Der Rechnungshof

Unabhängig. Objektiv. Wirksam.

Bundesministerium für Finanzen
Johannesgasse 5
1010 Wien

Dampfschiffstraße 2
A-1031 Wien
Postfach 240

Tel. + (1) 711 71 - 0
Tel. + (1) 711 94 - 25
office@rechnungshof.gv.at

Wien, 20. Mai 2015
GZ 301.474/006-2B1/15

Entwurf einer Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 – VRV 2015

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Rechnungshof (RH) dankt für den mit Schreiben vom 21. April 2015, GZ. BMF-111110/0004-II/3/2015, übermittelten Entwurf der VRV 2015 und nimmt hiezu im Rahmen des Begutachtungsverfahrens aus der Sicht der Rechnungs- und Gebarungskontrolle wie folgt Stellung:

1. Positionen des RH zu Anforderungen an das Rechnungswesen der Länder und Gemeinden

1.1 Allgemeines

Der RH hat bereits 2007 in Punkt 4.9 des Positionspapiers zur Verwaltungsreform, Reihe Positionen 2007/1, S. 19, auf den bestehenden Reformbedarf im Bereich der Rechnungslegungsvorschriften der Länder und Gemeinden (VRV 1997) hingewiesen. Dabei sollte eine Neugestaltung und Modernisierung der Rechnungslegungsvorschriften durch einheitliche und verbindliche Kontierungsrichtlinien die bessere Vergleichbarkeit der Gebarung der Gebietskörperschaften sicherstellen. Der RH wies auch darauf hin, dass die Bundesländer beispielsweise nach der damaligen Rechtslage im Gegensatz zum Bund zur Erstellung einer Bilanz nicht verpflichtet waren, und keine bundesweit einheitlichen Regelungen zur Vermögens- und Schuldengebarung vorlagen.

Der RH hat weiters in Berichten zur Haushaltsstruktur der Länder und der Stadt Wien[1] sowie zu den Konsolidierungsmaßnahmen kritisch darauf hingewiesen, dass die Weiterentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens in Richtung einer integrierten Vermögens-, Finanz- und Erfolgsrechnung in den Rechnungsabschlüssen der Länder noch keinen Niederschlag fand. Diese wurden weiterhin hauptsächlich zahlungsorientiert erstellt und boten über die tatsächliche finanzielle Lage der Länder und die Nachhaltigkeit ihrer Haushaltsführung nur eingeschränkte Aussagekraft.

In einem an das VR-Komitee übermittelten Positionspapier[2] „Anforderungen an das Rechnungswesen der Länder und Gemeinden aus der Sicht des Rechnungshofes" hatte der RH seine Feststellungen zusammengefasst und die Notwendigkeit eines aussagekräftigeren Gesamtüberblicks über die Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage der Gebietskörperschaften dargestellt (Reihe Bund 2012/13).

Der RH hat daher seit Jahren und wiederholt seine Positionen für eine Reform des Rechnungswesens umfassend dargelegt. Mit einer Reform soll erreicht werden, dass das Rechnungswesen

- die wirtschaftliche Lage der Gebietskörperschaft möglichst getreu darstellt, sodass die Entscheidungsträger bei Beschlussfassung über die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse über umfassende Informationen verfügen,

- valide und aussagekräftige Daten für die finanzwirtschaftliche Haushaltssteuerung zur Verfügung stellt,

- Eckdaten der öffentlichen Haushalte für die Konjunktur- und Wachstumspolitik liefert,

- kohärente Daten für die Koordinierung der Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden zur Erreichung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts und nachhaltig geordneter Haushalte generiert sowie

- betriebswirtschaftliche Daten zur Verfügung stellt, aus denen Umfang und Kosten der öffentlichen Dienstleistungen abgeleitet werden können.

---

[1] Berichte zur Haushaltsstruktur der Länder: Reihe Burgenland 2009/4, Kärnten 2009/5, Niederösterreich 2009/4, Oberösterreich 2009/5, Salzburg 2009/3, Steiermark 2009/4, Tirol 2009/3, Vorarlberg 2009/3, Wien 2010/6 Berichte zu den Konsolidierungsmaßnahmen der Länder und der Stadt Wien: Reihe Burgenland 2015/2, Kärnten 2012/2, Niederösterreich 2012/3, Oberösterreich 2014/3, Salzburg 2014/3, Steiermark 2014/4, Tirol 2012/3, Vorarlberg 2015/2, Wien 2015/2

[2] Reihe Bund 2012/13, S. 34ff „Anforderungen an das Rechnungswesen der Länder und Gemeinden aus der Sicht des Rechnungshofes"

In den erwähnten Berichten hatte der RH mehrfach aufgezeigt, dass die in der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 (VRV)[3] enthaltenen Vorschriften den Anforderungen an ein modernes Rechnungswesen nicht genügten, weil sie unzulänglich (z.B. im Falle der Vermögensrechnung), wenig konkret (z.B. im Falle der Beilagen zum Rechnungsabschluss) und unklar (durch fehlende Definition von Begriffen wie z.B. der Finanzschulden) waren.

