

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

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

Von Mag. Dr. Alexander Herbst¹



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

¹⁾ 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.² 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.³

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.⁴ 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.⁵

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.

²) 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.

³) 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.

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

⁵) 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),⁶
- 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.⁷

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.⁸

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.

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

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

⁸) 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.⁹ 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.¹⁰ 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.¹¹

Es besteht ein grds **Saldierungsverbot**, das nur in gewissen Ausnahmefällen – bspw bei Rotabsetzungen (siehe Abs 2 leg cit) – durchbrochen werden kann.¹² 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.¹³ Somit kann die

⁹⁾ 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.

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

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

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

¹³⁾ 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 –¹⁴ **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.¹⁵ 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.¹⁶ 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 (iRd 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.¹⁷ Was als unwesentlich anzusehen ist, kann jedoch keinesfalls pauschal für alle Gebietskörperschaften unabhängig von ihrer Größe betragsmäßig wie iRd VRV 2015 festgeschrieben werden, sondern wird wohl stets im Einzelfall beurteilt werden müssen.

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

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

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

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

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

¹⁸ 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,¹⁹ den IFRS mit dem „true and fair view“ gem IAS 1.15²⁰ oder den IPSAS mit ihrer „fair presentation“²¹ iSd IPSAS 1, sind solche Normen sehr wohl verankert.

Werterhellendes ist nach § 14 Abs 1 VRV 2015 verpflichtend im Rechnungsabschluss zu berücksichtigen.²² 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 UGB²³ als auch in den IFRS²⁴ 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.²⁵ 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.

¹⁹ Vgl Fraberger/Petritz/Horkel-Wytrzens in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Kommentar Einzelabschluss I² (2019) § 195 Rz 20 ff; Bergmann in Torggler (Hrsg), UGB Kommentar³ (2019) § 222 Rz 1ff.

²⁰ Vgl Müller/Saile, Internationale Rechnungslegung (IFRS) (2018) 14 ff; Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden¹⁶ (2018) 68; Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg), IFRS Kommentar¹⁶ (2018) 23 ff.

²¹ 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.

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

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

²⁴ Vgl Fraberger/Petritz/Horkel-Wytrzens in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Kommentar Einzelabschluss I² (2019) § 195 Rz 36.

²⁵ 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.²⁶ Diese Bestimmung wurde aus dem Steuerrecht/UGB übernommen.²⁷ 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 **einzel**n zu bewerten. Bewertungsvereinfachungen nach dem **Festwertverfahren** sind aber zulässig.²⁸ 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.²⁹ 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.³⁰ 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

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

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

²⁸ 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.

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

³⁰ 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.³¹ Auch eine Affinität zur Begriffsbestimmung iSd UGB ist vorhanden.³² Der beizulegende Wert ist jener Wert, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Personen getauscht oder eine Verpflichtung beglichen werden kann.³³ 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/IPSAS³⁴ 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.³⁵ 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-

³¹) 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 Kommentar¹⁶ (2018) 339.

³²) Vgl Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber, Externe Unternehmensrechnung⁵ (2016) 117.

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

³⁴) 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.

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

wendet werden.³⁶ 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.³⁷ 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.³⁸ Diese Wertermittlungskonzeption weicht erheblich vom UGB-Konstrukt ab³⁹ 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.⁴⁰ 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

³⁶ 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 I¹⁷ (2018) 210; Rohatschek/Fröhlich/Maukner, Rechnungslegung nach IFRS⁵ (2017) 76; Pontoppidan/Andernack, Interpretation and Application of IPSAS (2016) 134.

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

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

³⁹ Vgl Fritz-Schmied in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung I⁴ (2001) § 204.

⁴⁰ Vgl Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 2, Kapitel 2.3, 14; Beyhs/Kerschbaumer/Wolf, Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS)⁵ (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.⁴¹ 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.⁴² 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.⁴³ 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.⁴⁴ 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-

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

⁴² 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.

⁴³ Vgl Urnik in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung I⁴ (2001) § 208 versus Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden¹⁶ (2018) 95.

⁴⁴ 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.⁴⁵

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.⁴⁶ 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.⁴⁷ Im Wesentlichen – von der „Bagatellgrenze“ einmal abgesehen – folgen diese Regelungen den (inter)nationalen Bilanzierungs-

⁴⁵ Vgl Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber, Externe Unternehmensrechnung⁵ (2016) 362; Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden¹⁶ (2018) 613; Müller-Marqués Berger/Heilling, Kapitel 5: Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse, in Adam (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2016) 85.

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

⁴⁷ 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.⁴⁸ 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 wertberichtigt 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.⁴⁹

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 verzinste langfristige 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.

⁴⁸ Vgl Dieter/Hohensinner in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch Großkommentar¹ (2016) § 207 Rz 61 ff; von Oertzen in Driesch/Riese/Schlüter/Senger (Hrsg), Beck'sches IFRS-Handbuch – Kommentierung der IFRS/IAS⁵ (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)⁵⁸ (2019) Rn 77 ff.

⁴⁹ 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.⁵⁰

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

⁵⁰ 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.⁵¹

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.⁵²

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-

⁵¹ 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.

⁵² 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.⁵³

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.⁵⁴ 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.⁵⁵

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.

⁵³ 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.

⁵⁴ Vgl Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ (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 EStG¹³ (2020) § 13 Rz 3.

⁵⁵ 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.⁵⁶

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.⁵⁷

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

⁵⁶ 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.

⁵⁷ 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 zudem fraglich.

Zwar ist sich das Schrifttum einig, dass außerplanmäßige Abschreibungen und Wertaufholungen gem § 19 Abs 14–15 VRV 2015 auch bei Kulturgütern vorzunehmen sind.⁵⁸ Schließlich findet diese Sichtweise auch in den internationalen Bilanzierungsstandards (siehe hierzu bspw IPSAS 17.8 ff) Deckung⁵⁹ 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.⁶⁰

⁵⁸ 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.

⁵⁹ 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.

⁶⁰ 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.⁶¹ 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,⁶² 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**.⁶³

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

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

⁶³ 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,⁶⁴ 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

⁶⁴ Vgl Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ (2018) 326; Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰ (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, Jubiläumszuwendungen, 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.⁶⁵

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,⁶⁶ den IFRS⁶⁷ und den IPSAS⁶⁸). 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.⁶⁹ Eine bejahende Klarstellung iSd gesetzten Ziele wäre mE wünschenswert.

⁶⁵ 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.

⁶⁶ Vgl Grünberger, Praxis der Bilanzierung 2019/202015 (2019) 221; Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ (2018) 373; Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschläger/Wolfsgruber, Externe Unternehmensrechnung⁵ (2016) 318.

⁶⁷ Vgl Rohatschek/Fröhlich/Maukner, Rechnungslegung nach IFRS⁵ (2017) 194; Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden¹⁶ (2018) 405; Beyhs/Kerschbaumer/Wolf, Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS)⁵ (2015) 133.

⁶⁸ 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.

⁶⁹ 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.⁷⁰ Anzunehmen ist, dass finanzmathematische Berechnungen – aus verfahrensökonomischen Gründen – wohl ausreichend sein werden, vor allem, da die Unterschiede nach den Verfahren auch laut dem AFRAC⁷¹ 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-

⁷⁰) Vgl Rohatschek/Fröhlich/Maukner, Rechnungslegung nach IFRS⁵ (2017) 194; Grünberger, IFRS 2019 – Ein systematischer Praxisleitfaden¹⁶ (2018) 405; Beyhs/Kerschbaum/Wolf, Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS)⁵ (2015) 133.

⁷¹) 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.⁷²

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.⁷³

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.⁷⁴

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

⁷²⁾ 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.

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

⁷⁴⁾ 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 UGB⁷⁵ und den IPSAS⁷⁶ – 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.⁷⁷ 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-

⁷⁵ Vgl Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁷ (2018) 372; Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰ (2017) 363.

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

⁷⁷ 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,⁷⁸ werden (Auslegungs-)Fragen zur Ausgestaltung der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung neu aufflammen. Erfahrungen aus der Rechnungslegung im Allgemeinen sollen dabei nicht übergangen werden.

⁷⁸⁾ 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.