121/2008) umfassend dargelegt wurde, ist dies notwendig, um die verfassungsmässigen Volksrechte in Bezug auf die Möglichkeit zur Ergreifung von Referenden zu wahren. Die nachfolgenden Ausführungen orientieren sich deshalb wiederum an den damaligen Darlegungen.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> BuA 121/2008, S. 40ff.

Auf Vorschlag der Regierung wurden mit den entsprechenden Gesetzesänderungen folgende aktuell gültigen Finanzkompetenzen auf Landesebene festgelegt:

<b>Inстанz</b>	<b>einmalige gebundene Ausgaben</b>	<b>wiederkehrende. gebundene Ausgaben</b>	<b>einmalige Neuausgaben</b>	<b>wiederkehrende Neuausgaben</b>	<b>Grundlage</b>
Volk (fakultativ)	-	-	>= 500'000	>= 250'000	Art. 66 Abs. 1 LV
Landtag	-	-	250'000 - 500'000	100'000 - 250'000	ableitet aus Art. 66 LV und Art. 30 Abs. 1 FHG
Regierung	unbeschränkte Ausführungskompetenz		<= 250'000	<= 100'000	Art. 78 Abs. 1 LV und Art. 92 Abs. LV, Art. 30 Abs. 1 FHG
Regierungsmitglied	bis 100'000	bis 50'000			Art. 32 Abs. 1 Bst. a FHG
Amtsstelle	bis 50'000				Art. 32 Abs. 1 Bst. b FHG

Auf Stufe "Volk" betragen die Grenzen für das fakultative Finanzreferendum CHF 500'000 für einmalige Neuausgaben und CHF 250'000 für wiederkehrende Neuausgaben. Der Landtag selbst kann Finanzbeschlüsse bis CHF 500'000 für einmalige und CHF 250'000 für wiederkehrende neue Ausgaben fällen, ohne dass diese zum Referendum ausgeschrieben werden. Unter CHF 250'000 (einmalig) bzw. CHF 100'000 (wiederkehrend) liegende Ausgabenbeschlüsse fallen in den Kompetenzbereich der Regierung, wobei die vom Landtag zu bewilligenden Voranschlags- oder Nachtragskreditmittel hierbei den Rahmen abstecken. Zudem benötigt die Regierung zum Vollzug ihres Verfassungsauftrags die uneingeschränkte Ermächtigung zur Tätigkeit gebundener Ausgaben im Rahmen des Voranschlags. Den einzelnen Regierungsmitgliedern werden die Ausführungskompetenzen für gebundene Ausgaben bis CHF 100'000 für einmalige und CHF 50'000 für wiederkehrende Ausgaben eingeräumt. Auf Amtsstufe liegt die Ausführungskompetenz bei CHF 50'000 für einmalige gebundene Ausgaben.

Die Stimmberechtigten bzw. Gemeinden verfügen somit über ein fakultatives Referendumsrecht und erhalten die Möglichkeit, bei finanzpolitisch wichtigen Geschäften – ausgedrückt durch die einmaligen oder wiederkehrenden Ausgabenfolgen – mit zu bestimmen. Diese Regelung verlangt jedoch nach einer Definition, wann es sich um eine neue Ausgabe handelt. Die Verfassungsbestimmung in Art. 66 lässt die Umschreibung des Ausgabenbegriffs nämlich offen. Gemäss Art. 3 Abs. 3 FHG werden alle Ausgaben als "neu" qualifiziert, die nicht "gebunden" sind. Eine gebundene Ausgabe ist grundsätzlich dadurch beschrieben, dass der ausführenden Instanz bezüglich des Umfangs der Ausgabe, des Zeitpunkts ihrer Vornahme oder anderer wesentlicher Modalitäten kein oder kein erheblicher Handlungsspielraum zukommt (Art. 3 Abs. 2 FHG). Die Bestimmung des Finanzhaushaltsgesetzes orientiert sich dabei an den vom schweizerischen Bundesgericht aufgestellten Grundsätzen, welches die Frage der Abgrenzung zwischen neuen und gebundenen Ausgaben schon verschiedentlich zu entscheiden hatte. Zitat aus den Erwägungen zum Bundesgerichtsentscheid BGE 105 Ia 85: *"Als gebunden und damit nicht referendumpflichtig gelten nach den vom Bundesgericht aufgestellten allgemeinen Grundsätzen insbesondere jene Ausgaben, die durch einen Rechtssatz prinzipiell und dem Umfang nach vorgesehen sind oder die zur Erfüllung der gesetzlich geordneten Verwaltungsaufgaben unbedingt erforderlich sind. Gebunden ist eine Ausgabe ferner, wenn anzunehmen ist, das Stimmvolk habe mit einem vorausgehenden Grunderlass auch die daraus folgenden Aufwendungen gebilligt, falls ein entsprechendes Bedürfnis voraussehbar war oder falls gleichgültig ist, welche Sachmittel zur Erfüllung der vom Gemeinwesen mit dem Grunderlass übernommenen Aufgaben gewählt werden. Es kann also auch dann, wenn die Frage, "ob" eine mit Ausgaben verbundene Aufgabe zu erfüllen ist, weitgehend durch den Grunderlass präjudiziert ist, das "wie" wichtig genug sein, um die Mitsprache des Volkes zu rechtfertigen. Immer dann, wenn der entscheidenden Behörde in Bezug auf den Umfang der Ausgabe, den Zeit-*

*punkt ihrer Vornahme oder andere Modalitäten eine verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit zusteht, ist eine neue Ausgabe anzunehmen".*

Der Terminus "kein erheblicher Handlungsspielraum" lässt Interpretationsspielraum offen. Es ist aber nicht möglich, diese Unterscheidung für die ganze Fülle der staatlichen Ausgabentätigkeit so zu treffen, dass für jede Ausgabe eine klare Zuordnung zur einen oder anderen Kategorie vorgenommen werden kann. Es ist vielmehr im Einzelfall zu entscheiden, ob eine Ausgabe als neu einzustufen ist oder ob diese unter die Definition einer gebundenen Ausgabe fällt.

Gemäss Art. 3 Abs. 2 Bst. a bis f FHG gelten Ausgaben insbesondere in folgenden Fällen als gebunden:

*a) Ausgaben, die aufgrund einer spezialgesetzlichen Finanzkompetenzdelegation von einer Instanz abschliessend beschlossen werden können:*

Dies ist eine logische Konsequenz daraus, dass das Mitwirkungsrecht der Stimmberechtigten beim Erlass der spezialgesetzlichen Bestimmung – und damit einer allfälligen Delegation von Finanzkompetenzen – aktiv oder passiv ausgeübt wurde und die aufgrund der Kompetenzdelegation getätigten Ausgaben somit nicht mehr als "neu" zu taxieren sind.

*b) Ausgaben aufgrund von Verfassungs- und Gesetzesbestimmungen, Staatsverträgen, anderer völkerrechtlicher Verpflichtungen wie z.B. Mitgliedschaften bei multilateralen Organisationen sowie die durch ein Gerichtsurteil vom Staat zu tätigen Ausgaben:*

Hier besteht für die ausführende Instanz in der Regel kaum Handlungsspielraum. Zudem lehnt sich die Formulierung auch eng an die Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts in dieser Thematik an.

- c) *Ausgaben, die zur effizienten Erfüllung von gesetzlich vorgeschriebenen Verwaltungsaufgaben zwingend erforderlich sind:*

Darunter fallen insbesondere der Personal- und Sachaufwand sowie der für die Verwaltungstätigkeit notwendige Teil der Investitionsausgaben. Die Exekutive hat aber vor allem bei diesen Ausgabenkategorien generell die Haushaltsgrundsätze der Dringlichkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu beachten.

- d) *Planungs- und Projektierungskosten:*

Dies gibt der Regierung den unbestrittenermassen notwendigen Spielraum, Ausgaben für die Planung und Vorbereitung neuer Projekte zu tätigen. Bei vielen Vorhaben müssen Studien, Abklärungen, Grundlagenbeschaffungen, usw. in Auftrag gegeben werden, bevor der Regierung ausreichende Entscheidungsgrundlagen zur Beschlussfassung über das weitere Vorgehen vorliegen. Wenn diese Arbeiten nicht mit internen Ressourcen erledigt werden können, ergeben sich zwingend Ausgaben, für welche auch die übrigen Kriterien für gebundene Ausgaben nicht herangezogen werden können. Dennoch sind solche Ausgaben für die Weiterentwicklung von wichtigen Projekten für das Land notwendig.

- e) *Ausgaben aufgrund baulicher Massnahmen zur Erhaltung und zweckmässigen Nutzung der vorhandenen Bausubstanz:*

Darunter fallen Umbauten und Sanierungen, die der Erfüllung und dem Unterhalt im Sinne einer technischen Erneuerung auf einen zeitgemässen Stand dienen, ohne dass damit an der bestehenden Infrastruktur wesentliche Änderungen vorgenommen werden. Sachlich, zeitlich und örtlich besteht somit kein erheblicher Entscheidungsspielraum hinsichtlich der Realisierung des Vorhabens. Die Finanzhaushaltsverordnung sieht des Weiteren vor, dass auch im Falle von Funktionalitätsänderungen Ausgaben als ge-

bunden deklariert werden können, sofern die Kosten der Funktionalitätsänderung im Hochbaubereich weniger als 20% und im Bereich von Verkehrsinfrastrukturprojekten weniger als 50% der Gesamtprojektkosten einschliesslich des notwendigen Landerwerbs betragen (Art. 4 und 5 FHV).

*f) Ausgaben, die durch den Abschluss von Mietverträgen entstehen:*

Ein Mietvertrag, welcher über die Laufzeit die Betragsgrenze für einmalige Neuausgaben im Kompetenzbereich der Regierung (CHF 250'000) übersteigt, könnte durchaus als nicht gebundene und damit als neue Ausgabe interpretiert werden. Dies liesse sich damit begründen, dass das Ziel, nämlich die Unterbringung von Verwaltungsstellen, Schulen, usw. das Gleiche ist, wie bei einem Kauf oder Bau einer Liegenschaft, was unbestrittenermassen als neue Ausgabe definiert würde. Damit würde bereits ein fünfjähriger Mietvertrag mit einer monatlichen Miete von CHF 4'200 den Ausgabenkompetenzbereich der Regierung übersteigen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu diesem Thema gelten langfristige Mietverträge für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben als neue Ausgabe, sofern der Kanton nicht eigene, von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung abweichende und erhebliche Praxis für die Behandlung dieser Ausgaben als gebundene nachweist. In Liechtenstein werden Mietverträge, unabhängig von ihrer Laufzeit und Höhe, seit jeher von der Regierung abgeschlossen und nicht dem Landtag zur Beschlussfassung vorgelegt. An dieser Praxis wurde festgehalten, weshalb Ausgaben resultierend aus Mietverträgen ebenfalls als gebundene Ausgaben zu taxieren sind.

Alle Ausgaben, welche nicht unter eine der aufgeführten Definitionen fallen, gelten gemäss Art. 3 Abs. 3 FHG als neu.

Auf Gemeindeebene ist die Referendumsthematik in Art. 41 GemG geregelt. Gemäss dieser Regelung kann ein Sechstel der Stimmberechtigten das Referen-

dum gegen Gemeinderatsbeschlüsse ergreifen, wenn diese den in der Gemeindeordnung festgelegten Höchstbetrag überschreiten. Der Höchstbetrag kann sich dabei zwischen CHF 100'000 und CHF 300'000 bewegen. Zu den Beschlüssen, die unter diese Bestimmung fallen gehören der Ankauf von Grundstücken, die Errichtung von Gemeindeanlagen und Bauwerken, die Aufnahme von Darlehen oder die Übernahme von Bürgschaften, die Bewilligung von neuen einmaligen und jährlich wiederkehrenden Ausgaben und die Bewilligung von Nachtrags-, Verpflichtungs- und Ergänzungskrediten. Auf Gemeindeebene ist die Referendumsfähigkeit demnach betragsabhängig und nicht – wie auf Landesebene (Art. 66 LV) – überwiegend an die Unterscheidung zwischen neuen und gebundenen Ausgaben geknüpft.

Die Regierung sieht im vorliegenden Gesetzesentwurf aufgrund der bisherigen Gesetzeslage vorläufig von einer Unterscheidung zwischen neuen und gebundenen Ausgaben analog zum Finanzhaushaltsgesetz ab, möchte den Vernehmlassungsteilnehmern anhand der obigen Ausführungen aber die Möglichkeit geben, zu dieser Thematik Stellung zu nehmen.

### **3.5 Revisionsgesellschaft als Gemeindeorgan**

Im Mai 2012 hat die Regierung den Bericht und Antrag betreffend die Abänderung des Gemeindegesetzes, des Volksrechtegesetzes und weiterer Gesetze (Nr. 66/2012) verabschiedet. Die von der Regierung vorgeschlagenen Änderungen des Gemeindegesetzes und des Volksrechtegesetzes basieren auf den Erkenntnissen einer von der Regierung und der Konferenz der Gemeindevorsteher eingesetzten Arbeitsgruppe mit dem Ziel der Schaffung von moderneren und den zeitlichen Entwicklungen angepassten Gesetzen.

Im Rahmen der Vernehmlassung zur Abänderung des Gemeindegesetzes, des Volksrechtegesetzes und weiterer Gesetze hat die Gemeinde Schellenberg die



Notwendigkeit zur Bestellung einer Geschäftsprüfungskommission (GPK) grundsätzlich in Frage gestellt. Argumentiert wurde damit, dass jede Gemeinde eine externe Revisionsstelle habe, die mit der Revision der Geschäftstätigkeit der Gemeinde beauftragt sei, so dass es keine GPK mehr brauche. Die Regierung hat damals zum Vorschlag der Gemeinde Schellenberg wie folgt Stellung bezogen: *"Die Aufgaben der Geschäftsprüfungskommission und der externen Revisionsstelle sind nicht ident sondern komplementär zu verstehen. Der Geschäftsprüfungskommission obliegt gemäss Art. 57 GemG die laufende Kontrolle der Verwaltung und des Rechnungswesens der Gemeinde. Sie überprüft den Rechnungsabschluss und mindestens zweimal jährlich das finanzielle Gebaren. Sie berichtet überdies dem Gemeinderat über das Ergebnis ihrer Prüfung und stellt Antrag auf Genehmigung der Gemeinderechnung und Entlastung der Organe. Die Geschäftsprüfungskommission kann sich zur Kontrolle des Rechnungswesens der Dienste einer von der Regierung anerkannten Revisionsgesellschaft bedienen. Die Revisionsgesellschaft unterstützt die Geschäftsprüfungskommission in der Erfüllung ihrer Aufgaben, kann diese jedoch nicht ersetzen. Die externe Revisionsstelle führt grundsätzlich die technische/formale Prüfung durch, während die Geschäftsprüfungskommission neben der formalen Prüfung auch auf die Einhaltung der Kompetenzen und die Qualität des internen Kontrollsystems achtet und auch eine politische Bewertung aus Prüfersicht vornimmt."*<sup>17</sup>

Des Weiteren wurde damals von Seiten der Gemeinden darauf hingewiesen, dass die Frage der Kompetenz zur Bestimmung der externen Revisionsgesellschaft nicht geregelt sei. Die Gemeinden Eschen, Schellenberg, Ruggell, Vaduz und Planken vertraten die Ansicht, dass die Wahl durch die GPK zu erfolgen hat, während die Gemeinde Gamprin die Zuständigkeit für die Wahl der Revisionsstelle dem Gemeinderat zuwies. Die Regierung hat diesbezüglich im Bericht und Antrag

---

<sup>17</sup> BuA 66/2012, S. 32f.

Nr. 66/2012 folgende Ausführungen gemacht: *"Die Regierung ist ebenfalls der Ansicht, dass das geltende Gesetz die Befugnis zur Bestimmung einer externen Revisionsgesellschaft der Geschäftsprüfungskommission zuweist. Nach Art. 57 Abs. 3 GemG kann sich diese "zur Kontrolle des Rechnungswesens der Dienste einer von der Regierung anerkannten Revisionsgesellschaft bedienen". Dies ist im Sinne der Zuständigkeit der GPK zu verstehen, die Revisionsgesellschaft auch auszuwählen und zu beauftragen. Wie von den meisten Gemeinden gewünscht und wie es nach Ansicht der Regierung auch sachgerecht ist, soll die GPK selbst die Befugnis haben, die ihr geeignet erscheinende Revisionsstelle zu bestimmen."*<sup>18</sup> Im Zuge dieser Diskussion wurde Art. 57 GemG durch folgenden Absatz ergänzt: "4) Die von der Geschäftsprüfungskommission beauftragte Revisionsgesellschaft und ihre zur Prüfung eingesetzten Mitarbeiter dürfen in keinem persönlichen Naheverhältnis zu einem Mitglied des Gemeinderates oder einem leitenden Bediensteten der Gemeinde stehen." Somit konnte einerseits Klarheit über die Zuständigkeit bzgl. Wahl der Revisionsstelle geschaffen werden, andererseits wurde mit diesem Absatz der Anregung der Gemeinden Vaduz und Schellenberg zur gesetzlichen Regelung von Ausschlusskriterien für Revisionsgesellschaften Rechnung getragen.

Die Bestimmungen zur Geschäftsprüfungskommission wurden im Rahmen der ersten Lesung von den Landtagsabgeordneten nochmals aufgegriffen. Der Stellungnahme zu den anlässlich der ersten Lesung betreffend die Abänderung des Gemeindegesetzes, des Volksrechtgesetzes und weiterer Gesetze (Bericht und Antrag Nr. 105/2012) lässt sich diesbezüglich entnehmen, dass einem Abgeordneten die Kann-Bestimmung von Art. 57 Abs. 3 GemG zu unverbindlich war. Dieser schlug vor, den Bezug einer anerkannten Revisionsgesellschaft für die Revision der Jahresrechnung zwingend im Gesetz vorzuschreiben. Die Regierung hat

---

<sup>18</sup> BuA 66/2012, S. 34f.

sich in ihrer Stellungnahme dahingehend geäußert, dass sie keine Notwendigkeit sehe, das Gesetz diesbezüglich zu ändern. *"Dem Abgeordneten ist zwar ohne weiteres zuzustimmen, dass die heutigen Anforderungen an eine ordentliche Geschäftsprüfung den Beizug externer Experten zur Rechnungsprüfung geboten erscheinen lassen. Es ist jedoch nicht notwendig, dass das Land den vom Volk gewählten Geschäftsprüfungskommissionen der Gemeinden hier eine gesetzliche Pflicht auferlegt. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Geschäftsprüfungskommission von sich aus die Notwendigkeit und das erforderliche Ausmass eines Beizugs erkennt."*<sup>19</sup>

Die obigen Ausführungen zeigen, dass der Themenstellung grosse Bedeutung beigemessen wird. Mit der damaligen Änderung des Gemeindegesetzes wurde von Seiten der Regierung versucht, die bestehenden Unklarheiten zu beheben. Die Thematik der Geschäftsprüfungskommission und der externen Revisionsstelle wurde aber auch in der Arbeitsgruppe zur Novellierung des Finanzhaushaltsrechts der Gemeinden wieder aufgegriffen. Erörtert wurde insbesondere die Möglichkeit, die Wahl einer anerkannten Revisionsstelle gesetzlich vorzuschreiben und dieser eine Organfunktion zuzuweisen. Der Revisionsstelle würde in einem solchen Fall explizit die Rechnungsprüfung zugewiesen werden, der Geschäftsprüfungskommission obläge hingegen die politische Kontrolle der Geschäftstätigkeit. Die Wahl der Revisionsstelle hätte aufgrund der Organfunktion dann eher durch den Gemeinderat zu erfolgen anstatt durch die Geschäftsprüfungskommission. Die Aufgaben der Revisionsstelle könnten sich nach den einschlägigen PGR-Bestimmungen (Art. 195 bis 197 PGR) richten. Nach diesen Regelungen prüft die Revisionsstelle grundsätzlich, ob Jahresrechnung und Jahresbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Zu den weiteren Pflichten gehört die schriftliche Berichterstattung zur Jahresrechnung (Art. 196 PGR), welche

---

<sup>19</sup> BuA 105/2012, S. 13.

u.a. darüber Auskunft zu geben hat, ob die gesetzlichen Bestimmungen eingehalten sind, ob die Genehmigung oder allenfalls Rückweisung beantragt wird und ob die Revisionsstelle mit den Gewinnverwendungsvorschlägen einverstanden ist. Art. 197 PGR regelt die Bekanntgabe von Unregelmässigkeiten und die Schweigepflicht.

