

**Erläuternder Bericht
zum Gesetzesvorentwurf
über den Finanzhaushalt der Gemeinden
(Gemeindefinanzhaushaltsgesetz; GFHG)**

Inhaltsverzeichnis

1	ZUSAMMENFASSUNG DES BERICHTS.....	2
2	URSPRUNG DES ENTWURFS.....	3
2.1	HARMONISIERTES RECHNUNGSLEGUNGSMODELL FÜR DIE KANTONE UND GEMEINDEN (HRM2).....	3
2.2	BEGLEITUNG DER PROJEKTE UND AKTUALISIERUNG DES RECHNUNGSLEGUNGSMODELLS DURCH DAS SCHWEIZERISCHE RECHNUNGSLEGUNGSGREMIUM FÜR DEN ÖFFENTLICHEN SEKTOR (SRS-CSPCP)	4
2.3	ARBEITEN ZUR ANPASSUNG VON HRM2 AN DIE BESONDERHEITEN DER GEMEINDEN DURCH DIE KONFERENZ DER KANTONALEN AUFSICHTSSTELLEN ÜBER DIE GEMEINDEFINANZEN (KKAG)	4
2.4	PARLAMENTARISCHE VORSTÖSSE, DIE EINE NEUE REGELUNG FÜR DEN FINANZHAUSHALT DER GEMEINDEN VERLANGTEN	5
2.4.1	<i>Die Motion 2011-GC-21 der Grossräte André Schoenenweid und Stéphane Peiry [M1120.11]</i>	<i>5</i>
2.4.2	<i>Die Motion M1070.09 Dominique Butty über eine Änderung des Gesetzes über die Gemeinden - Aufwand in Zusammenhang mit Gemeindeübereinkünften</i>	<i>5</i>
2.5	ARBEITEN DER PROJEKTGRUPPE UND DES LENKUNGSAUSSCHUSSES, DIE VOM STAATSRAT EINGESETZT WORDEN SIND	6
2.5.1	<i>Technische Projektgruppe HRM2</i>	<i>6</i>
2.5.2	<i>Lenkungsausschuss HRM2</i>	<i>6</i>
2.6	VERNEHMLASSUNG.....	7
3	GRUNDZÜGE DES ENTWURFS	7
3.1	AUFBAU DES GESETZESVORENTWURFS ÜBER DEN FINANZHAUSHALT DER GEMEINDEN (VE-GFHG).....	7
3.2	WICHTIGSTE THEMEN	7
3.2.1	<i>Finanzielle Steuerung</i>	<i>7</i>
3.2.2	<i>Kreditrecht und Finanzkompetenzen</i>	<i>8</i>
3.2.3	<i>Rechnungslegung und Bewertungsgrundsätze.....</i>	<i>9</i>
3.2.4	<i>Finanzkontrolle</i>	<i>9</i>
3.2.5	<i>Anwendbarkeit der Regeln auf die verschiedenen gemeinderechtlichen Körperschaften</i>	<i>10</i>
3.2.6	<i>Umstellung auf HRM2.....</i>	<i>10</i>
4	WICHTIGE FRISTEN DER VORGESEHENEN ZEITPLANUNG	11
5	KOMMENTAR DER EINZELNEN ARTIKEL.....	11
6	AUSWIRKUNGEN DES ENTWURFS.....	38
6.1	AUSWIRKUNGEN FÜR DEN STAAT	38
6.1.1	<i>Finanzielle Auswirkungen für den Staat.....</i>	<i>38</i>
6.1.2	<i>Weitere Auswirkungen für den Staat.....</i>	<i>38</i>
6.2	AUSWIRKUNGEN FÜR DIE GEMEINDEN UND DIE ÜBRIGEN GEMEINDERECHTLICHEN KÖRPERSCHAFTEN.....	39
6.2.1	<i>Finanzielle Auswirkungen.....</i>	<i>39</i>
6.2.2	<i>Personelle Auswirkungen.....</i>	<i>39</i>
7	ÜBEREINSTIMMUNG MIT DEM ÜBERGEORDNETEN RECHT	40
8	AUFGABENTEILUNG ZWISCHEN STAAT UND GEMEINDEN	40
9	BEWERTUNG DER NACHHALTIGEN ENTWICKLUNG.....	40
10	ABKÜRZUNGEN	40

1 ZUSAMMENFASSUNG DES BERICHTS

Die Bestimmungen über den Finanzhaushalt der Gemeinden sind derzeit im Gesetz über die Gemeinden und im dazugehörigen Ausführungsreglement enthalten. Mit dem vorliegenden Entwurf wird die Schaffung eines eigenständigen Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden (GFHG) vorgeschlagen. Das GFHG setzt das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2) um, jedoch mit einigen Anpassungen, welche die Besonderheiten der gemeinderechtlichen Körperschaften im Kanton Freiburg berücksichtigen.

HRM2 strebt eine verstärkte Harmonisierung des Rechnungswesens von Bund, Kantonen und Gemeinden an. Seine Einführung ist ein weiterer Schritt hin zur Haushaltsführung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, wie sie in der Privatwirtschaft zur Anwendung kommen. Das Modell weist im Vergleich zur heutigen Praxis in vielen Bereichen grundlegende Unterschiede auf. Neben neuen Begriffen enthält HRM2 z. B. einen völlig neu gestalteten Kontenrahmen, ein System für die Abschreibungen, zusätzliche Instrumente werden eingeführt (z. B. Geldflussrechnung, Anlagespiegel, Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel).

Der Entwurf ist zudem die Folge von parlamentarischen Vorstössen, namentlich der Motion M1120.11 der Grossräte André Schoenenweid und Stéphane Peiry. Wie vom Staatsrat beantragt, hat der Grosse Rat die Motion für erheblich erklärt, was den Teil über die Ausarbeitung eines neuen Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden betrifft.

Der Gesetzesvorentwurf über den Finanzhaushalt der Gemeinden (VE-GFHG) ist in 12 Kapitel mit den folgenden Titeln unterteilt: (1) Allgemeine Bestimmungen, (2) Haushaltsführung, (3) Kreditrecht, (4) Rechnungslegung, (5) Finanzielle Führung auf Verwaltungsebene, (6) Externe Kontrolle der Buchhaltung und der Jahresrechnung, (7) Steuerressourcen, (8) Zuständigkeiten der Gemeindeorgane, (9) Oberaufsicht, (10) Rechtsmittel, (11) Umsetzungsbestimmungen, (12) Änderung bisherigen Rechts und Schlussbestimmungen.

Der Inhalt des VE-GFHG kann anhand der folgenden sechs Themen kurz zusammengefasst werden: Finanzielle Steuerung, Kreditrecht und Finanzkompetenzen, Rechnungslegung und Bewertungsgrundsätze, Finanzkontrolle, Anwendbarkeit der Regeln auf die verschiedenen gemeinderechtlichen Körperschaften und Umstellung auf HRM2. Diese Themen werden in Kapitel 3.2 dieses Berichts behandelt.

Der VE-GFHG beschränkt sich darauf, die Grundsätze und die wichtigen Regeln festzulegen. Die Einzelheiten sind Gegenstand einer Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden, die zu einem späteren Zeitpunkt vom Staatsrat angenommen wird (GFHV). Dieser Bericht enthält bereits bestimmte Überlegungen und es ist vorgesehen, die GFHV in eine öffentliche Vernehmlassung zu geben, bevor der Text dem Staatsrat unterbreitet wird. Die Regeln werden im Übrigen durch ein kommunales Finanzreglement ergänzt. In ihrem Finanzreglement können die Gemeinden gewisse Werte, wie die Finanzkompetenzen der Exekutive oder die Aktivierungsgrenze, selbst definieren. Dadurch wird die Gemeindeautonomie gestärkt.

HRM2 betrifft sämtliche Körperschaften. Das Projekt umfasst daher alle freiburgischen Körperschaften auf kommunaler Ebene, d. h. die Gemeinden, die Gemeindeverbände, die Agglomerationen, die Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit und die Bürgergemeinden. Es versteht sich jedoch von selbst, dass die Gesetzgebung in bestimmten Punkten eine Differenzierung ermöglichen muss, damit die Art und die spezifischen Bedürfnisse der verschiedenen Körperschaften berücksichtigt werden können.

Die wichtigen Fristen des Entwurfs und der vorgesehen Zeitplan werden im 4. Kapitel des Berichts behandelt. Es ist vorgesehen, den Entwurf des Gesetzes und der Botschaft des Staatsrats im Jahr 2017 dem Grossen Rat zu unterbreiten, 2018 wäre dem Gesetzgebungsprozess gewidmet. Da die Umsetzungsarbeiten mehr Zeit benötigen als bei einem üblichen Entwurf, soll die neue Gesetzgebung (GFHG und GFHV) so in Kraft treten, dass die ersten Budgets, die dem neuen Recht entsprechen, jene des Rechnungsjahrs 2020 sein werden.

Der Bericht enthält im Übrigen einen detaillierten Kommentar zu den einzelnen Artikeln, die Auswirkungen des Entwurfs sowie eine Liste der verwendeten Abkürzungen.

2 URSPRUNG DES ENTWURFS

2.1 Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2)

Seit ein paar Dutzend Jahren gibt es Standards für das Rechnungswesen der Gemeinwesen in der Schweiz, das so genannte «Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM)». Das erste Konzept für diese Standards wurde Ende der 1970er Jahre von einer Expertengruppe auf Initiative der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) ausgearbeitet. Der Grundgedanke bestand damals darin, das öffentliche Rechnungswesen von Bund, Kantonen und Gemeinden formell zu harmonisieren.

Die Arbeiten der von Prof. Dr. Ernst Buschor geleiteten Arbeitsgruppe führten zur Veröffentlichung des «Handbuchs des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte» (Band I und II, Ausgabe 1978, Neuausgabe 1982).

Das HRM hat sich als Modell für das Rechnungswesen der öffentlichen Haushalte bewährt. Es hat die Haushaltsführung nach dem Modell der doppelten Buchführung und nach den traditionellen Budget- und Finanzgrundsätzen ermöglicht. Die Totalrevision des Gesetzes über die Gemeinden (GG, SGF 140.1) hat sich für die Finanzregeln an diesem Modell orientiert.

Die neueren Entwicklungen, d.h.

- > die starke Nachfrage nach einer Kostenrechnung zum Erhalt von Vergleichsdaten bei den Kosten/Leistungen;
- > der verstärkte Bedarf nach Konsolidierungsvorschriften;
- > die Einführung des New Public Management und dessen Umsetzung in der Rechnungsführung;
- > die internationalen Rechnungslegungsstandards IPSAS, IAS usw.

haben dazu geführt, dass sich die FDK mit diesen neueren Trends befasste und eine Arbeitsgruppe einsetzte, die unter dem Vorsitz von Yvonne Reichlin, damals Vorsteherin der Finanzverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, stand.

Das erarbeitete Ergebnis wurde von der FDK im Januar 2008 in Form eines neuen Handbuchs veröffentlicht: Das Handbuch «Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden» (Handbuch HRM2).

Das neue Modell strebt eine verstärkte Harmonisierung des Rechnungswesens von Bund, Kantonen und Gemeinden an. Seine Einführung ist ein weiterer Schritt hin zur Haushaltsführung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, wie sie in der Privatwirtschaft zur Anwendung kommen. Das Modell weist im Vergleich zur heutigen Praxis in vielen Bereichen grundlegende Unterschiede auf. Neben neuen Begriffen enthält HRM2 z. B. einen völlig neu gestalteten Kontenrahmen, die Abschreibungen erfolgen neu differenziert pro Anlagekategorie, zusätzliche Instrumente werden eingeführt (z. B. Geldflussrechnung,

Anlagespiegel usw.). Es wird den Kantonen (bzw. den Gemeinden) empfohlen, das neue Modell innerhalb von zehn Jahren, d. h. bis 2018, umzusetzen.

Es ist nun an den Kantonen und den Gemeinden, ihre Haltung bezüglich der Umsetzung dieser neuen Bestimmungen für die Rechnungen der Kantone und der anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften festzulegen. Eine rechtliche Verpflichtung zur Einführung von HRM2 besteht nicht.

Der Kanton Freiburg hat entschieden, für seine Rechnungslegung auf den 1. Januar 2011 HRM2 einzuführen. Dies zog eine Änderung des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Staates (FHG, SGF 610.1) nach sich, das am 6. Oktober 2010 vom Grossen Rat angenommen wurde, und eine Änderung des Ausführungsreglements zum Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates (FHR, SGF 610.11), das der Staatsrat am 21. Dezember 2010 angenommen hat. Was die Gemeinden betrifft, so wird auf die Punkte 2.4 und 2.5 verwiesen.

2.2 Begleitung der Projekte und Aktualisierung des Rechnungslegungsmodells durch das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP)

Das 2008 von der FDK und dem Eidgenössischen Finanzdepartement geschaffene Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) fördert die einheitliche, vergleichbare und transparente Rechnungslegung der Gemeinwesen der Schweiz. Das SRS-CSPCP beobachtet insbesondere die Tendenzen bei der Umsetzung des HRM2 sowie die Rechnungslegung des Bundes. Es erarbeitet Auslegungen auf Praxisfragen von grundlegender Bedeutung im Zusammenhang mit der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor.

Das SRS-CSPCP hat die Umsetzung der Wahlmöglichkeiten der Schweizer Kantone in Bezug auf die HRM2-Normen für ihre Finanzen und jene der Gemeinden in einem Verzeichnis festgehalten, das über seine Website verfügbar ist (www.srs-cspcp.ch, Rubrik *HRM2*). Die Kantone haben sich für verschiedene Varianten mit sehr unterschiedlichem Tempo in Bezug auf das Modell entschieden.

2.3 Arbeiten zur Anpassung von HRM2 an die Besonderheiten der Gemeinden durch die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen (KKAG)

Die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen (KKAG) hat rasch festgestellt, dass die Einführung von HRM2 auf Gemeindeebene eine interkantonale Zusammenarbeit erfordert, um die Umsetzung zu verbessern, im besten Fall sogar zu vereinfachen. Sie hielt es für unverzichtbar, Erfahrungen auszutauschen, und hat zu diesem Zweck die Interkantonale Koordinationsgruppe HRM2 eingesetzt.

Aufgabe dieser Gruppe ist es im Wesentlichen, die verschiedenen Akteure einzubeziehen, das Vorgehen der Kantone bei der Einführung von HRM2 in ihren Gemeinden zu koordinieren und die Zusammenarbeit mit dem SRS-CSPCP und der Sektion Finanzstatistik der Bundesverwaltung sicherzustellen.

Die interkantonale Gruppe hat die Entwicklung von HRM2 verfolgt und den kantonalen Aufsichtsstellen, den Gemeinden und den übrigen interessierten Kreisen Informationen, Beispiele und Empfehlungen als Ergänzung zum Handbuch HRM2 zur Verfügung gestellt. Ihr Mandat wurde bis Ende 2017 verlängert.

Die Arbeiten und Unterlagen der Interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2 sind verfügbar auf der Website der KKAG: www.kkag-cacsf.ch, Rubrik *Einführung HRM2*.

2.4 Parlamentarische Vorstösse, die eine neue Regelung für den Finanzhaushalt der Gemeinden verlangten

2.4.1 Die Motion 2011-GC-21 der Grossräte André Schoenenweid und Stéphane Peiry [M1120.11]

Mit einer am 7. Juni 2011 eingereichten und begründeten Motion (TGR 2011 S. 1326) verlangten die Grossräte André Schoenenweid und Stéphane Peiry vom Staatsrat, dass er namentlich eine Totalrevision des Gesetzes über die Gemeinden (GG) sowie Regeln zu den Gemeindefinanzen vorlege. Sie waren der Ansicht, dass das GG überholte Terminologie enthält und dass ein neues Gesetz über die Gemeindefinanzen geschaffen werden sollte, was gleichzeitig den Übergang zum HRM2 ermöglichen würde.

In seiner Antwort vom 3. Oktober 2011 war der Staatsrat der Meinung, dass einer Revision der Bestimmungen des GG über die Finanzen Priorität eingeräumt werden sollte. Ein neues Gesetz über die Gemeindefinanzen und eine gleichzeitige Entkoppelung des GG von den Bestimmungen mit finanziellem Inhalt würden es ermöglichen, diesen wichtigen Bereich in einem näherliegenden zeitlichen Rahmen zu regeln als eine Totalrevision des GG. Der Staatsrat war jedoch der Auffassung, dass in diesem Fall aufgrund der Komplexität der Materie und in Anbetracht der für die Vernehmlassung bei den Gemeinden benötigten Zeit die ordentliche Frist von einem Jahr für die Ausarbeitung des Gesetzesentwurfs und der Botschaft über die Gemeindefinanzen nicht realistisch ist.

Der Staatsrat sah sich daher veranlasst, die Aufteilung der Motion vorzuschlagen: Der erste Teil betraf die Totalrevision des GG, der zweite die Revision des Kapitels über die Finanzen durch die Ausarbeitung eines entsprechenden Gesetzesentwurfs, der eine Teilrevision des GG beinhaltete. Bei der Debatte zur Erheblicherklärung der Motion, die am 4. November 2011 stattfand, genehmigte der Grosse Rat die vom Staatsrat vorgeschlagene Aufteilung. Daher wurden die Arbeiten zur Umsetzung der Motion, welche die Schaffung eines neuen Gesetzes über die Gemeindefinanzen beabsichtigte, lanciert (vgl. Pkt. 2.5).

2.4.2 Die Motion M1070.09 Dominique Butty über eine Änderung des Gesetzes über die Gemeinden – Ausgaben im Zusammenhang mit Gemeindeübereinkünften

In Zusammenhang mit den vom Vorentwurf betroffenen parlamentarischen Vorstössen sei auch die oben erwähnte Motion zitiert, in der es um einen besonderen Aspekt der Gemeindefinanzen ging, nämlich die Auswirkung der Ausgaben der Gemeindeübereinkünfte auf die Berechnung der kommunalen Finanzkennzahlen.

In einer am 1. April 2009 eingereichten und begründeten Motion verlangte der Motionär Dominique Butty vom Staatsrat, dem Grossen Rat einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die Gemeinden vorzulegen. Das Gesetz sollte dahingehend geändert werden, dass bei der Erstellung des Budgets der Gemeinde Aufwand und Ertrag um den aus Gemeindeübereinkünften stammenden Aufwand und Ertrag zu bereinigen sind. Der Motionär machte geltend, dass sich der Einbezug von Ertrag und Aufwand von Gemeindeübereinkünften in die Rechnung der Sitzgemeinde bei der Erstellung des Budgets namentlich auf die Berechnung des Aufwandüberschusses in Bezug auf den Ertrag auswirken, und das Budgetdefizit, das nicht mehr als 5% betragen darf (Art. 87 Abs. 3 GG), zu ihren Gunsten beeinflussen könne.

Der Staatsrat hatte es vorgezogen, mit seiner Antwort auf die Motion zuzuwarten, bis die Arbeiten zur Einführung des neuen, auf die Schweizer Gemeinden zugeschnittenen, HRM2 weit genug fortgeschritten waren. In seiner Antwort vom 29. März 2011 auf die Motion wies der Staatsrat

insbesondere auf die Diskussionen und Arbeiten der interkantonalen Koordinationsgruppe der KKAG hin (s. Punkt 2.3).

