



ÖHW

Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

Wann ist ein öffentlicher Haushalt ausgeglichen?

Einfache Methoden der Wirkungsorientierten Folgenabschätzung.

Abgrenzung von Transfers und Förderungen im öffentlichen doppelischen Rechnungswesen: Herausforderungen und Lösungsansätze.

Transaktionskosten in der Finanzierung von Nonprofit-Organisationen – auch ein Thema für den Staat?

Zum 60-Jahr-Jubiläum der ÖHW.

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

Jahrgang 60 (2019) · Heft 4

Wann ist ein öffentlicher Haushalt ausgeglichen?

Von em.o.Univ.Prof. Dkfm. Dr. Reinbert S c h a u e r



Sowohl das Bundeshaushaltsgesetz 2013 (BGBl I Nr. 139/2009 idgF) als auch die Voranschlags- und Rechnungsverordnung 2015 (VRV 2015 – BGBl II Nr. 313/2015 idF von BGBl II Nr. 17/2018) sehen für den Bund sowie für die Länder und Gemeinden (für diese ab 2020) eine integrierte Haushaltsverrechnung in Form der sog. Drei-Komponenten-Rechnung vor. Danach ist zwischen einem zeitraumbezogenen Finanzierungshaushalt (Finanzierungsvoranschlag und Finanzierungsrechnung), einem ebenso zeitraumbezogenen Ergebnishaushalt (Ergebnisvoranschlag und Ergebnisrechnung) und einem stichtagsbezogenen Vermögenshaushalt (Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden zum Ende bzw. Anfang einer Rechnungsperiode) zu differenzieren. Dies bedingt, dass bei der Frage nach einem ausgeglichenen Haushalt auf die jeweiligen Rechnungsziele dieser Haushaltsteile Bezug zu nehmen ist.

1. Ein Definitionsproblem

Zieht man das Budget-Glossar des Österreichischen Parlaments zurate, um die im Titel gestellte Frage zu beantworten, so findet man folgende Erläuterung: „Von einem ausgeglichenen Haushalt oder ausgeglichenen Budget spricht man grundsätzlich dann, wenn die Höhe der Einzahlungen jener der Auszahlungen entspricht“.¹ Implizit wird also von einer zahlungsstromorientierten Sichtweise ausgegangen. Weiter wird ausgeführt: „Unter einem ausgeglichenen Haushalt über den Konjunkturzyklus versteht man eine Budgetentwicklung über einen längeren Zeitraum, in dem in Phasen guter Konjunktur versucht wird, Budgetüberschüsse zu erwirtschaften, und in Phasen schlechter Konjunktur Mittel zur Konjunkturbelegung freigegeben und höhere Defizite in Kauf genommen werden. Diese Defizite sollen durch die Überschüsse im betreffenden Zeitraum (Konjunkturzyklus) ausgeglichen werden“.²

Diese zahlungsstromorientierte Sichtweise leitet sich auch aus den Zielen und Grundsätzen der Haushaltsführung ab, wie sie in § 2 BHG 2013 formuliert sind. Die finanzielle Lage des Bundes, das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht

¹) [https://www.parlament.gv.at/PERK/GL/BUDGET/\(28.10.2019\),](https://www.parlament.gv.at/PERK/GL/BUDGET/(28.10.2019),) Stichwort: Ausgeglicherer Haushalt

²) a.a.O.

und die Wirkungsorientierung, jeweils unter Bedachtnahme auf unionsrechtliche Vorschriften, stehen dort im Mittelpunkt. In § 2 Abs. 4 BHG 2013 wird festgehalten, dass der Haushalt des Bundes nach Maßgabe des Rechts der Europäischen Union grundsätzlich auszugleichen ist. Diesem Grundsatz wird in gesamtstaatlicher Sicht entsprochen, wenn der Anteil des Bundes einschließlich der Sozialversicherung am strukturellen Defizit 0,35 Prozent des nominellen Bruttoinlandsproduktes nicht übersteigt. Das strukturelle Defizit entspricht dem um Einmalmaßnahmen und konjunkturelle Effekte bereinigten Maastricht-Defizit, das sich aus dem Nettofinanzierungssaldo der Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) und der Sozialversicherungsträger ableitet. Damit wird ausschließlich auf den Finanzierungshaushalt Bezug genommen, der ebenso periodenbezogene Ergebnishaushalt findet keine Erwähnung.

Die VRV 2015 enthält in § 2 (Haushaltsgrundsatz) überhaupt keine Hinweise auf Kriterien für einen ausgeglichenen Haushalt. Der dort enthaltene Hinweis, dass „die Veranschlagung und Rechnungslegung mittels eines integrierten Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalts“ erfolgt, bezieht sich auf die Rechnungsorganisation, aber nicht auf etwaige Ziele des Haushalts- und Rechnungswesens.

