

# Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

---

Optionen einer Grundsteuerreform in Österreich

Public Value Reporting – der Nachweis der Erfüllung öffentlicher Aufgaben

Kurzurückblick auf 50 Jahre Fiskalrat – vormals Staatsschuldenausschuss

Kritische Überlegungen zum Beteiligungsansatz dem Grunde und der Höhe nach gem der VRV 2015

Stärkt die bundesinterne Verrechnung von Mieten für historische Gebäude das Kostenbewusstsein?

Das Bundesbudget 2022 samt erstem Schritt zu einer ökologischen Steuerreform

Literaturhinweise

---

# Inhaltsübersicht

Hon. Prof. Dr. Helfried <b>B a u e r</b> (Wien) und Dr. <sup>in</sup> Karoline <b>M i t t e r e r</b> (Wien): Optionen einer Grundsteuerreform in Österreich	Seite 55
em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. Reinbert <b>S c h a u e r</b> (Linz): Public Value Reporting – der Nachweis der Erfüllung öffentlicher Aufgaben	Seite 77
Mag. Bernhard <b>G r o s s m a n n</b> (Wien): Kurzurückblick auf 50 Jahre Fiskalrat – vormals Staatsschuldenausschuss	Seite 95
Mag. Dr. Alexander <b>H e r b s t</b> (Klagenfurt): Kritische Überlegungen zum Beteiligungsansatz dem Grunde und der Höhe nach gem der VRV 2015	Seite 119
Mag. Martin <b>S a i l e r</b> (Wien): Stärkt die bundesinterne Verrechnung von Mieten für historische Gebäude das Kostenbewusstsein?	Seite 153
Dr. Philipp <b>L u s t</b> , LL.M. (Wien): Das Bundesbudget 2022 samt erstem Schritt zu einer ökologischen Steuerreform	Seite 165
Autorenverzeichnis	Seite 183
Literaturhinweise	Seite 187
Über uns	Seite 191
Impressum	Seite 195
Inhaltsverzeichnis 2021	Seite 199

# Optionen einer Grundsteuerreform in Österreich

Von Hon. Prof. Dr. **Helfried Bauer**  
und Dr.<sup>in</sup> **Karoline Mitterer\***

---

\* Für Informationen zu den Autoren siehe das Autorenverzeichnis auf S. 183.

## 1 Einleitung

Grundsteuern gelten in der finanzwissenschaftlichen Theorie und in der finanzwirtschaftlichen Praxis vieler Staaten als unverzichtbarer Teil des Steuersystems. In Österreich besteht vor allem bei der Regelung der Grundsteuer B aus dem Jahr 1955 ein bedeutender Reformbedarf, weil die Einheitswerte gleichheitswidrig sein könnten und jedenfalls aufwändig zu administrieren sind.<sup>1</sup> Auch das Steueraufkommen bleibt seit 1973 zurück, was für die Gemeindefinanzierung problematisch ist.

Im Zentrum dieses Beitrags steht eine knappe Analyse verschiedener Ansätze für eine neue Grundsteuer in Österreich. Hierzu befassen wir uns auch mit Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes und den gesetzlichen Initiativen in Deutschland. Damit soll ein Beitrag für die auch hierzulande zu erwartende Diskussion um einen neuen Finanzausgleich und/oder um eine reformierte Grundsteuer geleistet werden.

## 2 Einige finanzwissenschaftliche Grundlagen der Besteuerung von Grund und Boden

Die Grundsteuer wird meist als Real- oder Objektsteuer bezeichnet, weil sie an inländischen Grundbesitz geknüpft ist.<sup>2</sup> Von den faktischen Wirkungen her gesehen besteuert die Grundsteuer jedoch Aktivitäten, wie landwirtschaftliche oder gewerbliche Produktion sowie das Wohnen. Da sie sich nicht vom Vermögen des Steuerpflichtigen, sondern vom potenziellen Ertrag des Grundstückes bemisst, kann die Grundsteuer nicht als Vermögenssteuer gewertet werden. Dennoch wird sie in der politischen Diskussion oft als solche bezeichnet und je nach finanzpolitischer Einstellung bekämpft oder verteidigt.

Die Besteuerungsgrundlage ist in vielen Staaten wertbezogen, umfasst jedoch nicht nur Grundstücke, sondern teils auch Gebäude

---

<sup>1</sup> Blöchliger (Reforming the tax on immovable property, 2015, S. 5) führt in einer Studie für die OECD folgende Gründe an: "Many countries do not up-date property values regularly, and if they do, they apply indexation rather than fair market valuation".

<sup>2</sup> Nowotny/Zagler: Der öffentliche Sektor, 2009, S. 430.

und Betriebsanlagen. Vielfach wird ein potenzieller (auch ein fiktiver) Verkaufspreis eines Grundstücks als Besteuerungsgrundlage verwendet. Nur wenige Staaten bestimmen die Steuerbasis über physische Größen (wie Grundstücksfläche, Gebäudehöhen); dies ist z.B. in der Tschechischen Republik der Fall.<sup>3</sup>

Finanzwissenschaftlich wird eine ausschließlich auf Grundstücke bezogene Steuer als effizienteste Form angesehen, „since it hardly affects households’ and firms’ behaviour“.<sup>4</sup> Auch sind von Grundsteuern im Vergleich zu anderen Steuern geringere negative Auswirkungen auf das wirtschaftliche Wachstum gegeben. Die Wirkungen auf die Einkommens- und/oder die Vermögensverteilung können unterschiedlich sein. Sie hängen nicht nur vom Steuersatz ab, sondern auch davon, wer die Steuerlast tatsächlich trägt. So ergeben sich auch sozialpolitisch relevante Verteilungswirkungen, da etwa einkommensschwache MieterInnen von der Grundsteuer – im Verhältnis zum verfügbaren Einkommen – überproportional betroffen sind.

Andere Lenkungseffekte wären denkbar, werden in der Praxis aber erst wenig umgesetzt. So kann eine Grundsteuer bei hohen Baulandpreisen einen Beitrag zur besseren (nachhaltigeren) Nutzung des Bodens leisten.

Die Grundsteuer ist hinsichtlich der Aufkommenshöhe in vielen Staaten eine Gemeinde- oder Landesabgabe; die Regelungshoheit obliegt i.d.R. einer übergeordneten Gebietskörperschaft. Das Aufkommen an Grundsteuern machte OECD-weit in der Mitte der 2010er Jahren etwa 1% des BIP der Staaten aus und trug durchschnittlich mit 2,5% zum Steueraufkommen bei. In Österreich liegt der Anteil des Grundsteueraufkommens bei nur 0,18% des BIP; der Anteil am Steueraufkommen ist dementsprechend niedrig.

---

<sup>3</sup> Property taxes governed by the Czech Real Estate Tax Act and Act on Road Tax; siehe hierzu <https://www.czechinvest.org/en/For-Investors/Doing-business-in-the-Czech-Republic/Taxation-system>.

<sup>4</sup> Blöchliger: Reforming the tax on immovable property, 2015, S. 7.

Dennoch kommt der Grundsteuer in dezentralisierten Systemen (in Österreich als eine von nur zwei nennenswerten Gemeindesteuern) eine grundsätzliche demokratiepolitische Bedeutung zu, weil sie – entsprechend reformiert – zur Sicherung der Autonomie und zur Stärkung der Ergebnisverantwortung in der Gemeindepolitik beitragen könnte.<sup>5</sup>

### **3 Gesetzliche Regelung der Grundsteuer in Österreich und Aufkommensentwicklung**

Im österreichischen Grundsteuergesetz (BGBl.149/1955) werden hauptsächlich Steuergegenstand (inländischer Grundbesitz), Besteuerungsgrundlagen (Einheitswerte, Steuersatz, Grundsteuermessbetrag) sowie Befreiungen von der Grundsteuer festgelegt. Die Grundsteuer A betrifft land- und forstwirtschaftliches Vermögen, die Grundsteuer B Grund- und Betriebsvermögen. Im Folgenden wird ein Fokus auf den Bereich der Grundsteuer B gelegt.

Die Einheitswerte werden im Rahmen von Hauptfeststellungen<sup>6</sup> festgelegt, zuletzt jene zum 1.1.1973. Seit damals ist eine markante Entkoppelung von Marktwerten und Einheitswerten zu verzeichnen. Mühlberger stellte schon vor mehreren Jahren fest, dass sich „die Marktwerte des Realvermögens (...) seit 1973 vervielfacht haben, denn in den letzten Jahren waren vereinzelt Wertsteigerungen von Liegenschaften von bis zu 30 Prozent keine Seltenheit.“<sup>7</sup>

Insbesondere, wenn die Verkehrswerte der Grundstücke sich regional nicht gleichmäßig verändern, sondern in einigen Regionen stärker steigen als in anderen oder auch stagnieren, ergibt sich ein Reformbedarf wegen möglicher gleichheitswidriger Grundsteuervorschreibung.

---

<sup>5</sup> Siehe Thöni/Bauer: Föderalismusreformen 2019, S. 132.

<sup>6</sup> § 20 BewG sah im Abstand von neun Jahren jeweils eine Neubewertung in Form einer Hauptfeststellung vor; Fortschreibungen zwischen den Hauptfeststellungen sollten wesentliche Veränderungen berücksichtigen.

<sup>7</sup> Siehe Mühlberger: Grundsteuer – Notwendigkeit von Reformen, 2015, S. 13.

Es besteht ein breites Spektrum an Steuerbefreiungen, wie etwa für den Grundbesitz bestimmter Rechtsträger (z.B. öffentliche Rechtsträger, gemeinnützige Träger und Religionsgesellschaften) oder für sonstigen speziellen Grundbesitz (z.B. Bestattungsplätze, Flächen zum Wasser- und Bodenschutz, Grundbesitz für Zwecke der Wissenschaft, des Unterrichts sowie für Krankenhäuser). Die zahlreichen Befreiungen führen zu einer deutlichen Einschränkung des Gesamtaufkommens.

Die Grundsteuer ist als ausschließliche Gemeindeabgabe<sup>8</sup> konstruiert, wobei die Gemeinden jedoch lediglich die Höhe des Hebesatzes innerhalb einer sehr engen Grenze festlegen können. Gesetzgebung und Vollzug liegen weitgehend beim Bund.<sup>9</sup>

### Finanzielle Entwicklung

Das Grundsteueraufkommen stieg von 2009 auf 2019 von 594 Mio. Euro auf 724 Mio. Euro.<sup>10</sup> Der überwiegende Teil des Aufkommens geht auf die Grundsteuer B zurück. Die Grundsteuer entwickelte sich mit +21,8% von 2009 bis 2019 deutlich unterdurchschnittlich. Dagegen erhöhte sich die Kommunalsteuer um 48,4% und die Ertragsanteile um 43,5%. Das BIP stieg im selben Zeitraum um 38,0%.

Damit zeigt sich ein seit den 1970er Jahren (letzte Hauptfeststellung) bestehender Prozess der kontinuierlich sinkenden Bedeutung der Grundsteuer für die Gemeindeeinnahmen. Alleine von 2009 auf 2019 sank der Anteil der Grundsteuer an den laufenden Einnahmen von 2,6 auf 2,3%.

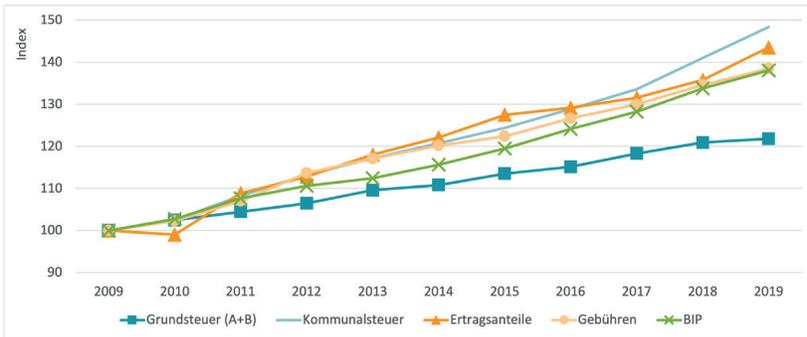
---

<sup>8</sup> § 16 Abs.1 Z 1 FAG 2017 idF BGBl. I Nr. 32/2021 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 5 F-VG 1948 idF BGBl. I Nr. 51/2012.

<sup>9</sup> Hörtnagl-Seidner: Die Grundsteuer auf dem Prüfstand, 2019, S. 47 ff.

<sup>10</sup> Alle Werte nominal (daher nicht inflationsbereinigt).

**Abbildung 1: Einnahmengrößen der Gemeinden sowie BIP, 2009 bis 2019**



Quelle: KDZ: eigene Darstellung 2021; auf Basis Statistik Austria: Gemeindefinanzdaten 2009 bis 2019.

Im Vergleich zu anderen Abgabenarten ist das Aufkommen der Grundsteuer deutlich stabiler, da weniger von der konjunkturellen Entwicklung abhängig als etwa die Kommunalsteuer oder die Ertragsanteile. Schließlich wäre darauf hinzuweisen, dass immer wieder die verteilungspolitische Problematik der Grundsteuer (Stichwort „Vermögenssteuer“) betont wird, obwohl das Aufkommen deutlich niedriger ist als jenes der Gemeindegebühren, die v.a. einkommenschwache Haushalte deutlich stärker belasten als vermögendere.

#### 4 Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs zur Grundsteuer

Seit Bestehen der österreichischen Finanzverfassung 1948 hat sich der Verfassungsgerichtshof (VfGH) mehrfach mit Fragen zur Grundsteuer und anderen Steuern auf Grundstücke beschäftigt. Für die in diesem Beitrag erörterten Ansätze einer Grundsteuerreform erscheinen mehrere VfGH-Entscheidungen v.a. in zwei

Themenbereichen bedeutsam, nämlich

- für die Klärung der Kompetenzen von Bund und Ländern zur gesetzlichen Regelung der Grundsteuer sowie
- zur Verwendung von Einheitswerten gemäß Bewertungsgesetz 1955 bei der Ermittlung von grundvermögensbezogenen steuerlichen Regelungen.

#### 4.1 VfGH-Entscheidungen zur Gesetzgebungskompetenz

Hierzu liegen mehrere Entscheidungen vor.<sup>11</sup> Der VfGH bekräftigt, dass die Gesetzgebungskompetenz zur Grundsteuer ausschließlich beim Bund liegt. Begründet wird dies etwa im Erkenntnis B 115/57 wie folgt:

*„Es bestehen keine Bedenken hinsichtlich der Kompetenz des Bundes zur Erlassung und zur Vollziehung des Grundsteuergesetzes 1955. Grundsätzlich besteht ein Unterschied zwischen Erhebung einer Steuer und der Einhebung/Verwaltung dieser Steuer (als Teil des Vollzugs). Die „Einhebung“ einer Abgabe ist begrifflich ein Teil der Verwaltung dieser Abgabe. Erhebung einer Abgabe bedeutet hingegen die Erschließung einer Einnahmequelle durch Einführung einer bestimmten Steuerart für Zwecke der Finanzverwaltung. Im Zeitpunkt der Schaffung des F-VG 1948 sind nur die Realsteuern, damals also Grundsteuer und Gewerbesteuer vom Vorbehalt des §7 Abs. 3 vorletzter Satz F-VG 1948<sup>12</sup> erfasst worden.“*

<sup>11</sup> Nämlich v.a. B 115/57 (Slg. 3273), G 4/64 (Slg. 4763), G 14/66 (Slg. 5357), B 102/68 (Slg. 5855) und G 4/69 (Slg. 5961).

<sup>12</sup> § 7 Abs. 3 F-VG 1948 idGF lautet: „(3) Wenn Abgaben gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 und 2 ausschließlich den Ländern (Gemeinden) überlassen werden, kann die Bundesgesetzgebung die Überlassung dieser Abgaben davon abhängig machen, daß die Regelung der Erhebung und Verwaltung dieser Abgaben einschließlich ihrer Teilung zwischen den Ländern und Gemeinden zur Gänze oder hinsichtlich der Grundsätze (Art. 12 und 15 B-VG) dem Bund vorbehalten bleibt. Das gleiche gilt hinsichtlich der im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Bundesverfassungsgesetzes vom Bund für Zwecke der Gemeinden erhobenen Abgaben sowie für die Kommunalsteuer. Durch Bundesgesetz können bestimmte Arten von Abgaben zu ausschließlichen Gemeindeabgaben erklärt werden.“

Weiters hat der Bund auch bei der Vollziehung (Verwaltung der Abgaben) durch Landes- und Gemeindeorgane die in § 10 F-VG 1948 festgelegten Rechte wahrzunehmen. Dies ist dem Erkenntnis G 4/69 betreffend eine Regelung des Salzburger Wohnbauförderungs-Grundsteuerbefreiungsgesetzes 1968 zu entnehmen:

*„Gemäß § 20 Abs. 1 FAG 1967 ist die Regelung der zeitlichen Befreiung für Neubauten, Zubauten, Aufbauten, Umbauten und Einbauten und des Verfahrens hinsichtlich der Grundsteuer der Landesgesetzgebung nur insoweit überlassen, als nicht bundesgesetzliche Vorschriften entgegen stehen. Die Landesgesetzgebung hat also keine Zuständigkeit zu einer hievon abweichenden Regelung.“*

Für künftige Reformen bedeutet dies, dass einfachgesetzliche Reformen der Grundsteuer gemäß § 7 Abs. 3 F-VG 1948 ausschließlich dem Bund möglich sind. Dies gilt auch für die immer wieder geforderte Auflassung oder Einschränkung von zeitlich befristeten Grundsteuerbefreiungen durch die Länder. Weiters wäre für Regelungen des Vollzugs durch die Gemeinden zu sorgen, wobei für eine weitreichende Übertragung des Vollzugs von der Bundesfinanzverwaltung auf die Gemeinden die verwaltungsökonomischen Kapazitäten der Gemeinden bedacht werden sollten.

## **4.2 VfGH-Entscheidungen zur Verfassungskonformität der Einheitswerte**

Einheitswerte sind die nach dem Bewertungsgesetz 1955 festgestellten Vermögenswerte. Zu deren Verfassungskonformität liegen seit dem Jahr 2007 mehrere Entscheidungen vor, weil Einheitswerte u.a. für die Grundsteuer, die Gewerbesteuer, die Erbschafts- und Schenkungssteuer und die Grunderwerbsteuer zu ermitteln sind.

Grundsätzlich betont der VfGH die Verfassungskonformität der Einheitsbewertung. Eine pauschale Vervielfachung von historischen Einheitswerten ist jedoch nach der Entscheidung G 54/06 als ungeeignete

Grundlage für eine sachgerechte abgabenrechtliche Besteuerung bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer anzusehen.<sup>13</sup> Mit der Entscheidung G 23/07 stellt der VfGH auch die Gleichheitswidrigkeit des Grundtatbestandes der Besteuerung von Schenkungen unter Lebenden fest.

Die Anknüpfung an historische Einheitswerte zur Bemessung der Grundsteuer B ist dem VfGH dagegen verfassungsrechtlich noch unbedenklich erschienen. In der Entscheidung B 1534/07 wird dies unter Bezugnahme auf die Entscheidung G 54/06 auszugsweise wie folgt begründet:

*„Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 7. März 2007, G54/06 ua., im Zusammenhang mit der Bewertung von Grundbesitz im Erbschaftssteuerrecht darauf hingewiesen, dass es der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein Bewertungsverfahren zu wählen, das verwaltungsökonomischen Anforderungen gerecht wird und mit Typisierungen und Schätzungen operiert, dass der Spielraum des Gesetzgebers dabei aber umso geringer ist, je erheblicher die mit der Bemessungsgrundlage verbundenen Steuerfolgen sind. Er ist damals letztlich zum Ergebnis gekommen, dass § 19 Abs2 ErbStG, der bei Erwerb von Grundbesitz zwingend den Ansatz von Einheitswerten vorsieht, deren letzte Hauptfeststellung Jahrzehnte zurück liegt, im Hinblick auf den Belastungsgrund der Erbschaftssteuer zu unsachlichen und gleichheitswidrigen Ergebnissen führt.*

*Der Verfassungsgerichtshof hat somit (...) nicht das System der Einheitsbewertung als solches oder einzelne Regeln des BewG 1955 für bedenklich erachtet, sondern den Umstand, dass ein Steuergesetz, dessen Ziel es ist, den durch unentgeltliche Erwerbe unter Lebenden oder von Todes wegen erzielten Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu erfassen, mit Bemessungsgrundlagen arbeitet, die nicht geeignet sind, dieses Ziel zu erreichen.*

<sup>13</sup> Dies wird in der Entscheidung wie folgt begründet: „Die Vorschrift des § 19 Abs2 ErbStG hat somit (...) zur Folge, dass es für die Belastung mit Erbschaftssteuer im Fall des Erwerbs von Grundbesitz nicht darauf ankommt, was jemand heute erwirbt, sondern welcher Wert dem Grundbesitz vor Jahrzehnten beizulegen war bzw. beigelegt wurde. Ein solches Ergebnis ist gleichheitswidrig.“

*Daraus folgt aber bereits, dass die verfassungsrechtliche Relevanz der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Unstimmigkeiten innerhalb der Einheitsbewertung des Grundvermögens - mögen diese auch zutreffen - nicht isoliert aus der Sicht des Bewertungsgesetzes beurteilt werden kann.*

*Die Anknüpfung an historische Einheitswerte (oder ein Vielfaches von ihnen) ist gleichheitsrechtlich nur im Zusammenhang mit den konkreten Steuerfolgen zu beurteilen und muss daher nicht durchgängig jene Konsequenzen haben, die sich im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergeben haben. Vielmehr wird die Art der abgabenrechtlichen Folgen dafür maßgeblich sein, ob ein Rückgriff auf die nach den Regeln des Bewertungsgesetzes gewonnenen Einheitswerte ungeachtet der unstrittig gegebenen Unstimmigkeiten verfassungsrechtlich zulässig ist. Bei Betrachtung der jeweiligen Abgabengesetze ist es daher nicht ausgeschlossen, dass eine Abwägung ergibt, dass das Anknüpfen an die nach den Regeln des BewG 1955 gewonnenen Bemessungsgrundlagen (Einheitswerte) in Zusammenhang mit der Art oder dem (geringen) Gewicht der daran geknüpften Steuerfolgen ein Inkaufnehmen der mit der Heranziehung des Einheitswertsystems verbundenen Unschärfen zu Gunsten der damit erreichten Verwaltungsökonomie (noch) rechtfertigt.“*

Der VfGH hat sich in weiterer Folge im Erkenntnis B 298/10 mit unterschiedlichen Auswirkungen der Einheitswerte bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie bei der Grundsteuer beschäftigt:

*„Es gelte die bereits vom Höchstgericht getroffene Feststellung, dass ‘die regional und individuell unterschiedlichen Wertentwicklungen der Grundstücke in der Bemessungsgrundlage nicht abgebildet seien und dass sich daraus unsachliche Belastungsdiskrepanzen zwischen den Eigentümern von Grundstücken ergeben könnten. Während jedoch bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer dies zu Belastungsunterschieden zwischen den Eigentümern von Grundvermögen und den Eigentümern von anderen Vermögenswerten führte und auch die Ungleichbehandlung zwischen inländischen und ausländischen Grundstücken im Fall der Erbschaftssteuer eine Rolle gespielt hatte’, wären diese Aspekte ‘bei der Grundsteuer nicht so sehr gegeben.“*

Für eine neukonzipierte Grundsteuer können daraus einige Schlussfolgerungen gezogen werden.

- Begründungen einer sachlichen Rechtfertigung und das Vermeiden einer eventuellen Gleichheitswidrigkeit sind bei einer Regelung der Bemessungsgrundlagen und im Fall einer substantziellen Erhöhung des Aufkommens von großer Wichtigkeit.
- Es gilt auch, verwaltungsökonomische Gesichtspunkte zu beachten. Dies gilt nicht nur für den administrativen Vollzug. Weitere bestehende Abgaben auf Grund und Boden, wie etwa die Bodenwertabgabe sowie einzelne landesgesetzlich geregelte Lenkungssteuern im Bereich der Raumordnung sind vergleichsweise verwaltungsintensiv, jedoch wenig ergiebig. Sie wären eventuell bei einer neu geregelten Grundsteuer in Form eines zusätzlichen Steuersatzes zu berücksichtigen.

## 5 Reformbestrebungen zur Grundsteuer

Bereits seit längerem bestehen nicht nur finanzpolitisch motivierte Forderungen der Gemeinden nach Ausbau der gemeindeeigenen Abgaben.<sup>14</sup> Vielmehr wird auch aus Expertensicht eine Aufwertung der Gemeindesteuern im System des Finanzausgleichs vorgeschlagen.<sup>15</sup> Auch nach Ansicht des Rechnungshofes<sup>16</sup> besteht ein „dringender Reformbedarf“ bei der Grundsteuer, was mit der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes und dem Argument „der Rückstände bei der Einheitsbewertung durch die Finanzämter“ begründet wird.

---

<sup>14</sup> Im politischen Paktum zum FAG 2017 war eine Arbeitsgruppe damit beauftragt worden, zur Stärkung der Abgabenaufonomie der Gemeinden eine „Reform der Grundsteuer“ bis Mitte 2017 vorzubereiten. Die VertreterInnen der Gemeinden bezeichneten damals eine Reform der Grundsteuer als ihr vorrangiges Ziel; die VerhandlungspartnerInnen verständigten sich auch darauf, dass die Reform keine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte durch den Bund vorsehen soll.

<sup>15</sup> Siehe hierzu Schratzenstaller et al.: Reform Grazer Modell, 2008, S. 11; sowie Klien et al.: Substantielle Stärkung der Abgabenaufonomie, 2017, S. 492.

<sup>16</sup> Rechnungshof: Reformprojekte im Rahmen des Finanzausgleichs, 2021, S. 56 ff.

## 5.1 Überblick über vorliegende Ansätze und Gesetzesentwürfe in Österreich

Etwa seit dem Jahr 2007 entstanden in Österreich mehrere Konzepte zur Grundsteuerreform (siehe Abbildung 2). Die Vorschläge erreichten teilweise einen hohen Konkretisierungsgrad, unterschieden sich jedoch hinsichtlich ihrer Form und Konstruktion beträchtlich. Beginnend im Jahr 2008 wurde auf Initiative des Österreichischen Städtebundes – mit besonderer Rolle der Stadt Graz und des KDZ – ein wertorientiertes Flächenmodell entwickelt. Der Bezug zu den Grundstückspreisen bezüglich der Grundsteuer B erfolgte nur indirekt durch Definition von Grundpreiszonen (auf Basis einer Kaufpreissammlung).<sup>17</sup>

Das Altlenbacher Modell wurde im Rahmen einer gemeinsamen Reformarbeitsgruppe von Städtebund und Gemeindebund erarbeitet und enthielt auch eine Gebäudebewertung, welche nicht nur auf die Fläche in Quadratmetern, sondern auch auf die Ausführung und den Erhaltungszustand Bezug nimmt. Die Bewertung des Bodens sollte wiederum auf Preis-Zonen basieren, welche auf den Kaufpreissammlungen sowie auf dem Baukostenindex beruhen.<sup>18</sup>

Im Jahr 2016 wurde das Thema auch in die Verhandlungen zum FAG 2017 aufgenommen. Da im Vorfeld des Abschlusses des Paktums des FAG 2017 keine Einigung gelang, wurde eine Arbeitsgruppe aus VertreterInnen von Bund, Städtebund und Gemeindebund eingerichtet. Doch auch diese Arbeitsgruppe erzielte kein Ergebnis.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Schratzenstaller et al.: Reform der Grundsteuer nach dem „Grazer Modell“, 2008; Bauer/Ott: Die Grundsteuer im Finanzausgleich 2008 und Reformüberlegungen, 2008, S. 444 ff. In diese Studie eingeflossen sind: Bauer/Ott: KDZ – Modell einer Grundsteuerreform, 2007; Staringer et al.: Verfassungsrechtliche Analyse einer Neugestaltung der Grundsteuer in Österreich, 2007.

<sup>18</sup> Gschwandtner/Puchner: Bewertung- und Grundsteuerreform nach dem „Altlenbacher Modell“, 2015, S. 19 ff.; Gemeindebund/Österreichischer Städtebund: Schreiben „Erste Schritte zur Modernisierung der Einheitswerte“, 2014.

<sup>19</sup> Vgl. Kremser/Maschek: Das Finanzausgleichsgesetz 2017, 2017, S. 293; Weninger/Puchner: Finanzausgleich 2017, 2017, S. 333 f.; Leiss/Gschwandtner: Finanzausgleich 2017 bis 2021. Siehe auch Rechnungshof: Reformprojekte im Rahmen des Finanzausgleichs, 2021.

Im Jahr 2019 veröffentlichte Hörtnagl-Seidner einen Vorschlag für ein wertunabhängiges Flächenmodell. Sie verzichtete also auf den Wertansatz und schlug eine nach ihrer Ansicht verfassungskonforme Regelung vor, die lediglich unbebaute und bebaute Grundstücke nach ihrer Fläche bzw. der Dichte der Bebauung besteuert. Der Vorschlag wurde nicht mit VertreterInnen von Politik und Verwaltung abgestimmt.<sup>20</sup>

Es ist zu beobachten, dass sich die Rolle des Bundes innerhalb der angeführten Grundsteuermodelle mit der Zeit deutlich änderte. Während die ersten Vorschläge noch davon ausgegangen sind, dass es – weniger verwaltungsintensive – Hauptfeststellungen durch den Bund geben muss, fällt dies beim Flächenmodell gänzlich weg. Es zeigt sich auch, dass die Reformansätze mit der Zeit an Komplexität verloren haben – bis hin zum gänzlichen Streichen des Wertansatzes, um einen möglichst einfachen Vollzug zu erreichen.

---

<sup>20</sup> Hörtnagl-Seidner: Die Grundsteuer auf dem Prüfstand, 2019.

## Abbildung 2: Österreichische Reformansätze im Überblick

Kriterium	"Grundsteuer neu" gemäß KDZ-Modell/ Grazer Modell	2014	Reformarbeitsgruppe zum FAG 2017	Vorschlag Hörtnagl-Seidner 2019
Erscheinungs-jahr des Vorschlages	2008 (bis 2010)	2014	2017	2019
Art des Modells	Wertorientiertes Flächenmodell, Flächennutzungsmodell	Wertabhängiges Modell	kein fixes Modell festgelegt, aber Orientierung am Alltengbacher Modell 2013	Wertunabhängiges Flächenmodell
Grund und Gebäude?	nur Grund	Grund und Gebäude	Grund und Gebäude	nur Grund
Wertkomponente	Grundsteuerzonen mittels Verkehrswerten (Kaufpreissammlung)	Boden: Preis-Zonen mittels Regionalindex (Kaufpreissammlung und Baukostenindex) Gebäude: durchschn. Baukosten (m <sup>2</sup> , Ausführung, Erhaltungszustand)	Boden: Kaufpreissammlungen Gebäude: Nutzfläche, Erhaltungszustand	nein
Berücksichtigung der Nutzung	8 Grundstücksarten (inkl. Grundsteuer A)	2 Grundstücksarten (Bauland, Grünland), 3 Gebäudekategorien	grundsätzlich ja	3 Grundstücksarten (unbebauter Grundbesitz, bebauter Grundbesitz für Wohnzwecke und bebauter Grundbesitz zur anderweitigen Benützung)
Rolle Bund	Bewertungsgrundlagen (grundlegende Zoneneinteilung und Zonenzuordnung, Überprüfung/ Aktualisierung alle 5 Jahre)	Bewertungsgrundlagen (Zoneneinteilung und Zonenzuordnung, Bewertung von Gebäuden, lfd. Anpassung Index)	deutlich reduziert (Hauptfeststellung, Einteilung der Bewertungszonen etc. erfolgt durch Gemeinden)	gering (regelmäßige Adaption der Multiplikationsfaktoren durch den Bundesgesetzgeber)
Bauland-mobilisierung	nein	ja (Integration Bodenwertabgabe - Zuschlag unbebautes Bauland)	nein	ja (Integration Bodenwertabgabe - Kategorie unbebaute Grundstücke)

Quelle: KDZ: eigene Darstellung 2021; auf Basis der Unterlagen zu den einzelnen Modellen (siehe Quellenangaben im Fließtext).

## 5.2 Reformdebatte und -entwürfe in Deutschland

In Deutschland hat der Verfassungsgerichtshof die Grundsteuer in der bisherigen Form 2018 gekippt, weil er die Regelungen zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer für verfassungswidrig ansieht.

In weiterer Folge wurde im Jahr 2019 ein bundesweites Modell mit Übergangsfrist bis Ende 2024 beschlossen. Davon können einzelne Länder aufgrund einer Öffnungsklausel jedoch abweichen (z.B. mit einem Flächenmodell, Flächen-Lage-Modell, Bodenwertmodell (Abbildung 3)).<sup>21</sup> Das Bundesmodell enthält sowohl Elemente eines wertorientierten Flächenmodells als auch eine komplexe Gebäudebewertung. Beim Boden wird auf den Bodenrichtwert (basierend auf Kaufpreissammlungen) abgestellt. Bei Gebäuden kommen je nach Gebäudeart ein Ertragswertverfahren oder ein Sachwertverfahren zur Anwendung.<sup>22</sup>

In drei Bundesländern wird an Modellen ohne der komplexen Gebäudebewertung gearbeitet. In Baden-Württemberg<sup>23</sup> handelt es sich ausschließlich um ein wertorientiertes Flächenmodell, das Gebäude wird daher nicht berücksichtigt. In Bayern<sup>24</sup> und in Hessen<sup>25</sup> wird auch die Fläche des Gebäudes miteinbezogen. In Hessen ist bei der Bodenbewertung zusätzlich auch die Lage des Grundstückes relevant.

---

<sup>21</sup> Schilling: Reform der Grundsteuer, 2021, S. 58 f.

<sup>22</sup> Schilling/Zimmermann: Anlage 1, Grundsteuer – Bundesmodell, o. J.; GrStRefG 2019, Bundesgesetzblatt Jahrgang 2019 Teil I Nr. 43.

