

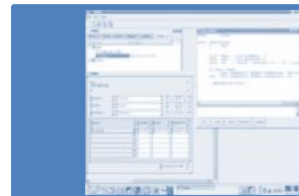


Amt für Gemeinden Graubünden  
Uffizzi da vischnancas dal Grischun  
Ufficio per i comuni dei Grigioni

---

# HRM2

Harmonisiertes  
Rechnungslegungsmodell 2  
für die Bündner Gemeinden



---

Praxisempfehlung Nr. 8

**Spezialfinanzierungen, Vorfinanzierungen,  
Legate, Vermächtnisse, Fonds**

Fassung vom 1. Juli 2018

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Gesetzliche Grundlagen .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Spezialfinanzierungen .....</b>	<b>4</b>
2.1 Grundsätzliches .....	4
2.2 Bilanzierung .....	4
2.3 Erfolgsrechnung .....	5
2.4 Investitionsrechnung .....	7
2.5 Interne Verrechnungen.....	8
2.6 Kalkulatorische Verzinsung .....	8
<b>3. Vorfinanzierungen.....</b>	<b>10</b>
3.1 Grundsätzliches .....	10
3.2 Bildung.....	10
3.3 Bilanzierung .....	11
3.4 Auflösung .....	11
<b>4. Legate, Vermächtnisse, Fonds.....</b>	<b>13</b>
4.1 Grundsätzliches .....	13

### Herausgeber

Amt für Gemeinden Graubünden

Grabenstrasse 1

7001 Chur

## 1. Gesetzliche Grundlagen

Das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) für die Bündner Gemeinden stützt sich auf folgende Erlasse:

- Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden (Finanzhaushaltsgesetz; FHG; BR 710.100)
- Finanzhaushaltsverordnung für die Gemeinden (FHVG; BR 710.200)

Die Bestimmungen des FHG gelten für die politischen Gemeinden, soweit nicht abweichende kantonale Bestimmungen gelten oder das Gesetz ausdrücklich kantonale Tatbestände regelt. Für die Regionen und Gemeindeverbände sowie die Bürgergemeinden gilt das Gesetz sinngemäss, soweit nicht besondere Bestimmungen gelten.

## 2. Spezialfinanzierungen

### 2.1 Grundsätzliches

Spezialfinanzierungen werden geführt, wenn Mittel gesetzlich zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden sind (vgl. Art. 22 Abs. 1 FHG). Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht. Sie dürfen nicht für eine andere Aufgabe eingesetzt werden.

Die öffentlichen Aufgaben Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung sowie Abfallwirtschaft werden meistens als Spezialfinanzierungen geführt.

Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden (vgl. Art. 5 Abs. 1 FHG). Mit dem Verbot der Zweckbindung von Hauptsteuern soll eine gleichmässige Behandlung der verschiedenen staatlichen Aufgabengebiete gewährleistet werden. Steuern sind voraussetzungslos geschuldete staatliche Abgaben, die jedermann entrichten muss.

