



# ÖHW

## Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

Die Herausforderungen der Umsetzung der VRV 2015 aus Sicht der Gemeinden – mit Auswirkungen auf die Länder.

Neuer Stadtrechnungshof Wien.

Langfristige Budgetprognosen: Methoden, Nutzen, Aussagekraft.

# Die Herausforderungen der Umsetzung der VRV 2015 aus Sicht der Gemeinden – mit Auswirkung auf die Länder

Von MMag. Dr. Hans-Jörg H ö r m a n n



Am 19.10.2015 wurde die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015, VRV 2015, im Bundesgesetzblatt, BGBl. II Nr. 313/2015, kundgemacht. Die neuen Bestimmungen sind spätestens für Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder und Gemeinden mit über 10.000 Einwohnern ab dem Finanzjahr 2019 bzw. für Gemeinden mit weniger als 10.000 Einwohnern ab dem Finanzjahr 2020 anzuwenden.

Die folgenden Ausführungen sollen dem Anwender<sup>1</sup> auf Gemeindeebene den Zugang zu den neuen Bestimmungen erleichtern. Daher werden die praktisch wichtigsten Inhalte der Neuordnung des Haushaltsrechtes der Gemeinden dargestellt.

## Ziel des neuen Haushaltsrechtes

Die Umsetzung der VRV 2015 hat auch bei den politischen Verhandlungen zum Finanzausgleich ab dem Jahr 2017 eine Rolle gespielt. Im Paktum zum Finanzausgleich ab dem Jahr 2017 wurde bekräftigt, dass die Rechnungslegungsvorschriften aller öffentlichen Haushalte zu harmonisieren sind. Durch Vorschriften, wie sie in der VRV 2015 vorgesehen sind, ist eine möglichst getreue, vollständige und einheitliche Darstellung der finanziellen Lage (Liquiditäts-, Ressourcen- und Vermögenssicht) aller Gebietskörperschaften sicherzustellen.

Das neue Haushaltsrecht der Gemeinden ist ein Paket, welches ineinandergreifend die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015, deren Anlagen sowie die regionalen Haushaltsbestimmungen der Bundesländer (in der Folge kurz: Länder) enthält. Darüber hinaus werden, darauf aufbauend, zahlreiche weitere Gesetze, Verordnungen und Richtlinien auf Ebene des Bundes und der Länder daraufhin zu überprüfen sein, ob diese noch dem neuen Haushaltsrecht entsprechen.

1) Aus Gründen der Lesbarkeit wird in diesem Artikel darauf verzichtet, geschlechtsspezifische Formulierungen zu verwenden. Soweit personenbezogene Bezeichnungen nur in männlicher Form angeführt sind, beziehen sie sich auf Männer und Frauen in gleicher Weise.

Diskussionen in Arbeitsgruppen haben gezeigt, dass vor allem in den Anlagen der VRV 2015 einige Klarstellungen zweckmäßig wären. Darüber verhandeln derzeit die Gebietskörperschaften – Bund, Länder und Gemeinden.

Die Umsetzung der VRV 2015 bedeutet für Gemeinden eine der größten und umfangreichsten Reformen der letzten Jahrzehnte.

Denn der Voranschlag einer Gemeinde ist, nach Aussage eines Bürgermeisters, das „in Zahlen gegossene politische Vorhaben“ des betreffenden Finanzjahres. Die Bürgermeister, die Gemeinderäte und die übrigen Organe einer Gemeinde/Stadt müssen sich mit dem neuen Haushaltsrecht auseinandersetzen, damit sie ihrer politischen Verantwortung bei der regionalen Gestaltung der Lebensräume ihrer Gemeindemitglieder und damit einer ihrer zentralen staatspolitischen Funktionen gerecht werden.

## Geltungsbereich

Die VRV 2015 gilt für Länder und Gemeinden. Sie erfasst auch die wirtschaftlichen Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen jeweils ohne eigene Rechtspersönlichkeit.

Beibehalten wird, dass wirtschaftliche Unternehmungen mit eigener Betriebsatzung und Rechnungslegung (in der VRV 2015: „mit eigenen Wirtschaftsplänen“) nach anderen gesetzlichen Regelungen (Unternehmensgesetzbuch, International Financial Reporting Standards) ihre Voranschläge und Rechnungsabschlüsse erstellen können. Diese Dokumente sind dem Voranschlag bzw. dem Rechnungsabschluss der Gemeinde bzw. Stadt beizulegen. Neu ist, dass die Daten des Rechnungsabschlusses solcher wirtschaftlichen Unternehmungen in der Ergebnis- und Vermögensrechnung der betreffenden Gemeinde bzw. der Stadt im Gesamthaushalt zusammenfassend darzustellen sind.

### *Gilt die VRV 2015 auch für Gemeindeverbände?*

Neu gegenüber der VRV 1997 ist, dass Gemeindeverbände nicht unmittelbar von der VRV 2015 erfasst werden (vgl. dazu den Langtitel der VRV 1997). Denn gemäß § 16 F-VG darf der Bundesminister für Finanzen Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften (Länder und Gemeinden) regeln. Hingegen sind Gemeindeverbände zwar juristische Personen des öffentlichen Rechts, jedoch keine Gebietskörperschaften öffentlichen Rechts (*Neuhofner*, Gemeinderecht<sup>2</sup> [1998] 569 f).

Bereits in den Verhandlungen zur Vorbereitung der VRV 2015 wurde dies wiederholt vom Österreichischen Gemeindebund und Österreichischen Städtebund angesprochen. Eine einheitliche Vorgangsweise konnte jedoch nicht erreicht werden.

