

Die Rechnungsabgrenzung nach der VRV 2015 - ein Instrument zur generationengerechteren Haushaltsbetrachtung

von Mag. Dr. Alexander Herbst⁰¹

⁰¹ Für Informationen zum Autor siehe Autorenverzeichnis S. 48.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Rechnungsabgrenzung im Allgemeinen
3. Transitorien (Vorauszahlungen) im Besonderen
 - 3.1. Ausprägungsformen
 - 3.2. Aktive Rechnungsabgrenzung
 - 3.2.1. *Bilanzielle Darstellung*
 - 3.2.2. *Fallbeispiel*
 - 3.3. Passive Rechnungsabgrenzung
 - 3.3.1. *Bilanzielle Darstellung*
 - 3.3.2. *Fallbeispiel*
4. Antizipationen (Rückstände) im Besonderen
 - 4.1. Ausprägungsformen
 - 4.2. Eigene Rückstände
 - 4.2.1. *Bilanzielle Darstellung*
 - 4.2.2. *Fallbeispiel*
 - 4.3. Fremde Rückstände
 - 4.3.1. *Bilanzielle Darstellung*
 - 4.3.2. *Fallbeispiel*
5. Conclusio

1. Einleitung

Nach § 13 Abs 7 VRV 2015 sind Aufwendungen und Erträge zeitlich abzugrenzen, sofern ihr Wert € 10.000,- übersteigt. Als Begründung führen die erläuternden Bemerkungen hierzu aus, dass eine Rechnungsabgrenzung eine periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge unabhängig vom Ein-/Auszahlungszeitpunkt gewährleisten soll. Auch halten sie fest, dass die genannte Wertgrenze pro Geschäftsfall zu verstehen ist.⁰²

Diesen kurz und prägnant gehaltenen Ausführungen kommt im Zuge der Umstellung auf den Drei-Komponenten-Haushalt, bestehend aus der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung, erhebliche Bedeutung zu. Schließlich schaffen die Rechnungsabgrenzungsposten – neben anderen Instrumenten wie den Rückstellungen gem §§ 28 ff VRV 2015, den Abschreibungen nach § 19 Abs 8 VRV 2015 und den Sonderposten für Investitionszuschüsse iSd § 36 VRV 2015 – die wesentliche Grundlage für eine generationengerechte Haushaltsdarstellung, die kommunale Vorgänge hinsichtlich ihrer Auswirkungen nicht mehr überwiegend zahlungsstromorientiert, sondern stärker am Werteverbrauch orientiert darstellt.⁰³

Gilt es die genannten Normen in der Praxis anzuwenden, treten einige Umsetzungsfragen auf. So ist meistens nicht klar, welche Fallvarianten sich im Zuge der Abgrenzung ergeben können, wie diese iRd Haushalts auszuweisen sind, wie die genannte „Bagatellgrenze“ im Alltag auszulegen ist und welche Bewertungsspielräume sich hieraus ergeben. Der folgende Beitrag bietet dem Anwender eine Hilfestellung bei der Beantwortung dieser Fragen.

2. Rechnungsabgrenzung im Allgemeinen

Die Notwendigkeit der Rechnungsabgrenzung ergibt sich aus dem zentralen Grundsatz der periodengerechten Darstellung, welcher doppischen Rechnungsabschlüssen zugrunde liegt. Demzufolge dürfen in einer Abrechnungsperiode nur Aufwendungen und Erträge verrechnet werden, die dieser auch wirtschaftlich zuzuordnen sind, und zwar unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Zahlung.⁰⁴ Abzugrenzende Sachverhalte entstehen demnach, wenn Ein-/Auszahlungen vor- oder nachschüssig

⁰² Vgl VRV 2015 – Erläuterungen VRV 2015 idF der Novelle BGBl II 17/2018, abrufbar unter <https://www.bmf.gv.at/themen/budget/finanzbeziehungen-laender-gemeinden/vrv-2015.html> (Stand 17. 02. 2021), 11, zu § 13 (Grundsätze des Rechnungsabschlusses).

⁰³ Vgl Blösch/Hödl/Maimer; Mit der VRV 2015 zu mehr Generationengerechtigkeit, in *Biwald/Mitterer/Prorok/Wirth*, Nachhaltig wirken, Impulse für den öffentlichen Sektor (2019) 284.

