

Inhaltsverzeichnis Kapitel 7

7	Periodengerechte Erfassung	
7.1	Allgemein	1
7.2	Rechnungsabgrenzungen	3
7.2.1	Aktive Rechnungsabgrenzungen	3
7.2.2	Passive Rechnungsabgrenzungen.....	5
7.2.3	Steuerabgrenzungen.....	7
7.2.4	Fallbeispiel: Steuerabgrenzungen im Jahr 2014	10
7.3	Rückstellungen und Eventualverpflichtungen	15
7.3.1	Rückstellungen.....	15
7.3.2	Eventualverpflichtungen und -guthaben	18

7 Periodengerechte Erfassung

7.1 Allgemein

Gemäss dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind alle Ausgaben und Einnahmen in derjenigen Periode zu erfassen, in welcher sie verursacht werden. Dies gilt sowohl für die Aufwände und Erträge in der Erfolgsrechnung als auch für die Investitionsausgaben und -einnahmen in der Investitionsrechnung¹. Je nach Ausprägung der Fassbarkeit wird unterschieden zwischen Rechnungsabgrenzungen (Punkt A sowie Kapitel 7.2) und Rückstellungen (Punkt B sowie Kapitel 7.3.1). Kaum fassbare Ereignisse werden nicht bilanzwirksam verbucht, sondern als Eventualverpflichtungen respektive -guthaben im Anhang aufgeführt (Punkt C sowie Kapitel 7.3.2). Nachfolgend werden die einzelnen Begriffe erläutert und voneinander abgegrenzt.

A. Rechnungsabgrenzungen

Rechnungsabgrenzungen werden gebildet, wenn sich das Jahr der Rechnungsstellung und das Jahr der Gegenleistung (oder das Bemessungsjahr bei Steuern) nicht entsprechen. Bei bereits im aktuellen Rechnungsjahr fakturierten Rechnungen mit der Gegenleistung im folgenden Rechnungsjahr (beispielsweise überjährige, vorschüssig bezahlte Versicherungsprämien) kann der Abgrenzungsbetrag frankengenau bestimmt werden. Im Falle einer zukünftigen Rechnungsstellung mit einer bereits erbrachten Gegenleistung (beispielsweise erst im Folgejahr erhobene Strassenanschlussgebühren für eine bereits erstellte Strasse) muss der privatrechtliche oder hoheitliche Bemessungsansatz bereits in voller Höhe bekannt sein, auch wenn die Bemessungsgrundlage zum Zeitpunkt des Rechnungsabschlusses noch nicht abschliessend festgelegt werden konnte. Aus diesem Grund werden auch für die Steuern periodische Rechnungsabgrenzungen getätigt (siehe Kapitel 7.2.3), auch wenn der genaue Steuerbetrag noch nicht bekannt ist.

B. Rückstellungen (nur Passive)

Rückstellungen werden gebildet wenn, begründet auf einem Ereignis der Vergangenheit, eine Verpflichtung in der Zukunft besteht, deren Höhe und/oder Fälligkeit zwar schätzbar, jedoch ungewiss ist. Diese Verpflichtung begründet eine Verbindlichkeit. Zudem können Rückstellungen, im Gegensatz zu den passiven Rechnungsabgrenzungen, welche immer kurzfristig sind, sowohl kurz- wie auch langfristiger Natur sein.

Auf der Aktivseite existiert kein entsprechendes Pendant zu den Rückstellungen. Rückstellungen dienen auch nicht zur Wertberichtigung von Aktiven.

C. Eventualverpflichtungen und -guthaben

Eventualverpflichtungen und -guthaben stellen mögliche Verbindlichkeiten respektive Guthaben aus einem vergangenen Ereignis dar, wobei die Existenz der Verbindlichkeit respektive des Guthabens erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss.

¹ Im Folgenden ist jeweils nur von Aufwand und Ertrag die Rede, obschon bei der Rechnungsabgrenzung auch die Investitionsausgaben und -einnahmen gemeint sind.

Zeitpunkt der periodengerechten Erfassung

Die periodengerechte Abgrenzung ist zum Zeitpunkt des Rechnungsabschlusses (in der Regel Zeitpunkt der Übergabe der Finanzverwaltung an den Gemeinderat) vorzunehmen und nicht zum Wissensstand am Stichtag des 31. Dezembers. D.h. Sachverhalte, welche zwischen dem 31. Dezember und dem Zeitpunkt des Rechnungsabschlusses bekannt werden, fliessen in die Rechnungsabgrenzung ein. Mit dem Rechnungsabschluss muss wegen der Rechnungsabgrenzung nicht zugewartet werden.

Kreditübertragungen

Kreditübertragungen im Rahmen der Ausgabenkompetenz (Investitionsausgabe war im Budget j vorgesehen, kann aber aus bestimmten Gründen erst im Rechnungsjahr j+1 ausgeführt werden) gelten weder als Rechnungsabgrenzungen noch als Rückstellungen oder Eventualverpflichtungen. Bei einer Kreditübertragung ist im Rechnungsjahr weder ein Aufwand noch ein Ertrag angefallen und somit sind keine Voraussetzungen zu einer Erfassung im entsprechenden Rechnungsjahr gegeben.

Finanzausgleich

Für Schwankungen des Finanzausgleichs können weder Rechnungsabgrenzungen noch Rückstellungen gebildet werden. Der Finanzausgleich bezieht sich auf das Jahr, in welchem er ausgerichtet wird, auch wenn sich die Berechnungsgrundlage auf das Vorjahr bezieht.

7.2 Rechnungsabgrenzungen

Aufwände und Erträge sind zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs bzw. der Leistungserbringung zu erfassen (§ 15 Abs. 1 GRV). Rechnungsabgrenzungen sind über die gleichen Konten der Erfolgsrechnung oder der Investitionsrechnung zu buchen, wie periodengerechte Aufwände und Erträge bzw. Investitionsausgaben und -einnahmen. Das Gegenkonto bildet jeweils ein Rechnungsabgrenzungskonto (aktive Rechnungsabgrenzungen siehe Kapitel 7.2.1, passive Rechnungsabgrenzungen siehe Kapitel 7.2.2).

Für die Bildung gilt das Buchungsdatum 31.12.20XX und für die Auflösung das Buchungsdatum 1.1.20XX+1. Die Auflösung ist zu Beginn der neuen Rechnungsperiode per Umkehrbuchung vorzunehmen. Durch die frühe Auflösung der Abgrenzungen kommt es zu Jahresbeginn zu anfänglichen Minussalden auf den entsprechenden Erfolgskonten.