2. Zielsetzung für den Finanzierungshaushalt

Als generelle Zielsetzung für den Finanzierungshaushalt ist die Sicherung der Liquidität anzusehen. § 21 BHG 2013 sieht für den Bund eine Untergliederung in eine allgemeine Gebarung und in den Geldfluss der Finanzierungstätigkeit vor. Die allgemeine Gebarung umfasst die Ein- und Auszahlungen aus

1. der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers,
2. der Investitionstätigkeit,
3. der Gewährung und Rückzahlung von Darlehen und gewährten Vorschüssen.

Die Differenz aus Ein- und Auszahlungen der Z1 bis 3 ergibt den Nettofinanzierungsbedarf aus der allgemeinen Gebarung. Der Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit umfasst die Ein- und Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit des Bundes und damit die notwendigen Aktivitäten zur Bedeckung des Nettofinanzierungsbedarfes. Tabelle 1 zeigt, dass es in keinem der vergangenen Finanzjahre gelungen ist, einen Nettofinanzierungsüberschuss zu erwirtschaften. Aus gesamtstaatlicher Sicht gelang es nur im Jahr 2015, die Zielsetzung für das strukturelle Defizit gemäß § 2 Abs. 4 BHG 2013 zu erreichen.

	Einzahlungen, Auszahlungen (in Mio Euro)	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	Geldfluss aus der operativen Verwaltungstätigkeit	47.042	47.246	48.898	43.052	47.351	49.037
B	Geldfluss aus Transfers	-42.947	-45.167	-45.737	-47.498	-50.947	-49.327
C	Geldfluss aus empfangenen und gewährten Darlehen und Vorschüssen	-1.397	-141	-312	-143	-2.808	-383
D	Geldfluss aus der Investitionstätigkeit	-1.609	503	-78	-407	-469	-431
E	Nettofinanzierungssaldo	-4.389	-3.189	-1.861	-4.995	-6.873	-1.104
F	Strukturelles Defizit in % des BIP	-1,1	-0,4	0,0	-1,0	-0,5	-0,4

Tabelle 1: Finanzierungsrechnung im Jahresvergleich;

Quelle: Bundesrechnungsabschlüsse 2013 - 2018

§ 11 VRV 2015 sieht für die Länder und Gemeinden eine ähnliche, aber weiter detaillierte Untergliederung des Finanzierungshaushalts vor. Es wird zwischen der operativen Gebarung, der investiven Gebarung und dem Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit differenziert, die zusammengeführt den Nettofinanzierungssaldo ergeben (siehe Abbildung 1).

Wenn es in so mancher Anleitung für Gemeinden heißt, „der Voranschlag des Finanzierungshaushalts ist grundsätzlich ausgeglichen zu erstellen“³⁾, so muss bedacht werden, dass ein sich aus der operativen und investiven Gebarung ergebender Finanzierungsbedarf durch entsprechende Zufuhr an Finanzmitteln im „Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit“ formal ausgeglichen werden kann. Es ist also zwischen einem formal und materiell ausgeglichenen Haushalt zu unterscheiden. Beim materiell ausgeglichenen Haushalt wird gefordert, dass die Auszahlungen ohne Nettokreditaufnahme bedeckt werden können. Daher bleiben die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und die Auszahlungen zur Tilgung von Krediten beim materiellen Haushaltsausgleich unberücksichtigt.

³⁾ z. B. Salzburger Gemeindeverband, Neues Haushaltsrecht der Gemeinden, Schulungsunterlage VRV 2015, Rundschreiben Zahl: 093-3/096/25-19.

Finanzierungsvoranschlag

- **operative Gebarung**

1. Einzahlungen aus der operativen Verwaltungstätigkeit
2. Einzahlungen aus Transfers
3. Einzahlungen aus Finanzerträgen

abzüglich

1. Auszahlungen Personalaufwand
2. Auszahlungen Sachaufwand
3. Auszahlungen aus Transfers
4. Auszahlungen Finanzaufwand

- **investive Gebarung**

1. Einzahlungen aus der (Des-)Investitionstätigkeit
2. Einzahlungen aus der Rückzahlung von Darlehen sowie gewährten Vorschüssen
3. Einzahlungen aus Kapitaltransfers (Investitionszuschüsse)

abzüglich

1. Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit
2. Auszahlungen von gewährten Darlehen und Vorschüssen
3. Auszahlungen aus Kapitaltransfers