Auf materieller Ebene anerkannte der Staatsrat in seiner Antwort die vom Motionär zur Sprache gebrachte Problematik. Je nach Art der Berücksichtigung der Ausgaben aufgrund einer Gemeindeübereinkunft könnte eine Gemeinde den Vorschriften von Artikel 87 Abs. 3 GG, welche eine Erhöhung des Steuerfusses vorschreiben falls der Höchstsatz erreicht ist, in der Tat entgehen. Der Staatsrat war jedoch der Ansicht, dass eine solche Ausgangslage nur sehr selten eintritt, und dass in diesem Fall das GemA die Gemeinde auf diese Abweichung bei der Berechnung des Aufwandüberschusses aufmerksam macht. Mit der Einführung des HRM2 auf Gemeindeebene würde die vom Motionär aufgezeigte Klippe umschifft, und in der Zwischenzeit würde das GemA die notwendigen Weisungen ausarbeiten.

Aus den erwähnten Gründen aber mit der Garantie für eine zufriedenstellende Lösung des aufgeworfenen Problems lud der Staatsrat den Grossen Rat ein, die Motion abzuweisen. Die Motion wurde von ihrem Verfasser am 11. Mai 2011 zurückgezogen.

2.5 Arbeiten der Projektgruppe und des Lenkungsausschusses, die vom Staatsrat eingesetzt worden sind

2.5.1 Technische Projektgruppe HRM2

Mit Beschluss vom 1. Oktober 2013 hat der Staatsrat die technische Projektgruppe HRM2 (PG HRM2) eingesetzt, da er davon ausging, dass eine Analyse der Empfehlungen der FDK und die Ausarbeitung eines Berichts mit den Ergebnissen und Vorschlägen für die Einführung des HRM2 für die Freiburger Gemeinden eine Grundlage darstellt für die Ausarbeitung eines neuen Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden und die Anpassung des geltenden Gesetzes über die Gemeinden. Die PG HRM2 wurde somit eingesetzt mit dem Auftrag, den erwähnten Bericht vorzulegen, damit diese Arbeiten durchgeführt werden konnten. Auf dieser Grundlage sollte später ein Lenkungsausschuss eingesetzt werden, der die erwähnten Gesetzgebungsarbeiten leiten sollte.

Folgende Instanzen waren in der PG HRM2 vertreten: Der Freiburger Gemeindeverband, die Pilotgemeinde (Murten), die Vereinigung der Gemeindeschreiber und -kassiere, die Vereinigung der Verwaltungsangestellten der Gemeinden des Sensebezirks, die Freiburgischen Treuhand-Kammern, die Finanzverwaltung und das Amt für Gemeinden, wobei letzteres auch den Vorsitz und das Sekretariat führte.

Die PG HRM2 hat sich somit in neun Sitzungen, von Mai 2013 bis April 2014, mit den im Handbuch HRM2 enthaltenen Empfehlungen auseinandergesetzt (Empfehlungen HRM2) sowie mit den vom SRS-CSPCP aktualisierten Empfehlungen. Die Ergebnisse dieser Arbeiten wurden im Synthesebericht vom 8. Mai 2014 festgehalten.

2.5.2 Lenkungsausschuss HRM2

Mit Beschluss vom 18. Mai 2015 hat der Staatsrat den Lenkungsausschuss eingesetzt, der damit beauftragt wurde, die Arbeiten zur Einführung des harmonisierten Rechnungslegungsmodells der gemeinderechtlichen Körperschaften zu begleiten und ein Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden auszuarbeiten (LA HRM2).

Dem LA HRM2 gehörten Vertreterinnen und Vertreter der folgenden Instanzen an: der Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft, der Finanzdirektion, des Freiburger Gemeindeverbands, der Pilotgemeinde (Murten), der Freiburgischen Treuhand-Kammern und des Amtes für Gemeinden. Den Vorsitz des LA hatte die Direktorin der Institutionen und der Land- und

Forstwirtschaft, Marie Garnier, inne, die sich durch den Generalsekretär vertreten lassen konnte. Eine Delegation an das Amt für Gemeinden war ebenfalls möglich. Das Sekretariat wurde vom Amt für Gemeinden geführt.

Der LA HRM2 nahm seine Arbeit Anfang November 2015 auf. Er hatte den Auftrag, den Entwurf des erläuternden Berichts und den Vorentwurf des Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden zu validieren, damit diese von der Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft (ILFD) in die Vernehmlassung gegeben werden können, vorbehaltlich der Bewilligung durch den Staatsrat. Der LA hat seine Arbeiten am 23. Juni 2016 nach neun Sitzungen abgeschlossen.

2.6 Vernehmlassung

Dieser Gesetzesvorentwurf und der erläuternde Bericht dazu werden vorschriftsgemäss in die Vernehmlassung gegeben. Die Vernehmlassungsergebnisse werden bei der Anpassung der Texte für die Ausarbeitung des Gesetzesentwurfs und der Botschaft, die der Staatsrat zuhanden des Grossen Rats verabschiedet, berücksichtigt werden.

3 GRUNDZÜGE DES ENTWURFS

3.1 Aufbau des Gesetzesvorentwurfs über den Finanzhaushalt der Gemeinden (VE-GFHH)

Der Gesetzesvorentwurf über den Finanzhaushalt der Gemeinden (VE-GFHH) ist in 12 Kapitel mit den folgenden Titeln unterteilt: (1) Allgemeine Bestimmungen, (2) Haushaltsführung, (3) Kreditrecht, (4) Rechnungslegung, (5) Finanzielle Führung auf Verwaltungsebene, (6) Externe Kontrolle der Buchhaltung und der Jahresrechnung, (7) Steuerressourcen, (8) Zuständigkeiten der Gemeindeorgane, (9) Oberaufsicht, (10) Rechtsmittel, (11) Umsetzungsbestimmungen, (12) Änderung bisherigen Rechts und Schlussbestimmungen.

Der VE-GFHH richtet sich teilweise nach dem Mustergesetz, das Teil der Fachempfehlung 20 HRM2 ist (Mustergesetz). Gewisse Bestimmungen des Mustergesetzes sind jedoch eher auf den kantonalen Finanzhaushalt ausgerichtet und können für die Gemeindeebene nicht unverändert übernommen werden. Ausserdem enthält das Mustergesetz gewisse Vorschriften, die sich eher für die Stufe der Verordnung eignen (heute übliche Bezeichnung für das «Ausführungsreglement» eines Gesetzes) und die aufgrund der technischen Details in den Zuständigkeitsbereich des Staatsrats fallen.

In Anbetracht dessen, dass gewisse Kantone für ihre Gemeinden das HRM2 eingeführt haben, versteht es sich von selbst, dass der VE-GFHH für den einen oder anderen Punkt Gesetzgebungen anderer Kantone berücksichtigt, damit die freiburgischen Gemeinden von den anderswo gemachten Erfahrungen profitieren können.

Der Inhalt des VE-GFHH kann anhand der folgenden sechs Themen kurz zusammengefasst werden: Finanzielle Steuerung, Kreditrecht und Finanzkompetenzen, Rechnungslegung und Bewertungsgrundsätze, Finanzkontrolle, Anwendbarkeit der Regeln auf die verschiedenen gemeinderechtlichen Körperschaften und Umstellung auf HRM2.

3.2 Wichtigste Themen

3.2.1 Finanzielle Steuerung

Im weitesten Sinne sollen die vorgeschlagenen Bestimmungen den Verantwortlichen eine bessere finanzielle Steuerung ermöglichen. In einem engeren Sinne wird die finanzielle Steuerung mit

speziellen Finanzinstrumenten verbessert. So werden die Vorschriften zum Gleichgewicht des Finanzhaushalts präzisiert und ergänzt (Art. 20 VE-GFHG). Auch zu den Rechnungsüberschüssen und zum Bilanzfehlbetrag gibt es neue Regeln (Art. 21 VE-GFHG). Diese Normen werden durch eine Schuldenbegrenzung sowie die Definition der Finanzkennzahlen vervollständigt (Art. 22 und 23 VE-GFHG).

Für das finanzielle Gleichgewicht schlägt der VE-GFHG wie das geltende Recht (Art. 87 Abs. 3 GG) vor, zuerst an die Gleichgewichtsregel zu erinnern. Als zweiter Grundsatz wird jener der Steuerfüsse und -sätze aufgeführt, die so festgelegt werden müssen, dass das Gleichgewicht des Finanzhaushalts gewährleistet ist (Art. 20 Abs. 2 und 65 VE-GFHG). Absatz 3 von Artikel 20 VE-GFHG sieht eine Abweichung vor, nämlich dass ein Aufwandüberschuss ausnahmsweise gestattet wird, sofern er durch das nicht zweckgebundene Eigenkapital absorbiert werden kann (für die Definition der verschiedenen Komponenten des Eigenkapitals: s. Kommentar zu Artikel 14).

Die Schuldenbegrenzung ist Gegenstand von Artikel 22 VE-GFHG. Dieser Grundsatz verlangt, dass die Zunahme des Fremdkapitals aus der Investitionstätigkeit begrenzt wird. Der Staatsrat legt die Regeln zur Begrenzung mittels Finanzkennzahlen, die in Artikel 23 VE-GFHG erwähnt sind, fest.

3.2.2 Kreditrecht und Finanzkompetenzen

Im 3. Kapitel des VE-GFHG wird der Begriff «Kredit» definiert und die verschiedenen Arten von Krediten sowie die Regeln, die für sie gelten, werden ausgeführt (Art. 24-37 VE-GFHG). Der im geltenden GG verwendete Ausdruck «Ausgabe, die nicht in einem einzelnen Rechnungsjahr gedeckt werden kann» wird somit durch den Verpflichtungskredit ersetzt, jedoch mit der Präzisierung, dass dieser nur neue Ausgaben betrifft, die den im Finanzreglement der Gemeinde festgelegten Betrag übersteigen.

Die Definition des Verpflichtungskredits enthält somit zwei neue Elemente: die Unterscheidung zwischen gebundenen Ausgaben und neuen Ausgaben (s. Kommentar zu Artikel 3) und die Verabschiedung eines Finanzreglements der Gemeinde. In diesem Finanzreglement sind insbesondere die Finanzkompetenzen festgelegt, die bis anhin nur sehr am Rande geregelt waren.

Nach dem Beispiel, was in den Gemeinden anderer Kantone praktiziert wird, schlägt der VE-GFHG somit vor, dass sich die Gemeinden ein allgemeinverbindliches Reglement über den Finanzhaushalt geben, in dem die Legislative die Zuständigkeitsschwelle festlegt, die für den Gemeinderat und für sie selbst gilt, d. h. um zu entscheiden, ab welchem Betrag zu einem Verpflichtungskredit das Referendum ergriffen werden kann (Art. 67 Abs. 1 und 2 sowie die Artikel 68 und 69 VE-GFHG).

Das bestehende Konzept des Finanzreferendums wurde übernommen (s. geltender Art. 52 GG). Es wurden nur die Änderungen vorgenommen, die die neuen Begriffe «neue Ausgabe» und «Finanzreglement der Gemeinde» nach sich ziehen. Der VE-GFHG verzichtet somit darauf, auf Gemeindeebene zwingend ein obligatorisches Referendum vorzusehen. Es lässt den Gemeinden, die dies möchten, jedoch die Möglichkeit, ein obligatorisches Referendum im Finanzreglement einzuführen.

Ein nicht ausreichender Kredit bedarf schliesslich, je nach Fall, eines Zusatzkredits, wenn es sich um einen Verpflichtungskredit handelt, oder eines Nachtragskredits, wenn es sich um einen Budgetkredit handelt. Die Vorschriften zu den Zusatzkrediten und den Nachtragskrediten sind in den Artikeln 33 und 35-36 des VE-GFHG ausgeführt. Auch hier spielt die Festlegung der Finanzkompetenzen auf Gemeindeebene eine Rolle betreffend die Verpflichtung, eine Kreditüberschreitung der Gemeindelegislative zu unterbreiten oder nicht (s. Art. 36 Abs. 3 VE-GFHG).

3.2.3 Rechnungslegung und Bewertungsgrundsätze

Die Regeln für die Rechnungslegung und die Bewertungsgrundsätze stehen im Zentrum des HRM2. Der VE-GFHG übernimmt somit einen wesentlichen Grundsatz des HRM2: «True and Fair View» (den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild). Dieser Grundsatz ist Gegenstand des vorgeschlagenen Artikels 39: Die Rechnungslegung vermittelt ein möglichst realitätsgetreues Bild des Vermögens, der Finanzlage und der Ergebnisse.

Nach diesem Grundsatz wird die Rechnungslegung von finanzpolitischen Entscheidungen getrennt. Es ist nicht schwer zu verstehen, dass die Regel des «True and Fair View» die Methoden der Rechnungslegung und der Bewertung der finanziellen Elemente stark beeinflussen und Auswirkungen auf andere Sektoren haben kann, z. B. die Rückstellungen.

Auch die Gliederung der Jahresrechnung erfährt Veränderungen. Die Jahresrechnung HRM2 setzt sich zusammen aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung, der Investitionsrechnung, der Geldflussrechnung und einem erweiterten Anhang. Diese Elemente sind Gegenstand von Artikel 13–18 des VE-GFHG.

Die Erfolgsrechnung – die der gegenwärtigen Laufenden Rechnung entspricht – weist nebst der neuen Terminologie eine Gliederung des Ergebnisses auf drei Stufen auf: das operative Ergebnis, das ausserordentliche Ergebnis und das Gesamtergebnis (s. Art. 15 VE-GFHG).

Als Folge des Grundsatzes des «True and Fair View» legt das HRM2 stärkeres Gewicht auf die Bilanz (Art. 14 VE-GFHG). Es ändert zum Teil deren Gliederung und Präsentation. Es sei insbesondere darauf hingewiesen, dass die wichtigen Begriffe «Finanzvermögen» und «Verwaltungsvermögen» in Artikel 3 VE-GFHG definiert sind.

Um die Geldflüsse innerhalb des Rechnungsjahres aufzuzeigen, sieht das HRM2 eine Geldflussrechnung vor (s. Art. 17 VE-GFHG). Diese Tabelle ist Bestandteil der Jahresrechnung und stellt den Cash Flow des Gemeinwesens dar.

Das Eigenkapital wird nach HRM2 detaillierter dargestellt als im HRM1. So soll auch jedes Jahr ein «Eigenkapitalnachweis» erstellt werden, der die Ursachen der Veränderung des Eigenkapitals aufzeigt. Dieses Dokument ist Teil des Anhangs der Jahresrechnung (s. Art. 18 Abs. 1 Bst. c VE-GFHG).

Im Bestreben um mehr Transparenz soll mit dem HRM2 schliesslich der Anhang wesentlich ausgebaut werden, nebst dem bereits erwähnten Eigenkapitalnachweis und zusätzlich zum Anhang, wie er gegenwärtig vom Kontenrahmen festgelegt wird. Artikel 18 VE-GFHG übernimmt das Konzept des Anhangs HRM2 und legt seinen Zweck und Inhalt fest.

3.2.4 Finanzkontrolle

Der Finanzhaushalt wird in erster Linie gemeindeintern kontrolliert. Die interne Kontrolle wird insbesondere durch explizite Bestimmungen diesbezüglich verstärkt (Art. 55 und 56 VE-GFHG), die die interne Kontrolle definieren und dem Gemeinderat die Verantwortung für ihre Einführung, ihren Einsatz, ihre Dokumentation und Überwachung übertragen. Der VE-GFHG verzichtet hingegen darauf, ein zwingendes Controlling für alle Gemeinden einzuführen, wobei es ihnen natürlich frei steht, ein solches nach ihren Wünschen vorzusehen.

Was die Finanzkontrolle betrifft, so wurde 2007 für die gemeinderechtlichen Körperschaften die Pflicht eingeführt, eine externe Revisionsstelle einzusetzen. Dieses Konzept wird ohne materielle Änderungen beibehalten. In den Artikeln 57-63 VE-GFHG werden somit die entsprechenden Bestimmungen des GG übernommen.

Die Finanzaufsicht gehört nicht zur Finanzkontrolle als solche, aber sie legt innerhalb der gesetzlichen Schranken, deren Rahmen fest, namentlich indem sie Weisungen erlässt, deren bekanntestes Beispiel der Kontenrahmen ist; der neue Kontenrahmen basiert auf dem HRM2 gemäss den Empfehlungen der KKAG. Die Finanzaufsicht ihrerseits ist Gegenstand von Kapitel 9 VE-GFHH (Art. 75 und 76).

3.2.5 Anwendbarkeit der Regeln auf die verschiedenen gemeinderechtlichen Körperschaften

HRM2 richtet sich a priori an alle Gemeinwesen der Schweiz, unabhängig von ihrer Stufe, d. h. den Bund, die Kantone und die Gemeinden, damit eine Harmonisierung und ein möglichst breiter Gesamtüberblick über den öffentlichen Sektor als Ganzes erreicht wird.

Gegenwärtig sind die für die freiburgischen Gemeinden geltenden Vorschriften zum Finanzhaushalt mit einigen Anpassungen auch für die übrigen gemeinderechtlichen Körperschaften gültig, nämlich die Gemeindeverbände, die Agglomerationen, die Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie die Bürgergemeinden.

Dieser Grundsatz wird im VE-GFHH beibehalten. Darum geht es in Artikel 2, der den Geltungsbereich des Gesetzes festlegt und besagt, dass die für die Gemeinden gültigen Vorschriften auch für die übrigen gemeinderechtlichen Körperschaften gelten, sofern im GFHH oder der Vollzugsverordnung des Staatsrat (GFHV) keine Abweichung vorgesehen ist.

Was die Bürgergemeinden betrifft, so besagt das geltende GG durch den Verweis in Artikel 106 Abs. 2 auf die Artikel 87-97^{bis}, dass die Vorschriften für die Gemeinden bezüglich Budget und Jahresrechnung anwendbar sind. Hingegen unterstehen die Bürgergemeinden gegenwärtig nicht den Aufsichtsbehörden, was im System der gemeinderechtlichen Körperschaften inkohärent erscheint. Der VE-GFHH schlägt vor, diese Lücke zu schliessen (s. Art. 75 VE-GFHH sowie die für das revidierte GG [nGG] vorgeschlagenen Artikel 106 Abs. 2 und 143, die in Artikel 81 VE-GFHH enthalten sind).

3.2.6 Umstellung auf HRM2

HRM2 zieht gewisse Operationen nach sich, die namentlich eine erste Bewertung des Vermögens nach den neuen Vorschriften betreffen. Die Artikel 78-80 VE-GFHH sind diesen Fragen gewidmet.

Bei der Umstellung auf HRM2 müssen die Aktiven des Finanzvermögens (insbesondere die Grundstücke, die Bauten und die immateriellen Finanzanlagen) inventarisiert und neu bewertet werden. Insofern als die Einstufung gewisser Güter des Finanzvermögens oder des Verwaltungsvermögens nicht den Definitionen der neuen Gesetzgebung entsprechen wird, müssen die betroffenen Güter zuerst in die richtige Kategorie übertragen werden, bevor ihre Neubewertung vorgenommen wird.

Eine Wertberichtigung (Restatement) dieser Aktiven zieht einen Anstieg der Eigenmittel nach sich (Neubewertungsreserve), umgekehrt bewirkt ein Wertverlust ein Rückgang dieser Mittel.