⁰⁴ Vgl *Theuermann/Schmidl/Maier*; Handbuch Anlagenbau (2015) 105. Sowohl an dieser Stelle als auch in der Folge findet ein Rückgriff auf die unternehmensrechtliche Literatur immer dann statt, wenn es an VRV-spezifischen Kommentierungen noch mangelt, die behandelten Themen aber deckungsgleich im UGB geregelt sind und zu ihnen bereits hinreichend publiziert wurde.

und für einen Leistungszeitraum über den Abschlussstichtag hinaus erfolgen, wie es häufig bei Miet- oder Leasingverhältnissen bzw. Versicherungsverträgen auf Seiten der Leistungserbringer und -empfänger der Fall ist.^{05/06} Auch bei einem Baurechtszins, der für ein langjährig gewährtes Baurecht als Einmalbetrag im Vorhinein eingehoben wird, ist eine Rechnungsabgrenzung notwendig. Regelmäßig sind Abgrenzungsposten auch zu bilden bei: Honorarvorauszahlungen, Urlaubsvorgriffen oder vor- bzw. nachschüssig entrichteten Zinsen iZm Bankkrediten oder Wertpapieren (wie Anleihen). Auch Dauer(park)karten, die teilweise für Gültigkeitszeiträume nach dem Abschlussstichtag ausgestellt werden, führen zu Rechnungsabgrenzungsposten.⁰⁷

Daraus wird deutlich, dass sich vor allem bei zeitraumbezogenen (Dauer-)Schuldverhältnissen (insb. vor ihrer vollständigen Erfüllung) Abgrenzungstatbestände ergeben.⁰⁸ Nicht davon wird für gewöhnlich bei Veräußerungs-/Verkaufsgeschäften auszugehen sein, da bei ihnen eine Realisierung erst bei vollständiger Erbringung gegeben ist.⁰⁹

Unterbleiben darf eine Abgrenzung zu Vereinfachungszwecken, wenn die grds. abzugrenzenden Aufwendungen/Erträge die „Bagatellgrenze“ von € 10.000,- pro Geschäftsfall nicht überschreiten. Zwar erscheint das Argument der Einführung einer Geringfügigkeitsgrenze aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen auf den ersten Blick durchaus einleuchtend. Ob dadurch aber tatsächlich eine Reduktion des Verwaltungsaufwands gegeben ist, ist fraglich. Schließlich handelt es sich bei Abgrenzungen um Standardvorgänge, die sich iRd. Bilanzierung ohne größeren Aufwand realisieren lassen.¹⁰

Auch ist die Ausgestaltung der Bagatellgrenze als Wahlmöglichkeit vor dem Hintergrund der mit der VRV 2015 verfolgten Ziele durchaus kritisch zu sehen. Schließlich wollte der Gesetzgeber mit der Implementierung der VRV 2015 eine möglichst getreue, vollständige und einheitliche (!) Darstellung der finanziellen Lage sicherstellen. Gerade die Einheitlichkeit hätte sich aber ohne Wahlmöglichkeit besser verwirklichen lassen.¹¹ Zwar treten durch das Unterlassen von Abgrenzungen nur temporäre Ergebnisverschiebungen auf. Denkbar ist aber, dass durch eine bewusste Vertragsgestaltung (wie bspw. einer mehrfachen, vorschüssigen Vereinnahmung längerfristiger Mieterträge)

⁰⁵ Vgl. *Herbst/Meszarits/Saliterer* in *Saliterer/Meszarits/Pilz*, VRV 2015 Veranschlagung und Rechnungslegung für Länder und Gemeinden (2020) 388 f. Rz 21.2 f.

⁰⁶ Vgl. *Fraberger/Petritz* in *Hirschler* (Hrsg.) Bilanzrecht (2019)¹² § 201 Rz 169 ff.

⁰⁷ Vgl. *Urianek*, ABC der Buchhaltung (2014) 285 ff. Viele Beispiele, teilweise mit Kommentierung, führt auch an: *Denk in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied* (Hrsg.), BilPoKom (2017) 395 ff. Rz 69 ff.

⁰⁸ Vgl. *Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher*, Praxiswissen – Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 2.4.1.

⁰⁹ Vgl. hierzu zB. die Diskussion zur Rechnungsabgrenzung bei der Veräußerung eines Kundenstocks in oV, BBi 2007/8, 4.

¹⁰ Nicht verwunderlich ist es daher, dass in der Literatur eine Abgrenzung auch unter dem Grenzwert empfohlen wird. Vgl. Amt der oberösterreichischen Landesregierung, VRV 2015, Leitfaden zur Vermögensbewertung durch die oberösterreichischen Gemeinden, Stand März (2017) 43.

