REPUBLIK ÖSTERREICH
Parlament

Budgetdienst

Stellungnahme

Harmonisierung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussvorschriften

September 2015

Inhaltsverzeichnis

1 Zusammenfassung 5

2 Befassung des Budgetausschusses 12

2.1 Schreiben des Bundesministers für Finanzen und des Präsidenten des Rechnungshofs zur Voranschlags- und Rechnungslegungsverordnung 12

2.2 Entschließungsantrag 1292/A(E) betreffend neuer Voranschlags- und Rechnungsabschlussvorschriften 13

2.3 Ersuchen an den Budgetdienst um Stellungnahme 14

3 Harmonisierung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussvorschriften 14

3.1 Bedürfnis nach Neuregelung und Harmonisierung 14

3.2 Regierungsprogramm 15

3.3 Beschluss der Landesfinanzreferentenkonferenz 16

3.4 Parlamentarische Initiativen 16

3.4.1 Versuch der verfassungsrechtlichen Verankerung eines Spekulationsverbots sowie einer Vereinheitlichung des Rechnungswesens 16

3.4.2 Parlamentarische Anfragen und Anträge 17

4 Erarbeitung einer neuen Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 18

4.1 Rechtliche und politische Grundlagen 18

4.1.1 Kompetenzgrundlage in § 16 Abs. 1 Finanzverfassungsgesetz 18

4.1.2 Heiligenbluter Vereinbarung 18

4.2 Erstentwurf und Begutachtungsverfahren 19

4.2.1 Erarbeitung des Begutachtungsentwurfs und Einleitung des Begutachtungsverfahrens 19

4.2.2 Wesentliche Inhalte des Begutachtungsentwurfs 20

4.2.3 Wirkungsorientierte Folgenabschätzung 20

4.2.4 Stellungnahmen im Begutachtungsverfahren 21

4.3 Gutachten zur kompetenzrechtlichen Beurteilung des Begutachtungsentwurfs 23

4.3.1 Beauftragung 23

4.3.2 Wesentliche Ergebnisse 23

4.4 Überarbeitung des Verordnungsentwurfs durch das BMF und Entwurf der Art. 15a B-VG-Vereinbarung 25

4.4.1 Anpassungen des VRV-Entwurfs gegenüber dem Begutachtungsentwurf 25

4.4.2 Entwurf der Vereinbarung gem. Art. 15a B-VG 25

5 Herangetragene offene Themen 26

5.1 Umfang der Verordnungsermächtigung in § 16 Abs. 1 F-VG 26

5.2 Wesentliche Bestimmungen hinsichtlich von Beteiligungen, Stiftungen, Anstalten und Fonds 27

5.3 Mittelfristige Haushaltsplanung 28

5.4 Wirkungsorientierung 28

5.5 Verpflichtende Erläuterungen zu Budgetsalden und Voranschlagsabweichungen 29

5.6 Anlagenbuchführung, Inventarverzeichnis, Überleitung von Vermögenswerten in die Vermögensrechnung 29

5.7 Barrierefreie Zurverfügungstellung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen im Internet 29

5.8 Risikomanagement für Finanzinstrumente 29

5.9 Inkrafttreten der VRV und Behandlung von Gemeinden 30

6 Stellungnahme des Budgetdienstes 30

6.1 Gegenstand der Stellungnahme und Beurteilung 30

6.2 Kompetenzrechtliche Überlegungen 31

6.2.1 Bedarfskompetenz des Bundesministers für Finanzen 31

6.2.2 Umfang der Regelungskompetenz 32

6.2.3 Materieller Gehalt der Regelungskompetenz von „Form und Gliederung“ 33

6.2.4 Europarechtliche Anforderungen 35

6.3 Rechtspolitische Überlegungen 36

6.3.1 Einheitlichkeit der Norm 36

6.3.2 Weiterentwicklung der Rechnungslegungsvorschriften 36

6.4 Stellungnahme zu den offenen Themen 37

6.5 Schlussfolgerungen 41

Abkürzungsverzeichnis

Abg.	Abgeordnete(r)
Art.	Artikel
BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BHV 2013	Bundeshaushaltsverordnung 2013
BMF	Bundesministerium für Finanzen
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
ESVG	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
EU	Europäische Union
F-VG	Finanzverfassungsgesetz
iVm	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
RH	Rechnungshof
u.a.	unter anderem
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VRV	Voranschlags- und Rechnungslegungsverordnung
z.B.	zum Beispiel

1 Zusammenfassung

Notwendigkeit der Harmonisierung der Voranschlags- und Rechnungslegungsvorschriften (Pkt. 3)

Das Rechnungswesen und die Rechnungslegungsvorschriften der Länder und Gemeinden bedürfen eingehender Reformen. Kritikpunkte bestehen insbesondere in der mangelnden Aussagekraft und Transparenz des kameralistischen Rechnungswesens, der fehlenden Vergleichbarkeit der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse, der unvollständigen Abbildung der Vermögenslage und der Verbindlichkeiten, weitgehender Wahlrechte, Gestaltungsspielräume und Ausnahmeregelungen, einer unterschiedlichen Regelungstiefe und Verbuchungspraxis, fehlender oder unterschiedlicher Definitionen wesentlicher haushaltsrechtlicher Fachbegriffe sowie einer fehlenden einheitlichen mittelfristigen Haushaltsplanung.

Die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 (VRV 1997) entspricht im Hinblick auf Aussagekraft, Transparenz, Vollständigkeit, Vergleichbarkeit und Steuerungsmöglichkeiten nicht mehr den Anforderungen an ein modernes öffentliches Rechnungswesen. Das Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013 bis 2018 sieht daher die rechtlich verbindliche Verankerung von harmonisierten Rechnungslegungsvorschriften in allen öffentlichen Haushalten vor.

Erarbeitung von Entwürfen zur VRV 2015 und zu einer Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG (Pkt. 4)

Gemäß § 16 Abs. 1 F-VG 1948 kann der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Rechnungshof Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften insoweit regeln, als dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist. Der Umfang dieser verfassungsrechtlichen Ermächtigung ist zwischen Bund und Ländern seit deren Verankerung in der Finanzverfassung im Jahr 1948 umstritten. In der „Heiligenbluter Vereinbarung“ aus dem Jahr 1974 sind Bund, Länder und Gemeinden politisch übereingekommen, die Regelungen einvernehmlich auf Basis der Empfehlungen im sogenannten VR-Komitee zu gestalten.

In Verhandlungen zwischen Bund, Ländern, Gemeinden und RH wurde eine inhaltlich weitgehend abgestimmte Neufassung (VRV 2015) erarbeitet. Zu einem vom BMF im Rahmen des Konsultationsmechanismus versendeten Begutachtungsentwurf bestehen jedoch noch einzelne inhaltliche Differenzen und insbesondere unterschiedliche Auffassungen darüber, welche – grundsätzlich akkordierten – Bestimmungen auf der kompetenzrechtlichen Grundlage des § 16 Abs. 1 F-VG in einer Verordnung geregelt werden können und für welche eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG erforderlich ist.

Das BMF beauftragte daraufhin dazu zwei Universitätsprofessoren mit einem gemeinsamen Gutachten, wobei ein Gutachter von den Ländern und einer vom BMF nominiert wurde. Diese erachteten einen Großteil der Bestimmungen des Begutachtungsentwurfs als zumindest noch „wahrscheinlichen“ Bestandteil der VRV. Entsprechend einer Vereinbarung mit den Ländern hat das BMF die Ergebnisse des Gutachtens inhaltlich nicht weiter hinterfragt, sondern der Überarbeitung des Begutachtungsentwurfs zugrunde gelegt. Der nunmehr vorgelegte VRV-Entwurf beinhaltet alle von den Gutachtern als zumindest „wahrscheinlich“ eingeschätzten Bestimmungen. Die ursprünglich im Begutachtungsentwurf enthaltenen und von den Gutachtern als „mit hoher Wahrscheinlichkeit nur im Wege einer Art. 15a B-VG-Vereinbarung“ regelbaren Bestimmungen entnahm das BMF und verlagerte diese in den vorgelegten Erstentwurf für eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG. Dies betrifft insbesondere die mittelfristige Haushaltsplanung, die Bestimmungen zur Wirkungsorientierung, die barrierefreie Zurverfügungstellung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen im Internet, die verpflichtenden Erläuterungen zu den Budgetsalden und Voranschlagsabweichungen und das Risikomanagement.

Befassung des Budgetausschusses mit offenen Themen (Pkt. 5)

Nach Ansicht des RH ist der ursprüngliche Verordnungstext zur Gänze in der Verfassungsermächtigung gedeckt und für eine Art. 15a B-VG-Vereinbarung bestehe daher kein Raum, außer für den Bereich der Wirkungsorientierung und der Aufnahme der Gemeindeverbände in den Geltungsbereich der VRV. Die Länder sind hingegen der Auffassung, dass auch weitere Bestimmungen, bei denen laut dem Gutachten gewichtige Argumente gegen eine Subsumption unter den § 16 Abs. 1 F-VG bestehen, in der Art. 15a B-VG-Vereinbarung geregelt werden müssen.

Nach Ansicht des RH seien Anstalten, Stiftungen und Fonds, über welche die Gebietskörperschaft die Kontrolle ausübt, ferner als Vermögenswert im Rahmen der verbundenen Unternehmen anzusetzen und nicht nur nachrichtlich unterhalb der Aktiva anzuführen.

Unterschiedliche Auffassungen bestehen zudem über ergänzende Bestimmungen oder Erläuterungen zu den Kleingemeinden und über den Zeitpunkt des Inkrafttretens.

Das BMF und der RH hielten es daher für dringend erforderlich, diese offenen Fragen an den Budgetausschuss des Nationalrates heranzutragen. Die Obfrau des Budgetausschusses ersuchte den Budgetdienst um die Erarbeitung einer Stellungnahme. Unbeschadet einer allfälligen Beschlussfassung über einen Entschließungsantrag sind diese Fragen grundsätzlich von der Vollziehung zu lösen, bei der auch die Verantwortung für die Regelung verbleibt.

Stellungnahme des Budgetdienstes zu den offenen Themen (Pkt. 6.1 – 6.4)

Die Beurteilung des Budgetdienstes beschränkt sich im Wesentlichen auf jene offenen Fragen, die im Schreiben des BMF und des RH vom 6. Juli 2015 an den Budgetausschuss des Nationalrates herangetragen wurden. Zur Begründung und Nachvollziehbarkeit der Stellungnahme wurden jedoch teilweise etwas umfassendere und grundlegende Betrachtungen insbesondere zu kompetenzrechtlichen Fragestellungen vorangestellt.

Die Verordnungskompetenz umfasst entsprechend der in der Langfassung dargestellten Analyse des Budgetdienstes auch die zur Vergleichbarkeit notwendigen Begriffsdefinitionen sowie die inhaltlichen Ansatz- und Bewertungsregeln. Nur wenn in der VRV grundlegende Gliederungs-, Ansatz- und Bewertungsfragen geregelt werden, kann das mit der Regelung in § 16 Abs. 1 F-VG angestrebte Ziel der Vergleichbarkeit erreicht werden. Auch rechtspolitische Überlegungen zur Erstellung einer einheitlichen und geschlossenen Norm sowie zur künftig notwendigen Weiterentwicklung der Bestimmungen sprechen für eine umfassende Regelung aller kompetenzrechtlich gedeckten Inhalte in der VRV. Dem Vorschlag der Länder, unbeschadet der weiterhin bestehenden Regelungskompetenzen den gesamten Text in die Art. 15a B-VG-Vereinbarung zu übernehmen, sollte aus Sicht des Budgetdienstes nicht näher getreten werden.

Zu den einzelnen Fragen nimmt der Budgetdienst wie folgt Stellung:

- Der Budgetdienst ist der Ansicht, dass die Verordnungsermächtigung in § 16 Abs. 1 F-VG neben der formellen Vorgabe von Gliederungselementen für Voranschläge und Rechnungsabschlüsse auch materielle Regelungsinhalte insoweit mitumfasst, als dies erforderlich ist, um das Ziel einer Vereinheitlichung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse zu erreichen. Die Erlassung einer entsprechenden Verordnung ist das dazu in der Finanzverfassung vorgesehene Mittel. Regelungen in der Vereinbarung nach Art. 15a B-VG sollten strikt auf Inhalte

beschränkt werden, die in der Verordnungsermächtigung keine Deckung finden. Der genaue Umfang der Verordnungsermächtigung ist aus der vorhanden Judikatur, der einschlägigen Literatur und dem eingeholten Gutachten jedoch nicht eindeutig bestimmbar. Das Risiko einer erfolgreichen Anfechtung einzelner Bestimmungen der Verordnung beim VfGH kann letztlich nur durch eine Klarstellung im F-VG gänzlich vermieden werden.