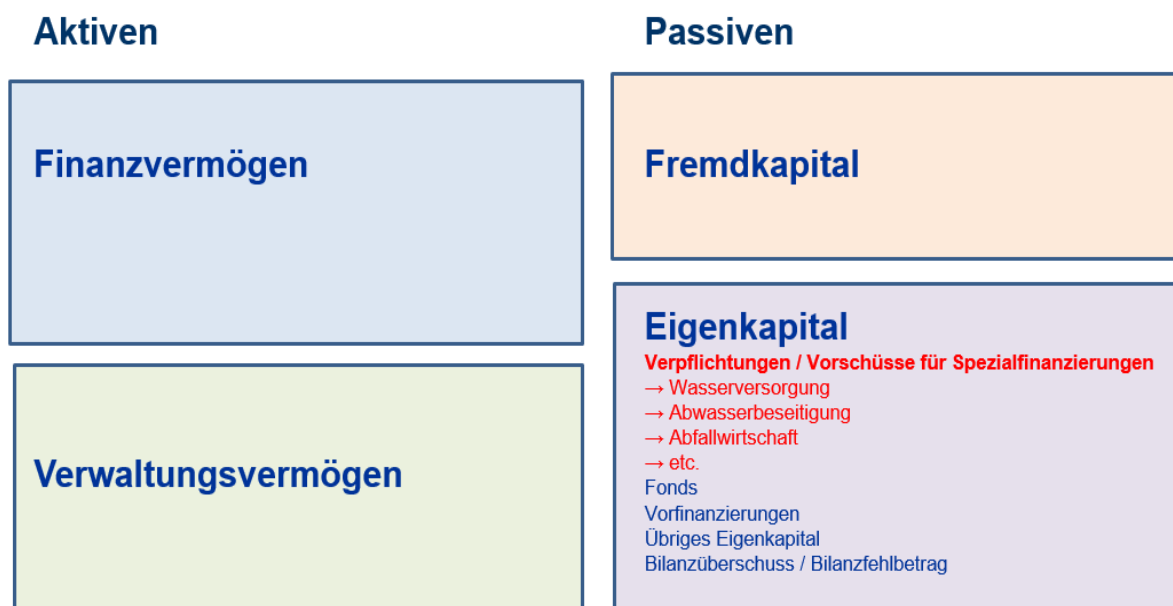
### 2.2 Bilanzierung

Die Spezialfinanzierungen sind in solche im Fremdkapital und solche im Eigenkapital zu unterscheiden (vgl. Art. 17 Abs. 1 FHVG). Sie werden dem Eigenkapital zugeordnet, wenn für sie:

- a) die Rechtsgrundlage von der Gemeinde geändert werden kann, oder
- b) die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber der Gemeinde einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen lässt.

Mehrheitlich können die Spezialfinanzierungen dem Eigenkapital zugeordnet werden. Die Exekutive löst jene Spezialfinanzierungen auf, deren Verwendungszweck entfallen ist oder nicht mehr sachgerecht verfolgt werden kann (vgl. Art. 17 Abs. 3 FHVG).

## Schematische Darstellung der Bilanz



Die bilanzierten Saldi der Spezialfinanzierungen können entweder Verpflichtungen (Guthaben der Spezialfinanzierung) oder Vorschüsse (Schuld der Spezialfinanzierung) sein. Vorschüsse an Spezialfinanzierungen sind nur vorübergehend zulässig, sofern das Gesetz nichts anderes bestimmt (vgl. Art. 22 Abs. 3 FHG).

Es ist zu vermeiden, dass chronisch defizitäre Spezialfinanzierungen geführt werden. Das Risiko ist nämlich gross, dass diese Defizite später mit allgemeinen Steuermitteln ausgeglichen werden müssen.

### 2.3 Erfolgsrechnung

Die Saldi (Aufwand- oder Ertragsüberschuss) von Spezialfinanzierungen in der Erfolgsrechnung werden am Ende der Rechnungsperiode bilanziert (vgl. Art. 22 Abs. 2 FHG). Die Ergebnisse der Spezialfinanzierungen schlagen sich somit nicht im Jahresergebnis der Erfolgsrechnung nieder.

Für die Bilanzierung der Saldi sind in der Erfolgsrechnung die folgenden Konten zu verwenden:

Sachgruppe Erfolgsrechnung – Ertragsüberschuss

Konto	Bezeichnung
3500	Einlagen in Spezialfinanzierungen des Fremdkapitals
3510	Einlagen in Spezialfinanzierungen des Eigenkapitals

Sachgruppe Erfolgsrechnung – Aufwandüberschuss

Konto	Bezeichnung
4500	Entnahmen aus Spezialfinanzierungen des Fremdkapitals
4510	Entnahmen aus Spezialfinanzierungen des Eigenkapitals

**Beispiel – Spezialfinanzierung Wasserversorgung**

Die Spezialfinanzierung Wasserversorgung schliesst in der Erfolgsrechnung mit einem Ertragsüberschuss von CHF 70'000 ab, welcher auf das Bilanz-Konto "Spezialfinanzierung (SF) Wasserversorgung" übertragen wird. Die Funktion 7101 Wasserversorgung wird somit in der Erfolgsrechnung ausgeglichen (Total Aufwand und Ertrag je CHF 250'000).

**Buchung**

Soll	Haben	Betrag in CHF
7101.3510 (Erfolgsrechnung, Aufwand)	29001 (Bilanz, Eigenkapital)	
Einlagen in die SF Wasserversorgung	Verpflichtung SF Wasserversorgung	70'000

Erfolgsrechnung 20xx - Funktion 7101, Wasserversorgung (Spezialfinanzierung)					
Konto	Aufwand	Betrag in CHF	Konto	Ertrag	Betrag in CHF
30xx	Personalaufwand	72'000	42xx	Wassergebühren	249'205
31xx	Sach- und Betriebsaufwand	48'000	49xx	Interne Verrechnung	795
33xx	Abschreibungen	60'000			
3510	Einlagen in Spezialfinanzierung	70'000			
	Total Aufwand	250'000		Total Ertrag	250'000