<sup>23</sup> Schilling: Reform der Grundsteuer, 2021, S. 58 f.; [https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/sachsen-legt-eigenes-grundsteuermodell-vor\\_168\\_526670.html](https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/sachsen-legt-eigenes-grundsteuermodell-vor_168_526670.html) [Download: 10.06.2021].

<sup>24</sup> Bayerischer Städtetag: Rundschreiben – Bayrisches Grundsteuergesetz, 5. Januar 2021; BayGrStg – Regierungsentwurf, 6. Dezember 2020.

<sup>25</sup> Entwurf eines Hessischen Grundsteuergesetzes HGrStG vom 07. Juni 2021; Schilling: Reform der Grundsteuer, 2021, S. 58 f.

### Abbildung 3: Deutsche Reformmodelle im Überblick

Kriterium	Bundesmodell	Modifiziertes Bodenwertmodell (Baden-Württemberg)	Flächenmodell (Bayern)	Flächen-Faktor-Modell (Hessen)
Art des Modells	Mischmodell: Wertorientiertes Flächenmodell + Wertabhängiges Modell (Einheitswertmodell, Boden- und Gebäudewert)	Wertorientiertes Flächenmodell	Wertunabhängiges Flächenmodell	Mischmodell: Wertorientiertes Flächenmodell + Flächen-Lage-Modell
Grund und Gebäude?	Grund und Gebäude	Grund	Grund und Gebäude (aber nur Fläche)	Grund und Gebäude (aber nur Fläche)
Wertkomponente	<u>Boden:</u> Bodenrichtwert (Kaufpreissammlung als durchschn. Lagewerte) <u>Gebäude:</u> Ertragswertverfahren (Durchschnitts-Miete, Gebäudeart etc.) oder Sachwertverfahren (Normherstellungskosten)	Bodenrichtwert (Kaufpreissammlung als durchschn. Lagewerte)	nein	Berücksichtigung Lagefaktor (zonenweise festgestellte Bodenrichtwerte)
Berücksichtigung der Nutzung	2 Grundstücksarten (bebaut, unbebaut), 2 Nutzungskategorien bei Gebäuden (untersch. Bewertungsverfahren), Abschlag für Wohnen	Abschlag für Wohnen	Abschlag für Wohnen	Abschlag für Wohnen
Baulandmobilisierung	ja (Grundsteuer C)	nein	nein	ja (Grundsteuer C)

Quelle: KDZ: eigene Darstellung 2021; auf Basis der Unterlagen zu den einzelnen Modellen (siehe Quellenangaben im Fließtext).

## 6 Weiterentwicklungsoptionen

### 6.1 Mögliche Ziele einer Grundsteuerreform in Österreich

Ziele der Reform der Grundsteuer liegen auf der Hand und sind teils schon im vorliegenden Text angesprochen worden. Bevor über die sachliche Konstruktion der Steuer befunden wird, sind (Wirkungs-) Ziele festzulegen.

Wir stellen folgende Wirkungsziele zur Diskussion:

- Kommunale (Finanz-) Autonomie stärken; dies umfasst das Wiederherstellen wenigstens des Anteils der Grundsteuereinnahmen der 1970er Jahre am gesamten Steueraufkommen sowie das Halten des Anteils durch Regelung der Bemessungsgrundlagen und/oder der Steuer- bzw. der Hebesätze;
- Berücksichtigen von sozialpolitischen Auswirkungen (z.B. Auswirkungen auf einkommensschwache MieterInnen) bei der Ausgestaltung;
- weitgehender Verzicht auf Grundsteuerbefreiungen;
- Lenkungswirkung in Verbindung mit Flächenwidmung/Raumordnung („Grundsteuer C“) und Auflösen der wenigen bestehenden raumordnungsbezogenen Lenkungssteuern durch Landesgesetze;
- verfassungskonforme Regelung;
- verwaltungswirtschaftlicher Vollzug durch Gemeinden.

Mit einer reformierten, einigermaßen aufkommensdynamischen Grundsteuer würde wenigstens ein Element einer strategischen Absicherung des Gemeindefektors durch eine verstärkte Zusammenführung von Aufgaben-, Ausgaben- und Einnahmenverantwortung erreicht werden. Es wäre dazu die Bereitschaft des Bundes notwendig, die Abgabenselbstverwaltung der Gemeinden im Interesse der Ergebnisverantwortung zu stärken.<sup>26</sup> Eine rasche Umsetzung einer solchen Reform hätte insbesondere vor dem Hintergrund der Unsicherheit bezüglich der wohl nur mehr kurze Zeit haltbaren Verfassungskonformität hohe Priorität.

---

<sup>26</sup> Siehe die Regierungserklärung des Bundes 2020-2024, S. 12.

Die Konzeption einer erneuerten Grundsteuer ist nicht nur dem Äquivalenzprinzip, sondern auch der Verteilungspolitik verpflichtet. Da die Grundsteuer als Substanzsteuer den „Vermögensstamm“ belastet, gebietet sich eine „maßvolle“ Festlegung von Steuer- bzw. Hebesätzen. Aufkommensneutralität zum bisherigen Steuerergebnis kann jedoch kein fiskalisches Ziel sein, weil durch die jahrzehntealten Rückstände bei der Aktualisierung der Einheitswerte ein notabler Einnahmenentfall für die Gemeinden entstanden ist. Dabei ist zu bedenken, dass die Belastung der Haushalte durch die Grundsteuer im Vergleich etwa zu den regressiv wirkenden Gemeindegebühren und deren Dynamik sehr gering ist und daher auch eine bedeutendere Anhebung des Grundsteueraufkommens vergleichsweise minimale verteilungspolitische Wirkungen mit sich brächte.

Die Grundsteuerreform sollte Teil einer Finanzausgleichsreform sein, die bereits im Regierungsprogramm angekündigt wurde.

## 6.2 Modellvergleich und empirische Analysen

Nach der Klärung der Zielfrage ist zunächst ein finanzwissenschaftlicher Modellvergleich Voraussetzung für eine zielstrebige Vorgangsweise zu einer Grundsteuerreform.<sup>27</sup> Wie die Diskussion in Österreich und in Deutschland zeigt, stehen zwei grundlegend unterschiedliche Grundsteuermodelle in Erwägung, nämlich mehrere *wertbasierte Vorschläge* sowie ein *flächenbasierter Reformvorschlag*.

Es empfiehlt sich ein Vergleich der unterschiedlichen Konzepte kombiniert mit empirischen Analysen: Der Modellvergleich sollte vorrangig die Verfassungskonformität sowie die verwaltungsökonomischen Effekte abschätzen. Aus unserer finanzwissenschaftlichen Sicht spricht mehr für möglichst einfache Bemessungsgrundlagen. Auch das

---

<sup>27</sup> Die Kritik des Rechnungshofes an der Vorgehensweise von Reform-Arbeitsgruppen mit Vertretern der drei staatlichen Ebenen im Rahmen der Verhandlungen zum Finanzausgleich 2017 und danach macht deutlich, dass zunächst ganz wenige Umsetzungsoptionen festzulegen wären, bevor konkrete Regelungen ausgearbeitet werden können (Rechnungshof: Reformprojekte im Rahmen des Finanzausgleichs, 2021, S. 58).

Argument einiger PraktikerInnen, durch eine wertbasierte Grundsteuer könne sichergestellt werden, dass die GrundeigentümerInnen einen angemessenen Beitrag für die Bereitstellung ihnen zugutekommender öffentlicher Leistungen leisten, ist wenig stichhaltig, weil hierfür meist spezielle Gebühren bzw. Leistungsentgelte eingehoben werden.

In weiterer Folge gilt es, empirische Analysen (Schätzungen) anzustellen, v.a. zu zwei Fragen: Hinsichtlich der Belastungswirkungen für GrundbesitzerInnen und für MieterInnen (in Einfamilienhäusern, in mehrgeschoßigen Gebäuden in großen Städten) sowie Aufkommenschätzungen für verschiedene Gemeindetypen. Nicht zuletzt wäre die Frage zu prüfen, wie weit Hebesatzunterschiede zwischen den Gemeinden nicht nur zulässig, sondern auch realistisch wären, um Mehrbelastungen gegenüber der bisherigen Grundsteuerlast zu mildern bzw. um höhere Aufkommen an Grundsteuer als bisher zu erzielen.

### 6.3 Reformprozess zur Grundsteuerreform

Das letztliche Scheitern bisheriger Reformansätze zur Grundsteuerreform ist auch Ergebnis des schwerfälligen Reformprozesses zum Finanzausgleich. Wie der Rechnungshof<sup>28</sup> in seinen Empfehlungen zur Verbesserung des Finanzausgleichsreformprozesses ausführt, bedarf es eines verbesserten Projektmanagements zur Grundsteuerreform. Dies umfasst insbesondere vorab akkordierte Zielsetzungen, Ausarbeiten von Varianten mit Hinweisen auf die jeweiligen Vorteile sowie ein verbessertes Projektdesign. Weiters sind die oben genannten Analysen – unter entsprechenden Annahmen – zum möglichen Aufkommen und betreffend der Mehrbelastungen für die einkommensschwachen Haushalte zu beauftragen. Eine neue Reformarbeitsgruppe mit VertreterInnen von Bund, Städtebund und Gemeindebund könnte hier bis zum Abschluss des nächsten Finanzausgleichsgesetzes (voraussichtlich Ende 2023) eine Reform vorbereiten und den VertreterInnen der Politik vorlegen.

---

<sup>28</sup> Rechnungshof: Reformprojekte im Rahmen des Finanzausgleichs, 2021, S. 56 ff.

## Literatur- und Quellverzeichnis

Bauer, Helfried (Hrsg.): Finanzausgleich 2008. Ein Handbuch – mit Kommentar zum FAG 2008. Wien-Graz 2008.

Bauer, Helfried; Biwald, Peter; Mitterer, Karoline; Thöni, Erich (Hrsg.): Finanzausgleich 2017. Ein Handbuch – mit Kommentar zum FAG 2017. Wien-Graz 2017.

Bauer, Helfried; Ott, Siegfried: Die Grundsteuer im Finanzausgleich 2008 und Reformüberlegungen. In: Bauer, Helfried (Hrsg.): Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch. Wien – Graz 2008. S 444-453.

Bauer, Helfried; Ott, Siegfried: KDZ – Modell einer Grundsteuerreform. Diskussionsgrundlage. Wien 2007.

Bayerischer Städtetag: Bayerisches Grundsteuergesetz – Gesetzentwurf in der Verbändeanhörung. Rundschreiben Nr. 004/2021. München am 05.01.2021.

Biwald, Peter; Mitterer, Karoline; Prorok, Thomas; Wirth, Klaus (Hrsg.): Nachhaltig wirken – Impulse für den öffentlichen Sektor, Wien-Graz 2019.

Blöchliger, Hansjörg: Reforming the tax on immovable property: Taking care of the unloved. OECD Economics Department. Working papers Nr.1205, Paris 2015.

Gschwandtner, Konrad; Puchner, Oliver: Bewertungs- und Grundsteuerreform nach dem „Altengbacher Modell“. In: Klug, Friedrich (Hrsg.): Reform der Gemeindesteuern. IKW Schriftenreihe Nr. 127. Linz 2015.

Hörtnagl-Seidner, Verena: Die Grundsteuer auf dem Prüfstand. Wien 2019.

Klien, Michael; Schratzenstaller, Margit; Pitlik, Hans: Einstieg in eine substantielle Stärkung der Abgabenautonomie? In: Bauer et al: Finanzausgleich 2017. Ein Handbuch, Wien-Graz 2017, S. 492.

Kremser, Michael; Maschek, Christoph: Das Finanzausgleichsgesetz 2017 – Gesetzestext mit Kommentar. In Bauer et al: Finanzausgleich 2017. Ein Handbuch, Wien-Graz 2017, S. 221-330.

Leiss, Walter; Gschwandtner, Konrad: Finanzausgleich 2017 bis 2021 – insgesamt zufriedenstellendes Ergebnis. In: Bauer et al.: Finanzausgleich 2017. Ein Handbuch, Wien-Graz 2017, S. 348-356.

Mühlberger, Peter: Grundsteuer – Notwendigkeit von Reformen? In: Klug, Friedrich (Hrsg.): Reform der Gemeindesteuern. IKW Schriftenreihe Nr. 127. Linz 2015, S. 10-18.

Nowotny, Ewald; Zagler, Martin: Der öffentliche Sektor. Einführung in die Finanzwissenschaft. 5. Auflage. Berlin 2009.

Österreichischer Gemeindebund; Österreichischer Städtebund: Schreiben an das BMF inkl. 2 Beilagen: Erste Schritte zur Modernisierung der Einheitswerte. Wien am 28.04.2014.

Rechnungshof: Reformprojekte im Rahmen des Finanzausgleichs. Reihe BUND 2021/17.

Schilling, Florian: Reform der Grundsteuer. Ein Blick nach Deutschland. In: Österreichischer Städtebund: ÖGZ 4/2021. Wien 2021.

Schilling, Florian; Zimmermann, Uwe: Anlage 1. Grundsteuer – Bundesmodell. Deutscher Städte- und Gemeindebund. O. J.

Schratzenstaller, Margit; Picek, Oliver; Bauer, Helfried; Ott, Siegfried; Staringer, Claus; Heidenbauer, Sabine; Höllbacher, Michael: Reform der Grundsteuer nach dem „Grazer Modell“. Wien 2008.

Staringer, Claus; Heidenbauer, Sabine; Höllbacher, Michael: Verfassungsrechtliche Analyse einer Neugestaltung der Grundsteuer in Österreich. Gutachten zu einem Gesetzesentwurf für ein neues Grundsteuergesetz 2007. Wien 2007.

Thöni, Erich; Bauer, Helfried: Föderalismusreformen oder Gamsbartföderalismus in Österreich? In: Biwald et al. (Hrsg.): Nachhaltig wirken – Impulse für den öffentlichen Sektor, Wien-Graz 2019, S. 124-144.

Weninger, Thomas; Puchner, Oliver: Finanzausgleich 2017 – Das Glas ist eher halbvoll als halbleer. In: Bauer et al.: Finanzausgleich 2017. Ein Handbuch, Wien-Graz 2017, S. 342-347.

# Public Value Reporting – der Nachweis der Erfüllung öffentlicher Aufgaben

Von em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. **Reinbert Schauer\***

---

\* Für Informationen zum Autor siehe das Autorenverzeichnis auf S. 183.

*Öffentliche Verwaltungen, aus dem öffentlichen Haushalt ausgegliederte Organisationen oder mit öffentlichen Mitteln subventionierte Organisationen stehen vermehrt in der Verpflichtung, die Erfüllung der ihnen übertragenen Aufgaben nachzuweisen. Dieser Nachweis erfolgt in vielfältiger Form und wird mit der Bezeichnung „Public Value Reporting“ umschrieben.*

## 1 Zum Begriff „Public Value“

Der Begriff „Public Value“ wurde erstmals von Mark H. Moore wie folgt definiert: Creating Public Value is „satisfying the desires of citizens and clients, both through public sector production and through [...] ordered [...] institutions, which are publicly accountable.“<sup>1</sup> Es geht also um die Bewertung von Tätigkeiten öffentlicher bzw. im öffentlichen Auftrag tätiger Einrichtungen im Interesse des Gemeinwohls. Herrmann Hill führt aus: „Nach dem schlanken und dem aktivierenden Staat wird jetzt der *wertschöpfende* Staat gebraucht, der Werte für die Gemeinschaft schafft.“<sup>2</sup> Im Beratungssektor wurde diese Idee aufgegriffen und ein „Public Service Value Model“ entwickelt. „Das Modell adaptiert die Prinzipien einer shareholder value analysis aus dem privaten Sektor auf einen Public Service-Kontext und sieht die Bürger, die Steuerzahler und die Empfänger öffentlicher Leistungen als primären Stakeholder“.<sup>3</sup> Timo Meynhardt präzisiert: „Mit der Betonung auf das wertsensible und unternehmerisch geprägte Abwägen von Chancen und Risiken von Projekten und Initiativen erhält das Engagement für das Gemeinwohl eine zeitgemäße Ausprägung. [...] Erst wenn im öffentlichen Bewusstsein die Aktivitäten öffentlichen Handelns eine Wertschätzung erfahren, kann von ‚Wert‘-Schöpfung im Sinne eines Einflusses auf in der Gesellschaft verankerte und damit gelebte Werte gesprochen werden. [...] Die Legitimationsgrundlagen für öffentliches Handeln

<sup>1</sup> M. H. Moore, *Creating public Value. Strategic management in government*, Cambridge, Mass. 1995.

<sup>2</sup> H. Hill, *Von Good Governance zu Public Leadership*, in: *Verwaltung & Management*, Heft 2/2006, S. 82.

<sup>3</sup> H. Hill, *Public Value Management*, in: Brüggenmeier Martin – Schauer Reinbert – Schedler Kuno (Hrsg.), *Controlling und Performance Management im Öffentlichen Sektor*, Festschrift für Dietrich Budäus, Bern 2007, S. 374.

müssen immer wieder vermittelt, erarbeitet und kommuniziert werden.“<sup>4</sup> Als Leitlinien für die Ermittlung und Kommunikation des mit der Leistungserstellung geschaffenen „Public Value“ dienen nach *Meynhardt* vier „Wert“-Schöpfungsdimensionen und die damit verbundenen Grundfragen (Abbildung 1).

<b>Public Value Dimensionen</b>	
<b>„Wert“-Schöpfungsdimension</b>	<b>Grundfragen</b>
Instrumentell-utilitaristisch	a) Welche fachlich-inhaltlich begründeten Wirkungsannahmen gibt es? b) Welche finanzielle Auswirkung hat der Ansatz/das Projekt?
Moralisch-ethisch	Was ist der beabsichtigte „moralische Nutzen“? Welches sind die entsprechenden Risiken?
Politisch-sozial	Welche politischen Chancen und Risiken bringt der Ansatz / das Projekt im relevanten gesellschaftlichen Umfeld?
Hedonistisch-ästhetisch	Welche positiven Erfahrungen ermöglicht der Ansatz / das Projekt im Hinblick auf Ansehen und Leistungsfähigkeit einer Behörde?

Abb. 1: Public Value Dimensionen nach Meynhardt.<sup>5</sup>

Da das öffentliche Leistungsspektrum sehr heterogen ist, ist es auch verständlich, dass im Gegensatz zum Shareholder Value bei rentabilitätsorientierten Organisationen kein allgemein anwendbares Verfahren zur Ermittlung und Darstellung des Public Values zur Anwendung kommen kann. Es ist einerseits zwischen der Erzeugung

<sup>5</sup> T. Meynhardt, a.a.O., S. 464 f.

von Kollektivgütern und Individualgütern zu unterscheiden und andererseits zwischen der Selbsterstellung dieser Leistungen in öffentlichen Verwaltungen und öffentlichen Unternehmen und der Fremdvergabe dieser Leistungen. Letzteres erfolgt vornehmlich in Form von Leistungsaufträgen an Nonprofit-Organisationen, aber auch an erwerbswirtschaftlich ausgerichtete private Unternehmen. Der Vorrang von Sachzielen vor Formalzielen in diesem Bereich erfordert eine spezifische Analyse der einzelnen Zielvorgaben und der zur Erfüllung dieser Zielvorgaben erbrachten Leistungen und der daraus resultierenden Nutzenstiftungen für die Leistungsempfänger und damit für die Gesellschaft. Das „Public Value Reporting“, also die Rechenschaftslegung über die zum Nutzen der Gesellschaft erbrachten Leistungen im öffentlichen Auftrag, nimmt in der Praxis daher sehr unterschiedliche Formen an.

## 2 „Public Value Reporting“ in der öffentlichen Verwaltung

Nach den Erfahrungen der Schweiz mit dem Neuen Rechnungsmodell des Bundes (NRM) und der Führung von 20 Verwaltungsstellen mit Leistungsauftrag und Globalbudget (sog. FLAG-Ämter) sah die Haushaltsrechtsreform 2009/2013 des Bundes in Österreich vor, dass mit Wirkung vom 1.1.2013 die *Wirkungsorientierung* als einer von vier neuen Grundsätzen für die Haushaltsführung des Bundes verfassungsrechtlich verankert wurde (Art 51 Abs. 8 B-VG). Der Grundsatz der Wirkungsorientierung hat zum Inhalt, dass für das Verwaltungshandeln nicht allein die bereitgestellten Mittel (Input-Orientierung), sondern auch die damit erbrachten Leistungen und daraus resultierenden Wirkungen im Hinblick auf die Erreichung sachpolitischer Zielvorgaben maßgeblich sind (Output-Orientierung). Die Verwaltung des Bundes soll somit über ihre Beiträge zur Zielerreichung bei der Lösung von gesellschaftlichen Problemen gesteuert werden.

Bei der Umsetzung der Wirkungsorientierung sind zwei Anwendungsbereiche voneinander zu unterscheiden, die jedoch gemeinsam zu beachten sind:

- (1) die wirkungsorientierte Verwaltungssteuerung mit dem Ziel einer effektiven und effizienten öffentlichen Verwaltung und
- (2) die wirkungsorientierte Folgenabschätzung von Regelungsvorhaben und sonstigen Vorhaben sowie deren interne Evaluierung mit dem Ziel einer besseren Rechtsetzung bzw. Vorhabensplanung.<sup>6</sup>

Seit 2013 werden daher im jeweiligen Bundesfinanzgesetz für jeden Verwaltungsbereich maximal fünf Wirkungsziele mit passenden Erfolgskennzahlen formuliert, der Rechnungshof überprüft regelmäßig die Einführung der Wirkungsorientierung und deren Ergebnisse in den Bundesministerien. Die notwendige Heterogenität der Wirkungsziele auf Grund der Vielfältigkeit der zu erfüllenden Aufgaben führt dazu, dass diese Berichte in der Öffentlichkeit kaum aufgegriffen und diskutiert werden. Sie haben vielmehr für die Planung und interne Steuerung des Verwaltungshandelns Bedeutung, weil sie jährlich zur Prioritätensetzung und zur Beurteilung des Wirkungserfolges verhalten.

Die oberösterreichische Landesverwaltung hat sich bereits zuvor frühzeitig zu den Eckpfeilern einer Wirkungsorientierten Verwaltungsführung bekannt und 2003 einen Reformprozess begonnen, der zunächst zum „Management- und Unternehmenskonzept WOV 2015“ führte und später den Funktionsperioden des Landtags entsprechend zuletzt 2016 zum „Management- und Unternehmenskonzept WOV 2027“<sup>7</sup> überarbeitet wurde. Die folgende Abbildung 2 zeigt die Steuerungs- und Regelkreise auf, die für das öffentliche Handeln von Bedeutung sind.<sup>8</sup> Eine Beurteilung der erzielten Wirkungen erfolgt jeweils in den einzelnen Politikbereichen im Zuge von systematisch vorgenommenen Organisationsanalysen, die u.a. Kundenforen und Optimierungsworkshops mit Bürgerbeteiligung vorsehen.

<sup>6</sup> R. Schauer, *Öffentliche Betriebswirtschaftslehre – Public Management*, 4. Auflage, Wien 2019, S. 82 ff.

<sup>7</sup> [https://www.land-oberoesterreich.gv.at/Mediendateien/Formulare/Dokumente%PraesD%Abt\\_Praes/WOV2027\\_Konzept\\_Stand\\_05-01-2016.pdf](https://www.land-oberoesterreich.gv.at/Mediendateien/Formulare/Dokumente%PraesD%Abt_Praes/WOV2027_Konzept_Stand_05-01-2016.pdf) (11.10.2021).

<sup>8</sup> R. Schauer, a.a.O., S. 79.

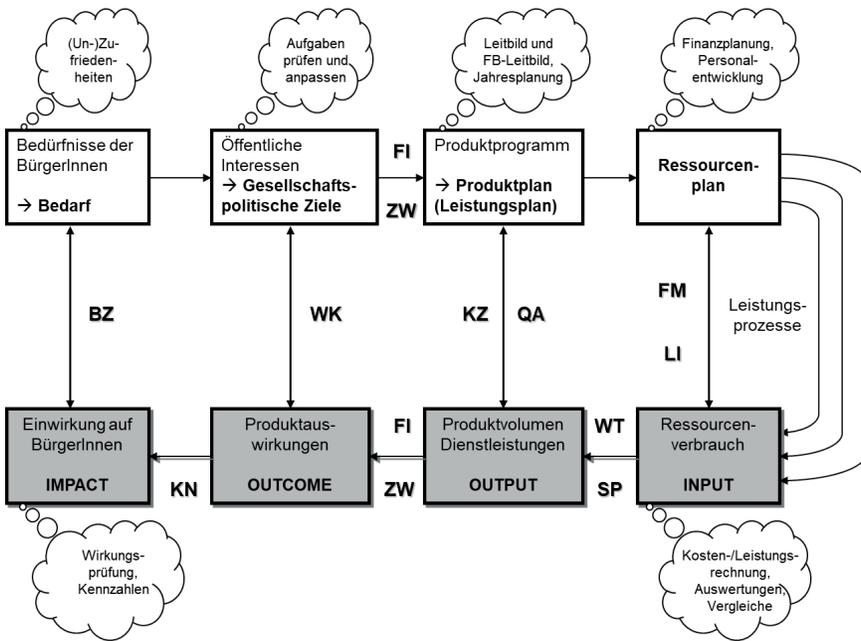


Abb. 2: Ziel- und Steuerungsgrößen im Konzept WOV 2027.

(Abkürzungen: BZ Bedarfszufriedenheit, WK Wirksamkeit, FI Finanzierbarkeit, ZW Zweckmäßigkeit, KZ Kontaktzufriedenheit, QA Qualität, FM Finanzmitteleinsatz, LI Liquidität, WT Wirtschaftlichkeit, SP Sparsamkeit, KN Kundennutzen)

Das Land Steiermark hat sich die Regelungen des Bundes zum Vorbild genommen und die Wirkungsorientierung als Zielsetzung des Verwaltungshandelns im Steiermärkischen Landshaushaltsgesetz 2014 (LGBl. Nr. 176/2013) verankert. Kärnten hat 2018 die Wirkungsorientierung in die Landesverfassung aufgenommen (K-LVG LGBl. Nr. 65/1996 idGF, Art 61 ff.). In die ab 2020 für alle Länder und Gemeinden geltende Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 wurde die Wirkungsorientierung jedoch nicht aufgenommen.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> R. Schauer, a.a.O., S. 87.

### 3 „Public Value Reporting“ in öffentlichen Einrichtungen

Im Bereich der *öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten* hat sich der ORF sehr frühzeitig entschlossen, regelmäßig einen Public Value Bericht zu veröffentlichen, um mit diesem Informationsinstrument Rechenschaft zu legen, wie der öffentlich-rechtliche Auftrag erfüllt wird. So veröffentlichte der ORF 2021 zum dreizehnten Mal einen Public Value Bericht,<sup>10</sup> der in fünf Qualitätsdimensionen mit insgesamt 18 Leistungskategorien unterteilt ist und das Leistungsangebot des ORF auf Basis des ORF-Gesetzes und der Programm-Richtlinien erläutert (Abbildung 3). Der schriftliche Bericht wird durch eine online-Version ([zukunft.orf.at](http://zukunft.orf.at)) ergänzt, in der die Geschäftsführung, interne Mitarbeiter und externe Experten ihre Sicht der Erfüllung des öffentlich-rechtlichen Auftrags an den ORF darlegen.

Qualitätsdimensionen	Individueller Wert	Gesellschaftswert	Österreichwert	Internationaler Wert	Unternehmenswert
Leistungskategorien	Vertrauen Service Unterhaltung Wissen Verantwortung	Vielfalt Orientierung Integration Bürgernähe Kulturauftrag	Identität Wertschöpfung Föderalismus	Europa-Integration Globale Perspektiven	Innovation Transparenz Kompetenz

Abb. 3: Struktur des Public Value Berichts des ORF.

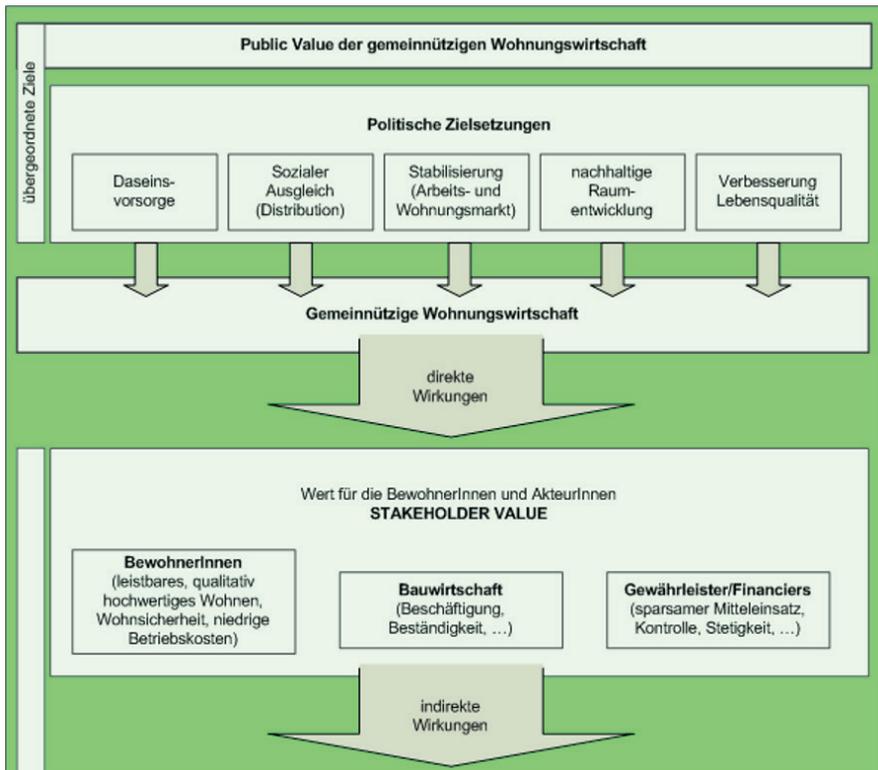
Zur Konzeption eines Public Value Berichts haben sich auch der Österreichische Verband gemeinnütziger Bauvereinigungen – Revisionsverband ([www.gbv.at](http://www.gbv.at)) und die Wohnbauförderungsabteilungen der österreichischen Bundesländer entschlossen, um die zentralen Aspekte und strategischen Konsequenzen der *öffentlichen Wohnbauförderung am Beispiel der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft* aufzuzeigen. Abbildung 4 zeigt dessen Struktur.<sup>11</sup> Es blieb aber bei dieser Konzeption, die vom KDZ im Wege eines Forschungsauftrages entwickelt wurde.

<sup>10</sup> Österreichischer Rundfunk – ORF, Public Value Bericht 2020/21, [https://zukunft.orf.at/show\\_content.php?sid=183](https://zukunft.orf.at/show_content.php?sid=183) (12.10.2021).

<sup>11</sup> KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung, Schaffung von Public Value, Wien 2011, S. 23.

Ein jährlicher Public Value Bericht wird im Gegensatz zum ORF nicht vorgelegt.

Nach dem gleichen Konzept wurde auch für den Bereich der *Wiener Gemeindebauten* die Struktur für einen Public Value Bericht entwickelt.<sup>12</sup>



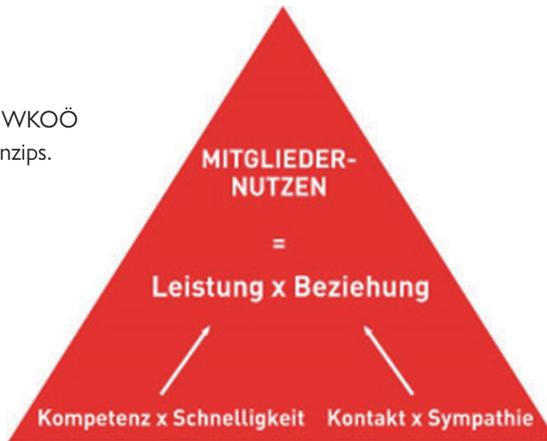
<sup>12</sup> A. Schantl, Gerechtes Wohnen – Investitionen in die Gesellschaft am Beispiel des Wiener Gemeindebaus, in: KDZ Forum Public Management, Nr. 1/2015, S. 13 ff.



Abb. 4: Struktur des Public Value Berichts „Gemeinnützige Wohnungswirtschaft“.

Die *Wirtschaftskammer Oberösterreich* versuchte 2011 in einer Pilotstudie, den durch die Kammerleistungen bei den Mitgliedern entstandenen Nutzen zu quantifizieren: „Wir sind so organisiert und richten uns danach aus, dass die Mitglieder mehr an Wert in Form von Vertretungserfolgen und Dienstleistungen zurück bekommen, als sie an Beiträgen an uns bezahlen.“ Für die Bestimmung des Mitgliedernutzens waren folgende Elemente ausschlaggebend (Abbildung 5):

Abb. 5:  
Struktur des WKOÖ  
Mehrwertprinzips.



Der monetäre Gesamtwert der Tätigkeit der WKOÖ, der sich aus dem Wert der marktgängigen Leistungen, den Geldleistungen der Kammer und dem Wert der interessenpolitischen Aktivitäten zusammensetzt, wird in Relation zur Kammerumlage, die die Mitglieder leisten, gesetzt. Für 2010 wurde für jeden Umlagen-Euro ein etwa 9-facher Mehrwert errechnet.<sup>13</sup> Im zweijährigen Abstand wurden weitere Berechnungen angestellt, die jedoch zu einem ähnlichen Ergebnis führten. Da in die volkswirtschaftlich ausgerichtete Rechnung viele Schätzungen einfließen, ist eine Wiederholung dieser Quantifizierung nur in größeren Zeitabständen sinnvoll.