- Bei den Stiftungen, Anstalten und Fonds (verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die von einer Gebietskörperschaft kontrolliert werden) ist es für das BMF wesentlich, dass aus Transparenzgründen eine Information darüber im Rechnungsabschluss gesichert ist. Es will daher dem mit den Ländern getroffenen Kompromiss zustimmen, dass im Falle einer Kontrolle durch die Gebietskörperschaft ein nachrichtlicher Ausweis außerhalb der Vermögensrechnung in einem Anhang ausreicht. Aus Sicht des Budgetdienstes muss jedenfalls sichergestellt werden, dass aus dem Rechnungsabschluss die wahre wirtschaftliche Lage der Gebietskörperschaft erkennbar und die Vermögenslage der verwalteten Einrichtungen ersichtlich wird. Die vom BMF akzeptierte Regelung führt zu einer abweichenden Vorgangsweise zum Bund (vgl. die Regelung in § 46 BHV 2013, wonach diese Einrichtungen unter den Beteiligungen zu erfassen und mit dem geschätzten Nettovermögen zu bewerten sind), weil das Argument der Länder anerkannt wurde, dass Unterschiede zu Beteiligungen bestehen. Hier wäre eine einheitliche Position des BMF zu erarbeiten, die durch einheitliche Regelungen umzusetzen wäre, weil die Argumente unabhängig von der Anzahl der Einrichtungen für beide Regelungsbereiche (BHV und VRV) gültig sein müssten.

  Nach Ansicht des Budgetdienstes könnte den Argumenten und Bedenken der Länder auch dadurch Rechnung getragen werden, dass in der Vermögensrechnung eine von den Beteiligungen getrennte Position in der Vermögensrechnung geschaffen wird, in der die verwalteten Einrichtungen als zweckgewidmete Vermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit und Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen gesondert ausgewiesen werden. Dadurch könnte eine einheitliche Regelung ermöglicht werden, die die Vollständigkeit der Vermögensrechnung sichert und die Spezifika der verwalteten Einrichtungen berücksichtigt und daher gesondert ausweist und erläutert.

- Was in den Anlagen zum Rechnungsabschluss darzustellen ist, gehört zum Regelungsbereich der VRV, insbesondere wenn dazu auch materielle Regelungen in der VRV als zulässig angesehen werden.

- Eine Verpflichtung zu einer gesamtstaatlichen mittelfristigen Haushaltsplanung ergibt sich aus dem Gemeinschaftsrecht. Daraus kann jedoch noch keine Regelungskompetenz des Bundes für deren Gestaltung und Ausformung durch Länder und Gemeinden auf der Grundlage des § 16 Abs. 1 F-VG abgeleitet werden, weil es sich dabei um keine Voranschläge im Sinne dieser Bestimmung handelt und die innerstaatliche Kompetenzverteilung durch die EU-Regelung nicht berührt wird. Eine Regelung sollte daher im Rahmen einer Art. 15a B-VG-Vereinbarung erfolgen.

- Die Verpflichtung zur umfassenden Anwendung der Wirkungsorientierung nach dem Vorbild des Bundes würde die Verordnungsermächtigung des BMF jedenfalls überschreiten. Diese wäre aber Voraussetzung für einen entsprechenden Ausweis in den Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen. Eine Einschränkung nur auf die tatsächliche Gleichstellung von Frauen und Männern wurde von den Gutachtern ebenfalls als nicht gedeckt angesehen und wäre sachlich auch wenig zielführend.

- Die Erläuterung von Salden und Voranschlagsabweichungen ist zum Verständnis der Rechnungsanschlüsse unverzichtbar. Diese stellen ein notwendiges formales Element der Rechnungsabschlüsse dar und sind daher jedenfalls unter der Form und Gliederung zu subsumieren. Die Regelung der diesbezüglichen Verpflichtung sollte aus Sicht des Budgetdienstes daher in der VRV erfolgen, die abweichende Einschätzung der Gutachter ist nicht nachvollziehbar.

- Die barrierefreie Zurverfügungstellung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen im Internet sollte für eine bürgerfreundliche und transparente Verwaltung grundsätzlich eine Selbstverständlichkeit darstellen. Sie betrifft zwar nicht unmittelbar die Form der Informationen, wohl aber die Form der Publizität und könnte nach Ansicht des Budgetdienstes daher ebenfalls als formelles Element angesehen werden, das von der Verordnungsermächtigung mitumfasst ist. Die Datenschutzproblematik muss grundsätzlich mit dem Bund vergleichbar sein und sollte daher auch einheitlich beurteilt werden.

- Eine Anlagenbuchführung und ein Inventarverzeichnis, aus dem sich die Überleitung von Vermögenswerten in die Vermögensrechnung nachvollziehen lässt, sind die Grundlage jeder ordnungsgemäßen Buchführung. Sie sind zwar nicht unmittelbarer Bestandteil des Rechnungsabschlusses, aber eine notwendige formale Voraussetzung für dessen Erstellung. Eine Verpflichtung zur Ableitung des Vermögensausweises aus entsprechenden Aufzeichnungen wird daher von der

Verordnungsermächtigung gedeckt sein, wie diese konkret aussehen und zu führen sind, betrifft die laufende Verrechnung und geht darüber hinaus.

- Zum Risikomanagement (für Finanzinstrumente) erachtet es der Budgetdienst auf Basis der bestehenden Rechtslage für möglich, die Gebietskörperschaften im Rahmen der VRV zu Angaben zum Risikomanagement in den Rechnungsabschlüssen zu verpflichten und dafür Gliederungselemente vorzugeben. Vorgaben zur konkreten inhaltlichen Ausgestaltung und Durchführung gehen hingegen über die Verordnungsermächtigung hinaus und wären einer Art. 15a B-VG-Vereinbarung vorzubehalten.

- Die offenen Fragen im Zusammenhang mit der Behandlung von Gemeinden betreffen im Wesentlichen für die Verwaltung umfassend geltende Effizienzprinzipien sowie ergänzende Ausführungen in den Erläuterungen zur VRV. Dazu vertritt der Budgetdienst grundsätzlich die Auffassung, dass nicht notwendige Bestimmungen oder Erläuterungen, die Interpretationsfragen aufwerfen und ohne Kenntnis des spezifischen Hintergrundes unverständlich sind, vermieden werden sollten. Dies trifft sowohl auf den verwaltungsökonomischen Hinweis lediglich bei Kleingemeinden (der auch in Länderstellungnahmen hinterfragt wurde) als auch auf den Verweis auf bestehende Buchhaltungssysteme zu. Wesentlich ist, dass in allen Ländern und Gemeinden eine einheitliche und vollständige Anwendung der VRV 2015 zu möglichst geringen Kosten erfolgt und dass die Umstellung auch von Kleingemeinden zu bewerkstelligen ist. Aus Sicht des Budgetdienstes wäre in den Erläuterungen daher ein Hinweis angebracht, dass von einer technischen Unterstützung insbesondere der Kleingemeinden durch die Länder bei der Implementierung der VRV 2015 ausgegangen wird.

- Zum Inkrafttreten der VRV weist der Budgetdienst darauf hin, dass im Regierungsprogramm die Erlassung der neuen VRV ursprünglich für 2014 geplant war und sich nun um ein Jahr verzögert hat. Insofern wäre es nachvollziehbar, auch das vorgesehene Inkrafttreten um ein Jahr von 2018 auf längstens 2019 zu verschieben. Den Ländern und Gemeinden sollte für eine so umfassende Reform jedenfalls eine ausreichende Vorbereitungszeit zur Verfügung stehen, um gravierende Probleme bei der Implementierung zu vermeiden. Der Zeitpunkt sollte daher nach Konsultationen mit Ländern und Gemeinden so festgelegt werden, dass dies gewährleistet ist, die Reform aber so rasch als technisch möglich umgesetzt wird.

Schlussfolgerungen (Pkt. 6.5)

Aus der Beurteilung durch den Budgetdienst lassen sich folgende Schlussfolgerungen ableiten:

(1) Die Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften der Gebietskörperschaften ist ein zentrales und wichtiges Anliegen. Nach langwierigen Verhandlungen konnte dazu mit den Ländern inhaltlich eine weitgehende Einigung erzielt werden. Auffassungsunterschiede bestehen insbesondere noch darüber, welche Bestimmungen dafür vom Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem RH in der VRV geregelt werden können und für welche eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG erforderlich ist, weil sie den Umfang der Verordnungsermächtigung überschreiten.

(2) Eine Neuformulierung und Klarstellung der verfassungsrechtlichen Verordnungsermächtigung im F-VG würde das Risiko einer Anfechtung beim VfGH erheblich reduzieren und darüber hinaus die Möglichkeit eröffnen, dass alle für die notwendige Vereinheitlichung der Haushaltsverrechnung erforderlichen Regelungen in einem Dokument getroffen werden können. Sie ist daher die präferierte Lösungsvariante.

(3) Bei gegebener Verfassungslage ist die VRV das zur erforderlichen Vereinheitlichung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse vorgesehene Mittel. Die Verordnungsermächtigung in § 16 Abs. 1 F-VG umfasst neben der formellen Vorgabe von Gliederungselementen für Voranschläge und Rechnungsabschlüsse auch jene materiellen Regelungsinhalte, die notwendig sind, um deren Vereinheitlichung in einer konsistenten Norm sicherzustellen.

(4) Zu einer weitergehenden Vereinheitlichung des Rechnungswesens der Gebietskörperschaften sind darüber hinausgehende Bestimmungen erforderlich oder zumindest zweckmäßig, die in einer Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG geregelt werden müssten.

(5) Das eingeholte Gutachten bildet grundsätzlich eine gute Grundlage für die Unterscheidung der Regelungen, einzelne Einschätzungen (z.B. zur Erläuterung von Salden und Voranschlagsabweichungen, zur Regelung von Anlagen zum Rechnungsabschluss) erscheinen jedoch nicht konsistent. Zu den an den Budgetausschuss herangetragenen Fragen hat der Budgetdienst konkrete Stellungnahmen und Beurteilungen abgegeben. Wie auch die Gutachter weist er darauf hin, dass eine erfolgreiche Anfechtung beim VfGH nicht ausgeschlossen werden kann.

(6) Eine Vermengung der beiden Vorschriften in einem Rechtsdokument (Art. 15a B-VG-Vereinbarung) sollte vermieden werden, weil sie die weitere Rechtsentwicklung behindert, zusätzliche Auslegungsprobleme aufwirft und lediglich die unklare kompetenzrechtliche Situation fortschreibt, die zu den bisherigen schwerfälligen Verhandlungen im VR-Komitee und langjährigen Verzögerungen beigetragen hat.

(7) In die VRV oder deren Erläuterungen sollten keine selbstverständlichen oder ergänzenden Ausführungen aufgenommen werden, die zusätzliche Interpretationsfragen aufwerfen (und damit Auslegungsspielräume bieten) und ohne Kenntnis des spezifischen Hintergrundes unverständlich sind.

(8) In den Erläuterungen wäre hingegen der Hinweis angebracht, dass von einer technischen Unterstützung insbesondere der Kleingemeinden durch die Länder bei der Implementierung der VRV ausgegangen wird.

(9) Die Reform sollte möglichst rasch umgesetzt werden, es sollte den Ländern und Gemeinden aber ausreichend Vorbereitungszeit zur Verfügung stehen, um gravierende Probleme bei der Implementierung zu vermeiden, wobei auf die zeitliche Verzögerung der Erlassung einer neuen VRV gegenüber dem Regierungsübereinkommen hingewiesen wird.

(10) Die an den Budgetausschuss herangetragenen Fragestellungen zur VRV sind grundsätzlich von der Vollziehung zu lösen, bei der auch die Verantwortung für die Regelung verbleibt.

2 Befassung des Budgetausschusses

2.1 Schreiben des Bundesministers für Finanzen und des Präsidenten des Rechnungshofs zur Voranschlags- und Rechnungslegungsverordnung

Die Bestimmungen der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) 1997, die vom Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem RH auf Basis des § 16 Abs. 1 Finanzverfassungsgesetz (F-VG) erlassen wurde, entsprechen im Hinblick auf Aussagekraft, Transparenz, Vollständigkeit, Vergleichbarkeit und Steuerungsmöglichkeiten nicht mehr den Anforderungen an ein modernes öffentliches Rechnungswesen. Seit geraumer Zeit werden daher unter intensiver Einbindung von Bund, Ländern, Städtebund, Gemeindebund und RH engagierte und konstruktive Gespräche zu einer Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften geführt, um ein möglichst einvernehmliches Ergebnis zu erzielen.

Eine zwischen Bund, Ländern, Gemeinden und RH inhaltlich weitgehend abgestimmte Neufassung (VRV 2015) wurde erarbeitet, es bestehen jedoch noch einzelne inhaltliche Differenzen und insbesondere unterschiedliche Auffassungen darüber, welche – grundsätzlich akkordierten – Bestimmungen auf der kompetenzrechtlichen Grundlage des § 16 Abs. 1 F-VG in einer Verordnung geregelt werden können und für welche eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG erforderlich ist.

Das BMF und der RH hielten es daher für dringend erforderlich, diese offenen Fragen an den Budgetausschuss des Nationalrates heranzutragen, weil die finanzielle Transparenz der öffentlichen Finanzen eine Kernkompetenz der jeweiligen gesetzgebenden Körperschaften (Parlament, Landtage) betrifft. In einem Schreiben vom 6. Juli 2015 an die Vorsitzende des Budgetausschusses, das in Kopie den FraktionsführerInnen im Budgetausschuss übermittelt wurde, ersuchten BMF und RH daher den Budgetausschuss um Darlegung seiner Position zu den offenen Themen, damit diese in ausreichender Weise in die zu treffenden Regelungen einfließen kann.