## 2.4 Investitionsrechnung

Die Investitionsausgaben und -einnahmen der Investitionsrechnung werden jeweils spätestens am Ende der Rechnungsperiode in der Anlagenbuchhaltung erfasst und im Verwaltungsvermögen aktiviert und passiviert. Die Anschlussgebühren (z. B. für die Wasserversorgung oder Abwasserbeseitigung) werden nicht für eine bestimmte Investition erhoben, sondern für die Finanzierung der gesamten Infrastrukturanlagen. Es wird deshalb empfohlen, diese Einnahmen jeweils bei der ältesten aktivierten Anlage zu passivieren, was bei dieser Anlage zu einem jährlich ändernden Abschreibungsaufwand führt.

### Beispiel – Aktivierung / Passivierung der Investitionsausgaben und -einnahmen

In der Investitionsrechnung 20xx sind CHF 400'000 Ausgaben für die Sanierung eines Reservoirs sowie CHF 20'000 Anschlussgebühren für die Wasserversorgung verbucht. Die Investitionsausgaben und -einnahmen werden spätestens am Ende der Rechnungsperiode in die Bilanz (sowie in die Anlagenbuchhaltung) übertragen.

### Buchungen

Soll	Haben	Betrag in CHF
14031 (Bilanz, Verwaltungsvermögen)	9990.6900 (Investitionsrechnung)	
Tiefbauten Wasserversorgung	Aktivierung Tiefbauten Wasserversorgung	400'000
9990.5900 (Investitionsrechnung)	14031 (Bilanz, Verwaltungsvermögen)	
Passivierung Anschlussgebühren WV	Tiefbauten Wasserversorgung	20'000

Investitionsrechnung 20xx - Funktion 7101, Wasserversorgung (Spezialfinanzierung)					
Konto	Ausgaben	Betrag in CHF	Konto	Einnahmen	Betrag in CHF
5031	Sanierung Reservoir	400'000	6370	Anschlussgebühren WV	20'000
5900	Passivierungen Einnahmen	20'000	6900	Aktivierungen Ausgaben	400'000
	Total	420'000		Total	420'000

Ist keine Anlage mehr aktiviert, werden die Anschlussgebühren dem entsprechenden Verpflichtungs-, bzw. Vorschusskonto im Eigenkapital gutgeschrieben.

## 2.5 Interne Verrechnungen

Interne Verrechnungen sind Gutschriften und Belastungen zwischen Verwaltungseinheiten (Funktionen) der Gemeinde für erbrachte Leistungen. Sie sind vorzunehmen, wenn sie für die Rechnungsstellung gegenüber Dritten sowie für die Verrechnung gegenüber Spezialfinanzierungen notwendig sind (vgl. Art. 16 Abs. 2 FHVG). Sie sind möglichst zu pauschalieren und auf die effektiven Kosten auszurichten.

## 2.6 Kalkulatorische Verzinsung

Die Vorschüsse, bzw. Verpflichtungen der Spezialfinanzierungen sind kalkulatorisch zu verzinsen. Der Zinssatz wird jährlich vom Departement für Finanzen und Gemeinden festgelegt (vgl. Art. 17 Abs. 2 FHVG). Die aktuelle Departementsverfügung wird jeweils unter anderem auf [www.afg.gr.ch](http://www.afg.gr.ch) → Rechnungswesen publiziert. Für die Berechnung der kalkulatorischen Verzinsung ist jeweils **per Stichtag 1. Januar** für jede Spezialfinanzierung zu ermitteln, ob eine Schuld oder ein Guthaben besteht.

	Saldo Vorschuss (-), bzw. Saldo Verpflichtung (+) der Spezialfinanzierung
+	Saldo Vorfinanzierungen der Spezialfinanzierung
./.	<u>Saldo aktiviertes Verwaltungsvermögen der Spezialfinanzierung</u>
=	Schuld der Spezialfinanzierung gegenüber der Gemeinde (falls Saldo negativ), bzw. Guthaben der Spezialfinanzierung gegenüber der Gemeinde (falls Saldo positiv)

Wenn eine Schuld besteht, wird der Spezialfinanzierung in der Erfolgsrechnung ein kalkulatorischer Zins belastet (Sollzins). Besteht ein Guthaben, wird der Spezialfinanzierung ein kalkulatorischer Zins gutgeschrieben (Habenzins). Die Gegenbuchung erfolgt jeweils in der Funktion "9610 Zinsen".