¹¹ Vgl. hierzu und im Folgenden *Herbst*, Kritische Überlegungen zur Ausgestaltung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach der VRV 2015 im Lichte rechnungslegungsspezifischer Zielvorstellungen, ÖHW 2020/4, 13.

samt entsprechender Ausübung des Wahlrechts (durch Unterlassung der Abgrenzung) durchaus eine stärkere Ergebnisverzerrung (in Gestalt eines Mehrergebnisses im laufenden Abschluss) erreicht werden kann.

Zwar wollte der Gesetzgeber im Zuge der Einführung der Bagatellgrenze wohl nur im Verhältnis zum Gesamtergebnis unwesentlichen Aufwands-/Ertragsverschiebungen Rechnung tragen. Durch die Einführung einer Betragsschranke pro Geschäftsfall hat er damit letztlich aber einen nicht unbedeutenden Bewertungsspielraum eröffnet. Schließlich ist fraglich, wie Geschäftsfälle voneinander abzugrenzen sind. Stellt jeder eingegangene Mietvertrag einen eigenen Geschäftsfall dar? Oder können nur alle Mieterträge/-aufwände einer Gebietskörperschaft zusammengerechnet beim Nichtüberschreiten der Wertegrenze unabgegrenzt angesetzt werden?

Hinzu kommt, dass sich die Frage, was als unwesentlich anzusehen ist, nicht pauschal und somit für alle Gebietskörperschaften gleich beantworten lässt. Zu bevorzugen wäre eine auf die jeweiligen Größenverhältnisse eingehende Wertegrenze gewesen, wie sie iRd unternehmensrechtlichen Rechnungslegung zur Anwendung gelangt. Dort wird die Wesentlichkeit nicht „starr“, sondern stets in Relation zur Bilanzsumme definiert.¹²

Löst man sich von dieser kritischen Würdigung und lenkt man seinen Blick auf mögliche Fallkonstellationen, die sich in Zusammenhang mit der Rechnungsabgrenzung ergeben können, so sind folgende Varianten denkbar:¹³

Einerseits können Zahlungsmittelzu- oder /-abflüsse bereits in der laufenden Periode stattgefunden haben, die (teilweise) aber erst nach dem Abschlussstichtag realisiert und somit – von der Bagatellgrenze einmal abgesehen – erst dann ergebniswirksam erfasst werden dürfen. Diese erhaltenen/geleisteten Vorauszahlungen von Erträgen/Aufwendungen sind über die transitorischen Posten abgegrenzt darzustellen.¹⁴

Andererseits können unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise in das laufende Jahr fallende Aufwände/Erträge (teilweise) erst nach dem Abschlussstichtag ab-/zufließen. Auch diese eigenen bzw fremden Rückstände müssen abseits von Bagatellfällen abgegrenzt bilanziert werden.¹⁵

¹² Vgl. *Denk in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied* (Hrsg.), *BilPoKom* (2017) 392 Rz 41; *Bertl/Hirschler*, Rechnungsabgrenzung und Wesentlichkeit, *RWZ* 2010, 293.

¹³ Vgl. *Geirhofer/Hebrank*, *Grundlagen Buchhaltung und Bilanzmanagement* (2016) 141.

¹⁴ Vgl. *Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher*, *Praxiswissen – Rechnungsabschluss der Gemeinden* (2017) Register 3, Kapitel 2.4, 1 ff; *Nowotny in Straube/Ratka/Rauter*, *UGB* (2020)¹⁰³ § 198 Rz 72 ff.

¹⁵ Vgl. *Geirhofer/Hebrank*, *Grundlagen Buchhaltung und Bilanzmanagement* (2016) 141; *Urianek*, *ABC der Buchhaltung* (2014) 286 f.

Zusammenfassend ergibt sich folgendes Bild:

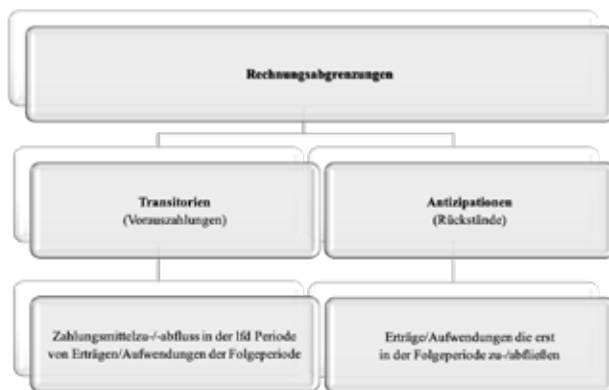


Abbildung 1: Rechnungsabgrenzungen (Quelle: Eigene Darstellung)

Jeder Variante wird in der Folge ein eigener Abschnitt gewidmet, der ausgehend von der Darstellung der Wesensart des Postens seine bilanzielle Abbildung zeigt und diese anhand eines Fallbeispiels verdeutlicht.

