

# ÖHW

## Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

Wie krisenfest ist das Haushaltsrecht des Bundes?  
Reflexionen zur Transparenz der öffentlichen  
Finanzen in Österreich.

Kritische Überlegungen zur Ausgestaltung  
der Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach  
der VRV 2015 im Lichte rechnungslegungs-  
spezifischer Zielvorstellungen.

Kritische Anmerkungen zur Implementierung  
der VRV 2015.

Aktuelles zur Umsetzung des neuen  
Haushaltsrechts.

Notwendige Schritte zur Weiterentwicklung des  
Gender Budgeting in Österreich.

50 Jahre „Öffentliche Betriebswirtschaftslehre  
und Nonprofit Management“ an der Johannes  
Kepler Universität Linz.

**Jahrgang 61 (2020) · Heft 4**

Web: OEH.WAT

# Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

61. Jahrgang

Dezember 2020

Heft 4

## INHALTSÜBERSICHT

Seite

### ÖHW Beiträge

- 1 Mag. Dr. Johann Seiwald und Dr.<sup>in</sup> Petra Gschiel (Wien):  
Wie krisenfest ist das Haushaltsrecht des Bundes? Reflexionen zur  
Transparenz der öffentlichen Finanzen in Österreich.
- 13 Mag. Dr. Alexander Herbst (Klagenfurt): Kritische Überlegungen  
zur Ausgestaltung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach der  
VRV 2015 im Lichte rechnungslegungsspezifischer Zielvorstellungen.
- 40 OSR Dr. Friedrich Klug (Linz): Kritische Anmerkungen zur  
Implementierung der VRV 2015.
- 47 Robert Blöschl, MA, MMag. Clemens Hödl und  
Mag. Alexander Maimr (Wien): Aktuelles zur Umsetzung des  
neuen Haushaltsrechts.
- 58 Mag. Dr. Johann Seiwald und Dr.<sup>in</sup> Petra Gschiel (Wien):  
Notwendige Schritte zur Weiterentwicklung des Gender Budgeting  
in Österreich.
- 75 em. Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Reinbert Schauer (Linz):  
50 Jahre „Öffentliche Betriebswirtschaftslehre und Nonprofit  
Management“ an der Johannes Kepler Universität Linz.

### ÖHW

88 Literaturhinweise

# Wie krisenfest ist das Haushaltsrecht des Bundes? Reflexionen zur Transparenz der öffentlichen Finanzen in Österreich

Von Dr. Johann Seiwald und Dr.<sup>in</sup> Petra Gschiel<sup>1</sup>

## 1. Einleitung



Die Haushaltsrechtsreform hatte die Zielsetzung, das aus den 80er-Jahren stammende Haushaltsrecht an moderne Gegebenheiten anzupassen. Die Vorarbeiten begannen 2004 und wurden durch Reformen in anderen Ländern sowie dem New Public Management angeregt (Polzer et al., 2016). So fanden Instrumente und Konzepte,

die in angelsächsischen Ländern, in Skandinavien oder der Schweiz teilweise schon implementiert waren, Eingang in die Konzeption des österreichischen Haushaltsrechts (Huynman et al. 2014). Der mittelfristige Finanzrahmen, die Wirkungsorientierung, die Doppik bzw. eine Globalbudgetierung ersetzen das kameralistisch geprägte Budget- und Verrechnungssystem. Aber auch die Haushaltsgrundsätze (Wirkungsorientierung, Transparenz, Effizienz, und die möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage) wurden neu formuliert und schafften die Basis für weiterführende Reformen, die in der wissenschaftlichen Literatur dem Public Governance zugeordnet werden (vgl. Polzer et al. 2016).

Die Haushaltsrechtsreform wurde 2017/2018 durch internationale Organisationen und ExpertInnen aus der Wissenschaft evaluiert, zur Weiterentwicklung wurden zahlreiche Vorschläge gemacht (IWF 2017, OECD 2018, Saliterer/Korac 2018). Einige Vorschläge, die ohne gesetzliche Änderung implementiert werden konnten, wurden bereits umgesetzt (z. B. Anpassungen im Bundesrechnungsabschluss, Verbesserung der Lesbarkeit der Budgetdokumente, Verbesserungen in der Haushaltsverrechnung). Änderungen, die Gesetzessanpassung bedürfen, befinden sich jedoch derzeit noch in Diskussion.

Im Zuge der COVID-19 Pandemie wurden zahlreiche budgetäre Maßnahmenpakete implementiert. Dies hat die Krisenfestigkeit, aber auch Beschränkungen des österreichischen Haushaltsrechts aufgezeigt, insbesondere im Hinblick auf die Transparenz der öffentlichen Finanzen. Der vorliegende Artikel betrachtet deshalb die Erfahrungen aus der Umsetzung der budgetären

<sup>1)</sup> Die beiden Autoren sind ExpertInnen des parlamentarischen Budgetdienstes und verfassten diesen Beitrag in eigenem Namen und auf eigene Verantwortung. Die Ausführungen geben nicht notwendigerweise die Sichtweise des Budgetdienstes wieder, ergänzen jedoch die entsprechenden Ausführungen und Anregungen des Budgetdienstes.

Maßnahmenpakete und die entsprechenden Regelungen des österreichischen Haushaltsrechts vor dem Hintergrund der Transparenz. Dabei werden auch die Erkenntnisse aus der Evaluierung der Haushaltsrechtsreform neu bewertet und Schlussfolgerungen über die Prioritätensetzungen gezogen.

## 2. Budgetprozess und Budgetdokumente

Aufgrund der Wahlen im Jahr 2019 und der darauffolgenden Regierungsbildung im Jänner 2020 konnte bis Dezember 2019 kein Budget vorgelegt werden.<sup>2</sup> Deshalb wurde das Finanzjahr 2020 mit einem automatischen bzw. gesetzlichen Budgetprovisorium gestartet. Der Beginn der COVID-19 Krise im März 2020 hat Österreich im budgetären Übergangsstadium getroffen, da gerade zum diesem Zeitpunkt die Budgetdebatte im Parlament begonnen hatte. Dies stellte sowohl für den Budgetprozess als auch die Budgetdokumente eine besondere Herausforderung dar, vor allem deshalb, da im vorgelegten Budgetentwurf (Stand Februar 2020) die Auswirkungen des Lock-down keine Berücksichtigung gefunden hatten.

Im Rahmen des Budgetprovisoriums wurde dem Bundesminister für Finanzen zunächst eine Überschreitungsermächtigung von 28 Milliarden EUR für die COVID-19 bedingten Maßnahmen aus dem Budget eingeräumt (insbesondere Krisenbewältigungsfonds). Dem Bundesminister für Finanzen wurden durch dieses Instrumentarium umfangreiche Entscheidungsspielräume eingeräumt. Im Zuge des parlamentarischen Budgetprozesses wurde diese sehr weitgehende Ermächtigung auf 8 Milliarden EUR reduziert und die verbleibenden 20 Milliarden EUR auf vier Rubriken aufgeteilt.

Im Hinblick auf die Transparenz hat eine Überschreitungsermächtigung mehrere Nachteile, wenngleich die eingeräumte Flexibilität der Regierung in der Krisensituation rasche Handlungsmöglichkeit gab. Zum einen werden die Budgetmittel nicht den konkreten Zwecken entsprechend der Budgetstruktur zugeordnet, sondern dies wird erst durch die Berichterstattung über den Budgetvollzug deutlich. Zum anderen fehlt es an einer ganzheitlichen Betrachtungsweise aller budgetären Maßnahmen zur Bewältigung der Krisensituation, was aber auch der besonderen Situation geschuldet war. Weiters können die entsprechenden Ausgaben dadurch nicht in der üblichen Weise parlamentarisch diskutiert werden.

Aufgrund der sowohl fiskalpolitischen als auch demokratiepolitischen Auswirkungen solcher pauschalen Ermächtigungen sollten diese in künftigen Budgets jedoch weiterhin auf ein notwendiges Minimum beschränkt bleiben. Vielmehr könnten höhere Budgetmargen bei den einzelnen Rubriken eingeführt werden, mit denen etwaige budgetäre Risiken abgedeckt werden können; dies wurde auch im Rahmen der Evaluierung der Haushaltsrechtsreform vorgeschla-

<sup>2)</sup> In der Verfassung ist vorgesehen (Art. 51 (3) B-VG), dass die Bundesregierung dem Nationalrat den Entwurf eines Bundesfinanzgesetzes für das folgende Finanzjahr spätestens zehn Wochen vor Beginn jenes Finanzjahres vorzulegen hat, für das ein Bundesfinanzgesetz beschlossen werden soll.

gen<sup>3</sup>. Auch eine stärkere Einbindung des Nationalrats wäre überlegenswert. International üblich sind Budgetmargen in der Höhe von 2–3 Prozent des Gesamtbudgets, wobei diese mit klaren Kriterien und Vorgehensweisen sowie vollständiger Transparenz über die Vergabe verknüpft ist. Dazu muss allerdings festgehalten werden, dass eine Marge nicht zur Bedeckung der Ausgaben durch einen außergewöhnlichen Fiskalschock, wie durch die COVID-19-Krise verursacht, ausreichend gewesen wäre.

Wenngleich die Krisensituation unmittelbare und flexible Reaktionen der Regierung bedurft hat, wäre jedoch eine transparente Planung der Mittelverwendungen zu einem späteren Zeitpunkt erforderlich gewesen. Diese hätte nicht den formalen Regeln des Budgets entsprechen müssen, sondern könnte in einfacher tabellarischer Form die COVID-19 Programme mit ihren finanziellen Auswirkungen für das laufende und kommende Jahr zeigen.

Die Evaluierung der Haushaltsrechtsreform hat zahlreiche Empfehlungen zur Weiterentwicklung des Rücklagenwesens gegeben (wie etwa die Begrenzung des Aufbaus von Rücklagen oder die Deckelung bei Entnahmen)<sup>4</sup>. Im Zusammenhang mit der COVID-19 Gebarung ist mit Vorsicht bei der Rücklagenbildungen vorgegangen werden, um negative Auswirkungen in zukünftige Finanzjahren zu verhindern. Ein restriktives Vorgehen ist deshalb vorteilhaft. Die Verwendung dieser Rücklagen für andere Zwecke als für die Krisenbewältigung wäre jedenfalls zu unterbinden. Um eine vollständige Fiskalplanung und eine umfassende Debatte über das Gesamtbudget führen zu können, sollten solche Rücklagenentnahmen, sofern sie gebildet wurden, jedenfalls veranschlagt werden und nicht erst im Budgetvollzug entnommen werden.

In Fortsetzung der Praxis, dass COVID-19 bezogene Mittelverwendungen speziell gekennzeichnet sowie eigene Detailbudgets geführt werden<sup>5</sup>, könnten auch die Budgetunterlagen der folgenden Jahre die COVID-19 Gebarungen speziell ausweisen. Diese könnten bei den jeweiligen Untergliederungen hervorgehoben und eine Gesamtübersicht mit den jeweiligen Detailbudgets und Konten vorgelegt werden. Dies gilt auch für aus der Pandemie resultierenden Konjunkturprogrammen.

### 3. Wirkungsorientierung und Gleichstellung

Der derzeitige Ansatz der Wirkungsorientierung im österreichischen Haushaltsrecht stellt die einzelnen Budgetuntergliederungen und ihre Strategien in den Mittelpunkt, gleichzeitig fehlen eine übergreifende Strategie und systematische ressortübergreifende Wirkungsziele für den Bund. Da besonders die COVID-19 Krise ein gesamtgesellschaftliches Phänomen darstellt, das interdependent auf die unterschiedlichen Teilbereiche der Gesellschaft und der Politik einwirkt, ist ein übergeordnetes Fundament erforderlich. Dadurch könnte eine

<sup>3</sup>) Vgl. Saliterer/Korac (2018) S. 74

<sup>4</sup>) Vgl. Saliterer/Korac (2018) S. 77

<sup>5</sup>) Vgl. Entschließung des Nationalrats vom 26. 6. 2020 betreffend Transparenz im Budget

gesamtgesellschaftliche Ausrichtung der einzelnen Wirkungsziele auf Ressortebene unterstützt, etwaige Duplizitäten und Widersprüchlichkeiten ausgeräumt und somit die Transparenz deutlich erhöht werden.<sup>6</sup> Die Darstellung der Gesamtstrategie der Regierung kann etwa im Budgetbericht oder als separates Dokument zur Wirkungsorientierung erfolgen.

Die im Bundesfinanzgesetz (BFG) 2020 bzw. Bundesfinanzrahmengesetz (BFRG) 2020-2023 festgelegten Zielsetzungen der Bundesregierung beziehen sich - wie auch die finanziellen Werte - auf den Zeitraum vor der Pandemie. Diese werden jedoch von der COVID-19-Pandemie wesentlich beeinflusst bzw. es ändern sich durch die Krise auch die politischen, wirtschaftlichen sowie sozialen Rahmenbedingungen und Prioritäten. Anpassungen oder Aktualisierungen der Wirkungsinformationen wurden nicht vorgenommen. Dies war insbesondere deshalb der Fall, weil der im Bundeshaushaltsgesetz (BHG) 2013 vorgesehene Qualitätssicherungsprozess mehrere Wochen Zeit in Anspruch nimmt und dieser bereits vor Beschluss der ersten COVID-19-Maßnahmen abgeschlossen war.

Die notwendige Überarbeitung der Angaben zur Wirkungsorientierung könnte auch andere Weiterentwicklungsbereiche wie etwa die Straffung der Ziele auf gesellschaftliche relevante Bereiche, die stärkere Berücksichtigung internationaler Benchmarks (insbesondere Sustainable Development Goals - SDGs) sowie die bessere Integration der finanziellen Ressourcen berücksichtigen. Im Zusammenhang mit der COVID-19 Krisenbewältigung sowie der nachfolgenden Konjunkturpakete werden enorme budgetäre Mittel benötigt, die auch in der Wirkungsorientierung abgebildet werden sollten. So wäre darauf zu achten, dass Ziele, Maßnahmen und Indikatoren mit den Budgetmitteln korrespondieren und dadurch der Erfolg der getroffenen Maßnahmen der Bundesregierung noch besser beurteilt werden kann.

In die Evaluierung der Zielerreichung für das Jahr 2022 könnte im Wirkungscontrollingbericht<sup>7</sup> eine umfassende Aktualisierung der Wirkungsinformationen im Hinblick auf die Entwicklungen durch die COVID-19 Pandemie einfließen. Dazu wäre es zweckmäßig, die entsprechenden Ziele und Maßnahmen stärker zu bündeln, um so den Gesamteffekt der COVID-19 Maßnahmenpakete zu analysieren. Dadurch könnte vermieden werden, einzelne Ziele, Maßnahmen und Indikatoren fragmentarisch zu beurteilen und die Gesamtbeurteilung für die Bevölkerung aus den Augen zu verlieren. Die Abweichungen sollten eine systematische Abweichungsanalyse beinhalten, aus der ersichtlich wird, welche Auswirkungen die COVID-19-Krise auf die Zielerreichung hatte, welche anderen

<sup>6</sup>) Im Rahmen der externen Evaluierung der Haushaltsrechtsreform im Jahr 2017 wurde von der OECD und dem IMF vorgeschlagen das Regierungsprogramm wirkungsorientiert aufzubauen und als „Ankerpunkt“ für die Definition der Inhalte der Wirkungsorientierung zu etablieren. Dies erscheint durchaus als sinnvoll. Im Hinblick auf den noch lange Zeitraum bis zum Ende der derzeitigen Legislaturperiode, könnte eine pragmatische Umsetzung bereits für das Budget 2022 erfolgen. Dies könnte dann auch dauerhaft als Instrument zur Übersetzung des Regierungsprogramms in die Logik der Wirkungsorientierung eingesetzt werden.

<sup>7</sup>) Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlicher Dienst und Sport, Bericht zur Wirkungsorientierung 2018 gemäß § 68 Abs. 5 BHG 2013 iVm § 7 Abs. 5 Wirkungscontrollingverordnung

Faktoren die Zielerreichung beeinträchtigt haben bzw. ob und in welchem Umfang die Ziele in der geänderten Situation überhaupt geeignet waren. Eine umfassende Neubewertung der Ziele entsprechend der geänderten Rahmenbedingungen und eine entsprechend weitgehende Überarbeitung wird für den BVA 2021 wohl notwendig sein.

In einer Entschließung des Nationalrats<sup>8</sup> wurde die Bundesregierung ersucht, die geschlechterspezifischen Auswirkungen der Maßnahmen zur Abfederung der COVID-19 Pandemie zu evaluieren. Die Entschließung bringt zum Ausdruck, dass Frauen und Männer von der Krise, den Folgen der Krise sowie durch die getroffenen Maßnahmen zur Abfederung unterschiedlich betroffen sind. Diese Grundüberlegung könnte auch in die Angaben zur Wirkungsorientierung Eingang finden, sodass sich daraus Auswirkungen ableiten lassen. In einem Gender Statement könnten etwa die Auswirkung der budgetären Maßnahmen auf Gleichstellung umfassend und systematisch dargestellt werden. Daraus würde dann ersichtlich, welche Mittel für Frauen und Männer in den einzelnen Abfederungsmaßnahmen verwendet werden und welche gleichstellungsbezogenen Ziele dadurch erreicht werden konnten bzw. welche Nebeneffekte sich daraus ergeben haben.

#### 4. Folgenabschätzung

Im Rahmen der COVID-19-Krise wurden zahlreiche Gesetzesvorschläge der Regierungsparteien im Parlament mittels Initiativantrag und nicht als Regierungsvorlage eingebracht, obwohl sie in den Ressorts erstellt wurden. Bei Initiativanträgen ist eine wirkungsorientierte Folgenabschätzung (WFA) grundsätzlich nicht verpflichtend und unterbleibt deshalb in der Regel. Initiativanträge müssen gemäß § 28 Geschäftsordnungsgesetz nur hinsichtlich der finanziellen Auswirkungen Vorschläge enthalten, wie ein damit verbundener Mehraufwand zu bedecken ist.

Das haushaltsleitende Organ, in dessen Wirkungsbereich die beschlossene Regelung fällt, ist jedoch trotzdem zur Durchführung einer internen Evaluierung verpflichtet, da diese in § 18 BHG 2013 unabhängig von der Erstellung einer WFA geregelt ist. Im vom BMF und BKA erstellten Handbuch zur WFA<sup>9</sup> wird ebenfalls empfohlen, bei Initiativanträgen eine der WFA entsprechende Unterlage durch das betroffene Ressort zu erstellen und einen Zeitpunkt für die interne Evaluierung festzusetzen.

<sup>8</sup>) Vgl. Entschließung des Nationalrats vom 17. 6. 2020 betreffend Geschlechtsspezifische Auswirkungen der Corona-Krise (583/A(E)): Die Bundesregierung wird ersucht, die derzeitigen Bemühungen rund um die Abfederung der Krise effizient fortzuführen und abschließend mögliche Auswirkungen anhand der verfügbaren Daten zu evaluieren, um mögliche Rückschlüsse auf geschlechterspezifische Auswirkungen ziehen zu können, ohne dadurch zusätzliche Verwaltungslasten durch die Datenaufbereitung entstehen zu lassen und allfällige entsprechend Initiativen zu setzen.

<sup>9</sup>) [https://www.oeffentlicherdienst.gv.at/wirkungsorientierte\\_verwaltung/berichte\\_service/Handbuch\\_Wirkungsorientierte\\_Folgenabschaetzung.pdf?6wd87y](https://www.oeffentlicherdienst.gv.at/wirkungsorientierte_verwaltung/berichte_service/Handbuch_Wirkungsorientierte_Folgenabschaetzung.pdf?6wd87y)

Die Evaluierungen sollten grundsätzlich möglichst zeitnahe erfolgen. Gerade im Zusammenhang mit der Evaluierung der COVID-19-Gesetze könnte eine frühe Evaluierung, etwa zu einem Zeitpunkt, an dem die Programme auslaufen oder soeben abgeschlossen wurden, in Betracht gezogen werden. Nur dadurch lassen sich die Ergebnisse sinnvoll verwerten und zur Steuerung ähnlicher zukünftiger Programme verwenden. Insbesondere bei einer Evaluierung nach fünf Jahren, ist davon auszugehen, dass sich die politische und wirtschaftliche Situation deutlich geändert hat. Die Evaluierung würde damit für die öffentliche oder politische Debatte deutlich weniger relevant.

Die WFAs werden für jede Gesetzesänderung vorgelegt. Zahlreiche gesetzliche Maßnahmen zur Bewältigung der Krise streben ähnlich gelagerte Zielsetzungen, insbesondere die Abfederung der Auswirkungen für bestimmte Unternehmen und Bevölkerungsgruppen, die Stärkung des Konsums oder die Stützung der Konjunktur, an. Aus diesem Grund wäre auch eine gesamthafte WFA für alle Maßnahmen, die ähnliche Zielrichtungen verfolgen, vorteilhaft. Dies könnte bei den weiteren Krisenbewältigungsprogrammen stärker berücksichtigt werden, um eine Fragmentierung und dadurch mögliche Falschaussagen oder unscharfe Ergebnisse zu vermeiden.

Die Evaluierung der COVID-19-Gesetzgebung sollte jedenfalls im Gesamtkontext mit übergeordneten Zielen beurteilt werden. Beispielsweise könnte der Familienbonus plus gemeinsam mit dem Familienhärteausgleichsfonds und weiteren familienpolitischen Maßnahmen evaluiert werden. Hier könnten vor allem die wirtschaftlichen, sozialen und gleichstellungsrelevanten Ziele einer gesamthaften Analyse unterzogen werden. Zu überlegen wäre eine eigenständige über die Standardmethodik hinausgehende Methodik, da die derzeitige WFA komplexe Wirkungszusammenhänge nur bedingt abzubilden vermag, da der Fokus auf einzelne Gesetzesmaßnahmen liegt. Die Einbeziehung von verschiedenen Stakeholder bei der Evaluierung, wie dies die Evaluierung der Haushaltsrechtsreform vorschlägt, würde auch die Transparenz deutlich verbessern.

Um aus der WFA und den späteren Evaluierungen den entsprechenden Nutzen ziehen zu können, könnten die festgelegten Ziele und Indikatoren bzw. deren Darstellung verbessert werden, da nur so eine faktenbasierte politische Entscheidung über Gesetzesvorhaben unterstützt werden kann. Maßnahmen könnten beispielsweise nicht so gewählt werden, dass bereits ihre Umsetzung (d. h. der Gesetzesbeschluss) die Zielerreichung darstellt. Dies wäre dann nur eine Pflichterfüllung und würde kaum zu einer höheren Transparenz beitragen. Dem budgetären Grundsatz der Gleichstellung von Frauen und Männern könnte etwa durch die Aufteilung der budgetären Mittel auf Frauen und Männer Rechnung getragen werden.

## 5. Mittelfristiger Finanzrahmen

Aufgrund der hohen Unsicherheiten ist die Funktionsweise des mittelfristigen Finanzrahmens in der unmittelbaren Krisenzeit deutlich eingeschränkt. Die Erhöhung der Ressorts für COVID-19 bezogene Auszahlungen aus dem Krisenbewältigungsfonds wurden als unterjährige Mehreinzahlungen konstruiert, weshalb damit die fixen Obergrenzen für die Auszahlungen für die einzelnen Untergliederungen auch im Finanzrahmen entsprechend überschritten werden.

Die Situation ist nach dem Lock-down gegenüber jener im Frühjahr 2020 grundlegend anders. Zum einen steigt nun die Planbarkeit, die finanziellen Wirkungen der Krisenbewältigungsmaßnahmen sind quantitativ besser einschätzbar und können auch den einzelnen Jahren des Finanzrahmens zugeordnet werden. Zum anderen werden umfangreiche Konjunkturpakete geplant, die ebenfalls abgeschätzt und in den Finanzrahmen integriert werden. Der dadurch entstehende signifikante Druck auf die öffentlichen Defizite könnte im Rahmen einer Finanzstrategie, mit der die öffentlichen Finanzen langfristig auf einen nachhaltigen Pfad zurückgeführt werden, nachvollziehbar ausgewiesen werden.

Der Finanzrahmen ist als Instrument geeignet, zu zeigen, wie hoch die Auszahlungen im Rahmen einer mittelfristigen Finanzstrategie für die Ressort maximal sein können. Dadurch würde auch ersichtlich werden, welche finanziellen Auswirkungen die Maßnahmen der Bundesregierung insgesamt in welchen Jahren haben werden und wie sich beispielsweise die „Klimamilliarde“ oder „Investitionsmilliarde“ niederschlagen.

Da der Finanzrahmen in seiner Steuerungskraft aufgrund laufender jährlicher Anpassungen aufgeweicht wurde und so seine eigentliche strategische Funktion nicht erfüllen kann, ist es notwendig einige Maßnahmen zu setzen, um die Transparenz und Steuerungsfähigkeit wiederherzustellen. Die Zusammenlegung der mittelfristigen Planung mit der jährlichen Budgetdiskussion im Parlament könnte rückgängig gemacht werden und so eine strategische Debatte im Frühjahr erfolgen.

Allerdings bedarf eine solche strategische Debatte auch der entsprechenden Unterstützung von Transparenzinstrumenten. Der Strategiebericht könnte nach den Empfehlungen der Evaluierung der Haushaltsreform zu einem Fiskalbericht weiterentwickelt werden und gesamtwirtschaftliche Entwicklungen, Prognosen und insbesondere verschiedene Szenarien aufzeigen bzw. die Verbindungen zwischen den Haushaltsprioritäten und internationalen Regelwerken (z. B. Empfehlungen der Europäischen Union, UN Sustainable Development Goals - SDGs) herstellen.

Die Transparenz kann aber insbesondere durch die Erläuterungen der Abweichungen zum vorherigen Finanzrahmen erfolgen. Dadurch würde deutlich, ob es sich dabei um makroökonomische Gründe, das Einleiten noch nicht erfasster budgetärer Maßnahmen, rein buchungstechnische Maßnahmen oder Veränderung wesentlicher Planungsparameter handelt. Gerade im Zusammenhang mit COVID-19 Maßnahmen würde sich auch das eigentliche Ausmaß einer zusätzli-

chen „Bildungs- oder Klimamilliarde“ nachvollziehen lassen. Insgesamt würde durch eine bessere Offenlegung der Berechnungsgrundlagen (Wert- und Mengengerüste, z. B. angenommene Durchschnittspension, Anspruchsberechtigte der unterschiedlichen Wirtschafts- und Sozialprogramme) die Qualität der Budgetunterlagen deutlich steigen und weitreichendere Analysen zulassen.

Da der fiskalische Spielraum in der Post-Krisenzeit deutlich eingeschränkter sein wird, gewinnen Spending Reviews, mit denen systematisch Sparpotential durch umfassende Budget- und Wirkungsanalysen aufgedeckt werden, an Bedeutung. Die vom BMF geleiteten Pilotprojekte sind weitgehend ohne Einbindung und Information weiterer Stakeholder zusätzlich zu BMF und dem Ressort erfolgt. Der Nutzen von Spending Reviews nach internationalen Grundsätzen entfaltet den vollen Nutzen nur bei vollständiger Transparenz der Auswahl der Budgetbereiche und der Darstellung der Ergebnisse, die dann nachvollziehbar ins Budget eingebaut werden können.

## 6. Risikoberichterstattung

Das BFG 2020 ist durch hohe Unsicherheit geprägt, die sich ausgehend vom Gesundheitssektor auf weite Teile der Realwirtschaft ausgewirkt hat und sämtliche Politikbereiche in unterschiedlicher Ausprägung betrifft. Es handelt sich um unterschiedliche Faktoren, die negativ auf die Budgetlage im Jahr 2020 einwirken bzw. sich auch mittelfristig auswirken werden. Zum einen war die Dauer und der Umfang des Lock-down im Frühjahr 2020 und dessen Auswirkung auf die gesamtwirtschaftliche Entwicklung nicht absehbar, zum anderen sind von Einnahmefällen des Bundes auch Länder und Gemeinden sowie die Sozialversicherungen betroffen. Auch Ausgliederungen und Bundesbeteiligungen, sowie die im Rahmen der COVID-19-Hilfspakete eingegangenen Haftungen werden – in unterschiedlicher Ausprägung – budgetäre Belastungen in den zukünftigen Jahren bringen.<sup>10</sup>

Im Sinne der Transparenz könnte das BMF ein Risiko-Statement, wie dies auch vom IWF in seiner Evaluierung als Teil der Vorlage des BVA-E vorgeschlagen wird,<sup>11</sup> vorgelegt werden, in dem die Risiken und deren Eintrittswahrscheinlichkeit beschrieben, sowie die wahrscheinliche budgetäre Belastung abgeschätzt wird. Die in der Budgetanalyse des Budgetdiensts dargelegten Budgetrisiken bzw. die Einschätzungen des Fiskalrats können eine umfangreiche Berichterstattung des BMF bzw. der Bundesregierung nicht ersetzen, da diese über deutlich umfangreichere und aktuellere Information verfügen. Die Transparenz könnte um die Darstellung von unterschiedlichen Szenarien über die Entwicklung der öffentlichen Finanzen ergänzt werden, weil dann die EntscheidungsträgerInnen auch Informationen über einen optimistischen und einen pessimistischen Verlauf der wirtschaftlichen Entwicklung verfügen würden.

<sup>10</sup>) Vgl. Budgetanalyse 2020 des Budgetdienstes: [https://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/2020/BD\\_-\\_Budgetanalyse\\_2020.pdf](https://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/2020/BD_-_Budgetanalyse_2020.pdf)

<sup>11</sup>) IMF (2018) Fiscal Transparency Evaluation

Auch in der sonstigen regelmäßigen Berichterstattung des BMF, etwa beim Haftungsbericht, Beteiligungs- und Finanzcontrollingbericht, Förderungsbericht sowie beim Bericht über die Forderungen des Bundes, könnte den COVID-19 relevanten Auswirkungen auf die Gebarung in der Berichtsgestaltung besondere Aufmerksamkeit geschenkt und die Budgetrisiken für zukünftige Budgets umfassend dargestellt und analysiert werden. Im Beteiligungs- und Finanzcontrollingbericht zum Stichtag 31. März 2020 wurden Auswirkungen auf die jeweiligen Unternehmen bereits dargestellt, wobei die Aufbereitung der Informationen in Hinblick auf budgetäre Auswirkungen auf den Bund noch deutlich verbessert werden könnte. Ergänzt werden muss dazu jedoch, dass zum Stichtag 31. März 2020 die Gesamtsituation noch nicht absehbar und viele Risiken quantitativ noch nicht abschätzbar waren.

## **7. Budgetvollzug**

Das BMF hat in den monatlichen Bericht über die Entwicklung des Bundeshaushalts auch die COVID-19-Berichterstattung für den COVID-19-Krisenbewältigungsfonds, die Hilfsmaßnahmen gemäß ABBAG-Gesetz sowie den Härtefallfonds integriert. Diese Berichterstattung wurde im Zeitablauf erweitert (z. B. durch die Darstellung der Kurzarbeit nach Branchen, detaillierte Auflistung der Auszahlungen aus dem COVID-19-Krisenbewältigungsfonds) und insbesondere werden die quartalsweise verpflichtenden Berichte für den Härtefallfonds und die ABBAG-Maßnahmen (Haftungen) monatlich dem Nationalrat übermittelt.

Zahlreiche Gebarungen, die nicht über diese Fonds finanziert werden (z. B. Arbeitslosengeld, Notstandshilfe), aber auch für die Bekämpfung der Folgen der COVID-19-Krise relevant sind, sind nicht in der COVID-19-Berichterstattung enthalten, sondern sind von der allgemeinen Bericht über den Budgetvollzug umfasst. Diese könnten im Sinne einer Gesamtübersicht jedoch auch im COVID-19-Berichterstattungsteil angesprochen. Zwischen dem Berichtsstichtag und der Behandlung im Budgetausschuss liegt in der Regel eine längere Zeitspanne, die auch von den Ausschussterminen abhängig ist. Um möglichst aktuelle Informationen im Budgetausschuss, könnte das BMF dem Nationalrat kurzfristig, vor den Ausschussterminen, Kurzübersichten zur Verfügung stellen.

Das BMF hat für die Nachverfolgbarkeit der COVID-19-Gebarungen speziell gekennzeichnete Konten eingerichtet, wodurch die Voraussetzungen für eine gezielte Berichtslegung geschaffen bzw. Analysen durch das BMF, den Rechnungshof und den Budgetdienst ermöglicht werden. Damit wurde der Entschließung des Nationalrats vom 26. Mai 2020 betreffend Transparenz im Budget (36/E) bereits zum Teil Rechnung getragen. Um die Entschließung jedoch vollständig umzusetzen, wären in weiterer Folge noch Detailbudgets für neue Programme einzurichten. Dies wäre insbesondere bei jenen Programmen sinnvoll, bei denen umfangreiche Budgetmittel für spezifische, abgegrenzte Hilfsmaßnahmen zur Verfügung gestellt bzw. für die neue Verwaltungsfonds (z. B. Härtefallfonds, Fixkostenzuschuss, NPO-Fonds) eingerichtet werden. Für

diese Instrumente könnte auch über im Rahmen von Überprüfungen festgestellte missbräuchliche Verwendungen in aggregierter Form berichtet werden.

Eine umfassende Planung des Mitteleinsatzes aus den Krisenbewältigungsmaßnahmen wurde bisher noch nicht vorgelegt. Im BFG 2020 wurde allerdings die zunächst vorgesehene pauschale Ermächtigung für den COVID-19-Krisenbewältigungsfonds auf die einzelnen Rubriken aufgeteilt, damit wurde der Verwendungszweck nur sehr grob festgelegt. Eine Aktualisierung mit einer Detailplanung innerhalb der Rubriken wurde in die Berichterstattung nicht eingebaut. Im Sinne der in § 66 Abs. 1 BHG 2013 für das Budgetcontrolling verlangten umfassenden finanziellen Steuerung würde sukzessive zu einem gesamthaften Planungsansatz übergegangen werden, die um eine Prognosekomponente ergänzt wird, da die Planungsunsicherheiten deutlich abgenommen haben. Die Prognose könnte in Szenarien erfolgen und damit den Fortgang der Pandemie berücksichtigen.

Sofern nicht ausgeschöpfte Budgetmittel der Maßnahmen zur Bewältigung der COVID-19-Krise einer Rücklage zugeführt werden, wäre eine transparente Bildung der Rücklagen sowie eine Veranschlagung im Budget geeignete Maßnahmen, um die Nachvollziehbarkeit der Mittel aus dem Krisenbewältigungsfonds zu gewährleisten.

Auch die Eintragung aller zur Bewältigung der COVID-19-Krise erbrachten Leistungen in die Transparenzdatenbank stellt eine weitere sinnvolle flankierende Maßnahme zur Transparenz und Sicherstellung eines effizienten und effektiven Ressourceneinsatz dar. Mit diesem Instrument könnten insbesondere die überlappenden Zielgruppen und Förderungszwecke sowohl auf Bundes wie auch auf Landes- und Gemeindeebene transparenter gemacht werden. Um die Informationen der Transparenzdatenbank bei der Gewährung und Kontrolle von Förderungsmaßnahmen effektiv nutzen zu können, insbesondere um nicht beabsichtigte Doppelförderungen zu vermeiden, wäre eine möglichst vollständige Befüllung durch alle Länder und auch die Gemeinden anzustreben.

Für einzelne Fonds (insbesondere Familienhärteausgleich, Sonderdotierung Pflegefonds, Corona-Startup-Hilfsfonds) besteht derzeit keine gesetzliche Berichtspflicht. Obwohl für diese Fonds teilweise deutlich geringere budgetäre Mittel als für die bereits berichtspflichtigen Fonds vorgesehen sind, könnte durch eine Berichterstattung über die Verwendung der Mittel die Effektivität und Treffsicherheit der Leistungen besser beurteilt werden und diese könnte die Gesamtsicht auf alle Instrumente erhöhen.

## **8. Abbildung der COVID-19 Maßnahmen im Rechnungswesen**

Einzelne Fonds bzw. Programme (z. B. Härtefallfonds durch die Wirtschaftskammer) werden nicht direkt vom Bund verwaltet. Aus diesem Grund erfolgt im Regelfall ein Transfer an die abwickelnde Stelle, durch die eine Vorfinanzierung sichergestellt wird. Nach Prüfung des Antrags und Genehmigung erfolgt die Auszahlung an die LeistungsempfängerInnen durch die abwickelnde Stelle und

nicht durch direkte Zahlung aus dem Bundeshaushalt. Dies bedeutet, dass ökonomisch erst mit der Auszahlung an die LeistungsempfängerInnen die Mittel für die Kaufkraftstärkung bzw. soziale Abfederung der ökonomischen Folgen der Krise oder zur Liquiditätssicherstellung von Unternehmen verwendet werden können.

