



# ÖHW

## Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

Bericht aus dem Fiskalrat, insbesondere über die Einhaltung der Fiskalregeln.

Mit der VRV 2015 zu mehr Generationengerechtigkeit.

Die Rolle des Rechnungshof Österreich bei der Bekämpfung von Korruption.

Steuerungsperspektiven bei Finanzausgleichsreformen in Krisenzeiten.

Die Zukunft des Lernens.

Jahrgang 61 (2020) · Heft 1 – 3

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

Wikipedia: „ÖHW – Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich“

# Mit der VRV 2015 zu mehr Generationengerechtigkeit

Von Robert Blöschl, MA, MMag. Clemens Hödl und  
Mag. Alexander Maier

## 1 Einleitung



Wenn es um öffentliche Finanzen geht, taucht in der politischen Diskussion immer wieder der Begriff der Generationengerechtigkeit auf. Gemeinhin wird ein generationengerechtes öffentliches Budget gefordert, welches mit einem ausgeglichenen Budget gleichgesetzt wird. Der folgende Beitrag soll den Begriff der Generationengerechtigkeit aus Sicht des kommunalen Haushaltswesens beleuchten.



Mit der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (kurz: VRV 2015<sup>1</sup>) wurde im Oktober 2015 ein grundlegender Wandel des Rechnungswesens der Städte und Gemeinden eingeläutet. Mit dem Ergebnishaushalt wurde eine ressourcenorientierte Perspektive auf den Gemeindehaushalt eingeführt. Der Ergebnishaushalt, so die Grundthese der Autoren, ermöglicht als Instrument der Budgetierung, den Aspekt der Generationengerechtigkeit deutlich besser einfließen zu lassen als nach der bisherigen Buchungspraxis.



Im Folgenden wird nach einer kurzen Begriffseinführung betrachtet, inwieweit sich der Grundsatz der Generationengerechtigkeit durch die VRV 2015 besser abbilden lässt als im kamerale Haushaltswesen. Abschließend erfolgt eine Einschätzung, welche darüber hinausgehenden Potenziale sich ergeben.

## 2 Generationengerechtes Budgetieren

### 2.1 Zum Begriff der Generationengerechtigkeit

Unter dem Prinzip der Generationengerechtigkeit in der Steuerung wird allgemein verstanden, dass jede Generation Ressourcen in jenem Ausmaß verbraucht, in dem sie Ressourcen schafft.<sup>2</sup> Somit findet innerhalb einer Periode kein

<sup>1</sup>) BGBl. Nr. 313/2015 idF. 17/2018.

<sup>2</sup>) Vgl. Fischer; Gnädiger: Generationengerechte Haushaltswirtschaft, 2007, S. 289.

Wertverlust statt, der zukünftige Generationen belastet, bzw. wird der Wohlstand der heutigen Generation nicht auf Kosten zukünftiger Generationen erzielt.<sup>3</sup>

Damit verbunden ist die Frage, wie der Begriff der Generation zu definieren ist. Während in einer Familie eine Abgrenzung der Generationen möglich ist, ist eine gesamtwirtschaftliche Definition weniger eindeutig. Die Einteilung erfolgt in der Regel über die mit dem Lebensalter verbundene potenzielle Beteiligung am Arbeitsmarkt.<sup>4</sup> Nach dieser Definition gäbe es eine Kindergeneration, eine Generation der Erwerbstätigen von 20 bis 64 Jahren und eine Pensionsgeneration.

Wie bei der Definition der Generation gibt es auch bei der Definition der Gerechtigkeit keinen ökonomisch eindeutig definierten Begriff. Beispielsweise orientiert sich die Krankenversicherung an der Bedarfsgerechtigkeit, d. h. am persönlichen Bedarf des Einzelnen, und die Arbeitslosenversicherung am Versicherungsprinzip, d. h. am Erwerbsverlauf und der Einkommenshöhe.

Wesentlich bei der Betrachtung der Generationengerechtigkeit sind einerseits

- die Abgrenzung von Gruppen, die miteinander verglichen werden
- sowie andererseits die Definition von Indikatoren, die für den Vergleich herangezogen werden (z. B. die Inanspruchnahme der öffentlichen Infrastruktur).<sup>5</sup>

Es zeigt sich bei dieser Betrachtung, dass eine genaue Abgrenzung der Generationen Schwierigkeiten bereitet. Mancherorts wird daher anstatt von intergenerativer Gerechtigkeit auch von interperiodischer Gerechtigkeit ausgegangen.<sup>6</sup>

## 2.2 Grundsätze generationengerechten Budgetierens

Beim generationengerechten Budgetieren ist die zentrale Frage, welche Punkte bei der Budgetierung zu beachten sind, damit es zu keiner einseitigen Belastung oder Entlastung einer einzelnen Generation kommt bzw. es Verwerfungen in Bezug auf die Belastungen zwischen den Generationen gibt. Wie eingangs erwähnt, soll schließlich im besten Falle jede Generation jene Ressourcen verbrauchen, die sie auch selbst schafft. Nachstehend soll die Problematik mangelnder Generationengerechtigkeit anhand von einigen Beispielen verdeutlicht werden.

