

Inhaltsverzeichnis Kapitel 17

| | | |
|-------------|--|----------|
| 17 | Finanzhaushalt | |
| 17.1 | Ausgabenrecht | 1 |
| 17.1.1 | Gebundene und ungebundene Ausgaben | 1 |
| 17.1.2 | Einheit der Materie | 3 |
| 17.1.3 | Besondere Bereiche | 4 |
| 17.2 | Ausgeglichener Finanzhaushalt | 7 |
| 17.2.1 | Grundsatz | 7 |
| 17.2.2 | Abschreibung des PK-Bilanzfehlbetrags | 7 |
| 17.3 | Aufgaben- und Finanzplan | 9 |
| 17.3.1 | Allgemeines zum Aufgaben- und Finanzplan | 9 |
| 17.3.2 | Aufbau des Aufgaben- und Finanzplans | 11 |

17 Finanzhaushalt

17.1 Ausgabenrecht

17.1.1 Gebundene und ungebundene Ausgaben

Die Ausgaben sind ihrem Wesen nach in zwei Kategorien aufgeteilt, in gebundene Ausgaben und in ungebundene Ausgaben (§ 157a Abs. 1 GemG). Gebunden ist eine Ausgabe dann, wenn betreffend ihrer Tätigkeit, ihrer Höhe und ihres Vornahmezeitpunkts keine Handlungsfreiheit besteht. Besteht eine solche Handlungsfreiheit, ist die Ausgabe eine ungebundene (§ 157a Abs. 2 GemG).

Für jede Ausgabe, ob gebunden oder ungebunden, bedarf es einer rechtlichen Grundlage (§ 157b Abs. 1 GemG). Diese rechtliche Grundlage umfasst aufgrund des Bruttoprinzips (§ 2 Bst. c GRV) immer den Bruttobetrag. Darin eingeschlossen ist auch die Mehrwertsteuer. Da bei mehrwertsteuerpflichtigen Ausgabenbereichen in der Investitionsrechnung nur die Ausgaben ohne Mehrwertsteuer erfasst werden, ist in der Auflistung der Investitionen (siehe Kapitel 13.11 und 14.11) der beschlossene Ausgabenbetrag (inkl. Mehrwertsteuer) separat aufzuführen.

Rechtliche Grundlagen für *gebundene* Ausgaben sind (§ 157b Abs. 2 GemG):

a1. Erlassbestimmungen, die zwingend angewendet werden müssen

Damit sind zum einen alle Verfassungs-, Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen von Bund und Kanton wie auch alle Reglements- und Verordnungsbestimmungen der Gemeinde umfasst. Als Beispiele sind etwa der Vollzug der eidgenössischen Zivilschutzgesetzgebung, der kantonalen Sozialhilfegesetzgebung oder der kommunalen Personalgesetzgebung (Personalreglement und -verordnung) zu nennen.

a2. Vertragsbestimmungen, die zwingend angewendet werden müssen

Damit sind alle bereits bestehenden, vertraglichen Verpflichtungen umfasst, die die Gemeinde mit dem Kanton, mit anderen Gemeinden oder mit Privaten eingegangen ist. Das Eingehen dieser Verpflichtungen kann einerseits freiwillig, d.h. ohne übergeordnete Rechtspflicht, erfolgt sein. Als Beispiele dazu sind etwa der Vertrag mit dem Kanton über die Übernahme von Polizeiaufgaben, der Vertrag mit der Nachbargemeinde über die gemeinsame Feuerwehr oder der Vertrag mit dem Spitexverein über die Erbringung ambulanter Pflegeleistungen zu nennen. Das Eingehen dieser Verpflichtungen kann andererseits auch obligatorisch, d.h. in Vollziehung einer übergeordneten Rechtspflicht erfolgt sein. Als Beispiele dazu sind etwa die aufgrund des kommunalen Personalrechts abzuschliessenden Anstellungsverträge oder die aufgrund der allgemeinen Gebäudeunterhaltungspflicht abzuschliessenden Gebäudereinigungsverträge zu nennen.

b. Beschlüsse des Gemeinderats über die Vornahme einer Tätigkeit, die aus Gründen der Schadensminderung unverzüglich vorgenommen werden muss

Als Beispiel zu nennen ist die Ausgabe für die Reparatur eines Rohrleitungsbruchs, wenn die entsprechende Budgetposition für das laufende Jahr bereits aufgebraucht ist.

c. Rechtsentscheide und -vergleiche

Damit sind zum einen Gerichtsurteile sowie Beschwerdenentscheide von Verwaltungsbehörden und zum anderen alle Arten aussergerichtlicher Einigungen in Rechtsstreiten umfasst.

Rechtliche Grundlagen für *ungebundene* Ausgaben sind (§ 157b Abs. 3 GemG):

a. Budget

Das Budget ist Rechtsgrundlage für ungebundene Ausgaben unterhalb der in der Gemeindeordnung festgelegten Sondervorlagenlimite (§ 159 Abs. 2 GemG). Beispiele dazu sind Beiträge an kulturelle Institutionen oder Investitionen unterhalb der Sondervorlagenlimite. Diese Ausgabenpositionen sind die sogenannten rechtsgrundlage-gebenden Ausgabenpositionen. Von den rechtsgrundlage-gebenden Ausgabenpositionen sind die orientierenden Ausgabenpositionen zu unterscheiden. Diese sind entweder gebundene Ausgaben (siehe oben) oder es sind ungebundene Ausgaben, welche ihre Rechtsgrundlage in Sondervorlagen haben (siehe unten).

Für die ungebundenen Ausgaben der Erfolgsrechnung besteht die Rechtsgrundlage für ein Rechnungsjahr (§ 25 Abs. 3 Satz 1 GRV). Nicht oder nicht vollständig ausgegebene Beträge verfallen somit am Ende des Rechnungsjahres. Für die Investitionen ins Verwaltungs- und Finanzvermögen besteht die Budget-Rechtsgrundlage allerdings noch während zweier weiterer, also insgesamt während dreier Jahre (§ 25 Abs. 4 GRV).

