



Kanton Zürich  
Staatskanzlei  
Rechtsdienst



ZHEntscheid

www.zhentscheide.zh.ch

Entscheidinstanz: Regierungsrat

Geschäftsnummer: RRB Nr. 334/2015

Datum des Entscheids: 8. April 2015

Rechtsgebiet: Gemeindewesen

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

verwendete Erlasse: § 165 Gemeindegesetz (GG)  
§§ 9 und 12 Abs. 2 Finanzhaushaltsgesetz (FHG)

**Zusammenfassung (verfasst von der Staatskanzlei):**

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

Der Begriff der «Rückstellung» unter dem für die Gemeinden verbindlichen HRM1 bedeutet, dass die ihr zugrundeliegende Verpflichtung (für eine Ausgabe) im Rechnungsjahr selbst entstanden, aber betreffend Betrag und Fälligkeit noch nicht fix ist. Im Falle von künftigen, tatsächlich zu erwartenden Verpflichtungen handelt es sich um «unechte Rückstellungen» bzw. finanztechnisch um Reserven, die nach HRM1 (wohl aber HRM2) unzulässig sind. Die Verpflichtung zur Leistung von Sanierungsbeiträge an die BVK entstand mit der Rechtskraft des Kantonsratsbeschlusses vom 2. April 2012, also im nämlichen Jahr.

**Anonymisierter Entscheidtext (Auszug):**

***Sachverhalt:***

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

***Erwägungen:***

1. [prozessuale und Eintretensfragen]

2. Die Rekurrentin macht im Wesentlichen geltend, es fehle an einer gesetzlichen Grundlage für die Bildung von BVK-Rückstellungen im Jahr 2012. Der Rückstellungsbegriff auf Stufe Gemeinde sei eng gefasst. Wohl möge sich die Situation dahingehend geändert haben, als der Abschluss des neuen Versicherungsvertrages die Gemeinden verpflichtete, sich an der Sanierung der BVK zu beteiligen. Die rechtlichen Rahmenbedingungen bezüglich öffentliche Rechnungslegung im Kanton Zürich hätten sich aber im Gegensatz dazu nicht geändert. Für die Abänderung der Rechnungslegungsbestimmungen der Gemeinden reiche eine briefliche Verlautbarung einer kantonalen Abteilung als Rechtsgrundlage nicht aus. Es lasse sich aus dem Gemeindegesetz vom 6. Juni 1926 (GG) und der Verordnung über den Gemeindehaushalt vom 26. September 1984 (VGH) keine Verpflichtung ableiten, die Gesamtverpflichtung der Gemeinde gegenüber der BVK in der Jahresrechnung als Rückstellung zu buchen.
3. a) Gemäss § 165 GG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 des Finanzhaushaltsgesetzes vom 2. September 1979 (FHG) umfasst das Fremdkapital die Schulden, Rückstellungen und transitorische Passiven. Im öffentlichen Rechnungswesen werden verschiedentlich drei unterschiedliche Rückstellungsbegriffe verwendet, die in zeitlicher Hinsicht unterschiedliche Auswirkungen haben. Es ist sowohl von unechten Rückstellungen wie auch von Rückstellungen gemäss § 12 Abs. 2 FHG in Verbindung mit § 165 GG (Rückstellungen gemäss HRM1) und wirtschaftlichen Rückstellungen gemäss HRM2 die Rede.
- b) Die unechten Rückstellungen werden im Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte wie folgt definiert: «Unechte Rückstellungen für Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen, die erst in einer späteren Rechnungsperiode entstehen, sind als Reserve zu qualifizieren. Aus kreditrechtlichen Gründen und insbesondere im Hinblick auf die angestrebte Vergleichbarkeit der Rechnungsergebnisse des Gemeinwesens (Harmonisierungsziel) ist im neuen Modell die Reserven- oder Rücklagenbildung untersagt» (Handbuch HRM1, Band I, Bern 1981, S. 69 Ziff. 425). Bei den unechten Rückstellungen handelt es sich mit anderen Worten um «Rückstellungen» für künftige Verpflichtungen. Aus finanzrechtlicher Sicht ist – wie die nachfolgende Ausführungen zeigen – indessen entscheidend, dass bei den unechten Rückstellungen die Verpflichtung im Rechnungsjahr noch nicht entstanden ist. Genau gesehen bilden die unechten Rückstellungen deshalb gar keine Rückstellung im finanzrechtlichen und -technischen Sinne. Vielmehr liegt eine Reserve vor.
- c) Bei den Rückstellungen gemäss § 12 Abs. 2 FHG in Verbindung mit § 165 GG handelt es sich um solche, die sich nach HRM1 richten und die aus finanzrechtlicher und -technischer Sicht für den vorliegenden Fall massgeblich sind. HRM1 wird nämlich über kantonale Erlasse auf Gemeindeebene umgesetzt. Das Rechnungsmodell der Gemeinden beruht direkt auf HRM1, obwohl rechtlich gesehen Abweichungen zulässig wären. Rückstellungen nach HRM1 verlangen, dass die Verpflichtung im Rechnungsjahr entsteht. Das zeigen die Materialien zum ehemaligen Finanzhaushaltsrecht des Kantons, das für Gemeinden weiterhin gültig ist (§ 165 GG), wo ausdrückliche auf eine betriebswirtschaftliche Sicht verzichtet wird (vgl. ABl 1978, 1881 ff., S. 1965). Entsprechend werden Rückstellungen definiert als «Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen, deren Höhe betragsmässig noch nicht genau feststeht und für die noch keine zahlungspflichtige Schuld entstanden ist [...]» (Handbuch HRM1,