3. Transitorien (Vorauszahlungen) im Besonderen

3.1. Ausprägungsformen

Bei den Vorauszahlungen findet die Bezahlung der Leistung vor der wirtschaftlichen Verursachung/Realisierung des Aufwands/Ertrags statt, die zumindest teilweise ins nächste Abschlussjahr fällt.¹⁶ Je nachdem welche Vertragsseite betrachtet wird, unterscheidet man zwischen aktiven (eigenen) und passiven (fremden) Vorauszahlungen/Rechnungsabgrenzungen.

¹⁶ Umsatzsteuerliche Aspekte werden bei der Betrachtung in der Folge ebenso ausgeklammert, wie die Behandlung von nicht unter das Thema der Rechnungsabgrenzung fallenden Vorauszahlungen im Zuge des Erwerbs von Anlagevermögen.

3.2. Aktive Rechnungsabgrenzung

3.2.1. Bilanzielle Darstellung

Ist die Gebietskörperschaft der vorauszahlende Leistungsempfänger, bucht sie in ihrem Abschluss bei Zahlung zunächst die gesamte Leistung – bewertet zum Nominalwert –¹⁷ als Aufwand ein. Am Abschlussstichtag hat sie jene Aufwendungen, die zwar bereits bezahlt und sohin verbucht wurden, aber erst auf das nächste Jahr entfallen, in der Ergebnisrechnung erfolgsneutral zu stellen.¹⁸ Hierzu nimmt sie mit den auf die Folgeperioden entfallenden Beträgen folgenden Eintrag vor: 290 Aktive Rechnungsabgrenzung an XXX¹⁹ Aufwand.²⁰ Die Finanzierungsrechnung bleibt hiervon unberührt. Auf der Aktivseite der Vermögensrechnung ist der Rechnungsabgrenzungsposten unter dem kurzfristigen Vermögen – einer Forderung gleich – auszuweisen. Schließlich repräsentiert er das Anrecht auf eine noch zu erhaltende Leistung oder alternativ den Anspruch auf die Refundierung des ex ante zu viel vorausbezahlten Betrags.

Grafisch lässt sich dieser Vorgang für einen in 2021 für die Jahre 2021 und 2022 bezahlten Aufwand wie folgt veranschaulichen:

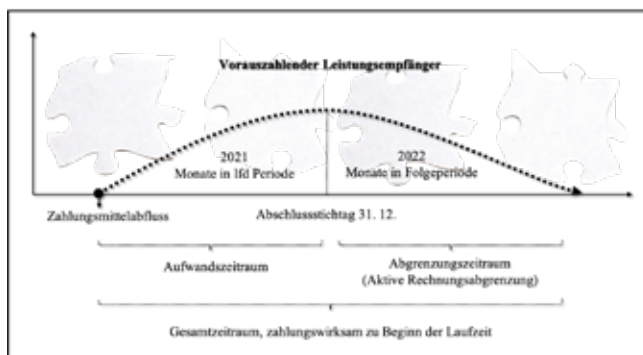


Abbildung 2: Aktive Rechnungsabgrenzung (Quelle: Eigene Darstellung)²¹

¹⁷ Vgl. Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/01-02, 128. Auf allfällige Besonderheiten beim Ansatz langfristiger Posten der Höhe nach – wie im Falle unverzinsten, langfristiger Forderungen – wird in diesem Beitrag verzichtet.

¹⁸ Vgl. Maimer/Blöschl/Frank/Hödl, KDZ Kontierungsleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände lt VRV 2015 (2018) 192.

¹⁹ „XXX“ ist als Platzhalter für die jeweiligen Aufwandsgruppen des Kontenplans zu verstehen.

²⁰ Alle Buchungssätze in diesem Beitrag wurden auf Basis des Kontenplans für Gemeinden (lt VRV 2015 Anlage 3b) gebildet; für Länder sind die sinngemäß passenden Konten (lt VRV 2015 Anlage 3a) zu verwenden.

²¹ In Anlehnung an Peyerl in Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht (2020) 75 ff; Neugebauer, Der einfache Weg zur Bilanz (2008) 170 f.