Verschiebungen zwischen verschiedenen Kostenarten innerhalb der gleichen Funktion (= bezeichneter Zweck) sind zulässig (§ 25 Abs. 2 GRV).

b. Sondervorlagen

Die Sondervorlage ist das Gefäss für die Tätigkeit ungebundener Ausgaben oberhalb der in der Gemeindeordnung festgelegten Sondervorlagenlimite (§ 159 Abs. 2 GemG). Der Gemeinderat kann ausnahmsweise ungebundene Ausgaben unterhalb der Sondervorlagenlimite auch als Sondervorlage vorlegen (§ 159 Abs. 3 GemG).

Sondervorlagen haben in einem Separatbeschluss ausserhalb des Budgets zu erfolgen (§ 159 Abs. 1 GemG). Die Unterscheidung zwischen Separatbeschluss und Budgetbeschluss ist für die Frage des Referendums massgebend: Die Sondervorlagen unterstehen dem fakultativen Referendum (§ 47 Abs. 1 Ziff. 7 GemG i.V.m. § 49 Abs. 1 GemG), wohingegen das Budget dem Referendum entzogen ist (§ 47 Abs. 1 Ziff. 5 GemG i.V.m. § 49 Abs. 3 Bst. a GemG).

c. Finanzkompetenzen

Das Gemeindegesetz ordnet dem Gemeinderat eine Finanzkompetenz zu, die ihm die Tätigkeit von ungebundenen Ausgaben ausserhalb des Budgets und ausserhalb einer Sondervorlage bis zu der von der Gemeindeordnung festgelegten Höhe gestattet (§ 160 Abs. 1 GemG). Durch die Gemeindeordnung kann zudem auch der Gemeindekommission eine limitierte Finanzkompetenz zugeordnet werden (§ 88 Abs. 3 GemG). Überdies räumt die Praxis der Rechnungsprüfungskommission eine ungeschriebene und unlimitierte Finanzkompetenz ein, die ihr ausserhalb des Budgets die Tätigkeit von ungebundenen Ausgaben für die Beauftragung einer externen Revisionsfirma gestattet (§ 100 Abs. 1 GemG).

d. Nachtragskredite

Nachtragskredite sind einzuholen, wenn unter dem Jahr festgestellt wird, dass für eine beabsichtigte, ungebundene Ausgabe keine Rechtsgrundlage besteht oder diese einen nicht genügend hohen Ausgabenbetrag aufweist (§ 162 Abs. 1 GemG). Dies trifft zu bei nicht vorhandener, rechtsgrundlage-gebender Ausgabenposition des Budgets (§ 162 Abs. 1 Bst. a GemG) bzw. bei ungenügendem Betrag einer rechtsgrundlage-gebenden Ausgabenposition des Budgets (§ 162 Abs. 1 Bst. b GemG) oder bei ungenügendem Betrag in einer Sondervorlage (§ 162 Abs. 1 Bst. c GemG). Im Falle der ungenügenden Höhe einer rechtsgrundlage-gebenden Ausgabenposition des Budgets ist der Nachtragskredit nicht einzeln und nicht vor der ungedeckten Ausgabentätigung zu holen, sondern er gilt mit der Genehmigung der Jahresrechnung als beschlossen (§ 162 Abs. 4 GemG). Ansonsten ist der Nachtragskredit wie Budgets oder Sondervorlagen vor der Tätigkeit der Ausgabe einzuholen: Denn das Wörtchen „Nach“ in „Nachtragskredit“ bezieht sich auf den ursprünglichen Beschluss und nicht auf die Tätigkeit der Ausgabe. In der Praxis erweist sich dies insbesondere bei Bauprojekten als schwierig. In einem solchen Fall geht der überschüssende Betrag zulasten der Finanzkompetenz des Gemeinderates oder der Gemeinderat kann darlegen, dass die Ausgaben zur Schadensminderung (siehe oben) vorgenommen wurden (z.B. Zusatzkosten infolge unvorhersehbarer Bodenbelastung).

17.1.2 Einheit der Materie

Vor allem bei der Frage, welche Rechtsgrundlage für ungebundene Ausgaben eingeholt werden muss (siehe Kapitel 17.1.1), aber auch bei der Frage, welche Ausgaben mit Investitionscharakter freiwillig in der Erfolgsrechnung verbucht werden können (siehe Kapitel 5.2.2) kommen Betragsgrenzen zum Tragen. Es stellt sich daher explizit die Frage, wie eine Ausgabe von anderen Ausgaben differenziert wird. Dabei ist der Grundsatz der „Einheit der Materie“ einzuhalten. Das Bundesgericht verwendet den Begriff der Einheit der Materie als Oberbegriff, der das Trennungsverbot und das Vermengungsverbot enthält (BGE 111 Ia 208, 105 Ia 89).

Das Trennungsverbot

Ein Gegenstand, der ein Ganzes bildet, darf nicht künstlich in Teilstücke aufgeteilt werden, welche je einzeln dem Referendum nicht unterstehen. Die Kosten dürfen nicht aufgespaltet werden, um eine Volksabstimmung zu vermeiden. Zusammenzurechnen sind Ausgaben, die in einem sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang stehen.

- Der sachliche Zusammenhang
Alle Ausgaben sind zusammenzurechnen, die miteinander in einem tatsächlichen Zusammenhang stehen, weil sie voneinander getrennt sinnvollerweise nicht bestehen können oder ungeteilt erforderlich sind, damit die vorgesehene Aufgabe überhaupt verwirklicht werden kann. D.h. der einzelne Ausgabenposten würde für sich allein den Leistungszweck verfehlen. Als ein Gegenstand ist auch zu behandeln, was durch ein gemeinsames dominierendes Motiv derart stark miteinander verbunden ist, dass sich das Gesamte als geistige Einheit, als ein ideelles Ganzes darstellt (z. B. Konjunkturprogramm).
- Der zeitliche Zusammenhang
Ausgaben, die nicht einmalig, sondern zeitlich gestaffelt anfallen, müssen zusammengerechnet werden, wenn sie für die gleiche Sache verwendet werden (Etappen). Zusammenrechnungspflichtige Etappen liegen namentlich dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Bewilligung der ersten Etappe das Folgen von weiteren Etappen für den gleichen Zweck und die damit verbundenen Kosten mit ziemlicher Sicherheit bereits feststehen oder wenn das Vorliegen dieser Voraussetzungen für die Behörden bei pflichtgemässer Sorgfalt objektiv erkennbar ist.
Dagegen muss nicht zusammengerechnet werden, wenn
 - kein sachlicher Zusammenhang zwischen den zeitlich gestaffelten Ausbausritten besteht;
 - eine wiederkehrende Ausgabe vorliegt;
 - zwischen den einzelnen Teilen ein längerer Zeitraum liegt (in der Regel mehrere Jahre).

