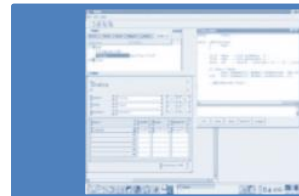




Amt für Gemeinden Graubünden
Uffizi da vischnancas dal Grischun
Ufficio per i comuni dei Grigioni

HRM2

Harmonisiertes
Rechnungslegungsmodell 2
für die Bündner Gemeinden



Praxisempfehlung Nr. 2

Unterscheidung zwischen Finanzvermögen und Verwaltungsvermögen

Fassung vom 1. Juli 2024

Inhaltsverzeichnis

1. Gesetzliche Grundlagen	4
2. Grundsätzliches	5
3. Definitionen	6
3.1 Finanzvermögen	6
3.2 Verwaltungsvermögen.....	6
3.3 Öffentliche Aufgabe.....	6
3.4 Ausgabe, Anlage.....	8
4. Zuordnung der Vermögenswerte	10
4.1 Grundsätzliches	10
4.2 Überführungen ins Verwaltungsvermögen.....	11
4.3 Überführungen ins Finanzvermögen	11
5. Literaturverzeichnis	12

Aktualisierung	Bemerkungen
1. Juli 2018	Veröffentlichung
1. Juli 2024	Redaktionelle Anpassungen

Herausgeber

Amt für Gemeinden Graubünden

Rosenweg 4

7001 Chur

1. Gesetzliche Grundlagen

Die Rechnungslegung und Buchführung der Bündner Gemeinden stützt sich auf das Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden (Finanzhaushaltsgesetz; FHG; BR 710.100) sowie die Finanzhaushaltsverordnung für die Gemeinden (FHVG; BR 710.200).

Die Bestimmungen des FHG gelten für die politischen Gemeinden, soweit nicht abweichende kantonale Bestimmungen gelten oder das Gesetz ausdrücklich kantonale Tatbestände regelt.

Für die Regionen und Gemeindeverbände sowie die Bürgergemeinden gilt das Gesetz sinngemäss, soweit nicht besondere Bestimmungen gelten.

In Ergänzung zu den gesetzlichen Grundlagen werden auf der Webseite des Amtes für Gemeinden Graubünden (www.afg.gr.ch ⇒ Rechnungswesen) verschiedene Praxisempfehlungen, Vorlagen sowie Leitfaden publiziert.

2. Grundsätzliches

In der Bilanz werden die Aktiven und die Passiven einander gegenübergestellt. Die Aktiven werden in Finanzvermögen und Verwaltungsvermögen, die Passiven in Fremdkapital und Eigenkapital gegliedert. Bei der Umschreibung der beiden Vermögenskategorien Finanzvermögen und Verwaltungsvermögen knüpft das Finanzhaushaltsgesetz am Begriff der "öffentlichen Aufgabe" an, welche ihrerseits die "öffentlichen Interessen" konkretisieren.

Die Zuordnung eines Vermögenswertes entweder zum Verwaltungsvermögen oder zum Finanzvermögen orientiert sich an der Abgrenzung zwischen der Ausgabe und der Anlage. Die Unterscheidung zwischen beiden Vermögensarten ist finanzrechtlich vor allem bei den Zuständigkeiten und den Bestimmungen über die Bilanzierung und Bewertung von Bedeutung.

Die Beschaffung von Verwaltungsvermögen hat im finanzrechtlichen Sinne Ausgaben zur Folge. Die Zuständigkeit der kommunalen Organe für die Beschlussfassung von Ausgaben richtet sich dabei in aller Regel nach den Bestimmungen der jeweiligen Gemeindeverfassung. Aufwendungen für das Finanzvermögen stellen finanzrechtlich eine Anlage dar. Ob ein Vermögenswert dem Verwaltungsvermögen oder dem Finanzvermögen zuzuordnen ist, erweist sich im Einzelfall nicht immer einfach. Das entscheidende Kriterium ist jenes der Realisierbarkeit. Bei der Ausgabe werden bisher frei verfügbare und realisierbare Vermögenswerte zur Erfüllung einer Verwaltungsaufgabe, die den Rahmen der ausschliesslichen Vermögensverwaltung übersteigt, dauernd an einen öffentlichen Zweck gebunden. Es findet eine Umschichtung von Finanzvermögen zu Verwaltungsvermögen statt, d. h. das Vermögen verliert seine Realisierbarkeit. Bei der Anlage wird lediglich die Zusammensetzung realisierbarer Vermögenswerte, nicht jedoch deren Höhe verändert¹. Die Erwirtschaftung einer marktüblichen Rendite, welche teilweise als Merkmal des Finanzvermögens genannt wird, bildet hingegen kein klares Unterscheidungskriterium zwischen Finanzvermögen und Verwaltungsvermögen. Denn es kann unter Umständen möglich sein, auch mit Verwaltungsvermögen eine marktwirtschaftliche Rendite zu erzielen, wenn dies mit einer sinnvollen öffentlichen Aufgabenerfüllung zu vereinbaren ist (beispielsweise öffentlicher Verkehr).