Bei den Verhandlungen über den Finanzausgleich ab dem Jahr 2017 haben die Länder vereinbart, dass ab 01.01.2020 die Gemeindeverbände zur Einhaltung

der VRV 2015 verpflichtet werden. Für kleine Gemeindeverbände mit einem Budgetvolumen bis zum aktuellen Schwellenwert des § 189 UGB (€ 700.000,00) soll es hierbei ausreichen, eine Finanzierungsrechnung sowie die damit in Verbindung stehenden Anlagen vorzulegen.

Diese Vereinbarung wirft zwei wesentliche Fragen auf: Erstens muss definiert werden, was ein „kleiner“ Gemeindeverband ist. Der Begriff „Budgetvolumen“ findet keine Entsprechung in der VRV 2015. Sollten mit diesem Begriff die „Gesamt-Einzahlungen“ der Finanzierungsrechnung gemeint sein, kann sich diese Kennzahl höchst schwankend entwickeln. Darüber hinaus müsste für diese Gemeindeverbände, ausgehend von den Grundsätzen der VRV 2015, nähere Bestimmungen für das Haushaltsrecht erlassen werden.

Zweitens fehlt in der gegenwärtigen Diskussion zu diesem Thema der Aspekt, dass es auch Verbände nach bundesrechtlichen Grundlagen gibt, an denen überwiegend Gemeinden beteiligt sind. Hier sind etwa die Wasserverbände nach dem Wasserrechtsgesetz 1959 zu nennen.

## **Abschied von der Kameralistik**

Mit der VRV 2015 endet eine jahrhundertlange österreichische Tradition der Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben in Gebietskörperschaften anhand von Kassen-, Zeit- und Sachbüchern. Die seit Maria Theresia in Österreich angewendeten Grundsätze der Kameralistik werden mit der VRV 2015 (mit einem Aufschub weniger Jahre) außer Kraft gesetzt.

### *Von der kameralen zur kommunalen Buchführung*

Vertreter des Österreichischen Gemeindebundes meinten im Zusammenhang mit der VRV 2015, dass während eines Haushaltsjahres die Grundsätze der Kameralistik beibehalten werden können und die in der VRV 2015 verlangten Haushalte und (zahlreichen) Nachweise „lediglich“ im Voranschlag und im Rechnungsabschluss darzustellen sein werden.

Es stellte sich jedoch heraus, dass zur vollständigen Erfüllung sämtlicher Berichtspflichten und rechtlicher Anordnungen der VRV 2015 ein Umstieg auf eine doppelte kommunale Buchführung auf Ebene der Gemeinden unvermeidbar ist.

Denn der neue Drei-Komponentenhaushalt sowie die neuen Grundsätze des Haushaltsrechtes nach der VRV 2015 bewirken, dass die Gebietskörperschaften ihre Verrechnungssystematik grundlegend überdenken müssen. Allerdings hat der Bundesminister für Finanzen in der VRV 2015 zur Buchführung keine grundlegenden Regelungen normiert, da dieser Bereich in die Kompetenz der Länder fällt.

Die Länder sind ihrerseits verpflichtet, die VRV 2015 auf der Gemeindeebene rechtlich umzusetzen, wobei die landesspezifischen Haushaltsbestimmungen den Bestimmungen der VRV 2015 nicht widersprechen dürfen (vgl. § 16 F-VG).

## *Das neue Gleichgewicht des Gemeindehaushaltes*

Die VRV 2015 regelt Form und Gliederung des Voranschlages und Rechnungsabschlusses. Die zentrale Frage des Gleichgewichtes eines Gemeindehaushaltes wird jedoch – mangels Kompetenz des Bundes – in der VRV 2015 nicht geregelt. Nach der VRV 1997 ist ein Gemeindehaushalt ausgeglichen, wenn eine Gemeinde/eine Stadt in der Lage ist, ihren Gemeindehaushalt (im engeren Sinn ihren ordentlichen Haushalt) ausgeglichen darzustellen. Hingegen ist im neuen Haushaltsrecht eine Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben in einem ordentlichen und einem außerordentlichen Haushalt grundsätzlich nicht mehr vorgesehen.

Die Veranschlagung und Rechnungslegung mittels eines integrierten Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalte und vor allem die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisvoranschlag und Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzierungsvoranschlag warf die Frage auf, welcher Haushalt (Ergebnis- oder Finanzierungshaushalt) bei der Frage des Haushaltsausgleiches „regierend“ sei.

Einen ersten Hinweis zur Lösung dieser Frage gibt die VRV 2015 selbst. Diese spricht bei der Veranschlagung und Rechnungslegung von einem „integrierten“ System dreier Haushalte. Diese Haushalte sind derart miteinander verbunden, dass zum einen die unterjährige Verbuchung von Geschäftsfällen nur in Form einer doppelten kommunalen Buchführung möglich ist. Zum anderen bedeutet dies, dass für die Bestimmung des neuen Haushaltsgleichgewichtes eines Gemeindehaushaltes Aspekte aller drei Haushalte zusammenfließen.

Im Ergebnis beruht das neue Gleichgewicht eines Gemeindehaushaltes grundsätzlich auf einem ausgeglichenen Ergebnishaushalt, der Sicherstellung der Liquidität einer Gemeinde (Finanzierungshaushalt) und einem positiven Nettovermögen (Vermögenshaushalt). Es wird im Wesentlichen davon ausgegangen, dass die österreichischen Gemeinden im Rahmen der Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen der VRV 2015 ein (positives) Nettovermögen ausweisen werden.

