

# ÖHW

## Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

Spending Reviews als Ansatz zur Erhöhung der Wirkungsorientierung im dt. Bundeshaushalt.

Benchmarking im Rahmen des Finanzausgleichs – Rahmenbedingungen, Anforderungen und Erfolgsfaktoren.

Funktionale Privatisierung im österreichischen Sozialstaat – Grundlagen, aktuelle Trends und Herausforderungen.

15 Jahre Burgenländischer Landes-Rechnungshof.

Bewertung öffentlichen Vermögens.

Aktuelle Rechtsprechung – Interessantes für Gemeinden: Beispiele aus der zivil- und öffentlich-rechtlichen Judikatur.

Hinweis auf: Interesting article about health care in US and Canada.

**Jahrgang 58 (2017) · Heft 2 – 4**

INFOS – Mailto: [angela.grandl@vst.gv.at](mailto:angela.grandl@vst.gv.at)

Wikipedia: „ÖHW – Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich“

# Bewertung öffentlichen Vermögens

Von Univ.-Doz. FH-Prof. Dr. Friedrich Klug



Mit der Einführung einer verbindlich vorgeschriebenen Vermögensrechnung sind **viele Bewertungsprobleme** verbunden, nicht nur in Bezug auf die Grundstücksbewertungen, die Dotierung der Rückstellungen, der Abschreibungen und Wertberichtigungen, sondern auch auf dem Gebiet der aktiven und derivativen Finanzinstrumente und der Unterscheidung zwischen ergebnis- und finanzwirksamen Gebirungen bzw. der **notwendig gewordenen Erklärung** der Zusammenhänge und Unterschiede zwischen den drei Haushaltsbereichen Ergebnis, Finanzen und Vermögen. Der Vermögenshaushalt unterliegt allerdings keiner Verpflichtung zur Veranschlagung. Die Bewertung ist jedenfalls arbeitsaufwändig und kostenintensiv.

Praxisrelevant dürfte in erster Linie der Finanzierungshaushalt sein. Bewertungsprobleme ergeben sich vor allen bei der Erfolgsrechnung und nicht bei der bisher gepflogenen Finanzierungsrechnung, die der kameralen, zahlungsbezogenen Bewertung nach dem Prinzip „nur Bares ist Wahres“ unterliegt und weniger problembehaftet ist. Erklärungsbedürftig für Bürgerinnen und Bürger sowie für die Politik sind vor allem die **Differenzen zwischen Finanzierungs- und Ergebnishaushalt**.

Bei der Aufstellung einer kommunalen Vermögensrechnung stellt sich eine grundsätzlich zu klärende Vorfrage: Welche dem öffentlichen Interesse dienenden Vermögenswerte sind **überhaupt bilanzierungsfähig**? Die Entscheidung darüber, was im öffentlichen Interesse gelegen ist, obliegt beim Gemeinderat und im Zweifelsfall bei der Bezirksverwaltungsbehörde und letztlich beim Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshof. Die VRV 2015 regelt im § 19 (3) die Einzelbewertung des Vermögens und den aktiv- und passivseitigen Ausweis. Während der Ausweis auf der Aktivseite der Bilanz vorgeschrieben ist, wird der Ausweis des passiven Vermögens nicht eindeutig geregelt.

Eine **Besonderheit öffentlich gewidmeten Vermögens**, vor allem das dem Gemeingebrauch dienende öffentliche Gut und öffentliche Wassergut, mit den Straßen, Brücken, Parkanlagen, Sportanlagen, Feuerwehr, Schulen, Kindergärten, Seniorenheimen, etc. ist, dass diese eigentlich weder einen gegenwärtigen, noch einen zukünftigen betriebswirtschaftlichen, geldwerten Nutzen stiften, sondern öffentlichen, sozialen und kulturellen Zwecken zu Gunsten der Allgemeinheit dienen und daher aus einzelwirtschaftlicher Sicht keinen Wert haben, aus gesamtwirtschaftlicher Sicht jedoch sehr wohl **sozialen Nutzen** stiften.

Das Dilemma bei der Bewertung von Vermögen wird auf diesem Gebiet deutlich sichtbar: Je nach Betrachtungsweise und Widmung hat das Vermögen einen aktiven oder passiven Wert. Wenn von den tatsächlichen Zahlungsflüssen ausgegangen wird, ist der wirtschaftliche Nutzen nicht gegeben und daher auch keine Bewertung möglich oder wäre eine Passivierung vorzunehmen. Das Vermögen ist wegen der speziellen öffentlichen Widmung de facto am Markt unverkäuflich. Ausgehend von dieser Betrachtungsweise ist **öffentliches Widmungsvermögen nicht bilanzierungsfähig**, außer es handelt sich um einen marktbestimmten Betrieb.