1.2 Innerstaatliche und gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

Artikel 13 Abs. 2 B-VG verpflichtet die Gebietskörperschaften zu nachhaltig geordneten Haushalten und enthält eine Koordinationspflicht. Diese gemeinsame Koordination ist erforderlich, um ein kohärentes Rechnungswesen mit validen und vergleichbaren Haushaltsdaten sicherzustellen.

Neben innerstaatlichen Verpflichtungen wie z.B. dem Stabilitätspakt 2012 werden die Rechnungslegungsvorschriften für Länder und Gemeinden – ebenso wie jene des Bundes – durch unionsrechtliche Vorgaben zur Haushaltsüberwachung („Six-Pack") beeinflusst. Diese Verpflichtungen („Six-Pack") definieren unter anderem Mindeststandards für die nationalen haushaltspolitischen Rahmen auf allen staatlichen Ebenen. Die „Fiskalrahmenrichtlinie"[4] enthält Vorgaben, die bis 2013 umzusetzen waren. Diese betreffen unter anderem die Bereiche Rechnungslegung und Statistik sowie Transparenz der gesamtstaatlichen Finanzen. Diese Bereiche haben alle Teilsektoren des Staates, also auch Länder und Gemeinden, umfassend und in kohärenter Weise abzudecken.

1.3 Handlungsbedarf

Prüfungen des RH bei Ländern und Gemeinden legten den Handlungsbedarf aufgrund folgender Unzulänglichkeiten offen:

1.3.1 Mangelnde Aussagekraft und Transparenz

(1) Die Rechenwerke liefern keine hinreichenden Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage von Ländern und Gemeinden. Aussagen über den wirtschaftlichen Erfolg sind auf Basis der Rechnungsabschlüsse nur eingeschränkt möglich.

---

[3] Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der die Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, Gemeinden und von Gemeindeverbänden geregelt werden (Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 – VRV 1997), BGBl. Nr. 787/1996 i.d.g.F.

[4] Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 8. November 2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten, ABl. L 306 vom 23.11.2011, S. 41-47.

- Ohne Zusatzinformationen ist es nicht möglich, wichtige Ergebnisgrößen zu erkennen und zu bewerten, insbesondere jene für strukturelle – nachhaltige – Haushaltsentwicklung.

- Der Vermögensstand wird nur unvollständig abgebildet. Einige der in der VRV 1997 vorgesehenen Nachweise stellen zwar Teilaspekte des Vermögens und der Schulden dar, ein umfassender Überblick ist aber nicht gegeben. Eine bilanzielle Übersicht über Vermögen und Schulden ist nicht verpflichtend vorgeschrieben.

- Neben der Verpflichtung für eine vollständige Vermögensrechnung fehlen ebenso klare und einheitliche Bewertungsregeln, die eine standardisierte Erfassung und Bewertung des Vermögens ermöglichen.

- Eine Definition für einen administrativen Budgetsaldo, wie bspw. das Nettodefizit des Bundes, fehlt.

- Weiter sind wichtige haushaltsrechtliche Fachbegriffe wie z.B. Finanzschulden nicht definiert.

(2) Um die finanzielle Lage der Länder und Gemeinden möglichst getreu darzustellen, wäre

- das Rechnungswesen im Hinblick auf eine integrierte Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung weiterzuentwickeln,

- die Ergebnisermittlung und die dazugehörigen Nachweise methodisch und formal anzugleichen,

- die Bewertung des Vermögens nach einheitlichen Grundsätzen durchzuführen und das gesamte Vermögen den Schulden in einer bilanziellen Darstellung gegenüberzustellen, wodurch das Nettovermögen sichtbar wird, sowie

- tragfähige Indikatoren für das Vorliegen von Haushaltsstabilität zu entwickeln.

1.3.2 Mangelnde Vollständigkeit

(1) Die bestehenden Voranschläge und Rechnungsabschlüsse bieten keinen vollständigen Überblick über die Vermögens- und Schuldenlage der jeweiligen Gebietskörperschaft, weil

- die Rechenwerke rein zahlungsorientiert aufgebaut sind und eine vollständige Erfassung und Darstellung des Vermögens nicht vorliegt,

- für wichtige Bereiche des Rechnungswesens z.B. für die Bewertung des Vermögens oder die Ermittlung und Darstellung zukünftiger Verpflichtungen Regelungen fehlen,

- durch Ausgliederungen Teile der Gebarung dem öffentlichen Haushalt entzogen werden, und

- eine Gesamtsicht (Konsolidierung) mangels einheitlicher Buchhaltungssysteme und entsprechender Rechnungslegungsstandards nicht gegeben ist.