## *Mit EDV-Programmen ist die Umstellung leichter*

Im Unterschied zu vergangenen Änderungen im Haushaltsrecht – etwa zur Einführung der VRV 1997 – stehen den Gemeinden heute umfangreiche Hardware-Lösungen (EDV) und mächtige IT-Programme zur Verfügung. Heute ist die Verwaltung einer Gemeinde ohne Software-Lösung nicht mehr vorstellbar.

Für die Umsetzung der VRV 2015 gilt demnach, dass die IT-Anbieter die Gemeinden unterstützen können. Durch neue Software-Lösungen ist die Einführung der Grundsätze des neuen Haushaltsrechtes nach der VRV 2015 rascher als bisher zu bewerkstelligen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Software-Lösungen der einzelnen IT-Anbieter für die Gemeindeverwaltung auch im Zuge der Umsetzung der VRV 2015 auf der Gemeindeebene als Katalysator wirken werden.

Mit der Einführung von Hardware- und Software-Lösungen in den Gemeindeverwaltungen geht jedoch auch eine Entwicklung einher, die Anlass zur Sorge gibt: Die Abhängigkeit der Gemeinden von den IT-Anbietern nimmt tendenziell zu. Dies umso mehr dann, wenn sich die Gemeindeverwaltungen mit den Grundlagen und Auswirkungen – etwa des neuen Haushaltsrechtes nach den Grundsätzen der VRV 2015 – zu wenig auseinandersetzen.

Es muss daher das gemeinsame Ziel sowohl der Gemeinden als auch ihrer IT-Anbieter sein, dass die Software-Anwender nicht nur in der Lage sind, die Software-Lösung zu bedienen, sondern auch verstehen können, welche Auswirkung eine Buchung auf das integrierte Drei-Komponentensystem nach der VRV 2015 hat.

## **Der Drei-Komponentenhaushalt**

Für die erfolgreiche Umsetzung der VRV 2015 ist es von entscheidender Bedeutung, die Gemeinden schrittweise den Weg von den Grundsätzen der Kameralistik zu den Grundsätzen des neuen Haushaltsrechtes, insbesondere der doppelten kommunalen Buchführung, zu weisen.

Der Drei-Komponentenhaushalt gliedert sich in den Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt. Dabei ist zu beachten, dass der (neue) Begriff „Haushalt“ immer Voranschlag und Rechnungsabschluss umfasst. Im Vermögenshaushalt muss hingegen ab erstmaliger Anwendung der VRV 2015 nur eine Vermögensrechnung erstellt werden. Ein Vermögensvoranschlag ist in der VRV 2015 nicht verpflichtend vorgesehen.

### **Der Ergebnishaushalt**

Bisher wurden fällige Einnahmen und Ausgaben unabhängig davon, ob diese sofort abgestattet (geleistet oder bezahlt) wurden, im „Soll“ verrechnet. Bei Abstattung der fälligen Einnahmen und Ausgaben – bei einer Bewegung über einen Zahlungsweg (Kassa, Girokonto der Gemeinde) – wurde eine Buchung im „Ist“ durchgeführt. Am Jahresende ergab der Saldo zwischen Soll und Ist den „schließlichen Rest“. Der „schließliche Rest“ gab somit Auskunft, wieviel Geld eine Gemeinde noch zu erhalten (Forderungen) oder zu zahlen (Verbindlichkeiten) hat.

Im Ergebnishaushalt nach der VRV 2015 werden sämtliche Erträge und Aufwendungen erfasst. Geht man von den bisher im ordentlichen Haushalt im „Soll“ erfassten Einnahmen und Ausgaben aus, deckt sich der Ergebnishaushalt überwiegend mit diesem.

Jedoch sind einige Änderungen beispielhaft zu erwähnen: Im Ergebnishaushalt werden künftig keine Darlehenstilgungen oder Tilgungen von Finanzierungsleasing erfasst, diese sind lediglich Teil des Finanzierungshaushaltes. Stattdessen werden im Ergebnishaushalt sogenannte nicht finanzierungswirksame

Erträge und Aufwendungen verbucht. Wesentlichste Beispiele etwa dieser nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen sind Abschreibungen (in der VRV 2015: Absetzung für Abnutzung) und Rückstellungen. Auch im ordentlichen Haushalt erfasste investive Ausgaben werden in Zukunft im Ergebnishaushalt nicht verrechnet. Eine Abgrenzungsfrage ergibt sich dabei etwa im Zusammenhang mit den Begriffen Instandsetzung (Investition) und Instandhaltung (Aufwand).

### *Neue Grundsätze – neue Herausforderungen:*

Eine der zentralen Neuerungen der VRV 2015 betrifft die alte Grundsystematik der Verrechnung nach der Kameralistik. Musste eine Gemeinde bisher fällige Einnahmen und Ausgaben in der Buchhaltung erfassen („Soll-Stellen“), so hat eine Gemeinde künftig bei Rechnungslegung und Rechnungsstellung zu buchen (vgl. dazu etwa die Definition in § 3 Abs 2 VRV 2015).

Gegenüber dem alten System, bei dem überwiegend fällige Einnahmen und Ausgaben auch gleichzeitig abgestattet wurden, werden nach der Neuregelung überwiegend Sachverhalte zu verbuchen sein, denen nicht eine sofortige Zahlung gegenübersteht. Die Herausforderung an die EDV-Systeme einen sicheren Prozess anzubieten, der bei Abstattung etwa der verbuchten Erträge und Aufwendungen sicherstellt, dass die entsprechende „Verbuchung“ im Finanzierungshaushalt direkt erfolgt, steigt damit.