In der Folgeperiode ist der in der Vermögensrechnung zum 1. 1. aktivierte Rechnungsabgrenzungsposten wie folgt aufzulösen: XXX²² Aufwand an 290 Aktive Rechnungsabgrenzung. In der Ergebnisrechnung führt das zum Ausweis des auf die Folgeperiode entfallenden Aufwands. Keine Auswirkung ergibt sich im Hinblick auf die Finanzierungsrechnung. Schließlich findet ein erneuter Zahlungsmittelabfluss nicht statt.²³

3.2.2. Fallbeispiel

Eine Gemeinde beauftragt den Maschinenring mit dem Winterdienst auf allen öffentlichen Wegen. Dieser übernimmt die Leistung für den Zeitraum von November 2021 bis März 2022 und verlangt dafür € 2.500,- monatlich. Der Gesamtbetrag von € 12.500,- wird bei Vertragsabschluss im November fällig. Zu diesem Zeitpunkt ist zu buchen: 728 Entgelte für sonstige Leistungen an 210 Konten bei Kreditinstituten € 12.500,-. Zum 31. 12. ist folgende Abgrenzung vorzunehmen: 290 Aktive Rechnungsabgrenzung an 728 Entgelte für sonstige Leistungen € 7.500,- (= € 12.500,- : 5 Monate Vertragslaufzeit * 3 Monate Abgrenzungszeitraum in 2022). In der nächsten Periode ist die Auflösung des Aktivpostens wie folgt vorzunehmen: 728 Entgelte für sonstige Leistungen an 290 Aktive Rechnungsabgrenzung € 7.500,-.²⁴

²² „XXX“ ist als Platzhalter für die jeweiligen Aufwandsgruppen des Kontenplans zu verstehen.

²³ Vgl. *Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher*, Praxiswissen – Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 2.4, 2.

²⁴ Entnommen aus *Herbst/Mesarits/Saliterer in Saliterer/Mesarits/Pilz*, VRV 2015 Veranschlagung und Rechnungslegung für Länder und Gemeinden (2020) 390.

3.3. Passive Rechnungsabgrenzung

3.3.1. Bilanzielle Darstellung

Ist die Gebietskörperschaft hingegen der Leistungserbringer, der Zahlungen im Voraus erhält, ergibt sich spiegelverkehrt folgendes Bild: Die öffentliche Hand bucht in ihrem Abschluss beim Cashzufluss zunächst die gesamte Leistung – bewertet zum Nominalwert –²⁵ als Ertrag ein. Am Abschlussstichtag hat sie jene Erträge, die zwar bereits vereinnahmt und sohin verbucht wurden, aber erst auf das nächste Jahr entfallen, in der Ergebnisrechnung erfolgsneutral zu stellen.²⁶ Hierzu nimmt sie mit den auf die Folgeperioden entfallenden Beträgen folgenden Eintrag vor: XXX²⁷ Erträge an 390 Passive Rechnungsabgrenzung. Die Finanzierungsrechnung bleibt hiervon unberührt. Auf der Passivseite der Vermögensrechnung ist der Rechnungsabgrenzungsposten unter den kurzfristigen Fremdmitteln – einer Verbindlichkeit gleich – auszuweisen. Schließlich repräsentiert er die Verpflichtung auf eine noch zu erbringende Leistung oder alternativ den Zwang auf die Refundierung des ex ante zu viel vereinnahmten Betrags.

Grafisch lässt sich dieser Vorgang für einen in 2021 für die Jahre 2021 und 2022 erhaltenen Ertrag wie folgt veranschaulichen:

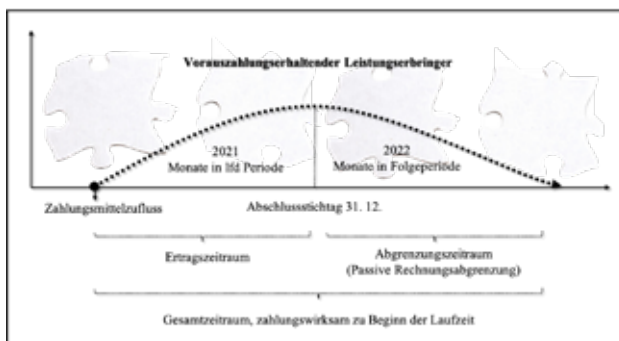


Abbildung 3: Passive Rechnungsabgrenzung (Quelle: Eigene Darstellung)²⁸

²⁵ Vgl. Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015, RFG Schriftenreihe 2019/01-02, 190.