Das Vermengungsverbot

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf sich eine Vorlage nicht auf mehrere Gegenstände beziehen, es sei denn, dass mehrere Ausgaben sich gegenseitig bedingen oder aber einem gemeinsamen Zweck dienen, der zwischen ihnen eine enge sachliche Verbindung schafft. Der Grund dafür liegt darin, dass dem Bürger die Möglichkeit gegeben werden soll, sich über jeden einzelnen Kredit gesondert zu äussern, um ihm das Dilemma zu ersparen, sich mit einem einzigen Ja oder Nein über zwei Objekte aussprechen zu müssen, von denen er das eine befürwortet und das andere ablehnt.

Spezialfall „Sammelinvestitionen“

Bei Investitionen, welche sich über mehrere Jahre hinziehen und jeweils pro Jahr eine Etappe gemacht wird (z.B. Erneuerung der Strassenbeleuchtung auf LED) oder wiederkehrenden Investitionen (z.B. alljährliche IT-Anschaffungen), ist die oben beschriebene Abgrenzung schwierig. In solchen Fällen darf nicht mit den Abschreibungen zugewartet werden, bis die letzte Ausgabe getätigt wurde. Es kann zwar ein Sondervorlagenkredit über den Gesamtbetrag gesprochen werden, in der Anlagenbuchhaltung können jedoch die einzelnen Etappen (LED-Beleuchtung 2014, LED-Beleuchtung 2015,... oder LED-Beleuchtung-Nord, LED-Beleuchtung-Mitte,...) verbucht werden.

17.1.3 Besondere Bereiche

Leasing

Es ist zu unterscheiden in operatives Leasing und Finanzierungsleasing.

Operatives Leasing ist ein Leasingverhältnis, bei dem es sich nicht um eine Finanzierung sondern um eine Miete (z.B. für Druckergeräte) handelt. Es hat meist kurz- bis mittelfristige Vertragslaufzeiten und wird mit einem hohen Restwert veranschlagt. Da der Leasinggeber wirtschaftlicher Eigentümer bleibt und die mit dem Leasingverhältnis verbundenen Risiken trägt, wird das Objekt beim Leasinggeber und nicht beim Leasingnehmer bilanziert. Die Gemeinde als Leasingnehmer hat die laufenden Leasingraten in der Erfolgsrechnung zu erfassen.

Sofern der Gesamtbetrag der Leasingraten während der unkündbaren Laufzeit unterhalb der Sondervorlagenlimite (siehe 17.1.1) liegt, reicht es aus, wenn die Leasingrate des ersten Jahres im Budget eingestellt und im Kommentar der Gesamtbetrag über die unkündbare Laufzeit erwähnt wird. Die Leasingraten der folgenden Jahre gelten dann als gebundene Ausgaben. Bei einem Gesamtbetrag von Leasingraten über der Sondervorlagenlimite braucht es zwingend eine Sondervorlage.

Beim Finanzierungsleasing werden im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswertes vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer übertragen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt die Substanz eines Vertrages über dessen rechtliche Form („substance over form“). Somit werden nicht die Eigentumsrechte, sondern die mit der wirtschaftlichen Nutzung des Leasinggutes verbundenen Rechte und Risiken berücksichtigt. Der Leasingnehmer hat die bei einem Finanzierungsleasing erworbenen Vermögenswerte zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses als eigene Vermögenswerte (z.B. 14060 Mobilien) und die damit verbundenen Verpflichtungen des Leasingverhältnisses als Verbindlichkeiten (20670 Leasingverträge) in seiner Bilanz zu erfassen. Die Erfassung der Anlage erfolgt zum hypothetischen Kaufpreis in der Investitionsrechnung mit anschliessender Aktivierung unter den Aktiven. Dabei ist zu beachten, dass diese Anlagen in der Anlagenbuchhaltung speziell gekennzeichnet werden. Die Vermögenswerte werden in der Regel auf der Basis der kategorisierten Nutzungsdauer abgeschrieben. Bei der Verbuchung der Leasingzahlungen ist darauf zu achten, dass diese aufgeteilt werden in die Finanzierungskosten (Zinsaufwand) und den Tilgungsanteil.

Beispiel: Leasing Gemeindefahrzeug

- Wert des Fahrzeugs bei der Option Kauf (= hypothetischer Kaufpreis): 100'000 Franken
- Vertragslaufzeit (danach geht das Fahrzeug kostenlos an die Gemeinde über): 10 Jahre
- Jährliche Leasingrate: 11'000 Franken
- Erstmalige Buchung:
 - Vertragsabschluss: 6150.5060 / 20670 zu 100'000 Franken
 - Aktivierung: 14060 / 9990.6900 zu 100'000 Franken
- Jährliche Buchung der Abschreibungen und Leasingraten:
 - Abschreibung: 6150.3300 / 14060 zu 10'000 Franken
 - Tilgungsanteil: 20670 / 10020 zu 10'000 Franken
 - Zinsanteil: 9610.3409 / 10020 zu 1'000 Franken

Ist die Leasingdauer kürzer als die kategorisierte Nutzungsdauer und der Restwert am Ende der Leasingdauer tiefer als der Buchwert bei linearer Abschreibung über die kategorisierte Nutzungsdauer, so ist die Nutzungsdauer dahingehend zu verkürzen als dass der Buchwert am Ende der Leasingdauer möglichst genau dem Restwert entspricht.

Auf die Bilanzierung des Finanzierungsleasings kann dann verzichtet werden, wenn der Gesamtbetrag der Leasingraten unterhalb der Aktivierungsgrenze (siehe Kapitel 5.2.2) liegt. In diesem Fall kann das Finanzierungsleasing gleich verbucht werden wie das operative Leasing.

Finanzierungs-Leasingverhältnisse sind finanzrechtlich eigenen Beschaffungen gleichgestellt und unterliegen dem Ausgabenrecht. Es gelten die ausgabenrechtlichen Limiten (Finanzkompetenz, Budget, Sondervorlage) wie beim hypothetischen Kauf der entsprechenden Anlage.

Pensionskasse

Es ist zu unterscheiden zwischen der Pensionskasse für die Lehrer und das übrige Personal.