Es stellt sich beispielsweise die Frage, wie mit Vermögen – insbesondere dem Sachanlagevermögen (Gebäude, Straßen, Kulturgüter etc.) – von Gebietskörperschaften umzugehen ist, damit zukünftige Generationen sowohl einen Nutzen aus diesen Vermögensgegenständen ziehen als auch die damit verbundenen Inves-

<sup>3</sup>) Vgl. Diefenbacher: Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit – Zum Verhältnis von Ethik und Ökonomie, 2001, S. 19.

<sup>4</sup>) Vgl. Mayrhuber: Ökonomische Aspekte von Generationengerechtigkeit in Sozial- und Wirtschaftspolitik, 2010, S. 37.

<sup>5</sup>) Vgl. Mayrhuber: Ökonomische Aspekte von Generationengerechtigkeit in Sozial- und Wirtschaftspolitik, 2010, S. 38.

<sup>6</sup>) Vgl. Schauer: Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 2016, S. 201.

tionen mittragen. Es gilt also zu messen, wie viel in die Erhaltung des Vermögens investiert werden muss, damit das Vermögen auch für zukünftige Generationen zur Verfügung steht. Einen näherungsweisen Hinweis liefert hierzu die planmäßige Abschreibung auf das Sachanlagevermögen, welche die jährliche Abnutzung eines Gegenstandes wiedergibt. Wenn jährlich Instandhaltungen in der Höhe der Abschreibungen getätigt werden, kann der Bestand des Vermögens für zukünftige Generationen erhalten bleiben.

Die Berücksichtigung der Abschreibung hat aber auch den Vorteil, dass nicht nur jene Generation, die die Investition tätigt, den gesamten buchhalterischen Aufwand der Investition tragen muss. Durch die Aufteilung des Aufwands einer Anschaffung auf die gesamte Nutzungsdauer müssen auch zukünftige Generationen diese Investition mittragen, der Ressourcenverbrauch wird also über mehrere Generationen aufgeteilt. Da zukünftige Generationen auch einen Nutzen aus einer getätigten Investition erhalten, erscheint es gerechtfertigt, dass diese auch einen Teil des Aufwands mittragen.

Neben dem buchhalterischen Aufwand stellt sich aber auch die Frage nach der Verteilung der Finanzierung einer Investition über mehrere Generationen. Damit verbunden ist die Frage nach der Generationengerechtigkeit von Schulden einer Gebietskörperschaft. Schulden, die durch die heutige Generation aufgenommen werden, müssen von zukünftigen Generationen getilgt werden. Dies kann dazu genutzt werden, langlebige Investitionsgüter, wie z. B. Sachanlagegüter, durch eine langfristige Schuldenaufnahme zu finanzieren. Daraus ergibt sich der Vorteil, dass die Kosten der Infrastrukturmaßnahme auch auf zukünftige Generationen aufgeteilt werden und nicht allein durch die aktuelle Generation getragen werden müssen. Damit kommt es zu einer zeitlichen Lastverschiebung. Würde es nicht zu einer solchen kommen, hätte die zukünftige Generation zwar den Nutzen einer in der Vergangenheit getätigten Investition, würde sich aber nicht an der Finanzierung dieser beteiligen.<sup>7</sup>

Bis hierher wurden nur Fälle betrachtet, bei denen die heutige Generation die Kosten bzw. den Aufwand trägt und zukünftige Generationen ohne generationengerechte Budgetierung profitieren würden. Es ist aber auch der umgekehrte Fall möglich. Dann trägt die zukünftige Generation allein den Aufwand, der heute schon entsteht, und die heutige Generation profitiert davon.

Dies wäre z. B. der Fall, wenn langjährige Gemeindebedienstete in der Zukunft eine Auszahlung erhalten (z. B. Abfertigung, Jubiläumszuwendungen) und die Aufwendungen nicht über das Beschäftigungsverhältnis aufgebaut bzw. dotiert werden. Um dies zu vermeiden und nicht nur die Generation zum Zeitpunkt der Auszahlung zu belasten, bieten Rückstellungen die Möglichkeit, dies abzubilden. Damit ist gesichert, dass alle Generationen vom Dienstbeginn bis zur Auszahlung einer Zuwendung anteilig daran beteiligt sind.

Nach diesen allgemeinen Ausführungen soll nachstehend in Bezug auf das österreichische Haushaltswesen untersucht werden, inwieweit ein generationengerechtes Budget gesetzlich verankert ist.

<sup>7)</sup> Vgl. Zimmermann et al.: Finanzwissenschaft, 2012, S. 182 f.

### 3 Status quo – VRV 1997

#### 3.1 Einführung

Bis zum Jahr 2019 war die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 (VRV 1997<sup>8)</sup> die maßgebliche Verordnung für die Budgetierung der Städte und Gemeinden. Darüber hinaus gibt es in sämtlichen Bundesländern Landesgesetze (Gemeindeordnungen, Haushaltsverordnungen), die Bestimmungen im Detail regeln bzw. weit über die VRV 1997 hinausgehen.