#### 4. Public Value Scorecard

In Analogie zur Balanced Scorecard in erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Organisationen entwickelte Moore 2003 das Konzept einer *Public Value Scorecard*. Mit ihr sollen strategische Ziele in operative, prozessorientierte Messgrößen transferiert und das Handeln einer Organisation an diesen Größen im Hinblick auf kritische Erfolgsfaktoren und Leistungsindikatoren ausgerichtet werden. Abbildung 6 zeigt deren Grundstruktur.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> F. Schneider/E. Dreer, Monetäre Bewertung der WKOÖ für die Mitglieder 2010, Unterlage für eine Pressekonferenz am 1.8.2011.

<sup>14</sup> M. H. Moore, The Public Value Scorecard: A Rejoinder and an Alternative to „Strategic Performance Measurement and Management in Non-Profit-Organizations“ by Robert Kaplan, The Hauser Center for Nonprofit Organizations, The Kennedy School of Government, Harvard University, May 2003, Working Paper #18, S. 23.

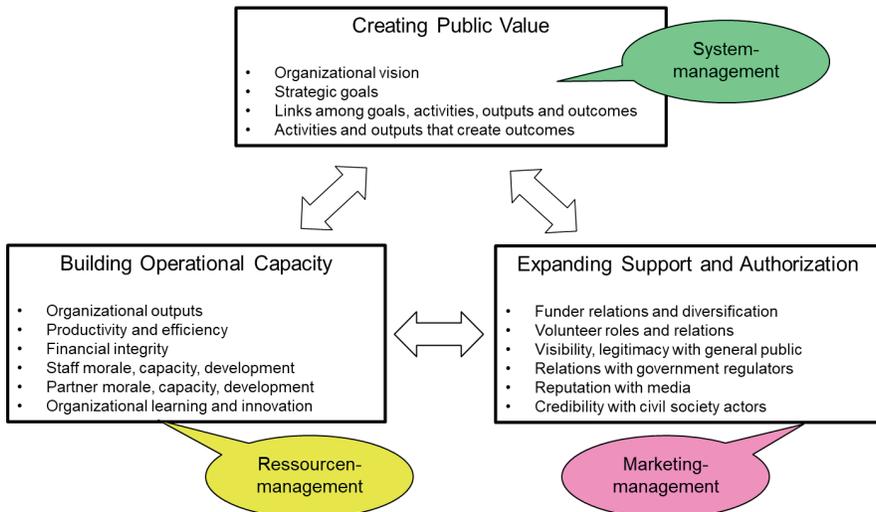


Abb. 6: Struktur der Public Value Scorecard.

Aus ihr wird die Affinität zum Freiburger Management-Modell für Nonprofit-Organisationen deutlich. Dem *System-Management* werden alle formal übergeordneten, die NPO als Gesamtsystem betreffenden Aufgabenbereiche zugeordnet. Dazu gehören die Festlegung des Leitbildes ebenso wie die Gestaltung der Strukturen und Prozesse der Willensbildung, der Planung und der Steuerung (Controlling), des Führungsstils, der Prinzipien des Qualitätsmanagements oder der Grundlagen für Innovationen. Dem *Marketing-Management* obliegt die Aufgabe, die Leistungen und die damit verbundene Kommunikation auf die Zweckerfüllung bzw. die Nutzenstiftung für Mitglieder bzw. Klienten und die Beeinflussung Dritter auszurichten, wobei Marketing-Aufgaben sowohl in der Ressourcenbeschaffung als auch im Innenbereich und in der Leistungsabgabe zu bewältigen sind. Im *Ressourcen-Management* steht die Disposition der für die Leistungserbringung erforderlichen Mittel (Personal, Sachmittel, Finanzmittel) im Vordergrund.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> Lichtsteiner/M. Gmür/Ch. Giroud/R. Schauer, Das Freiburger Management Modell für Nonprofit-Organisationen, 9. Auflage, Bern 2020, S. 35 ff.

Ein auf diesem Modell basierender Public Value Bericht wurde in der österreichischen Praxis aber noch nicht vorgelegt.

## 5. Renaissance der Sozialbilanzen?

Angesichts der in Theorie und Praxis erkennbaren Versuche, den Nutzen für die Gesellschaft zu erkennen und zu quantifizieren, stellt sich die Frage, ob die verschiedenen Ansätze für Public Value Berichte nicht als Renaissance der bereits in den 60er Jahren *diskutierten gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung bzw. Sozialbilanz* zu werten sind.<sup>16</sup>

Als *Sozialbilanz* ist ein Konzept einer systematischen und regelmäßigen Erfassung und Dokumentation der gesellschaftlich positiven und/oder negativen Auswirkungen der Aktivitäten einer Organisation anzusehen. Eine gesicherte Form einer Sozialbilanz, die einheitlich anzuwenden wäre, wurde aber schon damals ausgeschlossen. Im Allgemeinen werden unter diesem Begriff vier Gruppen von Rechnungen zusammengefasst:

- Sozialbericht
- Wertschöpfungsrechnung
- Sozialindikatorenrechnung
- Sozialrechnung (Sozialbilanz im engeren Sinne)

Ein *Sozialbericht* umfasst die Ziele, Maßnahmen und Ergebnisse aller gesellschaftsbezogenen Aktivitäten einer Organisation und wird in der Regel in Ergänzung zum (unternehmensrechtlichen) Geschäftsbericht im Rahmen des Jahresabschlusses vorgelegt. Die verbale Berichtsform steht im Vordergrund, der Bericht ist meist mit statistischem Material sowie Graphiken, Fotos usw. reichlich ausgestattet.

Die *Wertschöpfungsrechnung* verbindet das betriebliche Rechnungswesen mit dem volkswirtschaftlichen Rechnungswesen und soll den

---

<sup>16</sup> Siehe im Detail bei R. Schauer, *Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen*, 4. Auflage, Wien 2020, S. 269 ff.

vom Leistungsspektrum einer Organisation geschaffenen Wertzuwachs und damit Beitrag zum Sozialprodukt einer Volkswirtschaft ausweisen.

Bei der *Sozialindikatorenrechnung* geht man von den einzelnen, gesellschaftsbezogenen Sachzielen einer Organisation aus (z.B. versorgungspolitische, beschäftigungspolitische oder umweltpolitische Ziele) und versucht, genaue Maßstäbe zu finden, mit welchen man beurteilen kann, inwieweit die vorgegebenen Ziele erreicht wurden. Zu diesem Zweck greift man auf geeignete Kennzahlen zurück, die wie „Anzeiger“ (Indikatoren) auf gesellschaftliche Zustände oder Veränderungen hinweisen. Dabei ist zwischen objektiven und subjektiven Indikatoren zu unterscheiden (Abbildung 7):

Miteinsatz der Organisation	⇒	objektive Tatbestände als vermutete Bedingungen für gesellschaftlich relevante Ziele	⇒	subjektive Wertung der erbrachten/empfangenen Leistung
Input-Indikator		Output-Indikator		Wertungs-Indikator
Objektive Indikatoren			Subjektive Indikatoren	

⇒ Ursache-Wirkungs-Vermutung

Abb. 7: Struktur der Sozialindikatorenrechnung.

Wesentlich schwieriger als mit Indikatoren ist die Erfolgswürdigung durch eine Sozialrechnung, die den Erfolg mit einer einzigen Größe (z.B. Gesamtnutzen) zum Ausdruck bringen soll (Abbildung 8). Voraussetzung dafür ist, dass die positiven und negativen Auswirkungen der Tätigkeit einer Organisation im gesellschaftlichen Umfeld in der gleichen Einheit (z.B. in Geldeinheiten) erfasst werden können. Die meisten Ansätze gehen von der herkömmlichen Gewinn- und Verlustrechnung (bzw. Ergebnisrechnung) aus und ergänzen diese durch soziale Nutzen- und Kostengrößen. Diese Wertgrößen können oft nur durch modellhafte Berechnungen ermittelt werden, die auf mehr oder weniger realistischen Annahmen (Modellprämissen) beruhen (z.B. monetärer Wert für die positiven Effekte von Unfallverhütungsmaßnahmen).

	Ergebnis- größen		Einsatz- größen	=	Erfolg	Ziel
Gesellschaft	soziale Nutzen	+	soziale Kosten	=	Nettonutzen/ -kosten	Gesamt- Nutzenstiftung
	+		+		+	
Organisation	Leistung	+	Kosten	=	Betriebsergebnis	Substanzerhaltung
	Gesamt- nutzen	+	Gesamt- kosten	=	Gesamtnetto- nutzen/-schaden	

Abb. 8: Struktur der Sozialrechnung (Sozialbilanz im engeren Sinne).

Die in diesem Beitrag erwähnten Wirkungsorientierungsmodelle bei Bund und Ländern sowie die Public Value Scorecard sind als Sozialindikatorenrechnungen einzustufen, der Public Value Bericht des ORF ist eine Kombination aus Sozialbericht und Sozialindikatorenrechnung, das Modell der Gemeinnützigen Wohnungswirtschaft ist in der derzeitigen Form rein als Sozialbericht zu werten. Das Modell des Mehrwertprinzips in der oberösterreichischen Wirtschaftskammer ist im Ansatz eine Sozialrechnung.

## 6. Notwendigkeit des „Public Value Reporting“

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung eines Public Value Berichtes besteht mit Ausnahme der haushaltsrechtlichen Bestimmungen beim Bund und den erwähnten Ländern nicht. Es wäre wünschenswert, wenn vertragliche Verpflichtungen im Zuge von Leistungskontrakten mit öffentlichen Institutionen beim Subventionsempfänger solche Berichtspflichten enthalten, damit für Transparenz in der öffentlich gewollten oder begünstigten Leistungserstellung mit den dabei geschaffenen „Mehrwerten“ für die Gesellschaft gesorgt wird. Ansonsten muss an die freiwillige Berichterstattung appelliert werden.

Hier lohnt sich ein Blick in die Schweiz, wo die für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen ausgearbeiteten Rechnungslegungsempfehlungen FER 21<sup>17</sup> vorsehen, dass im Leistungsbericht zwingend über die gesetzten Ziele und die zu ihrer Erfüllung erbrachten Leistungen unter Verwendung der hierfür zur Verfügung stehenden Mittel zu berichten ist (Z. 43 e). Weiters wird empfohlen (Z. 60), dass der Leistungsbericht Angaben enthält,

- wie das Erreichen qualitativer Ziele gemessen und beurteilt werden kann;
- welche Kennzahlen für die Erreichung der gesetzten Ziele aussagekräftig sind;
- welchen Hauptrisiken die Organisation ausgesetzt ist und mit welchen Systemen diese kontrolliert werden können;
- wie die Zufriedenheit der Leistungsempfänger beurteilt werden kann.

## **7. Empfehlungen für die Entwicklung eines Public Value Berichts**

Soll ein Public Value Bericht entwickelt werden, so ist es zunächst notwendig, in einer profunden systematischen Analyse die Art der externen Effekte zu ergründen und sich dabei die Frage zu stellen, wie diese Effekte gemessen werden können. Sind sie mit quantitativen (z.B. Mengen) und/oder qualitativen (z.B. Befragungsergebnissen) Größen meßbar oder sind sie nur der Art nach zu bestimmen (dann käme allein der Sozialbericht in Frage)? Erst wenn für die einzelnen externen Effekte das Mengengerüst bekannt ist, dann sind jene Informationen verfügbar, die für eine Sozialindikatorenrechnung Verwendung finden können. Soll der Public Value Bericht zu einer Sozialrechnung weiter

---

<sup>17</sup> Stiftung Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER), Swiss GAAP FER – Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, Ausgabe 2020, Zürich 2020.

ausgebaut werden, so muss man sich mit der Frage auseinandersetzen, ob die externen Effekte in ihrer Mengendimension überhaupt einer Bewertung in Geldgrößen zugänglich sind. Dies gelingt bei marktnahen Leistungen eher. Große Vorsicht ist hingegen bei Kollektivgütern (wie z.B. bei der Bewertung der in der Interessenvertretung einer Personen- oder Unternehmensgruppe erbrachten Leistungen) walten zu lassen: Entweder fehlen Marktwerte gänzlich oder sie können nur unter sehr vereinfachenden Modellbedingungen erhoben werden. Darüber hinaus besteht mit der Bewertung die Gefahr der Individualisierung von Kollektivgütern, was sachfremd wäre.

Der Public Value Bericht – in welcher der genannten Formen auch immer – sollte einer stringenten Ablauflogik entsprechen:

- Gesetzesauftrag oder öffentlicher Auftrag an die jeweilige Organisation;
- Mission;
- daraus abgeleitet das Leitbild;
- dem Leitbild folgende Grundsätze der Strategischen Planung;
- Leistungspotenziale;
- in diesen Potenzialen ablaufende Leistungsprozesse;
- erreichte Leistungsergebnisse mit Ausweis der externen Effekte;
- womöglich, Bewertung der externen Effekte.

Bei aller Ausführlichkeit muss der Public Value Bericht lesbar und überschaubar bleiben. Dies lässt auch zu, dass man nicht über alle externen Effekte berichtet, sondern nur die wichtigsten herausgreift und

---

damit die Prioritätensetzung im Handeln transparent macht. Das mag gewiss auch zu einem Dilemma führen, auf das schon Marie von Ebner-Eschenbach hingewiesen hat: „Genug weiß niemand, zuviel mancher!“



# Kurzrückblick auf 50 Jahre Fiskalrat— vormals Staats- schuldenausschuss

Von Mag. **Bernhard Grossmann\***

---

\* Für Informationen zum Autor siehe das Autorenverzeichnis auf S. 184.  
Der Autor dankt dem Präsidium des Fiskalrates, em. o. Univ. Prof. Dr. Christoph Badelt, Dr. Franz Rudorfer und Dr. Markus Marterbauer, für wertvolle Anregungen.

## 1 Motivation

Vor rund 50 Jahren begann mit der konstituierenden Sitzung des „Ausschusses für die Mitwirkung an der Verwaltung der Staatsschuld“ die Ära eines traditionsreichen Gremiums zur fiskalpolitischen Analyse und Politikberatung in Österreich – des heutigen Fiskalrates (FISK).<sup>1</sup> Wenn auch das Jahr 2020 durch die COVID-19-Pandemie und ihre sozialen, wirtschaftlichen und fiskalischen Folgen für Österreich wenig Grund zum Feiern geboten hatte, sollte dieses Jubiläum des Fiskalrates dennoch für einen kurzen Rückblick auf seine Geschichte zum Anlass genommen werden. Neben dem Wandel des Aufgabenspektrums im Sog der Weiterentwicklung des europäischen Fiskalrahmens, wodurch unabhängigen nationalen Einrichtungen („Independent Fiscal Institutions – IFIs“) vor allem umfassende Überwachungsaufgaben im Rahmen regelgebundener Fiskalpolitik zugeordnet wurden, wird ein Blick hinter die Kulissen des FISK sowie ein Einblick in die Intention und Wirkungsweise von Entscheidungen sowie Aktivitäten des FISK gegeben.

## 2 Fünf Jahrzehnte Fiskalrat: Vom Bericht der Österreichischen Postsparkasse zum FISK-Jahresbericht als Spiegel seiner inhaltlichen Weiterentwicklung

Mit der konstituierenden Sitzung des „Ausschusses für die Mitwirkung an der Verwaltung der Staatsschuld (Staatsschuldenausschuss)“ am 3. März 1970 wurde ein neues Kapitel der fiskalpolitischen Analyse und Kontrolle in Österreich aufgeschlagen. Der damalige Ausschuss wurde durch ein kleines Team in der Österreichischen Postsparkasse betreut und seine Tätigkeit war auf Analysen und Empfehlungen zum Management der Finanzschulden des Bundes ausgerichtet (Postsparkassengesetz 1969). Das Aufgabenspektrum des FISK, der seit 1997 bei der Österreichischen Nationalbank (OeNB) angesiedelt ist, reicht hingegen von der Plausibilisierung der gesamtstaatlichen

---

<sup>1</sup> Aktuelle Berichte und Empfehlungen, Presse- und Veranstaltungsunterlagen des Fiskalrates sowie Ausarbeitungen des Büros des Fiskalrates finden sich unter [www.fiskalrat.at](http://www.fiskalrat.at).

Finanzpläne durch eigene Fiskalprognosen bis zur Überwachung der Einhaltung verbindlicher Fiskalregeln (Gesetz zur Errichtung des Fiskalrates 2013). Dieser Wandel spiegelt die Weiterentwicklung des fiskalpolitischen Rahmens der EU seit Inkrafttreten des Stabilitäts- und Wachstumspaktes im Jahr 1997 wider, um die Fiskalpolitiken der Mitgliedstaaten besser zu koordinieren und Fiskaldisziplin mithilfe unabhängiger nationaler Einrichtungen zu überwachen. Für die Etablierung des FISK in Österreich im Jahr 2013 waren letztlich die Bestimmungen des „Twopacks“ und „Fiskalpolitischen Pakts“ ausschlaggebend, die europaweit die Einrichtung bzw. Existenz nationaler Fiskalräte vorsehen. Neben dem Hauptziel, die Defizitneigung von Regierungen (Tendenz, mehr auszugeben als eingenommen wird) und die Pro-Zyklizität der Fiskalpolitik (Tendenz, Ausgaben in wirtschaftlichen Boomphasen zu erhöhen, anstatt Mehreinnahmen für Zeiten des wirtschaftlichen Abschwungs zu sparen) zu vermeiden, tragen IFIs als aktive Beratungs- und Forschungseinrichtungen auch wesentlich zur Transparenz und öffentlichen Meinungsbildung bei.

Dieser Grundkonsens, dass die Existenz von “fiscal watchdogs” höheres Verantwortungsbewusstsein und höhere Transparenz fördert, manifestierte sich mittlerweile in der einschlägigen ökonomischen Literatur (Debrun und Kinda (2014), Coletta, Graziano und Infantino (2015), Beetsma und Debrun (2016) oder Beetsma et al. (2018)).<sup>2</sup> So erstellen oder billigen IFIs makroökonomische Prognosen, die der Finanzplanung der öffentlichen Haushalte zugrunde gelegt werden. Dadurch können optimistische Verzerrungen, die in der Vergangenheit häufig festgestellt wurden, vermieden werden. Zudem steuern IFIs unabhängige Evaluierungen zum Budgetvollzug sowie zur Einhaltung von Fiskalregeln und Budgetzielen bei. Schließlich schärfen sie durch ihre Analysen und Empfehlungen das Bewusstsein der politischen Entscheidungsträger, aber auch der allgemeinen Öffentlichkeit, für kurz- und langfristige Budgeteffekte wirtschaftspolitischer Maßnahmen sowie für die Erfüllung von konjunkturellen Stabilisierungsaufgaben.

---

<sup>2</sup> Die Analyse empirischer Zusammenhänge unterliegt auch in diesem Zusammenhang dem Kausalitätsproblem.

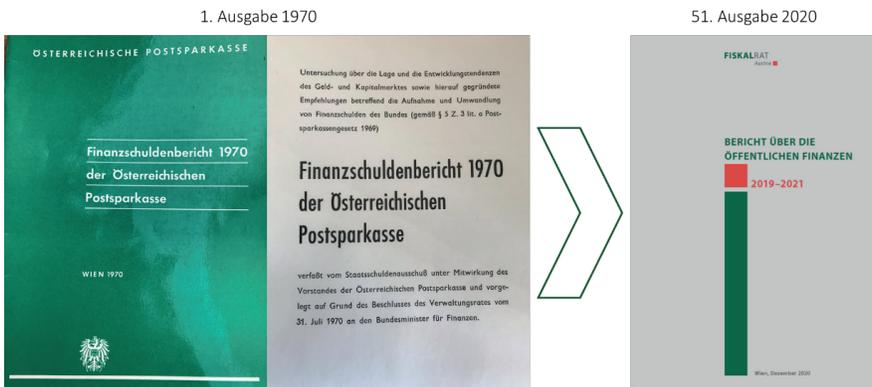


Abb. 1: Jahresbericht des Staatsschuldenausschusses bzw. des Fiskalrates.

Der inhaltliche Veränderungsprozess des heimischen Fiskalrates über die vielen Jahre zeigt sich bereits im Umfang und in den inhaltlichen Schwerpunkten des Berichtes über die öffentlichen Finanzen („Jahresbericht“): So standen zu Beginn deskriptive Datenanalysen und Empfehlungen zum Schuldenmanagement des Bundes im Vordergrund (siehe Blaha, 1984), während heutzutage eigene Fiskalprognosen, Studien- und Analyseergebnisse (z.B. Costing von wirtschaftspolitischen Maßnahmen) – auf dem letzten Stand wirtschaftswissenschaftlicher Methoden – den Kern des Jahresberichts, aber auch die Grundlage für die Empfehlungen des Fiskalrates und seine Beiträge zum wirtschaftspolitischen Diskurs bilden. Seit der Ausweitung des Mandats des damaligen Staatsschuldenausschusses auf alle öffentlichen Haushalte Österreichs (BGBl. I Nr. 16/2002 - Änderung des Bundesgesetzes über die Errichtung des Staatsschuldenausschusses) wird im Jahresbericht durch spezifische Analysen zur gesamtstaatlichen und subsektoralen Budget- und Schuldenentwicklung auch dem föderalen Staatsaufbau Österreichs besonderes Augenmerk geschenkt.

Im Zuge der jüngsten Novelle des Bundesgesetzes über die Errichtung des Fiskalrates im Jahr 2013 (BGBl. Nr. 742/1996 idF BGBl. I Nr. 149/2013) wurden im Detail folgende Aufgaben des Fiskalrates

festgelegt (siehe § 1 Abs. 1):<sup>3</sup>

- Einschätzung der finanzpolitischen Lage mit Vorschau
- Analyse der volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Staatsverschuldung
- Analyse der Nachhaltigkeit und Qualität der Budgetpolitik
- Jährliche Berichterstattung über Analysen und Untersuchungsergebnisse an den Nationalrat
- Abgabe von schriftlichen Empfehlungen zur Fiskalpolitik und mittelfristigen Budgetausrichtung
- Zeitnahe Beobachtung der Einhaltung der nationalen und EU-Fiskalregeln
- Mitwirkung bei der öffentlichen Meinungsbildung

Neben dem Jahresbericht, der auch im Budgetausschuss des Nationalrates vorgestellt und diskutiert wird, veröffentlicht der Fiskalrat jährlich einen Bericht über die Einhaltung der Fiskalregeln („Fiskalregelbericht“). Der Fiskalregelbericht analysiert – seit der Ausgabe des Jahres 2021 auf Basis einer eigenen mittelfristigen Budgetprognose – den mittelfristigen Budgetkurs der Bundesregierung und informiert über die Einhaltung der EU-weiten und nationalen Fiskalregeln in Österreich (Publikationszeitpunkt jährlich Anfang Juni). Der Bericht nimmt zudem auf aktuelle Reformen und Auslegungen des EU-Fiskalregelwerks Bezug und weist auf kritische Aspekte des EU-weiten und nationalen Fiskalregelwerks hin. Beide Publikationen folgen bedeutenden Terminen innerhalb des Europäischen Semesters, das den zeitlichen und organisatorischen Rahmen für den EU-weiten

---

<sup>3</sup> Auf der Grundlage des Fiskalrats- und Produktivitätsratsgesetzes 2021 werden zudem schon bislang wahrgenommene Aufgaben gesetzlich verankert (Evaluierung makroökonomischer und budgetärer Prognosen, aktive Teilnahme an Netzwerken).

Steuerungsprozess absteckt: dem Stabilitätsprogramm (April) und dem Haushaltsplan (Oktober).

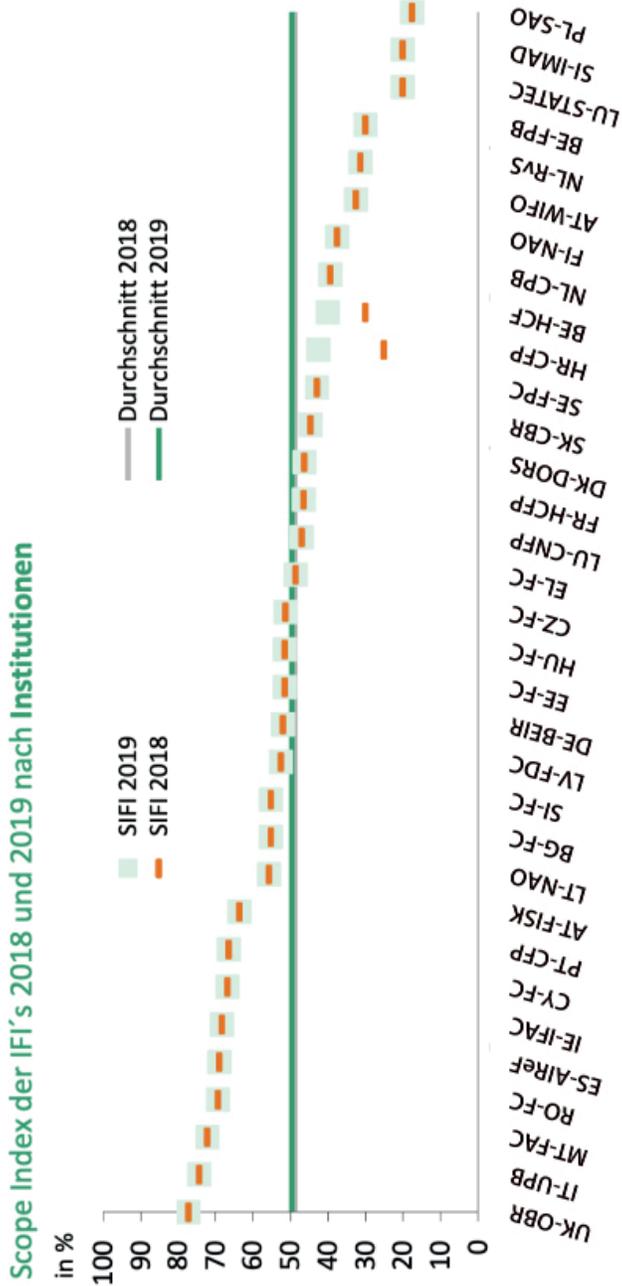
Im September 2021 wurde das Berichtswesen des Fiskalrates durch einen Bericht über die fiskalische Nachhaltigkeit („Nachhaltigkeitsbericht“) ergänzt, der fortan alle drei Jahre erscheinen soll. Einschätzungen über langfristige fiskalische Entwicklungen spiegeln insbesondere die zu erwartenden Auswirkungen von makroökonomischen und demografischen Veränderungen auf Staatseinnahmen und -ausgaben wider und bilden folglich die Grundlage zur Beurteilung von Risiken für die langfristige Schuldentragfähigkeit eines Staates.

Das umfangreiche Mandat des Fiskalrates ist auch im internationalen Vergleich weit gefasst: Anhand des „Scope Index of Fiscal Institutions (SIFI)“ wird das Spektrum jener Aufgaben ermittelt, das die jeweiligen IFIs in Relation zu den üblichen Aufgaben derartiger Einrichtungen in der EU wahrnehmen.<sup>4</sup> Anhand dieses Index nimmt der österreichische Fiskalrat mit einer Abdeckung von rund 64% des möglichen Aufgabenspektrums die achte Stelle von 33 IFIs der EU ein (Abbildung 2).<sup>5</sup> Um eine Benachteiligung eines Landes im Ranking zu vermeiden, die sich bei einer institutionenbezogenen Betrachtung im Fall von geteilten Aufgaben zwischen mehreren unabhängigen Einrichtungen eines Landes ergibt, liefert der „Country-SIFI Index (C-SIFI)“ eine entsprechende länderbezogene Darstellung. Für Österreich werden sodann die jeweiligen Aufgaben des Fiskalrates und des Österreichischen Institutes für Wirtschaftsforschung (WIFO), das ebenso als IFI seitens der Europäischen Kommission anerkannt wurde und auf dessen unabhängige makroökonomische Prognose die Finanzplanungen der Staatshaushalte Österreichs aufsetzen, „konsolidiert“ zusammengeführt. In dieser Darstellungsform rangiert Österreich sogar an erster Stelle.

---

<sup>4</sup> Details siehe [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/independent-fiscal-institutions\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/independent-fiscal-institutions_en).

<sup>5</sup> Im Wesentlichen deckt der Fiskalrat alles außer die Erstellung eigener makroökonomischer Prognosen, die mit einem relativ großen Gewicht in den Index einfließen, und die Evaluierung von Wahlprogrammen politischer Parteien ab. Details siehe [https://ec.europa.eu/info/publications/fiscal-institutions-database\\_en](https://ec.europa.eu/info/publications/fiscal-institutions-database_en).



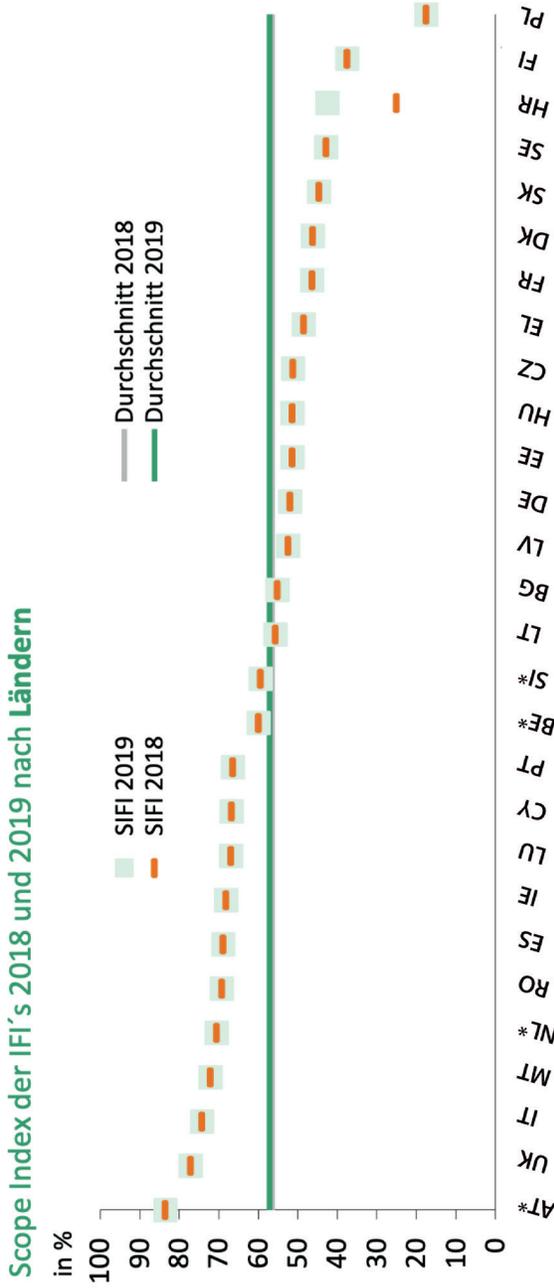


Abb. 2: Index des Aufgabenspektrums der IFIs 2019 und 2018 (SIFI) nach Institutionen sowie nach Ländern

\*) In diesen Ländern werden die Aufgaben von mehr als einer unabhängigen Einrichtung wahrgenommen. Quelle: EK und eigene Darstellung.

### 3 Kurze Zeitreise von 1970 bis 2020 entlang des Budget- und Verschuldungspfades Österreichs

Die Entwicklung zentraler fiskalischer Indikatoren (gesamtstaatlicher Finanzierungssaldo, Brutto-Staatsverschuldung) im Wirkungszeitraum des Fiskalrates bzw. des Staatsschuldenausschusses zeigt unterschiedliche Phänomene (Abbildung 3): Nach einer Phase des kontinuierlichen Schuldenaufbaus im Sog der Ölkrise der 1970er-Jahre, stellte sich mit dem EU-Beitritt Österreichs im Jahr 1995 eine Stabilisierung der Schuldenquote – nicht zuletzt aufgrund der damit einhergehenden Verpflichtung zur regelgebundenen Budgetpolitik – ein. Auch die beiden jüngsten Krisen – im Jahr 2009, die umfassende Finanz-, Wirtschafts- und Schuldenkrise, sowie gegenwärtig die COVID-19-Pandemie – prägen die Entwicklung dieser Kenngrößen durch die Effekte der automatischen Stabilisatoren sowie der staatlichen Intervention. Beim langjährigen Vergleich von Budgetsalden und Schuldenständen darf allerdings nicht vergessen werden, dass durch Ausgliederungen aus den Haushalten während der letzten 50 Jahre oder infolge von Umstellungen der statistischen Basis unterschiedliche Rahmenbedingungen herrschten. So erfolgte beispielsweise im Zuge der Umstellung des Europäischen Systems der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (ESVG) von der Systematik 1995 auf jene des Jahres 2010 u.a. eine Erweiterung des Investitionsbegriffs (insbesondere durch die Kapitalisierung von Ausgaben für Forschung und Entwicklung), aber auch die – in Österreich quantitativ weniger bedeutsame – Behandlung von militärischen Waffensystemen als Anlagegüter, wodurch sich das Bruttoinlandsprodukt erhöhte. Zudem änderte sich die Abgrenzung des Staatssektors z.B. durch Erweiterung des Kreises der Nichtmarktproduzenten um Krankenhäuser und Verkehrsunternehmen.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Der Kostendeckungsgrad durch Verkaufserlöse liegt bei Nichtmarktproduzenten unter 50%. Im Rahmen des ESGV 2010 wurden sowohl der Kostenbegriff erweitert als auch die Definition der Verkaufserlöse enger gefasst, wodurch einige Einheiten (z. B. Landeskrankenhäuser, ÖBB Personenverkehr und Infrastruktur, Wiener Linien) unter die 50%-Schwelle rutschten.