Gemeindelehrer (Kindergarten, Primarschule, Musikschule): Alle Einwohnergemeinden mit einer eigenen Schule und fast alle Musikschulzweckverbände haben ihre Gemeindelehrer im Vorsorgewerk "Kanton" versichert. Die Kosten für die im Vorsorgewerk "Kanton" versicherten Gemeindelehrer sind kanton-gesetzlich geregelt. Insofern handelt es sich gemeinderechtlich um gebundene Ausgaben.

Übrige Gemeindeangestellte: Die übrigen Gemeindeangestellten sind nicht im Vorsorgewerk "Kanton" versichert, sondern in einem anderen Vorsorgewerk bei der Basellandschaftlichen Pensionskasse (BLPK) oder bei einer anderen Pensionskasse. Die folgenden Ausführungen betreffen in erster Linie diejenigen Institutionen, welche mit ihren übrigen Gemeindeangestellten bei der BLPK versichert sind. Inwiefern diese Ausführungen auch für die nicht bei der BLPK versicherten Institutionen gelten, ergibt sich aus der jeweiligen Situation und kann daher nicht pauschal beantwortet werden.

1. Eine Einlage in eine Arbeitgeberbeitragsreserve ohne Verwendungsverzicht muss als Forderung in der Bilanz verbucht werden (d.h. nicht als Aufwand in der Erfolgsrechnung), weil eine Verrechnung mit den monatlichen, ordentlichen Arbeitgeberbeiträgen an die Pensionskasse möglich ist. Zudem führt die Pensionskasse die Arbeitgeberbeitragsreserven ohne Verwendungsverzicht in ihrer Bilanz als Verbindlichkeit (Reserve des Arbeitgebers).
2. Eine Einlage in eine Arbeitgeberbeitragsreserve mit Verwendungsverzicht muss als Aufwand in der Erfolgsrechnung verbucht werden (9950.3052 oder jeweilige Funktion, in welche die betreffenden Mitarbeiter arbeiten), weil eine Verrechnung mit den monatlichen, ordentlichen Arbeitgeberbeiträgen an die Pensionskasse nicht mehr möglich ist solange die Unterdeckung nicht anderweitig behoben ist. Zudem wird die Arbeitgeberbeitragsreserve mit Verwendungsverzicht von der Pensionskasse bei der Berechnung des Deckungsgrads und der Bestimmung der Unterdeckung in ihrer Bilanz wie Eigenkapital behandelt.
3. Der Gemeinderat kann eine Einlage in die Arbeitgeberbeitragsreserve mit Verwendungsverzicht nur dann eigenmächtig beschliessen, wenn der Betrag innerhalb der Finanzkompetenz des Gemeinderates liegt. Ansonsten muss eine solche Einlage im Budget oder in einer Sondervorlage beschlossen werden. Dasselbe gilt für die Umwandlung einer bestehenden Arbeitgeberbeitragsreserve ohne Verwendungsverzicht in eine Arbeitgeberbeitragsreserve mit Verwendungsverzicht. Dies gilt nicht für den umgekehrten Fall: Die Umwandlung einer Arbeitgeberbeitragsreserve mit Verwendungsverzicht in eine Arbeitgeberbeitragsreserve ohne Verwendungsverzicht muss nicht formell beschlossen werden da diese in der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV 2; Art. 44a) geregelt ist.
4. Im Falle einer Unterdeckung beschliesst die Vorsorgekommission die erforderlichen Massnahmen zur Wiederherstellung der vollen Deckung. Insofern handelt es sich bei den von der Vorsorgekommission beschlossenen Massnahmen gemeinderechtlich um gebundene Ausgaben. Die Vorsorgekommission kann die Gemeinden jedoch nicht zu Einmaleinlagen (Arbeitgeberbeitragsreserven mit Verwendungsverzicht oder à fonds perdu-Einlagen) verpflichten. Die Gemeinden haben aber in jedem Fall die Möglichkeit, ihre Arbeitgebervertreter in der Vorsorgekommission entsprechend zu instruieren. Dies deshalb, weil die durch den Gemeinderat gewählten Vertreter in der Vorsorgekommission ausdrücklich auch die Interessen des Arbeitgebers zu vertreten haben und sich deshalb eine Koordination mit dem Gemeinderat aufdrängt. Im Zusammenhang mit der Vorsorgekommission erstrecken sich die Instruktionsmöglichkeiten des Gemeinderates allerdings nur auf die vom Gemeinderat gewählten Arbeitgeber-

vertreter. Auf die Vertreter der Arbeitnehmer kann der Gemeinderat keinen Einfluss nehmen. Insofern kann er auch nicht die ganze Vorsorgekommission instruieren.

5. Bei freiwilligen Leistungen (z.B. bei den Abfederungsmassnahmen infolge der Senkung des technischen Zinssatzes) handelt es sich somit gemeinderechtlich um ungebundene Ausgaben. Weder die Vorsorgekommission noch der Gemeinderat (ausser der Betrag kann über die Finanzkompetenz des Gemeinderates gedeckt werden) können daher Abfederungsmassnahmen in eigener Kompetenz beschliessen. Je nach Höhe der Abfederungsmassnahmen und ihrer Gemeindeordnung entscheidet darüber die Gemeindeversammlung oder der Einwohnerrat im Budget oder in einer Sondervorlage.

17.2 Ausgeglichener Finanzhaushalt

17.2.1 Grundsatz

Die Gemeinden führen einen auf Dauer ausgeglichenen Haushalt (§ 40 Abs. 1 Ziff. 4 GemG). Dies gilt sowohl für den allgemeinen Haushalt als auch für die Spezialfinanzierungen. Aufwandüberschüsse sind im Rahmen des Bilanzüberschusses zulässig, wobei der Bilanzüberschuss als allgemeine Reserve betrachtet wird, welche nie ganz aufgebraucht werden sollte. Bei einer gesunden finanziellen Ausgangslage sollten über eine Planungsphase von fünf Jahren die Aufwand- und die Ertragsüberschüsse ausgeglichen sein. Ist die finanzielle Ausgangslage zu Beginn der Planungsphase schlecht, dann sollte Eigenkapital generiert werden können, d.h. es sollten kumulierte Ertragsüberschüsse resultieren. Ist hingegen die finanzielle Ausgangslage zu Beginn der Planungsphase überdurchschnittlich gut, dann können im Rahmen dieser Überdurchschnittlichkeit auch Aufwandüberschüsse generiert werden. Zur Beurteilung der finanziellen Lage dienen v.a. die Finanzkennzahlen (siehe Kapitel 16).