- **Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit**

1. Einzahlungen aus der Aufnahme von Finanzschulden
2. Einzahlungen aus der Aufnahme von vorübergehend zur Kassenstärkung eingegangenen Geldverbindlichkeiten
3. Einzahlungen infolge eines Kapitalaustausches bei derivativen Finanzinstrumenten
4. Einzahlungen aus dem Abgang von Finanzanlagen
5. Auszahlungen aus der Tilgung von Finanzschulden
6. Auszahlungen aus der Tilgung von vorübergehend zur Kassenstärkung eingegangenen Geldverbindlichkeiten
7. Auszahlungen infolge eines Kapitalaustausches bei derivativen Finanzinstrumenten
8. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen

ergibt:

Nettofinanzierungssaldo

Abbildung 1: Gruppengliederung für den Finanzierungsvoranschlag gemäß § 11 VRV 2015.

Vorrangig sollten in der operativen Gebarung die Einzahlungen höher sein als die Auszahlungen (was bei Unternehmen dem Cashflow entspricht), damit ein Handlungsfreiraum für Investitionen besteht. Im Hinblick auf die über lange Zeiträume zu erwartende Nutzungsdauer von Investitionen ist eine zeitlich kongruente Fremdmittelaufnahme durchaus sinnvoll, die Kapitaltilgungen müssen jedoch künftig aus dem positiven Saldo der operativen Gebarung bedeckt werden können, soll eine neuerliche Kreditfinanzierung (und damit Umschuldung) vermieden werden.

Darauf nimmt auch der KDZ-Quicktest Neu auf Basis VRV 2015 Bezug, wenn für die Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit und Liquidität die Kennzahlen „Freie Finanzspitze (FSQ)“ und „Eigenfinanzierungsquote (EFQ)“ einer näheren Analyse unterzogen werden.

$$FSQ = \frac{\text{Saldo der operativen Gebarung abzgl. Tilgungen}}{\text{Summe der operativen Einzahlungen}}$$

$$EFQ = \frac{\text{Einzahlungen der operativen + investiven Gebarung}}{\text{Auszahlungen der operativen + investiven Gebarung}}$$

Ein Gemeindehaushalt gilt dann als nachhaltig ausgeglichen, wenn der Überschuss der operativen Gebarung die Investitionen zuzüglich der erwarteten Folgelasten im Rahmen einer vertretbaren Verschuldung abdeckt.⁴

3. Zielsetzung für den Ergebnishaushalt

Im Ergebnishaushalt sind die Erträge (Wert- oder Ressourcenzuwachs) und Aufwendungen (Wert- bzw. Ressourceneinsatz), jeweils unabhängig vom konkreten Zeitpunkt der Zahlungen, periodengerecht abzugrenzen (§ 3 Abs. 2 VRV 2015). Geht man vom Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit aus, so sollte jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen mittels Abgaben- und Leistungserträgen ersetzen. Wegen der Schwierigkeiten, Generationen gegeneinander abzugrenzen, ist das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit zum Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit fortentwickelt worden, indem für jede Rechnungsperiode die Deckung des Ressourcenverbrauchs durch das Ressourcenaufkommen gefordert wird.⁵ Der Ergebnishaushalt ist also ausgeglichen, wenn die Aufwendungen einer Rechnungsperiode durch die Erträge dieser Rechnungsperiode bedeckt sind. Er gibt einen Einblick in die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns und damit Auskunft über die Substanzmehrung oder Substanzminderung, die in der Rechnungsperiode eingetreten ist.

⁴) P. Biwald, C. Hödl, KDZ-Quicktest Neu auf Basis der VRV 2015, in: KDZ Forum Public Management, Nr. 2/2017, S. 25.

⁵) R. Schauer, Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 3. Auflage, Wien 2016, S. 201.

Im Ergebnisvoranschlag (§ 8 VRV 2015) wie in der Ergebnisrechnung (§ 13 VRV 2015) ist der periodengerecht abgegrenzte Ertrag in folgende Ertragsgruppen zu untergliedern:⁶

1. Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit,
2. Erträge aus Transfers sowie
3. Finanzerträge.

Der periodengerecht abgegrenzte Aufwand ist in folgende Aufwandsgruppen zu untergliedern:

1. Personalaufwand,
2. Sachaufwand (ohne Transferaufwand),
3. Transferaufwand,
4. Finanzaufwand.

Diese Gliederung des Ergebnishaushalts entspricht (wie auch beim Bund) den Mittelverwendungs- und –aufwandsgruppen (MVAG), die in der Anlage 1a der VRV 2015 beschrieben sind. Sie soll den verwaltungsspezifischen Informationsbedürfnissen entsprechen und fußt ihrerseits im Wesentlichen auf der Gliederung des Kontenplans, wie er schon bisher bei Ländern und Gemeinden Anwendung fand und in den Anlagen 3a (für Länder) und 3b (für Gemeinden) der VRV 2015 mit einigen Aktualisierungen neu vorgegeben wurde.