### Beispiel – Berechnung und Verbuchung der kalkulatorischen Verzinsung

Das aktivierte Verwaltungsvermögen der Wasserversorgung beträgt 2.52 Mio. CHF (Tiefbauten und Mobilien). Zudem verfügt die Wasserversorgung über 5 Mio. CHF Verpflichtungen sowie CHF 700'000 Vorfinanzierungen. Dies ergibt ein Nettoguthaben der Spezialfinanzierung Wasserversorgung von 3.18 Mio. CHF.



Bilanz per 01.01.20xx					
Konto	Verwaltungsvermögen	Betrag in CHF	Konto	Eigenkapital	Betrag in CHF
14031	Tiefbauten Wasserversorgung	2'420'000	29001	Verpflichtungen SF WV	5'000'000
14061	Mobilien Wasserversorgung	100'000	29301	Vorfinanzierungen WV	700'000
Saldo Verpflichtung Spezialfinanzierung Wasserversorgung					5'000'000
+ Saldo Vorfinanzierungen Wasserversorgung					700'000
./. Saldo aktiviertes Verwaltungsvermögen Wasserversorgung					2'520'000
= Guthaben der Spezialfinanzierung Wasserversorgung					3'180'000
Kalkulatorischer Zinssatz (vgl. Art. 17 Abs. 2 FHVG)					Prozent 0.025%
Kalkulatorische Verzinsung					CHF 795

### Beispiele von möglichen Spezialfinanzierungen

	Kriterium		Zuordnung		Bilanz Kto.
	Übergeordnete Rechtsgrundlage kann von der Gemeinde geändert werden?	Rechtsgrundlage basiert auf übergeordnetem Recht, lässt aber der Gemeinde einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen?	Eigenkapital	Fremdkapital	
Antennen- und Kabelanlagen (Funktion 3321)			X		29009.xx
Wasserversorgung (Funktion 7101)	Nein	Ja	X		29001
Abwasserbeseitigung (Funktion 7201)	Nein	Ja	X		29002
Abfallwirtschaft (Funktion 7301)	Nein	Ja	X		29003
Elektrizitätswerk – Elektrizitätsnetz (Funktion 8711)			X		29004.01
Elektrizitätswerk – Stromhandel (Funktion 8712)			X		29004.02
Elektrizitätswerk – Kleinkraftwerk (Funktion 8715)			X		29004.03
Fernwärmebetrieb (Funktion 8731)			X		29009.xx

## **3. Vorfinanzierungen**

### **3.1 Grundsätzliches**

Vorfinanzierungen sind zweckgebundene Mittel für Investitionsvorhaben. Die finanzielle Belastung wird damit auf mehrere Jahre verteilt. Vorfinanzierungen für Aufwendungen der Erfolgsrechnung sind nicht erlaubt. Vorfinanzierungen können nur dann gebildet werden, wenn die vorgeschriebenen Abschreibungen nach Nutzungsdauer gedeckt sind, ein allfälliger Bilanzfehlbetrag abgetragen wurde und sie in der Erfolgsrechnung nicht zu einem Aufwandüberschuss führen (vgl. Art. 18 Abs. 2 FHVG).

### **3.2 Bildung**

Die Bildung von Vorfinanzierungen für Investitionsvorhaben benötigt einen Beschluss der zuständigen Behörde (vgl. Art. 18 Abs. 1 FHVG). Die Zuständigkeit richtet sich dabei nach dem für eine Ausgabe in bestimmter Höhe gemäss Gemeindeverfassung (oder einer anderen kommunalen Gesetzesgrundlage) bezeichneten zuständigen Organ („Budgetorgan“). Die Vorfinanzierungen können mit der Genehmigung des Budgets oder der Jahresrechnung beschlossen werden. Wird der Beschluss für die Bildung einer Vorfinanzierung gleichzeitig mit der Genehmigung der Jahresrechnung eingeholt, sind die Beschlüsse (Bildung der Vorfinanzierung sowie Genehmigung der Jahresrechnung) separat zu traktandieren.

Mit dem Beschluss zur Vorfinanzierung und der Einlage in das entsprechende Konto im Eigenkapital werden keine Investitionsausgaben bewilligt. Dafür ist eine separate Kreditvorlage für die gesamte Bruttoinvestition notwendig, über welche das nach der Gemeindeverfassung zuständige Organ zu beschliessen hat.

Sind die Voraussetzungen für eine Abweichung von der Verursacherfinanzierung gegeben, sind Vorfinanzierungen aus allgemeinen Steuermitteln auch bei den spezialfinanzierten Betrieben zulässig.

Die Bildung von Vorfinanzierungen gilt als ausserordentlicher Aufwand (vgl. Art. 12 Abs. 2 FHG).

### Beispiel – Bildung Vorfinanzierung für Schulraumerweiterung

Eine Gemeinde beabsichtigt in drei Jahren eine Schulraumerweiterung über 7 Mio. CHF zu realisieren. Dafür bildet sie in diesem Jahr aufgrund des guten Jahresabschlusses eine Vorfinanzierung von 1 Mio. CHF.

#### Buchung

Soll	Haben	Betrag in CHF
2170.3893 (Erfolgsrechnung, Aufwand)	29300 (Bilanz, Eigenkapital)	
Einlagen in Vorfinanzierungen	Vorfinanzierungen Schulhauserweiterung	1'000'000

Erfolgsrechnung 20xx - Funktion 2170 Schulliegenschaften					
Konto	Aufwand	Betrag in CHF	Konto	Ertrag	Betrag in CHF
30xx	Personalaufwand	90'000	44xx	Benützung Schulliegenschaften	25'000
31xx	Sach- und Betriebsaufwand	65'000			
3893	Einlagen in Vorfinanzierungen	1'000'000			

### 3.3 Bilanzierung

Die Vorfinanzierungen werden im Eigenkapital bilanziert. Es wird empfohlen, je Investitionsvorhaben ein separates Konto für die Vorfinanzierungen zu führen. Die aus allgemeinen Steuermitteln geäußneten Vorfinanzierungen sind nicht zu verzinsen (vgl. Art. 18 Abs. 6 FHVG).

### 3.4 Auflösung

Die Vorfinanzierungen sind zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen, und zwar ab Beginn der Inbetriebnahme der Investition. Davon unabhängig sind die planmässigen (ordentlichen) Abschreibungen entsprechend der Anlagekategorie und der Nutzungsdauer vorzunehmen (vgl. Art. 18 Abs. 3 FHVG). Es wird empfohlen, die Auflösung der Vorfinanzierungen analog der Nutzungsdauer der Investition in jährlichen Tranchen vorzunehmen. Der Anteil der Auflösung der Vorfinanzierungen wird erfolgswirksam zugunsten der Erfolgsrechnung als ausserordentlicher Ertrag verbucht. Im dreistufigen Erfolgsausweis werden somit der ordentliche

Abschreibungsaufwand korrekt im operativen Ergebnis (1. Stufe) und die Auflösung der Vorfinanzierungen als Ertrag in der 2. Stufe (ausserordentliches Ergebnis) ausgewiesen.

Die Vorfinanzierungen sind zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen, wenn feststeht, dass das Investitionsvorhaben nicht ausgeführt wird (vgl. Art. 18 Abs. 4 FHVG). Sollen die Mittel für die Bildung einer anderen Vorfinanzierung eingesetzt werden, so gelten die Bestimmungen für die Neubildung von Vorfinanzierungen. Die Änderung der Zweckbestimmung in der Bilanz anstelle einer Auflösung und Neubildung der Vorfinanzierung ist nicht gestattet (vgl. Art. 18 Abs. 5 FHVG).

### Beispiel – Auflösung Vorfinanzierung für Schulraumerweiterung

Die Vorfinanzierung für die Schulraumerweiterung wird über die Nutzungsdauer (CHF 30'303 pro Jahr) zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufgelöst.

#### Buchung

Soll	Haben	Betrag in CHF
29300 (Bilanz, Eigenkapital)	2170.4893 (Erfolgsrechnung, Ertrag)	
Vorfinanzierungen Schulhauserweiterung	Entnahmen aus Vorfinanzierungen	30'303

Erfolgsrechnung 20xx - Funktion 2170 Schulliegenschaften					
Konto	Aufwand	Betrag in CHF	Konto	Ertrag	Betrag in CHF
30xx	Personalaufwand	105'000	44xx	Benützung Schulliegenschaften	10'000
31xx	Sach- und Betriebsaufwand	80'000	4893	Entnahmen aus Vorfinanzierung	30'303
33xx	Abschreibungen	212'121			

## 4. Legate, Vermächtnisse, Fonds

### 4.1 Grundsätzliches

Unselbständige Stiftungen treten in der Form von Legaten, Vermächtnissen und Fonds auf. Meistens stehen freiwillige Zuwendungen Dritter an die Gemeinde dahinter (vgl. Art. 23 Abs. 1 FHG). Deren Spender verbinden die Zuwendung in der Regel mit bestimmten Auflagen zur Mittelverwendung (z. B. für einen kulturellen oder wohltätigen Zweck, Grabunterhalt, Unterstützung des Kindergartens, etc.). Die erhaltenen Mittel sind gemäss der Zweckbestimmung zu verwenden. Entfällt deren Zweckbestimmung, kann diese nicht mehr sachgerecht verfolgt werden oder verfügt eine unselbständige Stiftung nur noch über geringfügige Mittel, legt die Exekutive sie mit anderen Legaten oder unselbständigen Stiftungen zusammen oder löst sie auf (vgl. Art. 23 Abs. 2 FHG). Die Zuordnung der Fonds zum Fremdkapital, bzw. Eigenkapital erfolgt sinngemäss nach Art. 17 FHVG.

#### Beispiel – Einlagen in Fonds Spielplätze

Die Gemeinde erhält von einer Privatperson eine freiwillige Zuwendung im Umfang von CHF 100'000, welche sie für den Unterhalt von Spielplätzen, bzw. die Anschaffung von Spielgeräten verwenden darf. Die Gemeinde bilanziert den Fonds Spielplätze im Eigenkapital.

#### Buchungen

Soll	Haben	Betrag in CHF
Flüssige Mittel (Bilanz, Aktiven)	3420.4390 (Erfolgsrechnung, Ertrag)	
Freiwillige Zuwendung von Privatperson	Freiwillige Zuwendung von Privatperson	100'000
3420.3511 (Erfolgsrechnung, Aufwand)	29100 (Bilanz, Eigenkapital)	
Einlagen in Fonds Spielplätze	Fonds Spielplätze	100'000

Erfolgsrechnung 20xx - Funktion 3420 Freizeit					
Konto	Aufwand	Betrag in CHF	Konto	Ertrag	Betrag in CHF
31xx	Sach- und Betriebsaufwand	10'000	4390	Übriger Ertrag	100'000
3511	Einlagen in Fonds	100'000			

## Beispiel – Entnahmen aus Fonds Spielplätze

Die Gemeinde entnimmt aus dem Fonds Spielplätze zu Gunsten der Erfolgsrechnung einen Betrag von CHF 25'000 für die Anschaffung von diversen Spielgeräten.

### Buchung

Soll	Haben	Betrag in CHF
29100 (Bilanz, Eigenkapital)	3420.4511 (Erfolgsrechnung, Erträge)	
Fonds Spielplätze	Entnahmen aus Fonds Spielplätze	25'000

Erfolgsrechnung 20xx - Funktion 3420 Freizeit					
Konto	Aufwand	Betrag in CHF	Konto	Ertrag	Betrag in CHF
30	Personalaufwand	5'000	4511	Entnahmen aus Fonds	25'000
31	Sach- und Betriebsaufwand	50'000			

Die Gemeinde kann auch selber zur Sicherstellung der Finanzierung bestimmter öffentlicher Aufgaben Fonds bilden. Die Führung eines solchen Fonds benötigt grundsätzlich eine übergeordnete und/oder kommunale Rechtsgrundlage. Errichtet die Gemeinde einen Fonds ohne gesetzliche Verpflichtung gelten die Fondseinlagen als frei bestimmbare Ausgaben, womit die Ausgabenkompetenzen zu beachten sind.

Die Unterscheidung zwischen Spezialfinanzierungen und Fonds ist in der Praxis nicht immer ganz eindeutig. Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht (siehe Ziffer 2.1). Bei den Fonds hingegen, besteht in der Regel kein solcher Kausalzusammenhang, weshalb sie auch grundsätzlich nicht kalkulatorisch zu verzinsen sind.

**Beispiele von möglichen Fonds**

	Kriterium		Zuordnung		Bilanz Kto.
	Übergeordnete Rechtsgrundlage kann von der Gemeinde geändert werden?	Rechtsgrundlage basiert auf übergeordnetem Recht, lässt aber der Gemeinde einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen?	Eigenkapital	Fremdkapital	
Ersatzbeiträge für Schutzraumbauten	Nein	Nein		X	20910.01
Forstdepositum, Rodungsersatz	Nein	Nein		X	20910.02
Grabunterhaltungsfonds			X	X	
Lenkungsabgaben Zweitwohnungen			X		
Spielplätze			X		