¹ CAVIEZEL, S. 54 ff.; HANGARTNER, S. 43 ff.

3. Definitionen

3.1 Finanzvermögen

Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben veräussert werden können (vgl. Art. 2 Abs. 1 FHG). Es umfasst diejenigen Vermögenswerte, die das Gemeinwesen nicht wegen ihres Gebrauchs-, sondern wegen ihres Kapital-, Tausch- oder Anlagewertes besitzt (beispielsweise flüssige Mittel, Wertschriften, Liegenschaften), das heisst das Finanzvermögen setzt sich aus realisierbaren Aktiven zusammen. Die Objekte des Finanzvermögens dienen somit bloss mittelbar bzw. indirekt zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben, indem sie dem Gemeinwesen die finanziellen Mittel zur Führung der öffentlichen Verwaltung liefern. Die entsprechenden Vermögenswerte können folglich auch ohne (direkte) Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung veräussert werden. Die zum Finanzvermögen gehörenden Vermögenswerte unterliegen der Rechtsordnung des Privatrechts.

3.2 Verwaltungsvermögen

Das Verwaltungsvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die unmittelbar und auf längere Zeit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen (vgl. Art. 2 Abs. 2 FHG). Im Unterschied zum Finanzvermögen sind die zum Verwaltungsvermögen gehörenden Objekte zweckgebunden und infolgedessen nicht frei realisierbar (beispielsweise Verwaltungsgebäude, Werkhöfe, Schulhäuser, Abwasserreinigungsanlage).

3.3 Öffentliche Aufgabe

Die Legaldefinitionen des Finanzvermögens und des Verwaltungsvermögens durch das FHG orientieren sich beide am Begriff der "öffentlichen Aufgabe", weshalb dessen Umschreibung zentral für die Einordnung in die eine oder andere Kategorie ist. Der Begriff wird jedoch nicht einheitlich verwendet, weshalb es eine allgemeine Definition nicht gibt. Öffentliche Aufgaben konkretisieren öffentliche Interessen, d. h. jeder öffentlichen Aufgabe muss ein öffentliches Interesse zugrunde liegen. Eine öffentliche Aufgabe darf somit nur solange wahrgenommen

werden, als ein öffentliches Interesse daran besteht. Das öffentliche Interesse ist unbestimmt und in zeitlicher und örtlicher Hinsicht wandelbar. Weil es die öffentlichen Aufgaben steuert, sind auch diese dynamisch und entwickeln sich laufend. Das Bundesgericht hat das öffentliche Interesse wie folgt definiert:

„Welche Massnahmen im öffentlichen Interesse liegen, lässt sich nicht ein für allemal bestimmen, sondern hängt von den jeweils gegebenen Verhältnissen ab. Die Änderung von sozialen, wirtschaftlichen oder politischen Gegebenheiten kann bestimmte staatliche Vorkehrungen, welche bisher durch kein zulässiges Motiv gedeckt gewesen waren, nunmehr als im öffentlichen Interesse liegend erscheinen lassen, während umgekehrt ein bisher gegebenes öffentliches Interesse an einer bestimmten Massnahme im Laufe der Zeit sich abschwächen oder entfallen kann" (BGE vom 2. Juli 1975, ZBI 1976, S. 357 ff., 362).