Im Bundeshaushalt wird der Aufwand jedoch mit der Auszahlung an die abwickelnde Stelle abgebildet. Die konkrete Auszahlung an die LeistungsempfängerInnen lässt sich nur über Zusatzangaben in der COVID-19 Berichterstattung feststellen, die nicht für alle Gebarungen angeführt wird. Um diesen Aspekt ökonomisch und haushaltsrechtlich korrekt abzubilden, könnte das Rechnungswesen des Bundes genutzt werden und eine korrekte Abbildung in Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungshaushalt erfolgen. Bereits in der Evaluierung der Haushaltsrechtsreform wurde die korrekte Periodenabgrenzung von Transfers hingewiesen. Die Zahlung an die abwickelnde Stelle wären im Finanzierungshaushalt darzustellen und bilden solange eine Vorauszahlung im Vermögenshaushalt, bis zur Zusage oder Auszahlung an die unmittelbaren LeistungsempfängerInnen kommt. Im Ergebnishaushalt erfolgt die Erfassung eben mit der Zusage oder Auszahlung an diese unmittelbaren LeistungsempfängerInnen.

## 9. Schlussfolgerungen und nächste Schritte

Dieser Artikel reflektiert das derzeitige Haushaltsrecht im Zuge der Umsetzung der budgetären Maßnahmen zur Bewältigung der COVID-19-Krise und der Transparenz der entsprechenden Finanzströme. Es zeigt sich, dass mit dem Haushaltsrecht grundsätzlich die Krisenbewältigungsmaßnahmen implementiert und abgebildet werden konnten. Besondere Konstellationen, wie beispielsweise der verspätete Budgetprozess, stellen eine zusätzliche Herausforderung dar, für die jedoch ad-hoc Lösungen gefunden wurden.

Allerdings zeigten sich im Zusammenhang mit der Krise auch einige Schwachstellen, und in zahlreichen Bereichen bestätigt sich die Notwendigkeit die im Rahmen der Evaluierung der Haushaltsrechtsreform vorgeschlagenen Verbesserungsvorschläge umzusetzen. Schwachstellen zeigen sich – wie in den vorhergehenden Ausführungen angeführt – in fast allen Bereichen des Budgetmanagements, insbesondere ist die Risikoberichterstattung in Österreich wenig entwickelt.

Zahlreiche Berichtsverbesserungen sind ohne gesetzliche Grundlage umsetzbar (z. B. eine gesamthafte Evaluierung der COVID-19 Maßnahmen im Rahmen der Wirkungsorientierung, umfassende Berichterstattung über die COVID-19-Gebarungen). Es wäre somit ratsam, langfristig eine gesetzliche Basis im Bundeshaushaltsgesetz für die in diesem Artikel beschriebenen Reformfelder zu schaffen. Um jedoch auf die durch die Krise geschaffenen Transparenzansprüche zu reagieren, könnten jene Transparenzmaßnahmen, die keine gesetzliche Maßnahme erfordern, unmittelbar in die Berichterstattung aufgenommen werden.

Insbesondere in jenen Bereichen, bei denen umfassendere Eingriffe in das geltende Haushaltsrecht notwendig sind, wie insbesondere im Bereich des mittel-

fristigen Finanzrahmens oder der stärkeren Verknüpfung zwischen Budget und Wirkungsorientierung bzw. Gleichstellung wäre ein umfassender Reformdialog unter Einbindung aller relevanten Stakeholder (insbesondere BMF; Parlament, Ressorts, Rechnungshof) und ExpertInnen zweckmäßig, um Konsens aller Beteiligten sicherzustellen und entsprechendes Wissen zu mobilisieren. Am besten im Sinne einer nachhaltigen Lösung wird dies gelingen, wenn - wie in der Vergangenheit üblich - im Parlament ein einstimmiger Reformbeschluss angestrebt wird.

### Literatur

- Budgetdienst des Parlaments, Budgetanalyse 2020, Wien 2020
- Bundeskanzleramt, Bundesministerin für Frauen und öffentlicher Dienst, Handbuch wirkungsorientierte Folgenabschätzung, Arbeitsunterlage, Wien 2013
- Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlicher Dienst und Sport, Bericht zur Wirkungsorientierung 2018 gemäß § 68 Abs. 5 BHG 2013 iVm § 7 Abs. 5 Wirkungscontrollingverordnung, Wien 2019
- Saliterer, I./Korac, S. (2017), Externe Evaluierung der Haushaltsrechtsreform des Bundes, Endbericht, Bundesministerium für Finanzen, Wien 2017
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R.E., Polzer, T., Rota, S. und Seiwald, J. (2014), "The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25 Nos 4-5, pp. 388-408.
- IMF 2017: Austria - Fiscal Transparency Evaluation, Washington, DC: International Monetary Fund.
- OECD 2018: Budgeting in Austria, OECD Publishing, Paris.
- Polzer, T., Meyer, R.E., Höllerer, M.A. und Seiwald, J. (2016), Institutional hybridity in public sector reform: replacement, blending, or layering of administrative paradigms, *Research in the Sociology of Organizations*, Vol. 48B No. 1, pp. 69-99.
- Seiwald, J./Polzer, T. (2020), Reflections on the Austrian COVID-19 budgetary emergency measures and their potential to reconfigure the public financial management system, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, DOI 10.1108/JPBAFM-07-2020-0103.

# Kritische Überlegungen zur Ausgestaltung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach der VRV 2015 im Lichte rechnungslegungs-spezifischer Zielvorstellungen

Von Mag. Dr. Alexander Herbst<sup>1</sup>



## Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Ziele der VRV 2015
3. Auswahl bestimmter Ansatz- und Bewertungsbestimmungen nach der VRV 2015
4. Kritische Würdigung der ausgewählten Ansatz- und Bewertungsbestimmungen
  - 4.1. Grundsätzliche/zeitliche Abgrenzung gem §§ 13–14 VRV 2015
  - 4.2. Grundsätzliche Ansatz- und Bewertungsregeln gem § 19 VRV 2015
  - 4.3. Liquide Mittel gem § 20 VRV 2015
  - 4.4. Forderungen gem § 21 VRV 2015
  - 4.5. Vorräte gem § 22 VRV 2015
  - 4.6. Beteiligungen gem § 23 VRV 2015
  - 4.7. Sachanlagen/immaterielle Vermögenswerte gem § 24 VRV 2015
  - 4.8. Kulturgüter gem § 25 VRV 2015
  - 4.9. Verbindlichkeiten gem § 26 VRV 2015
  - 4.10. Haushaltsrücklagen gem § 27 VRV 2015
  - 4.11. Rückstellungen gem §§ 28–31 VRV 2015
  - 4.12. Finanzschulden gem § 32 VRV 2015
  - 4.13. Investitionszuschüsse gem § 36 VRV 2015
5. Conclusio

<sup>1)</sup> Der Autor ist langjähriger wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt und Kommissär des Prüfungsausschusses für Steuerberater bei der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer; Bildnachweis: Walter Fritz Klagenfurt.

## 1. Einleitung

Mit der Einführung der VRV 2015 kommt es zu einem wesentlichen Wandel im Bereich der „öffentlichen Rechnungslegung“ weg vom rein kameralistisch und sohin vorwiegend zahlungsstromorientiert geprägten Denken hin zu einem umfassenderen, kaufmännisch geprägten Ansatz nach der Doppik.<sup>2</sup> Drei miteinander verknüpfte Haushalte bilden das Kernstück der VRV 2015. Zu ihnen zählen der Ergebnis-, der Finanzierungs- und der Vermögenshaushalt. Das neue, als Drei-Komponenten-Rechnungssystem bezeichnete Regelwerk löst das bisherige einmodulige Konstrukt, das im Wesentlichen nur auf die Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben ausgerichtet war, ab.<sup>3</sup>

Da es sich beim bisherigen kameralistischen System um eine Geldverbrauchsrechnung handelte, waren Überlegungen zum Ansatz und zur Bewertung einzelner Posten kaum notwendig. Transaktionen wurden stets dann erfasst, wenn Ein- und/oder Auszahlungen vorlagen. Im Ergebnis ergab sich daraus nicht mehr als ein Überblick über die Budgetaufbringung und -verwendung.<sup>4</sup> Das ändert sich nun durch die Einführung der kommunalen Doppik wesentlich. Ihre Technik zielt auf die Erfassung der Reinvermögensveränderung ab. Zur Kernfrage bei der Anfertigung wird dabei, wann Veränderungen des Reinvermögens zu erfassen und in welcher Höhe diese auszuweisen sind. Die Ausgestaltung der Ansatz- und Bewertungsbestimmungen beeinflusst die Vermögens- und Ergebnisrechnung erheblich.<sup>5</sup>

Vor diesem Hintergrund stellt sich im Zuge der Einführung der Doppik auf Seiten der Gebietskörperschaften die Frage, ob die in der VRV 2015 vorgeschlagenen Ansatz- und Bewertungsbestimmungen mit den verfolgten (Rechnungslegungs-)Zielen in Einklang stehen.

<sup>2</sup>) Vgl Meszarits, Umstieg auf die VRV 2015, RFG 2017, 96; Faber, Von der Kameralistik zur Doppik – der neue Kommunalhaushalt, in Dahme/Wohlfahrt (Hrsg), Handbuch Kommunale Sozialpolitik (2011) 102; Budäus/Hilgers, Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven, Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung 2009, 377; Burth, Kommunale Haushaltssteuerung an der Schnittstelle von Doppik und Haushaltskonsolidierung (2015) 16.

<sup>3</sup>) Vgl Meszarits, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil I), RFG 2017, 159; Meszarits, Finanz-Kennzahlen für Gemeindehaushalte nach VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2017/1 (2017) 15.

<sup>4</sup>) Vgl Kußmaul/Henkes, Kommunale Doppik, Einführung in das Dreikomponentensystem, Kommunale Verwaltungssteuerung II (2010) 23.

<sup>5</sup>) Vgl Kiaman/Wielenberg, Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar? ZfB 2010, 237.

## 2. Ziele der VRV 2015

Explizit nennt der Gesetzgeber eine

- möglichst getreue (1. Ziel),<sup>6</sup>
- vollständige (2. Ziel) und
- einheitliche Darstellung (3. Ziel)

der finanziellen Lage (unter Berücksichtigung der Haushaltsregelungen nach den Grundsätzen der Transparenz, Effizienz und Vergleichbarkeit) als mit der VRV 2015 primär verfolgte Ziele.<sup>7</sup>

Ansatz- und Bewertungsvorschriften werden immer dann zu einem getreuen Bild führen, wenn sie transparent und klar die finanziellen Konsequenzen getroffener Verwaltungsentscheidungen offenlegen. Die VRV 1997 führte nicht immer zu einer getreuen Darstellung. Insb unzureichende Definitionen (wie in § 2 Abs 1 VRV 1997 zum Gegenstand der Veranschlagung) waren dafür verantwortlich. Auch die reine Fokussierung auf Zahlungsströme unter Außerachtlassung der Ertrags- und Aufwandsdarstellung bedingte eine verkürzte Betrachtung.<sup>8</sup>

Vollständige und einheitliche Rechnungsabschlüsse werden immer dann aufgestellt, wenn keine Wahlrechte oder Ausnahmeregelungen (wie einst in § 9 Abs 1 Z 2 zu den Beilagen zum Voranschlag und in § 16 Abs 3 VRV 1997 iHa die Vermögens- und Schuldenrechnung) bestehen und wenig konkrete Regelungen (wie in § 16 VRV 1997) eine Präzisierung erfahren. Nur dann wird von einer Kontinuität in der Anwendungspraxis auszugehen sein, die zu vergleichbaren Abschlüssen (sowohl unter den einzelnen Gebietskörperschaften als auch im Mehrjahresvergleich) führt. Schließlich schränkt der aus § 14 Abs 3 VRV 2015 herauslesbare Grundsatz der Bewertungsstetigkeit die Wahlrechtsausübung nur auf Ebene der gleichen Gebietskörperschaft über die Jahre hinweg ein, bedingt aber keinen einheitlichen Vollzug über die Grenzen einzelner Gebietskörperschaften hinweg.

Ob die Ausgestaltung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach der VRV 2015 den dargestellten Zielen Rechnung trägt oder, wenn nicht, zumindest mit Abstrichen aus Effizienzerfordernissen begründet werden kann, wird der weitere Befund zeigen. Hierzu werden wesentliche in der VRV 2015 bestehende Ansatz- und Bewertungsbestimmungen in Abschnitt 3 identifiziert und ihre Ausgestaltung iHa den soeben dargestellten Zielkatalog in Abschnitt 4 einer kritischen Würdigung unterzogen.

<sup>6</sup>) Wird in der Folge verkürzt vom 1., 2. oder 3. Ziel gesprochen, so bezieht sich diese Angabe auf die hier genannte Reihenfolge.

<sup>7</sup>) Vgl BMF, VRV 2015 – WFA, <https://www.bmf.gv.at/budget/finanzbeziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/voranschlags-und-rechnungsabschlussverordnung.html> (30.1.2020).

<sup>8</sup>) Vgl hierzu und im Folgenden Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 1, Kapitel 1.2, 3.

### 3. Auswahl bestimmter Ansatz- und Bewertungsbestimmungen nach der VRV 2015

Wie bereits konstatiert haben Bestimmungen

- zum *Ansatz dem Grunde nach*, also dahingehend, ob und wenn ja wann einzelne Posten anzusetzen sind, und Entscheidungen
- zum *Ansatz der Höhe nach*, also darüber, mit welchen Werten einzelne aktiv- wie passivseitige Vermögenswerte sowohl im Zugangszeitpunkt (Erstbewertung) als auch an den folgenden Abschlussstichtagen (Folgebewertung) anzusetzen sind,

erheblichen Einfluss auf die Darstellung des Reinvermögens und mittelbar auch auf die Ergebnislage. Bestimmungen hierzu lassen sich vor allem im 3. Abschnitt der VRV 2015 finden.<sup>9</sup> Darin normieren insb die §§ 13 und 14 sowie 19–36 VRV 2015 Regelungen zum Ansatz dem Grunde und der Höhe nach. Folglich werden auch nur diese Rechtsquellen (mit Ausnahme der §§ 33–34 VRV 2015 [zu deren Behandlung dem Umfang nach ein eigenständiger Beitrag nötig wäre] und des § 35 VRV 2015 zum Nettovermögen, das als Residualgröße keiner besonderen Erläuterung bedarf) auf ihre Zielausrichtung in Abschnitt 4 untersucht.

### 4. Kritische Würdigung der ausgewählten Ansatz- und Bewertungsbestimmungen

#### 4.1 Grundsätzliche/zeitliche Abgrenzung gem §§ 13–14 VRV 2015

Nach § 13 VRV 2015 gilt: Das Bilanzierungsjahr hat dem **Kalenderjahr** zu entsprechen.<sup>10</sup> Das trägt zwar zur einheitlichen Bilanzierung unter den Gebietskörperschaften (Ziel 3) bei. Auf (bspw in GmbH) ausgelagerte Bereiche erstreckt sich diese Regelung aber nicht. Folglich können Teile, die in Form einer privatrechtlichen Gesellschaft organisiert werden, nach wie vor ein abweichendes Wirtschaftsjahr aufweisen.<sup>11</sup>

Es besteht ein grds **Saldierungsverbot**, das nur in gewissen Ausnahmefällen – bspw bei Rotabsetzungen (siehe Abs 2 leg cit) – durchbrochen werden kann.<sup>12</sup> Diese Regelung schafft Transparenz (1. Ziel), führt zu einem vollständigen Ausweis (2. Ziel) und dient mangels eines Wahlrechts/einer Ausnahmeregelung der Einheitlichkeit (3. Ziel).

Sämtliche Verrechnungen haben nach einem standardisierten **Kontenplan** (gem den Anlagen 3a bzw 3b zur VRV 2015) zu erfolgen.<sup>13</sup> Somit kann die

<sup>9)</sup> Die weiteren Abschnitte 1 (mit allgemeinen Bestimmungen zum Geltungsbereich), 2 (zum Voranschlag) und 4 (mit Übergangsbestimmungen) sowie die Anlagen 1a bis 7 können aus der Betrachtung in der Folge sohin grösstenteils ausgeklammert werden.

<sup>10)</sup> Vgl Heiss/Gneist, VRV 2015 – Ein Überblick für Gemeinden (2016) 15.

<sup>11)</sup> Vgl Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 1, Kapitel 3, 4.

<sup>12)</sup> Vgl Meszarits, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil I), RFG 2017, 159.

<sup>13)</sup> Vgl Meszarits, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil II), RFG 2018, 13.

Kontenzuordnung zu einzelnen Posten nicht willkürlich verändert werden, was dem 3. Ziel Rechnung trägt.

**Gewinnabfuhr** sind nach § 13 Abs 5 VRV 2015 bei Beschlussfassung als Finanzerträge auszuweisen. (Dividenden-)Erträge aus Beteiligungen der Gebietskörperschaften können daher auch in Ausnahmefällen – anders als nach den privatrechtlichen Regelungen –<sup>14</sup> **nicht phasenkongruent** erfasst werden. Der Entfall der im UGB gegebenen Ausnahmeregelung trägt dem Ziel der Einheitlichkeit Rechnung.

Nur **zuverlässige Informationen** sollen als Basis für den Rechnungsabschluss dienen. Nach den EB zu § 14 VRV 2015 heißt das, dass Geschäftsfälle nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt anstatt nach der bloßen rechtlichen Form beurteilt und dargestellt werden sollen. Ausweise haben frei von Fehlern und Verzerrungen, unter Unsicherheit vom Vorsichtsprinzip geleitet und vollständig zu erfolgen. Einschränkend ist dabei ein erheblicher Verwaltungsaufwand nach der Verhältnismäßigkeit möglichst zu vermeiden. Bewertungsalternativen sind nur dann zulässig, wenn sich dadurch eine verlässlichere Bewertung ergibt.<sup>15</sup> Diese Grundsätze tragen klar zur Erreichung des 1. und des 2. Ziels bei, laufen aufgrund der dadurch normierten Wahlmöglichkeiten aber – wenn auch wohl nur in Einzelfällen – dem 3. Ziel zuwider.

Aufwendungen und Erträge sind abzugrenzen, sofern ihr Wert € 10.000,- pro Geschäftsfall (!) übersteigt.<sup>16</sup> Die **Rechnungsabgrenzung** stellt ein zentrales doppisches Element und einen wesentlichen Unterschied zur bisherigen kameralistischen Betrachtungsweise dar. Gerade deshalb ist eine verpflichtende Abgrenzung erst ab dem genannten Betrag abzulehnen. Die Ausnahmeregelung schafft Handlungsspielräume und ist daher vor dem Hintergrund des 3. Ziels nicht zu befürworten. Auch Effizienzgründe (se Reduktion des Verwaltungsaufwands) sind wohl kaum eine haltbare Begründung für die „Bagatellgrenze“. Schließlich handelt es sich bei Abgrenzungen um einen Standardvorgang (rd Bilanzierung), der sich ohne großen Aufwand realisieren lässt. Zwar ist es auch nach dem UGB, den IFRS und den IPSAS denkbar, unwesentliche Abgrenzungen zu unterlassen.<sup>17</sup> Was als unwesentlich anzusehen ist, kann jedoch keinesfalls pauschal für alle Gebietskörperschaften unabhängig von ihrer Größe betragsmäßig wie (rd VRV 2015) festgeschrieben werden, sondern wird wohl stets im Einzelfall beurteilt werden müssen.

Zuzustimmen ist Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher,<sup>18</sup> dass es der VRV 2015 scheinbar an einer allgemeinen **Generalnorm** fehlt, die allfällige Regelungs-

<sup>14</sup> Vgl. Bartos/Novosel in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg.), Bilanzposten-Kommentar (2017) 316 Rz 13; AFRAC 4 (2015/12).

<sup>15</sup> Vgl. Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 1, Kapitel 3, 3.

<sup>16</sup> Vgl. Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295.

<sup>17</sup> Vgl. Denk in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg.), Bilanzposten-Kommentar (2017) 392 Rz 41.

<sup>18</sup> Vgl. Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 1, Kapitel 3, 1.

lücken schließt oder bei Zweifelsfällen als Entscheidungsgrundlage dient und so der Einheitlichkeit (iSd 3. Ziels) Rechnung trägt. In anderen Normen, wie dem UGB mit dem „möglichst getreuen Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ nach § 195 iVm § 222 Abs 2 UGB,<sup>19</sup> den IFRS mit dem „true and fair view“ gem IAS 1.15<sup>20</sup> oder den IPSAS mit ihrer „fair presentation“<sup>21</sup> iSd IPSAS 1, sind solche Normen sehr wohl verankert.

**Werterhellendes** ist nach § 14 Abs 1 VRV 2015 verpflichtend im Rechnungsabschluss zu berücksichtigen.<sup>22</sup> Das führt zu einer getreuen, vollständigen Darstellung (iSd 1. und 2. Ziels). Bis zu welchem Zeitpunkt Werterhellendes noch aufzunehmen ist, richtet sich gem den EB zu § 14 nach dem Stichtag für die Erstellung des Abschlusses, der nach dem Rechnungsabschlussstichtag (dem 31.12.) liegt und von der Gebietskörperschaft (!) festgelegt wird. Das ermöglicht einen Gestaltungsspielraum, unter dem die Einheitlichkeit und damit die Erreichung des 3. Ziels leiden könnte. **Wertbeeinflussendes** ist nach Abs 3 leg cit hingegen nicht in die Abschlussrechnungen aufzunehmen. Diese Regelung weicht von anderen Rechnungslegungsnormen ab. Sowohl im UGB<sup>23</sup> als auch in den IFRS<sup>24</sup> bilden Berichtspflichten von Wertbeeinflussendem einen integralen Bestandteil. Warum Wertbeeinflussendes auch bei Gebietskörperschaften nicht zumindest in einer den Rechnungsabschluss ergänzenden Beilage – insb vor dem Hintergrund der zu anderen Bereichen vielfach zu erbringenden Nachweise – anzuführen ist, ist fraglich.<sup>25</sup> Das Fehlen der entsprechenden Regelung läuft zweifelsfrei dem 1. und dem 2. Ziel zuwider. Verfahrensökonomische Gründe können hierfür wohl kaum als Rechtfertigung dienen. Schließlich werden wertbeeinflussende Ergebnisse einerseits nicht regelmäßig eintreten und andererseits aufgrund ihres wirtschaftlichen Gewichts zur Vermittlung eines getreuen Bildes vonnöten sein.

<sup>19</sup> Vgl Fraberger/Petritz/Horkel-Wytrzens in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Kommentar Einzelabschluss I<sup>2</sup> (2019) § 195 Rz 20 ff; Bergmann in Torggler (Hrsg), UGB Kommentar<sup>3</sup> (2019) § 222 Rz 1ff.

<sup>20</sup> Vgl Müller/Saile, Internationale Rechnungslegung (IFRS) (2018) 14 ff; Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden<sup>16</sup> (2018) 68; Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg), IFRS Kommentar<sup>16</sup> (2018) 23 ff.

<sup>21</sup> Vgl Kuntner, Die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor, RWZ 2013, 211; Lehner, Neues kommunales Rechnungswesen – Quo remanes, Austria? (2007) 121; Müller-Marqués Berger, Internationale Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor (IPSAS) – Grundlagen und Einzeldarstellungen (2008) 21; Müller-Marqués Berger/Heiling, Kapitel 1: Das IPSAS-Rahmenkonzept, in Adam (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2016) 1.

<sup>22</sup> Vgl Heiss/Gneist, VRV 2015 – Ein Überblick für Gemeinden (2016) 15.

<sup>23</sup> Vgl Fritz-Schmied, Die werterhellende Bedeutung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, RWZ 2012, 113.

<sup>24</sup> Vgl Fraberger/Petritz/Horkel-Wytrzens in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Kommentar Einzelabschluss I<sup>2</sup> (2019) § 195 Rz 36.

<sup>25</sup> Von diesen Überlegungen abweichend leiten Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher aus § 16 Abs 2 und 3 VRV 2015 ab, dass Abweichungen zwischen den veranschlagten und den tatsächlichen Werten, sofern sie wesentlich sind, zu begründen sind, auch wenn hierzu kein eigenes Formblatt seitens des Gesetzgebers zur Verfügung gestellt wurde; vgl Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 1, Kapitel 3, 6.

Folgendes **Zwischenresümee** kann sohin gezogen werden: Im Bereich der allgemeinen Regelungen wurden zahlreiche richtige Schritte in Richtung Einheitlichkeit gesetzt, die jedoch mehrfach aufgrund von Ausnahmeregelungen umgangen werden können. Auch wurde stellenweise auf ein möglichst getreues Bild aufgrund von Effizienzüberlegungen verzichtet.

#### 4.2 Grundsätzliche Ansatz- und Bewertungsregeln gem § 19 VRV 2015

Positive wie negative Vermögenswerte sind nach § 19 Abs 1–2 VRV 2015 zum Zeitpunkt der Erlangung des **wirtschaftlichen Eigentums** anzusetzen.<sup>26</sup> Diese Bestimmung wurde aus dem Steuerrecht/UGB übernommen.<sup>27</sup> Obwohl iRd VRV 2015 nicht explizit geregelt, können daher auch die in den genannten Rechtsbereichen bestehenden detaillierten Bestimmungen zur Beurteilung des Ansatzes von bspw geleastem oder unter Eigentumsvorbehalt erworbenen Vermögenswerten herangezogen werden. Von einer vollständigen und einheitlichen Vermögenserfassung iSd 2. und 3. Ziels, die zu einem getreuen Bild nach dem 1. Ziel führt, ist sohin auszugehen.

Alle Abschlussposten sind gem § 19 Abs 3 VRV 2015 grds **einzeln zu bewerten**. Bewertungsvereinfachungen nach dem **Festwertverfahren** sind aber zulässig.<sup>28</sup> Die Auswirkungen der Anwendung des Festwertverfahrens stehen wohl kaum weder dem getreuen Bild (iSd 1. Ziels) noch der nach dem 2. Ziel geforderten Vollständigkeit entgegen. Klar trägt die Option auch zur Effizienzsteigerung bei. Dass die Anwendung des Verfahrens aber als Wahlmöglichkeit ausgestaltet wurde, widerstrebt der intendierten Einheitlichkeit gem dem 3. Ziel. Zwar werden sich die Auswirkungen in Grenzen halten, durch eine zwingende Anwendungsvorschrift hätten sich allfällig bestehende Bewertungsspielräume aber gänzlich ausräumen lassen.

Anlagenbewegungen müssen nach § 19 Abs 4 VRV 2015 in einem eigenen **Anlagenverzeichnis** aufgezeichnet werden.<sup>29</sup> Bewertungsparameter, die iZd folgenden VRV-Bestimmungen Verwendung finden (wie Barwerte, [fortgeschriebene] Anschaffungs- und Herstellungskosten und beizulegende Zeitwerte), werden in § 19 Abs 5–9 VRV 2015 definiert.

Zur **Barwertermittlung** wird die gewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen als Rechnungszinssatz normiert.<sup>30</sup> Diese einheitliche Ermittlungsvorschrift fördert die Effizienz und trägt damit dem 2. und dem 3. Ziel Rechnung. Zwar wird die Verwendung des genannten Zinses nicht immer zu einem getreuen

<sup>26</sup> Vgl Blöschl/Hödl, Vermögenserfassung und -bewertung – Ein zentraler Schritt, public 2017/12, 22.

<sup>27</sup> Vgl Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg), Bilanzposten-Kommentar (2017) 94 Rz 15.

<sup>28</sup> Vgl Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295; Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung von immateriellem Vermögen und Sachanlagen, RFG 2018, 112.

<sup>29</sup> Vgl Auer/Bogensberger/Holzapfel/Hörmann/Matzinger/Pfau/Pircher/Schleritzko, RFG Schriftenreihe 2018/4 (2018) 88.

<sup>30</sup> Vgl Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 39.

Bild (gem dem 1. Ziel) führen, die Bestimmung lässt sich aber durchaus mit verfahrensökonomischen Überlegungen begründen.

Die Definition des **beizulegenden Zeitwerts** wurde stark an den Begriff des „Fair Value“ nach den IFRS/IPSAS angelehnt.<sup>31</sup> Auch eine Affinität zur Begriffsbestimmung iSd UGB ist vorhanden.<sup>32</sup> Der beizulegende Wert ist jener Wert, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Personen getauscht oder eine Verpflichtung beglichen werden kann.<sup>33</sup> Wie der beizulegende Zeitwert je Posten im Konkreten zu ermitteln ist, lässt die VRV 2015 offen. Eine Bewertungshierarchie wie nach den IFRS wird angedeutet, aber nicht explizit normiert. Es muss also darauf vertraut werden, dass die jeweilige Gebietskörperschaft bei der Wertermittlung einen effizienten Weg verfolgt, der zu einem getreuen Ansatz iSd 1. Ziels führt. Dabei bestehende Bewertungsspielräume laufen klar dem 3. Ziel zuwider und hätten durch eine stärker hierarchisch geprägte Konzeption ausgeräumt werden können.

Die Definition der **Anschaffungskosten** (AK) entspricht jener der unternehmensrechtlichen Bestimmungen. Anders als nach dem UGB/den IFRS/IPSAS<sup>34</sup> umfassen die **Herstellungskosten** (HSK) iSd VRV 2015 (außer bei Einrichtungen, die ausschließlich der Produktion dienen) nur die Einzelkosten. Über „Umlageschlüssel“ zurechenbare Material- und Fertigungsgemeinkosten dürfen nicht als Teil der HSK angesetzt werden.<sup>35</sup> Das ist wohl der Tatsache geschuldet, dass viele Gebietskörperschaften nicht in allen Teilbereichen über eine ausreichend detaillierte Kostenrechnung zur Ermittlung der anteilig zurechenbaren Gemeinkosten verfügen. Um effizient vorgehen zu können und einen einheitlichen Ansatz (iSd 2. und 3. Ziels) zu gewährleisten, leuchtet die Aktivierungseinschränkung auf Einzelkosten ein, auch wenn sie stellenweise zu einer (deutlichen) Unterbewertung führen mag, die der Vermittlung eines getreuen Bildes (gem dem 1. Ziel) zuwiderläuft.

Laufende **Abschreibungen** langfristig abnutzbarer Vermögenswerte haben gem § 19 Abs 10 VRV 2015 stets linear zu erfolgen. Die Ermittlung der Abschreibungsbeträge hat entweder auf halbjährlicher oder monatlicher Basis zu erfolgen. Andere progressive, degressive oder verbrauchsorientierte Abschreibungsmethoden, wie sie im UGB und nach den IFRS/IPSAS zulässig sind, dürfen nicht ange-

<sup>31</sup>) Vgl Rohatschek/Fröhlich/Maukner, Rechnungslegung nach IFRS5 (2017) 76; Müller-Marqués Berger, Internationale Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor (IPSAS) – Grundlagen und Einzeldarstellungen (2008) 90; Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg), IFRS Kommentar<sup>16</sup> (2018) 339.

<sup>32</sup>) Vgl Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber, Externe Unternehmensrechnung<sup>5</sup> (2016) 117.

<sup>33</sup>) Vgl Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung, RFG 2018, 98.

<sup>34</sup>) Vgl Grünberger, Praxis der Bilanzierung 2019/202015 (2019) 106; Rohatschek/Fröhlich/Maukner, Rechnungslegung nach IFRS5 (2017) 71; Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 2, Kapitel 2.2, 1; Schallmeiner, Öffentliches Rechnungswesen in Österreich – Die möglichen Vor- und Nachteile einer Einführung von International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) (2010) 106.

<sup>35</sup>) Vgl Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung, RFG 2018, 98.

wendet werden.<sup>36</sup> Sofern man unterstellt, dass die lineare Abschreibung in etwa dem tatsächlichen Wertverlust entspricht und die Anwendung anderer Methoden daher zu keinem getreueren Bild gem dem 1. Ziel führt, leuchtet die Einschränkung zu Zwecken eines effizienteren/pragmatischeren Vollzugs ein. Um aber auch der Einheitlichkeit iSd 3. Ziels Rechnung zu tragen, hätte die zwingende Anwendung der halbjährlichen oder monatlichen Betrachtungsweise und keine Wahlmöglichkeit normiert werden sollen.

Laufende Abschreibungen sind nach der VRV 2015 stets auf Basis von Nutzungsdauern vorzunehmen. Sie sind der Anlage 7 zur VRV 2015 zu entnehmen. Die Verwendung anderer als der angegebenen **Nutzungsdauern** ist zulässig, sofern sie sich aus zu begründenden anderen Gegebenheiten ergibt.<sup>37</sup> Gebietskörperschaften können zur Abgabe eines getreuen Bildes (iSd 1. Ziels) sohin realitätsnahe Nutzungsdauern selbständig festlegen und sind nicht an ein zu enges Korsett gebunden; ein Umstand, der zur Einheitlichkeit gem dem 3. Ziel nicht beiträgt, letztlich aber nur Gleiches gleich und Ungleiches ungleich behandelt.

Wesentlichen **Wertminderungen**, die über die lineare Abschreibung hinausgehen, ist gem § 19 Abs 14 VRV 2015 mit einer ergebniswirksamen außerplanmäßigen Abschreibung auf den unter dem Buchwert liegenden erzielbaren Betrag Rechnung zu tragen. Als erzielbarer Betrag ist der beizulegende Zeitwert (siehe oben) abzüglich der Verkaufskosten oder der Gebrauchswert (als Barwert der künftigen Zahlungsströme, die mit dem Vermögenswert [aus interner Sicht] generiert werden können) anzusetzen. Es ist jener Wert zu verwenden, der aus verwaltungsökonomischen Gründen zweckmäßig erscheint.<sup>38</sup> Diese Wertermittlungskonzeption weicht erheblich vom UGB-Konstrukt ab<sup>39</sup> und ist stark an die IFRS/IPSAS angelehnt. Konzeptionell unterscheidet sich das Prozedere von den internationalen Normen dahingehend, dass eine Wahlmöglichkeit (arg!) zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Gebrauchswert besteht; die IFRS/IPSAS normieren stets die Verwendung des höheren Wertes, sofern dieser unter dem Buchwert liegt.<sup>40</sup> In Einzelfällen kann sich daraus ein erheblicher Bewertungsspielraum ergeben, der sowohl konzeptionell als auch iHa die geforderte Einheitlichkeit iSd 3. Ziels und die Vermittlung eines getreuen Bildes (gem dem 1. Ziel) klar abzulehnen ist. Was spricht schließlich dagegen – wie iR privatrechtlicher

<sup>36</sup> Vgl Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 41; Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I<sup>17</sup> (2018) 210; Rohatschek/Fröhlich/Maukner, Rechnungslegung nach IFRS<sup>5</sup> (2017) 76; Pontoppidan/Andernack, Interpretation and Application of IPSAS (2016) 134.

<sup>37</sup> Vgl Blöschl/Hödl, Vermögenserfassung und -bewertung – Ein zentraler Schritt, public 2017/12, 22.

<sup>38</sup> Vgl Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295.

<sup>39</sup> Vgl Fritz-Schmied in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung I<sup>4</sup> (2001) § 204.

<sup>40</sup> Vgl Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 2, Kapitel 2.3, 14; Beyhs/Kerschbaumer/Wolf, Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS)<sup>5</sup> (2015) 43; Adam, Kapitel 25: Wertminderungen zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte, in Adam (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2016) 461.

Rechnungslegungsnormen –, stets den höheren der beiden Werte als Wertmaßstab heranzuziehen? Alleine iZd Bartwertermittlung kann sich schließlich bereits ein erheblicher Bewertungsspielraum ergeben.

Sofern die Gründe, die zuvor zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führten, gänzlich oder teilweise entfallen, ist nach § 19 Abs 15 VRV 2015 bei den Vermögenswerten eine **Wertaufholung** bis zur maximalen Höhe ihrer fortgeführten AK/HSK, die sich ergeben hätte, wenn zuvor keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen worden wäre, ergebniswirksam zu erfassen.<sup>41</sup> Diese Mussbestimmung trägt zum einheitlichen, vollständigen Ansatz bei und führt letztlich zur Vermittlung eines getreuen Bildes iSd 1., 2. und 3. Ziels.

Über die fortgeführten AK/HSK hinausgehende Wertansätze sind im Wege sog **Neubewertungen** iSd § 19 Abs 12–13 VRV 2015 möglich. Sie sind nur bei Beteiligungen gem § 23 VRV 2015 und bei zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten nach § 33 VRV 2015, nicht aber auch bei anderen (im)materiellen Vermögenswerten (wie einem Grund und Boden) zulässig.<sup>42</sup> Ergibt eine mögliche Neubewertung aktivseitig einen Wertansatz über den fortgeführten AK/HSK, so ist die Differenz passivseitig erfolgsneutral in eine Neubewertungsrücklage einzustellen, die ohne weitere Wertveränderung erst beim Ausscheiden des Postens aufzulösen ist. Die Einschränkung möglicher Neubewertungen auf wenige Posten stellt einen Mix aus neubewertungsaffinen (internationalen) und neubewertungsausschließenden (nationalen) Regelungen dar.<sup>43</sup> Stärker war hier auf Seiten des Gesetzgebers scheinbar der Vorsichtsgedanke ausgeprägt, als der Fokus auf eine Berichterstattung zu Zeitwerten (iSd 1. Ziels) gerichtet war. Mangels bestehender Wahlmöglichkeiten ist eine Vergleichbarkeit gem dem 3. Ziel gegeben.

**Fremdwährungsbeträge** sind zum Abschlussstichtag gem § 19 Abs 11 VRV 2015 mit dem Referenzkurs der Europäischen Zentralbank – sofern dieser vorhanden ist – umzurechnen.<sup>44</sup> Auf- und Abwertungen aufgrund sich verändernder Wechselkurse sind bis zum Ausscheiden des Postens passivseitig stets erfolgsneutral in einer Fremdwährungsumrechnungsrücklage zu erfassen. Dadurch ergibt sich am Abschlussstichtag stets ein getreues, dem aktuellen Kurs entsprechendes Bild. Mangels Wahlmöglichkeit ist ein einheitliches Vorgehen unter allen Gebietskörperschaften gesichert. Allen Zielen wird sohin entsprochen, auch wenn die Regelung anders als im UGB Aufwertungen über die Anschaffungs-

<sup>41</sup> Vgl Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295.

