

Neubewertungsreserve

Weisung betreffend Bildung und Verwendung von Neubewertungsreserven

Gesetzliche Grundlagen

- < Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden vom 22. März 2018 (GFHG; SGF 140.6) – Art. 79-80
- < Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden vom 14. Oktober 2019 (GFHV; SGF 140.61) – Art. 43-45

1. Einleitung

Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes über den Finanzhaushalt der Gemeinden und der dazugehörigen Verordnung muss das Vermögen der lokalen öffentlichen Körperschaften neu bewertet werden. Dieses Vermögen setzt sich aus Verwaltungsvermögens- und Finanzvermögensselementen zusammen.

Gemäss der Definition in Art. 3 Abs. 1 Bst. a GFHG umfasst das Finanzvermögen alle Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben veräussert werden können, wobei die Aufgabe obligatorisch oder frei gewählt sein kann. Dazu gehört z. B. die Anlage eines Teils des Vermögens mit dem Ziel, eine bestimmte Rendite zu erreichen.

Was das Verwaltungsvermögen betrifft, so umfasst es gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. b GFHG die Vermögenswerte, die unmittelbar der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen und die nicht veräussert werden können, ohne die Wahrnehmung der Aufgabe zu beeinträchtigen; diese kann dabei obligatorisch oder frei gewählt sein.

Die Neubewertung des Vermögens erfordert die Bildung separater Neubewertungs- oder Aufwertungsreserven. Eine Reserve wird im Zusammenhang mit der Neubewertung des Finanzvermögens gebildet, und mehrere Reserven werden im Zusammenhang mit der Aufwertung des Verwaltungsvermögens gebildet, je nach Art der neu bewerteten Investitionen.

- > *Neubewertungsreserve Finanzvermögen: Passivkonto 29600*
- > *Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen: Passivkontengruppe 2950*
 - *29500: Verwaltungsvermögen, übriges*
 - *29501: Wasserversorgung*
 - *29502: Abwasserbeseitigung*
 - *29503: Abfallwirtschaft*

Da die Anlagen brutto verbucht werden, werden erhaltene Investitionsbeiträge (auf der Passivseite verbucht) oder gewährte Beiträge (auf der Aktivseite) ebenfalls neu bewertet. In allen Fällen entsprechen die Beträge, die in den Reserven aus der Vermögensaufwertung verbucht werden, der Differenz zwischen den Bilanzwerten vor der neuen Bewertung und den neu bewerteten Werten. Diese Differenzen führen zu Buchungen von Bilanz zu Bilanz, ohne die Erfolgsrechnung zu tangieren.

2. Neubewertung des Finanzvermögens

2.1. Bildung der Neubewertungsreserve Finanzvermögen

Da das Finanzvermögen aus Elementen besteht, von denen sich das Gemeinwesen jederzeit trennen können muss, sollte sein Bilanzwert dem Marktwert entsprechen, der auch als Verkehrswert bezeichnet wird. Zu diesem Verkehrswert müssen also die Posten des Finanzvermögens neu bewertet werden. Die Differenz zwischen dem bestehenden Wert in der Bilanz des Gemeinwesens und dem Verkehrswert führt zu einer Korrekturbuchung, die einerseits das Aktivkonto des betreffenden Objekts und andererseits das Passivkonto 29600 *Neubewertungsreserve Finanzvermögen* betrifft. Eine Neubewertung nach oben wird das Aktivkonto im Soll und das Passivkonto (Reserve) im Haben betreffen, bei einer Neubewertung nach unten ist es umgekehrt.

2.2. Auflösung der Neubewertungsreserve Finanzvermögen

In Artikel 43 Abs. 3 GFHV wird die Auflösung der Neubewertungsreserve des Finanzvermögens, die per 31. Dezember des ersten HRM2-Jahres aufgelöst wird, geregelt. Die Auflösung erfolgt, indem der Reservebetrag direkt in das Eigenkapital (Konto 29990 *Kumulierte Ergebnisse der Vorjahre*) übertragen wird.