Nach Art. 49 Abs. 1 des Gemeindegesetzes des Kantons Graubünden (GG; BR 175.050) übernehmen die Gemeinden selbstgewählte (öffentliche) Aufgabe durch Erlass oder Beschluss des zuständigen Organs.

Eine inhaltliche Umschreibung der öffentlichen Aufgaben erweist sich als schwierig. Als Aufgabenbestimmungen gelten Vorschriften darüber, was die einzelnen Organe eines Gemeinwesens in materieller Hinsicht zu tun haben. Mit anderen Worten: Bestimmungen, welche dem Gemeinwesen "für bestimmte Aufgabenbereiche inhaltlich umschriebene Verantwortung und Obliegenheiten" zuweisen².

Eine Gemeindeaufgabe muss nicht einer bestimmten inhaltlichen Umschreibung entsprechen. Jede Tätigkeit kann wohl als Gemeindeaufgabe gelten, welche aufgrund eines kommunalen Aktes (Erlass oder Beschluss) zu einer solchen erklärt wird. Ob in einem konkreten Fall eine Gemeindeaufgabe anzunehmen ist oder nicht, hat mitunter weit reichende Konsequenzen, vor allem für den kommunalen Finanzhaushalt. Die unmittelbar der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienenden Vermögenswerte werden zu Verwaltungsvermögen. Dazu zählen nicht nur Sachen, die primär der Verwaltung selbst (in einem engeren Sinne, beispielsweise Verwaltungsgebäude, Schulgebäude, Werkhof, ARA) dienen, sondern auch solche, die der Allgemeinheit zur Verfügung stehen (sogenannte Sachen im Gemeingebrauch), wie Strassen, Plätze oder Parkanlagen. Auch die Beteiligung einer Gemeinde an einem Skiliftunternehmen in der Region

² FRIEDERICH, Kommentar zum GG/BE, Vorb. zu Art. 61-69, Rz. 2 m.H.

oder an einer Parkgarage stellt Verwaltungsvermögen dar, wenn das zuständige Organ die Übernahme dieser Aufgabe beschlossen hat³.

Gemeindeaufgaben sind in der Regel nicht zwingend von dauerhafter Natur. So kann beispielsweise die Unterstützung eines besonderen kulturellen oder sportlichen Anlasses zur Gemeindeaufgabe erklärt werden.

Die Übernahme einer Aufgabe durch eine Gemeinde und damit die Qualifikation als öffentliche Aufgabe führt dazu, dass die der Aufgabenerfüllung unmittelbar dienenden Vermögenswerte zu Verwaltungsvermögen werden. Mit der Beschaffung von Verwaltungsvermögen ist eine finanzrechtliche Ausgabe verbunden.

Das Finanzvermögen dient im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen, welches unmittelbar der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe dient (vgl. Definition in Art. 2 Abs. 2 FHG), diesem Zweck nur mittelbar mit seinem Ertrag oder seinem Wert. Beim Finanzvermögen handelt es sich um realisierbare Aktiven (beispielsweise flüssige Mittel, Wertschriften, Liegenschaften). Sie können im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen, welches weder realisierbar noch pfändbar ist, veräußert, gepfändet und verpfändet werden. Die entsprechenden Aufwendungen werden finanzrechtlich als Anlage bezeichnet.

3.4 Ausgabe, Anlage

Die Unterscheidung zwischen Verwaltungsvermögen und Finanzvermögen hängt eng mit dem Begriffspaar Ausgabe und Anlage zusammen. Mit der Beantwortung der Frage, ob im Einzelfall eine Ausgabe oder eine Anlage vorliegt, wird gleichzeitig die Frage beantwortet, ob die entsprechenden Mittel des Finanzvermögens für die Erfüllung einer (öffentlichen) Aufgabe verwendet und somit (an die entsprechende öffentliche Aufgabe) gebunden werden oder nicht bzw. ob mit der Aufwendung Verwaltungsvermögen (Ausgabe) oder Finanzvermögen (Anlage) beschafft werden soll. Die Abgrenzung Ausgabe/Anlage ist deshalb zentral, weil vor jeder Prüfung von Zuständigkeitsfragen geklärt werden muss, ob überhaupt ein möglicher bewilligungspflichtiger Vorgang vorliegt. Nur wenn diese Frage bejaht werden kann, wird in einer zweiten Phase geprüft, welche Bewilligungen von welchen Instanzen eingeholt werden müssen⁴.