Die Regeln für die Neubewertungsreserve des Finanzvermögens müssen ebenfalls vom Gesetzgeber festgelegt werden. Artikel 79 Abs. 3 VE-GFHH schlägt diesbezüglich vor, die Lösung des SRS-CSPCP zu übernehmen. Diese Reserve wird bei der Eingangsbilanz anlässlich der Einführung des HRM2 gebildet und dient ausschliesslich dazu, allfällige Neubewertungen von Positionen des Finanzvermögens zu kompensieren. In der Abschlussbilanz desselben Rechnungsjahres wird der Restbetrag aufgelöst und in das nicht zweckgebundene Eigenkapital integriert.

Was das Verwaltungsvermögen betrifft, müssen die Körperschaften ebenfalls ein Restatement vornehmen, um den True and Fair View-Ansatz zu befolgen (Art. 80 VE-GFHH). Eine

Neubewertung des Verwaltungsvermögens führt wie beim Finanzvermögen zu einer Korrektur bei den Aktiven der Bilanz, mit einer Aufwertungsreserve zum Ausgleich.

Eine allfällige Aufwertung des Verwaltungsvermögens führt zu Mehraufwand bei den Abschreibungen, der ganz oder teilweise kompensiert wird durch Entnahmen bei der Aufwertungsreserve, die beim Übergang zum HRM2 gebildet wird. Die Aufwertungsreserve wird mittelfristig aufgelöst werden (s. Art. 80 Abs. 3 und 4 VE-GFHG). Im umgekehrten Fall wird die negative Neubewertungsdifferenz direkt beim Eigenkapital verbucht. Es sei darauf hingewiesen, dass die Aufwertungsreserve in Zusammenhang mit dem Verwaltungsvermögen vor ihrer Auflösung zum zweckgebundenen Eigenkapital gehört.

Die Rückstellungen und die Rechnungsabgrenzungsposten werden ihrerseits vervollständigt und neu bewertet. Bei der ersten Bilanzierung müssen die allfälligen nicht gerechtfertigten Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten in die Eigenmittel übertragen werden (Anstieg des Vermögens). Im Falle ungenügender Werte verringert die Differenz das Eigenkapital entsprechend.

Die gesamten Neubewertungsoperationen erfolgen durch Buchungen innerhalb der Bilanz und sollten für die Erfolgsrechnung grundsätzlich neutral sein.

4 WICHTIGE FRISTEN DER VORGESEHENEN ZEITPLANUNG

Die Zeitplanung des Gesetzesentwurfs wurde entsprechend dem Fortschritt der Arbeiten Anpassungen unterzogen. Der vom LA aktualisierten detaillierten Zeitplanung lassen sich die folgenden wichtigen Fristen entnehmen:

Vernehmlassung des Gesetzesvorentwurfs zusammen mit dem erläuternden Bericht	Anfang Herbst 2016
Verabschiedung des Gesetzesentwurfs und der Botschaft durch den Staatsrat, basierend auf dem Bericht zu den Vernehmlassungsergebnissen	Ende September 2017
Lesungen des Gesetzesentwurfs durch den Grossen Rat und Annahme des Gesetzes, nach der Prüfung des Entwurfs durch die parlamentarische Kommission	Februar- und März-Session 2018
Referendumsprozess zum Gesetz und Ausarbeitung der Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden sowie der ergänzenden Weisungen	Ende 2018
Informationssitzungen und Einführungskurse für das Gemeindepersonal und die Gemeindebehörden	2019
Verabschiedung des Finanzreglements der Gemeinden durch die Legislativen der gemeinderechtlichen Körperschaften und Neubewertung des Vermögens	2019
Erste nach dem neuen Recht ausgearbeitete Gemeindebudgets	Rechnungsjahr 2020

5 KOMMENTAR DER EINZELNEN ARTIKEL

Art. 1 Allgemeine Bestimmungen – Zweck und Ziele

Das erste Kapitel des VE-GFHG enthält drei Artikel, in denen es um den Zweck, den Geltungsbereich sowie die wichtigsten Fachbegriffe geht.

Der Zweck des Gesetzes besteht darin, den gemeinderechtlichen Körperschaften, (die in Artikel 2 aufgezählt sind) die für ihre Haushaltsführung notwendigen Vorschriften und Werkzeuge zu geben.

Das erklärte Ziel ist das im HRM2-Konzept formulierte, nämlich sowohl auf der Ebene der Beschlussfassung als auch der Haushaltsführung die Grundsätze des wirtschaftlichen und wirksamen Einsatzes der öffentlichen Mittel zu gewährleisten und gleichzeitig das finanzielle Gleichgewicht sicherzustellen.

Art. 2 *Geltungsbereich*

Im Geltungsbereich wird festgelegt, für welche Einheiten das Gesetz gilt. Im Kanton Freiburg gibt es auf kommunaler oder überkommunaler Ebene die folgenden öffentlich-rechtlichen Körperschaften: Gemeinden, Gemeindeverbände, Agglomerationen (von denen bislang nur eine einzige konstituiert ist), Gemeindeanstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit und Bürgergemeinden. Diese Einheiten werden als «gemeinderechtliche Körperschaften» bezeichnet.

Nach dem vorgeschlagenen Konzept wird das gegenwärtige System beibehalten, d. h. wenn das Gesetz nichts anders vorsieht, gelten die Vorschriften über den Finanzhaushalt für alle gemeinderechtlichen Körperschaften. Die Abweichungen können sich sowohl auf der Ebene des GFHG als auch der GFHV befinden und hängen von den Eigenheiten der verschiedenen Körperschaften ab. So gelten zum Beispiel die Vorschriften zu den Steuerfüssen nicht für Einheiten, die keine Steuern erheben.

Zudem wird auf die Erläuterungen unter Punkt 3.2.5 verwiesen.

Art. 3 *Begriffe*

In dieser Bestimmung werden die wichtigsten Fachbegriffe definiert, die bis heute wenig gebräuchlich waren auf der Ebene der gemeinderechtlichen Körperschaften.

Was die Unterscheidung zwischen dem Finanzvermögen und dem Verwaltungsvermögen betrifft, so sei darauf hingewiesen, dass der Begriff «Finanzvermögen» ziemlich restriktiv ist. Sobald eine öffentliche Politik verfolgt wird, ist die Sache Teil des Verwaltungsvermögens. Dies gilt sowohl für Sachgüter (Liegenschaften) als auch für Beteiligungen in Form von Aktien oder anderem. So gehören zum Beispiel Miethäuser, die der Wohnraumförderung dienen, zum Verwaltungsvermögen und nicht zum Finanzvermögen, auch wenn diese Aufgabe nicht vom Staat vorgeschrieben ist. Ein Gasthaus in der Gemeinde, das in ihrem Besitz ist, damit die Bevölkerung einen Treffpunkt im Ort hat, ist ebenfalls Teil des Verwaltungsvermögens.

Die Begriffe «Ausgabe» und «Einnahme», die hier definiert sind, sind allgemeiner als die spezifischen Begriffe, die in der Darstellung der Investitionsrechnung verwendet werden. Die Ausgabe muss zum Beispiel mit dem Begriff «Anlage» in Verbindung gebracht werden, mit der ein anderer Zweck verfolgt wird:

- > Ausgaben sind geld- und buchmässige Vorfälle, die der Erfolgs- oder Investitionsrechnung belastet werden. Sie dienen der Erfüllung öffentlicher Aufgaben.
- > Anlagen hingegen sind Vorfälle, die nur das Finanzvermögen betreffen (z. B. der Kauf von börsenkotierten Aktien, die einzig die Rendite zum Zweck haben).

In der GFHV werden gewisse Vorfälle präzisiert werden, die Ausgaben gleichgestellt sind, um die Kompetenz zu bestimmen. Zum Beispiel müssen aus der Sicht des zuständigen Organs für Kreditentscheide wie Ausgaben behandelt werden:

- > Gewährung von Darlehen mit Ausnahme von Anlagen des Finanzvermögens;
- > Bürgschaftsverpflichtungen und andere Sicherheitsleistungen;
- > Beteiligung an juristischen Personen des Privatrechts mit Ausnahme von Anlagen des Finanzvermögens;
- > Rechtsgeschäfte über Eigentum und beschränkte dingliche Rechte an Grundstücken;
- > Anlagen in Immobilien;
- > die Entwidmung von Verwaltungsvermögen;
- > der Verzicht auf Einnahmen.

Gewisse dieser Vorfälle betreffen formell das Finanzvermögen, aber aufgrund ihrer Bedeutung ist es gerechtfertigt, sie hinsichtlich der Zuständigkeiten den Ausgaben im engeren Sinne gleichzustellen. Das Kreditrecht gilt somit für diese Vorfälle in gleicher Weise (z. B. Totalrenovation einer Liegenschaft der Gemeinde, die an Private nach den Regeln des Marktes vermietet ist).

Die neue Ausgabe definiert sich gemäss der Definition des Bundesgerichts (BG) durch Gegenüberstellung zur gebundenen Ausgabe. Nach der Rechtsprechung des BG ist eine Ausgabe gebunden wenn sie durch einen Rechtssatz prinzipiell und dem Umfang nach vorgegeben ist, zur Erfüllung der gesetzlich geordneten Verwaltungsaufgaben unbedingt erforderlich ist, oder wenn eingeräumt werden muss, dass das Volk durch seine vorgängige Zustimmung zur gesetzlichen Grundlage, auch die Ausgabe gutgeheissen hat, die sich daraus ergibt, ob es nun darum geht, einen voraussichtlichen Bedarf zu decken oder ob die Wahl der Mittel für die Umsetzung gleichgültig ist. Eine Ausgabe ist hingegen neu, wenn sie nicht zum angestammten Tätigkeitsgebiet der Verwaltung gehört oder wenn sie sich aus einem Rechtsakt ergibt, der der Behörde einen relativ grossen Handlungsspielraum lässt, was den Umfang dieser Ausgabe, den Zeitpunkt oder andere Modalitäten betrifft (BGE vom 12. Juni 2000, 1.P. 722/2000 mit weiteren Verweisen).

Der Unterscheidung zwischen neuen und gebundenen Ausgaben kommt grosse Bedeutung zu bezüglich Krediten und Finanzkompetenzen, einschliesslich der Frage, ob ein Kredit dem Referendum unterstellt ist oder nicht.

Art. 4 *Haushaltsführung – Grundsätze*

Artikel 4 ist der erste Artikel des 2. Kapitels, in dem es um die Haushaltsführung geht. Sowohl Artikel 4 als auch der Aufbau von Kapitel 2 orientieren sich stark an den entsprechenden Elementen im Musterfinanzhaushaltsgesetz, das in der Fachempfehlung 20 HRM2 enthalten ist.

Die in Artikel 4 aufgelisteten Grundsätze der Haushaltsführung sind allgemein anerkannt und erfordern nur geringe Präzisierungen.

Das Verursacherprinzip im engeren Sinne sieht vor, dass die tatsächlichen Kosten einer öffentlichen Leistung mit einer speziellen Gebühr finanziert wird, die vom Nutzniesser/Konsument entrichtet wird. Das Prinzip der Vorteilsabgeltung besagt, dass besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen durch den Begünstigten abzugelten sind. Dabei sollen die erhobenen Abgeltungen, in zumutbarem Masse, dem Nutzen entsprechend sein, den die Begünstigten aus dem jeweiligen Vorteil ziehen können (z. B. Bau einer Zufahrtsstrasse zu einem Einkaufszentrum).

Das unter Bst. h vorgesehene Prinzip des Verbots der Zweckbindung von Steuern beruht auf der Tatsache, dass Steuern voraussetzungslos geschuldete staatliche Abgaben sind und dazu dienen, die Ausgaben des Gemeinwesens zu decken. Die Zweckbindung von Einnahmen aus einer gegebenen Steuer widerspricht den Grundsätzen der wirtschaftlichen Haushaltsführung, da sie zu Ausgabenautomatismen führen oder umgekehrt die Wahrnehmung einer Aufgabe gefährden kann,

wenn Einnahmen fehlen. Zweckbindungen von Steuern können somit dem Prinzip der Sparsamkeit und der Wirtschaftlichkeit widersprechen (s. Bst. c und e).

HRM2 unterscheidet vier Kategorien von Grundsätzen. Nebst den Grundsätzen der Haushaltsführung sind die Grundsätze der Budgeterstellung (Art. 10 VE-GFHG), die Grundsätze der Rechnungslegung (Art. 40 VE-GFHG) und die Grundsätze der Buchführung (Art. 50 VE-GFHG) definiert. Für die letzten drei Kategorien sei auf die Kommentare zu den entsprechenden Artikeln verwiesen.

Art. 5 *Finanzplan – Zweck*

Die Artikel 5 und 6 sind dem Finanzplan gewidmet. Seit 2007 ist dieses Instrument für die Gemeinden obligatorisch. Artikel 5 beschreibt den Zweck des Finanzplans, der zeigt, dass es sich um ein unerlässliches Instrument für jedes Gemeinwesen handelt, da es einen mittelfristigen Planungshorizont ermöglicht, der über jenen des Budgets hinausgeht. Aufgrund seines Zeithorizonts über mehrere Jahre dient der Finanzplan als Frühwarn- und Führungsinstrument. Der Nutzen des Finanzplans entfaltet sich jedoch nur dann vollständig, wenn dieser regelmässig nachgeführt wird, was schon heute im Gesetz festgeschrieben ist (Art. 86d Abs. 1 GG, Art. 6 Abs. 1 VE-GFHG) wie auch in der Kantonsverfassung (Art. 132 Abs. 2 KV).

Es sei darauf hingewiesen, dass die Finanzplanung auch die Planung der Leistungen einschliesst, was nun explizit gesagt wird. Die Planung der Leistungen und die Planung der Finanzen müssen sowohl auf materieller als auch auf zeitlicher Ebene koordiniert werden. Einerseits muss der Finanzplan die Prioritäten berücksichtigen, die im Rahmen der Aufgabenplanung festgelegt worden sind, andererseits schränken die Perspektiven der finanziellen Entwicklung den Handlungsspielraum ein. Die Aufgabenplanung und die Finanzplanung müssen in einem schrittweisen Prozess aufeinander abgestimmt werden, so dass sie den Anforderungen des Budgetprozesses gerecht werden.

Art. 6 *Zuständigkeiten und Verfahren*

Artikel 6 übernimmt materiell die geltenden Regeln (s. Art. 10 Abs. 1 Bst. r, 86d, 97 Abs. 1 Bst. a^{bis} GG), abgesehen von der Tatsache, dass die Finanzkommission keine Stellungnahme mehr abgibt zum Finanzplan, bevor er an die Legislative überwiesen wird.

Was die Anzahl der *zurückliegenden* Jahre betrifft, die berücksichtigt werden müssen, sollte im Hinblick auf die GFHV überprüft werden, ob drei Rechnungsjahre nicht ausreichend sind anstelle der heute verlangten fünf (s. Art. 6 abs. 4 VE-GFHG).

Art. 7 *Budget – Zweck*

In den Artikeln 7-11 geht es ums Budget. Für das Budget gilt das Jährlichkeitsprinzip. Es ist auch für seinen Zweck kennzeichnend (s. Art. 10 VE-GFHG für alle Grundsätze zur Budgeterstellung).

Im Gegensatz zum Finanzplan ist das Budget bindend, denn es enthält Budgetkredite, die die Organe ermächtigen, Verpflichtungen einzugehen (zu den Budgetkrediten siehe Art. 34 ff. VE-GFHG).

Art. 8 *Zuständigkeiten und Verfahren*

Artikel 8 übernimmt materiell die bestehenden Regeln (s. Art. 10 Abs. 1 Bst. b, 87-88 GG, Art. 45 und 47 ARGG).

Die Frist vom 31. Dezember für die formelle Genehmigung des Budgets gilt auch für alle gemeinderechtlichen Körperschaften. Sie wird jedoch durch die Frist vom 31. Oktober (Abs. 3) ergänzt, bis zu der die Gemeindeverbände und Agglomerationen das Budget den Mitgliedgemeinden weiterleiten müssen, damit diese von ihrer Beteiligung Kenntnis nehmen und sie in ihr eigenes Budget integrieren können. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass das Budget zu diesem Zeitpunkt nicht unbedingt von der Legislativversammlung genehmigt werden muss, jedoch mindestens vom Vorstand.

Das Verfahren und die Vorschriften im Falle einer Ablehnung des Budgets werden im VE-GFHV ausgeführt werden.

Art. 9 *Gliederung*

Die Regel, gemäss der das Budget nach der funktionalen Gliederung und der Sachgruppengliederung strukturiert wird, ist nicht neu. Eine Neuerung ergibt sich jedoch aus der Gliederung der Erfolgsrechnung in drei Ebenen (s. Art. 15 VE-GFHG und Punkt 3.2.3).

Der neue Kontenrahmen trägt dieser Gliederung Rechnung. Der Kontenrahmen wird in der Empfehlung 03 HRM2 behandelt. Es gibt folgende Unterschiede zum HRM1: Die Sachgruppengliederung aller Rechnungsteile (Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung) hat wesentlich geändert, einige Sachgruppen wurden beibehalten, jedoch mit geänderten Kontonummern versehen. Der Kontenrahmen ist zwischen allen Gemeinwesen der Schweiz weitgehend harmonisiert. Er ist wegen der Abdeckung zusätzlicher Bedürfnisse, insbesondere solche finanzstatistischer Art, neu 4-stellig.

Art. 10 *Grundsätze der Budgeterstellung*

Die Grundsätze der Budgeterstellung werden neu in Artikel 10 VE-GFHG ausdrücklich aufgelistet. Sie sind allgemein anerkannt und erfordern keine besonderen Präzisierungen. Sie haben mehrere Bezüge zu den Grundsätzen der Rechnungslegung (Art. 40 VE-GFHG).

Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der Vergleichbarkeit bedeutet, dass die Jahresrechnungen der verschiedenen Körperschaften sowohl untereinander als auch auf Dauer, d. h. von einem Jahr zum nächsten, vergleichbar sein müssen. Dieser Grundsatz setzt somit eine Harmonisierung der Kontenrahmen der verschiedenen Körperschaften und Genauigkeit jedes Akteurs bei der Anwendung voraus.

Art. 11 *Inhalt*

Das Budget enthält die Aufwände der Erfolgsrechnung und die Ausgaben der Investitionsrechnung, die im folgenden Jahr getätigt werden können, sowie die geschätzten Erträge der Erfolgsrechnung und Einnahmen der Investitionsrechnung des folgenden Jahres (Abs. 1).

Absatz 2 präzisiert im Übrigen, dass der Gemeinderat dafür zuständig ist, die Legislative über die Finanzierung und die Verwendung der laufenden Verpflichtungskredite zu informieren (Information im Anhang enthalten, vgl. Art. 18 Abs. 1 Bst. g).

Der Gemeinderat muss das Budget in einer Botschaft gegenüber der Legislative begründen (Abs. 3). Diese Botschaft muss allgemeine Überlegungen und detaillierte Erläuterungen zu den Budgetposten enthalten, die gegenüber dem Budget des Vorjahres starke Schwankungen aufweisen. Gemäss dem Grundsatz der Wesentlichkeit (vgl. den Kommentar zu Artikel 40) versteht es sich von selbst, dass unwesentliche Abweichungen keiner detaillierten Erklärung bedürfen.