S. 69, Rz. 424). Dieses Verständnis entspricht auch der in anderen Kantonen gängigen Definition der Rückstellungen gemäss HRM1 (vgl. Handbuch Gemeindefinanzen, Kanton Bern, Ausgabe 2001, S. 112 f., wonach «Rückstellungen [...] Verpflichtungen per Ende des Rechnungsjahres [sind], welche bereits feststehen, in ihrer Höhe aber noch nicht genau bekannt sind, deren Berücksichtigung zur Feststellung des Aufwandes [Laufende Rechnung] und der Ausgaben [Investitionsrechnung] jedoch am Ende einer Rechnungsperiode notwendig ist»). Zusammenfassend geht § 12 Abs. 2 FHG somit von einem – begrifflich und zeitlich – engen Rückstellungsbegriff aus, der eine rechtlich bestehende Verpflichtung verlangt und bei dem sich die Unsicherheit einzig auf die (künftige) Fälligkeit oder die Höhe einer Verpflichtung bezieht.

- d) Der wirtschaftliche Rückstellungsbegriff schliesslich entspricht der Begrifflichkeit von HRM2 und der neueren Fachliteratur im Zuge der Internationalisierung der Rechnungslegung. Zum Tragen kommt dabei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, so dass auch für «faktische Verbindlichkeiten» Rückstellungen gebildet werden können (Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2, Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren [Hrsg.], Bern 2008, S. 52, Erläuterung 14 zu Ziff. 3, nachfolgend HRM2; PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 8. Aufl., Stuttgart 2011, S. 437). Der Rückstellungsbegriff nach HRM2 deckt damit auch unechte Rückstellungen ab, die im Rahmen von HRM1 als Reservebildung gerade nicht zulässig sind. Der wirtschaftliche Rückstellungsbegriff findet daher in § 12 Abs. 2 FHG keine Grundlage.
  - e) Den Auftrag zur Sanierung der BVK legte der Regierungsrat dem Kantonsrat im November 2011 vor (Vorlage 4851; ABI 2011, S. 3277 ff.). Der Kantonsrat stimmte ihm am 2. April 2012 zu. Eine Verpflichtung der Gemeinden zur Leistung von Sanierungsbeiträgen im Sinne der Vorlage 4851 entstand somit mit dem Beschluss des Kantonsrates über diese Vorlage bzw. bei deren Inkrafttreten. Entsprechend erging auch die Mitteilung der Direktion an die Gemeinden zur künftigen Bildung von Rückstellungen im Dezember 2012.
4. a) Bei der Verbuchung der Rückstellung besteht zudem keine Autonomie der Gemeinden. Es liegt vielmehr eine abschliessende Regelung durch das Gemeindegesetz vor: Nach § 9 Abs. 1 FHG vermittelt die Rechnungsführung eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Haushalt, das Vermögen und die Schulden. Nach § 9 Abs. 2 FHG gelten für die Rechnungsführung folgende Grundsätze: Jährlichkeit, Klarheit, Vollständigkeit, Brutto- und Sollverbuchung sowie qualitative, quantitative und zeitliche Bindung der im Voranschlag eingestellten Beträge und Vorherigkeit des Voranschlags.
- b) Bei Rückstellungen im Sinne des Gemeindegesetzes bzw. HRM1 handelt es sich um Verbindlichkeiten, über deren Höhe oder Fälligkeit Unsicherheit besteht, die aber dem Grunde nach entstanden sind. Somit handelt es sich um Schulden im Sinne von § 9 Abs. 1 FHG. Dass eine Verpflichtung zur Sanierung der BVK nicht entstanden ist, wird auch von der Rekurrentin nicht geltend gemacht. Die Anordnung des Rekursgegners verletzt daher auch den Grundsatz der Gemeindeautonomie nicht. Das Unterlassen der gebotenen Buchung über die entstandenen Verpflichtungen im betroffenen Rechnungsjahr 2012 verstösst vielmehr gegen die Grundsätze der Klarheit,

der Vollständigkeit und der Wahrheit gemäss § 9 FHG. Im Übrigen kann auf [...] RRB Nr. 1434/2013 verwiesen werden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bildung von Rückstellungen für die Sanierung der BVK in der Jahresrechnung 2012 gestützt auf § 12 Abs. 2 FHG in Verbindung mit § 165 GG zulässig und geboten war, womit die Anweisung zur unverzüglichen Vornahme dieser Rückstellungen rechtens und der Rekurs abzuweisen ist.
6. [Kostenfolgen]

[...]