³ FRIEDERICH, a.a.O., Rz. 12

⁴ SAILE, S. 41

Zur Abgrenzung zwischen Ausgabe und Anlage hat das Bundesgericht im Entscheid BGE 93 I 320 E. 5b u.a. folgendes festgehalten: „Ob eine Aufwendung staatlicher Mittel als Ausgabe oder als Anlage zu behandeln ist, entscheidet sich letztlich nach der damit verfolgten Absicht. Worauf diese gerichtet ist, kann naturgemäss nur auf Grund der Umstände des Einzelfalles beurteilt werden. Immerhin ist festzustellen, dass die Absicht des Gemeinwesens, eine Vermögensanlage zu machen, lediglich dann bejaht werden darf, wenn sämtliche Merkmale, insbesondere auch der typische Anlagezweck, gegeben sind“.

Eine Ausgabe im Sinne von Art. 3 Abs. 2 FHG liegt dann vor, wenn zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe über die allgemeinen Finanzen verfügt wird. Die Ausgabe bedeutet somit eine Verminderung des Finanzvermögens durch Abgang flüssiger Mittel oder dauernde Widmung realisierbarer Vermögenswerte für einen öffentlichen Zweck mit der Folge, dass der betreffende Vermögenswert nicht mehr realisierbar, das heisst kaufmännisch verwertbar ist⁵. Nach ihrem Zweck unterscheidet man Konsumausgaben und Investitionsausgaben. Während die Konsumausgaben Wertverzehr darstellen, dienen die Investitionsausgaben der Bildung dauernder Vermögenswerte für die Aufgabenerfüllung⁶.

Die Höhe der (neuen) Ausgabe bestimmt die Zuständigkeit für deren Bewilligung, wobei sich in der Regel die Ausgabenhöhe und die politische Bedeutung des Geschäfts entsprechen. Das Institut des Ausgabenreferendums hat zum Zweck, dem stimmberechtigten Steuerpflichtigen ein Mitspracherecht einzuräumen bei Aufwendungen des Gemeinwesens, welche geeignet sind, die steuerliche Belastung zu erhöhen⁷.

Als Anlage im Sinne von Art. 3 Abs. 3 FHG wird demgegenüber ein frei realisierbarer Vermögenswert bezeichnet, das heisst dieser kann ohne Beeinträchtigung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben veräussert werden. Mit der Anlage wird mit anderen Worten "zum Zwecke der Werterhaltung und zur Sicherung eines angemessenen Ertrages" über allgemeine Staatsmittel verfügt. Im Gegensatz zur Ausgabe unterliegen Anlagegeschäfte nicht dem Finanzreferendum, sie werden von der Exekutive vorgenommen.

⁵ THALMANN, § 119, N 1

⁶ THALMANN, § 119, N 2; HANGARTNER, S. 44; CAVIEZEL, S. 55

⁷ CAVIEZEL, S. 54

Zwischen der Abgrenzung der Ausgaben von den Anlagen gibt es unzählige Finanzvorfälle, die nicht immer eindeutig der einen oder der anderen Kategorie und damit entweder dem Verwaltungsvermögen oder dem Finanzvermögen zugeordnet werden können.

4. Zuordnung der Vermögenswerte

4.1 Grundsätzliches

Die Zuordnung der Vermögenswerte zum Verwaltungsvermögen und Finanzvermögen ist regelmässig zu überprüfen, da sich die Umstände oder Absichten ändern können. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Bewertungsmethoden ist eine korrekte Zuordnung unerlässlich.