Die jährliche Bedeckung der Aufwendungen durch die Erträge gelang dem Bund seit 2013 in keinem Jahr, wenngleich eine Annäherung an das Ziel eines ausgeglichenen Ergebnishaushalts erkennbar ist.

	Erträge, Aufwendungen (in Mio Euro)	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	Ergebnis aus der operativen Verwaltungstätigkeit	46.188	45.636	49.976	44.985	52.505	53.439
B	Transferergebnis	-44.137	-47.895	-48.921	-49.750	-49.261	-50.090
C	Ergebnis A + B (operative Verwaltungstätigkeit und Transfers)	2.050	-2.259	1.055	-4.766	3.244	3.349
D	Finanzergebnis	-9.283	-6.796	-5.826	-4.704	-4.890	-3.872
E	Nettoergebnis (Summe C + D)	-7.233	-9.055	-4.771	-9.470	-1.646	-524
F	Nettoergebnis in % der Erträge	-10,1	-12,9	-6,4	-12,9	-2,3	-0,7

Tabelle 2: Ergebnisrechnung im Jahresvergleich;

Quelle: Bundesrechnungsabschlüsse 2013 – 2018

⁶⁾ Siehe auch: M. Dessulemoustier-Bovekercke, Aufbau des Ergebnishaushalts, in: VRV Neu – Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015, public Sonderheft VRV 2015, public VRV 12/2017, S. 16 f.; H.-J. Hörmann, Die Herausforderungen der Umsetzung der VRV 2015 aus Sicht der Gemeinden – mit Auswirkung auf die Länder, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 58. Jg. (2017), Heft 1, S. 5 f.

Das Ausmaß der Substanzminderung, das in den Jahren 2013 bis 2016 deutlich über dem Nettofinanzierungsbedarf lag und somit aufzeigt, dass Zahlungsverpflichtungen in die Zukunft verlagert wurden und damit künftige Finanzjahre belasten, konnte in den Jahren 2017 und nochmals 2018 deutlich verringert werden. Ausschlaggebend dafür waren Steuermehrerträge und Transferminderungen. Der Transferaufwand macht 72 % des Gesamtaufwandes aus, 13 % sind Personalaufwand, 9 % betrieblicher Sachaufwand und 6 % Finanzaufwand. Das Nettoergebnis betrug 2018 nur mehr -0,7 % der Erträge, das Ziel eines ausgeglichenen Ergebnishaushalts konnte somit fast erreicht werden.

Ein besonderes Merkmal des Ergebnishaushalts öffentlicher Verwaltungen ist es, dass der ausgewiesene Aufwand (Mittelausgabe) zumeist in keinem ursächlichen Zusammenhang zum ausgewiesenen Ertrag (Abgabenertrag, Leistungsertrag) steht. Die Abgabenerträge sind von der Wirtschaftsentwicklung und damit von der Entwicklung der Steuerbemessungsgrundlagen bei den Steuerpflichtigen abhängig. Auch die Leistungserträge spiegeln in vielen Fällen keinen marktwirtschaftlichen Erfolg wider, weil die Leistungsentgelte oftmals (z. B. aus sozialpolitischen Erwägungen) nicht am Kriterium der Kostendeckung ausgerichtet sind. Somit wäre es völlig falsch, bei einem Ertragsüberschuss über die Aufwendungen von einem „Gewinn“ oder umgekehrt von einem „Verlust“ zu sprechen.

Dennoch hat die Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge im Ergebnishaushalt einen Sinn, weil nachgewiesen werden kann, inwieweit eine Gebietskörperschaft von der Vermögenssubstanz zehrt (und beispielsweise notwendige Ersatzinvestitionen zur Erhaltung der Substanz unterlassen hat oder nicht finanzieren konnte oder wollte). Die Höhe des Vermögens einer öffentlichen Verwaltung (statische Betrachtungsweise) ist vergleichsweise weniger von Bedeutung als dessen Veränderung im Zeitablauf (dynamische Betrachtungsweise): gelingt es, den vollen Ressourcenverbrauch einer Periode durch entsprechende Abgaben- und Leistungserträge zu bedecken?