<sup>42</sup> Vgl Blöschl/Hödl, Vermögenserfassung und -bewertung – Ein zentraler Schritt, public 2017/12, 22; Heiss/Gneist, VRV 2015 – Ein Überblick für Gemeinden (2016) 25; iHa die Beteiligungen vgl Fuchs/Schatz, Ansatz und Folgebewertung von Beteiligungen im Öffentlichen Sektor, DJA 2018, 130.

<sup>43</sup> Vgl Urnik in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung I<sup>4</sup> (2001) § 208 versus Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden<sup>16</sup> (2018) 95.

<sup>44</sup> Vgl Saliterer/Herbst, Einheitliche Weiterentwicklung des Haushalts- und Rechnungswesens der Länder und Gemeinden – der Vermögenshaushalt, Implikationen und Vorschläge für eine „VRV Neu“ (Teil III), ÖHW 2014/4, 1.

kosten hinaus zulässt und sohin stärker an die IFRS/IPSAS als an nationale Bestimmungen angelehnt ist.<sup>45</sup>

Als **Zwischenresümee** kann ein Mix aus nationalen und internationalen Bewertungsnormen konstatiert werden, der in vielfacher Hinsicht den gesetzten Zielen Rechnung trägt, sich durch die Abschaffung einiger Wahlmöglichkeiten aber noch hätte vereinheitlichen lassen.

### 4.3 Liquide Mittel gem § 20 VRV 2015

Kurz und knapp – wie auch im UGB – wurden die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen zu den liquiden Mitteln gehalten: **Kassen- und Bankguthaben** sowie kurzfristige Termineinlagen sind mit ihrem **Nominalwert** zu bewerten und ggf mit dem Referenzkurs der Europäischen Zentralbank in Euro umzurechnen.<sup>46</sup> In den privatrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften offengelassene Bewertungsfragen, bspw ob ein Ansatz nach dem Buchungs- oder Valutadatum im Falle von Bankgutschriften erfolgen soll, wurden auch im Wege der VRV 2015 nicht beantwortet, weshalb in diesem Bereich auf die teilweise widersprüchlichen Literaturmeinungen zur UGB-Auslegung zurückgegriffen werden muss.

Festgehalten kann als **Zwischenresümee** sohin werden, dass zu einem einheitlicheren Vollzug (gem dem 3. Ziel) und einer dadurch gegebenen höheren Effizienz (iSd 2. Ziels) weitere Detailregelungen wünschenswert gewesen wären. Schließlich wird es bisher an die Kameralistik Gewohnten wohl besonders schwerfallen, aus allgemeinen Bestimmungen – sofern diese überhaupt bestehen – die Handlungsweisen für Einzelfälle abzuleiten.

### 4.4 Forderungen gem § 21 VRV 2015

Gem § 21 VRV 2015 sind Ansprüche der Gebietskörperschaften auf den **Empfang von Geldleistungen** als Forderungen auszuweisen. Kurzfristige und langfristige verzinsten Forderungen sind mit ihrem **Nominalwert**; langfristige unverzinsten Forderungen mit ihrem **Barwert** anzusetzen, wenn deren Wert € 10.000,- übersteigt. Teilweise oder gänzlich uneinbringliche Forderungen sind erfolgswirksam **einzelwertzuberichtigten** und beim Feststehen der Uneinbringlichkeit auszubuchen. Vereinfachte **Gruppenbewertungsverfahren** sind zulässig, wenn sie sachgerecht sind.<sup>47</sup> Im Wesentlichen – von der „Bagatellgrenze“ einmal abgesehen – folgen diese Regelungen den (inter)nationalen Bilanzierungs-

<sup>45</sup> Vgl Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber, Externe Unternehmensrechnung<sup>5</sup> (2016) 362; Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden<sup>16</sup> (2018) 613; Müller-Marqués Berger/Heilling, Kapitel 5: Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse, in Adam (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2016) 85.

<sup>46</sup> Vgl Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295.

<sup>47</sup> Vgl Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 117; Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295; Maimer/Blöschl/Frank/Hödl, KDZ Kontierungsleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände lt VRV 2015 (2018) 193.

standards privatrechtlicher Unternehmen.<sup>48</sup> Der Ansatz und die Bewertung von Forderungen stellen ein zentrales doppisches Element dar. Schließlich gilt es die zeitliche Lücke zwischen der Ertragsrealisierung und dem Zahlungsmittelzufluss in der bilanziellen Abbildung zu überbrücken.

Die beschriebenen Normen versuchen ein getreues, vollständiges Bild iSd 1. und 2. Ziels herzustellen. Zwar ist die Verwendung von Gruppenbewertungsverfahren als Wahlrecht konzipiert, ein erheblicher Bewertungsspielraum wird sich daraus aber nicht ergeben, weshalb letztlich von nach einheitlichen Grundsätzen bilanzierten Forderungen gem dem 3. Ziel auszugehen sein wird. Schließlich wird es keinen großen wertmäßigen Unterschied machen, ob alle Forderungen einzeln oder wesensgleiche Forderungen gruppenweise wertberichtet werden. Die Zulässigkeit der Gruppenbewertung ist vor diesem Hintergrund und in Anbetracht verfahrensökonomischer Vorteile daher zu begrüßen.

Im Detail ergeben sich bei der Auslegung der Bestimmungen jedoch Zweifelsfragen, die zur besseren Zielerreichung seitens des Gesetzgebers ex ante hätten geklärt werden sollen. So werden Forderungen wohl nicht „nur“ auf Geldforderungen beruhen. Ihre Tilgung durch die Verrichtung von Dienstleistungen oder im Wege der Übertragung von anderen Vermögenswerten als Geld wird wohl auch denkbar sein und keinesfalls zum Nichtansatz von Forderungen führen. Sonst würde ein wesentliches Pendant zu den Verbindlichkeiten fehlen. Wichtiger wird vielmehr sein, dass der Forderung ein Wert beigemessen werden kann.<sup>49</sup>

Auch werden Abzinsungen sowohl bei un- als auch bei unterverzinsten langfristigen Forderungen vonnöten sein. Rein die Vereinbarung irgendeines (gegen null gehenden inadäquaten Zinssatzes) wird kaum eine Nominalwertbewertung begründen. Zweckmäßiger wäre es wohl gewesen, die Barwertverwendung für unverzinsten und nicht adäquat verzinsten langfristigen Forderungen zu normieren.

Fraglich ist zudem, ob die €-10.000-Grenze pro Gegenpartei (d. h. pro Schuldner der Gebietskörperschaft) oder pro Geschäftsfall gilt. Je nach Auslegung und Stückelung der Forderungen könnte sich ein Entfall der Abzinsungsverpflichtung und damit ein höherer, aktivseitiger Wertansatz ergeben.

Als Zwischenresümee ergibt sich sohin, dass die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen zu den Forderungen den gesetzten Zielen entsprechen, Detailregelungen zur Ausräumung von Zweifelsfällen aber noch präzisiert werden sollten.

<sup>48</sup> Vgl Dieter/Hohensinner in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch Großkommentar<sup>1</sup> (2016) § 207 Rz 61 ff; von Oertzen in Driesch/Riese/Schlüter/Senger (Hrsg), Beck'sches IFRS-Handbuch – Kommentierung der IFRS/IAS<sup>5</sup> (2016) Teil B I. § 10 Rn 1 ff; Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, III. IPSAS als Bezugsrahmen zur Entwicklung von EPSAS, in Böcking/Groß/Oser/Scheffler/Thormann (Hrsg), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 992: European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)<sup>58</sup> (2019) Rn 77 ff.

<sup>49</sup> Vgl hierzu und im Folgenden Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 2.1, 2.

#### 4.5 Vorräte gem § 22 VRV 2015

Vorräte sind gem § 22 VRV 2015 im Zugangszeitpunkt mit ihren **AK/HSK** zu aktivieren, sofern der Wert pro Vorratsposition €5.000,- übersteigt. Am Abschlussstichtag sind ausgewiesene Vorräte grundsätzlich auf einen allfällig niedrigeren **Wiederbeschaffungswert** abzuwerten bzw auf einen höheren Wiederbeschaffungswert bis zur maximalen Höhe der ursprünglichen AK/HSK zuzuschreiben. Ausgenommen davon sind Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die für die Herstellung von Erzeugnissen verwendet werden. Sie sind dann nicht auf einen niedrigeren Wiederbeschaffungswert abzuwerten, wenn die Erzeugnisse, in die sie eingehen, voraussichtlich zu ihren HSK oder zu einem darüber liegenden Preis abgehen werden. Grundsätzlich hat eine **Einzelbewertung** zu erfolgen. Davon abweichend sind gleichartige Vorräte in einer Gruppe zusammengefasst bspw nach dem **Festwert-, Durchschnittspreis-, FIFO- oder LIFO- Verfahren** zu bewerten.<sup>50</sup>

Im Zuge einer kritischen Würdigung dieser Ansatz- und Bewertungsbestimmungen ist zunächst die Ausgestaltung der €-5.000-Grenze in den Fokus der Betrachtung zu rücken. Vorräte sind erst bei einer Überschreitung des Grenzwertes aktivierungspflichtig. Daraus folgt, dass ein Ansatz unter €5.000,- freiwillig erfolgen kann, aber nicht zwingend normiert wird. Eine Klarstellung des Gesetzgebers in diesem Bereich wäre für einen einheitlichen Vollzug iSd 3. Ziels wünschenswert.

IZd könnte der Gesetzgeber gleichzeitig auch klarstellen, wie die Bagatellgrenze im Konkreten zu interpretieren ist. Da der Gesetzestext nämlich von € 5.000,- „*pro Vorratsposition*“(!) spricht, stellt sich die Frage nach ihrer Abgrenzung. Weitestgehend ins Leere laufen würde die Befreiungsbestimmung wohl, wenn man die in § 22 Abs 2 VRV 2015 genannten Kategorien als relevante Position ansehen würde. Schließlich müssten diesfalls bspw Betriebsstoffe nur dann nicht aktiviert werden, wenn die Gruppe an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen insgesamt mit nicht mehr als €5.000,- zu bilanzieren wäre. Zu umfangreich wäre die Befreiungsbestimmung hingegen, wenn man sie auf einzelne Vermögenswerte bezogen interpretieren würde. Diesfalls müssten Vorräte erst dann angesetzt werden, wenn der jeweilige Vorrat im Einzelnen mit mehr als €5.000,- betragsmäßig zu beziffern wäre. Geht man vom intendierten Zweck der Bagatellgrenze aus, nämlich dem Umstand, dass aus verfahrensökonomischen Gründen kein Zwang zur Aktivierung betragsmäßig unwesentlicher Vorräte bestehen sollte, so wird die Grenze wohl pro „Gruppe“ gleichartiger Vorratsgegenstände iSd Verkehrsauffassung zu interpretieren sein. Ein Holzbestand von über €5.000,- wird sohin unabhängig von seiner Zuweisung zu einer Vorratsposition jedenfalls zu aktivieren sein. Einzelne Waren (wie Merchandisingartikel) werden hingegen bei einem

<sup>50</sup> Vgl hierzu und im Folgenden Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 120; Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295; Maimer/Blöschl/Frank/Hödl, KDZ Kontierungsleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände lt VRV 2015 (2018) 179.

gesamten Wert von über €5.000,- als Vorrat auszuweisen sein, auch wenn die Warengruppen im Einzelnen einen Wert deutlich unter der Bagatellgrenze aufweisen.

Unsauber scheint auch eine Formulierung in § 22 Abs 4 VRV 2015 zu sein. Betriebsstoffe gehen nämlich per Definition nicht in Fertigerzeugnisse ein, sondern werden bei ihrer Produktion verbraucht. Gemeint sind in leg cit wohl zur Produktion von bestimmten Fertigerzeugnissen verwendete Betriebsstoffe, die diesen direkt zugerechnet werden können und daher einen Teil ihrer HSK gem § 19 Abs 7 VRV 2015 darstellen.

Warum eine Abwertungsbeschränkung durch eine retrograde Vergleichswertermittlung (ausgehend von den mit den Fertigerzeugnissen erzielbaren Preisen) gem § 22 Abs 4 VRV 2015 nur iHa Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, nicht aber auch im Bereich der fertigen Erzeugnisse und Waren iSd § 22 Abs 2 Z 3 VRV 2015 gelten soll, ist zudem fraglich.

Sohin lässt sich folgendes **Zwischenresümee** ziehen: Nicht in allen Teilbereichen werden die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen zu den Vorräten zu einem vollständigen, getreuen und einheitlichen Bild iSd 1. bis 3. Zieles führen. Verantwortlich hierfür sind das je Interpretation großzügig gestaltete Ansatzwahlrecht und die nicht auf alle betreffenden Vorratsposten ausgedehnte, aus der retrograden Vergleichswertermittlung resultierende Abwertungsbeschränkung.

#### 4.6 Beteiligungen gem § 23 VRV 2015

**Anteile der Gebietskörperschaft** an einem (verbundenen/assoziierten/sonstigen) Unternehmen oder eine von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit (wie Anstalten, Stiftungen und Fonds) sind gem § 23 VRV 2015 als Beteiligungen auszuweisen und im Zugangszeitpunkt mit den AK zu bewerten. An den Abschlussstichtagen in der Folge sind vorhandene Beteiligungen stets mit dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital oder geschätzten Nettovermögen der Beteiligung zu bewerten (stark vereinfachte **Equity-Konsolidierung**). Maßgeblich hierfür ist der jeweilige Einzelabschluss der Beteiligung unabhängig davon, auf welchen Rechnungslegungsnormen er beruht (UGB, IFRS, ...). Liegt dieser noch nicht vor, so ist der Abschluss des vorhergehenden Jahres heranzuziehen. Sollte ein Konzernabschluss verfügbar sein, ist dieser zu verwenden. Ist der Beteiligungsansatz nach der Equity-Methode am Abschlussstichtag aktivseitig auf einen über den ursprünglichen AK liegenden Wert **auf- oder abzuwerten**, so hat ein passivseitiger Ausgleich erfolgsneutral über die Erfassung in einer **Neubewertungsrücklage** zu erfolgen. Positive wie negative Wertveränderungen unter den AK sind hingegen erfolgswirksam im Finanzerfolg auszuweisen. Liegt ein negatives Eigenkapital beim Beteiligungsunternehmen vor, hat ein Beteiligungsansatz mit null zu erfolgen. Diesfalls ist zu prüfen ob eine Rückstellungsdotierung vonnöten ist. Hierzu sind die Beurteilungskriterien nach § 28 VRV 2015 heranzuziehen. Insbesondere wenn die Gebietskörperschaft einen Anteil als vollhaftender Gesell-

schafter hält und sie sohin eine gewisse Nachschussverpflichtung trifft, wird ein Rückstellungsansatz notwendig sein.<sup>51</sup>

Kritisch würdigen lassen sich diese Ansatz- und Bewertungsbestimmungen wie folgt: Auffällig ist zunächst, dass mangels normierter Einschränkungen und bei strenger Auslegung der Bestimmungen sämtliche von Gebietskörperschaften an Unternehmen erworbenen Anteile als Beteiligungen anzusetzen sind. Zum Ausweis von Anteilen an Aktiengesellschaften als aktive Finanzinstrumente (Wertpapiere) nach § 33 VRV 2015 würde es demnach nie kommen. Da zu bezweifeln ist, dass das der Intention des Gesetzgebers entspricht, und wohl kaum bereits eine einzelne von der Gebietskörperschaft gehaltene Aktie als sonstige Beteiligung dargestellt werden soll, sondern sich ihr Ausweis und ihre Bewertung vielmehr nach § 33 VRV 2015 richten müssen, sind zur Abgrenzung zwischen Beteiligungen einerseits und aktiven Finanzinstrumenten andererseits wohl weitere in der Rechnungslegungsliteratur entwickelte Kriterien heranzuziehen, die jedoch in der VRV 2015 nicht abgebildet wurden. Unterschiedliche Auslegungen seitens der Gebietskörperschaften sind sohin zu erwarten. Das läuft dem 3. Ziel der verfolgten Einheitlichkeit klar zuwider.<sup>52</sup>

Zwar leuchtet die Anwendung der einfachen Equity-Konsolidierung aus verfahrensökonomischen Gründen (insb bei Beteiligungen unter 50 %) ein. Dass aber auch zu 100 % im „Besitz“ der Gebietskörperschaft stehende und sohin für gewöhnlich vollständig kontrollierte Unternehmen gleich wie eine bloß 30 %ige Beteiligung und sohin „nur“ mit dem (anteiligen) Eigenkapital des Beteiligungsunternehmens auszuweisen sind, irritiert. Lagern Gebietskörperschaften nämlich Teilbereiche in eine eigene und bspw zu 100 % im Besitz der öffentlichen Hand stehende GmbH aus, so scheinen allfällige Schulden der GmbH mangels Vollkonsolidierung nicht in der Vermögensrechnung der Gebietskörperschaft auf. Wohl kaum kann in diesen Fällen von einem getreuen Bild iSd 1. Ziels und einer vollständigen Darstellung gem dem 2. Ziel gesprochen werden, auch wenn die Bestimmung mangels Wahlmöglichkeit zum einheitlichen Vollzug nach dem 3. Ziel führt.

Konzeptionell abzulehnen ist auch, dass es nicht von Belang ist, auf welchen Rechnungslegungsvorschriften das Eigenkapital des Beteiligungsunternehmens basiert. Aus verfahrensökonomischen Gründen mag diese Vereinfachung im Vergleich zur Rechnungslegung privater Unternehmen – die eine Konsolidierung nur im Falle der Anwendung gleicher Rechnungslegungsnormen zulässt und so-

<sup>51</sup> Vgl Fuchs/Schatz, Ansatz und Folgebewertung von Beteiligungen im Öffentlichen Sektor, DJA 2018, 130; Maimer/Blöschl/Frank/Hödl, KDZ Kontierungsleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände lt VRV 2015 (2018) 37; Blöschl/Hödl, Vermögenserfassung und -bewertung – Ein zentraler Schritt, public 2017/12, 22; Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295; Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 103; Heiss/Gneist, VRV 2015 – Ein Überblick für Gemeinden (2016) 32.

<sup>52</sup> Vgl hierzu und im Folgenden Herbst/Meszarits, VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmen & Beteiligungen, RFG 2019, 119; Herbst/Meszarits, VRV 2015 – Beteiligungsbewertung, RFG 2019, 185.

hin oftmals eine Überleitungsrechnung erforderlich macht – zwar zu begrüßen sein. Die sich aus ihr ergebenden Konsequenzen sind jedoch kritisch zu sehen. Würde das Beteiligungsunternehmen nämlich nicht nur nach dem UGB bilanzieren, sondern bspw freiwillig eine Bilanz nach den IAS/IFRS aufstellen, könnte das Beteiligungsunternehmen bei Anwendung der nur nach den internationalen Normen möglichen Neubewertungsmethode allfällige stille Reserven im Vermögen laufend eigenkapitalerhöhend aufdecken; ein Umstand, der über die in der VRV 2015 geregelte Beteiligungsbewertung „at equity“ auch zu einem höheren Anteilsansatz auf Seiten der Gebietskörperschaft führen würde. Sinngemäß wäre Analoges auch im Falle ausländischer Beteiligungen, die nach fremden Rechnungslegungsnormen bilanzieren, denkbar. Sowohl zur Förderung der mit der VRV-Einführung angestrebten Vergleichbarkeit (3. Ziel), als auch, um höhere Beteiligungsansätze im Bereich der Gebietskörperschaften, die rein durch die Anwendung anderer Rechnungslegungsnormen auf Seiten der Beteiligungsunternehmen bedingt sind, hintanzuhalten, wäre eine Einschränkung auf die Verwendung von Bilanzen nach nationalem Recht – insb wenn diese ohnehin verfügbar sind – wünschenswert gewesen.

Analoges gilt sinngemäß iHa die Bestimmungen, die Equity-Methode sowohl bei vorliegenden Einzel- und/oder Konzernabschlüssen als auch bei Abschlüssen mit unterschiedlichen Stichtagen ohne weitere Überleitungen anzuwenden. Die Möglichkeit, dass eine bewusste spätere Aufstellung des Jahresabschlusses des Beteiligungsunternehmens innerhalb der gesetzlichen Fristen u. U. zu einer anderen Beteiligungsbewertung auf Seiten der Gebietskörperschaft führt, da diese bei der Aufstellung ihres eigenen Abschlusses auf die Bilanz des Beteiligungsunternehmens aus dem Vorjahr zurückgreift, eröffnet einen Spielraum, der nach der intendierten Einheitlichkeit iSd 3. Zieles abzulehnen ist.

Vor dem Hintergrund in der Praxis häufig vorkommender Beteiligungen von Gebietskörperschaften mit entsprechendem wirtschaftlichem Gewicht lässt sich als **Zwischenresümee** festhalten, dass gerade die zu diesem wichtigen Bereich normierten Ansatz- und Bewertungsregeln den angestrebten Zielen in mehrfacher Hinsicht nicht gerecht werden. Von einer getreuen, vollständigen und einheitlichen Darstellung iSd 1. bis 3. Ziels kann nur in Teilbereichen gesprochen werden. Viel stärker hätte sich der Gesetzgeber an den Vorschriften zur Konzernrechnungslegung privater Unternehmen orientieren sollen.

#### 4.7 Sachanlagen/immaterielle Vermögenswerte gem § 24 VRV 2015

Gem § 24 VRV 2015 gilt: Aktivierte Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte (mit Ausnahme der Kulturgüter nach § 25 VRV 2015) sind zu **fortgeschriebenen AK/HSK** zu bewerten. Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte unterliegen einem Ansatzverbot. **Geringwertige Wirtschaftsgüter** (GWG) können im Zugangszeitpunkt sofort aufwandswirksam verbucht und vom Ansatz in der Vermögensrechnung sohin ausgenommen werden. Maßnahmen, die zur Vermehrung der Substanz, der Vergrößerung der nutzbaren Fläche oder einer wesentlichen Verbesserung der Funktionen führen, sind als **Herstellungen** – und

anders als die sofort ergebniswirksam zu erfassenden **Erhaltungen** – zu aktivieren und in der Folge laufend abzuschreiben.<sup>53</sup>

Im Zuge einer kritischen Würdigung dieser Regelungen ist zunächst zu konstatieren, dass die VRV 2015 nicht definiert, bis zu welcher betragsmäßigen Grenze Vermögenswerte als geringfügig eingestuft werden können. § 11 Abs 4 VRV 2015 sieht hinsichtlich der Erfassung von Auszahlungen im Finanzierungsvoranschlag eine Wertgrenze von €400,- vor: „*Als Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit sind Auszahlungen aus dem Zugang von Sachanlagen und immateriellen Vermögensgegenständen, sofern deren Wert 400 Euro übersteigt [...] zu verstehen.*“ Überträgt man diese Geringfügigkeitsgrenze auf die Bestimmungen zum Rechnungsabschluss, dann können Investitionen in Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte bis zu einem Wert von €400,- als GWG angesehen werden. Für diese Wertgrenze spricht auch ihre bisherige Verwendung im Jahresabschluss privater Unternehmen, die dort auf mittlerweile €800,- angehoben wurde.<sup>54</sup> Sowohl die Nichtnennung einer betragsmäßigen Grenze als auch die Ausgestaltung der Sofortabschreibung als Wahlmöglichkeit stehen der Erreichung einer Einheitlichkeit iSd 3. Ziels entgegen. Die Sofortabschreibungsmöglichkeit trägt nicht zu einem vollständigen Vermögensausweis gem dem 2. Ziel bei.

In der Praxis wird die Regelung iHa Verbesserungen bei bestehenden Sachanlagen Zweifelsfragen aufwerfen. Zum einen ist oft schwer zu beurteilen, ob tatsächlich eine wesentliche Verbesserung vorliegt. Zum anderen wird fraglich sein, über welchen Zeitraum allfällig aktivierte Beträge abzuschreiben sind. Es fehlen weitere im Schrifttum zur Rechnungslegung entwickelte Kriterien, die zu einer Aktivierungspflicht führen, wie die Änderung der Wesensart und/oder der Nutzungsmöglichkeit des Vermögens. Zweckmäßiger wäre es wohl gewesen, anstelle der taxativen Aufzählung demonstrative Beispiele zu nennen. Die aktuelle Ausgestaltung wird wohl zu einer uneinheitlichen Auslegung beitragen und damit dem 3. Ziel zuwiderlaufen.<sup>55</sup>

Als **Zwischenresümee** kann festgehalten werden, dass die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen im Bereich der Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerte jenen privatrechtlicher Unternehmen weitestgehend nachempfunden wurden, einige Regelungslücken im Detail zur besseren Zielerreichung jedoch noch zu schließen wären.

<sup>53</sup> Vgl Saliterer/Herbst, Einheitliche Weiterentwicklung des Haushalts- und Rechnungswesens der Länder und Gemeinden – der Vermögenshaushalt, Implikationen und Vorschläge für eine „VRV Neu“ (Teil III), ÖHW 2014/4, 1; Blöschl/Hödl/Maimer, Vermögensbewertung, Leitfaden für die kommunale Praxis, Version 1.4 (2017) 10; Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung von immateriellem Vermögen und Sachanlagen, RFG 2018, 112; Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung, RFG 2018, 98; Heiss/Gneist, VRV 2015 – Ein Überblick für Gemeinden (2016) 27.

<sup>54</sup> Vgl Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I<sup>17</sup> (2018) 58; Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg), Bilanzposten-Kommentar (2017) 98 Rz 40; Kanduth-Kristen in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Jakom EStG<sup>13</sup> (2020) § 13 Rz 3.

<sup>55</sup> Vgl Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 1.2, 9.

#### 4.8 Kulturgüter gem § 25 VRV 2015

Kulturgüter werden nach § 25 Abs 1 VRV 2015 definiert als „[...] *Vermögenswerte, die kulturelle, historische, künstlerische, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische, umweltpolitische oder ökologische Qualität besitzen und bei denen diese Qualität zum Wohl des Wissens und der Kultur durch die Gebietskörperschaft erhalten wird*“, wie bspw historische Gebäude, Ausgrabungsstätten oder Sammlungen in Museen. Sie sind entweder mit ihren **AK/HSK** anzusetzen, sofern diese aus verlässlichen Unterlagen ermittelbar sind, oder nach den **Wertangaben in vorhandenen Gutachten** bzw auf Basis **interner plausibler Wertfeststellungen** zu bewerten. Ist das (zunächst) nicht möglich, hat ihr Ausweis „nur“ in der Anlage 6h (Liste der nicht bewerteten Kulturgüter) zu erfolgen; ein bilanzieller Ansatz findet diesfalls nicht statt. Erlangt die Gebietskörperschaft zu einem späteren Zeitpunkt Kenntnis über den Wert des zunächst nicht bilanzierten Kulturguts hat eine Nacherfassung (Aktivierung und Austragung aus der Anlage 6h) mit dem jeweiligen Wert zu erfolgen. Aktivierte Kulturgüter sind grundsätzlich **nicht (linear, laufend) abzuschreiben**. Nur bei Gebäuden besteht ein diesbezügliches Wahlrecht. Ändert sich der Wert eines aktivierten Kulturguts in der Folge, bspw aufgrund eines Schätzgutachtens, so hat nach den EB **keine Wertanpassung** zu erfolgen. Nur sofern Korrekturen von Fehlern und Änderungen von Schätzungen in der ersten Eröffnungsbilanz vonnöten sind, können diese bis spätestens fünf Jahre nach Veröffentlichung gem § 38 Abs 8 VRV 2015 erfolgen.<sup>56</sup>

Die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen lassen sich wie folgt kritisch würdigen: Positiv ist, dass der Gesetzgeber erkannte, dass es im öffentlichen Bereich eine Fülle an besonderen Kultur- und Naturgütern gibt, die sich sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nicht nach den gleichen Regeln wie Vermögenswerte privater Unternehmen bilanzieren lassen. Die Bestimmung in § 25 VRV 2015 trägt somit den Besonderheiten bei der Bilanzierung von Gebietskörperschaften Rechnung und dient der Erreichung eines getreuen Bildes (iSd 1. Ziels). Auch wird die Abgrenzung der Kulturgüter von anderen Vermögenswerten nur in Einzelfällen zu Zweifelsfragen führen. Schließlich erschließt sich aus dem Rechtstext, dass Vermögenswerte nur dann unter den Kulturgütern zu subsumieren sind, wenn nicht ihre Nutzung, sondern ihre Erhaltung durch die Gebietskörperschaft im Vordergrund steht. Eine einheitliche Zuordnung wird iSd 3. Ziels für gewöhnlich sohin erfolgen.<sup>57</sup>

Nicht im Einklang mit den gesetzten Zielen ist hingegen die Wahlmöglichkeit im Zuge der Zugangsbewertung. Zur einheitlicheren Vorgangsweise iSd 3. Ziels wäre eine stärker hierarchisch vorgegebene Bewertungskonzeption, die

<sup>56</sup> Vgl Blöschl/Hödl/Maimer, Vermögensbewertung, Leitfaden für die kommunale Praxis, Version 1.4 (2017) 37; Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung von immateriellem Vermögen und Sachanlagen, RFG 2018, 112; Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295; Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 90; Heiss/Gneist, VRV 2015 – Ein Überblick für Gemeinden (2016) 29.

<sup>57</sup> Vgl Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 1.3, 2.

jeweils nur bei Nichtanwendbarkeit bestimmter Möglichkeiten andere Bewertungsvarianten vorsieht, wünschenswert gewesen.

Hält man sich streng an den Gesetzestext, werden Widersprüche evident. Bspw spricht § 25 Abs 3 VRV 2015 davon, dass Gebäude zu fortgeführten AK/HSK zu bewerten sind. § 25 Abs 4 VRV 2015 lässt die lineare Abschreibung von Gebäuden aber wahlweise zu. Wohl kaum wird eine Gebietskörperschaft aber ohne lineare Abschreibungen zu fortgeführten AK/HSK bilanzieren können. Auch widerspricht die Abschreibungsoption der Einheitlichkeit iSd 3. Ziels.

Ob zur getreuen Darstellung iSd 1. Ziels nicht auch bei anderen Kulturgütern als Gebäuden Abschreibungen zugelassen werden müssten, um den „true and fair view“ (wie in den EB iHa Gebäude konstatiert) sicherzustellen, ist zu dem fraglich.

Zwar ist sich das Schrifttum einig, dass außerplanmäßige Abschreibungen und Wertaufholungen gem § 19 Abs 14–15 VRV 2015 auch bei Kulturgütern vorzunehmen sind.<sup>58</sup> Schließlich findet diese Sichtweise auch in den internationalen Bilanzierungsstandards (siehe hierzu bspw IPSAS 17.8 ff) Deckung<sup>59</sup> und würde auch dem getreuen Bild iSd 1. Ziels Rechnung tragen. Aus dem letzten Satz des 4. Absatzes der EB zu § 25 könnte man aber auch ableiten, dass durch die normierte „Nichtanpassung“ der Werte außerplanmäßige Ab-/Zuschreibungen im Bereich der Kulturgüter zu unterlassen sind. Eine Klarstellung wäre hier zu einem einheitlichen Vollzug iSd 3. Ziels wünschenswert gewesen.

Als Zwischenresümee kann festgehalten werden, dass die Bestimmung, die der Rechnungslegung von Gebietskörperschaften im Besonderen Rechnung trägt, grundsätzlich zu begrüßen ist, ihre Ausgestaltung für einen zweifelsfreieren Vollzug aber wohl noch nachzuschärfen ist.

#### 4.9 Verbindlichkeiten gem § 26 VRV 2015

Verbindlichkeiten stellen gem § 26 VRV 2015 Verpflichtungen der Gebietskörperschaft **zur Erbringung von Geldleistungen** dar, die dem Grunde und der Höhe nach feststehen. Sie sind stets mit ihrem **Zahlungsbetrag** (Tilgungs-/Rückzahlungsbetrag) zu bewerten.<sup>60</sup>

<sup>58</sup> Vgl Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung von immateriellem Vermögen und Sachanlagen, RFG 2018, 112; Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 1.3, 7.

<sup>59</sup> Vgl Glanz, Zur Bilanzierung der Kultur- und Naturgüter (Heritage Assets) – Auf dem Weg zu internationaler Vereinheitlichung? IRZ 2011, 39; Saliterer/Herbst/Pertl, Kapitel 16: IPSAS 17 – Bewertung des Sachanlagevermögens, in Adam (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2016) 245; Müller-Marqués Berger, IPSAS Explained – A Summary of International Public Sector Accounting Standards (2009) 105; Pontoppidan/Andernack, Interpretation and Application of IPSAS (2016) 131; Schallmeiner, Öffentliches Rechnungswesen in Österreich – Die möglichen Vor- und Nachteile einer Einführung von International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) (2010) 105.

<sup>60</sup> Vgl Blöschl/Hödl/Maimer, Vermögensbewertung, Leitfaden für die kommunale Praxis, Version 1.4 (2017) 48; Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295; Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 39. 161.

Diese Bestimmung ist wie folgt zu würdigen: Die Verbindlichkeit ist als Pendant zur Forderung zu sehen. Folglich gilt auch hier, dass sich die Verpflichtung nicht „nur“ auf die Erbringung einer Geldleistung beschränken kann. Sie gilt auch dann als bilanzierungspflichtig, wenn ihre Tilgung bspw durch die Verrichtung einer Dienstleistung oder durch die Übertragung von Vermögenswerten (wie bei Tauschgeschäften) vorgesehen ist und sohin zu einem Vermögensabfluss führt, der in Geld ausgedrückt werden kann. Jede strengere (und ggf wortgenauere) Auslegung der VRV 2015 würde zu einem Nichtansatz vieler Verpflichtungen führen, den der Gesetzgeber wohl nicht angestrebt hat.<sup>61</sup> Verbindlichkeiten lassen sich von Finanzschulden gem § 32 VRV 2015 und Rückstellungen iSd §§ 28–31 VRV 2015 aufgrund der dortigen Begriffsbestimmungen klar abgrenzen. Von einem einheitlichen Vollzug iSd 3. Ziels, einer vollständigen Darstellung gem dem 2. Ziel und der Vermittlung eines getreuen Bildes (1. Ziel) ist sohin auszugehen.

Die verpflichtende Bewertung mit dem Zahlungsbetrag gilt sowohl für kurz- als auch für langfristige Verbindlichkeiten. Dies bedeutet, dass eine Abzinsung von un- oder unterzinsen langfristigen Verbindlichkeiten (ohne verdeckte Zinskomponente) nicht zu erfolgen hat. Auch wäre bspw im Falle einer langfristigen Kaufpreisstundung ohne offen vereinbarte Zinsen ein Bruttoansatz vonnöten, dh die im Grundgeschäft verdeckte Zinskomponente dürfte eingangs nicht zum Abzug gebracht und der Wertansatz der Verbindlichkeit über die Laufzeit hinweg iHd anteilig aufgelaufenen Zinsen nicht erhöht werden. Die Zwangsbestimmung trägt zur Vollständigkeit und Einheitlichkeit iSd 2. und 3. Ziels bei. Ob damit auch ein getreues Bild gezeigt sowie der Vorsichtsgedanke nicht überbetont wird und ein Nettoansatz insb im Falle verdeckter Zinskomponenten nicht zweckmäßiger wäre, wird selbst im Schrifttum zur UGB-Bilanzierung kontroversiell diskutiert,<sup>62</sup> weshalb eine abschließende Beurteilung auch hier nicht erfolgen kann.

Insgesamt ist den Bewertungsbestimmungen iHa die verfolgten Ziele im Bereich der Verbindlichkeiten iRe **Zwischenresümees** ein gutes Zeugnis auszustellen; eine Klarstellung im Bereich der Begriffsabgrenzung wäre aber wünschenswert.

#### 4.10 Haushaltsrücklagen gem § 27 VRV 2015

Haushaltsrücklagen werden gem § 27 VRV 2015 aus **Zuweisungen aus dem Nettoergebnis** gebildet und passivseitig gesondert ausgewiesen. Die aktivseitig ggf zu ihnen gehörenden Zahlungsmittelreserven werden unter den liquiden Mitteln extra angesetzt. Sowohl die Rücklagen als auch die Zahlungsmittelreserven sind zudem in einer eigenen Beilage (gem der Anlage 6b zur VRV 2015) darzustellen. Eine **Rücklagenauflösung erhöht** stets das **Nettoergebnis**.<sup>63</sup>

<sup>61</sup> Vgl Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 5.2, 2.

<sup>62</sup> Vgl Zirngast in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg), Bilanzposten-Kommentar (2017) 643 Rz 51 ff mwN.

<sup>63</sup> Vgl Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 133; Heiss/Gneist, VRV 2015 – Ein Überblick für Gemeinden (2016) 38.

Die Bestimmungen zu den Haushaltsrücklagen, die konzeptionell dem Bewertungsprozedere der Gewinnrücklagen privater Unternehmen nachempfunden wurden,<sup>64</sup> lassen sich wie folgt kritisch würdigen: Der verpflichtende und gesonderte Ausweis der Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven ist positiv zu werten. Er trägt klar zur Vermittlung eines einheitlichen, vollständigen und getreuen Bildes und damit zur Erreichung des 1. bis 3. Ziels bei.