Die VRV 1997 ist von den Grundsätzen der **Kameralistik** geprägt, welche die Einnahmen und Ausgaben eines Finanzjahres abbildet.<sup>9</sup> Auch wenn das System der Kameralistik eindeutig nicht als ressourcenorientiertes Konzept einzustufen ist, so werden doch auch Elemente eines solchen abgebildet. So wird beispielsweise im System der Kameralistik über die Soll-Buchungen die Ressourcenveränderung (zum Teil) abgebildet.<sup>10</sup> Eine Soll-Buchung ist bereits bei einer Abgabenvorschreibung zu tätigen, bevor noch die Zahlung seitens des Abgabenschuldners durchgeführt wurde. Wird die vorgeschriebene Abgabe bezahlt, folgt die Ist-Buchung. Diese bildet den Zahlungsstrom ab. Soll-Buchungen, auf die im Finanzjahr keine Ist-Buchungen folgten, stehen am Jahresende als „Schließliche Reste“ zu Buche und müssen im nächsten Finanzjahr abgestattet werden. Es handelt sich beim System der VRV 1997 also um „keine reine Kassengebarung“ mit Einzahlungen und Auszahlungen. Die Voranschlagserstellung – also Budgetierung – erfolgt auf Basis der Soll-Werte.<sup>11</sup>

#### 3.2 Periodizität

In welchem Finanzjahr ein Geschäftsfall darzustellen ist, entscheidet sich im System der Kameralistik auf Basis des Zahlungszeitraums und nicht auf Basis der wirtschaftlichen Zurechnung von Geschäftsfällen bzw. des Leistungszeitraums. Im Vordergrund steht also, wann eine Leistung zu bezahlen ist und nicht, für welchen Zeitraum diese in Anspruch genommen wird.

Die Budgetierung einer in Anspruch genommenen Leistung bzw. einer erbrachten Leistung erfolgt demnach in jenem Jahr, in dem die Zahlung bzw. Abstattung erwartet wird. An dieser Stelle ist anzumerken, dass dies zwar der getreuen Darstellung der Liquidität dienlich, für eine verursachungsgerechte Darstellung jedoch mangelhaft ist.

#### 3.3 Darlehensfinanzierungen

Die VRV 1997 trennte den Haushalt in einen ordentlichen und einen außerordentlichen Haushalt. Ausgaben sind „dann als außerordentliche zu behandeln,

<sup>8)</sup> BGBl. II Nr. 787/1996 idF. 313/2015.

<sup>9)</sup> Vgl. Fischer; Gnädiger: Generationengerechte Haushaltswirtschaft, 2009, S. 284.

<sup>10)</sup> Vgl. Lutz; Treber: Reformruine kommunale Doppik, 2009, S. 96.

<sup>11)</sup> Vgl. Hauth: Haushaltswesen in den Bundesländern, 2009, S. 8.

wenn sie der Art nach im Landes(Gemeinde)haushalt lediglich vereinzelt vorkommen oder der Höhe nach den normalen Rahmen erheblich überschreiten.<sup>12</sup> Außerordentliche Ausgaben wie z. B. größere Investitionen sind grundsätzlich durch außerordentliche Einnahmen wie z. B. Kreditaufnahmen zu decken. In vielen Bundesländern wird außerdem in weiteren Landesgesetzen spezifiziert, dass Darlehen nur für größere Investitionen bzw. sonstige außerplanmäßige Sachverhalte aufzunehmen sind. Eine solche Regelung bedeutet, dass eine langfristige Finanzierung von Liquiditätsengpässen aus dem laufenden Betrieb nicht gestattet ist und daher nicht in die Zukunft verschoben werden kann. Für zukünftige Generationen bedeutet dies, dass nur Sachverhalte, aus denen auch zukünftig ein Nutzen gezogen werden kann (z. B. Investitionen in ein Kindergartengebäude oder ein neues Feuerwehrgebäude), von zukünftigen Generationen zu tragen sind.

Ein endfälliges Darlehen liegt dann vor, wenn der Darlehensbetrag vollständig am Ende der Laufzeit zu bezahlen ist. Diese Finanzierungsform ist nicht grundsätzlich verboten, jedoch sehen einige Landesgesetze Bestimmungen vor, nach denen eine Vorsorge getroffen werden muss. Konkret muss der zukünftig zu bezahlende Betrag in Form eines Tilgungsträgers angespart werden. Im System der VRV 1997 äußert sich dies als Rücklagenbildung (Ausgabe), welche auch so budgetiert werden muss. Demnach kann nicht bis zum Ende der Laufzeit gewartet werden, um das Darlehen zu tilgen. Vielmehr muss jedes Jahr angespart werden, so, als würden planmäßige Tilgungen geleistet.

### **3.4 Zweckgebundene Rücklagen**

Werden in den Gebührenhaushalten einer Gemeinde (z. B. Wasser, Abwasser, Müll, Bestattung) Überschüsse erwirtschaftet, so sind diese grundsätzlich anzusparen und für zukünftige Investitionen in diesen Bereichen zu verwenden. Konkret bedeutet dies, dass die Mittel einer Rücklage zuzuführen sind. Eine Finanzierung laufender Ausgaben in anderen Bereichen, z. B. der Hoheitsverwaltung, ist in der Regel nicht zulässig. Aus dem Blickwinkel eines generationengerechten Budgets ist dies zu begrüßen, da damit Mittel für zukünftig notwendige Investitionen vorhanden sind und die Substanz nicht geschmälert wird. Zusätzlich ergibt sich daraus ein Anreiz, in den anderen Bereichen sparsamer zu wirtschaften.