Aufgrund der erst im vergangenen Jahr geführten Diskussion zu diesem Thema verzichtet die Regierung mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf auf eine entsprechende Berücksichtigung dieser Möglichkeit, möchte die Vernehmlassungsteilnehmer aber dazu einladen, sich diesbezüglich nochmals zu äussern.

#### **4. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN EINZELNEN ARTIKELN**

##### **4.1 Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden**

###### **4.1.1 Allgemein**

Der vorliegende Gesetzesentwurf orientiert sich an den Bestimmungen des am 1.1.2011 in Kraft getretenen FHG, die entsprechenden Formulierungen wurden, wenn möglich übernommen oder bei Bedarf angepasst. Basierend auf dieser Anlehnung am FHG wiederholt die Regierung nachfolgend bei diversen Artikeln die Ausführungen gemäss Bericht und Antrag betreffend die Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes sowie die Anpassung der Verfassung und des Volksrechtegesetzes (BuA Nr. 121/2008), ohne dies immer wieder explizit zu erwähnen.

###### **4.1.2 Abschnitt I – Allgemeine Bestimmungen**

###### **Zu Art. 1 – Gegenstand und Bezeichnungen**

Der Gegenstandsartikel lehnt sich an Art. 1 FHG an. Der Gesetzesentwurf regelt die Erstellung des Gemeindevoranschlags, die Erstellung und Abnahme der Ge-

meinderechnung, die Erstellung des Finanzplans, die Verwaltung des Gemeindevermögens sowie die Aufgaben und Zuständigkeiten der Gemeindebehörden. Verzichtet wurde hingegen auf den Verweis hinsichtlich Steuerung des Finanzhaushaltes, da der Gesetzesentwurf im Gegensatz zum FHG kein Finanzleitbild vorgibt. Aus Sicht der Regierung ist die Steuerung des Finanzhaushaltes mittels Finanzleitbild von den Gemeinden individuell zu regeln.

### **Zu Art. 2 – Bezeichnungen**

In Art. 2 wird festgehalten, dass die in diesem Gesetzesentwurf verwendeten Personen- und Funktionsbezeichnungen für Personen männlichen und weiblichen Geschlechts gelten. Dies entspricht der bis heute in der liechtensteinischen Gesetzgebung vorhandenen Praxis.

### **Zu Art. 3 – Haushaltsgrundsätze**

Gemäss Art. 92 Abs. 1 GemG ist der Finanzhaushalt der Gemeinde nach den Grundsätzen der Gesetzmässigkeit, der Dringlichkeit, der Wirtschaftlichkeit und der Sparsamkeit zu führen. Die Regierung hält grundsätzlich an diesen Vorgaben fest, übernimmt aber aus Gründen der Einheitlichkeit die Formulierung von Art. 2 FHG. Ergänzt wird der Artikel des Gesetzesentwurfs im Vergleich zur ursprünglichen Bestimmung um die Förderung des Verursacherprinzips als Lenkungsmassnahme. Nachfolgend werden die einzelnen Grundsätze und Prinzipien in Anlehnung an die Ausführungen im Bericht und Antrag betreffend die Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes sowie die Anpassung der Verfassung und des Volkrechtgesetzes (Nr. 121/2008) nochmals beschrieben.

Der Grundsatz der **Gesetzmässigkeit** besagt, dass die Gemeinde nicht ohne Rechtsgrundlage handeln darf. Jede Ausgabe setzt demzufolge eine Rechtsgrundlage voraus.

Der Grundsatz der **Dringlichkeit** betont die Auswahlfunktion im Rahmen des staatlichen Handelns. Die öffentlichen Mittel werden nie ausreichen, um alles Wünschenswerte gleichzeitig zu realisieren, so dass generell in allen Politikbereichen eine Priorisierung erfolgen muss. Es ist Aufgabe des Gemeindevorstehers, Vorschläge für eine Aufgabenpriorisierung zu unterbreiten, welche entsprechend Rücksicht auf die finanziellen, personellen und infrastrukturellen Rahmenbedingungen nehmen muss.

Die Grundsätze der **Wirtschaftlichkeit** und der **Sparsamkeit** verpflichten die kreditverwaltenden Organe zu einem entsprechend verantwortungsvollen Umgang mit den mittels Budget freigegebenen Mitteln. Wenn einmal entschieden ist, welche Aufgaben zu erledigen sind, gilt es die Frage nach dem "Wie" zu beantworten, wobei stets ein möglichst günstiges Verhältnis zwischen den eingesetzten Mitteln und dem zu erzielenden Ergebnis angestrebt werden soll.

Gemäss **Verursacherprinzip** sollen sich der Staat und die Gemeinden in erster Linie auf ihre verfassungsmässigen Kernaufgaben konzentrieren. Darüber hinausgehende Leistungen sollen durch die Verursacher bzw. Nutzer finanziert werden.

Art. 92 Abs. 2 GemG sieht ausserdem vor, dass die Verwaltungsrechnung, bestehend aus Laufender Rechnung und Investitionsrechnung, auf Dauer im Gleichgewicht zu halten ist und allfällige Schulden zurückgebildet werden. Bis 1997 enthielt das Finanzhaushaltsgesetz die gleiche Formulierung, diese wurde im Rahmen der Finanzleitbilddiskussion auf Landesebene dahingehend angepasst, dass nur noch der Aufwand und Ertrag der Laufenden Rechnung im Gleichgewicht zu halten sind. Im Zuge der Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes hat die Regierung im dazugehörigen Bericht und Antrag (Nr. 121/2008) vorgeschlagen, das Prinzip des Haushaltsgleichgewichts so zu formulieren, dass die finanzpolitische Zielsetzung in einer mittelfristig ausgeglichenen Erfolgsrechnung liegt. Mittelfris-

tig bezieht sich dabei auf eine Finanzplanungsperiode von vier bis fünf Jahren. Es sei realistischerweise davon auszugehen, dass der Staat in gewissen Abständen immer wieder finanziell schwierige Rahmenbedingungen antreffe, welche die Erfüllung einer absolut formulierten Gleichgewichtsforderung auch bei höchsten Anstrengungen nicht erlauben. Dies gilt analog auch für die Gemeinden, weshalb mit dieser Gesetzesvorlage vorgeschlagen wird, die Formulierung von Art. 2 FHG unverändert zu übernehmen. An dieser Stelle sei auch nochmals darauf hingewiesen, dass es sich beim Grundsatz des Haushaltsgleichgewichts vor allem um eine zukunftsgerichtete Forderung handelt, nach welcher sich die Finanzpolitik auszurichten hat.

#### **Zu Art. 4 – Kredite**

Diese Bestimmung wird ebenfalls unverändert aus dem Finanzhaushaltsgesetz übernommen. Mit dem Artikel wird der finanzhaushaltsrechtliche Kreditbegriff erklärt (Abs. 1) und abschliessend aufgezählt (Abs. 3) sowie festgehalten, dass ein Kredit beim Gemeinderat oder – bei Kompetenzzuweisung über die Gemeindeordnung gemäss Art. 40 Abs. 3 GemG – bei der Gemeindeversammlung grundsätzlich zu beantragen ist, bevor eine neue Verpflichtung eingegangen wird (Abs. 2). Andernfalls wird die Befugnis des Gemeinderates resp. der Gemeindeversammlung bzgl. der Festlegung des Voranschlags, von Nachtrags-, Verpflichtungs- oder Ergänzungskrediten gemäss Art. 40 Abs. 2 Bst. f GemG ausgehöhlt.

Die in Abs. 3 aufgeführten Kreditkategorien werden teilweise in selbständigen Artikeln des Gesetzesentwurfs nochmals aufgegriffen und konkretisiert. Beim **Verpflichtungskredit** handelt es sich um eine Ermächtigung, für einen bestimmten Zweck bis zu einer bestimmten Summe über das Jahr des Voranschlages hinaus finanzielle Verpflichtungen einzugehen, welche allenfalls durch einen **Ergänzungskredit** erweitert werden kann (Art. 14). Unter einem **Voranschlagskredit** werden die mit der Genehmigung des Voranschlags auf den einzelnen Positionen

gesprochenen Budgetmittel verstanden. Reicht ein im Voranschlag bewilligter Kredit nicht aus, so ist ein **Nachtragkredit** einzuholen (Art. 11).

Der in Abs. 4 vorgeschlagene Grundsatz der Spezifikation wird in Art. 6 dieses Gesetzesentwurfs nochmals aufgegriffen und gilt für jede Art von Kredit. Kredite sind demnach ausschliesslich für diejenigen Zwecke zu verwenden, für welche sie vom Gemeinderat/der Gemeindeversammlung bewilligt wurden. Artfremde Belastungen von Krediten sind damit ausdrücklich nicht zulässig.

Der Grundsatz, wonach nicht beanspruchte Kredite verfallen, wird in Abs. 5 ebenfalls für alle Kreditkategorien postuliert. Eine Lockerung dieses Grundsatzes scheint aus Sicht der Regierung – analog der finanzhaushaltsrechtlichen Bestimmungen des Landes – nur im Falle von Verpflichtungskrediten angezeigt (siehe Ausführungen zu Art. 14).

#### 4.1.3 Abschnitt II – Voranschlag und Nachträge

##### **Zu Art. 5 – Festsetzung**

Der Artikel entspricht im Grunde Art. 96 GemG. Die in Art. 96 Abs. 1 GemG beschriebenen Grundsätze sollen aber gemäss Vorschlag der Regierung in Anlehnung an das Finanzhaushaltsgesetz in einem eigenständigen Artikel festgehalten werden (siehe Erläuterungen zu Art. 6).

Die Gemeinden haben auch weiterhin bis Ende November den Voranschlag für das kommende Verwaltungsjahr festzulegen (Abs. 1). Die Festsetzung erfolgt durch den Gemeinderat sofern die Gemeindeordnung die Beschlussfassung über den Voranschlag, den Gemeindesteuerzuschlag sowie über Nachtrags-, Verpflichtungs- und Ergänzungskredite nicht gemäss Art. 40 Abs. 3 GemG der Gemeindeversammlung zuweist. Zur Präzisierung wird an dieser Stelle des Gesetzesentwurfs deshalb auf die Gemeindeordnung verwiesen. Der Begriff Verwaltungsjahr wird in Anlehnung an Art. 6 FHG übernommen, welcher auf Art. 69



Abs. 1 der Landesverfassung basiert. Das Verwaltungsjahr entspricht dem Kalenderjahr (Abs. 2). Ergänzt wird die Bestimmung durch die Verpflichtung, den Voranschlag bis Ende November bei der Regierung zwecks Genehmigung einzureichen. Dies scheint vor allem in Hinblick auf Art. 10 des Gesetzesentwurfs sinnvoll, welcher die Genehmigung des Voranschlags durch die Regierung regelt. Die Genehmigung des Voranschlags durch die Regierung lässt sich ausserdem auf Art. 116 und Art. 117 GemG zurückführen. Diese Artikel regeln die Aufsicht des Staates über die Gemeinden, wobei der Regierung die Funktion der Aufsichtsbehörde zukommt.

In Art. 5 Abs. 3 wird nochmals präzisiert, dass der Voranschlag die durch Gesetze, Verordnungen, Reglemente oder Beschlüsse begründeten Aufwendungen und Erträge eines Verwaltungsjahres zu umfassen hat. Die Regierung hält zur Verdeutlichung des Haushaltsgrundsatzes der Gesetzmässigkeit gemäss Art. 3 des vorliegenden Gesetzesentwurfs deshalb an der bisherigen Bestimmung des Gemeindegesetzes fest.

Mit Art. 5 Abs. 4 schlägt die Regierung ausserdem vor, dass mit dem Voranschlag der Gemeindesteuerzuschlag auf die Vermögens- und Erwerbssteuer verbindlich festzulegen ist. Nach gängiger Praxis kann die Festsetzung des Gemeindesteuerzuschlags im Rahmen der Budgetierung bis anhin auch provisorisch erfolgen. Der Gemeindesteuerzuschlag wird in einem solchen Fall im Laufe des Budgetjahres nochmals überprüft und allenfalls angepasst. Diese Möglichkeit wurde im Voranschlag 2013 von drei der 11 Gemeinden genutzt. Aus Sicht der Regierung widerspricht eine provisorische Festlegung des Gemeindesteuerzuschlags dem Grundsatz der Vollständigkeit, weshalb der Gemeindesteuerzuschlag inskünftig verbindlich festzulegen ist. Der Gemeindevoranschlag untersteht gemäss Art. 41 Abs. 2 GemG dem fakultativen Referendum. Die Regierung vertritt die Auffassung, dass ein provisorisch festgelegter Gemeindesteuerzuschlag die Verbind-

lichkeit des Voranschlags unzulässig einschränkt. Die Stimmbürger müssen im Falle eines Referendums Klarheit darüber haben, über was sie zu entscheiden haben.

Art. 96 Abs. 3 GemG schreibt aktuell vor, dass der Voranschlag so aufzustellen ist, dass mindestens die laufenden Ausgaben sowie die Verzinsung und eine angemessene Amortisation der Schulden durch die Einnahmen gedeckt sind. Aufgrund der momentan angespannten Finanz- und Wirtschaftslage und der damit verbundenen tieferen Steuereinnahmen sowie der Sparanstrengungen der Regierung hat sich die Einnahmenseite der Gemeinden in den letzten Jahren stark verändert. Aus Sicht der Regierung ist es nicht zielführend den Gemeinden zwingend vorzuschreiben, dass die laufenden Einnahmen eines Jahres die laufenden Ausgaben und eine angemessene Amortisation der Schulden decken müssen. Die dabei eingenommene Perspektive ist sehr kurzfristig und teilweise stark von äusseren Rahmenbedingungen und kaum beeinflussbaren Umständen abhängig. Art. 3 der Gesetzesvorlage sieht stattdessen vor, dass Aufwand und Ertrag mittelfristig im Gleichgewicht zu halten sind. Somit schlägt die Regierung vor, auf Abs. 3 der bisherigen Bestimmung zu verzichten.

#### **Zu Art. 6 – Grundsätze**

Auch an dieser Stelle wird der Wortlaut der entsprechenden Bestimmung des Finanzhaushaltsgesetzes unverändert übernommen (Art. 6 FHG). Die Grundsätze der Vollständigkeit, Einheit, Bruttodarstellung und Spezifikation werden in Art. 96 Abs. 1 GemG schon jetzt vorgeschrieben und haben aus Sicht der Regierung nach wie vor ihre Gültigkeit. Verzichtet wird hingegen auf die Übernahme des im Gemeindegesetz ebenfalls erwähnten Grundsatzes der Fälligkeit. Dieser sieht vor, dass nur solche Ausgaben im Voranschlag veranschlagt werden dürfen, die im Voranschlagsjahr fällig und kassenwirksam werden. Dieser Grundsatz stünde im Widerspruch zur periodengerechten Rechnungslegung. Exemplarisch

sei an dieser Stelle auf die Bildung von Rückstellungen für bestehende Verpflichtungen hingewiesen, wie sie in diesem Gesetzesentwurf in Art. 23 vorgeschlagen wird.

Zur Schaffung eines einheitlichen Verständnisses werden die in Art. 6 Abs. 1 dieses Gesetzesentwurfs erwähnten Grundsätze nachfolgend in Anlehnung an die Ausführungen im Rahmen der Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes des Landes nochmals beschrieben.

**Vollständigkeit:** Der Gemeinderat resp. die Gemeindeversammlung kann seine Aufgabe als Inhaber der Finanzhoheit gemäss Art. 40 Abs. 2 GemG nur wahrnehmen, wenn der Voranschlag ein vollständiges Bild aller zum Zeitpunkt seiner Erstellung mit ausreichender Sicherheit bekannten Positionen umfasst. Aus diesem Grund werden auch Ausgabenkredite budgetiert, welche mit grosser Wahrscheinlichkeit im Budgetjahr anfallen werden, obwohl allenfalls noch keine ausreichende Rechtsgrundlage besteht. In diesen Fällen gelten die Kredite solange als gesperrt, bis per Gesetz oder Gemeinderatsbeschluss der Grundsatz der Gesetzmässigkeit erfüllt ist.

**Einheit:** Der Grundsatz der Einheit ist von jenem der Vollständigkeit abgeleitet. Sämtliche Ausgaben und Einnahmen sollen in einem einzigen Voranschlag zusammengefasst werden. Obwohl dieser Grundsatz bereits weitgehend als selbstverständlich betrachtet werden kann, schlägt die Regierung dennoch vor, die Einheit des Voranschlags gesetzlich zu verankern, um beispielsweise die Diskussion über die "Sonderverwendung" von ausserordentlichen Einnahmenpositionen von vornherein zu unterbinden.

**Spezifikation:** Nach geltender Auffassung und Lehre ist ein bewilligter Kredit ausschliesslich für den im Voranschlag vorgesehenen Zweck bis zur vorgesehenen Höhe zu verwenden. Dadurch steht der Detaillierungsgrad des Voranschlags im

Spannungsfeld zwischen dem Anrecht und dem Bedürfnis des Gemeinderates, der Regierung und der Öffentlichkeit nach transparenter und umfassender Berichterstattung einerseits und dem Bestreben der Gemeindeverwaltung nach einer möglichst hohen Flexibilität in der Verwendung der bewilligten Kredite. In der Tat ist es häufig so, dass für eine Position die mit dem Voranschlag genehmigten Mittel nicht ausreichen, während eine andere Position im gleichen Umfang unausgeschöpft bleibt. Dies gilt vor allem für den gesamten Bereich des Sachaufwands, welcher traditionsgemäss einen hohen Detaillierungsgrad aufweist. In der Schweiz wurde mit dem neuen Finanzhaushaltsrecht der Weg gewählt, dass die umfassende Budgetierung des Sachaufwands stark reduziert und damit der Handlungsspielraum der Exekutive deutlich erhöht wurde. Ein solches Vorgehen ist denkbar, ginge aber zu Lasten des Informationsgehalts und der Transparenz. Die Regierung schlägt analog dem Finanzhaushaltsgesetz des Landes vor, diese Problematik nicht durch eine weniger detaillierte Budgetierung und Rechnungslegung – in Form von gezieltem Zusammenfassen von Hauptkonten – zu lösen, sondern durch eine geänderte Handhabung in Bezug auf die Krediteinhaltungspflicht. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen zu Art. 11 und 12 dieser Gesetzesvorlage verwiesen. Die vorgesehene detaillierte Budgetierung schliesst jedoch Globalbudgets nicht vollständig aus. So kann es beispielsweise sinnvoll sein, die Budgetmittel für die Gehaltsaufwendungen – wie auf Landesebene – in Form einer Globalbudgetsumme zu genehmigen. Dies soll aus Sicht der Regierung aber nur dort möglich sein, wo Konten der gleichen Kostenart zusammengefasst werden und der Informationsgehalt nicht übermässig eingeschränkt wird.

**Bruttodarstellung:** Das Bruttoprinzip verlangt, dass Aufwand und Ertrag der Laufenden Rechnung, Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung aber auch Aktiven und Passiven der Bilanz getrennt dargestellt werden und nicht miteinander verrechnet werden dürfen. Es handelt sich dabei um ein wichtiges Prinzip,

welches aus Sicht der Regierung hoch gehalten werden muss, um zu verhindern, dass die kreditrechtlichen Grundregeln verletzt und Ausgaben getätigt werden, für welche ohne Verrechnung keine budgetäre Deckung vorhanden wäre oder dadurch die jeweiligen Finanzkompetenzen ausgehöhlt würden.

Art. 6 Abs. 2 präzisiert den Grundsatz der Spezifikation und verankert auf Gesetzesstufe das Verbot der Kreditübertragung von einer Voranschlagsposition auf eine andere. Die Regierung sieht es als zielführend an, den Wortlaut des Finanzhaushaltsgesetzes zu übernehmen, um die mit dem Budgetvollzug betrauten Stellen in Bezug auf die finanzielle Verantwortung für die ihnen anvertrauten Budgetmittel in die Pflicht zu nehmen und die dafür notwendige Klarheit für den Umgang mit den Budgetkrediten zu schaffen.

