Erläuterungen

VRV 2015 idF der 4. Novelle BGBl. II Nr. 63/2026

Änderungen der VRV 2015, BGBl. II Nr. 313/2015 (Stammfassung), durch:

BGBl. II Nr. 17/2018 (1. Novelle)

BGBl. II Nr. 93/2023 (2. Novelle)

BGBl. II Nr. 316/2023 (3. Novelle)

BGBl. II Nr. 63/2026 (4. Novelle)

Besonderer Teil

Zu § 1 (Geltungsbereich):

Zu Abs. 1:

Die VRV 2015 ist aufgrund landesrechtlicher Bestimmungen (Gemeindeverbandsorganisationsgesetze) auch für Gemeindeverbände anzuwenden. Für kleine Gemeindeverbände mit einem Budgetvolumen bis zum aktuellen Schwellenwert des § 189 UGB (Stand 04/2023: 700.000 Euro) ist es hierbei ausreichend, eine Finanzierungsrechnung sowie die damit in Verbindung stehenden Anlagen vorzulegen.

Hinsichtlich der Definition des Schwellenwertes wird klargestellt: Der auf Grund des Paktums zum FAG 2017 festgelegte Schwellenwert des § 189 UGB für Gemeindeverbände setzt sich aus den Mittelaufbringungen über erbrachte Leistungen der Gemeindeverbände sowie aus den nicht gedeckten Mittelverwendungen der Gemeindeverbände zusammen, welche durch Umlagen der Verbandsgemeinden zu entrichten sind.

Der Geltungsbereich der VRV 2015 umfasst auch die wirtschaftlichen Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit von Ländern und Gemeinden. Zu den Unternehmensformen ohne eigene Rechtspersönlichkeit zählen beispielsweise Betriebe mit marktbestimmter Tätigkeit, Regiebetriebe und Eigenbetriebe.

Der Begriff Unternehmung des VfGH (VfSlg 3296/1957, 10.609/1985, Erk. vom 7.10.1985, Zl.KR 2/82) im Zusammenhang mit Gemeinden bezieht sich auf jegliche in einer bestimmten Organisationsform in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit der Gebietskörperschaft, die sich auf Vermögenswerte stützt und mit Einnahmen und Ausgaben verbunden ist, wobei unmaßgeblich ist, in welcher Organisationsform die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, ob sie eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, ob zur Entfaltung der wirtschaftlichen Tätigkeit eine besondere Berechtigung notwendig ist, oder ob sie auf Gewinn gerichtet ist. Marktbestimmte Betriebe sind solche institutionellen Einrichtungen, die über eine vollständige Rechnungsführung verfügen, weitgehende Entscheidungsfreiheit in der Ausübung ihrer Hauptfunktion besitzen und mindestens zur Hälfte kostendeckend geführt werden (siehe dazu die jeweils gültige Definition der Statistik Austria).

Abs. 2 bezieht sich ebenfalls auf die in Abs. 1 genannten wirtschaftlichen Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die eigene Wirtschaftspläne erstellen. Sie können dabei die VRV 2015 oder andere gesetzliche Regelungen (UGB, IFRS) anwenden. Der Gesamthaushalt wird definiert in § 6 Abs. 4 und entspricht der Summe der Bereichsbudgets ohne diese wirtschaftlichen Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen. Die Gebietskörperschaft hat den Wirtschaftsplan dieser Einheit dem Voranschlag der Gebietskörperschaft und den Rechnungsabschluss der Einheit dem Rechnungsabschluss der Gebietskörperschaft beizulegen. Zusätzlich ist eine zusammenfassende Darstellung mit dem Gesamthaushalt vorzulegen. Darunter ist zu verstehen, dass die Rechnungsabschlüsse dieser Einheiten in eine Gliederung nach Anlage 1e und 1f überzuleiten sind. Auf eine Anpassung der Ansatz- und Bewertungsregeln (z.B. Nutzungsdauern, Zinssätze, Rückstellungen) kann verzichtet werden. Die Darstellung gemeinsam mit dem Gesamthaushalt ist erforderlich, um die Gesamtverantwortung der Gebietskörperschaft zu zeigen, unabhängig davon, ob diese öffentlich oder marktwirtschaftlich tätig wird.

Abs. 2 letzter Satz: Durch den Einschub „Soweit vorgesehen sind […]“ soll klargestellt werden, dass Angaben zu den wirtschaftlichen Unternehmungen, Betrieben und betriebsähnlichen Einrichtungen gem. § 1 Abs. 2 zu machen sind, soweit sie in den Anlagen zur VRV 2015 vorgesehen und aus den UGB-Abschlüssen ersichtlich sind.

Zu § 2 (Haushaltsgrundsätze):

§ 2 Abs. 1 regelt die zwingende Erstellung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse mittels eines auf einheitlichen Grundsätzen beruhenden integrierten Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalts (3-Komponenten-Haushalt). In einem integrierten Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt sind folgende Verbindungen zwischen den Haushalten erkennbar:

a) Das Nettoergebnis nach Zuweisung und Entnahmen von Haushaltsrücklagen im Ergebnishaushalt fließt in die Veränderung des kumulierten Nettoergebnisses im Vermögenshaushalt ein.
b) Die Summe aus kurz- und langfristigen Vermögen entspricht der Summe aus kurz- und langfristigen Fremdmitteln, dem Sonderposten Investitionszuschüsse und dem Nettovermögen (Ausgleichsposten).
c) Die Veränderung der liquiden Mittel im Vermögenshaushalt entspricht der Veränderung an Zahlungsmitteln im Finanzierungshaushalt (vgl. § 17 Abs. 4).
d) Der Bestand an liquiden Mitteln kann durch Bankauszüge belegt werden.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 2 (§ 2 Abs. 2):

„§ 2 enthält eine neue Überschrift; sie wird um das Wort „Allgemeine“ ergänzt. Der neue § 2 Abs. 2 enthält den bisherigen § 40 Abs. 4 (Beachtung verwaltungsökonomischer Prinzipien bei der Voranschlags- und Rechnungsabschlusserstellung), der keine Inkrafttretens-Bestimmung darstellt und deshalb nicht in den § 40 passt, weshalb diese Bestimmung – inhaltlich unverändert – nunmehr in § 2 geregelt wird.“

Zu § 3 (Ordnung, Struktur und Bestandteile der Haushalte):

Abs. 1 benennt die drei Haushalte: Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt.

Abs. 2 beschreibt die Rechnungsgrößen und Bestandteile des Ergebnishaushalts. Die Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen hat grundsätzlich für jenes Finanzjahr, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind, zu erfolgen. Die wirtschaftliche Zuordnung erfolgt nach dem tatsächlichen Wertverbrauch bzw. Wertzuwachs. Der Wertverbrauch stellt den Einsatz (z.B. Personal) und den Verbrauch (z.B. Abschreibung, Material) im betreffenden Finanzjahr dar.

Der Ergebnishaushalt ist als Ergebnisvoranschlag und Ergebnisrechnung zu führen.

Abs. 3 beschreibt die Rechnungsgrößen und Bestandteile des Finanzierungshaushalts. Hier wird auf den Zahlungsmittelfluss und damit auf das Kassenwirksamkeitsprinzip abgestellt. Unter Auszahlungen ist der Abfluss an liquiden Mitteln (z.B. Bank, Kassa, kurzfristige Wertpapiere) eines Finanzjahres zu verstehen, d.h. sämtliche Auszahlungen von 1.1. bis 31.12. Unter Einzahlungen ist der Zufluss an liquiden Mitteln (z.B. Bank, Kassa, kurzfristige Wertpapiere) eines Finanzjahres zu verstehen, d.h. sämtliche Einzahlungen von 1.1. bis 31.12. Der Finanzierungshaushalt ist als Finanzierungsvoranschlag und Finanzierungsrechnung zu führen.

Wertverbrauch und Auszahlungen stehen nur bedingt in einem direkten zeitlichen Zusammenhang. Beispielsweise können der Wertverbrauch und die Auszahlung übereinstimmen, nämlich dann, wenn kurze Zahlungsfristen vereinbart sind (laufende Löhne und Gehälter). In anderen Fällen fallen beide auseinander. Dies ist z.B. der Fall, wenn Ansprüche (Jubiläen) durch laufende Arbeitsleistung erworben, diese jedoch erst nach Jahren ausgezahlt werden. Hier entsteht der Wertverbrauch mit der Arbeitsleistung, denn dadurch wird der Anspruch erworben. Die Auszahlungen erfolgen zum Zeitpunkt des Jubiläums (z.B. nach 25 Jahren). Einen deutlichen Unterschied zwischen Wertverbrauch und Auszahlungen gibt es auch bei der Anschaffung von Sachanlagen. Hier fallen die Auszahlungen mit den in Verträgen verhandelten Zahlungskonditionen zusammen. Mit der Inbetriebnahme und der damit beginnenden Nutzung des Vermögenswertes beginnt der Wertverbrauch. Dieser findet über die gesamte Nutzungsdauer statt. In der Ergebnisrechnung wird der Wertverbrauch durch die lineare Abschreibung erfasst.

Umbuchungen können finanzierungswirksam dargestellt werden.

Nach Abs. 4 ist im Finanzierungshaushalt zwischen der allgemeinen Gebarung, welche die operative und investive Tätigkeit der Gebietskörperschaft umfasst, und dem Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit zu unterscheiden. Die operative Gebarung umfasst Ein- und Auszahlungen aus der operativen Verwaltungstätigkeit und laufende Transfers. Die investive Gebarung umfasst Ein- und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit, aus der Gewährung und Rückzahlung von Darlehen und gewährten Vorschüssen,

sowie aus Kapitaltransfers. Die Differenz aus Ein- und Auszahlungen der operativen und investiven Tätigkeit ergibt den Nettofinanzierungssaldo aus der allgemeinen Gebarung.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 3 (§ 3 Abs. 4):

„In § 3 Abs. 4 werden redaktionelle Änderungen vorgenommen: einerseits wird das Wort „laufend" gelöscht, da es nur Transfers und Kapitaltransfers gibt, aber keine „laufenden" Transfers; andererseits wurde Abs. 4 sprachlich an die Anlage 1a angepasst, die alle Bestandteile der operativen Gebarung taxativ aufzählt."

Nach Abs. 5 umfasst der Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit die Ein- und Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit der Gebietskörperschaft.

Abs. 6 beschreibt die Rechnungsgrößen und Bestandteile des Vermögenshaushalts. Der Vermögenshaushalt ist zumindest als Vermögensrechnung zu führen. Ein Vermögensvoranschlag kann erstellt werden; in Einzelfällen kann für die Veranschlagung der nicht-finanzierungswirksamen Aufwendungen, welche sich aus Veränderungen im Vermögen (z.B. Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte) und in den Fremdmitteln (z.B. Dotierung von Personalrückstellungen) ergeben, die Erstellung sinnvoll sein.

Die VRV 2015 sieht eine Gesamtvermögensrechnung vor, welche die Zielsetzungen und Besonderheiten des öffentlichen Sektors umfassend berücksichtigt. Damit löst sie auch die in diesem Zusammenhang stehenden Gliederungs-, Ansatz- und Bewertungsfragen. Das Ziel besteht darin, Gebietskörperschaften zu verpflichten, Vermögen und Schulden einheitlich und vollständig auszuweisen.

Zu § 4 (Zeitraum der Veranschlagung):

Der Voranschlag ist für jedes Finanzjahr gesondert zu führen. Das Finanzjahr ist ausschließlich das Kalenderjahr.

Die Länder sind aufgrund der Bestimmungen in den Landesverfassungen, die Gemeinden aufgrund der Bestimmungen in den Gemeindeordnungen (Stadtrechten) und die Gemeindeverbände aufgrund der Bestimmungen in den einschlägigen Vorschriften verpflichtet, unbeschadet der über das Finanzjahr hinausreichenden Planung für jedes Jahr einen Voranschlag zu erstellen. Formell gesehen stellt in den angeführten Bestimmungen der Voranschlag eine Zusammenstellung der im betreffenden Finanzjahr (Haushaltsjahr, Verwaltungsjahr, Rechnungsjahr) voraussichtlich fällig werdenden haushaltsmäßigen Mittelaufbringungen und -verwendungen dar. Der Voranschlag ist die bindende Grundlage für die Vollziehung durch die Verwaltung. Für Dritte begründet der Voranschlag weder Rechte noch Pflichten.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 4 (§ 4):

„§ 4 Abs. 2 konnte entfallen, da einerseits eine Regelung zu Voranschlagsprovisorien in der VRV 2015 obsolet ist, da gem. den jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen Regelungen dazu vorgesehen sind; es bleibt der Voranschlag des Vorjahres für einen landesgesetzlich näher determinierten Zeitraum in Kraft und kein neuer Voranschlag vorzulegen ist. Andererseits passt die bisher in § 4 Abs. 2 enthaltene Bestimmung zu den Nachtragsvoranschlägen thematisch besser zu § 5 (Bestandteile des Voranschlags), weshalb sie dort in einem neuen Abs. 4 normiert wird."

Zu § 5 (Bestandteile des Voranschlags):

§ 5 zählt die Bestandteile und Beilagen zum Voranschlag auf. Die einheitliche Darstellung wird durch die verpflichtende Anwendung der Anlagen zu dieser Verordnung gewährleistet. Das Voranschlagsjahr ist jenes Finanzjahr, für welches ein Voranschlag erstellt wird.

Liegen keine Sachverhalte für die Erstellung der Beilagen zum Voranschlag vor, kann die Beilage zum Voranschlag entfallen.

Absatz 1:

Abs. 1 stellt klar, dass alle Gemeinden und jene Länder, die ihren Voranschlag nicht nach der Gliederung gem. § 6 Abs. 2 erstellen, den Detailnachweis auf Kontenebene als Bestandteil des Voranschlages aufzunehmen haben.

Jene Länder, die eine Gliederung des Voranschlags nach § 6 Abs. 2 wählen stellen sicher, dass die Informationen eines Detailnachweises auf Kontenebene verfügbar sind, wobei **§ 6 Abs. 9 sinngemäß zu beachten ist.**

Absatz 2:

Im Voranschlag der Länder sind die Anlage 1a, die Anlage 1b sowie der Voranschlagsquerschnitt gem. Anlage 5a voranzustellen.

Im Voranschlag der Gemeinden sind die Anlage 1a, die Anlage 1b sowie der Voranschlagsquerschnitt gem. Anlage 5b voranzustellen.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 5 (§§ 5 Abs. 1, Abs. 2, § 6 Abs. 4 und 8):

„In § 5 Abs. 1 wird ein redaktioneller Fehler behoben (Leerzeichen eingefügt). In § 5 Abs. 2 Z 1, § 6 Abs. 4 und 8 erfolgt die Beseitigung von redaktionellen Fehlern: in § 5 Abs. 2 Z 1 und in § 6 Abs. 4 wird der Gedankenstrich vor dem Wort „–aufbringungsgruppen“ durch einen Bindestrich ersetzt; in § 6 Abs. 8 wird vor dem Wort „aufbringungsgruppen“ ein Bindestrich hinzugefügt.

Absatz 3:

Dem Voranschlag sind folgende Anlagen beizulegen:

Z 1: Anlage 6a (Nachweis über Transferzahlungen von Träger und an Träger des öffentlichen Rechts)

Z 2: Anlage 6b (Nachweis über Zuführungen an und Entnahmen von Zahlungsmittelreserven und Haushaltsrücklagen)

Z 3: Anlage 6c „Einzelnachweis über Finanzschulden und Schuldendienst gemäß § 32 Abs. 1 und 2 (Länder inkl. Wien)“ bzw. Anlage 6c „Einzelnachweis über Finanzschulden und Schuldendienst gemäß § 32 Abs. 1 und 2 (Gemeinden)“

Z 4: Anlage 6f (Nachweis über haushaltsinterne Vergütungen)

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 6 und Z 7 (§ 5 Abs. 3 und 4):

„Die Bezeichnung der Anlage 6a wird mit der Novelle geändert, weshalb die Änderung auch im Verordnungstext (§ 5 Abs. 3 Z 1) nachzuziehen ist.

§ 5 Abs. 4 regelt, was ein Nachtragsvoranschlag zu enthalten hat: Dies sind die Änderungen im Ergebnis- (§ 5 Abs. 1 Z 1) und im Finanzierungsvoranschlag (§ 5 Abs. 1 Z 2) sowie im Detailnachweis auf Kontenebene (§ 5 Abs. 1 Z 3). Weiters sind die Änderungen in der Anlage 1a (Ergebnishaushalt), in der Anlage 1b (Finanzierungshaushalt), in der Anlage 6a (Nachweis über Transferzahlungen von/an Träger/n öffentlichen Rechts) und in der Anlage 6c (Einzelnachweis über Finanzschulden und Schuldendienst gem. § 32 Abs. 1 und 2) abzubilden. Die Darstellung der Änderungen in der Anlage 5a bzw. 5b im Nachtragsvoranschlag kann entfallen, da es keine diesbezügliche Verpflichtung gemäß dem Österreichischen Stabilitätspakt gibt. Die Änderungen sind transparent und nutzerfreundlich darzustellen. Sind landesrechtlich weitere Anlagen für den Voranschlag vorgesehen (zB Investitionsnachweis), so können diese auch im Falle eines Nachtragsvoranschlags angeführt werden. Budgetumschichtungen, die keine Auswirkungen auf die Gesamtsalden haben sowie außer- und überplanmäßige Mittelverwendungen sind keine Nachtragsvoranschläge im Sinne der VRV 2015; wiederum sind dabei landesrechtliche Bestimmungen zu beachten. Die weiteren Bestimmungen der VRV 2015 gelten für Nachtragsvoranschläge sinngemäß.“

Abs. 4 normiert, dass mit einem Nachtragsvoranschlag in einem vom zuständigen Kollegialorgan einer Gebietskörperschaft beschlossenen Voranschlag nicht vorgesehene Mittelverwendungen und Mittelaufbringungen ergänzt werden können.

Zu § 6 (Gliederung des Voranschlags):

Die Gliederung der Mittelverwendungen und -aufbringungen umfasst haushaltswirtschaftliche, funktionelle und ökonomische Aspekte.

Bereiche nach Abs. 2 Z 1 sind Clusterungen nach verwandten Politikbereichen oder organorientierte Einheiten nach Maßgabe der zu besorgenden Angelegenheiten. Die Wortfolge „Einheit mit eindeutiger politischer Zuständigkeit“ bezieht sich auf den Ausdruck hochaggregierte Einheit.

Nach Abs. 2 Z 2 ist jedes Bereichsbudget vollständig und nach sachlichen Kriterien in Globalbudgets (GB) aufzuteilen. Die Summe der Mittelverwendungen und Mittelaufbringungen der höheren Ebene setzt sich aus den Summen der hierarchisch untergeordneten Ebene zusammen, z.B. setzt sich die Summe der Auszahlungen eines Bereiches aus der Summe der Auszahlungen der Globalbudgets dieses Bereiches zusammen. Ein Globalbudget ist ein sachlich zusammengehörender Verwaltungsbereich, in dem Mittelverwendungen für ein gleichgerichtetes Leistungsspektrum zusammengefasst sind.

Nach Abs. 2 Z 3 ist jedes Globalbudgets in ein oder mehrere Detailbudgets (DB) aufzuteilen. Die Einrichtung der Detailbudgets hat in dieser Hinsicht möglichst organorientiert und nach sachlichen Kriterien zu erfolgen. Darüber hinaus kann ein Detailbudget erster Ebene in Detailbudgets zweiter Ebene desselben Globalbudgets aufgeteilt werden, wenn dies aus verwaltungsökonomischen Gründen oder für die

Übertragung budgetärer Verantwortung zweckmäßig erscheint. Ein Detailbudget 1. Ebene kann sich nicht aus Werten von zwei unterschiedlichen Globalbudgets zusammensetzen bzw. ein Detailbudget 2. Ebene kann nicht aus Werten von zwei oder mehreren Detailbudgets 1. Ebene gebildet werden.

Nach Abs. 2 Z 4 sind alle auf den Unterabschnitten (Anlage 2) veranschlagten Werte der Budgetgliederung zuzuordnen. Die Zuordnung muss vollständig und eindeutig (kein Unterabschnitt darf doppelt zugeordnet werden) erfolgen. Damit ist eine durchgängige Verknüpfung mit dem Ansatzverzeichnis gegeben, welche gleichzeitig auf der untersten Veranschlagungsebene die Vergleichbarkeit aller Gebietskörperschaften in höherer Datenqualität gewährleistet und die Erfüllung finanzstatistischer Anforderungen sicherstellt.