Art. 12 *Jahresrechnung – Zuständigkeit und Verfahren*

Artikel 12 entspricht materiell den geltenden Regeln. Das einzige neue Element betrifft die allfällige Verweigerung einer Genehmigung der Jahresrechnung. Das geltende Recht sieht keine Regeln zu diesem Thema vor. Falls die Legislative die Jahresrechnung nicht genehmigt, wird sie der Exekutive zwecks Korrektur nochmals unterbreitet. Dies setzt voraus, dass Beanstandungen bei der Diskussion in der Gemeindeversammlung oder im Generalrat vorgebracht wurden. In keinem Fall kann die Genehmigung der Jahresrechnung aufgrund allgemeiner politischer Gründe oder aus Gründen ausserhalb der Jahresrechnung verweigert werden.

In der Praxis dürften Situationen, die eine Verweigerung der Genehmigung der Jahresrechnung rechtfertigen, sehr selten sein, da es sich um Mängel handelte, die sowohl dem Gemeinderat als auch der Revisionsstelle entgangen wären. Wird die Genehmigung aus triftigen Gründen verweigert, wird die Jahresrechnung vom Gemeinderat berichtigt und durchläuft ein zusätzliches Prüfungsverfahren und ein neues Genehmigungsverfahren. Ist die Verweigerung hingegen nicht gerechtfertigt, können die Aufsichtsbehörden herangezogen werden, um einzugreifen, falls die Genehmigung weiterhin verweigert wird.

Art. 13 *Inhalt*

Dieser Artikel enthält die fünf Bestandteile, aus denen sich die Jahresrechnung zusammensetzt: die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung, die Geldflussrechnung und der Anhang. Nur die Geldflussrechnung und bestimmte Abschnitte des Anhangs, insbesondere der Eigenkapitalnachweis, sind formell neu. Die für die übrigen Bestandteile geltenden Regeln sind gemäss HRM2 jedoch teilweise unterschiedlich und der Anhang wird erheblich erweitert (s. Punkt 3.2.3). Die verschiedenen Bestandteile werden in der Fachempfehlung 01 HRM2 behandelt und sind Gegenstand der Artikel 14–18 VE-GFHG (s. folgende Kommentare).

In Bezug auf die zu berücksichtigenden Aufwände präzisiert HRM2 die aktive und passive Rechnungsabgrenzung (ehemals als «transitorische Aktiven und Passiven» bezeichnet). Dieses Thema ist Gegenstand der Fachempfehlung 05 HRM2. Je nach Art können die Rechnungsabgrenzungen entweder die Erfolgsrechnung oder die Investitionsrechnung betreffen. Zu bestimmten, genau festgelegten Bedingungen könnte darauf verzichtet werden, vor allem wenn eine von jeder Körperschaft festzulegende Wesentlichkeitsschwelle nicht erreicht wird.

Ein wichtiger Anwendungsfall der Rechnungsabgrenzungen liegt im Bereich der Steuern. Dieses spezielle Thema ist Gegenstand der Fachempfehlung 07 HRM2. Das Soll-Prinzip, das derzeit gilt und das bedeutet, dass die Steuerdebitoren aufgrund der Fälligkeit verbucht werden, wird durch das Steuerabgrenzungs-Prinzip ersetzt. Die Steuerabgrenzung bedeutet, dass die Steuern im Rechnungsjahr verbucht werden sollen, für das sie geschuldet sind. Dies hat beispielsweise zur Folge, dass die Steuern, für die die Gemeinde noch keine Veranlagung erhalten hat, geschätzt werden müssen. Auch die veranschlagten Beträge müssen nach dem konkreten Budgetjahr geschätzt werden (z. B. eine besonders hohe Veranlagung aufgrund eines Lottogewinns). Die Berichtigung erfolgt anhand von aktiven oder passiven Rechnungsabgrenzungen.

Art. 14 *Bilanz*

Der Bilanz wird im HRM2 mehr Bedeutung zugemessen. Die Hauptkategorien der Bilanz, die Aktiven und die Passiven, das Finanzvermögen und das Verwaltungsvermögen, das Fremdkapital und das Eigenkapital, wurden bereits im HRM1 verwendet, ihr Inhalt hat jedoch teilweise geändert.

So finden sich namentlich die Grundbegriffe Finanz- und Verwaltungsvermögen heute nicht auf Ebene des Gesetzes, während die Zuteilung eines Guts zu einer oder zur anderen Kategorie Folgen in Bezug auf die Bewertungs- und Abschreibungsregeln hat (s. Art. 41–45 VE-GFHG).

Das Finanzvermögen enthält die Vermögenswerte, die veräussert werden können, ohne eine Aufgabe der Körperschaft zu gefährden, wobei die Aufgabe obligatorisch oder frei gewählt sein kann. Die verfügbaren Mittel, die Wertpapiere sowie die Baulandreserven gehören zum Finanzvermögen. Das Bauland darf nicht zu einem bestimmten Zweck der Körperschaft erworben oder bestimmt sein (zum Beispiel für die Vergrößerung einer Schule), um zum Finanzvermögen zu gehören.

Das Verwaltungsvermögen besteht seinerseits aus Aktiven, die direkt der Umsetzung öffentlicher Aufgaben dienen, die der Körperschaft auferlegt oder von ihr frei gewählt werden können. Es ist daher gekennzeichnet durch eine nachhaltige Nutzung im Dienst eines öffentlichen Zwecks und seine Nutzungsdauer erstreckt sich über mehrere Rechnungsjahre. Ein nützliches Kriterium zur Unterscheidung zwischen Verwaltungs- und Finanzvermögen ist die Frage, ob das fragliche Gut veräussert werden könnte, ohne die Umsetzung seines Zwecks zu beeinträchtigen. Die Verwaltungsgebäude, Strassen und Schulgebäude, aber auch Sportanlagen wie ein Schwimmbad sind Teil des Verwaltungsvermögens.

Ein Bestandteil der Bilanz, das Eigenkapital, bedarf eines besonderen Kommentars, da dieser Begriff im HRM2 weiter definiert ist: Das Eigenkapital umfasst nämlich die meisten Spezialfinanzierungen (s. Art. 38 VE-GFHG) und die Aufwertungsreserven des Vermögens (s. Art. 79 und 80 VE-GFHG) sowie den «Bilanzüberschuss» – bis anhin als «Eigenkapital» bezeichnet – der sich aus den kumulierten Überschüssen der Erfolgsrechnung zusammensetzt.

Es kann somit festgestellt werden, dass der Begriff «Eigenkapital», wie er im HRM2 definiert ist, im Vergleich zum HRM1 stark erweitert ist. Aus diesem Grund soll präzisiert werden, auf welches Element des Eigenkapitals Bezug genommen wird (s. Art. 20 Abs. 3 und 65 Abs. 1 VE-GFHG, in denen spezifisch der Begriff «nicht zweckgebundenes Eigenkapital» verwendet wird, d. h. das Eigenkapital ohne die Spezialfinanzierungen und ohne die Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens).

Die Elemente des Eigenkapitals sind im Übrigen Gegenstand eines spezifischen Dokuments des Anhangs (vgl. Art. 18 Abs. 1 Bst. c VE-GFHG).

Art. 15 *Erfolgsrechnung*

Die Erfolgsrechnung entspricht der heutigen Laufenden Rechnung, jedoch mit einigen wichtigen Unterschieden. Die Erfolgsrechnung trennt die laufende Tätigkeit klar von den ausserordentlichen Finanzvorfällen. Sie unterscheidet drei Stufen von Ergebnissen, und zwar das operative Ergebnis, das ausserordentliche Ergebnis und das Gesamtergebnis.

Das operative Ergebnis betrifft alle Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Ausübung der öffentlichen Aufgaben ohne Unterschied, ob diese obligatorisch oder fakultativ sind. Das operative Ergebnis umfasst zwei Kategorien: die Betriebs- und die Finanzierungstätigkeiten. Zu letzteren gehören beispielsweise die Gewinne oder Verluste einer Veräusserung von Aktien des Verwaltungsvermögens, nachdem diese in das Finanzvermögen übertragen wurden. Ebenfalls Teil der Finanzierungstätigkeiten sind die Gewinne und Verluste aufgrund von allfälligen Privatisierungen (z. B. dem Verkauf einer Sparkasse). Die Finanzierungstätigkeit darf daher nicht mit dem ausserordentlichen Aufwand oder Ertrag verwechselt werden.

In der Regel ist eine Tätigkeit immer Teil des ordentlichen Bereichs, ausser wenn die restriktiven Bedingungen von HRM2 für einen ausserordentlichen Finanzvorfall erfüllt sind. Diese Bedingungen sind wie folgt formuliert (Abs. 4): Aufwand und Ertrag gelten als ausserordentlich, wenn sie in keiner Art und Weise vorhergesehen werden konnten, wenn sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen und wenn sie nicht zum operativen Bereich gehören. Als ausserordentlicher Aufwand und Ertrag gelten auch Einlagen in und Entnahmen aus Eigenkapital sowie gegebenenfalls die Abtragung des Bilanzfehlbetrags.

Für die aktive und passive Rechnungsabgrenzung und ihre Auswirkung auf die Erfolgsrechnung, vgl. den Kommentar dazu unter Artikel 11 VE-GFHG betreffend die gleiche Frage zum Budget.

Art. 16 Investitionsrechnung

Im Unterschied zur Erfolgsrechnung hat sich der Begriff der Investitionsrechnung gegenüber dem aktuellen System nicht verändert. Die Investitionsrechnung gemäss HRM2 weist jedoch neue Besonderheiten auf. Einerseits betreffen die Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung (s. Art. 3 Bst. e VE-GFHG) nur das Verwaltungsvermögen.

Ein neues Element stellt andererseits der Begriff der ausserordentlichen Investitionen dar. Die Kriterien, die vorgeschlagen werden, um die ausserordentlichen Finanzvorfälle in der Investitionsrechnung zu unterscheiden, sind dieselben wie jene, die für die Erfolgsrechnung vorgeschlagen werden. Die Erfahrung bei der Umsetzung von HRM2 in den Gemeinwesen zeigt, dass die Investitionen, die als ausserordentlich betrachtet werden können, in der Praxis sehr selten sind.

Art. 17 Geldflussrechnung

Das HRM2 räumt der Geldflussrechnung (Cashflow) einen grossen Stellenwert ein. Sie wird obligatorisch und ist ein separater Bestandteil der öffentlichen Rechnungslegung. Diese Entwicklung rechtfertigt die Schaffung eines neuen Artikels, der spezifisch dieser Rechnung gewidmet ist.

Absatz 1 weist darauf hin, dass anhand der Geldflussrechnung die Herkunft und die Verwendung der Mittel identifiziert werden können. Absatz 2 präzisiert, dass zwischen den Geldflüssen aus betrieblichen Tätigkeiten, aus der Investitionstätigkeit oder der Finanzierungstätigkeit unterschieden wird.

Es gibt zwei Methoden für die Darstellung des Cashflows. Die Verordnung wird voraussichtlich die indirekte Methode festlegen, die vom Ergebnis (Gewinn oder Verlust) ausgeht, das um die nicht monetären Aufwände und Erträge und die Veränderungen von Bilanzpositionen des Nettoumlaufvermögens bereinigt wird.

Art. 18 Anhang

Der Inhalt des Anhangs der Jahresrechnung war bis anhin in Artikel 56 Bst. d ARGG definiert, und zwar als «die Liste der nicht aus der Bilanz ersichtlichen Verpflichtungen wie Bürgschaften, andere Garantien und den Anteil der Gemeinde an den Schulden der Gemeindeverbände, deren Mitglied sie ist».

Der Anhang gemäss HRM2 sieht verschiedene neue Instrumente vor und verstärkt bestimmte bestehende Instrumente. Die Informationen, die neu im Anhang aufgeführt werden müssen, gewährleisten eine grössere Transparenz und sind insbesondere für die Steuerzahler und Gläubiger von Bedeutung, die damit die finanzielle Lage der Gemeinde besser einschätzen können.

Die verschiedenen Elemente des Anhangs werden in der GFHV näher erläutert. Die Ergebnisse der Anlagenbuchhaltung, die in Artikel 53 VE-GFHH behandelt wird, dienen dazu, den Anlagespiegel zu erstellen; dieser ist einer der neuen Bestandteile des Anhangs (Art. 18 Abs. 1 Bst. f VE-GFHH).

Art. 19 *Rechenschaftsbericht*

Nach dem Beispiel des GG behandelt der VE-GFHH alle Gemeinden gleich, unabhängig davon, ob sie einen Generalrat haben oder nicht, ausser das Bestehen eines Parlaments erfordere besondere Regeln, wie jene über das Referendum. Was den Rechenschaftsbericht betrifft, schlägt der VE-GFHH vor, diesen für alle Gemeinden vorzusehen, da die Legislative nur davon Kenntnis nehmen kann.

Das geltende Recht verpflichtet nur die Gemeinden zu einem Rechenschaftsbericht, die über einen Generalrat verfügen. Dieser nimmt zur Amtsführung des Gemeinderates Stellung (s. Art. 95^{bis} GG). Man kann jedoch davon ausgehen, dass sich die Formulierungen «nimmt Kenntnis» und «nimmt Stellung» sachlich nicht unterscheiden. Das Erfordernis, der Legislative einen Rechenschaftsbericht der Tätigkeiten vorzulegen, ist nicht davon abhängig, ob ein Generalrat existiert.

Wenn die Legislative formell zum Rechenschaftsbericht Stellung nehmen oder ihn zur Kenntnis nehmen soll, heisst dies nicht, dass sie darüber formell Beschluss fasst. Es ist den Mitgliedern der Legislative gestattet, einzeln und anhand der üblichen Mittel zu intervenieren (z. B. anhand von Anträgen und Fragen, Art. 17 und 51^{bis} GG), wenn sie dies für notwendig erachten.

Art. 20 *Gleichgewicht des Finanzhaushalts*

Artikel 20 ist der erste Artikel des Abschnitts 6, «Instrumente zur finanziellen Steuerung und Bewertung der Finanzlage», und betrifft das Gleichgewicht des Finanzhaushalts. Die Empfehlung 17 HRM2 enthält keine festen materiellen Regeln, verlangt jedoch, dass der rechtliche Rahmen die Normen in diesem Bereich festlegen muss.

Wie im geltenden Recht ist in Absatz 1 das oberste Gebot verankert, dass das Budget der Erfolgsrechnung ausgeglichen sein muss. Diese Regel wird ergänzt durch ein Mittel, um sie sicherzustellen, und durch eine Ausnahme, welche die Bedingungen festlegt, die erfüllt werden müssen, um ausnahmsweise von der Hauptregel abzuweichen. Diese Zusätze sind Gegenstand der Absätze 2 und 3.

Absatz 2 hält fest, dass die Steuerfüsse und -sätze so festgelegt werden müssen, dass das Gleichgewicht des Finanzhaushalts gewährleistet ist. Im Gegensatz zum geltenden Recht legt der VE-GFHH keine prozentuale Grenze eines Defizits fest, das erlaubt wäre, bevor die Steuern erhöht werden müssen. Die Steuerfüsse und -sätze haben im Gegenteil den Zweck, die Gemeindefinanzen auszugleichen. Ein absoluter Prozentsatz wäre daher nicht geeignet, um dieser Funktion als Korrektiv Rechnung zu tragen.

In Absatz 3 wird festgelegt, unter welchen Bedingungen ein Aufwandüberschuss ausnahmsweise gestattet werden kann, nämlich nur, sofern dieser Überschuss durch das nicht zweckgebundene Eigenkapital vollständig absorbiert werden kann. Für den Begriff des nicht zweckgebundenen Eigenkapitals vgl. den Kommentar zu Artikel 14. Diese Abweichung vom Grundsatz des Gleichgewichts wird vorgeschlagen, um in Ausnahmefällen das strikte Gleichgewichtsprinzip zu lockern, angesichts dessen, dass eine Gemeinde legitime Gründe dafür haben kann, einen Aufwandüberschuss vorzusehen, sofern sie über nicht zweckgebundenes Eigenkapital in mindestens dieser Höhe verfügt. Der VE-GFHH stärkt somit die Autonomie der Gemeinden und wahrt gleichzeitig den allgemein anerkannten Grundsatz des finanziellen Gleichgewichts.

Die Steuerressourcen sind Gegenstand eines separaten Kapitels des VE-GFHH (vgl. Kommentar zu den Artikeln 64 und 65). Angenommen, eine Gemeinde überschreitet die in Artikel 20 VE-GFHH vorgesehenen Regeln, sieht Artikel 65 VE-GFHH obligatorisch eine Steuererhöhung vor, um diese Situation zu bereinigen.

Art. 21 *Rechnungsüberschuss und Bilanzfehlbetrag*

Eine der Lücken des geltenden Systems besteht darin, dass es das finanzielle Gleichgewicht auf Ebene der Jahresrechnung nicht behandelt und keine Regel für einen allfälligen Bilanzfehlbetrag enthält. Trotz den Regeln, die für das Budgetgleichgewicht festgelegt wurden, kann nicht ausgeschlossen werden, dass in einer Gemeinde ausnahmsweise ein Bilanzfehlbetrag auftritt. Es müssen daher vorgängig Regeln festgelegt werden, um diesen Bilanzfehlbetrag beheben zu können, was in Absatz 3 des vorgeschlagenen Artikels getan wird.

Nach dem Beispiel des Mustergesetzes und vieler Kantone, wird im VE-GFHH eine maximale Dauer von fünf Jahren vorgeschlagen, um den Fehlbetrag abzutragen. Die notwendigen Beträge müssen also in die aufeinanderfolgenden Jahresbudgets aufgenommen werden, bis ein Eigenkapital erreicht ist. Der Begriff des Eigenkapitals ist in diesem Kontext im Sinne von nicht zweckgebundenem Eigenkapital zu verstehen, was im Gesetzestext auch präzisiert wird.

Art. 22 *Schuldenbegrenzung*

Neben den Gleichgewichtsaspekten ist die Verschuldung eine weitere wichtige Grösse für die finanzielle Steuerung einer Körperschaft. Der VE-GFHH bezieht Stellung gegen eine unbegrenzte Verschuldung, wenn er in Absatz 1 von Artikel 22 festlegt, dass die Zunahme des Fremdkapitals aus der Investitionstätigkeit begrenzt werden muss. Die Verschuldung kann nur im Rahmen der Investitionstätigkeit, nicht aber bei der Betriebstätigkeit vorkommen, was durch die Formulierung hervorgehoben wird.

Die PG HRM2 hat die Verschuldungsgrenze anhand zweier Kennzahlen festgelegt, indem der Nettoverschuldungsquotient wie folgt mit dem Selbstfinanzierungsgrad in Beziehung gesetzt wird: Beträgt der Nettoverschuldungsquotient 200% oder mehr, muss der Selbstfinanzierungsgrad 80% erreichen. Die PG HRM2 hat somit die Empfehlung HRM2 übernommen, die diesen Standard in Artikel 34 des Mustergesetzes vorschlägt. Eine Gemeinde ist als hoch verschuldet anzusehen, wenn der Nettoverschuldungsquotient (Fremdkapital abzüglich Finanzvermögen bezogen auf den Fiskalertrag) mehr als 200% beträgt. In diesem Fall soll die Zunahme des Fremdkapitals aus der Investitionstätigkeit begrenzt werden, indem ein minimaler Selbstfinanzierungsgrad von 80% vorgegeben wird.