Dadurch erhalten zumeist weder die Entscheidungsträger noch die Bürger einen ausreichenden Überblick über die wirtschaftliche Lage und Entwicklung der Gebietskörperschaft.

(2) Im Sinne der Vollständigkeit des Rechnungswesens wären

- einheitliche Vorgaben für Länder und Gemeinden zu schaffen,

- die Belastungen und Verbindlichkeiten zukünftiger Rechnungsjahre einheitlich zu definieren und auszuweisen,

- in die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse auch die ausgegliederten Einheiten im Sinne einer Konsolidierung einzubeziehen, um einen aussagekräftigen Gesamtüberblick über die Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage zu erreichen.

1.3.3 Mangelnde Vergleichbarkeit des Rechnungswesens

(1) Derzeit sind die Rechnungsabschlüsse vor allem der Länder uneinheitlich und ohne Zusatzinformationen nicht vergleichbar. Dies steht überdies im Widerspruch zu unionsrechtlichen Vorgaben nach kohärenten Rechnungslegungsvorschriften.

- Die Erfassung und Darstellung der Schulden erfolgt in unterschiedlicher Genauigkeit.

- Die VRV 1997 lässt einen Gestaltungsspielraum bei der Darstellung der Schulden zu. Dieser wurde in den Rechenwerken in unterschiedlicher formaler und inhaltlicher Form wahrgenommen, weshalb ein unmittelbarer Vergleich der Finanz-

schulden der Länder und Gemeinden auf Grundlage der Rechenwerke nur eingeschränkt möglich ist.

- Mehrere Bestimmungen der VRV 1997 sind nur für die Gemeinden, nicht aber für die Länder verbindlich.[5]

(2) Um die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse vergleichbar zu gestalten und die unionsrechtlichen Vorgaben nach Kohärenz zu erfüllen, ist erforderlich:

- eine einheitliche Begriffsdefinition und Darstellungsform für alle Vermögensbestandteile und Schulden vorzugeben,
- die Vergleichbarkeit von Datengrundlagen und die Einheitlichkeit von Begriffen, Abgrenzungskriterien, Kontierung und der Verbuchungspraxis zu erreichen,
- eine übersichtliche Darstellung von ökonomischen Sondereffekten in Abgrenzung zur laufenden Haushaltsführung zu geben.

1.3.4 Keine ausreichende Steuerung

(1) Die Finanzverflechtungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden sind äußerst komplex. Das Rechnungswesen bietet nicht jene Informationen, die für eine gesamtstaatliche Steuerung erforderlich sind. Dies deshalb, weil

- unterschiedliche Verbuchungen und unterschiedliche Formen der Aufgabenwahrnehmung die Nachvollziehbarkeit der Finanzströme beeinträchtigen,
- eine Aussage, welche Gebietskörperschaft welchen Aufgabenbereich in welchem Umfang finanziert, nicht oder nur eingeschränkt möglich ist,
- die Nachvollziehbarkeit der Finanzverflechtungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden nur eingeschränkt möglich ist.

(2) Zur Verbesserung der gesamtstaatlichen Steuerungsinformationen wäre

- das Haushaltswesens und die Rechnungslegung von Ländern und Gemeinden im Sinne des Dargelegten weiterzuentwickeln und

---

[5] z.B. im § 2 Abs. 3 (Abwicklung von Überschüssen / Abgängen der Vorjahre), § 9 Abs. 1 Z 2 (Voranschlagsquerschnitt), § 16 Abs. 3 (Vermögens- und Schuldenrechnung), § 17 Abs. 1 Z 2 (Rechnungsquerschnitt)

- die Verbuchungspraxis zu harmonisieren.

1.3.5 Fazit

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass der RH auf diese Umstände und die dadurch dringend notwendige Reform des Rechnungswesens von Ländern und Gemeinden bereits wiederholt – etwa bereits in seinem Positionspapier Reihe Bund 2012/13, S. 34ff, – hingewiesen hat. Dabei sollte sich das zukünftige Rechnungswesen der Gebietskörperschaften an einheitlichen Grundsätzen und internationalen Rechnungslegungsstandards nach dem Vorbild des Bundes orientieren.

2. Zur Entstehung des vorliegenden Entwurfs der VRV 2015

Der vorliegende Entwurf zur VRV 2015 ist das Ergebnis eines mehrstufigen Verhandlungsprozesses zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, welches der RH maßgeblich mitgestaltet hat. Vor dem Hintergrund der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben für ein kohärentes Rechnungswesen auf allen Ebenen der staatlichen Verwaltung waren die bereits umgesetzte Haushaltsrechtsreform des Bundes zu berücksichtigen und Regelungen zu entwickeln, die eine transparente und vergleichbare, getreue Darstellung der finanziellen Lage der jeweiligen Gebietskörperschaft und eine zielgerichtete Steuerung der Gebarungen von Ländern und Gemeinden gewährleisten.