### **3.5 Kritik und Zusammenfassung**

Die oben genannten Instrumente begünstigen zweifelsohne eine generationengerechte Budgetierung. Kritisch muss jedoch angemerkt werden, dass eine ressourcenorientierte Sichtweise nur unzureichend abgebildet wird. Schließlich geht es bei einem generationengerechten Budget darum, den Ressourcenverbrauch einer Generation innerhalb einer Periode abzudecken. Das vorrangige Abstellen auf den Zahlungszeitpunkt erschwert eine solche Darstellung.

<sup>12)</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 VRV 1997, BGBl. Nr. 787/1996 idF. BGBl. II Nr. 313/2015.

## 4 Neuerungen im österreichischen Haushaltswesen

### 4.1 Einführung

Bislang wurde ein auf kaufmännischen Prinzipien aufgebautes Rechnungswesen lediglich von den Eigenbetrieben und ausgegliederten Gesellschaften der Gemeinden angewandt.<sup>13</sup> Mit der VRV 2015 wurde schließlich der vielfach zitierte Drei-Komponenten-Haushalt eingeführt. Die Struktur orientiert sich dabei an den privatwirtschaftlichen Instrumenten der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), der Bilanz und der Cashflow-Rechnung.

Während im Ergebnishaushalt dem Ertrag (Wertzuwachs) der Aufwand (Werteinsatz) gegenübergestellt und periodengerecht abgegrenzt wird, werden im Finanzierungshaushalt die tatsächlichen Ein- und Auszahlungen erfasst. Der Vermögenshaushalt bildet das Vermögen der Gebietskörperschaften sowie dessen Finanzierung durch Eigen- und Fremdmittel ab. Mit diesen Neuerungen geht eine grundlegende Veränderung der Buchungslogik im öffentlichen Rechnungswesen einher. Das bisher kameral geprägte Rechnungswesen wird von einem erweiterten kommunalen Rechnungswesen mit stark doppischen Grundzügen abgelöst.

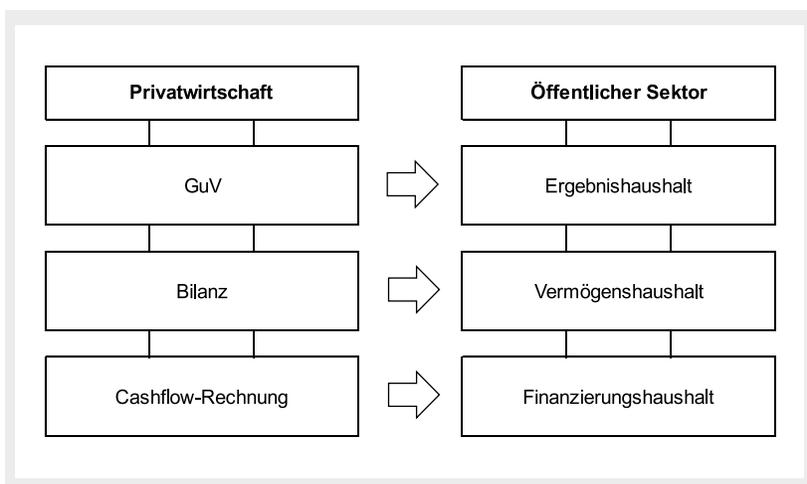


Abbildung 1: Elemente des neuen Haushaltsrechts

Quelle: KDZ: Eigene Abbildung 2019.

<sup>13</sup> Vgl. Biwald: Das Haushaltswesen in Österreichs Gemeinden, 2010, S. 412.

## 4.2 Periodengerechtigkeit als Generationengerechtigkeit?

### *Allgemeines*

Die Budgetierung erfolgt gemäß VRV 2015 auf doppelter Ebene. Es ist erstens ein **Finanzierungsvoranschlag** zu erstellen, welcher die Zahlungsflüsse an die Gemeinde und von der Gemeinde abbildet. Der Finanzierungsvoranschlag basiert somit auf den aus dem kameralen System bekannten Ist-Buchungen. Während der Finanzierungsvoranschlag geeignet ist, die Veränderung der Zahlungsmittel in einem Finanzjahr zu erklären, ist er für die Darstellung eines generationengerechten Budgets nur bedingt geeignet.

Die zweite Ebene ist der **Ergebnisvoranschlag**, der den Ressourcenzuwachs (Ertrag) und den Ressourcenverbrauch (Aufwand) eines Finanzjahrs darstellt. Der Ergebnisvoranschlag setzt sich zum Teil aus den bisherigen Soll-Buchungen zusammen, enthält jedoch zahlreiche neue Sachverhalte, die im System der Kameralistik nicht existent waren.<sup>14</sup>

### *Rechnungsabgrenzungen*

Wesentliches Merkmal des Ergebnisvoranschlags ist die **Periodengerechtigkeit**. Ganz grundsätzlich sind Geschäftsfälle jenem Finanzjahr zuzurechnen, in welchem sie wirtschaftlich zu verorten sind. Dabei kann es sein, dass Geschäftsfälle über einen längeren Zeitraum laufen und auch die nächsten Finanzjahre betreffen. In diesem Fall ist eine zeitliche Abgrenzung des Sachverhalts vorzunehmen. Somit ist gewährleistet, dass immer nur jener Teil des Ertrags oder Aufwands im Finanzjahr dargestellt wird, welcher auch wirklich die aktuelle Periode betrifft.