Abs. 3 regelt die Gliederungskriterien für Gemeinden. Länder (einschließlich Wien) können diese Kriterien zur Vereinfachung ebenfalls anwenden. Hiernach ist zumindest für jede Gruppe im Ansatzverzeichnis (Anlage 2) ein Bereichsbudget zu bilden.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 5 (§§ 5 Abs. 1, Abs. 2, § 6 Abs. 4 und 8):

„In § 5 Abs. 1 wird ein redaktioneller Fehler behoben (Leerzeichen eingefügt). In § 5 Abs. 2 Z 1, § 6 Abs. 4 und 8 erfolgt die Beseitigung von redaktionellen Fehlern: in § 5 Abs. 2 Z 1 und in § 6 Abs. 4 wird der Gedankenstrich vor dem Wort „–aufbringungsgruppen“ durch einen Bindestrich ersetzt; in § 6 Abs. 8 wird vor dem Wort „aufbringungsgruppen“ ein Bindestrich hinzugefügt.

Abs. 4 regelt die Darstellung des Ergebnis- und Finanzierungsvoranschlags (Anlagen 1a und 1b). Die Darstellung wird für den Gesamthaushalt auf erster Ebene (MVAG 1) verlangt. Der Gesamthaushalt entspricht der Summe der Bereichsbudgets ohne die wirtschaftlichen Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen nach § 1 Abs. 2. Die unterste gewählte Budgetaufteilung – das kann das Detailbudget sein – wird bis zur zweiten Ebene (MVAG 2) detaillierter ausgewiesen. Die Darstellung für alle gewählten Budgetaufteilungen zwischen dem Gesamthaushalt und der nach Abs. 2 oder Abs. 3 gewählten untersten Budgetaufteilung erfolgt wie der Gesamthaushalt auf erster Ebene (MVAG 1).

Nach Abs. 5 sind die Voranschläge mit den Werten für das vorangegangene Finanzjahr, das Finanzjahr und das Voranschlagsjahr dazustellen. Vorangegangene Finanzjahre sind nur insofern darzustellen, als diese nach Inkrafttreten dieser Verordnung begonnen haben. Sinngemäß ist die Übergangsbestimmung des § 39 Abs. 1 anzuwenden.

Nach Abs. 6 erfolgt die Veranschlagung unabhängig von der Gliederung des Voranschlags zumindest auf der dritten Dekade des Ansatzverzeichnisses (Unterabschnitt, Anlage 2) und unter lückenloser Verwendung des Kontenplans. Für allfällige weitere Unterteilungen sind die vierte und fünfte Dekade eines Ansatzes heranzuziehen. Die Bezifferung der sechsten Dekade eines Ansatzes richtet sich nach den Angaben in Anlage 2. Bei Bedarf können die in den Anlagen 3a und 3b dargestellten Konten in bis zu drei weitere Dekaden untergliedert werden. Zusätzlich kann ein Haushaltshinweis angegeben werden.

Abs. 7 verlangt einen Detailnachweis der veranschlagten Werte. Hierbei sind nach Bereichs- und Globalbudget geordnet alle Unterabschnitte einzeln mit allen veranschlagten Konten der Ergebnisrechnung und der Finanzierungsrechnung darzustellen.

Abs. 8:

Der 2. Satz wurde aus folgenden Überlegungen eingefügt:

- es sind nicht immer alle angegebenen MVAG-Codes bei jedem Buchungsschritt zwingend heranzuziehen zB bei Vorräten. Dies soll durch die Ergänzung ermöglicht werden.

- Wird der Finanzierungshaushalt bei bestimmten Sachverhalten nicht angesprochen, sind die angegebenen MVAG-Codes der 2 und 3. Spalte „MVAG Ebene 2 FFH – Einz.“ und „MVAG Ebene 2 FFH – Ausz“ nicht zu verwenden. Für diesen Fall erfolgt in den Kontenplänen der Länder (Anlage 3a) bzw. der Gemeinden (Anlage 3b) eine Ergänzung, indem die Spalten „MVAG Ebene 2 FFH – Einz.“ und „MVAG Ebene 2 FFH – Ausz.“ mit einer Fußnote versehen werden, bei dem auf § 6 Abs. 8 verwiesen wird.“

Abs. 8 sieht vor, dass die Verwendung von in der Anlage 2 (Ansätze), und in den Anlagen 3a und 3b (Kontenpläne) nicht vorgesehenen Gliederungselementen unzulässig ist.

Nach Abs. 9 ist der Voranschlag im Internet ohne schützenswerte personenbezogene Angaben zu veröffentlichen. Abs. 9 normiert weiters, dass der Voranschlag barrierefrei und ohne Angabe schützenswerter personenbezogener Informationen im Internet zu veröffentlichen ist.

Hinsichtlich der Barrierefreiheit sind die jeweiligen bundes- bzw. landesrechtlichen Vorschriften zu einem barrierefreien Zugang zu Websites zu beachten.

Hingewiesen wird auf die Verpflichtung des Österreichischen Stabilitätspaktes 2012, konkret des Art. 12 Abs. 1, wonach die Gebietskörperschaften ihren Voranschlag und Rechnungsabschluss inklusive aller Beilagen zeitnahe an die Beschlussfassung in einer Form im Internet zur Verfügung zu stellen haben, „die

eine weitere Verwendung ermöglicht (zB downloadbar, keine Images oder PDF)“. Voranschlag und Rechnungsabschluss samt Anlagen sind in einem pdf-Format jedenfalls auf einer Website der Gebietskörperschaft zu veröffentlichen, das OCR-tauglich ist, dh mit dem eine Textsuche möglich ist.

Zu § 7 (Allgemeine Grundsätze der Veranschlagung):

Abs. 1 verpflichtet zu einer vollständigen und getrennten Bruttoveranschlagung von Mittelverwendungen (in Form von Auszahlungen und Aufwendungen) und Mittelaufbringungen (in Form von Einzahlungen und Erträgen).

Abs. 2 bestimmt, dass die Voranschlagswerte zu errechnen sind; wenn dies nicht möglich ist, sind diese zu schätzen.

Abs. 3 legt fest, dass die Voranschlagsbeträge mit durch 100 teilbaren Euro-Beträgen festzusetzen sind.

Abs. 4 regelt die periodengerechte Zuordnung von Mittelverwendungen- und Mittelaufbringungen bei mehrjährigen Vorhaben. Unter Vorhaben ist ein einheitlicher Vorgang aus wirtschaftlicher, rechtlicher oder finanzieller Sicht zu verstehen, ohne dass sämtliche Kriterien kumulativ zutreffen müssen, um von einem einheitlichen Vorhaben sprechen zu können. Auszahlungen sind in jenem Finanzjahr zu veranschlagen, in welchem diese gezahlt werden. Aufwendungen sind in jenem Finanzjahr zu veranschlagen, welchem diese wirtschaftlich zuzuordnen sind.

Abs. 5: Haushaltsinterne Vergütungen beziehen sich auf Geschäftsfälle innerhalb einer Gebietskörperschaft. Dabei muss sichergestellt werden, dass die Aufwendungen des einen Detailbudgets mit den Erträgen des anderen Detailbudgets in beiden Ergebnisrechnungen inhaltlich, wertmäßig und zeitlich übereinstimmen. Etwaige Forderungen und Verbindlichkeiten, welche nicht oder nicht vollständig ausgeglichen wurden, sind jeweils in gleicher Höhe auszuweisen. Aus umsatzsteuerlichen Gründen können bei der Verrechnung von internen Leistungen Differenzen zwischen Aufwendungen und Erträgen in der voranschlagswirksamen Gebarung auftreten.

Zu § 8 (Ertrags- und Aufwandsgruppen im Ergebnisvoranschlag):

In Abs. 1 und Abs. 2 werden die Ertragsgruppen bzw. die Aufwandsgruppen der ersten Mittelaufbringungsebene bzw. ersten Mittelverwendungsgruppe definiert.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 8 (§ 8 Abs. 2)

Der Klammerausdruck „(ohne Transferaufwand)“ in § 8 Abs. 2 Z 2 konnte entfallen, da aus der Z 3 „Transferaufwand“ hervorgeht, dass dieser eine eigene Aufwandsgruppe darstellt und gesondert zu verbuchen ist.

Zusätzlich zur eindeutigen Verknüpfung der Konten des Kontenplans mit diesen Gruppen werden diese in Abs. 3 bis Abs. 6. definiert und voneinander abgegrenzt.

Zu den Personalaufwendungen gemäß Abs. 3 zählen beispielsweise:

- Bezüge samt Neben- und Sachleistungen für die Bediensteten,
- Leistungen an die Allgemeine Sozialversicherung,
- Sozialleistungen, soweit sie im Dienst- und Besoldungsrecht eine Grundlage haben,
- Nebengebühren,
- Jubiläumszuwendungen,
- Zuwendungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses,
- Dotierung und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen und Abfertigungen und
- Leistungsprämien.

Nicht zu den Personalaufwendungen zählen:

- Mittelverwendungen nach den Reisegebührenvorschriften der Gebietskörperschaften und Vorschüsse.
- Bezüge samt Neben- und Sachleistungen für die politischen Organe (diesen liegen in der Regel keine Dienst- oder Werkverträge zu Grunde).

Aufwendungen für Pensionen und Ruhebezüge von Beamtinnen und Beamten sind zusammengefasst zu veranschlagen und im Transferaufwand zu erfassen.

Zu den im Abs. 4 definierten Sachaufwendungen zählen insbesondere folgende finanzierungswirksame Aufwendungen: Vergütungen (innerhalb einer Gebietskörperschaft), Materialaufwendungen und Verbrauchsgüter, Aufwendungen für Werkleistungen, Mieten, Instandhaltung, Kommunikation, Reisen sowie Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Haftungen. Nicht finanzierungswirksame

Aufwendungen im betrieblichen Sachaufwand sind insbesondere Abschreibungen auf materielle und immaterielle Vermögenswerte, Aufwand aus der Wertberichtigung und dem Abgang von Forderungen, Aufwand aus Währungsdifferenzen sowie Verluste aus dem Abgang von Sachanlagen. Den betrieblichen Sachaufwendungen sind auch sämtliche nicht als Personal- und Transferaufwendungen und Finanzaufwendungen zu klassifizierende Aufwendungen zuzurechnen.

In Abs. 5 wird der Transferbegriff definiert.

Bei den Förderungen handelt es sich um eine Teilmenge des gesamten Transferaufwandes. Zur Klarstellung wird darauf hingewiesen, dass es sich bei einer Förderung um einen Aufwand insbesondere für die in der Verordnung genannten Förderungsarten handelt, die eine Gebietskörperschaft gewährt, ohne dafür – anders als bei einem Auftragsverhältnis – eine unmittelbare angemessene geldwerte Gegenleistung zu erhalten.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 9 (§ 8 Abs. 5):

„Durch die Ergänzung des Wortes „jedenfalls“ beim Förderungsbegriff kommt zum Ausdruck, dass es sich bei der Aufzählung der Förderungsarten um eine demonstrative Aufzählung handelt.“

Die Gliederung trägt auch den Anforderungen des ESVG sowie den bestehenden Kategorisierungen des Kontenplans (Anlagen 3a und 3b) Rechnung. Darüber hinaus zählen zu den Transferaufwendungen auch folgende Positionen:

- Aufwendungen aus der Wertberichtigung und dem Abgang von Forderungen für gewährte Darlehen und rückzahlbare Vorschüsse

Gemäß Abs. 6 zählen zu Finanzaufwendungen:

- Zinsaufwendungen: Zinsen sind in jener Höhe zu veranschlagen, als sie sich auf das zu veranschlagende Finanzjahr beziehen. Die Berechnung hat auf den Tag genau zu erfolgen. Die tatsächliche Fälligkeit der Zinsen (Kupons) hat keinen Einfluss auf die Ergebnisrechnung, sondern wird im Finanzierungsvoranschlag veranschlagt. Die laufenden Leasingzahlungen bei Finanzierungsleasingverhältnissen sind in Zinsen und Tilgung zu trennen. Leasingnehmer veranschlagen den Zinsenanteil unter den Finanzaufwendungen;
- sonstige Finanzaufwendungen: Disagien
- Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen und
- Verluste aus dem Abgang von langfristigem Finanzvermögen: Erträge und Aufwendungen aus der Differenz von Anschaffungskosten und Veräußerungserlösen von Finanzanlagen/Beteiligungen werden im Finanzergebnis als sonstiger Finanzaufwand oder -ertrag veranschlagt.

Abs. 7 sieht vor, dass zur Deckung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen Verstärkungsmittel veranschlagt werden können.

Laut Abs. 8 ist im Ergebnisvoranschlag das Nettoergebnis als Differenz zwischen der Summe der Erträge und der Aufwendungen darzustellen.

Zu § 9 (Finanzierungswirksame und nicht finanzierungswirksame Erträge und Aufwendungen):

Abs. 1: Die finanzierungswirksamen Erträge und Aufwendungen im Ergebnisvoranschlag bilden die Basis für die Ermittlung der Werte des Finanzierungsvoranschlags.

Nicht finanzierungswirksame Aufwendungen sind z.B. Abschreibungen, Wertberichtigungen sowie Dotierung und Auflösung von Rückstellungen. Finanzierungswirksame Aufwendungen sind etwa Bezüge, Überstunden, Reisekosten, Förderungen oder Materialaufwand. Die Unterscheidung ist deshalb von zentraler Bedeutung, da der finanzierungswirksame Teil der Aufwendungen die Basis für die Auszahlungen im Finanzierungsvoranschlag bildet. Die finanzierungswirksamen Erträge wiederum bilden die Basis für die Einzahlungen im Finanzierungsvoranschlag. Nicht finanzierungswirksame Aufwendungen werden im Ergebnisvoranschlag als Aufwand veranschlagt. Sie werden jedoch nicht als Auszahlungen in den Finanzierungsvoranschlag übergeleitet. Ein nicht finanzierungswirksamer Aufwand erhöht nicht die zulässigen Auszahlungen in einem Finanzjahr. Die Verbindung von Ergebnis- und Finanzierungshaushalt erfolgt somit dadurch, dass finanzierungswirksame Erträge bzw. Aufwendungen im Ergebnisvoranschlag veranschlagt werden, die als Ein- bzw. Auszahlungen in den Finanzierungshaushalt überzuleiten sind.

Abs. 2 bestimmt, dass nicht finanzierungswirksame Auswendungen nach Abs. 3 nicht zugunsten finanzierungswirksamer Aufwendungen umgeschichtet werden dürfen.

In Abs. 3 werden jene nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen aufgezählt, welche jedenfalls zu veranschlagen sind.

Z 1: Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte nach Z 1 werden linear entsprechend ihrer zu erwartenden Nutzungsdauer (siehe dazu § 19 Abs. 10) veranschlagt. Bei der

Veranschlagung der Abschreibungen sind neben den vorhandenen Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten auch die Veränderungen aus der Investitionsveranschlagung zu berücksichtigen. Die Ermittlung der Abschreibung soll automationsunterstützt erfolgen.

Forderungen nach § 21 Abs. 2 sind einzeln abzuschreiben, wenn diese teilweise oder ganz uneinbringlich sind. Einzelwertberichtigungen auf zweifelhafte Forderungen sind zu bilden, wenn deren gänzliche oder teilweise Einbringlichkeit ungewiss oder unmöglich ist. Eine Forderung ist zweifelhaft, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist: Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder vergebliche Einbringungsmaßnahmen.

Z 2: Die Wertberichtigung nach Z 2 (siehe auch § 21 Abs. 2 und 3) erfolgt nicht finanzierungswirksam in der Ergebnisrechnung und verringert das Vermögen um die Höhe der Wertberichtigung der Forderung. Die zu erwartenden Wertberichtigungen auf Forderungen sind zu veranschlagen. Einzelwertberichtigungen sind im Rahmen der Veranschlagung entweder in Bezug auf einzelne Forderungen oder im Wege von Risikogruppen zu ermitteln. Weiters sind bei der Veranschlagung der Einzelwertberichtigungen Gruppen von Forderungen als Risikogruppen zusammenzufassen und je Gruppe differenzierte Risikoabschläge zu ermitteln. Dies ist dann der Fall, wenn Ausfälle häufig, regelmäßig und über einen längeren Zeitraum vorkommen. Risikoabschläge für Risikogruppen sind dann zu ermitteln, wenn in den Rechnungsabschlüssen der letzten (zumindest) drei Finanzjahre wiederholt und mehrfach Einzelwertberichtigungen in einer Forderungsart notwendig waren.

Die Höhe des Risikoabschlages (Abschreibungen) einer Risikogruppe ist wie folgt zu ermitteln:

a. Es ist der Gesamtbestand an Forderungen einer Risikogruppe der letzten fünf Finanzjahre (zumindest drei Finanzjahre) einzeln und dessen Durchschnitt zu ermitteln.
b. Es sind die Abschreibungen (Wertberichtigungen und Ausbuchungen) auf diese Forderungen der letzten fünf Finanzjahre (zumindest drei Finanzjahre) einzeln und deren Durchschnitt zu ermitteln.
c. Es sind die durchschnittlichen Abschreibungen nach lit. b durch den durchschnittlichen Forderungsbestand nach lit. a zu dividieren. Dieser Wert entspricht dem Risikofaktor.
d. Der Risikofaktor nach lit. c ist mit dem voraussichtlichen Forderungszuwachs des zukünftigen Finanzjahres nach lit. a zu multiplizieren. Dieser Wert entspricht dem Risikoabschlag und somit den zu veranschlagenden nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen.

Z 3: Aufwendungen aus der Dotierung von Rückstellungen: Die Dotierung entspricht dem positiven Unterschiedsbetrag zwischen dem erwarteten Stand der Rückstellung am 31. Dezember des Finanzjahres und dem (erwarteten) Stand am 31. Dezember des zu veranschlagenden Finanzjahres. Die Dotierung einer Rückstellung ist insbesondere zu erwarten bei Jubiläums- und Abfertigungsansprüchen oder Haftungen. Darüber hinaus soll eine Gebietskörperschaft die Dotierung einer Rückstellung dann veranschlagen, wenn hierzu ausreichend verlässliche Informationen über eine voraussichtliche Verpflichtung einer Gebietskörperschaft und deren Höhe verfügbar sind. Durch die Bildung einer Rückstellung wird der Aufwand (nicht finanzierungswirksam) in jener Periode erfasst, in welchem das Verpflichtungsereignis tatsächlich eingetreten ist.

Zu den sonstigen nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen nach Z 4 zählen Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen und Finanzinstrumenten.

Z 5: Sachbezüge sind nicht finanzierungswirksam, jedoch können sie aufgrund von buchungstechnischen Notwendigkeiten finanzierungswirksam dargestellt werden (siehe dazu auch § 6 Abs. 8 2. Satz).

Zu § 10 (Veranschlagungsregeln im Ergebnisvoranschlag):

Nach Abs. 1 sind Erträge aus wirtschaftlicher Tätigkeit, Abgaben und abgabenähnlichen Erträgen für jenes Finanzjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Erträge aus wirtschaftlicher Tätigkeit sind zum Zeitpunkt des Leistungsaustausches gegen Entgelt (z.B. durch Übertragung von Dienstleistungen, Verkauf von Gütern, die gekauft und/oder nach Adaptionen weiterverkauft werden, der Nutzung von Vermögen oder sonstigen Leistungen an Dritte) zu veranschlagen. Die Durchführung eines Leistungsaustausches gegen Entgelt innerhalb der Gebietskörperschaft ist als Vergütung zu veranschlagen.

Abgabenähnliche Erträge sind insbesondere hoheitlich auferlegte Kostenbeiträge und Gebühren. Abgaben und abgabenähnliche Erträge werden in der Ergebnisrechnung dann erfasst, wenn das Ereignis eingetreten ist, für welches die Abgaben oder abgabenähnlichen Erträge erhoben werden und auch deren Höhe verlässlich ermittelbar ist. Die Höhe ist dann verlässlich ermittelbar, wenn eine Vorschreibung oder ein Bescheid erfolgt.

Abs. 2 enthält Vereinfachungen bezüglich der wirtschaftlichen Abgrenzung von Erträgen. Demnach ist der Ertrag zum Zeitpunkt des Zuflusses an liquiden Mitteln zuzurechnen, wenn die Zuordnung gemäß Abs. 1 nicht möglich ist. Nicht möglich ist eine Zuordnung, wenn dies zu einem unverhältnismäßig hohen

Verwaltungsaufwand führt. Dabei sind die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit zu berücksichtigen.

In Abs. 3 wurden die Bestimmungen von § 8 Abs. 1 der VRV 1997 unverändert übernommen.

Abs. 4 bestimmt, dass die Erträge der einzelnen Gemeinden aus Ertragsanteilen an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben in der Höhe zu veranschlagen sind, wie sie sich nach Abzug der Gemeinde-Bedarfszuweisungsmittel ergeben.