Vor diesem Hintergrund stehen konsistente Zeitreihen für volkswirtschaftliche Aggregate erst ab dem Jahr 1995 zur Verfügung.<sup>7</sup>

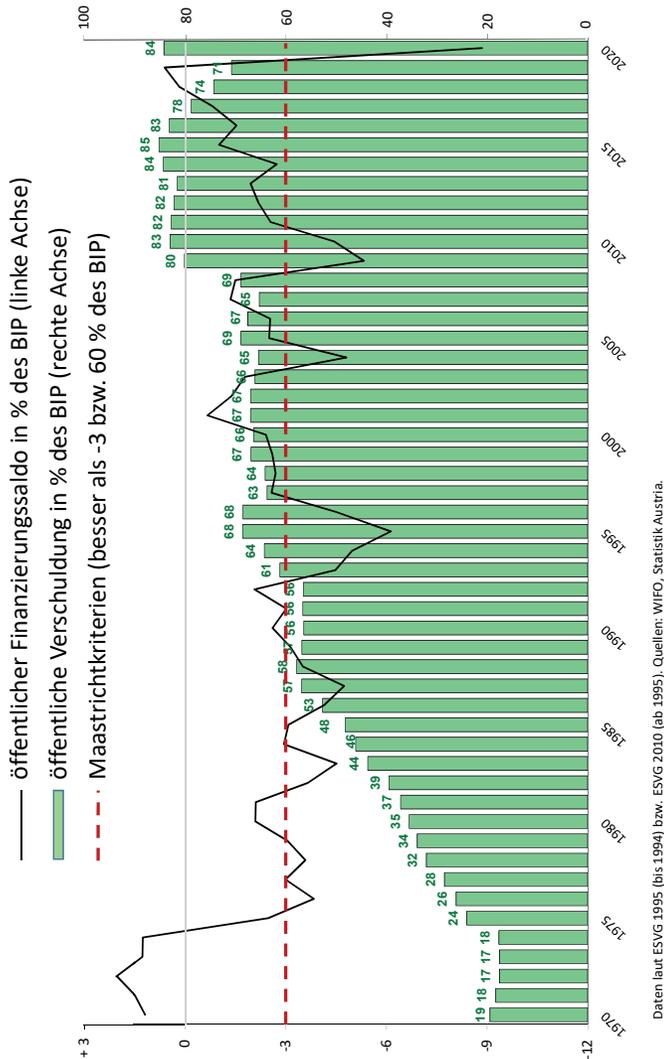


Abb. 3: Finanzierungssaldo und Brutto-Staatsschulden Österreichs 1970 bis 2020.

<sup>7</sup> Näheres siehe [https://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/wirtschaft/volkswirtschaftliche\\_gesamtrechnungen/esvg\\_2010/index.html](https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/volkswirtschaftliche_gesamtrechnungen/esvg_2010/index.html).

Neben den traditionellen Darstellungen zur Staatsschuldenquote nach dem Bruttoprinzip erfordern unterschiedliche wirtschaftspolitische Fragestellungen auch unterschiedliche Verschuldungsindikatoren und Bewertungskonzepte. So liefert beispielsweise die Vermögensrechnung zur Ermittlung des staatlichen Nettovermögens (Ausgleichsposten zwischen Verbindlichkeiten und Vermögenswerten) – ungeachtet der besonderen Herausforderung, Vermögenswerte zu bewerten, die der Erreichung strategischer Staatsziele dienen – wichtige Zusatzinformationen über das Staatsvermögen und dessen Entwicklung (Wertverzehr bzw. Aufbau).<sup>8</sup> Erhöhte Transparenz kann nicht nur zur Vorbeugung fiskalischer Krisen, sondern auch zur Vermeidung von Fehlinterpretationen beitragen, wenn z.B. die Betrachtung herkömmlicher Staatsschuldenquoten in Bruttodarstellung zu kurz greift (Brutto-Schuldenaufbau bei gleichzeitigem Abbau von Risiken durch rückläufige Haftungsstände oder Zuwachs an Vermögenswerten).

#### **4 Institutionelle Ausgestaltung des Fiskalrates**

Der Fiskalrat ist ein unabhängiges Gremium, das sich aus 15 weisungsfreien Mitgliedern zusammensetzt. Zudem nehmen auch die OeNB und der Budgetdienst des Parlaments mit beratender Stimme sowie weitere Expertinnen und Experten an den Sitzungen teil (Abbildung 5). Die Mitglieder des Fiskalrates werden von der Bundesregierung, der Wirtschaftskammer Österreich im Einvernehmen mit der Präsidentenkonferenz der Landwirtschaftskammern Österreichs, der Bundesarbeitskammer, dem Österreichischen Gemeindebund, dem Österreichischen Städtebund und der Landeshauptleutekonferenz für die Dauer von sechs Jahren entsandt (gegenwärtige Funktionsperiode: 1. November 2019 bis 31. Oktober 2025). Ein bei der OeNB angesiedeltes Büro mit sechs Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern unterstützt den Fiskalrat bei seinen Aufgaben. Mit der Einbindung von – nicht stimmberechtigten – Mitgliedern, die von der Landeshauptleutekonferenz sowie dem Österreichischen Städtebund

---

<sup>8</sup> Näheres siehe <https://www.fiskalrat.at/veranstaltungen/180322.html>.

und dem Österreichischen Gemeindebund nominiert werden, wird dem föderalen Staatsaufbau Österreichs (mit den entsprechenden budget- und haushaltrechtlichen Kompetenzen dieser Gebietskörperschaften) Rechnung getragen.

Abb. 4: Präsidenten des Staatsschuldenausschusses bzw. des Fiskalrates seit 1970<sup>1)</sup>

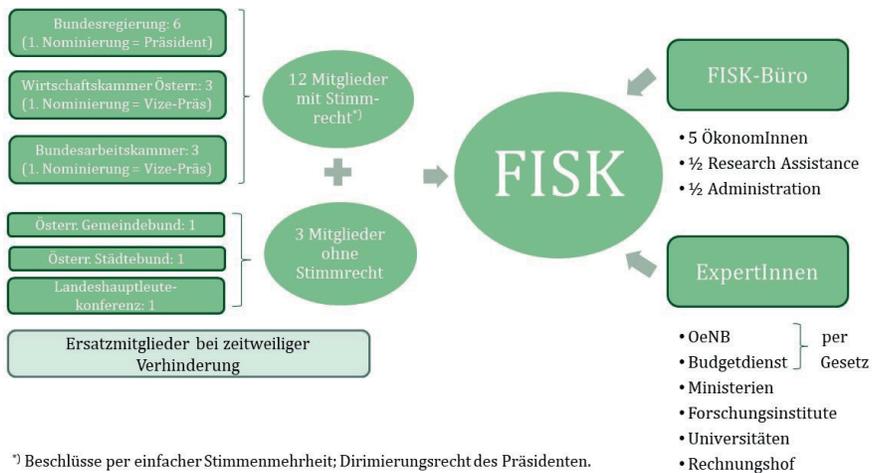
3.3.1970 bis 31.12.1977	Univ.-Prof. DDr. Adolf Nussbaumer
1.1.1978 bis 19.4.1978	Univ.-Prof. Dr. Ewald Nowotny
5.6.1978 bis 8.7.2006	Univ.-Prof. DDr. Helmut Frisch
5.9.2006 bis 15.10.2018	Univ.-Prof. Dr. Bernhard Felderer
16.10.2018 bis 13.2.2020	Univ.-Prof. MMag. Dr. Gottfried Haber
24.6.2020 bis 10.1.2021	Univ.-Prof. Dr. Martin Kocher
Seit 19.5.2021	em.o.Univ.-Prof. Dr. Christoph Badelt

- 1) In Übergangsphasen wurde der Vorsitz vom jeweiligen geschäftsführenden Vizepräsidenten übernommen (z. B. in den Jahren 2020 und 2021 von Dr. Franz Rudorfer).

Der Fiskalrat bzw. Staatsschuldenausschuss wurde stets von renommierten Professoren der Makroökonomik und Finanzwissenschaft, seit Mai 2021 von em.o.Univ.-Prof. Dr. Christoph Badelt, geleitet. In der Übergangszeit – da üblicherweise der Bestellungsprozess bei vorzeitigem Ausscheiden eines Präsidenten mehrere Wochen in Anspruch nimmt – wird der Vorsitz vom geschäftsführenden Vizepräsidenten, zuletzt in den Jahren 2020 und 2021 von Dr. Franz Rudorfer, interimistisch übernommen. Die Erfahrungen der letzten Jahre haben gezeigt, dass durch diese Vorkehrungen bzw. Automatismen der Fiskalrat zu jeder Zeit sein Mandat vollends erfüllen kann.

Die institutionelle Ausgestaltung des FISK entspricht den Prinzipien der OECD (OECD, 2014), die eigens für IFIs auf Basis von bisherigen Erfahrungen und guter Praxis etablierter Einrichtungen entwickelt wurden, bzw. den Merkmalen, die auch im „Twopack“ spezifiziert

und verankert worden sind: Wesentlich sind vor allem eine Satzung mit klarer Definition des Mandats, die auf nationalen Rechts- oder Verwaltungsvorschriften beruht, sowie die inhaltliche und finanzielle Unabhängigkeit. Dem wurde mit der bundesgesetzlichen Verankerung des FISK unter Einräumung der Unabhängigkeit der Mitglieder – sowohl von den entsendenden als auch von anderen Stellen –, der Erwähnung von Unvereinbarkeiten der Mitgliedschaft mit bestimmten politischen Ämtern (Bundes- oder Landesregierung, National- oder Bundesrat, Landtag) sowie einer klaren Abgrenzung des Aufgabengebiets entsprochen. Die Unabhängigkeit wurde noch dadurch untermauert, dass die Funktionsperiode des FISK im Ausmaß von 6 Jahren losgelöst vom politischen Wahlzyklus definiert wurde. Die Ernennung von Mitgliedern des FISK beruht auf Grundlage ihrer Erfahrung und Sachkenntnis im Bereich des Finanz- und Budgetwesens. Zur Ausübung des Mandats bestehen angemessene finanzielle und personelle Ressourcen, die seitens der OeNB bereitgestellt werden, sowie ein angemessener, gesetzlich sichergestellter Zugang zu rezenten Informationen. Schließlich ist der FISK auch befugt, öffentlich und zeitnah zu kommunizieren.



<sup>1)</sup> Beschlüsse per einfacher Stimmenmehrheit; Dirimierungsrecht des Präsidenten.

Abb. 5: Mitglieder des Fiskalrates und nominierende Institutionen.

Quelle: eigene Darstellung.

Die Tatsache, dass stimmberechtigte Mitglieder sowohl von der Bundesregierung als auch seitens der Wirtschaftskammer Österreichs und der Bundesarbeitskammer nominiert werden, spiegelt die lange Tradition der Sozialpartnerschaft in Österreich wider, die bei wichtigen wirtschafts- und sozialpolitischen Entscheidungen im Regelfall eingebunden wird. Vor diesem Hintergrund gilt der Fiskalrat auch als gutes Beispiel dafür, breit aufgestellte Diskussionen zu ermöglichen, die ausreichend Raum für die Vertretung eigener Perspektiven, aber auch zur Reflexion persönlicher Ansichten geben, um schließlich gemeinsam konsensfähige und weitreichend tragbare Entscheidungen etwa für wirtschaftspolitische Empfehlungen oder Vorschläge für strukturelle Reformmaßnahmen zu finden. Nur in sehr seltenen Fällen (z.B. zur langfristigen Tragfähigkeit des österreichischen Pensionssystems (November 2015) oder zur Prüfung einzelner Steuern im Hinblick auf ökonomische Effizienzsteigerungen (Juli 2015)) ist es nicht gelungen, Empfehlungen des FISK einstimmig zu verabschieden.<sup>9</sup> Natürlich ist es auch nicht ausgeschlossen, dass durch das Bestreben nach Einstimmigkeit Empfehlungen oder wirtschaftspolitische Schlussfolgerungen an Prägnanz und Schärfe verlieren oder der Fiskalrat zu wirtschaftspolitischen Themen keine akkordierte Position anbietet.

## **5 Rolle des Fiskalrates und Einfluss auf die nationale Fiskalpolitik**

Aus dem Mandat des Fiskalrates und durch die Einbettung von IFIs in den nationalen und EU-weiten Fiskalrahmen ergeben sich mehrere Möglichkeiten, auf die Steuerung und Überwachung fiskalpolitischer Entwicklungen Einfluss zu nehmen (Abbildung 6). Wesentliche Wirkungskanäle verlaufen direkt (i) über das verankerte EU-Mandat als "Watch-dog", (ii) über die nationale Beratungsfunktion sowie indirekt (iii) über die öffentliche Wahrnehmung und Meinungsbildung:

---

<sup>9</sup> Beschlüsse werden mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst. Bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des Vorsitzenden den Ausschlag.

- 
- (i) Aufgrund des gesetzlich verankerten Mandats ergeben sich zunächst inhaltliche Schwerpunkte des FISK, insbesondere die Plausibilisierung der gesamtstaatlichen Haushaltspläne sowie die Überprüfung von deren Kompatibilität mit den EU-weiten und nationalen numerischen Vorgaben zum nominellen und strukturellen Budgetsaldo, dem Ausgabenwachstum sowie zur Entwicklung der Staatsschuldenquote. Dadurch erschließen sich z.B. Frühwarnungs- und rezente Gegensteuerungsmöglichkeiten bei fiskalischen Lücken und Regelverfehlungen, die von unmittelbarer Relevanz für politische Entscheidungsträger sind. Darüber hinaus sieht das FISK-Gesetz aber auch vor, die Erkenntnisse der einschlägigen Analysen in Berichtsform sowie im Zuge von Empfehlungen zumindest einmal pro Jahr über den Weg der Bundesministerin bzw. des Bundesministers für Finanzen an den Nationalrat zu übermitteln. Vor diesem Hintergrund liefert der FISK Unterlagen, die unmittelbar für die parlamentarische Debatte herangezogen werden.
- (ii) Durch die einschlägige Kompetenz des FISK einschließlich seines Büros im Hinblick auf fiskalpolitische Belange und wissenschaftliche Analysemethoden kommt dem FISK auch eine wichtige Beratungsfunktion zu. Diese spiegelt sich einerseits darin wider, dass der FISK in verschiedenen nationalen und internationalen Gremien mit beratender oder entscheidender Stimme vertreten ist (z.B. Finanzmarktstabilitätsgremium, Österreichisches Koordinationskomitee gemäß Österreichischem Stabilitätspakt – ÖStP 2012, Working Party on Government Debt Management der OECD); andererseits darin, dass Mitglieder des FISK sowie Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des FISK-Büros als Gesprächspartner in Fachkreisen geschätzt bzw. hinzugezogen werden (z.B. vom BMF und dem Rechnungshof im Zusammenhang mit der Anwendung und Auslegung des ÖStP 2012 oder dem slowakischen Fiskalrat bei der Entwicklung und Anwendung von Mikrosimulationstechni-
-

ken). Auch nehmen Mitglieder des FISK seit vielen Jahren am Hearing von Expertinnen und Experten im Budgetausschuss des Nationalrates teil.

- (iii) Indirekte Einflussnahme des FISK auf die Fiskalpolitik erfolgt durch die öffentliche Wahrnehmung von Publikationen, Veranstaltungen, Vorträgen und Beiträgen des FISK bzw. seines Büros, die zur Meinungsbildung in der allgemeinen Öffentlichkeit beitragen. Eine besondere Rolle kommt dabei der Medienpräsenz der Präsidentin bzw. des Präsidenten zu, die bzw. der die Außenvertretung des Gremiums innehat. Ebenso trägt die aktive Teilnahme von Mitgliedern des Fiskalrates oder Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern seines Büros am fiskalpolitischen Diskurs über nationale und internationale Netzwerke oder über Vorträge zu fiskalpolitischen Themen (z.B. in Schulen oder anderen Bildungseinrichtungen wie Universitäten, der Diplomatischen Akademie oder der Verwaltungsakademie des Bundes) bei.

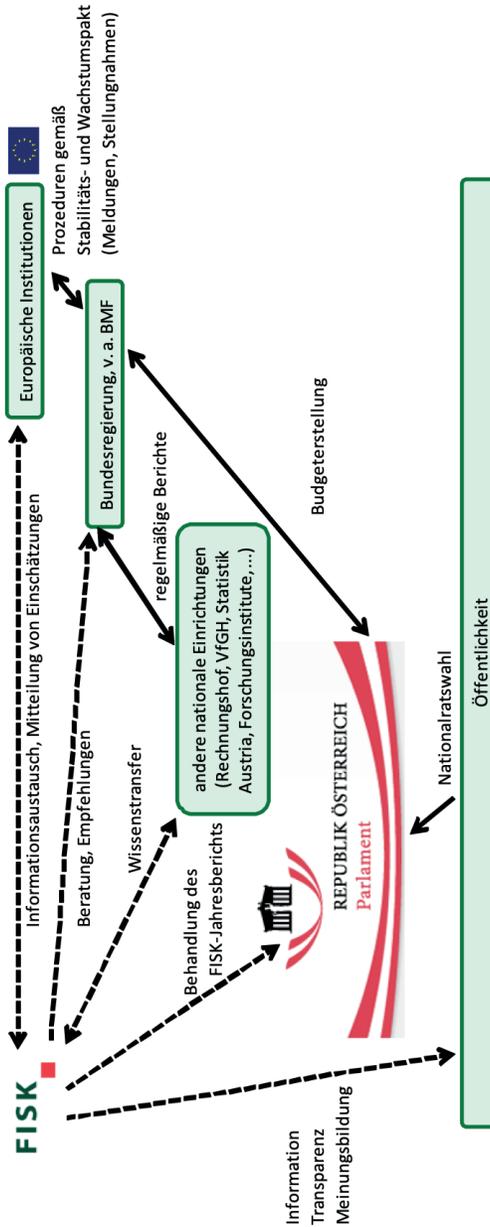


Abb. 6: Rolle des FISK und Wirkungskanäle auf die nationale Fiskalpolitik.

Die Aktivitäten sowie die Publikationen – insbesondere die Berichte und Studien des FISK – fördern die Transparenz hinsichtlich budgetärer Entwicklungen und Zusammenhänge. Damit geht eine generelle Qualitätssteigerung und Ausweitung des Informationsgehalts in Themenbereichen des öffentlichen Sektors einher, da jeder einzelne Beitrag den kollektiven Erkenntnisgewinn und die Erarbeitung von Daten- und Informationsgrundlagen wechselseitig befeuert. Auch die Glaubwürdigkeit offizieller Berichte und Analysen wurde gestärkt, indem durch FISK-Publikationen eine unabhängige Referenz etwa durch die kurz- und mittelfristige Fiskalprognose, aber auch eine regelmäßige Evaluierung der Prognosegüte nationaler Einrichtungen vorliegt (siehe Schuster, 2018). So haben die Budgetprognosen des FISK dazu beigetragen, dass z.B. geringere Budgetpuffer in der Haushaltsplanung des Bundes eingebaut wurden, um möglichst akkurate Finanzpläne vorzulegen. Auch internationale Erfahrungen zeigen, dass die Existenz und das Wirken von Fiskalräten mit höherer Akkuratessse der offiziellen Finanzpläne, die – im Gegensatz zu Österreich – vormals meist zu optimistisch ausgestaltet waren, einherging (Beetsma et al., 2018).

Eine besondere Rolle kommt den Empfehlungen des FISK zu, da sie unmittelbaren und/oder strategischen bzw. strukturellen Handlungsbedarf aus der Sicht des FISK aufzeigen und diesen zugespitzt an die politischen Entscheidungsträger adressieren und in die wirtschaftspolitische Debatte einbringen. So beziehen sich Empfehlungen meist auf die konjunkturpolitische Budgetausrichtung, auf Risiken, von fiskalpolitischen Vorgaben abzuweichen (Frühwarnung), auf die Dynamik von gesamtstaatlichen Einnahmen- und Ausgabenkategorien, die die langfristige Tragfähigkeit der Staatsfinanzen gefährden könnte, auf die Ausgestaltung des nationalen und EU-weiten Fiskalrahmens oder auf strukturellen Reformbedarf. Letzterer besteht aus der Sicht des Fiskalrates insbesondere in gebietskörperschaftsübergreifenden Aufgaben- und Themenbereichen (Gesundheit, Langzeitpflege, Pensionen, Bildung, Struktur des Abgabensystems, Förderwesen. Anpassungen sollten in eine Gesamtstrategie eingebettet sein, die vorrangig von wirtschaftspolitischen

Zielsetzungen, wie z.B. Erhöhung der Beschäftigungsquote, nachhaltiger Finanzierbarkeit und klarer Abgrenzung der Verantwortlichkeiten bei der Bereitstellung von öffentlichen Leistungen, geleitet sein sollte (Fiskalrat, 2021).

Obwohl in Österreich das “comply-or-explain“-Prinzip, das bei Nicht-aufgreifen bzw. -umsetzung von Empfehlungen des FISK Rechenschaftspflicht der Bundesregierung (in schriftlicher Form) vorsehen würde, nicht gesetzlich verankert wurde, nimmt das Bundesministerium für Finanzen zu den Berichten und Empfehlungen des FISK Stellung. Diese Stellungnahmen beruhen auf einer schriftlichen Selbstverpflichtung Österreichs und werden zweimal pro Jahr auf der Website des Bundesministeriums für Finanzen veröffentlicht.<sup>10</sup> Diese Vorgangsweise entspricht aus der Sicht der Europäischen Kommission den Vorgaben und Grundsätzen des Fiskalpolitischen Pakts (European Commission, 2017).

Schließlich stärkt der FISK die Kommunikation zwischen Europäischer Kommission und Österreich, indem Informationen und Einschätzungen zu nationalen Ereignissen und (Fiskal-)Entwicklungen, aber auch zum EU-weiten und nationalen Fiskalrahmen (Budgetprozesse, Institutionen, Fiskalregeln und mittelfristige Haushaltspläne) ausgetauscht werden. Aus diesem Anlass wurde z.B. eine Diskussionsrunde mit externen Vortragenden von europäischen Institutionen zum Thema „Weiterentwicklung des EU-Fiskalrahmens“ im Frühjahr 2021 abgehalten. Ziel dieser Veranstaltung war es, die vorliegenden Evaluierungsergebnisse der Europäischen Kommission zum Fiskalrahmen der EU, aber auch Reformoptionen des European Fiscal Board (EFB) und anderer Think Tanks aufzubereiten und die Beteiligung des FISK am gegenwärtigen Diskurs zu forcieren.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Siehe [https://www.bmf.gv.at/themen/budget/budgetpolitik-grundsaeetze/budgetkreislauf.html#heading\\_Fiskalrat](https://www.bmf.gv.at/themen/budget/budgetpolitik-grundsaeetze/budgetkreislauf.html#heading_Fiskalrat).

<sup>11</sup> Siehe <https://www.fiskalrat.at/veranstaltungen/210324.html>.

Ein besonderes Anliegen des FISK ist es, im Zuge der EU-weiten Debatte zur Weiterentwicklung und Reform des EU-Fiskalrahmens die besonderen Herausforderungen der Gegenwart (Bewältigung der COVID-19-Pandemie, Begegnung des Klimawandels, digitaler Strukturwandel etc.) zu adressieren. Besonderes Augenmerk sollte demnach der Lösung von Spannungsfeldern gelten, um ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Fiskaldisziplin und Flexibilisierungselementen im Rahmen regelgebundener Fiskalpolitik zu finden (Fiskalrat, 2021). Die Diskussionen des FISK bewegen sich aber auch auf konzeptueller und methodologischer Ebene, um etwa Aspekte der Verlässlichkeit von Fiskalregeln in Krisenzeiten, insbesondere bei Verwendung von Konjunkturglättungsverfahren, im Rahmen von Empfehlungen oder bei der Interpretation von Ergebnissen aufzugreifen. So empfahl der FISK besondere Sensibilität bei der Interpretation der Outputlücke und des strukturellen Saldos im Zuge der gegenwärtigen Pandemie, da Aufwärtsrevisionen der Outputlücke – auch der vergangenen Jahre – nicht ein Überhitzen der Volkswirtschaft, sondern ein statistisches Artefakt darstellten.

Abgesehen von ad hoc Kontaktaufnahmen wurde ein regelmäßiger Austausch im Vorfeld der Hauptprognosezyklen der Europäischen Kommission im Frühjahr und im Herbst jedes Jahres etabliert, im Rahmen dessen die Länderreferentinnen für Österreich auch den Fiskalrat – neben einigen anderen Einrichtungen (Bundesministerium für Finanzen, OeNB, WIFO etc.) – aufsuchen. Zudem fand im Rahmen eines Kurzaufenthalts einer Länderreferentin im Büro des FISK ein vertiefender Austausch statt, um Details über das Wirken des FISK, aber vor allem mehr über die Prognosemethoden des Büros zu erfahren.

## 6 Schlussbemerkung

Erfahrungen der Vergangenheit haben gezeigt, dass die Schlagkraft und der Wirkungsradius von IFIs vorrangig durch Direktkontakte zu Entscheidungsträgern in öffentlichen Einrichtungen sowie durch den Druck der allgemeinen Öffentlichkeit bestimmt wird. Vor diesem Hin-

tergrund verfolgt der FISK die Strategie, den direkten Erfahrungs- und Wissensaustausch mit wirtschaftspolitischen Akteuren weiter zu forcieren sowie mit sukzessiver Ausweitung und Optimierung des objektiven Analyse- und Publikationsportfolios wichtige Grundlagen für den fiskalpolitischen Diskurs regelmäßig und verlässlich bereitzustellen.

## 7 Literatur

Beetsma, R., X. Debrun, X. Fang, Y. Kim, V. Lledó, S. Mbaye and X. Zhang (2018). Independent Fiscal Councils: Recent Trends and Performance. IMF Working Paper WP/18/68. Washington, DC.

Blaha, R. (1984). Staatsschuldenausschuss – Aufgabenstellung und Wirkungsweise. In: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich. Jahrgang 25 (1984), Heft 1. Wien.

Coletta, G., C. Graziano and G. Infantino (2015). Do Fiscal Councils Impact Fiscal Performance? Government of the Italian Republic (Italy), Ministry of Economy and Finance, Department of the Treasury Working Paper 1. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2588436>.

Debrun, X. and T. Kinda (2014). Strengthening Post-Crisis Fiscal Credibility: Fiscal Councils on the Rise – A New Dataset. IMF Working Paper WP/14/58. Washington, DC.

European Commission (2017). Report from the Commission presented under Article 8 of the Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union. Brussels.

European Fiscal Board (2021). Annual Report 2021. Brussels. Forthcoming.

Fiskalrat (2020). 50 Jahre Fiskalrat – vormals Staatsschuldenausschuss. Presseinformation vom 16. Dezember 2020. Wien.

Fiskalrat (2021). Bericht über die Einhaltung der Fiskalregeln 2020 bis 2025. Wien.

Jankovics, L. and M. Sherwood (2017). Independent Fiscal Institutions in the EU Member States: the Early Years. European Economy, Discussion Paper 067/July 2017. Brussels.

OECD (2014). Recommendation of the Council on Principles for Independent Fiscal Institutions. February 2014. Paris.

Schuster, P. (2018). Evaluation of economic forecasts for Austria for the years 2005 to 2017. Study commissioned by the Austrian Fiscal Advisory Council Vienna.



# Kritische Überlegungen zum Beteiligungsansatz dem Grunde und der Höhe nach gem der VRV 2015

Von Mag. Dr. **Alexander Herbst\***

---

\* Für Informationen zum Autor siehe das Autorenverzeichnis auf S. 184.

## 1 Einleitung

Die Umstellung auf die VRV 2015 bringt auch die Verpflichtung zum Ausweis und zur Bewertung von Beteiligungen iwS mit sich. Hierbei anzuwendende Bewertungskonzeptionen stehen im Fokus des vorliegenden Beitrags. Ausgehend von einer Begriffsbestimmung wird erläutert, ab wann und in welcher Höhe Anteile im Zugangszeitpunkt anzusetzen sind, ob sie an den Abschlusstichtagen in der Folge auf- oder abzuwerten sind und wie ihr Abgang im Dreikomponentenhaushalt darzustellen ist.<sup>1</sup>

Neben der anwendungsorientierten Darstellung der anzuwendenden Normen<sup>2</sup> unterzieht der Beitrag ihre Ausgestaltung einer kritischen Würdigung, insb im Hinblick auf die mit der VRV 2015 verfolgten Ziele.

---

<sup>1</sup> Sofern nicht anders angegeben wurden die Überlegungen in fundamentaler Hinsicht auszugsweise übernommen aus Herbst/Meszarits, VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmungen & Beteiligungen, RFG 2019, 119; Herbst/Meszarits, VRV 2015 – Beteiligungsbewertung, RFG 2019, 185 sowie Herbst/Meszarits/Saliterer in Saliterer/Meszarits/Pilz, VRV 2015, Veranschlagung und Rechnungslegung für Länder und Gemeinden (2020) 201ff.

<sup>2</sup> Grundlage der Überlegungen zu den anzuwendenden Normen im Allgemeinen bilden insb die folgenden VRV-spezifischen Werke: Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Praxiswissen – Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017); Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015 (2019); Maimer/Blöschl/Frank/Hödl, KDZ Kontierungsleitfaden 2018 – Für Gemeinden und Gemeindeverbände lt VRV (2018); Bogensberger/Klewan/Lang/Ozimiz, VRV 2015 – kompakt erklärt, Das Handbuch zur Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) 2015 für Entscheidungsträger/-innen österreichischer Gemeinden, Band I (2021). Die nicht bereits in der VRV-spezifischen Literatur abgebildeten Überlegungen im Besonderen wurden auf Basis des vorhandenen UGB-/IPSAS-Schrifttums angestellt. Hierzu fanden insb Verwendung: Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg), BilPoKom (2017); Hirschler (Hrsg) Bilanzrecht (2019)<sup>12</sup>; Egger/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch (2018)<sup>17</sup>; Straube/Ratka/Rauter, UGB (2020)<sup>13</sup>; Adam, Praxishandbuch IPSAS, Anwendungsorientierte Kommentierung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) (2015).

Schließlich ist die Absicht hinter der Verordnung, eine möglichst getreue, vollständige und einheitliche Darstellung der finanziellen Lage von Gebietskörperschaften zu erreichen.<sup>3</sup>

Die praktische Bedeutung der Überlegungen ergibt sich aus der Vielzahl an Beteiligungen von Gebietskörperschaften an ausgelagerten Unternehmen.<sup>4</sup>

## 2 Beteiligungen iwS mit eigener Rechtspersönlichkeit

Die nachstehenden Ausführungen konzentrieren sich ausschließlich auf die Darstellung von a) Beteiligungen an Unternehmen und b) verwalteten Einrichtungen mit jeweils eigener Rechtspersönlichkeit. Sie werden in der Folge unter der Kategorie der Beteiligungen iwS subsumiert, und ihre VRV-konforme Darstellung wird nach § 23 VRV 2015 skizziert.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Siehe hierzu BMF, VRV 2015 – WFA, <https://www.bmf.gv.at/budget/finanzbeziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/voranschlags-und-rechnungsabschlussverordnung.html> (Abruf 3.8.2021) sowie mit weiteren Ergänzungen: Nadvornik/Herbst, Rechnungslegungsspezifische Zielvorstellungen im Allgemeinen und im Lichte der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 im Besonderen – Überlegungen zur Ausgestaltung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach der VRV 2015, in Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied, Gedenkschrift Herbert Kofler, Herausforderungen im Unternehmenssteuerrecht und in der Rechnungslegung (2020) 487.

<sup>4</sup> Vgl Bertl/Schallmeiner, Führt die Haushaltsrechtsreform zur Erstellung von Konzernabschlüssen von Kommunen?, RFG 2014, 76.

<sup>5</sup> Zum Wesen einer eigenen Rechtspersönlichkeit sowie zur Abgrenzung zu Einheiten ohne eigener Rechtspersönlichkeit samt ihrer VRV-konformen Darstellung (diesfalls gem § 1 VRV 2015) siehe Herbst, VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmungen & Beteiligungen, RFG 2019, 119.

## **2.1 Beteiligungen an Unternehmen**

### **2.1.1 Wesensart**

#### **2.1.1.1 Begriffsdefinition**

Hält eine Gebietskörperschaft unmittelbar einen (gewissen) Anteil an einem Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, liegt eine Beteiligung vor. Ein Tätigwerden der Gebietskörperschaft ist nicht erforderlich. Das reine Halten der Beteiligung ist ausreichend.

Beteiligungen können (un)verbrieft sowohl an Personengesellschaften (wie insb OG oder KG), an Kapitalgesellschaften (vorwiegend in Gestalt von GmbH oder AG), an Einzelunternehmen (als stille Beteiligungen) bzw an Genossenschaften bestehen. Nicht als Beteiligungen anzusehen sind Anteile an Verbänden wie bspw Gemeinde-, Wasserrechts-, Reinhaltungs-, Bezirksabfall-, Sozialhilfe- oder Schulverbänden. Auch fallen budgetäre Durchläufer und rein administrative Fonds nicht unter den Beteiligungsbegriff. Was im Konkreten darunter zu verstehen ist, lässt die VRV offen. Anzunehmen ist, dass es sich dabei um Einrichtungen handelt, die die Voraussetzungen des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes 2015 nicht erfüllen, dh bspw weder mildtätige noch gemeinnützige Zwecke verfolgen, sondern als reine Verwaltungsapparate auftreten.

#### **2.1.1.2 Mittelbare vs unmittelbare Beteiligungen**

In der Vermögensrechnung und in den Anlagen 6j oder 6l darzustellen sind nur die unmittelbaren Beteiligungen. Mittelbare Anteile (also Tochter-, Enkel- oder Urenkelunternehmen von unmittelbaren Beteiligungsunternehmen) sind bilanziell nicht zu erfassen, müssen in der Anlage 6k aber ausgewiesen werden, wenn sie unter mittelbarer Kontrolle der Gebietskörperschaft stehen, dh die durchgerechnete Beteiligungshöhe mehr als 50 % beträgt.

**Beispiel:**

Ein Firmengeflecht gestaltet sich wie folgt:

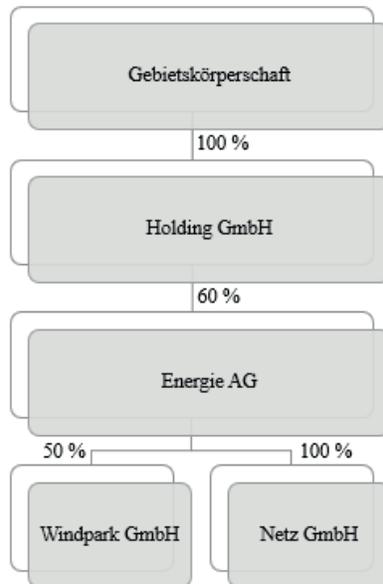


Abb. 1: Unmittelbare vs. mittelbare Beteiligungen.