Auf eine Rechnungsabgrenzung kann bei kontinuierlich anfallenden Leistungen verzichtet werden, wenn folgende Kriterien **kumulativ** erfüllt sind:

- Die Höhe der Leistung unterliegt keinen wesentlichen Schwankungen.
- Der abzugrenzende Betrag ist für die Gemeinde nicht wesentlich.
- Es ist sichergestellt, dass in jeder Rechnungsperiode der Leistungsbezug eines ganzen Jahres verbucht ist.

7.2.1 Aktive Rechnungsabgrenzungen

Aktive Rechnungsabgrenzungen laufen über die Kontengruppe 104. Sie werden bilanziert für:

- Vor dem Bilanzstichtag getätigte Aufwände, die der folgenden Rechnungsperiode zu belasten sind.
- Erträge, die der Rechnungsperiode vor dem Bilanzstichtag zuzuordnen sind, aber erst in der folgenden Rechnungsperiode fakturiert werden.

Somit müssen folgende zwei Fragen beim Rechnungsabschluss gestellt werden:

- Haben wir im laufenden Jahr zuviel Aufwand (z.B. vorausbezahlte Versicherungsprämien, Mieten) verbucht?
- Haben wir im laufenden Jahr zuwenig Ertrag (z.B. ausstehende Steuern, Subventionen) verbucht?

**Beispiel 1 für die aktive Rechnungsabgrenzung:
Rechnungseingang im alten, Leistungsbezug im neuen Jahr**

Für ein Jahr braucht die Gemeinde zwei zusätzliche Klassenzimmer. Die Einmietung in einer privaten Liegenschaft in der Höhe von 90'000 Franken ist per 30. Juni 2014 für die Periode vom 1. Juli 2014 bis am 30. Juni 2015 zu bezahlen. Da davon 45'000 Franken das Jahr 2015 betreffen, muss dieser Betrag entsprechend abgegrenzt werden. Zu Beginn des nächsten Jahres werden dann die aktiven Rechnungsabgrenzungen in der Höhe von 45'000 Franken aufgelöst.

Datum	Vorgang	Buchung		
		Soll	Haben	Betrag
15.6.2014	Fakturierung der Miete	Miete und Pacht Liegenschaften 2120.3160	Kreditoren 20000	Fr. 90'000
15.7.2014	Bezahlung der Rechnung	Kreditoren 20000	Bank 10020	Fr. 90'000
31.12.2014	Bildung aktive Rechnungsabgrenzung	Übrige aktive Rechnungsabgrenzungen 10450	Miete und Pacht Liegenschaften 2120.3160	Fr. 45'000
1.1.2015	Auflösung aktive Rechnungsabgrenzung	Miete und Pacht Liegenschaften 2120.3160	Übrige aktive Rechnungsabgrenzungen 10450	Fr. 45'000

**Beispiel 2 für die aktive Rechnungsabgrenzung:
Leistungslieferung im alten, Rechnungsstellung im neuen Jahr**

Für ein gewährtes langfristiges Darlehen in der Höhe von 500'000 Franken hat der Darlehensnehmer jeweils am 31. März und 30. September Zinsen in der Höhe von 12'500 Franken (5%) für das vorangegangene Semester zu entrichten. Der dem aktuellen Rechnungsjahr gutzuschreibende Betrag von 6'250 Franken der im März des Folgejahres zu fakturierenden Rechnung wird per Ende Jahr abgegrenzt.

Datum	Vorgang	Buchung		
		Soll	Haben	Betrag
31.12.2014	Bildung aktive Rechnungsabgrenzung	Übrige aktive Rechnungsabgrenzungen 10450	Zinsen Finanzanlagen 9610.4402	Fr. 6'250
1.1.2015	Auflösung aktive Rechnungsabgrenzung	Zinsen Finanzanlagen 9610.4402	Übrige aktive Rechnungsabgrenzungen 10450	Fr. 6'250
31.3.2015	Fakturierung Zinszahlung	Debitoren 10100	Zinsen Finanzanlagen 9610.4402	Fr. 12'500
25.4.2015	Zahlungseingang	Bank 10020	Debitoren 10100	Fr. 12'500

7.2.2 Passive Rechnungsabgrenzungen

Passive Rechnungsabgrenzungen laufen über die Kontengruppe 204. Sie werden bilanziert für:

- vor dem Bilanzstichtag fakturierte Erträge, die der folgenden Rechnungsperiode gutzuschreiben sind,
- vor dem Bilanzstichtag bezogene Leistungen, die erst in der neuen Rechnungsperiode in Rechnung gestellt werden.

Somit müssen folgende zwei Fragen beim Rechnungsabschluss gestellt werden:

- Haben wir im laufenden Jahr zuviel Ertrag (z.B. vorausbezahlte Rechnungen für das nachfolgende Rechnungsjahr) verbucht?
- Haben wir im laufenden Jahr zuwenig Aufwand (z.B. Rechnung für eine bezogene Leistung ist noch nicht eingetroffen) verbucht?

Beispiel 1 für die passive Rechnungsabgrenzung:

Leistungsbezug im alten, Rechnungseingang im neuen Jahr

Im Jahr 2014 werden Dienstleistungen von Dritten in Höhe von voraussichtlich 120'000 Franken erbracht. Die Rechnungsstellung erfolgt aber erst im März 2015. Da der Leistungsbezug im Jahr 2014 erfolgte, müssen passive Rechnungsabgrenzungen gebildet werden:

Datum	Vorgang	Buchung		
		Soll	Haben	Betrag
31.12.2014	Bildung passive Rechnungsabgrenzung	Dienstleistungen Dritter xxxx.3130	Übrige passive Rechnungsabgrenzungen 20450	Fr. 120'000
1.1.2015	Auflösung passive Rechnungsabgrenzung	Übrige passive Rechnungsabgrenzungen 20450	Dienstleistungen Dritter xxxx.3130	Fr. 120'000
3.3.2015	Rechnungseingang	Dienstleistungen Dritter xxxx.3130	Kreditoren 20000	Fr. 120'000
14.3.2015	Bezahlung der Rechnung	Kreditoren 20000	Bank 10020	Fr. 120'000

Beispiel 2 für die passive Rechnungsabgrenzung:
Rechnungsstellung im alten, Leistungslieferung im neuen Jahr

Für ein Gewerbehäus der Gemeinde werden den Mietern jeweils im März und September die Mieten für 6 Monate im Voraus in Rechnung gestellt. Die Halbjahresmiete beträgt hierbei 12'000 Franken. Der das Folgejahr betreffende Teil von 6'000 Franken ist abzugrenzen.