Sinnvoll wäre es allerdings, bei der Frage der Bedeckung der Aufwendungen einer Rechnungsperiode durch die in dieser Periode zugeflossenen Erträge außerordentliche Posten (z. B. Großschadensfälle oder Aufwendungen im Zuge von Naturkatastrophen einerseits bzw. außerordentliche Erträge durch Verkauf von Immobilien oder Unternehmensbeteiligungen) im Wege einer Korrekturrechnung offenzulegen, um allfällige Verzerrungen zu eliminieren.

Für den monetären Ausweis des Ressourcenverbrauchs (bzw. des Ressourcenzuwachses) ist das Anschaffungskostenprinzip maßgeblich (§ 19 Abs. 6 VRV 2015). Diese an Zahlungsströmen orientierte (pagatorische) Bewertung ist deswegen sinnvoll, weil darin der Nachweis über die Verwendung öffentlicher Mittel zum Ausdruck kommt.

4. Zielsetzung für den Vermögenshaushalt (die Vermögensrechnung)

Die Vermögensrechnung dokumentiert den Stand an Vermögen und Schulden zum Ende des Finanzjahres und nimmt die Salden der Finanzierungsrechnung und der Ergebnisrechnung auf. Auf der Vermögensseite wird die Mittelverwendung nachgewiesen, die Passivseite gibt Auskunft über die Mittelherkunft. Mittelherkunft und Mittelverwendung müssen sich somit immer entsprechen, die Vermögensrechnung ist demnach formal immer ausgeglichen. Im Gegensatz zur unternehmensrechtlichen Bilanz weist die Vermögensrechnung jedoch kein Eigenkapital aus. Der Saldo zwischen Vermögen und Schulden ist als rechnerische Ausgleichsposition aufzufassen und wird als „Nettovermögen“ ausgewiesen. Dieser Saldo ist beim Bund seit der Eröffnungsbilanz 2013 in hohem Maße negativ und wird auf der Passivseite der Vermögensrechnung als Korrekturposten angesetzt (und verringert dadurch formal die Bilanzsumme).

	Aktiva, Passiva (in Mio Euro)	31.12. 2013	31.12. 2014	31.12. 2015	31.12. 2016	31.12. 2017	31.12. 2018
A	Langfristiges Vermögen	73.667	72.071	70.123	69.309	71.288	72.910
B	Kurzfristiges Vermögen	16.515	15.344	18.056	22.344	19.678	27.407
	Summe Aktiva	90.182	87.415	88.179	91.653	90.966	100.317
C	Nettovermögen (Ausgleichsposten)	-140.591	-148.327	-153.356	-161.698	-162.486	-154.363
D	Langfristige Fremdmittel	188.051	198.770	204.719	210.364	215.307	207.474
E	Kurzfristige Fremdmittel	42.722	36.972	36.816	42.987	38.145	47.206
	Summe Passiva	90.182	87.415	88.179	91.653	90.966	100.317

Tabelle 3: Vermögensrechnung im Jahresvergleich;

Quelle: Bundesrechnungsabschlüsse 2013 - 2018

Auf Grund der hohen Schuldaufnahmen in den vergangenen Jahrzehnten wird der Bund wohl nie ein positives Nettovermögen ausweisen. Wesentlich wichtiger erscheint die Frage, ob es im Rechnungsjahr zu einer weiteren Substanzschmälerung oder zu einer Substanzmehrung (bzw. zu einer Verringerung des negativen Nettovermögens) gekommen ist. Dies entspricht dem Saldo der Ergebnisrechnung (dem Nettoergebnis), der im doppelischen Rechnungsverbund in die Vermögensrechnung auf der Passivseite in das dort ausgewiesene Nettovermögen übernommen wird. Der Saldo der Finanzierungsrechnung geht als Liquiditätssaldo in die Aktivseite der Vermögensrechnung am Ende des Finanzjahres ein. Abbildung 2 zeigt den Zusammenhang.