Wie bereits bei den Erläuterungen zum Vollständigkeitsprinzip erwähnt, ist dieses nur gewährleistet, wenn im Voranschlag sämtliche Ausgaben- und Einnahmenpositionen enthalten sind. Auf Landesebene ist es schon seit Jahren gängige Praxis, dass die Regierung im Rahmen der Berichterstattung zum Voranschlag diejenigen Positionen aufzeigt, für welche im Zeitpunkt der Budgeterstellung keine oder keine ausreichende Rechtsgrundlage vorhanden ist. Mit Art. 6 Abs. 3 schlägt die Regierung nun vor, diese Praxis auch für die Gemeinden auf Gesetzesstufe festzuhalten, zumal die Aufnahme solcher gesperrter Kredite in den Voranschlag in den Gemeinden teilweise bereits der Praxis entspricht. Die Regierung spricht sich explizit dafür aus, die gesperrten Kredite im Zusammenhang mit der Berichterstattung zum Voranschlag gesondert aufzuführen. Auf Landesebene liegt eine Rechtsgrundlage analog Art. 3 Abs. 1 FHG dann vor, wenn die Ausgabe eine untermittelbare Folge oder voraussehbare Folge von Gesetzen oder Finanzbeschlüssen oder gebunden ist. Wie bereits in Kapitel 3.4 erwähnt, gelten Ausgaben als gebunden, wenn in Bezug auf Umfang, Zeitpunkt oder andere wesentliche Modalitäten kein erheblicher Handlungsspielraum besteht. Somit muss bei-

spielsweise für die Beschaffung oder Erneuerung der für die Verwaltungstätigkeit erforderlichen Sachmittel wie Büromaterial, Maschinen oder ähnliches kein gesperrter Kredit im Voranschlag ausgewiesen werden. Der vorliegende Gesetzesentwurf sieht keine Unterscheidung zwischen gebunden und neuen Ausgaben vor. Stattdessen schlägt die Regierung auf Gemeindeebene vor, verstärkt auf die Finanzkompetenzen der Gemeindeorgane abzielen. Gemäss Art. 25 Abs. 4 GemG hat die Gemeindeversammlung über Ausgaben zu beschliessen, wenn die zu bewilligenden einmaligen Ausgaben 35% resp. die jährlich wiederkehrenden Ausgaben 20% der effektiven Erträge der laufenden Rechnung des Vorjahres übersteigen. Somit gelten nach Vorschlag der Regierung alle Kredite als gesperrt, über welche die Gemeindeversammlung zum Zeitpunkt der Budgetverabschiedung noch zu beschliessen hat.

#### **Zu Art. 7 – Unterteilung und Gliederung**

Die Regierung schlägt vor, den bereits auf Landesebene eingeführten Begriff der Erfolgsrechnung anstelle der Laufenden Rechnung auch auf Gemeindeebene anzuwenden, um eine einheitliche Verwendung der Begrifflichkeiten in der öffentlichen Verwaltung zu gewährleisten. Die Bestimmung entspricht deshalb unverändert Art. 7 FHG. Inhaltlich stimmt der Artikel mit Art. 4 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden überein, künftig soll die Bestimmung aber auch für die Gemeinden auf Gesetzesebene verankert werden.

#### **Zu Art. 8 – Erfolgsrechnung**

Bis anhin wurde der Inhalt der Laufenden Rechnung – neu Erfolgsrechnung – in Art. 5 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden geregelt. Aufwand und Ertrag wurden als Vorgänge umschrieben, die das Reinvermögen vermindern resp. die Fehldeckung erhöhen oder das Reinvermögen erhöhen resp. die Fehldeckung vermindern. Für aussenstehende Personen handelt es sich dabei um schwer verständliche Definitionen. Die Regierung schlägt vor, die grund-

legenden Bestimmungen zur Erfolgsrechnung nun analog dem FHG auf Gesetzesstufe zu verankern. In Übereinstimmung mit Art. 8 FHG werden Aufwand und Ertrag in diesem Artikel als Wertverzehr bzw. Wertzuwachs umschrieben. Die Regierung hat sich bereits bei der Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes der Formulierung des Bundesgesetzes über den eidgenössischen Finanzhaushalt aus dem Jahr 2005 (Art. 3 Abs. 3 und 4) angeschlossen.

Zur transparenteren Darstellung schlägt die Regierung ausserdem vor, den Abschluss der Erfolgsrechnung in drei Teilergebnisse zu unterteilen. Auf Landesebene wurde bereits vor der Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes die Erfolgsrechnung in das Ergebnis aus der ordentlichen Staatstätigkeit und das Finanzergebnis aus der externen Vermögensbewirtschaftung unterteilt. Auf Gemeindeebene hat sich eine solche Unterteilung der Erfolgsrechnung bisher noch nicht durchgesetzt. Mit der vorgeschlagenen Bestimmung wird somit eine neue Praxis vorgeschrieben. Die Dreigliederung des Resultats der Erfolgsrechnung verfolgt in erster Linie das Ziel, das Ergebnis aus der betrieblichen Tätigkeit von Vorgängen, welche mit dem "Kerngeschäft" der öffentlichen Haushalte nichts zu tun haben, zu trennen und dieses somit weder zu positiv noch zu negativ darzustellen. Gerade im Mehrjahresvergleich erlaubt dies eine fundiertere Beurteilung der finanziellen Entwicklung.

Für die klare Abgrenzung des **Ergebnisses aus betrieblicher Tätigkeit** und dem **Finanzergebnis** wird die systematisch organisierte und gesteuerte Bewirtschaftung der nicht für die Aufgabenfinanzierung benötigten Liquidität (Poolanlagen) als Entscheidungskriterium herangezogen. In Anlehnung an die Bestimmungen auf Landesebene in Art. 8 Abs. 2 FHV umfasst das Finanzergebnis der Erfolgsrechnung nachfolgend aufgelistete Positionen:

- Aufwand und Ertrag aus der Bewirtschaftung und Bewertung der Flüssigen Mittel und der Poolanlagen;

- Ertrag aus Darlehen und Beteiligungen;
- Bewertungsveränderungen von Beteiligungen des Finanzvermögens;
- Wertberichtigungen (Sonderabschreibungen) und Wertaufholungen auf Liegenschaften des Finanzvermögens;
- Aufwand und Ertrag aus dem Verkauf von Beteiligungen und Liegenschaften des Finanzvermögens;
- Ertrag aus dem Verkauf von Beteiligungen und Liegenschaften des Verwaltungsvermögens; diese werden vor einem Verkauf ins Finanzvermögen umgewidmet und vorgängig auf einen allfälligen tieferen Verkaufswert abgeschrieben;
- Zinsaufwand und sonstiger Zinsaufwand.

Alle Aufwände und Erträge, die nicht dem Finanzergebnis oder dem ausserordentlichen Ergebnis zugeordnet werden, zählen zum Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit. Auf Landesebene werden Mieteinnahmen aus Liegenschaften des Finanzvermögens aus Praktikabilitätsgründen dem betrieblichen Ertrag zugewiesen, da sich die Ausscheidung der entsprechenden Aufwendungen als sehr umständlich und eine unterschiedliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen nicht konsistent wäre. Die Regierung schlägt aus Gründen der Einheitlichkeit deshalb auch für die Gemeinden vor, die Mieteinnahmen aus Liegenschaften des Finanzvermögens dem betrieblichen Ergebnis und nicht dem Finanzergebnis zuzuordnen.

Der separate Ausweis von **aussordentlichen** erfolgswirksamen Vorfällen ist aus Sicht der Regierung auch auf Gemeindeebene sinnvoll. Allerdings muss der Begriff der Ausserordentlichkeit in diesem Kontext ebenfalls sehr zurückhaltend verwendet werden. Dies sahen ursprünglich auch die IPSAS so vor, indem sie in IPSAS 3 (Ausgabe 2000) definierten, dass ausserordentliche Vorgänge gleichzeitig



selten, ungewöhnlich und wesentlich sein müssen. Der Standard wurde zwischenzeitlich geändert und der Begriff der ausserordentlichen Positionen (extraordinary items) ersatzlos gestrichen<sup>20</sup>. Damit kennen die IPSAS mit heutigem Stand des Regelwerks den separaten Ausweis von ausserordentlichen Vorgängen nicht mehr. Die Regierung schlägt analog zum Finanzhaushaltsgesetz vor, den Begriff der Ausserordentlichkeit nicht im Gesetz zu regeln, sondern im notwendigen Detaillierungsgrad auf Verordnungsstufe festzulegen.

### **Zu Art. 9 – Investitionsrechnung**

Die Investitionsrechnung stellt bekanntlich eine Besonderheit des öffentlichen Haushaltes dar. Während in der Privatwirtschaft aktivierungs- und passivierungsfähige Vorgänge direkt in der Bilanz verbucht werden, schafft die Investitionsrechnung Transparenz über die Zunahmen (Bruttoinvestitionen) und Abnahmen (investive Einnahmen) der Positionen des Verwaltungsvermögens. Eine neue Ausgabe im Investitionsbereich soll gleich behandelt werden, wie eine neue Ausgabe im laufenden Haushalt, wodurch es notwendig und sinnvoll ist, darüber transparent Rechnung zu legen. Dies ist jedoch nur möglich, wenn die entsprechenden Vorgänge nicht direkt über die Bilanz laufen, sondern die Veränderungen der Aktivposten des Verwaltungsvermögens in der Investitionsrechnung aufgezeigt werden.

Bisher wurde der Inhalt der Investitionsrechnung in Art. 6 und 7 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden geregelt. Die dort gewählte Formulierung entspricht in den Grundzügen dem Vorgängererlass des heutigen Finanzhaushaltsgesetzes. Der vorliegende Gesetzesentwurf sieht eine unveränderte Übernahme der überarbeiteten Formulierung von Art. 9 FHG vor.

---

<sup>20</sup> IPSAS 3 / Ausgabe April 2012 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, Paragraph 61.

In Art. 9 Abs. 1 wird die grundsätzliche Gliederung der Investitionsrechnung in investive Ausgaben und Einnahmen beschrieben.

Art. 9 Abs. 2 entspricht inhaltlich Art. 6 Abs. 1 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden. Begrifflich wird jedoch eine Anpassung vorgenommen, indem nicht mehr von "Aufwand der Investitionsrechnung", sondern von "Investiven Ausgaben" gesprochen wird. Die bisherige Bestimmung zählt zudem auch einen allfälligen Aufwandüberschuss der Erfolgsrechnung zur Ausgabenseite der Investitionsrechnung. Klassisch wird das vorgeschlagene Rechnungsmodell in drei Stufen abgeschlossen. In einer ersten Stufe ergeben sich als Saldo investiver Ausgaben und Einnahmen die Nettoinvestitionen. In der zweiten Stufe werden die Abschreibungen auf das Verwaltungsvermögen sowie das Resultat der Erfolgsrechnung (Ertrags- oder Aufwandüberschuss) in die Investitionsrechnung übertragen, woraus sich entweder ein Finanzierungsüberschuss oder -fehlbetrag ergibt. In der dritten Stufe werden die entsprechenden Saldi der einzelnen Investitionskategorien (Hochbauten, Tiefbauten, usw.) in die Bilanz (Verwaltungsvermögen) übertragen. Dementsprechend ist es buchhalterisch natürlich richtig, dass ein allfälliger Aufwandüberschuss der Erfolgsrechnung im Zuge des Rechnungsabschlusses in die Ausgabenseite der Investitionsrechnung übertragen wird. Allerdings handelt es sich dabei eben um einen Vorgang im Rahmen des Abschlusses, welcher nicht den Charakter der in der Investitionsrechnung ausgewiesenen Ausgaben beschreibt, weshalb die Regierung vorschlägt, diesen Teilsatz analog zum Finanzhaushaltsrecht nicht mehr in die neue Bestimmung aufzunehmen.

Gleiches gilt für Art. 9 Abs. 3, welcher einen allfälligen Ertragsüberschuss der Erfolgsrechnung nicht mehr als Einnahme der Investitionsrechnung anführt. Bis anhin wurde die Einnahmenseite der Investitionsrechnung gemäss Art. 7 der Verordnung über das Rechnungswesen beschrieben als "... Vorgänge, die der Fi-

finanzierung der Investitionen dienen". Im Rahmen der Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes hat die Regierung eine neue Formulierung zur Umschreibung der investiven Einnahmen gewählt, da es sich bei den investiven Einnahmen auf Landesebene vielmehr um die Rückerstattung von Forderungen handelt, als um die Finanzierung anderer Investitionen. Somit zählen in der Regel jene Vorgänge zur Einnahmenseite der Investitionsrechnung, mit welchen der Buchwert des Verwaltungsvermögens durch Mittelzufluss reduziert wird. Durch Mittelzufluss deshalb, weil auch die Abschreibungen auf das Verwaltungsvermögen dessen Buchwert vermindern.

Art. 6 und 7 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden führen jeweils eine Vielzahl von Beispielen für die einzelnen Ausgaben- und Einnahmenkategorien an. Auf Gesetzesebene ist ein solcher Detaillierungsgrad aus Sicht der Regierung nicht sinnvoll, weshalb entsprechende Aufzählungen weiterhin auf Verordnungsstufe geregelt werden sollen.

#### **Zu Art. 10 – Genehmigung**

Die Landesverfassung schreibt in Art. 110 Abs. 2 Bst. b vor, dass die selbständige Verwaltung des Gemeindevermögens unter Aufsicht der Landesregierung in den Gemeindegesetzen zu regeln sei. Ein Instrument zur Ausübung der Aufsichtsfunktion der Regierung besteht in der Genehmigung der Gemeindevoranschläge, welche bisher in Art. 98 GemG geregelt ist. Die Regierung hält an dieser Bestimmung fest und übernimmt die Formulierung des Gemeindegesetzes weitgehend. Der erste Satz wird insofern angepasst, als dass der Voranschlag der Regierung nicht nur zur Prüfung sondern zur Genehmigung zu unterbreiten ist.

Die Regierung behält es sich weiterhin vor, im Falle von Beanstandungen den Voranschlag zur Berichtigung zurückzuweisen oder eine entsprechende Berichterstattung bei der Gemeinde einzufordern. Die Genehmigung des Voranschlages kann ferner an Auflagen gebunden sein.

Wie bereits im Bericht und Antrag Nr. 67/1990 zum aktuell gültigen Gemeindegesetz erwähnt, bezieht sich die Prüfungsbefugnis der Regierung auf die Form und die Gesetzmässigkeit des Voranschlags. Unter Gesetzmässigkeit ist dabei der Verstoss gegen eine entsprechende Gesetzes- oder Verordnungsbestimmung zu verstehen. Ist ein Voranschlag beispielsweise nicht vollständig, weil Ausgaben für ein grösseres, mehrjähriges Projekt nicht berücksichtigt wurden, so kann die Regierung den Voranschlag an die Gemeinde zurückweisen. Dies würde auch für offensichtlich unrealistische Annahmen z.B. in Bezug auf die Steuereinnahmen gelten. Würden die Steuereinnahmen unrealistisch hoch eingeschätzt, würden die mutmasslichen Einnahmen bewusst oder unbewusst fehlerhaft dargestellt und den interessierten Kreisen im Allgemeinen sowie der Gemeindeversammlung im Besonderen ein irreführendes Bild des Voranschlags präsentiert. Denkbar wäre es ausserdem, dass die Regierung den Voranschlag einer Gemeinde zur Überarbeitung oder Berichterstattung zurückweist, weil sie Bedenken hinsichtlich des in Art. 3 des Gesetzesentwurfs vorgeschriebenen Ziels einer mittelfristig ausgeglichenen Erfolgsrechnung hätte. Die Gemeinde hätte in einem solchen Fall die Möglichkeit, die Regierung anhand des vorgeschriebenen Finanzplans davon zu überzeugen, dass sich Aufwand und Ertrag der Erfolgsrechnung trotz eines kurzfristigen Finanzierungsfehlbetrags mittelfristig im Gleichgewicht befinden. Die Prüfung der Form kann sich beispielsweise auf den notwendigen Detaillierungsgrad, die Einheit, die Bruttodarstellung, etc. beziehen.

#### **Zu Art. 11 – Nachtragskredite**

Wenn ein vom Gemeinderat bzw. von der Gemeindeversammlung bewilligter Voranschlagskredit für die unter dem entsprechenden Zweck vorgesehenen Ausgaben nicht ausreicht, ist von der Verwaltung beim Gemeinderat resp. bei der Gemeindeversammlung vor Eingehung der neuen Verpflichtung oder Vornahme der Zahlung um einen Nachtragskredit anzusuchen. Dieser Grundsatz orientiert sich daran, dass der Gemeinderat – oder bei Zuweisung der Aufgabe gemäss

Art. 40 Abs. 3 GemG die Gemeindeversammlung – den Voranschlag festsetzt und daher auch konsequenterweise dafür zuständig ist, den bewilligten Ausgabenrahmen zu erweitern. Art. 97 Abs. 1 GemG sieht deshalb bereits vor, dass der Gemeinderat "... vor Eingehung der neuen Verpflichtung oder Vornahme der Zahlung ..." über einen Nachtragskredit zu beschliessen hat. Allerdings besteht für den Gemeinderat resp. die Gemeindeversammlung Entscheidungsspielraum nur dann, wenn die Verpflichtung, welche zu Mehrausgaben führen würde, wirklich noch nicht eingegangen wurde und es faktisch auch möglich ist, den beantragten Nachtragskredit abzulehnen. Die Formulierung von Art. 97 Abs. 1 GemG ist aus Sicht der Regierung dahingehend anzupassen, als die Formulierung "vor Vornahme der Zahlung" analog dem FHG ersatzlos gestrichen werden soll. Damit ist die Gemeindeverwaltung gefordert, dem Gemeinderat oder der Gemeindeversammlung nur "echte" Nachtragskredite vorzulegen, bei denen auch wirklich Handlungsspielraum besteht.

Das geltende Gemeindegesetz erlaubt gemäss Art. 97 Abs. 2 GemG bisher in folgenden Fällen Ausnahmen von der Einholung von Nachtragkrediten:

- teuerungsbedingte Zahlungen;
- Zahlungen aufgrund gesetzlicher Anteile Dritter an bestimmten Erträgen.

Die Regierung ist der Ansicht, dass die Liste der Ausnahmen, in welchen kein Nachtragskredit beantragt werden muss, in Anlehnung an Art. 10 Abs. 2 FHG, für die Gemeinden künftig wie folgt festgelegt werden sollte:

**Kreditüberschreitungen in Höhe von höchstens CHF 10'000 (Art. 11 Abs. 2 Bst. a):** In Anlehnung an Art. 10 Abs. 2 Bst. c FHG schlägt die Regierung vor, Nachtragskredite erst ab einer Höhe von CHF 10'000 dem Gemeinderat/der Gemeindeversammlung zur Genehmigung vorzulegen. Bis zu diesem Betrag soll künftig der Gemeindevorsteher entsprechende Mittel genehmigen können. Da-

mit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass der Voranschlag einer Gemeinde aufgrund der funktionalen Gliederung nach Aufgabengebieten auch eine Vielzahl von kleineren Positionen beinhaltet, bei denen ein einzelner Anlassfall in einem Jahr sehr rasch zu einer Kreditüberschreitung führen kann. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie soll für solche geringen Budgetüberschreitungen nicht der Gemeinderat resp. die Gemeindeversammlung begrüsst werden müssen. Das heisst allerdings nicht, dass die Gemeindeangestellten in eigener Kompetenz über diese nicht budgetierten Mittel verfügen können. Vielmehr ist der Prozess so zu gestalten, dass die Verantwortlichen in diesen Fällen – im Idealfall vorgängig – die Genehmigung des Gemeindevorstehers einholen müssen. Die Betragsgrenze von CHF 10'000 wurde in Übereinstimmung mit der in Art. 52 Abs. 3 GemG festgelegten Ausgabenkompetenz des Gemeindevorstehers festgelegt. Von einer Ausweitung auf die ebenfalls in Art. 52 Abs. 3 GemG vorgesehene max. Ausgabenkompetenz von CHF 30'000 wird allerdings verzichtet. Zum einen würde eine Betragsgrenze von CHF 30'000 sogar die Kompetenz eines einzelnen Regierungsmitglieds in Bezug auf Nachtragskredite oder Kreditüberschreitungen übersteigen, zum anderen scheint ein Betrag in dieser Höhe im Verhältnis zum gesamten Ausgabenvolumen der Gemeinden unverhältnismässig.

**Kreditüberschreitungen aufgrund gesetzlich zwingender Auszahlungen von Überzeit (Art. 11 Abs. 2 Bst. b):** Gemäss Art. 3a Arbeitsgesetz<sup>21</sup> sind die Bestimmungen des Arbeitsgesetzes über die Ruhe- und Arbeitszeiten auch für die Landesverwaltung und die Gemeindeverwaltungen anwendbar. Diese sehen unter anderem vor, dass angeordnete Überzeit, welche 60 Stunden übersteigt, mit einem Überzeitzuschlag ausbezahlt werden muss (Art. 13 Arbeitsgesetz). Dies führt zu entsprechenden Mehrkosten, welche im Rahmen der Budgetierung häufig noch nicht berücksichtigt werden konnten, aber zwingend auszuzahlen sind.

---

<sup>21</sup> LR 822.10.