Datum	Vorgang	Buchung		
		Soll	Haben	Betrag
5.9.2014	Rechnungsstellung	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 10100	Pacht- und Mietzinse Liegenschaften Finanzvermögen 9630.4430	Fr. 12'000
30.9.2014	Zahlungseingang	Bank 10020	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 10100	Fr. 12'000
31.12.2014	Bildung Passive Rechnungs-abgrenzung	Pacht- und Mietzinse Liegenschaften Finanzvermögen 9630.4430	Übrige passive Rechnungsabgrenzungen 20450	Fr. 6'000
1.1.2015	Auflösung Rechnungs-abgrenzung	Übrige passive Rechnungsabgrenzungen 20450	Pacht- und Mietzinse Liegenschaften FV 9630.4430	Fr. 6'000

7.2.3 Steuerabgrenzungen

Die Steuererträge sind in ihrer mutmasslichen Höhe zu erfassen (§ 15 Abs. 2 GRV). Sie sind der finanziell gewichtigste Abgrenzungsposten und daher mit vertretbarem Aufwand periodengerecht zu erfassen (Steuerabgrenzungs-Prinzip). Da zum Zeitpunkt des Rechnungsabschlusses noch keine gesicherten Angaben über die genaue Höhe des effektiven Steuerertrages des abzuschliessenden Rechnungsjahres (im Folgenden durch j gekennzeichnet) verfügbar sind, muss mithilfe von Schätzungen beziehungsweise von Hochrechnungen versucht werden, den effektiven Steuerertrag möglichst genau zu prognostizieren. Die Differenz zwischen den bereits verbuchten Vorausrechnungen für das Jahr j und den gemäss Hochrechnungen mutmasslich geschuldeten Steuern ist abzugrenzen. Somit können sich Steuerabgrenzungen positiv oder negativ auf das Ergebnis auswirken.

Die empfohlene Vorgehensweise für die Schätzung des Steuerertrages wird nachfolgend erläutert. Sie ist für die folgenden vier Steuerarten separat vorzunehmen: Einkommenssteuer, Vermögenssteuer, Ertragssteuer und Kapitalsteuer. Sondersteuern (z.B. Kapitalabfindungen und Liquidationsgewinne) und Quellensteuern von Personen mit einem Einkommen über 120'000 Franken, welche buchhalterisch unter den oben erwähnten Steuerarten verbucht werden, werden nicht separat, sondern zusammen mit diesen Steuerarten abgegrenzt. Zur Abgrenzung von Quellensteuern von Personen mit einem Einkommen unter 120'000 Franken siehe Kapitel 12.2.3.

Die Steuerpflichtigen werden in zwei Gruppen unterteilt: In eine Gruppe A für die wenigen Steuerpflichtigen, welche für einen relativ grossen Anteil der Steuererträge aufkommen und eine Gruppe B mit den restlichen Steuerpflichtigen.

Gruppe A: Kleine Anzahl Steuerpflichtiger mit einem relativ hohen Steuerertrag

Welche Steuerpflichtigen zur Gruppe A gehören, kann nicht anhand eines fixen Schlüssels für alle Gemeinden einheitlich definiert werden. Grundsätzlich lässt sich sagen, je homogener die Steuerpflichtigen sind und je grösser die Gemeinde ist, desto kleiner ist der Anteil der Steuerpflichtigen, welcher in die Gruppe A fällt. In den meisten Gemeinden wird eine handvoll bis ein Dutzend Steuerpflichtiger der Gruppe A zugeordnet. Wenn in einer Gemeinde kein Steuerpflichtiger für einen massgeblichen Anteil der Steuererträge aufkommt, dann fällt kein einziger Steuerpflichtiger in diese Gruppe A.

1. Einzelfallbetrachtung

Jeder Steuerpflichtige der Gruppe A wird einzeln betrachtet. Als Ausgangsbasis für die Steuerertragsschätzung sind mindestens die beiden aktuellsten Steuerveranlagungen zu verwenden. Zuerst wird geschaut, ob die einzelnen Steuerzahler noch immer in der Gemeinde ansässig sind und bei den natürlichen Personen, ob sich eventuell ihr Zivilstand geändert hat. Diese Informationen sind bei jeder Gemeinde vorhanden.

Bei unterjährigen Wegzügen ins Ausland, Todesfällen oder Firmenwegzügen oder -auflösungen ist der Steuerertrag entsprechend pro rata zu kürzen. Eventuell liegen für diese Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Steuerabgrenzung bereits die Steuerveranlagungen des aktuellen Jahres vor. Unterjährige Wegzüge von natürlichen Personen innerhalb der Schweiz sind in der Wegzugsgemeinde für das ganze Jahr nicht mehr steuerpflichtig. Neben den Abgängen sollten womöglich auch die Zugänge zur Gruppe A entsprechend berücksichtigt werden. Zugänge von guten Steuerzahlern können zum einen bestehende Steuerpflichtige aus der Gruppe B sein, welche beispielsweise infolge einer grösseren Erbschaft zu Vermögen gekommen sind oder Zuzüge aus anderen Gemeinden, welche bei der Selbstdeklaration ein hohes Einkommen oder ein hohes Vermögen angegeben haben.

Falls man von einem guten Steuerzahler weiss, dass sein steuerbares Einkommen und/oder Vermögen im Jahr j massgeblich von der aktuellsten Veranlagung abweicht (Ertragseinbruch, Bonuszahlung, Spenden, Liegenschaftsunterhalt, etc.), dann sollte dies entsprechend berücksichtigt werden. Auf Nachfragen bei den natürlichen Personen sollte aber in der Regel verzichtet werden. Bei den juristischen Personen der Gruppe A empfiehlt es sich, einen regelmässigen Kontakt zu pflegen und so eventuell einen Hinweis zur Ertragslage zu erhalten.

Falls bei einem Steuerpflichtigen der Gruppe A keine Informationen zur Veränderung der individuellen Steuererträge seit der letzten Steuerveranlagung vorliegen, dann sind die Steuererträge ebenfalls um die konjunkturellen Faktoren der kantonalen Steuerverwaltung hochzurechnen (siehe Punkt 3 bei der Gruppe B). Eventuell kann diese kantonale Prognose modifiziert werden, wenn man die Branche kennt, in welcher der Steuerpflichtige tätig ist oder er sein Vermögen angelegt hat.

2. Steuerfussentwicklung

Neben den individuellen Komponenten der Einzelfallbetrachtung ist eine Veränderung des Steuerfusses zwischen den Jahren $j-1$ und j entsprechend zu berücksichtigen².

Gruppe B: Restliche Steuerpflichtige

Alle Steuerpflichtigen, welche nicht der Gruppe A zugeteilt sind, werden in der Gruppe B zusammengefasst. Es wird hier nicht der einzelne Steuerzahler betrachtet.