Dabei wurden neben grundsätzlichen Fragestellungen teilweise auch technische Detailfragen zu Regelungen in einer künftigen VRV an den Budgetausschuss herangetragen. Unbeschadet einer allfälligen Beschlussfassung über einen Entschließungsantrag sind diese Fragen grundsätzlich von der Vollziehung zu lösen, bei der auch die Verantwortung für die Regelung verbleibt.

2.2 Entschließungsantrag 1292/A(E) betreffend neuer Voranschlags- und Rechnungsabschlussvorschriften

Unter Bezugnahme auf das Schreiben von BMF und RH haben die Abgeordneten Gabriele Tamandl, Jan Krainer, Kolleginnen und Kollegen folgenden Entschließungsantrag „betreffend neuer Voranschlags- und Rechnungsabschlussvorschriften“ eingebracht: „Der Bundesminister für Finanzen und der RH werden ersucht, auf Basis des § 16 Abs. 1 F-VG 1948 unter Bezugnahme auf die Fiskalrahmenrichtlinie der EU (Richtlinie 2011/85/EU) und das ESVG 2010 die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 zu erlassen.“

In der Begründung wird darauf verwiesen, dass sich die Bundesregierung die Einführung von harmonisierten Rechnungslegungsvorschriften in allen öffentlichen Haushalten zum Ziel gesetzt hat, um eine möglichst getreue, vollständige und einheitliche Darstellung der finanziellen Lage (Liquiditäts-, Ressourcen- und Vermögenssicht) aller Gebietskörperschaften sicherzustellen.

Da das Budget- und Haushaltsrecht eng mit Entscheidungskompetenzen des Nationalrats verknüpft ist, sollen die im Schreiben von BMF und RH angeführten Themen im Rahmen des Budgetausschusses zwischen allen Parteien beraten werden.

2.3 Ersuchen an den Budgetdienst um Stellungnahme

Zur Vorbereitung dieser Beratungen ersuchte die Obfrau des Budgetausschusses, Abg. Gabriele Tamandl, den Budgetdienst um die Erarbeitung einer Stellungnahme zum Entschließungsantrag betreffend „neue Voranschlags- und Rechnungsabschluss-vorschriften", welche rechtzeitig an die BudgetsprecherInnen zu übermitteln ist.

Nachstehend bereitet der Budgetdienst daher zunächst die angesprochenen Problemstellungen auf und gibt abschließend seine Stellungnahme dazu ab.

3 Harmonisierung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussvorschriften

3.1 Bedürfnis nach Neuregelung und Harmonisierung

Das Rechnungswesen und die Rechnungslegungsvorschriften der Länder und Gemeinden bedürfen eingehender Reformen, weil sie keine Vergleichbarkeit der Gebarung der Gebietskörperschaften ermöglichen und kein getreues Bild der wirtschaftlichen Lage vermitteln. Sowohl der RH[1] als auch die Literatur[2] weisen seit geraumer Zeit auf entsprechende Mängel hin. Kritikpunkte bestehen insbesondere in der mangelnden Aussagekraft und Transparenz des kameralistischen Rechnungswesens, der fehlenden Vergleichbarkeit der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse, der unvollständigen Abbildung der Vermögenslage und der Verbindlichkeiten, weitgehender Wahlrechte, Gestaltungsspielräume und Ausnahmeregelungen, einer unterschiedlichen Regelungstiefe und Verbuchungspraxis, fehlender oder unterschiedlicher Definitionen wesentlicher haushaltsrechtlicher Fachbegriffe sowie einer fehlenden einheitlichen mittelfristigen Haushaltsplanung. In seinem jüngsten Prüfungsergebnis zu den

[1] Positionspapier zur Verwaltungsreform, Reihe Positionen 2007/1; Berichte zur Haushaltsstruktur der Länder: Reihe Burgenland 2009/4 und weitere; Berichte zu den Konsolidierungsmaßnahmen der Länder und der Stadt Wien: Reihe Burgenland 2015/2 und weitere; Reihe Bund 2012/13, S. 34fT „Anforderungen an das Rechnungswesen der Länder und Gemeinden aus der Sicht des RH"

[2] I. Saliterer, Einheitliche Weiterentwicklung des Haushalts- und Rechnungswesens der Länder und Gemeinden, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 54/2013; S. 1; E. Hauth, Informationsgehalt der Landesrechnungsabschlüsse: eine kritische Analyse, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 50/2009; S. 137

Konsolidierungsmaßnahmen der Länder[3] hat der RH neuerlich die enormen Unterschiede im Rechnungswesen der Länder (z.B. bei der Bewertung von Vermögensgegenständen oder bei der Erfassung von Schulden) aufgezeigt.

Die Notwendigkeit einer stärkeren Harmonisierung des Rechnungswesens der Gebietskörperschaften entstand weiters durch zunehmende innerstaatliche und europarechtliche Vorgaben für die wirtschafts- und finanzpolitische Koordinierung. So verpflichtet Art. 13 Abs. 2 B-VG die Gebietskörperschaften zu nachhaltig geordneten Haushalten und enthält eine Koordinationspflicht. Der Österreichische Stabilitätspakt (BGBl I Nr. 2013/30) regelt die innerstaatliche Haushaltskoordinierung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, um die gesamtstaatlichen Verpflichtungen gegenüber der Europäischen Union hinsichtlich der Haushaltsziele zu erfüllen. Europarechtliche Vorgaben ergeben sich aus der Fiskalrahmenrichtlinie des „Sixpack“, die Mindeststandards für den nationalen haushaltspolitischen Rahmen sowie die Rechnungslegung, Statistik und Transparenz der gesamtstaatlichen Finanzen vorgibt, die umfassend und kohärent auf allen staatlichen Ebenen abgedeckt werden müssen.

Schließlich ist durch die Umsetzung der Haushaltrechtsreform des Bundes mit einem Umstieg auf ein integriertes dreigliedriges Rechnungswesen (Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt) ein unmittelbarer Handlungsbedarf entstanden. Sowohl aus praktischen als auch aus ökonomischen Gründen ist es dabei sinnvoll, sich bei der Neuregelung und Harmonisierung am Vorbild des Bundes zu orientieren.

3.2 Regierungsprogramm

Das Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013 bis 2018 sieht die rechtlich verbindliche Verankerung von harmonisierten Rechnungslegungsvorschriften in allen öffentlichen Haushalten vor. Durch ein dreigliedriges Rechnungswesen mit Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung soll die finanzielle Lage aller Gebietskörperschaften möglichst getreu, vollständig und einheitlich dargestellt und damit vergleichbar werden.

[3] Siehe z.B. Reihe Burgenland 2015/5, Seite 28ff

Die Umsetzung soll auf Basis der Ermächtigung des § 16 Abs. 1 F-VG betreffend Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse durch eine neue Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung des Bundesministers für Finanzen im Einvernehmen mit dem RH erfolgen, wobei Länder und Gemeinden in deren Erstellung intensiv eingebunden werden sollen. Diese Verordnung sollte laut Regierungsprogramm bis Mitte 2014 erlassen werden und spätestens mit Wirkung für das Budget 2018 in Kraft treten. Sonstige Vorschriften für die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften sollen bundesweit einheitlich durch eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG geregelt werden.

3.3 Beschluss der Landesfinanzreferentenkonferenz

In einem Beschluss der Landesfinanzreferenten vom 26. April 2013 bekannten sich alle Länder zum Grundsatz der möglichst getreuen, vollständigen und einheitlichen Darstellung der finanziellen Lage (Liquiditäts-, Ressourcen- und Vermögenssicht). Die Haushaltsregelungen sind nach den Grundsätzen der Transparenz, Effizienz und weitgehenden Vergleichbarkeit zu gestalten.

3.4 Parlamentarische Initiativen

3.4.1 Versuch der verfassungsrechtlichen Verankerung eines Spekulationsverbots sowie einer Vereinheitlichung des Rechnungswesens

Nach Bekanntwerden der Spekulationsverluste des Landes Salzburg Ende 2012 waren Bundesregierung und Nationalrat noch in der XXIV. Gesetzgebungsperiode bestrebt, durch einen Änderung des § 17 F-VG ein verfassungsrechtliches Spekulationsverbot zu erlassen, das durch eine Art. 15a B-VG-Vereinbarung und Ausführungsgesetze des Bundes und der Länder näher spezifiziert werden sollte. Dazu fanden mehrere Gesprächsrunden der Parlamentsparteien gemeinsam mit dem RH und der ÖBFA statt.

Entsprechende Regierungsvorlagen zu einer „risikoaversen“ Finanzgebarung samt zugehörigen Novellen zum BHG und zum Bundesfinanzierungsgesetz[4] wurden in der Sitzung des Budgetausschusses am 21. Februar 2013 behandelt[5]. Die Verankerung des Spekulationsverbotes in der Finanzverfassung erforderte wegen der notwendigen Zweidrittelmehrheit im Nationalrat die Zustimmung einer Oppositionspartei. Als Bedingung

[4] 2146, 2147, 2148 und 2160 d. Blg. XXIV. GP

[5] 2183, 2184, 2185 und 2187 d. Blg. XXIV. GP

für eine Zustimmung nannten diese die wirksame Verankerung des Spekulationsverbots in der Verfassung selbst sowie die Einführung eines einheitlichen integrierten doppischen Rechnungswesens auf allen Gebietskörperschaftsebenen auf Basis der Haushaltsrechtsreform des Bundes. Ein dazu gestellter Antrag auf Vertagung fand keine Mehrheit, sondern bis zu der für den 27. Februar 2013 vorgesehenen Beschlussfassung im Plenum des Nationalrates sollten noch entsprechende Parteienverhandlungen stattfinden. Die Regierungsvorlagen wurden mit der Mehrheit der Regierungsparteien im Ausschuss beschlossen.

Entsprechende Parteiengespräche fanden auch statt, die Gesetzesentwürfe sind jedoch nie zur Beschlussfassung ins Plenum gelangt und mit dem Ende der Legislaturperiode endgültig verfallen.

3.4.2 Parlamentarische Anfragen und Anträge

In der laufenden Gesetzgebungsperiode erfolgten seitens der Oppositionsparteien sowohl im Nationalrat als auch im Bundesrat mehrere Anfragen (NEOS[6], Grüne[7]), dringliche Anträge (NEOS mit Team Stronach[8]) und Entschließungsanträge (NEOS[9], Team Stronach[10]), die auf eine Vereinheitlichung und Weiterentwicklung der Rechnungslegung der Länder abzielten. Ansatzpunkt war dabei die Ermächtigung in § 16 Abs. 1 F-VG, die es dem Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem RH erlauben würde, durch Verordnung entsprechende Form- und Gliederungsvorschriften für die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder und Gemeinden in dem für die Vereinheitlichung erforderlichen Ausmaß zu regeln. Ein Entschließungsantrag zielte auf die Vorlage eines entsprechenden Gesetzesvorschlags durch die Bundesregierung ab.

Der Bundesminister für Finanzen wies in diesem Zusammenhang – wie bereits seine Vorgänger – auf intensive Bemühungen und Vorarbeiten des Bundes hin, das Rechnungswesen der Gebietskörperschaften im Sinne des neuen Bundeshaushaltsrechts zu vereinheitlichen, wobei ein Konsens mit den Ländern und Gemeinden angestrebt werde. Bis zum Jahresende 2015 soll eine entsprechende Neuregelung der VRV erlassen werden.

---

[6] Dringliche Anfrage 1120/J XXV. GP

[7] 3019/J-BR/2014

[8] 1193/A(E) XXV. GP

[9] 81/UAE XXV. GP, 85/UAE XXV. GP, 99/UAE XXV. GP, 1156/A(E) XXV. GP

[10] 44/A(E) XXV. GP

4 Erarbeitung einer neuen Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung

4.1 Rechtliche und politische Grundlagen

4.1.1 Kompetenzgrundlage in § 16 Abs. 1 Finanzverfassungsgesetz

Der § 16 Abs. 1 F-VG sieht vor, dass „der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem RH Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften insoweit regeln kann, als dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist. Der Bundesminister für Finanzen ist berechtigt, sich die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften vorlegen zu lassen und Auskünfte über deren Finanzwirtschaft einzuholen.“ Gemäß den Erläuterungen zur Regierungsvorlage[11] zum F-VG 1948 soll diese Bestimmung dem Bundesminister für Finanzen die Aufstellung einheitlicher Grundsätze für Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse aller Gebietskörperschaften ermöglichen. Ferner soll ihm ermöglicht werden, sich die für die Regelung des Finanzausgleichs unerlässlichen statistischen Grundlagen zu verschaffen.

Der Umfang der Ermächtigung des Bundesministers für Finanzen in § 16 Abs. 1 F-VG ist seit dessen Inkrafttreten zwischen Bund und Ländern umstritten und steht zuletzt wieder verstärkt in Diskussion. Auch die Meinungen in der nicht sehr umfangreichen und zumeist schon etwas älteren Literatur sind nicht einheitlich. Zentrale Frage ist dabei, in welchem Ausmaß die zur Vereinheitlichung notwendigen inhaltlichen Vorgaben von der Regelungskompetenz für „Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse“ mitumfasst sind.