Der (neue) Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung bringt zum einen die Verrechnung von Rückstellungen und zum anderen aktive und passive Rechnungsabgrenzungen. Die Abgrenzung der Begriffe Verbindlichkeiten und Rückstellungen ist für eine ordnungsgemäße Rechnungslegung künftig von besonderer Bedeutung. Zwar bietet die VRV 2015 dazu einheitliche Definitionen an, jedoch hat sich bei der Umsetzung dieser Bestimmungen auf Landesebene bereits gezeigt, dass im Einzelfall schwierige Abgrenzungsprobleme entstehen können. Werden zu diesem Themenkomplex noch die Rücklagen hinzugenommen, ist das Trio der zum Teil im Einzelfall schwierig abzugrenzenden Sachverhalte komplett.

Der Grundsatz der linearen Absetzung für Abnutzung eines Vermögenswertes (Abschreibung) mit Beginn der Inbetriebnahme – dahinter steht der Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung – bringt eine für die Gemeinden völlig neue Systematik. Nach der VRV 1997 wurden im ordentlichen Haushalt bisher die Tilgungen für die aufgenommenen Darlehen verrechnet; Aufwendungen für Absetzungen für Abnutzungen fehlen. In der VRV 2015 werden aus dem Ergebnishaushalt die Darlehenstilgungen verbannt. Im Ergebnishaushalt werden anhand von vorgegebenen Nutzungsdauern pro Anlagegut Absetzungen für Abnutzungen angesetzt. Die Tilgungen für Darlehen sind im Finanzierungshaushalt zu finden.

## Der Finanzierungshaushalt

Sämtliche Erträge und Aufwendungen, die abgestattet werden, werden im Finanzierungshaushalt direkt erfasst. Somit ergibt sich im operativen Gebarungsbereich des Finanzierungshaushaltes eine hohe Überdeckung zwischen dem Ergebnishaushalt und dem Finanzierungshaushalt. Der Finanzierungshaushalt ist mit der „Ist-Gebarung“ der Kameralistik in weiten Teilen vergleichbar.

Die Investitionen einer Gemeinde werden künftig nicht im außerordentlichen Haushalt veranschlagt und verbucht, da dieser gänzlich entfällt. Diese Auszahlungen werden im Finanzierungshaushalt in der „investiven Gebarung“ veranschlagt und verbucht. Die Frage, wie sich eine Gemeinde finanziert, insbesondere, ob eine Gemeinde oder eine Stadt Darlehen zur Finanzierung von Investitionsprojekten aufnehmen will bzw. aufgenommen hat, wird in den Bereichen investive Gebarung sowie der Finanzierungstätigkeit im Finanzierungshaushalt beantwortet.

*Von der Tugend, Darlehen (nur) für Projekte aufzunehmen!*

Nach der VRV 1997 waren Darlehensaufnahmen für Gemeinden lediglich für außerordentliche Vorhaben möglich (vgl. § 4 Abs 1 VRV 1997). In der VRV 2015 fehlt eine derartige Regelung. Nach den gegenwärtigen Bestimmungen kann daher auch eine Gemeinde – ähnlich wie der Bund und die Länder (einschließlich Wien) – Darlehen zur Bedeckung der laufenden Gebarung (Teil des Finanzierungshaushaltes) aufnehmen.

Es gilt daher abzuwägen, ob Gemeinden künftig Darlehen für die Bedeckung der operativen Gebarung (Finanzierungshaushalt) aufnehmen dürfen.

Dank der Bestimmung der VRV 1997, dass Darlehen nur für die Bedeckung von außerordentlichen Vorhaben aufgenommen werden durften, ist die Gesamtverschuldung der Gemeinden im Vergleich zu jener der Länder und des Bundes gering.

Die Gemeindeaufsichtsbehörden haben bisher bei der aufsichtsbehördlichen Genehmigung von Darlehen darauf geachtet, dass eine Gemeinde Darlehen (nur) dann aufnimmt, wenn diese auch in der Lage ist, die Darlehenstilgung und den Zinsendienst für das Darlehen aus Mitteln des ordentlichen Haushaltes zu bestreiten.

Mit dem aufsichtsbehördlichen Genehmigungsvorbehalt für eine Darlehensaufnahme nahmen die Länder Einfluss auf die Investitionstätigkeit der Gemeinden. Es wurde im Wesentlichen verhindert, dass eine Gemeinde durch eine übermäßige oder zu rasche Investitionstätigkeit in Liquiditätsschwierigkeiten gerät.

Tatsächlich wird in einer ländervergleichenden Betrachtung des österreichischen und deutschen (Finanz-)aufsichtssystems bestätigt, dass mit der gesetzlich beschränkten Aufnahmemöglichkeit von Kassenkrediten und dem aufsichtsbehördlichen Genehmigungsvorbehalt für einzelne Darlehensaufnahmen in Österreich eine im Vergleich zu den Gemeinden Deutschlands geringere Gefahr der übermäßigen Verschuldung verknüpft ist (*Niemann/Ebinger*, Was haben die,

was wir nicht haben? Erklärungsansätze zum unterschiedlichen Erfolg der Haushaltsaufsicht in Österreich und Deutschland, VerwArch 1/2017, 90-114).

Die (unbeschränkte) Darlehensaufnahme für die Bedeckung der operativen Gebarung (Finanzierungshaushalt) kann dazu führen, dass die Verschuldung der Gemeindeebene ansteigt, und die Gemeindehaushalte mit dem Zinsendienst und der Finanzierung der Tilgungen sehr belastet.