1. Ausgangsbasis

Als Ausgangsbasis für die Berechnung des voraussichtlichen Steuerertrages des Jahres j sind die aktuell verfügbaren Steuerveranlagungen zu verwenden. Im Gegensatz zu den Vorausrechnungen für das Steuerjahr j , welche in der Regel auf den Steuerveranlagungen des Jahres $j-2$ basieren, bieten die zum Zeitpunkt der Steuerabgrenzung in der Regel vorliegenden Steuerveranlagungen des Jahres $j-1$ tendenziell eine bessere Approximation an die mutmasslich im Jahr j geschuldeten Steuern.

Bei den allermeisten Steuerpflichtigen dieser Gruppe B liegt zum Zeitpunkt des Rechnungsabchlusses im Februar $j+1$, die Steuerveranlagung des dem Rechnungsjahr vorausgegangenen Steuerjahres $j-1$ vor. So liegen beispielsweise für das Rechnungsjahr 2014, welches im Februar 2015 abgeschlossen wird, für die meisten Steuerpflichtigen die Steuerveranlagung des Steuerjahres 2013 vor. Für diejenigen Steuerpflichtigen der Gruppe B, für welche die letzte Steuerveranlagung aus dem Steuerjahr $j-2$ oder $j-3$ stammt, dienen diese Steuerjahre als Ausgangsbasis. Wichtig ist dabei zu beachten, dass pro Steuerpflichtigen jeweils nur eine Steuerveranlagung betrachtet wird – die jeweils aktuellste. Beispiel: Für die meisten Steuerpflichtigen für welche die Steuerveranlagung 2013 vorliegt, ist auch eine Steuerveranlagung 2012 vorhanden. Letztere darf aber nicht betrachtet werden, da der betreffende Steuerpflichtige ansonsten doppelt betrachtet würde.

2. Steuerfussfaktor

Eine Veränderung des Steuerfusses zwischen den Basisjahren und dem Steuerjahr j ist entsprechend zu berücksichtigen². Der „Steuerfussfaktor“ entspricht nicht der Veränderung der Steuerfussprozente, sondern der prozentualen Veränderung zum Ausgangssteuerfuss. Beispiel: Wenn eine Gemeinde den Steuerfuss von 60% auf 63% erhöht, dann beträgt der Steuerfussfaktor nicht +3%, sondern +5%.

3. Konjunkturfaktor

Um den konjunkturellen Veränderungen wie beispielsweise der Börsenentwicklung, der Lohnentwicklung oder der Hypothekarzinsenentwicklung, aber auch von Gesetzesänderungen (z.B. die Aufhebung des Bausparens) zwischen den Vorjahren und dem Steuerjahr j Rechnung zu tragen, werden die Prognosen der kantonalen Steuerverwaltung betreffend erwarteter Änderungen des kantonalen Steuerertrags als Basis für die Prognose der Veränderung des Steuerertrags verwendet. Diese Prognose wird den Gemeinden vom Kanton jeweils Mitte Februar zur

² Hinweis: Bei den Vorausrechnungen wird die Steuerfussanpassung zwar berücksichtigt, bei der hier vorgegebenen Berechnungsmethode wird jedoch nicht auf die Vorausrechnungen abgestellt, sondern auf die Steuerveranlagungen des Vorjahres.

Verfügung gestellt. Falls die konjunkturellen Veränderungen auf Gemeindeebene von denjenigen des Kantons abweichen, sind Abweichungen des „Konjunkturfaktors“ zu den kantonalen Prognosen angebracht. Diese Abweichungen sind jedoch zu begründen.

4. Faktor für Nicht-Veranlagte³

Für die Gruppe B werden die einzelnen Mutationen nicht betrachtet. Es wird nur ein „Faktor für Nicht-Veranlagte“ berechnet. Dieser „Faktor für Nicht-Veranlagte“ ergibt sich, indem man die Anzahl Steuerpflichtiger der Gruppe B per 31. Dezember des Jahres j durch die Anzahl Steuerpflichtiger für welche für die Steuerjahre j-1, j-2 oder j-3 eine Steuerveranlagung vorliegt (siehe Punkt 1) teilt. Dieser „Faktor für Nicht-Veranlagte“ ist bei den natürlichen Personen in der Regel höher als das eigentliche Bevölkerungswachstum, da für den „Faktor für Nicht-Veranlagte“ die Ausgangsbasis meistens „zu tief“ ist, da es Steuerpflichtige gibt, für welche die Steuerveranlagung weiter zurück liegt als das Steuerjahr j-3 oder gar keine Steuerveranlagung vorliegt. Für diese Gruppe der Steuerpflichtigen liegt aber auch kein Steuerertrag in der Ausgangsbasis vor.

Steuerabgrenzungen für die Vorjahre

Für die Gruppe B müssen keine Steuerabgrenzungen für die Vorjahre getätigt werden. Bei der Gruppe A kann es aber angebracht sein, auch Steuerabgrenzungen für die Vorjahre zu bilden. Dies weil die Steuerveranlagungen in dieser Gruppe erfahrungsgemäss länger dauern als in der Gruppe B und es sich im Einzelfall um höhere Beträge handelt (Wesentlichkeit). Die in den vergangenen Jahresrechnungen getätigten Steuerabgrenzungen spielen dabei keine Rolle, weil diese jeweils zu Beginn des Folgejahres wieder aufgelöst werden (siehe „4. Verbuchung“ unter Kapitel 7.2.4). Entscheidend sind vielmehr die Steuerdebitoren der Vorjahre respektive die Erwartung, ob diese über- oder untertroffen werden. Allenfalls müssen zusätzliche Steuerabgrenzungen für die Vorjahre gebildet werden. Beispiel: Im Januar 2015 liegt die Steuerveranlagung eines Steuerpflichtigen der Gruppe A für das Jahr 2013 vor. Die Einkommenssteuer liegt um 20'000 Franken tiefer als die im Jahr 2013 gestellte Vorausrechnung und demzufolge die offenen Steuerdebitoren für das Steuerjahr 2013. In diesem Fall muss die für das aktuelle Rechnungsjahr (siehe „4. Verbuchung“ unter Kapitel 7.2.4) gebildete aktive Steuerabgrenzung reduziert werden: 9101.4000/10420.

Hängige Beschwerden gegen Steuerveranlagungen gelten nicht als Steuerabgrenzungen. Sofern per Jahresende noch Beschwerden vorhanden sind, sind diese im Rahmen der Wertberichtigung zu berücksichtigen (siehe Kapitel 12.2.2).

³ Anstelle des Faktors für Nicht-Veranlagte können alternativ auch die Durchschnittserträge der Veranlagten mit der Anzahl der Nicht-Veranlagten multipliziert werden. Dies führt zum gleichen Resultat.