Für Erträge und Aufwendungen, die einen Leistungszeitraum in der Zukunft betreffen, wurde mit der VRV 2015 das aus der Privatwirtschaft bekannte Instrument der Rechnungsabgrenzungen geschaffen. Damit sind Geschäftsfälle, in der Regel Dauerschuldverhältnisse, deren Leistungszeitraum ganz oder teilweise in der Zukunft liegt, nur mit dem wirtschaftlich für die Periode relevanten Betrag im Budget abzubilden.

Im Verordnungstext der VRV 2015 wurde für die Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen eine Grenze von 10.000 Euro pro Geschäftsfall eingeführt.<sup>15</sup> Dies bedeutet, dass niedrigere Beträge nicht wirtschaftlich abgrenzt werden müssen.

Erhält also beispielsweise eine Gemeinde für ein über 15 Jahre gewährtes Baurecht den Baurechtszins als Einmalbetrag im Vorhinein, so ist der Betrag über den Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen. Jedes Jahr wird damit nur ein Fünfzehntel des Zinses als Ertrag dargestellt.

<sup>14</sup> Vgl. Biwald; Hödl: Integrierter Drei-Komponenten-Haushalt – Das Herzstück der Gemeinde-Haushaltsreform, 2018, S. 424 f.

<sup>15</sup> Vgl. § 13 Abs. 7 VRV 2015, BGBl. II Nr. 313/2015 idF. BGBl. II Nr. 17/2018.

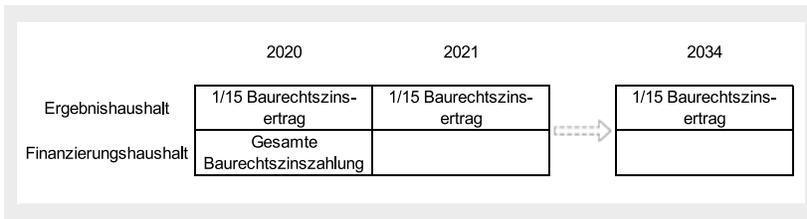


Abbildung 2: Periodengerechte Darstellung eines Baurechtszinseszinses

Quelle: KDZ: Eigene Abbildung 2019.

### Abschreibungen

Mit der VRV 2015 wird für den öffentlichen Sektor das aus der Privatwirtschaft bekannte Prinzip der **Abschreibung** eingeführt. Abschreibungen sind für abnutzbare Anlagegüter zu budgetieren. Dabei wird jedem Gegenstand eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer unterstellt. Die Anschaffungskosten des Vermögensgegenstandes werden über diese Nutzungsdauer verteilt. Somit scheint im Ergebnisvoranschlag nicht die gesamte **Investition** auf, sondern nur jener Anteil, welcher im aktuellen Finanzjahr durch die laufende Verwendung abgenutzt wird. Die Verordnung gibt in einer eigenen Aufstellung für zahlreiche Anlagegegenstände Nutzungsdauern vor. So wird beispielsweise für ein Gebäude eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren ab der ersten Inbetriebnahme unterstellt. Hier zeigt sich auch eine Schwachstelle des Systems. Es ist nur schwer möglich, die Gegebenheiten eines Gegenstandes in einer standardisierten Tabelle widerzugeben. Die Nutzungsdauer eines Gebäudes in Leichtbauweise wird nicht mit jener eines Gebäudes in Massivbauweise übereinstimmen. Für einen solchen Fall wurde jedoch in der Verordnung vorgesorgt: Sollte sich aufgrund der besonderen Gegebenheiten eines Gegenstandes eine andere Nutzungsdauer ergeben, so kann auch diese herangezogen werden. Dieser Passus ist für eine abnutzungs-gerechte Aufteilung der Investition im Ergebnisvoranschlag entscheidend.



Abbildung 3: Beispielhafte Darstellung der Abschreibung eines Gebäudes

Quelle: KDZ: Eigene Abbildung 2019.

## Rückstellungen

Ein wesentliches neues Instrument zur Darstellung des korrekten Ressourcenverbrauchs einer Periode sind **Rückstellungen**. Bei Rückstellungen handelt es sich um Verpflichtungen der Gemeinde, welche zeitlich, betraglich oder dem Grunde nach unsicher sind, deren Eintritt jedoch wahrscheinlich ist.<sup>16</sup> Personalarückstellungen stellen dabei Verpflichtungen gegenüber den Gemeindebediensteten dar. Anschließend soll das Prinzip der Rückstellungen anhand der Personalarückstellungen verdeutlicht werden, wengleich auch in anderen Bereichen (z. B. Prozesskosten, Altlasten etc.) Rückstellungen zu bilden sind. Im Personalbereich ist zwischen drei wesentlichen Kategorien<sup>17</sup> zu unterscheiden:

- Rückstellungen für Abfertigungen;
- Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen;
- Rückstellungen für Urlaube.

Rückstellungen für Abfertigungen und Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen spiegeln die zukünftigen Ansprüche der Gemeindebediensteten wider. Die genannten Rückstellungen werden nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren berechnet. Diesem Verfahren liegt die Annahme zugrunde, dass jede und jeder Bedienstete ihren bzw. seinen Anspruch mit der Dauer der Zugehörigkeit verdient. Gehen wir beispielhaft davon aus, dass in einer Gemeinde nach 20 Jahren ein Jubiläumsgeld ausbezahlt wird. Gemeindebedienstete, welche zehn Jahre bei der Gemeinde angestellt sind, haben also die Hälfte ihres Anspruchs bereits erworben. Mit jedem Jahr der Zugehörigkeit wird die Rückstellung aufwandswirksam erhöht, sodass ungefähr ein Zwanzigstel des Gesamtaufwands jährlich dotiert wird. Nach zwanzig Jahren kann die Rückstellung ertragswirksam aufgelöst werden. Mit dieser Vorgehensweise wird vermieden, dass nach zwanzig Jahren der Ergebnisvorschlag mit dem vollen Aufwand belastet wird. Vielmehr erfolgt ein kontinuierlicher Ressourcenverbrauch. Damit ist sichergestellt, dass in Jahren, in denen mehrere Auszahlungen erfolgen, der Ergebnishaushalt nicht übermäßig belastet wird.