Ähnlich wie im UGB ist aber zu bedenken, dass die VRV 2015 nicht vorschreibt, dass die passivseitige Dotierung der Haushaltsrücklagen mit einer aktivseitigen Bildung von Zahlungsmittelreserven in analoger Höhe einhergehen muss. Aktuell besteht hierzu ev nach landes- und/oder gemeinderechtlich anzuwendenden Bestimmungen, nicht aber nach der VRV 2015 eine Verpflichtung. Schließlich regelt § 27 VRV 2015 nur, dass zu den Rücklagen gehörende Zahlungsmittelreserven – sofern diese vorhanden sind – gesondert auszuweisen sind, nicht aber, dass es diese auch zwangsweise geben muss. Rücklagenbestände, die nicht mit liquiden Mitteln „unterlegt“ wurden, werden nach den EB als nicht-finanzierte Haushaltsrücklagen bezeichnet. Sie können bloß ergebniserhöhend aufgelöst, nicht aber auch faktisch zur Finanzierung konkreter Vorhaben herangezogen werden, sofern hierzu keine außerhalb der Zahlungsmittelreserven vorhandenen liquiden Mittel vorhanden sind.

Als **Zwischenresümee** kann sohin festgehalten werden, dass die bilanziellen Vorschriften zu den Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven zur Vermittlung eines einheitlichen, vollständigen und getreuen Bildes klar beitragen. Hätte man in haushaltswirtschaftlicher Hinsicht die finanzierungswirksame Verwendbarkeit der Rücklagen jedenfalls sicherstellen wollen, so hätte ihre zwingende Koppelung an Zahlungsmittelreserven bereits in der VRV erfolgen müssen.

#### 4.11 Rückstellungen gem §§ 28–31 VRV 2015

Vier Paragraphen der VRV 2015 (§§ 28–31) widmen sich dem haushaltstechnisch bedeutenden Thema der Rückstellungen. Die Posten sind für Verpflichtungen der Gebietskörperschaft ua dann anzusetzen, wenn die **Erfüllung einer Verpflichtung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit** zu Mittelverwendungen auf Seiten der Gebietskörperschaft führen wird. **Kurzfristige Rückstellungen** sind mit ihrem voraussichtlichen **Zahlungsbetrag** anzusetzen. Nach § 28 Abs 3 VRV 2015 zählen zu ihnen jedenfalls Prozesskostenrückstellungen, Rückstellungen für ausstehende Rechnungen/Bescheide (wenn deren Wert jeweils zumindest € 5.000,- beträgt) und Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube. **Langfristige Rückstellungen** sind mit ihrem **Barwert** zu passivieren. Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläen sind nach dem finanzmathematischen Anwartschaftsbarwertverfahren unter Heranziehung der durch Umlauf gewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen zu bewerten. Im Bereich der nach

<sup>64</sup> Vgl Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I<sup>17</sup> (2018) 326; Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>10</sup> (2017) 291, 632, 637; Marschner in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg), Bilanzposten-Kommentar (2017) 448 Rz 1 ff.

**versicherungsmathematischen Grundsätzen** zu ermittelnden Pensionsrückstellungen besteht nach § 31 VRV 2015 ein generelles Ansatzwahlrecht. Rückstellungen für Abfertigungen, Jubiläumswendungen, Haftungen, Sanierungen von Altlasten, Pensionen und sonstige langfristige Rückstellungen mit einem Wert von mindestens €10.000,- zählen gem § 28 Abs 4 VRV 2015 jedenfalls zu den langfristigen Rückstellungen.<sup>65</sup>

Die im Überblick skizzierten Ansatz- und Bewertungsregeln lassen sich wie folgt kritisch würdigen: Der verpflichtende Ansatz bestimmter Rückstellungen ist zu begrüßen. Schließlich stellen Rückstellungen neben anderen doppischen Elementen – wie der Rechnungsabgrenzung – sicher, dass Verpflichtungen in jener Periode ausgewiesen werden, in der sie in wirtschaftlicher Hinsicht begründet wurden, bilden damit ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal zur vorwiegend geldflussorientierten Kameralistik und sind auch Teil aller auf (inter)nationaler Ebene angewendeten Rechnungslegungssysteme (wie dem UGB,<sup>66</sup> den IFRS<sup>67</sup> und den IPSAS<sup>68</sup>). Sie dienen der Vermittlung eines getreuen Bildes gem dem 1. Ziel und führen zu einem vollständigeren Ausweis der Schulden iSd 2. Ziels.

Vor dem Hintergrund der angestrebten Einheitlichkeit der Abschlüsse ist jedoch Kritik zu äußern. Vor allem das Ansatzwahlrecht im Bereich der Pensionsrückstellungen läuft dem 3. Ziel klar zuwider. Dass gerade im Bereich eines so bedeutsamen Postens ein Ansatzwahlrecht besteht, eröffnet den Gebietskörperschaften einen erheblichen bilanziellen Spielraum, der letztlich wohl auch der Vermittlung eines getreuen Bildes und einem vollständigen Ausweis (durch die Nichtansatzmöglichkeit bestehender Pensionsschulden) entgegenstehen kann.

Auch nimmt die VRV 2015 nicht explizit dazu Stellung, ob auch reine Innenverpflichtungen, denen es an einer Verpflichtung gegenüber Dritten mangelt (wie bspw bei Aufwandsrückstellungen für unterlassene Instandhaltungen/Wartungen), passiviert werden müssen.<sup>69</sup> Eine bejahende Klarstellung iSd gesetzten Ziele wäre mE wünschenswert.

<sup>65</sup> Vgl Biwald, Umsetzung der VRV 2015, ÖGZ 2017/11, 27; Dessulemoustier-Bovekercke, Ziele und Funktionen von Rückstellungen, public 2017/12, 26; Eller/Pilz, Haushaltsreform in den Kommunen, RWZ 2013, 251 (der Innenverpflichtungen als nicht ansatzbar ansieht); Haring/Wala, Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Bundes im Überblick, RWZ 2012, 295; Kuntner/Meszarits, VRV 2015 – Personalarückstellungen, RFG 2019, 67.

<sup>66</sup> Vgl Grünberger, Praxis der Bilanzierung 2019/202015 (2019) 221; Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I<sup>17</sup> (2018) 373; Denk/Fritz-Schmid/Mitter/Wohlschläger/Wolfsgruber, Externe Unternehmensrechnung<sup>5</sup> (2016) 318.

<sup>67</sup> Vgl Rohatschek/Fröhlich/Maukner, Rechnungslegung nach IFRS<sup>5</sup> (2017) 194; Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden<sup>16</sup> (2018) 405; Beyhs/Kerschbaumer/Wolf, Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS)<sup>5</sup> (2015) 133.

<sup>68</sup> Vgl Pontoppidan/Anderneck, Interpretation and Application of IPSAS (2016) 257; Müller-Marqués Berger, Internationale Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor (IPSAS) – Grundlagen und Einzeldarstellungen (2008) 98; Müller in Adam (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2016) 289.

<sup>69</sup> Vgl Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 5.3, 9.

Konzeptionell zu begrüßen ist zwar, dass die Aufzählung von Beispielen kurz- und langfristiger Rückstellungen einen demonstrativen Charakter aufweist und sohin auch andere als die genannten Rückstellungstypen entsprechend eingeordnet werden können. Dass Prozesskostenrückstellungen – wie ex lege normiert – aber jedenfalls kurzfristige Rückstellungen darstellen, wird häufig im Widerspruch zur Verfahrensdauer stehen.

Aus der Formulierung zu den Rückstellungen für ausstehende Rechnungen erwächst dem Bilanzierenden mE ein Wahlrecht. Rückstellungen für offene Rechnungen dürfen bis € 5.000,- und müssen ab € 5.000,- jedenfalls angesetzt werden. Das steht der angestrebten Einheitlichkeit iSd 3. Ziels klar entgegen. Da die Wertgrenze nach dem Wortlaut der VRV 2015 auf jede einzelne Eingangsrechnung abstellt (schließlich wird von „jeweils zumindest“ € 5.000,- gesprochen), kann es sich ergeben, dass viele offene Rechnungen, die die €-5.000-Grenze, nicht überschreiten, wahlweise nicht passiviert werden; ein Umstand, der der angestrebten Vollständigkeit und der Vermittlung eines getreuen Bildes zuwiderläuft. Zwar leuchtet die Einführung einer Bagatellgrenze aus verfahrensökonomischen Gründen ein, fraglich ist aber, ob es sinnvoll ist, dass sie pro Rechnung und unabhängig von der Größe der Gebietskörperschaft für alle Einheiten einheitlich gilt. Analoges gilt sinngemäß und im noch größeren Rahmen (€-10.000-Grenze) im Bereich der sonstigen langfristigen Rückstellungen.

Auch widerspricht sich der Gesetzgeber in seinen Ausführungen selbst. In den EB zu § 28 wird ausgeführt, dass „*finanzmathematische Bewertungsverfahren auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards*“ im Bereich der Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen angewendet werden sollen; die IFRS lassen aber nur versicherungsmathematische Berechnungen zu.<sup>70</sup> Anzunehmen ist, dass finanzmathematische Berechnungen – aus verfahrensökonomischen Gründen – wohl ausreichend sein werden, vor allem, da die Unterschiede nach den Verfahren auch laut dem AFRAC<sup>71</sup> gering ausfallen können und die einfachere Ermittlung dem getreuen, vollständigen und einheitlichen Bild iSd Ziele sohin oft nicht entgegenstehen wird. Eine Richtigstellung des Verweises wäre aber dennoch wünschenswert.

Auf Basis dieser Würdigung lässt sich folgendes **Zwischenresümee** ziehen: Dass mit der VRV 2015 Rückstellungen Einzug in die Rechnungslegung von Gebietskörperschaften nehmen, entspricht klar den verfolgten Zielen. Zu großzügig fallen mE aber die Passivierungsoptionen – insb mit Blick auf die Pensionsrückstellungen – aus.

#### 4.12 Finanzschulden gem § 32 VRV 2015

Nach § 32 VRV 2015 zählen zu den Finanzschulden alle **Verbindlichkeiten** der Gebietskörperschaft, die diese **zum Zwecke der Erlangung von Geld** einge-

<sup>70</sup>) Vgl Rohatschek/Fröhlich/Maukner, Rechnungslegung nach IFRS<sup>5</sup> (2017) 194; Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden<sup>16</sup> (2018) 405; Beyhs/Kerschbaum/Wolf, Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS)<sup>5</sup> (2015) 133.

<sup>71</sup>) Vgl AFRAC-Stellungnahme 6 (2015/12) Rz 66.

gangen ist, wie **Kredite, Darlehen** etc. Zur vorübergehenden Kassenstärkung aufgenommene Verbindlichkeiten begründen nur dann Finanzschulden, soweit sie nicht innerhalb desselben Finanzjahres getilgt werden. Am Abschlussstichtag sind unter § 32 VRV 2015 fallende Schulden stets mit dem **Nominalwert** zu bewerten.<sup>72</sup>

Diese überblicksartig skizzierten Ansatz- und Bewertungsvorschriften lassen sich wie folgt kritisch würdigen: Wohl kaum dürfte der Regelungsinhalt iHa die Kassenstärker eine praktische Relevanz haben. Schließlich sind vor dem Abschlussstichtag getilgte Verbindlichkeiten nicht mehr zu bilanzieren, womit die oben dargestellte Regelung mE ins Leere läuft. Auch werden die Zusatzbestimmungen zu Vorfinanzierungen und außergewöhnlichen Fälligkeitsvereinbarungen in der Praxis zu Abgrenzungsfragen zwischen Finanzschulden und Verbindlichkeiten (bspw aus Lieferungen und Leistungen) führen. Zwar wollte der Gesetzgeber Umgehungsversuche der Anlage 6c hintanhaltend, eine präzisere Formulierung wäre aber wünschenswert gewesen. Auch ergeben sich durch die Nominalbewertung Fragen, bspw wie vorzugehen ist, wenn die Finanzierungs-komponente bei verbundenen Verträgen nicht bekannt ist. Diese müsste von der Gebietskörperschaft wohl eigenständig (über einen Grenzfinanzierungszinssatz) ermittelt und im Zinsaufwand dargestellt werden.<sup>73</sup>

Als **Zwischenresümee** kann sohin festgehalten werden, dass die Regelungen zu den Finanzschulden wohl nachgeschärft gehören, insb um Auslegungslücken zu schließen und dem gesetzten Ziel der Einheitlichkeit zu entsprechen.

### 4.13 Investitionszuschüsse gem § 36 VRV 2015

Erhaltene Investitionszuschüsse (sog Kapitaltransfers) sind gem § 36 VRV 2015 im Zugangszeitpunkt **passivseitig als eigener Posten** auszuweisen und in der Folge ergebniswirksam **über die Nutzungsdauer** der geförderten Vermögenswerte – sofern es sich um abnutzbare Gegenstände handelt – **verteilt aufzulösen** bzw im Abgangszeitpunkt der nicht abnutzbaren Investitionen (wie Grundstücken) auszubuchen.<sup>74</sup>

Diese sehr knapp gehaltene Regelung lässt sich wie folgt kritisch würdigen: Zunächst ist zu konstatieren, dass die VRV 2015 nicht genau definiert, welche Zuschüsse im Konkreten von § 36 VRV 2015 erfasst werden. Die Ausgestaltung

<sup>72)</sup> Vgl Blöschl/Hödl/Maimer, Vermögensbewertung, Leitfaden für die kommunale Praxis, Version 1.4 (2017) 48; Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 155; Heiss/Gneist, VRV 2015 – Ein Überblick für Gemeinden (2016) 39.

<sup>73)</sup> Vgl Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 5.1, 3 ff.

<sup>74)</sup> Vgl Blöschl/Hödl/Maimer, Vermögensbewertung, Leitfaden für die kommunale Praxis, Version 1.4 (2017) 47; Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/1–2 (2019) 149; Heiss/Gneist, VRV 2015 – Ein Überblick für Gemeinden (2016) 39.

der Regelung lässt – im Vergleich zum UGB<sup>75</sup> und den IPSAS<sup>76</sup> – aber darauf schließen, dass wohl nur auflösend bedingt rückzahlbare, echte Investitionszuschüsse gemeint sein können. Schließlich müssten reine Aufwandszuschüsse sofort ergebniswirksam, unbedingt rückzahlbare Investitionszuschüsse als Fremdmittel, nicht rückzahlbare (wie auch aufschiebend bedingt rückzahlbare) Investitionszuschüsse mangels Passivierungsmöglichkeit gem den EB sofort ergebniswirksam und unechte Zuschüsse dem Realisationsprinzip folgend als Ertrag verbucht werden.<sup>77</sup> Eine Klarstellung direkt in der VRV, welche Zuschüsse von § 36 VRV 2015 erfasst werden, wäre wünschenswert gewesen.

Die Vorgabe zur Anwendung des Bruttoansatzes (in Gestalt des passivseitigen Ausweises des Zuschusses und der aktivseitigen, ungekürzten Darstellung der AK/HSK des geförderten Vermögenswertes) ist zu begrüßen. Schließlich würden alle anderen denkmöglichen Darstellungsformen Förderungskonstruktionen und ihre Auswirkungen iRd Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung weniger transparent darstellen.

Als **Zwischenresümee** ergibt sich sohin, dass die normierten Ansatz- und Bewertungsregeln zu den Investitionszuschüssen ein getreues und vollständiges Bild vermitteln, mangels Wahlmöglichkeiten einheitlich anzuwenden sind und sohin allen gesetzten Zielen gerecht werden.

## 5. Conclusio

Als Conclusio kann konstatiert werden, dass sich die Informationsfunktion der Rechnungslegung im Allgemeinen und die adressatenbezogenen Grundsätze der Rechnungslegung, nämlich der Transparenz, der Vergleichbarkeit, der einheitlichen und vollständigen Darstellung sowie der Effizienz, in der VRV 2015 wiederfinden. Insofern ist die VRV 2015 jedenfalls als maßgeblicher und relevanter Entwicklungsschritt zu beurteilen. Die VRV 2015 trägt zweifelsfrei wesentlich zum notwendigen Wandel im Bereich der „öffentlichen Rechnungslegung“ weg vom rein kameralistisch und vorwiegend zahlungsstromorientiert geprägten Denken hin zu einem umfassenderen, kaufmännisch geprägten Ansatz iSd Doppik bei. An sehr vielen Verordnungsstellen ist der Wille des Gesetzgebers, zu einer möglichst getreuen, vollständigen und einheitlichen Darstellung der finanziellen Lage der Gebietskörperschaften zu kommen, klar ersichtlich. Bei genauerer Betrachtung der iHa die Darstellung des Reinvermögens so bedeutenden Ansatz- und Bewertungsbestimmungen fallen jedoch zahlreiche Regelungslücken (die einen unerwünschten Interpretationsspielraum eröffnen), wider-

<sup>75</sup> Vgl Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I<sup>17</sup> (2018) 372; Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>10</sup> (2017) 363.

<sup>76</sup> Vgl Müller-Marqués Berger/Wirtz, Kapitel 22: IPSAS 23 – Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen, in Adam (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2016) 407.

<sup>77</sup> Zur Abgrenzung dieser Zuschusstypen im Detail siehe AFRAC-Stellungnahme 6 (2015/12).

sprüchliche Aussagen (die die einheitliche Anwendbarkeit erschweren) und großzügige Bilanzierungswahlrechte (die einer besseren Erreichung der angestrebten Ziele klar zuwiderlaufen) auf. Als Beispiele mit besonderem Einfluss sind allen voran fehlende Vollkonsolidierungsbestimmungen iHa bestimmte Beteiligungen sowie das Passivierungswahlrecht im Bereich der Pensionsrückstellungen zu nennen. Sobald der für alle Gebietskörperschaften sicherlich arbeitsintensive Umstieg auf das doppische Drei-Komponenten-Modell erfolgt ist, werden sohin wohl weitere Reformen des Gesetzgebers zur Erlangung eines höheren Zielerreichungsgrades zu erwarten sein. Spätestens dann, wenn auf europäischer Ebene mit der Einführung der EPSAS (als Ableger der bereits bestehenden IPSAS) begonnen wird,<sup>78</sup> werden (Auslegungs-)Fragen zur Ausgestaltung der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung neu aufflammen. Erfahrungen aus der Rechnungslegung im Allgemeinen sollen dabei nicht übergangen werden.

<sup>78)</sup> Vgl Hilgers/Wagner, Großbritannien geht, EPSAS kommt? Forum Public Management 2016/2, 14; Lorson/Haustein/Beske, Rechnungslegung im privaten und staatlichen Sektor, KoR 2018, 141; Weyland/Nowak, EPSAS Update: EPSAS als Chance für eine Harmonisierung der Rechnungslegung in Deutschland und Europa, Der Konzern 2016, 558.

# Kritische Anmerkungen zur Implementierung der VRV 2015

Von Dr. Friedrich Klug



Angeregt von den Beiträgen von *Clemens Hödl im KDZ Forum Public Management, 1/2020, Seite 33 ff* und *Peter Birwald und Clemens Hödl in public, 7-8/2020, Seite 38 f*, seien einige kritische Anmerkungen zur Implementierung der VRV 2015 erlaubt. Seit mehr als 45 Jahren bin ich als Stadtrechnungshofdirektor, Universitätsdozent und gerichtlich beeideter Sachverständiger mit der Materie vertraut.

Bereits im IKW-Band 119 Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Linz 2010, haben *Michael Häupl, Helmut Mödlhammer* und in *Fachbeiträgen Peter Birwald, Alexander Maimer, Ulrike Huemer, Dietmar Pilz, Bruno Rossmann und Christian Schleritzko* schwerwiegende Bedenken aus praxisnaher Sicht geäußert, die in den folgenden, äußerst langwierigen Verhandlungen mit dem BMF und Rechnungshof mehr oder weniger ignoriert wurden.

Nunmehr zeigt sich seit der Voranschlags-Erstellung für 2020 immer mehr ab, dass in der praktischen Handhabung die Ergebnisse des geldorientierten Finanzierungshaushalts absolute Priorität genießen, während die Informationen aus dem Ergebnishaushalt wegen unterschiedlicher Vorgangsweisen in den Bundesländern und der verschiedenen Methoden der Bewertung öffentlichen Vermögens in den Hintergrund treten. So werden, wie befürchtet, mehr Fragen gestellt als beantwortet, entstehen divergente Ansichten mit Konfliktpotential und werden keine für die Praxis brauchbaren Informationen geliefert.

Das Interesse am Ergebnishaushalt sinkt, wie Praxisberichten aus einigen Bundesländern zu entnehmen ist. Was aber wirklich zählt, ist das kameral-finanzwirtschaftliche Denken, nämlich die Aufrechterhaltung des Haushalts-Gleichgewichts, besonders in schweren Krisenzeiten. Die Beantwortung von Fragen der Gemeinden erfolgt durch die Aufsichtsbehörden meistens auf der Grundlage von formal-theoretischen Vorgaben der VRV und ist von geringer Anpassungs- und Veränderungsbereitschaft geprägt.

Ergebnis- und Finanzierungshaushalt weichen voneinander ab, weil die Bewertung öffentlichen Vermögens eigentlich nicht möglich ist, die wiederum die Höhe der Abschreibungen bestimmt.

So müssen zum Teil intransparente Wertaufholungen von Grundstücken und Dotierungen von Rückstellungen sowie zweckgebundenen Rücklagen erfolgen.

Versuche, die Generationengerechtigkeit durch Analyse der Erfolgsrechnung zu stärken und das Nettovermögen zu erhalten, sind wegen der Schwierigkeiten bei der Bewertung öffentlichen Vermögens, der Wahlrechte bei Pensionsrückstellungen, der Bewertung von Kulturbauten und der unterschiedlichen

landesgesetzlichen Vorschriften, nur sehr eingeschränkt möglich (siehe Robert Blöschl, Clemens Hödl, Alexander Maimer, *Mit der VRV 2015 zu mehr Generationengerechtigkeit*, in: ÖHW Heft 1-3/2020, S 23).

„Generationengerechtigkeit“ ist ein von persönlichen Wertvorstellungen bestimmter Begriff, dessen zeitliche Dimension nicht endgültig feststeht und schlussendlich die Frage aufwirft, ob sich je eine „Generation“ um „Gerechtigkeit“ ausreichend gekümmert hat. Die Vorstellungen von der „Gerechtigkeit“ sind von der jeweils früheren, aktuellen und zukünftig erwarteten Situation geprägt. Die Bezugnahme auf die Regelungen der VRV 2015 ist daher bei der Bestimmung der „Generationengerechtigkeit“ nicht besonders aussagekräftig; vielleicht schon eher, wenn es um die Nachhaltigkeit des Ressourceneinsatzes und der Substanzerhaltung geht.

So liegen zum Beispiel im Voranschlag 2020 der Stadt Linz die Werte des Finanzierungshaushalts über dem Ergebnishaushalt, weil vor allem Beteiligungen veräußert und Immobilien verkauft werden mussten. Ferner wurden Investitionszuschüsse auf mehrere Perioden verteilt und Rechnungsabgrenzungen vorgenommen.

Dazu kommt, dass die in Linz und Oberösterreich vorgenommene Doppelbudgetierung für 2020/2021 samt Gliederung in die drei Komponenten Ergebnis, Finanzierung und Vermögen zu einer enormen Vermehrung der Verbuchungen führt. Darunter leidet die Verständlichkeit, Übersichtlichkeit und damit die für die Beurteilung des Haushalts durch Politik und Bürgerinnen/Bürger erforderliche Transparenz. Ferner steigt der Personal-, Zeit-, Personal- und Sachaufwand, insbesondere für die Informationstechnologie und die unbedingt notwendige Beratung. Ein Periodenvergleich der einzelnen Abschnitte des Voranschlages bzw. Rechnungsabschlusses oder ein zwischenbetrieblicher Vergleich der Ergebnisse von Gemeinden ist daher kaum möglich, sondern kosten- und zeitintensiv und im Ergebnis divergent, politisch umstritten und unerwünscht.

Aktuelle Praxiserfahrungen bestätigen die aufgezeigten Bewertungsprobleme bei der Aufstellung des Ergebnis- und Vermögenshaushaltes. Außer politischem Streitpotential, Intransparenz, Verwirrung und enormen Kosten- und Zeitaufwand ist nicht viel Relevantes übriggeblieben. Vieles beruht auf divergenten Annahmen ohne besonderen Mehrwert für die Gemeinden. Eigentlich sollte man auf die Bewertung öffentlichen Gutes verzichten und nur die marktbestimmten Betriebe bewerten, was ohnedies mehr oder weniger perfekt auch schon vor der neuen VRV geschehen ist.

## **Rechnungsstil und Rechnungsziel**

Immer wieder wird bei Implementierung der VRV 2015 von einem absoluten MUSS gesprochen (z. B. *public Online 2/19*). Ein MUSS sollte auch einen SINN haben. Dieser ist nur dann gegeben, wenn Rechnungsstil und Rechnungsziel übereinstimmen und die in § 40 VRV 2015 normierten verwaltungsökonomischen Prinzipien beachtet werden.

Die primären Rechnungsziele des kommunalen Haushaltswesens sind die soziale Wohlfahrt und Nutzenstiftung für die Bürgerinnen/Bürger sowie die Aufrechterhaltung des finanziellen Gleichgewichts. Dieses Postulat gilt für die kommunale Hoheitsverwaltung im engeren Sinn. Für marktbestimmte Betriebe und Unternehmungen, die der Daseinsvorsorge dienen, ist das Rechnungsziel ein ausgeglichenes Ergebnis. Erzielte Gewinne sind bedarfswirtschaftlich im öffentlichen Interesse zu verwenden. Kommunen unterscheiden sich fundamental von gewinnorientierten Privatunternehmen. Marktbestimmte Betriebe führen ohnedies eine Buchhaltung nach doppelten Grundsätzen und subsidiär nach den Bestimmungen der VRV 2015.

Das Rechnungswesen der Privatwirtschaft ist die doppelte Buchhaltung, die den direkten Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung auf dem Beschaffungs- und Absatzmarkt darstellt, der im kommunalen Hoheitsbereich wegen der öffentlichen Finanzierung über Steuern und Abgaben nicht gegeben ist. Im Bereich der Kommunalwirtschaft besteht der Zusammenhang nur partiell im Rahmen einer öffentlich-privaten Mischfinanzierung. Kommunen dienen öffentlichen Zielen, sind also zweck- und wirkungsorientiert und benötigen ein Rechnungswesen mit primär gesamt- und finanzwirtschaftlicher Orientierung. Die betriebswirtschaftliche Effizienz leistet einen unterstützenden Beitrag ohne das angestrebte Hauptziel zu sein.

### **Kosten-Nutzen-Überlegungen; Mehraufwand**

So anerkennenswert die Bemühungen der Protagonisten der doppelten Buchhaltung und der IT- und Beratungsfirmen zur Implementierung des 3-Komponenten-Systems von der kleinsten Gemeinde (Tschanigraben mit 69 Einwohnern) bis zur Bundeshauptstadt Wien mit ca. 1,9 Mio. Einwohnern auch sein mögen, muss es dennoch gestattet sein, den damit verbundenen Aufwand kritisch zu hinterfragen und dem Nutzen gegenüber zu stellen.

Während nach Angaben der EU-Kommission und des Finanzministeriums der Bundesrepublik Deutschland ein auf Österreich heruntergerechneter Umstellungsaufwand von € 140 bis 360 Mio. zu erwarten ist, konnte der durch Effizienzsteigerungen und höherer Transparenz zu erwartender Nutzen bisher nicht nachgewiesen werden (*IKW-Band 119, Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Linz 2010, IKW-Band 133, Einführung in das Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen, 2. Auflage Linz 2019, S 43 ff; Landesrechnungshof Rheinland-Pfalz, Kommunalbericht 2011, S 45 ff*).

Die Budgethoheit und Gemeindeautonomie sind als wesentlicher Bestandteil der Kommunalpolitik verfassungsrechtlich garantiert. Die Vergabe des Haushalts- und Rechnungswesens an externe Anbieter kann dazu führen, dass das formale Ergebnis inhaltlich durch Externe anders interpretiert wird. Durch die Verlagerung von Expertise steigt die Abhängigkeit der Gemeinden und dominiert eher die erwerbswirtschaftliche Betrachtungsweise.

Jede Entscheidung der Gemeindeorgane ist wegen des unmittelbaren Zusammenhangs von Verwaltungsorganisation und Haushalts- und Rechnungswesen gebearungsrelevant. Dieser Konnex wird durch Outsourcing als „Unterstützung der Gemeindebuchhaltung“ durchbrochen (*siehe Zeitschrift KOMMUNAL 07C/2019, S 90*). Diese Vorgangsweise stellt einen Eingriff in die Gemeindeautonomie und Budgethoheit dar und ist verfassungsrechtlich bedenklich, unabhängig davon, ob sie über einen privaten Anbieter oder einen öffentlichen Rechtsträger erfolgt.

Zu bedenken ist jedenfalls, dass der Öffentliche Haushalt als „Lebensnerv des öffentlichen Handelns“ und „Regierungsprogramm in Zahlen“, von den demokratisch gewählten Gemeindeorganen autonom zu gestalten ist (*G. Steger, Öffentliche Haushalte in Österreich, 2. Auflage, Wien 2005, S 351*).

Bemerkenswert ist, dass in der VRV 2015 und in allen darauffolgenden Landesgesetzen und Haushaltsvorschriften mit keinem einzigen Wort „doppelte Buchhaltung“ vorgeschrieben wird. Es entsteht ein erheblicher Mehraufwand durch die Bewertung öffentlichen Vermögens, das gar nicht bilanzierungsfähig ist und keinen Marktpreis hat. Die Bewertung beruht auf Annahmen, die letztlich politisch zu entscheiden und zu interpretieren sind.

Der Buchungsaufwand steigt stark an, worauf die Erhöhung von bisher 8 auf 35 Anlagen und von 46 auf 120 Seiten der VRV 2015 hinweist. Das Gewicht der Voranschlags-Bände der Stadt Linz hat sich von 1.000 g im Jahr 2019 auf 1.320 g im Jahr 2020/2021 erhöht. Durch Veranschlagung der inhaltlich divergenten Finanzierungs- und Ergebnishaushalte, Bildung von Rückstellungen, Rücklagen, Rechnungsabgrenzungen und Bewertung von Derivaten vervielfältigt sich der Buchungsaufwand. Darunter leidet wegen der vielen Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten die Verständlichkeit und Transparenz. Von „Deregulierung“ des öffentlichen Haushaltswesens kann keine Rede sein.

Die Schwierigkeit bei der gesamthaften Bewertung des Ergebnisses der kommunalen Haushaltsführung durch Kennzahlen besteht darin, dass nicht nur die Finanzierungs- und Ertragskraft sowie die Verschuldung, sondern auch das Nettoergebnis, das Nettovermögen und die Substanzerhaltung gesamthaft zu beurteilen sind. Damit wird durch ein Kennzahlenset ein Zustand beschrieben, der von der Wirtschaftskraft, der Topographie, der Bevölkerungsstruktur und von der Höhe der Einnahmen (Abgabenertragsanteile, Kommunalsteuer, Grundsteuer, Gebühren, etc.) und der Ausgaben (Landesumlage, Sprengelbeiträge, Transfers zur Chancengleichheit, etc.) abhängt. Zu den fünf Kennzahlen des KDZ-Quicktests, nämlich öffentliche Sparquote (Nettoergebnisquote), freie Finanzspitze, Eigenfinanzierungsquote, Verschuldungsdauer und Schuldendienstquote, kommen noch die von der Bewertung abhängigen Kennzahlen Nettovermögensquote und Substanzerhaltungsquote hinzu.

Neun Landesgesetzgeber, der Bundesgesetzgeber (über das FAG) und das EU-Recht bestimmen maßgeblich über das Budget und die Verschuldung. Wegen der unterschiedlichen landesgesetzlichen Regelungen ergibt sich ein Korrekturbedarf bei der Auswertung, der die Vergleichbarkeit noch einige Jahre erschweren wird, sodass es weiterhin primär auf den finanzwirtschaftlichen Quicktest ankommen wird (*Biwald/Hödl, in: public 7-8/2020, Seite 39*).

Der Transfersaldo zulasten der Gemeinden beläuft sich auf minus €2,7 Mia. Er reduziert die Gemeinde-Ertragsanteile auf €5 Mia. mit fatalen Auswirkungen auf die Gemeindeautonomie (*Peter Bivwald in: public 7-8/2020, S 58*).

## **Pflichtausgaben und zusätzliche Belastungen durch Gesetzesänderungen**

Gemeinden können nur in sehr begrenztem Ausmaß mitgestalten und befinden sich in einer starken Abhängigkeit von den Ländern. Wirtschaftsstarke Städte finanzieren ihr Bundesland durch Umverteilung „nach oben“ und in weiterer Folge auch andere Gemeinden ihres Bundeslandes. Größere Städte weisen relativ schlechte Benotungen auf, weil die Beurteilung auf fremdbestimmten Grundlagen beruht. Strukturelle und finanzielle Änderungen sind nur durch die Gesetzgeber möglich und demokratiepolitisch bestimmt. Im Bonitäts-Ranking scheinen daher meist nur kleine und mittelgroße Gemeinden an vorderer Stelle auf (*siehe Sonderausgabe 2020 public, 7-8/2020*). Die gesamtwirtschaftliche Bedeutung und der Finanzbedarf der größeren Gemeinden bezüglich Daseinsvorsorge, Infrastruktur, Gesundheit, Bildung, Kultur, Investition, Beschäftigung und Konsum wird dabei nicht ausreichend gewürdigt.

Die Konsolidierungsbemühungen sind deswegen besonders herausfordernd, weil die Pflichtausgaben stärker steigen als die laufenden Einnahmen. Pflichtausgaben, aber auch wesentliche Einnahmen wie die Bundesabgabenertragsanteile, sind nicht steuerbar und konjunktur- und krisenabhängig. Letztlich hängen sie vom Bundes- und Landesgesetzgeber ab, ganz abgesehen von Krisen- und finanziellen Notsituationen wie Pandemien, Überschwemmungen und Klima- und Hitzeschäden, die organisatorisch und finanziell bewältigt werden müssen.

Änderungen von Bundes- und Landesgesetzen und Verordnungen werden immer wieder beschlossen, die den Gemeinden zusätzliche Lasten ohne finanziellen Ausgleich aufbürden. Wenn Abgeltungszahlungen gewährt werden, reichen sie bei weitem nicht aus, um die finanziellen Lasten zu decken. Gegen den Grundsatz „wer anschafft, muss auch zahlen“ wird damit verstoßen.

Die Transferzahlungen der oberösterreichischen Gemeinden an das Land OÖ liegen im österreichweiten Vergleich auf dem Spitzenplatz. Insbesondere wird die Finanzkraft der Statutarstädte deutlich geschwächt. Der Finanzausgleich müsste völlig neu geregelt werden. Es mangelt zwar nicht an vielen, gut gemeinten, wissenschaftlich fundierten Vorschlägen zur grundlegenden Reform des Finanzausgleichs, der allerdings auch einer effizienten externen und internen Gestaltung der Verwaltungsstruktur der Gebietskörperschaften bedarf.

Die Schwierigkeiten sind fast unüberwindlich, weil kein Finanzausgleichspartner, weder der Bund, noch die Länder und Gemeinden, aus gutem Grund Einnahmeverluste hinnehmen will und kann. Es wäre daher unbedingt notwendig, mehr Geld zur Verfügung zu stellen: Entweder durch Mehreinnahmen aus Steuern, Abgaben und Leistungserlösen und/oder durch eigentlich sozial

kontraproduktive und nicht realisierbare Einsparungen auf dem Gebiet der Daseinsvorsorge, Gesundheit, Bildung und der Sozialleistungen und/oder durch eine fundamentale Verwaltungs- und Strukturreform des föderalen Systems österreichischer Prägung – eine Herkulesaufgabe!

Eine echte und nachhaltige Sanierung der Finanzen wäre allerdings nur dann zu erreichen, wenn die für ganz Österreich geltenden Regelungen zur Verteilung der Finanzausgleichsmittel strukturell durch Einräumung des Mitspracherechtes der betroffenen Städte und Gemeinden grundlegend geändert, vereinfacht und gestrafft würden.

Dies ist wegen der geringen Möglichkeiten zur Einflussnahme der Gemeinden solange nicht möglich, als sich die Strukturen im föderalen Staate Österreich nicht ändern und fundierte Vorschläge an permanenten Widersprüchen von allen Seiten scheitern. Nach wie vor hängen die Gemeinden als „Marionetten am Gängelband der Länder“ und weisen einen geringen Autonomiegrad auf (*Es war einmal, in public, Heft 7-8/20, Seite 57*).

Notwendig wäre eine Bundesstaatsreform mit genauer Abgrenzung der Zuständigkeiten zum Beispiel auf dem Gebiet des Gesundheits-, Sozial-, Bildungs- und Verkehrswesens, verbunden mit einem aufgabenbezogenen Finanzausgleich nach dem Äquivalenzprinzip von Leistung und Gegenleistung. Die Konnexität von Aufgaben-, Ausgaben- und Einnahmenverantwortung auf jeder Ebene des Staatsaufbaus müsste gesichert werden. Die finanziellen Transfers von den Gemeinden an die Länder fallen beträchtlich höher aus als die Zuschüsse von den Ländern an die Gemeinden (*Helfried Bauer, Karoline Mitterer, Steuerungsperspektiven bei Finanzausgleichsreformen in Krisenzeiten, in: ÖHW Heft 1-3/2020, S 40-41*).