Auch aktuelle Ereignisse, welche die Unzulänglichkeiten der geltenden VRV 1997 bei Transparenz, Informationsgehalt und Steuerung offenlegten sowie der Umstand, dass Unternehmer in der Privatwirtschaft die doppelte Buchführung bereits anzuwenden haben, wenn sie einen jährlichen Umsatz von mehr als 700.000 EUR erzielen bzw. dies für bestimmte Rechtsformen bereits darunter verpflichtend ist,[6] machen das Erfordernis zeitgemäßer Regeln für die Rechnungslegung von Ländern und Gemeinden deutlich.

---

[6] Unternehmer mit einem Jahresumsatz von mehr als 700.000 EUR müssen gem. § 189 Abs. 1 Z. 2 UGB eine doppelte Buchführung anwenden, außer sie sind Unternehmer freier Berufe, Land- und Forstwirte, sowie Unternehmer deren Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird. Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist müssen gem. § 189 Abs. 1 Z. 1 UGB ungeachtet von Umsatzgrenzen jedenfalls eine doppelte Buchführung anwenden.

3. Die wesentlichen Eckpunkte der VRV 2015

3.1 Integrierter Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt

Der integrierte Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt, also die 3-Komponenten-Rechnung bildet das zentrale Element der VRV 2015. Es erweitert die Perspektiven für Transparenz, Vergleichbarkeit und Steuerung wie folgt:

a) im Ergebnishaushalt wird der periodenrein abgegrenzte, wirtschaftliche Erfolg als Nettoergebnis sichtbar („accrual"-Sicht), das Nettoergebnis verändert das Nettovermögen und fließt in die Bilanz ein;

b) im Finanzierungshaushalt bleiben die Zahlungsströme der Ein- und Auszahlungen sichtbar („cash"-Sicht); als Ergebnis ergibt sich die Veränderung der liquiden Mittel, diese fließt in die Bilanz ein;

c) in der Vermögensrechnung werden der Bestand an Vermögen sowie die Vermögensveränderungen sichtbar („asset"-Sicht); das Vermögen wird den Schulden gegenübergestellt, woraus sich das Nettovermögen ergibt.

Ergebnis- und Finanzierungshaushalt sind als Voranschlag und Rechnung zu erstellen, der Vermögenshaushalt ist zumindest als Rechnung zu erstellen (eine Planbilanz ist möglich).

3.2 Bilanzierende Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit werden mit dem Gesamthaushalt zusammenfassend dargestellt

Die Gebarungen von rechtlich unselbständigen Unternehmen, die einen eigenen Abschluss nach UGB oder IFRS erstellen, werden mit der Gebarung des Gesamthaushaltes zusammenfassend dargestellt. Dies erhöht die Transparenz und Vergleichbarkeit insoweit, als alle jene Unternehmen die zwar nicht rechtlich aber faktisch – durch Erstellung eigener Jahresabschlüsse – aus dem Haushalt ausgegliedert sind, gemeinsam mit der Gebarung der Gebietskörperschaft zusammenfassend abgebildet werden. Erst die zusammenfassende Übersicht gewährleistet, dass sowohl das Vermögen und die Schulden als auch der wirtschaftliche Erfolg der Gebietskörperschaft gesamthaft abgebildet werden und den Entscheidungsträgern keine aus mehreren Teilen bestehende, nicht integrierte Darstellung vorgelegt wird.

3.3 Verpflichtende Haushaltsgliederung

Die VRV 2015 sieht eine Gliederung des Gesamthaushaltes in Bereichsbudgets, Globalbudgets und Detailbudgets vor. Für Teilbereiche der Verwaltung (z.B. Gesundheit, Pflege, marktbestimmte Betriebe) können eigene Budgets erstellt und deren Gebarung damit gesondert gesteuert werden.

Die nunmehr vorgesehene Gliederung erlaubt es, die neue Haushaltsstruktur des Bundes mit der bisherigen Gliederung der Haushalte der Länder und Gemeinden zu verknüpfen. Dadurch erhöht sich der Informationsgehalt der Haushalte.

3.4 Vollständige Vermögensrechnung

Das gesamte Vermögen ist nun in einer Vermögensrechnung zu erfassen. Einheitliche Bewertungsvorschriften sind sowohl für materielle als auch für immaterielle Vermögenswerte definiert. Eine Nutzungsdauertabelle bietet die Basis für eine einheitliche Bemessung der Abschreibungen. Einzig ausgenommen von der Bewertung sind Kulturgüter, sofern eine plausible Bewertung nicht möglich ist.