**Kreditüberschreitungen aufgrund von notwendigen personellen Doppelbesetzungen bei Schwangerschaften von Mitarbeiterinnen, längerer Krankheit von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern und Überschneidungen im Zusammenhang mit Ersatzeinstellungen (Art. 11 Abs. 2 Bst. c):** Zum Zeitpunkt der Budgetierung sind die meisten der aufgeführten Fälle nicht absehbar und kreditmässig demzufolge auch nicht gedeckt. Aus betrieblichen Gründen besteht für die Gemeinden dabei aber kaum Handlungsspielraum, weshalb die Regierung analog Art. 10 Abs. 2 e FHG vorschlägt, diese Fälle ebenfalls in die Ausnahmebestimmung von Nachtragskrediten aufzunehmen.

**Beitragsleistungen der Gemeinde, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen zwingend ausgerichtet werden müssen (Art. 11 Abs. 2 Bst. d):** Für die Budgetierung von Beitragsleistungen muss in vielen Fällen von Annahmen über die Entwicklung der für eine Beitragsleistung massgebenden Parameter ausgegangen werden. Als Beispiel sei der Gemeindeanteil an den Gehaltsaufwendungen der Lehrpersonen auf Kindergarten- und Primarschulstufe angeführt. Gemäss Art. 131b Schulgesetz<sup>22</sup> leisten die Gemeinden einen Beitrag von 50% an die Besoldungsaufwendungen. Wenn nun die dem Voranschlag zugrunde gelegten Annahmen über die Anzahl Schülerinnen und Schüler und somit über die Anzahl der Klassen zu tief angesetzt werden, führt dies automatisch zu einer Überschreitung der entsprechenden Budgetposition. In diesen Fällen scheint es der Regierung nicht notwendig, dass der Gemeinderat/die Gemeindeversammlung die Überschreitung des Voranschlagskredits bewilligt, da ohnehin kaum Handlungsspielraum diesbezüglich vorhanden ist. Mit dem Vorschlag der Regierung zu Art. 11 Abs. 2 Bst. d wird diesen Umständen Rechnung getragen, indem inskünftig bei Mehrausgaben, welche gesetzlich zwingend sind, keine Nachtragskredite mehr beantragt werden müssen. Die Regierung schlägt aber – analog dem FHG –

---

<sup>22</sup> LR 411.0.

bei wesentlichen Mehrausgaben von über CHF 100'000 pro Voranschlagsposition eine Informationspflicht an den Gemeinderat vor, damit dieser über grössere Budgetabweichungen informiert ist, auch wenn keine Genehmigungspflicht mehr besteht. Eine zeitnahe Information der Gemeindeversammlung scheint in solchen Fällen kaum möglich, weshalb die Regierung nur eine Informationspflicht gegenüber dem Gemeinderat vorschlägt.

**Kreditüberschreitungen, denen in der gleichen Rechnungsperiode entsprechenden sachbezogene Erträge und Einnahmen gegenüberstehen (Art. 11 Abs. 2 Bst. e):** Aufgrund des Bruttoprinzips werden Aufwände/Ausgaben und Erträge/Einnahmen in Voranschlag und Rechnung getrennt und dürfen nicht miteinander verrechnet werden. In einzelnen Fällen werden Aufwendungen oder Ausgaben an Dritte weiterverrechnet, sodass bei der Überschreitung solcher Kredite auch entsprechende Mehrerträge oder -einnahmen verzeichnet werden. Man kann somit nicht von echten Nachtragskrediten oder Kreditüberschreitungen sprechen und die Regierung erachtet es vor allem aus verwaltungsökonomischen Aspekten als gerechtfertigt, dass in diesen Fällen der Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung nicht unnötig befasst werden muss. Als Beispiel hierfür können die Aufwendungen der Gemeinden für Kehrrichtmarken erwähnt werden. Ist die Nachfrage nach Kehrrichtmarken gross, kann es vorkommen, dass mehr Kehrrichtmarken eingekauft werden als im Rahmen der Budgetierung vorgesehen. Dies führt auf der Aufwandseite zu einer Kreditüberschreitung, der aber auf der Ertragsseite aufgrund der aus der höheren Nachfrage resultierenden Verkäufe entsprechende Mehreinnahmen gegenüberstehen.

**Kreditüberschreitungen für Projekte, bei welchen sich aus buchhalterischen Gründen Verschiebungen zwischen der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung ergeben (Art. 11 Abs. 2 Bst. g):** Im Zusammenhang mit der von der Regierung vorgeschlagenen Einführung einer Anlagenbuchhaltung für die Ge-



meinden (siehe Kapitel 3.3) drängt sich eine weitere Ausnahmeregelung auf. Ein wesentliches Merkmal einer Anlagenbuchhaltung ist die Definition des Investitionsbegriffs. Es gilt also festzulegen, in welchem Fall eine Ausgabe als Investition zu behandeln und somit zu aktivieren ist. Dabei spielen Kriterien wie die Art der Investition sowie die Ausgabenhöhe eine Rolle. Erfüllt eine Ausgabe diese Kriterien, so ist sie zwingend in der Anlagenbuchhaltung zu berücksichtigen, da diese ansonsten nicht vollständig ist und damit ihren Zweck nicht oder nur bedingt erfüllen kann. Der Inhalt der Anlagenbuchhaltung bzw. deren Zu- und Abgänge muss wiederum mit den über die Investitionsrechnung verbuchten Investitionen und Desinvestitionen übereinstimmen. Nun ist es durchaus realistisch, dass ein Projekt oder eine Anschaffung während der Budgetierung als Investition eingestuft wird und sich dann bei der Realisierung entgegen den ursprünglichen Annahmen herausstellt, dass die Investitionskriterien nicht erfüllt sind, oder umgekehrt. Beispielweise könnte ein Unterhaltsprojekt eines Strassenabschnitts budgetiert werden, bei dem davon ausgegangen wird, dass das Projekt dem Werterhalt des Abschnitts dient. Beim Projektstart zeigt sich jedoch, dass der Zustand des Unterbaus schlechter ist als ursprünglich angenommen und dass eine Gesamterneuerung des Abschnitts notwendig und zweckmässig ist. Nun ist das Projekt aufgrund der ursprünglichen Annahme als Aufwand in der Erfolgsrechnung budgetiert. Durch die neue Ausgangslage muss das Projekt jedoch als Investition behandelt werden. Allerdings fehlen in der Investitionsrechnung die notwendigen Budgetmittel. In einem solchen Fall ist es aus Sicht der Regierung nicht sinnvoll, wenn für die Realisierung des Projekts ein Nachtragskredit durch den Gemeinderat/die Gemeindeversammlung genehmigt werden muss, sofern die budgetierten Projektmittel im jeweiligen Jahr ausreichend sind. Schliesslich sind diese eindeutig für den definierten Zweck vorgesehen, nur eben auf dem falschen Konto. Auch die andere Richtung ist denkbar: Ein budgetiertes Investiti-

onsprojekt erreicht bei der Realisierung die Betragsgrenze für Investitionen nicht und wird deshalb in der Erfolgsrechnung verbucht.

Für solche Fälle schlägt die Regierung vor, dass für die Kreditüberschreitung, welche durch die korrekte, den Anlagenbuchhaltungsrichtlinien entsprechende Verbuchung entsteht, kein Nachtragskredit einholt werden muss, da das Ausgabenvolumen insgesamt nicht erhöht wird. Natürlich stehen die entsprechenden Mittel auf dem ursprünglich dafür vorgesehenen Konto dadurch nicht mehr zur Verfügung. Auch darf sich die Verschiebung nur auf die explizit für das mit dem Voranschlag durch den Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung freigegebene Projekt oder Anschaffung und die damit verbundene Betragshöhe erstrecken.

Kreditüberschreitungen aufgrund von Zinsen für kurzfristiges Fremdkapital zur Sicherstellung der Zahlungsbereitschaft der Gemeinde (Art. 11 Abs. 2 Bst. h): Die Liquiditätsplanung für den Gemeindehaushalt ist eine herausfordernde Angelegenheit. Einerseits sollte überschüssige Liquidität im Rahmen einer allfälligen Anlagestrategie verwendet werden, andererseits muss die Zahlungsbereitschaft der Gemeinde aufrechterhalten werden. Dazu müssen Planungen und Schätzungen über den Zeitpunkt der grösseren Mittelzuflüsse und -abflüsse angestellt werden. Zeigt sich ein nachhaltiger grösserer Liquiditätsbedarf, so kann dieser beispielsweise durch eine Reduktion der Finanzanlagen bedient werden. Es kann dabei jedoch vorkommen, dass der Zeitpunkt für einen Mittelabzug aus den Poolanlagen sehr ungünstig liegt und es betriebswirtschaftlich sinnvoller ist, sich kurzfristig über eine Kreditaufnahme bei Banken zu versorgen. Dies bedingt natürlich die Zahlung von Sollzinsen. Gemäss Art. 41 Abs. 1 Bst. c GemG obliegt die Kompetenz zur Kreditaufnahme dem Gemeinderat. Der Liquiditätsbeschaffung mittels Fremdkapital muss demnach ein entsprechender Gemeinderatsbeschluss zugrunde liegen. Somit ist keine explizite Genehmigung eines Nachtragskredits für daraus resultierende Sollzinsen mehr nötig. Um entsprechende Klarheit zu

schaffen, schlägt die Regierung vor, dass bei Kreditüberschreitungen für Fremdkapitalzinsen für die Aufnahme von kurzfristigem Fremdkapital kein Nachtragskredit beim Gemeinderat/der Gemeindeversammlung beantragt werden muss. Diese Regelung gilt keinesfalls für eine mittel- oder langfristige Kreditaufnahme, deren Kapitalkosten in der Regel – zumindest für ein Voranschlagsjahr – recht verlässlich beziffert werden können. Der Gemeinderat bzw. die Gemeindeversammlung muss in einem solchen planbaren Fall die entsprechenden Mittel als Budget- oder Nachtragskredit zur Verfügung stellen.

**Kreditüberschreitungen aufgrund von Abschreibungen, Wertberichtigungen und Aufwendungen aus Währungsdifferenzen (Art. 11 Abs. 2 Bst. i):** Abschreibungen, Wertberichtigungen und Aufwendungen aus Währungsdifferenzen sind die Folge der festgelegten Bewertungspraxis für das Finanz- und Verwaltungsvermögen der Gemeinden. Im Bereich des Verwaltungsvermögens berechnen sich die Abschreibungen anhand der vorhandenen Buchwerte und der in einem Rechnungsjahr erfolgten Investitionstätigkeit sowie der für die jeweiligen Anlagengüter unterlegten Nutzungsdauern. Bei den Beteiligungen des Verwaltungsvermögens ist zusätzlich die Werthaltigkeit zum Bilanzstichtag zu prüfen und gegebenenfalls sind in diesem Bereich nicht budgetierte Wertberichtigungen vorzunehmen. Beim Finanzvermögen sieht die Regierungsvorlage die Bewertung zu Verkehrswerten vor, was im Bedarfsfall ebenfalls zu erfolgswirksamen Wertberichtigungen führen kann. Abschreibungsbedarf entsteht jedoch auch durch die Debitorenbewirtschaftung, indem nicht einbringliche Forderungen abgeschrieben resp. konkret gefährdete Forderungen einer Delkredererückstellung zugewiesen werden müssen, während auf den übrigen Debitorenguthaben (mit Ausnahme von Guthaben gegenüber Banken, dem Land, Gemeinden, öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Gemeindeangestellten) nach dem Vorsichtsprinzip pauschale Wertberichtigungen vorgenommen werden. Nachdem Abschreibungen und Wertberichtigungen zwingende Konsequenzen der gesetz-

lich vorgeschriebenen Bewertungspraxis darstellen, ergibt sich aus Sicht der Regierung keine Notwendigkeit, dass der Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung deren Höhe im Falle einer Überschreitung genehmigt.

Die Regierung schlägt ergänzend zu den entsprechenden Bestimmungen des Finanzhaushaltsgesetzes mit Art. 11 Abs. 2 Bst. f ausserdem vor, **Kreditüberschreitungen aufgrund interner Verrechnungen zwischen den Organisations-einheiten der Gemeinde** ebenfalls als Ausnahme zu behandeln sind. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn Mitarbeitende des Werkdienstes den Winterdienst übernehmen, welcher im Bereich Strassen abgerechnet wird. Damit nun die korrekten Personalaufwendungen abgebildet werden können, werden die entsprechenden Personalaufwendungen gemeindeintern zwischen den entsprechenden Organisationsbereichen verrechnet. Sofern die budgetierten Mittel nicht überschritten werden, kommt es auch in diesem Fall nicht zu einer Erhöhung des Ausgabenvolumens und die Regierung schlägt vor, bei Kreditüberschreitungen aufgrund von internen Verrechnungen zwischen den Verwaltungsbereichen – allerdings innerhalb derselben Ausgabenkategorie (Personalaufwand, Sachaufwand, etc.) – von einer Genehmigung durch den Gemeinderat resp. durch die Gemeindeversammlung abzusehen.

Verzichtet werden soll hingegen auf die bisher vorgesehenen Ausnahmen aufgrund teuerungsbedingter Zahlungen und aufgrund von gesetzlicher Anteile Dritter an bestimmten Erträgen. Ausnahmen aufgrund teuerungsbedingter Zahlungen waren früher vor allem für Hoch- und Tiefbauprojekte vorgesehen. Mit der in Art. 14 Abs. 6 vorgeschlagenen Möglichkeit der Indexierung von Verpflichtungskrediten wird eine solche Ausnahmebestimmung nun allerdings hinfällig. Die Arbeitsgruppe zur Novellierung des Finanzhaushaltsrechts der Gemeinden ist des Weiteren übereingekommen, dass hinsichtlich der Ausnahme aufgrund von gesetzlichen Anteilen Dritter an bestimmten Erträgen auf Gemein-

deebene kein entsprechender Regelungsbedarf besteht, weshalb diese Bestimmungen ebenfalls nicht in den vorliegenden Gesetzesentwurf aufgenommen wurde. Auf Landesebene kommt diese Ausnahme beispielsweise im Falle des Ertragssteueranteils der Gemeinden zum Tragen.

### **Zu Art. 12 – Kreditüberschreitungen**

Im Bericht und Antrag Nr. 121/2008 zur Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes führt die Regierung aus, dass der Unterschied zwischen Nachtragskrediten und Kreditüberschreitungen häufig unklar ist. Dies gilt sicherlich auch auf Gemeindeebene. Bei Kreditüberschreitungen handelt es sich um Mehrausgaben, bei welchen dem Gemeinderat oder der Gemeindeversammlung – ganz im Gegensatz zu "echten" Nachtragskrediten – kein Handlungsspielraum mehr zukommt. Dies ist in erster Linie bei zeitlicher Dringlichkeit von Ausgaben der Fall. Zeitliche Dringlichkeit entsteht bei unvorhersehbaren Ereignissen oder Vorfällen, wie z.B. Unwettern. Realistischerweise können Kreditüberschreitungen aber auch eintreten, ohne dass das Kriterium der zeitlichen Dringlichkeit erfüllt ist, nämlich einerseits, wenn ein Aspekt bei der Budgetierung nicht oder zu wenig berücksichtigt oder unterschätzt wurde. Wenn in diesem Fall eine Kompensationsmöglichkeit innerhalb der gleichen Kreditposition nicht möglich ist, entsteht eine Überschreitung des bewilligten Voranschlagskredits. Ein anderer Grund für eine Kreditüberschreitung kann die zeitliche Abfolge im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinderechnung darstellen. Viele Ausgabenpositionen werden nach Jahresende zu Lasten des vergangenen Jahres abgerechnet. Wenn sich unterjährig keine Kreditüberschreitung abzeichnet, eine solche jedoch nach Jahresende entsteht, hat die Gemeindeverwaltung keine Möglichkeit mehr, den Gemeinderat resp. die Gemeindeversammlung vorab zu begrüßen resp. zu informieren. Es ist aus Sicht der Regierung zu akzeptieren, dass solche Fälle eintreten können. Mit den vorgeschlagenen Ausnahmen zur Einholung von Nachtragskrediten sollten sich diese jedoch auf ein Minimum beschränken. Dies gilt auch für Ausgaben, welche sich

auf einen rechtskräftigen Gerichtsentscheid stützen und trotz einer Kreditüberschreitung somit zwingend ausgerichtet werden müssen. Aufgrund der Tatsache, dass dem Gemeinderat bzw. der Gemeindeversammlung im Falle von Kreditüberschreitungen kein Handlungsspielraum mehr zukommt, schlägt die Regierung vor, dass Kreditüberschreitungen, welche nicht unter die angeführten Ausnahmeregelungen nach Art. 11 fallen, dem Gemeinderat aber zur Kenntnis gebracht werden müssen. Eine Information der Gemeindeversammlung in diesen Fällen scheint aus Sicht der Regierung nicht angezeigt, da dies zeitnah kaum möglich sein wird und – wie bereits erwähnt – ohnehin kein Handlungsspielraum besteht.

#### **Zu Art. 13 – Kreditübertragungen bei Verpflichtungskrediten**

Art. 4 Abs. 5 dieser Gesetzesvorlage sieht vor, dass nicht beanspruchte oder nicht gänzlich ausgeschöpfte Kredite nicht auf das Folgejahr übertragen werden können. Die Bestimmung setzt damit den Grundsatz der Jährlichkeit des Voranschlags um. In Anlehnung an Art. 12 FHG soll an diesem Grundsatz klar festgehalten werden. Die Regierung bleibt diesbezüglich deutlich restriktiver als die von den schweizerischen Finanzdirektoren im Rahmen von HRM2 vorgeschlagene Lösung, welche eine Kreditübertragung auf das Folgejahr erlaubt, wenn zeitliche Verzögerungen bei der Realisierung von Investitionsvorhaben, Einzelmassnahmen oder Projekten eintreten. Im Falle von vom Gemeinderat resp. von der Gemeindeversammlung genehmigten Verpflichtungskrediten schlägt die Regierung aber eine Lockerung dieses Grundsatzes vor. Der Gemeinderat/die Gemeindeversammlung gibt mit der Zustimmung zu einem Verpflichtungskredit den Gesamtrahmen für ein Vorhaben frei und ermächtigt die Gemeinde damit, zweckgebundene Verpflichtungen im bewilligten Umfang einzugehen. Aus Vollständigkeitsgründen wird die jeweilige Jahrestanche der einzelnen Projekte budgetiert. In diesen Fällen kommt jedoch dem Planungskredit im Voranschlag die geringere Bedeutung zu als dem Einzelbeschluss für das Gesamtvorhaben als Verpflichtungskredit.

tungskredit. Die Regierung erachtet es in diesem Fall als zielführend und vertretbar, wenn nicht beanspruchte Voranschlagsmittel von Projekten, welche auf einem Verpflichtungskreditbeschluss des Gemeinderats resp. der Gemeindeversammlung beruhen, auf das Folgejahr übertragen werden können. Damit kann unnötige Bürokratie im Zusammenhang mit dem Beantragen eines Nachtragskredits – begründet aus der zeitlichen Verzögerung des Vorhabens – vermieden werden.

Die Kreditübertragung setzt allerdings voraus, dass die Nichtausschöpfung nicht bereits bei der Erstellung des Voranschlages für das Folgejahr berücksichtigt wurde und hinreichend begründet werden kann, dass die übertragenen Mittel im Folgejahr auch zweckgemäss verwendet werden können (Art. 12 FHV). Details diesbezüglich sollen entsprechend der Finanzhaushaltsverordnung des Landes auf Verordnungsstufe geregelt werden.