Abs. 5: Die Behandlung der Erträge aus Finanzzuweisungen und Zuschüssen wurde unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 1 sinngemäß aus der VRV 1997 (§ 8 Abs. 3) übernommen. Bedarfszuweisungen (siehe auch Erl. zu § 36) sind in Abhängigkeit ihres Transfercharakters als Kapitaltransfer (z.B. investitionsbezogener Zuschuss) oder als Transfer (z.B. Abgangsdeckung) zu behandeln.

Abs. 6 regelt die Zuordnung von Transfers zu jener Periode, der diese wirtschaftlich zuzuordnen sind oder für welche diese gewährt wurden. Unter liquiden Mitteln sind insbesondere Geldmittel aus Kassa und Bank zu verstehen.

In Abs. 7 wird normiert, dass Personalaufwand für jenes Finanzjahr zu veranschlagen ist, für das die Gegenleistung für die Arbeitsleistung der Bediensteten erfolgt. Für Jubiläumszuwendungen und Abfertigungen sind Rückstellungen zu bilden. Die Höhe der nicht finanzierungwirksamen Dotierung von Rückstellungen ist auf Basis des zugeordneten Personals zu ermitteln, wobei eine entsprechende Hochrechnung anzustellen ist.

Laut Abs. 8 sind Sachaufwendungen wie folgt zu veranschlagen: Aufwendungen im Zusammenhang mit direktem Leistungsaustausch sind zum Zeitpunkt des Leistungsaustausches anzusetzen. Mieten und sonstige Dauerschuldverhältnisse sind denjenigen Finanzjahren zuzurechnen, für die sie anfallen.

In Abs. 9 ist die Veranschlagung des Transferaufwands geregelt. Demnach ist der Transferaufwand jenem Finanzjahr zuzuordnen, dem dieser wirtschaftlich zuzuordnen ist. Der Transferaufwand wird somit jener Periode zugerechnet, für die der Transfer gewährt wird. Ist die Zurechnung nicht möglich, erfolgt eine Zurechnung nach dem Zeitpunkt der Auszahlung. Mehrjährige Förderungen sind mit dem jeweiligen Förderungsteilbetrag jeweils für jenes Finanzjahr als Aufwand zu veranschlagen und zu erfassen, für das sie gewährt werden.

Nach Abs. 10 sind Erträge und Aufwendungen aus Zinsen in jenem Finanzjahr zu veranschlagen, auf das sich die Zinsen beziehen. Spesen und Provisionen in Zusammenhang mit der Finanzierungstätigkeit sind nicht auf die Laufzeit des Kapitals zu verteilen, sondern zum Zeitpunkt der Zahlung zu veranschlagen.

Zu § 11 (Auszahlungs- und Einzahlungsgruppen im Finanzierungsvoranschlag):

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 10 (§ 11):

„In § 11 wurden einige redaktionelle Fehler behoben.

Abs. 1 und 3: Der Begriff „Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen“, abgekürzt „MVAG“, spielt in der VRV 2015 eine maßgebliche Rolle für den Ergebnis- und Finanzierungshaushalt (Anlagen 1a und 1b), die Zuordnung der Konten zu den MVAG in den Kontenplänen (Anlage 3a und 3b) sowie für die Erstellung des neuen Voranschlags- und Rechnungsquerschnitts (Anlage 5a und 5b). In der VRV 2015 sollte demnach durchgängig von „Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen“ gesprochen werden und nicht von „Mittelaufbringungs- und verwendungsgruppen“. Dies wird mit dieser Novelle in der gesamten Verordnung vereinheitlicht.

Abs. 3 wurde darüberhinausgehend sprachlich an die Anlage 1b angepasst.“

In Abs. 1 werden die Bestandteile des Finanzierungsvoranschlags beschrieben und es wird auf Anlage 1b verwiesen, welche die Mittelverwendungs- und Mittelaufbringungsgruppen der ersten und zweiten Ebene enthält. Neben der operativen Tätigkeit werden im Finanzierungsvoranschlag in zwei weiteren Schritten die Investitions- und die Finanzierungstätigkeit der Gebietskörperschaft geplant.

In Abs. 2 werden die Mittelverwendungs- und Mittelaufbringungsgruppen der operativen Gebarung des Finanzierungsvoranschlags normiert und auf Anlage 1b verwiesen. Die Ausführungen zur Gliederung des Ergebnisvoranschlags in § 8 und der Verknüpfung der Gruppen mit den Konten des Kontenplans gelten sinngemäß (vgl. dazu im Detail Anlage 1b).

In Abs. 3 und 4 werden die Mittelverwendungs- und Mittelaufbringungsgruppen der investiven Gebarung des Finanzierungsvoranschlags normiert und auf Anlage 1b verwiesen.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 10 (§ 11):

„Abs. 4: Im Sinne der Verwaltungsökonomie soll auf die bundesrechtliche Regelung des § 13 EStG 1988 ein dynamischer Verweis gesetzt werden, um den Betrag im Falle einer Reduktion oder Erhöhung in der vorliegenden Verordnung nicht anpassen zu müssen.

Zur Klarstellung der Thematik der Verbuchung des gleichzeitigen Ankaufs mehrerer geringwertiger Wirtschaftsgüter sollen folgende Ausführungen dienen: Werden mehrere geringwertige Wirtschaftsgüter iSd § 13 EStG 1988 in einem Bestellvorgang angeschafft, ist zu beachten, dass Wirtschaftsgüter, die aus Teilen bestehen, als Einheit aufzufassen sind, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden. Der Austausch von (selbständigen) Wirtschaftsgütern, die aber wirtschaftlich als ein einziges Wirtschaftsgut (§ 13 EStG 1988) anzusehen sind, führt nicht zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben (VwGH 8.5.2003, 99/15/0036).

Beispiele: Beleuchtungskörper: Grundsätzlich keine Einheit, außer wenn die Beleuchtungskörper im Raum auf Grund ihres Erscheinungsbildes eine Einheit ergeben; Bestuhlung eines Theaters bildet eine Einheit (VwGH 20.11.1964, 1671/63); Eine einheitliche Möbelgarnitur, die die wesentliche Einrichtung eines Zimmers bildet, kann nicht auf einzelne Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden; Geschäftseinrichtung stellt grundsätzlich keine Einheit dar (VwGH 30.6.1987, 87/14/0046); EDV-Geräte, wie PC, Drucker, Maus, stellen kein einheitliches Wirtschaftsgut dar (VwGH 5.10.1993, 91/14/0191); Gasflaschen zur Lieferung von Gas an verschiedene Kunden kommen als geringwertige Wirtschaftsgüter in Betracht; ebenso Gaszähler (VwGH 17.2.1999, 97/14/0059); Schreibtischkombinationen aus Schreibtischen, Computerbeistelltischen und Rollcontainern können selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter darstellen, wenn eine Trennung nicht zum Verlust der selbständigen Nutzbarkeit eines Teiles führt.“

Die Wertgrenzen der geringwertigen Wirtschaftsgüter verstehen sich bei Vorsteuerabzug netto, ansonsten brutto.

Abs. 5 regelt die Zuordnung der Kapitaltransfers in der Finanzierungsrechnung zur investiven Gebarung. Damit werden nicht nur die Einzahlungen aus Investitionszuschüssen (Kapitaltransfers) an die Gebietskörperschaft in der investiven Gebarung dargestellt, sondern auch die Auszahlungen aus Kapitaltransfers. Durch Auszahlungen aus Kapitaltransfers werden Vermögenswerte im öffentlichen Interesse geschaffen, auch wenn diese nicht im wirtschaftlichen Eigentum der Gebietskörperschaft stehen.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 10 (§ 11):

„Abs. 6: Dieser Absatz wurde sprachlich an § 17 Abs. 2 angepasst, der bereits bisher alle Bestandteile (Salden) der Finanzierungsrechnung im Rechnungsabschluss taxativ aufzählte. § 11 Abs. 6 enthielt eine demonstrative Aufzählung der Bestandteile des Finanzierungsvoranschlags (nur die Salden 1 bis 3 waren enthalten); mit der Novelle werden auch die Salden 4 und 5 ergänzt, wodurch eine sprachlich gleichlautende Regelung zu § 17 Abs. 2 geschaffen wird.

Durch das Löschen des zweiten Satzes des § 11 Abs. 6 („Der Nettofinanzierungssaldo ist über den Geldfluss der Finanzierungstätigkeit auszugleichen.“) sollen Auslegungsfragen vermieden und eine Klarstellung erfolgen: Bei einer restriktiven Auslegung hätte dieser Satz zur Folge gehabt, dass ein negativer SA 3 „Nettofinanzierungssaldo“ im Voranschlag immer durch den SA 4 „Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit“ auszugleichen wäre und daher in weiterer Folge kein negativer SA 5 „Geldfluss aus der voranschlagswirksamen Gebarung“ ausgewiesen werden könnte. Dies war jedoch keinesfalls die Intention des Verordnungsgebers bzw. würde dieser den Sinn und Zweck des 3-Komponentenhaushalts zuwiderlaufen, weshalb der Satz ersatzlos entfallen ist.

Abs. 7: Die Ein- und Auszahlungsgruppen wurden sprachlich an die Bezeichnungen in Anlage 1b (Finanzierungshaushalt) angepasst.“

Im Abs. 7 werden die Mittelverwendungs- und Mittelaufbringungsgruppen der Finanzierungstätigkeit des Finanzierungsvoranschlags normiert und auf Anlage 1b verwiesen. Diese Positionen betreffen ausschließlich Ein- und Auszahlungen auf Bestandskonten des Vermögenshaushalts.

Eine Darstellung der unterjährigen Kassenstärker in der voranschlagswirksamen Gebarung würde zu großen Volumina im Finanzierungshaushalt führen, deshalb ist die unterjährige Aufnahme von Kassenstärkern in der nicht voranschlagswirksamen Gebarung zu erfassen.

Für die nicht voranschlagswirksame Verbuchung von unterjährigen Kassenstärkern (ausgenommen Kontokorrentkredite, das sind in Anl. 3a die Konten 2100-2199 und in Anl. 3b die Gruppe 210) sind folgende Konten/Gruppen zu verwenden:

Anl. 3a: 3600-3689: Barvorlagen (MVAG-/Codes: 1524, 4130, 4230)

Anl. 3b: 368: Barvorlagen (MVAG-/Codes: 1524, 4130, 4230)

Über den Jahresultimo hinausgehende Barvorlagen (Kassenstärker) sind auf folgende Finanzschuldenkonten umzubuchen und in Anlage 6c auszuweisen:

Anl. 3a: 3552 Kurzfristige Finanzschulden aus Barvorlagen (Code 1511)

Anl. 3b: 358 Kurzfristige Finanzschulden aus Barvorlagen (Code 1511)

Zur Definition von Kassenstärkern siehe Erläuterungen zu § 32.

Zu § 12 (Ausnahmen von der Veranschlagung im Finanzierungsvoranschlag - nicht voranschlagswirksame Gebarung):

In § 12 sind die Ausnahmen von der Veranschlagung im Finanzierungsvoranschlag explizit geregelt. Diese Regelungen entsprechen § 2 Abs. 5 der VRV 1997, wonach Einnahmen, die nicht endgültig für die Gebietskörperschaft angenommen werden, sondern an Dritte weiterzuleiten sind, und Ausgaben, die nicht in Erfüllung von Aufgaben der Gebietskörperschaft, sondern für Rechnung eines Dritten vollzogen werden, nicht zu veranschlagen sind (nicht voranschlagswirksame Gebarung).

In Abs. 1 werden Einzahlungen und Auszahlungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung aufgezählt.

Abs. 2 regelt, dass die nicht voranschlagswirksame Gebarung von der Veranschlagung ausgenommen ist.

Abs. 3 regelt, dass die nicht voranschlagswirksame Gebarung soweit möglich zum Rechnungsabschluss auszugleichen und gesondert nachzuweisen ist.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 11 (§ 12 Abs. 3):

„Eine redaktionelle Anpassung wurde vorgenommen („Anlage 6t“ statt „Anlagen 6t“).“

Im Einzelnachweis der nicht voranschlagswirksamen Gebarung (Anl. 6t) sind alle Konten der nicht voranschlagswirksamen Gebarung darzustellen, wenn ein offener Saldo am 31.12. besteht. Bestand im Vorjahr ein Saldo auf einem nicht voranschlagswirksamen Konto, dann ist es in Anlage 6t darzustellen, auch wenn es im laufenden Finanzjahr keinen Umsatz auf diesem Konto gab. Wurde auf einem Konto der nicht voranschlagswirksamen Gebarung im laufenden Finanzjahr ein Soll- oder Habenumsatz gebucht, ist das Konto ebenfalls in Anl. 6t darzustellen.“

Zu § 13 (Grundsätze des Rechnungsabschlusses):

Abs. 1 definiert das Kalenderjahr als Finanzjahr.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 12 (§ 13 Abs. 2):

„Analog zur Änderung in § 11 Abs. 1 und 3 wird auch in § 13 Abs. 2 der Begriff „Mittelaufbringungen und Mittelverwendungen“ durch den Begriff „Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen“ ersetzt.“

Abs. 2:

1. Satz: normiert das Saldierungsverbot von Vermögen und Schulden, von Erträgen und Aufwendungen sowie von Einzahlungen und Auszahlungen.

2. Satz: Absetzungen sind zulässig, wenn es sich um nicht veranschlagte Rückersätze für Mittelverwendungen und -aufbringungen handelt (Rotabsetzung). Bei Rückersätzen von Abgaben, zu denen auch Gebühren, Steuern und Interessentenbeiträge zählen, sowie von Mittelverwendungen für Leistungen für Personal besteht keine zeitliche Beschränkung (unbedingte Absetzbarkeit). Der Begriff „Rückersätze“ umfasst auch das „ertragswirksame Ausbuchen“ von uneinbringlichen Abgabenforderungen (korrespondierend zu § 235 der Bundesabgabenordnung). Diese Absetzbarkeit ist bei den Abgaben im Hinblick auf die Ermittlung einer korrekten Finanzkraft der Gemeinden und der daraus resultierenden Auswirkungen aus dem jeweils gültigen Finanzausgleich notwendig. Bei Leistungen für Personal ist die Absetzbarkeit zur korrekten Darstellung des Personalaufwandes infolge von notwendigen Berichtigungen in der Lohnverrechnung (z. B. Aufrollungen, Übergenüsse) erforderlich. Der Rotabsetzung muss ein konkreter Gebarungsfall zugrunde liegen.

Nach Abs. 3 ist die sachliche Ordnung der Verrechnungsaufschreibungen durch Verrechnungen auf Konten (Anlagen 3a/3b) herzustellen und sind sämtliche Schlusssalden vollständig in die Ergebnis- und Vermögensrechnung überzuleiten.

Abs. 4 stellt die Beziehung zu den Bestimmungen der Veranschlagung her. Dies betrifft die Gliederung sowie den Ansatz von Positionen in der Ergebnis- und Finanzierungsrechnung.

Nach Abs. 5 erfolgt die wirtschaftliche Zurechnung von Gewinnabfuhren in jenem Finanzjahr, in welchem der Gesellschafterbeschluss erfolgt, da erst dann die Kontrolle auf die Gebietskörperschaft übergeht. Dies gilt auch dann, wenn diese sich auf Gewinne von Vorjahren bezieht.

Aus Abs. 6 lassen sich folgende Grundsätze ableiten: Verlässlichkeit, Vollständigkeit, die getreue Darstellung der finanziellen Lage sowie die Beurteilung der Geschäftsfälle nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt anstelle der bloßen rechtlichen Form.

Mit dem Bezug auf die Verhältnismäßigkeit des Aufwandes bei der Bewertung wird das Ziel verfolgt, Vermögen und Fremdmittel von Gebietskörperschaften vollständig zu erfassen und einen erheblichen Verwaltungsaufwand möglichst zu vermeiden. Dabei sieht die Verordnung in den Übergangsbestimmungen pragmatische Regelungen für Bewertungen von Vermögen unter sinnvoller Einbeziehung von Pauschal- und Vergleichsparametern vor. Bewertungsalternativen sind dann zulässig, wenn nur durch diese eine verlässliche Bewertung vorgenommen werden kann. Durch diese Vorgehensweise können teure externe Gutachten vermieden werden, wobei gleichzeitig verwaltungsintern Bewertungs-Know-how aufgebaut wird.

Nach Abs. 7 erfolgt eine Rechnungsabgrenzung auf Aufwands-, Ertrags- und Bestandskonten/-gruppen, um die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen unabhängig vom den Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzierungsrechnung zu gewährleisten. Die angeführte Wertgrenze gilt pro Geschäftsfall.

In Abs. 8 ist das Prinzip der Fortführung („going concern“) der Gebietskörperschaft verankert.

Zu § 14 (Zeitliche Abgrenzung):

Abs. 1 unterscheidet zwei unterschiedliche Stichtage:

1. Rechnungsabschlussstichtag: Dieser wird in der Verordnung mit dem 31.12. festgelegt.

2. Stichtag für die Erstellung des Rechnungsabschlusses: wird von der Gebietskörperschaft festgelegt und liegt nach dem Rechnungsabschlussstichtag. Alle werterhellenden Tatsachen, die bis zum Stichtag für die Erstellung des Rechnungsabschlusses der Gebietskörperschaft zur Kenntnis gelangen, und vor dem Rechnungsabschlussstichtag eingetreten sind, sind in den Rechnungsabschluss aufzunehmen. Unter werterhellenden Tatsachen sind sowohl Umstände zu verstehen, die ein Risiko begründen oder erhöhen, als auch entlastende, welche die Möglichkeit eines Verlustes mindern oder entfallen lassen.

Abs. 2 untersagt die Zuordnung von Geschäftsfällen, wenn diese wirtschaftlich erst nach dem Rechnungsabschlussstichtag eintreten.

Nach Abs. 3 sind Rechnungsabschlüsse so darzustellen und zu bewerten, dass Vergleiche zwischen Ansätzen und Konten unterschiedlicher Perioden durchgeführt werden können. Nicht davon betroffen sind Änderungen im Kontenplan, welche keinen oder einen geringen Einfluss auf die Abschlussrechnungen haben. Änderungen innerhalb der ersten Ebene sind transparent und informativ darzustellen. Vorangegangene Finanzjahre sind nur insofern zu vergleichen, als diese nach Inkrafttreten dieser Verordnung begonnen haben.

Zu § 15 (Bestandteile des Rechnungsabschlusses):

Abs. 1 regelt die Bestandteile des Rechnungsabschlusses. Der Gesamthaushalt ist um die internen Vergütungen zu bereinigen.

Abs. 1: Klargestellt wird, aus welchen Bestandteilen der Rechnungsabschluss besteht.

Abs. 1 Z 2: In Analogie zu § 5 Abs. 1 Z 3, wonach der Detailnachweis auf Kontenebene bei einer Gliederung gem. § 6 Abs. 3 Bestandteil des Voranschlags ist, sind auch die Voranschlagsvergleichsrechnungen in der Form eines Detailnachweises auf Kontenebene zu führen. Wird der Voranschlag nach § 6 Abs. 2 geführt, hat die Voranschlagsvergleichsrechnung nach § 16 zu erfolgen.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 13 und Z 14 (§ 15):

„Abs. 1: Mit der neuen Ziffer 4 ist nun klargestellt, dass auch die Anlage 1e, die Anlage 1f (Aktiva) und die Anlage 1f (Passiva) als Anlagen des Rechnungsabschlusses darzustellen sind. Liegt kein Sachverhalt für eine der in der Z 4 normierten Anlagen vor, kann die jeweilige Anlage als Beilage zum Rechnungsabschluss entfallen.

§ 15 Abs. 2: Die Bereinigung um die internen Vergütungen in der Ergebnis- und Finanzierungsrechnung im Gesamthaushalt (Abs. 2) entfällt aus verwaltungsökonomischen Gründen.

§ 15 Abs. 4: Ein redaktioneller Fehler wird im 2. Satz beseitigt, indem die Wortfolge „abzuschließenden“ durch „zu beschließenden“ ersetzt wird.“

Abs. 3 legt den Ausweis der Vermögensrechnung fest und verweist für die Gliederung auf § 18. Die Vermögensrechnung ist unter Beachtung der vermögensrelevanten Bestimmungen dieser Verordnung (§ 19 bis § 36) auf Gesamtebene der Gebietskörperschaft auszuweisen.

Abs. 5 normiert, dass der Rechnungsabschluss barrierefrei und ohne Angabe schützenswerter personenbezogener Informationen im Internet zu veröffentlichen ist.

Hinsichtlich der Barrierefreiheit sind die jeweiligen bundes- bzw. landesrechtlichen Vorschriften zu einem barrierefreien Zugang zu Websites zu beachten.