3.5 Einheitliche Definition wichtiger haushaltsrechtlicher Begriffe

Wichtige haushaltsrechtliche Begriffe wie z.B. Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Haushaltsrücklagen sowie Finanzschulden oder aktive und derivative Finanzierungsinstrumente sind nun einheitlich definiert. Dadurch wird eine einheitliche Abgrenzung und Verbuchung möglich.

3.6 Rückstellungen für finanzielle Verpflichtungen

Für zukünftige, finanzielle Verpflichtungen sind Rückstellungen zu bilden (z.B. Prozesskosten, Haftungen, Sanierung von Altlasten oder Abfertigungen). Bei Rückstellungen für zukünftige Pensionszahlungen besteht ein Wahlrecht.

3.7 Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven

Veränderungen von Haushaltsrücklagen und deren entsprechende Finanzierungen sind in einer Anlage auszuweisen. Dadurch werden alle finanzierten und nicht finanzierten Haushaltsrücklagen ausgewiesen und der Finanzierungsbedarf bei Inanspruchnahme einer nicht finanzierten Rücklage wird offengelegt.

3.8 Verpflichtungen aus Leasinggeschäften

Zukünftige finanzielle Verpflichtungen aus Leasinggeschäften sind in einer Anlage, getrennt nach Finanzierungsleasing und Operating Leasing, auszuweisen.

3.9 Finanzschulden, Geldverbindlichkeiten und Kassenstärker

Finanzschulden, Geldverbindlichkeiten (aus darlehensähnlichen Finanzierungen, Finanzierungserleichterungen) sowie Kassenstärker (Barvorlagen) sind einheitlich definiert und nach ihrer Struktur gegliedert auszuweisen. Dadurch zählen nun auch kurzfristige Ausleihungen – soweit sie nicht innerhalb desselben Finanzjahres getilgt werden – zu den Finanzschulden, zusätzlich werden darlehensähnliche Finanzierungsoperationen einheitlich ausgewiesen.

3.10 Aktive Finanzinstrumente und derivative Finanzinstrumente

Aktive Finanzinstrumente (Finanzanlagen) sowie alle derivativen Finanzinstrumente sind sowohl mit ihrem Anschaffungswert bzw. Nominalvolumen als auch mit dem beizulegenden Zeitwert auszuweisen. Dadurch werden neben der Struktur auch die finanzielle Entwicklung der, von der Gebietskörperschaft gehaltenen, Finanzanlagen transparent dargestellt.

3.11 Beteiligungen und verwaltete Einrichtungen

Beteiligungen an Unternehmen und verwaltete Einrichtungen, die von der Gebietskörperschaft beherrscht oder kontrolliert werden, sind in der Vermögensrechnung und in eigenen Anlagen auszuweisen.

3.12 Verbindliche Haftungsnachweise

Übernommene Haftungen sind mit ihrem Nominalwert auszuweisen. Zusätzlich sind die Haftungsobergrenze und der Ausnützungsgrad anzugeben. Dadurch werden eventuelle finanzielle Verpflichtungen sowie das gesamte Haftungsvolumen inklusive des verbleibenden Restvolumens bis zur Obergrenze sichtbar.

3.13 Langfristige Prognose von Pensionslasten

Zukünftige Verpflichtungen für Pensionslasten sind in einer Prognose für die nächsten 30 Jahre darzustellen. Dies ermöglicht eine Trendvorschau auf Auszahlungen, die sich auf erworbene Rechtsansprüche aus aktiven Dienstverhältnissen begründen, welche die Gebietskörperschaft erfüllen muss.

Im Hinblick darauf, dass sämtliche Gebietskörperschaften nachhaltig geordnete Haushalte anzustreben haben (vgl. Art. 13 Abs. 2 B-VG), erfordert eine langfristige Betrachtung der öffentlichen Haushalte auch eine Darstellung der Pensionslasten. Dazu weist der RH auch auf die Verpflichtung des Bundes (vgl. § 15 Abs. 2 BHG 2013) zur Erstellung von Budgetprognosen über einen 30-jährigen Zeitraum hin. Die im Entwurf vorgeschlagene Regelung ist daher schon aus Gründen der Vollständigkeit erforderlich, weil für die Beurteilung der Nachhaltigkeit der öffentlichen Finanzen auch entsprechende Daten der Länder und Gemeinden erfasst und dargestellt werden sollten.

4. Weitere inhaltliche Bemerkungen

4.1 Zu einer Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG

Das BMF verweist im Anschreiben – neben der vorliegenden Verordnung – auf das Arbeitsprogramm der Bundesregierung, das *„eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG für die bundesweit einheitliche Regelung sonstiger relevanter Vorschriften"* vorsieht, und ersucht um Übermittlung allfälliger Hinweise für zweckmäßige Inhalte für eine solche Vereinbarung.