Abbildung 4: Beispielhafte Darstellung bei einem 20-Jahr-Jubiläum

Quelle: KDZ: Eigene Abbildung 2019.

<sup>16</sup> Vgl. Denk et al.: Externe Unternehmensrechnung, 2007, S. 352.

<sup>17</sup> Wahlweise können auch Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen gebildet werden. Da hier jedoch ein Wahlrecht besteht und dieses vom Großteil der Gemeinden nicht in Anspruch genommen wird, wird an dieser Stelle auf Pensionsrückstellungen nicht näher eingegangen.

Im Bereich der Urlaube ist eine Rückstellung für die Darstellung des korrekten Personaleinsatzes zu bilden. Wenn in einem Finanzjahr der Urlaubsstand der Bediensteten ansteigt, so haben diese weniger Urlaub in Anspruch genommen. Es wurde mehr Personalleistung in Anspruch genommen. In diesem Falle ist die Urlaubsrückstellung aufwandswirksam zu erhöhen, was zu einem erhöhten Personalaufwand führt. Dadurch wird der Ressourcenverbrauch jedes Jahres genauer abgebildet als in der VRV 1997.

### *Investitionszuschüsse*

Für erhaltene und zweckentsprechend verwendete Kapitaltransfers ist ein Sonderposten auf der Passivseite zu bilden und über die Nutzungsdauer des damit angeschafften Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufzulösen.<sup>18</sup> Im Finanzierungshaushalt scheint der Zuschuss in voller Höhe im Jahr der Zahlung auf, der Ergebnishaushalt bildet hingegen den Wertzuwachs über jenen Zeitraum ab, für den der Zuschuss gewährt wurde.



*Abbildung 5: Beispielhafte Darstellung eines Zuschusses für ein Fahrzeug*

Quelle: KDZ: Eigene Abbildung 2019.

In den Bundesländern ist die Behandlung von erhaltenen Bedarfszuweisungsmitteln bzw. GAF<sup>19</sup>-Mitteln, welche für Investitionen gewährt wurden, nicht einheitlich geregelt. Während in einigen Bundesländern auch hier ein Sonderposten zu bilden und aufzulösen ist, ist der erhaltene Betrag in anderen Bundesländern in eine Rücklage einzustellen und ebenfalls über die Nutzungsdauer aufzulösen. Eine weitere Variante wäre die ertragswirksame Vereinnahmung des Zuschusses ohne Bildung einer Rücklage. Befürworter einer ertragswirksamen Vereinnahmung bzw. zusätzlichen Rücklagenbildung beziehen sich dabei auf das Finanzausgleichsgesetz. Demnach sind Bedarfszuweisungen (bzw. GAF-Mittel) als gemeindeeigene Mittel einzustufen.<sup>20</sup>

<sup>18)</sup> Vgl. § 36 VRV 2015, BGBl. II Nr. 313/2015 idF. BGBl. II Nr. 17/2018.

<sup>19)</sup> Gemeindeausgleichsfonds, in dem die Gemeinde-Bedarfszuweisungsmittel integriert sind.

<sup>20)</sup> Vgl. Schleritzko: Umsetzung der VRV 2015 auf Gemeindeebene und erforderliche Weiterentwicklungen im Gemeinderecht, 2018, S. 24.

### 4.3 Kritik und Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass mit der VRV 2015 durch die Einführung neuer Instrumente für eine periodengerechte Darstellung ein wesentlicher Beitrag für die Darstellung eines generationengerechten Budgets geleistet wurde. Während im Finanzierungshaushalt unabhängig von der tatsächlichen Ressourcenveränderung Spitzen bei den Ein- und Auszahlungen aufscheinen, erfolgt im Ergebnishaushalt eine Glättung auf Basis wirtschaftlicher Kriterien. Für ein generationengerechtes Budget ist unseres Erachtens also der Ergebnishaushalt vorrangig zu betrachten.<sup>21</sup>