3. Neubewertung des Verwaltungsvermögens

3.1. Bildung der Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen

Wie das Finanzvermögen muss auch das Verwaltungsvermögen neu bewertet werden, damit sein Bilanzwert dem Restwert zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der HRM2-Normen entspricht. Dieser Wert hängt somit von den theoretischen Nutzungsdauern der Güter (entsprechend ihrer Abschreibungsdauer, siehe Anhang *Weisung 4, Nutzungsdauer und Abschreibungssatz*) und von ihrem Anschaffungsjahr ab.

Die Neubewertung des Wertes von Anlagen soll einerseits den Anschaffungswert der Güter im betreffenden Aktivkonto und andererseits den Betrag der kumulierten Abschreibungen zwischen dem ersten Jahr der Nutzung und dem Jahr der Neubewertung wiederherstellen. Die Differenz zwischen dem Neubewertungsbetrag und den kumulierten Abschreibungen speist die Aufwertungsreserve. Die Differenz zwischen den Anschaffungswerten der Vermögenswerte und den kumulierten Abschreibungen stellt den Restbuchwert der Vermögenswerte dar.

Beispiel:

- *Fahrzeug Ende 2016 erworben*
- *Anschaffungswert: 30 000 Franken*
- *Restwert vor Neubewertung: 5000 Franken*
- *Theoretische Nutzungsdauer: 10 Jahre*
- *Datum der Neubewertung: 1.1.2022*
- *Jahre der Nutzung (der Abschreibung) zum Zeitpunkt der Neubewertung: 5 Jahre (2017, 2018, 2019, 2020, 2021)*
- *Kumulierte Abschreibungen per 31.12.2021: 30 000 Franken / 10 Jahre x 5 Jahre = 15 000 Franken*

⇒ **Neubewertungsbuchungen:**

<i>14060.00 Fahrzeuge</i>	<i>25 000 Franken</i>
<i>an</i>	
<i>14060.99 Kumulierte Abschreibungen Fahrzeuge</i>	<i>15 000 Franken</i>
<i>29500.00 Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen, übriges</i>	<i>10 000 Franken</i>

Die buchhalterischen Abschreibungen werden linear über die theoretischen Nutzungsdauern der Güter berechnet, die im [Anhang zur Weisung 4](#) des Amtes für Gemeinden festgelegt werden. So gibt es zwei Ursachen, die eine Neubewertung von Gütern notwendig machen können:

- > *Aufwertung zu tiefer Restwerte wegen zusätzlicher buchhalterischer Abschreibungen, die aufgrund guter Jahresergebnisse vorgenommen wurden;*
- > *Änderungen der Restwerte aufgrund von Änderungen der theoretischen Lebensdauer bestimmter Kategorien von Gütern.*

Die Aufwertungen werden durch die Bildung von Reserven im Zusammenhang mit der Neubewertung des Verwaltungsvermögens in den eingangs aufgeführten 2950x-Sachgruppen ausgeglichen. Beim Verwaltungsvermögen soll die Aufwertungsreserve zur Neutralisierung erneuter Abschreibungen dienen, die sich aus höheren Neubewertungen bestimmter Anlagen ergeben.

3.2. Nutzung und Auflösung der Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens: allgemeiner Fall

Dieser Abschnitt behandelt die Aufwertungsreserve im Zusammenhang mit den Anlagen des Verwaltungsvermögens, die nicht mit spezialfinanzierten Umweltaufgaben zusammenhängen. Diese Sonderkategorien, für die in den Konten 29501, 29502 und 29503 gesonderte Aufwertungsreserven gebildet werden, werden in der Weisung 13 zu den Umweltaufgaben ausführlich behandelt.

Nach der Neubewertung wird jede öffentliche Körperschaft eine Aufwertungsreserve im Konto 29500 *Aufwertungsreserve - übriges Verwaltungsvermögen* gebildet haben. Wie oben erläutert, soll dieses Konto die Aufwände für erneute Abschreibungen neutralisieren, die sich aus der Neubewertung des Restwerts der Anlagen in den ersten 10 Jahren nach HRM2 ergeben. Die Güter, die nach 10 Jahren noch einen Restwert haben, werden buchhalterisch ab dem 11. Jahr bis zum Ende ihrer theoretischen Nutzungsdauer abgeschrieben.