Hingewiesen wird auf die Verpflichtung des Österreichischen Stabilitätspaktes 2012, konkret des Art. 12 Abs. 1, wonach die Gebietskörperschaften ihren Voranschlag und Rechnungsabschluss inklusive aller Beilagen zeitnahe an die Beschlussfassung in einer Form im Internet zur Verfügung zu stellen haben, „die eine weitere Verwendung ermöglicht (zB downloadbar, keine Images oder PDF).“ Voranschlag und Rechnungsabschluss samt Anlagen sind in einem pdf-Format jedenfalls auf einer Website der Gebietskörperschaft zu veröffentlichen, das OCR-tauglich ist, dh mit dem eine Textsuche möglich ist.

Zu § 16 (Voranschlagsvergleichsrechnungen):

Im Rahmen der Voranschlagsvergleichsrechnungen werden die Voranschläge den Rechnungen gegenübergestellt, wodurch eine detaillierte Abweichungsanalyse auf verschiedenen Ebenen möglich ist. Die Voranschlagsvergleichsrechnungen sind gemeinsam mit Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung Bestandteile des Rechnungsabschlusses der Gebietskörperschaft. Der Gesamthaushalt ist aus der Summe der Bereichsbudgets zu bilden.

Abs. 2 enthält die Regelungen für die Gliederungsmerkmale der Voranschlagsvergleichsrechnungen des Ergebnishaushalts. Hierbei sind die Gliederungsmerkmale einzuhalten, welche nach § 6 angewendet wurden. Die Differenz zwischen den veranschlagten und den tatsächlichen Aufwendungen und Erträgen der Ergebnisrechnung ist auszuweisen.

Abs. 3 enthält die Regelungen für die Gliederungsmerkmale der Voranschlagsvergleichsrechnungen des Finanzierungshaushalts. Hierbei sind die Gliederungsmerkmale einzuhalten, welche nach § 6 angewendet wurden.

Für eine bessere Lesbarkeit können die Voranschlagsvergleichsrechnungen für die Ergebnis- und Finanzierungsrechnung nebeneinander dargestellt werden.

Nach Abs. 5 sind die gesamten innerhalb des Finanzjahres angefallenen voranschlagswirksamen Erträge und Einzahlungen sowie Aufwendungen und Auszahlungen auf Kontenebene in Form eines Detailnachweises zur Voranschlagsvergleichsrechnung nachzuweisen. Diese sind entsprechend der Gliederung des Voranschlages aufsteigend auf Basis des Kontenplans zu ordnen. Hierbei sind die Gliederungsmerkmale einzuhalten, welche nach § 6 angewendet wurden. Der Detailnachweis kann entfallen, sofern detaillierte Angaben zur Wirkungsorientierung, welche über die tatsächliche Gleichstellung von Männern und Frauen hinausgeht, erfolgen. Die Gebietskörperschaft stellt jedoch sicher, dass die Informationen eines Detailnachweises verfügbar sind.

Zu § 17 (Gliederung der Ergebnis- und Finanzierungsrechnung):

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 15 (§ 17):

„§ 17 wird aufgrund zahlreicher Änderungen inkl. der Überschrift neu verlautbart. Die Überschrift wird aufgrund der inhaltlichen Änderungen der Regelung präzisiert, da in diesem Paragraf nicht nur das Nettoergebnis und der Nettofinanzierungssaldo, sondern generell die Gliederung der Ergebnis- und Finanzierungsrechnung normiert wird.

In § 17 Abs. 1, in welchem die Gliederung der Ergebnisrechnung dargestellt wird, erfolgt eine Anpassung an die geänderte Anlage 1a (Ergebnishaushalt).

In den § 17 Abs. 2 bis 4 wird die Gliederung der Finanzierungsrechnung gem. der geänderten Anlage 1b (Finanzierungshaushalt) dargestellt.

In § 17 Abs. 2 konnte der Gliedsatz „das ist die allgemeine Gebarung der Finanzierungsrechnung“ entfallen, da die Definition der allgemeinen Gebarung bereits in § 3 Abs. 4 erster Satz normiert ist: „(4) Im Finanzierungshaushalt ist zwischen der allgemeinen Gebarung, welche die operative und investive Tätigkeit der Gebietskörperschaft umfasst, und dem Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit zu unterscheiden. […]“.

§ 17 Abs. 4: Der Begriff „Zahlungsmittel“ des Saldo 7 in der Finanzierungsrechnung ist ein Überbegriff für liquide Mittel vermindert um kurzfristige Finanzschulden aus überzogenen Konten bei Kreditinstituten in der Vermögensrechnung.“

§ 17 Abs. 4 regelt die rechnerischen Zusammenhänge zwischen Finanzierungs- und Vermögensrechnung.

Zu § 18 (Gliederung der Vermögensrechnung):

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 16 und Z 17 (§ 18 Abs. 1 und 5):

„In Abs. 1, in welchem die Inhalte des Vermögenshaushalts aufgezählt werden, erfolgt eine sprachliche Anpassung an Anlage 1c „Sonderposten Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers)“.

In Abs. 5 wurde sprachlich an die Begriffe der Anlage 1c angepasst.“

Abs. 1 regelt die Gliederung der Vermögensrechnung. Die Vermögensrechnung unterteilt sich in Vermögen, Sonderposten erhaltene Investitionszuschüsse, Fremdmittel und Nettovermögen (Ausgleichsposten), wobei die Summe des Vermögens der Summe aus Fremdmitteln, Sonderposten Investitionszuschüsse und Nettovermögen (Ausgleichsposten) entsprechen muss. Eine genauere Beschreibung der Positionen wird in den Erläuterungen zu den einzelnen Vermögenpositionen vorgenommen.

Abs. 2 sieht eine Gliederung der Vermögensrechnung in kurzfristige und langfristige Bestandteile vor, und orientiert sich damit an der Terminologie der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS 1).

Abs. 3 und 4 konkretisieren den Fristigkeitsaspekt der Aktiv- und Passivseite der Vermögensrechnung.

Gemäß Abs. 3 zählen um kurzfristigen Vermögen demnach alle Vermögenswerte, die innerhalb eines Jahres verbraucht oder in liquide Mittel umgewandelt werden und unabhängig von ihrem Wert zum alsbaldigen Verbrauch oder zur Veräußerung innerhalb des Finanzjahres bestimmt sind. Darunter fallen aktive Bilanzpositionen, wie z.B. liquide Mittel, Vorräte oder kurzfristige Forderungen sowie Aktive Finanzinstrumente/kurzfristiges Finanzvermögen. Konsequenterweise zählen zum langfristigen Vermögen somit alle Vermögenswerte, die länger als ein Jahr eingesetzt, langfristig gebunden und dazu bestimmt sind, der Gebietskörperschaft dauerhaft zu dienen. Darunter fallen z.B. Sachanlagen oder langfristige Forderungen.

Abs. 3: Für Sachverhalte, bei denen „aktive Finanzinstrumente/kurzfristiges Finanzvermögen“ angesprochen waren, werden nun eigene Konten/Gruppen in den Anl. 3a und 3b (Kontenpläne) ergänzt und in der Anl. 1c (Vermögenshaushalt) Code 116 und 1160 „aktive Finanzinstrumente/kurzfristiges Finanzvermögen“ eingefügt. Die Wortfolge „Aktive Finanzinstrumente/kurzfristiges Finanzvermögen“ als Bestandteil des kurzfristigen Vermögens ist deshalb auch in Abs. 3 einzufügen.

Gemäß Abs. 4 zählen zu den kurzfristigen Fremdmitteln alle Fremdmittel mit einer Fälligkeit von bis zu einem Jahr. Darunter fallen z.B. kurzfristige Finanzschulden (netto), kurzfristige Verbindlichkeiten und kurzfristige Rückstellungen (z.B. Rückstellungen für Prozesskosten).

Abs. 5 konkretisiert den langfristigen Fristigkeitsaspekt in Bezug auf die Vermögenswerte und die Fremdmittel. Langfristig ist demnach alles, was nicht kurzfristig ist. Unter den Begriff der langfristigen, länger als ein Jahr eingesetzten Fremdmittel fallen nach Anlage 1c zumindest langfristige Finanzschulden, langfristige Verbindlichkeiten und langfristige Rückstellungen. Daraus folgt die Mindestgliederung der kurzfristigen Fremdmittel (Anlage 1c) in kurzfristige Finanzschulden, kurzfristige Verbindlichkeiten und kurzfristige Rückstellungen.

Abs. 6 beschreibt die Mindestinhalte des Nettovermögens (Ausgleichsposten).

Zu § 19 (Ansatz- und Bewertungsregeln):

Abs. 1 besagt, dass Vermögenswerte in Euro in die Vermögensrechnung aufzunehmen sind, wenn die Gebietskörperschaft wirtschaftliche Eigentümerin der Vermögenswerte gem. Abs. 2 ist.

Abs. 2 gibt die Definition für wirtschaftliches Eigentum wieder. Diese Bestimmung ist auch für die Beurteilung von Leasingverträgen von Bedeutung, um darauf schließen zu können, ob wirtschaftliches Eigentum der Gebietskörperschaft vorliegt. In Anwendung einer einheitlichen österreichischen Rechtsordnung sind die Vertragsbestimmungen in Leasingverträgen hinsichtlich der Vorschriften der § 24 BAO und §§ 195 bzw. 222 Abs. 2 UGB zu überprüfen.

Wirtschaftliches Eigentum gemäß Abs. 2 ist in der Regel mit dem aufgrund zivilrechtlicher Bestimmungen erworbenen Eigentum ident. Nur in Ausnahmefällen (wie etwa bei Eigentumsübertragungen unter Eigentumsvorbehalt), in denen die Gebietskörperschaft den überwiegenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Nutzungspotenzial aus einem Vermögenswert zieht, oder das überwiegende Risiko seines Untergangs trägt, kann bereits bei bloßem wirtschaftlichen (und nicht auch zivilrechtlichem) Eigentum eine Erfassung in der Vermögensrechnung erfolgen. Der Verwaltungsgerichtshof hat den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 24 BAO wie folgt definiert (vgl. dazu VwGH, 2002/14/0009, 26. Juli 2005): „Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend

machen kann.“ Hinsichtlich der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums orientiert sich das UGB weitgehend am Steuerrecht. Ein Unternehmer hat entsprechend der Generalnorm (§ 195 bzw. § 222 Abs. 2 UGB) mit dem Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Alle Vermögensgegenstände, die dem bilanzierenden Unternehmen zugerechnet werden können, sind von diesem buchmäßig zu erfassen. Für die Zuordnung der Gegenstände ist wie im Steuerrecht nicht das zivilrechtliche, sondern das wirtschaftliche Eigentum ausschlaggebend. Die Bestimmung des § 24 BAO ist daher auch für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums gemäß UGB von Relevanz. Die Kriterien, die für eine Zurechnung zum Leasinggeber oder Leasingnehmer von Bedeutung sind, wurden von der Finanzverwaltung in den Einkommensteuerrichtlinien veröffentlicht.

Abs. 3 besagt, dass Vermögenswerte und Fremdmittel einzeln zu erfassen und zu bewerten sind. Für bewegliche Güter kann ein Festwertverfahren angewendet werden. Das Festwertverfahren ist eine vereinfachte Bewertung und kann angewandt werden sofern die jährlichen Zukäufe etwa dem gebrauchsbedingten Verschleiß und Abgang entsprechen, der Gesamtwert der festbewerteten Vermögensgegenstände von nachrangiger Bedeutung für die Gebietskörperschaft ist und der vorhandene Bestand geringen Veränderungen in Größe, Wert und Zusammensetzung unterliegt. Bei Erfüllung dieser Voraussetzung wird aufgrund einer einmaligen Bestandsaufnahme ein Festwert ermittelt, der in der Folge gleichbleibend in der Vermögensrechnung ausgewiesen wird, solange keine wesentlichen Änderungen des mengenmäßigen Bestandes eintreten. Zukäufe werden unmittelbar aufwandswirksam verbucht. In weiterer Folge kann eine Anpassung des Festwertes in der Vermögensrechnung aufgrund von Mengen-, oder Preisänderungen erforderlich sein. Ein solcher Anpassungsbedarf ist in regelmäßigen Abständen zu prüfen. Häufige Anwendungsfälle für die Festbewertung sind beispielsweise Wäsche oder Geschirr im Kindergarten, Gerüstteile im Bauhof, Leergebinde, Paletten, Kleinmaterialien oder Montagesätze.

Siehe zu § 209 Abs. 1 (Festwertverfahren) und Abs. 2 UGB [Durchschnittspreisverfahren bzw Kunstbewertungsverfahren (FIFO; LIFO etc.)].

Als Sachanlage nach Abs. 3 zusammengefasste Gegenstände sind z.B. Bestuhlung eines Klassenzimmers. Voraussetzung hierfür sind gleiche Nutzungsdauern.

Abs. 4 weist auf die verpflichtende Führung von vollständigen Anlageverzeichnissen zum Zwecke der Erstellung der Vermögensrechnung hin. Das Kriterium der Vollständigkeit der Anlageverzeichnisse gilt dann als erfüllt, wenn eine Vermögensrechnung erstellt werden kann, die eine verlässliche und möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage zulässt.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 18 (§ 19 Abs. 5):

„§ 19 Abs. 5 definiert den Begriff des Barwertes und legt die möglichen Zinssätze für dessen Ermittlung fest. Wird die UDRB für die Barwertberechnung herangezogen, so ist der Zinssatz zum Rechnungsabschlussstichtag auch dann anzuwenden, wenn dieser negativ oder null sein sollte.

Um analog zu den langfristigen Personalrückstellungen vorzugehen, kann auch der Barwert für z. B. langfristige unverzinste Forderungen mit dem marktüblichen Zinssatz berechnet werden (zusätzlich zu der bisher normierten UDRB).

Die Erläuterungen des § 211 UGB, welcher die Berechnung des Abzinsungszinssatzes näher regelt, führen aus, dass man sich „an den deutschen Kundmachungen der Rechtsverordnungen nach § 253 Abs. 2 vierter Satz [Anm.: Deutsches Handelsgesetzbuch] (dHGB) orientieren“ kann. Diese Kundmachungen finden sich auf der Homepage der deutschen Bundesbank, die die Zinssätze mit verschiedenen Restlaufzeiten und Durchrechnungszeiträumen berechnet.

Die österreichische Aktuarvereinigung (AVÖ) hat diesen Zinssatz als zulässigen Rechnungszinssatz gemäß AFRAC Stellungnahme 27 vom März 2018 qualifiziert. Da die AFRAC-Stellungnahme einen durchschnittlichen Durchrechnungszeitraum von 4 bis 9 Jahren empfiehlt und auch in der Privatwirtschaft sich ein Durchschnittszinssatz von 7 Jahren etabliert hat, ist von Ländern und Gemeinden der 7-Jahre-Durchschnittszinssatz mit einer Restlaufzeit von 15 Jahren zum Rechnungsabschlussstichtag aus der von der AVÖ veröffentlichten Empfehlung zu zulässigen Rechnungszinssätzen gemäß AFRAC 27 heranzuziehen.

Eine Vermischung von unterschiedlichen Berechnungsmethoden für Zinssätze innerhalb der Vermögensrechnung eines Finanzjahres ist möglichst zu vermeiden. Innerhalb einer Position/eines Codes der Vermögensrechnung ist jedenfalls derselbe Zinssatz zu verwenden.“

Abs. 6 definiert den Begriff der Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten umfassen demnach auch Kosten für die Räumung und den Abbruch des Gegenstandes und die Wiederherstellung des Standorts, an dem er sich befindet (Anschaffungsnebenkosten), insoweit von der Gebietskörperschaft eine Verpflichtung dafür besteht. Hierzu zählen z.B.: Kosten für Transport, Verpackung, Grundbucheintrag, Notar, Zölle sowie alle Aufwendungen für die Aufstellung und die Umrüstung oder den Umbau des Anlagengutes, sofern sie

für die erstmalige Inbetriebnahme des Anlagegutes erforderlich sind. Dies gilt sinngemäß für nachträgliche Anschaffungskosten (zB Instandsetzungen) von Anlagegütern.

Nicht zu den Anschaffungskosten gehören Zinsen und andere Kosten, die sich aus der Aufnahme von Fremdmitteln zur Finanzierung der Anschaffung ergeben. Zu den Anschaffungskosten zählen auch nachträgliche Anschaffungskosten; das sind Kosten, die nach der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes für seine Erweiterung, wesentliche Verbesserung oder Änderung seines Nutzungszweckes aufgewendet werden. Wird z.B. ein Gebäude nach dem Grundstückserwerb abgetragen, gehören der Kaufpreis für das Gebäude und die Abbruchkosten zu den Anschaffungskosten für das Grundstück oder für ein neues Gebäude. Sie sind vom Erhaltungsaufwand (Instandhaltungsaufwand), der unmittelbar ergebniswirksam ist, abzugrenzen und zu aktivieren.

Abs. 7 definiert den Begriff der Herstellungskosten. Herstellungskosten liegen vor, wenn durch sie ein Vermögenswert geschaffen oder in seiner Substanz wesentlich vermehrt, in seinem Wesen verändert oder, von den üblichen Modernisierungen abgesehen, über seinen Zustand hinaus erheblich verbessert wird, ferner, wenn die Nutzungsdauer wesentlich verlängert wird.

Abs. 8 definiert den Begriff der fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten als die um den linearen (planmäßigen) Abschreibungsbetrag verminderten ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Abs. 9 definiert den Begriff des beizulegenden Zeitwerts („fair value“). Der beizulegende Zeitwert ist jener Wert, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Personen getauscht, oder zu dem eine Verpflichtung beglichen werden kann. Der beizulegende Zeitwert ist unter Beachtung der genannten Bewertungshierarchie zu ermitteln. Ein aktiver Markt nach Z 2 ist dann gegeben, wenn die drei Kriterien – die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen, es gibt ausreichend vertragswillige Käuferinnen oder Käufer und Verkäuferinnen oder Verkäufer, die Preise der Produkte sind öffentlich einsehbar und jederzeit zugänglich - vollständig eingehalten werden.

Abs. 10 beschreibt im ersten Satz die Methode und den Zeitpunkt für den Beginn der Abschreibung eines Vermögenwertes. Mit der Inbetriebnahme und der damit beginnenden Nutzung des Vermögenswertes beginnt der Wertverbrauch. Dies wird üblicherweise dann der Fall sein, wenn der Vermögenswert zur Verfügung steht, er sich an seinem Standort und in dem beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Dieser findet über die gesamte Nutzungsdauer statt. Damit wird IPSAS 17 Rechnung getragen, demzufolge die Abschreibung planmäßig über die Nutzungsdauer des Vermögens erfolgt. Für die Berechnung der Nutzungsdauer ist grundsätzlich die Nutzungsdauertabelle in Anlage 7 zu verwenden. In Ausnahmefällen kann die erwartete wirtschaftliche Nutzungsdauer von jener in Anlage 7 abweichen. Eine abweichende Nutzungsdauer kann dann für die Abschreibung herangezogen werden, jedoch ist eine solche Abweichung genau zu begründen. Ist der zu erfassende Vermögenswert nicht in der Nutzungsdauertabelle enthalten, so ist subsidiär die Nutzungsdauer des am ehest passenden Sachanlagengutes heranzuziehen. Für entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände, die sich länger als 6 Monate im Anlagevermögen befinden gilt, dass der gesamte auf das Jahr anfallende Abschreibungsbetrag anzusetzen ist, anderenfalls nur die Hälfte. Darüber hinaus sind auch monatliche Abschreibungsverfahren zulässig. Das gewählte Abschreibungsverfahren ist beizubehalten. Erreichen Vermögenswerte das bilanzielle Ende ihrer Nutzungsdauer, sind sie bis zu ihrem tatsächlichen Ausscheiden mit dem Wert Null (0 Euro) anzusetzen.

Abs. 11 erklärt das Entstehen, die Behandlung und den Ausweis von Fremdwährungsumrechnungsrücklagen. Änderungen auf Grund des Wechselkurses werden zunächst zum Abschlussstichtag erfolgsneutral in der Fremdwährungsrücklage erfasst. Wechselkursdifferenzen, die sich anlässlich der Ein- oder Auszahlungen eines in fremder Währung geforderten oder geschuldeten Betrages im Verhältnis zum ursprünglich erfassten Betrag für diese Forderung bzw. Verbindlichkeit ergeben, sind in der Finanzierungsrechnung als Ein- oder Auszahlung und in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen oder Erträge aus Wechselkursdifferenzen zu berücksichtigen. Wurde für den betroffenen Vermögenswert oder die betroffenen Fremdmittel bereits eine Fremdwährungsumrechnungsrücklage gebildet, so ist diese ergebniswirksam aufzulösen.

Abs. 12 beschreibt die Entstehung von Neubewertungsrücklagen als Resultat der Folgebewertung von Vermögenswerten sowie deren Ausweis in der Vermögensrechnung. Da im Bereich des Sachanlagevermögens ausschließlich das Anschaffungs- und Herstellungskostenmodell zulässig ist, entstehen Neubewertungsrücklagen durch die Folgebewertung von Beteiligungen oder von zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten.