## 5 Generationengerechtes Budgetieren mit der VRV 2015

### 5.1 Nettoergebnis als Indikator für Generationengerechtigkeit

Nach diesen Ausführungen sei angemerkt, dass die Einführung eines Rechnungswesens mit doppischen Grundzügen allein nicht ein generationengerechtes Budget garantiert.<sup>22</sup> Für ein solches ist die gezielte Steuerung auf Basis der vorhandenen Informationen (vor allem des Ergebnishaushalts) notwendig. Die Einrichtung des Ergebnishaushalts und eine verstärkte Steuerung des Verwaltungshandelns in der Verfolgung des Wirtschaftlichkeitsgebots ist Teil des generellen Wandels hin zu einer verstärkten Managementorientierung in der öffentlichen Verwaltung.<sup>23</sup> Wie bereits erläutert, ermöglicht die VRV 2015 durch die Berücksichtigung des Ressourcenverbrauchs gegenüber der VRV 1997 zusätzliche Aspekte bei der generationengerechten Budgetierung. Der Ressourcenverbrauch spiegelt sich im Ergebnishaushalt und damit auch im Nettoergebnis der Gemeinde wider. Liegt das Nettoergebnis niedriger als der Saldo der Finanzierungsrechnung, so wurden möglicherweise Zahlungsverpflichtungen in die Zukunft verlagert<sup>24</sup> und belasten somit zukünftige Generationen. Genauso können jedoch auch Zahlungen aus Vorperioden geleistet worden sein. Die Abweichungen zwischen Ergebnis- und Finanzierungshaushalt können jedenfalls ein Indikator im Budgetierungsprozess sein, sowie auch den Spielraum des Budgets ersichtlich machen.<sup>25</sup>

Es ist unseres Erachtens anzunehmen, dass der Ergebnishaushalt vorerst nicht im selben Maße wie der Finanzierungshaushalt als Maßstab herangezogen wird. Schließlich steht der Finanzierungshaushalt dem kameralen System deutlich näher. Um die Akzeptanz des Ergebnishaushalts zu erhöhen, schlägt beispielsweise Schauer (in diesem Fall für den Bund) vor, „verbindliche Zielvorgaben für

<sup>21)</sup> Vgl. Schauer: Wann ist ein öffentlicher Haushalt ausgeglichen?, 2019, S. 13.

<sup>22)</sup> Vgl. Fischer; Gnädiger: Generationengerechte Haushaltswirtschaft, 2007, S. 290.

<sup>23)</sup> Vgl. Schauer: Wann ist ein öffentlicher Haushalt ausgeglichen?, 2019, S. 12.

<sup>24)</sup> Vgl. Schauer: Auf der Strecke bleibt die Wirtschaftlichkeit, 2017, S. 1.000.

<sup>25)</sup> Vgl. Schatz: Abgrenzung von Transfers und Förderungen im öffentlichen doppischen Rechnungswesen: Herausforderungen und Lösungsansätze, 2019, S. 25.

die jährliche Planung des Ergebnishaushaltes sowie mittelfristig zu erreichende Ziele“<sup>26</sup> festzulegen.

Da das Nettoergebnis aus dem Ergebnishaushalt in das Nettovermögen im Vermögenshaushalt einfließt, lässt sich letztlich an der Entwicklung des Nettovermögens ablesen, ob innerhalb eines Finanzjahres der Haushalt ressourcenschonend geführt wurde. Das Nettovermögen ist die Residualgröße zwischen Vermögen und Fremdmitteln, und wird wesentlich durch das Nettoergebnis bestimmt.

Bei einem mittelfristigen Rückgang des Nettovermögens kommt es zu einem Substanzverzehr. In diesem Fall sollte gegengesteuert werden. Diese Sichtweise setzt sich aktuell auch in einigen Gemeindeordnungen bzw. Gemeindehaushaltsverordnungen durch, welche von den Ländern veröffentlicht werden. Demnach haben Gemeinden darauf zu achten, dass das Nettovermögen (zumindest mittelfristig) nicht schwindet und erhalten bleibt.<sup>27</sup>

## 5.2 Weitere Maßnahmen zur Stärkung der Generationengerechtigkeit

Abschließend sollen noch einige Anregungen angeführt werden, welche zu einer besseren Abbildung der in Anspruch genommenen Ressourcen bzw. einer höheren Generationengerechtigkeit des Budgets führen.

Vor dem Hintergrund einer möglichst korrekten Abbildung des Ressourcenverbrauchs wäre im Personalbereich auch an die Bildung einer Pensionsrückstellung zu denken, so die Pensionen auch wirklich von der Gemeinde selbst zu zahlen sind. Diese Rückstellung kann zwar gemäß VRV 2015 freiwillig gebildet werden, eine Aufnahme in die Vermögensrechnung kann jedoch zu erhöhter Transparenz beitragen. In der Pensionsrückstellung werden schließlich die zukünftig zu bezahlenden Pensionen abgebildet. Diese erst bei der tatsächlichen Zahlung der Pension abzubilden, würde einem generationengerechten Budget widersprechen.

Ähnlich verhält es sich bei den Rückstellungen für Zeitguthaben. Solche müssen gemäß VRV 2015 nicht verpflichtend gebildet werden. Dabei wären auch diese Rückstellungen zur Darstellung des korrekten Personaleinsatzes wichtig. Werden in einem Finanzjahr Überstunden aufgebaut, wurde mehr Personalleistung in Anspruch genommen, die einer zukünftigen Periode geschuldet wird. Rückstellungen für Zeitguthaben würden – vor allem wenn die Überstunden über einen längeren Zeitraum angespart werden – zu einer verbesserten Generationengerechtigkeit führen.

Derzeit besteht bei Gebäuden, die der Definition des Kulturguts entsprechen, ein Wahlrecht hinsichtlich der linearen Abschreibung.<sup>28</sup> Gebäude, die Kulturgüter sind, müssen nicht verpflichtend abgeschrieben werden. Hinsichtlich der Generationengerechtigkeit wäre es jedoch wünschenswert, auch bei Gebäuden der Kategorie Kulturgüter eine periodengerechte Darstellung mit Hilfe der Abschreibung zu gewährleisten.