Die zu verwendenden Parameter, um die Lage jeder Gemeinde zu beurteilen, dürfen jedoch nicht auf Gesetzesebene definiert werden, da sie die Entwicklung der Messinstrumente bzw. Kennzahlen berücksichtigen müssen. Deshalb wird in Absatz 2 vorgesehen, dass die Regeln mittels Finanzkennzahlen vom Staatsrat festgelegt werden (s. Art. 23 VE-GFHH).

Art. 23 *Finanzkennzahlen*

Die Finanzkennzahlen werden seit dem Jahr 2005 publiziert, aber bis anhin wurden sie nicht in der Gesetzgebung definiert. HRM2 leistet einen Beitrag zu einer besseren Harmonisierung in diesem Bereich und definiert eine gewisse Anzahl an Kennzahlen, die dafür geeignet sind, die Finanzlage der Gemeinwesen (Empfehlung 18 HRM2) zu beurteilen.

Die acht in Absatz 1 aufgezählten Kennzahlen entsprechen den im HRM2 empfohlenen Kennzahlen. Die meisten dieser Kennzahlen werden bereits heute in den Gemeinden angewendet.

Die einzige wirkliche Neuheit ist der Nettoverschuldungsquotient. Diese Kennzahl ist definiert als die Differenz zwischen dem Fremdkapital und dem Finanzvermögen, ausgedrückt in Prozenten des gesamten Fiskalertrags (Sachgruppe 40 der Jahresrechnung). Diese Angabe ist zum Beispiel wichtig für die Kreditgeber einer Gemeinde.

Die exakten Definitionen und die Referenzwerte werden jedoch in der GFHV geregelt, da die Standards und die anerkannten Normen ändern können. Deshalb betraut Absatz 2 den Staatsrat mit dieser Zuständigkeit.

Selbstverständlich eignen sich nicht alle Kennzahlen gleich gut für alle gemeinderechtlichen Körperschaften. Absatz 3 sieht daher vor, dass der Staatsrat präzisieren kann, inwiefern die Kennzahlen für die anderen gemeinderechtlichen Körperschaften als die Gemeinden gelten.

Absatz 4 sieht schliesslich vor, dass die Gemeinden die Möglichkeit haben, ihre Finanzlage anhand von zusätzlichen Kennzahlen als jenen, die vom HRM2 definiert sind, darzulegen.

Art. 24 *Kreditrecht – Begriff*

Das 3. Kapitel trägt die Überschrift «Kreditrecht» und umfasst die Artikel 24–37. Die Bestimmungen zu den Krediten sind also detaillierter als die geltende Gesetzgebung, in der ausschliesslich Entscheide zu Ausgaben, die in einem Rechnungsjahr gedeckt werden können, und jenen, die nicht in einem Rechnungsjahr gedeckt werden können, behandelt werden. Die Zusatzkredite bleiben vorbehalten.

Die Artikel 24–37 VE-GFHG schlagen vor, die Begriffe an die gängige Terminologie anzugleichen und somit die vom HRM2 vorgesehenen Begriffe zu übernehmen.

Artikel 24 Abs. 1 definiert daher den Kredit als «Ermächtigung, für einen bestimmten Zweck bis zu einem festgelegten Betrag finanzielle Verpflichtungen einzugehen». Absatz 3 enthält die verschiedenen Kreditarten, die in den folgenden Bestimmungen im Detail behandelt werden.

In den Absätzen 2, 4 und 5 werden einige Grundregeln erläutert, die alle Kredite gemeinsam haben, und zwar dass sie eingeholt werden müssen, bevor eine Verpflichtung eingegangen wird, dass sie an den Zweck geknüpft sind, für den sie bewilligt wurden und dass sie aufgrund von Schätzungen des voraussichtlichen Bedarfs festgelegt werden (zu letzterem Punkt vgl. auch Art. 29 VE-GFHG).

Art. 25 *Verpflichtungskredit*

Der Verpflichtungskredit entspricht in gewisser Hinsicht dem besonderen Beschluss über eine Ausgabe, die nicht in einem Rechnungsjahr gedeckt werden kann, denn wie diese obliegt der Verpflichtungskredit der Legislative und für das Gesuch ist ein erläuternder Bericht erforderlich (s. Abs. 2).

Es gibt jedoch zwei wichtige Unterschiede: Der Verpflichtungskredit betrifft ausschliesslich neue Ausgaben (vgl. Art. 3 Bst. c VE-GFHG), und unter den neuen Ausgaben nur jene, die die im Finanzreglement der Gemeinde festgelegte Limite übersteigen. Das Finanzreglement der Gemeinde wird unter Artikel 67 VE-GFHG näher erläutert.

Die neuen Ausgaben, die Gegenstand eines Verpflichtungskredits sind, können entweder einmalig oder wiederkehrend sein. Beispiele hierfür sind die Zusicherung für eine jährliche Zahlung an eine familienergänzende Tagesbetreuungseinrichtung oder eine Defizitgarantie, die einer solchen Einrichtung gewährt wird (wiederkehrende neue Ausgabe) oder die Zusicherung einer einmaligen Zahlung für ein Jubiläum, das in drei Jahren stattfinden wird (einmalige neue Ausgabe).

Der Staat Freiburg hat eine Limite festgelegt, die sich auf die Erfolgsrechnung des vorangehenden Rechnungsjahrs bezieht. Gemäss Artikel 30 FHG muss für Projekte, die einmalige oder wiederkehrende Ausgaben nach sich ziehen, die 1/8% der Gesamtausgaben der letzten Erfolgsrechnung übersteigen, ein Verpflichtungskredit eingeholt werden. Diese Definition erfordert, dass jährlich ein Betrag festgelegt wird. Die anwendbare Limite beim Staat entspricht derzeit einem Betrag von 4 423 820 Franken (Art. 2 der Verordnung vom 13. Juni 2016 über die massgebenden Beträge gemäss der letzten Staatsrechnung, SGF 612.21). Die Art der Festlegung des Betrags auf Gemeindeebene wird hingegen im GFHG angesichts der grossen Diskrepanz zwischen den Gemeinden und ihrer Rechnungslegung nicht definiert.

Wie bisher muss die Legislative, die über einen Verpflichtungskredit zu entscheiden hat, vorgängig über den Betrag der Ausgabe, aber auch über die damit verursachten Kosten und die Art der Finanzierung informiert werden.

Angenommen, der Verpflichtungskredit ist nicht im Budget enthalten, so muss die Information im Übrigen nachweisen, dass die allfälligen Auswirkungen auf die Erfolgsrechnung das finanzielle Gleichgewicht nicht beeinträchtigen. Die Verpflichtung, den Finanzplan regelmässig zu aktualisieren, bleibt vorbehalten. Diese Aufgabe vervollständigt die Information, die der Legislative unterbreitet werden muss.

Der Verpflichtungskredit ist Gegenstand einer Schlussabrechnung, sobald die Durchführung des Projekts abgeschlossen ist.

Verpflichtungskredite, die noch nicht Gegenstand einer Schlussabrechnung waren, werden in die Verpflichtungskontrolle eingetragen (vgl. Art. 32 VE-GFHG). Diese Kontrolle ist als Element des Anhangs ein Bestandteil der Jahresrechnung (s. Art. 18 Abs. 1 Bst. g VE-GFHG).

Die Verpflichtungskredite können je nach Inhalt drei verschiedene Formen annehmen: Projektierungskredit, Objektkredit oder Rahmenkredit. Diese Arten von Krediten werden in den folgenden Bestimmungen behandelt.

Art. 26 *Projektierungskredit*

Der Projektierungskredit ist ein Verpflichtungskredit für die Abschätzung der Tragweite und der Auswirkungen umfangreicher Vorhaben, die die Form eines Objekt- oder eines Rahmenkredits annehmen können.

Auf kantonaler Ebene sieht Artikel 30 FHG für die Projektierungskredite, die vom Grossen Rat genehmigt werden müssen, direkt einen Schwellenwert in Franken vor (derzeit 500 000 Franken). Was das fakultative Referendum betrifft, so sieht die Verfassung des Kantons Freiburg (KV, SGF 10.1) vor, dass zu den vom Grossen Rat genehmigten Studienkrediten ebenfalls ein Referendumsbegehren eingereicht werden kann, wenn sie von regionaler oder kantonaler Bedeutung sind, also unabhängig von ihrem Betrag (Art. 46 Abs. 1 Bst. b KV). Das Referendum auf Gemeindeebene wird in Artikel 69 VE-GFHG behandelt (s. Kommentar zu diesem Artikel).

Art. 27 *Objektkredit*

Beschlossene Verpflichtungskredite ermächtigen den Gemeinderat, bis zum festgesetzten Betrag finanzielle Verpflichtungen einzugehen. In der Regel werden Verpflichtungskredite als Objektkredite, also für ein einzelnes Vorhaben, beschlossen. Beispiele: der Bau einer Mehrzweckhalle oder die Revision der Ortsplanung.

Art. 28 *Rahmenkredit*

Die Gemeinde hat auch die Möglichkeit, verschiedene Einzelvorhaben (die separat Gegenstand eines Objektkredits wären) in einem Rahmenkredit zusammenzufassen, wenn sie in einer sachlichen Beziehung zueinander stehen. Beim Beschluss über einen Rahmenkredit wird das zuständige Organ bestimmt, das die einzelnen Objektkredite beschliessen kann.

Beispiel: Die Legislative beschliesst ein allgemeines Projekt für die Sanierung von Strassenabschnitten in Form eines Rahmenkredits und gibt dem Gemeinderat die Kompetenz, diesen Kredit entsprechend den Etappen oder Abschnitten endgültig aufzuteilen.

Art. 29 *Schätzung*

Neben der Erinnerung, dass jeder Kredit sorgfältig geschätzt werden muss, beantwortet Artikel 29 auch die Frage, ob man sich gegen Risiken in Zusammenhang mit der Kostenentwicklung (z. B. Lebenshaltungskostenindex, Baukostenindex oder Währungsrisiko) absichern kann. Das geltende Recht enthält keine explizite Regel dazu. Artikel 29 VE-GFHG legt fest, dass der Verpflichtungskredit eine Preisstandsklausel enthalten kann; zudem präzisiert er, dass der Kredit bei einem Preisrückgang entsprechend reduziert wird (Abs. 3).

Art. 30 *Zusammenhang mit dem Budget*

Die Verpflichtungskredite müssen ins Budget aufgenommen werden, bevor sie verwendet werden können. In der Regel ist das Investitionsbudget betroffen, je nach Art der neuen Ausgabe, die Gegenstand der Verpflichtung ist, kann aber auch das Erfolgsbudget betroffen sein (z. B. jährliche Zahlung an eine Krippe).

Wie bisher kann das Investitionsbudget auch Ausgaben für Investitionen enthalten, die zwar für das betroffene Rechnungsjahr vorgesehen sind, deren Durchführung aber noch nicht von der Gemeindeversammlung oder vom Generalrat beschlossen wurde. Es muss angemessen darüber informiert und die für den Entscheid erforderliche Zeit muss in der Zeitplanung des betreffenden Gegenstands miteinberechnet werden.

Art. 31 *Abrechnung und Verfall*

Die Regel nach Absatz 1, wonach die umgesetzten Projekte Gegenstand einer Schlussabrechnung sind, wird im aktuellen Recht nicht explizit erwähnt, kann jedoch in der Praxis beobachtet werden.

Die Absätze 2 und 3 beantworten die Frage, ob ein Verpflichtungskredit verfallen kann, weil die Zeit, um diesen umzusetzen, abgelaufen ist. Das geltende Recht enthält keine Regel dazu. In Absatz 2 wird eine Frist von 5 Jahren nach Inkrafttreten der Abstimmung vorgeschlagen, nach der ein Verpflichtungskredit seine Gültigkeit verliert, wenn die Umsetzung nicht vorher in Angriff genommen wurde. Rechtsstreitigkeiten, beispielsweise im Bereich der Baubewilligung, die ein Projekt verzögern und unter Umständen blockieren können, sodass es die fünf Jahre überschreitet, bleiben vorbehalten.

Art. 32 *Verpflichtungskontrolle*

Gegenwärtig besteht keine gesetzliche Pflicht zum Führen einer Verpflichtungskontrolle. Um eine Übersicht über alle von der Gemeinde eingegangenen finanziellen Verpflichtungen sicherzustellen, scheint ein solches Instrument jedoch erforderlich.

Die Verpflichtungskontrolle umfasst somit, neben den von der Legislative bestimmten Verpflichtungskrediten, auch die vom Gemeinderat eingegangenen Verpflichtungen im Rahmen der

finanziellen Kompetenzen, die ihm das Finanzreglement der Gemeinde überträgt. Für jede Verpflichtung muss der aktuelle Stand der Umsetzung bzw. die erfolgten Zahlungen aufgeführt sein. Für allfällige Rahmenkredite unterscheidet die Verpflichtungskontrolle jeden Gegenstand, der Teil des Rahmenkredits ist.

Die Verpflichtungen, die Gegenstand einer Schlussabrechnung waren, werden aus der Verpflichtungskontrolle entfernt. Wie bereits erwähnt ist diese ein Element des Anhangs (Art. 18 Abs. 1 Bst. g VE-GFHG).

Art. 33 *Zusatzkredit*

Sollte sich im Verlauf der Umsetzung oder sogar vorher herausstellen, dass ein Verpflichtungskredit nicht ausreicht, muss dieser unverzüglich und in jedem Fall bevor die Verpflichtung gegenüber Dritten eingegangen wurde ergänzt werden. Der Weg zu dieser Ergänzung heisst «Zusatzkredit». Jeder Zusatzkredit bildet eine Einheit mit dem Hauptkredit. Verpflichtungskredite können nur anhand von Zusatzkrediten erhöht werden.

Für die Festlegung des zuständigen Gemeindeorgans muss jedoch, was die erforderliche Ergänzung betrifft, zwischen den neuen und den gebundenen Ausgaben unterschieden werden. Die Zusatzkredite von neuen Ausgaben müssen der Legislative unterbreitet werden, wenn der reglementarische Grenzwert überschritten wird.

Die Zusatzkredite, die aus gebundenen Ausgaben bestehen, werden hingegen vom Gemeinderat beschlossen, was in Absatz 3 festgehalten ist. Übersteigt der Betrag eines solchen Zusatzkredits jedoch die Finanzkompetenz des Gemeinderats, so muss dieser die Finanzkommission informieren, die vor dem Eingehen der Verpflichtung ihre Bewertung abzugeben hat.

Art. 34 *Budgetkredit*

Im Gegensatz zum Verpflichtungskredit, der ausschliesslich für Investitionsvorhaben oder Ausgaben vorgesehen ist, die sich über mehrere Jahre erstrecken können, dient der Budgetkredit auch dazu, die laufenden und jährlichen Ausgaben zu bewilligen. Mit dem Budgetkredit ermächtigt die Legislative den Gemeinderat, die Jahresrechnung für den bestimmten Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten.

Art. 35 *Nachtragskredit*

Genau wie ein Verpflichtungskredit kann sich auch ein Budgetkredit im Verlauf des Rechnungsjahres als nicht ausreichend herausstellen. Die Ergänzung eines ungenügenden Budgetkredits wird jedoch als «Nachtragskredit» bezeichnet.

Auch hier gilt, dass die Kredite beantragt werden müssen, bevor eine neue Verpflichtung eingegangen wird. Die Gemeindeversammlung oder der Generalrat entscheidet über die Vergabe eines Nachtragskredits, es sei denn, die Regeln zur Kreditüberschreitung sehen eine andere Kompetenz vor (vgl. folgenden Artikel).

Art. 36 *Kreditüberschreitung*

Die Regeln zur Kreditüberschreitung legen fest, unter welchen Bedingungen der Gemeinderat einen Nachtragskredit beschliessen kann. Die Hauptgründe sind die Dringlichkeit und der gebundene Charakter der Ausgabe.

Absatz 1 sieht vor, dass der Gemeinderat dafür zuständig ist, die Kreditüberschreitung zu beschliessen, wenn die Vornahme eines Aufwands oder einer Ausgabe ohne nachteilige Folgen für die Gemeinde keinen Aufschub erträgt oder es sich um eine gebundene Ausgabe handelt.

Der explizite Vorbehalt von Art. 33 Abs. 3, 2. Satz VE-GFHG bedeutet, dass wenn es sich um einen Betrag handelt, der die Finanzkompetenz des Gemeinderats übersteigt, die Bewertung der Finanzkommission erforderlich ist.

Kreditüberschreitungen sind ferner zulässig für Aufwände und Ausgaben, denen im gleichen Rechnungsjahr entsprechende sachbezogene Erträge und Einnahmen gegenüberstehen, was in Absatz 2 zum Ausdruck kommt.

Im Finanzreglement der Gemeinde wird eine Limite für die weniger bedeutenden Kreditüberschreitungen festgelegt, die der Gemeinderat selbstständig beschliessen kann. Der Gemeinderat erstellt eine begründete Liste aller Geschäfte, deren Überschreitung diese Limite übersteigt, und unterbreitet diese gesamthaft der Gemeindeversammlung oder dem Generalrat zur Genehmigung.

Art. 37 *Verfall*

Wie bis anhin verfallen nicht beanspruchte Budget- und Nachtragskredite der Erfolgsrechnung am Ende des Rechnungsjahres. Diese Regel beruht auf dem Grundsatz der Jährlichkeit des Budgets.

Art. 38 *Spezialfinanzierungen*

Die Spezialfinanzierungen, ehemals als «obligatorische Reserven» bezeichnet, werden in der Fachempfehlung 08 HRM2 behandelt. Die dauerhafte Zweckbindung (sowie das Verbot der Zweckbindung) von Mitteln zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben muss, um gültig zu sein, auf einer gesetzlichen Grundlage basieren. Die gesetzliche Grundlage kann aus dem Recht der Körperschaft selbst oder aus dem übergeordneten Recht stammen.

Charakteristisch für die Spezialfinanzierung ist, dass zwischen der Aufgabe (Leistung) und den von den Nutzniessern erbrachten Entgelten (Finanzierung) ein Kausalzusammenhang besteht. Grundsätzlich dürfen nicht Steuern verwendet oder Einnahmen an den allgemeinen Haushalt abgetreten werden, da die spezifischen Gesetzgebungen eine Selbstfinanzierung der Aufgaben durch die Abgaben vorsehen (z. B. 100% im Bereich der Trinkwasserversorgung und der Abwasserreinigung, mindestens 70% im Bereich der Abfallbewirtschaftung).

Es wird zwischen zwei Arten von Spezialfinanzierungen unterschieden: den Spezialfinanzierungen im Fremdkapital (Position 2090) (z. B. Zivilschutz) und den Spezialfinanzierungen im Eigenkapital (Position 2900) (z. B. Trinkwasser, Abwasser, Abfälle).

Im HRM2 wurden folgende Kriterien für die Zuordnung einer Spezialfinanzierung zum Eigen- oder zum Fremdkapital festgelegt: Zum Eigenkapital gehören Spezialfinanzierungen, deren Rechtsgrundlage von der Körperschaft selbst geschaffen wurde und von dieser auch frei geändert werden kann; ebenso sind Spezialfinanzierungen zum Eigenkapital zu zählen, wenn die gesetzliche Grundlage auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber der Gemeinde einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen lässt.