4.1.2 Heiligenbluter Vereinbarung

Im Jahr 1974 sind Bund, Länder und Gemeinden gemäß der Präambel zum Schlussprotokoll der Heiligenbluter Vereinbarung übereingekommen, Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände einvernehmlich zu gestalten. Im Hinblick auf die auf Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften beschränkten Ermächtigung des § 16 Abs. 1 F-VG bestand Übereinstimmung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, dass

[11] ErlRV 510 BlgNR V. GP

zur einheitlichen Anwendung der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem RH eine Verordnung nach einem gemeinsam erarbeiteten Text erlässt, der durch ebenfalls gemeinsam erarbeitete Anmerkungen erläutert wird.

Zur Erarbeitung von Anpassungen an künftige Erfordernisse wurde ein ständiges Komitee von Vertretern des Bundes, der Länder und der Gemeinden („VR-Komitee") eingesetzt, das mindestens einmal jährlich unter wechselndem Vorsitz der Bundes-, Landes- oder Gemeindevertreter zusammentrat und einvernehmlich Empfehlungen für erforderliche Änderungen erstattete. Auf dieser Grundlage wurden die VRV 1974 und alle nachfolgenden Novellen erlassen.

Der Heiligenbluter Vereinbarung kommt keine rechtliche Verbindlichkeit zu, als politische Willenserklärung kann sie lediglich eine Selbstbindung der Gebietskörperschaften bewirken. Die Anwendung und Bindungswirkung ist daher auch politisch zu bewerten. Die jeweils amtierenden BundesministerInnen für Finanzen haben eine einseitige Erlassung von Regelungen in der VRV bisher abgelehnt. Auch die Grundlagen eines neuen Haushaltswesens der Länder und Gemeinden sollen partnerschaftlich diskutiert und festgelegt werden.

4.2 Erstentwurf und Begutachtungsverfahren

4.2.1 Erarbeitung des Begutachtungsentwurfs und Einleitung des Begutachtungsverfahrens

Die Länder und Gemeinden waren in die Erarbeitung der neuen Voranschlags- und Rechnungsverordnung intensiv eingebunden. Die Erstellung dieser Verordnung war bis Mitte 2014 geplant, hat sich aufgrund der intensiven Gespräche mit dem RH, den Ländern, dem Gemeindebund und dem Städtebund auf 2015 verschoben.

Als Ergebnis eines mehrstufigen Verhandlungsprozesses zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, in den auch der RH eingebunden war, wurde nunmehr der Entwurf der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015) erarbeitet. Das BMF hat diesen Entwurf den Finanzausgleichspartnern gemäß der Vereinbarung über einen Konsultationsmechanismus und einen künftigen Stabilitätspakt der Gebietskörperschaften im April 2015 zur Stellungnahme übermittelt. Nach den Ausführungen des BMF bestand zwischen den Gebietskörperschaften weitgehend Einigkeit über die Inhalte der gemeinsam angestrebten Reform. In Einzelpunkten sollten im Rahmen des Begutachtungsverfahrens weitere Argumentationen ermöglicht werden. Der Text mit den entsprechenden Materialien kann dem nachfolgenden Link entnommen werden: VRV 2015 Begutachtungsentwurf (Konsultationsmechanismus)

4.2.2 Wesentliche Inhalte des Begutachtungsentwurfs

Im Entwurf zur VRV 2015 wurde die Bundeshaushaltsrechtsreform als Referenzmodell umfassend berücksichtigt. Der Entwurf beinhaltet u.a. folgende wesentlichen Eckpunkte:

- Verankerung der Grundsätze der Transparenz, Effizienz und Vergleichbarkeit
- Einführung eines integrierten Voranschlags- und Rechnungssystems mit einem Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögenshaushalt
- Einheitliche verpflichtende Gliederung des Haushalts in Bereichs-, Global- und Detailbudgets
- Integration der mittelfristigen Finanzplanung gemäß dem letztgültigen Österreichischen Stabilitätspakt
- Einheitliche Definitionen für wichtige haushaltsrechtliche Begriffe
- Ausweis der Haushaltsrücklagen und deren Finanzierung
- Verbindliche Ausweisung von Haftungen und Derivaten
- Option einer umfassenden Haushaltsrechtsreform mit Globalbudgetierung und Wirkungsorientierung sowie anderen fakultativen Anwendungsmöglichkeiten

Das BMF wies im Anschreiben darauf hin, dass das Regierungsprogramm und der Entwurf auf ein Inkrafttreten der VRV 2015 mit Wirkung für das Budget 2018 abzielten, für die Gemeinden unter 10.000 EinwohnerInnen sei eine Übergangsfrist bis zum Finanzjahr 2020 vorgesehen. Von den Ländern werde mit Hinweis auf die intensive und zeitkonsumierende Diskussionsphase ein späteres Inkrafttreten präferiert.

4.2.3 Wirkungsorientierte Folgenabschätzung

Das BMF geht bei seinen Schätzungen der finanziellen Auswirkungen auf Länder und Gemeinden von einem koordinierten Umsetzungsprozess unter primärer Nutzung der bestehenden verwaltungsinternen Ressourcen und der vorhandenen IT-Infrastruktur und Software aus. Die Schätzung der finanziellen Auswirkungen umfasst u.a. die erforderlichen IT-Anpassungen sowie die Personalaufwendung für „Reform-Expertenteams“, für Projektmanagement, Konzeption, Schulungen und die Erstellung einer Eröffnungsbilanz.

In den Jahren 2015 bis 2019 errechnete das BMF einen zusätzlichen Nettofinanzierungsbedarf für die Länder von 10,9 Mio. EUR und für die Gemeinden von 6,0 Mio. EUR, insgesamt somit 16,9 Mio. EUR. Grundlage ist dabei eine Minimalumsetzung ohne Berücksichtigung der Optionen einer umfassenden Haushaltsrechtsreform nach dem Beispiel des Bundes und die erstmalige Anwendung der VRV 2015 auf die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse für das Jahr 2018. Ein späterer Anwendungstermin streckt die ausgewiesene Nettofinanzierung ohne wesentliche Änderung des Gesamtbetrages.

4.2.4 Stellungnahmen im Begutachtungsverfahren

Der **RH** verwies auf den Reformbedarf im Bereich der Rechnungslegungsvorschriften der Länder und Gemeinden (VRV 1997) und forderte einen aussagekräftigen Gesamtüberblick über die Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage der Gebietskörperschaften. Wesentliche Eckpunkte konnten aus Sicht des RH aufgrund der Einvernehmensherstellungsregelung mit dem BMF im Begutachtungsentwurf umgesetzt werden (wie z.B. 3-Komponenten-Rechnung, Haushaltsgliederung, einheitliche Definitionen wichtiger haushaltsrechtlicher Begriffe, Haftungsnachweise oder Prognose der Pensionslasten), einige Themenbereiche seien jedoch offen. Dies betreffe vor allem die Frage, welche Bestimmungen auf der Grundlage des § 16 Abs. 1 F-VG in einer Verordnung geregelt werden könnten und für welche eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG erforderlich sei. Der RH vertrat die Auffassung, dass die Erlassung des derzeitigen Verordnungstextes zur Gänze aus der Verfassungsermächtigung erfolgen könne und daher kein Raum für Art. 15a B-VG-Vereinbarungen bestehe, außer für den Bereich der Wirkungsorientierung und der Aufnahme der Gemeindeverbände in den Geltungsbereich der VRV. Ferner seien nach Ansicht des RH Anstalten, Stiftungen und Fonds, über welche die Gebietskörperschaft die Kontrolle ausübt, als Vermögenswert im Rahmen der verbundenen Unternehmen anzusetzen und nicht nur nachrichtlich unterhalb der Aktiva anzuführen. Es sprach sich für ein Inkrafttreten der Regelungen der VRV für die Voranschläge 2018 mit Ausnahme einer Überleitungsregelung für Gemeinden unter 10.000 EinwohnerInnen aus.

Die **Länder** bekannten sich grundsätzlich zur möglichst getreuen, vollständigen und einheitlichen Darstellung der finanziellen Lage (Liquiditäts-, Ressourcen- und Vermögenssicht). Sie sahen im Begutachtungsentwurf jedoch die Verordnungsermächtigung gem. § 16 Abs. 1 F-VG überschritten und verwiesen auf abzuschließende Art. 15a B-VG-Vereinbarungen. Inhaltlich kritische Punkte aus der Stellungnahme der Länder betreffen den Ausweis der Anstalten, Stiftungen und Fonds und ein Inkrafttreten frühestens mit 2020. Nicht alle Länder wollten die Wirkungsorientierung (sofort) umsetzen. Die inhaltliche Ausgestaltung der Wirkungsorientierung solle ebenso in einer

Art. 15a B-VG-Vereinbarung geregelt werden, wie auch andere – inhaltlich bereits akkordierte – Themenbereiche. Weitere offene Punkte betrafen die Darstellung wirtschaftlicher Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnlicher Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und das Risikomanagement. Fast alle Länder sowie der Gemeinde- und Städtebund bemängelten die Darstellung der ihrer Meinung nach zu niedrig angesetzten finanziellen Auswirkungen.

Der **Gemeindebund** verweist in seiner Stellungnahme auf die bereits ausgiebig geführte Diskussion zum Umfang und den Kosten des geplanten Reformvorhabens. Er habe sich in der Heiligenbluter Vereinbarung zu einem einheitlichen Rechnungswesen bekannt. Durch die in Aussicht genommene Art. 15a B-VG-Vereinbarung seien die Gemeinden, wie auch schon bei den Verhandlungsrunden zur VRV 2015, allerdings nur mehr in der Beobachter-Rolle, wenn nicht die 15a-Vertragsfähigkeit für die Gemeindeebene umgesetzt werde. Der Gemeindebund lehnte die Einführung der Wirkungsorientierung durch rechtssetzende Maßnahmen des Bundes oder der Länder ab. Weitere inhaltliche Anmerkungen betrafen die Darstellung der wirtschaftlichen Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und das Überleitungssystem für Gemeinden aus der VRV 1997, für das der Gemeindebund eine textlich noch klarer formulierte Regelung forderte.

Der **Städtebund** lehnte eine Umstellung des Haushaltsrechts mit 2018 aufgrund der vielfältigen und komplexen Vorarbeiten ab. Ein Beharren des Bundes auf eine Implementierung vor dem 1. Jänner 2022 würde zu einer grundlegenden Ablehnung der haushaltsrechtlichen Umstellung nach dem Vorschlag des Bundes führen. Als weiteren wesentlichen grundsätzlichen Punkt nannte er die Fortführung des VR-Komitees und die Einbeziehung der Kommunen in die Art. 15a B-VG-Vereinbarungen und verwies auf die Heiligenbluter Vereinbarung. Der Städtebund forderte weiters die finanzielle Abgeltung der Reformkosten. Aus der nachrichtlichen Darstellung von Stiftungen und Fonds könnte nach Ansicht des Städtebunds die falsche Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Gebietskörperschaft im Bedarfsfall auf das gewidmete Vermögen zugreifen könnte. Den einzig sinnvollen Anknüpfungspunkt ergäbe sich aus dem ESVG, das vorsehe, dass eine dem Sektor Staat als zugehörig qualifizierte Einheit, auch dem Defizit und Schuldenstand zuzurechnen sei. Daher sei der Ausweis dieser Einheiten aus Gründen der Transparenz sinnvoll.

4.3 Gutachten zur kompetenzrechtlichen Beurteilung des Begutachtungsentwurfs

4.3.1 Beauftragung

Während die Inhalte der Reform weitgehend abgestimmt werden konnten, bestand auch zu Beginn des Begutachtungsverfahrens zwischen Bund, Länder und Gemeinden noch keine Einigkeit, wie die Reforminhalte auf die Verordnung gemäß § 16 Abs. 1 F-VG einerseits und auf die Vereinbarung gemäß Art 15a B-VG andererseits aufgeteilt werden sollten.

Das BMF beauftragte daraufhin Univ.-Prof. MMag. Dr. Gottfried Haber (CBSC Unternehmensberatung GmbH) und Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler (AKKT Steuerwissenschaft Forschungsgesellschaft mbH) mit einem gemeinsamen Gutachten darüber, welche Bestimmungen des Begutachtungsentwurfs der VRV 2015 nicht durch § 16 Abs. 1 F-VG 1948 gedeckt und somit durch eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG zu regeln sind. Dabei wurde ein Gutachter von den Ländern und einer vom BMF nominiert, der RH war in die Beauftragung des Gutachtens nicht eingebunden.