#### 4.1.4 Abschnitt III – Verpflichtungskredite

##### **Zu Art. 14 – Verpflichtungskredite**

Art. 14 entspricht – mit Ausnahme von Abs. 3 – Art. 13 FHG. Es gibt Vorhaben, für deren Realisierung es notwendig ist, auch über ein Budgetjahr hinaus Verpflichtungen einzugehen. Dies gilt insbesondere für den Investitionsbereich, bei welchem Arbeitsvergaben und Projektaufträge aufgrund des Projektverlaufs vergeben werden müssen und die Zahlungsverpflichtungen über das Jahr des laufenden Voranschlages hinaus zur Folge haben. Um die effiziente Durchführung solcher Projekte auch aus finanzhaushaltsrechtlicher Sicht zu ermöglichen, kennt das Gemeindegesetz analog zum Finanzhaushaltsgesetz das Instrument des Verpflichtungskredits. Verpflichtungskredite werden in der Regel vom Gemeinderat genehmigt. Die Gemeindeordnung kann aber nach Art. 40 Abs. 3 GemG auch vorsehen, dass die Festlegung von Verpflichtungskrediten durch die Gemeindeversammlung erfolgen kann. Ein genehmigter Verpflichtungskredit ermächtigt

die Gemeindeverwaltung, bereits finanzielle Verpflichtungen für Rechnungsjahre einzugehen, für die noch kein vom Gemeinderat/von der Gemeindeversammlung und der Regierung genehmigter Voranschlag existiert. Mit der Genehmigung eines Verpflichtungskredits steckt der Gemeinderat resp. die Gemeindeversammlung den inhaltlichen und finanziellen Rahmen ab, in dem mittel- und langfristig angelegte Projekte und Vorhaben geplant und abgewickelt werden können. Anpassungsbedarf besteht im geltenden Gemeindegesetz aus Sicht der Regierung insbesondere dahingehend, dass der Anwendungsbereich für Verpflichtungskredite genauer definiert werden sollte. Art. 110 Abs. 1 GemG lautet: "Für Vorhaben, die für die Gemeinde Aufwendungen über das Jahr des Voranschlages hinaus zur Folge haben, ist vom Gemeinderat ein Verpflichtungskredit zu beschliessen. Dieser ermächtigt, für einen bestimmten Zweck bis zur festgelegten Höhe finanzielle Verpflichtungen einzugehen". Die Bestimmung "*Vorhaben, die für die Gemeinden Aufwendungen über das Jahr des Voranschlags hinaus zur Folge haben*" ist aus Sicht der Regierung zu wenig konkret gefasst. So macht es z.B. keinen Sinn, einen Finanzbeschluss für die Ausrichtung eines zeitlich befristeten Beitrags der Gemeinde in Form eines Verpflichtungskredits zu fassen, da diese Beschlüsse in der Regel für die Gemeinde zeitlich keinen Handlungsspielraum beinhalten und inhaltlich zudem ausreichend klar gefasst sind. Der Verpflichtungskredit ist damit vor allem als Instrument der Kreditermächtigung der Gemeindeverwaltung im Falle von mehrjährigen Projekten oder Vorhaben zu verstehen, bei welchen sowohl der zeitliche Ablauf als auch die jährlichen Tranchen nicht im Vornherein klar sind. Aus diesen Gründen soll Art. 14 Abs. 1 des Gesetzesentwurfs neu die generelle Ermächtigung beinhalten, für einen bestimmten Zweck finanzielle Verpflichtungen einzugehen.

In Art. 14 Abs. 2 schlägt die Regierung eine Definitionsabgrenzung vor, nach der in Fällen, in welchen der Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung sowohl in betraglicher als auch in zeitlicher Hinsicht klare Finanzbeschlüsse fasst (z.B.



Jahresbeitrag von jährlich CHF 500'000 für die Jahre 2006 bis 2008) keine Verpflichtungskredite notwendig sind. Das heisst, dass in diesen Fällen wohl Beschlüsse vom Gemeinderat/von der Gemeindeversammlung gefasst werden müssen, nicht aber in Form von Verpflichtungskrediten.

In Art. 110 Abs. 2 GemG werden Hoch- und Tiefbauten als Bereiche angeführt, für die insbesondere Verpflichtungskredite notwendig sind. Diese Formulierung findet sich erstmals in der Fassung des Gemeindegesetzes von 1996 und wurde dem Finanzhaushaltsgesetz von 1974 entnommen. Zu dieser Zeit kam den Projekten im Hoch- und Tiefbau im Verhältnis zum gesamten Ausgabenvolumen des Staates sicherlich eine grössere Bedeutung zu als heute. Gerade in den vergangenen Jahren wurde auf Landesebene in ganz anderen Aufgabenbereichen des Staates Verpflichtungskredite gesprochen (z.B. 200 Jahre Souveränität, Schulversuch "Schule und Sport", Rolle Liechtensteins im 2. Weltkrieg, etc.). Aus Sicht der Regierung ist es nach dem heutigen Verständnis bezüglich der Anwendbarkeit von Verpflichtungskrediten auch auf Gemeindeebene nicht mehr notwendig, die Aufgabenbereiche Hoch- und Tiefbau explizit zu erwähnen. Die neue Formulierung in Abs. 1 ist aus Sicht der Regierung umfassend und klar.

Art. 14 Abs. 3 des Gesetzesentwurfs regelt die Genehmigung von Verpflichtungskrediten durch den Gemeinderat resp. die Gemeindeversammlung. Im Gegensatz zu Art. 13 Abs. 3 FHG beinhaltet das Gesetz aber keine Vorgaben zur Ausgestaltung des Antrags in Form eines besonderen Berichts an den Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung. Die Regierung schlägt stattdessen vor, dass die Gemeinden die Art und Ausgestaltung des Antrags für einen Verpflichtungskredit individuell, beispielsweise über die Gemeindeordnung, regeln sollen, empfiehlt aber ein einheitliches Vorgehen der Gemeinden. Der Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung ist aber in jedem Fall über die möglichen Folgekosten eines Verpflichtungskredits zu informieren.

Abs. 4 und 5 dieses Artikels entsprechen den bisherigen Bestimmungen gemäss Art. 110 Abs. 3 und 4 des Gemeindegesetzes und regeln das Vorgehen im Rahmen der Budgetierung und die Beantragung von Ergänzungskrediten.

Mit Art. 14 Abs. 6 soll ausserdem die Möglichkeit, einen Verpflichtungskredit zu indexieren, gesetzlich verankert werden. Dies macht insbesondere im Investitionsbereich Sinn, da zwischen Kreditbewilligung und Projektausführung eine relativ grosse Zeitspanne liegen kann, in welcher sich die für die Kreditbemessung zu Grunde gelegten Preise erfahrungsgemäss deutlich verändern können. Da eine Indexierung nicht zwingend in jedem Fall notwendig und sinnvoll ist, ist Abs. 6 als Kann-Bestimmung formuliert.

#### **Zu Art. 15 – Verpflichtungskontrolle**

Die Einhaltung eines Kredits für ein mehrjähriges Vorhaben verlangt von den verantwortlichen Stellen eine Kontrollsystematik, mit welcher die Zielerreichung in Bezug auf die Krediteinhaltung bestmöglich unterstützt wird. Art. 15 entspricht unverändert Art. 14 FHG.

#### **4.1.5 Abschnitt IV – Gemeinderechnung**

#### **Zu Art. 16 – Zuständigkeit**

Art. 40 Abs. 2 Bst. g GemG weist dem Gemeinderat die Befugnis zu, die Gemeinderechnung zu genehmigen und die verantwortlichen Organe zu entlasten. Die Beschlussfassung über die Gemeinderechnung und die Entlastung der Organe kann über die Gemeindeordnung auch der Gemeindeversammlung zugewiesen werden (Art. 40 Abs. 3 GemG). Die Genehmigung des Rechnungsergebnisses ist eine zentrale Aufgabe des Inhabers der Finanzhoheit.

In der Privatwirtschaft ist es üblich, dass das für die Rechnungsabnahme zuständige Organ auch die Zustimmung über die Verwendung des Jahresergebnisses erteilt (Gewinnausschüttung, Reservenzuweisung, Verlustdeckung, etc.). In An-

lehnung an die Regelung auf Landesebene ist beim Ergebnis der Gemeinderechnungen nach Ansicht der Regierung ein Verwendungsbeschluss durch den Gemeinderat resp. die Gemeindeversammlung ebenfalls angebracht. Der Gemeinderat/die Gemeindeversammlung sollte festlegen können, welcher Position des Eigenkapitals ein Jahresgewinn zugewiesen resp. ein Jahresverlust belastet werden soll sofern das Eigenkapital überhaupt in einzelne Komponenten unterteilt ist. Auf Landesebene existieren beispielsweise die "Reserven für Zukunftsausgaben (Zukunftsfonds)", welche ebenfalls als Bestandteil des Eigenkapitals ausgewiesen werden. Dem Gemeindevorsteher kommt dabei ein Antragsrecht zu.

Art. 113 Abs. 3 GemG regelt bisher die Veröffentlichung der Gemeinderechnung durch 14-tägiges Auflegen. Bis zur Neufassung des Gemeindegesetzes im Jahr 1996 wurden die Gemeinderechnungen an alle Haushalte geschickt. Die Landtagsabgeordneten haben sich damals im Rahmen der dritten Lesung dafür ausgesprochen, diese nur noch auf Verlangen auszufertigen. Aufgrund der heute zur Verfügung stehenden elektronischen Möglichkeiten erachtet es die Regierung als sinnvoll, die umfassenden Gemeinderechnungen nicht nur öffentlich aufzulegen, sondern elektronisch zugänglich zu machen (Abs. 3). Somit stehen diese Informationen den interessierten Personen jederzeit zur Verfügung, ohne dass den Gemeinden dadurch zusätzliche Aufwendungen entstehen würden. Die Veröffentlichung von Geschäftsberichten auf elektronischem Weg entspricht in der Privatwirtschaft und auch in der öffentlichen Verwaltung ohnehin bereits weit verbreiteter Praxis.

#### **Zu Art. 17 – Verweisung**

Art. 102 Abs. 1 GemG und Art. 11 der Verordnung für das Rechnungswesen der Gemeinden verweisen bereits heute darauf, dass die für den Voranschlag geltenden Bestimmungen in Bezug auf die Grundsätze, die Gliederung und Aufstellung sinngemäss auch auf die Gemeinderechnung anzuwenden sind. Dieser an

sich logische Schluss soll nun analog zum Finanzhaushaltsgesetz (Art. 16 FHG) auf Gesetzesstufe verankert und in Art. 17 dieser Vorlage wieder aufgenommen werden. Die Gemeinderechnung soll inskünftig ausführlicher Bericht erstatten und unterscheidet sich damit inhaltlich vom Voranschlag. Der Voranschlag dient dem Gemeinderat bzw. der Gemeindeversammlung in erster Linie als Planungsinstrument und ist auf die Ausgaben- und Einnahmenseite des Gemeindehaushalts ausgerichtet. Planbilanzen werden in diesem Kontext nicht erstellt. Die Gemeinderechnung soll inskünftig neben der Erfolgs- und der Investitionsrechnung sowie der Bilanz auch einen deutlich umfassenderen Anhang enthalten. Der Verweisartikel ist deshalb so gefasst, dass die Bestimmungen zur Gemeinderechnung diejenigen zum Voranschlag ergänzen.

#### **Zu Art. 18 – Grundsätze**

Wie bereits erwähnt, möchte die Regierung in Übereinstimmung mit den Ausführungen zum Finanzhaushaltsgesetz in Bericht und Antrag Nr. 121/2008 auch für den Gemeindehaushalt darauf verzichten, auf Gesetzesstufe die Anbindung an ein existierendes Regelwerk festzuschreiben. Dennoch gibt es durchaus Bereiche, welche durch das IPSAS-Board definiert worden sind und deren Übernahmen auch für die liechtensteinischen Gemeindehaushalte Sinn macht.

Der heute in verschiedenen Rechnungslegungsstandards festgelegte Grundsatz, dass die Rechnungslegung den interessierten Lesern/Leserinnen ein zuverlässiges Bild über die finanzielle Situation der rechnungslegenden Institution vermitteln soll, darf und soll auch für die Gemeinderechnungen gelten. Ohne dies explizit auf Gesetzesstufe festzuhalten, wurde dieses Ziel natürlich schon bis anhin – im Rahmen der finanzhaushaltsrechtlich definierten Regelungen – angestrebt und verwirklicht. Die Regierung bezieht diese Sichtweise dabei auf die Gesamtheit aller Rechnungslegungsinstrumente und nicht isoliert auf die Darstellung von Bilanz und Erfolgsrechnung. Die ergänzenden Instrumente wie die wichtigen In-

formationen im Anhang sollen als Gesamtheit interessierte Kreise in die Lage versetzen, sich ein "den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechendes Bild" zu machen.

IPSAS 1 definiert vier qualitative Grundsätze zur Rechnungslegung<sup>23</sup>: Verständlichkeit, Wesentlichkeit, Zuverlässigkeit und Vergleichbarkeit. Der Grundsatz der **Verständlichkeit** verlangt eine für den Leser/die Leserin klare und nachvollziehbare Informationsdarstellung. **Wesentlich** sind jene Informationen, welche einen Adressaten (Lieferanten, Kapitalgeber, Arbeitnehmer, usw.) in die Lage versetzen, auf diesen Informationen basierend Entscheidungen zu treffen, welche er ohne diese Informationen möglicherweise nicht in dieser Art getroffen hätte. **Zuverlässigkeit** setzt voraus, dass sich Leser/Leserinnen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Informationen verlassen können und diese damit eindeutig, fehlerfrei und unverzerrt abgegeben werden. Das **Vergleichbarkeitsprinzip** verpflichtet dazu, die Darstellung der Gemeinderechnung über einen längeren Zeitraum nicht ohne wichtigen Grund zu verändern.

Auf Anregung von Vernehmlassungsteilnehmern wurden im Rahmen der Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes ausserdem die Grundsätze der Periodengerechtigkeit und der Stetigkeit in Art. 17 FHG aufgenommen. Mit **Stetigkeit** wird ausgedrückt, dass die Rechnungslegungsgrundsätze über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben sollten. Der Begriff ist somit als Ergänzung zum Vergleichbarkeitsprinzip in der Darstellung der Gemeinderechnung zu sehen. Die **Periodengerechtigkeit** verpflichtet, Aufwendungen und Erträge den entsprechenden Perioden korrekt zuzuordnen.

---

<sup>23</sup>IPSAS 1 / Ausgabe April 2012 – Presentation of Financial Statements, Appendix 2 – Qualitative Characteristics of Financial Reporting.

**Zu Art. 19 – Inhalt der Gemeinderechnung**

Gemäss Art. 102 Abs. 2 GemG enthält die Gemeinderechnung bis anhin die Verwaltungsrechnung (Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung), die Vermögensrechnung (Bilanz), die Bürgschafts- und Garantieverpflichtungen, den Stand der Verpflichtungskredite, die Rechnungen der Stiftungen sowie die Vermögens- und Verwaltungsrechnungen der unselbständigen Betriebe und Anstalten. In Anlehnung an Art. 18 FHG schlägt die Regierung die Verwendung einheitlicher Begrifflichkeiten vor. Die inhaltlichen Vorgaben des Gemeindegesetzes werden insofern beibehalten, als dass die Bürgschafts- und Garantieverpflichtungen und der Stand der Verpflichtungskredite Bestandteile des Anhangs darstellen (siehe Ausführungen zu Art. 21). Im Gegensatz zur Landesrechnung soll auf Gemeindeebene allerdings auf eine explizite Mittelflussrechnung verzichtet werden.

Die zentrale Funktion einer Mittelflussrechnung besteht gemäss Ausführungen zum Bericht und Antrag Nr. 212/2008 darin, die Veränderung der betrachteten Geldmittel in einer Rechnungsperiode nachzuweisen. Inhaltlich ist zu bestimmen, welcher "Fonds" der Mittelflussrechnung zu Grunde gelegt werden soll und in welchen Geldfluss-Stufen dessen Veränderung abgebildet wird. Beides ist davon abhängig, welche Informationsbedürfnisse mit diesem Instrument abgedeckt werden sollen. Auf Landesebene zielt die Mittelflussrechnung auf die Beantwortung folgender Fragestellungen ab:

- Wie hat sich der Deckungsüberschuss (Finanzvermögen ./ Fremde Mittel) im Betrachtungszeitraum entwickelt?
- Welche Anteile der Veränderung fallen auf den operativen Bereich und welche auf das Finanzergebnis?
- Welcher Anteil der eigenen Nettoinvestitionen, d.h. ohne die Investitionsbeiträge an Dritte, konnte aus dem operativen Bereich einerseits und der gesamten Staatstätigkeit andererseits finanziert werden?

- Hat sich der Deckungsüberschuss auch durch die Aufnahme oder die Rückzahlung langfristiger Mittel verändert und in welchem Ausmass?

Durch die Verbindung der Angaben aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung bietet die Mittelflussrechnung einen guten Überblick über die Veränderungen der relevanten Komponenten und Vorgänge der Landesrechnung.

Aufgrund der Kleinheit der Gemeindehaushalte erachtet es die Regierung nicht als notwendig, den Gemeinden die Erstellung einer Mittelflussrechnung per Gesetz zwingend vorzuschreiben, zumal die vorgeschlagene Dreiteilung der Erfolgsrechnung bereits Einblicke in die Mittelveränderung aus betrieblicher Tätigkeit, aus dem Finanzergebnis und dem ausserordentlichen Ergebnis liefert.

#### **Zu Art. 20 – Bilanz**

In Übereinstimmung mit den Begrifflichkeiten des Finanzhaushaltsgesetzes schlägt die Regierung vor, künftig nicht mehr von der Vermögensrechnung sondern von der Bilanz zu sprechen.

Abs. 1 nennt der Vollständigkeit halber die Unterteilung in Aktiven und Passiven.

In Abs. 2 wird die Grobgliederung der Aktivseite vorgeschrieben. Diese orientiert sich grundsätzlich an der bestehenden Praxis. Die Unterteilung in Finanz- und Verwaltungsvermögen stellt eine Spezialität der öffentlichen Haushalte dar und ist aus finanzrechtlichen Gründen (Ausgabenbegriff) unverzichtbar.

Die Zuordnungskriterien für Aktiven des Finanz- und Verwaltungsvermögens werden in Abs. 3 und 4 in Analogie zu Art. 104 Abs. 2 und 3 GemG und Art. 14 und 16 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden angeführt. Hauptkriterium bildet der Umstand, ob ein Vermögenswert ohne Beeinträchtigung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe veräussert werden kann oder nicht.

Beispiel: Erfolgt der Kauf eines Grundstücks als Bodenreserve, handelt es sich dabei um Finanzvermögen. Es kann jederzeit wieder veräussert werden. Wird darauf jedoch beispielsweise ein Schulgebäude errichtet, handelt es sich um Verwaltungsvermögen.

Mit Abs. 5 wird der Fremdkapitalanteil der Passivseite in die beiden Kategorien "Fremde Mittel" und "Verpflichtungen gegenüber unselbständigen Anstalten und Stiftungen" unterteilt. Letztere entspricht der Gegenposition zum entsprechenden Aktivposten.

Die in Art. 19 Abs. 6 FHG noch erwähnten Spezialfinanzierungen sind gemäss Erkenntnis der Arbeitsgruppe für die Gemeinden nicht relevant, weshalb diese Bestimmung des Finanzhaushaltsgesetzes nicht in den vorliegenden Entwurf übernommen wurde.

#### **Zu Art. 21 – Anhang**

Art. 21 entspricht unverändert Art. 21 FHG. Relevante Angaben im Anhang, welche das mit der Bilanz und der Erfolgsrechnung aufgezeigte Bild mit beurteilungsrelevanten Informationen ergänzen, gehören heute zum Rechnungslegungsstandard grösserer Unternehmen. Der vorgeschlagene Artikel zählt die Mindestanforderungen an den Anhang auf, überlässt es mit Abs. 1 Bst. f aber der jeweiligen Gemeinde – falls notwendig – zusätzliche Angaben aufzunehmen.

Gemäss Abs. 1 Bst. a ist das angewendete Regelwerk zu nennen. Im Falle der Gemeinderechnungen werden hier die Bestimmungen des Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden sowie die entsprechende Durchführungsverordnung anzuführen sein.

Abs. 1 Bst. b verlangt sodann, dass die Rechnungslegungsgrundsätze und die wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze zusammengefasst werden. Hier geht es im Wesentlichen um Ausführungen zu den Bewertungsmethoden



des Finanz- und Verwaltungsvermögens, zur Abschreibungspraxis, zu den Abgrenzungsregelungen (z.B. bei Steuern), usw.

Der Eigenkapitalnachweis gemäss Abs. 1 Bst. c macht transparent, wenn sich das Eigenkapital nicht ausschliesslich um das Resultat der Erfolgsrechnung verändert, sondern auch aufgrund direkter, erfolgsunwirksamer Eigenkapitalbuchungen.

Beim Anlagen-, Beteiligungs- und Rückstellungsspiegel nach Abs. 1 Bst. d geht es um Detailausweise zu den entsprechenden Bilanzpositionen, anhand derer interessierte Leser/Leserinnen eine bessere Vorstellung über den Inhalt und die Entwicklung der bilanzierten Werte gewinnen sollen. Der Anlagenspiegel soll auf aggregierter Ebene über die Zusammensetzung und Bewertung der Sachanlagen Auskunft geben. Der Gewährleistungsspiegel umfasst insbesondere die Eventualverbindlichkeiten, bei denen die Gemeinde zu Gunsten Dritter eine Verpflichtung eingeht als auch sonstige Sachverhalte mit Eventualcharakter, welche noch nicht die Kriterien einer Rückstellung erfüllen. Gemäss Art. 18 Abs. 1 FHV enthält der Gewährleistungsspiegel auf Landesebene insbesondere wesentliche Eventualverbindlichkeiten aus Bürgschaften, Garantien, Kapitalliberierungspflichten bei nicht voll liberierten Beteiligungen, hängigen Amtshaftungsklagen und anwartschaftlichen Frühpensionierungen der Angestellten. Bereits heute sind die Bürgschafts- und Garantieverpflichtungen gemäss Art. 102 Abs. 1 Bst. c GemG in der Gemeinderechnung offenzulegen.