Variante 1: Neutralisierung der Aufwände für die erneute Abschreibung

Für jede Anlage des Verwaltungsvermögens lässt sich der Abschreibungsbetrag pro Jahr für die ersten zehn Jahre nach Einführung der HRM2-Standards genau berechnen.

Beispiel eines Gebäudes, das 2010 für 1 500 000 Franken gebaut wurde und zum Zeitpunkt der Umstellung auf HRM2 am 1. Januar 2022 bereits zu 2/3 abgeschrieben ist.

Baujahr	Baukosten	Kumulierte Abschreibungen per 31.12.2021:	Restwert in der Bilanz am 31.12.2021
2010	1'500'000	1'000'000	500'000

Gemäss den HRM2-Normen erfolgt die Neubewertung dieses Gutes per 1. Januar 2022 wie folgt:

Nutzungsdauer	Jährliche Abschreibung	Kumulierte Abschreibungen per 31.12.2021	Restwert am 31.12.2021	Zuweisung an die Aufwertungsreserve
33 Jahre und 4 Monate	$1\,500\,000 / 33.33 = 45\,000$	$45'000 \times 11 \text{ Jahre} = 495\,000$	$1\,500'000 - 495\,000 = 1\,005\,000$	$1\,005\,000 - 500\,000 = 505\,000$

So können für die nächsten zehn Rechnungsjahre die Entnahmen aus der Aufwertungsreserve wie folgt geplant werden:

Jahr	Abschreibung	Entnahme aus der Aufwertungsreserve	Saldo der Aufwertungsreserve am 31.12
2022	45 000.00	-45 000	460 000
2023	45 000.00	-45 000	415 000
2024	45 000.00	-45 000	370 000
2025	45 000.00	-45 000	325 000
2026	45 000.00	-45 000	280 000
2027	45 000.00	-45 000	235 000
2028	45 000.00	-45 000	190 000
2029	45 000.00	-45 000	145 000
2030	45 000.00	-45 000	100 000
2031	45 000.00	-45 000	55 000

In diesem Beispiel wird also ein Betrag von 450 000 Franken (45 000 x 10) benötigt, um den erneuten Abschreibungsaufwand in den ersten 10 HRM2-Jahren zu neutralisieren. Der Restbetrag, der bei der Neubewertung des Gutes in die Aufwertungsreserve gebucht wurde (55 000), kann bereits im ersten HRM2-Jahr aufgelöst werden.

Durch Addition der für jedes Gut des Verwaltungsvermögens zu entnehmenden Beträge lässt sich so pro Jahr und insgesamt der Betrag der Entnahmen aus der Aufwertungsreserve ermitteln, der zur Neutralisierung der bereits in der Vergangenheit erfolgten Abschreibungsbelastung dient.

Jedes Jahr wird der gesamte jährliche Betrag der Entnahme (für alle Güter) dem Konto *4895 Entnahmen aus Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens* gutgeschrieben.

Ein allfälliger Überschuss kann bereits am Ende des ersten HRM2-Jahres aufgelöst werden, analog zur Auflösung der Aufwertungsreserve des Finanzvermögens (direkt im Eigenkapital / Konto *29990 Kumulierte Ergebnisse der Vorjahre*):

Total der Aufwertungsreserve
- <u>Summen der Entnahmen (erneute Abschreibung) für 10 Jahre</u>
= Am Ende des 1. Jahres aufgelöste Überschüsse

Diese Methode der Auflösung der Aufwertungsreserve hat den Vorteil, dass sie das Ergebnis des Gemeinwesens nicht beeinflusst, da nur der Betrag der Abschreibung neutralisiert wird. Dagegen wird die Höhe der Auflösung der Aufwertungsreserve jedes Jahr unterschiedlich sein, und die Methode hält sich nicht strikt an die Linearität der Auflösung, wie sie in Art. 45 Abs. 2 GFHV vorgesehen ist. Diese Abweichung vom Grundsatz der strikten Linearität ist jedoch aufgrund der Tatsache, dass vor allem die Regelmässigkeit der Auflösung in den ersten 10 Jahren HRM2 verlangt wird, akzeptabel.