Der RH weist auf Art. 13 Abs. 1 B-VG hin, wonach die Zuständigkeiten des Bundes und der Länder auf dem Gebiet des Abgabenwesens durch ein eigenes Bundesverfassungsgesetz („Finanz-Verfassungsgesetz" – F-VG) geregelt werden. Seit der Stammfassung des F-VG 1948, BGBl. Nr. 45/1948, ist in dessen § 16 die Verordnungsermächtigung des Bundesministers für Finanzen im Einvernehmen mit dem RH vorgesehen, Form und Gliederung der Voranschläge und der Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften insoweit zu regeln, als dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist.

Schon aus diesem Grund ist der RH der Auffassung, dass die primäre Zuständigkeit des Bundesministers für Finanzen zur – im Einvernehmen mit dem RH erfolgenden – Erlassung des vorliegenden Verordnungstextes zur Gänze aus der Verfassungsermächtigung gemäß Art. 13 Abs. 1 B-VG i.V.m. § 16 Abs. 1 des F-VG folgt. Für eine Harmonisierung von Form und Gliederung der Voranschläge und der Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften in Form einer Vereinbarung nach Art. 15a B-VG besteht daher vor dem Hintergrund dieser bundes-verfassungsgesetzlichen und finanzverfassungsgesetzlichen Rechtslage nach Ansicht des RH kein Raum.

Zur Einbeziehung der Gemeindeverbände in den Geltungsbereich der VRV – ungeachtet dessen, dass diese keine Gebietskörperschaften i.S.d. § 16 F-VG sind – weist der RH darauf hin, dass bereits nach den Intentionen der VRV 1974 diese auch auf die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gemeindeverbände angewendet werden

sollte, und die VRV 1974 den bis dahin geltenden Erlass des BMF (Richtlinien für die Erstellung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, der Gemeindeverbände (Bezirke als Selbstverwaltungskörper) und Gemeinden vom 9. Juli 1949, AÖFV Nr. 138/1949) ersetzt hat. Auch der Gesetzgeber des FAG 1948 (vgl. die Erläuterungen zur Stammfassung des FAG 1948, 511 BlgNR V. GP) hat begrifflich nicht scharf zwischen „Gebietskörperschaften" und „Gemeindeverbänden" getrennt. Aus Sicht des RH ist im Sinne des oben gesagten eine über den vorgeschlagenen Verordnungstext hinausgehende Vereinbarung nach 15a B-VG ausschließlich für zwei Themenbereiche möglich:

- um festzulegen, dass Gemeindeverbände bei ihrer Rechnungslegung die Bestimmungen der VRV anzuwenden haben;

- um festzulegen, dass Länder und Gemeinden für ihre Haushaltsführung eine Wirkungsorientierung im Ausmaß jener des Bundes vorsehen. Die Wirkungsorientierung verknüpft in systematischer Weise die eingesetzten Ressourcen mit den angestrebten Resultaten und ist daher ein Schlüsselelement zur effektiven und effizienten Steuerung von Gebietskörperschaften.

4.2 Zu § 24 – Beteiligungen

§ 24 Abs. 1 definiert, dass sowohl eine Beteiligung an einem Unternehmen als auch eine von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit (Anstalten, Stiftungen und Fonds) zu den Beteiligungen zählen.

Abs. 3 definiert verbundene Unternehmen, die dann anzunehmen sind, wenn die Gebietskörperschaft die Mehrheit am Eigenkapital bzw. geschätzten Nettovermögen hält oder wenn die Gebietskörperschaft die Kontrolle oder die Beherrschung über das Unternehmen hat.

Abs. 6 definiert, dass eine verwaltete Einrichtung dann gegeben ist, wenn die Gebietskörperschaft die Kontrolle oder die Beherrschung ausübt und regelt die Bewertung und den Ausweis des Vermögens in der Bilanz.

Auf Bundesebene regelt § 46 Abs. 1 BHV 2013[7], dass unter einer Beteiligung der Anteil des Bundes an einem anderen Unternehmen oder einer von Bundesorganen verwalteten Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit zu verstehen ist. Abs. 6 regelt, dass von Bundesorganen verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit

---

[7] Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Durchführung des Bundeshaushaltsgesetzes (Bundeshaushaltsverordnung 2013 – BHV 2013)

oder die der Aufsicht des Bundes unterliegenden Gesellschaften öffentlichen Rechts und Anstalten öffentlichen Rechts zum geschätzten Nettovermögen bewertet werden.