Die Holding GmbH steht im 100%igem Eigentum der Gebietskörperschaft. Die Holding GmbH ist zu 60 % an der Energie AG beteiligt. Die Energie AG ist zu 50 % an der Windpark GmbH und zu 100 % an der Netz GmbH beteiligt. Die Holding GmbH ist aus Sicht der Gebietskörperschaft eine unmittelbare Beteiligung. Da sie im 100%igem Eigentum steht, ist sie in der Vermögensrechnung als Beteiligung (verbundenes Unternehmen, siehe hierzu im Detail Kapitel 2.1.2.1.) mit ihrem gesamten Eigenkapital darzustellen. Zu ihr sind auch die Nachweise iSd Anlage 6j offenzulegen.

Die Energie AG ist aus Sicht der Gebietskörperschaft eine mittelbare Beteiligung. Der Beteiligungsansatz ermittelt sich aus dem Produkt der Beteiligungsansätze wie folgt: 100 % multipliziert mit 60 % ergibt

60 %. Damit wird die Beteiligungshöhe von 50 % überschritten und die Energie AG ist laut Anlage 6k in den Beilagen zum Rechnungsabschluss auszuweisen. Ein Ausweis iRd Vermögensrechnung hat hingegen nicht zu erfolgen.

Die Windpark GmbH ist aus Sicht der Gebietskörperschaft eine mittelbare Beteiligung. Der Beteiligungsansatz ermittelt sich aus dem Produkt der Beteiligungsansätze wie folgt: 100 % multipliziert mit 60 %, multipliziert mit 50 % ergibt 30 %. Damit wird die Beteiligungshöhe von 50 % unterschritten und die Windpark GmbH muss nicht mehr in den Beilagen zum Rechnungsabschluss der Gebietskörperschaft dargestellt werden. Auch ist die Windpark GmbH nicht Teil der Vermögensrechnung.

Die Netz GmbH ist aus Sicht der Gebietskörperschaft eine mittelbare Beteiligung. Der Beteiligungsansatz ermittelt sich aus dem Produkt der Beteiligungsansätze wie folgt: 100 % multipliziert mit 60 %, multipliziert mit 100 % ergibt 60 %. Damit wird die Beteiligungshöhe von 50 % überschritten und die Netz GmbH ist laut Anlage 6k in den Beilagen zum Rechnungsabschluss auszuweisen. In der Vermögensrechnung scheint die Netz GmbH hingegen nicht auf.

### **Würdigung:**

Bereits an dieser Stelle ist eine Abweichung von den unternehmensrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen zu erkennen. Schließlich würde nach dem UGB eine Durchrechnung der Mehrheitsanteile unterbleiben und ausschließlich auf das letztlich gegebene Ausmaß des beherrschenden Einflusses abgestellt werden.<sup>6</sup> Man denke an folgende Fallkonstellation: Ein Mutterunternehmen A, ist zu 60 % an B und zu 21 % an C beteiligt. B ist wiederum zu 30 % an C beteiligt. C wäre nach der VRV 2015 nicht in der Anlage 6k auszuweisen, da die Durchrechnung

<sup>6</sup> Vgl. Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Der Konzernabschluss, (2016)<sup>III</sup> 26.

einen Wert von nur 39 % ergibt (= 21 % unmittelbare Beteiligung + 60 % von 30 % [= 18 %] mittelbare Beteiligung). Nach dem UGB hingegen wären aufgrund des beherrschenden Einflusses von A über B (aufgrund der 60%igen Beteiligung) zur Feststellung des Einflusses von A über C die Werte von A und B an C zu addieren und nicht durchzurechnen. Diese Vorgangsweise ergibt einen Wert von 51 % (= 30 % des von A beherrschten B an C + 21 % unmittelbare Beteiligung von A an C). Somit werden nach der VRV 2015 grds weniger Einheiten (in die Beilagen) zum Rechnungsabschluss aufgenommen, als es nach dem UGB der Fall wäre, was dem Ziel eines möglichst vollständigen Abschlusses zuwiderläuft.

### 2.1.1.3 Beteiligungen vs. Finanzinstrumente

Beteiligungen iSv Mitgliedschaftsrechten an einem Unternehmen umfassen Vermögensrechte (wie einen Gewinnanspruch) einerseits und Verwaltungsrechte (wie Mitsprache-, Kontroll- oder Informationsrechte) andererseits. Reine Gläubigerrechte (wie im Falle erworbener Anleihen, bei partiarischen Darlehen oder Wandelanleihen, die erst zu einem späteren Zeitpunkt in Eigenkapitalinstrumente gewandelt werden können) stellen daher im Regelfall keine Anteile dar. Sie sind regelmäßig als aktive Finanzinstrumente nach § 33 VRV 2015 auszuweisen.

### 2.1.1.4 Ausweis

Bei Beteiligungen differenziert die VRV zwischen Beteiligungen an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und sonstigen Beteiligungen. Zwar ist die Bewertung aller genannten Beteiligungskategorien (gem den Ausführungen in den Kapiteln 3 ff) immer gleich geregelt. Ihr Ausweis (insb iRd Vermögensrechnung) ist jedoch getrennt vorzunehmen. Dadurch soll zumindest formal zum Ausdruck gebracht werden, wie stark der

Einfluss der Gebietskörperschaft auf das einzelne Unternehmen ist.

**Würdigung:**

Auch hier ist eine deutliche Abweichung vom UGB zu erkennen, welches sowohl beim Ausweis, als auch beim Wertansatz je Kategorie klar differenziert. Kritisch wird hierauf im Detail zwar erst nach der Vorstellung der Wertekonzeption (in Abschnitt 5.2.1.1.) eingegangen. Bereits an dieser Stelle kann aufgrund der erkennbaren, rein formalen, nicht aber auch materiellen Differenzierung<sup>7</sup> festgehalten werden, dass dem Ziel einer möglichst getreuen Darstellung durch die getroffenen Regelungen wohl weniger entsprochen wird.

Im Einzelnen sind die Kategorien wie folgt zu charakterisieren:

**2.1.2 Kategorien****2.1.2.1 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen**

Ab einem Anteil von mehr als 50 % am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen besteht die (widerlegbare) Vermutung, dass ein verbundenes Unternehmen vorliegt. Vom Anteil am geschätzten Nettovermögen wird gesprochen, da gerade bei Ausgliederungen nur das Eigenkapital des Unternehmens nach dem UGB oder anderen Rechnungslegungsnormen bekannt sein wird. Um es wertmäßig durch Anwendung anderer Bewertungsbestimmungen nicht in ein VRV-konformes Nettovermögen überleiten zu müssen, wird das Eigenkapital des Beteiligungsunternehmens gedanklich einfach dem geschätzten Nettovermögen gleichgesetzt. Überleitungen unterbleiben auch, wenn das verbundene Unternehmen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr aufweist.

---

<sup>7</sup> Vgl. Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Praxiswissen – Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 1.6, 7; Fuchs/Schatz, Ansatz und Folgebewertung von Beteiligungen im Öffentlichen Sektor, DJA 2018, 130.

**Beispiel:**

*Eine Gebietskörperschaft ist am Eigenkapital einer Fachhochschul GmbH zu 55 % beteiligt. Die FH bilanziert nach dem UGB. Sie weist ein Wirtschaftsjahr vom 1.10. bis zum 30.9. des Folgejahres auf. Das geschätzte Nettovermögen der FH beläuft sich auf 55 % des Eigenkapitals der GmbH im zuletzt verfügbaren Jahresabschluss nach dem UGB.*

**Würdigung:**

Verwaltungsökonomische Überlegungen haben wohl zweifelsohne zu diesen pragmatischen Regelungen geführt.

Im Hinblick auf die Vermengbarkeit von Jahresabschlüssen auf Basis unterschiedlicher (und ggf ausländischer) Rechnungslegungsnormen ist jedoch zu konstatieren, dass man nicht gleich die Verwendung von Abschlüssen auf Basis anderer Normen als der VRV 2015 hätte uneingeschränkt erlauben müssen. Hätte man alternativ – wie in § 260 UGB vorgesehen<sup>8</sup> die Verwendung einheitlicher Ansatz- und Bewertungsmethoden angeordnet, hätten insb die beherrschten Beteiligungsunternehmen ihre Abschlüsse – soweit möglich – bereits auf einen VRV-konformen Ansatz hin ausrichten und somit Wertunterschiede vermeiden können. Schließlich gehen so häufig auch Tochterunternehmen iRe Konzerns vor, indem sie sich an von der Mutter konzernintern festgelegte, einheitliche Vorgangsweisen halten und Überleitungsrechnungen somit obsolet machen. Andererseits wären im Falle nicht angleichbarer Posten(bewertungen) zwingend aufzustellende Adaptierungstabellen nötig, die natürlich einen administrativen Mehraufwand bedeuten, dafür aber gerade bei wertmäßig wesentlichen Beträgen stärker den mit der VRV 2015 verfolgten Zielen in puncto Einheitlichkeit und getreuem Bild gerecht werden.

<sup>8</sup> Vgl. Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Der Konzernabschluss, (2016)<sup>III</sup> 52.

Analoges gilt sinngemäß im Hinblick auf den Umgang mit abweichenden Stichtagen. Auch hier hätte man zu Zwecken eines getreueren Bildes nicht so „großzügig“ vorgehen müssen. Ähnlich wie nach § 252 Abs 2 und 3 UGB<sup>9</sup> hätte man obligatorische Zwischenabschlüsse zur Erreichung eines einheitlichen Stichtages nur dann anordnen müssen, wenn die Stichtage um mehr als drei Monate voneinander abweichen. Damit hätten zumindest extreme Durchbrechungen des ansonsten geltenden Stichtagsprinzip hintangehalten werden können.

Verbundene Unternehmen können aber auch bei einem Beteiligungsausmaß unter 50 % vorliegen, wenn die Gebietskörperschaft die Kontrolle oder die Beherrschung über das Unternehmen hat, dh sie die Möglichkeit besitzt, die Finanzpolitik und die operativen Tätigkeiten des Unternehmens zu bestimmen und einen Nutzen aus dieser Vormachtstellung erlangen könnte. Dies kann beispielsweise bei Syndikatsverträgen oder bestimmten Stimmenverhältnissen im Aufsichtsrat der Fall sein. Bei einer Beteiligung von genau 50 % können ein eventuell vorhandenes Dirimierungsrecht oder ein Recht auf den Vorsitz im Aufsichtsrat auf einen beherrschenden Einfluss hinweisen.

Entscheidend ist, ob die Möglichkeit zur Kontrolle/Beherrschung besteht und nicht, ob von ihr auch tatsächlich Gebrauch gemacht wird. Analoges gilt im Hinblick auf das aus der Kontrolle/Beherrschung resultierende Nutzenpotential. Ob eine Vorteilsinanspruchnahme letztlich auch stattfindet, ist nicht entscheidend. Das Vorliegen einer potentiellen Nutzungsmöglichkeit gilt bereits als ausreichend.

Allfällige Vorteile können sowohl monetärer wie nicht monetärer Art sein. Als Beispiel monetärer Vorteile können zu erwartende Dividendenzahlungen angeführt werden.

---

<sup>9</sup> Siehe hierzu im Detail Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Der Konzernabschluss, (2016)<sup>108</sup> 48.

Werden Ziele und Aufgaben der Gebietskörperschaft durch das kontrollierte Unternehmen wahrgenommen, so kann dies einen nicht monetären Vorteil begründen.

Zwar geht die VRV nicht explizit darauf ein, ob mit der Erlangung der Anteile (von mehr als 50 % am Eigenkapital) auch die Übertragung von Stimmrechten an die Gebietskörperschaft einhergehen muss. Aus dem Abstellen auf die Kontroll-/Beherrschungsmöglichkeit durch die öffentliche Hand kann jedoch abgeleitet werden, dass stimmrechtslose Anteile – ohne weitere Einflussflussmöglichkeit – nicht als Beteiligungen (an verbundenen Unternehmen) anzusehen sein werden.

**Beispiele:**

*Zur Erweiterung des touristischen Angebots wird eine Therme errichtet. Diese wird als GmbH betrieben. An ihr beteiligt sich die Gemeinde mit 55 %. Sofern unterstellt wird, dass das Anteilsverhältnis dem Einfluss auf das Unternehmen entspricht, liegt ein verbundenes Unternehmen vor.*

*Zur Finanzierung der Erweiterung des Skigebiets führt die Bergbahnen AG eine Kapitalerhöhung durch. An ihr nehmen sowohl eine Gemeinde, als auch das Bundesland teil. Letztlich erhält die Gemeinde 40 % der Anteile, das Land erwirbt weitere 15 %. Zwischen der Gemeinde und dem Land wird ein Stimmbindungsvertrag (Syndikatsvertrag) unterzeichnet. Nach diesem darf das Land nicht gegen die Gemeinde stimmen. Die Willensbildung kann sohin nur gemeinsam erfolgen. Kraft „Beherrschung“ hat die Gemeinde den Anteil als Beteiligung an einem verbundenen Unternehmen auszuweisen.*

### **2.1.2.2 Beteiligungen an assoziierten Unternehmen**

Die nächst schwächere Beteiligungskategorie gemessen am Einfluss der Gebietskörperschaft am Unternehmen stellt die Gruppe der Anteile an assoziierten Unternehmen dar. Von solchen Unternehmen wird gesprochen, wenn die Gebietskörperschaft über einen maßgeblichen

Einfluss verfügt, aber nicht mehr kontrollierend/beherrschend auftritt. Davon ist nach der VRV bei einem Beteiligungsausmaß von 20 % bis 50 % am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen auszugehen (widerlegbare Vermutung), da die Gebietskörperschaft diesfalls wirtschaftliche, finanzielle oder operative Weichenstellungen durch die Ausübung von Stimmrechten in General- oder Hauptversammlungen bzw durch die Entsendung von Vertretern in den Aufsichtsrat maßgeblich mitbestimmen kann.

Zwar nicht ex lege angeführt, aber mit Blick auf die internationalen Bilanzierungsstandards durchaus denkbar ist es, dass auch unterhalb der genannten Beteiligungsgrenzen folgende Kriterien bei Erfüllung zur Klassifizierung von Anteilen als Beteiligungen an assoziierten Unternehmen führen können:

- Entsendungsmöglichkeit von Mitgliedern der Geschäftsführung und/oder des Aufsichtsgremiums auf Seiten der Gebietskörperschaft;
- Mitgestaltungsmöglichkeit bei der Geschäftspolitik, Teilnahmemöglichkeit an Entscheidungsprozessen (einschließlich finanzieller Entscheidungen wie der Gewinnverwendung) auf Seiten der Gebietskörperschaft;
- Stattfinden wesentlicher Geschäftsvorfälle zwischen der Gebietskörperschaft und dem Beteiligungsunternehmen;
- Austauschmöglichkeit des Führungspersonals durch die Gebietskörperschaft;
- Bereitstellung von bedeutenden technischen Informationen seitens der Gebietskörperschaft.

**Beispiel:**

*Zur Erweiterung des touristischen Angebots wird eine Therme errichtet. Diese wird als GmbH betrieben. An ihr sind 2 Gemeinden zu jeweils 50 % beteiligt. Ein Syndikats-/Stimmbindungsvertrag besteht nicht. Sofern unterstellt wird, dass die Anteilsverhältnisse dem Einfluss auf das Unternehmen entsprechen, hat keine Gemeinde eine Beherrschungsmöglichkeit. Maßgeblichen Einfluss können aber beide Gemeinden ausüben. Sie haben ihren Anteil daher als Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen auszuweisen.*

**2.1.2.3 Sonstige Beteiligungen**

Unterhalb der Beteiligungsgrenze von 20 % am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen des Unternehmens ist von einer sonstigen Beteiligung auszugehen (widerlegbare Vermutung). Mit dieser Formulierung wollte der Gesetzgeber wohl einen Auffangtatbestand schaffen, der (bestimmte) Anteile, die nicht bereits nach den vorherig dargestellten Kriterien zu Beteiligungen an verbundenen oder assoziierten Unternehmen führen, als sonstige Beteiligung ausweist.

**Würdigung:**

Mangels normierter Einschränkungen führt diese Regelung dazu, dass sämtliche von Gebietskörperschaften an Unternehmen erworbenen Anteile – soweit sie nicht bereits als Beteiligungen an verbundenen/ assoziierten Unternehmen darzustellen sind – als sonstige Beteiligungen anzusetzen sind. Zum Ausweis von Anteilen an Aktiengesellschaften als aktive Finanzinstrumente 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. Nach ihnen ist im Einzelfall darauf abzustellen, ob die Anteile rein mit der Absicht der Kapitalveranlagung erworben wurden oder ob mit ihrem Kauf ein darüberhinausgehender Zweck verfolgt wird. Im ersteren Fall liegt im Einklang mit der hL iaR ein aktives Finanzinstrument vor. Im letzteren Fall wird für gewöhnlich eine sonstige Beteiligung vorliegen.

Eine Klarstellung des Gesetzgebers und die Beseitigung widersprüchlicher Aussagen wäre hier – insb um eine einheitliche Vorgangsweise iSd verfolgten Ziele sicherzustellen – wünschenswert.

**Beispiel:**

*Eine Gemeinde beteiligt sich zu 15 % an einer Schlachthof GmbH. Der Anteil soll langfristig gehalten werden, um in strategische Entscheidungen stets eingebunden zu sein. Die Erzielung von Überschüssen ist nicht das primäre Ziel des Beteiligungserwerbs. Ein Ausweis als sonstige Beteiligung ist daher geboten.*

## 2.2 Verwaltete Einrichtungen, die der Kontrolle unterliegen

Anders als bei den Beteiligungen an Unternehmen ist im Falle der verwalteten Einrichtungen ein aktives (direktes/indirektes) Tätigwerden der Gebietskörperschaft iZd Verwaltung, nicht aber auch eine unmittelbare Beteiligung vonnöten, um final von unter § 23 VRV 2015 fallenden Einrichtungen sprechen zu können. Von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sind in einer eigenen Kategorie darzustellen, wenn die Gebietskörperschaft die Kontrolle oder die Beherrschung über die Einrichtung ausübt.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Zur Definition der eigenen Rechtspersönlichkeit sowie von Kontroll- und Beherrschungskriterien wird – wie auch schon bei den Beteiligungen an Unternehmen – verwiesen auf Herbst, VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmungen & Beteiligungen, RFG 2019, 119.

Die Aktivierungs- und Bewertungsbestimmungen im Bereich der Beteiligungen und verwalteten Einrichtungen unterscheiden sich nicht und werden in der Folge prozessual dargestellt.

### **3 Aktivierung dem Grunde nach**

Regelmäßig wird der Erwerb einer Beteiligung/einer verwalteten Einrichtung als Kauf und sohin auf entgeltlicher Basis erfolgen. Als Sonderform dieses Erwerbsakts ist ein allfälliger Tausch anzusehen. Bei ihm ist das Entgelt für den Erhalt des Anteils die Hingabe einer anderen Sache.

In beiden Fällen hat eine Erfassung gem § 19 Abs 1 VRV 2015 zum Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums zu erfolgen. Nicht zwingend muss zu diesem Zeitpunkt auch das zivilrechtliche Eigentum vorliegen.

Nach der hM im Schrifttum liegt wirtschaftliches Eigentum insb vor, wenn der Gebietskörperschaft folgende Rechte übertragen wurden: Stimmrechte, Gewinnbezugsrechte, Veräußerungs- und Verpfändungsmöglichkeiten. Für gewöhnlich wird die Eintragung im Firmenbuch den Erwerb dieser Titel anzeigen. Denkbar ist aber auch, dass bereits in einer Vorgründungsphase wirtschaftliches Eigentum erworben wird, bspw wenn sich die Vorgründungsphase über einen längeren Zeitraum erstreckt, das Beteiligungsunternehmen/die verwaltete Einrichtung ihre ordentliche Geschäftstätigkeit bereits aufgenommen hat und zudem auch Zahlungsflüsse zwischen der Gebietskörperschaft und dem Unternehmen/der Einrichtung bereits stattgefunden haben.

Wurden seitens der Gebietskörperschaft vor der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums Zahlungen zum Erwerb der Anteile geleistet, so sind diese als Anzahlungen und nicht als Beteiligungen auszuweisen.

## 4 Erstbewertung

Der erstmalige Ansatz sämtlicher neu erworbener Beteiligungen hat nach § 23 Abs 1 VRV 2015 mit den Anschaffungskosten gem § 19 Abs 6 VRV 2015 zu erfolgen. Zu ihnen zählen alle Ausgaben, die aufgewendet werden, um die Beteiligung zu erwerben, wie bspw Provisionen, Gerichtsgebühren, Notariatskosten, Grundbucheintragungsgebühren etc. Nicht darunter fallen Zinsen iZm der Anschaffung oder Beratungsaufwendungen (für Due-Diligence-Prüfungen), die vor der Entscheidung zum Beteiligungserwerb anfallen.

Sind die zur Erlangung der Beteiligung notwendigen (liquiden) Mittel auf Seiten der Gebietskörperschaft nicht vorhanden und werden diese bspw fremdfinanziert, so führt dies zu einer Bilanzverlängerung, bei der der aktivseitige Beteiligungsausweis passivseitig den zur Finanzierung aufgenommenen Schulden gegenübersteht.

### **Beispiel:**

*Zur Erweiterung des touristischen Angebots wird eine Therme errichtet. Diese wird als GmbH betrieben. An ihr ist die Gemeinde zu 55 % beteiligt. Das anfängliche Eigenkapital bei Gründung in Gestalt liquider Mittel beläuft sich auf € 100.000. Vertragserrichtungskosten und Spesen können außer Acht gelassen werden. Da aus Sicht der Gemeinde ein verbundenes Unternehmen vorliegt, ist wie folgt zu buchen: 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen an 210 Konten bei Kreditinstituten € 55.000.*

Nicht von Belang ist es, ob liquide Mittel oder Vermögenswerte zur Anteilserlangung hingegeben werden. Stets findet auf Seiten der Gebietskörperschaft im Zuge des Beteiligungserwerbs ein Aktivtausch statt. Dabei geht der Buchwert der eingebrachten Vermögenswerte (in Gestalt liquider Mittel oder in Form von Grundstücken, Gebäuden udgl) ab. An seine Stelle tritt der entsprechende Beteiligungsansatz in analoger Höhe. Im Zugangszeitpunkt wird die Beteiligung dadurch

stets zum Buchwert der hingegebenen Wirtschaftsgüter bewertet, auch wenn ihr Marktwert zu diesem Zeitpunkt nachweislich höher ist.

**Beispiel:**

*Es wird eine Schlachthof GmbH gegründet. Diese soll zu 100 % im Eigentum der Gemeinde stehen. Zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Anteils bringt die Gebietskörperschaft liquide Mittel iHv € 5.000 sowie ein unbebautes Grundstück im Buchwert von € 200.000 ein. Es weist zum Einbringungszeitpunkt einen wahren Wert von € 250.000 auf.*

*Auf Seiten der Gebietskörperschaft ist der Anteilserwerb verkürzt wie folgt darzustellen: 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen an 210 Konten bei Kreditinstituten € 5.000 sowie 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen an 001 Unbebaute Grundstücke € 200.000.*

*Der Ansatz der Vermögenswerte iRd UGB-basierter Bilanz der Schlachthof GmbH erfolgt hingegen mit € 255.000 (€ 5.000 + € 250.000). Schließlich normiert § 202 Abs 1 UGB einen Ansatz mit dem beizulegenden Wert (=Tageswert), soweit sich aus der Nutzungsmöglichkeit der Vermögenswerte im Unternehmen kein geringerer Wert ergibt. Durch diesen Wertansatz soll eine bewusste Unterbewertung des Vermögens unternehmensrechtlich unterbunden werden. Die Bildung stiller Reserven in der Bilanz des Beteiligungsunternehmens ist über Einlagen seitens der Gebietskörperschaft sohin nicht möglich. Ein Ausgleich der Differenzen im Abschluss der Gebietskörperschaft erfolgt erst im Zuge der Folgebewertung (siehe hierzu weiter unten).*

## **5 Folgebewertung**

Wird die Beteiligung gehalten, stellt sich die Frage nach ihrer weiteren bilanziellen Behandlung. Hierbei muss differenziert werden, ob der Gebietskörperschaft für ihre Anteile Erträge (in Form von

Gewinnausschüttungen, Dividenden udgl) zufließen oder ob sich „nur“ der Wert der Anteile am Abschlusstichtag verändert.

## 5.1 Erhalt von Beteiligungserträgen

Vereinnahmt die Gebietskörperschaft für ihre gehaltenen Beteiligungen Erträge (Dividenden, Gewinnausschüttungen, ...), so sind diese ergebniswirksam zu verbuchen. Der Höhe nach ergibt sich daraus zunächst kein veränderter Beteiligungsansatz. Stets erfolgt die Vereinnahmung der Gewinnanteile im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Entstehens der Ansprüche, also nicht erst beim Zahlungsmittelzufluss, sondern iAR bereits beim Fassen des Ausschüttungsbeschlusses. Dieser wird für gewöhnlich im nachgelagerten Wirtschaftsjahr und nicht bereits in der Entstehungsperiode des Gewinns vorliegen. Regelmäßig wird der Ausschüttungsbeschluss zum Bilanzgewinn aus 2020 in 2021 erfolgen und daher auch erst in 2021 zu Beteiligungserträgen auf Seiten der Gebietskörperschaft führen.

Nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen wird es – in Anlehnung an die Rechnungslegungsnormen privater Unternehmen – denkbar sein, den Gewinn des Beteiligungsunternehmens bereits im Jahr des Entstehens iSd sog phasenkongruenten Gewinnausschüttung bei der Gebietskörperschaft entsprechend zu erfassen. Zu den hierzu kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen zählen, dass

- die Gebietskörperschaft die Mehrheit der Stimmrechte besitzt, um einen Ausschüttungsbeschluss ohne weitere Einschränkungen jederzeit herbeiführen zu können;
- der Bilanzstichtag des ausschüttenden Unternehmens mit dem Abschlusstichtag der Gebietskörperschaft übereinstimmt oder letzterem zeitlich vorgelagert ist;
- der Jahresabschluss des ausschüttenden Unternehmens vor jenem der Körperschaft aufgestellt ist;

- dem Vollzug des Ausschüttungsbeschlusses keine Hindernisse entgegenstehen.

## **5.2 Wertänderungen bei Beteiligungsansätzen**

### **5.2.1 Wertmaßstäbe**

#### **5.2.1.1 Definition des anteiligen Eigenkapitals/ geschätzten Nettovermögens**

Solange Beteiligungen gehalten werden, sind sie am jeweiligen Abschlussstichtag gem § 23 Abs 7 VRV 2015 mit dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital oder mit dem Anteil am geschätzten Nettovermögen des Beteiligungsunternehmens zu bewerten. Dabei handelt es sich um eine stark vereinfachte „Konsolidierungsmethode“, die zu einem anteiligen Eigenkapitalansatz auf Seiten der Gebietskörperschaft führt und daher auch als „at equity“ bezeichnet wird.

Das maßgebliche Eigenkapital wird durch einen Verweis auf die UGB-Postengliederung im Bereich der Kapitalgesellschaften definiert. Demnach zählen gem § 224 Abs 3 A UGB sowohl das Nennkapital (Grund-/Stammkapital), Gewinn-/Kapitalrücklagen sowie Bilanzgewinne/-verluste zum Eigenkapital der Beteiligung. Nicht dazu zählen aber (echte) Investitionszuschüsse, die in einem gesonderten Passivposten im Anschluss an das Eigenkapital auszuweisen sind. Analoges gilt sinngemäß im Hinblick auf Nicht-Kapitalgesellschaften.

Grds entspricht das Nettovermögen der Höhe des Eigenkapitals des Beteiligungsunternehmens. Die VRV 2015 spricht in § 23 vom „geschätzten Nettovermögen“, welches zur Anteilsbewertung heranzuziehen ist. Dies bezieht sich auf die Tatsache, dass Jahresabschlüsse von Beteiligungen und das dort ausgewiesene Eigenkapital unverändert übernommen bzw für die Bewertung herangezogen werden können. Es besteht somit keine Verpflichtung zur Vereinheitlichung der Jahresabschlüsse, dh die – meist nach dem UGB erstellten Jahresabschlüsse –

müssen nicht zuerst an die VRV 2015 angeglichen werden. Dies führt ua dazu, dass die Rechnungsabschlüsse von Beteiligungen, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Finanzjahr haben, ebenso unverändert für die Bewertung herangezogen werden dürfen.

Ein Anpassungsbedarf beim Anteilsansatz der Höhe nach ergibt sich sohin, wenn sich das Eigenkapital bzw geschätzte Nettovermögen des Beteiligungsunternehmens ändert. Veränderte Erfolgsaussichten, Reputationsgewinne/-verluste udgl haben – sofern sie keinen Niederschlag in der Bilanz des Beteiligungsunternehmens finden – somit keinen Einfluss auf den Anteilsansatz der Höhe nach.

Im Zuge der „at equity“-Bilanzierung ergibt sich der Beteiligungsansatz stets nach folgender Formel:  $\text{Beteiligungsansatz} = \text{Eigenkapital bzw geschätztes Nettovermögen des Beteiligungsunternehmens} \times \text{Anteil der Gebietskörperschaft in \%}$ .

### **Würdigung:**

Die Vorschrift, selbst bei einer 100%igen Beteiligung nur „at equity“ bilanzieren und nie eine Vollkonsolidierung vornehmen zu müssen, ist wohl die am stärksten zu hinterfragende Regelung iRd VRV 2015.

Schließlich war es das erklärte Ziel der Verordnung, ein getreues und vollständiges Bild von der finanziellen Lage der Gebietskörperschaft zu liefern. Insb wollte man vermeiden, dass das tatsächliche Ausmaß der öffentlichen Verschuldung durch Ausgliederungen verschleiert<sup>11</sup> wird. Dass es hierzu nämlich nicht nur in unwesentlichen Einzelfällen gekommen ist, zeigt ein Blick auf die Statistik: So sind über 2.000 Gemeinden an „kommunalen Unternehmen“ beteiligt, die über Verbindlichkeiten verfügen, die ob der fehlenden Vollkonsolidierung nicht

<sup>11</sup> Vgl Schauer, Zum Informationsprogramm öffentlicher Vermögenrechnungen, SWK 2010/19, W 61.

in den Rechnungsabschluss der Gebietskörperschaften aufgenommen werden müssen.<sup>12</sup>

Noch ein früherer Entwurf der VRV sah anderes vor. So schlug das Konzept von Saliterer/Meszarits<sup>13</sup> in § 25 Abs 6 grds vor „verbundene Unternehmen [...] voll zu konsolidieren“ und bot zur Verwaltungsvereinfachung alternativ – wenn auch ohne hierzu weitere Auflagen zu normieren – einen Ansatz „at equity“ an: Zweifelsohne auch eine zu großzügig gestaltete Wahlmöglichkeit, die letzten Endes wohl auch nur in den seltensten Fällen zu einer Vollkonsolidierung geführt hätte, aber immerhin eine Regelung, mit der man dem Ziel einer vollständigen Darstellung bei einer entsprechenden Ausübung eher gerecht werden hätte können.

Zwar ist der Wunsch nach einer Vereinfachung durch den Abgang von der verpflichtenden Vollkonsolidierung insb im Falle (sehr) kleiner Gemeinden mit wenigen Beteiligungen (in geringer Höhe) durchaus nachvollziehbar.<sup>14</sup> Gerade in ihrem Fall führt die Auslagerung von Schulden aber schneller zu einem deutlich verzerrten Bild. Hätte man schon Erleichterungen implementieren wollen, dann nicht unbeschränkt für alle, sondern unter Auflagen. So kann bspw auch nach dem UGB und im Einklang mit EU-Vorschriften die Erstellung eines Konzernabschlusses (samt Vollkonsolidierung) unterbleiben, wenn gewisse Größenverhältnisse (gemessen an der Bilanzsumme, den Umsatzerlösen und den Arbeitnehmern) nicht erreicht oder überschritten werden. Ähnliche Wertmaßstäbe hätte man auch im Bereich der Gebietskörperschaften zur Vereinfachung heranziehen können, ev in Form von Relationskennzahlen, die das Ausmaß der

<sup>12</sup> Vgl Papst, Einbeziehung der Schulden von Kommunen, RFG 2008, 57.

<sup>13</sup> Vgl Saliterer/Meszarits, Vorschlag zur Neugestaltung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (2013) [https://www.staedtebund.gv.at/fileadmin/USERDATA/kontrollamt/bilder/119\\_Tagung\\_Krems/VRV-NEU.pdf](https://www.staedtebund.gv.at/fileadmin/USERDATA/kontrollamt/bilder/119_Tagung_Krems/VRV-NEU.pdf) (Abruf 15. 9. 2021).

<sup>14</sup> Vgl hierzu und im Folgenden Bertl/Schallmeiner, Führt die Haushaltsrechtsreform zur Erstellung von Konzernabschlüssen von Kommunen? RFG 2014, 76.

Auslagerungen in Beziehung zum Gewicht der Gebietskörperschaft setzen.

Auch darf nicht vergessen werden, dass die nunmehrige Ausgestaltung der VRV-Vorschriften zum Beteiligungsansatz weder im Einklang mit den IPSAS sind, noch mit dem Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen übereinstimmen.<sup>15</sup>

### **5.2.1.2 Vorgangsweise bei verwalteten Einrichtungen ohne unmittelbare Beteiligung**

Im Falle von verwalteten Einrichtungen, die der Kontrolle von Gebietskörperschaften unterliegen, an denen diese aber nicht unmittelbar beteiligt sind, ist grds das gesamte und nicht nur das anteilige Eigenkapital bzw geschätzte Nettovermögen für den Beteiligungsansatz maßgeblich, es sei denn, mehrere Gebietskörperschaften verwalten eine Einrichtung gemeinsam. In diesem Fall ist das Eigenkapital bzw das geschätzte Nettovermögen zu gleichen Teilen auf die Beteiligungsansätze der Gebietskörperschaften aufzuteilen.