Das Vermögen dieser Betriebe musste schon nach den Regeln der VRV 1997 bewertet und in die Vermögensbilanz eingestellt werden, sofern dieser Betrieb die Kriterien eines marktbestimmten Betriebes erfüllt. So gesehen, wäre wie bisher nur das Vermögen dieser Betriebe, seien sie in den Haushalt eingegliedert oder rechtlich verselbstständigt, zu bewerten. Das öffentlich gewidmete Vermögen wäre dann nur fakultativ oder mit einem niedrigen Wert zu aktivieren bzw. wegen der Gemeinwohlorientierung sofort abzuschreiben, wie in der kameralen Rechnung vorgesehen.

Jedenfalls müsste das Widmungsvermögen separat ausgewiesen und bewertet werden. Dem aktivierten Vermögenswert müsste ein Passivposten gegenüber gestellt werden. Auf der Passivseite der Vermögensbilanz werden die Schulden ausgewiesen, die verzinst und getilgt werden müssen. Erfolgswirksam sind dann die Zinsen, die notwendige laufende Instandhaltung sowie die Abschreibung vom Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungswert zur Gewährleistung der Reinvestition. Die Finanzierung des Reinvestitionsbedarfs gemäß dem jeweiligen Stand der Technik erfolgt im Rahmen der investiven Gebarung und Finanzierungstätigkeit, entweder aus dem operativen Geschäft oder durch Kreditaufnahme.

Abschreibungen auf Basis von Indexwerten, Schätzgrößen, pauschalen Annahmen und Empfehlungen helfen nicht wirklich weiter, weil die Finanzierung der Schulden letztlich aus öffentlichen Mitteln erfolgen muss.

Überlegenswert wären daher der Verzicht auf die Aktivierung öffentlichen Vermögens und der genaue Ausweis im Anlagenverzeichnis für interne Bewirtschaftungszwecke, insbesondere für die Zustandserfassung und Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft. Öffentliches Vermögen ist nicht marktbestimmt sondern öffentlich bestimmt und finanziert; es unterliegt einem demokratischen Entscheidungsprozess.

Eine andere Möglichkeit wäre die Aktivierung öffentlichen Vermögens und gleichzeitige Passivierung der öffentlichen Finanzierung, sodass die Abschreibungen durch Auflösung der passivierten Investitionszuschüsse ausgeglichen werden. Dabei handelt es sich um öffentliches Vermögen, welches nach dem Prinzip der generellen Entgeltlichkeit aus Steuern finanziert wird.

Mischfinanziertes öffentliches Vermögen gehört gemäß ESVG 2010 bei überwiegend genereller Finanzierung aus Steuermitteln zum öffentlichen Bereich und bei Finanzierung von mehr als 50 % als speziell finanziertes Vermögen zu den marktbestimmten Betrieben.

Dabei stellt sich allerdings die Frage, ob sich der Aufwand für die Bewertung öffentlichen Vermögens überhaupt lohnt und nur der betriebliche Bereich aktiviert und abgeschrieben werden soll.

Ein weiterer im Sinne der Verwaltungsökonomie gelegener Vorschlag wäre die Aktivierung des Anlagevermögens ab dem Zeitpunkt der Umstellung auf das Haushalts- und Rechnungswesens gemäß den Bestimmungen der VRV 2015. Bei Wahl dieser Methode ergäben sich keine Bewertungsprobleme, weil die Anschaffungs- und Herstellungskosten vorliegen und eingebucht werden können. Im Laufe der Jahre wird immer mehr Anlagevermögen aktiviert und abgeschrieben, womit der Vollständigkeitsgrad steigt und nur zeitnahe Werte erfasst werden. Die aufwändige Erfassung und Bewertung längst ausfinanzierten, historischen Vermögens ist dann nicht mehr erforderlich. Die Transparenz ist durch den Blick nach vorwärts in die Zukunft gegeben.

## VRV 1997

Das öffentliche Widmungsvermögen ist nach dem Gesamtdeckungsprinzip entweder im ordentlichen Haushalt oder nach dem Einzeldeckungsprinzip im außerordentlichen Haushalt (Rücklagen, Kredite, Zuschüsse), letztlich wieder im ordentlichen Haushalt, zu finanzieren. Rücklagenbildung ist Vorfinanzierung durch Ansparen, Kreditaufnahme bedeutet Nachdeckung des Schuldendienstes im ordentlichen Haushalt.