²⁶ Vgl. Maimer/Blöschl/Frank/Hödl, KDZ Kontierungsleitfaden 2018 für Gemeinden und Gemeindeverbände lt VRV 2015 (2018) 223.

²⁷ „XXX“ ist als Platzhalter für die jeweiligen Ertragsgruppen des Kontenplans zu verstehen.

²⁸ In Anlehnung an Peyerl in Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht (2020) 75 ff; Neugebauer, Der einfache Weg zur Bilanz (2008) 170 f.

In der Folgeperiode ist der in der Vermögensrechnung zum 1. 1. passivierte Rechnungsabgrenzungsposten wie folgt aufzulösen: 390 Passive Rechnungsabgrenzung an XXX²⁹ Erträge. In der Ergebnisrechnung führt das zum Ausweis der auf die Folgeperiode entfallenden Erträge. Keine Auswirkung ergibt sich im Hinblick auf die Finanzierungsrechnung. Schließlich findet kein erneuter Zahlungsmittelzufluss statt.³⁰

3.3.2. Fallbeispiel

Eine Gemeinde vermietet Teile ihrer Räumlichkeiten an einen Gewerbetreibenden. Der vereinbarte Mietzins beläuft sich auf € 12.000,- pro Jahr. Er ist jeweils vorschüssig am 1. 10. fällig. Zu diesem Zeitpunkt bucht die Gemeinde: 210 Konten bei Kreditinstituten an 811 Mieterträge € 12.000,-. Am 31. 12. erfolgt die Abgrenzung mit der Buchung: 811 Mieterträge an 390 Passive Rechnungsabgrenzung € 9.000,-. In der Folgeperiode findet die Auflösung des Passivpostens wie folgt statt: 390 Passive Rechnungsabgrenzung an 811 Mieterträge € 9.000,-.³¹

4. Antizipationen (Rückstände) im Besonderen

4.1. Ausprägungsformen

Im Fall von antizipatorischen Sachverhalten tritt die positive/negative Erfolgswirkung vor dem Abschlussstichtag ein, während es zu den entsprechenden Ein-/Auszahlungen erst in der Folgeperiode kommt. Stets gelangt also die Zahlung in den Rückstand. Aus Sicht des Leistungsempfängers stellt das einen eigenen Rückstand dar; aus der Perspektive des Leistungserbringers liegt ein fremder Rückstand vor.³²

²⁹ „XXX“ ist als Platzhalter für die jeweiligen Ertragsgruppen des Kontenplans zu verstehen.

³⁰ Vgl. *Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher*, Praxiswissen – Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017) Register 3, Kapitel 6.4, 1.

³¹ Entnommen aus *Herbst/Meszarits/Saliterer in Saliterer/Meszarits/Pliz*, VRV 2015 Veranschlagung und Rechnungslegung für Länder und Gemeinden (2020) 390 f.

³² Vgl. *Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber*, Externe Unternehmensrechnung (2016)⁵ 239, 242.

4.2. Eigene Rückstände

4.2.1. Bilanzielle Darstellung

Erhält die Gebietskörperschaft im Abschlussjahr bestimmte Leistungen, so sind diese in der laufenden Periode auch dann ergebnismindernd anzusetzen, wenn ihre Zahlung erst nach dem Abschlussstichtag erfolgt. Hierzu ist im ersten Jahr zu buchen: XXX³³ Aufwand an 334 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten. Damit wird der Verbrauch des Nettovermögens iRd Ergebnisrechnung – bewertet zum Nominalwert – verursachungsgerecht dargestellt. Passivseitig hat der bilanzielle Ausweis der durch den Leistungsempfang eingegangenen Schuld als sonstige Verbindlichkeit zu erfolgen. Ein Ansatz unter den Rechnungsabgrenzungsposten kann nicht erfolgen, schließlich gilt es zwischen künftig noch zu zahlenden eigenen Rückständen und bereits vorab cashwirksam erhaltenen und sohin zu Leistungsverpflichtung führenden Abgrenzungsposten zu differenzieren.³⁴ Während in die passive Rechnungsabgrenzung stets die auf die Folgeperioden entfallenden Erträge einzustellen sind, weisen die eigenen Rückstände am Abschlussstichtag betragsmäßig nur die bereits in der vergangenen Periode angefallenen aber noch nicht bezahlten Aufwendungen aus. Von der Rückstandserfassung bleibt die Finanzierungsrechnung mangels Zahlungsmittelzu-/abfluss unberührt.