### **5.2.1.3 Vorgangsweise im Falle unterschiedlicher Rechnungslegungsnormen**

Nach welchen Rechnungslegungsstandards die Bilanz des Beteiligungsunternehmens aufgestellt ist, ist nicht von Belang. Überleitungen von UGB- oder IFRS-Abschlüssen in VRV-konforme Vermögensrechnungen sind nicht von Nöten. Unbeachtlich der zu Grunde gelegten Rechnungslegungsnormen dient das Eigenkapital in der Bilanz des Beteiligungsunternehmens der Höhe nach als Maßstab für die Bewertung des Anteils auf Seiten der Gebietskörperschaft.

---

<sup>15</sup> Vgl Fuchs/Schatz, Ansatz und Folgebewertung von Beteiligungen im Öffentlichen Sektor, DjA 2018, 130. Zum Beteiligungsansatz nach den IPSAS siehe Müller-Marqués Berger/Heiling in Adam, Praxishandbuch IPAS, Anwendungsorientierte Kommentierung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) (2015) 553 ff.

**Würdigung:**

Aus verfahrensökonomischen Gründen mag diese Vereinfachung im Vergleich zur Rechnungslegung privater Unternehmen – die eine Konsolidierung nur im Falle der Anwendung gleicher Rechnungslegungsnormen zulässt und sohin 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 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.<sup>16</sup>

Sowohl zur Förderung der mit der VRV-Einführung angestrebten Vergleichbarkeit, 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.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Vgl. Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Praxiswissen – Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 1.6.1, 3.

<sup>17</sup> Die Reduktion von Wahlmöglichkeiten zur Erreichung einer besseren Vergleichbarkeit der Abschlüsse sollte ganz allgemein auch fernab der Beteiligungsthematik iRd VRV stärker forciert werden. Vgl. Esterer, Plädoyer für eine höhere Vergleichbarkeit in der Rechnungslegung – Die Investorensicht, IRZ 2021, 325.

#### **5.2.1.4 Vorgangsweise beim Vorliegen von Einzel-/Konzernabschlüssen**

Sollte vom Beteiligungsunternehmen neben dem Einzelabschluss auch ein Konzernabschluss verfügbar sein, so ist dieser gem § 23 Abs 7 VRV 2015 und nicht der Einzelabschluss zur Ermittlung der maßgeblichen Eigenkapitalhöhe zu verwenden.

##### **Würdigung:**

Wohl getragen vom Gedanken, dass Unternehmen, an denen die Gebietskörperschaft eine Beteiligung hält, die aber aufgrund unternehmensrechtlicher Bestimmungen hinsichtlich ihres Firmengeflechts nicht zur Konzernabschlusserstellung verpflichtet sind, auch für die öffentliche Hand keine konsolidierten Berichte aufstellen müssen, mag die Regelung einleuchten.

Gleichzeitig ermöglicht sie jedoch einen Spielraum und läuft der angestrebten Einheitlichkeit zuwider. Schließlich wird es keinem Beteiligungsunternehmen verboten, einen Konzernabschluss freiwillig zu erstellen. Da obige Bestimmung nur auf das Vorliegen eines Konzernabschlusses abzielt und nicht beachtet, ob dieser aus freien Stücken oder aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung erstellt wurde, führt ein wahlweise aufgestellter, konsolidierter Bericht zur Verwendung iRd Beteiligungsbewertung.

#### **5.2.1.5 Vorgangsweise bei abweichenden Abschlussstichtagen**

Bei abweichenden Stichtagen in den Abschlüssen der Gebietskörperschaft und der Beteiligungsunternehmen sind keine Überleitungsrechnungen erforderlich. Zur Beteiligungsbewertung auf Seiten der Gebietskörperschaft ist einfachheitshalber der letzte verfügbare Jahresabschluss des Beteiligungsunternehmens zu verwenden. Liegt ein aktueller Abschluss des Beteiligungsunternehmens noch nicht vor

und wird der Abschluss des vorhergehenden Jahres zur Bewertung herangezogen, so ist dies im Anhang zu vermerken.

### **Würdigung:**

Auf die Problematik des „großzügigen“ Umgangs mit abweichenden Stichtagen wurde bereits in der Würdigung des Kapitels 2.1.2.1. eingegangen. Auch hier ist nochmals kritisch zu betonen, dass der Umstand, dass eine spätere Aufstellung des Jahresabschlusses des Beteiligungsunternehmens selbst innerhalb der gesetzlichen Fristen uU zu einer anderen und um ein Jahr verzerrten Beteiligungsbewertung auf Seiten der Gebietskörperschaft führen kann, da diese bei der Aufstellung ihres eigenen Abschlusses auf die Bilanz des Beteiligungsunternehmens aus dem Vorjahr zurückgreifen muss.

Dass dies nicht nur fallweise vorkommt, zeigen die Haushaltszahlen der Landeshauptstadt Klagenfurt aus 2020 stellvertretend für andere Gebietskörperschaften. Im Mitte Mai 2021 präsentierten Abschluss<sup>18</sup> wurde gem der Beilage 6j bei allen unmittelbaren Beteiligungen auf Abschlüsse aus dem Jahr 2019 zurückgegriffen.<sup>19</sup>

Zwar mag das bei einer üblichen Beteiligungsentwicklung nicht so stark ins Gewicht fallen. Insb in außerordentlichen Krisenzeiten, wie bspw dem ersten Covid-Jahr, kommt es aber aufgrund der häufigen Eigenkapitalaufzehrung zu einer deutlichen Verzerrung.<sup>20</sup>

<sup>18</sup> Quelle: oV, [www.klagenfurt.at/rathaus-direkt/medien-presse/stadtpresse-aussendungen/2021/mai/rechnungsabschluss-2020-der-landeshauptstadt-beeinflusst-von-den-auswirkungen-der-covid-krise.html](http://www.klagenfurt.at/rathaus-direkt/medien-presse/stadtpresse-aussendungen/2021/mai/rechnungsabschluss-2020-der-landeshauptstadt-beeinflusst-von-den-auswirkungen-der-covid-krise.html) (Abruf 2. 8. 2021).

<sup>19</sup> Siehe oV, [https://www.klagenfurt.at/\\_Resources/Persistent/d9ca26681e2a7348d5ea9aa3310604d6bc5ffe5d/REAB\\_2020\\_%C3%9Cbersichten.pdf](https://www.klagenfurt.at/_Resources/Persistent/d9ca26681e2a7348d5ea9aa3310604d6bc5ffe5d/REAB_2020_%C3%9Cbersichten.pdf) (Abruf 13. 9. 2021), 115ff. Ein Blick ins Firmenbuch zeigt: Die Sportpark Klagenfurt GmbH (FN 264563P) hat ihren Abschluss zum 31.12.2020 erst am 2.8.2021 zum Firmenbuch eingereicht und sohin bereits nach der Präsentation des Abschlusses der Stadt Mitte Mai.

<sup>20</sup> Vgl Kamper, Kommunale Bilanzierung im Spannungsfeld von Sparsamkeitsgebot und True and Fair View, RFG 2021, 97.

Sie wird durch Corona-Sonderregelungen, wie der unternehmensrechtlichen Erstreckung der Frist zur Firmenbucheinreichung von 9 auf 12 Monate<sup>21</sup> gem § 3a (2) COVID-19-GesG zusätzlich verstärkt.

Um dem verfolgten Ziel, ein getreues Bild von der finanziellen Lage der Gebietskörperschaft zu vermitteln, stärker gerecht zu werden, wäre eine bessere Betonung des Stichtagsprinzips wünschenswert.

### 5.2.2 Bewertungsprozedere im Allgemeinen

Je nachdem, ob der Beteiligungsansatz am Abschlussstichtag nach dem im vorherigen Abschnitt skizzierten Prozedere auf einen unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegenden Wert abzuwerten ist oder auf einen höheren Ansatz bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten zuzuschreiben ist, wird von Wertminderungen oder -aufholungen gesprochen.

Ist der Beteiligungsansatz der Höhe nach hingegen über die historischen Anschaffungskosten hinaus aufzuwerten bzw auf einen niedrigen Ansatz bis auf die Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten abzuwerten, so wird von Neubewertungen gesprochen.

---

<sup>21</sup> Abschlüsse der Beteiligungsunternehmen mit Stichtag 31.12.2020 müssen sohin erst am 31.12.2021 beim Firmenbuch eingereicht werden, weshalb sie wohl erst in den Rechnungsabschluss 2022 als Grundlage eingehen können. Zum Covid-19-GesG siehe Seiser/Kurahs, Gesellschaftsrechtliches COVID-19-Gesetz (COVID-19-GesG), BBi 2020/5, 4.

Das skizzierte Bewertungsprozedere lässt sich grafisch wie folgt veranschaulichen:

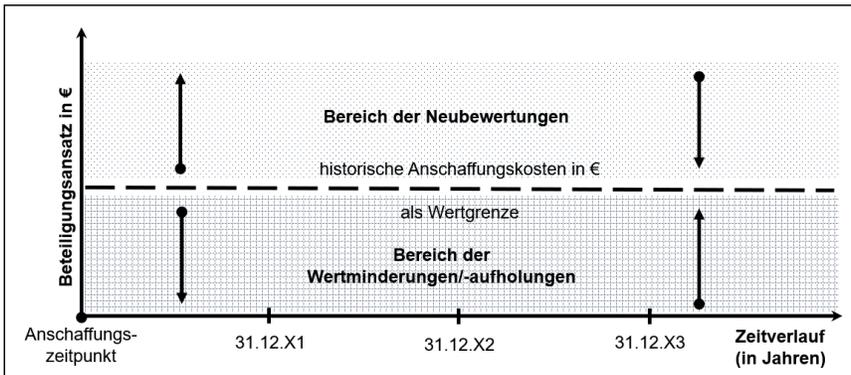


Abb. 2: Folgebewertungsprozedere bei Beteiligungen.

Klar müssen ergebniswirksame Wertminderungen/-aufholungen von ergebnisneutralen Neubewertungen getrennt werden. Ihre bilanzielle Erfassung erfolgt – wie nachstehend angeführt – unterschiedlich.

### 5.2.3 Wertminderungen/-aufholungen im Besonderen

Ist ein Beteiligungsansatz abzuwerten und ist zu diesem Zeitpunkt keine Neubewertungsrücklage vorhanden (die andernfalls zuvor aufzulösen wäre), so ist die Wertanpassung (analog zur außerplanmäßigen Abschreibung im Bereich der Sachanlagen) erfolgswirksam im Finanzaufwand zu erfassen.

Weist das Beteiligungsunternehmen ein negatives Eigenkapital auf, so hat die Gebietskörperschaft den Anteil mit Null anzusetzen. Anstelle des Ausweises eines negativen Anteils ist zu prüfen, ob eine Rückstellungsdotierung zu erfolgen hat. Hierzu sind die Beurteilungskriterien nach § 28 VRV 2015 heranzuziehen. Insb wenn die Gebietskörperschaft einen Anteil als vollhafter Gesellschafter (bspw

als OGist) hält und sie sohin eine gewisse Nachschussverpflichtung trifft, wird ein Rückstellungsansatz vonnöten sein.

Ist der Anteil der Höhe nach aufzuwerten, so spricht man nur bis zur Höhe der historischen Anschaffungskosten von einer Wertaufholung (danach liegt eine Neubewertung vor). Wertaufholungen sind stets als nicht finanzierungswirksamer Ertrag zu erfassen.

**Beispiel:**

*Eine Gebietskörperschaft hat einen 70%igen Anteil an einer Immobiliengesellschaft mbH erworben. Die Anschaffungskosten des Anteils belaufen sich auf € 70.000. Das Eigenkapital der GmbH beträgt zum Erwerbszeitpunkt € 100.000.*

*Im Folgejahr erzielt die GmbH einen Verlust von € 15.000. Daraus ergibt sich das neue Eigenkapital der GmbH wie folgt: € 100.000 - € 15.000 = € 85.000. Dementsprechend hat die Gebietskörperschaft ihre Beteiligung abzuwerten. Es ist wie folgt zu buchen: 694 Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen an 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen € 10.500 (70 % von € 15.000; dies entspricht einer Abwertung auf € 59.500 = 70 % des neuen Eigenkapitals von € 85.000).*

*Im zweitfolgenden Wirtschaftsjahr konnte der Turnaround erreicht und ein Gewinn iHv € 5.000 erzielt werden, der zur Gänze thesauriert wird. Das neue Eigenkapital der GmbH beläuft sich demnach auf € 90.000 (= € 85.000 + € 5.000). Darauf fußend hat die Gebietskörperschaft ihre Beteiligung wie folgt aufzuwerten: 080 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen an 8194 Erträge aus der Bewertung von Beteiligungen € 3.500 (70 % von € 5.000; dies entspricht einer Aufwertung auf € 63.000 = 70 % des neuen Eigenkapitals von € 90.000).*

## 5.2.4 Neubewertungen im Besonderen

Ist der Beteiligungswert über die historischen Anschaffungskosten hinaus zu erhöhen, so hat eine erfolgsneutrale Darstellung des Wertanstiegs durch die Verwendung einer Neubewertungsrücklage zu erfolgen.

Die Neubewertungsrücklage zählt zum Nettovermögen und wird auf der Passivseite der Vermögensrechnung ausgewiesen. Reduziert sich der Beteiligungswert nach vorheriger Dotierung einer Neubewertungsrücklage, so ist die Rücklage zunächst erfolgsneutral aufzulösen.

Nur sofern sich ein über die Höhe der Rücklage hinausgehender, weiterer Abwertungsbedarf ergibt, ist dieser erneut erfolgswirksam – als Wertminderung im vorherigen Sinne – zu erfassen. Neubewertungsrücklagen können demnach immer nur einen positiven oder keinen Wert aufweisen. Ein Ansatz unter „Null“ ist nicht möglich. Zur Zuordenbarkeit von Neubewertungen zu einzelnen Beteiligungsansätzen ist für jede Beteiligung bzw jede verwaltete Einrichtung ein eigenes Rücklagenkonto zu führen. Anders als Sachanlagen können Beteiligungen sohin an den Abschlussstichtagen mit einem über den historischen Anschaffungskosten liegenden Wert bilanziell ausgewiesen werden.

In Zusammenhang mit den Buchungen im Hinblick auf Gewinnausschüttungen ergibt sich in zeitlicher Abfolge folgendes Bild: Erzielte Gewinne des Beteiligungsunternehmens führen bei Nichtausschüttung zunächst zu ergebnisneutral anzusetzenden Neubewertungsrücklagen. Wird der Ausschüttungsbeschluss in der Folge gefasst, hat eine ergebniswirksame Einbuchung der Dividenden zu erfolgen. Gleichzeitig ist der Beteiligungsansatz ob der Eigenkapitalreduktion durch die Ausschüttung über die Auflösung der Rücklage ergebnisneutral im Wert zu reduzieren.

**Beispiel:**

Die Beteiligung an dem verbundenen Unternehmen A wurde bei der erstmaligen Bewertung in der Vermögensrechnung mit € 50.000 aufgenommen. Im Folgejahr erhöht sich ihr Wert um € 5.000 auf € 55.000. Hierzu ist zu buchen: 080 Beteiligung am verbundenen Unternehmen A an 940 Neubewertungsrücklage zu Beteiligung A € 5.000 (Zeitpunkt A in folgender Grafik).

Im darauffolgenden Jahr sinkt der Wert der Beteiligung um € 4.000 auf € 51.000. Der dazugehörige Buchungssatz lautet: 940 Neubewertungsrücklage zu Beteiligung A an 080 Beteiligung am verbundenem Unternehmen A € 4.000 (Zeitpunkt B in folgender Grafik).

Im nächstfolgenden Jahr sinkt der Wert der Beteiligung um weitere € 3.000 auf € 48.000. Damit liegt der Wert der Beteiligung um € 2.000 unter dem erstmaligen Wertansatz von € 50.000, den historischen Anschaffungskosten. Sihin ist zu buchen: 940 Neubewertungsrücklage zu Beteiligung A an 080 Beteiligung am verbundenen Unternehmen A € 1.000 sowie 694 Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen an 080 Beteiligung am verbundenen Unternehmen A € 2.000 (Zeitpunkt C in folgender Grafik).

Steigt der Beteiligungswert im nächsten Jahr um € 5.000 auf € 53.000 an, so liegt der Wert der Beteiligung um € 3.000 über dem erstmaligen Wertansatz von € 50.000. Vorherige Wertminderungen sind über Wertaufholungen rückgängig zu machen. Sie übersteigende Aufwertungen sind als Rücklage zu erfassen. Es ist zu buchen: 080 Beteiligung am verbundenen Unternehmen A an 8194 Erträge aus der Bewertung von Beteiligungen € 2.000 sowie 080 Beteiligung am verbundenen Unternehmen A an 940 Neubewertungsrücklage zu Beteiligung A € 3.000 (Zeitpunkt D in folgender Grafik).

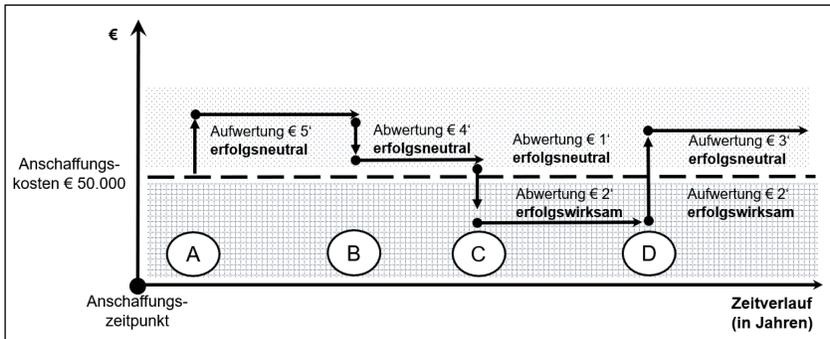


Abb. 3: Beteiligungsbewertung.

### Würdigung:

Kritisch erscheint das Bewertungsprozedere insb im Bereich der Anteilsgewährung durch Einbringung von Vermögenswerten seitens der Gebietskörperschaft. Werden Sachanlagen, die stille Reserven enthalten, zum Beteiligungserwerb hingegeben, findet aufseiten der Gebietskörperschaft zunächst lediglich ein Aktivtausch zu Buchwerten (vom Sachanlagevermögen zu den Beteiligungen) statt. In der Bilanz des Beteiligungsunternehmens werden die Sachanlagen hingegen mit ihrem Tageswert bewertet. Das führt bei einer Aufdeckung stiller Reserven zu einem höheren Eigenkapital beim Beteiligungsunternehmen und damit in der Folge auch zu einer höheren Anteilsbewertung auf Seiten der Gebietskörperschaft, die passivseitig über die Neubewertungsrücklage ausgeglichen wird. Rein durch die Übertragung von Vermögenswerten an eine im 100%igen Eigentum der Gebietskörperschaft stehende GmbH kann die Gemeinde stille Reserven von in ihrem Besitz befindlichem Vermögen sohin aufdecken; eine Vorgangsweise die ohne Auslagerung nach den Bewertungsbestimmungen zum Sachanlagevermögen nicht möglich wäre.

Um die Einheitlichkeit zu verbessern, wäre die Überarbeitung des Bewertungsprozederes notwendig.

**Beispiel:**

*In der Bilanz der Schlachthof GmbH werden die eingebrachten Vermögenswerte mit ihrem Zeitwert und sohin unter Aufdeckung der stillen Reserven mit einem Wert von € 255.000 ausgewiesen. Die aktivseitige Höherbewertung iHv € 50.000 führt passivseitig zu einem um diesen Betrag höheren Eigenkapital.*

*Durch die Bewertungsmethode „at equity“ und die 100%ige Beteiligung ist deshalb auch der Wertansatz des Anteils im Abschluss der Gebietskörperschaft aktivseitig um € 50.000 zu erhöhen und passivseitig in eine Neubewertungsrücklage einzustellen.*

**6 Abgang****6.1 Arten**

Im Regelfall wird der Abgang von Anteilen auf entgeltlicher Grundlage in Gestalt eines Verkaufs (unbeachtlich ob Zug um Zug, auf Raten oder gegen Rente) erfolgen. Denkbar ist auch ein Abgang durch Tausch von Vermögenswerten, über eine Entnahme iRv Umgründungen oder durch Liquidation. Rechtsformspezifische Besonderheiten bei der Abgangserfassung sind nicht zu beachten. Die Deaktivierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erfolgt analog zu jener von Personengesellschaften.

**6.2 Zeitpunkt**

Im Hinblick auf den Abgangszeitpunkt von Beteiligungen enthält die VRV keine Sonderbestimmungen. Es sind daher die allgemeinen Bilanzierungsregeln anzuwenden. Nach ihnen hat eine Ausbuchung zu erfolgen, wenn die Gebietskörperschaft das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung verliert. Der zivilrechtliche Eigentumsübergang bewirkt „stand-alone“ noch kein Ausscheiden aus der Vermögensrechnung der Gebietskörperschaft. Regelmäßig werden sich sohin schwebende Geschäfte ergeben, bspw wenn der (zivilrechtliche) Abschluss des

Kaufvertrages zeitlich vor der Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums liegt.

### **6.3 Ausbuchung samt Rücklagenauflösung**

Gehen Beteiligungen ab, die passivseitig iZm mit einer Neubewertungsrücklage stehen, so ist zuerst die Neubewertungsrücklage erfolgsneutral aufzulösen, in der Folge der Verkaufserlös der Beteiligung zu erfassen und danach der insgesamt erzielte Gewinn/Verlust aus dem Anteilsabgang iZd Abgangsbuchung der Beteiligung auszuweisen.

### **6.4 Sonderfall Umgliederungen**

Wie bei anderen Positionen der Vermögensrechnung auch (bspw im Bereich der Anlagen in Bau) kann der Erwerb weitere Anteile bzw der teilweise Verkauf von Anteilen einen veränderten Ausweis iRd Vermögensrechnung begründen. Die bspw bei einer Anteilsaufstockung von 30 % auf 55 % vorzunehmende Umgliederung von den Beteiligungen an assoziierten Unternehmen zu den Beteiligungen an verbundenen Unternehmen stellt einen zu Buchwerten vorzunehmenden Aktivtausch dar.

## **7 Resümee**

Die Häufigkeit von Ausgliederungen im kommunalen Bereich spricht klar für die Notwendigkeit von Regelungen zum Ansatz und zur Bewertung von durch Gebietskörperschaften gehaltenen Beteiligungen. Dass dabei wohl aus verwaltungsökonomischen Gründen eine pragmatische, leicht praktikable Vorgangsweise normiert wurde, ist zwar grds zu begrüßen. Schließlich stellt ein umfassend zu betreibendes Konzernrechnungswesen – wie nach dem UGB vorgeschrieben – auch private Unternehmen regelmäßig vor administrative Herausforderungen.

Anders als in den Entwürfen zur VRV fallen die gewählten „Erleichterungen“ letztlich aber sehr großzügig aus. So besteht auch bei einer alleinigen Beteiligung an einem Unternehmen keine Verpflichtung zur Vollkonsolidierung. Dadurch lässt sich das Ausmaß der öffentlichen Verschuldung durch Ausgliederung nach wie vor kaschieren; ein Umstand, der dem verfolgten Ziel zur getreuen, vollständigen Darstellung des Haushalts zuwiderläuft.

Auch eröffnen die aktuellen Regelungen zahlreiche Gestaltungsspielräume, die der angestrebten Einheitlichkeit der Abschlüsse nicht dienlich sind. Bspw kann in bestimmten Situationen auf ältere Abschlüsse der Unternehmen zur Beteiligungsbewertung zurückgegriffen werden; ein Umstand, der sich gerade in außerordentlich verlaufenen Geschäftsjahren (Stichwort Covid-Krise) deutlich auf den Informationsgehalt auswirken kann. Auch muss zur Beteiligungsbewertung kein UGB-Abschluss verwendet werden; je nachdem wie stark die alternativ angewendeten Standards vom nationalen Abschluss abweichen, ergibt sich dadurch ein veränderter Beteiligungsansatz.

Diese Liste ließe sich fortsetzen und zeigt letztlich, dass der Gesetzgeber zur besseren Erreichung eines getreuen, vollständigen und einheitlichen Haushaltsbildes einige „Nachschärfungen“ vornehmen könnte.

# Stärkt die bundes- interne Verrechnung von Mieten für historische Gebäude das Kostenbewusstsein?

Von **Mag. Martin Sailer\***

---

\* Für Informationen zum Autor siehe das Autorenverzeichnis auf S. 184.

## 1 Einleitung

Mit der Haushaltsrechtsreform des Bundes (BHG 2013) wurde als tragender Grundsatz für die Haushaltsführung die Wirkungsorientierung insbesondere auch unter Berücksichtigung des Ziels der tatsächlichen Gleichstellung von Frauen und Männern, der Transparenz, der Effizienz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes eingeführt<sup>1</sup>. Als Ausfluss dessen wurden mit dem Ziel der Optimierung und Steuerung der Liegenschaftsverwaltung des Bundes mit § 63 BHG 2013 und der auf seiner Grundlage ergangenen Leistungsabgeltungs-Verordnung (LA-V 2013) Entgelte für die Nutzung von Liegenschaften der Republik Österreich in Verwaltung von BMDW/Burghauptmannschaft Österreich (Bundesgebäudeverwaltung), durch die Ressorts geschaffen.

Nach nunmehr fast sieben Jahren, in denen die Burghauptmannschaft entsprechend den jeweiligen Verordnungen des BMF den Nutzerressorts Benützungvergütungen in Rechnung stellt, sollte ein Blick darauf geworfen werden, inwieweit die szt. intendierten Erwartungen tatsächlich eingetreten sind.

## 2 Die Rechtsgrundlagen

### 2.1 Bundshaushaltsgesetz 2013

§ 63 Abs. 1 BHG 2013 legt fest, dass Organe des Bundes für Leistungen (§ 859 ABGB), die sie von einem anderen Organ des Bundes empfangen, eine Vergütung zu entrichten haben. Dabei ist eine Vergütung auf Basis des gemeinen Wertes (§ 305 ABGB) zu vereinbaren. Von diesem Bewertungsgrundsatz kann abgegangen werden, wenn und soweit dies die Eigenart der Leistung erfordert. Gemäß Absatz 4 haben die Bundesorgane den in diesem Zusammenhang entstehenden Aufwand oder Ertrag im Haushaltsverrechnungssystem finanzierungswirksam zu veranschlagen.

---

<sup>1</sup> § 2 BHG 2013.

## 2.2 Leistungsabgeltungsverordnung 2013 (LA-V 2013)

Die näheren Bestimmungen zu § 63 BHG 2013 wurden durch die LA-V 2013 festgelegt.

§ 6 LA-V 2013 (BGBl. II Nr. 509/2012 - Stammfassung) enthält Sonderbestimmungen betreffend die Nutzung von Objekten, in Verwaltung und bautechnischer Betreuung der Burghauptmannschaft Österreich, durch haushaltsführende Stellen. Demnach ist für die Nutzung solcher Objekte des Bundes von den haushaltsleitenden Organen des Bundes ab 1. Jänner 2015 eine Benützungvergütung an die Burghauptmannschaft Österreich zu entrichten.

Mit der LA-V Novelle BGBl. II Nr. 19/2015 wurden sodann für das Kalenderjahr 2015 erstmalig Benützungvergütungen festgelegt. Die LA-V 2013 wurde um eine Anlage ergänzt, welche eine Auflistung der betroffenen Untergliederungen und der auf diese entfallenden Benützungvergütungen enthält. Dieser Anlage liegen vom BMDW (damals BMWFW) dem BMF zur Verfügung gestellte Rechenwerte basierend auf konkreten Nutzflächenerhebungen zugrunde. Die Zeit zwischen Inkrafttreten der Stammfassung und der erstmaligen Festsetzung von Benützungvergütungen mit Beginn 2015 diente insbesondere der Erfassung der unter das Regelungsregime fallenden Flächen und der Errechnung des verrechneten Quadratmeterpreises durch das BMDW (Grundlage § 6 Abs. 2 LA-V 2013). Die Benützungvergütungen betragen insgesamt 14,404 Mio. € jährlich.

Diese Benützungvergütungen wurden mit der Novelle BGBl. II Nr. 83/2016 für die Kalenderjahre 2016 und 2017 verlängert. Dabei wurde in den Erläuterungen auch ausdrücklich festgehalten, dass die in der Anlage festgelegten Werte unabhängig von den tatsächlichen Nutzflächen, insbesondere auch unabhängig von zwischenzeitig erfolgten Änderungen, zur Anwendung gelangen.

Aufgrund der Bundesministeriengesetz-Novelle 2017 war es erforderlich, die Benützungvergütungen ab 2018 anzupassen: Eine weitere LA-V-Novelle (BGBl. II Nr. 115/2018) hat die bisherigen Nutzflächenänderungen nachgezogen. Das Gesamtvolumen der von den Ressorts an die Burghauptmannschaft zu zahlenden Benützungvergütungen betrug nunmehr 18,369 Mio. € pro Jahr und wurde für die Kalenderjahre 2018 und 2019 festgelegt.

Mit BGBl. II Nr. 613/2020 wurden mit einer neuerlichen LA-V Novelle die Benützungvergütungen für die Jahre ab 2020 festgelegt. Während für 2020 die Werte aus 2019 fortgeschrieben wurden (18,369 Mio. €), wurden die Beträge ab 2021 erneut angepasst und auf ein Gesamtvolumen von 17,674 Mio. € pro Jahr reduziert. Verantwortlich dafür sind die auf die BMG-Novelle 2020 zurückzuführenden Verschiebungen der Ressortzuständigkeiten und der damit zusammenhängenden Flächenzuordnungen. Insgesamt wurden den Nutzerressorts je Kalenderjahr Benützungvergütungen für rund hundert Objekte der Burghauptmannschaft vorgeschrieben.

### 2.3 Haushaltsrechtslage vor dem BHG 2013

Der Vollständigkeit halber soll noch kurz auf die Rechtslage vor der Haushaltsrechtsreform 2013, somit nach BHG 1986, eingegangen werden. § 49 BHG (1986) enthielt zwar eine großteils analoge Regelung für Vergütungen bei Leistungen zwischen Organen des Bundes, beinhaltete jedoch eine Ausnahme für die vorübergehende oder endgültige Überlassung von beweglichem und unbeweglichem Bundesvermögen.<sup>2</sup> Für die Überlassung von Liegenschaften der Burghauptmannschaft an Nutzerressorts war somit keine Benützungvergütung zu entrichten.

---

<sup>2</sup> § 49 Abs. 1 BHG (1986): „(...) Eine Vergütung hat jedenfalls zu entfallen, wenn es sich um die endgültige oder vorübergehende Übertragung

1. der Benützung und Verwaltung von Bestandteilen des unbeweglichen Bundesvermögens oder 2. von Bestandteilen des beweglichen Bundesvermögens... handelt.“

### 3 Ziele der Einführung von Benützungvergütungen für Liegenschaften der Burghauptmannschaft durch die Haushaltsrechtsreform 2013

#### 3.1 Optimierungs- und Steuerungseffekt

Im Zuge der Haushaltsrechtsreform 2013 war der erwartete Optimierung- und Steuerungseffekt ein wesentlicher Ansatzpunkt für die Einführung der Benützungvergütungen. Die szt. Überlegungen in dem im Bundesministerium für Finanzen eingerichteten „Haushaltsrechtsteam“ gingen unter anderem in Richtung betriebswirtschaftliche Ausrichtung des Haushaltsrechts.

In Bezug auf die bundesinterne Liegenschaftsverwaltung wurde ein Ungleichgewicht zwischen Ressorts in Gebäuden der Bundesimmobiliengesellschaft (BIG) einerseits und Ressorts in Liegenschaften der Burghauptmannschaft andererseits geortet. Ziel des Bundesimmobiliengesetzes<sup>3</sup> ist es, *„das Immobilienvermögen und den Immobilienbedarf des Bundes nach wirtschaftlichen und marktorientierten Grundsätzen neu zu organisieren, die historisch gewachsenen Strukturen zu straffen, das Kostenbewusstsein bei den Nutzerressorts zu fördern, damit auch für ein sparsames Umgehen mit der Ressource Raum zu sorgen und Instrumente synergetischer Bedarfsfeststellung zu schaffen“*.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Bundesgesetz, mit dem die Bau- und Liegenschaftsverwaltung des Bundes neu organisiert sowie über Bundesvermögen verfügt wird (Bundesimmobiliengesetz), StF BGBl. I Nr. 141/2000.

<sup>4</sup> § 1 Bundesimmobiliengesetz.

Jene Ressorts, für die gemäß § 19 Abs. 1 Bundesimmobiliengesetz seitens des (damaligen) Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit ein Mietvertrag im Wesentlichen auf Basis von Marktmieten<sup>5</sup> abgeschlossen wurde<sup>6</sup>, hatten Mietzinszahlungen zu leisten, die Nutzer von Liegenschaften der Burghauptmannschaft waren dagegen de facto (aus Ressortsicht) unentgeltlich untergebracht. Während Ressorts in BIG-Gebäuden mit den Budgets wirtschaften müssen, die ihnen für die Mietenzahlungen zugeordnet wurden, und somit ein Anreiz auf permanente Optimierung des Flächenbedarfs bestünde, würde bei den Nutzern der Liegenschaften der Burghauptmannschaft hingegen jeglicher Anreiz für kostenbewusste Nutzung des Raumes fehlen. Außerdem fehlten marktnahe Werte für die Nutzung des Raumes und wären solche in einem modernen Rechnungswesen aus Gründen der Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit geboten. Bundesinterne Nutzungen sollten jedoch – gemäß den Überlegungen im szt. „Haushaltsrechtsteam“ - für eine kostenbewusste Überprüfung der Raumnutzungen auch in der Budgetplanung und -verrechnung („möglichst getreu“<sup>7</sup>) dargestellt werden. Die Verpflichtung zu Mietenzahlungen sollte bspw. einen Anreiz dafür schaffen, Leerstehungen zu melden und im Idealfall nicht benötigte Räumlichkeiten an die Burghauptmannschaft für andere Verwertungszwecke zurückzustellen.