Abs. 1 Bst. e sieht vor, den Stand der vom Gemeinderat oder der Gemeindeversammlung gesprochenen Verpflichtungskredite in Anlehnung an Art. 102 Abs. 1 Bst. d GemG per Bilanzstichtag im Anhang auszuweisen. Insofern stellt dies keine Neuerung dar.

Abs. 1 Bst. f verpflichtet die Gemeinde im Anhang zusätzliche Angaben zu machen, falls die Inhalte von Abs. 1 Bst. a bis e nicht ausreichen, um die Vermögens-

und Ertragslage, die Verpflichtungen sowie die finanziellen Risiken abschliessend einschätzen zu können.

#### **Zu Art. 22 – Genehmigung**

Dieser Artikel entspricht unverändert der bisherigen Bestimmung in Art. 103 GemG. Nachträgliche Ausgabenbeschlüsse im Rahmen der Genehmigung der Gemeinderechnung sind somit ausgeschlossen. Die Volksrechte und Finanzkompetenzen bleiben gewahrt.

#### **4.1.6 Abschnitt V – Bilanzierung und Bewertung**

Mit der Festlegung von Bilanzierungsgrundsätzen werden die Aktivierungsfähigkeit und Passivierungsverpflichtung von Bilanzpositionen konkretisiert. Die Bewertungsgrundsätze schliesslich stellen die konkrete Handlungsanleitung für die Bemessung der Höhe der Bilanzpositionen an einem Stichtag dar. Dieser Abschnitt wird vollständig aus dem Finanzhaushaltsgesetz übernommen, weshalb die nachfolgenden Ausführungen an die entsprechenden Erläuterungen im Bericht und Antrag Nr. 121/2008 angelehnt sind.

#### **Zu Art. 23 – Bilanzierungsgrundsätze**

Der Artikel hält die Bilanzierungsgrundsätze für Aktiven (Abs. 1) und Passiven (Abs. 2 und 3) fest. Die Definition von Abs. 1 Bst. a erfasst die Aktiven des Finanzvermögens und des Verwaltungsvermögens. Während erstere bilanziert werden, wenn sie in der Zukunft einen wirtschaftlichen Nutzen erbringen, werden die Aktiven des Verwaltungsvermögens aufgrund ihrer Funktion zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben aktiviert. Klar nicht aktivierungsfähig bleiben die von den Gemeinden ausgerichteten Investitionsbeiträge an Dritte, wie dies schon bis anhin der Fall war. Verpflichtungen müssen zum Bilanzstichtag zweifelsfrei bestehen und beziffert werden können und der künftige Mittelabfluss muss wahrscheinlich

sein. Ist Letzteres nicht der Fall, ist die Verpflichtung als Eventualverpflichtung im Anhang der Gemeinderechnung offenzulegen.

Mit Abs. 3 wird erstmals eine klare Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen eingeführt. Die Thematik wurde bis anhin in Art. 18 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden geregelt und sah vor, dass Rückstellungen "... zum Ausgleich drohender Verluste oder besonderer Risiken ..." gebildet werden müssen. In Verbindung mit dem in Art. 96 Abs. 1 GemG postulierte Grundsatz der Fälligkeit, wonach Aufwand und Ertrag in dem Jahr zu veranschlagen sind, in dem sie fällig werden, können sich Unsicherheiten bezüglich der Rückstellungsbildung ergeben. Rückstellungen dienen wie passive Rechnungsabgrenzungen der periodenkonformen Erfassung von Aufwendungen, sind jedoch in Bezug auf Höhe und Zeitpunkt des Mittelabflusses nicht abschliessend klar. Nach IPSAS 19<sup>24</sup> sollte eine Rückstellung gebildet werden, wenn:

- a) eine rechtliche oder faktische Verpflichtung aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit besteht und
- b) der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich ist und
- d) eine zuverlässige Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.

Diese kumulativ zu erfüllenden Kriterien sind in die Formulierung von Abs. 3 eingeflossen. "Bestehende Verpflichtung" beinhaltet, dass diese durch ein vergangenes Ereignis entstanden ist und ihre Eintrittswahrscheinlichkeit bei > 50% liegt. "Zeitpunkt oder Höhe des künftigen Mittelabflusses unsicher" weist darauf hin, dass ein Mittelabfluss möglich ist. Zudem muss eine zuverlässige Schätzung möglich sein, was durch die Nachvollziehbarkeit und Systematik der Berechnung

---

<sup>24</sup>IPSAS 19 / Ausgabe April 2012 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

aufzuzeigen ist. Mit der gewählten Formulierung werden z.B. inskünftig Rückstellungen gebildet für offene Ferienguthaben der Gemeindeangestellten, Überzeiten oder für definitiv beschlossene Frühpensionierungen. Dabei entsteht ein Einmaleffekt im Jahr der Bildung der einzelnen Rückstellung, während in den Folgejahren (nur) noch die Veränderung der Position erfolgswirksam zu Buche schlägt. Es handelt sich um bestehende Verpflichtungen, die zu einem künftigen Mittelabfluss führen. Die Betrachtung des Mittelabflusses als reine Liquidität greift dabei zu kurz. Wenn eine Person per Ende Jahr ein offenes Ferienguthaben von vier Wochen ausweist und diese im Folgejahr bezogen werden, so erfolgt der Mittelabfluss in Form von in diesem Zeitraum nicht vorhandener Kapazität. Der Anspruch und damit der Aufwand entstanden aus dem Verzicht von Ferienbezug in den Vorperioden, welche nach dem Prinzip der Periodengerechtigkeit auch entsprechend zu belasten sind. Die Regierung ist sich dabei sehr wohl bewusst, dass eine solche Bildung von Rückstellungen – gerade im Zusammenhang mit Frühpensionierungen – zu starken Schwankungen führen kann, weist dem Prinzip der Periodengerechtigkeit aber höhere Priorität zu.

Die von der Regierung vorgeschlagene Formulierung entspricht wortwörtlich dem Musterfinanzhaushaltsgesetz gemäss HRM2 und wurde ergänzt mit "... und deren Höhe verlässlich geschätzt werden kann". Diese Ergänzung des Vorschlags der Finanzdirektorenkonferenz erscheint der Regierung sehr wichtig. Wenn auch das Wort "verlässlich" immer noch Ermessensspielraum bietet, so sollte eine Rückstellung doch auf anerkannt nachvollziehbaren Grundsätzen basieren. Rückstellungen, für deren Berechnung eine Vielzahl nicht bekannter Parameter angewandt werden müssen, werden dem Kriterium einer objektiven Darstellung der Finanzlage nicht mehr gerecht und gehören als Eventualverbindlichkeit erfolgswirksam dargestellt. Dieser Gedanke wohnt auch dem Musterfinanzhaushaltsgesetz der Schweizerischen Finanzdirektorenkonferenz inne, was in einem entsprechenden Flussdiagramm des Handbuchs zur Abgrenzung von Rückstel-

lungen zu den Eventualverbindlichkeiten eindeutig zum Ausdruck kommt, indem die Frage "zuverlässige Schätzung möglich?" bei einem Nein eindeutig zu einer Eventualverbindlichkeit führt und in einem solchen Fall keine Rückstellung gebildet wird<sup>25</sup>. Auf Landesebene schränkt Art. 29 Abs. 1 FHV die Bildung von Rückstellung noch insofern ein, als dass Rückstellungen, die sich nicht auf Ferien- und Gleitzeitguthaben des Personals sowie definitiv feststehende Pensionsverpflichtungen beziehen, erst ab einem Betrag von CHF 1.0 Mio. gebildet werden. Eine ähnliche Einschränkung auf Verordnungsstufe ist auch auf Gemeindeebene vorgesehen, der Betrag wurde noch nicht abschliessend festgelegt, wird jedoch vermutlich deutlich tiefer angesetzt werden.

Art. 23 Abs. 4 der Gesetzesvorlage regelt ergänzend die Thematik der anwartschaftlichen Leistungen des Gemeindepersonals. Analog Art. 22 Abs. 4 FHG werden keine Rückstellungen für solche anwartschaftlichen Leistungen gebildet. Darunter fallen beispielsweise noch nicht beantragte/beschlossene Frühpensionierungen oder Dienstjubiläen.

Mit IPSAS 25<sup>26</sup> wird geregelt, wie mit solchen Leistungen an Arbeitnehmer umgegangen werden soll. In beiden Fällen handelt es sich im Falle der Gemeinde als Arbeitgeber um Ansprüche der Gemeindeangestellten nach den gesetzlich definierten Regelungen. Eine systemkonforme Anwendung der IPSAS-Vorschriften würde bedeuten, dass die Leistungspläne der Gemeinde im Bereich von Frühpensionierungen und Dienstjubiläen so zu bewerten sind, dass die in der Zukunft zu leistenden Zahlungen unter Annahme verschiedener Prämissen (Lohnentwicklung, Fluktuation, Inanspruchnahme, Diskontierungszinssatz, usw.) jährlich mittels finanzmathematischer Methoden zum Bilanzierungstichtag bewertet

---

<sup>25</sup>Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRMS2 vom Januar 2008, S. 54.

<sup>26</sup>IPSAS 25 / Ausgabe April 2012 – Employee Benefits.

und in dieser Höhe rückgestellt werden. Die Berechnung muss dabei auf Basis der Einzelperson individuell erfolgen. Die Regierung stellt sich, wie bereits im Rahmen der Neufassung des Finanzhaushaltsgesetzes des Lande, vor allem aus Effizienzgründen auf den Standpunkt, dass diese Rückstellungen nicht bzw. im Bereich der Frühpensionierungen ausschliesslich für den Personenkreis zu bilden sind, welcher sich bereits in der Frühpensionierung befindet resp. welcher nach den definierten Regeln bereits Antrag auf Frühpensionierung gestellt hat. Eine jährliche Berechnung für die Bilanzierung sämtlicher anwartschaftlichen Leistungen ist mit einem hohen administrativen Aufwand verbunden. Dieser Aufwand steht aus Sicht der Regierung in einem schlechten Verhältnis zum Wert der Information darüber, wie hoch die Verpflichtung der Gemeinde wäre, wenn die geltenden Leistungssysteme weitergeführt würden und die Entwicklung gemäss den getroffenen Annahmen und Prämissen verlaufen würde. Des Weiteren wird die jährlich anzupassende Rückstellung durch Änderungen der Systeme beeinflusst. Angenommen eine Rückstellung für das heutige Frühpensionierungssystem würde die Höhe von CHF 50 Mio. (reine Annahme) ausmachen und die gesetzliche Grundlage würde dahingehend geändert, dass die Leistungen z.B. nur noch für ein Frühpensionierungsjahr anstatt für zwei Jahre ausgerichtet werden. In einem solchen Fall würden die Rückstellungen im entsprechenden Jahr um mehr als die Hälfte reduziert, da die Berechnung des Barwerts der zukünftigen Rentenleistungen des aktuellen Personalbestandes deutlich tiefer ausfallen würde. Auch ist festzuhalten, dass die Höhe des Resultats einer solchen Berechnung sehr stark von den getroffenen Annahmen abhängt, für welche es jedoch wiederum Interpretationsspielraum bei der Anwendung der entsprechenden Regeln gibt, so z.B. bei der Höhe des zu verwendenden Diskontierungssatzes. Im privatwirtschaftlichen Bereich kommt dieser Thematik eine andere Bedeutung zu. So ist es z.B. in Fällen von Firmenübernahmen für den Investor sehr relevant, dass in der Bilanz des zu kaufenden Unternehmens eben solche für die Zukunft einge-

gangenen Verpflichtungen sichtbar gemacht werden. Diesem Aspekt kommt aber bei der Rechnungslegung der Gemeinde nicht die gleiche Bedeutung zu.

Wie erwähnt ist es aus Sicht der Regierung sachgerecht, Rückstellungen für bereits laufende oder beschlossene Pensionsleistungen zu bilden. Diese sind auch kaum noch mit Unsicherheiten behaftet, da die Leistungen der Gemeinde – abgesehen von einer möglichen Teuerung während des Frühpensionierungszeitraums – klar sind und damit eine Berechnung der Verpflichtungen ohne die Definition einer Vielzahl von Prämissen möglich macht.

Art. 18 des vorliegenden Gesetzesentwurfs sieht vor, dass die Gemeinderechnung ein den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde vermittelt. Dies ist von der Geschäftsprüfungskommission der Gemeinde bzw. von der hinzugezogenen Revisionsstelle zu bestätigen. Analog dem FHG des Landes sieht der Gesetzesentwurf vor, dass für anwartschaftliche Leistungen keine Rückstellungen gebildet werden. Aus Transparenzgründen ist es jedoch wichtig, dass die entsprechenden Informationen zu den anwartschaftlichen Leistungen im Anhang der Gemeinderechnung ausgewiesen werden.

#### **Zu Art. 24 – Bewertungsgrundsätze**

Die IPSAS kennen grundsätzlich zwei Arten der Bewertung, einerseits diejenige zu Verkehrswerten ("at fair value") und andererseits jene zu Anschaffungs- oder Herstellkosten ("at cost"). Die Regierung schlägt in Anlehnung an das Gesetz über den Finanzhaushalt des Landes vor, inskünftig diese beiden Bewertungsarten auch für die Gemeinderechnungen anzuwenden, indem das Finanzvermögen grösstenteils zum Verkehrswert (Abs. 1) und das Verwaltungsvermögen sowie Liegenschaften des Finanzvermögens zum Anschaffungswert abzüglich Abschreibungen (Abs. 2) bewertet werden sollen. Dies stellt eine wesentliche Neuerung dar, da Art. 15 Abs. 1 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden

bis anhin vorsieht, dass die Vermögenswerte des Finanzvermögens nach dem Niederstwert- bzw. Anschaffungskostenprinzip zu bewerten sind. Wertveränderungen werden der Erfolgsrechnung gutgeschrieben resp. belastet.

Art. 24 Abs. 1 legt den Grundsatz der Verkehrswertbewertung für die Positionen des Finanzvermögens fest, mit Ausnahme von Liegenschaften des Finanzvermögens. Abs. 2 legt für die Bilanzierung des Verwaltungsvermögens und Liegenschaften des Finanzvermögens den Anschaffungswert abzüglich erfolgter Abschreibungen fest. Kann für Positionen mit vertretbarem Aufwand ein Verkehrswert ermittelt werden, ist dieser massgebend, sofern er unter dem Anschaffungswert liegt.

Aus Gründen der Transparenz und Nachvollziehbarkeit wird in Abs. 3 der Grundsatz der Einzelbewertung festgeschrieben. Dies macht – v.a. für die Sachanlagen des Verwaltungsvermögens – die Führung einer Anlagenbuchhaltung zwingend notwendig. Nachdem für die Gemeinderechnungen bisher keine Anlagenbuchhaltung geführt wurde, ist die Einführung dieses Instruments mit einigem Aufwand verbunden. Nebst der Schaffung der technischen Infrastruktur stellt die Aufnahme des vorhandenen Bestandes eine grosse Herausforderung dar. Die Regierung verweist diesbezüglich auf die Vorgehensweise der Landeskasse (siehe auch Kapitel 3.3.2).

Um das Gesetz nicht mit technischen Details zu überladen, schlägt die Regierung in Abs. 4 vor, die für die Bewertung und Bestandesführung notwendigen Detailregelungen mittels Verordnung zu bestimmen.

#### **Zu Art. 25 – Abschreibungen und Wertberichtigungen**

Mit Abschreibungen wird dem durch die Nutzung eines Anlageguts verursachten Wertverzehr Rechnung getragen. Dabei wird – ausgehend von der voraussichtlichen und pro Objekt festzulegenden Nutzungsdauer – der Bilanzwert nach unten



korrigiert und gleichzeitig die ursprüngliche Investitionssumme auf die einzelnen Rechnungsperioden der Nutzungsdauer verteilt. In der Regel wird dabei die lineare, also jährlich gleich bleibende Abschreibung, angewandt und grundsätzlich beibehalten. Da jedoch die Nutzungsdauer zu Beginn der Investition geschätzt werden muss und sich diese im Laufe der Zeit – in beide Richtungen – verändern kann resp. in der Regel verändern wird, muss sie in periodischen Abständen überprüft und gegebenenfalls angepasst werden. Wie erwähnt, wird die lineare Abschreibungsmethode den Regelfall darstellen. Allerdings sollte der Spielraum erhalten bleiben, um im Bedarfsfall eine andere Abschreibungsmethode wählen zu können. Vor allem bei längeren Nutzungsdauern ist es notwendig, diese periodisch zu hinterfragen und im Bedarfsfall den aktuellen Gegebenheiten anzupassen (Abs. 2). Wird die Nutzungsdauer eines Anlagegutes gegenüber der ursprünglichen Annahme reduziert, ergibt sich für die Restlaufzeit ein höherer Abschreibungsbedarf. Auch der umgekehrte Fall ist denkbar, dass nämlich ein Anlagegut länger zur Verfügung steht als zu Beginn geschätzt. Sinnvollerweise und aus Gründen der Praktikabilität wird man davon absehen, bereits getätigte Abschreibungen in einem solchen Fall teilweise rückgängig zu machen.

Nebst der planmässigen Abschreibung können auch andere Gründe zu einer notwendigen Wertberichtigung des Buchwerts einer Position des Verwaltungsvermögens führen, so z.B. bei Darlehen (aus Bonitätsgründen), bei Beteiligungen, bei Grundstücken des Verwaltungsvermögens, usw. Wird eine solche Wertberichtigung festgestellt, so ist der Buchwert entsprechend anzupassen. Nach dem Grundsatz der Bilanzierung zu Anschaffungswerten kann hingegen die Wertberichtigung rückgängig gemacht werden, wenn der Grund für die Wertkorrektur nicht mehr besteht.

Abs. 4 verweist darauf, dass die notwendigen operativen Details per Verordnung festgelegt werden sollen. Der Regelungsbedarf in diesem Bereich ist hoch. So

müssen z.B. die Verfahren der periodischen Überprüfung, Festlegung von Nutzungsdauern, usw. definiert werden.

#### 4.1.7 Abschnitt VI – Finanzplanung

##### **Zu Art. 26 – Finanzplan**

Das Gemeindegesetz legt in Art. 95 fest, dass der Gemeinderat periodisch den Finanzplan beschliesst und die Gemeindeordnung vorsehen kann, dass der Gemeinderat die Finanzplanung verbindlich erklären kann. Diese Bestimmung ist im Gegensatz zu Art. 25 FHG ziemlich unpräzise formuliert. Art. 25 Abs. 1 FHG sieht vor, dass der Finanzplan jährlich zu erstellen ist und einen Zeitraum von vier Jahren umfasst. In Art. 25 Abs. 2 FHG wird dann der Inhalt des Finanzplans grob umschrieben. Im Finanzhaushaltsgesetz des Landes kommt dem Finanzplan eine zentrale Bedeutung zu, da die Steuerung des Finanzhaushalts mittels Finanzplanung und Finanzleitbild auf Gesetzesstufe verankert ist. Die Regierung erachtet es jedoch nicht als sinnvoll, wenn sie den Gemeinden ein verbindliches Finanzleitbild vorgibt. Vielmehr soll es Aufgabe der einzelnen Gemeinden sein, ein für den eigenen Finanzhaushalt relevantes Finanzleitbild als Steuerungsinstrument zu erlassen. Die Regierung verzichtet demzufolge im vorliegenden Gesetzesentwurf auf eine so detaillierte Bestimmung wie im Finanzhaushaltsgesetz. Art. 26 Abs. 1 des Gesetzesentwurfs sieht vor, dass der Gemeinderat periodisch über einen mehrjährigen Finanzplan beschliesst. Die bisherige Bestimmung gemäss Art. 95 Abs. 1 GemG wird also um den Aspekt der Mehrjährigkeit des Finanzplans präzisiert. Ein konkreter Zeitraum wird dabei wiederum bewusst nicht vorgeschrieben, dies liegt im Ermessen der jeweiligen Gemeinde. Die Regierung empfiehlt in Übereinstimmung mit Art. 25 Abs. 1 FHG jedoch einen Zeitraum von vier Jahren, beginnend mit dem kommenden Voranschlagsjahr. Mit zunehmender Länge des Betrachtungshorizonts wird eine Finanzplanung ungenauer und vager. Während die ersten zwei/drei Jahre der Zukunft in den meisten Bereichen

noch als einigermaßen überschaubar erscheinen, können die darüber hinausgehenden Perioden – zumindest in den meisten Aufgabenbereichen – nur noch eine Fortschreibung der Vorperiode darstellen und verlieren damit an Aussagekraft. Auf die in Art. 25 Abs. 1 FHG vorgeschriebene jährliche Erstellung des Finanzplans soll auf Gemeindeebene ebenfalls verzichtet werden, ein grösserer Abstand als zwei Jahre scheint aber im Sinne der mittelfristigen Planung nicht empfehlenswert. Diese Empfehlungen decken sich auch mit Art. 22 Abs. 2 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden, welcher vorsieht, dass der Finanzplan mindestens im Abstand von zwei Jahren zu erstellen ist und zusätzlich zum Budgetjahr mindesten drei weitere Planjahre zu umfassen hat.