Graphisch lässt sich dieser Vorgang für einen nachschüssig in 2022 und auf die Jahre 2021 und 2022 zu verteilenden Aufwand wie folgt veranschaulichen:

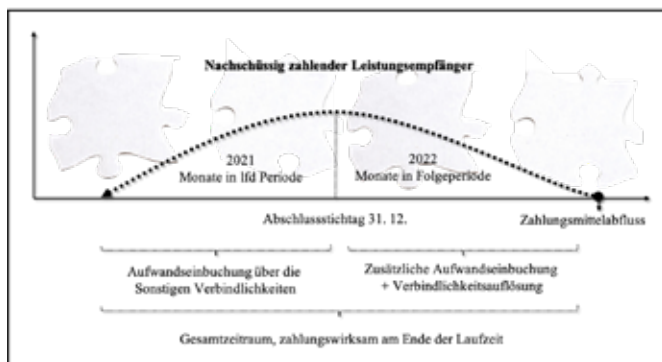


Abbildung 4: Eigener Rückstand (Quelle: Eigene Darstellung)³⁵

³³ „XXX“ ist als Platzhalter für die jeweiligen Aufwandsgruppen des Kontenplans zu verstehen.

³⁴ Vgl. *Denk in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmid* (Hrsg.), *BilPoKom* (2017) 388 ff Rz 13 ff.

³⁵ In Anlehnung an *Peyerl in Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht* (2020) 75 ff; *Neugebauer, Der einfache Weg zur Bilanz* (2008) 170 f.

In der Folgeperiode ergibt sich bei der tatsächlichen Zahlung des Gesamtaufwands folgende Buchung: XXX³⁶ Aufwand und 334 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten an 210 Konten bei Kreditinstituten. Am Aufwandskonto wird nur mehr der in der Folgeperiode zusätzlich anfallende Aufwand ergebnismindernd erfasst. Der betragsmäßig höher ausfallende Abgang an liquiden Mitteln verteilt sich auf den weiteren Aufwand der laufenden Periode und die Tilgung der sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeit aus der Vorperiode.

4.2.2. Fallbeispiel

Anders als im Beispiel aus Kapitel 3.2.2. wird mit dem Maschinenring nunmehr vereinbart, dass die Gesamtkosten für den Winterdienst erst Ende März und somit im Nachhinein zu begleichen sind. Im ersten Jahr ist sohin zu buchen: 728 Entgelte für sonstige Leistungen an 334 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten € 5.000,- (= € 12.500,- : 5 Monate Leistungszeitraum * 2 Monate der laufenden Periode). Im Folgejahr ist bei Begleichung der Schuld zu buchen: 728 Entgelte für sonstige Leistungen € 7.500,- (= € 12.500,- : 5 Monate Leistungszeitraum * 3 Monate der laufenden Periode) und 334 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten € 5.000,- an 210 Konten bei Kreditinstituten € 12.500,-.³⁷

4.3. Fremde Rückstände

4.3.1. Bilanzielle Darstellung

Erbringt im umgekehrten Fall eine Gebietskörperschaft im Abschlussjahr bestimmte Leistungen, so sind diese in der laufenden Periode auch dann ergebniserhöhend anzusetzen, wenn ihre Bezahlung erst nach dem Abschlussstichtag zugeht. Hierzu ist im ersten Jahr zu buchen: 283 Sonstige kurzfristige Forderungen an XXX³⁸ Ertrag. Damit wird der Aufbau des Nettovermögens iRd Ergebnisrechnung – bewertet zum Nominalwert – verursachungsgerecht dargestellt. Aktivseitig hat der bilanzielle Ausweis des durch die Leistungserbringung aufgebauten Vermögenswerts als sonstige Forderung zu erfolgen. Ein Ansatz unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten kann nicht erfolgen, schließlich gilt es auch hier zwischen künftig noch zu erhaltenden Zahlungsrückständen

³⁶ „XXX“ ist als Platzhalter für die jeweiligen Aufwandsgruppen des Kontenplans zu verstehen.

³⁷ Entnommen aus *Herbst/Meszarits/Saliterer in Saliterer/Meszarits/Pliz, VRV 2015 Veranschlagung und Rechnungslegung für Länder und Gemeinden (2020)* 391.

³⁸ „XXX“ ist als Platzhalter für die jeweiligen Ertragsgruppen des Kontenplans zu verstehen.