Diese Erwartungen dürften sich nicht erfüllt haben, da sich der reale Gesamtflächenbedarf der Ressorts in Liegenschaften der Burghauptmannschaft seit Beginn der Einführung der Benützungvergütungen kaum verändert haben dürfte.<sup>8</sup>

<sup>5</sup> Sh. 298 der Beilagen XXI. GP – Regierungsvorlage: „Die in der Anlage C. ausgewiesenen Mietzinse sind nach dem Kriterium der Marktüblichkeit ermittelt.“

<sup>6</sup> § 19 Abs. 1 Bundesimmobiliengesetz: „Der Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit ist im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen ermächtigt, für die jeweiligen haushaltsleitenden Organe als Mieter im Ausmaß von deren am 31. Dezember 2000 jeweils gegebenen Nutzung an den Objekten gemäß Anlage A mit der Bundesimmobiliengesellschaft mbH einen Mietvertrag abzuschließen, ...“

<sup>7</sup> Sh. § 2 Abs. 1 BHG 2013.

<sup>8</sup> Die Änderungen in den Benützungvergütungen durch die LA-V Novellen sind vorwiegend nicht auf tatsächlich veränderten Gesamtflächenbedarf der Ressorts zurückzuführen, sondern auf unterschiedliche rechnerische Grundlagen, Korrekturen bei Neuvermessungen oder geringfügige Umbauten etc.

Im Wesentlichen können folgende Gründe dafür angeführt werden:

- a) Für die überwiegend historischen Liegenschaften der Burghauptmannschaft gibt es im Wesentlichen **keinen „Markt“**. Im Zuge der Neuorganisation der Liegenschaftsverwaltung des Bundes im Jahr 2000 wurden gerade jene Objekte, die einen hohen Identifikationscharakter und Identifikationswert für die Republik Österreich aufweisen und bei denen daher eine Übertragung an die BIG aus mehreren Gründen nicht in Frage kam, vom anderen Immobilienbestand abgespalten und bei der Burghauptmannschaft belassen („historische Objekte“).<sup>9</sup> Die Verankerung des kulturellen Erbes in der Gegenwart wurde als eine weiterhin unmittelbar vom Staat wahrzunehmende öffentliche Aufgabe betrachtet.<sup>10</sup>

Mit der LA-V Novelle 2015 wurden dementsprechend auch keine Marktmieten wie etwa bei den BIG-Mietverhältnissen festgelegt (sh. hierzu die näheren Ausführungen unter Pkt. 3.2.a).

- b) Es besteht **kein Anreiz** für die Ressorts, Flächen abzugeben. Da die Ressorts die Beträge, die sie für die Nutzung der Räumlichkeiten als Benützungvergütung an die Burghauptmannschaft zu entrichten haben, vom Bundesminister für Finanzen im Rahmen der jährlichen Budgets zur Verfügung gestellt erhalten, stellen diese für sie bloß einen Durchläufer dar. Veränderungen in den Nutzflächen (bspw. nach BMG-Änderungen) werden bei der Budgeterstellung nachgezogen: bei geringerem Flächenbedarf wird entsprechend das Budget reduziert, bei Mehrbedarf erhöht. Es besteht somit kein Anreiz, Raum einzusparen, die Rückstellung einzelner Räume macht aus der Sicht der Ressorts daher wenig Sinn. Innerhalb von Legislaturperioden gibt es lt. Auskunft des BMDW

<sup>9</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 Z. 2 Bundesimmobiliengesetz.

<sup>10</sup> Sh. 298 der Beilagen XXI. GP - Regierungsvorlage.

ohnehin kaum nennenswerten Flächenänderungen. Eine Budgetsteuerung ist auf diesem Weg nicht wirklich herbeiführbar.

- c) Ein weiterer Aspekt, dass Ressorts verfügbare Räumlichkeiten nicht zurückzustellen, könnte sein, dass durch laufende Regierungsumbildungen die Räume als Reserven und Puffer gehalten werden. Raumerweiterungen durch die Übernahme von neuen Sektionen gestalten sich für die Ressorts sehr schwierig.
- d) Die Burghauptmannschaft kann die **„Mieteinnahmen“ nicht für Instandhaltungsmaßnahmen/Erhaltungsmaßnahmen** nutzen. Somit besteht auch für die Burghauptmannschaft kein Anreiz, derartige „Mieten“ zu verrechnen, da die Zahlungen für die Benützungvergütungen lediglich „im Kreis“ geschickt werden (sh. nachfolgender Absatz). Die Erhaltung der Bundesgebäude wird vom allgemeinen Bautenbudget finanziert, es besteht kein unmittelbarer Zusammenhang mit den Benützungvergütungen. Somit stellt sich die Situation anders dar als bei der BIG, die aus ihren Erträgen Bau- und Sanierungsmaßnahmen zu finanzieren hat.

### 3.2 Transparenz

Gem. § 63 Abs. 4 BHG 2013 ist der mit den Vergütungen verbundene Aufwand oder Ertrag im Haushaltsverrechnungssystem finanzierungswirksam zu veranschlagen. Demzufolge wurden seit 2015 die zu entrichtenden Benützungvergütungen bei den jeweiligen Untergliederungen und die Einzahlungen in der UG 40 Wirtschaft veranschlagt. So sehr damit dem Grundsatz der rechnerischen Transparenz entsprochen werden soll, so gibt es doch gewisse Unschärfen dabei:

- a) Benützungvergütungen stellen **nur „fiktive Mieten“** dar: Mit der Einführung der Benützungvergütungen wollte man den Wert der Nutzung des jeweiligen Bundeseigentums durch

den Bund verrechnungsmäßig nachvollziehbar und mit sog. „Marktmieten“ bei anderen Objekten – einschließlich Liegenschaften der bundeseigenen Bundesimmobiliengesellschaft – vergleichbar machen.

Die durch die LA-V 2013 festgesetzten Benützungvergütungen sind jedoch keine realen Marktmieten, sondern widerspiegeln nur einen fiktiven Wert. Seitens des BMDW (ehemals BMWFW) wurden als Grundlage für Benützungvergütungen der LA-V die Kosten für die Erhaltung der Gebäudesubstanz<sup>11</sup> in Höhe von 8,70 €/m<sup>2</sup> Nutzfläche je Monat errechnet. Für die Benützungvergütungen gem. LA-V wurden hingegen bspw. die Kosten für den Gebäudebetrieb<sup>12</sup> außer Betracht gelassen, da bei dieser Kostenart zum Zeitpunkt der Einführung der Benützungvergütungen ein uneinheitliches System vorlag.<sup>13</sup>

Weiters wurden als Basis für die Nutzungsentgelte – anders als bei modernen Bürogebäuden – die Nutzflächen lt. ÖNORM 1800 herangezogen, somit keine Allgemeinflächen (Gänge, Stiegenhäuser, Sanität- und Technikflächen). Dies erfolgte aus Praktikabilitätsgründen in Liegenschaften mit mehreren Nutzern, weil dort eine schwierig abzubildende aliquote Aufteilung derartiger Flächen erforderlich wäre.<sup>14</sup> Außerdem hätte es bei historischen Gebäuden Diskussionen über eine Ungleichbehandlung gegeben, da diese Gebäude besonders viele und große Verkehrsflächen aufweisen.

---

<sup>11</sup> Kosten, die nicht Kosten für den Gebäudebetrieb darstellen, somit große Instandsetzungen und Investitionen. Anders als kleinere Erhaltungsmaßnahmen, die zu den Kosten des Gebäudebetriebes gezählt werden.

<sup>12</sup> Kosten der Verwaltung, technischer Gebäudebetrieb, Ver- und Entsorgung, Reinigung und Pflege, Sicherheit etc.

<sup>13</sup> Kosten wurden/werden teilweise von der Burghauptmannschaft, tlw. von den Nutzern selbst getragen.

<sup>14</sup> Bspw. im „Regierungsgebäude“, Stubenring 1.

- b) **„Mieten“ nicht immer aktuell:**  
Nach BMG Änderungen nimmt die Anpassung durch das BMDW aufgrund der aufwändigen Nutzerzuordnungen (de facto Verwaltungsübereinkommen zwischen BMDW und Nutzerressort) einschließlich Abstimmungsrunden mit den betroffenen Ressorts teilweise viele Monate in Anspruch. Das hat zur Folge, dass die geänderten Daten bei der Erstellung des jeweiligen Bundesfinanzgesetzes noch nicht unmittelbar zur Verfügung stehen und damit oftmals erst mit erheblicher Verzögerung zur Anwendung gelangen. Die Beträge in der LA-V 2013 entsprechen somit sehr häufig nicht den aktuellen Nutzungsgegebenheiten<sup>15</sup> (zeitliche Verzögerungen von bis zu zwei Jahren zwischen Raumänderung und budgetärer Auswirkung sind möglich). Dem Grundsatz der finanziellen Transparenz wird damit kaum entsprochen.
- c) **Eigentum bedarf keiner Miete:**  
Gerade die historischen Gebäude, die von der Burghauptmannschaft verwaltet werden, sind regelmäßig seit sehr langer Zeit in staatlichem Eigentum und werden aller Voraussicht nach auch noch geraume Zeit weiter der staatlichen Verwaltung dienen. Entsprechend wäre hier selbst nach kaufmännischen Maßstäben weniger eine reale oder fiktive Miete als der Aufwand der Erhaltung sowie eine allfällige Abschreibung zu verbuchen.

---

<sup>15</sup> Vgl. bspw. die Situation im Jahr 2020: Trotz Kundmachung der BMG Novelle 2020 am 28.1.2020 galten aufgrund der langen Vorlaufzeit für das gesamte Jahr 2020 noch die Benützungvergütungen aus 2018. Erst für das BFG 2021 standen die aktualisierten Werte zur Verfügung.

## 4 Ergebnis

Die obigen Ausführungen legen die Vermutung nahe, dass die szt. Erwartungen im Zuge der Haushaltsrechtsreform, durch die Einführung von Benützungvergütungen für die bundesinterne Nutzung von Liegenschaften eine effizientere und transparentere Liegenschaftsverwaltung zu erreichen, nicht eingetreten sind. Angemerkt wird jedoch, dass durch die Einführung der Benützungvergütungen die Datenlage rund um die Bundesnutzungen in Objekten in Verwaltung der Burghauptmannschaft Österreich erheblich verbessert werden konnte, da die Nutzerressorts seither bei der Datenerfassung zur Mitarbeit verpflichtet sind. Diese Verpflichtung sollte beibehalten werden.

Eine Gleichbehandlung mit BIG-Mieten und damit betriebswirtschaftliche Ausrichtung der Nutzungsverhältnisse zwischen der Burghauptmannschaft und den Ressorts wurde durch die Benützungvergütungen bislang nicht herbeigeführt werden. Durch die Festlegung von Benützungvergütungen hat sich der angedachte Anreiz zu einer wirtschaftlicheren, sparsameren und zweckmäßigeren Liegenschaftsbewirtschaftung und damit Stärkung des Kostenbewusstseins nicht verwirklicht.

Die Benützungvergütungen der Burghauptmannschaft stellen auch nur eine sehr eingeschränkte Transparenz über die Nutzungsverhältnisse der Ressorts dar und widerspiegeln keineswegs „Marktpreise“. Sie sind daher wenig aussagekräftig. Der Aufwand, Zahlen verordnungsmäßig vorzuschreiben, Budgets für die Entrichtung von Benützungvergütungen zu planen und diese bei der Burghauptmannschaft zu vereinnahmen, ist nicht unbeträchtlich. Diesem „Geld im Kreis schicken“ steht trotz Erfahrungen seit nunmehr etlichen Jahren kein messbarer Nutzen gegenüber, der den administrativen Aufwand rechtfertigen würde.

Abschließend soll jedoch auch nicht unerwähnt bleiben, dass bereits die Erläuterungen zum Bundesimmobiliengesetz die Verrechnung von fiktiven Mieten aus Gründen der Kostenwahrheit und zur Stärkung

des Kostenbewusstseins in Aussicht stellen.<sup>16</sup> Auch der Rechnungshof empfahl der Burghauptmannschaft, den bundesinternen Nutzern fiktive Mieten darzustellen, um eine kostenbewusste Überprüfung ihrer Raumnutzungen und ihres Raumbedarfs zu bewirken.<sup>17</sup> Eine ressourcenmäßige Erfassung und laufende Evaluierung der bundesinternen Verwendung von Liegenschaften erscheint jedenfalls der Sache nach sinnvoll. Ob die Leistungsabgeltungs-Verordnung dafür das richtige Instrument ist, bleibt im Lichte der oben aufgezeigten Schwachstellen zu diskutieren.

---

<sup>16</sup> Sh. 298 der Beilagen XXI. GP - Regierungsvorlage.

<sup>17</sup> Rechnungshof Bund 2011/11, TZ 15.2.

# Das Bundesbudget 2022 samt erstem Schritt zu einer ökologischen Steuerreform

Von Dr. **Philipp Lust**, LL.M. (Brügge)\*

---

\* Für Informationen zum Autor siehe das Autorenverzeichnis auf S. 185.

## 1 Einleitung

Am 13. Oktober 2021 hat der damalige Finanzminister Gernot Blümel den Budgetentwurf des Bundes für das Jahr 2022 präsentiert, den der Nationalrat mit Gesetzesbeschluss vom 18. November 2021 angenommen hat. Dabei war die Schlussphase der Budgeterstellung auch von einer politischen Krise<sup>1</sup> begleitet. Das Budget ist auf Grundlage der positiven Konjunkturprognosen des Wirtschaftsforschungsinstituts (WIFO)<sup>2</sup> im Sinne der Bewältigung der Corona-Krise ohne maßgebliche Einsparungen geplant worden, wobei in weiterer Folge vor Jahresende erneut eine Corona-bedingte Geschäftsschließung („Lockdown“) angeordnet werden musste.

Schlussendlich wurde der Bundesvoranschlag gemäß dem von der Regierung gewünschten Budgetentwurf 2022<sup>3</sup> am 30. November 2021 im Rahmen des Bundesfinanzgesetzes 2022 unter BGBl. I Nr. 195/2021 kundgemacht.

## 2 Die Entwicklung der Budgetzahlen

Zahlenmäßig reißt auch das Bundesbudget 2022 aus den **üblichen rund 80 Milliarden Euro** auf Einnahmen- wie Ausgabenseite aus, die sich **bis zum Jahr 2019** regelmäßig grob im Rahmen des 3 %-Maastricht-Defizits<sup>4</sup> bewegt haben. Im Jahr 2019 wurde mit

---

<sup>1</sup> Siehe z.B. Profil 6. 10. 2021, Die komplette Anordnung zur ÖVP-Hausdurchsuchung: Das sind die Vorwürfe; <https://www.profil.at/oesterreich/die-komplette-anordnung-zur-oevp-hausdurchsuchung-das-sind-die-vorwuerfe/401760906>, und Standard 10. 10. 2021, Wer über Kurz' Rücktritt entschieden hat – und wie es nun mit der Koalition weitergeht; <https://www.derstandard.at/story/2000130317828/wer-hat-sebastian-kurz-ruecktritt-entschieden-zwei-chronologien>.

<sup>2</sup> Siehe z.B. WIFO-Konjunkturprognosen, Oktober 2021 (Stefan Schiman, Prognose für 2021 und 2022: Vierte COVID-19-Welle bremst kräftigen Aufschwung) mit einem prognostizierten Wachstum um 4,4 % 2021 und um 4,8 % 2022, oder BMF, Budgetbericht 2022 (2021), 29 ff.

<sup>3</sup> RV 1034 Blg. NR XXVII GP.

<sup>4</sup> Vgl. Art. 126 und 140 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), samt Protokoll Nr. 13 über die Konvergenzkriterien, auch wenn es mit dem unionsrechtlichen „Six-Pack“ 2011 und dem „Two-Pack“ 2013 zu Ergänzungen gekommen ist, wobei die Maßnahmen

80,4 Mrd. € Einzahlungen und 78,9 Mrd. € Auszahlungen ausnahmsweise sogar ein Überschuß von schlussendlich 1,5 Mrd. € erzielt.<sup>5</sup>

Wie so oft ergab sich diese Verbesserung auch im Jahr 2019 trotz gerne verwendeter Worte wie „Sparen im System“<sup>6</sup> weniger aus Einsparungen gegenüber dem Vorjahresbudget (2018: bei 78,5 Mrd. € um 0,4 Mrd. € geringere Auszahlungen)<sup>7</sup> oder gegenüber der laufenden Budgetplanung (2019: 79,2 Mrd. €,<sup>8</sup> wovon immerhin 0,3 Mrd. € nicht ausgegeben wurden), sondern primär über konjunkturbedingt höher als erwartet vereinnahmte Steuererträge (80,4 statt 79,7 Mrd. €).

<b>Administrativer Haushalt, Bundesvoranschlags-Entwurf 2022</b>				
In Mrd. €	2019 Erfolg	2020 Erfolg	2021 BVA	2022 BVA-E
<b>Finanzierungshaushalt</b>				
Auszahlungen	78,9	96,1	103,2	99,1
COVID-19-Krisenbewältigungsfonds		8,5	9,9	3,7
Kurzarbeit			3,7	0,2
Ökosoziale Steuerreform (auszahlungsseitig)				2,1
Maßnahmen für den Standort				0,6
Einzahlungen	80,4	73,6	72,5	86,4
Ökosoziale Steuerreform: CO2-Bepreisung				0,5
Ökosoziale Steuerreform: Entlastung (einzahlungsseitig)				-1,1
<b>Nettofinanzierungssaldo</b>	<b>1,5</b>	<b>-22,5</b>	<b>-30,7</b>	<b>-12,6</b>

Abb. 1: Die Entwicklung der Auszahlungen und Einzahlungen des Bundes gemäß BMF, Das Budget 2022 im Überblick (2021).

derzeit krisenbedingt aufgrund der „allgemeinen Ausweichklausel“ ausgesetzt sind; siehe die Mitteilung der Europäischen Kommission an den Rat COM(2020) 123 final vom 20. 3. 2020.

<sup>5</sup> Bundesrechnungsabschluss 2019, III-137 Blg. NR XXVII. GP.

<sup>6</sup> Vgl. z.B. die parlamentarische Anfrage 3491/J an Finanzminister Hartwig Löger vom 8. 5. 2019 sowie die Antwort von Finanzminister Eduard Müller 3505/AB vom 8. 7. 2019.

<sup>7</sup> Art. I Bundesfinanzgesetz 2018, BGBl. I Nr. 18/2018.

<sup>8</sup> Art. I Bundesfinanzgesetz 2019, BGBl. I Nr. 19/2018.

Mit dem Aufkommen der **Corona-Pandemie Anfang 2020** dürften sich diese Werte jedoch endgültig in das Reich der Vergangenheit bewegt haben: 2020 brachen die **Einnahmen** des Bundes um 8,5 % auf **73,6 Mrd. €** ein, während die **Ausgaben** um 21,8 % auf **96,1 Mrd. €** explodierten und damit gemäß Bundesrechnungsabschluss ein Defizit von 22,5 Mrd. € oder gesamtstaatlich 8,3 % des Bruttoinlandsprodukts ergeben haben.<sup>9</sup>

Die Staatsverschuldung ist entsprechend von gut 70 % statt der unionsrechtlich langjährig gebotenen 60 %<sup>10</sup> im Jahr 2020 schlussendlich auf 83 % gestiegen und bleibt vorerst auf diesem Niveau.

Auch das **Budget 2021** hatte nämlich Corona-bedingt im Bundesvoranschlag (BVA) **103,2 Mrd. € an Auszahlungen bei 72,5 Mrd. € an Einzahlungen** geplant. Hierbei waren die absehbaren Corona-Maßnahmen bereits integriert, wobei für weitere Corona-Maßnahmen darüber hinaus noch eine Ermächtigung über schlussendlich 5 Mrd. € vorgesehen wurde.<sup>11</sup> Vom Monatserfolg<sup>12</sup> der abgelaufenen Monate her bewegen sich die Werte grob ähnlich dem Niveau des Vorjahres, wobei schlussendlich ein etwas niedrigeres Defizit als 2020 zu erwarten ist.

Die nun für **2022** vorgesehenen aggregierten Werte<sup>13</sup> gehen trotz vermeintlich überstandener Corona-Problematik von **Auszahlungen in Höhe von 99,1 Mrd. €** – ohne noch die wiederum geplante 5 Mrd. € Corona-Ermächtigung (Art. VI Z5) – aus. Es ist daher davon auszugehen, dass ein Bundesbudget in der Zeitrechnung ab bzw. nach Corona eher bei knapp 100 Mrd. € als im Rahmen der davor üblichen

<sup>9</sup> Bundesrechnungsabschluss 2020, III-321 Blg. NR XXVII. GP, sowie zum Bundesfinanzgesetz 2020, BGBl. I Nr. 46/2020 idF 148/2021.

<sup>10</sup> Siehe FN 4.

<sup>11</sup> Vergleiche die Ermächtigung in Art. VI Abs. 4 BFG 2021, BGBl. I Nr. 122/2020 idF 89/2021, zugunsten des COVID-19 Krisenbewältigungsfonds sowie die zusätzliche COFAG-Ermächtigung in Art. VI Abs. 5 über 4 Mrd. € und Lust, Die Novelle des Bundesbudgets 2021, ÖHW 2021, 25 (27f).

<sup>12</sup> BMF, Monatsbericht Oktober 2021 sowie COVID-19-Berichterstattung (2021), 6.

<sup>13</sup> Art. I Bundesfinanzgesetz 2022 (BFG 2022), BGBl. I Nr. 195/2021.

80 Mrd. € anzusiedeln ist. Immerhin geht man aufgrund der heuer bislang positiven wirtschaftlichen **Entwicklung auch von Einzahlungen** des Bundes in einem Maß über den Corona-Jahren und den davor üblichen grob 80 Mrd. €, nämlich von **86,4 Mrd. €** aus. Auf dieser Basis ergibt sich für 2022 ein geplantes Bundesdefizit von 12,6 Mrd. € und ein gesamtstaatliches Defizit von 2,3 % des BIP, soweit sich die wirtschaftliche Entwicklung nicht aufgrund der doch fortlaufenden Corona-Probleme eintrübt oder erneut großzügige staatliche Corona-Maßnahmen zu steigenden Auszahlungen führen.

Gemäß dem Entwurf des **Bundesfinanzrahmengesetzes für 2022 bis 2025**<sup>14</sup> sowie dem vorliegenden Strategiebericht 2022 bis 2025 sollen sich die Ausgaben des Bundes in den Jahren 2023 bis 2025 etwas reduzieren und bei gut 95 Mrd. € einpendeln. Aufgrund stetig steigender Einnahmen soll sich auch das jährliche Defizit wieder reduzieren und 2025 wieder bei gut 2 Mrd. € liegen. So wird angestrebt, nach 2025 auch wieder die relative staatliche Verschuldung auf das Vorkrisenniveau in der Größenordnung von 70 % der Wirtschaftsleistung zurückzubringen, auch wenn die seit dem Gemeinschaftsbeitritt vor gut 25 Jahren<sup>15</sup> nicht erreichten Maastrichtkriterien von 60 % weiterhin auf absehbare Zeit unerreichbar erscheinen.

---

<sup>14</sup> BGBl. I Nr. 196/2021.

<sup>15</sup> Vgl. Abbildung 3 zur historischen Entwicklung bei Grossmann, Kurzurückblick auf 50 Jahre Fiskalrat – vormals Staatsschuldenausschuss, ÖHW 2021, 95 (104) – in diesem Heft.

### 3 Schwerpunkt ökosoziale Steuerreform

Es stellt sich damit die Frage, welche inhaltlichen Schwerpunkte mit dem kommenden Budget erreicht werden wollen. Während der Großteil der staatlichen Aufgaben freilich zu ähnlichen Bedingungen wie bisher fortgeführt wird, so ist der zentrale Schwerpunkt des künftigen Budgets 2022 die **ökosoziale Steuerreform**, deren Regierungsvorlagen erst rund einen Monat nach dem Budget präsentiert wurden.<sup>16</sup>

Sie soll im Sinne der sowohl für Wirtschaft als auch für Umwelt stehenden Koalitionspartner ökologische Aspekte mit einer wirtschaftsfreundlichen Umgebung kombinieren und nebenbei auch eine Entlastung von Arbeitnehmern bewerkstelligen.

---

<sup>16</sup> Während im Budgetbegleitgesetz 2022, RV 1102 XXVII. GP, keine Details hierzu erkennbar sind, wurden die Begutachtungsentwürfe zur Steuerreform erst am 8. 11. 2021 präsentiert, siehe RV 158/ME XXVII. GP zum Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 Teil I betreffend Abgabenrechtsänderungen und das Nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022, RV 159/ME XXVII. GP zum Klimabonusgesetz im Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 Teil II und die sozialversicherungsrechtlichen Änderungen gemäß RV 160/ME XXVII. GP zum Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 Teil III. Der vorliegenden Analyse liegen diese Regierungsvorlagen zugrunde, sodass sich bis zum Gesetzesbeschluss noch Änderungen ergeben können.

In Zahlen ausgedrückt stellen sich die zentralen Maßnahmen der nächsten Jahre wie folgt dar:

In Mio. €	Erfolg			Bundesfinanzrahmen				2022-
	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2025
<b>Ökosoziale Steuerreform</b>				<b>2.645,0</b>	<b>4.293,0</b>	<b>5.570,0</b>	<b>6.127,0</b>	<b>18.635,0</b>
CO <sub>2</sub> -Bepreisung				-500,0	-1.000,0	-1.400,0	-1.700,0	-4.600,0
Entlastung Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer				2.725,0	4.803,0	5.775,0	6.247,0	19.550,0
Entlastung Unternehmen				175,0	300,0	1.130,0	1.510,0	3.115,0
Entlastung Landwirtschaft				55,0	60,0	65,0	70,0	250,0
Weitere Klimaschutzmaßnahmen				190,0	130,0			320,0
<b>Maßnahmen für den Standort</b>	<b>117,5</b>	<b>310,7</b>	<b>1.640,1</b>	<b>2.212,6</b>	<b>2.224,4</b>	<b>2.241,9</b>	<b>2.187,8</b>	<b>8.866,7</b>
Klimaschutz	117,5	148,4	588,6	801,0	817,2	737,5	617,4	2.973,0
Mobilität		58,9	335,5	602,7	684,7	733,8	745,9	2.767,2
Digitalisierung		3,3	576,5	404,0	332,4	420,0	485,6	1.641,8
Forschung und Entwicklung		100,0	139,5	405,0	390,2	350,7	339,0	1.484,8
<b>COVID-19-Krisenfolgen</b>			<b>1.843,0</b>	<b>1.970,4</b>	<b>2.076,5</b>	<b>649,8</b>	<b>383,0</b>	<b>5.079,7</b>
Investitionsprämie			1.491,0	1.522,5	2.018,5	649,8	383,0	4.573,8
Delegierungsprävention und Wohnungssicherung				8,0	8,0			16,0
Arbeitsmarktmaßnahmen			352,0	439,9	50,0			489,9
<b>Weitere Maßnahmen</b>			<b>24,3</b>	<b>225,0</b>	<b>169,4</b>	<b>164,4</b>	<b>57,5</b>	<b>616,2</b>
Pflege, Soziales und Gesundheit			9,3	93,3	90,8	85,8	20,0	289,8
Bildung			15,0	35,0	12,4	12,4	12,4	72,2
Sicherheit				96,7	66,2	66,2	25,1	254,2
<b>Budgetäre Schwerpunkte und Maßnahmen</b>			<b>310,7</b>	<b>3.507,5</b>	<b>7.053,0</b>	<b>8.763,3</b>	<b>8.626,1</b>	<b>33.197,6</b>

Abb. 2: Die Schwerpunkte der Bundesregierung gemäß BMF, Strategiebericht 2022 bis 2025 (2021), S. 8, bzw. Budgetbericht 2022 (2021), S. 10.

Wie man sieht, überwiegen steuerliche Erleichterungen sowie die Kosten aus zusätzlichen, vielfach ökologisch angehauchten Fördermaßnahmen für den Standort im oben dargestellten Zeitraum stets die Erträge der neuen CO<sub>2</sub>-abhängigen Abgaben. Im Übergangsjahr 2022 handelt es sich um einen negativen staatlichen Saldo von knapp 5 Mrd. €, während sich die Nettokosten für den Staat in den Folgejahren gemäß den zugrundeliegenden Prognosen zwischen gut 6 und 8 Mrd. € jährlich einpendeln. Im Vergleich dazu sowie zu den Corona-Begleitmaßnahmen mit rund 2 Mrd. € im folgenden Jahr nehmen sich die „weiteren Maßnahmen“ budgetär sehr überschaubar aus, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die obige Darstellung eine sehr aggregierte Form ist.<sup>17</sup>

Im Rahmen der **Steuerreform** sollen Arbeitnehmer dadurch entlastet werden, dass die kalte Progression über eine Senkung der einkommensteuerrechtlichen Tarifstufen kompensiert wird (gemäß geplantem § 33 Einkommensteuergesetz 1988, EStG, sinkt die zweite Stufe von 35 auf 30 % ab Juli 2022 und die dritte Stufe von 42 auf 40 % ab Juli 2023). Ebenso sollen sozialversicherungsrechtliche Beiträge gesenkt werden, während familienbezogene Steuerabsetzbeträge gesteigert werden sollen („Familienbonus plus“; § 33 EStG). Unternehmen sollen hingegen u.a. über neue „ökologische“ Investitionsprämien (ab 2023 10 % bzw. bei Ökologisierung 15 % jenseits der Ausgaben als Freibetrag absetzbar; § 11 EStG), eine Erhöhung des Betrages für sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter (von 800 auf 1.000 € ab 2023; § 13 EStG) und eine insbesondere bei größeren Unternehmen langfristig spürbare Senkung der Körperschaftsteuer begünstigt werden (der aktuelle Tarif von 25 % wird gemäß geplantem § 22 Körperschaftsteuergesetz 1988 in den Jahren 2023 und 2024

---

<sup>17</sup> Ebenso kann freilich nicht alles eindeutig zugeordnet werden. So befinden sich u.a. einige Corona-relevante Kosten im „normalen“ Budget, anstatt als besondere Maßnahmen ausgewiesen zu werden, oder werden die Digitalisierungsmaßnahmen im Bildungssektor (aus pädagogischer Sicht wohl zutreffenderweise) bei den Standortmaßnahmen unter Digitalisierung und nicht als „weitere Maßnahmen“ bei der Bildung einberechnet. Für einen etwas feineren Überblick der wesentlichen Unterschiede zwischen dem Budget 2021 und 2022 siehe z.B. BMF, Budgetbericht 2022 (2021), S. 44 ff bzw. 60 ff

schrittweise in zwei Stufen auf 23 % gesenkt). Es wurden somit trotz positiver Wirtschaftsaussichten zum Zeitpunkt der Budgeterstellung und massiver staatlicher Unternehmensförderungen während der Coronakrise der letzten Jahre weitere Entlastungen für Unternehmen ausverhandelt.

Hinsichtlich der **ökologischen Aspekte** soll über das nun im Entwurf vorliegende **nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022** (NEHG 2022) vorerst eine moderate und stufenweise Bepreisung des Ausstoßes von Kohlenstoffdioxid (CO<sub>2</sub>) eingeführt werden. Sie setzt der einfacheren Administrierbarkeit halber beim Inverkehrbringen fossiler Energieträger und nicht erst beim bestimmungsgemäßen Verbrennen von Benzin, Öl, Gas oder Kohle durch den Endkunden an.<sup>18</sup> Für das 2. Halbjahr 2022 wird der Preis mit 30 € pro Tonne CO<sub>2</sub> festgesetzt und soll stufenweise bis 2025 auf 55 € steigen (§ 10 NEHG 2022) – bis dahin erhöhen sich somit die umweltrelevanten Verbrauchsabgaben gegenüber heute beim schon aktuell hoch besteuerten Benzin um rund 1/4 und beim bislang weniger hoch besteuerten Erdgas grob um den Faktor 3 (bei letzterem sind unabhängig von § 10 Abs. 2 NEHG 2022 angesichts der zuletzt ohnehin massiv gestiegenen Energiepreise soziale Nebenwirkungen nicht auszuschließen). Ab 2026 soll dann die „Marktphase“ beginnen (§ 19 NEHG 2022): Die Kriterien u.a. für Menge und Preisbildungsverfahren der Zertifikate sind nach der 2024 vorzunehmenden Evaluierung durch Klimaschutz- und Finanzministerium hinsichtlich des dann erreichten Fortschritts bei den CO<sub>2</sub>-Reduktionen und dem unionsrechtlichen Umfeld als Novellierungsvorschlag zum NEHG 2022 im Frühling 2025 dem Parlament zu unterbreiten (alternativ würde die Regelung aus 2025 auf unbestimmte Zeit weiterlaufen).

---

<sup>18</sup> Vgl. §§ 2, 9 f und die Anlage 1 des Entwurfs zum nationalen Emissionshandelsgesetz 2022. Gemäß § 28 ist ein Amt für den nationalen Emissionszertifikatehandel im Bundesministerium für Finanzen einzurichten.

Das neue System stellt insoweit nicht wirklich eine CO<sub>2</sub>-Steuer im engeren Sinn, sondern ein Emissionshandelssystem dar.<sup>19</sup> Es soll das europäische Emissionszertifikatehandelssystem (EU-ETS)<sup>20</sup> systematisch kohärent ergänzen, indem es den Bereich umfasst, der nicht vom europäischen System erfasst bzw. vorgegeben, sondern den Nationalstaaten überlassen ist.

Im österreichischen Ansatz bleiben bisherige auf den Verbrauch fossiler Energieträger abstellende Vorschriften wie Mineralölsteuergesetz,<sup>21</sup> Erdgasabgabegesetz und Kohleabgabegesetz unverändert. Sogar die dortigen Ausnahmen werden in das NEHG 2022 übernommen.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> Vgl. Damberger, Österreich auf dem Weg zur CO<sub>2</sub>-Bepreisung?, RdU 2021, 149 (150 ff), samt kurzem Verweis auf das ähnliche System des nationalen Emissionshandels in Deutschland.

<sup>20</sup> RL 2003/87/EG über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten, ABl. L 275 vom 25. 10. 2003, S. 32, idF RL 2018/410, ABl. L 76 vom 19. 3. 2018, S. 3. Zur Abgrenzung zwischen EU-ETS und Non-ETS siehe FN 29 mwN.

<sup>21</sup> BGBl. Nr. 630/1994 idF BGBl. I Nr. 104/2019. Dabei wird freilich unverändert Diesel gegenüber Benzin mit einer Mineralölsteuer von „nur“ 162 gegenüber 226 Euro pro Tonne CO<sub>2</sub> bevorzugt, zu denen bald noch der neue CO<sub>2</sub>-Preis hinzukommt (bei Heizöl liegt der Wert bei 36 und bei Erdgas bei 33 Euro, während das tendenziell am wenigsten sinnvoll eingesetzte Flugbenzin wie gewohnt steuerfrei bleibt; siehe Wiener Zeitung 5. 10. 2021, Steuerreform: ÖAMTC sieht große Ungleichheit bei CO<sub>2</sub>-Besteuerung, [https://www.wienerzeitung.at/nachrichten/wirtschaft/oesterreich/2123829-OeAMTC-sieht-grosse-Ungleichheit-bei-CO<sub>2</sub>-Besteuerung.html](https://www.wienerzeitung.at/nachrichten/wirtschaft/oesterreich/2123829-OeAMTC-sieht-grosse-Ungleichheit-bei-CO2-Besteuerung.html)). Diese Tatsache ist weniger mit einer ökologischen oder wissenschaftlichen Vernunft als eher mit einer politischen Entscheidung hinsichtlich Landwirtschaft- und Transportsektor erklärbar, auch wenn übernationale Strafzahlungen bei Nicht-Einhaltung von Klimaschutzverpflichtungen demnächst mitzuberücksichtigen sein werden (vgl. das Übereinkommen von Paris, BGBl. III Nr. 197/2016 idF 156/2021, v.a. aber die VO (EU) 2018/1999, ABl. L 328 vom 21. 12. 2018, S. 1, und das „Europäische Klimagesetz“ VO (EU) 2021/1119, ABl. L 243 vom 9. 7. 2021, S. 1). Ebenso ist in Österreich unverändert der Besitz von Kraftfahrzeugen sehr hoch besteuert, während der – tendenziell emissionsrelevanter – Betrieb weiterhin vergleichsweise günstig bleibt; siehe dazu auch Eckerstorfer/Riegler, Fiskalische und ökologische Auswirkungen der NoVA-Reform 2020, ÖHW 2021, 33 (40), oder Junick, Neues in der Kfz-Besteuerung – Entwicklungen der NoVA und motorbezogenen Versicherungssteuer, ZVR 2021, 203.

<sup>22</sup> Siehe z.B. die Ausnahme in § 4 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz zu Flugbenzin, Schiffsdiesel oder der Verwendung fossiler Energieträger zur Stromerzeugung, die gemäß § 22 des geplanten NEHG 2022 auch hinsichtlich der CO<sub>2</sub>-Abgabe fortgeführt wird und lediglich gemäß § 19 bis Ende 2024 zu evaluieren ist.

Insoweit ist die künftig vorgesehene CO<sub>2</sub>-Bepreisung im vorliegenden ersten Schritt vorerst bloß als zusätzliche Abgabe zu verstehen, anstatt das System der verbrauchsabhängigen Steuern grundsätzlich umzugestalten oder Anspruch auf umfassende und gleichmäßige geldmäßige Kompensation negativer externer Umwelteffekte erheben zu können. Mittel- bis langfristig kann darauf aufbauend hingegen eine Umgestaltung zu einem neuen Energiebesteuerungssystem<sup>23</sup> erfolgen, bei dem dann weitere Energieabgaben auch mit einer deutlich spürbaren Entlastung von Abgaben beispielsweise bei Erwerbsarbeit einhergehen müssten.

Parallel zu dieser neuen medial sog. „CO<sub>2</sub>-Steuer“ soll über das künftige **Klimabonusgesetz** eine pauschale Kompensation von in Österreich wohnhaften natürlichen Personen erfolgen. Diese sollen jährlich einen in vier Stufen zwischen 100 und 200 € liegenden Betrag erhalten, womit anfangs grob die Mehrkosten bei einem jährlichen Verbrauch von 1.000 bis 2.000 Liter Benzin, Diesel oder Heizöl kompensiert werden können.

---

<sup>23</sup> Dann wird sich erneut die Frage stellen, ob Flug- und Schiffsverkehr sowie die Verbrennung fossiler Energieträger zur Stromerzeugung weiterhin von den Abgaben ausgenommen werden sollen. Ebenso wird man entscheiden müssen, inwieweit andere Umweltschädlinge jenseits CO<sub>2</sub> erfasst werden sollen (der Kfz-Dieselskandal hat deutlich gezeigt, dass neben dem weiterhin am „Dieselprivileg“ festhaltenden Parlament (siehe FN 21) v.a. die zuständigen Behörden bei nicht bloß fiktiv errechneten, sondern real stattfindenden Umweltverschmutzungen häufig untätig bis mild sind und auch Europäische Kommission und Europäisches Parlament bei eigentlich sinkenden Abgasgrenzwerten wie beispielsweise bei Stickstoffoxiden (NO<sub>x</sub>) nötigenfalls einfach kreative Messungen bzw. Auswertungen vorschreiben; vgl. z.B. Zeit 3. 2. 2016, EU-Parlament akzeptiert großzügige Regelung bei Abgastests; <https://www.zeit.de/mobilitaet/2016-02/eu-parlament-abgastest-autoindustrie-pkw>). Schlussendlich stellt sich auch die Frage, ob die Verwendung und mitunter auch Verschwendung elektrischer Energie unerfasst bleiben soll, da auch bei noch so „grünem“ Strom stets zumindest dem Klima nicht förderliche Abwärme ebenso wie tendenziell zusätzliche Abnutzung des Stromverbrauchers, dessen Produktion bzw. Ersatz bei umfangreicher CO<sub>2</sub>-Besteuerung freilich bereits an anderer Stelle berücksichtigt wäre, entsteht (vgl. FN 27 oder bloß den Betrieb von Klimaanlage mit „grünem“ Strom oder die intensive Dauerbeleuchtung mit grundsätzlich sparsamen Leuchtdioden; gleichzeitig sind simple, augenfreundliche, aber vermeintlich „böse“ Glühlampen unionsrechtlich über VO (EG) 244/2009, ABl. L 76 vom 24. 3. 2009, S. 3, verboten, obwohl sie zumindest im Winter auch positiv zur Raumtemperatur beitragen und bei Betrieb mit Ökostrom und bloß etwa einem 1/1.000 bis einem 1/10.000 der Leistung eines Elektroautos tatsächlich vielleicht gar nicht „so böse“ sind).

Der Betrag soll jährlich angepasst werden und für Kinder jeweils die Hälfte ausmachen. Bewohner der Bundeshauptstadt sollen aufgrund tendenziell kleinerer und damit energieeffizienterer Wohneinheiten und des besser zugänglichen öffentlichen Verkehrs den niedrigen Betrag erhalten (auch wenn für sie das Ausweichen auf nicht fossile Energieträger in Mehrparteienhäusern oft besonders schwierig ist). Bewohner entlegenerer Gebiete erhalten hingegen einen höheren Betrag, damit die vermehrte Nutzung des Individualverkehrs oder das tendenziell größere und thermisch mitunter weniger optimale Einfamilienhaus kompensiert werden. Bisherige Pendlerförderungen bleiben freilich unabhängig von ihrer tendenziell weder nachhaltigen noch einzelfallgerechten Ausformung auf absehbare Zeit parallel bestehen.

Hier wird auch die – indirekte – Wirkung der neuen Maßnahmen sichtbar: Je mehr man sich (jenseits der Wohnsitzwahl) ressourcenschonend verhält und beispielsweise auf die staatlich nun stärker – mit jährlich gut 250 Mio. € zusätzlich – geförderten „Klimatickets“ im öffentlichen Verkehr umsteigt, desto mehr ist man relativer Gewinner der vorliegenden „ökosozialen Steuerreform“. Gleichzeitig sind die finanziellen Mehrbelastungen für Personen mit einem weniger ressourcenschonenden Lebensstil zumindest in den nächsten Jahren im Vergleich zu den bisherigen Kosten so moderat, dass diese Personen vorerst kaum zu einer maßgeblichen Änderung „gezwungen“ werden. Erst in der vorerst noch unklaren „Marktphase“ ab 2026 wäre je nach der Entscheidung des Gesetzgebers in einigen Jahren eine signifikantere CO<sub>2</sub>-Besteuerung mit weniger umfangreichen Ausnahmen und Ausgleichsmechanismen denkbar.

Der betriebliche Bereich profitiert neben dem (auch ökologischen)<sup>24</sup> Investitionsfreibetrag und zahlreichen Ausnahmen zur CO<sub>2</sub>-

---

<sup>24</sup> Hier bleibt auch noch die treffsichere pauschale Einordnung von normalen und ökologischen Investitionen und entsprechend 10 bzw. 15 % Freibetrag gemäß der vom Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie zu verkündenden Verordnung nach dem geplanten § 11 Abs. 1 Z 1 EStG abzuwarten.

Bepreisung – siehe hierzu §§ 20 ff NEHG 2022 zu Ausnahmen und §§ 24 ff zu Entlastungsmaßnahmen („Carbon Leakage“ sowie Härtefallregelungen)<sup>25</sup> – auch durch die nachfragefördernden Effekte neuer Förderungen mit ökologischem Anstrich. Schwerpunkte sind hier die Umstellung von Heizsystemen, thermische Sanierungen, ein stärker geförderter Ausbau erneuerbarer Energie und ein „Kreislaufwirtschaftspaket“ zur Verringerung von Abfällen durch mehr Recycling, ein gefördertes Mehrweggebindingssystem und ein „Reparaturpaket“.

Ebenso ist die gemäß Regierungsprogramm<sup>26</sup> von staatlicher Seite für förderungswert erachtete Elektromobilität<sup>27</sup> zu erwähnen, während kürzlich hinsichtlich des Straßenverkehrs am Beispiel der verkündeten Einstellung der Lobau-Tunnelplanung<sup>28</sup> auch ein Hinweis darauf gegeben wurde, dass künftig immerhin die Förderung zusätzlicher Individualmobilität reduziert werden könnte.

---

<sup>25</sup> Siehe FN 22.

<sup>26</sup> Die neue Volkspartei/Die Grünen, Aus Verantwortung für Österreich – Regierungsprogramm 2020 bis 2024 (2020); <https://www.bundeskanzleramt.gv.at/dam/jcr:7b9e6755-2115-440c-b2ec-cbf64a931aa8/RegProgramm-lang.pdf>.

<sup>27</sup> Derzeit werden auch sinnlos starke und naturgemäß schwere Elektro- bzw. Hybridfahrzeuge mit fiktiven CO<sub>2</sub>-Werten nahe Null ausgewiesen, da beim eingespeisten Strom entgegen der Realität ein CO<sub>2</sub>-Ausstoß von Null fingiert wird (siehe auch FN 23). Neben der bis zur Einführung eines umfassenden CO<sub>2</sub>-Bepreisungssystems grundsätzlich sinnvollen Mineralölsteuer, die freilich auf die fossilen Energieträger abstellt, werden „alternative“ Antriebsformen auch bei der Zulassungs- bzw. Luxussteuer in Form der Normverbrauchsabgabe und der für den Betrieb zu leistenden motorbezogenen Versicherungssteuer, die den Elektroantrieb derzeit außer Acht lässt (vgl. Eckerstorfer/Riegler, ÖHW 2021, 33 (35 und 45)), begünstigt. Darüber hinaus kommt bei betrieblich genutzten Elektroautos auch der Vorsteuerabzug, der Entfall des Sachbezugs sowie die Möglichkeit zur degressiven Abschreibung und teils die Gewährung von Investitionsfreibeträgen hinzu. In diesem Zusammenhang ist die immerhin sinkende direkte staatliche Ankaufsförderung fast gar nicht mehr der Rede wert. Überhaupt zeigt der stetig steigende Anteil betrieblich genutzter Neuwägen (ca. 2/3) und ein Anteil von noch immer rund 85 % bei Elektrofahrzeugen (vgl. Statistik Austria 10. 8. 2021, Pressemitteilung 12.584-175/21: Ein Fünftel weniger Pkw-Neuzulassungen im Juli 2021, alternative Antriebe wieder deutlich im Plus), dass sich die normale Bevölkerung kaum mehr Neuwägen leisten kann oder zumindest der steuerliche Vorteil betrieblich genutzter Fahrzeuge überdacht werden müsste.

<sup>28</sup> So Klimaschutzministerin Leonore Gewessler im ZIB 2-Interview des ORF vom 1. 12. 2021.

Tendenziell machen die bisher genannten Schwerpunkte des neuen Budgets auch unter Berücksichtigung von Inflation nur grob die Hälfte des Betrages aus, um den sich die nächsten vier Budgets gemäß Bundesfinanzrahmengesetz 2022 bis 2025 von den typischen Budgets vor der Coronakrise bis 2019 entfernt haben. Insoweit sind auch die übrigen Positionen angesichts der bei Budgeterstellung positiven Konjunkturaussichten weniger im Sinne eines Sparbudgets, sondern eher im Sinne einer aufschwungfördernden Intention zur Kompensation der Corona-bedingten Konjunkturéinbrüche der letzten Jahre geprägt.

#### 4. **Ausblick**

Das in Österreich sehr stark ausgeprägte Förderwesen wird im Namen der Klimaschutzmaßnahmen<sup>29</sup> wohl weiter ausgebaut werden. Die nun ausverhandelte Kombination aus neuen CO<sub>2</sub>-Abgaben samt zahlreichen Ausnahmen und gewissen pauschalierten Bonuszahlungen ohne maßgebliche Abänderung des bestehenden Steuersystems stellt vorerst einen ersten Schritt bzw. einen Übergang dar. Die weitere Entwicklung wird sich erst im Jahr 2025 und nach weiterer Tätigkeit des Gesetzgebers abschätzen lassen. Inwieweit der nun eingeschlagene Weg zu etwas mehr **ökologischer Nachhaltigkeit** führt, wird sich wohl auch nicht wesentlich früher zeigen. Vermutlich wird es für eine ökologische Nachhaltigkeit im Sinne unserer Kinder und Kindeskinde jedoch national wie international weiterer Maßnahmen bedürfen. Hierbei wird neben dem Glauben an staatlich zu fördernde neue Technologien und „green economy“ auch Einsicht zu Verzicht und einem anderen Lebenswandel unumgänglich sein.

---

<sup>29</sup> Vgl. z.B. BMF, Budgetbeilage 2022: Klima- und Umweltschutz (2021), 9 ff. Ebenso wären klimaschädliche Subventionen zu streichen bzw. zumindest zu reduzieren.

Es bleibt zu hoffen, dass die dem neuen Budget zugrundegelegten Wirtschaftsprognosen halten und dass in kommenden Jahren nicht nur politischer Konsens zu neuen Projekten, sondern auch zu nachhaltigen Einsparungen im System der öffentlichen Verwaltung gefunden wird. Nur so werden künftige Generationen **finanziell nachhaltig** auskommen. Leider lockern die nunmehr seit der Wirtschafts-, Banken- und Eurokrise und damit seit einem Jahrzehnt üblichen, künstlich zinsenkenden Zentralbankmaßnahmen den Druck der Staaten zum nachhaltigen Wirtschaften.<sup>30</sup>

Gleichzeitig hat die Droge der niedrigen Zinsen aufgrund ihrer geldentwertenden Natur zunehmend fragwürdige<sup>31</sup> sozialpolitische Auswirkungen: Neben steigenden Aktienkursen und Vermögenswerten liegt zwischenzeitlich neben der bei Gütern des täglichen Bedarfs wahrgenommenen Inflation auch die statistisch ausgewiesene Inflation maßgeblich über den europäischen Zielwerten,<sup>32</sup> sodass typische Arbeitnehmer mit real sinkenden Gehältern und darüber hinaus

---

<sup>30</sup> Auch in Österreich bleibt die Summe der staatlichen Zinsaufwendungen trotz maßgeblich höherer Schulden aufgrund der extrem niedrigen Zinsen weitgehend stabil und schafft daher keinen nachhaltigen Spardruck (im Budget 2022 sind in Untergliederung 58 ca. 4,3 Mrd. € vorgesehen, womit der Zinsaufwand aufgrund der stark gestiegenen Verschuldung zwar seit 2020 wieder steigt, aber in absoluten Zahlen historisch sehr niedrig ist). Insoweit steht wohl primär der vermeintliche Schutz der höher verschuldeten südlichen Euroländer im Vordergrund der Politik der Europäischen Zentralbank (EZB), wobei zumindest mittelbar die Enteignung von Sparern samt Druck zu wirtschaftsfreundlichem Konsum und Aktieninvestitionen in Kauf genommen wird.

<sup>31</sup> Leider kann in sehr losem Zusammenhang weiterhin Schirrmacher, Bürgerliche Werte – Ich beginne zu glauben, dass die Linke recht hat, FAZ 15. 8. 2011 unter <https://www.faz.net/aktuell/feuilleton/buergerliche-werte-ich-beginne-zu-glauben-dass-die-linke-recht-hat-11106162.html>, in Erinnerung gerufen werden. Zur Aufteilung privat und geschäftlich genützter Neuwägen siehe FN 27.

<sup>32</sup> Getreu der „whatever it takes“ bzw. „was immer auch nötig ist“-Maxime von Mario Draghi am 26. 7. 2012 setzt auch Christine Lagarde trotz mittlerweile über 4 % Inflation (Oktober 2021) bzw. bald 5 % Inflation (November 2021) in der Eurozone entgegen ihrem Mandat der Preisstabilität mit *höchstens* bzw. nunmehr *gegen* 2 % „geduldig und beharrlich“ („patient and persistent“) die Anleihenkaufprogramme der Europäischen Zentralbank weitgehend unverändert fort (Lagarde 19. 11. 2021, <https://www.ecb.europa.eu/press/key/date/2021/html/ecb.sp211119~3749d3556c.de.html>).

maßgeblich eingeschränkten Spar- bzw. Veranlagungsmöglichkeiten konfrontiert sind.

Je länger die expansive Geldpolitik<sup>33</sup> unter fadenscheinigen Begründungen im Sinne einer vermeintlich neuen ökonomischen Realität fortgeführt wird, desto weniger ist die Möglichkeit eines sanften Ausstiegs ohne Verwerfungen realistisch.

---

<sup>33</sup> Hierzu zählt u.a. das Pandemic Emergency Purchase Programme (PEPP) mit 80 Mrd. € monatlich im Umfang von insgesamt 1.850 Mrd. € bis März 2022, das parallel zu dem im Wesentlichen seit 2009 laufenden Asset Purchase Programme (APP) über derzeit 20 Mrd. € monatlich läuft. Siehe z.B. EZB, Pressemitteilung zu geldpolitischen Beschlüssen vom 28. 10. 2021 unter <https://www.ecb.europa.eu/press/pr/date/2021/html/ecb.mp211028~85474438a4.de.html>, oder EZB, Konsolidierter Monatsausweis vom 19. 11. 2021 unter <https://www.ecb.europa.eu/press/pr/wfs/2021/html/ecb.fst211123.de.html>, wonach die Bilanzsumme der EZB bald 8.500 Mrd. € ausmachen wird und Wertpapiere im Umfang von fast 5.000 Mrd. € gehalten werden.





# Autorenverzeichnis



Hon. Prof. Dr. Helfried Bauer war bis 2008 Leiter des KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung und arbeitet nun freiberuflich an Projekten zu Fragen von Public Governance und Management sowie zu Finanzausgleich und anderen finanzwissenschaftlichen Themen.

Mail: [mail@helfried.bauer.com](mailto:mail@helfried.bauer.com)



Dr.<sup>in</sup> Karoline Mitterer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin beim KDZ - Zentrum für Verwaltungsforschung und koordiniert den Aufgabenbereich öffentliche Finanzen und Föderalismus. Zu ihren Arbeits- und Forschungsschwerpunkten zählen Finanzausgleichsagenden, Gemeindefinanzen und die Finanzierung und Steuerung öffentlicher Aufgaben.

Mail: [mitterer@kdz.or.at](mailto:mitterer@kdz.or.at)



em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. Reinbert Schauer ist emeritierter ordentlicher Universitätsprofessor für Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung und der öffentlichen Dienste am Institut für Public und Non-profit Management an der Johannes Kepler Universität Linz. Von 1979 bis 2012 war er Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftslehre der gemeinwirtschaftlichen Unternehmen dieser Universität.

Mail: [reinbert.schauer@jku.at](mailto:reinbert.schauer@jku.at)



**Mag. Bernhard Grossmann** ist Ökonom und leitet das Büro des Fiskalrates. Seine Forschungsschwerpunkte sind Steuerungsarchitektur der EU, regelgebundene Fiskalpolitik und Föderalismus. Oesterreichische Nationalbank, 1090 Wien, Otto-Wagner-Platz 3;

Mail: [Bernhard.Grossmann@oenb.at](mailto:Bernhard.Grossmann@oenb.at)



**Mag. Dr. Alexander Herbst** 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;

Mail: [alexander.herbst@aau.at](mailto:alexander.herbst@aau.at)

Bildnachweis: Walter Fritz Klagenfurt.



**Mag. Martin Sailer** ist Abteilungsleiter-Stellvertreter in der Abteilung II/1 (Budget – Grundsatz, Koordination und Recht) im Bundesministerium für Finanzen sowie Fachexperte für die Bereiche Vergaberecht, Beihilfenrecht und Förderungsrecht.

Mail: [martin.sailer@bmf.gv.at](mailto:martin.sailer@bmf.gv.at)



Dr. Philipp L u s t, LL.M. (Brügge), ist als Jurist in der Grundsatzabteilung der Budgetsektion im Bundesministerium für Finanzen tätig. Zuvor hat er am Institut für Staats- und Verwaltungsrecht der Universität Wien mit Schwerpunkt staatlichem Regulierungsrecht gearbeitet (vgl. „Telekommunikationsrecht im Überblick“ bei Facultas, 2. Auflage 2015, bzw. [www.lust.wien/recht](http://www.lust.wien/recht)).

Mail: [philipp.lust@bmf.gv.at](mailto:philipp.lust@bmf.gv.at)



# Literaturhinweise

*PALMSTORFER* Rainer

Die WWU, ihre Krise und Reform – Eine Untersuchung ausgewählter unions- und bundesverfassungsrechtlicher Problemstellungen

*Verlag Österreich (Wien), Forschungen aus Staat und Recht Band 188, 635 Seiten, broschiert, 149 €, ISBN 978-3-7046-8740-1 (erschienen am 16. 11. 2021)*

Die „Eurokrise“ hat vor gut 10 Jahren einige Konstruktionsmängel der Wirtschafts- und Währungsunion (WWU) und insbesondere der 1999 eingeführten, gemeinsamen Währung „Euro“ offengelegt. Entsprechend ist die Reform der Wirtschafts- und Währungsunion seither ein rechtliches und politisches Dauerthema, das mit der COVID-19-Pandemie eine neue Dynamik erfahren hat. Hilfskredite, massive Staatsanleihenankäufe durch die EZB und schlussendlich die umfangreiche Verschuldung der Union belegen den Weg zur Fiskalunion.

In diesem Zusammenhang stellt dieses umfassende Werk die unionsrechtlichen Grundlagen und Entwicklungen samt den „Reformen“ des letzten Jahrzehnts detailliert dar. Dabei wird auch auf die immer größere Einflussnahme der unionsrechtlichen Akteure auf die nationale parlamentarische Budgethoheit der Mitgliedstaaten trotz aktueller Aussetzung der klassischen Maastrichtkriterien und die zunehmende Fortentwicklung durch völkerrechtliche Verträge zwischen den Mitgliedstaaten anstelle klassischen Unionsrechts eingegangen. Die zentralen Problembereiche werden dabei sowohl aus der Perspektive des Unionsrechts wie auch aus nationalem verfassungsrechtlichen Blickwinkel heraus beleuchtet.

**KAHL** Arno, **KHAKZADEH** Lamiss, **SCHMID** Sebastian (Hrsg.)

**Kommentar zum Bundesverfassungsrecht – B-VG und Grundrechte**

*Jan S r a m e k Verlag (Wien), 2080 Seiten, gebunden, 248 €,  
ISBN: 978-3-7097-0255-0 (erschienen am 26. 4. 2021)*

Der neue Kommentar gewährt im Format eines mit seinen gut 2000 Seiten noch einbändigen und tragbaren Handkommentars einen fundierten Zugang zum Bundesverfassungsrecht. Die gut 30 Autoren stammen großteils aus Wissenschaft und teils auch aus Praxis und haben dabei das Ziel verfolgt, eine Kommentierung mit Bezug zur Praxis samt Fokus auf die insoweit relevanten Rechtsfragen zu erreichen.





# Über uns

## **Mitgliederversammlung vom 4. Oktober 2021**

Die Mitgliederversammlung fand auch heuer in den Räumlichkeiten der Stadt Wien statt. Eingangs dankte der Vorsitzende den Verantwortlichen, Herrn Finanzdirektor OSR Mag. GRIEBLER, MBA, und seinen MitarbeiterInnen für die Bereitstellung des Tagungsraumes.

Schon in der Einladung wurde um Verständnis dafür ersucht, dass unter Beachtung auf die COVID-Verhältnisse der sonst übliche Vortragsteil und der abschließende gesellige Teil entfallen würden.

Der Vorsitzende und Herr Dr. LUST, BMF, legten den Geschäftsbericht dar und erläuterten insbesondere das Vorhaben, mit dem *MANZ-Verlag die Aufnahme der ÖHW-Hefte in die Rechtsdatenbank* zu vereinbaren. Der Vorschlag erhielt einhellige Zustimmung, sodass der Vertrag in weiterer Folge abgeschlossen wurde und die ÖHW ab ungefähr der zweiten Jännerwoche 2022 in der Rechtsdatenbank abrufbar sein wird (eine Rückerfassung wird ab 2020 erfolgen; das jeweils aktuelle Heft kann weiterhin auch über die oehw.at-Homepage frei zugänglich abgerufen werden).

Die Frau Schatzmeisterin OAR,<sup>in</sup> Michaela SCHATZ referierte den Rechnungsabschluss 2020, der allen Mitgliedern mit der Einladung übermittelt worden war, und somit jedem Mitglied vorliegt, sowie den Kassastand. Den Prüfbericht der Rechnungsprüfer erläuterte Herr Regierungsrat ADir. i.R. Gerald GUTBRUNNER (RH).

In der Folge wurde auf Antrag des Rechnungsprüfers dem Vorstand die Entlastung (einstimmig) erteilt.

Zur Neuwahl des *Vorstandes und der Rechnungsprüfer* übernahm Herr Senatsrat i.R. Bertram HÜTTNER den Vorsitz.

Gewählt wurden (einstimmig) für den Vorstand:

*Vorsitzender:*

HR Mag. Hansjörg Teissl (Verbindungsstelle der Bundesländer)

*Vorsitzender-Stellvertreter:*

MMag. Christian KÖTTL (Bundesministerium für Finanzen)

*Schatzmeisterin:*

OAR<sup>in</sup> Michaela SCHATZ (Magistrat Wien)

*Schriftführer (abwechselnd):*

OSR Mag. Dietmar GRIEBLER, MBA (Österreichischer Städtebund)

RR Christian SCHLERITZKO, MSc (Österreichischer Gemeindebund)

Dr. Philipp LUST (Bundesministerium für Finanzen)

*Geschäftsführer des wissenschaftlichen Beirates:*

HR Dr. Egon MOHR (vorm. beamteter Landesfinanzreferent von Vorarlberg)

*Schriftleitung:*

Dr. Philipp LUST (in Abstimmung mit Mag. TEISSL)

Gewählt wurden (einstimmig) als *Rechnungsprüfer*:

Regierungsrat ADir. Karl FLATZ (Bundesministerium für Finanzen)

Regierungsrat ADir. i.R. Gerald GUTBRUNNER (Rechnungshof)

Die Wahl wurde angenommen.

Die vormalige stellv. Vorsitzende, Frau MR.<sup>in</sup> Dr.<sup>in</sup> Silvia JANIK, bot sodann – über Ersuchen des Vorsitzenden – einen interessanten Einblick in ihre neue Tätigkeit beim Europäischen Rechnungshof (Head of Cabinet – Cabinet of Ms BERGER, Member).

Der Vorsitzende dankte in der Folge Frau Annemarie PERSINGER, Frau FAO<sup>in</sup> Angela GRANDL, der Schatzmeisterin, den Rechnungsprüfern und allen Funktionären für ihre wertvolle Mitarbeit (Beifall).

Der Vorsitzende dankte abschließend für die besonders interessierte Teilnahme.



# Impressum

## Für die Abonnenten:

**1. Erscheinungsweise:** Die Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen erscheint halbjährlich.

**2. Bezugspreis:** Jahresabonnement € 20,-; Preis für Einzelheftbezug € 10,- (zuzgl. Porto).

**3. Einzahlungen** auf das Konto der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen, IBAN: AT25 6000 0000 0731 0009, BIC BAWAATWWW.

**4.** Mit der Leistung des **Mitgliedsbeitrages** ist der Anspruch auf den unentgeltlichen Bezug der Zeitschrift verbunden. Der jährliche Mitgliedsbeitrag beträgt laut Beschluss der Mitgliederversammlung (MV) vom 17. Oktober 2003 für Einzelmitglieder € 10,-; für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von 2.001 bis 5.000 € 49,40, für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von 5.001 bis 10.000 € 66,10, für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von 10.001 bis 50.000 € 99,50, für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von mehr als 50.000 € 165,60. Für den Bund und die Länder sowie für juristische Personen wird der Mitgliedsbeitrag gesondert festgesetzt (Hinweis: Betragsglättung lt. Beschluss der MV vom 4.10.2021).

**Herausgeber, Eigentümer, Verleger, Verwaltung und Vertrieb:** Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen, zuhanden des Vorsitzenden, Hofrat Mag. Hansjörg Teissl, p.A. Martina Wagner, Verbindungsstelle der Bundesländer, A-1010 Wien, Schenkenstraße 4/III, Tel. 01/5353761; teisslha@gmail.com.

**Schriftleitung, für den Inhalt verantwortlich, sowie Bücher und Zeitschriften zur Rezension:** Dr. Philipp Lust, Bundesministerium für Finanzen, 1010 Wien, Johannesgasse 5, E-Mail: philipp.lust@bmf.gv.at – in Abstimmung mit dem Vorsitz. Bücher und Zeitschriften werden zur Rezension nur angenommen, wenn ihr Inhalt auf dem Arbeitsgebiet der Gesellschaft liegt. Eine Verpflichtung zur Besprechung oder Rücksendung von nicht angeforderten Schriften übernimmt die Schriftleitung nicht.

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

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

**Druck:** Druckeria GmbH, Schotterweg 24, 2483 Weigelsdorf.

**Gestaltung:** wachbergerteissl e.U., wachbergerteissl.at

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

Dem Vorstand des Vereines „Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen“ gehören an: Dr. Egon M o h r (Geschäftsführer des wissenschaftlichen Beirates), Obersenatsrat Mag. Dietmar G r i e b l e r , MBA, RR Christian S c h l e r i t z k o, MSc., Dr. Philipp L u s t (Schriftleitung - in Abstimmung mit dem Vorsitz), OARin Michaela S c h a t z , MMag. Christian K ö t t l (Stv. Vorsitzender), Hofrat Mag. Hansjörg T e i s s l (Vorsitzender).

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



# Inhaltsverzeichnis 2021

<b>Mag. Dr. Alexander H e r b s t</b> (Klagenfurt): Die Rechnungsabgrenzung nach der VRV 2015 - ein Instrument zur generationsgerechteren Haushalts- betrachtung	Seite 01
<b>Mag. Gregor W e b e r</b> (Wien): Kooperation zur Korruptionsprävention im öffentlichen Dienst	Seite 15
<b>Dr. Philipp L u s t, LL.M.</b> (Wien): Die Novelle des Bundesbudgets 2021	Seite 25
<b>Mag. Paul E c k e r s t o r f e r, PhD</b> (Wien) und <b>Dipl.-Ing. Markus R i e g l e r, PhD</b> (Wien): Fiskalische und ökologische Auswirkungen der NoVA-Reform 2020	Seite 33
<b>Hon. Prof. Dr. Helfried B a u e r</b> (Wien) und <b>Dr.<sup>in</sup> Karoline M i t t e r e r</b> (Wien): Optionen einer Grundsteuerreform in Österreich	Seite 55
<b>em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. Reinbert S c h a u e r</b> (Linz): Public Value Reporting – der Nachweis der Erfüllung öffentlicher Aufgaben	Seite 77
<b>Mag. Bernhard G r o s s m a n n</b> (Wien): Kurzurückblick auf 50 Jahre Fiskalrat – vormals Staatsschuldenausschuss	Seite 95

- Mag. Dr. Alexander H e r b s t (Klagenfurt):** Seite 119  
Kritische Überlegungen zum Beteiligungsansatz  
dem Grunde und der Höhe nach gem der VRV 2015
- Mag. Martin S a i l e r (Wien):** Seite 153  
Stärkt die bundesinterne Verrechnung von Mieten für  
historische Gebäude das Kostenbewusstsein?
- Dr. Philipp L u s t, LL.M. (Wien):** Seite 165  
Das Bundesbudget 2022 samt erstem Schritt zu einer  
ökologischen Steuerreform