Abs. 13 regelt die Erfassung und den Ausweis von Neubewertungsrücklagen und Fremdwährungsumrechnungsrücklagen sowie deren ergebniswirksame Behandlung im Zuge der Veräußerung.

Gemäß Abs. 14 ist zu prüfen, ob eine wesentliche Wertminderung eines Vermögenswertes vorliegt. Dafür ist ein Werthaltigkeitstest („Impairment-Test“) durchzuführen und das Vorhandensein folgender Indikatoren zu prüfen, die auf eine wesentliche Wertminderung hinweisen:

- Der Marktwert ist deutlich über das hinaus gemindert, was als normale Wertminderung über die Zeit anzusehen ist;
- signifikant nachteilige Veränderungen im technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld;
- substanzielle Hinweise für eine Überalterung oder einen physischen Schaden eines Vermögenswertes;
- signifikante nachteilige Veränderungen dahingehend, wie der Vermögenswert genutzt wird oder voraussichtlich genutzt werden wird, gleichgültig, ob diese Veränderungen schon erfolgt sind oder in nächster Zukunft erwartet werden.

Liegt ein oben genannter Indikator vor, hat eine Wertminderung (außerplanmäßige Abschreibung) zu erfolgen, da der zu veranschlagende Wert voraussichtlich geringer als der Restbuchwert unter Berücksichtigung der linearen Abschreibung ist. Im Zuge der Durchführung eines Impairment-Tests ist der erzielbare Betrag zu ermitteln und mit dem Buchwert des Gegenstandes zu vergleichen. Liegt der Restbuchwert über dem erzielbaren Betrag, so ist für die Differenz eine Wertminderung (außerplanmäßige Abschreibung) im betrieblichen Sachaufwand vorzunehmen.

Der erzielbare Betrag ist einer der beiden folgenden Beträge: Beizulegender Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten oder der Gebrauchswert. Es ist jener Wert zu ermitteln, welcher aus verwaltungsökonomischen Gründen zweckmäßig erscheint.

Der Gebrauchswert (Abs. 14 letzter Satz) eines

- zahlungsstromgenerierenden Vermögenswertes wird aus dem Barwert der künftigen Zahlungsströme abgeleitet.
- nicht zahlungsstromgenerierenden Vermögenswertes bemisst sich aus den geschätzten abgeschriebenen Wiederbeschaffungskosten. Dabei sind erforderliche Instandsetzungskosten wertmindernd zu berücksichtigen.

Ist der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes geringer als der Buchwert, besteht ein Wertminderungsaufwand und es muss eine außerplanmäßige Abschreibung bis max. zur völligen Abwertung vorgenommen werden.

Abs. 15 beschreibt die Vorgehensweise, falls sich die Umstände, die zu einer Wertminderung geführt haben, geändert haben. Dann ist eine Zuschreibung nur bis zu jenem Wert zulässig, der ohne die Wertminderung bestanden hätte.

Zu § 20 (Liquide Mittel):

Liquide Mittel umfassen z.B. Kassen- und Bankguthaben sowie kurzfristige Termineinlagen. Liquide Mittel sind dem kurzfristigen Vermögen zuzurechnen und mit ihrem Nominalwert zu bewerten. Liquide Mittel in fremder Währung sind nach § 19 Abs. 11 zum Referenzkurs der Europäischen Zentralbank (EZB) zum Abschlussstichtag des Finanzjahres in Euro umzurechnen. Ist dieser nicht verfügbar, sind Beträge in fremder Währung zu dem jeweiligen nationalen niedrigeren Devisenkurs umzurechnen.

Zu § 21 (Forderungen):

Abs. 1 definiert den Begriff der Forderungen als finanzielle Ansprüche auf den Empfang von Geldleistungen. Demnach sind Forderungen anzusetzen, sobald die Gebietskörperschaft einen vertraglichen oder gesetzlichen Anspruch z.B. auf Einzahlung an liquiden Mitteln, erlangt hat.

Es wird zwischen kurz- und langfristigen Forderungen unterschieden. Als kurzfristige Forderungen sind solche zu betrachten, deren voraussichtliche Erfüllungsdauer nicht länger als ein Jahr beträgt. Diese werden mit dem Nominalwert erfasst. Forderungen mit einer Fälligkeit von über einem Jahr werden als langfristige Forderungen bezeichnet und sind sofern sie verzinst sind, ebenfalls mit dem Nominalwert zu bewerten. Langfristige unverzinste Forderungen mit einem ausstehenden Nominalwert von größer 10 000 Euro sind mit dem Barwert zu bewerten. Details zur Barwertberechnung siehe § 19 Abs. 5.

Abs. 2 besagt, dass eine Einzelwertberichtigung für zweifelhafte Forderungen zu erfassen ist, wenn deren gänzliche oder teilweise Uneinbringlichkeit wahrscheinlich ist. Zweifelhaft – jedoch noch nicht uneinbringlich – sind beispielsweise Forderungen nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder nach vergeblichen Einbringungsmaßnahmen. Eine Einbringungsmaßnahme ist ein gerichtliches oder außergerichtliches Vorgehen das beabsichtigt, die Begleichung der ausstehenden Forderung zu erreichen (z.B. Hinzuzuziehen eines Inkassobüros).

Für offene Forderungen aus vorgeschrieben Abgaben und abgabenähnlichen Erträgen sind jedenfalls Wertberichtigungen in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn davon auszugehen ist, dass nicht der gesamte vorgeschriebene Betrag eingebracht werden kann. Die Veränderung der Wertberichtigungen auf Forderungen wird im laufenden Finanzjahr als Aufwendungen aus der Wertberichtung von Forderungen oder Erträgen aus der Auflösung von Wertberichtigungen im Ergebnishaushalt erfasst. Diese sind nach § 9 Abs. 3 Z 2 zu veranschlagen.

Abs. 3 zufolge können vereinfachte Verfahren der gruppenweisen Einzelwertberichtigung angewendet werden, wenn diese sachgerecht sind. Von einer sachgerechten gruppenweisen Einzelwertberichtigung ist dann auszugehen, wenn sich Forderungen zu Risikogruppen zusammenfassen lassen, für die in weiterer Folge ein einheitlicher Risikoabschlag ermittelbar ist. Risikoabschläge werden aus Erfahrungswerten der Vergangenheit ermittelt und sind als Prozentsatz anzugeben. Mit diesem Prozentsatz wird die Summe der Forderungen der jeweiligen Risikogruppe berichtigt. Die detaillierte Vorgehensweise zur gruppenweisen Ermittlung von Werteberichtigungen findet sich in den Erläuterungen zu § 9 Abs. 3 Z 2.

Zu § 22 (Vorräte):

Abs. 1 regelt die wertmäßige Erfassung und die Bewertung von Vorräten. Im ersten Satz wird festgelegt, dass die wertmäßige Erfassung bei Vorräten grundsätzlich zu Anschaffungskosten, und bei selbst erstellten Vorräten zu Herstellungskosten zu erfolgen hat, wenn der Wert pro Vorratsposition 5 000 Euro übersteigt. Unentgeltlich in das Vermögen übernommene Gegenstände sind mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Zum Jahresende hat ein Vergleich der Anschaffungskosten mit dem aktuellen Wiederbeschaffungswert zu erfolgen. Liegt der Wiederbeschaffungswert unter den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so hat eine Abwertung der Vorräte auf diesen Wert zu erfolgen (strenges Niederstwertprinzip). Eine Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten nach dem Durchschnittspreisverfahren oder FIFO-Verfahren ist zulässig.

Abs. 2 enthält, an IPSAS 12 angelehnt, eine taxative Auflistung der zu berücksichtigenden Vorratsarten. Reines Verwaltungsmaterial (z.B. Reinigungsmaterial, EDV-Bedarf, Büromaterial) kann den Vorräten (Kontenklasse 1) zugeordnet werden.

Auch im Falle der Vorräte müssen die Eigentumsverhältnisse nach § 19 Abs. 2 beachtet werden. In Verwahrung genommene Gegenstände gelten nicht als Vorräte im Eigentum der Gebietskörperschaft und sind gesondert auszuweisen.

Lebensmittel und Futtermittel gehören zu den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen.

Abs. 3 regelt die Möglichkeit der Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren bei Vorräten. Verweis zu § 209 Abs. 1 (Festwertverfahren) und Abs. 2 UGB [Durchschnittspreisverfahren bzw Kunstbewertungsverfahren (FIFO; LIFO etc).

Abs. 4 regelt den Bewertungsansatz für Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe, die für die Herstellung von Vorräten bestimmt sind. Diese unterliegen Einschränkungen bei einer Abwertung auf einen unter ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Wert.

Abs. 5 verweist auf die verpflichtende Führung eines Vorratsverzeichnisses (Inventarverzeichnis der Vorräte). In diesem ist sicherzustellen, dass die für die Vermögensrechnung benötigten Informationen vorhanden sind.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 19 (§ 22 Abs. 5):

„Mit der sprachlichen Anpassung von Inventarverzeichnis auf Vorratsverzeichnis (Inventarverzeichnis der Vorräte) sind keine inhaltlichen Änderungen verbunden."

Zu § 23 (Beteiligungen):

Abs. 1 definiert den Beteiligungsbegriff und regelt die Bewertung von Beteiligungen an Unternehmen zum Erwerbszeitpunkt. Von der Definition der Beteiligungen sind z.B. auch Kommanditgesellschaften oder offene Gesellschaften umfasst. Nicht erfasst sind Verbände wie beispielsweise Gemeindeverbände oder Schulverbände. Budgetäre Durchläufer bzw. rein administrative Fonds sind nicht als Beteiligung aufzunehmen.

Pflichtgenossenschaften (das sind verpflichtende Anteile, die gehalten werden müssen, um als Mitglied Leistungen der Genossenschaft erhalten zu können), welche zum Nominalwert gehalten werden und der Nominalwert keiner Veränderung (z.B. gesetzliche Regelung, Vertrag) unterliegt bzw. am Eigenkapital der Gesellschaft nicht partizipiert unterliegen nicht der jährlichen Bewertung. Dies gilt insbesondere für Agrar- bzw. Liefergenossenschaften.

Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, Gesellschaften öffentlichen Rechts oder Anstalten öffentlichen Rechts werden dann als Beteiligung erfasst, wenn diese von Organen der Gebietskörperschaft

verwaltet werden oder deren Aufsicht unterliegen und die Gebietskörperschaft die Kontrolle (siehe hiezu Abs. 6) über diese verwalteten Einrichtungen hat.

Laut Abs. 2 hat ein gesonderter Ausweis von Beteiligungen an verbundenen und assoziierten Unternehmen, sonstigen Beteiligungen und von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen zu erfolgen. Verbände nach dem Wasserrechtsgesetz 1959 sind keine Beteiligungen im Sinne des § 23.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 20 (§ 23 Abs. 2):

„Eine Differenzierung der Unternehmen in ihre Organisationsform ist nicht erforderlich, weshalb die Wortfolge „in privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Organisationsform“ gestrichen werden konnte. Mit der Streichung sind keinerlei inhaltlichen Änderungen verbunden.“

Abs. 3 definiert den Begriff und die Charakteristika eines verbundenen Unternehmens.

Eine Gebietskörperschaft übt die Kontrolle dann aus, wenn sie einerseits die Finanzpolitik und die operativen Tätigkeiten der Beteiligung bestimmen und andererseits einen Nutzen ziehen kann. Es ist ausreichend, dass die Gebietskörperschaft gegenwärtig über die Möglichkeit der Kontrolle verfügt. Eine tatsächliche Ausübung ist nicht erforderlich. Der Nutzen kann monetärer Art (z.B. Dividenden) oder nicht monetärer Art sein. Ein nichtmonetärer Nutzen liegt beispielsweise vor, wenn Ziele oder Aufgaben der Gebietskörperschaft durch das kontrollierte Unternehmen wahrgenommen werden.

Abs. 4 definiert den Begriff und die Charakteristika für ein assoziiertes Unternehmen.

Abs. 5 definiert den Begriff „sonstige Beteiligung“ als solche, welche nicht nach Abs. 3 oder 4 auszuweisen sind. Nicht unter sonstige Beteiligungen fallen verwaltete Einrichtungen ohne dass eine Kontrolle ausgeübt wird. Diese werden nicht erfasst oder dargestellt.

Abs. 6 spezifiziert den Begriff und die Charakteristika der Kontrolle aus Abs. 3 für von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Fonds, Anstalten und Stiftungen sind jedenfalls dann zu erfassen und zu bewerten, wenn sie gemäß der jährlich von Statistik Austria veröffentlichten Liste ausgegliederter Einheiten gemäß ESVG dem Sektor Staat zugerechnet werden. Stiftungen sind auch zu erfassen und zu bewerten, wenn diese auf einen direkten oder indirekten Rechtsakt der Gebietskörperschaft zurückzuführen sind oder wenn die Gebietskörperschaft die operativen Tätigkeiten der Einrichtung anderenfalls selbst wahrnehmen würde oder wenn die Gebietskörperschaft Begünstigte einer Stiftung ist, deren Vermögen von der Gebietskörperschaft stammt.

Die Zurechnung von Stiftungen zum wirtschaftlichen Eigentum einer Gebietskörperschaft erfüllt somit auch die Bestimmungen von § 2 Z 75 des Bankwesengesetzes (BWG).

Abs. 7 und 8 regeln im Detail die Bewertung von vorhandenen Beteiligungen.

Für die Bewertung des (anteiligen) geschätzten Nettovermögens ist das Eigenkapital im engeren Sinn zu sehen. Dieses ist in § 224 Abs. 3 UGB für Kapitalgesellschaften geregelt und sinngemäß auf andere Gesellschaftsformen, welche eine Bilanz aufstellen, anzuwenden. Demnach zählen das eingeforderte Nennkapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn (Bilanzverlust) zu den Bestandteilen des Eigenkapitals.

Bei einer Verringerung des (anteiligen) geschätzten Nettovermögens ist eine eventuell vorhandene Neubewertungsrücklage aufzulösen bzw. um diesen Betrag zu mindern; ansonsten ist die Verringerung erfolgswirksam als Finanzaufwand zu erfassen. Liegt ein Einzelabschluss oder Konzernabschluss einer Beteiligung noch nicht vor und wird der Abschluss des vorhergehenden Jahres herangezogen, so ist dies in den Anlagen 6j und 6k zu vermerken.

Nach Abs. 9 sind mittelbare Beteiligungen ab einer durchschnittlichen Beteiligungshöhe von mehr als 50 % in der Anlage 6k auszuweisen. Sofern ein Konzernabschluss nach UGB oder IFRS vorliegt, so kann dieser unter Verweis auf die weiteren Detailangaben zu Töchtern und Enkeltöchtern usw. für die Angaben in der Anlage 6k herangezogen werden. Dies hat den Vorteil, dass Forderungen/Verbindlichkeiten, Erträge/Aufwendungen und Zwischenergebnisse zwischen Konzernmutter und konsolidierten Einheiten bereits eliminiert sind.

Zu § 24 (Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte):

Nach Abs. 1 umfasst das Sachanlagevermögen solche Vermögenswerte, die länger als ein Finanzjahr genutzt werden. Es wird auf Position A.II der Anlage 1c verwiesen, unter welcher die Positionen taxativ aufgelistet sind. Damit sind dem materiellen Sachanlagevermögen Grundstücke und Grundstückseinrichtungen, Gebäude und Bauten, Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen,

Sonderanlagen, technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen, Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Kulturgüter, geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen im Bau sowie kofinanzierte Schutzbauten zuzurechnen.

Kofinanzierte Schutzbauten sind Sonderanlagen zum Schutz der Bevölkerung vor Naturkatastrophen wie Hochwasser, Muren- und Lawinenabgänge, deren Errichtung von zwei oder mehreren Gebietskörperschaftsebenen finanziert werden.

Wenn kofinanzierte Schutzbauten dem wirtschaftlichen Eigentum einer Gebietskörperschaft zuzurechnen sind, sind sie mit den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Vermögensrechnung aufzunehmen.

Sind der Gebietskörperschaft die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von kofinanzierten Schutzbauten nicht bekannt, sind diese bei der Erstellung der (erstmaligen) Eröffnungsbilanz mit 0 Euro auszuweisen. Diese sind in der Folge in der Anlage 6u „Nicht bewertete kofinanzierte Schutzbauten“ zu erfassen.

Für alle ab 01. Jänner 2020 neu errichteten kofinanzierten Schutzbauten gilt, dass diese mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten sind. Ausschlaggebend ist der Zeitpunkt, ab dem die Anlage zur Verfügung steht und in einem betriebsbereiten Zustand befindet. Somit ist der Zeitpunkt der Fertigstellung und nicht der Zeitpunkt des Baubeginns wesentlich. Werden kofinanzierte Schutzbauten, welche in der (erstmaligen) Eröffnungsbilanz mit Null bewertet wurden oder in der Anlage 6u erfasst wurden, saniert (instandgesetzt), gilt, dass diese mit den damit verbundenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten sind. Diese sind folglich aus der Anlage 6u auszuscheiden.

Gemäß Abs. 2 sind immaterielle Vermögenswerte identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte (keine Finanzanlagen) ohne physische Substanz (keine Sachanlagen). Abs. 2 verweist auf die unter Punkt A.I der Anlage 1c angeführten Positionen. In diesem Sinne werden unter immateriellen Vermögenswerten im Allgemeinen durch Zuwendungen erworbene Rechte auf Gegenleistung gegenüber Dritten ausgewiesen. Beispiele sind Rechte aus Patenten, Konzessionen und Lizenzen. Selbsterstellte immaterielle Anlagegüter dürfen nicht angesetzt werden. Exemplarische Aufzählung von nicht aktivierungsfähigen immateriellen Werten: Ingangsetzung eines Betriebes, Training, Aus- und Weiterbildung, Werbung, Anzeigen, Promotion, Kataloge und Umzugskosten. Bei unentgeltlicher Überlassung oder Überlassung zu einem symbolischen Betrag ist der beizulegende Zeitwert anzusetzen (entspricht IPSAS 17.96). Gemäß IPSAS 17 sind Vermögensteile im Zuge der erstmaligen Bewertung ebenfalls zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. bei Transaktionen ohne Gegenleistung oder Tauschgeschäften gegen gleichwertiges Vermögen zum beizulegenden Zeitwert zu bestimmen.

Laut Abs. 3 sind vollständige Anlagenverzeichnisse zu führen.

In Abs. 4 wird die Bewertung normiert: Sachanlagen sind zu fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und immaterielle Vermögenswerte sind zu fortgeschriebenen Anschaffungskosten zu bewerten. Schenkungen und Erbschaften sind mit dem beizulegenden Zeitwert gemäß § 19 Abs. 9 zu bewerten. Der beizulegende Zeitwert bei Schenkungen und Erbschaften kann nach § 19 Abs. 9 Z 4 erfolgen, wenn dies aus verwaltungsökonomischen Gründen zweckmäßig erscheint.

Bei der Bewertung von Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen (Konto 0040/Gruppe 004) sind die historischen Anschaffungskosten heranzuziehen (Arbeitsbehelf des österreichischen Wasser- und Abfallwirtschaftsverbandes ÖWAV, Nr. 48 aus 2016). Eine verwaltungsökonomische Ermittlung der Anschaffungskosten für Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen kann zB anhand der vorhandenen Förderabrechnungen (Kollaudierungsbescheide) erfolgen. Zur Bewertung von Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen (Grundstückseinrichtungen) siehe auch die Übergangsbestimmung in § 39 Abs. 6.

Die Abschreibung eines Vermögenswertes erfolgt linear und beginnt mit der Inbetriebnahme. Wenn der Vermögenswert zur Verfügung steht, sich an seinem Standort und im betriebsbereiten Zustand befindet und binnen sechs Monaten nicht in Betrieb genommen wird, hat die Abschreibung nach Ablauf der sechs Monate zu beginnen. Für die Berechnung der Abschreibung sind die Nutzungsdauern in Anlage 7 zu verwenden. Ergibt sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten der Sachanlage eine andere voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer, so ist diese heranzuziehen und zu begründen. Ist der entgeltlich erworbene Vermögensgegenstand länger als sechs Monate des Haushaltsjahres im Anlagevermögen, so ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, andernfalls die Hälfte. Eine monatsgenaue Abschreibung ist zulässig. Vergleiche hierzu § 19 Abs. 10.

Nach Abs. 6 sind vorhandene Sachanlagen im Anlagenverzeichnis mit dem Wert Null (0 Euro) anzusetzen, wenn sie bereits vollständig abgeschrieben sind.

Abs. 7 legt den getrennten Ausweis von Anzahlungen für Sachanlagen fest.

Abs. 8 legt fest, dass bei einer Vermehrung der Substanz, Vergrößerung der nutzbaren Fläche, oder einer wesentlichen Verbesserung der Funktionen eines Vermögenswertes eine Aktivierung der zuordenbaren Aufwendungen erfolgen muss. Diese sind im Rahmen der Abschreibung dementsprechend zu berücksichtigen.

Abs. 9 definiert Grundstückseinrichtungen. Dazu zählen zum Beispiel: Straßen-, Schienen- Flug- und Hafenanlagen sowie Anlagen zur Wasserver- und -entsorgung (Kanalisation). Es ist sinnvoll, bereits bei der Ermittlung der im Eigentum der Gebietskörperschaft stehenden Grundstücke die Grundstückseinrichtungen mit zu erfassen. Bei den Straßen-, Schienen- Flug- und Hafenanlagen ist keine getrennte Bewertung nach Decke, Tragschicht und Unterbau vorzunehmen. Es wird ausschließlich zwischen unbefestigten und befestigen Anlagen unterschieden (unterschiedliche Nutzungsdauern). Als unbefestigt werden einfache und locker angefertigte Wege (zum Beispiel Schotterfeldwege) eingestuft. Bei Grundstückseinrichtungen wird zwischen dem Grundstück, welches keiner linearen Abschreibung unterliegt, und der Grundstückseinrichtung (zum Beispiel Straßenaufbau), welcher einer linearen Abschreibung gemäß Nutzungsdauertabelle unterliegt, unterschieden. Diese sind getrennt auszuweisen.

Zu § 25 (Kulturgüter):

Abs. 1 definiert den Begriff der Kulturgüter. Beispiele hierfür sind Sammlungen in Museen (Artefakte, Ausstellungen, Oldtimer, etc.), geschützte Landschaftsräume, historische Gebäude, Ausgrabungsstätten und archäologische Funde.

Abs. 2 legt eine Option für die Bewertung von Kulturgütern fest. Bewertete Kulturgüter sind in der Anlage 6g auszuweisen. Ist eine Einzelerfassung der Stücke nicht möglich bzw. auf Grund einer hohen Stückzahl kein Mehrwert zu erwarten, so können aussagekräftige Sammelposten gebildet werden. Bewertete Sammlungen sind ebenfalls in der Anlage 6g auszuweisen.

Kulturgüter bzw. Sammlungen bei denen eine Bewertung nicht möglich ist, sind in der Anlage 6h auszuweisen. Erfolgt bei einem bislang nicht bewerteten Kulturgut eine Folgebewertung (z.B. durchgeführtes Gutachten aufgrund Leihgabe/Versicherung), ist dieses aus der Anlage 6h auszuscheiden und in die Bilanz mit dem beizulegenden Zeitwert aufzunehmen und in der Anlage 6g darzustellen.

Wurden Kulturgüter in der Liste der nicht bewerteten Kulturgüter (Anlage 6h) erfasst und die Gebietskörperschaft erlangt Kenntnis über den Wert des Kulturguts, dann ist dieser mit dem jeweiligen Wert auf dem jeweiligen Anlagenkonto sowie auf dem Konto bzw. der Gruppe „Nacherfassung von Vermögenswerten“ zu erfassen. War das Kulturgut bereits mit einem Wert in der Vermögensrechnung bewertet und ändert sich dieser Wert zB durch ein Schätzgutachten, dann ist der Wert des Kulturguts nicht anzupassen. Anpassungen sind nur im Rahmen des § 38 Abs. 8 möglich.

Laut Abs. 3 sind Gebäude, die zu den Kulturgütern nach Abs. 1 zählen, zu fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Erfolgt eine unentgeltliche Überlassung bzw. wird vertraglich ein rein symbolischer Betrag angesetzt, ist für die erstmalige Bewertung der beizulegende Zeitwert anzusetzen. Dies entspricht der Vorgehensweise bei der Erfassung und Bewertung des Sachanlagenvermögens.

Gemäß Abs. 4 sind Kulturgüter nicht abzuschreiben. Handelt es sich jedoch um Gebäude, dann besteht bzgl. der linearen Abschreibung ein Wahlrecht. Die Anwendung der linearen Abschreibung bei Gebäuden, welche zu den Kulturgütern zählen, entspricht eher den Anforderungen eines „true and fair view“ und ist daher vorzuziehen.

Zu § 26 (Verbindlichkeiten):

Abs. 1 definiert den Begriff der Verbindlichkeiten für die Gebietskörperschaften. Die Verpflichtungen sind am Rechnungsabschlussstichtag, sowohl der Höhe als auch der Fälligkeit nach, als Verbindlichkeit auszuweisen.

Die Fälligkeit zur Erfüllung einer Verbindlichkeit liegt vor, wenn

- ein vertraglicher Anspruch auf Zahlung auf Grund einer Lieferung oder Leistung,
- ein vertraglicher Anspruch auf einen Transfer oder
- ein gesetzlicher Anspruch

besteht, die Zahlungsfrist erreicht ist und die Rechnung sachlich und rechnerisch richtig gelegt wurde.

Abs. 2 legt fest, dass Verbindlichkeiten zu ihrem Zahlungsbetrag zu bewerten sind. Unter dem „Zahlungsbetrag“ ist jener Betrag zu verstehen, mit dem eine Verbindlichkeit endgültig zu tilgen ist. Fremdwährungsverbindlichkeiten sind zum Referenzkurs der Europäischen Zentralbank am Rechnungsabschlussstichtag zu bewerten.

Zu § 27 (Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven):

§ 27 regelt die Erfassung und den Ausweis der Haushaltsrücklagen und der Zahlungsmittelreserven in der Vermögensrechnung. Die Haushaltsrücklagen werden aus Zuweisungen vom Nettoergebnis des Finanzjahres gebildet. Das sich danach ergebende Nettoergebnis verändert die Position kumuliertes Nettovermögen. Entnahmen werden dem Nettoergebnis zugeführt. Zuweisungen und Entnahmen vom Nettoergebnis werden in der Ergebnisrechnung unterhalb vom Nettoergebnis (Saldo 0) ausgewiesen.

Zahlungsmittelreserven sind als gesonderte Position auf der Aktivseite der Vermögensrechnung unter den Liquiden Mitteln auszuweisen. Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven sind in einem eigenen Nachweis (Anlage 6b) darzustellen. Den finanzierten Haushaltsrücklagen werden Zahlungsmittelreserven zugeordnet. Nicht finanzierte Haushaltsrücklagen haben keine Zahlungsmittelreserven. Für nicht finanzierte Haushaltsrücklagen sind die Spalten 8, 9 und 10 der Anlage 6b nicht zu befüllen.

Zu § 28 (Rückstellungen):

Abs. 1 regelt die Ansatzkriterien für eine Rückstellung. Die Bedingungen nach Z 1 bis 4 sind kumulativ zu erfüllen. Eine verlässliche Ermittlung der Höhe der voraussichtlichen Verpflichtung kann durch Einschätzung der Gebietskörperschaft, Einschätzung auf Basis von Erfahrungswerten oder Einschätzung externer Experten (selten) erfolgen.

Durch die Bildung einer Rückstellung wird der Aufwand (nicht finanzierungswirksam) in jener Periode erfasst, in welchem das Verpflichtungsereignis tatsächlich eingetreten ist. Damit die periodengerechte Darstellung auch bei der tatsächlichen (finanzierungswirksamen) Erfüllung in späteren Finanzjahren beibehalten wird, wird bei Erfüllung die Rückstellung verbraucht.

Eine Auflösung einer Rückstellung kommt hingegen in den seltenen Fällen vor, in denen die Verpflichtung, für die eine Rückstellung gebildet wurde, nicht oder nicht in voller Höhe eingetreten ist. In diesen Fällen ist die Rückstellung gegen sonstige nicht finanzierungswirksame Erträge aufzulösen. Für diese eher seltenen Fälle werden keine nach Rückstellungsarten gesonderten Konten vorgegeben. Eine Gebietskörperschaft hat jedoch fakultativ die Möglichkeit diese durch Subkonten abzubilden.

Im Falle von Kostenrückersätzen von Dritten (insbesondere für Personal) hat die Gebietskörperschaft insoweit keine Rückstellungen zu bilden, als diese bereits von Dritten gebildet werden. Eine Rückstellung ist dann nicht zu bilden, wenn mit höchst größter Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass der Kostenersatz tatsächlich von Dritten übernommen wird wie zB bei den Pensionszahlungen für Landeslehrerinnen und Landeslehrer durch den Bund. Dies unabhängig davon, ob der Dritte die Rückstellung bildet oder nicht.

Abs. 2 legt die Bewertungsvorschriften für die jeweilige Rückstellungsart (nach Fristigkeit) fest. Demnach sind kurzfristige Rückstellungen zu ihrem voraussichtlichen Zahlungsbetrag, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlich ist, zu bewerten. Langfristige Rückstellungen sind mit ihrem Barwert zu bewerten. Details zum Barwert siehe § 19 Abs. 5.

Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläen sind mit dem Anwartschaftsbarwertverfahren zu bewerten. Bei dem Begriff des „Anwartschaftsbarwertverfahrens“, auch „Projected-Unit-Credit-Methode“ genannt, handelt es sich um ein finanzmathematisches Bewertungsverfahren auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 21 (§ 28 Abs. 2):

„Nähere Details zum Barwert und anzuwendenden möglichen Zinssätzen siehe in § 19 Abs. 5.“

In Abs. 3 werden die kurzfristigen Rückstellungsarten aufgezählt.

In Abs. 4 werden die langfristigen Rückstellungsarten aufgezählt.

Laut Abs. 5 ist für den Fall, dass die Gebietskörperschaft für eine rückgestellte Verpflichtung einen Rechtsanspruch auf eine Erstattung von Dritten hat, ist dieser als Forderung anzusetzen. Hierbei ist zu beachten, dass die Höhe der Forderungen die Höhe der Rückstellungen (inkl. bereits aufgewendeter Beträge) nicht überschreiten darf. Wird für eine rückgestellte Verpflichtung nach Abs. 5 die Erstattung durch einen Dritten als Forderung angesetzt, so führt dieser Betrag darüber hinaus zu einem sonstigen nicht finanzierungswirksamen Ertrag in der Ergebnisrechnung.

Abs. 6 legt fest, dass Rückstellungen in ihrer Höhe den jeweiligen aktuellen Umständen (Einschätzungen der Wahrscheinlichkeit des Abflusses liquider Mittel und der Höhe nach) anzupassen sind. Daraus ergibt sich, dass die Rückstellungen entweder zusätzlich dotiert werden (führt zu nicht finanzierungswirksamem Aufwand) oder aufgelöst (sonstiger nicht finanzierungswirksamer Ertrag) werden.

Nach Abs. 7 ist die Rückstellung in eine Verbindlichkeit umzuwandeln (umzubuchen), wenn sie in ihrer Höhe und dem Grunde nach gewiss geworden ist und somit unweigerlich zu einem Abfluss von liquiden

Mitteln führt. Die Höhe der Verbindlichkeit hat der Höhe des tatsächlichen Zahlungsbetrages zu entsprechen. Wird die Ungewissheit beseitigt, dann sind Rückstellungen insoweit aufzulösen, als der Abfluss des wirtschaftlichen Nutzens geringer ist. Der restliche Betrag ist auf Verbindlichkeiten umzubuchen. Wird die Ungewissheit beseitigt und ist der Abfluss des wirtschaftlichen Nutzens höher als bisher in der Rückstellung erfasst, dann ist der fehlende Betrag als Aufwand zu erfassen und der erhöhte Betrag als Verbindlichkeit auszuweisen.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 22 (§ 28 Abs. 8):

"Durch den Einschub des § 28 Abs. 8 wird klargestellt, dass keine Rückstellungen für Landes- und Religionslehrerinnen bzw. Landes- und Religionslehrer zu bilden sind, insoweit eine Erstattung gemäß geltendem Finanzausgleichsgesetz durch den Bund erfolgt. Forderungen gegenüber dem Bund sind im Ausmaß der zu erstattenden Besoldungskosten nicht anzusetzen."

Zu § 29 (Rückstellungen für Prozesskosten):

§ 29 präzisiert die Ermittlung einer Rückstellung nach § 28 im Falle von überwiegend wahrscheinlich eintretenden Prozesskosten, wenn deren Höhe verlässlich ermittelbar ist.

Die Dotierung der Rückstellung für Prozesskosten ist grundsätzlich nicht Maastricht-wirksam. Wird die Verpflichtung der Höhe und dem Grunde nach gewiss (Verbrauch), erfolgt die Erfassung der Aufwendungen finanzierungswirksam und Maastricht-wirksam.

Nach Abs. 1 können Prozesskosten für laufende oder absehbare Rechtsstreitigkeiten, bei denen die Gebietskörperschaft als Kläger, als beklagte Partei, als Beschwerdeführer u.ä. auftritt, entstehen.

Abs. 2 zählt die im Zuge der Wertermittlung zu berücksichtigenden Umstände und Risiken auf. Sie sind zum voraussichtlichen Zahlungsbetrag zu bewerten.

Grundsätzlich ist bei jeder Rechtsstreitigkeit eine Einzelfallbetrachtung durchzuführen. Nur in Fällen, in denen eine Gruppe gleichartiger Rechtsstreitigkeiten identifiziert werden kann, kann auf eine Einzelfallbetrachtung verzichtet werden. Dies ist jedoch nur in Betracht zu ziehen, wenn der Streitwert aufgrund der hohen Anzahl an gleichartigen Fällen unverhältnismäßig erscheint und eine Einzelbewertung keine bessere Bewertung ergeben würde. Bei der Ermittlung der Höhe von Rückstellungen für Prozesskosten für eine Gruppe gleichartiger Rechtsstreitigkeiten kann deren Höhe mit einem „Durchschnittswert" der tatsächlichen Kosten der letzten Jahre angesetzt werden.

Abs. 3 legt fest, dass bereits getätigte Vorauszahlungen den Rückstellungsbetrag (Höhe) mindern.

Abs. 4 sieht vor, dass Zahlungen, welche im Laufe eines Verfahrens geleistet werden und zu einem Abfluss liquider Mittel führen, in der Anlage 6q in der Spalte „Auflösung inkl. Verbrauch" auszuweisen sind.

Zu § 30 (Rückstellungen für Haftungen):

§ 30 präzisiert die Ermittlung einer Rückstellung nach § 28 im Falle von überwiegend wahrscheinlich eintretender Inanspruchnahme von Haftungen.

Die Dotierung der Rückstellung für Haftungen ist grundsätzlich nicht Maastricht-wirksam. Wird die Verpflichtung der Höhe und dem Grunde nach gewiss (Verbrauch), erfolgt die Erfassung der Aufwendungen finanzierungswirksam und Maastricht–wirksam.

Abs. 1 legt für Haftungen der Gebietskörperschaft, für die mit einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit eine Inanspruchnahme angenommen werden kann, die Bildung einer dafür eigens vorgesehenen Rückstellung für Haftungen fest.

Abs. 2 legt fest, dass eine überwiegende Wahrscheinlichkeit des Eintretens einer Haftung einzeln zu beurteilen ist.

Abs. 3 und Abs. 4 betreffen ausschließlich gruppenweise Rückstellungen für Haftungen und nicht Einzelrückstellungen für Haftungen.

Gemäß Abs. 3 kann, wenn es sinnvoll ist, für gleichartige Haftungen eine Risikogruppe gebildet werden (gleichartige Haftungen werden zu einer Gruppe zusammengefasst). Die Bildung von Risikogruppen wird angewendet, wenn die Gebietskörperschaft in der Vergangenheit häufig, regelmäßig und über einen längeren Zeitraum für Haftungen in Anspruch genommen wurde. Unter „häufig" sind zumindest zehn Fälle pro Jahr, unter „regelmäßig" zumindest drei Fälle pro Jahr, und unter „über einen längeren Zeitraum" zumindest drei Jahre anzunehmen.

Abs. 4 schreibt vor, Rückstellungen für Risikogruppen nach Abs. 3 anhand der Erfahrungswerte aus den letzten mindestens fünf Finanzjahren zu bewerten.

Abs. 5 besagt, dass Rückstellungen für Einzelhaftungen nach Abs. 2 anhand von Risikoeinschätzungen ermittelt werden müssen. Die Risikoeinschätzung einer Einzelhaftung hat das kundenspezifische Ausfallrisiko und das Ausfallrisiko des Haftungsproduktes zu berücksichtigen.

Zu § 31 (Rückstellungen für Pensionen (Wahlrecht)):

§ 31 regelt die Rahmenbedingungen für die Bildung von Rückstellungen für Ansprüche auf laufende und künftige Pensionen.

Nach Abs. 1 werden solche Pensionen, welche die Gebietskörperschaft für Beamtinnen und Beamte zu tragen hat und solche für Betriebspensionen unterschieden.

Sobald eine Beamtin oder ein Beamter einen Pensionsanspruch erworben hat, ist der volle Anspruch der Rückstellung zu Grunde zu legen. Solche Pensionen, welche die Gebietskörperschaft für Beamtinnen und Beamte zu tragen hat werden erst mit der Auszahlung Maastricht-wirksam. Es besteht der volle Anspruch unabhängig der bereits geleisteten Dienstzeit. Die Ansprüche können vereinfacht nach Personengruppen ermittelt werden, solange keine genaueren Angaben zu diesen Ansprüchen von der Bundesanstalt Statistik Austria vorliegen (vergleiche hierzu den Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlamentes und des Rates zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union KOM (2010) 774 vom 20. Dezember 2010).

Betriebspensionen werden auf Grund vertraglicher Regelungen geleistet. Die Höhe der monatlichen Pensionsleistungen ergibt sich aus dem über die Dienstzeit angesparten Kapital. Die Dotierung der Rückstellung für Betriebspensionen ist Maastricht-wirksam. Jene Gebietskörperschaften, die das Wahlrecht ausüben müssen darauf achten, dass es Maastricht-wirksam nicht zu einer Doppelzählung bei der Auszahlung kommt.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 23 (§ 31 Abs. 2):

„§ 31 Abs. 2 erster Satz: Es können die von Bundesanstalt Statistik Österreich zuletzt veröffentlichten Tabellen zur Lebenserwartung zum Stichtag der Erstellung der Eröffnungsbilanz verwendet werden. Zusätzlich besteht die Möglichkeit, andere Pensionstafeln wie zB die „Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung“ der Aktuarvereinigung Österreichs heranziehen.

§ 31 Abs. 2 zweiter Satz: Nähere Details zum Barwert und anzuwendenden möglichen Zinssätzen siehe in § 19 Abs. 5.“

Nach Abs. 3 verringert sich die Rückstellung für Pensionen durch bereits getätigte Pensionszahlungen (Verbrauch) bzw. erhöht sich durch den Erwerb zusätzlicher Ansprüche (Dotierung).

Zu § 32 (Finanzschulden):

Abs. 1 definiert den Begriff der Finanzschulden. Finanzschulden sind neben Verbindlichkeiten und Rückstellungen als zentraler Bestandteil der Fremdmittel zu sehen. Langfristige Finanzschulden sind Finanzschulden mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr. Kurzfristige Finanzschulden sind Finanzschulden mit einer Fälligkeit bis zu einem Jahr.

Abs. 2 stellt klar, dass zur vorübergehenden Kassenstärkung eingegangene Geldverbindlichkeiten nur dann zu den Finanzschulden in der Vermögensrechnung zählen, wenn diese am Rechnungsabschlussstichtag noch bestehen und nicht innerhalb des Finanzjahres getilgt wurden. In der Finanzierungsrechnung werden alle Ein- und Auszahlungen aus zur vorrübergehenden Kassenstärkung eingegangenen Geldverbindlichkeiten gesondert ausgewiesen. Siehe dazu auch Erläuterung zu § 11.

Zur Klarstellung, dass es sich in Abs. 2 um „Kassenstärker“ im Sinne der Anlage 6c (Einzelnachweis über Finanzschulden und Schuldendienst gem. § 32 Abs. 1 und 2) handelt, wurde der Klammerausdruck „(Kassenstärker)“ eingefügt.

Zum Begriff Kassenstärker: Kassenstärker sind Instrumente der kurzfristigen Liquiditätsvorsorge, um jederzeit die Erfüllung fälliger Verpflichtungen der Gebietskörperschaft gewährleisten zu können.

Entsprechend der Definition in § 78 Abs. 2 BHG 2013, stellen Kassenstärker nur insoweit Finanzschulden dar, als sie über den Jahresultimo (31.12.) gehen.

Als Kassenstärker kommen zB Barvorlagen, Ausleihungen bei Versicherungsanstalten oder Kontokorrentkredite in Frage.

Weisen die Konten bei Kreditinstituten am 31.12. einen negativen Saldo auf, sind diese über den entsprechenden Code in der Vermögensrechnung (Code 1511) den Finanzschulden zuzuordnen und in der Anlage 6c bei den Finanzschulden gemäß § 32 Abs. 2 darzustellen (überzogene Konten bei Kreditinstituten inkl. Barvorlagen – Konto 3552/Kontengruppe 358 jeweils „Kurzfristige Finanzschulden aus Barvorlagen“).

