

Frequently Asked Questions (FAQ)

Übernahmewerte von Bilanzpositionen bei Gemeindefusionen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zu den Übernahmewerten von Bilanzpositionen bei Gemeindefusionen behandelt.

Frage

Im Zusammenhang mit der Harmonisierung der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors der Schweiz stellt sich die Frage, welche Aktiven und Passiven und zu welchen Werten diese bei einer Gemeindefusion übernommen werden müssen.

Antwort

- A Unter Fusion wird die Verschmelzung von mindestens zwei rechtlich selbständigen Einheiten zu einer einzigen wirtschaftlichen und rechtlichen Einheit verstanden.

Es kann zwischen Kombinationsfusion und Absorptionsfusion unterschieden werden:

Kombinationsfusion: Die beteiligten Gemeinden schliessen sich zu einer gänzlich neuen Gemeinde mit neuem Recht zusammen.

Absorptionsfusion oder Eingemeindung: eine Gemeinde wird von der anderen aufgenommen. Das Recht der übernehmenden Gemeinde bleibt gänzlich bestehen.

Die vorliegende FAQ gilt für beide Fusionsformen. Sie behandelt Fusionen auf Gemeindeebene, könnte aber analog auch auf Kantonsfusionen angewendet werden.

- B Es stellen sich zwei Fragen:
(1) welche Aktiven und Passiven der Abschlussbilanzen der an der Fusion beteiligten Gemeinden müssen übernommen werden?
(2) zu welchen Werten müssen die Aktiven und Passiven der Abschlussbilanzen der an der Fusion beteiligten Gemeinden in die Eröffnungsbilanz der neu gebildeten Gemeinde übernommen werden?
- C Es wird in jedem Fall vorausgesetzt, dass die betroffenen Gemeinden den für die Rechnungslegung gesetzlich vorgegebenen Rahmen (Gemeindegesezt, Gesetz über die Rechnungslegung der Gemeinden, Reglemente, usw.) befolgen.
- D Die möglichen Anpassungen beeinflussen die Abschlussbilanzen der fusionierenden Gemeinden nicht. Sie beeinflussen nur die Eröffnungsbilanz der neuen Gemeinde.
- E Bezüglich der ersten Frage von Punkt B gilt gemäss Fachempfehlung 02 für die Rechnungslegung unter anderem der Grundsatz der Vollständigkeit. Es ist somit sicherzustellen, dass in der Eröffnungsbilanz der neuen Gemeinde alle Aktiven und Passiven der Abschlussbilanzen der an der Fusion beteiligten Gemeinden übernommen werden.
- F Die Aktiven und Passiven der zu fusionierenden Gemeinden werden Zeile für Zeile übernommen.

Es kann vorkommen, dass die fusionierenden Gemeinden vor der Fusion über eine andere Aktivierungsgrenze verfügen als die neue Gemeinde; entweder ist sie höher oder tiefer. Im ersten Fall sind gewisse Vermögenswerte der fusionierenden Gemeinden nicht bilanziert, müssen aber in der Bilanz der neuen Gemeinde aufgeführt werden. Im zweiten Fall sind Vermögenswerte in den fusionierenden Gemeinden bilanziert, werden aber in der Bilanz der neuen Gemeinde nicht mehr aufgeführt. Auf eine Aktualisierung des Inventars zur

Angleichung der Aktivierungsgrenze sollte verzichtet werden, da dies aufgrund der entstehenden Kosten nicht zu empfehlen wäre.

Die gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten müssen eliminiert werden. Es kann sich dabei um folgende Sachgruppen handeln: 101 Forderungen, 102/107 Kurzfristige/langfristige Finanzanlagen, 144 Darlehen VV, 200 Laufende Verbindlichkeiten, 201/206 Kurzfristige/langfristige Finanzverbindlichkeiten.