### *Beispiel:*

Außerordentlicher Haushalt € 1 Mio. – Deckung im ordentlichen Haushalt € 1 Mio.  
oder

Außerordentlicher Haushalt € 1 Mio. – Deckung im ordentlichen Haushalt € 0,5 Mio. und Deckung im außerordentlichen Haushalt € 0,5 Mio. durch Kreditaufnahme

Der Vermögens- und Schuldennachweis marktbestimmter Betriebe bzw. der Anlagennachweis für sonstige Betriebe und Einrichtungen erfolgt gemäß § 16 VRV 1997.

Das öffentliche Vermögen weist einen Bilanzwert Null aus, weil es finanziell gedeckt ist. Eine genaue Beschreibung des Objektes, des Anschaffungswertes und der Nutzungsdauer ist dem Anlagennachweis zu entnehmen. Die Deckung der Tilgung und Zinsen für die Kreditaufnahme erfolgt im ordentlichen Haushalt.

## VRV 2015

Investitionen in das öffentliche Vermögen sind im Finanzierungshaushalt zu decken. Der Reinvestitionsbedarf und die Folgekosten können in der Eröffnungsbilanz nicht bewertet und auch nicht passiviert werden. Bei öffentlichem Vermögen fehlt der direkte Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung. Die Finanzierung erfolgt generell über Steuern und Abgaben und zu einem geringen Teil speziell über Gebühren und Entgelte.

Die Vorschriften über die Vermögensrechnung gelten daher grundsätzlich nur für marktbestimmte Betriebe und Betriebe gewerblicher Art. Öffentliches Vermögen ist zu separieren, ist weder ein Aktivum noch ein Passivum, daher stellt es einen Posten sui generis dar. Seine Bewertung und Aufnahme in die Vermögensrechnung ist nicht nur problematisch, sondern vor allem Bilanz verzerrend und verlängernd, was zu Missverständnissen, Fehlinterpretationen, politischen Kontroversen und Fehlentscheidungen führen kann.

Das marktbestimmte Anlagevermögen der Klasse 0 ist in der Vermögensgebarung zu buchen, aus dem Ergebnis der operativen Gebarung oder durch Finanztransaktionen (Kreditaufnahme und Rücklagen) zu finanzieren und damit integraler Bestandteil der Finanzierungsrechnung.

Dies entspricht der durchaus sinnvollen Gliederung in einen ordentlichen und außerordentlichen Haushalt. Diese Gliederung sollte weiterhin vorgenommen werden und würde auch den Vorschriften der VRV 2015 nicht widersprechen.

### *Beispiel:*

Anlagevermögen € 1 Mio. – Deckung durch Rücklage € 1 Mio. im Finanzierungshaushalt

oder

bei Mischfinanzierung Deckung durch Rücklage € 0,5 Mio. und durch Kreditaufnahme € 0,5 Mio. im Finanzierungshaushalt

Bewertungsrichtlinien des Bundes und der Länder sind unverbindlich und haben laut FAG 2017 lediglich Empfehlungscharakter. Detaillierte Vorschreibungen, die mit einer Begründungspflicht verbunden sind, würden in die Gemeindeautonomie eingreifen.

Der Zweck des öffentlichen Rechnungswesens und der Nutzen für die Bürger und Politik sind ausschlaggebend. Nutzen und Kosten müssen in einem verantwortbaren Verhältnis zueinander stehen.

Für das öffentliche Vermögen besteht „Ewigkeitsvermutung“. Die Anschaffungskosten sind der maximale Wertansatz, von dem abgewichen werden kann.

Die Bewertung ist eine demokratiepolitische Entscheidung. Das öffentliche Vermögen stellt eine finanzielle Vorbelastung dar, die aus ordentlichen Haushaltsmitteln endgültig zu decken ist. Öffentliches Vermögen ist „marktfrem“, weshalb eine Trennung in am Markt verkäufliches und unverkäufliches Vermögen („Speyerer Verfahren“) empfohlen wird.

Diese verwaltungsökonomische Vorgangsweise gemäß § 40 VRV fokussiert auf die Finanzierung und trägt dem Umstand Rechnung, dass öffentliches Vermögen betriebswirtschaftlich nicht bewertbar ist, sondern dem Gemeinwohl zu dienen hat und einen Vermögenswert sui generis darstellt.