7.2.4 Fallbeispiel: Steuerabgrenzungen im Jahr 2014

1. Gruppe A

1.1 Natürliche Personen

Vier natürliche Personen sind für rund 7% der Steuererträge der natürlichen Personen verantwortlich. Diese Steuerpflichtigen generierten bei den letzten beiden Veranlagungen folgende Steuererträge:

Steuerpflichtiger	Jahr der letzten Veranlagung	Zweitletzte Veranlagung		Letzte Veranlagung	
		Einkommenssteuer in Fr.	Vermögenssteuer in Fr.	Einkommenssteuer in Fr.	Vermögenssteuer in Fr.
Richi Rich	2011	557 841	45 478	674 512	47 451
Lucky Vatersohn	2013	5 784	95 578	6 784	85 478
Urs Neureich	2012	23 478	0	33 457	7 845
Max Erb	2010	0	35 478	0	34 784

Daraus können folgende Steuererträge für das Jahr 2014 geschätzt werden:

Steuerpflichtiger	Prognose aktuelles Jahr		Bemerkung
	Einkommenssteuer in Fr.	Vermögenssteuer in Fr.	
Richi Rich	616 000	90 000	Das steuerbare Vermögen ist infolge einer Veräusserung stark angestiegen
Lucky Vatersohn	6 000	91 000	Konjunkturfaktor und Steuerfussfaktor
Urs Neureich	28 000	4 000	Konjunkturfaktor und Steuerfussfaktor
Max Erb	0	0	Die Erbschaft ist aufgebraucht
Total	650 000	185 000	

1.2 Juristische Personen

Zwei juristische Personen sind für rund 28% der Steuererträge der juristischen Personen verantwortlich. Diese Steuerpflichtigen generierten bei den letzten beiden Veranlagungen folgende Steuererträge:

Steuerpflichtiger	Jahr der letzten Veranlagung	Zweitletzte Veranlagung		Letzte Veranlagung	
		Ertragssteuer in Fr.	Kapitalsteuer in Fr.	Ertragssteuer in Fr.	Kapitalsteuer in Fr.
Rohstoffhandel AG	2011	145 784	57 849	150 478	57 849
Billygmöbel AG	2012	247 854	95 578	378 496	95 578

Daraus können folgende Steuererträge für das Jahr 2014 geschätzt werden:

Steuerpflichtiger	Prognose aktuelles Jahr		Bemerkung
	Ertragssteuer in Fr.	Kapitalsteuer in Fr.	
Rohstoffhandel AG	231 000	58 000	Die Firma hat uns mitgeteilt, dass der Ertrag stark angestiegen ist
Billygmöbel AG	402 000	96 000	Konjunkturfaktor und Steuerfussfaktor
Total	633 000	154 000	

2. Gruppe B

2.1 Natürliche Personen

2.1.1 Ausgangslage

Aus den Steuerjahren 2011, 2012 und 2013 liegen folgende Veranlagungen vor:

Steuerpflichtige mit letzter Veranlagung im Jahr ...	Anzahl Steuerpflichtige	Veranlagte Einkommensteuern in Fr.	Veranlagte Vermögenssteuern in Fr.
2013	2480	8 345 784	834 578
2012	448	1 505 332	150 863
2011	50	145 784	15 578
2011 bis 2013	2978	9 996 900	1 001 019

2.1.2 Steuerfussfaktor

Im Jahr 2012 wurde der Steuerfuss von 60% auf 63% angehoben. Daraus ergeben sich für die drei Steuerjahre folgende Steuerfussfaktoren:

Steuerjahr/Basisjahr	Steuerfuss in %	Steuerfussfaktor
2014	63	-
2013	63	0,00%
2012	63	0,00%
2011	60	5,00%

2.1.3. Konjunkturfaktor

Die Konjunkturfaktoren für die Einkommens- und die Vermögenssteuer werden von der kantonalen Steuerverwaltung Mitte Februar 2015 bekanntgegeben. An diesen kantonalen Konjunkturfaktoren werden keine kommunalen Änderungen vorgenommen:

Basisjahr	Einkommenssteuer	Vermögenssteuer
2013	0,83%	0,73%
2012	1,32%	1,31%
2011	2,11%	2,05%

2.1.4. Faktor für Nicht-Veranlagte

Insgesamt gab es per 31.12.2014 3096 Steuerpflichtige. Davon gehören vier Steuerpflichtige zur Gruppe A, d.h. in der Gruppe B verbleiben 3092 Steuerpflichtige. Von diesen 3092 Steuerpflichtigen liegen von 2978 Steuerveranlagungen aus mindestens einem der Jahre 2011, 2012 oder 2013 vor. Der Faktor für Nicht-Veranlagte berechnet sich wie folgt: 3092 geteilt durch 2978 minus 1 ergibt 3,83%.

Steuerpflichtige mit Veranlagung	2978
Steuerpflichtige ohne Veranlagung	114
Steuerpflichtige Total	3092
Faktor für Nicht-Veranlagte	3,83%

2.1.5 Berechnung der mutmasslichen Einkommenssteuern

Der Steuerfuss- und der Konjunkturfaktor sind für die drei Basisjahre unterschiedlich. Sie müssen daher für jedes Basisjahr separat berechnet werden. Für das Basisjahr 2011 wird die veranlagte Einkommenssteuer von 145'784 Franken zuerst mit 1,05 und dann mit 1,0211 multipliziert. Für die Basisjahre 2012 und 2013 wird analog verfahren. Es ergibt sich vor dem Faktor für Nicht-Veranlagte ein Zwischentotal von 10'096'559 Franken. Dieses Zwischentotal muss noch mit 1,0383 multipliziert werden, um auf die mutmasslichen Einkommensteuern von 10'483'063 Franken zu kommen:

Steuerpflichtige mit letzter Veranlagung im Jahr ...	Veranlagte Einkommenssteuern in Fr.	Steuerfussfaktor	Konjunkturfaktor	Zwischentotal in Fr.	Personenfaktor	Total in Fr.
2013	8 345 784	0,00%	0,83%	8 415 054	-	-
2012	1 505 332	0,00%	1,32%	1 525 202	-	-
2011	145 784	5,00%	2,11%	156 303	-	-
2011 bis 2013	9 996 900	-	-	10 096 559	3,83%	10 483 063

2.1.6 Berechnung der mutmasslichen Vermögenssteuern

Die Berechnung erfolgt analog zur Einkommensteuer (siehe oben):

Steuerpflichtige mit letzter Veranlagung im Jahr ...	Veranlagte Vermögenssteuern in Fr.	Steuerfussfaktor	Konjunkturfaktor	Zwischentotal in Fr.	Personenfaktor	Total in Fr.
2013	834 578	0,00%	0,73%	840 670	-	-
2012	150 863	0,00%	1,31%	152 839	-	-
2011	15 578	5,00%	2,05%	16 692	-	-
2011 bis 2013	1 001 019	-	-	1 010 202	3,83%	1 048 873

2.2 Juristische Personen

2.2.1 Ausgangslage

Aus den Steuerjahren 2011, 2012 und 2013 liegen folgende Veranlagungen vor:

Steuerpflichtige mit letzter Veranlagung im Jahr ...	Anzahl Steuerpflichtige	Veranlagte Ertragssteuern in Fr.	Veranlagte Kapitalsteuern in Fr.
2013	24	345 879	172 940
2012	44	578 496	289 248
2011	30	245 784	122 892
2011 bis 2013	98	1 170 159	585 080

2.2.2 Steuersatzfaktor

Bei den juristischen Personen müssen zwei Steuersatzfaktoren berechnet werden:

Ertragssteuer

Steuerjahr/Basisjahr	Steuersatz in %	Steuerfussfaktor
2014	4,80	-
2013	5,00	-4,00%
2012	5,00	-4,00%
2011	5,00	-4,00%

Kapitalsteuer

Steuerjahr/Basisjahr	Steuersatz in ‰	Steuerfussfaktor
2011	2,75	-
2010	2,75	0,00%
2009	2,75	0,00%
2008	2,75	0,00%

2.2.3. Konjunkturfaktor

Die Konjunkturfaktoren für die Ertrags- und die Kapitalsteuer werden von der kantonalen Steuerverwaltung Mitte Februar 2015 bekanntgegeben. An diesen kantonalen Konjunkturfaktoren werden keine kommunalen Änderungen vorgenommen:

Basisjahr	Ertragssteuer	Kapitalsteuer
2013	0,73%	0,12%
2012	1,11%	1,26%
2011	1,45%	0,78%

2.2.4. Faktor für Nicht-Veranlagte

Insgesamt gab es per 31.12.2014 106 Steuerpflichtige. Davon gehören zwei Steuerpflichtige zur Gruppe A, d.h. in der Gruppe B verbleiben 104 Steuerpflichtige. Von diesen 104 Steuerpflichtigen liegen von 98 Steuerveranlagungen aus mindestens einem der Jahre 2011, 2012 oder 2013 vor. Der Faktor für Nicht-Veranlagte berechnet sich wie folgt: 104 geteilt durch 98 minus 1 ergibt 6,12%.

Steuerpflichtige mit Veranlagung	98
Steuerpflichtige ohne Veranlagung	6
Steuerpflichtige Total	104
Faktor für Nicht-Veranlagte	6,12%

2.2.5 Berechnung der mutmasslichen Ertragssteuern

Die Berechnung erfolgt analog zur Einkommensteuer (siehe oben):

Steuerpflichtige mit letzter Veranlagung im Jahr ...	Veranlagte Ertragssteuern in Fr.	Steuerfussfaktor	Konjunkturfaktor	Zwischentotal in Fr.	Personenfaktor	Total in Fr.
2013	345 879	-4,00%	0,73%	334 468	-	-
2012	578 496	-4,00%	1,11%	561 521	-	-
2011	245 784	-4,00%	1,45%	239 374	-	-
2011 bis 2013	1 170 159	-	-	1 135 362	6,12%	1 204 874

2.2.6 Berechnung der mutmasslichen Kapitalsteuern

Die Berechnung erfolgt analog zur Einkommensteuer (siehe oben):

Steuerpflichtige mit letzter Veranlagung im Jahr ...	Veranlagte Kapitalsteuern in Fr.	Steuerfussfaktor	Konjunkturfaktor	Zwischentotal in Fr.	Personenfaktor	Total in Fr.
2013	172 940	0,00%	0,12%	173 147	-	-
2012	289 248	0,00%	1,26%	292 893	-	-
2011	122 892	0,00%	0,78%	123 851	-	-
2011 bis 2013	585 080	-	-	589 890	6,12%	626 006

3. Zusammenfassung

Aufgrund der oben beschriebenen Berechnungen ergeben sich für das Steuerjahr 2014 folgende mutmasslichen Steuererträge:

	Gruppe A in Fr.	Gruppe B in Fr.	Total in Fr.
Einkommenssteuer	650 000	10 483 063	11 133 063
Vermögenssteuer	185 000	1 048 873	1 233 873
Ertragssteuer	633 000	1 204 874	1 837 874
Kapitalsteuer	154 000	626 006	780 006
Total	1 622 000	13 362 816	14 984 816

4. Verbuchung

Unterjährig wurden bereits die Vorausrechnungen verbucht. Nun gilt es, die Differenz zwischen Vorausrechnungen und dem mutmasslichen Steuerertrag abzugrenzen. Da bei den Steuern zwischen den Steuererträgen des laufenden Jahres und denjenigen der Vorjahre unterschieden wird, wird die Auflösung der Rechnungsabgrenzungen per 1. Januar des Folgejahres nicht wie sonst üblich via Umkehrbuchung vorgenommen, sondern über die Funktion 9101 (Steuern Vorjahre) verbucht.

	Mutmasslicher Steuerertrag 2014 in Fr.	Saldo des Steuerkontos für das Jahr 2014 in Fr.	Steuerabgrenzung in Fr.		Buchungssatz per 31.12.2014	Buchungssatz per 1.1.2015
			effektiv	gerundet		
Einkommensst.	11 133 063	11 021 457	111 606	112 000	10420/9100.4000	9101.4000/10420
Vermögensst.	1 224 873	1 198 745	26 128	26 000	10420/9100.4001	9101.4001/10420
Ertragssteuer	1 752 874	1 750 145	2 729	3 000	10420/9100.4010	9101.4010/10420
Kapitalsteuer	780 006	788 210	-8 204	-8 000	9100.4011/20420	20420/9101.4011

7.3 Rückstellungen und Eventualverpflichtungen

7.3.1 Rückstellungen

Rückstellungen dienen, wie die passiven Rechnungsabgrenzungen, der periodenkonformen Erfassung von Aufwendungen und werden aufgrund von Tatbeständen gemacht, welche mit genügender Sicherheit auf einen künftigen Aufwand hinweisen. Im Unterschied zu passiven Rechnungsabgrenzungen lassen sich bei Rückstellungen der Betrag und die Fälligkeit der Verpflichtung nicht genau bestimmen.