Daher haben landesgesetzliche Regelungen auf Basis der VRV 2015 die Aufnahme von Darlehen durch Gemeinden für (investive) Projekte vorzusehen. Gleichzeitig ist die Darlehensaufnahme durch Gemeinden wieder an eine (vorherige) Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde zu knüpfen.

Damit wird dem Ansinnen entgegengetreten, auch für die Gemeinden Darlehensaufnahmen zur Bedeckung des laufenden bzw. operativen Finanzierungshaushaltes zu ermöglichen.

### *Der Vermögenshaushalt*

Die bisher in den „schließlichen Resten“ der Kameralistik ausgedrückten Forderungen und Verbindlichkeiten sowie der Kassenabschluss ist künftig Teil der Vermögensrechnung. In der Vermögensrechnung werden sämtliche langfristigen und kurzfristigen Vermögensgegenstände auf der einen Seite und das Nettovermögen, die Kapitaltransfers sowie das langfristige und kurzfristige Fremdkapital auf der anderen Seite dargestellt. Im Vermögenshaushalt gehen somit auch die bisherigen Vermögensverzeichnisse und – soweit vorhanden – Vermögensrechnungen nach den (regionalen) Haushaltsbestimmungen auf.

### *Das Gemeindeeigentum und sein wahrer Wert*

Das neue Haushaltsrecht der Gemeindeebene wird in der aktuellen Diskussion auf die Bewertung des vorhandenen Gemeindeeigentums beschränkt. Das ist lediglich ein Teilaspekt des neuen Systems.

Selbstverständlich hat künftig die Bewertung des Gemeindeeigentums über den Grundsatz der linearen Absetzung für Abnutzung Auswirkungen auf das Nettoergebnis im Ergebnishaushalt.

Vermögensgegenstände, die bereits in einer Vermögensrechnung mit (historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten erfasst sind, sind unproblematisch. Diese werden in die Eröffnungsbilanz einfach übernommen.

Derzeit verhandeln der Österreichische Gemeindebund und der Österreichische Städtebund mit dem BMF noch über eine Übergangsbestimmung für Vermögensgegenstände die nach der Anlage 7 der VRV 2015 bis zu 10 Jahre abzuschreiben sind. Es sollen für diese Vermögensgegenstände die vor erstmaliger Anwendung der VRV 2015 gewählten Nutzungsdauern beibehalten werden können. Diese Übergangsregelung kann den Gemeinden aufwendige und kostenintensive Erhebungs- und Berechnungsaufwendungen ersparen.

Die Bewertung des Gemeindeeigentums kann und soll in zwei Teilschritten bewältigt werden:

### **1. Durchführung einer Erstinventur**

Soweit eine Gemeinde in ihrem Vermögensverzeichnis nicht (bereits) sämtliche Vermögensgegenstände erfasst hat, muss sie diese in einem ersten Schritt im Rahmen einer Erstinventur erfassen. Dabei hat die Gemeinde/die Stadt darauf zu achten, dass die Erhebung der Vermögensgegenstände nach einem einheitlichen technischen Standard erfolgt, der darauf ausgerichtet ist, jene Daten zu erheben, die in der Folge für die Bewertung des Vermögensgegenstandes relevant sind.

Die Gemeinde muss sich daher zuerst diesen technischen Standard zurechtlegen. Dabei können Aspekte wie Inbetriebnahme-Zeitpunkt eines Vermögensgegenstandes, technische Beschaffenheit eines Gegenstandes, Erhaltungszustand sowie Instandsetzungen seit der Inbetriebnahme von wesentlicher Bedeutung für die im zweiten Schritt vorzunehmende Bewertung sein.

### **2. Bewertung der Vermögensgegenstände**

Ohne dass hier auf die Details der Übergangsbestimmungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen in der VRV 2015 eingegangen wird (vgl. dazu §§ 38 f VRV 2015), ist klar, dass die Bewertung von Vermögensgegenständen durch Sachverständigengutachten die kostenintensivste Variante ist.

Die VRV 2015 sieht Vereinfachungsmöglichkeiten wie eine interne plausible Wertfeststellung oder die Anwendung von Schätzwertgutachten (etwa Grundstücksrasterverfahren) oder das Heranziehen von Durchschnittswerten von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden ähnlicher Funktionalität vor.

Bei der Heranziehung von Durchschnittswerten sollte man sich wieder vom Grundsatz der VRV 2015 leiten lassen, der bei der Bewertung von Vermögensgegenständen von „historischen“ Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgeht. Erst wenn diese historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht erhoben werden können, oder der Erhebungsaufwand nicht wirtschaftlich ist, sollen ausnahmsweise aktuelle Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Bewertung einzelner Vermögensgegenstände herangezogen werden.

### *Hereinspaziert! Die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015*

In Diskussionen über die Umsetzung der VRV 2015 wurde zunächst die Meinung vertreten, dass am 01.01. jenes Jahres, in dem die VRV 2015 in einer Gemeinde bzw. einer Stadt eingeführt wird, auch die Eröffnungsbilanz vorliegen muss. Ein Blick auf das Land Steiermark zeigt jedoch, dass dieses die Eröffnungsbilanz erst später erstellt und dem Landtag vorgelegt hat. Darüber hinaus würde die gleichzeitige Erstellung der Eröffnungsbilanz und die erstmalige Erstellung des Voranschlages nach den neuen Grundsätzen der VRV 2015 die Gemeindeverwaltungen sehr belasten.