Bei den im Abs. 3 angeführten Sonderformen von Finanzschulden handelt es sich um Verbindlichkeiten, die zwar aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (zB durch Forderungskauf seitens eines Kreditinstituts oder durch einen Leasingvertrag) entstehen, bei denen jedoch in Ansehung der Vorfinanzierung durch einen am ursprünglich Rechtsgeschäft nicht unmittelbar beteiligten Dritten (zumeist ein Kreditinstitut) bzw. wegen der außergewöhnlichen Fälligkeitsvereinbarung der Finanzierungszweck im Vordergrund steht.

Abs. 4 gibt vor, dass Finanzschulden Maastricht-konform zum Nominalwert in der Vermögensrechnung auszuweisen sind. Als Dienstleistungsentgelte gelten „Provisionen“ und „Spesen“, welche Maastricht-konform und im Einklang mit dem ESVG zum Zeitpunkt der Zahlung als Aufwand und Auszahlung erfasst werden. „Zinsen“, „Agien“ und „Disagien“ werden periodengerecht im Finanzaufwand bzw. im Finanzertrag erfasst. Bei einem Agio handelt es sich um einen Aufpreis auf den Nennwert eines Finanzinstruments. Bei einem Disagio um einen Abzug auf den Nennwert des Finanzinstruments.

Zu § 33 (Aktive Finanzinstrumente):

Die Bestimmungen des § 33 beziehen sich auf aktive Finanzinstrumente, außer liquide Mittel, Forderungen und Beteiligungen. Die von § 33 umfassten aktiven Finanzinstrumente sind beispielsweise Anleihen bzw. Schuldverschreibungen, Aktien-, Anleihen- und Investmentfonds. Unter einem aktiven Finanzinstrument wird ein Vertrag verstanden, der bei der Gebietskörperschaft zu einem finanziellen Vermögenswert und gleichzeitig bei einem Dritten zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt. Die Erstbewertung bei der Anschaffung aktiver Finanzinstrumente hat zu Anschaffungskosten zu erfolgen. Zu den Anschaffungskosten zählen auch Aufgelder (Agio) und Abgelder (Disagio). Unter einem „Agio“ ist ein Aufpreis auf den Nennwert eines Finanzinstrumentes und unter einem „Disagio“ ein vom Nennwert gewährter Abzug auf den Nennwert eines Finanzinstruments zu verstehen.

Nach Abs. 1 sind aktive Finanzinstrumente im Zuge der Erstbewertung eindeutig einer der beiden angeführten Kategorien – bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente oder zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente - zuzuordnen. Die Zuordnung ist im Sinne der Stetigkeit beizubehalten.

Abs. 2 definiert den Begriff „bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente“. Regelmäßig fallen darunter börsennotierte Anleihen bzw. Schuldverschreibungen die mit der Absicht und der Fähigkeit erworben wurden, sie bis zur Endfälligkeit zu halten. Ungeachtet dessen ist die Gliederung der Vermögensrechnung in kurzfristig und langfristig nach § 18 zu beachten und die aktiven Finanzinstrumente entsprechend ihrer Restlaufzeit in der Vermögensrechnung als kurz- oder langfristig auszuweisen.

Abs. 3 definiert den Begriff „zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente“. In der Regel sind dies solche Finanzinstrumente ohne fixe Laufzeit oder solche, bei denen die Gebietskörperschaft entweder nicht die Absicht oder die Fähigkeit hat, diese bis zur Endfälligkeit zu halten. Regelmäßig fallen darunter Anteile an Aktien-, Anleihen- und Investmentfonds.

Abs. 4 beschreibt die Bewertung für am Rechnungsabschlussstichtag bereits vorhandene, „bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente“. Generell wird die Differenz zwischen Anschaffungskosten und dem Betrag zum Erfüllungszeitpunkt über die Laufzeit verteilt in der Ergebnis- und Vermögensrechnung erfasst. Bonitätsänderungen des Emittenten, die erwarten lassen, dass die Nominale des Finanzinstruments nicht gewährleistet ist, führen zu einem Finanzaufwand. Eine Wertaufholung (Finanzertrag) ist nur bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten möglich (siehe dazu § 19 Abs. 15).

Wechselkursänderungen werden ergebnisneutral in der Fremdwährungsumrechnungsrücklage erfasst.

Abs. 5 beschreibt die Bewertung für am Rechnungsabschlussstichtag bereits vorhandene, „zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente“. Diese sind zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Wenn sich der Wert des Finanzinstruments ändert – positiv oder negativ-, ist dies in der Neubewertungsrücklage zu erfassen. Ändert sich der Wert des Finanzinstruments aufgrund von Wechselkursänderungen, so ist dies in der Fremdwährungsumrechnungsrücklage zu erfassen. Aus einer Veränderung des Wertes gegenüber einer Neubewertungsrücklage oder Fremdwährungsumrechnungsrücklage ergibt sich keine Änderung in der Ergebnisrechnung.

Nach Abs. 6 hat die Gebietskörperschaft die Zielsetzung und Methoden des Risikomanagements zu beschreiben und im Rechnungsabschluss oder durch einen Verweis auf bereits bestehende Regelungen (Link oder Fundstelle) öffentlich verfügbar anzugeben. Die Angabe der Methoden bezieht sich auch auf die eingesetzten Absicherungsinstrumente. Diese Regelungen gelten auch für eine etwaige durchlaufende Gebarung

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 24 (§ 33 Abs. 6):

„Die bisherige Wortfolge "im Anhang" soll durch die Wortfolge "in einem Anhang zum Rechnungsabschluss" ersetzt und damit präzisiert werden.“

Abs. 7 normiert für jede Kategorie von aktiven Finanzinstrumenten, Finanzschulden und derivativen Finanzinstrumenten folgende Angaben. So sind:

1. Umfang und Art der Finanzinstrumente einschließlich wesentlicher Vertragsbedingungen, die den Betrag, den Zeitpunkt und die Eintrittswahrscheinlichkeit von Ein- und Auszahlungen beeinflussen können,

2. die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einschließlich der Ansatz- und Bewertungskriterien und

3. das Wechselkursrisiko

anzugeben. Wesentliche Vertragsbedingungen, die den Betrag, den Zeitpunkt und die Eintrittswahrscheinlichkeit von Ein- und Auszahlungen beeinflussen können, sind neben den Angaben nach Abs. 7 auch in den Angaben nach den Abs. 8 und 9 enthalten. Die Angaben werden im Anlage 6p, Einzelnachweis über Risiken von Finanzinstrumenten, dargestellt.

Nach Abs. 8 ist für jede Kategorie von Finanzinstrumenten anzugeben, inwieweit die Gebietskörperschaft einem Zinsänderungsrisiko ausgesetzt ist. Diese Angaben umfassen vertraglich festgelegte Zinsanpassungs- und Fälligkeitstermine. Diese Regelungen gelten auch für eine etwaige durchlaufende Gebarung.

Zu dem nach Abs. 9 anzuführenden Ausfallsrisiko gehören die Art der Tätigkeit des Schuldners, etwa in Abhängigkeit vom jeweiligen Wirtschaftszweig, die Regionen, in denen die Schwerpunkte seiner Tätigkeiten liegen und die Kreditwürdigkeit der Schuldner.

Zu § 34 (Derivative Finanzinstrumente):

Abs. 1 definiert den Begriff der derivativen Finanzinstrumente. Diese dienen zum Austausch von Zinsen und Kapitalbeträgen.

Abs. 2 regelt sogenannte Sicherungsgeschäfte, bei denen das Derivat gemeinsam mit dem Grundgeschäft erfasst wird. Eine Zuordnung zu den Sicherungsgeschäften oder freien Derivaten sagt alleine noch nichts darüber aus, ob diese zur Reduzierung von Zins- oder Währungsrisiken abgeschlossen wurden. Die Zuordnung zu den Sicherungsgeschäften und die gemeinsame Darstellung mit dem Grundgeschäft ist nur bei einer 1 zu 1 Beziehung möglich, in denen die Gewinne oder Verluste des Grundgeschäftes sich mit den Verlusten oder Gewinnen des Derivates jeweils zeitgleich aufheben.

Die Zahlungsströme aus Zinsen von Finanzderivaten und dem dazugehörigen Grundgeschäft sollen mit der 2. Novelle transparenter dargestellt werden. Die relevanten MVAG-Bezeichnungen in den Anlagen 1a und 1b wurden angepasst und eine neue MVAG wurde in der Anlage 1b (MVAG 3132 „Einzahlungen aus Zinsen aus derivativen Finanzinstrumenten mit und ohne Grundgeschäft“) eingefügt. Die Änderungen in den Anlagen 1a und 1b wurden auch bei den relevanten Konten in den Kontenplänen der Länder (Anlage 3a) und der Gemeinden (Anlage 3b) nachgezogen.

Hingewiesen wird, dass sich in Verbindung mit § 13 Abs. 4 ergibt, dass sich die Verrechnung für Zinsen von Finanzderivaten mit Grundgeschäft von jenen ohne Grundgeschäft dahingehend unterscheidet, dass die Zinsen für Finanzderivate mit Grundgeschäft – im Gegensatz zum Voranschlag – im Rechnungsabschluss netto zu verrechnen sind.

Abs. 3 definiert Mikroswaps bei Zinstauschverträgen, die dann vorliegen, wenn das Grundgeschäft und das derivative Finanzinstrument im Volumen, in der Geltungsdauer und hinsichtlich der Zinstermine völlig übereinstimmen.

Abs. 4 regelt die Bewertung freier Derivate, das sind jene, welche die Voraussetzung für ein Sicherungsgeschäft nicht erfüllen; deren Bewertung erfolgt zum beizulegenden Zeitwert. Unbeschadet eines Ausweises in der Ergebnis- und Vermögensrechnung sind derivative Finanzinstrumente ohne Grundgeschäft in den Beilagen zum Rechnungsabschluss auszuweisen. Es ist davon auszugehen, dass in Umsetzung des Spekulationsverbots von Ländern und Gemeinden freien Derivate ohne Sicherungszwecke nicht mehr eingegangen werden.

Freie Derivate werden mit ihrem Wert als aktive Finanzinstrumente in der Vermögensrechnung ausgewiesen. Freie Derivate können sich auf Kapitalbeträge oder auf Zinsen beziehen. Die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, also jenem Betrag, zu dem das freie Derivat zum Rechnungsabschlussstichtag veräußerbar wäre, bezieht sich auf das gesamte Derivat. Dieser Betrag kann positiv, Null oder negativ sein. Etwaige Forderungen oder Verbindlichkeiten werden nicht gesondert betrachtet.

Zu § 35 (Nettovermögen):

Die Aufzählung nach Z 1 bis 8 beschreibt die Veränderung des Nettovermögens (Ausgleichsposten).

Bei Kulturgütern ist keine Folgebewertung vorgesehen, im Gegensatz zu der Folgebewertung von Beteiligungen (§ 23) und bei zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten (§ 33). Wurden Kulturgüter in der Liste der nicht bewerteten Kulturgüter erfasst und die Gebietskörperschaft erlangt Kenntnis über den Wert des Kulturguts, dann ist dieser mit dem jeweiligen Wert auf dem jeweiligen Anlagenkonto sowie auf dem Konto bzw. der Gruppe „Nacherfassung von Vermögenswerten“ zu erfassen.

War das Kulturgut bereits mit einem Wert in der Vermögensrechnung bewertet und ändert sich dieser Wert zB durch ein Schätzgutachten, dann ist der Wert des Kulturguts nicht anzupassen. Anpassungen sind im Rahmen des § 38 Abs. 8 möglich.

Z 6 sieht vor, dass es sich beim Nettoergebnis um das Nettoergebnis vor Zuweisung und Entnahmen von Haushaltsrücklagen handelt. Dies entspricht dem Saldo SA0.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 25 (§ 35)

„Mit der neuen Z 7 wird die in der Anlage 1d eingefügte Kategorie „Veränderung aus Kapitalverminderungen und -erhöhungen“, die bei der Berechnung des Nettovermögens zu berücksichtigen ist, im Verordnungstext nachgezogen. In der neuen Z 8 wird ein redaktioneller Fehler behoben; die neue Z 9 wird an die geänderte Bezeichnung des Saldos 00 („Haushaltsrücklagen“) der Anlage 1a sprachlich angepasst.“

Zu § 36 (Investitionszuschüsse - Kapitaltransfers):

§ 36 sieht vor, dass Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers) als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz zwischen dem Nettovermögen und den Fremdmitteln erfasst werden. Die ertragswirksame Auflösung der Kapitaltransfers (Investitionszuschüsse) ist entsprechend der Abnutzung (laut Nutzungsdauertabelle) des geförderten Vermögengegenstandes vorzunehmen.

Nicht rückzahlbare Zuschüsse für Investitionen sind nicht zu passivieren. Das gilt z.B. für Gemeinde-Bedarfszuweisungen, die für Investitionen gewährt wurden und die gemäß landesrechtlichen Bedarfszuweisungs-Richtlinien nicht rückzahlbar sind.

Zu § 37 (Beilagen zum Rechnungsabschluss):

In § 37 werden die erforderlichen Anlagen (Z 1 bis 18) zum Rechnungsabschluss angeführt; diese sind gemäß den Musterformularen in den Anlagen zu dieser Verordnung zu erstellen. Die Beilagen zum Voranschlag und Rechnungsabschluss sind ohne schützenswerte personenbezogene Angaben zu veröffentlichen. Aus Datenschutzgründen sind in den Anlagen Felder erst ab sechs betroffenen Personen zu befüllen (zB Anlagen 4 und 6s). Liegen keine Sachverhalte für die Erstellung der Beilagen zum Rechnungsabschluss vor, kann die Beilage zum Rechnungsabschluss entfallen.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 26 (§ 37):

„In Abs. 1 werden die geänderten Bezeichnungen der Anlagen (zB Anlagen 6a und 6s) richtiggestellt.

Mit der Z 17a kommt als neue Anlage zum Rechnungsabschluss die Anlage 6u, die Liste der nicht bewerteten kofinanzierten Schutzbauten, hinzu.“

Zu § 38 (Erstellung der Eröffnungsbilanz):

Abs. 1 ermöglicht für die erstmalige Erstellung der Vermögensrechnung zusätzliche Bewertungsoptionen nach § 39.

Abs. 2: 1. Satz gibt an, dass alle Vermögenswerte einzeln und unter Angabe mindestens der Dritten Dekade (mindestens dreistellige Kontenplannummer) in das Anlagenverzeichnis und in die Vermögensrechnung aufzunehmen bzw. überzuleiten sind.

2. Satz: Die Übergangsbestimmung wurde eingefügt, um ein verwaltungsökonomisches Vorgehen der Länder und Gemeinden zu ermöglichen, indem sie die bislang festgelegten oder von Dritter Seite vorgegebenen Nutzungsdauern beibehalten können. Die Übergangsbestimmung gilt nur für Vermögen, das vor der Kundmachung der VRV 2015 (Oktober 2015) angeschafft wurde.

Abs. 3 erklärt den Grundsatz, welcher im Zuge der Erstbewertung und Ersterfassung von Vermögenswerten in der Eröffnungsbilanz zur Anwendung kommt. Unter Beachtung von verwaltungsökonomischen Prinzipien ist diejenige Bewertungsmethode zu wählen, die das verlässlichste Bewertungsergebnis ergibt und als geeignet erscheint. Im Sinne der Verwaltungsökonomie sollen die Kosten der Wertermittlung (z.B. bei der Beschaffung verlässlicher Unterlagen) im verhältnismäßigen Aufwand zum voraussichtlichen Wert des Vermögenswertes stehen. Die folgenden Bestimmungen dienen in diesem Sinne der Verwaltungsökonomie, da auf unterschiedliche, mögliche Unterlagen Bezug genommen werden kann, insbesondere dann, wenn historische Anschaffungskosten nicht mehr oder nur sehr schwer ermittelbar sind.

Von der Erstellung neuer Gutachten im Zusammenhang mit der Eröffnungsbilanz soll generell Abstand genommen werden.

Abs. 4 gibt das Vorgehen bei genutzten, jedoch bereits vollständig abgeschriebenen Sachanlagen an; diese sind mit einem Wert von Null (0 Euro) in das Anlagenverzeichnis aufzunehmen.

Laut Abs. 5 sind fehlende Angaben für immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen, die vor Inkrafttreten dieser Verordnung angeschafft oder hergestellt wurden, zu erheben und nachträglich in das Anlagenverzeichnis oder in das Inventarverzeichnis aufzunehmen.

Abs. 6 beschreibt die Ersterfassung von Forderungen in der Eröffnungsbilanz. Falls Abschreibungen bzw. Wertberichtungen durch teilweise oder vollständige Uneinbringlichkeit vorliegen, sind diese zu erfassen und zu dokumentieren.

Abs. 7 gibt an, dass Aufwendungen und Erträge zeitlich in der Erstellung der Eröffnungsbilanz abzugrenzen sind. Es gilt hierfür die Wertgrenze nach § 13 Abs. 7: 10 000 Euro.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 27 (§ 38 Abs. 8):

„In § 38 Abs. 8 wird die Begrenzung für die Korrektur von Fehlern in der Eröffnungsbilanz von fünf Jahren gestrichen. Zu beachten ist, dass die vorgenommenen Änderungen in der Nettovermögensveränderungsrechnung (Anlage 1d) darzustellen sind."

Abs. 9 definiert den Saldo der Eröffnungsbilanz.

Zu § 39 (Übergangsbestimmungen):

Abs. 1 wurde als Übergangsbestimmung für die erstmalige Erstellung des Voranschlags eingefügt. Es soll klargestellt werden, dass nach der VRV 1997 ermittelte Werte der Vorjahre nicht nach den Bestimmungen der VRV 2015 umzurechnen sind. Diese Bestimmung gilt sinngemäß auch für die Werte in den Nachweisen, die dem Voranschlag beizulegen sind.

Hinsichtlich der Darstellung der Werte vorangegangener Finanzjahre im Ergebnis- und Finanzierungsvoranschlag siehe auch § 6 Abs. 5.

Abs. 2 normiert, dass die nachfolgend angeführten Bestimmungen ausschließlich für die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften für Rechnungsabschlüsse, nämlich die Erstellung einer Eröffnungsbilanz, zulässig sind, nicht jedoch für spätere Rechnungsabschlüsse.

Gemäß Abs. 3 können Grundstücke bei ihrer erstmaligen Erfassung auch mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Ein zulässiges Schätzwertverfahren ist zum Beispiel das Grundstücksrasterverfahren.

Es sind nur jene Grundstücke zu bewerten, die im Eigentum der Gebietskörperschaft stehen oder über die die Gebietskörperschaft als wirtschaftlicher Eigentümer verfügt. Die Dokumentation der Grundstücke und die Wahl der Bewertungsmethode haben nachvollziehbar und lückenlos zu erfolgen.

Grundstücke gem. Abs. 3 sind im Sinne des Vermessungsgesetzes zu verstehen. Die erforderlichen Angaben zu Grundstücken sind dem Grundbuch zu entnehmen, auf dessen Richtigkeit und Vollständigkeit – gemäß dem Vertrauensprinzip – grundsätzlich jedermann vertrauen darf. Das Grundbuch ist ein von den Gerichten geführtes öffentliches Register, in das Grundstücke und die an ihnen bestehenden dinglichen Rechte eingetragen werden. Dies ist gemäß dem Öffentlichkeitsprinzip jedermann zugänglich.

Im Hauptbuch ist für jede flächenmäßige Einheit eine Grundbuchseinlage zu führen, die eine eigene Einlagezahl aufweist und aus drei Teilen besteht: Dem A-Blatt (Gutsbestandsblatt), dem B-Blatt (Eigentumsblatt) und dem C-Blatt (Lastenblatt).

Das Gutsbestandsblatt (A-Blatt) ist heranzuziehen, da sich darin neben der Bezeichnung der Liegenschaft und der Einlagezahl alle Grundstücke (Parzellen) des Grundbuchskörpers mit Grundstücksnummer (Katastralzahl) und Benützungsart auch die mit dem Eigentum an der Liegenschaft verbundenen Rechte (z.B. Grunddienstbarkeiten in herrschender Stellung) finden. Das Eigentumsblatt gibt Auskunft über den oder die Eigentümer und die Eigentumsübertragungen.

Abs. 4: Grundstücksrasterverfahren

Gemäß Abs. 4 ist bei Anwendung des Grundstücksrasterverfahrens nach folgenden Grundsätzen vorzugehen:

1. Die Grundstücke sind in Benützungsarten und allenfalls Nutzungen aus dem Kataster einzuteilen. Ist tatsächlich eine andere Nutzung als die im Grundbuch und Kataster angegebene Nutzung gegeben und eindeutig dokumentierbar, so ist diese für die Bewertung heranzuziehen.