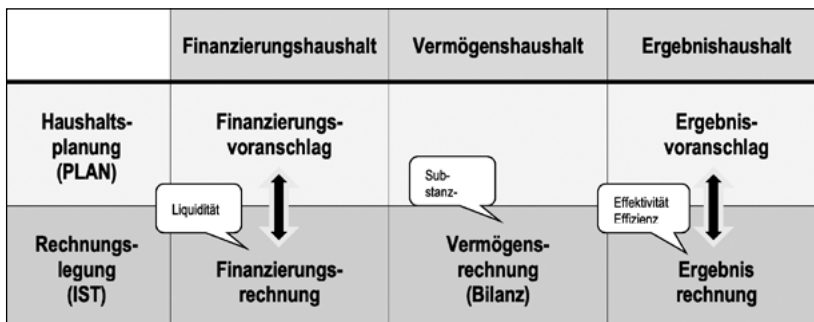


Abbildung 2: Integriertes Rechnungswesen - Haushaltsstruktur⁷

5. Vorrang für die Steuerung über den Ergebnishaushalt?

Wenn man akzeptiert, dass aus dem Gesichtspunkt einer Ökonomisierung (nicht: „Kommerzialisierung“) des Verwaltungshandelns bei Bund, Ländern und Gemeinden den Aspekten von Produktivität und Wirtschaftlichkeit sowie dem Prinzip der intergenerativen (bzw. interperiodischen) Gerechtigkeit in Hinkunft der Vorrang vor der Liquidität einzuräumen ist, so wird klar, dass die Steuerung des Verwaltungshandelns in diesen Gebietskörperschaften nicht primär über die Finanzplanung und damit den Finanzierungsvoranschlag, sondern über eine leistungsbezogene Ziel- und Ergebnisverantwortung und damit über die verschiedenen Formen einer Plan-Ergebnisrechnung erfolgen muss. Dies schließt dezentrale Budgetierungen in den Kostenstellen (besser: Leistungsstellen) ebenso ein wie deren Zusammenfassung in einem zentralen Ergebnisvoranschlag. Die Deckung der Aufwendungen durch die Abgaben- und Leistungserträge muss Vorrang vor der Deckung der Auszahlungen durch die Einzahlungen erhalten. Insofern ist ein strukturelles Umdenken sowohl beim Bund als auch in den Ländern und Gemeinden erforderlich.

Die Einführung des integrierten Haushalts- und Verrechnungssystems auf der Grundlage des Ressourcenverbrauchskonzepts wäre wenig sinnvoll, wenn die aus dem Ressourcenverbrauchskonzept resultierenden Informationen nicht für Steuerungszwecke herangezogen würden. Der Ergebnishaushalt auf der Planungsebene und die Ergebnisrechnung auf der Dokumentationsebene sind demnach in den Mittelpunkt des Haushaltsausgleichs zu stellen. Der Ausgleich des Finanzhaushalts wäre darüber hinaus eine Nebenbedingung, die zur Sicherstellung der Liquidität notwendig ist.⁸

⁷⁾ R. Schauer, Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 3. Auflage, Wien 2016, S. 51.

⁸⁾ Vgl. H. Mühlkamp – A. Glöckner, Rechtsvergleich Doppik – Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen, Kapitel 3: Haushaltsausgleich, Speyer 2007, S. 3-11.

In der Praxis herrscht jedoch nach wie vor die zahlungsstromorientierte, kamerale Betrachtungsweise vor. Die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union müssen jedes Jahr bis 15. Oktober ihre Haushaltsplanung für das kommende Jahr im sogenannten „Draft Budgetary Plan“ nach Brüssel melden. Die Planung beinhaltet wesentliche Budgetkennzahlen sowie die prognostizierte wirtschaftliche Entwicklung des Landes. Die österreichische Bundesregierung rechnet für 2020 mit einem Defizit von 1,2 Milliarden Euro auf Bundesebene. Das Bundesfinanzrahmengesetz sah für 2020 noch einen ausgeglichenen Maastricht-Saldo vor. Der negative Maastricht-Saldo ergibt sich aus dem Defizit im Bund (- 0,30 Prozent des BIP) und den Überschüssen der Länder, Gemeinden und Sozialversicherungsträger (+0,2 Prozent des BIP).⁹ Die genannten Zahlen beziehen sich somit ausschließlich auf den Finanzierungshaushalt und die Liquiditätssituation des Bundes im gesamtwirtschaftlichen Zusammenhang. Auf die Zahlen des Ergebnisvorschlages wird in keiner Weise Bezug genommen.

Zeitgleich legte die oberösterreichische Landesregierung dem oberösterreichischen Landtag den Voranschlag für den Haushalt der Jahre 2020 und 2021 (Doppelbudget) vor.¹⁰ Erstmals wurden die Bestimmungen der VRV 2015 angewendet und das Drei-Komponenten-System (Ergebnishaushalt, Finanzierungshaushalt, Vermögenshaushalt) eingeführt. Obwohl zumindest in einer groben Übersicht die Zahlen des Finanzierungshaushalts und des Ergebnishaushalts dargestellt werden (siehe Tabelle 4), so finden im Text der Pressemeldung nur der positive Nettofinanzierungssaldo im Finanzierungsvoranschlag (2020: 23,93 Mio. Euro, 2021: 22,86 Mio. Euro), eine nicht gegebene Neuverschuldung und die Übererfüllung der Maastricht-Kriterien Erwähnung. Die in der Grobübersicht enthaltenen Zahlen des Ergebnisvorschlages, die hier ebenso auf einen ausgeglichenen Haushalt hinweisen, finden in der Pressemitteilung überhaupt keine Erläuterung.