4.3.2 Wesentliche Ergebnisse

Die Gutachter zeigten zwei gegensätzliche Auslegungsansätze auf, durch die die Reichweite des § 16 Abs. 1 F-VG ermittelt werden kann. Der erste Ansatz folgt einer strengeren formellen Wortinterpretation von „Form und Gliederung“ und führt im Ergebnis tendenziell zu einem eher engeren Verständnis des § 16 Abs. 1 F-VG und damit zu einer inhaltlich beschränkteren Verordnungskompetenz des Bundes. Der zweite Zugang orientiert sich stärker am Sinn und Zweck der Regelung und rückt den Gedanken der Vereinheitlichung und der Bedeutung im österreichischen bundesstaatlichen System mit seinem Finanzausgleich ins Zentrum. Aus dieser Ansicht ergibt sich ein vergleichsweise weiterer Umfang des § 16 Abs. 1 F-VG, was für eine umfassendere Verordnungskompetenz des Bundes sprechen kann. Die Übergänge zwischen diesen beiden Ansatzpunkten sind nach herrschendem Meinungsstand letztlich fließend. Die Gutachter wiesen auch darauf hin, dass eine strikte Grenzziehung zwischen formellen und materiellen Bestimmungen teilweise kaum möglich ist.

Nach einer umfassenden Würdigung der genannten Ansätze ordneten die Gutachter auf Grundlage ihrer Erkenntnisse die einzelnen Bestimmungen des Begutachtungsentwurfs zur VRV 2015 insgesamt vier Kategorien zu:

- Die Bestimmungen der Kategorie 1 stellen den „Kernbestand" der VRV dar und sind „jedenfalls" von der Kompetenznorm des § 16 Abs. 1 F-VG erfasst.
- Die Bestimmungen der Kategorie 2 treffen bereits materiell-inhaltliche Regelungen, sind aber als „notwendige" materielle Ergänzung zu „Form und Gliederung" im engsten Sinn zu betrachten und können daher „höchstwahrscheinlich" in der VRV geregelt werden.
- Bei den Bestimmungen der Kategorie 3 handelt es sich um all jene Bestandteile, welche die Ermittlung der zu verwendenden Rechnungsgrößen betreffen, also im Wesentlichen um Bewertungsvorschriften. Diese Bestimmungen sind bei weiter Auslegung der Kompetenzverteilung „wahrscheinlich" noch Bestandteil der VRV, aber die gegenteilige Meinung könne ebenso vertreten werden.
- Die in Kategorie 4 eingereihten Vorschriften überschreiten die dem Bund eingeräumte Verordnungskompetenz und können daher mit hoher Wahrscheinlichkeit nur im Wege einer Art 15a B-VG-Vereinbarung geregelt werden.
- Eine Sonderstellung nehmen die Anlagen ein, welche allerdings nicht Gegenstand der Begutachtung waren und deren Zuordnung in die vier Kategorien den Vorschriften der VRV selbst folgt.

Der Großteil der Bestimmungen des Begutachtungsentwurfs wurde den Kategorien 1 bis 3 zugeordnet und damit zumindest noch „wahrscheinlich" als Bestandteil der VRV eingeschätzt.

Die Gutachter wiesen darauf hin, dass eine Überschreitung der Verordnungskompetenz des Bundes nach § 16 Abs. 1 F-VG zur Verfassungswidrigkeit der betroffenen Bestimmungen und somit zu deren Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof (VfGH) führen kann, zumal eine engere Auslegung des Kompetenztatbestands ebenso vertreten werden kann. Die Gutachter regten an, ein Kompendium aller relevanten Bestimmungen in einem Dokument zu erarbeiten, weil sowohl die in der VRV als auch die in einer Vereinbarung nach Art 15a B-VG zu regelnden Elemente – unabhängig von ihrer konkreten Zuordnung – eine inhaltliche Einheit darstellen. Um auch bei allfälligen Änderungen eine einheitliche Behandlung der Bestimmungen sicherzustellen, sollte langfristig auch eine kompetenzrechtliche Klarstellung in Erwägung gezogen werden.

4.4 Überarbeitung des Verordnungsentwurfs durch das BMF und Entwurf der Art. 15a B-VG-Vereinbarung

4.4.1 Anpassungen des VRV-Entwurfs gegenüber dem Begutachtungsentwurf

Entsprechend einer Vereinbarung mit den Ländern hat das BMF die Ergebnisse des Gutachtens inhaltlich nicht weiter hinterfragt, sondern der Überarbeitung des Begutachtungsentwurfs nach dem Begutachtungsverfahren zugrunde gelegt. Die ursprünglich im Begutachtungsentwurf enthaltenen Regelungen, die von den Gutachtern in die Kategorie 4 eingereiht wurden (überschreiten „mit hoher Wahrscheinlichkeit" die dem Bund eingeräumte Verordnungskompetenz), entnahm das BMF daher wieder dem Verordnungsentwurf und behielt diese einer Regelung durch eine Art. 15a B-VG-Vereinbarung vor. Dies betrifft insbesondere die mittelfristige Haushaltsplanung, die Bestimmungen zur Wirkungsorientierung, die barrierefreie Zurverfügungstellung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen im Internet, die verpflichtenden Erläuterungen zu den Budgetsalden und Voranschlagsabweichungen und das Risikomanagement. Zu den Beteiligungen wurde der Text entsprechend den Anregungen aus den Stellungnahmen präzisiert. Das Inkrafttreten soll erst nach den Ergebnissen der noch folgenden Diskussion endgültig festgelegt werden.

Das BMF erachtet den nunmehr vorgelegten VGR-Entwurf im Hinblick auf die Ergebnisse des Gutachtens, das weit über die Position der Länder hinausgeht und auch bei weiteren Bestimmungen auf Unsicherheiten hinweist, als einen sehr weitreichenden Kompromiss. Darüber hinausgehende Regelungen in der VRV würden jedenfalls zu einer Anfechtung beim VfGH führen und könnten das Projekt gefährden oder verzögern.

Der RH verbleibt hingegen auch nach Vorlage des Gutachtens bei seiner zum Begutachtungsentwurf geäußerten Auffassung.

4.4.2 Entwurf der Vereinbarung gem. Art. 15a B-VG

Vom BMF wurde mit Stand 3. Juli 2015 auch ein erster Entwurf für eine Vereinbarung gem. Art. 15a B-VG übermittelt, der bereits alle Vorschläge im Haber/Kofler-Gutachten berücksichtigt. Die wesentlichen Regelungsinhalte des Entwurfs betreffen u.a. jene Bestimmungen, die dem Begutachtungsentwurf zur VRV entnommen wurden:

- Gemeinsame Grundsätze der Haushaltsführung der Gebietskörperschaften
- Grundsätze der Wirkungsorientierung (sofern diese bei der Haushaltsführung angewendet wird)

- Risikomanagement
- Erarbeitung gemeinsamer Kontenrichtlinien
- Diverse ergänzende Bestimmungen zur VRV 2015, die auf einzelne VRV-Regelungen Bezug nehmen bzw. einige der nachfolgend dargestellten offenen Themen behandeln.

5 Herangetragene offene Themen

Im Schreiben des BMF und des RH vom 6. Juli 2015 wurden die noch offenen Themen, über die entweder mit den Ländern oder mit dem RH noch kein abschließender Konsens erzielt werden konnte, an den Budgetausschuss herangetragen, damit dessen Position in die Beratungen einfließen kann.

5.1 Umfang der Verordnungsermächtigung in § 16 Abs. 1 F-VG

Die Länder vertreten ein engeres Verständnis des § 16 Abs. 1 F-VG und gehen davon aus, dass der ursprüngliche Begutachtungsentwurf die verfassungsrechtliche Verordnungsermächtigung erheblich überschreitet, weil er nicht nur formelle Gliederungselemente enthält, sondern auch inhaltliche Regelungen trifft (z.B. zu Grundsätzen der Veranschlagung und Verrechnung, zur Bewertung, zum Inhalt der Vermögensrechnung). Sie sind der Auffassung, dass die von den Gutachtern in die Kategorien 2, 3 und 4 eingereihten Bestimmungen des Begutachtungsentwurfs in einer Art. 15a B-VG-Vereinbarung geregelt werden müssen, weil gemäß dem Haber/Kofler-Gutachten wichtige Argumente gegen eine Subsumtion unter den § 16 F-VG sprechen und der Ausgang eines allfälligen Verfahrens beim VfGH als offen bezeichnet werden muss. Aus Sicht der Länder besteht bis auf wenige Ausnahmen über die inhaltliche Ausgestaltung der Regelungen Einvernehmen, daher ist die Form der Regelung für künftige Änderungen relevant.

Als Kompromissvariante wird von den Ländern vorgeschlagen, dass der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem RH jene Teile in einer Verordnung erlässt, die gemäß dem Gutachten jedenfalls mittels Verordnung (Kategorie 1) regelbar sind. Sodann soll der gesamte Text (Verordnungsteile und darüber hinausgehende Teile) in eine Art. 15a B-VG-Vereinbarung aufgenommen werden, um der Empfehlung der Gutachter nach einem einheitlichen Text zu entsprechen. Die Art. 15a B-VG-Vereinbarung soll so formuliert werden, dass die Regelungskompetenz des Bundesministers für Finanzen hinsichtlich der Verordnung nicht eingeschränkt wird. Bei einer späteren Änderung der VRV ohne Einvernehmen mit den Ländern soll aber deren Möglichkeit aufrecht bleiben, die Frage der Regelungskompetenz des Finanzministers durch den VfGH klären zu lassen.

Die nachfolgend angeführten Punkte sind inhaltlich zum großen Teil abgestimmt und es besteht Einvernehmen zwischen BMF und RH, dass diese jedenfalls zu regeln sind. Das BMF sieht jedoch nach Verhandlungen mit Ländern und dem Städte- und Gemeindebund sowie nach Einholung des angeführten Gutachtens die Notwendigkeit, den größten Teil der diesbezüglichen Regelungen in eine Art. 15a B-VG-Vereinbarung aufzunehmen, weshalb diese Punkte nicht mehr in den übermittelten Entwurf zur VRV aufgenommen wurden. Der RH erachtet hingegen im Hinblick auf den Wortlaut des § 16 Abs.1 F-VG und den Bezug zur Fiskalrahmenrichtlinie und zum ESVG 2010 eine Regelung dieser Punkte im Rahmen der VRV für geboten. Seiner Ansicht nach verbleiben für eine über die VRV hinausreichende Art. 15a B-VG-Vereinbarung nur zwei Themenbereiche: die Ausdehnung der VRV auf Gemeindeverbände und die Verpflichtung von Ländern und Gemeinden zur Anwendung der Wirkungsorientierung bei der Haushaltsführung im Ausmaß des Bundes.

5.2 Wesentliche Bestimmungen hinsichtlich von Beteiligungen, Stiftungen, Anstalten und Fonds

Der RH hält es aus Gründen der Vollständigkeit der Angaben im Rechnungsabschluss und der erforderlichen Transparenz für unerlässlich,

- die von der Gebietskörperschaft verwalteten Einrichtungen (Anstalten, Stiftungen und Fonds) in einer Anlage zum Rechnungsabschluss darzustellen und
- mittelbare Beteiligungen ab einer durchgerechneten Beteiligungshöhe von mehr als 50 % im Anhang zum Rechnungsabschluss auszuweisen.

Der RH ist der Ansicht, dass die Festlegung der erforderlichen Darstellungen im Rechnungsabschluss oder in dessen Anlagen die Gliederung des Rechnungsabschlusses betrifft und deshalb in der VRV zu regeln ist. Er hält es weiters aus Gründen der Transparenz, Vollständigkeit und Vergleichbarkeit für dringend geboten, dass von Gebietskörperschaften verwaltete Anstalten, Stiftungen und Fonds zu den „verbundenen Unternehmen“ zählen und mit ihrem geschätzten Nettovermögen in der Vermögensrechnung auszuweisen sind.

Nach Ansicht des BMF besteht Einigung über den oben angeführten Ausweis in den Anlagen zum Rechnungsabschluss. Es wird jedoch darauf verwiesen, dass die Länder den Ansatz der Stiftungen, Fonds und Anstalten in der Vermögensrechnung ablehnen und eine nachrichtliche Darstellung unter der Vermögensrechnung bevorzugen. Die verwalteten Einrichtungen sind eigenständige juristische Personen, deren Vermögen nicht der vollen Willensbildung oder Verwertbarkeit der jeweiligen Gebietskörperschaft unterliegt. Die

Bezeichnung von Stiftungen, Fonds und Anstalten als Beteiligungen wird als irreführend angesehen, weil es sich nicht um Kapitalgesellschaften handelt. Das Bundeshaushaltsrecht sieht jedoch vor, vergleichbare Einrichtungen in der Vermögensrechnung darzustellen; dabei handelt es sich jedoch um eine überschaubare, taxativ aufgezählte Liste. Für die Länder und Gemeinden kann die Liste nicht taxativ abschlossen werden, sodass eine allgemeine Formulierung zu finden war, welche die Kontrolle der Gebietskörperschaft über diese Einrichtung definiert. In Anbetracht dessen, dass die Ausweisung unter der Vermögensrechnung nachrichtlich Transparenz und Information sichert und die Zugriffsmöglichkeiten auf die verwalteten Einrichtungen beschränkt sind, sei es dem BMF möglich, dem Kompromiss zuzustimmen.

Nach Einschätzung der Gutachter gehören diese Bestimmungen ebenso wie jene zum Ausweis der mittelbaren Beteiligungen nicht zum Geltungsbereich der VRV. Diese sollen daher in einer Art. 15a B-VG-Vereinbarung geregelt werden.