Der föderale Staatsaufbau müsste völlig neu strukturiert werden, um Ineffizienzen und Zwei- und Mehrgleisigkeiten bei der Aufgabenerledigung sowie auf dem Gebiet der Transferzahlungen und des Förderwesens zu vermeiden.

## Schlussbemerkung

Resümierend sei festgestellt, dass die Bewertung öffentlichen Vermögens im Hoheitsbereich der Gemeinden weder sinnvoll noch möglich ist, weil marktbestimmte Preise nicht vorhanden sind oder auf Annahmen beruhen. Vielmehr handelt es sich im Widmungsvermögen, das dem öffentlichen Interesse dient und demokratischer Beschlussfassung bedarf. Die Bewertung öffentlichen Gutes ist nicht nur kosten- und zeitaufwändig, sondern enthält viel Konfliktpotential. Erste politische Kontroversen bezüglich der Bewertung des Vermögens entstehen im Zuge der kommunalen Haushaltsplanung, vor allem wenn es darum geht, den Schuldenstand nach der „goldenen Bilanzregel“ zu beurteilen.

Dabei geht es um die Fristenkongruenz bei der Deckung langfristig und kurzfristig gebundenen Vermögens durch Eigen- und Fremdkapital und die Gegenüberstellung von Schulden und öffentlichem Vermögen (*im IKW-Band 119, Linz 2010, haben Michael Häupl/Helmut Mödlhammer, S 5 ff, Friedrich*

*Klug, S 64 und 70, Dietmar Pilz, S 77 und 81 und Bruno Rossmann, S 103, darauf hingewiesen, wurden aber nur im begrenzten Ausmaß gehört).*

### **Literaturverzeichnis**

Helfried Bauer, Karoline Mitterer, Steuerungsperspektiven bei Finanzausgleichsreformen in Krisenzeiten, ÖHW 1-3/2020  
Peter Biwald, public 7-8/2020  
Peter Biwald, Clemens Hödl, public 7-8/2020  
Robert Blöchl, Clemens Hödl, Alexander Maimer, ÖHW 1-3/2020  
Clemens Hödl, KDZ Forum Public Management, Heft 1/2020  
Landesrechnungshof Rheinland-Pfalz, Kommunalbericht 2011  
public Online, 2/19  
public Sonderausgabe 2020, 7-8/2020  
public 7-8/2020 „Es war einmal...“  
Gerhard Steger, Öffentliche Haushalte in Österreich, 2. Aufl., Wien 2005  
Zeitschrift KOMMUNAL 07C/2019  
IKW – Schriftenreihe „Kommunale Forschung in Österreich“

# Aktuelles zur Umsetzung des neuen Haushaltsrechts

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

## Einleitung



Mittlerweile liegt die Erstveröffentlichung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015)<sup>1</sup> mehr als fünf Jahr zurück. In der Zwischenzeit hat sich einiges getan. Die

oftmals sehr allgemein gehaltenen Regelungen der VRV 2015 wurden einerseits von den Ländern durch landesgesetzliche Vorgaben erweitert und konkretisiert. Andererseits ergeben sich in der praktischen Umsetzung Lösungsmöglichkeiten. Der folgende Artikel soll einerseits die landesgesetzliche Komponente des neues Haushaltsrechts beleuchten und andererseits einen Einblick in Praxisfragen der Umsetzung aus Gemeindesicht geben. Dabei liegt der Fokus auch auf neuen Beschlüssen des VR-Komitees, welches sich mit den Grundsatzfragen der VRV auseinandersetzt.

## Was geben die Bundesländer vor?

Die praktische Umsetzung der VRV 2015 hängt maßgeblich von den landesgesetzlichen Vorgaben ab. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben auf Landesebene finden sich in der Regel in der jeweiligen Gemeindeordnung sowie in manchen Bundesländern auch zusätzlich in Gemeindehaushalts(ver)ordnungen.<sup>2</sup> Die landesgesetzlichen Regeln erweitern teilweise den Umfang der Berichtspflichten und konkretisieren einzelne Bestimmungen der VRV 2015. Wesentliche hier zu nennende Bereiche sind die Darstellung der Investitionen (Investitionsnachweis), die Behandlung von Rücklagen, die Darstellung von Investitionszuschüssen sowie die Ermittlung des Haushaltsausgleichs.

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

<sup>2</sup>) In der Steiermark gibt es beispielsweise die Stmk. Gemeindehaushaltsverordnung – StGHVO LGBl. Nr. 34/2019 idF. LGBl. Nr. 116/2019.

## Darstellung der Investitionen

In der bisherigen Darstellung nach VRV 1997 wurden in den meisten Bundesländern anhand eines Haushaltshinweises ordentliche von außerordentlichen Gebarungsfällen unterschieden.<sup>3</sup> In der VRV 2015 ist gemäß § 6 Abs. 6 die Verwendung des Haushaltshinweises nicht mehr verpflichtend vorgesehen. Um den damit einhergehenden Informationsverlust auszugleichen, haben sich alle Bundesländer darauf geeinigt, in den Landesgesetzen einen Investitionsnachweis vorzuschreiben. Der Investitionsnachweis bildet die Kosten der größeren Vorhaben der Gemeinde ab und zeigt gleichzeitig die Finanzierungskomponenten. Wurde die Generalsanierung eines Straßenzuges also beispielsweise über einen Landeszuschuss sowie über ein Darlehen finanziert, so können diese Informationen dem Nachweis entnommen werden. Diese Informationen finden sich zwar durchaus auch im Detailnachweis<sup>4</sup>, müssten jedoch an unterschiedlichen Stellen des Gemeindehaushalts herausgelesen werden.

Die genaue landesgesetzliche Formulierung weicht von Bundesland zu Bundesland etwas ab. Im Vorarlberger Gemeindegesetz<sup>5</sup> wird der Nachweis beispielsweise als „Nachweis über Investitionsvorhaben und deren Finanzierung“ eingeführt, ohne diesen näher zu beschreiben. In Niederösterreich wurde der Nachweis konkretisiert. Hier sind Maßnahmen darzustellen, „die ganz oder teilweise durch einmalige Mittelaufbringungen (z.B. durch Veräußerung von Gemeindevermögen, Investitionskostenzuschüsse, sonstige Fördermittel, Rücklagenentnahmen mit Zahlungsmittelreserve, Darlehensaufnahmen, Leasing u. dgl.) gedeckt werden [...]“.<sup>6</sup>

Der Investitionsnachweis ist Bestandteil des Voranschlags und des Rechnungsabschlusses. Somit müssen über dieses Instrument je nach Rechenwerk einerseits die Investitionen des folgenden Jahres geplant werden (Voranschlag) oder die Investitionen des abgelaufenen Jahres dargestellt werden (Rechnungsabschluss).

## Ermittlung des Haushaltsausgleichs

In den Gemeindeordnungen und Gemeindehaushalts(ver)ordnungen der einzelnen Bundesländer ist dargestellt, wie der Haushaltsausgleich ermittelt wird. Der Haushaltsausgleich ist eine wesentliche Kenngröße, die zeigt, wie eine Gemeinde finanziell aufgestellt ist und ob sie zur Abgangsgemeinde wird.

<sup>3</sup>) Eine Ausnahme stellen die Gemeinden des Bundeslands Vorarlberg dar, welche auch vor der Einführung nicht zwischen einem ordentlichen und einem außerordentlichen Haushalt unterschieden.

<sup>4</sup>) Der Detailnachweis ist die Darstellung des Gemeindehaushaltes auf Ebene der Konten. Jeder Ansatz wird separat ausgewiesen.

<sup>5</sup>) Vgl. §§ 73 und 78 Gesetz über die Organisation der Gemeindeverwaltung (Gemeindegesetz) LGBl.Nr. 40/1985 idF. LGBl.Nr. 52/2020.

<sup>6</sup>) Vgl. § 67 Z 2 NÖ Gemeindeordnung 1973 (NÖ GO 1973) LGBl. 1000-0 idF. LGBl. Nr. 35/2020.

Für Abgangsgemeinden gelten besonders strenge Regeln bei der Finanzgebarung, gleichzeitig werden den Gemeinden Teile ihrer Auszahlungen durch das Land refundiert.

Gemäß § 73b der Oö. Gemeindeordnung ist ein Haushaltsausgleich bei Ausgleich der Zahlungen der laufenden Geschäftstätigkeit mit den Einzahlungen der laufenden Geschäftstätigkeit gegeben.<sup>7</sup> An derselben Stelle ist auch das nachhaltige Haushaltsgleichgewicht definiert. Das nachhaltige Haushaltsgleichgewicht zielt auf alle drei Haushalte ab. Es ist dann gegeben, wenn im Finanzierungshaushalt die Liquidität der Gemeinde vorhanden ist, im Ergebnishaushalt das Nettoergebnis mittelfristig (fünf Jahre) ausgeglichen ist und die Gemeinde ein positives Nettovermögen aufweist. Ein nachhaltiges Haushaltsgleichgewicht soll angestrebt werden.<sup>8</sup>

In § 72 der NÖ Gemeindeordnung sind die allgemeinen Haushaltsgrundsätze dargestellt. Diese geben in den Ziffern 3 bis 5 Regelungen für alle drei Haushalte vor. In § 72 Abs. 3 der NÖ Gemeindeordnung heißt es, dass die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Darlehen und Finanzierungsleasing für die Investitionstätigkeit der Gemeinde sicherzustellen ist. Im Ergebnishaushalt ist hinsichtlich des Voranschlags und des Rechnungsabschlusses die Ausgeglichenheit anzustreben. Ein Fehlbetrag im Ergebnisvoranschlag und ein Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung kann durch Inanspruchnahme der allgemeinen Haushaltsrücklage bedeckt werden. In § 72 Abs. 5 der NÖ Gemeindeordnung ist geregelt, dass das Nettovermögen positiv zu erhalten ist.

Zur Ermittlung des Haushaltsausgleichs gibt es in Niederösterreich das Haushaltspotential. Dieses ist in der NÖ Gemeindehaushaltsverordnung geregelt.<sup>9</sup> Gemäß der Definition ergibt sich das Haushaltspotential aus der Differenz der wiederkehrenden Mittelaufbringungen und Mittelverwendungen unter jeweiliger Berücksichtigung der entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten. Als Basis zur Ermittlung des Haushaltspotenzials ist auf den finanzwirksamen Teil der Ergebnisrechnung, für den Bereich der Investitionen und Finanzierungen auf die Finanzierungsrechnung abzustellen, bei weiteren Veränderungen auf die Vermögensrechnung, jeweils ohne Betriebe im Sinne des § 1 Abs. 2 VRV 2015.

Sämtliche Vorgehensweisen zur Ermittlung des Haushaltsausgleichs haben eine ähnliche Zielrichtung. Es geht darum, dass die Gemeinde in der operativen Gebarung einen ausreichend hohen Überschuss erwirtschaftet, um sich die Darlehenstilgungen und laufenden Investitionen leisten zu können. Die tatsächliche rechnerische Ermittlung ist in den Gemeindeordnungen und Gemeindehaushalts(ver)ordnungen der einzelnen Bundesländer unterschiedlich geregelt.

<sup>7)</sup> Vgl. § 73b Oö. Gemeindeordnung 1990 (Oö. GemO 1990) LGBl.Nr. 91/1990 idF. LGBl.Nr. 72/2019.

<sup>8)</sup> Vgl. § 75 Abs. 5 Oö. Gemeindeordnung 1990 (Oö. GemO 1990) LGBl.Nr. 91/1990 idF. LGBl.Nr. 72/2019.

<sup>9)</sup> Vgl. § 5 NÖ Gemeindehaushaltsverordnung (NÖ GHVO) LGBl. 51/2019.

## Investitionszuschüsse

Investitionszuschüsse bzw. Kapitaltransfers werden in den österreichischen Bundesländern unterschiedlich behandelt. Investitionszuschüsse bzw. Kapitaltransfers sind Transfers, die bei der Stadt oder Gemeinde zu Investitionen führen, also für die Schaffung von Vermögen gewährt werden.<sup>10</sup> In Zusammenhang mit einem Kapitaltransfer steht also immer auch eine Aktivierung eines Vermögensgegenstandes. Das bedeutet, dass ein Transfer, der für laufende Aufwendungen gewährt wird, nicht als Kapitaltransfer zu sehen ist.

Ein Transfer für den Bau eines Schulgebäudes ist somit als Kapitaltransfer anzusehen. In der VRV 1997 wurde dieser Transfer auf dem entsprechenden Einnahmenkonto der Postenklasse 8 abgebildet. Diese Posten bzw. Konten gibt es mit der VRV 2015 nicht mehr. Die Einnahmenkonten für erhaltene Kapitaltransfers wurden ersetzt durch Bestandskonten der Kontenklasse 3. Erhaltene Kapitaltransfers werden in der VRV 2015 auf Bestand gebucht und in der Vermögensrechnung in einem eigenen Sonderposten auf der Passivseite abgebildet. Von dort erfolgt eine ertragswirksame Auflösung über die Nutzungsdauer des damit angeschafften Vermögensgegenstandes.<sup>11</sup> Während der Vermögensgegenstand über seine Nutzungsdauer abgeschrieben wird, wird der Zuschuss ertragswirksam aufgelöst und gleicht damit teilweise den Aufwand aus der Abschreibung aus.

Abweichungen zwischen den Bundesländern ergeben sich bei der Verbuchung von Aufschließungsbeiträgen und Bedarfszuweisungsmitteln für Investitionen.

Anschlussgebühren bzw. Interessentenbeiträge, die von Grundstücksbesitzerinnen und Grundstücksbesitzern geleistet werden, sind in sämtlichen Bundesländern als Kapitaltransfers von Privaten zu betrachten und über die Nutzungsdauer des damit finanzierten Anlagevermögens (z.B. Wasser, Abwasser) aufzulösen.<sup>12</sup> Dies bedeutet, dass in der Vergangenheit erhaltene Anschlussgebühren auch für die Erstellung der Eröffnungsbilanz relevant sind. Aufschließungsabgaben bzw. -beiträge sind mit der Ausnahme des Bundeslandes Niederösterreich ebenfalls zu passivieren.<sup>13</sup>

Die Bundesländer Burgenland, Kärnten, Oberösterreich, Salzburg und Vorarlberg geben ihren Gemeinden vor, erhaltene Bedarfszuweisungsmittel für Investitionen genauso wie alle anderen Kapitaltransfers von Bund, Land, EU etc. als Sonderposten zu passivieren und über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufzulösen.<sup>14</sup> Bei dieser Buchungsart fließen die erhaltenen Mittel zunächst im Finanzierungshaushalt in die investive Gebarung. Die Auflösung über die Nutzungsdauer erfolgt dann ertragswirksam im Ergebnishaushalt.

<sup>10</sup> Vgl. § 11 Abs. 5 VRV 2015 BGBl. II Nr. 313/2015 idF. BGBl. II Nr. 17/2018.

<sup>11</sup> Vgl. § 36 VRV 2015 BGBl. II Nr. 313/2015 idF. BGBl. II Nr. 17/2018.

<sup>12</sup> Vgl. Amt der Oö Landesregierung, Direktion Inneres und Kommunales. Leitfaden zur Vermögensbewertung durch die oberösterreichischen Gemeinden. 2019, S. 51 f.

<sup>13</sup> Vgl. § 186 (1) Stmk. Gemeindehaushaltsverordnung – StGHVO LGBL. Nr. 34/2019 idF LGBL. Nr. 116/2019.

<sup>14</sup> Vgl. Amt der Oö Landesregierung, Direktion Inneres und Kommunales. Leitfaden zur Vermögensbewertung durch die oberösterreichischen Gemeinden. 2019, S. 51 f.

Die Bundesländer Niederösterreich, Steiermark und Tirol wiederum regeln, erhaltene Bedarfszuweisungsmittel ertragswirksam über das Konto 871 zu verbuchen.<sup>15</sup> Dies bedeutet, dass die Mittel sofort im Ergebnishaushalt das Nettoergebnis und im Finanzierungshaushalt den Saldo 1 (operative Gebarung) in voller Höhe verbessern. In der Steiermark sind erhaltene Bedarfszuweisungsmittel zudem in eine Haushaltsrücklage Bedarfszuweisungsmittel einzustellen und von dort über die Nutzungsdauer verteilt jährlich aufzulösen (siehe nächster Abschnitt). In Niederösterreich ist eine solche Rücklagenbildung wahlweise möglich.

## Haushaltsrücklagen

Haushaltsrücklagen werden in der VRV 2015 aus Zuweisungen vom Nettoergebnis gebildet und sind auf der Passivseite der Vermögensrechnung auszuweisen.<sup>16</sup> Sie stellen auf der Passivseite der Vermögensrechnung einen Teil des Nettovermögens dar, d. h. wie in der Privatwirtschaft können Haushaltsrücklagen als Teil des Eigenkapitals betrachtet werden.<sup>17</sup> Aus der Zuweisung aus dem Nettoergebnis folgt, dass Haushaltsrücklagen in der VRV 2015 – im Gegensatz zur VRV 1997 – nicht finanzwirksam gebildet werden. In der VRV 1997 stellte die Bildung von Haushaltsrücklagen eine Ausgabe und die Auflösung von Haushaltsrücklagen eine Einnahme dar.

In der VRV 2015 besteht jedoch die Möglichkeit korrespondierend zu den Haushaltsrücklagen auf der Passivseite des Vermögenshaushalt, auf der Aktivseite unter den liquiden Mitteln Zahlungsmittelreserven (ZMR), d. h. hinterlegte Geldmittel, auszuweisen.<sup>18</sup> Finanzierten Haushaltsrücklagen sind Zahlungsmittelreserven zugeordnet, während für nicht finanzierte Haushaltsrücklagen keine Zahlungsmittelreserven hinterlegt sind.

Zusätzlich zur Unterscheidung von Haushaltsrücklagen mit bzw. ohne Zahlungsmittelreserve muss zwischen allgemeinen und zweckgebundenen Haushaltsrücklagen unterschieden werden. Allgemeine Haushaltsrücklagen können aus einem positiven Nettoergebnis gebildet werden. In den meisten Bundesländern sind bei der Bildung von allgemeinen Haushaltsrücklagen Zahlungsmittelreserven in gleicher Höhe zu hinterlegen.<sup>19</sup> Im Burgenland wird es jedoch nicht ausgeschlossen auch allgemeine Haushaltsrücklagen ohne Zahlungsmittelreserven zu bilden.<sup>20</sup> Zweckgebundene Haushaltsrücklagen sind für bestimmte Vorhaben reserviert und können beispielsweise aus Überschüssen in Gebührenhaushalten wie dem Abwasser- oder Wasserbereich gebildet werden, oder aber auch

<sup>15</sup> Vgl. § 186 Abs. 2 Stmk. Gemeindehaushaltsverordnung – StGHVO LGBL. Nr. 34/2019 idF. LGBL. Nr. 116/2019.

<sup>16</sup> Vgl. §27 VRV 2015. BGBl. II Nr. 313/2015 idF. BGBl. II Nr. 17/2018.

<sup>17</sup> Vgl. §224 Abs. 1 Unternehmensgesetzbuch dRGBL. S 219/1897 idF. BGBl. I Nr. 63/2019.

<sup>18</sup> Vgl. §27 VRV 2015. BGBl. II Nr. 313/2015 idF. BGBl. II Nr. 17/2018.

<sup>19</sup> Siehe beispielsweise § 188 Stmk. Gemeindehaushaltsverordnung – StGHVO LGBL. Nr. 34/2019 idF. LGBL. Nr. 116/2019.

<sup>20</sup> Vgl. § 17 Abs. 1 Bgld. Gemeindehaushaltsordnung LGBL. Nr. 102/2019.

aus dem allgemeinen Haushalt z.B. zur Tilgung eines endfälligen Darlehens. Zweckgebundene Haushaltsrücklagen müssen in allen Bundesländern mit Zahlungsmittelreserven hinterlegt werden.<sup>21</sup>

Haushaltsrücklagen ohne Zahlungsmittelreserve können, da keine Geldmittel hinterlegt sind, zwar zum Ausgleich des Ergebnishaushaltes verwendet, jedoch nicht zur Finanzierung von Investitionsvorhaben vorgesehen werden.

In der Eröffnungsbilanz müssen zumindest jene Haushaltsrücklagen enthalten sein, die auch im Rechnungsabschluss 2019 aufscheinen. Da Haushaltsrücklagen in der Kameralistik in der Regel zahlungswirksam gebildet wurden, müssen für die Haushaltsrücklagen aus dem Rechnungsabschluss 2019 auch Zahlungsmittelreserven in der entsprechenden Höhe ausgewiesen werden.

Darüber hinaus gibt es in den Bundesländern zusätzliche Haushaltsrücklagen, die ohne Zahlungsmittelreserven gebildet werden. Erhaltene Bedarfszuweisungsmittel werden in Gemeinden der Bundesländer Niederösterreich, Steiermark und Tirol als Ertrag im Ergebnishaushalt verbucht.<sup>22</sup> Dies hat zur Folge, dass das Nettoergebnis im Jahr des Zuflusses der Bedarfszuweisungsmittel verbessert wird. Daher gibt es in den Bundesländern Niederösterreich und Steiermark die Möglichkeit bzw. Verpflichtung für Bedarfszuweisungsmittel eine Haushaltsrücklage in der Höhe der erhaltenen Bedarfszuweisungsmittel zu bilden, wodurch das Nettoergebnis wieder reduziert wird.<sup>23</sup> Bei der Haushaltsrücklage Bedarfszuweisungsmittel handelt sich um eine Rücklage ohne Zahlungsmittelreserve, da die erhaltenen Bedarfszuweisungsmittel nicht mehr zur Bildung der Zahlungsmittelreserve zur Verfügung stehen. Sie wurden bereits für die Anschaffung des Vermögensgegenstandes ausgegeben. Diese Haushaltsrücklage wird über die Nutzungsdauer des mit den Bedarfszuweisungsmitteln angeschafften Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufgelöst. Während die Bildung der Haushaltsrücklage Bedarfszuweisungsmittel in der Steiermark verpflichtend ist, erfolgt die Bildung in Niederösterreich auf freiwilliger Basis. Im Bundesland Tirol ist die Bildung einer Haushaltsrücklage Bedarfszuweisungsmittel nicht vorgesehen. In den restlichen Bundesländern werden Bedarfszuweisungsmittel nicht ertragswirksam verbucht, sondern im Sonderposten Investitionszuschüsse passiviert, sodass keine Haushaltsrücklage gebildet werden kann.<sup>24</sup>

Die Haushaltsrücklage Bedarfszuweisungsmittel kann auch rückwirkend, d. h. für Bedarfszuweisungsmittel, die die Gemeinde bis zum 31.12.2019 erhalten hat, für die Eröffnungsbilanz gebildet werden. In der Eröffnungsbilanz scheint auf der Aktivseite der Restwert des mit den Bedarfszuweisungsmitteln angeschafften Vermögensgegenstandes auf und auf der Passivseite im Nettovermögen der Rest der dazugehörigen Bedarfszuweisungsmittel. Ab dem Jahr 2020 wird der

<sup>21</sup>) Siehe beispielsweise § 17 Abs. 1 Bgld. Gemeindehaushaltsordnung LGBl. Nr. 102/2019.

<sup>22</sup>) Vgl. § 186 Abs. 2 Stmk. Gemeindehaushaltsverordnung – StGHVO LGBl. Nr. 34/2019 idF. LGBl. Nr. 116/2019.

<sup>23</sup>) Vgl. § 191 Abs. 1 Stmk. Gemeindehaushaltsverordnung – StGHVO LGBl. Nr. 34/2019 idF. LGBl. Nr. 116/2019.

<sup>24</sup>) Vgl. § 6 Abs. 5 OÖ Gemeindehaushaltsordnung LGBl. Nr. 71/2019 idF. LGBl. Nr. 16/2020.

Vermögensgegenstand über die Restnutzungsdauer aufwandswirksam abgeschrieben und die dazugehörige Haushaltsrücklage Bedarfszuweisungsmittel über den gleichen Zeitraum ertragswirksam aufgelöst.<sup>25</sup>

Weiters haben Gemeinden in den Bundesländern Niederösterreich und Steiermark die Möglichkeit bis zu 50 Prozent des Saldos der Eröffnungsbilanz bzw. des Nettovermögens in eine Haushaltsrücklage ohne Zahlungsmittelreserve zu stellen.<sup>26</sup> Die Haushaltsrücklage Eröffnungsbilanz ist im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz zu bilden und scheint daher auch in der Eröffnungsbilanz auf. Eine solche Rücklage ist in anderen Bundesländern nicht vorgesehen.

### **Praxisfragen der Anwendung**

In der praktischen Umsetzung der VRV 2015 ergeben sich durch den neuen 3-Komponenten-Haushalt Anwendungsfragen, welche zum einen im bisherigen Haushaltsrecht nicht relevant waren und zum anderen auch in der Privatwirtschaft in dieser Form nicht vorkommen. Während bisher in Hinblick der Erstellung des ersten Budgets vor allem die Vermögensbewertung im Fokus stand, treten im Zuge der Erstellung der Eröffnungsbilanz nun vermehrt andere Themen in den Vordergrund. Im Folgenden soll auf diese Themen näher eingegangen werden.

### **Zukünftige Verpflichtungen**

Ein wesentliches neues Merkmal des Haushaltsrechts nach VRV 2015 ist die Verpflichtung auch zukünftige Mittelverwendungen abzubilden. Dies erfolgt über das Instrument der Rückstellungen. Diese lassen sich einerseits in (1) Personalarückstellungen sowie andererseits in (2) Sachrückstellungen einteilen.

Zu den Sachrückstellungen zählen beispielsweise Prozesskostenrückstellungen, Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten sowie Rückstellungen für Haftungen. Diese Rückstellungen werden je nach den Gegebenheiten der Gemeinde zu bilden sein. Personalarückstellungen wie beispielsweise für Jubiläumsgelder und Abfertigungen sind hingegen in jeder Gemeinde<sup>27</sup> zu bilden.

Gemeinden gewähren ihren Bediensteten je nach Bundesland nach einer gewissen Zeit Jubiläumsgelder. In Niederösterreich erhalten BeamtenInnen sowie Vertragsbedienstete beispielsweise nach 25 und 40 Jahren ein Dienstjubiläum.<sup>28</sup> Bei der Berechnung der Verpflichtungen der Gemeinde ist das Anwartschaftsbarwertverfahren anzuwenden, welches die Verpflichtung auf die Dienstzeit aufteilt.

<sup>25</sup> Vgl. Hörmann (2019): Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG 1-2/2019, S. 139 f.

<sup>26</sup> Vgl. § 7 NÖ Gemeindehaushaltsverordnung (NÖ GHVO) LGBl. 51/2019.

<sup>27</sup> Eine Ausnahme stellen Gemeinden dar, die eine Versicherung abgeschlossen haben, welche das Risiko zu 100% abgedeckt.

<sup>28</sup> Vgl. §24 Abs. 3 NÖ Gemeinde-Vertragsbedienstetengesetz 1976 LGBl. 2420-0 idF. LGBl. Nr. 34/2020 sowie § 53 NÖ Gemeindebeamtendienstordnung 1976 LGBl. 2400-0 idF. LGBl. Nr. 34/2020.

Eine Bedienstete, welche beispielsweise bereits 20 Jahre bei der Gemeinde tätig ist, hat bereits die Hälfte des Anspruchs auf ein 40-jähriges Jubiläumsgeld erarbeitet.

Dasselbe Berechnungsmodell ist auch im Bereich der Abfertigungen anzuwenden. Die errechneten Verpflichtungen sind auf den heutigen Zeitpunkt abzuzinsen. In der VRV selbst ist als Zinssatz die umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (kurz: UDRB) festgelegt. Zum Stichtag 31.12.2019 lag diese Rendite jedoch im negativen Bereich. Durch einen Beschluss des VR-Komitees, welches sich mit Grundsatzfragen der VRV beschäftigt, kann alternativ zur UDRB auch der marktübliche Zinssatz der deutschen Bundesbank<sup>29</sup> verwendet werden.

In der Praxis greifen die meisten Gemeinden entweder auf entsprechende Funktionen in ihren Lohnprogrammen zurück oder verwenden Excel-Anwendungen<sup>30</sup>, welche für den Einsatz im Gemeindebereich programmiert wurden.

Gerade größere Städte entscheiden sich auch für die Aufnahme von Pensionsrückstellungen in ihre Vermögensrechnung. Der Vorteil ist, dass die zukünftigen Verpflichtungen der Gemeinde adäquater abgebildet werden und durch die ertragswirksame Auflösung ein Ausgleich der Aufwendungen im Ergebnishaushalt stattfindet, die Ergebnisrechnung also periodengerecht dargestellt wird.

Die Berechnung der Pensionsrückstellungen erfolgt auf Basis von statistischen Lebenserwartungen, welche beispielsweise von der Statistik Austria veröffentlicht werden. Dabei werden einerseits die zukünftigen Zahlungen an aktuelle Ruhe- und VersorgungsgenussbezieherInnen sowie auch zukünftige Zahlungen an aktive BeamtInnen aufgenommen.

## **Kofinanzierte Schutzbauten**

Neben dem oben genannten Zinssatz für Rückstellungen wurde auch die Behandlung von kofinanzierten Schutzbauten durch das VR-Komitee konkretisiert.

Derzeit werden kofinanzierte Schutzbauten nicht in der Vermögensrechnung der Gebietskörperschaften dargestellt. Mit der geplanten Novelle zur VRV 2015 sind kofinanzierte Schutzbauten, welche dem wirtschaftlichen Eigentum einer Gebietskörperschaft zuzurechnen sind, mit den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Vermögensrechnung aufzunehmen.

Dafür werden eigene Untergliederungen in den Anlagen 1b und 1c der VRV 2015 definiert und neue Kontengruppen in den Anlagen 3a und 3b der VRV 2015 festgelegt.

Schutzbauten, die vor dem 01.01.2020 in Betrieb genommen wurden, sind ab der Novelle in einer neuen Anlage der VRV 2015 darzustellen. Diese Anlage soll

<sup>29</sup>) Abrufbar unter: <https://www.bundesbank.de/de/statistiken/geld-und-kapitalmaerkte/zinssaetze-und-renditen/abzinsungszinssaetze/abzinsungszinssaetze-772442>

<sup>30</sup>) Eine solche Anwendung ist beispielsweise unter [www.praxisplaner.at](http://www.praxisplaner.at) für Städte und Gemeinden kostenlos abrufbar.

„Liste der nicht bewerteten kofinanzierten Schutzbauten“ heißen. In dieser Anlage sind die Schutzbauten differenziert nach Hochwasserschutz, Lawinerverbauung und Wildbachverbauung mit ihrer Bezeichnung und dem Standort, jedoch ohne Wert darzustellen. Diese Anlage ist nur Bestandteil des Rechnungsabschlusses.

Es ist in der Praxis häufig der Sachverhalt gegeben, dass eine Gemeinde während der Errichtung von „kofinanzierten Schutzbauten“ keine Rechnungen unter „In Bau befindliche kofinanzierte Schutzbauten“ verbuchen kann, da dazu wesentliche Detailinformationen einer Gemeinde nicht vorliegen. Folglich wird von Seiten des VR-Komitees empfohlen, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines kofinanzierten Schutzbaus erst mit dem Zeitpunkt der Übermittlung einer Aufstellung durch die den Schutzbau errichtende Gebietskörperschaftsebene im Haushalt erfasst werden. Dieser Sachverhalt gilt auch für Länder, wenn diese nicht Errichtende der kofinanzierten Schutzbauten sind.

## **Bewertung von kommunalen Beteiligungen**

Erstmals für die Eröffnungsbilanz zum 01.01.2020 stehen kommunale Beteiligungen im Fokus. Zu den für Gemeinden relevanten Anteilen an Unternehmen zählen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), Aktiengesellschaften (AG), Kommanditgesellschaften (einschließlich GmbH & Co KGs), offene Gesellschaften (OG) sowie Genossenschaften, an denen die Gemeinde beteiligt ist. Die Bewertung der Beteiligungen erfolgt zum anteiligen Eigenkapital, welches aus dem aktuellsten Jahresabschluss der Beteiligung abzulesen ist. Der Differenzbetrag zwischen Anschaffungskosten und anteiligem Eigenkapital wird in die Neubewertungsrücklage eingestellt.

In der Praxis ergibt sich häufig das Problem, dass zum Zeitpunkt der Bewertung der Abschluss der Beteiligung für dasselbe Jahr noch nicht vorliegt. Wird also beispielsweise der Rechnungsabschluss 2020 zum Stichtag 31.12.2020 erstellt, wird oftmals der Jahresabschluss zum 31.12.2020 noch nicht vorliegen. In diesem Fall sollte abgeschätzt werden, ob der Jahresabschluss noch rechtzeitig fertiggestellt wird. Andernfalls kann der Jahresabschluss des vorherigen Jahres herangezogen werden. Die Bewertung „hinkt“ somit in der Regel ein Jahr nach.

Oft ist in der Praxis das anteilige Eigenkapital nicht einfach zu bestimmen. Gerade bei komplizierten Konstruktionen wie GmbH & Co KGs kann oft nicht eindeutig ausgemacht werden, zu welchem Anteil die Gemeinde beteiligt ist. Hier kann es helfen, sich das Eigenkapital der Gesellschaft genauer anzusehen. Bei GmbH & Co KGs ist die GmbH oftmals ein Arbeitsgesellschafter ohne Kapitalanteil. Das Kapital entfällt entweder gänzlich auf die Gemeinde oder ist zwischen der Gemeinde und einem anderen Gesellschafter aufzuteilen. In jedem Fall kann es sich lohnen, die genauen vertraglichen Bestimmungen zu sichten.

Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz wurde diskutiert, ob in dieser bereits eine Neubewertungsrücklage auszuweisen ist. Hier lassen sich zwei Lösungsansätze ausfindig machen. Mancherorts wird argumentiert, dass die

Bewertung zur Eröffnungsbilanz als Neubewertung interpretiert werden kann<sup>31</sup> und daher bereits in der Eröffnungsbilanz eine Neubewertungsrücklage ausgewiesen werden kann. Auf der anderen Seite wird argumentiert, dass eine Neubewertungsrücklage gemäß VRV 2015 aus der Folgebewertung und damit nicht bei der Erstbewertung entsteht. Der Vorteil einer Bildung der Rücklage in der Eröffnungsbilanz besteht im Ausgleich von zukünftigen Rückgängen des Eigenkapitals der Beteiligungen. Diese werden bei Vorhandensein einer Rücklage über diese ausgeglichen und nicht ergebniswirksam verbucht. Fest steht, dass bei diesem Sachverhalt die landesgesetzlichen Vorgaben gesichtet werden sollten<sup>32</sup>.

### **Aufnahme von laufend ausbezahlten Kapitaltransfers**

Im neuen Haushaltsrecht wird zwischen Kapitaltransfers und Transfers unterschieden. Ein Kapitaltransfer liegt vor, wenn der Transfer für einen Vermögenszugang gewährt wird. Erhaltene Kapitaltransfers werden passiviert und über die Nutzungsdauer des angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes aufgelöst. Erhaltene Transfers ohne Vermögenszugang sowie gegebene Kapitaltransfers und Transfers sind erfolgswirksam darzustellen. Auch wenn die Darstellungsfragen damit auf den ersten Blick geklärt sein mögen, so ergeben sich in der Praxis oftmals Fragen zur korrekten Abbildung von Transfers.

Einen Spezialfall stellen laufende Förderungen des Bundes dar, welche über die Kommunalkredit Public Consulting GmbH abgewickelt werden. Die Förderungen sind in der Regel so konzipiert, dass über eine festgelegte Laufzeit Tilgungs- und Zinsförderungen ausbezahlt werden. Dies geschieht auf Basis eines Zuschussplans. Da mit diesen Förderungen Investitionen getätigt werden, sind sie als Kapitaltransfer einzustufen. Für die korrekte Abbildung in Ergebnis-, Finanzierungs- und vor allem Vermögenshaushalt hat sich in der Praxis folgende Behandlung etabliert<sup>33</sup>: Bei Vorliegen eines Zuschussplans wird der Barwert der Förderung als Sonderposten in der Vermögensrechnung passiviert. Der Sonderposten wird in den nächsten Jahren ertragswirksam über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufgelöst. Auf der Aktivseite wird der Barwert als langfristige Forderung eingestellt. Der laufend an die Gemeinde fließende Tilgungsanteil der Förderung reduziert die aktivseitige Forderung und wird im Finanzierungshaushalt als Einzahlung aus Kapitaltransfers abgebildet. Der Zinsanteil der Förderung wird als laufender Ertrag bzw. laufende Einzahlung verrechnet.

<sup>31</sup>) Vgl. Hörmann (2019): Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG 1-2/2019.

<sup>32</sup>) So wird beispielsweise in Kärnten die Bildung der Neubewertungsrücklage in der Eröffnungsbilanz nicht gestattet, während andere Bundesländer keine expliziten Vorgaben machen.