Zum Verwaltungsvermögen gehören unter anderem:

- Sachanlagen für die öffentliche Aufgabenerfüllung wie beispielsweise Verwaltungsgebäude, Schulhäuser, Wasserversorgungen, Strassen
- Aktien und Anteilscheine an Unternehmen, welche aus öffentlichem Interesse erworben werden, fallen unter die Anlagekategorie "Beteiligungen Verwaltungsvermögen"
- Investitionsbeiträge an Alters- und Pflegeheime, Abwasserreinigungsanlagen, etc.
- Alpen, Wald, Weiden, Allmenden
- Wiesen, landwirtschaftliches Land sowie Pachtland gehören in der Regel ebenfalls zum Verwaltungsvermögen

Zum Finanzvermögen gehören unter anderem:

- Wertschriften zur Kapitalanlage
- Liegenschaften zur Kapitalanlage
- Liegenschaften aus vorsorglichem Erwerb
- wirtschaftlich nicht nutzbare Liegenschaften (beispielsweise Restparzellen)
- zum Verkauf bestimmte Liegenschaften

Umfassen Liegenschaften sowohl dem Verwaltungsvermögen, wie auch dem Finanzvermögen zuordenbare Gebäude und Gebäudeteile, so sind sie entsprechend aufzuteilen und im Verwaltungsvermögen und Finanzvermögen zu bilanzieren.

Beispiel – Verwaltungsgebäude mit Mietwohnungen

Eine Gemeinde baut ein Verwaltungsgebäude mit verschiedenen Büros, Sitzungszimmern, etc. für die Verwaltung. Daneben beinhaltet die Liegenschaft auch noch vier Wohnungen, die an Private vermietet werden. Die Räumlichkeiten für die Verwaltung (Büros, Sitzungszimmer) werden für die öffentliche Aufgabenerfüllung benötigt und stellen Verwaltungsvermögen dar. Die vier Mietwohnungen stellen hingegen Finanzvermögen dar.

4.2 Überführungen ins Verwaltungsvermögen

Mit dem Ausgabenbeschluss erfolgt die Bindung des Finanzvermögens. Eine Sache wird an einen öffentlichen Zweck gebunden, sie wird gleichsam für ihn reserviert; die Behörde kann über das Geld nicht mehr frei verfügen. Durch die Bindung scheidet der Vermögenswert aus dem Finanzvermögen aus. Als Ausgabe im Sinne des Finanzreferendums ist somit die Bindung zu betrachten. Die Bindung wird ergänzt durch die – stillschweigende oder ausdrückliche – Widmung. Damit erst wird eine bestimmte Sache dem Verwaltungsrecht zur Verfügung gestellt, das heisst die Zweckbestimmung der öffentlichen Sache und somit auch deren Gemeingebrauch festgelegt⁸. Sollen Liegenschaften aus vorsorglichem Erwerb (Finanzvermögen) konkret für öffentliche Aufgaben verwendet werden, so hat eine Übertragung in das Verwaltungsvermögen zu erfolgen. Es ist dafür ein Ausgabenbeschluss notwendig. Übertragungen vom Finanzvermögen ins Verwaltungsvermögen erfolgen zum Marktwert (vgl. Art. 26 Abs. 3 FHG).

4.3 Überführungen ins Finanzvermögen

Soll ein Vermögenswert vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen überführt werden, spricht man von Entwidmung. Sie stellt den contrarius actus zur Widmung dar. Weil das FHG für die Gemeinden ebenfalls gilt (vgl. Art. 1 Abs. 3 FHG), obliegt die Befugnis zur Überführung

⁸ CAVIEZEL, S. 59 f. m.H. auf BGE 95 I 102; IMBODEN/RHINOW/KRÄHENMANN, Nr. 116 B I m.H.

eines Vermögenswertes vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen abschliessend dem Gemeindevorstand (vgl. Art. 2 Abs. 3 FHG). Übertragungen vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen erfolgen zum Buchwert (vgl. Art. 27 Abs. 5 FHG). Anschliessend erfolgt eine Neubewertung der Liegenschaft per Bilanzstichtag zum Marktwert.

5. Literaturverzeichnis

- ARN et al., Kommentar zum Gemeindegesetz des Kantons Bern, Bern 1999
- CAVIEZEL GIERI, Das Finanzreferendum im Allgemeinen und unter besonderer Berücksichtigung des Kantons Graubünden, Diss. Freiburg Schweiz 1987
- HANGARTNER YVO (Hrsg.), Ausgewählte Fragen des Finanzreferendums, St. Gallen 1992
- IMBODEN/RHINOW/KRÄHENMANN, Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1990
- SAILE PETER, Das Recht der Ausgabenbewilligung der zürcherischen Gemeinden, St. Gallen 1991
- THALMANN H.R., Kommentar zum Zürcher Gemeindegesetz, Wädenswil 2000