Einer Analyse jener deutschen Bundesländer, die bei ähnlichen Regelungen des Gemeindehaushaltsrechtes, auf eine eindeutige gesetzliche Regelung des (einheitlichen) Zeitpunktes der Erstellung und Beschlussfassung einer Eröffnungsbilanz im Gemeinderat verzichteten, zeigt, dass dort die Gemeinden zum Teil mit erheblichen zeitlichen Unterschieden die Eröffnungsbilanzen vorgelegt haben und vorlegen.

Die Lösung liegt darin, dass ausgehend von landesgesetzlichen Regelungen die Beschlussfassung der Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015 von den Gemeinden spätestens mit der erstmaligen Beschlussfassung des Rechnungsabschlusses nach den neuen Haushaltsgrundsätzen der VRV 2015 durch den Gemeinderat zu erfolgen hat.

## **Muster für den neuen Voranschlag und Rechnungsabschluss**

Im Frühjahr 2016 forderte der Gemeindebund, unterstützt vom Städtebund, dass für die Gemeinden ein Mustervoranschlag und Musterrechnungsabschluss anhand von konkreten Beispielen erstellt werden soll. Das BMF unterstützte diese Forderung.

Die beamteten Vertreter der Gemeindeaufsichten Österreichs (alle Länder mit Ausnahme der Bundeshauptstadt Wien) beschäftigten sich sehr früh mit der Darstellung der Erträge und Aufwendungen im Ergebnishaushalt sowie der Ein- und Auszahlungen im Finanzierungshaushalt im Voranschlag nach der VRV 2015. Sie empfahlen bereits im Frühjahr 2016, dass sämtliche Informationen, die auch bisher im Voranschlag und Rechnungsabschluss nach der VRV 1997 enthalten sind, in gleicher Tiefe, Genauigkeit und rechtlicher Qualität benötigt werden.

An diese Empfehlung knüpfte sich die Forderung der beamteten Vertreter der Gemeindeaufsichten Österreichs, dass der Detailnachweis der Konten nach der VRV 2015 – wie bisher – (rechtlich verbindlicher) Teil des Voranschlages und des Rechnungsabschlusses sein muss. Unter dieser Voraussetzung erscheint es möglich, dass die Gemeinden im Voranschlag und im Rechnungsabschluss (lediglich) den Gesamthaushalt und die Bereichsbudgets (Gruppen 0–9 des Ansatzverzeichnis Anlage 2 VRV 2015) darstellen müssen. Die Darstellung der Globalbudgets (Abschnittsebene) und der Detailbudgets (Unterabschnittsebene) kann dabei entfallen.

Im Rahmen der Arbeitsgruppe für den Muster-Voranschlag und -Rechnungsabschluss konnte gezeigt werden, dass eine Darstellung der Budgets bis auf die Unterabschnittsebene des Ansatzes (Detailbudget) zu einer hohen Redundanz der Informationen und zu einer unverhältnismäßigen Vervielfachung der (notwendigen) Seitenanzahl für einen Voranschlag und Rechnungsabschluss einer durchschnittlich großen Gemeinde Österreichs führen würde.

Auch die Darstellung des aufgrund der vorhin genannten Prämissen ins Zentrum gerückten Detailnachweises der Konten wurde in der Arbeitsgruppe intensiv diskutiert. Letztlich setzte sich die Variante durch, dass der Ergebnis- und Finanzierungshaushalt nebeneinander und zwar zunächst die Erträge und

Einzahlungen und dann die Aufwendungen und Auszahlungen in tabellarischer Form dargestellt werden sollen. Dabei sollen die Summen der Anlagen 1a und b der VRV 2015 (Gliederung des Ergebnishaushaltes und des Finanzierungshaushaltes) übernommen werden. Ein interessierter Leser kann dadurch den Zusammenhang der Detailkontendarstellung und der Darstellung des Gesamthaushaltes und der Bereichsbudgets nach der in der VRV 2015 vorgegebenen Gliederung (siehe dazu die Anlagen 1a und b VRV 2015) erkennen.

Insgesamt konnte anhand von drei Mustergemeinden (Grafenwörth, Klagenfurt und Trofaich) gezeigt werden, dass der mittlerweile erarbeitete Muster-Voranschlag und -Rechnungsabschluss gegenüber den bisherigen Rechenwerken einen ähnlichen, wenn auch einen etwas größeren Seitenumfang benötigen wird und weitgehend die Informationen wie bisher enthält. Es ist jedoch zu beachten, dass die VRV 2015 zahlreiche neue Beilagen und Nachweise verlangt, die insgesamt zu einem umfangreicheren Berichtserstattungsumfang führen werden.

### **Was bleibt von der VRV 1997 – Grundsätzliches zur Kontierungslogik**

Von Anfang an war es Ziel der Interessensvertretungen der Gemeinden und Städte, dass die Kontierungslogik – insbesondere die Festlegung der „Konten“ der Gemeinden auf „Gruppenebene“ (3. Dekade) – erhalten bleibt. Damit sollte bei der Kontierung ein hoher Wiedererkennungswert mit der bisherigen Tätigkeit in den Amtsstuben der Gemeinden erreicht werden.

Künftig werden daher, wie bisher, der Ansatz und die Gruppe (früher Post genannt) die Grundlage für die Veranschlagung, Anordnung und Verbuchung bilden. Wie bereits oben ausgeführt, ist die Einteilung in einen ordentlichen und außerordentlichen Haushalt nicht mehr notwendig.