Vor dem Hintergrund der Vorgaben für ein kohärentes Rechnungswesen für alle staatlichen Ebenen der Verwaltung ist aus Sicht des RH die VRV 2015 auf Basis der Bundesregelungen in § 24 Abs. 3 sowie in Abs. 6 wie folgt zu ergänzen:

a) In § 24 Abs. 3 wäre festzulegen, dass die verwalteten Einrichtungen zu den verbundenen Unternehmen zählen, wodurch deren Vermögen in der Bilanz der Gebietskörperschaft unter den verbundenen Unternehmen ausgewiesen wird;

b) In § 24 Abs. 6 wäre festzulegen, dass verwaltete Einrichtungen mit dem geschätzten Nettovermögen in der Vermögensrechnung der Gebietskörperschaft auszuweisen sind.

Der § 24 sollte demnach wie folgt lauten:

„**§ 24.** (1) Unter einer Beteiligung ist der Anteil der Gebietskörperschaft an einem Unternehmen oder eine von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit (Anstalten, Stiftungen und Fonds) zu verstehen. Anteile der Gebietskörperschaft an einem Unternehmen sind beim Erwerb mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Eine Bewertung zum Rechnungsabschlussstichtag hat gemäß Abs. 7 und 8 zu erfolgen.

(2) Beteiligungen an verbundenen und assoziierten Unternehmen in privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Organisationsform, sonstige Beteiligungen und von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sind gesondert auszuweisen.

(3) Ein „verbundenes Unternehmen" ist bei einem Anteil von mehr als 50 % am Eigenkapital/geschätzten Nettovermögen des Unternehmens anzunehmen. Weiters liegt ein „verbundenes Unternehmen" dann vor, wenn die Gebietskörperschaft die Kontrolle oder die Beherrschung über ein Unternehmen hat. Die Kontrolle an diesem ist dann anzunehmen, wenn die Gebietskörperschaft die Möglichkeit hat, die Finanzpolitik und die operativen Tätigkeiten zu bestimmen. **Ebenso zählen von einer Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Anstalten, Stiftungen und Fonds) zu den „verbundenen Unternehmen".**

(4) Ein „assoziiertes Unternehmen" ist bei einem Kapitalanteil von 20 % bis zu 50 % am Eigenkapital/geschätzten Nettovermögen des Unternehmens anzunehmen.

(5) Unterhalb der Beteiligungsgrenze von 20 % vom Anteil am Eigenkapital/geschätzten Nettovermögen des Unternehmens ist von einer „sonstigen Beteiligung" auszugehen.

(6) Eine von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtung (Anstalt, Stiftung, Fonds) ist dann gegeben wenn die Gebietskörperschaft die Kontrolle oder die Beherrschung ausübt. Diese Einrichtungen sind in einem eigenen Nachweis (Anlage 6n) darzustellen. Eine Kontrolle oder Beherrschung ist jedenfalls dann gegeben, wenn

1. die Einrichtung dem Sektor Staat gemäß ESVG 2010 zugerechnet wird, oder

2. die Gebietskörperschaft die operativen Tätigkeiten der Einrichtung andernfalls selbst wahrnehmen würde, oder

3. die Gebietskörperschaft Begünstigte einer Stiftung ist.

Verwaltete Einrichtungen gemäß Z 1. bis 3. sind mit ihrem geschätzten Nettovermögen in der Vermögensrechnung der Gebietskörperschaft auszuweisen. Wird eine solche Einrichtung von mehreren Gebietskörperschaften in gleichem Ausmaß verwaltet, ohne dass die Kontrolle oder Beherrschung zuordenbar ist, haben die Gebietskörperschaften das geschätzte Nettovermögen zu gleichen Teilen in der Vermögensrechnung auszuweisen.

(7) Eine zum Rechnungsabschlussstichtag bereits vorhandene Beteiligung an einem Unternehmen ist mit dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital/geschätzten Nettovermögen der Beteiligung zu bewerten. Für die Bewertung ist der Einzelabschluss heranzuziehen, sofern dieser zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz vorliegt. Liegt dieser noch nicht vor, ist der jeweilige Einzelabschluss des vorhergehenden Jahres heranzuziehen. Sollte ein Konzernabschluss verfügbar sein, ist dieser heranzuziehen.

(8) Hat sich das Eigenkapital/geschätzte Nettovermögen durch Gewinne oder durch andere Änderungen in den Eigenmitteln erhöht, so hat die Anpassung des Beteiligungswertes erfolgsneutral in der Neubewertungsrücklage zu erfolgen, sofern es sich nicht um eine Wertaufholung handelt. Die Neubewertungsrücklage ist zu reduzieren, wenn sich das Nettovermögen der Beteiligung verringert hat. Verringert sich das Nettovermögen der Beteiligung und ist keine Neubewertungsrücklage für diese Beteiligung vorhanden, so ist diese Verringerung erfolgswirksam als Finanzaufwand zu erfassen.