Damit die Ausgeglichenheit des Finanzhaushalts nachhaltig eingehalten werden kann, sind in erster Linie die geplanten Investitionen, aber auch neue Aufgaben auf ihre finanzielle Tragbarkeit zu prüfen und allenfalls aufzuzeigen, mit welcher Steuererhöhung (oder Gebührenerhöhung) zu rechnen ist.

Sollte es dennoch zu einem Bilanzfehlbetrag kommen, so ist dieser unter Berücksichtigung des Ergebnisses des Folgejahres längstens innert vier Jahren zu jährlich mindestens 25% durch Ertragsüberschüsse abzutragen (§ 17 GRV). Ein Bilanzfehlbetrag muss also innerhalb von fünf Jahren seit der Entstehung abgetragen sein. Weil das Jahr nach der Entstehung des Bilanzfehlbetrags zum Zeitpunkt der Bekanntgabe bereits budgetiert ist, beginnt die Frist erst mit dem folgenden Budget zu laufen, dafür nur während vier Jahren. Die „Abschreibung des Bilanzfehlbetrags“ wird nicht buchhalterisch verbucht, sondern erfolgt mittels entsprechender Ertragsüberschüsse. Diese Abtragungspflicht gilt auch für die Vorschüsse der Spezialfinanzierungen.

Geben das Budget, die Jahresrechnung oder der Aufgaben- und Finanzplan zu Besorgnis Anlass, eröffnet der Regierungsrat der Gemeinde einen Bericht über deren Finanzlage (§ 168a Abs. 5 Bst. a GemG). Droht oder besteht ein Bilanzfehlbetrag, ist der Regierungsrat zu Aufsichtsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde befugt (§ 168a Absatz 5 Buchstabe b GemG).

17.2.2 Abschreibung des PK-Bilanzfehlbetrags

Durch die Ausfinanzierung der Basellandschaftlichen Pensionskasse (BLPK) entsteht eine spezielle Situation. Aus diesem Grund wurde die GRV mit dem § 57a ergänzt. Dieser regelt die einmalige Verrechnung der Neubewertungsreserve mit der für die BLPK-Ausfinanzierung zu bildenden Rückstellung per 1. Januar 2014, die Ausfinanzierung der BLPK im Jahr 2014, die Nach- oder Rückzahlung im Jahr 2015 (siehe dazu Kapitel 20.2.2), sowie die Abschreibung des allfällig verbleibenden „PK-Bilanzfehlbetrags“ ab dem Jahr 2015.

Im Gegensatz zu einem ordentlichen Bilanzfehlbetrag wird der PK-Bilanzfehlbetrag nicht mittels entsprechender Ertragsüberschüsse abgetragen (siehe Kapitel 17.2.1), sondern mit der erfolgswirksamen Verbuchung abgeschrieben (9950.3390/29601). Vorteil der buchhalterischen Abschreibung des PK-Bilanzfehlbetrags ist, dass der Saldo der Erfolgsrechnung mit der Veränderung des ordentlichen Bilanzüberschusses übereinstimmt und der BLPK-Bilanzfehlbetrag „automatisch“ abgebaut wird.

Ab dem Jahr 2015 muss der PK-Bilanzfehlbetrag (29601) über eine Frist von höchstens 20 Jahren zu jährlich mindestens 5% vom Anfangsbestand per 1. Januar 2015 abgeschrieben werden. Diese

Abschreibung des PK-Bilanzfehlbetrags muss ordentlich budgetiert werden. Die Gemeindeversammlung oder der Einwohnerrat können bei der Genehmigung der Jahresrechnung jedes Jahr eine höhere Abschreibung beschliessen. Dadurch verringert sich aber nicht die Abschreibungspflicht in den kommenden Jahren, sondern die Abschreibungsfrist verkürzt sich dadurch entsprechend (§ 57a Absatz 4 GRV). Später anfallende Aufwertungsgewinne bei den periodischen Neubewertungen des Finanzvermögens sind zusätzlich mit dem PK-Bilanzfehlbetrag zu verrechnen (siehe Kapitel 4.4). Dafür ist im Gegensatz zu den oben beschriebenen freiwilligen, zusätzlichen Abschreibungen kein Gemeindeversammlungs- oder Einwohnerratsbeschluss notwendig (§ 57a Absatz 5 GRV).

Beispiel:

- Der PK-Bilanzfehlbetrag im Jahr 2015 beträgt 300'000 Franken. Die jährliche Mindestabschreibung beträgt demnach 15'000 Franken.
- Im Jahr 2017 beschliesst die Gemeindeversammlung aufgrund eines guten Abschlusses insgesamt 50'000 Franken abzuschreiben. Dies sind 35'000 Franken mehr als vorgeschrieben.
- Im Jahr 2019 wird infolge der periodischen Neubewertung des Finanzvermögens ein Aufwertungsgewinn von 150'000 Franken erzielt.

| | PK-Bilanzfehlbetrag per 31.12 | Ordentlicher Abschreibung | Freiwilliger Abschreibung | Aufwertungsgewinn durch Neubewertung |
|--------|-------------------------------|---------------------------|---------------------------|--------------------------------------|
| Anfang | 300'000.- | | | |
| 2015 | 285'000.- | 15'000.- | | |
| 2016 | 270'000.- | 15'000.- | | |
| 2017 | 220'000.- | 15'000.- | 35'000.- | |
| 2018 | 205'000.- | 15'000.- | | |
| 2019 | 40'000.- | 15'000.- | | 150'000.- |
| 2020 | 25'000.- | 15'000.- | | |
| 2021 | 10'000.- | 15'000.- | | |
| 2022 | 0.- | 10'000.- | | |

17.3 Aufgaben- und Finanzplan

Gouverner c'est prévoir.

17.3.1 Allgemeines zum Aufgaben- und Finanzplan

Ausgeglichenheit des Finanzhaushalts

Ziel des Aufgaben- und Finanzplans ist es aufzuzeigen, wie der auf Dauer ausgeglichene Finanzhaushalt gewährleistet werden kann (§ 157c Abs. 2 Bst. b GemG). Konkret heisst dies, dass per Ende der Planungsperiode kein Bilanzfehlbetrag resultieren darf. Andernfalls sind Massnahmen (Minderausgaben oder Mehreinnahmen) einzuplanen, um einen drohenden Bilanzfehlbetrag zu verhindern.