Der Kontenplan gemäß Anlage 3 b der VRV 2015 bildet gleichsam das Herzstück für die Umsetzung der VRV 2015 in der Praxis. Will man verstehen, welche Buchungen sich wie auf die einzelnen Haushalte auswirken, lohnt sich eine intensive Auseinandersetzung mit dieser Anlage. Denn aufgrund der neben den Gruppen und Gruppenbezeichnungen angegebenen „Codes“ ist nachvollziehbar, welche Konten mit welcher Position des Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushaltes verbunden sind.

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Kontenplan der Gemeinden (Anlage 3 b VRV 2015) derzeit intensiv von den Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden) diskutiert wird. Voraussichtlich wird der Kontenrahmen umfassend mittels einer Novelle der VRV 2015 überarbeitet werden.

### **Schulung: Man wächst mit der Herausforderung!**

Aus den bisherigen Ausführungen zur Umsetzung der VRV 2015 lassen sich zwei Grundaussagen gewinnen. Zum einen ist die VRV 2015 noch nicht ganz

ausgereift. Eine Novelle der VRV 2015 ist daher für die Gemeindeebene und auch für die Länderebene erforderlich. An dieser wird derzeit mit hohem zeitlichen Druck gearbeitet. Das BMF plant die Novelle zur VRV 2015 noch im Jahr 2017 zu verlautbaren.

Zum anderen bedarf die Vermittlung des Wissens über die neuen Haushaltsgrundsätze der VRV 2015, der Funktionalität des integrierten Drei-Komponentenhaushaltes (Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt) sowie der die VRV 2015 begleitenden regionalen Rechtsgrundlagen einer umfangreichen und zielgerichteten Schulung.

Ausgewählte Bürgermeister der Steiermark wurden im ersten Quartal 2017 befragt, wer und wie viele Menschen in einer Gemeinde hinsichtlich der Einführung des neuen Haushaltsrechtes der Gemeinden auf Basis der VRV 2015 zu schulen sind.

Sie antworteten, dass auf der politischen Ebene zunächst der Bürgermeister, die Vizebürgermeister und die (politisch gewählten) Gemeindekassiere/Finanzreferenten über das neue Haushaltsrecht der Gemeinden nach der VRV 2015 zu informieren sind. Diese sollen in der Lage sein, einen vorliegenden Voranschlag bzw. einen erstellten Rechnungsabschluss zu interpretieren, damit sie ihre politische Verantwortung übernehmen können.

Schließlich meinten die Befragten, dass mindestens zwei Personen der Gemeindeverwaltung so geschult werden müssen, dass sie nicht nur den Voranschlag und den Rechnungsabschluss nach der VRV 2015 erstellen können, sondern auch „verstehen“, welche Maßnahmen und Sachverhalte zu welchen Ergebnissen führen (können).

Überträgt man diese Hinweise aus der Steiermark auf ganz Österreich, so wird das Ausmaß der Herausforderung, die bei der Umsetzung der VRV 2015 zu bewältigen sind, offensichtlich. Geht man von zumindest drei politischen Verantwortungsträgern pro Gemeinde/Stadt aus, die zunächst über die Umsetzung der VRV 2015 zu informieren sind, so erhält man bei 2.100 Gemeinden 6.300 Personen, die zu schulen sind.

Darüber hinaus müssen jedoch auch die Mitarbeiter in den Gemeindeverwaltungen geschult werden. Selbst bei der eher gering angenommenen durchschnittlichen Anzahl von 2 Mitarbeiter pro Gemeinde sind immerhin noch 4.200 Personen österreichweit zu schulen; hier jedoch im Vergleich zu den politischen Verantwortungsträgern um ein Vielfaches tiefgreifender und umfassender. An dieser Stelle sei angemerkt, dass es sich hier um die erste Schulungswelle und wohl um absolute Mindestzahlen handelt.

Die Erfahrung des Bundes und des Landes Steiermark bei der Einführung des neuen Haushaltsrechtes haben gezeigt, dass auf der Gemeindeebene eine „einzige“ umfassende Schulung über das neue Haushaltsrecht nicht zweckmäßig ist. Die Mitarbeiter, aber auch die politischen Verantwortungsträger, sollen nach diesen Erkenntnissen möglichst zeitnah zur anstehenden Maßnahme (etwa der Erstellung eines Voranschlages nach den Grundsätzen der VRV 2015) geschult werden.

Es ist daher nicht überraschend, dass sich sämtliche Gebietskörperschaften um eine umfassende und abgestimmte Schulung der Gemeindeebene bemühen: Die regionalen Verbände bzw. Gruppen des Gemeindebundes und des Städtebundes haben bereits signalisiert, dass sie Schulungen über die Kommunalakademien anbieten werden. Das BMF hat seine Unterstützung bei dieser herausfordernden Aufgabe in Form einer koordinierenden Funktion in Aussicht gestellt. Die beamteten Vertreter der Gemeindeaufsichten Österreichs haben ihrerseits angemerkt, dass sie für die Schulung des regionalen Haushaltsrechtes zur Verfügung stehen können. Eine wesentliche Rolle werden auch die IT-Anbieter spielen müssen, da diese die Gemeinden hinsichtlich der Anwendung der neuen Software-Lösungen ebenfalls schulen werden müssen.

Der Österreichische Gemeindebund geht davon aus, dass nur eine umfassende Schulung der Gemeinden für das neue Haushaltsrecht nach der VRV 2015 eine erfolgreiche Einführung auf der Gemeindeebene sicherstellen kann.