Oberösterreichischer Landeshaushalt (in Mrd. Euro)	2020	2021
Finanzierungshaushalt		
Einzahlungen	6,794	6,961
Auszahlungen	6,770	6,939
Nettofinanzierungssaldo	0,024	0,023
Ergebnishaushalt		
Erträge	6,729	6,869
Aufwendungen	6,705	6,869
Nettoergebnis	0,024	0,000

Tabelle 4: Der oberösterreichische Landeshaushalt 2020 und 2021¹¹

⁹⁾ Bundesministerium für Finanzen, https://www.bmf.gv.at/aktuelles/budget_2020.html (28.10.2019)

¹⁰⁾ Land Oberösterreich, <https://www.land-oberoesterreich.gv.at/Mediendateien/LK/PK-StelzerHaimbuchner15102019Internet.pdf> (28.10.2019)

¹¹⁾ a.a.O., S. 11

Positiv zu vermerken ist andererseits, dass der Rechnungshof in der Darstellung der Rechnungsabschlüsse nach BHG 2013 – rechnerisch richtig – jeweils die Informationen aus der Ergebnisrechnung den Informationen voranstellt und in einer Überleitungsrechnung den Unterschied zwischen Nettoergebnis und Nettofinanzierungssaldo erläutert.¹²

6. Nominale oder reale Substanzerhaltung?

Angesichts der Tatsache, dass der Haushaltsausgleich als zentrales Systemelement des doppelten öffentlichen Rechnungswesens anzusehen ist und an Hand der betragsmäßigen Erhaltung des Nettovermögens beurteilt wird, ob generationengerecht gewirtschaftet wurde, wurde in Nordrhein-Westfalen die Frage gestellt, wie im Zeitablauf die Inflation und der Anstieg der Güterpreise adäquat zu berücksichtigen wäre. Da verbrauchtes Vermögen in der Wiederbeschaffung dann teurer ist als bei der letzten Anschaffung, wurde zur Diskussion gestellt, den Ressourcenverbrauch nicht zu Anschaffungspreisen, sondern zu den voraussichtlich zu erwartenden Wiederbeschaffungspreisen zu bewerten. Anstatt der pagatorischen Bewertung wäre auf eine (in der Kostenrechnung gebräuchliche) kalkulatorische Bewertung abzustellen.¹³

Diese Überlegung erinnert an die in Österreich in den 70er-Jahren geführte Diskussion über die Anwendung des Anschaffungskostenprinzips oder des Wiederbeschaffungskostenprinzips bei der staatlich administrierten Preisfestsetzung.¹⁴ Wenn öffentliches Vermögen aus Abgaben finanziert wurde, so wird mit der Darstellung des Vermögenseinsatzes (Ressourcenverbrauchs) auf Basis der Anschaffungskosten im Wege von Abschreibungsaufwand ein Nachweis über die Verwendung öffentlichen Vermögens geführt. Die Substanzverringerung ergibt sich somit aus dem Verbrauch der ursprünglich aufgebrauchten öffentlichen Mittel. Mussten für die Vermögensanschaffung Kredite aufgenommen werden, so stellt der Aufwand an Zinszahlungen das Äquivalent für die zeitlich früher

¹² Zuletzt: Rechnungshof Österreich, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2018, Textteil Band 1: BUND Abschlussrechnungen; Voranschlagsvergleichsrechnungen; Erläuterungen, Wien 2019, S. 37 f.

¹³ Ch. Fritze, Generationengerechte Haushaltswirtschaft durch nominale oder reale Kapitalerhaltung?, in: *Verwaltung & Management*, 25. Jg. (2019), Heft 4, S. 164 ff.

¹⁴ P. Swoboda, die Kostenbewertung in Kostenrechnungen, die der betrieblichen Preispolitik oder der staatlichen Preisfestsetzung dienen, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 25. Jg. (1973), H. 6, S. 353 ff.; P. Swoboda, Zur Problematik der Kostenbewertung und des Gewinnzuschlages in Kostenrechnungen, die der staatlichen Preisfestsetzung (Preisrechtfertigung) dienen, in: *Journal für Betriebswirtschaft*, 28. Jg. (1978), Heft 4, S. 231 ff.; G. Seicht, Zur aktuellen Diskussion über die Abschreibungskosten in der österreichischen amtlichen Preisregelung (Energiepreisregelung), in: *Journal für Betriebswirtschaft*, 41. Jg. (1991), S. 227 ff.; P. Swoboda, Zur aktuellen Diskussion über die Abschreibungskosten in der österreichischen amtlichen Preisregelung (Energiepreisregelung) – Eine Erwiderung zum gleichnamigen Aufsatz von Gerhard Seicht, in: *Journal für Betriebswirtschaft*, 42. Jg. (1992), Heft 2, S. 74 ff.