Der Grundsatz der Vollkostenrechnung der betroffenen Bereiche muss eingehalten werden. Dazu gehört auch die Verzinsung von Vorschüssen oder von Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen. Diese Elemente werden in den Weisungen zur Buchführung präzisiert werden.

In Ergänzung zum Bereich der Spezialfinanzierungen ist zu beachten, dass das SRS-CSPCP empfiehlt, die Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben auszuschliessen (Vorfinanzierungen, zuvor «freie Reserven»). Die Diskussionen innerhalb der PG HRM2 und des Lenkungsausschusses HRM2 haben zum Schluss geführt, dass dieser Empfehlung aus Gründen der Transparenz, nachgekommen werden soll. So speist der Ertrag aus der Gemeinderechnung das Eigenkapital.

Art. 39 *Rechnungslegung – Zweck und Gliederung*

In diesem Artikel wird eines der Grundprinzipien des Konzepts der Rechnungslegung gemäss HRM2 ausgedrückt, nämlich das Prinzip des wirklichkeitsgetreuen Bildes, manchmal auch mit seinem englischen Ausdruck «True and Fair View» bezeichnet. Dieser Grundsatz verlangt, dass die Rechnung soweit möglich den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Daraus folgt, dass bestimmte Praktiken, die aus Gründen der kaufmännischen Vorsicht einst toleriert wurden, nicht mehr mit dieser Forderung vereinbar sind; als Beispiel seien die zusätzlichen Abschreibungen oder weitere Verfahren genannt, die zu stillen Reserven geführt haben.

Art. 40 *Grundsätze der Rechnungslegung*

Die Grundsätze der Rechnungslegung sind Gegenstand der Fachempfehlung 02 HRM2. In der Empfehlung werden sie mit den folgenden 12 Ausdrücken umschrieben: Jährlichkeit, Periodenabgrenzung, Spezifikation, Vorsicht, Bruttodarstellung, Wesentlichkeit, qualitative Bindung, quantitative Bindung, zeitliche Bindung, Vergleichbarkeit, Stetigkeit und Fortführung.

Im Übrigen werden in Absatz 2 drei Anforderungen festgelegt für die Informationen, die für die Rechnungslegung bereitgestellt werden, und zwar Verständlichkeit, Zuverlässigkeit und Neutralität.

Einige der Grundsätze für die Rechnungslegung gelten auch für die Budgeterstellung und sind daher in Artikel 10 VE-GFHG erwähnt, nämlich die Jährlichkeit, die Spezifikation, die Bruttodarstellung, die Vergleichbarkeit, die Stetigkeit und die Fortführung (s. Kommentar zu Art. 10 VE-GFHG).

Zum Grundsatz der Vorsicht, der spezifisch für die Rechnungslegung gilt, muss eine Bemerkung angefügt werden. Angesichts der Unsicherheit, die bei der präzisen Schätzung bestimmter Geschäfte in der Bilanz auftreten kann, ist es besser, eine vorsichtige Haltung einzunehmen, als einen übertriebenen Optimismus.

Der Grundsatz der Stetigkeit muss auch speziell erläutert werden, denn er ist in den aktuellen Grundsätzen nicht ausdrücklich erwähnt. Die Stetigkeit ist so definiert, dass die Rechnungslegung wenn möglich über einen längeren Zeitraum gemäss den gleichen Regeln erfolgen soll. Die Praxis darf also nicht ohne objektive Notwendigkeit geändert werden. Die Einführung eines neuen Konzepts wie HRM2 ist mit erheblichen Veränderungen in mehreren Bereichen der Rechnungslegung verbunden, doch diese Änderungen betreffen alle Körperschaften und sind durch die Gesetzesänderungen gerechtfertigt. Der Grundsatz der Stetigkeit gilt somit auf den Grundlagen gemäss HRM2.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit bedeutet, dass sich die Informationen je nach den Bedürfnissen des Empfängers auf das Wesentliche beschränken müssen und unwichtige Details ausgelassen werden sollen. Dieser Grundsatz steht in Zusammenhang mit den Signifikanzschwellen, die entsprechend der Grösse der Körperschaft festlegen, unterhalb von welchen Beträgen auf eine bestimmte Operation verzichtet werden kann (z. B. die Rechnungsabgrenzung bei einer Rechnung von unwesentlicher Höhe, die Anfang Jahr bei der Gemeinde eingeht und das vorangehende Rechnungsjahr betrifft).

Art. 41 und 42 Bilanzierung und Aktivierungsgrenze

In Artikel 41 werden die Bestandteile der Bilanz aufgelistet und es wird festgehalten, unter welchen Bedingungen ein Wert bilanziert werden muss. Materiell gesehen ist dieser Artikel nicht neu. Artikel 42, der der Aktivierungsgrenze gewidmet ist, führt hingegen ein neues Element ein, nach dem neu jede Körperschaft die finanzielle Grenze festlegt, ab welcher die Investitionen bilanziert werden. Geschäfte, welche die Aktivierungsgrenze nicht erreichen, werden in der Erfolgsrechnung ausgewiesen (Art. 42 Abs. 2 VE-GFHG).

Angesichts der Auswirkungen dieser Grenze auf die Erfolgsrechnung ist das Legislativorgan für diesen Entscheid zuständig, der zu einem Artikel im Finanzreglement der Gemeinde wird. Die Aktivierungsgrenze befindet sich zur Information auch im Anhang zur Jahresrechnung (Art. 42 Abs. 3 VE-GFHG).

Gemäss dem Grundsatz der Stetigkeit muss die Aktivierungsgrenze so stabil wie möglich bleiben und nur verändert werden, wenn ein sachlich gerechtfertigter Grund dafür vorliegt (z. B. wenn viele Jahre vergangen sind und/oder die Gemeinde stark gewachsen ist).

Art. 43 Bewertung des Fremdkapitals und des Finanzvermögens

Die Artikel 43 bis 45 sind der Bewertung des Vermögens und den Regeln für den Umgang mit Wertminderungen und -erhöhungen gewidmet. Die Regeln unterscheiden sich, je nachdem ob ein Gut zum Finanz- oder zum Verwaltungsvermögen gehört. Die Fachempfehlung 06 HRM2 behandelt dieses Thema.

Artikel 43 behandelt das Fremdkapital und die Güter des Finanzvermögens. Der zeitliche Abstand der Neubewertungen wird gemäss HRM2 vorgeschlagen, d. h. alle fünf Jahre für Grundstücke und andere immobilisierte Anlagen des Finanzvermögens, jährlich für die Finanzmittel und -anlagen. Die Anlagenbuchhaltung enthält die entsprechenden Informationen (vgl. Art. 53 VE-GFHG).

Es scheint nicht sinnvoll, in der Gesetzgebung weitere Präzisierungen zur Bewertung des Finanzvermögens anzubringen, zum Beispiel zu börsenkotierten oder nicht kotierten Titeln. Die vom Amt für Gemeinden erlassenen Weisungen werden die Modalitäten dazu präzisieren.

Abschliessend sei noch bemerkt, dass wenn eine dauerhafte Wertminderung oder -steigerung auf einer Position des Finanz- oder des Verwaltungsvermögens absehbar ist, der Nominalwert neu bewertet werden muss. Die Wertminderung ist dann dauerhaft, wenn der bilanzierte Wert aller Voraussicht nach auf absehbare Zeit nicht mehr erreicht werden kann oder wenn das Element des Verwaltungsvermögens durch Zerstörung, Alterung oder ähnliche Umstände den Wert teilweise oder ganz verloren hat oder nicht mehr im bisherigen Ausmass genutzt werden kann. Das Finanzvermögen ist periodisch neu zu bewerten.

Art. 44 und 45 Bewertung des Verwaltungsvermögens und Abschreibungen

Die das Verwaltungsvermögen betreffende formelle Neuerung besteht darin, dass auf dem Wert der Sache als solchem abgeschrieben wird und sich die Abschreibung nicht auf die Darlehen beschränkt, die gegebenenfalls dazu gedient haben, die betreffende Sache zu finanzieren.

Der Wert der Sache des Verwaltungsvermögens ist der Anschaffungs- oder der Herstellungswert und die Abschreibung berücksichtigt, wie bisher, die voraussichtliche Lebensdauer der Sache. Die Lineare Abschreibungsmethode wird beibehalten.

Für die Abschreibungssätze bleibt weiterhin der Staatsrat zuständig, wie in der Empfehlung 12 HRM2 vorgesehen (s. Art. 45 Abs. 3 VE-GFHG; gegenwärtig: Art. 55 ARGG). Der Katalog der

verschiedenen Abschreibungssätze wird etwas erweitert; die Abschreibung erfolgt direkt auf den Gütern (ordentliche Abschreibung), nicht nur auf den Schulden (obligatorische Tilgung).

Die Anwendung von ordentlichen Abschreibungssätzen ist von der Rückzahlung von Darlehen zu unterscheiden, da sich die Regeln und Ziele der beiden Bereiche grundlegend unterscheiden. Während die ordentliche Abschreibung den tatsächlichen Wert einer Sache widerspiegeln soll, wird die Rückzahlung eines Darlehens, das der Finanzierung dieser Sache gedient hat, von anderen Regeln bestimmt (Verfügbarkeit von Mitteln, Vertragsklauseln mit dem Kapitalgeber, usw.). Der Ausdruck «Abschreibung» darf nur für die ordentliche Abschreibung verwendet werden. Die Rückzahlung eines Darlehens betrifft die Abschreibung nicht. Eine vorzeitige oder schnellere Tilgung eines Darlehens ist mit der neuen Gesetzgebung nach wie vor möglich, der in der Bilanz aufgeführte Buchwert der Sache wird jedoch nicht verringert.

Art. 46 *Von der Gemeinde abhängige Einheiten*

In den Artikeln 46 bis 49 VE-GFHG wird der Rechnungskreis der Gemeinde behandelt. Bei der Ausübung ihrer Aufgaben kann die Körperschaft enge Verbindungen zu mehreren Einheiten pflegen, wobei einige eine eigene Rechtspersönlichkeit haben und andere nicht. Die Partner der Körperschaften können öffentlichen oder privaten Rechts sein. Es stellt sich also die Frage, ob und wie diese Verbindungen in der Rechnung der Körperschaft berücksichtigt werden müssen.

Die konsolidierte Betrachtungsweise ist Gegenstand der Fachempfehlung 13 HRM2. Die in der Fachempfehlung verwendeten Beispiele sind jedoch eher auf eine kantonale Körperschaft anwendbar, da sie vorsieht, dass die Justizbehörden und die vom Staat unabhängigen Behörden voll in der Rechnung zu konsolidieren sind. Daher wird in Artikel 46 bis 49 VE-GFHG eine Lösung vorgeschlagen, die an die Besonderheiten der Gemeinde angepasst ist und gleichzeitig im Einklang mit dem HRM2 steht.

Die Option, die im Vorentwurf übernommen wurde, besteht darin, die abhängigen Einheiten, d. h. die Gemeindeübereinkünfte und gegebenenfalls die Anstalten ohne eigene Rechtspersönlichkeit in die Gemeinderechnung zu integrieren. Verbindungen mit öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen juristischen Personen werden hingegen gemäss dem Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel behandelt, was dem HRM2 entspricht.

Art. 47 *Gemeindeübereinkünfte*

Die Gemeindeübereinkünfte sind Vereinbarungen zwischen zwei oder mehreren Gemeinden, um eine Gemeindeaufgabe gemeinsam durchzuführen. Diese Art der Zusammenarbeit von Gemeinden (vgl. Art. 107 Abs. 2 GG) schafft keine von den Gemeinden losgelöste juristische Person. Die Übereinkunft ist vergleichbar mit einer einfachen Gesellschaft im Privatrecht (Art. 530ff. des Obligationenrechts). Die Gemeindeübereinkünfte sind relativ häufig in den Bereichen Primarschulunterricht, Sozialhilfe, Brandbekämpfung und Bestattungswesen.

Die Übereinkunft ist in Artikel 108 GG geregelt, der in seinem geltenden Wortlaut vorsieht, dass die Gemeinde, welche die Buchhaltung der Übereinkunft führt, in der Vereinbarung festgelegt werden muss. Dieser Aspekt soll jedoch im GFHG ausgeführt werden, indem Artikel 108 GG durch den Begriff der Sitzgemeinde ergänzt wird. Damit wird die Gemeinde bezeichnet, welche die Buchhaltung integriert.

Die Berücksichtigung der Übereinkünfte gab Anlass zur Motion von Grossrat Dominique Butty (vgl. Punkt 2.4.2). Die Problematik lag in der Tatsache, dass der Einbezug des Aufwands von Gemeindeübereinkünften für die Gemeinde zu abweichenden Ergebnissen und Kennzahlen bezüglich der 5-Prozent-Regel führen könnte.

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Vorschriften zum finanziellen Gleichgewicht im VE-GFHG (s. Art. 20 und 21) anders formuliert werden. Diese neuen Gleichgewichtsvorschriften und die Tatsache, dass die Übereinkünfte keine eigene Rechtspersönlichkeit haben, führten dazu, dass die aktuelle Lösung beibehalten wurde, d. h. die Integration der Rechnung der Übereinkunft in die Rechnung der Sitzgemeinde. Das Problem, dass die Finanzkennzahlen der Sitzgemeinde beeinflusst werden könnten, muss durch eine «manuelle Berichtigung» der für die Berechnung berücksichtigten buchhalterischen Daten gelöst werden, woran im Gesetz ausdrücklich erinnert wird (vgl. Art. 47 Abs. 4 VE-GFHG).

Art. 48 *Einheiten des öffentlichen Rechts*

Die juristischen Personen öffentlichen Rechts, mit denen die Gemeinde Verbindungen aufweist, wie die Gemeindeverbände oder die Agglomeration, erstellen für ihre Mitgliedgemeinden die Tabelle der Beteiligungen. Leistet eine Gemeinde einer Gemeindeanstalt mit Rechtspersönlichkeit Garantien, stellt diese Anstalt den Gemeinden auch die Daten zur Verfügung, die im Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel erfasst werden müssen.

Der Staatsrat regelt in der GFHV die Modalitäten, die namentlich vergleichbare Ergebnisse unter den Gemeinden bei der Berechnung der Finanzkennzahlen sicherstellen. Eine der Fragen in diesem Zusammenhang betrifft die Berücksichtigung der Verschuldung der Gemeinden, die unabhängig von der Art der interkommunalen Zusammenarbeit und der Schuldenaufteilung auf verschiedene Ebenen (kommunal oder überkommunal) materiell die Gesamtverschuldung reflektieren sollte.

Art. 49 *Einheiten des privaten Rechts*

Die Gemeinden können mit Einheiten des privaten Rechts zusammenarbeiten, um bestimmte ihrer Aufgaben zu erfüllen (Art. 5a Abs. 3 GG). Das Register der Zusammenarbeitsvereinbarungen enthält die öffentlichen und privaten Partner jeder Gemeinde in jedem Bereich (Art. 84^{bis} GG, Art. 42b Abs. 2 Bst. e und 43 ARGG). Die Elemente dieses Registers sollten es ermöglichen, ohne Mehraufwand die Daten zusammenzustellen, die im Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel im Anhang der Gemeinderechnung zu erfassen sind.

Art. 50 *Grundsätze der Buchführung*

Materiell gesehen ist dieser Artikel nicht neu. Derzeit sind die Grundsätze der Buchführung auf Ebene des ARGG festgelegt (Art. 86c GG und Art. 43a ARGG). Genau wie die übrigen Grundsätze (vgl. Art. 4, 10 und 40 VE-GFHG), werden auch die Grundsätze der Buchführung im Gesetz niedergeschrieben.

Art. 51 *Interne Verrechnungen*

Ohne dass sie im geltenden Recht behandelt würden, werden die internen Verrechnungen in den gemeinderechtlichen Körperschaften gemäss den Buchführungsregeln vorgenommen. In einem Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden müssen jedoch der Vollständigkeit halber auch die internen Verrechnungen erwähnt werden. In Absatz 1 werden sie definiert, während in Absatz 2 präzisiert wird, dass sie nur in Fällen vorgenommen werden sollen, in denen sie benötigt werden, um die Aufwände und Erträge einer Aufgabe zu ermitteln (s. Art. 38 und den Kommentar dazu) oder um eine Aufgabe wirtschaftlich zu erfüllen.

Art. 52 *Archiv*

Die Hauptfunktion dieses Artikels liegt im Verweis auf die einschlägigen Rechtsvorschriften. Die Fragen der Archivierung sind nunmehr im Gesetz vom 10. September 2015 über die Archivierung und das Staatsarchiv (ArchG, SGF 17.6) geregelt, das am 1. Januar 2016 in Kraft getreten ist und auch für die gemeinderechtlichen Körperschaften gilt. Da das Ausführungsrecht zum ArchG derzeit ausgearbeitet wird, ist es sinnvoll, die Vorschriften im Kompetenzbereich des Staatsrats vorzubehalten.

Es sei im Übrigen bemerkt, dass die Gemeindearchive ein Ganzes bilden (vgl. Art. 103 GG in dem durch das ArchG revidierten Wortlaut). Die Finanzen sind also nicht losgelöst von den übrigen Bereichen der Gemeinde.

Art. 53 *Anlagenbuchhaltung*

Die Anlagenbuchhaltung ist ein neues Instrument. Sie wird in der Fachempfehlung 12 HRM2 behandelt.

Die Anlagenbuchhaltung ist der besondere buchhalterische Ausweis über die Anlagegüter, in welchem die detaillierten Angaben über die Entwicklung dieser Posten erscheinen. Die zusammengefassten Bestandeswerte erscheinen in der Bilanz. In der Anlagenbuchhaltung werden die Vermögenswerte (inkl. Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden.

Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie die vom Gemeinwesen für die entsprechende Güterkategorie festgelegte Aktivierungsgrenze erreicht. Andernfalls ist sie über die Erfolgsrechnung direkt abzuschreiben (zu den Aktivierungsgrenzen siehe Art. 42 VE-GFHG).

Die Anlagenbuchhaltung ist die Grundlage für mehrere Dokumente und Finanzvorfälle, darunter die Abschreibungen (s. Art. 45 VE-GFHG). Der Anlagespiegel ist ein Bestandteil des Anhangs zur Jahresrechnung (Art. 18 Abs. 1 Bst. f VE-GFHG).

Art. 54 *Inventare*

Die Körperschaften müssen Inventare führen, allenfalls pro Verwaltungseinheit. Es gibt zwei Inventarkategorien: Das Wert- und das Sachinventar.

Das Wertinventar enthält die Vorräte und Bestände sowie die Anlagen, d. h. die bilanzierten beweglichen und unbeweglichen Sachen.

Das Sachinventar enthält die nicht bilanzierten beweglichen und unbeweglichen Sachen.

Am Bilanzstichtag muss eine Aufzeichnung in Papierform vorgenommen werden, damit die Inventare kontrolliert werden können. Fehlende Güter müssen eruiert werden.

Art. 55 und 56 *Internes Kontrollsystem*

Die Artikel 55 und 56 VE-GFHG sind dem internen Kontrollsystem gewidmet (IKS). Dieser Begriff ist den Gemeinden bereits bekannt, aber es sollen noch einige nähere Ausführungen zu diesem Thema gemacht werden. Ziel des IKS ist es, ein System mit dokumentierten organisatorischen Massnahmen einzuführen, mit dem die Risiken von Vermögensschäden reduziert werden können und eine ordnungsgemässe Ausübung der Aufgaben garantiert wird.