5.3 Mittelfristige Haushaltsplanung

Nach Ansicht des RH ist die mittelfristige Haushaltsplanung eine zwingende Vorgabe der EU-Fiskalrahmenrichtlinie und hat wesentliche Rückwirkungen sowohl auf die einzelnen Voranschläge als auch auf die Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften und deren Vergleichbarkeit. Eine Bezugnahme auf die mittelfristige Haushaltsplanung in der VRV ist daher geboten. Nach Einschätzung der Gutachter und des BMF gehört die mittelfristige Haushaltsplanung nicht zum Geltungsbereich der VRV und sollte daher in einer Art. 15a B-VG-Vereinbarung geregelt werden.

5.4 Wirkungsorientierung

Eine generelle gebietskörperschaftenübergreifende verfassungsrechtliche Verpflichtung zur Wirkungsorientierung besteht nicht. Art. 13 Abs. 3 B-VG normiert jedoch, dass Bund, Länder und Gemeinden bei der Haushaltsführung die tatsächliche Gleichstellung von Frauen und Männern anzustreben haben. Im Begutachtungsentwurf war daher noch eine Verpflichtung vorgesehen, die diesbezüglichen Ziele, Maßnahmen und Indikatoren im Voranschlag darzustellen. Diese Regelung stellt nach Auffassung des RH und des BMF ein wesentliches Element der künftigen VRV dar, wurde aber im Hinblick auf das Gutachten, das dafür keine kompetenzrechtliche Deckung sieht, nicht mehr in den vorgelegten VRV-Entwurf aufgenommen.

Sofern Länder und Gemeinden Grundsätze der Wirkungsorientierung anwenden, sind dazu generelle Regelungen im Entwurf zur Art. 15a B-VG-Vereinbarung vorgesehen.

5.5 Verpflichtende Erläuterungen zu Budgetsalden und Voranschlagsabweichungen

Im Sinne von Transparenz und Vergleichbarkeit ist die Verpflichtung zu entsprechenden Erläuterungen von Budgetsalden und Abweichungen von Voranschlägen im jeweiligen Rechnungsabschluss aus Sicht des RH und des BMF für die Vereinheitlichung wesentlich und deshalb in der VRV zu regeln. Nach Auffassung der Gutachter ist jedoch auch dieser Themenbereich in einer Vereinbarung nach Art. 15a B-VG zu regeln und wurde daher vom BMF für diese Vereinbarung vorgesehen.

5.6 Anlagenbuchführung, Inventarverzeichnis, Überleitung von Vermögenswerten in die Vermögensrechnung

Regelungen zum Themenbereich Anlagenbuchführung und Inventarverzeichnis sowie die Überleitung der Vermögenswerte in die Vermögensrechnung sind nach Auffassung des RH zentral, um die Nachvollziehbarkeit und Vergleichbarkeit der Vermögensrechnung in den Rechnungsabschlüssen der Gebietskörperschaften zu gewährleisten. Das BMF weist darauf hin, dass diese Instrumente der laufenden Verrechnung zuzurechnen sind und ist – wie auch die Gutachter – der Ansicht, dass die Regelung in der Art. 15a B-VG-Vereinbarung zu erfolgen hat.

5.7 Barrierefreie Zurverfügungstellung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen im Internet

Die Veröffentlichung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen im Internet ist ein Gebot der Transparenz und nach Auffassung des RH ein wesentlicher Aspekt der Form und damit zulässiger Gegenstand der VRV-Regelungen. Nach Auffassung des BMF herrscht über die Veröffentlichung Einvernehmen, es konnte die damit verbundene Datenschutzproblematik aber bisher noch nicht ausgeräumt werden. Die Regelung wird von den Gutachtern als über Form und Gliederung hinausgehend angesehen, weshalb eine inhaltlich gleichwertige Norm als Teil der Art. 15a B-VG-Vereinbarung vorgeschlagen wird, sofern keine datenschutzrechtlichen Bedenken bestehen.

5.8 Risikomanagement für Finanzinstrumente

Dieser Punkt ist nach Ansicht des BMF und RH jedenfalls zu regeln. Das BMF sieht nach Verhandlungen mit den Ländern, Städte- und Gemeindebund und den Ergebnissen des Gutachtens die Notwendigkeit der Regelung in einer Art. 15a B-VG-Vereinbarung, weil es sich bei Regelungen zum Risikomanagement vor allem um inhaltliche, materielle Regelungen handelt. Der RH erachtet hingegen Vorgaben an Gebietskörperschaften, in den Rechnungsabschlüssen Angaben zum Risikomanagement auszuweisen, hingegen als ein Gliederungselement und sieht diese Regelungen als Teil der VRV.

5.9 Inkrafttreten der VRV und Behandlung von Gemeinden

Der RH geht davon aus, dass die VRV 2015 für Länder und für Gemeinden, die der Kontrolle des RH unterliegen (über 10.000 EinwohnerInnen), ab dem Finanzjahr 2018 anzuwenden ist und längere Übergangsfristen nicht erforderlich sind. In jenen Gemeinden, die nicht der Kontrolle des RH unterliegen, soll bundesländerweise einheitlich die Umstellung auf die neuen Regelungen bis spätestens 2020 erfolgen. Das BMF verweist darauf, dass die Länder mehrheitlich aufgrund der langen Verhandlungen und der Bedeutsamkeit der Reform für ein Inkrafttreten ab 2020 eintreten. Das BMF will über dieses Thema erst nach Klärung aller anderen offenen Themen entscheiden.

Die im Entwurf zur VRV vorgesehene Hervorhebung verwaltungsökonomischer Prinzipien für Gemeinden unter 10.000 EinwohnerInnen entspricht dem besonderen Wunsch des Gemeindebundes. Der RH erachtete dies für entbehrlich, weil es zusätzliche Interpretationsspielräume eröffnet. Aus Sicht des BMF gilt dieses Prinzip inhaltlich trotzdem für alle Gebietskörperschaften, die Hervorhebung der Kleingemeinden ändert daran nichts.

Der RH will sichergestellt haben, dass die VRV 1997 und die VRV 2015 nicht parallel gelten. Eine Regelung in der VRV 2015 soll beinhalten, dass die VRV 1997 außer Kraft tritt, sobald die Gemeinden, die nicht seiner Prüfungskompetenz unterliegen, die VRV 2015 anzuwenden haben. Laut BMF besteht hier kein Dissens.

Aus Sicht des RH sollte der Verweis auf bestehende Buchhaltungssysteme im Sinne der Vereinheitlichung und Transparenz in den Erläuterungen entfallen, um Missverständnissen und Fehlinterpretationen vorzubeugen. Inhaltlich hat der Gemeindebund angekündigt, verschiedentlich bei seiner laufenden Verrechnung auf bestehende Systeme aufbauen zu wollen. Sowohl RH als auch BMF gehen davon aus, dass eine Evaluierung der VRV 2015 unter Einbindung der Ländern und Gemeinden so rechtzeitig stattfinden soll, dass auf Basis von Praxiserfahrungen sichergestellt werden kann, dass ab 2025 alle Gebietskörperschaften das tatsächlich beste System der Verrechnung und Rechnungslegung anwenden.

6 Stellungnahme des Budgetdienstes

6.1 Gegenstand der Stellungnahme und Beurteilung

Der Budgetdienst teilt uneingeschränkt die Auffassung, dass einheitliche und vergleichbare Voranschläge und Rechnungsabschlüsse aller Gebietskörperschaften zur verlässlichen Beurteilung der finanziellen Lage der Gebietskörperschaften und des Gesamtstaates und zur erforderlichen finanziellen Steuerung unerlässlich sind. Da dies durch die bisherige

Rechtslage nicht sicherstellt werden konnte, begrüßt der Budgetdienst die Initiative der Bundesregierung und die weitgehende Einigung in den bisherigen Verhandlungen. Jene Punkte, zu denen bereits ein umfassender Konsens aller Parteien erzielt werden konnte, bilden aus Sicht des Budgetdienstes eine sehr gute Grundlage und werden nicht weiter erörtert.

Die Beurteilung des Budgetdienstes beschränkt sich daher im Wesentlichen auf jene offenen Fragen, die im Schreiben des BMF und des RH vom 6. Juli 2015 an den Budgetausschuss des Nationalrates herangetragen wurden. Zur Begründung und Nachvollziehbarkeit der Beantwortung sind jedoch teilweise etwas umfassendere und grundlegende Betrachtungen erforderlich, die vorangestellt werden.

6.2 Kompetenzrechtliche Überlegungen

6.2.1 Bedarfskompetenz des Bundesministers für Finanzen

Mit § 16 Abs. 1 F-VG hat der Bundesverfassungsgesetzgeber eine Bedarfskompetenz für den Bundesminister für Finanzen (im Einvernehmen mit dem RH) geschaffen, Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften insoweit zu regeln, als dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist. Ist nach Auffassung des Bundesministers für Finanzen eine Vereinheitlichung erforderlich, so kann der Bundesminister diese Bedarfskompetenz auch ausüben und durch Verordnung eine entsprechende Regelung für Form und Inhalt treffen. Nach Ansicht des Budgetdienstes ist dabei jenes Instrument zu wählen, dass verfassungsrechtlich vorgezeichnet ist und den angestrebten Zweck der Vereinheitlichung bestmöglich erfüllt.

Die Beurteilung, ob und inwieweit eine Vereinheitlichung erforderlich ist, obliegt dem Bundesminister für Finanzen (im Einvernehmen mit dem RH) und wird nach objektiven Gesichtspunkten (z.B. zur gesamtstaatlichen fiskalischen Steuerung, Beurteilung der Vermögenslage oder von Haftungsvolumina, Vergleichbarkeit für Zwecke des Finanzausgleichs, Erfüllung europarechtlicher Vorgaben) vorzunehmen sein.

Nach Meinung des Budgetdienstes ist durch die Haushaltsrechtsreform des Bundes, die verfassungsrechtlich verankerte innerstaatliche Verpflichtung der Gebietskörperschaften zur Koordination der Haushaltsführung und die europarechtlichen Vorgaben durch die Reform des Stabilitäts- und Wachstumspakts („Sixpack“ mit Fiskalrahmenrichtlinie) ein neues und erhöhtes Erfordernis nach Vereinheitlichung, insbesondere nach Vergleichbarkeit der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse entstanden.

In der Heiligenbluter Vereinbarung aus 1974 haben sich Bund, Länder und Gemeinden verpflichtet, eine entsprechende Regelung nur einvernehmlich zu erlassen. Obwohl diese Vereinbarung keine rechtliche Verpflichtung des Bundesministers für Finanzen begründet, ist eine einvernehmliche Vorgangsweise auch aus Gründen der höheren Umsetzungswahrscheinlichkeit vorzuziehen, sofern dadurch die notwendige Vereinheitlichung zeitgerecht auch erreicht werden kann.

6.2.2 Umfang der Regelungskompetenz

Durch § 16 Abs. 1 F-VG wird der Bundesminister für Finanzen zur Schaffung einer gesetzesvertretenden Verordnung ermächtigt. Nimmt er die Bedarfskompetenz in Anspruch, verlieren die Länder im Ausmaß der Regelung des Bundes die Zuständigkeit zur Erlassung eigener Vorschriften und geltende Regelungen treten außer Kraft. Die Regelungskompetenz ist insofern beschränkt, als sie sich nur auf Voranschläge und Rechnungsabschlüsse bezieht und dabei wiederum nur auf deren Form und Gliederung. Soweit eine Verordnung diesen Umfang überschreitet, wäre sie verfassungswidrig und die Länder könnten beim VfGH deren Aufhebung erwirken. Durch diese Beschränkung bringt der Verfassungsgesetzgeber zum Ausdruck, dass er mit dieser Bestimmung nicht in die materielle Haushaltsautonomie und in die Haushaltführung der Länder und Gemeinden eingreifen wollte und diese im verfassungsrechtlich gewährleisteten Umfang unangefochten bleibt.

Umfasst sind im Rahmen des Budgetkreislaufs somit nur die Erstellung des Voranschlags und die Rechnungslegung durch den Rechnungsabschluss. Diese beiden Begriffe werfen aus Sicht des Budgetdienstes vergleichsweise wenige Probleme auf und sind sowohl in der historischen Interpretation als auch von der inhaltlichen Zielsetzung her klar umschrieben. Die Rechnungsabschlüsse sind dabei als Pendant zu den Voranschlägen im Budgetkreislauf zu betrachten. Eine Regelung für darüber hinausgehende Planungs- und Rechnungssysteme, insbesondere eine verbindliche Form und Gliederung für die mittelfristige Haushaltsplanung, kann nach Ansicht des Budgetdienstes nicht mehr auf die Ermächtigung in § 16 Abs. 1 F-VG gestützt werden und müsste einer gesonderten Regelung vorbehalten bleiben.

Größere Auslegungsprobleme sind hingegen mit den Begriffen „Form und Gliederung“ der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse verbunden.