*Stellungnahme Univ.-Prof. Dr. Holger Mühlenkamp, Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer vom 18. August 2017 zur Separierung des öffentlichen Vermögens zur in diesem Artikel vertretenen Bewertungsmethode (auszugsweise)*

*Die Bewertung dem Grunde und der Höhe nach in der Bilanz richtet sich nach dem Rechnungslegungszweck. Ich (Mühlenkamp) favorisiere Generationengerechtigkeit als Rechnungslegungszweck. D. h. jede Generation (vereinfacht kann man als „Generationsdauer“ ein Jahr annehmen) soll ihren Ressourcenverbrauch decken. Dies bedingt grundsätzlich einen jährlichen Ausgleich der Ergebnisrechnung.*

*Stellungnahme Hon.-Prof. Dr. Josef Schlager Johannes Kepler Universität Linz*

Josef Schlager teilte am 26.7.2017 dem Autor anlässlich eines persönlichen Gesprächs mit, dass die Bewertung öffentlichen Vermögens jedenfalls einer fachlichen Begründung bedarf. Ein separater Ausweis öffentlichen Vermögens im Hinblick auf die demokratisch und damit gesetzlich bestimmte Zielsetzung der Kommunen ist daher durchaus denkbar.

*Mag.(FH) Axel Maurer, Finanzdirektor der Stadt Salzburg, Mail vom 25.9.2017*

„Ich habe Ihren Vorschlag zur Vereinfachung der Vermögensbewertung gelesen. Ich teile Ihre Ansicht, dass eine Teilung in am Markt verkäufliches und unverkäufliches Vermögen vorgenommen werden sollte, vollinhaltlich. Auch das aufwändige Bewerten der Vermögensgegenstände ist meines Erachtens bei unverkäuflichem Vermögen de facto sinnlos. Leider wurden wir bis dato vom BMF nicht gehört“.

*Beurteilung der finanziellen Lage in: public 9/2017 durch Moore Stephens City  
Treuhand, Seite 24 - 27*

Für Gebietskörperschaften besteht insofern eine Besonderheit, als sie nicht veräußerungsfähige Vermögensteile besitzt, die eine Trennung erforderlich machen. Im Vordergrund stehen Aufwendungen für zukünftige Substanzerhaltungspflichten und ist eine kostenorientierte Bewertung vorzunehmen. Der Marktzugang ist ein zentrales Element der Fair-Value-Bewertung, weshalb das Vermögen nicht um jeden Preis bewertet werden muss (Beispiel Kulturgüter). Im Vordergrund steht jedenfalls die Beurteilung der finanziellen Lage durch die Finanzierungsrechnung und die „Goldene Bilanzregel“.

### Resümee des Autors

Ein wesentlicher Unterschied besteht darin, dass in Österreich durch die VRV 2015 weder die Doppik noch die Kameralistik ausdrücklich vorgeschrieben sind, sondern dass im Rahmen der Gemeindeautonomie ein Wahlrecht besteht. Die Kernfrage ist, ob öffentlich gewidmetes Vermögen überhaupt bewertet werden kann und bilanzierungsfähig ist oder ob es separat als Vermögen sui generis auszuweisen ist. Aus dem Vermögenswert resultiert aus betriebswirtschaftlicher Sicht nämlich kein zukünftiger Nutzen, gemessen in tatsächlichen Zahlungseingängen oder reduzierten Zahlungsausgängen. Vielmehr wird sozialer, volkswirtschaftlicher Nutzen angestrebt.

Ob historische Anschaffungswerte, sofern überhaupt noch vorhanden, der Generationengerechtigkeit entsprechen, sei dahingestellt, zumal nur Schätzwerte vorliegen.

Eigentlich wird ein völlig neues, den öffentlichen Zwecken entsprechendes Rechnungswesen benötigt. Schließlich sollte die Diskussion in die Richtung einer Trennung in ein Rechnungswesen für den demokratisch legitimierten, politisch bestimmten **Hoheitsbereich** und in ein bereits vorhandenes Rechnungswesen für **marktbestimmte Betriebe** hinauslaufen.

Die Einheitlichkeit und Transparenz ist durch die Bestimmungen der VRV 2015 im Unterschied zu Deutschland gegeben. Ausnahmen bzw. Wahlrechte sind für den Kulturbereich vorgesehen und sind in ähnlicher Weise auch für den öffentlichen Hoheitsbereich möglich. Sollte dennoch ein noch zu begründender, tatsächlicher Bedarf zur Bewertung öffentlichen Vermögens bestehen, kann die Bewertung jederzeit nachgeholt werden.