Zahlreiche Gründe bekräftigen die Notwendigkeit eines IKS für die Gemeinwesen. Sie können wie folgt zusammengefasst werden:

- > Klärung in der Organisation (Aufgaben, Verantwortung, Schnittstellen/Verbindungsstellen);
- > Effizienzpotenziale werden erkennbar;
- > Mehr Sicherheit (weniger Abhängigkeiten), weniger Fehler;
- > Weniger Risiken (Prävention), klarer Umgang mit Risiken (Risikomanagement);
- > Leichtere Betriebsführung (Transparenz, Durchgängigkeit, Klarheit);
- > Bewusstere Betriebskultur (Verantwortungsbewusstsein, mehr Austausch und Kontakt, verbesserte Sachbezogenheit);
- > Mehr Vertrauen in der Organisation, von Seiten der Bevölkerung, zwischen den Gremien.

Manche mögen es für übertrieben halten, dass ein IKS für die kleinen Körperschaften verlangt wird. Aber nirgends ist das Risiko des Schadens durch den Ausfall eines Mitarbeiters grösser als in einer Gesamtverwaltung, wo eine einzige Person gleichzeitig Gemeindeschreiber, Finanzverwalter und Bauverwalter ist. In einer kleinen Gemeinde darf das IKS schlanker gestaltet sein. Der Staatsrat legt die Anforderungen unter Berücksichtigung dieser Unterschiede im Detail fest.

Schliesslich könnte man befürchten, dass die Einführung eines IKS ein Misstrauensklima fördern würde. Doch das Wort «Kontrolle» hat verschiedene Bedeutungen. Auch diese: steuern, beobachten, erkennen, sicherstellen, begleiten, usw. Alles Aspekte der guten Führung und des «Immer-Besser-Werdens».

Art. 57-63 Externe Kontrolle der Buchhaltung und der Jahresrechnung – Revisionsstelle

Diese Artikel übernehmen materiell gesehen die Regeln zur Revisionsstelle, die im GG mit der Teilrevision vom 16. März 2006 eingeführt wurden. Da diese Bestimmungen in der Praxis zufriedenstellend funktioniert haben, können sie ohne grundlegende Änderungen übernommen werden.

Es sei jedoch bemerkt, dass in der Revision des GG im Jahr 2006 keine Revisionsstelle für die Bürgergemeinden vorgesehen wurde (Art. 106 Abs. 3 Bst. b GG); der VE-GFHG holt dieses Versäumnis nach, indem er auf die Spezialregel verzichtet, die in Artikel 106 des geltenden GG festgeschrieben ist.

Art. 64 Steuerressourcen – Steuerfüsse und -sätze

Kapitel 7, das zwei Artikel enthält, erstellt eine Verknüpfung zur Gesetzgebung über die Gemeindesteuern. Bestimmte Elemente des Gesetzes über die Gemeindesteuern (GStG, SGF 632.1) werden in den VE-GFHG übertragen, namentlich jene zur Entscheidung über die Steuerfüsse und Steuersätze.

Materiell gesehen werden aber die bestehenden Regeln unverändert übernommen. So gelten die Entscheidungen über die Steuerfüsse für unbestimmte Zeit und bleiben, bis zu einer neuen Entscheidung der Legislative, unverändert. Im VE-GFHG wird vorgeschlagen, diesen Unterschied zum System, das auf Staatsebene oder in anderen Kantonen angewendet wird, aufrechtzuerhalten, ausgehend davon, dass diese Besonderheit der kommunalen Steuerfüsse nicht in Frage gestellt wurde.

Art. 65 Obligatorische Erhöhung

Dieser Artikel umfasst zwei Elemente. Absatz 1 entspricht Artikel 87 Abs. 3, 2. Satz GG, der besagt, dass der Steuerfuss erhöht werden muss, wenn der Aufwand den Ertrag um den gesetzlich festgelegten Maximalbetrag übersteigt (derzeit ein Aufwandüberschuss von 5%). In Übereinstimmung mit den neuen Regeln für das finanzielle Gleichgewicht ist Artikel 65 Abs. 1 VE-

GFHG mit den Artikeln 20 und 21 VE-GFHG abgestimmt und knüpft daher die obligatorische Erhöhung an ein Defizit, das zu einem Bilanzfehlbetrag führt.

Zweifelsohne wird jedoch eine Gemeinde nicht warten, bis ein Bilanzfehlbetrag droht, um die notwendigen Massnahmen zu ergreifen, damit der Haushalt wieder ins Gleichgewicht kommt. Der Finanzplan hat insbesondere zum Ziel, die Entwicklungen vorauszusehen, die das finanzielle Gleichgewicht gefährden könnten, damit rechtzeitig die notwendigen Massnahmen ergriffen werden können.

Das zweite Element von Artikel 65 VE-GFHG betrifft eine Überwachungsmassnahme, die ergänzend zu Absatz 1 angewendet wird. Absatz 2 von Artikel 65 VE-GFHG entspricht materiell dem Artikel 40 GStG, gemäss dem der Staatsrat eine Gemeinde dazu anhalten kann, eine Steuer zu einem anderen Ansatz zu erheben als dem von der Gemeindelegislative gewählten. Bis heute hat der Staatsrat diese Bestimmung nur sehr selten angewendet.

Art. 66 Zuständigkeiten der Gemeindeorgane – Gesamtheit der Stimmberechtigten

In Kapitel 8 werden in den Artikeln 66 bis 74 die Zuständigkeiten der Gemeindeorgane im finanziellen Bereich behandelt.

Artikel 66 VE-GFHG entspricht Artikel 8 GG im Finanzbereich. Die Gesamtheit der Stimmberechtigten entscheidet bei einem Referendum oder bei einer Abstimmung über eine Volksinitiative.

Art. 67 Gemeindeversammlung

In Artikel 67 VE-GFHG sind die Befugnisse mit finanziellem Charakter der Gemeindeversammlung aufgezählt. Somit enthält Artikel 10 nGG nur noch die Befugnisse, die nicht hauptsächlich eine finanzielle Tragweite haben.

Materiell werden die aktuellen Befugnisse mit terminologischen Anpassungen übernommen (z. B. wird der Begriff «Verpflichtungskredit» verwendet anstelle von «Ausgabe, die nicht in einem Rechnungsjahr gedeckt werden kann»).

Die einzige Neuheit besteht im Finanzreglement der Gemeinde, das bis jetzt nicht vorgesehen war, sich aber als notwendig erweist, damit die Gemeinden bestimmte Parameter individuell festlegen können (wie die Aktivierungsgrenze, die Grenzwerte für die aktive und passive Rechnungsabgrenzung und die Finanzkompetenz des Gemeinderats).

Angesichts des wichtigen Inhalts des Finanzreglements handelt es sich um ein allgemein verbindliches Reglement, das somit von der Gemeindelegislative verabschiedet und von der zuständigen Direktion des Staatsrats – wahrscheinlich der ILFD – genehmigt werden muss (Art. 148 Abs. 2 GG). Es ist vorgesehen, ein Musterreglement zur Verfügung zu stellen, das den Gemeinden als Vorlage für die Ausarbeitung ihres Finanzreglements dienen kann. Zudem steht das Finanzreglement der Gemeinde an erster Stelle in Absatz 1, noch vor der Aufzählung der übrigen Befugnisse der Gemeindeversammlung. Denn indem die Kompetenzen des Gemeinderats in Bezug auf Ausgaben begrenzt werden, beschränkt sich die Gemeindeversammlung bei der Ausübung ihrer anderen Befugnisse, die je nach Fall einen finanziellen Charakter haben oder haben können. Der finanzielle Charakter kann direkt (z. B. Kreditabstimmung) oder indirekt sein (die Annahme einer Schenkung mit Belastungen, die eine Belastung der Gemeindefinanzen zur Folge haben kann) (s. auch den Kommentar zu Artikel 3 Bst. b VE-GFHG, insbesondere die hinsichtlich der Zuständigkeiten mit Ausgaben gleichzusetzenden Handlungen).

Art. 68 Generalrat

Die Bestimmungen, welche die Befugnisse des Generalrats behandeln, sind auf zwei Artikel aufgeteilt: Artikel 68 VE-GFHH verweist auf den Artikel über die Gemeindeversammlung, so wie Artikel 51^{bis} GG für die übrigen Befugnisse des Generalrats.

Art. 69 Referendum

Der zweite Artikel über die Befugnisse des Generalrats ist insbesondere dem Finanzreferendum gewidmet; die übrigen Referenden sind weiterhin in Artikel 52 nGG geregelt.

In dem Artikel wird die Frage beantwortet, welche Ausgaben dem Referendum unterstellt sind. Im geltenden Recht wird der Ausdruck «Ausgabe, die nicht in einem Rechnungsjahr gedeckt werden kann» verwendet, der den Nachteil hat, dass nicht zwischen den gebundenen und den neuen Ausgaben unterschieden wird. Im VE-GFHH wird jedoch präzisiert, dass das Referendum ausschliesslich für neue Ausgaben ergriffen werden kann.

Jede Gemeinde muss im Finanzreglement eine Referendumsgrenze festlegen. Solange eine solche Bestimmung fehlt, kann gemäss Artikel 69 Abs. 3 VE-GFHH zu jeder neuen Ausgabe, die vom Generalrat beschlossen wurde, das Referendum ergriffen werden. Diese ergänzende Regel war bei der Einführung des Finanzreferendums für die Gemeindeverbände angewendet worden (vgl. Art. 165 Abs. 2 GG).

Nach dem Beispiel der kantonalen Regelung müssen die Grenzen für die Projektierungskredite von den Grenzen der übrigen Verpflichtungskredite unterschieden werden.

Weiter ist die Frage zu klären, ob das Referendum gegen eine Ausgabe ergriffen werden kann, die nicht einmalig, sondern wiederkehrend ist, und welche Grenze hier anzuwenden ist. Absatz 2 von Artikel 69 VE-GFHH beantwortet diese Frage damit, dass für die wiederkehrenden Ausgaben die vorhersehbare gesamte Dauer der Verpflichtung berücksichtigt wird. In Ermangelung einer zeitlichen Bestimmbarkeit der Dauer der Verpflichtung gilt eine Dauer von 10 Jahren.

Im Gegensatz zu den Gemeindeverbänden (Art. 123e GG) ist das fakultative Referendum die einzige Referendumsform, die auf Gemeindeebene gesetzlich vorgesehen ist. Das heisst, es muss immer anhand eines Begehrens mit der vorgeschriebenen Anzahl Unterschriften von Stimmberechtigten ergriffen werden. Der VE-GFHH schreibt den Gemeinden das obligatorische Referendum nicht vor, aber wenn eine Gemeinde dieses in ihrem Finanzreglement vorsehen möchte, ist sie gemäss dem Grundsatz der Gemeindeautonomie dazu berechtigt. Das Muster-Finanzreglement könnte eine Option dazu enthalten.

Art. 70-72 Finanzkommission

Die Artikel 70–72 VE-GFHH übernehmen materiell gesehen die aktuellen Regeln zur Finanzkommission, und passen diese an die in der Praxis gemachten Erfahrungen und anerkannten Bedürfnisse an. So sind die Geschäfte, die einer Stellungnahme der Finanzkommission bedürfen, nicht in einem abschliessenden Katalog mit allen Fällen aufgelistet, sondern durch eine materielle Beschreibung mit dem Ziel, die Entscheide der Legislative mit finanziellem Charakter zu bezeichnen (s. Art. 72 Abs. 1 VE-GFHH).

Die Statuten eines neuen Vereins, Vereinbarungen mit Dritten oder ein Gebührenreglement bedürfen in Zukunft also der Stellungnahme der Finanzkommission, wenn die geschätzten finanziellen Auswirkungen den finanziellen Kompetenzbereich des Gemeinderats überschreiten. Dies entspricht für gewisse Gemeinden bereits der Praxis.

Die Tragweite der Stellungnahme der Finanzkommission ändert jedoch nicht. Wie in Artikel 72 Abs. 2 VE-GFHHG erwähnt, gibt die Finanzkommission eine Stellungnahme unter finanziellen Gesichtspunkten ab.

In Übereinstimmung mit der Anpassung des Kreditrechts an die neuen Normen entwickeln sich die Befugnisse der Finanzkommission auch insofern, als ihre Beurteilung erforderlich ist, wenn der Gemeinderat eine gebundene Ausgabe (oder einen Zusatzkredit / gebundenen Nachtragskredit) beschliessen möchte, deren Betrag seine finanzielle Kompetenz für neue Ausgaben überschreitet. Diese Regel ist Gegenstand von Absatz 3.

Art. 73 *Gemeinderat*

Dieser Artikel erinnert an die zentrale Rolle des Gemeinderats im Bereich Finanzhaushalt. Im weiteren Sinne kommt der in diesem Artikel beschriebene Auftrag dem Exekutivorgan jeder gemeinderechtlichen Körperschaft zu. In sachlicher Hinsicht bringt diese Bestimmung die Rolle der Exekutive zum Ausdruck, so wie sie sich im Wesentlichen aus den geltenden Regeln ergibt.

Die Anforderung, dass die der Legislative unterbreiteten Gegenstände von einer Botschaft begleitet werden müssen, ist neu im Gesetz verankert (Abs. 3). Diese Vorschrift sollte jedoch keine grossen Änderungen nach sich ziehen, da in vielen Gemeinden die Botschaft des Gemeinderats zu den verschiedenen Geschäften, die der Legislative unterbreitet werden, bereits gängige Praxis ist. Die GFHV wird eine bestimmte Anzahl Elemente enthalten, die in den Botschaften zu den üblichen Geschäften (Kreditantrag, Budget und Jahresrechnung) enthalten sein müssen.

Art. 74 *Finanzverwaltung*

Im geltenden Gesetz wird die Bezeichnung «Gemeindekassier» verwendet. Dieser Ausdruck entspricht nicht mehr den gängigen Bezeichnungen für diese Funktion in immer mehr Gemeinden. Der VE-GFHHG schlägt daher vor, diesen Ausdruck durch «Finanzverwalterin» oder «Finanzverwalter» zu ersetzen. Artikel 80 GG wurde durch einen Verweis auf das GFHHG angepasst (s. Art. 80 nGG).

Art. 75 *Oberaufsicht – Grundsatz*

Dieser Artikel stellt den Bezug zum GG und zum AggG her, was die Oberaufsicht dieser Körperschaften betrifft. Wie Artikel 2 VE-GFHHG, in dem es um den Geltungsbereich geht, wird in diesem Artikel der Begriff gemeinderechtliche Körperschaften im gleichen Sinne wie in Artikel 2 verwendet.

Der Vorschlag, die Bürgergemeinden nicht mehr von der Oberaufsicht über die gemeinderechtliche Körperschaften auszuschliessen, machte auch Anpassungen des GG erforderlich (s. Art. 105-106, Überschrift von Kapitel 8 und Art. 143 nGG).

Art. 76 *Für die Gemeinden zuständiges Amt*

Die Aufgaben des Amts, das für die Gemeinden zuständig ist (gegenwärtig das GemA), betreffen vor allem den finanziellen Bereich. In Artikel 76 VE-GFHHG werden daher die finanziellen Elemente der Artikel 145 Abs. 2 GG und 55 ARGG übernommen, wobei sie an die Entwicklungen der letzten Jahre angepasst werden (z. B. im Bereich Statistik).

Es sei darauf hingewiesen, dass die verschiedenen Bewilligungen im Finanzbereich, die das GemA für die Körperschaften ausstellte, zugunsten vermehrter Autonomie aufgehoben werden. Hingegen wird die beratende Rolle des Amts verstärkt werden (s. Bst. b von Art. 76 VE-GFHHG), was die

Schwächung seiner Rolle als Genehmigungsbehörde bei Weitem kompensieren wird. Die Bestimmungen über die finanziellen Bewilligungen werden entsprechend angepasst (s. Art. 148 nGG).

Die Kontrollfunktion wurde ausgebaut (Bst. c und d von Artikel 76 VE-GFHHG), wobei die Entscheidungskompetenz über allfällige Aufsichtsmaßnahmen, die ergriffen werden müssen, wie bisher der Zuständigkeit der Direktion oder des Staatsrats unterstehen.

Art. 77 *Rechtsmittel – Verweis*

Dieser Artikel stellt den Bezug zum GG und zum AggG her, deren Rechtsmittel auch im finanziellen Bereich für entsprechende Streitsachen der gemeinderechtlichen Körperschaften gelten.

Art. 78 *Umsetzungsbestimmungen – Allgemeines*

Die Einführungsmodalitäten des neuen Systems werden in der GFHV im Einzelnen aufgeführt werden. Der Staatsrat wird mit einem Entwurf befasst werden, der in Anbetracht der Bedeutung dieses Erlasses auch in die Vernehmlassung gegeben wird.

In der GFHV werden die verschiedenen Etappen und Vorkehren mit den entsprechenden Fristen festgelegt werden. Wenn nötig, wird die Verordnung auch eine Differenzierung oder eine Staffelung für die verschiedenen Körperschaften vorsehen können.

In der GFHV wird auch festgelegt werden, welches Budget erstmals nach den neuen Regeln vorgelegt werden muss. Die beiden Erlasse, also das GFHHG und die GFHV, werden gleichzeitig in Kraft treten müssen. Da die Gemeinden ihr Finanzreglement erlassen müssen, bevor das erste Budget nach neuem Recht verabschiedet werden kann, werden die Vollzugsvorschriften auch Bestimmungen zur Annahme des ersten Finanzreglements enthalten.

Art. 79 *Neubewertung der Bilanz - Finanzvermögen*

HRM2 sieht vor, dass bei Einführung des neuen Rechnungslegungsmodells das Finanzvermögen neu bewertet wird, und zwar auf der Basis des Verkehrswerts (s. auch Punkt 3.2.6). Die Berechnung des Verkehrswerts ist nicht immer einfach, in den Gemeinden sind jedoch oft Informationen vorhanden, oder können ohne grosse Kosten bezogen werden.

Die Neubewertung nach Artikel 79 VE-GFHHG betrifft diejenigen Güter, die zum Finanzvermögen im engeren Sinne gehören, wie in der neuen Gesetzgebung definiert (s. Art. 3 Bst. a VE-GFHHG). Falls nötig, muss je nach Fall die Zuteilung eines Guts zum Finanz- oder zum Verwaltungsvermögen korrigiert werden. Die Umsetzungsbestimmungen stellen sicher, dass diese Korrekturmassnahmen der Bilanz nicht Gegenstand von separaten Entscheidungen der Legislative für jedes Gut werden.

Obwohl die Elemente des Finanzvermögens gemäss den bis anhin geltenden Vorschriften nie neu bewertet worden sind und sie in der Bilanz zu ihrem Anschaffungs- oder Produktionswert ausgewiesen sind, wird HRM2 und die damit verbundene Neubewertung erhebliche Reserven aufdecken. Das Gegenteil ist jedoch auch möglich, wenn ein bilanzierter Wert nach unten korrigiert werden muss.

Der Nettoestbetrag dieser einmaligen Neubewertungsoperationen beim Übergang zum neuen Gesetz bildet die Neubewertungsreserve des Finanzvermögens.