<sup>33</sup>) Diese Vorgehensweise wird nicht nur von einigen Ländern explizit empfohlen, sondern findet sich auch im ÖWAV-Arbeitsbehelf 61 – VRV in der Abwasser-, Abfall- und Schutzwasserwirtschaft wieder.

## Ausblick

Die Veröffentlichung der VRV 2015 im Oktober 2015 stellt nicht das Ende der Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens dar. Die Konkretisierungen der Länder betreffen wesentliche für die Umsetzung relevante Bereiche. Darüberhinaus erfolgen im VR-Komitee regelmäßig Diskussionen über die Anwendung in der Praxis. Dass das Haushaltswesen nicht als statisches Konstrukt, sondern als sich veränderndes und anzupassendes Regelwerk gesehen wird, ist zu begrüßen. Auch in den kommenden Jahren wird sich vermehrt Änderungsbedarf aufgrund der Umsetzung durch PraktikerInnen ergeben, beispielsweise im Rahmen der erstmaligen Vollenwendung der VRV 2015 mit dem Rechnungsabschluss 2020. Die Erstellung erfolgt im Frühjahr 2020. Die gewonnenen Erkenntnisse sollten dann auch in die nächste Novelle der Verordnung einfließen

## Literaturverzeichnis

- Amt der Oö Landesregierung, Direktion Inneres und Kommunales. Leitfaden zur Vermögensbewertung durch die oberösterreichischen Gemeinden. 2019.  
Hörmann, Hans-Jörg: Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015. RFG 1-2/2019.  
ÖWAV: VRV in der Abwasser-, Abfall- und Schutzwasserwirtschaft. ÖWAV-Arbeitsbehelf 61. Wien 2018.

## Rechtsgrundlagen

- Burgenländische Gemeindehaushaltsordnung 2020 – GHÖ 2020. LGBl. Nr. 102/2019.  
Gesetz über die Organisation der Gemeindeverwaltung (Gemeindegesezt). LGBl. Nr. 40/1985 idF. LGBl.Nr. 52/2020.  
NÖ Gemeindebeamtendienstordnung 1976 LGBl. 2400-0 idF. LGBl. Nr. 34/2020.  
NÖ Gemeindehaushaltsverordnung (NÖ GHVO). LGBl. 51/2019.  
NÖ Gemeindeordnung 1973 – NÖ GO 1973. LGBl. 1000-0 idF. LGBl. Nr. 35/2020.  
NÖ Gemeinde-Vertragsbedienstetengesetz 1976. LGBl. 2420-0 idF. LGBl. Nr. 34/2020.  
Oö Gemeindehaushaltsordnung. LGBl. Nr. 71/2019 idF. LGBl. Nr. 16/2020.  
Oö. Gemeindeordnung 1990 – Oö. GemO 1990. LGBl.Nr. 91/1990 idF. LGBl.Nr. 72/2019.  
Stmk. Gemeindehaushaltsverordnung – StGHVO. LGBl. Nr. 34/2019 idF. LGBl. Nr. 116/2019.  
Unternehmensgesetzbuch. dRGBl. S 219/1897 idF. BGBl. I Nr. 63/2019.  
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.

# Notwendige Schritte zur Weiterentwicklung des Gender Budgeting in Österreich

Von Dr.<sup>in</sup> Petra G s c h i e l und Dr. Johann S e i w a l d<sup>1</sup>

## 1. Einleitung



Gender Budgeting hat seit Anfang der 2000er Jahre in zahlreichen Staaten auf der Welt zu einer Vielzahl an Initiativen geführt. Diese beziehen sich auf unterschiedliche Gebietskörperschaften (Bund, Land, Gemeinden), auf das Gesamtbudget, einzelne Sektoren und Ministerien oder spezifische Projekte.<sup>2</sup> Neben teils fragmentierten

Einzelinitiativen haben einige Staaten auch einen umfassenden Gender Budgeting Ansatz entworfen und umgesetzt. Die Anfangszeit des Gender Budgeting war dadurch charakterisiert, dass es zwar wissenschaftliche Arbeiten, Handlungsanleitungen und praktische Handlungsempfehlungen gab, jedoch keine umfassenden internationalen Standards<sup>3</sup> definiert wurden. Aus diesem Grund haben die Länder zwar voneinander lernen können, die Idee des Gender Budgeting wurde jedoch in einer großen Vielfalt an unterschiedlichen Ausprägungen umgesetzt.

Österreich zählt zu jenen 12<sup>4</sup> von 34 OECD-Staaten, die ein umfassendes Gender Budgeting Instrumentarium eingeführt haben<sup>5</sup>. Vier weitere Staaten neben Österreich können auf eine Verankerung in der Verfassung<sup>6</sup> verweisen. Als Leitlinie verpflichtet die österreichische Bundesverfassung (Art. 13 Abs. 3) „Bund, Länder und Gemeinden bei der Haushaltsführung die tatsächliche Gleichstellung von Frauen und Männern anzustreben“. Charakteristisch für den österreichischen Ansatz<sup>7</sup> ist die Einbettung des Gender Budgeting in die

<sup>1</sup>) Die beiden Autoren sind ExpertInnen des parlamentarischen Budgetdienstes und verfassten diesen Beitrag in eigenem Namen und auf eigene Verantwortung. Die Ausführungen geben nicht notwendigerweise die Sichtweise des Budgetdienstes wieder, ergänzen jedoch die entsprechenden Ausführungen und Anregungen des Budgetdienstes.

<sup>2</sup>) IMF, 2016; Schratzenstaller (2017); Klatzer et al., 2018; OECD, 2019.

<sup>3</sup>) In den letzten Jahren haben mehrere internationale Organisationen Standards zum Gender Budgeting veröffentlicht, wie etwa IMF, 2016; OECD, 2016; PEFA, 2020.

<sup>4</sup>) Belgien, Finnland, Island, Israel, Japan, Korea, Mexiko, Österreich, Niederlande, Norwegen, Spanien, Schweden

<sup>5</sup>) OECD 2016, S. 8

<sup>6</sup>) Belgien, Mexiko, Norwegen, Österreich, Spanien

<sup>7</sup>) Die OECD klassifizierte die österreichische Ausprägung der Wirkungsorientierung mit einer Einbeziehung von gleichstellungsrelevanten Wirkungszielen, Maßnahmen und Indikatoren im Budget als „gender-informed budgeting“. Dies bedeutet, dass im Budget

Wirkungsorientierung. Das Bundeshaushaltsgesetzes 2013 (BHG 2013) präzisiert die Verfassung, indem in den Angaben zur Wirkungsorientierung auch Ziele zur tatsächlichen Gleichstellung von Frauen und Männern vorgesehen werden, es eine Wirkungsorientierte Folgenabschätzung mit einer Gleichstellungsanalyse von Gesetzen und finanziell relevanten Projekten verlangt sowie die Regierung zur jährlichen Berichterstattung über die Zielerreichung verpflichtet wird. Österreich hat damit ein umfassendes Gender Budgeting-Instrumentarium über den gesamten Budgetzyklus hinweg entwickelt und seit 2013 durchgeführt.

Konkret verlangt das BHG 2013 von den Ressorts und Obersten Organen, dass im Bundesvoranschlag zumindest eines der Wirkungsziele pro Untergliederung das Ziel der tatsächlichen Gleichstellung von Frauen und Männern verfolgt, womit die Förderung der tatsächlichen Gleichstellung von Frauen und Männern damit als eine der „Top fünf Prioritäten“ aufgenommen wird. Diese Ziele müssen nicht primär oder ausschließlich „Frauenförderungs-Ziele“ sein, sie können auch Gleichstellung forcieren oder gesellschaftliche Problemlösungen spezifisch auf die jeweils bestehenden Ungleichbehandlungen und unterschiedlichen Ausgangssituationen von Frauen und Männern ausrichten, weshalb sich Gleichstellungsziele auch auf Männer beziehen können (etwa im Bereich der Elementarpädagogik, in der Männer unterrepräsentiert sind). Die Entwicklung von Gleichstellungszielen, -maßnahmen und -indikatoren erfolgt bottom-up durch die Ressorts. Die Verpflichtung aller Ressorts und Obersten Organe Gleichstellungsziele festzulegen, unterstützt die Bewusstseinsbildung und die Durchdringung der Thematik in alle Bereiche der Bundesverwaltung.<sup>8</sup>

Einmal jährlich berichtet die Wirkungscontrollingstelle des Bundes, die derzeit im Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlicher Dienst und Sport angesiedelt ist (bis 2017 im Bundeskanzleramt), über die internen Evaluierungen der Ressorts hinsichtlich der Zielerreichung an den Nationalrat. Die Wirkungscontrollingstelle legt einen zusätzlichen Bericht über die Gleichstellungsziele vor, in dem die Ziele in Clustern gegliedert und mit übergeordneten Metaindikatoren erläutert werden. Der Berichtserstellung geht eine Qualitätssicherung der Wirkungsinformationen nach formalen Kriterien (wie Relevanz, inhaltliche Konsistenz, Vergleichbarkeit, Verständlichkeit) voraus. Dem Ressort selbst obliegt es, inwieweit es die Kommentare berücksichtigt. Diese müssen ihre gegenteiligen Auffassungen lediglich gegenüber der Wirkungscontrollingstelle begründen (Comply-or-explain-Ansatz), die Kommentare und Begründungen sind nicht öffentlich und liegen dem Nationalrat nicht vor.

systematisch Wirkungs- und Gleichstellungsinformationen in den Budgetuntergliederungen dargestellt werden, ohne dass die Höhe des Budgets unmittelbar von den Wirkungs- und Gleichstellungsindikatoren abhängt bzw. die Budgetmittel auf Frauen- und Männeranteile aufgeteilt werden. Für jede Budgetuntergliederung, die jeweils einem einzelnen Ressort zugeordnet ist, sind Wirkungsziele zu definieren, welche die politisch-strategischen Zielsetzungen des Ressorts widerspiegeln.

<sup>8)</sup> Vgl. dazu etwa Meszarits/Seiwald (2008), Korac et al. (2018), Steger (2009)

Eine Besonderheit des österreichischen Ansatzes ist, dass die Angaben zur Wirkungsorientierung nicht systematisch mit dem Budget verknüpft sind. So werden die Budgetressourcen generell nicht nach Männern und Frauen aufgeteilt, und es wird auch nicht ersichtlich, wie viele Budgetressourcen für Gleichstellungsprogramme und –maßnahmen zur Verfügung stehen. Wenngleich der österreichische Gender Budgeting Ansatz große internationale Aufmerksamkeit erregt hat (etwa in Publikationen, Konferenzen, Länderbesuche), wird diese lose Verknüpfung zwischen Budget und Gleichstellung kritisiert.<sup>9</sup>

Dieser Artikel gliedert sich in 5 Teilkapitel. Ausgehend von einer Analyse der Gender Gaps im internationalen Vergleich (Kapitel 2) wird in Kapitel 3 eine internationale Beurteilung des Ansatzes dargestellt und in Kapitel 4 Möglichkeiten für eine stärkere Verknüpfung mit dem Budget erläutert. Das Kapitel 5 zeigt Optionen auf, wie der österreichische Ansatz durch ein Gender Statement erweitert werden kann. Kapitel 6 fasst die wesentlichen Schlussfolgerungen zusammen.

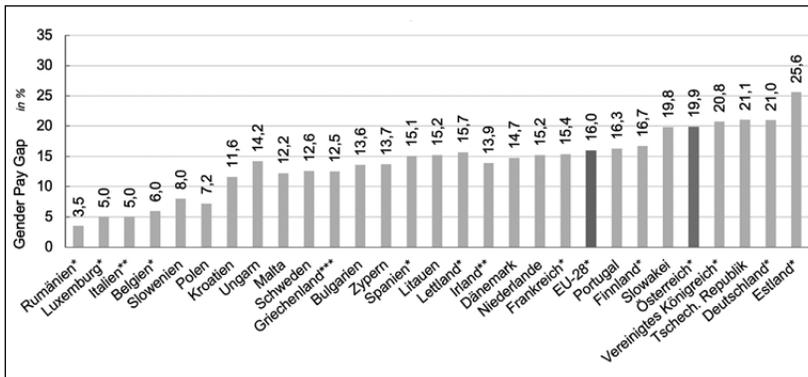
## 2. Gender Gaps als Ausgangspunkt<sup>10</sup>

Der Ausgangspunkt für die Auswahl der Zielsetzungen, Maßnahmen und Indikatoren zur Gleichstellung bilden die Ungleichheiten zwischen Frauen und Männern, die als Gender Gaps bezeichnet werden. Die Gender Gaps bilden den Ausgangspunkt für die Angaben zur Wirkungsorientierung im Budget und damit auch für den Evaluierungsbericht der Wirkungscontrollingstelle zur Gleichstellung. Die Statistiken zeigen, dass Österreich in manchen Bereichen weitgehend Gleichstellung erreichen konnte, allerdings auch noch umfangreiche Lücken bestehen. Zur besseren Einschätzung der Erfolge der Gleichstellungspolitik werden in diesem Kapitel den wesentlichen österreichischen Kernindikatoren zur Gleichstellung der Referenzwert der europäischen Länder gegenübergestellt.

Der Gender Pay Gap wird in allen Mitgliedstaaten der EU anhand der durchschnittlichen Bruttostundenverdienste in der Privatwirtschaft angegeben. In Österreich ist dieser Gap in den letzten zehn Jahren zwar von 25,5 % (2007) auf 19,9 % (2017) gesunken, dennoch liegt er weiterhin deutlich über dem europäischen Durchschnitt von 16,0 %. Damit zählt Österreich zu jenen EU-Mitgliedstaaten mit den größten geschlechtsspezifischen Lohnunterschieden.

<sup>9)</sup> Siehe dazu auch OECD (2018) und (2019)

<sup>10)</sup> Eine Darstellung über den Stand der Gleichstellung in den zentralen Politikfeldern findet sich in Bundeskanzleramt (2018).



Grafik 1: Gender Pay Gap im EU-Vergleich 2017

\* ... provisorisch, \*\* ... Daten von 2014 statt 2017

Quelle: Eurostat, Gender Pay Gap 2017, ohne Anpassungen in % (unbereinigter Lohnunterschied)

Eine Analyse der Gründe des Gender Pay Gap in der Privatwirtschaft<sup>11</sup> zeigt ein differenzierteres Bild. So ist der österreichische Arbeitsmarkt durch eine starke branchen- und berufsbezogene Segregation gekennzeichnet. Frauen arbeiten öfter in schlechter bezahlten Dienstleistungsberufen und in Branchen mit geringeren Verdienstmöglichkeiten, während Männer häufiger in besser bezahlten technischen Berufen und Führungspositionen zu finden sind.

In Österreich ist der relativ hohe Gender Pay Gap mit einer hohen Erwerbsbeteiligung der Frauen verbunden. Die Erwerbstätigenquote der 15- bis 64-Jährigen betrug 2018 insgesamt 73,0 %, jene der Frauen 68,6 % und jene der Männer 77,4 %. Im Zehnjahresvergleich ist die Beteiligung der Frauen am Erwerbsleben deutlich und kontinuierlich angestiegen (2007: 63,5 %). Im internationalen Vergleich liegt Österreich mit der Erwerbstätigenquote der Frauen von 68,8 % über dem EU 28-Durchschnitt von 63,3 %. Die Zunahme der Frauenerwerbstätigkeit ist jedoch in erster Linie auf den deutlichen Anstieg der Teilzeitarbeit zurückzuführen.<sup>12</sup> Etwa die Hälfte der erwerbstätigen Frauen sind teilzeitbeschäftigt, deutlich über dem EU-Durchschnitt von 31,3 %. Die Gründe für Teilzeitarbeit liegen laut Statistik Austria bei Frauen zu 37 % in der Betreuung von Kindern und pflegebedürftigen Erwachsenen und zu 21,6 % ist keine Vollzeitätigkeit erwünscht. Männern arbeiten jedoch nur zu 11,2 % in einem Teilzeitverhältnis und begründen dies zumeist mit einer schulischen oder beruflichen Aus- oder Fortbildung (21,4 %) bzw. damit, dass keine Vollzeitätigkeit gewünscht ist (23,7 %).<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Siehe Geisberger/Glaser (2017)

<sup>12</sup> Im Zeitvergleich erhöhte sich die Teilzeitquote der Frauen von 41,2 % (2008) auf 46,9 % (2018).

<sup>13</sup> Die Daten zur Erwerbstätigkeit wurden der Gender-Statistik der Statistik Austria entnommen: [https://www.statistik.gv.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/soziales/gender-statistik/erwerbstaetigkeit/index.html](https://www.statistik.gv.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/soziales/gender-statistik/erwerbstaetigkeit/index.html)

Frauen sind in den atypischen Beschäftigungsformen überrepräsentiert. Fasst man alle atypischen Beschäftigungsformen wie insbesondere Teilzeit, Befristung, geringfügige Beschäftigung, Leiharbeit zusammen, so war 2015 mehr als jede zweite Frau (52 %), aber nur jeder sechste Mann (16 %) atypisch beschäftigt. Dies trägt auch zur Altersarmut von Frauen bei. Während 18 % der Frauen ab 65 Jahren armuts- und ausgrenzungsgefährdet sind, liegt dieser Anteil bei den Männern nur bei 9 %.<sup>14</sup>

Da Frauen im Schnitt niedrigere Erwerbseinkommen haben und ihre Versicherungsverläufe vor allem durch Kindererziehung Lücken<sup>15</sup> aufweisen, liegen auch die Pensionen der Frauen deutlich unter jenen der Männer. Bezogen auf die Daten des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger liegen die Alterspensionen der Frauen je nach Art der Berechnung um rund 40 % bis 50 % unter den Pensionen der Männer.<sup>16</sup>

Frauen haben bei der Bildung jedoch deutlich aufgeholt. Es verfügen 2017 zwar noch immer mehr Frauen (20,9 %) als Männer (15,1 %) über höchstens einen Pflichtschulabschluss als höchsten Bildungsabschluss, im Tertiärbereich<sup>17</sup> liegt der Anteil der Frauen mit Abschluss (2017: 19,2 %) jedoch über jenem der Männer (2017: 15,9 %). Bei den Maturaabschlüssen liegen Frauen (2017: 57,5 %) ebenfalls vor den Männern (2017: 42,5 %). Große Unterschiede bestehen hinsichtlich der Fächerwahl: Mädchen besuchten wirtschaftsberufliche höhere Schulen, AHS-Oberstufen und Bildungsanstalten für Elementarpädagogik bzw. Sozialpädagogik. Burschen sind hingegen auf technisch und gewerblich höheren Schulen deutlich überrepräsentiert.

Die Führungsgremien der 200 umsatzstärksten Unternehmen in der Privatwirtschaft bleiben 2019 männerdominiert. Der Anteil der Geschäftsführerinnen liegt bei 8,2 %<sup>18</sup> und hat sich im Vergleich zu 2018 (8,4 %) sogar reduziert. Der Frauenanteil in den Aufsichtsräten betrug 2019 21,4 % (2018: 18,5 %). Im Vergleich dazu liegt die durchschnittliche Frauenquote bei Aufsichtsratsmitgliedern bei staatsnahen Unternehmen bei 43,6 %.<sup>19</sup>

<sup>14</sup> Siehe dazu: Gender-Statistik der Statistik Austria – Bereich Armuts- und Ausgrenzungsgefährdung

<sup>15</sup> Als Zeiten der Kindererziehung im Inland werden derzeit maximal die ersten 48 Monate nach der Geburt eines Kindes für die Pension berücksichtigt. Kindererziehungszeiten gelten für jene/n Versicherte/n, die/der sich überwiegend der Kindererziehung gewidmet hat und können damit nur grundsätzlich nur einer Person angerechnet werden. Seit 2005 besteht jedoch die Möglichkeit eines freiwilligen Pensionssplittings. Damit kann der Elternteil, der erwerbstätig ist und sich nicht der Kindererziehung widmet, die ersten sieben Jahre bis zu 50 % seiner Teilgutschrift auf das Pensionskonto des Elternteils übertragen lassen, der sich der Kindererziehung widmet. Die derzeitige Bundesregierung plant weitere Maßnahmen.

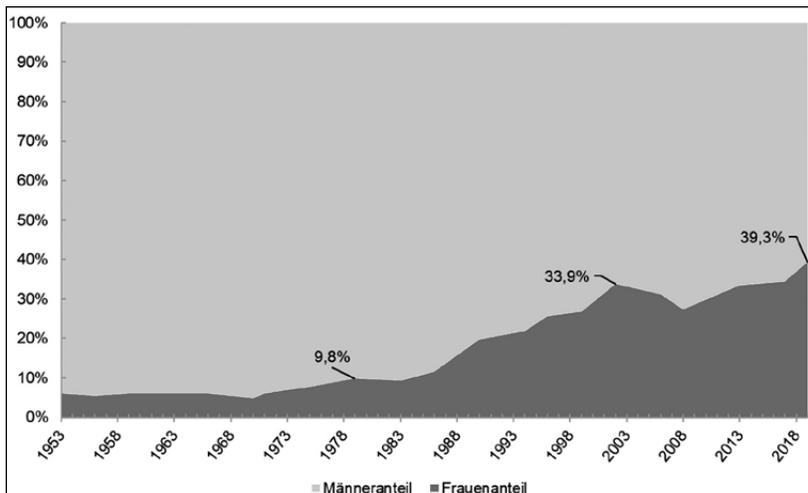
<sup>16</sup> Siehe dazu: Gender-Statistik der Statistik Austria – Bereich Pensionen

<sup>17</sup> Universität, Fachhochschule, Akademie, Kolleg

<sup>18</sup> AK Wien, Frauen.Management.Report.2019

<sup>19</sup> Siehe Vortrag an den Ministerrat: Fortschrittsbericht 2019 über die Erhöhung des Frauenanteils in den Aufsichtsgremien der Unternehmen mit einem Bundesanteil von 50 % und darüber in Fortsetzung der Vorbildwirkung des Bundes

Die Repräsentation von Frauen im politischen Bereich hat sich, insbesondere im Bundesbereich, in den letzten Jahren deutlich verbessert. Im Oktober 2019 waren 72 Frauen im Nationalrat vertreten; das entspricht einem Anteil von 39,3 % und ist der höchste bisher erreichte Wert (siehe Graphik 2) Der Bundesrat hat 61 Mitglieder, davon 23 Frauen (37,7 %).



*Entwicklung Vertretung Frauen und Männer im Nationalrat*

Quelle: Homepage des Parlaments, eigene Darstellung

Wie diese Ausführungen zeigen, konnte Österreich in einzelnen Bereichen große Fortschritte bei der Gleichstellung der Geschlechter erreichen, es bestehen dennoch umfangreiche Gender Gaps. Gender Budgeting wird als ein zentrales Instrument betrachtet, um diese Gaps zu reduzieren bzw. den Pfad zur Schließung sichtbar zu machen. Zur besseren Einschätzung des Potentials des österreichischen Gender Budgeting Ansatzes erfolgt im folgenden Kapitel eine Beurteilung nach internationalen Standards.

### 3. Bewertung des Gender Budgeting Systems anhand internationaler Kriterien

Im Jänner 2020 hat PEFA<sup>20</sup> einen Standard für die Bewertung von Gender Budgeting Praktiken veröffentlicht<sup>21</sup>. Dieser Standard umfasst neun Indika-

<sup>20</sup>) PEFA steht für Public Expenditure and Financial Accountability. Das PEFA Programm wird von sieben internationalen Partnern gesponsert, darunter die Europäische Kommission, Weltbank, der IWF und nationale Regierungen. Das PEFA Sekretariat koordiniert die Erarbeitung von internationalen Standards zum System des öffentlichen Finanzmanagements (public financial management).

<sup>21</sup>) <https://pefa.org/news/pefa-launches-supplementary-framework-assessing-gender-responsive-public-financial-management>

toren<sup>22</sup>, mit dem das Fortschrittsniveau bewertet werden kann. Im Rahmen seiner Analyse des Gender Budgeting in Österreich hat der Budgetdienst Österreich anhand dieser Indikatoren qualitativ beurteilt.<sup>23</sup>

Österreich verfügt über eine umfassende Methodik zur Gesetzes- und Vorhabenabschätzung einschließlich einer verpflichtenden ressortinternen Evaluierung, in die auch Gleichstellungsaspekte aufgenommen werden. Durch die Definition von Wesentlichkeitsgrenzen sowie die Einführung der vereinfachten WFA kann sichergestellt werden, dass die Ressourcen für Gleichstellungsabschätzungen im Wesentlichen für finanziell bzw. den Gleichstellungsaspekt relevante Vorhaben verwendet werden können. Das System ist auf den österreichischen Kontext zugeschnitten und im internationalen Vergleich als gut entwickelt einzustufen<sup>24</sup>.

Der Bundesvoranschlag enthält umfassende Informationen über Gleichstellungsziele, Maßnahmen und Kennzahlen (mit Ausgangssituation sowie quantifizierten Zielsetzungen). Als kritisch ist anzumerken, dass der österreichische Ansatz bei den Ressorts ansetzt (d.h. die Wirkungsziele werden bottom-up erstellt und nur parallel oder erst nachträglich koordiniert) und die Ressorts Autonomie in der Festlegung ihrer Gleichstellungsziele haben. Dadurch leidet in einigen Bereichen die strategische Ausrichtung sowie die systematische Einbindung der Zivilgesellschaft.

Die Wirkungscontrollingstelle<sup>25</sup> berichtet jährlich über die Fortschritte sämtlicher Ressorts und Oberster Organe bei der Umsetzung der im BVA festgelegten Gleichstellungsziele (einschließlich Maßnahmen und Kennzahlen). In der Beilage zum Gesamtbericht werden die Gleichstellungsziele geclustert und Gleichstellungsfortschritte in Form von sogenannten Metaindikatoren zusammengefasst. Ein zweiter jährlicher Bericht enthält die internen Evaluierungen von Vorhaben, in die auch die Beurteilung der Gleichstellungsziele integriert ist. Im internationalen Vergleich ist die Berichterstattung umfassend und vollständig mit dem BVA abgestimmt, jedoch fokussiert sie auf einzelne Wirkungsziele und nicht auf die übergeordneten Ziele und die Beiträge der Einzelmaßnahmen dazu. Von der Berichterstattung nicht umfasst sind die aufgewendeten Ressourcen für Gleichstellungsziele bzw. -maßnahmen. Ferner ist das Ambitionsniveau sehr

<sup>22</sup>) Die Indikatoren beziehen sich auf gleichstellungsbezogene wirkungsorientierte Folgenabschätzung von Gesetzen und Investitionsprojekten, Gleichstellung in Richtlinien für die Vorbereitung und Erstellung des Bundesvoranschlags, Gleichstellungsinformationen im Budget, Berichterstattung über geschlechterspezifische Wirkungsinformation, Nachverfolgung von Ausgaben für Gleichstellung, gleichstellungssensitive Beschaffung, Gleichstellungsinformation in Jahresabschlüssen, gleichstellungsbezogene Evaluierung von Programmen und Projekten sowie die Behandlung von Gleichstellung im Nationalrat.

<sup>23</sup>) Die Studie des Budgetdienstes „Gender Budgeting – Fortschritte und Herausforderungen“ ist hier abrufbar: [https://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/2019/Anfrage\\_zu\\_aktuellen\\_Entwicklungen\\_im\\_Bereich\\_Gender\\_Budgeting\\_und\\_Gleichstellung.pdf](https://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/2019/Anfrage_zu_aktuellen_Entwicklungen_im_Bereich_Gender_Budgeting_und_Gleichstellung.pdf)

<sup>24</sup>) OECD (2018, S.45); Im Rahmen der externen Evaluierung der Haushaltsreform werden einige Verbesserungsvorschläge, insbesondere zum Ausbau der Datenbasis für WFAs, vorgebracht.

<sup>25</sup>) Angesiedelt im Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlicher Dienst und Sport.

unterschiedlich, was auch der Rechnungshof kritisierte.<sup>26</sup> Es erfolgt eine parlamentarische Behandlung aller Berichte, jedoch ist die Einbindung der Zivilgesellschaft nicht stark ausgeprägt.

Insgesamt kritisch zeigt sich in mehreren PEFA Indikatoren die mangelnde Verbindung von Budgetmittel (Planung und Vollzug) und Gleichstellungsmaßnahmen und –zielen. Eine systematische Verfolgbarkeit von Ressourcen für die Gleichstellung ist nicht vorgesehen, und nur in Ausnahmefällen werden Ausgaben für Gleichstellung im Budget separat ausgewiesen (z.B. Globalbudget „Frauenangelegenheiten und Gleichstellung“). Die Berichterstattung fokussiert auf Ziele und Indikatoren, klammert jedoch eine Darstellung der Ressourcen aus. Auch bei Leistungen/Transfers, die sowohl an Frauen als auch an Männer gehen und unterschiedlich auf beide Geschlechter verteilt sind, erfolgt keine systematische Aufteilung der Ressourcen nach Gruppen.

Neben der instrumentellen Ebene beurteilte die OECD<sup>27</sup> auch die unterstützenden Elemente von Gender Budgeting. Österreich verfügt über eine verfassungsrechtliche Grundlage, die die dauerhafte Anwendung sicherstellt und ausreichend Legitimität gibt. Die Implementierung und Anwendung wird durch Verordnungen und Richtlinien sowie durch Aus- und Fortbildung und Kapazitätsentwicklungsmaßnahmen, insbesondere seit der Vorbereitung der 2. Etappe der Haushaltsrechtsreform, unterstützt. Die OECD erachtet auch die Koordinationsmechanismen durch die Wirkungscontrollingstelle (unter Einbindung des BMF und der BKA-Frauensektion) als gegeben, jedoch sieht sie Bedarf nach ExpertInnen bzw. von beratenden Gremien bei der Anwendung von Gender Budgeting.

Insgesamt hat das österreichische Gender Budgeting System zum einen durch die verfassungsmäßige Verankerung und den umfassenden instrumentellen Ansatz und zum anderen durch die gesamte Implementierungsstrategie der Wirkungsorientierung große internationale Aufmerksamkeit erhalten. Während die internationalen Organisationen die Verankerung der Gleichstellung in sämtlichen Phasen der Haushaltsführung hervorheben, werden die mangelnde Verknüpfung mit dem Budget, die fehlende ressortübergreifende Strategie und die fehlenden Daten für den Genderbereich kritisiert.

#### **4. Monetäre Bewertung von Gleichstellungszielen und -maßnahmen**

Der österreichische Ansatz sieht keine direkte monetäre Bewertung von Gleichstellungszielen und -maßnahmen vor, sondern entsprechend dem Grundprinzip der Wirkungsorientierung im Budget ist verpflichtend festgesetzt, dass die jeweils definierten Gleichstellungsziele und -maßnahmen mit den in der ent-

<sup>26</sup> [https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home\\_6/Gleichstellung\\_und\\_Diversitaet.html](https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_6/Gleichstellung_und_Diversitaet.html)

<sup>27</sup> OECD (2016)

sprechenden Budgetuntergliederung bzw. im entsprechenden Globalbudget gesamten vorgesehenen Mittel bedeckt werden können. Aus diesem Grund lassen sich die für die Gleichstellung eingesetzten Budgetmittel nicht direkt aus den Budgetunterlagen ableiten. Alle Entwürfe von Gesetzen und Verordnungen sowie auch größere Projekte bedürfen jedoch einer wirkungsorientierten Folgenabschätzung, in der auch eine finanzielle Abschätzung der Auswirkungen auf das Budget erfolgt und hier zum Teil Ressourcen (insbesondere direkte Transfers) nach Frauen und Männern differenziert dargestellt werden.

Die monetäre Betrachtung kann auf unterschiedliche Weise erfolgen, weshalb in der Umsetzung ein differenzierter Ansatz erforderlich ist. Da eine Gleichstellungsanalyse die unterschiedlichen Gleichstellungsdimensionen, unterschiedliche Problemlagen und Ursachen miteinbeziehen muss, stellen die im Folgenden dargestellten Beispiele nur erste Ausgangspunkte für notwendige umfassendere Analysen dar. Es lassen sich insbesondere folgende Aspekte der monetären Bewertung unterscheiden:

#### **a) Budgetmitteln zu spezifischen Gleichstellungsmaßnahmen**

International gilt die Integration einer Gleichstellungsdimension in die Budgetstruktur als Best Practice<sup>28</sup>, damit die Ressourcen für Gleichstellung transparent dargestellt und im Budgetvollzug nachvollziehbar verfolgt werden können. Aufgrund der in Österreich nur losen Verknüpfung zwischen Gleichstellungszielen bzw. -maßnahmen und Budget ist eine solche Klassifizierung in das Budgetsystem nicht systematisch eingebaut. Derzeit werden im Bundesvoranschlag lediglich ausgewählte Gleichstellungs- und Frauenförderungsprogramme entsprechend dargestellt. Diese können sich dann entweder in Globalbudgets (z. B. GB „Frauenangelegenheiten und Gleichstellung“ im Bundeskanzleramt), Detailbudgets (derzeit kein spezifisches Beispiel) oder auf separaten Konten (z. B. Mädchen- und Frauenbildung in der UG-30 Bildung) finden.

Der überwiegende Teil ist jedoch nicht spezifisch im Budget abgebildet und nur in den Ressorts bekannt<sup>29</sup>, da zahlreiche Gleichstellungsmaßnahmen und -projekte nicht unmittelbar in den Angaben zur Wirkungsorientierung zu finden sind. Eine systematische Berücksichtigung wäre durchaus möglich, allerdings muss deren Konzeption elaboriert werden, um eine gesamthafte und verwaltungsökonomisch sinnvolle Lösung sicherzustellen.

<sup>28</sup>) PEFA (2020)

<sup>29</sup>) Solche können beispielsweise im Rahmen von parlamentarischen Anfragen abgefragt werden. In den Anfragen Nr. 1413/J bis Nr. 1426/J haben die Ressorts Projekte, die sich speziell auf Frauen (z. B. Gewaltpräventionsworkshop für Mädchen, Förderung von Frauen in untypischen Lehrberufen), in geringerem Ausmaß auf Männer (z. B. Trainingsprogramm für Väter und Stiefväter, Kinderkompetenzgruppen für Buben) oder auf Gleichstellung im allgemeinen (z. B. Studie Gleichstellung im österreichischen Steuerrecht) beziehen, bekanntgegeben.

**b) Budgetbereiche, die beiden Geschlechter betreffen,  
jedoch in unterschiedlicher Weise**

Ein Großteil der Transfers bzw. Förderungen richtet sich an Frauen und Männer gleichermaßen, allerdings verteilen sich die Budgetvolumen in unterschiedlicher Weise auf diese. Dies betrifft insbesondere Sozialleistungen, wie beispielsweise Pensionen, Arbeitsmarktförderungen, Arbeitslosengelder, Ausgleichszulagen oder Notstandshilfe, aber auch Förderungen verteilen sich unterschiedlich auf Männer und Frauen. Die Informationen über EmpfängerInnen von Transfers an natürliche Personen (z. B. Sportförderungen, Forschungsförderungen, Förderungen im Bereich der Wirtschaft, Landwirtschaft und Umwelt) sind im Regelfall direkt bei deren Vergabe im Ressort verfügbar oder können über die durchführenden Gesellschaften angefordert werden. Bei Transfers an Gesellschaften, wie etwa ASFINAG, ÖBB, Museen oder Theater, oder Transfers im Rahmen des Finanzausgleichs könnten die direkten NutzerInnen analysiert werden. Die folgendes Beispiel aus dem Pensionsbereich illustriert den Nutzen einer geschlechtsspezifischen Analyse der eingesetzten Budgetmittel.

Das Gesamtvolumen an Pensionsleistungen aus der Pensionsversicherungsanstalt des Bundes (Angestellte und ArbeiterInnen) wird etwa je zur Hälfte an Männer und Frauen ausgezahlt. Bei näherer Betrachtung der Komponenten zeigt sich jedoch, dass die Durchschnittspension der Frauen mit 966 EUR um 37,2 % unter jener der Männer liegt, allerdings bei den Anspruchsberechtigten die Frauen mit 1,23 Mio. deutlich höher als die Männer mit 0,77 Mio. liegen. Eine reine Gleichverteilung der Budgetmittel ist somit kein Indikator für Gleichstellung.

<b>PVA</b>	<b>Anzahl der Pensionen</b>	<b>Durchschnittliche Pension (Jahresvierzehntel) in EUR</b>	<b>jährliches Gesamtvolumen in Mio. EUR</b>	<b>Anteil</b>	<b>Bundeszuschuss in Mio. EUR</b>
<b>Gesamt</b>	2.001.124	1.187,00	33.254,7		4.356,9
<b>Frauen</b>	1.230.116	966,00	16.636,1	50,0%	2.179,6
<b>Männer</b>	771.008	1.539,00	16.612,1	50,0%	2.176,5

*Tabelle 1: Illustratives Beispiel: Verteilung der Pensionen der Pensionsversicherungsanstalt nach Frauen und Männern*

Quelle: Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger, 2018, Eigene Berechnung

Ein überwiegender Teil der Pensionen von Beiträgen der Versicherten getragen wird, für eine budgetäre Gender Analyse ist jedoch vorrangig der Bundeszuschuss von 4,4 Mrd. EUR (Erfolg 2018) zu betrachten. Würde man diesen Wert entsprechend der Pensionsleistungen aufteilen, ergäbe sich ebenfalls eine 50%ige Verteilung. Der Bundeszuschuss ergibt sich jedoch aus einer Vielzahl von unterschiedlichen Voraussetzungen (etwa die Höhe der Beiträge, die wiederum konjunkturabhängig sind) und erschwert somit die Aufteilung auf Männer und Frauen. Weitere Untersuchungen sind auch deshalb notwendig, um zu analysieren, aus welchen Gründen keine Deckung der Versicherungsleistungen gegeben ist (z. B. Anrechnung von Kindererziehungszeiten, Anrechnung von Präsenz- und Zivildienst, Invaliditätspension) und welche Gruppen vom Bundeszuschuss profitieren.