ermöglichte Investition dar, Kredittilgung und Zinszahlungen müssen aus künftigen Abgabenerträgen finanziert werden. Würde der Ressourceneinsatz zu Wiederbeschaffungskosten bewertet werden, entsteht einerseits das Problem der Antizipation zukünftig zu erwartender Marktpreise und andererseits kommt es zur doppelten Belastung einer Generation in einer Rechnungsperiode, die sowohl die vergangenen Anschaffungskosten als auch die zu erwartenden, in der Zukunft liegenden Preissteigerungen mit ihren Abgabenerträgen zu bedecken hätten. Rein formal würde ein „Scheingewinn“ entstehen. Reichen die Abgabenerträge einer Periode nicht aus, um eine Reinvestition mit gestiegenen Wiederbeschaffungspreisen zu finanzieren, ist wohl eine Fremdfinanzierung notwendig, die mit den damit verbundenen Zinszahlungen jedoch die kommenden Rechnungsperioden (und damit auch künftige Generationen) belastet, nicht jedoch schon zuvor jene Rechnungsperiode (und jene Generation), die die bestehende Anlage (das bestehende Vermögensgut) benutzt.

Zu einer ähnlichen Schlussfolgerung kommt auch Ch. Fritze in der zuvor erwähnten Diskussion in Nordrhein-Westfalen. „Sowohl die Frage nach der Wahl des Preisindex als auch das Problem der ungewissen zukünftigen Preisentwicklung im Rahmen der Abschreibungsberechnung stellen gravierende Hürden für eine reale Kapitalerhaltung im kommunalen Haushaltsrecht dar. Davon abgesehen stellt sich bei näherer Betrachtung des Begriffs ‚Generationengerechtigkeit‘ auch heraus, dass eine reale Kapitalerhaltung zwar der zukünftigen Generation zugutekommt, dafür jedoch eine nicht zu rechtfertigende Belastung der aktuellen Generation in Kauf genommen werden müsste.“¹⁵

7. Ergebnis

Die Frage nach einem ausgeglichenen Haushalt muss in der Mehrzahl gestellt werden. Es ist zwischen dem zeitraumbezogenen Finanzierungshaushalt, der der Sicherstellung der Liquidität dient, und dem zeitraumbezogenen Ergebnishaushalt, der die Gewährleistung der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns zum Ziel hat, zu differenzieren. Da der Ergebnishaushalt durch die notwendige Periodisierung der Zahlungsströme durch eine längerfristige Perspektive geprägt ist und dem Prinzip der Generationengerechtigkeit folgt, sollte dessen Ausgleich Vorrang vor dem Ausgleich im Finanzierungshaushalt haben. Der zeitpunktbezogene Vermögenshaushalt, die Vermögensrechnung, weist die Mittelherkunft und die Mittelverwendung nach und ist formal immer ausgeglichen, weil die Ergebnisse des Finanzierungshaushalts (Nettofinanzierungssaldo) und des Ergebnishaushalts (Nettoergebnis) am Ende der Rechnungsperiode in die Vermögensrechnung eingehen.

¹⁵ Ch. Fritze, a.a.O., S. 171.

Die Einrichtung des Ergebnishaushalts neben dem Finanzierungshaushalt und eine verstärkte Steuerung des Verwaltungshandelns in der Verfolgung des Wirtschaftlichkeitsgebotes über den Ergebnishaushalt ist Teil eines generellen Wandels von einer bürokratisch ausgerichteten Verwaltungssteuerung hin zu einer stärkeren Managementorientierung in der öffentlichen Verwaltung. Sie soll und muss zu einem verstärkten Wirtschaftlichkeitsdenken im öffentlichen Bereich führen. Das Integrierte Rechnungswesen in Gestalt des Drei-Komponenten-Rechnungswesens von Ergebnishaushalt, Finanzierungshaushalt und Vermögensrechnung, das Planungs- und dokumentierende Ist-Rechnungen umfasst, ist ein notwendiger Schritt zur Erreichung dieses Ziels.¹⁶

¹⁶) R. Schauer, Zur Notwendigkeit des Ergebnishaushalts für Länder und Gemeinden, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 59. Jg. (2018), Heft 1-3, S. 15.