(9) Mittelbare Beteiligungen ab einer durchgerechneten Beteiligungshöhe von mehr als 50 % sind im Anhang auszuweisen."

4.3 Zu § 41 – Inkrafttreten

Die VRV 2015 ist ab dem Finanzjahr 2018 anzuwenden. Für Gemeinden, die nicht der Kontrolle des RH unterliegen, soll eine längere Übergangsfrist möglich sein: Der Umstieg auf die VRV 2015 soll bundesländerweise einheitlich in einem Korridor zwischen 2017 und 2020 erfolgen. Spätestens ab 1. Jänner 2020 wenden alle Länder und Gemeinden die VRV 2015 an.

Der im 2. Satz vorgeschlagene Verweis, dass Voranschläge und Rechnungsabschlüsse unter Beachtung verwaltungsökonomischer Prinzipien zu erstellen sind, hat nicht nur für Gemeinden unter 10.000 Einwohnern, sondern für alle Länder und Gemeinden zu gelten.

Damit sichergestellt wird, dass die VRV 1997 und die VRV 2015 nicht parallel gelten, ist im 2. Absatz zu regeln, dass die VRV 1997 für jene Gemeinden, die nicht der Prüfkompetenz des RH unterliegen, außer Kraft tritt, sobald diese für ihre Voranschläge und Rechnungsabschlüsse die VRV 2015 anzuwenden haben.

Der § 41 soll demnach wie folgt lauten:

„**§ 41.** (1) Die Bestimmungen der VRV 2015 sind für Voranschläge und Rechnungsabschlüsse ab dem Finanzjahr 2018 anzuwenden.

Die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse sind unter Beachtung verwaltungsökonomischer Prinzipien zu erstellen.

Für Gemeinden, die gemäß Art. 127a Abs. 1 B-VG, idF BGBl. I Nr. 98/2010, zum Stichtag 1. Jänner 2015 nicht der Kontrolle des Rechnungshofes unterliegen, sind die Bestimmungen dieser Verordnung – bundesländerweise einheitlich – frühestens ab dem Finanzjahr 2017 und spätestens ab dem Finanzjahr 2020 anzuwenden.

(2) Die Bestimmungen der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997, BGBl. Nr. 787/1996, i.d.F. BGBl. II Nr. 118/2007, treten für Länder und für jene Gemeinden, die der Prüfungszuständigkeit des Rechnungshofes unterliegen, mit 1. Jänner 2018 und für alle übrigen Gemeinden, sobald diese für ihre Voranschläge und Rechnungsabschlüsse die VRV 2015 anzuwenden haben, frühestens mit Ablauf des 31. Dezember 2016 und spätestens mit Ablauf des 31.Dezember. 2019 außer Kraft."

4.3.1 Erläuterungen zu § 41 – Inkrafttreten

In den Erläuterungen ist festzuhalten, dass eine Evaluierung der VRV 2015 durch das BMF und den RH unter Einbindung von Ländern und Gemeinden (und nicht nur mit dem Österreichischen Gemeindebund) so rechtzeitig stattfinden wird, dass relevante Ergebnisse spätestens ab 2025 berücksichtigt werden können. Die VRV 2015 sieht im Sinn der gebotenen Transparenz und Vergleichbarkeit zwischen den Gebietskörperschaften eine generelle Umstellung auf eine integrierte Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung vor. Ein Verweis auf bestehende Buchhaltungssysteme kann zu Missverständnissen und Fehlinterpretationen führen und ist daher zu entfernen.

Die Erläuterungen zu § 41 sollen demnach wie folgt lauten:

„Die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse sind spätestens ab dem Finanzjahr 2018 nach den Bestimmungen der VRV 2015 zu erstellen. Für Gemeinden unter 10.000 Einwohnern gibt es eine Übergangsregelung bis 2020. Ziel ist, die Reform verwaltungsökonomisch umzusetzen.

Als Abgrenzungskriterium für die Übergangsregelung der Gemeinden wird die Prüfungszuständigkeit des Rechnungshofes definiert. Nach Maßgabe der Entscheidungen des Landes (Gemeindeorganisationskompetenz) können Gemeinden unter 10.000 Einwohnern die VRV 2015 auch bereits früher, jedoch nicht vor 2017 – bundesländerweise einheitlich - anwenden.

Eine Evaluierung der Bestimmungen der VRV 2015 durch das Bundesministerium für Finanzen gemeinsam mit dem Rechnungshof unter Einbindung von Ländern und Gemeinden wird so rechtzeitig stattfinden, dass relevante Ergebnisse spätestens ab 2025 berücksichtigt werden können."

Von dieser Stellungnahme wird eine Ausfertigung dem Präsidium des Nationalrates übermittelt.

Der Präsident:
Dr. Josef Moser

F.d.R.d.A.: