

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

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)¹ 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 neuen 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.² 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.

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

²) 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.³ 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 Detailnachweis⁴, müssten jedoch an unterschiedlichen Stellen des Gemeindehaushalts herausgelesen werden.

Die genaue landesgesetzliche Formulierung weicht von Bundesland zu Bundesland etwas ab. Im Vorarlberger Gemeindegesetz⁵ 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 [...]“.⁶

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.

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

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

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

⁶) 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.⁷ 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.⁸

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.⁹ 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.

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

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

⁹⁾ 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.¹⁰ 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.¹¹ 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.¹² 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.¹³

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.¹⁴ Bei dieser Buchungsart fließen die erhaltenen Mittel zunächst im Finanzierungshaushalt in die investive Gebarung. Die Auflösung über die Nutzungsdauer erfolgt dann ertragswirksam im Ergebnishaushalt.

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

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

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

¹³ Vgl. § 186 (1) Stmk. Gemeindehaushaltsverordnung – StGHVO LGBl. Nr. 34/2019 idF LGBl. Nr. 116/2019.

¹⁴ 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.¹⁵ 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.¹⁶ 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.¹⁷ 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.¹⁸ 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.¹⁹ Im Burgenland wird es jedoch nicht ausgeschlossen auch allgemeine Haushaltsrücklagen ohne Zahlungsmittelreserven zu bilden.²⁰ Zweckgebundene Haushaltsrücklagen sind für bestimmte Vorhaben reserviert und können beispielsweise aus Überschüssen in Gebührenhaushalten wie dem Abwasser- oder Wasserbereich gebildet werden, oder aber auch

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

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

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

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

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

²⁰ 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.²¹

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.²² 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.²³ 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.²⁴

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

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

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

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

²⁴) 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.²⁵

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.²⁶ 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 Gemeinde²⁷ zu bilden.

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

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

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

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

²⁸ 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 Bundesbank²⁹ verwendet werden.

In der Praxis greifen die meisten Gemeinden entweder auf entsprechende Funktionen in ihren Lohnprogrammen zurück oder verwenden Excel-Anwendungen³⁰, 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

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

³⁰) Eine solche Anwendung ist beispielsweise unter 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 kann³¹ 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 sollten³².

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 etabliert³³: 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.

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

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

³³) 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.