### **Erstmalige Anwendung der VRV 2015**

Die Bestimmungen der VRV 2015 sind erstmalig für jene Gemeinden anzuwenden, die gemäß Art 127a Abs 1 B-VG, zum Stichtag 01.01.2015 der Kontrolle des Rechnungshofes unterliegen (Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohner), spätestens für das Finanzjahr 2019 (Voranschläge und Rechnungsabschlüsse); für die übrigen Gemeinden spätestens für das Finanzjahr 2020 (vgl. dazu § 40 Abs 2 VRV 2015).

Wird diese Bestimmung umgesetzt, werden für die Gemeinden eines jeden Bundeslandes für ein Jahr zwei Haushaltsrechte (Kameralistik/neues Haushaltsrecht auf Basis der VRV 2015) und jedenfalls unterschiedliche Aufsichtsrechtsbestimmungen – jeweils anknüpfend an die haushaltsrechtlichen Bestimmungen – nebeneinander anzuwenden sein. Dies ist wohl unzweckmäßig. Diese unterschiedlichen Bestimmungen wirken nämlich auch auf die Datenlieferungsverpflichtungen nach dem Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung (ESVG) und dem Österreichischen Stabilitätspakt 2012 (ÖStP 2012) aus.

Daher hat die Statistik Austria bereits die Umsetzung der VRV 2015 für sämtliche Gemeinden Österreichs zu einem gemeinsamen Zeitpunkt gefordert.

Wie bereits ausgeführt, benötigen sowohl die Vorbereitung als auch die Durchführung der geplanten Schulungen Zeit. Diese müssen auf der noch zu novellierenden VRV 2015 basieren.

Wegen der damit verbundenen Verkürzung der Vorbereitungszeit fordern, was verständlich ist, der Österreichische Gemeindebund, der Österreichische Städtebund und die Länder, dass in der geplanten Novelle der VRV 2015 für die Länder, Städte und Gemeinden einheitlich das Finanzjahr 2020 (Haushaltsjahr 2020) als spätester Zeitpunkt für die Anwendung der VRV 2015 festgelegt werden soll.

## Fazit

Die Verlautbarung der VRV 2015 im Bundesgesetzblatt im Oktober 2015 war das Startsignal für die Umsetzung der VRV 2015 auf Länder- und Gemeindeebene. Bei den Vorbereitungsarbeiten hat sich gezeigt, dass die VRV 2015 in einzelnen Details zu verbessern, also zu novellieren ist.

Darauf aufbauend sind zahlreiche weitere Gesetze und Verordnungen auf Ebene des Bundes und der Länder zu überprüfen, ob diese noch der VRV 2015 entsprechen und gegebenenfalls ebenfalls zu novellieren.

Das neue Haushaltsrecht der VRV 2015 gilt nicht nur für die Gemeinden, sondern soll auch die Gemeindeverbände erfassen.

Die Gemeinden werden anhand einer doppelten kommunalen Buchführung sämtliche monetären Sachverhalte in einem integrierten Drei-Komponenten-Haushalt (Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt) veranschlagen und verrechnen. Dabei werden neue Grundsätze wie die Erfassung der Geschäftsfälle bei Rechnungslegung und -stellung, wie der periodengerechten Abgrenzung und der linearen Absetzung für Abnutzung zu beachten sein.

Bei der Definition des Gleichgewichtes eines Gemeindehaushaltes fließen Aspekte aller drei Haushalte zusammen. Das neue Gleichgewicht eines Gemeindehaushaltes beruht grundsätzlich auf einem ausgeglichenen Ergebnishaushalt, der Sicherstellung der Liquidität einer Gemeinde (Finanzierungshaushalt) und einem positiven Nettovermögen (Vermögenshaushalt).

Um die Stabilität der Gemeinden auch weiterhin sicher zu stellen, ist es zweckmäßig, wenn auch künftig Darlehensaufnahmen für (investive) Projekte möglich sind. Gemeinden sollen Darlehensaufnahmen zur Bedeckung des laufenden bzw. operativen Finanzierungshaushaltes nicht ermöglicht werden.

Die aktuelle Diskussion zur VRV 2015 reduziert eine der umfangreichsten Reformen auf der Gemeindeebene der letzten Jahrzehnte lediglich auf die Frage nach der (richtigen) Bewertung des Gemeindeeigentums. Dieser Aspekt ist zweifelslos von Bedeutung. Daher muss die Bewertung des Gemeindeeigentums gut vorbereitet werden. Dabei kann ein Vorgehen in zwei Schritten – zunächst Durchführung einer Erstinventur und darauf aufbauend eine Bewertung – zu Bewältigung dieser Herausforderung dienen.

Muster für den Voranschlag und den Rechnungsabschluss auf Basis der VRV 2015 werden ebenso die Umsetzung auf der Gemeindeebene erleichtern, wie die Unterstützung durch geeignete EDV-Programme. Schließlich wird die Komplexität des neuen Haushaltsrechtes dadurch gemildert, dass die bekannte und gelebte Kontierungslogik im Wesentlichen beibehalten wird.

Dennoch ist eine umfassende Schulung für die politischen Verantwortungsträger der Gemeinden sowie für die Mitarbeiter der Gemeindeverwaltungen von entscheidender Bedeutung für das Gelingen der anstehenden Haushaltsreform.

Es ist daher verständlich, dass der Österreichische Gemeindebund, der Österreichische Städtebund und die Länder für die Länder, Städte und Gemeinden eine Verschiebung der spätesten Anwendung der VRV 2015 einheitlich auf das Finanzjahr 2020 fordern.