6.2.3 Materieller Gehalt der Regelungskompetenz von „Form und Gliederung“

Das Gutachten von Haber/Kofler führt zur Reichweite des § 16 Abs. 1 F-VH aus, dass diese bisher weder in der Rechtsprechung noch im Schrifttum umfassend untersucht wurde. Auch die dazu zitierte Literatur ist überwiegend bereits Jahrzehnte alt und berücksichtigt daher den rechtlichen Kontext, der durch Weiterentwicklungen im Haushaltswesen (z.B. Ausbau der Koordinationsverpflichtungen, gesamtstaatliche Betrachtungsweise entsprechend den EU-Vorgaben, Haushaltsrechtsreform des Bundes) entstanden ist, noch nicht. Sie kommt überdies zu keinem eindeutigen Ergebnis.

Die Gutachter unterscheiden zwischen einem engeren Verständnis des § 16 Abs. 1 F-VG aufgrund einer strengeren formellen Wortinterpretation von „Form und Gliederung“ und einem vergleichsweise weiteren Umfang bei einer Orientierung am Sinn und Zweck der Regelung. Im Ergebnis halten sie beide Varianten für grundsätzlich vertretbar, neigen aber etwas stärker der weiteren Auslegung zu.

Nach Ansicht des Budgetdienstes können einzelne Begriffe nicht isoliert herausgegriffen werden, sondern müssen immer im Kontext der gesamten Bestimmung gelesen werden. Auch bei einer Wortinterpretation ist der Nebensatz zu berücksichtigen, dass die Regelung zur Vereinheitlichung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen der Gebietskörperschaften führen muss. Die verwendeten Begriffe sind so zu verstehen, dass dadurch die Zielsetzung der Norm jedenfalls erreicht werden kann. Andernfalls müsste dem Verfassungsgesetzgeber unterstellt werden, dass er eine inhaltlich unanwendbare oder sinnwidrige Regelung treffen wollte. Die Festlegung einer formalen Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse ohne eine ausreichende materielle Definition des Begriffsinhalts der einzelnen Positionen führt aber gerade zu keiner Vereinheitlichung, weil unter formal gleichlautenden Positionen unterschiedliche Geschäftsfälle erfasst oder diese völlig unterschiedlich bewertetet werden könnten. Auch nach einer strikten Wortinterpretation muss daher der Umfang der Ermächtigung des Verordnungsgebers so weit reichen, dass er die zur Vereinheitlichung von Form und Gliederung notwendige inhaltliche Präzisierung vornehmen kann.

Für die Auslegung von Kompetenzbestimmungen, und eine solche stellt auch die Verordnungsermächtigung in § 16 Abs. 1 F-VG dar, wird vielfach die Versteinerungstherorie zurückgegriffen. Die Begriffsinhalte sind demnach so zu verstehen, wie sie in der Rechtsordnung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens (1948) der Verfassungsvorschrift verwendet wurden. Das Haber/Kofler-Gutachten enthält umfangreiche Belege zum Begriffsverständnis im Versteinerungszeitpunkt, auf die verwiesen wird (z.B. Verordnung über die Aufstellung

und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden (GemHVO) vom 4. September 1937, dRGBl I 1973, S 921; Aktiengesetz 1937 (dRGBl I 1937, S 107). Insbesondere aber die vom Bundesministerium für Finanzen im Einvernehmen mit dem Rechnungshof erlassenen Richtlinien für die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, Gemeindeverbände (Bezirke als Selbstverwaltungskörper) und Gemeinden (AÖF 1949/138) aus 1949, die „materielle“ und „formale Richtlinien“ umfassen und sich bereits auf § 16 Abs. 1 F-VG stützen sind aus Sicht des Budgetdienstes eine wichtige Quelle. Wie die Gutachter ausführen liefern die von ihnen zitierten Rechtsquellen jedoch kein eindeutiges Ergebnis für das damalige Verständnis von „Form und Gliederung“. Die seinerzeitigen Regelungen waren jedoch immer auch mit materiellen Komponenten oder inhaltlichen Erläuterungen verknüpft und erschöpften sich nicht in einer bloßen Vorgabe des „Layouts“[12].

Im Rahmen des durch die Versteinerungstheorie ermittelten Sinngehalts einer Kompetenznorm ist auch eine intrasystematische Fortentwicklung möglich, die neuere Entwicklungen berücksichtigt.[13] Versteinerte Begriffe sind demnach nach ihrem abstrakten Gehalt zu beurteilen.[14] Regelungen zu Form und Gliederung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen – sowohl im öffentlichen als auch im privaten Rechnungswesen – waren historisch immer auch mit materiellen Bestimmungen oder Verweisen verknüpft, weil ihr Sinngehalt ansonsten nicht zu erfassen wäre. All diese inhaltlichen Präzisierungen dienen wesentlich einer Vergleichbarkeit der Rechnungslegung. Wenngleich der Verfassungsgesetzgeber 1948 primär auf den Finanzausgleich anstellte, sind im Rahmen der intrasystematischen Fortentwicklung des Rechtsgebiets auch nachfolgende Entwicklungen zum öffentlichen Rechnungswesen zu beachten, die sich etwa aus Verfassungsänderungen, der Haushaltsrechtsreform des Bundes und europarechtlichen Entwicklungen ergeben haben, und als systematische Fortentwicklung eines Regelungsansatzes zu verstehen sind.

---

[12] Haber/Kofler: Kompetenzrechtliche Überlegungen zum Entwurf einer Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (unveröffentlicht), S. 18ff

[13] Vgl. Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, Bundesverfassungsrecht, 11. Auflage 2015, S. 184

[14] Berka, Verfassungsrecht, 5. Auflage 2014, S. 133

Zu einem klareren Ergebnis führt nach Ansicht des Budgetdienstes eine rein teleologische Interpretation. Der Zweck der Norm ist die (wirtschaftliche) Vergleichbarkeit von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen. Eine Vergleichbarkeit kann aber nicht durch gleiche Positionsbezeichnungen herbeigeführt werden, sondern erfordert auch die Erfassung gleicher Inhalte und gleicher Wertansätze innerhalb dieser Positionen. Andernfalls kann das Ziel nicht erreicht werden. Die Verordnungskompetenz umfasst daher aus Sicht des Budgetdienstes auch die zur Vergleichbarkeit notwendigen Begriffsdefinitionen sowie die inhaltlichen Ansatz- und Bewertungsregeln. Nur wenn in der VRV grundlegende Gliederungs-, Ansatz- und Bewertungsfragen geregelt werden, kann das angestrebte Ziel der Vergleichbarkeit erreicht werden.

Letztlich ist die Beurteilung der Kompetenzfrage aber nicht eindeutig lösbar und kann vor allen der Judikatur des VfGH nicht vorgreifen. Da zur Klärung des Umfangs der Regelungskompetenz des Bundesminister für Finanzen noch keine Judikatur des VfGH vorliegt, weder das eingeholte Gutachten noch die vorhandene Literatur eindeutige Ergebnisse liefern und die Länder teilweise eine deutlich engere Sicht vertreten, kann letztlich nicht ausgeschlossen werden, dass der VfGH im Falle einer Anfechtung zu restriktiveren Ergebnissen kommt. Durch eine kompetenzrechtliche Klarstellung in der Finanzverfassung könnten die bestehenden Unsicherheiten ausgeräumt und die langjährigen Diskussionen über den Umfang der Regelungskompetenz des Bundes einer Klärung zugeführt werden. Aus Sicht des Budgetdienstes wäre dies daher die präferierte Lösungsvariante, die eine rechtlich saubere und unbestreitbare Lösung für die notwendige Vereinheitlichung in einem Dokument ermöglicht.

6.2.4 Europarechtliche Anforderungen

Europarechtliche Vorgaben verpflichten die Republik und der Bund haftet gegenüber der EU für deren Einhaltung. Sie beinhalten aber keine Vorgaben dazu, wie diese innerstaatlich umzusetzen sind. Insbesondere führen sie auch zu keinen Änderungen in der innerstaatlichen Kompetenzverteilung. Grundlage für die Erlassung der VRV ist daher weiterhin ausschließlich der § 16 Abs. 1 F-VG. Eine Bedeutung kommt ihnen aber allenfalls im Rahmen der intrasystematischen Fortentwicklung des Rechtsgebiets zu, dem bestimmte kompetenzrechtliche Begriffe zugehören. Sie sind daher beim Verständnis von Form und Gliederung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen beachtlich, wenn sie dazu Aussagen treffen.

6.3 Rechtspolitische Überlegungen

6.3.1 Einheitlichkeit der Norm

Die derzeit vorliegenden Entwürfe sehen vor, dass inhaltlich zusammengehörige Bestimmungen teilweise in der neuen VRV 2015, teilweise in einer abzuschließenden Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG geregelt werden sollen. Bereits im Gutachten von Haber/Kofler wurde darauf hingewiesen, dass sich daraus eine gewisse Gefahr der Unübersichtlichkeit der inhaltlich jedenfalls eng miteinander zusammenhängenden Bestimmungen ergibt und angeregt, zur Erleichterung der Vollziehung ein Kompendium oder eine andere geeignete Zusammenfassung aller relevanten Bestimmungen als Arbeitsmaterialien zu erstellen. Von den Ländern wurde dazu vorgeschlagen, unbeschadet der weiterhin bestehenden Regelungskompetenzen den gesamten Text in die Art. 15a B-VG-Vereinbarung zu übernehmen.

Dem Vorschlag der Länder sollte aus Sicht des Budgetdienstes nicht näher getreten werden. Damit würden einerseits zusätzliche Auslegungsprobleme und völlig neue rechtliche Fragestellungen entstehen, beispielsweise zum Verhältnis der Normen zueinander, zu den Auswirkung von Änderungen einer Norm auf die andere, zum Wegfall von erläuternden Bestimmungen (z.B. durch Kündigung der Art. 15a B-VG-Vereinbarung) auf die Grundnorm oder zum Umfang der jeweiligen Landtagsbeschlüsse. Andererseits würde durch das unklare Verhältnis der Normen zueinander auch eine Weiterentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens und der VRV beeinträchtigt werden, weil jeweils nicht nur der Inhalt sondern auch die geeignete Regelungsquelle langwierige Verhandlungen erfordern könnten.

Aus Sicht des Budgetdienstes sollten Vermischungen inhaltlich eng verknüpfter Bestimmungen in unterschiedlichen Rechtsquellen mit einem sehr unterschiedlichen Rechtssetzungsprozess und unterschiedlichen Normgebern vermieden werden. Die Regelungen in der VRV 2015 sollten einen geschlossenen und selbsttragenden Normenkomplex für die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse bilden. Dies kann nach dem Verständnis des Budgetdienstes zum bestehendem Umfang der Regelungskompetenz auch weitgehend erreicht werden.

6.3.2 Weiterentwicklung der Rechnungslegungsvorschriften

Längstens fünf Jahre nach Einführung des BHG 2013 ist eine umfassende externe Evaluierung durchzuführen. Derzeit erfolgt eine erste interne Evaluierung auf Basis der bisherigen Erfahrungen. Aus diesen Evaluierungen sind auch rechtliche Änderungen beim BHG 2013 zu erwarten, die möglicherweise auch Auswirkungen auf die Form und

Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse haben könnten.

Darüber hinaus gibt es auch auf europäischer Ebene Initiativen, das öffentliche Rechnungswesen der Mitgliedstaaten durch europäische Rechnungsführungsnormen für den öffentlichen Sektor zu vereinheitlichen und so eine besserer Vergleichbarkeit und Analysemöglichkeit der finanziellen Lage der Mitgliedstaaten zu schaffen[15]. Diese werden als wichtige Grundlage für die weitere steuerliche und haushaltspolitische Integration in der EU betrachtet. Auf Basis der International Public Accounting Standards (IPSAS), die auch den Bestimmungen des BHG 2013 zugrunde liegen, die aber nicht ohne Anpassungen in den Mitgliedstaaten der EU umgesetzt werden können, sollen European Public Accounting Standards (EPSAS) entwickelt werden.

Da somit in den nächsten Jahren ein Anpassungsbedarf zu erwarten ist, ist es aus Sicht des Budgetdienstes zweckmäßig, die Regelungen für das öffentliche Rechnungswesen und damit auch für die Aufstellung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse so zu gestalten, dass eine Abänderung möglichst einfach und rasch durchgeführt werden kann.

Im Interesse einer hohen Umsetzungswahrscheinlichkeit sollten Änderungen weiterhin konsensual mit den Ländern und Gemeinden getroffen werden. Die langwierigen und schwierigen Einigungsprozesse sprechen jedoch dafür, dass – auch aus europarechtlichen Gründen möglicherweise notwendige – Initiativen des Bundes nicht auf Dauer verzögert werden können.