Die Neubewertungsreserve ist Teil des nicht zweckgebundenen Eigenkapitals. Diese Reserve wird in der Eingangsbilanz gebildet und in der Abschlussbilanz des ersten Rechnungsjahres aufgelöst

(s. Abs. 3). Mit diesem Vorschlag hält man sich an die Empfehlungen von HRM2 und jenen des SRS-CSPCP.

Art. 80 *Neubewertung des Verwaltungsvermögens*

Die Neubewertung des Verwaltungsvermögens beim Übergang zu HRM2 ist keine zwingende Voraussetzung, aber sie hat zahlreiche Vorteile, sodass sowohl die PG HRM2 als auch der Lenkungsausschuss HRM2 diese Massnahme befürworten (siehe auch Punkt 3.2.6). Es handelt sich also um ein einmaliges Restatement beim Übergang zu HRM2, berechnet zum Anschaffungswert. Die GFHV wird festlegen, ob eine längere Dauer von 25 Jahren oder höchstens 30 Jahren angebracht ist. Die Abschreibungen werden auf dem ursprünglichen Wert festgelegt, doch der Mehraufwand wird durch Entnahmen bei der Aufwertungsreserve kompensiert (Abs. 3). Die Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens wird nach 10 Jahren aufgelöst (Abs. 4). In begründeten Ausnahmefällen kann eine längere Dauer genehmigt werden.

Eine Neubewertung des Verwaltungsvermögens hat insbesondere folgende Vorteile:

- > Der Grundsatz eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes wird nur eingehalten, wenn auch das Verwaltungsvermögen neu bewertet wird.
- > Die Anlagenbuchhaltung muss ohnehin erstellt werden und sie enthält die für das Restatement notwendigen Elemente.
- > Das Restatement liefert die Grundlagen für die einfache Rechtfertigung der Berechnung der an Dritte oder andere Körperschaften verrechnete Leistungen (z. B. Nutzung von Sporthallen).
- > Das Restatement ermöglicht es, die Verzerrungen zu eliminieren, die aufgrund der Abschreibungen auf den Bilanzwerten entstehen konnten, indem es die Abschreibungen nach der Nutzungsdauer wieder herstellt.

Es liesse sich einwenden, dass das Restatement des Verwaltungsvermögens eine komplexe Analyse in den Gemeinden erfordert, die keine Fachabteilung haben, und befürchten, dass Schwierigkeiten bei der Bewertung bestimmter Elemente auftauchen könnten. Manche könnten es auch für unverhältnismässig halten, langwierige und aufwändige Recherchen für eine einmalige Operation durchzuführen. In Abwägung dieser Argumente sind sowohl die PG HRM2 als auch der Lenkungsausschuss HRM2, wie bereits erwähnt, zum Schluss gekommen, dass die Vorteile die Nachteile bei Weitem überwiegen.

Was die durch Abgaben finanzierten Bereiche betrifft, sei daran erinnert, dass der Wert der Anlagen gemäss den Spezialgesetzgebungen bereits jetzt dem tatsächlichen Wert bzw. dem Ersatzwert entsprechen muss, um die Berechnung der vom Gesetz vorgeschriebenen Gebühren zu rechtfertigen. Die Neubewertung dieser Anteile des Verwaltungsvermögens stellt daher keine Neuheit im eigentlichen Sinn dar.

Art. 81 *Änderung bisherigen Rechts – Gemeinden*

Zahlreiche Artikel des GG müssen im Sinne der im VE-GFHG enthaltenen Vorschläge angepasst werden, um Widersprüche und Unvereinbarkeiten zwischen diesen beiden Gesetzen zu vermeiden. Die vorgeschlagenen Änderungen, die von Artikel 10 bis Artikel 165 GG reichen, sind alle durch das Bestreben begründet, die Grundgesetzgebung über die Gemeinden und die Gesetzgebung über die Gemeindefinanzen so gut wie möglich zu harmonisieren.

Die Artikel des GG, die gemäss dem vorliegenden Artikel geändert werden sollen, werden als «nGG» bezeichnet.

So wurden beispielsweise aus Artikel 10 nGG die Befugnisse mit finanziellem Charakter entfernt, da diese von nun an im GFHG aufgelistet sind (Art. 67 VE-GFHG).

Die Aufteilung in zwei verschiedene Gesetze (GG und GFHG) kann manchmal zu heiklen Entscheidungen bei stark miteinander verknüpften Themen führen, wie den allgemeinverbindlichen Gemeindereglementen (z. B. über Abgaben) oder der Übertragung von Befugnissen im Bereich der Abgaben (die in den allgemeinverbindlichen Reglementen festgelegt sind). Die im VE-GFHG vorgeschlagene Lösung besteht darin, die Reglemente in Artikel 10 GG zu behalten und die Übertragung von Befugnissen im Bereich der Abgaben in Artikel 67 Abs. 3 VE-GFHG zu behandeln, mit der Begründung, dass diese Übertragung nur die Abgaben betrifft, während die Reglemente alle Bereiche betreffen können.

Eine gewisse Anzahl Verweise auf das GFHG wird nötig sein, um die Verknüpfung zwischen dem Grundgesetz, also dem GG, und dem Finanzgesetz sicherzustellen (s. z. B. Art. 12 Abs. 2 nGG, 145 Abs. 2 nGG).

Da die Gemeinden das Finanzreglement beschliessen müssen, bevor das erste Budget nach neuem Recht verabschiedet werden kann (vgl. Art. 78 VE-GFHG), sollte das gleiche Prinzip für Gemeinden sichergestellt werden, die sich ab dem Inkrafttreten des GFHG zusammenschliessen. Das erklärt den vorgeschlagenen Artikel 141 Abs. 3 nGG.

Der Vorschlag, die Bürgergemeinden in die Körperschaften einzubeziehen, die der Aufsicht unterstellt sind (vgl. Punkt 3.2.5), hat ebenfalls Anpassungen erforderlich gemacht (vgl. Art. 105-106, Überschrift von Kapitel 8 und 143 nGG).

Art. 82 Änderung bisherigen Rechts – Agglomerationen

Da die Agglomerationen durch ein Spezialgesetz (Gesetz über die Agglomerationen, AggG, SGF 140.2) geregelt sind, muss dieses an die für das GG vorgeschlagenen Änderungen und den VE-GFHG angepasst werden.

Art. 83 Änderung bisherigen Rechts – Kantonssteuern

Das Gesetz über die direkten Kantonssteuern (DStG, SGF 631.1) ist durch diesen Vorentwurf indirekt betroffen, und zwar durch die Erwähnung der Schulgemeindesteuern, deren formelle Aufhebung von verschiedenen Instanzen vorgeschlagen wurde (vgl. Kommentar zu Artikel 84).

Art. 84 Änderung bisherigen Rechts – Gemeindesteuern

Mehrere Instanzen haben den Wunsch geäußert, den Begriff der Schulgemeindesteuer aus der kantonalen Gesetzgebung zu streichen, da die Grundlage für diese Steuer, die in der älteren Schulgesetzgebung enthalten war, verschwunden ist. Man kann nämlich davon ausgehen, dass die gesetzliche Grundlage für die Schulgemeindesteuer spätestens durch die Übergangsbestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1985 über den Kindergarten, die Primarschule und die Orientierungsschule aufgehoben wurde, das am 1. August 1987 in Kraft trat.

Da die kantonale Gesetzgebung, insbesondere das Gesetz über die Gemeindesteuern (GStG, SGF 632.1), nicht an die Aufhebung der Schulgemeindesteuer angepasst wurde, soll dem Wunsch diverser Instanzen nachgekommen werden, indem im VE-GFHG die notwendigen formellen Anpassungen vorgenommen werden.

So muss Artikel 1 Abs. 2 GStG aufgehoben werden. Er besagt, dass «den gemäss den Gesetzen über das Erziehungswesen errichteten Schulkreisen [...] das Besteuerungsrecht zuerkannt [wird]». In anderen Artikeln muss lediglich der Ausdruck «und Schulkreise» gestrichen werden.

Die Mitteilung der Beschlüsse über die Steuerfüsse wird nun im VE-GFHH geregelt und das Gesetz über die Gemeindesteuern verweist darauf.

Art. 85 *Referendum*

Obwohl der VE-GFHH zu einem Mehraufwand führen kann, vor allem bei seiner Einführung (vgl. Punkt 6), ist es nicht wahrscheinlich, dass der Entwurf neue Ausgaben nach sich zieht. Der VE-GFHH untersteht daher dem Finanzreferendum nicht, aber wie alle Gesetze kann er Gegenstand eines Gesetzesreferendums sein.

Art. 86 *Inkrafttreten*

Die Formulierung dieses Artikels entspricht dem üblichen Verfahren. Das Datum des Inkrafttretens des Gesetzes ist nicht gleichbedeutend mit der Umsetzung des Gesetzes (vgl. Art. 78 VE-GFHH). Es wird Aufgabe des Staatsrats sein, die zur Umsetzung notwendigen Operationen und den Zeitplan im Detail vorzusehen, sobald der Gesetzestext den parlamentarischen und den Referendumsprozess durchlaufen hat.

6 AUSWIRKUNGEN DES ENTWURFS

6.1 Auswirkungen für den Staat

6.1.1 Finanzielle Auswirkungen für den Staat

Für den Staat hat die Umsetzung von HRM2 in den Gemeinden und anderen gemeinderechtlichen Körperschaften finanzielle Auswirkungen auf zwei Ebenen.

Auf der einen Seite wird es notwendig sein, eine neue Informatikanwendung zu erstellen, welche die Finanzdaten der Gemeinden enthält. Die aktuell bestehende Anwendung im Amt für Gemeinden, CAFCom, wurde 2005 für rund 500 000 Franken eingeführt. Diese Anwendung wurde 2010 ergänzt durch ein Modul für die Berechnung des interkommunalen Finanzausgleichs, das ungefähr 80 000 Franken gekostet hat. Die Kosten für eine neue Informatikanwendung können zum jetzigen Zeitpunkt nicht genau beziffert werden. Es kann aber davon ausgegangen werden, dass die Beträge, die damals für CAFCom ausgegeben wurden, für eine neue Software realistisch sind.

Auf der anderen Seite muss wahrscheinlich mit geringeren Einnahmen gerechnet werden, denn die gebührenpflichtigen Finanzierungsbewilligungen des Amts für Gemeinden werden durch eine Verstärkung der regulären Aufsichtstätigkeit ersetzt (Beratung und Vorschlag von Massnahmen bei der Direktion, falls nötig). Die Verwaltungsgebühren für Finanzierungsbewilligungen beliefen sich im Jahr 2015 auf rund 25 000 Franken.

6.1.2 Weitere Auswirkungen für den Staat

Die Bestimmungen des VE-GFHH geben Anlass zu diversen Ausführungsbestimmungen des Staatsrats, die Gegenstand der GFHV sein werden. Sobald der definitive Wortlaut des GFHH bekannt sein wird, muss ein Vorentwurf der GFHV ausgearbeitet werden. Angesichts seiner Bedeutung wird dieser Text ebenfalls Gegenstand eines Vernehmlassungsverfahrens sein.

Das GFHH und die GFHV schaffen den Rahmen für die vom GemA auszuarbeitenden Richtlinien, darunter namentlich der Kontenrahmen, der jedoch bereits als Arbeitsdokument zur Verfügung stehen wird, bevor die Gesetzestexte ausgearbeitet werden.

Gewisse Standards und Muster müssen den Gemeinden und übrigen Körperschaften zur Verfügung gestellt werden, insbesondere für den Anhang zur Jahresrechnung. Im Übrigen muss zusammen mit den Dachverbänden der Gemeinden ein Muster für das Finanzreglement ausgearbeitet werden.

Zudem werden Personalressourcen des Staates für die Ausbildung der Behörden und des Personals der gemeinderechtlichen Körperschaften benötigt.

Und schliesslich wird die Zulassung der Aufsicht über die Bürgergemeinden bestimmte zusätzliche Arbeiten nach sich ziehen, wie die Erstellung eines Verzeichnisses der Bürgergemeinden.

Die Arbeiten auf Staatsebene, die ausgeführt werden müssen, bevor die ersten Budgets nach dem neuen Recht erstellt werden, können wie folgt zusammengefasst werden:

- > Ausarbeitung des Entwurfs der GFHV;
- > Zurverfügungstellung des Kontenrahmens;
- > Vernehmlassungsverfahren über den Vorentwurf der GFHV;
- > Bearbeitung der Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens und Unterbreitung des Entwurfs an den Staatsrat;
- > Ausarbeitung der Weisungen, der Muster für den Anhang sowie des Muster-Finanzreglements für die Gemeinden, gegebenenfalls Vernehmlassungsverfahren dazu;
- > Erstellung einer neuen Informatikanwendung und Integration der Finanzdaten der Gemeinden;
- > Arbeiten in Zusammenhang mit den Bürgergemeinden (Verzeichnisse usw.);
- > Vorprüfung der Finanzreglemente der Gemeinden und Genehmigung durch die Direktion;
- > Informations- und Ausbildungsaufgaben.

Angesichts des derzeit vorgesehenen Zeitplans (vgl. 4. Kapitel) scheint es, dass die Arbeiten viele interne Ressourcen innerhalb des Amts mobilisieren, das für das Projekt verantwortlich ist.

6.2 Auswirkungen für die Gemeinden und die übrigen gemeinderechtlichen Körperschaften

6.2.1 Finanzielle Auswirkungen

Die Anpassung der Software zieht einmalige Kosten bei der Umsetzung nach sich. Für die Neubewertung des Vermögens dürften die meisten Arbeiten von den Körperschaften selber ausgeführt werden können, doch im einen oder anderen Fall könnte es sich als notwendig erweisen, sich an externe Fachpersonen zu wenden, um gewisse Güter zu bewerten.

6.2.2 Personelle Auswirkungen

Die erste Umsetzung des Entwurfs wird einen Mehraufwand für die Körperschaften sowohl auf der Ebene der Behörden als auch auf der Ebene des Personals zur Folge haben. Namentlich folgende Elemente erfordern einen speziellen Arbeitsaufwand für die Einführung:

- > Ausbildung der Gemeindebehörden und des Personals im neuen System;
- > Ausarbeitung, Vorprüfung und Annahme des Finanzreglements (das namentlich die Aktivierungsgrenze und die Finanzkompetenzen der Organe enthält) (für das Finanzreglement ist die kantonale Genehmigung ebenso erforderlich wie für die übrigen allgemeinverbindlichen Gemeindereglemente);
- > Erstellung der Anlagenbuchhaltung;
- > Bewertung der Bilanz gemäss den Vorschriften, die den Übergang zum neuen System regeln;
- > Ausarbeitung der Anhänge zur Jahresrechnung (welche die in Artikel 18 VE-GFHG erwähnten Elemente enthalten);

- > Erstellung des Budgets und der Rechnung des Jahres vor der ersten Anwendung gemäss dem alten und dem neuen System, zu Vergleichszwecken.

7 ÜBEREINSTIMMUNG MIT DEM ÜBERGEORDNETEN RECHT

Da die im VE-GFHG behandelte Materie Teil der Autonomie der Kantone ist, wirft der Entwurf keine Probleme in Bezug auf die Übereinstimmung mit dem übergeordneten Recht auf. Im Übrigen stützt er sich stark auf HRM2 und trägt somit zu einer grösseren Harmonisierung der Finanzsysteme der schweizerischen Gemeinwesen bei.

Der Vorentwurf steht zudem im Einklang mit den Bestimmungen des kantonalen Verfassungsrechts, namentlich mit den Artikeln 82, 84 und 132 KV.

8 AUFGABENTEILUNG ZWISCHEN STAAT UND GEMEINDEN

Der Entwurf hat keine negativen Auswirkungen auf die Aufgabenteilung zwischen Staat und Gemeinden, sondern trägt im Gegenteil zu einer grösseren Gemeindeautonomie bei, indem er mehr Flexibilität für individuelle Entscheidungen der Gemeinden einführen möchte in verschiedenen Bereichen, die bis anhin durch das kantonale Recht einheitlich geregelt waren (z. B. Finanzkompetenzen, Aktivierungsgrenzen usw.).

Dazu sei auch erwähnt, dass die finanziellen Bewilligungen, die im aktuellen Recht erforderlich sind, mit dem neuen System aufgehoben werden. Dies erhöht zusätzlich die Autonomie und die Verantwortung der Körperschaften (vgl. Kommentar zu Artikel 76 VE-GFHG).

9 BEWERTUNG DER NACHHALTIGEN ENTWICKLUNG

Die vorgeschlagenen Gesetzesänderungen haben keine negativen Auswirkungen im Hinblick auf die Nachhaltigkeit. Es handelt sich lediglich um eine andere Methode beim Umgang und bei der Darstellung der Finanzen eines Gemeinwesens, die keinen negativen Einfluss weder auf die Umwelt, noch auf die Gesellschaft oder die Wirtschaft hat. Im Gegenteil, die Stärkung der Gemeindeautonomie kann für die nachhaltige Entwicklung nur von Vorteil sein.

10 ABKÜRZUNGEN

ACSC	Vereinigung der Gemeindesekretäre und -kassiere des Kantons Freiburg
AggG	Gesetz vom 19. September 1995 über die Agglomerationen (SGF 140.2)
ArchG	Gesetz vom 10. September 2015 über die Archivierung und das Staatsarchiv (SGF 17.6)
ARGG	Ausführungsreglement vom 28. Dezember 1981 zum Gesetz über die Gemeinden (SGF 140.11)
ASF	Amtliche Sammlung des Kantons Freiburg, verzeichnet das freiburgische Recht chronologisch
BGer	Schweizerisches Bundesgericht
DStG	Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (SGF 631.1)
FDK	Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren
FGV	Freiburger Gemeindeverband
FHG	Gesetz vom 25. November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates (SGF 610.1)

FHR	Ausführungsreglement vom 12. März 1996 zum Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates (SGF 610.11)
FIND	Finanzdirektion
FinV	Kantonale Finanzverwaltung
GemA	Amt für Gemeinden
GFHG	Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden (derzeit Vorentwurf)
GFHV	Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden, Erlass, den der Staatsrat auf der Grundlage des GFHG beschliessen wird, sobald dieses den Gesetzgebungsprozess durchlaufen hat.
GG	Gesetz vom 25. September 1980 über die Gemeinden (SGF 140.1)
GStG	Gesetz vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (SGF 632.1)
HRM2	Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden
IAS	International Accounting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
ILFD	Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
KKAG	Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen
KV	Verfassung des Kantons Freiburg vom 16. Mai 2004 (SGF 10.1)
LA HRM2	Lenkungsausschuss, der damit beauftragt wurde, die Einführung des harmonisierten Rechnungslegungsmodells der gemeinderechtlichen Körperschaften zu begleiten und ein Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden auszuarbeiten
Mustergesetz	Muster für einen Erlass zur Normierung der kantonalen und/oder kommunalen Finanzen. Es ist Gegenstand der Fachempfehlung 20 HRM2
nGG	Gesetz über die Gemeinden gemäss den Änderungsvorschlägen des vorliegenden Vorentwurfs
PG HRM2	Technische Projektgruppe HRM2
SGF	Systematische Gesetzessammlung des Kantons Freiburg, verzeichnet das zu einem bestimmten Zeitpunkt geltende freiburgische Recht
SRS-CSPCP	Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor
VE	Vorentwurf
VE-GFHG	Gesetzesvorentwurf über den Finanzhaushalt der Gemeinden
VVGS	Vereinigung der Verwaltungsangestellten der Gemeinden des Sensebezirks