2. Die Flächen sind zu den Basispreisen für die jeweilige Lage wie folgt zu bewerten:
   a. Baufläche zu Basispreisen für Bauflächen,
   b. Landwirtschaftliche Nutzflächen zu Basispreisen für landwirtschaftliche Nutzflächen,
   c. Garten zu 80 % des Basispreises für Bauflächen,
   d. Weingarten zu 200 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen,
   e. Alpe zu 20 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen,
   f. Wald zu 50 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen,
   g. Gewässer zu 50 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen,
   h. sonstige Benützungsarten zu 20 % des Basispreises für Bauflächen mit Ausnahme von Ödland, Fels- und Geröllflächen und Gletschern zu 10 % des Basispreises für landwirtschaftliche Nutzflächen.

Aus dem Rasterverfahren ergibt sich der beizulegende Zeitwert („fair value“) auf Grund einer verlässlichen Schätzung. Es muss in Betracht gezogen werden, dass durch das Rasterverfahren (vereinfachte Bewertungsmethode aufgrund Verwaltungsökonomie) kein Referenzwert für den Verkauf der Grundstücke widergespiegelt wird.

Unter Berücksichtigung von § 24 Abs. 4 VRV 2015 kann gemäß § 39 VRV 2015 die Grundstücksbewertung mittels des Grundstücksrasterverfahrens vorgenommen werden. Für die Anwendung des Grundstücksrasterverfahrens sind die Flächen der Grundstücke zu Basispreisen zu bewerten. Das Bundesministerium für Finanzen hat diese Basispreise, die auch Grundlage für die Erstellung der Eröffnungsbilanz des Bundes waren, aktualisiert.

Die Erläuterungen zum Grundstücksrasterverfahren, FAQs und die Liste der Basispreise (pro Gemeinde ist jeweils ein Basispreis/m² für unbebaute Grundstücke und ein Basispreis/m² für landwirtschaftliche Nutzflächen angegeben) finden Sie unter folgendem Link auf der Website des Bundesministeriums für Finanzen: https://www.bmf.gv.at/budget/finanzbeziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/basispreise.html

Abs. 5 bietet eine Wahlmöglichkeit für die erstmalige Bewertung von Gebäuden und Bauten. Gebäude, die nur von untergeordnetem Wert sind, wie z.B. Geräteschuppen, Glashäuser, Marktstände, Gartenhäuschen, Höhenstützpunkte, Funkrelaisstützen u.ä., müssen nicht in die Eröffnungsbilanz aufgenommen und demnach nicht bewertet werden. Dies ist im Einzelfall zu entscheiden. Handelt es sich um ein Superädifikat, d.h. steht das Bauwerk im Eigentum der Gebietskörperschaft, befindet sich jedoch das Grundstück, auf dem es errichtet wurde, nicht in seinem Eigentum, dann ist das Gebäude, nicht jedoch das Grundstück, in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen.

Abs. 5 nennt mögliche Bewertungsmethoden. Es ist in jedem Fall jenes Verfahren anzuwenden, das für den konkreten Fall am besten geeignet erscheint und damit das verlässlichste Bewertungsergebnis ergibt. Es muss dokumentiert werden, welches Verfahren verwendet wurde.

Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz kann die Bewertung nach dem beizulegenden Zeitwert erfolgen. Zum Beispiel mittels Wertangaben in vorhandenen Gutachten, wenn diese verlässliche Schätz- oder Versicherungswerte wiedergeben.

Es können auch Durchschnittswerte von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden mit ähnlicher Funktionalität herangezogen werden. Hier gilt jedoch, dass diese nicht vor länger als 40 Jahren angeschafft oder hergestellt worden sind. Aufschluss darüber kann der Immobilienpreisatlas geben. Eine Inflationsbereinigung sollte bei der Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bei historischen/älteren Werten durchgeführt werden. Weiters müssen dabei stets die fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde gelegt werden.

Abs. 6 bietet eine Wahlmöglichkeit für die erstmalige Bewertung von Grundstückseinrichtungen.

Zu den Grundstückseinrichtungen zählen auch Sonderanlagen (UK 05).

Grundstückseinrichtungen sind gemäß § 24 Abs. 4 mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz kann die Bewertung auch nach dem beizulegenden Zeitwert erfolgen. Zum Beispiel mittels Wertangaben in vorhandenen Gutachten, wenn diese verlässliche Schätz- oder Versicherungswerte wiedergeben (Z 1), nach einer internen plausiblen Wertfeststellung (Z 2) oder mittels sonstiger Nachweise (Z 3; z.B. Durchschnittspreisermittlungen).

Werden Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen (Konto 0040/Gruppe 004) bei der erstmaligen Bewertung nach aktuellen Durchschnittspreisen bewertet, sind die Durchschnittspreise z.B. mittels Baukostenfaktor um die Inflation zu bereinigen. Auf eine Bereinigung aktueller Durchschnittspreise um die Inflation kann verzichtet werden, wenn sie unter den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten liegen. Setzt eine Gemeinde Grundstückseinrichtungen im Rahmen ihrer betrieblichen

Tätigkeit ein, so sind diese ebenfalls nur dann mit aktuellen Durchschnittspreisen zu bewerten, wenn sie unter den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten liegen (siehe Arbeitsbehelf für Städte und Gemeinden zur Unterstützung der Errichtung von Betrieben mit marktbestimmter Tätigkeit 1997).

Vorhandene Aufzeichnungen über Durchschnittspreise sollen eine ausreichende Aussagekraft besitzen, sich also auf vergleichbare Grundstückseinrichtungen beziehen. Sind Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausschließlich von Teilen von Grundstückseinrichtungen vorhanden, so können diese auf Anlagen ähnlicher Funktionalität hochgerechnet werden. Es können auch Durchschnittspreise anderer Gebietskörperschaften herangezogen werden. Die herangezogenen Daten sind zu dokumentieren.

Vergleichstransaktionen können auch aus angemessen dokumentierten Referenzgruppen abgeleitet werden, die eine Mehrzahl von gleichartigen Transaktionen verschiedener Rechtsträger vereinen.

Zu § 40 (Inkrafttreten):

Nach Maßgabe der Entscheidungen des Landes (Gemeindeorganisationskompetenz) können Gemeinden die VRV 2015 auch bereits früher, – bundesländerweise einheitlich - anwenden. Ziel ist, die Reform verwaltungsökonomisch umzusetzen. Wird dadurch der Aufwand reduziert, kann auf bestehende Buchhaltungssysteme und Rechnungswerke Bezug genommen werden, sofern die geforderten Angaben der VRV 2015 (Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt sowie die Beilagen) erfüllt werden.

Zum vorherigen Satz wird vom Rechnungshof angemerkt, dass dies ein Risiko von Doppelgleisigkeiten bedeutet.

Eine gemeinsame Evaluierung der Bestimmungen der VRV 2015 durch das Bundesministerium für Finanzen, den Rechnungshof, die Länder, den Österreichischen Gemeindebund und den Österreichischen Städtebund wird so rechtzeitig stattfinden, dass die Ergebnisse für die betroffenen Gemeinden spätestens ab 2025 berücksichtigt werden können.

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 28 (§ 40 Abs. 2):

„In § 1 Abs. 1 wird normiert, dass Länder und Gemeinden in der Verordnung als „Gebietskörperschaften" zu bezeichnen sind. Aus diesem Grund erfolgt aus redaktionellen Gründen die Ersetzung der Wortfolge „Länder und Gemeinden" durch den definierten Begriff."

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 29 und Z 30 (§ 40 Abs. 4 und 5):

„§ 40 Abs. 4 regelt das Inkrafttreten der Novelle ab der Kundmachung und die Anwendung für die Erstellung des Voranschlags und in weiterer Folge des Rechnungsabschlusses für das Finanzjahr 2024.

Für einen Nachtragsvoranschlag für das Finanzjahr 2023 sowie den Rechnungsabschluss des Finanzjahres 2023 gilt die VRV 2015 in der Fassung BGBl. II Nr. 17/2018.

§ 40 Abs. 5 regelt die Vorgehensweise im Fall von Doppelbudgets der Jahre 2023/2024. Für den Voranschlag 2024, einen Nachtragsvoranschlag für das Finanzjahr 2024 sowie den Rechnungsabschluss des Finanzjahres 2024 gilt in diesem Fall noch die VRV 2015 in der Fassung BGBl. II Nr. 17/2018."

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 316/2023 zu Z 1 (§ 40 Abs. 4 letzter Satz):

„Für die korrigierten Anlagen gelten dieselben Inkrafttretensbestimmungen wie bei der ursprünglichen Kundmachung mit BGBl. II Nr. 93/2023."

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 93/2023 zu Z 31 (Anlagen):

„Zu den Änderungen in den Anlagen siehe die Auflistung im Allgemeinen Teil der Erläuterungen. […]"

Auszug aus dem Allgemeinen Teil der Erläuterungen:

„Anlagen

In den Anlagen wurden folgende wesentliche Änderungen vorgenommen:

- Adaptierung von Saldenberechnungen und -bezeichnungen (Anlagen 1a und 1b)
- Einfügung neuer Mittelverwendungs- und aufbringungsgruppen (Anlage 1b) bzw. eines Codes (Anlage 1c)
- Umbenennung eines Codes (Anlage 1c)
- Anpassung der Nettovermögensveränderungsrechnung für eine vollständige Darstellung des Vermögens (Anlage 1d)
- redaktionelle Änderungen (Anlage 1d, Anlage 1e, Anlage 1f Aktiva, Anlage 1f Passiva, Anlage 3a, Anlage 3b, Anlage 6a, Anlage 6b, Anlage 6c Länder und Anlage 6c Gemeinden, Anlage 6d,

Anlage 6e, Anlage 6g, Anlage 6i, Anlage 6j, Anlage 6k, Anlage 6l, Anlage 6m, Anlage 6n, Anlage 6o, Anlage 6q, Anlage 6r, Anlage 6t)

- Durchgängiges Gendern (Anlage 2, Anlagen 3a und 3b, Anlage 4, Anlage 6s)
- Klarstellungen durch ergänzte Fußnoten (Anlage 4, Anlage 6b, Anlage 6c Gemeinden, Anlage 6f, Anlage 6r, Anlage 6s)
- Sprachliche Adaptierungen von Begriffen und Hinzufügen von Ansätzen im Ansatzverzeichnis (Anlage 2)
- Einfügung von Konten zur Abdeckung diverser Sachverhalte, wie zB von kofinanzierten Schutzbauten (Anlagen 3a und 3b)
- Die Spalte „Querschnitt-Kennziffer“ in den Kontenplänen wurde aufgrund des neuen Systems des Voranschlags- und Rechnungsquerschnitts gelöscht (Anlagen 3a und 3b)
- Zahlreiche Adaptierungen der Anlage zu den Personaldaten des Landes/der Gemeinden; zB ist aus Datenschutzgründen nunmehr der Ausweis erst ab 6 Köpfen vorzunehmen (Anlage 4)
- Neuregelung des Voranschlags- und Rechnungsquerschnitts auf Basis der Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen sowie Codes (Anlagen 5a und 5b)
- Ergänzung des Anlagespiegels um die kofinanzierten Schutzbauten (Anlage 6g)
- Mehr Transparenz im Leasingspiegel durch eine neue Spalte zur Darstellung der Kautionen für das Finanzierungsleasing (Anlage 6i).
- Im Rückstellungsspiegel ist die Auflösung inkl. Verbrauch in einer Spalte anzugeben (Anlage 6q)
- Zahlreiche Vereinfachungen und Klarstellungen in der Anlage 4 (Personaldaten des Landes/der Gemeinde(n) für das Jahr jjjj (t) iSd ÖStP) und in der Anlage 6s (Anzahl der Ruhe- und Versorgungsgenussempfängerinnen und -empfängern und pensionsbezogene Aufwendungen); zB ist aus Datenschutzgründen der Ausweis nunmehr erst ab 6 Köpfen vorzunehmen,
- Für den Rechnungsabschluss ist eine neue Anlage eingefügt worden: Liste der nicht bewerteten kofinanzierten Schutzbauten (Anlage 6u)
- Vereinfachungen in der Nutzungsdauertabelle für Schutzbauten-Anlagen (Anlage 7)“

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 316/2023 zu Z 2 (Anlagen):

„In der Anlage 1b („Finanzierungshaushalt“) wird bei den MVAG 413 und 4131 die Fußnote „1“ hochgestellt. Zur Verprobung von Saldo 7 (Veränderung der Summe an Zahlungsmittel) wird bei Zeile B und D, dem Anfangs- bzw. Endbestand der kurzfristigen Finanzschulden aus überzogenen Konten bei Kreditinstituten, konkretisiert, dass nur die UK 21 mit dem Code 1511 heranzuziehen ist. Zudem wird in der Anlage 1b die Fußnote 2 angepasst, da die nicht voranschlagswirksame Gebarung beim Voranschlag nicht vorkommt, sondern nur beim Rechnungsabschluss.

In der Anlage 1c („Vermögenshaushalt“) wird bei den Codes 1412 und 1512 eine Fußnote zur Klarstellung eingefügt („Forderungen sind mit einem negativen Betrag darzustellen (§ 34 Abs. 2)“).

In der Anlage 1d („Nettovermögensveränderungsrechnung“) wird ein bereits durchgestrichenes Feld („7. Veränderung aus Kapitalverminderungen und -erhöhungen/Saldo der Eröffnungsbilanz) iSd Anmerkung unter der Tabelle dunkelgrau eingefärbt, um klarzustellen, dass auch dieses (durchgestrichene) Feld nicht zu befüllen ist.

Die Bezeichnung der Anlage 1f wird an die mit der letzten Novelle geänderte Bezeichnung („Anlage 1f – Vermögensrechnung nach § 1 Abs. 2 – Passiva“) angepasst.

In der Anlage 2 („Funktionelle Gliederung – Ansatzverzeichnis“) wird der Druckbereich angepasst, wodurch die Ansätze 991 und 992 sowie die letzte Seite (Seite 12) der Anlage 2 ordnungsgemäß verordnet und kundgemacht werden.

In der Anlage 3a („Kontenplan und Kontenzuordnungen – Länder“) wird die „MVAG Ebene 2 EHH“ des Kontos 8203 „Zinserträge aus aufgenommenen Darlehen“ von der Aufwands-MVAG „2241“ auf die Ertrags-MVAG „2131“ abgeändert, um die Systematik der MVAG in der UK 82 beizubehalten.

In den Anlagen 5a („Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt (Länder)“) und 5b („Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt (Gemeinden)“) wird die Bezeichnung der Pos. 21 an die Anlage 1a angepasst („Finanzierungswirksamer Sachaufwand“) und die Fußnote 4 neu gesetzt und darin klargestellt, dass die Spalten (5) bzw. (6) des Anlagenspiegels (Anlage 6g) heranzuziehen sind. Zudem wird zur Klarstellung ergänzt:

- die Bezeichnung der Pos. 17 „Erhaltene Kapitaltransfers“ beim Voranschlagsquerschnitt der Anlagen 5a und 5b um den Klammerausdruck „(Einzahlungen)“,

- die Bezeichnung und die Berechnung der Pos. 59 „Überrechnung Quasi-KG“ des Voranschlags- und Rechnungsquerschnitts der Anlagen 5a und 5b um den Klammerausdruck „*(7)*“, wodurch verdeutlicht wird, dass die Spalte 7 „Quasi KG“ heranzuziehen ist“,

- die Bezeichnung der Pos. 60 „Finanzierungssaldo […]“ des Voranschlags- und Rechnungsquerschnitts der beiden Anlagen um die Berechnung „*Summe aus Position 49 (6) und Position 59 (7)*“.

In der Anlage 5a sind die Konten 8201 und 8204 nicht bei Pos. 24 („Finanzaufwand“) auszunehmen, da sie keine Aufwands-MVAG (224x „Finanzaufwand“), sondern eine Ertrags-MVAG (2132 „Erträge aus Zinsen aus derivativen Finanzinstrumenten mit und ohne Grundgeschäft“) besitzen. Diese Konten werden bei Pos. 16 („Finanzerträge“) ausgenommen.

In der Anlage 5b sind die Kontengruppe 899 bei der Pos. 13 und die Kontengruppe 799 bei der Pos. 21 auszunehmen. In Pos. 50 des Voranschlags- und Rechnungsquerschnitts wird in der Spalte 2 die MVAG 2116 ergänzt und in der Spalte 4 angemerkt, dass für die Berechnung der Entnahmen von Haushaltsrücklagen „nur die Gruppe (Konto) 893, 894, 895, 899“ heranzuziehen ist. In Pos. 51 des Voranschlags- und Rechnungsquerschnitts wird in der Spalte 2 die MVAG 2225 ergänzt und in der Spalte 4 angemerkt, dass für die Berechnung der Zuweisungen an Haushaltsrücklagen „nur die Gruppe (Konto) 793, 794, 795, 799“ heranzuziehen ist. In den Pos. 52 und 53 wird in der Spalte 4 des Voranschlagsquerschnitts die Gruppe 273 gestrichen, die irrtümlich angeführt wurde.

In der Anlage 6d („Einzelnachweis über Finanzschulden gemäß § 32 Abs. 3“) wird die Bezeichnung der Spalte 3 an den Wortlaut des § 32 Abs. 3 angepasst „(3) Als Finanzschulden sind ferner Geldverbindlichkeiten […]“; sie lautet nun „Höhe der Geldverbindlichkeit“.

In den Anlagen 1a („Ergebnishaushalt“), 1b („Finanzierungshaushalt“), 1c („Vermögenshaushalt“), 2 („Funktionelle Gliederung – Ansatzverzeichnis“), 3a („Kontenplan und Kontenzuordnungen – Länder“), 3b („Kontenplan und Kontenzuordnungen – Gemeinden“), 4 („Personaldaten des Landes/der Gemeinde(n) für das Jahr jjjj (t) iSd ÖStP“), 6b („Nachweis über Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven“) und 6s („Anzahl der Ruhe- und Versorgungsgenussempfängerinnen und -empfänger und pensionsbezogene Aufwendungen“) finden sich darüber hinaus orthografische bzw. redaktionelle Anpassungen.

Die übrigen Anlagen werden durch die vorliegende Novelle nicht abgeändert.“

Erläuterungen der Novelle BGBl. II Nr. 63/2026 zu Z 2 Anlagen:

„In der Anlage 3a („Kontenplan und Kontenzuordnungen – Länder“) wird die Kontengruppe 225 „Bundesschatzscheine“ und das Konto 2250 „Bundesschatzscheine“ mit dem Code im Vermögenshaushalt „1151“ (Kassa, Bankguthaben, Schecks) eingefügt.

Korrespondierend wird für die Gemeinden in der Anlage 3b („Kontenplan und Kontenzuordnungen – Gemeinden“) die Kontengruppe 225 „Bundesschatzscheine“ mit dem Code im Vermögenshaushalt „1151“ ergänzt.

Zusätzlich wird die Bezeichnung der Unterklasse 22 in den Anlagen 3a und 3b einheitlich in „Sonstiges kurzfristiges Finanzvermögen“ umbenannt.

Zahlungsmittelreserven gemäß § 27 VRV 2015 können auch in Bundesschatzscheine veranlagt werden. Mit der Aufnahme des Kontos bzw. der Kontengruppe in den jeweiligen Kontenplänen wird ermöglicht, die Veranlagung in Bundesschatzscheine transparent auszuweisen. Bundesschatzscheine haben einerseits die Eigenschaft eines aktiven Finanzinstruments, da es sich um Wertpapiere der Republik Österreich handelt; sie werden daher mit einem dafür spezifischen Steuersatz für Kapitalerträge (27,5% KESt) versteuert. Andererseits sind sie aufgrund ihrer Laufzeiten und ihrer Funktion vergleichbar mit klassischen Bankeinlagen. Zudem überwiegt der wirtschaftliche Aspekt, der eher jenem einer Veranlagung in liquide Mittel entspricht, weshalb die Zuordnung des Kontos bzw. der Kontengruppe zu den liquiden Mitteln im Vermögenshaushalt berücksichtigt wird. Die Veranlagung in Bundesschatzscheine ist in den Anlage 6m („Nachweis über aktive Finanzinstrumente“), 6n („Einzelnachweis über aktive Finanzinstrumente“) und 6p („Einzelnachweis über Risiken von Finanzinstrumenten“) nicht darzustellen, da es sich bei Bundesschatzscheinen aufgrund ihrer wirtschaftlichen Zuordnung zu den liquiden Mitteln nicht um aktive Finanzinstrumente handelt. Die übrigen Anlagen werden durch die vorliegende Novelle nicht abgeändert.

Durch die einheitliche und transparente Verrechnung auf dem neuen Konto wird die korrekte Zuordnung für Zwecke des ESVG ermöglicht.“