Bei näherer Betrachtung der einzelnen Typen von Pensionen wird eine Diskrepanz in der Mittelzuweisung je Geschlecht deutlich. Während bei der normalen Alterspension das Gesamtvolumen zwischen Frauen und Männer am stärksten ausgeglichen ist (12,0 Mrd. EUR zu 13,0 Mrd. EUR), profitieren budgetär Männer deutlich stärker bei Invaliditäts- und Erwerbsfähigkeitspensionen, bei vorzeitigen Alterspensionen, Schwerarbeitspensionen und Korridorpensionen. Von Witwen/Witwerpensionen profitieren überwiegend Frauen. Dies macht deutlich, dass bei Eingriffen in einzelne Pensionstypen Frauen und Männer unterschiedlich betroffen sind.

<i>in Mio. EUR</i>	Invaliditäts-/Erwerbs- unfähigkeits- pensionen	Normale Alters- pensionen	Vorzeitige Alters- pensionen bei langer Versicherungsdauer	Pensionen für Langzeit- versicherte	Schwerarbeits- pensionen	Korridor- pensionen	Witwen-/Witwer- pensionen
Gesamt	2.233,4	25.031,9	63,8	712,6	596,8	480,6	3.919,8
Frauen	570,5	11.973,8	0,0	135,8	114,7	0,0	3.733,8
Männer	1.661,8	13.048,9	63,7	576,9	484,2	480,6	186,0

*Tabelle 2: Illustratives Beispiel: Geschlechterspezifische Verteilung auf Typen von Pensionen (Pensionsversicherungsanstalt)*

Quelle: Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger, 2018, Eigene Berechnung

Betrachtet man die Ruhegenüsse der öffentlich Bediensteten (UG 23-Pensionen Beamtinnen und Beamte) wird ersichtlich, dass das Gesamtvolumen, das über das Bundesbudget finanziert wird, über drei Viertel (6,3 Mrd. von 8,3 Mrd.) an Männer gezahlt wird. Gleichzeitig wird ersichtlich, dass der Gender Gap bei den Bundesbediensteten (5,3 %) gegenüber jenen von Angestellten und ArbeiterInnen (37,2 %) moderat ausfällt.

<b>Ruhegenuss Beamte</b>	<b>Anzahl der Personen</b>	<b>Durchschnittliche Pension (Jahresvierzehntel)</b> <i>in EUR</i>	<b>jährliches Gesamtvolumen</b> <i>in Mio. EUR</i>
Gesamt	198.266	2.980,86	8.274,0
Frauen	48.954	2.859,71	1.959,9
Männer	149.312	3.020,64	6.314,3

*Tabelle 3: Illustratives Beispiel: Geschlechterspezifische Verteilung der Ruhegenüsse für BundesbeamtInnen*

Quelle: STATISTIK AUSTRIA, Lohnsteuer- und HVSV-Daten, 2017, Eigene Berechnung

### c) Leistungen für die Allgemeinheit

Zahlreiche staatliche Aufgaben werden für die Gesamtbevölkerung erbracht, ohne dass hier spezielle NutzerInnen oder EmpfängerInnen abgeleitet werden können. Dies betrifft etwa die Aufgaben der Obersten Organe, Koordination der Regierungstätigkeit, Außenpolitik oder militärische Sicherheit. Andere Leistungen wiederum lassen sich zwar nach Frauen und Männern differenzieren, wobei zahlreiche Leistungen weitgehend unabhängig vom Geschlecht nachgefragt werden und gesetzlich grundsätzlich keine Einschränkung des Zugangs der Leistung gegeben ist (etwa im Bereich der Sicherheitsexekutive, Gerichtsbarkeit, Finanzverwaltung). Eine geschlechterbezogene monetäre Bewertung solcher Leistungen

ist weniger ergiebig. Es ist vielmehr sinnvoll zu untersuchen, ob geschlechterspezifische Ungleichheiten bestehen, etwa (wirtschaftliche) Barrieren beim Zugang zur Gerichtsbarkeit für (bestimmte Gruppen von) Frauen vorliegen, bzw. wie in den jeweiligen Bereichen zu den Gleichstellungszielen beigetragen werden kann.

#### d) Steuerbegünstigungen

Steuerbefreiungen, Reduktionen des Steuersatzes und sonstige Begünstigungen können Männer und Frauen unterschiedlich betreffen. Der Förderungsbericht des Bundes sieht derzeit keine Aufschlüsselung nach Anspruchsgruppen vor. Eine Ausweitung der Berichtspflicht würde transparent darstellen, wie Frauen bzw. Männer jeweils von der Steuererleichterung profitieren und in weiterer Folge zeigen, wie sich Gesetzesänderungen auf die Gleichstellung auswirken.

Als Beispiel wurde basierend auf der Lohnsteuerstatistik eine hochaggregierte Analyse zu illustrativen Zwecken dargestellt. In ähnlicher Form könnte die Methodik auch bei anderen indirekten Steuern erfolgen. Anhand der Pendlerpauschale zeigt sich, dass Frauen insgesamt weniger stark profitieren als Männer: 39,6 % des gesamten Entlastungsvolumens betrifft Frauen, 60,4 % die Männer. Betrachtet man jedoch das Verhältnis der Bruttobezüge, dann profitieren Frauen relativ stärker, da ihr Anteil an den Bruttobezügen nur 36,3 % beträgt. Das Beispiel verdeutlicht, dass mit Hilfe von vorhandenen Daten erste Aufschlüsse über die Inanspruchnahme von einzelnen Steuererleichterungen gezogen werden können. Allerdings sind weitere Analysen notwendig, um ein umfassenden Einblick zu erhalten und geeignete Maßnahmen abzuleiten.

	Betroffene Personen		Steuerersparnis durch Pendlerpauschale		Bruttobezüge	
	Anzahl		in Mio. EUR		in Mio. EUR	
ArbeitnehmerInnen	313.208	43,1%	308,8	39,6%	52.004,5	36,3%
Arbeitnehmer	413.256	56,9%	470,4	60,4%	91.237,1	63,7%
<b>Summe</b>	<b>726.464</b>		<b>779,2</b>		<b>143.241,6</b>	

*Tabelle 4: Illustratives Beispiel: Geschlechterspezifische Inanspruchnahme der Pendlerpauschale*

Quelle: Lohnsteuerstatistik 2017, Eigene Berechnung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die derzeitige Konzeption der Wirkungsorientierung bzw. des Gender Budgeting keine grundsätzliche direkte Verknüpfung zwischen den Ressourcen (Budget und Personal) herstellt und auch nur bei wenigen Wirkungszielen dieser direkte Bezug hergestellt werden kann. Für wesentliche Maßnahmen könnte dies jedoch die Aussagekraft des Gender Budgeting wesentlich erhöhen und wichtige analytische Einsichten liefern. Sie sollten systematisch über das Budget erfolgen, jedoch auf den jeweiligen Sektor abgestimmt werden. In einem Gender Statement könnte diese Verknüpfung dargestellt werden.

## 5. Gender Statement als zentrales Umsetzungselement

Gender Statements sind ein dem Budget angeschlossenes Dokument, in dem ausgehend von einer umfassenden Analyse der Gender Gaps strategische Zielsetzungen und die Einzelmaßnahmen systematisch zusammengefasst werden. Darin finden sich in der Regel auch quantitative Analysen, welche Ressourcen für Gleichstellung aufgewendet werden bzw. wie sich die Ressourcen von gleichstellungsrelevanten Budgetbereichen auf Frauen und Männer verteilen. Es werden die Auswirkungen spezifischer gleichstellungsrelevanter Programme und Vorhaben auf die Geschlechter analysiert und im Regelfall auch monetär bewertet.

International haben sich Gender Statements etabliert, jedoch ist deren Format und Inhalt sehr unterschiedlich. Kanada<sup>30</sup> veröffentlicht jährlich ein sehr elaboriertes Gender Statement. Darin werden sämtliche relevanten Gleichstellungsmaßnahmen, sowohl Frauen als auch Männer betreffend, im Detail dargestellt. Das kanadische Statement ist eingebettet in eine umfassende politikübergreifende Strategie der Regierung, die jährlich aktualisiert wird. Sie besteht aus fünf Kapiteln, eines davon betrifft den Gleichstellungsbereich und ist mit den anderen Kapiteln inhaltlich abgestimmt.

Für die Gleichstellung hat Kanada ebenfalls eine eigene Strategie entwickelt, die 6 wesentliche Bereiche beinhaltet und sich auf Bildung, Wirtschaft, Entscheidungsprozesse und Partizipation, Gewaltschutz, Armutsbekämpfung und Gesundheit sowie Gleichstellung im internationalen Kontext bezieht. Das Gender Statement beinhaltet pro Bereich eigene Ziele und Maßnahmen, wobei jede Maßnahmen im Report im Detail inklusive dem jeweiligen Budget dargestellt wird. Nachfolgender Ausschnitt aus dem Gender Report 2019 zeigt beispielhaft eine Maßnahme, die auf die Verbesserung des betreuten Wohnen und der Langzeitpflege abstellt:

<sup>30</sup> <https://www.budget.gc.ca/2019/docs/plan/chap-05-en.html>

### Improving Assisted Living and Long-Term Care

- \$35 million in 2019–20 to ensure the Assisted Living Program continues to help meet the needs of seniors and people with disabilities.
- \$8.5 million over two years to work with First Nations and Inuit communities on developing a new and more holistic long-term care strategy.

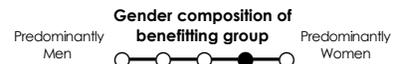
• While the population of Indigenous seniors grows, chronic illness and disability remain more common among Indigenous people compared to the non-Indigenous population. The Assisted Living Program can help ensure more people can access local and culturally appropriate services, such as in-home care. Indigenous people living with disabilities and/or chronic health issues, including the elderly, will directly benefit from this program.

• Women will benefit slightly more than men: Fifty-six per cent of First Nations seniors and 52 per cent of Inuit seniors are women; and 63 per cent of in-home care clients were women while a majority (53 per cent) of institutional care clients were men. Family members who are caregivers, typically, will also benefit from the provision of supports and services to informal caregivers, as they are responsible for the majority of unpaid care that takes place in the home.

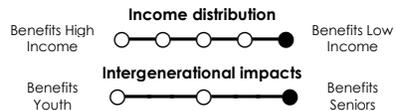
**GBA+ was performed:** On the existing program

**Target population:** First Nations seniors and persons with disabilities

**Expected Direct Benefits (gender):**



**Expected Impacts (income, age distribution):**



More years in good health

Quelle: Gender Report, Budget 2019

Für diese Maßnahme wurde ein Budget in Höhe von 35 Mio. kanadischen Dollar für die Jahre 2019 bis 2020 zur Verfügung gestellt, damit betreutes Wohnen die Bedürfnisse der SeniorInnen und von Menschen mit Behinderung weiterhin erfüllen kann. Frauen profitieren von dieser Maßnahme mehr, die mit 63 % der zu Hause betreuten Personen überrepräsentiert sind, während Männer „bei von Institutionen betreut“ die Mehrheit (53 %) bilden. Zusätzlich ist zu beachten, dass Familienmitglieder, die diese unbezahlte Pflege erbringen, ebenfalls von der Unterstützung profitieren und diese zumeist Frauen sind. Der Report zeigt, wie ein Gender Ansatz zudem in Richtung Diversity Budgeting weiterentwickelt werden kann. Für jede Maßnahme werden nämlich weitere Auswirkungen auf Gruppen dargestellt, wie z. B. hohe oder niedrige Einkommen bzw. jüngere oder ältere Personen.

Auf Österreich könnte ein solcher Ansatz insofern übertragen werden, indem ausgehend vom Regierungsprogramm eine mehrjährige Gleichstellungsstrategie<sup>31</sup> erarbeitet wird, die auf einer umfassenden Gleichstellungsanalyse be-

ruht. Aus dieser könnten dann die strategischen Gleichstellungsziele abgeleitet werden. In die Erarbeitung der Strategie wäre zudem eine Gelegenheit, die Zivilgesellschaft stärker zu beteiligen. Eine solchen Strategie würde die Ex-ante-Koordination der Erstellung von Gleichstellungsziele erleichtern und die Ausrichtung an den übergeordneten strategischen Gleichstellungszielen ermöglichen. Der Rechnungshof hat in seinen Empfehlungen ebenfalls darauf hingewiesen, dass auf eine ressort- und gebietskörperschaftenübergreifende Gleichstellungsstrategie hinzuwirken wäre.<sup>32</sup> Deutschland hat eine solche Gleichstellungsstrategie im Juli 2020 vorgelegt. Dieses strategische Dokument analysiert die Ausgangslage, definiert Zielsetzungen und konkrete Maßnahmen mit konkreten Verantwortlichkeiten und kann die Entwicklung einer solchen in Österreich inspieren.<sup>33</sup>

Im jährlichen Gender Statement könnte die Gleichstellungsstrategie aktualisiert und durch die konkreten Wirkungszielen und Maßnahmen, die mit dem jeweiligen Budget von den entsprechenden Ressort verfolgt werden, operationalisiert und systematisch dargestellt werden. Das Gender Statement würde auch den geeigneten Ort für monetäre Gleichstellungsanalysen, etwa welche Ressourcen für Gleichstellung aufgewendet werden bzw. wie sich die Ressourcen von gleichstellungsrelevanten Budgetbereichen auf Frauen und Männer verteilen, schaffen. Als Vorlage könnte das kanadische Beispiel dienen.

## 6. Schlussfolgerungen

Der internationalen Vergleich zeigt, dass Österreich trotz zahlreicher Erfolge in der Gleichstellungspolitik in einzelnen Bereichen noch deutlichen Nachholbedarf hat. Gender Budgeting bleibt somit weiterhin als Instrument hoch relevant, um die Umsetzung von Gleichstellungsmaßnahmen zu unterstützen. Während der österreichische Gender Budgeting Ansatz große internationale Aufmerksamkeit erzielt hat, gibt es dennoch konzeptionelle Lücken, deren Schließen die Funktionsfähigkeit des Ansatzes deutlich erhöhen könnte. Die folgenden drei Elemente sollten das Gender Budgeting Instrumentarium ergänzen:

1. Eine **Gleichstellungsstrategie**, aus der sich die Ziele, Maßnahmen und Indikatoren der einzelnen Ressorts ableiten lassen und die Ausführungen des Regierungsprogramms präzisieren
2. Ein **Gender Statement**, das die Umsetzung der Gleichstellungsstrategie jährlich aktualisiert und deren Umsetzung operationalisiert
3. **Monetäre Bewertung** der wesentlichen Gleichstellungsmaßnahmen und -ziele

<sup>31</sup>) Zur Gleichstellungsstrategie vgl. auch Schratzenstaller (2017).

<sup>32</sup>) Rechnungshof, Rechnungshof, Genderaspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer; Follow-up-Überprüfung; Reihe BUND 2020/33

<sup>33</sup>) <https://www.bmfsfj.de/blob/158356/c84e875879472d507bfec567203b4a74/gleichstellungsstrategie-der-bundesregierung-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 30. Juli 2020)

Wenngleich eine geschlechterspezifische Aufteilung von Budgetmitteln auf Frauen und Männer eine umfassende Gleichstellungsanalyse nicht ersetzen kann, kann sie dennoch auf Ungleichheiten hinweisen. Neben der nominellen Gesamthöhe von Budgetmitteln geben auch dahinterliegende Mengengerüste, wie z. B. durchschnittliche Ausgaben pro Person oder die Gesamtanzahl von Anspruchsberechtigten, Aufschlüsse. Darüber hinaus ist auch noch die Wirkung von staatlichen Leistungen auf bestehende Gender Gaps interessant. In diesem Zusammenhang kann beispielsweise analysiert werden, wie sich staatliche Transferleistungen auf die Verteilung unbezahlter und bezahlter Arbeit auswirken (z. B. Kinderbetreuung, Erbringung von Pflegeleistung) oder wer die ErbringerInnen von unmittelbaren Leistungen, die mit den Transfers finanziert werden (z. B. Beschäftigte in Ganztagschulen oder Kinderbetreuungseinrichtungen; durch Pflegegeld finanzierte Arbeitsplätze) sind und unter welchen Bedingungen die Leistungserbringung erfolgt.

Mit dem derzeit hoch standardisierten Instrumentarium und der verpflichtenden Anwendung für alle Ressorts wurde die flächendeckende Implementierung in allen Ressorts nach einheitlichen Standards sichergestellt. Tiefergehende Analysen, die in manchen Bereichen notwendig sind, werden jedoch nicht angeregt. Mit obigen instrumentellen Erweiterungen soll eine strategische Ausrichtung erfolgen, die jedoch nur bedingt durch ein hoch standardisiertes Instrumentarium verfolgt werden kann. Vor allem die strategische Ausrichtung, aber auch die monetäre Bewertung bedürfen eines flexiblen Umgangs mit dem Instrumentarium. An folgenden Leitlinien könnte sich die Konzeption orientieren:

- Wesentliche Gleichstellungsmaßnahmen sollen nach einer einheitlichen Methodik im Budget und in der Haushaltsverrechnung gekennzeichnet werden, welche jedoch auf die Breite unterschiedlicher Projekte und Programme Rücksicht nehmen sollte. In weiterer Folge sollen die Projekte und Programme budgetär bewertet und in einem Gender Statement die wesentlichen Inhalte sowie Zielgruppen erläutert werden. Das Kanadische Beispiel kann dabei als Vorbild dienen.
- Substantielle oder gleichstellungsrelevante Transferprogramme, die sich an beide Geschlechter richten (wie etwa Pensionen), sollen nach Geschlecht und Zielgruppe dargestellt werden, auf dahinterliegende Mengengerüste eingegangen und Gründe für Gleichstellungslücken qualitativ und quantitativ beschrieben werden. Zudem sollte auch der Zusammenhang zu den Gleichstellungsmaßnahmen und -zielen hergestellt werden. Analytische Tiefe und Relevanz sollen tragende Prinzipien sein und nicht notwendigerweise einheitliche Darstellung.
- Die Berichte zur Wirkungsorientierung sollen neben der Zielerreichung, auch über den Ressourcenverbrauch Rechenschaft ablegen. Die Planungsgrundlage dafür kann auch das Gender Statement bilden.
- Eine vollständige quantitative Aufteilung des Gesamtbudgets für Frauen und Männer soll vermieden werden, sondern auf gleichstellungsrelevante Aspekte fokussiert werden. Es besteht sonst die Gefahr einer technokratischen Übung, die den eigentlichen Sinn des Gender Budgeting, einer strategischen Ausrichtung des Budget auf die Gleichstellung, konterkarieren kann.

## Literatur

- Alpen-Adria Universität Klagenfurt, IWF, OECD (2017), Externe Evaluierung der Haushaltsrechtsreform des Bundes, Endbericht, abzurufen unter: <https://www.bmf.gv.at/themen/budget/haushaltsrechtsreform/externe-evaluierung-bundshaushaltsrecht.html>
- Bundeskanzleramt (2018). Gender Equality in Austria. Milestones, successes and challenges. Vienna: Federal Chancellery.
- Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlicher Dienst und Sport, Bericht zur Wirkungsorientierung 2018, abzurufen unter: [https://www.oeffentlicherdienst.gv.at/wirkungsorientierte-verwaltung/dokumente/berichte\\_wo1.html](https://www.oeffentlicherdienst.gv.at/wirkungsorientierte-verwaltung/dokumente/berichte_wo1.html)
- Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlicher Dienst und Sport, Bericht zur Wirkungsorientierten Folgenabschätzung 2018, abzurufen unter: <https://www.bmf.gv.at/themen/budget/haushaltsrechtsreform/externe-evaluierung-bundshaushaltsrecht.html>
- Geisberger T., Glaser I. (2017): Gender Pay Gap, Statistische Nachrichten 6/2017
- Hammerschmid G., Hopfgartner V (2019): Fokusstudie II, Umsetzung der Wirkungsorientierten Verwaltungssteuerung in der Bundesverwaltung
- IMF (2016): Gender Budgeting in G7-Countries. Washington, DC: IMF.
- Klatzer, E., O'Hagan, A., & Mader, K. (2018). A brief overview of gender budgeting in Europe. In O'Hagan, A., & Klatzer, E. (Eds), Gender Budgeting in Europe. Cham: Palgrave Macmillan, S. 43-56.
- Korać, S., Moser, B. & Saliterer, I. (2018). Gender Budgeting – Ein Weg zur Geschlechtergerechtigkeit bei der Verteilung öffentlicher Mittel? In Behrens, D., Kreimer, M., Mucke, M., & Franz, N. (Eds), Familie – Beruf – Karriere. Daten, Analysen und Instrumente zur Vereinbarkeit. Wiesbaden: Springer Gabler, S. 259-289.
- O'Hagan, A., & Klatzer, E. (Eds), Gender Budgeting in Europe. Cham: Palgrave Macmillan, S. 43-56.
- OECD (2016). Gender budgeting in OECD countries. Paris: OECD
- OECD (2018) Budgeting in Austria. OECD Journal on Budgeting, Vol. 2018/1, S. 9 – 88.
- OECD (2019). Designing and implementing gender budgeting. A path to action. Paris: OECD.
- PEFA (2020). Supplementary framework for assessing gender responsive budgeting. Washington, DC: PEFA.
- Rechnungshof, Genderaspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer; Follow-up-Überprüfung; Reihe BUND 2020/33
- Schratzenstaller, M. (2017). Gender Budgeting im Bund – bisherige Erfahrungen und Zukunft. In Association of Austrian Cities and Towns (Ed), Gender Budgeting – Wirkungskontrolle. Symposium 2016. Vienna: Manz, S. 23-37.
- Steger, G. (2010). Austria's budget reform: How to create consensus for a decisive change of fiscal rules. OECD Journal on Budgeting, 10(1), S. 7-20.

# 50 Jahre „Öffentliche Betriebswirtschaftslehre und Nonprofit Management“ an der Johannes Kepler Universität Linz

Von Dr. Reinbert Schauer<sup>1</sup>



*Mit der Berufung von Prof. Dr. Theo Thiemeyer auf die Lehrkanzel „Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung und der öffentlichen Dienste“ im Oktober 1970 wurde der Grundstein für 50 Jahre „Öffentliche Betriebswirtschaftslehre und Nonprofit Management“ an der Linzer Universität gelegt. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über die Entwicklung des Faches in dieser Zeit.*

## 1. Die Anfänge: Das Wirken Theo Thiemeyers

Im Jahr 1969 beantragte das Professorenkollegium der Sozial-, Wirtschafts- und Rechtswissenschaftlichen Fakultät der damaligen Hochschule für Sozial- und Wirtschaftswissenschaften in Linz beim zuständigen Ministerium für Unterricht die Einrichtung einer Lehrkanzel für Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung und der öffentlichen Dienste (JKU-Archiv 1). Dies bedeutete für Österreich ein absolutes Novum, da sich die Betriebswirtschaftslehre bis zu diesem Zeitpunkt vornehmlich nur mit marktorientierten, erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Unternehmen beschäftigte. Auch für das gesamte deutsche Sprachgebiet bedeutete diese Initiative eine Innovation, da es hierzu nur in Mannheim (Erwin Grochla) und in München (Karl Oettle) Vorbilder gab.

Im Jahr 1970 wurde Prof. Dr. Theo *Thiemeyer*, Köln, auf diese Lehrkanzel berufen, am 30. Oktober 1970 trat er seinen Dienst in Linz an. Er wurde 1929 in Köln geboren, studierte an der Universität zu Köln, wo er 1963 bei Gerhard *Weisser* promovierte und sich 1968 habilitierte. 1971 wurde er zum Vorstand des über seinen Antrag eingerichteten Instituts für Betriebswirtschaftslehre der gemeinwirtschaftlichen Unternehmen (IBGU) bestellt. Die unterschiedliche Benennung der Lehrkanzel und des Instituts führte anfangs zu Diskussionen im Professorenkollegium (JKU-Archiv 2), *Thiemeyer* legte aber darauf einen besonderen Wert. Damit sollte seinen besonderen Forschungsinteressen auch nach außen hin besser Ausdruck verliehen werden. In der Begründung für die Errichtung des Instituts führte *Thiemeyer* aus, dass die bisherige Beschränkung der

<sup>1)</sup> Der Autor dankt Univ.Prof. Dr. Dennis *Hilgers*, a.Univ.Prof. Dr. René C. *Andeßner* und Priv.Do. Dr. Sandra *Stötzer* für wertvolle Hinweise, insbesondere zum Abschnitt „6. Neue Forschungsbereiche“. Eine etwas erweiterte Fassung dieses Rückblicks ist im Internet einsehbar: [https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/104/News\\_u\\_VA/Schauer\\_50\\_JahreOEBWL\\_an\\_der\\_JKU\\_Linz.pdf](https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/104/News_u_VA/Schauer_50_JahreOEBWL_an_der_JKU_Linz.pdf)

Betriebswirtschaftslehre auf den privatwirtschaftlichen Bereich diejenigen Besonderheiten der öffentlichen Unternehmen unbeachtet lässt, „die für diese Unternehmen von entscheidender Bedeutung sind und sie zu Instrumenten der allgemeinen Wirtschaftspolitik machen“ (JKU-Archiv 3).

Bereits in seiner Dissertation „Grenzkostenpreise bei öffentlichen Unternehmen“ (Köln und Opladen 1964) untersuchte er die Preistheorie der herrschenden Nationalökonomie im Hinblick auf ihre Ergiebigkeit für die Betriebswirtschaftslehre öffentlicher Unternehmen. Insbesondere das Problem der „Wohlfahrt-Ökonomie“ und damit zusammenhängende wissenschaftstheoretische Grundsatzfragen hat Theo *Thiemeyer* eingehend behandelt. Es beschäftigte ihn in seiner Habilitationsschrift „Gemeinwirtschaftlichkeit als Ordnungsprinzip: Grundlegung einer Theorie gemeinnütziger Unternehmen“ (Berlin 1970), aber auch in seiner „Wirtschaftslehre öffentlicher Betriebe“ (Reinbek bei Hamburg 1975), die in großen Teilen während seiner Tätigkeit in Linz entstand. *Thiemeyer* vertrat die Auffassung, dass die volkswirtschaftliche Bedeutung öffentlicher Betriebe die Betriebswirtschaftslehre zunehmend verpflichtet, einzelwirtschaftliche Verfahren zur Realisierung gemeinwirtschaftlicher Ziele bereitzustellen. Er sah die öffentlichen Betriebe vorrangig als Instrumente der staatlichen und kommunalen Wirtschaftspolitik und analysierte eingehend die betriebswirtschaftlichen Konsequenzen dieser Instrumentalfunktion. Er vertrat wie kein anderer einen umfassenden wirtschaftswissenschaftlichen Standpunkt, eine ausgewogene Betrachtung sowohl einzel- wie gesamtwirtschaftlicher Aspekte lag ihm am Herzen.

Eingehend nahm *Thiemeyer* auch zu Fragen der Kapitalakkumulation und Vermögensbildung, zu Grundsatzfragen der Finanzierung und Angebotspolitik öffentlicher Unternehmen, zur Frage der Abgeltung von gemeinwirtschaftlichen Lasten sowie zu Fragen der Selbstverwaltung Stellung. In seiner Linzer Zeit verfasste er Publikationen zu Fragen der Gesundheitspolitik (z.B. Pflegesatzgestaltung), zur gemeinwirtschaftlichen Preistheorie und zu Problemen der Angebots- und Preispolitik im öffentlichen Personennahverkehr sowie mehrere Handwörterbuchbeiträge über Gemeinwirtschaft, Öffentliche Unternehmen und Genossenschaften (JKU-Archiv 4). Seine Meinung zu Problemen der Krankenhauswirtschaft, der Krankenhausfinanzierung, der Ärztehonorierung und zur Reform der gesetzlichen Krankenversicherung war besonders gefragt. Auch wenn *Thiemeyer* 1973 Linz wieder verließ und den Lehrstuhl für Sozialpolitik und öffentliche Wirtschaft an der Ruhr-Universität Bochum übernahm, so gehörte die Linzer Zeit nach seiner eigenen Aussage zu einem seiner wichtigsten Lebensabschnitte, an den er sich immer wieder mit Freude erinnerte. Mit großem Interesse verfolgte er auch weiterhin die Entwicklung der Gemeinwirtschaft in Österreich und die Aktivitäten an „seinem“ Linzer Institut. *Thiemeyer* verstarb 1991.

Mit dem Begriff „Gemeinwirtschaftliche Unternehmen“ umschrieb man in der Praxis in den siebziger Jahren den Bereich der öffentlichen Unternehmen in der Trägerschaft von Gebietskörperschaften, den Bereich der verstaatlichten Industrie und der Kommunalwirtschaft sowie eines Anteils der genossenschaftlichen Wirtschaft. Der Anteil der Gemeinwirtschaft an der Gesamtwirtschaft,

gemessen an einigen wesentlichen volkswirtschaftlichen Indikatoren (insbesondere Investitionsanteil und Wertschöpfung) lag über mehrere Jahre hinweg zwischen 30 und 40 %, sodass man von einem „Gemeinwirtschaftlichen Drittel“ sprach. Großunternehmen des Staates waren vor allem in den Schlüsselindustrien tätig (insbesondere in der Eisen- und Stahlindustrie und der Edelmetallindustrie, in der Elektrizitäts- und Gaswirtschaft, in der Erdölförderung und –verarbeitung, in der chemischen Industrie sowie im Banken- und Versicherungssektor). Ferner befanden sich ein Großteil der Eisenbahnen, der Schifffahrt und der Luftfahrt sowie die Verwertungsgesellschaften für staatliche Monopole (z.B. Salz, Tabak) in öffentlicher Hand. Die öffentlichen Unternehmen (direkte Aktivitäten des Bundes, Verstaatlichte Industrie, Verstaatlichte Banken, andere Kapitalbeteiligungen des Bundes, Betriebe und Beteiligungen der Länder sowie der weite Bereich der Kommunalwirtschaft zur Gewährleistung der Daseinsvorsorge) machten einen Großteil der Gemeinwirtschaft aus (ca. 95 %), der Rest entfiel auf jene Genossenschaften, die zur Bedarfsdeckung privater Haushalte tätig waren (Konsum- und Wohnbaugenossenschaften).

Mit der Krise der verstaatlichten Industrie im Gefolge der Wirtschaftskrisen der frühen 70er-Jahre verband man mit „Gemeinwirtschaft“ oftmals verlustbringende Unternehmen, die auf staatliche Misswirtschaft zurückzuführen seien. In den 80er-Jahren begann im Einklang mit der weltweiten Entwicklung ein Privatisierungsprozess, der den Anteil gemeinwirtschaftlicher Unternehmen an der Gesamtwirtschaft laufend und deutlich verringerte.

Mit dem Weggang *Thiemeyers* aus Linz entstand über mehrere Jahre eine Lehrkanzelvakanz. Mit diversen Lehraufträgen wurde der Lehrbetrieb aufrechterhalten. Einer der Lektoren war der heutige Leiter des Linzer Instituts für Kommunalwissenschaften, Friedrich *Klug*. Sein Arbeitsschwerpunkt im Bereich des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens führte später auch zur Habilitation auf diesem Gebiet.

## 2. Der IBGU-Neubeginn:

### Die funktionale Ausrichtung des Wirtschaftens von Gemeinwesen

Mit Wirkung vom 1. August 1979 wurde der Verfasser dieses Beitrages an die Universität Linz berufen und übernahm die Leitung des Instituts für Betriebswirtschaftslehre der gemeinwirtschaftlichen Unternehmen, die er bis zu seiner Emeritierung am 30. September 2012 innehatte. Vom Studium an der damaligen Hochschule für Welthandel in Wien (Promotion 1968, Habilitation an der Universität Graz 1978) war er mit der Unternehmenstheorie seines Lehrers Leopold L. *Illetschko* vertraut. Als „Unternehmen“ wurde ein Feld von Aktivitäten mit dem Ziel einer rationalen Steuerung betrieblicher Leistungsprozesse angesehen. Dieser funktional ausgerichtete Unternehmensbegriff erlaubte es, sowohl Öffentliche Verwaltungen (mit dem vorrangigen Ziel der Erstellung von Kollektivgütern) als auch Öffentliche Unternehmen im engeren Sinne (mit dem vorrangigen Ziel der Erstellung von marktgängigen Individualgütern) einer betriebswirtschaftlichen Analyse zuzuführen. Öffentliche Verwaltungen haben

primär die Gewährleistung sachpolitisch erwünschter Zustände (wie etwa innere oder äußere Sicherheit, Gesundheit, soziale Wohlfahrt, Bildung) zum Ziel. Deswegen werden sie oft auch als Gewährleistungsbetriebe bezeichnet. Die öffentliche Aufgabenerfüllung kann aber auch die Bereitstellung von Infrastruktureinrichtungen und die Versorgung mit Gütern und Dienstleistungen zum Inhalt haben, nach welchen in einer Gesellschaft Bedarf besteht. Diese Leistungen sind entweder die Grundlage für die Entwicklung einer Marktwirtschaft (z.B. Verkehrsinfrastruktur) oder ergänzen das marktwirtschaftliche Leistungsangebot. Diese Ergänzungsfunktion ist dann im Wesentlichen die Aufgabe öffentlicher Unternehmen.

Die funktionale Ausrichtung legt es nahe, zwischen zwei grundsätzlichen Zielsetzungen für das wirtschaftliche Handeln in Betrieben (Unternehmen) zu differenzieren. Bei einer privatwirtschaftlichen Orientierung wird der Betrieb im Interesse seiner privaten Träger (Eigentümer) tätig. Bei einer gemeinwirtschaftlichen Orientierung wird der Betrieb im öffentlichen Interesse bzw. im Interesse eines Gemeinwesens (und damit einer den Einzelpersonen übergeordneten Personengesamtheit) tätig. Dieses Interesse kann von Bund, Ländern und Gemeinden, aber auch von Selbstverwaltungskörpern (z.B. Kammern), Arbeitnehmervertretungen (z.B. Gewerkschaften), kirchlichen Organisationen (z.B. Ordensgemeinschaften) und anderen gesellschaftlichen Organisationen (z.B. Genossenschaften und privaten Nonprofit-Organisationen) ausgehen.

Für beide Zielsetzungen des Wirtschaftens ist in einer zweiten Dimension zwischen erwerbswirtschaftlicher, bedarfswirtschaftlicher und förderwirtschaftlicher Orientierung zu unterscheiden.

Eine erwerbswirtschaftliche Orientierung bietet die Möglichkeit, das Wirtschaftsprogramm auf der Grundlage einer gegebenen Marktsituation selbst bestimmen zu können. Durch Ausnutzen der Marktchancen und unter Bedachtnahme auf das Marktrisiko wird eine Gewinnerzielung (Eigenkapitalrentabilität) angestrebt. Das Leistungsprogramm hat sich den Möglichkeiten der Gewinnerzielung unterzuordnen, es liegt eine Dominanz der Formalziele vor den Sachzielen vor. Dies bedingt eine Freiheit in der Bestimmung des Leistungsprogrammes und in der Bestimmung des Standortes.

Bei einer bedarfswirtschaftlichen Orientierung ist für das Wirtschaftsprogramm eines Betriebes in erster Linie die Abdeckung eines vorhandenen Bedarfs an Leistungen ausschlaggebend (z.B. bei öffentlichen Krankenhäusern). Es liegt eine Sachzieldominanz vor. Dabei ist das finanzielle Gleichgewicht zu beachten, die Erzielung eines Überschusses ist dabei nachrangig. Gegebenenfalls hat der Träger des Unternehmens (z.B. eine Gebietskörperschaft) für die Substanzerhaltung im Wege von Verlustabdeckungen (Eigenkapitalzufuhren) zu sorgen.

Eine förderwirtschaftliche Orientierung ist bei Wirtschaftsverbänden, Genossenschaften und privaten Vereinen gegeben, die Förderung der Mitgliederinteressen, aber auch von fremden Personen (z.B. Flüchtlings-, Katastrophenhilfe) steht im Vordergrund. Diese können im wirtschaftlichen Bereich (z.B. Beschaffungs- oder Absatzsicherung), aber auch im außerökonomischen Bereich (z.B. Interessenvertretung, Rechtshilfe, gesellschaftliche oder kulturelle Bildung) liegen.