Fremder und bereits vorab selbst bezahlten und sohin zu Leistungsansprüchen führenden aktiven Abgrenzungsposten zu differenzieren.³⁹ Erneut gilt: Während in die aktive Rechnungsabgrenzung stets die auf die Folgeperioden entfallenden Aufwände einzustellen sind, weisen die fremden Rückstände am Abschlussstichtag betragsmäßig nur die bereits in der vergangenen Periode realisierten aber noch nicht bezahlten Erträge aus. Die Finanzierungsrechnung bleibt mangels Zahlungsmittelzu-/abfluss von den Rückständen unberührt.

Grafisch lässt sich dieser Vorgang für einen nachschüssig in 2022 und auf die Jahre 2021 und 2022 zu verteilenden Ertrag wie folgt veranschaulichen:

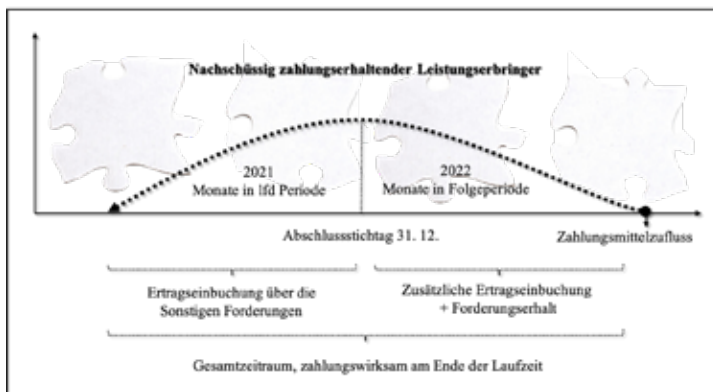


Abbildung 5: Fremder Rückstand (Quelle: Eigene Darstellung)⁴⁰

³⁹ Vgl. Denk in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg.), BilPoKom (2017) 388 ff Rz 13 ff.

⁴⁰ In Anlehnung an Peyerl in Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht (2020) 75 ff; Neugebauer, Der einfache Weg zur Bilanz (2008) 170 f.

4.3.2. Fallbeispiel

Anders als im Beispiel aus Kapitel 3.3.2. wird die Miete für den Zeitraum 1. 10. bis 30. 9. nachschüssig eingehoben. Im ersten Jahr ist zu buchen: 283 Sonstige kurzfristige Forderungen an 811 Mieterträge € 3.000,- (= € 12.000,- : 12 Monate Vertragslaufzeit * 3 Monate im laufenden Jahr). In der Folgeperiode wird zum Zahlungszeitpunkt folgender Eintrag vorgenommen: 811 Mieterträge € 9.000,- (= € 12.000,- : 12 Monate Vertragslaufzeit * 9 Monate im laufenden Jahr) und 283 Sonstige kurzfristige Forderungen € 3.000,- an 210 Konten bei Kreditinstituten € 12.000,-.⁴¹

5. Conclusio

Eine möglichst getreue, vollständige und einheitliche Darstellung des öffentlichen Haushalts zu erreichen ist das erklärte Ziel der VRV 2015. Die Erstellung des Dreikomponentenhaushalts, bestehend aus der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung, folgt doppelischen Grundsätzen und bildet somit die wesentliche Grundlage für ein generationengerechtes Haushaltsmanagement, das kommunale Vorgänge nicht mehr überwiegend zahlungsstromorientiert, sondern stärker auf der Werteentstehung und dem -verbrauch fokussiert darstellt.

Hierzu müssen temporäre Differenzen zwischen dem Zeitpunkt des Zahlungsmittelzu-/abflusses und dem Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Ergebniswirksamkeit über Rechnungsabgrenzungen ausgeglichen werden. Ihre vollständige Erfassung, fernab allzu großer bilanzpolitischer Spielräume, die sich mit der angestrebten Haushaltsobjektivierung kaum vereinbaren lassen, ist in qualitativer Hinsicht wesentlich. Aus verwaltungsökonomischen Gründen kann dabei der Weg einer pragmatischen Vorgangsweise natürlich nicht verlassen werden.

Insofern ist das in § 13 Abs 7 VRV 2015 grundlegend normierte Ansatzgebot von Rechnungsabgrenzungsposten klar zu begrüßen. Seine Ausgestaltung im Detail (insb im Hinblick auf die einheitengrößenunabhängige Unterlassungsmöglichkeit von Abgrenzungen bis zu inkl € 10.000,-) hätte aber stärker an den mit der VRV 2015 verfolgten Zielen stattfinden sollen.

⁴¹ Entnommen aus *Herbst/Meszarits/Saliterer in Saliterer/Meszarits/Pilz, VRV 2015 Veranschlagung und Rechnungslegung für Länder und Gemeinden (2020) 391 f.*