Derzeit kann den Betroffenen nur schwer erklärt werden, wozu die öffentlichen Bereiche unbedingt bewertet werden sollen und worin der Nutzen dieses doch erheblichen Verwaltungsaufwandes besteht. Eine vollkommene Transpa-

renz und Vergleichbarkeit der unterschiedlichsten Gemeinden wird wohl nie erreicht werden können, was übrigens nicht nur für den öffentlichen Bereich gilt, sondern vor allem auch für den Bereich der privaten Wirtschaft vom EPU bis zum Weltkonzern.

Der Rechnungslegungszweck für Gemeinden unterscheidet sich fundamental vom Rechnungszweck kaufmännischer Unternehmungen. Der Ansatz von Holger Mühlenkamp sollte weiter verfolgt werden, indem ein völlig neues, den öffentlichen Zielen entsprechendes Rechnungswesen eingeführt wird. Die Doppik ist für Gemeinden kein adäquates System. Sie ist betriebswirtschaftlich und nicht volkswirtschaftlich orientiert und misst nicht die gesamtwirtschaftliche Effizienz des öffentlichen Sektors. Formalziele stellen Nebenbedingungen dar und messen nicht die Erreichung des öffentlichen Zwecks als Hauptziel.

**Die Transparenz und Vergleichbarkeit ist auch dann gegeben, wenn vom Wahlrecht für die Bewertung von Kulturgütern, aber auch von öffentlichen Gütern, Gebrauch gemacht wird, zumal die Herstellung der Vergleichbarkeit zwischen den vielen unterschiedlichen Gemeinden wohl eine unerreichbare Maxime darstellt.**

Das gesamte öffentliche Vermögen muss daher nicht unbedingt aktiviert werden, sondern kann entweder zum Wert Null oder erst ab dem Zeitpunkt der Umstellung zum Anschaffungswert erfasst werden. Dann wird nur neu gebildetes Vermögen bewertet und verwaltungsökonomischen Grundsätzen entsprochen.

**Das Rechnungsziel bestimmt das Rechnungsziel, welches darin besteht, die Wohlfahrt zu mehren, Gemeinden sind keine Kaufleute!**

Die Kernfrage ist, ob öffentlich gewidmetes Vermögen überhaupt bewertet werden kann und wie die Umsetzung gemäß § 40 VRV 2015 verwaltungsökonomisch erfolgt.

Bereits erfasste Vermögensverzeichnisse, vor allem für marktbestimmte Betriebe, könnten weiter verwendet werden. Der in zeitlicher Hinsicht mögliche stufenweise Aufbau ab dem Zeitpunkt der Einführung der Bestimmungen der VRV 2015 könnte die Arbeit der Gemeinden erleichtern.

Überlegenswert wäre auch der Verzicht auf die Bewertung bereits abgeschriebenen Anlagevermögens.

Diese Empfehlung ist unabhängig vom jeweils eingesetzten Buchhaltungs- und IT-System anwendbar, was eine reibungslose Überleitung ins neue System erleichtert.

Die zu erwartenden Umstellungskosten in Höhe von € 140 bis 360 Mio. und Folgekosten von ca. 10 % pro Jahr könnten damit reduziert werden, ohne den erhofften Nutzen des neuen Systems zu schmälern.

### Verwendete Literatur

Holger Mühlenkamp, Andreas Glöckner, Grundsätze und (best-)mögliche Ansätze zur Bewertung des Vermögens von öffentlichen Gebietskörperschaften, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis BFuP, 62 (2010), Heft 5, S 483 ff, insbesondere S 497

Dietmar Pilz, Erfassung und Bewertung des Vermögens, insbesondere des dem öffentlichen Gut gewidmeten Vermögens, Erstellung einer Eröffnungsbilanz, in: Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, IKW-Band 119, Linz 2010, S 77 ff, insbesondere S 87 und 91

KGSt-Journal 02/2017, EPSAS-Grundsatzpapier des Bund/Länder-Arbeitskreises, S 18

Michael Dessulemoustier-Bovekercke, Christoph Drescher, Wann liegt ein Vermögenswert vor? public 1-2/2017, S 20 f

Michael Dessulemoustier-Bovekercke, Beurteilung der finanziellen Lage, Public 9/2017, S 24 ff