Variante 2: Strikt lineare Auflösung der Aufwertungsreserve

Wenn man den Gesamtbetrag des Kontos *29500* durch 10 teilt, weiss man, wie viel man jährlich über einen Zeitraum von 10 Jahren entnehmen muss. Diese Entnahme erfolgt durch Gutschrift auf das Konto *4895 Entnahmen aus Aufwertungsreserven des Verwaltungsvermögens*.

Dieser feste Betrag wird das Gesamtergebnis des Gemeinwesens in den nächsten zehn Jahren verändern. Dies wird im Budget und im Finanzplan berücksichtigt. Ausserdem wird das operative Ergebnis nicht künstlich verändert, da das Konto *4895* als ausserordentlicher Ertrag in der Funktion *9900 Nicht aufgeteilte Posten* in die Erfolgsrechnung übertragen wird.

Diese Methode hat den Vorteil der Einfachheit und kann in den Fällen bevorzugt werden, in denen die Neubewertungen der Güter des Verwaltungsvermögens gering waren. Dieses Kriterium ist relativ und jedes Gemeinwesen ist dafür verantwortlich, die Auflösungsmethode anzuwenden, die für seine Situation am besten geeignet ist.

4. Allgemeine Bemerkungen zur Auflösung der Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens

- a) Die Dauer von 10 Jahren ist die maximale Dauer für die Auflösung der Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens, und die kommunalen öffentlich-rechtlichen Körperschaften können eine kürzere Auflösungsdauer wählen. Die Dauer der Auflösung muss im Anhang zur Jahresrechnung angegeben werden.
- b) In begründeten Fällen ist es auch möglich, eine Verlängerung der Auflösungsdauer der Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens zu beantragen. Ein entsprechender Antrag kann an das Amt für Gemeinden gerichtet werden.
- c) Wenn die Neubewertung des Verwaltungsvermögens keinen Abschreibungsaufwand verursacht, wird die Aufwertungsreserve ab dem ersten HRM2-Jahr nach dem gleichen Verfahren aufgelöst wie die Auflösung der Neubewertungsreserve des Finanzvermögens. Dies kann der Fall sein, wenn nur Änderungen der theoretischen Nutzungsdauer von Gütern die Bildung der Aufwertungsreserve verursachen.
- d) Die gewählte Variante für die Auflösung der Reserve im Zusammenhang mit der Neubewertung des Verwaltungsvermögens wird im Anhang zur Jahresrechnung aufgeführt.

5. Verwendung und Auflösung von Aufwertungsreserven des Verwaltungsvermögens im Zusammenhang mit spezialfinanzierten Umweltaufgaben

Sobald sie gebildet werden, werden die mit den Umweltaufgaben verbundenen Aufwertungsreserven differenziert behandelt und spezielle Passivkonten für sie reserviert. Zur Erinnerung:

- 29501 Wasserversorgung
- 29502 Abwasserbeseitigung
- 29503 Abfallwirtschaft

Die unterschiedliche Behandlung dieser Reserven ergibt sich aus der Notwendigkeit, von der gesetzlich festgelegten Höchstgrenze von zehn Jahren abzuweichen. Denn die Aufwertungsreserven für Umweltaufgaben dürfen unter keinen Umständen in das nicht zweckgebundene Eigenkapital der Gemeinde fließen.

Sobald die Aufwertungsreserven berechnet und gebildet sind, werden sie sofort in die aufgabenbezogenen Spezialfinanzierungskonten transferiert:

- Wasserversorgung: 29501 → 29001
- Abwasserbeseitigung: 29502 → 29002
- Abfallwirtschaft: 29503 → 29003

Die Bildung und Verwendung dieser Spezialfinanzierungen wird in Spezialgesetzgebungen geregelt. In der *Weisung 13 Umweltaufgaben* werden unter anderem die Buchungsvorgänge festgelegt.