Jährlichkeit und Planungshorizont

Mit dem Aufgaben- und Finanzplan wird eine „rollende Planung“ betrieben, d.h. der bestehende Aufgaben- und Finanzplan wird jährlich um ein Jahr erweitert und die verbleibenden Planungsjahre werden aktualisiert (§ 157c Abs. 1 GemG). Der Aufgaben- und Finanzplan beschreibt die voraussichtliche Entwicklung der Aufgaben und den Finanzbedarf einer Gemeinde über die jeweils kommenden fünf Jahre, wobei das aktuelle Budgetjahr jeweils dem ersten Planungsjahr des Aufgaben- und Finanzplans entspricht (§ 157c Abs. 2 Bst. a GemG). Die Schwierigkeit besteht darin, dass die Finanzsituation im Budgetjahr wegen der rechtsgrundlagegebenden Budgetpositionen häufig zu „pessimistisch“ gezeichnet ist. D.h. es werden Ausgaben budgetiert, welche voraussichtlich gar nicht anfallen, nur damit für den Fall der Fälle die notwendigen Rechtsgrundlagen geschaffen sind. Auch wird auf der Einnahmenseite häufig „zu vorsichtig“ budgetiert, um keine Begehrlichkeiten zu wecken. Wenn nun also dieses zu „schlechte“ Budgetjahr das Basisjahr für die vier kommenden Jahre bildet, besteht die Gefahr, dass sich die schlechten Ergebnisse aufkumulieren und per Ende der Planungsperiode ein Bilanzfehlbetrag resultiert. Das Budgetjahr sollte daher als Grundlage für die Planung der weiteren vier Jahre dahingehend angepasst werden, dass „die unnötige Luft rausgelassen wird“. Das erste Jahr im Aufgaben- und Finanzplan muss aber weiterhin dem Budgetjahr entsprechen. Alternativ kann als Basisjahr die Hochrechnung (nicht die Budgetwerte) des aktuellen Jahres oder allenfalls das letzte abgeschlossene Rechnungsjahr herangezogen werden.

Planungsunsicherheit und Detaillierungsgrad

Je weiter in die Zukunft geblickt wird, desto grösser wird die Planungsunsicherheit. Diese Unsicherheit lässt sich vielfach auch mit einer Erhöhung des Planungsaufwandes nicht effizient verringern. Bei der Planung sollte daher nicht zu stark ins Detail gegangen werden, um nicht den fälschlichen Eindruck zu erwecken, es handle sich um eine exakte Wissenschaft. Zudem gleichen sich verschiedene Positionen der Finanzplanung (mit unterschiedlichen Vorzeichen) in der Regel gegenseitig aus. Bei der Finanzplanung sollte daher das Hauptaugenmerk auf die wesentlichen Ausgaben- und Einnahmenpositionen sowie auf die Abbildung von neuen respektive entfallenden Aufgaben gerichtet werden.

Gliederung

Der Aufgaben- und Finanzplan sollte – wie es der Name bereits sagt – nach den Aufgaben, so wie sie in der Gemeinderechnung abgebildet sind (d.h. nach den Funktionen) gegliedert sein. In Gemeinden mit Globalbudgetierung kann der Aufgaben- und Finanzplan nach den Aufgabenbereichen gemäss der Globalbudgetierung gegliedert sein. Auch denkbar ist, dass der Aufgaben- und Finanzplan nach den Kostenarten gegliedert ist. In diesem Fall sollten aber zumindest die Erläuterungen zu den individuellen Anpassungen nach der funktionalen Gliederung gegliedert sein.

Keine Rechtsgrundlage

Im Gegensatz zum Budget handelt es sich beim Aufgaben- und Finanzplan um ein Arbeitsinstrument der Exekutive, welches der Legislative „nur“ zur Kenntnisnahme vorgelegt werden muss (§ 157c Abs. 3 GemG). Der Aufgaben- und Finanzplan stellt daher keine Rechtsgrundlage für Ausgaben dar.

Allgemeiner Haushalt und Spezialfinanzierungen

Bei den Spezialfinanzierungen handelt es sich um eigene Rechnungskreise innerhalb der Gemeinderechnung, welche wegen deren buchhalterischen Ausgeglichenheit auf das Gesamtergebnis der Gemeinderechnung keinen Einfluss haben (siehe Kapitel 10). Daher müssen für die Spezialfinanzierungen separate Aufgaben- und Finanzpläne (inkl. Investitionsprogramm) erstellt werden. Die Funktionen der Spezialfinanzierungen sind aus dem Aufgaben- und Finanzplan des allgemeinen Haushalts zu entfernen.

17.3.2 Aufbau des Aufgaben- und Finanzplans

Beim im Folgenden beschriebenen Aufbau eines Aufgaben- und Finanzplans handelt es sich um eine Umsetzungsempfehlung. Denkbar ist auch ein anderer Aufbau oder eine stärkere oder weniger starke Detaillierung. Dies ist auch abhängig von der Unterstützung der EDV-Anbieter.

Wichtig ist jedoch, dass der Aufgaben- und Finanzplan nachvollziehbar ist, d.h. dass die getroffenen Annahmen zur Aufwand- und Ertragsentwicklung sowie die manuellen Anpassungen dokumentiert sind.

Investitionsprogramm

Da sich die Investitionsausgaben erstens von der Gemeinde selbst planen und beeinflussen lassen¹ und sie zweitens einen Einfluss auf die Erfolgsrechnung (Abschreibungen und Zinsbelastung) haben, sollte zuerst mit dem Investitionsprogramm begonnen werden.