Die Rückstellung kann auf einer ausdrücklich rechtlichen oder einer faktischen Verpflichtung basieren. Diese Verpflichtung begründet eine Verbindlichkeit. Im Gegensatz zu passiven Rechnungsabgrenzungen können Rückstellungen kurz- oder auch langfristig sein und sind entsprechend in der Bilanz zu erfassen (Sachgruppen 205 bzw. 208). Als kurzfristig gilt eine Rückstellung dann, wenn der Mittelabfluss innerhalb eines Jahres nach Bilanzstichtag erwartet wird. Zu berücksichtigen ist zudem, dass zukünftige Aufwände, welche keinen Bezug zur Vergangenheit haben (beispielsweise Ersatzbeschaffungen), keine verpflichtenden Ereignisse im Sinne der Rückstellungen darstellen.

Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn die folgenden Kriterien **kumulativ** erfüllt sind:

- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, deren Ursprung in einem Ereignis der Vergangenheit liegt,
- der Mittelabfluss zur Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich ist (Eintrittswahrscheinlichkeit über 50%),
- die Höhe der Verpflichtung zuverlässig geschätzt werden kann und
- der Betrag wesentlich ist.

Mögliche Gründe, welche die Verbuchung von Rückstellungen bedingen (die Liste ist nicht abschliessend):

- Ansprüche des Personals: Abgangsentschädigungen, personalrechtliche Streitfälle (Lohnklagen), Überbrückungsrenten.
- Prozesse: Honorare Rechtsanwalt, Schadenbetrag, allfällige Prozessentschädigungen.
- Nicht versicherte Schäden: Sachschäden, bei welchen das Schadensereignis vor dem Bilanzstichtag eingetreten ist.
- (Zukünftige) Sanierung von Altlasten: Zum Beispiel Schiessanlagen.
- Strassenerschliessungsbeiträge für noch nicht eingebaute Deckbeläge: Diese werden als privatrechtliche Zweckbindungen ausgewiesen (siehe Kapitel 8.2).

NICHT gebildet werden dürfen Rückstellungen für Defizite aus künftigen Tätigkeiten oder für Aufwände, deren **Ursprung** in der Zukunft liegt. Darunter fallen unter anderem:

- Künftige Sanierungs- und Renovationskosten (Erneuerungsunterhalt)⁴
- Kreditüberträge
- Steuerschwankungsreserven
- Künftige Defizite
- Konjunkturelle Risiken
- Äufnung von allgemeinen Rückstellungen um das Gesamtergebnis zu verschlechtern.

⁴ Der Altersentwertung des Gebäudes wird mittels Abschreibungen Rechnung getragen. Deshalb sind für Gebäude-
renovationen keine Rückstellungen zu bilden.

Bei der Handhabung von Rückstellungen sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

- Die Rückstellungen sind regelmässig neu zu bewerten (vor jedem Bilanzstichtag). Die Höhe der Bewertung erfolgt aufgrund einer Analyse des jeweiligen Ereignisses in der Vergangenheit.
- Wird der Mittelabfluss für eine in der Vergangenheit als langfristig bezeichnete Rückstellung (Bilanzkontengruppe 208) wahrscheinlich innerhalb eines Jahres nach dem Bilanzstichtag eintreten, so muss diese Rückstellung in die Kontengruppe 205 (kurzfristige Rückstellungen) umbucht werden.
- Ein erst nach dem Bilanzstichtag auftretendes Ereignis muss dann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn deutlich wird, dass aufgrund dieses Ereignisses am Bilanzstichtag eine Verpflichtung bestanden hätte.
- Der Betrag muss nach wirtschaftlichem Risiko abgeschätzt werden, wobei dieses so objektiv wie möglich berücksichtigt wird. Beispiel: Bestehen Garantiegewährleistungen hinsichtlich aller möglichen Schadenfälle im Umfang von 1'000'000 Franken, wovon erfahrungsgemäss 5% eintreten, so sind 50'000 Franken zurückzustellen.
- Die Verbuchung der Rückstellungen erfolgt über die entsprechenden Aufwandkonten. Erhöhungen und Auflösungen von Rückstellungen werden über dieselben Aufwandkonten gebucht, über die sie gebildet wurden: Die Verwendung der Rückstellung wird ebenfalls über das entsprechende Aufwandkonto gebucht, jedoch mit einer Gegenbuchung, so dass die Auswirkung auf die Erfolgsrechnung neutral ist (Bruttoprinzip).

Beispiel: Bildung und Verwendung von Rückstellungen

Im Dezember wird eine private Liegenschaft durch Werkhofmitarbeiter, welche mit der Schneeräumung beauftragt waren, grobfahrlässig beschädigt. Für den Schaden, der sich gemäss Absprache mit dem zuständigen Architekten auf rund 25'000 Franken beläuft, besteht voraussichtlich keine Versicherungsdeckung. Die Sanierung der Liegenschaft wird im nächsten Frühjahr erfolgen. Da der Betrag von 25'000 Franken als wesentlich beurteilt wird, wird eine kurzfristige Rückstellung in entsprechender Höhe gebildet. Die effektive Rechnung des Architekten im Jahr 2015 beträgt dann 26'000 Franken.

Datum	Vorgang	Buchung		
		Soll	Haben	Betrag
31.12.2014	Bildung der Rückstellung	Schadenersatzleistungen 6150.3190	Kurzfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden 20830	Fr. 25'000
31.04.2015	Eingang der Architektenrechnung	Kurzfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden 20830	Schadenersatzleistungen 6150.3190	Fr. 25'000
		Schadenersatzleistungen 6150.3190	Kreditoren 2000	Fr. 26'000

Die Rückstellungen müssen im Anhang zur Jahresrechnung in der „Auflistung der Rückstellungen“ begründet werden (siehe dazu Kapitel 14.19).

Ferien- und Überzeitguthaben des Personals

Für Ferien- und Überzeitguthaben (auch Gleizeit) des Personals sind Rückstellungen zu bilden. Allfällige „Minusferien“ oder „Minusstunden“ sind dabei von den Rückstellungen abzuziehen. Die Rückstellungen müssen nicht für jeden einzelnen Mitarbeiter separat berechnet werden, sondern werden in der Regel für die Gesamtheit der Mitarbeiter (für die Überstundenguthaben der Primarlehrkräfte ist die Bildung von Rückstellungen freiwillig) gebildet. Dabei ist wie folgt vorzugehen: Die Netto-Ferienguthaben aller Mitarbeiter werden in Stunden umgerechnet und zur Nettoüberzeit aller Mitarbeiter dazugezählt. Die Anzahl Stunden werden sodann mit dem durchschnittlichen Stundenlohn (inkl. Ferienanteil, dem Anteil für den 13. Monatslohn sowie den Arbeitgeberbeiträgen jedoch ohne Pensionskasse) multipliziert.