Abs. 2 beschreibt den Inhalt der Finanzplanung analog zur Bestimmung im Finanzhaushaltsgesetz.

Der letzte Absatz dieses Artikels verweist darauf, dass die Regierung nähere Details mit Verordnung regelt.

#### 4.1.8 Abschnitt VII – Vermögensanlage

##### **Zu Art. 27 – Anlagen des Finanzvermögens**

Die Vermögensanlage wird bis anhin in Art. 91 GemG geregelt und sieht vor, dass das nicht für den laufenden Betrieb benötigte Gemeindevermögen sowie das Vermögen der Gemeindeunternehmen und -anstalten ertragsbringend anzulegen ist, wobei das Anlagerisiko angemessen und zweckmässig zu verteilen ist. Die Regierung schlägt diesbezüglich vor, in Übereinstimmung mit den Bestimmungen auf Landesebene den Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 FHG zu übernehmen, ergänzt durch den Hinweis auf die Unternehmen und Anstalten der Gemeinden. Inhaltlich werden somit keine wesentlichen Veränderungen vorgeschlagen.

#### 4.1.9 Abschnitt VIII – Aufgaben und Zuständigkeiten

##### **Zu Art. 28 – Grundsatz**

Obwohl die Haushaltsgrundsätze (Gesetzmässigkeit, Dringlichkeit, Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit) bereits in Art. 2 des vorliegenden Gesetzesentwurfs festgehalten sind, schlägt die Regierung analog zum Finanzhaushaltsgesetz vor, die Verantwortung der Gemeindebehörden hinsichtlich der Verwendung und Verwaltung der ihnen anvertrauten Kredite und Vermögenswerte im Rahmen dieses Abschnitts nochmals zu wiederholen. Mit dem Begriff Gemeindebehörden sollen sämtliche Stellen und deren Abteilungen umfasst werden, welche im Dienste der Gemeinde stehen (Gemeinderat, Gemeindevorsteher, Gemeindekasse, Gemeindepolizei, Werkhöfe, etc.).

##### **Zu Art. 29 – Rechenschaftspflicht, Verantwortlichkeit**

Die Rechenschaftspflicht des Gemeinderates gegenüber der Gemeindeversammlung für das Rechnungswesen und das Finanzgebaren wird bis anhin in Art. 112 Abs. 1 GemG geregelt und soll unverändert in den Gesetzesentwurf übernommen werden.

Art. 112 Abs. 1 GemG beinhaltet ausserdem den Hinweis, dass der Gemeinderat der Gemeinde gegenüber verantwortlich und haftbar ist. Im Rahmen der Ausarbeitung des vorliegenden Gesetzesentwurfs ist die Frage aufgetreten, ob die im Gemeindegesetz erwähnte Haftbarkeit mit den Bestimmungen des Amtshaftungsgesetzes abgedeckt ist oder gar über diese hinausgeht. Die Konsultation der Materialien zur Entstehungsgeschichte des Gemeindegesetzes hat diesbezüglich keinen Aufschluss über die dem Gesetzesartikel zu Grunde liegenden Überlegungen und Intentionen gegeben. Der Artikel wurde erstmals im Gemeindegesetz vom 2. Dezember 1959 aufgeführt und entstand somit vor dem heute gültigen

Gesetz über die Amtshaftung<sup>27</sup>, welches erst im Jahr 1966 erlassen wurde. Im Rahmen der Neufassung des Gemeindegesetzes 1990 wurde der Artikel dann wiederum übernommen. Im Bericht und Antrag zur Schaffung eines neuen Gemeindegesetzes (Nr. 67/1990) findet sich lediglich die Bemerkung, dass die Verantwortlichkeit und Haftung des Gemeinderates den allgemeinen Verwaltungs- und Organisationsgrundsätzen entspricht. In der damaligen Landtagsdiskussion hat man sich darauf geeinigt, dass es sich bei dieser Haftung um eine Amtshaftung handelt und die Frage aufgeworfen, ob das Amtshaftungsgesetz nicht auch auf die Gemeindebehörden anwendbar sei. Im Rahmen der Behandlung des darauf folgenden Landtagskommissionsberichts über die Beratung des neuen Gemeindegesetzes und des Gesetzes über die Bürgergenossenschaft wurde die Thematik dann aber nicht mehr aufgegriffen, ebenso wenig in der Stellungnahme zur zweiten Lesung (Bericht und Antrag Nr.10/1996).

Die Tatsache, dass die Materialien zum Gemeindegesetz kaum Informationen zum Art. 112 GemG beinhalten und die erwähnte Bemerkung im Bericht und Antrag Nr. 67/1990, lassen darauf schliessen, dass mit diesem Artikel keine verschärften Haftungsbedingungen ins Auge gefasst wurden und die Bestimmung somit nicht strenger zu verstehen ist als die entsprechenden Vorschriften des Amtshaftungsgesetzes. Um künftige Unklarheiten bzgl. des Ausmasses der Haftbarkeit der Gemeindeorgane zu vermeiden, schlägt die Regierung vor, mit Verweis auf das Gesetz über die Amtshaftung auf die Ergänzung bzgl. Haftbarkeit zu verzichten.

Der Wortlaut von Abs. 2 bzgl. der Verantwortlichkeit des vom Gemeinderat ernannten Gemeindekassierers für das Kassen- und Rechnungswesen wird unverändert aus dem Gemeindegesetz übernommen (Art. 112 Abs. 2 GemG).

---

<sup>27</sup> LR 170.32

**Zu Art. 30 – Revision der Gemeinderechnung**

Bis anhin wird die Revision der Gemeinderechnung in Art. 113 GemG geregelt. Die Regierung schlägt vor, die entsprechenden Bestimmungen weitgehend in die Vorlage zum Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden zu übernehmen.

Im Gegensatz zu Art. 113 Abs. 1 GemG weist sie in ihrem Gesetzesentwurf die Verantwortung für die Erstellung und Weiterleitung der Gemeinderechnung an den Gemeinderat bzw. an die Gemeindeversammlung nicht dem Gemeindegassierer sondern dem Gemeindevorsteher zu (Abs. 1). Der Gemeindevorsteher leitet gemäss Art. 52 Abs. 1 GemG unter anderem die Verwaltung und sorgt für den Vollzug der Gemeinderatsbeschlüsse. Art. 112 GemG bzw. Art. 29 des vorliegenden Gesetzesentwurfs weisen dem vom Gemeinderat ernannten Gemeindegassierer zwar die Verantwortung für das Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinde zu, aus Sicht der Regierung besitzt der Gemeinderat gegenüber dem Gemeindegassierer aber keine direkte Weisungsbefugnis. Der Gemeindegassierer untersteht als Gemeindebediensteter dem Gemeindevorsteher, welcher wiederum dem Gemeinderat untersteht. Auch wenn die Erstellung der Gemeinderechnung ganz klar in das Aufgabengebiet des Gemeindegassierers fällt, obliegt nach Ansicht der Regierung die Verantwortung für die Aufgabenerledigung dem Gemeindevorsteher.

Gemäss Abs. 2 hat der Vorsteher weiterhin das Recht, die Geschäftsprüfungskommission im Falle einer nicht rechtzeitigen Erledigung der Prüfung zu ermahnen und allenfalls bei der Regierung Anzeige zu erstatten.

**Zu Art. 31 – Delegation von Ausführungskompetenzen**

Die Definition des Begriffs der "Ausführungskompetenzen" bildet die Voraussetzung für die im vorgeschlagenen Artikel enthaltenen Delegationsregelungen. Es ist wichtig klarzustellen, was delegiert werden kann. Der Kreditbegriff selbst ist in Art. 4 der Vorlage umschrieben. Es kann sich dabei ausschliesslich um die Ver-

wendung bewilligter Voranschlags-, Nachtrags-, Verpflichtungs- oder Ergänzungskredite handeln. Die Ausführungskompetenz des Gemeindevorstehers wird in Art. 52 Abs. 3 GemG geregelt. Gemäss dieser Bestimmung kann der Gemeindevorsteher Ausgaben für den Gemeindehaushalt im Einzelfall von bis zu CHF 10'000 vornehmen, wobei diese Kompetenz über die Gemeindeordnung auf max. CHF 30'000 erhöht werden kann. Eine weitere Delegation von Ausführungskompetenz an Gemeindeangestellte im Rahmen der bewilligten Finanzmittel bringt nach Ansicht der Regierung unter anderem den Vorteil, dass der Gemeinderat und der Gemeindevorsteher vom Alltagsgeschäft entlastet werden und die Gemeindebehörden dadurch ihrerseits schneller agieren können. Im Gegensatz zu Art. 32 FHG, welcher die Delegation von Ausführungskompetenzen auf Landesebene regelt, sieht die Regierung auf Gemeindeebene davon ab, entsprechende Höchstbeträge vorzuschreiben und empfiehlt den Gemeinden entsprechende Regelungen individuell festzulegen.

#### **Zu Art. 32 – Zuwendungen**

Abs. 1 und 2 der vorgeschlagenen Bestimmung entsprechen sinngemäss Art. 48 FHV. Die Regierung schlägt vor, dass der Gemeinderat über die Annahme oder Ablehnung einer Zuwendung durch Dritte, sei dies in Form einer Erbschaft, eines Vermächtnisses oder einer Schenkung, im Einzelfall zu entscheiden hat. Abs. 2 hält als weitere Bedingung für die Entgegennahme von Zuwendungen fest, dass diese auf einem schriftlichen Vertrag oder einer letztwilligen Verfügung basieren. Dadurch sollen Unklarheiten und Streitigkeiten bzgl. der Annahme und Verwendung von Spenden sowie Zuwendungen bereits zum Zeitpunkt der Annahme entgegen gewirkt werden. Die Regierung erachtet es diesbezüglich als zielführend die Bestimmung auf Gesetzesstufe zu verankern, da es sich um eine allgemeingültige Bestimmung ohne weiteren Präzisierungsbedarf auf Verordnungsebene handelt.

Bis anhin sieht das Gemeindegesetz in Art. 108 und Art. 109 GemG lediglich vor, dass Fonds – im Sinne von zweckgebundenen Zuwendungen Dritter – und Reserven nur für denjenigen Zweck verwendet werden dürfen, für den sie vorgesehen wurden. Zweckänderungen können aber von der Gemeindeversammlung beschlossen werden. Sofern die Zweckbestimmungen nicht ausreichend klar sind, kann die Verwendung eines Fonds über ein Gemeindereglement geregelt werden. Diese Regelung ist insofern widersprüchlich, als dass Reserven an sich keinen expliziten Zweck zugewiesen bekommen. Die Regierung schlägt deshalb vor, die Bestimmung zu den zweckgebundenen Zuwendungen Dritter in Art. 32 zu integrieren und um die gesonderte Verwaltung der zweckgebundenen Mittel zu ergänzen.

#### **Zu Art. 33 – Sponsoring**

Analog Art. 32 dieses Gesetzesentwurfs soll der Gemeinderat auch über die Zulassung von finanziellen Beteiligungen Dritter an der Durchführung von Gemeindeprojekten im Sinne von Sponsoring beschliessen. Der Begriff Sponsoring umfasst dabei sowohl finanzielle Mittel als auch entsprechende Sachmittel. Mittels Sponsoring werden von Dritten eigene Kommunikations- und Marketingziele verfolgt. Um allfällige negative Auswirkungen auf die öffentliche Hand zu vermeiden, hat der Gemeinderat in jedem Fall über solche Beteiligungen zu beraten. Denkbar wäre beispielsweise eine Beteiligung Dritter im Rahmen einer kulturellen Veranstaltung der Gemeinde zu entsprechenden Marketingzwecken.

#### **Zu Art. 34 – Kostentragung bei Einzelinteressen**

Die Kostentragung bei Einzelinteressen wird bis anhin in Art. 114 GemG geregelt. Die Bestimmung sieht vor, dass Auslagen, die nicht das Interesse aller Einwohner der Gemeinde betreffen, ausschliesslich von den Beteiligten zu tragen sind. In der Gemeindepraxis kommt dieser Artikel beispielsweise im Zusammenhang mit Erschliessungskosten zum Tragen, welche anteilmässig auf die entsprechenden



Grundstücksbesitzer umgelegt werden. Als weiteres Beispiel können die Aufwendungen für die Abfallentsorgung herangezogen werden. Art. 114 GemG wird deshalb unverändert in den vorliegenden Gesetzesentwurf übernommen.

#### **Zu Art. 35 – Umlagen**

Art. 35 dieser Gesetzesvorlage ist in Verbindung mit Art. 34 relevant und regelt die Umlagenerhebung gemäss Art. 115 GemG. Eine gesonderte Rechnungsführung, wie sie in Art. 115 Abs. 2 GemG vorgesehen ist, entspricht nach Einschätzung der Regierung nicht mehr der heutigen Praxis. Die Regierung schlägt deshalb vor, die gesonderte Rechnungsführung nicht gesetzlich vorzuschreiben.

#### **4.1.10 Abschnitt IX – Übergangs- und Schlussbestimmungen**

#### **Zu Art. 36 – Verordnung über das Rechnungswesen**

Der vorliegende Gesetzesentwurf sieht vor, dass die Regierung die notwendigen Details zum Rechnungswesen der Gemeinden weiterhin auf Verordnungsebene regelt. Die Zuordnung der Bestimmungen auf Gesetzes- oder Verordnungsstufe orientiert sich weitgehend an der Aufteilung zwischen Finanzhaushaltsgesetz und Finanzhaushaltsverordnung. Art. 36 der Vorlage entspricht inhaltlich weitgehend Art. 94 GemG.

#### **Zu Art. 37 – Übergangsbestimmungen**

Die entsprechenden Arbeiten für die Umsetzung des neuen Finanzhaushaltsrechts der Gemeinden dürfen nicht unterschätzt werden. Neben der Ausarbeitung der zu diesem Gesetzesentwurf dazugehörigen Verordnung durch die Regierung unter Einbezug der Gemeinden gilt es unter anderem genaue Regelungen und Prozesse in Bezug auf Rückstellungsfragen und Eventualverbindlichkeiten zu definieren sowie den genauen Inhalt von Anlagen-, Beteiligungs-, Rückstellungs- und Gewährleistungsspiegel zu bestimmen. Zudem sollten aus Sicht der Regierung diese Regelungen und Prozesse von den Gemeinden gemeinsam

ausgearbeitet werden, um eine einheitliche Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen sicherzustellen. Die Fachstellen des Landes werden hierbei soweit wie möglich ihre Erfahrungen aus dem entsprechenden Umstellungsprozess des Landes einbringen.

Die neuen Gesetzesbestimmungen werden v.a. bei den Liegenschaften des Finanzvermögens und des Anlagevermögens sowie im Bereich der Passiven durch die Bildung notwendiger Rückstellungen möglicherweise zu erheblichen Neubewertungen führen. Für eine seriöse Vorbereitung des erstmaligen Abschlusses nach neuem Recht ist aufgrund der einzuführenden Anlagenbuchhaltung insbesondere im Bereich der Aktiven und Passiven ausreichend Zeit einzuräumen. Nebst der Aufnahme, Kategorisierung und Bewertung sämtlicher Grundstücke, Hoch- und Tiefbauten des Finanz- und des Verwaltungsvermögens gilt es auch, denselben Vorgang für sämtliche Mobilien, Fahrzeuge und IT-Investitionen durchzuführen. Die Regierung schlägt deshalb vor, dass sämtliche Neubewertungen **spätestens** mit dem Abschluss der Gemeinderechnung 2018 zu erfolgen haben. Dabei darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass die relevanten Regelungen bereits in den Budgetierungsprozess für das entsprechende Jahr einfließen müssen. Eine Anwendung ab spätestens 2018 bedeutet also nicht, dass die entsprechenden Regelungen und Prozesse bis anfangs 2019 für den Abschluss 2018 stehen müssen, sondern in der ersten Jahreshälfte 2017 für die Budgetierung 2018 definiert, beschlossen und geschult sind. Es ist demnach beispielsweise auch zulässig, die Anlagenbuchhaltung schrittweise bis 2018 einzuführen. Dies ist abhängig von der bereits erwähnten Ausarbeitung der entsprechenden Regelungen und Prozesse sowie vom Verlauf der jeweiligen Erstaufnahmen und -bewertungen. Die Regierung ist sich dabei durchaus bewusst, dass diese Bestimmung dazu führt, dass die Jahresrechnungen unter Umständen über einen gewissen Zeitraum nicht miteinander vergleichbar sind, möchte den Gemeinden

aber aufgrund der auf der Landesebene gesammelten Erfahrungen ausreichend Zeit zur Umsetzung der neuen Bestimmungen einräumen.

In jedem Fall wird sich das Bilanzbild mit den Neubewertungen der relevanten Bilanzpositionen verändern. Es macht jedoch wenig Sinn, das Resultat der Gemeinderechnung im Umstellungszeitpunkt durch die aus der Neubewertung resultierenden Gewinne oder Verluste zu verbessern oder zu verschlechtern. Deshalb schlägt die Regierung mit Art. 37 Abs. 2 vor, dass diese erfolgsneutral über das Eigenkapital verbucht werden sollen. Zu diesem Zweck ist eine Neubewertungsreserve zu bilden.

Mit den vorgeschlagenen Neuerungen wird sich der Abschluss der Gemeinderechnung inskünftig anders darstellen als heute. Dies bedingt eine intensive Vorbereitung der dafür verantwortlichen Stellen. Die Umstellung wird nicht bis zum Jahresabschluss 2016 möglich sein, weshalb die Regierung in Abs. 3 klarstellt, dass der Abschluss für dieses Jahr noch nach bisheriger Methodik zu erfolgen hat. Für das Jahr 2017 haben die Gemeinden demnach die Wahl, ob sie noch das bisherige Recht anwenden oder bereits auf die neuen Bestimmungen umstellen, abhängig vom Stand der entsprechenden Umsetzungsarbeiten.

Die Gemeindeordnungen sind spätestens bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzesentwurfs an die neuen gesetzlichen Bestimmungen anzupassen. Spätere Anpassungen aufgrund von Verordnungsbestimmungen können zum jetzigen Zeitpunkt allerdings noch nicht ausgeschlossen werden.

#### **Zu Art. 38 – Aufhebung bisherigen Rechts**

Das VI. Hauptstück des Gemeindegesetzes zum Finanzhaushalt wird vollständig aufgehoben. Hinfällig sind dadurch ausserdem Art. 124 Bst. b und c des Gemeindegesetzes.

### **Zu Art. 39 – Inkrafttreten**

Die Regierung schlägt vor, das Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden per 1. Januar 2016 in Kraft treten zu lassen.

## **4.2 Gemeindegesetz**

### **4.2.1 Abschnitt VI – Finanzhaushalt**

Mit der Schaffung eines eigenständigen Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden kann Abschnitt VI des Gemeindegesetzes zum Thema Finanzhaushalt vollständig aufgehoben werden. Die entsprechenden Bestimmungen dieses Abschnitts wurden bei der Ausarbeitung des Entwurfs zum Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden überprüft und bei Bedarf an das Finanzhaushaltsgesetz des Landes angepasst.

## **5. VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT / RECHTLICHES**

In Bezug auf die Verfassungsmässigkeit der Vorlage bestehen keine rechtlichen Bedenken.

6. **REGIERUNGSVORLAGE**

**Gesetz**

vom ...

**über den Finanzhaushalt der Gemeinden**

Dem nachstehenden vom Landtag gefassten Beschluss erteile Ich Meine Zustimmung:

**I. Allgemeine Bestimmungen**

Art. 1

*Gegenstand*

Dieses Gesetz regelt die Erstellung des Gemeindevoranschlags, die Erstellung und Abnahme der Gemeinderechnung, die Erstellung des Finanzplans, die Verwaltung des Gemeindevermögens sowie die Aufgaben und Zuständigkeiten der Gemeindebehörden.

Art. 2

*Bezeichnungen*

Die in diesem Gesetz verwendeten Personen- und Funktionsbezeichnungen gelten für Personen männlichen und weiblichen Geschlechts.

