

ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2015.00398 vom 19. November 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-11-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__VB.2015.00398

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2015.00398 du 19 novembre 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2015.00398 del 19 novembre 2014

Regeste

Genehmigung der Jahresrechnung 2013 | [Mit Beschluss vom 19. November 2014 wies der Beschwerdegegner die Beschwerdeführerin aufsichtsrechtlich an, in der Jahresrechnung 2013 entsprechend den Vorgaben der Direktion der Justiz und des Innern Rückstellungen für die vom ihm geschuldeten Beiträge an die Sanierung der BVK zu bilden.] Zuständigkeit des Gerichts, Anfechtungsobjekt und Beschwerdelegitimation der Beschwerdeführerin (E. 1). Zuständigkeit der Kammer (E. 3). Wahrung des Gehörsanspruchs (E. 4). Im Rahmen der Vorschriften des Gemeindehaushalts ist die Beschwerdeführerin zur Bildung echter Rückstellungen im Sinne des Harmonisierten Rechnungsmodells (HRM 1) verpflichtet, weshalb ihr diesbezüglich kein erheblicher Gestaltungsspielraum zukommt. Wird sie im Unterlassungsfall aufsichtsrechtlich angewiesen, erforderliche Rückstellungen nachträglich zu bilden, ist darin keine Verletzung ihrer Gemeindeautonomie zu sehen (E. 5.2). Die im Rechnungsjahr 2013 bestehende Verpflichtung der der BVK angeschlossenen Beschwerdeführerin zur Leistung von Sanierungsbeiträgen erforderte nach den massgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen die Bildung von Rückstellungen zulasten der Jahresrechnung 2013. Die Beschwerdeführerin hätte die vorgängige Ermahnung des Beschwerdegegners daher befolgen und in der Jahresrechnung 2013 entsprechende Rückstellungen vornehmen müssen (E. 5.3). Der Beschwerdegegner war im Rahmen seiner aufsichtsrechtlichen Prüfung der Jahresrechnung der Beschwerdeführerin sodann nicht an den Prüfungsbericht der finanztechnischen Prüfstelle gebunden (5.4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 4

Abteilung VB.2015.00398 Urteil der 4. Kammer vom 4. November 2015 Mitwirkend: Abteilungspräsident Jso Schumacher (Vorsitz), Verwaltungsrichter Peter Sprenger, Verwaltungsrichter Marco Donatsch, Gerichtsschreiberin Sonja Güntert. In Sachen Primarschulgemeinde Unterengstringen, vertreten durch RA A, Beschwerdeführerin, gegen Bezirksrat Dietikon, Beschwerdegegner, betreffend Genehmigung der Jahresrechnung 2013, hat sich ergeben: I. A. Die Primarschulgemeinde Unterengstringen ist als Arbeitgeberin der "BVK Personalvorsorge des Kantons Zürich" (BVK) angeschlossen. Die BVK weist seit Jahren eine Unterdeckung auf (aktueller Deckungsgrad 96,4 %, abrufbar unter www.bvk.ch [Stand 14. Oktober 2015]). Ende 2008 sank der Deckungsgrad der BVK auf unter 90 %, sodass der Regierungsrat gestützt auf § 70 Abs. 2 in Verbindung mit § 79 Abs. 1 lit. k der Statuten der Versicherungskasse für das Staatspersonal vom 22. Mai 1996 (BVK-Statuten [OS 54,43 ff.], aufgehoben per Ende August 2014; siehe RRB Nr. 728/2014 [abrufbar unter www.zh.ch > aktuell > Regierungsratsbeschlüsse] in

Verbindung mit dem Handelsregisterauszug der BVK [abrufbar unter www.hra.zh.ch > firmensuche]) im November 2011 ein Sanierungspaket zu Händen des Kantonsrats verabschiedete, bestehend aus einer Einmaleinlage in Höhe von zwei Milliarden Franken und der Genehmigung einer Statutenrevision, womit weitere Sanierungsmassnahmen umgesetzt werden sollten (vgl. zum Ganzen ABI 2011, 3277 ff.). Am 2. April 2012 bewilligte der Kantonsrat den Objektkredit für die Einmaleinlage und erteilte der Statutenrevision seine Genehmigung (vgl. www.kantonsrat.zh.ch > Geschäfte > Geschäfts-Nr. 4851). Als Konsequenz waren die bestehenden Anschlussverhältnisse den neuen Bestimmungen anzupassen. Arbeitgeber, welche bei der BVK verbleiben und von der Einmaleinlage des Kantons profitieren wollten, mussten bis Ende November 2012 neue Anschlussverträge unterzeichnen. Die Primarschulgemeinde Unterengstringen entschied sich zum Verbleib bei der BVK und unterzeichnete rechtzeitig einen neuen Anschlussvertrag, womit sie sich zur finanziellen Beteiligung an den erforderlichen Sanierungsmassnahmen verpflichtete. B. Am 14. Dezember 2012 teilte die Direktion der Justiz und des Innern den politischen Gemeinden, Schulgemeinden, Zweckverbänden und Anstalten sowie Bezirksräten und Prüfstellen des Kantons mit, es sei angezeigt, dass die gestützt auf einen Anschlussvertrag zur Leistung von Sanierungsbeiträgen verpflichteten Gemeinden in der Jahresrechnung 2012 Rückstellungen für diese Beiträge bildeten. Das Gemeindeamt des Kantons Zürich (GAZ) veröffentlichte in der Folge am 22./29. Januar 2013 nähere Informationen hierzu, so insbesondere Kontierungsvorgaben für die "Verbuchung von Arbeitgeberbeiträgen, Sanierungsbeiträgen oder Ausfinanzierungsbeiträgen im Zusammenhang mit der Sanierung von Pensionskassen". Am 5. März 2013 beschloss die Schulpflege der Primarschulgemeinde Unterengstringen, auf die Bildung von Rückstellungen in Zusammenhang mit der Sanierung der BVK zulasten der Jahresrechnung 2012 zu verzichten. Anlässlich der Überprüfung der Jahresrechnung 2012 wies der Bezirksrat Dietikon die Primarschulgemeinde am 7. November 2013 darauf hin, sie habe in der Jahresrechnung 2013 die Rückstellungen für die BVK-Sanierung zu bilden. C. Am 25. März 2014 beschloss die Schulpflege der Primarschulgemeinde Unterengstringen, auch im Rechnungsjahr 2013 keine Rückstellungen für die Arbeitgeberbeiträge zur Sanierung der BVK zu bilden, die "theoretischen Rückstellungszahlen" in den Anhang der Bilanz aufzunehmen und die jährlichen Sanierungsbeiträge jeweils der laufenden Rechnung zu belasten. Daraufhin wies der Bezirksrat Dietikon die Primarschulgemeinde Unterengstringen mit Beschluss vom 19. November 2014 aufsichtsrechtlich an, in der Jahresrechnung 2013 entsprechend den Vorgaben der Direktion der Justiz und des Innern Rückstellungen für die Sanierung der BVK zu bilden und die korrigierte Jahresrechnung 2013 nach Abnahme durch die Schulpflege, die Rechnungsprüfungskommission und die Gemeindeversammlung sowie nach Kontrolle durch die finanztechnische Prüfungsstelle erneut zur Prüfung einzureichen. II. Am 19. Dezember 2014 liess die Primarschulgemeinde Unterengstringen Rekurs beim Regierungsrat erheben und die Aufhebung des Beschlusses des Bezirksamts Dietikon vom 19. November 2014 unter Entschädigungsfolge beantragen. Der Regierungsrat vereinigte das Rechtsmittel mit Beschluss vom 20. Mai 2015 mit fünf weiteren und wies alle sechs Rekurse kostenpflichtig ab. III. Die Primarschulgemeinde Unterengstringen liess am 24. Juni 2015 Beschwerde beim Verwaltungsgericht führen und beantragen, unter Entschädigungsfolge seien die Beschlüsse des Regierungsrats vom 20. Mai 2015 sowie des Bezirksamts Dietikon vom 19. November 2014 aufzuheben. Zudem wurde um Vereinigung dieses Verfahrens mit den Verfahren betreffend die am gleichen Tag eingereichten

Beschwerden der Politischen Gemeinden Unterengstringen und Geroldswil, der Primarschulgemeinde Oetwil-Geroldswil sowie des Zweckverbands Betreibungs- und Gemeindeammannamt Geroldswil-Oetwil a.d.L.-Weiningen (Verfahren VB.2015.00399, VB.2015.00400, VB.2015.00401 und VB.2015.00402) ersucht. Auf die Akten und die Begründung seines Beschlusses verweisend, liess der Regierungsrat mit Vernehmlassung vom 20./21. August 2015 auf Abweisung der Beschwerde schliessen. Der Bezirksrat Dietikon verzichtete am 31. August 2015 ausdrücklich auf eine Beschwerdeantwort. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Gemäss § 70 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG, LS 175.2) prüft das Verwaltungsgericht seine Zuständigkeit von Amtes wegen. Erstinstanzliche Rekursentscheide des Regierungsrats etwa über aufsichtsrechtliche Anordnungen eines Bezirksamtes die Haushaltführung einer Gemeinde betreffend können beim Verwaltungsgericht mit Beschwerde angefochten werden (§ 41 in Verbindung mit §§ 19 Abs. 1 lit. a, 19a, 19b Abs. 2 lit. a Ziff. 3 sowie §§ 42–44 e contrario VRG).

1.2 Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung sind Aufsichtsmassnahmen nur dann mit Beschwerde anfechtbar, wenn sie eine Verfügung beinhalten, sei es, dass der Regierungsrat eine derartige Verfügung selber trifft oder dass er die Verfügung einer Direktion oder eines Bezirksamtes bestätigt (Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], Vorbemerkungen zu §§ 19–28a N. 86). Mit der vorliegenden Beschwerde ficht die Beschwerdeführerin einen Rekursentscheid des Regierungsrats an, womit dieser eine gegenüber der Beschwerdeführerin ergangene aufsichtsrechtliche Weisung des Beschwerdegegners bestätigte. Mit besagter Weisung wurde die Beschwerdeführerin angehalten, in der Jahresrechnung 2013 unterlassene Rückstellungen in Zusammenhang mit der Sanierung der BVK vorzunehmen. Durch die streitbetroffene Aufsichtsmassnahme wird folglich eine konkrete verwaltungsrechtliche Beziehung rechtsgestaltend in verbindlicher Weise festgelegt. Sie stellt eine Verfügung im materiellen Sinn dar, sodass ein objektives Rechtsschutzinteresse an ihrer Überprüfung besteht.

1.3 Das subjektive Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin wiederum ergibt sich aus § 49 in Verbindung mit § 21 Abs. 2 lit. c VRG, wonach Gemeinden zur Ergreifung eines Rechtsmittels legitimiert sind, wenn sie bei der Erfüllung gesetzlicher Aufgaben in ihren schutzwürdigen Interessen verletzt sind, insbesondere bei einem wesentlichen Eingriff in ihr Finanz- oder Verwaltungsvermögen. Ein solcher Eingriff ins Verwaltungsvermögen ist vorliegend darin zu sehen, dass die zur Bildung von Rückstellungen verpflichteten Gemeinden (zumindest bei der ersten Buchung) ihre Rechnung doppelt belasten müssen, nämlich mit der Zahlung für das Vorjahr und mit der Rückstellung für das laufende Jahr. Die Beschwerdeführerin beruft sich darüber hinaus auf ihre durch Art. 50 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und Art. 85 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 (LS 101) garantierte Gemeindeautonomie. Dazu ist sie – da sie der Entscheid über ihre Jahresrechnung in ihren hoheitlichen Belangen berührt (vgl. BGr, 1. Dezember 2009, 2C_187/2009, E. 2 und 3.3) – auch gemäss § 49 in Verbindung mit § 21 Abs. 2 lit. b VRG berechtigt. Ob der Beschwerdeführerin die beanspruchte Autonomie im fraglichen Bereich tatsächlich zukommt, ist – sofern es, was hier nicht zutrifft, nicht von vornherein offensichtlich an einem kommunalen Autonomiebereich fehlt – nicht eine Frage des Eintretens, sondern der materiellen Beurteilung (BGr, 22. November 2012, 8C_500/2012, E. 2.2.2; BGE 135 I 43 E. 1.2).

1.4 Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde

einzutreten. 2. Eine Vereinigung der einzeln eingereichten Beschwerden in den Verfahren VB.2015.00398, VB.2015.00399, VB.2015.00400, VB.2015.00401 und VB.2015.00402 ist nicht angezeigt. 3. Als Vorinstanz hat der Regierungsrat gewirkt, weshalb die Kammer ungeachtet des Streitwerts für die Behandlung der Beschwerde zuständig ist (§ 38b Abs. 3 VRG).

E. 4.1

In verfahrensrechtlicher Hinsicht macht die Beschwerdeführerin eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend und bringt vor, die Vorinstanz habe sich zu grossen Teilen nicht mit den von ihr im Rekurs aufgeworfenen Problemstellungen befasst bzw. habe wichtige Fragen unbeantwortet gelassen oder dazu bloss in nicht nachvollziehbaren Erwägungen (kurz) Stellung genommen. Unbeantwortet geblieben seien etwa Fragen hinsichtlich der Kompetenzen des Bezirksrats, der Rückstellungshöhe oder der Notwendigkeit und Gesetzmässigkeit der Bildung von Rückstellungen bis zum Zeitpunkt, da die BVK die Soll-Wertschwankungsreserven vollständig geäufnet habe. Ferner habe die Vorinstanz keine Stellung zur Nichtberücksichtigung des Prüfungsberichts der Revisionsstelle des Gemeindeamts genommen, was umso schwerer wiege, als sich bereits der Beschwerdegegner hierzu nicht geäussert habe. Schliesslich habe sich die Vorinstanz zu der gerügten Verletzung der Gemeindeautonomie nicht geäussert bzw. sich nicht in (verfassungs-)rechtsgenügender Weise mit den beschwerdeführerischen Vorbringen auseinandergesetzt. Diese verfahrensrechtlichen Rügen sind zumindest im Rahmen der Autonomiebeschwerde zulässig und vorweg zu behandeln (BGE 131 I 91 E. 3.1).

E. 4.2

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV fliesst unter anderem ein Anspruch der von einem Entscheid in ihrer Rechtsstellung betroffenen Person, dass die Behörde ihre Vorbringen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Entsprechend ist die Behörde verpflichtet, ihren Entscheid zu begründen. Dabei muss sie sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen, sondern kann sich auf die wesentlichen Punkte beschränken. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn sich der bzw. die Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann (vgl. zum Ganzen BGE 138 IV 81 E. 2.2, 134 I 83 E. 4.1 [je mit Hinweisen]); ausführlich zur Begründungspflicht Michele Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 402 ff. mit zahlreichen Hinweisen).

E. 4.3

Die Vorinstanz erwägt, dass und weshalb die Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit den gegenüber der BVK geschuldeten Sanierungsbeiträgen zur Bildung von Rückstellungen verpflichtet sei und den Gemeinden bei der Verbuchung solcher Rückstellungen keine Autonomie zukomme. Gestützt darauf kommt sie zum Schluss, dass ein aufsichtsrechtliches Einschreiten des Beschwerdegegners – ungeachtet des positiven Prüfungsberichts der Revisionsstelle – geboten gewesen sei. Auch wenn die Erwägungen der Vorinstanz stellenweise etwas knapp ausgefallen sind, vermögen sie insgesamt den Anforderungen an die Begründungspflicht zu genügen. Die entscheidwesentlichen Punkte werden behandelt. Nicht zu beanstanden ist insofern, dass sich die Vorinstanz nicht mit der (nicht entscheidwesentlichen) Frage der zulässigen Rückstellungshöhe und -dauer

auseinandergesetzt hat, nachdem allein die Zulässigkeit der bezirksrätlichen Weisung zur Beurteilung stand, generell Rückstellungen für Sanierungsbeiträge zulasten der Jahresrechnung 2013 zu bilden. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt nicht vor. Was die von der Beschwerdeführerin beanstandete Verweisung der Vorinstanz auf die Erwägungen der Direktion der Justiz und des Innern in den Stellungnahmen vom 6. März 2015 anbelangt, lässt sich mit Fug fragen, ob dies rechtmässig ist. Gemäss § 28 Abs. 1 Satz 2 VRG kann die Rekursbehörde zwar auf die Erwägungen der Vorinstanz verweisen. Aus dem Blickwinkel ihrer Entstehungsgeschichte betrifft diese Norm jedoch einzig den Verweis auf Erwägungen in der vorinstanzlichen Anordnung selbst, nicht etwa solche in der Vernehmlassung einer am Rekursverfahren beteiligten Behörde (vgl. RB 2005 Nr. 11 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die vorliegende (§ 28 Abs. 1 Satz 2 VRG analoge) Verweisung erfolgte indes lediglich ergänzend zu den Ausführungen im Entscheid der Vorinstanz selbst. Zudem wurde die fragliche Stellungnahme der Beschwerdeführerin im Rekursverfahren zur Kenntnisnahme zugestellt. Auch vor diesem Hintergrund rechtfertigt sich die Annahme einer Gehörsverletzung daher nicht.

E. 5

In materieller Hinsicht ist zu prüfen, ob sich die Anordnung des Beschwerdegegners vom 19. November 2014 als zulässig erweist.

E. 5.1

Gemäss § 141 Abs. 1 f. des Gemeindegesetzes vom 6. Juni 1926 (GG, LS 131.1) stehen die Gemeinden, ihre Betriebe, Anstalten und ihre Verbindungen unter der Aufsicht des Bezirkrats, welcher darüber wacht, dass die Gemeindebehörden und -beamten ihre Pflichten gewissenhaft und den gesetzlichen Vorschriften gemäss erfüllen. Nach § 144 GG obliegt dem Bezirksrat dabei auch die Überwachung der Haushaltsführung der Gemeinden. Diese reichen dem Bezirksrat hierzu namentlich die von ihrer Vorsteherschaft erstellten Jahresrechnungen ein (vgl. § 145 GG). Der Bezirksrat prüft die Jahresrechnungen in erster Linie auf ihre Vollständigkeit und formelle Richtigkeit hin. Er hat insbesondere festzustellen, ob die Rechnungen nach den Vorschriften über den Gemeindehaushalt aufgebaut sind (vgl. zum Ganzen Hans Rudolph Thalmann, Kommentar zum Zürcher Gemeindegesetz, 3. A., Wädenswil 2000, § 145 N. 2). Die Prüfung des Bezirkrats führt dabei nicht zu einer förmlichen Genehmigung der Rechnungen. Er stellt lediglich die von ihm vorgenommene Prüfung fest und macht der Gemeindevorsteherschaft Mitteilung von seinem Befund und allfälligen aufsichtsrechtlichen Massnahmen, die sich als Konsequenz ergeben können (Thalmann, § 145 N. 3). Wo es an der nötigen Sachkenntnis von Behörden oder Verwaltungspersonal fehlt, besteht die Hauptaufgabe des Bezirkrats in der Anleitung und Belehrung (Thalmann, § 144 N. 6). Wo unverbindliche Anweisungen und Empfehlungen indes fruchtlos bleiben oder verbreitete Missstände es erfordern, hat der Bezirksrat mit individuellen oder allgemeinen Weisungen verbindlicher Natur dem Recht zum Durchbruch zu verhelfen. Der Umfang der Weisungskompetenz ist weiter, je geringer die Ermessensfreiheit der Gemeinde bei der Aufgabenerfüllung ist. Aufsichtsrechtliche Weisungen und andere Formen des Eingreifens sind jedoch auch im autonomen Bereich der Gemeinden möglich; auch dort hat sich die Gemeinde an das geltende Recht zu halten (zum Ganzen Thalmann, § 142 N. 2.2). Vorliegend teilte die Direktion der Justiz und des Innern der Beschwerdeführerin bereits am 14. Dezember 2012 mit, mit Abschluss eines neuen Anschlussvertrags mit der BVK hätten sich zahlreiche Gemeinden zur Leistung von Sanierungsbeiträgen an diese verpflichtet. Weil der Beschluss des Kantonsrats über die

Sanierung der Vorsorgeeinrichtung am 1. Januar 2013 in Kraft trete, sei es angezeigt, dass die als Arbeitgeberinnen angeschlossenen Gemeinden in der Jahresrechnung 2012 entsprechende Rückstellungen bildeten. Die Beschwerdeführerin liess diese Empfehlung unberücksichtigt und sah davon ab, zulasten der Jahresrechnung 2012 Rückstellungen für die von ihr geschuldeten Sanierungsbeiträge zu bilden, sodass sie der Beschwerdegegner am 7. November 2013 anwies, in der Jahresrechnung 2013 entsprechende Rückstellungen vorzunehmen. Erst, als auch diese Weisung fruchtlos blieb, das heisst, als die Beschwerdeführerin auch im Rechnungsjahr 2013 keine Rückstellungen in Zusammenhang mit der Sanierung der BVK bildete, erliess der Beschwerdegegner die Ausgangsverfügung. Bei Vorliegen eines Verstosses gegen die Vorschriften über den Gemeindehaushalt erwiesen sich das aufsichtsrechtliche Einschreiten des Beschwerdegegners sowie die Wahl des Aufsichtsmittels somit mit Blick auf die vorstehenden Ausführungen im Grundsatz als recht- und verhältnismässig. Fraglich ist indessen, ob die unterbliebene Bildung von Rückstellungen im konkreten Fall überhaupt gegen die geltenden Vorschriften für den Gemeindehaushalt verstösst und der Beschwerdegegner die Beschwerdeführerin hierzu überhaupt anhalten bzw. verpflichten darf, das heisst, ob die Weisung des Beschwerdegegners sich auch inhaltlich als zulässig erweist.

E. 5.2

Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang zunächst geltend, hinsichtlich der Bildung von Rückstellungen wie der vorliegend verlangten komme den Gemeinden eine relativ erhebliche Entscheidungsfreiheit zu. Missachte eine Aufsichtsbehörde oder eine andere kantonale Behörde – wie vorliegend – diese den Gemeinden zustehende Entscheidungsfreiheit, sei darin eine Verletzung der Gemeindeautonomie zu sehen. Eine Gemeinde ist in einem Sachbereich autonom, wenn das kantonale Recht diesen nicht abschliessend ordnet, sondern ihn ganz oder teilweise der Gemeinde zur Regelung überlässt und ihr dabei eine relativ erhebliche Entscheidungsfreiheit einräumt. Im Einzelnen ergibt sich der Umfang der kommunalen Autonomie aus dem für den entsprechenden Bereich anwendbaren kantonalen Verfassungs- und Gesetzesrecht (BGE 129 I 410 E. 2.1 mit Hinweisen). Die massgebenden kantonalen Vorschriften über den Gemeindehaushalt erlauben den Gemeinden im Kanton Zürich dabei insbesondere eine eigene Finanzpolitik, indem sie selbständig das kommunale Budget und den Gemeindesteuerfuss festsetzen sowie über die Rechnungsabnahme befinden (§§ 118 ff. GG). Auch bezüglich der Bewertung des Finanz- und Verwaltungsvermögens sowie der Vornahme von Abschreibungen verfügen die Gemeinden über einen erheblichen Entscheidungsspielraum (§ 136 f. GG). Dem Bezirksrat steht lediglich die aufsichtsrechtliche Kontrolle der Gemeinderechnungen zu (§ 145 GG). Der Beschwerdeführerin kommt daher im vorliegend infrage stehenden Sachbereich der Jahresrechnung grundsätzlich Autonomie zu (vgl. BGr, 24. Februar 2004, 2P.37/2004, E. 4.2, und 24. August 1993, 1P.437/1991, E. 2b). Diese Autonomie wird zum Teil dadurch eingeschränkt, dass für die Haushaltsführung gemäss § 165 GG weiterhin verschiedene Bestimmungen des mit Inkrafttreten des Gesetzes über Controlling und Rechnungslegung vom 9. Januar 2006 (LS 611) aufgehobenen Finanzhaushaltsgesetzes vom 2. September 1979 (FHG, GS IV 193) direkt oder sinngemäss anwendbar sind. So schreibt der direkt anwendbare §

E. 5.3

Wie die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang zutreffend einräumt, ist sie als Arbeitgeberin im Fall einer Unterdeckung der BVK dieser gegenüber zur Leistung von

Sanierungsbeiträgen verpflichtet. Die Pflicht ergibt sich aus Art. 65d Abs. 3 lit. a des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40), wonach eine Vorsorgeeinrichtung im Rahmen des BVG-Obligatoriums während der Dauer einer Unterdeckung von Arbeitgebern und Arbeitnehmern Beiträge zur Behebung der Unterdeckung erheben kann, sofern andere Massnahmen nicht zum Ziel führen. Eine derartige Sanierungsmassnahme muss jedoch auf einer reglementarischen Grundlage beruhen (Art. 65d Abs. 2 Satz 1 BVG), welche im Fall der BVK bei Eintritt der Unterdeckung erst noch geschaffen werden musste. Dies geschah im Rahmen der im November 2011 vom Regierungsrat beschlossenen und im Frühling 2012 vom Kantonsrat genehmigten Revision der BVK-Statuten (vgl. ABl 2011, 3277 ff., auch zum Folgenden). Die per 1. Januar 2013 in Kraft getretenen Statutenbestimmungen sehen in § 70c lit. b neu eine Pflicht der der BVK angeschlossenen Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber zur Leistung von Sanierungsbeiträgen auf dem versicherten Lohn derjenigen versicherten Personen vor, welche der Vollversicherung angehören (OS 67, 414; vgl. zur reglementarischen Grundlage ab 1. September 2014 Art. 89 lit. b des Vorsorgereglements der BVK, abrufbar unter www.bvk.ch > Über uns > Fakten und Zahlen > Rechtsgrundlagen). Die Sanierungsmassnahmen im Sinn von § 70c lit. b BVK-Statuten werden auf den 1. Juli nach dem für den jeweiligen Deckungsgrad massgebenden Bilanzstichtag wirksam und gelten jeweils für zwölf Monate (§ 70e lit. c BVK-Statuten [OS 67, 415]; vgl. dazu ferner neu Art. 91 lit. c des Vorsorgereglements der BVK). Für den Beginn und die Höhe der Leistungspflicht im Jahr 2013/2014 wurde dabei in Abweichung von dieser Bestimmung auf den von der Geschäftsleitung der BVK am 14. Januar 2013 festgelegten massgebenden provisorischen Deckungsgrad per 1. Januar 2013 abgestellt (Deckungsgrad 90,9 %, abrufbar unter [ww.bvk.ch](http://www.bvk.ch) > Anlagen > Performance & Deckungsgrad) und wurden bereits auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Statutenänderung am 1. Januar 2013 Sanierungsmassnahmen ergriffen (vgl. § 6 der Übergangsbestimmungen BVK-Statuten [OS 67, 418 f.]; ferner Medienmitteilung der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 14. Januar 2013 "BVK startet mit Vorsprung in die Sanierungsphase", abrufbar unter www.zh.ch > Aktuell > News > Medienmitteilungen). Per 31. Dezember 2013 bestand für die Beschwerdeführerin somit klarerweise eine Verpflichtung zur Leistung von Sanierungsbeiträgen an die BVK. Von Januar 2013 bis Juni 2014 schuldete sie unmittelbar gestützt auf § 70c lit. b BVK-Statuten nach Massgabe des provisorischen Deckungsgrads per 1. Januar 2013 Sanierungsbeiträge, ab Juli 2014 bis Ende Juni 2015 dann nach Massgabe des Deckungsgrads per 31. Dezember 2013 (Deckungsgrad 96,1 %, abrufbar unter [ww.bvk.ch](http://www.bvk.ch) > Anlagen > Performance & Deckungsgrad). Das Bestehen der statutarischen Leistungspflicht, der massgebliche Deckungsgrad der BVK und damit auch der künftige Mittelabfluss waren der Gemeindevorstehererschaft im Zeitpunkt der Rechnungsablage bekannt (vgl. § 123 Abs. 1 GG in Verbindung mit § 37 VGH). Ob die Leistungspflicht der Beschwerdeführerin erst mit Inkrafttreten der revidierten Statutenbestimmungen der BVK oder aber bereits mit Eintritt der Unterdeckung und Vorliegen eines Sanierungskonzepts zum Ausgleich der Deckungslücke entstanden ist, spielt für die vorliegend zur Beurteilung stehende Frage der Zulässigkeit der beschwerdegegnerischen Anordnung vom 19. November 2014 demgegenüber keine Rolle. Die im Rechnungsjahr 2013 bestehende Verpflichtung der der BVK angeschlossenen Beschwerdeführerin zur Leistung von Sanierungsbeiträgen wiederum erforderte nach den massgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen (oben 5.2) die Bildung von Rückstellungen zulasten der Jahresrechnung 2013. Es handelte sich um eine

feststehende Verpflichtung, deren Berücksichtigung zur Feststellung des Aufwands oder der Ausgaben am Ende der Rechnungsperiode notwendig gewesen wäre. Hieran vermag auch das Moment der Unsicherheit, welches hinsichtlich der weiteren Dauer und Höhe der Leistungspflicht bestand, nichts zu ändern; im Gegenteil ist es für Rückstellungen nach HRM 1 geradezu kennzeichnend. Das Unterlassen der gebotenen Buchung zulasten der Jahresrechnung 2013 verstösst demzufolge gegen die Grundsätze der Klarheit, Vollständigkeit und Wahrheit gemäss § 9 FHG (in Verbindung mit § 165 GG). Die Beschwerdeführerin hätte die Ermahnung des Beschwerdegegners vom 7. November 2013 befolgen und in der Jahresrechnung 2013 entsprechende Rückstellungen vornehmen müssen.

E. 5.4

Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdeführerin schliesslich auch, wenn sie vorbringt, der Beschwerdegegner hätte sich mit dem Fachbericht der Revisionsstelle befassen und darlegen müssen, inwieweit Anlass bestehe, davon abzuweichen. Die Finanzhaushalte der Gemeinden werden von der Rechnungsprüfungskommission geprüft. Sie ist das politische Prüfungsorgan. Als Kernaufgabe obliegt ihr insofern die finanzpolitische Haushaltprüfung (vgl. § 140 GG; Verein Zürcher Gemeindefinanz und Verwaltungsfachleute [Hrsg.], Ergänzungsband Kommentar zum Zürcher Gemeindegesetz [im Folgenden Ergänzungsband], Zürich 2011, § 140a N. 1). Für die finanztechnische Haushaltprüfung können die Gemeinden daneben eine interne Finanzkontrolle einrichten, private Buchprüfer oder die Revisionsdienste des GAZ beiziehen (vgl. § 140a GG). Ziel der finanztechnischen Prüfung einer kommunalen Jahresrechnung ist die Abgabe eines Urteils darüber, ob diese in allen wesentlichen Punkten den für die Organisation massgebenden Rechtsgrundlagen entspricht (vgl. § 127 KSGH). Die Prüfungsstelle erstattet der Gemeindevorsteherschaft hierzu einen umfassenden Bericht (vgl. § 34f Abs. 1 VGH), der Rechnungsprüfungskommission einen Kurzbericht (vgl. § 34f Abs. 2 VGH). Letzterer ist Bestandteil der Jahresrechnung. Die Vorsteherschaft der Gemeinde leitet den umfassenden Bericht in der Folge an den Bezirksrat weiter, welcher im Rahmen seiner Aufsichtstätigkeit darüber wacht, dass die Gemeinden, Zweckverbände und Anstalten die gesetzlichen Vorgaben und insbesondere die Vorschriften über das kommunale Haushaltrecht beachten (vgl. oben 5.1). Die Aufsicht des Bezirksamtes über die Haushaltsführung der Gemeinden ist eine Rechts- und Fachaufsicht, wobei seine Prüfungsbefugnis gleich weit geht wie diejenige der anderen Prüfungsorgane (§ 126 KSGH). Er hat seine Prüfungshandlungen insofern mit den anderen Kontrollorganen zu koordinieren (vgl. Thalmann, § 144 N. 5, auch zum Folgenden). Eine aufsichtsrechtliche Besonderheit der öffentlich-rechtlichen Haushalte ist dabei gerade, dass sich die Wesentlichkeit eines Mangels in der Jahresrechnung nicht ausschliesslich über die (relative) Grösse des Fehlers bemisst, sondern auch über die aufsichtsrechtliche Relevanz des Fehlers. Während ein Mangel revisionstechnisch nicht wesentlich ist, das heisst von der Prüfungsstelle wohl kritisiert wird, aber für das Prüfungsurteil nicht relevant ist, kann der Bezirksrat als nachgeordnetes Aufsichtsorgan daher trotzdem die Korrektur anordnen (§ 126 Abs. 3 KSGH; vgl. ferner Direktion der Justiz und des Innern, Wegleitung finanztechnische Prüfung, abrufbar unter www.gaz.zh.ch > Gemeindefinanz > Finanzhaushalt > Haushaltprüfung, S. 15). Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin geht die Aufsicht der finanztechnischen Prüfungsstelle der allgemeinen bezirksrätlichen Aufsicht somit nicht vor, sie bezweckt lediglich die Entlastung der Aufsichtstätigkeit des Bezirksamtes sowie die Erhöhung der Kontrolldichte. Der Bezirksrat kann folglich unabhängig von den anderen Prüfungsorganen bei Wahrnehmung eines

Verstosses gegen die gesetzlichen Vorgaben bzw. die Vorschriften über das kommunale Haushaltrecht einschreiten. Der Beschwerdegegner war im Rahmen seiner aufsichtsrechtlichen Prüfung der Jahresrechnung der Beschwerdeführerin somit nicht an den Prüfungsbericht der finanztechnischen Prüfstelle gebunden. Indem aus dem Beschluss des Beschwerdegegners vom 19. November 2014 klar hervorgeht, inwiefern die Jahresrechnung 2013 der Beschwerdeführerin zu korrigieren ist, wird zudem deutlich, in welchem Punkt dem Prüfungsbericht der Revisionsstelle, welcher lediglich unter der Rubrik "Hinweis/Empfehlung" auf einen Beschluss des Gemeinderats Unterengstringen vom 24. Februar 2014 über das Unterlassen der Rückstellungsbildung im Zusammenhang mit der Sanierung der BVK verweist, nicht gefolgt wird. Eine weitergehende Auseinandersetzung des Beschwerdegegners mit dem Bericht war nicht notwendig.

E. 5.5

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin zur Bildung von Rückstellungen zulasten der Jahresrechnung 2013 für die von ihr gegenüber der BVK geschuldeten Sanierungsbeiträge verpflichtet war und sich der aufsichtsrechtliche Beschluss des Beschwerdegegners vom 19. November 2014 als recht- und verhältnismässig erweist. Ob die beanstandete und zur Korrektur zurückgewiesene Jahresrechnung in der Zwischenzeit abgenommen wurde, ist dabei nicht von Bedeutung. So hindert dies den Beschwerdegegner als Aufsichtsbehörde nicht, nachträglich Fehler festzustellen und, sofern möglich, deren Behebung anzuordnen (Thalmann, § 145 N. 3). Auch im Nachhinein ist auf die Gesetzmässigkeit der Jahresrechnung hinzuwirken (vgl. zur Zulässigkeit von Bilanz-berichtigungen BGr, 19. Dezember 2014, 2C_1218/2013, E. 5.5, und 15. Januar 2013, 2C_787/2012, E. 2.2). 6. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. 7. Ausgangsgemäss sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen; eine Parteientschädigung ist ihr nicht zuzusprechen (§ 65a Abs. 2 in Verbindung mit § 13 Abs. 2 Satz 1 und § 17 Abs. 2 VRG; zum Anspruch von Gemeinwesen auf Parteientschädigung Plüss, Kommentar VRG, § 17 N. 50 ff.).

E. 9

FHG unter anderem vor, dass die Rechnungsführung nach den Grundsätzen der Jährlichkeit und der Brutto- bzw. Sollverbuchung zu führen sei (Abs. 2) und sie insofern eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Haushalt, das Vermögen und die Schulden zu vermitteln habe (Abs. 1). Zu diesem Zweck wird namentlich eine Bestandsrechnung geführt, welche die Aktiven und Passiven enthält (§ 10 FHG). Letztere setzen sich gemäss der für die Rechnungsführung ebenfalls direkt anwendbaren Bestimmung von § 12 FHG aus dem allfälligen Eigenkapital, den Verpflichtungen für Spezialfonds sowie dem Fremdkapital zusammen (Abs. 1), wobei das Fremdkapital neben den Schulden und den transitorischen Passiven explizit auch Rückstellungen umfasst (Abs. 2). Was unter dem Begriff "Rückstellungen" konkret zu verstehen ist, geht aus dem für das Rechnungswesen und die Rechnungslegung der Gemeinden des Kantons Zürich heute noch massgebenden Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte aus dem Jahr 1981 hervor. Danach gilt für das Rechnungswesen und die Rechnungslegung der Gemeinden des Kantons Zürich das sogenannte Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM 1), welches die Bildung von Rückstellungen stark einschränkt. Entsprechend werden Rückstellungen definiert als in ihrer Höhe betragsmässig noch nicht genau bekannte Verpflichtungen für bereits erbrachte Lieferungen und Leistungen (Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte, Bd. I, Bern 1981, S. 69 Rz. 425, auch zum

Folgenden; so auch Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte, Bd. II, Bern 1981, S. 47 Rz. 24; vgl. ferner § 48 Abs. 1 des Kreisschreibens der Direktion der Justiz und des Innern über den Gemeindehaushalt vom 10. Oktober 1984, Stand 1. Oktober 2013, abrufbar unter www.gaz.zh.ch > Gemeindefinanzen > Rechtliche Grundlagen [KSGH]). Vorausgesetzt werden mit anderen Worten rechtlich bestehende Verpflichtungen, bezüglich welcher einzig in Bezug auf ihre (künftige) Fälligkeit und/oder ihre Höhe eine Unsicherheit besteht. Diese (echten) Rückstellungen sind abzugrenzen von den sogenannten unechten Rückstellungen für Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen, welche erst künftig, das heisst in einer späteren Rechnungsperiode entstehen. Die Bildung unechter Rückstellungen ist unter Geltung des HRM 1 aus kreditrechtlichen Gründen und insbesondere im Hinblick auf die angestrebte Vergleichbarkeit der Rechnungsergebnisse des Gemeinwesens (Harmonisierungsziel) untersagt. Indem das Gemeindegesetz damit die Bildung von (echten) Rückstellungen grundsätzlich vorschreibt, kommt den Gemeinden diesbezüglich kein erheblicher Gestaltungsspielraum zu. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sich im Gemeindehaushaltrecht lediglich Ermächtigungen zur Bildung von Rückstellungen für Steuerkraftabschöpfungen (§ 23a der Verordnung über den Gemeindehaushalt vom 26. September 1984 [VGH, LS 133.1]) sowie für kleinere Abschlussarbeiten, welche erst nach der Schlussabrechnung vorgenommen werden (§ 5 VGH), explizit statuiert finden. So lassen sich für Defizite aus künftigen Tätigkeiten oder für künftige Aufwände gebildete Rückstellungen dieser Art nicht ohne Weiteres unter den – begrifflich und zeitlich – engen Rückstellungsbegriff nach HRM 1 subsumieren. Unter den Gemeinden herrschte insofern in diesem Bereich eine grosse Unsicherheit bezüglich der Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen, weshalb sich eine ausdrückliche Regelung aufdrängte (VGH – Kommentar zu den Änderungen per 1. Januar 2009, abrufbar unter www.gaz.zh.ch > Gemeindefinanzen > Rechtliche Grundlagen, S. 2) . Aus dem Entscheid des Ordnungsgebers, die Bildung von Rückstellungen in den beiden genannten Fällen ins Ermessen der Gemeinden zu stellen, kann gerade nicht geschlossen werden, die Gemeinden seien auch in weiteren Fällen bloss ermächtigt, nicht aber verpflichtet, Rückstellungen zu bilden. Liegt eine Verpflichtung vor, welche nach den für die Rechnungslegung der Gemeinden massgeblichen Grundsätzen die Bildung einer echten Rückstellung im Sinn des HRM 1 verlangt, ist vielmehr eine entsprechende Buchung vorzunehmen. Wird eine Gemeinde im Unterlassungsfall aufsichtsrechtlich angewiesen, die erforderlichen Rückstellungen nachträglich zu bilden, ist darin keine Verletzung der Gemeindeautonomie zu sehen. Dass nun bei der Beschwerdeführerin im massgeblichen Beurteilungszeitpunkt eine ebensolche Verpflichtung vorlag, welche die Bildung einer Rückstellung verlangte und deren Verletzung ein aufsichtsrechtliches Einschreiten erforderlich machte, zeigen die nachstehenden Ausführungen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.