Die Gemeinden haben die Möglichkeit die Rückstellungen gemäss dem Anteil der Lohsumme in den einzelnen Funktionen zu verbuchen oder aber die gesamten Rückstellungen über die Funktion „9950 Neutrale Aufwendungen und Erträge“. Die Kostenart lautet „3010 Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals“, auch wenn darin auch Lohnnebenkosten enthalten sind. Werden auch für die Primarlehrkräfte Rückstellungen gebildet, dann lautet dort die Kostenart „3020 Löhne der Lehrkräfte“. Da die Ferienguthaben und Überzeitguthaben in der Regel im Folgejahr aufgebraucht werden müssen, lautet das Rückstellungskonto „20500 Kurzfristige Rückstellungen aus Mehrleistungen des Personals“.

Falls die Rückstellungen über die Funktion 9950 gebildet und aufgelöst werden, lauten die Buchungen:

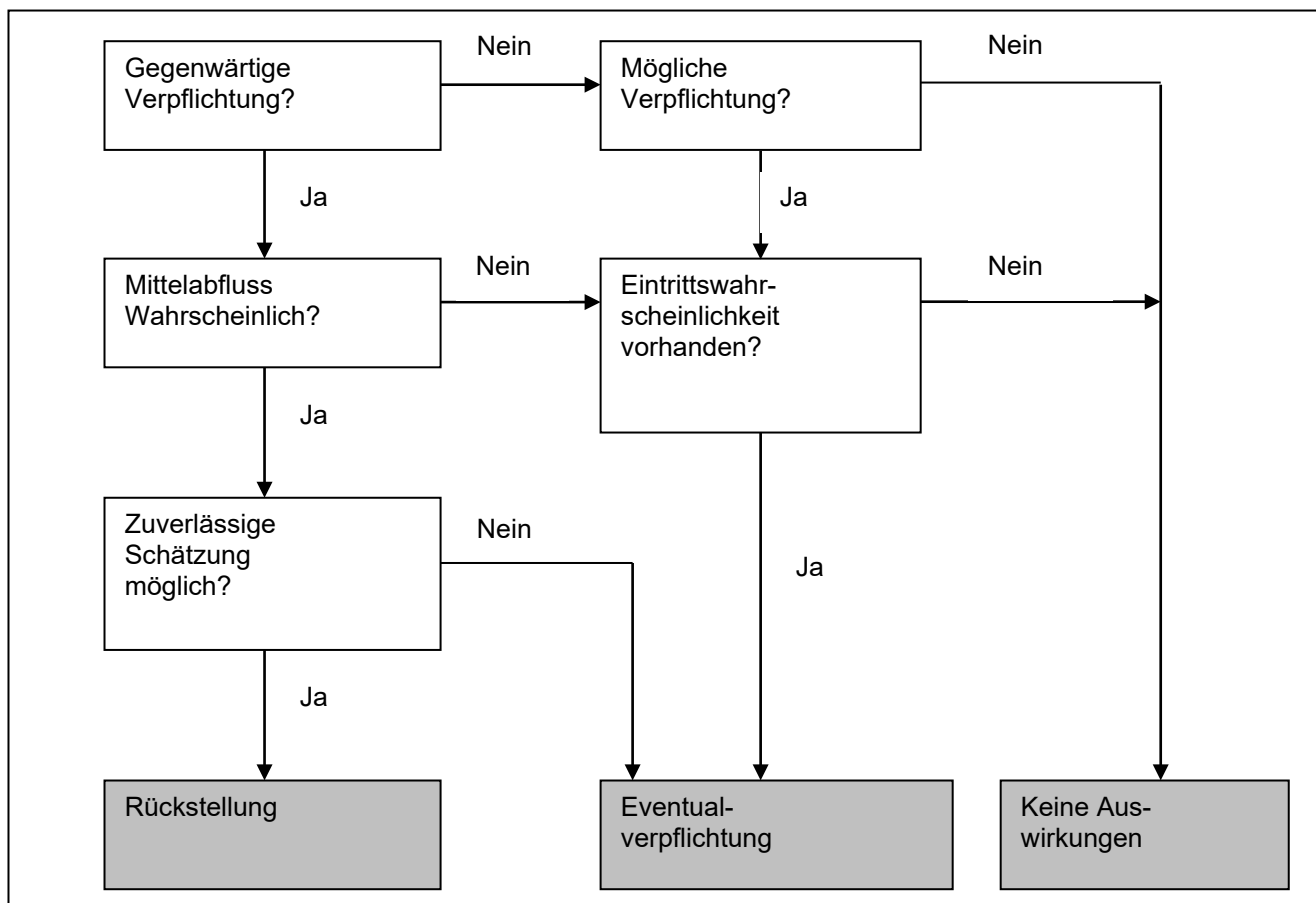
- a. Wenn der Bestand der Rückstellungen höher ist als im abgeschlossenen Rechnungsjahr: 9950.3010/20500 um den Differenzbetrag.
- b. Wenn der Bestand der Rückstellungen tiefere ist als im abgeschlossenen Rechnungsjahr: 20500/9950.3010 um den Differenzbetrag.

7.3.2 Eventualverpflichtungen und -guthaben

Eventualverpflichtungen sind Ereignisse, welche mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis darstellen, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss. Eventualverpflichtungen werden nicht bilanzwirksam verbucht. Eine Auflistung der Eventualverpflichtungen ist der Jahresrechnung beizulegen (§ 34 Abs. 4 GRV), wenn:

- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die wahrscheinlich nicht zu einem Mittelabfluss führt, jedoch eine gewisse Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, oder
- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die wahrscheinlich zu einem Mittelabfluss führt, deren Höhe jedoch nicht verlässlich geschätzt werden kann, oder
- es sich um eine mögliche Verpflichtung handelt, deren Existenz von zukünftigen Ereignissen abhängt, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Gemeinwesens stehen, und
- eine Rechtsgrundlage vorhanden sowie
- der Betrag wesentlich ist.

Das Flussdiagramm in der untenstehenden Abbildung zeigt auf, wie Rückstellungen von Eventualverpflichtungen abgegrenzt werden.



Eventualguthaben stellen das Gegenteil von Eventualverpflichtungen dar: Es handelt sich dabei um eventuelle zukünftige Guthaben, welche auf einem Ereignis in der Vergangenheit beruhen, beispielsweise voraussichtliche Versicherungsleistungen für einen bereits erlittenen Schaden.

Die Eventualverpflichtungen und -guthaben müssen im Anhang zur Jahresrechnung in der „Auflistung der Eventualverpflichtungen und -guthaben“ begründet werden (siehe dazu Kapitel 14.20).