Art. 3

*Haushaltsgrundsätze*

1) Der Finanzhaushalt ist nach den Grundsätzen der Gesetzmässigkeit, der Dringlichkeit, der Wirtschaftlichkeit und der Sparsamkeit zu führen. Als Lenkungsmassnahme ist das Verursacherprinzip zu fördern.

2) Aufwand und Ertrag der Erfolgsrechnung sind mittelfristig im Gleichgewicht zu halten.

Art. 4

*Kredite*

1) Ein Kredit ist die Ermächtigung, für einen bestimmten Zweck bis zu einer bestimmten Höhe finanzielle Verpflichtungen einzugehen.

2) Kredite sind vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen einzuholen.

3) Kredite sind in Form von Verpflichtungskrediten, Ergänzungskrediten, Voranschlagskrediten oder Nachtragskrediten zu beantragen.

4) Kredite sind für jenen Zweck zu verwenden, für den sie bewilligt wurden.

5) Nicht beanspruchte Kredite verfallen, sofern gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

## **II. Voranschlag und Nachträge**

### **Art. 5**

#### *Festsetzung*

1) Die Gemeinde hat jährlich durch den Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung bis Ende November den Voranschlag für das nächstfolgende Verwaltungsjahr festzusetzen und der Regierung zur Genehmigung zu unterbreiten. Die Zuständigkeit richtet sich nach der Gemeindeordnung.

2) Das Verwaltungsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

3) Der Voranschlag umfasst die durch Gesetz, Verordnung, Reglement oder Beschluss begründeten Aufwendungen und Erträge eines Verwaltungsjahres.

4) Mit dem Voranschlag ist der Zuschlag auf die Vermögens- und Erwerbsteuer verbindlich festzulegen.

5) Die Regierung regelt das Nähere zur Einreichung des Voranschlags mit Verordnung.

### **Art. 6**

#### *Grundsätze*

1) Der Voranschlag ist nach den Grundsätzen der Vollständigkeit, der Einheit, der Spezifikation und der Bruttodarstellung zu erstellen.

2) Nicht beanspruchte Kredite einzelner Positionen des Voranschlages dürfen nicht zur Deckung der Aufwände anderer Positionen verwendet werden.

3) Voraussehbare Aufwände oder Investitionsausgaben, für welche zum Zeitpunkt der Erstellung des Voranschlages die Rechtsgrundlage noch fehlt, werden in den Voranschlag aufgenommen, bleiben jedoch bis zur Schaffung einer Rechtsgrundlage gesperrt.

#### Art. 7

##### *Unterteilung und Gliederung*

Der Voranschlag ist in eine Erfolgsrechnung und eine Investitionsrechnung unterteilt, innerhalb deren die einzelnen Positionen institutionell und nach Sachgruppen gegliedert sind.

#### Art. 8

##### *Erfolgsrechnung*

1) Die Erfolgsrechnung enthält den Aufwand und den Ertrag einer Rechnungsperiode. Sie ist nach Aufwand- und Ertragsarten gegliedert und weist als Saldo den Ertrags- oder Aufwandüberschuss aus.

2) Als Aufwand gilt der gesamte Wertverzehr, als Ertrag der gesamte Wertzuwachs einer Rechnungsperiode.

3) Der Abschluss der Erfolgsrechnung wird in folgende Teilergebnisse unterteilt:

- a) das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit;
- b) das Finanzergebnis;
- c) das ausserordentliche Ergebnis.



4) Die Regierung regelt mit Verordnung die Zuordnung der Aufwand- und Ertragspositionen zu den Teilergebnissen nach Abs. 3.

Art. 9

*Investitionsrechnung*

1) Die Investitionsrechnung enthält die investiven Ausgaben und Einnahmen einer Rechnungsperiode.

2) Investive Ausgaben sind jene Vorgänge, durch die Verwaltungsvermögen geschaffen wird.

3) Investive Einnahmen sind jene Vorgänge, die zu einer Reduktion des Verwaltungsvermögens durch Mittelzufluss führen. Darunter fallen insbesondere:

- a) Rückzahlungen von Darlehen des Verwaltungsvermögens;
- b) Beiträge Dritter an investiven Ausgaben;
- c) Einnahmen aus dem Verkauf von Bestandteilen des Verwaltungsvermögens.

Art. 10

*Genehmigung*

Der Voranschlag ist der Regierung zur Genehmigung zu unterbreiten. Sie prüft den Voranschlag hinsichtlich Form und Gesetzmässigkeit. Sind Beanstandungen anzubringen, weist sie ihn zur Berichtigung oder Berichterstattung an die Gemeinde zurück. Die Genehmigung kann mit Auflagen verbunden werden.

Art. 11  
*Nachtragskredite*

1) Fehlt für einen notwendigen Aufwand oder für eine notwendige investive Ausgabe der Kredit oder reicht der im Voranschlag bewilligte Kredit nicht aus, so ist vor Eingehung der neuen Verpflichtung vom Gemeinderat oder der Gemeindeversammlung ein Nachtragskredit zu beschliessen.

2) Keine Nachtragskredite sind erforderlich für:

- a) Kreditüberschreitungen in Höhe von höchstens 10 000 Franken;
- b) Kreditüberschreitungen aufgrund gesetzlich zwingender Auszahlungen von Überzeitarbeit;
- c) Kreditüberschreitungen aufgrund von notwendigen personellen Doppelbesetzungen bei:
  - 1. Schwangerschaften von Mitarbeiterinnen;
  - 2. längerer Krankheit von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern;
  - 3. Überschneidung im Zusammenhang mit Ersatzanstellungen;
- d) Beitragsleistungen der Gemeinde, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen zwingend ausgerichtet werden müssen. Bei Kreditüberschreitungen über 100 000 Franken informiert der Gemeindevorsteher den Gemeinderat.
- e) Kreditüberschreitungen, denen in der gleichen Rechnungsperiode entsprechende sachbezogene Erträge und Einnahmen gegenüberstehen;
- f) Kreditüberschreitungen aufgrund interner Verrechnungen zwischen den Organisationseinheiten der Gemeinde;
- g) Kreditüberschreitungen für Projekte, bei welchen sich aus buchhalterischen Gründen Verschiebungen zwischen der Erfolgsrechnung und der In-

vestitionsrechnung ergeben, soweit der für das Projekt budgetierte Betrag nicht überschritten wird;

- h) Zinsen für kurzfristiges Fremdkapital zur Sicherstellung der Zahlungsbereitschaft der Gemeinde;
- i) Abschreibungen, Wertberichtigungen und Aufwendungen aus Währungs-differenzen.

#### Art. 12

##### *Kreditüberschreitungen*

1) Ertragen Aufwände oder investive Ausgaben, für die im Voranschlag kein oder kein ausreichender Kredit bewilligt ist, keinen Aufschub, so kann sie der Gemeindevorsteher beschliessen. Dies ist insbesondere der Fall:

- a) bei dringlichen Vorhaben, wenn der Aufschub für die Gemeinde nachteilige Folgen hätte;
- b) bei Ausgaben, die sich auf einen rechtskräftigen Entscheid eines Gerichts stützen.

2) Kreditüberschreitungen nach Abs. 1 werden bei nächster Gelegenheit dem Gemeinderat zur Kenntnis gebracht.

#### Art. 13

##### *Kreditübertragungen bei Verpflichtungskrediten*

Nicht beanspruchte Kredite des Voranschlages im Zusammenhang mit Projekten oder Einzelmassnahmen, für die vom Gemeinderat oder der Gemeindeversammlung ein Verpflichtungskredit beschlossen wurde, können auf das Folgejahr übertragen werden.

### **III. Verpflichtungskredite**

#### Art. 14

##### *Verpflichtungskredite*

1) Der Verpflichtungskredit ermächtigt die Gemeinde, für einen bestimmten Zweck bis zu einer bestimmten Summe über das Jahr des Voranschlages hinaus finanzielle Verpflichtungen einzugehen.

2) Keine Verpflichtungskredite sind Beschlüsse, bei denen für die Gemeinde in Bezug auf die Höhe und den Zeitpunkt von Auszahlungen für ein mehrjähriges Vorhaben oder einen mehrjährigen Gemeindebeitrag kein Handlungsspielraum besteht.

3) Die Begehren für Verpflichtungskredite sind dem Gemeinderat oder der Gemeindeversammlung unter Offenlegung der Folgekosten zu unterbreiten und von diesem beschliessen zu lassen. Die Zuständigkeit richtet sich nach der Gemeindeordnung.

4) Der jährliche Zahlungsbedarf aus Verpflichtungen ist in den jeweiligen Voranschlag aufzunehmen.

5) Reicht ein Verpflichtungskredit nicht aus, ist ein entsprechender Ergänzungskredit anzufordern.

6) Verpflichtungskredite können mit einer Indexklausel versehen werden. In diesem Fall erhöht oder vermindert sich das Kreditvolumen im gleichen Verhältnis wie der zu Grunde gelegte Index.

Art. 15

*Verpflichtungskontrolle*

Über die Beanspruchung jedes Verpflichtungskredites ist eine laufende Verpflichtungskontrolle zu führen, aus der die bereits eingegangenen und die zur Vollendung des Vorhabens voraussichtlich noch erforderlichen Verpflichtungen sowie der Stand der bereits geleisteten Zahlungen hervorgehen.

**IV. Gemeinderechnung**

Art. 16

*Zuständigkeit*

1) Der Gemeindevorsteher unterbreitet dem Gemeinderat oder der Gemeindeversammlung in der ersten Hälfte des folgenden Jahres die Gemeinderechnung und den Bericht der Geschäftsprüfungskommission für das abgelaufene Verwaltungsjahr zur Genehmigung. Die Zuständigkeit richtet sich nach der Gemeindeordnung.

2) Der Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung beschliesst auf Antrag des Gemeindevorstehers über die Verwendung des Jahresergebnisses.

3) Die Gemeinderechnung ist zusammen mit dem Bericht der Geschäftsprüfungskommission elektronisch öffentlich zugänglich zu machen.

Art. 17

*Verweisung*

Soweit nachfolgend nichts anderes bestimmt wird, finden auf die Gemeinderechnung die Bestimmungen von Art. 5 Abs. 2 und Art. 6 bis 9 sinngemäss Anwendung.

Art. 18

*Grundsätze*

Die Gemeinderechnung vermittelt ein den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde. Sie folgt den Grundsätzen der Verständlichkeit, Wesentlichkeit, Zuverlässigkeit, Vergleichbarkeit, Periodengerechtigkeit und Stetigkeit.

Art. 19

*Inhalt der Gemeinderechnung*

Die Gemeinderechnung enthält:

- a) die Erfolgsrechnung;
- b) die Investitionsrechnung;
- c) die Bilanz;
- d) den Anhang;
- e) die Jahresrechnungen der Stiftungen;
- f) die Jahresrechnungen der unselbständigen Betriebe und Anstalten.

Art. 20

*Bilanz*

1) Die Bilanz weist die Vermögenswerte (Aktiven) sowie die Verbindlichkeiten und das Eigenkapital (Passiven) aus.

2) Die Vermögenswerte werden wie folgt gegliedert:

- a) Finanzvermögen;
- b) Deckungskapitalien der unselbständigen Anstalten und Stiftungen;
- c) Verwaltungsvermögen.

3) Das Finanzvermögen besteht aus jenen Aktiven, die ohne Beeinträchtigung einer bestimmten öffentlich-rechtlichen Verpflichtung verwertet werden können.

4) Das Verwaltungsvermögen besteht aus jenen Aktiven, die der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben dienen oder dauernd an einen öffentlich-rechtlichen Zweck gebunden sind.

5) Die Verbindlichkeiten werden wie folgt gegliedert:

- a) Fremde Mittel;
- b) Verpflichtungen gegenüber unselbständigen Anstalten und Stiftungen.

6) Die Regierung regelt das Nähere zur Bilanzstruktur mit Verordnung.

Art. 21

*Anhang*

1) Der Anhang der Gemeinderechnung:

- a) nennt das auf die Rechnungslegung anzuwendende Regelwerk;
- b) fasst die Rechnungslegungsgrundsätze einschliesslich der wesentlichen Grundsätze zur Bilanzierung und Bewertung zusammen;
- c) beinhaltet einen Eigenkapitalnachweis;
- d) enthält einen Anlage-, Beteiligungs-, Rückstellungs- und Gewährleistungsspiegel;
- e) zeigt den Stand der Verpflichtungskredite auf;
- f) enthält bei Bedarf zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.

2) Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung, insbesondere:

- a) den Inhalt der Anhänge gemäss Abs. 1 Bst. d;
- b) den Umfang zusätzlicher Angaben gemäss Abs. 1 Bst. f.

#### Art. 22

##### *Genehmigung*

Mit der Genehmigung der Gemeinderechnung dürfen keine Ausgabenbeschlüsse verbunden sein.

### **V. Bilanzierung und Bewertung**

#### Art. 23

##### *Bilanzierungsgrundsätze*

- 1) Vermögensteile werden als Aktiven in der Bilanz geführt, wenn:



- a) sie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen hervorbringen oder sie unmittelbar der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen; und
- b) ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann.

2) Bestehende Verpflichtungen werden als Passiven in der Bilanz geführt, wenn:

- a) ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann; und
- b) ihre Erfüllung voraussichtlich zu einem Mittelabfluss führen wird.

3) Rückstellungen werden gebildet für bestehende Verpflichtungen:

- a) bei denen der Zeitpunkt der Erfüllung oder die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet sind; und
- b) deren Höhe verlässlich geschätzt werden kann.

4) Keine Rückstellungen nach Abs. 3 werden gebildet für anwartschaftliche Leistungen der Gemeindebediensteten.

#### Art. 24

##### *Bewertungsgrundsätze*

1) Positionen des Finanzvermögens werden vorbehaltlich Abs. 2 zum Verkehrswert bilanziert.

2) Positionen des Verwaltungsvermögens und Liegenschaften des Finanzvermögens werden zum Anschaffungswert abzüglich Abschreibungen oder zum tieferen Verkehrswert bilanziert.

3) Es gilt der Grundsatz der Einzelbewertung.

- 4) Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung, insbesondere:
- a) das Vorgehen zur Bewertung der Liegenschaften und Beteiligungen des Finanzvermögens;
  - b) die Führung der Anlagenbuchhaltung.

Art. 25

*Abschreibungen und Wertberichtigungen*

1) Anlagen des Verwaltungsvermögens und des Finanzvermögens, die durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegen, werden planmässig über eine angenommene Nutzungsdauer abgeschrieben.

2) Die Nutzungsdauern und die Abschreibungsmethoden werden periodisch überprüft und im Bedarfsfall angepasst.

3) Ist bei einer Position des Verwaltungsvermögens oder einer Liegenschaft des Finanzvermögens eine dauerhafte Wertverminderung absehbar, wird deren bilanzierter Wert berichtigt. Entfällt der Umstand, der zu einer Wertberichtigung führte, ist eine Wertaufholung möglich.

4) Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung, insbesondere die Nutzungsdauern und die sich daraus ergebenden Abschreibungssätze.

## **VI. Finanzplanung**

### Art. 26

#### *Finanzplan*

- 1) Der Gemeinderat beschliesst periodisch den mehrjährigen Finanzplan.
- 2) Der Finanzplan enthält:
  - a) die voraussichtlichen Aufwände, Erträge und Nettoinvestitionen;
  - b) die im Betrachtungszeitraum erwarteten Finanzierungsüberschüsse oder -fehlbeträge und im Falle letzterer Angaben zu deren Finanzierung;
  - c) die erwartete Entwicklung der Aktiven und Passiven.
- 3) Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung, insbesondere den Detaillierungsgrad und den Umfang des Planungszeitraums.

## **VII. Vermögensanlage**

### Art. 27

#### *Anlagen des Finanzvermögens*

Die für den Zahlungsbedarf nicht benötigten Gelder der Gemeinde sowie der Unternehmen und Anstalten der Gemeinde sind so anzulegen, dass die Sicherheit und ein genügender Ertrag der Anlagen sowie eine angemessene Verteilung der Risiken gewährleistet sind.

### **VIII. Aufgaben und Zuständigkeiten**

#### **Art. 28**

##### *Grundsatz*

Die Gemeindebehörden sind für eine sorgfältige, wirtschaftliche und sparsame Verwendung und Verwaltung der ihnen anvertrauten Kredite und Vermögenswerte verantwortlich.

#### **Art. 29**

##### *Rechenschaftspflicht und Verantwortlichkeit*

1) Für das gesamte Rechnungswesen und das gesamte Finanzgebaren ist der Gemeinderat gegenüber der Gemeindeversammlung und der Regierung rechenschaftspflichtig.

2) Die Haftung der Gemeindeorgane richtet sich nach dem Amtshaftungsgesetz.

3) Das Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinde wird durch den vom Gemeinderat ernannten Gemeindegassier geführt.

#### **Art. 30**

##### *Revision der Gemeinderechnung*

1) Der Gemeindevorsteher hat die Gemeinderechnung über das abgelaufene Rechnungsjahr bis spätestens Ende Mai des folgenden Jahres der Geschäftsprüfungskommission zur Revision vorzulegen. Die Geschäftsprüfungskommission hat die Gemeinderechnung innerhalb von drei Wochen zu revidieren und den Befund zusammen mit der Gemeinderechnung an den Gemeindevorsteher zur

Weiterleitung an den Gemeinderat oder die Gemeindeversammlung zu übergeben.

2) Für den Fall der nicht rechtzeitigen Erledigung der Revision hat der Gemeindevorsteher das Recht, die Geschäftsprüfungskommission zu ermahnen und allenfalls Anzeige bei der Regierung zu erstatten.

#### Art. 31

##### *Delegation von Ausführungskompetenzen*

Der Gemeinderat kann die Verwendung bewilligter Kredite an Gemeindebedienstete delegieren.

#### Art. 32

##### *Zuwendungen*

1) Der Gemeinderat entscheidet über die Annahme oder Ablehnung von Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen (Zuwendungen) zu Gunsten der Gemeinde.

2) Zuwendungen dürfen nur angenommen werden, wenn ihnen ein schriftlicher Vertrag oder eine letztwillige Verfügung zu Grunde liegt.

3) Zweckgebundene Zuwendungen sind gesondert zu verwalten und dürfen nur dem Zweck entsprechend verwendet werden.

Art. 33

*Sponsoring*

Der Gemeinderat entscheidet über die Zulassung finanzieller Beteiligungen Dritter an der Durchführung von Projekten der Gemeinde (Sponsoring).

Art. 34

*Kostentragung bei Einzelinteressen*

Auslagen, welche nur das Interesse einzelner Örtlichkeiten sowie von Teilen der Gemeinde, von Einwohnerklassen oder von einzelnen Grund- oder Hausbesitzern betreffen, sind ausschliesslich von den Beteiligten zu tragen, sofern nicht anderweitige Einrichtungen rechtsverbindlich bestehen oder getroffen werden.

Art. 35

*Umlagen*

Zur Bestreitung von Auslagen im Sinne des Art. 34 können Umlagen nur von den speziell Beteiligten erhoben werden.

**IX. Übergangs- und Schlussbestimmungen**

Art. 36

*Verordnung über das Rechnungswesen*

Die Regierung regelt das Nähere zum Rechnungswesen der Gemeinden und dessen Kontrolle mit Verordnung. Die Verordnung hat Bestimmungen über die Erstellung des jährlichen Voranschlags, die Verwaltung des Gemeindevermögens,

die Gemeindeanstalten und die Erstellung der Gemeinderechnung zu enthalten. Vor Erlass der Verordnung sind die Gemeinden anzuhören.

Art. 37

*Übergangsbestimmungen*

1) Die aus diesem Gesetz resultierenden Neubewertungen der Aktiven und Passiven der Bilanz erfolgen spätestens mit dem Abschluss der Gemeinderechnung 2018.

2) Die aus der Neubewertung resultierenden Gewinne oder Verluste werden erfolgsneutral über das Eigenkapital verbucht.

3) Für den Abschluss der Gemeinderechnung 2016 findet das bisherige Recht Anwendung.

4) Die Gemeindeordnungen sind spätestens auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes anzupassen.

Art. 38

*Aufhebung bisherigen Rechts*

1) Art. 90 bis 115 sowie Art. 124 Bst. b und c des Gemeindegesetzes vom 20. März 1996, LGBl. 1996 Nr. 76 werden aufgehoben.

2) In Art. 40 Abs. 2 Bst. i des Gemeindegesetzes vom 20. März 1996, LGBl. 1996 Nr. 76 ist die Wendung "Festlegung von Auslagen (Art. 114) und Einhebung von Umlagen (Art. 115)" durch die Wendung "Festlegung von Auslagen und Einhebung von Umlagen" zu ersetzen.

Art. 39

*Inkrafttreten*

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2016 in Kraft.