Die geplanten Investitionsausgaben und -einnahmen der kommenden fünf Jahre sind nach dem funktionalen Kontenrahmen gegliedert einzeln aufzulisten.

| Beispiel: Investitionsprogramm für die Jahre 2015 bis 2019 | | | | | | |
|--|---|----------------|------------------|----------------|----------------|----------------|
| Konto | Objekt | Budget 2015 | Planjahr 2016 | Planjahr 2017 | Planjahr 2018 | Planjahr 2019 |
| | NETTOINVESTITIONEN | 121 600 | 2 420 000 | 800 000 | 400 000 | 130 000 |
| 0 | ALLGEMEINE VERWALTUNG | 25 000 | 2 000 000 | 0 | 0 | 0 |
| 0290.5040.03 | Sanierung Gemeindehaus, Vorprojekt | 25 000 | | | | |
| 0290.5040.04 | Sanierung Gemeindehaus | | 2 000 000 | | | |
| 1 | ÖFFENTLICHE ORDNUNG UND SICHERHEIT | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 1500.5060.04 | Kommandofahrzeug | | | | | |
| 2 | BILDUNG | 0 | 270 000 | 500 000 | 0 | 0 |
| 2170.5040.02 | Kindergarten, Aufbau | | | 500 000 | | |
| 2170.5040.04 | Sanierung altes Schulhaus | | 270 000 | | | |
| 3 | KULTUR, SPORT, FREIZEIT, KIRCHE | 96 600 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 3411.5030.02 | Sanierung Technikanlage Schwimmbad | 96 600 | | | | |
| 6 | VERKEHR | 0 | 150 000 | 300 000 | 400 000 | 100 000 |
| 6150.5010.01 | jährliche Strassensanierungen | | 100 000 | 100 000 | 400 000 | 100 000 |
| 6150.5010.08 | Neuerschliessung Merzweg | | 250 000 | | | |
| 6150.5060.01 | Gemeindefahrzeuge und Zubehör | | | 200 000 | | |
| 6150.6372.08 | Erschliessungsbeiträge Merzweg (80%) | | -200 000 | | | |
| 7 | UMWELTSCHUTZ UND RAUMORDNUNG | 0 | 0 | 0 | 0 | 30 000 |
| 7710.5620.05 | Beitrag Sanierung Friedhof | | | | | 30 000 |

¹ Bei den Investitionseinnahmen ist die Planbarkeit unterschiedlich: Die Erschliessungsbeiträge sind in der Regel in Prozent der Ausgaben oder in Franken pro erschlossenem Quadratmeter Bauland definiert und lassen sich daher relativ gut planen. Demgegenüber sind die Anschlussbeiträge von der privaten Bautätigkeit abhängig.

Planerfolgsrechnung

Bei der Planerfolgsrechnung ist die funktionale Gliederung nicht zwingend. Denkbar ist auch, dass die Abschreibungen, welche sich aus dem Investitionsprogramm ergeben, nicht auf die einzelnen Funktionen oder Funktionsgruppen aufgeteilt werden, sondern zusammengefasst ausgewiesen werden. Falls die Planerfolgsrechnung nach der funktionalen Gliederung aufgebaut ist, sollten pro Funktion zumindest der Personalaufwand, die Abschreibungen und der übrige Nettoaufwand separat ausgewiesen werden (in der Funktionsklasse 9 „Finanzen und Steuern“ auch der Zinsaufwand, der Finanzausgleich und die Steuererträge).

Bei der Planerfolgsrechnung ist die Planbarkeit nicht im gleichen Ausmass gegeben wie beim Investitionsprogramm, da die Finanzsituation von Entwicklungen abhängig ist, welche von der Gemeinde nicht oder nur teilweise beeinflusst werden können. Die Annahmen sind nach bestem Wissen und Gewissen zu treffen und zu kommentieren.

Wichtige, teilweise sich gegenseitig beeinflussende Einflussgrössen sind:

- **Bevölkerungsentwicklung**
Die Bevölkerungsentwicklung hat sowohl Einfluss auf den Aufwand wie auch auf den Ertrag (Steuerertrag u.a.).
- **Entwicklung der Schülerzahl**
Die Schülerzahl ist abgesehen von den nicht planbaren Zu- und Wegzügen für die kommenden fünf Jahre bekannt. Anhand der Schülerzahl kann die Anzahl Schulklassen berechnet werden.
- **Preisentwicklung**
Die allgemeine Preisentwicklung kann von der eigenen Gemeinde nicht beeinflusst werden. In den meisten Gemeinden wird den Gemeindeangestellten der gleiche Teuerungsausgleich gewährt wie den Kantonsangestellten. In der Regel kann daher für den Personalaufwand der gleiche Teuerungsausgleich angenommen werden wie beim Kanton oder wie beim übrigen Nettoaufwand (Landesindex der Konsumentenpreise). Die Stufenanstiege werden in der Regel nicht berücksichtigt, da sich diese bei Fluktuationen durch Austritte in hohen Stufen und Eintritte in tieferen Stufen kompensieren (Ausnahme siehe unten).
- **Personalentwicklung**
Falls neben dem Teuerungsausgleich Anpassungen am Stellenetat vorgenommen werden sollen oder die Annahme mit den sich ausgleichenden Stufenanstiegen nicht zutrifft (dies ist v.a. in kleineren Gemeinden der Fall), muss dies entsprechend berücksichtigt werden.
- **Steuerertrag pro Einwohner**
Die Steuerkraft pro Einwohner lässt sich nur sehr schwer planen, da sich die Ab- und Zugänge von guten Steuerzahlern (juristische und natürliche Personen) in der Regel nicht vorhersehen lassen. Direkt durch die Gemeinde beeinflusst werden können hingegen der Steuerfuss (natürliche Personen) und die Steuersätze (Ertrags- und Kapitalsteuern der juristischen Personen). Bei den Aufgaben- und Finanzplänen der Spezialfinanzierungen gilt dasselbe für die entsprechenden Gebühren.
- **Fremdkapitalzinssatz**
Die Schätzung des Fremdkapitalzinssatzes sollte ausgehend vom bestehenden Fremdkapitalzinssatz und in Abhängigkeit von der Fälligkeit von bestehenden Darlehen (Refinanzierung) und des Bedarfs an Neugeld erfolgen.
- **Gesetzesänderungen**
Mehr- oder Minderkosten aufgrund von geplanten oder bereits beschlossenen und noch nicht in Kraft getretenen Gesetzesänderungen auf eidgenössischer, kantonaler oder kommunaler Ebene sind entsprechend zu berücksichtigen.

Die wichtigsten Einflussgrössen sind aufzulisten.

Beispiel: Einflussgrössen für die Planerfolgsrechnung 2015 bis 2019

| Einflussgrössen | Budget 2015 | Planjahr 2016 | Planjahr 2017 | Planjahr 2018 | Planjahr 2019 |
|----------------------------------|--------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Bevölkerung | 2 050 | 2 100 | 2 125 | 2 150 | 2 175 |
| Anzahl Kindergartenklassen | 2 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Anzahl Schulklassen | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 |
| Preisentwicklung | 0,7% | 1,0% | 1,0% | 1,0% | 1,0% |
| Steuerfuss | 62% | 62% | 62% | 62% | 62% |
| Steuersatz Ertragssteuer | 4,2% | 4,2% | 4,2% | 4,2% | 4,2% |
| Steuersatz Kapitalsteuer | 0,275% | 0,275% | 0,275% | 0,275% | 0,275% |
| Fremdkapitalzins (mittelfristig) | 1,5% | 1,8% | 2,0% | 2,0% | 2,0% |

Anhand der Einflussfaktoren lassen sich u.a. folgende Kostenfaktoren herleiten:

- **Personalteuerung**
Unter Personalteuerung wird nur der Teuerungsausgleich (Preisfaktor) subsumiert. Eine Veränderung des Stellenetats (Mengenfaktor) ist manuell vorzunehmen (siehe unten). Im Normalfall entspricht der Teuerungsausgleich der erwarteten Preisentwicklung (Einflussgrösse „Preisentwicklung“).
- **Kostenentwicklung des „übrigen Nettoaufwands“**
Der Kostenfaktor für den übrigen Nettoaufwand setzt sich zusammen aus dem Preisfaktor (Einflussgrösse „Preisentwicklung“) und dem Mengenfaktor (Einflussgrösse „Bevölkerungsentwicklung“).

Beispiel: Kostenfaktoren für die Planerfolgsrechnung 2015 bis 2019

| Allgemeine Kostenfaktoren | Budget 2015 | Planjahr 2016 | Planjahr 2017 | Planjahr 2018 | Planjahr 2019 |
|--|--------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Teuerungsausgleich des Personals | 0,7% | 1,0% | 1,0% | 1,0% | 1,0% |
| Kostenentwicklung übriger Nettoaufwand | 1,8% | 2,4% | 1,2% | 1,2% | 1,2% |

Bemerkungen:

- **Teuerungsausgleich des Personals:** Mit Ausnahme des Jahres 2015 entspricht der angenommene Teuerungsausgleich der angenommenen Preisentwicklung.
- **Kostenentwicklung übriger Nettoaufwand:** Dieser ergibt sich aufgrund des angenommenen Bevölkerungswachstums und der angenommenen Preisentwicklung. Da ab dem Jahr 2017 mit einem sich verlangsamenden Bevölkerungswachstum gerechnet wird, ist ab dann die Kostenentwicklung rückläufig.

Neben diesen Kostenfaktoren können noch manuelle Anpassungen vorgenommen werden. Die wesentlichen Anpassungen sind mit Ausnahme der Abschreibungen zu kommentieren:

- **Abschreibungen**
Die Abschreibungen lassen sich aus dem Investitionsprogramm, dem bestehenden Verwaltungsvermögen und den Abschreibungsregeln gemäss der Gemeinderechnungsverordnung (Anhänge I und II) herleiten.
- **Steuerentwicklung (betrifft nur die Funktion 910 „Steuern“)**
Der Steuerertrag sollte für die natürlichen und die juristischen Personen separat ausgewiesen werden. Bei den natürlichen Personen wird im Normalfall der Steuerertrag mit der Preisentwicklung und der Bevölkerungsentwicklung hochgerechnet und allenfalls um eine Veränderung des Steuerfusses angepasst. Eine über die Preisentwicklung hinausgehende Veränderung des Steuerertrags pro Einwohner ist schwer planbar.
- **Finanzausgleich (betrifft nur die Funktion 930 „Finanz- und Lastenausgleich“)**
Falls sich die Plansteuerkraft im Rahmen der allgemeinen Preisentwicklung bewegt, ist auch beim Finanzausgleich von der allgemeinen Preisentwicklung auszugehen. Entwickelt sich die Steuerkraft pro Einwohner nicht im Rahmen der Preisentwicklung, dann sind beim Finanzausgleich entsprechende Anpassungen vorzunehmen: Für die Empfängergemeinden gilt, dass sich die Summe von Steuerertrag (bei unverändertem Steuerfuss und Steuersätzen) und Finanzausgleich im Rahmen der allgemeinen Preisentwicklung bewegen soll. Bei den Gebergemeinden entspricht die Zunahme der Steuerkraft um einen Franken einer Zunahme des Finanzausgleichs um 80 Rappen, maximal jedoch von 17% der Steuerkraft.
- **Zinsbelastung (betrifft nur die Funktion 961 „Zinsen“)**
Die Zinsbelastung berechnet sich wie folgt: Bestehende Verschuldung plus/minus Finanzierungssaldo² multipliziert mit dem geschätzten Fremdkapitalzinssatz (siehe oben).
- **Korrekturen infolge der Personalentwicklung**
Eine geplante Veränderung des Stellenetats ist manuell zu korrigieren. Hauptsächlich davon betroffen ist der Bereich Bildung, wo sich eine Veränderung der Klassenzahlen direkt auf den Stellenetat auswirkt.
- **Gesetzliche Anpassungen**
Die Kostenfolgen von gesetzlichen Anpassungen sind separat anzupassen. Davon betroffen sind auch kommunale Reglemente wie beispielsweise die Einführung eines Mittagstisches.
- **Weitere Faktoren**
Als weitere manuelle Anpassungen gelten unregelmässig auftretende Ereignisse, wie beispielsweise Unterhalt von diversen Objekten (z.B. Kanalspülung alle drei Jahre).

Die meisten Veränderungen der Planerfolgsrechnung ergeben sich aufgrund des Investitionsprogramms (Abschreibungen) oder aufgrund der angenommenen Kostenfaktoren (Teuerungsausgleich bei Personal und Kostenentwicklung beim übrigen Nettoaufwand). Diese Werte sind nicht weiter zu kommentieren. Demgegenüber werden die manuellen Anpassungen kommentiert.

² Der klassische Finanzierungssaldo berechnet sich wie folgt: Selbstfinanzierung abzüglich Nettoinvestitionen. Da aber die Investitionen ins Finanzvermögen darin nicht enthalten sind, ist der Finanzierungssaldo um Investitionen und Deinvestitionen des Finanzvermögens zu bereinigen.