

1. EINFÜHRUNG IN DIE VRV 2015

(DR. CHRISTINA PFAU UND MMAG. DR. ANTON MATZINGER)

1.1 Historie

1.1.1 Haushaltsrechtsreform des Bundes

Basis für die Reform des Haushaltswesens für Länder und Gemeinden, die durch die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 im Herbst 2015 beschlossen¹ wurde, ist die Haushaltsrechtsreform des Bundes. Erste Schritte zur Konzeption einer Reform wurden bereits im Jahr 2005 gesetzt. In dieser Zeit wurde angedacht, nicht nur eine Haushaltrechtsreform für den Bund, sondern auch für Länder und Gemeinden zu beschließen². Dies scheiterte jedoch an dem Einwand der Länder, Städte und Gemeinden.³ Offensichtlich war die Zeit noch nicht reif genug. Die Haushaltsrechtsreform des Bundes, die auf Grundlage internationaler Erfahrungen bei Budgetreformen sowie den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)⁴ erarbeitet wurde, wurden im Dezember 2007 vom Nationalrat im B-VG verankert. Die im B-VG verankerten vier neuen Haushaltsgrundsätze⁵ wurden innerhalb von zwei Jahren in detaillierte Bestimmungen umgesetzt und im neu verfassten Bundeshaushaltsgesetz 2013 (BHG 2013) im Dezember 2009 kundgemacht.

1.1.2 VRV 2015

Ab dem Beschluss der Haushaltsrechtsreform beschäftigte sich der Rechnungshof verstärkt mit der VRV 1997. Nach seinen Prüfergebnissen entsprach die Rechnungslegung der Länder und Gemeinden nicht mehr den Anforderungen an ein modernes Rechnungswesen. Die Argumente für eine Reform wurden immer stärker.

Gem. § 16 Abs. 1 F-VG 1948 hat der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Rechnungshof Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften insoweit regeln, als dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist. Diese Kompetenz bezieht sich auf die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse. Die unterjährige Verrechnung hängt zwar damit zusammen, verbleibt aber im selbständigen Wirkungsbereich der Länder.

¹ BGBl. II Nr. 313/2015.

² Steger, Die Haushaltsrechtsreform des Bundes, IV 2008.

³ Für Länder und Gemeinden wurden im Zuge der B-VG-Änderung die Absätze 2 und 3 des Art. 13 neu gefasst (Staatszielbestimmung sowie Genderbudgeting).

⁴ Siehe dazu die im Geschäftsbericht zur Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013 veröffentlichte Liste, welche der – zum damaligen Zeitpunkt veröffentlichten 32 – IPSAS-Standards teilweise umgesetzt oder umgesetzt wurden bzw. nicht anwendbar waren.

⁵ Die in Art. 51 Abs. 8 verankerten Grundsätze sind die Grundsätze der Wirkungsorientierung insbesondere auch unter Berücksichtigung des Ziels der tatsächlichen Gleichstellung von Frauen und Männern, der Transparenz, der Effizienz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes.

Damit ist die Zusammenarbeit im gesamten Bereich der Rechnungslegung notwendig und sinnvoll. Bereits mit dem „Heiligenbluter Abkommen“⁶ aus dem Jahr 1974 wurde daher eine ständige Kooperation vereinbart. Bund, Länder und Gemeinden kamen überein, Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, Gemeinden und von Gemeindeverbänden **einvernehmlich zu gestalten**.

Drei Jahre nach dem Beschluss der Haushaltsrechtsreform des Bundes und ein Jahr vor dessen Inkrafttreten wurde 2012 auf Initiative des Bundesministeriums für Finanzen und im Einvernehmen mit dem Rechnungshof damit begonnen, auf Basis der Grundsätze der Haushaltsrechtsreform einen Entwurf zur Neugestaltung der VRV vorzubereiten. Leitende Prinzipien waren dabei Transparenz, Effizienz und Vergleichbarkeit und die Wirkungsorientierung. Maßgebend für den Entwurf war die Bundeshaushaltsrechtsreform, die auf den IPSAS aufbaut, den unionsrechtlichen Vorgaben wie dem Six-Pack entspricht und den verfassungsrechtlichen Bestimmungen (Art. 13 Abs. 2 B-VG und § 16 Abs. 1 F-VG) Rechnung trägt. Ziel war zudem möglichst einheitliche und mit dem Bund harmonisierte Regelungen zum Voranschlag sowie zum Rechnungsabschluss festzulegen. Prämisse war und ist weiterhin, den Umstellungsaufwand in der Verwaltung möglichst gering zu halten.

Im Dezember 2013 folgte im Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013 bis 2018 die politische Beschlussfassung, eine Harmonisierung der Rechnungsvorschriften aller öffentlichen Haushalte einzuführen. Dadurch soll eine möglichst getreue, vollständige und einheitliche Darstellung der finanziellen Lage (Liquiditäts-, Ressourcen- und Vermögenssicht) aller Gebietskörperschaften sichergestellt werden. Im Frühjahr 2014 wurde ein Entwurf des BMF an Länder und Gemeinden ausgeschickt.

Auch die Länder und Gemeinden wurden aktiv. Eine von der Landesfinanzreferentenkonferenz eingesetzte Arbeitsgruppe arbeitete gemeinsam mit dem Österreichischen Städtebund und dem Österreichischen Gemeindebund einen Entwurf für ein integriertes Verbund-Rechnungswesen (3-Komponenten-System) aus. Auf Basis dieses Vorschlages und des vom Bundesministerium für Finanzen gemeinsam mit dem Rechnungshof erstellten Entwurfes einer novellierten VRV fanden in einer Arbeitsgruppe aus Vertretern des Bundesministeriums für Finanzen, des Rechnungshofes, der Länder, des Österreichischen Städtebundes und des Österreichischen Gemeindebundes ab Juni 2014 zahlreiche intensive Verhandlungen statt, die in einer einheitlichen Fassung mündeten. Dabei wurde festgelegt, dass die Wirkungsorientierung⁷ aufgrund der begrenzten Regelungskompetenz des BMF in § 16 Abs. 1 F-VG aus dem Entwurf entfernt wird. Somit verbleibt die Wirkungsorientierung im selbständigen Wirkungsbereich der Länder.

⁶ Das „Heiligenbluter Abkommen“ wurde am 28. Juni 1974 als „Schlussprotokoll über das Ergebnis der Verhandlungen der Vertreter des Bundes, der Länder und der Gemeinden über den Entwurf einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, der Gemeinden und von Gemeindeverbänden geregelt werden, und über die hiezu gemeinsam ausgearbeiteten Anmerkungen“ unterfertigt.

⁷ Wirkungsorientierung bedeutet, dass die mit den eingesetzten Mitteln angestrebten oder erzielten Wirkungen und Leistungen in die Budgeterstellung und in die gesamte Haushaltsführung zu integrieren sind.

Die Inhalte der VRV 2015 wurden bei den Verhandlungen einvernehmlich beschlossen. Hinsichtlich der Vorgehensweise gab es jedoch Meinungsverschiedenheiten, da die Länder hinsichtlich einzelner Elemente der geplanten neuen VRV (wie der mittelfristigen Finanzplanung) der Ansicht waren, dass sie nicht unter die Regelung des § 16 Abs. 1 F-VG fallen, dh diese nicht die Form und Gliederung des VA/RA betreffen und somit nicht mittels Verordnung des Bundesministers für Finanzen geregelt werden können. In diesem Zusammenhang wurde auch die Aufnahme von Regelungen zu Haftungsobergrenzen und dem einheitlichen Spekulationsverbot in der VRV 2015 diskutiert.

Nach Behandlung im Budgetausschuss des Nationalrats und nach Anpassung aufgrund einer Stellungnahme des Budgetdienstes⁸ des Parlaments wurde die VRV 2015 im Einvernehmen mit dem Rechnungshof am 19. Oktober 2015 kundgemacht, ohne darin das Spekulationsverbot, die mittelfristige Finanzplanung und die Haftungsobergrenzen⁹ zu regeln.

Aus Sicht der Länder ging die VRV 2015 über die Ermächtigung zur Regelung von Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften hinaus. Deshalb wurde von den Ländern ins Auge gefasst (letztendlich jedoch nicht verfolgt), die Regelungskompetenz des BMF bzgl. § 16 Abs. 1 F-VG vom Verfassungsgerichtshof überprüfen zu lassen. Vor diesem Hintergrund und dem Beweggrund keine zeitliche Verzögerung bei der Einführung der Regelungen des neuen Haushaltsrechts zu schaffen, schlossen die Länder untereinander eine Art. 15 a Abs. 2 Vereinbarung über gemeinsame Grundsätze der Haushaltsführung ab. Darin wurde die VRV 2015 (bis auf das Inkrafttreten, das einheitlich das Jahr 2020 vorsah und mit Ausschluss von Regelungen für Gemeinden) unverändert wiedergegeben.

Während der Genese der VRV 2015 begann die Steiermark als Pilotland eine Haushaltsrechtsreform nach den Grundsätzen der Bundeshaushaltsreform mit dem verbundenen Rechnungssystem umzusetzen. Die Steiermark¹⁰ hat in diesem Zuge 2015 auch die Wirkungsorientierung im Voranschlag eingeführt. Zwei Bundesländer werden bereits 2019 die VRV 2015 anwenden: das sind Salzburg und Kärnten¹¹. Kärnten wird, wie auch die Steiermark die wirkungsorientierte Budgetierung anwenden.

1.1.3 Novelle der VRV 2015

In den Jahren 2016 bzw. 2017 wurden mehrere Arbeitsgruppen der Länder und Gemeinden zur Umsetzung der VRV 2015 eingesetzt. Das war zum einen die vom Städte-

⁸ Siehe die Stellungnahme des Budgetdienstes vom September 2015 unter https://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/2015/BD_-_Stellungnahme_Voranschlags-_und_Rechnungsabschlussvorschriften.pdf

⁹ Einigung zu den Haftungsobergrenzen und dem Spekulationsverbot konnte im Paktum über den Finanzausgleich ab dem Jahr 2017 erzielt werden. Vereinbart wurden einerseits eine Haftungsobergrenze mit einer einheitlichen Berechnung je Gebietskörperschaftsebene und andererseits ein einheitliches Spekulationsverbot für Bund, Länder und Gemeinden einzuführen.

¹⁰ Siehe dazu auch das e-learning Programm des Landes Steiermark <http://media.steiermark.at/haushaltsreform/index.html>

¹¹ Zur Haushaltsrechtsreform in Kärnten siehe <https://www.ktn.gv.at/Themen-AZ/Details?thema=4&detail=635>

1. Einführung in die VRV 2015

bund und Gemeindebund in Auftrag gegebene AG Mustervoranschlag und Musterrechnungsabschluss, in der unter Einbeziehung von KDZ – Zentrum für Verwaltungsfor-schung, NÖ Gemeinde Beratungs & SteuerberatungsgesmbH, QUANTUM – Institut für betriebswirtschaftliche Beratung GmbH und des Bundesministeriums für Finanzen eine Muster-Finanzierungs-, -ergebnis- und -Vermögensrechnung inklusive Anlagen gem. VRV 2015 für drei Pilotgemeinden¹² ausgearbeitet wurde.¹³

Zudem wurde eine Länder- und eine Gemeinde-Arbeitsgruppe eingesetzt, in der unter Einbindung des KDZ und des Bundesministeriums für Finanzen die Konten der neuen Kontenpläne¹⁴ beschrieben wurden.

In diesen Arbeitsgruppen wurden Erleichterungen beim Übergang auf die VRV 2015 und in der weiteren Umsetzung erarbeitet:

- ▶ Verringerung der Anzahl der Anlagen zum Voranschlag von acht auf vier Anlagen
- ▶ Einfügung einer Übergangsbestimmung, wonach Länder und Gemeinden die Rest-nutzungsdauer für einen bereits erfassten Vermögenswert mit einer Nutzungsdauer von bis zu 10 Jahren beibehalten können, wenn dieser aufgrund der vom Land bzw. der Gemeinde festgelegten oder vorgegebenen Nutzungsdauer linear abgeschrieben wurde. In diesem Fall sind die für die Berechnung der Abschreibung in der Anlage 7 festgelegten Nutzungsdauern nicht heranzuziehen.(§ 38 Abs. 2)
- ▶ Verringerung der Komplexität von Anlagen (zB beim Leasingspiegel)
- ▶ leichtere Anwendung der Rechtsvorschriften durch Einfügung von Klarstellungen in der VRV 2015 (§ 6 Abs. 8: (MVAG-Gliederungselemente in Finanzierungsrechnung; § 36: Rückerfassung von Investitionszuschüssen) sowie in den Erläuterungen (§ 36: Gemeindebedarfszuweisungen sind Eigenmittel der Gemeinde)
- ▶ Vereinheitlichung des Zeitpunkts des Inkrafttretens:
Die bisherigen unterschiedlichen spätestens Inkrafttretens-Zeitpunkte für Länder und Gemeinden über 10.000 Einwohner (2019) und die Gemeinden unter 10.000 Ein-wohner (2020) werden durch die Novelle für Länder und Gemeinden einheitlich mit 2020 festgelegt. Durch das gemeinsame Inkrafttreten insbesondere bei den Ge-meinden wird die Arbeit von (Prüfungs-)Institutionen wie dem Rechnungshof, den Landesrechnungshöfen, der Gemeindeaufsicht und der Statistik Austria erleichtert. Durch die verlängerte Vorbereitungszeit können Länder und Gemeinden einen ver-waltungsökonomischen und problemfreien Ablauf der Umstellung auf die neue Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse sicherstellen.
- ▶ Anpassungen gab es auch durch die Schaffung neuer oder durch die neue Bezeich-nung bestehender Konten, zB für die Verbuchung eines Ertrages aus der Veräuße-

¹² Das war die Markgemeinde Grafenwörth (NÖ, kleine Gemeinde bis zu 4.000 EW), die Stadtgemeinde Trofaiach (Stmk., mittlere Gemeinde/Stadt mit rund 10.000 EW) und Klagenfurt (größere Stadt mit rd. 100.000 EW).

¹³ Der Endbericht wurde im April ua auf der Homepage des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/budget/finanz-beziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/323315.html> veröffentlicht.

¹⁴ Kontenplan der Länder (Anl. 3a) und der Gemeinden (Anl. 3b).

zung von Anlagegütern, für aktive Finanzinstrumente, im Bereich der Vorräte und für Wert-berichtigungen, Überarbeitung der Verknüpfungen der Konten mit dem Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt (MVAG/-Codes) Klärung von Auslegungsfragen bei den Anlagen und Beseitigung von Redaktionsversehen.

Am 23. Jänner 2018 mündeten die Arbeiten in der Novelle zur VRV 2015¹⁵. Auch die Erläuterungen der VRV 2015 wurden – entgegen der sonstigen Praxis bei novellierten Verordnungen – überarbeitet und im VR-Komitee beschlossen. Festzuhalten ist, dass sich am Grundgerüst der 3-Komponenten-Rechnung nichts änderte.

1.2 Geltungsbereich

Die VRV ist für Länder und Gemeinden anzuwenden:

1.2.1 Länder und Gemeinden

Primär sind gem. § 16 F-VG Länder und Gemeinden vom Geltungsbereich der VRV erfasst. Diese haben die VRV 2015 für die Erstellung ihrer Voranschläge bzw. Rechnungsabschlüsse spätestens ab 2020 anzuwenden.

1.2.2 Wirtschaftliche Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnliche Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Zudem erstreckt sich der Geltungsbereich der VRV 2015 gem. § 1 auch auf die wirtschaftlichen Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnliche Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit von Ländern und Gemeinden.

Wenden diese andere gesetzliche Regelungen als die VRV 2015 an, wie zB UGB, IFRS, so sieht die VRV 2015 ua vor, dass die Gebietskörperschaft den zuletzt beschlossenen Wirtschaftsplan dieser Einheiten dem Voranschlag und deren zuletzt beschlossenen Rechnungsabschluss dem Rechnungsabschluss der Gebietskörperschaft beizulegen hat.

Zusätzlich ist eine zusammenfassende Darstellung mit dem Gesamthaushalt vorzulegen. Darunter ist zu verstehen, dass die Rechnungsabschlüsse dieser Einheiten in eine Gliederung nach Anlage 1 e und 1 f überzuleiten sind.

Die Darstellung gemeinsam mit dem Gesamthaushalt ist erforderlich, um die Gesamtverantwortung der Gebietskörperschaft zu zeigen, unabhängig davon, ob diese öffentlich oder marktwirtschaftlich tätig wird.

¹⁵ BGBl. II Nr. 17/2018.

1.2.3 Gemeindeverbände

Ihrem Titel nach bezog sich die VRV 1997 auch auf Gemeindeverbände¹⁶. Inhaltlich werden jedoch auch dort nur die Länder und Gemeinden angesprochen. Die Ermächtigung des Bundesministers für Finanzen im Einvernehmen mit dem Rechnungshof die Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse zu regeln, richtet sich nämlich nur an Gebietskörperschaften¹⁷.

Mit dem Paktum wurde nun vereinbart, dass die Länder landesrechtlich die Gemeindeverbände verpflichten ebenfalls – so wie die Gemeinden selbst – die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse nach den Bestimmungen der VRV zu führen. Die Verpflichtung soll wie für Gebietskörperschaften ab 1. 1. 2020 gelten.

Die Länder werden ab 1. 1. 2020 die Gemeindeverbände zur Einhaltung der VRV verpflichten. Für kleine Gemeindeverbände mit einem Budgetvolumen bis zum aktuellen Schwellenwert des § 189 UGB (EUR 700.000,–) soll es ausreichend sein, eine Finanzierungsrechnung sowie die damit in Verbindung stehenden Anlagen vorzulegen.

Ein Sonderfall sind kleinere Gemeindeverbände mit einem Budgetvolumen von bis zu 0,7 Mio. €. Die Finanzausgleichspartner haben sich hier an der Bilanzierungsgrenze für Unternehmer orientiert. Bei der Umsetzung wird es daher sinnvoll sein, sich an den dortigen näheren Regelungen zu orientieren, etwa die Grenze wie dort im Sinn einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung festzustellen¹⁸.

1.2.4 Wasserrechtsverbände

Ein weiteres Thema, das in diesem Zusammenhang diskutiert wird, ist die Frage, ob die Verpflichtung der Länder sich auch auf Wasserrechtsverbände bezieht. Wasserrechtsverbände werden aber nach dem WRG 1959¹⁹ (einem Bundesgesetz) gebildet und sind demnach keine (landesrechtlichen) Gemeindeverbände, weil Dritte, etwa Wassergenossenschaften, oder zur Erhaltung öffentlicher Verkehrswege Verpflichtete, Mitglieder von Gemeindeverbänden sein können. Auch dann, wenn de facto nur Gemeinden Mitglieder sein sollten, handelt es sich um keinen Gemeindeverband im Sinn des Paktums zum FAG 2017.

Für das WRG 1959 ist im Bereich der Vollziehung des Bundes das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft²⁰ zuständig. In der Satzung des Wasserrechtsverbands haben Bestimmungen zu Voranschlag und Rechnungsprüfung²¹ enthalten zu sein. Es spricht also grundsätzlich nichts gegen eine Übernahme der

¹⁶ Verordnung des Bundesministers für Finanzen mit der Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, der Gemeinden und von Gemeindeverbänden geregelt werden (Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 - VRV 1997) StF: BGBl. Nr. 787/1996 idF BGBl. II Nr. 313/2015.

¹⁷ § 16 Abs. 1 F-VG 1948; vgl. dazu *Hörmann*, Die Herausforderungen der Umsetzung der VRV 2015 aus Sicht der Gemeinden – mit Auswirkung auf die Länder; ÖHW 2017, Heft 1, S 2f.

¹⁸ *Hörmann*, a.a.O., zeigt Herausforderungen für die Umsetzung dieser Bestimmung auf.

¹⁹ StF: BGBl. Nr. 215/1959 (WV) idF BGBl. I Nr. 58/2017.

²⁰ dzt. Bezeichnung: Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus; § 144 leg. cit.

²¹ § 77 Abs. 3 lit h leg. cit.

VRV 2015 durch Wasserrechtsverbände. Der Wasserrechtsverband unterliegt dabei der Aufsicht durch die Wasserrechtsbehörde.²² Eine Verpflichtung der Länder im Sinn des Paktums kann hier aber nicht bestehen.

1.2.5 Mustervoranschläge und -rechnungsabschlüsse

Das BMF unterstützte die Erstellung von Mustervoranschlägen und Rechnungsabschlüssen der Länder und Gemeinden auf Basis der Drei-Komponenten-Rechnung durch den Gemeinde- und den Städtebund.

Schon während der Gespräche zum Entwurf der VRV 2015 wurde insbesondere vom Gemeindebund und Städtebund die Notwendigkeit von Mustervoranschlägen und Rechnungsabschlüssen als Orientierungshilfe für die Gemeinden betont. Nach Vorliegen der VRV wurde ein Projekt aufgesetzt, in dem für drei unterschiedlich große Gemeinden die neuen Budgetdokumente aus bisherigen Daten konvertiert bzw. fehlende Angaben erhoben wurden. Damit liegen für die Veranschaulichung und das „Begreifen“ der neuen Haushaltsregeln wichtige Beispiele vor, auch wenn die Modelle (notgedrungen) mit einer Konvertierungsmethode erstellt wurden.

1.3 Zielsetzung

Österreich hat ab 2020 ein harmonisiertes Rechnungswesen mit einer integrierten Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung und damit eines der modernsten Systeme in Europa. Die Zusammenarbeit von Bund, Ländern und Gemeinden hat sich beim Zustandekommen der VRV 2015 bewährt und wird weitergeführt. Mit den neuen Rechnungslegungsvorschriften kann eine möglichst getreue, vollständige und einheitliche Darstellung der finanziellen Lage (Liquiditäts-, Ressourcen- und Vermögenssicht) aller Gebietskörperschaften sichergestellt werden.

²² § 85 leg.cit.