- G Bezüglich der zweiten Frage unter Punkt B gilt, dass die Aktiven und Passiven normalerweise zu Bilanzwerten übernommen werden.
- H Beim **Verwaltungsvermögen** entspricht der Bilanzwert laut Fachempfehlung 12 dem Anschaffungswert abzüglich der planmässigen Abschreibungen.
- I Schreibt das Kantonsgesetz den Gemeinden vor ihr Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2 neu zu bewerten, werden die Bilanzwerte zum Zeitpunkt der Fusion in die Eröffnungsbilanz der neuen Gemeinde übernommen, da alle Fusionsgemeinden ihr Verwaltungsvermögen gleich bewertet haben.
- J Falls das Kantonsgesetz den Gemeinden die Wahl lässt ihr Verwaltungsvermögen neu zu bewerten, ist es möglich, dass eine oder mehrere, aber nicht alle an der Fusion beteiligten Gemeinden eine Aufwertung ihres Verwaltungsvermögens beim Übergang zum HRM2 vorgenommen haben. Die Bilanzwerte des Verwaltungsvermögens basieren somit nicht auf denselben Grundlagen, und die Bewertungen müssen angepasst werden.

Handelt es sich bei der Gemeindefusion um eine **Absorptionsfusion**, gilt laut Punkt A das Recht der übernehmenden Gemeinde.

Hat die absorbierende Gemeinde X ihr Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2 neu bewertet, muss die absorbierte Gemeinde Y ihr Verwaltungsvermögen auf das Datum der Fusion neu bewerten, falls dies nicht schon beim Übergang zum HRM2 geschehen ist.

Es kann vorkommen, dass die absorbierende Gemeinde X ihr Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2 nicht neu bewertet hat, die absorbierte Gemeinde Y jedoch schon. Ausnahmsweise und aus Wesentlichkeitsgründen muss die absorbierende Gemeinde X ihr Verwaltungsvermögen nicht aufwerten. Es werden aber die (aufgewerteten) Bilanzwerte der Gemeinde Y übernommen. Die Aufwertungsreserve der Gemeinde Y wird in die Eröffnungsbilanz der Gemeinde X aufgenommen und zur Finanzierung der durch die Aufwertung höheren Abschreibungen des Verwaltungsvermögens verwendet.

Handelt es sich bei der Gemeindefusion um eine **Kombinationsfusion**, muss die Frage der Übernahmewerte des Verwaltungsvermögens (mit oder ohne Aufwertung) im Fusionsvertrag geregelt werden. In diesem Fall müssen alle an der Fusion beteiligten Gemeinden ihr Verwaltungsvermögen für die Eröffnungsbilanz der neuen Gemeinde nach den gleichen Modalitäten anpassen. Diese Regel gilt auch für die anderen Modalitäten der Rechnungslegung, zum Beispiel für die Aktivierung der Nettoinvestitionen (Nettoverbuchung) oder die Aktivierung der Bruttoinvestitionen mit der gleichzeitigen Passivierung eines eventuellen Investitionsbeitrags (Bruttoverbuchung).

- K Eine Fusion von Gemeinden unterschiedlicher Kantone ist immer eine Absorptionsfusion. Folglich gilt das Recht der absorbierenden Gemeinde. Buchstabe J wird analog angewandt.
- L Das **Finanzvermögen** wird zu Bilanzwerten übernommen. Laut Fachempfehlung 06 ist das Finanzvermögen periodisch neu zu bewerten. Im Falle einer Fusion ist das ganze Finanzvermögen auf das Fusionsdatum hin neu zu bewerten.

- M Gewisse Kantone geben ihren Gemeinden die Möglichkeit, **finanzpolitisch motivierte Buchungen** vorzunehmen (148 zusätzliche Abschreibungen, 293 Vorfinanzierungen, 294 Finanzpolitische Reserve). Falls bei einer Absorptionsfusion die absorbierende Gemeinde keine solchen Buchungen vornimmt, wird der Saldo der obgenannten Konten in das kumulierte Ergebnis der Vorjahre (2999) übertragen. Dasselbe geschieht bei einer Kombinationsfusion, falls die neue Gemeinde beschliesst auf solche Buchungen zu verzichten.
- N Diese Lösung ist nur konform mit den internationalen Buchungsnormen für den öffentlichen Sektor (*International Public Sector Accounting Standards-IPSAS*), falls eine Aufwertung des Verwaltungsvermögens erfolgt und auf finanzpolitische Buchungen verzichtet wird. Sie entspricht insbesondere IPSAS 40.26 und 40.27, welche besagen, dass Vermögenswerte und Verbindlichkeiten bei einer Fusion zu an den Standard angepassten Buchwerten übernommen werden.

Lausanne, 11. September 2017