6.4 Stellungnahme zu den offenen Themen

Auf der Grundlage seiner vorstehenden Ausführungen nimmt der Budgetdienst zu den im Schreiben des Bundesministers für Finanzen und des Präsidenten des RH vom 6. Juli 2015 angesprochenen offenen Fragen wie folgt Stellung:

- Der Budgetdienst ist der Ansicht, dass die Verordnungsermächtigung in § 16 Abs. 1 F-VG neben der formellen Vorgabe von Gliederungselementen für Voranschläge und Rechnungsabschlüsse auch materielle Regelungsinhalte insoweit mitumfasst, als dies erforderlich ist, um das Ziel einer Vereinheitlichung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse zu erreichen. Die Erlassung einer

[15] Am 6. März 2013 veröffentlichte die Kommission den „Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament – Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten“ – COM (2013) 114

entsprechenden Verordnung ist das dazu in der Finanzverfassung vorgesehene Mittel. Regelungen in der Vereinbarung nach Art. 15a B-VG sollten strikt auf Inhalte beschränkt werden, die in der Verordnungsermächtigung keine Deckung finden. Der genaue Umfang der Verordnungsermächtigung ist aus der vorhanden Judikatur, der einschlägigen Literatur und dem eingeholten Gutachten jedoch nicht eindeutig bestimmbar. Das Risiko einer erfolgreichen Anfechtung einzelner Bestimmungen der Verordnung beim VfGH kann letztlich nur durch eine Klarstellung im F-VG gänzlich vermieden werden.

- Bei den Stiftungen, Anstalten und Fonds (verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die von einer Gebietskörperschaft kontrolliert werden) ist es für das BMF wesentlich, dass aus Transparenzgründen eine Information darüber im Rechnungsabschluss gesichert ist. Es will daher dem mit den Ländern getroffenen Kompromiss zustimmen, dass im Falle einer Kontrolle durch die Gebietskörperschaft ein nachrichtlicher Ausweis außerhalb der Vermögensrechnung in einem Anhang ausreicht. Aus Sicht des Budgetdienstes muss jedenfalls sichergestellt werden, dass aus dem Rechnungsabschluss die wahre wirtschaftliche Lage der Gebietskörperschaft erkennbar und die Vermögenslage der verwalteten Einrichtungen ersichtlich wird. Die vom BMF akzeptierte Regelung führt zu einer abweichenden Vorgangsweise zum Bund (vgl. die Regelung in § 46 BHV 2013, wonach diese Einrichtungen unter den Beteiligungen zu erfassen und mit dem geschätzten Nettovermögen zu bewerten sind), weil das Argument der Länder anerkannt wurde, dass Unterschiede zu Beteiligungen bestehen. Hier wäre eine einheitliche Position des BMF zu erarbeiten, die durch einheitliche Regelungen umzusetzen wäre, weil die Argumente unabhängig von der Anzahl der Einrichtungen für beide Regelungsbereiche (BHV und VRV) gültig sein müssten.

- Nach Ansicht des Budgetdienstes könnte den Argumenten und Bedenken der Länder auch dadurch Rechnung getragen werden, dass in der Vermögensrechnung eine von den Beteiligungen getrennte Position in der Vermögensrechnung geschaffen wird, in der die verwalteten Einrichtungen als zweckgewidmete Vermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit und Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen gesondert ausgewiesen werden. Dadurch könnte eine einheitliche Regelung ermöglicht werden, die die Vollständigkeit der Vermögensrechnung sichert und die Spezifika der verwalteten Einrichtungen berücksichtigt und daher gesondert ausweist und erläutert.

- Was in den Anlagen zum Rechnungsabschluss darzustellen ist, gehört zum Regelungsbereich der VRV, insbesondere wenn dazu auch materielle Regelungen in der VRV als zulässig angesehen werden.

- Eine Verpflichtung zu einer gesamtstaatlichen mittelfristigen Haushaltsplanung ergibt sich aus dem Gemeinschaftsrecht. Daraus kann jedoch noch keine Regelungskompetenz des Bundes für deren Gestaltung und Ausformung durch Länder und Gemeinden auf der Grundlage des § 16 Abs. 1 F-VG abgeleitet werden, weil es sich dabei um keine Voranschläge im Sinne dieser Bestimmung handelt und die innerstaatliche Kompetenzverteilung durch die EU-Regelung nicht berührt wird. Eine Regelung sollte daher im Rahmen einer Art. 15a B-VG-Vereinbarung erfolgen.

- Die Verpflichtung zur umfassenden Anwendung der Wirkungsorientierung nach dem Vorbild des Bundes würde die Verordnungsermächtigung des BMF jedenfalls überschreiten. Diese wäre aber Voraussetzung für einen entsprechenden Ausweis in den Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen. Eine Einschränkung nur auf die tatsächliche Gleichstellung von Frauen und Männern wurde von den Gutachtern ebenfalls als nicht gedeckt angesehen und wäre sachlich auch wenig zielführend.

- Die Erläuterung von Salden und Voranschlagsabweichungen ist zum Verständnis der Rechnungsanschlüsse unverzichtbar. Diese stellen ein notwendiges formales Element der Rechnungsabschlüsse dar und sind daher jedenfalls unter der Form und Gliederung zu subsumieren. Die Regelung der diesbezüglichen Verpflichtung sollte aus Sicht des Budgetdienstes daher in der VRV erfolgen, die abweichende Einschätzung der Gutachter ist nicht nachvollziehbar.

- Die barrierefreie Zurverfügungstellung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen im Internet sollte für eine bürgerfreundliche und transparente Verwaltung grundsätzlich eine Selbstverständlichkeit darstellen. Sie betrifft zwar nicht unmittelbar die Form der Informationen, wohl aber die Form der Publizität und könnte nach Ansicht des Budgetdienstes daher ebenfalls als formelles Element angesehen werden, das von der Verordnungsermächtigung mitumfasst ist. Die Datenschutzproblematik muss grundsätzlich mit dem Bund vergleichbar sein und sollte daher auch einheitlich beurteilt werden.

- Eine Anlagenbuchführung und ein Inventarverzeichnis, aus dem sich die Überleitung von Vermögenswerten in die Vermögensrechnung nachvollziehen lässt, sind die Grundlage jeder ordnungsgemäßen Buchführung. Sie sind zwar nicht unmittelbarer

Bestandteil des Rechnungsabschlusses, aber eine notwendige formale Voraussetzung für dessen Erstellung. Eine Verpflichtung zur Ableitung des Vermögensausweises aus entsprechenden Aufzeichnungen wird daher von der Verordnungsermächtigung gedeckt sein, wie diese konkret aussehen und zu führen sind, betrifft die laufende Verrechnung und geht darüber hinaus.

- Zum Risikomanagement (für Finanzinstrumente) erachtet es der Budgetdienst auf Basis der bestehenden Rechtslage für möglich, die Gebietskörperschaften im Rahmen der VRV zu Angaben zum Risikomanagement in den Rechnungsabschlüssen zu verpflichten und dafür Gliederungselemente vorzugeben. Vorgaben zur konkreten inhaltlichen Ausgestaltung und Durchführung gehen hingegen über die Verordnungsermächtigung hinaus und wären einer Art. 15a B-VG-Vereinbarung vorzubehalten.

- Die offenen Fragen im Zusammenhang mit der Behandlung von Gemeinden betreffen im Wesentlichen für die Verwaltung umfassend geltende Effizienzprinzipien sowie ergänzende Ausführungen in den Erläuterungen zur VRV. Dazu vertritt der Budgetdienst grundsätzlich die Auffassung, dass nicht notwendige Bestimmungen oder Erläuterungen, die Interpretationsfragen aufwerfen und ohne Kenntnis des spezifischen Hintergrundes unverständlich sind, vermieden werden sollten. Dies trifft sowohl auf den verwaltungsökonomischen Hinweis lediglich bei Kleingemeinden (der auch in Länderstellungnahmen hinterfragt wurde) als auch auf den Verweis auf bestehende Buchhaltungssysteme zu. Wesentlich ist, dass in allen Ländern und Gemeinden eine einheitliche und vollständige Anwendung der VRV 2015 zu möglichst geringen Kosten erfolgt und dass die Umstellung auch von Kleingemeinden zu bewerkstelligen ist. Aus Sicht des Budgetdienstes wäre in den Erläuterungen daher ein Hinweis angebracht, dass von einer technischen Unterstützung insbesondere der Kleingemeinden durch die Länder bei der Implementierung der VRV 2015 ausgegangen wird.

- Zum Inkrafttreten der VRV weist der Budgetdienst darauf hin, dass im Regierungsprogramm die Erlassung der neuen VRV ursprünglich für 2014 geplant war und sich nun um ein Jahr verzögert hat. Insofern wäre es nachvollziehbar, auch das vorgesehene Inkrafttreten um ein Jahr von 2018 auf längstens 2019 zu verschieben. Den Ländern und Gemeinden sollte für eine so umfassende Reform jedenfalls eine ausreichende Vorbereitungszeit zur Verfügung stehen, um gravierende Probleme bei der Implementierung zu vermeiden. Der Zeitpunkt sollte daher nach Konsultationen mit Ländern und Gemeinden so festgelegt werden, dass

dies gewährleistet ist, die Reform aber so rasch als technisch möglich umgesetzt wird.

6.5 Schlussfolgerungen

Aus der Beurteilung durch den Budgetdienst lassen sich folgende Schlussfolgerungen ableiten:

(11) Die Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften der Gebietskörperschaften ist ein zentrales und wichtiges Anliegen. Nach langwierigen Verhandlungen konnte dazu mit den Ländern inhaltlich eine weitgehende Einigung erzielt werden. Auffassungsunterschiede bestehen insbesondere noch darüber, welche Bestimmungen dafür vom Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem RH in der VRV geregelt werden können und für welche eine Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG erforderlich ist, weil sie den Umfang der Verordnungsermächtigung überschreiten.

(12) Eine Neuformulierung und Klarstellung der verfassungsrechtlichen Verordnungsermächtigung im F-VG würde das Risiko einer Anfechtung beim VfGH erheblich reduzieren und darüber hinaus die Möglichkeit eröffnen, dass alle für die notwendige Vereinheitlichung der Haushaltsverrechnung erforderlichen Regelungen in einem Dokument getroffen werden können. Sie ist daher die präferierte Lösungsvariante.

(13) Bei gegebener Verfassungslage ist die VRV das zur erforderlichen Vereinheitlichung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse vorgesehene Mittel. Die Verordnungsermächtigung in § 16 Abs. 1 F-VG umfasst neben der formellen Vorgabe von Gliederungselementen für Voranschläge und Rechnungsabschlüsse auch jene materiellen Regelungsinhalte, die notwendig sind, um deren Vereinheitlichung in einer konsistenten Norm sicherzustellen.

(14) Zu einer weitergehenden Vereinheitlichung des Rechnungswesens der Gebietskörperschaften sind darüber hinausgehende Bestimmungen erforderlich oder zumindest zweckmäßig, die in einer Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG geregelt werden müssten.

(15) Das eingeholte Gutachten bildet grundsätzlich eine gute Grundlage für die Unterscheidung der Regelungen, einzelne Einschätzungen (z.B. zur Erläuterung von Salden und Voranschlagsabweichungen, zur Regelung von Anlagen zum Rechnungsabschluss) erscheinen jedoch nicht konsistent. Zu den an den

Budgetausschuss herangetragenen Fragen hat der Budgetdienst konkrete Stellungnahmen und Beurteilungen abgegeben. Wie auch die Gutachter weist er darauf hin, dass eine erfolgreiche Anfechtung beim VfGH nicht ausgeschlossen werden kann.

(16) Eine Vermengung der beiden Vorschriften in einem Rechtsdokument (Art. 15a B-VG-Vereinbarung) sollte vermieden werden, weil sie die weitere Rechtsentwicklung behindert, zusätzliche Auslegungsprobleme aufwirft und lediglich die unklare kompetenzrechtliche Situation fortschreibt, die zu den bisherigen schwerfälligen Verhandlungen im VR-Komitee und langjährigen Verzögerungen beigetragen hat.

(17) In die VRV oder deren Erläuterungen sollten keine selbstverständlichen oder ergänzenden Ausführungen aufgenommen werden, die zusätzliche Interpretationsfragen aufwerfen (und damit Auslegungsspielräume bieten) und ohne Kenntnis des spezifischen Hintergrundes unverständlich sind.

(18) In den Erläuterungen wäre hingegen der Hinweis angebracht, dass von einer technischen Unterstützung insbesondere der Kleingemeinden durch die Länder bei der Implementierung der VRV ausgegangen wird.

(19) Die Reform sollte möglichst rasch umgesetzt werden, es sollte den Ländern und Gemeinden aber ausreichend Vorbereitungszeit zur Verfügung stehen, um gravierende Probleme bei der Implementierung zu vermeiden, wobei auf die zeitliche Verzögerung der Erlassung einer neuen VRV gegenüber dem Regierungsübereinkommen hingewiesen wird.

(20) Die an den Budgetausschuss herangetragenen Fragestellungen zur VRV sind grundsätzlich von der Vollziehung zu lösen, bei der auch die Verantwortung für die Regelung verbleibt.

Anlage

Ersuchen an den Budgetdienst:
Abg. Gabriele Tamandl, ÖVP
Obfrau des Budgetausschusses

Die Obfrau des Budgetausschusses, Abg. Gabriele Tamandl, ersucht den Budgetdienst um die Erarbeitung einer Stellungnahme zu den Beratungen zum Entschließungsantrag betreffend „neue Voranschlags- und Rechnungsabschlussvorschriften“, welche rechtzeitig an die Budgetsprecher zu übermitteln ist.