<sup>26</sup>) Vgl. Schauer: Auf der Strecke bleibt die Wirtschaftlichkeit, 2017, S. 1.003.

<sup>27</sup>) Vgl. z. B. § 73b Z 8 Oö. GemO 1990, LGBl.Nr. 91/1990 idF. LGBl.Nr. 72/2019.

<sup>28</sup>) Vgl. § 25 VRV 2015, BGBl. II Nr. 313/2015 idF. BGBl. II Nr. 17/2018.

Eine weitere Möglichkeit der verbesserten Generationengerechtigkeit würde in einer verpflichtenden Passivierung sämtlicher Zuschüsse bestehen. Bedarfszuweisungsmittel bzw. GAF-Mittel, welche für Investitionen gewährt wurden, würden in diesem Fall nicht mehr im Jahr der Einzahlung ertragswirksam vereinnahmt werden, sondern würden über die Nutzungsdauer des damit verbundenen Anlagegegenstandes jährlich ertragswirksam aufgelöst werden.

Hinsichtlich einer generationengerechten Darstellung wäre es anzuraten, für langfristige Verpflichtungen, wie z.B. für Abfertigungen und Jubiläumsszuwendungen, nicht nur den Ressourcenverbrauch im Ergebnishaushalt darzustellen, sondern auch geldmäßig anzusparen. Dies hätte den Vorteil, dass nicht eine zukünftige Generation die gesamte Auszahlung der Abfertigung tragen muss, sondern diese Auszahlung über das gesamte Beschäftigungsverhältnis des Gemeindebediensteten geldmäßig angespart werden würde.

Durch die Einführung der VRV 2015 wird die Generationengerechtigkeit gegenüber der VRV 1997 wesentlich verbessert. Allerdings bietet die VRV 2015 hinsichtlich der generationengerechten Budgetierung anhand der angeführten Punkte mehrere Möglichkeiten zur weiteren Verbesserung.

## 6 Literaturverzeichnis

- BIWALD, PETER: Das Haushaltswesen in Österreichs Gemeinden. In: Steger, Gerhard (Hrsg.): Öffentliche Haushalte in Österreich. 3. Auflage, Wien 2010, S. 395–438.
- BIWALD, PETER; HÖDL, CLEMENS: Integrierter Drei-Komponenten-Haushalt – Das Herzstück der Gemeinde-Haushaltsreform. In: KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung (Hrsg.): Kontierungseleitfaden 2018. Neuauflage, Wien 2018, S. 423–429.
- DENK, CHRISTOPH; FELDBAUER-DURSTMÜLLER, BIRGIT; MITTER, CHRISTINE; WOLFSGRUBER, HORST: Externe Unternehmensrechnung. Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis. 3. Auflage, Wien 2007.
- DIEFENBACHER, HANS: Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit – Zum Verhältnis von Ethik und Ökonomie. 1. Auflage, Darmstadt 2001.
- FISCHER, EDMUND; GNÄDIGER MARC: Generationengerechte Haushaltswirtschaft. Schuldenverbot, HGrGMoG und Ergebnisausgleich. In: Zeitschrift für moderne Verwaltung 6/2009, S. 283–292.
- HAUTH, EVA: Aktuelle Regeln und Anwendungen des Haushaltswesens in den Bundesländern: Eine kritische Analyse. Studie im Auftrag des Staatsschuldenausschusses. Wien 2009.
- LUTZ, WALTER; TREBER, HAGEN: Reformruine kommunale Doppik. 1. Auflage, o. O. 2009.
- MAYRHUBER, CHRISTINE: Ökonomische Aspekte von Generationengerechtigkeit in Sozial- und Wirtschaftspolitik. In: WISO 4/2010, S. 35–47.
- SCHATZ, BERNHARD: Abgrenzung von Transfers und Förderungen im öffentlichen doppelischen Rechnungswesen: Herausforderungen und Lösungsansätze. In: ÖHW 4/2019, S. 25–36.
- SCHAUER, REINBERT: Auf der Strecke bleibt die Wirtschaftlichkeit. In: SWK 22/2017, S. 998–1003.
- SCHAUER, REINBERT: Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen: Von der Kameralistik zur Doppik – Einführung und Standortbestimmung. 3. Auflage, Wien 2016.
- SCHAUER, REINBERT: Wann ist ein öffentlicher Haushalt ausgeglichen?. In: ÖHW 4/2019, S. 1–13.
- SCHLERITZKO, CHRISTIAN: Umsetzung der VRV 2015 auf Gemeindeebene und erforderliche Weiterentwicklungen im Gemeinderecht. In: ÖHW 1–3/2018, S. 16–31.
- ZIMMERMANN, HORST; HENKE, KLAUS-DIRK; BROER, MICHAEL: Finanzwissenschaft. Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwissenschaft. 11. Auflage, München 2012.

## 7 Rechtsgrundlagen

- Oö. Gemeindeordnung 1990 – Oö. GemO 1990.  
LGBl.Nr. 91/1990 idF. LGBl.Nr. 72/2019.
- Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 – VRV 1997.  
BGBl. II Nr. 787/1996 idF. BGBl. II Nr. 313/2015.
- Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 – VRV 2015.  
BGBl. II Nr. 313/2015 idF. BGBl. II Nr. 17/2018.