In dieser funktionalen Sichtweise wird Gemeinwirtschaft als das Verhalten wirtschaftender Einheiten bezeichnet, deren Tätigkeit auf die dauernde Versorgung der Menschen mit Gütern und Dienstleistungen ausgerichtet ist und dabei nicht vom Ziel einer Gewinn- und Vermögensmehrung für Einzelpersonen bestimmt ist. Vielmehr ist das wirtschaftliche Interesse einer Personengemeinschaft (eines Gemeinwesens) als Ganzes zu beachten. Die gemeinwirtschaftliche Orientierung wird somit in der Regel mit einer bedarfswirtschaftlichen Ausrichtung verbunden sein, schließt aber keineswegs eine Gewinnerzielung (dies ist von den Marktchancen und -risiken abhängig) und auch nicht eine erwerbswirtschaftliche Orientierung aus. Sie kann durchaus auch im Interesse eines Gemeinwesens liegen (setzt aber die erwähnten Freiräume in der Bestimmung des Leistungsprogrammes und in der Standortwahl voraus). Die erwirtschafteten Gewinne können dann an das Trägergemeinwesen ausgeschüttet und dort im Sinne anderer Aufgaben (z. B. Sozialpolitik) verwendet werden. Eine Gewinnausschüttung an Einzelpersonen ist ausgeschlossen. Die in der Praxis häufig anzutreffende Meinung, „gemeinwirtschaftliche Unternehmen sollen keine Gewinne erwirtschaften“, ist somit sachlich unzutreffend.

### **3. Die Wissenschaftliche Kommission ÖBWL: Initiativen zur Reform des öffentlichen Rechnungswesens**

Theo *Thiemeyer* gehörte mit Peter *Eichhorn* (Mannheim), Herbert *Kraus* (Graz), Dietrich *Budäus* (Hamburg) und anderen Fachvertretern zu den Begründern der Wissenschaftlichen Kommission „Öffentliche Unternehmen und Verwaltungen“ im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V., die 1979 gegründet wurde und der so gut wie alle Hochschullehrer dieses Fachgebietes angehören. Die Aktivitäten dieser Kommission, die sich später in „Öffentliche Betriebswirtschaftslehre (ÖBWL)“ umbenannte, wurden viele Jahre in Österreich und unter österreichischem Vorsitz entfaltet. Von 1987 bis 1989 lag der Vorsitz in Linz in den Händen des Autors dieses Beitrages.

In dieser Zeit (1988) wurde mit den „Leitlinien für die Reform des öffentlichen Rechnungswesens“ ein erster richtungweisender Schritt für eine wissenschaftlich fundierte Konzeption eines integrierten öffentlichen Rechnungswesens, das das zahlungsstromorientierte Rechnungswesen (bisherige Verwaltungskameralistik) mit einem leistungswirtschaftlich orientierten Rechnungswesen (Vermögens- und Ergebnisrechnung) verbinden sollte, entwickelt. Daraus sei eine wichtige Passage zitiert:

„Die Hochschullehrer für Betriebswirtschaft fordern von einem leistungsfähigen Rechnungswesen im öffentlichen Bereich folgendes:

- (a) Eignung zur Abstimmung zwischen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung, zur Feststellung der Stadien des Haushaltsvollzugs, zur Überwachung der Zahlungsanordnung und Zahlungsausführung sowie zur Erfassung der Zahlungsmittelbestände und ihrer Veränderungen;
- (b) Gesamtausweis der Bestände an Vermögen und Schulden und deren Veränderungen;

- (c) Entwicklung einer modernen, voll auf die Verwaltungsziele ausgerichteten Kosten- und Leistungsrechnung, die dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in den einzelnen Verantwortungsbereichen Rechnung tragen lässt;
- (d) Orientierung an Regeln, die wie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zu einer einheitlichen Praxis im Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen führen, wissenschaftlich fundiert sind und Normcharakter haben.“

Die Wissenschaftliche Kommission legte fünf Jahre später (Buschor–Brede 1993) ein umfassendes Werk zur notwendigen Reform des öffentlichen Rechnungswesens vor, das grundlegende Auswirkungen auf die nach 2000 wirksamen Haushaltsreformen in der Schweiz, in Österreich und in Deutschland hatte. Reinbert *Schauer* war in diesem Werk mit einer Abhandlung über die Eignung verschiedener Rechnungsstile für den managementorientierten Informationsbedarf in öffentlichen Verwaltungen vertreten.

In die Zeit des Linzer Kommissionsvorsitzes fiel auch die Erarbeitung einer interdisziplinär angelegten Studie über die Bedeutung des „Kommunalen Querverbundes aus der Sicht von Theorie und Praxis“ (1988–1989). Anlass hierzu gab die Empfehlung der deutschen Monopolkommission, angesichts der fortschreitenden Verflechtung im Energiesektor den Querverbund bei den Versorgungsbetrieben, insbesondere zwischen Strom und Gas, aufzulösen. Die dieser Empfehlung folgende Diskussion auf politischer Ebene und in den Interessenvertretungen ließ es angebracht erscheinen, auf wissenschaftlicher Ebene sachlich fundierte Analysen zur Erscheinungsform des kommunalen Querverbunds voranzutreiben. Mit der Marktliberalisierung im Europäischen Binnenmarkt sind zumindest getrennte Rechnungskreise zur Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit der einzelnen Teilbereiche notwendig geworden. In der Regel wurden diese Leistungsbereiche in eigenständigen Organisationsformen mit eigener Rechtspersönlichkeit eingerichtet. Die ursprüngliche Funktion des Kommunalen Querverbundes als Form einer internen Subventionierung ist somit nicht mehr gegeben.

Der Wissenstransfer zwischen Wissenschaft und Praxis war dem Institut ein besonderes Anliegen. So begannen 1989 die in der Regel jährlich stattfindenden Weiterbildungsveranstaltungen für öffentliche Verwaltungen, die ab 2006 unter der Bezeichnung „Verwaltungsmanagement-Tag“ firmierten. Sie waren üblicherweise einem speziellen Themengebiet gewidmet:

- EDV-Einsatz in Gemeinden (1989)
- Ortsmanagement und kommunales Marketing (1992)
- Die „gesunde“ Gemeinde (1994)
- Projektfinanzierung in Gemeinden (1995)
- Finanzierung kommunaler Aufgaben (1995)
- Internet für Gemeinden und NPO (1996)
- Neue Ansätze in der Verwaltungsführung (1997)
- Soll die Mehrphasenbuchführung abgeschafft werden? (1998)
- Leistungsvergleiche – wie stark sind unsere Gemeinden? (2000)
- Outsourcing kommunaler Aufgaben (2001)

- Interkommunale Leistungsvergleiche (2002)
- Mittelfristige Finanzplanung in Gemeinden (2003)
- International Public Sector Accounting Standards (2004)
- Führung und Leistungserstellung in öffentlichen Verwaltungen (2006)
- Doppisches Rechnungswesen in österreichischen Gemeinden (2007)
- Kommunale K(E)G-Modelle und Rechnungsabschlüsse (2008)
- Steuerung und Rechnungslegung öffentlicher Haushalte (2009)
- Effizienz und Effektivität in öffentlichen Verwaltungen (2010)
- Verschuldungsfähigkeit, Wirkungsorientierung (2011)
- Herausforderungen an das Management in öffentlichen Verwaltungen (2012).

In der Regel wurden alle Referate dieser Veranstaltungen in Tagungsbänden dokumentiert, die im Universitätsverlag Rudolf Trauner erschienen sind. An vielen dieser Tagungen nahm der langjährige Schriftleiter der ÖHW, Hon.-Prof. DDr. Walter *Schwab*, teil und bereicherte sie durch interessante Diskussionsbeiträge. Er lud aber auch viele junge wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut ein, über diese Tagungen Kurzberichte zu schreiben, die dann in der ÖHW Veröffentlichung fanden. Er bot ihnen damit oftmals die Möglichkeit, erste Erfahrungen im Verfassen wissenschaftlicher Publikationen zu sammeln (siehe die ÖHW-Beiträge 0698, 0701, 0802, 0706, 2107, 1108, 1708, 0709, 0809, 1310, 2012, 2113 und 1116).

Die Serie der Weiterbildungsveranstaltungen wurde auch nach 2012 von Dennis *Hilgers* und René *Andeßner* fortgesetzt und behandelte folgende Themen:

- Öffentliche Dienstleistungsnetzwerke (2013)
- Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen – Zwischen Schuldenkrise und EPSAS (2014)
- Strukturreformen in Gemeinden (2016)
- Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zwischen EPSAS und VRV (2018)
- Die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens: Erkenntnisse aus Praxis und Wissenschaft (2019)

Somit wurden bisher 25 Veranstaltungen dieser Art abgehalten. Der für 2020 vorgesehene Verwaltungsmanagementtag 2020 musste wegen der vorherrschenden Pandemie auf 2021 verschoben werden.

Die vom Institut in Lehre und Forschung behandelten Themenbereiche fanden auch den Niederschlag in zwei Lehrbüchern und einem Fachlexikon. 2007 wurde „Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen“ erstmals veröffentlicht und 2008 „Öffentliche Betriebswirtschaftslehre – Public Management“. Beide Lehrbücher erschienen 2019 bzw. 2020 in 4. Auflage. 2009 wurde das Fachlexikon „Öffentliche Betriebswirtschaft“ veröffentlicht.

## 4. Die NPO-Forschung

Die funktionale Auslegung des Begriffes der „gemeinwirtschaftlichen Unternehmen“ im Sinne eines Leistungsauftrages eines Gemeinwesens eröffnete neben den öffentlichen Verwaltungen und den öffentlichen Unternehmen ein weiteres Forschungsgebiet im Hinblick auf halbstaatliche Nonprofit-Organisationen (Selbstverwaltungskörper wie z. B. Kammern) und private Nonprofit-Organisationen (wirtschaftliche, soziokulturelle, soziale und politische Nonprofit-Organisationen). Sie werden in der Regel dem sog. „Dritten Sektor“ zugerechnet, der neben dem Staat und dem Markt für ergänzende bzw. korrigierende Leistungen sorgt. Dieses Forschungsgebiet wurde seit 1983 in enger Zusammenarbeit mit der Universität Fribourg/Schweiz entwickelt und führte zur Mitwirkung am Freiburger Management-Modell für Nonprofit-Organisationen (1995, 9. Auflage 2020) und an den dort ausgerichteten internationalen Postgraduate-Lehrgängen für Nonprofit-Management. Mit dem Band „Rechnungswesen für Nonprofit-Organisationen“ (2000, 4. Auflage 2015) wurde ein fachspezifischer Schwerpunkt in diesem Führungsmodell gesetzt. 2004 konnte sich René Clemens *Andeßner* mit einer Arbeit über „Integriertes Potentialmanagement in Nonprofit-Organisationen“ für das Fach Betriebswirtschaftslehre habilitieren. Die gleiche Lehrbefugnis konnte dann 2019 auch Sandra *Stötzer* mit einer Arbeit über „Kollaborative Governance im Public und Nonprofit Sektor in Zeiten steigender Accountability- und Nachhaltigkeitsansprüche“ erwerben.

Gemeinsam mit Ernst-Bernd *Blümle* (Universität Fribourg) initiierte Reinbert *Schauer* 1994 die Serie von Internationalen NPO-Colloquien, die alle zwei Jahre die NPO-Forscher aus der Schweiz, Österreich und Deutschland (zunächst mit Dieter *Witt*, TU München-Freising, und dann mit Ludwig *Theuvsen*, Universität Göttingen, als Mitorganisatoren) zusammenführte und einen interdisziplinären Zugang zu aktuellen NPO-Forschungen ermöglichte. Dabei wurden folgende Generalthemen behandelt und in Tagungsbänden dokumentiert:

- Nonprofit-Organisationen (NPO) – dritte Kraft zwischen Markt und Staat? (Fribourg 1994)
- Der Nonprofit-Sektor im Aufwind – zur wachsenden Bedeutung von Nonprofit-Organisationen auf nationaler und internationaler Ebene (Linz 1996)
- Ehrenamt und Modernisierungsdruck in Nonprofit-Organisationen (Freising-Weihenstephan 1998)
- Nonprofit-Organisationen im Wandel – Herausforderungen, gesellschaftliche Verantwortung (Fribourg 2000)
- Nonprofit-Organisationen und gesellschaftliche Entwicklung – Spannungsfeld zwischen Mission und Ökonomie (Linz 2002)
- Funktionen und Leistungen von Nonprofit-Organisationen (München 2004)
- Nonprofit-Organisationen und Märkte (Fribourg 2006)
- Steuerung und Kontrolle in Nonprofit-Organisationen (Linz 2008)
- Stakeholder-Management in Nonprofit-Organisationen (Göttingen 2010)
- Performance Management in Nonprofit-Organisationen (Fribourg 2012)
- Ressourcenmobilisierung durch Nonprofit-Organisationen (Linz 2014)

- Nonprofit-Organisationen und Nachhaltigkeit (Göttingen 2016)
- Wohin entwickelt sich der Dritte Sektor? (Fribourg 2018).

Nach der Emeritierung von Reinbert *Schauer* übernahmen René *Andeßner* und Dorothea *Greiling*, Institut für Management Accounting, in Linz die Betreuung dieser Colloquien, 2021 ist wieder die Universität Linz an der Reihe.

## 5. Forschungsnetzwerke

Ein besonderes Anliegen war die Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses. So wurden bereits seit 1990 in regelmäßigem Abstand gemeinsame Forschungsseminare mit der Universität Fribourg (Prof. Ernst-Bernd *Blümle*, Prof. Robert *Purtschert*, Prof. Markus *Gmür*) durchgeführt, denen später ähnliche Seminare mit der Universität Bern (Prof. Norbert *Thom*) und der Universität Hamburg (Prof. Dietrich *Budäus*) folgten. Sie boten die Gelegenheit, die Disserationsprojekte und Habilitationsvorhaben im internationalen Austausch vorzustellen und zu diskutieren.

Aus der engen internationalen Vernetzung im Forschungsbereich entstanden auch die vier Ehrendoktorate, die über die Initiative des Instituts von der Universität Linz vergeben wurden. 1991 erhielt Ernst-Bernd *Blümle*, Universität Fribourg, das Ehrendoktorat für seine richtungweisenden Aktivitäten in der betriebswirtschaftlichen NPO-Forschung. 1999 wurde Karl *Oettle*, Universität München, für seine herausragenden wissenschaftlichen Verdienste um die öffentliche Wirtschaft, die Verkehrswirtschaft und die Raumplanung geehrt. 2006 erhielten Dietrich *Budäus*, Universität Hamburg, für seine Arbeiten auf dem Gebiet des Public Managements und Norbert *Thom*, Universität Bern, für seine Leistungen auf dem Gebiet der Organisation und des Personalmanagements das Linzer Ehrendoktorat. Alle vier Geehrten hielten über viele Jahre enge Beziehungen zum Institut und seinen Forschungsfeldern.

## 6. Neue Forschungsbereiche

Es gelang der Universität Linz, bei der Emeritierung von Reinbert *Schauer* 2012 unmittelbar einen Nachfolger zu bestellen. Prof. Dr. Dennis *Hilgers*, Universität Hamburg, nutzte das nunmehrige Selbstbestimmungsrecht der Universität in Strukturfragen und bewirkte die Umbenennung des Instituts für Betriebswirtschaftslehre der gemeinwirtschaftlichen Unternehmen in „Institut für Public und Nonprofit Management“, um das Aufgabengebiet den aktuellen Anforderungen entsprechend besser nach außen hin vertreten zu können und die Präsenz im angloamerikanischen Raum („Institute of Public and Nonprofit Management“) zu verbessern. Die wesentlichen Forschungsbereiche wurden weitergeführt und um neue Forschungsfelder ergänzt.

Im Forschungsbereich „Public Management“ beschäftigt sich das Institut vor allem mit „Public Financial Management“ und „Public Innovation Management“. Die bestimmenden Forschungsthemen im Bereich des Public Financial Manage-

ment sind weiterhin die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, ergänzt um Risiko- und Schuldenmanagement sowie Leistungsmessung und Leistungssteuerung (Performance Management).

Im Zuge des Erasmus+-Projekts „Developing and Implementing European Sector Accounting modules (DiEPSAm)“ untersuchte das Institut die internationale Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegungsstandards näher. Gemeinsam mit vier Europäischen Universitäten (Universität Coimbra, Universität Leicester, Universität Tampere, Universität Rostock) wurden von Oktober 2016 bis September 2019 die Normensysteme zur Rechnungslegung des öffentlichen Sektors vor dem Hintergrund der Harmonisierungsbestrebungen in Europa beleuchtet. Im Zuge des Projekts wurde eine Online-Vorlesung entwickelt (*Lehrmaterialien und Videos: <http://offene.uni-rostock.de/online-course-european-public-sector-accounting/>*) und begleitend dazu ein Lehrbuch (open access: <https://doi.org/10.14195/978-989-26-1861-6>) erstellt.

Zur kooperativen Erbringung öffentlicher Wertschöpfung bedarf es neuer Kooperations- und Organisationsmodelle sowie neuer Entscheidungsverfahren, die dem Forschungsbereich „Public Innovation Management“ zugeordnet werden. Neben Private-Public-Partnership, Public-Public-Partnership und Strategien in der öffentlichen Beschaffung befasst sich das Institut mit der digitalen Transformation des öffentlichen Sektors. Dabei werden Studien zum Thema e-Government und Open Government durchgeführt und Themen wie Transparenz (Open Data), digitale Bürgerbeteiligung und neue Formen der Organisation der öffentlichen Dienstleistungserbringung behandelt.

Im Bereich des „Nonprofit Managements“ stehen das Ressourcenmanagement in NPO und Nonprofit Governance im Fokus des Forschungsinteresses.

Nonprofit-Organisationen können ihre missionsorientierten Leistungen nur erstellen, wenn es ihnen gelingt, ausreichend Ressourcen zu mobilisieren. Dabei steht ihnen ein vielfältiges Set an finanziellen Ressourcen zur Verfügung, das selbsterwirtschaftete Einnahmen (insbes. Leistungserlöse, Mitgliedsbeiträge und Sponsoringgelder), öffentlichen Förderungen und Geldspenden umfasst. Darüber hinaus spielen geldwerte Güter, also z.B. die ehrenamtliche bzw. freiwillige Mitarbeit oder die reiche Palette an Sachspenden, eine große Rolle. Die Mobilisierung von Ressourcen erfordert ihrerseits einen Ressourceneinsatz und löst folglich Transaktionskosten aus.

Vor diesem Hintergrund widmen sich die Aktivitäten des Instituts insbesondere den Konsequenzen, die sich daraus ergeben,

- dass die Grenzen zwischen den einzelnen Ressourcenquellen zunehmend fließender werden,
- dass die Konkurrenz zwischen den Nonprofit-Organisationen bei der Mobilisierung von Ressourcen fortschreitend zunimmt,
- dass sich die Motive und Formen des Ehrenamts und des freiwilligen Engagements fundamental verändern,
- dass öffentliche Förderungen stagnieren oder (real) zurückgenommen werden und

- dass NPO – um diese zu kompensieren – vielfach ihre kommerziellen Aktivitäten ausweiten und gewinnorientierte Zellen in ihre Strukturen integrieren müssen.

Die geschilderten Entwicklungen erfordern in vielen NPO nicht nur neue strategische Positionierungen, sondern auch innovative Vorgangsweisen in der Beschaffung und Mobilisierung von Ressourcen, die gleichzeitig eine Minimierung der Transaktionskosten anstreben.

Ein verstärkter gesellschaftlicher Legitimationsdruck sowie zunehmend kritischer werdende Ressourcengeber tragen dazu bei, dass Fragen der Accountability bzw. Rechenschaftslegung, der Transparenz, Prüfung und Zertifizierung, des Performance Measurements und Reportings weiter an Bedeutung gewinnen. Aufgrund der institutionellen Besonderheiten von NPO können die für erwerbswirtschaftliche Organisationen entwickelten Ansätze und Instrumente jedoch nicht unreflektiert auf NPO übertragen werden, sondern vielfach braucht es hier maßgeschneiderte Konzepte, welche deren Besonderheiten berücksichtigen.

Angesichts der zunehmend intersektoralen Aufgabenerbringung im Sinne des Modells des Gewährleistungsstaates und der Public Governance beleuchtet der Schwerpunkt Nonprofit Management auch die kooperativen Beziehungen zwischen NPO und Politik sowie Verwaltungen im Rahmen öffentlicher Dienstleistungsnetzwerke.

## 7. Wissenschaftspreise und Nominierungen

Die wissenschaftliche Arbeit am Institut wurde auch durch eine Vielzahl an Wissenschaftspreisen und Nominierungen von externen Institutionen gewürdigt. Besonders hervorgehoben seien hier:

*Leopold Kunschak Wissenschaftspreis:*

Dr. René Clemens *Andeßner* für die Habilitationsschrift „Integriertes Potentialmanagement in Nonprofit-Organisationen“ (2005)

Dr. Katharina *Kaltenbrunner* für die Dissertation „Freiwilligenmanagement in großen fremdleistungsorientierten Nonprofit-Organisationen“ (2009)

Dr. Sandra *Stötzer* für die Dissertation „Stakeholder Performance Reporting von Nonprofit-Organisationen“ (2010) sowie *Award of Excellence des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung* (2009)

*Österreichischer Controller-Preis:*

Dr. Andreas *Kattnigg* für die Dissertation „Ansätze für ein Controlling in Sozialhilfeeinrichtungen“ (1990)

*Wissenschaftspreis des Österreichischen Städte- und Gemeindebundes:*

Dr. Silvia *Payer-Langthaler* für die Dissertation „Mehrdimensionale Erfolgssteuerung in der Kommunalverwaltung“ (2003)

Ing. Mag. Barbara *Lebner* für die Diplomarbeit „Neues kommunales Rechnungswesen. Quo remanes, Austria?“ (2007)

Mag. Andrea *Rois* für die Diplomarbeit „Konzeptionelle Überlegungen für ein Performance Management in kommunalen Kultur- und Veranstaltungszentren“ (2014)

*Carl-Goerdeler-Preis für Kommunalwissenschaften, Leipzig:*

Dr. Lisa *Schmidhuber* für die Dissertation „Ambidexterity in Local Open Government Arenas: Analyzing Exploration and Exploitation of External Knowledge“ (2020)

*Dr. Maria Schaumayer-Stiftungspreis:*

Dr. Gerlinde *Stöbich* für die Dissertation „Marketing als Konzeption für eine Neuorientierung in Klein- und Mittelgemeinden“ (1993; erstmalige Verleihung dieses Preises)

## **8. Weitere Arbeit in der Wissenschaftlichen Kommission „Öffentliche Betriebswirtschaftslehre“**

Im Oktober 2018 hat Dennis *Hilgers* den Vorsitz in der Wissenschaftlichen Kommission „Öffentliche Betriebswirtschaftslehre“ im Verband der Hochschul-lehrer für Betriebswirtschaft e.V. für die übliche Vorsitzperiode von zwei Jahren übernommen. Zuvor hatte schon Dorothea *Greiling* den Vorsitz von 2012 bis 2014 inne. Seit 2007 begannen sich drei Themen für die Kommissionsarbeit abzuzeichnen, die in der Folge zu einer festen Struktur für die Programmgestaltung der jährlichen Kommissionssitzungen wurden: Öffentliche Verwaltungen (Public Management), Nonprofit-Organisationen (Nonprofit Management) und Management im Gesundheitswesen (Public Health Care). Um diesen drei Themenschwerpunkten der Kommissionsarbeit Rechnung zu tragen, wurde die Kommissionsbezeichnung „Öffentliche Betriebswirtschaftslehre“ um den Klammerzusatz „(Public, Nonprofit & Health Care Management)“ erweitert. Damit schließt sich in der Außenwirkung nach fünf Jahrzehnten der Kreis zum ursprünglichen Aufgabengebiet von Theo *Thiemeyer*.

## Literatur

- Brede Helmut – Buschor Ernst (Hrsg.), Das neue Öffentliche Rechnungswesen – Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsrechtsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz, Baden-Baden 1993 (Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 133)
- Lichtsteiner Hans – Gmür Markus – Giroud Charles – Schauer Reinbert, Das Freiburger Management-Modell für Nonprofit-Organisationen, 9. Auflage, Bern 2020
- Schauer Reinbert (Hrsg.), Der kommunale Querverbund aus der Sicht von Theorie und Praxis, Baden-Baden 1989 (Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 107)
- Schauer Reinbert, Öffentliche Betriebswirtschaftslehre – Public Management, Grundzüge betriebswirtschaftlichen Denkens und Handelns in öffentlichen Einrichtungen, 4. Auflage, Wien 2019
- Schauer Reinbert, Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen – Von der Kameralistik zur Integrierten Haushaltsverrechnung auf doppischer Grundlage, 4. Auflage, Wien 2020
- Schauer Reinbert, Die österreichische Haushaltsrechtsreform im Lichte der betriebswirtschaftlichen Rechnungstheorie und internationaler Entwicklungen, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich (ÖHW), 55. Jg. (2014), Heft 1 – 3, S. 1 – 26
- Schauer Reinbert – Andeßner René Clemens – Greiling Dorothea, Rechnungswesen und Controlling für Nonprofit-Organisationen, 4. Auflage, Bern 2015
- Wissenschaftliche Kommission „Öffentliche Unternehmen und Verwaltungen“, Leitlinien für die Reform des öffentlichen Rechnungswesens, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich (ÖHW), 29. Jg. (1988), S. 59 – 62

## Quellennachweise

- JKU-Archiv 1: AJKU/A00 Rektorat, Jacket 235, Schreiben Rektor Strasser an Ministerium für Unterricht vom 12.5.1970
- JKU-Archiv 2: AJKU/C01 SOWIRE-Dekanat, Protokoll der 18. Sitzung des SOWIRE-Fakultätskollegiums vom 21.1.1971.
- JKU-Archiv 3: AJKU/A00 Rektorat, Jacket 235, Begründung Thiemeyer vom 22.2.1971
- JKU-Archiv 4: ID\_1973-12-04
- Der Autor dankt dem Leiter des Universitätsarchivs, Herrn Dr. Wolfgang Reder, für die Informationen zur Gründungsphase des Instituts.
- Institutshomepage: <https://www.jku.at/institut-fuer-public-und-nonprofit-management/>

*Autoren des Heftes*

Mag. Dr. Johann S e i w a l d ist Experte für Budget- und Wirkungsanalyse des Budgetdienstes, Österreichisches Parlament; Homepage: [www.parlament.gv.at/PAKT/BUDG/](http://www.parlament.gv.at/PAKT/BUDG/); E-Mail: [johann.seiwald@parlament.gv.at](mailto:johann.seiwald@parlament.gv.at)

Dr.<sup>in</sup> Petra G s c h i e l ist Expertin für Budget- und Wirkungsanalyse des Budgetdienstes, Österreichisches Parlament; Homepage: [www.parlament.gv.at/PAKT/BUDG/](http://www.parlament.gv.at/PAKT/BUDG/); E-Mail: [petra.gschiel@parlament.gv.at](mailto:petra.gschiel@parlament.gv.at)

Mag. Dr. Alexander H e r b s t ist langjähriger wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Universitätsstraße 65-67, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, und Kommissär des Prüfungsausschusses für Steuerberater bei der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer; E-Mail: [Alexander.Herbst@aau.at](mailto:Alexander.Herbst@aau.at); Homepage: [www.aau.at/ifm](http://www.aau.at/ifm) und [www.aau.at/im](http://www.aau.at/im)

Dr. Friedrich K l u g ist Univ.-Dozent an der Universität Linz und Institutsleiter des Vereins IKW, 4020 Linz, Pfarrgasse 14; E-Mail: [ikw@ikw.linz.at](mailto:ikw@ikw.linz.at)

Robert B l ö s c h l, MA, ist seit 2016 Berater und Trainer des KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung, Guglgasse 13, 1110 Wien. Zu seinen Schwerpunkten zählen das öffentliche Rechnungswesen, betriebswirtschaftliche Analysen sowie Organisationsentwicklung. Im Rahmen der Haushaltsreform (VRV 2015) ist er beratend auf Länder- und Gemeindeebene tätig und hält Vorträge zum Thema. E-Mail: [bloeschl@kdz.or.at](mailto:bloeschl@kdz.or.at)

MMag. Clemens H ö d l hat Volkswirtschaftslehre und Wirtschaftspädagogik studiert und ist seit 2010 als Berater und wissenschaftlicher Mitarbeiter für die KDZ Managementberatungs- und WeiterbildungsGmbH in den Bereichen Finanzwirtschaft, Public Management und Consulting sowie Europäische Governance und Städtepolitik tätig. Zu seinen Arbeitsschwerpunkten zählen die Haushaltsrechtsreform (VRV 2015), Haushaltsanalysen sowie Finanzanalysen kommunaler Einrichtungen und die Entwicklung und Bereitstellung von Tools und Instrumenten für die kommunale. E-Mail: [hoedl@kdz.or.at](mailto:hoedl@kdz.or.at)

Mag. Alexander M a i m e r ist studierter Betriebswirt. Er ist im KDZ Bereichskoordinator für Public Management und Consulting. Er beschäftigt sich seit vielen Jahren mit dem öffentlichen Rechnungswesen und der Organisationsentwicklung in Kernverwaltungen und betrieblichen Einrichtungen von öffentlichen Gebietskörperschaften. E-Mail: [maimer@kdz.or.at](mailto:maimer@kdz.or.at)

Dkfm. Dr. Reinbert S c h a u e r ist emeritierter ordentlicher Universitätsprofessor für Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung und der öffentlichen Dienste am Institut für Public und Nonprofit Management an der Johannes Kepler Universität Linz. Von 1979 bis 2012 war er Vorstand des Institutes für Betriebswirtschaftslehre der gemeinwirtschaftlichen Unternehmen dieser Universität; E-Mail: [reinbert.schauer@jku.at](mailto:reinbert.schauer@jku.at)

### **Verwaltung und parlamentarische Rechtsetzung - Monografie**

Pürgy

Forschungen aus Staat und Recht, Bandnummer: 185, 665 Seiten, broschiert ISBN: 978-3-7046-8457-8, Erscheinungsdatum: 21.8.2020

Kontrolle und dominante Rolle der Verwaltung im Gesetzgebungsverfahren

Dieses Werk widmet sich einem besonderen Aspekt der parlamentarischen Rechtsetzung: der Mitwirkung von Organen der Verwaltung. Der parlamentarische Gesetzgeber ist keine „monolithische Entscheidungsinstant“. Die parlamentarische Phase stellt vielmehr nur einen – wenn auch den zentralen – Ausschnitt des Gesetzgebungsverfahrens dar.

Im Rahmen einer umfassenden und systematischen Darstellung wird diese dominante Rolle der Verwaltung im Gesetzgebungsverfahren untersucht. Verwaltungsorgane setzen im organisatorischen Sinn Akte, die funktionell der Staatsfunktion Gesetzgebung zuzurechnen sind. Dieses Phänomen beleuchtet der Autor aus einer staatsorganisatorischen Perspektive. Der staatsfunktionellen Einordnung dieser Akte kommt insbesondere in Hinblick auf die Frage der Anwendung zentraler verfassungsrechtlicher Kontrollmechanismen Bedeutung zu. Konkret wird besprochen, ob von Verwaltungsorganen gesetzte Mitwirkungsakte der parlamentarischen Kontrolle der Amtshaftung oder der Gebarung- und Missstandskontrolle unterliegen und ob für sie die Amtsverschwiegenheit bzw die Auskunftspflicht gilt.

<https://www.verlagoesterreich.at/verwaltung-und-parlamentarische-rechtsetzung-purgy-978-3-7046-8457-8>

### **Tiroler Landesverfassungsrecht - Kommentar**

Bußjäger/Gamper/Ranacher (Hrsg),

1202 Seiten, gebunden, ISBN: 978-3-7046-8478-3, Erscheinungsdatum: 16.9.2020

*Erster Großkommentar zur Tiroler Landesordnung 1989*

Dieses Werk bietet erstmals eine vertiefende Kommentierung der seit 1989 geltenden Tiroler Landesordnung. Inhalt und Bedeutung der einzelnen Bestimmungen werden jeweils unter Berücksichtigung ihrer Entstehungsgeschichte sowie der maßgeblichen unions-, völker- und bundesverfassungsrechtlichen Vorgaben untersucht. So es der Kontext nahelegt, werden auch Handhabung und Auslegung in der Staatspraxis beleuchtet. Bezüge zu wichtigen Ausführungsbestimmungen auf unterverfassungsrechtlicher Ebene werden hergestellt. Hinweise auf weiterführende Literatur und Judikatur runden die einzelnen Kommentierungen ab.

*Zum Hintergrund*

Die Landesverfassung, in Tirol als Landesordnung bezeichnet, schafft innerhalb des Rahmens, der ihr durch die Bundesverfassung gezogen ist, die Grundlagen staatlichen Handelns des selbständigen Landes Tirol im österreichischen Bundesstaat. Sie bestimmt unter anderem die Strukturen und Prozesse in Gesetzgebung und Vollziehung. Darüber hinaus werden etwa auch Grundsätze staatlichen Handelns formuliert und Kontrollrechte des Landtages geregelt. Die Tiroler Landesordnung ist mit 1. Jänner 1989 in Kraft getreten. Seit über 30 Jahren liegt jedoch keine vertiefende Kommentierung auf aktuellem Stand vor. Dieses Werk schließt damit eine wesentliche Lücke in der Literatur zum Tiroler Landesverfassungsrecht.

<https://www.verlagoesterreich.at/tiroler-landesverfassungsrecht-bussjaeger/gamper/ranacher-978-3-7046-8478-3>

**Seminarhinweis:** <https://chstiftung.ch/programme-projekte/foederalismus-seminar>:

Seminar in Partnerschaft mit der Stiftung für eidgenössische Zusammenarbeit des Instituts für Föderalismus (IFF): Was bedeutet Subsidiarität? Warum ist fiskalische Äquivalenz wichtig? ua Themen

(20. bis 22. 01. 2021).

## Für die Abonnenten:

1. **Erscheinungsweise:** Die Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen erscheint vierteljährlich.
2. **Bezugspreis:** Jahresabonnement €20,-. Kündbar bis 1. Jänner und 1. Juli. Preis des Einzelheftes € 5,-.
3. **Einzahlungen** auf das Konto der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen, IBAN: AT25 6000 0000 0731 0009, BIC BAWAATWWW.
4. Mit der Leistung des **Mitgliedsbeitrages** ist der Anspruch auf den unentgeltlichen Bezug der Zeitschrift verbunden. Der jährliche Mitgliedsbeitrag beträgt laut Beschluss der Mitgliederversammlung vom 17. Oktober 2003 für Einzelmitglieder €10,-; für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von 2.001 bis 5.000 €49,40, für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von 5.001 bis 10.000 €66,10, für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von 10.001 bis 50.000 €99,50, für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von mehr als 50.000 €165,60. Für den Bund und die Länder sowie für juristische Personen wird der Mitgliedsbeitrag gesondert festgesetzt.

---

**Herausgeber, Eigentümer, Verleger, Verwaltung und Vertrieb:** Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen, zuhanden des Vorsitzenden, Hofrat Mag. Hansjörg Teissl, p.A. Angela Grandl, Bundesländerhaus, A-1010 Wien, Schenkenstraße 4/III, Tel. 5353761, Klappe 18 (Durchwahl)

**Schriftleitung, für den Inhalt verantwortlich, Anzeigenverwaltung sowie Bücher und Zeitschriften zur Rezension:** Bundesministerium für Finanzen, 1010 Wien, Himmelpfortgasse 9; Mag.a Barbara Aigner, BA, E-Mail: barbara.aigner@bmf.gv.at. Bücher und Zeitschriften werden zur Rezension nur angenommen, wenn ihr Inhalt auf dem Arbeitsgebiet der Gesellschaft liegt. Eine Verpflichtung zur Besprechung oder Rücksendung von nicht angeforderten Schriften übernimmt die Schriftleitung nicht.

**Verlagsrechte:** Nachdrucke, Übersetzungen in andere Sprachen, Vervielfältigungen jeder Art, auch fotografische, digital und fonetische, von einzelnen Beiträgen oder von Teilen daraus dürfen nur mit vorheriger schriftlicher Genehmigung der Gesellschaft und mit Quellenangabe (kurz: ÖHW) hergestellt werden.

**Verantwortlichkeit:** Mit Namen gekennzeichnete Beiträge stellen die Ansicht des Verfassers dar. Redaktionelle Einleitungen werden durch Kursivdruck ersichtlich gemacht. Der Standpunkt der Gesellschaft ist durch die Veröffentlichung eines Beitrages in keiner Weise festgelegt.

**Druck:** gugler GmbH, A-3390 Melk/Donau, Auf der Schön 2, Telefon 02752/500 500

---

**Offenlegung** gemäß § 25 des Mediengesetzes, BGBl. Nr. 314/1981:

Dem Vorstand des Vereines „Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen“ gehören an

em. Universitätsprofessor Alt-Rektor Dr. Manfred G a n t n e r (Geschäftsführer des wissenschaftlichen Beirates), Obersenatsrat Mag. Dietmar G r i e b l e r (MBA), RR Christian S c h l e r i t z k o, MSc, OAR<sup>in</sup> Michaela S c h a t z, Ministerialrätin Dr.<sup>in</sup> Silvia J a n i k (Stv. Vorsitzende), Hofrat Mag. Hansjörg T e i s s l (Vorsitzender). Die Schriftleitung. Neues Mitglied im Beirat: Hofrat Dr. Egon M o h r.

Die Richtung wird im §2 der Satzungen der Gesellschaft wie folgt bestimmt: Zweck der Gesellschaft ist die sachliche Untersuchung und Erörterung von Fragen auf dem Gebiet des öffentlichen Haushaltswesens und der Kontrolle frei von Bindungen jeder Art.

